



المحاسبة المالية المتقدمة

السنة: الرابعة

القسم: المحاسبة - تعليم مفتوح



الجمهورية العربية السورية
جامعة دمشق
التعليم المفتوح
برنامج المحاسبة

المحاسبة المالية المتقدمة

الدكتورة رشا أنور حماده
أستاذ مساعد في قسم المحاسبة

الدكتور حسين أحمد حلوب
أستاذ في قسم المحاسبة

جامعة دمشق



الأخيريات

المقدمة.....	٩
الوحدة التعليمية الأولى: توحيد الأعمال.....	١٣
مقدمة	١٣
أولاً- مفهوم التوحيد وأنواعه.....	١٤
ثانياً- مزايا توحيد الأعمال	٢٠
ثالثاً- مراجيل توحيد الأعمال	٢٢
أسئلة ومارين حول الوحدة التعليمية الأولى.....	٣٥
الوحدة التعليمية الثانية: المحاسبة عن توحيد الأعمال.....	٣٩
١- مقدمة.....	٣٩
٢- طريقة الشراء للمحاسبة عن توسييد الأهمال	٤٠
٣- متطلبات الإنصاص وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية	٤٨
أسئلة ومارين حول الوحدة التعليمية الثانية	٥١
الوحدة التعليمية الثالثة: المعاجلة المحاسبية للتوجه باستخدام طريقة الشراء	٥٥
مقدمة	٥٥
أولاً- المعاجلة المحاسبية للاندماج القانوني باستخدام طريقة الشراء	٥٦
ثانياً- المعاجلة المحاسبية للاندماج القانوني خلال السنة المالية	٦٤
ثالثاً- المعاجلة المحاسبية للاتحاد القانوني باستخدام طريقة الشراء	٦٨
رابعاً- المعاجلة المحاسبية للسيطرة باستخدام طريقة الشراء.....	٧٢
٤-١- المعاجلة المحاسبية للسيطرة في حالملك الشركة القابضة لأقل من %١٠٠	٧٦
٤-٢- المعاجلة المحاسبية للسيطرة خلال السنة المالية	٧٧
٤-٣- المعاجلة المحاسبية للسيطرة التدرجية	٧٨
أسئلة ومارين حول الوحدة التعليمية الثالثة	٨٣

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 الإصلاح في القوائم المالية الموحدة	٩٨
٦- إعداد القوائم المالية الموحدة بتاريخ السيطرة (التجريد)	٩٩
٦-١- إعداد القوائم المالية الموحدة إذا كانت التكلفة تساوي صافي الأصول بالقيمة العادلة	٩٩
٦-٢- إعداد القوائم المالية الموحدة إذا كانت التكلفة أكبر من صافي الأصول بالقيمة العادلة	١١٠
٦-٣- إعداد القوائم المالية الموحدة إذا كانت التكلفة أقل من صافي الأصول بالقيمة 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 طريقة الشراء وحقوق الملكية	١٥٤
١-١- إعداد القوائم المالية الموحدة بنهاية العام الأول للسيطرة	١٥٦
١-٢- 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

- إعداد القوائم المالية الموحدة في نهاية العام الأول للتوحيد في ظل طريقة الشراء والكلفة.....	١٩٦
- إعداد القوائم المالية الموحدة في العام التالي للتوحيد أمثلة وتمارين حول الوحدة السابعة.....	٢٠٧ ٢١٣
الوحدة التعليمية الثالثة: مشكلات أخرى في توحيد الأعمال	٢١٩
١- مقلمة	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	٢٢٥
٤-١- بيع جزء من الاستثمار في بداية السنة المالية.....	٢٣٠
٤-٢- البيع جزء من الاستثمار خلال الفترة المالية.....	٢٣٣
أمثلة وتمارين حول الوحدة التعليمية الثالثة.....	٢٣٧
الوحدة التعليمية الرابعة: العمليات المبادلة بين شركات المجموعة والمتعلقة بالأراضي	٢٤٢
أولاً: مفهوم العمليات المبادلة وأثرها على القوائم المالية الموحدة	٢٤٢
ثانياً: العمليات المبادلة المتعلقة بالأراضي	٢٤٨
١- بيع الأرضي من القابضة إلى التابعة	٢٤٩
٢- بيع الأرضي من التابعة إلى القابضة	٢٥٧
تمارين حول الوحدة التعليمية الرابعة.....	٢٦٣
الوحدة التعليمية الخامسة: العمليات المبادلة المتعلقة بالأصول الثابتة الخاضعة للإستهلاك	٢٦٩
مقلمة	٢٦٩
بيع الأصول الخاضعة للإستهلاك من القابضة إلى التابعة.....	٢٧٤
بيع الأصول الخاضعة للإستهلاك من التابعة إلى القابضة	٢٨٢
تمارين حول الوحدة التعليمية الخامسة.....	٢٩٣
الوحدة التعليمية السادسة عشرة: العمليات المبادلة المتعلقة بالغازون السطحي (جود مستمر) ..	٣٠٣
مقلمة	٣٠٣

أولاً: البيع من القابضة إلى التابعة.....	٣٠٦
ثانياً: البيع من التابعة إلى القابضة.....	٣١٩
تمارين حول الوحدة التعليمية الخامسة عشرة الوحدة التعليمية الخامسة عشرة: العمليات المبادلة المتعلقة بالمخزون السلعي (جرد مالي)	٣٢٩
مقدمة	٣٣٧
أولاً: البيع من القابضة إلى التابعة.....	٣٣٨
ثانياً: البيع من التابعة إلى القابضة	٣٥٢
تمارين حول الوحدة التعليمية الخامسة عشرة الوحدة التعليمية الخامسة عشرة: العمليات المبادلة المتعلقة بالسندات (حالة الشراء المباشر)	٣٦١
مقدمة	٣٦٧
الشراء المباشر للسندات	٣٦٨
١ - حالة شراء التابعة لسندات صادرة عن القابضة	٣٧٠
٢ - حالة شراء القابضة لسندات صادرة عن التابعة	٣٧٢
تمارين حول الوحدة التعليمية الخامسة عشرة.....	٣٧٣
الوحدة التعليمية الرابعة عشرة: العمليات المبادلة المتعلقة بالسندات (حالة الشراء غير المباشر)	٣٧٧
مقدمة	٣٧٧
المعالجة الحاسوبية في حالة الشراء غير المباشر	٣٧٧
١) شراء التابعة لسندات صادرة عن القابضة	٣٧٧
٢) شراء القابضة لسندات صادرة عن التابعة	٤٨٤
مثال على اختلاف السياسات بين شركات المجموعة	٣٩٧
تمارين حول الوحدة التعليمية الرابعة عشرة	٤٠٣
المراجع المختارة (باللغة العربية).....	٤٠٥
المراجع المختارة (باللغات الأجنبية).....	٤٠٧
قائمة المصطلحات العلمية.....	٤٠٩

تعتبر ظاهرة اتجاه الشركات العالمية نحو التكامل والتحالف لتكوين كيانات اقتصادية ضخمة من أحد الظواهر المميزة للعقود اللاحقة من القرن العشرين ومطلع القرن الحادي والعشرين، وذلك حتى تستطيع هذه الشركات مواجهة مطلب تحرير التجارة وتحديات العولمة، وتحتاج تلك التكتلات والتحالفات أشكالاً مختلفة. فمنها ما يتحدد شكل الاندماج القانوني أو الاتحاد، ومنها ما يتحدد شكل مجموعة اقتصادية تكون 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 تم المحاسبة عن اندماج الأعمال من جهة، وكيف يتم إعداد القوائم المالية للشركات الدائحة في عمليات الاندماج من جهة أخرى، وأيضاً كيف تم 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 سوريا تتجه لتطبيق معايير المحاسبة الدولية، فإننا رأينا أن نتناول في عرض موضوعات هذا الكتاب المعاجلات 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 المبادلة بين الشركة القابضة والشركات التابعة.

والملفان إذ يقدمان هذا الكتاب ليكون مرجعاً علمياً لفئات مختلفة في مجتمعنا ولطلبة السنة الرابعة - تعليم مفتوح تخصص محاسبة. لنرجو من الله أن تكون قد وفقنا في هذا الجهد التواضع لخدمة المكتبة المحاسبية العربية والمحاسبين المارسين للمهنة.

والله من وراء القصد

٢٠٠٩ دمشق

الملفان

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:

مثل ظاهرة تكوين التكتلات الاقتصادية على مستوى الدول أو على مستوى الشركات إحدى السمات الظاهرة 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 التكمل الاقتصادي على مستوى الشركات عن طريق الاندماج أو توحيد شركتين أو جموعتين من الشركات وما يشيره 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 حديثة على المستوى الوطني مهدف تحقيق مزايا التوسيع بوسيلة سريعة، فإن عمليات تكوين الاتحادات أو عمليات التوحيد بين الشركات أصبحت في الآونة الأخيرة تم بين الشركات على المستوى الدولي، وأصبحت تستهدف أيضاً تكوين كيانات اقتصادية متخصصة قادرة على المنافسة الشرسة في اقتصاد عالمي مفتوح يتسم بالعولمة وتحرير التجارة ...

هذا وقد شغلت القضايا والمشاكل الحاسبية لعمليات تكوين الاتحادات والتوحيد بين الشركات الفكر الحاسبي منذ زمن بعيد، إلا أن تلك القضايا والمشاكل الحاسبية أصبحت أكثر أهمية في الوقت الحاضر بسبب ضخامة وشيوخ عمليات الانضمام والاندماج والسيطرة بين الشركات بصورة غير مسبوقة. 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 بالتوكيد كما جاء في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (٣) جمع منشآت أو مؤسسات أعمال منفصلة في منشأة واحدة معدة للتقارير المالية. وقد ينبع عن عملية الاندماج أو التوكيد حصول منشأة واحدة، وهي المنشأة المشترية، على السيطرة على واحدة أو أكثر من المنشآت الأخرى، المنشأة المشتراء. وإذا استطاعت المنشأة السيطرة 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 حقوق ملكية منشأة أخرى، أو شراء كافة صافي الأصول لمنشأة أخرى والتي تشكل معاً موسعة عمل واحدة أو أكثر. ويمكن تفيد اندماج الأعمال من خلال إصدار أدوات صكوك الملكية، أو أصول، أو نقدية، أو تخليط منها. ويمكن أن تكون العاملة 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 المنسولة، أو إعادة هيكلة واحدة أو أكثر من المنشآت موضوع التوحيد.

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

غير 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، وتحفيض للمنافسة.

٢- التوحيد الرأسي:

وهو التوحيد الذي يتم بين منشآت تعمل في الصناعة نفسها، ولكن تمارس إحدى الشركات الداولة 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:

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

ب- بحسب وجهة النظر القانونية:

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

٤- 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 تحل المنشأة الأخرى المندمجة وتنتقل موجوداتها ومطالبيها إلى المنشأة الأولى. ويتربى على ذلك زوال الصفة القانونية (الشخصية الاعتبارية) للمنشأة المندمجة أي يتم تصفية أعمال المنشأة الأخرى بشكل نهائي.

٧ - الاتحاد القانوني Consolidation: بحسب هذا الشكل يتم دمج منشآتين أو أكثر لتكوين منشأة أخرى جديدة. حيث تحل المنشآتان وتنتقل موجوداتها ومطالبيها إلى المنشأة الجديدة، ويرتبط على ذلك زوال الصفة القانونية (الشخصية الاعتبارية) للمنشآت المندمجة أي يتم تصفية أعمال المنشآت المندمجة ويتحولوا إلى قطاعات تعمل في نطاق المنشأة الجديدة.

٨ - التوحيد معبقاء الصفة القانونية للمنشأة المندمجة:

تحت هذا الشكل نميز نوعين للتوحيد هما:

١) السيطرة Acquisitions:

وتحدث السيطرة عندما تمتلك إحدى المنشآت غالبية أسهم التصويت الخاصة بمنشأة أخرى وتستمر المنشآتان 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. وبحد الإشارة هنا إلى أنه تنشأ علاقة ما بين المنشآتين يطلق عليها علاقة ما بين المنشأة الأم والمنشأة التابعة. حيث إن المنشأة الأم (القاضية) التي تملك أغلبية أسهم التصويت العلية 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 حصة 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 (٢) قد حدد المقصود بالسيطرة على أنها سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة أو مؤسسة عمل للحصول على منافع من أنشطتها. ويفترض أن المنشأة الداجنة قد حصلت على السيطرة على منشأة داجنة أخرى عندما

تشتري أكثر من نصف حقوق التصويت في تلك المنشأة الأخرى، ما لم يكن من الممكن إثبات أن تلك الملكية لا تشكل سيطرة. وحق إذا لم تشر واحدة من المنشآت الداجمة أكثر من نصف حقوق التصويت في منشأة داجمة 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.

وتحذر 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.

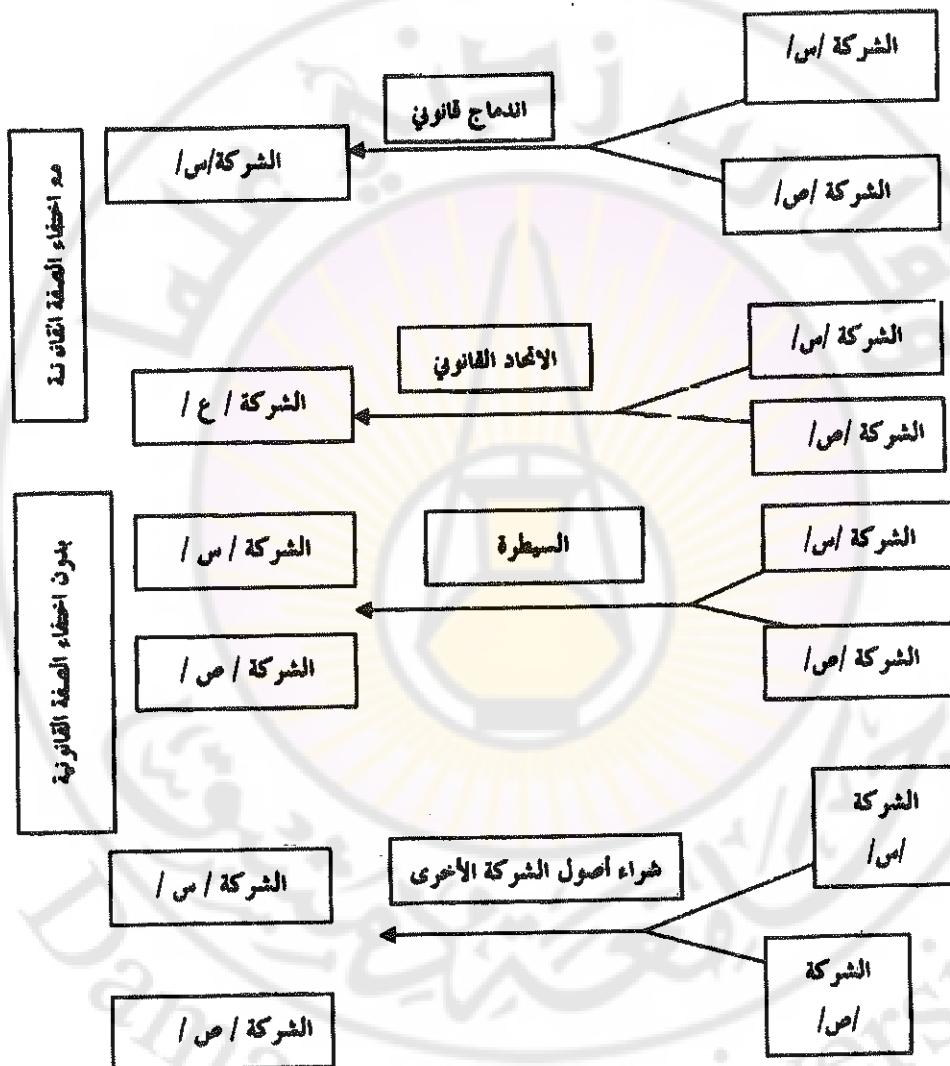
٤) شراء أصول الشركة المندمجة : Asset Acquisition

يحدث أحياناً قيام شركة ما بشراء بعض أو كل أصول شركة أخرى وأحياناً التعهد ببعض أو كل خصوصها. ففي هذه الحالة فإن الشركة المشترية تقوم بسداد قيمة صافي الأصول المشترأة المتفق عليها إلى الشركة البائعة (وليس إلى مساهمي الشركة البائعة) وقد تستمر الشركة البائعة في مزاولة نشاطها أو قد يؤدي بيع غالبية أصولها إلى تصفية نشاطها. ولكن إذا استمرت الشركة البائعة في نشاطها بعد بيع بعض أصولها فإنها تستمر كشخصية مستقلة تماماً عن الشركة المشترية وليس قسماً من أقسامها

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

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

الشكل رقم ١/ أشكال توحيد الأعمال



٣ - التوحيد بحسب العلاقة بين طرف التوحيد:

ويمكن تقسيم التوحيد بحسب العلاقة بين طرف التوحيد إلى:

١ - التوحيد الودي:

يقصد بالتوحيد الودي ذلك التوحيد الذي يتم ما بين طرف 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 المدققة.

ثانياً - مزايا توحيد الأعمال:

تلحق 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 سيسمى في تحضير تكلفة الوحدة المنتجة، ويمكن تحقيق هذه الوفورات من خلال زيادة طاقتها الإنتاجية، وتخفيف التكاليف الثابتة، ومضاعفتها جهود البحث والتطوير، وتطبيق إدارة الجودة، والاستفادة من التقانة المقدمة المتاحة في الشركة المستثمر فيها، والسيطرة على مصادر مدخلات الإنتاج، وزيادة الحصة اليومية، وإعادة التنظيم الإداري.

٢ - تحقيق وفورات مالية:

قد تتحقق الشركة المستثمرة وفورات مالية، وذلك من خلال الاستفادة من الموارد المالية المتاحة في الشركة المستثمر فيها، وتخفيف تكاليف الاقتراض والاستفادة من الإعفاءات الضريبية التي قد يمنحها القانون للشركات المستثمرة، والاستفادة من المزايا

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

٣- اختراق الأسواق:

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

٤- الحصول في وقت قصير على وحدة اقتصادية قائمة بالفعل تتوافر لها الفسحيلات الإنتاجية الازمة، ومصادر التوريد ومنافذ التوزيع.

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

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

ومع أن التوسيع يحقق مزايا عديدة للشركة بالمقارنة مع التوسيع الداخلي، فإن ذلك لا يعني أن التوسيع دائماً هو الوسيلة الأفضل للنمو. فمن ناحية، قد يطوي التوسيع على عيوب نتيجة عدم توافر القدرات الإدارية الازمة لدى الشركة المقتنة للسيطرة على الكيان الكبير الذي تم تكوينه بصورة سريعة وإدارته. ومن ناحية أخرى، فإن تمويل التوسيع قد يؤدي في بعض الحالات وليس دائماً إلى تأثيرات سلبية على القيمة السوقية للأسهم العادي للشركة المقتنة. فضلاً عن ذلك يشجع 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. يعني أنه يتبع عن التوحيد مخاطر اجتماعية واقتصادية.

ثالثاً- مراحل توحيد الأعمال:

تحتختلف 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 تجد مقاومة من المساهمين في هذه الشركة، أما إذا كانت الشركة المستهدفة غير مسجلة في السوق، وتمت عملية التوحيد بطريقة ودية فإن عملية التوحيد تبدأ بموافقات بين الطرفين الممثلين للشركاتين، وتستمر المفاوضات إلى أن يتم التوصل لاتفاقية مبدية تحدد فيها شروط الصفقة، وبعدها تتمال اتفاقية التوحيد للمصادقة عليها من إدارتي الشركتين ومن الجمعية العمومية في كل منهما، وبعدها يبدأ بإجراءات الحصول على موافقة الجهات الرسمية على الاتفاقية لتصبح نافذة. أما إذا ثمت 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، وعندما يتدخل السوق المالي لمعرفة أسباب دفع الشركة المستثمرة أسعاراً أعلى من أسعار هذه الشركة، وقد يضع السوق المالي حدأً أعلى لعدد الأسهم التي يمكن شراؤها من أسهم هذه الشركة، فإذا تم تجاوز هذا الحد، فإنه يتوجب على الشركة

المستمرة 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 المستمرة للوصول إلى أفضل سعر يقبل به الطرفان وفي حال رفض الشركة المستهدفة العرض فإن الشركة المستمرة يمكنها الانصال المباشر بالمساهمين في الشركة المستهدفة للحصول على موافقهم 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 المستمرة. 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 احتراق السوق، أو الاستفادة من الأصول المعنوية التي تتمتع بها الشركة المستمرة فيها، أو الاستفادة من المنافع المترتبة على التوحيد.

المرحلة الثانية: تحديد الشركة المستهدفة

وفي هذه المرحلة تبدأ الشركة المستمرة 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 المستمرة، أما إذا كانت الشركة المستهدفة محدودة المسؤولية، فإنها غير ملزمة بنشر قوائمها المالية.

ويتوجب جمع بيانات ومعلومات عن المنافسين في سوق التملك، سواء كانوا مستثمرين ماليين أم مستثمرين استراتيجيين أم مستثمرين من المساهمين أو العمال؛ فالمستثرون الماليون تدفعهم الرغبة في الحصول على معدلات عائد مناسب على استثماراهم 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 الخزانة، أو إيداع أموالهم في البنك، وعادة ما يدفع هؤلاء سعراً يعادل القيمة السوقية العادلة لهذه الشركة؛ أما المستثرون الاستراتيجيون فإنهم يشترون استثماراهم 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 تملكه، ويتوارد 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، والتشفيرية لهذه الشركة، وتأثير كل فئة في قبول أو رفض صفقة التملك، فقرار التملك ينعكس على مصالح هاتين الفئتين، وبالتالي على تقويم حصة كل منها في صافي أصول هذه الشركة.

المرحلة الثالثة: تحليل البيانات التي تم جمعها

في هذه المرحلة يبدأ بتحليل البيانات المالية وغير المالية للشركة المستهدفة، وبتحليل الصناعة التي تعمل فيها، وبتحليل المتغيرات في الاقتصاد الكلي، واعتبار 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 متحاجتها، وانتشار أسواقها، وعدد نوع المستهلكين لمحاجتها، وتوقعات استمرار الطلب على متحاجتها، وأداء إدارتها، والعلاقات بين أفرادها، وموهبتهم، وغيرتهم، وصلات القربي بينهم، ومدى تركز الإدارة، وتحديد المنافسين لمحاجتها ولخدمتها في الداخل والخارج، ونفقات البحث والتطوير، ومقومات الثقافة التنظيمية السائدة فيها، وحجم استثمارها، وسياستها في احتياز الأرباح، وقدرها على دفع توزيعات أرباح وبالمبالغ العلاوات والمنح والهدايا والمبادرات وبدلات السفر المنوحة لممثلي 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 المخاطر السالدة، 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 المفعولة فيه، في حالات التملك من الرسوم والضرائب، ومدة الإعفاء، ومدى التغير في القوانين، والمخاطر التي ترافق هذا النوع من الاستثمارات، ودرجتها.

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، ويتوارد

احتساب المؤشرات (النسب) المالية المختلفة لهذه الشركة، ومقارنتها مع مؤشرات الصناعة، واستخدام النماذج متعددة المتغيرات للتتبُّع 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 تقوم المناسب لحالة الشركة المستهدفة (مدخل التدفقات، مدخل الأصول، مدخل الشركات المشاهدة).

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

يتوجب في هذه المرحلة تحليل البداول المتاحة للاستثمار عن تملك الاستثمارات في الشركة المستهدفة، وإشراك المعينين من الخبراء في التقويم تبعاً لنوع التوحيد، فإذا كان الهدف تحقيق تملك أفقى، فلا بد من أن يؤدي القسم الهندسى في الشركة المستمرة دوراً هاماً في التحليل، وذلك لتحديد مدى التوسيع في الإنتاج الكبير، أما إذا كان الهدف تحقيق تملك رأسى من خلال توسيع قنوات التوزيع، فإن تحليل السوق يصبح ضرورياً وذلك لتحديد أفضل نظام مقبول للتوزيع، أما إذا كان الهدف تحقيق تملك مختلط فيجب أن ينصب التحليل على الاقتصاديات المالية المترتبة على هذا النوع من التملك، وبعد هذه التحليلات يتم تحديد نوع التوحيد المفضل من وجهة النظر الاقتصادية.

المرحلة السابعة: تحديد سعر التوحيد:

يتوجب في هذه المرحلة تحديد سعر الشراء الذي يقبل به الطرفان في صفقة التوحيد، لأن سعر الشراء يمثل نقطة الارتكاز في عملية التفاوض بين الطرفين، وقد يصعب 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 الداجنة إلى مساهمي الشركة المدرجة (المندمجة)، وتعتبر عملية تحديده من الأمور الهامة جداً عند التخطيط للتوكيد 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) مليون جنيه فإن قيمة هذه الشركة يمكن أن تقدر بضرب هذا المبلغ بخمسة أضعاف أي (٢٥٠٠٠). أما تقدير قيمة المضاعف الذي سنضرب به الأرباح فيخضع للتقدير الشخصي وهو مبني على عدة عوامل مثل المخاطرة، وتنوع مصادر الربح، ودرجة النمو المتوقع للشركة.

ب- طريقة رسملة الأرباح المتوقعة سنوياً:

تقوم هذه الطريقة على تقدير الأرباح السنوية للشركة المندمجة لعدد من السنوات وبعد ذلك تقوم بتحصيم هذه الأرباح وقسمتها على عدد السنوات فنحصل على المتوسط ويضرب هذا المتوسط بمقابل العدل المرغوب نحصل على قيمة الشركة المندمجة.

ج- طريقة القيمة الحالية للتدفقات النقدية الصافية المتوقعة:

تقوم هذه الطريقة على حساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية الصافية المتوقعة التي يمكن أن تتحققها 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، ف تكون القيمة الحالية لهذه الشركة مخصوصة بمعدل خصم (%) هو (٣١٧٦٩٦) وهذا المبلغ حصلنا عليه كما يلي:

معامل القيمة الحالية لدفعة نقدية سنوية مدة

٣١٧٦٩٦/٩،٠٧٧٠٤

٢٥ سنة بمعدل خصم %١٠

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

يؤدي التقويم العادل للأصول والالتزامات الشركة المندمجة دوراً هاماً في تحقيق منفعة لمساهي الشركة التابعة. ومن أجل التوصل إلى التقويم العادل لا بد من اللجوء إلى التثمين أو التقويم الذي قد يكون سهلاً نسبياً بالنسبة إلى بعض الأصول كالأسهم التي تمتلكها الشركة المندمجة، وكذلك الأمر بالنسبة لبعض الالتزامات قصيرة الأجل كأوراق الدفع التي تدين بها الشركة المندمجة، في حين يكون التقويم حاضراً للتقدير الشخصي بالنسبة لعناصر أخرى كما هو الحال عند تقدير قيمة عقار في منطقة ثمت 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- **تقدير الأوراق المالية المتداولة بالقيم السوقية الحالية.**
- ٢- **تقدير 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 لنشأت ذات خصائص مشابهة، وتستخدم القيم المقدرة.**
- ٣- **تقدير الندم المدينية بالقيم الحالية للمبالغ التي سيتم قبضها محسوسة باستخدام معدلات الفائدة الجارية المناسبة، ناقصاً مخصصات الديون غير القابلة للتحصيل وتكاليف التحصيل، عند الضرورة، إلا أن عملية الخصم غير مطلوبة للندم المدينية قصيرة الأجل عندما يكون الفرق بين قيمتها الاسمية ومبلغها المخصوم غير مادي.**

٤- المخزون:

- أ- تقييم البضاعة تامة الصنع والسلع التجارية بسعر البيع ناقصاً بمجموع: (١) تكاليف البيع (٢) هامش ربح معقول بدل جهود المتملك 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 الإمام والبيع بناء على ربح البضائع تامة الصنع المشابهة.
- ج- تقييم المواد الخام بتكلفة الاستبدال الجارية.
- ٥- تقييم الأراضي والمباني بمقدار قيمتها السوقية.
- ٦- تقييم المصانع والمعدات بالقيمة السوقية المحددة عادة بالتقسيم. وعندما لا يكون هناك إثبات للقيمة السوقية بسبب الطبيعة المتخصصة للمصانع والمعدات أو بسبب أن هذه العناصر نادراً ما تباع، إلا كجزء من أعمال مستمرة، فإنهما تقييم بتكلفة الاستبدال بعد طرح الاستهلاك.
- ٧- تقييم الأصول غير الملموسة كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي /٣٨/ الأصول غير الملموسة بمقدار القيمة 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 تقييم الأصول غير الملموسة على أساس يعكس المبلغ الذي كان المشروع سيدفعه عن الأصل في عملية تجارية بختة بين أطراف مطلعة وراغبة بناء على أفضل المعلومات المتوافرة (انظر معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثين من أجل مزيد من الإرشادات لتحديد القيمة العادلة للأصل 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 يتحمل 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 وجهاً نظر المنشأة المتدرجة أو المجموعة الناتجة عن التملك. ويتم تحديد الأصل أو الالتزام الضريبي بعد الأخذ بالحسبان التأثير الضريبي لإعادة بيان الأصول والالتزامات المحددة بقيمها العادلة ولا يتم خصمها. تتضمن الأصول الضريبية أي أصل ضريبي موجل 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 للبالغ التي ستدفع لمواجهة الالتزام حسوباً على أساس معدل الفائدة الجاري المناسب، إلا أن عملية التصميم غير مطلوبة للالتزامات قصيرة الأجل عندما يكون الفرق بين المبلغ الاسمي للالتزام والمبلغ المخصوم ليس هاماً نسبياً.
- ٤ - العقود المتعلقة بالالتزامات والمطالبات الأخرى القابلة للتحديد للمنشأة (الممارسة) بمقدار القيم الحالية للبالغ التي سيتم إنفاقها لمواجهة الالتزام المحدد بأسعار الفائدة الحالية المناسبة.
- ٥ - مخصصات لإنهاء أو تخفيض أنشطة المنشأة المملوكة المعترف بها تقيم على أساس القيمة الحالية والتي تمثل في المصروفات المتوقع أن تكون مطلوبة لتسديد الالتزام بحسب المعيار الدولي رقم (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 القيمة 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 الشهادة السالبة التي تنشأ عند التملك.

ويتوقف السعر على أسلوب الدفع الذي مستخدمه الشركة الداجحة حيث إنه إذا تم سداد الثمن نقدياً أو تعهدت الشركة الداجحة بسداد القيمة فإن السعر عندئذ يكون إجمالي المبلغ المدفوع أو الذي تم التعهد به. أما إذا تم السداد عن طريق إصدار أسهم عاديّة فعندئذ يُغير عن السعر في شكل معدل للتبادل بين عدد الأسهم التي تصدرها الشركة الداجحة مقابل كل سهم من أسهم الشركة المندمجة، ويستخرج هذا المعدل بمحض العادلة التالية:

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

ولتوسيع ذلك نفترض المثال التالي:

اتفق مساهمي شركة (الساحل) مع مساهمي شركة (الجبل) على أن تحصل شركة (الساحل) على جميع الأسهم العاديّة الخاصة بشركة (الجبل) وعدها /٨٠٠٠٠ سهماً مقابل مبلغ مقداره /٧٢٠٠٠٠٠ ل.س. وفي تاريخ الاتفاق كانت الأسهم العاديّة لشركة (الساحل) تتداول في السوق بسعر السهم /١٣٠ ل.س. وقد وافق مساهمو شركة (الجبل) على استبدال الأسهم التي يحملوها مقابل حصولهم على

/ ١٢٠٠٠ / سهم عادي تصدرها شركة (الجبل) بسعر السهم / ١٢٠٠ ل.س وفي هذه الحالة يكون معدل التبادل (١,٥) سهم من شركة (الساحل) مقابل كل سهم من شركة (الجبل) ويحسب هذا المعدل على النحو التالي:

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

$$1,5 = ٨٠٠٠ / ١٢٠٠٠$$

ومن هنا ~~عند كل سهم يتم صرفه~~ يساوي سهم ونصف السهم (١,٥ / سهم).

المرحلة الخامسة: المساومة والتفاوض بين طرفين حول التوحيد

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

المرحلة السادسة: الاتفاق على دفع بدل التوحيد

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

المرحلة السابعة: إتمام إجراءات التوحيد

يتوجب في هذه المرحلة على الشركة المستمرة 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 المندمجة قراراً بالاندماج يصدر عن الجهة التي يتحقق لها تعديل العقد أو النظام الأساسي للشركة.

- اتخاذ الشركة المندمجة قراراً بالموافقة على اتفاقية الدمج يجب أن تحدد فيها شروط وكيفية توزيع رأس المال في الشركة الداجمة أو الشركة الجديدة بعد الاندماج. وتصدر هذه الموافقة عن الجهة التي يحق لها تعديل العقد أو النظام الأساسي للشركة المندمجة.
- اتخاذ الشركة الداجمة قراراً بالاندماج وزيادة رأس المال بقيمة الشركة المندمجة 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.
- تقسم 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 المندمجة، استناداً لتقرير الجهة التي قامت بتقييمها، حصة عينة في رأس مال الشركة الداجمة أو الشركة الناجمة عن الاندماج وتخضع لأحكام المخصص أو الأسهم العينة.
- تغفي الشركة المساهمة 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 الناجمة عن الدمج التي تم إصدارها بقيمة الشركة المندمجة لأحكام الأسهم العينة. كما لا يحق لدى أي هذه الشركة الاعتراض على قرار الدمج أو إقامة الدعوى وفقاً لأحكام هذه المادة. كما لا تخضع أسهم الشركة المساهمة الناجمة عن الدمج في هذه الحالة إلى الحظر على تداول أسهم المؤسسين بالنسبة للشركات المندمجة المؤسسة.

كما أوجب القانون في المادة رقم ٢٢١ ضرورة الإعلان عن الاندماج في صحيفتين يوميتين ولمرتين على الأقل وخاصة عندما تكون الشركة الداجمة أو الشركة الجديدة الناتجة عن الدمج ذات شكل قانوني مختلف 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 وتمارين 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 لكتاب الشركين 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 تملكت س أكثر من ٥٥% 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 أفقى (ب): توحيد رأسى (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 .٢٠٠٨ (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 الافصاح عن توحيد الأعمال.



Damascus University

الوحدة التعليمية الثانية

المحاسبة عن توحيد الأعمال

١ - مقدمة:

تعد المعاجلة المحاسبية لعملية توحيد الأعمال من أكثر الموضوعات المحاسبية تعقيداً، إلا أنها في الوقت نفسه من أكثر الموضوعات متعة والأكثر تشبيهاً، 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 كليّة 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 تبيان فيما بين تلك الدول تبايناً جوهرياً.

ومن الجدير ذكره، أن هذا الموقف من مجلس معايير المحاسبة المالية بالرغم من أنه كان ضرورياً لمواجهة شيوع استغلال طريقة توحيد المصالح وتطبيقاتها للتأثير على نتائج العمليات، فإن استبعاد هذه الطريقة لا يغير عن عدم ملاءمتها في الحالات التي تثلّ فيها عملية التوحيد عملية توحيد مصالح حقيقة.

هذا الوضع حتى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) على إصدار معيار جديد يحمل رقم المعيار الدولي رقم (٢٢) المتعلق باندماج الأعمال، منع فيه استخدام أسلوب توحيد المصالح للمحاسبة عن عمليات التوحيد، وذلك اعتباراً من ٤/١/٢٠٠٤. 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 ستتناول 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 المشترية. وتشتري المنشأة المشترية صافي الأصول وتعترف بالأصول المشترأة والالتزامات والالتزامات الطارئة المضمنة، بما في ذلك تلك التي لم تعترف بها سابقاً الشركة المشترأة. ولا يتأثر قياس أصول والتزامات المنشأة المشترية بالمعاملة، ولا تتأثر أيضاً أية أصول أو التزامات إضافية للمنشأة المشترية معترف بها نتيجة للمعاملة، لأنها ليست موضوع المعاملة.

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

التالية:

أ) تحديد المنشأة المشترية:

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

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

- إذا تم تفيد توحيد الأعمال من خلال تبادل أدوات حقوق الملكية العاملة 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 الداجنة الناتجة، فمن المحتمل أن المنشأة التي تكون إدارتها قادرة على السيطرة بذلك الطريقة هي المنشأة المشترية.
- إذا ثبت عملياً 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، والتشفيرية 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 منشآتين متسببتين، 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:

ت تكون تكلفة توحيد الأعمال من العناصر التالية:

١- المبالغ النقدية المدفوعة من الشركة الداجمة إلى مساهمي الشركة المتدرجة أو بالقيمة العادلة لأية أصول تستخدمها الشركة الداجمة 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 تمثل في القيمة الاسمية للأسمى والتي يطلق عليها رأس المال للأسمى والزيادة عن القيمة الاسمية تعتبر علاوة إصدار أو رأس مال إضافي. ويمكن أن تعهد الشركة الداجمة 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 الداجمة (المشتري) وتقسم هذه التكاليف إلى نوعين:

أ- تكاليف مباشرة: تعتبر جزءاً من تكلفة الشراء وبالتالي تضاف لتكلفة تملك الشركة المشتراء، ويدرج تحتها مجموعة من العناصر أهمها: التكاليف القانونية وتكاليف البحث والاستقصاء التي تدفع كتعاب للمراجعين والاستشاريين والمحامين مقابل دراسة القوائم المالية للشركة المتدرجة 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 المشترية المستخدمة في العملية. أما مصاريف طباعة وتسجيل الأسهم المصدرة من قبل الشركة المشترية لتمويل عملية التوحيد فتحصّم من علاوة الإصدار (رأس المال الإضافي)

٣- التكاليف المشروطة أو الالتزامات المحتملة: تمثل في المدفوعات الإضافية التي قد تتعهد الشركة الداجمة بدفعها أو الأسهم التي قد تصدرها الشركة الداجمة مستقبلاً وفاءً لالتزامات محتملة ترتبط بوقوع أحداث معينة في المستقبل. ومثال ذلك تحقيق مستوى معين من الأرباح في المستقبل أو انخفاض الأسعار السوقية للأسهم المصدرة لاتمام 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 ويُسدد نقداً أو يصدر معاييره أوراقاً مالية أو تجارية.

وخلال قصة القول فإن تكلفة الشراء بتاريخ التوحيد تكون من ضمن المدفوع ويتضمن إليه التكاليف المباشرة لعملية التوحيد زالداً آية تكاليف مشروطة قابلة للتحديد.

ومن الجدير الإشارة إلى أن تاريخ التوحيد بالشراء هو التاريخ الذي تسيطر فيه المنشأة المشترية فعلياً على المنشأة المشترأة. 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 (التوحد) هي إجمالي تكلفة المعاملات المختلفة. ويكون تاريخ التبادل هو تاريخ كل معاملة تبادل (أي التاريخ الذي تم فيه الاعتراف بكل استثمار في البيانات المالية

للمنشأة المشترية). بينما يكون تاريخ التوحيد بالشراء هو التاريخ الذي تسيطر فيه المنشأة المشترية على المنشأة المشتراء.

وفي حال تأجيل تسوية كافة أو جزء من تكلفة التوحيد (الشراء)، يجب تحديد القيمة العادلة لذلك العنصر الموجّل 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 المتყع تكبدها نتيجة التوحيد التزامات متكبدة أو مضمونة من قبل المنشأة المشترية مقابل السيطرة على المنشأة المشتراء، 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 لمعايير المحاسبة الدولي ٣٩، يجب تضمين تلك التكاليف في القياس المبدئي للالتزام.

ج) توزيع تكلفة التوحيد على صافي الأصول المشتراء:

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

- في حالة وجود أصل عدا عن الأصل غير الملموس، فمن المحتمل أن تتدفق أية منافع اقتصادية مستقبلية ذات علاقة إلى المنشأة المشترية، ويمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية.
- في حالة وجود التزام عدا عن الالتزام الطارئ، فمن المحتمل أن يُطلب تدفق صادر من الموارد التي تمثل منافع اقتصادية لتسوية الالتزام التعاقدى، ويمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية.

- في حالة وجود أصل غير ملموس أو التزام طارئ، يمكن قياس قيمته العادلة بمثوبية. لذا وانطلاقاً من ذلك ينبغي على المنشأة المشترية الاعتراف بالالتزامات لإنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشترأة كجزء من توزيع تكلفة التوحيد، فقط عندما يكون للمنشأة المشترأة، بتاريخ التوحيد التزاماً قائماً لإعادة الهيكلة معترفاً به وفق معيار الحاسبة الدولي (٣٧) المتعلّق بالمحصصات والالتزامات والأصول المحتملة. ولا تعرف 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 المشترأة والتي تقوم المنشأة المشترية بشرائها أو خسارتها، بما في ذلك كافة أصولها والتزاماتها المالية. ويمكن أن تتضمن أيضاً الأصول والالتزامات غير المعترف بها سابقاً في البيانات المالية للمنشأة المشترأة، لأنها مثلاً لم تكن مؤهلة للاعتراف بها قبل توحيد الأعمال. وتشمل هذه الأصول الأصول غير الملموسة شريطة قياس قيمتها العادلة بمثوبية.

وإذا كانت تكلفة الشراء أكبر من حصة الشركة المشترية من صافي الأصول بالقيمة 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.

ومثّل هذه الشهرة المشترأة على أنها دفعه تقدمها المنشأة المشترية توقعها لنسافع اقتصادية مستقبلية من الأصول التي من غير الممكن تحديدها بشكل فردي والاعتراف بها بشكل منفصل. وبعد الاعتراف المبدئي، ينبغي على المنشأة المشترية قياس الشهرة المشترأة في توحيد الأعمال بسعر التكلفة، مطروحاً منه أيه خسائر انخفاض قيمة تراكمية. هذا يعني أنه لا يجوز إطفاء الشهرة المشترأة في توحيد الأعمال. وبدلاً عن

ذلك، يتعين على المنشأة المشترية أن تخبرها فيما يخص انخفاض القيمة سنويًا، أو بشكل متكرر إذا ثبتت أحداث أو تغيرات في الظروف إلى إمكانية انخفاض القيمة.

وإذا كانت تكلفة الشراء (التوحيد) أقل من حصة الشركة المشترية في صافي

الأصول بالقيمة العادلة فينبع على الشركة المشترية القيام بما يلي:

- إعادة النظر في تقييم وقياس الأصول القابلة للتحديد والالتزامات للمنشأة المشترية
وقياس تكلفة التوحيد.

- الاعتراف فوراً في الربح أو الخسارة بأية زيادة متبعة 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 المشترية. ويمكن أن تكون التكاليف المستقبلية المحتملة الناشئة
فيما يتعلق بالمنشأة المشترية التي لم يتم عكسها بشكل صحيح في القيمة العادلة
للأصول القابلة للتحديد، أو الالتزامات للمنشأة المشترية، سبباً محتملاً لفشل تلك
الأخطاء.

- متطلباً في معيار محاسبي لقياس صافي الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشترية. مبلغ 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 مخصوص.

- الشراء بأسعار منخفضة.

ومن الجدير بالإشارة، أنه إذا ثبتت عملية التوحيد على مراحل، يجب التعامل مع
كل معاملة تبادل بشكل منفصل من قبل المنشأة المشترية، باستثناء تكلفة المعاملة
ومعلومات القيمة العادلة في تاريخ كل معاملة تبادل، لتحديد مبلغ أي شهرة مرتبطة

بتلك المعاملة. وهذا يؤدي إلى مقارنة تدريجية لتكلفة الاستثمارات المختلفة مع حصة الشركة المشترية في القيمة العادلة لصافي الأصول للمنشأة المشترأة في كل خطوة. وهذا قد يؤدي إلى أن القيمة العادلة لصافي الأصول للمنشأة المشترأة قد تكون مختلفة في كل معاملة تبادل وذلك بسبب ما يلي:

- يتم نظرياً إعادة بيان الأصول القابلة للتوحيد، والالتزامات، والالتزامات الطارئة للمنشأة المشترأة بقيمها العادلة في تاريخ كل معاملة تبادل لتحديد مبلغ أية شهرة مرتبطة بكل معاملة.

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

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

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

وأهم ما يعاب على هذه الطريقة عدم التحاجن في تقسيم الأصول والالتزامات، حيث يتم تقسيم أصول والالتزامات المنشأة المشترأة بالقيم العادلة، بينما تبقى أصول والالتزامات المنشأة المشترأة بقيمتها الدفترية.

٣- متطلبات الإفصاح وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية:

وفقاً للمعيار الدولي رقم (٣) ينبغي على الشركة المشترأة الإفصاح في القوائم المالية عن المعلومات التالية:

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

وتكلفة التوحيد وعنصرها بما في ذلك أية تكاليف تتسب 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 الامامية 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 المنصور، والأسلوب والافتراضات المهمة المستخدمة في تحديد قيمة أدوات حقوق الملكية، والمبلغ الإجمالي للفرق بين القيمة النسبية لأدوات حقوق الملكية وسعها المنصور.

كما ينبغي أن تفصح الشركة المشترأة عن الأمور التالية:

- تفاصيل أية عمليات قررت المنشأة التخلص منها نتيجة التوحيد.

- المبالغ المعترف بها بتاريخ التوحيد لكل صنف من أصول المشأة المشترأة، والتزامها، وما لم يكن الإفصاح غير عملي، ينفي الإفصاح عن المبالغ المسحولة لكل صنف من تلك الأصناف، المحددة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مباشرة قبل التوحيد. وإذا كان مثل ذلك الإفصاح غير عملي، ينفي الإفصاح عن تلك الحقيقة مع ذكر السبب إلى جانب ذلك.

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

- وصف للعوامل التي ساهمت في التكلفة التي تؤدي إلى الاعتراف بالشهرة. وصف لكل أصل غير ملموس لم يتم الاعتراف به بشكل منفصل عن الشهرة وتفسير لسبب عدم إمكانية قياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس بمحضه.

- مبلغ ربح أو خسارة المشأة المشترأة من تاريخ التوحيد المشمول في ربح أو خسارة المشأة المشترية للفترة، ما لم يكن الإفصاح غير عملي.

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

أ) إبراد المشأة المندرجة 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 التصریح بإصدار البيانات المالية.

وبشكل عام ينفي على المشأة المشترية الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي بياناتها المالية من تقييم الآثار المالية للأرباح، والخسائر، وتصحيح الأخطاء، والتعديلات الأخرى المعترف بها في الفترة الحالية التي ترتبط بعمليات توحيد الأعمال

التي تم تفيذها في الفترات الحالية أو السابقة. وكذلك تقسيم التغييرات في المبلغ المسجل للشهرة خلال الفترة وذلك عن طريق الإفصاح عما يلي:

- المبلغ الإجمالي ونحوه الخفاض 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 باصول الضريبة الموجلة.
- نحوه الخفاض القيمة المعترف بها خلال الفترة.
- صافي فروق التبادل الناشئة خلال الفترة.
- أية تغييرات أخرى في المبلغ المسجل خلال الفترة.
- المبلغ الإجمالي ونحوه الخفاض القيمة المتراكمة في نهاية الفترة.

أسئلة وتمارين حول الوحدة التعليمية الثانية

السؤال الأول:

في ٢٠٠٨/١ تم توحيد ما بين الشركة من والشركة ص وتطبيق طريقة الشراء للمحاسبة عن هذا التوحيد وقد أصدرت الشركة س (٨٠٠٠) سهم بقيمة اسمية (١٠٠) وقيمة إصدار (١٥٠) وكان صافي أصول الشركة من بالقيمة العادلة (١٠٠٠٠٠) وصافي الأصول بالقيمة الدفترية (٩٠٠٠٠٠).

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): (٨٠٠٠٠٠)

(ج): (١٠٠٠٠٠)

(د): إجابة أخرى.

٣- إن علاوة الشراء هي:

(أ): (٣٠٠٠٠٠)

(ب): (٢٠٠٠٠٠)

(ج): (٤٠٠٠٠٠)

(د): (٥٠٠٠٠٠)

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

(أ): (١٠٠٠٠٠)

(ب): (٩٠٠٠٠٠)

(ج): (١٢٠٠٠٠٠)

(د): (٨٠٠٠٠٠)

السؤال الثاني:

ت تكون 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 ثبتت 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:

تنقل الأصول والالتزامات بحسب طريقة الشراء على أساس القيم:

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

الوحدة التعليمية الثالثة

المعاجلة المحاسبية للتوصيد باستخدام طريقة الشراء

***Accounting for Business Combination under
the Purchase Method***

الأهداف التعليمية:

بعد قراءة هذه الوحدة سيكون الطالب ملماً بما يلي:

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



الوحدة التعليمية الثالثة

المعاجلة المحاسبية للتوحيد باستخدام طريقة الشراء

مقدمة:

لقد سبق وأوضحنا في الوحدة السابقة بأن طريقة الشراء تمثل الطريقة التي تطبق في معاجلة 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 انجهاً متماماً في الدول العربية وفي العديد من دول العالم. ولذلك يكون عرضنا للمعاجلات المحاسبية لحالات الاندماج القانوني والاتحاد والسيطرة شاملة، ولذلك يتبع الطالب بوضوح ودون لبس كيفية إجراء المعاجلة المحاسبية في أشكال التوحيد، سنقوم في هذه الوحدة ببيان المعاجلات المحاسبية لعملية الاندماج القانوني أو الاتحاد القانوني في سجلات الشركة الداجنة في حالة الاندماج القانوني، وفي سجلات الشركة الجديدة في حالة الاتحاد. أما في حالة السيطرة، فإن المعاجلة المحاسبية يتم إجراؤها في سجلات الشركة القابضة وبشكل عام، فإن المعاجلات المحاسبية تختص بثلاثة جوانب هي:

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

- تكيف ومعاجلة النفقات الخاصة بإتمام عملية التوحيد في جميع أشكال التوحيد.
- إعداد القوائم المالية عن السنة المالية التي ثمت خلاها عملية التوحيد ومن الجدير بالذكر، أن المعاجلات المحاسبية بالنسبة لإعداد القوائم المالية وإن كانت تقتصر على السنة المالية التي ثمت خلاها عملية الاندماج القانوني أو الاتحاد، فإن تلك المعاجلات

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 المعاجلات المحاسبية الخاصة بإعداد القوائم المالية ستقتصر في هذه الوحدة على حالي الاندماج القانوني والاتحاد القانوني.

أولاًـ المعاجلة المحاسبية للاندماج القانوني باستخدام طريقة الشراء:

كما سبق وأوضحنا فإن الاندماج القانوني، يقضي قيام شركة ما (الشركة الداجمة) بشراء صافي أصول شركة أخرى (المندجدة) الأمر الذي يؤدي إلى انتقال أصول والالتزامات الشركة المندجدة إلى الشركة الداجمة وبالتالي تصفية الشركة المندجدة. ووفقاً لطريقة الشراء تقوم المعاجلة المحاسبية في هذه الحالة على النحو التالي:

- يتم إثبات تكلفة الشراء بدفاتر الشركة الداجمة.
- تتم معاجلة النفقات المباشرة للاندماج القانوني، باعتبارها جزء من تكلفة الشراء. أما النفقات غير المباشرة فتتم معاجلتها كمصاريف إيرادية.
- يتم تسجيل أصول والالتزامات الشركة المندجدة بدفاتر الشركة الداجمة في تاريخ الشراء وفقاً للقيم العادلة.
- في حالة زيادة تكلفة الشراء عن صافي الأصول بالقيم العادلة بتاريخ الشراء، يتم تسجيل الزيادة باعتبارها شهرة موجبة.
- في حالة نقص تكلفة الشراء عن صافي الأصول بالقيم العادلة بتاريخ الشراء، يتم الاعتراف بهذا النقص كربح.
- يتم تضمين الإيرادات والمصاريف المحققة للشركة المندجدة في قائمة الدخل للشركة الداجمة 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 بالقيمة العادلة:

في ١/١/٢٠٠٧ اشتترت شركة المجد كامل أسهم شركة المستقبل بـ مبلغ ٣٤٠٠٠ دفعت شركة المجد ٨٠٠٠ نقداً عمولات سمسرة و مبلغ ١٦٠٠٠ أتعاب مراجعين و رسوم تسجيل عملية الاندماج. وقد تتجزأ عن عملية الشراء هذه تصفية شركة المستقبل. وقد كانت ميزانية الشركين قبل الشراء كما يلي:

شركة المستقبل		شركة المجد	البيان
قيمة عادلة	قيمة دفترية		
٥.....	٥.....	٣٨.....	نقدية
٨.....	٩.....	٢٦.....	زيارات
١٢٤...	١٢.....	٣٦.....	مترؤون
٩.....	٨.....	٢.....	معدات بالصافي
٦.....	٢.....	١٢.....	مباني
٤٠٤...	٣٦.....	١٣٢.....	مجموع الأصول
	٢٤.....	٧.....	رأس مال الأسهم
	٤.....	١٥.....	رأس مال إضافي
	٢.....	٥.....	أرباح محفوظة
٤.....	٦.....	٤٢.....	دالгиون
	٣٦.....	١٣٢.....	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

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: ٣٤٠٠٠

٢- مصاريف الاندماج المباشرة: ٢٤٠٠٠

٣- التكلفة: ٣٦٤٠٠٠

ب) القيود المحاسبية:

١- من ح-/ الاستثمار في شركة المستقبل ٣٦٤٠٠٠

إلي ح-/ النقدية ٣٦٤٠٠٠

إثبات الاستثمار في شركة المستقبل

من المذكورين

١- من ح-/ النقدية ٥٠٠٠

٢- من ح-/ الزبالن ٨٠٠٠

٣- من ح-/ المخزون ١٢٤٠٠

٤- من ح-/ المعدات ٩٠٠٠

٥- من ح-/ المباني ٦٠٠٠

إلى المذكورين

١- إلى ح-/ الدائنون ٤٠٠٠

٢- إلى ح-/ الاستثمار في شركة المستقبل ٣٦٤٠٠٠

إثبات انتقال الأصول والخصوم وإغفال حساب الاستثمار في المستقبل

ج) الميزانية بعد الشراء:

الميزانية بعد الشراء	
رأس مال الأسهم	٧٠٠٠٠
رأس مال الإضافي	١٥٠٠٠
أرباح محفوظة	٥٠٠٠
دالتون	٤٦٠٠٠
	<u>١٣٦٠٠٠</u>
مباني	١٨٠٠٠
معدات	٢٩٠٠٠
مخزون	٤٨٤٠٠
زيائن	٣٤٠٠٠
نقدية	٦٦٠٠
	<u>١٣٦٠٠٠</u>

مثال رقم (٢):

إذا كانت التكلفة أكبر من صافي الأصول بالقيمة 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:

٣٤٠٠٠	نقداً
١٠٠٠٠	سندات $- 50 \times 2000$
<u>٤٤٠٠٠</u>	
٢٤٠٠٠	١ - الشحن المدفوع:
<u>٤٦٤٠٠٠</u>	٢ - تكاليف مباشرة:

ب) إثبات الشراء:

٤٦٤٠٠ من حـ/ الاستثمار في شركة المستقبل
إثبات الاستثمار في شركة المستقبل
إثباتات الشركة المذكورة
١٠٠٠٠ إلى حـ/ السنادات
٣٦٤٠٠ إلى حـ/ النقدية
إثباتات الشركة المذكورة

ج) تحديد قيمة الشهرة الموجبة:

يمكن تحديد قيمة الشهادة الموجبة بأحد الأسلوبين التاليين:

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

صافي الأصول بالقيمة العادلة: ٣٦٤٠٠٠ - ٤٠٤٠٠ = ٤٠٠٠

الشهرة: ٤٦٤٠٠ - ٣٦٤٠٠ - ١٠٠٠٠

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

صافي الأصول بالقيمة الدفترية لشركة المستقبل: ٣٦٠٠٠ - ٦٠٠٠ - ٣٠٠٠٠

المقارنة: ٤٦٤٠٠٠ - ٣٠٠٠٠ = ١٦٤٠٠٠ علاوة الشراء.

يطرح الزيادة في الأصول ونقص الخصوم:

٤٠٠٠: مخزون

معدات: ١٠٠٠

میان: ۴۰۰۰

۲۰۰۰ : دائنون

(V&...)

يضاف: نقص الأصول وزيادة الخصوم:

١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	زبالن
١٠٠٠٠		الشهرة الموجبة

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

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

إلى المذكورين

٤٠٠٠ إلى حـ / الداللون

٤٦٤٠٠ إلى حـ / الاستثمار في شركة المستقبل

إثبات انتقال الأصول والخصوم وإغفال حساب الاستثمار في شركة المستقبل

الميزانية بعد الشراء

٧٠٠٠٠	رأس مال الأسهم	١٨٠٠	مباني
١٥٠٠٠٠	رأس مال إضافي	٢٩٠٠٠٠	معدات
٥٠٠٠٠	أرباح محفوظة	٤٨٤٠٠٠	مخزون
١٠٠٠٠٠	سندات٪ ١٢	٣٤٠٠٠٠	زبالن
٤٦٠٠٠٠	داللون	٦٦٠٠٠	نقدية
<u>١٤٦٠٠٠٠</u>		<u>١٤٦٠٠٠٠</u>	شهرة

مثال رقم (٣):

إذا كانت التكلفة أقل من صافي الأصول بالقيمة العادلة:

بافتراض بيانات المثال رقم (١) ما عدا أن مقابل الشراء كان قيام الشركة الداجحة بإصدار (٢٠٠٠) سهم بقيمة اسمية (١٠٠) وقيمة إصدار (١٥٠) ودفعـت 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 والمحضوم.

٣ - إعداد الميزانية بعد الشراء.

الحل:

١ - تكلفة الشراء:

٢٠٠٠٠	= ١٠٠ × ٢٠٠	رأس مال الأسهم:
١٠٠٠٠	= ٥٠ × ٢٠٠	رأس مال إضافي
<hr/>		الثمن المدفوع:
٣٠٠٠٠		مصاريف مباشرة
٢٥٠٠٠		
<hr/>		٣٢٥٠٠

٣٢٥٠٠ من حـ/ الاستثمار في شركة المستقبل

إلى المذكورين

٢٠٠٠٠ إلى حـ/ رأس مال الأسهم

١٠٠٠٠ إلى حـ/ رأس مال إضافي

٢٥٠٠ إلى حـ/ النقدية

إثبات الاستثمار في المستقبل

٢٠٠٠ من حـ / مصاريف إصدار الأسهم
 ٢٠٠٠ إلى حـ / النقدية
 ٢٠٠٠ من حـ / رأس مال الإضافي
 ٢٠٠٠ إلى حـ / مصاريف إصدار الأسهم
 إغفال مـ . 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 بالقيمة العادلة: $404000 - 40000 = 364000$
 المقارنة: $325000 - 364000 = -39000$ هذه القيمة كان يطلق عليها شهرة سالبة. إلا أن المعيار الدولي رقم (٣) من معايير التقارير المالية وكما سبق وأوضحتنا يعترف بالشهرة السالبة كأرباح فوراً دون اللجوء إلى إطفائها عبر عمرها الإنثاجي كما كان سائداً في المعايير القديمة. وبذلك يكون قيد التخصيص على النحو التالي:

من المذكورين

٥٠٠٠ من حـ / النقدية
 ٨٠٠٠ من حـ / الزبائن
 ١٢٤٠٠ من حـ / المخزون
 ٩٠٠٠ من حـ / المعدات
 ٦٠٠٠ من حـ / المباني

إلى المذكورين

٤٠٠٠ إلى حـ / الدائنين
 ٣٢٥٠٠ إلى حـ / الاستثمار في شركة المستقبل
 ٣٩٠٠ إلى حـ / أرباح الاندماج (شهرة سالبة)
 إثبات تخصيص التكلفة من عناصر الأصول والخصوم

٣- الميزانية:

الميزانية بعد الاندماج			
رأس مال الأسهم	٩٠٠٠٠	نقدية	٣٨٥٠٠٠
رأس مال إضافي	٢٣٠٠٠	زيارات	٣٤٠٠٠
أرباح محجوزة	٥٠٠٠	مخزون	٤٨٤٠٠٠
دالنون	٤٦٠٠٠	مباني	١٨٠٠٠
أرباح الاندماج	٣٩٠٠٠	معدات	٢٩٠٠٠
	<hr/> ١٦٧٩٠٠٠		<hr/> ١٦٧٩٠٠٠

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 الشركين (الداجمة والمندجحة) مصاريف وإيرادات، أما إذا ثبتت عملية الاندماج القانوني خلال السنة المالية فسيظهر في ميزان المراجعة للشركاتين مصاريف وإيرادات عن الفترة المتعددة من بداية السنة المالية ولغاية تاريخ الاندماج. ووفقاً لطريقة الشراء لا تعرف الشركة الداجمة بالمصاريف والإيرادات المتحققة عن الفترة قبل تاريخ الشراء وإنما فقط بالمصاريف والإيرادات التي تتحقق اعتباراً من تاريخ الاندماج وتوضيح ذلك نفترض المثال التالي:

مثال رقم (٤):

بتاريخ ٢٠٠٧/٧/١ اشترت شركة العروبة كاملاً صافي أصول شركة النصر وذلك مقابل ما يلي: إصدار (٦٠٠) سهماً ذات القيمة الاسمية (٥٠٠) والسوقية (٤٥٠٠٠) ودفع مبلغ (١٧٥٠٠) نقداً. هذا وقد بلغت مصاريف الاندماج (٧٠٠)

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

النضر	العروبة	بيان
قيمة عادلة	قيمة دفترية	
٦٠٠٠	٦٠٠٠	نقدية
١٥٠٠٠	١٣٧٥٠٠	مخرzon
١١٢٥٠٠	١٢٥٠٠	زيائن
٧٥٠٠	٥٠٠٠	آلات
٤٥٠٠٠	٤٢٥٠٠	مباني
-	١٠٠٠٠	مصاريف
٦٤٧٥٠٠	٦٩٧٥٠٠	١٦٠٠٠
٧٥٠٠	٧٥٠٠	أوراق دفع
	٢٥٠٠٠	رأس مال الأسهم
	٩٠٠٠٠	رأس مال إضافي
	٧٢٥٠٠	أرباح محجوزة
	٤٠٠٠٠	إيرادات
٦٩٧٥٠٠	٦٩٧٥٠٠	

والمطلوب:

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

الخل:

١ - تكلفة الشراء:

٣٠٠٠٠	- ٥٠٠٠٦٠٠	رأس مال الأسهم:
١٢٠٠٠	- ٢٠٠٠٦٠٠	رأس مال إضافي:
١٧٥٠٠		نقداً
<u>٥٩٥٠٠</u>		الثمن المدفوع
<u>٤٥٠٠</u>		+ مصاريف مباشرة
<u>٦٢٠٠٠</u>		

٢ - تحديد الشهرة:

صافي الأصول بالقيم العادلة: ٥٧٢٥٠٠ - ٧٥٠٠ - ٦٤٧٥٠٠

الشهرة: ٤٧٥٠٠ - ٥٧٢٥٠٠ - ٦٢٠٠٠

٣ - القيود المحاسبية بدقائق شركة العروبة:

٦٢٠٠٠ من حـ / الاستثمار في شركة النصر

إلى المذكورين

إلى حـ / رأس مال الأسهم ٣٠٠٠

إلى حـ / رأس مال إضافي ١٢٠٠

إلى حـ / النقدية ٢٠٠٠

إثبات الشراء

٢٠٠٠ من حـ / م. إصدار الأسهم

إلى حـ / النقدية ٢٠٠٠

إثبات دفع م. الإصدار

إلى ح-/ م. إصدار الأسهم	٢٠٠٠	من ح-/ رأس المال الإضافي
		إلغال مصاريف الإصدار
إلى المذكورين		من المذكورين
	٦٠٠٠	من ح-/ النقدية
١٥٠٠٠ من ح-/ المخزون	٦٢٠٠٠	إلى ح-/ الاستثمار في الصر
١١٢٥٠٠ من ح-/ زبائن	٧٥٠٠	إلى ح-/ أ. دفع
		٧٥٠٠ آلات
		٢٥٠٠٠ مبان
		٤٧٥٠٠ الشهرة

إثبات تخصيص التكالفة على عناصر الأصول والملصوم

نلاحظ أن مصاريف وإيرادات شركة النصر والظاهره بميزان المراجعة لشركة النصر لم يتم نقلها للدفاتر شركة العروبة.

٤- القوائم المالية لشركة العروبة بعد الاندماج مباشرة:

قائمة الدخل: تتضمن فقط إيرادات ومصاريف شركة العروبة.

الإيرادات	٤٠٠٠٠
المصاريف	(٣٠٠٠٠)
صافي الدخل	١٠٠٠٠
قائمة الأرباح المحجوزة	
رصيد ١/١	١٥٠٠٠
صافي الدخل	١٠٠٠٠
أرباح محجوزة ٧/١	٢٥٠٠٠

الميزانية بعد الشراء ١/٧/٢٠٠٧

رأس مال الأسهم	٨٠٠٠٠	نقدية	٩٠٠٠
رأس مال الإضافي	٥٠٠٠	مخزون	٤٥٠٠٠
أرباح محفوظة	٢٥٠٠٠	زيائن	٢٦٢٥٠٠
		آلات	٢٧٥٠٠
١. دفع	٢٢٥٠٠	مباني	٦٥٠٠٠
		شهرة	٤٧٥٠٠
	١٧٧٥٠٠		١٧٧٥٠٠

ثالثاً- المعاجلة الحاسبية 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 المعاجلة الحاسبية للاتحاد عن الاندماج القانوني ما عدا أنه في حالة الاتحاد يوجد شركة جديدة تقوم بإثبات الأصول والخصوم والعائد للشركاتين بالقيمة العادلة وفقاً لطريقة الشراء. ولتوضيح كيفية المعاجلة الحاسبية نفترض المثال التالي:

مثال رقم (٥):

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

شركة المجد	بيان		
	قيمة عادلة	قيمة دفترية	بيان
١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٥٠٠٠	نقدية
١٧٥٠٠	١٨٠٠٠	١٨٠٠٠	زيائن
٣٧٥٠٠	٤٠٠٠٠	٢٧٥٠٠	مخزون
١٢٥٠٠	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	معدات

٣٢٥٠٠	٣٠٠٠٠	٤٥٠٠٠	٤٠٠٠٠	مبابي
١١٠٠٠٠	١١٣٠٠٠	١٢٥٠٠٠	١٢٥٠٠٠	إجمالي الأصول
٢٧٥٠٠	٣٠٠٠	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	دالنون
١١٠٠٠	١٠٥٠٠	٢٢٥٠٠	٢٠٠٠٠	أ. دفع
	٣٠٠٠	-	٣٥٠٠٠	رأس مال الأسهم
	٢٥٠٠٠	-	٢٥٠٠٠	رأس مال الإضافي
	١٧٥٠٠		٢٠٠٠٠	أرباح ممحورة
	- ١١٣٠٠٠		- ١٢٥٠٠٠	إجمالي الخصوم وحقوق الملكية

وفي هذا التاريخ تم الاتفاق ما بين الشركين على الاتحاد وتكون شركه جديدة تحت اسم شركه الساحل برأس مال قدره (١٥٠٠٠٠) نقداً، حيث قامت شركه الساحل بشراء كامل صافي أصول شركه المجد مقابل مبلغ (٧٨٠٠٠) ودفعت مصاريف الاندماج مباشرة مبلغ (٢٠٠٠)، بينما اشتريت صافي أصول شركه الحرية مقابل مبلغ (٦٩٠٠٠) ودفعت مبلغ (١٠٠٠) مصاريف اتحاد مباشرة. والمطلوب:

- ١ - تحديد تكلفة شراء كل من صافي أصول شركه المجد والحرية.
- ٢ - إجراء القيود الحاسيسية بدفعات شركه الساحل وال المتعلقة بإثبات الشراء وتوزيع تكلفة الشراء على الأصول والخصوم باستخدام طريقة الشراء.
- ٣ - إعداد الميزانية العائدية لشركه الساحل بعد الشراء مباشرة.

الحل:

١ - تكلفة الشراء:

أ) تكلفة شراء صافي أصول شركه المجد:

١ - نقداً: ٧٨٠٠٠

٢ - م. اندماج مباشرة: ٢٠٠٠

٨٠٠٠٠

تحديد الشهرة:

صافي الأصول بالقيمة العادلة لشركة المجد: $١٢٠٥٠٠٠ - ٤٧٥٠٠٠ = ٧٣٠٠٠٠$

الشهرة: $٧٣٠٠٠٠ - ٨٠٠٠٠ = ٧٥٠٠٠$

ب) تكلفة شراء صافي أصول شركة الحرية:

١ - نقداً: ٦٩٠٠٠

١٠٠٠	-	م. الاندماج مباشرة:
٧٠٠٠		

تحديد أرباح الاندماج:

صافي الأصول لشركة الحرية بالقيمة العادلة: $٣٨٥٠٠٠ - ١١٠٠٠٠ = ٢٧٥٠٠٠$

أرباح الاندماج: $٢٧٥٠٠٠ - ٧٠٠٠٠ = ٢٠٥٠٠٠$

٢ - القيد المحاسبي بدقائق شركة الساحل:

أ) بالنسبة لشركة المجد:

٨٠٠٠٠ من حـ/ الاستثمار في شركة المجد

إلى حـ/ النقدية ٨٠٠٠٠

من المذكورين إلى المذكورين

١٥٠٠٠ من حـ/ النقدية ٨٠٠٠٠ إلى حـ/ الاستثمارات في شركة المجد

١٨٠٠٠ من حـ/ الزيائـن ٢٥٠٠٠ إلى حـ/ دائنون

٢٧٥٠٠ من حـ/ المخزون ٢٢٥٠٠ إلى حـ/ أ. دفع

١٥٠٠٠ من حـ/ المعدات

٤٥٠٠٠ من حـ/ المباني

٧٠٠٠ من حـ/ الشهرة

تم تخصيص التكلفة على عناصر الأصول والخصوم

ب) بالنسبة إلى شركة الحرية:

٧٠٠٠ من حـ/ الاستثمار في شركة الحرية

إلى حـ/ النقدية ٨٠٠٠٠

أثبات الاستثمار في شركة الحرية

من المذكورين إلى المذكورين		
١٠٠٠٠ من حـ/ النقدية	٧٠٠٠٠ إلى حـ/ الاستثمارات في شركة الحرية	
١٧٥٠٠ من حـ/ الزيان	٢٧٥٠٠ إلى حـ/ دالنون	
٣٧٥٠٠ من حـ/ المخزون	١١٠٠٠ إلى حـ/ أ. دفع	
١٢٥٠٠ من حـ/ المعدات	١٥٠٠٠ إلى حـ/ أرباح الاندماج	
٣٢٥٠٠ من حـ/ المباني		

تخصيص التكالفة على عناصر الأصول والخصوم

٣- الميزانية بعد الاتحاد مباشرة:

الميزانية بتاريخ ٢٠٠٧/١/١

رأس المال ١٥٠٠٠	نقدية ٢٥٠٠٠
دالنون ٥٢٥٠٠	زيان ٣٥٥٠٠
أ. دفع ٣٣٥٠٠	مخزون ٦٥٠٠٠
أرباح الاندماج ١٥٠٠	معداتات ٢٧٥٠٠٠
	مباني ٧٧٥٠٠٠
	شهرة ٧٠٠٠
٢٣٧٥٠٠	٢٣٧٥٠٠٠

رابعاً- المعالجة المحاسبية للسيطرة باستهدام طريقة الشراء:

أوضحنا في الوحدة الأولى أن توحيد الشركات قد يتخذ شكل الاندماج القانوني أو التوسيع أو السيطرة. كما وقد عالجنا في الفقرات السابقة كيفية المعالجة المحاسبية في حالتي 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 رأس المال أو مقابل نقدية أو خليط من الاثنين، على أن تبقى كل من الشركات محتفظة بكاملها القانوني المستقل. وبحلول الإشارة إلى أن الشركة القابضة قد تتحقق السيطرة على العائد 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 ملك أكثر من (٥٠٪) من الأسهم ذات حق التصويت بطريقة مباشرة أو غير مباشرة. لكن تتحقق علاقة العبرية. إلا أن امتلاك أكثر من ٥٠٪ من الأسهم ذات حق التصويت في الشركة التابعة قد لا يكفل للشركة القابضة السيطرة الفعلية في بعض الحالات، كما في حالة الشركة التابعة المزجوبة في دولة أجنبية والتي تخضع لقيود شديدة، وتكون خاصة لسيطرة الدولة الأجنبية أكثر من خضوعها لسيطرة الشركة الأم. وبالمقابل فإن الشركة الأم قد تتحقق السيطرة على شركة تابعة على الرغم من أنها لا تمتلك مباشرة أكثر من ٥٠٪ 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 حالتي التوحيد بالاندماج القانوني والاتحاد باستثناء أن حساب الاستثمار بدقائق الشركة المشترية (المستمرة) أي القابضة لا يغلق وإنما يبقى مفتوحاً ورصيده

يظهر بدقائق الشركة القابضة، كما أنه لا يتم إجراء قيد تخصيص التكلفة على عناصر الأصول والمحصوم 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 ففترض المثال التالي:

مثال رقم (٦):

في ١/٧/٢٠٠٧ قامت شركة الساحل بالتوجه مع شركة السهل وتكونت علاقة قابضة وتابعة بين شركة الساحل وشركة السهل وقامت شركة الساحل بإثبات التوجه بطريقة الشراء. حيث قامت شركة الساحل بإصدار (٤٠٠٠) سهم من أسهمها العادية ذات القيمة nominale (٨٠) والقيمة السوقية (١٠٠) ودفعت مبلغ ١٠٠٠٠٠ نقداً. هذا وقد بلغت مصاريف التوجه (٦٠٠٠) دفعت نقداً منها ٣٠٠٠٠ مصاريف مباشرة والباقي يتعلق بإصدار الأسهم. وقد كانت ميزانية شركة الساحل وميزانية شركة السهل بالقيم الدفترية والعادلة بتاريخ التوجه على النحو التالي:

البيان	الساحل	السهل	
	قيمة دفترية	قيمة عادلة	
نقدية	٢٥٠٠٠	١٦٠٠٠	١٦٠٠٠
مخزون	٣٠٠٠٠	١٣٧٥٠	١٥٠٠٠
زيائة	١٥٠٠٠	١٢٥٠٠	١١٢٠٠
آلات	١٠٠٠٠	٥٠٠٠	٧٥٠٠
مباني	٤٠٠٠٠	١٢٥٠٠	١٥٠٠٠
مجموع الأصول	١٢٠٠٠٠	٥٩٧٥٠	٦٤٧٥٠

-	٢٥٠٠٠	٥٠٠٠	رأس مال الأسهم
-	١٠٠٠	٤٠٠	رأس مال إضافي
-	٧٢٥٠٠	١٥٠٠	أرباح محفوظة
١٧٥٠٠	١٧٥٠٠	١٥٠٠	دائنون
	٥٩٧٥٠٠	١٢٠٠	إجمالي الخصوم وحقوق الملكية

والمطلوب:

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

الحل:

١ - تكلفة الشراء:

٣٢٠٠٠	= 80×4000	رأس مال الأسهم:
٨٠٠٠	= 20×4000	رأس مال إضافي:
١٠٠٠		نقداً:
<u>٥٠٠٠</u>		الثمن المدفوع
<u>٣٠٠٠</u>		مصاريف اندماج
<u><u>٥٣٠٠٠</u></u>		

٢ - إثبات الشراء:

٥٣٠٠٠ من حـ/ الاستثمار في شركة السهل

إلى المذكورين

٣٢٠٠٠ إلى حـ/ رأس مال الأسهم

٨٠٠٠ إلى حـ/ رأس مال الإضافي

١٣٠٠٠ إلى حـ/ النقدية

إثبات الاستثمار في شركة السهل

٣٠٠٠ من ح-/م. إصدار الأسهم	
٣٠٠٠ إلى ح-/النقدية	
إثبات دفع مصاريف إصدار الأُسْهُم	
٣٠٠٠ من ح-/رأس مال الإضافي	
٣٠٠٠ إلى ح-/م. إصدار الأسهم	
إثبات مصاريف الإصدار في رأس المال الإضافي	

ويلاحظ ما يلي:

- لم يتم إثبات قيد لانتقال الأصول والالتزامات نظراً لأن عملية التوحيد ثبتت عن طريق السيطرة.
- إن قيمة صافي الأصول بالقيمة العادلة والعائدية لشركة السهل هي:

$$\begin{aligned} & ٦٤٧٥٠٠ - ١٧٥٠٠ = ٤٧٢٥٠٠ \text{ وحيث إن تكلفة الشراء بلغت } ٥٣٠٠٠ \\ & \text{الشركة القابضة قد دفعت مقابل الشهرة مبلغ } (٤٧٢٥٠٠ - ٥٣٠٠٠) = ٥٧٥٠٠ \end{aligned}$$
- يجدر التنويه بأنه على الرغم من عدم تسجيل القيمة العادلة لصافي أصول الشركة التابعة وعدم تسجيل الشهرة، فإن كلاً من تلك القيمة العادلة والشهرة يتمأخذها في الحسابان 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):

افرض بالمثال السابق (٦) أن شركة الساحل تملك 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 ٢٠٠٠. 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:	$80 \times 4000 = 32000$
رأس المال الإضافي:	$20 \times 4000 = 8000$
الثمن المدفوع:	40000
مصاريف مباشرة	30000
	43000

٢- القيد المحاسبية بتاريخ ١/١/٢٠٠٧

٤٣٠٠٠ من ج/ الاستثمار في شركة السهل

إلى المذكورين

إلى ج/ رأس مال الأسهم ٣٢٠٠٠

إلى ج/ رأس مال الإضافي ٨٠٠٠

إلى ج/ النقدية ٣٠٠٠

إثبات الاستثمار في شركة السهل

٢٠٠٠ من ج/ مصاريف إصدار الأسهم

إلى ج/ النقدية ٢٠٠٠

٢٠٠٠ من ج/ رأس مال الإضافي

إلى ج/ مصاريف إصدار الأسهم ٢٠٠٠

٤-٢- المعاجلة المحاسبية للسيطرة خلال السنة المالية:

عابجنا 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 ثبتت عملية السيطرة خلال السنة المالية فسيظهر في ميزان المراجعة للشركاتين مصاريف وإيرادات عن الفترة المتدة من بداية السنة المالية ولغاية تاريخ التوحيد. ووفقاً لطريقة الشراء تنشأ المشكلتان التاليتان:

١- مشكلة كيفية معاجلة ربع التابعة منذ بداية الفترة المالية وحتى تاريخ الاستثمار والذي يطلق عليه (دخل ما قبل الشراء). وهذا الربع يعتبر من حق الشركة التابعة فقط. ولتحديد شهرة المدخل أو عدم وجودها يتم مقارنة تكلفة الشراء مع صافي الأصول بالقيمة العادلة بذلك التاريخ وبهمل هذا الربع. ولا يدخل في احتساب

صافي الدخل الموحد. أي أن صافي الدخل الموحد يتضمن دخل القابضة في عملياتها الخاصة مضافةً إليه حقها في دخل التابعة منذ تاريخ الاستثمار في صافي أصولها حتى 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 التكالفة وإنفاقها فهي لا تختلف عمّا تم الحديث عنه في حالة الاندماج القانوني والمثال رقم (٤) مع إلغاء قيد تحصيص التكالفة 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 متعددة. وفي هذه الحالة أوضح المعيار الدولي رقم (٣) أن تكون تكالفة التوحيد هي إجمالي تكالفة المعاملات المختلفة. يكون تاريخ التبادل هو تاريخ كل معاملة تبادل، بينما يكون تاريخ السيطرة بالشراء هو التاريخ الذي تسيطر فيه المنشأة المشترية على المنشأة المشتراء.

حيث تقوم الشركة المشترية باستخدام تكالفة المعاملة ومعلومات القيمة العادلة في تاريخ كل معاملة تبادل، لتحديد مبلغ أي شهرة مرتبطة بتلك المعاملة. وهذا يؤدي إلى مقارنة تدريجية لتكلفة الاستثمارات المختلفة مع حصة المنشأة المشترية في القيم العادلة

لصافي الأصول للمنشأة المشترأة في كل خطوة من أجل تحديد قيمة الشهرة الناتجة عن كل معاملة تبادل.

كما ينبغي أن تعرف المنشأة المشترأة بالأصول والخصوم بقيمها العادلة في تاريخ التوحيد. ويحترم أي تعديل على تلك القيم العادلة المتعلقة بمخصص محفظة ما سابقاً للمنشأة المشترأة هو إعادة تقييم وينبغى محاسبته على ذلك الأساس. لكن هذا لا يعني أن المنشأة المشترأة قد اختارت تطبيق سياسة محاسبية لإعادة تقييم تلك البندود بعد الاعتراف المبدئي.

ولتوسيع ذلك نفترض المثال التالي:

مثال رقم (٨):

بفرض أن الشركة س تملكت ٢٠٪ من صافي أصول الشركة (ص) في ١/١/٢٠٠٧ مقابل مبلغ (٣٥٠٠٠) نقداً. وفي ذلك التاريخ كانت ميزانية الشركة ص على النحو التالي:

ميزانية ص

البيان	قيمة عادلة	قيمة دفترية
أصول متداولة	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
أراضي ومبانٍ	٨٠٠٠٠	٦٠٠٠٠
رأس مال الأسهم	١٠٠٠٠	٨٠٠٠
أرباح محجوزة		٥٠٠٠
		٣٠٠٠
		٨٠٠٠

وفي ٢٠٠٧/١٢ حفقت الشركة ص أرباحاً صافية بقيمة (٦٠٠٠٠) ولم تحرر أية توزيعات. كما أن القيمة العادلة للأراضي أصبحت (١١٠٠٠٠) بدلاً من (٨٠٠٠٠).

وفي ٢٠٠٨/١ قامت الشركة بشراء ٦٠٪ من صافي أصول الشركة ص يبلغ (٢٢٠٠٠٠). والمطلوب:

١ - تحديد تكلفة كل معاملة وتحديد الشهرة.

٢ - إثبات عملية الشراء.

الحل:

بتاريخ ٢٠٠٧/١:

تكلفة الشراء تساوي (٣٥٠٠٠)

حصة الشركة ص من صافي الأصول بالقيمة العادلة تساوي:

$٢٠٠٠٠٠ = ٢٠ \times ١٠٠٠٠$

وبالتالي فإن الشهرة: $١٥٠٠٠٠ = ٢٠٠٠٠٠ - ٣٥٠٠٠$

و يتم إثبات ذلك بمحاسبة القيد التالي:

٣٥٠٠٠ من حـ / الاستثمار في ص

إلى حـ / النقدية ٣٥٠٠٠

إثبات شراء ٢٠٪ من صافي أصول ص

في ٢٠٠٨/١:

تكلفة الشراء (٢٢٠٠٠٠)

حصة الشركة ص من صافي الأصول ص: $١١٤٠٠٠٠ = ٦٠ \times ١٩٠٠٠٠$

إن صافي أصول الشركة ص أصبح:

$١٩٠٠٠٠ + ٨٠٠٠٠ - ١١٠٠٠٠$

أصبحت قيمة الأصول المتداولة ٨٠٠٠٠ لأن الشركة ص رحلت أرباحها الصافية إلى الأرباح المحجزة ولم تجز توزيعات للأرباح في عام ٢٠٠٧.

الشهرة: ١٠٦٠٠٠ - ٢٢٠٠٠ - ١١٤٠٠٠

ويتم إثبات الاستثمار في ص. بموجب القيد:

٢٢٠٠٠ من حـ / الاستثمار في ص

إلى حـ / النقدية ٢٢٠٠٠

إثبات الاستثمار في ص

وبعد هذا القيد تصبح تكلفة الاستثمار تساوي:

٢٥٥٠٠٠ + ٣٥٠٠٠ = ٢٩٠٠٠

وإن إجمالي قيمة الشهرة هو: ١٢١٠٠٠ - ١٠٦٠٠٠ + ١٥٠٠٠

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



أسئلة ومقارن حول الوحدة التعليمية الثالثة

السؤال الأول:

بتاريخ ٢٠٠٧/١/١ اتاحت الشركة العربية مع السورية تحت اسم شركة السلام. هذا وقد دفعت شركة السلام مبلغ ٣٠٠٠٠٠ نقداً مقابل صافي أصول الشركة العربية ومبلغ ٢٠٠٠٠٠ مقابل صافي أصول الشركة السورية. وكانت ميزانيتا الشركتين بذلك التاريخ كما يلي:

السورية	العربية	البيان
١٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	نقدية
٢٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	زيائن
٧٠٠٠٠	١٠٠٠٠	مخزون
-	١٢٠٠٠٠	استثمارات مالية
١٥٠٠٠	١١٠٠٠	مبانٍ
٣٤٠٠٠	٤٢٢٠٠٠	مجموع الأصول
٢٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	رأس مال الأسهم
٤٠٠٠	٧٠٠٠	أرباح محجوزة
٤٠٠٠	٥٠٠٠	دالدون
٦٠٠٠	٦٥٠٠٠	أ. دفع
٣٤٠٠٠	٤٢٢٠٠٠	إجمالي

والمطلوب:

- ١ - تحديد تكلفة الشراء لكل شركة بدفعات 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 الجد مع شركة المهند وتم تصفية شركة المهند وذلك مقابل ما يلي: إصدار (٢٠٠٠) سهماً من أسهم شركة الجد 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: ١٠٠٠٠

أتعاب مراجعة: ٥٠٠٠ رسوم قانونية: ٥٠٠٠

ولم يتضمن التوحيد أي تكاليف مشروطة وقد كانت ميزانية شركة الجد وشركة المهند بتاريخ التوحيد كما يلي:

المهند	البيان	
قيمة عادلة	المجده	قيمة دفترية
٨٠٠٠٠	نقدية	٨٠٠٠٠
٧٥٠٠٠	مخزون	٦٨٧٥٠٠
٥٦٢٥٠٠	زيان	٦٢٥٠٠
٣٧٥٠٠	معدات	٢٥٠٠٠
٧٥٠٠٠	مباني	٦٢٥٠٠
٣٢٣٧٥٠٠	إجمالي الأصول	٢٩٨٧٥٠٠
-	رأس مال الأسهم	١٢٥٠٠٠
-	رأس مال إضافي	٥٠٠٠٠
-	أرباح محجوزة	٣٦٢٥٠٠
٨٧٥٠٠	دالنون	٨٧٥٠٠
		٢٩٨٧٥٠٠

والمطلوب:

- ١- إثبات التوحيد وفقاً لطريقة الشراء.
- ٢- إحراء قيد تخصيص التكلفة على عناصر الأصول والمحض.
- ٣- إعداد ميزانية شركة المجد بعد التوحيد.

السؤال الثالث:

افتراض في السؤال رقم (٢) أنه قد ينبع عن الشراء علاقة قابضة وتابعة ما بين المجد 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 للشركاتين قبل الشراء مباشرة على النحو التالي:

حطين		الوحدة	البيان
قيمة عادلة	قيمة دفترية		
٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	نقدية
٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	زيائن
٤٠٠٠	٣٠٠٠	٤٥٠٠٠	مخزون
١٠٠٠	٨٠٠٠	١٢٠٠٠	آلات ومعدات
-	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	مصاريف
١١٠٠٠	١١٨٠٠٠	١٦٧٠٠٠	

١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	دالنون
-	٤٠٠٠	٦٠٠٠	رأس مال الأسهم
-	٤٠٠٠	٣٠٠٠	رأس مال إضافي
-	٢٠٠٠	٢٠٠٠	أرباح محجوزة
	٢٣٠٠	٣٢٠٠	إيرادات
	١١٨٠٠	١٦٧٠٠	

والمطلوب:

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

السؤال الخامس:

الفرض في السؤال رقم (٤) أنه قد يتبع عن الشراء علاقة قابضة وتابعة ما بين الوحدة وخطين 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 بالمواضي 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

٩ - مقدمة:

إذا قامت شركة مساهمة بشراء شركة مساهمة أخرى أو شراء أكثر من ٥٥٪ من أسهم شركة أخرى والتي لها حق التصويت، فإن هذا يجعلها تسيطر على أعمالها وإدارتها وقرارها، هذه العملية تؤدي من الناحية الاقتصادية إلى وجود وحدة اقتصادية جديدة تضم موارد وأنشطة الشركات بحسب خضوعهما لسيطرة إدارة واحدة وهي إدارة الشركة المشترية أو المستمرة.

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. ويطلب هذا النوع من التوحيد أن تقوم كل شركة بإصدار قوائم مالية مستقلة في تاريخ التوحيد وفي الفترات التالية للتوحيد، كما يتوجب على الشركة القابضة (المستمرة - المشترية) إعداد قوائم مالية موحدة للاقفصاح 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. وسيذكر 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 الالزامية لإعدادها:

يقصد بالقوائم المالية الموحدة تلك القوائم المالية العائدة للشركة القابضة ومنشآتها التابعة والتي يتم عرضها وكاملها لوحدة اقتصادية واحدة. حيث يتم في هذه القوائم تجميع أصول والتزامات كل من الشركة القابضة والتابعة ومصاريفها وإيراداتها وعما لا يتضمن ازدواجية فيها. 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. وقدر تلك القوائم المالية الموحدة أساساً لخدمة المساهمين والمقرضين في الشركة القابضة في التعرف على الربحية والمركز المالي للشركة القابضة بطريقة تفضل على المعلومات المتوفرة في القوائم المالية الخاصة بالشركة القابضة بمفردها. ومن هذا المنطلق يمكن اعتبار إجراء إعداد القوائم المالية الموحدة كخطيب لبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني. وتتناول السياسة المحاسبية لإعداد القوائم المالية الموحدة تحديد الشركات التي تضمها مجموعة الشركات والتي تعد من خلاها القوائم الموحدة. وتعرض تلك السياسة لتحديد المعاير التي ينبغي تطبيقها لكي يتم توحيد البيانات المالية لأحدى الشركات مع تلك الخاصة بالشركة القابضة وبصفة عامة يمكن القول إن شركة تستطيع أن تسيطر على شركة أخرى إما مباشرة عن طريق ملكية الأسهوم 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 (ملك) أكثر من (٥٠٪) من أسهم تلك الشركة الأخرى التي لها حق التصويت يستدعي إعداد قوائم مالية موحدة للشركاتين 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 تزاول 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 أسهامها في الحالات التي يختلف فيها طبيعة نشاط الشركات التابعة عن نشاط الشركة القابضة. ويستثنى من ذلك فقط تلك الحالات التي تتضمن فيها سيطرة الشركة القابضة أو تكون سيطرتها على الشركة القابضة سيطرة مؤقتة.

أما المعيار الدولي رقم (٢٧) وال الصادر عن بحثة 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 توحد كافة المشاريع التابعة لها، الأجنبية والمحليه. وتشمل القوائم المالية الموحدة كافة المشاريع التي تحكمها المنشأة الأم، عدا تلك المنشآت التابعة المستثناء للأسباب التالية:

- عندما يكون الهدف من السيطرة مؤقتاً لأن المنشأة التابعة قد امتلكت ويستم

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 بوجب 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 مرر

لأن هذه المنشآت توفر معلومات أفضل مع إغفال معلومات إضافية في القوائم المالية الموحدة عن أنشطة الأعمال المختلفة للمنشآت.

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

- إذا كانت الشركة الأم نفسها شركة تابعة مملوكة بالكامل، أو شركة تابعة مملوكة جزئياً من قبل منشأة أخرى وتم إعلام مالكيها بهذه الحقيقة.
- إذا كانت أدوات الدين أو حقوق الملكية للشركة الأم غير متداولة في سوق عام.
- إذا لم تقم الشركة الأم بإيداع بياناتها المالية الموحدة لدى هيئة أوراق مالية.
- إذا كانت الشركة الأم النهاية أو أي من الشركات الأم الوسيطة بإصدار بيانات مالية متاحة للاستخدام العام.

ويطلب قانون الشركات السوري رقم (٣) الصادر عام ٢٠٠٨ من الشركة القابضة أن تعد في نهاية كل سنة مالية ميزانية مجمعة وبيانات الأرباح والخسائر والتغيرات النقدية لها ولجميع الشركات التابعة لها، وأن تعرضها على الهيئة العامة مع الإيضاحات والبيانات المتعلقة بها وفقاً لما يطلب به 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 لناريخ 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. ويطلب الاعتراف بهذه الحقيقة إعداد قوائم مالية موحدة للتعزيز من المركز المالي ونتائج العمليات للشركة القابضة والشركات التابعة لها

باعتبارها وحدة محاسبية واحدة. ويتم إعداد القوائم المالية الموحدة لأن التقارير المالية المنفصلة للشركة القابضة ووحدتها لا تفصّل عن المعلومات الكافية عند المركز المالي ونتائج العمليات التي تقع تحت سيطرة الشركة القابضة والتي تهم ذوي المصالح فيها. أي أن الهدف الأساسي من إعداد القوائم الموحدة هو إظهار المركز المالي ونتيجة العمليات للشركة القابضة والشركات التابعة لها باعتبارهم وحدة اقتصادية واحدة مع تماهيل التمييز القانوني بين هذه الشركات، باعتبار أن هذا التمييز مسألة شكل وليس جوهر إلا أنه في حالة وجود أطراف أخرى غير الشركة القابضة تمتلك حزماً 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 الخضر عند اعتمادهم على هذه القوائم من عدة جوانب أهمها:

- تعتبر النسب أو المعدلات المستخرجة، على أساس الأرقام الموحدة معايير لا متطلبات مرحبحة. وقد تكون هذه النسب مضللة، حيث تخفي المركز المالي القوية المركز المالي الضعيف لأحد أو بعض الشركات من خلال عملية التوحيد.
- إذا ما اختلفت أسس تصنيف وتقويم الحسابات بين الشركة فإن هذا يؤدي إلى التقليل من مغزى المعلومات التي تفصّل عنها القوائم المالية الموحدة. كما أن انتفاء الشركات لقطاعات إنتاجية مختلفة قد يحد من مغزى أرصدة الحسابات الموحدة.
- قد يؤدي تحسين الالتزامات في الميزانية الموحدة إلى إخفاء المركز المالي الخاص بالنسبة للدائرين ذوي الحقوق الخاصة على أصول معينة.

- قد يؤدي تجميع حقوق الملكية في الميزانية الموحدة وخاصة بالنسبة إلى الأرباح المحوزة إلى نتائج مضللة، ذلك أن الأرباح المحوزة للشركات التابعة غير متاحة لتوزيعات أرباح الشركة القابضة إلا حينما يتم إعلامها 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 والدائنين) 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 العائدية للشركة الأم ومتناهياً 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

الأرقams الموحدة	قيود التسوية والاستبعاد		الشركة التابعة	الشركة القابضة	أسماء الحسابات
	دائن	مددين			
(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 تغير الأرقام الموحدة عن حقيقة الوضع المالي للشركة القابضة ومتناهياً التابعه ينبغي استبعاد العمليات المتبادلة بين شركات المجموعة الواحدة وأثارها ويتم ذلك من خلال إجراء قيود يطلق عليها اسم قيود التسوية والاستبعاد وتظهر في ورقة عمل التوحيد فقط، وهي ليست قيود محاسبية حقيقة 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 وليس جزءاً من السجلات أو الدفاتر المحاسبية للشركة القابضة أو شركاتها التابعة.

ورقة عمل التوحيد الوارد شكلها أعلاه تتضمن خمسة أعمدة حيث يختص 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 والأخر 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 المعنى وطبيعة التعديل المطلوب. ففي حال الخصم، مثلاً، يتم إثبات قيمة التعديل في الطرف المدين في حالة الرغبة في تخفيض قيمة الخصم 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 القيمة 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. وممثل القيمة 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 لمالك 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 الحقيقة الناجمة عنها. كما يجب حذف كامل الخسائر غير الحقيقة الناجمة 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 التواریخ وتاريخ البيانات المالية للمنشأة الأم (القاپضة). 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 التماثلة ولأحداث الأخرى في الظروف التماثلة، وإذا لم يكن عملياً استخدام سياسات محاسبية موحدة في إعداد القوائم المالية الموحدة. فإنه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة كما يجب الإفصاح عن نسب ال碧ود في القوائم المالية الموحدة التي خضعت لسياسات محاسبية مختلفة.

وبحدر 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 ممثلة في قائمة دخل، قائمة أرباح محجوزة، قائمة مركز مالي، وسيتم الحديث عنها في الوحدات القادمة.

٥- متطلبات الإفصاح في القوائم المالية الموحدة:

يطلب المعيار الدولي رقم (٣) للتقارير المالية وكذلك المعيار الحاسبي الدولي رقم

(٢٧) أن يتم الإفصاح في القوائم المالية الموحدة بما 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 بما يلي في الحالات التي تطبق 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 افتتاح 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 الطبقية 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 تساوى أو تزيد أو تقل عن حصة الشركة القابضة من صافي الأصول بالقيمة 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 بالقيمة العادلة.
- ٢- تكلفة الشراء أكبر من صافي الأصول بالقيمة العادلة.
- ٣- تكلفة الشراء أقل من صافي الأصول بالقيمة العادلة.

٦-١- إعداد القوائم المالية الموحدة إذا كانت التكلفة تساوي صافي الأصول بالقيمة 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 وبطريق 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:

١-١-٦ - إعداد القوائم المالية الموحدة في حالة امتلاك القابضة نسبة 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 الغد عن طريق شراء كامل أسهم شركة الغد وذلك مقابل إصدار ٦٠٠ / سهماً بقيمة اسمية ٥٠٠ وبسعر إصدار ٧٥ / ل.س. كما دفعت شركة المستقبل مصاريف إصدار الأسهم مبلغ ٦٠٠ ل.س و (٢٥٠٠٠) ل.س رسوم تسجيل التوحيد وأتعاب مراجعين نقداً حيث ستستمر كل من الشركاتين في أعمالها كوحدة اقتصادية مستقلة أي أنه تقع عن الشراء علاقة قابضة وتابعة بين الشركاتين. وقد كانت قائمتنا المركز المالي بذلك التاريخ على النحو التالي:

الغد		المستقبل	البيان
قيمة عادلة	قيمة دفترية		
٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	نقدية
٧٥٠٠٠	٧٥٠٠٠	٦٠٠٠٠	زيائن
٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	٦٠٠٠٠	مخزون سلعى
٨٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	٢٣٠٠٠٠	أصول ثابتة بالصافي
١١٧٥٠٠٠	١١٧٥٠٠٠	٣٧٠٠٠٠	إجمالي الأصول
١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	رأس مال الأسهم
١٢٥٠٠٠	١٢٥٠٠٠	٩٠٠٠٠	رأس مال الإضافي
٢٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	أرباح محفوظة
٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠	خصوم متداولة
٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	-	قرض سندات
١١٧٥٠٠٠	١١٧٥٠٠٠	٣٧٠٠٠٠	إجمالي الحقوق والالتزامات

والمطلوب:

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

الحل: بدفعات شركة المستقبل:

- ١ - تكلفة الشراء:

رأس مال الأسهم:	$٦٠٠ \times ٥٠٠ = ٣٠٠٠٠$
رأس مال الإضافي:	$٦٠٠ \times ٢٥٠ = ١٥٠٠٠$
	<u>٢٥٠٠٠</u>
مصاريف مباشرة:	<u><u>٤٧٥٠٠</u></u>

- ٢ - القيود المحاسبية:

٤٧٥٠٠ من حـ / الاستثمار في شركة الغد

إلى مذكورين

٣٠٠٠ إلى حـ / رأس مال الأسهم.

١٥٠٠٠ إلى حـ / رأس مال الإضافي.

٢٥٠٠ إلى حـ / النقدية.

إثبات الاستثمار في الغد ودفع مصاريف التوحيد.

٦٠٠ من حـ / مصاريف إصدار الأسهم

٦٠٠ إلى حـ / النقدية.

إثبات دفع مصاريف إصدار الأسهم.

٦٠٠ من حـ / رأس مال الإضافي

٦٠٠ إلى حـ / مصاريف إصدار الأسهم.

إغفال حساب مصاريف إصدار الأسهم.

وبعد هذه القيود تصبح ميزانية شركة المستقبل على النحو التالي:

ميزانية شركة المستقبل

رأس مال الأسهم	١٨٠٠٠	نقدية	١٦٩٠٠
رأس مال الإضافي	١٠٤٤٠٠	زيائن	٦٠٠٠
أرباح محفوظة	٦٠٠٠	مخزون سلعى	٦٠٠٠
أصول ثابتة بالصافي	٧٠٠٠	أصول ثابتة بالصافي	٢٣٠٠٠
		استثمار في الغد	٤٧٥٠٠
	<u>٤١٤٤٠٠</u>		<u>٤١٤٤٠٠</u>

قبل إعداد ورقة عمل التوحيد يجب علينا أن نتأكد من وجود أو عدم وجود صافي الأصول بالقيم العادلة للشركة التابعة: $٤٧٥٠٠ - ٧٠٠٠ - ١١٧٥٠٠ = ٤١٤٤٠٠$.

المقارنة: $٤٧٥٠٠ - ٤٧٥٠٠ = ٠$ صفر، لا يوجد شهرة.

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

وهو:

مدين

١٠٠٠ رأس مال الأسهم لشركة الغد

١٢٥٠٠ رأس مال الإضافي لشركة الغد

٢٥٠٠٠ الأرباح المحفوظة لشركة الغد

دائن

٤٧٥٠٠ الاستثمار في شركة الغد

تم بمحض 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 سيترتب عليه ازدواجية في القيم الظاهرة في الميزانية الموحدة. ويكون سبب الإلغاء إلى أن حساب الاستثمار في التابعة يمثل صافي أصول الشركة التابعة، وعما أن أصول وخصوم 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 إلغاؤها لمنع الازدواجية في الأرقام الموحدة. وتظهر ورقة عمل التوحيد على النحو التالي:

ورقة عمل التوحيد بتاريخ السيطرة ٢٠٠٧/١/١

الأرقام الموحدة	التسويات		النقد	المستقبل	اليهان
	دائن	مددين			
٢١٩٠٠	-	-	٥٠٠٠	١٧٩٠٠	نقدية
٦٧٥٠٠	-	-	٧٥٠٠	٦٠٠٠٠	زيالت
٨٥٠٠٠	-	-	٢٥٠٠٠	٦٠٠٠٠	خزون سلعي
٣١٠٠٠	-	-	٨٠٠٠٠	٢٣٠٠٠	أصول ثابتة بالصافي
-	٤٧٥٠٠	-	-	٤٧٥٠٠	استثمار في الغد
٤٨٤٤٠٠	-	-	١١٧٥٠٠	٤١٤٤٠٠	إجمالي الأصول
١٨٠٠٠	-	١٠٠٠	١٠٠٠	١٨٠٠٠	رأس مال الأسهم
١٠٤٤٠٠	-	١٢٥٠	١٢٥٠	١٠٤٤٠٠	رأس مال الإضافي
٦٠٠٠	-	٢٥٠٠	٢٥٠٠	٦٠٠٠	أرباح محجوزة
٩٠٠٠	-	-	٢٠٠٠	٧٠٠٠	خصوم متداولة
٥٠٠٠	-	-	٥٠٠٠	-	قرض سندات
٤٨٤٤٠٠	٤٧٥٠٠	٤٧٥٠٠	١١٧٥٠٠	٤١٤٤٠٠	إجمالي الخصوم 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 المتبقى من صافي الأصول والذي لم تقم الشركة القابضة بشرائه 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 بمجرد شراء القابضة لأكثر من نصف الأسهم ذات الحق بالتصويت ستكون قادرة على رسم سياسة التابعة بالشكل الذي تريده، وبذلك تتحقق السيطرة باستثمارات أقل وقد تمنع 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 للشخص 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:

آ- نظرية الملكية:

تقوم هذه النظرية على افتراض أن المدف النهائي من القوائم المالية الموحدة هو تقديمها كتقرير لمساهمي الشركة القابضة الذين ينظر إليهم على أنهم مهتمون بالدرجة

الأولى بمحاسب 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 المالك 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 يدوء 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 بقدر نسبة السيطرة أما الدخل المتبقى فيعتبر متاحاً لمالكين الخارجيين. هذا معناه أن أي تسجيل لحقوق الأقلية من صافي دخل الشركة التابعة ليس لها أية علاقة واضحة بالنسبة لمالكي الشركة القابضة والجدير بالذكر أن هذه النظرية لا تستخدم بشكل كبير في الواقع العملي.

بـ - نظرية الوحدة الاقتصادية:

تقوم هذه النظرية على افتراض أن القوائم المالية الموحدة والعائدية للشركاتين إنما هي لوحدة اقتصادية واحدة. هذا معناه أن القوائم الموحدة لا تعتبر امتداداً لقوائم القابضة. وبناءً عليه فإن كامل الفروقات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة للأصول والخصوم يتوجب تعديليها لغایات إعداد القوائم المالية الموحدة ونتيجة لذلك يتم حساب قيمة حقوق الأقلية على أساس القيمة العادلة لصافي أصول الشركة التابعة. ولتوسيع ذلك نفترض أن صافي أصول الشركة التابعة الدفترية يبلغ (٢٠٠٠٠٠) ل.س وقيمتها العادلة (٢٤٠٠٠٠) ل.س وإن الشركة القابضة قامت بشراء (٩٥٪) من صافي الأصول. فإن قيمة حقوق الأقلية بحسب هذه النظرية تساوي إلى:

$$120000 \times 95\% = 114000$$

ويموجب هذه النظرية يتم إظهار حقوق الأقلية في الميزانية الموحدة ضمن حقوق المساهمين وكونصر 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 يتشاركان في أنها يمثلان حقوقاً على صافي الأصول العادلة للمجموعة. لذا ينبغي الإفصاح عنها بطريقة متشاركة. 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 خدمة 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) بعدهار حصة القابضة. ويتم احتساب حقوق الأقلية على أساس صافي الأصول بالقيم الدفترية. بفرض أن الشركة العربية سقطت (٩٠٪) من أسهم الشركة السورية وقد كانت القيمة الدفترية لصافي

أصول الشركة السورية ٤٠٠٠٠٠ بينما كانت القيمة العادلة لصافي أصول الشركة السورية ٤٠٠٠٥ فإن قيمة حقوق الأقلية تساوي ٤٠٠٠٠٠٠٪ ١٠٤٠٠٠٠ بينما حصة الشركة العربية تساوي ٤٠٠٠٠٠٠٪ ٩٠٥٠٠٠٠ 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	
xx	حقوق الملكية
xx	إجمالي حقوق الملكية
xx	حقوق الأقلية
xx	خصوم طويلة الأجل

كما ينبغي إظهار حصة الأقلية من دخل التابع بمفردة مستقل في قائمة الدخل الموحدة. و، ضيغ إعداد القوائم المالية الموحدة في هذه الحالة نفترض المثال التالي: مثال:

بتاريخ ٢٠٠٧/١/١ تملكت شركة المستقبل (٨٠٪) من صافي أصول شركة الغد وذلك مقابل إصدار /٦٠٠/ سهم بقيمة اسمية /٥٠٠/ وبسعر إصدار /٦٠٠/ حيث تستمر كل من الشركين في أعمالهما كوحدة اقتصادية هذا ودفعت المستقبل /٢٠٠٠/ مصاريف مباشرة نقداً وكانت قائمتنا المركز المالي للشركاتين كما هي في بيانات المثال السابق.

والمطلوب:

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

الحل:

تكلفة الشراء:

$$\text{رأس مال الأسهم} : ٦٠٠ \times ٥٠٠ = ٣٠٠٠٠$$

$$\text{رأس مال الإضافي} : ٦٠٠ \times ١٠٠ = ٦٠٠٠$$

$$\text{رأس المال المدفوع} : ٣٦٠٠٠$$

$$\text{مصاريف مباشرة} : ٢٠٠٠$$

$$\underline{\underline{٣٨٠٠٠}}$$

٣٨٠٠٠ من حـ / الاستثمار في الغد

إلى مذكورين

$$٣٠٠٠٠ \text{ حـ / رأس مال الأسهم}$$

$$٦٠٠٠ \text{ حـ / رأس مال الإضافي}$$

$$٢٠٠٠ \text{ حـ / النقدية}$$

إثبات الاستثمار في الغد ودفع مصاريف التوحيد نقداً.

بعد هذا القيد فإنه سيظهر بميزانية شركة المستقبل حساب جديد هو الاستثمار في الغد بقيمة ٣٨٠٠٠، وينقص حساب النقدية بمقدار ٢٠٠٠ ليصبح الرصيد الذي سيظهر في الميزانية بمقدار (١٨٠٠٠). ويزيد حساب رأس مال الأسهم بمقدار (٣٠٠٠٠) ويصبح رصيد حساب رأس المال ١٨٠٠٠٠ ورصيد حساب رأس المال الإضافي ٩٦٠٠٠.

أما إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة فهي:

$$\text{صافي الأصول بالقيمة العادلة} = ٤٧٥٠٠٠ - ٧٠٠٠٠ - ١١٧٥٠٠٠$$

$$\text{حصة القابضة من صافي الأصول بالقيمة العادلة: } ٣٨٠٠٠ = \%٨٠ \times ٤٧٥٠٠٠$$

تكلفة الشراء: ٣٨٠٠٠ وهي مساوية لقيمة حصة القابضة من صافي الأصول بالقيمة العادلة وهذا معناه لا يوجد شهرة.

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

صافي الأصول بالقيمة العادلة: ٤٧٥٠٠٠

حقوق الأقلية: ٩٥٠٠٠ - ٥٢٠ × ٤٧٥٠٠٠

وبذلك يكون القيد بورقة عمل التوحيد على النحو.

مدينون

١٠٠٠٠ رأس مال الأسهم في الغد

١٢٥٠٠ رأس المال الإضافي الغد

٢٥٠٠٠ أرباح محجوزة الغد

دائون

٣٨٠٠٠ الاستثمار في الغد

٩٥٠٠ حقوق الأقلية

أما ورقة عمل التوحيد بتاريخ السيطرة فتأخذ الشكل التالي:

الأرقام الموحدة	التسويات		الدف	القابضة /المستقبل	البيان
	دائن	مدين			
٢٣٠٠٠	-	-	٥٠٠٠	١٨٠٠٠	نقدية
٦٧٥٠٠	-	-	٧٥٠٠	٦٠٠٠	زيائد
٨٥٠٠٠	-	-	٢٥٠٠٠	٦٠٠٠	محزون
٣١٠٠٠	-	-	٨٠٠٠	٢٣٠٠٠	أصول ثابتة بالصافي
-	٣٨٠٠٠	-	-	٣٨٠٠٠	استثمار في الأسعد
٤٨٥٥٠٠٠			١١٧٥٠٠	٤٠٦٠٠	إجمالي قيم الأصول
١٨٠٠٠	-	١٠٠٠	١٠٠٠	١٨٠٠٠	رأس مال الأسهم
٩٦٠٠٠	-	١٢٥٠٠	١٢٥٠٠	٩٦٠٠٠	رأس المال الإضافي
٧٠٠٠	-	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	٧٠٠٠	أرباح محجوزة
٩٥٠٠٠	٩٥٠٠٠	-	-	-	حقوق الأقلية
٥٠٠٠	-	-	٥٠٠٠	-	قرض سندات
٩٠٠٠	-	-	٢٠٠٠	٧٠٠٠	خصوم متداولة
٤٨٥٥٠٠٠	٤٧٥٠٠	٤٧٥٠٠	١١٧٥٠٠	٤٠٦٠٠	إجمالي الخصوم وحقوق الملكية

٦-٢-٦ - إعداد القوائم المالية الموحدة إذا كانت التكلفة أكبر من صافي الأصول بالقيمة العادلة:
افتضنا في الحالة السابقة (٦-١) تساوي تكلفة الاستثمار مع حصة الشركة المشركة
القابضة في مجموع القيم العادلة للأصول والتزامات الشركة التابعة. وسنفترض الآن بدلاً
من ذلك أن تكلفة الاستثمار في التابعة تزيد عن حصة الشركة القابضة من صافي
أصول التابعة بالقيمة 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.

ويكفي هنا 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 هاتين:

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:

لوضوح 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
٢٠٠٠ دفعت نقداً وقد كانت قائمتنا المركز المالي بتاريخ السيطرة كما يلي:

الشام		السورية	البيان
قيمة عادلة	قيمة دفترية		
١٥.....	١٥.....	٢٠.....	النقدية
١٧.....	١٧٥...	١.....	مخزون
١٤.....	١٥.....	١٥.....	زيان
٢.....	١٥.....	٣.....	مباني
٨.....	٩.....	٢.....	معدات
٧٤.....	٧٢٥...	٩٥.....	إجمالي الأصول
	٢٥.....	٣.....	رأس مال الأسهم
	١.....	٢.....	رأس المال الإضافي
	٥.....	١.....	أرباح محجوزة
١٨.....	٢.....	١٥.....	دائعون
١٣.....	١٢٥...	٢.....	أ. دفع
	٧٢٥...	٩٥.....	إجمالي الحقوق والخصوم

المطلوب:

- 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:

$$\text{رأس مال الأسهم: } ٣٠٠٠ = ١٥٠ \times ٢٠٠$$

$$\text{رأس المال الإضافي: } ٦٠٠٠ = ٣٠ \times ٢٠٠$$

٧٥٠٠٠	أوراق دفع:
<u>٢٥٠٠٠</u>	مصاريف اندماج مباشرة:
<u><u>٤٦٠٠٠</u></u>	

٢- إثبات الاستثمار ويتم على النحو التالي:

من مذكورين

٤٦٠٠٠ حـ / الاستثمار في شركة الشام

٢٠٠٠ حـ / مصاريف إصدار الأسهم

إلى مذكورين

٣٠٠٠ حـ / رأس المال الأضافي

٦٠٠٠ حـ / رأس المال الإضافي

٧٥٠٠ حـ / أوراق دفع

٤٥٠٠ حـ / النقدية

إثبات الاستثمار في شركة الشام ودفع مصاريف إصدار الأسهم

٢٠٠٠ من حـ / رأس المال الإضافي

٢٠٠٠ إلى حـ / مصاريف إصدار الأسهم

إغفال حساب مصاريف إصدار الأسهم

وهذه القيود المحاسبية سترحل إلى دفتر الأستاذ في الشركة السورية.

٣- تحديد الشهرة:

صافي الأصول بالقيم العادلة: $٤٣٠٠٠ - ٧٤٠٠٠ = ٣١٠٠٠$

صافي الأصول بالقيم الدفترية: $٤٠٠٠ - ٧٢٥٠٠ = ٣٢٥٠٠$

ويمكن استخراج الشهرة بأسلوبين هما:

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

$$\text{الشهرة الموجبة} = 43000 - 46000 = 3000$$

أسلوب غير مباشر: من خلال مقارنة التكلفة مع صافي الأصول بالقيمة الدفترية مع الأخذ بالحسبان تغيرات قيمة الأصول والخصوم أي الفرق بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة وذلك على النحو التالي:

$$\text{علاوة الشراء: } 6000 - 46000 = 40000$$

يطرح منها: الزيادة في الأصول ونقص الخصوم:

مباني	٥٠٠٠
دائعون	<u>٢٠٠٠</u>
(٧٠٠٠)	

يضاف إليها: النقص في الأصول وزيادة الخصوم:

مخزون:	٥٠٠
زيائن:	١٠٠٠
معدات:	٢٠٠٠
أ. دفع:	<u>٥٠٠</u>
	<u>٤٠٠٠</u>
	<u><u>٣٠٠٠</u></u>

الشهرة الموجبة

٤- قيد التسوية والاستبعاد:

لقد أخذنا كامل الزيادة والنقصان في قيمة الأصول الخصوم لأن نسبة الشراء ٦١٪ وهذه التغيرات لا تظهر بالدفاتر المحاسبية لدى الشركة السورية (القابضة) أو الشركة التابعة. وإنما فقط في ورقة عمل التوحيد بناءً على القيد التالي:

مدين

رأس مال الأسهم الشام ٢٥٠٠٠

رأس المال الإضافي الشام ١٠٠٠٠

أرباح محجوزة الشام ٥٠٠٠

مباني ٥٠٠٠

دالنون ٢٠٠٠

شهرة موجهة ٣٠٠٠

دالن

٤٦٠٠٠ الاستثمار في شركة الشام

أوراق دفع ٥٠٠

مخزون ٥٠٠

زيائن ١٠٠٠

معدات ٢٠٠٠

٥ - ورقة عمل التوحيد:

ورقة عمل التوحيد بتاريخ ٢٠٠٧/١/١

الأرقام الموحدة	التسوية والاستهاد		الشام	السورية	بيان
	دالن	مدين			
٣٠٥٠٠	-	-	١٥٠٠٠	١٥٥٠٠	القديمة
٢٧٠٠٠	٥٠٠	-	١٧٥٠٠	١٠٠٠٠	مخزول
٢٩٠٠٠	١٠٠٠	-	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	زيائن
٥٠٠٠	-	٥٠٠	١٥٠٠٠	٣٠٠٠	مباني
٢٨٠٠٠	٤٠٠	-	١٠٠٠	٢٠٠٠	معدات
-	٤٦٠٠٠	-	-	٤٦٠٠٠	استثمار في الثابنة
٣٠٠٠	-	٣٠٠٠	-	-	شهرة موجهة
١٦٧٥٠٠	-	-	٧٢٥٠٠	١٣٦٥٠٠	إجمالي قيمة الأصول

٦٠٠٠	-	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	٦٠٠٠	رأس مال الأسهم
٢٤٠٠٠	-	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	٢٤٠٠٠	رأس المال الإضافي
١٠٠٠٠	-	٥٠٠٠	٥٠٠٠	١٠٠٠٠	أرباح محفوظة
٣٣٠٠٠	-	٢٠٠٠	٢٠٠٠	١٥٠٠٠	دائنون
٤٠٠٠٠	٥٠٠	-	١٢٥٠٠	٢٧٥٠٠	أوراق دفع
١٦٧٥٠٠	٥٠٠٠	٥٠٠٠	٧٢٥٠٠	١٣٦٥٠٠	إجمالي الخصوم
					وحقوق الملكية

يلاحظ من ورقة العمل: أنه تم في عمود التسوية والاستبعاد إظهار الفرق بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة للأصول شركة الشام وكذلك لخصومها. حيث ظهر وعلى سبيل المثال إلى جانب المبني (٥٠٠٠) في الجهة المدينية من العمود، لأن القيمة العادلة للمبني تزيد بمقدار (٥٠٠٠) عن القيمة الدفترية، وكذلك تم وضع (١٠٠٠٠) إلى جانب الزبائن في الجهة الدائنة من العمود، لأن القيمة العادلة للزبائن تنخفض بمقدار (١٠٠٠٠) عن القيمة الدفترية، نظراً لأن الأصول تنخفض في الجهة الدائنة وتزيد عند جعلها مدينة. وكذلك بالنسبة إلى الخصوم حيث ظهر في الجهة المدينية في عمود التسوية إلى جانب الدائنون مبلغ (٢٠٠٠)، لأن القيمة الدفترية للدائنين أقل من القيمة العادلة بمقدار (٢٠٠٠)، بينما ظهر في الجهة الدائنة من العمود نفسه وإلى جانب أوراق الدفع مبلغ (٥٠٠٠)، لأن القيمة العادلة لأوراق الدفع أكبر من القيمة الدفترية بمقدار (٥٠٠٠) وذلك لأن الخصوم تزيد في الجهة الدائنة وتنقص في الجهة المدينية. كما أنه تم إظهار قيمة الشهرة في الجهة المدينية من عمود التسوية لأنها أصل. وتم إلغاء كل من حساب الاستثمار في شركة الشام وحسابات حقوق الملكية العائدة للشركة التابعة.

٦-٢-٢-٤ - إعداد القوائم المالية الموحدة في حالة امتلاك القابضة نسبة 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. ولتوسيع ذلك نفترض المثال التالي:

مثال:

بافتراض بيانات الحالة السابقة نفسها ما عدا أن نسبة السيطرة بلغت (٩٥%).

المطلوب:

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

الحل:

١ - تكلفة الشراء:

رأس مال الأسهم:	٣٠٠٠٠	=	١٥٠ × ٢٠٠
رأس المال الإضافي:	٦٠٠٠	-	٣٠ × ٢٠٠
أوراق الدفع	٧٥٠٠		
مصاريف الاندماج مباشرة	٢٥٠٠		
	<u>٤٦٠٠٠</u>		

٢- إثبات الاستثمار ويتم على النحو التالي:

من مذكورين

٤٦٠٠٠ حـ / الاستثمار في شركة الشام

٢٠٠٠ حـ / مصاريف إصدار الأسهم

إلى مذكورين

٣٠٠٠٠ حـ / رأس مال الأسهم

٦٠٠٠ حـ / رأس مال الإضافي

٧٥٠٠ حـ / أوراق دفع

٤٥٠٠ حـ / النقدية

إثبات الاستثمار في التابعة ودفع مصاريف إصدار الأسهم

٢٠٠٠ من حـ / رأس المال الإضافي

٢٠٠٠ إلى حـ / مصاريف إصدار الأسهم

إغفال مصاريف إصدار الأسهم

٣- تحديد الشهرة:

صافي الأصول بالقيمة الدفترية $400000 - 725000 = 325000$

حصة القابضة من صافي الأصول بالقيمة الدفترية $360000 \times 40000 = \% 69.0$

حصة الأقلية: $430000 - \% 61.0 \times 430000 = 43000$

الشهرة بأسلوب مباشر: صافي الأصول بالقيمة العادلة 430000

حصة القابضة: $387000 - \% 69.0 \times 430000 = 387000$

الشهرة الموجبة: $73000 - 460000 - 387000 = 73000$

بأسلوب غير مباشر:

$$\text{علاوة الشراء: } 10000 - 36000 = 46000$$

يطرح: الزيادة بالأصول والنقص بالخصوص بعقدر حصة القابضة:

$$\text{مباني: } 45000 - \% 90 \times 50000$$

$$\text{دالنون: } 18000 - \% 90 \times 20000$$

(٦٣٠٠)

يضاف: النقص بالأصول والزيادة بالخصوص بعقدر حصة القابضة:

$$\text{مخزون: } 45000 - \% 90 \times 50000$$

$$\text{زيائن: } 9000 - \% 90 \times 10000$$

$$\text{معداتات: } 18000 - \% 90 \times 20000$$

$$\text{أ. دفع: } 4500 - \% 90 \times 50000$$

٣٦٠٠٠ +
٧٣٠٠

الشهرة الموجبة

٤ - قيد التسوية والاستبعاد:

دالن	مدين
٤٦٠٠٠	رأس مال الأسهم الشام ٢٥٠٠٠
٥٠٠	رأس المال الإضافي الشام ١٠٠٠٠
٥٠٠	أرباح محجوزة الشام ٥٠٠٠
١٠٠٠	مباني ٥٠٠٠
٢٠٠٠	دالنون ٢٠٠٠
٤٣٠٠	شهرة محل ٧٣٠٠
حقوق الأقلية	

٥- ورقة عمل التوحيد:

وتظهر على النحو التالي:

ورقة عمل التوحيد بتاريخ ٢٠٠٧/١/١

الأرقام الموحدة	التسوية والاستبعاد		شركة الشام	شركة السورية	بيان
	دالن	مدين			
٣٠٥...	-	-	١٥...	١٥٠...	النقدية
٢٧٠...	٥...	-	١٧٥...	١٠٠...	خزون
٢٩٠...	١...	-	١٥...	١٥...	زيان
٥...	-	٥...	١٥...	٣...	مبان
٢٨٠...	٢...	-	١٠...	٢٠...	معدلات
-	٤٦...	-	-	٤٦...	استشار في الشام
٧٣...	-	٧٣...	-	-	شهرة موجهة
١٧١٨...	-	-	٧٢٥...	١٣٦٥...	إجمالي قيم الأصول
٦...	-	٢٥...	٢٥...	٦...	رأس مال الأسهم
٢٤...	-	١...	١...	٢٤...	رأس المال الإضافي
١...	-	٥...	٥...	١...	أرباح محجوزة
٤٣...	٤٣...	-	-	-	حقوق الأقلية
٣٣...	-	٢...	٢...	١٥...	دالنون
٤٠٥...	٥...	-	١٢٥...	٢٧٥...	أوراق دفع
١٧١٨...	٥٤٣...	٥٤٣...	٧٢٥...	١٣٦٥...	إجمالي حقوق الملكية والخصوم

٦-٣-٤- إعداد القوائم المالية الموحدة إذا كانت التكلفة أقل من صافي الأصول بالقيمة العادلة:
 عالجنا في الفقرات السابقة حالة تساوي التكلفة مع صافي الأصول بالقيمة العادلة
 والتكلفة أكبر من صافي الأصول بالقيمة العادلة. وسنفترض الآن بدلاً من ذلك أن تكلفة
 الاستثمار في التابعة تقل عن حصة الشركة القابضة من صافي أصول التابعة بالقيمة العادلة.
 في هذه الحالة ينبغي على الشركة القابضة وحسب ما جاء في المعيار الدولي رقم (٢)
 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. وستتناول فيما
 يلي إعداد القوائم المالية الموحدة في حالتين:
 - أ- حالة السيطرة الكاملة بنسبة ١٠٠٪.
 - ب- حالة السيطرة غير الكاملة أي لتنسبة تقل عن ١٠٠٪ من أسهم الشركة التابعة.
- ٦-٣-٥- إعداد القوائم المالية الموحدة في حالة امتلاك القابضة لـ ١٠٠٪ من
 أسهم الشركة التابعة:

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

مثال:

بتاريخ ٢٠٠٧/١/١ اشتريت الشركة الوطنية كامل أسهم الشركة العربية مقابل
 ما يلي:
 أ- إصدار (٣٠٠٠) سهم بقيمة اسمية (١٠٠) وقيمة إصدار (١٥٠)
 ب- دفع مبلغ (٧٥٠٠٠) ل.س نقداً. هذا وقد دفعت الشركة الوطنية مبلغ
 (٢٥٠٠٠) نقداً عمولات وأتعاب مراجعين لإثبات عملية التوحيد ومبلغ (٢٠٠٠)

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

العربيه	الوطنيه	البيان
قيمة عادلة	قيمة دفترية	
٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	نقدية
٨٠٠٠	٩٠٠٠	زبالن
١٢٤٠٠	١٢٠٠٠	بضاعة
١٢٠٠٠	١٥٠٠٠	آلات
٣٥٠٠٠	٣٠٠٠	سيارات
١٢٠٠٠	١٠٠٠	استثمارات طويلة الأجل
٨١٩٠٠	٧٨٥٠٠	إجمالي قيمة الأصول
٧٩٠٠	٩٠٠٠	دالون
-	٣٠٠٠	رأس مال الأسهم
-	٢٥٠٠٠	رأس المال الإضافي
-	١٤٥٠٠	أرباح محجوزة
	٧٨٥٠٠	إجمالي قيمة الخصوم وحقوق الملكية
	١٥٨٠٠٠	

والمطلوب:

١ - تحديد تكلفة الشراء وإنبات الاستثمار في الشركة العربية بدفعات 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:	٣٠٠٠	=	100×3000
رأس المال الإضافي:	١٥٠٠٠	=	50×3000
	<u>٧٥٠٠</u>		
	<u>٥٢٥٠٠</u>		
	<u>٢٥٠٠</u>		+ مصاريف توحيد مباشرة
	<u>٥٥٠٠</u>		

٢ - قيد الاستثمار في الشركة العربية:

من مذكورين

٥٥٠٠ من حـ / الاستثمار في الشركة العربية

٢٠٠٠ من حـ / مصاريف إصدار الأسهم

إلى مذكورين

٣٠٠٠ إلى حـ / رأس مال الأسهم

١٥٠٠ إلى حـ / رأس مال الإضافي

١٢٠٠ إلى حـ / النقدية

إثبات الاستثمار في العربية ودفع مصاريف إصدار الأسهم

٢٠٠٠ من حـ / رأس المال الإضافي

٢٠٠٠ إلى حـ / مصاريف إصدار الأسهم

إغفال مصاريف إصدار الأسهم

-٣- تحديد الفرق ما بين حصة القابضة من صافي الأصول بالقيمة العادلة وتكلفة السيطرة:
 بالأسلوب المباشر: صافي الأصول بالقيمة العادلة: $819000 - 79000 = 740000$
 الفرق: $190000 - 55000 = 135000$

أو بأسلوب غير مباشر:

صافي الأصول بالقيمة الدفترية : $90000 - 785000 = 795000$
المقارنة: خصم شراء: $140000 - 695000 = 55000$

يطرح: الزيادة بالأصول ونقص المخصوص:

بضاعة:	٤٠٠٠
سيارات:	٥٠٠٠
استثمارات طويلة:	٢٠٠٠
دالنسون	<u>١١٠٠٠</u>

(٨٥٠٠٠)

يضاف: نقص الأصول وزيادة المخصوص:

زهان:	١٠٠٠
آلات:	٣٠٠٠
أ. دفع:	<u>٤٥٠٠</u> $- 90\% \times 50000$

٤٠٠٠+
(١٩٠٠٠)

الفرق

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

دائنون	مدین
٥٥٠٠٠ الاستثمار في التابعة	٣٠٠٠٠ رأس مال الأسهم للتابعة
١٠٠٠ زبائن	٢٥٠٠٠ رأس المال الإضافي للتابعة
٣٠٠٠ آلات	١٤٥٠٠ أرباح محجوزة للتابعة
١٩٠٠٠ أرباح محجوزة	٢٠٠٠ استثمارات طويلة الأجل
	٤٠٠٠ بضاعة
	٥٠٠٠ سيارات
	١١٠٠٠ دائنون
	٤ ورقة عمل التوحيد:

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

التالي:

الأرقام الموحدة	الاستبعاد والتصويرة		العربية	الوطنية	البيان
	دائنون	مدین			
٩٥٠٠٠	-	-	٢٥٠٠٠	٧٠٠٠٠	نقدية
٢١٠٠٠	١٠٠٠	-	٩٠٠٠	١٣٠٠٠	زبائن
٤٨٤٠٠٠	-	٤٠٠	١٢٠٠٠	٣٦٠٠٠	بضاعة
٤٢٠٠٠	٣٠٠٠	-	١٥٠٠٠	٣٠٠٠	آلات
٩٥٠٠٠	-	٥٠٠٠	٣٠٠٠	٦٠٠٠	سيارات
١٢٠٠٠	-	٢٠٠٠	١٠٠٠	-	استثمارات طويلة
-	٥٥٠٠٠	-	-	٥٥٠٠٠	استثمار في العربية
٢٢٧٩٠٠٠			٧٨٥٠٠٠	٢٠١٠٠٠	إجمالي الأصول
١٠٥٠٠٠	-	٣٠٠٠	٣٠٠٠	١٠٥٠٠٠	رأس مال الأسهم
٤٠٥٠٠	-	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	٤٠٥٠٠	رأس المال الإضافي

٤٤٥٠٠	١٩٠٠٠	١٤٥٠٠	١٤٥٠٠	٢٠٠٠٠	أرباح محفوظة
٣٧٩٠٠	-	١١٠٠	٩٠٠٠	٣٠٠٠٠	دالنـون
٢٢٧٩٠٠	٧٨٠٠٠	٧٨٠٠٠	٧٨٥٠٠	٢٠١٠٠٠	إجمالي حقوق المساهمين والمحصوم

ـ من ورقة العمل نلاحظ أنه تم في عمود التسوية والاستبعاد إظهار الفروق ما بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية للأصول 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 لسبة تكلفة أصل

من %١٠٠ :

في هذه الحالة تم نفس الإجراءات التي ثبتت في الحالة السابقة ما عدا أنه يظهر في قيد التسوية والاستبعاد حساب جديد لحقوق الأقلية، وكذلك في قائمة المركز المالي الموحدة، ولتوسيع 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:

٣٠٠٠٠	رأس مال الأسهم:
١٥٠٠٠	رأس المال الإضافي:
<u>٧٥٠٠٠</u>	نقدية:
٥٢٥٠٠	المبلغ المدفوع
<u>٢٥٠٠٠</u>	+ مصاريف توحيد مباشرة
<u>٥٥٠٠٠</u>	

٢ - قيد الاستثمار في التابعة يكون على النحو التالي:

من مذكورين

٥٥٠٠٠ من حـ / الاستثمار في الشركة العربية

٢٠٠٠ من حـ / مصاريف إصدار الأسهم

إلى مذكورين

إلى حـ/رأس مال الأسهم ٣٠٠٠

إلى حـ/رأس مال الإضافي ١٥٠٠٠

إلى حـ / النقدية ١٢٠٠٠

إثبات الاستثمار في العربية ودفع مصاريف التوحيد وإصدار الأسهم

٢٠٠٠ من حـ/رأس المال الإضافي

إلى حـ/ مصاريف إصدار الأسهم ٢٠٠٠

إغفال حساب مصاريف إصدار الأسهم

٣- تحديد الفرق ما بين حصة القابضة وتكلفة الاستثمار:

بالمسلوب المباشر: صافي الأصول بالقيمة العادلة: ٨١٩٠٠٠ - ٧٩٠٠٠ = ٧٤٠٠٠

٦٦٦٠٠٠ - %٩٩٠٧٤٠٠٠٠ صافي الأصول: حصة القابضة من

الفرق: ٦٦٦٠٠٠ - ٥٥٠٠٠٠ = ١١٧٠٠٠ (١١٧٠٠٠)

حصة الأقلية من صافي الأصول بالقيمة العادلة: $74,000 \times 10\% = 7400$

بالأسلوب غير المباشر:

صافي الأصول بالقيمة الدفترية : ٩٧٥٠٠٠ - %٩٠ × ٩٦٥٠٠٠

تحصيل الشرايين: = ٧٢٠٠٠ - ٥٠٠٠٠

مطرح: حصة القابضة من الزيادة بالأصول ونقد المخصص:

استثمارات طوبلا: $18,000 \times 2\% = 360$

٣٧٠٠ - ٥٩٠٠٤٠٠٠ : بـناءة

سيارات: %٩٠ × ٥٠٠٠ = ...٤٥

دائنون - ۱۱۰۰۰ × ۹۰٪ = ۹۹۰۰

— 

(۷۹۰۰)

يضاف: حصة القابضة من نقص الأصول وزيادة الخصوم:

زبان: %90x1000

۲۷...-%۹۰\times ۲...۰۰۰

۳۷۰۰۰

ل

وبعد ذلك يتم إجراء القيد التالي في ورقة عمل التوحيد:

دائنون	مدین	مدين
٣٠٠٠٠ رأس مال الأسهم التابعة	٥٥٠٠٠ الاستثمار في التابعة	٣٠٠٠٠ رأس مال الأقلية
٢٥٠٠٠ رأس المال الإضافي للتابعة	٧٤٠٠٠ حقوق الأقلية	١٤٥٠٠٠ أرباح محجوزة للتابعة
٢٠٠٠٠ استثمارات طويلة الأجل	١٠٠٠ زبائن	٣٠٠٠ آلات
٤٠٠٠ بضاعة	١١٦٠٠٠ أرباح محجوزة	٥٠٠٠ سيارات
١١٠٠٠ دائنون		

أما ورقة عمل التوحيد فتكون على الشكل التالي:

الأرقام الموحدة	الاستبعاد والتسوية		الشركة العربية	الشركة الوطنية	بيان
	دائنون	مدین			
٩٥٠٠٠	-	-	٢٥٠٠٠	٧٠٠٠	نقدية
٢١٠٠٠	١٠٠٠	-	٩٠٠٠	١٣٠٠٠	زبائن
٤٨٤٠٠٠	-	٤٠٠	١٢٠٠٠	٣٦٠٠٠	بضاعة
٤٢٠٠٠	٣٠٠	-	١٥٠٠٠	٣٠٠٠	آلات
٩٥٠٠٠	-	٥٠٠٠	٣٠٠٠	٦٠٠٠	سيارات
١٢٠٠٠	-	٢٠٠٠	١٠٠٠	-	استثمارات طويلة الأجل
-	٥٥٠٠٠	-	-	٥٥٠٠٠	استثمار في العربية
٢٢٧٩٠٠٠			٧٨٥٠٠٠	٢٠١٠٠٠	إجمالي الأصول
١٠٥٠٠٠	-	٣٠٠٠	٣٠٠٠	١٠٥٠٠٠	رأس مال الأسهم
٤٠٠٠٠	-	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	٤٠٠٠	رأس المال الإضافي
٣٧٩٠٠٠	-	١١٠٠	٩٠٠	٣٠٠	دائنون
٣٧١٠٠٠	١١٦٠٠	١٤٥٠٠	١٤٥٠٠	٢٥٥٠	أرباح محجوزة
٧٤٠٠	٧٤٠٠	-	-	-	حقوق الأقلية
٢٢٧٩٠٠٠	٧٨٠٠	٧٨٠٠	٧٨٥٠٠	٢٠١٠٠	إجمالي الخصم وال الحقوق

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 بالقيمة العادلة أكبر من تكلفة الاستثمار في النهاية؟
- ٧- في ٢٠٠٨/١١ اشترت شركة الاتحاد ٨٠٪ من أسهم شركة الوحدة بسعر ٥٥٠٠٠ و كان صافي أصول شركة الوحدة بالقيمة الدفترية ٦٠٠٠٠ في حين كان صافي الأصول بالقيمة العادلة ٧٠٠٠٠ . والمطلوب بيان الإجابة الصحيحة لما يلي:
 - ١- إن حصة القابضة من صافي الأصول بالقيمة العادلة هي:
A - ٥٦٠٠٠ B - ٤٨٠٠٠ C - ٥٥٠٠٠ D - ٤٤٠٠٠
 - ٢- إن حصة الأقلية التي تظهر بالقوائم المالية هي:
A - ١٤٠٠٠ B - ١٢٠٠٠ C - ١١٠٠٠ D - لا شيء مما ذكر
 - ٣- إن قيمة علاوة الشراء هي:
A - ٧٠٠٠ B - ١٠٠٠ C - (١٠٠٠) D - لا شيء مما ذكر
 - ٤- إن قيمة خصم الشراء هي:
A - ٧٠٠٠ B - ١٠٠٠ C - ١٠٠٠ D - لا شيء مما ذكر
 - ٥- إن قيمة الشهادة التي تظهر بالقوائم المالية الموحدة بتاريخ التوحيد هي:
A - (١٠٠٠) B - ٧٠٠٠ C - ١٠٠٠ D - لا شيء مما ذكر

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

عن طريق ما يلي:

- إصدار ٤٠٠٠ سهماً بقيمة اسمية (١٠٠) وقيمة سوقية (١٥٠).
- التعهد بورقة دفع بمبلغ (١٧٥٠٠٠) وبفائدة سنوية ١٠٪ تستحق بنهاية العام مع فوائدها.

هذا وقد دفعت الشركة السورية مبلغ (٢٥٠٠٠) نقداً عمولات وأنتعاب مراجعين ومبلغ (٣٠٠٠٠) مصاريف إصدار الأسهم وقد تتجزأ عن عملية التوحيد نشوء علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين وقد ظهرت ميزانية الشركتين قبل الشراء

مباشرة على النحو التالي:

الشامية		البيان
عادلة	دفترية	
٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	نقدية
٨٠٠٠	٩٠٠٠	زيائن
١٣٠٠٠	١٢٠٠٠	بضاعة
١٢٠٠٠	١٥٠٠٠	آلات
٣٥٠٠٠	٣٠٠٠	سيارات
١٢٠٠٠	١٠٠٠	استثمارات مالية
٨٢٥٠٠	٧٨٥٠٠	مجموع الأصول
-	٣٠٠٠	رأس مال الأسهم
-	٢٥٠٠٠	رأس المال الإضافي
-	١٤٥٠٠	أرباح محفوظة
٧٩٠٠	٩٠٠٠	دائعون
	٧٨٥٠٠	٧٨٥٠٠

فإذا علمت أن الشركة اتبعت طريقة الشراء. المطلوب:

- ١- تحديد تكلفة الشراء.
 - ٢- إثبات الاستثمار في الشامية بدفعات 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 بدفعات 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 بالتوابع التالية:

- ١ - الطرق المحاسبية المستخدمة في المحاسبة عن الاستثمار في أسهم الشركات.
- ٢ - عرض وتطبيق طرق المحاسبة عن الاستثمار بدقائق الشركة القابضة.
- ٣ - أثر تطبيق الطرق المحاسبية على حساب الاستثمار في التابعة.



Digitized by srujanika@gmail.com

الوحدة التعليمية الخامسة

طرق الحاسبة 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 بدفاترها 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 السمسارة 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 لسبة 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) لتقسيم الاستثمار في الشركة التابعة، آخذين بالحسبان الشرطين التاليين:

أ- يجب أن لا تستخدم الشركة القابضة طريقة التكلفة عندما تكون القوائم المالية المشورة 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 تعدّها قوائم مالية موحدة، إذ يتعين في هذه الحالة أن تمحاسب الشركة القابضة بدقائقها 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.

٤- 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 كنخفيض لرصيد الاستثمار.

ولذلك فإن الاستثمار في التابعة كما تسجلها الشركة القابضة بدقائقها 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 بارباح 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 والمحصوم، مع ما يترتب على ذلك من الحاجة إلى استهلاك أو تخفيض دورى يؤثر على رقم صافي الربح. كذلك فإن آلية عمليات متبادلة تعكس أرباحاً أو خسائرًا بين القابضة والتابعة يجب استبعادها وأخذ أثرها عند تطبيق هذه الطريقة.

ويمكّنا التعبير عن هذه الطريقة من خلال القيد المحسّنة التالية:

أ- عند الحصول على الاستثمار في التالية:

من حـ/ الاستثمار في التابعة

اٹی مذکورین

حـ / رأس المال الإضافي

النقدية / حـ

حـ / التـزـامـات

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

من حـ/ الاستثمار في التابعة

إلى حـ / إبراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

الاستثمار في التأمين بالتكلفة

جـ- أما إذا حفقت التابعة خسائر ف يتم 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 محسابياً 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 بالقييد التالي:

من حـ / توزيعات أرباح مستحقة القبض

إلى حـ / الاستثمار في التابعة

وعند استلامها في العام التالي تقوم بإجراء القيد التالي:

من حـ / النقدية

إلى حـ / توزيعات أرباح مستحقة القبض

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

ويتم إطفاء ذلك بموجب القيد التالي:

من حـ / ايراد الاستثمار في التابعة

إلى حـ / الاستثمار في التابعة

إطفاء الفروقات ما بين القيم الدفترية والعادلة

وتعتبر هذه الطريقة أكثر انسجاماً مع فلسفة توحيد الأعمال.

ولتوسيع هذه الطريقة نفترض المثال التالي:

مثال رقم (١):

بتاريخ ٢٠٠٨/١/١ قامت شركة بردى بشراء ٩٠٪ من أسهم شركة دجلة مقابل مبلغ نقدى مقداره ٤٠٠٠٠ وقد كانت قائمة المركز المالى لشركة دجلة بذلك التاريخ على النحو التالي:

قائمة المركز المالى لشركة دجلة

البيان	قيمة دفترية	قيمة عادلة
نقدية	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠
مخزون	٩٠٠٠	١٠٠٠٠
أراضي	٨٠٠٠	١١٠٠٠
مبانى بالصانى	٢٢٥٠٠	٢٥٠٠٠
آلات	١٦٥٠٠	١٥٠٠٠
بالمى الأصول	٦٦٠٠٠	٧١٠٠٠
خصوم متداولة	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
رأس مال الأسهم	١٥٠٠٠	
رأس مال الإضافى	٥٠٠٠	
أرباح محجوزة	٦٠٠٠	
إجمالي الخصوم وحقوق الملكية	٦٦٠٠٠	

فإذا علمت ما يلى:

(١) إن المخزون تم بيعه خلال عام ٢٠٠٨ وإن العمر المتبقى للمبانى 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 بصفات شركة بردى وفقاً لطريقة حقوق الملكية وإعداد
حساب الاستثمار في التابعة وبيان رصيده في ٣١/٨/٢٠٠٨.

الحل:

١) إثبات الاستثمار في ١/١/٢٠٠٨.

٤٠٠٠٠ من حـ/الاستثمار في دخلة

٤٠٠٠٠ إلى حـ/النقدية

إثبات الاستثمار في التابعة

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

صافي الأصول بالقيم الدفترية: ٦٦٠٠٠ - ٤٠٠٠٠ = ٢٦٠٠٠

حصة القابضة منها: $234000 \times 69\% = 166000$

علاوة الشراء: $166000 - 234000 = 40000$

يطرح الزيادة في الأصول ونقص الخصوم:

مخزون $1000 - 900 \times 69\% = 100$

أراضي $27000 - 900 \times 3000 = 24000$

مبان $225000 - 900 \times 25000 = 20000$

(٥٨٥٠٠)

يضاف: نقص الأصول وزيادة الخصوم:

آلات $15000 - 1000 \times 69\% = 13500$

الشهرة الموجبة

جدول إطفاء التغيرات في قيم الأصول

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

حصة العام (٨٥٥٠)

حصة القابضة من الأرباح الصافية:

1880... -%9. x 170...

٣٦٠٠ - خصبة القابضة من الأرباح الموزعة -

التوزيعات النقدية:

التوزيعات المستحقة:

أما القيود المخاسية التي ستحربها القاعدة في ٣١/١٢/٢٠٠٨ فتكون كما يلي:

١٤٨٥٠ من حـ / الاستثمار في التابعة

١٤٨٥٠٠ إلى حـ / إبراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

٨٨٥ من حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

٨٨٥٠ إلى حـ/ الاستثمار في التابعة

إثبات حصة العام من فروقات قيم الأصول

دين بقيمة واحد على النحو التالي:

لَا نَنْهَاكُمْ / الْأَنْذِرُوهُمْ إِذَا دَخَلُوكُمْ

١١٩٩٥ من حـ/ الاستثمار في التابعة

١٣٩٩٥٠ إلى حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار الصافي

و يتم إقفال إيراد الاستثمار الصافي بقائمة الدخل على النحو التالي:

١٣٩٩٥٠ / إيراد الاستثمار في التابعة

١٣٩٩٥٠ إلى ملخص الدخل

من مذكورين

١٨٠٠ حـ / توزيعات أرباح مستحقة القبض

١٨٠٠ حـ / النقدية

٣٦٠٠ إلى حـ / الاستثمار في التابعة

إثبات توزيعات الأرباح

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

ـ / الاستثمار في التابعة

٨٥٥٠ من حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

٤٠٠٠٠ إلى النقدية

٣٦٠٠ من مذكورين

١٤٨٥٠٠ إلى حـ / إيراد الاستثمار في

١٨٠٠ توزيعات مستحق القبض

التابعة

١٨٠٠ نقدية

٢٠٠٨/١٢/٣١ رصيد ٥٠٣٩٥٠

٥٤٨٥٠٠

٥٤٨٥٠٠

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- بمحصلة القابضة من نتيجة أعمال الشركة التابعة حيث يتم زيادة التكلفة بالأرباح وتخفيفها بالخسائر.

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

ويتم ذلك بدقائق 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 للفرق ما بين القيم الدفترية والعادلة للأصول والمخزون 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:

٤٠٠٠٠ من حـ / الاستثمار في التابعة

إلى حـ / النقدية ٤٠٠٠٠

إثبات الاستثمار في التابعة

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

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

١٤٨٥٠٠ من حـ / الاستثمار في التابعة

إلى حـ / إيراد الاستثمار في التابعة ١٤٨٥٠٠

إثبات إيراد الاستثمار

ويقفل هذا الإيراد بقائمة الدخل كما يلي:

١٤٨٥٠٠ من حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

١٤٨٥٠٠ إلى ملخص الدخل

إغفال حساب إيراد الاستثمار

٣- إثبات التوزيعات المعلن عنها من التابعة:

حصة القابضة من توزيعات التابعة: $٤٠٠٠ \times ٩٠ \% = ٣٦٠٠٠$

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

عليه يكون القيد المحاسبي على النحو التالي:

من مذكورين

١٨٠٠ من حـ / النقدية

١٨٠٠ من حـ / توزيعات أرباح مستحقة القبض

٣٦٠٠ إلى حـ / الاستثمار في التابعة

إثبات توزيعات أرباح التابعة

وبعد هذه القيد يظهر حساب الاستثمار في التابعة بدفاتر القابضة على النحو

التالي:

ـ / الاستثمار في التابعة

٣٦٠٠ من مذكورين	٤٠٠٠٠ إلى النقدية
-----------------	-------------------

١٨٠٠ من النقدية	١٤٨٥٠٠ إلى ـ / إيراد الاستثمار في
-----------------	-----------------------------------

١٨٠٠ من ـ / توزيعات أرباح	التابعة
---------------------------	---------

مستحقة القبض

١٢/٣١ رصيد ٥١٢٥٠٠

<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 ولتابعاها، كما أنها لا تلقى قبولاً عاماً وإنما محدوداً في الواقع العملي.

٤ - طريقة التكلفة: Cost Method

تقوم هذه الطريقة بإثبات الاستثمار بتاريخ الاقتناء بالتكلفة والتي رسملتها القابضة والناتجة عن استخدام طريقة الشراء، أي يبقى رصيد حساب الاستثمار مثبتاً بالتكلفة المدفوعة عند التملك. ولا يتم بصفات 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 بصفات 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

وبتم إغفال إيراد الاستثمار في التابعة في ملخص الدخل كما يلي:

من حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

إلى ملخص الدخل

إغفال إيراد الاستثمار في التابعة

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

- ١ - حدوث الخفاض 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 تصفيية أي من رأس المال التابعه ويجب تخفيض حساب الاستثمار في التابعه بمحصلة القابضة في هذه التوزيعات.

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

١ - بتاريخ اقتناص الاستثمار:

٤٠٠٠٠ من حـ / الاستثمار في التابعة

٤٠٠٠ إلى حـ / النقدية

إثبات الاستثمار في التابعة

٢ - إثبات توزيعات أرباح التابعة:

من مذكورين

١٨٠٠ حـ / النقدية

١٨٠٠ حـ / توزيعات أرباح مستحقة القبض

٣٦٠٠ إلى حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات توزيعات أرباح التابعة

٣٦٠٠ من حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

٣٦٠٠ إلى / ملخص الدخل

إغفال حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

أما حساب الاستثمار في التابعة فيظهر بדף الأستاذ كما يلى:

ـ / الاستثمار في التابعة

٤٠٠٠٠ إلى ـ / النقدية	٤٠٠٠٠
٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠

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

الذكر على حساب الاستثمار في التابعة من خلال الجدول التالي:

الآثار المالية لطرق معالجة الاستثمار بصفات الشركة القابضة

طريقة التكلفة	طريقة حقوق الملكية الجزرية	طريقة حقوق الملكية	العنصر
عدم تأثير	زيادة	زيادة	١- أرباح الشركة التابعة للفترة المالية
عدم تأثير	انخفاض	انخفاض	٢- خسائر الشركة التابعة
عدم تأثير	انخفاض	انخفاض	٣- توزيعات أرباح الشركة التابعة
عدم تأثير	عدم تأثير	انخفاض	٤- حصة العام من زيادة قيم الأصول ونقص الخصم
عدم تأثير	عدم تأثير	زيادة	٥- حصة العام من نقص قيم الأصول وزيادة الخصم
عدم تأثير	عدم تأثير	انخفاض	٦- الأرباح غير الحقيقة الناتجة عن بيع وشراء أصول والالتزامات بين القابضة والتابعة
عدم تأثير	عدم تأثير	زيادة	٧- الخسائر غير الحقيقة الناتجة عن بيع وشراء أصول والالتزامات بين القابضة والتابعة
عدم تأثير	عدم تأثير	زيادة	٨- الأرباح الحقيقة الناتجة عن بيع وشراء أصول والالتزامات بين القابضة والتابعة
عدم تأثير	عدم تأثير	انخفاض	٩- الخسائر الحقيقة الناتجة عن بيع وشراء أصول والالتزامات بين القابضة والتابعة
انخفاض	انخفاض	انخفاض	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 وغمارين حول الوحدة التعليمية الخامسة

- ١- ميز بين طرق المحاسبة عن الاستثمار في القابضة.
- ٢- تكلم عن الآثار المالية لطرق معالجة الاستثمار بصفات 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 ٢٠٠٨/١١ تملك شركة الفرات ٨٠٪ من أسهم شركة دحالة وذلك بإصدار ٥٠٠ سهم بقيمة اسمية ١٠٠ وسوقية ٢٠٠ وتسليد مبلغ ٤٠٠٠ نقداً وقد بلغت مصاريف التوحيد المباشرة (١٠٠٠) وبتاريخ السيطرة تعادلت القيم الدفترية لشركة دحالة مع القيم العادلة لها ما عدا زيادة في الأرضي بمقدار (٦٠٠) والآلات ٨٠٠ وإن العمر المتبقى لها ٥ سنوات، والمخزون ٤٠٠٠ وقد تم بيعه في عام ٢٠٠٨ هذا وكانت حقوق المساهمين في شركة دحالة بتاريخ السيطرة كما يلي: ٨٠٠٠ رأس مال الأسهم، ٤٠٠٠ رأس مال إضافي، ٢٠٠٠ أرباح محفوظة وكانت الأرباح الحقيقة بتاريخ ٢٠٠٨/١٢/٣١ بصفات شركة دحالة ٤٠٠٠ والأرباح الموزعة نقداً ١٦٠٠.

والمطلوب:

- ١- إجراء القيود المحاسبية بصفات شركة الفرات بتاريخ ٢٠٠٨/١١ وفقاً لطريقة الشراء.
- ٢- إجراء القيود المحاسبية بصفات شركة الفرات بتاريخ ٢٠٠٨/١٢/٣١ وفقاً لطريقة حقوق الملكية.
- ٣- إعداد حساب الاستثمار في التابعه وبيانه رصيده في ٢٠٠٨/١٢/٣١ .

٦- افترض في التمرین رقم (٥) أن الشّرکة استخدمت طریقة حقوق الملكیة الجزریة
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 التمرین رقم (٥) أن الشّرکة استخدمت طریقة 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 التابعه 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 بالمواضي التالية:

- ١- إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة بـنهاية العام الأول وفقاً لطريقة الشراء وطريقة حقوق الملكية.
- ٢- إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة بـنهاية العام التالي وفقاً لطريقة الشراء وطريقة حقوق الملكية.
- ٣- التعرف على قيود التسوية والاستبعاد الـلازمـة لإعداد القوائم المالية الموحدة.



الوحدة التعليمية السادسة

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

٩ - مقدمة:

يترتب على مرور سنة مالية أو أكثر بعد تاريخ التوحيد أن تشمل 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 وأوضجنا في الوحدة رقم (٤) هي عملية تجميع لأصول وخصوم شركات المجموعة باعتبارها وحدة اقتصادية واحدة تطوي على استبعاد الأرصدة التي تمثل مدرونة ودالنية 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 المحوزة، مما يستلزم استبعاد أرصدة الحسابات التي تمثل نتائج معاملات داخلية بين شركات المجموعة بعضاً، فضلاً عن أن إعداد القوائم المالية الموحدة من وجهة نظر القابضة يقتضي تحديد وإظهار حقوق الأقلية في الأرباح والخسائر الحقيقة.

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 بدقائقها.

ويحد الإشارة في هذا الصدد إلى أن القوائم المالية الموحدة لا تختلف باختلاف الطريقة المستخدمة لمعالجة حساب الاستثمار في القابضة بدقائق 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.

٣ - إعداد القوائم المالية الموحدة بنهاية العام الأول للسيطرة:

يختلف إعداد القوائم المالية الموحدة عن الفترات التالية لتاريخ التوحيد في ظل الشراء عن تلك المدة بتاريخ الشراء في الحاجة إلى إعداد قائمي الدخل والأرباح المحجوزة الموحدة. ولغرض توحيد قائمي الدخل للشركاتين 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.

ويتمثل 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 المحفوظة في قائمة الأرباح المحفوظة الموحدة فيمثل رصيد الأرباح المحفوظة للشركة القابضة في بداية العام مضافاً إليه صافي الربح الموحد مطروحاً منه توزيعات الأرباح التي تجريها الشركة القابضة. وهذا معناه أيضاً أن رصيد الأرباح المحفوظة الموحدة يساوي تماماً رصيد الأرباح المحفوظة 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) هدف 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:

مدين

xxx إيراد الاستثمار في التابعة

دائن

xxx توزيعات الأرباح (الشركة التابعة)

xxx الاستثمار في التابعة

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

مدين

xxx الاستثمار في التابعة

دائن

xxx عساير 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 محوزة 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 لل الحاجة إلى تخفيض فروق زيادة القيمة العادلة

على القيمة الدفترية للأصول والخصوم. وفي حال نقص القيمة العادلة عن القيمة الدفترية للأصول والخصوم فيتم إجراء قيد عكس قيد الزيادة في القيمة وهذا يعني تخفيض المصاريف فكما هو معروف أن الشركة التابعة لن تغير من قيم أصولها وخصومها الدفترية بينما يحد 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 للشركاتين وذلك كما يلي:

أ- المخزون:

إذا كانت القيمة العادلة أكبر من القيمة الدفترية وكانت الشركة تبعان طريقة الجرد المستمر وتحتكر 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:

دائن	مددين
xxx تكلفة البضاعة المباعة	xxx مخزون

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

دائن	مددين
xxx تكلفة البضاعة المباعة	xxx مخزون

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

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

بـ- الزيادة أو النقص في الأصول القابلة للاستهلاك:

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

مدد

مصاريف الاستهلاك للأصول

دال

مخصص الاستهلاك للأصول أو الأصول في حال عدم وجود خصوص

وفي حال نقص القيمة العادلة عن القيمة الدفترية فيكون القيد:

۱۰۲

١٦

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:

دائر

ملی

حقوق الأقلية

الأقلية - جماعة XXX

توزيعات الأرباح

ويحدّد الإشارة هنا إلى أنه يوجد قيود أخرى تظهر في ورقة عمل التوحيد في حال وجود عمليات متباينة ما بين الشركة القابضة والتابعة على التحول الذي سوف نناقشه بالتفصيل في الوحدات اللاحقة.

ولغايات توضيح هذه الإجراءات سيتم الاعتماد على حالة توضيحية شاملة وسيتم من خلالها تفطية 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 تملكت شركة الخليوي ٥٨٠٪ 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 المتبقى لها ٥ سنوات، والمخزون (٤٠٠٠) حيث تم بيعه خلال العام. هذا وقد كانت حقوق المساهمين في شركة الشامي بتاريخ الشراء كما يلي:

٨٠٠٠ رأس مال الأسهم، ٤٠٠٠٠ رأس مال الإضافي، ٢٠٠٠٠ أرباح محفوظة. وفي ٢٠٠٨/١٢/٣١ كانت القوائم المالية لكل من شركة الخليوي والشامي كما يلي:

الشامي	الخليجي	اليبيان
١٥٠٠٠٠	٢٠١٨٤٠	<u>قائمة الدخل</u>
-	٢٧٥٢٠	<u>المبيعات</u>
(٨٠٠٠٠)	(١١٢٠٠٠)	أيراد الاستثمار في التابعة
٣٠٠٠	(٢٥٦٤٠)	تكلفة البضاعة المباعة
٤٠٠٠	<u>٩١٧٢٠</u>	مصاريف مختلفة
		<u>صافي الربح</u>
		<u>قائمة الأرباح المحفوظة</u>
٢٠٠٠	٥٠٠٠	١/١ الأرباح المحفوظة

<u>٤٠٠٠</u>	<u>٩١٧٢٠</u>	صافي الربح
<u>(١٦٠٠٠)</u>	<u>(٤٧٠٠٠)</u>	توزيعات خلال العام
<u>٤٤٠٠</u>	<u>٩٤٧٢٠</u>	الأرباح المحفوظة ١٢/٣١
<u>قائمة المركز المالي</u>		
<u>٢٠٠٠</u>	<u>١٧٠٠</u>	نقدية
<u>٢٢٠٠</u>	<u>٢٠٠٠</u>	زيان
<u>١٨٠٠</u>	<u>١٢٠٠</u>	مخزون
<u>٢٠٠٠</u>	<u>٢٩٠٠</u>	أراضي
<u>٦٠٠٠</u>	<u>٥٧٠٠</u>	مباني
<u>٤٠٠٠</u>	<u>٣٠٠٠</u>	الآلات ومعدات
-	<u>١٦٤٧٢٠</u>	استثمار في التواعير
<u>١٨٠٠٠</u>	<u>٣٢٩٧٢٠</u>	مجموع الأصول
<u>١٦٠٠</u>	<u>٣٠٠٠</u>	دائنون
<u>٨٠٠٠</u>	<u>١٥٠٠٠</u>	رأس مال الأسهم
<u>٤٠٠٠</u>	<u>٥٥٠٠</u>	رأس مال الإضافي
<u>٤٤٠٠</u>	<u>٩٤٧٢٠</u>	أرباح محفوظة
<u>١٨٠٠٠</u>	<u>٣٢٩٧٢٠</u>	إجمالي حقوق الملكية والمحصوم

والمطلوب:

- ١- إجراء القيود المحاسبية بدفعات شركة الخليوي المتعلقة بالسيطرة في ٢٠٠٨/١/١ مع العلم أن الشركة تستخدم طريقة الشراء.
- ٢- إجراء القيود المحاسبية بدفعات شركة الخليوي المتعلقة بالمحاسبة عن الاستثمار في التابعة وفقاً لطريقة حقوق الملكية وذلك بتاريخ ٢٠٠٨/١٢/٣١.
- ٣- إجراء قيود التسوية والاستبعاد التي مستظهر 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 العادلة للشركة القابضة إثر تطبيق طريقة حقوق الملكية وانعكاسها على حساب الاستثمار في التابعة.

الخل: تكلفة الاستثمار في الشامي:

رأس مال الأسهم: $5000 \times 100 = 500000$

رأس مال الإضافي: $5000 \times 100 = 500000$

نقدية: 40000

مصاريف توحيد مباشرة: 10000

150000

ويتم إثبات هذه التكلفة وفقاً لطريقة الشراء بتاريخ ٢٠٠٨/١١ بموجب القيد

التالي:

١٥٠٠٠ من حـ / الاستثمار في التابعة

إلى مذكورين

٥٠٠٠ حـ / رأس مال الأسهم

٥٠٠٠ حـ / رأس المال الإضافي

٥٠٠٠ حـ / النقدية

إثبات الاستثمار في التابعة

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

حصة القابضة من صافي أصول التابعة بالقيمة الدفترية:

$14000 \times 80\% = 11200$

ب بينما حصة القابضة من صافي الأصول بالقيمة العادلة:

$15800 \times 80\% = 12640$

وبالتالي فإن حصة الأقلية من هذه القيمة :

$$31600 - \%20 \times 158000$$

ثم نجري مقارنة ما بين التكالفة وحصة القابضة لاستخراج علاوة الشراء أو

$$38000 - 112000 - \%20 \times 150000$$

يطرح حصة القابضة من الزيادة في قيم الأصول:

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

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

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

(14400)

22600

الشهرة الموجبة

$$22600 - 10000 = 12600$$

أو بالأسلوب مباشر

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

الرصيد	البيان	القيمة	فتره الإطفاء	حصة العام
-	المغزون	4000	١	4000
6400	آلات	1600	٥	8000

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

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

أما بالنسبة للأرباح:

حصة القابضة من أرباح التابعه: $\%80 \times 40000 = 32000$ وبذلك يكون للأقلية

الباقي ومقداره 8000

أما توزيعات الأرباح:

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

حصة الأقلية من التوزيعات: 3200

بعد إجراء هذه العمليات الحسابية تقوم القابضة بإثبات القيود الحاسبية التالية

بصفتها:

٣٢٠٠ من حـ / الاستثمار في التابعة

٣٢٠٠ 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 بقيد واحد كما يلى:

٢٧٥٢٠ من حـ / الاستثمار في التابعة

٢٧٥٢٠ إلى حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات الإيراد الصافي للاستثمار في التابعة

ومن ثم يتم إغفاله بقائمة الدخل كما يلى:

٢٧٥٢٠ من حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

٢٧٥٢٠ إلى ملخص الدخل

إغفال إيراد الاستثمار في التابعة

١٢٨٠٠ من حـ / النقدية

١٢٨٠٠ إلى حـ / الاستثمار في الشامي

إثبات استلام الأرباح الموزعة من الشامي

حصة الأقلية الصافية: ٦٨٨٠ - ٨٠٠ - ١١٢٠ =

ملاحظة: هذه القيود تم ترحيلها إلى الحسابات بصفتها 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 ولفرض إعداد القوائم المالية الموحدة للشركاتين المحلي والشامي في ٢٠٠٨/١٢/٣١ (نهاية العام الأول للتوحيد)، فإنه يقضي إحراز 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:

١٤٧٢٠	الاستثمار في الشامي	مدین
١٢٨٠٠	توزيعات الأرباح - شركة الشامي	دائن
٢٧٥٢٠	إيراد الاستثمار في الشامي	مدین

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:

٢٣٦٠٠	شهرة محل	مدین
٨٠٠٠	أرباح ممحورة الشامي	دائن
٤٠٠٠	رأس المال الإضافي الشامي	رأس مال الأسهم الشامي
٦٠٠	أراضي	
٨٠٠	آلات	
٤٠٠	مخزون سلع	
٢٠٠٠	أرباح محجوزة الشامي.	
٣٦٠٠	حقوق الأقلية (١٥٨٠٠ × ٥٢٪)	
٤٠٠٠	رأس المال الإضافي الشامي	

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

مدین	
تكلفة البضاعة المباعة	٤٠٠
مصرف استهلاك آلات	١٦٠٠
دالن	
المخزون السلمي	٤٠٠
مخصص استهلاك الآلات	١٦٠٠

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

دالن		مدین
٣٢٠٠ توزيعات الأرباح		٦٨٨٠ حصة الأقلية في صافي الربح
٣٦٨٠ حقوق الأقلية		

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

الأرقام الموحدة	الرسوبة والاستبعاد		الثاني	الحادي	اليان
	مدین	دالن			
٣٥١٨٤٠	-	-	١٥٠٠٠	٢٠١٨٤٠	قائمة الدخل المبيعات
-	-	(٢٧٥٢٠)	-	٢٧٥٢٠	لزياد الاستثمار في التابعة
(١٩٦٠٠)	-	٤٠٠	(٨٠٠٠)	(١١٢٠٠)	تكلفة البضاعة المباعة
(٥٧٢٤٠)	-	(١٦٠٠)	(٣٠٠٠)	(٢٥٦٤٠)	مصاريف مختلفة
(٨٠٠)		(٨٠٠)	-	-	حصة الأقلية
<u>٩١٧٢٠</u>		<u>٤٠٠٠</u>	<u>٤٠٠٠</u>	<u>٩١٧٢٠</u>	صافي الدخل

<u>قائمة الأرباح المحفوظة</u>						
٥٠٠٠	-	(٢٠٠٠)	٢٠٠٠	٥٠٠٠		رصيد ١/١
٩١٧٢٠	-	٤٠٠٠	٤٠٠٠	٩١٧٢٠		صافي الدخل
(٤٧٠٠)	(١٢٨٠٠)	-	(١٦٠٠)	(٤٧٠٠)		توزيعات الأرباح
<u>٩٤٧٢٠</u>	<u>١٦٠٠</u>	<u>٦٠٠٠</u>	<u>٤٤٠٠</u>	<u>٩٤٧٢٠</u>		<u>رصيد ١٢/٣١</u>
<u>قائمة المركب المالي</u>						
٣٧٠٠	-	-	٢٠٠٠	١٧٠٠		نقدية
٤٢٠٠	-	-	٢٢٠٠	٢٠٠٠		زيان
٣٠٠٠	(٤٠٠٠)	(٤٠٠٠)	١٨٠٠	١٢٠٠		عズون
٥٠٠٠	-	(٧٠٠٠)	٢٠٠٠	٢٩٠٠		أراضي
١١٧٠٠	-	-	٦٠٠٠	٥٧٠٠		مبانٍ
٧٨٠٠	-	(٨٠٠)	٤٠٠٠	٣٠٠٠		آلات
(١٦٠)	(١٦٠)	-	-	-		م.أ. آلات
-	(١٥٠٠)	-	-	١٦٤٧٢٠		استثمار في الشامي
<u>٢٣٦٠</u>	<u>(٢٣٦٠)</u>		-	-		شهرة محل
<u>٣٨١٠٠</u>			<u>١٨٠٠</u>	<u>٣٢٩٧٢٠</u>		<u>إجمالي الأصول</u>
٤٦٠٠	-	-	١٦٠٠	٢٠٠٠		دالتون
٣٥٢٨٠	(٣١٦٠)	-	-	-		حقوق الأقلية
(٣٦٨٠)						
١٥٠٠	-	(٨٠٠)	٨٠٠٠	١٥٠٠		رأس مال الأسهم
٥٠٠٠	-	(٤٠٠)	٤٠٠٠	٥٠٠		رأس مال الإضافي
٩٤٧٢٠	١٧٠٠	٦٠٠٠	٤٤٠٠	٩٤٧٢٠		أرباح محفوظة
<u>٣٨١٠٠</u>	<u>٢٢١٩٠</u>	<u>٢٢١٦٠</u>	<u>١٨٠٠</u>	<u>٣٢٩٧٢٠</u>		<u>إجمالي المخصص وحقوق الملكية</u>

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 للشركاتين. كما يلاحظ من تحليل خانة 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 المحوzaة الموحدة.
- ٢ - رصيد الأرباح المحوzaة الموحدة يساوي رصيد الأرباح المحوzaة للشركة القابضة تطبيقاً لطريقة حقوق الملكية وفي ظل طريقة الشراء. وإن رصيد الأرباح المحوzaة الموحدة بنهاية العام يساوي إلى الأرباح المحوzaة للشركة القابضة أول العام مضافاً إليه صافي الربح الموحد ناقصاً توزيعات الأرباح التي أجرتها الشركة القابضة فقط خلال العام. وهذا الرصيد هو الذي تم إظهاره في الميزانية الموحدة. وبتحليل قيود التسوية والاستبعاد في ورقة عمل التوحيد والواردة بقائمة الأرباح المحوzaة يتضح أن أثراها النهائي هو استبعاد مكونات رقم الأرباح المحوzaة للشركة التابعة في نهاية العام وهي: رصيد الأرباح المحوzaة 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 كلٍ 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) وقيمة الأرضي 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 بما يعادل حصتهم في صافي أصول الشركة التابعة في نهاية العام ويتم احتساب هذه القيمة على النحو التالي:

$$\begin{array}{rcl} \text{حصة الأقلية في صافي الأصول بتاريخ ١/١/٢٠٠٨:} & & ٣٦٠٠ \\ + \text{حصتهم في صافي ربع التابعة:} & & - ٦٨٨ \\ \hline \text{ـ حصتهم من توزيعات الأرباح:} & & - (٣٢٠٠) \\ \hline \text{رصيد حقوق الأقلية في ٣١/١٢/٢٠٠٨:} & & ٣٥٢٨٠ \end{array}$$

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 القيد نفسها بورقة عمل التوحيد مع الأخذ في الحسبان نتائج النشاط للشركة التابعة الجديدة، مع ضرورة التأكيد على أن عناصر القيد

رقم (٢) المتعلقة برصيد حساب الاستثمار في التابعة وحصة الشركة القابضة من صافي أصول التابعة وكذلك حقوق الأقلية ورصيد الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية للأصول وخصوم الشركة التابعة غير المط amaً مثل أرصدة نهاية العام الأول وهي نفسها أرصدة أول المدة.

والآن لنستمر في تحليل حالة شركة الخلبي 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 يتبع 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 ربع الشركة القابضة وصافي الربع الموحد وكذلك الأرباح المحوزة للشركة القابضة والأرباح المحوزة الموحدة تنطبق على أي عام من الأعوام التالية لتاريخ الشراء.

واستمراراً لبيانات المثال السابق للشركاتين الخلبي و الشامي فسوف نفترض المعلومات التالية بالنسبة لعام ٢٠٠٩ .

ظلت الشركة القابضة محتفظة باستثمارها في شركة الشامي بنفس النسبة وهي ٥٨٪ وقد كانت القوائم المالية للشركاتين في ٢٠٠٩/١٢/٣١ وقبل قيام الشركة بإجراء القيود المحاسبية المتعلقة بالاستثمار في الشامي وترحيلها إلى الحسابات بصفات الأستاذ على النحو التالي:

القوائم المالية للشركات في ٢٠٠٩/١٢/٣١

البيان	الخطي	الشامي
<u>قائمة الدخل</u>		
المبيعات	٤٥٠٠٠	١٦٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة	(١٤٤٣٦٠)	(٩٠٠٠)
مصاريف تشغيل	(٥٠٠٠)	(١٠٠٠)
صافي الدخل	٥٥٦٤٠	٦٠٠٠
<u>قائمة الأرباح المحجوزة</u>		
رصيد ٢٠٠٩/١/١	٩٤٧٢٠	٤٤٠٠
صافي الدخل	٥٥٦٤٠	٦٠٠٠
توزيعات خلال العام	(٦٠٠٠)	(٣٠٠٠)
رصيد ٢٠٠٩/١٢/٣١	٩٠٣٦٠	٧٤٠٠
<u>قائمة المركز المالي</u>		
نقدية	٦٠٠	٣٤٠٠
زبالن	٤٠٠٠	٢٥٠٠
أراضي	٢٩٠٠	٢٠٠٠
مبانٍ	٥٧٠٠	٧٠٠٠
مخزون	٣٠٠٠	٢٥٠٠
آلات	٣٠٠٠	٤٠٠٠
استثمار في التابعة	١٦٤٧٢٠	١٦٤٧٢٠
إجمالي الأصول	٣٥٦٧٢٠	٢٠٤٠٠
دالنون	٦١٣٦٠	١٠٠٠
رأس مال الأسهم	١٥٠٠٠	٨٠٠٠
رأس المال الإضافي	٥٥٠٠	٤٠٠٠
أرباح محجوزة	٩٠٣٦٠	٧٤٠٠
إجمالي حقوق الملكية والخصوم	٣٥٦٧٢٠	٢٠٤٠٠

والمطلوب:

- ١) إجراء القيد المحاسبية المتعلقة بمحاسب الاستثمار في التابعة بدفاتر شركة الخلبي وترحيلها إلى الحسابات وفقاً لطريقة حقوق الملكية بتاريخ ٢٠٠٩/١٢/٣١ وكانت توزيعات التابعة نقدية.
- ٢) إجراء القيد اللازم في ورقة عمل التوحيد في ٢٠٠٩/١٢/٣١.
- ٣) إعداد القوائم المالية الموحدة في ٢٠٠٩/١٢/٣١

الحل:

١ - بدفاتر شركة الخلبي

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

حصة القابضة من صافي ربح التابعة: $6000 \times 80\% = 4800$

يطرح حصة العام من فروقات القيمة العادلة عن الدفترية:

استهلاك الآلات: $(1280) - 800 \times 5 = 800$

إيراد الاستثمار في التابعة

حيث تسجل الخلبي القيد التالي:

٤٦٧٢٠ من حـ / الاستثمار في التابعة

٤٦٧٢٠ إلى حـ / إيراد الاستثمار في التابعة.

[ثبت إيراد الاستثمار الصافي في التابعة.]

٤٦٧٢٠ من حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

٤٦٧٢٠ إلى ملخص الدخل

[إغفال 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

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

و كذلك 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):

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

- القيد رقم (٢)

دائن		مدین
	رأس مال الأسهم التابعة ١٦٤٧٢٠	٨٠٠٠
١٦٠٠	رأس المال الإضافي في التابعة مخصص أ. آلات	٤٠٠٠
٣٥٢٨٠	الأرباح المحوزة في التابعة حقوق الأقلية	٤٤٠٠
		أراضي ٦٠٠
		آلات ٨٠٠
		شهرة محل ٢٣٦٠٠
		-
		القيد رقم (٣)

دائن		مدین
١٦٠٠	مصرف أ. آلات	١٦٠٠
		-
		القيد رقم (٤):

مدین ١١٦٨٠ حصة الأقلية في صافي الربح (٦٠٠٠ - ٣٢٠٪ × ٦٠٠٠)

دائن		مدین
	حقوق الأقلية	٥٦٨٠
	توزيعات الأرباح (٣٠٠٠ - ٦٠٪ × ٣٠٠٠)	٦٠٠

وبعد ذلك يتم ترحيل القيد السابقة إلى ورقة عمل التوحيد هدف إظهار القوائم المالية الموحدة للشركاتين الحلبي والشامي للثمرة المالية المنتهية في ٢٠٠٩/١٢/٣١ كما يلي:

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

الأرقام الموحدة	التسويه والاستعاد		الشامي	الخلبي	اليهان
	دالسن	مدين			
٤١٠٠٠	-	-	١٦٠٠٠	٢٥٠٠٠	<u>قائمة الدخل</u>
-	-	(٤٦٧٢٠)	-	٤٦٧٢٠	المبيعات
(٢٢٤٣٦٠)	-	-	(٩٠٠٠)	(١٤٤٣٦٠)	إيراد الاستثمار في التأمين
(٦١٦٠٠)	-	(١٦٠٠)	(١٠٠٠)	(٥٠٠٠)	تكلفة البضاعة المباعة
(١١٦٨٠)	-	(١١٦٨٠)	-	-	مصاريف تشغيل
١٠٢٣٦٠		٦٠٠٠	٦٠٠٠	١٠٢٣٦٠	حصة الأقلية
٩٤٧٢٠	-	(٤٤٠٠)	٤٤٠٠	٩٤٧٢٠	<u>صافي الدخل</u>
١٠٢٣٦٠	-	٦٠٠٠	٦٠٠٠	١٠٢٣٦٠	<u>قائمة الأرباح المحفوظة</u>
(٦٠٠٠)	(٢٤٠٠)	-	(٣٠٠٠)	(٦٠٠٠)	١/١ رصيد
(٦٠٠٠)	(٦٠٠٠)	-	-	-	صافي الدخل
١٣٧٠٨٠	٣٠٠٠	١٠٤٠٠	٧٤٠٠	١٣٧٠٨٠	توزيعات الأرباح
٦٤٠٠	-	-	٣٤٠٠	٣٠٠٠	١٢/٣١ رصيد
٦٥٠٠	-	-	٢٥٠٠	٤٠٠٠	<u>قائمة المركز المالي</u>
٦٦٠٠	-	-	٢٦٠٠	٣٠٠٠	نقدية
٦٦٠٠	-	(٦٠٠)	٢٠٠٠	٢٩٠٠	زيارات
١١٧٠٠	-	-	٦٠٠٠	٥٧٠٠	مخزون
٧٨٠٠	-	(٨٠٠)	٤٠٠٠	٣٠٠٠	أراضي
(٣٢٠٠)	(١٦٠٠)	-	-	-	مباني
٧٤٨٠٠	(١٦٠٠)	-	-	-	آلات
					م.أ. آلات

-	(٣) ١٦٤٧٢٠ (٣) ٢٢٧٧٠	-	-	١٨٧٤٤٠	استثمار في التابعة
٢٣٦٠٠		(٣) ٢٣٦٠٠	-	-	شهرة محل إجمالي الأصول
٤٥٤٤٠			٢٠٤٠٠	٤٠٣٤٤٠	دالنون
٧١٣٦٠	-	-	١٠٠٠	٦١٣٦٠	حقوق الأقلية
٤٠٩٦٠	(٣) ٣٥٢٨٠ (٣) ٥٦٨٠	-	-	-	رأس مال الأسهم
١٥٠٠٠	-	(٣) ٨٠٠٠	٨٠٠٠	١٥٠٠٠	رأس المال الإضافي
٥٥٠٠	-	(٣) ٤٠٠٠	٤٠٠٠	٥٥٠٠	أرباح محفوظة
١٣٧٠٨٠	٢٠٠٠	١٠٤٠٠	٧٤٠٠	١٣٧٠٨٠	إجمالي الخصم وحقوق الملكية
٤٥٤٤٠	٢٦١٦٠	٢٦١٦٠	٢٠٤٠٠	٤٠٣٤٤٠	

يلاحظ من ورقة عمل التوحيد الواردة أعلاه ما يلي :

- ١ - إن رصيد حساب الاستثمار في الشامي والظاهر بقائمة المركز المالي للشركة القابضة الخليجي يعادل ١٨٧٤٤٠ وهذا يعكس نتائج استخدام طريقة حقوق الملكية للعامين ٢٠٠٨ / ٢٠٠٩.
- ٢ - إن صافي دخل شركة الخليجي يعادل ١٠٢٣٦٠ وهو يساوي صافي الدخل الموحد. وبناءً عليه فإن رصيد الأرباح المحفوظة في شركة الخليجي بنتهاية عام ٢٠٠٩ وباللغ ١٣٧٠٨٠ يساوي رصيد الأرباح المحفوظة 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 وباللغ ٢٦١٦٠.



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 الربع الموحد مع ربع 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 وال عمر الإنتاجي المتبقى 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): ٣٠٠٠ (ب): ٢١٠٠٠ (ج): ٢٤٧٥٠ (د): ٢٤٠٠٠

(٢) إن علاوة الشراء هي:

(أ): ٣٦٠٠٠ (ب): ٢١٠٠٠ (ج): ٤٠٠٠ (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 يغفل في قائمة دخل القابضة 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): ٨٠٧٧٥، (ج): ٨٨٥٠٠، (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
- ١١) بتاريخ ١/١/٢٠٠٨ ملكت شركة العهد ٩٠٪ من صافي أصول شركة المجد وذلك عن طريق إصدار ٢٠٠ سهم بقيمة اسمية ٥٠٠ وقيمة إصدار ١٥٠٠ ودفع مبلغ ١٠٠٠٠ نقداً وقد بلغت مصاريف الاندماج المباشرة ٥٠٠٠٠ وصاريف إصدار الأسهم وتسجيلها ١٠٠٠ وبتاريخ الاندماج تعادلت القيم الدفترية لأصول شركة المجد مع القيم العادلة لها ما عدا ما يلي:

	القيمة العادلة	القيمة الدفترية	بيان
والعمر المتبقى لها ١٠ سنوات	١٣٦٠٠	١٠٠٠٠	مباني
والعمر المتبقى لها ٦ سنوات	٤٨٠٠	٧٥٠٠	آلات
وقد تم بيعه خلال عام ٢٠٠٨	٦٩٠٠	٦٠٠٠	مخزون

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

رأس مال الأسهم ٢٢٥٠٠، رأس المال الإضافي ١٣٩٥٠٠، أرباح محجوزة ٤٥٠٠٠

وفي ٢٠٠٨/١٢/٣١ كانت القوائم المالية للشركة القابضة وتابعتها كما يلي:

شركة الجدد	شركة العهد	بيان
٥٤٠٠٠	٩٢١٢٤٠	<u>قائمة الدخل:</u> مبيعات
-	١١٤٢١٠	إيراد الاستثمار في التابعة
٣١٥٠٠	٧٠٧٤٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
٩٠٠٠	١٣٥٠٠	مصاريف مختلفة
١٣٥٠٠	١٩٣٠٥٠	صافي الدخل
		<u>قائمة الأرباح المحجوزة</u>
٤٥٠٠٠	٩٠٠٠	رصيد ١/١
١٣٥٠٠	١٩٣٠٥٠	صافي الدخل
٩٠٠٠	-	توزيعات نقدية
٩٠٠٠	٢٨٣٠٥٠	رصيد ١٢/٣١

قائمة المركز المالي:

٩٠٠٠	١٨٤٥٠٠	نقدية
٤٥٠٠٠	١١٤٨٤٠	مخزون
٢٢٥٠٠	٣٦٠٠٠	مباني بالصان

١٣٥٠٠٠	٢٦٥٠٠٠	آلات بالصافي
-	٤٨٣٢١٠	استثمار في التابعة
٤٩٥٠٠٠	١٤٠٨٠٥٠	المجموع
٢٢٥٠٠٠	٩٠٠٠٠	رأس مال الأسهم
١٣٩٥٠٠	٢٢٥٠٠٠	رأس المال الإضافي
٩٠٠٠٠	٢٨٣٠٥٠	أرباح محفوظة
٤٠٥٠٠	-	دالرلون
٤٩٥٠٠٠	١٤٠٨٠٥٠	مجموع

والمطلوب:

- ١ - إجراء القيود اللازمة بدفعات شركة العهد المتعلقة بالسيطرة بتاريخ ٢٠٠٨/١/١ علماً بأن الشركة تستخدم طريقة الشراء.
- ٢ - إجراء القيود المحاسبية بدفعات العهد بتاريخ ٢٠٠٨/١٢/٣١ علماً بما 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 بردٍ ٥٨٠٪ من صافي أصول شركة الفرات وذلك بإصدار (١٥٠٠) سهم بقيمة اسمية (٥٠٠) وقيمة إصدار (٦٠٠) ودفع مبلغ (٨٥,٠٠٠) نقداً، هذا وبلفت مصاريف الاندماج المباشر (١٥,٠٠٠) ومصاريف إصدار الأسهم (١٠,٠٠٠) دفعت نقداً. وبتاريخ التملك تعادلت القييم الدفترية للأصول شركة الفرات مع القيمة العادلة الجارية ما عدا بلي:

 - ١ - زيادة في الأراضي بمقدار (١٥٠,٠٠٠)

- ٢ - زيادة في المعدات بقدر (١٠٠,٠٠٠) وستهلك على مدار (٤) سنوات.
- ٣ - زيادة بالمخزون بقدر (٨٠,٠٠٠) وقد تم بيعه خلال عام ٢٠٠٩.
- هذا وقد كانت حقوق المساهمين في شركة الفرات بتاريخ التملك كما يلي:
- رأس المال الأسمى (٤٥٠,٠٠٠) رأس المال 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	زيان
٣٠٠,٠٠٠	٣٠٠,٠٠٠	مخزون
٢٠٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠	أراضي

٢٠٠,٠٠٠	٣٠٠,٠٠٠	المعدات
-	٩٩٦,٠٠٠	
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	دالنسون
١٠٢٥,٠٠٠	٢١٧١,٠٠٠	المجموع

والمطلوب:

- ١) إجراء القيود المحاسبية اللازمة بدفعات شركة بردى المتعلقة بالتملك في ٢٠٠٨/١١ علماً بأن الشركة تستخدم طريقة الشراء.
- ٢) إجراء القيود المحاسبية اللازمة بدفعات شركة بردى 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 بردى 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 تملكت شركة غروب ٩٠٪ من أسهم شركة شروق وذلك بإصدارها ١٥٠ سهم بقيمة اسمية ٥٠٠ وقيمة إصدار ١٥٠٠ ودفع مبلغ ٥٠٠٠ وقد بلغت مصاريف الاندماج المباشرة ٢٥٠٠٠ ومصاريف إصدار الأسهم وتسجيلها ١٠٠٠ 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 ١٠٠٠ حيث تم بيعه خلال عام ٢٠٠٨.

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

(١٥٠٠٠) رأس المال الأسمى، (٧٥٠٠) رأس المال الإضافي،

(٥٠٠٠) أرباح محفوظة.

وبنهاية العام كانت القوائم المالية لكل من الشركين كما يلي:

القوائم المالية في ٢٠٠٨/١٢/٣١

اليبيان	البيان	المبالغ	البيان
المبيعات	إيراد الاستثمار في التابعة	تكلفة البضاعة المباعة	م. إدارية ومالية
إيراد الاستثمار في التابعة	تكلفة البضاعة المباعة	صافي الربح	صافي الربح
تكلفة البضاعة المباعة	م. إدارية ومالية	قائمة الأرباح المحفوظة	رصيد ١/١
م. إدارية ومالية	صافي الربح	رصيد ١/١	صافي الربح
صافي الربح	توزيعات نقدية	رصيد ١/١	توزيعات نقدية
رصيد ١/١	رصيد ١/١	رصيد ١٢/٣١	رصيد ١٢/٣١

		<u>قائمة المركز المالي</u>
٢٥٠٠٠	٧٥٠٠٠	نقدية
٥٠٠٠	١٠٠٠٠	زبائن
٤٠٠٠	٨٠٠٠	مخزون
١٢٥٠٠	٥٠٠٠	أراضي
٧٥٠٠	١٥٠٠٠	معدات
----	٣١١٢٥٠	استثمار في التابعة
<u>٣١٥٠٠</u>	<u>٧٦٦٢٥٠</u>	المجموع
١٥٠٠	٦٣٢٥٠	أوراق الدفع
١٥٠٠٠	٣٠٠٠٠	رأس مال الأسهم
٧٥٠٠	٢٠٠٠٠	رأس مال الإضافي
٧٥٠٠	٢٠٣٠٠	أرباح محجوزة
<u>٣١٥٠٠</u>	<u>٧٦٦٢٥٠</u>	المجموع

والمطلوب:

١) إجراء القيود الالزمة بدفعات غروب والمتعلقة بالتوحيد بتاريخ ٢٠٠٨/١/١ وفقاً لطريقة الشراء.

٢) إجراء القيود الخاسية بدفعات غروب والمتعلقة بالاستثمار في التابعة وفقاً لطريقة حقوق الملكية.

٣) إجراء قيود التسوية والاستبعاد الالزمة لإعداد القوائم المالية الموحدة.

٤) إعداد ورقة عمل التوحيد التي تظهر القوائم المالية الموحدة عن الفترة المستهبة 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

اليان	البيان	غروب	شروق
المبيعات		٧٥٠٠٠	٢٠٠٠٠
إيراد الاستثمار في شروق		٥٨٩٥٠	(١٢٠٠٠)
تكلفة البضاعة المباعة		(٦٣٠٠٠)	(١٢٠٠)
م. إدارية ومالية		(٣٥٩٥٠)	
صافي الربح		١٤٣٠٠	٦٨٠٠
الأرباح المحجوزة ١/١		٢٠٣٠٠	٧٥٠٠
صافي الربح		١٤٣٠٠	٦٨٠٠
توزيعات الأرباح		٩٠٠٠	(٤٠٠٠)
رصيد ١٢/٣١		٢٥٦٠٠٠	١٠٣٠٠
<u>قائمة المركز المالي:</u>			
نقدية		٨٠٠	٢٠٠
زبائن		١٢٨٠٠	٧١٥٠٠
بضاعة		١٨٥٠٠	١٧٣٠٠
توزيعات مستحقة القبض		٣٦٠٠	---
الاستثمار في التابعة		٣٣٤٢٠٠	----
أراضي		٥٠٠٠	١٢٥٠٠
معدات		١٥٠٠٠	٧٥٠٠
المجموع		٨٩١٢٠٠	٤٤٧٠٠
رأس مال الأسهم		٣٠٠٠٠	١٥٠٠٠

٧٥٠٠٠	٢٠٠٠٠	رأس مال الإضافي
١٠٣٠٠٠	٢٥٠٠٠	أرباح محفوظة
٧٩٠٠٠	١٣٥٢٠٠	أوراق الدفع
٤٠٠٠	-----	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 ١/١/٢٠٠٨ تملكت شركة السهل ٨٠٪ من صافي أصول شركة الجبل

مقابل ما يلي:

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

٢- دفع مبلغ (٥٠٠٠) نقداً، كما دفعت نقداً (٢٥٠٠٠) مصاريف اندماج مباشرة و(١٠٠٠) 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.

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

د- زيادة في المخزون بمبلغ (١٠٠٠) حيث تم بيع ٧٥٪ منه في عام ٢٠٠٨.

هذا وقد كانت حقوق المساهمين لشركة الجبل بتاريخ التملك كما يلي:
 (١٥٠٠٠) رأس مال الأسهم، (٧٥٠٠٠) رأس المال الإضافي، (٥٠٠٠٠) أرباح
 محجوزة. وبتاريخ ٢٠٠٨/١٢/٣١ كانت القوائم المالية للشركاتين وقبل إجراء المعاجلة
 الحاسبية المتعلقة بالاستثمار في التابعة من قبل الشركة القابضة والتي تطبق طريقة حقوق
 الملكية على النحو التالي:

القوائم في ٢٠٠٨/١٢/٣١

البيان	البيان	البيان
البيان	البيان	البيان
<u>قائمة الدخل:</u>		
مبيعات		
تكلفة بضاعة مباعة		
مصاريف إدارية		
صافي الدخل		
<u>قائمة الأرباح المحجوزة:</u>		
أرباح محجوزة ١/١		
صافي الدخل		
توزيعات معلن عنها		
رصيد ١٢/٣١		
<u>قائمة المركز المالي:</u>		
صندوق		
زيارات		
مخزون		
أراضي		

٥٥٠٠٠	٥٠٠٠	مبانٍ بالصافي
٩٠٠٠	١٠٠٠٠	آلات بالصافي
-	٣٠٠٠٠	استثمار في التابعة
٣٤٠٠٠	٧٦٩٠٠	إجمالي الأصول
١٥٠٠٠	٣٠٠٠	رأس مال الأسهم
٧٥٠٠	٢٠٠٠	رأس مال الإضافي
٧٠٠٠	١٧٩٠٠	أرباح محفوظة
٢٠٠٠	٥٠٠	توزيعات مستحقة الدفع
٢٥٠٠	٤٠٠٠	دالنون
٣٤٠٠٠	٧٦٩٠٠	إجمالي الحقوق والخصوم

والمطلوب:

- ١) إجراء القيود المحاسبية بدفاتر القابضة وفقاً لطريقة الشراء بتاريخ الشراء.
 - ٢) إجراء القيود المحاسبية بدفاتر القابضة بتاريخ ١٢/٣١ وفقاً لطريقة حقوق الملكية وترحيلها إلى الحسابات ذات العلاقة.
 - ٣) إجراء قبود ورقة عمل التوحيد في ٢٠٠٨/١٢/٣١
 - ٤) إعداد ورقة عمل التوحيد في ٢٠٠٨/١٢/٣١
 - ٥) بفرض أن الشركة التابعة قد حققت عام ٢٠٠٩ أرباحاً صافية عقدار (٥٠٠٠) وأعلنت عن توزيع %٤٠ منها.
- المطلوب بيان تأثير ذلك على كل من حساب الاستثمار في التابعة وقيمة حقوق الأقلية وذلك في ٢٠٠٩/١٢/٣١

-١٠- بتاريخ ٢٠٠٨/١/١ اشترت شركة الوحدة ٩٥٪ من صافي أصول شركة الاتحاد مقابل ما يلي:

- أ- إصدار ١٥٠٠ سهم بقيمة اسمية ١٥٠ ل.س وقيمة سوقية ٢٠٠.
- ب- دفع مبلغ ٧٥٠٠٠ ل.س نقداً.

كما دفعت الوحدة ٢٥٠٠٠ مصاريف اندماج مباشرة و ١٥٠٠٠ مصاريف اندماج غير مباشرة. وهذا التاريخ بلغت حقوق المساهمين في شركة الاتحاد، ٢٠٠٠٠٠ رأس مال الأسهم، ٧٥٠٠٠ رأس مال الإضافي، ١٦٠٠٠ أرباحاً محجوزة. هذا وقد تعادلت القيم الدفترية مع القيم العادلة للأصول وخصوم شركة الاتحاد ما عدا زيادة في قيمة الأصول التالية:

آلات بقيمة ٤٠٠٠٠ ستسهلك خلال (٥) سنوات، مخزون بقيمة ٤٠٠٠ سيتم بيعه على مدار ستين.

بتاريخ ٢٠٠٨/١٢/٣١ أعلنت ووزعت شركة الوحدة ٥٥٪ من أرباحها الصافية، بينما بلغت التوزيعات النقدية لشركة الاتحاد ما نسبته ٧٠٪ من أرباحها الصافية. وقد كانت أرصدة الحسابات بتاريخ ٢٠٠٨/١٢/٣١ بدفعات 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:

الاتحاد		الوحدة		بيان
دالن	مدين	دالن	مدين	
١٨٥,٠٠٠	-	٤٥٠,٠٠٠	-	مبيعات
-	٧٥,٠٠٠	-	١٣٠,٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
-	٢٥,٠٠٠	-	٢٠,٠٠٠	مصاريف مختلفة
-	١٥٠,٠٠٠	-	٢٥٠,٠٠٠	نقدية
-	١٦٠,٠٠٠	-	٣٠٠,٠٠٠	زيائن

-	١٥٠,٠٠٠	-	١٧٥,٠٠٠	بضاعة
-	٢٠٠,٠٠٠	-	٣٥٠,٠٠٠	آلات
٢٠,٠٠٠	-	٢٥,٠٠٠	-	م.أ. آلات
-	٥٠,٠٠٠	-	-	مبانٍ
٢٠٠,٠٠٠	-	٨٠٠,٠٠٠	-	رأس مال الأسهم
٧٥,٠٠٠	-	١٥٠,٠٠٠	-	رأس مال الإضافي
٦٠,٠٠٠	-	٧٥,٠٠٠	-	أرباح محفوظة
١٧٠,٠٠٠	-	٢٠٠,٠٠٠	-	دالون
١٠٠,٠٠٠	-	١٢٥,٠٠٠	-	أ. دفع
٨١٠,٠٠٠	٨١٠,٠٠٠			

والمطلوب:

- ١) إجراء القيود المحاسبية الازمة بدفعات القابضة بتاريخ ٢٠٠٨/١/١ باستخدام طريقة الشراء.
- ٢) إجراء القيود المحاسبية الازمة بدفعات 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 يلى:

- أ- إصدار (٥٠٠) سهم بقيمة اسمية (٥٠٠) وقيمة إصدار ٧٥٠.
- ب- التعهد بورقة دفع بقيمة (٦٠٠٠). معدل فائدة ٩٪ تستحق مع فوائدها بعد مرور سنة.
- ج- بلفت الرسوم القانونية وأتعاب المراجع (١٥٠٠) دفعت نقداً.
- د- بلفت مصاريف إصدار الأسهم (١٠) عن كل سهم دفعت نقداً.

هذا وقد كانت حقوق المساهمين في شركة الوفاء بذلك التاريخ كما يلي:
 رأس مال الأسهم ٢٠٠٠٠، رأس مال الإضافي ١٠٠٠٠، أرباح ممحوزة
 ١٠٠٠٠. وقد كانت قيم بعض الأصول بتاريخ الاندماج كما يلي:
 مخزون ١٠٠٠٠، قيمة دفترية و ١٢٥٠٠ قيمة عادلة، أراضي ٢٠٠٠٠ دفترية
 و ٣٠٠٠٠ قيمة عادلة.

فإذا علمت أن الزيادة في المخزون تم بيعها خلال عام ٢٠٠٨. وفي
 ٢٠٠٨/١٢/٣١ بلغت أرباح شركة الوفاء ١٥٠٠٠ بينما كانت أرباح العهد
 ٢٠٠٠٠ كما أعلنت شركة الوفاء عن توزيع ٤٥٠٠٠ وأعلنت شركة العهد عن
 توزيع ٥٥٠٪ من أرباحها الصافية.

المطلوب:

- ١- إثبات القيود المحاسبية بدقائق شركة العهد بتاريخ ٢٠٠٨/١/١ وفقاً لطريقة الشراء.
- ٢- إثبات القيود المحاسبية بدقائق شركة العهد بتاريخ ٢٠٠٨/١٢/٣١ وفقاً
 لطريقة حقوق الملكية وإعداد حساب الاستثمار في التابعه.
- ٣- إثبات القيود المحاسبية بدقائق شركة العهد بتاريخ ٢٠٠٨/١٢/٣١ وفقاً
 لطريقة التكلفة وإعداد حساب الاستثمار في التابعه.
- ٤- إجراء القيود في ورقة عمل التوحيد إذا علمت أن الشركة تستخدم طريقة
 حقوق الملكية للمحاسبة عن الاستثمار في التابعه 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 ٩
 خسائر بلغت ٦٠٠٠٠.

المطلوب: إجراء القيود المحاسبية المتعلقة بالاستثمار في التابعه 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 بالتوابي 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 اللازم 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 مؤيداً استخدام طريقة التكلفة وجهة نظرهم بأن هذه الطريقة تعرف بحقيقة أن كل من الشركة القابضة والشركة التابعة تعتبر وحدة قانونية مستقلة، وأن المعاجلة المحاسبية للاستثمار في الشركة التابعة بدافار الشركة القابضة يجب أن يعكس هذه الحقيقة. ومن مؤدي 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 تتعكس 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 أوضحتنا 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 الخفاض الكبير دائم في القيمة السوقية للاستثمار في التابعة. حيث أن طريقة التكلفة ترتكز على مفهوم الوحدة القانونية على عكس الحال بالنسبة لطريقة حقوق الملكية التي تبرز مفهوم الوحدة الاقتصادية.

وإن تطبق طريقة التكلفة يؤدي إلى أن تقوم الشركة القابضة بإثبات حصتها من الأرباح الموزعة من قبل التابعة كإيراد استثمار في التابعة، وتحاول إثبات نصيبها في الأرباح التي تتحققها الشركة التابعة ولا تقوم بتوزيعها. ولذلك فإنه في حالة الشركات التابعة التي تقوم بإغفاء صافي أصولها عن طريق الاحتفاظ بهزء من أرباحها المحققة وعدم توزيعها فإن رصيد استثمارها في الشركة التابعة والأرباح المحققة من تلك الاستثمارات المشتبه 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 الناجمة عن تخفيف الفرق بين التكلفة والقيمة الدفترية وإعداد 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 طريقتين 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:

مدین

xxx الاستثمار في التابعة

xxx إيراد توزيعات الأرباح

دائن

xxx إيراد الاستثمار في التابعة

ثم نقوم بإحراز القيود الأربع الأخرى كما هي في ظل طريقة حقوق الملكية والتي سبق وأوضحتناها في الوحدة السابقة.

والطريقة الثانية: لا يتم بوجبها 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 بعد ذلك إلى توزيع الأرباح المحجوزة الخاصة بالشركة التابعة والمحفظة بعد الشراء ولم توزع في شكل نقدى بين حصة الشركة القابضة والذي يزيد من الأرباح المحجوزة للشركة القابضة، وبين نصيب الأقلية الذي يضاف إلى حقوق الأقلية في قائمة المركز المالى الموحد. وبذلك تكون القيود ورقة عمل التوحيد كما يلى:

القيد رقم (١):

مدین

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 أحد قيمة التوزيعات بالحساب. والقيد رقم (٢) يضاف إليه حساب جديد في الجهة الدائنة وهو أرباح ممحوza في القابضة وذلك بمقدار حصة القابضة من أرباح التابعة والتي لم يتم توزيعها في السنة الماضية. وسيتم توضيح إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة حيث ستتبع الطريقة الثانية بإحراز قيود ورقة العمل، من خلال المثال التالي:

مثال:

في ١/١/٢٠٠٨ اشتترت شركة الوفاء ٥٨٪ 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 طريقة الشراء والتكلفة وبتاريخ الشراء تعادلت القيم الدفترية للأصول وخصوم شركة العهد ما عدا زيادة في المخزون بمقدار ٩٠٠٠٠ حيث تم بيع ٦٠٪ منه خلال عام ٢٠٠٨ وتم بيعباقي خلال عام ٢٠٠٩، ونقص في الآلات بمقدار ١٥٠٠٠ وكان العمر المتبقى لها خمس سنوات ونقص في الأراضي بمقدار ٣٠٠٠٠.

وفي ١٢/٣/٢٠٠٨ كانت القوائم المالية للشركةين القابضة والتابعة كما يلي:

القوائم المالية عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٨/١٢/٣١

شركة العهد	شركة الوفاء	البيان
٤٥٠٠٠٠	٢٤٠٠٠٠	<u>قائمة الدخل</u>
-	٦٠٠٠	المبيعات
(٢٤٠٠٠٠)	(١٩٥٠٠٠)	إيراد توزيعات الأرباح
(٣٠٠٠)	(٧٥٠٠)	تكلفة البضاعة المباعة
١٨٠٠٠	٤٣٥٠٠	مصاريف إدارية ومالية
		صافي الدخل

		قائمة الأرباح المحفوظة
٣٠٠٠	١٨٠٠٠	رصيد ١/١
١٨٠٠٠	٤٣٥٠٠	صافي الدخل
(٧٥٠٠٠)	(٣٩٠٠٠)	توزيعات الأرباح
١٣٥٠٠	٢٢٥٠٠	رصيد ٢٠٠٥/١٢/٣١
		<u>قائمة المركز المالي</u>
٦٠٠	٣٠٠٠	نقدية
٢٥٥٠٠	٣٧٥٠٠	زبائن
٤٨٠٠٠	٦٧٥٠٠	مخزون
-	٦٠٠٠	توزيعات مستحقة القبض
-	٧٨٠٠٠	الاستثمار في العهد
٢٠٠٠٠	٢٩٤٠٠	آلات بالصافي
١٥٠٠٠	٢٧٠٠٠	أراضي
١١٤٦٠٠	٢٤٨٤٠٠	مجموع الأصول
١٥٦٠٠	٣٦٩٠٠	دائعون
٧٥٠٠	-	توزيعات أرباح مستحقة
٦٠٠٠	٩٩٠٠٠	قرفون
٥٤٠٠	٦٠٠٠	رأس مال الأسهم
١٨٠٠٠	٣٠٠٠	رأس مال الإضافي
١٣٥٠٠	٢٢٥٠٠	أرباح محفوظة
١١٤٦٠٠	٢٤٨٤٠٠	مجموع الخصوم وحقوق الملكية

والمطلوب:

١- إجراء القيود المحاسبية بدفاتر شركة الوفاء المتعلقة 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 ٢٠٠٨/١١.

٧٨٠٠٠ من حـ / الاستثمار في شركة الفهد

٧٨٠٠٠ إلى حـ / النقدية

إثبات شراء الأسهم ومصاريف التوحيد

ثانياً: القيد بدفعات الوفاء بتاريخ ٢٠٠٨/٣١ وبحسب طريقة التكلفة:

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

أعلنت عن توزيعها شركة العهد وهي التالية:

٦٠٠٠ = ٧٥٠٠٠ × ٨٠٪

٦٠٠٠ من حـ / توزيعات مستحقة القبض

٦٠٠٠ إلى حـ / إيراد توزيعات الأرباح

إثبات الأرباح المعلن عن توزيعها

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

٦٠٠٠ من حـ / إيراد توزيعات الأرباح

٦٠٠٠ إلى ملخص الدخل

إغلاق حساب إيراد توزيعات الأرباح

ونتيجة لهذين القيدين يظهر في قائمة الدخل إيراد توزيعات الأرباح بمقدار

٦٠٠٠ وفي قائمة المركز المالي لشركة الوفاء وضمن الأصول توزيعات مستحقة

القبض مبلغ ٦٠٠٠ لأنه لم يتم قبض هذه التوزيعات خلال العام. كما نلاحظ أن

رصيد حساب الاستثمار في العهد يبقى كما هو في بداية العام وهو (٧٨٠٠٠)

وهو ما ظهر بقائمة المركز المالي بتاريخ ٢٠٠٨/٣١.

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

يلي:

تكلفة الاستثمار هي ٧٨٠٠٠

حصة القابضة من صافي أصول شركة العهد: $60000 - \%80 \times 75000 = 60000$
علاوة الشراء : $78000 - 60000 = 18000$

يطرح منها: حصة القابضة من زيادة الأصول:

مخزون: $\%80 \times 9000 = 72000$

يضاف إليها: حصة القابضة من نقص الأصول:

أراضي: $24000 - \%80 \times 30000 = 12000$

آلات: $12000 - \%80 \times 15000 = 12000$

٣٦٠٠

١٤٤٠٠

شهرة الجيل الموجبة

حصة عام ٢٠٠٨ من فروقات قيم الأصول:

المخزون السلعي: $(43200) - \%60 \times 72000 = 2400$

+ استهلاك آلات: $12000 - 5/12000 = 40800$

إجمالي حصة العام :

قيود ورقة العمل:

القيد الأول (١): لالغاء إيراد توزيعات الأرباح وتوزيعات الأرباح.

مدين

٦٠٠٠ إيراد توزيعات الأرباح

دائن

٩٠٠٠ توزيعات الأرباح

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

مدين

رأس مال الأسهم	٥٤٠٠٠
رأس المال الإضافي	١٨٠٠٠
أرباح محجوزة في التابعه	٣٠٠٠
شهرة محل	١٤٤٠٠
مخزون	٩٠٠٠

دائن

الاستثمار في العهد	٧٨٠٠٠
حقوق الأقلية (٢٠٪ × ٧٩٥٠٠)	١٥٩٠٠
آلات	١٥٠٠
أراضي	٣٠٠٠

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

مدين

تكلفة البضاعة المباعة	٥٤٠٠
مخصص أ. آلات	٣٠٠

دائن

المخزون	٥٤٠٠
مصروف أ. آلات	٣٠٠

القيد رقم (٤): لإثبات حصة الأقلية في ربع التابعة وحصتها من توزيعات الأرباح

مادین

٢٥٨٠٠ حصة الأقلية في صافي الربح (١٨٠٠٠ × ٢٠٪ - ١٠٪)

دائن

توزيعات الأرباح (%) ٢٠ × ٧٥٠٠٠ ١٥٠٠٠

١٠٨٠٠ حقوق الأقلية (٢٥٨٠٠-١٥٠٠٠)

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

مددیون

٦٠٠٠ توزيعات أرباح مستحقة الدفع

دایر

٦٠٠٠ توزيعات أرباح مستحقة القبض ..

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

القيد رقم (١):

محلی

٤٣٢٠٠ الاستئمار في العهد

٦٠٠٠ إيراد توزيعات الأرباح

• 318

١٠٣٢٠ إداد الاستئجار في القاضية

موجب هذا القيد تم تحويل أرصدة الحسابات أعلىه من طريقة التكفلة إلى طريقة حقوق الملكية مع ملاحظة أن القيد هو في ورقة العمل فقط ولا يؤثر على أرصدة الحسابات ب登فاتر القابضة. حيث يتم تسجيل هذا القيد بمبالغ الآثار النهائية المختسبة أعلىه. فنجد أن حساب الاستثمار في العهد ونتيجة لعدم استخدامها طريقة حقوق

الملكية يظهر أقل بـ ٤٣٢٠٠ ، وبجعله مديناً بهذا المبلغ إذ يزول أثر طريقة التكلفة ويحمل محله أثر طريقة حقوق الملكية. أما حساب إيراد الاستثمار في النابعة فيظهر بأقل مما يجب بـ ١٠٣٢٠٠ نتيجة لعدم استخدام طريقة حقوق الملكية وبجعله دائناً لهذا المبلغ إذ يزول أثر طريقة التكلفة ويحمل محله أثر طريقة حقوق الملكية وكذلك حساب إيراد توزيعات الأرباح يظهر بأكثر مما يجب بـ ٦٠٠٠٠ وبجعله مديناً إذ يزول أثر طريقة التكلفة ويحمل 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 نجري هذا القيد تقوم بإحراز القيد نفسها التي مرت ذكرها في ظل طريقة حقوق الملكية. وتظهر ورقة عمل التوحيد بتاريخ ٢٠٠٨/١٢/٣١ على النحو التالي:

ورقة عمل التوحيد في ٢٠٠٨/١٢/٣١

الأرقام الموحدة	التسوية والاستبعاد		العهد	الوفاء	بيان
	دائن	مددين			
٢٨٥٠٠٠	-	-	٤٥٠٠٠	٢٤٠٠٠	<u>قائمة الدخل</u> مبيعات
-	-	(١٦٠٠٠)	-	٦٠٠٠	
(٢٢٤٤٠٠٠)	-	(٣٥٤٠٠)	(٢٤٠٠٠)	(١٩٥٠٠٠)	
(١٠٢٠٠٠)	(٣٣٠٠٠)		(٣٠٠٠)	(٧٥٠٠٠)	
(٢٥٨٠٠)	-	(١١٢٥٨٠٠)	-	-	
٤٧٨٢٠٠	٣٠٠	١٣٩٨٠٠	١٨٠٠٠	٤٣٥٠٠	
<u>قائمة الأرباح المحجوزة</u>					
١٨٠٠٠	-	(٢٣٠٠٠)	٣٠٠٠	١٨٠٠٠	١/١ رصيد
٤٧٨٢٠٠	٣٠٠	١٣٩٨٠٠	١٨٠٠٠	٤٣٥٠٠	صافي الدخل
(٣٩٠٠٠)	(١٥٠٠٠) (١٧٠٠٠)	-	(٧٥٠٠٠)	(٣٩٠٠٠)	توزيعات الأرباح
٢٦٨٢٠٠	٧٨٠٠	١٦٩٨٠٠	١٣٥٠٠	٢٢٥٠٠	أرباح محجوزة ١٢/٣١

قائمة المركز المالي

٣٦٠٠٠	-	-	٦٠٠٠	٣٠٠٠٠	نقدية
٦٣٠٠٠	-	-	٢٠٥٠٠	٣٧٥٠٠	زيائن
١١٩١٠٠٠	(٣)٥٤٠٠٠	(٣)٩٠٠٠	٤٨٠٠٠	٦٧٥٠٠	مخزون
-	(٣)٩٠٠٠	-	-	٦٠٠٠	توزيعات مستحقة القبض
-	(٣)٧٨٠٠٠	-	-	٧٨٠٠٠	الاستثمار في العهد
٥٣٤٠٠٠	(٣)١٥٠٠٠	-	٢٠٥٠٠	٢٩٤٠٠	آلات بالصافي
<u>٣٠٠</u>	<u>-</u>	<u>(٣)٣٠٠</u>	<u>-</u>	<u>-</u>	<u>+ م. آلات</u>
٥٣٧٠٠٠					أراضي
٣٩٠٠٠	(٣)٣٠٠	-	١٥٠٠٠	٢٧٠٠٠	شهرة عمل
١٤٤٠٠٠		(٣)١٤٤٠٠	-	-	إجمالي الأصول
٢٩٢٨٠٠٠			١١٤٦٠٠٠	٢٤٨٤٠٠٠	
٥٢٥٠٠	-	-	١٥٦٠٠	٣٩٩٠٠	داللوب
١٥٠٠٠	-	(٣)٦٠٠	٧٥٠٠	-	توزيعات أرباح مستحقة
١٠٠٠٠٠	-	-	٦٠٠٠	٩٩٠٠٠	قرفوس
١٦٩٨٠٠	(٣)١٥٩٠٠	-	-	-	حقوق الأقلية
	(٣)١٠٨٠٠				
٦٠٠٠٠	-	٥٤٠٠٠	٥٤٠٠٠	٦٠٠٠	رأس مال الأسهم
٣٠٠٠	-	١٨٠٠٠	١٨٠٠٠	٣٠٠٠	رأس المال الإضافي
٢٦٨٢٠٠	٧٨٠٠	١٦٩٨٠٠	١٣٥٠٠	٢٢٥٠٠	أرباح محجوزة
٢٩٢٨٠٠٠	١١٨٦٨٠٠	١١٨٦٨٠٠	١١٤٦٠٠٠	٢٤٨٤٠٠٠	إجمالي الخصوم وحقوق الملكية

من ورقة عمل التوحيد نلاحظ ما يلي:

- في ظل طلاق 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 الحاسبة عن الاستثمار تؤثر فقط على دفاتر القابضة.

٣- إن الفرق بين ربع القابضة والربع الموحد يساوي حصة القابضة من دخل التابع 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. وللتتأكد من ذلك نجاري العمليات الحسابية التالية:

الفرق بين ربع القابضة والربع الموحد يساوي: $43200 - 435000 = -478200$

في ظل طريقة التكلفة. ويكون رصيد حساب الاستثمار في التابع (780000)
أما إذا اتبعت الشركة طريقة حقوق الملكية فيكون رصيد حساب الاستثمار في العهد يساوي:

$$\begin{array}{rcl}
 78000 & & - 2008/1/1 \\
 + 14400 & = \%80 \times 180000 & \\
 - (40800) & - \text{حصة العام من فروقات القيم الدفترية عن القيمة العادلة} & \\
 - (60000) & - \text{حصة القابضة من توزيعات التابع: } \%80 \times 75000 & \\
 \underline{823200} & & \text{رصيد حساب الاستثمار في العهد في } 2008/12/31
 \end{array}$$

الفرق ما بين رصيد الاستثمار في العهد في $2008/12/31$ وفقاً لطريقة حقوق الملكية والرصيد وفقاً لطريقة التكلفة هو:

$43200 - 78000 - 823200$ وهو يساوي إلى الفرق ما بين الربع الموحد وربع القابضة كما أوضحتنا 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 لكي نتناول إعداد القوائم المالية الموحدة بنهاية العام التالي للشراء. واستمراراً لبيانات المثال الوارد في الفقرة السابقة فسوف نفترض المعلومات التالية بالنسبة لعام ٢٠٠٩:

طلت الشركة القابضة محفظة باستثمارها في شركة العهد بنفس النسبة وهي ٥٨٪ وقد كانت القوائم المالية للشركاتين بتاريخ ٢٠٠٩/١٢/٣١ على النحو التالي:

القوائم المالية المنتهية في ٢٠٠٩/١٢/٣١

العهد	الوفاء	اليبيان
٦٠٠٠٠	٢٢٥٠٠٠	مبيعات إيراد توزيعات الأرباح تكلفة البضاعة المباعة مصاريف إدارية ومالية صافي الدخل <u>قائمة الأرباح المحجوزة</u>
-	٩٦٠٠	
(٣٦٠٠)	(١٨٩٠٠)	
(٣٦٠٠)	(٩٠٠٠)	
٢٠٤٠٠	٣٦٦٠٠	
١٣٥٠٠	٢٢٥٠٠	
٢٠٤٠٠	٣٦٦٠٠	١/١ صافي الدخل

(١٢٠٠٠)	(٢٢٥٠٠٠)	توزيعات الأرباح
٢١٥٠٠	٣٦٦٠٠	١٢/٣١ رصيد
		<u>قائمة المركز المالي</u>
٧٥٠٠	٢٤٠٠٠	النقدية
٢١٤٥٠٠	٣٨٤٠٠٠	زبائن
٥١٩٠٠	٥٥٥٠٠	مخزون
-	٩٦٠٠٠	توزيعات مستحقة القبض
-	٧٨٠٠٠	الاستثمار في التابعة
٢٦٤٠٠	٢٥٨٠٠	آلات بالصان
١٥٠٠٠	٢٧٠٠٠	أراضي
١١٥٠٠٠	٢٣٦٧٠٠	إجمالي الأصول
٥٤٠٠	٢٠١٠٠	دائعون
١٢٠٠٠	-	توزيعات مستحقة الدفع
٤٢٠٠	٩٠٠٠	قروض
٥٤٠٠	٦٠٠٠	رأس مال الأسهم
١٨٠٠٠	٣٠٠٠	رأس المال الإضافي
٢١٥٠٠	٣٦٦٠٠	أرباح محجوزة
١١٥٠٠٠	٢٣٦٧٠٠	إجمالي خصوم وحقوق الملكية

والمطلوب:

- ١- إجراء القيود المحاسبية بدقائق 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:

٩٦٠٠ من حـ / توزيعات مستحقة القبض

٩٦٠٠ إلى حـ / إيراد توزيعات الأرباح

$12000 \times 0.80 = 9600$ إثبات الأرباح المعلن عن توزيعها

ومن ثم يتم قفل هذا الإيراد بملخص الدخل مما يلي:

٩٦٠٠ من حـ / إيراد توزيعات الأرباح

٩٦٠٠ إلى ملخص الدخل

إغفال إيراد توزيعات الأرباح

ونتيجة لهذا القيدين يظهر في قائمة الدخل كإيراد توزيعات الأرباح مبلغ

٩٦٠٠ وكذلك بقائمة المركز المالي توزيعات مستحقة القبض بالمبلغ نفسه لأنه لم يتم
قبض هذه الأرباح.

أما القيد في ورقة عمل التوحيد فهي كما يلي:

القيد رقم (١):

مدین

٩٦٠٠ إيراد توزيعات الأرباح

دائن

٩٦٠٠ توزيعات الأرباح

القيد رقم (٢):

لحد رصيد الاستثمار في التابعة مقابل صافي أصول التابعة وإثبات حقوق الأقلية والفرق بين القيمة الدفترية والعادلة غير المستهلكة بناء على أرصدة

.٢٠٠٩/١١

دائن		مددين
٧٨٠٠٠	الاستثمار في التابعة	٥٤٠٠٠ رأس مال الأسهم
١٦٩٨٠٠	حقوق الأقلية	١٨٠٠٠ رأس المال الإضافي
١٥٠٠٠	آلات	١٣٥٠٠ أرباح ممحوزة في التابعة
٣٠٠٠	أراضي	١٤٤٠٠ شهرة المخل
٤٣٢٠٠	أرباح ممحوزة في القابضة	٣٦٠٠٠ مخزون
		٣٠٠٠ جمجم أ. آلات

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

دائن		مددين
٣٦٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة	٣٦٠٠٠ المخزون
٣٠٠٠	مصروف استهلاك آلات	٣٠٠٠ مخصص استهلاك آلات

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

مددين

٣٤٢٠٠ حصة الأقلية في صافي الدخل $(204000 \times 20\%) - 6600$

دائن		
٢٤٠٠٠	توزيعات الأرباح	$120000 \times 20\% = 24000$
١٠٢٠٠	حقوق الأقلية	$(24000 - 34200)$

القيد رقم (٥): للإلغاء المديونية المتبدالية بين شركة الوفاء والعهد المتعلقة بتوزيعات الأرباح المستحقة القبض والدفع بمقدار حصة القابضة فقط مع ملاحظة أن هذا القيد لا يتم إجراؤه في التوزيعات النقدية.

مدین

٩٦٠٠ توزيعات الأرباح مستحقة الدفع

دائن

٩٦٠٠ توزيعات الأرباح مستحقة القبض

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

الرقم الموحدة	الصورة الاستبعاد دالن	مدین	المهد	الوفاء	بيان
<u>قائمة الدخل</u>					
٢٨٥٠٠٠	-	-	٦٠٠٠٠	٢٢٥٠٠٠	مبيعات
-	-	(١)٩٦٠٠	-	٩٦٠٠	إيراد توزيعات الأرباح
(٢٢٨٦٠٠)	-	(٢)٣٦٠٠	(٣٦٠٠٠)	(١٨٩٠٠٠)	تكلفة البضاعة المباعة
(١٢٣٠٠)	(٣)٣٠٠		(٣٦٠٠٠)	(٩٠٠٠)	مصاريف إدارية ومالية
(٣٤٢٠٠)	-	(٤)٣٤٢٠٠	-	-	حصة الأقلية
٤٠٦٨٠٠	٣٠٠	١٦٦٢٠٠	٢٠٤٠٠	٣٦٦٠٠	صالح الدخل
<u>قائمة الأرباح المحجوزة</u>					
٢٦٨٢٠٠	(٥)٤٣٢٠٠	(٦)١٣٥٠٠	١٣٥٠٠	٢٢٥٠٠	١/١ رصيد
٤٠٦٨٠٠	(٧)٣٠٠	١٦٦٢٠٠	٢٠٤٠٠	٣٦٦٠٠	صالح الدخل
(٢٢٥٠٠)	(٨)٢٤٠٠	-	(١٢٠٠٠)	(٢٢٥٠٠)	توزيعات الأرباح
	(٩)٩٦٠٠				
٤٥٠٠٠	١٦٦٢٠٠	٣٠١٢٠٠	٢١٥٠٠	٣٦٦٠٠	١٢/٣١ رصيد
<u>قائمة المركز المالي</u>					
٣١٥٠٠	-	-	٧٥٠٠	٢٤٠٠	النقدية
٥٩٨٥٠٠	-	-	٢١٤٥٠٠	٣٨٤٠٠	زبائن
١٠٧٤٠٠	-	-	٥١٩٠٠	٥٥٥٠٠	غيرون

-	(٣) ٩٦٠٠٠	-	-	٩٦٠٠٠	توزيعات مستحقة القبض
-	(٣) ٧٨٠٠٠	-	-	٧٨٠٠٠	الاستثمار في التامة
٥٠٧٠٠	(٣) ١٥٠٠٠	-	٢٦٤٠٠٠	٢٥٨٠٠٠	آلات بالصناع
٦٠٠	-	(٣) ٣٠٠	-	-	أ. م. آلات
٥١٣٠٠	-	(٣) ٣٠٠	-	-	أراضي
٣٩٠٠٠	(٣) ٣٠٠	-	١٥٠٠٠	٢٧٠٠٠	شهرة محل
١٤٤٠٠	-	(٣) ١٤٤٠٠	-	-	إجمالي الأصول
٢٧٥١٠٠	-	-	١١٥٠٠٠	٢٣٦٧٠٠	دالتون
٢٥٠٠	-	-	٥٤٠٠٠	٢٠١٠٠	توزيعات مستحقة الفرع
٢٤٠٠	-	٩٦٠٠	١٢٠٠٠	-	قروض
٩٤٢٠٠	-	-	٤٢٠٠	٩٠٠٠	حقوق الأقلية
١٨٠٠	(٣) ١٦٩٨٠٠	-	-	-	رأس مال الأسهم
-	(٤) ١٠٢٠٠	-	-	-	رأس المال الإضافي
٦٠٠٠	-	(٣) ٥٤٠٠٠	٥٤٠٠٠	٦٠٠٠	أرباح محجوزة
٣٠٠٠	-	(٣) ١٨٠٠	١٨٠٠	٣٠٠	إجمالي المخصص و حقوق الملكية
٤٥٠٠	١٦٦٢٠٠	٣٠٣٢٠٠	٢١٥٠٠	٣٦٦٠	
٢٧٥١٠٠	١٢٦٧٢٠٠	١٢٦٧٢٠٠	١١٥٠٠٠	٢٣٦٧٠٠	

أسئلة ومقارن حول الوحدة السابعة

- ٩- تكلم عن إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة في ظل طريقة التكلفة.
- ١٠- ميز بين إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة في ظل طريقة حقوق الملكية وطريقة التكلفة.
- ١١- ما هي قيود ورقة عمل التوحيد في حال اتباع طريقة التكلفة.
- ١٢- بتاريخ ٢٠٠٨/١١ تملكت شركة الحرية ٩٠٪ من أسهم شركة الاتحاد وذلك عن طريق إصدار (٢٠٠) سهم بقيمة اسمية ٥٠٠ وسوقية ٧٥٠ ودفع مبلغ ١٠٠٠٠ ودفعت الحرية مبلغ ٥٠٠٠ مصاريف الاندماج مباشرة و ١٠٠٠٠ مصاريف إصدار الأسهم وبتاريخه تعادلت القيم الدفترية للأصول شركة الاتحاد مع القيم العادلة ما عدا ما يلي:

	البيان	القيمة الدفترية	القيمة العادلة
مبيان	١٠٠٠٠	١٣٦٠٠٠	والعمر المتبقى لها ١٠ سنوات
آلات	٧٥٠٠	٤٨٠٠٠	والعمر المتبقى لها ٦ سنوات
مخزون	٦٠٠٠	٦٩٠٠٠	وقد تم بيعه خلال عام ٢٠٠٨

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

شركة الاتحاد	شركة الحرية	اليهان
٥٤٠٠٠	٩٢١٢٤٠	<u>قائمة الدخل</u>
-	٨١٠٠	مبيعات
(٣١٥٠٠)	(٧٠٧٤٠)	إيراد الاستثمار في التابعة
(٩٠٠٠)	(١٣٥٠٠)	تكلفة البضاعة المباعة
١٣٥٠٠	١٥٩٨٤٠	مصاريف مختلفة
-		صافي الدخل
٤٥٠٠٠	٩٠٠٠	<u>قائمة الأرباح المحجوزة</u>
١٣٥٠٠	١٥٩٨٤٠	١/١ رصيد
٩٠٠٠	-	صافي الدخل
٩٠٠٠	٢٤٩٨٤٠	توزيعات نقدية
		١٢/٣١ رصيد
		<u>قائمة المركز المالي:</u>
٩٠٠٠	١٨٤٥٠	نقدية
٤٥٠٠٠	١١٤٨٤٠	مخزون
٢٢٥٠٠	٣٦٠٠٠	مبانى بالصانى
١٣٥٠٠	٢٩٥٠٠	آلات بالصانى
-	٤٥٠٠٠	استثمارات في التابعة
٤٩٥٠٠	١٣٧٤٨٤٠	المجموع
٢٢٥٠٠	٩٠٠٠	رأس مال الأسهم
١٣٩٥٠	٢٢٥٠٠	رأس المال الإضافي
٩٠٠٠	٢٤٩٨٤٠	أرباح محجوزة
٤٠٠٠	-	دالنون
٤٩٥٠٠	١٣٧٤٨٤٠	المجموع

المطلوب:

- ١- إجراء القيود الالزمة بدفاتر شركة الحرية المتعلقة بالسيطرة بتاريخ ٢٠٠٨/١/١ علمًا بأن الشركة تستخدم طريقة الشراء.
- ٢- إجراء القيود الحاسبية بدفاتر الحرية بتاريخ ٢٠٠٨/١٢/٣١ علمًا بأنها تستخدم طريقة التكلفة في المحاسبة هي الاستثمار في التابعة .
- ٣- إجراء قيود التسوية والاستبعاد الالزمة 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 بالمواضي 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

٩ - مقدمة:

تعرضنا في الوحدات الماضية لإجراءات توحيد القوائم المالية للشركاتين 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 يتربّب 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 ينبع عن هذه الحالة أية مشكلات محاسبية إضافية بسبب ضرورة استخدام القابضة لطريقة حقوق الملكية منذ بداية الاستثمار على الفرض أن الاستثمار بدأ بنسبة تعادل ٢٠٪ أو أكثر، وعندما تصل نسبة الاستثمار أو الملكية لأكثر من ٥٠٪ فيجب توحيد القوائم المالية للشركاتين القابضة والتابعة بناء على الإجراءات السابق توضيحيها 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 مشترأة 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 ملخص الشراء على اعتبار أنها لم تكن جزءاً من صافي الأصول المشتراء، ويجعل هذا العنصر (توزيعات أرباح ما قبل السيطرة) دائناً في قيد أوراق العمل الذي يحذف رصيد حساب الاستثمار كما في تاريخ السيطرة مقابل صافي أصول التابعة كما في بداية السنة المالية.

وخلاله 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.

ولتوسيع هذه الإجراءات نفترض المثال التالي:

مثال:

في ٢٠٠٨/٥/١ اشترت شركة الشام ٩٠٪ من أسهم شركة الشهباء بمبلغ ٦٠٣٠٠٠ نقداً. وقد كانت حقوق المساهمين في شركة الشهباء على النحو التالي:

رأس مال الأسهم	١٥٠٠٠
رأس مال إضافي	١٢٠٠٠
أرباح محجوزة	٤٠٠٠
	<hr/> ٦٧٠٠٠

هذا وقد حققت شركة الشهباء أرباحاً صافية نهاية عام ٢٠٠٨ بقدر ١١٢٠٠٠ منها ٤٠٠٠٠ خلال الفترة من ٢٠٠٨/١/١ إلى ٢٠٠٨/٤/٣٠ و ٧٢٠٠٠ خلال الفترة من ٢٠٠٨/٥/١ إلى ٢٠٠٨/١٢/٣١. كما أعلنت عن توزيع أرباح بقدر ٥٠٠٠٠٠ خلال عام ٢٠٠٨ منها ٢٠٠٠٠٠ تعود للفترة من ٢٠٠٨/١/١ حتى ٢٠٠٨/٤/٣٠ والباقي عن الفترة المتبقية من السنة المالية.

المطلوب:

- ١ - إجراء القيد المحاسبي بتاريخ ٢٠٠٨/٥/١ بحسب طريقة الشراء.
- ٢ - إجراء القيد المحاسبي بدفاتر شركة الشام بتاريخ ٢٠٠٨/١٢/٣١ بحسب طريقة حقوق الملكية.
- ٣ - إجراء القيد في ورقة عمل التوحيد بتاريخ ٢٠٠٨/١٢/٣١.

بالنسبة إلى القيود بتاريخ ٢٠٠٨/٥/١ هي:

٦٠٣٠٠ من حـ/ الاستثمارات في التابعة

٦٠٣٠٠ إلى حـ/ النقدية

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

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

٦٤٨٠٠ من حـ/ الاستثمار في التابعة

٦٤٨٠٠ إلى حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات حصة القابضة من دخل التابعة ٧٢٠٠٠٠٪

٢٧٠٠٠ من حـ/ توزيعات مستحقة القبض

٢٧٠٠٠ إلى حـ/ الاستثمار في التابعة

إثبات التوزيعات المعلن عنها ٣٠٠٠٠٪

٦٤٨٠٠ من حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

٦٤٨٠٠ إلى ملخص الدخل

إغفال حساب إيراد الاستثمار في التابعة

وبحصوص القيود الازمة في ورقة عمل التوحيد بتاريخ ٢٠٠٨/٣١ فهوـسي

كما يلي:

القيد (١):

مدين

٦٤٨٠٠ إيراد الاستثمار في التابعة

دائن

٢٧٠٠٠ الاستثمار في التابعة

٣٧٨٠٠ توزيعات الأرباح

القيد (٢):

مدين

١٥٠٠٠	رأس مال الأسهم في التابعة
١٢٠٠٠	رأس المال الإضافي في التابعة
٢٠٠٠٠	الأرباح المحفوظة في التابعة
٣٦٠٠٠	دخل ما قبل السيطرة $(40000 \times 90\%)$

دائن

٦٠٣٠٠	الاستثمار في التابعة
١٨٠٠٠	توزيعات الأرباح قبل السيطرة $(20000 \times 90\%)$
٤٧٠٠	حقوق الأقلية

لاحظ أنه تم استخراج قيمة حقوق الأقلية في القيد أعلاه من أرصدة حقوق الملكية في ٢٠٠٨/١/١ وهي $-10000 + 12000 + 15000 + 20000 \times 90\%$

وأن الفرق بين رصيد حساب الاستثمار في التابعة المذوف 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 $= 36000 - (40000 \times 90\%)$ ورصيد توزيعات الأرباح قبل السيطرة البالغ $= 18000 - (20000 \times 90\%)$

القيد (٣):

مدين

١١٢٠٠ حصة الأقلية من دخل التابعة

دائن

٥٠٠٠	حقوق الأقلية
٦٢٠٠	توزيعات الأرباح

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 نسبة 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 مشكلات 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 للشركاتين بناءً على الإجراءات السابق توضيحها في الوحدات السابقة . ولبيان المعالجة المحاسبية في هذه الحالة نفترض المثال التالي :

مثال:

- قامت شركة رحاء بتاريخ ٢٠٠٦/٧/١ بشراء ٣٠٪ من أسهم شركة الصفا بـ ٥٧٠٠٠ .

العناصر التالية:

رأس مال الأسهم	٤٠٠٠٠
رأس مال إضافي	٦٠٠٠٠
أرباح محفوظة	٥٠٠٠٠

وهذا التاريخ تعادلت القيم الدفترية لصافي الأصول مع القيم العادلة .

- ٢ - بتاريخ ٢٠٠٧/٤/١ اشتراط شركة رخاء ٣٠٪ من أسهم شركة الصفا بـ ٦٦٠٠٠ نقداً، وقد بلغ صافي أصول شركة الصفا بذلك التاريخ ٢٠٠٠٠٠ وقد تعادلت هذه القيمة مع القيمة العادلة.
- ٣ - كما اشتراط شركة رخاء بتاريخ ٢٠٠٨/١٠/١ نسبة ٢٠٪ إضافية من أسهم شركة الصفا بـ ٩١٠٠٠، حيث كانت القيمة الدفترية لصافي الأصول بذلك التاريخ ٣٣٥٠٠٠، كما تعادلت هذه القيمة مع القيمة العادلة لصافي الأصول.
- ٤ - حققت شركة الصفا أرباحاً بلغت ٦٠٠٠٠ و ٨٠٠٠٠ و ١٠٠٠٠٠ 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 ~~ببداية~~ استثمارها في الصفا وعلى مدار الأعوام الثلاثة. والمطلوب:
- ١ - بيان المعاجلة المحاسبية اللازمة بدقائق شركة رخاء خلال الأعوام الثلاثة.
 - ٢ - إجراء القيود اللازمة في ورقة عمل التوحيد خلال عامي ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨.
 - أولاً - المعاجلة المحاسبية بدقائق شركة رخاء لعام ٢٠٠٦ :
- تكلفة الاستثمار = ٥٧٠٠٠

حصة شركة رخاء من صافي أصول شركة الصفا: $\frac{٤٥٠٠٠٠}{١٥٠٠٠٠} \times ٣٠\% = ٤٥٠٠٠٠ - ١٢٠٠٠٠ - ٤٥٠٠٠٠ - ٥٧٠٠٠٠$
الشهرة: ١٢٠٠٠٠ - ٤٥٠٠٠٠ - ٥٧٠٠٠٠

ويتم إجراء القيد التالي:

٥٧٠٠٠ من حـ / الاستثمار في الصفا

٥٧٠٠٠ 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: $90000 - 12/6 \times 30 \times 60000 = 90000$

٩٠٠٠ من حـ / الاستثمار في الصفا

٩٠٠٠ إلى حـ / إيراد الاستثمار في الصفا

إثبات إيراد الاستثمار

٩٠٠٠ من حـ / إيراد الاستثمار في الصفا

٩٠٠٠ 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.
لانياً- المعالجة المحاسبية في عام ٢٠٠٧

تكلفة الاستثمار في عام ٢٠٠٧ هي ٦٦٠٠٠ ويتم إثباتها بالقيد التالي:

٦٦٠٠٠ من حـ / الاستثمار في الصفا

٦٦٠٠٠ إلى حـ / النقدية

إثبات شراء ٣٠٪ أخرى من صافي أصول شركة الصفا

ويتضح عن هذا الشراء شهرة أخرى تبلغ: ٦٠٠٠ يتم تحديدها على النحو

التالي:

حصة شركة رخاء من صافي أصول شركة الصفا $60000 - 12/6 \times 30 \times 200000 = 60000$

الشهرة: $60000 - 60000 = 60000$

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

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

: ٢٠٠٦

٢٤٠٠٠ -٪٣٠ × ٨٠٠٠٠

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

: ٢٠٠٧

١٨٠٠٠ -٪٩٠ × ٨٠٠٠٠

٤٢٠٠٠

الإجمالي:

ويتم إثباتها بالقيد التالي:

٤٢٠٠٠ من حـ/ الاستثمار في الصفا

٤٢٠٠٠ إلى حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

[ثبتات إيراد الاستثمار]

٤٢٠٠٠ من حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

٤٢٠٠٠ إلى ملخص الدخل

قيود ورقة عمل التوحيد في ١٢/٣١/٢٠٠٧:

القيد (١):

مدين

٤٢٠٠٠ إيراد الاستثمار في التابعة

دائن

٤٢٠٠٠ الاستثمار في التابعة

القيد (٢):

مدین	
رأس مال الأسهم في الصفا	٤٠٠٠٠
رأس المال الإضافي في الصفا	٦٠٠٠٠
الأرباح المحجوزة في الصفا	٨٠٠٠٠
دخل ما قبل السيطرة ($(12 \times 30 \times 80,000) / 30$)	٦٠٠٠
شهرة عمل	١٨٠٠٠

دائن

١٣٢٠٠٠	الاستثمار في الصفا
٧٢٠٠٠	حقوق الأقلية ($(180,000 \times 40\%)$)

القيد (٢):

مدین	
٣٢٠٠٠	حصة الأقلية من دخل التابعة
دائن	
٣٢٠٠٠	حقوق الأقلية ($(80,000 \times 40\%)$)

للأنا - المعالجة الخاسية في عام ٢٠٠٨:

تكلفة الاستثمار في عام ٢٠٠٨ ٩١٠٠٠ و يتم إثباتها كما يلى:

٩١٠٠٠ من حـ/ الاستثمار في الصفا

٩١٠٠٠ إلى حـ/ النقدية

إثبات الاستثمار في الصفا

ويتضح أيضاً عن عملية الشراء شهرة أخرى يتم تحديدها كما يلى:

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

٦٧٠٠٠ -٪ ٢٠ × ٣٣٥٠٠٠

الشهرة: ٦٧٠٠٠ -٩١٠٠٠ ٢٤٠٠٠

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

حصة شركة رخاء عن الاستثمار في عامي ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ في صافي دخل
الصفا وذلك لعام ٢٠٠٨: ٦٠٠٠ -٪ ٦٠ × ١٠٠٠٠٠

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

: ٢٠٠٨

٥٠٠٠ -٪ ٢٠ × ١٢/٣ × ١٠٠٠٠٠
٦٥٠٠٠

الإجمالي:

٦٥٠٠٠ من حـ / الاستثمار في الصفا
٦٥٠٠٠ إلى حـ / إيراد الاستثمار في الصفا

إثبات إيراد الاستثمار

٦٥٠٠٠ من حـ / إيراد الاستثمار في الصفا
٦٥٠٠٠ إلى ملخص الدخل

إغفال إيراد الاستثمار في الصفا

قيود ورقة عمل التوحيد في ٢٠٠٨/١٢/٣١
القيد (١):

مدین

٦٥٠٠٠ إيراد الاستثمار في الصفا
دائن

٦٥٠٠٠ الاستثمار في الصفا

٤٠٠٠٠	رأس مال الأسهم في الصفا	مدین
٦٠٠٠٠	رأس المال الإضافي في الصفا	
١٦٠٠٠٠	أرباح محجوزة في الصفا	
١٥٠٠٠٠	دخل ما قبل السيطرة (١٢/٩٥٪.٢٠×١٠٠٠٠)	
٤٢٠٠٠	شهرة محل	
		دائن
٢٦٥٠٠٠	الاستثمار في الصفا	
٥٢٠٠٠	حقوق الأقلية	
		المدين (٣):
٢٠٠٠٠	حصة الأقلية من دخل التابعة	مدین
٢٠٠٠٠	حقوق الأقلية	دائن

٤- حالة بيع القابضة جزءاً من استثماراتها 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 إلى بداية السنة المالية:

اشترت شركة المروءة ٨٠٪ من صافي أصول شركة الصفا بتاريخ ٢٠٠٥/١/١ وبناريخ ٢٠٠٨/١/١ بلغت القيمة الدفترية لرصيد الاستثمار في التابعة بصفتها القابضة

٢٨٠٠٠٠ بما في ذلك شهرة محل تعادل ٤٠٠٠٠٠ . وقد بلغ صافي أصول شركة الصفا بتاريخ ١/١/٢٠٠٨ : ٣٠٠٠٠ ويتضمن:

رأس المال الأسمى	٤٠٠٠٠
رأس المال الإضافي	٦٠٠٠٠
الأرباح المحفوظة	٢٠٠٠٠

وفي ١/١/٢٠٠٨ باع شركة المروءة ١٠٪ من حصتها في صافي أصول الصفا بمبلغ ٥٠٠٠٠٠ . وقد حققت الصفا أرباحاً خلال عام ٢٠٠٨ تعادل ١٢٠٠٠٠ بالتساوي خلال العام وأعلنت عن توزيع أرباح في ١/٥/٢٠٠٨ تعادل ٢٠٠٠٠ . والمطلوب:

١- بيان المعالجة المحاسبية بصفات المروءة خلال عام ٢٠٠٨

٢- إسحاء قيد ورقة عمل التوحيد في عام ٢٠٠٨ .

أ) المعالجة بصفات المروءة:

ينتتج عن بيع شركة المروءة ١٠٪ من استثماراتها أرباحاً تعادل ١٥٠٠٠٠

ويتم استخراجها كما يلي:

٥٠٠٠٠	سعر البيع
٣٥٠٠٠	القيمة الدفترية للنسبة المباعة $= \frac{٣٥٠}{١٠} \times ٢٨٠٠٠٠ = ٣٨٠٠٠$
<u>١٥٠٠٠</u>	أرباح بيع جزء من الاستثمار

ويتم إثبات البيع كما يلي:

١٥٠٠٠ من ح-/ النقدية

إلى المذكورين

٣٥٠٠٠ إلى ح-/ الاستثمار في التابعة

١٥٠٠٠ إلى ح-/ أرباح بيع الاستثمار

ويتم احتساب إيراد الاستثمار في الصفا لعام ٢٠٠٨ كالتالي:

حصة شركة المروءة من دخل التابعة: $84000 \times 120000 / 70 \times 120000 = 84000$

٨٤٠٠٠ من حـ/ الاستثمار في الصفا

٨٤٠٠٠ إلى حـ/ إيراد الاستثمار في الصفا

إثبات إيراد الاستثمار

١٤٠٠٠ من حـ/ النقدية

١٤٠٠٠ إلى حـ/ الاستثمار في الصفا

إثبات استلام توزيعات أرباح الصفا

ب) قيود ورقة العمل:

مدين

٨٤٠٠٠ إيراد الاستثمار في التابعة

دائن

١٤٠٠٠ توزيعات الأرباح

٧٠٠٠٠ الاستثمار في التابعة

مدين

٤٠٠٠٠ رئيس مال الأسهم في الصفا

٦٠٠٠٠ رئيس المال الإضافي في الصفا

٢٠٠٠٠ الأرباح المحجوزة في الصفا

٣٥٠٠٠ الشهرة

دائن

٢٤٥٠٠٠ الاستثمار في التابعة

٩٠٠٠ حقوق الأقلية

٣٦٠٠٠ حصة الأقلية من دخل التابعة

دائن

٣٠٠٠٠ حقوق الأقلية

٦٠٠٠ توزيعات الأرباح

٤-٢- البيع جزء من الاستثمار خلال الفترة المالية:

بافتراض معلومات المثال السابق ما عدا أن شركة المروة باعت ١٠٪ من استثماراتها في صافي أصول الصفا بتاريخ ٢٠٠٨/٤/١.
أ) المعاجلة المحاسبية بذلت شركة المروة:

من أجل إجراء المعاجلة المحاسبية ينبغي تحديد القيمة الدفترية للاستثمار في الصفا بتاريخ ٢٠٠٨/٤/١ وهذه القيمة تساوي إلى رصيد الاستثمار في الصفا بتاريخ ٢٠٠٨/١/١ ويضاف إليه حصة شركة المروة من أرباح التابع عن مدة (٣) شهور من عام ٢٠٠٨.

$$= - (٢٠٠٠٠ + ٢٨٠٠٠ + ١٢٠٠٠ + ٢٨٠٠٠ \times ١٢\%) / ٣ \times ٨\% = ١٢٠٠٠$$

$$= ٣٨٠٠٠ - ٢٤٠٠٠ = ٤٠٠٠$$

ربح البيع = ٤٠٠٠ - ٥٠٠٠ = -١٠٠٠

٢٤٠٠٠ من حـ/ الاستثمار في الصفا

٢٤٠٠٠ إلى حـ/ ليراد الاستثمار في الصفا

إثبات ليراد الاستثمار لغاية ٢٠٠٨/٤/١

٥٠٠٠٠ من حـ/ النقدية

إلى المذكورين

٣٨٠٠٠ إلى حـ/ الاستثمار في الصفا

١٢٠٠٠ إلى حـ/ أرباح بيع جزء من الاستثمار في الصفا

إثبات بيع جزء من الاستثمار في الصفا

بتاريخ ٢٠٠٨/٥ يتم تسجيل التوزيعات المعلن عنها والمستلمة.

١٤٠٠٠ من حـ / النقدية

١٤٠٠٠ إلى حـ / الاستثمار في الصفا

إثبات استلام التوزيعات

وبتاريخ ٢٠٠٨/١٢/٣١ يتم إجراء القبود التالية بدفاتر شركة المروءة:

إيراد الاستثمار في الصفا = ١٢٠٠٠٠ - ١٢٩٠٠٠٠ × ٧٠% = ٦٣٠٠٠

٦٣٠٠٠ من حـ / الاستثمار في الصفا

٦٣٠٠٠ إلى حـ / إيراد الاستثمار في الصفا

إثبات إيراد الاستثمار في الصفا

ب) قبود ورقة العمل:

مدین

٨٧٠٠٠ إيراد الاستثمار في التابعة

دائن

١٤٠٠٠ توزيعات الأرباح

٧٣٠٠٠ الاستثمار في الصفا

مدین

٤٠٠٠ رأس مال الأسهم في الصفا

٦٠٠٠ رأس المال الإضافي في الصفا

٢٠٠٠٠ أرباح محجوزة في الصفا

٣٥٠٠٠ شهرة المخل

٢٤٢٠٠٠ الاستثمار في الصفا

٩٣٠٠٠ حقوق الأقلية

مدين

٣٣٠٠٠ حصة الأقلية من دخل التابعه

دائن

٦٠٠٠ حقوق الأقلية

٢٧٠٠٠ توزيعات الأرباح

ويتم تحديد حصة الأقلية على مرتين:

حصة الأقلية قبل بيع القابضة لجزء من استثماراتها:

- ١٢٪ / ٣٠ × ١٢٠٠٠٠

حصة الأقلية بعد بيع القابضة لجزء من استثماراتها:

- ١٢٪ / ٩٪ / ٣٠ × ١٢٠٠٠٠

٦٠٠٠

٢٧٠٠٠

٣٣٠٠٠

١٢٣٦

جامعة دمشق



أسئلة وتمارين حول الوحدة التعليمية الثامنة

١ - بتاريخ ٢٠٠٨/٧/١ اشترت شركة النصر ٩٠٪ من أسهم شركةعروبة ببلغ ٤٥٠٠٠٠٠٠ نقداً وقد بلغ صافي أصول شركةعروبة هذا التاريخ مبلغ

٥٠٠٠٠٠٠ موزعة على النحو التالي:

رأس مال الأسهم	١٠٠٠٠
رأس المال الإضافي	١٠٠٠٠
أرباح محجوزة	٣٠٠٠٠

هذا وقد حققت شركةعروبة أرباحاً تعادل ١٢٠٠٠٠ منها ٦٠٠٠٠ خلال الفترة من ١/١/٢٠٠٨ ولغاية ٦/٣٠ ٢٠٠٨ وباقي حلال الفترة من ١/٧/٢٠٠٨ لغاية ١٢/٣١ ٢٠٠٨ كما أعلنت عن توزيع أرباح تعادل ٤٠٠٠٠ منها ١٠٠٠٠ خلال الفترة من ١/١/٢٠٠٨ ولغاية ٦/٣٠ ٢٠٠٨ وباقي حلال الفترة من ١/٧/٢٠٠٨ لغاية ١٢/٣١ ٢٠٠٨. هذا وقد استخدمت شركة النصر طريقة الشراء للثبات الاستثمار بتاريخ السيطرة وطريقة حقوق الملكية في الحاسبة عن الاستثمار. المطلوب:

- ١ - إجراء القيود الحاسبة الازمة 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 ثلات سنوات وذلك على النحو التالي:

ا) في ٢٠٠٦/٧/١ اشتراطت الوحدة ٤٠٪ من أسهم شركة الجلاء بـ

١٣٠٠٠٠٠ نقداً وقد بلغت القيمة الدفترية لصافي أصول الجلاء هذا التاريخ

مبلغ ٣٠٠٠٠٠ موزعة كما يلى: رأس مال الأسهم ٥٠٠٠٠، رأس المال

الإضافي ١٥٠٠٠٠، أرباح محفوظة ١٠٠٠٠٠٠. وهذه القيمة معادلة للقيم

العادلة.

ب) في ٢٠٠٧/٤/١ اشتراطت الوحدة نسبة ٣٠٪ أخرى من أسهم شركة الجلاء

مبلغ ١٧٠٠٠٠٠ نقداً وقد بلغت القيمة الدفترية لصافي أصول الجلاء هذا

التاريخ ٥٠٠٠٠٥ وقد تعادلت هذه القيمة مع القيمة العادلة.

ج-) بتاريخ ٢٠٠٨/١٠/١ اشتراطت الوحدة نسبة ٢٠٪ أخرى من أسهم شركة

الجلاء بـ ١٥٠٠٠٠٠ نقداً وكانت القيمة الدفترية لصافي الأصول هذا

التاريخ ٦٠٠٠٠٠ وقد تعادلت مع القيمة العادلة.

د-) حققت شركة الجلاء أرباحاً صافية بلغت ٨٠٠٠٠، ٢٠٠٠٠٠، ٢٠٠٠٠٠

١٠٠٠٠٠ 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.

ه-) بدأت شركة الوحدة باستخدام طريقة حقوق الملكية منذ بدء استثمارها في

الجلاء وعلى مدار السنوات الثلاث. والمطلوب:

١- إثبات القيود المحاسبية بدقائق شركة الوحدة للسنوات الثلاث، ٢٠٠٦،

٢٠٠٧، ٢٠٠٨.

٢- إجراء قيود ورقة عمل التوحيد للسنوات ٢٠٠٦، ٢٠٠٧، ٢٠٠٨

والمادفة إلى توحيد القوائم المالية للشركات بين الوحدة 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 ٥٠٠٠٠٠٠، بما في ذلك شهرة محل تعادل ٥٠٠٠٠٠. وقد بلغ صافي أصول شركة النور بتاريخ ٢٠٠٨/١/١ مبلغ ٥٠٠٠٠٠ ويتضمن، رأس مال الأسهم ١٠٠٠٠٠، رأس المال الإضافي ١٠٠٠٠٠، الأرباح المحفوظة ٣٠٠٠٠٠. وفي ٢٠٠٨/١/١ باعت شركة نور ١٠٪ من استثماراتها في شركة النور بمبلغ ٧٠٠٠٠٠ نقداً. وقد حققت شركة النور أرباحاً صافية خلال عام ٢٠٠٨ بعدها ١٢٠٠٠٠ وأعلنت عن توزيع أرباح في ٤/١/٢٠٠٨ تعادل ٢٠٠٠٠. 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 المتعلقة بالأراضي

الأهداف التعليمية:

هدف 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 إبراد 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 والتابعة عن العمليات المتبادلة.



الوحدة التعليمية التاسعة

العمليات المبادلة بين شركات المجموعة المتعلقة بالأراضي

أولاً: مفهوم العمليات المبادلة وأثرها على القوائم المالية الموحدة:

مُدِّفِعُ القوائم المالية الموحدة إلَى بِيَانِ المَرْكَزِ المَالِيِّ وَنَتْائِجِ الْأَعْمَالِ لِلشَّرْكَةِ الْقَابِضَةِ وَشَرْكَاتِهَا التَّابِعَةِ كَمَا وَلَوْ كَانَتْ لِشَرْكَةٍ أَوْ لِوَحْدَةِ اقْتِصَادِيَّةٍ وَاحِدَةٍ، وَبِالتَّالِي فَإِنَّ مَا يَتَمُّ مِنْ إِحْرَاءٍ لِتَوحِيدِ القوائمِ المَالِيَّةِ لِلشَّرْكَتَيْنِ يَجِبُ أَنْ يَتَمُّ فِي إِطَارِ هَذِهِ النَّظِيرَةِ الْاِقْتِصَادِيَّةِ، فَالْتَّعَامِلُ مَعَ الشَّرْكَتَيْنِ الْقَابِضَةِ وَالْمَتَابِعِ بِاعتِبَارِهِما وَحْدَةً وَاحِدَةً يُؤْدِي إِلَى حَقِيقَةِ أَنَّهُ لَيْسَ مِنَ الْمُنْطَقِيِّ أَنْ تَوَجُّدَ مَدِيُونَيَّةٌ وَدَائِنَيَّةٌ بَيْنَ الشَّرْكَتَيْنِ، حِيثُ أَنَّهُ لَيْسَ مِنَ الْمُنْطَقِيِّ أَنَّ الْوَحْدَةَ الْاِقْتِصَادِيَّةَ دَائِنَةً وَمَدِيُونَيَّةً لِنَفْسِهَا فِي الْوَقْتِ نَفْسِهِ، ثُمَّ أَنَّهُ لَيْسَ مِنَ الْمُنْطَقِيِّ أَنْ يَكُونَ هُنَاكَ أَرْبَاحٌ أَوْ خَسَائِرٌ فِي التَّعَامِلِ بَيْنَ الشَّرْكَتَيْنِ وَلِلْسَبِبِ نَفْسِهِ أَنْ تَرْبُحَ أَوْ تَخْسِرَ الْوَحْدَةُ مِنْ نَفْسِهَا.

لَذَا فَإِنَّ الْأَمْرَ يَتَطَلَّبُ أَنْ يَتَمُّ اسْتِبَاعَدُ الْعَمَلِيَّاتِ الَّتِي تَتَمُّ بَيْنَ شَرْكَاتِ الْمَجْمُوعَةِ عَنْ إِعْدَادِ القوائمِ المَالِيَّةِ الموحدةِ وَكَذَلِكَ الْأَرْبَاحُ أَوْ الْخَسَائِرُ الَّتِي تَنْسَجُ عَنْ هَذِهِ الْعَمَلِيَّاتِ إِذَا لَمْ يَتَمُّ التَّصْرِيفُ بِالْأَصْوَلِ إِلَى أَطْرَافٍ خَارِجِيَّةٍ، بِحِيثُ تَعْكِسُ تَلْكَ القوائمِ فَقَطَّ أَثْرَ الْعَمَلِيَّاتِ بَيْنَ شَرْكَاتِ الْمَجْمُوعَةِ كَكُلِّ مِنْ نَاحِيَةِ وَالْأَطْرَافِ الْخَارِجِيَّةِ الْأُخْرَى مِنْ نَاحِيَةِ أُخْرَى وَيَطَّلِقُ عَلَى تَلْكَ الْعَمَلِيَّاتِ الَّتِي قَدْ تَتَمُّ فِيمَا بَيْنَ شَرْكَاتِ الْمَجْمُوعَةِ اسْمُ الْعَمَلِيَّاتِ الْمَبَادِلَةِ.

ومن أمثلة تلك العمليات المبادلة بيع وشراء الأصول بين شركات المجموعة مثل المخزون أو الأصول الثابتة، والإقرارات والاقتراض المباشر بين تلك الشركات، وشراء إحدى شركات المجموعة للسندات التي تصدرها شركة أخرى، وغيرها من العمليات.

وسينتمي في هذا الفصل والالفصل القادمة معالجة موضوع العمليات المبادلة.

ولكي نتمكن من إعداد القوائم المالية الموحدة ينبغي استبعاد العمليات المبادلة وأثارها المتمثلة في الأرباح أو الخسائر المقابلة غير الحقيقة، أو الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر الحقيقة ويتم ذلك من خلال إجراء قيود تسوية واستبعاد في ورقة عمل التوحيد، وهذه القيود هي:

- قيود استبعاد العمليات المبادلة 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 ومهدف هذا القيود إلى استبعاد أو تلافي وجود أرصدة مقابلة عند إعداد القوائم المالية الموحدة، إذ إن بقاءها ضمن القوائم المالية الموحدة يعني احتساب أثرها مرتين فوجود أرصدة مقابلة في حسابات الزبائن 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.

بـ- قيود استبعاد المكاسب أو الخسائر غير الحقيقة التي تتبعها 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 .٠٠ 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 يتربّع عليه تأثير على رقم صافي الربح الموحد. حيث إنه ينبغي استبعاد الأرباح أو المكاسب أو الخسائر غير الحقيقة والاعتراف بالأرباح أو المكاسب أو الخسائر الحقيقة 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 ويعطّلها الحرية للتحكم في قيمتها. كما أن عدم الاعتراف بالمكاسب أو الأرباح أو الخسائر الحقيقة يؤدي إلى عدم صحة صافي الدخل الموحد.

والتساؤلات الهامة التي تطرح بخصوص العمليات المتبادلة بالإضافة إلى ما تم ذكره، هي:

- ١- هل توفر الأرباح أو المكاسب أو الخسائر غير الحقيقة على دفاتر القابضة؟
 - ٢- هل توفر الأرباح أو المكاسب أو الخسائر الحقيقة 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 الحقيقة في ظل طريقة حقوق الملكية، ويمكن إبداء تفسيرين لهذا البديل

الذي تتحده الشركة القابضة في دفاترها، الأول أن النتيجة المرجوة من اتباع طريقة حقوق الملكية في المعاشرة عن الاستثمار في التابعة هو أن صافي الربح الموحد يساوي إلى صافي ربح القابضة وبما أنه يجب أن تأخذ المكاسب أو الأرباح أو الخسائر بالحساب عند إعداد القوائم المالية الموحدة فيجب أن تأخذ أيضاً بالحساب بصفات 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 تتحقق فيها يجب أن يقابلها اعتبار مماثل بصفات 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 تتحقق أرباحاً أو خسائر نتيجة البيع لنفسها لأن التابعة المملوكة للقابضة فيجب حذف هذه الأرباح أو الخسائر، وكذلك الحال في بيع التابعة بضاعة للقابضة.

وفي 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 تتحقق 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 الربع الموحد لا يساوي صافي الربع 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 الحقيقة من حصة القابضة من دخل التابعة أو إضافة الخسائر غير الحقيقة 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 الربع المتحقق وبالنسبة المتحققة إلى حصة القابضة من دخل التابعة. أما إذا كان هناك خسارة غير حقيقة فيتم معالجتها بشكل عكسي.

أما إذا كانت العملية المتبادلة من التابعة إلى القابضة، أي ما يطلق عليه من أعلى إلى أعلى فهناك بديلاً يمكن استخدام أحدهما، الأول: يتمثل في عدم تحويل الأقلية بأية أرباح أو خسائر غير حقيقة وبالتالي تحويل القابضة بكمال الأرباح أو الخسائر غير الحقيقة، 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 الحقيقة بين القابضة والأقلية بحسب نسبة تملك كل من القابضة والأقلية.

وفي الفترات التالية التي يتم فيها بيع الأصل إلى أطراف خارجية يجري توزيع الربح الحق على كل من القابضة والأقلية بحسب نسبة التملك لكل منها والعكس في حال الخسارة الحقيقة.

ثانياً: العمليات المتبادلة المتعلقة بالأراضي:

تعتبر العمليات المتبادلة المتعلقة بالأراضي من العمليات غير المتكررة نظراً لطبيعة هذا الأصل الذي لا يهوي تداولاً ويعده 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 الناجمة عن اختلاف المعالجة الحاسبية للأصليين. يمكننا تلخيص هذه الإجراءات من خلال الجدول التالي:

الإجراءات الواجب اتخاذها عند إعداد القوائم المالية الموحدة

في حال العمليات المتبادلة المتعلقة بالأراضي

البيان	البيع من القابضة إلى التابعة	البيع من القابضة إلى القابضة
أ: في سنة البيع:	فبود ورقة العمل مدين: مكاسب بيع أراضي دائن: الأراضي	فبود ورقة العمل مدين: مكاسب بيع أراضي دائن: الأراضي
١- في حال المكاسب:	مدين: أراضي دائن: خسائر بيع أراضي	مدين: أراضي دائن: خسائر بيع أراضي
٢- في حال الخسائر:		
ب: تأثير ذلك على المعالجة بمنفأة القابضة:	طرح المكاسب بعنصار نسبة ملكية القابضة والذك من حصة القابضة من دخل التابعة. ولن حسأر إلى حصة القابضة من دخل التابعة وذلك بالكامل. عنصار نسبة ملكية القابضة. والمدف هو لنكي تتساوى أرباح القابضة مع الأرباح الموحدة.	طرح المكاسب من حصة القابضة من دخل التابعة بالكامل. ولن حسأر تضاف هذه الخسأر إلى حصة القابضة من دخل التابعة وذلك بالكامل.
ج: في السنة الثانية: مع التراس بقاء الأراضي بمنفأة الشركة المشترية.	فبود ورقة العمل مكاسب: مدين: الاستثمارات في التابعة دائن: الأراضي	فبود ورقة العمل خسائر: مدين: الأراضي دائن: الاستثمارات في التابعة
د: تأثير ذلك على المعالجة بمنفأة القابضة.	لا يوجد تأثير	لا يوجد تأثير

<p>تستغرق بذخوه نفس المعاملة كما ثبتت في السنة الثانية ظلماً أن الشركة المشترية تحفظ بالأراضي.</p> <p><u>قيود ورقة العمل</u></p> <p><u>مكاسب:</u> مدين: أرباح معوزة في النابعة دائن: مكاسب بيع الأراضي</p> <p><u>خسائر:</u> مدين: خسائر بيع الأراضي دائن: أرباح معوزة في النابعة</p>	<p>تستغرق الإجراء نفس النابعة كما ثبتت في السنة الثالثة ظلماً الشركة المشترية تحفظ بالأراضي.</p> <p><u>قيود ورقة العمل</u></p> <p><u>مكاسب:</u> مدين: الاستثمارات في النابعة دائن: مكاسب بيع الأراضي</p> <p><u>خسائر:</u> مدين: خسائر بيع الأراضي دائن: الاستثمارات في النابعة</p>	<p>هـ: في حال الاختلاف بالأراضي لعدة سنوات</p> <p>و: بيع الأراضي المشترية من شركات المجموعة إلى أطراف خارجية.</p> <p>ق: تأثير ذلك على تضاف المكاسب إلى حصة القابضة من دخل النابعة بالكامل. وفي حال الخسارة تطرح هذه الخسارة من حصة القابضة من دخل النابعة وذلك بالكامل.</p>
--	--	---

ويمكننا توضيح هذه الإجراءات من خلال الأمثلة التالية:

١- بيع الأراضي من القابضة إلى النابعة:

تحتل الشركة س ٨٠٪ من أسهم شركة ص وقد ثبتت العمليات التالية ما بين الشركين، في ٢٠٠٦/٣/١ باعت س أراضي إلى شركة ص بمبلغ س ١٠٠٠٠٠ ل. س تكلفتها بـ س ٩٠٠٠٠ ل. س، وبقيت شركة ص محتفظة بالأراضي خلال عام ٢٠٠٧ وخلال عام ٢٠٠٨ باعت ص هذه الأرضي إلى شركة ع بمبلغ س ١١٠٠٠٠ ل. س.

فإذا علمت أن أرقام صافي الدخل للشركة س من نشاطها الخاص للشركة ص، خلال السنوات الثلاثة كانت كما يلى:

البيان			
٢٠٠٨	٢٠٠٧	٢٠٠٦	
٢٢٥.....	٢١.....	١٨.....	صافي دخل الشركة س
١٦٠.....	١٥.....	١٣٥.....	صافي دخل الشركة ص

والمطلوب:

- إثبات إيراد الاستثمار في النابعة 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 :

- إيراد الاستثمار في التابعة:

حصة القابضة من دخل التابعة: $135,000 \times 80\% = 108,000$

(١٠٠٠٠)	:	- مكاسب غير محققة
<u>٩٨٠٠٠</u>		

ويتم إثباقها بدفاتر القابضة كما يلي:

٩٨٠٠٠ من حـ / الاستثمار في التابعة

إلى حـ / إيراد الاستثمار في التابعة ٩٨٠٠٠

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

ويقفل في ملخص الدخل كما يلي:

٩٨٠٠٠ من حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

إلى / ملخص الدخل ٩٨٠٠٠

إغفال حساب إيراد الاستثمار في التابعة

بـ - أما قيود ورقة العمل في ٢٠٠٦ فهي:

- القيد رقم (١): للبالغ إيراد الاستثمار

مدين

إيراد الاستثمار في التابعة ٩٨٠٠٠

دائن

الاستثمار في التابعة ٩٨٠٠٠

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

مددیون

١٠٠٠٠ مكاسب بيع الأراضي

دالن

الأراضي

10 of 10

- القيد رقم (٣): لالبات حصة الأقلية:

مليون

حصة الأقلية في دخل التابع

TY · . . .

دال

حقوق الأقلية (١٣٥٠٠٠٪) × ٢٧٠٠٠

الهدف الأساسي من القيد رقم (٢) هو إلغاء مكاسب بيع الأراضي وتخفيض قيمتها بمقدار (١٠٠٠٠) لكي تظهر بالقوائم المالية الموحدة بالقيمة الأصلية لها وبالنسبة

جـ- ويظهر أن هذه العملية على ورقة عمل التوحيد عن الفترة المتهمة في

٢٠٠٦/١٢/٣١ على النحو التالي:

ورقة عمل التوحيد عن الفترة المئوية في ١٢/٤/٢٠٠٤:

الآرقام الموحدة	الاستهلاك والتوصية		ص	ص	اليابان
	ذالن	مليون			
٩.....	(٢) ١.....	(١) ١.....	-	١.....	<u>فالة دخل</u> مكاسب بيع أراضي <u>المرانة</u> أراضي

٢) - في عام ٢٠٠٧: بدفعات القابضة:

أ- إيراد الاستثمار في التابعة: $150,000 \times 80\% = 120,000$ و يتم إثباته

بوجب 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

إغفال حساب إيراد الاستثمار في التابعة

ب- قيود ورقة العميل:

- قيد رقم (١):

مدين

١٢٠٠٠٠ إيراد الاستثمار في التابعة

دائن

الاستثمار في التابعة ١٢٠٠٠٠

- قيد رقم (٢):

مدين

١٠٠٠٠ الاستثمار في التابعة

دائن

الأراضي ١٠٠٠٠

- قيد رقم (٣): لإثبات حصة الأقلية:

مدين

٣٠٠٠ حصة الأقلية في دخل التابعة

دائن

٣٠٠٠ حقوق الأقلية ($150,000 \times 20\%$)

جـ- ويظهر أثر هذه القيد في ورقة عمل التوحيد على النحو التالي:
ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٧/١٢/١٣

الأرقام الموحدة	الاستبعاد والتسوية		ص	ص	البيان
	دالن	مدين			
-	-	(١) ١٢٠٠٠٠	-	١٢٠٠٠٠	<u>قائمة دخل</u>
-	-	(٢) ١٠٠٠٠	-	-	إيراد الاستثمار في التابعة
٩٠٠٠٠	(٣) ١٠٠٠٠		١٠٠٠٠	-	<u>الميزانية</u> الاستثمار في التابعة أراضي

٤- في عام ٢٠٠٨:

أ- إيراد الاستثمار في التابعة:

$$\begin{array}{rcl} \text{حصة القابضة من دخل التابعه: } & = & \% ٨٠ \times ١٦٠٠٠٠ \\ ١٢٨٠٠٠ & - & \\ \hline ١٠٠٠٠ & + & \text{مكاسب محققة} \\ \hline \underline{١٣٨٠٠٠} & & \end{array}$$

ويتم إثباته بالقيد التالي:

١٣٨٠٠٠ من حـ/ الاستثمار في التابعة

إلى حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة ١٣٨٠٠٠

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

١٣٨٠٠٠ من حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

إلى ملخص الدخل ١٣٨٠٠٠

إغفال حساب إيراد الاستثمار في التابعة

بـ- قيود ورقة العمل:

- القيد رقم (١):

مدين

١٣٨٠٠٠ إيراد الاستثمار في التابعة

دائن

الاستثمار في التابعة

١٣٨٠٠٠

- القيد رقم (٢): الاعتراف بالمكاسب:

مدين

١٠٠٠٠ الاستثمار في التابعة

دائن

مكاسب بيع أراضي

١٠٠٠٠

- القيد رقم (٣): لإليات حصة الأقلية:

مدين

٣٢٠٠٠ حصة الأقلية في دخل التابعة

دائن

٣٢٠٠٠ حقوق الأقلية (٢٠٪ × ١٦٠٠٠٠)

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

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

البيان	القابضة		التابعة	الاستبعاد والتصويب	
	مدين	دائن		مدين	الأقسام
إيراد الاستثمار في التابعة	-	(١٣٨٠٠٠)	-	١٣٨٠٠٠	-
مكاسب بيع أراضي	-	-	١٠٠٠٠	-	(٣)
الميزانية	-	-	-	-	١٣٨٠٠٠
الاستثمار في التابعة	-	-	-	-	(٣) ١٠٠٠٠

ونلاحظ من المعالجة الحاسبية أنه تم في عام ٢٠٠٦ طرح قيمة المكاسب غير الحقيقة من حصة القابضة من دخل التابعة بالكامل للوصول إلى إيراد الاستثمار في التابعة وبالنسبة (١٠٠٠٠) والتي تم اعتبارها بدقائق الشركة القابضة مكاسب حقيقة ولكنها لا تعتبر حقيقة من وجهة نظر الشركات كوحدة واحدة. كذلك تم إجراء القيد رقم (٢) في ورقة عمل التوحيد لضوره حذف المكاسب غير الحقيقة الناتجة عن بيع الأراضي من القابضة إلى التابعة من القوائم المالية الموحدة.

ويتضح 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 وبالنسبة (٩٠٠٠٠).

أما في عام ٢٠٠٧ فإن الأرضي ما زالت موجودة لدى الشركة ص والتي كانت قد اشتراها من الشركة س بقيمة (١٠٠٠٠٠) أي بأكثر من قيمتها بمقدار (١٠٠٠٠). وهدف إعداد القوائم المالية الموحدة ينبغي إجراء القيد رقم (٢) حيث يتم بموجبه تخفيض قيمة الأرضي لظهور بالتكلفة الأصلية وهي (٩٠٠٠٠) والطرف الثاني كان حساب الاستثمار في التابعة والسبب في جعل حساب الاستثمار مدنياً بمبلغ (١٠٠٠٠) هو أنه تم تخفيضه في عام ٢٠٠٦ بمقدار (١٠٠٠٠) بدقائق القابضة وإذا لم يتم إعادة هذا المبلغ إلى رصيد حساب الاستثمار في التابعة عند التوحيد فيصعب جذله بشكل مكافئ مقابل صافي أصول التابعة كما في بداية عام ٢٠٠٧ والتي لم تتأثر نتيجة عملية شراء الأرضي من القابضة. ويتم إجراء هذا القيد باستمرار طالما أن الشركة التابعة تحتفظ بالأراضي المشتراء.

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 إيراد 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 جمجمة مكاسب بيع الأراضي لعام ٢٠٠٨ من وجهة نظر الشركتين كوحدة واحدة يعادل (٢٠٠٠٠) وهو الفرق بين التكلفة الأصلية للأراضي على القابضة الوسيم والبالغة (٩٠٠٠٠) وسعر بيع الأرضي لشركة ع والبالغ (١١٠٠٠٠). ويظهر من هذا المبلغ فقط (١٠٠٠٠) في قائمة دخل الشركة ص، وهو مبلغ المكاسب المحققة من وجهة نظرها وهو الفرق بين تكلفة شراء الأرضي من شركة س البالغة (١٠٠٠٠٠) وسعر البيع البالغ (١١٠٠٠٠) ولافلهار مبلغ (٢٠٠٠٠٠) كمكاسب محققة من وجهة نظر الشركتين كوحدة واحدة ينبغي زيادة رصيد مكاسب بيع الأراضي الظاهر في قائمة دخل شركة ص بمبلغ (١٠٠٠٠).

أما سبب جعل حساب الاستثمار في التابعة مدنياً بالمثلن نفسه فهو أن حساب الاستثمار في التابعة مازال يظهر بأقل مما يجب بمبلغ (١٠٠٠٠)، على الرغم من إعادة هذا المبلغ لحساب الاستثمار في التابعة في نهاية عام ٢٠٠٨ من خلال قيد إيراد الاستثمار في التابعة وفقاً لطريقة حقوق الملكية بدفاتر الشركة القابضة في نهاية العام المذكور، لكن بسبب قيد أوراق العمل الذي يعكس أو يلغي قيود طريقة حقوق الملكية فمازال رصيد حساب الاستثمار في التابعة أقل مما ينبغي بمبلغ (١٠٠٠٠).

ولاحظه بشكل مكани 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 (١٠٠٠٠).

٤- 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 حقيقة أو غير حقيقة أو خسائر فتوزع ما بين القابضة بحسب نسبة سيطرتها والأقلية بحسب نسبة ملكيتهم. وفي هذه الحالة تكون المعاجلة المحاسبية على النحو التالي:

أولاً: في عام ٢٠٠٦ :

أ- إيراد الاستثمار في التابعة:

$$\begin{array}{rcl} \text{حصة القابضة من دخل التابعة: } & & \\ ١٠٨٠٠٠ & - \% ٨٠ \times ١٣٥٠٠٠ & \\ - ٨٠٠٠ & = \% ٨٠ \times ١٠٠٠٠ & \text{- مكاسب غير حقيقة} \\ \hline ٨٠٠٠ & & \end{array}$$

ويتم إثباته كما يلي:

١٠٠٠٠ من ح-/ الاستثمار في التابعة

إلى ح-/ إيراد الاستثمار في التابعة ١٠٠٠٠

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

١٠٠٠٠ من ح-/ إيراد الاستثمار في التابعة

إلى ملخص الدخل ١٠٠٠٠

إغفال حساب إيراد الاستثمار في التابعة

من هذا نلاحظ أنه تم تخفيض ٨٠٠٠ من حصة القابضة من دخل التابعة وهذا يمثل حصتها من الأرباح غير المحققة الناتجة عن بيع الأراضي والجزءباقي (٢٠٠٠) يتم تحميلاه للأقلية.

بـ- قيود ورقة العمل:

تبقي 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 بعدأخذ القيم بالحساب. وهذه القيود هي:

- القيد رقم (١):

مدين

إيراد الاستثمار في التابعة ١٠٠٠٠

دائن

الاستثمار في التابعة ١٠٠٠٠

- القيد رقم (٢):

مدين

مكاسب بيع أراضي ١٠٠٠

دائن

الأراضي ١٠٠٠

- القيد رقم (٣):

مدين

حصة الأقلية في دخل التابعة ٢٥٠٠٠

دائن

حقوق الأقلية (١٣٥٠٠٠ - ٢٠ × ١٠٠٠٠ × ٢٠%) ٤٥٠٠٠

إن القيد رقم (٢) هو نفسه في الحالة السابقة بهدف إلغاء المكاسب غير المحققة بالكامل من القوائم المالية الموحدة لعام ٢٠٠٦ وتخفيف رصيد الأرضي لتكلفة الأرضية، 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

البيان	ص	س	الاستبعاد والتصويب		الارقام الموحدة
			دائن	مدين	
<u>قائمة دخل</u>					
إيراد الاستثمار في التابعة	-	١٠٠.....	(١) ١,٠٠.....	-	-
مكاسب بيع أراضي	-	-	(٢) ١,٠٠.....	١٠٠.....	-
حصة الأقلية	-	-	(٣) ٢٥.....	-	-
<u>الميزانية</u>					
الاستثمار في التابعة	-	-	(١) ١,٠٠.....	-	-
أراضي	٩.....	٩.....	(٣) ١,٠٠.....	-	٩.....

ثانياً: في عام ٢٠٠٧:

أ - بـ دفاتر القابضة:

إيراد الاستثمار في التابعة: $100,000 \times 80\% = 120,000$ ويتم إثباته كما يلي:

١٢٠٠٠٠ من ح/ الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة ١٢٠٠٠٠ إلى ح/ إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة ١٢٠٠٠٠ من ح/ إيراد الاستثمار في التابعة

إغفال إيراد الاستثمار في التابعة ١٢٠٠٠٠ إلى ملخص الدخل

إغفال إيراد الاستثمار في التابعة

من القيود نلاحظ أن هذه القيود هي نفسها فيما لو كان اتجاه البيع من القابضة

إلى التابعة:

بـ - قيود ورقة عمل التوحيد فهي:

- القيد رقم (١):

مدين

١٢٠٠٠٠ إيراد الاستثمار في التابعة

دائن

الاستثمار في التابعة

١٢٠٠٠٠

- القيد رقم (٢):

مدين

١٠٠٠٠ أرباح محفوظة في التابعة

دائن

الأراضي

١٠٠٠٠

- القيد رقم (٣): لإثبات حصة الأقلية:

مدين

٣٠٠٠٠ حصة الأقلية في دخل التابعة

دائن

٣٠٠٠٠ حقوق الأقلية ($150000 \times 20\%$)

وتطهر هذه القيد في ورقة عمل التوحيد كما يلي:

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

الأرقام الموحدة	الاستبعاد والتسوية		النابعة	القابضة	البيان
	دالن	مدين			
-	-	(١) ١٢٠٠٠٠	-	١٢٠٠٠٠	<u>قائمة دخل</u>
٣٠٠٠٠	-	(٢) ٣٠٠٠٠	-	-	إيراد الاستثمار في النابعة
٩٠٠٠٠	(٣) ١٠٠٠٠	-	-	١٠٠٠٠	حصة الأكلية
		(٤) ١٠٠٠٠			<u>الميزانية</u>
					أراضي
					أرباح محجوزة في النابعة

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

ثالثاً: في عام ٢٠٠٨ :

١- بـ دفاتر القابضة:

إيراد الاستثمار في النابعة يساوي هنا حصة النابعة من دخل النابعة ويضاف إليه حصة القابضة من مكاسب بيع الأراضي لأنها أصبحت محققة نتيجة البيع لأطراف خارجية ويساوي:

$$\begin{aligned} \text{حصة القابضة من دخل النابعة: } & ١٦٠٠٠٠ \times \%٨٠ = ١٢٨٠٠٠ \\ \text{+ مكاسب محققة: } & ١٠٠٠٠ \times \%٨٠ = ٨٠٠٠ \\ \hline \text{إجمالي: } & ١٣٦٠٠٠ \end{aligned}$$

ويتم إثباته كما يلي:

١٣٦٠٠٠ من حـ / الاستثمار في النابعة

إلى حـ / إيراد الاستثمار في النابعة ١٣٦٠٠٠

إثباتات إيراد الاستثمار في النابعة

ويقفل بموجب القيد التالي:

١٣٦٠٠٠ من حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

إلى ملخص الدخل ١٣٦٠٠٠

إغفال حساب إيراد الاستثمار في التابعة

بـ - قيود ورقة العمل:

- القيد رقم (١):

مدين

إيراد الاستثمار في التابعة ١٣٦٠٠٠

دائن

الاستثمار في التابعة

١٣٦٠٠٠

- القيد رقم (٢):

مدين

الأرباح المحفوظة في التابعة ١٠٠٠

دائن

مكاسب بيع أراضي

١٠٠٠

- القيد رقم (٣):

مدين

حصة الأقلية من دخل التابعة ٣٤٠٠٠

دائن

حقوق الأقلية (١٦٠٠٠٠ + ٥٢٠٪ × ١٠٠٠٠) ٣٤٠٠٠

جـ - ورقة عمل التوحيد:

ورقة عمل التوحيد البلزلي في ٢٠٠٨/١٢/٣١

الرمز الموحدة	الاستهلاك والرسوبية		التابعة	القيمة	بيان
	فعلن	مدين			
-	-	(١) ١٣٦٠٠٠	-	١٣٦٠٠٠	قائمة دخل
٢٠٠٠٠	(٢) ١٠٠٠	-	-	١٠٠٠	إيراد الاستثمار في التابعة
٣٤٠٠٠	-	(٣) ٣٤٠٠٠	-	-	مكاسب بيع أراضي
xxx	xxx	(٤) ٤٠٠٠	xxx	xxx	حصة الأقلية
					قائمة الأرباح المحفوظة
					أرباح محفوظة

تمارين حول الوحدة التعليمية التاسعة

التمرين (١):

تحتل شركة الرافدين ٧٥٪ من أسهم شركة الفرات منذ عدة سنوات، وفي ٢٠٠٥/٦/٢٥ باعت الشركة القابضة إلى الشركة التابعة أراضي بسعر ٨٠٠٠٠ ل.س، وقد بلغت تكلفة الأرضي على الشركة القابضة ٦٠٠٠٠ ل.س. في ٢٠٠٧/٩/٢٢ باعت الشركة التابعة الأرضي إلى أطراف خارجية بسعر ٧٥٠٠٠٠ ل.س. حققت الشركة التابعة صافي أرباح للأعوام ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ على التوالي مبلغ ١٠٠٠٠٠ ل.س و ٧٠٠٠٠ ل.س و ٨٠٠٠٠ ل.س، وأعلنت عن توزيعات أرباح على المساهمين خلال العام ٢٠٠٥ بلغ ٤٠٠٠٠ ل.س، ولم توزع أية أرباح خلال الأعوام ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧.

المطلوب:

- ١- إثبات القيود الخاصة بعملية بيع الأرضي 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 بربع التابعة للأعوام ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧.
- ٥- إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة القابضة والخاصة بمحصة القابضة بأرباح التابعة وبالتالي التوزيعات.
- ٦- احتساب الأقلية بربع التابعة للأعوام ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧.

التمرين (٢):

تمتلك شركة الرافدين ٥٧٥٪ من أسهم شركة الفرات منذ عدة سنوات، وفي ٢٠٠٥/٦/٢٥ باعت الشركة القابضة إلى الشركة التابعة أراضي بسعر ٨٠٠٠٠٠ ل.س، وقد بلغت تكلفة الأرضي على الشركة القابضة ٩٠٠٠٠٠ ل.س. في ٢٠٠٧/٩/٢٢ باعت الشركة التابعة الأرضي إلى أطراف خارجية بسعر ٧٥٠٠٠٠ ل.س. حققت الشركة التابعة صافي أرباح للأعوام ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ على التوالي مبلغ ١٠٠٠٠٠ ل.س و ٧٠٠٠٠٠ ل.س و ٨٠٠٠٠٠ 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 الأرضي 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 برفع التابعة للأعوام ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧.
- ٥- إثبات قيود اليومية اللاحمة في دفاتر الشركة القابضة والخاصة بحصة القابضة بأرباح التابعة وبالتالي التوزيعات.
- ٦- احتساب الأقلية برفع التابعة للأعوام ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧.

التمرين (٣):

تمتلك شركة الرافدين ٥٧٥٪ من أسهم شركة الفرات منذ عدة سنوات، وفي ٢٠٠٥/٦/٢٥ باعت الشركة التابعة إلى الشركة القابضة أراضي بسعر ٨٠٠٠٠٠ ل.س، وقد بلغت تكلفة الأرضي على الشركة التابعة

٦٠٠٠٠ ل.س. في ٢٢/٩/٢٠٠٧ باعت الشركة القابضة الأراضي إلى أطراف خارجية بسعر ٧٥٠٠٠٠ ل.س. حققت الشركة التابعة صافي أرباح للأعوام ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ على التوالي مبلغ ١٠٠٠٠٠ ل.س و ٧٠٠٠٠ ل.س و ٨٠٠٠٠ ل.س، وأعلنت عن توزيعات أرباح على المساهمين خلال العام ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ بلغ ٤٠٠٠٠ ل.س، ولم توزع أية أرباح خلال الأعوام ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦.
المطلوب:

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



الوحدة التعليمية العاشرة

العمليات المتبادلة المتعلقة بالأصول الثابتة

الخاضعة للاستهلاك

الأهداف التعليمية:

هدف 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 إيراد الاستثمار في التابع.
- ٤- أثر العمليات المتبادلة المتعلقة بالأصول الثابتة على حصة الأقلية من دخل التابع.
- ٥- التعرف على قيود التسوية والاستبعاد الواجب إجراؤها في ورقة عمل التوحيد والناتجة عن العمليات المتبادلة.



الوحدة التعليمية العاشرة

العمليات المتبادلة المتعلقة بالأصول الثابتة الخاضعة للاستهلاك

مقدمة:

تختلف معالجة المكاسب أو الخسائر الناجمة عن بيع الأصول الثابتة الخاضعة للاستهلاك عن تلك الناجمة عن بيع الأراضي وذلك في الكيفية التي يتم بها الاعتراف بتحقق المكاسب أو الخسائر التي سبق استبعادها بغير إعداد القوائم المالية الموحدة. فبالنسبة للعمليات المتبادلة للأراضي، تجري التسويات الالزمة للاعتراف بالمكاسب أو الخسائر السابق استبعادها فقط عندما يتم بيع الأرضي إلى أطراف خارجية عن المجموعة كما أوضحتنا 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 المشترأ 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 طويلاً الأجل من أجل بيعه إلى أطراف خارجية بل هدف استخدامه في عملياتها العادية على مدار العمر الإنتاجي المتبقى للأصل. ويسبب هذا الاستخدام فإن إيرادات الشركة المشترية للأصل قد زادت أو نقصت، وإن مبلغ الفرق بين مصروف الاستهلاك الدوري الجديد

المحتسب في دفاتر الشركة المشترية بناء على تكلفة الشراء ومبلغ مصروف الاستهلاك على افتراض عدم حدوث عملية البيع والمحتسب بناء على التكلفة الأصلية للأصل هو جزء من الأرباح أو الخسائر غير المحققة التي تحقق خلال الفترة.

وتبقى القاعدة العامة التي تحكم عملية معالجة أثر العمليات المتبدلة 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 يتحلى 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 يتحلى في كل عام من الأعوام التالية للبيع لتخفيض مصروف الاستهلاك لكي يصبح مساوياً لمصروف الاستهلاك الذي كانت سببته الشركة البائعة بناء على القيمة الأصلية بดفاتر الشركة البائعة. حيث تكون المكاسب أو الخسائر من البيع التي أثبتتها الشركة البائعة بدفاترها الخاصة تعادل جموع مصروف الاستهلاك الإضافي الذي أثبتته الشركة المشترية دورياً حتى نهاية العمر الإنتاجي للأصل. ومن وجہة نظر المجموعة كشركة واحدة فإن هذا المصروف الإضافي للاستهلاك يعتبر تحويلاً جزء 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 المشترية، ويعتبر اعتراضاً لتحقق 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 مديناً، وفي حال البيع من التابعة إلى القابضة يجعل حساب الأرباح المحجوزة للشركة التابعة مديناً بقدر المكاسب غير الحقيقة حتى بداية العام. والفرق بين المكاسب غير الحقيقة في بداية كل عام وقيمة المكاسب غير الحقيقة في تاريخ العملية المبادلة بالكامل يمثل المكاسب الحقيقة عن الأعوام السابقة والتي تخصم من رصيد مجموع 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، تُخفيض كامل المكاسب غير الحقيقة من حصة القابضة من دخل التابعة، أما في حالة الخسارة فيتم إضافة كل الخسارة غير الحقيقة. ثم تقوم بحساب فرق مصروف الاستهلاك السنوي بين الشركة المشترية والبائعة وإضافته في حال البيع بالربع أو تخفيضه في حال البيع لخسائر ويتم ذلك على النحو التالي:

في حال الخسارة	في حال الربح
إيراد الاستثمار في التابعة:	إيراد الاستثمار في التابعة:
حصة القابضة من دخل التابعة ***	حصة القابضة من دخل التابعة ***
+ خسائر غير حقيقة ***	- مكاسب غير حقيقة (***)
- فرق الاستهلاك السنوي (***)	+ فرق الاستهلاك السنوي ***
<u>XXXX</u>	<u>XXX</u>

ولا تتأثر حصة الأقلية بدخل التابعة بعمليات بيع الأصول التابعة في هذه الحالة والسبب في عدم تحويل الأقلية بأي من المكاسب أو الخسائر غير الحقيقة 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 ينحصر من حصة القابضة من دخل التابعه جزء من المكاسب غير المحققة يتناسب ونسبة ملك القابضة، بينما يتم في حالة الخسارة إضافة نسبة من الخسارة غير المحققة إلى حصة القابضة من دخل التابعه بحسب نسبة التملك. أما باقي المكاسب أو الخسائر غير المحققة فتحصص أو تضاف إلى حصة الأقلية من دخل التابعه. وبالمقابل فإن مصروف الاستهلاك يتم توزيعه بين القابضة والأقلية بشكل سنوي وبحسب 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 التابعه، مما يعني حصول الأقلية على جزء من هذه المكاسب أو الخسائر بنسبة الملكية، الأمر الذي يقضي تحويل الأقلية بما ينحصر من هذه المكاسب أو الخسائر.

وبشكل عام يمكننا للغرض إجراءات معالجة العمليات المتادلة المتعلقة بالأصول الثابتة الخاضعة للاستهلاك في الجدول التالي:

البيان	البيع من القابضة إلى التابعة	البيع من التابعة إلى القابضة	البيع من التابعة إلى القابضة
<u>أولاً: في سنة البيع</u>			
أ: ورقة عمل التوحيد			
١ - في حال المكاسب:			
١) مدين - مكاسب رأسمالية دائن - الأصل الثابت	قيود ورقة العمل ١) مدين - مكاسب رأسمالية دائن - الأصل الثابت	قيود ورقة العمل ٢) مدين - جمع الاستهلاك دائن - مصروف الاستهلاك	قيود ورقة العمل ١) مدين - الأصل الثابت دائن - جمع الاستهلاك
٢ - في حال الخسائر:			
		٢) مدين - مصروف الاستهلاك دائن - جمع الاستهلاك	

		b- بدفاتر القابضة:
	تطرح المكاسب من حصة القابضة من دخل التابعة بالكامل. وبضاف فرق الاستهلاك السنوي للوصول إلى إبراد الاستثمار في التابعة.	تطرح المكاسب من حصة القابضة من دخل التابعة بالكامل. وبضاف فرق الاستهلاك السنوي للوصول إلى إبراد الاستثمار في التابعة.
	تضاف المخسائر إلى حصة القابضة من دخل التابعة بالكامل ويطرح فرق الاستهلاك السنوي وذلك بحسب نسبة السيطرة للوصول إلى إبراد الاستثمار في التابعة.	تضاف المخسائر إلى حصة القابضة من دخل التابعة بالكامل ويطرح فرق الاستهلاك السنوي للوصول إلى إبراد الاستثمار في التابعة.
	<u>قيود ورقة العمل</u> ١) مدين xxx أرباح محوزة في التابعة xxx بمحض الاستهلاك دائن xxx الأصل الثابت مدين xx بمحض الاستهلاك دائن xx مصروف الاستهلاك وتعكس هذه القيود في حال وجود خسائر	<u>قيود ورقة العمل</u> ١) مدين xxx الاستثمارات في التابعة xxx بمحض الاستهلاك دائن xxx الأصل الثابت مدين xx بمحض الاستهلاك دائن xx مصروف الاستهلاك وتعكس هذه القيود في حال وجود خسائر
b- بدفاتر القابضة.	يضاف فرق الاستهلاك السنوي بالكامل إلى حصة القابضة من دخل التابعة في حال المكاسب. ويطرح فرق الاستهلاك السنوي بالكامل من حصة القابضة من دخل التابعة في حال الخسائر.	يضاف فرق الاستهلاك السنوي بالكامل إلى حصة القابضة من دخل التابعة في حال المكاسب. ويطرح فرق الاستهلاك السنوي بالكامل من حصة القابضة من دخل التابعة في حال الخسائر.
a- في ورقة عمل التوحيد:	<u>للتالى: في السنوات المالية:</u> <u>لأصول الثابت</u> سواء في ورقة عمل التوحيد أو التأثير على دفاتر القابضة.	<u>للتالى: في السنوات المالية:</u> <u>لخلال العمر المتاحى</u> نستمر بنفس المعاجلة التي ثمت في السنة الثانية حتى السنة قبل الأخيرة من عمر الاتساعي مع الأخذ بعين الاعتبار بمحض الاستهلاك المتراكم.

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 باعـت شركة ص سيارة قيمتها الدفترية الصافية (١٠٠٠٠)، علماً بأن تكلفتها الأصلية ١٤٨٠٠٠ وجمع استهلاكها ٨٠٠٠٠، إلى شركة ص بـمبلغ ١٨٠٠٠٠ ولسيارة عمر إنتاجي باقٍ (٤) سنوات ودون نفاذ و تستهلك بطريقة القسط الثابت وبلغت الأرباح الصافية للشركة التابعة خلال السنوات الأربع التالية كما هو موضح في الجدول التالي:

البيان	٢٠٠٨	٢٠٠٧	٢٠٠٦	٢٠٠٥
صافي الربح	١٣٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	١٢٥٠٠٠

المطلوب:

- ١) بيان المعالجة المحاسبية بدفاتر الشركة س المتعلقة بإيراد الاستثمار وفقاً لطريقة حقوق الملكية خلال 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: $148,000 - 100,000 = 48,000$

فرق الاستهلاك السنوي: $37,000 - 25,000 = 12,000$

إيراد الاستثمار في التابعة:

حصة القابضة بدخل التابعة: $120000 \times 80\% = 100000$	
- مكاسب بيع السيارة :	
<u>(48000)</u>	
+ فرق الاستهلاك السنوي:	
12000	
<u><u>64000</u></u>	

ويتم إثباته كما يلي:

٦٤٠٠٠ من حـ / الإستثمار في التابعة

إلى حـ / إيراد الاستثمار في التابعة ٦٤٠٠٠

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

ويقفل بموجب القيد التالي:

٦٤٠٠٠ من حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

إلى ملخص الدخل ٦٤٠٠٠

إغفال حساب إيراد الاستثمار في التابعة

بـ - القيد في ورقة عمل التوحيد المتعلقة بالعملية المتداولة فقط:

- القيد رقم (١):

مدین

مكاسب بيع السيارة ٤٨٠٠٠

دائن

السيارة ٤٨٠٠٠

موجب 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) :

مدین

١٢٠٠٠ جمع استهلاك السيارة

دائن

مصرف استهلاك السيارة

١٢٠٠٠

بموجب هذا القيد تم إلغاء الاستهلاك الزائد والذي تم تسجيله بلفاتر الشركة ص (التابعة) وذلك يجعل مصرف الاستهلاك دائنًا وجمع الاستهلاك مدیناً.

ويؤدي هذا القيد إلى زيادة صافي الدخل الموحد بجزء من الأرباح غير الحقيقة بسبب تخفيض المصروف بمبلغ (١٢٠٠٠) الاستهلاك الزائد، وهذه الزيادة في صافي الدخل الموحد تعادل الزيادة في صافي دخل القابضة عندما اعتبرنا أن جزءًا من الأرباح غير الحقيقة الناجمة عن بيع السيارة مكتسبةً حقيقية.

جـ- أثر المراجحة 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 المرحلحة	الاستهلاك والرسوبة		ص	س	اليان
	دائن	مدین			
-	-	٦٤٠٠٠	-	٦٤٠٠٠	<u>قائمة دخل</u>
-	-	(٤٨٠٠٠)	-	٤٨٠٠٠	إيراد الاستثمار في التأمينة
٢٥٠٠٠	(١٢٠٠٠)	-	٣٧٠٠٠	-	مكتسب بيع السيارة
١٠٠٠٠	(٤٨٠٠٠)	-	١٤٨٠٠٠	-	مصرف الاستهلاك
(٢٥٠٠٠)	-	(١٢٠٠٠)	٣٧٠٠٠	-	<u>الميزانية</u>
					سيارات
					جمع استهلاك

من ورقة عمل التوحيد نلاحظ أن مصرف الاستهلاك في عمود الأرقام الموحدة ظهر بمبلغ ٢٥٠٠٠ وكذلك قيمة السيارات ١٠٠٠٠٠ وقيمة جمع الاستهلاك (٢٥٠٠٠) ظهرت هذه القيم على الفرض عدم حدوث عملية البيع.

لانياً: في عام ٢٠٠٦

- بدفاتر القابضة:

إيراد الاستثمار في التابعة:

$$\begin{array}{r}
 \text{حصة القابضة من دخل التابعة: } ٩٦٠٠٠ - \%٨٠ \times ١٢٠٠٠٠ \\
 + \text{ فرق الاستهلاك السنوي: } ١٢٠٠٠ \\
 \hline
 ١٠٨٠٠٠
 \end{array}$$

١٠٨٠٠٠ من حـ / الاستثمار في التابعة

إيراد الاستثمار في التابعة ١٠٨٠٠٠ إلى حـ

إثباتات إيراد الاستثمار في التابعة

١٠٨٠٠٠ من حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

إلى ملخص الدخل ١٠٨٠٠٠

إغفال حساب إيراد الاستثمار في التابعة

بـ - قيد ورقة عمل التوحيد:

- القيد رقم (١):

مدين

٣٦٠٠٠ الاستثمار في التابعة

١٢٠٠٠ مجمع الاستهلاك

دائن

٤٨٠٠٠ السيارات

هذا القيد أدى إلى إلغاء التضخم في رصيد حساب السيارات والبالغ ٤٨٠٠٠ وهو مبلغ المكاسب غير الحقيقة الناتجة عن بيع السيارة من الفيحاء إلى النصر في عام ٢٠٠٥ مقابل هذا المبلغ تم تخفيض حساب مجمع الاستهلاك باستهلاك عام ٢٠٠٥

الذي مازال مسجلاً بفاتورة شركة النصر، وزيادة حساب الاستثمار في التابعة بالمبلغ المتبقى والبالغ ٣٦٠٠٠ للتتمكن من حذفه بشكل معادل مقابل صافي أصول التابعة في . ٢٠٠٦/١/١

- القيد رقم (٢) :

مدین داں

بموجب هذا القيد تم تخفيض حساب مجموع استهلاك السيارة بالاستهلاك الإضافي الذي سجل بدقائق شركة النصر لعام ٢٠٠٦ والذي لا يعتبر صحيحاً من ناحية القوائم المالية الموحدة.

جـ- أثر المعاجنة على ورقة عمل التوحيد:

تذليل ورقة عمل التوسيد الجزئية بنهاية عام ٢٠٠٤ على النحو التالي:

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

البيان الايرادات	الاستهلاك والتصور		النوع	القيمة	البيان
	دائنون	مدفون			
-	-	١٠٨٠٠٠	-	١٠٨٠٠٠	<u>قائمة دخل</u>
٢٥٠٠٠	(٣١٢٠٠٠)	-	٣٧٠٠	-	إيراد الاستثمار في الناتجة
١٠٠٠٠	(٣٤٨٠٠٠)	-	١٤٨٠٠٠	-	مصرف.أ.السيارة
(٥٠٠٠)	-	(٣١٢٠٠٠)	(٧٤٠٠٠)	-	<u>الميزانية</u>
	-	(٣١٢٠٠٠)	-	-	سيارات
	-	(٣١٨٠٠٠)	-	-	- م.أسفار
					الاستثمار في الناتجة

الثالث: في عام ٢٠٠٧ :

- بدفعات القابضة:

إيراد الاستثمار في التابعة:

حصة القابضة من دخل التابعه: $١٤٠٠٠٠ \times ٨٠\% = ١١٢٠٠٠$

+ فرق الاستهلاك السنوي:

١٢٠٠٠

١٢٤٠٠٠

و يتم إثباته بالقيد التالي:

١٢٤٠٠٠ من حـ / الاستثمار في التابعة

إلى حـ / إيراد الاستثمار في التابعة ١٢٤٠٠٠

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

١٢٤٠٠٠ من حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

إلى ملخص الدخل ١٢٤٠٠٠

إغفال حساب إيراد الاستثمار في التابعة

بـ - القيود في ورقة عمل التوحيد:

- القيد رقم (١):

مدينـ

٢٤٠٠٠ الاستثمار في التابعة

٢٤٠٠٠ جمع الاستهلاك للسيارات

دائـن

السيـارات

٤٨٠٠٠

في هذا القيد تم جعل حساب السيارات دائـن لإزالة مبلغ المكافـب غير المحقـقة
وتم جعل حساب جمع الاستهلاك مديـناً لحـدف مـبالغ الاستهلاـك الزائـدة والـتي سـجلـتها

التابعة للأعوام الماضية، أما حساب الاستثمار في التابعة فيجعل مدينياً بالمبلغ الذي يمكننا من حذف رصيد حساب الاستثمار في التابعة مقابل صافي أصول التابعة بشكل معادل كما هو في بداية الفترة.

- القيد رقم (٢):

دالن	مليين
١٢٠٠٠	١٢٠٠٠
جمع استهلاك السيارة	
في هذا القيد تم جعل مصروف الاستهلاك دالناً للغاء الزيادة في مصروف الاستهلاك السنوي الزائد.	

جـ- أثر المعاجلة على ورقة عمل التوحيد:

تظهر ورقة عمل التوحيد الجزئية بنتهاية عام ٢٠٠٧ على النحو التالي:

ورقة عمل التوحيد الجزئية بنتهاية عام ٢٠٠٧

الأرقام الموحدة	الاستهلاك والتسوية		النصر	البيحاء	البيان
	دالن	مليين			
-	-	١٢٤٠٠٠	-	١٢٤٠٠٠	<u>قائمة دخل</u>
٢٥٠٠٠	(١٢٠٠٠)	-	٣٧٠٠	-	أبراد الاستثمار في التابعة
١٠٠٠٠	(٤٨٠٠٠)	-	١٤٨٠٠٠	-	مصروف أ. السيارة
(٧٥٠٠٠)	(٢٤٠٠٠)	(١١١٠٠٠)	-	-	<u>المزايا</u>
-	(١٢٠٠٠)	-	-	-	سيارات
-	(٢٤٠٠٠)	-	-	-	جمع أ. سيارة
					الاستثمار في التابعة

رابعاً: في عام ٢٠٠٨:

أ- بـ دفاتر القابضة:

إيراد الاستثمار في التابعة:

$$\begin{array}{r}
 \text{حصة القابضة من دخل التابعة: } \% ٨٠ \times ١٣٠٠٠٠ = ١٠٤٠٠٠ \\
 + \text{ فرق الاستهلاك السنوي: } ١٢٠٠٠ \\
 \hline
 ١١٦٠٠٠٠
 \end{array}$$

و يتم إثباته بالقيد التالي:

١١٦٠٠٠٠ من حـ/ الاستثمار في التابعة

١١٦٠٠٠٠ إلى حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

١١٦٠٠٠٠ من حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

إلى ملخص الدخل ١١٦٠٠٠٠

إغفال إيراد الاستثمار في التابعة

ب- القيد في ورقة عمل التوحيد:

- القيد رقم (١):

مدىسن

١٢٠٠٠ الاستثمار في التابعة

٣٦٠٠٠ جمع الاستهلاك السيارات

دائن

السيارات

٤٨٠٠٠

- القيد رقم (٢):

مدىسن

١٢٠٠٠ جمع استهلاك السيارة

دائن

مصروف استهلاك السيارة

١٢٠٠٠

جـ- أثر المعاجلة على ورقة عمل التوحيد:

تظاهرة ورقة عمل التوحيد الجزئية بنهائية عام ٢٠٠٦ على النحو التالي:

ورقة عمل التوحيد الجزرية بنتهاية عام ٢٠٠٨

البيان	النحواء	النصر	المستهدا به والرسمية		الأرقام الموحدة
			مدین	دانل	
الكلمة دخل					
إيراد الاستثمار في التابعة	١١٦٠٠٤٠٠	-	١١٦٠٠٠	-	٢٥٠٠٠
مصروف أ. السيارة	-	٣٧٠٠٠	-	(١٢٠٠٠)	(١٢٠٠٠)
الميزانية					
سيارات	-	١٤٨٠٠٠	-	(٤٨٠٠٠)	(٤٨٠٠٠)
مجموع أ. سيارة	-	(١٤٨٠٠٠)	-	-	١٠٠٠
-	-	-	-	-	-
الاستثمار في التابعة	-	-	-	(١٢٠٠٠)	-

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 عدنا أن أثر الخسائر غير المحققة هو عكس أثر المكاسب غير المحققة أي أن القيود في ورقة عمل التوحيد هي بالعكس حيث إنه ما هو مدين يصبح دائناً وما هو دائن يصبح مديناً.

بيع الأصول الخاضعة للاستهلاك من التابعة إلى القابضة:

تتبع في هذه الحالة المعالجة المحاسبية نفسها الواردة في الفقرة السابقة باستثناء أن إيراد الاستثمار في التابعة للفترة يتأثر بمحصلة القابضة في أي مكاسب أو خسائر غير عقيقة، أما الجزء الباقي من المكاسب أو الخسائر غير العقيقة فيعالج في حقوق الأقلية، وللتوسيع ذلك نفترض المثال التالي:

مثال:

تمتلك الشركة س ٦٨٠٪ من أسهم الشركة ص وفي ٢٠٠٦/١/١ باعـت الشركة ص معدات تكلفتها الأصلية (٢٨٠٠٠) وـجـمـعـ اـسـتـهـلاـكـهاـ (١٠٠٠٠) إلى الشركة س بمبلغ قدره (٢٤٠٠٠) وللمعدات عمر إنتاجي باقٍ (٣) سنوات وـقـيـمةـ مـتـبـقـيةـ بـنـهـاـيـةـ العـمـرـ إـنـتـاجـيـ (٦٠٠٠) وـتـسـتـخـدـمـ طـرـيـقـةـ القـسـطـ الثـابـتـ فيـ الـاسـتـهـلاـكـ وقدـ كـانـ صـافـيـ أـربـاحـ شـرـكـةـ سـ وـصـ عـلـالـ الأـعـوـامـ الثـالـثـةـ كـمـاـ يـليـ:

٢٠٠٨	٢٠٠٧	٢٠٠٦	البيان
٢٦٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	٢٤٠٠٠٠	صافي ربح الشركة صـ منـ عمـلـياـتـهاـ
١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	صافي ربح الشركة صـ منـ عمـلـياـتـهاـ

وـكـانـ رـصـيدـ حـسـابـ الـاستـثـمارـ فـيـ التـابـعـةـ فـيـ نـهاـيـةـ عـامـ ٢٠٠٥ـ طـبـقـاـ لـطـرـيـقـةـ حقوقـ المـلـكـيـةـ يـساـويـ ٨٠٠٠٠٠ـ،ـ بـيـنـماـ كـانـ إـجـمـاليـ حقوقـ المسـاـهـمـينـ فـيـ الشـرـكـةـ صـ بـذـلـكـ التـارـيخـ ١٠٠٠٠٠٠ـ.ـ وـبـفـرـضـ أـنـ الشـرـكـةـ صـ لـمـ تـمـ أـيـةـ تـوزـيعـاتـ للـأـربـاحـ خـالـلـ الـفـتـرـةـ.ـ المـطلـوبـ:

- ١) بيان الإجراءات المحاسبية بدفاتر القابضة نهاية الأجهوام 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- بدفعات الشركة القابضة (س):

إيراد الاستثمار في التابعة:

$$\begin{aligned}
 & 80000 = \% 80 \times 100000 : \\
 & - \text{حصة القابضة من المكاسب غير المحققة: } (48000 - 24000) = \% 80 \times 180000 \\
 & + \text{حصة القابضة من فرق الاستهلاك السنوي: } (40000 - 6000) = \% 80 \times 40000 \\
 & \underline{\underline{768000}}
 \end{aligned}$$

$$\text{الاستهلاك السنوي بدفعات شركة س} = \frac{6000 - 24000}{3} = 6000$$

الاستهلاك السنوي بدفعات شركة ص فيما لو لم تتم عملية البيع:

$$\frac{60000 - 10000 - 28000}{3} = 4000$$

$$\text{فرق الاستهلاك السنوي: } 20000 - 6000 = 4000$$

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:

$$\begin{aligned}
 & \text{حصة الأقلية من صافي الربح} : 20000 = \% 20 \times 100000 \\
 & - \text{حصة الأقلية من المكاسب غير المحققة: } (12000 - 24000) = \% 20 \times 180000 \\
 & + 4000 = \% 20 \times 20000 \\
 & \underline{\underline{192000}}
 \end{aligned}$$

ويتم إثبات القيود التالية بصفات القابضة :

٧٦٨٠٠ من حـ / الاستثمار في التابعة

إلى حـ / إيراد الاستثمار في التابعة ٧٦٨٠٠

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

٧٦٨٠٠ من حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

إلى ملخص الدخل ٧٦٨٠٠

إغفال إيراد الاستثمار في التابعة

بـ - قيود التسوية والاستبعاد في ورقة عمل التوحيد :

- القيد رقم (١) :

مدين

٦٠٠٠ مكاسب بيع المعدات

دائن

المعدات

٦٠٠٠

- القيد رقم (٢) :

مدين

٢٠٠٠ مجمع. أ. المعدات

دائن

مصروف. أ. المعدات

٢٠٠٠

- القيد رقم (٣) :

مدين

٧٦٨٠٠ إيراد الاستثمار في التابعة دائن

٧٦٨٠٠ الاستثمار في التابعة

- القيد رقم (٤):

مدين

١٠٠٠٠٠ حقوق المساهمين في التابعة

دائن

الاستثمار في التابعة

٨٠٠٠٠

حقوق الأقلية

٢٠٠٠٠

- القيد رقم (٥):

مدين

١٩٢٠٠ حصة الأقلية في ربح التابعة

دائن

٦٠٢٠٠٪ حقوق الأقلية (٥٠٠٠٠ - ٥٠٠٠٠ + ٣٠٠٠٠ + ١٠٠٠٠)

١٩٢٠٠

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 الموحدة	الاستهلاك والرسوبة		التابعة	التابعة	البيان
	دائن	مدين			
-	-	(١)٧٦٨٠٠ (١)٦٠٠٠	-	٧٦٨٠٠	قائمة دخل
(٤٠٠٠) (١٩٢٠٠)	(٣)٢٠٠٠	-	-	(٦٠٠٠)	إيراد الاستثمار في التابعة
	-	(٣)١٩٢٠٠	-	-	مكاسب بيع المعدات
١٨٠٠٠	(٣)٢٠٠٠	-	-	٢٤٠٠٠	مصروف أ. المعدات
(٤٠٠٠)	-	(٣)٢٠٠٠	-	(٦٠٠٠)	حصة الأقلية
-	(٣)٧٦٨٠٠	-	-	٨٧٦٨٠٠	الميزانية
-	(٣)٨٠٠٠	-	-	-	معدات
-	-	(٤)١٠٠٠	١٠٠٠	-	مجموع أ.سيارة
٢١٩٢٠٠	(٤)٢٠٠٠	-	-	-	استثمار في التابعة
	(٣)١٩٢٠٠	-	-	-	حقوق المساهمين
					حقوق الأقلية

ثانياً: في عام ٢٠٠٧:

- بدفعات الشركة القابضة:

إيراد الاستثمار في التابعة:

حصة القابضة من دخل التابعة $80000 - \% 80 \times 100000$:

+ حصة القابضة من فرق الاستهلاك السنوي: $\underline{+ 16000} - \% 80 \times 20000$:

٨١٦٠٠

و يتم إثباته بالقيد التالي:

٨١٦٠٠ من ح/ إيراد الاستثمار في التابعة

إلى ح/ إيراد الاستثمار في التابعة ٨١٦٠٠

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

٨١٦٠٠ من ح/ إيراد الاستثمار في التابعة

إلى ملخص الدخل ٨١٦٠٠

إغفال حساب إيراد الاستثمار في التابعة

وبذلك يصبح رصيد حساب الاستثمار في التابعة مثل رصيد ٢٠٠٤/١٢/٣١ + إيراد الاستثمار لعام ٢٠٠٥.

ب- قيود التسوية والاستبعاد في ورقة عمل التوحيد :

- القيد رقم (٩):

للغاء الزيادة في المعدات:

مدین

٤٠٠٠ أرباح محجوزة في التابعة

٢٠٠٠ جمع أ. المعدات

دائن

المعدات

٦٠٠٠

- القيد رقم (٢):

لإلغاء الاستهلاك الزائد:

مدين

٢٠٠٠ جمع، أ. المعدات

دائن

٢٠٠٠ مصروف، أ. المعدات

- القيد رقم (٣):

لإلغاء إيراد الاستثمار في التابعة:

مدين

٨١٦٠٠ إيراد الاستثمار في التابعة

دائن

٨١٦٠٠ الاستثمار في التابعة

- القيد رقم (٤):

لإلغاء حقوق المساهمين في التابعة مقابل حساب الاستثمار في التابعة وإظهار حقوق الأقلية في أول المدة.

مدين

١٠٩٦٠٠ حقوق المساهمين في التابعة (٤٠٠٠+١٠٠٠+١٠٠٠)

دائن

٨٧٦٨٠٠ الاستثمار في التابعة

٢١٩٢٠٠ حقوق الأقلية

ملاحظة: ظهرت حقوق المساهمين في الجهة المدين بمبلغ أقل مما يجب بمقدار ٤٠٠٠ لأن تم استبعادها بموجب القيد رقم (١) حيث ظهرت في الجهة المدينة في هذا القيد أرباح محجوزة في التابعة بمقدار ٤٠٠٠.

- القيد رقم (٥) :

لإثبات حصة الأقلية في دخل التابعه :

مدين

حصة الأقلية ٢٠٤٠٠

دائن

حقوق الأقلية (٢٠٠٠+١٠٠٠٠٠٪٢٠٠٠)

جـ - ورقة عمل التوحيد بنهاية عام ٢٠٠٧ :

تظهر ورقة عمل التوحيد في ٢٠٠٧/١٢/٣١ كما يلي :

ورقة عمل التوحيد الجزرية في ٢٠٠٧/١٢/٣١

الارقام الموحدة	الاستبعاد والقصوبة		التابعة	القابضة	بيان
	دائن	مدين			
	-	(٣) ٨١٦٠٠٠	-	٨١٦٠٠٠	<u>قائمة دخل</u>
(٤٠٠٠٠)	(١) ٢٠٠٠٠	-	-	٦٠٠٠٠	ابراد الاستثمار في التابعه
(٢٠٤٠٠٠)	-	(٣) ٢٠٤٠٠٠	-	-	مصروف أ. المعدات
(٨٠٠٠٠)	(١) ٩٠٠٠٠	-	-	٩٠٠٠٠	<u>الميزانية</u>
(٨٠٠٠٠)	(١) ٩٠٠٠٠	(١) ٢٠٠٠٠	-	١٢٠٠٠	معدات
		(١) ١٠٠٠٠٠	-	٩٥٨٤٠٠٠	مجموع أ. المعدات
	(١) ٤٣٨٤٠٠٠	-	-	٩٥٨٤٠٠٠	استثمار في التابعه
	(١) ٤٠٨٠٠٠	(١) ٤٠٠٠٠	١١٠٠٠٠	xxx	حقوق المساهمين
-	-	(١) ١٠٩٦٠٠٠	-	-	حقوق الأقلية
٢٣٩٦٠٠	(١) ٢١٩٢٠٠٠	-	-	-	
	(١) ٢٠٤٠٠٠				

ثالثاً: في عام ٢٠٠٨ :

أ- بدقائق القابضة:

إيراد الاستثمار في التابعة:

حصة القابضة من دخل التابعة : $100000 - 80 \times 10000 = 80000$

+ حصة القابضة من فرق الاستهلاك السنوي: $20000 - 80 \times 2000 = 16000$

٨١٦٠٠

ويتم إثباته بموجب القيد التالي :

٨١٦٠٠ من حـ / الاستثمار في التابعة

إلى حـ / إيراد الاستثمار في التابعة ٨١٦٠٠

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

٨١٦٠٠ من حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

إلى ملخص الدخل ٨١٦٠٠

إغفال إيراد الاستثمار في التابعة

وبذلك يصبح رصيد حساب الاستثمار في التابعة في ٢٠٠٨/١٢/٣١

١٠٤٠٠٠٠ 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 ((١)) : للنماء المكافحة غير المحققة الموجودة في حساب المعدات:

دائن	مدين
٢٠٠٠	أرباح محجوزة في التابعة
٤٠٠٠	المعدات
	٦٠٠٠
	مجمع. أ. المعدات

- القيد رقم ((٢)) : لالغاء الاستهلاك الزائد:

مدین

٢٠٠٠ جمع. أ. المعدات

دائن

٢٠٠٠ مصروف. أ. المعدات

- القيد رقم ((٣)) : لالغاء إيراد الاستثمار في التابعة:

مدین

٨١٦٠٠ إيراد الاستثمار في التابعة ٨١٦٠٠ الاستثمار في التابعة

- القيد رقم ((٤)) : لالغاء حقوق المساهمين في التابعة مقابل حساب الاستثمار في
التابعة:

مدین

١١٩٨٠٠٠ حقوق المساهمين في التابعة

دائن

٢٠٠٥/٢/٣١ الاستثمار في التابعة ٩٥٨٤٠٠

٢٠٠٥/١٢/٣١ حقوق الأقلية ٢٣٩٦٠٠

- القيد رقم ((٥)) : لإظهار حصة الأقلية في دخل التابعة :

مدین

٢٠٤٠٠ حصة الأقلية

دائن

٢٠٤٠٠ حقوق الأقلية (٢٠٠٠+١٠٠٠٠٠٪٢٠٪)

جـ - ورقة عمل التوحيد بنهاية عام ٢٠٠٨: تظير ورقة عمل التوحيد عن الفترة
المنتهية في ٢٠٠٨/١٢/٣١ على النحو التالي:

ورقة العمل الجزرية في ٢٠٠٨/١٢/٣١

الأرقام الوحدة	الاستبعاد والتسويه		التابعة	القابضة	بيان
	دائن	مددين			
-	-	(٣) ٨١٦٠٠٠	-	٨١٦٠٠٠	<u>قائمة دخل</u>
(٤٠٠٠)	(١) ٢٠٠٠	-	-	(٣) ٠٠٠٠٠	إيراد الاستثمار في التابعة
(٢٠٤٠٠)	-	(٣) ٢٠٤٠٠٠	-	-	مصرف أ. المعدات
١٨٠٠٠	(١) ٩٠٠٠	-	-	٢٤٠٠٠	<u>حصة الأقلية</u>
(١٢٠٠٠)	-	(٣) ٤٠٠٠	-	(١) ٨٠٠٠٠	<u>الميراثية</u>
-	-	(٣) ٢٠٠٠	-	-	معدات
-	(٣) ٨١٦٠٠٠	-	-	١٠٤٠٠٠	جمع أ. المعدات
(٤) ٩٥٨٤٠٠٠	-	(٣) ٢٠٠٠	-	-	استثمار في التابعة
xxx	-	(٣) ٢٠٠٠	١٢٠٠٠	xx	حقوق المساهمين
٢٦٠٠٠	-	(٣) ١١٩٨٠٠٠	-	-	<u>حقوق الأقلية</u>
	(٤) ٢٣٩٦٠٠٠	-	-	-	
	(٣) ٢٠٤٠٠	-	-	-	

والمجدير بالذكر أنه في حال بيع القابضة لأصول خاضعة للاستهلاك بخسارة فإن المعالجة المحاسبية بدفعات القابضة تكون إضافة الخسائر غير المحققة بحسب نسبة السيطرة إلى حصة القابضة من دخل التابعه للوصول إلى إيراد الاستثمار في التابعه 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 المتداولة.

تمارين حول الوحدة التعليمية العاشرة

التمرين رقم (١):

تحتلي الشركة ص ٧٥٪ من أسهم الشركة س وفي ٢٠٠٧/١١ باعت الشركة س سيارة تكلفتها التاريخية ٨٥٠٠٠ وجموع استهلاكها ٤٠٠٠٠ إلى الشركة ص وذلك مبلغ ٦٠٠٠٠ وكان لها عمر باقي ثلاثة سنوات وقدر قيمة النهاية بمبلغ ١٥٠٠٠ 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
٢٠٠٨	٢٠٠٧	
٥٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	صافي الشركة ص
٢٥٠٠٠	٢٠٠٠٠	صافي ربع الشركة س

ج- وزعت الشركة س بتاريخ ٢٠٠٧/١٢/٣١ نصف أرباحها الصافية نقداً ولم تجز أي توزيعات خلال عام ٢٠٠٨.

د- كان رصيد الاستثمار في التابعة بصفات الشركة ص بتاريخ ٢٠٠٦/١١ ١٥٠٠٠ وهو تاريخ الشراء بينما كانت حقوق المساهمين في التابعة كما يلي: رأس المال المدفوع ١٢٠٠٠٠ وأرباح محجوزة ٨٠٠٠٠. هذا وقد حققت الشركة س خلال عام ٢٠٠٦ أرباحاً صافية مقدارها ٣٠٠٠٠ ووزعت منها بتاريخ ٢٠٠٦/١٢/٣١ ما نسبته ٦٣٪ نقداً. والمطلوب:

- إجراء القيود الحاسبية اللازمة بدفاتر القابضة خلال عامي ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨ وال المتعلقة بإيراد الاستثمار في التابعة.
- إعداد حساب الاستثمار في التابعة وبيان رصيده في عامي ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨.
- إجراء القيود في ورقة عمل التوحيد في عامي ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨.
- 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 ٤٠٠٠٠. والمطلوب:

- احتساب إيراد الاستثمار في التابعة في عامي ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨.
- احتساب حصة الأقلية في عامي ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨.
- إجراء قيود التسوية والاستبعاد في ورقة عمل التوحيد خلال عامي ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨.

التمرين رقم (٣):

بتاريخ ١٥/٥/٢٠٠٥ تملكت الشركة س. ٩٥٪ من صافي أصول الشركة ص. وفي ٢١/٥/٢٠٠٦ باعت الشركة س قطعة أرض إلى شركة ص. بمبلغ ١٨٠٠٠٠٠ نقداً وهو سعر يزيد عن التكالفة بدفاتر شركة س بمعدل ٢٠٪ منها. وقد حافظت شركة س على قطعة الأرض حتى ٣١/٨/٢٠٠٨ حيث قامت ببيعها لأطراف خارجية بمبلغ ٢٠٠٠٠٠. هذا وتقدّم حفظت شركة س أرباحاً صافية تقدر بـ (٢٠٠٠٠، ١٥٠٠٠، ١٠٠٠٠، ١٥٠٠٠، ٢٠٠٠٠) خلال الأعوام ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨ وعلى التوالي ولم تخر 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 القابضة 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 القيمة الدفترية مع القيمة العادلة للشركة ص وقد كانت حقوق المساهمين لشركة الوحدة على النحو التالي: رأس مال الأسهم، ٤٠٠٠٠٠ رأس المال الإضافي، ٢٠٠٠٠٠ أرباح ممحوza هذا وقد حققت الشركة ص خلال هذا العام ١٥٠٠٠ ووزعت منها نقداً ٥٠٠٠٠ . وفي ٢٠٠٧/١/١ باعت شركة الوحدة معدات تكلفتها الأصلية ٨٤٠٠٠ وبمجموع استهلاكها (٣٠٠٠٠٠) إلى الشركة س بمبلغ قدره ٧٢٠٠٠ وللمعدات عمر إنتاجي باقي ٣ سنوات وقيمة متبقية بنتها العام الإنتاجي (١٨٠٠٠) وتستخدم طريقة القسطنطينية الثابت.

وفي ٢٠٠٧/٧/١ باعت الشركة س آلة قيمتها الدفترية الصافية (٤٠٠٠٠) وذلك بمبلغ ٥٩٢٠٠ لشركة ص وللأجل عمر إنتاجي باقي (٤) سنوات ودون نهاية . وكانت الأرباح الصافية لكل من الشركة س والشركة ص وكذلك توزيعات الأرباح النقدية خلال عامي ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨ على النحو التالي:

٢٠٠٨	٢٠٠٧	البيان
٥٠٠٠٠	٤٨٠٠٠	صافي ربع سن من نشاطها
٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	صافي ربع سن من نشاطها
١٠٠٠٠	٨٠٠٠	توزيعات سن النقدية
.٥٠٠٠	٥٠٠٠	توزيعات سن النقدية

والمطلوب:

- ١) - إعداد حساب الاستثمار في التابعة وبيان رصيده بنهاء 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 ٢٠٠٨٥/١٢/٣١

التمرين رقم (٥):

بتاريخ ١/١/٢٠٠٧ قامت الشركة س بشراء ٨٠٪ من صافي أصول الشركة ع مقابل ما يلي:

- ١ - إصدار ١٦٠٠ سهم بقيمة اسمية ١٠٠٠ ل.س وقيمة إصدار ١٥٠٠ ل.س.
 - ٢ - دفع مبلغ ٦٠٠٠٠ ل.س هذا وقد بلغت مصاريف الاندماج المباشرة (٢٠٠٠٠) ومصاريف الاندماج غير المباشرة (١٠٠٠٠) دفعت نقداً.
- وهذا التاريخ بلغت حقوق المساهمين في الشركة ع (٣٢٠٠٠٠) ل.س مكونة من رأس مال الأسهم ١٢٠٠٠٠، رأس مال إضافي ١٢٠٠٠٠ وأرباح محوزة ٨٠٠٠٠ ل.س. هذا وقد تعادلت القيم الدفترية مع القيم العادلة لأصول

وخصوم الشركة ع ما عدا زيادة في قيمة المعدات بقدر ١٦٠٠٠ سستهلك خلال ٤ سنوات وستطفيء الشهرة إن وجدت على مدار ١٠ سنوات.

بتاريخ ٢٠٠٧/٥/١ باعت الشركة س بضاعة إلى الشركة ع بمبلغ ٨٤٠٠٠ تكلفتها ٤٨٠٠٠ هذا وقد باعت شركة السهل ثلثي هذه البضاعة بمبلغ ٦٠٠٠٠ نقداً خلال عام ٢٠٠٧ والباقي منها تم بيعه بمبلغ ٣٠٠٠٠ خلال عام ٢٠٠٨.

بتاريخ ٢٠٠٧/٧/١ باعت الشركة ع سيارة تكلفتها التاريخية (١٧٠٠٠٠) ل.س وجمع استهلاكها ٨٠٠٠٠ إلى الشركة س وذلك بمبلغ ١٢٠٠٠٠ وكان لها عمر باقٍ ثلاثة سنوات وتقدير قيمة النفاية بمبلغ (٣٠٠٠٠) 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 ٨٨٠٠٠٠ 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 ٥٧٥٪ من أرباحها الصافية دفعتها نقداً بينما أعلنت الشركة س عن توزيع ٥٢٥٪ من أرباحها الصافية. هذا وقد كانت أرصدة الحسابات بتاريخ ٢٠٠٧/١٢/٣١ بدفاتر القابضة والتابعة قبل توزيع الأرباح من قبل التابعه وقبل إجراء القيود المحاسبية المتعلقة بالاستثمار في التابعه والحسابات ذات الصلة به والتي تنتج عن تطبيق طريقة حقوق الملكية كما يلى:

شركة السهل		شركة الجبل		اليهان
دالن	مدين	دالن	مدين	
٣٢٠٠٠٠	-	٤٨٠٠٠٠	-	مبيعات
٤٠٠٠٠	-	-	-	إيرادات مختلفة
-	-	-	٥٠٠٠	خسائر بيع أراضي
-	١٨٠٠٠٠	-	٢٨٠٠٠٠	تكلفة بضاعة مباعة
-	١٠٠٠٠	-	١٠٦٠٨٠٠	مصاريف مختلفة
-	-	-	١٠٠٠٠	مصاريف اندماج غير مباشرة
١٠٤٠٠٠	-	١٦٠٠٠٠		نقدية
١٤٠٠٠	-	٨٣٢٠٠		زيان
١٠٠٠٠	-	١٢٠٠٠٠		بضاعة
٨٠٠٠	-	٤٠٠٠٠		أراضي
١٢٠٠٠	٦٨٠٠٠	١٦٠٠٠	١٣٦٠٠٠	معدات واستهلاكها
-	-	٣٥٠٠٠	١٦٠٠٠٠	سيارات واستهلاكها
١٢٠٠٠	-	٣٢٠٠٠٠	-	رأس مال الأسهم
١٢٠٠٠	-	١٦٠٠٠٠	-	رأس مال إضافي
٨٠٠٠	-	-	-	أرباح محجوزة ١/١
٢٠٠٠	-	١٤٠٠٠٠	-	دالنون
٦٠٠٠	-	٩٣٧٨٠٠	-	أ. دفع
٦٠٠٠	-	٢٠٠٠٠	-	قرض سندات
٧٧٢٠٠٠	٧٧٢٠٠٠			

والمطلوب:

- ١- إجراء القيود المحاسبية المتعلقة بالاستثمار في التابعة بتاريخ الشراء.
- ٢- احتساب حصة القابضة والأقلية من دخل التابعة.
- ٣- إجراء القيود المحاسبية الالزمة بتاريخ ٢٠٠٧/١٢/٣١ بافتراض طريقة حقوق الملكية.

- ٤- إجراء قيود ورقة العمل واللزمه 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 ٦٠٠٠٠ وأعلنت عن توزيع ٥٥% منها وأن الشركة ع باعت الأراضي التي تم شراوها من شركة الجبل عام ٢٠٠٧ لأطراف خارجية بمبلغ ٢٦٠٠٠ وكذلك فإن الشركة س باعت الأراضي التي تم شراوها من الشركة ع لأطراف خارجية بمبلغ ٤٢٠٠٠.
- 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 المبادلة المتعلقة بالمخزون السامي (جرود مستمر)

Intercompany Inventory Transations

الأهداف التعليمية:

هدف هذه الوحدة إلى تعريف الطالب بما يلي:

- ١- أثر العمليات المبادلة المتعلقة بالمخزون على القوائم المالية الموحدة.
- ٢- إجراءات المعاجلة للعمليات المبادلة المتعلقة بالمخزون بين القابضة والتابعة.
- ٣- أثر العمليات المبادلة المتعلقة بالمخزون على إيراد الاستثمار في التابعة.
- ٤- أثر العمليات المبادلة المتعلقة بالمخزون على حصة الأقلية من دخل التابعة.
- ٥- التعرف على قيود التسوية والاستبعاد الواحذ إجراؤها في ورقة عمل التوحيد بسبب العمليات المبادلة.



الوحدة التعليمية الحادية عشرة

العمليات المبادلة المتعلقة

بالمخزون السلعي (جرد مستمر)

مقدمة:

تعتبر عمليات بيع وشراء المخزون السلعي بين القابضة والتابعة من أكثر العمليات المبادلة 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 سرى 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 يتبع عن العمليات المبادلة المتعلقة بالمخزون وجود أرصدة متقابلة في حساب المبيعات للشركة البالغة 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 مختلف عن تكلفته بدفاتر الشركة البالغة، إذا لم تستتمكن الشركة المشترية من بيع هذا المخزون إلى أطراف خارجية خلال السنة المالية التي تمت فيها العملية المبادلة. 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 أخذها بالحسبان من قبل الشركة القابضة يتوقف على اتجاه العملية أي ما

إذا كانت تلك الأرباح أو الخسائر قد ظهرت ضمن صافي ربع القابضة أو التابعة، حيث إنه إذا كانت المبيعات من أعلى إلى أسفل فإن الشركة القابضة لا تظهر أية أرباح ضمن أرباحها الخاصة، ولا يلزمه حذف الأرباح غير المحققة في هذه الحالة على حقوق الأقلية في الشركة التابعة.

اما إذا كانت المبيعات من أسفل إلى أعلى فإن الشركة التابعة (البالغة) 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 ينبعى معالجة اثر هذا الحذف في الفترة التالية مباشرة سواء في القوائم المالية الموحدة أو في دفاتر القابضة التي تستعدم طريقة حقوق الملكية إذ إن حذف الأرباح أو الخسائر غير المحققة من عمليات المخزون المتداولة 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 بخلالها البيع.

ويكثنا تلخيص قيود التسوية والاستبعاد في ورقة عمل التوحيد من خلال الجداول التالي:

تفيد ورقة العمل في العمليات المتبدلة المتعلقة بالمخزون (نظام الجرد المستمر)

البيان	من التابعة إلى القابضة	من القابضة إلى التابعة	من التابعة إلى القابضة
أ- في حال عدم بقاء المخزون من أصل المصانع المتبادلة	نفثه	مدنين / مبيعات دالن نكلفة بضاعة مباعة	مدين / مبيعات
ب- في حال بقاء مخزون	نفثه	مدنين دالن مبيعات، نكلفة بضاعة مباعة مدنين/نكلفة بضاعة مباعة	(١) (٢)
(١) نهاية السنة الأولى	نفثه	دالن مخزون / ٣١٢ / ميزانية	

ملاحظة (١): القيود الواردة أعلاه مع افتراض وجود أرباح غير حقيقة. تصبح هذه القيود بالعكس في حال وجود خسائر غير حقيقة عند إتمام العملية المتبادلة ما عدا القيد المتعلق في البيع.

ملاحظة (٢): مهدف 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 لتخفيض الأزدواجية في احتساب المبيعات والمشتريات وهذا في السنة الأولى ..

ملاحظة (٤): في السنة الثالثة: كون الأرباح قد تحققت لنا ينبغي زيادة حساب الاستثمار بنفس القيمة وتخفيف البضاعة في قائمة الدخل بنفس القيمة لكي يتعادل دخل القابضة مع الدخل الموحد.

ولتوضيغ هذه الإجراءات والقيود في ورقة عمل التوحيد سوف تتناولها 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 المتداولة، 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 ففترض 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 إيراد الاستثمار في التابعة)، وكذلك قائمة الدخل للشركة التابعة عن الفترة نفسها كما يلى:

البيان	الشركة س	الشركة ص	الشركة ص
المبيعات	٤٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة	(٢٠٠٠٠)	(١٠٠٠٠)	(١٠٠٠٠)
مصاريف مختلفة	(١٠٠٠٠)	(٤٠٠٠)	(٤٠٠)
صافي الدخل	١٠٠٠٠	٦٠٠٠	٦٠٠٠

فإذا علمت أنه من أصل مبيعات القابضة بضاعة مباعة إلى الشركة ص بقيمة (٦٠٠٠) وأن الشركة القابضة تتبع سياسة بيعية تشحلى بإضافة (٥٪) إلى التكلفة لتحديد سعر البيع. وأن الشركة التابعة ص تمكنت من بيع جميع البضاعة المشتراء من شركة الهند إلى أطراف خارجية خلال عام ٢٠٠٦.

المطلوب:

- إجراءات القيود المحاسبية الالزمة بدفاتر الشركة س وفقاً لطريقة حقوق الملكية.

- إجراء قيود التسوية والاستبعاد في ورقة عمل التوحيد.
- إعداد ورقة عمل التوحيد التي تظهر قائمة الدخل الموحدة عن الفترة المتباعدة في ٢٠٠٦/١٢/٣١.

١- القيود بدقائق الشركة س:

إيراد الاستثمار في التابعة = $6000 \times 0.90 = 5400$ 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

إغفال 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 التابعه

دائن

٦٠٠٠ حقوق الأقلية $6000 \times 6000 \times \% 10 = 600$

وتشير قائمة الدخل الموحدة في ورقة عمل التوحيد على النحو التالي:

ورقة عمل التوحيد تشير قائمة الدخل الموحدة عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٩/١٢/٣١

الأرقام الموحدة	قيود التسوية والاستبعاد		الشركة من	البيان
	مسايبن	دائن		
٥٤٠٠٠	-	(٦٠٠٠)	٢٠٠٠	٤٠٠٠
-	-	(٥٤٠٠)	-	٥٤٠٠
(٢٤٠٠٠)	(٦٠٠٠)	-	(١٠٠٠)	(٢٠٠٠)
(١٤٠٠٠)	-	-	(٤٠٠)	(١٠٠٠)
(٦٠٠٠)	-	(٦٠٠٠)	-	-
<u>١٥٤٠٠</u>	<u>٦٠٠٠</u>	<u>١٢٠٠٠</u>	<u>٦٠٠٠</u>	<u>١٥٤٠٠</u>

من الشكل يلاحظ ما يلى:

١) إيراد الاستثمار في التابعه لم يتأثر بالعملية المبادلة لأن لا يوجد أرباح غير محققة والسبب يعود إلى أن كامل الأرباح التي سجلتها القابضة بسبب عملية البيع المبادلة قد تحققت بالكامل لأن الشركة التابعه قامت ببيع كامل البضاعة لأطراف خارجية خلال عام ٢٠٠٦.

٢) يمثل القيد رقم (٢) في ورقة عمل التوحيد قيد الاستبعاد اللازم للغاء المبيعات التي سجلتها الشركة القابضة وكذلك تكلفة البضاعة المباعة التي سجلتها الشركة التابعه وبالنسبة (٦٠٠٠). ولذا فمن وجهة نظر المجموعة كشركة واحدة فإن

كلاً من مجموع أرقام المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة تعتبر كلاماً متضمنة بمبلغ ٦٠٠٠٠ يجب استبعادها، لكي تغير 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 أوضحتنا سابقاً.

٤) القيد رقم (٢) لإظهار حصة الأقلية في صافي ربح التابع.
٥) إن صافي الربح بحسب دفاتر القابضة يساوي تماماً صافي الربح الموحد، نظراً لاتباع الشركة القابضة طريقة حقوق الملكية.

٦) الحالة رقم (٢):

- في حال بقاء جزء من البضاعة المتبادلة غير مباع لأطراف خارجية:
بافتراض بيانات المثال السابق نفسها ما عدا أن الشركة لم تتمكن إلا من بيع ٥٥% من البضاعة المشتراء من القابضة (س) لأطراف خارجية والنصف الثاني يبقى ضمن مخزون ٢٠٠٦/٣١ لديها. المطلوب:

- ١) إجراء القيود الحاسبية 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 ٢٠٠٦/٣١.
- ٧) القيد الحاسبية:

فيما يتعلق بالطلب الأول وقبل إجراء القيود يتطلب الأمر أولاً تحديد حصة القابضة من دخل التابع (إيراد الاستثمار في التابع).

إيراد الاستثمار في التابعة هو:

$$\begin{array}{rcl} \text{حصة القابضة من صافي ربح التابعه :} & & \\ ٥٤٠٠ - \% ٩٠ \times ٦٠٠٠ & & \\ \hline \text{الربع غير الحقق:} & & \% ٥٠ \times ١٢٠٠ = (٦٠٠) \\ \hline \underline{\underline{٤٨٠٠}} & & \end{array}$$

وبعد تحديد إيراد الاستثمار يتم إثباته بموجب القيد التالي:

٤٨٠٠ من حـ / الاستثمار في التابعة

إلى حـ / إيراد الاستثمار في التابعة ٤٨٠٠

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

٤٨٠٠ من حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

إلى ملخص الدخل ٤٨٠٠

إيقاف حساب إيراد الاستثمار في التابعة

وقد تم استبعاد كامل الأرباح غير المحققة من حصة القابضة من دخل التابعه ويتم ذلك بصرف النظر عن نسبة الملكية طالما أن اتجاه البيع هو من الشركة القابضة إلى التابعه. 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 التابعه للوصول إلى إيراد الاستثمار في التابعه.

(٢) قيود ورقة العمل:

- القيد رقم (١): لإعادة رصيد الاستثمار في التابعه إلى رصيده في أول المدة.

مدين

إيراد الاستثمار في التابعة ٤٨٠٠

دائن

الاستثمار في التابعة ٤٨٠٠

- القيد رقم (٢): لالغاء المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة المتداولة لكي تصر
المبيعات وتكلفة البضاعة عن عمليات شركات المجموعة مع الأطراف الخارجية فقط.

دائن	مدین
٦٠٠٠	٦٠٠٠

تكلفة البضاعة المباعة

- القيد رقم (٣): لاستبعاد الأرباح غير الحقيقة والباقي في مخزون آخر المدة لدى
الشركة التابعة من أصل العمليات المتداولة. ويتم بمحض 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 الحقيقة في المخزون السلعي المتبقى لدى الشركة المشترية.

و يأخذ الشكل التالي:

مدین	٦٠٠
تكلفة البضاعة المباعة	

دائن	٦٠٠
مخزون السلعي (الميزانية الختامية)	

وفي حال البيع بخسارة فإن هذا القيد يكون كما يلي:

مدین	xxx
مخزون السلعي ١٢/٣١ /ميزانية	

دائن	xxx
تكلفة البضاعة المباعة	

- القيد رقم (٤): لإظهار حصة الأقلية في دخل التابعة:

مدین	٦٠٠
حصة الأقلية في دخل التابعة	

دائن	٦٠٠
حقوق الأقلية $\times ٦٠٠٠$	

بالنسبة إلى حصة الأقلية لن تتأثر بالأرباح غير المحققة لأن اتجاه البيع من القابضة إلى التابعة.

وبناءً على هذه القيود تظهر ورقة عمل التوحيد الجزئية في ٢٠٠٦/٣١ كما

يللي:

الأرقams الموحدة	قيود التسوية والاستبعاد			ص	س	البيان
	دائن	ملين	دائن			
<u><u>قائمة الدخل</u></u>						
٥٤٠٠٠	-	(٣٩٠٠٠)	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠		المبيعات
-	-	(٣٤٨٠٠)	-	٤٨٠٠		إيراد الاستثمارات في التابعة
(٢٤٦٠٠)	(٣٩٠٠٠)	(٣٩٠٠٠)	(١٠٠٠٠)	(٢٠٠٠٠)		تكلفة البضاعة المباعة
(١٤٠٠٠)	-	-	(٤٠٠٠)	(١٠٠٠٠)		مصاريف مختلفة
(٦٠٠)	-	(٣٩٠٠)	-	-		حصة الأقلية
<u>١٤٨٠٠</u>	<u>٦٠٠٠</u>	<u>١٢٠٠٠</u>	<u>٦٠٠٠</u>	<u>١٤٨٠٠</u>		صافي الدخل
<u><u>الميزانية</u></u>						
	(٣٩٠٠)	xxx	xxx	xxx		المخزون السلبي
-	(٣٥٤٠٠)	-	-	xxx		الاستثمار في التابعة

ويمقارنة 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 تخفيف صافي الربح الموحد بقدر تلك الأرباح $(٦٠٠٠ - ٥٤٠٠) = ٦٠٠$.
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 الربع الموحد	صافي ربع الشركة القابضة (س) بحسب طريقة حقوق الملكية
٥٤٠٠٠	صافي الربع المخاص بـ س + حصتها من ربع التابعة: $٦٠٠٠ \times ٦٩٠\% = ٤٢٦٠٠$
- تكلفة بضاعة مباعة:	- أرباح غير محققة على المعزون
(١٤٠٠٠)	المباع إلى س :
- مصاريف مختلفة :	<u>(٦٠٠٠)</u>
- حصة الأقلية :	
١٤٨٠٠	صافي ربع القابضة

= الحالة رقم (٣): في حال عدم تمكّن الشركة التابعة (س) من بيع البضاعة الباقيّة في العام التالي:

استمراراً لحالة الشركة س وص التابعة وبافتراض أن الشركة التابعة لم تتمكن من بيع البضاعة الباقيّة لديها بنهاية عام ٢٠٠٦ من أصل العمليّة المتبادلة خلال عام ٢٠٠٧. وقد كانت قائمة الدخل الخاصة بالشركة القابضة والتي تتوضّح نتائج العمليّات 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	الشركة ص
المبيعات	٣٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	
تكلفة البضاعة المباعة	(١٠٠٠٠)	(١٢٠٠٠)	
مصاريف مختلفة	(٨٠٠٠)	(٤٠٠٠)	
صافي الربع	١٢٠٠٠	٤٠٠٠	

المطلوب:

- ١) إجراء التقييد المحاسبي 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 إيراد الاستثمار في التابعة:

$$\text{إيراد الاستثمار في التابعة} = ٤٠٠٠ \times ٦٩٠\% = ٣٦٠٠$$

ويتم إثباته كما يلي:

٣٦٠٠ من حـ / الاستثمار في التابعة

إلى حـ / إيراد الاستثمار في التابعة ٣٦٠٠

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

٣٦٠٠ من حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

إلى ملخص الدخل ٣٦٠٠

إغفال حساب إيراد الاستثمار في التابعة

ثانياً: قبود ورقة عمل التوحيد:

- القيد رقم (١): لاستبعاد إيراد الاستثمار وإعادة حساب الاستثمار في التابعة إلى رصيده في أول المدة:

مدين

٣٦٠٠ إيراد الاستثمار في التابعة

دائن

٣٦٠٠ الاستثمار في التابعة

- القيد رقم (٢): لاستبعاد الربح غير الحققى في مخزون ٢٠٠٧/١٢/٣١.

دائن مدين

٦٠٠ تكلفة البضاعة المباعة ٦٠٠ المخزون السلعى (ميزانية ختامية)

- القيد رقم (٣): لازالة الأرباح غير الحقيقة من رصيدي حسابات الاستثمار في التابعة وتكلفه البضاعة المباعة.

مدين

٦٠٠ الاستثمار في التابعة

دائن

٦٠٠ تكلفة البضاعة المباعة

- القيد رقم (٤): لإثبات حصة الأقلية في صافي ربع التابعه.

مدین

٤٠٠٠ حصة الأقلية

دالسن

٤٠٠٠ حقوق الأقلية ($4000 \times 10\%$).

في عام ٢٠٠٧ لا يزال نصف المخزون الذي اشتريته الشركة من الشركة س في عام ٢٠٠٦ يظهر بدقائق الشركة 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 ٢٤٠٠٠. لذا ينبغي استبعاد هذا الربع غير الحقق عن طريق جعل حساب تكلفة البضاعة مديناً بهذا المبلغ وجعل حساب المخزون السليعي في الميزانية دالناً 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 الحقيقة. كما أن حساب الاستثمار في التابعة يظهر بقيمة أقل بمقدار ٦٠٠٠ مما يصعب حلقة بشكل مكافئ لصافي أصول التابعة (المجد) كما في ١/١/٢٠٠٧، وإزالة آثار عملية البيع على هذه الحسابات يتم إجراء القيد رقم (٣) السابق. حيث إن هذا القيد يؤدي إلى تخفيض تكلفة البضاعة المباعة ويعاد المخزون إلى التكلفة ويعيد مبلغ الأرباح غير الحقيقة لحساب الاستثمار في التابعة من أجل حلقة بشكل متكافئ مع صافي أصول التابعة ويعاد تسجيل هذا القيد في أوراق العمل في نهاية كل فترة ما دامت الشركة التابعة تحفظ أو لم تتمكن من بيع البضاعة المشتراء بالكامل.

وتظهر ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في ٣١/١٢/٢٠٠٧ كما يلي:

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

الموحدة الأرقام	الرسوبي والاستبعاد		ص	س	بيان
	دالسن	مسدين			
٥٠٠٠٠	-	-	٢٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	<u>قائمة الدخل</u>
-	-	(٣٦٠٠)	-	٣٦٠٠	المبيعات
(٢٢٠٠٠)	(٦٠٠)	(٦٠٠)	(١٢٠٠٠)	(١٠٠٠)	لبراد الاستثمارات في التابعة
(١٢٠٠٠)	-	-	(٤٠٠٠)	(٨٠٠٠)	تكلفة البضاعة المباعة
(٤٠٠)	-	(٤٠٠)	-	-	مصاريف مختلفة
<u>١٥٦٠٠</u>	<u>٦٠٠</u>	<u>٤٦٠٠٠</u>	<u>٤٠٠٠</u>	<u>١٥٦٠٠</u>	حصة الأقلية
<u>xxx</u>	<u>(٦٠٠)</u>	-	<u>xxx</u>	<u>xxx</u>	صافي الدخل الموحد
-	<u>xxx</u>	<u>(٦٠٠)</u>	-	<u>xxx</u>	<u>المؤالية</u>
					المغزون السليم
					استشار في التابعة

• الحالة رقم (٤): في حال بيع الشركة التابعة (ص) المغزون في العام التالي

لأطراف خارجية:

استمراراً لحالة الشركة س وص وبافتراض أن الشركة التابعة باعت المغزون الباقى لديها بنهاية عام ٢٠٠٦ من أصل العمليات المتداولة في عام ٢٠٠٨ بمبلغ (٤٠٠٠) للشركة ع وقد كانت قائمة الدخل الخاصة بالشركة القابضة والتي تتوضح نتائج نشاطها الخاص بها، وكذلك قائمة الدخل للشركة التابعة عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٨/١٢/٣١ كما يلى:

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٦/١٢/٣١

الشركة ص	الشركة س	بيان
٤٠٠٠	٨٠٠٠	المبيعات
(٣٠٠٠)	(٥٠٠٠)	تكلفة البضاعة المباعة
(٥٠٠٠)	(٢٠٠٠)	مصاريف مختلفة
<u>٥٠٠٠</u>	<u>١٠٠٠</u>	صافي الربح

المطلوب:

- ١) إجراء القيد المحاسبية الازمة وفقاً لطريقة حقوق الملكية بصفات القابضة.
- ٢) إجراء قيد ورقة عمل التوحيد.
- ٣) إعداد ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٨/١٢/٣١.

١- القيد المحاسبية:

فيما يتعلق بالطلب فإن الأمر يتطلب تحديد إيراد الاستثمار في التابعة ويتم

تحديده على النحو التالي:

حصة القابضة من صافي ربح التابعه: ٤٥٠٠٠ - ٩٩،٨٥٠،٠٠٪

+ أرباح محققة ناتجة عن بيع البضاعة:

٦٠٠
٥١٠٠ إيراد الاستثمار في التابعه

ولقد تم إضافة ٦٠٠٠ إلى حصة القابضة من صافي ربح التابعة للوصول إلى إيراد الاستثمار في التابعه بحسب اعتبارها محققة بسب بيع التابعه للبضاعة إلى أطراف خارجية. وبناء عليه تسجل القابضة القيد التالي بصفاتها:

٥١٠٠ من حـ / الإستثمار في التابعه

٥١٠٠ إلى حـ / إيراد الاستثمار في التابعه

إثبات إيراد الاستثمار في التابعه

ويقفل هذا الحساب بقائمة الدخل كما يلي:

٥١٠٠ من حـ / إيراد الاستثمار في التابعه

٥١٠٠ إلى ملخص الدخل

إغفال حساب إيراد الاستثمار في التابعه

- ٢- قيود ورقة العمل:

- القيد رقم (١): لالغاء 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 ربع القابضة لنفس العام.

- القيد رقم (٣): لاظهار حصة الأقلية في صافي ربع التابعة:

مدين دائن

٥٠٠٠ حصة الأقلية ٥٠٠٠ حقوق الأقلية ($50000 \times 5\%$)

أما ورقة عمل التوحيد فتأخذ الشكل التالي:

ورقة عمل التوحيد كما ظهر في ٢٠٠٨/١٢/٣٩

البيان	الشركة من	الشركة ص	التسوية والاستبعاد		الأرقام الموحدة
			دالسن	مديسن	
المبيعات		٨٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	-	١٢٠٠٠٠
إيراد الاستثمار في التابعة		٥١٠٠٠	-	(٥١٠٠٠)	-
تكلفة البضاعة المباعة		(٥٠٠٠٠٠)	(٣٠٠٠٠)	(٦٠٠٠)	(٧٩٤٠٠٠)
مصاريف مختلفة		(٢٠٠٠٠)	(٥٠٠٠)	-	(٢٥٠٠٠)
حصة الأقلية		-	-	(٥٠٠٠)	(٥٠٠)
صافي الدخل		١٥١٠٠٠	٥٦٠٠٠	٥٠٠٠	٦٠٠

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:

دالسن	مديسن	xxx
الاستثمار في التابعة	تكلفة البضاعة المباعة	xxx

ثانياً: البيع من التابعة إلى القابضة:

في حالة حدوث عمليات بيع مخزون من التابعة إلى القابضة، فإن الإجراءات المتتبعة عند إعداد القوائم المالية الموحدة في هذه الحالة تشبه إلى حد كبير مع ما تم شرحه في الفقرة السابقة (١-٢) 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 تحويل القابضة بجزء من هذه الأرباح أو الخسائر بنسبة سيطرتها وذلك بطرح الأرباح غير المحققة من حصة القابضة من دخل التابعة أو إضافة الخسائر غير المحققة إلى حصة القابضة من دخل التابعة. وعندما تصبح الأرباح أو الخسائر محققة نتيجة البيع لأطراف خارجية يتم إضافة الأرباح المحققة إلى حصة

القابضة من دخل التابعه أو طرح الخسائر الحقيقة إلى حصة القابضة من دخل التابعه للوصول إلى إيراد الاستثمار في التابعه. أما الجزءباقي فيتم تحميشه للأقلية بحسب نسبة ملكيتهم. حيث تطرح من حصة الأقلية الأرباح غير الحقيقة وتضاف الخسائر غير الحقيقة. وعندما تتحقق هذه الأرباح أو الخسائر فتضفي الأرباح الحقيقة بحسب حصتها وتطرح الخسائر للوصول إلى صافي حصة الأقلية من ربح التابعه.

٢- بالنسبة للقيود في ورقة عمل التوحيد تبقى كما هي في حالة كون البيع من القابضة إلى التابعه ما عدا استبدال حساب الاستثمار في التابعه بحساب الأرباح المحجوزة في التابعه عند إجراء القيد الخاص بتكلفة البضاعة المباعة حيث يصبح هذا القيد على النحو التالي:

دائن

مدین

xxx أرباح محجوزة في التابعه xxx تكلفة البضاعة المباعة

ولبيان هذه الاختلافات سوف نستخدم الأمثلة نفسها وفي حالات الأربع والتي أوضحتنا في الفقرة السابقة (١-١).

الحالة رقم (١): بيع بضاعة مع عدم بقاء مخزون منها بنهاية المدة:
بافتراض بيانات المال 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 التابعه من قبل القابضة أو العكس من التابعه 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:

$$\text{حصة القابضة من صافي ربح التابع} : ٥٤٠٠٠ = \%٩٠ \times ٦٠٠٠$$
$$\text{ربح غير محق بسبب بقاء جزء من المخزون: } \%٩٠ \times ٦٠٠٠ = \underline{\underline{٥٤٠٠}}$$
$$٤٨٦٠٠$$

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

إغفال حساب إيراد الاستثمار في التابعة

قيود ورقة عمل التوحيد:

- القيد رقم (١): لاستبعاد إيراد الاستثمار

مدين

٤٨٦٠٠ إيراد الاستثمار في التابعة

دائن

٤٨٦٠٠ الاستثمار في التابعة

- القيد رقم (٢): لاستبعاد المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة:

وهو القيد نفسه الذي تم إيجاروه في الفقرة السابقة.

مدين

٦٠٠٠ المبيعات

دائن

٦٠٠٠ تكلفة البضاعة المباعة

- القيد رقم (٣) : لاستبعاد الربع غير المحقق في المخزون:

مدين

تكلفة البضاعة المباعة

٦٠٠

دائن

مخزون ١٢/٣١ / ميزانية ختامية

٦٠٠

- القيد رقم (٤) : لإظهار حصة الأقلية في دخل التابعه ويتم حسماها كما يلي:

حصة الأقلية في دخل التابعه $\% ١٠ \times ٦٠٠٠ = ٦٠٠$

- ربع غير محقق بسبب بقاء جزء من المخزون غير مباع: $\frac{\% ١٠ \times ٦٠٠٠ - ٦٠٠}{٥٤٠٠} = ٥٤٠٠$

مدين

حصة الأقلية

٥٤٠٠

دائن

حقوق الأقلية

٥٤٠٠

وتطهير هذه القيود في ورقة عمل التوحيد في ٢٠٠٦/١٢/٣١ على النحو التالي:

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

الأرقام الموحدة	الرسوبية والاستهلاك		التابعة	القابضة	بيان
	دائن	مدين			
٥٤٠٠	-	(٦٠٠٠)	٢٠٠٠	٤٠٠٠	<u>قائمة الدخل</u>
-	-	(٤٨٦٠)	-	٤٨٦٠	المبيعات
(٢٤٦٠)	(٦٠٠٠)	(٦٠٠٠)	(١٠٠٠)	(٢٠٠٠)	إيراد الاستثمارات في التابعه
(١٤٠٠)	-	-	٤٠٠	١٠٠٠	تكلفة بضاعة مباعة
(٥٤٠٠)	-	٥٤٠٠	-	-	مصاريف مختلفة
<u>١٤٨٦٠</u>	<u>٦٠٠٠</u>	<u>٦٠٠٠</u>	<u>٦٠٠٠</u>	<u>١٤٨٦٠</u>	حصة الأقلية
xxx	(٦٠٠٠)	xxx	xxx	xxx	صافي الربح
-	(٨٩٦٠)	-	-	xxx	<u>الميراث</u>
	xxxx				المخزون السلسلي
					استثمار في التابعه

مقارنة هذه الحالة مع الحالة رقم (٢) الواردة في الفقرة السابقة (١-١) نجد أن صافي ربع القابضة قد ارتفع بقدر (٦٠٠) وكذلك صافي الربع الموحد، والسبب هو أنه تم تحويل القابضة بجزء من الربع غير المحقق والبالغ ٤٠٠ بدلاً من (٦٠٠) في الحالة السابقة. وبقي صافي ربع القابضة يساوي إلى صافي الربع الموحد. بالإضافة إلى ذلك تم تحويل الأقلية بجزء من الربع غير المحقق لذلك انخفض رصيد حصة الأقلية بقدر (٦٠٠) (٦٠٠ - ٥٤٠٠) وهذه القيمة تمثل حصتها من الربع غير المحقق.

الحالة رقم (٣): في حال عدم تمكّن الشركة القابضة (س) من بيع البضاعة الباقيّة في العام التالي:

استهراً لحالة شركة س وص وبافتراض بيانات المثال الواردة في الفقرة

(١-١) نفسها والحالة رقم (٣) تكون المعاجلة المحاسبية على النحو التالي:

أولاً: القيود المحاسبية بدلائل القابضة :

إيراد الاستثمار في التابعة هو $4000 \times 90\% = 3600$ ، ويتم إثباته كما يلي:

٣٦٠٠ من حـ / الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة ٣٦٠٠

٣٦٠٠ من حـ / الاستثمار في التابعة

إلى ملخص الدخل ٣٦٠٠

إغفال إيراد الاستثمار في التابعة

ثانياً: قيود ورقة العمل:

- القيد رقم (١): لاستبعاد إيراد الاستثمار في التابعة:

مديسن دائنون

٣٩٠٠ إيراد الاستثمار في التابعة ٣٦٠٠ الاستثمار في التابعة

- القيد رقم (٢): لاستبعاد الربع غير المحقق في مخزون ٣١/١٢/٢٠٠٧:

مدین

دالن	تكلفة البضاعة المباعة	٦٠٠
مخزون ٢٠٠٧/١٢/٣١		٦٠٠

- القيد رقم (٣): لتخفيض الأرباح الممحوza بقدر الربح غير المحق وإلغاء الربع من
عملال تكلفة البضاعة المباعة:

مدین

أرباح ممحوza في التابعه	٦٠٠
-------------------------	-----

دالن

تكلفة البضاعة المباعة	٦٠٠
-----------------------	-----

- القيد رقم (٤): لإظهار حصة الأقلية:

مدین

حصة الأقلية	٤٠٠
-------------	-----

دالن

حقوق الأقلية	٤٠٠
--------------	-----

من قيود ورقة العمل نلاحظ أنه في القيد رقم (٣) تم استبدال الاستثمار في
التابعة بالأرباح الممحوza في التابعه. والسبب في ذلك هو أن الأرباح غير المحققة الناتجة
عن البيع في عام ٢٠٠٦ تظهر بدفاتر التابعه ضمن رصيد الأرباح الممحوza. أما باقي
القيود فهي نفسها كما جاءت في الفقرة السابقة (١-٢) الحاله 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

البيان	التابعة	القابضة	التسوية والاستهاد		الأرقام الموحدة
			دالسن	مدين	
قائمة الدخل					
المبيعات			-	-	٥.....
إيراد الاستثمارات في التابعه			-	٣٦...	-
تكلفة البضاعة المباعة			(٣٦٠٠)	(٣٦٠٠)	(٤٢٠٠)
مصاريف مختلفة			(٤٠٠)	(٨٠٠)	(١٢٠٠)
حصة الأقلية			-	-	(٤٠٠)
صافي الربح			٤٠٠	٤٦٠٠	١٥٦...
المزاولة					xxx
المخزون					xxx
أرباح محجوزة					xxx

يمقارنة ورقة عمل التوحيد في هذه الحالة مع الحالة الواردة في الفقرة السابقة.

(١-١) نجد أن صافي الربح الموحد وصافي ربع القابضة تبقى كما هي.

والاختلاف الوحيد هو استبدال الاستثمار في التابعه بحساب الأرباح المحجوزة في

التابعه 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 التابعه يساوي في هذه الحالة حصة القابضة من دخل التابعه مضافة إليها حصة القابضة من الأرباح المحققة الناتجة عن بيع البضاعة المدورة من أصل العملية المتبادلة وبالنسبة ٦٠٠٠ . وبذلك فإن إيراد الاستثمار في التابعه هو:

$$\begin{aligned}
 & \text{حصة القابضة من دخل التابعة} : \% ٩٠ \times ٥٠٠٠٠ = ٤٥٠٠٠ \\
 & + \text{أرباح محققة ناتجة عن بيع البضاعة: \% ٩٠ \times ٦٠٠٠} = ٥٤٠٠ \\
 & \hline
 & ٥٠٤٠٠
 \end{aligned}$$

و يتم إثباته بموجب القيد التالي:

\bullet ٥٠٤٠٠ من حـ / الاستثمار في التابعة إلى حـ / إيراد الاستثمار في التابعة	٥٠٤٠٠ \bullet إثبات إيراد الاستثمار في التابعة \bullet ٥٠٤٠٠ من حـ / إيراد الاستثمار في التابعة إلى / ملخص الدخل
	إغفال حساب إيراد الاستثمار في التابعة

ثالثاً: قيود ورقة العمل:

- القيد رقم (١):

\bullet ٥٠٤٠٠ إيراد الاستثمار في التابعة	\bullet مدین دالسن
	- القيد رقم (٢): للاعتراف بالأرباح:

\bullet ٦٠٠ أرباح محجوزة في التابعة	\bullet مدین دالسن
	- القيد رقم (٣): لإثبات حصة الأقلية:

\bullet ٥٦٠٠ حصة الأقلية	\bullet مدین دالسن
	$(\% ١٠ \times ٦٠٠٠٠ + \% ١٠ \times ٥٠٠٠٠)$

ثالثاً: ورقة عمل التوحيد كما تظهر في ٢٠٠٨/١٢/٣١
 ورقة عمل التوحيد عن الفترة الممتدة في ٢٠٠٨/١٢/٣١

الارقام الموحدة	الرسمية والاستبعاد		التابعة	القابضة	الميزان
	دالسن	صدين			
١٢٠٠٠٠	-	-	٤٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	<u>قائمة الدخل</u>
-	-	(٥٠٤٠٠)	-	٥٠٤٠٠	المبيعات
(٧٩٤٠٠)	(٦٠٠)	-	(٣٠٠٠٠)	(٥٠٠٠٠)	إيراد الاستثمار في التابعه
(٢٥٠٠٠)	-	-	(٥٠٠٠)	(٢٠٠٠٠)	تكلفة بضاعة مباعة
(٥٦٠٠)	-	٥٦٠٠	-	-	مصاريف مختلفة
<u>١٥٠٤٠٠</u>	<u>٦٠٠٠</u>	<u>٥٦٠٠</u>	<u>٥٠٠٠</u>	<u>١٥٠٤٠٠</u>	حصة الأقلية
xxx	xxx	(٦٠٠)	xxx	xxx	<u>الميزانية</u>
					أرباح محجوزة في التابعه

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 الحقيقة في هذه الحالة وبالنسبة ٦٠٠ هي من حق القابضة بمقدار ($600 \times 90\%$) والباقي للأقلية بمقدار ($600 \times 10\%$). بينما في الحالة السابقة كانت جميع الأرباح الحقيقة من حق الشركة القابضة فقط.



تقارير حول الوحدة التعليمية الحادية عشرة

التمرير رقم (١)

بتاريخ ٢٠٠٥/١١ تملكت الشركة س ٦٩٠ من صافي أصول الشركة ص وخلال عامي ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ كانت العمليات المتداولة المتعلقة بالمخزون على النحو التالي:

أ - في عام ٢٠٠٦: باع الشركة ص إلى الشركة س بضاعة مبلغ (٢٠٠٠٠٠) تكلفتها (١٧٥٠٠٠) وقد قامت الشركة س ببيع ٦٠٪ من هذه البضاعة خلال عام ٢٠٠٤ إلى الشركة ل بمبلغ (١٥٠٠٠٠).

ب - في عام ٢٠٠٧: باع الشركة س البضاعة المدوره من عام ٢٠٠٦ من أصل العملية المخاطلة إلى الشركة ع بمبلغ (١٠٠٠٠٠).

ج - باع الشركة س إلى الشركة حى بضاعة بمبلغ (٣٠٠٠٠٠) تكلفتها ٢٢٥٠٠٠.

د - باع الشركة ص حتى ٢٠٠٧/١٢/٣١ من البضاعة المشتراء من الشركة س (١٥٠٠٠٠) إلى الشركة ط بمبلغ (٢٠٠٠٠٠). فإذا علمت أن نظام الجرد المستخدم هو جرد مستمر وأن الشركة القابضة تستعدم طريقة حقوق الملكية في الحاسبة عن الاستثمار في التابعة. هذا وقد كانت فالماء الدخل للشركاتين في ٢٠٠٧/١٢/٣١ كما يلى:

فالماء الدخل في ٢٠٠٧/١٢/٣١

الشركة ص	الشركة س	بيان
٣٦٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	مبيعات
(٢٠٠٠٠٠)	(٦٠٠٠٠)	تكلفة بضاعة مباعة
(٦٠٠٠٠)	(٢٠٠٠٠)	مصاريف عمالة
<u>١٠٠٠٠</u>	<u>٤٠٠٠</u>	الإجمالي

علاوة على ذلك أعلنت الشركة ص عن توزيع ٣٠٪ من أرباحها الصافية.

المطلوب:

- ١) إجراء القيود الحاسبة اللازمة بدقائق 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.

ال詢問 رقم (٤):

فيما يلي قائمة الدخل الخاصة بالشركة القابضة والشركة ص التابعة عن عام ٢٠٠٧.

ص	س	البيان
٢١٠٠٠	٤٥٠٠٠	مبيعات
(٧٠٠٠)	(١٥٠٠٠)	ت. بضاعة مباعة
(٦٠٠٠)	(١٠٠٠٠)	مصاريف مختلفة
<u>٨٠٠٠</u>	<u>٢٠٠٠</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 ١/١/٢٠٠٧ ٢٠٠٠٠ نصفه من أصل العمليات المتداولة التي ثمت خلال عام ٢٠٠٦ مع القابضة.
- ٤ - بلغت مبيعات القابضة التي ثمت 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 الحاسبة عن الاستثمار.

٧- أن الشركة التابعة وزعت ٥٥% من أرباحها الصافية في نهاية السنة نقداً.

والمطلوب:

١) تحديد إيراد الاستثمار في التابعة عن عام ٢٠٠٧ وكذلك حصة الأقلية.

٢) إجراء القيود الحاسبية بدفاتر القابضة وفقاً لطريقة حقوق الملكية.

٣) إجراء قيود التسوية والاستبعاد الالزمة لإعداد القوائم المالية الموحدة.

٤) إعداد ورقة عمل التوحيد التي تظهر قائمة الدخل الموحدة في ٢٠٠٧/١٢/٣١.

التمرين رقم (٣):

تمثل الشركة ع ٨٠% من أسهم الشركة س وقد بلغ صافي ربح ع من عملياتها الخاصة ١٥٠٠٠ وصافي ربح س (١٠٠٠٠) 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 بـ (٨٠٠٠٠) تكلفتها ٦٤٠٠٠.

ج- بلغ مخزون ١/١/٢٠٠٧ (٨٠٠٠٠) بسعر البيع وهو من أصل العمليات المتبادلة بين الشركات في عام ٢٠٠٦.

د- بلغ مخزون ١٢/٣١/٢٠٠٥ لدى الشركة ع ٢٠٠٠٠ منه ١٢٠٠٠ من أصل العملية المتبادلة.

فإذا علمت أن الشركة تستخدم أسلوب الجرد المستمر.

المطلوب:

- ١) تحديد إيراد الاستثمار في التابعة لعام ٢٠٠٧ وإثباته محاسبياً.
- ٢) إجراء قيد 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	١٢٠٠٠٠	٨٠٠٠٠
- تكلفة البضاعة المباعة	(٨٥٠٠٠)	(٤٥٠٠٠)
مصاريف مختلفة	(١٥٠٠٠)	(١٧٠٠٠)
صافي الدخل	<u>٢٠٠٠٠</u>	<u>١٨٠٠٠</u>

فإذا علمت:

- أ- أنه من أصل مبيعات القابضة مبلغ ٢٠٠٠٠٠ ثُمت إلى الشركة التابعة وأن القابضة تتبع سياسة بيعية تتحلى بإضافة ٢٠٪ إلى التكلفة لتحديد سعر البيع.
- ب- أنه من أصل مبيعات التابعة مبلغ ١٠٠٠٠٠ ثُمت إلى القابضة وأن التابعة تتبع سياسة بيعية تتحلى بإضافة ٢٥٪ إلى التكلفة لتحديد سعر البيع.
- ج- لم تتمكن التابعة من بيع كامل البضاعة المشتراء من القابضة حيث بقي منها ٦٠٠٠ غير مباع لأطراف خارجية.
- د- لم تتمكن القابضة من بيع كامل البضاعة المشتراء من التابعة حيث بقي منها ٢٠٠٠ غير مباع لأطراف خارجية.
- هـ- تبلغ نسبة السيطرة ٨٠٪.

المطلوب:

- ١) إجراء القيود الحاسبية اللازمة بدفاتر القابضة والتي تنتع عن تطبيق طريقة حقوق الملكية مع العلم أنه تم الإعلان عن توزيع ٢٠٪ من الأرباح الصافية من قبل كل من القابضة والتابعة.
- ٢) إجراء القيود في ورقة عمل التوحيد.
- ٣) إعداد قائمة الدخل الموحد في ٣١/٦/٢٠٠٦.



الوحدة التعليمية الثانية عشرة

العمليات المتبادلة المتعلقة بالمخزون السمعي (جرد نهائي)

الأهداف التعليمية:

هدف هذه الوحدة إلى تعريف الطالب بما يلي:

- ١- أثر العمليات المتبادلة المتعلقة بالمخزون على القوائم المالية الموحدة.
- ٢- إجراءات المعاجلة للعمليات المتبادلة المتعلقة بالمخزون بين القابضة والتابعة.
- ٣- أثر العمليات المتبادلة المتعلقة بالمخزون على إبراد 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 التوجيه بسبب العمليات المتبادلة.



جامعة دمشق
Damascus University

الوحدة التعليمية الثانية عشرة

العمليات المتبادلة المتعلقة

بالمخزون السلعي (جرد نهائى)

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 قيد ورقة العمل وكذلك يتم استبدالها في بضاعة ١/١ عند الاعتراف بالأرباح الحقيقة. أما الإجراءات المتّبعة عند إعداد القوائم المالية الموحدة في هذه الحالة تشبه إلى حد كبير مع ما تم شرحه في الفقرات السابقة.

ويمكّنا تلخيص قيود التسوية والاستبعاد في ورقة عمل التوحيد من خلال

الجدول التالي:

قيود ورقة العمل في العمليات المتبادلة المتعلقة بالمخزون (نظام الجرد النهائي)

		بيان
		من القابضة إلى التابعة
نفث		أ- في حال عدم بناء المخزون من قبل المحلية المتبادلة
	نفث	ب- في حال بناء عزرون (١) نهاية السنة الأولى (٢)
	نفث	(١) (٢)
	نفث	(٣) حال عدم بناء المخزون في السنة الثانية لأطراف خارجية
١- أرباح محسوبة نفثة ١/١ دالن بضاعة ١/١ دخل	١- مدين ٢- مبيعات ٣- بضاعة ١٢/٣ ٤- دخل ٥- دالن ٦- استثمارات في التابعة ٧- دالن ٨- بضاعة ١/١ دخل	

مدين أرباح محجوزة تابعة ١/١ دائن بضاعة ١/١ دخل	مدين 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 تناولهما من خلال الفقرات والأمثلة التالية (بفرض أن الشركة تستخدم طريقة حقوق الملكية في الحاسبة عن الاستثمار في التابعة).

أولاً: البيع من القابضة إلى التابعة:

تحتل الشركة س ٥٨٠٪ 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

البيان	الشركة ص	الشركة س	الشركة ص
المبيعات		١٢٠٠٠٠	٨٠٠٠٠
١٢/٣١ بضاعة	+ ١٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	<u>٩٠٠٠٠</u>
إجمالي		<u>١٤٠٠٠٠</u>	<u>١٢٠٠٠٠</u>
١/١ بضاعة		٢٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
مشتريات		٨٠٠٠٠	٣٠٠٠
م. شراء		٥٠٠٠	<u>١٧٠٠٠٠</u>
مصاريف مختلفة		<u>١٥٠٠٠</u>	<u>٧٢٠٠٠</u>
إجمالي		<u>١٢٠٠٠٠</u>	<u>١٨٠٠٠</u>
صافي الدخل		٢٠٠٠٠	

فإذا علمت أنه من أصل مبيعات س (القابضة) مبلغ ٢٠٠٠٠٠ ثُمت إلى الشركة ص (التابعة) وأن القابضة تتبع سياسة بيعية تتحلى بإضافة ٢٠٪ إلى التكلفة لتحديد سعر

البيع. هذا وقد ثُمِّكت الشركة التابعة وعُلَّال عام ٢٠٠٦ من يَمْعِي جميع البضاعة المشترأة من الشركة العالمية لأطراف خارجية بمبلغ (٢٤٠٠٠).

المطلوب:

- ١- إجراء القيود المحاسبية بدفعات 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 بدفعات القابضة ينبغي تحديد إيراد الاستثمار في التابعة.

إيراد الاستثمار في التابعة $١٨٠٠٠ \times \%٨٠ = ١٤٤٠٠$

١٤٤٠٠ من حـ / الاستثمار في التابعة

١٤٤٠٠ إلى حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

١٤٤٠٠ من حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

١٤٤٠٠ إلى ملخص الدخل

إغفال حساب إيراد الاستثمار في التابعة

- الطلب الثاني: قيود ورقة عمل التوحيد:

- القيد رقم (١): لحذف إيراد الاستثمار

مدينـ

١٤٤٠٠ إيراد الاستثمار في التابعة

دائـنـ

الاستثمار في التابعة

١٤٤٠٠

- القيد رقم (٢): لالغاء المبيعات بدفعات القابضة والتي تعادل المشتريات في دفاتر

التابعة:

مدین

مبيعات

٢٠٠٠٠

دائن

المشتريات

٢٠٠٠٠

يهدف هذا القيد إلى حذف مبلغ البيع بدفعات الشركة العالمية والذي يعادل مبلغ الشراء بدفعات الشركة العربية لتجنب الازدواجية في احتساب المبيعات والمشتريات.

- القيد رقم (٣): لإثبات حصة الأقلية:

مدین

حصة الأقلية ($\% ٢٠ \times ١٨٠٠٠$)

٣٦٠٠

دائن

حقوق الأقلية

٣٦٠٠

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

الأوسمة الموحدة	الرسوبة والاستهلاك		ص	س	اليان
	دائن	مدین			
١٨٠٠٠	-	(١) ٢٠٠٠	٤٠٠٠	١٢٠٠٠	مبيعات
٢٠٠٠	-	-	١٠٠٠	٢٠٠٠	١٢/٣١ بضاعة
-	-	(١) ١٤٤٠٠	-	١٤٤٠٠	براد الاستثمار في التابعه
٢١٠٠	-	٣٤٤٠٠	٩٠٠	١٥٤٤٠٠	إجمالي الإيرادات
١٠٠٠	(١) ٧٠٠	-	٤٠٠	٨٠٠	مشتريات
٢٢٠٠	-	-	١٢٠٠	٢٠٠٠	١/١ بضاعة
٤٠٠	-	-	٣٠٠	٥٠٠	م. شراء
٣٢٠٠	-	-	١٧٠٠	١٥٠٠	مصاريف مختلفة
٣٦٠٠	-	(١) ٣٦٠٠	-	-	حصة الأقلية
١٤٥٦٠٠	-	-	٧٢٠٠	١٢٠٠	إجمالي المصاريف
٣٤٤٠٠	٨٠٠	٢٨٠٠	١٨٠٠	٣٤٤٠٠	صافي الدخل

الحالة رقم (٢): في حال بقاء جزء غير مباع من البضاعة لأطراف خارجية خلال سنة العملية المتبدلة:

بافتراض بيانات المثال السابق نفسها ماعدا أن الشركة لم تتمكن من بيع كامل البضاعة المشترأة من الشركة س وباقي لديها من أصل هذه البضاعة ما قيمته ٦٠٠٠ ضمن مخزون ١٢/٣١. والمطلوب:

١) إجراء القيود المحاسبية بدفاتر القابضة.

٢) إجراء قيود عمل التوحيد.

٣) إعداد ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في 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: $18000 \times 80\% = 14400$

١- أرباح غير محققة في مخزون ١٢/٣١ $120/20 \times 6000 - (10000) = 12400$

١٣٤٠٠ من حـ / الاستثمار في التابعة

إلى حـ / إيراد الاستثمار في التابعة ١٣٤٠٠

أثبات إيراد الاستثمار في التابعة

١٣٤٠٠ من حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

إلى ملخص الدخل ١٣٤٠٠

إغفال حساب إيراد الاستثمار

٢- قيود أوراق العمل في نهاية عام ٢٠٠٦ :

١: قيد إلغاء إيراد الاستثمار في التابعة

مدين

١٣٤٠٠ إيراد الاستثمار في التابعة

دائن

١٣٤٠٠ الاستثمار في التابعة

٢: قيد إلغاء المبيعات والمشتريات:

مدين

٢٠٠٠٠ المبيعات

دائن

٢٠٠٠٠ 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

٣٦٠٠ حصة الأقلية

دائن

٣٦٠٠ حقوق الأقلية ($180000 \times 20\%$)

من هذه القيود يلاحظ أنه عند احتساب إيراد الاستثمار تم تخفيض كامل الربع غير المحق من حصة القابضة من دخل التابعة. ولا تتأثر حصة الأقلية بالربع غير المحق 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 قائمة الدخل مبيعات تبلغ (٢٠٠٠٠)، ونظراً لأن مبيعات القابضة ومبيعات التابعة يتم تجميعها عند إعداد القوائم المالية الموحدة، فإن أساس القوائم المالية الموحدة تقضي أن يتم تخفيض هذه المبيعات بقدر المبيعات التي ثبتت بين الشركتين لتلائهما في تسجيل المبيعات في القوائم المالية كون هذه المبيعات لا تتعدي 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 بقدر (٢٠٠٠٠) والتي تمثل مشتريات التابعة من القابضة. وسنلاحظ (في الفقرة التالية) أن هذا القيد سيبيقي كما هو بنفس 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 الربع غير المحق لأن البضاعة المباعة من قبل القابضة للتابعة والباقة لدى التابعة يتم تقييمها لدى التابعة بتكلفة تبلغ ٦٠٠٠، وهذا يعني أنها ستظهر في ميزانية التابعة بقيمة مضخمة عن تكلفتها الأصلية بقدر ٦٠٠٠. لذا يتم إجراء هذا القيد بهدف تخفيض ربع بيع البضاعة غير المتحقق وبالبالغ ٦٠٠٠ وتخفيض قيمة البضاعة المضخمة بالقيمة نفسها. وبترحيل هذا القيد إلى عمود التسوية والاستبعاد في قائمة الدخل يجعل بضاعة ١٢/٣١ مدنية الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض جمل الربع وبالتالي صافي الربع الموحد. أما الطرف الدالن في القيد فيتم من خلاله

تحفیض مخزون ١٢/٣١ في الميزانية الموحدة لاظهار البضاعة ب الكلفتها الأصلية

$$٦٠٠٠ - ٥٠٠٠ = ١٠٠٠$$

وبالنسبة إلى القيد الأربع والمتعلق في حصة الأقلية تم احتسابها على أساس صافي ربع التابعه ولم تتأثر هذه المخصصة باية أرباح غير محققة لأن البيع كان ابتعاماً من أعلى إلى أسفل.

وتنظير ورقة عمل التوحيد بـ نهاية عام ٢٠٠٦ على النحو التالي:

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

الأرقام الموحدة	التسويه والاستبعاد		ص	ص	المبيان
	دالن	مدين			
<u>قائمة الدخل</u>					
١٨٠٠٠٠	-	(١) ٢٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	المبيعات
-	-	(١) ١٣٤٠٠	-	١٣٤٠٠	إراد الاستئثار في المتابعة
٢٩٠٠٠	-	(٢) ١٠٠٠	١٠٠٠	٢٠٠٠	بضاعة ١٢/٣١
<u>٢٠٩٠٠٠</u>	-	<u>٣٤٤٠٠</u>	<u>٩٠٠٠</u>	<u>١٥٣٤٠٠</u>	<u>إجمالي</u>
٣٢٠٠٠	-	-	١٢٠٠	٢٠٠٠	بضاعة ١/١
١٠٠٠٠	(٢)	٢٠٠٠	-	٨٠٠٠	مشتريات
٨٠٠٠	-	-	٣٠٠	٥٠٠	م. شراء
٣٢٠٠٠	-	-	١٧٠٠	١٥٠٠	مصاريف مختلفة
٣٦٠٠٠	-	(٤) ٣٦٠٠	-	-	حصة الأقلية
<u>١٢٥٦٠٠٠</u>	-	-	<u>٧٢٠٠</u>	<u>١٢٠٠</u>	<u>إجمالي</u>
<u>٣٣٤٠٠</u>	<u>٢٠٠٠</u>	<u>٣٨٠٠</u>	<u>١٨٠٠</u>	<u>٣٣٤٠٠</u>	<u>صافي الدخل</u>
<u>٢٩٠٠٠</u>	<u>١٠٠٠</u>	-	<u>١٠٠٠</u>	<u>٢٠٠٠</u>	<u>الميزانية</u>
<u>مخزون سلبي</u>					

الحالة رقم (٣): عدم تكمن الشركة التابعة من بيع المخزون من أصل العملية في العام التالي:

استمراراً لبيانات المثال السابق فيما يتعلق في المخزون المدور من أصل العملية المتداولة وقد كانت قائمة الدخل للشركة العالمية من نشاطها الخاص وكذلك قائمـة الدخل للشركة العربية في ٢٠٠٧/١٢/٣١ على النحو التالي:

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٧/١٢/٣١

البيان	الشركة س	الشركة ص	الشركة من
مبيعات		١٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠
بضاعة ١٢/٣١		١٥٠٠٠	١٠٠٠٠
إجمالي		<u>١١٥٠٠٠</u>	<u>٩٠٠٠٠</u>
بضاعة ١/١		٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠
مشتريات		٥٥٠٠٠	٥٠٠٠٠
مصاريف شراء		٣٠٠٠	٢٠٠٠
مصاريف مختلفة		٧٠٠٠	٤٠٠٠
إجمالي		<u>٨٥٠٠٠</u>	<u>٦٦٠٠٠</u>
صافي الدخل		٣٠٠٠٠	٢٤٠٠٠

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: $٢٤٠٠٠ - \% ٨٠ = ١٩٢٠٠$

ويتم إثباته بموجب القيد التالي:

<p>١٩٢٠٠ من حـ/ الاستثمار في التابعة</p> <p>إثبات إيراد الاستثمار في التابعة.</p> <p>١٩٢٠٠ من حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة</p> <p>إغفال حساب إيراد الاستثمار في التابعة.</p> <p>ثانياً: القيد في ورقة عمل التوحيد:</p> <p>- القيد رقم (١): لالغاء إيراد الاستثمار:</p> <p>مدين</p> <p>١٩٢٠٠ إيراد الاستثمار في التابعة</p> <p>دائن</p> <p>١٩٢٠٠ الاستثمار في التابعة.</p> <p>- القيد رقم (٢):</p> <p>ما أن البضاعة المشترأة في عام ٢٠٠٦ ما زالت تظهر في القوائم المالية للشركة العربية. يبلغ يزيد عن التكلفة الأصلية بمقدار (١٠٠٠)، وهي الأرباح غير الحقيقة الناتجة عن شراء البضاعة من العالمية (القابضة) في عام ٢٠٠٦ ولإزالة هذا الربح غير الحقق نسجل القيد التالي:</p> <p>مدين</p> <p>١٠٠٠ بضاعة ١٢/٣١ / قائمة الدخل</p> <p>دائن</p> <p>١٠٠٠ بضاعة ١٢/٣١ / ميزانية عظامية</p> <p>- القيد رقم (٣):</p> <p>إن حساب الاستثمار في التابعة يظهر بأقل مما يجب بمقدار (١٠٠٠) أي بمقدار الأرباح غير الحقيقة الأمر الذي يجعل من الصعوبة حذفه بشكل مكافئ لصافي أصول التابعة كما في ٢٠٠٧/١/١، ولتعويض هذا النقص نجري القيد التالي:</p>	<p>١٩٢٠٠ إلى حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة.</p> <p>إثبات إيراد الاستثمار في التابعة.</p> <p>إثبات إيراد الاستثمار في التابعة.</p> <p>١٩٢٠٠ إلى / ملخص الدخل</p> <p>١٩٢٠٠</p>
---	---

مدin

١٠٠٠ الاستثمار في التابعة

دالn

بضاعة ١/١ قائمة الدخل

١٠٠٠

من القيد رقم (٢) ورقم (٣) نلاحظ أنه نتيجة لجعل حساب بضاعة ١٢/٣١ مديناً وجعل حساب بضاعة ١/١ دالناً 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:

مدin

٤٨٠٠ حصة الأقلية في دخل التابعة

دالn

حقوق الأقلية ($\% ٢٠ \times ٢٤٠٠٠$)

٤٨٠٠

ثالثاً: وتظهر ورقة عمل التوحيد على النحو التالي:

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

الأرقام الموحدة	الرسمية والاستبعاد		ص	من	البيان
	دالn	مدin			
١٨.....	-	-	٨٠.....	٩٠.....	قائمة الدخل
-	-	(١) ١٩٢٠٠	-	١٩٢٠٠	المبيعات
٢٤.....	-	(٢) ١.....	١٠.....	١٥.....	إيراد الاستثمار في التابعة
<u>٢٤٠٠٠</u>	<u>-</u>	<u>٢٠٢٠٠</u>	<u>٩.....</u>	<u>١٣٤٢٠٠</u>	<u>١٢/٣١</u>
<u>٢٠٤.....</u>	<u>-</u>	<u>-</u>	<u>-</u>	<u>-</u>	<u>بضاعة</u>
٢٩.....	(٣) ١.....	-	١.....	٢.....	١/١
١٠.....	-	-	٥.....	٥٠.....	مشتريات
٥.....	-	-	٤.....	٣.....	مصاريف شراء

١١.....	-	-	٤٠٠٠	٧٠٠٠	مصاريف مختلفة
٤٨.....	-	(٤) ٤٨.....	-	-	حصة الأقلية
<u>١٥٤٨.....</u>	<u>-</u>	<u>-</u>	<u>٦٦.....</u>	<u>٨٥.....</u>	<u>إجمالي</u>
<u>٤٩٢.....</u>	<u>١.....</u>	<u>٢٥.....</u>	<u>٢٤.....</u>	<u>٤٩٢.....</u>	<u>صافي الدخل</u>
<u>٢٤.....</u>	<u>(٣) ١.....</u>	<u>-</u>	<u>١٠.....</u>	<u>١٥.....</u>	<u>الميزانية</u>
<u>-</u>	<u>-</u>	<u>(٣) ١.....</u>	<u>-</u>	<u>-</u>	<u>مخزون سلعى</u>
الاستثمار في التابعة					

الحالة رقم (٤): بيع المخزون المدور من أصل العمليات المتداولة 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

البيان	الشركة س	الشركة ص	الشركة
المبيعات	٤٠٠٠	٨٠٠٠	
١٢/٣١ بضاعة	١٠٠٠	٢٠٠٠	
إجمالي	<u>٥.....</u>	<u>١٠.....</u>	
١/١ بضاعة	١٠.....	١٥.....	
مشتريات	١٥.....	٣٥.....	
مصاريف شراء	٢٠.....	٤.....	
مصاريف مختلفة	<u>٣.....</u>	<u>٦.....</u>	
إجمالي	<u>٣٠.....</u>	<u>٦٠.....</u>	
صافي الدخل	<u>٢٠.....</u>	<u>٤٠.....</u>	

المطلوب:

- ١- إحراء القيود الحاسبية بدفعات القابضة.
- ٢- إحراء القيود في ورقة عمل التوحيد.
- ٣- إعداد ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٨/١٢/٣١.

أولاً: القيود الحاسبية بدفعات القابضة:

حصة القابضة من دخل التابعه: $20000 \times 80\% = 16000$

أرباح محققة	<u>١٠٠٠</u>
إيراد الاستثمار في التابعه:	<u>١٧٠٠٠</u>

١٧٠٠٠ من حـ/ الإستثمار في التابعه

إلى حـ/ إيراد الاستثمار في التابعه ١٧٠٠٠

ثانياً: إثبات إيراد الاستثمار في التابعه

١٧٠٠٠ من حـ/ إيراد الاستثمار في التابعه

إلى / مطخص الدخل ١٧٠٠٠

إغفال حساب إيراد الاستثمار في التابعه

ثالثياً: قيود ورقة العمل:

- القيد رقم (١): لالغاء إيراد الاستثمار.

مدین

إيراد الاستثمار في التابعه ١٧٠٠٠

دائن

الاستثمار في التابعه

١٧٠٠٠

- القيد رقم (٢):

للاعتراف بالأرباح المحققة نتيجة البيع لأطراف خارجية

مدين
الاستثمار في التابعة ١٠٠٠

دائن

١٠٠٠ بضاعة ١/١ قائمة الدخل

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:

مدين

٤٠٠٠ حصة الأقلية في دخل التابعة

دائن

٤٠٠٠ حقوق الأقلية ($200000 \times 20\%$)

ثالثاً: ورقة عمل التوحيد:

وتشير ورقة عمل التوحيد على النحو التالي:

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

الأرقام الموحدة	الصورة والاستبعاد		ص	ص	بيان
	دائن	مدين			
١٢.....	-	-	٤.....	٨.....	<u>قائمة الدخل</u>
-	-	(١) ١٧.....	-	١٧.....	المبيعات
٣.....	-	-	١.....	٢.....	المد الاستثمار في التابعة
١٥.....	-		٥.....	١١٧.....	١٢/٣١ بضاعة
٤٤.....	(٣) ١.....	-	١.....	٩.....	الإجمالي
٥.....	-	-	١٥.....	٣٥.....	بضاعة ١/١ مشتريات

٦٠٠٠	-	-	٢٠٠٠	٤٠٠٠	مصاريف شراء
٩٠٠٠	-	-	٣٠٠٠	٦٠٠٠	مصاريف مختلفة
٤٠٠٠	-	(٤٠٠٠)	-	-	حصة الأقلية
<u>٩٣٠٠</u>		-	<u>٣٠٠٠</u>	<u>٦٠٠٠</u>	الإجمالي
<u>٥٧٠٠</u>	<u>١٠٠٠</u>	<u>٢١٠٠</u>	<u>٢٠٠٠</u>	<u>٥٧٠٠</u>	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 أوضحتنا 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 لإنفاذ عملية البيع والقيد الثاني لعدم الاعتراف بالخسائر غير المحققة ويأخذ 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

xx 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 أوضحتنا 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 الحقيقة 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 بقابل التخفيض في صافي دخل القابضة للعام نفسه.

ثالثاً: البيع من التابعة إلى القابضة:

في حال بيع بضائع من التابعة إلى القابضة والشركة تستخدمنا نظام الجرد النهائي، فإن الإجراءات المتبعه عند إعداد القوائم المالية الموحدة تتشابه إلى حد كبير مع ما تم الحديث عنه في الفقرة السابقة (٣-١) مع وجود اختلافين هما:

أ- في حال كون بيع البضاعة من التابعة إلى القابضة، فإن معالجة الأرباح أو الخسائر غير الحقيقة وكذلك الأرباح أو الخسائر الحقيقة عند بيع المخزون لأطراف

خارجية، يتم عن طريق تحويل القابضة بجزء من هذه الأرباح أو الخسائر بنسبة سبطرتها 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.

بـ- 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 بستة البيع تظهر بصفات التابعة ضمن رصيد حساب الأرباح المحجوزة. حيث يصبح هذا القيد على النحو التالي

مدين

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 المعاجلة نفسها. ولا يؤثر اتجاه العملية على الإجراءات المتبعه أو على القيود في ورقة عمل التوحيد.

الحالة رقم (٢): بقاء جزء من البضاعة المبادلة غير مباع حتى نهاية السنة لأطراف خارجية:

بافتراض بيانات الحالة رقم (٢) الواردہ في الفقرة السابقة (١-٣) فتكون إجراءات المعاجلة كما يلى:

١) إيراد الاستثمار في التابعة:

$$\begin{array}{r} \text{حصة القابضة من دخل الاستثمار : } \\ ١٤٤٠٠٠ = \%٨٠ \times ١٨٠٠٠ \\ - \text{ أرباح غير محققة في مخزون ١٢/٣١ / } \\ \underline{٨٠٠٠} \\ ١٣٦٠٠ \end{array}$$

ويتم إثباته بالقيد التالي:

١٣٦٠٠ من حـ/ الاستثمار في التابعة

إلى حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة . ١٣٦٠٠

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة .

١٣٦٠٠ من حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

إلى / ملخص الدخل ١٣٦٠٠

إغفال إيراد الاستثمار في التابعة

٢) قيود ورقة عمل التوحيد:

- القيد رقم (١):

مدين

١٣٦٠٠ إيراد الاستثمار في التابعة

دائن

١٣٦٠٠ الاستثمار في التابعة

- القيد رقم (٢):

مددیں میمعات ۲۰۰۰۰

٢٠٠٠٠
المشتريات دائرة

- القيد رقم (٣):

مدین دائن

- القيد رقم (٤):

٣٤٠٠ حصة الأقلية من دخل التابعة

دائن

٣٤٠٠ حقوق الأقلية (١٨٠٠٠ - ٢٠٠١) (%)

من القيود نلاحظ وبالمقارنة مع الحالة رقم (٢) في الفقرة السابقة أن إيراد الاستثمار قد ازداد بقدر ٢٠٠٠ بينما نقصت حصة الأقلية بنفس المقدار لأن الربح غير المحقق تم تحмиيله 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.

وتطهير ورقة عمل التوحيد بنهائية عام ٢٠٠٦ على النحو التالي:

ورقة عمل التوجيد عن الفترة المتباينة في ٢٠٠٦/١٢/٣١

الأرقام الموحدة	الرسوبة والاستهاد		ص	ص	اليان
	ذالن	مسليمن			
١٨٠٠٠٠	-	(٣) ٢٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	٦٢٠٠٠	المائمة الدخل
-	-	(١) ١٣٩٠٠	-	١٣٩٠٠	مبيعات
٤٩٠٠٠	-	(٢) ١٠٠٠	٩٠٠٠	٢٠٠٠	أبراد الاستثمار في التاجة
	-		٤٠٠٠	١٥٣٦٠	بضاعة ١٢/٣١
٤٩٠٠٠					اجمالى

٣٢.....	-	-	١٢.....	٧.....	١/١ بضاعة
١٠.....	(٣)٤.....	-	٤.....	٨.....	مشتريات
٨.....	-	-	٣.....	٥.....	مصاريف شراء
٣٢.....	-	-	١٧.....	١٥.....	مصاريف مختلفة
٣٤.....	-	(٤)٣٤...	-	-	حصة الأطلاع
١٧٥٤...		-	٧٢.....	١٢.....	إجمالي
٣٣٦...	٢٠.....	٣٨.....	١٨.....	٢٣٦...	صافي الدخل
٢٩.....	(٣)١.....	-	١.....	٢.....	<u>المزاولة</u> المخزون

الحالة رقم (٣): عدم قيام الشركة القابضة من بيع المخزون في العام التالي
بافتراض البيانات نفسها الحالة رقم (٣) الواردة في الفقرة السابقة (٣-١) فإن

إجراءات المعالجة تكون على النحو التالي:

١- القيد بدلائل القابضة:

١٩٢٠٠ من ح/ الاستثمار في التابعه

إلى ح/ إيراد الاستثمار في التابعه

١٩٢٠٠

١٩٢٠٠ من ح/ إيراد الاستثمار في التابعه

إلى / ملخص الدخل

١٩٢٠٠

٢- قيد ورقة عمل التوحيد:

- القيد رقم (١):

١٩٢٠٠ إيراد الاستثمار في التابعه
دائن مدين

١٩٢٠٠

- القيد رقم (٢):

مدين

١٠٠٠ بضاعة ١٢/٣١/قائمة دخل

دائن

بضاعة ١٢/٣١/ميزانية

١٠٠٠

- القيد رقم (٣):

مدین

١٠٠٠ أرباح محفوظة في التابعة

دالن

بضاعة ١/١/قائمة الدخل

١٠٠٠

- القيد رقم (٤):

مدین

٤٨٠٠ حصة الأقلية من دخل التابعة

دائن

حقوق الأقلية

٤٨٠٠

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» فقم استبدال الجهة المدينة فيها بالأرباح المحفوظة في التابعة عوضاً عن الاستثمار في التابعة.

٣- ورقة عمل التوحيد:

ورقة عمل التوحيد عن الفورة المتهدية في ٢٠٠٧/١٢/٣١

الأرقام الموحدة	التصويرة والاستبعاد		ص	س	اليهان
	دالن	مدین			
١٨.....	-	-	٨.....	١٠.....	قائمة الدخل
-	-	(١) ١٩٢...	-	١٩٢...	إيراد الاستثمار في التابعة
٢٤.....	-	(٢) ١.....	١٠.....	١٥.....	بضاعة ١٢/٣١
٢٠٤.....	-		٩.....	١٣٤٢...	إجمالي
٢٩.....	(٣) ١.....	-	١.....	٢.....	بضاعة ١/١
١٠٥.....	-	-	٥.....	٥٥.....	مشتريات

٥٠٠٠	-	-	٢٠٠٠	٣٠٠٠	مصاريف شراء
١١٠٠	-	-	٤٠٠٠	٧٠٠٠	مصاريف مختلفة
٤٨٠٠	-	(٤) ٤٨٠٠	-	-	حصة الأقلية
١٥٤٨٠٠		-	٦٦٠٠	٨٥٠٠	إجمالي
٤٩٢٠٠	١٠٠٠	٢٥٠٠	٢٤٠٠	٤٩٢٠٠	صافي الدخل
٢٤٠٠	(٣) ١٠٠٠	-	١٠٠٠	١٥٠٠	الميزانية
-	(٣) ١٠٠٠	-	-	-	المخزون
أرباح محفوظة في ١٢/٣١					أرباح محفوظة في ١٢/٣١

الحالة رقم (٤): بيع المخزون المدور من اصل العملية المبادلة لأطراف خارجية:
بافتراض بيانات المثال نفسه الواردة في الحالة رقم (٤) الفقرة (٣-٢) تكون

المعاجلة المحاسبية على الشكل التالي:

١- بيدلائر الشركة من:

إيراد الاستثمار في التابعة:

حصة القابضة من دخل التابعه : $٢٠٠٠٠ \times \%٨٠ = ١٦٠٠٠$

+ أرباح محفظة نتيجة بيع المخزون : $١٠٠٠ \times \%٨٠ = ٨٠٠$

١٦٨٠٠

و يتم إثباته كما يلي:

١٦٨٠٠ من ح-/ الإستثمار في التابعة

إلى ح-/ إيراد الاستثمار في التابعة ١٦٨٠٠

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

١٦٨٠٠ من ح-/ إيراد الاستثمار في التابعة

إلى ملخص الدخل ١٦٨٠٠

إغفال إيراد الاستثمار في التابعة

٢- قيود ورقة العمل:

- القيد رقم (١):

دائن	مددين
١٦٨٠٠٠	إيراد الاستثمار في التابعة
١٦٨٠٠٠	الاستثمار في التابعة

-

القيد رقم (٢):

دائن	مددين
١٠٠٠٠	أرباح ممحوزة في التابعة
١٠٠٠٠	بضاعة ١١/١ قائمة الدخل

-

القيد رقم (٣):

مددين	
٤٢٠٠٠	حصة الأقلية من دخل التابعة
٤٢٠٠٠	حقوق الأقلية ($٤٠٠٠٠ + ٢٠٠٠٠ \times ٢٠\%$)

ويمقارنة 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

الرقم الموحدة	الصورة والاستهاد		ص	ص	بيان
	مددين	دائن			
١٢٠٠٠	-	-	٤٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	لائحة الدخل
-	-	(١٦٨٠٠٠)	-	١٦٨٠٠٠	المبيعات
٣٠٠٠	-	-	١٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	إيراد الاستثمار في التابعة
١٥٠٠٠	-		٥٠٠٠	١٦٨٠٠٠	بضاعة ١٢/٣١
					إجمالي

٤٤.....	(٣) ١.....	-	١.....	١٥.....		١/١ بضاعة
٥.....	-	-	١٥.....	٣٥.....		مشتريات
٦.....	-	-	٢.....	٤.....		مصاريف شراء
٩.....	-	-	٣.....	٧.....		مصاريف مختلفة
٤٢...	-	(٣) ٤٢...	-	-		حصة الأقلية
٩٣٢...		-	٣٠.....	٧.....		إجمالي
٥٦٨...	١.....	٢١.....	٢٠.....	٥٦٨...		صافي الدخل
		(٣) ١.....	-	-		المجزأة
						الأرباح المحوزة

تمارين حول الوحدة التعليمية الثانية عشرة

التمرين رقم (١):

في ٢٠٠٦/١/١ تملكت الشركة س. ٨٠٪ من صافي أصول الشركة ص. وفي ٢٠٠٦/٧/١ باعت س بضاعة إلى ص. يبلغ ٦٠٠٠٠، تكلفتها ٥٠٠٠٠، وبتاريخ ٢٠٠٦/١٠/١ باعت ص نصف البضاعة المشترأة من س بربع قدره ٧٠٠٠٠ ولم تتمكن من بيع النصف الثاني من البضاعة خلال هذا العام وكذلك خلال عام ٢٠٠٧. وقد باعت النصف الثاني من البضاعة المشترأة من س إلى أطراف خارجية خلال عام ٢٠٠٨ بربع مقداره (٨٠٠٠) وكانت فالماء الدخل لـ س وص خلال عام ٢٠٠٦ كما يلي:

قائمة الدخل في ٢٠٠٦/١٢/٣١

البيان	ص	ص	ص
مبيعات			٢٠٠٠٠
بضاعة ١٢/٣١	٤٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	
الإجمالي	١٤٠٠٠٠	٢٦٠٠٠٠	
بضاعة ١/١	٢٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	
مشتريات	٨٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	
م. شراء	٥٠٠٠٠	١٠٠٠٠	
.	١٠٥٠٠٠	١٥٠٠٠٠	
صافي الربح	٣٥٠٠٠	١١٠٠٠٠	

المطلوب:

- 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 للشركة عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٧/١٢/٣١ كما يلي:

قائمة الدخل في ٢٠٠٧/١٢/٣١

ص	س	البيان
٣٥.....	٧٥.....	مبيعات
١٥.....	٢٥.....	بضاعة ١٢/٣١
٥.....	١٠.....	الإجمالي
١.....	١٥.....	بضاعة ١/١
٢٠.....	٤٠.....	مشتريات
٢٥...	٥....	م. شراء
٣٢٥...	٦.....	
١٧٥...	١٦.....	صافي الدخل

المطلوب:

- ١) إجراء المعاجلة المحاسبية بدفاتر القابضة.
- 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
لس وصل في ٢٠٠٨٦/١٢/٣١ كما يلي:

البيان	ص	ص
مبيعات	٢٤٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠
بضاعة ١٢/٣١	٨٠٠٠	٤٠٠٠
الإجمالي	٣٢٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠
بضاعة ١/١	١٠٠٠٠	٧٠٠٠
مشتريات	١٤٠٠٠	٧٠٠٠
م. شراء	٢٠٠٠	١٠٠٠
	٢٧٠٠٠	١٣٠٠٠
صافي الدخل	٦٠٠٠	٣٠٠٠

المطلوب:

- ١) إجراء العدالة المحاسبية بصفات 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 Transations

الأهداف التعليمية :

بعد قراءة هذه الوحدة سيكون الطالب ملماً بما يلي:

- ١ - أثر العمليات المتبادلة المتعلقة بالسندات على القوائم المالية الموحدة.
- ٢ - إجراءات المعاجلة للعمليات المتبادلة المتعلقة بالسندات بين القابضة والتابعة سواء المشترأة مباشرة أم من السوق المالية.
- ٣ - أثر العمليات المتبادلة المتعلقة بالسندات على إبراد 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 المبادلة المتعلقة بالسندات

(حالة الشراء المباشر)

مقدمة:

عندما تشتري القابضة سندات أصدرها التابعة أو تشتري التابعة سندات أصدرها القابضة سواء بشكل مباشر أم بشكل غير مباشر فإنه يتبع عن هذه العمليات المبادلة أرصدة مقابلة في الأصول والخصوم (في أصول الشركة المشترية وفي خصوم الشركة المصدرة للسندات). وكذلك في المصروف والإيرادات التي تمثل الفوائد التي تتحملها الشركة المصدرة وإيرادات الفوائد المكتسبة للشركة المشترية). ومهدف إعداد القوائم المالية الموحدة يتطلب الأمر استبعاد تلك الأرصدة مقابلة. ولا يشير ذلك الاستبعاد أية مشكلات محاسبية في الحالات التي يكون الشراء مباشرةً بين شركات المجموعة ويقصد بالشراء المباشر قيام إحدى شركات المجموعة بشراء سندات أصدرها شركة أخرى للمجموعة وفي تاريخ إصدار السندات. ففي هذه الأحوال فإن الأرصدة المقابلة للأصول والخصوم وكذلك المصروف والإيرادات تكون متساوية، لذا يتم استبعادها بسهولة دون أن على صافي الربح الموحد دون 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

المشارة 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 العباء الحقيقي للفائدة والذي تتبه الشركة المصدرة للسندات عن إيرادات الفوائد التي تتبهها الشركة المشترية. لذا ينبغي ولأعداد القوائم المالية الموحدة إجراء بعض التسويات عند استبعاد الأرصدة المقابلة نظراً لعدم تساوي القيمة المتباينة بها بدفاتر كل من الشركة المشترية والشركة المصدرة لتلك السندات. انطلاقاً من ذلك سنعالج العمليات المبادلة 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. فإذا:

$$\text{سعر الإصدار} = \text{القيمة الحالية لبلغ الفائدة} + \text{القيمة الحالية للقيمة الاسمية للسند}$$

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 %٥٥

- سعر الفائدة السائد بالسوق %٦٦

- سعر الفائدة السائد بالسوق %٤٤

الخلل :

- سعر الفائدة بالسوق %٥

$$\text{سعر الإصدار} = 10 [1 / 1,05 - (1,05) 200 + (1,05)^2]$$

$$= (7,721 \times 10) + (0,613 \times 200) = 199,81$$

- الإصدار يكون بسعر معادل لقيمة الاسمية للسند.

- سعر الفائدة بالسوق %٦

$$\text{سعر الإصدار} = 10 [1 / 1,06 - (1,06) 200 + (1,06)^2]$$

= 180 يتم إصدار السندات بخصم إصدار 15 دينار للسند.

- سعر الفائدة بالسوق %٤

سعر الإصدار = 216 يتم إصدار السندات بعلاوة إصدار 6 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 الموجلة صرفها لحملة السندات حتى تاريخ الاستحقاق.

من هنا نخلص للتبيّحة التالية:

إن علاوة الإصدار وخصم الإصدار تطفيء دورياً إما بطريقة القسط الثابت أو بمعدل الفائدة المركبة.

المعالجة المحاسبية في حالة الشراء المباشر:

ذكرنا أن هناك ثلاثة حالات: القيمة الاسمية للسند = سعر الإصدار.

القيمة الاسمية للسند < سعر الإصدار يتم الإصدار بعلاوة إصدار

القيمة الاسمية للسند > سعر الإصدار يتم الإصدار بخصم إصدار

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. معدل فائدة ١٠٪
مبلغ ٢٠٠٠٠ نقداً.

في هذا التاريخ اشتريت /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

دائن	مددين	
الاستثمار في سندات	قرض السندات	١٠٠٠
مصرف الفوائد	إيراد الفوائد	١٠٠٠

أما في عام ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ يتم تسحيل القيود السابقة نفسها أما في عام ٢٠٠٨ لا داعي لتسحيل 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 / أصنف	دفاتر الشركة / أصنف
- إثبات عملية شراء السندات :	- إثبات عملية الإصدار ٢٠٠٥/١١
١١٠٠ من المذكورين إلى حـ/النقدية	٢٢٠٠ من حـ/النقدية إلى مذكورين
١٠٠٠ حـ/استثمار في سندات	٢٠٠٠ حـ/قرض السندات
١٠٠٠ حـ/علاوة على الاستثمار	٢٠٠٠ حـ/علاوة الإصدار
- إثبات الإيرادات 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/إيراد الفوائد
٢٥٠ حـ/علاوة على الاستثمار	٥٠٠ حـ/علاوة الإصدار

وبناءً على ذلك تكون قيود ورقة العمل كما يلي :

حيث يلاحظ يجب استبعاد عملية الإقراض وكذلك استبعاد الأرصدة المقابلة لعلاوة الإصدار للجزء المسدد واستبعاد الفوائد مع الإيرادات :

المدين	الدائن	المدين	الدائن
١٠٠٠ قرض السندات	١٠٠٠	١٠٠٠ إيرادات الاستثمار	٧٥٠
٧٥٠ إيراد الاستثمار	٧٥٠	٧٥٠ علاوة الإصدار	٧٥٠
٧٥٠ علاوة على الاستثمار	٧٥٠		

ويكون أثر ذلك على القوائم المالية الموحدة في ٢٠٠٥/١٢/٣١ كما يلي :

المبالغ الموحدة	التصورية والاستبعاد			البيان	
	المدين	الدائن	النهاية أصنف	النهاية أصنف	
٧٥٠	٧٥٠			١٠٠٠	قائمة الدخل : مـ. فوائد سندات
---		٧٥٠	٧٥٠		إيراد استثمار في سندات
---	١٠٠٠		١٠٠٠		قائمة المركز المالي : استثمار في سندات
---	٧٥٠		٧٥٠		علاوة على الاستثمار
١٠٠٠		١٠٠٠		٢٠٠٠	قرض السندات
٧٥٠		٧٥٠		١٠٠	علاوة الإصدار

وفي عام ٢٠٠٦، ٢٠٠٧ تسجل القيود السابقة نفسها، أما عام ٢٠٠٨
لا داعي لتسجيل القيود بسبب تسليم المستحق من القابضة.
أما الحالة الثالثة عندما يتم الإصدار بخصم الإصدار فهي حالة معاكسة تماماً
للحالة السابقة وبالتالي لا داعي لذكر مثال عن هذه الحالة.

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):

تسيد 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٪ وتسلد السندات بعد (٣) سنوات. هذا وقد حققت شركة الأنوار أرباحاً صافية قدرها (٣٠٠٠٠) بـنهاية عام ٢٠٠٧.

المطلوب:

- ١ - إثبات قيد شراء السندات وقيد إيراد الاستثمار في السندات بـنهاية عام ٢٠٠٧ بـدفاتر شركة النور.
- ٢ - احتساب دخل القابضة من أرباح التابع وإجراء القيود الحاسبية اللازمة علماً بأن القابضة تستخدم طريقة حقوق الملكية.
- ٣ - احتساب حصة الأقلية في دخل التابع لـعام ٢٠٠٧.
- ٤ - إجراء قيود التسوية بورقة العمل المتعلقة بالعمليات السابقة لـعام ٢٠٠٧.

التمرين رقم (٢):

تملك شركة (س) ٩٠٪ من صافي أصول الشركة (ص) وفي ٢٠٠٣/١١/١ أصدرت الشركة (س) ١٠٠٠ سند بـفائدة ٨٪ وبـقيمة اسمية ٤٥٠ وبـعلاوة إصدار ٤٥ طرحتها للأكتتاب العام على أن تحصل قيمتها على ثلاثة أقساط متساوية كما يلى:

- قسط اكتتاب في ٢٠٠٣/١١/٢
- قسط تخصيص في ٢٠٠٣/١٢/٢
- قسط ثالث في ٢٠٠٤/١/٢

علمًاً بأن هذه السندات تستحق في ٢٠٠٨/١/١ دفعه واحدة وقد تم الاكتتاب بكامل السندات حيث كان نصف هذا الاكتتاب من الشركة (ص)، حيث احتفظت لهذا الاستثمار إلى تاريخ الاستحقاق وسدلت باقي الأقساط في مواعيدها، هذا وقد حفقت الشركة (ص) أرباحاً صافية كانت على التسوالي ٦٠٠٠٠٤٥٠٠٠ و ٧٥٠٠٠ و ٩٠٠٠٠٠ خلال الأعوام ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ علمًاً بأن كلًاً من الشركتين تستهلك الخصم أو العلاوة بطريقة القسط الثابت، والمطلوب:

- ١) بيان المعاجلة المحاسبية لإصدار السندات بلفاتر (س).
- ٢) بيان المعاجلة المحاسبية للاستثمار في السندات بلفاتر (ص).
- ٣) بيان أثر ذلك على إيراد الاستثمار في التابعه 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 المبادلة المتعلقة بالسندات

(حالة الشراء غير المباشر)

الأهداف التعليمية:

بعد قراءة هذه الوحدة سيكون الطالب ملماً بما يلي:

- ١ - أثر العمليات المبادلة المتعلقة بالسندات على القوائم المالية الموحدة.
- ٢ - إجراءات المعالجة للعمليات المبادلة المتعلقة بالسندات بين القابضة والتابعة سواء المشترأة مباشرة أم من السوق المالية.
- ٣ - أثر العمليات المبادلة المتعلقة بالسندات على إيراد الاستثمار في التابعة.
- ٤ - أثر العمليات المبادلة المتعلقة بالسندات على حصة الأقلية من دخل التابعه.
- ٥ - التعرف على قيود التسوية والاستبعاد المتعلقة بالسندات.



الوحدة التعليمية الرابعة عشرة

العمليات المتبدلة المتعلقة بالسندات

(حالة الشراء غير المباشر)

مقدمة:

قد تشتري التابعه سندات صادرة عن القابضة أو القابضة تشتري مثل هذا النوع من السندات صادرة عن التابعه في فترة لاحقة لتاريخ الإصدار ومن أسواق المال، وبالتالي فهذا الشراء يحول هذه السندات إلى ديون داخلية وكان هذا الفرض 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 التابعه قامت بالشراء نيابة عن القابضة فـأي أرباح أو خسائر ناجمة يجب أن تظهر في دفاتر القابضة في الفترة التي تم فيها الشراء مقابل ظهورها بالقوائم المالية الموحدة، أما بالحالة العاكسة فهي شراء القابضة لسندات صادرة عن التابعه فتسجل القابضة في دفاترها حسب نسبة ملكيتها للتابعه والجزء الباقي يكون من حق الأقلية.

ولكن في كلتا الحالتين فإن هذه الأرباح أو الخسائر يجب أن تسجل أو تطفىء دورياً في الفترة اللاحقة لفترة الشراء.

المعاجلة الحاسبية في حالة الشراء غير المباشر:

١) شراء التابعه لسندات صادرة عن القابضة:

يمكن أن توضع المعاجلة الحاسبية لهذه الحالة من خلال الأمثلة التالية:

أ- حالة وجود أرباح شراء السندات :

مثال:

تمتلك الشركة /اس/ ٩٠٪ من صافي أصول الشركة /اص/. في ١١/١/٢٠٠٥ كان رصيد السندات المستحقة في دفاتر /اس/ يعادل ما قيمته الاسمية ٢٠٠٠ ويعادل فائدة ١٢٪ تدفع الفوائد في ٣١/٦/٢٠٠٨ من كل عام وتستحق في ١١/١/٢٠٠٥ ٥٠٪ من هذه السندات من السوق في ١١/١/٢٠٠٥ اشترت الشركة التابعة /اص/ ٥٠٪ من هذه السندات من السوق المالية بمبلغ ٨٢٠٠ ل.س. واستمر هذا الاستثمار حتى تاريخ الاستحقاق وحققت أرباح التابعة تعادل ٦٠٠٠ - ٨٠٠٠ - ١٠٠٠٠ - ٩٠٠٠ ل.س في الأعوام ٢٠٠٥ - ٢٠٠٦ - ٢٠٠٧ على التوالي.

الحل: في هذه الحالة تم تحقيق أرباح شراء السندات بمبلغ ١٨٠٠ ل.س (١٠٠٠ - ٨٢٠٠).

في عام ٢٠٠٥:

نصيب /اس/ من أرباح /اص/ ٩٠٠٠ = ٥٤٠٠	٩٠٪
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 شراؤها من قبل /اص/ كانه تسديد لقيمة هذا القرض وفي هذه الحالة حسب نظرية الوكالة يمكن للشركة المصدرة للسندات اعتبار أي أرباح أو خسائر عن التسديد.

- تم تخفيض ٦٠٠ ل.س من إيراد الاستثمار، وذلك لأن المدفوع سينخفض بالقولم الموحدة مقابل الإيراد، وعما 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. ومبغ 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 /صـ/
٥٥٢٠٠	إلى حـ/إيراد الاستثمار في التابعة
	إثبات الأرباح المحققة لدى التابعة

قيود ورقة العمل:

دائن	مدين	
		٥٥٢٠٠ إيراد الاستثمار في التابعة استثمارات في /صـ/
دائن	مدين	
مصاريف الفوائد	١٠٠٠ إيراد الفوائد	١٦٠٠
الاستثمار في السندات	٨٨٠٠ سندات مستحقة	١٠٠٠
أرباح شراء السندات		١٨٠٠

للترخيص:

القيود في دفاتر التابعة كما يلي:

عند شراء السندات:

الميزانية للتابعة	إلى مذكورين	من حـ/الاستثمار في للسندات
ـ/النقدية	١٠٠٠ استثمار سندات	٨٤٠٠
ـ/خصم على الشراء (١٢٠٠)	ـ/خصم الاستثمار	١٨٠٠
	٨٨٠٠	

وهي التي تتول من
قيود الاستبعاد

عند تحصيل الفائدة:

١٦٠٠	إيرادات الفوائد	إلى حـ / من مذكورين
١٠٠٠	النقدية	حـ /
٦٠٠	خـ / خصم على الاستثمار	

قيود القابضة:

عند دفع الفائدة الخاصة للتابعة: ١٠٠٠ حـ / م. الفوائد إلى حـ / النقدية
 لاحظ الفرق بين إيراد التابعه (١٦٠٠) ومصروف القابضة (١٠٠٠) والفرق (٦٠٠)
 هو مبلغ استهلاك أرباح شراء السندات التي تم توزيعها عند حساب إيراد الاستثمار.

في عام ٢٠٠٦:

٧٢٠٠	نصيب (س/من دخل (ص/ ٨٠٠٠ × ٩٠% =
<u>٦٠٠</u>	يطرح: إطفاء ٢٠٠٤ لأرباح شراء السندات
<u>٧١٤٠٠</u>	إيراد الاستثمار في التابعه

ويتم إثبات القيود التالية:

٧١٤٠٠ ٧١٤٠٠ من حـ / الاستثمار في (ص/ إلى حـ / إيراد الاستثمار في
 التابعه

إثبات الأرباح الحقيقة لدى التابعه

قيود ورقة العمل:

دائن	مدين	
٧١٤٠٠	٧١٤٠٠	إيراد الاستثمار في التابعه . الاستثمار في (ص/
دائن	مدين	
١٦٠٠	١٠٠٠	إيراد الفوائد
الاستثمار في السندات	٩٤٠٠	سندات مستحقة
الاستثمار في (ص/	١٠٠٠	
	١٢٠٠	

لاحظ بأن حساب الاستثمار في أصل / خفض يبلغ (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 أصل من دخل أصل = $10000 \times 90\% = 9000$

طرح: إطفاء ٢٠٠٥ لأرباح شراء السندات (٦٠٠)

إيراد الاستثمار في التابعة

ويتم إثبات القيود التالية:

٨٩٤٠٠ من حـ/ الاستثمار في أصلـ إلى حـ/ إيراد الاستثمار في التابعـ
إثبات الأرباح الحقيقة لدى التابعـة

قيود ورقة العمل:

دائن	مدین	٨٩٤٠٠
الاستثمار في أصلـ	إيراد الاستثمار في التابعـة	٨٩٤٠٠
دائن	مدین	١٦٠٠
المعروف الفوائد	إيراد الفوائد	١٦٠٠
الاستثمار في سنداتـ	سندات مستحقةـ	١٠٠٠
الاستثمار في أصلـ		٦٠٠

أما في نهاية عام ٢٠٠٨ لا توجد أي قيود ولا تأثير على القوائم المالية الموحدة نتيجة لتسديد القرض من القابضة.

بـ - حالة وجود خسائر شراء سنداتـ:

مثال:

افتراض معلومات المثال السابق نفسه باستثناء أن الشراء تم بمبلغ ١١٨٠٠ لـ.س نقداً. لاحظ بهذه الحالة وجود خسائر شراء سندات $1800 - 11800 = 11800$ لـ.س

في عام ٢٠٠٥

نصيب /س/ من أرباح /ص/ $٩٠٠٠ \times \%٩٠ = ٥٤٠٠٠$

بطرح : أرباح شراء السندات (١٨٠٠)

يضاف: إطفاء ٢٠٠٣ لأرباح شراء السندات ٦٠٠

٥٢٨٠٠ إيراد الاستثمار في التابعة

و يتم إثبات القيود التالية:

٥٢٨٠٠ من حـ/الاستثمار في /ص/ إلى حـ/إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات الأرباح الحقيقة لدى التابعة

قيود ورقة العمل:

دالن مدین

٥٢٨٠٠ إيراد الاستثمار في التابعة الاستثمار في /ص/

دالن مدین

٤٠٠ إيراد الفوائد ١٠٠ مـ. الفوائد

١٠٠٠ ١١٢٠٠ سندات مستحقة ١١٢٠٠ الاستثمار في السندات

١٨٠٠ خسائر شراء السندات

للتوسيع:

الميزانية الختامية

القيود في دفاتر التابعة كما يلي:

١١٨٠٠ من مذكورين إلى حـ/ النقدية ١٠٠٠ استثماري سندات:

١٠٠ حـ/الاستثمار في السندات ١٢٠٠ علاوة شراء سندات

١٨٠٠ حـ/علاوة شراء السندات ١١٢٠٠

وهي التي تنزل من قيود الاستبعاد

إثبات عملية الشراء

١٠٠٠ من حـ/النقدية إلى حـ/إيراد الفوائد

تحصيل إيراد الاستثمار

٦٠٠ من حـ/إيراد الفوائد إلى حـ/علاوة شراء سندات

تنزيل استهلاك العلاوة

لـ عام ٢٠٠٦

نصيب /س/من دخل /صـ/ % ٩٠ × ٨٠٠٠ = ٧٢٠٠

يضاف: إطفاء ٤٠٠ خسارة شراء السندات (٦٠٠)

٧٢٦٠٠

إيراد الاستثمار في التابعة

ويتم إثبات القيود التالية:

٧٢٦٠٠ من حـ/الاستثمار في /صـ/ إلى حـ/إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات الأرباح المحققة لدى التابعة

قيود ورقة العمل:

دائن

مدين

٧٢٦٠٠ إيراد الاستثمار في التابعة ٧٢٦٠٠ من حـ/الاستثمار في /صـ/

٤٠٠ إيراد الفوائد

الاستثمار في السندات

١٠٠٠ سندات مستحقة

١٢٠٠ الاستثمار في /صـ/

لـ عام ٢٠٠٧

نصيب /س/من دخل /صـ/ % ٩٠ × ١٠٠٠٠ = ٩٠٠٠

يضاف: إطفاء ٤٠٠ خسارة شراء السندات ٦٠٠

٩٠٣٠٠

إيراد في التابعة

و يتم إثبات القيود التالية:

٩٠٦٠٠ من حـ/الاستثمار في /صـ / إلى حـ/إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات الأرباح الخفقة لدى التابعة

قيود ورقة العمل:

دائن	مددين		
/ الاستثمار في /صـ	إيراد الاستثمار في التابعة	٩٠٦٠٠	٩٠٦٠٠
دائن	مددين		
مـ. الفوائد	إيراد الفوائد	٤٠٠	
الاستثمار في السندات	سندات مستحقة	١٠٠٠	١٠٠٠
/ الاستثمار في /صـ		٦٠٠	

٢) شراء القابضة لسندات صادرة عن التابعة:

لا تختلف المعالجة الحاسبية سواء في دفاتر القابضة أو في أوراق العمل إلا في التواхи التالية:

- عند احتساب إيراد الاستثمار يزداد أو ينقص بمحصلة القابضة فقط من أي أرباح أو خسائر شراء، والجزءباقي فيحمل إلى حق الأقلية.
- عند تسجيل قيد ورقة العمل و مقابلة السندات المستحقة للإستثمار في السندات والمصروف بالإيراد يتم وضع حساب الاستثمار في التابعة والأرباح المتحجزة في التابعة حسب نسبة ملكية القابضة للتابعة عوضاً عن استخدام حساب الاستثمار في التابعة فقط، والطريقة الأكثر شيوعاً هو استخدام الأرباح المتحجزة فقط بكامل المبلغ.

أ- حالة أرباح شراء السندات:

مثال:

افرض معلومات المثال السابق نفسه باستثناء أن السندات صادرة عن الشركة التابعة /ص/ وتم شراء نصف هذه السندات من القابضة /س/ بـ ٨٢٠٠ ل.س.

الحل: نلاحظ بأن هناك أرباح شراء سندات بـ ١٨٠٠ ل.س.

في عام ٢٠٠٥:

$$\begin{array}{rcl} \text{نصيب /س/ من دخل /ص/} & = & ٥٤٠٠ - \%٩٠ \times ٦٠٠٠ \\ \text{يضاف: حصة القابضة من أرباح الشراء} & = & ١٦٢٠ - \%٩٠ \times ١٨٠٠ \\ \text{بطرح: حصة القابضة من إطفاء أرباح /٢٠٠٥ / \%٩٠ \times ٣٠٠} & = & (٥٤٠) \\ \text{إيراد الاستثمار في التابعة} & = & ٥٥٠٨٠ \end{array}$$

حساب حق الأقلية :

$$\begin{array}{rcl} \text{حصة الأقلية من دخل /ص/} & = & ٦٠٠٠ - \%١٠ \times ٦٠٠٠ \\ \text{يضاف: حصة الأقلية من أرباح الشراء} & = & ١٨٠ - \%١٠ \times ١٨٠٠ \\ \text{بطرح: إطفاء ٢٠٠٥ بـ \%١٠ \times ٣٠٠} & = & (٦٠) \\ \text{حصة الأقلية} & = & ٦١٢٠ \end{array}$$

وبتم إثبات القيود التالية:

٥٥٠٨٠ من حـ/الاستثمار في /ص/ إلى حـ/إيراد الاستثمار في التابعة
إثبات الأرباح الحقيقة لدى التابعة

قيود ورقة العمل:

$$\begin{array}{ccc} \text{مديسن} & & \text{دالسن} \\ ٥٥٠٨٠ & & ٥٥٠٨٠ \\ \text{إيراد الاستثمار في التابعة} & & \text{الاستثمار في /ص/} \end{array}$$

دائن	مددين	
م. الفوائد	إيراد الفوائد	١٦٠٠
الاستثمار في السندات	سندات مستحقة	٨٨٠٠
أرباح شراء السندات		١٨٠٠

دائن	مددين	
حق الأقلية	حصة الأقلية	٦١٢٠

في عام ٢٠٠٦

$$\begin{array}{l} \text{نصيب اس/ من أرباح اس/} = ٧٢٠٠٠ \times ٨٠٠٠٠ \times \%٩٠ \\ \text{يطرح: إطفاء ٢٠٠٤ بحصة القابضة} = ٥٤٠٠ \times \%٩٠ \\ \text{إيراد الاستثمار في التابعة} = ٧١٤٦٠ \end{array}$$

$$\begin{array}{l} \text{نصيب الأقلية من الدخل} = ٨٠٠٠٠ \times \%١٠ \\ \text{يطرح: إطفاء ٢٠٠٦ بحصة الأقلية} \\ \underline{\underline{7٩٤٠}} \end{array}$$

- ويتم إثبات القيود التالية:

٧١٤٦٠ ٧١٤٦٠ من حـ/الاستثمار في اس/ إلى حـ/إيراد الاستثمار في التابعة
إثبات الأرباح المحققة لدى التابعة

قيود ورقة العمل:

دائن	مددين	
م. الفوائد	إيراد الفوائد	٧١٤٦٠
الاستثمار في السندات	سندات مستحقة	٩٤٠٠
الأرباح المختجزة		١٢٠٠
دائن	مددين	
حقوق الأقلية	حصة الأقلية	٧٩٤٠

في عام ٢٠٠٧ :

نصيب اس / من أرباح اص / $10000 \times \% 90 = 9000$

يطرح: إطفاء ٢٠٠٧ بمحصلة القابضة $600 \times \% 90 = 540$

إيراد الاستثمار في التابعة ٨٩٤٦٠

نصيب الأقلية من الدخل $10000 \times \% 10 = 1000$

يطرح: إطفاء ٢٠٠٧ بمحصلة الأقلية $600 \times \% 10 = 60$

محصلة الأقلية ٩٩٤٠

- ويتم إثبات القيود التالية:

٨٩٤٦٠ ٨٩٤٦٠ من حـ / الاستثمار في اص / إلى حـ /إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات الأرباح الحقيقة لدى التابعة

قيود ورقة العمل:

دائن مديون

٨٩٤٦٠ ٨٩٤٦٠ إيراد الاستثمار في التابعة إلى الاستثمار في اص /

دائن مديون

١٦٠٠ ١٠٠٠ إيراد الفوائد م. الفوائد

١٠٠٠ ١٠٠٠ سندات مستحقة الاستثمار في السندات

دائن مديون

٦٠٠

الأرباح المختجزة

٩٩٤٠ ٩٩٤٠ حصة الأقلية حقوق الأقلية

بـ - 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/ $6000 \times 9\% = 540$

يطرح: نصيب /س/ من خسائر شراء السندات $1800 \times 9\% = 162$

يضاف: إطفاء ٢٠٠٥ بمقدار الأقلية $540 - 162 = 378$

٥٢٩٢٠ إيراد الاستثمار في التابعة

نصيب الأقلية من الدخل $6000 \times 1\% = 60$

يطرح: نصيب الأقلية من الخسارة $1800 \times 1\% = 18$

يضاف: إطفاء ٢٠٠٥ بمقدار القابضة $60 - 18 = 42$

٥٨٨٠ حصة الأقلية

- ويتم إثبات القيد التالية:

٥٢٩٢٠ من ح-/ الاستثمار في /ص/ إلى ح-/إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات الأرباح المحققة لدى التابعة

قيود ورقة العمل:

دالن	مدین	
الاستثمار في /ص/	٥٢٩٢٠	إيراد الاستثمار في التابعة
دالن	مدین	
م. الفوائد	٤٠٠	إيراد الفوائد
استثمار في سندات	١٠٠٠	١١٢٠٠ سندات مستحقة
	١٨٠٠	خسائر شراء السندات
دالن	مدین	
حقوق الأقلية	٥٨٨٠	٥٨٨٠ حصة الأقلية

في عام ٢٠٠٦:

نصيب اس/ من دخل اص/ $\times ٩٠\% = ٧٢٠٠٠$

(٥٤٠) يطرح: إطفاء ٢٠٠٦ بمحصلة القابضة

٧١٤٦٠ إيراد الاستثمار في التابعة

نصيب الأقلية من الدخل $\times ٨٠\% = ٨٠٠٠$

(٦٠) يضاف: إطفاء ٤ ٢٠٠٤ بمحصلة الأقلية

٨٠٦٠ حصة الأقلية

- ويتم إثبات القيود التالية:

٧١٤٦٠ من حـ/ الاستثمار في اصـ/ إلى حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

قيود ورقة العمل:

دائن	مدین	٧١٤٦٠
إلى الاستثمار في اصـ/	إيراد الاستثمار في التابعة	
دائن	مدین	
مـ. الفوائد	إيراد الفوائد	٤٠٠
استثمار في سندات	سندات مستحقة	١٠٦٠٠
	الأرباح المختزنة	١٢٠٠
دائن	مدین	
حقوق الأقلية	حصة الأقلية	٨٠٦٠

في عام ٢٠٠٧:

نصيب اس/ من دخل اص/ $\times ٩٠\% = ٩٠٠٠٠$

٥٤٠ يضاف: إطفاء ٢٠٠٧ بمحصلة القابضة

٩٠٥٤٠ إيراد الاستثمار في التابعة

نصيب الأقلية من الدخل $1000 \times 10\% = 100$
 إضافة: إطفاء 2007 بحصة الأقلية $10\% \times 600 = 60$
 $\underline{10060}$ حصة الأقلية

- ويتم إثبات القيود التالية:

90540 من ح/ الاستثمار في /ص/ إلى ح/ لإبراد الاستثمار في التابعة
 إثبات إبراد الاستثمار

قيود ورقة العمل:

دائنن	مدین	
الاستثمار في /ص/	إبراد الاستثمار في التابعة	90540
دائنن	مدین	
م. الفوائد	إبراد الفوائد	400
الاستثمار في السندات	سندات مستحقة	1000
	الأرباح المحتجزة	600
دائنن	مدین	
حقوق الأقلية	حصة الأقلية	10060

مثال شامل:

في ١/١/٢٠٠٥ اشترت الشركة /س/ 90% من صافي أصول الشركة /ص/
 بمبلغ 225000 ل.س نقداً. وبلغت صافي أصول الشركة /ص/ في هذا التاريخ

كما يلي: 250000

رأس مال الأسهم	50000
رأس المال الإضافي	100000
أرباح محفوظة	100000
	$\underline{250000}$

في ٢٠٠٥/١١ أصدرت الشركة /اس/ سندات دين قيمتها ٢٥٠٠٠ بمعدل فائدة ٦٪ الذي يعادل معدل الفائدة السوقية بتاريخ الإصدار، تستحق هذه السندات في ٢٠٠٨/١٢ من كل عام.

في ٢٠٠٧/١٢ اشترت الشركة /اس/ ٥٪ من هذه السندات من السوق المالية بـ ١٠٠٠ ل.س نقداً واستمرت ملكيتها للسندات لتاريخ الاستحقاق.

وفي ٢٠٠٧/١٣ اشترت الشركة /اس/ جميع السندات الصادرة عن الشركة /اس/ بتاريخ ٢٠٠٦/١١ بمبلغ ١١٠٠٠ ل.س نقداً من السوق المالية، حيث كانت القيمة الاسمية هذه السندات ١٠٠٠٠ بمعدل فائدة ٨٪ يعادل الفائدة السوقية وتستحق هذه السندات في ٢٠٠٨/١٢ من كل عام. وتستخدم كلتا الشركتين طريقة التوزيع المتساوي في إطفاء العلاوة أو الخصم ولقد حققت الشركة /اس/ دخلاً يعادل ٥٠٠٠، ١٠٠٠٠ 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 ربع شراء بمقدار ٢٥٠٠
- شراء سندات صاعد حقق خسارة شراء بمقدار ١٠٠٠

في عام ٢٠٠٧ :

$$\text{نصيب /اس/ من أرباح /اس/} = ٥٠٠٠ \times ٩٪ = ٤٥٠٠$$

يضاف: أرباح شراء السندات بالكامل $(12500 - 10000)$ ٢٥٠٠

إطفاء ٢٠٠٧ لخسارة الشراء بمحصلة القابضة $(9\% \times 5000)$ ٤٥٠

يطرح: إطفاء ٢٠٠٧ لأرباح شراء السندات بالكامل (12500)

<u>(٩٠٠)</u>	خسارة شراء السندات بمحصه القابضة $(1000 \times 9\%) =$
<u>٤٥٨٠٠</u>	إيراد الاستثمار في التابعة
<u>٥٠٠</u>	= $91\% \times 5000$ نصيب الأقلية من الدخل
<u>٥٠</u>	إضاف: إطفاء ٢٠٠٧ لخسارة الشراء بمحصه الأقلية $91\% \times 5000 = 50$
<u>(١٠٠)</u>	يطرح: خسارة شراء السندات بمحصه الأقلية $91\% \times 1000 = (100)$
<u>٤٩٥٠</u>	محصه الأقلية

و تكون القيود كما يلي :

٤٥٨٠٠ من حـ/ الاستثمار في /صـ/ إلى حـ/إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

- القيود في ورقة العمل:

دائن	مدین	
/	إيراد الاستثمار في التابعة	الاستثمار في /صـ/
دائن	مدین	
مـ. الفوائد	إيراد الفوائد	١٢٥٠ ٢٥٠٠
الاستثمار في السندات	سندات مستحقة	١١٢٥٠ ١٢٥٠٠
أرباح شراء السندات		٢٥٠٠
دائن	مدین	
مـ. الفوائد	إيراد الفوائد	٨٠٠ ٣٠٠
الاستثمار في السندات	سندات مستحقة	١٠٥٠٠ ١٠٠٠٠
	خسائر شراء السندات	١٠٠٠
دائن	مدین	
حقوق الأقلية	محصه الأقلية	٤٩٥٠ ٤٩٥٠

دائن	مدین	
الاستثمار في أصل /	رأس مال الأسهم	٢٢٥٠٠٠
حقوق الأقلية	رأس المال الإضافي	٢٥٠٠٠ ١٠٠٠٠
	أرباح محجوزة	١٠٠٠٠٠

وتكون القوائم المالية الموحدة في ٢٠٠٧/١٢/٣١

الأرقام الموحدة	التسوية والاستبعاد		التابعة	القابضة	البيان
	الدائن	المدين			
٤٧٢٢٠٠			١٧٢٥٠٠	٢٩٩٧٠٠	قائمة الدخل :
-----		(١) ٤٥٨٠٠		٤٥٨٠٠	المبيعات
-----		(٢) ٢٥٠٠	٢٥٠٠	٣٠٠	غير استثمار في التابعة
		(٣) ٣٠٠			غير إرادات الفوائد
٢٥٠٠	(١) ٢٥٠٠				أرباح شراء السندات
١٢٩٢٠٠			٧٥٠٠	٥٤٢٠٠	بضاعة آخر المدة
٦٠٣٩٠٠	٢٥٠٠	٤٨٦٠٠	٢٥٠٠٠	٤٠٠٠٠	مع الأرصدة الدالة
١١٥٠٠			٦٥٠٠	٥٠٠٠	بضاعة أول المدة
٣٠٦٧٠٠			١٣٤٢٠٠	١٧٢٥٠٠	مشتريات
١٢٥٠	(١) ١٢٥٠		٨٠٠	٢٥٠٠	م. الفوائد
	(٢) ٨٠٠				
١٠٠٠		(٣) ١٠٠٠			خسائر شراء السندات
٤٢٣٩٥٠	٢٠٥٠	١٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٢٥٠٠	مع الأرصدة المدنية
(٤٩٥٠)		(٤) ٤٩٥٠			حصة الأقلية
١٧٥٠٠	٤٥٥٠	٥٤٥٥٠	٥٠٠٠	١٧٥٠٠	صافي الدخل
١٥٠٠		(٥) ١٠٠٠	١٠٠٠	١٥٠٠	+ أرباح محجزة ١/١

(٢٥٠٠٠)			----	(٢٥٠٠٠)	- توزيعات أرباح
٣٠٠٠	٤٠٠	١٥٤٠٠	١٥٠٠٠	٣٠٠٠	أرباح متحجزة ١٢/٣١
١٥٠٠٠			١٠٠٠٠	٥٠٠٠	قائمة المركز المالي:
١٥٣٢٥٠			١١٣٧٥٠	٣٩٥٠	أصول: النقدية
١٢٩٢٠٠			٧٥٠٠	٥٤٢٠٠	ذمم مدينة بضاعة
-----	(١) ٤٥٨٠٠ (٢) ٢٢٥٠٠			٢٧٠٨٠٠	استثمار في أص/ا
-----	(٣) ١١٢٥٠ (٤) ٩٠٠		١١٢٥٠	١٠٠	استثمار في سندات
١٦٥٠٠			٧٠٠٠	١٠٠٠٠	مبابي
(٤٠٠٠)			(١٠٠٠)	(٢٥٠٠)	مج. أ. مبابي
٥٥٧٤٥٠	٢٩٤٠٠		٣٥٠٠٠	٥٠٠٠	مج الأصول
٩٠٠٠			٤٠٠٠	٥٠٠٠	الخصوم: دالتون
١٢٥٠٠		(١) ١٢٥٠٠ (٣) ١٠٠٠	١٠٠٠	٢٥٠٠	سندات مستحقة
٢٩٩٥٠	(١) ٤٠٠ (٢) ٢٥٠٠				حق الأقلية
٧٥٠٠		(٤) ٥٠٠	٥٠٠٠	٧٥٠٠	رأس مال الأسهم
٥٠٠٠		(٥) ١٠٠٠	١٠٠٠	٥٠٠٠	رأس المال الإضافي
٣٠٠٠	٤٠٠	١٥٤٥٥٠	١٥٠٠٠	٣٠٠٠	أرباح متحجزة ١٢/٣١
٥٥٧٤٥٠	٣٢٧٠٥	٣٢٧٠٥	٣٥٠٠٠	٥٠٠٠	مج الخصوم وال حقوق

في عام ٢٠٠٨ :

نصيب أص/ من دخل أص/ = $\% ٩٠ \times ١٠٠٠٠$

يضاف : إطفاء ٢٠٠٨ لخسارة الشراء بمقدمة القابضة

يطرح: إطفاء ٢٠٠٨ لأرباح شراء السندات بالكامل

إثراد الاستثمار في التابعة

٩٠٠٠

٤٥٠

(١٢٥٠)

٨٩٢٠٠

نصيب الأقلية من دخل /ص/ $10000 \times 10\% = 1000$
 يضاف: إطفاء ٢٠٠٦ خسارة الشراء بمحصه الأقلية
 $\underline{50}$
١٠٥٠

حصة الأقلية

و تكون القيد كما يلي :

٨٩٢٠٠ من حـ/ الاستثمار في /صـ/ إلى حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة
إثبات أرباح الاستثمار في التابعة

- قيد ورقة العمل:

دائن	مدین	
/صـ/ الاستثمار في	إيراد الاستثمار في التابعة	٨٩٢٠٠ ٨٩٢٠٠
دائن	مدین	
مصارف الفوائد	إيراد الفوائد	١٢٥٠ ٢٥٠٠
/صـ/ استثمار في		١٢٥٠
مصارف الفوائد	إيراد الفوائد	٨٠٠ ٣٠٠
	الأرباح المحتجزة	٥٠٠
دائن	مدین	
حقوق الأقلية	حصة الأقلية	١٠٠٥٠ ١٠٠٥٠
دائن	مدین	
/صـ/ استثمار في	رأس المال الأسهم	٢٦٩٥٠ ٥٠٠٠
حقوق الأقلية	رأس المال الإضافي	٢٩٩٥٠ ١٠٠٠٠
أرباح محجوزة (٣٠٠٠٠-١٠٠٠)		١٤٩٥٠٠
حـ/ الاستثمار في /صـ/		
-١- ٨٩٢٠٠ رصيد ١/١		
-٢- ١٢٥٠ حـ/ الدخل		
٢٦٩٥٠ رصيد		
واحد المدف		

و تكون القوائم المالية الموحدة في ٣١/١٢/٢٠٠٨

البيان الأرقام الموحدة	التسوية والاستبعاد		التابعة	القابضة	
	المدالس	المدين			
٤٣٧٥٠٠			١٩٧٥٠٠	٢٤٠٠٠	<u>قائمة الدخل:</u>
					المبيعات
-----		(١) ٨٩٢٠٠		٨٩٢٠٠	إيراد استثمار في التأمين
---		(٢) ٢٠٠ (٣) ٣٠٠	٢٥٠٠	٣٠٠	إيراد الفوائد
٦٥٠٠٠			٤٠٠٠	٧٥٠٠٠	بضاعة ١٢/٣١
٥٠٢٥٠٠		٩٢٠٠٠	٢٤٠٠٠	٣٥٤٠٠	مج أرصدة دائنة
١٢٩٢٠٠			٧٥٠٠٠	٥٦٢٠٠	بضاعة ١/١
١٥٠٠٠			٥٠٠٠	١٠٠٠٠	مشتريات
١٢٥٠	(١) ١٢٥٠٠ (٢) ٨٠٠		٨٠٠	٢٥٠٠	م. فوائد
٣٢٥٠٠			١٤٢٠٠	١٨٣٠٠	م. أخرى
٣١٢٩٥٠	٢٠٠		١٤٠٠٠	١٧٥٠٠	مج أرصدة مدينة
(١٠٠٠)		(١) ١٠٠٥٠			حصة الأقلية
١٧٩٥٠٠	٢٠٠	١٠٢٠٠	١٠٠٠٠	١٢٩٥٠٠	صافي الدخل
٣٠٠٠		(٢) ٥٠٠ (٣) ١٤٩٥٠٠	١٥٠٠٠	٣٠٠٠٠	+ أرباح مختصرة ١/١
(٢٥٠٠٠)			-----	(٢٥٠٠٠)	- توزيعات أرباح
٤٥٤٥٠٠	٢٠٠	٢٥٢٠٠	٢٥٠٠٠	٤٥٤٥٠٠	أرباح مختصرة ١٢/٣١
					<u>قائمة المركز المالي:</u>
٣٥٠٠٠			٢٥٠٠٠	١٠٠٠٠	أصول: النقدية
١٧٠٠٠			١٢٠٠٠	٥٠٠٠٠	ذمم مدينة
٦٥٠٠			٤٠٠٠	٢٥٠٠٠	بضاعة
-----	(١) ٨٩٢٠٠ (٢) ١٢٥٠٠ (٣) ٢٦٩٥٠٠			٣٦٠٠٠	الاستثمار في أص/
١٩٠٠٠			٩٠٠٠	٩٠٠٠٠	المبانى
(٥٠٠٠٠)			(٢٥٠٠٠)	(٣٠٠٠٠)	مج. أ. مبانى
٧٢٠٠	٣٦٠٠٠		٣٧٥٠٠٠	٦٠٥٠٠	مج الأصول

١٠٠٥٠٠			٧٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	الخصوم: دالون
٤٠٠٠	(١) ١٠٠٥٠				جز. الأقلية
	(٢) ٢٩٩٥٠				
٧٥٠٠		(٣) ٥٠٠٠٠	٥٠٠٠	٧٥٠٠	رأس المال الاسمي
٥٠٠٠		(٤) ١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	٥٠٠٠	رأس المال الإضافي
٤٥٤٥٠٠	٢٠٥٠	٤٥٢٠٥٠	٤٥٠٠٠	٤٥٤٥٠٠	أرباح مخزنة
٧٢٠٠٠	٤٢٠٥٠	٤٢٠٥٠	٤٧٥٠٠	٦٠٠٠	مج. الخصوم
	٤٠٢٠٥٠	٤٠٢٠٥٠			مج. التسويات

مثال على اختلاف السياسات بين شركات المجموعة:

تمتلك الشركة /س/ ٩٠٪ من صافي أصول الشركة /ص/. في ١/١/٢٠٠٥ كان رصيد السندات المستحقة في دفاتر /س/ يعادل ما قيمته الاسمية ٢٠٠٠٠ ل.س وبمعدل فائدة ١٠٪ تدفع كل ١٢/٣١ من كل عام وتستحق في ١/١/٢٠٠٨. 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 وحققت التابعة أرباحاً تعادل ٦٠٠٠٠ - ٨٠٠٠٠ - ١٠٠٠٠٠ في الأعوام ٢٠٠٥ - ٢٠٠٦ - ٢٠٠٧ - ٢٠٠٨ على التوالي. علماً: بأن الشركة القابضة /س/ تتبع طريقة القسط المتساوي في إطفاء العلاوة أو الخصم أما التابعة /ص/ فتقوم بالإطفاء بنسبة ٥٪:٣٪ على التوالي.

الحل: لاحظ نتيجة لارتفاع سعر الفائدة هذا الأمر أدى للحصول على أرباحاً شراء سندات بمبلغ ٢٤٠٠٠ ل.س.

- التكفة التي تحملتها الشركة /ص/ للحصول على سندات قيمتها الاسمية ١٠٠٠٠ هي:

$$10000 \times (1,11)^{-4} = 10000 \times 0,66 = 6600 \text{ ل.س}$$

أرباح شراء السندات ١٠٠٠٠ - ٦٦٠٠ = ٣٤٠٠ ل.س

في عام ٢٠٠٥

قيود الشركة التابعة :

عند شراء السندات:

١٠٠٠٠ من حـ/ استثمار في سندات إلى مذكورين

حـ/ النقدية ٦٦٠٠

حـ/ خصم على الشراء ٣٤٠٠

إثبات شراء السندات

قيود الشركة القابضة

٢٠٠٠ من حـ/ م. الفوائد

٢٠٠٠ إلى حـ/ النقدية

تسديد الفوائد منها ١٠٠٠ للتابعة

عند تحصيل الفوائد في ١٢/٣١:

٢٧٠٠ من مذكورين إلى حـ/ إيرادات الاستثمار

حـ/ النقدية ١٠٠٠

حـ/ خصم على الشراء (١٧٠٠ - ٥٥ × ٣٤٠٠) ١٧٠٠

الميزانية الختامية

١٠٠٠٠ استثمار في سندات

(١٧٠٠) خصم الشراء

٨٣٠٠

وهي التي تسرى من قيود الاستبعاد

إيراد الاستثمار في التابعه :

نسبة /س/ من دخل /ص/ = $\frac{6000}{90} \times 6000 = 40000$

إضافة: أرباح شراء السندات

يطرح: إطفاء ٢٠٠٥ لأرباح الشراء (٢٧٠٠٠ - ١٧٠٠٠) = (١٠٠٠)

٥٥٧٠٠ إيراد الاستثمار في التابعه

وتكون القيود المحاسبية:

٥٥٧٠٠٠ من حـ/ الاستثمار في أصـ/ إلى حـ/ إيراد الاستثمار في

التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعـة

قيود ورقة العمل:

دالسن	مدین		
		٥٥٧٠٠٠	إيراد الاستثمار في التابعـة
دالسن	مدین		الاستثمار في أصـ/
استثمار في سندات	قرض السندات	٨٣٠٠٠	١٠٠٠٠
مـ. الفوائد	إيراد استثمار سندات	١٠٠٠	٢٧٠٠
أرباح شراء السندات		٣٤٠٠	

ويكون التأثير على ورقة العمل للعام ٢٠٠٥ كما يلي :

الأرقام الموحدة	التسوية والاستبعاد		التابعة	القابضة	البيان
	المدين	الدالسن			
١٠٠٠	١٠٠٠			٢٠٠٠	قائمة الدخل : مـ. الفوائد
----		٢٧٠٠	٢٧٠٠		إيراد استثمار سندات
٢٥٠٠		٢٥٠٠		٥٠٠٠	قائمة المدخر المالي : قرض السندات
----	٨٣٠٠		٨٣٠٠		الاستثمار في السندات

في عام ٢٠٠٦:

نصيب اس/ من دخل اص/ $\times ٨٠٠٠٠ - ٧٢٠٠٠$	<u>١٠٢٠٠</u>	بطرح: إطفاء ٢٠٠٦ لأرباح شراء السندات
		(١٠٠٠٠ - ٢٠٢٠٠)
<u>٧٠٩٨٠٠</u>		إيراد الاستثمار في التابعة

و تكون القيود المحاسبية:

٧٠٩٨٠٠ ٧٠٩٨٠٠ من ح-/ الاستثمار في اص/ إلى ح-/ إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

قيود ورقة العمل:

دائن	مددين	
الاستثمار في اص/	٧٠٩٨٠٠	٧٠٩٨٠٠ إيراد الاستثمار في التابعة
دائن	مددين	
الاستثمار في السندات	٩٣٢٠٠	١٠٠٠٠ قرض السندات
م، الفوائد	١٠٠٠	٢٠٢٠٠ إيراد استثمار سندات
استثمار في (ص)	١٧٠٠	

في عام ٢٠٠٧: نصيب اس/ من دخل اص/ $\times ١٠٠٠٠٠ - ٩٠٠٠٠$

بطرح: إطفاء ٢٠٠٥ لأرباح شراء السندات

(٥٠٠٠ - ٨٤٠٠)

٩٨٣٢٠٠ إيراد الاستثمار في التابعة

وتكون القيود المحاسبية:

٩٨٣٢٠٠ ٩٨٣٢٠٠ من ح-/ الاستثمار في اص/ إلى ح-/ إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

قيود ورقة العمل:

مدفوع	دائنن	الاستثمار في ارصدة	إيراد الاستثمار في التابعة	قيود ورقة العمل:
			٩٨٣٢٠٠	٩٨٣٢٠٠
		الاستثمار في السندات	قرض السندات	١٠٠٠٠
		م. الفوائد	إيراد استثمار سندات	١٦٨٠٠
		استثمار في (ص)		٦٨٠٠



تمارين حول الوحدة التعليمية الرابعة عشرة

التمرين رقم (١):

تمتلك شركة (س) ٩٥٪ من صافي أصول شركة (ص) وفي ٢٠٠٣/١/١ أصدرت الشركة (س) سند بقيمة اسمية ٢٥٠٠٠ وبعلاوة إصدار ٣٠ للسداد الواحد بمعدل فائدة ٦٪ تدفع في ١٢/٣١ من كل عام تستحق السندات في ٢٠٠٨/١/١.

وفي ٢٠٠٥/١/٢ اشترت الشركة (ص) ٥٥٪ من هذه السندات من السوق المالية بمبلغ ٩٥٠٠٠ واستمرت ملكيتها لهذه السندات إلى تاريخ الاستحقاق وحققت الشركة (ص) أرباحاً صافية ١٥٠٠٠ و٢٠٠٠ و٢٥٠٠٠ على التوالي للأعوام ٢٠٠٥ و٢٠٠٦ و٢٠٠٧ وتستخدم كلاً من الشركتين طريقة القسط الثابت في إطفاء الخصم أو العلاوة. والمطلوب:

- ١ - إجراء القيود المحاسبية وال المتعلقة بإصدار السندات بدفاتر القابضة.
- ٢ - إجراء القيود المحاسبية وال المتعلقة بشراء السندات بدفاتر الشركة التابعة.
- ٣ - تحديد إيراد الاستثمار في التابعة خلال الأعوام ٢٠٠٥ و٢٠٠٦ و٢٠٠٧.
- ٤ - إجراء قيود التسوية والاستبعاد في ورقة عمل التوحيد خلال الأعوام نفسها.

التمرين رقم (٢):

تمتلك شركة /س/ ٩٥٪ من صافي أصول الشركة /ص/ وفي ٢٠٠٣/١/١ أصدرت الشركة /س/ ٥٠٠٠ سند بفائدة ٨٪ سنوياً وقيمة 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/ ٥٪ من السندات المتبقية عندما كان معدل الفائدة بالسوق ٩٪ واستمر هذا الاستثمار حتى تاريخ الاستحقاق وحققت الشركة /ص/ التابعة أرباحاً صافية

٦٠٠٠ و ٨٠٠٠ و ١٠٠٠٠ خلال الأعوام ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ علماً
 بأن كلاً من الشركتين تستخدم طريقة القسط الثابت في توزيع العلاوة 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.

ال詢問 رقم (٣):

تمتلك شركة (س) ٩٠% من صافي أصول الشركة (ص) وفي ١/١/٢٠٠٣
 أصدرت الشركة (س) ٦٠٠٠ سند بفائدة ٩% وقيمة اسمية ٥٠٠ لكل سند وبسعر
 إصدار ٢٢٥ وطرحتها للاكتتاب العام على أن ترد قيمتها إلى حملة السندات على
 حصة أقساط سنوية متساوية تدفع في ١/١/٢٠٠٥ اشتهرت 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 التوازي ١٥٠٠٠
 و ٢٠٠٠٠ و ٢٥٠٠٠ للأعوام ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ علماً بأن الشركة (س)
 تستهلك العلاوة أو الخصم بنسبة ٤/٣/٢/١ على التوازي. 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 غالى، طرق ومشاكل المحاسبة عند اندماج الشركات، الدار الجامعية مصر، ٢٠٠٢.
- ٣ - جون لارسن، ق.موسش، المحاسبة المتقدمة، دار المريخ، السعودية، ١٩٩٣.
- ٤ - حسين القاضى، 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 - دonna لدكسو، وجيري ويجانت، المحاسبة المتوسط، الجزء الثاني، ط٢، دار المريخ للنشر، السعودية الرياض ٢٠٠٢
- ٧ - Donna لكيسو، وجيري ويجانت، المحاسبة المتوسطة، الجزء الأول ط٢ - 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) أحzae، 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 السلسل، الكويت، ١٩٨٩

١٢ - محمود الجبالي ونشأت بصل، المحاسبة المتقدمة، دار والل 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 Eighths Edetisne , 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- Schaefer , Thomas, F. Doupnik, Tunoth 45 Fundamentals tales of advanced Accounting Boston, Mc. Craw- Hill Irwin, 2004 7the 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 VIEWSPOINTS, " Why Did the Board Change Its Mind on Good will Amortization, December 2002.
- 11-Mark Serower, " what Acquiring Minds Neees to Know, " the Wall Street Journal – Manager's Jounal, February 22-1999.
- 12-Vivian Periar. Ron Parerson. And Allister Wilson. UDIUS GAAP Comparison. 2nd ed (London: kogan page limited1992)
- 13-Gary K, Meek and Sharodh M. Saudagarar "A survey of Research on Financial Reporting in a Transnational Context. " jornal of accounting literature. 1990.
- 14-Jerry Larnold 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	سنوات التملك
Associate company	شركة زميلة

B

Bad will	الشهرة السالبة
Book value	القيمة الدفترية
Business combinations	توحيد الأعمال

C

Combine	الشركة المندمجة
Combiner	الشركة الداعمة
Cash Dividends	توزيع أرباح نقدية
Common stocks	أسهم عاديّة
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 date 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 الحاسبية في تاريخ التملك لشركة تابعة مملوكة جزئياً وفقاً لأسلوب الشراء .
D	
Differences in total Paid-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 acquisition	تاريخ الاحيازة
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	نوسخ خارجي
F	
Fair value	القيمة العادلة
G	
Good will	الشهادة المرجحة

H

Holding Company	الشركة القابضة
Holding Company Theory	نظرية الشركة القابضة
Horizontal Integration	توسيع أفقي

I

Intercom pay Transactions	العمليات المتبادلة بين المجموعة
Internal Expansion	توسيع 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
Non Depreciable Fixed Assets	أصول ثابتة غير قابلة للاستهلاك
O	
Contingent consideration	التكاليف المشروطة
Out-pocket costs	تكاليف تنفيذ الانسماح

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 down Down Push up	عمليات متبادلة من التابع إلى القابضة
R	
Reciprocal accounts	حسابات متقابلة بين الشركة القابضة والتابعة
Reciprocal Balances	أرصدة الحسابات المتبادلة بين القابضة والتابعة
S	
Statutory Consolidation	الاندماج لتكونين شركة جديدة
Statutory Merger	اندماج شركة أو أكثر في شركة قائمة
Subsidiary Company	شركة تابعة
T	
Tax Savings	وفورات ضريبية
U	
Unrealized profit	ارباح غير محققة
V	
Vertical Integration	توسيع رأسى
Voting Rights	حق التصويت
Upstream Sales	مبيعات متبادلة من التابع 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
للمديرية الكتب والمطبوعات

