



الحاسبة المالية المتقدمة



السنة: الرابعة
القسم: المعاسبة - تعليم مفتوح



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

التعليم المفتوح

برنامج المحاسبة

المحاسبة المالية المتقدمة

الدكتورة رشا أنور حمادة
أستاذ مساعد في قسم المحاسبة

الدكتور حسين أحمد جلدوح
أستاذ في قسم المحاسبة

جامعة دمشق



المحتويات

٩	المقدمة.....
١٣	الوحدة التعليمية الأولى: توحيد الأعمال.....
١٣	مقدمة
١٤	أولاً- مفهوم التوحيد وأنواعه.....
٢٠	ثانياً- مزايا توحيد الأعمال
٢٢	ثالثاً- مراحل توحيد الأعمال
٣٥	أسئلة وتمارين حول الوحدة التعليمية الأولى.....
٣٩	الوحدة التعليمية الثانية: المحاسبة عن توحيد الأعمال.....
٣٩	١- مقدمة.....
٤٠	٢- طريقة الشراء للمحاسبة عن توحيد الأعمال
٤٨	٣- متطلبات الإفصاح وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية
٥١	أسئلة وتمارين حول الوحدة التعليمية الثانية
٥٥	الوحدة التعليمية الثالثة: المعالجة المحاسبية للتوحيد باستخدام طريقة الشراء
٥٥	مقدمة
٥٦	أولاً- المعالجة المحاسبية للانتماج القانوني باستخدام طريقة الشراء
٦٤	ثانياً- المعالجة المحاسبية للانتماج القانوني خلال السنة المالية
٦٨	ثالثاً- المعالجة المحاسبية للاتحاد القانوني باستخدام طريقة الشراء.....
٧٢	رابعاً- المعالجة المحاسبية للسيطرة باستخدام طريقة الشراء.....
٧٦	٤-١- المعالجة المحاسبية للسيطرة في حال تملك الشركة القابضة لأقل من ١٠٠٪.....
٧٧	٤-٢- المعالجة المحاسبية للسيطرة خلال السنة المالية
٧٨	٤-٣- المعالجة المحاسبية للسيطرة التدرجية
٨٣	أسئلة وتمارين حول الوحدة التعليمية الثالثة

الوحدة التعليمية الرابعة: إعداد القوائم المالية الموحدة بتاريخ التوحيد	٨٩
١- مقدمة	٨٩
٢- مفهوم القوائم المالية الموحدة والسياسات المحاسبية اللازمة لإعدادها	٩٠
٣- أهمية إعداد القوائم المالية الموحدة	٩٣
٤- إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة	٩٥
٥- متطلبات الإفصاح في القوائم المالية الموحدة	٩٨
٦- إعداد القوائم المالية الموحدة بتاريخ السيطرة (التوحيد)	٩٩
٦-١- إعداد القوائم المالية الموحدة إذا كانت التكلفة تساوي صافي الأصول بالقيم العادلة	٩٩
٦-٢- إعداد القوائم المالية الموحدة إذا كانت التكلفة أكبر من صافي الأصول بالقيم العادلة	١١٠
٦-٣- إعداد القوائم المالية الموحدة إذا كانت التكلفة أقل من صافي الأصول بالقيم العادلة	١٢٠
أسئلة وتمارين حول الوحدة التعليمية الرابعة	١٢٩
الوحدة التعليمية الخامسة: طرق المحاسبة عن الاستثمار في أوراق الملكية	١٣٥
١- مقدمة	١٣٥
٢- طريقة حقوق الملكية	١٣٦
٣- طريقة حقوق الملكية الجزئية	١٤٣
٤- طريقة التكلفة	١٤٥
أسئلة وتمارين حول الوحدة التعليمية الخامسة	١٤٩
الوحدة التعليمية السادسة: إعداد القوائم المالية الموحدة بعد تاريخ التوحيد في ظل طريقة حقوق الملكية	١٥٣
١- مقدمة	١٥٣
٢- إعداد القوائم المالية الموحدة بعد تاريخ التوحيد في ظل طريقتي الشراء وحقوق الملكية	١٥٤
٢-١- إعداد القوائم المالية الموحدة بنهاية العام الأول للسيطرة	١٥٤
٢-٢- إعداد القوائم المالية الموحدة في العام التالي للسيطرة	١٦٨
أسئلة وتمارين حول الوحدة التعليمية السادسة	١٧٧
الوحدة التعليمية السابعة: إعداد القوائم المالية الموحدة بعد تاريخ التوحيد في ظل طريقة التكلفة	١٩٥
١- مقدمة	١٩٥

٢- إعداد القوائم المالية الموحدة في نهاية العام الأول للتوحيد في ظل طريقة الشراء والتكلفة.....	١٩٦
٣- إعداد القوائم المالية الموحدة في العام التالي للتوحيد	٢٠٧
أسئلة وتمارين حول الوحدة السابعة.....	٢١٣
الوحدة التعليمية الثامنة: مشكلات أخرى في توحيد الأعمال	
١- مقدمة	٢١٩
٢- حالة استثمار القابضة في أسهم التابعة خلال الفترة المالية	٢٢٠
٣- حالة شراء القابضة نسبة من أسهم التابعة على عدة دفعات	٢٢٤
٤- حالة بيع القابضة جزءاً من استثمارها في صافي أصول التابعة	٢٣٠
٤-١- بيع جزء من الاستثمار في بداية السنة المالية	٢٣٠
٤-٢- البيع لجزء من الاستثمار خلال الفترة المالية	٢٣٣
أسئلة وتمارين حول الوحدة التعليمية الثامنة.....	٢٣٧
الوحدة التعليمية التاسعة: العمليات المتبادلة بين شركات المجموعة والمتعلقة بالأراضي	
أولاً: مفهوم العمليات المتبادلة وأثرها على القوائم المالية الموحدة	٢٤٣
ثانياً: العمليات المتبادلة المتعلقة بالأراضي	٢٤٨
١- بيع الأراضي من القابضة إلى التابعة	٢٤٩
٢- بيع الأراضي من التابعة إلى القابضة	٢٥٧
تمارين حول الوحدة التعليمية التاسعة.....	٢٦٣
الوحدة التعليمية العاشرة: العمليات المتبادلة المتعلقة بالأصول التابعة الخاضعة للاستهلاك	
مقدمة	٢٦٩
بيع الأصول الخاضعة للاستهلاك من القابضة إلى التابعة	٢٧٤
بيع الأصول الخاضعة للاستهلاك من التابعة إلى القابضة	٢٨٢
تمارين حول الوحدة التعليمية العاشرة	٢٩٣
الوحدة التعليمية الحادية عشرة: العمليات المتبادلة المتعلقة بالمخزون السلعي (جود مستمر) ..	
مقدمة	٣٠٣

٣٠٦	أولاً: البيع من القابضة إلى التابعة.....
٣١٩	ثانياً: البيع من التابعة إلى القابضة.....
٣٢٩	تمارين حول الوحدة التعليمية الحادية عشرة.....
٣٣٧	الوحدة التعليمية الثانية عشرة: العمليات المتبادلة المتعلقة بالمخزون السلمي (جورد فهاثي)
٣٣٧	مقدمة
٣٣٨	أولاً: البيع من القابضة إلى التابعة.....
٣٥٢	ثانياً: البيع من التابعة إلى القابضة
٣٦١	تمارين حول الوحدة التعليمية الثانية عشرة.....
٣٦٧	الوحدة التعليمية الثالثة عشرة: العمليات المتبادلة المتعلقة بالسندات (حالة الشراء المباشر)
٣٦٧	مقدمة
٣٦٨	الشراء المباشر للسندات
٣٧٠	١ - حالة شراء التابعة لسندات صادرة عن القابضة
٣٧٢	٢ - حالة شراء القابضة لسندات صادرة عن التابعة
٣٧٣	تمارين حول الوحدة التعليمية الثالثة عشرة.....
٣٧٧	الوحدة التعليمية الرابعة عشرة: العمليات المتبادلة المتعلقة بالسندات (حالة الشراء غير المباشر) ...
٣٧٧	مقدمة
٣٧٧	المعالجة المحاسبية في حالة الشراء غير المباشر
٣٧٧	(١) شراء التابعة لسندات صادرة عن القابضة
٣٨٤	(٢) شراء القابضة لسندات صادرة عن التابعة
٣٩٧	مثال على اختلاف السياسات بين شركات المجموعة
٤٠٣	تمارين حول الوحدة التعليمية الرابعة عشرة
٤٠٥	المراجع المختارة (باللغة العربية).....
٤٠٧	المراجع المختارة (باللغات الأجنبية).....
٤٠٩	قائمة المصطلحات العلمية.....

بسم الله الرحمن الرحيم

المقدمة:

تعتبر ظاهرة اتجاه الشركات العالمية نحو التكتل والتحالف لتكوين كيانات اقتصادية ضخمة من أحد الظواهر المميزة للعقدين الأخيرين من القرن العشرين ومطلع القرن الحادي والعشرين، وذلك حتى تستطيع هذه الشركات مواجهة مطلب تحرير التجارة وتحديات العولمة، وتتخذ تلك التكتلات والتحالفات أشكالاً مختلفة. فمنها ما يتخذ شكل الاندماج القانوني أو الاتحاد، ومنها ما يتخذ شكل مجموعة اقتصادية تتكون من شركة قابضة والعديد من الشركات التابعة.

وتواجه هذه الشركات في تلك البيئة الحديثة للأعمال الكثير من المشاكل ذات البعد المحاسبي. ومن أهم هذه المشاكل، كيف تتم المحاسبة عن اندماج الأعمال من جهة، وكيف يتم إعداد القوائم المالية للشركات الداخلة في عمليات الاندماج من جهة أخرى، وأيضاً كيف تتم المحاسبة عن الاستثمار في الشركات التابعة من قبل الشركات القابضة، فضلاً عن كيفية إعداد القوائم المالية بنهاية الفترات المالية.

ونظراً لأن الممارسة المحاسبية السائدة في سورية تنحصر لتطبيق معايير المحاسبة الدولية، فإننا رأينا أن نتناول في عرض موضوعات هذا الكتاب المعالجات المحاسبية وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية وكذلك معايير المحاسبة الدولية.

ويتناول هذا الكتاب تلك القضايا والمشاكل المحاسبية وفقاً للمعايير الدولية من خلال أربع عشرة وحدة تعليمية، تتناول القضايا والمشكلات المحاسبية الخاصة باندماج الأعمال، وتلك الخاصة بإعداد القوائم المالية الموحدة للشركات القابضة والشركات التابعة سواء في تاريخ السيطرة أم عن السنوات المالية اللاحقة لتاريخ السيطرة، وكيفية المحاسبة عن العمليات المتبادلة بين الشركة القابضة والشركات التابعة.

والمؤلفان إذ يقدمان هذا الكتاب ليكون مرجعاً علمياً لفئات مختلفة في مجتمعنا ولطلبة السنة الرابعة- تعليم مفتوح تخصص محاسبة. لنترجو من الله أن نكون قد وفقنا في هذا الجهد المتواضع لخدمة المكتبة المحاسبية العربية والمحاسبين الممارسين للمهنة.

والله من وراء القصد

دمشق ٢٠٠٩

المؤلفان

الوحدة التعليمية الأولى

توحيد الأعمال

Business Combinations

الأهداف التعليمية:

بعد قراءة هذه الوحدة سيكون الطالب ملماً بما يلي:

- ١- مفهوم توحيد الأعمال.
- ٢- أنواع توحيد الأعمال.
- ٣- أسباب توحيد الأعمال.
- ٤- مراحل توحيد الأعمال.



الوحدة التعليمية الأولى

توحيد الأعمال

Business Combination

مقدمة:

تمثل ظاهرة تكوين التكتلات الاقتصادية على مستوى الدول أو على مستوى الشركات إحدى السمات الهامة التي اتسم بها الاقتصاد العالمي مع مطلع القرن الحادي والعشرين. وقد لا يكون من قبيل المبالغة أن يوصف القرن الحالي بأنه قرن التكتلات الاقتصادية.

وإذا كانت دراسة أسباب وأهمية وأدوات التكتلات الاقتصادية الإقليمية على المستوى الدولي تخرج عن نطاق هذا الكتاب، فإن دراسة التكتل الاقتصادي على مستوى الشركات عن طريق الاندماج أو توحيد شركتين أو مجموعتين من الشركات وما يثيره من قضايا ومشاكل محاسبية يمثل أهم موضوعات الدراسة في مجال المحاسبة المالية المتقدمة.

ومع أن تكون اتحاد بين شركتين أو مجموعة من الشركات أو توحيدها يعتبر ظاهرة قديمة جذيدة على المستوى الوطني بهدف تحقيق مزايا التوسع بوسيلة سريعة، فإن عمليات تكوين الاتحادات أو عمليات التوحيد بين الشركات أصبحت في الآونة الأخيرة تتم بين الشركات على المستوى الدولي، وأصبحت تستهدف أيضاً تكوين كيانات اقتصادية ضخمة قادرة على المنافسة الشرسة في اقتصاد عالمي مفتوح يتسم بالعمولة وتحرير التجارة...

هذا وقد شغلت القضايا والمشاكل المحاسبية لعمليات تكوين الاتحادات والتوحيد بين الشركات الفكر المحاسبي منذ زمن بعيد، إلا أن تلك القضايا والمشاكل المحاسبية أصبحت أكثر أهمية في الوقت الحاضر بسبب ضخامة وشيوع عمليات الانضمام والاندماج والسيطرة بين الشركات بصورة غير مسبقة. فعلى سبيل المثال، فإن حجم الاندماج بين الشركات سنة ١٩٩٨ وحدها بلغ (٢٦٠٠) مليار، وبلغ في عام ١٩٩٩ وحده ٣١٠٠ مليار دولار، كما بلغ عدد صفقات الاندماج خلال العام نفسه أكثر من ٢٩٠٠٠ حالة.

وتتناول هذه الوحدة التعليمية الجوانب المختلفة ذات الصلة بعمليات التوحيد بين الشركات على النحو التالي.

أولاً- مفهوم التوحيد وأنواعه:

١- مفهوم التوحيد:

يقصد بالتوحيد كما جاء في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (٣) 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 المشترية. وإذا استطاعت المنشأة المسيطرة على واحدة أو أكثر من المنشآت الأخرى التي لا تكون عبارة عن مؤسسات أعمال، فإن جمع تلك المنشآت معاً لا يعتبر 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 للمنشأة 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 المشتري هي الشركة الأم والمنشأة المشتراة هي الشركة التابعة للمنشأة المشتري. 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.

٢- أنواع توحيد الأعمال:

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

أ- بحسب وجهة النظر الاقتصادية:

تميز هنا ما بين ثلاثة أنواع للتوحيد وهي:

١- 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.

٢- 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.

٣- التوحيد المختلط:

التوحيد المختلط هو التوحيد الذي يتم ما بين شركات تعمل في أنشطة مختلفة ويرافق هذا النوع من التوحيد تنوع 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:

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

وهناك نوعان أساسيان للتوحيد ما بين المنشآت وهما:

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

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

٢- التوحيد مع بقاء الصفة القانونية للمنشأة المندجة:

تحت هذا الشكل نميز نوعين للتوحيد هما:

(١) السيطرة Acquisitions:

وتحدث السيطرة 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 العمليّة للمنشأة الأخرى التي يشار إليها باسم المنشأة التابعة.

وقد عرف قانون الشركات السوري رقم (٣) 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 (٣) قد حدد المقصود بالسيطرة على أنها سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة أو مؤسسة عمل للحصول على منافع من أنشطتها. ويفترض أن المنشأة الداجمة قد حصلت على السيطرة على منشأة داجمة 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 تشتتر واحدة من المنشآت الداخلة أكثر من نصف حقوق التصويت في منشأة داخلة أخرى، 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 على كيفية تسجيل عملية التوحيد والإجراءات المتعلقة بالمحاسبة والتقرير بعد تحقق عملية التوحيد.

٧) شراء أصول الشركة المندمجة Asset Acquisition:

يحدث أحياناً قيام شركة ما بشراء بعض أو كل أصول شركة أخرى وأحياناً التعهد ببعض أو كل خصومها. ففي هذه الحالة فإن الشركة المشتري 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 المشتري وليست قسماً من أقسامها

(بعكس الحال في ظل الدمج القانوني)، ولا تعتبر كشركة تابعة للشركة المشتري
(بعكس الحال في التوحيد عن طريق السيطرة).

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

الشكل رقم ١/ أشكال توحيد الأعمال



٣- التوحيد بحسب العلاقة بين طرفي التوحيد:

ويمكن تقسيم التوحيد بحسب العلاقة بين طرفي التوحيد إلى:

١- التوحيد الودي:

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

٢- 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 مزايا أهمها:

١- 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 الحصص اليومية، وإعادة التنظيم الإداري.

٢- 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

الضريبة المترتبة على نقل الخسائر للأمام، والاستفادة من تجمع رؤوس أموال شركات المجموعة، والاستفادة من تأثير ذلك على الرافعة المالية، وتخفيض المخاطر المالية.

٣- 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.

٤- الحصول في وقت قصير على وحدة اقتصادية قائمة بالفعل تتوافر لها القسييلات الإنتاجية اللازمة، ومصادر التوريد و منافذ التوزيع.

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

٦- 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 عديدة للشركة بالمقارنة مع التوسع الداخلي، فإن ذلك لا يعني أن التوحيد دائماً هو الوسيلة الأفضل للثمن. 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 آثاراً 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 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 نتم اتفاقيـة 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 تقدم عرض لشراء المزيد من أسهم هذه الشركة التي تحقق لها السيطرة، وبمجرد معرفة الشركة المستهدفة بالعرض، فإنها تصبح أمام خيارين هما: رفض العرض، أو القبول به والبدء بالتفاوض مع الشركة المستثمرة 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 موافقتهم 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 كانوا 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 أدوات الخزنة، أو إيداع أموالهم في البنوك، وعادة ما يدفع هؤلاء سعراً يعادل القيمة السوقية العادلة لهذه الشركة؛ أما المستثمرون الاستراتيجيون فلأنهم يشترون استثماراتهم ويكون 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 أو رفض صفقة التملك، 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 يبدأ بتحليل البيانات المالية وغير المالية للشركة المستهدفة، وتحليل الصناعة التي تعمل فيها، وتحليل 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، وموهلاتهم، وخبراتهم، وصلات القرى بينهم، ومدى تركيز الإدارة، وتحديد المنافسين لمنتجاتها وخدماتها في الداخل والخارج، ونفقات البحث والتطوير، ومقومات الثقافة التنظيمية السائدة فيها، وحجم استثماراتها، وسياساتها في احتجاز الأرباح، وقدرتها على دفع توزيعات أرباح ومبالغ العلاوات والمنح والمكافآت والمكافآت 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 المفصلة فيه، في حالات التملك من الرسوم والضرائب، ومدة الإعفاء، ومدى التغير 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 أو فشل هذه الشركة، 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 مملك الاستثمارات في الشركة المستهدفة، وإشراك المعنيين من الخبراء في التقويم تبعاً لنوع التوحيد، فإذا كان الهدف تحقيق مملك 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 مملك رأسي من خلال توسيع قنوات التوزيع، فإن تحليل السوق يصبح ضرورياً وذلك لتحديد أفضل نظام مقبول للتوزيع، أما إذا كان الهدف تحقيق مملك 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 الداخلة إلى مساهمي الشركة المتحدة (المندجة)، وتعتبر 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 (٥٠٠٠٠) لهذه السنة فإن قيمة هذه الشركة يمكن أن تقدر بضرب هذا المبلغ بخمسة أضعاف أي (٢٥٠٠٠٠). 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 رسلة الأرباح المتوقعة سنوياً:

تقوم هذه الطريقة على تقدير الأرباح السنوية للشركة المندجة 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 المندجة.

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 (٣٥٠٠٠) ل.س. سنوياً في كل سنة من السنوات الـ (٢٥) القادمة، فتكون القيمة الحالية لهذه الشركة مخضومة بمعدل خصم (١٠%) هو (٣١٧٦٩٦) وهذا المبلغ حصلنا عليه كما يلي:

معامل القيمة الحالية لدفعة نقدية سنوية لمدة

٣١٧٦٩٦/٩,٠٧٧٠٤

٢٥ سنة. معدل خصم ١٠%

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

يؤدي التقويم العادل لأصول والتزامات الشركة المندمجة 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 كالأسهام التي يمتلكها 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 (٣) إرشادات تتعلق بكيفية تحديد القيم العادلة للأصول والالتزامات العائدة للشركة المندمجة. ومن بين هذه الإرشادات ما يلي:

- ١- تقييم الأوراق المالية المتداولة بالقيم السوقية الحالية.
- ٢- تقييم 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.
- ٣- تقييم 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 المخصص غير مادي.

٤ - المخزون:

أ- تقييم البضاعة تامة الصنع والسلع التجارية بسعر البيع ناقصاً بمجموع: (١)
تكاليف البيع (٢) هامش ربح معقول بدل جهود الممتلك في البيع بناء
على ربح البضائع تامة الصنع المشابهة.

ب- تقييم البضائع تحت الصنع بسعر البيع للبضاعة الجاهزة ناقصاً بمجموع:
(١) تكاليف الإتمام، (٢) تكاليف البيع، (٣) هامش ربح معقول بدل
جهود الإتمام والبيع بناء على ربح البضائع تامة الصنع المشابهة.

ج- تقييم المواد الخام بتكاليف الاستبدال الجارية.

٥- تقييم الأراضي والمباني بمقدار قيمتها السوقية.

٦- تقييم 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.

٧- تقييم الأصول غير الملموسة كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي /٣٨/ 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 لتقييم الأصول غير الملموسة على أساس
يعكس المبلغ الذي كان المشروع سيدفعه عن الأصل في عملية تجارية بحثة 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).

١- يقيم صافي أصول أو التزامات منافع الموظفين لخطط المنافع المحددة بمقدار القيمة الحالية للالتزام 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.

٢- 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 المندجة أو المجموعة الناتجة عن التملك. ويتم تحديد الأصل أو الالتزام الضريبي بعد الأخذ بالحسبان التأثير الضريبي لإعادة بيان الأصول والالتزامات المحددة بقيمتها العادلة ولا يتم خصمها. تتضمن الأصول الضريبية أي أصل ضريبي موجب للتملك لم يكن معترفاً به قبل التوحيد إلا أنه ونتيجة للتوحيد أصبح يحقق الآن معيار الاعتراف في المعيار الدولي رقم (١٢)، ضرائب الدخل.

٣- الذمم الدائنة وأوراق الدفع، والديون طويلة الأجل، والالتزامات، والمستحقات والمطالبات الأخرى تقيم بالقيم الحالية للمبالغ التي ستدفع لمواجهة الالتزام محسوبة 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.

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

٥- مخصصات لإلغاء أو تخفيض أنشطة المنشأة المملوكة المعترف بها تقيم على أساس القيمة الحالية والتي تمثل في المصروفات المتوقعة أن تكون مطلوبة لتسديد الالتزام بحسب المعيار الدولي رقم (٣٧)

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 (٣) 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 الداجة حيث إنه إذا تم سداد الثمن نقداً أو تعهدت الشركة الداجة 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 الداجة مقابل كل سهم من أسهم الشركة المندمجة، ويستخرج هذا المعدل بموجب المعادلة التالية:

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

ولتوضيح ذلك نفترض المثال التالي:

اتفق مساهمي شركة (الساحل) مع مساهمي شركة (الجبيل) على أن تحصل شركة (الساحل) على جميع الأسهم العادية الخاصة بشركة (الجبيل) وعددها ٨٠٠٠٠ / سهماً مقابل مبلغ مقداره ٧٢٠٠٠٠٠٠ / ل.س. وفي تاريخ الاتفاق كانت الأسهم العادية لشركة (الساحل) تتداول في السوق بسعر السهم ١٣٠٠ / ل.س. وقد وافق مساهمو شركة (الجبيل) على استبدال الأسهم التي يحملوها مقابل حصولهم على

/١٢٠٠٠٠/ سهم عادي تصدرها شركة (الجبيل) بسعر السهم /١٢٠٠/ ل.س وفي هذه الحالة يكون معدل التبادل (١,٥) سهم من شركة (الساحل) مقابل كل سهم من شركة (الجبيل) ويحسب هذا المعدل على النحو التالي:

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

$$١,٥ = ٨٠٠٠٠ / ١٢٠٠٠$$

وهذا يعني أن كل سهم سيتم إصداره يساهم ونصف السهم (١,٥/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 تساعد 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 (نقدًا، أو بتبادل أسهم، أو بتقلم 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 (٣) لعام ٢٠٠٨ في المادة رقم (٢٢٠) بعض الإجراءات واجبة الاتباع من قبل الشركات الراغبة في الاندماج في حالتي الاندماج القانوني والاتحاد القانوني وأهمها:

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

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

- اتخاذ الشركة الداجمة قراراً بالاندماج وزيادة رأسمالها بقيمة الشركة المندجة على الأقل، يصدر عن الجهة التي يحق لها تعديل العقد أو النظام الأساسي.

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

- تقدم طلب التصديق على النظام الأساسي للشركة الجديدة أو على النظام الأساسي للشركة الداجمة بعد تعديله تبعاً للدمج إلى الوزارة وفق الإجراءات والقواعد المنصوص عليها في هذا القانون.

- تعتبر قيمة الشركة المندجة، استناداً لتقرير الجهة التي قامت بتقييمها، حصة عينية في رأس مال الشركة الداجمة أو الشركة الناتجة عن الاندماج وتخضع لأحكام الحصص أو الأسهم العينية.

- تعفى الشركة المساهمة المندجة 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 الداجمة أو أسهم الشركة الناتجة عن الدمج التي تم إصدارها بقيمة الشركة المندجة 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 المندجة المؤسسة.

كما أوجب القانون في المادة رقم ٢٢١ ضرورة الإعلان عن الاندماج في صحيفتين يوميتين ولمرتتين على الأقل وخاصة عندما تكون الشركة الداخلة 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.

أسئلة ومقارن حول الوحدة التعليمية الأولى

السؤال الأول: حدد الإجابة الصحيحة لكل ما يلي:

- ١- 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
- ٢- تم التوحيد بين الشركة س و ص حيث اختفت الشخصية الاعتبارية لكليهما الشركتين وتكونت شركة ع فإن شكل التوحيد هو:
(أ): سيطرة (ب): اتحاد قانوني (ج): اندماج قانوني (د): شراء
- ٣- تم التوحيد بين الشركة س و ص حيث تملك س أكثر من ٥٠% من حقوق التصويت في الشركة ص فإن التوحيد الناتج هو:
(أ): سيطرة (ب): اتحاد قانوني (ج): اندماج قانوني (د): توحيد مصالح
- ٤- قامت الشركة س بشراء ٣٠% 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
- ٥- 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 (٣) لعام ٢٠٠٨.

السؤال السادس: ما هي الإرشادات المتعلقة في تحديد القيمة العادلة للأصول والخصوم والواردة في المعيار الدولي رقم (٣)؟



الوحدة التعليمية الثانية
المحاسبة عن توحيد الأعمال
Accounting for Business Combination

الأهداف التعليمية:

- بعد قراءة هذه الوحدة سيكون الطالب ملماً بما يلي:
- ١ - مضمون طريقة الشراء في المحاسبة عن التوحيد.
 - ٢ - متطلبات الإفصاح عن توحيد الأعمال.



الوحدة التعليمية الثانية

المحاسبة عن توحيد الأعمال

١- 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 كان اندماج أم اتحاد وقابضة وتابعة، فإنه يوجد طريقتان لمعالجة عملية التوحيد هما: طريقة الشراء وطريقة توحيد المصالح. إلا أنه قامت العديد من الدول وجمعيات المحاسبة المهنية بإلزام الشركات باستخدام طريقة الشراء فقط. فعلى سبيل المثال قام مجلس معايير المحاسبة المالية FASB بمنع تطبيق طريقة توحيد المصالح كلية اعتباراً من منتصف عام ٢٠٠١، 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 بالرغم من أنه كان ضرورياً لمواجهة شيوع استغلال طريقة توحيد المصالح وتطبيقها للتأثير على نتائج العمليات، فإن استبعاد هذه الطريقة لا يعبر عن عدم ملائمتها 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 (٢٢) المتعلق باندماج الأعمال، منع فيه استخدام أسلوب توحيد المصالح للمحاسبة عن عمليات التوحيد، وذلك اعتباراً من ٢٠٠٤/١/١. وهو

المعيار الدولي رقم (٣). حيث حدد هذا المعيار على وجه الخصوص أنه ينبغي المحاسبة عن كافة عمليات توحيد الأعمال من خلال تطبيق أسلوب الشراء فقط. لذا سنتناول في هذا الكتاب طريقة الشراء لمعالجة عمليات توحيد الأعمال فقط وكيفية تطبيقها في ظل إشكال التوحيد، وذلك بما ينسجم مع المعايير الدولية.

٢- طريقة الشراء للمحاسبة عن توحيد الأعمال:

تنظر طريقة الشراء إلى توحيد الأعمال من منظور المنشأة موضوع التوحيد التي يتم تحديدها على أنها المنشأة المشتريّة. وتشتري المنشأة المشتريّة 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 المشتريّة بالمعاملة، ولا تتأثر أيضاً أية أصول أو التزامات إضافية للمنشأة المشتريّة معترف بها نتيجة للمعاملة، لأنها ليست موضوع المعاملة.

ويتضمن تطبيق هذه الطريقة كما جاء في المعيار الدولي رقم (٣) الخطوات

التالية:

أ) تحديد المنشأة المشتريّة:

والمنشأة المشتريّة هي تلك المنشأة التي تحصل على السيطرة على المنشآت أو مؤسسات الأعمال الأخرى موضوع التوحيد. وبما أن طريقة الشراء تنظر إلى عملية التوحيد من منظور المنشأة المشتريّة، فإنه يفترض أن واحداً من أطراف المعاملة يمكن تحديده على أنه منشأة مشتريّة. إلا أنه في بعض الأحيان يكون من الصعب تحديد

المنشأة المشتريّة، 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، وهنا فإن المنشأة ذات القيمة الأكبر هي المنشأة المشتريّة.

- 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 الداجمة الناجمة، 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.

ب) قياس تكلفة توحيد الأعمال:

تتكون تكلفة توحيد الأعمال من العناصر التالية:

١- المبالغ النقدية المدفوعة من الشركة الداخلة إلى مساهمي الشركة المندجة أو بالقيمة العادلة لأية أصول تستخدمها الشركة الداخلة في سبيل شراء الشركة الأخرى وفي حالة تمويل عملية التوحيد كلياً أو جزئياً 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 تعتبر علاوة إصدار أو رأس مال إضافي. ويمكن أن تتعهد الشركة الداخلة بالتزامات ستدفع في المستقبل وقد تحدد بعض تلك القيم بالاتفاق بين أطراف عملية التوحيد.

٢- تكاليف تنفيذ عملية التوحيد: قد يترتب على عملية التوحيد بعض التكاليف تدفعها الشركة الداخلة (المشتري) وتقسم هذه التكاليف إلى نوعين:

أ- تكاليف مباشرة: تعتبر جزءاً من تكلفة الشراء وبالتالي تضاف لتكلفة تملك الشركة المشتراة، ويُدْرَج تحتها مجموعة من العناصر أهمها: التكاليف القانونية وتكاليف البحث والاستقصاء التي تدفع كأتعاب للمراجعين والاستشاريين والمحامين مقابل دراسة القوائم المالية للشركة المندجة وتكاليف تسجيل عملية التوحيد.

ب- تكاليف غير مباشرة: تعتبر هذه التكاليف مصاريف إيرادية ولا تضاف إلى تكلفة الاستثمار ومن الأمثلة على التكاليف غير المباشرة رواتب المدراء والعاملين في الشركة الذين ساهموا في دراسة وإتمام عملية التوحيد، بالإضافة إلى استهلاك أصول الشركة المشتري المستخدمة في العملية. أما مصاريف طباعة وتسجيل الأسهم المصدرة من قبل الشركة المشتري لتمويل عملية التوحيد فتخصم من علاوة الإصدار (رأس المال الإضافي)

٣- التكاليف المشروطة أو الالتزامات المحتملة: تتمثل في المدفوعات الإضافية التي قد تتعهد الشركة الدائجة بدفعها أو الأسهم التي قد تصدرها الشركة الدائجة مستقبلاً وفاءً للالتزامات 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 تعتبر هذه التكاليف جزءاً من تكلفة التملك (الشراء) أي أنها تضاف إلى التكلفة.

ب) تكاليف مشروطة غير قابلة للتحديد بتاريخ إتمام التوحيد:

لا تعتبر هذه التكاليف جزءاً من التكلفة إلا عندما يتأكد الالتزام ويسدد نقداً أو يصدر مقابلاً أوراقاً مالية أو تجارية.

وبخلاصة القول فإن تكلفة الشراء بتاريخ التوحيد تتكون من الشئ المدفوع ويضاف إليه التكاليف المباشرة لعملية التوحيد زائداً أية تكاليف مشروطة قابلة للتحديد.

ومن الجدير الإشارة إلى أن تاريخ التوحيد بالشراء هو التاريخ الذي تسيطر فيه المنشأة المشترية فعلياً على المنشأة المشترية. وعندما يتحقق هذا من خلال معاملة تبادل وحيدة، فإن تاريخ التبادل يتزامن مع تاريخ التوحيد بالشراء. 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 الشراء (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 المشتري). بينما يكون تاريخ التوحيد بالشراء هو التاريخ الذي تسيطر فيه المنشأة المشتري على المنشأة المشتراة.

وفي حال تأجيل تسوية كافة أو جزء من تكلفة التوحيد (الشراء)، 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 بالتنويه، أنه لا تعتبر الخسائر الإضافية أو التكاليف الأخرى المتوقعة تكبدها نتيجة التوحيد التزامات متكبدة أو مضمونة من قبل المنشأة المشتري مقابل السيطرة على المنشأة المشتراة، وبالتالي لا يتم تضمينها كجزء من تكلفة عملية التوحيد. كما تعتبر تكاليف ترتيب وإصدار الالتزامات المالية جزء 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 ٣٩، يجب تضمين تلك التكاليف في القياس المبدي للالتزام.

ج) توزيع تكلفة التوحيد على صافي الأصول المشتراة:

ينبغي على المنشأة المشتري 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 معايير بذلك التاريخ. وهذه المعايير هي:

- في حالة وجود أصل عدا عن الأصل غير الملموس، فمن المحتمل أن تدفق أية منافع اقتصادية مستقبلية ذات علاقة إلى المنشأة المشتري، 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 المشترية كجزء من توزيع تكلفة التوحيد، فقط عندما يكون للمنشأة المشترية، بتاريخ التوحيد التزاماً قائماً لإعادة الهيكلة معترفاً به وفق معيار المحاسبة الدولي (٣٧) المتعلق بالمخصصات والالتزامات والأصول المحتملة. ولا تعترف المنشأة المشترية بالالتزامات والخسائر المستقبلية أو التكاليف الأخرى المتوقعة تكبدها نتيجة عملية توحيد الأعمال. وبشكل عام ينبغي على المنشأة المشترية الاعتراف بكافة الأصول والالتزامات العائدة للمنشأة المشترية والتي تقوم المنشأة المشترية بشرائها أو ضمائها، بما في ذلك كافة أصولها والتزاماتها المالية. ويمكن أن تتضمن أيضاً الأصول والالتزامات غير المعترف بها سابقاً في البيانات المالية للمنشأة المشترية، 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 المشترية 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 المشترية في توحيد الأعمال بسعر التكلفة، مطروحاً منه أية خسائر انخفاض قيمة تراكمية. هذا يعني أنه لا يجوز إطفاء الشهرة المشترية في توحيد الأعمال. وبدلاً عن

ذلك، يتعين على المنشأة المشتري 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 المشتري في صافي الأصول بالقيمة العادلة فينبغي على الشركة المشتري القيام بما يلي:

- إعادة النظر في تقييم وقياس الأصول القابلة للتحديد 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 لمشكل تلك الأخطاء.

- متطلباً 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 (٣) والتي سبق ذكرها في الوحدة السابقة بشأن تحديد القيم العادلة أن يكون المبلغ المعين للأصول والالتزامات الضريبية غير مخصص.

- الشراء بأسعار منخفضة.

ومن الجدير بالإشارة، أنه إذا تمت عملية التوحيد على مراحل، يجب التعامل مع كل معاملة تبادل بشكل منفصل من قبل المنشأة المشتري، 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 المشتري 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 المشتري أن تعترف بالأصول والخصوم بقيمها العادلة في تاريخ التوحيد ويعتبر أي تعديل على تلك القيم العادلة المتعلقة بمخصص محتفظ بها سابقاً للمنشأة المشتري هو إعادة تقييم ويجب محاسبته على ذلك الأساس. لكن لأن إعادة التقييم هذا ينشأ من الاعتراف المبني من قبل المنشأة المشتري بالأصول والالتزامات للمنشأة المشتراة، فإن هذا لا يعني أن المنشأة المشتري قد قامت باختيار سياسة محاسبية لإعادة تقييم تلك العناصر بعد الاعتراف المبني.

كما تقتضي هذه الطريقة أن يتضمن بيان الدخل للمنشأة المشتري أرباح وخسائر المنشأة المشتراة بعد تاريخ التوحيد من خلال تضمن دخل ومصاريف المنشأة المشتراة على أساس تكلفة التوحيد للمنشأة المشتري. على سبيل المثال، يجب أن يعتمد مصروف الاستهلاك المشمول بعد تاريخ التوحيد في بيان دخل المنشأة المشتري المتعلق بالأصول القابلة للاستهلاك للمنشأة المشتراة، على أساس القيم العادلة لتلك الأصول القابلة للاستهلاك في تاريخ التوحيد، أي تكلفتها بالنسبة للمنشأة المشتري.

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 المشتري، 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 المشتري بقيمتها الدفترية.

٣- متطلبات الإفصاح وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية:

وفقاً للمعيار الدولي رقم (٣) ينبغي على الشركة المشتري 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 بما في ذلك أية تكاليف تنسب مباشرة لعملية التوحيد. 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، ينبغي الإفصاح عن الافتراضات الهامة المستخدمة لتحديد القيمة العادلة. وإذا كان هناك سعر منشور قائم بتاريخ التبادل لكنه لم يستخدم كأساس لتحديد تكلفة التوحيد، 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 النسوبة لأدوات حقوق الملكية وسعرها المنشور.

كما ينبغي أن تفصح الشركة المشتري 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، ينبغي 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.

- ووصف للعوامل التي ساهمت في التكلفة التي تؤدي إلى الاعتراف بالشهرة. ووصف 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 المشتري للفترة، ما لم يكن الإفصاح غير عملي.

وإذا كان مثل ذلك الإفصاح غير عملي، يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة مع توضيح سبب ذلك. كما يتعين على المنشأة المشتري 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 المشتري الإفصاح عن المعلومات التي يمكن 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 الموجلة.
 - 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 الوحدة العلمية الثانية

السؤال الأول:

في ٢٠٠٨/١/١ تم توحيد ما بين الشركة س والشركة ص وتطبيق طريقة الشراء للمحاسبة عن هذا التوحيد وقد أصدرت الشركة س (٨٠٠٠٠) سهم بقيمة اسمية (١٠٠) وقيمة إصدار (١٥٠) وكان صافي أصول الشركة ص بالقيم العادلة (١٠٠٠٠٠٠) وصافي الأصول بالقيمة الدفترية (٩٠٠٠٠٠٠).

المطلوب: حدد الإجابة لما يلي:

١- إن قيمة الشهرة الموجبة هو:

(أ): ٤٠٠٠٠ (ب): ٢٠٠٠٠٠

(ج): ١٠٠٠٠٠ (د): إجابة أخرى.

٢- إن تكلفة الشراء هي:

(أ): ١٢٠٠٠٠٠ (ب): ٨٠٠٠٠٠٠

(ج): ١٠٠٠٠٠٠ (د): إجابة أخرى.

٣- إن علاوة الشراء هي:

(أ): ٣٠٠٠٠٠ (ب): ٢٠٠٠٠٠٠

(ج): ٤٠٠٠٠٠٠ (د): ٥٠٠٠٠٠٠

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

(أ): ١٠٠٠٠٠٠ (ب): ٩٠٠٠٠٠٠

(ج): ١٢٠٠٠٠٠ (د): ٨٠٠٠٠٠٠

السؤال الثاني:

تتكون تكلفة التوحيد في ظل طريقة الشراء من:

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

السؤال الثالث:

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 الرابع:

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 الخامس:

تنتقل الأصول والالتزامات بحسب طريقة الشراء على أساس القيم:

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

الوحدة التعليمية الثالثة

المعالجة المحاسبية للتوحيد باستخدام طريقة الشراء

Accounting for Business Combination under the Purchase Method

الأهداف التعليمية:

بعد قراءة هذه الوحدة سيكون الطالب ملماً بما يلي:

- ١ - المعالجة المحاسبية للاندماج القانوني في ظل طريقة الشراء.
- ٢ - المعالجة المحاسبية للاتحاد القانوني في ظل طريقة الشراء.
- ٣ - المعالجة المحاسبية للسيطرة في ظل طريقة الشراء.



الوحدة التعليمية الثالثة

المعالجة المحاسبية للتوحيد باستخدام طريقة الشراء

مقدمة:

لقد سبق وأوضحنا في الوحدة السابقة بأن طريقة الشراء تمثل الطريقة التي تطبق في معالجة توحيد الأعمال سواء كان ذلك وفقاً لمعايير المحاسبة الأمريكية والتي تمثل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في العديد من الدول أم وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية والتي أصبح الالتزام بها يمثل اتجاهًا متناميًا في الدول العربية وفي العديد 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 الوحدة ببيان المعالجات المحاسبية لعملية الاندماج القانوني أو الاتحاد القانوني في سجلات الشركة الداخلة 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 الوحدات التالية، فإن المعالجات المحاسبية الخاصة بإعداد القوائم المالية ستقتصر في هذه الوحدة على حالي الاندماج القانوني والاتحاد القانوني.

أولاً- المعالجة المحاسبية للاندماج القانوني باستخدام طريقة الشراء:

- كما سبق وأوضحنا فإن الاندماج القانوني، يقضي قيام شركة ما (الشركة الداخلة) بشراء صافي أصول شركة أخرى (المندمجة) الأمر الذي يؤدي إلى انتقال أصول والتزامات الشركة المندمجة إلى الشركة الداخلة وبالتالي تصفية الشركة المندمجة. ووفقاً لطريقة الشراء تقوم المعالجة المحاسبية في هذه الحالة على النواحي التالية:
- يتم إثبات تكلفة الشراء بدفاتر الشركة الداخلة.
 - تتم معالجة النفقات المباشرة للاندماج القانوني، باعتبارها جزء من تكلفة الشراء. أما النفقات غير المباشرة فتتم معالجتها كمصروفات إيرادية.
 - يتم تسجيل أصول والتزامات الشركة المندمجة بدفاتر الشركة الداخلة في تاريخ الشراء وفقاً للقيم العادلة.
 - في حالة زيادة تكلفة الشراء عن صافي الأصول بالقيم العادلة بتاريخ الشراء، يتم تسجيل الزيادة باعتبارها شهرة موجهة.
 - في حالة نقص تكلفة الشراء عن صافي الأصول بالقيم العادلة بتاريخ الشراء، يتم الاعتراف بهذا النقص كربح.
 - يتم تضمين الإيرادات والمصاريف المحققة للشركة المندمجة في قائمة الدخل للشركة الداخلة عن السنة المالية التي تم خلالها الاندماج القانوني اعتباراً من تاريخ الشراء. وللتوضيح نفترض الأمثلة التالية:

مثال رقم (١):

إذا كانت التكلفة تساوي صافي الأصول بالقيم العادلة:

في ٢٠٠٧/١/١ اشترت شركة المجد كامل أسهم شركة المستقبل بمبلغ ٣٤٠٠٠٠. دفعت شركة المجد ٨٠٠٠ نقداً وعمولات سمسة ومبلغ ١٦٠٠٠ أتعاب مراجعين ورسوم تسجيل عملية الاندماج. وقد نتج عن عملية الشراء هذه تصفية شركة المستقبل. وقد كانت ميزانية الشريكين قبل الشراء كما يلي:

البيان	شركة المجد	شركة المستقبل	
		قيم دفترية	قيم عادلة
نقدية	٣٨٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
زبائن	٢٦٠٠٠٠	٩٠٠٠٠	٨٠٠٠٠
مخزون	٣٦٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	١٢٤٠٠٠
معدات بالصافي	٢٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	٩٠٠٠٠
مباني	١٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٦٠٠٠٠
مجموع الأصول	١٣٢٠٠٠٠	٣٦٠٠٠٠	٤٠٤٠٠٠
رأس مال الأسهم	٧٠٠٠٠٠	٢٤٠٠٠٠	
رأس مال إضافي	١٥٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	
أرباح محجوزة	٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	
دائنون	٤٢٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	١٣٢٠٠٠٠	٣٦٠٠٠٠	

والمطلوب:

- ١- تحديد تكلفة الشراء.
- ٢- إثبات القيود المحاسبية بدفاتر شركة المجد وفقاً لطريقة الشراء.
- ٣- إعداد ميزانية شركة المجد بعد الشراء.

الحل:

أ) تكلفة الشراء:

١- الثمن المدفوع: ٣٤٠٠٠٠

٢- مصاريف الاندماج المباشرة: ٢٤٠٠٠

٣- التكلفة: ٣٦٤٠٠٠

ب) القيود المحاسبية:

٣٦٤٠٠٠ من حـ/ الاستثمار في شركة المستقبل

٣٦٤٠٠٠ إلى حـ/ النقدية

إثبات الاستثمار في شركة المستقبل

من المذكورين

٥٠٠٠٠ من حـ/ النقدية

٨٠٠٠٠ من حـ/ الزبائن

١٢٤٠٠٠ من حـ/ المخزون

٩٠٠٠٠ من حـ/ المعدات

٦٠٠٠٠ من حـ/ المباني

إلى المذكورين

٤٠٠٠٠ إلى حـ/ الدائنون

٣٦٤٠٠٠ إلى حـ/ الاستثمار في شركة المستقبل

إثبات انتقال الأصول والخصوم وإقفال حساب الاستثمار في المستقبل

ج) الميزانية بعد الشراء:

الميزانية بعد الشراء	
رأس مال الأسهم	٧٠.٠٠٠
رأس مال إضافي	١٥.٠٠٠
أرباح محجوزة	٥.٠٠٠
دائنون	٤٦.٠٠٠
	<u>١٣٦.٠٠٠</u>
مباي	١٨.٠٠٠
معدات	٢٩.٠٠٠
مخزون	٤٨٤.٠٠٠
زبائن	٣٤.٠٠٠
نقدية	٦٦.٠٠٠
	<u>١٣٦.٠٠٠</u>

مثال رقم (٢):

إذا كانت التكلفة أكبر من صافي الأصول بالقيم العادلة:

بافتراض بيانات المثال السابق ما عدا أن الشركة أصدرت ٢٠٠٠ سند ١٢٪

بسعر إصدار (٥٠) للسند (القيمة الاسمية للسند ٥٠). والمطلوب نفسه:

الحل:

أ) تكلفة الشراء:

نقداً	٣٤.٠٠٠
سندات $٥٠ \times ٢٠٠ =$	١٠.٠٠٠
١ - الثمن المدفوع:	<u>٤٤.٠٠٠</u>
٢ - تكاليف مباشرة:	٢٤.٠٠٠
	<u>٤٦٤.٠٠٠</u>

ب) إثبات الشراء:

٤٦٤.٠٠٠ من حـ/ الاستثمار في شركة المستقبل

إلى المذكورين

٣٦٤.٠٠٠ إلى حـ/ النقدية

١٠.٠٠٠ إلى حـ/ السندات

إثبات الاستثمار في شركة المستقبل

ج) تحديد قيمة الشهرة الموجبة:

يمكن تحديد قيمة الشهرة الموجبة بأحد الأسلوبين التاليين:

١) الأسلوب المباشر: وذلك بمقارنة تكلفة الشراء مع صافي الأصول بالقيمة العادلة على النحو التالي:

صافي الأصول بالقيم العادلة: ٤٠٤.٠٠٠ - ٤٠.٠٠٠ = ٣٦٤.٠٠٠

الشهرة: ٣٦٤.٠٠٠ - ٤٦٤.٠٠٠ = ١٠.٠٠٠

٢) الأسلوب غير المباشر: وذلك بمقارنة تكلفة الشراء 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: ٣٦٠.٠٠٠ - ٦٠.٠٠٠ = ٣٠٠.٠٠٠

المقارنة: ٤٦٤.٠٠٠ - ٣٠٠.٠٠٠ = ١٦٤.٠٠٠ علاوة الشراء.

يطرح الزيادة في الأصول ونقص الخصوم:

محزون: ٤.٠٠٠

معدات: ١٠.٠٠٠

مباني: ٤.٠٠٠

دائنون: ٢٠.٠٠٠

(٧٤.٠٠٠)

يضاف: نقص الأصول وزيادة الخصوم:

١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	زبائن
١٠٠٠٠٠		الشهرة الموجبة

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

من المذكورين

٥٠٠٠٠	من حـ/ النقدية
٨٠٠٠٠	من حـ/ الزبائن
١٢٤٠٠٠	من حـ/ المخزون
٩٠٠٠٠	من حـ/ المعدات
٦٠٠٠٠	من حـ/ المباني
١٠٠٠٠٠	من حـ/ الشهرة

إلى المذكورين

٤٠٠٠٠ إلى حـ/ الدائنون

٤٦٤٠٠٠ إلى حـ/ الاستثمار في شركة المستقبل

إثبات انتقال الأصول والخصوم وإقفال حساب الاستثمار في شركة المستقبل

الميزانية بعد الشراء

١٨٠٠	مباني	٧٠٠٠٠	رأس مال الأسهم
٢٩٠٠٠٠	معدات	١٥٠٠٠٠	رأس مال إضافي
٤٨٤٠٠٠	مخزون	٥٠٠٠٠	أرباح محجوزة
٣٤٠٠٠٠	زبائن	١٠٠٠٠٠	سندات ١٢٪
٦٦٠٠٠	نقدية	٤٦٠٠٠٠	دائنون
١٠٠٠٠٠	شهرة		
١٤٦٠٠٠٠		١٤٦٠٠٠٠	

مثال رقم (٣):

إذا كانت التكلفة أقل من صافي الأصول بالقيم العادلة:

بافتراض بيانات المثال رقم (١) ما عدا أن مقابل الشراء كان قيام الشركة الداجمة

بإصدار (٢٠٠٠) سهم بقيمة اسمية (١٠٠) بقيمة إصدار (١٥٠) ودفعت ٢٥٠٠٠

مصاريف اندماج مباشرة و ٢٠٠٠٠ مصاريف لإصدار الأسهم والمطلوب:

١- تحديد تكلفة الشراء وإثباتها وفقاً لطريقة الشراء.

٢- إجراء قيد تخصيص التكلفة على عناصر الأصول والخصوم.

٣- إعداد الميزانية بعد الشراء.

الحل:

١- تكلفة الشراء:

رأس مال الأسهم:	$100 \times 200 =$	٢٠٠٠٠٠
رأس مال إضافي	$50 \times 200 =$	١٠٠٠٠٠
التمن المدفوع:		٣٠٠٠٠٠
مصاريف مباشرة		٢٥٠٠٠
		<u>٣٢٥٠٠٠</u>

٣٢٥٠٠٠ من حـ/ الاستثمار في شركة المستقبل

إلى المذكورين

٢٠٠٠٠ إلى حـ/ رأس مال الأسهم

١٠٠٠٠ إلى حـ/ رأس مال إضافي

٢٥٠٠٠ إلى حـ/ النقدية

إثبات الاستثمار في المستقبل

٢٠٠٠٠ من حـ/ مصاريف إصدار الأسهم
 ٢٠٠٠٠ إلى حـ/ النقدية
 ٢٠٠٠٠ من حـ/ رأس مال الإضافي
 ٢٠٠٠٠ إلى حـ/ مصاريف إصدار الأسهم
 إقفال م. إصدار الأسهم في رأس المال الإضافي

٢- قيد التخصيص:

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

صافي الأصول بالقيم العادلة: $٤٠٤٠٠٠ - ٤٠٠٠٠٠ = ٣٦٤٠٠٠$
 المقارنة: $٣٦٤٠٠٠ - ٣٢٥٠٠٠ = ٣٩٠٠٠$ هذه القيمة كان يطلق عليها شهرة سالبة. إلا أن المعيار الدولي رقم (٣) 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

٥٠٠٠٠ من حـ/ النقدية
 ٨٠٠٠٠ من حـ/ الزبائن
 ١٢٤٠٠٠ من حـ/ المخزون
 ٩٠٠٠٠ من حـ/ المعدات
 ٦٠٠٠٠ من حـ/ المباني

إلى المذكورين

٤٠٠٠٠ إلى حـ/ الدائنون
 ٣٢٥٠٠٠ إلى حـ/ الاستثمار في شركة المستقبل
 ٣٩٠٠٠ إلى حـ/ أرباح الاندماج (شهرة سالبة)
 إثبات تخصيص التكلفة من عناصر الأصول والخصوم

٣- الميزانية:

الميزانية بعد الاندماج			
رأس مال الأسهم	٩٠٠٠٠٠	نقدية	٣٨٥٠٠٠
رأس مال إضافي	٢٣٠٠٠٠	زبائن	٣٤٠٠٠٠
أرباح محجوزة	٥٠٠٠٠	مخزون	٤٨٤٠٠٠
دائنون	٤٦٠٠٠٠	مباي	١٨٠٠٠٠
أرباح الاندماج	٣٩٠٠٠	معدات	٢٩٠٠٠٠
	<u>١٦٧٩٠٠٠</u>		<u>١٦٧٩٠٠٠</u>

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 (الداجة والمندجة) 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 الشراء لا تعترف الشركة الداجة بالمصاريف والإيرادات المتحققة عن الفترة قبل تاريخ الشراء وإنما فقط بالمصاريف والإيرادات التي تتحقق اعتباراً من تاريخ الاندماج ولتوضيح ذلك نفترض المثال التالي:

مثال رقم (٤):

بتاريخ ٢٠٠٧/٧/١ اشترت شركة العروبة كامل صافي أصول شركة النصر وذلك مقابل ما يلي: إصدار (٦٠٠) سهماً ذات القيمة الاسمية (٥٠٠) والسوقية (٧٠٠) ودفع مبلغ (١٧٥٠٠٠) نقداً. هذا وقد بلغت مصاريف الاندماج (٤٥٠٠٠)

دفعت نقداً منها (٢٥٠٠٠) مباشرة والباقي يتعلق بإصدار الأسهم. وقد كان ميزان المراجعة للشركتين قبل الشراء مباشرة على النحو التالي:

النصر	العروبة		البيان
	قيم دفترية	قيم عادلة	
٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	نقدية
١٥٠٠٠٠	١٣٧٥٠٠	٣٠٠٠٠٠	مخزون
١١٢٥٠٠	١٢٥٠٠٠	١٥٠٠٠٠	زبائن
٧٥٠٠٠	٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	آلات
٢٥٠٠٠٠	٢٢٥٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	مباني
-	١٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	مصاريف
٦٤٧٥٠٠	٦٩٧٥٠٠	١٦٠٠٠٠	
٧٥٠٠٠	٧٥٠٠٠	١٥٠٠٠٠	أوراق دفع
	٢٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	رأس مال الأسهم
	١٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	رأس مال إضافي
	٧٢٥٠٠	١٥٠٠٠٠	أرباح محجوزة
	٢٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	إيرادات
	٦٩٧٥٠٠	١٦٠٠٠٠٠	

والمطلوب:

- ١- تحديد تكلفة الشراء.
- ٢- إجراء القيود المحاسبية بدفاتر شركة العروبة بتاريخ الاندماج.
- ٣- إعداد القوائم المالية بعد الاندماج مباشرة.

الحل:

١- تكلفة الشراء:

رأس مال الأسهم:	$300000 = 500 \times 600$
رأس مال إضافي:	$120000 = 200 \times 600$
نقدًا	170000
التمن المدفوع	<u>590000</u>
+ مصاريف مباشرة	20000
	<u>610000</u>

٢- تحديد الشهرة:

صافي الأصول بالقيم العادلة:	$572000 = 750000 - 647500$
الشهرة:	$475000 = 572000 - 610000$

٣- القيود المحاسبية بدفاتر شركة العروبة:

610000 من حـ/ الاستثمار في شركة النصر

إلى المذكورين

إلى حـ/ رأس مال الأسهم	300000
إلى حـ/ رأس مال إضافي	120000
إلى حـ/ النقدية	200000

إثبات الشراء

20000 من حـ/ م. إصدار الأسهم

إلى حـ/ النقدية

20000

إثبات دفع م. الإصدار

٢٠٠٠٠ من حـ / رأس المال الإضافي

إلى حـ / م. إصدار الأسهم

٢٠٠٠٠

إقفال مصاريف الإصدار

إلى المذكورين

من المذكورين

٦٠٠٠٠ من حـ / النقدية

٦٢٠٠٠٠ إلى حـ / الاستثمار في النصر

١٥٠٠٠٠ من حـ / المخزون

٧٥٠٠٠ إلى حـ / أ. دفع

١١٢٥٠٠ من حـ / زبائن

٧٥٠٠٠ آلات

٢٥٠٠٠٠ مباني

٤٧٥٠٠ الشهرة

إثبات تخصيص التكلفة على عناصر الأصول والخصوم

نلاحظ أن مصاريف وإيرادات شركة النصر والظاهرة بميزان المراجعة لشركة

النصر لم يتم نقلها لدفاتر شركة العروبة.

٤ - القوائم المالية لشركة العروبة بعد الاندماج مباشرة:

قائمة الدخل: تتضمن فقط إيرادات ومصاريف شركة العروبة.

٤٠٠٠٠٠

الإيرادات

(٣٠٠٠٠٠٠)

المصاريف

١٠٠٠٠٠

صافي الدخل

قائمة الأرباح المحجوزة

١٥٠٠٠٠

رصيد ١/١

١٠٠٠٠٠

صافي الدخل

٢٥٠٠٠٠

أرباح محجوزة ٧/١

الميزانية بعد الشراء ٢٠٠٧/٧/١

رأس مال الأسهم	٨٠٠٠٠٠	نقدية	٩٠٠٠٠
رأس مال إضافي	٥٠٠٠٠٠	مخزون	٤٥٠٠٠٠
أرباح مجموزة	٢٥٠٠٠٠	زبائن	٢٦٢٥٠٠
		آلات	٢٧٥٠٠٠
أ. دفع	٢٢٥٠٠٠	مباني	٦٥٠٠٠٠
		شهرة	٤٧٥٠٠
	١٧٧٥٠٠٠		١٧٧٥٠٠٠

ثالثاً- المعالجة المحاسبية للاتحاد القانوني باستخدام طريقة الشراء:

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 يوجد شركة جديدة تقوم بإثبات الأصول والخصوم والعائدة للشركتين بالقيم العادلة وفقاً لطريقة الشراء. ولتوضيح كيفية المعالجة المحاسبية نفترض المثال التالي:

مثال رقم (٥):

في ٢٠٠٧/١/١ كانت ميزانية شركة المجد وشركة الحرية على النحو التالي:

شركة الحرية		شركة المجد		البيان
قيم عادلة	قيم دفترية	قيم عادلة	قيم دفترية	
١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	نقدية
١٧٥٠٠٠	١٨٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	زبائن
٣٧٥٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	٢٧٥٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	مخزون
١٢٥٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	معدات

٣٢٥٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	٤٥٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	مباقي
١١٠٠٠٠٠	١١٣٠٠٠٠	١٢٥٠٠٠٠	١٢٥٠٠٠٠	إجمالي الأصول
٢٧٥٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	دائون
١١٠٠٠٠	١٠٥٠٠٠	٢٢٥٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	أ. دفع
	٣٠٠٠٠٠	-	٣٥٠٠٠٠	رأس مال الأسهم
	٢٥٠٠٠٠	-	٢٥٠٠٠٠	رأس مال الإضافي
	١٧٥٠٠٠		٢٠٠٠٠٠	أرباح محجوزة
-	١١٣٠٠٠٠	-	١٢٥٠٠٠٠	إجمالي الخصوم وحقوق الملكية

وفي هذا التاريخ تم الاتفاق ما بين الشركتين على الاتحاد وتكوين شركة جديدة تحت اسم شركة الساحل برأس مال قدره (١٥٠٠٠٠٠) نقداً. حيث قامت شركة الساحل بشراء كامل صافي أصول شركة المجد مقابل مبلغ (٧٨٠٠٠٠) ودفعت مصاريف اندماج مباشرة مبلغ (٢٠٠٠٠). بينما اشترت صافي أصول شركة الحرية مقابل مبلغ (٦٩٠٠٠٠) ودفعت مبلغ (١٠٠٠٠) مصاريف اتحاد مباشرة. والمطلوب:

- ١- تحديد تكلفة شراء كل من صافي أصول شركة المجد والحرية.
- ٢- إجراء القيود المحاسبية بدفاتر شركة الساحل والمتعلقة بإثبات الشراء وتوزيع تكلفة الشراء على الأصول والخصوم باستخدام طريقة الشراء.
- ٣- إعداد الميزانية العائدة لشركة الساحل بعد الشراء مباشرة.

الحل:

١- تكلفة الشراء:

أ) تكلفة شراء صافي أصول شركة المجد:

٧٨٠٠٠٠

١- نقداً:

٢٠٠٠٠

٢- م. اندماج مباشرة:

٨٠٠٠٠٠

تحديد الشهرة:

صافي الأصول بالقيم العادلة لشركة المجد: $730.000 = 470.000 - 120.000$

الشهرة: $70.000 = 730.000 - 800.000$

ب) تكلفة شراء صافي أصول شركة الحرية:

١ - نقدًا: 69.000

٢ - م. اندماج مباشرة: 1.000

70.000

تحديد أرباح الاندماج:

صافي الأصول لشركة الحرية بالقيم العادلة: $710.000 = 380.000 - 110.000$

أرباح الاندماج: $70.000 = 710.000 - (10.000)$

٢ - القيود المحاسبية بدفاتر شركة الساحل:

أ) بالنسبة لشركة المجد:

800.000 من حـ/ الاستثمار في شركة المجد

إلى حـ/ النقدية 800.000

إثبات الاستثمار في شركة المجد

من المذكورين إلى المذكورين

150.000 من حـ/ النقدية 800.000 إلى حـ/ الاستثمارات في شركة المجد

180.000 من حـ/ الزبائن 250.000 إلى حـ/ دائنون

275.000 من حـ/ المخزون 225.000 إلى حـ/ أ. دفع

150.000 من حـ/ المعدات

450.000 من حـ/ المباني

70.000 من حـ/ الشهرة

تخصيص التكلفة على عناصر الأصول والخصوم

ب) بالنسبة إلى شركة الحرية:

٧٠٠٠٠٠ من حـ/ الاستثمار في شركة الحرية
٨٠٠٠٠٠ إلى حـ/ النقدية

إثبات الاستثمار في شركة الحرية

من المذكورين	إلى المذكورين
١٠٠٠٠٠ من حـ/ النقدية	٧٠٠٠٠٠ إلى حـ/ الاستثمارات في شركة الحرية
١٧٥٠٠٠ من حـ/ الزبائن	٢٧٥٠٠٠ إلى حـ/ دائنون
٣٧٥٠٠٠ من حـ/ المخزون	١١٠٠٠٠ إلى حـ/ أ. دفع
١٢٥٠٠٠ من حـ/ المعدات	١٥٠٠٠ إلى حـ/ أرباح الاندماج
٣٢٥٠٠٠ من حـ/ المباني	

تخصيص التكلفة على عناصر الأصول والخصوم

٣- الميزانية بعد الاتحاد مباشرة:

الميزانية بتاريخ ٢٠٠٧/١/١

٢٥٠٠٠٠ نقدية	١٥٠٠٠٠٠ رأس المال
٣٥٥٠٠٠ زبائن	٥٢٥٠٠٠ دائنون
٦٥٠٠٠٠ مخزون	٣٣٥٠٠٠ (أ) دفع أ.
٢٧٥٠٠٠ معدات	١٥٠٠٠ أرباح الاندماج
٧٧٥٠٠٠ مباني	
٧٠٠٠٠ شهرة	
<u>٢٣٧٥٠٠٠</u>	<u>٢٣٧٥٠٠٠</u>

رابعاً- المعالجة المحاسبية للسيطرة باستخدام طريقة الشراء:

أوضحنا في الوحدة الأولى أن توحيد الشركات قد يتخذ شكل الاندماج القانوني أو الاتحاد القانوني أو السيطرة. كما وقد عالجنا في الفقرات السابقة كيفية المعالجة المحاسبية في حالي الاندماج القانوني والاتحاد. ونبين في هذه الفقرة كيفية المعالجة المحاسبية في حالة التوحيد عن طريق السيطرة وبأسلوب الشراء. وفي حالة السيطرة تقوم إحدى الشركات (الشركة القابضة) بشراء 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 تحتفظ بهما القانوني المستقل. وتجدر الإشارة إلى أن الشركة القابضة قد تحقق السيطرة على العديد 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 مملك أكثر من $\frac{1}{2}$ (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 الشراء عن حالي التوحيد بالاندماج القانوني والاتحاد باستثناء أن حساب الاستثمار بدفاتر الشركة المشتري (المستثمرة) أي القابضة لا يخلق 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 الوحدات القادمة.

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

مثال رقم (٦):

في ٢٠٠٧/١/١ قامت شركة الساحل بالتوحيد مع شركة السهل وتكونت علاقة قابضة وتابعة بين شركة الساحل وشركة السهل وقامت شركة الساحل بإثبات التوحيد بطريقة الشراء. حيث قامت شركة الساحل بإصدار (٤٠٠٠) سهم من أسهمها العادية ذات القيمة السمية (٨٠) والقيمة السوقية (١٠٠) ودفعت مبلغ ١٠٠٠٠٠ نقداً. هذا وقد بلغت مصاريف التوحيد (٦٠٠٠٠) دفعت نقداً منها ٣٠٠٠٠ مصاريف مباشرة والباقي يتعلق بإصدار الأسهم. وقد كانت ميزانية شركة الساحل وميزانية شركة السهل بالقيم الدفترية والعادلة بتاريخ التوحيد على النحو التالي:

البيان	الساحل	السهل	
		قيم دفترية	قيم عادلة
نقدية	٢٥٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠
مخزون	٣٠٠٠٠٠	١٣٧٥٠٠	١٥٠٠٠٠
زبائن	١٥٠٠٠٠	١٢٥٠٠٠	١١٢٥٠٠
آلات	١٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٧٥٠٠٠
مباني	٤٠٠٠٠٠	١٢٥٠٠٠	١٥٠٠٠٠
مجموع الأصول	١٢٠٠٠٠٠	٥٩٧٥٠٠	٦٤٧٥٠٠

-	٢٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	رأس مال الأسهم
-	١٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	رأس مال إضافي
-	٧٢٥٠٠	١٥٠٠٠٠	أرباح محجوزة
١٧٥٠٠٠	١٧٥٠٠٠	١٥٠٠٠٠	دائون
	٥٩٧٥٠٠	١٢٠٠٠٠٠	إجمالي الخصوم وحقوق الملكية

والمطلوب:

١- تحديد تكلفة الشراء.

٢- إثبات الشراء وفقاً لطريقة الشراء.

الحل:

١- تكلفة الشراء:

٣٢٠٠٠٠	- ٨٠ × ٤٠٠٠	رأس مال الأسهم:
٨٠٠٠٠	- ٢٠ × ٤٠٠٠	رأس مال إضافي:
١٠٠٠٠٠		نقدًا:
٥٠٠٠٠٠		التمن المدفوع
٣٠٠٠٠		مصاريف اندماج
٥٣٠٠٠٠		

٢- إثبات الشراء:

٥٣٠٠٠٠ من حـ/ الاستثمار في شركة السهل

إلى المذكورين

٣٢٠٠٠٠ إلى حـ/ رأس مال الأسهم

٨٠٠٠٠ إلى حـ/ رأس مال الإضافي

١٣٠٠٠٠ إلى حـ/ النقدية

إثبات الاستثمار في شركة السهل

٣٠٠٠٠ من حـ / م. إصدار الأسهم

٣٠٠٠٠ إلى حـ / النقدية

إثبات دفع مصاريف إصدار الأسهم

٣٠٠٠٠ من حـ / رأس مال الإضافي

٣٠٠٠٠ إلى حـ / م. إصدار الأسهم

إثبات مصاريف الإصدار في رأس المال الإضافي

وبلاحظ 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 السهل هي:

٤٧٥٠٠٠ - ١٧٥٠٠٠ = ٤٧٢٥٠٠، وحيث إن تكلفة الشراء بلغت ٥٣٠٠٠٠، فإن

الشركة القابضة قد دفعت مقابل الشهرة مبلغ (٤٧٢٥٠٠ - ٥٣٠٠٠٠) = ٥٧٥٠٠٠

- يجدر التنويه بأنه على 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

الوحدات التالية.

٤-١ - المعالجة المحاسبية للسيطرة في حال تملك الشركة القابضة لأقل من ١٠٠٪:

في حالة تملك الشركة القابضة لأقل من ١٠٠٪ 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 (٧):

افترض بالمثال السابق (٦) أن شركة الساحل مملكت ٧٥٪ من صافي أصول شركة السهل مقابل إصدار (٤٠٠٠ سهم) من أسهمها العادية ذات القيمة الاسمية (٨٠) والقيمة السوقية (١٠٠). هذا وقد بلغت مصاريف التوحيد المباشرة ٣٠٠٠٠ ومصاريف إصدار الأسهم ٢٠٠٠٠. وقد نشأت علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. والمطلوب:

١ - احتساب تكلفة الشراء.

٢ - إجراء القيود المحاسبية اللازمة بدفاتر شركة الساحل.

الحل:

١ - تكلفة الشراء:

رأس مال الأسهم:	$80 \times 4000 = 320000$
رأس المال الإضافي:	$20 \times 4000 = 80000$
التمن المدفوع:	<u>400000</u>
مصاريف مباشرة	<u>30000</u>
	430000

٢- القيود المحاسبية بتاريخ ٢٠٠٧/١/١

٤٣٠٠٠٠ من ج/ الاستثمار في شركة السهل

إلى المذكورين

٣٢٠٠٠٠ إلى ج/ رأس مال الأسهم

٨٠٠٠٠ إلى ج/ رأس مال الإضافي

٣٠٠٠٠ إلى ج/ النقدية

إثبات الاستثمار في شركة السهل

٢٠٠٠٠ من ج/ مصاريف إصدار الأسهم

٢٠٠٠٠ إلى ج/ النقدية

٢٠٠٠٠ من ج/ رأس مال الإضافي

٢٠٠٠٠ إلى ج/ مصاريف إصدار الأسهم

٤-٢- 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 الشراء تنشأ المشكلتان التاليتان:

١- مشكلة كيفية معالجة ربح التابعة منذ بداية الفترة المالية وحتى تساريخ الاستثمار والذي يطلق عليه (دخل ما قبل الشراء). وهذا الربح يعتبر من حق الشركة التابعة فقط. ولتحديد شهرة المحل أو عدم وجودها يتم مقارنة تكلفة الشراء مع صافي الأصول بالقيم العادلة بذلك التاريخ ويحمل هذا الربح. ولا يدخل في احتساب

صافي الدخل الموحد. أي أن صافي الدخل الموحد يتضمن دخل القابضة في عملياتها الخاصة مضافاً إليه حقها في دخل التابعة منذ تاريخ الاستثمار في صافي أصولها وحتى نهاية الفترة.

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

هذه المشاكل لها معالجة خاصة سيتم توضيحها في الوحدات 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 (٤) مع إلغاء قيد تخصيص التكلفة واستبدال الاندماج القانوني في السيطرة.

٤-٣- 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 (٣) أن تكون تكلفة التوحيد هي إجمالي تكلفة المعاملات المختلفة. يكون تاريخ التبادل هو تاريخ كل معاملة تبادل، بينما يكون تاريخ السيطرة بالشراء هو التاريخ الذي تسيطر فيه المنشأة المشتري على المنشأة المشتراة.

حيث تقوم الشركة المشتري 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 المشتري 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 بقيمتها العادلة في تاريخ التوحيد. ويعتبر أي تعديل على تلك القيم العادلة المتعلقة بخصم 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 (٨):

بفرض أن الشركة س تملك ٢٠٪ من صافي أصول الشركة (ص) في ٢٠٠٧/١/١ مقابل مبلغ (٣٥٠.٠٠٠) نقداً. وفي ذلك التاريخ كانت ميزانية الشركة ص على النحو التالي:

ميزانية ص

البيان	قيم دفترية	قيم عادلة
أصول متداولة	٢٠٠.٠٠٠	٢٠٠.٠٠٠
أراضي ومباني	٦٠٠.٠٠٠	٨٠٠.٠٠٠
	٨٠٠.٠٠٠	١٠٠٠.٠٠٠
رأس مال الأسهم	٥٠٠.٠٠٠	
أرباح محجوزة	٣٠٠.٠٠٠	
	٨٠٠.٠٠٠	

وفي ٢٠٠٧/١٢/٣١ حققت الشركة ص أرباحاً صافية بقيمة (٦٠٠٠٠٠) ولم
تجر أية توزيعات. كما أن القيمة العادلة للأراضي أصبحت (١١٠٠٠٠٠) بدلاً من
٨٠٠٠٠٠.

وفي ٢٠٠٨/١/١ قامت الشركة س بشراء ٦٠٪ من صافي أصول الشركة ص
بمبلغ ٢٢٠٠٠٠٠. والمطلوب:

١- تحديد تكلفة كل معاملة وتحديد الشهرة.

٢- إثبات عملية الشراء.

الحل:

بتاريخ ٢٠٠٧/١/١:

تكلفة الشراء تساوي ٣٥٠٠٠٠

حصة الشركة س من صافي الأصول بالقيمة العادلة تساوي:

$$٢٠٠٠٠٠ = ٢٠\% \times ١٠٠٠٠٠٠$$

وبالتالي فإن الشهرة: $١٥٠٠٠٠ = ٢٠٠٠٠٠ - ٣٥٠٠٠٠$

ويتم إثبات ذلك بموجب القيد التالي:

٣٥٠٠٠٠ من حـ/ الاستثمار في ص

٣٥٠٠٠٠ إلى حـ/ النقدية

إثبات شراء ٢٠٪ من صافي أصول ص

في ٢٠٠٨/١/١:

تكلفة الشراء ٢٢٠٠٠٠

حصة الشركة س من صافي الأصول ص: $١١٤٠٠٠٠ = ٦٠\% \times ١٩٠٠٠٠٠$

إن صافي أصول الشركة ص أصبح:

$$١٩٠٠٠٠٠ = ١١٠٠٠٠٠ + ٨٠٠٠٠٠$$

أصبحت قيمة الأصول المتداولة ٨٠٠٠٠٠ لأن الشركة ص رحت أرباحها
الصافية إلى الأرباح المحجوزة ولم تجر توزيعات للأرباح في عام ٢٠٠٧.
الشهرة: ٢٢٠٠٠٠ - ١١٤٠٠٠ = ١٠٦٠٠٠

ويتم إثبات الاستثمار في ص بموجب القيد:

٢٢٠٠٠٠ من حـ/ الاستثمار في ص

٢٢٠٠٠٠ إلى حـ/ النقدية

إثبات الاستثمار في ص

وبعد هذا القيد تصبح تكلفة الاستثمار تساوي:

$$٢٥٥٠٠٠ = ٢٢٠٠٠٠ + ٣٥٠٠٠$$

وإن إجمالي قيمة الشهرة هو: ١٢١٠٠٠ = ١٠٦٠٠٠ + ١٥٠٠٠

ومن الجدير التنويه إليه: أن تكلفة الاستثمار ينبغي تعديلها بحصة الشركة س من
أرباح الشركة ص. وهذا الموضوع يحتاج إلى معالجة خاصة سيتم التطرق إليها في
الوحدات التالية.



أسئلة وتمارين حول الوحدة التعليمية الثالثة

السؤال الأول:

بتاريخ ٢٠٠٧/١/١ اتحدت الشركة العربية مع السورية تحت اسم شركة السلام. هذا وقد دفعت شركة السلام مبلغ ٣٠٠٠٠٠٠٠ نقداً مقابل صافي أصول الشركة العربية ومبلغ ٢٠٠٠٠٠٠٠ مقابل صافي أصول الشركة السورية. وكانت ميزانيتا الشركتين بذلك التاريخ كما يلي:

السورية	العربية	البيان
١٠٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠	نقدية
٢٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	زبائن
٧٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	مخزون
-	١٢٠٠٠٠٠	استثمارات مالية
١٥٠٠٠٠٠	١١٠٠٠٠٠	مباي
٣٤٠٠٠٠٠	٤٢٢٠٠٠٠	مجموع الأصول
٢٠٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠	رأس مال الأسهم
٤٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠	أرباح محجوزة
٤٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	دائنون
٦٠٠٠٠٠	٦٥٠٠٠٠	أ. دفع
٣٤٠٠٠٠٠	٤٢٢٠٠٠٠	إجمالي

والمطلوب:

- ١- تحديد تكلفة الشراء لكل شركة بدفاتر شركة السلام.
- ٢- إثبات الشراء وفقاً لطريقة الشراء.
- ٣- إجراء قيود تخصيص التكلفة على عناصر الأصول والخصوم.
- ٤- إعداد ميزانية شركة السلام.

السؤال الثاني:

بتاريخ ٢٠٠٧/١/١ اندمجت شركة المجد مع شركة المهند وتم تصفية شركة المهند وذلك مقابل ما يلي: إصدار (٢٠٠٠) سهماً من أسهم شركة المجد ذات القيمة الاسمية (٤٠٠) والقيمة السوقية (٥٠٠) ودفع مبلغ ٣٧٥٠٠٠ هذا وقد بلغت مصاريف التوحيد (٢٢٥٠٠٠) دفعت نقداً موزعة على النحو التالي:

مصاريف العقد: ٢٥٠٠٠ مصاريف إصدار الأسهم: ١٠٠٠٠٠

أتعاب مراجعة: ٥٠٠٠٠ رسوم قانونية: ٥٠٠٠٠

ولم يتضمن التوحيد أي تكاليف مشروطة وقد كانت ميزانية شركة المجد

وشركة المهند بتاريخ التوحيد كما يلي:

المهند	المجد	البيان
قيم دفترية	قيم عادلة	
٨٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠	نقدية
٧٥٠٠٠٠	٦٨٧٥٠٠	مخزون
٥٦٢٥٠٠	٦٢٥٠٠٠	زبائن
٣٧٥٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	معدات
٧٥٠٠٠٠	٦٢٥٠٠٠	مباني
٣٢٣٧٥٠٠	٢٩٨٧٥٠٠	إجمالي الأصول
-	١٢٥٠٠٠٠	رأس مال الأسهم
-	٥٠٠٠٠٠	رأس مال إضافي
-	٣٦٢٥٠٠	أرباح محجوزة
٨٧٥٠٠٠	٨٧٥٠٠٠	دائون
	٢٩٨٧٥٠٠	

والمطلوب:

- ١- إثبات التوحيد وفقاً لطريقة الشراء.
- ٢- إجراء قيد تخصيص التكلفة على عناصر الأصول والخصوم.
- ٣- إعداد ميزانية شركة المحمد بعد التوحيد.

السؤال الثالث:

افترض في السؤال رقم (٢) أنه قد ينتج عن الشراء علاقة قابضة وتابعة ما بين المحمد والمهند والمطلوب:

- ١- تحديد تكلفة الشراء.
- ٢- إثبات الشراء وفقاً لطريقة الشراء.

السؤال الرابع:

بتاريخ ٢٠٠٧/٤/١ اشترت شركة الوحدة كامل صافي أصول شركة حطين وذلك مقابل دفع مبلغ ١٠٠٠٠٠ نقداً وكان ميزان المراجعة للشركتين قبل الشراء مباشرة على النحو التالي:

حطين		الوحدة	البيان
قيم عادية	قيم دفترية		
٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	نقدية
٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠	زبائن
٤٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٤٥٠٠٠٠	مخزون
١٠٠٠٠	٨٠٠٠	١٢٠٠٠٠	آلات ومعدات
-	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	مصاريف
١١٠٠٠٠	١١٨٠٠٠	١٦٧٠٠٠٠	

١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	دائون
-	٤٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠	رأس مال الأسهم
-	٤٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	رأس مال إضافي
-	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	أرباح محجوزة
	٢٣٠٠٠	٣٢٠٠٠٠	إيرادات
	١١٨٠٠٠	١٦٧٠٠٠٠	

والمطلوب:

- ١- تحديد تكلفة الشراء.
- ٢- إجراء القيود المحاسبية بدفاتر شركة الوحدة.
- ٣- إعداد القوائم المالية بعد الاندماج مباشرة.

السؤال الخامس:

افترض في السؤال رقم (٤) أنه قد ينتج عن الشراء علاقة قابضة وتابعة ما بين

الوحدة وحطين والمطلوب:

- ١- تحديد تكلفة الشراء بتاريخ ٢٠٠٧/٤/١
- ٢- إثبات الشراء وفقاً لطريقة الشراء.

الوحدة التعليمية الرابعة

إعداد القوائم المالية الموحدة بتاريخ التوحيد

Consolidated Financial Statement At Date of Business Combinations

لأهداف التعليمية:

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

- ١ - مفهوم القوائم المالية الموحدة وأهدافها.
- ٢ - إجراءات توحيد القوائم المالية في ظل طريقة الشراء.
- ٣ - نظريات القياس والإفصاح عن حقوق الأقلية.



الوحدة التعليمية الرابعة

إعداد القوائم المالية الموحدة بتاريخ التوحيد

١- مقدمة:

إذا قامت شركة مساهمة بشراء شركة مساهمة أخرى أو شراء أكثر من ٥٠% 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 للوحدات القادمة.

٢- مفهوم القوائم المالية الموحدة والسياسات المحاسبية اللازمة لإعدادها:

يقصد بالقوائم المالية الموحدة تلك القوائم المالية العائدة للشركة القابضة ومنشأتها 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. ومهدف 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. وتعرض 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 (٥٠%) 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 (١٤) 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:

١- 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.

٢- 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.

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

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

بينما نجد أن المبدأ رقم (٩٤) 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 (٢٧) والصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية والذي وضع فيه السياسات المحاسبية المتعلقة بتوحيد القوائم المالية حيث جاء في الفقرة رقم (١١) منه و(١٢) و(١٣) على المنشأة الأم التي تصدر قوائم مالية موحدة أن توحيد 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 تعتبر 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 مبرر

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 بإبداء 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 (٣) الصادر عام ٢٠٠٨ 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.

٣- أهمية إعداد القوائم المالية الموحدة:

تعتبر 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 لتعزيز 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 عند المركز المالي ونتائج العمليات التي تقع تحت سيطرة الشركة القابضة والتي هم 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 شكل وليست جوهر 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 ينبغي على هؤلاء الحذر عند اعتمادهم على هذه القوائم من عدة جوانب أهمها:

- تعتبر 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 وتقييم الحسابات 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.

٤- 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 ومنشأتها 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

الأرقام الوحدة	قيود التسوية والاستبعاد		الشركة التابعة	الشركة القابضة	أسماء الحسابات
	مدين	دائن			
(٥)	(٤)	(٣)	(٢)	(١)	

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 ومنشأتها 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. وتعتبر 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.

ورقة 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 ((٢٧)) 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 بما للوصول إلى صافي الدخل الذي يعود للملكي 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 الدفترية 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 ٣ أشهر.
 - ق- يجب أن تعد القوائم المالية الموحدة باستخدام سياسات محاسبية موحدة للعمليات المتماثلة ولأحداث 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 الوحدات القادمة.

٥- متطلبات الإفصاح في القوائم المالية الموحدة:

يتطلب المعيار الدولي رقم (٣) للتقارير المالية وكذلك المعيار المحاسبي الدولي رقم (٢٧) أن يتم الإفصاح في القوائم المالية الموحدة عما يلي:

- ١- قائمة بالشركات التابعة تتضمن اسم الشركة، وبلد التأسيس أو الإقامة، ونسبة حقوق الملكية، ونسبة التحكم في حقوق التصويت إن اختلفت عن نسبة حق الملكية.
- ٢- 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 ٥٠٪ من حقوق التصويت.
- اسم الشركة التي لا تعتبر شركة تابعة على الرغم من تملك أكثر من ٥٠٪ 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.

- ٣- الإفصاح عن الطريقة المطبقة للمحاسبة عن الشركات التابعة في القوائم المالية المنفصلة للشركة القابضة.

٦- 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 الشراء أو بعد تاريخ الشراء.

وتبعاً لما إذا كانت سيطرة الشركة القابضة على الشركة التابعة كاملة، وتبعاً لما إذا كانت تكلفة الاستثمار (الشراء) في تاريخ الشراء 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 الشراء. هذه الطريقة التي تعتبر عملية التوحيد على أنها شراء لصافي أصول أو لأسهم الشركة التابعة. وذلك في ظل الاحتمالات التالية:

- ١- تكلفة الشراء تساوي إلى صافي الأصول بالقيم العادلة.
 - ٢- تكلفة الشراء أكبر من صافي الأصول بالقيم العادلة.
 - ٣- تكلفة الشراء أقل من صافي الأصول بالقيم العادلة.
- ٦-١- 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 ١٠٠٪ من الأسهم العادية للشركة التابعة.
 - حالة سيطرة الشركة القابضة على أقل من ١٠٠٪ 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.

وستتناول فيما يلي إعداد القوائم المالية الموحدة (قائمة المركز المالي الموحدة) للشركة القابضة والشركات التابعة لها في تاريخ السيطرة في كل من الحالتين السابقتين:
٦-١-١ - إعداد القوائم المالية الموحدة في حالة امتلاك القابضة لنسبة ١٠٠٪ من أسهم الشركة التابعة (السيطرة الكاملة):

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

مثال: بتاريخ ٢٠٠٧/١/١ قررت شركة المستقبل الاستثمار في شركة الغد عن طريق شراء كامل أسهم شركة الغد وذلك مقابل إصدار /٦٠٠/ سهماً بقيمة اسمية /٥٠٠/ وبسعر إصدار /٧٥٠/ ل.س كما دفعت شركة المستقبل مصاريف إصدار الأسهم مبلغ ٦٠٠٠ ل.س و (٢٥٠٠٠) ل.س رسوم تسجيل التوحيد وأنعاب مراجعين نقداً حيث ستستمر كل من الشركتين في أعمالها كوحدة اقتصادية مستقلة أي أنه نتج عن الشراء علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. وقد كانت قائمتا المركز المالي بذلك التاريخ على النحو التالي:

البيان	المستقبل	الغد	
		قيم دفترية	قيم عادلة
نقدية	٢٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
زبائن	٦٠٠٠٠٠	٧٥٠٠٠	٧٥٠٠٠
مخزون سلعي	٦٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠
أصول ثابتة بالصافي	٢٣٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠
إجمالي الأصول	٣٧٠٠٠٠٠	١١٧٥٠٠٠	١١٧٥٠٠٠
رأس مال الأسهم	١٥٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
رأس مال إضافي	٩٠٠٠٠٠	١٢٥٠٠٠	١٢٥٠٠٠
أرباح محجوزة	٦٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠
خصوم متداولة	٧٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠
قرض سندات	-	٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠
إجمالي الحقوق والالتزامات	٣٧٠٠٠٠٠	١١٧٥٠٠٠	١١٧٥٠٠٠

والمطلوب:

- ١- تحديد تكلفة الشراء.
 - ٢- إثبات الاستثمار بدفاتر شركة المستقبل وفقاً لطريقة الشراء.
 - ٣- إعداد ميزانية شركة المستقبل بعد الاستثمار.
 - ٤- إعداد ورقة عمل التوحيد التي تظهر الميزانية الموحدة بتاريخ السيطرة.
- الحل: بدفاتر شركة المستقبل:

١- تكلفة الشراء:

رأس مال الأسهم: $300.000 = 500 \times 600$

رأس مال إضافي: $150.000 = 250 \times 600$

مصاريف مباشرة: 25.000

475.000

٢- القيود المحاسبية:

475.000 من حـ / الاستثمار في شركة الغد

إلى مذكورين

300.000 إلى حـ / رأس مال الأسهم.

150.000 إلى حـ / رأس مال إضافي.

25.000 إلى حـ / النقدية.

إثبات الاستثمار في الغد ودفع مصاريف التوحيد.

600 من حـ / مصاريف إصدار الأسهم

600 إلى حـ / النقدية.

إثبات دفع مصاريف إصدار الأسهم.

600 من حـ / رأس مال إضافي

600 إلى حـ / مصاريف إصدار الأسهم.

إقفال حساب مصاريف إصدار الأسهم.

وبعد هذه القيود تصبح ميزانية شركة المستقبل على النحو التالي:

ميزانية شركة المستقبل

رأس مال الأسهم	١٨٠.٠٠٠	نقدية	١٦٩.٠٠٠
رأس مال إضافي	١٠٤٤.٠٠٠	زبائن	٦.٠٠٠
أرباح محجوزة	٦.٠٠٠	مخزون سلعي	٦.٠٠٠
خصوم متداولة	٧.٠٠٠	أصول ثابتة بالصافي	٢٣٠.٠٠٠
		استثمار في الغد	٤٧٥.٠٠٠
	<u>٤١٤٤.٠٠٠</u>		<u>٤١٤٤.٠٠٠</u>

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

صافي الأصول بالقيم العادلة للشركة التابعة: $٤٧٥.٠٠٠ = ٧.٠٠٠ - ١١٧٥.٠٠٠$

المقارنة: $٤٧٥.٠٠٠ - ٤٧٥.٠٠٠ =$ صفر، لا يوجد شهرة.

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

وهو:

مدین

رأس مال الأسهم لشركة الغد ١٠.٠٠٠

رأس مال إضافي لشركة الغد ١٢٥.٠٠٠

الأرباح المحجوزة لشركة الغد ٢٥.٠٠٠

دائن

الاستثمار في شركة الغد ٤٧٥.٠٠٠

تم بموجب هذا القيد حذف الاستثمار في شركة الغد والوارد بميزانية شركة المستقبل بقيمة (٤٧٥٠٠٠) لذا لن تظهر هذه القيمة في عمود الأرقام الموحدة وإن عدم حذف هذه القيمة سترتب عليه ازدواجية في القيم الظاهرة في الميزانية الموحدة. ويمكن سبب الإلغاء إلى أن حساب الاستثمار في التابعة يمثل صافي أصول الشركة التابعة، وبما أن أصول ونقصوم التابعة 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 ٢٠٠٧/١/١

الأرقام الموحدة	التسويات		العدد	المستقبل	البيان
	دائن	مدين			
٢١٩٠٠٠	-	-	٥٠٠٠٠	١٦٩٠٠٠	نقدية
٦٧٥٠٠٠	-	-	٧٥٠٠٠	٦٠٠٠٠	زبائن
٨٥٠٠٠٠	-	-	٢٥٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	مخزون سلع
٣١٠٠٠٠٠	-	-	٨٠٠٠٠٠	٢٣٠٠٠٠٠	أصول ثابتة بالصافي
-	٤٧٥٠٠٠	-	-	٤٧٥٠٠٠	استثمار في الغد
٤٨٤٤٠٠٠	-	-	١١٧٥٠٠٠	٤١٤٤٠٠٠	إجمالي الأصول
١٨٠٠٠٠٠	-	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠٠	رأس مال الأسهم
١٠٤٤٠٠٠	-	١٢٥٠٠٠	١٢٥٠٠٠	١٠٤٤٠٠٠	رأس مال الإضائي
٦٠٠٠٠٠	-	٢٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠	أرباح محجوزة
٩٠٠٠٠٠	-	-	٢٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠	نقصوم متداولة
٥٠٠٠٠٠	-	-	٥٠٠٠٠٠	-	قرض سندات
٤٨٤٤٠٠٠	٤٧٥٠٠٠	٤٧٥٠٠٠	١١٧٥٠٠٠	٤١٤٤٠٠٠	إجمالي النقصوم وحقوق الملكية

٦-١-٢- إعداد القوائم المالية الموحدة في حالة امتلاك القابضة لنسبة أقل من ١٠٠%:

في حال عدم شراء الشركة القابضة كامل أسهم الشركة التابعة، فإن صافي الأصول يكون من حق طرفين: الطرف الأول يمثل حصة الشركة القابضة وهو ذلك الجزء الذي تم شراؤه، والطرف الثاني: يمثل الجزء المتبقي من صافي الأصول والذي لم تقم الشركة القابضة بشراؤه ويطلق على هذا الحق بحقوق أقلية المساهمين أو حقوق الأقلية. وإن سيطرة القابضة على أقل من (١٠٠%) 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 بمحرد شراء القابضة لأكثر من نصف الأسهم ذات الحق بالتصويت ستكون قادرة على رسم سياسة التابعة بالشكل الذي تريد، وبذلك تتحقق السيطرة باستثمارات أقل وقد تمنح القوانين في بعض الدول السيطرة الكاملة وخاصة الشركات الأجنبية على الشركات المحلية.

ويقصد بحقوق الأقلية كما جاءت في المعيار الدولي رقم (٢٧) 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؟

وتعتبر 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:

أ- نظرية الملكية:

تقوم هذه النظرية على افتراض أن الهدف النهائي من القوائم المالية الموحدة هو تقديمها كتقرير لمساهمي الشركة القابضة الذين 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 عدم 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 للمالكين 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 تعتبر 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 (٢٠٠.٠٠٠) ل.س. وقيمتها العادلة (٢٤٠.٠٠٠) ل.س. وإن الشركة القابضة قامت بشراء (٩٠%) من صافي الأصول. فإن قيمة حقوق الأقلية بحسب هذه النظرية تساوي إلى:

$$١٢٠.٠٠٠ = ٩٠\% \times ١٢٠.٠٠٠$$

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

الميزانية

حقوق المساهمين	
xxx حقوق أغلبية المساهمين	
xxx حقوق أقلية المساهمين	
xxx إجمالي حقوق المساهمين	

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

أ- حقوق أغلبية المساهمين ويمثلها مساهمو الشركة القابضة.

ب- حقوق أقلية المساهمين ويمثلها مساهمو الشركة التابعة.

وكلاً من المجموعتين يتشابهان 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:

تعتبر 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 (٩٠%) من أسهم الشركة السورية وقد كانت القيمة الدفترية لصافي

أصول الشركة السورية ٤٠٠٠٠٠٠٠ بينما كانت القيمة العادلة لصافي أصول الشركة السورية ٥٠٠٠٠٠٠٠ فإن قيمة حقوق الأقلية تساوي $٤٠٠٠٠٠٠٠ \times ١٠\% = ٤٠٠٠٠٠٠٠$ بينما حصة الشركة العربية تساوي $٥٠٠٠٠٠٠٠ \times ٩٠\% = ٤٥٠٠٠٠٠٠$ 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:

الميزانية	
xxx	حقوق الملكية
xxx	إجمالي حقوق الملكية
xxx	حقوق الأقلية
xxx	خصوم طويلة الأجل

كما ينبغي إظهار حصة الأقلية من دخل التابعة بمفردة مستقل في قائمة الدخل الموحدة. ويوضح إعداد القوائم المالية الموحدة في هذه الحالة نفترض المثال التالي:

مثال:

بتاريخ ٢٠٠٧/١/١ تملك شركة المستقبل (٨٠%) من صافي أصول شركة الغد وذلك مقابل إصدار /٦٠٠/ سهم بقيمة اسمية /٥٠٠/ وبسعر إصدار /٦٠٠/ حيث تستمر كل من الشركتين في أعمالهما كوحدة اقتصادية هذا ودفعت المستقبل /٢٠٠٠٠/ مصاريف مباشرة نقداً وكانت قائمتا المركز المالي للشركتين كما هي في بيانات المثال السابق.

والمطلوب:

- (١) تحديد تكلفة الشراء.
- (٢) إثبات الشراء بدفاتر شركة المستقبل وفقاً لطريقة الشراء.
- (٣) إثبات قيد التسوية والاستبعاد بورقة عمل التوحيد.
- (٤) إعداد ورقة عمل التوحيد بتاريخ السيطرة.

الحل:

تكلفة الشراء:

رأس مال الأسهم : $500 \times 600 = 300.000$

رأس مال الإضافي : $100 \times 600 = 60.000$

رأس المال المدفوع : 360.000

مصاريف مباشرة : 20.000

380.000

380.000 من حـ/الاستثمار في الغد

إلى مذكورين

حـ/رأس مال الأسهم 300.000

حـ/رأس مال الإضافي 60.000

حـ/النقدية 20.000

إثبات الاستثمار في الغد ودفع مصاريف التوحيد نقداً.

بعد هذا القيد فإنه سيظهر بميزانية شركة المستقبل حساب جديد هو الاستثمار في الغد بقيمة 380.000، وينقص حساب النقدية بمقدار 20.000 ليصبح الرصيد الذي سيظهر في الميزانية بمقدار (180.000). ويزيد حساب رأس مال الأسهم بمقدار (300.000) ويصبح رصيد حساب رأس المال 180.000 ورصيد حساب رأس المال الإضافي 96.000.

أما إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة فهي:

صافي الأصول بالقيم العادلة = $1175.000 - 700.000 = 475.000$

حصة القابضة من صافي الأصول بالقيم العادلة : $80\% \times 475.000 = 380.000$

تكلفة الشراء: 380.000 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: ٤٧٥٠٠٠
حقوق الأقلية: ٩٥٠٠٠ = ٢٠٪ × ٤٧٥٠٠٠
وبذلك يكون القيد بورقة عمل التوحيد على النحو.

مدين

١٠٠٠٠٠ رأس مال الأسهم في الغد

١٢٥٠٠٠ رأس المال الإضافي الغد

٢٥٠٠٠٠ أرباح محجوزة الغد

دائن

٣٨٠٠٠٠ الاستثمار في الغد

٩٥٠٠٠ حقوق الأقلية

أما ورقة عمل التوحيد بتاريخ السيطرة فتأخذ الشكل التالي:

الأرقام الموحدة	التسويات		المعد	القابضة /المستقبل/	البيان
	دائن	مدين			
٢٣٠٠٠٠	-	-	٥٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠	نقدية
٦٧٥٠٠٠	-	-	٧٥٠٠٠	٦٠٠٠٠٠	زبائن
٨٥٠٠٠٠	-	-	٢٥٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠	مخزون
٣١٠٠٠٠٠	-	-	٨٠٠٠٠٠	٢٣٠٠٠٠٠	أصول ثابتة بالصافي
-	٣٨٠٠٠٠	-	-	٣٨٠٠٠٠٠	استثمار في الأسعد
٤٨٥٥٠٠٠			١١٧٥٠٠٠	٤٠٦٠٠٠٠	إجمالي قيم الأصول
١٨٠٠٠٠٠	-	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠٠	رأس مال الأسهم
٩٦٠٠٠٠	-	١٢٥٠٠٠	١٢٥٠٠٠	٩٦٠٠٠٠	رأس المال الإضافي
٦٠٠٠٠٠	-	٢٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠	أرباح محجوزة
٩٥٠٠٠	٩٥٠٠٠	-	-	-	حقوق الأقلية
٥٠٠٠٠٠	-	-	٥٠٠٠٠٠	-	قرض سندات
٩٠٠٠٠٠	-	-	٢٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠	خصوم متداولة
٤٨٥٥٠٠٠	٤٧٥٠٠٠	٤٧٥٠٠٠	١١٧٥٠٠٠	٤٠٦٠٠٠٠	إجمالي الخصوم وحقوق الملكية

٦-٢- إعداد القوائم المالية الموحدة إذا كانت التكلفة أكبر من صافي الأصول بالقيم العادلة:

افترضنا في الحالة السابقة (٦-١) تساوي تكلفة الاستثمار مع حصة الشركة القابضة في مجموع القيم العادلة لأصول والتزامات الشركة التابعة. 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 ١٠٠٪ من الأسهم العادية للشركة التابعة.

وستتناول فيما يلي إعداد القوائم المالية الموحدة في حالتين:

أ- حالة السيطرة الكاملة بنسبة ١٠٠٪.

ب- حالة السيطرة غير الكاملة لنسبة تقل عن ١٠٠٪ من أسهم الشركة التابعة.

٦-٢-١- إعداد القوائم المالية الموحدة في حالة امتلاك القابضة لنسبة ١٠٠٪ من أسهم الشركة التابعة:

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

مثال: بتاريخ ٢٠٠٧/١/١ قامت الشركة السورية بشراء كامل أسهم شركة الشام مقابل ما يلي:

أ- إصدار ٢٠٠٠ سهم بقيمة اسمية ١٥٠ وقيمة سوقية ١٨٠.

ب- التعهد بورقة دفع تستحق بعد مرور سنة بقيمة (٧٥٠٠٠) وقد تحملت الشركة السورية رسوماً قانونية لتنفيذ التوحيد ٢٥٠٠٠، ومصاريف إصدار الأسهم مبلغ ٢٠٠٠٠ دفعت نقداً وقد كانت قائمتا المركز المالي بتاريخ السيطرة كما يلي:

الشام		السورية	البيان
قيم عادلة	قيم دفترية		
١٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	النقدية
١٧٠٠٠٠	١٧٥٠٠٠	١٠٠٠٠	مخزون
١٤٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	زبائن
٢٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	مباني
٨٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	معدات
٧٤٠٠٠٠	٧٢٥٠٠٠	٩٥٠٠٠٠	إجمالي الأصول
	٢٥٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	رأس مال الأسهم
	١٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	رأس المال الإضافي
	٥٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	أرباح محجوزة
١٨٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	دائنون
١٣٠٠٠٠	١٢٥٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	أ. دفع
	٧٢٥٠٠٠	٩٥٠٠٠٠	إجمالي الحقوق والخصوم

والمطلوب:

- ١- تحديد تكلفة الشراء.
- ٢- إثبات الاستثمار في الشام وفقاً لطريقة الشراء.
- ٣- إجراء قيد ورقة عمل التوحيد.
- ٤- إعداد ورقة عمل التوحيد بتاريخ ٢٠٠٧/١/١.

الحل:

١- تكلفة الشراء:

$$\text{رأس مال الأسهم: } ١٥٠ \times ٢٠٠٠ = ٣٠٠٠٠٠$$

$$\text{رأس المال الإضافي: } ٣٠ \times ٢٠٠٠ = ٦٠٠٠٠$$

٧٥٠٠٠	أوراق دفع:
٢٥٠٠٠	مصاريف اندماج مباشرة:
<u>٤٦٠٠٠٠</u>	

٢- إثبات الاستثمار ويتم على النحو التالي:

من مذكورين

٤٦٠٠٠٠ حـ / الاستثمار في شركة الشام

٢٠٠٠٠ حـ / مصاريف إصدار الأسهم

إلى مذكورين

٣٠٠٠٠٠ حـ / رأسمال الأسهم

٦٠٠٠٠ حـ / رأس مال الإضافي

٧٥٠٠٠ حـ / أوراق دفع

٤٥٠٠٠ حـ / النقدية

إثبات الاستثمار في شركة الشام ودفع مصاريف إصدار الأسهم

٢٠٠٠٠ من حـ / رأس المال الإضافي

٢٠٠٠٠ إلى حـ / مصاريف إصدار الأسهم

إقفال حساب مصاريف إصدار الأسهم

وهذه القيود المحاسبية سترحل إلى دفتر الأستاذ في الشركة السورية.

٣- تحديد الشهرة:

صافي الأصول بالقيم العادلة: ٧٤٠٠٠٠ - ٣١٠٠٠٠ = ٤٣٠٠٠٠

صافي الأصول بالقيم الدفترية: ٧٢٥٠٠٠ - ٣٢٥٠٠٠ = ٤٠٠٠٠٠

ويمكن استخراج الشهرة بأسلوبين هما:

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

$$\text{الشهرة الموجبة} = ٤٦.٠٠٠ - ٤٣.٠٠٠ = ٣.٠٠٠$$

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:

$$\text{علاوة الشراء: } ٤٦.٠٠٠ - ٤٠.٠٠٠ = ٦.٠٠٠$$

يطرح منها: الزيادة في الأصول ونقص الخصوم:

مباني	٥.٠٠٠
دائنون	<u>٢.٠٠٠</u>

$$(٧.٠٠٠)$$

يضاف إليها: النقص في الأصول وزيادة الخصوم:

مخزون:	٥.٠٠٠
زبائن:	١.٠٠٠
معدات:	٢.٠٠٠
أ. دفع:	<u>٥.٠٠٠</u>

$$\underline{٤.٠٠٠}$$

$$\underline{\underline{٣.٠٠٠}}$$

الشهرة الموجبة

٤ - قيد التسوية والاستبعاد:

لقد أخذنا كامل الزيادة والنقصان في قيم أصول الخصوم لأن نسبة الشراء ١٠٠%. وهذه التغيرات لا تظهر بالدفاتر المحاسبية لدى الشركة السورية (القابضة) أو الشركة التابعة. وإنما فقط في ورقة عمل التوحيد بناءً على القيد التالي:

مدین

رأس مال الأسهم الشام	٢٥٠٠٠٠
رأس المال الإضافي الشام	١٠٠٠٠٠
أرباح محوزة الشام	٥٠٠٠٠
مباني	٥٠٠٠٠
دائنون	٢٠٠٠٠
شهرة موجبة	٣٠٠٠٠

دائن

الاستثمار في شركة الشام	٤٦٠٠٠٠
أوراق دفع	٥٠٠٠
مخزون	٥٠٠٠
زبائن	١٠٠٠٠
معدات	٢٠٠٠٠

٥- ورقة عمل التوحيد:

ورقة عمل التوحيد بتاريخ ٢٠٠٧/١/١

الأرقام الموحدة	التسوية والاستبعاد		الشام	السورية	البيان
	دائن	مدین			
٣٠٥٠٠٠	-	-	١٥٠٠٠٠	١٥٥٠٠٠	النقدية
٢٧٠٠٠٠	٥٠٠٠	-	١٧٥٠٠٠	١٠٠٠٠٠	مخزون
٢٩٠٠٠٠	١٠٠٠٠	-	١٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	زبائن
٥٠٠٠٠٠	-	٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	مباني
٢٨٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	-	١٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	معدات
-	٤٦٠٠٠٠	-	-	٤٦٠٠٠٠	استثمار في التابعة
٣٠٠٠٠	-	٣٠٠٠٠	-	-	شهرة موجبة
١٦٧٥٠٠٠	-	-	٧٢٥٠٠٠	١٣٦٥٠٠٠	إجمالي قيمة الأصول

٦٠.٠٠٠	-	٢٥.٠٠٠	٢٥.٠٠٠	٦٠.٠٠٠	رأس مال الأسهم
٢٤.٠٠٠	-	١.٠٠٠	١.٠٠٠	٢٤.٠٠٠	رأس المال الإضافي
١٠.٠٠٠	-	٥.٠٠٠	٥.٠٠٠	١٠.٠٠٠	أرباح محسوزة
٣٣.٠٠٠	-	٢.٠٠٠	٢.٠٠٠	١٥.٠٠٠	دائون
٤.٥٠٠	٥.٠٠	-	١٢٥.٠٠٠	٢٧٥.٠٠٠	أوراق دفع
١٦٧٥.٠٠٠	٥.٠٠٠٠	٥.٠٠٠٠	٧٢٥.٠٠٠	١٣٦٥.٠٠٠	إجمالي الخصوم وحقوق الملكية

يلاحظ من ورقة العمل: أنه تم في عمود التسوية والاستبعاد إظهار الفرق بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لأصول شركة الشام وكذلك لخصومها. حيث ظهر وعلى سبيل المثال إلى جانب المباني (٥٠.٠٠٠) في الجهة المدنية من العمود، لأن القيمة العادلة للمباني تزيد بمقدار (٥٠.٠٠٠) عن القيمة الدفترية، وكذلك تم وضع (١٠.٠٠٠) إلى جانب الزبائن في الجهة الدائنة من العمود، لأن القيمة العادلة للزبائن تنخفض بمقدار (١٠.٠٠٠) عن القيمة الدفترية، نظراً لأن الأصول تنخفض في الجهة الدائنة وتزيد عند جعلها مدينة. وكذلك بالنسبة إلى الخصوم حيث ظهر في الجهة المدنية في عمود التسوية إلى جانب الدائون مبلغ (٢٠.٠٠٠)، لأن القيمة الدفترية للدائنين أقل من القيمة العادلة بمقدار (٢٠.٠٠٠)، بينما ظهر في الجهة الدائنة من العمود نفسه وإلى جانب أوراق الدفع مبلغ (٥.٠٠٠)، لأن القيمة العادلة لأوراق الدفع أكبر من القيمة الدفترية بمقدار (٥.٠٠٠) وذلك لأن الخصوم تزيد في الجهة الدائنة وتنقص في الجهة المدنية. كما أنه تم إظهار قيمة الشهرة في الجهة المدنية من عمود التسوية لأنها أصل. وتم إلغاء كل من حساب الاستثمار في شركة الشام وحسابات حقوق الملكية العائدة للشركة التابعة.

٦-٢-٢- إعداد القوائم المالية الموحدة في حالة امتلاك القابضة لنسبة أقل من ١٠٠% من أسهم الشركة القابضة:

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 (٩٠%).

المطلوب:

- ١- تحديد تكلفة الشراء.
- ٢- إثبات الاستثمار في التابعة وفقاً لطريقة الشراء.
- ٣- إجراء قيد التسوية والاستبعاد في ورقة عمل التوحيد.
- ٤- إعداد ورقة عمل التوحيد بتاريخ ٢٠٠٧/١/١.

الحل:

١- تكلفة الشراء:

رأس مال الأسهم: $150 \times 2000 = 300000$

رأس المال الإضافي: $30 \times 2000 = 60000$

أوراق الدفع 75000

مصاريف اندماج مباشرة 25000

460000

٢- إثبات الاستثمار ويتم على النحو التالي:

من مذكورين

٤٦٠٠٠٠ حـ / الاستثمار في شركة الشام

٢٠٠٠٠ حـ / مصاريف إصدار الأسهم

إلى مذكورين

٣٠٠٠٠٠ حـ / رأس مال الأسهم

٦٠٠٠٠ حـ / رأس مال الإضافي

٧٥٠٠٠ حـ / أوراق دفع

٤٥٠٠٠ حـ / النقدية

إثبات الاستثمار في التابعة ودفع مصاريف إصدار الأسهم

٢٠٠٠٠ من حـ / رأس المال الإضافي

٢٠٠٠٠ إلى حـ / مصاريف إصدار الأسهم

إقفال مصاريف إصدار الأسهم

٣- تحديد الشهرة:

صافي الأصول بالقيم الدفترية ٧٢٥٠٠٠ - ٣٢٥٠٠٠ = ٤٠٠٠٠٠

حصة القابضة من صافي الأصول بالقيم الدفترية ٤٠٠٠٠٠ × ٩٠٪ = ٣٦٠٠٠٠

حصة الأقلية: ٤٣٠٠٠٠ × ١٠٪ = ٤٣٠٠٠

الشهرة بأسلوب مباشر: صافي الأصول بالقيم العادلة ٤٣٠٠٠٠

حصة القابضة: ٤٣٠٠٠٠ × ٩٠٪ = ٣٨٧٠٠٠

الشهرة الموجبة: ٤٦٠٠٠٠ - ٣٨٧٠٠٠ = ٧٣٠٠٠

بأسلوب غير مباشر:

$$١٠٠٠٠٠ = ٣٦٠٠٠٠ - ٤٦٠٠٠٠ \text{ علاوة الشراء:}$$

يطرح: الزيادة بالأصول والنقص بالخصوم بمقدار حصة القابضة:

$$٤٥٠٠٠ = ٩٠\% \times ٥٠٠٠٠ \text{ مبان:}$$

$$١٨٠٠٠ = ٩٠\% \times ٢٠٠٠٠ \text{ دائنون:}$$

(٦٣٠٠٠)

يضاف: النقص بالأصول والزيادة بالخصوم بمقدار حصة القابضة:

$$٤٥٠٠ = ٩٠\% \times ٥٠٠٠ \text{ مخزون:}$$

$$٩٠٠٠ = ٩٠\% \times ١٠٠٠٠ \text{ زبائن:}$$

$$١٨٠٠٠ = ٩٠\% \times ٢٠٠٠٠ \text{ معدات:}$$

$$٤٥٠٠ = ٩٠\% \times ٥٠٠٠ \text{ أ.دفع:}$$

الشهرة الموجبة

$$٣٦٠٠٠ +$$

$$\underline{\underline{٧٣٠٠٠}}$$

٤- قيد التسوية والاستبعاد:

مدین	دائن
٢٥٠٠٠٠ رأس مال الأسهم الشام	٤٦٠٠٠٠ الاستثمار في شركة الشام
١٠٠٠٠٠ رأس المال الإضافي الشام	٥٠٠٠ أوراق دفع
٥٠٠٠٠ أرباح محجوزة الشام	٥٠٠٠ مخزون
٥٠٠٠٠ مبان	١٠٠٠٠ زبائن
٢٠٠٠٠ دائنون	٢٠٠٠٠ معدات
٧٣٠٠٠ شهرة محل	٤٣٠٠٠ حقوق الأقلية

٥- ورقة عمل التوحيد:

وتظهر على النحو التالي:

ورقة عمل التوحيد بتاريخ ٢٠٠٧/١/١

الأرقام الموحدة	التسوية والاستبعاد		شركة الشام	الشركة السورية	البيان
	دالن	مدین			
٣٠٥٠٠٠	-	-	١٥٠٠٠٠	١٥٥٠٠٠	النقدية
٢٧٠٠٠٠	٥٠٠٠	-	١٧٥٠٠٠	١٠٠٠٠٠	مخزون
٢٩٠٠٠٠	١٠٠٠٠	-	١٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	زبائن
٥٠٠٠٠٠	-	٥٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	مباني
٢٨٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	-	١٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	معدات
-	٤٦٠٠٠٠	-	-	٤٦٠٠٠٠	استثمار في الشام
٧٣٠٠٠	-	٧٣٠٠٠	-	-	شهرة موجبة
١٧١٨٠٠٠	-	-	٧٢٥٠٠٠	١٣٦٥٠٠٠	إجمالي قيم الأصول
٦٠٠٠٠٠	-	٢٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠	رأس مال الأسهم
٢٤٠٠٠٠	-	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٢٤٠٠٠٠	رأس المال الإضافي
١٠٠٠٠٠	-	٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	أرباح محجوزة
٤٣٠٠٠	٤٣٠٠٠٠	-	-	-	حقوق الأقلية
٣٣٠٠٠٠	-	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	دائون
٤٠٥٠٠٠	٥٠٠٠	-	١٢٥٠٠٠	٢٧٥٠٠٠	أوراق دفع
١٧١٨٠٠٠	٥٤٣٠٠٠	٥٤٣٠٠٠	٧٢٥٠٠٠	١٣٦٥٠٠٠	إجمالي حقوق الملكية والخصوم

٦-٣- إعداد القوائم المالية الموحدة إذا كانت التكلفة أقل من صافي الأصول بالقيم العادلة: عاجلنا في الفقرات السابقة والتي 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 (٣) القيام بما يلي:

١- إعادة تقييم تحديد وقياس الأصول القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات الطارئة للمنشأة التابعة وقياس تكلفة الاندماج.

٢- الاعتراف فوراً في الربح أو الخسارة بأية زيادة متبقية بعد إعادة التقييم ذلك. ونميز هنا أيضاً بين حالة السيطرة الكاملة وحالة السيطرة الجزئية. وستناول فيما يلي إعداد القوائم المالية الموحدة في حالتين:

أ- حالة السيطرة الكاملة بنسبة ١٠٠٪.

ب- حالة السيطرة غير الكاملة أي لنسبة تقل عن ١٠٠٪ من أسهم الشركة التابعة.

٦-٣-١- إعداد القوائم المالية الموحدة في حالة امتلاك القابضة لنسبة ١٠٠٪ من أسهم الشركة التابعة:

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

مثال:

بتاريخ ٢٠٠٧/١/١ اشترت الشركة الوطنية كامل أسهم الشركة العربية مقابل

ما يلي:

أ- إصدار (٣٠٠٠) سهم بقيمة اسمية (١٠٠) بقيمة إصدار (١٥٠)

ب- دفع مبلغ (٧٥٠٠٠) ل.س نقداً. هذا وقد دفعت الشركة الوطنية مبلغ

(٢٥٠٠٠) نقداً عمولات وأتعاب مراجعين لإتمام عملية التوحيد ومبلغ (٢٠٠٠٠)

نقداً مصاريف إصدار الأسهم، وقد نتج عن شراء الشركة الوطنية لصافي أصول الشركة العربية نشوء علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين وقد كانت قائمتا المركز المالي للشركتين قبل الشراء مباشرة على النحو التالي:

العربية		الوطنية	البيان
قيم دفترية	قيم عادلة		
٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	١٩٠٠٠٠	نقدية
٨٠٠٠٠	٩٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠	زبائن
١٢٤٠٠٠	١٢٠٠٠٠	٣٦٠٠٠٠	بضاعة
١٢٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	آلات
٣٥٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠	سيارات
١٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	-	استثمارات طويلة الأجل
٨١٩٠٠٠	٧٨٥٠٠٠	١٥٨٠٠٠٠	إجمالي قيمة الأصول
٧٩٠٠٠	٩٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	دائنون
-	٣٠٠٠٠٠	٧٥٠٠٠٠	رأس مال الأسهم
-	٢٥٠٠٠٠	٢٧٥٠٠٠	رأس المال الإضافي
-	١٤٥٠٠٠	٢٥٥٠٠٠	أرباح محجوزة
	٧٨٥٠٠٠	١٥٨٠٠٠٠	إجمالي قيمة الخصوم وحقوق الملكية

والمطلوب:

١- تحديد تكلفة الشراء وإثبات الاستثمار في الشركة العربية بدفاتر الشركة الوطنية وفقاً لطريقة الشراء.

٢- إجراء القيد بورقة عمل التوحيد.

٣- إعداد ورقة عمل التوحيد بتاريخ ٢٠٠٧/١/١

الحل:

١- تكلفة الشراء:

رأس مال الأسهم: $100 \times 3000 = 300000$

رأس المال الإضافي: $50 \times 3000 = 150000$

نقدية: 75000

التمن المدفوع 525000

+ مصاريف توحيد مباشرة 25000

550000

٢- قيد الاستثمار في الشركة العربية:

من مذكورين

550000 من حـ / الاستثمار في الشركة العربية

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 العربية ودفع مصاريف إصدار الأسهم

20000 من حـ / رأس المال الإضافي

20000 إلى حـ / مصاريف إصدار الأسهم

إقفال مصاريف إصدار الأسهم

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

بالأسلوب المباشر: صافي الأصول بالقيم العادلة: $٨١٩٠٠٠ - ٧٩٠٠٠ = ٧٤٠٠٠٠$

الفرق: $٥٥٠٠٠٠ - ٧٤٠٠٠٠ = (١٩٠٠٠٠)$

أو بأسلوب غير مباشر:

صافي الأصول بالقيم الدفترية: $٧٨٥٠٠٠ - ٩٠٠٠٠ = ٦٩٥٠٠٠$

المقارنة: خصم شراء: $٥٥٠٠٠٠ - ٦٩٥٠٠٠ = (١٤٥٠٠٠)$

يطرح: الزيادة بالأصول ونقص الخصوم:

بضاعة: ٤٠٠٠

سيارات: ٥٠٠٠٠

استثمارات طويلة: ٢٠٠٠٠

دائنون ١١٠٠٠

(٨٥٠٠٠)

يضاف: نقص الأصول وزيادة الخصوم:

زبائن: ١٠٠٠٠

آلات: ٣٠٠٠٠

أ. دفع: $٥٠٠٠ \times ٩٠\% = ٤٥٠٠$

٤٠٠٠٠+

(١٩٠٠٠٠)

الفرق

وبناءً عليه يكون قيد التسوية والاستبعاد الواجب أن يظهر بورقة عمل التوحيد

على الشكل التالي:

مدین	دائــن
۳۰۰۰۰۰ رأس مال الأسهم للتابعة	۵۵۰۰۰۰ الاستثمار في التابعة
۲۵۰۰۰۰ رأس المال الإضافي للتابعة	۱۰۰۰۰ زبائن
۱۴۵۰۰۰ أرباح محجوزة للتابعة	۳۰۰۰۰ آلات
۲۰۰۰۰ استثمارات طويلة الأجل	۱۹۰۰۰۰ أرباح محجوزة
۴۰۰۰ بضاعة	
۵۰۰۰۰ سيارات	
۱۱۰۰۰ دائنون	

٤- ورقة عمل التوحيد:

وبناءً على ذلك تظهر ورقة عمل التوحيد بتاريخ ٢٠٠٧/١/١ على الشكل

التالي:

البيان	الوطنية	العربية	الاستبعاد والتسوية		الأرقام الموحدة
			مدین	دائــن	
نقدية	۷۰۰۰۰	۲۵۰۰۰	-	-	۹۵۰۰۰
زبائن	۱۳۰۰۰۰	۹۰۰۰۰	-	۱۰۰۰۰	۲۱۰۰۰۰
بضاعة	۳۶۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰	۴۰۰۰	-	۴۸۴۰۰۰
آلات	۳۰۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	-	۳۰۰۰۰	۴۲۰۰۰۰
سيارات	۶۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	-	۹۵۰۰۰۰
استثمارات طويلة	-	۱۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	-	۱۲۰۰۰۰
استثمار في العربية	۵۵۰۰۰۰	-	-	۵۵۰۰۰۰	-
إجمالي الأصول	۲۰۱۰۰۰۰	۷۸۵۰۰۰			۲۲۷۹۰۰۰
رأس مال الأسهم	۱۰۵۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	-	۱۰۵۰۰۰۰
رأس المال الإضافي	۴۰۵۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	-	۴۰۵۰۰۰

٤٤٥٠٠٠	١٩٠٠٠٠	١٤٥٠٠٠	١٤٥٠٠٠	٢٥٥٠٠٠	أرباح محجوزة
٣٧٩٠٠٠	-	١١٠٠٠	٩٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	دائنون
٢٢٧٩٠٠٠	٧٨٠٠٠٠	٧٨٠٠٠٠	٧٨٥٠٠٠	٢٠١٠٠٠٠	إجمالي حقوق المساهمين والخصوم

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

٦-٣-٢- إعداد القوائم المالية الموحدة في حالة امتلاك القابضة لنسبة تكلفة أقل من ٩٠٪:

في هذه الحالة تتم نفس الإجراءات 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 شراؤه هو ٩٠٪ من أسهم الشركة العربية.

المطلوب:

١- تحديد تكلفة الشراء وإثبات الاستثمار في التابعة وفقاً لطريقة الشراء.

٢- إجراء القيد اللازم بورقة عمل التوحيد.

٣- إعداد ورقة عمل التوحيد بتاريخ ٢٠٠٧/١/١.

الحل:

١- تكلفة الشراء:

٣٠.٠٠٠	رأس مال الأسهم:
١٥.٠٠٠	رأس المال الإضافي:
<u>٧٥.٠٠</u>	نقدية:
٥٢٥.٠٠	المبلغ المدفوع
<u>٢٥.٠٠</u>	+ مصاريف توحيد مباشرة
<u><u>٥٥.٠٠٠</u></u>	

٢- قيد الاستثمار في التابعة يكون على النحو التالي:

من مذكورين

٥٥.٠٠٠ من حـ / الاستثمار في الشركة العربية

٢.٠٠٠ من حـ / مصاريف إصدار الأسهم

إلى مذكورين

٣.٠٠٠ إلى حـ / رأس مال الأسهم

١٥.٠٠٠ إلى حـ / رأس مال الإضافي

١٢.٠٠٠ إلى حـ / النقدية

إثبات الاستثمار في العربية ودفع مصاريف التوحيد وإصدار الأسهم

٢.٠٠٠ من حـ / رأس المال الإضافي

٢.٠٠٠ إلى حـ / مصاريف إصدار الأسهم

إقفال حساب مصاريف إصدار الأسهم

٣- تحديد الفرق ما بين حصة القابضة وتكلفة الاستثمار:

بالأسلوب المباشر: صافي الأصول بالقيم العادلة: $٨١٩٠٠٠ - ٧٩٠٠٠ = ٧٤٠٠٠٠$

حصة القابضة من صافي الأصول: $٧٤٠٠٠٠ \times ٩٠\% = ٦٦٦٠٠٠$

الفرق: $٥٥٠٠٠٠ - ٦٦٦٠٠٠ = (١١٦٠٠٠)$

حصة الأقلية من صافي الأصول بالقيمة العادلة: $٧٤٠٠٠٠ \times ١٠\% = ٧٤٠٠٠$
بالأسلوب غير المباشر:

صافي الأصول بالقيم الدفترية: $٩٦٥٠٠٠ \times ٩٠\% = ٨٦٨٥٠٠$

خصم الشراء: $٥٥٠٠٠٠ - ٨٦٨٥٠٠ = (٧٥٥٠٠٠)$

يطرح: حصة القابضة من الزيادة بالأصول ونقص الخصوم:

استثمارات طويلة: $٢٠٠٠٠ \times ٩٠\% = ١٨٠٠٠٠$

بضاعة: $٤٠٠٠ \times ٩٠\% = ٣٦٠٠$

سيارات: $٥٠٠٠٠ \times ٩٠\% = ٤٥٠٠٠$

دائـنـون $١١٠٠٠ \times ٩٠\% = ٩٩٠٠$

(٧٦٥٠٠)

يضاف: حصة القابضة من نقص الأصول وزيادة الخصوم:

زبائن: $١٠٠٠٠ \times ٩٠\% = ٩٠٠٠$

آلات: $٣٠٠٠٠ \times ٩٠\% = ٢٧٠٠٠$

٣٦٠٠

(١١٦٠٠٠)

الفرق

وبعد ذلك يتم إجراء القيد التالي في ورقة عمل التوحيد:

مدین	دائــــن
رأس مال الأسهم التابعة ٣٠٠٠٠٠	الاستثمار في التابعة ٥٥٠٠٠٠
رأس المال الإضافي للتابعة ٢٥٠٠٠٠	حقوق الأقلية ٧٤٠٠٠
أرباح محجوزة للتابعة ١٤٥٠٠٠	زبائن ١٠٠٠٠
استثمارات طويلة الأجل ٢٠٠٠٠	آلات ٣٠٠٠٠
بضاعة ٤٠٠٠	أرباح محجوزة ١١٦٠٠٠
سيارات ٥٠٠٠٠	
دائنون ١١٠٠٠	

أما ورقة عمل التوحيد فتكون على الشكل التالي:

الأرقام الموحدة	الاستبعاد والتسوية		الشركة العربية	الشركة الوطنية	الميزان
	دائن	مدین			
٩٥٠٠٠	-	-	٢٥٠٠٠	٧٠٠٠٠	نقدية
٢١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	-	٩٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠	زبائن
٤٨٤٠٠٠	-	٤٠٠٠	١٢٠٠٠٠	٣٦٠٠٠٠	بضاعة
٤٢٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	-	١٥٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	آلات
٩٥٠٠٠٠	-	٥٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠	سيارات
١٢٠٠٠٠	-	٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	-	استثمارات طويلة الأجل
-	٥٥٠٠٠٠٠	-	-	٥٥٠٠٠٠٠	استثمار في العربية
٢٢٧٩٠٠٠			٧٨٥٠٠٠	٢٠١٠٠٠٠	إجمالي الأصول
١٠٥٠٠٠٠	-	٣٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	١٠٥٠٠٠٠	رأس مال الأسهم
٤٠٥٠٠٠	-	٢٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	٤٠٥٠٠٠	رأس المال الإضافي
٣٧٩٠٠٠	-	١١٠٠٠	٩٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	دائنون
٣٧١٠٠٠	١١٦٠٠٠	١٤٥٠٠٠	١٤٥٠٠٠	٢٥٥٠٠٠	أرباح محجوزة
٧٤٠٠٠	٧٤٠٠٠	-	-	-	حقوق الأقلية
٢٢٧٩٠٠٠	٧٨٠٠٠٠	٧٨٠٠٠٠	٧٨٥٠٠٠	٢٠١٠٠٠٠	إجمالي الخصوم والحقوق

أسئلة وتمارين حول الوحدة التعليمية الرابعة

- ١- تكلم عن إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة.
- ٢- ما هي أهداف إعداد القوائم المالية الموحدة.
- ٣- تكلم عن نظريات قياس حقوق الأقلية في الفكر المحاسبي.
- ٤- تكلم عن طرق الإفصاح عن حقوق الأقلية في القوائم المالية الموحدة.
- ٥- ما هي قيود التسوية والاستبعاد؟
- ٦- ما هي المعالجة المحاسبية إذا كانت حصة القابضة من صافي الأصول بالقيم العادلة أكبر من تكلفة الاستثمار في التابعة؟
- ٧- في ٢٠٠٨/١/١ اشترت شركة الاتحاد ٨٠٪ من أسهم شركة الوحدة بسعر ٥٥٠٠٠٠ وكان صافي أصول شركة الوحدة بالقيم الدفترية ٦٠٠٠٠٠ في حين كان صافي الأصول بالقيم العادلة ٧٠٠٠٠٠. والمطلوب بيان الإجابة الصحيحة لما يلي:
 - ١- إن حصة القابضة من صافي الأصول بالقيم العادلة هي:
A- ٥٦٠٠٠٠ B- ٤٨٠٠٠٠ C- ٥٥٠٠٠٠ D- ٤٤٠٠٠٠
 - ٢- إن حصة الأقلية التي تظهر بالقوائم المالية هي:
A- ١٤٠٠٠٠ B- ١٢٠٠٠٠ C- ١١٠٠٠٠ D- لا شيء مما ذكر
 - ٣- إن قيمة علاوة الشراء هي:
A- ٧٠٠٠٠ B- ١٠٠٠٠ C- (١٠٠٠٠) D- لا شيء مما ذكر
 - ٤- إن قيمة خصم الشراء هي:
A- ٧٠٠٠٠ B- ١٠٠٠٠ C- ١٠٠٠٠ D- لا شيء مما ذكر
 - ٥- إن قيمة الشهرة التي تظهر بالقوائم المالية الموحدة بتاريخ التوحيد هي:
A- (١٠٠٠٠) B- ١٠٠٠٠ C- ٧٠٠٠٠ D- لا شيء ما ذكر

٨- بتاريخ ٢٠٠٧/١/١ اشترت الشركة السورية ٩٠٪ من أسهم الشركة الشامية.

عن طريق ما يلي:

- إصدار ٤٠٠٠ سهماً بقيمة اسمية (١٠٠) وبقيمة سوقية (١٥٠).

- التعهد بورقة دفع بمبلغ (١٧٥٠٠٠) وبفائدة سنوية ١٠٪ تستحق بنهاية العام مع فوائدها.

هذا وقد دفعت الشركة السورية مبلغ (٢٥٠٠٠) نقداً عمولات وأتعاب مراجعين ومبلغ (٣٠٠٠٠) مصاريف إصدار الأسهم وقد نتج عن عملية التوحيد نشوء علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين وقد ظهرت ميزانية الشركتين قبل الشراء مباشرة على النحو التالي:

الشامية		السورية	البيان
عادية	دفترية		
٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	١٩٠٠٠٠	نقدية
٨٠٠٠٠	٩٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠	زبائن
١٣٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	٣٦٠٠٠٠	بضاعة
١٢٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	آلات
٣٥٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠	سيارات
١٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	-	استثمارات مالية
٨٢٥٠٠٠	٧٨٥٠٠٠	١٥٨٠٠٠٠	مجموع الأصول
-	٣٠٠٠٠٠	٧٥٠٠٠٠	رأس مال الأسهم
-	٢٥٠٠٠٠	٢٧٥٠٠٠	رأس المال الإضافي
-	١٤٥٠٠٠	٢٥٥٠٠٠	أرباح محجوزة
٧٩٠٠٠	٩٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	دائون
	٧٨٥٠٠٠	١٥٨٠٠٠٠	

فإذا علمت أن الشركة اتبعت طريقة الشراء. المطلوب:

- ١ - تحديد تكلفة الشراء.
 - ٢ - إثبات الاستثمار في الشامية بدفاتر الشركة السورية.
 - ٣ - إجراء قيد التسوية والاستبعاد في ورقة عمل التوحيد بتاريخ ٢٠٠٧/١/١
 - ٤ - إعداد ورقة عمل التوحيد في ٢٠٠٧/١/١.
- ٩ - افترض في التمرين رقم (٨) أن نسبة السيطرة كانت ١٠٠٪ والمطلوب:
- ١ - تحديد تكلفة الشراء.
 - ٢ - إثبات الاستثمار في الشامية بدفاتر الشركة السورية.
 - ٣ - إجراء قيد التسوية والاستبعاد في ورقة عمل التوحيد بتاريخ ٢٠٠٧/١/١
 - ٤ - إعداد ورقة عمل التوحيد في ٢٠٠٧/١/١.



الوحدة التعليمية الخامسة

طرق المحاسبة عن الاستثمار في أوراق الملكية

Accounting Methods of Investment in Equity securities

الأهداف التعليمية:

- بعد دراسة هذه الوحدة ينبغي على الطالب أن يكون ملماً بالنواحي التالية:
- ١- الطرق المحاسبية المستخدمة في المحاسبة عن الاستثمار في أسهم الشركات.
 - ٢- عرض وتطبيق طرق المحاسبة عن الاستثمار بدفاتر الشركة القابضة.
 - ٣- أثر تطبيق الطرق المحاسبية على حساب الاستثمار في التابعة.



الوحدة التعليمية الخامسة

طرق المحاسبة عن الاستثمار في أوراق الملكية

١- مقدمة:

أوضحنا سابقاً كيفية إثبات الاستثمار في التابعة بالتكلفة من قبل الشركة القابضة (المستثمرة) وذلك بتاريخ الاستثمار. وبعد تاريخ الشراء، فإن الشركة القابضة تقوم بالمحاسبة عن التغيرات التي تحدث في حقوق الملكية للشركات التابعة عن طريق إجراء تسويات تؤثر على حساب الاستثمار في التابعة أو تفضل المحافظة على رصيد حساب الاستثمار بدفاتها الخاصة بتكلفته دون إجراء تسويات كلية. لذا سنقدم في هذه الوحدة التعليمية طرق المحاسبة عن الاستثمارات المالية. 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:

- (١) حيازة أقل من ٢٠% (طريقة القيمة العادلة).
- (٢) حيازة من ٢٠% إلى ٥٠% (طريقة حقوق الملكية)
- (٣) حيازة ما يزيد عن ٥٠% (قوائم مالية موحدة). المستثمر له سيطرة على الشركة.

ونحن في هذا الكتاب سنركز 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 أن لا 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 أن لا 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 بدفاتها الخاصة عن استثمارها في الشركات التابعة باستخدام طريقة حقوق الملكية فقط.

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

٢- 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 الوحدة الأولى، ثم يتم تعديل تلك التكلفة بأية تغيرات نتيجة لأرباح أو خسائر الشركة التابعة أو توزيعات الأرباح بعد السيطرة.

إذ يعتبر 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 على رقم صافي الربح. كذلك فإن أية عمليات متبادلة تعكس أرباحاً أو خسائراً بين القابضة والتابعة يجب استبعادها وأخذ أثرها عند تطبيق هذه الطريقة.

ويمكننا التعبير عن هذه الطريقة من خلال القيود المحاسبية التالية:

أ- عند الحصول على الاستثمار في التابعة:

من حـ / الاستثمار في التابعة

إلى مذكورين

حـ / رأس مال الأسهم

حـ / رأس المال الإضافي

حـ / النقدية

حـ / التزامات

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

من حـ / الاستثمار في التابعة

إلى حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

الاستثمار في التابعة بالتكلفة

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

من حـ/ خسائر الاستثمار في التابعة

إلى حـ/ الاستثمار في التابعة

إثبات خسائر الاستثمار في التابعة

د- كذلك 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:

من حـ/ النقدية

إلى حـ/ الاستثمار في التابعة

استلام التوزيعات

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

من حـ/ توزيعات أرباح مستحقة القبض

إلى حـ/ الاستثمار في التابعة

وعند استلامها في العام التالي نقوم بإجراء القيد التالي:

من حـ/ النقدية

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:

من حـ/ إيرادات الاستثمار في التابعة

إلى حـ/ الاستثمار في التابعة

إطفاء الفروقات ما بين القيم الدفترية والعادلة

وتعتبر هذه الطريقة أكثر انسجاماً مع فلسفة توحيد الأعمال.

ولتوضيح هذه الطريقة نفترض المثال التالي:

مثال رقم (١):

بتاريخ ٢٠٠٨/١/١ قامت شركة بردي بشراء ٩٠ % من أسهم شركة دجلة مقابل مبلغ نقدي مقداره ٤٠٠٠٠٠ وقد كانت قائمة المركز المالي لشركة دجلة بذلك التاريخ على النحو التالي:

قائمة المركز المالي لشركة دجلة

البيان	قيم دفترية	قيم عادلة
نقدية	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
مخزون	٩٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
أراضي	٨٠٠٠٠	١١٠٠٠٠
مباني بالصافي	٢٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠٠
آلات	١٦٥٠٠٠	١٥٠٠٠٠
جمالي الأصول	٦٦٠٠٠٠	٧١٠٠٠٠
خصوم متداولة	٤٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠
رأس مال الأسهم	١٥٠٠٠٠	
رأس مال إضافي	٥٠٠٠٠	
أرباح محجوزة	٦٠٠٠٠	
إجمالي الخصوم وحقوق الملكية	٦٦٠٠٠٠	

فإذا علمت ما يلي:

(١) إن المخزون تم بيعه خلال عام ٢٠٠٨ وإن العمر المتبقي للمباني ١٠ سنوات والآلات ٥ سنوات.

(٢) بلغت أرباح شركة دجلة بنهاية عام ٢٠٠٨ (١٦٥٠٠٠).

(٣) أعلنت شركة دجلة عن توزيع ٤٠٠٠٠ من أرباحها الصافية يدفع نصفها بنهاية عام ٢٠٠٨ والباقي في شباط من عام ٢٠٠٩.

والمطلوب:

إثبات العمليات السابقة بدفاتر شركة بردى وفقاً لطريقة حقوق الملكية وإعداد حساب الاستثمار في التابعة وبيان رصيده في ٢٠٠٨/١٢/٣١.

الحل:

(١) - إثبات الاستثمار في ٢٠٠٨/١/١.

٤٠٠٠٠٠ من حـ/الاستثمار في دجلة

٤٠٠٠٠٠ 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: ٦٦٠٠٠٠ - ٤٠٠٠٠٠ = ٢٦٠٠٠٠

حصة القابضة منها: ٢٦٠٠٠٠ × ٩٠% = ٢٣٤٠٠٠

علاوة الشراء: ٢٣٤٠٠٠ - ٤٠٠٠٠٠ = ١٦٦٠٠٠

يطرح الزيادة في الأصول ونقص الخصوم:

مخزون ٩٠٠٠ = ٩٠% × ١٠٠٠٠

أراضي ٢٧٠٠٠ = ٩٠% × ٣٠٠٠٠

مباني ٢٢٥٠٠ = ٩٠% × ٢٥٠٠٠

(٥٨٥٠٠)

يضاف: نقص الأصول وزيادة الخصوم:

آلات ١٥٠٠٠ × ٩٠% =

الشهرة الموجبة

١٣٥٠٠

١٢١٠٠٠

جدول إطفاء التغيرات في قيم الأصول

البيان	المخزون	الأراضي	المباني	آلات
العمر الإنتاجي	١	-	١٠ سنوات	٥ سنوات
حصة العام	٩٠٠٠	-	٢٢٥٠	(٢٧٠٠)
الإجمالي	٩٠٠٠-	-	٢٢٥٠-	٢٧٠٠+

حصة العام (٨٥٥٠)

حصة القابضة من الأرباح الصافية:

$$١٤٨٥٠٠ = ٩٠\% \times ١٦٥٠٠٠$$

حصة القابضة من الأرباح الموزعة = ٣٦٠٠٠

التوزيعات النقدية: ١٨٠٠٠

التوزيعات المستحقة: ١٨٠٠٠

أما القيود المحاسبية التي ستجريها القابضة في ٢٠٠٨/١٢/٣١ فتكون كما يلي:

١٤٨٥٠٠ من حـ/ الاستثمار في التابعة

١٤٨٥٠٠ إلى حـ/ إيرادات الاستثمار في التابعة

إثبات إيرادات الاستثمار في التابعة

٨٨٥٠ من حـ/ إيرادات الاستثمار في التابعة

٨٨٥٠ إلى حـ/ الاستثمار في التابعة

إثبات حصة العام من فروقات قيم الأصول

ويمكن دمج هذين القيدتين بقيد واحد على النحو التالي:

١٣٩٩٥٠ من حـ/ الاستثمار في التابعة

١٣٩٩٥٠ إلى حـ/ إيرادات الاستثمار في التابعة

إثبات إيرادات الاستثمار الصافي

ويتم إقفال إيراد الاستثمار الصافي بقائمة الدخل على النحو التالي:

١٣٩٩٥٠ من حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

١٣٩٩٥٠ إلى ملخص الدخل

من مذكورين

١٨٠٠٠ حـ / توزيعات أرباح مستحقة القبض

١٨٠٠٠ حـ / النقدية

٣٦٠٠٠ إلى حـ / الاستثمار في التابعة

إثبات توزيعات الأرباح

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

حـ / الاستثمار في التابعة

٨٥٥٠ من حـ / إيراد الاستثمار في التابعة	٤٠٠٠٠٠ إلى النقدية
٣٦٠٠٠ من مذكورين	١٤٨٥٠٠ إلى حـ / إيراد الاستثمار في
١٨٠٠٠ توزيعات مستحق القبض	التابعة
١٨٠٠٠ نقدية	
٥٠٣٩٥٠ رصيد ٢٠٠٨/١٢/٣١	
<u>٥٤٨٥٠٠</u>	<u>٥٤٨٥٠٠</u>

٣- طريقة حقوق الملكية الجزئية: Partial Equity Method

تقوم هذه الطريقة بإثبات الاستثمار في بداية الفترة بالتكلفة كما أوضحنا سابقاً، ثم يتم تعديل تلك التكلفة بما يلي:

أ- بحصة القابضة من نتيجة أعمال الشركة التابعة حيث يتم زيادة التكلفة بالأرباح وتخفيضها 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 إن هذه الطريقة تحمل 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:

١- إثبات الاستثمار بتاريخ الاقتناء على النحو التالي:

٤٠٠٠٠٠ من حـ / الاستثمار في التابعة

٤٠٠٠٠٠ إلى حـ / النقدية

إثبات الاستثمار في التابعة

٢- إثبات إيراد الاستثمار والممثل في حصة القابضة من دخل التابعة:

$165000 \times 90\% = 148500$ ويتم إثباته كما يلي:

١٤٨٥٠٠ من حـ / الاستثمار في التابعة

١٤٨٥٠٠ إلى حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار

ويقفل هذا الإيراد بقائمة الدخل كما يلي:

١٤٨٥٠٠ من حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

١٤٨٥٠٠ إلى ملخص الدخل

إقفال حساب إيراد الاستثمار

٣- إثبات التوزيعات المعلن عنها من التابعة:

حصة القابضة من توزيعات التابعة: $٤٠٠٠٠ \times ٩٠\% = ٣٦٠٠٠$

حيث كان نصفها سيدفع هذا العام والنصف الثاني سيدفع في العام القادم وبناء

عليه يكون القيد المحاسبي على النحو التالي:

من مذكورين

١٨٠٠٠ من حـ / النقدية

١٨٠٠٠ من حـ / توزيعات أرباح مستحقة القبض

٣٦٠٠٠ 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

٤٠٠٠٠٠ إلى النقدية	٣٦٠٠٠ من مذكورين
١٤٨٥٠٠ إلى حـ / إيراد الاستثمار في	١٨٠٠٠ من النقدية
التابعة	١٨٠٠٠ من حـ / توزيعات أرباح
	مستحقة القبض
	٥١٢٥٠٠ رصيد ١٢/٣١
<u>٥٤٨٥٠٠</u>	<u>٥٤٨٥٠٠</u>

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.

٤ - طريقة التكلفة: Cost Method

تقوم هذه الطريقة بإثبات الاستثمار بتاريخ الاقتناء بالتكلفة والتي رسملتها القابضة والناجحة عن استخدام طريقة الشراء، أي يبقى 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:
من حـ / النقدية

إلى حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

وإذا كان دفع التوزيعات سيتم في العام القادم فيكون القيد:

من حـ / توزيعات أرباح مستحقة القبض

إلى حـ / الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

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

من حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

إلى ملخص الدخل

إقفال إيراد الاستثمار في التابعة

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

- ١ - حدوث انخفاض كبير ودائم في الأسعار السوقية للاستثمار.
- ٢ - 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 رأسمال 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:

١ - بتاريخ اقتناء الاستثمار:

٤٠٠٠٠٠ من حـ / الاستثمار في التابعة
٤٠٠٠٠٠ إلى حـ / النقدية

إثبات الاستثمار في التابعة

٢ - إثبات توزيعات أرباح التابعة:

من مذكورين

١٨٠٠٠ حـ / النقدية

١٨٠٠٠ حـ / توزيعات أرباح مستحقة القبض

٣٦٠٠٠ إلى حـ / إيرادات الاستثمار في التابعة

إثبات توزيعات أرباح التابعة

٣٦٠٠٠ من حـ / إيرادات الاستثمار في التابعة

٣٦٠٠٠ إلى / ملخص الدخل

إقفال حـ / إيرادات الاستثمار في التابعة

أما حساب الاستثمار في التابعة فيظهر بدفتر الأستاذ كما يلي:

حـ / الاستثمار في التابعة

٤٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠
٤٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠
٤٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠

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

الذكر علي حساب الاستثمار في التابعة من خلال الجدول التالي:

الآثار المالية لطرق معالجة الاستثمار بدفاتر الشركة القابضة

طريقة التكلفة	طريقة حقوق الملكية الجزئية	طريقة حقوق الملكية	المعصر
عدم تأثير	زيادة	زيادة	١- أرباح الشركة التابعة للفترة المالية
عدم تأثير	تخفيض	تخفيض	٢- خسائر الشركة التابعة
عدم تأثير	تخفيض	تخفيض	٣- توزيعات أرباح الشركة التابعة
عدم تأثير	عدم تأثير	تخفيض	٤- حصة العام من زيادة قيم الأصول ونقص الخصوم
عدم تأثير	عدم تأثير	زيادة	٥- حصة العام من نقص قيم الأصول وزيادة الخصوم
عدم تأثير	عدم تأثير	تخفيض	٦- الأرباح غير المحققة الناتجة عن بيع وشراء أصول والتزامات بين القابضة والتابعة
عدم تأثير	عدم تأثير	زيادة	٧- الخسائر غير المحققة الناتجة عن بيع وشراء أصول والتزامات بين القابضة والتابعة
عدم تأثير	عدم تأثير	زيادة	٨- الأرباح المحققة الناتجة عن بيع وشراء أصول والتزامات بيع القابضة والتابعة.
عدم تأثير	عدم تأثير	تخفيض	٩- الخسائر المحققة الناتجة عن بيع وشراء أصول والتزامات بين القابضة والتابعة
تخفيض	تخفيض	تخفيض	١٠- انخفاض كبير جداً في الأسعار السوقية للاستثمار في التابعة

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.

أسئلة وتمارين حول الوحدة التعليمية الخامسة

- ١- ميز بين طرق المحاسبة عن الاستثمار في القابضة.
 - ٢- تكلم عن الآثار المالية لطرق معالجة الاستثمار بدفاتر الشركة القابضة.
 - ٣- تكلم عن الفروق ما بين طريقة حقوق الملكية وطريقة التكلفة.
 - ٤- تكلم عن الفروق ما بين طريقة حقوق الملكية الجزئية والتكلفة.
 - ٥- بتاريخ ٢٠٠٨/١/١ تملك شركة الفرات ٨٠٪ من أسهم شركة دجلة وذلك بإصدار ٥٠٠ سهم بقيمة اسمية ١٠٠ وسوقية ٢٠٠ وتسديد مبلغ ٤٠٠٠٠ نقداً وقد بلغت مصاريف التوحيد المباشرة (١٠٠٠٠) وبتاريخ السيطرة تعادلت القيم الدفترية لشركة دجلة مع القيم العادلة لها ما عدا زيادة في الأراضي بمقدار (٦٠٠٠) والآلات ٨٠٠٠ وإن العمر المتبقي لها ٥ سنوات، والمخزون ٤٠٠٠ وقد تم بيعه في عام ٢٠٠٨ هذا وكانت حقوق المساهمين في شركة دجلة بتاريخ السيطرة كما يلي: ٨٠٠٠٠ رأس مال الأسهم، ٤٠٠٠٠ رأس مال إضافي، ٢٠٠٠٠ أرباح محجوزة وكانت الأرباح المحققة بتاريخ ٢٠٠٨/١٢/٣١ بدفاتر شركة دجلة ٤٠٠٠٠ والأرباح الموزعة نقداً ١٦٠٠٠.
- والمطلوب:

- ١- إجراء القيود المحاسبية بدفاتر شركة الفرات بتاريخ ٢٠٠٨/١/١ وفقاً لطريقة الشراء.
- ٢- إجراء القيود المحاسبية بدفاتر شركة الفرات بتاريخ ٢٠٠٨/١٢/٣١ وفقاً لطريقة حقوق الملكية.
- ٣- إعداد حساب الاستثمار في التابعة وبيانه رصيده في ٢٠٠٨/١٢/٣١

٦- افترض في التمرين رقم (٥) أن الشركة استخدمت طريقة حقوق الملكية الجزئية المطلوب:

١- إجراء القيود المحاسبية بتاريخ ٢٠٠٨/١/١ وفقاً لطريقة الشراء.

٢- إجراء القيود المحاسبية بتاريخ ٢٠٠٨/١٢/٣١

٣- إعداد حساب الاستثمار وبيان رصيده في ٢٠٠٨/١٢/٣١.

٧- افترض في التمرين رقم (٥) أن الشركة استخدمت طريقة التكلفة المطلوب:

١- إجراء القيود المحاسبية بتاريخ ٢٠٠٨/١/١ وفقاً لطريقة الشراء.

٢- إجراء القيود المحاسبية في ٢٠٠٨/١٢/٣١

٣- إعداد حساب الاستثمار في التابعة وبيان رصيده في ٢٠٠٨/١٢/٣١.

الوحدة التعليمية السادسة

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

Consolidated Financial Statements after Date of the Combinations in the Equity Method

الأهداف التعليمية:

- بعد قراءة هذه الوحدة يفترض أن يكون الطالب ملماً بالنواحي التالية:
- ١- إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة بنهاية العام الأول وفقاً لطريقة الشراء وطريقة حقوق الملكية.
 - ٢- إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة بنهاية العام التالي وفقاً لطريقة الشراء وطريقة حقوق الملكية.
 - ٣- التعرف على قيود التسوية والاستبعاد اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة.

الوحدة التعليمية السادسة

إعداد القوائم المالية الموحدة بعد تاريخ

التوحيد في ظل طريقة حقوق الملكية

١- مقدمة:

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. 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 الوحدة رقم (٤) هي عملية تجميع لأصول وخصوم شركات المجموعة 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 وإظهار حقوق الأقلية. كما أن قائمة الدخل الموحدة في أي سنة مالية بعد تاريخ التوحيد تمثل تجميعاً لإيرادات ومصاريف ومكاسب وخسائر شركات المجموعة 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 هذه الوحدة 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 بدفاتها.

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.

وستتناول في هذه الوحدة إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة بعد تاريخ السيطرة في ظل طريقة الشراء 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.

٢- إعداد القوائم المالية الموحدة بعد تاريخ التوحيد في ظل طريقي الشراء وحقوق الملكية:

سنقوم بمناقشة إجراءات التوحيد نهاية الفترة الأولى للتوحيد وبنهاية فترتين ماليتين، وسنفترض في هذه الفقرة أنه لا يوجد عمليات متبادلة بين الشركة القابضة والتابعة.

٢-١ - إعداد القوائم المالية الموحدة بنهاية العام الأول للسيطرة:

يختلف إعداد القوائم المالية الموحدة عن الفترات التالية لتاريخ التوحيد في ظل الشراء عن تلك المعدة بتاريخ الشراء في الحاجة إلى إعداد قائمتي الدخل والأرباح المحجوزة الموحدة. ولغرض توحيد قائمتي الدخل للشركتين القابضة والتابعة عن أية فترة

تالية لتاريخ الشراء 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:

١ - 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:

مدین

××× إيراد الاستثمار في التابعة

دائن

××× توزيعات الأرباح (الشركة التابعة)

××× الاستثمار في التابعة

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

مدين

xxx الاستثمار في التابعة

دائن

xxx حسائر 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.

٢- 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 الوحدة السابقة. ويأخذ هذا القيد الشكل التالي:

مدين

xxx رأس مال أسهم التابعة

xxx رأس مال الإضافي التابعة

xxx أرباح محجوزة في التابعة

xxx الأصول (زيادة القيم السوقية عن الدفترية)

xxx الخصوم (نقصان القيم السوقية عن الدفترية)

xxx الشهرة الموجبة.

دائن

xxx الاستثمار في التابعة

xxx حقوق الأقلية

xxx الأصول (نقص الأصول)

xxx الخصوم (زيادة الخصوم)

٣- 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:

مدین	دائن
xxx تكلفة البضاعة المباعة	xxx مخزون

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

مدین	دائن
xxx مخزون	xxx 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:

دائن

مدين

مصاريف الاستهلاك للأصول

مخصص الاستهلاك للأصول

٤- 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:

دائن

مدين

xxx حقوق الأقلية

xxx حصة الأقلية

xxx 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 الوحدات اللاحقة.

ولغايات توضيح هذه الإجراءات سيتم الاعتماد على حالة توضيحية شاملة وسيتم من خلالها تغطية عملية شراء 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 (٤):

بتاريخ ٢٠٠٨/١/١ تملك شركة الحلبي ٨٠% من أسهم شركة الشامي وذلك بإصدار (٥٠٠) سهم بقيمة اسمية ١٠٠ وقيمة سوقية ٢٠٠ وتسديد مبلغ (٤٠٠٠٠) نقداً وقد بلغت مصاريف التوحيد المباشرة (١٠٠٠٠). وبتاريخ التوحيد تعادلت القيم الدفترية لشركة الشامي مع العادلة لها ما عدا زيادة في الأراضي بمقدار (٦٠٠٠) والآلات (٨٠٠٠) وإن العمر المتبقي لها ٥ سنوات، والمخزون (٤٠٠٠) حيث تم بيعه خلال العام. هذا وقد كانت حقوق المساهمين في شركة الشامي بتاريخ الشراء كما يلي:

٨٠٠٠٠ رأس مال الأسهم، ٤٠٠٠٠ رأس مال إضافي، ٢٠٠٠٠ أرباح محجوزة. وفي ٢٠٠٨/١٢/٣١ كانت القوائم المالية لكل من شركة الحلبي والشامي كما يلي:

الشامي	الحلبي	البيان
		<u>قائمة الدخل</u>
١٥٠٠٠٠	٢٠١٨٤٠	المبيعات
-	٢٧٥٢٠	إيراد الاستثمار في التابعة
(٨٠٠٠٠)	(١١٢٠٠٠)	تكلفة البضاعة المباعة
٣٠٠٠٠	(٢٥٦٤٠)	مصاريف مختلفة
<u>٤٠٠٠٠</u>	<u>٩١٧٢٠</u>	صافي الربح
		<u>قائمة الأرباح المحجوزة</u>
٢٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	الأرباح المحجوزة ١/١

٤٠٠٠٠	٩١٧٢٠	صافي الربح
(١٦٠٠٠)	(٤٧٠٠٠)	توزيعات خلال العام
<u>٤٤٠٠٠</u>	<u>٩٤٧٢٠</u>	الأرباح المحجوزة ١٢/٣١
		<u>قائمة المركز المالي</u>
٢٠٠٠٠	١٧٠٠٠	نقدية
٢٢٠٠٠	٢٠٠٠٠	زبائن
١٨٠٠٠	١٢٠٠٠	مخزون
٢٠٠٠٠	٢٩٠٠٠	أراضي
٦٠٠٠٠	٥٧٠٠٠	مباني
٤٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	آلات ومعدات
-	١٦٤٧٢٠	استثمار في النواصر
<u>١٨٠٠٠٠</u>	<u>٣٢٩٧٢٠</u>	بمجموع الأصول
١٦٠٠٠	٣٠٠٠٠	دائون
٨٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	رأس مال الأسهم
٤٠٠٠٠	٥٥٠٠٠	رأس مال الإضافي
<u>٤٤٠٠٠</u>	<u>٩٤٧٢٠</u>	أرباح محجوزة
<u>١٨٠٠٠٠</u>	<u>٣٢٩٧٢٠</u>	إجمالي حقوق الملكية والخصوم

والمطلوب:

- ١- إجراء القيود المحاسبية بدفاتر شركة الحلبي والمتعلقة بالسيطرة في ٢٠٠٨/١/١ مع العلم أن الشركة تستخدم طريقة الشراء.
- ٢- إجراء القيود المحاسبية بدفاتر شركة الحلبي والمتعلقة بالمحاسبة عن الاستثمار في التابعة وفقاً لطريقة حقوق الملكية وذلك بتاريخ ٢٠٠٨/١٢/٣١.
- ٣- إجراء قيود التسوية والاستبعاد التي ستظهر في ورقة عمل التوحيد في ٢٠٠٨/١٢/٣١.
- ٤- إعداد ورقة عمل التوحيد التي تظهر القوائم المالية الموحدة في ٢٠٠٨/١٢/٣١.

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

$$\begin{array}{rcl} \text{رأس مال الأسهم: } 5000 \times 100 & = & 500000 \\ \text{رأس مال الإضافي: } 500 \text{ سهم} \times 100 & = & 50000 \\ \text{نقدية:} & & 40000 \\ \text{مصاريف توحيد مباشرة:} & & 10000 \\ \hline & & 150000 \end{array}$$

ويتم إثبات هذه التكلفة وفقاً لطريقة الشراء بتاريخ ٢٠٠٨/١/١ بموجب القيد التالي:

$$\begin{array}{l} 150000 \text{ من } \text{حـ} / \text{الاستثمار في التابعة} \\ \text{إلى مذكورين} \\ 50000 \text{ حـ} / \text{رأس مال الأسهم} \\ 50000 \text{ حـ} / \text{رأس المال الإضافي} \\ 50000 \text{ حـ} / \text{النقدية} \end{array}$$

إثبات الاستثمار في التابعة
قبل إجراء القيود المحاسبية بدفاتر شركة الحلبي لإظهار التغيرات في حساب الاستثمار في الشامي ينبغي القيام ببعض العمليات الحسابية والمتمثلة بما يلي:

حصة القابضة من صافي أصول التابعة بالقيم الدفترية:

$$112000 = 80\% \times 140000$$

بينما حصة القابضة من صافي الأصول بالقيم العادلة:

$$126400 = 80\% \times 158000$$

وبالتالي فإن حصة الأقلية من هذه القيمة :

$$31600 = 20\% \times 158000$$

ثم نحري مقارنة ما بين التكلفة وحصة القابضة لاستخراج علاوة الشراء أو

$$\text{خصم الشراء علاوة الشراء: } 112000 - 150000 = 38000$$

يطرح حصة القابضة من الزيادة في قيم الأصول:

$$\text{أراضي } 4800 = 80\% \times 6000$$

$$\text{آلات } 6400 = 80\% \times 8000$$

$$\text{مخزون } 3200 = 80\% \times 4000$$

$$(14400)$$

$$23600$$

الشهرة الموجبة

$$23600 = 126400 - 150000$$

أو بأسلوب مباشر

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

$$\text{حصة القابضة من الفروقات السنوية: } 4480 = 80\% \times 5600$$

$$\text{حصة الأقلية من الفروقات السنوية: } 1120 = 20\% \times 5600$$

أما بالنسبة للأرباح:

$$\text{حصة القابضة من أرباح التابعة: } 32000 = 80\% \times 40000 \text{ وبذلك يكون للأقلية}$$

الباقى ومقداره 8000

أما توزيعات الأرباح:

$$\text{حصة القابضة من توزيعات الأرباح: } 12800 = 80\% \times 16000 \text{ وبذلك تكون}$$

$$\text{حصة الأقلية من التوزيعات: } 3200$$

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

٣٢٠٠٠ من حـ / الاستثمار في التابعة

٣٢٠٠٠ إلى حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار

٤٤٨٠ من حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

٤٤٨٠ إلى حـ / الاستثمار في التابعة

إثبات حصة العام من فروقات قيم الأصول.

ويمكن دمج هذه القيود ب قيد واحد كما يلي:

٢٧٥٢٠ من حـ / الاستثمار في التابعة

٢٧٥٢٠ إلى حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات الإيراد الصافي للاستثمار في التابعة

ومن ثم يتم إقفاله بقائمة الدخل كما يلي:

٢٧٥٢٠ من حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

٢٧٥٢٠ إلى ملخص الدخل

إقفال إيراد الاستثمار في التابعة

١٢٨٠٠ من حـ / النقدية

١٢٨٠٠ إلى حـ / الاستثمار في الشامي

إثبات استلام الأرباح الموزعة من الشامي

حصة الأقلية الصافية: ٨٠٠٠ - ١١٢٠ = ٦٨٨٠

ملاحظة: هذه القيود تم ترحيلها إلى الحسابات بدفاتر القابضة لذلك ظهرت في قائمة الدخل إيراد الاستثمار في التابعة بمبلغ (٢٧٥٢٠) وظهر رصيد حساب الاستثمار في

الشامي في قائمة المركز المالي بمبلغ ١٦٤٧٢٠ والآن ولغرض إعداد القوائم المالية الموحدة للشركتين الحلبي والشامي في ٢٠٠٨/١٢/٣١ (نهاية العام الأول للتوحيد)، فإنه يقضي إجراء قيود التسوية والاستبعاد التالية في ورقة عمل التوحيد الخاصة بإعداد القوائم المالية الموحدة.

القيد رقم (١): لتعديل رصيد حساب الاستثمار في الشامي إلى رصيده في أول العام:

مدین	
٢٧٥٢٠	إيراد الاستثمار في الشامي
دائن	
١٢٨٠٠٠	توزيعات الأرباح - شركة الشامي
١٤٧٢٠	الاستثمار في الشامي

القيد رقم (٢): 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:

مدین	دائن	
٨٠٠٠٠	رأس مال الأسهم الشامي	١٥٠٠٠٠ الاستثمار في الشامي
٤٠٠٠٠	رأس المال الإضافي الشامي	٣١٦٠٠ حقوق الأقلية (٢٠٪ × ١٥٨٠٠٠)
٢٠٠٠٠	أرباح محجوزة الشامي	
٤٠٠٠	مخزون سلعي	
٦٠٠٠	أراضي	
٨٠٠٠	آلات	
٢٣٦٠٠	شهرة محل	

القيد رقم (٣): لتخفيض أو استهلاك زيادة القيمة العادلة على القيمة الدفترية للأصول والخصوم الخاصة بالشركة التابعة.

مدین

٤٠٠٠ تكلفة البضاعة المباعة

١٦٠٠ مصروف استهلاك آلات

دائن

٤٠٠٠ المخزون السلمي

١٦٠٠ مخصص استهلاك الآلات

القيد رقم (٤): لتسجيل حصة الأقلية في صافي ربح التابعة وحصتهم في توزيعات الأرباح:

مدین

٦٨٨٠ حصة الأقلية في صافي الربح

دائن

٣٢٠٠ توزيعات الأرباح

٣٦٨٠ حقوق الأقلية

ورقة عمل التوحيد لإظهار القوائم المالية الموحدة في ٢٠٠٨/١٢/٣١

البيانات	الحلبي	الشامي	التصوية والاستبعاد		الأرقام الوحدة
			مدین	دائن	
قائمة الدخل					
المبيعات	٢٠١٨٤٠	١٥٠٠٠٠	-	-	٣٥١٨٤٠
إيراد الاستثمار في التابعة	٢٧٥٢٠	-	(١) ٢٧٥٢٠	-	-
تكلفة البضاعة المباعة	(١١٢٠٠٠)	(٨٠٠٠٠)	(٣) ٤٠٠٠	-	(١٩٦٠٠٠)
مصاريف مختلفة	(٢٥٦٤٠)	(٣٠٠٠٠)	(٣) ١٦٠٠	-	(٥٧٢٤٠)
حصة الأقلية	-	-	(٤) ٨٠٠٠	-	(٨٠٠٠)
صافي الدخل	٩١٧٢٠	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	-	٩١٧٢٠

قائمة الأرباح المحجوزة					
٥٠٠٠٠	-	(٢) ٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	رصيد ١/١
٩١٧٢٠	-	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٩١٧٢٠	صافي الدخل
(٤٧٠٠٠)	(١) ١٢٨٠٠ (٤) ٣٢٠٠	-	(١٦٠٠٠)	(٤٧٠٠٠)	توزيعات الأرباح
<u>٩٤٧٢٠</u>	<u>١٦٠٠٠</u>	<u>٦٠٠٠٠</u>	<u>٤٤٠٠٠</u>	<u>٩٤٧٢٠</u>	رصيد ١٢/٣١
قائمة المركز المالي					
٣٧٠٠٠	-	-	٢٠٠٠٠	١٧٠٠٠	نقدية
٤٢٠٠٠	-	-	٢٢٠٠٠	٢٠٠٠٠	زبائن
٣٠٠٠٠	(٢) ٤٠٠٠	(٢) ٤٠٠٠	١٨٠٠٠	١٢٠٠٠	مخزون
٥٥٠٠٠	-	(٢) ٦٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٩٠٠٠	أراضي
١١٧٠٠٠	-	-	٦٠٠٠٠	٥٧٠٠٠	مباني
٧٨٠٠٠	-	(٢) ٨٠٠٠	٤٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	آلات
(١٦٠٠)	(٢) ١٦٠٠	-	-	-	م.أ. آلات
-	(٢) ١٥٠٠٠٠ (١) ١٤٧٢٠	-	-	١٦٤٧٢٠	استثمار في الشامي
<u>٢٣٦٠٠</u>		(٢) ٢٣٦٠٠	-	-	شهرة محل
<u>٣٨١٠٠٠</u>			<u>١٨٠٠٠٠</u>	<u>٣٢٩٧٢٠</u>	إجمالي الأصول
٤٦٠٠٠	-	-	١٦٠٠٠	٣٠٠٠٠	دائنون
٣٥٢٨٠	(٢) ٣١٦٠٠ (٤) ٣٦٨٠	-	-	-	حقوق الأقلية
١٥٠٠٠٠	-	(٢) ٨٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	رأس مال الأسهم
٥٥٠٠٠	-	(٢) ٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٥٥٠٠٠	رأس مال إضافي
٩٤٧٢٠	١٦٠٠٠	٦٠٠٠٠	٤٤٠٠٠	٩٤٧٢٠	أرباح محجوزة
<u>٣٨١٠٠٠</u>	<u>٢٢١٦٠٠</u>	<u>٢٢١٦٠٠</u>	<u>١٨٠٠٠٠</u>	<u>٣٢٩٧٢٠</u>	إجمالي الخصوم وحقوق الملكية

من ورقة عمل التوحيد الواردة أعلاه يمكننا ملاحظة ما يلي:

١- 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.

٢- رصيد الأرباح المحجوزة الموحدة يساوي رصيد الأرباح المحجوزة للشركة القابضة تطبيقاً لطريقة حقوق الملكية وفي ظل طريقة الشراء. 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. وتحليل 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 (٢) 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 كل من حصة القابضة وحصة الأقلية في تلك التوزيعات بموجب القيد رقم (١) و(٤) على التوالي.

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

٣- يترتب على قيود التسوية والاستبعاد الخاصة بتسجيل فرق تكلفة الاستثمار بتاريخ
الشراء على القيمة الدفترية لها بذلك التاريخ القيد رقم (٢)، وكذلك الخاصة
بتسجيل استهلاك أو إطفاء هذا الفرق القيد رقم (٣)، 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 ٦٤٠٠ وبطبيعة الحال فإن مقدار الزيادة المتبقية تلك (٦٤٠٠)
وقية الأراضي والشهرة تظهر ضمن أرصدة الأصول في قائمة المركز المالي
الموحدة بنهاية عام ٢٠٠٨.

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

$$\begin{aligned} & \text{حصة الأقلية في صافي الأصول بتاريخ ٢٠٠٨/١/١: } ٢٠٠٨/١/١ : ٢٠٠٨/١/١ \times ٢٠\% = ٣١٦٠٠ \\ & + \text{ حصتهم في صافي ربح التابعة: } ٢٠٠٨/١/١ : ٢٠٠٨/١/١ \times ٢٠\% = ١١٢٠ - ٦٨٨٠ \\ & - \text{ حصتهم من توزيعات الأرباح: } ٢٠٠٨/١/١ : ٢٠٠٨/١/١ \times ٢٠\% = (٣٢٠٠) \\ & \text{رصيد حقوق الأقلية في ٢٠٠٨/١٢/٣١} \end{aligned}$$

٢-٢ 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 (٢) 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 المغطى تمثل أرصدة نهاية العام الأول وهي نفسها أرصدة أول المدة.

والآن لنستمر في تحليل حالة شركة الحلبي والشركة التابعة الشامي في المثال السابق لكي نتناول إعداد القوائم المالية الموحدة بنهاية العام التالي لعام الشراء. 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 الشراء. 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 الشراء.

واستمراراً لبيانات المثال السابق للشركتين الحلبي و الشامي فسوف نفترض المعلومات التالية بالنسبة لعام ٢٠٠٩.

ظلت الشركة القابضة محتفظة باستثماراتها في شركة الشامي بنفس النسبة وهي ٨٠% وقد كانت القوائم المالية للشركتين في ٢٠٠٩/١٢/٣١ وقبل قيام الشركة بإجراء القيود المحاسبية المتعلقة بالاستثمار في الشامي وترجيلها إلى الحسابات بـدفاتر الأستاذ على النحو التالي:

القوائم المالية للشركتين في ٢٠٠٩/١٢/٣١

البيان	الحلبي	الشامي
<u>قائمة الدخل</u>		
المبيعات	٢٥٠٠٠	١٦٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة	(١٤٤٣٦٠)	(٩٠٠٠٠)
مصاريف تشغيل	(٥٠٠٠٠)	(١٠٠٠٠)
صافي الدخل	٥٥٦٤٠	٦٠٠٠٠
قائمة الأرباح المحجوزة		
رصيد ٢٠٠٩/١/١	٩٤٧٢٠	٤٤٠٠٠
صافي الدخل	٥٥٦٤٠	٦٠٠٠٠
توزيعات خلال العام	(٦٠٠٠٠)	(٣٠٠٠٠)
رصيد ٢٠٠٩/١٢/٣١	٩٠٣٦٠	٧٤٠٠٠
<u>قائمة المركز المالي</u>		
نقدية	٦٠٠٠	٣٤٠٠٠
زبائن	٤٠٠٠٠	٢٥٠٠٠
أراضي	٢٩٠٠٠	٢٠٠٠٠
مباني	٥٧٠٠٠	٦٠٠٠٠
مخزون	٣٠٠٠٠	٢٥٠٠٠
آلات	٣٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
استثمار في التابعة	١٦٤٧٢٠	
إجمالي الأصول	٣٥٦٧٢٠	٢٠٤٠٠٠
دائنون	٦١٣٦٠	١٠٠٠٠
رأس مال الأسهم	١٥٠٠٠٠	٨٠٠٠٠
رأس المال الإضافي	٥٥٠٠٠	٤٠٠٠٠
أرباح محجوزة	٩٠٣٦٠	٧٤٠٠٠
إجمالي حقوق الملكية والخصوم	٣٥٦٧٢٠	٢٠٤٠٠٠

والمطلوب:

(١) إجراء القيود المحاسبية المتعلقة بحساب الاستثمار في التابعة بدفاتر شركة الحلبي وترحيلها إلى الحسابات وفقاً لطريقة حقوق الملكية بتاريخ ٢٠٠٩/١٢/٣١ وكانت توزيعات التابعة نقدية.

(٢) إجراء القيود اللازمة في ورقة عمل التوحيد في ٢٠٠٩/١٢/٣١.

(٣) إعداد القوائم المالية الموحدة في ٢٠٠٩/١٢/٣١

الحل:

١- بدفاتر شركة الحلبي

لإجراء القيود المحاسبية وفقاً لطريقة حقوق الملكية بدفاتر شركة الحلبي بتاريخ ٢٠٠٩/١٢/٣١ يجب أولاً حساب حصة القابضة من دخل التابعة وذلك على النحو التالي:

حصة القابضة من صافي ربح التابعة: $60.000 \times 80\% = 48.000$

يطرح حصة العام من فروقات القيم العادلة عن الدفترية:

استهلاك الآلات: $80.000 \div 5 \times 80\% = (12.800)$

46720

إيراد الاستثمار في التابعة

حيث تسجل الحلبي 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

٢٤٠٠٠ من حـ/ النقدية

٢٤٠٠٠ إلى حـ/ الاستثمار في التابعة

استلام توزيعات الأرباح من التابعة

بعد هذه القيود فإن رصيد الاستثمار في التابعة بتاريخ ٢٠٠٩/١٢/٣١ والذي

يجب أن يظهر بقائمة المركز المالي لشركة الحلبي هو:

حـ / الاستثمار في التابعة

١٦٤٧٢٠	رصيد ١/١	٢٤٠٠٠	من حـ/ النقدية
٤٦٧٢٠	إيراد الاستثمار في التابعة	١٨٧٤٤٠	رصيد ٢٠٠٩/١٢/٣١
<u>٢١١٤٤٠</u>		<u>٢١١٤٤٠</u>	

وكذلك ينبغي زيادة حساب النقدية بمقدار (٢٤٠٠٠) وهي الأرباح المستلمة

من الشركة التابعة، وكذلك زيادة صافي دخل القابضة بمقدار (٤٦٧٢٠) بحيث يصبح

١٠٢٣٦٠ والأرباح المحجوزة في القابضة ١٣٧٠٨٠ وذلك في ٢٠٠٩/١٢/٣١.

٢- قيود ورقة العمل:

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

كما يلي:

- القيد رقم (١):

مدین	دائن
٤٦٧٢٠	٢٢٧٢٠
إيراد الاستثمار في التابعة	الاستثمار في التابعة
	٢٤٠٠٠
	توزيعات الأرباح

- القيد رقم (٢)

مدین	دائن
رأس مال الأسهم التابعة ٨٠٠٠٠	الاستثمار في التابعة ١٦٤٧٢٠
رأس المال الإضافي في التابعة ٤٠٠٠٠	مخصص أ. آلات ١٦٠٠
الأرباح المحوزة في التابعة ٤٤٠٠٠	حقوق الأقلية ٣٥٢٨٠
أراضي ٦٠٠٠	
آلات ٨٠٠٠	
شهرة محل ٢٣٦٠٠	

- القيد رقم (٣)

مدین	دائن
مصرف أ. آلات ١٦٠٠	مخصص أ. آلات ١٦٠٠

- القيد رقم (٤):

مدین	دائن
حصة الأقلية في صافي الربح (٣٢٠-٢٠%×٦٠٠٠٠) ١١٦٨٠	

دائن

حقوق الأقلية ٥٦٨٠

توزيعات الأرباح (٢٠%×٣٠٠٠٠) ٦٠٠٠

وبعد ذلك يتم ترحيل القيود السابقة إلى ورقة عمل التوحيد لمهدف إظهار القوائم المالية الموحدة للشركتين الحلبي والشامي للفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٩/١٢/٣١ كما يلي:

ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٩/١٢/٣١

الارقام الموحدة	التسوية والاستبعاد		الشامي	الخليبي	البيان
	دالسن	مديسن			
					<u>قائمة الدخل</u>
٤١٠٠٠٠	-	-	١٦٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	المبيعات
-	-	(١) ٤٦٧٢٠	-	٤٦٧٢٠	إيراد الاستثمار في التابعة
(٢٣٤٣٦٠)	-	-	(٩٠٠٠٠)	(١٤٤٣٦٠)	تكلفة البضاعة المباعة
(٦١٦٠٠)	-	(٣) ١٦٠٠	(١٠٠٠٠)	(٥٠٠٠٠)	مصاريف تشغيل
(١١٦٨٠)	-	(٤) ١١٦٨٠	-	-	حصة الأقلية
١٠٢٣٦٠		٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	١٠٢٣٦٠	صافي الدخل
					<u>قائمة الأرباح المحصورة</u>
٩٤٧٢٠	-	(٣) ٤٤٠٠٠	٤٤٠٠٠	٩٤٧٢٠	رصيد ١/١
١٠٢٣٦٠	-	٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	١٠٢٣٦٠	صافي الدخل
(٦٠٠٠٠)	(١) ٢٤٠٠٠ (٤) ٦٠٠٠	-	(٣٠٠٠٠)	(٦٠٠٠٠)	توزيعات الأرباح
١٣٧٠٨٠	٣٠٠٠٠	١٠٤٠٠٠	٧٤٠٠٠	١٣٧٠٨٠	رصيد ١٢/٣١
					<u>قائمة المركز المالي</u>
٦٤٠٠٠	-	-	٣٤٠٠٠	٣٠٠٠٠	نقدية
٦٥٠٠٠	-	-	٢٥٠٠٠	٤٠٠٠٠	زبائن
٥٥٠٠٠	-	-	٢٥٠٠٠	٣٠٠٠٠	مخزون
٥٥٠٠٠	-	(٣) ٦٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٩٠٠٠	أراضي
١١٧٠٠	-	-	٦٠٠٠٠	٥٧٠٠٠	مباني
٧٨٠٠٠	-	(٣) ٨٠٠٠	٤٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	آلات
(٣٢٠٠٠)	(٣) ١٦٠٠	-	-	-	م.أ. آلات
٧٤٨٠٠	(٣) ١٦٠٠	-	-	-	

-	(١) ١٦٤٧٢٠	-	-	١٨٧٤٤٠	استثمار في التابعة
٢٣٦٠٠	(٢) ٢٢٧٢٠	(٣) ٢٣٦٠٠	-	-	شهرة محل
٤٥٤٤٠٠			٢٠٤٠٠٠	٤٠٣٤٤٠	إجمالي الأصول
٧١٣٦٠	-	-	١٠٠٠٠	٦١٣٦٠	دائون
٤٠٩٦٠	(٢) ٣٥٢٨٠ (١) ٥٦٨٠	-	-	-	حقوق الأقلية
١٥٠٠٠٠	-	(٣) ٨٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	رأس مال الأسهم
٥٥٠٠٠	-	(٣) ٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٥٥٠٠٠	رأس المال الإضافي
١٣٧٠٨٠	٣٠٠٠٠	١٠٤٠٠٠	٧٤٠٠٠	١٣٧٠٨٠	أرباح محجوزة
٤٥٤٤٠٠	٢٦١٦٠٠	٢٦١٦٠٠	٢٠٤٠٠٠	٤٠٣٤٤٠	إجمالي الخصوم وحقوق الملكية

يلاحظ من ورقة عمل التوحيد الواردة أعلاه ما يلي:

- ١- إن رصيد حساب الاستثمار في الشامي والظاهر بقائمة المركز المالي للشركة القابضة الخليي يعادل ١٨٧٤٤٠ وهذا يعكس نتائج استخدام طريقة حقوق الملكية للعامين ٢٠٠٩/٢٠٠٨.
- ٢- إن صافي دخل شركة الخليي يعادل ١٠٢٣٦٠ وهو يساوي صافي الدخل الموحد. وبناءً عليه فإن رصيد الأرباح المحجوزة في شركة الخليي بنهاية عام ٢٠٠٩ والبالغ ١٣٧٠٨٠ يساوي رصيد الأرباح المحجوزة الموحدة.
- ٣- إن رصيد حقوق الأقلية في نهاية عام ٢٠٠٩ يعادل ٤٠٩٦٠.
- ٤- إن المجموع المدين من عمود التسوية والاستبعاد يعادل المجموع الدائن من العمود نفسه والبالغ ٢٦١٦٠٠.



أسئلة وتمارين حول الوحدة التعليمية السادسة

- ١- ما هي إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة بنهاية العام الأول للتوحيد؟ وهل تختلف هذه الإجراءات باختلاف طرق المحاسبة عن الاستثمار.
- ٢- مما يتكون رصيد حقوق الأقلية في نهاية العام الأول للتوحيد وكذلك في نهاية العام التالي.

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

٤- بتاريخ ٢٠٠٨/١/١ قامت الشركة /س/ بشراء ٧٥٪ من صافي أصول الشركة /ص/ مقابل مبلغ (٨١٠٠٠) فإذا علمت أن صافي أصول الشركة /ص/ بتاريخ التوحيد بلغت ٦٠٠٠٠ بالقيمة الدفترية. وبنفس التاريخ تعادلت القيم الدفترية مع القيم العادلة ما عدا زيادة في المخزون بمقدار ٥٠٠٠ وقد تم بيعه خلال العام وزيادة في الآلات بمقدار ١٠٠٠٠ والعمر الإنتاجي المتبقي لها ٥ سنوات. وفي نهاية عام ٢٠٠٨ حققت الشركة /ص/ أرباحاً صافية بمقدار (٢٠٠٠٠) وأعلنت عن توزيع ٥٠٪ منها ستدفع في العام القادم والمطلوب: تحديد الإجابة الصحيحة لما يلي:

(١) إن قيمة الشهرة هو:

(أ): ٣٠٠٠٠ (ب): ٢١٠٠٠ (ج): ٢٤٧٥٠ (د): ٢٤٠٠٠

(٢) إن علاوة الشراء هي:

(أ): ٣٦٠٠٠ (ب): ٢١٠٠٠ (ج): ٤٠٠٠٠ (د): ٢٤٧٥٠

(٣) إن قيمة حقوق الأقلية في ٢٠٠٨/١/١ هي:

(أ): ٢١٠٠٠ (ب): ١٨٧٥٠ (ج): ٢٠٠٠٠ (د): ٣٠٠٠٠

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

(أ): ١٥٠٠٠ (ب): ٧٢٧٥ (ج): ٧٥٠٠ (د): لا شيء مما ذكر.

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

(أ): ١٥٠٠٠ (ب): ٧٢٧٥ (ج): ٧٥٠٠ (د): ٥٠٠٠

٦) إن رصيد حساب الاستثمار في التابعة في ٢٠٠٨/١٢/٣١ وفقاً لطريقة حقوق الملكية هو:

(أ): ٨١٠٠٠ (ب): ٨٠٧٧٥ (ج): ٨٨٥٠٠ (د): لا شيء مما ذكر

٧) إن رصيد حقوق الأقلية في ٢٠٠٨/١٢/٣١ وفقاً لطريقة حقوق الملكية.

(أ): ١٥٠٠٠ (ب): ١٧٥٠٠ (ج): ٣٥٠٠٠ (د): لا شيء مما ذكر

٨) إن إيراد الاستثمار الذي يقل في قائمة دخل الفابضة وفقاً لطريقة التكلفة هو:

(أ): ٧٥٠٠ (ب): ١٥٠٠٠ (ج): ٧٢٧٥ (د): ١٥٠٠٠

٩) إن رصيد حساب الاستثمار في التابعة في ٢٠٠٨/١٢/٣١ وفقاً لطريقة حقوق

الملكية الجزئية هو:

(أ): ٨١٠٠٠ (ب): ٨٨٥٠٠ (ج): ٨٠٧٧٥ (د): لا شيء مما ذكر

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

(أ): ١١٢٥٠ (ب): ١٥٠٠٠ (ج): ٢٤٧٥٠ (د): لا شيء مما ذكر

٩- بتاريخ ٢٠٠٨/١/١ تملك شركة العهد ٩٠% من صافي أصول شركة المجد

وذلك عن طريق إصدار ٢٠٠ سهم بقيمة اسمية ٥٠٠ وقيمة إصدار ١٥٠٠ ودفع مبلغ

١٠٠٠٠٠ نقداً وقد بلغت مصاريف الاندماج المباشرة ٥٠٠٠٠٠ ومصاريف إصدار

الأسهم وتسجيلها ١٠٠٠٠٠ وبتاريخ الاندماج تعادلت القيم الدفترية لأصول شركة

المجد مع القيم العادلة لها ما عدا ما يلي:

البيان	القيمة الدفترية	القيمة العادلة
مبان	١٠٠٠٠٠	١٣٦٠٠٠
آلات	٧٥٠٠٠	٤٨٠٠٠
مخزون	٦٠٠٠٠	٦٩٠٠٠

هذا وقد كانت حقوق المساهمين في شركة المجد بتاريخ الاندماج كما يلي:
 رأس مال الأسهم ٢٢٥٠٠٠، رأس المال الإضافي ١٣٩٥٠٠، أرباح محجوزة ٤٥٠٠٠
 وفي ٢٠٠٨/١٢/٣١ كانت القوائم المالية للشركة القابضة وتابعتها كما يلي:

شركة المجد	شركة العهد	البيان
		<u>قائمة الدخل:</u>
٥٤٠٠٠٠	٩٢١٢٤٠	مبيعات
-	١١٤٢١٠	إيراد الاستثمار في التابعة
٣١٥٠٠٠	٧٠٧٤٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
٩٠٠٠٠	١٣٥٠٠٠	مصاريف مختلفة
١٣٥٠٠٠	١٩٣٠٥٠	صافي الدخل
		<u>قائمة الأرباح المحجوزة</u>
٤٥٠٠٠	٩٠٠٠٠	رصيد ١/١
١٣٥٠٠٠	١٩٣٠٥٠	صافي الدخل
٩٠٠٠٠	-	توزيعات نقدية
٩٠٠٠٠	٢٨٣٠٥٠	رصيد ١٢/٣١

قائمة المركز المالي:

٩٠٠٠٠	١٨٤٥٠٠	نقدية
٤٥٠٠٠	١١٤٨٤٠	مخزون
٢٢٥٠٠٠	٣٦٠٠٠٠	مبان بالصافي

١٣٥٠٠٠	٢٦٥٥٠٠	آلات بالصافي
-	٤٨٣٢١٠	استثمار في التابعة
٤٩٥٠٠٠	١٤٠٨٠٥٠	المجموع
٢٢٥٠٠٠	٩٠٠٠٠٠	رأس مال الأسهم
١٣٩٥٠٠	٢٢٥٠٠٠	رأس المال الإضافي
٩٠٠٠٠	٢٨٣٠٥٠	أرباح محجوزة
٤٠٥٠٠	-	دائنون
٤٩٥٠٠٠	١٤٠٨٠٥٠	مجموع

والمطلوب:

- ١- إجراء القيود اللازمة بدفاتر شركة العهد والمتعلقة بالسيطرة بتاريخ ٢٠٠٨/١/١ علماً بأن الشركة تستخدم طريقة الشراء.
- ٢- إجراء القيود المحاسبية بدفاتر العهد بتاريخ ٢٠٠٨/١٢/٣١ علماً بأنها تستخدم طريقة حقوق الملكية في المحاسبة عن الاستثمار في التابعة.
- ٣- إجراء قيود التسوية والاستبعاد اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة.
- ٤- إعداد ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٨/١٢/٣١.

٦- بتاريخ ٢٠٠٨/١/١ تملك شركة بردي ٨٠% من صافي أصول شركة الفرات وذلك بإصدار (١٥٠٠) سهم بقيمة اسمية (٥٠٠) وقيمة إصدار (٦٠٠) ودفع مبلغ (٨٥,٠٠٠) نقداً، هذا وبلغت مصاريف الاندماج المباشر (١٥,٠٠٠) ومصاريف إصدار الأسهم (١٠,٠٠٠) دفعت نقداً. وبتاريخ التملك تعادلت القسيم الدفترية لأصول شركة الفرات مع القيم العادلة الجارية ما عدا يلي:

١- زيادة في الأراضي بمقدار (١٥٠,٠٠٠)

٢- زيادة في المعدات بمقدار (١٠٠,٠٠٠) وتستهلك على مدار (٤) سنوات.

٣- زيادة بالمخزون بمقدار (٨٠,٠٠٠) وقد تم بيعه خلال عام ٢٠٠٩.

هذا وقد كانت حقوق المساهمين في شركة الفرات بتاريخ التملك كما يلي:
رأسمال الأسهم (٤٥٠,٠٠٠) رأسمال الإضافي (١٨٠,٠٠٠)، أرباح محجوزة (٩٠,٠٠٠).

وبتاريخ ٢٠٠٩/١٢/٣١ كانت القوائم المالية الختامية كما يلي:

القوائم المالية عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٩/١٢/٣١

شركة الفرات	شركة بردى	البيان
		<u>قائمة الدخل</u>
٧٥٠,٠٠٠	١٥٠٠,٠٠٠	المبيعات
(٣٥٠,٠٠٠)	(٨٧٥,٠٠٠)	تكلفة البضاعة المباعة
-	٧٦,٠٠٠	إيراد الاستثمارات في التابعة
(٢٠٠,٠٠٠)	(٢٦٩,٠٠٠)	مصاريف تشغيل
٢٠٠,٠٠٠	٤٣٢,٠٠٠	صافي الدخل
		<u>قائمة الأرباح المحجوزة</u>
٩٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠	رصيد ١/١
٢٠٠,٠٠٠	٤٣٢,٠٠٠	صافي الدخل
(١٠٠,٠٠٠)	(١٥٠,٠٠٠)	توزيعات الأرباح
١٩٠,٠٠٠	٤٨٢,٠٠٠	رصيد ١٢/٣١
		<u>قائمة المركز المالي</u>
٢٠٠,٠٠٠	٣٠٠,٠٠٠	نقدية
١٢٥,٠٠٠	٧٥,٠٠٠	زبائن
٣٠٠,٠٠٠	٣٠٠,٠٠٠	مخزون
٢٠٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠	أراضي

٢٠٠,٠٠٠	٣٠٠,٠٠٠	المعدات
-	٩٩٦,٠٠٠	الاستثمار في التابعة
١٠٢٥,٠٠٠	٢١٧١,٠٠٠	المجموع
٤٥٠,٠٠٠	١٣٠٠,٠٠٠	رأس مال الأسهم
١٨٠,٠٠٠	٣٠٠,٠٠٠	رأس المال الإضافي
١٩٠,٠٠٠	٤٨٢,٠٠٠	أرباح محجوزة
٢٠٥,٠٠٠	٨٩,٠٠٠	دائنون
١٠٢٥,٠٠٠	٢١٧١,٠٠٠	المجموع

والمطلوب:

(١) إجراء القيود المحاسبية اللازمة بدفاتر شركة بردي والمتعلقة بالتملك في

٢٠٠٨/١/١ علماً بأن الشركة تستخدم طريقة الشراء.

(٢) إجراء القيود المحاسبية اللازمة بدفاتر شركة بردي بتاريخ ٢٠٠٨/١٢/٣١ مع

العلم بأن الشركة تستخدم طريقة حقوق الملكية

(٣) إجراء قيود التسوية والاستبعاد بتاريخ ٢٠٠٨/١٢/٣١.

(٤) إعداد ورقة عمل التوحيد بتاريخ ٢٠٠٨/١٢/٣١.

(٥) بفرض أن شركة بردي ظلت محتفظة باستثماراتها في شركة الفرات في عام

٢٠٠٩ وبالنسبة نفسها وقد حققت شركة الفرات أرباحاً صافية بلغت

(١٥٠,٠٠٠) وأعلنت عن توزيع (٥٠,٠٠٠) والمطلوب:

بيان أرصدة الحسابات التالية بتاريخ ٢٠٠٩/١٢/٣١

١ - الاستثمار في التابعة.

٢ - الأرباح المحجوزة في التابعة.

٣ - حقوق الأقلية.

٧- بتاريخ ٢٠٠٨/١/١ تملك شركة غروب ٩٠% من أسهم شركة شروق وذلك بإصدارها ١٥٠ سهم بقيمة اسمية ٥٠٠ وقيمة إصدار ١٥٠٠ ودفع مبلغ ٥٠٠٠٠ وقد بلغت مصاريف الاندماج المباشرة ٢٥٠٠٠ ومصاريف إصدار الأسهم وتسجيلها ١٠٠٠٠ دفعت نقداً. وبتاريخ التوحيد تعادلت القيم الدفترية لأصول شركة شروق مع القيم العادلة لها ما عدا ما يلي:

أ- زيادة في الأراضي بمقدار ١٥٠٠٠

ب- زيادة في المعدات بمقدار ١٠٠٠٠ وأن المدة الباقية لها ٤ سنوات.

ت- زيادة في المخزون بمبلغ ١٠٠٠٠ حيث تم بيعه خلال عام ٢٠٠٨. هذا وقد كانت حقوق المساهمين في شركة شروق بتاريخ الاندماج كما يلي: (١٥٠٠٠٠) رأس مال الأسهم، (٧٥٠٠٠) رأس المال الإضافي، (٥٠٠٠٠) أرباح محجوزة.

وبنهاية العام كانت القوائم المالية لكل من الشركتين كما يلي:

القوائم المالية في ٢٠٠٨/١٢/٣١

البيان	غروب	شروق
<u>قائمة الدخل</u>		
المبيعات	٣٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠
إيراد الاستثمار في التابعة	٢٤٧٥٠	-----
تكلفة البضاعة المباعة	(١٧٥٠٠٠)	(٩٠٠٠٠)
م. إدارية ومالية	(٤٦٧٥٠)	(٢٠٠٠٠)
صافي الربح	١٠٣٠٠٠	٤٠٠٠٠
<u>قائمة الأرباح المحجوزة</u>		
رصيد ١/١	١٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
صافي الربح	١٠٣٠٠٠	٤٠٠٠٠
توزيعات نقدية	(٥٠٠٠٠)	(١٥٠٠٠)
رصيد ١٢/٣١	٢٠٣٠٠٠	٧٥٠٠٠

قائمة المركز المالي		
٢٥٠٠٠	٧٥٠٠٠	نقدية
٥٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	زبائن
٤٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	مخزون
١٢٥٠٠٠	٥٠٠٠٠	أراضي
٧٥٠٠٠	١٥٠٠٠٠	معدات
----	٣١١٢٥٠	استثمار في التابعة
<u>٣١٥٠٠٠</u>	<u>٧٦٦٢٥٠</u>	المجموع
١٥٠٠٠	٦٣٢٥٠	أوراق الدفع
١٥٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	رأس مال الأسهم
٧٥٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	رأس مال الإضافي
٧٥٠٠٠	٢٠٣٠٠٠	أرباح محجوزة
٣١٥٠٠٠	٧٦٦٢٥٠	المجموع

والمطلوب:

(١) إجراء القيود اللازمة بدفاتر غروب والمتعلقة بالتوحيد بتاريخ ٢٠٠٨/١/١ وفقاً لطريقة الشراء.

(٢) إجراء القيود المحاسبية بدفاتر غروب والمتعلقة بالاستثمار في التابعة وفقاً لطريقة حقوق الملكية.

(٣) إجراء قيود التسوية والاستبعاد اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة.

(٤) إعداد ورقة عمل التوحيد التي تظهر القوائم المالية الموحدة عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٨/١٢/٣١.

٨- استمراراً لبيانات التمرين رقم (٧) وبفرض أن القوائم المالية العائدة لشركة غروب ولشركة شروق كانتا في ٢٠٠٩/١٢/٣١ على النحو التالي:

القوائم المالية عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٩/١٢/٣١

شروق	غروب	البيان
٢٠٠٠٠٠	٧٥٠٠٠٠	المبيعات
	٥٨٩٥٠	إفراد الاستثمار في شروق
(١٢٠٠٠٠)	(٦٣٠٠٠٠)	تكلفة البضاعة المباعة
(١٢٠٠٠)	(٣٥٩٥٠)	م. إدارية ومالية
٦٨٠٠٠	١٤٣٠٠٠	صافي الربح
٧٥٠٠٠	٢٠٣٠٠٠	الأرباح المحوزة ١/١
٦٨٠٠٠	١٤٣٠٠٠	صافي الربح
(٤٠٠٠٠)	٩٠٠٠٠	توزيعات الأرباح
١٠٣٠٠٠	٢٥٦٠٠٠٠	رصيد ١٢/٣١
		<u>قائمة المركز المالي:</u>
٢٥٠٠	٨٠٠٠	نقدية
٧١٥٠٠	١٢٨٠٠٠	زبائن
١٧٣٠٠٠	١٨٥٠٠٠	بضاعة
---	٣٦٠٠٠	توزيعات مستحقة القبض
----	٣٣٤٢٠٠	الاستثمار في التابعة
١٢٥٠٠٠	٥٠٠٠٠	أراضي
٧٥٠٠٠	١٥٠٠٠٠	معدات
٤٤٧٠٠٠	٨٩١٢٠٠	المجموع
١٥٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	رأس مال الأسهم

٧٥٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	رأس مال إضافي
١٠٣٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	أرباح محجوزة
٧٩٠٠٠	١٣٥٢٠٠	أوراق الدفع
٤٠٠٠٠	-----	توزيعات مستحقة الدفع
٤٤٧٠٠٠	٨٩١٢٠٠	المجموع

والمطلوب:

١- إجراء القيود المحاسبية بدفاتر غروب في ٢٠٠٩/١٢/٣١ وفقاً لطريقة حقوق الملكية

٢- إعداد حساب الاستثمار في التابعة.

٣- إجراء قيود التسوية والاستبعاد في ورقة عمل التوحيد لعام ٢٠٠٩.

٤- إعداد ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٩/١٢/٣١.

٩- بتاريخ ٢٠٠٨/١/١ تملك شركة السهل ٨٠% من صافي أصول شركة الجبل مقابل ما يلي:

١- إصدار ١٥٠ سهم بقيمة اسمية (٥٠٠) وقيمة إصدار (١٥٠٠).

٢- دفع مبلغ (٥٠٠٠٠) نقداً. كما دفعت نقداً (٢٥٠٠٠) مصاريف اندماج

مباشرة و(١٠٠٠٠) مصاريف إصدار الأسهم.

وبتاريخ التملك تعادلت القيم الدفترية لأصول شركة الجبل مع القيم العادلة ما

عدا ما يلي:

أ- زيادة في الأراضي بمقدار (١٥٠٠٠).

ب- زيادة في المباني بمقدار (١٠٠٠٠) وإن المدة الباقية لها (٤) سنوات.

ج- نقص في الآلات بمقدار (١٥٠٠٠) والمدة الباقية لها (٥) سنوات.

د- زيادة في المخزون بمبلغ (١٠٠٠٠) حيث تم بيع ٧٥% منه في عام ٢٠٠٨.

هذا وقد كانت حقوق المساهمين لشركة الجبل بتاريخ التملك كما يلي:
 (١٥٠٠٠٠) رأس مال الأسهم، (٧٥٠٠٠) رأس المال الإضافي، (٥٠٠٠٠) أرباح
 محجوزة. وبتاريخ ٢٠٠٨/١٢/٣١ 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 ٢٠٠٨/١٢/٣١

البيان	القابضة	التابعة
<u>قائمة الدخل:</u>		
مبيعات	٣٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠
تكلفة بضاعة مبيعة	(١٧٥٠٠٠)	(٧٠٠٠٠)
مصاريف إدارية	(٤٦٠٠٠)	(٤٠٠٠٠)
صافي الدخل	٧٩٠٠٠	٤٠٠٠٠
<u>قائمة الأرباح المحجوزة:</u>		
أرباح محجوزة ١/١	١٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
صافي الدخل	٧٩٠٠٠	٤٠٠٠٠
توزيعات معلن عنها	(٥٠٠٠٠)	(٢٠٠٠٠)
رصيد ١٢/٣١	١٧٩٠٠٠	٧٠٠٠٠
<u>قائمة المركز المالي:</u>		
صندوق	١٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
زبائن	٧٥٠٠٠	٢٥٠٠٠
مخزون	٨٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
أراضي	٦٤٠٠٠	٨٠٠٠

٥٥.٠٠٠	٥.٠٠٠	مباي بالصافي
٩.٠٠٠	١٠.٠٠٠	آلات بالصافي
-	٣.٠٠٠	استثمار في التابعة
٣٤.٠٠٠	٧٦٩.٠٠	إجمالي الأصول
١٥.٠٠٠	٣.٠٠٠	رأس مال الأسهم
٧٥.٠٠	٢.٠٠٠	رأس مال الإضافي
٧.٠٠٠	١٧٩.٠٠	أرباح محجوزة
٢.٠٠٠	٥.٠٠٠	توزيعات مستحقة الدفع
٢٥.٠٠	٤.٠٠٠	دائنون
٣٤.٠٠٠	٧٦٩.٠٠	إجمالي الحقوق والخصوم

والمطلوب:

- (١) إجراء القيود المحاسبية بدفاتر القابضة وفقاً لطريقة الشراء بتاريخ الشراء.
 - (٢) إجراء القيود المحاسبية بدفاتر القابضة بتاريخ ١٢/٣١/٢٠٠٩ وفقاً لطريقة حقوق الملكية وتحويلها إلى الحسابات ذات العلاقة.
 - (٣) إجراء قيود ورقة عمل التوحيد في ١٢/٣١/٢٠٠٨.
 - (٤) إعداد ورقة عمل التوحيد في ١٢/٣١/٢٠٠٨.
 - (٥) بفرض أن الشركة التابعة قد حققت عام ٢٠٠٩ أرباحاً صافية بمقدار (٥.٠٠٠) وأعلنت عن توزيع ٤٠% منها.
- المطلوب بيان تأثير ذلك على كل من حساب الاستثمار في التابعة وقيمة حقوق الأقلية وذلك في ١٢/٣١/٢٠٠٩.

١٠- بتاريخ ٢٠٠٨/١/١ اشترت شركة الوحدة ٩٠% من صافي أصول شركة الاتحاد مقابل ما يلي:

أ- إصدار ١٥٠٠ سهم بقيمة اسمية ١٥٠ ل.س. بقيمة سوقية ٢٠٠.

ب- دفع مبلغ ٧٥٠٠٠ ل.س. نقداً.

كما دفعت الوحدة ٢٥٠٠٠ مصاريف اندماج مباشرة و ١٥٠٠٠ مصاريف اندماج غير مباشرة. وبهذا التاريخ بلغت حقوق المساهمين في شركة الاتحاد، ٢٠٠٠٠٠ رأس مال الأسهم، ٧٥٠٠٠ رأس مال الإضافي، ١٦٠٠٠٠ أرباحاً محجوزة. هذا وقد تعادلت القيم الدفترية مع القيم العادلة لأصول وخصوم شركة الاتحاد ما عدا زيادة في قيمة الأصول التالية:

آلات بقيمة ٥٠٠٠٠ ستستهلك خلال (٥) سنوات، مخزون بقيمة ٤٠٠٠٠ سيتم بيعه على مدار سنتين.

بتاريخ ٢٠٠٨/١٢/٣١ أعلنت ووزعت شركة الوحدة ٥٠% من أرباحها الصافية، بينما بلغت التوزيعات النقدية لشركة الاتحاد ما نسبته ٧٠% من أرباحها الصافية. وقد كانت أرصدة الحسابات بتاريخ ٢٠٠٨/١٢/٣١ 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	الوحدة		الاتحاد	
	مدين	دائن	مدين	دائن
مبيعات	-	٢٥٠,٠٠٠	-	١٨٥,٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة	١٣٠,٠٠٠	-	٧٥,٠٠٠	-
مصاريف مختلفة	٢٠,٠٠٠	-	٢٥,٠٠٠	-
نقدية	٢٥٠,٠٠٠	-	١٥٠,٠٠٠	-
زبائن	٣٠٠,٠٠٠	-	١٦٠,٠٠٠	-

-	١٥٠,٠٠٠	-	١٧٥,٠٠٠	بضاعة
-	٢٠٠,٠٠٠	-	٣٥٠,٠٠٠	آلات
٢٠,٠٠٠	-	٢٥,٠٠٠	-	م. آ. آلات
-	٥٠,٠٠٠	-	-	مباني
٢٠٠,٠٠٠	-	٨٠٠,٠٠٠	-	رأس مال الأسهم
٧٥,٠٠٠	-	١٥٠,٠٠٠	-	رأس مال إضافي
٦٠,٠٠٠	-	٧٥,٠٠٠	-	أرباح محجوزة
١٧٠,٠٠٠	-	٢٠٠,٠٠٠	-	دائنون
١٠٠,٠٠٠	-	١٢٥,٠٠٠	-	أ. دفع
٨١٠,٠٠٠	٨١٠,٠٠٠			

والمطلوب:

(١) إجراء القيود المحاسبية اللازمة بدفاتر القابضة بتاريخ ٢٠٠٨/١/١ باستخدام طريقة الشراء.

(٢) إجراء القيود المحاسبية اللازمة بدفاتر القابضة في ٢٠٠٨/١٢/٣١ باستخدام طريقة حقوق الملكية.

(٣) إجراء قيود ورقة عمل التوحيد بتاريخ ٢٠٠٨/١٢/٣١.

(٤) إعداد ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٨/١٢/٣١.

١١- بتاريخ ٢٠٠٨/١/١ قامت شركة العهد بشراء ٨٠% من صافي أصول شركة الوفاء مقابل ما يلي:

آ- إصدار (٥٠٠) سهم بقيمة اسمية (٥٠٠) بقيمة إصدار ٧٥٠.

ب- التعهد بورقة دفع بقيمة (٦٠٠٠٠) بمعدل فائدة ٩٠% تستحق مع فوائدها بعد مرور سنة.

ج- بلغت الرسوم القانونية وأتعاب المراجع (١٥٠٠٠) دفعت نقداً.

د- بلغت مصاريف إصدار الأسهم (١٠) عن كل سهم دفعت نقداً.

هذا وقد كانت حقوق المساهمين في شركة الوفاء بذلك التاريخ كما يلي:
رأس مال الأسهم ٢٠٠٠٠٠، رأس مال إضافي ١٠٠٠٠٠، أرباح محجوزة ١٠٠٠٠٠. وقد كانت قيم بعض الأصول بتاريخ الاندماج كما يلي:
مخزون ١٠٠٠٠٠، قيمة دفترية و ١٢٥٠٠٠ قيمة عادلة، أراضي ٢٠٠٠٠٠ دفترية و ٣٠٠٠٠٠ قيمة عادلة.

فإذا علمت أن الزيادة في المخزون تم بيعها خلال عام ٢٠٠٨. وفي ٢٠٠٨/١٢/٣١ بلغت أرباح شركة الوفاء ١٥٠٠٠٠ بينما كانت أرباح العهد ٢٠٠٠٠٠ كما أعلنت شركة الوفاء عن توزيع ٤٥٠٠٠ وأعلنت شركة العهد عن توزيع ٥٠% من أرباحها الصافية.
والمطلوب:

- ١- إثبات القيود المحاسبية بدفاتر شركة العهد بتاريخ ٢٠٠٨/١/١ وفقاً لطريقة الشراء.
 - ٢- إثبات القيود المحاسبية بدفاتر شركة العهد بتاريخ ٢٠٠٨/١٢/٣١ وفقاً لطريقة حقوق الملكية وإعداد حساب الاستثمار في التابعة.
 - ٣- إثبات القيود المحاسبية بدفاتر شركة العهد بتاريخ ٢٠٠٨/١٢/٣١ وفقاً لطريقة التكلفة وإعداد حساب الاستثمار في التابعة.
 - ٤- إجراء القيود في ورقة عمل التوحيد إذا علمت أن الشركة تستخدم طريقة حقوق الملكية للمحاسبة عن الاستثمار في التابعة وذلك في ٢٠٠٨/١٢/٣١.
 - ٥- تحديد الربح الموحد بتاريخ ٢٠٠٨/١٢/٣١ وفقاً لطريقة حقوق الملكية.
 - ٦- بفرض أن نسبة السيطرة هي نفسها وأن شركة الوفاء حققت في عام ٢٠٠٩ خسائر بلغت ٦٠٠٠٠٠.
- والمطلوب: إجراء القيود المحاسبية المتعلقة بالاستثمار في التابعة وفقاً لطريقة حقوق الملكية وإعداد حساب الاستثمار وبيان رصيده في ٢٠٠٩/١٢/٣١.



الوحدة التعليمية السابعة

إعداد القوائم المالية الموحدة بعد تاريخ

التوحيد في ظل طريقة التكلفة

Consolidated Financial Statement after Date of the Combinations in the Cost Method

الأهداف التعليمية:

- بعد قراءة هذه الوحدة يفترض أن يكون الطالب ملماً بالنواحي التالية:
- ١- إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة بنهاية العام الأول وفقاً لطريقة الشراء وطريقة التكلفة.
 - ٢- إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة بنهاية العام التالي وفقاً لطريقة الشراء وطريقة التكلفة.
 - ٣- التعرف على قيود التسوية والاستبعاد اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة.



الوحدة التعليمية السابعة

إعداد القوائم المالية الموحدة بعد تاريخ

التوحيد في ظل طريقة التكلفة

١ - مقدمة:

كما ذكرنا في الوحدة الخامسة فإن تكلفة الشراء تعتبر 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 كل من الشركة القابضة والشركة التابعة تعتبر وحدة قانونية مستقلة، وأن المعالجة المحاسبية للاستثمار في الشركة التابعة بدفاتر الشركة القابضة يجب أن يعكس هذه الحقيقة. ومن مؤيدي ذلك أن أرباح الشركة التابعة لا تعتبر 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 الوحدة 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.

٢- إعداد القوائم المالية الموحدة في نهاية العام الأول للتوحيد في ظل طريقة

الشراء والتكلفة:

إذا اتبعت الشركة القابضة طريقة التكلفة لمعالجة حساب الاستثمار في التابعة فإن رصيد هذا الحساب يبقى نفسه بنهاية السنة المالية وهذا معناه كما أوضحنا سابقاً لا تتأثر نتائج عمليات الشركة التابعة على رصيد 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. حيث 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 بإلغاء 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 يوجد 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

xxx الاستثمار في التابعة

xxx إيراد توزيعات الأرباح

دائن

xxx إيراد الاستثمار في التابعة

ثم نقوم بإجراء القيود الأربعة الأخرى كما هي في ظل طريقة حقوق الملكية والتي سبق وأوضحناها في الوحدة 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 الشراء. ويحتاج الأمر بعدئذ إلى توزيع الأرباح المحجوزة الخاصة بالشركة التابعة والمحقة بعد الشراء 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 (١):

مدين

xxx إيراد توزيعات الأرباح

دائن

xxx توزيعات الأرباح

أما القيد رقم (٢) و(٣) و(٤) فتبقى كما هي في ظل طريقة حقوق الملكية.

هذا صحيح بنهاية العام الأول. وفي الفترات التالية يبقى القيد رقم (١) كما هو بعد أخذ قيمة التوزيعات بالحسبان. والقيد رقم (٢) 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 ٢٠٠٨/١/١ اشترت شركة الوفاء ٨٠% من أسهم شركة العهد بسعر ٧٥٠٠٠٠ كما دفعت مبلغ ٣٠٠٠٠ عمولة شراء وأتعاب مراجعين وقد نتج عن ذلك علاقة قابضة وتابعة. هذا وقد اتبعت شركة الوفاء طريقتي الشراء والتكلفة وبتاريخ الشراء تعادلت القيم الدفترية لأصول وخصوم شركة العهد ما عدا زيادة في المخزون بمقدار ٩٠٠٠٠ حيث تم بيع ٦٠% منه خلال عام ٢٠٠٨ وتم بيع الباقي خلال عام ٢٠٠٩، ونقص في الآلات بمقدار ١٥٠٠٠ وكان العمر المتبقي لها خمس سنوات ونقص في الأراضي بمقدار ٣٠٠٠٠.

وفي ٢٠٠٨/١٢/٣١ كانت القوائم المالية للشركتين القابضة والتابعة كما يلي:

القوائم المالية عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٨/١٢/٣١

البيان	شركة الوفاء	شركة العهد
<u>قائمة الدخل</u>		
المبيعات	٢٤٠٠٠٠٠	٤٥٠٠٠٠
إيراد توزيعات الأرباح	٦٠٠٠٠	-
تكلفة البضاعة المباعة	(١٩٥٠٠٠٠)	(٢٤٠٠٠٠)
مصاريف إدارية ومالية	(٧٥٠٠٠)	(٣٠٠٠٠)
صافي الدخل	٤٣٥٠٠٠	١٨٠٠٠٠

		<u>قائمة الأرباح المحجوزة</u>
٣٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠	رصيد ١/١
١٨٠٠٠٠	٤٣٥٠٠٠	صافي الدخل
(٧٥٠٠٠٠)	(٣٩٠٠٠٠)	توزيعات الأرباح
١٣٥٠٠٠	٢٢٥٠٠٠	رصيد ٢٠٠٥/١٢/٣١
		<u>قائمة المركز المالي</u>
٦٠٠٠	٣٠٠٠٠	نقدية
٢٥٥٠٠٠	٣٧٥٠٠٠	زبائن
٤٨٠٠٠٠	٦٧٥٠٠٠	مخزون
-	٦٠٠٠٠	توزيعات مستحقة القبض
-	٧٨٠٠٠٠	الاستثمار في العهد
٢٥٥٠٠٠	٢٩٤٠٠٠	آلات بالصافي
١٥٠٠٠٠	٢٧٠٠٠٠	أراضي
١١٤٦٠٠٠	٢٤٨٤٠٠٠	مجموع الأصول
١٥٦٠٠٠	٣٦٩٠٠٠	دائنون
٧٥٠٠٠	-	توزيعات أرباح مستحقة
٦٠٠٠٠	٩٩٠٠٠٠	قروض
٥٤٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠	رأس مال الأسهم
١٨٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	رأس مال إضافي
١٣٥٠٠٠	٢٢٥٠٠٠	أرباح محجوزة
١١٤٦٠٠٠	٢٤٨٤٠٠٠	مجموع الخصوم وحقوق الملكية

والمطلوب:

١- إجراء القيود المحاسبية بدفاتر شركة الوفاء والمتعلقة بالاستثمار في العهد لعام

٢٠٠٨.

٢- إجراء قيود ورقة عمل التوحيد في عام ٢٠٠٨.

٣- إعداد ورقة عمل التوحيد بنهاية عام ٢٠٠٨.

أولاً: إثبات عملية شراء أسهم شركة العهد (التابعة) بتاريخ ٢٠٠٨/١/١.

٧٨٠٠٠٠ من حـ / الاستثمار في شركة العهد

٧٨٠٠٠٠ إلى حـ / النقدية

إثبات شراء الأسهم ومصاريف التوحيد

ثانياً: القيود بدفاتر الوفاء بتاريخ ٢٠٠٨/١٢/٣١ وبحسب طريقة التكلفة:

بحسب طريقة التكلفة تقوم شركة الوفاء فقط بإثبات حصتها من الأرباح التي

أعلنت عن توزيعها شركة العهد وهي التالية:

٧٥٠٠٠ × ٨٠% = ٦٠٠٠٠ ويتم إثباتها كما يلي:

٦٠٠٠٠ من حـ / توزيعات مستحقة القبض

٦٠٠٠٠ إلى حـ / إيرادات توزيعات الأرباح

إثبات الأرباح المعلن عن توزيعها

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

٦٠٠٠٠ من حـ / إيرادات توزيعات الأرباح

٦٠٠٠٠ إلى ملخص الدخل

إقفال حساب إيرادات توزيعات الأرباح

ونتيجة لذلك يظهر في قائمة الدخل إيرادات توزيعات الأرباح بمقدار

٦٠٠٠٠ وفي قائمة المركز المالي لشركة الوفاء وضمن الأصول توزيعات مستحقة

القبض مبالغ ٦٠٠٠٠ لأنه لم يتم قبض هذه التوزيعات خلال العام. كما نلاحظ أن

رصيد حساب الاستثمار في العهد بقي كما هو في بداية العام وهو (٧٨٠٠٠٠) وهو

ما ظهر بقائمة المركز المالي بتاريخ ٢٠٠٨/١٢/٣١.

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

يلي:

تكلفة الاستثمار هي ٧٨٠٠٠٠

حصة القابضة من صافي أصول شركة العهد: $٦٠٠٠٠٠ = ٨٠\% \times ٧٥٠٠٠٠$

علاوة الشراء: $٦٠٠٠٠٠ - ٧٨٠٠٠٠ = ١٨٠٠٠٠$

يطرح منها: حصة القابضة من زيادة الأصول:

مخزون: $٩٠٠٠٠ \times ٨٠\% =$ (٧٢٠٠٠)

يضاف إليها: حصة القابضة من نقص الأصول:

أراضي: $٣٠٠٠٠ \times ٨٠\% = ٢٤٠٠٠$

آلات: $١٥٠٠٠ \times ٨٠\% = ١٢٠٠٠$

٣٦٠٠٠
١٤٤٠٠٠

شهرة المحل الموجبة

حصة عام ٢٠٠٨ من فروقات قيم الأصول:

المخزون السلعي: $٧٢٠٠٠ \times ٦٠\% = (٤٣٢٠٠)$

+ استهلاك آلات: $١٢٠٠٠ / ٥ = ٢٤٠٠$

٤٠٨٠٠ إجمالي حصة العام:

قيود ورقة العمل:

القيد الأول (١): لإلغاء إيرادات توزيعات الأرباح وتوزيعات الأرباح.

مدین

٦٠٠٠٠ إيرادات توزيعات الأرباح

دائن

٦٠٠٠٠ توزيعات الأرباح

القيد الثاني (٢): لإلغاء أرصدة أول المدة مقابل حساب الاستثمار في العهد، وإثبات حقوق الأقلية في صافي الأصول وإظهار فروقات القيمة الدفترية وعن العادلة.

مدين

رأس مال الأسهم	٥٤٠٠٠٠
رأس المال الإضافي	١٨٠٠٠٠
أرباح محجوزة في التابعة	٣٠٠٠٠
شهرة محل	١٤٤٠٠٠
مخزون	٩٠٠٠٠

دائن

الاستثمار في العهد	٧٨٠٠٠٠
حقوق الأقلية (٢٠٪ × ٧٩٥٠٠٠)	١٥٩٠٠٠
آلات	١٥٠٠٠
أراضي	٣٠٠٠٠

القيد رقم (٣): لإطفاء ما يخص السنة الحالية من فروقات بين القيمة الدفترية والعادلة لأصول وخصوم التابعة.

مدين

تكلفة البضاعة المباعة	٥٤٠٠٠
مخصص أ. آلات	٣٠٠٠

دائن

المخزون	٥٤٠٠٠
مصرف أ. آلات	٣٠٠٠

القيـد رقم (٤): لإثبات حصة الأقلية في ربح التابعة وحصـتهم من توزيعات الأرباح
مدین

٢٥٨٠٠ حصة الأقلية في صافي الربح (١٨٠٠٠٠ × ٢٠٪ - ١٠٢٠٠)

دائن

١٥٠٠٠ توزيعات الأرباح (٧٥٠٠٠ × ٢٠٪)

١٠٨٠٠ حقوق الأقلية (٢٥٨٠٠ - ١٥٠٠٠)

القيـد رقم (٥): قيد إلغاء المديونية بين القابضة والتابعة والمتعلقة في توزيعات الأرباح
مستحقة القبض ومستحقة الدفع.

مدین

٦٠٠٠٠ توزيعات أرباح مستحقة الدفع

دائن

٦٠٠٠٠ توزيعات أرباح مستحقة القبض.

ملاحظة: وفقاً للطريقة الأولى يكون القيد رقم (١) كما يلي:

القيـد رقم (١):

مدین

٤٣٢٠٠ الاستثمار في العهد

٦٠٠٠٠ إيراد توزيعات الأرباح

دائن

١٠٣٢٠٠ 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 العهد ونتيجة لعدم استخدامها طريقة حقوق

الملكية يظهر أقل بمبلغ ٤٣٢٠٠، ويجعله 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 ١٠٣٢٠٠ نتيجة لعدم استخدام طريقة حقوق الملكية ويجعله دائماً بهذا المبلغ إذ يزول أثر طريقة التكلفة ويحل محله أثر طريقة حقوق الملكية وكذلك حساب إيراد توزيعات الأرباح يظهر بأكثر مما يجب بمبلغ ٦٠٠٠٠ ويجعله مديناً إذ يزول أثر طريقة التكلفة ويحل محله أثر طريقة حقوق الملكية.

وبناءً عليه فإن القيد رقم (١) الوارد سابقاً هو قيد التحويل من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية. وبعد أن نحري هذا القيد نقوم بإجراء القيود نفسها التي مر ذكرها في ظل طريقة حقوق الملكية. وتظهر ورقة عمل التوحيد بتاريخ ٢٠٠٨/١٢/٣١ على النحو التالي:

ورقة عمل التوحيد في ٢٠٠٨/١٢/٣١

البيانات	الوفاء	المعهد	التسوية والاستبعاد		الأرقام الموحدة
			مدین	دالن	
قائمة الدخل					
مبيعات	٢٤٠٠٠٠	٤٥٠٠٠	-	-	٢٨٥٠٠٠
إيراد توزيعات الأرباح	٦٠٠٠	-	(١) ٦٠٠٠	-	-
تكلفة البضاعة المباعة	(١٩٥٠٠٠)	(٢٤٠٠٠)	(٣) ٥٤٠٠	-	(٢٢٤٤٠٠)
مصاريف إدارية ومالية	(٧٥٠٠)	(٣٠٠٠)	(٣) ٣٠٠	(٣) ٣٠٠	(١٠٢٠٠)
حصة الأقلية	-	-	(١) ٢٥٨٠	-	(٢٥٨٠)
صافي الدخل	٤٣٥٠٠	١٨٠٠٠	١٣٩٨٠	٣٠٠	٤٧٨٢٠
قائمة الأرباح المحجوزة					
رصيد ١/١	١٨٠٠٠	٣٠٠٠	(٢) ٣٠٠٠	-	١٨٠٠٠
صافي الدخل	٤٣٥٠٠	١٨٠٠٠	١٣٩٨٠	٣٠٠	٤٧٨٢٠
توزيعات الأرباح	(٣٩٠٠٠)	(٧٥٠٠)	-	(١) ١٥٠٠ (١) ٦٠٠٠	(٣٩٠٠٠)
أرباح محجوزة ١٢/٣١	٢٢٥٠٠	١٣٥٠٠	١٦٩٨٠	٧٨٠٠	٢٦٨٢٠

قائمة المركز المالي					
٣٦.٠٠٠	-	-	٦.٠٠٠	٣.٠٠٠	نقدية
٦٣.٠٠٠	-	-	٢٥٥.٠٠٠	٣٧٥.٠٠٠	زبائن
١١٩١.٠٠٠	(٢)٥٤.٠٠٠	(٢)٩.٠٠٠	٤٨.٠٠٠	٦٧٥.٠٠٠	مخزون
-	(٥)٦.٠٠٠	-	-	٦.٠٠٠	توزيعات مستحقة القبض
-	(٢)٧٨.٠٠٠	-	-	٧٨.٠٠٠	الاستثمار في العهد
٥٣٤.٠٠٠	(٢)١٥.٠٠٠	-	٢٥٥.٠٠٠	٢٩٤.٠٠٠	آلات بالصافي
٣.٠٠٠	-	(٢) ٣.٠٠٠	-	-	م. أ آلات
٥٣٧.٠٠٠					
٣٩.٠٠٠	(٢)٣.٠٠٠	-	١٥.٠٠٠	٢٧.٠٠٠	أراضي
١٤٤.٠٠٠		(٢)١٤٤.٠٠٠	-	-	شهرة محل
٢٩٢٨.٠٠٠			١١٤٦.٠٠٠	٢٤٨٤.٠٠٠	إجمالي الأصول
٥٢٥.٠٠٠	-	-	١٥٦.٠٠٠	٣٦٩.٠٠٠	دائنون
١٥.٠٠٠	-	(٥)٦.٠٠٠	٧٥.٠٠٠	-	توزيعات أرباح مستحقة
١٠٥.٠٠٠	-	-	٦.٠٠٠	٩٩.٠٠٠	قروض
١٦٩٨.٠٠	(٢)١٥٩.٠٠٠	-	-	-	حقوق الأقلية
	(٤)١.٨.٠٠				
٦.٠٠٠	-	٥٤.٠٠٠	٥٤.٠٠٠	٦.٠٠٠	رأس مال الأسهم
٣.٠٠٠	-	١٨.٠٠٠	١٨.٠٠٠	٣.٠٠٠	رأس المال الإضافي
٢٦٨٢.٠٠	٧٨.٠٠٠	١٦٩٨.٠٠	١٣٥.٠٠٠	٢٢٥.٠٠٠	أرباح محجوزة
٢٩٢٨.٠٠٠	١١٨٦٨.٠٠	١١٨٦٨.٠٠	١١٤٦.٠٠٠	٢٤٨٤.٠٠٠	إجمالي الخصوم وحقوق الملكية

من ورقة عمل التوحيد نلاحظ ما يلي:

١- 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.

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

٣- 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: $٤٣٢٠٠ = ٤٣٥٠٠٠ - ٤٧٨٢٠٠$
 في ظل طريقة التكلفة. ويكون رصيد حساب الاستثمار في التابعة (٧٨٠٠٠٠)
 أما إذا اتبعت الشركة طريقة حقوق الملكية فيكون رصيد حساب الاستثمار في العهد يساوي:

٧٨٠٠٠٠	=	رصيد الاستثمار في العهد في ٢٠٠٨/١/١
١٤٤٠٠٠	+ حصة القابضة من أرباح التابعة: $٨٠\% \times ١٨٠٠٠٠$	=
(٤٠٨٠٠)	- حصة العام من فروقات القيم الدفترية عن القيمة العادلة =	
(٦٠٠٠٠)	- حصة القابضة من توزيعات التابعة: $٨٠\% \times ٧٥٠٠٠$	=
<u>٨٢٣٢٠٠</u>	رصيد حساب الاستثمار في العهد في ٢٠٠٨/١٢/٣١	

الفرق ما بين رصيد الاستثمار في العهد في ٢٠٠٨/١٢/٣١ وفقاً لطريقة حقوق الملكية والرصيد وفقاً لطريقة التكلفة هو:

$٨٢٣٢٠٠ - ٧٨٠٠٠٠ = ٤٣٢٠٠$ وهو يساوي إلى الفرق ما بين الربح الموحد وربح القابضة كما أوضحنا أعلاه.

٣- 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 (٢) 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:

والآن لنستمر في تحليل حالة شركة الوفاء وشركة العهد في المثال السابق لكسي تناول إعداد القوائم المالية الموحدة بنهاية العام التالي للشراء. واستمراراً لبيانات المثال الوارد في الفقرة السابقة فسوف نفترض المعلومات التالية بالنسبة لعام ٢٠٠٩:

ظلت الشركة القابضة محتفظة باستثماراتها في شركة العهد بنفس النسبة وهي ٨٠% وقد كانت القوائم المالية للشركتين بتاريخ ٢٠٠٩/١٢/٣١ على النحو التالي:

القوائم المالية المنتهية في ٢٠٠٩/١٢/٣١

البيان	الوفاء	العهد
مبيعات	٢٢٥٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠
إيراد توزيعات الأرباح	٩٦٠٠٠	-
تكلفة البضاعة المباعة	(١٨٩٠٠٠)	(٣٦٠٠٠)
مصاريف إدارية ومالية	(٩٠٠٠٠)	(٣٦٠٠٠)
صافي الدخل	٣٦٦٠٠٠	٢٠٤٠٠٠
قائمة الأرباح المحجوزة		
رصيد ١/١	٢٢٥٠٠٠	١٣٥٠٠٠
صافي الدخل	٣٦٦٠٠٠	٢٠٤٠٠٠

(١٢٠٠٠٠)	(٢٢٥٠٠٠)	توزيعات الأرباح
٢١٥٠٠٠	٣٦٦٠٠٠	رصيد ١٢/٣١
		<u>قائمة المركز المالي</u>
٧٥٠٠	٢٤٠٠٠	النقدية
٢١٤٥٠٠	٣٨٤٠٠٠	زبائن
٥١٩٠٠٠	٥٥٥٠٠٠	مخزون
-	٩٦٠٠٠	توزيعات مستحقة القبض
-	٧٨٠٠٠٠	الاستثمار في التابعة
٢٦٤٠٠٠	٢٥٨٠٠٠	آلات بالصافي
١٥٠٠٠٠	٢٧٠٠٠٠	أراضي
١١٥٥٠٠٠	٢٣٦٧٠٠٠	إجمالي الأصول
٥٤٠٠٠	٢٠١٠٠٠	دائنون
١٢٠٠٠٠	-	توزيعات مستحقة الدفع
٤٢٠٠٠	٩٠٠٠٠٠	قروض
٥٤٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠	رأس مال الأسهم
١٨٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	رأس المال الإضافي
٢١٥٠٠٠	٣٦٦٠٠٠	أرباح محجوزة
١١٥٥٠٠٠	٢٣٦٧٠٠٠	إجمالي خصوم وحقوق الملكية

والمطلوب:

١- إجراء القيود المحاسبية بدفاتر القابضة في ٢٠٠٩/١٢/٣١ وفقاً لطريقة التكلفة

للمحاسبة عن الاستثمار في التابعة.

٢- إجراء قيود ورقة عمل التوحيد في ٢٠٠٩/١٢/٣١.

٣- إعداد ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٩/١٢/٣١.

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:

٩٦٠٠٠ من حـ / توزيعات مستحقة القبض

٩٦٠٠٠ إلى حـ / إيرادات توزيعات الأرباح

١٢٠٠٠٠ × ٨٠% إثبات الأرباح المعلن عن توزيعها

ومن ثم يتم قفل هذا الإيراد بملخص الدخل مما يلي:

٩٦٠٠٠ من حـ / إيرادات توزيعات الأرباح

٩٦٠٠٠ إلى ملخص الدخل

إقفال إيرادات توزيعات الأرباح

ونتيجة لذلك يظهر في قائمة الدخل كإيرادات توزيعات الأرباح مبلغ

٩٦٠٠٠ 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 (١):

مدین

٩٦٠٠٠ إيرادات توزيعات الأرباح

دائن

٩٦٠٠٠ توزيعات الأرباح

القيد رقم (٢):

لحذف رصيد الاستثمار في التابعة مقابل صافي أصول التابعة وإثبات حقوق

الأقلية والفروقات بين القيمة الدفترية والعادلة غير المستهلكة بناء على أرصدة

٢٠٠٩/١/١.

مدین	دائن
رأس مال الأسهم ٥٤٠٠٠٠	الاستثمار في التابعة ٧٨٠٠٠٠
رأس المال الإضافي ١٨٠٠٠٠	حقوق الأقلية ١٦٩٨٠٠
أرباح محجوزة في التابعة ١٣٥٠٠٠	آلات ١٥٠٠٠
شهرة المحل ١٤٤٠٠٠	أراضي ٣٠٠٠٠
محزون ٣٦٠٠٠	أرباح محجوزة في القابضة ٤٣٢٠٠
مجمع أ. آلات ٣٠٠٠	

القيد رقم (٣): لإطفاء حصة العام من الفروقات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة

مدین	دائن
تكلفة البضاعة المباعة ٣٦٠٠٠	المحزون ٣٦٠٠٠
مخصص استهلاك آلات ٣٠٠٠٠	مصروف استهلاك آلات ٣٠٠٠

القيد رقم (٤): لإثبات التغير في حقوق الأقلية في صافي أصول شركة العهد خلال عام ٢٠٠٩:

مدین

حصة الأقلية في صافي الدخل (٢٠٤٠٠٠ × ٢٠%) - ٦٦٠٠ = ٣٤٢٠٠

دائن

٢٤٠٠٠ توزيعات الأرباح ١٢٠٠٠٠ × ٢٠%
١٠٢٠٠ حقوق الأقلية (٣٤٢٠٠ - ٢٤٠٠٠)

القيد رقم (٥): لإلغاء المديونية المتبادلية بين شركة الوفاء والعهد والمتعلقة بتوزيعات الأرباح مستحقة القبض والدفع بمقدار حصة القابضة فقط مع ملاحظة أن هذا القيد لا يتم إجراؤه في التوزيعات النقدية.

ملدين

٩٦٠٠٠ توزيعات الأرباح مستحقة الدفع

دائن

٩٦٠٠٠ توزيعات الأرباح مستحقة القبض

ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٩/١٢/٣١

البيان	الوفاء	المعهد	التسوية والاستبعاد	الأرقام
			ملدين	الموحدة
<u>قائمة الدخل</u>				
مبيعات	٢٢٥٠٠٠	٦٠٠٠٠	-	٢٨٥٠٠٠
إيراد توزيعات الأرباح	٩٦٠٠٠	-	(١)٩٦٠٠٠	-
تكلفة البضاعة المباعة	(١٨٩٠٠٠)	(٣٦٠٠٠)	(٣)٣٦٠٠٠	(٢٢٨٦٠٠٠)
مصاريف إدارية ومالية	(٩٠٠٠٠)	(٣٦٠٠٠)	(٣)٣٠٠٠	(١٢٣٠٠٠)
حصة الأقلية	-	-	(٤)٣٤٢٠٠	(٣٤٢٠٠)
صافي الدخل	٣٦٦٠٠٠	٢٠٤٠٠٠	١٦٦٢٠٠	٤٠٦٨٠٠
<u>قائمة الأرباح المحصورة</u>				
رصيد ١/١	٢٢٥٠٠٠	١٣٥٠٠٠	(٣)١٣٥٠٠٠	٢٦٨٢٠٠
صافي الدخل	٣٦٦٠٠٠	٢٠٤٠٠٠	١٦٦٢٠٠	٤٠٦٨٠٠
توزيعات الأرباح	(٢٢٥٠٠٠)	(١٢٠٠٠٠)	-	(٢٢٥٠٠٠)
رصيد ١٢/٣١	٣٦٦٠٠٠	٢١٥٠٠٠	٣٠١٢٠٠	٤٥٠٠٠٠
<u>قائمة المركز المالي</u>				
النقدية	٢٤٠٠٠	٧٥٠٠	-	٣١٥٠٠
زبائن	٣٨٤٠٠٠	٢١٤٥٠٠	-	٥٩٨٥٠٠
مخزون	٥٥٥٠٠٠	٥١٩٠٠٠	-	١٠٧٤٠٠٠

-	(٢)٩٦.٠٠٠	-	-	٩٦.٠٠٠	توزيعات مستحقة القبض
-	(٢)٧٨.٠٠٠	-	-	٧٨.٠٠٠	الاستثمار في التابعة
٥٠٧.٠٠٠	(٢)١٥.٠٠٠	-	٢٦٤.٠٠٠	٢٥٨.٠٠٠	آلات بالصافي
٦.٠٠٠	-	(٢) ٣.٠٠٠	-	-	م. آ آلات
٥١٣.٠٠٠	-	(٢) ٣.٠٠٠	-	-	
٣٩.٠٠٠	(٢) ٣.٠٠٠	-	١٥.٠٠٠	٢٧.٠٠٠	أراضي
١٤٤.٠٠٠	-	(٢) ١٤٤.٠٠٠	-	-	شهرة محل
٢٧٥١.٠٠٠			١١٥٥.٠٠٠	٢٣٦٧.٠٠٠	إجمالي الأصول
٢٥.٠٠٠	-	-	٥٤.٠٠٠	٢.١.٠٠٠	دائون
٢٤.٠٠٠	-	٩٦.٠٠٠	١٢.٠٠٠	-	توزيعات مستحقة الدفع
٩٤٢.٠٠٠	-	-	٤٢.٠٠٠	٩.٠٠٠.٠٠٠	قروض
١٨.٠٠٠	(٢) ١٦٩٨.٠٠	-	-	-	حقوق الأقلية
	(٢) ١.٢.٠٠	-	-	-	
٦.٠٠٠.٠٠٠	-	(٢) ٥٤.٠٠٠.٠٠٠	٥٤.٠٠٠.٠٠٠	٦.٠٠٠.٠٠٠	رأس مال الأسهم
٣.٠٠٠.٠٠٠	-	(٢) ١٨.٠٠٠.٠٠٠	١٨.٠٠٠.٠٠٠	٣.٠٠٠.٠٠٠	رأس المال الإضافي
٤٥.٠٠٠.٠٠٠	١٦٦٢.٠٠	٣.٠١٢.٠٠	٢١٥.٠٠٠	٣٦٦.٠٠٠	أرباح محجوزة
٢٧٥١.٠٠٠	١٢٦٧٢.٠٠	١٢٦٧٢.٠٠	١١٥٥.٠٠٠	٢٣٦٧.٠٠٠	إجمالي الخصوم وحقوق الملكية

أسئلة وتمارين حول الوحدة السابعة

- ١- تكلم عن إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة في ظل طريقة التكلفة.
- ٢- ميز بين إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة في ظل طريقة حقوق الملكية وطريقة التكلفة.
- ٣- ما هي قيود ورقة عمل التوحيد في حال اتباع طريقة التكلفة.
- ٤- بتاريخ ٢٠٠٨/١/١ تملك شركة الحرية ٩٠٪ من أسهم شركة الاتحاد وذلك عن طريق إصدار (٢٠٠) سهم بقيمة اسمية ٥٠٠ وسوقية ٧٥٠ ودفع مبلغ ١٠٠٠٠٠ ودفعت الحرية مبلغ ٥٠٠٠٠ مصاريف اندماج مباشرة و ١٠٠٠٠٠ مصاريف إصدار الأسهم وبتاريخه تعادلت القيم الدفترية لأصول شركة الاتحاد مع القيم العادلة ما عدا ما يلي:

البيان	القيمة الدفترية	القيمة العادلة
مباني	١٠٠٠٠٠	١٣٦٠٠٠
آلات	٧٥٠٠٠	٤٨٠٠٠
محزون	٦٠٠٠٠	٦٩٠٠٠

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

رأس مال الأسهم ٢٢٥٠٠٠، رأس مال إضافي ١٣٩٥٠٠، أرباح محنوزة ٤٥٠٠٠ وفي ٢٠٠٨/١٢/٣١ كانت القوائم المالية للشركة الفأضفة وتابعتها كما يلي:

شركة الاتحاد	شركة الحرية	البيان
		<u>قائمة الدخل</u>
٥٤٠٠٠٠	٩٢١٢٤٠	مبيعات
-	٨١٠٠٠	إيراد الاستثمار في التابعة
(٣١٥٠٠٠)	(٧٠٧٤٠٠)	تكلفة البضاعة المباعة
(٩٠٠٠٠)	(١٣٥٠٠٠)	مصاريف مختلفة
١٣٥٠٠٠	١٥٩٨٤٠	صافي الدخل
-		<u>قائمة الأرباح المحجوزة</u>
٤٥٠٠٠	٩٠٠٠٠	رصيد ١/١
١٣٥٠٠٠	١٥٩٨٤٠	صافي الدخل
٩٠٠٠٠	-	توزيعات نقدية
٩٠٠٠٠	٢٤٩٨٤٠	رصيد ١٢/٣١
		<u>قائمة المركز المالي:</u>
٩٠٠٠٠	١٨٤٥٠٠	نقدية
٤٥٠٠٠	١١٤٨٤٠	مخزون
٢٢٥٠٠٠	٣٦٠٠٠٠	مباني بالصافي
١٣٥٠٠٠	٢٦٥٥٠٠	آلات بالصافي
-	٤٥٠٠٠٠	استثمارات في التابعة
٤٩٥٠٠٠	١٣٧٤٨٤٠	المجموع
٢٢٥٠٠٠	٩٠٠٠٠٠	رأس مال الأسهم
١٣٩٥٠٠	٢٢٥٠٠٠	رأس المال الإضافي
٩٠٠٠٠	٢٤٩٨٤٠	أرباح محجوزة
٤٠٥٠٠	-	دائون
٤٩٥٠٠٠	١٣٧٤٨٤٠	المجموع

والمطلوب:

- ١- إجراء القيود اللازمة بدفاتر شركة الحرية والمتعلقة بالسيطرة بتاريخ ٢٠٠٨/١/١ علماً بأن الشركة تستخدم طريقة الشراء.
- ٢- إجراء القيود المحاسبية بدفاتر الحرية بتاريخ ٢٠٠٨/١٢/٣١ علماً بأنها تستخدم طريقة التكلفة في المحاسبة هن الاستثمار في التابعة .
- ٣- إجراء قيود التسوية والاستبعاد اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة.
- ٤- إعداد ورقة عمل التوحيد في ٢٠٠٨/١٢/٣١.



الوحدة التعليمية الثامنة

مشكلات أخرى في توحيد الأعمال

Another Problems in Business Combinations

الأهداف التعليمية:

بعد قراءة هذه الوحدة سيكون الطالب ملماً بالنواحي التالية:

- ١- التعرف على إجراءات توحيد القوائم المالية إذا تم التوحيد خلال الفترة المالية.
- ٢- التعرف على أثر التغير في نسبة ملكية القابضة لصافي أصول التابعة.



الوحدة التعليمية الثامنة

مشكلات أخرى في توحيد الأعمال

١- مقدمة:

تعرضنا في الوحدات الماضية لإجراءات توحيد القوائم المالية للشركتين القابضة والتابعة وكنا نفترض أن تاريخ استثمار القابضة في أسهم الشركة التابعة وقع في بداية الفترة المالية للشركة التابعة. وفي الواقع العملي قد يحصل الاستثمار في أي تاريخ خلال الفترة المالية. هذا الواقع يترتب عليه مشكلتان هما:

- مشكلة كيفية معالجة دخل التابعة منذ بداية الفترة المالية وحتى تاريخ الاستثمار.

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

وكذلك قد تحصل الشركة القابضة على السيطرة على الشركة التابعة عن طريق الاستثمار بشكل تدريجي وعلى مدار أكثر من فترة مالية واحدة. ولا ينتج عن هذه الحالة أية مشكلات محاسبية إضافية بسبب ضرورة استخدام القابضة لطريقة حقوق الملكية منذ بداية الاستثمار على افتراض أن الاستثمار بدأ بنسبة تعادل ٢٠٪ أو أكثر، وعندما تصل نسبة الاستثمار أو الملكية لأكثر من ٥٠٪ فيجب توحيد القوائم المالية للشركتين القابضة والتابعة بناء على الإجراءات السابق توضيحها في الوحدات السابقة لذا سنبين في هذه الوحدة هذه الإجراءات في الصفحات التالية.

٢- حالة استثمار القابضة في أسهم التابعة خلال الفترة المالية:

إذا قامت الشركة القابضة بشراء أسهم التابعة خلال الفترة المالية تنشأ مشكلة الدخل المتحقق في الشركة التابعة قبل تاريخ الشراء. ومشكلة توزيع أرباح التابعة المعلن عنها خلال الفترة التي تبدأ مع بداية السنة المالية وحتى تاريخ الشراء. حيث إنه عند استخدام طريقة الشراء كأساس لرسملة تكلفة الاستثمار في التابعة فإن أية أرباح أو خسائر حققتها التابعة منذ بداية السنة المالية وحتى تاريخ السيطرة تعتبر أرباحاً أو خسائر مشتركة ولا تدخل في احتساب الدخل الموحد. أي أن صافي الدخل الموحد يتضمن دخل القابضة من عملياتها الخاصة (ما عدا حصتها من دخل التابعة) مضافاً إليه حصتها من دخل القابضة منذ تاريخ السيطرة على الشركة التابعة وحتى نهاية السنة المالية. وللوصول إلى هذه النتيجة عند إعداد القوائم المالية الموحدة للسنة المالية ينبغي حذف دخل التابعة لفترة ما قبل السيطرة من صافي دخل التابعة للسنة المالية وإظهاره في عنصر مستقل يدعى (دخل ما قبل السيطرة). ويتم حذف هذا المبلغ من خلال القيد في ورقة عمل التوحيد الذي يحذف رصيد حساب الاستثمار في التابعة كما في تاريخ السيطرة مقابل صافي أصول التابعة كما في بداية السنة المالية ويجعل هذا العنصر مديناً في القيد المذكور.

ومن الجدير بالذكر هنا أن حق الأقلية أو حصتها من دخل التابعة يتم احتسابه على كامل الفترة. وليس من تاريخ السيطرة.

أما عن مشكلة توزيع الأرباح المعلن عنها من قبل التابعة فإن إجراءات توحيد القوائم المالية تتطلب حذف توزيعات الأرباح التي أعلنتها التابعة خلال فترة ما قبل السيطرة (منذ بداية السنة وحتى تاريخ السيطرة) والسبب بذلك أنها لم تدخل في ثمن الشراء على اعتبار أنها لم تكن جزءاً من صافي الأصول المشتراة. ويجعل هذا العنصر (توزيعات أرباح ما قبل السيطرة) دائماً قيد أوراق العمل الذي يحذف رصيد حساب الاستثمار كما في تاريخ السيطرة مقابل صافي أصول التابعة كما في بداية السنة المالية.

وبخلاصة القول: إن قيد أوراق العمل الذي يحذف رصيد حساب الاستثمار مقابل حقوق الملكية في الشركة التابعة يتضمن حذف دخل ما قبل السيطرة وتوزيعات أرباح التابعة لفترة ما قبل السيطرة. ويحذف رصيد حساب الاستثمار كما في تاريخ السيطرة مقابل رصيد حقوق الملكية في التابعة كما في بداية السنة المالية ويمثل الفرق ما بين الرصيدين مبلغ دخل التابعة لفترة ما قبل السيطرة مطروحاً منه توزيعات أرباح التابعة لنفس الفترة.

ولتوضيح هذه الإجراءات نفترض المثال التالي:

مثال:

في ٢٠٠٨/٥/١ اشترت شركة الشام ٩٠٪ من أسهم شركة الشهباء بمبلغ ٦٠٣.٠٠٠ نقداً. وقد كانت حقوق المساهمين في شركة الشهباء على النحو التالي:

رأس مال الأسهم	١٥٠.٠٠٠
رأس مال إضافي	١٢٠.٠٠٠
أرباح محجوزة	٤٠.٠٠٠
	٦٧٠.٠٠٠

هذا وقد حققت شركة الشهباء أرباحاً صافية نهاية عام ٢٠٠٨ بمقدار ١١٢.٠٠٠ منها ٤٠.٠٠٠ خلال الفترة من ٢٠٠٨/١/١ إلى ٢٠٠٨/٤/٣٠ و٧٢.٠٠٠ خلال الفترة من ٢٠٠٨/٥/١ إلى ٢٠٠٨/١٢/٣١. كما أعلنت عن توزيع أرباح بمقدار ٥٠.٠٠٠ خلال عام ٢٠٠٨ منها ٢٠.٠٠٠ تعود للفترة من ٢٠٠٨/١/١ حتى ٢٠٠٨/٤/٣٠ والباقي عن الفترة المتبقية من السنة المالية. والمطلوب:

١- إجراء القيود المحاسبية بتاريخ ٢٠٠٨/٥/١ بحسب طريقة الشراء.
٢- إجراء القيود المحاسبية بدفاتر شركة الشام بتاريخ ٢٠٠٨/١٢/٣١ بحسب طريقة حقوق الملكية.

٣- إجراء القيود في ورقة عمل التوحيد بتاريخ ٢٠٠٨/١٢/٣١.

بالنسبة إلى القيود بتاريخ ٢٠٠٨/٥/١ هي:

٦٠٣٠٠٠ من حـ/ الاستثمارات في التابعة

٦٠٣٠٠٠ إلى حـ/ النقدية

أما القيود في ٢٠٠٨/١٢/٣١ فتتعلق باحتساب حصة القابضة من دخل التابعة

عن الفترة من ٢٠٠٨/٥/١ ولغاية ٢٠٠٨/١٢/٣١.

٦٤٨٠٠٠ من حـ/ الاستثمار في التابعة

٦٤٨٠٠٠ إلى حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات حصة القابضة من دخل التابعة ٩٠.٧٢٠.٠٠٠٪

٢٧٠٠٠٠ من حـ/ توزيعات مستحقة القبض

٢٧٠٠٠٠ إلى حـ/ الاستثمار في التابعة

إثبات التوزيعات المعلن عنها ٩٠.٣٠٠.٠٠٠٪

٦٤٨٠٠٠ من حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

٦٤٨٠٠٠ إلى ملخص الدخل

إقفال حساب إيراد الاستثمار في التابعة

وبخصوص القيود اللازمة في ورقة عمل التوحيد بتاريخ ٢٠٠٨/١٢/٣١ فهي:

كما يلي:

القيود (١):

مدين

٦٤٨٠٠٠ إيراد الاستثمار في التابعة

دائن

٢٧٠٠٠٠ الاستثمار في التابعة

٣٧٨٠٠٠ توزيعات الأرباح

القيد (٢):

مدین

رأس مال الأسهم في التابعة	١٥٠٠٠٠
رأس المال الإضافي في التابعة	١٢٠٠٠٠
الأرباح المحجوزة في التابعة	٢٠٠٠٠٠
دخل ما قبل السيطرة (٩٠٪ × ٤٠٠٠٠٠٠)	٣٦٠٠٠٠

دائن

الاستثمار في التابعة	٦٠٣٠٠٠
توزيعات الأرباح قبل السيطرة (٩٠٪ × ٢٠٠٠٠٠٠)	١٨٠٠٠٠
حقوق الأقلية	٤٧٠٠٠

لاحظ أنه تم استخراج قيمة حقوق الأقلية في القيد أعلاه من أرصدة حقوق

الملكية في ٢٠٠٨/١/١

وهي = ١٥٠٠٠٠ + ١٢٠٠٠٠ + ١٠٪ × ٢٠٠٠٠٠٠

وأن الفرق بين رصيد حساب الاستثمار في التابعة المحذوف في ٢٠٠٨/٥/١،

و ٩٠٪ من صافي أصول الشركة التابعة كما هي في ٢٠٠٨/١/١ يمثل الفرق بين رصيد

دخل قبل السيطرة البالغ ٣٦٠٠٠٠ = (٩٠٪ × ٤٠٠٠٠٠٠) ورصيد توزيعات الأرباح

قبل السيطرة البالغ ١٨٠٠٠٠ = (٩٠٪ × ٢٠٠٠٠٠٠)

القيد (٣):

مدین

حصة الأقلية من دخل التابعة	١١٢٠٠٠
----------------------------	--------

دائن

حقوق الأقلية	٥٠٠٠٠
توزيعات الأرباح	٦٢٠٠٠

ويظهر دخل ما قبل السيطرة في قائمة الدخل مطروحاً منه صافي الدخل الموحد لعام ٢٠٠٨. بينما تظهر توزيعات قبل السيطرة في قائمة توزيع الأرباح. بحيث تشكل توزيعات قبل السيطرة وتوزيعات التي تحصل عليها القابضة والأقلية إجمالي توزيعات التابعة. ويظهر في عمود الأرقام الموحدة فقط توزيعات القابضة.

٣- حالة شراء القابضة لنسبة من أسهم التابعة على عدة دفعات:

قد تحصل القابضة على السيطرة على الشركة التابعة عن طريق الاستثمار التدريجي على مدار أكثر من فترة مالية واحدة. وفي هذه الحالة لا تنشأ أية منشكلات محاسبية إضافية بسبب الاعتماد على طريقة حقوق الملكية منذ بداية الاستثمار على افتراض أن نسبة الاستثمار بدأت بـ ٢٠٪ أو أكثر، وعندما تصل نسبة الاستثمار أو الملكية لأكثر من ٥٠٪ فيجب توحيد القوائم المالية للشركتين بناءً على الإجراءات السابق توضيحها في الوحدات السابقة. وبيان المعالجة المحاسبية في هذه الحالة نفترض المثال التالي:

مثال:

١- قامت شركة رخاء بتاريخ ٢٠٠٦/٧/١ بشراء ٣٠٪ من أسهم شركة الصفا بمبلغ ٥٧٠٠٠٠ وبلغ صافي أصول شركة الصفا بذلك التاريخ ١٥٠٠٠٠٠ مكون من

العناصر التالية:

٤٠٠٠٠٠	رأس مال الأسهم
٦٠٠٠٠٠	رأس مال إضافي
٥٠٠٠٠٠	أرباح محجوزة

وهذا التاريخ تعادلت القيم الدفترية لصافي الأصول مع القيم العادلة.

٢- بتاريخ ٢٠٠٧/٤/١ اشترت شركة رخاء ٣٠٪ من أسهم شركة الصفا بمبلغ ٦٦٠٠٠٠ نقداً. وقد بلغ صافي أصول شركة الصفا بذلك التاريخ ٢٠٠٠٠٠٠ وقد تعادلت هذه القيمة مع القيم العادلة.

٣- كما اشترت رخاء بتاريخ ٢٠٠٨/١٠/١ نسبة ٢٠٪ إضافية من أسهم شركة الصفا بمبلغ ٩١٠٠٠٠. حيث كانت القيمة الدفترية لصافي الأصول بذلك التاريخ ٣٣٥٠٠٠٠. كما تعادلت هذه القيمة مع القيمة العادلة لصافي الأصول.

٤- حققت شركة الصفا أرباحاً بلغت ٦٠٠٠٠٠ و ٨٠٠٠٠٠ و ١٠٠٠٠٠٠ خلال الأعوام ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨ على التوالي. وقد تحقق هذا الدخل بالتساوي خلال العام ولم تعلن عن توزيعات للأرباح.

٥- بدأت شركة رخاء باستخدام أسلوب الشراء وطريقة حقوق الملكية ~~من~~ بداية استثمارها في الصفا وعلى مدار الأعوام الثلاثة. والمطلوب:

١- بيان المعالجة المحاسبية اللازمة بدفاتر شركة رخاء خلال الأعوام الثلاثة.

٢- إجراء القيود اللازمة في ورقة عمل التوحيد خلال عامي ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨.

أولاً- المعالجة المحاسبية بدفاتر شركة رخاء لعام ٢٠٠٦:

تكلفة الاستثمار = ٥٧٠٠٠٠

حصة شركة رخاء من صافي أصول شركة الصفا: $٣٠\% \times ١٥٠٠٠٠٠ = ٤٥٠٠٠٠٠$

الشهرة: $٥٧٠٠٠٠ - ٤٥٠٠٠٠ = ١٢٠٠٠٠$

ويتم إجراء القيد التالي:

٥٧٠٠٠٠ من حـ/ الاستثمار في الصفا

٥٧٠٠٠٠ إلى حـ/ النقدية

إثبات شراء ٣٠٪ من صافي أصول شركة الصفا

وبتاريخ ٢٠٠٦/١٢/٣١ يتم احتساب حصة شركة رخاء من دخل شركة الصفا وإثباته وذلك على النحو التالي:

حصة رخاء من صافي دخل شركة الصفا: $٩٠٠٠٠ = ١٢/٦ \times ٣٠ \times ٦٠٠٠٠٠$

٩٠٠٠٠ من حـ/ الاستثمار في الصفا

٩٠٠٠٠ إلى حـ/ إيراد الاستثمار في الصفا

إثبات إيراد الاستثمار

٩٠٠٠٠ من حـ/ إيراد الاستثمار في الصفا

٩٠٠٠٠ إلى ملخص الدخل

ولا يوجد ورقة عمل توحيد وكذلك قيود لأن نسبة السيطرة في أسهم شركة الصفا أقل من ٥٠٪ في ٢٠٠٦/١٢/٣١ وبالتالي لا يتوجب إعداد قوائم مالية موحدة. ثانياً- المعالجة المحاسبية في عام ٢٠٠٧:

تكلفة الاستثمار في عام ٢٠٠٧ هي ٦٦٠٠٠٠ ويتم إثباتها بالقيود التالي:

٦٦٠٠٠٠ من حـ/ الاستثمار في الصفا

٦٦٠٠٠٠ إلى حـ/ النقدية

إثبات شراء ٣٠٪ أخرى من صافي أصول شركة الصفا

وينتج عن هذا الشراء شهرة أخرى تبلغ: ٦٠٠٠٠ يتم تحديدها على النحو

التالي:

حصة شركة رخاء من صافي أصول شركة الصفا $٦٠٠٠٠٠ = ٣٠\% \times ٢٠٠٠٠٠٠$

الشهرة: $٦٠٠٠٠٠ - ٦٦٠٠٠٠ = ٦٠٠٠٠٠$

وفي ٢٠٠٧/١٢/٣١ يتم تحديد إيراد الاستثمار في الصفا على النحو التالي:

حصة شركة رخاء وفق دخل شركة الصفا عن نسبة الشراء التي تمت في عام

:٢٠٠٦

$$٢٤٠٠٠٠ = ٣٠\% \times ٨٠٠٠٠٠$$

يضاف حصة شركة رخاء من دخل شركة الصفا عن نسبة الشراء التي تم في عام

:٢٠٠٧

$$١٨٠٠٠٠ = ١٢/٩ \times ٣٠\% \times ٨٠٠٠٠٠$$

٤٢٠٠٠٠

الإجمالي:

ويتم إثباتها بالقيد التالي:

٤٢٠٠٠٠ من حـ/ الاستثمار في الصفا

٤٢٠٠٠٠ إلى حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار

٤٢٠٠٠٠ من حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

٤٢٠٠٠٠ إلى ملخص الدخل

قيود ورقة عمل التوحيد في ٢٠٠٧/١٢/٣١:

القيد (١):

مدين

٤٢٠٠٠٠ إيراد الاستثمار في التابعة

دائن

٤٢٠٠٠٠ الاستثمار في التابعة

القيـد (٢):

مدين

رأس مال الأسهم في الصفا	٤٠٠٠٠٠
رأس المال الإضافي في الصفا	٦٠٠٠٠٠
الأرباح المحجوزة في الصفا	٨٠٠٠٠٠
دخل ما قبل السيطرة (٣٠٪ × ١٢/٣ × ٨٠٠٠٠٠)	٦٠٠٠٠
شهرة محل	١٨٠٠٠٠

دائن

الاستثمار في الصفا	١٣٢٠٠٠٠
حقوق الأقلية (٤٠٪ × ١٨٠٠٠٠٠)	٧٢٠٠٠٠

القيـد (٢):

مدين

حصة الأقلية من دخل التابعة	٣٢٠٠٠٠
----------------------------	--------

دائن

حقوق الأقلية (٤٠٪ × ٨٠٠٠٠٠٠)	٣٢٠٠٠٠
------------------------------	--------

للملأ- المعالجة المحاسبية في عام ٢٠٠٨:

تكلفة الاستثمار في عام ٢٠٠٨ ٩١٠٠٠٠ ويتم إثباتها كما يلي:

٩١٠٠٠٠ من حـ/ الاستثمار في الصفا

٩١٠٠٠٠ إلى حـ/ النقدية

إثبات الاستثمار في الصفا

وينتج أيضاً عن عملية الشراء شهرة أخرى يتم تحديدها كما يلي:

حصة القابضة في صافي أصول التابعة بتاريخ ٢٠٠٨/١٠/١

$$٦٧.٠٠٠ = ٢٠ \times ٣٣٥.٠٠٠$$

الشهرة: ٩١.٠٠٠ - ٦٧.٠٠٠ = ٢٤.٠٠٠

وبتاريخ ٢٠٠٨/١٢/٣١ يتم احتساب حصة القابضة من دخل التابعة وفقاً لطريقة حقوق الملكية وإثباتها محاسبياً.

حصة شركة رخاء عن الاستثمار في عامي ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ في صافي دخل الصفا وذلك لعام ٢٠٠٨: $٦٠ \times ١.٠٠٠.٠٠٠ = ٦٠.٠٠٠$

يضاف حصة شركة رخاء عن الاستثمار عام ٢٠٠٨ في صافي دخل الصفا لعام ٢٠٠٨:

$$٥.٠٠٠ = ٢٠ \times ١٢/٣ \times ١.٠٠٠.٠٠٠$$

٦٥.٠٠٠

الإجمالي:

٦٥.٠٠٠ من حـ/ الاستثمار في الصفا

٦٥.٠٠٠ إلى حـ/ إيراد الاستثمار في الصفا

إثبات إيراد الاستثمار

٦٥.٠٠٠ من حـ/ إيراد الاستثمار في الصفا

٦٥.٠٠٠ إلى ملخص الدخل

إقفال إيراد الاستثمار في الصفا

قيود ورقة عمل التوحيد في ٢٠٠٨/١٢/٣١:

القيود (١):

مدین

٦٥.٠٠٠ إيراد الاستثمار في الصفا

دائن

٦٥.٠٠٠ الاستثمار في الصفا

مدین

رأس مال الأسهم في الصفا	٤٠٠٠٠٠
رأس المال الإضافي في الصفا	٦٠٠٠٠٠
أرباح محجوزة في الصفا	١٦٠٠٠٠٠
دخل ما قبل السيطرة (١٢/٩×٪٢٠×١٠٠٠٠٠٠٠)	١٥٠٠٠٠
شهرة محل	٤٢٠٠٠٠

دائن

الاستثمار في الصفا	٢٦٥٠٠٠٠
حقوق الأقلية	٥٢٠٠٠٠

القيد (٣):

مدین

حصة الأقلية من دخل التابعة	٢٠٠٠٠٠
----------------------------	--------

دائن

حقوق الأقلية	٢٠٠٠٠٠
--------------	--------

٤- حالة بيع القابضة جزءاً من استثمارها في صافي أصول التابعة:

في حال قيام الشركة القابضة ببيع نسبة من ملكيتها في صافي أصول التابعة فإن الفرق ما بين سعر البيع والقيمة الدفترية للنسبة المباعة يعتبر أرباحاً أو خسائر هذا وقد يكون البيع في أول السنة المالية أو أثناء السنة المالية. وسيتم توضيح ذلك من خلال الأمثلة التالية:

٤-١- بيع جزء من الاستثمار في بداية السنة المالية:

اشترت شركة المروة ٨٠٪ من صافي أصول شركة الصفا بتاريخ ٢٠٠٥/١/١ وبتاريخ ٢٠٠٨/١/١ بلغت القيمة الدفترية لرصيد الاستثمار في التابعة بدفاتر القابضة

٢٨٠.٠٠٠.٠٠٠ بما في ذلك شهرة محل تعادل ٤.٠٠٠.٠٠٠. وقد بلغ صافي أصول شركة الصفا بتاريخ ٢٠٠٨/١/١: ٣.٠٠٠.٠٠٠. ويتضمن:

رأس مال الأسهم ٤.٠٠٠.٠٠٠

رأس المال الإضافي ٦.٠٠٠.٠٠٠

الأرباح المحجوزة ٢.٠٠٠.٠٠٠

وفي ٢٠٠٨/١/١ باعت شركة المروة ١٠٪ من حصتها في صافي أصول الصفا بمبلغ ٥٠٠.٠٠٠. وقد حققت الصفا أرباحاً خلال عام ٢٠٠٨ تعادل ١٢٠.٠٠٠ بالتساوي خلال العام وأعلنت عن توزيع أرباح في ٢٠٠٨/٥/١ تعادل ٢٠.٠٠٠ والمطلوب:

١- بيان المعالجة المحاسبية بدفاتر المروة خلال عام ٢٠٠٨.

٢- إجراء قيود ورقة عمل التوحيد في عام ٢٠٠٨.

أ) المعالجة بدفاتر المروة:

ينتج عن بيع شركة المروة لـ ١٠٪ من استثمارها أرباحاً تعادل ١٥٠.٠٠٠ ويتم استخراجها كما يلي:

سعر البيع ٥٠٠.٠٠٠

القيمة الدفترية للنسبة المباعة $280.000 \times 10\% / 80\% = 350.000$

أرباح بيع جزء من الاستثمار ١٥٠.٠٠٠

ويتم إثبات البيع كما يلي:

٥٠٠.٠٠٠ من حـ/ النقدية

إلى المذكورين

٣٥٠.٠٠٠ إلى حـ/ الاستثمار في التابعة

١٥٠.٠٠٠ إلى حـ/ أرباح بيع الاستثمار

ويتم احتساب إيراد الاستثمار في الصفا لعام ٢٠٠٨ كالتالي:
حصة شركة المروة من دخل التابعة: $٨٤٠٠٠٠ = ٧٠\% \times ١٢٠٠٠٠٠$

٨٤٠٠٠٠ من حـ/ الاستثمار في الصفا
٨٤٠٠٠٠ إلى حـ/ إيراد الاستثمار في الصفا

إثبات إيراد الاستثمار

١٤٠٠٠٠ من حـ/ النقدية
١٤٠٠٠٠ إلى حـ/ الاستثمار في الصفا

إثبات استلام توزيعات أرباح الصفا

ب) قيود ورقة العمل:

مدین

٨٤٠٠٠٠ إيراد الاستثمار في التابعة

دائن

١٤٠٠٠٠ توزيعات الأرباح

٧٠٠٠٠٠ الاستثمار في التابعة

مدین

٤٠٠٠٠٠ رأس مال الأسنهم في الصفا

٦٠٠٠٠٠ رأس المال الإضافي في الصفا

٢٠٠٠٠٠٠ الأرباح المحجوزة في الصفا

٣٥٠٠٠٠ الشهرة

دائن

٢٤٥٠٠٠٠ الاستثمار في التابعة

٩٠٠٠٠٠ حقوق الأقلية

مدین

حصۃ الأقلۃ من دخل التابعة

دائن

حقوق الأقلۃ ۳۰۰۰۰۰

توزیعات الأرباح ۶۰۰۰۰۰

۴-۲- البيع لجزء من الاستثمار خلال الفترة المالية:

بافتراض معلومات المثال السابق ما عدا أن شركة المسروقة باعت ۱۰٪ من استثمارها في صافي أصول الصفا بتاريخ ۲۰۰۸/۴/۱.

أ) المعالجة المحاسبية لمفاتيح شركة المروة:

من أجل إجراء المعالجة المحاسبية ينبغي تحديد القيمة الدفترية للاستثمار في الصفا بتاريخ ۲۰۰۸/۴/۱ وهذه القيمة تساوي إلى رصيد الاستثمار في الصفا بتاريخ ۲۰۰۸/۱/۱ ويضاف إليه حصۃ شركة المروة من أرباح التابعة عن مدة (۳) شهور من عام ۲۰۰۸.

$$۸/۱ = (۱۲/۳ \times ۸۰ \times ۱۲۰۰۰۰۰ + ۲۸۰۰۰۰۰)$$

$$۳۸۰۰۰۰ = (۲۴۰۰۰۰ + ۲۸۰۰۰۰) ۸/۱$$

$$۱۲۰۰۰۰ = ۳۸۰۰۰۰ - ۵۰۰۰۰۰ = \text{ربح البيع}$$

۲۴۰۰۰۰ من حـ/ الاستثمار في الصفا

۲۴۰۰۰۰ إلى حـ/ إيراد الاستثمار في الصفا

إثبات إيراد الاستثمار لغاية ۲۰۰۸/۴/۱

۵۰۰۰۰۰ من حـ/ النقدية

إلى المذكورين

۳۸۰۰۰۰ إلى حـ/ الاستثمار في الصفا

۱۲۰۰۰۰ إلى حـ/ أرباح بيع جزء من الاستثمار في الصفا

إثبات بيع جزء من الاستثمار في الصفا

بتاريخ ٢٠٠٨/٥/١ يتم تسجيل التوزيعات المعلن عنها والمستلمة.

١٤٠٠٠٠ من حـ/ النقدية

١٤٠٠٠٠ إلى حـ/ الاستثمار في الصفا

إثبات استلام التوزيعات

وبتاريخ ٢٠٠٨/١٢/٣١ يتم إجراء القيود التالية بدفاتر شركة المروة:

إيراد الاستثمار في الصفا = $١٢٠٠٠٠٠ \times ٧٠\% \times ١٢/٩ = ٦٣٠٠٠٠٠$

٦٣٠٠٠٠ من حـ/ الاستثمار في الصفا

٦٣٠٠٠٠ إلى حـ/ إيراد الاستثمار في الصفا

إثبات إيراد الاستثمار في الصفا

ب) قيود ورقة العمل:

مدین

٨٧٠٠٠٠ إيراد الاستثمار في التابعة

دائن

١٤٠٠٠٠ توزيعات الأرباح

٧٣٠٠٠٠ الاستثمار في الصفا

مدین

٤٠٠٠٠٠ رأس مال الأسهم في الصفا

٦٠٠٠٠٠ رأس المال الإضافي في الصفا

٢٠٠٠٠٠ أرباح محجوزة في الصفا

٣٥٠٠٠٠ شهرة المحل

٢٤٢٠٠٠٠ الاستثمار في الصفا

٩٣٠٠٠٠ حقوق الأقلية

مدين

حصه الأقلية من دخل التابعة ٣٣٠٠٠٠

دالن

٦٠٠٠٠ حقوق الأقلية

٢٧٠٠٠٠ توزيعات الأرباح

ويتم تحديد حصه الأقلية على مرحلتين:

حصه الأقلية قبل بيع القابضة لجزء من استثمارها:

٦٠٠٠٠

$-12/3 \times \%20 \times 120000$

حصه الأقلية بعد بيع القابضة لجزء من استثمارها:

٢٧٠٠٠٠

$-12/9 \times \%30 \times 120000$

٣٣٠٠٠٠

1. The first part of the document is the title page.

2. The second part is the abstract.

3. The third part is the introduction.

4. The fourth part is the literature review.

5. The fifth part is the methodology.

6. The sixth part is the results and discussion.

7. The seventh part is the conclusion.

8. The eighth part is the references.

9. The ninth part is the appendix.

10. The tenth part is the bibliography.

11. The eleventh part is the glossary.

12. The twelfth part is the index.

13. The thirteenth part is the list of figures.

14. The fourteenth part is the list of tables.

15. The fifteenth part is the list of equations.

16. The sixteenth part is the list of symbols.

17. The seventeenth part is the list of abbreviations.

18. The eighteenth part is the list of acronyms.

19. The nineteenth part is the list of definitions.

20. The twentieth part is the list of footnotes.

21. The twenty-first part is the list of references.

22. The twenty-second part is the list of appendices.

23. The twenty-third part is the list of figures.

24. The twenty-fourth part is the list of tables.

25. The twenty-fifth part is the list of equations.

26. The twenty-sixth part is the list of symbols.

27. The twenty-seventh part is the list of abbreviations.

28. The twenty-eighth part is the list of acronyms.

29. The twenty-ninth part is the list of definitions.

30. The thirtieth part is the list of footnotes.

31. The thirty-first part is the list of references.

32. The thirty-second part is the list of appendices.

33. The thirty-third part is the list of figures.

34. The thirty-fourth part is the list of tables.

35. The thirty-fifth part is the list of equations.

36. The thirty-sixth part is the list of symbols.

37. The thirty-seventh part is the list of abbreviations.

38. The thirty-eighth part is the list of acronyms.

39. The thirty-ninth part is the list of definitions.

40. The fortieth part is the list of footnotes.

41. The forty-first part is the list of references.

42. The forty-second part is the list of appendices.

43. The forty-third part is the list of figures.

44. The forty-fourth part is the list of tables.

45. The forty-fifth part is the list of equations.

46. The forty-sixth part is the list of symbols.

47. The forty-seventh part is the list of abbreviations.

48. The forty-eighth part is the list of acronyms.

49. The forty-ninth part is the list of definitions.

50. The fiftieth part is the list of footnotes.

51. The fifty-first part is the list of references.

52. The fifty-second part is the list of appendices.

53. The fifty-third part is the list of figures.

54. The fifty-fourth part is the list of tables.

55. The fifty-fifth part is the list of equations.

56. The fifty-sixth part is the list of symbols.

57. The fifty-seventh part is the list of abbreviations.

58. The fifty-eighth part is the list of acronyms.

59. The fifty-ninth part is the list of definitions.

60. The sixtieth part is the list of footnotes.

61. The sixty-first part is the list of references.

62. The sixty-second part is the list of appendices.

63. The sixty-third part is the list of figures.

64. The sixty-fourth part is the list of tables.

65. The sixty-fifth part is the list of equations.

66. The sixty-sixth part is the list of symbols.

67. The sixty-seventh part is the list of abbreviations.

68. The sixty-eighth part is the list of acronyms.

69. The sixty-ninth part is the list of definitions.

70. The seventieth part is the list of footnotes.

71. The seventy-first part is the list of references.

72. The seventy-second part is the list of appendices.

73. The seventy-third part is the list of figures.

74. The seventy-fourth part is the list of tables.

75. The seventy-fifth part is the list of equations.

76. The seventy-sixth part is the list of symbols.

77. The seventy-seventh part is the list of abbreviations.

78. The seventy-eighth part is the list of acronyms.

79. The seventy-ninth part is the list of definitions.

80. The eightieth part is the list of footnotes.

81. The eighty-first part is the list of references.

82. The eighty-second part is the list of appendices.

83. The eighty-third part is the list of figures.

84. The eighty-fourth part is the list of tables.

85. The eighty-fifth part is the list of equations.

86. The eighty-sixth part is the list of symbols.

87. The eighty-seventh part is the list of abbreviations.

88. The eighty-eighth part is the list of acronyms.

89. The eighty-ninth part is the list of definitions.

90. The ninetieth part is the list of footnotes.

91. The ninety-first part is the list of references.

92. The ninety-second part is the list of appendices.

93. The ninety-third part is the list of figures.

94. The ninety-fourth part is the list of tables.

95. The ninety-fifth part is the list of equations.

96. The ninety-sixth part is the list of symbols.

97. The ninety-seventh part is the list of abbreviations.

98. The ninety-eighth part is the list of acronyms.

99. The ninety-ninth part is the list of definitions.

100. The hundredth part is the list of footnotes.

أسئلة وتمارين حول الوحدة التعليمية الثامنة

١- بتاريخ ٢٠٠٨/٧/١ اشترت شركة النصر ٩٠٪ من أسهم شركة العروبة بمبلغ ٤٥٠.٠٠٠.٠٠٠ نقداً وقد بلغ صافي أصول شركة العروبة بهذا التاريخ مبلغ ٥٠٠.٠٠٠.٠٠٠ موزعة على النحو التالي:

رأس مال الأسهم ١.٠٠٠.٠٠٠

رأس المال الإضافي ١.٠٠٠.٠٠٠

أرباح محجوزة ٣٠٠.٠٠٠.٠٠٠

هذا وقد حققت شركة العروبة أرباحاً تعادل ١٢٠.٠٠٠.٠٠٠ منها ٦٠.٠٠٠.٠٠٠ خلال الفترة من ٢٠٠٨/١/١ ولغاية ٢٠٠٨/٦/٣٠ والباقي خلال الفترة من ٢٠٠٨/٧/١ لغاية ٢٠٠٨/١٢/٣١ كما أعلنت عن توزيع أرباح تعادل ٤٠.٠٠٠.٠٠٠ منها ١٠.٠٠٠.٠٠٠ خلال الفترة من ٢٠٠٨/١/١ ولغاية ٢٠٠٨/٦/٣٠ والباقي خلال الفترة من ٢٠٠٨/٧/١ ولغاية ٢٠٠٨/١٢/٣١. هذا وقد استخدمت شركة النصر طريقة الشراء لإثبات الاستثمار بتاريخ السيطرة وطريقة حقوق الملكية في المحاسبة عن الاستثمار. المطلوب:

١- إجراء القيود المحاسبية اللازمة بدفاتر شركة النصر خلال عام ٢٠٠٨.

٢- إجراء قيود ورقة عمل التوحيد للسنة المالية ٢٠٠٨.

٢- تملك شركة الوحدة ٩٠٪ من أسهم شركة الجلاء وقد حصلت شركة الوحدة على نسبة الملكية المذكورة من خلال عدة عمليات شراء امتدت على مدى ثلاث سنوات وذلك على النحو التالي:

أ) في ٢٠٠٦/٧/١ اشترت الوحدة ٤٠٪ من أسهم شركة الجلاء بمبلغ ١٣٠٠٠٠٠٠ نقداً وقد بلغت القيمة الدفترية لصافي أصول الجلاء بهذا التاريخ مبلغ ٣٠٠٠٠٠٠٠ موزعة كما يلي: رأس مال الأسهم ٥٠٠٠٠٠٠، رأس المال الإضافي ١٥٠٠٠٠٠، أرباح محجوزة ١٠٠٠٠٠٠. وهذه القيمة معادلة للقيم العادلة.

ب) في ٢٠٠٧/٤/١ اشترت الوحدة نسبة ٣٠٪ أخرى من أسهم شركة الجلاء بمبلغ ١٧٠٠٠٠٠٠ نقداً. وقد بلغت القيمة الدفترية لصافي أصول الجلاء بهذا التاريخ ٥٠٠٠٠٠٠٠ وقد تعادلت هذه القيمة مع القيمة العادلة.

ج) بتاريخ ٢٠٠٨/١٠/١ اشترت الوحدة نسبة ٢٠٪ أخرى من أسهم شركة الجلاء بمبلغ ١٥٠٠٠٠٠٠ نقداً وكانت القيمة الدفترية لصافي الأصول بهذا التاريخ ٦٠٠٠٠٠٠٠ وقد تعادلت مع القيمة العادلة.

د) حققت شركة الجلاء أرباحاً صافية بلغت ٨٠٠٠٠٠٠، ٢٠٠٠٠٠٠٠، ١٠٠٠٠٠٠٠ خلال السنوات ٢٠٠٦، ٢٠٠٧، ٢٠٠٨ على التوالي، وقد تحققت هذه الأرباح كل عام بالتساوي وعلى مدار السنة. ولم تعلن الجلاء على أية توزيعات خلال هذه السنوات.

هـ) بدأت شركة الوحدة باستخدام طريقة حقوق الملكية منذ بدء استثمارها في الجلاء وعلى مدار السنوات الثلاث. والمطلوب:

١- إثبات القيود المحاسبية بدفاتر شركة الوحدة للسنوات الثلاث، ٢٠٠٦، ٢٠٠٧، ٢٠٠٨.

٢- إجراء قيود ورقة عمل التوحيد للسنوات ٢٠٠٦، ٢٠٠٧، ٢٠٠٨ والمهادفة إلى توحيد القوائم المالية للشركتين للوحدة والجلاء.

٣- اشترت شركة نور ٩٠٪ من أسهم شركة النور قبل عدة سنوات. وقد بلغت القيمة الدفترية لرصيد الاستثمار في النور في ٢٠٠٨/١/١ مبلغ ٥.٠٠٠.٠٠٠ بما في ذلك شهرة محل تعادل ٥.٠٠٠.٠٠٠. وقد بلغ صافي أصول شركة النور بتاريخ ٢٠٠٨/١/١ مبلغ ٥.٠٠٠.٠٠٠ ويتضمن، رأس مال الأسهم ١.٠٠٠.٠٠٠، رأس المال الإضافي ١.٠٠٠.٠٠٠، الأرباح المحجوزة ٣.٠٠٠.٠٠٠. وفي ٢٠٠٨/١/١ باعت شركة نور ١٠٪ من استثمارها في شركة النور بمبلغ ٧.٠٠٠.٠٠٠ نقداً. وقد حققت شركة النور أرباحاً صافية خلال عام ٢٠٠٨ بمقدار ١٢.٠٠٠.٠٠٠ وأعلنت عن توزيع أرباح في ٢٠٠٨/٤/١ تعادل ٢.٠٠٠.٠٠٠ والمطلوب:

١- إجراء القيود المحاسبية اللازمة بدفاتر شركة نور لعام ٢٠٠٨.

٢- إجراء قيود ورقة عمل التوحيد في عام ٢٠٠٨.



الوحدة التعليمية التاسعة

العمليات المتبادلة بين شركات المجموعة والمتعلقة بالأراضي

الأهداف التعليمية:

- تهدف هذه الوحدة إلى تعريف القارئ بما يلي:
- ١- أثر العمليات المتبادلة المتعلقة بالأراضي على القوائم المالية الموحدة.
 - ٢- إجراءات المعالجة للعمليات المتبادلة المتعلقة بالأراضي بين القابضة والتابعة.
 - ٣- أثر العمليات المتبادلة المتعلقة بالأراضي على إيرادات الاستثمار في التابعة.
 - ٤- أثر العمليات المتبادلة المتعلقة بالأراضي على حصة الأقلية من دخل التابعة.
 - ٥- التعرف على قيود التسوية والاستبعاد الواجب إجراؤها في ورقة عمل التوحيد والناجمة عن العمليات المتبادلة.



الوحدة التعليمية التاسعة

العمليات المتبادلة بين شركات المجموعة والمتعلقة بالأراضي

أولاً: مفهوم العمليات المتبادلة وأثرها على 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، حيث إنه ليس من المنطقي أن 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 ترباح أو تخسر الوحدة من نفسها.

لذا فإن الأمر يتطلب أن يتم 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 تتمكن من إعداد القوائم المالية الموحدة ينبغي استبعاد العمليات المتبادلة وآثارها المتمثلة في الأرباح أو الخسائر المقابلة 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 هذه 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 والموردون على سبيل المثال سيؤدي إلى تضخيم كليهما بينما لا تمثل تلك الأرصدة المقابلة نتيجة عمليات بين المجموعة ككل وبين الأطراف الخارجية وتكون بمبالغ متساوية، كما أن هذه القيود لا تؤثر على رقم صافي الربح الموحد.

ب- قيود استبعاد المكاسب أو الخسائر غير المحققة التي تثبتتها 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 ٢٠٠٠٠ بمبلغ ٢٥٠٠٠ 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. حيث إنه ينبغي استبعاد الأرباح أو المكاسب أو الخسائر غير المحققة والاعتراف بالأرباح أو المكاسب أو الخسائر المحققة عند إعداد القوائم المالية الموحدة. حيث 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:

- ١- هل تؤثر الأرباح أو المكاسب أو الخسائر غير المحققة على دفاتر القابضة؟
 - ٢- هل تؤثر الأرباح أو المكاسب أو الخسائر المحققة على دفاتر القابضة ؟
 - ٣- هل يؤثر اتجاه العملية المتبادلة على حصة القابضة من دخل التابعة؟
- بخصوص الإجابة عن التساؤل 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 بـدفاتر القابضة للوصول إلى النتيجة المرجوة.

وكذلك الحال عند تحقق هذه الأرباح أو المكاسب أو الخسائر حيث إن اعتبارها في القوائم المالية الموحدة في الفترة التي تحققت فيها يجب أن يقابله اعتبار مماثل بـدفاتر القابضة للفترة نفسها. أما التفسير الثاني فهو أنه في حالة بيع القابضة بضاعة للتابعة فإنها تعتبر 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، وكذلك الحال في بيع التابعة بضاعة للقابضة.

ففي فترة البيع تم اعتبار هذه الأرباح أو الخسائر في دفاتر التابعة ودخلت في صافي دخلها لتلك الفترة. وبما 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 على 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 كان هناك خسارة غير محققة فيتم 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:

تعتبر 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. ويمكننا 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: ١- في حال المكاسب: ٢- في حال الخسائر:	قيود ورقة العمل مدین : مكاسب بيع أراضي دائن: الأراضي مدین: أراضي دائن: خسائر بيع أراضي	قيود ورقة العمل مدین : مكاسب بيع أراضي دائن: الأراضي مدین: أراضي دائن: خسائر بيع أراضي
ب: تأثير ذلك على 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. و الهدف 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. و الهدف هو لكي تتساوى أرباح القابضة مع الأرباح الموحدة.
ج: في السنة الثانية: مع افتراض بقاء الأراضي بدفاتر الشركة المشترية.	قيود ورقة العمل مكاسب: مدین : الاستثمارات في التابعة دائن: الأراضي خسائر: مدین: الأراضي دائن: الاستثمارات في التابعة	قيود ورقة العمل مكاسب: مدین: أرباح محجوزة في التابعة دائن: الأراضي خسائر: مدین: الأراضي دائن: الأرباح المحجوزة في التابعة
د: تأثير ذلك على المعالجة بدفاتر القابضة.	لا يوجد تأثير	لا يوجد تأثير

هـ: في حال الاحتفاظ بالأراضي لمدة سنوات	نستمر بإجراء نفس المعالجة كما تمت في السنة الثانية، طالما الشركة المشتري تحتفظ بالأراضي.	نستمر بإجراء نفس المعالجة كما تمت في السنة الثانية طالما أن الشركة المشتري تحتفظ بالأراضي.
و: بيع الأراضي المشتري من شركات المجموعة إلى أطراف خارجية.	قيود ورقة العمل مكاسب: مدين: أرباح محجوزة في التابعة دائن: مكاسب بيع الأراضي خسائر: مدين: خسائر بيع الأراضي دائن: أرباح محجوزة في التابعة	قيود ورقة العمل مكاسب: مدين: الاستثمارات في التابعة دائن: مكاسب بيع الأراضي خسائر: مدين: خسائر بيع الأراضي دائن: الاستثمارات في التابعة
ز: تأثر ذلك على 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:

١ - بيع الأراضي من القابضة إلى التابعة:

تمتلك الشركة س ٨٠% من أسهم شركة ص وقد تمت العمليات التالية ما بين الشركتين، في ٢٠٠٦/٣/١ باعت س أراضي إلى شركة ص بمبلغ ١.٠٠٠.٠٠٠ ل. س تكلفتها بدفاتر س ٩٠٠.٠٠٠ ل. س. وبقيت شركة ص محتفظة بالأراضي خلال عام ٢٠٠٧. وخلال عام ٢٠٠٨ باعت ص هذه الأراضي إلى شركة ع بمبلغ ١.١٠٠.٠٠٠ ل. س. فإذا علمت أن أرقام صافي الدخل للشركة س من نشاطها الخاص للشركة ص خلال السنوات الثلاثة كانت كما يلي:

البيان	٢٠٠٦	٢٠٠٧	٢٠٠٨
صافي دخل الشركة س	١٨٠.٠٠٠	٢١٠.٠٠٠	٢٢٥.٠٠٠
صافي دخل الشركة ص	١٣٥.٠٠٠	١٥٠.٠٠٠	١٦٠.٠٠٠

والمطلوب:

(١) إثبات إيراد الاستثمار في التابعة خلال الأعوام ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨.

(٢) إجراء قيود ورقة عمل التوحيد خلال الأعوام ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨.

(٣) بيان أثر ما سبق على القوائم المالية الموحدة .

الحل: (١) في عام ٢٠٠٦:

أ- إيراد الاستثمار في التابعة:

حصة القابضة من دخل التابعة: $1350000 \times 80\% = 1080000$

- مكاسب غير محققة : (100000)

980000

و يتم إثباتها بدفاتر القابضة كما يلي:

980000 من حـ / الاستثمار في التابعة

980000 إلى حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

ويقفل في ملخص الدخل كما يلي:

980000 من حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

980000 إلى / ملخص الدخل

إقفال حساب إيراد الاستثمار في التابعة

ب- أما قيود ورقة العمل في ٢٠٠٦ فهي:

- القيد رقم (١): لإلغاء إيراد الاستثمار

مدين

980000 إيراد الاستثمار في التابعة

دائن

980000 الاستثمار في التابعة

- القيد رقم (٢): لإلغاء مكاسب بيع الأراضي:

مدين

مكاسب بيع الأراضي ١٠٠٠٠٠

دائن

الأراضي ١٠٠٠٠٠

- القيد رقم (٣): لإلغيات حصة الأقلية:

مدين

حصة الأقلية في دخل التابعة ٢٧٠٠٠٠

دائن

حقوق الأقلية (١٣٥٠٠٠٠ × ٢٠٪) ٢٧٠٠٠٠

المهدف الأساسي من القيد رقم (٢) هو إلغاء مكاسب بيع الأراضي وتخفيض قيمتها بمقدار (١٠٠٠٠٠) لكي تظهر بالقوائم المالية الموحدة بالقيمة الأصلية لها وبالباقي ٩٠٠٠٠٠ فقط.

جـ- ويظهر اثر هذه العملية على ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في

٢٠٠٦/١٢/٣١ على النحو التالي:

ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٤/١٢/١٣:

الأرقام الموحدة	الاستبعاد والتسوية		ص	ص	البيان
	دائن	مدين			
		١٠٠٠٠٠ ^(١)	-	١٠٠٠٠٠	قائمة دخل مكاسب بيع أراضي
٩٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠ ^(٢)		١٠٠٠٠٠	-	الميزانية أراضي

(٢) - في عام ٢٠٠٧: بدفاتر القابضة:

أ- إيراد الاستثمار في التابعة: $١٥٠٠٠٠ \times ٨٠\% = ١٢٠٠٠٠٠$ ويتم إثباته بموجب القيد التالي:

١٢٠٠٠٠ من حـ / الاستثمار في التابعة
إلى حـ / إيراد الاستثمار في التابعة ١٢٠٠٠٠

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

١٢٠٠٠٠ من حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

إلى ملخص الدخل ١٢٠٠٠٠

إقفال حساب إيراد الاستثمار في التابعة

ب- قيود ورقة العمل:

- قيد رقم (١):

مدين

إيراد الاستثمار في التابعة ١٢٠٠٠٠٠

دائن

الاستثمار في التابعة ١٢٠٠٠٠٠

- قيد رقم (٢):

مدين

الاستثمار في التابعة ١٠٠٠٠٠

دائن

الأراضي ١٠٠٠٠٠

- قيد رقم (٣): لإثبات حصة الأقلية:

مدين

حصة الأقلية في دخل التابعة ٣٠٠٠٠٠

دائن

حقوق الأقلية ($١٥٠٠٠٠٠ \times ٢٠\%$) ٣٠٠٠٠٠

ج- ويظهر أثر هذه القيود في ورقة عمل التوحيد على النحو التالي:

ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٧/١٢/١٣

البيان	م	ص	الاستبعاد والتسوية		الأرقام الموحدة
			مدین	دالین	
<u>قائمة دخل</u>					
إيراد الاستثمار في	١٢٠٠٠٠٠	-	١٢٠٠٠٠٠ ^(١)	-	-
التابعة					
<u>الميزانية</u>					
الاستثمار في التابعة	-	-	١٠٠٠٠٠٠ ^(٢)	-	-
أراضي	-	١٠٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠٠ ^(٢)	٩٠٠٠٠٠

٣- في عام ٢٠٠٨:

أ- إيراد الاستثمار في التابعة:

$$\begin{aligned}
 & \text{حصة القابضة من دخل التابعة: } ١٦٠٠٠٠٠ \times ٨٠\% = ١٢٨٠٠٠٠ \\
 & + \text{ مكاسب محققة} \\
 & \underline{١٠٠٠٠٠} \\
 & \underline{\underline{١٣٨٠٠٠٠}}
 \end{aligned}$$

ويتم إثباته بالقيود التالي:

١٣٨٠٠٠٠ من حـ / الاستثمار في التابعة

١٣٨٠٠٠٠ إلى حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

١٣٨٠٠٠٠ من حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

١٣٨٠٠٠٠ إلى ملخص الدخل

إقفال حساب إيراد الاستثمار في التابعة

ب- قيود ورقة العمل:

- القيد رقم (١):

مدين

إيراد الاستثمار في التابعة ١٣٨٠٠٠٠

دائن

الاستثمار في التابعة ١٣٨٠٠٠٠

- القيد رقم (٢): الاعتراف بالمكاسب:

مدين

الاستثمار في التابعة ١٠٠٠٠٠

دائن

مكاسب بيع أراضي ١٠٠٠٠٠

- القيد رقم (٣): لإثبات حصة الأقلية:

مدين

حصة الأقلية في دخل التابعة ٣٢٠٠٠٠

دائن

حقوق الأقلية (١٦٠٠٠٠٠ × ٢٠%) ٣٢٠٠٠٠

ج- ويظهر أثر هذه القيود في ورقة عمل التوحيد على النحو التالي:

ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٨/١٢/٣١

البيان	القابضة	التابعة	الاستبعاد والتسوية		الإقامة الموحدة
			مدين	دائن	
<u>قائمة دخل</u>					
إيراد الاستثمار في التابعة	١٣٨٠٠٠٠	-	(١) ١٣٨٠٠٠٠	-	-
مكاسب بيع أراضي	-	١٠٠٠٠٠	-	(٢) ١٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠
<u>الميزانية</u>					
الاستثمار في التابعة	-	-	(٣) ١٠٠٠٠٠	١٣٨٠٠٠٠	-

ونلاحظ من المعالجة المحاسبية أنه تم في عام ٢٠٠٦ طرح قيمة المكاسب غير المحققة من حصة القابضة من دخل التابعة بالكامل للوصول إلى إيراد الاستثمار في التابعة والبالغة (١٠٠٠٠٠) والتي تم اعتبارها بدفاتر الشركة القابضة مكاسب محققة ولكنها لا تعتبر محققة من وجهة نظر الشركتين كوحدة واحدة. كذلك تم إجراء القيد رقم (٢) 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 ٢٠٠٦.
 - ب- تخفيض قيمة الأراضي إلى التكلفة الأصلية التي كانت ظاهرة في قائمة المركز المالي للشركة س قبل البيع والبالغة (٩٠٠٠٠٠).
- أما في عام ٢٠٠٧ فإن الأراضي ما زالت موجودة لدى الشركة ص والتي كانت قد اشترتها من الشركة س بقيمة (١٠٠٠٠٠٠) أي بأكثر من قيمتها بمقدار (١٠٠٠٠٠). ولهدف إعداد القوائم المالية الموحدة ينبغي إجراء القيد رقم (٢) حيث يتم بموجبه تخفيض قيمة الأراضي لتظهر بالتكلفة الأصلية وهي (٩٠٠٠٠٠) والطرف الثاني كان حساب الاستثمار في التابعة والسبب في جعل حساب الاستثمار مدينياً بمبلغ (١٠٠٠٠٠) هو أنه تم تخفيضه في عام ٢٠٠٦ بمقدار (١٠٠٠٠٠) 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 ٢٠٠٧ والتي لم تتأثر نتيجة عملية شراء الأراضي من القابضة. ويتم إجراء هذا القيد باستمرار طالما أن الشركة التابعة تحتفظ بالأراضي المشتراة.

وفي عام ٢٠٠٨ ونتيجة بيع الأراضي من قبل التابعة لشركة ع فيمكن اعتبار المكاسب التي اعتبرت غير محققة في عام ٢٠٠٦ على أنها مكاسب محققة في عام ٢٠٠٨، وينبغي إظهارها في القوائم المالية الموحدة. وفي دفاتر القابضة ينبغي إضافة هذه المكاسب إلى حصة القابضة من دخل التابعة للوصول إلى إيرادات الاستثمار في التابعة.

والسبب في إجراء القيد رقم (٢) في ورقة العمل يعود إلى أن هذه المكاسب تعتبر قد تحققت من وجهة نظر القوائم المالية الموحدة لذلك تم جعل الطرف الدائن من القيد مكاسب بيع أراضي.

حيث إن مجموع مكاسب بيع الأراضي لعام ٢٠٠٨ من وجهة نظر الشركتين كوحدة واحدة يعادل (٢٠٠٠٠٠) وهو الفرق بين التكلفة الأصلية للأراضي على القابضة الوسيم والبالغة (٩٠٠٠٠٠) وسعر بيع الأراضي لشركة ع والبالغ (١١٠٠٠٠٠). ويظهر من هذا المبلغ فقط (١٠٠٠٠٠) في قائمة دخل الشركة ص، وهو مبلغ المكاسب المحققة من وجهة نظرها وهو الفرق بين تكلفة شراء الأراضي من شركة س البالغة (١٠٠٠٠٠٠) وسعر البيع البالغ (١١٠٠٠٠٠) ولإظهار مبلغ (٢٠٠٠٠٠) كمكاسب محققة من وجهة نظر الشركتين كوحدة واحدة ينبغي زيادة رصيد مكاسب بيع الأراضي الظاهرة بقائمة دخل شركة ص بمبلغ (١٠٠٠٠٠).

أما سبب جعل حساب الاستثمار في التابعة مدنياً بالمبلغ نفسه فهو أن حساب الاستثمار في التابعة مازال يظهر بأقل مما يجب بمبلغ (١٠٠٠٠٠)، على الرغم من إعادة هذا المبلغ لحساب الاستثمار في التابعة في نهاية عام ٢٠٠٨ من خلال قيد إيرادات الاستثمار في التابعة وفقاً لطريقة حقوق الملكية بدفاتر الشركة القابضة في نهاية العام المذكور، لكن بسبب قيد أوراق العمل الذي يعكس أو يلغي قيود طريقة حقوق الملكية فمازال رصيد حساب الاستثمار في التابعة أقل مما ينبغي بمبلغ (١٠٠٠٠٠)،

ولخذه بشكل مكافئ مع صافي أصول التابعة كما في ٢٠٠٨/١/١ والتي لم تتأثر بعملية شراء الأراضي، كما في هذا التاريخ فيجب جعله مدنياً بمبلغ مكاسب بيع الأراضي البالغة (١٠٠٠٠٠).

٢- 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 ٢٠٠٦:

أ- إيرادات الاستثمار في التابعة:

حصة القابضة من دخل التابعة: $1350000 \times 80\% = 1080000$

- مكاسب غير محققة : $100000 \times 80\% = 80000$

100000

ويتم إثباته كما يلي:

١٠٠٠٠٠٠ من حـ / الاستثمار في التابعة

١٠٠٠٠٠٠ إلى حـ / إيرادات الاستثمار في التابعة

إثبات إيرادات الاستثمار في التابعة

١٠٠٠٠٠٠ من حـ / إيرادات الاستثمار في التابعة

١٠٠٠٠٠٠ إلى ملخص الدخل

إقفال حساب إيرادات الاستثمار في التابعة

من هذا نلاحظ أنه تم تخفيض ٨٠٠٠٠ من حصة القابضة من دخل التابعة وهذا يمثل حصتها من الأرباح غير المحققة الناتجة عن بيع الأراضي والجزء الباقي (٢٠٠٠٠) يتم تحميله للأقلية.

ب- قيود ورقة العمل:

تبقى قيود ورقة العمل كما هي في الحالة السابقة حيث إن اتجاه العملية لا يؤثر إطلاقاً على قيود ورقة العمل في سنة البيع بين الشركتين القابضة والتابعة ولكن بعد أخذ القيم بالحسبان. وهذه القيود هي:

- القيد رقم (١):

مدين

إيراد الاستثمار في التابعة ١٠٠٠٠٠

دائن

الاستثمار في التابعة ١٠٠٠٠٠

- القيد رقم (٢):

مدين

مكاسب بيع أراضي ١٠٠٠٠٠

دائن

الأراضي ١٠٠٠٠٠

- القيد رقم (٣):

مدين

حصة الأقلية في دخل التابعة ٢٥٠٠٠٠

دائن

حقوق الأقلية (٢٥٠٠٠٠ - ٢٠٪ × ١٣٥٠٠٠٠ - ٢٠٪ × ١٠٠٠٠٠) ٢٥٠٠٠٠

إن القيد رقم (٢) هو نفسه في الحالة السابقة بهدف إلغاء المكاسب غير المحققة بالكامل من القوائم المالية الموحدة لعام ٢٠٠٦ وتخفيض رصيد الأراضي للتكلفة الأصلية، كما كانت في دفاتر الشركة ص.
ويظهر أثر ذلك على ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٦/١٢/٣١ كما يلي:

ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٦/١٢/٣١

الأرقام الموحدة	الاستبعاد والتصوية		ص	س	البيان
	دائن	مدين			
					<u>قائمة دخل</u>
-	-	(١) ١٠٠٠٠٠	-	١٠٠٠٠٠	إيراد الاستثمار في التابعة
-	-	(٢) ١٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	-	مكاسب بيع أراضي
٢٥٠٠٠٠	-	(٣) ٢٥٠٠٠٠	-	-	حصة الأقلية
					<u>الميزانية</u>
-	(١) ١٠٠٠٠٠٠			-	الاستثمار في التابعة
٩٠٠٠٠٠	(٢) ١٠٠٠٠٠	-	-	١٠٠٠٠٠٠	أراضي

ثانياً: في عام ٢٠٠٧:

أ- بدفاتر القابضة:

إيراد الاستثمار في التابعة: $١٥٠٠٠٠٠ \times ٨٠\% = ١٢٠٠٠٠٠$ ويتم إثباته كما يلي:

١٢٠٠٠٠٠ من حـ / الاستثمار في التابعة

١٢٠٠٠٠٠ إلى حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

١٢٠٠٠٠٠ من حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

١٢٠٠٠٠٠ 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 (١):

مدين

إيراد الاستثمار في التابعة ١٢٠٠٠٠٠

دائن

الاستثمار في التابعة ١٢٠٠٠٠٠

- القيد رقم (٢):

مدين

أرباح محجوزة في التابعة ١٠٠٠٠٠

دائن

الأراضي ١٠٠٠٠٠

- القيد رقم (٣): لإثبات حصة الأقلية:

مدين

حصة الأقلية في دخل التابعة ٣٠٠٠٠٠٠

دائن

حقوق الأقلية (١٥٠٠٠٠٠ × ٢٠%) ٣٠٠٠٠٠٠

وتظهر هذه القيود في ورقة عمل التوحيد كما يلي:

ورقة عمل التوحيد الجزئية عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٧/١٢/٣١

الارقام الموحدة	الاستبعاد والتسوية		التابعة	القابضة	البيان
	دالن	مدن			
-	-	(١) ١٢٠٠٠٠٠	-	١٢٠٠٠٠٠	<u>قائمة دخل</u> إيراد الاستثمار في التابعة
٣٠٠٠٠٠	-	(٣) ٣٠٠٠٠٠	-	-	حصة الأقلية
٩٠٠٠٠٠	(٧) ١٠٠٠٠٠	-	-	١٠٠٠٠٠٠	<u>الميزانية</u> أراضي
		(٧) ١٠٠٠٠٠			أرباح محجوزة في التابعة

من القيود نلاحظ أن اتجاه البيع يؤثر في القيد رقم (٢) حيث تم استبدال الجهة المدينة من القيد الأرباح المحجوزة في التابعة بدلاً من الاستثمار في التابعة.

ثالثاً: في عام ٢٠٠٨:

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: $١٦٠٠٠٠٠ \times ٨\% = ١٢٨٠٠٠٠$

+ مكاسب محققة : $١٠٠٠٠٠ \times ٨\% = ٨٠٠٠٠$

١٣٦٠٠٠٠

ويتم إثباته كما يلي:

١٣٦٠٠٠٠ من حـ / الاستثمار في التابعة

١٣٦٠٠٠٠ إلى حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

ويقبل بموجب القيد التالي:

١٣٦.٠٠٠ من حـ / إيراد الاستثمار في التابعة
إلى ملخص الدخل ١٣٦.٠٠٠

إقفال حساب إيراد الاستثمار في التابعة

ب- قيود ورقة العمل:

- القيد رقم (١):

مدين

١٣٦.٠٠٠ إيراد الاستثمار في التابعة

دائن

الاستثمار في التابعة

١٣٦.٠٠٠

- القيد رقم (٢):

مدين

١.٠٠٠ الأرباح المحجوزة في التابعة

دائن

مكاسب بيع أراضي

١.٠٠٠

- القيد رقم (٣):

مدين

٣٤.٠٠٠ حصة الأقلية من دخل التابعة

دائن

٣٤.٠٠٠ حقوق الأقلية (١٦.٠٠٠ × ٢٠% + ١.٠٠٠ × ٢٠%)

ج- ورقة عمل التوحيد:

ورقة عمل التوحيد الجزئية في ٢٠٠٨/١٢/٣١

البيان	القايضة	التابعة	الاستعداد والتسوية		الأرقام الموحدة
			مدين	دائن	
قائمة دخل					
إيراد الاستثمار في التابعة	١٣٦.٠٠٠	-	١٣٦.٠٠٠ (١)	-	-
مكاسب بيع أراضي	١.٠٠٠	-	-	١.٠٠٠ (٢)	٢.٠٠٠
حصة الأقلية	-	-	٣٤.٠٠٠ (٣)	-	٣٤.٠٠٠
قائمة الأرباح المحجوزة					
أرباح محجوزة	xxx	xxx	١.٠٠٠ (٤)	xxx	xxx

تمارين حول الوحدة التعليمية التاسعة

التمرين (١):

تمتلك شركة الرافدين ٧٥% من أسهم شركة الفرات منذ عدة سنوات، وفي ٢٥/٦/٢٠٠٥ باعت الشركة القابضة إلى الشركة التابعة أراضي بسعر ٨.٠٠٠.٠٠٠ ل.س، وقد بلغت تكلفة الأراضي على الشركة القابضة ٦.٠٠٠.٠٠٠ ل.س. في ٢٢/٩/٢٠٠٧ باعت الشركة التابعة الأراضي إلى أطراف خارجية بسعر ٧٥.٠٠٠.٠٠٠ ل.س. حققت الشركة التابعة صافي أرباح للأعوام ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ على التوالي مبلغ ١.٠٠٠.٠٠٠ ل.س و ٧.٠٠٠.٠٠٠ ل.س و ٨.٠٠٠.٠٠٠ ل.س، وأعلنت عن توزيعات أرباح على المساهمين خلال العام ٢٠٠٥ تبلغ ٤.٠٠٠.٠٠٠ ل.س، ولم توزع أية أرباح خلال الأعوام ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧.

المطلوب:

١- إثبات القيود الخاصة بعملية بيع الأراضي في دفاتر كل من الشركة القابضة والشركة التابعة.

٢- إثبات قيود أوراق العمل اللازمة.

٣- بيان أثر ما سبق على القوائم المالية الموحدة.

٤- احتساب حصة القابضة بربح التابعة للأعوام ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧.

٥- إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة القابضة والخاصة بحصة القابضة بأرباح التابعة وبالتوزيعات.

٦- احتساب الأقلية بربح التابعة للأعوام ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧.

التمرين (٢):

تمتلك شركة الرافدين ٧٥% من أسهم شركة الفرات منذ عدة سنوات، وفي ٢٥/٦/٢٠٠٥ باعت الشركة القابضة إلى الشركة التابعة أراضي بسعر ٨.٠٠٠.٠٠٠ ل.س، وقد بلغت تكلفة الأراضي على الشركة القابضة ٩.٠٠٠.٠٠٠ ل.س. في ٢٢/٩/٢٠٠٧ باعت الشركة التابعة الأراضي إلى أطراف خارجية بسعر ٧٥٠.٠٠٠ ل.س. حققت الشركة التابعة صافي أرباح للأعوام ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ على التوالي مبالغ ١.٠٠٠.٠٠٠ ل.س و ٧٠٠.٠٠٠ ل.س و ٨.٠٠٠.٠٠٠ ل.س، وأعلنت عن توزيعات أرباح على المساهمين خلال العام ٢٠٠٥ تبلغ ٤٠٠.٠٠٠ ل.س، ولم توزع أية أرباح خلال الأعوام ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧.

المطلوب:

- ١- إثبات القيود الخاصة بعملية بيع الأراضي في دفاتر كل من الشركة القابضة والشركة التابعة.
- ٢- إثبات قيود أوراق العمل اللازمة.
- ٣- بيان أثر ما سبق على القوائم المالية الموحدة.
- ٤- احتساب حصة القابضة بربح التابعة للأعوام ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧.
- ٥- إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة القابضة والخاصة بحصة القابضة بأرباح التابعة وبالتوزيعات.
- ٦- احتساب الأقلية بربح التابعة للأعوام ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧.

التمرين (٣):

تمتلك شركة الرافدين ٧٥% من أسهم شركة الفرات منذ عدة سنوات، وفي ٢٥/٦/٢٠٠٥ باعت الشركة التابعة إلى الشركة القابضة أراضي بسعر ٨.٠٠٠.٠٠٠ ل.س، وقد بلغت تكلفة الأراضي على الشركة التابعة

٦٠٠٠٠٠٠ ل.س. في ٢٢/٩/٢٠٠٧ باعت الشركة القابضة الأراضي إلى أطراف
خارجية بسعر ٧٥٠٠٠٠٠ ل.س. حققت الشركة التابعة صافي أرباح للأعوام ٢٠٠٥
و ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ على التوالي مبالغ ١٠٠٠٠٠٠ ل.س. و ٧٠٠٠٠٠٠ ل.س.
و ٨٠٠٠٠٠٠ ل.س، وأعلنت عن توزيعات أرباح على المساهمين خلال العام ٢٠٠٥
تبلغ ٤٠٠٠٠٠ ل.س، ولم توزع أية أرباح خلال الأعوام ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧.
المطلوب:

- ١- إثبات القيود الخاصة بعملية بيع الأراضي في دفاتر كل من الشركة القابضة
والشركة التابعة.
- ٢- إثبات قيود أوراق العمل اللازمة.
- ٣- بيان أثر ما سبق على القوائم المالية الموحدة.
- ٤- احتساب حصة القابضة بربح التابعة للأعوام ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧.
- ٥- إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة القابضة والخاصة بحصة القابضة
بأرباح التابعة وبالتوزيعات.
- ٦- احتساب الأقلية بربح التابعة للأعوام ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧.



الوحدة التعليمية العاشرة

العمليات المتبادلة المتعلقة بالأصول الثابتة

الخاضعة للاستهلاك

الأهداف التعليمية:

تهدف هذه الوحدة إلى تعريف القارئ بما يلي:

- ١- أثر العمليات المتبادلة المتعلقة بالأصول الثابتة على القوائم المالية الموحدة.
- ٢- إجراءات المعالجة للعمليات المتبادلة المتعلقة بالأصول الثابتة بين القابضة والتابعة.
- ٣- أثر العمليات المتبادلة المتعلقة بالأصول الثابتة على إيرادات الاستثمار في التابعة.
- ٤- أثر العمليات المتبادلة المتعلقة بالأصول الثابتة على حصة الأقلية من دخل التابعة.
- ٥- التعرف على قيود التسوية والاستبعاد الواجب إجراؤها في ورقة عمل التوحيد والناجمة عن العمليات المتبادلة.



الوحدة التعليمية العاشرة

العمليات المتبادلة المتعلقة بالأصول الثابتة

الخاضعة للاستهلاك

مقدمة:

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 بتحقيق المكاسب أو الخسائر التي سبق استبعادها بغية إعداد القوائم المالية الموحدة. فبالنسبة للعمليات المتبادلة لأراضي، 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 المشترية 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 المشتري 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 والمخزون، 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. حيث تكون المكاسب أو الخسائر من البيع التي أثبتتها الشركة البائعة بدفاتها الخاصة تعادل مجموع مصروف الاستهلاك الإضافي الذي أثبتته الشركة المشتري دورياً حتى نهاية العمر الإنتاجي للأصل. ومن وجهة نظر المجموعة كشركة واحدة فإن هذا المصروف الإضافي للاستهلاك يعتبر 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 المصروف الاستهلاك الإضافي الذي تقوم به الشركة المشتري، ويعتبر اعترافاً لتحقيق جزء 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 دورياً بيعها إلى العملاء. 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 مدينياً، وفي حال البيع من التابعة إلى القابضة يجعل حساب الأرباح المحجوزة للشركة التابعة مدينياً 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 xxx	حصة القابضة من دخل التابعة xxx
- مكاسب غير محققة (xxx)	+ خسائر غير محققة xxx
+ فرق الاستهلاك السنوي xxx	- فرق الاستهلاك السنوي (xxx)
xxx	xxxx

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 فتخصص 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
<u>أولاً: في سنة البيع</u> أ: ورقة عمل الترحيد ١- في حال المكاسب:	قيد ورقة العمل (١) مدين - مكاسب رأسمالية دائن - الأصل الثابت (٢) مدين - مجمع الاستهلاك دائن - مصروف الاستهلاك	قيد ورقة العمل مدين - مكاسب رأسمالية دائن - الأصل الثابت مدين - مجمع الاستهلاك دائن - مصروف الاستهلاك
٢- في حال الخسائر:	(١) مدين - الأصل الثابت دائن - خسائر رأسمالية (٢) 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 وي طرح فرق الاستهلاك السنوي للوصول إلى إيراد الاستثمار في التابعة.	تطرح المكاسب من حصة القابضة من دخل التابعة. ويضاف فرق الاستهلاك السنوي للوصول إلى إيراد الاستثمار في التابعة. تضاف الخسائر إلى حصة القابضة من دخل التابعة وي طرح فرق الاستهلاك السنوي وذلك بحسب نسبة السيطرة للوصول إلى إيراد الاستثمار في التابعة
<u>ثالثاً: في السنة التالية:</u> أ- في ورقة عمل التوحيد	<u>قيود ورقة العمل</u> (١) مدين xxx الاستثمارات في التابعة xxx مجموع الاستهلاك دائن xxx الأصل الثابت مدین xx مجموع الاستهلاك دائن xx مصروف الاستهلاك وتعكس هذه القيود في حال وجود خسائر	<u>قيود ورقة العمل</u> (١) مدين xxx أرباح محوزة في التابعة xxx مجموع الاستهلاك دائن xxx الأصل الثابت مدین xx مجموع الاستهلاك دائن xx 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. وي طرح 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. وي طرح فرق الاستهلاك بنسبة السيطرة من حصة القابضة من دخل التابعة في حال الخسائر للوصول إلى إيراد الاستثمار في التابعة والباقي من الأقلية.
<u>رابعاً: في السنوات التالية:</u> وخلال العمر الإنتاجي للأصول الثابتة	نستمر بنفس المعالجة التي تمت في السنة الثانية حتى السنة قبل الأخيرة من العمر الإنتاجي مع الأخذ بعين الاعتبار مجموع الاستهلاك المتراكم. سواء في ورقة عمل التوحيد أو التأثير على دفاتر القابضة.	نستمر بنفس المعالجة التي تمت في السنة الثانية حتى السنة قبل الأخيرة من العمر الإنتاجي مع الأخذ بالحسبان مجموع 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 ٨٠% من أسهم الشركة ص وفي بداية عام ٢٠٠٥ باعت شركة س سيارة قيمتها الدفترية الصافية (١.٠٠٠.٠٠٠)، علماً بأن تكلفتها الأصلية ١.٤٨٠.٠٠٠ وبمجم استهلاكها ٨٠.٠٠٠، إلى شركة ص بمبلغ ١.٤٨٠.٠٠٠ وللسيارة عمر إنتاجي باقٍ (٤) سنوات ودون نفاية وتستهلك بطريقة القسط الثابت وبلغت الأرباح الصافية للشركة التابعة خلال السنوات الأربع التالية كما هو موضح في الجدول التالي:

البيان	٢٠٠٥	٢٠٠٦	٢٠٠٧	٢٠٠٨
صافي الربح	١٢٥.٠٠٠	١٢٠.٠٠٠	١٤٠.٠٠٠	١٣٠.٠٠٠

والمطلوب:

- (١)- بيان المعالجة المحاسبية بدفاتر الشركة س والمتعلقة بإيراد الاستثمار وفقاً لطريقة حقوق الملكية وخلال السنوات الأربع.
- (٢)- إجراء القيود في ورقة عمل التوحيد خلال السنوات الأربع.
- (٣)- بيان أثر ما سبق على القوائم المالية الموحدة خلال الفترة نفسها.

حل المثال:

أولاً: في عام ٢٠٠٥:

أ- بدفاتر القابضة

مكاسب بيع السيارة: ١.٤٨٠.٠٠٠ - ١.٠٠٠.٠٠٠ = ٤٨٠.٠٠٠

فرق الاستهلاك السنوي: ٣٧٠.٠٠٠ - ٢٥٠.٠٠٠ = ١٢٠.٠٠٠

إيراد الاستثمار في التابعة:

حصة القابضة بدخل التابعة: $1250000 \times 80\% = 1000000$

- مكاسب بيع السيارة : (480000)

+ فرق الاستهلاك السنوي:

120000

640000

ويتم إثباته كما يلي:

640000 من حـ / الاستثمار في التابعة

640000 إلى حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

ويقفل بموجب القيد التالي:

640000 من حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

640000 إلى ملخص الدخل

إقفال حساب إيراد الاستثمار في التابعة

ب- القيود في ورقة عمل التوحيد المتعلقة بالعملية المتبادلة فقط:

- القيد رقم (٩):

مدين

مكاسب بيع السيارة 480000

دائن

السيارة

480000

بموجب هذا القيد تم حذف مكاسب بيع السيارة بجعله مدنياً، وإعادة رصيد السيارات الظاهرة من ضمن أصول شركة النصر إلى التكلفة الأصلية وذلك بجعلها دائنة.

- القيد رقم (٢):

مدين

مجمع استهلاك السيارة ١٢٠٠٠٠

دائن

مصرف استهلاك السيارة ١٢٠٠٠٠

بموجب هذا القيد تم إلغاء الاستهلاك الزائد والذي تم تسجيله بدفتر الشركة ص (التابعة) وذلك يجعل مصرف الاستهلاك دائناً ومجمع الاستهلاك مدينياً. ويؤدي هذا القيد إلى زيادة صافي الدخل الموحد بجزء من الأرباح غير المحققة بسبب تخفيض المصاريف بمبلغ (١٢٠٠٠٠) 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 ٢٠٠٣/١٢/٣١ على النحو التالي:

ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٥/١٢/٣١:

الأرقام الموحدة	الاستبعاد والتسوية		ص	م	البيان
	دائن	مدين			
-	-	٦٤٠٠٠٠	-	٦٤٠٠٠٠	قائمة دخل
-	-	(١) ٤٨٠٠٠٠	-	٤٨٠٠٠٠	إيراد الاستثمار في التابعة
٢٥٠٠٠٠	(١) ١٢٠٠٠٠	-	٣٧٠٠٠٠	-	مكاسب بيع السيارة
					مصرف استهلاك
١٠٠٠٠٠٠	(١) ٤٨٠٠٠٠	-	١٤٨٠٠٠٠	-	الميزانية
(٢٥٠٠٠٠)	-	(١) ١٢٠٠٠٠	٣٧٠٠٠٠	-	سيارات
					مجمع استهلاك

من ورقة عمل التوحيد نلاحظ أن مصرف استهلاك في عمود الأرقام الموحدة ظهر بمبلغ ٢٥٠٠٠٠٠ وكذلك قيمة السيارات ١٠٠٠٠٠٠٠ وقيمة مجمع الاستهلاك (٢٥٠٠٠٠) ظهرت هذه القيم على افتراض عدم حدوث عملية البيع.

ثانياً: في عام ٢٠٠٦:

أ- بدفاتر القابضة:

إيراد الاستثمار في التابعة:

حصة القابضة من دخل التابعة: $١٢٠٠٠٠ \times ٨٠\% = ٩٦٠٠٠٠$

+ فرق الاستهلاك السنوي: ١٢٠٠٠٠
 $\frac{١٢٠٠٠٠}{١٠٨٠٠٠٠}$

١٠٨٠٠٠٠ من حـ / الاستثمار في التابعة

١٠٨٠٠٠٠ إلى حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

١٠٨٠٠٠٠ من حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

١٠٨٠٠٠٠ إلى ملخص الدخل

إقفال حساب إيراد الاستثمار في التابعة

ب- قيود ورقة عمل التوحيد:

- القيد رقم (١):

مدين

٣٦٠٠٠٠ الاستثمار في التابعة

١٢٠٠٠٠ مجمع الاستهلاك

دائن

السيارات

٤٨٠٠٠٠

هذا القيد أدى إلى إلغاء التضخم في رصيد حساب السيارات والبالغ ٤٨٠٠٠٠

وهو مبلغ المكاسب غير المحققة الناتجة عن بيع السيارة من الفിച്ചاء إلى النصر في عام

٢٠٠٥ مقابل هذا المبلغ تم تخفيض حساب مجمع الاستهلاك باستهلاك عام ٢٠٠٥

الذي مازال مسجلاً بدفاتر شركة النصر، وزيادة حساب الاستثمار في التابعة بالمبلغ المتبقى والبالغ ٣٦٠٠٠٠ للتمكن من حذفه بشكل معادل مقابل صافي أصول التابعة في ٢٠٠٦/١/١ .

- القيد رقم (٢):

مدين دائن
٦٠٠٠٠ مجمع استهلاك للسيارة ٦٠٠٠٠ مصروف استهلاك للسيارة
بموجب هذا القيد تم تخفيض حساب مجمع استهلاك السيارة بالاستهلاك الإضافي الذي سجل بدفاتر شركة النصر لعام ٢٠٠٦ والذي لا يعتبر صحيحاً من ناحية القوائم المالية الموحدة .

جـ- أُلز المعالجة على ورقة عمل التوحيد:

تظهر ورقة عمل التوحيد الجزئية بنهاية عام ٢٠٠٤ على النحو التالي:

ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٦/١٢/٣١

الأرقام الموحدة	الاستبعاد والتسوية		النصر	الفيحاء	البيان
	دائن	مدين			
-	-	١٠٨٠٠٠٠	-	١٠٨٠٠٠٠	قائمة دخل
٢٥٠٠٠٠	(١) ١٢٠٠٠٠	-	٣٧٠٠٠	-	إيراد الاستثمار في التابعة مصروف أ.أ. السيارة
١٠٠٠٠٠٠	(١) ٤٨٠٠٠٠	-	١٤٨٠٠٠٠	-	الميزانية سيارات
(٥٠٠٠٠)	-	(١) ١٢٠٠٠٠	(٧٤٠٠٠٠)	-	- م. أ. سيارة
	-	(١) ١٢٠٠٠٠		-	
	-	(١) ١٨٠٠٠٠			الاستثمار في التابعة

ثالثاً: في عام ٢٠٠٧:

أ- بدفاتر القابضة:

إيراد الاستثمار في التابعة:

حصة القابضة من دخل التابعة: $1400000 \times 80\% = 1120000$

+ فرق الاستهلاك السنوي:

$\frac{120000}{1240000}$

و يتم إثباته بالقيود التالي:

١٢٤٠٠٠٠ من حـ / الاستثمار في التابعة

١٢٤٠٠٠٠ إلى حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

١٢٤٠٠٠٠ من حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

١٢٤٠٠٠٠ إلى ملخص الدخل

إقفال حساب إيراد الاستثمار في التابعة

ب- القيود في ورقة عمل التوحيد:

- القيد رقم (١):

مدين

٢٤٠٠٠٠ الاستثمار في التابعة

٢٤٠٠٠٠ مجمع الاستهلاك للسيارات

دائن

السيارات

٤٨٠٠٠٠

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 (٢):

مدین دائن
 ١٢٠٠٠٠ مجمع استهلاك السيارة ١٢٠٠٠٠ مصروف استهلاك السيارة
 في هذا القيد تم جعل مصروف الاستهلاك دائناً لإلغاء الزيادة في مصروف الاستهلاك السنوي الزائد.

ج- أثر المعالجة على ورقة عمل التوحيد:

تظهر ورقة عمل التوحيد الجزئية بنهاية عام ٢٠٠٧ على النحو التالي:

ورقة عمل التوحيد الجزئية بنهاية عام ٢٠٠٧

البيان	الفيحاء	النصر	الاستعداد والتسوية		الأرقام الموحدة
			مدین	دائن	
<u>قائمة دخل</u>					
إيراد الاستثمار في التابعة	١٢٤٠٠٠٠	-	١٢٤٠٠٠٠	-	-
مصروف أ. السيارة	-	٣٧٠٠٠	-	(١٢٠٠٠٠) ^(١)	٢٥٠٠٠٠
<u>الميزانية</u>					
سيارات	-	١٤٨٠٠٠٠	-	(٤٨٠٠٠٠) ^(١)	١٠٠٠٠٠٠
مجمع أ. سيارة	-	(١١١٠٠٠٠)	(٢٤٠٠٠٠) ^(١)	-	(٧٥٠٠٠٠)
			(١٢٠٠٠٠) ^(١)	-	-
الاستثمار في التابعة	-		(٢٤٠٠٠٠) ^(١)	-	-

رابعاً: في عام ٢٠٠٨:

أ- بدلات القابضة:

إيراد الاستثمار في التابعة:

حصة القابضة من دخل التابعة: $130000 \times 80\% = 104000$

+ فرق الاستهلاك السنوي:

12000
116000

و يتم إثباته بالقيد التالي:

116000 من حـ / الاستثمار في التابعة

إلى حـ / إيراد الاستثمار في التابعة 116000

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

116000 من حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

إلى ملخص الدخل 116000

إقفال إيراد الاستثمار في التابعة

ب- القيود في ورقة عمل التوحيد:

- القيد رقم (١):

مدين

120000 الاستثمار في التابعة

360000 مجمع الاستهلاك السيارات

دائن

السيارات

48000

- القيد رقم (٢):

مدين

120000 مجمع استهلاك السيارة

دائن

مصرف استهلاك السيارة

120000

ج- أثر المعالجة على ورقة عمل التوحيد:

تظهر ورقة عمل التوحيد الجزئية بنهاية عام ٢٠٠٦ على النحو التالي:

ورقة عمل التوحيد الجزئية بنهاية عام ٢٠٠٨

الأرقام الموحدة	الاستعداد والتسوية		النصر	الفيحاء	البيان
	دائن	مدين			
-	-	١١٦.٠٠٠	-	١١٦.٠٠٠	<u>قائمة دخل</u> إيراد الاستثمار في التابعة
٢٥.٠٠٠	(١)١٢.٠٠٠	-	٣٧.٠٠٠	-	مصروف أ.أ. السيارة
١.٠٠٠.٠٠٠	(١)٤٨.٠٠٠	-	١٤٨.٠٠٠	-	<u>الميزانية</u> سيارات
١.٠٠٠.٠٠٠	-	(١)٣٦.٠٠٠	(١٤٨.٠٠٠)	-	مجمع أ.أ. سيارة
-	-	(١)١٢.٠٠٠	-	-	-
-	-	(١)١٢.٠٠٠	-	-	الاستثمار في التابعة

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 مدينياً.

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 ٨٠% من أسهم الشركة ص وفي ٢٠٠٦/١/١ باعت الشركة ص معدات تكلفتها الأصلية (٢٨٠.٠٠٠) وجمع استهلاكها (١٠٠.٠٠٠) إلى الشركة س بمبلغ قدره (٢٤٠.٠٠٠) وللمعدات عمر إنتاجي باق (٣) سنوات وقيمة متبقية بنهاية العمر الإنتاجي (٦٠.٠٠٠) وتستخدم طريقة القسط الثابت في الاستهلاك وقد كان صافي أرباح شركة س وص خلال الأعوام الثلاثة كما يلي:

البيان	٢٠٠٦	٢٠٠٧	٢٠٠٨
صافي ربح الشركة س من عملياتها	٢٤٠.٠٠٠	٢٥٠.٠٠٠	٢٦٠.٠٠٠
صافي ربح الشركة ص من عملياتها	١٠٠.٠٠٠	١٠٠.٠٠٠	١٠٠.٠٠٠

وكان رصيد حساب الاستثمار في التابعة في نهاية عام ٢٠٠٥ طبقاً لطريقة حقوق الملكية يساوي ٨٠٠.٠٠٠، بينما كان إجمالي حقوق المساهمين في الشركة ص بذلك التاريخ ١٠٠.٠٠٠. وبفرض أن الشركة ص لم تجر أية توزيعات للأرباح خلال الفترة. المطلوب:

- (١) بيان الإجراءات المحاسبية بدفاتر القابضة نهاية الأعوام ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨.
- (٢) بيان قيود التسوية والاستبعاد في ورقة عمل التوحيد وأثر هذه القيود على القوائم المالية الموحدة في نهاية الأعوام ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨.

حل المثال:

أولاً: في عام ٢٠٠٦:

أ- بدفاتر الشركة القابضة (س):

إيراد الاستثمار في التابعة:

حصة القابضة من دخل التابعة : $٨٠.٠٠٠ \times ٨٠\% = ٨٠.٠٠٠$

- حصة القابضة من المكاسب غير المحققة: $(١٨.٠٠٠ - ٢٤.٠٠٠) \times ٨٠\% = (٤٨.٠٠٠)$

+ حصة القابضة من فرق الاستهلاك السنوي: $(٤.٠٠٠ - ٦.٠٠٠) \times ٨٠\% = + ١٦.٠٠٠$

٧٦٨.٠٠٠

$$\text{الاستهلاك السنوي بدفاتر شركة س} = \frac{٦.٠٠٠ - ٢٤.٠٠٠}{٣} = ٦.٠٠٠$$

الاستهلاك السنوي بدفاتر شركة ص فيما لو لم تتم عملية البيع:

$$٤.٠٠٠ = \frac{٦.٠٠٠ - ١.٠٠٠ - ٢٨.٠٠٠}{٣}$$

فرق الاستهلاك السنوي : $٢.٠٠٠ = ٤.٠٠٠ - ٦.٠٠٠$

وعند حساب حصة الأقلية في صافي ربح الشركة التابعة (ص) يجب أن تؤخذ في الحسبان المكاسب غير المحققة من بيع المعدات. وكذلك المكاسب التي تعتبر محققة من خلال مصروف الاستهلاك الإضافي حيث تساوي حصة الأقلية:

حصة الأقلية من صافي الربح : $٢٠.٠٠٠ \times ٢٠\% = ٢٠.٠٠٠$

- حصة الأقلية من المكاسب غير المحققة: $(١٨.٠٠٠ - ٢٤.٠٠٠) \times ٢٠\% = (١٢.٠٠٠)$

- حصة الأقلية من المكاسب المحققة : $٢٠.٠٠٠ \times ٢٠\% = + ٤.٠٠٠$

١٩٢.٠٠٠

ويتم إثبات القيود التالية بدفاتر القابضة :

٧٦٨٠٠٠ من حـ / الاستثمار في التابعة

٧٦٨٠٠٠ إلى حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

٧٦٨٠٠٠ من حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

٧٦٨٠٠٠ إلى ملخص الدخل

إقفال إيراد الاستثمار في التابعة

ب- قيود العسوبة والاستبعاد في ورقة عمل التوحيد :

- القيد رقم (١):

مدين

٦٠٠٠ مكاسب بيع المعدات

دائن

٦٠٠٠ المعدات

- القيد رقم (٢):

مدين

٢٠٠٠ مجمع. أ. المعدات

دائن

٢٠٠٠ مصروف. أ. المعدات

- القيد رقم (٣):

مدين

٧٦٨٠٠٠ إيراد الاستثمار في التابعة

دائن

٧٦٨٠٠٠ الاستثمار في التابعة

— القيد رقم (٤):

مذہب

١٠٠٠٠٠٠٠ حقوق المساهمين في التابعة

دائن

..... ٨
الاستثمار في التابعة

٢٠٠٠٠٠ حقوق الأقلية

— القيد رقم (٥):

ملک یسین

١٩٢٠٠٠ حصة الأقلية في ربح التابعة

دائیں

حقوق الأقلية (١.٠٠٠+٣.٠٠٠-٥.٠٠٠) %٢.٠ ١٩٢.٠٠

جـ- ورقة عمل التوحيد الجزئية:

تظهر ورقة عمل التوحيد في ٢٠٠٦/١٢/٣١ على النحو التالي:

ورقة عمل التوحيد الجزئية عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٦/١٢/٣١

الأرقام الموجدة	الاستبعاد والتسوية		التابعة	القابضة	البيان
	دائن	مدين			
-	-	(١) ٧٦٨.٠٠٠	-	٧٦٨.٠٠٠	<u>قائمة دخول</u> إيراد الاستثمار في التابعة
(٤.٠٠٠)	(٧) ٢.٠٠٠	(١) ٦.٠٠٠	٦.٠٠٠	-	مكاسب بيع المعدات
(١٩٢.٠٠٠)	-	(٥) ١٩٢.٠٠٠	-	(٦.٠٠٠)	مصرف أ. المعدات
-	-	-	-	-	حصة الأقلية
١٨.٠٠٠	(١) ٦.٠٠٠	-	-	٢٤.٠٠٠	<u>الميزانية</u> معدات
(٤.٠٠٠)	-	(٧) ٢.٠٠٠	-	(٦.٠٠٠)	مجموع أ. سيارة
-	(٧) ٧٦٨.٠٠٠	-	-	٨٧٦٨.٠٠٠	استثمار في التابعة
-	(١) ٨.٠٠٠.٠٠٠	-	-	-	-
-	-	(٤) ١.٠٠٠.٠٠٠	١.٠٠٠.٠٠٠	-	حقوق المساهمين
٢١٩٢.٠٠٠	(٤) ٢.٠٠٠.٠٠٠	-	-	-	حقوق الأقلية
-	(٥) ١٩٢.٠٠٠	-	-	-	-

ثانياً: في عام ٢٠٠٧:

أ- بدفاتر الشركة القابضة:

إيراد الاستثمار في التابعة:

$$\begin{aligned} & \text{حصة القابضة من دخل التابعة} : ٨٠ \times ١٠٠٠٠٠ = ٨٠٠٠٠٠ \\ & + \text{حصة القابضة من فرق الاستهلاك السنوي} : ٨٠ \times ٢٠٠٠ = ١٦٠٠٠ \\ & \underline{\underline{٨١٦٠٠٠}} \end{aligned}$$

ويتم إثباته بالقيد التالي:

٨١٦٠٠٠ من حـ / الاستثمار في التابعة

٨١٦٠٠٠ إلى حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

٨١٦٠٠٠ من حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

٨١٦٠٠٠ إلى ملخص الدخل

إقفال حساب إيراد الاستثمار في التابعة

وبذلك يصبح رصيد حساب الاستثمار في التابعة يمثل رصيد ٢٠٠٤/١٢/٣١ + إيراد الاستثمار لعام ٢٠٠٥.

ب- قيود التسوية والاستبعاد في ورقة عمل التوحيد :

- القيد رقم (١):

لإلغاء الزيادة في المعدات:

مدين

أرباح محجوزة في التابعة ٤٠٠٠٠

مجمع أ. المعدات ٢٠٠٠٠

دائن

المعدات

٦٠٠٠٠

- القيد رقم (٢):

لإلغاء الاستهلاك الزائد:

مدين

٢٠٠٠٠ مجمع. أ. المعدات

دائن

٢٠٠٠٠ مصروف. أ. المعدات

- القيد رقم (٣):

لإلغاء إيراد الاستثمار في التابعة:

مدين

٨١٦٠٠٠ إيراد الاستثمار في التابعة

دائن

٨١٦٠٠٠ الاستثمار في التابعة

- القيد رقم (٤):

لإلغاء حقوق المساهمين في التابعة مقابل حساب الاستثمار في التابعة وإظهار
حقوق الأقلية في أول المدة.

مدين

١٠٩٦٠٠٠٠ حقوق المساهمين في التابعة (١٠٠٠٠٠٠٠+١٠٠٠٠٠٠-٤٠٠٠٠٠)

دائن

٨٧٦٨٠٠٠ الاستثمار في التابعة

٢١٩٢٠٠٠ حقوق الأقلية

ملاحظة: ظهرت حقوق المساهمين في الجهة المدين بمبلغ أقل مما يجب بمقدار ٤٠٠٠٠
لأنه تم استبعادها بموجب القيد رقم (١) حيث ظهرت في الجهة المدينة في هذا القيد
أرباح محجوزة في التابعة بمقدار ٤٠٠٠٠.

- القيد رقم (٥):

لإثبات حصة الأقلية في دخل التابعة :

مدين

حصة الأقلية ٢٠٤٠٠٠

دائن

٢٠٤٠٠٠ حقوق الأقلية (٢٠٠٠٠ + ١٠٠٠٠٠) %٢٠.٠

ج- ورقة عمل التوحيد بنهاية عام ٢٠٠٧ :

تظهر ورقة عمل التوحيد في ٢٠٠٧/١٢/٣١ كما يلي :

ورقة عمل التوحيد الجزئية في ٢٠٠٧/١٢/٣١

الأرقام الموحدة	الاستبعاد والتصويب		التابعة	القابضة	البيان
	دائن	مدين			
					<u>قائمة دخل</u>
	-	(١) ٨١٦٠٠٠	-	٨١٦٠٠٠	إيراد الاستثمار في التابعة
(٤٠٠٠٠)	(٢) ٢٠٠٠٠	-	-	٦٠٠٠٠	مصرف أ. المعدات
(٢٠٤٠٠٠)	-	(٣) ٢٠٤٠٠٠	-	-	حصة الأقلية
					<u>الميزانية</u>
١٨٠٠٠٠	(١) ٢٠٠٠٠	-	-	٢٤٠٠٠٠	معدات
(٨٠٠٠٠)		(١) ٢٠٠٠٠		١٢٠٠٠٠	مجمع أ. المعدات
		(٢) ١٠٠٠٠			
	(١) ٤٣٨٤٠٠٠	-	-	٩٥٨٤٠٠٠	استثمار في التابعة
	(٢) ٤٠٨٠٠٠				
-	-	(١) ٤٠٠٠٠	١١٠٠٠٠٠	xxx	حقوق المساهمين
		(١) ١٠٩٦٠٠٠٠			
	(١) ٢١٩٢٠٠٠	-	-	-	حقوق الأقلية
٢٣٩٦٠٠٠	(٢) ٢٠٤٠٠٠				

ثالثاً: في عام ٢٠٠٨:

أ- بدفاتر القابضة:

إيراد الاستثمار في التابعة:

$$\begin{aligned} & \text{حصة القابضة من دخل التابعة : } ٨٠ \times ١٠٠٠٠٠٠ \% = ٨٠٠٠٠٠٠ \\ & + \text{حصة القابضة من فرق الاستهلاك السنوي : } ٨٠ \times ٢٠٠٠٠ \% = ١٦٠٠٠ \\ & \underline{\underline{٨١٦٠٠٠}} \end{aligned}$$

ويتم إثباته بموجب القيد التالي :

٨١٦٠٠٠ من حـ / الاستثمار في التابعة

٨١٦٠٠٠ إلى حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

٨١٦٠٠٠ من حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

٨١٦٠٠٠ إلى ملخص الدخل

إقفال إيراد الاستثمار في التابعة

وبذلك يصبح رصيد حساب الاستثمار في التابعة في ٢٠٠٨/١٢/٣١

١٠٤٠٠٠٠٠ وهو عبارة عن الرصيد في ٢٠٠٧/١٢/٣١ + إيراد الاستثمار لعام

٢٠٠٨.

ب- قيود التسوية والاستبعاد والتي ستظهر في ورقة عمل التوحيد في نهاية العام :

- القيد رقم ((٩)): لإلغاء المكاسب غير المحققة الموجودة في حساب المعدات:

مدین	دائن
٢٠٠٠	أرباح محجوزة في التابعة
٤٠٠٠	مجمع. أ. المعدات
٦٠٠٠	المعدات

- القيد رقم ((٢)): لإلغاء الاستهلاك الزائد:

مدين
٢٠٠٠٠ مجمع. أ. المعدات

دائن
٢٠٠٠٠ مصروف. أ. المعدات

- القيد رقم ((٣)): لإلغاء إيراد الاستثمار في التابعة:

مدين
دائن

٨١٦٠٠٠ إيراد الاستثمار في التابعة ٨١٦٠٠٠ الاستثمار في التابعة

- القيد رقم ((٤)): لإلغاء حقوق المساهمين في التابعة مقابل حساب الاستثمار في التابعة:

مدين

١١٩٨٠٠٠٠ حقوق المساهمين في التابعة

دائن

٩٥٨٤٠٠٠ الاستثمار في التابعة ٢٠٠٥/٢/٣١

٢٣٩٦٠٠٠ حقوق الأقلية ٢٠٠٥/١٢/٣١

- القيد رقم ((٥)): لإظهار حصة الأقلية في دخل التابعة :

مدين

٢٠٤٠٠٠ حصة الأقلية

دائن

٢٠٤٠٠٠ حقوق الأقلية (٢٠٠٠٠+١٠٠٠٠٠) × ٢٠%

ج- ورقة عمل التوحيد بنهاية عام ٢٠٠٨: تظهر ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٨/١٢/٣١ على النحو التالي:

ورقة العمل الجزئية في ٢٠٠٨/١٢/٣١

البيان	القابضة	التابعة	الاستبعاد والتسوية		الأرقام الموحدة
			مدین	دالن	
<u>قائمة دخل</u>					
إيراد الاستثمار في التابعة	٨١٦٠٠٠	-	(٣) ٨١٦٠٠٠	-	-
مصرف أ. المعدات	(٦٠٠٠٠)	-	-	(١) ٢٠٠٠٠	(٤٠٠٠٠)
حصة الأقلية	-	-	(٥) ٢٠٤٠٠٠	-	(٢٠٤٠٠٠)
<u>الميزانية</u>					
معدات	٢٤٠٠٠٠	-	-	(١) ٢٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠
مجموع أ. المعدات	(١٨٠٠٠٠)	-	(١) ٤٠٠٠٠	-	(١٢٠٠٠٠)
			(٢) ٢٠٠٠٠	-	
استثمار في التابعة	١٠٤٠٠٠٠٠	-	-	(٣) ٨١٦٠٠٠	-
				(٤) ٩٥٨٤٠٠٠	
حقوق المساهمين	xx	١٢٠٠٠٠٠٠	(١) ٢٠٠٠٠	-	xxx
			(٤) ١١٩٨٠٠٠٠		
حقوق الأقلية	-	-	-	(١) ٢٣٩٦٠٠٠	
				(٥) ٢٠٤٠٠٠	٢٦٠٠٠٠٠

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 الوحدة التعليمية العاشرة

التمرين رقم (١):

تمتلك الشركة ص ٧٥% من أسهم الشركة س وفي ٢٠٠٧/١/١ باعت الشركة س سيارة تكلفتها التاريخية ٨٥٠٠٠٠ وجمع استهلاكها ٤٠٠٠٠٠ إلى الشركة ص وذلك بمبلغ ٦٠٠٠٠٠ وكان لها عمر باقٍ ثلاث سنوات وتقدر قيمة النفاية بمبلغ ١٥٠٠٠٠ 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 ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨ كما يلي:

البيان	٢٠٠٧	٢٠٠٨
صافي الشركة ص	٦٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠
صافي ربح الشركة س	٢٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠

ج- وزعت الشركة س بتاريخ ٢٠٠٧/١٢/٣١ نصف أرباحها الصافية نقداً ولم تجر أي توزيعات خلال عام ٢٠٠٨.

د- كان رصيد الاستثمار في التابعة بدفاتر الشركة ص بتاريخ ٢٠٠٦/١/١ ١٥٠٠٠٠٠ وهو تاريخ الشراء بينما كانت حقوق المساهمين في التابعة كما يلي: رأس المال المدفوع ١٢٠٠٠٠٠ وأرباح محجوزة ٨٠٠٠٠٠. هذا وقد حققت الشركة س خلال عام ٢٠٠٦ أرباحاً صافية مقدارها ٣٠٠٠٠٠ ووزعت منها بتاريخ ٢٠٠٦/١٢/٣١ ما نسبته ٣٠% نقداً. والمطلوب:

١- إجراء القيود المحاسبية اللازمة بدفاتر القابضة خلال عامي ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨ والمتعلقة بإيراد الاستثمار في التابعة.

٢- إعداد حساب الاستثمار في التابعة وبيان رصيده في عامي ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨.

٣- إجراء القيود في ورقة عمل التوحيد في عامي ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨.

٤- بيان حصة الأقلية في دخل التابعة خلال عامي ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨.

التمرين رقم (٢):

بافتراض بيانات التمرين رقم (١) نفسه ما عدا أن سعر بيع السيارة كان

٤.٠٠٠.٠٠٠. والمطلوب:

١- احتساب إيراد الاستثمار في التابعة في عامي ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨.

٢- احتساب حصة الأقلية في عامي ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨.

٣- إجراء قيود التسوية والاستبعاد في ورقة عمل التوحيد خلال عامي ٢٠٠٧

و ٢٠٠٨.

التمرين رقم (٣):

بتاريخ ٢٠٠٥/١/١٥ تملك الشركة س ٩٠% من صافي أصول الشركة ص.

وفي ٢٠٠٦/٥/٢١ باعت الشركة س قطعة أرض إلى شركة ص بمبلغ ١٨٠.٠٠٠.٠٠٠

نقدًا وهو سعر يزيد عن التكلفة بدفاتر شركة ص بمعدل ٢٠% منها. وقد حافظت

شركة س على قطعة الأرض حتى ٢٠٠٨/٨/٣١ حيث قامت ببيعها لأطراف خارجية

بمبلغ ٢٠٠.٠٠٠.٠٠٠. هذا وقد حققت شركة ص أرباحاً صافية تقدر

بـ (١.٠٠٠.٠٠٠، ١٥٠.٠٠٠، ٢٠٠.٠٠٠) خلال الأعوام ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨

على التوالي ولم تجر أي توزيعات خلال الأعوام.

والمطلوب:

١- تحديد إيراد الاستثمار في التابعة وإثباته محاسبياً خلال الأعوام ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨.

٢- تحديد حصة الأقلية خلال الأعوام نفسها.

٣- إجراء قيود التسوية والاستبعاد وفي ورقة عمل التوحيد للأعوام ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨. مع العلم بأن الشركة الفابضة تستخدم طريقة حقوق الملكية.

التمرين رقم (٤):

بتاريخ ٢٠٠٦/١/١ قامت الشركة س بشراء ٩٠% من صافي أصول الشركة ص بمبلغ (١٠٨٠٠٠٠) وبذلك التاريخ تعادلت القيم الدفترية مع القيم العادلة للشركة ص وقد كانت حقوق المساهمين لشركة الوحدة على النحو التالي: ٦٠٠٠٠٠ رأس مال الأسهم، ٤٠٠٠٠٠ رأس المال الإضافي، ٢٠٠٠٠٠ أرباح محجوزة هذا وقد حققت الشركة ص خلال هذا العام ١٥٠٠٠٠ وزعت منها نقداً ٥٠٠٠٠. وفي ٢٠٠٧/١/١ باعت شركة الوحدة معدات تكلفتها الأصلية ٨٤٠٠٠٠ وبمجموع استهلاكها (٣٠٠٠٠٠) إلى الشركة س بمبلغ قدره ٧٢٠٠٠٠ وللمعدات عمر إنتاجي باقي ٣ سنوات وقيمة متبقية بنهاية العام الإنتاجي (١٨٠٠٠٠) وتستخدم طريقة القسط الثابت.

وفي ٢٠٠٧/٧/١ باعت الشركة س آلة قيمتها الدفترية الصافية (٤٠٠٠٠٠) وذلك بمبلغ ٥٩٢٠٠٠ لشركة ص وللآلة عمر إنتاجي باقي (٤) سنوات ودون نفاية. وكانت الأرباح الصافية لكل من الشركة س والشركة ص وكذلك توزيعات الأرباح النقدية خلال عامي ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨ على النحو التالي:

البيان	٢٠٠٧	٢٠٠٨
صافي ربح س من نشاطها	٤٨.٠٠٠	٥.٠٠٠
صافي ربح ص من نشاطها	٣.٠٠٠	٣.٠٠٠
توزيعات س النقدية	٨.٠٠٠	١.٠٠٠
توزيعات ص النقدية	٥.٠٠٠	٥.٠٠٠

والمطلوب:

(١) - إعداد حساب الاستثمار في التابعة وبيان رصيده بنهاية عامي ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ وفقاً لطريقة حقوق الملكية.

(٢) - تحديد إيراد الاستثمار في التابعة لعامي ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨

(٣) - تحديد حصة الأقلية من دخل التابعة خلال عامي ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨

(٤) - إجراء القيود والتسوية والاستبعاد بورقة عمل التوحيد في ٢٠٠٨/١٢/٣١

(٥) - إعداد ورقة عمل التوحيد الجزئية عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٧/١٢/٣١ و ٢٠٠٨/١٢/٣١.

التمرين رقم (٥):

بتاريخ ٢٠٠٧/١/١ قامت الشركة س بشراء ٨٠ % من صافي أصول الشركة ع مقابل ما يلي:

١- إصدار ١٦٠٠ سهم بقيمة اسمية ١٠٠٠ ل.س. بقيمة إصدار ١٥٠٠ ل.س.

٢- دفع مبلغ ٦٠٠٠٠ ل.س. هذا وقد بلغت مصاريف الاندماج المباشرة (٢٠٠٠٠) ومصاريف الاندماج غير المباشرة (١٠٠٠٠٠) دفعت نقداً.

وهذا التاريخ بلغت حقوق المساهمين في الشركة ع (٣٢٠٠٠٠٠) ل.س

مكونة من رأس مال الأسهم ١٢٠٠٠٠٠، رأس مال إضافي ١٢٠٠٠٠٠ وأرباح

محجوزة ٨٠٠٠٠ ل.س. هذا وقد تعادلت القيم الدفترية مع القيم العادلة لأصول

وخصوم الشركة ع ما عدا زيادة في قيمة المعدات بمقدار ١٦٠٠٠٠ ستستهلك خلال ٤ سنوات وستطفئ الشهرة إن وجدت على مدار ١٠ سنوات.

بتاريخ ٢٠٠٧/٥/١ باعت الشركة س بضاعة إلى الشركة ع بمبلغ ٨٤٠٠٠٠ تكلفتها ٤٨٠٠٠٠ هذا وقد باعت شركة السهل ثلثي هذه البضاعة بمبلغ ٦٠٠٠٠٠ نقداً خلال عام ٢٠٠٧ والباقي منها تم بيعه بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ خلال عام ٢٠٠٨.

بتاريخ ٢٠٠٧/٧/١ باعت الشركة ع سيارة تكلفتها التاريخية (١٧٠٠٠٠٠) لـ س وجمع استهلاكها ٨٠٠٠٠٠ إلى الشركة س وذلك بمبلغ ١٢٠٠٠٠٠ وكان لها عمر باقٍ ثلاث سنوات وتقدر قيمة النفاية بمبلغ (٣٠٠٠٠٠٠) وتستخدم كلتا الشركتين طريقة القسط الثابت للاستهلاك.

بتاريخ ٢٠٠٧/١٠/١ باعت الشركة ع بضاعة إلى الشركة س بمبلغ ١٦٠٠٠٠ بلغت تكلفتها ١٢٠٠٠٠. هذا وقد باعت الشركة س نصف البضاعة خلال عام ٢٠٠٧ بمبلغ ٨٨٠٠٠ نقداً والنصف الثاني تم بيعه خلال عام ٢٠٠٨ بمبلغ ١٠٠٠٠٠. بتاريخ ١١/١ باعت الشركة س أراضي إلى الشركة ع بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ تكلفتها الأصلية ٢٥٠٠٠٠. بتاريخ ١٢/١ باعت الشركة ع أراضي إلى الشركة س بمبلغ ٤٠٠٠٠٠ تكلفتها الأصلية ٣٠٠٠٠٠ نقداً.

بتاريخ ٢٠٠٧/١٢/٣١ أعلنت ووزعت الشركة ع ٧٥% من أرباحها الصافية دفعتها نقداً بينما أعلنت الشركة س عن توزيع ٢٥% من أرباحها الصافية. هذا وقد كانت أرصدة الحسابات بتاريخ ٢٠٠٧/١٢/٣١ 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:

شركة السهل		شركة الجبل		البيان
دائن	مدين	دائن	مدين	
٣٢٠٠٠٠٠	-	٤٨٠٠٠٠٠	-	مبيعات
٤٠٠٠٠٠	-	-	-	إيرادات مختلفة
-	-	-	٥٠٠٠٠	خسائر بيع أراضي
-	١٨٠٠٠٠٠	-	٢٨٠٠٠٠٠	تكلفة بضاعة مباعة
-	١٠٠٠٠٠٠	-	١٠٦٠٨٠٠	مصاريف مختلفة
-	-	-	١٠٠٠٠٠	مصاريف اندماج غير مباشرة
-	١٠٤٠٠٠٠	-	١٦٠٠٠٠٠	نقدية
-	١٤٠٠٠٠٠	-	٨٣٢٠٠٠	زبائن
-	١٠٠٠٠٠٠	-	١٢٠٠٠٠٠	بضاعة
-	٨٠٠٠٠٠	-	٤٠٠٠٠٠	أراضي
١٢٠٠٠٠٠	٦٨٠٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠٠	١٣٦٠٠٠٠٠	معدات واستهلاكها
-	-	٣٥٠٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠٠٠	سيارات واستهلاكها
١٢٠٠٠٠٠٠	-	٣٢٠٠٠٠٠٠	-	رأس مال الأسهم
١٢٠٠٠٠٠٠	-	١٦٠٠٠٠٠٠	-	رأس مال إضافي
٨٠٠٠٠٠٠	-	-	-	أرباح محجوزة ١/١
٢٠٠٠٠٠٠	-	١٤٠٠٠٠٠٠	-	دائنون
٦٠٠٠٠٠٠	-	٩٣٧٨٠٠٠	-	أ. دفع
٦٠٠٠٠٠٠	-	٢٠٠٠٠٠٠٠	-	قرض سندات
<u>٧٧٢٠٠٠٠٠</u>	<u>٧٧٢٠٠٠٠٠</u>			

والمطلوب:

- ١- إجراء القيود المحاسبية المتعلقة بالاستثمار في التابعة بتاريخ الشراء.
- ٢- احتساب حصة القابضة والأقلية من دخل التابعة.
- ٣- إجراء القيود المحاسبية اللازمة بتاريخ ٢٠٠٧/١٢/٣١ بافتراض طريقة حقوق الملكية.

- ٤- إجراء قيود ورقة العمل واللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة.
- ٥- إعداد القوائم المالية الموحدة كافة بتاريخ ٢٠٠٧/١٢/٣١.
- ٦- بافتراض أن الشركة ع حققت في عام ٢٠٠٨ أرباحاً صافية مقدارها ٦٠٠٠٠٠ وأعلنت عن توزيع ٥٠% منها وأن الشركة ع باعت الأراضي التي تم شراؤها من شركة الجبل عام ٢٠٠٧ لأطراف خارجية بمبلغ ٢٦٠٠٠٠ وكذلك فإن الشركة س باعت الأراضي التي تم شراؤها من الشركة ع لأطراف خارجية بمبلغ ٤٢٠٠٠٠ ل.س. والمطلوب:
- أ- احتساب حصة القابضة من دخل التابعة لعام ٢٠٠٨ وإعداد حساب الاستثمار في التابعة وبيان رصيده في ٢٠٠٨/١٢/٣١
- ب- احتساب حصة الأقلية لعام ٢٠٠٨ وبيان قيمة هذه الحقوق في ٢٠٠٨/١٢/٣١.



الوحدة التعليمية الحادية عشرة
العمليات المتبادلة المتعلقة
بالمخزون السلعي (جرد مستمر)
Intercompany Inventory Transations

الأهداف التعليمية:

- تهدف هذه الوحدة إلى تعريف الطالب بما يلي:
- ١- أثر العمليات المتبادلة المتعلقة بالمخزون على القوائم المالية الموحدة.
 - ٢- إجراءات المعالجة للعمليات المتبادلة المتعلقة بالمخزون بين القابضة والتابعة.
 - ٣- أثر العمليات المتبادلة المتعلقة بالمخزون على إيرادات الاستثمار في التابعة.
 - ٤- أثر العمليات المتبادلة المتعلقة بالمخزون على حصة الأقلية من دخل التابعة.
 - ٥- التعرف على قيود التسوية والاستبعاد الواجب إجراؤها في ورقة عمل التوحيد بسبب العمليات المتبادلة.



الوحدة التعليمية الحادية عشرة

العمليات المتبادلة المتعلقة

بالمخزون السلعي (جرد مستمر)

مقدمة:

تعتبر عمليات بيع وشراء المخزون السلعي 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 علاوة على ذلك قد يتطلب الأمر إجراء قيود لاستبعاد الأرباح أو الخسائر نتيجة لعمليات المخزون إذا كان سعر بيع المخزون يختلف 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 حقوق الملكية. 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 على 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 حقوق الملكية 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 الموجلة 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	مدین / مبيعات دائن تكلفة بضاعة مباعة	نفسه
ب- في حال بقاء مخزون (1) بنهاية السنة الأولى	مدین مبيعات، تكلفة بضاعة مباعة مدین / تكلفة بضاعة مباعة دائن مخزون ٣١ / ١٢ مبرانية	نفسه نفسه

٢) في حال عدم بيع المخزون في السنة الثانية لأطراف خارجية	مدین تكلفة بضاعة مبيعة دائن مخزون ٣١ / ١٢ ميزانية	نفسه مدین أرباح محجوزة في نهاية ١/١ دائن تكلفة البضاعة المبيعة
٣) في حال البيع لأطراف خارجية في العام التالي (السنة الثالثة)	مدین الاستثمارات في التابعة دائن تكلفة البضاعة المبيعة	مدین أرباح محجوزة في نهاية ١/١ دائن تكلفة البضاعة المبيعة

ملاحظة (١): 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 (٢): 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 (٣): تهدف القيود في السنة الثانية إلى إعادة قيمة البضاعة إلى التكلفة، لأنها تظهر بقيمة أعلى من قيمتها بمقدار الأرباح غير المحققة. علاوة على أن -/الاستثمار يظهر بقيمة أقل بمقدار الأرباح غير المحققة لذلك تم جعله مديناً بنفس قيمة الأرباح غير المحققة التي تم حذفها في السنة الماضية.

ملاحظة (٤): 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 حقوق الملكية 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 حقوق الملكية.

أولاً: البيع من القابضة إلى التابعة:

■ الحالة رقم (١):

- في حال عدم بقاء مخزون بنهاية المدة لدى التابعة:

لتوضيح ذلك نفترض المثال التالي:

تمتلك الشركة س ٩٠٪ من صافي أصول الشركة ص وفي ٢٠٠٦/١٢/٣١ كانت قائمة الدخل الخاصة بالشركة القابضة والتي توضح نتائج العمليات الخاصة بها فقط (قبل إضافة حصتها من إيرادات الاستثمار في التابعة)، وكذلك قائمة الدخل للشركة التابعة عن الفترة نفسها كما يلي:

البيان	الشركة س	الشركة ص
المبيعات	٤٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة	(٢٠٠٠٠٠)	(١٠٠٠٠٠)
مصاريف مختلفة	(١٠٠٠٠٠)	(٤٠٠٠)
صافي الدخل	<u>١٠٠٠٠٠</u>	<u>٦٠٠٠٠</u>

فإذا علمت أنه من أصل مبيعات القابضة بضاعة مباعة إلى الشركة ص بقيمة (٦٠٠٠٠) وأن الشركة القابضة تتبع سياسة بيعية تتجلى بإضافة (٢٥٪) إلى التكلفة لتحديد سعر البيع. وأن الشركة التابعة ص تمكنت من بيع جميع البضاعة المشتراة من شركة المهند إلى أطراف خارجية خلال عام ٢٠٠٦.

المطلوب:

١- إجراء القيود المحاسبية اللازمة بدفاتر الشركة ص وفقاً لطريقة حقوق الملكية.

- ٢- إجراء قيود التسوية والاستبعاد في ورقة عمل التوحيد.
 ٣- إعداد ورقة عمل التوحيد التي تظهر قائمة الدخل الموحدة عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٦/١٢/٣١.

١- القيود بدفاتر الشركة س:

إيراد الاستثمار في التابعة = $6000 \times 90\% = 5400$ ومنه يكون القيد التالي:
 ٥٤٠٠ من حـ / الاستثمار في التابعة

٥٤٠٠ إلى حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

٥٤٠٠ من حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

٥٤٠٠ إلى / ملخص الدخل

إقفال حساب إيراد الاستثمار في التابعة

٢- قيود ورقة العمل:

- القيد رقم (١):

مدين

٥٤٠٠ إيراد الاستثمار في التابعة

دائن

٥٤٠٠ الاستثمار في التابعة

- القيد رقم (٢):

مدين

٦٠٠٠ المبيعات

دائن

٦٠٠٠ تكلفة البضاعة المباعة

- القيد رقم (٣):

مدين

٦٠٠٠ حصة الأقلية في دخل التابعة

دائن

٦٠٠٠ حقوق الأقلية $٦٠٠٠ \times ١٠\% = ٦٠٠٠$

وتظهر قائمة الدخل الموحدة في ورقة عمل التوحيد على النحو التالي:

ورقة عمل التوحيد تظهر قائمة الدخل الموحدة عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٦/١٢/٣١

البيانات	الشركة م	الشركة ص	قيود التسوية والاستبعاد		الأرقام المرحمة
			مدين	دائن	
المبيعات	٤٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	(٦٠٠٠٠)	-	٥٤٠٠٠٠
إيراد الاستثمارات في التابعة	٥٤٠٠٠	-	(٥٤٠٠٠)	-	-
تكلفة البضاعة المباعة	(٧٠٠٠٠)	(١٠٠٠٠)	-	(٦٠٠٠٠)	(٢٤٠٠٠٠)
مصاريف مختلفة	(١٠٠٠٠)	(٤٠٠٠)	-	-	(١٤٠٠٠)
حصة الأقلية	-	-	(٦٠٠٠)	-	(٦٠٠٠)
صافي الربح	١٥٤٠٠٠	٦٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	١٥٤٠٠٠

من الشكل يلاحظ ما يلي:

(١) 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 ٢٠٠٦.

(٢) يمثل القيد رقم (٢) في ورقة عمل التوحيد قيد الاستبعاد اللازم لإلغاء المبيعات التي سجلتها الشركة القابضة وكذلك تكلفة البضاعة المباعة التي سجلتها الشركة التابعة والبالغة (٦٠٠٠٠). ولذا فمن وجهة نظر المجموعة كشركة واحدة فإن

كلاً من مجموع أرقام المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة تعتبر كلاهما متضخمة بمبلغ ٦٠٠٠٠ يجب استبعادها. لكي تعبر المبيعات الموحدة وتكلفة البضاعة الموحدة عن

نتائج العمليات للشركة القابضة والتابعة مع الأطراف الخارجية فقط.

(٣) أما بالنسبة للقيد رقم (١) 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.

(٤) القيد رقم (٣) لإظهار حصة الأقلية في صافي ربح التابعة.

(٥) إن صافي الربح بحسب دفاتر القابضة يساوي تماماً صافي الربح الموحد، نظراً لاتباع الشركة القابضة طريقة حقوق الملكية.

■ الحالة رقم (٢):

- 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 ٥٠% من البضاعة المشتراة من القابضة (س) لأطراف خارجية والنصف الثاني بقي

ضمن مخزون ٢٠٠٦/١٢/٣١ لديها. المطلوب:

(١)- إجراء القيود المحاسبية اللازمة بدفاتر القابضة وفقاً لطريقة حقوق الملكية.

(٢)- إجراء القيود اللازمة في ورقة عمل التوحيد.

(٣)- إعداد ورقة عمل التوحيد التي تظهر قائمة الدخل الموحدة عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٦/١٢/٣١.

(١) 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 : $٥٤٠٠٠ = ٩٠\% \times ٦٠٠٠٠$

الربح غير المحقق: $١٢٥/٢٥ \times ٦٠٠٠٠ = ١٢٠٠٠ \times ٥٠\% = (٦٠٠٠)$

٤٨٠٠٠

وبعد تحديد إيراد الاستثمار يتم إثباته بموجب القيد التالي:

٤٨٠٠٠ من حـ/ الاستثمار في التابعة

٤٨٠٠٠ إلى حـ/إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

٤٨٠٠٠ من حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

٤٨٠٠٠ 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.

(٢) قيود ورقة العمل:

- القيد رقم (١): لإعادة رصيد الاستثمار في التابعة إلى رصيده في أول المدة.

مدين

٤٨٠٠٠ إيراد الاستثمار في التابعة

دائن

٤٨٠٠٠ الاستثمار في التابعة

- القيد رقم (٢): لإلغاء المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة المتبادلة لكي تعبر المبيعات وتكلفة البضاعة عن عمليات شركات المجموعة مع الأطراف الخارجية فقط.

مدین	دائن
٦٠٠٠ المبيعات	٦٠٠٠ تكلفة البضاعة المباعة

- القيد رقم (٣): 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:

مدین	دائن
٦٠٠٠ مخزون السلعي (الميزانية الختامية)	٦٠٠٠ تكلفة البضاعة المباعة

وفي حال البيع بخسارة فإن هذا القيد يكون كما يلي:

مدین	دائن
xxx مخزون السلعي ١٢/٣١ ميزانية	xxx تكلفة البضاعة المباعة

- القيد رقم (٤): لإظهار حصة الأقلية في دخل التابعة:

مدین	دائن
٦٠٠٠ حصة الأقلية في دخل التابعة	xxx حقوق الأقلية ١٠٪

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 في ٢٠٠٦/١٢/٣١ كما يلي:

البيان	ص	ص	قيود التسوية والاستبعاد		الأرقام الموحدة
			مدين	دائن	
<u>قائمة الدخل</u>					
المبيعات	٤٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٦٠٠٠٠ ^(١)	-	٥٤٠٠٠٠
إيراد الاستثمارات في التابعة	٤٨٠٠٠	-	٤٨٠٠٠ ^(١)	-	-
تكلفة البضاعة المباعة	(٢٠٠٠٠٠)	(١٠٠٠٠٠)	٦٠٠٠٠ ^(٢)	٦٠٠٠٠ ^(٢)	(٢٤٦٠٠٠)
مصاريف مختلفة	(١٠٠٠٠٠)	(٤٠٠٠٠)	-	-	(١٤٠٠٠٠)
حصة الأقلية	-	-	٦٠٠٠ ^(١)	-	(٦٠٠٠)
صافي الدخل	<u>١٤٨٠٠٠</u>	<u>٦٠٠٠٠</u>	<u>١٢٠٠٠٠</u>	<u>٦٠٠٠٠</u>	<u>١٤٨٠٠٠</u>
<u>الميزانية</u>					
المخزون السلفي	xxx	xxx	xxx	٦٠٠٠ ^(٢)	-
الاستثمار في التابعة	xxx	-	-	٥٤٠٠٠ ^(١)	-

وبمقارنة هذه الحالة بالحالة السابقة يلاحظ أن قيد استبعاد الأرباح غير المحققة على المخزون غير المباع حتى نهاية العام لدى الشركة التابعة (ص) قد ترتب عليه تخفيض لصافي الربح الموحد بمقدار تلك الأرباح (٦٠٠٠٠ - ٥٤٠٠٠) = ٦٠٠٠٠.

ويلاحظ أيضاً ثبات العلاقة بين أرباح الشركة القابضة في دفاترها بحسب طريقة حقوق الملكية، وبين صافي الربح الموحد إذ إن كلاهما يساوي الآخر كما يظهر في الشكل التالي:

صافي ربح الشركة القابضة (س)	صافي ربح الشركة القابضة (س)
صافي الربح الخاص - س	صافي الربح الخاص - س
+ حصتها من ربح التابعة: $90\% \times 60000 = 54000$	- تكلفة بضاعة مباعة:
- أرباح غير محققة على المخزون	$(246000) = 60000 - 60000 + 100000 + 200000$
المبايع إلى ص	- مصاريف مختلفة: (140000)
:	- حصة الأقلية: (6000)
صافي ربح القابضة	صافي ربح القابضة
148000	148000

■ الحالة رقم (٣): 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 ٢٠٠٦ من أصل العملية المتبادلة خلال عام ٢٠٠٧. وقد كانت قائمة الدخل الخاصة بالشركة القابضة والتي توضح نتائج العمليات الخاصة بها فقط، وكذلك قائمة الدخل للشركة التابعة عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٧/١٢/٣١ كما يلي:

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٥/١٢/٣١

البيان	الشركة س	الشركة ص
المبيعات	٣٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة	(١٠٠٠٠٠)	(١٢٠٠٠٠)
مصاريف مختلفة	(٨٠٠٠٠)	(٤٠٠٠٠)
صافي الربح	١٢٠٠٠٠	٤٠٠٠٠

المطلوب:

(١) إجراء القيود المحاسبية بدفاتر القابضة وفقاً لطريقة حقوق الملكية.

(٢) إجراء قيود ورقة عمل التوحيد.

(٣) إعداد ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٧/١٢/٣١.

أولاً: احتساب إيرادات الاستثمار في التابعة:

$$\text{إيراد الاستثمار في التابعة} = 40000 \times 90\% = 36000$$

ويتم إثباته كما يلي:

٣٦٠٠٠ من حـ / الاستثمار في التابعة

٣٦٠٠٠ إلى حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

٣٦٠٠٠ من حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

٣٦٠٠٠ إلى ملخص الدخل

إقفال حساب إيراد الاستثمار في التابعة

ثانياً: قيود ورقة عمل التوحيد:

- القيد رقم (١): لاستبعاد إيراد الاستثمار وإعادة حساب الاستثمار في التابعة إلى رصيده في أول المدة:

مدين

٣٦٠٠٠ إيراد الاستثمار في التابعة

دائن

٣٦٠٠٠ الاستثمار في التابعة

- القيد رقم (٢): لاستبعاد الربح غير المحقق في مخزون ٢٠٠٧/١٢/٣١.

دائن

مدين

٦٠٠٠ تكلفة البضاعة المباعة ٦٠٠٠ المخزون السلبي (ميزانية ختامية)

- القيد رقم (٣): لإزالة الأرباح غير المحققة من رصيدي حسابات الاستثمار في التابعة وتكلفة البضاعة المباعة.

مدين

٦٠٠٠ الاستثمار في التابعة

دائن

٦٠٠٠ تكلفة البضاعة المباعة

- القيد رقم (٤): لإثبات حصة الأقلية في صافي ربح التابعة.

مدين

حصة الأقلية ٤٠٠٠

دائن

٤٠٠٠ حقوق الأقلية (٤٠٠٠٠ × ١٠%)

في عام ٢٠٠٧ لا يزال نصف المخزون الذي اشتريته الشركة ص من الشركة س في عام ٢٠٠٦ يظهر بدفاتر شركة المجد بمبلغ ٣٠٠٠٠. أي بأكثر مما يجب من وجهة نظر القوائم المالية الموحدة بمبلغ ٦٠٠٠، وهو الفرق بين سعر الشراء البالغ ٣٠٠٠٠ والتكلفة الأصلية للبضاعة والبالغة ٢٤٠٠٠٠. لذا ينبغي استبعاد هذا الربح غير المحقق عن طريق جعل حساب تكلفة البضاعة مديناً بهذا المبلغ وجعل حساب المخزون السلمي في الميزانية دائناً بنفس القيمة كما تم في عام ٢٠٠٦. لذا تم إجراء القيد رقم (٢) السابق. كذلك أيضاً وبما أن البضاعة ما زالت موجودة وستظهر في القوائم المالية للشركة التابعة بمبلغ يزيد عن التكلفة بمقدار ٦٠٠٠ وهي الأرباح غير المحققة. كما أن حساب الاستثمار في التابعة يظهر بقيمة أقل بمقدار ٦٠٠٠ مما يصعب حذفه بشكل مكافئ لصافي أصول التابعة (المجد) كما في ٢٠٠٧/١/١، ولإزالة آثار عملية البيع على هذه الحسابات يتم إجراء القيد رقم (٣) السابق. حيث إن هذا القيد يؤدي إلى تخفيض تكلفة البضاعة المباعة وبعاد المخزون إلى التكلفة ويعيد مبلغ الأرباح غير المحققة لحساب الاستثمار في التابعة من أجل حذفه بشكل متكافئ مع صافي أصول التابعة وبعاد 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 ٢٠٠٧/١٢/٣١ كما يلي:

ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٧/١٢/٣١

الأرقام الموحدة	التسوية والاستبعاد		ص	س	البيان
	دائرن	مدين			
					<u>قائمة الدخل</u>
٥.٠٠٠.٠٠	-	-	٢.٠٠٠.٠٠	٣.٠٠٠.٠٠	المبيعات
-	-	(١) ٣٦.٠٠٠	-	٣٦.٠٠٠	إيراد الاستثمارات في التابعة
(٢٢.٠٠٠.٠٠)	(٢) ٦.٠٠٠	(٢) ٦.٠٠٠	(١٢.٠٠٠.٠٠)	(١.٠٠٠.٠٠)	تكلفة البضاعة المباعة
(١٢.٠٠٠.٠٠)	-	-	(٤.٠٠٠.٠٠)	(٨.٠٠٠.٠٠)	مصاريف مختلفة
(٤.٠٠٠.٠٠)	-	(١) ٤.٠٠٠	-	-	حصة الأقلية
<u>١٥٦.٠٠٠.٠٠</u>	<u>٦.٠٠٠</u>	<u>٤٦.٠٠٠</u>	<u>٤.٠٠٠.٠٠</u>	<u>١٥٦.٠٠٠.٠٠</u>	صافي الدخل الموحد
					<u>الميزانية</u>
xxx	(٢) ٦.٠٠٠	-	xxx	xxx	المخزون السلمي
-	xxx	(٢) ٦.٠٠٠	-	xxx	استثمار في التابعة

■ الحالة رقم (٤): 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 ٢٠٠٦ من أصل العملية المتبادلة في عام ٢٠٠٨ بمبلغ (٤.٠٠٠.٠٠) للشركة ع وقد كانت قائمة الدخل الخاصة بالشركة القابضة والتي توضح نتائج نشاطها الخاص بها، وكذلك قائمة الدخل للشركة التابعة عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٨/١٢/٣١ كما يلي:

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٦/١٢/٣١

الشركة ص	الشركة س	البيان
٤.٠٠٠.٠٠	٨.٠٠٠.٠٠	المبيعات
(٣.٠٠٠.٠٠)	(٥.٠٠٠.٠٠)	تكلفة البضاعة المباعة
(٥.٠٠٠.٠٠)	(٢.٠٠٠.٠٠)	مصاريف مختلفة
<u>٥.٠٠٠.٠٠</u>	<u>١.٠٠٠.٠٠</u>	صافي الربح

المطلوب:

(١) إجراء القيود المحاسبية اللازمة وفقاً لطريقة حقوق الملكية بدفاتر القابضة.

(٢) إجراء قيود ورقة عمل التوحيد.

(٣) إعداد ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٨/١٢/٣١.

١- القيود المحاسبية:

فيما يتعلق بالطلب فإن الأمر يتطلب تحديد إيرادات الاستثمار في التابعة ويتم

تحديده على النحو التالي:

حصة القابضة من صافي ربح التابعة: $90\% \times 50.000 = 45.000$

+ أرباح محققة ناتجة عن بيع البضاعة:

$\frac{6.000}{}$

51.000

إيرادات الاستثمار في التابعة

ولقد تم إضافة 6.000 إلى حصة القابضة من صافي ربح التابعة للوصول إلى إيرادات

الاستثمار في التابعة بسبب اعتبارها محققة بسبب بيع التابعة البضاعة إلى أطراف

خارجية. وبناء عليه تسجل القابضة القيد التالي بدفاترها:

51.000 من حـ / الاستثمار في التابعة

51.000

إلى حـ / إيرادات الاستثمار في التابعة

إثبات إيرادات الاستثمار في التابعة

و يقفل هذا الحساب بقائمة الدخل كما يلي:

51.000 من حـ / إيرادات الاستثمار في التابعة

51.000

إلى ملخص الدخل

إقفال حساب إيرادات الاستثمار في التابعة

٢- قيود ورقة العمل:

- القيد رقم (١): لإلغاء إيراد الاستثمار في التابعة

مدين

٥١٠٠٠ إيراد الاستثمار في التابعة

دائن

٥١٠٠٠ الاستثمار في التابعة

- القيد رقم (٢): لاعتبار الأرباح غير المحققة الناتجة عن عملية بيع البضاعة على أنها

محققة في عام ٢٠٠٨ في القوائم المالية الموحدة.

مدين

٦٠٠٠ الاستثمار في التابعة

دائن

٦٠٠٠ تكلفة البضاعة المباعة

إن جعل تكلفة البضاعة المباعة دائناً في قائمة الدخل يؤدي إلى تخفيضها بمقدار

(٦٠٠٠) وبالتالي زيادة صافي الدخل الموحد لعام ٢٠٠٨ وهذا يعادل الزيادة في صافي

ربح القابضة لنفس العام.

- القيد رقم (٣): لإظهار حصة الأقلية في صافي ربح التابعة:

مدين

دائن

٥٠٠٠ حصة الأقلية ٥٠٠٠ حقوق الأقلية (٥٠٠٠٠ × ١٠%)

أما ورقة عمل التوحيد فتأخذ الشكل التالي:

ورقة عمل التوحيد كما تظهر في ٢٠٠٨/١٢/٣١

الأرقام الموحدة	التسوية والاستبعاد		الشركة ص	الشركة س	البيان
	دائنين	مدينين			
١٢٠٠٠٠٠	-	-	٤٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠	المبيعات
-	-	(١) ٥١٠٠٠	-	٥١٠٠٠	إيراد الاستثمار في التابعة
(٧٩٤٠٠٠)	(٢) ٦٠٠٠	-	(٣٠٠٠٠٠)	(٥٠٠٠٠٠)	تكلفة البضاعة المباعة
(٢٥٠٠٠٠)	-	-	(٥٠٠٠٠)	(٢٠٠٠٠٠)	مصاريف مختلفة
(٥٠٠٠)	-	(٣) ٥٠٠٠	-	-	حصة الأقلية
١٥١٠٠٠	٦٠٠٠	٥٦٠٠٠	٥٠٠٠٠	١٥١٠٠٠	صافي الدخل

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 (٢) في ورقة عمل التوحيد على النحو التالي:

مدينين	دائنين
xxx	xxx
تكلفة البضاعة المباعة	الاستثمار في التابعة

ثانياً: 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 (٢-١) مع وجود اختلافين هما:

١- 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 بحجز 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. حيث تطرح من حصة الأقلية الأرباح غير المحققة وتضاف الخسائر غير المحققة. وعندما تتحقق هذه الأرباح أو الخسائر فتضاف الأرباح المحققة بحسب حصتها وتطرح الخسائر للوصول إلى صافي حصة الأقلية من ربح التابعة.

٢- 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:

دائن

مدين

××× أرباح محجوزة في التابعة ××× تكلفة البضاعة المباعة

ولبيان هذه الاختلافات سوف نستخدم الأمثلة نفسها وفي حالاتها الأربع والتي أوضحنا في الفقرة السابقة (١-١).

الحالة رقم (١): 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. حيث 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 على الإجراءات أو على القيود في ورقة عمل التوحيد.

الحالة رقم (٢): في حال بقاء جزء من البضاعة المتبادلة غير مباع لأطراف خارجية: بافتراض بيانات الحالة رقم (٢) الواردة في الفقرة السابقة ١-١ تكون إجراءات المعالجة على النحو التالي:

(١) إيراد الاستثمار في التابعة يساوي:

$$\begin{aligned} & \text{حصة القابضة من صافي ربح التابعة} : 60000 \times 90\% = 54000 \\ & - \text{ربح غير محقق بسبب بقاء جزء من المخزون: } 6000 \times 90\% = (5400) \\ & \underline{48600} \end{aligned}$$

نلاحظ هنا أن إيراد الاستثمار يبلغ ٤٨٦٠٠ ويتم إثباته كما يلي:

٤٨٦٠٠ من حـ / الاستثمار في التابعة

٤٨٦٠٠

إلى حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

٤٨٦٠٠ من حـ / الاستثمار في التابعة

٤٨٦٠٠

إلى ملخص الدخل

إقفال حساب إيراد الاستثمار في التابعة

قيود ورقة عمل التوحيد:

- القيد رقم (١): لاستبعاد إيراد الاستثمار

مدين

٤٨٦٠٠ إيراد الاستثمار في التابعة

دائن

الاستثمار في التابعة

٤٨٦٠٠

- القيد رقم (٢): لاستبعاد المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة:

وهو القيد نفسه الذي تم إحرازه في الفقرة السابقة.

مدين

المبيعات

٦٠٠٠٠

دائن

تكلفة البضاعة المباعة

٦٠٠٠٠

- القيد رقم (٣): لاستبعاد الربح غير المحقق في المخزون:

مدين

٦٠٠٠ تكلفة البضاعة المباعة

دائن

٦٠٠٠ مخزون ١٢/٣١ / ميزانية ختامية

- القيد رقم (٤): لإظهار حصة الأقلية في دخل التابعة ويتم حسابها كما يلي:

حصة الأقلية في دخل التابعة : $٦٠٠٠ \times ١٠\% = ٦٠٠$

- ربح غير محقق بسبب بقاء جزء من المخزون غير مباع: $٦٠٠ \times ١٠\% = (٦٠٠)$
٥٤٠٠

مدين

٥٤٠٠ حصة الأقلية

دائن

٥٤٠٠ حقوق الأقلية

وتظهر هذه القيود في ورقة عمل التوحيد في ١٢/٣١/٢٠٠٦ على النحو التالي:

ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في ١٢/٣١/٢٠٠٦

الارقام الموحدة	التسوية والاستبعاد		التابعة	القابضة	البيان
	دالسن	مدين			
٥٤٠٠٠٠	-	(١) ٦٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	قائمة الدخل
-	-	(١) ٤٨٦٠٠	-	٤٨٦٠٠	المبيعات
(٢٤٦٠٠٠)	(٢) ٦٠٠٠٠	(٢) ٦٠٠٠	(١٠٠٠٠٠)	(٧٠٠٠٠٠)	إيراد الاستثمارات في التابعة
(١٤٠٠٠٠)	-	-	٤٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	تكلفة بضاعة مباعة
(٥٤٠٠)	-	٥٤٠٠	-	-	مصاريف مختلفة
١٤٨٦٠٠	٦٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	١٤٨٦٠٠	حصة الأقلية
xxx	(٢) ٦٠٠٠	xxx	xxx	xxx	صافي الربح
-	(١) ٤٨٦٠٠	-	-	xxx	الميزانية
	xxxx				المخزون السلمي
					استثمار في التابعة

بمقارنة هذه الحالة مع الحالة رقم (٢) الواردة في الفقرة السابقة (١-١) نجد أن صافي ربح القابضة قد ارتفع بمقدار (٦٠٠) وكذلك صافي الربح الموحد، والسبب هو أنه تم تحميل القابضة بجزء من الربح غير المحققة والبالغ ٥٤٠٠ بدلاً من (٦٠٠٠) 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 (٦٠٠) (٦٠٠٠ - ٥٤٠٠) وهذه القيمة تمثل حصتها من الربح غير المحقق.

الحالة رقم (٣): في حال عدم تمكن الشركة القابضة (س) من بيع البضاعة الباقية في العام التالي:

استمراراً لحالة شركة س وحسب وبافتراض بيانات المثال الواردة في الفقرة (١-١) نفسها والحالة رقم (٣) تكون المعالجة المحاسبية على النحو التالي:

أولاً: القيود المحاسبية بدفاتر القابضة :

إيراد الاستثمار في التابعة هو $40000 \times 90\% = 36000$ ، ويتم إثباته كما يلي:

٣٦٠٠٠ من حـ / الاستثمار في التابعة

٣٦٠٠٠

إلى حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

٣٦٠٠٠ من حـ / الاستثمار في التابعة

٣٦٠٠٠

إلى ملخص الدخل

إقفال إيراد الاستثمار في التابعة

ثانياً: قيود ورقة العمل:

- القيد رقم (١): لاستبعاد إيراد الاستثمار في التابعة:

دائن

مدين

٣٦٠٠٠ إيراد الاستثمار في التابعة ٣٦٠٠٠ الاستثمار في التابعة

- القيد رقم (٢): لاستبعاد الربح غير المحقق في محزون ٢٠٠٧/١٢/٣١:

مدين

٦٠٠٠ تكلفة البضاعة المباعة دائن

٦٠٠٠ مخزون ٢٠٠٧/١٢/٣١ ميزانية

- القيد رقم (٣): لتخفيض الأرباح المحجوزة بمقدار الربح غير المحقق وإلغاء الربح من خلال تكلفة البضاعة المباعة:

مدين

٦٠٠٠ أرباح محجوزة في التابعة

دائن

٦٠٠٠ تكلفة البضاعة المباعة

- القيد رقم (٤): لإظهار حصة الأقلية:

مدين

٤٠٠٠ حصة الأقلية

دائن

٤٠٠٠ حقوق الأقلية

من قيود ورقة العمل نلاحظ أنه في القيد رقم (٣) تم استبدال الاستثمار في التابعة بالأرباح المحجوزة في التابعة. والسبب في ذلك هو أن الأرباح غير المحققة الناتجة عن البيع في عام ٢٠٠٦ تظهر بدفاتر التابعة ضمن رصيد الأرباح المحجوزة. أما باقي القيود فهي نفسها كما جاءت في الفقرة السابقة (٢-١) الحالة رقم (٣). وبناءً على هذه القيود يمكننا إعداد ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٧/١٢/٣١ كما يلي:

ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٧/١٢/٣١

الأرقام الموحدة	التسوية والاستعداد		التابعة	القابضة	البيان
	مدین	دالن			
					<u>قائمة الدخل</u>
٥.٠٠٠٠	-	-	٢.٠٠٠٠	٣.٠٠٠٠	المبيعات
-	-	(١) ٣٦.٠٠٠	-	٣٦.٠٠٠	إيراد الاستثمارات في التابعة
(٢٢.٠٠٠)	(٢) ٦.٠٠٠	(٢) ٦.٠٠٠	(١٢.٠٠٠)	(١.٠٠٠)	تكلفة البضاعة المباعة
(١٢.٠٠٠)	-	-	(٤.٠٠٠)	(٨.٠٠٠)	مصاريف مختلفة
(٤.٠٠٠)	-	(٤) ٤.٠٠٠	-	-	حصة الأقلية
١٥٦.٠٠٠	٦.٠٠٠	٤٦.٠٠٠	٤.٠٠٠	١٥٦.٠٠٠	صافي الربح
					<u>الميزانية</u>
xxx	(٢) ٦.٠٠٠				المخزون
xxx	-	(٢) ٦.٠٠٠	xxx	xxx	أرباح محجوزة

مقارنة ورقة عمل التوحيد في هذه الحالة مع الحالة الواردة في الفقرة السابقة.

(١-١) 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 (٣) بورقة عمل التوحيد.

الحالة رقم (٤): في بيع الشركة القابضة المخزون في العام التالي لأطراف خارجية:

استمراراً لحالة الشركة س وص وبافتراض بيانات المثال الواردة في الفقرة

(١-١) نفسها والحالة رقم (٤) 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 البالغة ٦.٠٠٠. وبذلك فإن إيراد الاستثمار في التابعة هو:

$$\begin{aligned} & \text{حصة القابضة من دخل التابعة : } 50.000 \times 90\% = 45.000 \\ & + \text{أرباح محققة ناتجة عن بيع البضاعة : } 6.000 \times 90\% = 5.400 \\ & \underline{50.400} \end{aligned}$$

و يتم إثباته بموجب القيد التالي:

٥٠.٤٠٠	من حـ / الاستثمار في التابعة
٥٠.٤٠٠	إلى حـ / إيراد الاستثمار في التابعة
	إثبات إيراد الاستثمار في التابعة
٥٠.٤٠٠	من حـ / إيراد الاستثمار في التابعة
٥٠.٤٠٠	إلى / ملخص الدخل
	إقفال حساب إيراد الاستثمار في التابعة

ثانياً: قيود ورقة العمل:

- القيد رقم (١):

مدین	دائن
٥٠.٤٠٠	إيراد الاستثمار في التابعة
٥٠.٤٠٠	الاستثمار في التابعة
	- القيد رقم (٢): للاعتراف بالأرباح:

مدین	دائن
٦.٠٠٠	أرباح محجوزة في التابعة
٦.٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
	- القيد رقم (٣): لإثبات حصة الأقلية:

مدین	حصة الأقلية
٥٦.٠٠	

دائن	حقوق الأقلية (٥٠.٠٠٠ × ١٠% + ٦.٠٠٠ × ١٠%)
٥٦.٠٠	

ثالثاً: ورقة عمل التوحيد كما تظهر في ٢٠٠٨/١٢/٣١:

ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٨/١٢/٣١

الأرقام الموحدة	التسوية والاستبعاد		التابعة	القابضة	البيان
	دائمين	مدين			
					<u>قائمة الدخل</u>
١٢.....	-	-	٤.....	٨.....	المبيعات
-	-	(١) ٥.٤٠٠	-	٥.٤٠٠	إيراد الاستثمار في التابعة
(٧٩٤.٠٠)	(٢) ٦.٠٠٠	-	(٣.٠٠٠.٠٠)	(٥.٠٠٠.٠٠)	تكلفة بضاعة مبيعة
(٢٥.٠٠٠)	-	-	(٥.٠٠٠)	(٢.٠٠٠.٠٠)	مصاريف مختلفة
(٥٦.٠٠)	-	٥٦.٠٠	-	-	حصة الأقلية
١٥.٤.٠٠	٦.٠٠٠	٥٦.٠٠٠	٥.٠٠٠	١٥.٤.٠٠	صافي الربح
					<u>الميزانية</u>
xxx	xxx	(٢) ٦.٠٠٠	xxx	xxx	أرباح محجوزة في التابعة

من ورقة عمل التوحيد وبالمقارنة مع ورقة عمل التوحيد الواردة في الحالة رقم (٤) السابقة نجد أن صافي ربح القابضة قد انخفض بمقدار (٦٠٠) بينما زادت حصة الأقلية بنفس المقدار والسبب في ذلك يعود إلى أن الأرباح المحققة في هذه الحالة والبالغة ٦٠٠ هي من حق القابضة بمقدار (٦٠٠ × ٩٠%) والباقي للأقلية بمقدار (٦٠٠ × ١٠%). بينما في الحالة السابقة كانت جميع الأرباح المحققة من حق الشركة القابضة فقط.



تمارين حول الوحدة التعليمية الحادية عشرة

التمرين رقم (١):

بتاريخ ٢٠٠٥/١/١ تملك الشركة س ٩٠% من صافي أصول الشركة ص وخلال عامي ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ كانت العمليات المتبادلة المتعلقة بالمخزون على النحو التالي:

أ- في عام ٢٠٠٦: باعت الشركة ص إلى الشركة س بضاعة بمبلغ (٢٠٠.٠٠٠) تكلفتها (١٧٥.٠٠٠) وقد قامت الشركة س ببيع ٦٠% من هذه البضاعة خلال عام ٢٠٠٤ إلى الشركة ل بمبلغ (١٥٠.٠٠٠).

ب- في عام ٢٠٠٧: باعت الشركة س البضاعة المدورة من عام ٢٠٠٦ من أصل العملية المتبادلة إلى الشركة ع بمبلغ (١٠٠.٠٠٠).

ج- باعت الشركة س إلى الشركة ص بضاعة بمبلغ (٣٠٠.٠٠٠) تكلفتها ٢٢٥.٠٠٠.

د- باعت الشركة ص حتى ٢٠٠٧/١٢/٣١ من البضاعة المشتراة من الشركة س (١٥٠.٠٠٠) إلى الشركة ط بمبلغ (٢٠٠.٠٠٠). 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 ٢٠٠٧/١٢/٣١ كما يلي:

قائمة الدخل في ٢٠٠٧/١٢/٣١

البيان	الشركة س	الشركة ص
مبيعات	١٢٠.٠٠٠	٣٦٠.٠٠٠
تكلفة بضاعة مبيعة	(٦٠.٠٠٠)	(٢٠٠.٠٠٠)
مصاريف مختلفة	(٢٠.٠٠٠)	(٦٠.٠٠٠)
الإجمالي	<u>٤٠.٠٠٠</u>	<u>١٠٠.٠٠٠</u>

علاوة على ذلك أعلنت الشركة ص عن توزيع ٣٠% من أرباحها الصافية.

المطلوب:

- (١) إجراء القيود المحاسبية اللازمة بدفاتر القابضة والمتعلقة بحساب الاستثمار في التابعة لعام ٢٠٠٧.
- (٢) إجراء كافة قيود التسوية والاستبعاد لعام ٢٠٠٧.
- (٣) إعداد ورقة عمل التوحيد التي تظهر قائمة الدخل الموحدة عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٧/١٢/٣١.

العشرين رقم (٢):

فيما يلي قائمتي الدخل الخاصة بالشركة س القابضة والشركة ص التابعة عن عام ٢٠٠٧٥.

البيان	س	ص
مبيعات	٤٥٠٠٠٠	٢١٠٠٠٠
ت. بضاعة مباعه	(١٥٠٠٠٠)	(٧٠٠٠٠)
مصاريف مختلفة	(١٠٠٠٠٠)	(٦٠٠٠٠)
	<u>٢٠٠٠٠٠</u>	<u>٨٠٠٠٠</u>

فإذا علمت ما يلي:

- ١- أن نسبة السيطرة ٩٠%.
- ٢- أن الشركة القابضة تتبع سياسة بيعية تتحلى بإضافة ٢٥% من التكلفة لتحديد سعر البيع.
- ٣- بلغ رصيد المخزون في ٢٠٠٧/١/١ لدى التابعة ٢٠٠٠٠ نصفه من أصل العمليات المتبادلة التي تمت خلال عام ٢٠٠٦ مع القابضة.
- ٤- بلغت مبيعات القابضة التي تمت في عام ٢٠٠٧ إلى التابعة ٥٠٠٠٠.

٥- بلغ رصيد المخزون في ٢٠٠٧/١٢/٣١ لدى التابعة ٢٤٠٠٠ ثلثه من مشتريات التابعة من القابضة.

٦- أن الشركة القابضة تتبع طريقة حقوق الملكية في المحاسبة عن الاستثمار.

٧- أن الشركة التابعة وزعت ٥٠% من أرباحها الصافية في نهاية السنة نقداً.

و المطلوب:

- (١) تحديد إيراد الاستثمار في التابعة عن عام ٢٠٠٧ وكذلك حصة الأقلية.
- (٢) إجراء القيود المحاسبية بدفاتر القابضة وفقاً لطريقة حقوق الملكية.
- (٣) إجراء قيود التسوية والاستبعاد اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة.
- (٤) إعداد ورقة عمل التوحيد التي تظهر قائمة الدخل الموحدة في ٢٠٠٧/١٢/٣١.

التمرين رقم (٣):

تمتلك الشركة ع ٨٠% من أسهم الشركة س وقد بلغ صافي ربح ع من عملياتها الخاصة ١٥٠٠٠٠ وصافي ربح س (١٠٠٠٠٠) وذلك عن عام ٢٠٠٧ وفيما يلي البيانات المتعلقة بعمليات البضاعة المتبادلة خلال عام ٢٠٠٧:

- أ- تتبع الشركة التابعة سياسة بيعية ثابتة مع الشركة القابضة.
- ب- باعت الشركة س خلال العام بضاعة إلى الشركة ع بمبلغ (٨٠٠٠٠٠) تكلفتها ٦٤٠٠٠٠.

ج- بلغ مخزون ٢٠٠٧/١/١ (٨٠٠٠٠) بسعر البيع وهو من أصل العمليات المتبادلة بين الشركتين في عام ٢٠٠٦.

د- بلغ مخزون ٢٠٠٥/١٢/٣١ لدى الشركة ع ٢٠٠٠٠٠ منه ١٢٠٠٠٠ من أصل العملية المتبادلة.

فإذا علمت أن الشركة تستخدم أسلوب الجرد المستمر.

المطلوب:

- (١) تحديد إيرادات الاستثمار في التابعة لعام ٢٠٠٧ وإثباته محاسبياً.
- (٢) إجراء قيود التسوية والاستبعاد في ورقة عمل التوحيد .
- (٣) تحديد الربح الموحد وإثبات أنه يساوي إلى ربح الشركة القابضة في عام ٢٠٠٧.

التمرين رقم (٤):

كانت قائمة الدخل للشركة س القابضة وللشركة ع التابعة في ٢٠٠٦/١٢/٣١

على النحو التالي:

البيان	س	ع
مبيعات	١٢٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠
- تكلفة البضاعة المباعة	(٨٥٠٠٠٠)	(٤٥٠٠٠٠)
مصاريف مختلفة	(١٥٠٠٠٠)	(١٧٠٠٠٠)
صافي الدخل	<u>٢٠٠٠٠٠</u>	<u>١٨٠٠٠٠</u>

فإذا علمت:

- أ- أنه من أصل مبيعات القابضة مبلغ ٢٠٠٠٠٠ تمت إلى الشركة التابعة وأن القابضة تتبع سياسة بيعية تتجلى بإضافة ٢٠% إلى التكلفة لتحديد سعر البيع.
- ب- أنه من أصل مبيعات التابعة مبلغ ١٠٠٠٠٠ تمت إلى القابضة وأن التابعة تتبع سياسة بيعية تتجلى بإضافة ٢٥% إلى التكلفة لتحديد سعر البيع.
- ج- لم تتمكن التابعة من بيع كامل البضاعة المشتراة من القابضة حيث بقي منها ٦٠٠٠٠ غير مباع لأطراف خارجية.
- د- لم تتمكن القابضة من بيع كامل البضاعة المشتراة من التابعة حيث بقي منها ٢٠٠٠٠ غير مباع لأطراف خارجية.
- هـ- تبلغ نسبة السيطرة ٨٠%.

المطلوب:

(١) إجراء القيود المحاسبية اللازمة بدفاتر القابضة والتي تنتج عن تطبيق طريقة حقوق الملكية مع العلم أنه تم الإعلان عن توزيع ٢٠% من الأرباح الصافية من قبل كُـل من القابضة والتابعة.

(٢) إجراء القيود في ورقة عمل التوحيد.

(٣) إعداد قائمة الدخل الموحد في ٢٠٠٦/١٢/٣١.



الوحدة التعليمية الثانية عشرة

العمليات المتبادلة المتعلقة

بالمخزون السلعي (جرد نهائي)

الأهداف التعليمية:

تهدف هذه الوحدة إلى تعريف الطالب بما يلي:

- ١- أثر العمليات المتبادلة المتعلقة بالمخزون على القوائم المالية الموحدة.
- ٢- إجراءات المعالجة للعمليات المتبادلة المتعلقة بالمخزون بين القابضة والتابعة.
- ٣- أثر العمليات المتبادلة المتعلقة بالمخزون على إيرادات الاستثمار في التابعة.
- ٤- أثر العمليات المتبادلة المتعلقة بالمخزون على حصة الأقلية من دخل التابعة.
- ٥- التعرف على قيود التسوية والاستبعاد الواجب إجراؤها في ورقة عمل التوحيد بسبب العمليات المتبادلة.



الوحدة التعليمية الثانية عشرة

العمليات المتبادلة المتعلقة

بالمخزون السلعي (جرد نهائي)

مقدمة:

من المعروف محاسبياً أنه في حال إتباع 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 ١/١ 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 القايضة إلى التابعة	من التابعة إلى القايضة
أ- في حال عدم بقاء المخزون من أصل العملية المتبادلة	مدین/مبيعات، دائن مشتريات	نفسه
ب- في حال بقاء مخزون (١) بنهاية السنة الأولى (٢)	مدین مبيعات مدین/بضاعة ١٢/٣١ قائمة دعيل دائن/بضاعة ١٢/٣١ ميزانية	نفسه نفسه
٢) في حال عدم بيع المخزون في السنة الثانية لأطراف خارجية	مدین بضاعة ١٢/٣١ قائمة دعيل دائن بضاعة ١٢/٣١ ميزانية مدین استثمارات في التابعة دائن بضاعة ١/١ دعيل	مدین نفسه مدین أرباح محجوزة تابعة ١/١ دائن بضاعة ١/١ دعيل

مدن أرباح محصورة نهاية ١/١ دائن بضاعة ١/١ دخل	مدن الاستثمارات في التابعة دائن بضاعة ١/١ دخل	٣) في حال البيع لأطراف خارجية في العام التالي (السنة الثالثة)
--	--	--

ولتوضيح هذه الإجراءات والقيود في ورقة عمل التوحيد سوف نتناولها من خلال الفقرات والأمثلة التالية (بفرض أن الشركة تستخدم طريقة حقوق الملكية في المحاسبة عن الاستثمار في التابعة).

أولاً: البيع من القابضة إلى التابعة:

تمتلك الشركة س ٨٠% من صافي أصول الشركة ص وفي ٢٠٠٦/١٢/٣١ كانت قائمة الدخل للشركة س من نشاطها الخاص وللشركة ص على النحو التالي:
قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٦/١٢/٣١

الشركة ص	الشركة س	البيان
٨٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠	المبيعات
+ ١٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	بضاعة ١٢/٣١
<u>٩٠٠٠٠٠</u>	<u>١٤٠٠٠٠٠</u>	إجمالي
١٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	بضاعة ١/١
٤٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠	مشتريات
٣٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	م. شراء
<u>١٧٠٠٠٠٠</u>	<u>١٥٠٠٠٠٠</u>	مصاريف مختلفة
<u>٧٢٠٠٠٠٠</u>	<u>١٢٠٠٠٠٠٠</u>	إجمالي
١٨٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠	صافي الدخل

فإذا علمت أنه من أصل مبيعات س (القابضة) مبلغ ٢٠٠٠٠٠٠ تمت إلى الشركة ص (التابعة) وأن القابضة تتبع سياسة بيعية تتحلى بإضافة ٢٠% إلى التكلفة لتحديد سعر

البيع. هذا وقد تمكنت الشركة التابعة وخلال عام ٢٠٠٦ من بيع جميع البضاعة المشتراة من الشركة العالمية لأطراف خارجية بمبلغ (٢٤٠٠٠٠).

المطلوب:

١- إجراء القيود المحاسبية بدفاتر القابضة وفقاً لطريقة حقوق الملكية.

٢- إجراء القيود في ورقة عمل التوحيد.

٣- إعداد ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٦/١٢/٣١.

الحل: الطلب الأول: القيود المحاسبية:

من أجل إجراء القيود المحاسبية بدفاتر القابضة ينبغي تحديد إيرادات الاستثمار في التابعة.

إيرادات الاستثمار في التابعة $180000 \times 80\% = 144000$

١٤٤٠٠٠ من حـ / الاستثمار في التابعة

١٤٤٠٠٠ إلى حـ / إيرادات الاستثمار في التابعة

إثبات إيرادات الاستثمار في التابعة

١٤٤٠٠٠ من حـ / إيرادات الاستثمار في التابعة

١٤٤٠٠٠ إلى ملخص الدخل

إقفال حساب إيرادات الاستثمار في التابعة

- الطلب الثاني: قيود ورقة عمل التوحيد:

- القيد رقم (١): لحذف إيرادات الاستثمار

مدين

١٤٤٠٠٠ إيرادات الاستثمار في التابعة

دائن

الاستثمار في التابعة

١٤٤٠٠٠

- القيد رقم (٢): لإلغاء المبيعات بدفاتر القابضة والتي تعادل المشتريات في دفاتر

التابعة:

مدين

مبيعات ٢٠٠٠٠

دائن

المشتريات ٢٠٠٠٠

يهدف هذا القيد إلى حذف مبلغ البيع بدفاتر الشركة العالمية والذي يعادل مبلغ الشراء بدفاتر الشركة العربية لتجنب الازدواجية في احتساب المبيعات والمشتريات.

- القيد رقم (٣): لإثبات حصة الأقلية:

مدين

حصة الأقلية (١٨٠٠٠٠ × ٢٠%) ٣٦٠٠٠

دائن

حقوق الأقلية ٣٦٠٠٠

ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٨/١٢/٣١

الأرقام الموحدة	التسوية والاستبعاد		ص	س	البيان
	دائن	مدين			
١٨٠٠٠٠٠	-	(٢) ٢٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠	المبيعات
٣٠٠٠٠٠	-	-	١٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	بضاعة ١٢/٣١
-	-	(١) ١٤٤٠٠٠	-	١٤٤٠٠٠٠	إيراد الاستثمار في التابعة
٢١٠٠٠٠	-	٣٤٤٠٠٠	٩٠٠٠٠٠	١٥٤٤٠٠٠	إجمالي الإيرادات
١٠٠٠٠٠٠	(٢) ٢٠٠٠٠٠	-	٤٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠	مشتريات
٣٢٠٠٠٠	-	-	١٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	بضاعة ١/١
٨٠٠٠٠	-	-	٣٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	م. شراء
٣٢٠٠٠٠	-	-	١٧٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	مصاريف مختلفة
٣٦٠٠٠	-	(٣) ٣٦٠٠٠	-	-	حصة الأقلية
١٧٥٦٠٠٠	-	-	٧٢٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠	إجمالي المصاريف
٣٤٤٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٣٨٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠	٣٤٤٠٠٠	صافي الدخل

الحالة رقم (٢): 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 ٦٠٠٠٠ ضمن مخزون ٢٠٠٦/١٢/٣١. والمطلوب:

(١) إجراء القيود المحاسبية بدفاتر القابضة.

(٢) إجراء قيود عمل التوحيد.

(٣) إعداد ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٦/١٢/٣١.

١- 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: $١٨٠٠٠٠ \times ٨٠\% = ١٤٤٠٠٠$

١- أرباح غير محققة في مخزون ١٢/٣١ $٦٠٠٠٠ \times ٢٠/٢٠ = (١٠٠٠٠)$

١٣٤٠٠٠

١٣٤٠٠٠ من حـ / الاستثمار في التابعة

١٣٤٠٠٠

إلى حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

١٣٤٠٠٠ من حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

١٣٤٠٠٠

إلى ملخص الدخل

إقفال حساب إيراد الاستثمار

٢- قيود أوراق العمل في نهاية عام ٢٠٠٦:

١: قيد إلغاء إيراد الاستثمار في التابعة

مدين

١٣٤٠٠٠ إيراد الاستثمار في التابعة

دائن

١٣٤٠٠٠ الاستثمار في التابعة

٢: قيد إلغاء المبيعات والمشتريات:

مدين

٢٠٠٠٠٠ المبيعات

دائن

٢٠٠٠٠٠ المشتريات

٣: قيد إلغاء الربح غير المحقق وتخفيض المخزون في نهاية عام ٢٠٠٦:

مدين

١٠٠٠٠ مخزون ١٢/٣١/ قائمة الدخل

دائن

١٠٠٠٠ مخزون ١٢/٣١/ ميزانية ختامية

٤: إثبات حصة الأقلية

مدين

٣٦٠٠٠ حصة الأقلية

دائن

٣٦٠٠٠ حقوق الأقلية (١٨٠٠٠٠ × ٢٠%)

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 (٢): 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 (٢٠٠٠٠٠)، 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 (٢٠٠٠٠٠) والتي تمثل مشتريات التابعة من القابضة. وسنلاحظ (في الفقرة التالية) أن هذا القيد سيبقى كما هو وب نفس القيمة في حال كون البيع تم من التابعة للقابضة، كما أنه لا يتغير حتى في حالة بيع جزء من البضاعة خلال العام ٢٠٠٦ لأطراف خارجية.

- وفي القيد رقم (٣): تم تخفيض الربح غير المحقق لأن البضاعة المباعة من قبل القابضة للتابعة والباقية لدى التابعة يتم تقييمها لدى التابعة بتكلفة تبلغ ٦٠٠٠٠، وهذا يعني أنها ستظهر في ميزانية التابعة بقيمة مضخمة عن تكلفتها الأصلية بمقدار ٦٠٠٠. لذا يتم إجراء هذا القيد بهدف تخفيض ربح بيع البضاعة غير المتحقق والبالغ ٦٠٠٠ وتخفيض قيمة البضاعة المضخمة بالقيمة نفسها. وبترحيل هذا القيد إلى عامود التسوية والاستبعاد في قائمة الدخل تجعل بضاعة ١٢/٣١ مدنية الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض بحمل الربح وبالتالي صافي الربح الموحد. أما الطرف الدائن في القيد فيتم من خلاله

تخفيض مخزون ١٢/٣١ في الميزانية الموحدة لإظهار البضاعة بتكلفتها الأصلية
 $50.000 = (100.000 - 60.000)$

وبالنسبة إلى القيد الأخير والمتعلق في حصة الأقلية تم احتسابها على أساس صافي
 ربح التابعة ولم تتأثر هذه الحصة بأية أرباح غير محققة لأن البيع كان اتجاهًا من أعلى
 إلى أسفل.

وتظهر ورقة عمل التوحيد بنهاية عام ٢٠٠٦ على النحو التالي:

ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في ١٢/٣١/٢٠٠٦

الأرقام الموحدة	التسوية والاستبعاد		ص	ص	البيان
	دائن	مدين			
					<u>قائمة الدخل</u>
١٨٠.٠٠٠	-	(١) ٢٠.٠٠٠	٨٠.٠٠٠	١٢٠.٠٠٠	المبيعات
-	-	(١) ١٣٤.٠٠٠	-	١٣٤.٠٠٠	إيراد الاستثمار في التابعة
٢٩.٠٠٠	-	(٢) ١.٠٠٠	١.٠٠٠	٢.٠٠٠	بضاعة ١٢/٣١
<u>٢٠٩.٠٠٠</u>	-	٣٤٤.٠٠٠	<u>٩٠.٠٠٠</u>	<u>١٥٣٤.٠٠٠</u>	إجمالي
٣٢.٠٠٠	-	-	١٢.٠٠٠	٢.٠٠٠	بضاعة ١/١
١٠.٠٠٠	(١) ٢٠.٠٠٠	-	٤.٠٠٠	٨.٠٠٠	مشتريات
٨.٠٠٠	-	-	٣.٠٠٠	٥.٠٠٠	م. شراء
٣٢.٠٠٠	-	-	١٧.٠٠٠	١٥.٠٠٠	مصاريف مختلفة
٣٦.٠٠٠	-	(١) ٣٦.٠٠٠	-	-	حصة الأقلية
<u>١٧٥٦.٠٠٠</u>	-	-	<u>٧٢.٠٠٠</u>	<u>١٢.٠٠٠</u>	إجمالي
<u>٣٣٤.٠٠٠</u>	<u>٢٠.٠٠٠</u>	<u>٣٨.٠٠٠</u>	<u>١٨.٠٠٠</u>	<u>٣٣٤.٠٠٠</u>	صافي الدخل
					<u>الميزانية</u>
٢٩.٠٠٠	١.٠٠٠	-	١.٠٠٠	٢.٠٠٠	مخزون سليم

الحالة رقم (٣): 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 ٢٠٠٧/١٢/٣١ على النحو التالي:

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٧/١٢/٣١

البيان	الشركة س	الشركة ص
مبيعات	١٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠
بضاعة ١٢/٣١	١٥٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
إجمالي	١١٥٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠
بضاعة ١/١	٢٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
مشتريات	٥٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠
مصاريف شراء	٣٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
مصاريف مختلفة	٧٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
إجمالي	٨٥٠٠٠٠	٦٦٠٠٠٠
صافي الدخل	٣٠٠٠٠٠	٢٤٠٠٠٠

والمطلوب:

- ١- إجراء القيود المحاسبية بدفاتر القابضة وفقاً لطريقة حقوق الملكية.
 - ٢- إجراء القيود في ورقة عمل التوحيد.
 - ٣- إعداد ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٧/١٢/٣١.
- أولاً: القيود بدفاتر الشركة القابضة:

إيراد الاستثمار في التابعة: $٢٤٠٠٠٠ \times ٨٠\% = ١٩٢٠٠٠$

ويتم إثباته بموجب القيد التالي:

١٩٢٠٠٠ من حـ/ الاستثمار في التابعة
١٩٢٠٠٠ إلى حـ/ إيرادات الاستثمار في التابعة

إثبات إيرادات الاستثمار في التابعة.

١٩٢٠٠٠ من حـ/ إيرادات الاستثمار في التابعة
١٩٢٠٠٠ إلى / ملخص الدخل

إقفال حساب إيرادات الاستثمار في التابعة.

ثانياً: القيود في ورقة عمل التوحيد:

- القيد رقم (١): لإلغاء إيرادات الاستثمار:

مدين

١٩٢٠٠٠ إيرادات الاستثمار في التابعة

دائن

١٩٢٠٠٠ الاستثمار في التابعة.

- القيد رقم (٢):

بما أن البضاعة المشتراة في عام ٢٠٠٦ ما زالت تظهر في القوائم المالية للشركة العربية بمبلغ يزيد عن التكلفة الأصلية بمقدار (١٠٠٠٠)، وهي الأرباح غير المحققة الناتجة عن شراء البضاعة من العالمية (القابضة) في عام ٢٠٠٦ وإزالة هذا الربح غير المحقق نسجل القيد التالي:

مدين

١٠٠٠٠ بضاعة ١٢/٣١ قائمة الدخل

دائن

١٠٠٠٠ بضاعة ١٢/٣١ ميزانية ختامية

- القيد رقم (٣):

إن حساب الاستثمار في التابعة يظهر بأقل مما يجب بمقدار (١٠٠٠٠) أي بمقدار الأرباح غير المحققة الأمر الذي يجعل من الصعوبة حذفه بشكل مكافئ لصافي أصول التابعة كما في ٢٠٠٧/١/١، ولتعويض هذا النقص نحري القيد التالي:

مدین

١٠٠٠٠ الاستثمار في التابعة

دائن

بضاعة ١/١ قائمة الدخل

١٠٠٠٠

من القيد رقم (٢) ورقم (٣) نلاحظ أنه نتيجة لجعل حساب بضاعة ١٢/٣١ مدیناً وجعل حساب بضاعة ١/١ دائناً في قائمة الدخل فلا يوجد أثر على تكلفة المبيعات وبالتالي لم يتأثر صافي الدخل الموحد لعام ٢٠٠٧ كما سنرى لاحقاً، وهذا مماثل لعدم تأثر صافي دخل الشركة العالمية للعام نفسه.

- القيد رقم (٤): لإثبات حصة الأقلية:

مدین

٤٨٠٠٠ حصة الأقلية في دخل التابعة

دائن

حقوق الأقلية (٢٤٠٠٠٠ × ٢٠%)

٤٨٠٠٠

ثالثاً: وتظهر ورقة عمل التوحيد على النحو التالي:

ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٧/١٢/٣١

الأرقام الموحدة	التسوية والاستبعاد		ص	م	البيان
	دائن	مدین			
					<u>قائمة الدخل</u>
١٨٠٠٠٠	-	-	٨٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	المبيعات
-	-	(١) ١٩٢٠٠	-	١٩٢٠٠	إيراد الاستثمار في التابعة
٢٤٠٠٠٠	-	(٢) ١٠٠٠	١٠٠٠٠	١٥٠٠٠	بضاعة ١٢/٣١
٢٠٤٠٠٠	-	٢٠٢٠٠	٩٠٠٠٠	١٣٤٢٠٠	إجمالي
٢٩٠٠٠٠	(٣) ١٠٠٠	-	١٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	بضاعة ١/١
١٠٥٠٠٠	-	-	٥٠٠٠٠	٥٥٠٠٠	مشتريات
٥٠٠٠	-	-	٢٠٠٠	٣٠٠٠	مصاريف شراء

١١٠٠٠٠	-	-	٤٠٠٠٠	٧٠٠٠٠	مصاريف مختلفة
٤٨٠٠٠	-	(١) ٤٨٠٠٠	-	-	حصة الأقلية
<u>١٥٤٨٠٠٠</u>	-	-	<u>٦٦٠٠٠٠</u>	<u>٨٥٠٠٠٠</u>	إجمالي
٤٩٢٠٠٠	١٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	٢٤٠٠٠٠	٤٩٢٠٠٠	صافي الدخل
					الميزانية
٢٤٠٠٠٠	(٢) ١٠٠٠٠	-	١٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	مخزون سلمي
-	-	(٣) ١٠٠٠٠	-	-	الاستثمار في التابعة

الحالة رقم (٤): 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 ٢٠٠٨. وقد كانت قائمة الدخل للشركة س من
نشاطها الخاص في عام ٢٠٠٨ وكذلك للشركة العربية على النحو التالي:
قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٨/١٢/٣١

الشركة ص	الشركة س	البيان
٤٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠	المبيعات
<u>١٠٠٠٠٠</u>	<u>٢٠٠٠٠٠</u>	بضاعة ١٢/٣١
<u>٥٠٠٠٠٠</u>	<u>١٠٠٠٠٠٠</u>	إجمالي
١٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠	بضاعة ١/١
١٥٠٠٠٠	٣٥٠٠٠٠	مشتريات
٢٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	مصاريف شراء
<u>٣٠٠٠٠</u>	<u>٦٠٠٠٠</u>	مصاريف مختلفة
<u>٣٠٠٠٠٠</u>	<u>٦٠٠٠٠٠</u>	إجمالي
٢٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	صافي الدخل

والمطلوب:

- ١- إجراء القيود المحاسبية بدفاتر القابضة.
 - ٢- إجراء القيود في ورقة عمل التوحيد.
 - ٣- إعداد ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٨/١٢/٣١.
- أولاً: القيود المحاسبية بدفاتر القابضة:

حصة القابضة من دخل التابعة: $٢٠٠٠٠٠ \times ٨٠\% = ١٦٠٠٠٠$

أرباح محققة

إيراد الاستثمار في التابعة: ١٧٠٠٠٠

١٧٠٠٠٠ من حـ / الاستثمار في التابعة

١٧٠٠٠٠ إلى حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

١٧٠٠٠٠ من حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

١٧٠٠٠٠ إلى / ملخص الدخل

إقفال حساب إيراد الاستثمار في التابعة

ثانياً: قيود ورقة العمل:

- القيد رقم (١): لإلغاء إيراد الاستثمار.

مدين

١٧٠٠٠٠ إيراد الاستثمار في التابعة

دائن

الاستثمار في التابعة

١٧٠٠٠٠

- القيد رقم (٢):

للاعتراف بالأرباح المحققة نتيجة البيع لأطراف خارجية

مدین
الاستثمار في التابعة ١٠٠٠٠

دائن

بضاعة ١/١ قائمة الدخل ١٠٠٠٠

حيث إنه جعل بضاعة ١/١ بقائمة الدخل دائنة يؤدي إلى تخفيض تكلفة المبيعات وبالتالي زيادة صافي الدخل الموحد لعام ٢٠٠٨ وهذا يعادل الزيادة في صافي دخل الشركة القابضة (س) للعام نفسه.
- القيد رقم (٣):

لإثبات حصة الأقلية في دخل التابعة:

مدین
حصة الأقلية في دخل التابعة ٤٠٠٠٠

دائن

حقوق الأقلية (٢٠٠٠٠٠ × ٢٠%) ٤٠٠٠٠

ثالثاً: ورقة عمل التوحيد:

وتظهر ورقة عمل التوحيد على النحو التالي:

ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٨/١٢/٣١

الأرقام الموحدة	التسوية والاستبعاد		س	ص	البيان
	دائنين	مدينين			
					<u>قائمة الدخل</u>
١٢٠٠٠٠	-	-	٤٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	المبيعات
-	-	(١٧٠٠٠)	-	١٧٠٠٠	إيراد الاستثمار في التابعة
٣٠٠٠٠	-	-	١٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	بضاعة ١٢/٣١
١٥٠٠٠٠	-	-	٥٠٠٠٠	١١٧٠٠٠	الإجمالي
٢٤٠٠٠٠	(١٠٠٠٠)	-	١٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	بضاعة ١/١
٥٠٠٠٠	-	-	١٥٠٠٠	٣٥٠٠٠	مشتريات

٦٠٠٠٠	-	-	٢٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	مصاريف شراء
٩٠٠٠٠	-	-	٣٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	مصاريف مختلفة
٤٠٠٠٠	-	(٤) ٤٠٠٠٠	-	-	حصة الأقلية
٩٣٠٠٠٠		-	٣٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠	الإجمالي
٥٧٠٠٠٠	١٠٠٠٠	٢١٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٥٧٠٠٠٠	صافي الدخل

* 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 حتى نهاية السنة المالية غير مباع لأطراف خارجية فإنه يتم إجراء قيدين في ورقة عمل التوحيد، القيد الأول لإلغاء عملية البيع والقيد الثاني لعدم الاعتراف بالخسائر غير المحققة وبأخذ هذا القيد الشكل التالي:

مدین

xx بضاعة ١٢/٣١ / ميزانية

دائن

xx بضاعة ١٢/٣١ / قائمة دخل

وبالنسبة للتأثير على دفاتر القابضة فإنه يتم 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:

مدین

xxx بضاعة ١٢/٣١ / ميزانية

دائن

xxx بضاعة ١٢/٣١ / قائمة دخل

مدين

xxx بضاعة ١/١ / قائمة دخل

دائن

xxx 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 على دفاتر القابضة من جهة، وعلى ورقة عمل التوحيد. فيما يتعلق بالتأثير على دفاتر القابضة 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

xxx بضاعة ١/١ / قائمة دخل

دائن

xx الاستثمار في التابعة

حيث إنه جعل بضاعة ١/١ 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 (١-٣) 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، يتم 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 بسدقاتر التابعة ضمن رصيد حساب الأرباح المحجوزة. حيث يصبح هذا القيد على النحو التالي

مدین

xxx أرباح محجوزة في التابعة

دائن

xx بضاعة ١/١/ قائمة الدخل

ولبيان هذه الاختلافات سوف نستخدم المثال نفسه الوارد في الفقرة السابقة (٣-١) وفي الحالات الأربع:

الحالة رقم (١): بيع بضاعة من التابعة إلى القابضة مع عدم بقاء مخزون منها بنهاية المدة:

بافتراض بيانات المثال السابق نفسه والوارد في الفقرة (٣-١) الحالة رقم (١) 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 (٢): بقاء جزء من البضاعة المتبادلة غير مباع حتى نهاية السنة لأطراف خارجية:

بافتراض بيانات الحالة رقم (٢) الواردة في الفقرة السابقة (١-٣) فتكون إجراءات المعالجة كما يلي:

(١) إيرادات الاستثمار في التابعة:

حصة القابضة من دخل الاستثمار : $180.000 \times 80\% = 144.000$

- أرباح غير محققة في مخزون ٣١/١٢ / $100.000 \times 80\% = (80.000)$

136.000

ويتم إثباته بال قيد التالي:

136.000 من حـ / الاستثمار في التابعة

إلى حـ / إيرادات الاستثمار في التابعة . 136.000

إثبات إيرادات الاستثمار في التابعة .

136.000 من حـ / إيرادات الاستثمار في التابعة

إلى / ملخص الدخل 136.000

إقفال إيرادات الاستثمار في التابعة

(٢) قيود ورقة عمل التوحيد:

- القيد رقم (١):

مدین

136.000 إيرادات الاستثمار في التابعة

دائن

136.000 الاستثمار في التابعة

- القيد رقم (٢):

مدین

مبيعات ٢٠٠٠٠٠

دائن

المشتريات

٢٠٠٠٠٠

- القيد رقم (٣):

مدین

دائن

١٠٠٠٠ بضاعة ١٢/٣١ قائمة الدخل ١٠٠٠٠ بضاعة ١٢/٣١ ميزانية

- القيد رقم (٤):

مدین

٣٤٠٠٠ حصة الأقلية من دخل التابعة

دائن

٣٤٠٠٠ حقوق الأقلية (١٨٠٠٠٠ × ٢٠% - ٢٠ × ١٠٠٠٠%)

من القیود نلاحظ وبالمقارنة مع الحالة رقم (٢) في الفقرة السابقة أن إيراد الاستثمار قد ازداد بمقدار ٢٠٠٠ 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 ٢٠٠٦ على النحو التالي:

ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في ١٢/٣١/٢٠٠٦

الأرقام الموحدة	التسوية والاستبعاد		ص	ص	البيان
	دائنين	مدینين			
١٨٠٠٠٠٠	-	(١) ٢٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠	قائمة الدخل
-	-	(١) ١٣٦٠٠٠	-	١٣٦٠٠٠	مبيعات
٢٩٠٠٠٠	-	(٢) ١٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	إيراد الاستثمار في التابعة
٢٠٩٠٠٠٠	-	-	٩٠٠٠٠٠	١٥٣٦٠٠٠	بضاعة ١٢/٣١
					إجمالي

٣٢.٠٠٠	-	-	١٢.٠٠٠	٢.٠٠٠	بضاعة ١/١
١.٠٠٠.٠٠٠	(١) ٢.٠٠٠.٠٠٠	-	٤.٠٠٠.٠٠٠	٨.٠٠٠.٠٠٠	مشتريات
٨.٠٠٠.٠٠٠	-	-	٣.٠٠٠.٠٠٠	٥.٠٠٠.٠٠٠	مصاريف شراء
٣٢.٠٠٠.٠٠٠	-	-	١٧.٠٠٠.٠٠٠	١٥.٠٠٠.٠٠٠	مصاريف مختلفة
٣٤.٠٠٠.٠٠٠	-	(١) ٣٤.٠٠٠.٠٠٠	-	-	حصة الأقلية
١٧٥٤.٠٠٠.٠٠٠		-	٧٢.٠٠٠.٠٠٠	١٢.٠٠٠.٠٠٠	إجمالي
٣٣٦.٠٠٠.٠٠٠	٢.٠٠٠.٠٠٠	٣٨.٠٠٠.٠٠٠	١٨.٠٠٠.٠٠٠	٣٣٦.٠٠٠.٠٠٠	صافي الدخل
					الميزانية
٢٩.٠٠٠.٠٠٠	(٣) ١.٠٠٠.٠٠٠	-	١.٠٠٠.٠٠٠	٢.٠٠٠.٠٠٠	المخزون

الحالة رقم (٣): عدم تمكن الشركة القابضة من بيع المخزون في العام التالي:
 بافتراض البيانات نفسها الحالة رقم (٣) الواردة في الفقرة السابقة (١-٣) فإن
 إجراءات المعالجة تكون على النحو التالي:

١- القيود بدفاتر القابضة:

١٩٢.٠٠٠ من حـ / الاستثمار في التابعة
 إلى حـ / إيراد الاستثمار في التابعة ١٩٢.٠٠٠
 ١٩٢.٠٠٠ من حـ / إيراد الاستثمار في التابعة
 إلى / ملخص الدخل ١٩٢.٠٠٠

٢- قيود ورقة عمل التوحيد:

- القيد رقم (١):
 مدين دائن
 ١٩٢.٠٠٠ إيراد الاستثمار في التابعة ١٩٢.٠٠٠ الاستثمار في التابعة
 - القيد رقم (٢):
 مدين دائن
 ١.٠٠٠.٠٠٠ بضاعة ١٢/٣١ / قائمة دخل
 دائن
 ١.٠٠٠.٠٠٠ بضاعة ١٢/٣١ / ميزانية

- القيد رقم (٣):

مدين

١٠٠٠٠ أرباح محجوزة في التابعة

دائن

بضاعة ١/١/ قائمة الدخل

١٠٠٠٠

- القيد رقم (٤):

مدين

٤٨٠٠٠ حصة الأقلية من دخل التابعة

دائن

حقوق الأقلية

٤٨٠٠٠

من القيود نلاحظ أن القيود ذات الأرقام (١) و(٢) و(٤) بقيت كما هي دون أي تغير وهذا معناه أن هذه القيود لا تتأثر باتجاه العملية المتبادلة. أما القيد رقم «٣» فتم استبدال الجهة المدينة فيها بالأرباح المحجوزة في التابعة عوضاً عن الاستثمار في التابعة.

٣- ورقة عمل التوحيد:

ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٧/١٢/٣١

الأرقام الموحدة	التسوية والاستبعاد		ص	س	البيان
	دائن	مدين			
١٨٠٠٠٠٠	-	-	٨٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	قائمة الدخل
-	-	١٩٢٠٠٠ ^(١)	-	١٩٢٠٠٠	إيراد الاستثمار في التابعة
٢٤٠٠٠٠٠	-	١٠٠٠٠ ^(٢)	١٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	بضاعة ١٢/٣١
٢٠٤٠٠٠٠	-		٩٠٠٠٠٠	١٣٤٢٠٠٠	إجمالي
٢٩٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠ ^(٣)	-	١٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	بضاعة ١/١
١٠٥٠٠٠٠	-	-	٥٠٠٠٠٠	٥٥٠٠٠٠	مشتريات

٥٠٠٠٠	-	-	٢٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	مصاريف شراء
١١٠٠٠٠	-	-	٤٠٠٠٠	٧٠٠٠٠	مصاريف مختلفة
٤٨٠٠٠	-	(١) ٤٨٠٠٠	-	-	حصة الأقلية
١٥٤٨٠٠٠		-	٦٦٠٠٠٠	٨٥٠٠٠٠	إجمالي
٤٩٢٠٠٠	١٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	٢٤٠٠٠٠	٤٩٢٠٠٠	صافي الدخل
					الميزانية
٢٤٠٠٠٠	(١) ١٠٠٠٠	-	١٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	المخزون
-		(٢) ١٠٠٠٠	-	-	أرباح محوزة في ١٢/٣١

الحالة رقم (٤): بيع المخزون المدور من اصل العملية المتبادلة لأطراف خارجية:
 بافتراض بيانات المثال نفسه الواردة في الحالة رقم (٤) الفقرة (٢-٣) تكون
 المعالجة المحاسبية على الشكل التالي:

١- بدفاتر الشركة س:

إيراد الاستثمار في التابعة:

$$حصة القابضة من دخل التابعة : ٢٠٠٠٠٠ \times ٨٠\% = ١٦٠٠٠٠$$

$$+ أرباح محققة نتيجة بيع المخزون : ١٠٠٠٠٠ \times ٨٠\% = ٨٠٠٠٠$$

$$١٦٨٠٠٠$$

و يتم إثباته كما يلي:

١٦٨٠٠٠ من حـ/ الاستثمار في التابعة

إلى حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة ١٦٨٠٠٠

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

١٦٨٠٠٠ من حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

إلى ملخص الدخل ١٦٨٠٠٠

إقفال إيراد الاستثمار في التابعة

٢- قيود ورقة العمل:

- القيد رقم (١):

مدین	دائن
١٦٨٠٠٠ إيراد الاستثمار في التابعة	١٦٨٠٠٠ الاستثمار في التابعة
- القيد رقم (٢):	

مدین	دائن
١٠٠٠٠ أرباح محجوزة في التابعة	١٠٠٠٠ بضاعة ١/١/ قائمة الدخل
- القيد رقم (٣):	

مدین	دائن
٤٢٠٠٠ حصة الأقلية من دخل التابعة	٤٢٠٠٠ حقوق الأقلية (٢٠٪ × ٢٠٠٠٠ + ٢٠٪ × ١٠٠٠٠)

وعمقارنة هذه القيود مع القيود الواردة في الحالة رقم (٤) الواردة في الفقرة (١ - ٣) نلاحظ أنها نفسها ما عدا الطرف المدين في القيد رقم (٢) حيث كانت في الفقرة السابقة الاستثمار في التابعة.

٣- ورقة عمل التوحيد:

وتظهر على الشكل التالي:

ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٨/١٢/٣١

الأرقام الموحدة	التسوية والاستبعاد		ص	ص	البيان
	مدین	دائن			
١٢٠٠٠٠	-	-	٤٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	قائمة الدخل المبيعات
-	-	١٦٨٠٠٠	-	١٦٨٠٠٠	إيراد الاستثمار في التابعة
٣٠٠٠٠٠	-	-	١٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	بضاعة ١٢/٣١
١٥٠٠٠٠٠	-	-	٥٠٠٠٠٠	١١٦٨٠٠٠	إجمالي

٢٤٠٠٠٠	(٢) ١٠٠٠٠	-	١٠٠٠٠	١٥٠٠٠	بضاعة ١/١
٥٠٠٠٠	-	-	١٥٠٠٠	٣٥٠٠٠	مشتريات
٦٠٠٠	-	-	٢٠٠٠	٤٠٠٠	مصاريف شراء
٩٠٠٠	-	-	٣٠٠٠	٦٠٠٠	مصاريف مختلفة
٤٢٠٠٠	-	(٢) ٤٢٠٠٠	-	-	حصة الأقلية
٩٣٢٠٠٠		-	٣٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	إجمالي
٥٦٨٠٠٠	١٠٠٠٠	٢١٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٥٦٨٠٠٠	صافي الدخل
-	-	(٢) ١٠٠٠٠	-	-	الميزانية
-	-	-	-	-	الأرباح المحجوزة

تمارين حول الوحدة التعليمية الثانية عشرة

التمرين رقم (١):

في ٢٠٠٦/١/١ تملك الشركة س ٨٠% من صافي أصول الشركة ص. وفي ٢٠٠٦/٧/١، باعت س بضاعة إلى ص بمبلغ ٦٠٠٠٠٠ تكلفتها ٥٠٠٠٠٠، وبتاريخ ٢٠٠٦/١٠/١ باعت ص نصف البضاعة المشتراة من س بربح قدره ٧٠٠٠٠ ولم تتمكن من بيع النصف الثاني من البضاعة خلال هذا العام وكذلك خلال عام ٢٠٠٧. هذا وقد باعت النصف الثاني من البضاعة المشتراة من س إلى أطراف خارجية خلال عام ٢٠٠٨ بربح مقداره (٨٠٠٠٠) وكانت قائمة الدخل لـ س وص خلال عام ٢٠٠٦ كما يلي:

قائمة الدخل في ٢٠٠٦/١٢/٣١

البيان	س	ص
مبيعات	٢٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠
بضاعة ١٢/٣١	٦٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠٠
الإجمالي	٢٦٠٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠٠
بضاعة ١/١	٤٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠
مشتريات	١٠٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠٠
م. شراء	١٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠٠
	١٥٠٠٠٠٠	١٠٥٠٠٠٠٠
صافي الربح	١١٠٠٠٠٠	٣٥٠٠٠٠٠

والمطلوب:

- (١) إجراء القيود المحاسبية المتعلقة في بيع البضاعة وشرائها بدفاتر س وص.
- (٢) إجراء القيود المحاسبية بدفاتر س والمتعلقة بالاستثمار في التابعة خلال عام ٢٠٠٦.
- (٣) إجراء القيود اللازمة في ورقة عمل التوحيد.
- (٤) إعداد ورقة عمل التوحيد التي تظهر قائمة الدخل الموحدة عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٦/١٢/٣١.

التمرين رقم (٢):

استمراراً لبيانات التمرين رقم (٢) حيث كانت قائمة الدخل للشركتين عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٧/١٢/٣١ كما يلي:

قائمة الدخل في ٢٠٠٧/١٢/٣١

البيان	س	ص
مبيعات	٧٥٠٠٠٠	٣٥٠٠٠٠
بضاعة ١٢/٣١	٢٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠
الإجمالي	١٠٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠٠
بضاعة ١/١	١٥٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
مشتريات	٤٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠
م. شراء	٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠
	٦٠٠٠٠٠	٣٢٥٠٠٠
صافي الدخل	١٦٠٠٠٠٠	١٧٥٠٠٠٠

المطلوب:

- (١) إجراء المعالجة المحاسبية بدفاتر القايضة.
- (٢) إجراء قيود ورقة العمل .
- (٣) إعداد ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٧/١٢/٣١.

التمرين رقم (٣):

استمراراً لبيانات التمرين رقم (٢) حيث كانت قائمة الدخل الخاصة

لـ س وص في ٢٠٠٨/١٢/٣١ كما يلي:

البيان	س	ص
مبيعات	٢٤٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠
بضاعة ١٢/٣١	٨٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
الإجمالي	٣٢٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠
بضاعة ١/١	١٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠
مشتريات	١٤٠٠٠٠	٦٠٠٠٠
م. شراء	٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠
	٢٦٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠
صافي الدخل	٦٠٠٠٠	٣٠٠٠٠

المطلوب:

(١) إجراء المعالجة المحاسبية بدفاتر القابضة.

(٢) إجراء قيود ورقة العمل.

(٣) إعداد ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٨/١٢/٣١.



الوحدة التعليمية الثالثة عشرة
العمليات المتبادلة المتعلقة بالسندات
(حالة الشراء المباشر)
Intercompany Bonds Transactions

الأهداف التعليمية :

بعد قراءة هذه الوحدة سيكون الطالب ملماً بما يلي:

- ١- أثر العمليات المتبادلة المتعلقة بالسندات على القوائم المالية الموحدة.
- ٢- إجراءات المعالجة للعمليات المتبادلة المتعلقة بالسندات بين القابضة والتابعة سواء المشتراة مباشرة أم من السوق المالية.
- ٣- أثر العمليات المتبادلة المتعلقة بالسندات على إيرادات الاستثمار في التابعة.
- ٤- أثر العمليات المتبادلة المتعلقة بالسندات على حصة الأقلية من دخل التابعة.
- ٥- التعرف على قيود التسوية والاستبعاد المتعلقة بالسندات.



الوحدة التعليمية الثالثة عشرة

العمليات المتبادلة المتعلقة بالسندات

(حالة الشراء المباشر)

مقدمة:

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). ويهدف 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 أو كل السندات التي أصدرتها شركة أخرى للمجموعة بتاريخ يلي تاريخ الإصدار ومن السوق المالية - إذا كانت هذه السندات متداولة - أو من طرف خارجي آخر. هنا تكون تكلفة السندات

المشتراة والتي تعتبر 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 على 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 لها بدفاتر كل من الشركة المشترية والشركة المصدرة لتلك السندات. انطلاقاً من ذلك سنعالج العمليات المتبادلة المتعلقة بالسندات وفقاً لمصدر الشراء. نعرض في هذه الوحدة الشراء المباشر مع توضيح ذلك بالأمثلة.

الشراء المباشر للسندات:

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 معادل للقيمة الاسمية أم أقل أم أكبر منها طبقاً لمدى توافق سعر الفائدة الذي يحمله السند مع سعر الفائدة بالسوق. إذاً:

$$\text{سعر الإصدار} = \text{القيمة الحالية لمبلغ الفائدة} + \text{القيمة الحالية للقيمة الاسمية للسند}$$

مثال: أصدرت شركة مساهمة ٥٠٠٠ % بقيمة اسمية ٢٠٠ دينار للسند تدفع الفائدة

سنوياً خلال مدة القرض البالغة ١٠ سنوات. المطلوب:

تحديد سعر الإصدار بالحالات التالية:

- سعر الفائدة السائد بالسوق ٥%

- سعر الفائدة السائد بالسوق ٦%

- سعر الفائدة السائد بالسوق ٤%

الحل :

- سعر الفائدة بالسوق ٥%:

$$\text{سعر الإصدار} = 100 - [100(1,05) - 100] = 100 - 5 = 95$$

$$= (7,721 \times 100) + (0,613 \times 200) = 199,81$$

= 200 الإصدار يكون بسعر معادل للقيمة الاسمية للسند.

- سعر الفائدة بالسوق ٦%:

$$\text{سعر الإصدار} = 100 - [100(1,06) - 100] = 100 - 6 = 94$$

= 185 يتم إصدار السندات بخصم إصدار 15 دينار للسند.

- سعر الفائدة بالسوق ٤%:

سعر الإصدار = 216 يتم إصدار السندات بعلاوة إصدار 16 دينار 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 تطفئ 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

١ - حالة شراء التابعة لسندات صادرة عن القابضة:

مثال: - القيمة الاسمية = سعر الإصدار.

تمتلك الشركة /س/ ٩٠% من صافي أصول الشركة /ص/ في ٢٠٠٥/١/١
أصدرت الشركة /س/ قرض سندات قيمتها الاسمية ٢٠٠٠٠ ل.س بمعدل فائدة ١٠%
بمبلغ ٢٠٠٠٠ نقداً.

في هذا التاريخ اشترت /ص/ نصف هذه السندات التي تستحق في ٢٠٠٨/١/١
وتدفع فائدة عنها في ١٢/٣١ من كل عام.

الحل:

- لا تؤثر هذه الحالة على قيود طريقة الملكية للشركة القابضة.

- قيود التسوية والاستبعاد: في ١٢/٣١

مدین	دائن
١٠٠٠٠	الاستثمار في سندات
١٠٠٠٠	قرض السندات
١٠٠٠	مصرف الفوائد
١٠٠٠	إيراد الفوائد

أما في عام ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ يتم تسجيل القيود السابقة نفسها أما في عام
٢٠٠٨ لا داعي لتسجيل هذا القيود بسبب استحقاق وتسديد السندات من قبل
القابضة في ٢٠٠٨/١/١.

مثال: إصدار السندات بعلاوة الإصدار: المثال السابق نفسه ولكن نفرض أن الشركة
/س/ أصدرت ٢٠ سند بعلاوة إصدار ١٠٠ ل.س.

الحل: إن القيود المحاسبية في كلتا الشركتين كانت كما يلي:

دفاتر الشركة/ص/	دفاتر الشركة/ص/
- إثباتات عملية شراء السندات :	- إثباتات عملية الإصدار ٢٠٠٥/١/١
١١٠٠٠ من المذكورين إلى حـ/النقدية	٢٢٠٠٠ من حـ/النقدية إلى مذكورين
١٠٠٠٠ حـ/استثمار في سندات	٢٠٠٠٠ حـ/قرض السندات
١٠٠ حـ/علاوة على الاستثمار	٢٠٠٠ حـ/علاوة الإصدار
- إثباتات الإيراد المتحصل :	- الفائدة المدفوعة ١٢/٣١ مع استهلاك العلاوة:
١٠٠٠ من حـ/النقدية إلى مذكورين	٢٠٠٠ من مذكورين إلى حـ/النقدية
٧٥٠ حـ/إيراد الاستثمار	١٥٠٠ حـ/م. فوائد
٢٥٠ حـ/علاوة على الاستثمار	٥٠٠ حـ/علاوة الإصدار

وبناءً على ذلك تكون قيود وزقة العمل كما يلي :

حيث يلاحظ يجب استبعاد عملية الإقراض وكذلك استبعاد الأرصدة المقابلة

لعلاوة الإصدار للجزء المسدد واستبعاد الفوائد مع الإيرادات :

الدائن	المدين
الاستثمارات في السندات	قرض السندات ١٠٠٠٠ ١٠٠٠٠
م. فوائد	إيرادات الاستثمار ٧٥٠ ٧٥٠
علاوة على الاستثمار	علاوة الإصدار ٧٥٠ ٧٥٠

و يكون أثر ذلك على القوائم المالية الموحدة في ٢٠٠٥/١٢/٣١ كما يلي:

المبالغ الموحدة	التسوية والاستبعاد	التي تابعة	القابضة	البيان
	الدائن	المدين	ص/	ص/
٧٥٠	٧٥٠			قائمة الدخل :
			١٥٠٠	م. فوائد سندات
---		٧٥٠	٧٥٠	إيراد استثمار في سندات
---	١٠٠٠٠		١٠٠٠٠	قائمة المركز المالي :
---	٧٥٠		٧٥٠	استثمار في سندات
---				علاوة على الاستثمار
١٠٠٠٠		١٠٠٠٠		قرض السندات
٧٥٠		٧٥٠		علاوة الإصدار

وفي عام ٢٠٠٦، ٢٠٠٧ تسجل القيود السابقة نفسها، أما عام ٢٠٠٨ لا داعي لتسجيل القيود بسبب تسديد المستحق من القابضة. أما الحالة الثالثة عندما يتم الإصدار بخضم الإصدار فهي حالة معاكسة تماماً للحالة السابقة وبالتالي لا داعي لذكر مثال عن هذه الحالة.

٢ - حالة شراء القابضة لسندات صادرة عن التابعة:

في هذه الحالة لا تختلف المعالجة المحاسبية عن الحالة السابقة وتكون قيود ورقة العمل في دفاتر القابضة 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.

تمارين حول الوحدة التعليمية الثالثة عشرة

التمرين رقم (١):

تسيطر شركة النور على ٨٠% من صافي أصول شركة الأنوار. وفي ٢٠٠٧/١/١ قامت شركة النور بشراء جميع السندات التي سبق وأصدرتها شركة الأنوار وذلك بمبلغ ٩٧٠٠٠ حيث تبلغ القيمة الاسمية للسندات ١٠٠٠٠٠ ورصيد علاوة الإصدار ٣٠٠٠ ويبلغ معدل الفائدة ١٠% وتسدد السندات بعد (٣) سنوات. هذا وقد حققت شركة الأنوار أرباحاً صافية قدرها (٣٠٠٠٠) بنهاية عام ٢٠٠٧. والمطلوب:

- ١- إثبات قيد شراء السندات وقيد إيراد الاستثمار في السندات بنهاية عام ٢٠٠٧ بدفاتر شركة النور.
- ٢- احتساب دخل القابضة من أرباح التابعة وإجراء القيود المحاسبية اللازمة علماً بأن القابضة تستخدم طريقة حقوق الملكية.
- ٣- احتساب حصة الأقلية في دخل التابعة لعام ٢٠٠٧.
- ٤- إجراء قيود التسوية بورقة العمل المتعلقة بالعمليات السابقة لعام ٢٠٠٧.

التمرين رقم (٢):

تمتلك شركة (س) ٩٠% من صافي أصول الشركة (ص) وفي ٢٠٠٣/١١/١ أصدرت الشركة (س) ١٠٠٠٠ سند بفائدة ٨% وبقيمة اسمية ٤٥٠ وبعلاوة إصدار ٤٥ طرحتها للاكتتاب العام على أن تحصل قيمتها على ثلاثة أقساط متساوية كما يلي:

- قسط اكتاب في ٢٠٠٣/١١/٢

- قسط تخصيص في ٢٠٠٣/١٢/٢

- قسط ثالث في ٢٠٠٤/١/٢.

علماً بأن هذه السندات تستحق في ٢٠٠٨/١/١ دفعة واحدة وقد تم الاكتاب بكامل السندات حيث كان نصف هذا الاكتاب من الشركة (ص). حيث احتفظت بهذا الاستثمار إلى تاريخ الاستحقاق وسددت باقي الأقساط في مواعيدها. هذا وقد حققت الشركة (ص) أرباحاً صافية كانت على التوالي ٤٥٠٠٠٠ و ٦٠٠٠٠٠ و ٧٥٠٠٠٠ و ٩٠٠٠٠٠ خلال الأعوام ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ علماً بأن كلاً من الشريكتين تستهلك الخصم أو العلاوة بطريقة القسط الثابت. والمطلوب:

(١) بيان المعالجة المحاسبية لإصدار السندات بدفاتر (س).

(٢) بيان المعالجة المحاسبية للاستثمار في السندات بدفاتر (ص).

(٣) بيان أثر ذلك على إيراد الاستثمار في التابعة خلال السنوات ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦.

(٤) إجراء قيود التسوية والاستبعاد في ورقة عمل التوحيد خلال الفترة نفسها.

(٥) بيان أثر ذلك على ورقة عمل التوحيد.

الوحدة التعليمية الرابعة عشرة

العمليات المتبادلة المتعلقة بالسندات

(حالة الشراء غير المباشر)

الأهداف التعليمية:

بعد قراءة هذه الوحدة سيكون الطالب ملماً بما يلي:

- ١- أثر العمليات المتبادلة المتعلقة بالسندات على القوائم المالية الموحدة.
- ٢- إجراءات المعالجة للعمليات المتبادلة المتعلقة بالسندات بين القابضة والتابعة سواء المشتراة مباشرة أم من السوق المالية.
- ٣- أثر العمليات المتبادلة المتعلقة بالسندات على إيرادات الاستثمار في التابعة.
- ٤- أثر العمليات المتبادلة المتعلقة بالسندات على حصة الأقلية من دخل التابعة.
- ٥- التعرف على قيود التسموية والاستبعاد المتعلقة بالسندات.



الوحدة التعليمية الرابعة عشرة

العمليات المتبادلة المتعلقة بالسندات

(حالة الشراء غير المباشر)

مقدمة:

قد تشتري التابعة سندات صادرة عن القابضة أو القابضة تشتري 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 فأى 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 تزل أو تطفئ 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 الشركة /س/ ٩٠% من صافي أصول الشركة /ص/ في ٢٠٠٥/١/١
كان رصيد السندات المستحقة في دفاتر /س/ يعادل ما قيمته الاسمية ٢٠٠٠٠ و بمعدل
فائدة ١٠% تدفع الفوائد في ١٢/٣١ من كل عام وتستحق في ٢٠٠٨/١/١
في ٢٠٠٥/١/١ اشترت الشركة التابعة /ص/ ٥٠% من هذه السندات من السوق
المالية بمبلغ ٨٢٠٠ ل.س. واستمر هذا الاستثمار حتى تاريخ الاستحقاق وحفظت
أرباح التابعة تعادل ٦٠٠٠ - ٨٠٠٠ - ١٠٠٠٠٠ في الأعوام ٢٠٠٥ -
٢٠٠٦ - ٢٠٠٧ على التوالي.

الحل: في هذه الحالة تم تحقيق أرباح شراء السندات بمبلغ ١٨٠٠ ل.س (١٠٠٠٠ - ٨٢٠٠).

في عام ٢٠٠٥:

نصيب /س/ من أرباح /ص/ $60.000 \times 90\% = 54.000$

يضاف: أرباح شراء السندات ١٨٠٠

يطرح: إطفاء ٢٠٠٥ الأرباح شراء السندات (٦٠٠)

إيراد الاستثمار في التابعة ٥٥٢٠٠

- تم إضافة أرباح شراء السندات لإيراد الاستثمار لأن شرائها من قبل /ص/ كأنه
تسديد لقيمة هذا القرض وفي هذه الحالة حسب نظرية الوكالة يحق للشركة
المصدرة للسندات اعتبار أي أرباح أو خسائر عن التسديد.

- تم تخفيض ٦٠٠ ل.س من إيرادات الاستثمار، وذلك لأن المصروف سينخفض بالقوائم
الموحدة مقابل الإيراد، وبما أنه سيتم حذف إيراد أكبر من مصروف بمبلغ ٦٠٠ مما
يؤدي إلى تخفيض الدخل الموحد بهذا المبلغ فيجب عكس مبلغ التخفيض نفسه في دفاتر

القابضة للمحافظة على تساوي دخل الموحدة مع دخل القابضة. ومبلغ ٦٠٠ ل.س هو الفرق بين الإيراد التي تحصل عليه التابعة والفوائد التي تدفعها القابضة. و يتم إثبات القيود التالية:

٥٥٢٠٠ من حـ/الاستثمار في/ص/

٥٥٢٠٠ إلى حـ/إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات الأرباح المحققة لدى التابعة

قيود ورقة العمل:

مدین	دائین
٥٥٢٠٠	٥٥٢٠٠
إيراد الاستثمار في التابعة	استثمارات في حـ/ص/
مدین	دائین
١٦٠٠	١٠٠٠
إيراد الفوائد	مصاريف الفوائد
١٠٠٠٠	٨٨٠٠
سندات مستحقة	الاستثمار في السندات
١٨٠٠	أرباح شراء السندات

للتوضيح:

القيود في دفاتر التابعة كما يلي:

عند شراء السندات:

١٠٠٠٠	من حـ/الاستثمار في السندات	إلى مذكورين	الميزانية للتابعة
٨٢٠٠	حـ/النقدية	١٠٠٠٠	استثمار سندات
١٨٠٠	حـ/خصم على الشراء (١٢٠٠)	خصم الاستثمار	
	٨٨٠٠		

وهي التي تقول من
قيود الاستبعاد

عند تحصيل الفائدة:

١٦٠٠	من مذكورين	إلى حـ / إيرادات الفوائد
١٠٠٠	حـ / النقدية	
٦٠٠	حـ / خصم على الاستثمار	

قيود القابضة:

عند دفع الفائدة الخاصة للتابعة: ١٠٠٠ ١٠٠٠ من حـ / م. الفوائد إلى حـ / النقدية
لاحظ الفرق بين إيراد التابعة (١٦٠٠) ومصرف القابضة (١٠٠٠) والفرق (٦٠٠)
هو مبلغ استهلاك أرباح شراء السندات التي تم تنزيلها عند حساب إيراد الاستثمار.
في عام ٢٠٠٦:

$$\text{نصيب /س/ من دخل /ص/} = ٨٠٠٠٠ \times ٩٠ \% = ٧٢٠٠٠$$

يطرح: إطفاء ٢٠٠٤ لأرباح شراء السندات (٦٠٠)

إيراد الاستثمار في التابعة

٧١٤٠٠

ويتم إثبات القيود التالية:

٧١٤٠٠ ٧١٤٠٠ من حـ / الاستثمار في /ص/ إلى حـ / إيراد الاستثمار في
التابعة

إثبات الأرباح المحققة لدى التابعة

قيود ورقة العمل:

مدین	دائن	
٧١٤٠٠	٧١٤٠٠	إيراد الاستثمار في التابعة
١٦٠٠	١٠٠٠	إيراد الفوائد
١٠٠٠٠	٩٤٠٠	سندات مستحقة
١٢٠٠		الاستثمار في /ص/

لاحظ بأن حساب الاستثمار في /ص/ خفض بمبلغ (١٢٠٠) وهو المبلغ الذي زيد به بالعام الماضي ٢٠٠٥ أي أرباح الشراء ١٨٠٠ يطرح إطفاء ٦٠٠، كما هو الحال في العمليات السابقة لعمليات التبادل.

في عام ٢٠٠٧:

نصيب /س/ من دخل /ص/ $100000 \times 90\% = 90000$

يطرح: إطفاء ٢٠٠٥ لأرباح شراء السندات (٦٠٠)

إيراد الاستثمار في التابعة ٨٩٤٠٠

ويتم إثبات القيود التالية:

٨٩٤٠٠ من حـ / الاستثمار في /ص/ إلى حـ / إيراد الاستثمار في التابعة
إثبات الأرباح المحققة لدى التابعة

قيود ورقة العمل:

مدین	دائن
٨٩٤٠٠	٨٩٤٠٠
إيراد الاستثمار في التابعة	الاستثمار في /ص/
مدین	دائن
١٦٠٠	١٠٠٠
إيراد الفوائد	معروف الفوائد
١٠٠٠٠	١٠٠٠٠
سندات مستحقة	الاستثمار في سندات
٦٠٠	الاستثمار في /ص/

أما في نهاية عام ٢٠٠٨ لا 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 ١١٨٠٠ ل.س. نقداً. لاحظ بهذه الحالة وجود خسائر شراء سندات ١٠٠٠ - ١١٨٠٠ = ١٨٠٠ ل.س.

في عام ٢٠٠٥:

نصيب /س/ من أرباح /ص/ $60000 \times 90\% = 54000$

يطرح : أرباح شراء السندات (١٨٠٠)

يضاف: إطفاء ٢٠٠٣ لأرباح شراء السندات ٦٠٠

إيراد الاستثمار في التابعة ٥٢٨٠٠

و يتم إثبات القيود التالية:

٥٢٨٠٠ ٥٢٨٠٠ من حـ/الاستثمار في/ص/ إلى حـ/إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات الأرباح المحققة لدى التابعة

قيود ورقة العمل:

مدین	دالن
٥٢٨٠٠ ٥٢٨٠٠	إيراد الاستثمار في التابعة
٤٠٠	مدین
١٠٠٠	إيراد الفوائد
١٠٠٠٠	سندات مستحقة
١٨٠٠	خسائر شراء السندات
	الاستثمار في السندات
	٠ م. الفوائد

للتوضيح:

القيود في دفاتر التابعة كما يلي:

الميزانية الختامية

١١٨٠٠	من مذكورين إلى حـ / النقدية
١٠٠٠	حـ/الاستثمار في السندات
١٨٠٠	حـ/علاوة شراء السندات
١٠٠٠٠	استثماري سندات
١٢٠٠	علاوة شراء سندات
١١٢٠٠	

وهي التي تنزل من قيود الاستبعاد

إثبات عملية الشراء

١٠٠٠ ١٠٠٠ من حـ/النقدية إلى حـ/إيراد الفوائد

تحصيل إيراد الاستثمار

٦٠٠ ٦٠٠ من حـ/إيراد الفوائد إلى حـ/ علاوة شراء سندات

تنزيل استهلاك العلاوة

في عام ٢٠٠٦:

نصيب /س/ من دخل /ص/ $90 \times 80.000 = 72.000$ %

يضاف: إطفاء ٢٠٠٤ لخسارة شراء السندات (٦٠٠)

٧٢٦٠٠

إيراد الاستثمار في التابعة

ويتم إثبات القيود التالية:

٧٢٦٠٠ ٧٢٦٠٠ من حـ/الاستثمار في /ص/ إلى حـ/إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات الأرباح المحققة لدى التابعة

قيود ورقة العمل:

مدین	دائن
٧٢٦٠٠ ٧٢٦٠٠	إيراد الاستثمار في التابعة
٤٠٠ ١٠٠٠	إيراد الفوائد
١٠٠٠٠ ١٠٦٠٠	سندات مستحقة
١٢٠٠	الاستثمار في /ص/

في عام ٢٠٠٧:

نصيب /س/ من دخل /ص/ $90 \times 100.000 = 90.000$ %

يضاف: إطفاء ٢٠٠٥ لخسارة شراء السندات ٦٠٠

٩٠٦٠٠

إيراد في التابعة

ويتم إثبات القيود التالية:

٩٠٦٠٠ ٩٠٦٠٠ من حـ/الاستثمار في/ص/ إلى حـ/إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات الأرباح المحققة لدى التابعة

قيود ورقة العمل:

مدین	دائن		
إيراد الاستثمار في التابعة	الاستثمار في/ص/	٩٠٦٠٠	٩٠٦٠٠
مدین	دائن		
إيراد الفوائد	م. الفوائد	١٠٠٠	٤٠٠
سندات مستحقة	الاستثمار في السندات	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠
الاستثمار في/ص/		٦٠٠	

٧) 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 يزداد أو ينقص بحصة القابضة فقط من أي أرباح أو خسائر شراء، والجزء 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 هو استخدام الأرباح المحتجزة فقط بكامل المبلغ.

أ- حالة أرباح شراء السندات:

مثال:

افترض معلومات المثال السابق نفسه باستثناء أن السندات صادرة عن الشركة التابعة /ص/ وتم شراء نصف هذه السندات من القابضة /س/ بمبلغ ٨٢٠٠ ل.س.
الحل: نلاحظ بأن هناك أرباح شراء سندات بمقدار ١٨٠٠ ل.س.

في عام ٢٠٠٥:

$$\begin{aligned} \text{نصيب /س/ من دخل /ص/} &= ٦٠٠٠٠ \times ٩٠\% = ٥٤٠٠٠ \\ \text{يضاف: حصة القابضة من أرباح الشراء} &= ١٨٠٠ \times ٩٠\% = ١٦٢٠ \\ \text{يطرح: حصة القابضة من إطفاء أرباح /ص/} &= ٢٠٠٥ / ٣٠٠ \times ٩٠\% = (٥٤٠) \\ \text{إيراد الاستثمار في التابعة} &= ٥٥٠٨٠ \end{aligned}$$

حساب حق الأقلية :

$$\begin{aligned} \text{حصة الأقلية من دخل /ص/} &= ٦٠٠٠٠ \times ١٠\% = ٦٠٠٠ \\ \text{يضاف: حصة الأقلية من أرباح الشراء} &= ١٨٠٠ \times ١٠\% = ١٨٠ \\ \text{يطرح: إطفاء ٢٠٠٥ بحصة الأقلية} &= ٣٠٠ \times ١٠\% = (٦٠) \\ \text{حصة الأقلية} &= ٦١٢٠ \end{aligned}$$

ويتم إثبات القيود التالية:

٥٥٠٨٠ ٥٥٠٨٠ من حـ/الاستثمار في/ص/ إلى حـ/إيراد الاستثمار في التابعة
إثبات الأرباح المحققة لدى التابعة

قيود ورقة العمل:

مدین دائن

٥٥٠٨٠ ٥٥٠٨٠ إيراد الاستثمار في التابعة الاستثمار في /ص/

مدین	دائن
١٦٠٠	١٠٠٠
إيراد الفوائد	م. الفوائد
١٠٠٠٠	٨٨٠٠
سندات مستحقة	الاستثمار في السندات
١٨٠٠	أرباح شراء السندات

مدین	دائن
٦١٢٠	٦١٢٠
حصة الأقلية	حق الأقلية

في عام ٢٠٠٦ :

$$\begin{aligned} \text{نصيب /س/ من أرباح /ص/} &= ٨٠٠٠٠ \times ٩٠\% = ٧٢٠٠٠ \\ \text{يطرح: إطفاء ٢٠٠٤ بحصة القابضة ٦٠٠} &= ٩٠\% \times ٦٠٠ = (٥٤٠) \\ \text{إيراد الاستثمار في التابعة} &= ٧١٤٦٠ \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{نصيب الأقلية من الدخل} &= ٨٠٠٠٠ \times ١٠\% = ٨٠٠٠ \\ \text{يطرح: إطفاء ٢٠٠٦ بحصة الأقلية} &= (٦٠) \\ \text{النتيجة} &= ٧٩٤٠ \end{aligned}$$

- ويتم إثبات القيود التالية:

٧١٤٦٠ ٧١٤٦٠ من حـ/الاستثمار في/ص/ إلى حـ/إيراد الاستثمار في التابعة
إثبات الأرباح المحققة لدى التابعة

قيود ورقة العمل:

مدین	دائن
٧١٤٦٠	٧١٤٦٠
إيراد الاستثمار في التابعة	الاستثمار في /ص/
١٦٠٠	١٠٠٠
إيراد الفوائد	م. الفوائد
١٠٠٠٠	٩٤٠٠
سندات مستحقة	الاستثمار في السندات
١٢٠٠	الأرباح المحتجزة
مدین	دائن
٧٩٤٠	٧٩٤٠
حصة الأقلية	حقوق الأقلية

في عام ٢٠٠٧ :

نصيب /س/ من أرباح /ص/ $100000 \times 90\% = 90000$

يطرح: إطفاء ٢٠٠٧ بحصة القابضة $600 \times 90\% = (540)$

إيراد الاستثمار في التابعة ٨٩٤٦٠

نصيب الأقلية من الدخل $100000 \times 10\% = 10000$

يطرح: إطفاء ٢٠٠٧ بحصة الأقلية $600 \times 10\% = (60)$

حصة الأقلية ٩٩٤٠

- ويتم إثبات القيود التالية:

٨٩٤٦٠ ٨٩٤٦٠ من حـ/ الاستثمار في /ص/ إلى حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات الأرباح المحققة لدى التابعة

قيود ورقة العمل:

مدین	دائن
٨٩٤٦٠	٨٩٤٦٠
إيراد الاستثمار في التابعة	إلى الاستثمار في /ص/
مدین	دائن
١٦٠٠	١٠٠٠
إيراد الفوائد	م. الفوائد
١٠٠٠٠	١٠٠٠٠
سندات مستحقة	الاستثمار في السندات
مدین	دائن
٦٠٠	الأرباح المحتجزة
٩٩٤٠	٩٩٤٠
حصة الأقلية	حقوق الأقلية

ب- حالة خسائر شراء السندات:

مثال:

افترض معلومات المثال السابق نفسه ولكن الشراء كان ١١٨٠٠ ل.س.

الحل: لاحظ خسائر شراء السندات بمبلغ ١٨٠٠ ل.س.

في عام ٢٠٠٥:

نصيب /س/ من دخل /ص/ $٥٤٠٠٠ = ٩٠\% \times ٦٠٠٠٠$

يطرح: نصيب /س/ من خسائر شراء السندات $١٨٠٠ \times ٩٠\% = (١٦٢٠)$

يضاف: إطفاء ٢٠٠٥ بحصة الأقلية $٥٤٠ = ٩٠\% \times ٦٠٠$

٥٢٩٢٠ إيراد الاستثمار في التابعة

نصيب الأقلية من الدخل $٦٠٠٠ = ١٠\% \times ٦٠٠٠٠$

يطرح: نصيب الأقلية من الخسارة $١٨٠٠ \times ١٠\% = (١٨٠)$

يضاف: إطفاء ٢٠٠٥ بحصة القابضة $٦٠ = ٩٠\% \times ٦٠٠$

٥٨٨٠ حصة الأقلية

- ويتم إثبات القيود التالية:

٥٢٩٢٠ ٥٢٩٢٠ من حـ/ الاستثمار في /ص/ إلى حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات الأرباح المحققة لدى التابعة

قيود ورقة العمل:

دائن	مدين		
الاستثمار في /ص/	إيراد الاستثمار في التابعة	٥٢٩٢٠	٥٢٩٢٠
دائن	مدين		
م. الفوائد	إيراد الفوائد	١٠٠٠	٤٠٠
استثمار في سندات	سندات مستحقة	١١٢٠٠	١٠٠٠٠
	خسائر شراء السندات		١٨٠٠
دائن	مدين		
حقوق الأقلية	حصة الأقلية	٥٨٨٠	٥٨٨٠

في عام ٢٠٠٦:

نصيب /س/ من دخل /ص/ $80.000 \times 90\% = 72.000$

يطرح: إطفاء ٢٠٠٦ بحصة القابضة

(٥٤٠)
٧١٤٦٠ إيراد الاستثمار في التابعة

نصيب الأقلية من الدخل $80.000 \times 10\% = 8.000$

يضاف: إطفاء ٢٠٠٤ بحصة الأقلية

(٦٠)
٨٠٦٠ حصة الأقلية

- ويتم إثبات القيود التالية:

٧١٤٦٠ ٧١٤٦٠ من حـ/ الاستثمار في /ص/ إلى حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

قيود ورقة العمل:

مدین	دائن
٧١٤٦٠	٧١٤٦٠
إيراد الاستثمار في التابعة	إلى الاستثمار في /ص/
مدین	دائن
٤٠٠	١٠٠٠
إيراد الفوائد	م. الفوائد
١٠٠٠٠	١٠٦٠٠
سندات مستحقة	استثمار في سندات
١٢٠٠	
الأرباح المحتجزة	
مدین	دائن
٨٠٦٠	٨٠٦٠
حصة الأقلية	حقوق الأقلية

في عام ٢٠٠٧:

نصيب /س/ من دخل /ص/ $100.000 \times 90\% = 90.000$

يضاف: إطفاء ٢٠٠٧ بحصة القابضة

(٥٤٠)
٩٠٥٤٠ إيراد الاستثمار في التابعة

نصيب الأقلية من الدخل $10.000 \times 10\% = 1.000$

يضاف: إطفاء ٢٠٠٧ بحصة الأقلية $10.000 \times 10\% = 1.000$

١٠٠٦٠ حصة الأقلية

- ويتم إثبات القيود التالية:

٩٠٥٤٠ ٩٠٥٤٠ من ح/ الاستثمار في/ص/ إلى ح/إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار

قيود ورقة العمل:

مدین	دائن
٩٠٥٤٠ ٩٠٥٤٠ إيراد الاستثمار في التابعة	الاستثمار في/ص/
مدین	دائن
٤٠٠ ١٠٠٠ إيراد الفوائد	م. الفوائد
١٠٠٠٠ ١٠٠٠٠ سندات مستحقة	الاستثمار في السندات
٦٠٠ الأرباح المحتجزة	
مدین	دائن
١٠٠٦٠ ١٠٠٦٠ حصة الأقلية	حقوق الأقلية

مثال شامل:

في ١/١/٢٠٠٥ اشترت الشركة /س/ ٩٠% من صافي أصول الشركة /ص/ بمبلغ ٢٢٥٠٠٠ ل.س نقداً. وبلغت صافي أصول الشركة /ص/ في هذا التاريخ ٢٥٠٠٠٠ كما يلي:

٥٠٠٠٠	رأس مال الأسهم
١٠٠٠٠٠	رأس المال الإضافي
١٠٠٠٠٠	أرباح محجوزة
<u>٢٥٠٠٠٠</u>	

في ٢٠٠٥/١/١ أصدرت الشركة /س/ سندات دين قيمتها ٢٥٠٠٠ بمعدل فائدة ١٠% الذي يعادل معدل الفائدة السوقي بتاريخ الإصدار، تستحق هذه السندات في ٢٠٠٨/١٢/٣١ وتدفع الفائدة سنوياً في ١٢/٣١ من كل عام.

في ٢٠٠٧/١/٢ اشترت الشركة /ص/ ٥٥٠% من هذه السندات من السوق المالية بمبلغ ١٠٠٠٠ ل.س نقداً واستمرت ملكيتها للسندات لتاريخ الاستحقاق.

وفي ٢٠٠٧/١/٣ اشترت الشركة /س/ جميع السندات الصادرة عن الشركة /ص/ بتاريخ ٢٠٠٦/١/١ بمبلغ ١١٠٠٠ ل.س نقداً من السوق المالية، حيث كانت القيمة الاسمية لهذه السندات ١٠٠٠٠ بمعدل فائدة ٨% يعادل الفائدة السوقية وتستحق هذه السندات في ٢٠٠٨/١٢/٣١ وتدفع الفائدة السنوية في ١٢/٣١ من كل عام. وتستخدم كلتا الشركتين طريقة التوزيع المتساوي في إطفاء العلاوة أو الخصم

ولقد حققت الشركة /ص/ دخلاً يعادل ٥٠٠٠٠، خلال الأعوام ٢٠٠٧، ٢٠٠٨ على التوالي. ولم تعلن عن توزيع أية أرباح خلال هذه الأعوام.

المطلوب: إجراء المعالجة المحاسبية لسندات القرض في ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨ وإعداد القوائم المالية الموحدة.

الحل:

لاحظ بهذه الحالة لدينا قرضان:

- شراء سندات هابط حقق ربح شراء بمقدار ٢٥٠٠

- شراء سندات صاعد حقق خسارة شراء بمقدار ١٠٠٠

في عام ٢٠٠٧:

نصيب /س/ من أرباح /ص/ $50000 \times 90\% = 45000$

يضاف: أرباح شراء السندات بالكامل (١٢٥٠٠ - ١٠٠٠٠) ٢٥٠٠

إطفاء ٢٠٠٧ لخسارة الشراء بحصة القابضة (٩٠% $\times 500$) ٤٥٠

يطرح: إطفاء ٢٠٠٧ لأرباح شراء السندات بالكامل (١٢٥٠)

$$\begin{aligned} & \text{خسارة شراء السندات بحصة القابضة (٩٠٠) = (٩٠\% \times ١٠٠٠)} \\ & \frac{٤٥٨٠٠}{٥٠٠٠} \text{ إيراد الاستثمار في التابعة} \\ & \text{نصيب الأقلية من الدخل } ١٠\% \times ٥٠٠٠٠ = ٥٠ \\ & \text{يضاف: إطفاء ٢٠٠٧ لخسارة الشراء بحصة الأقلية } ١٠\% \times ٥٠٠ = ٥٠ \\ & \text{يطرح: خسارة شراء السندات بحصة الأقلية } ١٠\% \times ١٠٠٠ = (١٠٠) \\ & \frac{٤٩٥٠}{\text{حصة الأقلية}} \end{aligned}$$

وتكون القيود كما يلي :

٤٥٨٠٠ ٤٥٨٠٠ من حـ/ الاستثمار في/ص/ إلى حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة
إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

- القيود في ورقة العمل:

مدین	دائن		
إيراد الاستثمار في التابعة	الاستثمار في/ص/	٤٥٨٠٠	٤٥٨٠٠
مدین	دائن		
إيراد الفوائد	م. الفوائد	١٢٥٠	٢٥٠٠
سندات مستحقة	الاستثمار في السندات	١١٢٥٠	١٢٥٠٠
	أرباح شراء السندات	٢٥٠٠	
مدین	دائن		
إيراد الفوائد	م. الفوائد	٨٠٠	٣٠٠
سندات مستحقة	الاستثمار في السندات	١٠٥٠٠	١٠٠٠٠
	خسائر شراء السندات		١٠٠٠
مدین	دائن		
حصة الأقلية	حقوق الأقلية	٤٩٥٠	٤٩٥٠

مدین	دائن
۵۰۰۰۰	رأس مال الأسهم ۲۲۵۰۰۰
۱۰۰۰۰۰	رأس المال الإضافي ۲۵۰۰۰
۱۰۰۰۰۰	أرباح محجوزة
	حقوق الأقلية
	الاستثمار في /ص/

وتكون القوائم المالية الموحدة في ۲۰۰۷/۱۲/۳۱

البيان	القابضة	التابعة	التسوية والاستبعاد		الأرقام الموحدة
			المدین	الدائن	
<u>قائمة الدخل :</u>					
المبيعات	۲۹۹۷۰۰	۱۷۲۵۰۰			۴۷۲۲۰۰
إيراد استثمار في التابعة	۴۵۸۰۰		(۱) ۴۵۸۰۰		----
إيرادات الفوائد	۳۰۰	۲۵۰۰	(۲) ۲۵۰۰ (۳) ۳۰۰		---
أرباح شراء السندات				(۲) ۲۵۰۰	۲۵۰۰
بضاعة آخر المدة	۵۴۲۰۰	۷۵۰۰۰			۱۲۹۲۰۰
مج الأرصدة الدائنة	۴۰۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	۴۸۶۰۰	۲۵۰۰	۶۰۳۹۰۰
بضاعة أول المدة	۵۰۰۰۰	۶۵۰۰۰			۱۱۵۰۰۰
مشتريات	۱۷۲۵۰۰	۱۳۴۲۰۰			۳۰۶۷۰۰
م. الفوائد	۲۵۰۰	۸۰۰		(۲) ۱۲۵۰ (۳) ۸۰۰	۱۲۵۰
خسائر شراء السندات			(۳) ۱۰۰۰		۱۰۰۰
مج الأرصدة المدنية	۲۲۵۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	۱۰۰۰	۲۰۰۰	۴۲۳۹۵۰
حصة الأقلية			(۴) ۴۹۵۰		(۴۹۵۰)
صافي الدخل	۱۷۵۰۰۰	۵۰۰۰۰	۵۴۵۵۰	۴۵۵۰	۱۷۵۰۰۰
+ أرباح محتجزة ۱/۱	۱۵۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	(۵) ۱۰۰۰۰۰		۱۵۰۰۰۰

(٢٥٠٠٠)			----	(٢٥٠٠٠)	- توزيعات أرباح
٣٠٠٠٠٠	٤٥٥٠	١٥٤٥٥٠	١٥٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	أرباح محتجزة ١٢/٣١
					<u>قائمة المركز المالي:</u>
١٥٠٠٠٠			١٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	أصول: النقدية
١٥٣٢٥٠			١١٣٢٥٠	٣٩٥٠٠	ذمم مدينة
١٢٩٢٠٠			٧٥٠٠٠	٥٤٢٠٠	بضاعة
-----	(١) ٤٥٨٠٠ (٥) ٢٢٥٠٠٠			٢٧٠٨٠٠	استثمار في /ص/
-----	(٢) ١١٢٥٠ (٣) ١٠٥٠٠		١١٢٥٠	١٠٥٠٠	استثمار في سندات
١٦٥٠٠٠			٦٥٠٠٠	١٠٠٠٠٠	مباني
(٤٠٠٠٠)			(١٥٠٠٠)	(٢٥٠٠٠)	مع. أ. مباني
٥٥٧٤٥٠	٢٩٢٥٥٠		٣٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	مع الأصول
٩٠٠٠٠			٤٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	الخصوم: دائنون
١٢٥٠٠		(٢) ١٢٥٠٠ (٣) ١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	٢٥٠٠٠	سندات مستحقة
٢٩٩٥٠	(٤) ٤٥٥٠ (٥) ٢٥٠٠٠				حق الأقلية
٧٥٠٠٠		(٥) ٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٧٥٠٠٠	رأس مال الأسهم
٥٠٠٠٠		(٥) ١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	رأس المال الإضافي
٣٠٠٠٠٠	٤٥٥٠	١٥٤٥٥٠	١٥٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	أرباح محتجزة ١٢/٣١
٥٥٧٤٥٠	٣٢٧٠٠	٣٢٧٠٠	٣٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	مع الخصوم والحقوق

في عام ٢٠٠٨ :

نصيب /س/ من دخل /ص/ $100000 \times 9\% = 9000$
 يضاف : إطفاء ٢٠٠٨ لخسارة الشراء بحصة القابضة
 يطرح: إطفاء ٢٠٠٨ لأرباح شراء السندات بالكامل
 إيراد الاستثمار في التابعة

$$\begin{array}{r} 10000 \\ 50 \\ \hline 10050 \end{array} = \frac{100000 \times 10\%}{\text{نصيب الأقلية من دخل /ص/ لخسارة الشراء بحصة الأقلية}} + \frac{2006}{\text{إطفاء ٢٠٠٦ لخسارة الشراء بحصة الأقلية}} = \frac{10050}{\text{حصة الأقلية}}$$

و تكون القيود كما يلي :

٨٩٢٠٠ ٨٩٢٠٠ من حـ/ الاستثمار في /ص/ إلى حـ/ إيرادات الاستثمار في التابعة
إثبات أرباح الاستثمار في التابعة

- قيود ورقة العمل:

مدین	دائن		
إيرادات الاستثمار في التابعة	الاستثمار في /ص/	٨٩٢٠٠	٨٩٢٠٠
مدین	دائن		
إيرادات الفوائد	مصرف الفوائد	١٢٥٠	٢٥٠٠
	استثمار في /ص/	١٢٥٠	
إيرادات الفوائد	مصرف الفوائد	٨٠٠	٣٠٠
الأرباح المحتجزة			٥٠٠
مدین	دائن		
حصة الأقلية	حقوق الأقلية	١٠٠٥٠	١٠٠٥٠
مدین	دائن		
رأس المال الأسهم	استثمار في /ص/	٢٦٩٥٥٠	٥٠٠٠٠
رأس المال الإضافي	حقوق الأقلية	٢٩٩٥٠	١٠٠٠٠٠
أرباح محجوزة (١٠٠٠-٣٠٠٠٠٠)			١٤٩٥٠٠

حـ/ الاستثمار في /ص/

٢٧٠٨٠٠ رصيد ١/١	٨٩٢٠٠ قيد -١
٨٩٢٠٠ حـ/ الدخل	١٢٥٠ قيد -٢
	٢٦٩٥٥٠ رصيد
	واجب الحذف

و تكون القوائم المالية الموحدة في ٢٠٠٨/١٢/٣١

الأرقام الموحدة	التسوية والاستبعاد		التابعة	الفاصلة	المبيان
	الدائمين	المدينين			
٤٣٧٥٠٠			١٩٧٥٠٠	٢٤٠٠٠٠	قائمة الدخل :
----		(١) ٨٩٢٠٠		٨٩٢٠٠	المبيعات
----		(٢) ٢٥٠٠	٢٥٠٠	٣٠٠	إيراد استثمار في التابعة
		(٣) ٣٠٠			إيراد الفوائد
٦٥٠٠٠			٤٠٠٠٠	٢٥٠٠٠	بضاعة ١٢/٣١
٥٠٢٥٠٠		٩٢٠٠٠	٢٤٠٠٠٠	٣٥٤٥٠٠	مج أرصدة دائنة
١٢٩٢٠٠			٧٥٠٠٠	٥٤٢٠٠	بضاعة ١/١
١٥٠٠٠٠			٥٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	مشتريات
١٢٥٠	(١) ١٢٥٠ (٢) ٨٠٠		٨٠٠	٢٥٠٠	م. فوائد
٣٢٥٠٠			١٤٢٠٠	١٨٣٠٠	م. أخرى
٣١٢٩٥٠	٢٠٠		١٤٠٠٠٠	١٧٥٠٠٠	مج أرصدة مدينة
(١٠٠٠٠)		(١) ١٠٠٠٠			حصة الأقلية
١٧٩٥٠٠	٢٠٠	١٠٢٠٠	١٠٠٠٠	١٢٩٥٠٠	صافي الدخل
٣٠٠٠٠٠		(٣) ٥٠٠ (٤) ١٤٩٥٠٠	١٥٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	+ أرباح محتجزة ١/١
(٢٥٠٠٠)			----	(٢٥٠٠٠)	- توزيعات أرباح
٤٥٤٥٠٠	٢٠٠	٢٥٢٠٠	٢٥٠٠٠٠	٤٥٤٥٠٠	أرباح محتجزة ١٢/٣١
٣٥٠٠٠٠			٢٥٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	قائمة المركز المالي:
					أصول: النقدية
١٧٠٠٠٠			١٢٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	ذمم مدينة
٦٥٠٠٠			٤٠٠٠٠	٢٥٠٠٠	بضاعة
-----	(١) ٨٩٢٠ (٢) ١٢٥٠ (٣) ٢٦٩٥٥٠			٣٦٠٠٠٠	الاستثمار في /ص/
١٩٠٠٠٠			٩٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	المباني
(٥٥٠٠٠)			(٢٥٠٠٠)	(٣٠٠٠٠)	مج. أ. مبان
٧٢٠٠٠	٣٦٠٠٠		٤٧٥٠٠٠	٦٠٠٠٠	مج الأصول

١٠٠٥٠٠			٧٥٠٠٠	٢٥٥٠٠	الحصوم: دالتون
٤٠٠٠٠	(١) ١٠٠٥٠				حز: لأقلية
	(٢) ٢٩٩٥٠				
٧٥٠٠		(٣) ٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٧٥٠٠٠	رأس المال الاسمي
٥٠٠٠٠		(٤) ١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	رأس المال الإضافي
٤٥٤٥٠٠	٢٠٥٠	٢٥٢٠٥٠	٢٥٠٠٠٠	٤٥٤٥٠٠	أرباح محجزة
٧٢٠٠٠٠	٤٢٠٥٠	٤٠٢٠٥٠	٤٧٥٠٠٠	٦٠٥٠٠٠	مج الحصوم
	٤٠٢٠٥٠	٤٠٢٠٥٠			مج التسويات

مقال على اختلاف السياسات بين شركات المجموعة:

تمتلك الشركة /س/ ٩٠% من صافي أصول الشركة /ص/ في ٢٠٠٥/١/١
كان رصيد السندات المستحقة في دفاتر /س/ يعادل ما قيمته الاسمية ٢٠٠٠٠٠ ل.س
ويعادل فائدة ١٠% تدفع كل ١٢/٣١ من كل عام وتستحق في ٢٠٠٨/١/١. وفي
هذا التاريخ حصل ارتفاع في معدلات الفائدة بالسوق المالية لتصبح ١١% فاغتنمت
الشركة التابعة /ص/ هذا الوضع وقامت بشراء نصف سندات القابضة /س/ نقداً.
واستمر هذا الاستثمار حتى تاريخ الاستحقاق وحقت التابعة أرباح تعادل ٦٠٠٠٠٠
- ٨٠٠٠٠٠ - ١٠٠٠٠٠٠ في الأعوام ٢٠٠٥ - ٢٠٠٦ - ٢٠٠٧ على التوالي.
علماً: بأن الشركة القابضة /س/ تتبع طريقة القسط المتساوي في إطفاء العالوة أو
الخصم أما التابعة /ص/ فتقوم بالإطفاء بنسبة ٢:٣:٥ على التوالي.
الحل: لاحظ نتيجة لارتفاع سعر الفائدة هذا الأمر أدى للحصول على أرباحاً شراء
سندات بمبلغ ٢٤٠٠٠٠ ل.س.

- التكلفة التي تحملها الشركة /ص/ للحصول على سندات قيمتها الاسمية ١٠٠٠٠٠ هي:

$$١٠٠٠٠٠ \times (١,١١)^4 = ١٠٠٠٠٠ \times ١,٤٦ = ١٤٦٠٠٠ \text{ ل.س}$$

$$\text{أرباح شراء السندات} = ١٤٦٠٠٠ - ١٠٠٠٠٠ = ٤٦٠٠٠ \text{ ل.س}$$

في عام ٢٠٠٥:

قيود الشركة التابعة :

عند شراء السندات:

١٠٠٠٠٠	من حـ/ استثمار في سندات إلى مذكورين
٦٦٠٠٠	حـ/ النقدية
٣٤٠٠٠	حـ/ خصم على الشراء

إثبات شراء السندات

قيود الشركة القابضة

٢٠٠٠٠	من حـ/ م. الفوائد
٢٠٠٠٠	إلى حـ/ النقدية

تسديد الفوائد منها ١٠٠٠٠ للتابعة

عند تحصيل الفوائد في ١٢/٣١:

٢٧٠٠٠	من مذكورين إلى حـ/ إيرادات الاستثمار
١٠٠٠٠	حـ/ النقدية
١٧٠٠٠	حـ/ خصم على الشراء (٥×٣٤٠٠٠)/١٠

الميزانية الختامية

١٠٠٠٠٠ استثمار في سندات

(١٧٠٠٠) خصم الشراء

٨٣٠٠٠

وهي التي تنسزل من قيود الاستبعاد

إيراد الاستثمار في التابعة :

$$\text{نصيب إ/س/ من دخل إ/ص/} = ٦٠٠٠٠٠ \times ٩٠\% = ٥٤٠٠٠٠$$

٣٤٠٠٠

يضاف: أرباح شراء السندات

$$\text{يطرح: إطفاء ٢٠٠٥ لأرباح الشراء (٢٧٠٠٠ - ١٠٠٠٠) = (١٧٠٠٠)}$$

٥٥٧٠٠٠

إيراد الاستثمار في التابعة

وتكون القيود المحاسبية:

٥٥٧.٠٠٠ ٥٥٧.٠٠٠ من حـ/ الاستثمار في /ص/ إلى حـ/ إيراد الاستثمار في
التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

قيود ورقة العمل:

مدین	دائن		
٥٥٧.٠٠٠	٥٥٧.٠٠٠	إيراد الاستثمار في التابعة	الاستثمار في /ص/
مدین	دائن		
١٠.٠٠٠	٨٣.٠٠٠	قرض السندات	استثمار في سندات
٢٧.٠٠٠	١.٠٠٠	إيراد استثمار سندات	م. الفوائد
٣٤.٠٠٠		أرباح شراء السندات	

ويكون التأثير على ورقة العمل للعام ٢٠٠٥ كما يلي :

البيان	القابضة	التابعة	التسوية والاستبعاد		الأرقام
			المدین	الدائن	الموحدة
<u>قائمة الدخل :</u>					
م. الفوائد	٢.٠٠٠			١.٠٠٠	١.٠٠٠
إيراد استثمار سندات		٢٧.٠٠٠	٢٧.٠٠٠		----
<u>قائمة المركز المالي :</u>					
قرض السندات	٥.٠٠٠		٢٥.٠٠٠		٢٥.٠٠٠
الاستثمار في السندات		٨٣.٠٠٠		٨٣.٠٠٠	----

في عام ٢٠٠٦:

نصيب /س/ من دخل /ص/ $800000 \times 90\% = 720000$

يطرح: إطفاء ٢٠٠٦ لأرباح شراء السندات

(١٠٢٠٠)

(١٠٠٠٠ - ٢٠٢٠٠)

٧٠٩٨٠٠ إيراد الاستثمار في التابعة

و تكون القيود المحاسبية:

٧٠٩٨٠٠ ٧٠٩٨٠٠ من حـ/ الاستثمار في /ص/ إلى حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

قيود ورقة العمل:

مدین	دائن
٧٠٩٨٠٠ ٧٠٩٨٠٠ إيراد الاستثمار في التابعة	الاستثمار في /ص/ دائن
مدین	دائن
٩٣٢٠٠ ١٠٠٠٠٠ قرض السندات	الاستثمار في السندات
١٠٠٠٠ ٢٠٢٠٠ إيراد استثمار سندات	م. الفوائد
١٧٠٠٠	استثمار في (ص)

في عام ٢٠٠٧: نصيب /س/ من دخل /ص/ $1000000 \times 90\% = 900000$

يطرح: إطفاء ٢٠٠٥ لأرباح شراء السندات

(٦٨٠٠)

(٥٠٠٠ - ٨٤٠٠)

٩٨٣٢٠٠ إيراد الاستثمار في التابعة

وتكون القيود المحاسبية:

٩٨٣٢٠٠ ٩٨٣٢٠٠ من حـ/ الاستثمار في /ص/ إلى حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

قيود ورقة العمل:

مدین	دائن
٩٨٣٢٠٠	٩٨٣٢٠٠
إيراد الاستثمار في التابعة	الاستثمار في /ص/
١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
قرض السندات	الاستثمار في السندات
١٦٨٠٠	١٠٠٠٠
إيراد استثمار سندات	م. الفوائد
٦٨٠٠	استثمار في (ص)



تمارين حول الوحدة التعليمية الرابعة عشرة

التمرين رقم (١):

تمتلك شركة (س) ٩٠% من صافي أصول شركة (ص) وفي ٢٠٠٣/١/١ أصدرت الشركة (س) ١٠٠٠ سند بقيمة اسمية ٢٥٠٠٠٠ وبعلاوة إصدار ٣٠ للسند الواحد بمعدل فائدة ١٠% تدفع في ١٢/٣١ من كل عام تستحق السندات في ٢٠٠٨/١/١.

وفي ٢٠٠٥/١/٢ اشترت الشركة (ص) ٥٠% من هذه السندات من السوق المالية بمبلغ ٩٥٠٠٠ واستمرت ملكيتها لهذه السندات إلى تاريخ الاستحقاق وحقت الشركة (ص) أرباحاً صافية ١٥٠٠٠٠ و ٢٠٠٠٠٠ و ٢٥٠٠٠٠٠ على التوالي للأعوام ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ وتستخدم كلا من الشركتين طريقة القسط الثابت في إطفاء الخصم أو العلاوة. والمطلوب:

- ١- إجراء القيود المحاسبية والمتعلقة بإصدار السندات بدفاتر القابضة.
- ٢- إجراء القيود المحاسبية والمتعلقة بشراء السندات بدفاتر الشركة التابعة.
- ٣- تحديد إيرادات الاستثمار في التابعة خلال الأعوام ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧.
- ٤- إجراء قيود التسوية والاستبعاد في ورقة عمل التوحيد خلال الأعوام نفسها.

التمرين رقم (٢):

تمتلك شركة /س/ ٩٠% من صافي أصول الشركة /ص/ وفي ٢٠٠٣/١/١ أصدرت الشركة /س/ ٥٠٠٠ سند بفائدة ٨% سنوياً بقيمة اسمية ١٠٠٠ وكانت شروط الإصدار تنص على سداد ٢٠% منها سنوياً في ١٢/٣١ من كل عام كما وتدفع الفوائد سنوياً في ١٢/٣١ من كل عام أيضاً. وفي ٢٠٠٥/١/١ اشترت /ص/ ٥٠% من السندات المتبقية عندما كان معدل الفائدة بالسوق ٩% واستمر هذا الاستثمار حتى تاريخ الاستحقاق وحقت الشركة /ص/ التابعة أرباحاً صافية

- ٦٠٠٠٠٠ و ٨٠٠٠٠٠ و ١٠٠٠٠٠٠ خلال الأعوام ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ علماً بأن كلا من الشريكتين تستخدم طريقة القسط الثابت في توزيع العالوة أو الخصم. والمطلوب: (١) إجراء القيود المحاسبية بدفاتر القابضة.
- (٢) إجراء القيود المحاسبية بدفاتر التابعة.
- (٣) إجراء القيود اللازمة في ورقة عمل التوحيد خلال الأعوام ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧.
- (٤) بيان أثر ذلك على ورقة عمل التوحيد.

التمرين رقم (٣):

- تمتلك شركة (س) ٩٠% من صافي أصول الشركة (ص) وفي ٢٠٠٣/١/١ أصدرت الشركة (س) ٦٠٠٠ سند بفائدة ٩% وقيمة اسمية ٢٥٠ لكل سند وبسعر إصدار ٢٢٥ وطرحتها للاكتتاب العام على أن ترد قيمتها إلى حملة السندات على خمسة أقساط سنوية متساوية تدفع في ٢٠٠٥/١/١ اشترت الشركة (ص) / ٥٠% من السندات المتبقية عندما كان معدل الفائدة بالسوق ١٠% واستمر هذا الاستثمار حتى تاريخ الاستحقاق وحققت الشركة (ص) أرباحاً صافية كانت على التوالي ١٥٠٠٠٠ و ٢٠٠٠٠٠ و ٢٥٠٠٠٠ للأعوام ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ علماً بأن الشركة (س) تستهلك العالوة أو الخصم بنسبة ١/٢/٣/٤/٥ على التوالي. أما الشركة (ص) تستهلكها بطريقة القسط الثابت. والمطلوب:
- (١) بيان المعالجة المحاسبية بدفاتر القابضة.
- (٢) بيان المعالجة المحاسبية بدفاتر التابعة.
- (٣) تحديد إيراد الاستثمار في التابعة وإثباته بدفاتر القابضة وفقاً لطريقة حقوق الملكية خلال الأعوام ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧.
- (٤) إجراء قيود التسوية والاستبعاد في ورقة عمل التوحيد خلال الأعوام نفسها.
- (٥) بيان أثر المعالجة على ورقة عمل التوحيد.

المراجع المختارة (باللغة العربية)

- ١- أحمد بسيوني شحاته، عبد الوهاب نصر علي، المحاسبة المالية المتقدمة، الدار الجامعية، ٢٠٠٧.
- ٢- جورج دانيال غالي، طرق ومشاكل المحاسبة عند اندماج الشركات، الدار الجامعية - مصر، ٢٠٠٢.
- ٣- جون لارسن، ق. موسش، المحاسبة المتقدمة، دار المريخ، السعودية، ١٩٩٣.
- ٤- حسين القاضي، القوائم المالية الموحدة، الطبعة الأولى، دار الرضا للنشر، دمشق سوريا، ٢٠٠٣.
- ٥- حسين دحدوح، رشا حمادة، المحاسبة المالية المتقدمة (٣)، منشورات جامعة دمشق، ٢٠٠٦.
- ٦- دونا لدكسو، وجيري ويجانت، المحاسبة والمتوسط، الجزء الثاني، ط ٢، دار المريخ للنشر، السعودية الرياض ٢٠٠٢.
- ٧- دونا لكيسو، وجيري ويجانت، المحاسبة المتوسطة، الجزء الأول ط ٢ - دار المريخ للنشر، الرياض ٢٠٠٢.
- ٨- زياد خليل الراعي، المحاسبة المتقدمة، الجزء الأول، الطبعة الثانية، عمان - الأردن، ٢٠٠٤.
- ٩- طارق عبد العال عماد، موسوعة معايير المحاسبة (٥) أجزاء، الدار الجامعية ٢٠٠٣/٢٠٠٢ - مصر.
- ١٠- محمد أبو نصار، المحاسبة المالية المتقدمة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، ٢٠٠٥.

١١- محمد أحمد العظمة، يوسف عروض العادلي، المحاسبة المالية، المجلد الثالث، منشورات ذات السلاسل، الكويت، ١٩٨٩

١٢- محمود الجبالي ونشأت بصل، المحاسبة المتقدمة، دار وائل للنشر، عمال، الأردن، ١٩٩٩

١٣- معايير المحاسبة الدولية لعام ٢٠٠٦ منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان - الأردن، ٢٠٠٦

المراجع المختارة (باللغات الأجنبية)

- 1- Beams, F.J, Bozovsky and C. shoulders, Advanced Accounting Eighth Edition, Brentice Hall, 2003
- 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, 2004
- 4- John Larson, Modern Advanced Accounting , Ninth Edition, Boston, Irwin me Graw hill , 2003
- 5- Schaeher , Thomas, F. Doupnik, Tunoth 45 Fundamentals tales of advanced Accounting Boston, Mc. Craw- Hill Irwin, 2004 7th Edition.
- 6- Statement of financial accounting standard no. 141 revised 2007 , business combination, issued by the FASB. dec.2007
- 7- International financial reporting standard no. 3 revised 2008, business combination. Issued by the IASB. 2008
- 8- HOYLE, SCHAEFER and DOUPNIK -- Advanced Accounting Ninth Edition- issued by McGRAW -HILL INTERNATIONAL EDITION-2008
- 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 VIEWPIONS, " 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 Journal, February 22-1999.
- 12-Vivian Periar. Ron Parerson. And Allister Wilson. UDIUS GAAP Comparison. 2nd ed (London: kogan page limited 1992)
- 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 Iarnold 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"



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 الداخلة
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 qnition	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 الموهبة

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 بين 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

اللجنة العلمية:

- الأستاذ الدكتور حسين القاضي
- الأستاذ الدكتور حسين دحدوح
- الأستاذ الدكتور بطرس ميالة

المدقق اللغوي:

- الدكتور محمد موعد

حقوق الطبع والترجمة والنشر محفوظة
لمديرية الكتب والمطبوعات

