

المحاسبة المالية المتقدمة

تأليف

الدكتور محمد أبو نصار

رئيس قسم المحاسبة

كلية إدارة الأعمال

الجامعة الأردنية

الطبعة الأولى

٢٠٠٥

تكميل

بموجب قانون المطبوعات والنشر لعام ١٩٩٢ والقوانين السابقة فإننا سنلحق قانونياً كل من يقوم بإعادة طبع أو نقل أو تخزين أي جزء من هذا الكتاب على أية أنظمة استرجاع ، بأي شكل أو وسيلة سواء كانت الكترونية أو ميكانيكية أو مغناطيسية أو غيرها من الوسائل ، بدون الحصول المسبق على موافقة خطية من المؤلفين .

جميع حقوق الطبع والنشر محفوظة للمؤلفين
أي نسخة غير موقعة من أحد المؤلفين تعتبر مزورة

رقم الإيداع لدى دائرة المكتبة الوطنية
(٢٠٠٤/٩/٢٣٠١)

٦٥٧,٤٨

أبو نصار، محمد حسين

المحاسبة المالية المتقدمة / محمد حسين أبو نصار . -

عمان : المؤلف، ٢٠٠٤

(٤٩٠) ص

ر.إ. (٢٠٠٤/٩/٢٣٠١)

الواصفات: / المحاسبة المالية /

* تم إعداد بيانات الفهرسة والتصنيف الأولية من قبل دائرة المكتبة الوطنية

* رقم الإجازة المتسلسل لدى دائرة المطبوعات والنشر ٢٢٣٢٦ / ٩ / ٢٠٠٤

* رقم الإيداع لدى دائرة المكتبات والنوئاشق الوطنية ٢٣٠١ / ٩ / ٢٠٠٤



تقديم

يعتبر موضوع المحاسبة المالية المتقدمة من المواضيع الأساسية والهامة في تخصص المحاسبة، وذلك نظراً لأنه يعالج قضايا محاسبية معاصرة تواجه العديد من الشركات وخاصة الكبيرة منها. حيث يغطي الموضوع الأمور المحاسبية وبعض النواحي القانونية المتعلقة بالاندماج والاتحاد والقبضة والتابعة. كما يتناول العملات الأجنبية، والذي يعتبر أيضاً من الأمور الجوهرية في مجال الأعمال والتجارة الدولية.

وقام هذا الكتاب والذي احتوى على أحد عشر فصلاً ثمره لخبرة الكاتب في مجال تدريس المادة على مستوى الماجستير والبيكالوريوس. ، وقد أفرد الفصل الأول لتغطية توحيد الأعمال بطريقة الشراء والفصل الثاني لتغطية توحيد الأعمال بطريقة المصالح المشتركة. وجاء الفصل الثالث ليغطي إعداد القوائم المالية الموحدة بتاريخ التملك، وغطي الفصل الرابع إعداد القوائم المالية الموحدة خلال الفترات التالية للتملك بطريقة الملكية. أما الفصل الخامس فقد غطى إعداد القوائم المالية الموحدة خلال الفترات التالية للتملك بطريقة الملكية غير المكتملة والتكلفة. وتم معالجة العمليات المتبادلة بين الشركة القابضة والشركة التابعة من خلال الفصول السادس والسابع والثامن والتاسع، حيث غطى الفصل السادس عمليات البضاعة والفصل السابع عمليات الأراضي والفصل الثامن عمليات الأصول الثابتة القابلة للاهلاك والفصل التاسع عمليات السندات.

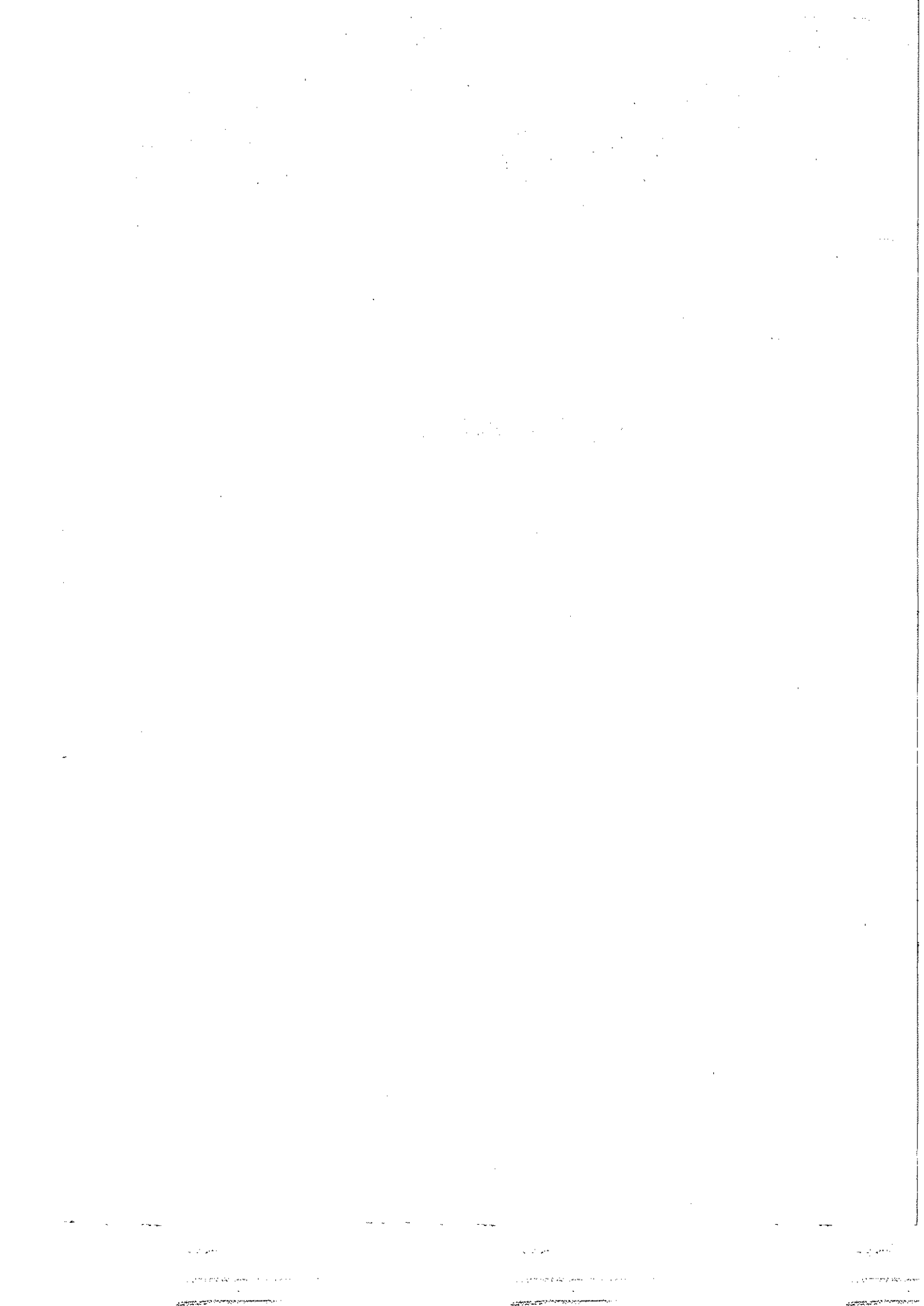
عرض الفصل العاشر العمليات الأجنبية والفصل الحادي عشر والأخير من الكتاب ترجمة القوائم المالية الموحدة بعملات أجنبية.

والمؤلف إذ يقدم هذا الكتاب ليكون مرجعاً لفئات مختلفة من القطاعات فسي مجتمعنا المحبيب ولطلبة الجامعات الأردنية لندرجوا الله أن نكون قد وفقنا في هذا الجهد المتواضع، ونقدم اعتذارنا عما قد يرد في الكتاب من أخطاء ، فالكمال هو لله وحده.

والله ولي التوفيق

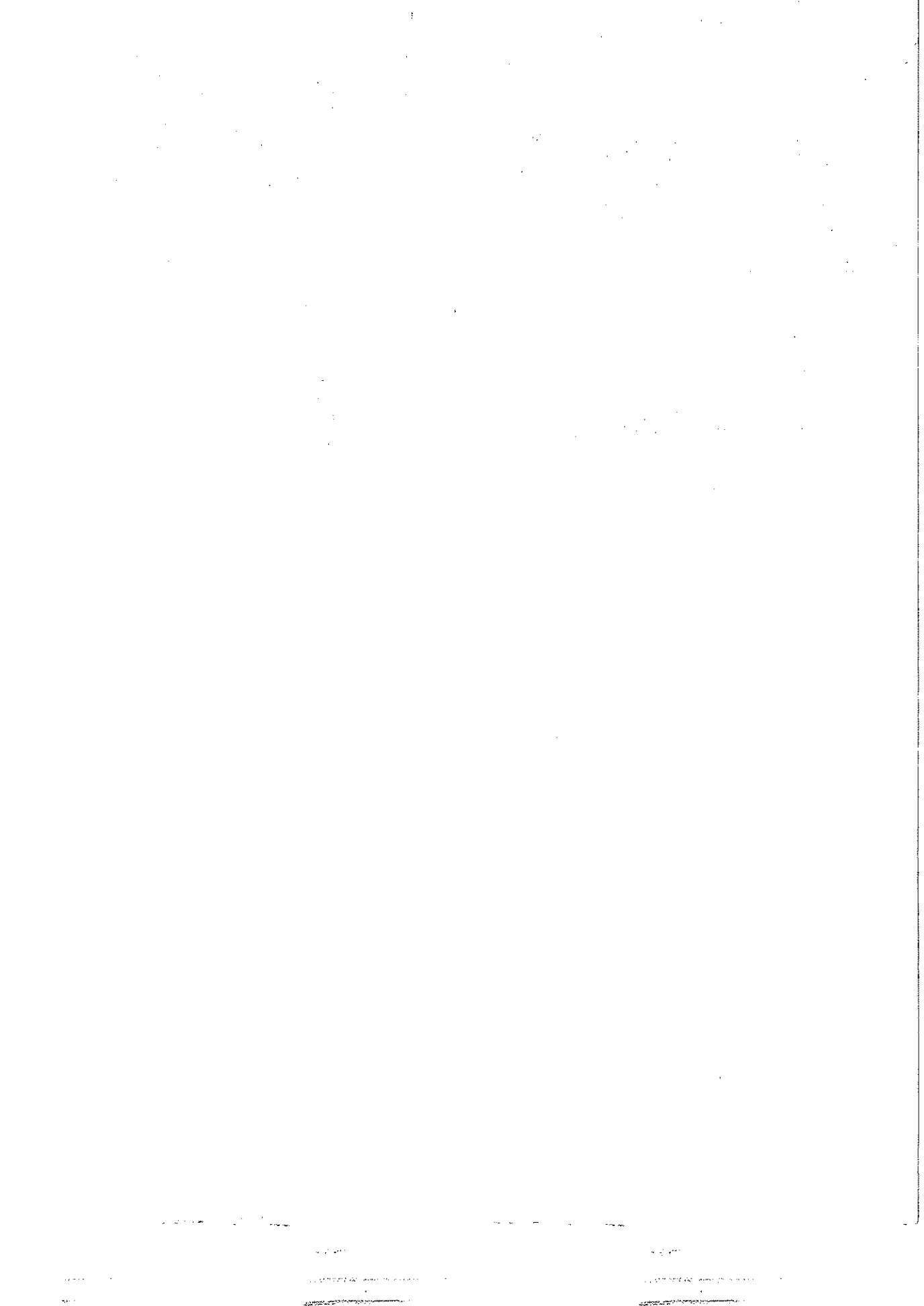
المؤلف

عمان في ٢٠ أيلول ٢٠٠٤



فهرس الموضوعات

| رقم الصفحة | عنوان الفصل |
|------------|---|
| ١ | الفصل الأول: توحيد الاعمال: طريقة الشراء |
| ٤١ | الفصل الثاني: توحيد الاعمال: طريقة المصالح المشتركة |
| ٧٧ | الفصل الثالث: اعداد القوائم المالية الموحدة بتاريخ التملك |
| ١٩٣ | الفصل الرابع: اعداد القوائم المالية الموحدة خلال الفترات التالية للتملك (١) |
| ١٦٩ | الفصل الخامس: اعداد القوائم المالية الموحدة خلال الفترات التالية للكتملك (٢) |
| ٢٣٧ | الفصل السادس: العمليات المتبادلة بين القابضة والتابعة - بيع البضاعة |
| ٢٧٩ | الفصل السابع: العمليات المتبادلة بين القابضة والتابعة - بيع الاراضي |
| ٣١٥ | الفصل الثامن: العمليات المتبادلة بين القابضة والتابعة - الاصول القابلة للكتملك |
| ٣٦٩ | الفصل التاسع: العمليات المتبادلة بين القابضة والتابعة - الامدادات |
| ٤١١ | الفصل العاشر: العمليات التي تتم بعملات اجنبية |
| ٤٤٧ | الفصل الحادي عشر: ترجمة القوائم المالية المعدة بعملات اجنبية |
| ٤١٣ | المراجع |



| | |
|---|--------------------|
| <p>توحيد الأعمال: طريقة الشراء Business Combinations: Purchase Method</p> | <p>الفصل الأول</p> |
| <p><u>أهداف الفصل</u> بعد دراسة هذا الفصل يتوقع ان يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:</p> <ol style="list-style-type: none"> ١. بيان الأشكال المختلفة لصالات توحيد الأعمال. ٢. شرح الأسباب والشوائح وراء عملية توحيد الأعمال. ٣. المعالجة المحاسبية لحالة الاندماج باستخدام طريقة الشراء. ٤. المعالجة المحاسبية لحالة الاتحاد باستخدام طريقة الشراء. ٥. المعالجة المحاسبية لحالة الفايضة والتبعية باستخدام طريقة الشراء. | <p>1</p> |

1000

الفصل الأول

توحيد الأعمال: طريقة الشراء

Business Combinations: Purchase Method

مقدمة

تمثل توحيد الأعمال دمج وتوحيد أعمال مؤسستين أو أكثر في مؤسسة واحدة. وبشكل مبسط فإن عملية توحيد الأعمال قد تتم بين المؤسسة س والمؤسسة ص حيث يتم تجميع أصول والتزامات المؤسستين في مؤسسة واحدة. وتوحيد الأعمال هو مصطلح عام يستخدم للتعبير عن عملية التوحيد والتي قد تأخذ احد الأشكال التالية:

- الاندماج Merger: تحدث عملية الاندماج عند قيام مؤسسة بتملك مؤسسة أخرى مما ينتج عنه زوال الشركة التي تم تملكها وانتقال نشاطها وأصولها والتزاماتها للشركة المشترية. فمثلاً إذا قامت الشركة س بشراء كامل أسهم الشركة ص ونتج عن ذلك اندماج ص في س فإن كامل أصول والتزامات ص تنتقل الى س مما ينتج عنه انتهاء وتصفية الشركة ص.
- الإتحاد Consolidation: تحدث عملية الإتحاد عند تأسيس شركة جديدة تنتقل إليها أصول ونشاطات مؤسستين أو أكثر قائمتين مما ينتج عنه تصفية وزوال الشركات الداخلة في الإتحاد. فإذا كان لدينا الشركة س والشركة ص فقد يتم اتصادهما في الشركة ع حيث يتم تجميع أعمال الشركتين س و ص وتنتقل أصولهما ونشاطهما الى الشركة الجديدة ع.
- السيطرة Acquisitions: تمثل السيطرة قيام شركة بشراء غالبية أسهم شركة أخرى مما يعطي الشركة المشترية القدرة على السيطرة على إدارة وقرارات الشركة المسيطر عليها وتسيير أعمالها وفق لمصالح الشركة المسيطرة. وتجدر الإشارة الى ان السيطرة تختلف عن الاندماج والاتحاد فسي بقاء الشركتين

قائمتين وتمارسان أعمالهما بشكل مستقل ويبقى لكل منهما صفة قانونية مستقلة وسجلات محاسبية مستقلة؛ كما ان السيطرة لا تحتاج الى شراء كامل أسهم الشركة المسيطر عليها. ومن الشروط الأساسية للسيطرة تملك الشركة المسيطرة على أكثر من ٥٠% من أسهم الشركة الأخرى. ويطلق على الشركة المسيطرة بالشركة القابضة او الأم parent company اما الشركة المسيطر عليها فيطلق عليها الشركة التابعة subsidiary company.

الأسباب الرئيسية لتوحيد الأعمال

على الرغم ان الهدف الأساسي من عملية توحيد الأعمال هو هدف ربحي الا ان هناك عدة أهداف أخرى لذلك من أهمها^١:

- تحقيق التكامل الأفقي Horizontal Integration: ويتم ذلك عند توحيد أعمال شركتين او أكثر تعملان في نفس مجال الأعمال، كان تتحد شركتان تعملان في مجال الأعمال المصرفية، أو في مجال الاتصالات. وتلجأ الشركات لهذا النوع من التوحيد بهدف تقوية المركز المالي للشركة وتعزيز الوضع التنافسي لها.
- تحقيق التكامل العمودي Vertical Integration: ويتم ذلك عند توحيد أعمال شركتين او أكثر تعملان في مجالين مختلفين الا ان طبيعة أعمالهما متكاملة، مثال ذلك توحيد أعمال شركة تعمل في مجال انتاج العصائر مع مصنع انتاج عبوات العصائر الفارغة. وتلجأ الشركات لهذا النوع من التوحيد بفرض تامين متطلبات الانتاج وضمان انتظامها. ومن الحالات العملية التي حدثت في هذا المجال قيام شركة IBM لصناعة أجهزة الحاسوب بشراء شركة Lotus التي تصنع برامج الحاسوب الجاهزة ، وذلك في العام ١٩٩٥ وتكلفتها بلغت ٣,٢ بليون دولار أمريكي.

^١ Beams, F., J. Brozovsky and C. Shoulders. 2003. Eighth Edition. Advanced Accounting. Prentice Hall.

- التنويع في أنشطة الشركة Conglomeration: ويتم ذلك عن طريق توحيد أعمال شركتين تعملان في أنشطة وأعمال مختلفة، مثال ذلك توحيد أعمال بنك مع شركة تأجير معدات. وتلجأ الشركات لهذا النوع من التوحيد للحد من مخاطر التخصص في مجال نشاط واحد.

بالإضافة إلى الأسباب السابقة فإن هناك منافع ودوافع أخرى لعملية التوحيد من أهمها:

- تخفيض التكلفة: عند توحيد أعمال شركتين فإن العديد من مصاريف الشركة الجديدة تقل عن مجموع مصاريف الشركتين قبل التوحيد، فبدل وجود مسيرين للشركتين يتم تعيين مدير واحد، كما أن الإيجارات ومصاريف النقل قد يتم تخفيضها.

- قد يكون أقل تكلفة للشركة الحصول على بعض الإمكانيات والتقنيات الجاهزة لدى شركة قائمة من القيام بتطوير هذه الإمكانيات والتقنيات.

- عامل الضريبة، فقد تستطيع الشركة الاستفادة من انخفاض معدل الضرائب على الشركة الأخرى مما يخفض من مجموع الضرائب التي تدفعها.

- التوفير في بعض الأصول المستخدمة، ففي حالة التوحيد قد يتم الاستغناء عن بعض الأصول مما يخفض من نسبة حجم الاستثمارات، كما في شركات الطيران.

أما بالنسبة لتفضيل حالة الاندماج على الاتحاد أو العكس، ففي العادة يستم اختيار الاندماج في حالة كون إحدى الشركتين قوية والأخرى ضعيفة فهنا يتم اللجوء إلى الاندماج حيث تزول الشركة الضعيفة ويتم المحافظة على الاسم التجاري وسمعة الشركة القوية. أما إذا كانت الشركتين ضعيفتين فيتم بالمادة اللجوء إلى الاتحاد، حيث يتم إلغاء الشركتين ويظهر للوجود شركة باسم جديد.

المعالجة المحاسبية لتوحيد الأعمال

تعد المعالجة المحاسبية لعملية توحيد الأعمال من أكثر المواضيع المحاسبية تعقيداً إلا أنها في نفس الوقت من أكثر المواضيع متعة والأكثر تشعباً. وبغض النظر عن شكل توحيد الأعمال، أي سواء كان اندماج ام اتحاد او قابضة وتابعة فإن هناك طريقتان لمعالجة عملية التوحيد هما: طريقة الشراء Purchase Method وطريقة المصالح المشتركة Pooling of Interests Method. وعلى الرغم من ان العديد من الدول وجمعيات المحاسبة المهنية قد قامت حديثاً بإلزام الشركات باستخدام طريقة الشراء فقط، وكما حدث في عام ٢٠٠١ عندما إصدر مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) المعيار الخاص بإلغاء استخدام طريقة المصالح المشتركة، إلا ان العديد من الشركات والتي كانت تستخدم طريقة المصالح المشتركة قبل صدور قرار الإلغاء ستستمر في استخدام هذه الطريقة. لذا سيتم في هذا الكتاب شرح كامل للطريقتين، علماً ان السماح باستخدام طريقة المصالح المشتركة سابقاً كانت تتطلب توفر عدد من الشروط والتي سيتم توضيحها عند الحديث عن هذه الطريقة في الفصل الثاني.

طريقة الشراء Purchase Method

تقوم طريقة الشراء على افتراض ان عملية التوحيد تمثل قيام الشركة المشترية بشراء صافي أصول الشركة المشترأة، لذا تتم معالجة عملية التوحيد بحسب هذه الطريقة بالشكل التالي:

- يتم في البداية احتساب تكلفة التملك والتي تشمل النقدية المدفوعة من قبل الشركة المشترية بالإضافة الى القيمة العادلة لأية أصول تستخدمها الشركة المشترية في سبيل تملك الشركة المشترأة. وفي حالة تمويل عملية التوحيد كلياً او جزئياً عن طريق إصدار أسهم فإن القيمة السوقية لهذه الأسهم تستخدم لاحتساب تكلفة الاستثمار.

- تصنف المصاريف التي تدفعها الشركة المشترية لإتمام عملية التوحيد التي مصاريف مباشرة Direct Costs ومصاريف غير مباشرة Indirect Costs، حيث تعتبر المصاريف المباشرة جزءاً من تكاليف التملك وبالتالي تضاف لتكلفة تملك الشركة المشترية، ومن الأمثلة على المصاريف المباشرة أتعاب المدققين والاستشاريين والمحامين والمتعلقة بإتمام صفقة التملك، بالإضافة إلى المصاريف القانونية ومصاريف التسجيل اللازمة لذلك. أما المصاريف غير المباشرة فتتصدر في رواتب المدراء والعاملين في الشركة الذين ساهموا في دراسة وإتمام عملية التملك، بالإضافة إلى اهتلاك أصول الشركة المشترية المستخدمة في العملية، حيث تعتبر هذه المصاريف إيرادية ولا تضاف لتكلفة الاستثمار. أما مصاريف طباعة وتسجيل الأسهم المصدرة من قبل الشركة المشترية لتمويل عملية التوحيد فتخصم من القيمة العادية للأسهم المصدرة، وقد جرت العادة على خصمها من رأس المال الإضافي² Additional Paid-in Capital.

- يتم تقويم أصول والتزامات الشركة المشترية بالقيمة العادلة أو السوقية.
- في حالة اختلاف تكلفة تملك الشركة المشترية عن صافي القيمة العادلة لأصولها فإن الفرق يمثل شهرة موجبة أو سلبية يتم أخذها بعين الاعتبار عند إثبات عملية التوحيد، وكما سيتم توضيحه لاحقاً.
- إذا تمت عملية التملك خلال العام فإن إيرادات ومصاريف الشركة المشترية خلال الفترة من بداية العام ولغاية تاريخ التملك لا يتم نقلها لتسجلات الشركة المشترية.

وسيتيم في الأجزاء التالية من الفصل توضيح طريقة الشراء فسي كمل من حالة الانسماج والإسعاد والتفويض والتابعة.

² يطلق على الفرق بين القيمة الاسمية للمساهمة وسعر بيعه للمصدر برأس المال الإضافي، وهناك من يستغنى بتعبير علاقة اصدار الاسهم بدل من رأس المال الانضافي.

المعالجة المحاسبية للاندماج باستخدام طريقة الشراء
Accounting for Business Combination under the Purchase Method

تمثل عملية الاندماج، وكما بينا أعلاه، قيام شركة بشراء كامل أسهم شركة أخرى مما ينتج عنه انتقال جميع أصول والتزامات الشركة المشتراة الى الشركة المشترية وبالتالي تصفية وزوال الشركة المشتراة. وبموجب طريقة الشراء تقوم الشركة المشترية بإثبات انتقال أصول والتزامات الشركة المندمجة وذلك حسب قيمتها العادلة.

مثال رقم (١-١)

في ١/١/٢٠٠٤ اشترت الشركة س كامل أسهم الشركة ص بسعر ١٧٠.٠٠٠ دينار نقداً، كما دفعت الشركة س مبلغ ٤٠٠٠ دينار نقداً عمولات سمسرة ومبلغ ٨٠٠٠ دينار أتعاب مدققين ومحامين لإتمام الصفقة. لقد نتج عن شراء الشركة س لأسهم الشركة ص اندماج الشركة ص في الشركة س. وقد ظهرت ميزانية الشركتين قبل الشراء مباشرة على النحو التالي:

| الشركة ص | | الشركة س | |
|--------------------------------|-----------------|----------------|---------|
| البيان | القيمة الدفترية | القيمة العادلة | |
| النقدية | ٢٥٠٠٠ | ٢٥٠٠٠ | ١٩٠٠٠٠ |
| ذمم مدينة | ٤٥٠٠٠ | ٤٥٠٠٠ | ١٣٠٠٠٠ |
| بضاعة | ٦٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠ |
| الآت | ٤٥٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠٠ |
| سيارات | ٣٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠ |
| مجموع الأصول | ٢٠٢٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠ | ٦٦٠٠٠٠ |
| ذمم دائنة | ٢٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠ | ٢١٠٠٠٠ |
| رأس المال | ١٢٠٠٠٠ | ١٢٠٠٠٠ | ٣٥٠٠٠٠ |
| رأس المال الإضافي | ٢٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ | ٧٥٠٠٠ |
| أرباح محتجزة | ١٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠ | ٢٥٠٠٠ |
| مجموع الالتزامات وحقوق الملكية | ١٨٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠ | ٦٦٠٠٠٠ |

اتبعت الشركة من طريقة الشراء لإثبات عملية الاندماج.

المطلوب:

١. احتساب تكلفة شراء أسهم الشركة من.
٢. إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة من والخاصة بعملية اندماج الشركة من.
٣. إعداد الميزانية الافتتاحية للشركة من بعد إتمام عملية الاندماج مباشرة.

هل مثال رقم (١-١)

١. تكلفة (الاستثمار) شراء أسهم الشركة من = $١٧٠٠٠٠٠ + ٤٠٠٠٠ + ٨٠٠٠٠ = ١٨٢٠٠٠٠$ دينار.

ويلاحظ ان العمولة والسمسرة وأتعاب المدققين والمحامين قد اعتبرت جزء من تكلفة شراء أسهم الشركة من باعتبارها مصاريف مباشرة.

٢. إثبات قيود الاندماج في دفاتر الشركة من:

تثبت عملية الاندماج بموجب قيدين، الأول هو قيد إثبات عملية الاستثمار في الشركة من وبقيمة تكلفة الاستثمار المستخرجة في المطلوب (١) أعلاه، وعلى النحو التالي:

| | |
|--------|--|
| ١٨٢٠٠٠ | من حساب/ الاستثمار في الشركة من (المندمجة) |
| ١٨٢٠٠٠ | الى حساب/ النقدية |

اما القيد الثاني للاندماج فيتم به عبه إقفال حساب الاستثمار في الشركة من، ونقل أصول والتزامات الشركة من الى الشركة من وبالقائمة المعادلة وذلك بحسب الأصول مدينة والتزامات دائنة، أي ان قيم أصول والتزامات الشركة من الدفترية لا تستخدم في عملية إثبات الاندماج باستخدام طريقة الشراء.

ويجب قبل إثبات هذا القيد تحديد الشهرة المعبية او المردية الخاصة بالشركة من، حيث يتم استخراج الشهرة بالشكل التالي:

الشهرة = تكلفة الاستثمار - صافي القيمة المعادلة لأصول الشركة المستخرجة.

$$\text{الشهرة} = ١٨٢٠٠٠ - (٢٠٢٠٠٠ - ٢٠٠٠٠)$$

= ١٨٢.٠٠٠ - ١٨٢.٠٠٠ = صفر، أي لا يوجد شهرة نظراً لتساوي تكلفة الاستثمار مع صافي القيمة العادلة لأصول الشركة ص.

وعليه يتم إثبات انتقال أصول والتزامات الشركة ص إلى الشركة س على النحو التالي:

| | | |
|--------------------------------------|---------|--------|
| من حـ/ النقدية | | ٢٥.٠٠٠ |
| حـ/ ذمم مدينة | | ٤.٠٠٠ |
| حـ/ بضاعة | | ٦٢.٠٠٠ |
| حـ/ الآت | | ٤٥.٠٠٠ |
| حـ/ سيارات | | ٣.٠٠٠ |
| إلى حـ/ ذمم دائنة | ٢.٠٠٠ | |
| حـ/ الاستثمار في الشركة ص (المندمجة) | ١٨٢.٠٠٠ | |

٣. تظهر الميزانية الافتتاحية للشركة س بعد إتمام عملية الاندماج على النحو التالي:

| | |
|--|---------|
| الميزانية الافتتاحية للشركة س | |
| كما هي في ١/١/٢٠٠٤ (بعد الاندماج مباشرة) | |
| النقدية (١٩.٠٠٠ - ١٨٢.٠٠٠ + ٢٥.٠٠٠) | ٣٣.٠٠٠ |
| ذمم مدينة (١٣.٠٠٠ + ٤.٠٠٠) | ١٧.٠٠٠ |
| بضاعة (١٨.٠٠٠ + ٦٢.٠٠٠) | ٢٤٢.٠٠٠ |
| الآت (١.٠٠٠ + ٤٥.٠٠٠) | ١٤٥.٠٠٠ |
| سيارات (٦.٠٠٠ + ٣.٠٠٠) | ٩.٠٠٠ |
| مجموع الأصول | ٦٨٠.٠٠٠ |
| ذمم دائنة (٢١.٠٠٠ + ٢.٠٠٠) | ٢٣.٠٠٠ |
| رأس المال | ٣٥.٠٠٠ |
| رأس المال الإضافي | ٧٥.٠٠٠ |
| أرباح مستحقة | ٢٥.٠٠٠ |
| مجموع الالتزامات وحقن الملكية | ٦٨٠.٠٠٠ |

ونتيجة العملية أعلاه تكون كامل أصول والتزامات الشركة من قد انتقلت الى الشركة
س.

أما الشركة من والتي تم تصفيته باندماجها مع الشركة من فيتم إقفال دفاترها، وعليه يتم
إثبات القيد التالي في دفاتر الشركة من:

| | | |
|-----------------------|-------|--------|
| من حـ/ ذمم دائنة | | ٣٠٠٠٠ |
| حـ/ رأس المال | | ١٢٠٠٠٠ |
| حـ/ رأس المال الإضافي | | ٢٠٠٠٠ |
| حـ/ أرباح محتجزة | | ١٠٠٠٠ |
| الى حـ/ النقدية | ٢٥٠٠٠ | |
| حـ/ ذمم مدينة | ٤٥٠٠٠ | |
| حـ/ بضاعة | ٦٠٠٠٠ | |
| حـ/ الآت | ٤٠٠٠٠ | |
| حـ/ سيارات | ١٠٠٠٠ | |

ويلاحظ انه تم إقفال أصول والتزامات الشركة من وحسب القيمة الدفترية.

الاندماج مع وجود شهرة منوية

في حالة زيادة تكلفة الاستثمار المدفوعة من قبل الشركة المشترية عن صافي القيمة
العائلة لأصول الشركة المشترية، فإن مبلغ الزيادة يمثل شهرة يتوجب إثباتها بجعلها
مدينة ثم يجري إطفائها خلال الفترات التالية المالية. وتجدر الإشارة الى ان مبلغ الزيادة
قد يمثل أكثر من أصل غير ملموس، وبالإضافة الى الشهرة قد يكون هناك علامة
تجارية او براءة اختراع، وفي هذه الحالة يتوجب توزيع مبلغ الزيادة بين هذه الأصول،
شريطة ان يكون تحديد أهمية قيمة هذه الأصول قابل للتباس بشكل مقبول، والا اعتبر
مبلغ الزيادة شهرة.

وقد نص المعيار رقم (٢٦) من معايير المحاسبة الدولية على ضرورة إطفاء الشهرة
خلال مدة لا تتجاوز ٥ سنوات، وقد أجاز المعيار وفي حالات مبررة زيادة مدة إطفاء

الشهرة الى مدة لا تتجاوز ٢٠ سنة. أما مجلس معايير المحاسبة الامريكسي (FASB) وضمن القائمة رقم ٢٢ فقد اطفاء الشهرة وتوزيع قيمتها على عدد محدد من السنوات، واكد على ان الشهرة لا تطفأ على عدد محدد من السنوات لغايات المحاسبة المالية، الا أنه وفي حالات وجود مؤشرات على انخفاض قيمة الشهرة الفعلية عن القيمة الدفترية فيتم في هذه الحالة الاعتراف بهذا الانخفاض كخسارة.

مثال رقم (٢-١)

في ١/١/٢٠٠٤ اشترت الشركة س كامل أسهم الشركة ص وقد قامت الشركة س في سبيل شراء جزء من أسهم ص بإصدار ٢٠٠٠٠ سهم من أسهما ذات القيمة الاسمية دينار والسوقية ٥ دنانير كما تم شراء الجزء الأخر من أسهم الشركة ص نقداً وذلك بمبلغ ١١٠٠٠٠ دينار، كما دفعت الشركة س مبلغ ١٢٠٠٠ دينار نقداً عمولات سمسرة لإتمام الصفقة، ومبلغ ٥٠٠٠ دينار مصاريف طباعة واطدار الاسهم المستخدمة في تمويل عملية الشراء. لقد نتج عن شراء الشركة س لأسهم الشركة ص اندماج الشركة ص في الشركة س. وقد ظهرت ميزانية الشركتين قبل الشراء مباشرة على النحو التالي:

| الشركة من | | الشركة من | البيان |
|-------------------|--------------------|-----------|--------------------------------|
| القيمة السوقية | القيمة الدفترية | | |
| ٢٥٠٠٠٠ | ٢٥٠٠٠٠ | ١٩٠٠٠٠٠ | النقدية |
| ٤٠٠٠٠٠ | ٤٥٠٠٠٠ | ١٣٠٠٠٠٠ | ذمم مدينة |
| ٦٢٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠٠ | بضاعة |
| ٤٥٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠٠ | الآت |
| ٣٠٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠٠ | سيارات |
| ٢٠٢٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠٠ | ٦٦٠٠٠٠٠ | مجموع الأصول |
| ٢٠٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠٠ | ٢١٠٠٠٠٠ | ذمم دائنة |
| | ١٢٠٠٠٠٠ | ٣٥٠٠٠٠٠ | رأس المال |
| | ٢٠٠٠٠٠ | ٧٥٠٠٠٠ | رأس المال الإضافي |
| | ١٠٠٠٠٠ | ٢٥٠٠٠٠ | أرباح محتجزة |
| | ١٨٠٠٠٠٠ | ٦٦٠٠٠٠٠ | مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية |

اتبعت الشركة من طريقة الشراء لإثبات عملية الاندماج.

المطلوب:

١. احتساب تكلفة شراء أسهم من.
٢. إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة من والخاصة بعملية اندماج من.
٣. إعداد الميزانية الافتتاحية للشركة من بعد إتمام عملية الاندماج مباشرة.

هل مثال رقم (١-٢)

١. تكلفة (الاستثمار) شراء أسهم الشركة من =

| | |
|---------|--|
| ١٠٠٠٠٠٠ | القيمة السوقية للأسهم المصدرة من قبل الشركة س $5 \times 200.000 =$ |
| ١١٠٠٠٠٠ | + النقدية المدفوعة لشراء الجزء الآخر من الأسهم |
| ١٢٠٠٠ | + مصاريف الاندماج (عمولات سمسرة) |
| ٢٢٢٠٠٠ | المجموع |

يلاحظ ان الأسهم المصدرة من قبل الشركة المشتريّة س قد احتسبت بقيمتها السوقية وليس بقيمتها الدفترية.

- اما الشهرة الناتجة عن الاندماج فيتم استخراجها الشهرة بالشكل التالي:
الشهرة = تكلفة الاستثمار - صافي القيمة العادلة لأصول الشركة المشتراة.
الشهرة = $222.000 - (182.000) = 40.000$ دينار.

٢. إثبات قيود الاندماج في دفاتر الشركة س:

- قيد إثبات عملية الاستثمار في الشركة س والذي يتم بقيمة تكلفة الاستثمار المستخرجة في المطلوب (١) أعلاه، وعلى النحو التالي:

| | |
|--------|---|
| ٢٢٢٠٠٠ | من حـ/ الاستثمار في الشركة س (المنتمجة) |
| ١٢٢٠٠٠ | الى حـ/ النقدية |
| ٢٠٠٠٠ | حـ/ رأس المال |
| ٨٠٠٠٠ | حـ/ رأس المال الإضافي |

ويلاحظ ان حساب رأس المال قد جعل دائماً بالقيمة الاسمية للأسهم المصدرة، فسي حين جعل حساب رأس المال الإضافي دائماً بالفرق بين القيمة السوقية للأسهم المصدرة والقيمة الاسمية.

- اما قيد دفع مصاريف طباعة واطدار الاسهم المستخدمة في تمويل عملية الشراء فيظهر على النحو التالي:

| | |
|------|--------------------------|
| ٥٠٠٠ | من حـ/ رأس المال الإضافي |
| ٥٠٠٠ | الى حـ/ النقدية |

ونتيجة القيد اعلاه، ينخفض حساب رأس المال الإضافي بمقدار ٥٠٠٠ دينار.

- أما القيد الثالث للاندماج فيتم بموجبه إقفال حسابات الاستثمار في الشركة المندمجة من، ونقل أصول والتزامات الشركة من إلى الشركة من وحسب قيمها العادلة، مع إظهار الشهرة التي تم استخراجها في المطلوب (١) أعلاه، وعليه يتم إثبات انتقال أصول والتزامات الشركة من إلى الشركة من على النحو التالي:

| | |
|---------------------------------------|--------|
| من حـ/ النقدية | ٢٥٠٠٠ |
| حـ/ زعم مدينة | ٤٠٠٠٠ |
| حـ/ بضاعة | ٦٢٠٠٠ |
| حـ/ الآت | ٤٥٠٠٠ |
| حـ/ سيارات | ٣٠٠٠٠ |
| حـ/ شهرة | ٤٠٠٠٠ |
| إلى حـ/ زعم دائنة | ٢٠٠٠٠ |
| حـ/ الاستثمار في الشركة من (المندمجة) | ٢٢٢٠٠٠ |

ونتيجة القيد أعلاه تكون كامل أصول والتزامات الشركة من قد انتقلت إلى الشركة من، مع ملاحظة ظهور الشهرة ضمن الأصول وبقيمة ٤٠٠٠٠ دينار.

٣. تظهر ميزانية الشركة من بعد إتمام عملية الاندماج على النحو التالي:

| الميزانية الإفتتاحية للشركة من | |
|--|--------|
| كما هي في ٢٠٠٤/١/١ (بعد الاندماج مباشرة) | |
| أثنية (٩٠٠٠٠ - ١١٠٠٠٠ - ١٢٠٠٠ + ٥٠٠٠) | ٨٨٠٠٠ |
| (٢٥٠٠٠) | |
| زعم مدينة (١٣٠٠٠٠ + ٤٠٠٠٠) | ١٧٠٠٠٠ |
| بضاعة (١٨٠٠٠٠ + ٦٢٠٠٠) | ٢٤٢٠٠٠ |
| آت (١٠٠٠٠٠ + ٤٥٠٠٠) | ١٤٥٠٠٠ |
| سيارات (٦٠٠٠٠ + ٣٠٠٠٠) | ٩٠٠٠٠ |
| شهرة | ٤٠٠٠٠ |
| مجموع الأصول | ٢٧٥٠٠٠ |

| | |
|---|--------|
| نم دائنة (٢٠٠٠٠ + ٢١٠٠٠٠) | ٢٣٠٠٠٠ |
| رأس المال (٢٠٠٠٠ + ٣٥٠٠٠٠) | ٣٧٠٠٠٠ |
| رأس المال الإضافي (٥٠٠٠٠ - ٨٠٠٠٠٠ + ٧٥٠٠٠٠) | ١٥٠٠٠٠ |
| أرباح محتجزة | ٢٥٠٠٠ |
| مجموع الائتمانات وهقوق الملكية | ٧٧٥٠٠٠ |

الاندماج مع وجود شهرة سالبة

في حالة كون تكلفة الاستثمار المدفوعة من قبل الشركة المشتريّة تقل عن صافي القيمة العادلة لأصول الشركة المشتراة، فإن مبلغ النقصان يمثل شهرة سالبة Negative Goodwill يجري معالجتها على النحو التالي:

- إذا كان مبلغ الشهرة السالبة يساوي أو يقل عن مجموع القيمة العادلة للأصول الثابتة لدى الشركة المشتراة، فإنه يجري تخفيض القيمة العادلة للأصول بقيمة الشهرة حيث توزع الشهرة بالنسبة والتناسب على هذه الأصول. أي إن كل أصل ثابت يخفض بجزء من الشهرة السالبة وحسب القيمة العادلة لكل أصل إلى مجموع القيمة العادلة لهذه الأصول.
- إذا كان لدى الشركة المشتراة استثمارات مالية طويلة الأجل فلا يجري تخفيض هذه الاستثمارات بالشهرة السالبة، أي إن التخفيض يكون على الأصول الثابتة الملموسة وغير الملموسة ولا يتعداه للاستثمارات طويلة الأجل.
- إذا زادت قيمة الشهرة السالبة عن مجموع القيمة العادلة للأصول الثابتة لدى الشركة المشتراة، فإن الأصول الثابتة تخفض بالكامل لتصبح قيمتها صفر، أما المبلغ الزائد من الشهرة السالبة (الفرق بين الشهرة السالبة والقيمة العادلة للأصول الثابتة) فيجري إطفائه بسنة الشراء حيث يظهر في قائمة الدخل وضمن الأرباح غير العادية extraordinary gain، مع إمكانية تأجيل إطفائه للسنوات اللاحقة، حيث يفتح له حساب في هذه الحالة يسمى إيراد المؤجل Deferred Credit يظهر ضمن الائتمانات، ثم يتم إطفاءه بشكل سنوي وعلى

مدة لا تتجاوز ٥ سنوات. وبمعكس إطفاء الشهرة الموجبة والتي يمثل مبلغ إطفائها مصروف، فان المبلغ السنوي المطفاً من الشهرة السالبة يمثل إيراد، حيث يجري الإطفاء السنوي للشهرة السالبة حسب القيد التالي:

| | |
|--|-----|
| من حـ/ الإيراد المؤجل (الشهرة السالبة) | xxx |
| الى حـ/ إيراد إطفاء الإيراد المؤجل | xxx |

مثال رقم (١ - ٣)

في ١/١/٢٠٠٤ اشترت الشركة س كامل أسهم الشركة ص وقد قامت الشركة س بسدفع مبلغ ١١٠٠٠٠٠ دينار نقداً في سبيل شراء أسهم الشركة ص، كما دفعت الشركة س مبلغ ٤٠٠٠٠ دينار نقداً عمولات سمسرة. لقد نتج عن شراء الشركة س لأسهم الشركة ص اندماج الشركة ص في الشركة س. وقد ظهرت ميزانية الشركتين قبل الشراء مباشرة على النحو التالي:

| الشركة ص | | الشركة س | |
|------------------|-----------------|------------------|-----------------|
| التقييم المسوقية | التقييم الشفوية | التقييم المسوقية | التقييم الشفوية |
| ٢٥٠٠٠٠ | ٢٥٠٠٠٠ | ١٩٠٠٠٠٠ | ١٩٠٠٠٠٠ |
| ٤٠٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠٠ | ١٣٠٠٠٠٠ | ١٣٠٠٠٠٠ |
| ٦٢٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠٠ |
| ٤٥٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠٠ |
| ٣٠٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠٠ |
| ٢٠٢٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠٠ | ٦٦٠٠٠٠٠ | ٦٦٠٠٠٠٠ |
| ٢٠٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠٠ | ٢١٠٠٠٠٠ | ٢١٠٠٠٠٠ |
| | ١٢٠٠٠٠٠ | ٢٤٠٠٠٠٠ | ٢٤٠٠٠٠٠ |
| | ٢٠٠٠٠٠ | ٧٥٠٠٠٠ | ٧٥٠٠٠٠ |
| | ١٠٠٠٠٠ | ٢٥٠٠٠٠ | ٢٥٠٠٠٠ |
| | ١٨٠٠٠٠٠ | ١٦٠٠٠٠٠ | ١٦٠٠٠٠٠ |

اتبعت الشركة من طريقة الشراء لإثبات عملية الاندماج.

المطلوب:

١. احتساب تكلفة شراء أسهم الشركة من.
٢. إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة من والخاصة بعملية اندماج من.

حل مثال رقم (١-٣)

١. تكلفة (الاستثمار) شراء أسهم الشركة من =

| | |
|---------------------------------------|---------------|
| النقدية المدفوعة لشراء أسهم الشركة من | ١١٠٠٠٠٠ دينار |
| + مصاريف الاندماج | ٤٠٠٠ دينار |
| المجموع | ١١٤٠٠٠ دينار |

- اما الشهرة الناتجة عن الاندماج فيتم استخراجها بالشكل التالي:

الشهرة = تكلفة الاستثمار - صافي القيمة العادلة لأصول الشركة المشتراة.

الشهرة = ١١٤٠٠٠ - (٢٠٢٠٠٠ - ٢٠٠٠٠) = (٦٨٠٠٠) دينار، وهي شهرة سالبة يتم تخفيض الأصول الثابتة لدى الشركة المشتراة بقيمة تلك الشهرة. ويلاحظ من ميزانية الشركة المشتراة ان لديها الآت قيمتها العادلة ٤٥٠٠٠ دينار وسيارات قيمتها العادلة ٣٠٠٠٠ دينار، أي أن مجموع الأصول العادلة ٧٥٠٠٠ دينار وهي اكبر من الشهرة السالبة البالغة ٦٨٠٠٠ دينار، لذا يتم توزيع قيمة الشهرة بين كل من الآلات والسيارات وحسب القيمة العادلة لكل منهما:

| | | |
|------------------------------------|-------|---------------|
| مقدار ما تخفيض به الآلات = ٦٨٠٠٠ × | ٤٥٠٠٠ | = ٤٠٨٠٠ دينار |
| | ٧٥٠٠٠ | |

وعليه ستصبح قيمة الآلات بعد التخفيض ٤٢٠٠٠ دينار.

| | | |
|--------------------------------------|-------|---------------|
| مقدار ما تخفيض به السيارات = ٦٨٠٠٠ × | ٣٠٠٠٠ | = ٢٧٢٠٠ دينار |
| | ٧٥٠٠٠ | |

وعليه ستصبح قيمة السيارات بعد التخفيض ٢٨٠٠٠ دينار.

٢. إثبات قيود الاندماج في دفاتر الشركة س:

- قيد إثبات عملية الاستثمار في الشركة ص والذي يتم بقيمة تكلفة الاستثمار المستخرجة في المطلوب (١) أعلاه، وعلى النحو التالي:

| | |
|--------|---|
| ١١٤٠٠٠ | من حـ/ الاستثمار في الشركة ص (المندمجة) |
| ١١٤٠٠٠ | إلى حـ/ النقدية |

- أما القيد الثاني للاندماج فيتم بموجبه إقفال حساب الاستثمار في الشركة ص، ونقل أصول والتزامات الشركة ص إلى الشركة ص بحسب الأصول مدينة والتزامات دائنة حسب قيمها المعادلة، مع ملاحظة إظهار الآلات والسيارات بالقيمة المخفضة بعد تنزيل الشهرة السالبة، وعليه يظهر القيد على النحو التالي:

| | |
|--------|--------------------------------------|
| ٢٥٠٠٠ | من حـ/ النقدية |
| ٤٠٠٠٠ | حـ/ ذمم مدينة |
| ٦٢٠٠٠ | حـ/ بضاعة |
| ٤٢٠٠ | حـ/ الآت |
| ٢٨٠٠ | حـ/ سيارات |
| ٢٠٠٠٠ | إلى حـ/ ذمم دائنة |
| ١١٤٠٠٠ | حـ/ الاستثمار في الشركة ص (المندمجة) |

وفي حالة زيادة قيمة الشهرة السالبة عن مجموع صافي القيمة المعادلة لأصول الشركة المستترة فإن قيمة الأصول تنخفض إلى الصفر، وكما أوضحنا أعلاه، ويتم فتح حساب يسمى إيراد مؤجل بمبلغ الزيادة، ولتوضيح ذلك نورد المثال التالي:

مثال رقم (١ - ٤)

فسي ٢٠٠٤/١/١ اشترت الشركة س كامل أسهم الشركة ص وقد قامت الشركة س بدفع مبلغ ٩٥٠٠٠ دينار نقداً في سبيل شراء أسهم الشركة ص، كما اشترت الشركة س مبلغ ٤٠٠٠ دينار نقداً عمولات سمسة، وأتعاب محامين لإتمام الصفقة. لقد اشترت من شراء

الشركة س لأسهم الشركة ص اندماج الشركة ص في الشركة س. وقد ظهرت ميزانية الشركة ص قبل الشراء مباشرة على النحو التالي:

| الشركة ص | | | |
|--------------------------------|----------|-----------------|----------------|
| البيان | الشركة س | القيمة الدفترية | القيمة السوقية |
| النقدية | ١٩٠٠٠٠ | ٢٥٠٠٠٠ | ٢٥٠٠٠٠ |
| نعم مدينة | ١٣٠٠٠٠ | ٤٥٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠٠ |
| بضاعة | ١٨٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠٠ | ٦٢٠٠٠٠ |
| الآت | ١٠٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠٠ | ٤٥٠٠٠٠ |
| سيارات | ٦٠٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠٠ |
| مجموع الأصول | ٦٦٠٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠٠ | ٢٠٢٠٠٠٠ |
| نعم دائنة | ٢١٠٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠٠ |
| رأس المال | ٣٥٠٠٠٠٠ | ١٢٠٠٠٠٠ | |
| رأس المال الإضافي | ٧٥٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠٠ | |
| أرباح محتجزة | ٢٥٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ | |
| مجموع الألتزامات وحقوق الملكية | ٦٦٠٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠٠ | |

أثبتت الشركة س طريقة الشراء لإثبات عملية الاندماج.

المطلوب:

١. احتساب تكلفة شراء أسهم الشركة ص.
 ٢. إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة س والخاصة بعملية اندماج ص.
- على مثال رقم (١-٤)

١. تكلفة (الاستثمار) شراء أسهم الشركة ص =

| | |
|--------------------------------------|--------------|
| النقدية المدفوعة لشراء أسهم الشركة ص | ٩٥٠٠٠٠ دينار |
| + مصاريف الاندماج | ٤٠٠٠٠ دينار |
| المجموع | ٩٩٠٠٠٠ دينار |

- أما الشهرة الناتجة عن الاندماج فيتم استغرامتها بالشكل التالي:
 الشهرة = تكلفة الاستثمار - صافي القيمة العادلة لأصول الشركة المشتراة.
 الشهرة = ٩٩٠٠٠ - ١٨٢٠٠٠ = (٨٣٠٠٠) دينار، وهي شهرة سالبة تزيد عن مجموع القيمة العادلة للأصول الثابتة لدى الشركة المشتراة (مجموع القيمة العادلة للألات والسيارات لدى الشركة ص ٧٥٠٠٠ دينار). لذا تخفض كل من الألات والسيارات إلى الصفر، وبعد ذلك يتبقى رصيد من الشهرة السالبة يبلغ ٨٠٠٠ دينار (٧٥٠٠٠ - ٨٣٠٠٠).

٢. إثبات قيود الاندماج في دفاتر الشركة س:

- قيد إثبات عملية الاستثمار في الشركة ص وبقيمة تكلفة الاستثمار المستخرجة في المطلوب (١) أعلاه:

| | |
|---|-------|
| من حـ/ الاستثمار في الشركة ص (المندمجة) | ٩٩٠٠٠ |
| إلى حـ/ النقدية | ٩٩٠٠٠ |

- أما قيد إقفال حساب الاستثمار في الشركة ص، ونقل أصول والتزامات الشركة ص إلى الشركة س فيتم على النحو التالي:

| | |
|--------------------------------------|-------|
| من حـ/ النقدية | ٢٥٠٠٠ |
| حـ/ ذمم مدينة | ٤٠٠٠٠ |
| حـ/ بضاعة | ٦٢٠٠٠ |
| إلى حـ/ ذمم دائنة | ٢٠٠٠٠ |
| حـ/ الاستثمار في الشركة ص (المندمجة) | ٩٩٠٠٠ |
| حـ/ إيرادات محل | ٨٠٠٠ |

الاندماج خلال السنة المالية

عرضنا لحالات مختلفة للاندماج الذي يتم في بداية السنة المالية حيث لا يكون لدى أي من الشركتين (المشترية أو المشترية) مصاريف أو إيرادات، أما في حالة حدوث الاندماج خلال السنة المالية أي بعد فترة زمنية من بداية السنة المالية فسيظهر في ميزان المراجعة للشركتين مصاريف وإيرادات الفترة الممتدة من بداية السنة ولغاية تاريخ حدوث الاندماج.

وبموجب طريقة الشراء لا يتم نقل أي من مصاريف أو إيرادات الشركة المشترية بل يتم نقل أصولها والتزاماتها وحسب القيمة المعادلة لها.

مثال رقم (١-٥)

في ١/٥/٢٠٠٤ اشترت الشركة س كامل أسهم الشركة ص وقد قامت الشركة س بدفع مبلغ ٢٠٥٠٠٠ دينار نقداً في سبيل شراء أسهم الشركة ص، كما دفعت الشركة س مبلغ ٧٠٠٠ دينار نقداً عمولات سمسرة وأتعاب محامين لإتمام الصفقة. لقد نتج عن شراء الشركة س لأسهم الشركة ص اندماج الشركة ص في الشركة س. وقد ظهر ميزان المراجعة للشركتين قبل الشراء مباشرة على النحو التالي:

| الشركة هي | | الشركة س | النبيان |
|-------------------|-----------------|----------|-----------|
| القيمة المسجلة | القيمة الدفترية | | |
| ٤٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ | ٢٢٠٠٠٠ | النقدية |
| ٥٠٠٠٠ | ٥٥٠٠٠ | ١٤٠٠٠٠ | نعم مدينة |
| ٧٢٠٠٠ | ٧٠٠٠٠ | ١٩٠٠٠٠ | بضاعة |
| ٤٥٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ | الآلات |
| ١٥٠٠٠ | ١٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠ | سيارات |
| | ٢٤٠٠٠٠ | ٧٥٠٠٠٠ | المصاريف |
| ٢٢٢٠٠٠ | ٤٥٥٠٠٠ | ٦٦٠٠٠٠ | المجموع |

| | | | |
|--------|---------|---------|--------------------------------|
| ٢٠٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠٠ | ٢١٠٠٠٠٠ | ذمم دائنة |
| | ١٢٠٠٠٠٠ | ٣٥٠٠٠٠٠ | رأس المال |
| | ٢٠٠٠٠٠ | ٧٥٠٠٠٠ | رأس المال الإضافي |
| | ١٠٠٠٠٠ | ٢٥٠٠٠٠ | أرباح محتجزة |
| | ٢٧٥٠٠٠٠ | ٨٠٠٠٠٠٠ | الإيرادات |
| | ٤٥٥٠٠٠٠ | ٦٦٠٠٠٠٠ | مجموع الالتزامات وحقوق الملكية |

اتبعت الشركة س طريقة الشراء لإثبات عملية الاندماج.

المطلوب:

١. احتساب تكلفة شراء أسهم الشركة ص.
٢. إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة س والخاصة بعملية اندماج ص.
٣. إعداد القوائم المالية بعد الاندماج مباشرة.

هل مثال رقم (١-٥)

١. تكلفة (الاستثمار) شراء أسهم الشركة ص =

| | |
|---------------|--------------------------------------|
| ٢٠٥٠٠٠٠ دينار | النقدية المدفوعة لشراء أسهم الشركة ص |
| ٧٠٠٠٠ دينار | + مصاريف الاندماج |
| ٢١٢٠٠٠٠ دينار | المجموع |

- أما الشهرة الناتجة عن الاندماج فتساوي ١٠٠٠٠٠ دينار [٢١٢٠٠٠٠ - (٢٠٥٠٠٠٠ + ٧٠٠٠٠)] .

٢. إثبات قيود الاندماج في دفاتر الشركة س:

- قيد إثبات عملية الاستثمار في الشركة ص بقيمة تكلفة الاستثمار المستخرجة في

المطلوب (١) أعلاه:

| | |
|---------|--|
| ٢١٢٠٠٠٠ | عن ح/ الاستثمار في الشركة ص (المندمجة) |
| ٢١٢٠٠٠٠ | الى ح/ النقدية |

- قيد إقفال حساب الاستثمار في الشركة: ص، ونقل أصول والتزامات الشركة من
الى الشركة س والذي يظهر على النحو التالي:

| | | |
|--------------------------------------|--------|-------|
| من حـ/ النقدية | | ٤٠٠٠٠ |
| حـ/ ذمم مدينة | | ٥٠٠٠٠ |
| حـ/ بضاعة | | ٧٢٠٠٠ |
| حـ/ الآت | | ٤٥٠٠٠ |
| حـ/ سيارات | | ١٥٠٠٠ |
| حـ/ شهرة | | ١٠٠٠٠ |
| الى حـ/ ذمم دائنة | ٢٠٠٠٠ | |
| حـ/ الاستثمار في الشركة ص (المندمجة) | ٢١٢٠٠٠ | |

ويلاحظ ان مصاريف وإيرادات الشركة ص والظاهرة بميزان المراجعة للشركة ص
لم يتم نقلها لدفاتر الشركة س.

٣. إعداد القوائم المالية بعد الاندماج

| قائمة الدخل | |
|---------------|----------|
| الإيرادات | ٨٠٠٠٠٠ |
| يطرح المصاريف | (٧٥٠٠٠٠) |
| صافي الربح | ٥٠٠٠٠ |

ويلاحظ ان قائمة الدخل تضمنت إيرادات ومصاريف الشركة س فقط.

| قائمة الأرباح المحتجزة | |
|-------------------------------|-------|
| رصيد أرباح محتجزة في ٢٠٠٤/١/١ | ٢٥٠٠٠ |
| يضاف أرباح العام | ٥٠٠٠٠ |
| رصيد أرباح محتجزة في ٢٠٠٤/٥/١ | ٧٥٠٠٠ |

| ميزانية الشركة من كما هي في ٢٠٠٤/٥/١ (بعد الاندماج مباشرة) | |
|---|---------|
| النقدية (٢٢٠.٠٠٠ - ٢١٢.٠٠٠ + ٤٠.٠٠٠) | ٤٨.٠٠٠ |
| ذمم مدينة (١٤.٠٠٠ + ٥.٠٠٠) | ١٩.٠٠٠ |
| بضاعة (٧٢.٠٠٠ + ١٩.٠٠٠) | ٢٦٢.٠٠٠ |
| الآت (٤٥.٠٠٠ + ١.٠٠٠.٠٠٠) | ١٤٥.٠٠٠ |
| سيارات (١٥.٠٠٠ + ٦.٠٠٠.٠٠٠) | ٧٥.٠٠٠ |
| شهرة | ١.٠٠٠ |
| مجموع الأصول | ٧٣٠.٠٠٠ |
| ذمم دائنة (٢١.٠٠٠ + ٢.٠٠٠) | ٢٣.٠٠٠ |
| رأس المال | ٣٥.٠٠٠ |
| رأس المال الإضافي | ٧٥.٠٠٠ |
| أرباح محتجزة | ٧٥.٠٠٠ |
| مجموع الالتزامات وحقوق الملكية | ٧٣٠.٠٠٠ |

المعالجة المحاسبية للاتحاد باستخدام طريقة الشراء

تمثل عملية الاتحاد، وكما بينا سابقاً، وجود شركتين يتم اتحادهما في شركة واحدة مما يؤدي إلى إلغاء الشركتين القديمتين وانتقال أصولهما والقراماتهما إلى شركة جديدة، وبالتالي فإن عملية الاتحاد تتم في دفاتر الشركة الجديدة، ولا تتغير الميزانية المحاسبية للاتحاد عن الاندماج باستثناء أن الشركة الجديدة التي سيثبت في دفاترها عملية الاتحاد تقوم بإثبات انتقال أصول والقرامات كلا الشركتين وبالقائمة المتداولة لأصول والقرامات كل شركة مع إثبات الشهرة لأي من الشركتين أن وجدت.

ولتوضيح عملية الاتحاد نورد المثال التالي:

مثال رقم (٦-١)

في ٢٠٠٤/١/١ ظهرت ميزانية الشركتين س و ص على النحو التالي:

| الشركة ص | | الشركة س | | البيان |
|--------------------|--------------------|--------------------|--------------------|-----------------------------------|
| القيمة المعادلة | القيمة الدفترية | القيمة المعادلة | القيمة الدفترية | |
| ٢٥٠٠٠ | ٢٥٠٠٠ | ١٩٠٠٠٠ | ١٩٠٠٠٠ | النقدية |
| ٤٠٠٠٠ | ٤٥٠٠٠ | ١٢٠٠٠٠ | ١٣٠٠٠٠ | ذمم مدينة |
| ٦٢٠٠٠ | ٦٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠ | بضاعة |
| ٤٥٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ | ٨٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ | الآت |
| ٣٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠ | سيارات |
| ٢٠٢٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠ | ٦١٠٠٠٠ | ٦٦٠٠٠٠ | مجموع الأصول |
| ٢٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠ | ٢١٠٠٠٠ | ٢١٠٠٠٠ | ذمم دائنة |
| | ١٢٠٠٠٠ | | ٣٥٠٠٠٠ | رأس المال |
| | ٢٠٠٠٠ | | ٧٥٠٠٠ | رأس المال الإضافي |
| | ١٠٠٠٠ | | ٢٥٠٠٠ | أرباح محتجزة |
| | ١٨٠٠٠٠ | | ٦٦٠٠٠٠ | مجموع الالتزامات وحقوق المنكية |

وفي هذا التاريخ تم تأسيس الشركة ع برأس مال يبلغ مليون دينار نقداً، حيث قامت الشركة ع بشراء أسهم كل من الشركة س و ص ونتج عن ذلك اتساع الشركتين في الشركة ع. تم شراء أسهم الشركة س بمبلغ ٤٥٠٠٠٠٠ دينار نقداً، كما تم دفعت الشركة ع مبلغ ١٠٠٠٠٠ دينار نقداً عمولات سمسرة وأتعاب محامين لإتمام الصفقة. أما الشركة ص فتم شراء أسهمها بمبلغ ٢١٠٠٠٠٠ دينار وتم دفع مبلغ ٥٠٠٠٠ دينار نقداً عمولات سمسرة وأتعاب محامين لإتمام الصفقة،

تبعبت الشركة ع طريقة الشراء لإثبات حمضية الإلتعاد.

المطلوب:

١. إحتساب تكلفة شراء أسهم كل من الشركة س والشركة ص، وتحديد مقدار الشهرة الناتجة عن ذلك.
٢. إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة ع والخاصة بعملية اتحاد الشركتين س و ص.
٣. إعداد الميزانية الافتتاحية للشركة ع بعد إتمام عملية الاتحاد مباشرة.

هل مثال رقم (١-٦)

١. تكلفة (الاستثمار) شراء أسهم الشركة س = $٤٥٠.٠٠٠ + ١٠.٠٠٠ = ٤٦٠.٠٠٠$ دينار.
- اما الشهرة الخاصة بالشركة س والناتجة عن الإتحاد فتساوي $٤٦٠.٠٠٠ - (٦١٠.٠٠٠ - ٢١٠.٠٠٠) = ٦٠.٠٠٠$ دينار
- تكلفة (الاستثمار) شراء أسهم الشركة ص = $٢١٠.٠٠٠ + ٥.٠٠٠ = ٢١٥.٠٠٠$ دينار.
- اما الشهرة الخاصة بالشركة ص والناتجة عن الإتحاد فتساوي $٢١٥.٠٠٠ - (٢٠.٢٠٠٠ - ٢٠.٠٠٠) = ٣٣.٠٠٠$ دينار.

٢. قيود اندماج الشركة س في دفاتر الشركة ع:

| | | |
|------------------------------------|---------|--|
| من حساب الاستثمار في أسهم الشركة س | ٤٦٠.٠٠٠ | |
| إلى حساب النقدية | ٤٦٠.٠٠٠ | |

قيد إثبات انتقال أصول والتزامات الشركة من الي الشركة ع:

| | | |
|---------------------------------|--------|--------|
| من حـ/ النقدية | | ١٩٠٠٠٠ |
| حـ/ ذمم مدينة | | ١٢٠٠٠٠ |
| حـ/ بضاعة | | ٢٠٠٠٠٠ |
| حـ/ آلات | | ٨٠٠٠٠ |
| حـ/ سيارات | | ٢٠٠٠٠ |
| حـ/ شهرة | | ٦٠٠٠٠ |
| الي حـ/ ذمم دائنة | ٢١٠٠٠٠ | |
| حـ/ الاستثمار في أسهم الشركة من | ٤٦٠٠٠٠ | |

قيود اندماج الشركة من في دفاتر الشركة ع:

| | | |
|-------------------------------|--------|--------|
| من حـ/ الاستثمار في الشركة من | | ٢١٥٠٠٠ |
| الي حـ/ النقدية | ٢١٥٠٠٠ | |

قيد إثبات انتقال أصول والتزامات الشركة من الي الشركة ع:

| | | |
|----------------------------|--------|-------|
| من حـ/ النقدية | | ٢٥٠٠٠ |
| حـ/ ذمم مدينة | | ٤٠٠٠٠ |
| حـ/ بضاعة | | ٦٢٠٠٠ |
| حـ/ الآت | | ٤٥٠٠٠ |
| حـ/ سيارات | | ٣٠٠٠٠ |
| حـ/ شهرة | | ٣٣٠٠٠ |
| الي حـ/ ذمم دائنة | ٢٠٠٠٠ | |
| حـ/ الاستثمار في الشركة من | ٢١٥٠٠٠ | |

٣. ميزانية الشركة ع بعد الإتحاد

| ميزانية الشركة ع | |
|--|---------|
| كما هي في ٢٠٠٤/١/١ (بعد الإتحاد مباشرة) | |
| النقدية (١٠٠٠٠٠٠ - ٤٦٠٠٠٠ - ٢١٥٠٠٠ + ١٩٠٠٠٠ + ٢٥٠٠٠) | ٥٤٠٠٠٠ |
| نم مدينة (١٢٠٠٠٠ + ٤٠٠٠٠) | ١٦٠٠٠٠ |
| بضاعة (٢٢٠٠٠٠ + ٢٠٠٠٠٠) | ٢٦٢٠٠٠ |
| الآت (٤٥٠٠٠ + ٨٠٠٠٠) | ١٢٥٠٠٠ |
| سيارات (٣٠٠٠٠ + ٢٠٠٠٠) | ٥٠٠٠٠ |
| شهرة (٣٣٠٠٠ + ٦٠٠٠٠) | ٩٣٠٠٠ |
| مجموع الأصول | ١٢٣٠٠٠٠ |
| نم دائنة (٢١٠٠٠٠ + ٢٠٠٠٠) | ٢٣٠٠٠٠ |
| رأس المال | ١٠٠٠٠٠٠ |
| مجموع الالتزامات وحقوق الملكية | ١٢٣٠٠٠٠ |

المعالجة المحاسبية للقابضة والتابعة باستخدام طريقة الشراء

تصل حصة القابضة والتابعة قيام شركة بتملك أكثر من ٥٠% من أسهم شركة أخرى، مما يعطي الشركة المشتري للأسهم القدرة في السيطرة على قرارات وأعمال الشركة المشتراة نظراً لأنها تمتلك أغلبية الأسهم. يطلق على الشركة المانحة للأسهم بالشركة القابضة أو الشركة الأم Parent Company، في حين يطلق على الشركة المستثمر بها الشركة التابعة Subsidiary Company، وبعبارة الاندماج والإتحاد والتي تتطلب كسلاً عنها تملك ١٠٠% من أسهم الشركة الأخرى، فإن حصة القابضة والتابعة قد تتم في حصة تملك ٥٠% - ١٠٠% من أسهم الشركة الأخرى. كما تتطلب حصة القابضة والتابعة من الاندماج والإتحاد في بقاء الشخصية الاعتبارية والقانونية للشركة التابعة وبشكل مستقل عن القابضة، في حين توجد الشركتين في حصة الإتحاد والاندماج ليس للشركة واحدة. وبناء عليه يتم كل من الشركة القابضة والشركة التابعة في نهاية كل فترة مالية بإعداد

قوائم مالية مستقلة، ثم يتم بعد ذلك دمج هذه القوائم عن طريق تحضير ما يسمى بالقوائم المالية الموحدة Consolidated Financial Statements، والتي سيتم شرحها في الفصل التالي من الكتاب.

أما بالنسبة للمعالجة المحاسبية لحالة القابضة والتابعة فتتمثل بإثبات عملية شراء القابضة لأسهم التابعة أي إثبات عملية الاستثمار فقط وذلك نظراً لمحافظة التابعة على وجودها القانوني والاعتباري، وبالتالي لا يتم إثبات قيد انتقال أصول والتزامات الشركة التابعة وكما هو الحال في حالة الاندماج والإتحاد.

مثال رقم (١-٧)

في ١/١/٢٠٠٤ اشترت الشركة س كامل أسهم الشركة من بسعر ١٧٥٠٠٠ دينار نقداً، كما دفعت الشركة من مبلغ ٥٠٠٠ دينار نقداً عمولات سمسرة وأتعاب مدققين ومحامين لإتمام الصفقة. لقد نتج عن شراء الشركة من لأسهم الشركة من نشوء علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. وقد ظهرت ميزانية الشركتين قبل الشراء مباشرة كما يلي:

| الشركة من | | | |
|-------------------------------------|-----------|-----------------|----------------|
| البيان | الشركة من | القيمة الدفترية | القيمة السوقية |
| النقدية | ١٩٠٠٠٠ | ٢٥٠٠٠ | ٢٥٠٠٠ |
| ذمم مدينة | ١٣٠٠٠٠ | ٤٥٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ |
| بضاعة | ١٨٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠ | ٦٢٠٠٠ |
| الألات | ١٠٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ | ٤٥٠٠٠ |
| سيارات | ٦٠٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠٠ |
| مجموع الأصول | ٦٦٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠٠ | ٢٠٢٠٠٠٠ |
| ذمم دائنة | ٢١٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠٠ |
| رأس المال | ٣٥٠٠٠٠ | ١٢٠٠٠٠٠ | |
| رأس المال الإضافي | ٧٥٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠٠ | |
| أرباح محتجزة | ٢٤٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ | |
| مجموع الأليات وأمانات وحقوق الملكية | ٦٦٠٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠٠٠ | |

اتبعت الشركة من طريقة الشراء لإثبات الاستثمار في أسهم الشركة التابعة من.

المطلوب:

١. إحتساب تكلفة شراء أسهم الشركة من.
٢. إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة من.
٣. إعداد ميزانية الشركة من بعد شراء أسهم الشركة من مباشرة.

هل مثال رقم (١-٧)

١. تكلفة (الاستثمار) شراء أسهم الشركة من = ١٧٥٠٠٠٠ + ٥٠٠٠ = ١٨٠٠٠٠٠

دينار.

ويلاحظ ان العمولة والسمسرة وأتعاب المدققين والمحامين قد اعتبرت جزء من
تكلفة شراء أسهم الشركة من.

٢. إثبات قيد الاستثمار في الشركة التابعة من:

| | |
|---------------------------------------|--------|
| من حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة من | ١٨٠٠٠٠ |
| الى حـ/ النقدية | ١٨٠٠٠٠ |

وكما ذكرنا سابقاً، فإنه يتم إثبات شراء أسهم الشركة من فقط ولا يتم إثبات نقل أصولها والتزاماتها.

٣. ميزانية الشركة س بعد شراء أسهم الشركة ص مباشرة.

| البيان | الشركة س |
|--------------------------------|----------|
| النقدية | ١٠٠٠٠٠ |
| ذمم مدينة | ١٣٠٠٠٠٠ |
| بضاعة | ١٨٠٠٠٠٠ |
| الآت | ١٠٠٠٠٠٠ |
| سيارات | ٦٠٠٠٠٠ |
| الإستثمار في الشركة التابعة ص | ١٨٠٠٠٠٠ |
| مجموع الأصول | ٦٦٠٠٠٠٠ |
| ذمم دائنة | ٢١٠٠٠٠٠ |
| رأس المال | ٣٥٠٠٠٠٠ |
| رأس المال الإضافي | ٧٥٠٠٠٠ |
| أرباح محتجزة | ٢٥٠٠٠٠ |
| مجموع الالتزامات وحقوق الملكية | ٦٦٠٠٠٠٠ |

يلاحظ ان التغيير الذي طرأ على ميزانية الشركة س يتمثل فقط بنقصان النقدية بمقدار تكلفة الاستثمار وإظهار حساب الاستثمار في أسهم الشركة التابعة ص ضمن أصول الشركة القابضة س. ويظهر حساب الاستثمار في الشركة التابعة ص في ميزانية الشركة القابضة س ضمن بند الاستثمارات طويلة الأجل

تملك القابضة لأقل من ١٠٠% من أسهم الشركة التابعة في حالة تملك الشركة القابضة لأقل من ١٠٠% من أسهم الشركة التابعة، فإن المعالجة المحاسبية لعملية التملك تبقى كما هي في حالة تملك ١٠٠% مع اختلاف تكلفة التملك فسي معظم الأحيان، حيث يتطلب تملك أقل من ١٠٠% من أسهم الشركة التابعة تكلفة أقل من تملك كامل الأسهم.

مثال رقم (٨-١)

افترض بالمثال السابق (٧-١) ان الشركة س اشترت ٨٠% من أسهم الشركة ص بقيمة ١٤٠٠٠٠٠ دينار نقداً ودفعت مبلغ ٣٠٠٠٠٠ دينار نقداً مصاريف وعمولات إتمام الصفقة، وقد نشأت علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين س وص.

المطلوب:

١. احتساب تكلفة شراء أسهم الشركة ص.
٢. إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة س.

هنا مثال رقم (٨-١)

١. تكلفة (الاستثمار) شراء أسهم الشركة ص = ١٤٠٠٠٠٠ + ٣٠٠٠٠٠ = ١٤٣٠٠٠٠ دينار.

٢. إثبات قيد الاستثمار في الشركة التابعة ص:

| | |
|---------|---|
| ١٤٣٠٠٠٠ | من حساب / الاستثمار في الشركة التابعة ص |
| ١٤٣٠٠٠٠ | إلى حساب / النقدية |

أسئلة وتمارين الفصل

الأسئلة

- ١-١ وضح الحالات المختلفة للتوحيد ؟
- ٢-١ ما الفرق بين الاندماج والاتحاد؟
- ٣-١ بين الأسباب الرئيسة لتوحيد الأعمال؟
- ٤-١ وضح كيفية معالجة مصاريف التوحيد باستخدام طريقة الشراء؟
- ٥-١ وضح كيفية تقييم الأسهم المصدرة من قبل الشركة المشترية في سبيل شراء أسهم الشركة المشترية.
- ٦-١ متى تنتج الشهرة السالبة وكيف يتم معالجتها بطريقة الشراء؟
- ٧-١ ما هي الفترة الزمنية التي يتوجب إطفاء الشهرة الموجبة خلالها؟
- ٨-١ وضح كيف يتم معالجة الإيرادات والمصاريف لدى الشركة المشترية باستخدام طريقة الشراء في حالة حدوث التوحيد خلال العام.

المقارنين

المقارنين الأول (معالجة الاندماج بطريقة الشراء)

في ٢٠٠٥/١/١ اشترت الشركة س كامل أسهم الشركة ص بسعر ٢٥٠٠٠٠٠ دينار نقداً، كما دفعت الشركة س مبلغ ١٥٠٠٠٠ دينار نقداً عمولات سمسرة ومبلغ ٢٠٠٠٠٠ دينار أتعاب مدققين ومحامين لإتمام الصفقة. لقد نتج عن شراء الشركة س لأسهم الشركة ص اندماج الشركة ص في الشركة س. وقد ظهرت ميزانية الشركتين قبل الشراء مباشرة على النحو التالي:

| الشركة ص | | الشركة س | |
|--------------------------------|-----------------|----------------|---------|
| البيان | القيمة الدفترية | القيمة العادلة | البيان |
| النقدية | ١٥٠٠٠٠ | ١٥٠٠٠٠ | ٢٩٠٠٠٠٠ |
| ذمم مدينة | ٦٥٠٠٠٠ | ٥٨٠٠٠٠ | ١٣٠٠٠٠٠ |
| بضاعة | ٨٠٠٠٠٠ | ٧٨٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠٠ |
| الآت | ١٢٠٠٠٠٠ | ٨٠٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠٠ |
| سيارات | ١٥٠٠٠٠ | ٢٥٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠٠ |
| مجموع الأصول | ٢٩٥٠٠٠٠ | ٢٥٦٠٠٠٠ | ٧٦٠٠٠٠٠ |
| ذمم دائنة | ٦٦٠٠٠٠ | ٣٥٠٠٠٠٠ | ٣١٠٠٠٠٠ |
| رأس المال | ١٩٠٠٠٠٠ | ٧٥٠٠٠٠ | ٣٥٠٠٠٠٠ |
| رأس المال الإضافي | ٢٠٠٠٠٠٠ | ١٩٠٠٠٠٠ | ٢٥٠٠٠٠ |
| أرباح محتجزة | ١٩٠٠٠٠٠ | ٢٥٠٠٠٠٠ | ٢٥٠٠٠٠٠ |
| مجموع الالتزامات وحقوق الملكية | ٢٩٥٠٠٠٠ | ٢٥٦٠٠٠٠ | ٧٦٠٠٠٠٠ |

اتبعت الشركة س طريقة الشراء لإثبات عملية الاندماج.

المطلوب:

١. احتساب تكلفة شراء أسهم ص.
٢. إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة س، والخاصة بعملية اندماج ص.
٣. إعداد الميزانية الأقتصادية للشركة س بعد إتمام عملية الاندماج مباشرة.

التعميرين النهائي (معالجة الاندماج بطريقة الشراء مع وجود شهرة سالبة)

في ٢٠٠٥/١/١ اشترت الشركة س كامل أسهم الشركة ص بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ دينار نقداً، كما دفعت الشركة س مبلغ ٢٥٠٠٠٠ دينار نقداً عمولات سمسرة ومبلغ ٢٠٠٠٠٠ دينار أتعاب مدققين ومحامين لإتمام الصفقة. لقد نتج عن شراء الشركة س لأسهم الشركة ص اندماج الشركة ص في الشركة س. وقد ظهرت ميزانية الشركتين قبل الشراء مباشرة على النحو التالي:

| الشركة ص | | الشركة س | | البيان |
|----------------|-----------------|----------------|-----------------|--------------------------------|
| القيمة العادلة | القيمة الدفترية | القيمة العادلة | القيمة الدفترية | |
| ١٥٠٠٠٠ | ١٥٠٠٠٠ | ٢٩٠٠٠٠٠ | ٢٩٠٠٠٠٠ | النقدية |
| ٥٨٠٠٠٠ | ٦٥٠٠٠٠ | ١٣٠٠٠٠٠ | ١٣٠٠٠٠٠ | ذمم مدينة |
| ٧٨٠٠٠٠ | ٨٠٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠٠ | بضاعة |
| ٨٠٠٠٠٠ | ١٢٠٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠٠ | الآت |
| ٢٥٠٠٠٠ | ١٥٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠٠ | سيارات |
| ٢٥٦٠٠٠٠ | ٢٩٥٠٠٠٠ | ٧٦٠٠٠٠٠ | ٧٦٠٠٠٠٠ | مجموع الأصول |
| ٣٥٠٠٠٠ | ٦٦٠٠٠٠ | ٣١٠٠٠٠٠ | ٣١٠٠٠٠٠ | ذمم دائنة |
| | ١٩٠٠٠٠٠ | ٣٥٠٠٠٠٠ | ٣٥٠٠٠٠٠ | رأس المال |
| | ٢٠٠٠٠٠ | ٧٥٠٠٠٠ | ٧٥٠٠٠٠ | رأس المال الإضافي |
| | ١٩٠٠٠٠ | ٢٥٠٠٠٠ | ٢٥٠٠٠٠ | أرباح محتجزة |
| | ٢٩٥٠٠٠٠ | ٧٦٠٠٠٠٠ | ٧٦٠٠٠٠٠ | مجموع الالتزامات وحقوق الملكية |

اتبعت الشركة س طريقة الشراء لإثبات عملية الاندماج.

المطلوب:

١. احتساب تكلفة شراء أسهم ص.
٢. إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة س والخاصة بعملية اندماج ص.
٣. إعداد الميزانية الافتتاحية للشركة س بعد إتمام عملية الاندماج مباشرة.

التصويح النهائية (معالجة الاتحاد بطريقة الشراء)

في ٢٠٠٤/١/١ ظهرت ميزانية الشركتين س و ص على النحو التالي:

| البيان | الشركة س | | الشركة ص | |
|--------------------------------|--------------------|-------------------|--------------------|-------------------|
| | القيمة الدفترية | القيمة العادية | القيمة الدفترية | القيمة العادية |
| النقدية | ٢١٠٠٠٠ | ٢١٠٠٠٠ | ١٥٠٠٠ | ١٥٠٠٠ |
| ذمم مدنية | ١٨٠٠٠٠ | ١٦٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠ | ٢٥٠٠٠ |
| بضاعة | ٦٥٠٠٠ | ٧٥٠٠٠ | ٨٠٠٠٠ | ١٠٥٠٠٠ |
| الآت | ٩٠٠٠٠ | ٩٥٠٠٠ | ٧٠٠٠٠ | ٧٠٠٠٠ |
| سيارات | ٨٠٠٠٠ | ٧٠٠٠٠ | ٢٥٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ |
| مجموع الأصول | ٦٢٥٠٠٠ | ٦٩٠٠٠٠ | ٢٢٠٠٠٠ | ٢٣٥٠٠٠ |
| ذمم دائنة | ١٤٥٠٠٠ | ١٤٦٠٠٠ | ٢٥٠٠٠ | |
| رأس المال | ٣٦٠٠٠٠ | | ١٥٠٠٠٠ | |
| رأس المال الإضافي | ٨٠٠٠٠ | | ٤٠٠٠٠ | |
| أرباح محتجزة | ٤٠٠٠٠ | | ٥٠٠٠ | |
| مجموع الالتزامات وحقوق الملكية | ٦٢٥٠٠٠ | | ٢٢٠٠٠٠ | |

وفي هذا التاريخ تم تأسيس الشركة لعالمية برأس مال يبلغ ٨٠٠٠٠٠٠ دينار نقداً، حيث قامت الشركة العالمية بشراء أسهم كل من الشركة س و ص ونسبتح عين ذلك اقتصاد الشركتين في الشركة العالمية. تم شراء أسهم الشركة س بمبلغ ٦٠٠٠٠٠٠ دينار نقداً، كما تم دفع مبلغ ١٠٠٠٠٠ دينار نقداً عمولات سمسرة وأتعاب محامين لإتمام الصفقة. أما الشركة ص فتم شرا أسهمها بمبلغ ٩٠٠٠٠٠ دينار وتم دفع مبلغ ٥٠٠٠٠ دينار نقداً عمولات سمسرة وأتعاب محامين لإتمام الصفقة. اتبعت الشركة العالمية طريقة الشراء لإثبات عملية الإتحاد.

المطلوب:

١. احتساب تكلفة شراء أسهم كل من الشركة س والشركة ص، وتحديد مقدار الشهرة الناتجة عن ذلك.
٢. إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة العالمية والخاصة بعملية اتحاد الشركتين س و ص.
٣. إعداد الميزانية الافتتاحية للشركة العالمية بعد إتمام عملية الاتحاد مباشرة.

الجمهورين الرابع (معالجة القابضة والتابعة بطريقة الشراء)

في ٢٠٠٥/١/١ اشترت الشركة س ٩٠% من أسهم الشركة ص عن طريق إصدار ٣٠٠٠٠ سهم من أسهمها علماً بأن القيمة الاسمية لسهم الشركة س دينار والقيمة السوقية للسهم ٥ دنانير، كما دفعت الشركة س مبلغ ٥٠٠٠٠ دينار نقداً عمولات سمسرة وأتعاب مدققين ومحامين لإتمام الصفقة، ومبلغ ٤٠٠٠٠ دينار نقداً مسصاريف طباعة وإصدار الأسهم. لقد نتج عن شراء الشركة س لأسهم الشركة ص نشوء علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. وقد ظهرت ميزانية الشركتين قبل الشراء مباشرة على النحو التالي:

| الشركة ص | | الشركة س | |
|--------------------------------|-----------------|----------------|--------|
| البيان | القيمة الدفترية | القيمة السوقية | البيان |
| النقدية | ٢٥٠٠٠ | ٢٥٠٠٠ | ١٩٠٠٠٠ |
| ذمم مدينة | ٤٠٠٠٠ | ٤٥٠٠٠ | ١٣٠٠٠٠ |
| بضاعة | ٦٢٠٠٠ | ٦٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠ |
| الآت | ٤٥٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ |
| سيارات | ٣٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠ |
| مجموع الأصول | ٢٠٢٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠ | ٦٦٠٠٠٠ |
| ذمم دائنة | ٢٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠ | ٢١٠٠٠٠ |
| رأس المال | | ١٢٠٠٠٠ | ٣٥٠٠٠٠ |
| رأس المال الإضافي | | ٢٠٠٠٠ | ٧٥٠٠٠ |
| أرباح محتجزة | | ١٠٠٠٠ | ٢٥٠٠٠ |
| مجموع الالتزامات وحقوق الملكية | ١٨٠٠٠٠ | ٦٦٠٠٠٠ | ٦٦٠٠٠٠ |

اتبعت الشركة من طريقة الشراء لإثبات الاستثمار في أسهم الشركة التابعة من.
المطلوب:

١. احتساب تكلفة شراء أسهم الشركة من.
٢. إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة من.
٣. إعداد ميزانية الشركة من بعد شراء أسهم الشركة من مباشرة.

المطلوب الثاني (معالجة القايضة والتابعة بطريقة الشراء)

في ١/١/١٩٩٩ اشترت الشركة من ٨٠% من أسهم الشركة من وقبل الشراء مباشرة ظهرت ميزانية الشركتين على النحو التالي (المبالغ بالآلاف الدينارين):

| الشركة من | | الشركة من | | |
|----------------|-----------------|----------------|-----------------|--------------------------------|
| القيمة العادلة | القيمة الدفترية | القيمة العادلة | القيمة الدفترية | |
| ٤ | ٤ | ٢٥ | ٢٥ | النقدية |
| ٥ | ٦ | ٧٥ | ٧٥ | ذمم مدينة |
| ١٨ | ١٥ | ٥٠ | ٥٠ | بضاعة |
| ١٢ | ٨ | ١٠ | ١٠ | استثمارات طويلة الأجل |
| ٢٤ | ٣٢ | ٨٠ | ٨٠ | مباني |
| ٤٢ | ٣٥ | ٢٠ | ٢٠ | معدات |
| | ١٠٠ | ٢٦٠ | ٢٦٠ | مجموع الأصول |
| ١٥ | ٢٠ | ٦٠ | ٦٠ | أوراق دفع |
| | ٧٠ | ١٧٠ | ١٧٠ | رأس المال |
| | ٨ | ٢٠ | ٢٠ | حقوق إصدار |
| | ٢ | ١٠ | ١٠ | إتجاه المحتجز |
| | ١٠٠ | ٢٦٠ | ٢٦٠ | مجموع الالتزامات وحقوق الملكية |

إذا علمت أن الشركة من قد دفعت في سبيل الشراء مبلغ ١٥٠٠٠ ديناراً نقداً، كمسأ
أصدرت ٢٠٠٠٠ سهم بقيمة اسمية دينار وسوقية ١,٥ دينار للسهم، لقد نتج عن الشراء

علاقة قابضة وتابعة بين الشركة س و الشركة هـ وقامت الشركة س بإثبات ذلك بطريقة الشراء.

المطلوب:

١. إثبات قيد (قيود) شراء أسهم الشركة هـ في دفاتر الشركة س.
٢. إعداد ميزانية الشركة س بعد الشراء مباشرة.

التعليق المسطح (معالجة الاندماج بطريقة الشراء)

في ١/١/٢٠٠٠ اشترت الشركة س ١٠٠% من أسهم الشركة هـ بسعر ١٥٠.٠٠٠ دينار نقدا كما دفعت مبلغ ٢٥٠٠٠٠ دينار مصاريف ونفقات تدقيق حسابات الشركة هـ. وقد نتج عن ذلك اندماج الشركة هـ مع الشركة س. وقد ظهرت أصول والتزامات الشركة هـ قبل الاندماج مباشرة على النحو التالي (المبالغ بالآلاف الديناري):

| النبيان | القيمة الدفترية | القيمة السوقية |
|--------------|-----------------|----------------|
| النقدية | ٢٥ | ٢٥ |
| نعم مدينة | ١٥ | ١٠ |
| بضاعة | ٦٠ | ٨٠ |
| الآت | ٤٥ | ٤٠ |
| أراضي | ٣٥ | ٦٠ |
| نعم دائنة | ٢٠ | ١٥ |
| حقوق الملكية | ١٦٠ | |

تبعبت الشركة س طريقة الشراء لإثبات الاندماج في دفاترها.
المطلوب: إثبات القيود اللازمة لما سبق في دفاتر الشركة س.

| | |
|---|---------------------|
| <p>توحيد الأعمال: طريقة المصالح المشتركة Business Combinations: Pooling of Interests Method</p> | <p>الفصل الثاني</p> |
| <p>أهداف الفصل</p> <p>بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:</p> <ol style="list-style-type: none"> ١. اهم الاختلافات بين طريقة الشراء وطريقة المصالح المشتركة في معالجة حالات توحيد الأعمال. ٢. الشروط الواجب توفرها للسماح باستخدام طريقة المصالح المشتركة. ٣. المعالجة المحاسبية لحالة الاندماج باستخدام طريقة المصالح المشتركة. ٤. المعالجة المحاسبية لحالة الإلتحاق باستخدام طريقة المصالح المشتركة. ٥. المعالجة المحاسبية لحالة القابضة والتابعة باستخدام طريقة المصالح المشتركة. | <p>2</p> |

الفصل الثاني

توحيد الأعمال: طريقة المصالح المشتركة

Business Combinations: Pooling of Interests Method

مقدمة

استعرضنا في الفصل السابق معالجة حالات التوحيد المختلفة من اندماج وتوحيد وقابضة وتابعة بطريقة الشراء، وسيتم في هذا الفصل شرح لهذه الحسابات باستخدام طريقة المصالح المشتركة، وهي الطريقة الأقل استخداماً.

يسمح باستخدام طريقة المصالح المشتركة لمعالجة حالات الاندماج والتوحيد والقابضة والتابعة في حالة توفر ١٢ شرط مجتمعة، وفي حالة عدم تحقق أي من الشروط الأثنى عشر يتوجب استخدام طريقة الشراء. ويجب التذكير أن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي اصدر أخيراً وفي العام ٢٠٠١ تعليمات تمنع استخدام طريقة المصالح المشتركة حتى في ظل توفر الأثنى عشر شرطاً.

وفيما يلي بيان مختصر لأهم الشروط الواجب توفرها لاستخدام طريقة المصالح المشتركة^١:

١. أن يكون هناك استقلالية بين إدارة الشركات قبل عملية الاندماج.
٢. أن لا تكون أي من الشركات تابعة لشركة أخرى ضمن المجموعة خلال أكثر سنتين قبل الاندماج.
٣. أن يتم تنفيذ عملية السيطرة خلال فترة مالية واحدة.
٤. أن تمويل الشركة المشتري الجزء الأكبر من الصفقة عن طريق إصدار أسهم، وبحيث لا تقل نسبة التمويل بالأسهم عن ٩٠% من إجمالي تكلفة الصفقة.
٥. أن لا يترتب على الصفقة التزامات مسترغطة لمصالح أي من مستأضي الشركات.

^١ إراعي، زياد، المحاسبة المتقدمة، الجزء الأول، ١٩٩٤.

٦. ان لا تخطط الشركة الناتجة عن الاندماج بالتخلص من جزء رئيسي من

أصولها خلال السنتين التاليتين للاندماج.

تختلف طريقة المصالح المشتركة بشكل جوهري عن طريقة الشراء من حيث تقييمهما لأصول الشركة المندمجة واحتساب تكلفة التملك، حيث تفترض هذه الطريقة ان التوحيد يقوم على تجميع حقوق المساهمين في الشركتين وبنفس القيمة الدفترية لكل منهما. أي ان التوحيد هنا لا يقوم على شراء أسهم للشراء المندمجة بل استبدال أسهم هذه الشركة بأسهم الشركة المشتركة، وعليه يبقى مساهمي الشركتين قبل الدمج وبعد الدمج هما نفس المساهمين. فعلى سبيل المثال اذا اندمجت الشركة ص في الشركة س، فان الشركة س تقوم بإصدار عدد من أسهمها لصالح مساهمي الشركة ص.

أما اهم الأسس والمبادئ التي تقوم عليها طريقة تجميع المصالح فتتمثل بالاتي:

١. يتم تقييم أصول والتزامات الشركة المندمجة او المشترأة بالقيمة الدفترية، لذا تمثل أصول والتزامات الشركة الجديدة بعد التوحيد مجموع القيمة الدفترية لأصول والتزامات الشركتين قبل التوحيد. ويلاحظ ان هذه الطريقة، وبكس طريقة الشراء التي تقيم أصول الشركة المشترأة بالقيمة السوقية او العادلة، لا تتطلب إعادة تقييم لأصول والتزامات الشركة المشترأة.

٢. يتم تقييم الأسهم المصدرة من قبل الشركة المشترية بالقيمة الدفترية لمجموع حقوق المساهمين لدى الشركة المشترأة، لذا يكون مجموع حقوق المساهمين لدى الشركة الناتجة عن التوحيد مساوي لمجموع حقوق المساهمين للشركتين قبل التوحيد. وبناء عليه فان هذه الطريقة، وبكس طريقة الشراء، لا تستخدم القيمة السوقية للأسس المصدرة من قبل الشركة المشترية كأساس لتسجيل عملية التوحيد.

٣. يتم اعتبار جميع المصاريف المترتبة على عملية التوحيد كمصاريف فتسرة سواء كانت هذه المصاريف مباشرة او غير مباشرة.

٤. اذا حدث التوحيد خلال الفترة المتاسبية، أي بعد بدء السنة المالية، فان قائمة الدخل التي تعد للفترة الأولى تتضمن مجموع إيرادات ومصاريف الشركتين من بداية العام، وليس وكما في طريقة الشراء، من تاريخ التملك. فعلى افتراض ان الشركة

ص اندمجت مع الشركة س في ٢٠٠٥/٥/١ فان قائمة الدخل التي تعد للسنة المالية ٢٠٠٥ ستتضمن مجموع إيرادات ومصاريف الشركتين من ٢٠٠٥/١/١ ولغاية ٢٠٠٥/١٢/٣١.

ويوضح الجدول رقم (١-٢) الفروقات الأساسية بين طريقة الشراء وطريقة المصالح المشتركة.

| جدول رقم (١-٢) | | |
|---|---|--|
| مقارنة بين طريقة الشراء وطريقة المصالح المشتركة | | |
| أساس المقارنة | طريقة الشراء | طريقة المصالح المشتركة |
| تقييم أصول الشركة المشترية | القيمة العادلة أو السوقية | القيمة الدفترية |
| معالجة مصاريف التوحيد | المباشرة: جزء من تكلفة التملك. غير المباشرة: إيرادية | جميع المصاريف مباشرة وغير مباشرة إيرادية |
| تكلفة التملك | القيمة العادلة للمبالغ أو الأصول المدفوعة لتملك الشركة المشترية | حقوق المساهمين للشركة المشترية |
| الشهرة | الفرق بين تكلفة التملك والقيمة العادلة لأصول الشركة المشترية | لا يوجد شهرة |
| نتيجة الأعمال للفترة الأولى التملك | تبدأ من تاريخ التملك | تبدأ من بداية السنة المالية التملك |

المعالجة المحاسبية للاندماج باستخدام طريقة المصالح المشتركة Accounting for Business Combination under the Pooling of Interest Method

كما بينا في الجزء أعلاه، فإن طريقة المصالح المشتركة تختلف بشكل جوهري عن طريقة الشراء، حيث تتم المعالجة المحاسبية لعملية الاندماج حسب طريقة المصالح المشتركة على النحو التالي:

١. عملية استبدال أسهم مساهمي الشركة المندمجة بأسهم الشركة المشترية يتم إثبات عملية استبدال أسهم مساهمي الشركة المندمجة بأسهم الشركة المشترية (عملية شراء الأسهم) بجعل حساب الاستثمار في أسهم الشركة المشترية مدينياً بصافي القيمة الدفترية لأصول الشركة المشترية. أما الطرف الدائن للقيود فيتمثل في رأس المال والذي يجعل دائن بالقيمة الاسمية للأسهم المصدرة من قبل الشركة المشترية. وفي حالة وجود رأس مال إضافي وأرباح محتجزة لدى الشركتين قبل الاندماج يتم إدخالهما في القيد وحسب قيم هذه البنود مقارنة مع رأس مال الشركة المشترية ورأس المال المصدر من قبل الشركة المشترية. وسيتم توضيح هذا الموضوع بشكل أكثر تفصيلاً من خلال المثال المستخدم لاحقاً.

٢. نقل أصول والتزامات الشركة المندمجة يتم إثبات انتقال أصول والتزامات الشركة المندمجة إلى الشركة المشترية بجعل الأصول مدينية والالتزامات دائنة وبالقيمة الدفترية لهذه الأصول والتي كانت مثبتة في دفاتر الشركة المندمجة، كما يتم إقفال حساب الاستثمار في أسهم الشركة المندمجة بجعله مدينياً.

٣. إثبات مصاريف الاندماج يتم إثبات المصاريف المترتبة على عملية الاندماج بجعلها مدينية والنقدية دائنة. ولتوضيح ما سبق نورد المثال التالي:

مثال رقم (١-٢)

في ١/١/٢٠٠٤ اندمجت الشركة ص مع الشركة س، وقد قامت الشركة س بإصدار ٢٢٠٠٠٠ سهم من أسهمها ذات القيمة الاسمية دينار والسوقية ٣ دنانير وتسم استخدام

الأسهم المصدرة في عملية الدمج لاستبدال أسهم مساهمي الشركة من. كما دفعت الشركة من مبلغ ٢٠٠٠ دينار نقدا عمولات سمسرة ومبلغ ٦٠٠٠ دينار اتعاب مسدقين ومحامين لإتمام الصفقة. وقد ظهرت ميزانية الشركتين قبل الشراء مباشرة على النحو التالي:

| الشركة من | | | |
|--------------------------------|-----------|-----------------|----------------|
| البيان | الشركة من | القيمة الدفترية | القيمة العادية |
| النقدية | ١٩٠٠٠٠ | ٢٥٠٠٠ | ٢٥٠٠٠ |
| ذمم مدينة | ١٣٠٠٠٠ | ٤٥٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ |
| بضاعة | ١٨٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠ | ٦٢٠٠٠ |
| ألات | ١٠٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ | ٤٥٠٠٠ |
| سيارات | ٦٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠ |
| مجموع الأصول | ٦٦٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠ | ٢٠٢٠٠٠ |
| ذمم دائنة | ٢١٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ |
| رأس المال | ٣٥٠٠٠٠ | ١٢٠٠٠٠ | |
| رأس المال الإضافي | ٧٥٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ | |
| أرباح محتجزة | ٢٥٠٠٠ | ١٠٠٠٠ | |
| مجموع الالتزامات وحقوق الملكية | ٦٦٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠ | |

اتبعت الشركة من طريقة المصالح المشتركة لإثبات عملية الاندماج.

المطلوب:

١. إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة من والخاصة بعملية اندماج من.

٢. إعداد الميزانية الافتتاحية للشركة من بعد إتمام عملية الاندماج مباشرة.

عمل مثال رقم (٢-١)

١. يتم إثبات عملية إصدار الأسهم من قبل الشركة من ومنعها لمساهمي الشركة من

تقابل أسهمهم في الشركة من وذلك في سنبل إتمام عملية الاندماج بنوعين القيد

التالي:

| | | |
|--------------------------------|--------|--------|
| من حصـ/ الاستثمار في الشركة من | | ١٥٠٠٠٠ |
| الى حصـ/ رأس المال | ١٢٠٠٠٠ | |
| حصـ/ رأس المال الإضافي | ٢٠٠٠٠ | |
| حصـ/ أرباح محتجزة | ١٠٠٠٠ | |

ويلاحظ من القيد أعلاه ما يلي:

١. جعل حساب الاستثمار في الشركة من مديناً بصافي القيمة الدفترية لأصول الشركة من، أي بقيمة حقوق المساهمين في الشركة من والبالغة ١٥٠٠٠٠٠ دينار، وسنلاحظ لاحقاً ان حساب الاستثمار في الشركة من سيجعل مديناً بنفس القيمة (١٥٠٠٠٠٠ دينار) وينقص النظر عن عدد الأسهم المصدرة من قبل الشركة من.
 ٢. جعل حساب رأس المال دائناً بالقيمة الاسمية للأسهم المصدرة من قبل الشركة من (١٢٠٠٠٠٠ سهم × ١ دينار).
 ٣. نتيجة تساوي القيمة الاسمية للأسهم المصدرة من قبل الشركة من مع رأس مسال الشركة من فيتم نقل باقي بنود حقوق المساهمين (رأس المال الإضافي والأرباح المحتجزة) لدى الشركة من كما هي حيث تجعل دائنة.
- أما القيد الثاني للاندماج فيتم بموجبه إقفال حساب الاستثمار في الشركة من، ونقل أصول والتزامات الشركة من الي الشركة من وبالقيمة الدفترية وذلك بحصل الأصول مدينية والالتزامات دائنة، أي ان قيم أصول والتزامات الشركة من المتبادلة لا تستخدم في عملية إثبات الاندماج باستخدام طريقة المصالح المشتركة.
- و عليه يتم إثبات انتقال أصول والتزامات الشركة من الي الشركة من على النحو التالي:

| | | |
|-----------------------------|---------|--------|
| من حصـ/ الدفترية | | ٢٥٠٠٠٠ |
| حصـ/ ذمم مدينية | | ٤٥٠٠٠٠ |
| حصـ/ بضاعة | | ٦٠٠٠٠٠ |
| حصـ/ آلات | | ٤٠٠٠٠٠ |
| حصـ/ سيارات | | ١٠٠٠٠٠ |
| الى حصـ/ ذمم دائنة | ٢٠٠٠٠٠ | |
| حصـ/ الاستثمار في الشركة من | ١٥٠٠٠٠٠ | |

أما قيد إثباتات مصاريف الاندماج فيظهر على النحو التالي:

| | | |
|--------------------------------|------|------|
| من حـ/ مصاريف اندماج الشركة من | | ٨٠٠٠ |
| الى حـ/ النقدية | ٨٠٠٠ | |

٢. تظهر ميزانية الشركة من بعد إتمام عملية الاندماج على النحو التالي:

| الميزانية الافتتاحية للشركة من | |
|--|---------|
| كما هي في ٢٠٠٤/١/١ (بعد الاندماج مباشرة) | |
| النقدية (٢٥٠٠٠٠ + ٨٠٠٠٠ - ١٩٠٠٠٠٠) | ٢٠٧٠٠٠٠ |
| نعم مدينة (٤٥٠٠٠٠ + ١٣٠٠٠٠٠) | ١٧٥٠٠٠٠ |
| بضاعة (٦٠٠٠٠٠ + ١٨٠٠٠٠٠) | ٢٤٠٠٠٠٠ |
| الآت (٤٠٠٠٠٠ + ١٠٠٠٠٠٠) | ١٤٠٠٠٠٠ |
| سيارات (١٠٠٠٠٠ + ٦٠٠٠٠٠) | ٧٠٠٠٠٠ |
| مجموع الأصول | ٨٣٢٠٠٠٠ |
| نعم دائنة (٣٠٠٠٠٠ + ٢١٠٠٠٠٠) | ٢٤٠٠٠٠٠ |
| رأس المال (١٢٠٠٠٠٠ + ٣٥٠٠٠٠٠) | ٤٧٠٠٠٠٠ |
| رأس المال الإضافي (٢٠٠٠٠٠٠ + ٧٥٠٠٠٠٠) | ٩٥٠٠٠٠٠ |
| أرباح مستجزة (٢٨٠٠٠٠٠ - ١٠٠٠٠٠٠ + ٢٥٠٠٠٠٠) | ٢٧٠٠٠٠٠ |
| مجموع الإلتزامات والتفوق الملكية | ٨٣٢٠٠٠٠ |

ونتيجة العملية أعلاه تكون كامل أصول والتزامات الشركة من قد انتقلت الى الشركة

من

أما الشركة من والتي تم تصفيتها بالاندماجها مع الشركة من فبم إنقال دفاترهما بحيث يتم

إثباتات التبدد التالي هي دفاتر الشركة من:

2 تم طرح مصاريف الاندماج البالغة ٨٠٠٠ دينار عن الأرباح المستجزة بحيث أنها تمثل بمصاريف

| | | |
|-----------------------|-------|--------|
| من حـ/ ذمم دائنة | | ٣٠٠٠٠ |
| حـ/ رأس المال | | ١٢٠٠٠٠ |
| حـ/ رأس المال الإضافي | | ٢٠٠٠٠ |
| حـ/ أرباح محتجزة | | ١٠٠٠٠ |
| الى حـ/ النقدية | ٢٥٠٠٠ | |
| حـ/ ذمم مدينة | ٤٥٠٠٠ | |
| حـ/ بضاعة | ٦٠٠٠٠ | |
| حـ/ الآت | ٤٠٠٠٠ | |
| حـ/ سيارات | ١٠٠٠٠ | |

ولتوضيح كيفية معالجة حالة إصدار الشركة من أسهم تزيد قيمتها الاسمية او تقل عن قيمة رأس مال الشركة من نورد المثال التالي:

مثال رقم (٢-٢)

في ١/١/٢٠٠٤ اندمجت الشركة من مع الشركة س، وقد قامت الشركة من بإصدار ٧٥٠٠٠ سهم من أسهمها ذات القيمة الاسمية دينار والسوقية ٣ دنانير، وتم استخدام الأسهم المصدرة في عملية الدمج لاستبدال أسهم مساهمي الشركة من. كما دفعت الشركة من مبلغ ٢٠٠٠ دينار نقدا عمولات سمسة ومبلغ ٦٠٠٠ دينار أتعاب مدققين ومساهمين لإتمام الصفقة. وقد ظهرت ميزانية الشركتين قبل الشراء مباشرة على النحو التالي:

| الشركة من | | | |
|--------------------------------|-----------|----------------|----------------|
| البيان | الشركة من | القيمة الشهرية | القيمة العادية |
| النقدية | ١٩٠٠٠٠ | ٢٥٠٠٠ | ٢٥٠٠٠ |
| ذمم مدينة | ١٣٠٠٠٠ | ٤٥٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ |
| بضاعة | ١٨٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠ | ٦٢٠٠٠ |
| الآت | ١٠٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ | ٤٥٠٠٠ |
| سيارات | ٦٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠ |
| مجموع الأصول | ٦٦٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠ | ٢٠٢٠٠٠ |
| ذمم دائنة | ٢١٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ |
| رأس المال | ٣٥٠٠٠٠ | ١٢٠٠٠٠ | |
| رأس المال الإضافي | ٧٥٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠٠ | |
| أرباح محتجزة | ٢٥٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ | |
| مجموع الالتزامات وحقوق الملكية | ٦٦٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠ | |

انتخبت الشركة من طريقة المصالح المشتركة لإثبات عملية الاندماج.

المطلوب:

١. إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة من والتزامات بعملية اندماج من.
٢. إعداد الميزانية الافتتاحية للشركة من بعد إتمام عملية الاندماج مباشرة.

على مثال رقم (٢-٢)

١. يتم إثبات عملية إصدار الأسهم من قبل الشركة من اسماء أصحاب الأسهم من مقابلين أسهمهم في الشركة من وذلك في سنيل إتمام عملية الاندماج بموجب التيد التالي:

| | |
|--------|---------------------------------|
| ١٥٠٠٠٠ | من حصص / الانستشار في الشركة من |
| ٧٥٠٠٠ | الى حصص / رأس المال |
| ٦٥٠٠٠ | حصص / رأس المال الإضافي |
| ١٠٠٠٠٠ | حصص / أرباح محتجزة |

ويلاحظ من القيد أعلاه ما يلي:

١. جعل حساب الاستثمار في الشركة من مديناً بصافي القيمة الدفترية لأصول الشركة ص، أي بقيمة حقوق المساهمين في ص والبالغة ١٥٠٠٠٠٠ دينار، ويلاحظ ان حساب الاستثمار في الشركة من جعل مديناً بنفس القيمة (١٥٠٠٠٠٠ دينار) في العالة السابقة رغم اختلاف عدد الأسهم المصدرة من الشركة س.
٢. جعل حساب رأس المال دائناً بالقيمة الاسمية للأسهم المصدرة من قبل الشركة س (٧٥٠٠٠٠ سهم $1 \times$ دينار).
٣. يتم مقارنة مجموع رأس المال ورأس المال الإضافي لدى الشركة ص (١٢٠٠٠٠٠ + ٢٠٠٠٠) مع القيمة الاسمية للأسهم المصدرة من قبل الشركة س (٧٥٠٠٠٠)، حيث يلاحظ ان هناك زيادة مقدارها ٦٥٠٠٠٠ دينار يتم إثباتها في حساب رأس المال الإضافي. اما الأرباح المحتجزة لدى الشركة ص فتنتقل كما هي (١٠٠٠٠٠) حيث تحصل دائنة.

اما القيد الثاني للاندماج فيبقى كما في المثال (٢-١) حيث يتم إقفال حساب الاستثمار في الشركة ص، ونقل أصول والتزامات الشركة ص الى الشركة س وبالقيمة الدفترية وذلك بجعل الأصول مدبنة والتزامات دائنة.

وعليه يتم إثبات انتقال أصول والتزامات الشركة ص الى الشركة س على النحو التالي:

| | | |
|----------------------------|--------|-------|
| من حـ / النقدية | | ٢٥٠٠٠ |
| حـ / ذمم مدبنة | | ٤٥٠٠٠ |
| حـ / بضاعة | | ٦٠٠٠٠ |
| حـ / الآت | | ٤٠٠٠٠ |
| حـ / سيارات | | ١٠٠٠٠ |
| الى حـ / ذمم دائنة | ٢٠٠٠٠ | |
| حـ / الاستثمار في الشركة ص | ١٥٠٠٠٠ | |

ويبقى قيد مصاريف الاندماج كما في المثال (٢-١)، حيث يظهر شئى التيسر التالي:

| | |
|--------------------------------|-------|
| من حساب مصاريف اندماج الشركة ص | ٨٠٠٠٠ |
| الى حساب النقدية | ٨٠٠٠٠ |

٢. تظهر ميزانية الشركة من بعد إتمام عملية الاندماج على النحو التالي:

| الميزانية الافتتاحية للشركة من كما هي في ٢٠٠٤/١/١ (بعد الاندماج مباشرة) | |
|--|---------|
| النقدية (٢٥٠٠٠٠ + ٨٠٠٠٠ - ١٩٠٠٠٠٠) | ٢٠٧٠٠٠٠ |
| ذمم مدينة (٤٥٠٠٠٠ + ١٣٠٠٠٠٠) | ١٧٥٠٠٠٠ |
| بضاعة (٦٠٠٠٠٠ + ١٨٠٠٠٠٠) | ٢٤٠٠٠٠٠ |
| الآت (٤٠٠٠٠٠ + ١٠٠٠٠٠٠) | ١٤٠٠٠٠٠ |
| سيارات (١٠٠٠٠٠ + ٦٠٠٠٠٠) | ٧٠٠٠٠٠ |
| مجموع الأصول | ٨٣٢٠٠٠٠ |
| ذمم دائنة (٣٠٠٠٠٠ + ٢١٠٠٠٠٠) | ٢٤٠٠٠٠٠ |
| رأس المال (٧٥٠٠٠٠ + ٣٥٠٠٠٠٠) | ٤٢٥٠٠٠٠ |
| رأس المال الإضافي (٦٥٠٠٠٠ + ٧٥٠٠٠٠) | ١٤٠٠٠٠٠ |
| أرباح مستحقة (٢٥٠٠٠٠ + ١٠٠٠٠٠ - ٨٠٠٠٠٠) | ٢٧٠٠٠٠ |
| مجموع الالتزامات وحقوق الملكية | ٨٣٢٠٠٠٠ |

أما في حالة إصدار الشركة من أسهم تزيد قيمتها الاسمية على مجموع رأس المال ورأس المال الإضافي لدى من فيتم قنطرة الزيادة من رأس المال الإضافي لدى من، وفي حالة عدم كفاية رأس المال الإضافي لدى من يتم تغطية الزيادة من حساب أرباح مستحقة لدى من وأخيراً تغطي الزيادة من حساب أرباح مستحقة لدى من. مع ملاحظة ان قيد نقل أصول والالتزامات الشركة من وتزيد المصاريف يبيّن كما في المثال رقم (٢) - (١) والمثال رقم (٢) - (٢).

3 تم طرح مصاريف الاندماج البالغة ٨٠٠٠٠ ديناراً من الأرباح المستحقة بحيث ان المثال رقم ٢.

ويمكن تلخيص خطوات إثبات قيد إصدار الأسهم من قبل الشركة المشترية على النحو التالي:

- يجعل حساب الاستثمار في أسهم الشركة المشترية مدينياً بصافي القيمة الدفترية لأصول الشركة المشترية (أو مجموع حقوق المساهمين لدى الشركة المشترية).
 - يجعل حساب رأس المال دائناً بالقيمة الاسمية للأسهم المصدرة من الشركة المشترية.
 - يتم مقارنة القيمة الاسمية للأسهم المصدرة من قبل الشركة المشترية (١) مع مجموع رأس المال وعلاوة إصدار الأسهم لدى الشركة المشترية (٢)، وفي حالة كون القيمة الاسمية للأسهم المصدرة من قبل الشركة المشترية تقل عن البند (٢) يتم إثبات الفرق في حساب رأس المال الإضافي.
 - في حالة زيادة القيمة الاسمية للأسهم المصدرة من قبل الشركة المشترية (١) عن مجموع رأس المال وعلاوة إصدار الأسهم لدى الشركة المشترية (٢)، فيتم اخذ الزيادة من رأس المال الإضافي لدى الشركة المشترية بجعله مدينياً (أي تخفيضه)، وفي حالة عدم كفاية رأس المال الإضافي لدى الشركة المشترية يتم تغطية النقص من حساب أرباح محتجزة لدى الشركة المشترية، وفي حالة عدم كفايته يتم تغطية الفرق من أرباح محتجزة من الشركة المشترية.
- ولتوضيح ما سبق نورد المثالين التاليين:

مثال رقم (٢-٣)

في ١/١/٢٠٠٤ اندمجت الشركة ص مع الشركة س، وقد قامت الشركة س بإصدار ٢٠٠٠٠٠ سهم من أسهمها ذات القيمة الاسمية دينار والسوقية ٣ دنانير، وتم استخدام الأسهم المصدرة في عملية الدمج لاستبدال أسهم مساهمي الشركة ص. كما دفعت الشركة س مبلغ ٢٠٠٠ دينار نقداً عمولات سمصرة ومبلغ ٦٠٠٠ دينار أتعاب مسدقين ومساهمين لإتمام الصفقة. وقد ظهرت ميزانية الشركتين قبل الشراء مباشرة على النحو التالي:

| الشركة من | | | |
|----------------|-----------------|-----------|--------------------------------|
| القيمة العادية | القيمة الدفترية | الشركة من | البيان |
| ٢٥٠٠٠ | ٢٥٠٠٠ | ١٩٠٠٠٠ | القندية |
| ٤٠٠٠٠ | ٤٥٠٠٠ | ١٣٠٠٠٠ | ذمم مدينة |
| ٦٢٠٠٠ | ٦٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠ | بضاعة |
| ٤٥٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ | الآت |
| ٣٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠ | سيارات |
| ٢٠٢٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠ | ٦٦٠٠٠٠ | مجموع الأصول |
| ٢٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠ | ٢١٠٠٠٠ | ذمم دائنة |
| | ١٢٠٠٠٠ | ٣٥٠٠٠٠ | رأس المال |
| | ٢٠٠٠٠ | ٧٥٠٠٠ | رأس المال الإضافي |
| | ١٠٠٠٠ | ٢٥٠٠٠ | أرباح محتجزة |
| | ١٨٠٠٠٠ | ٦٦٠٠٠٠ | مجموع الالتزامات وحقوق الملكية |

اتبعت الشركة من طريقة المصالح المشتركة لإثبات عملية الاندماج.

المطلوب

١. إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة من والخاصة بعملية اندماج الشركة

ص.

٢. إعداد الميزانية الافتتاحية للشركة من بعد إتمام عملية الاندماج مباشرة.

حل مثال رقم (٢-٣)

١. يتم إثبات عملية إصدار الأسهم من قبل الشركة من لمساهمي الشركة من مقابل

أسهمهم في الشركة من وذلك في سبيل إتمام عملية الاندماج بموجب التبيد التالي:

| | | |
|----------------------------------|--------|--------|
| من -/ الاستثمار في الشركة من | | ١٥٠٠٠٠ |
| -/ رأس المال الإضافي (الشركة من) | | ٦٠٠٠٠ |
| إلى -/ رأس المال | ٢٠٠٠٠٠ | |
| -/ أرباح محتجزة | ١٠٠٠٠٠ | |

ويلاحظ من القيد أعلاه ما يلي:

١. جعل حساب الاستثمار في الشركة ص مديناً بصافي القيمة الدفترية لأصول الشركة ص.
 ٢. جعل حساب رأس المال دائناً بالقيمة الاسمية للأسهم المصدرة من قبل الشركة ص (٢٠٠٠٠٠ سهم × ١ دينار).
 ٣. يتم مقارنة مجموع رأس المال و رأس المال الإضافي لدى الشركة ص (١٢٠٠٠٠٠ + ٢٠٠٠٠٠) مع القيمة الاسمية للأسهم المصدرة من قبل الشركة ص (٢٠٠٠٠٠٠)، حيث يلاحظ ان هناك نقص مقداره ٦٠٠٠٠٠ دينار يتم تغطيتها من حساب رأس المال الإضافي لدى الشركة ص. اما الأرباح المحتجزة لدى الشركة ص فتنتقل كما هي (١٠٠٠٠٠) حيث تجعل دائنة.
- اما قيد نقل أصول والتزامات الشركة ص وقيد دفع مصاريف الاندماج فيبقى كما في المثال (١-٢) والمثال (٢-٣).

٢. تظهر ميزانية الشركة ص بعد إتمام عملية الاندماج على النحو التالي:

| الميزانية الافتتاحية للشركة ص | |
|--|---------------|
| كما هي في ٢٠٠٤/١/١ (بعد الاندماج مباشرة) | |
| النقدية (٢٥٠٠٠٠ + ٨٠٠٠٠ - ١٩٠٠٠٠) | ٢٠٧٠٠٠ |
| ذمم مدينة (٤٥٠٠٠٠ + ١٣٠٠٠٠٠) | ١٧٥٠٠٠ |
| بضاعة (٦٠٠٠٠٠ + ١٨٠٠٠٠٠) | ٢٤٠٠٠٠ |
| الآت (٤٠٠٠٠٠ + ١٠٠٠٠٠٠) | ١٤٠٠٠٠ |
| سيارات (١٠٠٠٠٠ + ٦٠٠٠٠٠) | ٧٠٠٠٠ |
| مجموع الأصول | ٨٣٢٠٠٠ |
| ذمم دائنة (٣٠٠٠٠٠٠ + ٢١٠٠٠٠٠) | ٥١٠٠٠٠ |
| رأس المال (٢٠٠٠٠٠٠ + ٣٥٠٠٠٠٠) | ٥٥٠٠٠٠ |
| رأس المال الإضافي (٦٠٠٠٠٠ - ٧٥٠٠٠٠) | ١٥٠٠٠ |
| أرباح محتجزة (٨٠٠٠٠ - ١٠٠٠٠٠ + ٢٥٠٠٠٠) | ١٧٠٠٠ |
| مجموع الالتزامات وحقوق الملكية | ٨٣٢٠٠٠ |

مثال رقم (٢-٤)

في ١/١/٢٠٠٤ اندمجت الشركة ص مع الشركة س، وقد قامت الشركة س بإصدار ٢٤٥٠٠٠ سهم من أسهمها ذات القيمة الاسمية دينار والسوقية ٣ دنانير، وتم استخدام الأسهم المصدرة في عملية الدمج لاستبدال أسهم مساهمي الشركة ص. كما دفعت الشركة س مبلغ ٤٠٠٠ دينار نقدا عمولات سمسرة ومبلغ ٨٠٠٠ دينار أتعاب مدققين ومحاسبين لإتمام الصفقة. وقد ظهرت ميزانية الشركتين قبل الشراء مباشرة على النحو التالي:

| الشركة ص | | الشركة س | |
|--------------------------------|----------------|----------------|----------------|
| البيان | القيمة النقدية | القيمة السوقية | القيمة العادية |
| النقدية | ١٩٠٠٠٠ | ٢٥٠٠٠ | ٢٥٠٠٠ |
| ذمم مدينة | ١٣٠٠٠٠ | ٤٥٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ |
| بضاعة | ١٨٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠ | ٦٢٠٠٠ |
| الآت | ١٠٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ | ٤٥٠٠٠ |
| سيارات | ٦٠٠٠٠ | ١٠٤٠٠ | ٣٠٠٠٠ |
| مجموع الأصول | ٦٦٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠ | ٢٠٢٠٠٠ |
| ذمم دائنة | ٢١٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ |
| رأس المال | ٣٥٠٠٠٠ | ١٢٠٠٠٠ | |
| رأس المال الإضافي | ٧٥٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ | |
| أرباح محتجزة | ٢٥٠٠٠ | ١٠٠٠٠ | |
| مجموع الالتزامات وحقوق الملكية | ٦٦٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠ | |

أثبتت الشركة س طريقة المصالح المشتركة لإثبات عملية الاندماج.

المطلوب:

١. إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة س والمفصصة بعملية اندماج ص.
٢. إعداد الميزانية الائتلافية للشركة س بعد إتمام عملية الاندماج مباشرة.

هل مثال رقم (٢-٤)

١. يتم إثبات عملية إصدار الأسهم من قبل الشركة س ومنحها لمساهمي الشركة من مقابل أسهمهم في الشركة من وذلك في سبيل إتمام عملية الاندماج بموجب القيد التالي:

| | |
|----------------------------------|--------|
| من حـ/ الاستثمار في الشركة من | ١٥٠٠٠٠ |
| حـ/ رأس المال الإضافي (الشركة س) | ٧٥٠٠٠ |
| حـ/ أرباح محتجزة | ٢٠٠٠٠ |
| الى حـ/ رأس المال | ٢٤٥٠٠٠ |

يلاحظ من خلال هذا المثال ان القيمة الاسمية للأسهم المصدرة من قبل الشركة س تجاوزت مجموع كل من رأس المال و رأس المال الإضافي والأرباح المحتجزة لدى الشركة من بالإضافة الى رأس المال الإضافي لدى الشركة س، لذا تم تغطية باقي الفرق من الأرباح المحتجزة لدى الشركة س.

اما قيد نقل أصول والتزامات الشركة من وقيد دفع مصاريف الاندماج فيبقى كما في المثال (١-٢) والمثال (٢-٣).

٢. تظهر ميزانية الشركة من بعد إتمام عملية الاندماج على النحو التالي:

| | |
|--|--------|
| الميزانية الافتتاحية للشركة من | |
| كما هي في ٢٠٠٤/١/١ (بعد الاندماج مباشرة) | |
| النقدية (٢٥٠٠٠ + ٨٠٠٠ - ١٩٠٠٠٠) | ٢٠٧٠٠٠ |
| ذمم منبئة (٤٥٠٠٠٠ + ١٣٠٠٠٠٠) | ١٧٥٠٠٠ |
| بضاعة (٦٠٠٠٠٠ + ١٨٠٠٠٠٠) | ٢٤٠٠٠٠ |
| الآت (٤٠٠٠٠٠ + ١٠٠٠٠٠٠) | ١٤٠٠٠٠ |
| سيارات (١٠٠٠٠٠ + ٦٠٠٠٠٠) | ٧٠٠٠٠ |
| مجموع الأصول | ٨٣٢٠٠٠ |

| | |
|--|---------|
| ذمم دائنة (٣١٠٠٠٠٠ + ٣٠٠٠٠٠) | ٢٤٠٠٠٠ |
| رأس المال (٢٤٥٠٠٠٠ + ٣٥٠٠٠٠٠) | ٥٩٥٠٠٠ |
| رأس المال الإضافي (٧٥٠٠٠٠ - ٧٥٠٠٠٠) | ٠٠٠ |
| أرباح محتجزة (٢٥٠٠٠٠ - ٢٠٠٠٠٠ - ٨٠٠٠٠) | (٣٠٠٠٠) |
| مجموع الالتزامات وحقوق الملكية | ٨٣٢٠٠٠ |

معالجة الاندماج خلال السنة المالية بطريقة المصالح المشتركة

عرضنا لحالات مختلفة للاندماج الذي يتم في بداية السنة المالية حيث لا يكون لدى أي من الشركتين (المشترية أو المشترية) مصاريف أو إيرادات، أصافسي حالة حدوث الاندماج خلال السنة المالية أي بعد فترة زمنية من بداية السنة المالية فسيظهر في ميزان المراجعة للشركتين مصاريف وإيرادات الفترة الممتدة من بداية السنة ولغاية تاريخ حدوث الاندماج.

وبموجب طريقة المصالح المشتركة يتم نقل مصاريف أو إيرادات الشركة المشترية بشكل مشابه لعملية نقل أصولها والتزاماتها.

مثال رقم (٢-٥)

في ١/٥/٢٠٠٤ اندمجت الشركة هـ مع الشركة س، وقد قامت الشركة س بإصدار ١٢٥٠٠٠ سهم من أسهمها ذات القيمة الاسمية دينار والسوقية ٣ دنانير، وتم استخدام الأسهم المصدرة في عملية الدمج لاستبدال أسهم مساهمي الشركة س. كما دفعت الشركة س مبلغ ٤٠٠٠ دينار نقداً و٨٠٠٠ ديناراً سمسرة ومبلغ ٨٠٠٠ ديناراً لتسديد مستحقين ومطامير لإتمام الصفقة. وقد ظهر ميزان المراجعة للشركتين قبل الشراء مباشرة على النحو التالي:

| البيان | الشركة س | الشركة هـ |
|--------------------------------|----------|-----------|
| النقدية | ٢٢٠.٠٠٠ | ٤٠.٠٠٠ |
| نعم مدينة | ١٤٠.٠٠٠ | ٥٥.٠٠٠ |
| بضاعة | ١٩٠.٠٠٠ | ٧٠.٠٠٠ |
| الآت | ١٠٠.٠٠٠ | ٤٠.٠٠٠ |
| سيارات | ٦.٠٠٠ | ١٠.٠٠٠ |
| المصاريف | ٧٥.٠٠٠ | ٢٤.٠٠٠ |
| مجموع الاصول | ٦٦٠.٠٠٠ | ٤٥٥.٠٠٠ |
| نعم دائنة | ٢١٠.٠٠٠ | ٣٠.٠٠٠ |
| رأس المال | ٣٥٠.٠٠٠ | ١٢٠.٠٠٠ |
| رأس المال الإضافي | ٧٥.٠٠٠ | ٢٠.٠٠٠ |
| أرباح محتجزة | ٢٥.٠٠٠ | ١٠.٠٠٠ |
| الإيرادات | ٨٠.٠٠٠ | ٢٧٥.٠٠٠ |
| مجموع الالتزامات وحقوق الملكية | ٦٦٠.٠٠٠ | ٤٥٥.٠٠٠ |

أصبحت الشركة س طريقة المصالح المشتركة لإثبات عملية الاندماج.

المطلوب: إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة س والخاصة بعملية اندماج هـ.

حل مثال رقم (٢-٥)

يتم إثبات عملية إصدار الأسهم من قبل الشركة س ومنحها لمساهمي الشركة هـ مقابل أسهمهم في الشركة هـ وذلك في سبيل إتمام عملية الاندماج بموجب القيد التالي:

| | |
|---------|---------------------------------|
| ١٥٠.٠٠٠ | من حساب/ الاستثمار في الشركة هـ |
| ٢٥٠.٠٠٠ | إلى حساب/ رأس المال |
| ١٥٠.٠٠٠ | حساب/ رأس المال الإضافي |
| ١٠.٠٠٠ | حساب/ أرباح محتجزة |

ويلاحظ من القيد أعلاه ما يلي:

١. جعل حساب الاستثمار في الشركة التابعة مدينياً بصافي القيمة الدفترية لأصول الشركة من، أي بقيمة حقوق المساهمين في من والبالغة ١٥٠٠٠٠٠ دينار، مع عدم الأخذ بعين الاعتبار للإيرادات او المصاريف لدى الشركة من.

٢. جعل حساب رأس المال دائئياً بالقيمة الاسمية للأسهم المصدرة من قبل الشركة من (١٢٥٠٠٠٠ سهم \times ١ دينار).

٣. جعل حساب رأس المال الإضافي لدى الشركة من دائئياً بالزيادة في مجموع رأس المال ورأس المال الإضافي لدى الشركة من مقارنة مع القيمة الاسمية للأسهم المصدرة من قبل الشركة من (١٢٥٠٠٠٠). اما الأرباح المحتجزة لدى الشركة من فتتقل كما هي (١٠٠٠٠٠) حيث تجعل دائئياً.

اما قيد نقل أصول والتزامات وإيرادات ومصاريف الشركة من الى الشركة من فيستم على النحو التالي:

| | | |
|------------------------------|---------|---------|
| من حساب النقدية | | ٤٠٠٠٠٠ |
| حساب/ ذمم مدينية | | ٥٥٠٠٠٠ |
| حساب/ بضاعة | | ٧٠٠٠٠٠ |
| حساب/ الآلات | | ٤٠٠٠٠٠ |
| حساب/ سيارات | | ١٠٠٠٠٠ |
| حساب/ المصاريف | | ٢٤٠٠٠٠٠ |
| الى حساب/ ذمم دائئية | ٣٠٠٠٠٠ | |
| حساب/ الإيرادات | ٢٧٥٠٠٠٠ | |
| حساب/ الاستثمار في الشركة من | ١٥٠٠٠٠٠ | |

ويلاحظ ان إيرادات ومصاريف الشركة من، ويمكن طريقة الشرايه قد انتقلت الى مسجلات الشركة من، وبالتالي فعند إعداد قائمة الدخل في نهاية السهم سيتم إحصائها في إيرادات ومصاريف الشركة من.

أما قيد مصاريف الاندماج فيظهر على النحو التالي:

| | | |
|-------------------------------|-------|--|
| من حـ/ مصاريف اندماج الشركة ص | ١٢٠٠٠ | |
| الى حـ/ النقدية | ١٢٠٠٠ | |

المعالجة المحاسبية للإتحاد باستخدام طريقة المصالح المشتركة

كما بنا سابقاً، فإن الإتحاد يمثل نشو شركة جديدة تنتقل إليها أصول شركتين قائمتين أو أكثر، وبالتالي فإن المعالجة المحاسبية للإتحاد بموجب طريقة المصالح المشتركة تشبه الاندماج باستثناء ان الشركة الجديدة التي سيثبت في دفاترها عملية الإتحاد تقوم بإثبات انتقال أصول والتزامات كلا الشركتين وبالقائمة الدفترية لأصول والتزامات كل شركة. ولتوضيح عملية الإتحاد نورد المثال التالي:

مثال رقم (٢-٦)

في ٢٠٠٤/١/١ ظهرت ميزانية الشركتين س و ص على النحو التالي:

| الشركة ص | الشركة س | البيان |
|-----------------|-----------------|--------------------------------|
| القيمة الدفترية | القيمة الدفترية | |
| ٢٥٠٠٠ | ١٩٠٠٠٠ | النقدية |
| ٤٥٠٠٠ | ١٣٠٠٠٠ | ذمم مدنية |
| ٦٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠ | بضاعة |
| ٤٥٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ | الآت |
| ١٠٠٠٠ | ٩٠٠٠٠ | سيارات |
| ١٨٠٠٠٠ | ٦٦٠٠٠٠ | مجموع الأصول |
| ٣٠٠٠٠٠ | ٢١٠٠٠٠ | ذمم دائنة |
| ١٦٠٠٠٠ | ٣٥٠٠٠٠ | رأس المال |
| ٢٠٠٠٠ | ٧٥٠٠٠ | رأس المال الإضافي |
| ١٠٠٠٠ | ٢٥٠٠٠ | أرباح محتجزة |
| ١٨٠٠٠٠ | ٦٦٠٠٠٠ | مجموع الالتزامات وحقوق الملكية |

وفي هذا التاريخ تم تأسيس الشركة ع برأس مال يبلغ مليون دينار نقداً، وقد اندمجت كل من الشركة س والشركة ص في الشركة ع ونتج عن ذلك اتحاد الشركتين في الشركة ع. وقد قامت الشركة ع بإصدار ٤٠٠٠٠٠٠ سهم من أسهمها ذات القيمة الاسمية دينار لمساهمي شركة س، كما أصدرت ١٣٥٠٠٠٠ سهم من أسهمها لمساهمي شركة ص. اتبعت الشركة ع طريقة المصالح المشتركة لإثبات عملية الإتحاد.

المطلوب:

١. إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة ع والخاصة بعملية اتحاد الشركتين س و ص.
٢. إعداد الميزانية الافتتاحية للشركة ع بعد إتمام عملية الإتحاد مباشرة.

حل مثال رقم (٦-٢)

١. قيود استبدال أسهم الشركة س في دفاتر الشركة ع:

| | | |
|------------------------------|---------|---------|
| من حـ/ الاستثمار في الشركة س | | ٤٥٠٠٠٠٠ |
| الى حـ/ رأس المال | ٤٠٠٠٠٠٠ | |
| حـ/ رأس المال الإضافي | ٢٥٠٠٠٠ | |
| حـ/ أرباح مستحقة | ٢٥٠٠٠٠ | |

- قيود إثبات انتقال أصول والتزامات الشركة س الى الشركة ع:

| | | |
|---------------------------|---------|---------|
| من حـ/ النقدية | | ١٩٠٠٠٠٠ |
| حـ/ ذمم مدينة | | ١٣٠٠٠٠٠ |
| حـ/ بضاعة | | ١٨٠٠٠٠٠ |
| حـ/ الآت | | ١٠٠٠٠٠٠ |
| حـ/ مبيعات | | ٦٠٠٠٠٠ |
| الى حـ/ ذمم دائنة | ٢١٠٠٠٠٠ | |
| حـ/ الاستثمار في الشركة س | ٤٥٠٠٠٠٠ | |

قيود اندماج الشركة ص في دفاتر الشركة ع:

| | | |
|------------------------------|--------|--------|
| من حـ/ الاستثمار في الشركة ص | | ١٥٠٠٠٠ |
| الى حـ/ رأس المال | ١٣٥٠٠٠ | |
| حـ/ رأس المال الإضافي | ٥٠٠٠ | |
| حـ/ أرباح محتجزة | ١٠٠٠٠ | |

قيود إثبات انتقال أصول والتزامات الشركة ص الى الشركة ع:

| | | |
|---------------------------|--------|-------|
| من حـ/ النقدية | | ٢٥٠٠٠ |
| حـ/ ذمم مدينة | | ٤٥٠٠٠ |
| حـ/ بضاعة | | ٦٠٠٠٠ |
| حـ/ الآت | | ٤٠٠٠٠ |
| حـ/ سيارات | | ١٠٠٠٠ |
| الى حـ/ ذمم دائنة | ٣٠٠٠٠ | |
| حـ/ الاستثمار في الشركة ص | ١٥٠٠٠٠ | |

٢. ميزانية الشركة ع بعد الإتحاد

| | |
|---|---------|
| ميزانية الشركة ع | |
| كما هي في ٢٠٠٤/١/١ (بعد الإتحاد مباشرة) | |
| النقدية (٢٥٠٠٠ + ١٩٠٠٠٠ + ١٠٠٠٠٠٠) | ١٣١٥٠٠٠ |
| ذمم مدينة (٤٥٠٠٠ + ١٣٠٠٠٠) | ١٧٥٠٠٠ |
| بضاعة (٦٠٠٠٠ + ١٨٠٠٠٠) | ٢٤٠٠٠٠ |
| الآت (٤٠٠٠٠٠ + ١٠٠٠٠٠٠) | ١٤٠٠٠٠ |
| سيارات (١٠٠٠٠ + ٦٠٠٠٠) | ٧٠٠٠٠ |
| مجموع الأصول | ١٨٤٠٠٠٠ |

| | |
|---|----------|
| نم داتنة (٣٠.٠٠٠ + ٢١.٠٠٠) | ٢٤.٠٠٠ |
| رأس المال (١٣٥.٠٠٠ + ٤.٠٠٠.٠٠٠ + ١.٠٠٠.٠٠٠) | ١٥٣٥.٠٠٠ |
| رأس المال الإضافي (٥.٠٠٠ + ٢٥.٠٠٠) | ٣٠.٠٠٠ |
| أرباح محتجزة (١.٠٠٠.٠٠٠ + ٢٥.٠٠٠) | ٣٥.٠٠٠ |
| مجموع الالتزامات وحقوق الملكية | ١٨٤.٠٠٠ |

المعالجة المحاسبية للقابضة والتابعة، باستخدام طريقة المصالح المشتركة كما سبق وبيننا، فإن حالة القابضة والتابعة تمثل قيام شركة بتملك أكثر من ٥٠% من أسهم شركة أخرى، مما يعطي الشركة المشترية للأسهم القدرة فسي السيطرة على قرارات وأعمال الشركة المشترية نظراً لأنها تمتلك أغلبية الأسهم. وبالعكس الاندماج والإتحاد، ففي حالة القابضة والتابعة تبقى الشخصية الاعتبارية والقانونية للشركة التابعة قائمة.

أما بالنسبة للمعالجة المحاسبية لحالة القابضة والتابعة فتتمثل بإثبات عملية شراء القابضة لأسهم التابعة، أي إثبات عملية الاستثمار فقط وذلك نظراً لمحافظة التابعة على وجودها القانوني والاعتباري، وبالتالي لا يتم إثبات قيد انتقال أصول والالتزامات الشركة التابعة وكما هو الحال في حالة الاندماج والإتحاد.

وسيتيم شرح حالة القابضة والتابعة باستخدام مثالين أحدهما يمثل تملك القابضة كامل أسهم التابعة، والأخر يمثل تملك القابضة لأكثر من ٥٠% من أسهم التابعة.

مثال رقم (٢-٧)

في ١/١/٢٠٠٤ اشترت الشركة س كامل أسهم الشركة من حسن طريق إسنادار ١٠.٠٠٠ سهم من أسهمها ذات القيمة الاسمية ١ دينار للسهم الواحد. لقد نتج عن شراء الشركة س لأسهم الشركة من نشر ثلاثة قوائم وتابعة بين شركتين. وقد ظهرت ميزانية الشركتين قبل الشراء مباشرة على النحو التالي:

| البيان | الشركة س | الشركة هـ |
|--------------------------------|----------|-----------|
| النقدية | ١٩٠.٠٠٠ | ٢٥٠.٠٠٠ |
| ذمم مدينة | ١٣٠.٠٠٠ | ٤٥٠.٠٠٠ |
| بضاعة | ١٨٠.٠٠٠ | ٦٠.٠٠٠ |
| الآت | ١٠٠.٠٠٠ | ٤٠.٠٠٠ |
| سيارات | ٦٠.٠٠٠ | ١٠.٠٠٠ |
| مجموع الأصول | ٦٦٠.٠٠٠ | ١٨٠.٠٠٠ |
| ذمم دائنة | ٢١٠.٠٠٠ | ٣٠.٠٠٠ |
| رأس المال | ٣٥٠.٠٠٠ | ١٢٠.٠٠٠ |
| رأس المال الإضافي | ٧٥.٠٠٠ | ٢٠.٠٠٠ |
| أرباح محتجزة | ٢٥.٠٠٠ | ١٠.٠٠٠ |
| مجموع الالتزامات وحقوق الملكية | ٦٦٠.٠٠٠ | ١٨٠.٠٠٠ |

اتبعت الشركة س طريقة المصالح المشتركة لإثبات الاستثمار في أسهم التابعة ص.
المطلوب:

١. إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة س.
٢. إعداد ميزانية الشركة س بعد شراء أسهم الشركة هـ مباشرة.
هل مثال رقم (٦-٧)

١. إثبات قيد الاستثمار في الشركة التابعة هـ:

| | |
|---------|---------------------------------------|
| ١٥٠.٠٠٠ | من حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة هـ |
| ١١٠.٠٠٠ | إلى حـ/ رأس المال |
| ٣٠.٠٠٠ | حـ/ رأس المال الإضافي |
| ١٠.٠٠٠ | حـ/ أرباح محتجزة |

وكما ذكرنا سابقاً، فإنه يتم إثبات شراء أسهم الشركة هـ فقط، ولا يتم إثبات نقل أصولها والتزاماتها.

٢. تظهر ميزانية الشركة س بعد شراء أسهم الشركة هـ مباشرة.

| الميزانية الاستهائية للشركة من كما هي في ٢٠٠٤/١/١ (بعد السيطرة على الشركة من) | |
|--|-------------------------------------|
| ١٩٠.٠٠٠ | النقدية |
| ١٣٠.٠٠٠ | ذمم مدينة |
| ١٨٠.٠٠٠ | بضاعة |
| ١٠٠.٠٠٠ | آلات |
| ٦٠.٠٠٠ | سيارات |
| ١٥٠.٠٠٠ | الاستثمار في الشركة التابعة من |
| ٨١٠.٠٠٠ | مجموع الأصول |
| ٢١٠.٠٠٠ | ذمم دائنة |
| ٤٦٠.٠٠٠ | رأس المال (٣٥٠.٠٠٠ + ١١٠.٠٠٠) |
| ١٠٥.٠٠٠ | رأس المال الإضافي (٧٥.٠٠٠ + ٣٠.٠٠٠) |
| ٣٥.٠٠٠ | أرباح محتجزة (٢٥.٠٠٠ + ١٠.٠٠٠) |
| ٨١٠.٠٠٠ | مجموع الائتمانات وحقوق الملكية |

يلاحظ أن التغير الذي طرأ على ميزانية الشركة من يتمثل فقط بإظهار حساب الاستثمار في الشركة التابعة من ضمن أصول الشركة القابضة من، وزيادة رأس المال بمقدار القيمة الاسمية للأسهم المصدرة من قبل الشركة من زيادة كل من رأس المال الإضافي والأرباح المحتجزة.

شراء الشركة القابضة لأقل من ١٠٠% من أسهم الشركة التابعة في حالة تملك القابضة لأقل من ١٠٠% من أسهم التابعة فإن المعالجة المحاسبية لعملية التملك بموجب طريقة المصالح المشتركة تتم بشكل مشابه لمعادلة التملك الكامل باستثناء ما يلي:

١- يجعل حساب الاستثمار في الشركة التابعة عديناً بنسبة تملك القابضة مضروباً بصافي القيمة الدفترية لأصول الشركة التابعة.

☐ يجعل حساب رأس المال دائماً بالقيمة الاسمية للأسهم المصدرة من قبل الشركة القابضة.

☐ يتم مقارنة القيمة الاسمية للأسهم المصدرة مع حقوق الملكية التابعة مضروباً بنسبة تملك القابضة.

ولتوضيح ما سبق نورد المثال التالي:

مثال رقم (٢-٨)

في ١/١/٢٠٠٤ اشترت الشركة س ٩٠% من أسهم الشركة ص عن طريق إصدار ١٠٠٠٠٠ سهم من أسهمها ذات القيمة الاسمية ١ دينار للسهم الواحد. لقد نتج عن شراء الشركة س لأسهم الشركة ص نشوء علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. وقد ظهرت ميزانية الشركتين قبل الشراء مباشرة على النحو التالي:

| البيان | الشركة س | الشركة ص |
|--------------------------------|----------|----------|
| النقدية | ١٩٠٠٠٠ | ٢٥٠٠٠ |
| نعم مدينة | ١٣٠٠٠٠ | ٤٥٠٠٠ |
| بضاعة | ١٨٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠ |
| الآت | ١٠٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ |
| سيارات | ٦٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠ |
| مجموع الأصول | ٦٦٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠ |
| نعم دائنة | ٢١٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠ |
| رأس المال | ٣٥٠٠٠٠ | ١٢٠٠٠٠ |
| رأس المال الإضافي | ٧٥٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ |
| أرباح مستجزة | ٢٥٠٠٠ | ١٠٠٠٠ |
| مجموع الالتزامات وحقوق الملكية | ٦٦٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠ |

اتبعت الشركة س طريقة المصالح المشتركة لإثبات الاستثمار في أسهم التابعة ص.

المطلوب:

١. إثباتات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة س.

٢. إعداد ميزانية الشركة من بعد شراء أسهم الشركة من مباشرة.

هنا مثال رقم (٢-٨)

١. إثبات قيد الاستثمار في الشركة التابعة من:

| | | |
|--|--------|--------|
| من حساب الاستثمار في الشركة التابعة من | | ١٣٥٠٠٠ |
| إلى حساب رأس المال | ١٠٠٠٠٠ | |
| حساب رأس المال الإضافي | ٢٦٠٠٠ | |
| حساب أرباح معتجزة | ٩٠٠٠ | |

ويلاحظ على قيد إثبات شراء أسهم الشركة من ما يلي:

- تم جعل حساب الاستثمار في الشركة التابعة من مديناً بمبلغ ١٣٥٠٠٠٠ دينار (١٥٠٠٠٠٠ صافي القيمة الدفترية لأصول الشركة من \times نسبة تملك القابضة ٩٠%).

- جعل حساب رأس المال دائناً بقيمة ١٠٠٠٠٠٠ دينار وهي تمثل القيمة الاسمية للأسهم المصدرة من قبل الشركة من في سبيل شراء أسهم الشركة من.

- يتم مقارنة القيمة الاسمية للأسهم المصدرة من قبل الشركة من (١٠٠٠٠٠٠٠ دينار) مع ٩٠% من مجموع رأس المال ورأس المال الإضافي لدى الشركة التابعة من ((١٠٠٠٠٠٠ + ٢٦٠٠٠) \times ٩٠%) = ١٢٦٠٠٠٠ دينار، ويرحل الفرق (٢٦٠٠٠ دينار) إلى رأس المال الإضافي بجمته دائناً.

- يتم جعل الأرباح المعتجزة دائناً برصيد الأرباح المعتجزة لدى الشركة التابعة من (١٠٠٠٠٠٠ دينار) مطروحاً بنسبة تملك القابضة (٩٠% \times ١٠٠٠٠٠) = ٩٠٠٠٠ دينار).

٢. تظهر ميزانية الشركة من بعد شراء أسهم الشركة من مباشرة.

| الميزانية الافتتاحية للشركة من كما هي في ٢٠٠٤/١/١ (بعد السيطرة على الشركة من) | |
|--|-----------------------------------|
| ١٩٠٠٠٠ | النقدية |
| ١٣٠٠٠٠ | ذمم مدينة |
| ١٨٠٠٠٠ | بضاعة |
| ١٠٠٠٠٠ | الآت |
| ٦٠٠٠٠ | سيارات |
| ١٣٥٠٠٠ | الاستثمار في الشركة التابعة من |
| ٧٩٥٠٠٠ | مجموع الأصول |
| ٢١٠٠٠٠ | ذمم دلتنة |
| ٤٥٠٠٠٠ | رأس المال (١٠٠٠٠٠ + ٣٥٠٠٠٠) |
| ١٠١٠٠٠ | رأس المال الإضافي (٢٦٠٠٠ + ٧٥٠٠٠) |
| ٣٤٠٠٠ | أرباح محتجزة (٩٠٠٠ + ٢٥٠٠٠) |
| ٧٩٥٠٠٠ | مجموع الالتزامات وحقوق الملكية |

أسئلة وتمارين الفصل

الأسئلة

- ١-٢ ما هي أهم الشروط الواجب توافرها لاستخدام طريقة المصالح المشتركة ؟
- ٢-٢ وضح الفرق بين طريقة الشراء وطريقة المصالح المشتركة لمعالجة مصاريف الاندماج؟
- ٣-٢ هل يمكن ان ينتج شهرة في حالة استخدام طريقة المصالح المشتركة؟ علل.
- ٤-٢ بين كيف يتم معالجة أصول والتزامات الشركة المشترية حسب طريقة المصالح المشتركة؟
- ٥-٢ متى تتشابه قيود الاندماج حسب طريقة الشراء وطريقة المصالح المشتركة؟
- ٦-٢ في حالة الاندماج بين شركتين واستخدام طريقة المصالح المشتركة، كيف سيتم تحديد قيمة حساب الاستثمار لفايات إثبات قيد شراء أسهم الشركة المندمجة؟
- ٧-٢ هل تستخدم القيمة السوقية للأسهم المصدرة لفايات الاندماج في إثبات قيود الاندماج في حالة استخدام طريقة المصالح المشتركة؟ علل.
- ٨-٢ في حالة اندماج شركتين واستخدام طريقة المصالح المشتركة تتساوى مجموع حقوق الملكية في الشركة الجديدة بعد الاندماج مع مجموع حقوق الملكية للشركتين قبل الاندماج. علل.

التصاريح

التصريح الأول (معالجة الاندماج بطريقة المصالح المشتركة)

في ٢٠٠٥/١/١ اندمجت الشركة ص مع الشركة س، وقد قامت الشركة س بإصدار ١٥٠٠٠٠ سهم من أسهمها ذات القيمة الاسمية دينار والسوقية ٤ دنانير وتم استخدام الأسهم المصدره في عملية الدمج لاستبدال أسهم مساهمي الشركة ص. كما دفعت الشركة س مبلغ ٤٠٠٠ دينار نقدا عمولات سمسرة ومبلغ ٨٠٠٠ دينار أتعاب مسدقين ومحامين لإتمام الصفقة. وقد ظهرت ميزانية الشركتين قبل الشراء مباشرة على النحو التالي:

| الشركة ص | | الشركة س | |
|--------------------------------|-----------------|----------------|--------|
| البيان | القيمة الدفترية | القيمة العادلة | البيان |
| النقدية | ١٥٠٠٠ | ١٥٠٠٠ | ٢٩٠٠٠٠ |
| ذمم مدينة | ٥٨٠٠٠ | ٦٥٠٠٠ | ١٣٠٠٠٠ |
| بضاعة | ٧٨٠٠٠ | ٨٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠ |
| آلات | ٨٠٠٠٠ | ١٢٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ |
| سيارات | ٢٥٠٠٠ | ١٥٠٠٠ | ٦٠٠٠٠ |
| مجموع الأصول | ٢٥٦٠٠٠ | ٢٩٥٠٠٠ | ٧٦٠٠٠٠ |
| ذمم دائنة | ٣٥٠٠٠ | ٦٦٠٠٠ | ٣١٠٠٠٠ |
| رأس المال | | ١٩٠٠٠٠ | ٣٥٠٠٠٠ |
| رأس المال الإضافي | | ٢٠٠٠٠ | ٧٥٠٠٠ |
| أرباح محتجزة | | ١٩٠٠٠ | ٢٥٠٠٠ |
| مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية | | ٢٩٥٠٠٠ | ٧٦٠٠٠٠ |

تبعيت الشركة س طريقة المصالح المشتركة لإثبات عملية الاندماج.

المطلوب:

١. إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة س والخاصة بعملية اندماج ص.
٢. إعداد الميزانية الافتتاحية للشركة س بعد إتمام عملية الاندماج مباشرة.

- المصالح المشتركة (معالجة الاندماج بطريقة المصالح المشتركة)

في ١/١/١٩٩٩ اشترت الشركة س كامل أسهم الشركة ص ونتج عن ذلك عملية اندماج بين الشركتين، وقد ظهرت الميزانية العمومية للشركتين قبل الاندماج مباشرة على النحو التالي:

| | | |
|---------|---------|------------------|
| ٣٠٠٠٠٠٠ | ٩٥٠٠٠٠٠ | مجموع الأصول |
| ٨٠٠٠٠٠ | ١٧٠٠٠٠٠ | الالتزامات للغير |
| ١٨٠٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠٠٠ | رأس المال |
| ٣٠٠٠٠٠ | ٦٥٠٠٠٠ | علاوة إصدار |
| ١٠٠٠٠٠ | ١١٥٠٠٠٠ | الأرباح المحتجزة |

وقد أصدرت الشركة س في سبيل الاندماج ٣٠٠٠٠٠٠٠ سهم مسن أسهمها ذات القيمة الاسمية دينار واحد والسوقية ٣ دنانير ودفعت مبلغ ١٥٠٠٠٠ دينار نقداً أنعساب مدققين ومبلغ ٥٠٠٠ دينار نقداً نفقات إصدار الأسهم المصدرة لغايات الاندماج. فإذا حلقت مسا يلي:

• كانت القيمة العادلة لأصول الشركة ص تزيد عن القيمة الدفترية بمقدار ٣٠٠٠٠٠ دينار.

• استخدمت طريقة المصالح المشتركة لإثبات الاندماج.

المطّوب:

١. إثبات قيد (قيود) الاندماج

٢. تصوير الميزانية العمومية بعد الاندماج مباشرة.

التصويين الثالث (معالجة الاندماج بطريقة الشراء)

في ٢٠٠٠/١/١ اشترت الشركة س ١٠٠% من أسهم الشركة ص عن طريقة إصدار ٣٢٠٠٠٠ سهم من أسهمها ذات القيمة الاسمية دينار والسوقية ٤ دنانير. كما دفعت مبلغ ٢٥٠٠٠ دينار مصاريف ونفقات تدقيق حسابات الشركة ص. وقد نتج عن ذلك اندماج الشركة ص مع الشركة س. وقد ظهرت اصول والتزامات الشركة ص قبل الاندماج مباشرة على النحو التالي (المبالغ بالآلاف الدنانير):

| البيان | القيمة الدفترية | القيمة السوقية |
|---------------------------------|-----------------|----------------|
| النقدية | ٥٠ | ٥٠ |
| ذمم مدينة | ٨٠ | ٦٠ |
| بضاعة | ١٥٠ | ١٢٠ |
| آلات | ٨٠ | ١٠٠ |
| أراضي | ٦٠ | ٧٠ |
| ذمم دائنة | ١٢٠ | ١٢٠ |
| رأس المال | ٢٠٠ | |
| رأس المال الإضافي (علاوة إصدار) | ٨٠ | |
| أرباح مستحقة | ٢٠ | |

وكانت حقوق المساهمين لدى الشركة س قبل الشراء مباشرة على النحو التالي:

| | |
|---------------------------------|-----|
| رأس المال | ٤٥٠ |
| رأس المال الإضافي (علاوة إصدار) | ١٠٠ |
| أرباح مستحقة | ٨٠ |

اتبعت الشركة س طريقة الشراء لإثبات الاندماج في دفاتر ص.

المطلوب: إثبات القيود اللازمة لما سبق في دفاتر الشركة س.

التصويين الكروبيج (معالجة الاندماج بطريقة المصالح المشتركة)

في ١/١/١٩٩٩ اشترت الشركة من كامل أسهم الشركة من ونتج عن ذلك عملية اندماج بين الشركتين، وقد ظهرت الميزانية العمومية بعد الاندماج مباشرة على النحو التالي (المبالغ بالآلاف الدنانير):

| | |
|------|------------------|
| ١٢٥٠ | مجموع الأصول |
| ٢٥٠ | الالتزامات للغير |
| ٨٠٠ | رأس المال |
| ١٥٠ | علاوة إصدار |
| ٥٠ | الأرباح المحتجزة |

وقد أصدرت الشركة من في سبيل الاندماج ٣٠٠٠٠٠٠ سهم من أسهمها ذات القيمة الاسمية دينار واحد والسوقية ٣ دنانير ولم تدفع أية نقدية. وكانت ميزانية الشركة من قبل الاندماج مباشرة على النحو التالي (المبالغ بالآلاف الدنانير):

| | |
|-----|------------------|
| ٣٠٠ | مجموع الأصول |
| ٨٠ | الالتزامات للغير |
| ١٨٠ | رأس المال |
| ٣٠ | علاوة إصدار |
| ١٠ | الأرباح المحتجزة |

فإذا علمت ما يلي:

١. كانت القيمة العادلة لأصول الشركة من تزيد عن القيمة الدفترية بمقدار ٣٠٠٠٠٠ دينار.

٢. استخدمت طريقة المصالح المشفكة لإثبات الاندماج.

المطلوب:

١. إثبات قيد (قيود) الشراء.

٢. تحديد رصيد علاوة الإصدار والأرباح المحتجزة لدى الشركة من قبل الشراء مباشرة.

التمهيد الخاص (مماثلة القابضة والتابعة بطريقة المصالح المشتركة)

في ١/١/١٩٩٩ اشترت الشركة س ٩٠% من أسهم الشركة ص وقبل الشراء مباشرة ظهرت ميزانية الشركتين على النحو التالي:

| الشركة ص | الشركة س | |
|----------|----------|--------------------------------|
| ٤٠٠٠ | ٢٥٠٠٠ | نقدية |
| ١٦٠٠٠ | ٢٥٠٠٠ | بضاعة |
| ٨٠٠٠٠ | ٥٠٠٠٠ | أصول جارية أخرى |
| ٥٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠٠ | مباني والآت |
| ١٥٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠٠ | مجموع الأصول |
| ٦٠٠٠٠ | ٥٠٠٠٠ | الالتزامات |
| ٧٠٠٠٠ | ١٥٠٠٠٠ | رأس المال |
| ١٥٠٠٠ | ٨٠٠٠٠ | علاوة إصدار |
| ٥٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ | الأرباح المحتجزة |
| ١٥٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠٠ | مجموع الالتزامات وحقوق الملكية |

فإذا علمت ان الشركة س قد أصدرت في سبيل الشراء ١٦٢٠٠٠ سهم من أسهمها ذات القيمة الاسمية دينار واحد والسوقية ٢,٥ دينار للسهم، كما دفعت نقداً مبلغ ١٥٠٠٠ دينار منها ١٠٠٠٠ دينار أتعاب تدقيق واستشارات و ٥٠٠٠ دينار نفقات إصدار الأسهم.

لقد نتج عن الشراء علاقة قابضة وتابعة بين الشركة س و الشركة ص وقامت الشركة س بإثبات الشراء بطريقة المصالح المشتركة.

المطلوب:

١. إثبات قيد (قيود) الشراء.
٢. إعداد ميزانية الشركة س بعد الشراء مباشرة.

إعداد القوائم المالية الموحدة بتاريخ التملك
Consolidated Financial Statement At
Date of Acquisition

الفصل الثالث

أهداف الفصل

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع ان يكون القارئ ملماً
بالأمور التالية:

١. المقصود بالقوائم الموحدة والغاية من إعدادها.
٢. التعرف على الإجراءات المتبعة لإعداد القوائم الموحدة.
٣. شرح إجراءات إعداد القوائم الموحدة بتاريخ التملك في ظل تملك الشركة القابضة لكامل أسهم الشركة التابعة.
٤. شرح إجراءات إعداد القوائم الموحدة بتاريخ التملك في ظل تملك الشركة القابضة لأقل من ١٠٠% من أسهم الشركة التابعة.
٥. بيان كيفية معالجة حصة الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة.

3

الفصل الثالث

إعداد القوائم المالية الموحدة بتاريخ التملك

Consolidated Financial Statement at Date of Acquisition

مقدمة

عالجنا في الفصلين السابقين حالات الاندماج والاتحاد والقبضة والتابعة، وقد بينا في هذين الفصلين ان حالة الاندماج والاتحاد تنتهي بوجود شركة واحدة تضم شركتين او أكثر حيث تنتهي الشركات المندمجة او المتحدة ويظهر للوجود شركة جديدة تنتقل اليها أصول والتزامات الشركات الداخلة في عملية الاندماج أو الاتحاد، حيث تمارس الشركة الناجمة عن الاندماج أو الاتحاد عملها التجاري كوحدة قانونية ومحاسبية جديدة.

أما حالة القابضة والتابعة والتي تنتج عن تملك الشركة القابضة لأكثر من 50% من أسهم الشركة التابعة، فتختلف عن الاندماج والاتحاد ببقاء الشخصية الاعتبارية والقانونية والمحاسبية لكلا الشركتين. الا ان الشركة القابضة وبحكم سيطرتها على أغلبية أسهم الشركة التابعة تملك السيطرة والتحكم في قرارات وسياسات الشركة التابعة، مما يعني ان شالية القرارات المهمة والرئيسة تتخذ من قبل إدارة الشركة القابضة.

ومن الناحية المحاسبية فان الشركة القابضة والشركة التابعة تمسك كل منهما سجلات وحسابات مستقلة وتقوم كل منهما في نهاية كل فترة مالية بإعداد قوائم مالية بشكل مستقل. الا انه وبحكم السيطرة ونسبة التملك العالية من قبل الشركة القابضة لأسهم الشركة التابعة يتم إعداد مجموعة ثالثة من القوائم المالية يطلق عليها القوائم المالية الموحدة Consolidated Financial Statement.

وتقوم فكرة القوائم المالية الموحدة على افتراض مشابه للفرع، حيث يتم معاملة الشركة القابضة والشركة التابعة بمثابة شركة واحدة، مما يتطلب إظهار إيرادات

ومصاريف وريح الشركتين باعتبارهما شركة واحدة، كما يتم إظهار أصول والتزامات الشركتين بقائمة واحدة تمثل شركة واحدة، وما يجري على قائمة الدخل والميزانية ينطبق أيضا على قائمة التدفقات النقدية.

تخدم القوائم المالية الموحدة بشكل أساسي كل من مستثمرين ومقرضي الشركة القابضة، حيث أنها تعطي معلومات أكثر ملائمة وفائدة مما تعطيه القوائم المالية للشركة القابضة والشركات التابعة والمعدة بشكل مستقل.

الشروط الواجب توافرها لإعداد القوائم الموحدة

ان الشرط الأساسي المطلوب توافره لإعداد القوائم الموحدة هو تملك الشركة القابضة لأكثر من 50% من أسهم الشركة التابعة. الا ان حالتان لا يتم فيهما إعداد القوائم الموحدة رغم تملك الشركة القابضة لأكثر من 50% من أسهم الشركة التابعة، وهاتان الحالتان هما:

1. ان تكون رقابة الشركة القابضة على الشركة التابعة مؤقتة وغير دائمة، ففي حالة تملك الشركة القابضة لأكثر من 50% من أسهم الشركة التابعة بصورة مؤقتة انتظارا، على سبيل المثال، لارتفاع أسعار أسهم الشركة التابعة ثم بيعها، ففي هذه الحالة تعتبر رقابة الشركة القابضة مؤقتة مما يتطلب حسب إعداد القوائم الموحدة.

2. ان تكون رقابة الشركة القابضة على الشركة التابعة غير ممكنة رغم تملك القابضة لأكثر من 50% من أسهم الشركة التابعة، ويحدث هذا الوضع في عدة حالات منها ان تكون الشركة التابعة في حالة تصفية او ان تكون قسوانين البلاد التي تعمل فيها الشركة التابعة تمنع مثل هذه السيطرة والرقابة.

بالإضافة الى هاتان الحالتان يوجد بعض الشركات اسم قيام الشركات القابضة بإعداد قوائم موحدة رغم تملك القابضة لأكثر من 50% من أسهم الشركة التابعة، ومن هذه الحالات حالة اختلاف نشاط الشركة القابضة عن نشاط الشركة التابعة وبشكل

جوهري، كان تكون الشركة القابضة بنك والشركة التابعة فندق. ففي هذه الحالة لا يظهر اي معنى لعملية توحيد قوائم الشركتين نظراً لاختلاف نوعية حسابات الشركتين.

مفهوم القوائم الموحدة وإجراءات إعدادها

كما سبق وبيننا فان مفهوم القوائم الموحدة يقوم على افتراض توحيد القوائم المالية للشركة القابضة والشركة التابعة كشركة واحدة، مما يتطلب ضرورة إعداد قائمة دخل واحدة للشركتين تبين نتائج أعمالهما باعتبارهما من الناحية المحاسبية والقانونية شركة واحدة، كما تتطلب القوائم الموحدة إعداد ميزانية واحدة وقائمة تدفقات نقدية واحدة لكلا الشركتين.

ان مهمة إعداد القوائم الموحدة تقع في العادة على عاتق محاسب الشركة القابضة والذي يقوم بتحضيرها من واقع القوائم المالية الخاصة بكل من الشركة القابضة والشركة التابعة، كما قد يحتاج الى معلومات إضافية، وكما سنبين لاحقاً، لا تتوفر في القوائم المالية للشركتين، مثل العمليات المالية المتبادلة بين الشركتين.

وتجدر الإشارة الى انه في حالة اختلاف نهاية السنة المالية للشركة القابضة عن نهاية السنة المالية للشركة التابعة، فان القوائم الموحدة تعد بناء على السنة المالية للشركة القابضة. ففي حال انتهاء السنة المالية للشركة القابضة في ٣١/١٢ من كل عام، في حين كانت تنتهي السنة المالية للشركة التابعة في ٣١/١٠ من كل عام، فان القوائم الموحدة تعد في هذه الحالة في ٣١/١٢ من كل عام. اما عن كيفية معالجة الفروقات الزمنية لنهاية السنة المالية للشركتين، ففي حالة كون الفرق الزمني لنهاية السنة المالية للشركتين لا يتجاوز ٣ شهور فيتم اخذ القوائم المالية للشركتين دون تعديل، اما اذا كانت الفترة الزمنية تزيد عن ٣ شهور فيتوجب في هذه الحالة إجراء تعديل على القوائم المالية للشركة التابعة عن الفترة الفاصلة بين الشركتين.

اما عن الإجراءات المتبعة في إعداد القوائم المالية الموحدة فتتمثل في الآتي:

١. التصديق على القوائم المالية لكل من الشركة القابضة والشركة التابعة.

٢. تفرغ بيانات القوائم المالية للشركتين في نموذج يستخدم في العادة لهذه الغاية يطلق عليه ورقة العمل **Working Paper**، وكما يظهر في الشكل (٣-١).
٣. إجراء بعض التعديلات على بعض البنود الظاهرة في القوائم الأفرادية في القوائم المالية للشركتين، حيث يتم التعديل من خلال عمود التسويات الظاهر في ورقة العمل. لاحظ أن عمود التسويات يحتوي على طرفين أحدهما مدين والآخر دائن، وبالتالي فإن التعديل المطلوب يعتمد على طبيعة البند المعني وطبيعة التعديل المطلوب. ففي حالة الأصول، مثلاً، يتم إثبات قيمة التعديل في الطرف المدين في حالة الرغبة في زيادة قيمتها وبالمقابل يتم إثبات قيمة التعديل في الطرف الدائن في حالة الرغبة في تخفيض قيمة الأصل.
٤. يجري في العمود الأخير من ورقة العمل والمعنون الموحدة جمع قيمة كل بند من واقع القيم الظاهرة في عمود الشركة القابضة والقيم الظاهرة في عمود الشركة التابعة مع الأخذ بعين الاعتبار اثر القيمة الظاهرة في عمود التسويات إن وجدت. وتمثل القيم الظاهرة في عمود موحدة القيم التي يتم إظهارها في القوائم الموحدة.
- ويجب التأكيد على أن إعداد القوائم الموحدة يتم خارج نطاق السجلات المحاسبية لكلا الشركتين (القابضة والتابعة)، لذا فإن القيم الظاهرة في القوائم الموحدة لا تظهر بشكل مباشر في القوائم المالية لأي من الشركتين.
- وتجدر الإشارة إلى أن الشركة القابضة تعد بعد التملك مباشرة ميزانية موحدة فقط، في حين تقوم في الفترات المالية التالية للتملك بإعداد قائمة دخل وميزانية رقائمة تسديقات موحدة. لذا سيتم في هذا الفصل شرح كيفية إعداد الميزانية الموحدة بعد التملك مباشرة، وعلى أن يتم في الفصول اللاحقة شرح لعملية إعداد القوائم الموحدة بحسب الفترات التالية للتملك.

الشكل رقم (٣-١)

نموذج لورقة العمل التي تستخدم في عملية إعداد القوائم المالية الموحدة للشركة القابضة والشركة التابعة

| موحدة | التسويات | | التابعة | القابضة | البيان |
|-------|----------|------|---------|---------|--------|
| | دائن | مدين | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |

إعداد القوائم الموحدة في ظل تملك الشركة القابضة لـ ١٠٠% من أسهم
التابعة

في حالة تملك الشركة القابضة لكامل أسهم الشركة التابعة، فإن إعداد القوائم الموحدة لا يتضمن على ما يسمى بـ **الأقلية Minority Interest** والتي سيتم توضيحها في الأجزاء التالية من الفصل. ولتوضيح هذه الحالة سنورد المثال التالي:

مثال رقم (٣-١)

في ١/١/٢٠٠٤ اشترت الشركة بـ كامل أسهم الشركة بـ بمصر ١٤,٠٠٠ دينار نقداً كما دفعت الشركة بـ مبلغ ١٠,٠٠٠ دينار نقداً عمولات سمسة وأتعاب مستفيدين ومضامين لإتمام الصفقة. لقد نتج عن شراء الشركة بـ لأسهم الشركة بـ علاقة

قابضة وتابعة بين الشركتين. وقد ظهرت ميزانية الشركتين بعد الشراء مباشرة على النحو التالي:

| الشركة من | | | |
|--------------------------------|-----------|-----------------|----------------|
| البيان | الشركة من | القيمة الدفترية | القيمة العادلة |
| النقدية | ٤٠٠٠٠ | ٢٥٠٠٠ | ٢٥٠٠٠ |
| نعم مدينة | ١٣٠٠٠٠ | ٤٥٠٠٠ | ٤٥٠٠٠ |
| بضاعة | ١٨٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠ |
| الآت | ١٠٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ |
| سيارات | ٦٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠ |
| الاستثمار في الشركة التابعة من | ١٥٠٠٠٠ | | |
| مجموع الأصول | ٦٦٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠ |
| نعم دائنة | ٢١٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠ |
| رأس المال | ٣٥٠٠٠٠ | ١٢٠٠٠٠ | |
| رأس المال الإضافي | ٧٥٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ | |
| أرباح محتجزة | ٢٥٠٠٠ | ١٠٠٠٠ | |
| مجموع الالتزامات وحقوق الملكية | ٦٦٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠ | |

اتبعت الشركة من طريقة الشراء لإثبات عملية تلك أسهم الشركة التابعة من.

المطلوب: إعداد الميزانية الموحدة في ١/١/٢٠٠٤ وبعد التناك مباشرة.

حل مثال رقم (٣-١)

قبل البدء في إعداد الميزانية الموحدة يجب التنويه الى ما يلي:

١. يلاحظ ان حساب الاستثمار في الشركة التابعة قد ظهر في ميزانية الشركة التابعة

بقيمة ١٥٠٠٠٠ دينار والتي تمثل مجموع ثمن شراء أسهم الشركة التابعة بالإضافة

لمصاريف إنضم الصفقة (١٥٠٠٠٠ + ١٠٠٠٠٠).

٢. لا يوجد فروقات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لأصول الشركة التابعة، وسيتم من خلال الأمثلة اللاحقة في الفصل عرض لبعض الحالات التي يكون فيها القيم الدفترية لأصول والتزامات الشركة التابعة تختلف عن القيم العادلة.
٣. لا يوجد أي فروقات بين صافي القيمة العادلة لأصول الشركة التابعة وتكلفة الاستثمار، مما يعني عدم وجود شهرة موجبة أو سالبة، وسيتم أيضا ومن خلال الأمثلة اللاحقة في الفصل عرض لبعض الحالات التي تغطي هذا الجانب.
- في ضوء هذه المعلومات يتم إعداد الميزانية الموحدة وكما في الجدول رقم (١-٣).

| الجدول رقم (١-٣) | | | | | |
|---|----------|--------|---------|---------|---|
| ورقة العمل الخاصة بإعداد الميزانية الموحدة للشركة القابضة من والشركة التابعة من | | | | | |
| كما في ٢٠٠٤/١/١ | | | | | |
| موحدة | التصويات | | التابعة | القابضة | البيان |
| | دائن | مدين | | | |
| ٦٥٠٠٠ | | | ٢٥٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ | النقدية |
| ١٧٥٠٠٠ | | | ٤٥٠٠٠ | ١٣٠٠٠٠ | نعم مدينة |
| ٢٤٠٠٠٠ | | | ٦٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠ | بضاعة |
| ١٤٠٠٠٠ | | | ٤٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ | الآت |
| ٧٠٠٠٠ | | | ١٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠ | سيارات |
| ٠٠٠ | ١٥٠٠٠٠ | | | ١٥٠٠٠٠ | الاستثمار في الشركة التابعة من |
| ٦٩٠٠٠٠ | | | ١٨٠٠٠٠ | ٦٦٠٠٠٠ | مجموع الأصول |
| ٢٤٠٠٠٠ | | | ٣٠٠٠٠ | ٢١٠٠٠٠ | نعم دائنة |
| ٣٥٠٠٠٠ | | ١٢٠٠٠٠ | ١٢٠٠٠٠ | ٣٥٠٠٠٠ | رأس المال |
| ٧٥٠٠٠٠ | | ٢٠٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠٠ | ٧٥٠٠٠٠ | رأس المال الإضافي |
| ٢٤٠٠٠٠ | | ١٠٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ | ٢٤٠٠٠٠ | توزيع مستحق |
| ٦٩٠٠٠٠ | ١٥٠٠٠٠ | ١٥٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠ | ٦٦٠٠٠٠ | مجموع التمتع المستحق وخصم في الملكية |

توضيح إجراءات الحل:

١. تم تفريغ قيم بنود ميزانية الشركة القابضة والشركة التابعة في ورقة العمل أعلاه وفي العمود المخصص لكل شركة.

٢. تم في عمود التسويات إجراء تعديل على البنود التالية:

أ- تم حذف حساب الاستثمار في الشركة التابعة من حيث جعل دائناً بقيمة ١٥٠٠٠٠٠ دينار، لذا يلاحظ ان قيمة هذا البند لم تظهر بعمود الموحدة. أما عن سبب إلغاء هذا البند فيعود الى ان حساب الاستثمار في الشركة التابعة يمثل صافي قسيم أصول الشركة التابعة، وبما ان أصول والتزامات الشركة التابعة قد تم جمعها مع أصول والتزامات الشركة القابضة في عمود الموحدة، فان عدم حذف قيمة حساب الاستثمار في الشركة التابعة سيترتب عليه ازدواجية في القيم الظاهرة في الميزانية الموحدة.

ب- تم حذف حسابات حقوق الملكية لدى الشركة التابعة وهي حساب رأس المال ورأس المال الإضافي والأرباح المحتجزة بجعلها مدينة في عمود التسويات، ليظهر في عمود الموحدة قيم حقوق الملكية للشركة القابضة فقط. وسبب هذا الإلغاء مشابه لسبب إلغاء حساب الاستثمار في الشركة التابعة، حيث ان حسابات حقوق الملكية تمثل الوجه الآخر (التمويلي) لأصول والتزامات الشركة التابعة، مما يتطلب إلغاؤها لمنع الازدواجية في الميزانية الموحدة.

ج- يتوجب ان يكون مجموع المبالغ الظاهرة في الجانب المدين من عمود التسويات مساوياً لمجموع الجانب الدائن.

٣. تم في عمود الموحدة إظهار مجموع القيم الظاهرة لكل بند في ميزانية الشركة القابضة وميزانية الشركة التابعة، مع سلاطة الأبدال للتسويات الظاهرة بعمود التسويات ان وجدت.

قيود أوراق العمل Working Paper Entries

يلاحظ من الميزانية الموحدة الصادرة في المصنوع رقم (٣-١) ان بعض بنود الميزانية مثل حساب الاستثمار في الشركة التابعة وحقوق الملكية في الشركة التابعة لم يتم

تعديلها (حذفها) من خلال عمود التسويات، وبما ان قيم الحسابات لا تعدل او تُلغى محاسبياً الا بقيود يومية، لذا يتم إعداد قيود تدعى قيود أوراق العمل تستخدم لتسهيل إجراء التعديل على الحسابات المعنية في القوائم الموحدة. ويجب التنويه الى ان قيود أوراق العمل تعد على أوراق خارجية ولا تسجل أو ترحل في سجلات أي من الشركة القابضة او الشركة التابعة.

ويتم في العادة إعداد قيود أوراق العمل من واقع متطلبات إعداد القوائم المالية، اي من خلال تحديد الحسابات التي يتوجب تعديلها وقيم التعديل. لذا فان قيود أوراق العمل للحالة السابقة (مثال ٣-١) تظهر على النحو التالي:

| | |
|---------------------------------------|--------|
| من -/ رأس المال | ١٢٠٠٠٠ |
| حـ/ رأس المال الإضافي | ٢٠٠٠٠ |
| حـ/ أرباح محتجزة | ١٠٠٠٠ |
| الى حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة ص | ١٥٠٠٠٠ |

إعداد الميزانية الموحدة في ظل وجود فروقات بين القيم العادلة والقيم الدفترية لأصول والتزامات الشركة التابعة

استعرضنا في الجزء السابق حالة تطابق القيمة الدفترية والقيمة العادلة لأصول الشركة التابعة، وعدم وجود أية شهرة للشركة التابعة. الا ان ما يحدث غالباً في الواقع العملي هو وجود اختلاف بين القيمة الدفترية والعادلة لأصول والتزامات التابعة ووجود شهرة موجبة او سالبة، وفي حالة حدوث مثل هذا الاختلاف فان إعداد الميزانية الموحدة يتطلب ضرورة إظهار هذا الفرق في عمود التسويات في ورقة العمل وبحديث تعديل أصول والتزامات التابعة لتظهر في عمود الموحدة بالقيمة العادلة لها، أي ان ما يظهر في عمود الميزانية الموحدة لكل بند من بنود الميزانية يمثل مجموع كسل مسن القيمة الدفترية للبند لدى الشركة القابضة والقيمة العادلة للبند لدى الشركة التابعة، اما الشهرة الموجبة والناجمة عن عملية إعداد القوائم الموحدة فتظهر قيمتها بالطرف المدين بعمود التسويات ويتم بناء عليه إظهارها ضمن عمود الموحدة. أما الشهرة السالبة ان وجدت

فيتم توزيع قيمتها على الأصول الثابتة لدى الشركة التابعة حيث يجري تخفيض كل أصل من هذه الأصول بنسبة القيمة العادلة لكل أصل الى مجموع القيمة العادلة للأصول الثابتة لدى الشركة التابعة. لتوضيح ما سبق نورد المثال التالي:

مثال رقم (٣-٢)

في ١/١/٢٠٠٤ اشترت الشركة س كامل أسهم الشركة ص بسعر ١٦٠.٠٠٠ دينار نقداً، كما دفعت الشركة س مبلغ ١٠.٠٠٠ دينار نقداً عمولات سمسة وأتعاب مدققين ومحامين لإتمام الصفقة. لقد نتج عن شراء الشركة س لأسهم الشركة ص علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. وقد ظهرت ميزانية الشركتين بعد الشراء مباشرة على النحو التالي:

| الشركة ص | | الشركة س | |
|--------------------------------|-----------------|----------------|---------|
| البيان | القيمة الدفترية | القيمة العادلة | |
| النقدية | ٢٥.٠٠٠ | ٢٥.٠٠٠ | ٢٠.٠٠٠ |
| ذمم مدينة | ٤٥.٠٠٠ | ٤٥.٠٠٠ | ١٣٠.٠٠٠ |
| بضاعة | ٦٢.٠٠٠ | ٦٠.٠٠٠ | ١٨٠.٠٠٠ |
| الآت | ٤٥.٠٠٠ | ٤٠.٠٠٠ | ١٠٠.٠٠٠ |
| سيارات | ١٠.٠٠٠ | ١٠.٠٠٠ | ٦٠.٠٠٠ |
| الاستثمار في الشركة التابعة ص | | | ١٧٠.٠٠٠ |
| مجموع الأصول | ١٨٠.٠٠٠ | ١٨٢.٠٠٠ | ٦٦٠.٠٠٠ |
| ذمم دائنة | ٣.٠٠٠ | ٢.٠٠٠ | ٢١٠.٠٠٠ |
| رأس المال | ١٢٠.٠٠٠ | ١٢٠.٠٠٠ | ٣٥٠.٠٠٠ |
| رأس المال الإضافي | ٢٠.٠٠٠ | ٢٠.٠٠٠ | ٧٥.٠٠٠ |
| أرباح مستحقة | ١٠.٠٠٠ | ١٠.٠٠٠ | ٢٥.٠٠٠ |
| مجموع الالتزامات وحقوق الملكية | ١٨٠.٠٠٠ | ١٨٢.٠٠٠ | ٦٦٠.٠٠٠ |

اتبعت الشركة س طريقة الشراء لإثبات عملية شراء أسهم الشركة التابعة ص.

المطلوب: إعداد الميزانية الموحدة في ١/١/٢٠٠٤ وبعد التملك مباشرة.

حل مثال رقم (٣-٢)

قبل البدء في إعداد الميزانية الموحدة سيتم استخراج قيمة الشهرة الخاصة بالشركة التابعة من.

الشهرة = تكلفة الاستثمار - صافي القيمة العادلة لأصول الشركة التابعة.

الشهرة = ١٧٠٠٠٠ - (٢٠٠٠٠ - ١٨٢٠٠٠) = ٨٠٠٠ دينار.

| الجدول رقم (٣-٢) | | | | | |
|---|----------|--------|---------|---------|--------------------------------|
| ورقة العمل الخاصة بإعداد الميزانية الموحدة للشركة القابضة من والشركة التابعة من | | | | | |
| كما في ١/١/٢٠٠٤ | | | | | |
| موحدة | التسويات | | التابعة | القابضة | البيان |
| | دائن | مدين | | | |
| ٤٥٠٠٠ | | | ٢٥٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ | النقدية |
| ١٧٠٠٠٠ | ٥٠٠٠ | | ٤٥٠٠٠ | ١٣٠٠٠٠ | ذمم مدينة |
| ٢٤٢٠٠٠ | | ٢٠٠٠ | ٦٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠ | بضاعة |
| ١٤٥٠٠٠ | | ٥٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ | الآت |
| ٧٠٠٠٠ | | | ١٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠ | سيارات |
| ٨٠٠٠ | | ٨٠٠٠ | | | الشهرة |
| ... | ١٧٠٠٠٠ | | | ١٧٠٠٠٠ | الاستثمار في الشركة التابعة من |
| ٦٨٠٠٠٠ | | | ١٨٠٠٠٠ | ٦٦٠٠٠٠ | مجموع الأصول |
| ٢٣٠٠٠٠ | | ١٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠ | ٢١٠٠٠٠ | ذمم دائنة |
| ٣٥٠٠٠٠ | | ١٢٠٠٠٠ | ١٢٠٠٠٠ | ٣٥٠٠٠٠ | رأس المال |
| ٧٥٠٠٠ | | ٢٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ | ٧٥٠٠٠ | رأس المال الإضافي |
| ٢٥٠٠٠ | | ١٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠ | ٢٥٠٠٠ | أرباح محتجزة |
| ٦٨٠٠٠٠ | ١٧٥٠٠٠ | ١٧٥٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠ | ٦٦٠٠٠٠ | مجموع الالتزامات وحقوق الملكية |

يلاحظ من الجدول رقم (٣-٢) أعلاه ما يلي:

- تم في عمود التسويات إظهار مقدار الفرق بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لأصول الشركة التابعة، ففي حالة الذمم المدينة وبما ان قيمتها العادلة (٤٠٠٠٠٠ دينار) وهي أقل من القيمة الدفترية (٤٥٠٠٠٠) بمقدار ٥٠٠٠ دينار، فقد تم وضع الفرق في الجانب الدائن من عمود التسويات، نظراً لان الأصل ينخفض عند جعله دائماً ويزيد عند جعله مديناً.
 - تم إظهار قيمة الشهرة، والتي حسبت سابقاً، في الجانب المدين من التسويات نظراً لأنها أصل.
 - تم إلغاء كل من حساب الاستثمار الشركة التابعة من وحساب رأس مال الشركة التابعة ورأس المال الإضافي والأرباح المحتجزة لدى التابعة.
- وبناء على ما سبق يتم إثبات قيد أوراق العمل على النحو التالي:

| | | |
|--|--------|--------|
| من حساب/ البضاعة | | ٢٠٠٠ |
| حساب/ الآلات | | ٥٠٠٠ |
| حساب/ الشهرة | | ٨٠٠٠ |
| حساب/ ذمم دائنة | | ١٠٠٠٠ |
| حساب/ رأس المال | | ١٢٠٠٠٠ |
| حساب/ رأس المال الإضافي | | ٢٠٠٠٠ |
| حساب/ أرباح محتجزة | | ١٠٠٠٠ |
| الى حساب/ الاستثمار في الشركة التابعة من | ١٧٠٠٠٠ | |
| حساب/ ذمم مدينة | ٥٠٠٠ | |

تمتلك الشركة القابضة أقل من ١٠ ٪ من أسهم الشركة التابعة

في حالة عدم امتلاك الشركة القابضة لكامل أسهم الشركة التابعة، فان بقية الأسهم تكون مملوكة من قبل ما يدعى بالأقلية (Minority)، وعند إعداد القوائم المالية الموحدة ومنها الميزانية الموحدة يتوجب إظهار حقوق الأقلية كبنود مستقل في عمود الموحدة.

وتعتبر معالجة حقوق الأقلية من أكثر المواضيع جدلاً بين المحاسبين، فبالنسبة لمكان ظهور حقوق الأقلية في الميزانية الموحدة فيكون إما بعد الالتزامات للغير وقبل حقوق المساهمين مباشرة، أو في نهاية حقوق المساهمين. أما عن قيمة حقوق الأقلية التي يتوجب إظهارها في الميزانية الموحدة، فهناك مفهومين (طريقتان) يمكن الاختيار من بينها، وهذان المفهومان هما:

١. مفهوم الشركة الأم (القابضة) Parent Company Concept

يقوم مفهوم الشركة الأم على أن إعداد القوائم الموحدة يتم لغاية خدمة مساهمي الشركة القابضة وبالتالي فإن ما تملكه الأقلية في الشركة التابعة هو بمثابة التزام يجب إظهاره ضمن الالتزامات للغير. وبناء على هذا المفهوم فإن قيمة حقوق الأقلية تحسب بناء على صافي القيمة الدفترية لأصول الشركة التابعة ويتم إظهاره في الميزانية الموحدة في نهاية الالتزامات للغير.

حقوق الأقلية = نسبة تملك الأقلية في الشركة التابعة × صافي القيمة الدفترية لأصول الشركة التابعة (حقوق المساهمين في التابعة).

وفي حالة اختلاف القيمة الدفترية عن القيمة العادلة لأصول والتزامات الشركة التابعة، يتم تعديل قيمة الفرق في الميزانية الموحدة بنسبة تملك الشركة القابضة، أي لا يتم إظهار كامل الفرق بين القيمتين. فعلى سبيل المثال إذا كانت قيمة الذمم المدينة لدى الشركة القابضة ١٠٠٠٠٠٠ دينار في حين كانت القيمة الدفترية للذمم المدينة لدى الشركة التابعة ٥٠٠٠٠٠ دينار وكانت القيمة العادلة للذمم المدينة لدى الشركة التابعة ٤٠٠٠٠ دينار وبفرض أن نسبة تملك الشركة القابضة في أسهم الشركة التابعة ٨٠%، فإن ما يعدل على الذمم المدينة في عمود التسويات في ورقة العمل هو (٤٠٠٠٠ - ٥٠٠٠٠) × ٨٠% = ٨٠٠٠ دينار. وعليه تظهر الذمم المدينة في الميزانية الموحدة بقيمة ١٤٢٠٠٠ دينار (٤٠٠٠٠ - ٥٠٠٠٠ + ١٠٠٠٠٠).

٢. مفهوم الوحدة الاقتصادية Economic Unit Concept

حسب مفهوم الوحدة الاقتصادية، فإن الشركة قابضة وبصفتها مسيطرة على قرارات الشركة التابعة وتمتلك إدارة أصول والتزامات الشركة التابعة، لذا فإن إعداد القوائم الموحدة يتم من خلال النظر إلى الشركتين باعتبارهما وحدة اقتصادية واحدة. وبناء عليه فإن كامل الفروقات بين القيمة الدفترية والعادلة لأصول والتزامات الشركة التابعة يتوجب تعديلها لغايات إعداد الميزانية الموحدة، ونتيجة لذلك فإن قيمة حقوق الأقلية تظهر في الميزانية الموحدة محسوبة بناء على القيمة العادلة لاصصافي أصول الشركة التابعة، وبموجب هذه المفهوم يتم إظهار حقوق الأقلية ضمن حقوق المساهمين وكنند مستقل.

حقوق الأقلية = نسبة تملك الأقلية في الشركة التابعة × صافي القيمة العادلة لأصول الشركة التابعة (حقوق المساهمين في التابعة مقيم بالقيمة العادلة).

يعتبر مفهوم الشركة الأم أكثر شيوهاً وقبولاً من مفهوم الوحدة الاقتصادية نظراً لأن القوائم الموحدة، وكما سبق شرحه، تعد لغايات خدمة مساهمي ومقرضي الشركة القابضة، لذا سيتم استخدام هذا المفهوم في شرح المادة المتعلقة بذلك في الكتاب. ولتوضيح كيفية إعداد القوائم الموحدة في ظل تملك القابضة لأقل من ١٠٠% أسهم الشركة التابعة نورد المثال التالي:

مثال رقم (٣-٣)

في ١/١/٢٠٠٤ اشترت الشركة س ٨٠% من أسهم الشركة ص بقيمة ١٥٠.٠٠٠ دينار نقداً ودفعت مبلغ ٣٠٠٠ دينار نقداً مصاريف وعمولات إتمام الصفقة. لقد نستج عن شراء الشركة من أسهم الشركة ص نشؤ علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. وقد ظهرت ميزانية الشركتين بعد الشراء مباشرة على النحو التالي:

| الشركة من | | | |
|--------------------------------|-----------|-----------------|----------------|
| البيان | الشركة من | القيمة الدفترية | القيمة السوقية |
| النقدية | ٣٧٠٠٠ | ٢٥٠٠٠ | ٢٥٠٠٠ |
| نم مدينة | ١٣٠٠٠٠ | ٤٥٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ |
| بضاعة | ١٨٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠ | ٦٢٠٠٠ |
| الآت | ١٠٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ | ٤٥٠٠٠ |
| سيارات | ٦٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠ |
| الاستثمار في الشركة التابعة من | ١٥٣٠٠٠ | | |
| مجموع الأصول | ٦٦٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠ | ٢٠٢٠٠٠ |
| نم دائنة | ٢١٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ |
| رأس المال | ٣٥٠٠٠٠ | ١٢٠٠٠٠ | |
| رأس المال الإضافي | ٧٥٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ | |
| أرباح محتجزة | ٢٥٠٠٠ | ١٠٠٠٠ | |
| مجموع الالتزامات وحقوق الملكية | ٦٦٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠ | |

انجبت الشركة من طريقة الشراء لإثبات الاستثمار في أسهم الشركة التابعة من، كما
 اتبعت مفهوم الشركة الأم لخايات معالجة حقوق الأقلية في القوائم الموحدة.
 المحلوي؛ إعداد الميزانية الموحدة في ٢٠٠٤/١/١ وبعد التملك مباشرة.

حل مثال رقم (٣-٣)

الشهرة = تكلفة الاستثمار - ٨٠% من صافي القيمة العادلة لأصول الشركة التابعة.

$$\text{الشهرة} = ١٥٣٠٠٠ - ٨٠\% \times (٢٠٠٠٠ - ٢٠٢٠٠٠) = ٧٤٠٠ \text{ دينار.}$$

الجدول رقم (٣-٣)

ورقة العمل الخاصة بإعداد الميزانية الموحدة للشركة القابضة من والشركة التابعة من

كما في ٢٠٠٤/١/١

| موحدة | التسويات | | التابعة | القابضة | البيان |
|--------|----------|--------|---------|---------|--------------------------------|
| | دائن | مدين | | | |
| ٦٢٠٠٠ | | | ٢٥٠٠٠ | ٣٧٠٠٠ | النقدية |
| ١٧١٠٠٠ | ٤٠٠٠ | | ٤٥٠٠٠ | ١٣٠٠٠٠ | ذمم مدينة |
| ٢٤١٦٠٠ | | ١٦٠٠ | ٦٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠ | بضاعة |
| ١٤٤٠٠٠ | | ٤٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ | الآت |
| ٨٦٠٠٠ | | ١٦٠٠٠ | ١٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠ | سيارات |
| ٧٤٠٠ | | ٧٤٠٠ | | | الشهرة |
| ٠٠٠ | ١٥٣٠٠٠ | | | ١٥٣٠٠٠ | الاستثمار في الشركة التابعة من |
| ٧١٢٠٠٠ | | | ١٨٠٠٠٠ | ٦٦٠٠٠٠ | مجموع الأصول |
| ٢٣٢٠٠٠ | | ٨٠٠٠ | ٣٠٠٠٠ | ٢١٠٠٠٠ | ذمم دائنة |
| ٣٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠ | | | | حقوق الأقلية |
| ٢٥٠٠٠٠ | | ١٢٠٠٠٠ | ١٢٠٠٠٠ | ٣٥٠٠٠٠ | رأس المال |
| ٧٥٠٠٠ | | ٢٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ | ٧٥٠٠٠٠ | رأس المال الإضافي |
| ٢٥٠٠٠ | | ١٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠ | ٢٥٠٠٠٠ | أرباح محتجزة |
| ٧١٢٠٠٠ | ١٨٧٠٠٠ | ١٨٧٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠ | ٦٦٠٠٠٠ | مجموع الالتزامات وحقوق الملكية |

يلاحظ من الجدول رقم (٣-٣) أن: كما يلي:

- تم في عمود التسويات إظهار مقدار الفرق بين القيمة الدفترية والقيمة المتبادلة لأصول الشركة التابعة وبنسبة تملك الشركة القابضة، أي لم يستم تطبيق كامل الفرق، بل تم أخذ مقدار الفرق لكل بند من بنود الأصول والالتزامات وضرب

الناتج في نسبة تملك الشركة القابضة. ففي حالة الذمم المدينة وبما ان قيمتها العادلة (٤٠٠٠٠ دينار) وهي أقل من القيمة الدفترية (٤٥٠٠٠) بمقدار ٥٠٠٠ دينار، فقد تم ضرب الفرق في ٨٠% وتم وضع الناتج (٤٠٠٠ دينار) في الجانب الدائن من عمود التسويات، نظراً لأن الأصل ينخفض عند جعله دائناً ويزيد عند جعله مديناً.

أما قيد أوراق العمل على للحالة أعلاه فيظهر النحو التالي:

| | | |
|---|--------|--------|
| من ح/ البضاعة | | ١٦٠٠ |
| ح/ الآلات | | ٤٠٠٠ |
| ح/ سيارات | | ١٦٠٠٠ |
| ح/ الشهرة | | ٧٤٠٠ |
| ح/ ذمم دائنة | | ٨٠٠٠ |
| ح/ رأس المال | | ١٢٠٠٠٠ |
| ح/ رأس المال الإضافي | | ٢٠٠٠٠ |
| ح/ أرباح محتجزة | | ١٠٠٠٠ |
| الى ح/ ذمم مدينة | ٤٠٠٠ | |
| ح/ الاستثمار في الشركة التابعة من | ١٥٣٠٠٠ | |
| ح/ حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة (مميزانية) | ٣٠٠٠٠ | |

مثال رقم (٣-٤)

لتوضيح كيفية إعداد القوائم الموحدة في حالة استخدام الشركة القابضة مفهوم الشركة الوحدة الاقتصادية سنفترض ان الشركة القابضة تستخدم في الحالة السابقة (مثال ٣-٣) مفهوم الوحدة الاقتصادية بدلاً من مفهوم الشركة الأم.

حل مثال رقم (٣-٤)

• في حالة استخدام مفهوم الوحدة الاقتصادية فإن الشهرة التي تظهر بالميزانية الموحدة تمثل كامل قيمة الشهرة الخاصة بالشركة التابعة وعليه يتم إيجاد قيمة الشهرة على النحو التالي:

الشهرة = تكلفة الاستثمار في حالة التملك بالكامل - ١٠٠% من صافي القيمة العادلة لأصول الشركة التابعة.

وبما أن الشركة القابضة دفعت مبلغ ١٥٣٠٠٠٠ دينار ثمناً لشراء ٨٠% من أسهم الشركة التابعة، فإن تملك ١٠٠% من أسهم الشركة التابعة يكلف ١٩١٢٥٠ دينار (١٥٣٠٠٠٠ ÷ ٨٠%).

وعليه تكون الشهرة ١٩١٢٥٠ - (٢٠٢٠٠٠ - ٢٠٠٠٠٠) = ٩٢٥٠ دينار.

• أما بالنسبة للفروقات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لأصول الشركة القابضة فيتم إظهارها بالميزانية الموحدة بالكامل وكما يظهر في الجدول رقم (٣-٤).

• أما بخصوص حقوق الأقلية فسيتم إظهاره بناء على القيمة العادلة لصافي أصول الشركة التابعة، وعليه سيبلغ ٢٠% × ١٩١٢٥٠ = ٣٨٢٥٠ دينار.

| الجدول رقم (٤-٣) | | | | | |
|---|----------|--------|---------|---------|---------------------------------|
| ورقة العمل الخاصة بإعداد الميزانية الموحدة للشركة القابضة من والشركة التابعة من | | | | | |
| كما في ٢٠٠٤/١/١ | | | | | |
| موحدة | التسويات | | التابعة | القابضة | البيان |
| | دائن | مدين | | | |
| ٦٢٠٠٠ | | | ٢٥٠٠٠ | ٣٧٠٠٠ | النقدية |
| ١٧٠٠٠٠ | ٥٠٠٠ | | ٤٥٠٠٠ | ١٣٠٠٠٠ | ذمم مدينة |
| ٢٤٢٠٠٠ | | ٢٠٠٠ | ٦٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠ | بضاعة |
| ١٤٥٠٠٠ | | ٥٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ | الآت |
| ٩٠٠٠٠ | | ٢٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠ | سيارات |
| ٩٢٥٠ | | ٩٢٥٠ | | | الشهرة |
| ٠٠٠ | ١٥٣٠٠٠ | | | ١٥٣٠٠٠ | الاستثمار فسي الشركة التابعة من |
| ٧١٨٢٥٠ | | | ١٨٠٠٠٠ | ٦٦٠٠٠٠ | مجموع الأصول |
| ٢٣٠٠٠٠ | | ١٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠ | ٢١٠٠٠٠ | ذمم دائنة |
| ٣٨٢٥٠ | ٣٨٢٥٠ | | | | حقوق الأقلية |
| ٣٥٠٠٠٠ | | ١٢٠٠٠٠ | ١٢٠٠٠٠ | ٣٥٠٠٠٠ | رأس المال |
| ٧٥٠٠٠ | | ٢٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ | ٧٥٠٠٠ | رأس المال الإضافي |
| ٢٥٠٠٠ | | ١٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠ | ٢٥٠٠٠ | أرباح محتجزة |
| ٧١٨٢٥٠ | ١٩٦٢٥٠ | ١٩٦٢٥٠ | ١٨٠٠٠٠ | ٦٦٠٠٠٠ | مجموع الالتزامات وحقوق الملكية |

أما قيد أوراق العمل للسنة أعلاه فيظهر على النحو التالي:

| | | |
|---|--------|--------|
| من حـ/ البضاعة | | ٢٠٠٠ |
| حـ/ الآلات | | ٥٠٠٠ |
| حـ/ سيارات | | ٢٠٠٠٠ |
| حـ/ الشهرة | | ٩٢٥٠ |
| حـ/ ذمم دائنة | | ١٠٠٠٠ |
| حـ/ رأس المال | | ١٢٠٠٠٠ |
| حـ/ رأس المال الإضافي | | ٢٠٠٠٠ |
| حـ/ أرباح محتجزة | | ١٠٠٠٠ |
| الى حـ/ ذمم مدينة | ٥٠٠٠ | |
| حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة من | ١٥٣٠٠٠ | |
| حـ/ حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة (ميزانية) | ٣٨٢٥٠ | |

وكما سبق وبيننا فسيتم نقل المادة المعروضة في الأجزاء المتعلقة من الكتاب استخدام مفهوم الشركة الأم نظراً لأنها أكثر استخداماً من مفهوم الوحدة الاقتصادية.

إعداد القوائم الموحدة في ظل وجود شهرة سلبية

في حالة وجود شهرة سلبية لدى الشركة التابعة فإن قيمة هذه الشهرة، وكما سبق وبيننا في الفصل الأول من الكتاب، يتم توزيعها على الأصول الثابتة لدى الشركة التابعة، حيث يجري التوزيع بنسبة القيمة المادلة لكل أصل ثابت إلى مجموع القيمة المادلة للأصول الثابتة، ثم يجري تنفيذ قيمة كل أصل من الأصول الثابتة بمقدار المبلغ الموزع عليه. وفي حالة تملك الشركة التابعة لأقل من ١٠٠% من أسهم الشركة التابعة، فإن تنفيذ الأصول الثابتة يتم بنسبة التملك وذلك تمثيلاً عن مفهوم الشركة الأم.

ولتوضيح هذه الحالة سنورد المثال التالي:

مثال رقم (٣-٥)

في ١/١/٢٠٠٤ اشترت الشركة س ٨٠% من أسهم الشركة ص بقيمة ١٤٠.٠٠٠ دينار نقداً ودفعت مبلغ ٢٠٠٠ دينار نقداً مصاريف وعمولات إتمام الصفقة. لقد نستج عن شراء الشركة س لأسهم الشركة ص نشؤ علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. وقد ظهرت ميزانية الشركتين بعد الشراء مباشرة على النحو التالي:

| الشركة ص | | | |
|--------------------------------|----------|-----------------|----------------|
| البيان | الشركة س | القيمة الدفترية | القيمة السوقية |
| النقدية | ٤٨٠٠٠٠ | ٢٥٠٠٠٠ | ٢٥٠٠٠٠ |
| ذمم مدينة | ١٣٠٠٠٠٠ | ٤٥٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠٠ |
| بضاعة | ١٨٠٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠٠ | ٦٢٠٠٠٠ |
| الآت | ١٠٠٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠٠ | ٤٥٠٠٠٠ |
| سيارات | ٦٠٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠٠ |
| الاستثمار في الشركة التابعة ص | ١٤٢٠٠٠٠ | | |
| مجموع الأصول | ٦٦٠٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠٠ | ٢٠٢٠٠٠٠ |
| ذمم دائنة | ٢١٠٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠٠ |
| رأس المال | ٣٥٠٠٠٠٠ | ١٢٠٠٠٠٠ | |
| رأس المال الإضافي | ٧٥٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠٠ | |
| أرباح محتجزة | ٢٥٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ | |
| مجموع الالتزامات وحقوق الملكية | ٦٦٠٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠٠ | |

اتبعت الشركة س طريقة الشراء لإثبات الاستثمار في أسهم الشركة التابعة ص، كما اتبعت مفهوم الشركة الام لغايات معالجة حقوق الأقلية في القوائم الموحدة. المطلوب: إعداد الميزانية الموحدة في ١/١/٢٠٠٤ وبعد التملك مباشرة.

حل مثال رقم (٣-٥)

الشهرة = تكلفة الاستثمار - ٨٠% من صافي القيمة العادلة لأصول الشركة التابعة.

الشهرة = ١٤٢٠٠٠ - ٨٠% × (٢٠٢٠٠٠ - ٢٠٠٠٠) = ٣٦٠٠٠ - دينار (شهرة سالبة).

وبما ان هناك شهرة سالبة فسيتم توزيعها على الأصول الثابتة لدى الشركة التابعة، والمتمثلة في الآلات والسيارات وحسب القيمة العادلة لكل اصل. وبناء عليه يجري التوزيع بالشكل التالي:

$$\text{قيمة ما تخفض به الآلات} = ٤٥٠٠٠ \times \frac{٣٦٠٠٠}{(٣٠٠٠٠ + ٤٥٠٠٠)} = ٢١٦٠ \text{ دينار}$$

$$\text{قيمة ما تخفض به السيارات} = ٣٠٠٠ \times \frac{٣٦٠٠٠}{(٣٠٠٠٠ + ٤٥٠٠٠)} = ١٤٤٠ \text{ دينار}$$

وبناء عليه تظهر الميزانية الموحدة للشركة القابضة وللشركة التابعة على النحو الموضح في الشكل رقم (٣-٥).

| الجدول رقم (٣-٥) | | | | | |
|---|---------|---------|----------|-------|--------|
| ورقة العمل الخاصة بإعداد الميزانية الموحدة للشركة القابضة من والشركة التابعة من | | | | | |
| كما في ١/١/٢٠٠٤ | | | | | |
| البيان | القابضة | التابعة | تفصيليات | | موحدة |
| | | | مدين | دائن | |
| التأديبة | ٤٨٠٠٠ | ٢٥٠٠٠ | | | ٧٣٠٠٠ |
| ذمم مدينة | ١٣٠٠٠٠ | ٤٥٠٠٠ | ٤٠٠٠ | | ١٧١٠٠٠ |
| يضاعة | ١٨٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠ | ١٦٠٠ | | ٢٤١٦٠٠ |
| الآلات | ١٠٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ | ٢١٦٠ | ٤٠٠٠ | ١٤١٨٤٠ |
| سيارات | ٦٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ | ١٤٤٠ | ١٦٠٠٠ | ٨٤٥٦٠ |
| الاستثمار في الشركة التابعة | ١٤٢٠٠٠ | | ١٤٢٠٠٠ | | ٠٠٠ |
| مجموع الأصول | ٦٦٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠ | | | ٨٤٢٠٠٠ |

| | | | | | |
|---------|---------|---------|---------|----------|--------------------------------|
| ٢٣٢.٠٠٠ | | ٨.٠٠٠ | ٣.٠٠٠٠ | ٢١.٠٠٠٠ | ذمم دائنة |
| ٣.٠٠٠٠ | ٣.٠٠٠٠ | | | | حقوق الأقلية |
| ٣٥٠.٠٠٠ | | ١٢.٠٠٠٠ | ١٢.٠٠٠٠ | ٣٥٠.٠٠٠٠ | رأس المال |
| ٧٥.٠٠٠ | | ٢.٠٠٠٠ | ٢.٠٠٠٠ | ٧٥.٠٠٠٠ | رأس المال الإضافي |
| ٢٥.٠٠٠ | | ١.٠٠٠٠ | ١.٠٠٠٠ | ٢٥.٠٠٠٠ | أرباح محتجزة |
| ٧١٢.٠٠٠ | ١٧٩٦.٠٠ | ١٧٩٦.٠٠ | ١٨.٠٠٠٠ | ٦٦.٠٠٠٠ | مجموع الالتزامات وحقوق الملكية |

يلاحظ من الجدول رقم (٣-٥) انه تم في عمود التسويات إظهار مقدار الفرق بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لأصول الشركة التابعة بما فيها الأصول الثابتة حيث جرى في البداية تعديل قيمة الأصول الثابتة لدى التابعة الى قيمتها العادلة ومن ثم تم تخفيضها بقيمة الشهرة السالبة.

إعداد القوائم الموحدة في حالة استخدام الشركة القابضة طريقة المصالح المشتركة

في حالة إتباع الشركة القابضة لطريقة المصالح المشتركة عند تملكها لأسهم الشركة التابعة فان عملية إعداد القوائم الموحدة يكون أسهل مقارنة مع إتباع طريقة الشراء، نظراً لان طريقة المصالح المشتركة تقيم أصول الشركة التابعة بقيمتها الدفترية وبالتالي لا يكون هناك أية تعديلات على أصول والقرامات الشركة التابعة، كما لا يكون هناك أية شهرة. وعليه يتطلب إعداد الميزانية العمومية في ظل استخدام طريقة المصالح المشتركة إلغاء الحسابات التالية فقط: الاستثمار في الشركة التابعة، وحقوق الملكية في التابعة، كما يتطلب إثبات حقوق الأقلية في ظل تملك الشركة القابضة لأقل من ١٠٠% من أسهم الشركة التابعة.

ولتوضيح هذه الحالة سنورد المثال التالي:

مثال رقم (٦-٣)

في ١/١/٢٠٠٤ اشترت الشركة س ٩٠% من أسهم الشركة ص عن طريق إصدار ١٠٠٠٠٠٠ سهم من أسهمها ذات القيمة الاسمية ١ دينار للسهم الواحد. لقد نتج عن شراء الشركة س لأسهم الشركة ص نشوء علاقة قابضة وتابعة بسين الشركتين. وقد ظهرت ميزانية الشركتين بعد الشراء مباشرة على النحو التالي:

| البيان | الشركة س | الشركة ص |
|--------------------------------|----------|----------|
| النقدية | ١٩٠٠٠٠٠ | ٢٥٠٠٠٠ |
| ذمم مدينة | ١٣٠٠٠٠٠ | ٤٥٠٠٠٠ |
| بضاعة | ١٨٠٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠٠ |
| الآت | ١٠٠٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠٠ |
| سيارات | ٦٠٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ |
| الاستثمار في الشركة التابعة ص | ١٣٥٠٠٠٠ | |
| مجموع الأصول | ٧٩٥٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠٠ |
| ذمم دائنة | ٢١٠٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠٠٠ |
| رأس المال | ٤٥٠٠٠٠٠ | ١٢٠٠٠٠٠ |
| رأس المال الإضافي | ١٠١٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠٠٠ |
| أرباح مختجزة | ٣٤٠٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠٠ |
| مجموع الالتزامات وحقوق الملكية | ٧٩٥٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠٠ |

اتبعت الشركة س طريقة المصالح المشتركة لإثبات الاستثمار في الشركة التابعة ص. المطلوب: إعداد الميزانية الموحدة في ١/١/٢٠٠٤ وبعد التخلص مباشرة.

على مثال رقم (٦-٣)

تظهر الميزانية الموحدة للشركة القابضة والشركة التابعة على النحو الموضح لسي الشكل رقم (٦-٣).

| الجدول رقم (٣-٦) | | | | | |
|---|----------|--------|---------|---------|-----------------------------|
| ورقة العمل الخاصة بإعداد الميزانية الموحدة للشركة القابضة س والشركة التابعة س | | | | | |
| كما في ٢٠٠٤/١/١ | | | | | |
| موحدة | التسويات | | التابعة | القابضة | البيان |
| | دائن | مدين | | | |
| ٢١٥٠٠٠ | | | ٢٥٠٠٠ | ١٩٠٠٠٠ | النقدية |
| ١٧٥٠٠٠ | | | ٤٥٠٠٠ | ١٣٠٠٠٠ | نم مدينة |
| ٢٤٠٠٠٠ | | | ٦٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠ | بضاعة |
| ١٤٠٠٠٠ | | | ٤٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ | الآت |
| ٧٠٠٠٠ | | | ١٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠ | سيارات |
| ... | ١٣٥٠٠٠ | | | ١٣٥٠٠٠ | الاستثمار في الشركة التابعة |
| | | | | | س |
| ٨٤٠٠٠٠ | | | ١٨٠٠٠٠ | ٧٩٥٠٠٠ | مجموع الأصول |
| ٢٤٠٠٠٠ | | | ٣٠٠٠٠ | ٢١٠٠٠٠ | نم دائنة |
| ١٥٠٠٠ | ١٥٠٠٠ | | | | حقوق الأقلية |
| ٤٥٠٠٠٠ | | ١٢٠٠٠٠ | ١٢٠٠٠٠ | ٤٥٠٠٠٠ | رأس المال |
| ١٠١٠٠٠ | | ٢٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ | ١٠١٠٠٠ | رأس المال الإضافي |
| ٣٤٠٠٠٠ | | ١٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠ | ٣٤٠٠٠٠ | أرباح مستحقة |
| ٨٤٠٠٠٠ | ١٥٠٠٠٠ | ١٥٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠ | ٧٩٥٠٠٠ | مجموع الالتزامات وحقوق |
| | | | | | الملكبة |

يلاحظ من الجدول رقم (٣-٦) أعلاه ما يلي:

- لم يجري أي تعديل على قيم أصول والتزامات الشركة التابعة س نظراً لأن طريقة المصالح المشتركة تقيم أصول الشركة التابعة بالقيم الدفترية.
- تم إلغاء حساب الإستثمار في الشركة التابعة كما غابت حسابات الملكية في التابعة.
- تم إثبات حقوق الأقلية والتي تساوي ١٠٪ من مجموع حقوق الملكية في الشركة التابعة، حيث يلاحظ أن قيمة حقوق تستخرج بنفس أسلوب طريقة الشراء، أي بنسبة تملك الأقلية من مجموع حقوق المساهمين في الشركة التابعة.

أسئلة وتمارين الفصل

الأسئلة

- ٣-١ ما المقصود بالقوائم الموحدة وما الغاية من إعدادها؟
- ٣-٢ وضح البيانات والقوائم التي يتطلب توافرها لإعداد القوائم الموحدة؟
- ٣-٣ ما هي الأطراف الرئيسية التي تستفيد من القوائم الموحدة؟
- ٣-٤ ما هي الشروط الواجب توافرها لإعداد القوائم الموحدة؟
- ٣-٥ بين الإجراءات التي يتم إتباعها لتحضير الميزانية الموحدة؟
- ٣-٦ ما هي أهم الاختلافات التي تظهر عند إعداد الميزانية الموحدة في ظل تملك الشركة القابضة لكامل أسهم الشركة التابعة مقارنة مع تملك الشركة القابضة لأقل من ١٠٠% من أسهم الشركة التابعة.
- ٣-٧ عند إعداد الميزانية الموحدة يتم إلغاء كل من حساب الاستثمار في الشركة التابعة وحقوق الملكية في الشركة التابعة، بين سبب ذلك؟
- ٣-٨ بين الفرق بين مفهوم الشركة الأم (القابضة) ومفهوم الوحدة الاقتصادية.
- ٣-٩ ما الغاية من إثبات قيود أوراق العمل، وهل تظهر تلك القيود في السدقات المحاسبية للشركة القابضة.
- ٣-١٠ بين كيفية احتساب حقوق الأقلية التي تظهر في الميزانية الموحدة؟
- ٣-١١ ما هي الإجراءات الإضافية الواجب القيام بها عند إعداد القوائم الموحدة في ظل تملك الشركة القابضة لأقل من ١٠٠% من أسهم الشركة التابعة.
- ٣-١٢ بين الاختلافات الأساسية التي تظهر عند إعداد الميزانية الموحدة في حالة إتباع الشركة القابضة لطريقة شراء متوازنة مع إتباعها لطريقة المصالح المشتركة.

التعليقات

التعليق الأول (إعداد الميزانية الموحدة في ظل تملك قابضة ١٠٠٪ من أسهم التابعة)

في ٢٠٠٥/١/١ اشترت الشركة س كامل أسهم الشركة ص بسعر ٢٥٠٠٠٠٠ دينار نقداً، كما دفعت الشركة س مبلغ ١٥٠٠٠٠ دينار نقداً عمولات سمسرة ومبلغ ٢٠٠٠٠٠ دينار أتعاب مدققين ومحامين لإتمام الصفقة. لقد نتج عن شراء الشركة س لأسهم الشركة ص علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. وقد ظهرت ميزانية الشركتين بعد الشراء مباشرة على النحو التالي:

| الشركة ص | | الشركة س | | البيان |
|----------------|-----------------|----------|----------------|---------------------------------|
| القيمة العادية | القيمة الدفترية | الشركة س | القيمة العادية | |
| ١٥٠٠٠٠ | ١٥٠٠٠٠ | ٥٠٠٠٠ | | النقدية |
| ٥٨٠٠٠٠ | ٦٥٠٠٠٠ | ١٣٠٠٠٠٠ | | ذمم مدينة |
| ٧٨٠٠٠٠ | ٨٠٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠٠ | | بضاعة |
| ٨٠٠٠٠٠ | ١٢٠٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠٠ | | الآت |
| ٢٥٠٠٠٠ | ١٥٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠٠ | | سيارات |
| | | ٢٨٥٠٠٠٠ | | الاستثمار في الشركة التابعة ص |
| ٢٥٦٠٠٠٠ | ٢٩٥٠٠٠٠ | ٧٦٠٠٠٠٠ | | مجموع الأصول |
| ٣٥٠٠٠٠ | ٦٦٠٠٠٠ | ٣١٠٠٠٠٠ | | ذمم دائنة |
| | ١٩٠٠٠٠٠ | ٣٥٠٠٠٠٠ | | رأس المال |
| | ٢٠٠٠٠٠ | ٧٥٠٠٠٠ | | رأس المال الإضافي |
| | ١٩٠٠٠٠ | ٢٥٠٠٠٠ | | أرباح محتجزة |
| | ٢٩٥٠٠٠٠ | ٧٦٠٠٠٠٠ | | مجموع الإلتزامات وطوائف المنكبة |

اتخذت الشركة س طريقة الشراء لإثبات الاستثمار في الشركة التابعة ص.

المحظي ب:

١. إعداد الميزانية الموحدة لـ ٢٠٠٥/١/١ وبعد التملك مباشرة.

٢. إثبات وجود أوراق العمل الفاصلة بإعداد الميزانية الموحدة.

المشهورين الخائفي (إعداد الميزانية الموحدة في ظل تملك قابضة لأقل من ١٠٠٪ من أسهم التابعة)

في ٢٠٠٥/١/١ اشترت الشركة س ٨٠٪ من أسهم الشركة ص بسعر ٢٠٠٠٠٠٠ دينار نقداً، كما دفعت الشركة س مبلغ ١٥٠٠٠٠ دينار نقداً عمولات سمسة. لقد نتج عن شراء الشركة س لأسهم الشركة ص علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. وقد ظهرت ميزانية الشركتين بعد الشراء مباشرة على النحو التالي:

| الشركة ص | | | |
|-------------------------------|----------|-----------------|----------------|
| البيان | الشركة س | القيمة الدفترية | القيمة العادلة |
| النقدية | ٧٥٠٠٠٠ | ١٥٠٠٠٠ | ١٥٠٠٠٠ |
| ذمم مدينة | ١٣٠٠٠٠٠ | ٦٥٠٠٠٠ | ٥٨٠٠٠٠ |
| بضاعة | ١٨٠٠٠٠٠ | ٨٠٠٠٠٠ | ٧٨٠٠٠٠ |
| الآت | ١٠٠٠٠٠٠ | ١٢٠٠٠٠٠ | ٨٠٠٠٠٠ |
| سيارات | ٦٠٠٠٠٠ | ١٥٠٠٠٠ | ٢٥٠٠٠٠ |
| الاستثمار في الشركة التابعة ص | ٢١٥٠٠٠٠ | | |
| مجموع الأصول | ٧٦٠٠٠٠٠ | ٢٩٥٠٠٠٠ | ٢٥٦٠٠٠٠ |
| ذمم دائنة | ٢١٠٠٠٠٠ | ٦٣٠٠٠٠ | ٢٥٠٠٠٠ |
| رأس المال | ٣٥٠٠٠٠٠ | ١٩٠٠٠٠٠ | |
| رأس المال الإضافي | ٧٥٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠٠ | |
| أرباح محتجزة | ٢٥٠٠٠٠ | ٢٥٠٠٠٠ | |
| مجموع الأثرات وحقوق الملكية | ٧٦٠٠٠٠٠ | ٢٩٥٠٠٠٠ | |

اتبعت الشركة س طريقة الشراء لإثبات الاستثمار في الشركة التابعة ص.

المطلوب:

١. إعداد الميزانية الموحدة في ٢٠٠٥/١/١ وبعد التملك مباشرة.
٢. إثبات قيد أثر حق العمل الخاصة بإعداد الميزانية الموحدة.

التصريح التالي (إعداد الميزانية الموحدة في ظل تملك قابضة لأقل من ١٠٠% من أسهم التابعة مع وجود شهرة سلبية)

في ٢٠٠٥/١/١ اشترت الشركة س ٨٠% من أسهم الشركة ص بسعر ١٠٠٠٠٠٠ دينار نقداً، كما دفعت الشركة س مبلغ ٥٠٠٠٠ دينار نقداً عمولات سمسة. لقد نتج عن شراء الشركة س لأسهم الشركة ص علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. وقد ظهرت ميزانية الشركتين بعد الشراء مباشرة على النحو التالي:

| الشركة ص | | الشركة س | | البيان |
|----------------|-----------------|----------|--|---------------------------------|
| القيمة العادلة | القيمة الدفترية | الشركة س | | |
| ١٥٠٠٠ | ١٥٠٠٠ | ١٨٥٠٠٠ | | النقدية |
| ٥٨٠٠٠ | ٦٥٠٠٠ | ١٣٠٠٠٠ | | ذمم مدينة |
| ٧٨٠٠٠ | ٨٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠ | | بضاعة |
| ٨٠٠٠٠ | ١٢٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ | | الآت |
| ٢٠٠٠٠ | ١٥٠٠٠ | ٦٠٠٠٠ | | سيارات |
| | | ١٠٥٠٠٠ | | الاستثمار في الشركة التابعة ص |
| ٢٥١٠٠٠ | ٢٩٥٠٠٠ | ٧٦٠٠٠٠ | | مجموع الأصول |
| ٣٥٠٠٠ | ٦٦٠٠٠ | ٣١٠٠٠٠ | | ذمم دائنة |
| | ١٩٠٠٠٠ | ٣٥٠٠٠٠ | | رأس المال |
| | ٢٠٠٠٠ | ٧٥٠٠٠ | | رأس المال الإضافي |
| | ١٩٠٠٠ | ٢٥٠٠٠ | | أرباح محتجزة |
| | ٢٩٥٠٠٠ | ٧٦٠٠٠٠ | | مجموع الإلتزامات والخصم الملكية |

اتبعت الشركة س طريقة الشراء لإثبات الاستثمار في الشركة التابعة ص.

المطلوب:

١. إعداد الميزانية الموحدة في ٢٠٠٤/١/١ وبعد التملك مباشرة.
٢. إثبات كيود أوراق العمل الخاصة بإعداد الميزانية الموحدة.

التصويح الواجب (إعداد الميزانية الموحدة في ظل تملك قابضة لأقل من ١٠٠% من أسهم التابعة مع اتباع القابضة طريقة المصالح المشتركة)

في ٢٠٠٥/١/١ اشترت الشركة س ٩٠% من أسهم الشركة. لقد نتج عن شراء الشركة س لأسهم الشركة ص علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. وقد ظهرت ميزانية الشركتين بعد الشراء مباشرة على النحو التالي:

| الشركة ص | | الشركة س | | البيان |
|----------------|-----------------|----------------|-----------------|--------------------------------|
| القيمة العادية | القيمة الدفترية | القيمة العادية | القيمة الدفترية | |
| ١٥٠٠٠ | ١٥٠٠٠ | ٢٩٠٠٠٠ | ٢٩٠٠٠٠ | النقدية |
| ٥٨٠٠٠ | ٦٥٠٠٠ | ١٣٠٠٠٠ | ١٣٠٠٠٠ | ذمم مدينة |
| ٧٨٠٠٠ | ٨٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠ | بضاعة |
| ٨٠٠٠٠ | ١٢٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ | الآت |
| ٢٠٠٠٠ | ١٥٠٠٠ | ٦٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠ | سيارات |
| | | ٢٠٦١٠٠ | ٢٠٦١٠٠ | الاستثمار في الشركة التابعة ص |
| ٢٥١٠٠٠ | ٢٩٥٠٠٠ | ٩٦٦١٠٠ | ٩٦٦١٠٠ | مجموع الأصول |
| ٣٥٠٠٠ | ٦٦٠٠٠ | ٣١٠٠٠٠ | ٣١٠٠٠٠ | ذمم دائنة |
| | ١٩٠٠٠٠ | ٥٥٠٠٠٠ | ٥٥٠٠٠٠ | رأس المال |
| | ٢٠٠٠٠ | ٦٤٠٠٠٠ | ٦٤٠٠٠٠ | رأس المال الإضافي |
| | ١٩٠٠٠٠ | ٤٢١٠٠٠ | ٤٢١٠٠٠ | أرباح مستحقة |
| | ٢٩٥٠٠٠ | ٩٦٦١٠٠ | ٩٦٦١٠٠ | مجموع الالتزامات وحقوق الملكية |

اتبعت الشركة س طريقة المصالح المشتركة لإثبات الاستثمار في الشركة التابعة ص.

المطلوب ب:

١. إعداد الميزانية الموحدة في ٢٠٠٤/١/١ وبعد التملك مباشرة.
٢. إثبات قيود أوراق الممل الخاصة بإعداد الميزانية الموحدة.

المصريين الخمسة (إثبات شراء أسهم التابعة وإعداد قيود أوراق العمل الخاصة بالميزانية الموحدة في ظل تملك القابضة لأقل من ١٠٠% من أسهم التابعة)

في ١/١/٢٠٠٤ اشترت الشركة س ٧٥% من أسهم الشركة من ذلك عن طريق دفع مبلغ نقدي يبلغ ١٠٠٠٠٠٠ دينار بالإضافة الى إصدار ٤٠٠٠٠٠ سهم من أسهمها ذات القيمة الاسمية ٦ دنانير للسهم والسوقية ٧ دنانير للسهم الواحد. كما دفعت مبلغ ٥٠٠٠٠ دينار نقداً أتعاب مدققين. كانت القيمة الدفترية لأصول التابعة بتاريخ الشراء تساوي ٤٥٠٠٠٠٠ دينار وكان مبلغ الالتزامات ٥٠٠٠٠٠ دينار، وكانت القيمة الدفترية مساوية للقيمة العادلة لأصول والتزامات التابعة باستثناء سيارات تبلغ قيمتها الدفترية ٦٠٠٠٠٠ دينار وقيمتها العادلة ٨٠٠٠٠٠ دينار.

المعطى:

١. إثبات قيد (قيود) الشراء.
٢. إثبات قيود أوراق العمل الخاصة بإعداد الميزانية الموحدة.

المصريين الخمسة (إثبات الاستثمار في التابعة بطريقة الشراء وطريقة المصالح المشتركة)

في ١/١/٢٠٠٢ اشترت الشركة س ٩٠% من أسهم الشركة من ذلك عن طريق إصدار ٧٥٠٠٠٠ سهم من أسهمها ذات القيمة الاسمية ٤ دنانير للسهم والسوقية ٧ دنانير للسهم الواحد. كانت القيمة الدفترية لأصول التابعة بتاريخ الشراء تساوي ٤٥٠٠٠٠٠ دينار وكان مبلغ الالتزامات ٥٠٠٠٠٠ دينار. وكانت القيمة الدفترية مساوية للقيمة العادلة لأصول والتزامات التابعة باستثناء سيارات تبلغ قيمتها الدفترية ٦٠٠٠٠٠ دينار وقيمتها العادلة ٨٠٠٠٠٠ دينار. كانت حقوق المساهمين للشركتين القابضة والتابعة قبل الشراء مباشرة على النحو التالي:

| القابضة | التابعة | البيان |
|---------|---------|--------------|
| ٦٠٠٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠٠٠ | رأس المال |
| ١٥٠٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠٠ | تداول إصدار |
| ٤٠٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠٠ | أرباح محتجزة |
| ٦٢٠٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠٠٠ | المجموع |

المطلوب :

١. إثبات قيد (قيود) الشراء بدفاتر الشركة القابضة بإتباع طريقة المصالح المشتركة.
٢. ما مقدار الأرباح المحتجزة والتي ستظهر في الميزانية العمومية الموحدة فسي ٢٠٠٢/١/١، بافتراض إتباع طريقة المصالح المشتركة.
٣. بافتراض ان الشركة القابضة اتبعت طريقة الشراء ما قيد (قيود) الشراء بدفاتر القابضة.
٤. ما مقدار حقوق الأقلية الذي سيظهر فسي الميزانية العمومية الموحدة فسي ٢٠٠٢/١/١، بافتراض إتباع طريقة الشراء.

المطلوب الثاني (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الصحيحة لكل سؤال من الأسئلة التالية:

- في ٢٠٠٢/١/١ اشترت الشركة س ٨٠% من أسهم الشركة من بتكلفة تبلغ ٢٠٠٠٠٠ دينار وكانت صافي القيمة العادلة لأصول الشركة من عند الشراء ١٨٠٠٠٠ دينار. ان مقدار الشهرة الناتجة عن الاستثمار والتي تظهر في الميزانية الموحدة بعد التملك مباشرة تبلغ:

- أ- ٢٠٠٠٠ دينار ب- ٣٦٠٠٠٠ دينار ج- ٥٦٠٠٠٠ دينار
د- ١٦٠٠٠٠ دينار هـ- لا شيء مما ذكر صحيح

- في ١٩٩٧/١/١ اشترت شركة الزاهري ٨٠% أسهم شركة الاجتماعي بمتبر ٢٧٥٠٠٠ دينار نقداً. كانت القيمة المكتوبة لصافي أصول القائمة بتساريح الشراء ٣٠٠٠٠٠ دينار في حين كانت القيمة العادلة ٣٥٠٠٠٠ دينار. ان مقدار شهر المعلن التي ستظهر في الميزانية الموحدة بعد الشراء مباشرة ستكون:

- أ- صفر ب- ٢٥٠٠٠٠ دينار ج- ٣٥٠٠٠٠ دينار
د- ٤٠٠٠٠٠ دينار هـ- إجابة أخرى، حددناها

- ظهرت مجموع أصول الشركة التابعة س ٤٠٠٠٠٠٠٠ دينار بينما بلغت مجموع التزاماتها ١٠٠٠٠٠٠٠ دينار. بلغ مجموع أصول القابضة ص والتي تملك ١٠٠% من س ٩٠٠٠٠٠٠٠ دينار بما فيها حساب الاستثمار في التابعة والبالغ ٣٥٠٠٠٠٠٠ دينار، وبلغ مجموع التزامات القابضة ٢٠٠٠٠٠٠٠ دينار. ان مجموع الأصول التي ستظهر في الميزانية الموحدة بعد الشراء ستكون:

- أ- ٩٠٠٠٠٠٠٠ ب- ٩٥٠٠٠٠٠٠ دينار ج- ١٠٠٠٠٠٠٠٠ دينار
د- ١٣٠٠٠٠٠٠٠ دينار هـ- إجابة أخرى، حددها

- في ١٩٩٧/١/١ اشترت شركة الزاهري ٨٠% أسهم شركة الراجحي بسعر ٢٣٢٠٠٠٠ دينار نقداً. كان مقدار شهر المحل التي ظهرت في القوائم الموحدة بعد الشراء مباشرة ٤٠٠٠٠٠٠ دينار. ان مقدار صافي القيمة الدفترية لأصول الشركة التابعة عند الشراء يكون:

- أ- ١٩٢٠٠٠٠ ب- ٢٣٢٠٠٠٠٠ دينار ج- ٢٤٠٠٠٠٠٠ دينار
د- ٢٩٠٠٠٠٠٠ دينار هـ- إجابة أخرى، حددها

- في ١٩٩٩/١/١ اشترت الشركة س كامل أسهم الشركة ص ونتج عن ذلك علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. دفعت الشركة س ٤٣٠٠٠٠٠٠ دينار نقداً لتنفيذ عملية الشراء وقد كانت القيمة العادلة لأصول التابعة تزيد عن القيمة الدفترية بقيمة ٥٠٠٠٠٠٠٠ دينار. قبل الشراء مباشرة ظهرت البيانات التالية:

| البيان | القابضة | التابعة |
|------------------|----------|----------|
| الأصول | ٢٠٠٠٠٠٠٠ | ٧٥٠٠٠٠٠٠ |
| الالتزامات للغير | ٧٥٠٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠٠٠٠ |
| رأس المال | ١٠٠٠٠٠٠٠ | ٣١٠٠٠٠٠٠ |
| أرباح محتجزة | ٢٥٠٠٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠٠٠٠ |

ان مجموع قيمة حقوق الملكية والتي ستظهر في الميزانية الموحدة بعد الشراء مباشرة ستكون:

أ- ١٦٨٠٠٠٠٠ دينار ب- ٦٥٠٠٠٠٠٠ دينار ج- ١٦٠٠٠٠٠٠٠ دينار
د- ١٢٥٠٠٠٠٠ دينار هـ- إجابة أخرى، حددها دينار

التصريح الخامس

اجب عن الحالات التالية

الحالة رقم ١

في ١/١/١٩٩٧ اشترت شركة الزاهري ٨٠% أسهم شركة الراجحي بسعر ٢٣٢٠٠٠٠ دينار نقداً. كان مقدار شهر المحل التي ظهرت في القوائم الموحدة بعد الشراء مباشرة ٤٠٠٠٠٠ دينار.

ما مقدار صافي القيمة الدفترية لأصول الشركة التابعة عند الشراء.

الحالة رقم ٢

في ١/١/١٩٩٧ اشترت شركة الزاهري ٨٠% أسهم شركة الراجحي بسعر ٣٧٥٠٠٠٠ دينار نقداً. كانت القيمة الدفترية لاصافى أصول التابعة بتاريخ الشراء ٣٠٠٠٠٠٠٠ دينار في حين كانت القيمة المادلة ٣٥٠٠٠٠٠٠ دينار.

ما مقدار شهر المحل التي ستظهر في القوائم الموحدة بعد الشراء مباشرة.

| | |
|---|---------------------|
| <p>إعداد القوائم المالية الموحدة خلال الفترات التالية للتملك (١) Consolidated Financial Statement Subsequent to the Date of Acquisition (1)</p> | <p>الفصل الرابع</p> |
| <p><u>أهداف الفصل</u> بعد دراسة هذا الفصل يتوقع ان يكون القارئ ملماً بالامور التالية: ١. الطرق المحاسبية المستخدمة في معالجة التغير في حساب الاستثمار في الشركة التابعة. ٢. المعالجة المحاسبية للتغير في حساب الاستثمار باستخدام طريقة الملكية. ٣. إجراءات إعداد قائمة الدخل الموحدة خلال الفترات التالية للتملك في حالة استخدام الشركة القابضة طريقة الملكية. ٤. إجراءات إعداد قائمة الأرباح المستحصرة الموحدة خلال الفترات التالية للتملك في حالة استخدام الشركة القابضة طريقة المانية. ٥. إجراءات إعداد الميزانية الموحدة خلال الفترات التالية للتملك في حالة استخدام الشركة القابضة طريقة الملكية. ٦. قيود أوراق العمل لتوضيح إثباتها لإعداد القوائم المانية خلال الفترات التالية للتملك.</p> | <p>4</p> |

الفصل الرابع

إعداد القوائم المالية الموحدة خلال الفترات التالية للتملك (١)
Consolidated Financial Statement Subsequent to the Date
of Acquisition (1)

مقدمة

استعرضنا في الفصل الثاني والثالث إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة بعد تساريخ التملك مباشرة، وبعكس الاندماج والاتحاد والذي يتم معالجته مرة واحدة فقط عند حدوثه، فإن عملية إعداد القوائم المالية الموحدة للشركة القابضة والشركة التابعة لا ينحصر فقط في إعداد القوائم المالية الموحدة بعد التملك المباشر، بل يتطلب ضرورة إعداد القوائم المالية الموحدة في نهاية كل فترة مالية طالما بقيت الشركة القابضة تمتلك أغلبية أسهم الشركة التابعة وتمارس عملية الرقابة والسيطرة على أعمال وقرارات الشركة التابعة.

سيتم في هذا الفصل شرح لإجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة خلال الفترات التالية لتاريخ التملك. وقد لاحظنا أن عملية إعداد القوائم المالية الموحدة بعد التملك مباشرة تنحصر في إعداد الميزانية الموحدة، أما خلال الفترات التالية للتملك فيتم إعداد مجموعة كاملة من القوائم المالية الموحدة والتي تشمل كل من قائمة الدخل وقائمة الأرباح المحتجزة والميزانية العمومية وقائمة التدفقات النقدية.

إن عملية إعداد القوائم المالية الموحدة خلال الفترات التالية للتملك تتشابه من حيث الإجراءات عملية إعداد القوائم المالية الموحدة بعد التملك مباشرة، إلا أن عملية الإعداد في الفترات التالية للتملك تصبح أكثر تعقيداً. فالفهم السام الذي تقوم عليه فكرة إعداد القوائم المالية الموحدة سواء المعدة بعد التملك مباشرة أو المعدة خلال الفترات التالية للتملك يقوم على اعتبار الشركة القابضة والشركة التابعة بمثابة شركة واحدة، وعليه فإن عملية إعداد القوائم المالية الموحدة خلال الفترات التالية للتملك يتم من خلال جمع

(توحيد) بنود الإيرادات والمصاريف والأصول والالتزامات وباقي بنود القوائم المالية للشركتين القابضة والتابعة واعتبارهما بمثابة شركة واحدة. وقبل الشروع في شرح إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة للفترات التالية للتملك سيتم شرح المعالجة المحاسبية للتغيرات التي تطرأ على حساب الاستثمار في الشركة التابعة نظراً لأهمية وعلاقة هذا التغير في عملية إعداد القوائم المالية الموحدة.

المعالجة المحاسبية للتغير على حساب الاستثمار في الشركة التابعة

كما بينا في الفصل الأول، فإن الشركة القابضة تستخدم عند تملك أسهم الشركة التابعة إما طريقة الشراء أو طريقة المصالح المشتركة لإثبات عملية شراء أسهم الشركة التابعة. وتعتمد طريقة الشراء، وكما بينا سابقاً، على تقييم أصول والتزامات الشركة التابعة حسب القيمة السوقية أو العادلة، مما يؤدي إلى ظهور فروقات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لأصول والتزامات الشركة التابعة. أما طريقة المصالح المشتركة فتقيم أصول والتزامات الشركة التابعة بالقيم الدفترية، وبالتالي لا يكون هناك أية فروقات.

أما عن كيفية معالجة التغير في حساب الاستثمار في دفاتر الشركة القابضة خلال الفترات التالية للتملك فيتم بإحدى ثلاث طرق هي:

- طريقة الملكية Equity Method

- طريقة الملكية غير المكتملة Incomplete (Partial) Equity Method

- طريقة التكلفة Cost Method

وتقوم كل طريقة من الطرق الثلاثة أعلاه على فلسفة ومبدأ خاص لمعالجة التغير في حساب الاستثمار في الشركة التابعة. فمستحب طريقة الملكية فإن حساب الاستثمار في الشركة التابعة يتأثر سنوياً بثلاث متغيرات هي:

١. يتم زيادته (أو تخفيضه) بمقدار حصة الشركة القابضة في أرباح (أو خسائر) الشركة التابعة

٢. يتم تخفيضه (أو زيادته) بمقدار الجزء الواجب إطفائه سنوياً من الفرق بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول الشركة التابعة.

٣. يتم تخفيضه بمقدار حصة الشركة القابضة بتوزيعات أرباح الشركة التابعة. أما طريقة الملكية غير المكتملة فينأثر سنوياً بالبند ١ و ٣ المشار إليهما أعلاه في طريقة الملكية ولا يتأثر بالبند ٢، أي يتأثر بحصة القابضة في أرباح الشركة التابعة وبحصة القابضة بتوزيعات أرباح الشركة التابعة.

أما بالنسبة لطريقة التكلفة فيبقى رصيد حساب الاستثمار في الشركة التابعة كما هو دون تغيير خلال الفترات التالية للملك، أي يبقى مثبتاً بالتكلفة المدفوعة عند التملك. ولا يتم في دفاتر الشركة القابضة إثبات سوى حصة القابضة بتوزيعات أرباح الشركة التابعة فقط، حيث يثبت كإيراد للفترة التي جرى فيها التوزيع.

ورغم وجود اختلافات جوهرية بين الطرق الثلاثة، وخصوصاً بين طريقة التكلفة وكل من طريقة الملكية وطريقة الملكية غير المكتملة، فإن القيم التي تظهر في القوائم المالية الموحدة تكون، وكما سنرى لاحقاً، متساوية وبالطرق الثلاثة. لذا فإن الشركة القابضة تستطيع اختيار أي من الطرق الثلاثة شريطة أن تعد قوائم مالية موحدة، أما في حالة عدم إعداد الشركة القابضة لقوائم مالية موحدة فيتوجب عليها في هذه الحالة استخدام طريقة الملكية.

سيتم في هذا الفصل عرض لطريقة الملكية على أن يتم في الفصل الخامس عرض لطريقة الملكية غير المكتملة والتكلفة.

إعداد القوائم المالية الموحدة خلال الفترات التالية للملك في ظل استخدام

الشركة القابضة طريقة الشراء وطريقة الملكية

تباينات توضيح الأجزاء الخاصة بهذه الحالة والحالات اللاحقة سيتم الاعتماد على حالة توضيحية شاملة وسيتم من خلالها تغطية عملية الشراء، أسس القابضة، وتقييمها لتتسبب حصة القابضة في أرباح الشركة التابعة في نهاية العام، وحصلتها في توزيعات

الأرباح، وإثبات ذلك في سجلات الشركة القابضة، ومن ثم إعداد القوائم المالية الموحدة في نهاية الفترة الأولى ونهاية الفترة الثانية لتاريخ التملك.

مثال رقم (٤-١)

في ٢٠٠٣/١/١ اشترت الشركة س ٨٠% من أسهم الشركة ص بسعر ٢٥٠.٠٠٠ دينار كما دفعت مبلغ ١٠.٠٠٠ دينار عمولة شراء ومصاريف مختلفة لإتمام الصفقة، وقد نتج عن ذلك علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. وقد اتبعت الشركة س طريقة الشراء لإثبات الاستثمار في الشركة التابعة ص، كما اتبعت طريقة الملكية لمعالجة التغير في حساب الاستثمار في الشركة التابعة ص.

وقد ظهرت ميزانية الشركة التابعة ص بتاريخ التملك مباشرة على النحو التالي:

| ميزانية الشركة ص كما هي في ٢٠٠٣/١/١ | | | |
|-------------------------------------|----------------|-----------------|--------------------------------|
| الفروقات | القيمة العادلة | القيمة الدفترية | |
| ٠٠٠ | ١٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠ | النقدية |
| ٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠ | ذمم مدينة |
| ٣.٠٠٠٠+ | ١٦٠٠٠٠ | ١٣٠٠٠٠ | بضاعة |
| ٥.٠٠٠- | ٦٥٠٠٠ | ٧٠٠٠٠ | آلات بالصفافي |
| ١.٠٠٠٠- | ٤٠٠٠٠ | ٥٠٠٠٠ | أراضي |
| | ٣٣٥٠٠٠ | ٣٢٠٠٠٠ | مجموع الأصول |
| | | | <u>الإلتزامات للغير</u> |
| ٠٠٠ | ٤٥٠٠٠ | ٤٥٠٠٠ | ذمم دائنة |
| ٠٠٠ | ٢٥٠٠٠ | ٢٥٠٠٠ | قرض بنك |
| | | | <u>حقوق الملكية</u> |
| | | ١٨٠٠٠٠ | رأس المال |
| | | ٦٠٠٠٠ | رأس المال الإضافي |
| | | ١٠٠٠٠ | أرباح مستحقة |
| | | ٣٢٠٠٠٠ | مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية |

وكان العمر المتبقي للألات الموجودة لدى الشركة التابعة من بهذا التاريخ ٥ سنوات، إما الشهرة فسيتم إطفائها على مدار ١٠ سنوات، أما البضاعة فتم بيع ٦٠% منها خلال العام ٢٠٠٣ وتم بيع الباقي خلال العام ٢٠٠٤. أما الأراضي فقد بقيت لدى الشركة التابعة لما بعد العام ٢٠٠٤.

إثبات عملية شراء أسهم التابعة

تقوم الشركة القابضة بإثبات عملية شراء أسهم الشركة التابعة بموجب القيد التالي:

| | |
|--------|---------------------------------------|
| ٢٦٠٠٠٠ | من حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة من |
| ٢٦٠٠٠٠ | إلى حـ/ النقدية (٢٥٠٠٠٠ + ١٠٠٠٠) |

احتساب الفروقات بين تكلفة الشراء والقيمة الدفترية لصافي أصول الشركة التابعة

وتوزعها على البنود المتعلقة بها

- يلاحظ ان تكلفة الاستثمار في الشركة التابعة من تبلغ ٢٦٠٠٠٠ دينار.
- اما صافي القيمة الدفترية لأصول الشركة التابعة من فيبلغ (٣٢٠٠٠٠ - ٤٥٠٠٠ - ٢٥٠٠٠) = ٢٥٠٠٠٠ دينار.
- وبما ان الشركة القابضة تمتلك ٨٠% من أسهم الشركة التابعة، فان حصة القابضة في صافي أصول الشركة التابعة الدفترية يبلو $250000 \times 80\% = 200000$ دينار.
- وعليه فان مقدار الفرق بين تكلفة الاستثمار في الشركة التابعة من وصافي القيمة الدفترية لما تمتلكه الشركة القابضة في الشركة التابعة من يبلو (٢٦٠٠٠٠ - ٢٠٠٠٠٠) = ٦٠٠٠٠٠ دينار.
- يتم توزيع الفرق أعلاه بين الأصول والالتزامات التي تختلف قيمتها الدفترية عن قيمتها العادلة، والباقي يكون اما شهرة موجبة أو سلبية.
- يوضح الجدول رقم (٤-١) الخطوات السابقة.

| الجدول رقم (٤-١) | |
|--|----------|
| جدول توزيع الفروق بين تكلفة الاستثمار في الشركة التابعة من وصافي القيمة الدفترية لما تمتلكه الشركة القابضة في الشركة التابعة | |
| تكلفة الاستثمار في الشركة التابعة من | ٢٦٠٠٠٠ |
| - حصة القابضة في صافي أصول الشركة التابعة الدفترية | (٢٠٠٠٠٠) |
| الزيادة في تكلفة الاستثمار في الشركة التابعة عن القيمة الدفترية، توزع على النحو التالي: | ٦٠٠٠٠ |
| (٢٤٠٠٠) فرق بضاعة (٨٠% × ٣٠٠٠٠) | |
| ٨٠٠٠ فرق أراضي (٨٠% × ١٠٠٠٠) | |
| ٤٠٠٠ فرق آلات (٨٠% × ٥٠٠٠) | |
| صافي الفرق | (١٢٠٠٠) |
| الزيادة في التكلفة عن القيمة العادلة (شهرة موجبة) | ٤٨٠٠٠ |

وبموجب طريقة الملكية يتم في كل عام إطفاء جزء من الفروقات أعلاه يتناسب مع مقدار النقص الحاصل بمقدار الأصل الذي يتعلق به الفرق. ففي حالة الآلات مثلاً، يتم توزيع الفرق على العمر المتبقي للآلات والبالغ ٥ سنوات، وبالتالي يطفأ سنوياً مبلغ ٨٠٠ دينار (٤٠٠٠ ÷ ٥). ويبين الجدول رقم (٤-٢) مبالغ الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية وكيفية توزيعها على عدد السنوات المقدرة.

| الجدول رقم (٤-٢) | | | |
|---|------------|-------------------|---|
| جدول إطفاء الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول والتزامات الشركة التالية | | | |
| البيد | قيمة الفرق | عدد سنوات الإطفاء | مبلغ الإطفاء السنوي |
| آلات | ٤٠٠٠ | ٥ | ٨٠٠ |
| بضاعة | (٢٤٠٠٠) | ٢ | السنة الأولى (٢٠٠٣): ٦٠% × ٢٤٠٠٠ = ١٤٤٠٠ |
| | | | السنة الثانية (٢٠٠٤): ٤٠% × ٢٤٠٠٠ = ٩٦٠٠ |
| الأراضي | ٨٠٠٠ | غير محدد | ٠٠٠ |
| الشهرة | ٤٨٠٠٠ | ١٠ | ٤٨٠٠٠ |

يلاحظ من الجدول أعلاه ما يلي:

- لم يتم إظهار عدد سنوات إطفاء للأراضي نظراً لأن الأراضي لا تستهلك وبالتالي فإن الفرق المتأصل بالأراضي يؤجل لسنتين ببيع الأراضي من قبل الشركة التابعة لأطراف خارجية، وعندما تثبت الفرق في السنة التي يجرى فيها البيع.
- يلاحظ اختلاف عدد السنوات التي سيوزع الفرق عليها تبعاً للاصلح المحض، ففي حالة البضاعة سيتم توزيع الفرق على سنتين فقط، أما الشهرة فسيوزع الفرق على ١٠ سنوات.... وهكذا. وعليه فسيتم إظهار فرق البضاعة موزعة على عامين وينتهي بعد ذلك إظهار الفرق على السنوات اللاحقة، وبالنسبة لسجلات سينيبي إظهار الفرق بعد ٥ سنوات والشهرة بعد ١٠ سنوات.

التقود الواجب إثباتها في دفاتر القابضة في ٢٠٠٣/١٢/٣١ حسب طريقة الملكية لتوضيح كيفية معالجة الشركة القابضة للتغير الذي يحصل على حساب الاستثمار في الشركة التابعة والتقود التي تثبت في دفاتر الشركة القابضة حسب طريقة الملكية،

افتراض ان الشركة التابعة قد حققت صافي ربح للعام ٢٠٠٣ مبلغ ٦٠٠٠٠٠ دينار
وأعلنت عن توزيع أرباح على المساهمين تبلغ ٢٥٠٠٠٠ دينار.

• بموجب طريقة الملكية تقوم الشركة القابضة سنوياً بإثبات ثلاث قيود هي:

القيد الأول: حصة القابضة في أرباح الشركة التابعة للعام ٢٠٠٣: بما ان الشركة التابعة قد حققت صافي ربح يبلغ ٦٠٠٠٠٠ دينار، فان نصيب الشركة القابضة من ذلك الربح يبلغ ٤٨٠٠٠٠ دينار ($٦٠٠٠٠٠ \times ٨٠\%$)، حيث يتم إثباته في دفاتر الشركة القابضة بالقيد التالي:

| | |
|-------|---|
| ٤٨٠٠٠ | من حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة ص |
| ٤٨٠٠٠ | إلى حـ/ أرباح الاستثمار في الشركة التابعة ص |

ويلاحظ ان نصيب الشركة القابضة من أرباح الشركة التابعة قد حسب بنسبة تملك الشركة القابضة، واعتبر المبلغ ربح يخص الفترة الحالية وأدى الى زيادة حساب الاستثمار في الشركة التابعة. وفي حالة تحقيق الشركة التابعة لـصافي خسارة فيتم تخفيض حساب الاستثمار في الشركة التابعة بمقدار حصة الشركة القابضة في الخسارة ويثبت بالخسارة القيد التالي:

| | |
|-----|--|
| xxx | من حـ/ خسارة الاستثمار في الشركة التابعة ص |
| xxx | إلى حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة ص |

القيد الثاني: قيد إطفاء الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول الشركة التابعة والمعاينة للعام ٢٠٠٣: ان مبلغ الإطفاء للعام ٢٠٠٣ يبلغ وكما هو موضح في الجدول رقم (٤-٣).

| المجدول رقم (٤-٣) جدول إطفاء الفروقات بين القيمة العادلة والدفترية لأصول والتزامات الشركة التابعة للعام ٢٠٠٣ | |
|--|---------|
| فرق بضاعة (٢٤٠٠٠ × ٦٠%) | (١٤٤٠٠) |
| إطفاء شهرة (٤٨٠٠٠ ÷ ١٠) | (٤٨٠٠٠) |
| فرق اهتلاك آلات (٤٠٠٠ ÷ ٥) | ٨٠٠ |
| الصافي | (١٨٤٠٠) |

ويتم إثبات قيد إطفاء الفرق بصافي الفروقات الظاهرة أعلاه وحسب القيد التالي:

| | |
|-------|---|
| ١٨٤٠٠ | من حـ/ أرباح الاستثمار في الشركة التابعة حـ |
| ١٨٤٠٠ | إلى حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة حـ |

ويلاحظ ان القيد أعلاه قد خفض أرباح الاستثمارات في الشركة التابعة بمقدار ١٨٤٠٠ دينار، وعليه فان ما سيظهر في قائمة دخل القابضة للعام ٢٠٠٣ كأرباح الاستثمار في الشركة التابعة حـ سيكون ٢٩٦٠٠ دينار (٤٨٠٠٠ - ١٨٤٠٠).

أما عن سبب تخفيض أرباح الاستثمارات في الشركة التابعة بمقدار صافي الإطفاء فيعود الى ان كل من البضاعة والشهرة قيمت بالنسبة للشركة للقيمة بتكلفة عادلة تزيد عن قيمتها الدفترية المثبتة بدفاتر التابعة، في حين تم تقييم الآلات بقيمة عادلة تقل عن قيمتها الدفترية لدى الشركة التابعة. وبما ان حصة القابضة فسي أرباح الشركة التابعة قد احتسبت في القيد الأول أعلاه بناء على ما هو مستخرج من دفاتر الشركة القابضة، يتوجب على الشركة التابعة تعديل الفروقات بدفاترها وبمقدار الصافي بسين هذه الفروقات وهذا ما تم بموجب القيد التالي أعلاه.

القيد الثالث: حصة القابضة بتوزيعات أرباح الشركة التابعة للعام ٢٠٠٣: أما حصة القابضة بتوزيعات أرباح الشركة التابعة والمبلغ ٢٠٠٠٠ دينار (٢٥٠٠٠ × ٨٠%)، فيتم إثباته في دفاتر الشركة القابضة بالقيد التالي:

| | |
|-------|---------------------------------------|
| ٢٠٠٠٠ | من حـ/ توزيعات أرباح مستحقة القبض |
| ٢٠٠٠٠ | إلى حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة ص |

ويلاحظ ان توزيعات الأرباح التي استحققت للشركة القابضة قد خفضت من حساب الاستثمار في الشركة التابعة نظراً لأنها تمثل استلام القابضة لجزء من أرباح استثماراتها في الشركة التابعة.

نتيجة القيود أعلاه، يظهر في القوائم المالية للشركة القابضة مايلي:

١. أرباح الاستثمار في الشركة التابعة ٢٩٦٠٠ (قائمة الدخل).

٢. توزيعات أرباح مستحقة القبض ٢٠٠٠٠ دينار (الميزانية بجانب الأصول).

٣. الاستثمار في الشركة التابعة ص ٢٦٩٦٠٠ دينار (الميزانية بجانب الأصول). وقد

تم استخراج رصيد حساب الاستثمار في الشركة التابعة على النحو التالي:

| | |
|---------|---|
| ٢٦٠٠٠٠ | رصيد ٢٠٠٣/١/١ |
| ٤٨٠٠٠ | + أرباح الاستثمار في الشركة التابعة |
| (١٨٤٠٠) | - إطفاء فروقات الأصول |
| (٢٠٠٠٠) | - حصة القابضة في توزيعات أرباح الشركة التابعة |
| ٢٦٩٦٠٠ | رصيد ٢٠٠٣/١٢/٣١ |

إعداد القوائم المالية الموحدة في نهاية السنة الأولى للملك

لتوضيح كيفية تحضير القوائم المالية الموحدة في نهاية السنة الأولى للملك ستعرض فيما يلي الإجراءات الخاصة بذلك:

إجراءات إعداد قائمة الدخل الموحدة

١. يتم الحصول على قائمة الدخل لكل من الشركة القابضة والشركة التابعة ويتم تفرغ البيانات المطلوبة بهما في ورقة عمل، والتي تستدعي ورقة العمل المستخدمة في إعداد الميزانية الموحدة، وكما تم عرضه في الفصل الثالث.

٢. يتم إضمار التوازنات بين القيمة المحاسبية والقيمة النقدية للأصول والتزامات الشركة التابعة، والتي يجب إضمارها في السنة المالية في حدود التسويات (انظر

الجدول رقم ٤-٢ للتعرف على هذه الفروقات). وفي كون هناك زيادة فسي القيمة العادلة للأصول عن القيمة الدفترية فإن مقدار الفرق يظهر في الجانب المدين من عمود التسويات، في حين يظهر الفرق في الجانب الدائن في حالة زيادة القيمة الدفترية عن القيمة العادلة للأصل. وتعامل الالتزامات بشكل عكسي، حيث تظهر الزيادة في القيمة العادلة للالتزامات عن القيمة الدفترية في الجانب الدائن ويظهر النقص في الجانب المدين من عمود التسويات.

٣. يتم إلغاء حساب أرباح الاستثمارات في الشركة التابعة والظاهر في قائمة دخل الشركة القابضة عن طريق جعله مدين في عمود التسويات.

٤. في حالة كون نسبة تملك القابضة لأسهم الشركة التابعة تقل عن ١٠٠%، فإن جزء من أرباح الشركة التابعة يعود للأقلية، لذا يتم إظهار حصة الأقلية فسي أرباح الشركة التابعة في الجانب المدين من عمود التسويات ليتم طرحه من قيمة الربح الظاهرة في عمود قائمة الدخل الموحدة. أما عن سبب طرح حصة الأقلية من الربح الظاهر في عمود قائمة الدخل الموحدة فيعود إلى أن ما يظهر في عمود قائمة الدخل الموحدة يمثل مجموع إيرادات ومسحوبات المسكرات القابضة والتابعة وبالتالي مجموع ربح الشركتين، وحسب مفهوم الشركة الأم والذي تم عرضه في الفصل الثالث، فإن ما يظهر في القوائم المالية الموحدة يمثل حصة القابضة في كل من أرباح وصافي أصول الشركة التابعة. أما عن كيفية احتساب حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة فيتم بالشكل التالي:

نسبة تملك الأقلية × صافي ربح الشركة التابعة

مع ملاحظة عدم إجراء أي تعديل على حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة بالفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول والتزامات الشركة التابعة.

٥. يتم جمع بنود الإيرادات والمسحوبات الظاهرة في قائمة دخل الشركة القابضة والشركة التابعة ويتم إظهار المجموع في عمود قائمة الدخل الموحدة مع الأرباح بالاعتبار للقيم الظاهرة في عمود التسويات.

ملاحظة: في حالة استخدام طريقة الملكية يكون صافي الربح الظاهر في قائمة دخل الشركة القابضة مساوي لصافي الربح الظاهر في قائمة الدخل الموحدة. وسنلاحظ عدم تساوي الرقمين في حالة استخدام الشركة القابضة لطريقة الملكية غير المكتملة أو التكلفة.

إجراءات إعداد قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة

كما هو معروف فإن قائمة الأرباح المحتجزة تظهر بالعادة على النحو التالي:

| قائمة الأرباح المحتجزة | |
|-----------------------------|-------|
| أرباح محتجزة في بداية العام | xxx |
| + أرباح العام | xxx |
| - توزيعات الأرباح | (xxx) |
| أرباح محتجزة في نهاية العام | xxx |

أما بالنسبة لإجراءات إعداد قائمة الأرباح المحتجزة فنتم على النحو التالي:

١. يتم إلغاء أرباح محتجزة أول المدة لدى الشركة التابعة وذلك بإظهار القيمة الخاصة بها في الجانب المدين من عمود التسويات، وعليه فإن ما يظهر في عمود الموحدة هو رصيد الأرباح المحتجزة لدى الشركة القابضة في بداية العام.
٢. يتم إلغاء أرباح العام للشركة التابعة بالكامل وذلك بإظهار القيمة الخاصة بها في الجانب المدين من عمود التسويات، وعليه فإن ما يظهر في عمود الموحدة هو أرباح العام للشركة القابضة.
٣. يتم إلغاء توزيعات الأرباح لدى الشركة التابعة بإظهار القيمة الخاصة به في الجانب المدين من عمود التسويات، وعليه فإن ما يظهر في عمود الموحدة هو مقدار توزيعات الأرباح لدى الشركة القابضة. أما عن سبب إلغاء توزيعات أرباح الشركة التابعة فيعود إلى اعتبار ما يخص الشركة القابضة من هذه

التوزيعات تمثل توزيعات داخلية لم يقبضها مساهمي الشركة القابضة، أما الجزء الخاص بالأقلية فيتم إلغاؤه أيضاً وذلك تمشياً مع مفهوم الشركة الام. ٤. يتم جمع بنود قائمة الأرباح المحتجزة لدى الشركة القابضة والشركة التابعة ويتم إظهار المجموع في عمود الموحدة مع الأخذ بالاعتبار للتقييم الظاهرة في عمود التسويات.

ملاحظة: في حالة استخدام طريقة الملكية تكون جميع الأرقام الظاهرة في قائمة الأرباح المحتجزة للشركة القابضة مساوي للأرقام الظاهرة في قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة. وسنلاحظ عدم تساوي الأرقام في حالة استخدام الشركة القابضة لطريقة الملكية غير المكتملة أو التكلفة.

إجراءات إعداد الميزانية الموحدة

يتم إعداد الميزانية الموحدة خلال الفترات التالية للتملك بشكل مشابه لإجراءات إعداد الميزانية الموحدة بعد التملك مباشرة مع وجود بعد الاختلافات. وفيما يلي الإجراءات الخاصة بإعداد الميزانية الموحدة في نهاية السنة الأولى للتملك:

١. يتم الحصول على ميزانية كل من الشركة القابضة والشركة التابعة ويتم تفريغ البيانات الظاهرة بهما في ورقة العمل.
٢. يتم إظهار الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول والتزامات الشركة التابعة وذلك برصيد الفروقات في بداية العام. فمثلي سبيل المثال تظهر فروقات البضاعة في المثال أعلاه بقيمة ٢٤,٠٠٠ دينار حيث يظهر الفرق بالجانب المدين في عمود التسويات نظراً لأن القيمة العادلة للبضاعة تزيد عن القيمة الدفترية، في حين يظهر الفرق الخاص بالآلات في الجانب الدائن كسور القيمة العادلة للآلات أقل من القيمة الدفترية.
٣. يتم إظهار قيم إطفاء فروقات الأصول والتزامات الخصمة بالسنة المالية في عمود التسويات وبالجانب الأيمن أمام ظهور قيمة فروقات ونسك بهندف تخفيض رصيد تلك الفروقات. ففي حالة البضاعة والتي تم إظهار الفروقات

الخاصة بها في بداية الفترة في الجانب المدين من عمود التسويات، يتم إظهار الجزء المطفأ من فرق البضاعة والخاص بالسنة الحالية والبالغ ١٤٤٠٠ دينار في الجانب الدائن من عمود التسويات، وبالتالي فإن ما ينقل الى عمود الموحدة هو باقي رصيد الفرق غير المطفأ.

٤. يتم حذف حساب الاستثمار في الشركة التابعة حيث يجعل دائناً بعمود التسويات، ويتم في الفترات التالية للمتملك حذف حساب الاستثمار في الشركة التابعة على مرحلتين حيث يحذف رصيد الاستثمار في الشركة التابعة في بداية الفترة ثم يحذف التغيير الذي طرأ عليه خلال العام بقيد آخر.

٥. يتم حذف حسابات حقوق الملكية لدى الشركة التابعة وهي حساب رأس المال ورأس المال الإضافي والأرباح المحتجزة بجعلها مدينية في عمود التسويات، ليظهر في عمود الموحدة قيم حقوق الملكية للشركة القابضة فقط.

٦. يتم إظهار قيمة حقوق الأقلية بالجانب الدائن من عمود التسويات، حيث يتم إثبات حقوق الأقلية على مرحلتين الأولى تمثل حقوق الأقلية في بداية الفترة والثانية التغيير الذي طرأ على حقوق الأقلية خلال الفترة.

ملاحظة ١: يتوجب ان يكون مجموع المبالغ الظاهرة في الجانب المدين من عمود التسويات مساوياً لمجموع الجانب الدائن.

ملاحظة ٢: تم في عمود الموحدة إظهار مجموع القيم الظاهرة لكل بند في ميزانية الشركة القابضة وميزانية الشركة التابعة، مع ملاحظة الأخذ بأثر التسويات الظاهرة بعمود التسويات ان وجدت.

ملاحظة ٣: يتوجب ان يتساوى في الميزانية الموحدة مجموع الاصول مع مجموع الالتزامات وحقوق الملكية.

ولتوضيح الإجراءات السابقة سنفترض ان القوائم المالية للشركة القابضة س والشركة التابعة ص ظهرت في ٢٠٠٣/١٢/٣١ على النحو التالي:

| قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٣/١٢/٣١ | | |
|--|-----------|-----------------------------------|
| الشركة من | الشركة من | البيان |
| ١٥٠٠٠٠ | ٨٠٠٠٠٠ | المبيعات |
| (٨٠٠٠٠٠) | (٦٥٠٠٠٠٠) | يطرح تكلفة المبيعات |
| ٧٠٠٠٠٠ | ١٥٠٠٠٠٠ | مجموع الربح |
| (١٠٠٠٠٠) | (٢٥٠٠٠٠) | يطرح مصاريف إدارية وعمومية |
| ٦٠٠٠٠٠ | ١٢٥٠٠٠٠ | صافي الربح التشغيلي |
| | ٢٩٦٠٠٠ | أرباح الاستثمار في الشركة التابعة |
| | ١٥٤٦٠٠٠ | صافي الربح العام |

| قائمة الأرباح المحتجزة في ٢٠٠٣/١٢/٣١ | | |
|--------------------------------------|-----------|--------------------|
| الشركة من | الشركة من | |
| ١٠٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠٠ | أرباح محتجزة ١/١ |
| ٦٠٠٠٠٠ | ١٥٤٦٠٠٠ | أرباح العام |
| (٢٥٠٠٠٠٠) | (١٣٠٠٠٠٠) | - توزيعات أرباح |
| ٤٥٠٠٠٠٠ | ٨٤٦٠٠٠٠ | أرباح محتجزة ١٢/٣١ |

| الميزانية كما في ٢٠٠٣/١٢/٣١ | | |
|-----------------------------|-----------|--------------------------------|
| الشركة من | الشركة من | |
| ٢٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ | التقديرات |
| ٨٥٠٠٠٠ | ١٢٥٠٠٠٠ | ذمم متبينة |
| ١٦٠٠٠٠٠ | ٢٢٥٠٠٠٠ | بضاعة |
| | ٢٠٠٠٠٠ | توزيعات مستحقة القبض |
| | ٢٩٥٦٠٠٠ | الاستثمار في الشركة التابعة من |
| ٨٥٠٠٠٠ | ٩٨٠٠٠٠٠ | آلات بالصفائي |
| ٥٠٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠٠٠ | أراضي |
| ٣٨٢٠٠٠٠ | ٨٣٧٦٠٠٠ | مجموع الأصول |

| | | الالتزامات للغير |
|---------|---------|--------------------------------|
| ٥٢.٠٠٠ | ١٢٣.٠٠٠ | ذمم دائنة |
| ٢٥.٠٠٠ | | توزيعات أرباح مستحقة الدفع |
| ٢.٠٠٠ | ٣٣.٠٠٠ | قرض بنك |
| | | <u>حقوق الملكية</u> |
| ١٨٠.٠٠٠ | ٢٠٠.٠٠٠ | رأس المال |
| ٦.٠٠٠ | ١٠٠.٠٠٠ | رأس المال الإضافي |
| ٤٥.٠٠٠ | ٨٤٦.٠٠ | أرباح محتجزة |
| ٣٨٢.٠٠٠ | ٨٣٧٦.٠٠ | مجموع الالتزامات وحقوق الملكية |

إعداد القوائم المالية الموحدة

كما سبق وبيننا في الفصل الثالث، فإن إعداد القوائم المالية الموحدة يتم من قبل محاسب الشركة القابضة وذلك باستخدام قيود أوراق العمل والتي سبق الحديث عنها في الفصل الثاني من الكتاب، وهذه القيود تثبت على أوراق خارجية، أي أنها لا تثبت بدفاتر القابضة أو ترحل لمسابقاتها. والغاية من قيود أوراق العمل هو تعديل أو إلغاء بعض البنود الظاهرة في القوائم المالية للشركة القابضة أو الشركة التابعة من أجل الوصول إلى قيم عناصر القوائم المالية الموحدة.

قيود أوراق العمل الناتجة لإعداد القوائم المالية الموحدة

يتم إثبات قيود أوراق العمل الضرورية لغايات إعداد القوائم المالية الموحدة في ٢٠٠٣/١٢/٣١ على النحو التالي:

أولاً: يتم إطفاء ما يخص السنة الحالية (٢٠٠٣) من الفروقات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لأصول والتزامات الشركة التابعة. وبناء عليه تثبت قيود أوراق العمل التالية:

١. قيد إثبات فرق البضاعة الخاص بالجزء المباع:

| | | |
|-----------------------|-------|-------|
| من حـ/ تكلفة المبيعات | | ١٤٤٠٠ |
| إلى حـ/ البضاعة | ١٤٤٠٠ | |

٢. قيد إثبات إطفاء الشهرة:

| | | |
|---------------------------|------|------|
| من حـ/ مصروف إطفاء الشهرة | | ٤٨٠٠ |
| إلى حـ/ الشهرة | ٤٨٠٠ | |

٣. قيد إثبات فرق اهتلاك الآلات:

| | | |
|-----------------------------|-----|-----|
| من حـ/ مجمع اهتلاك الآلات | | ٨٠٠ |
| إلى حـ/ مصروف اهتلاك الآلات | ٨٠٠ | |

ثانياً: يتم إلغاء أرباح الاستثمار في الشركة التابعة، ويعود سبب إلغاء هذا البند إلى ان صافي الربح الموحد يتضمن ربح الشركة التابعة وبالتالي وحتى لا يحدث ازدواجية تتم عملية الإلغاء . كما يتم إلغاء حصة القابضة من توزيعات أرباح الشركة التابعة نظراً لان هذه التوزيعات تعتبر بمفهوم القوائم المالية الموحدة توزيعات داخلية تمت من التابعة للقابضة، ويجب ان لا تظهر بالقوائم المالية الموحدة.

٤. قيد إلغاء أرباح الاستثمار في الشركة التابعة وتوزيعات الأرباح:

| | | |
|---|-------|-------|
| من حـ/ أرباح الاستثمار في الشركة التابعة من | | ٢٩٦٠٠ |
| إلى حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة من | ٩٦٠٠ | |
| حـ/ توزيعات الأرباح | ٢٠٠٠٠ | |

ثالثاً: حصة الأقلية في أرباح وتوزيعات أرباح الشركة التابعة:

- مقدار حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة = $٦٠٠٠٠ \times ٢٠\% = ١٢٠٠٠٠$ دينار .

- مقدار حصة الأقلية في توزيعات أرباح الشركة التابعة = $٢٥٠٠٠٠ \times ٢٠\% = ٥٠٠٠٠$ دينار .

٥. قيد إثبات حصة الأقلية في أرباح وتوزيعات الشركة التابعة:

| | |
|-------|---|
| ١٢٠٠٠ | من حـ/ حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة |
| ٥٠٠٠ | إلى حـ/ توزيعات الأرباح |
| ٧٠٠٠ | حـ/ حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة (ميزانية) |

٦. قيد إلغاء المديونية المتبادلة بين القابضة والتابعة والمتمثلة في توزيعات الأرباح مستحقة القبض ومستحقة الدفع. نظراً لأن القوائم المالية الموحدة تعامل الشركتين القابضة والتابعة كشركة واحدة، يتوجب إلغاء أية ديون بين الشركتين. وبناء عليه يظهر قيد إلغاء المديونية بين الشركتين على النحو التالي:

| | |
|-------|------------------------------------|
| ٢٠٠٠٠ | من حـ/ توزيعات أرباح مستحقة الدفع |
| ٢٠٠٠٠ | إلى حـ/ توزيعات أرباح مستحقة القبض |

٧. قيد إلغاء أرصدة بداية العام (٢٠٠٣/١/١) والخاصة بحقوق الملكية لدى الشركة التابعة وحساب الاستثمار في الشركة التابعة، وإثبات حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة في بداية العام (٢٠٠٣/١/١).

| | |
|--------|---|
| ١٨٠٠٠٠ | من حـ/ رأس المال (التابعة) |
| ٦٠٠٠٠ | حـ/ رأس المال الإضافي (التابعة) |
| ١٠٠٠٠ | حـ/ أرباح محتجزة (التابعة) |
| ٢٠٠٠٠٠ | إلى حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة من |
| ٥٠٠٠٠ | حـ/ حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة (ميزانية) |

٨. قيد إثبات رصيد الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول والتزامات الشركة التابعة غير المطفأة في بداية العام (٢٠٠٣/١/١).

| | |
|-------|------------------------------------|
| ٢٤٠٠٠ | من حـ/ البضاعة |
| ٤٨٠٠٠ | حـ/ الشهرة |
| ٤٠٠٠ | إلى حـ/ الآلات |
| ٨٠٠٠ | حـ/ أراضي |
| ٦٠٠٠٠ | حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة من |

إعداد قائمة الدخل الموحدة للعام ٢٠٠٣

بعد ان تم إعداد قيود أوراق العمل اللازمة لغايات إعداد القوائم المالية الموحدة يتم تفريغ بيانات الشركتين على ورقة العمل، ثم ترحل قيود أوراق العمل التي تم إثباتها أعلاه في عمود التسويات لإظهار اثر التسويات على البنود الخاصة بها. وبناء على ما سبق تظهر قائمة الدخل الموحدة على النحو التالي:

| قائمة الدخل الموحدة عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٣/١٢/٣١ | | | | | |
|--|----------|-------|-----------|-----------|-------------------------------------|
| الموحدة | التسويات | | الشركة من | الشركة من | البيان |
| | مدائن | دائن | | | |
| ٩٥٠٠٠٠ | | | ١٥٠٠٠٠ | ٨٠٠٠٠٠ | المبيعات |
| (٧٤٤٤٠٠) | | ١٤٤٠٠ | (٨٠٠٠٠) | (٦٥٠٠٠٠) | يطرح تكلفة المبيعات |
| ٢٠٥٦٠٠ | | | ٧٠٠٠٠ | ١٥٠٠٠٠ | مجمل الربح |
| (٣٩٠٠٠) | ٨٠٠ | ٤٨٠٠ | (١٠٠٠٠) | (٢٥٠٠٠) | يطرح مصاريف إدارية |
| ١٦٦٦٠٠ | | | ٦٠٠٠٠ | ١٢٥٠٠٠ | صافي ربح العمليات |
| ٠٠٠ | | ٢٩٦٠٠ | | ٢٩٦٠٠ | أرباح الاستثمار في التابعة |
| | | | | ١٥٤٦٠٠ | صافي الربح العام |
| (٠٢٠٠٠) | | ١٢٠٠٠ | | | حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة |
| ١٥٤٦٠٠ | ٨٠٠ | ٢٠٨٠٠ | ٦٠٠٠٠ | ١٥٤٦٠٠ | صافي الربح |

ويلاحظ من قائمة الدخل الموحدة أعلاه ما يلي:

١. تم في عمود التسويات إثبات الجزء المنطوقاً من الفروقات بين القيمة الدفترية والقيمة المحاللة لأصول والقرارات الشركة التابعة والذي ينحصر السنة المالية، والمتمثل في الجزء المنطبق بالمضاعفة (١٤٤٠٠)، حيث أثبتت بالجانب المدينين ازدياد تكلفة المبيعات (قيود أوراق العمل رقم ١). أما الشهرة (٤٨٠٠٠) فقد أثبتت بالجانب المدينين أيضاً مما أدى إلى زيادة قيمة المصاريف التشغيلية (قيود أوراق العمل رقم

- ٢)، وأخيراً اثبت فرق امتلاك الآلات (٨٠٠ دينار) بالجانب الدائن من عمود التسويات مما خفض قيمة المصاريف التشغيلية (قيد أوراق العمل رقم ٣).
٢. تم إلغاء أرباح الاستثمار في الشركة التابعة لمنح الازدواجية في عمود الموحدة (قيد أوراق العمل رقم ٤).
٣. تم إثبات حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة وذلك بإظهار القيمة في الجانب المدين من عمود التسويات، ليتم طرحه من صافي الربح بعمود الموحدة (قيد أوراق العمل رقم ٥). وبطرح حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة نظراً لأن صافي الربح الظاهر بالموحدة يمثل ما يخص القابضة فقط.
- ملاحظة: في حالة اتباع طريقة الملكية يتساوى صافي الربح الموحد مع صافي ربح الشركة القابضة، كما يجب ان يتساوى صافي ربح التابعة مع الفرق بين مجموع المبالغ الظاهرة في الجانب المدين والدائن في عمود التسويات.

إعداد قائمة الأرباح المحتجزة للعام ٢٠٠٣

تظهر قائمة الأرباح المحتجزة للعام ٢٠٠٣ على النحو التالي:

| قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة في ٢٠٠٣/١٢/٣١ | | | | | |
|--|----------|-------|----------|----------|--------------------|
| الموحدة | التسويات | | الشركة ص | الشركة م | البيان |
| | دائن | مدين | | | |
| ٦٠٠٠٠ | | ١٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠ | أرباح محتجزة ١/١ |
| ١٥٤٦٠٠ | ٨٠٠ | ٦٠٨٠٠ | ٦٠٠٠٠ | ١٥٤٦٠٠ | أرباح العام |
| (١٣٠٠٠٠) | ٢٠٠٠٠ | | (٢٥٠٠٠) | (١٣٠٠٠٠) | - توزيعات أرباح |
| | ٥٠٠٠٠ | | | | |
| ٨٤٦٠٠ | ٦٥٨٠٠ | ٧٠٨٠٠ | ٤٥٠٠٠ | ٨٤٦٠٠ | أرباح محتجزة ١٢/٣١ |

ويلاحظ من قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة أعلاه ما يلي:

١. تم إنشاء رصيد أرباح محتجزة في ١/١ لدى الشركة التابعة بجمعه مسدين (قيد أوراق العمل رقم ٧).

٢. تم نقل أرباح العام والتسويات الخاصة بها كما ظهرت بقائمة الدخل (السطر الأخير من قائمة الدخل).
٣. تم إنشاء توزيعات أرباح الشركة التابعة يجعلها دائنة بعمود التسويات (فيصد أوراق العمل رقم ٤ و ٥).
٤. في حالة إتباع طريقة الملكية تتساوى الأرقام الظاهرة في قائمة الأرباح المحتجزة لدى الشركة القابضة مع الأرقام الظاهرة في عمود الموحدة في القائمة، كما يجب ان يتساوى رصيد الأرباح المحتجزة لدى الشركة التابعة في نهاية العام مع الفرق بين مجموع المبالغ الظاهرة في الجانب المدين والدائن من عمود التسويات.

الميزانية الموحدة للعام ٢٠٠٣

تظهر الميزانية الموحدة في ٣١/١٢/٢٠٠٣ حتى النحر التالي:

| الميزانية الموحدة كما في ٢٠٠٣/١٢/٣١ | | | | | |
|-------------------------------------|----------|--------|-----------|-----------|--------------------------------|
| الموحدة | التسويات | | الشركة من | الشركة من | البيان |
| | دائنين | مدينين | | | |
| ١٢٠٠٠ | | | ٢٠٠٠ | ١٠٠٠٠ | النقدية |
| ٢١٠٠٠٠ | | | ٨٥٠٠٠ | ١٢٥٠٠٠ | ذمم مدينة |
| ٣٩٤٦٠٠ | ١٤٤٠٠ | ٢٤٠٠٠ | ١٦٠٠٠٠ | ٢٢٥٠٠٠ | بضاعة |
| | ٢٠٠٠٠ | | | ٢٠٠٠٠ | توزيعات مستحقة القبض |
| | +٢٠٠٠٠٠ | | | ٢٦٩٦٠٠ | الاستثمار في الشركة |
| | +٩٠٠٠٠ | | | | التابعة من |
| | ٩٦٠٠ | | | | |
| ١٧٩٨٠٠ | ٤٠٠٠ | ٨٠٠ | ٨٥٠٠٠ | ٩٨٠٠٠ | آلات بالصفائي |
| ١٣٢٠٠٠ | ٨٠٠٠ | | ٥٠٠٠٠ | ٩٠٠٠٠ | أراضي |
| ٤٣٢٠٠ | ٤٨٠٠ | ٤٨٠٠٠ | | | الشهرة |
| ٩٧١٦٠٠ | | | ٣٨٢٠٠٠ | ٨٣٧٦٠٠ | مجموع الأصول |
| | | | | | <u>الإلتزامات للغير</u> |
| ١٧٥٠٠٠ | | | ٥٢٠٠٠ | ١٢٣٠٠٠ | ذمم دائنة |
| ٥٠٠٠ | | ٢٠٠٠٠ | ٢٥٠٠٠ | | توزيعات مستحقة الدفع |
| ٣٥٠٠٠٠ | | | ٢٠٠٠٠ | ٣٣٠٠٠٠ | قرض بنك |
| ٥٧٠٠٠ | +٥٠٠٠٠٠ | | | | حقوق الأقلية |
| | ٧٠٠٠ | | | | |
| | | | | | <u>حقوق الملكية</u> |
| ٢٠٠٠٠٠ | | ١٨٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠٠ | رأس المال |
| ١٠٠٠٠٠ | | ٦٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ | رأس المال الإضافي |
| ٨٤٦٠٠ | | ٤٤٠٠٠ | ٤٤٠٠٠ | ٨٤٦٠٠ | أرباح مستحقة |
| ٩٧١٦٠٠ | ٣٧٧٠٠٠ | ٣٧٧٨٠٠ | ٣٨٢٠٠٠ | ٨٣٧٦٠٠ | مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية |

ويلاحظ من الميزانية أملاً، ما يلي:

١. تم إلغاء توزيعات مستحقة القبض لدى القابضة وتخفيض توزيعات مستحقة الدفع لدى التابعة كونهما تمثلان مديونية متبادلة بين الشركتين (قيد أوراق العمل رقم ٦).
٢. تم زيادة قيمة البضاعة بمقدار ٢٤٠٠٠ دينار وهي تمثل رصيد الفرق بالبضاعة في بداية العام، كما تم تخفيض البضاعة بقيمة ١٤٤٠٠ دينار وذلك بالجزء الخاص بالبضاعة المباعة خلال العام (قيد أوراق العمل رقم ١ و ٨).
٣. تم إلغاء رصيد حساب الاستثمار في الشركة التابعة بالكامل، وقد تم الإلغاء بثلاث خطوات، حيث تم في البداية إلغاء رصيد الاستثمار في بداية الفترة الحالية (٢٠٠٠٠٠٠ دينار) وبما يعادل حصة القابضة في صافي القيمة الدفترية لاصول الشركة التابعة، (قيد أوراق العمل رقم ٧)، ثم تم تخفيض حساب الاستثمار بقيمة الفروقات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لاصول الشركة التابعة (قيد أوراق العمل رقم ٨)، وأخيراً تم إلغاء التغير الذي طرأ على حساب الاستثمار خلال العام (٩٦٠٠ دينار)، (قيد أوراق العمل رقم ٤).
٤. تم إثبات تخفيض رصيد الأراضي لدى الشركة التابعة بمقدار الفرق في بداية العام والبالغ ٨٠٠٠ دينار (قيد أوراق العمل رقم ٨).
٥. تم تخفيض فرق الآلات الموجود لدى الشركة التابعة في بداية العام بـ ٤٠٠٠ دينار (قيد أوراق العمل رقم ٨)، ثم تم إطفاء جزء من الفرق (٨٠٠ دينار)، (قيد أوراق العمل رقم ٣).
٦. تم إثبات الشهرة والنتيجة عن تملك أسهم التابعة والتي بلغ رصيدها في بداية العام ٤٨٠٠٠ دينار (قيد أوراق العمل رقم ٨)، ثم تم إطفاء جزء من الشهرة والسذي بنفس العام التالي (٤٨٠٠ دينار)، (قيد أوراق العمل رقم ٢).
٧. تم إثبات حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة، حيث أنت حقوق الأقلية في بداية الفترة (٥٠٠٠٠ دينار)، (قيد أوراق العمل رقم ٧)، وأضيفت إليه بمقدار التغير الذي طرأ على حسابي حقوق الأقلية خلال العام (٧٠٠٠ دينار) (قيد أوراق العمل رقم ٤).

٨. تم إلغاء بنود حقوق الملكية لدى الشركة التابعة بالكامل (قيد أوراق العمل رقم ٧).
٩. يلاحظ من الميزانية الموحدة ضرورة تساوي مجموع المبالغ الظاهرة في الجانب المدين مع مجموع المبالغ في الجانب الدائن في عمود التسويات، كما يجب ان تتساوى مجموع الأصول ومجموع الالتزامات وحقوق الملكية في عمود الموحدة.

إعداد القوائم المالية الموحدة خلال الفترة الثانية لتاريخ التملك

لا تختلف عملية إعداد القوائم المالية الموحدة للفترات التالية للسنة الأولى لتاريخ التملك والتي تم شرحها في الجزء السابق من هذا الفصل. حيث يتطلب إعداد القوائم المالية الموحدة خلال أي من الفترات المالية اللاحقة إجراء قيود أوراق العمل التالية:

١. إلغاء أرباح الاستثمار في الشركة التابعة (قائمة الدخل).
 ٢. إثبات حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة (قائمة الدخل).
 ٣. إلغاء توزيعات أرباح الشركة التابعة (قائمة الأرباح المحتجزة).
 ٤. إثبات الجزء المطلقاً من الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول والتزامات الشركة التابعة والذي يخص السنة المعنية (قائمة الدخل، والميزانية).
 ٥. إلغاء حقوق الملكية في الشركة التابعة وحساب الاستثمار في الشركة التابعة (الميزانية).
 ٦. إثبات أرصدة الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول والتزامات الشركة التابعة غير المطلقات، وإثبات حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة، وتكون أرصدة جميع هذه البنود في بداية العام (الميزانية).
 ٧. إلغاء أية مدبونية متبادلة بين الشركة القابضة والشركة التابعة (الميزانية).
- ويلاحظ ان هذه الإجراءات تتشابه في كل عام، مع ضرورة التأكيد على ان عناصر البند رقم ٥ وبخاصة بحقوق الملكية في الشركة التابعة ورصيد الاستثمار ورصيد الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول والتزامات الشركة التابعة غير المطلقات وحقوق الأقلية تمثل أرصدة بداية العام الحالي.

مثال رقم (٤-٢)

سيتم استخدام الحالة السابقة الخاصة بالشركة القابضة س والشركة التابعة ص من اجل إيضاح إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة للعام ٢٠٠٤ والذي يمثل السنة الثانية لتاريخ التملك. فعلى افتراض ان القوائم المالية للشركة القابضة س والشركة التابعة ص ظهرت للعام ٢٠٠٤ على النحو التالي:

| قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | |
|--|----------|----------|
| البيان | الشركة س | الشركة ص |
| المبيعات | ٧٥٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠٠ |
| يطرح تكلفة المبيعات | (٦٣٠٠٠٠) | (١٢٠٠٠٠) |
| مجمل الربح | ١٢٠٠٠٠ | ٨٠٠٠٠ |
| يطرح مصاريف إدارية وعمومية | (٣٠٠٠٠) | (١٢٠٠٠) |
| صافي الربح التشغيلي | ٩٠٠٠٠ | ٦٨٠٠٠ |
| أرباح الاستثمار في الشركة التابعة ص | ٤٠٨٠٠ | |
| صافي الربح العام | ١٣٠٨٠٠ | |

| قائمة الأرباح المحتجزة في ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | |
|--------------------------------------|----------|----------|
| | الشركة س | الشركة ص |
| أرباح محتجزة ١/١ | ٨٤٦٠٠ | ٤٥٠٠٠ |
| أرباح العام | ١٣٠٨٠٠ | ٦٨٠٠٠ |
| - توزيعات أرباح | (٧٥٠٠٠) | (٤٠٠٠٠) |
| أرباح محتجزة ١٢/٣١ | ١٤٠٤٠٠ | ٧٣٠٠٠ |

| الميزانية كما في ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | |
|-----------------------------|-----------|--------------------------------|
| الشركة من | الشركة من | |
| ٢٥٠٠ | ٨٠٠٠ | النقدية |
| ٧١٥٠٠ | ١٢٨٠٠٠ | ذمم مدينة |
| ١٧٣٠٠٠ | ١٨٥٠٠٠ | بضاعة |
| | ٣٢٠٠٠ | توزيعات مستحقة القبض |
| | ٢٧٨٤٠٠ | الاستثمار في الشركة التابعة من |
| ٨٨٠٠٠ | ٨٦٠٠٠ | آلات بالصفافي |
| ٥٠٠٠٠ | ٩٠٠٠٠ | أراضي |
| ٣٨٥٠٠٠ | ٨٠٧٤٠٠ | مجموع الأصول |
| | | <u>الإلتزامات للغير</u> |
| ١٨٠٠٠ | ٦٧٠٠٠ | ذمم دائنة |
| ٤٠٠٠٠ | | توزيعات مستحقة الدفع |
| ١٤٠٠٠ | ٣٠٠٠٠٠ | قرض بنك |
| | | <u>حقوق الملكية</u> |
| ١٨٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠٠ | رأس المال |
| ٦٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ | رأس المال الإضافي |
| ٧٣٠٠٠ | ١٤٠٠٤٠٠ | أرباح محتجزة |
| ٣٨٥٠٠٠ | ٨٠٧٤٠٠ | مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية |

عن مثال رقم (٤-٢)

القانون الواجب إثباتها في دفاتر القابضة في ٢٠٠٤/١٢/٣١ حسب طريقة الملكية

• بموجب طريقة الملكية تقوم الشركة القابضة بإثبات ثلاث أيود هي:

التقيد الأول: حصة القابضة في أرباح الشركة التابعة للعام ٢٠٠٤: بما أن الشركة التابعة قد حققت صافي ربح يبلغ ٦٨٠٠٠ دينار، فإن نصيب الشركة القابضة من ذلك الربح يبلغ ٥٤٤٠٠ دينار ($٦٨٠٠٠ \times ٨٠\%$)، حيث يتم إثباته فسي دفاتر الشركة القابضة بالتقيد التالي:

| | |
|-------|---|
| ٥٤٤٠٠ | من حساب الاستثمار في الشركة التابعة من |
| ٥٤٤٠٠ | إلى حساب الأرباح الاستثمار في الشركة التابعة من |

التقيد الثاني: قيد إطفاء الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول الشركة التابعة والخاصة للعام ٢٠٠٤: أن مبلغ الإطفاء للعام ٢٠٠٤ يبلغ وكما هو موضح في الجدول رقم (٤-٤).

| الجدول رقم (٤-٤) | |
|--|------------------------------------|
| جدول إطفاء الفروقات بين القيمة العادلة والدفترية لأصول والتزامات الشركة التابعة للعام ٢٠٠٤ | |
| (٩٦٠٠) | فرتي بضاعة ($٢٤٠٠٠ \times ٤٠\%$) |
| (٤٨٠٠) | إطفاء شهرة ($٤٨٠٠٠ \div ١٠$) |
| ٨٠٠ | فرق اهتلاك آلات ($٤٠٠٠ \div ٥$) |
| (١٣٦٠٠) | الصافي |

ويتم إثبات قيد إطفاء الفرق بصافي الفرق الظاهر أعلاه وحسب التقيد التالي:

| | |
|-------|--|
| ١٣٦٠٠ | من حساب الأرباح الاستثمار في الشركة التابعة من |
| ١٣٦٠٠ | إلى حساب الاستثمار في الشركة التابعة من |

التقيد الثالث: حصة القابضة بتوزيعات أرباح الشركة التابعة للعام ٢٠٠٤: أما حصة القابضة بالتوزيعات والبالغة ٣٢٠٠٠ دينار ($٤٠٠٠٠٠ \times ٨٠\%$)، حيث يتم إثباته فسي دفاتر الشركة القابضة بالتقيد التالي:

| | | |
|--|-------|--|
| من حـ/ توزيعات أرباح مستحقة القبض | ٣٢٠٠٠ | |
| إلى حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة من | ٣٢٠٠٠ | |

نتيجة القيود أعلاه، يظهر في القوائم المالية للشركة القابضة مايلي:

١. أرباح الاستثمار في الشركة التابعة ٤٠٨٠٠ (قائمة الدخل).
٢. توزيعات أرباح مستحقة القبض ٣٢٠٠٠ دينار (الميزانية بجانب الأصول).
٣. الاستثمار في الشركة التابعة ٢٧٨٤٠٠ دينار (الميزانية بجانب الأصول). وقد تم استخراج رصيد حساب الاستثمار في الشركة التابعة على النحو التالي:

| | |
|---|---------|
| رصيد ٢٠٠٤/١/١ | ٢٦٩٦٠٠ |
| + أرباح الاستثمار في الشركة التابعة | ٥٤٤٠٠ |
| - إطفاء فروقات الأصول | (١٣٦٠٠) |
| - حصة القابضة في توزيعات أرباح الشركة التابعة | (٣٢٠٠٠) |
| رصيد ٢٠٠٤/١٢/٣١ | ٢٧٨٤٠٠ |

إعداد القوائم المالية الموحدة في السنة الثانية لئتمك

كما سبق وبيننا أعلاه، يتم إعداد القوائم المالية الموحدة وذلك باستخدام قيود أوراق العمل والتي تثبت على أوراق خارجية، وذلك من أجل تعديل أو إلغاء بعض البنود الظاهرة في القوائم المالية للقابضة أو التابعة للوصول إلى قيم عناصر القوائم المالية الموحدة.

قيود أوراق العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة للعام ٢٠٠٤ يتم إثبات قيود أوراق العمل الضرورية لغايات إعداد القوائم المالية الموحدة في ٢٠٠٤/١٢/٣١ على النحو التالي:

أولاً: يتم إطفاء ما يخص السنة الحالية (٢٠٠٤) من الفروقات بين القيمة الدفترية والقيمة المعادلة لأصول والتزامات التابعة، وتجدر الإشارة إلى أن الجزء الذي يتم إطفائه هو ما يظهر في جدول إطفاء الفروقات بين القيمة المعادلة والدفترية

لأصول والتزامات الشركة التابعة للعام ٢٠٠٤. وبناء عليه تثبتت قيود أورق العمل التالية:

١. قيد إثبات فرق البضاعة الخاص بالجزء المباع:

| | | |
|-----------------------|------|------|
| من حـ/ تكلفة المبيعات | ٩٦٠٠ | ٩٦٠٠ |
| إلى حـ/ البضاعة | | |

٢. قيد إثبات إطفاء الشهرة:

| | | |
|---------------------------|------|------|
| من حـ/ مصروف إطفاء الشهرة | ٤٨٠٠ | ٤٨٠٠ |
| إلى حـ/ الشهرة | | |

٣. قيد إثبات فرق اهتلاك الآلات:

| | | |
|-----------------------------|-----|-----|
| من حـ/ مجمع اهتلاك الآلات | ٨٠٠ | ٨٠٠ |
| إلى حـ/ مصروف اهتلاك الآلات | | |

ثانياً: يتم إلغاء أرباح الاستثمار في الشركة التابعة للعام الحالي منعاً للازدواجية، كما يتم إلغاء توزيعات أرباح الشركة التابعة نظراً لأن هذه التوزيعات تعتبر بمفهوم القوائم المالية الموحدة توزيعات داخلية تمت من التابعة للقابضة، ويجب ان لا تظهر بالقوائم المالية الموحدة.

٤. قيد إلغاء أرباح الاستثمار في الشركة التابعة والتوزيعات:

| | | |
|---|-------|-------|
| من حـ/ أرباح الاستثمار في الشركة التابعة من | | ٤٠٨٠٠ |
| إلى حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة من | ٨٨٠٠ | |
| حـ/ توزيعات الأرباح | ٣٢٠٠٠ | |

ثالثاً: حصة الأقلية في أرباح وتوزيعات أرباح الشركة التابعة:

- مقدار حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة = $68000 \times 20\% = 13600$ دينار.

- مقدار حصة الأقلية في توزيعات أرباح الشركة التابعة = $40000 \times 20\% = 8000$ دينار.

٥. قيد إثبات حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة والتوزيعات:

| | | |
|---|------|-------|
| من حـ/ حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة | | ١٣٦٠٠ |
| إلى حـ/ توزيعات الأرباح | ٨٠٠٠ | |
| حـ/ حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة (ميزانية) | ٥٦٠٠ | |

٦. قيد إلغاء المديونية المتبادلة بين الشركة القابضة والشركة التابعة والمتمثلة في

توزيعات الأرباح مستحقة القبض ومستحقة الدفع، والذي يظهر على النحو التالي:

| | | |
|------------------------------|-------|-------|
| من حـ/ توزيعات مستحقة الدفع | | ٣٢٠٠٠ |
| إلى حـ/ توزيعات مستحقة القبض | ٣٢٠٠٠ | |

٧. قيد إلغاء أرصدة بداية العام (٢٠٠٤/١/١) والخاصة بحقوق الملكية لدى الشركة التابعة وحساب الاستثمار في الشركة التابعة، وإثبات حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة في بداية العام (٢٠٠٤/١/١).

| | | |
|---|--------|--------|
| من حـ/ رأس المال (التابعة) | | ١٨٠٠٠٠ |
| حـ/ رأس المال الإضافي (التابعة) | | ٦٠٠٠٠ |
| حـ/ أرباح محتجزة (التابعة) | | ٤٥٠٠٠ |
| إلى حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة من | ٢٢٨٠٠٠ | |
| حـ/ حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة (ميزانية) | ٥٧٠٠٠ | |

٨. قيد إثبات رصيد الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول والتزامات

الشركة التابعة غير المطغاة في بداية العام (٢٠٠٤/١/١).

| | | |
|------------------------------------|-------|-------|
| من حـ/ البضاعة | | ٩٦٠٠ |
| حـ/ الشهرة | | ٤٣٢٠٠ |
| حـ/ مجمع امتلاك الآلات | | ٨٠٠ |
| إلى حـ/ الآلات | ٤٠٠٠ | |
| حـ/ أرخصي | ٨٠٠٠ | |
| حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة من | ٤١٦٠٠ | |

إعداد قائمة الدخل الموحدة للعام ٢٠٠٤

بعد ان تم إعداد قيود أوراق العمل اللازمة لغايات إعداد القوائم المالية الموحدة يستم تفريغ بيانات الشركتين على ورقة العمل، ثم ترحل قيود أوراق العمل التي تم إثباتها أعلاه في عمود التسويات لإظهار اثر التسويات في القوائم المالية الموحدة على البنود الخاصة بها. وبناء على ما سبق تظهر قائمة الدخل الموحدة على النحو التالي:

| قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | | | | |
|--|----------|--------|----------|----------|--------------------------------------|
| الموحدة | التسميات | | الشركة ص | الشركة س | البيان |
| | لأقن | مدين | | | |
| ٩٥٠٠٠٠ | | | ٢٠٠٠٠٠ | ٧٥٠٠٠٠ | المبيعات |
| (٧٥٩٦٠٠) | | ٩٦٠٠ | (١٢٠٠٠٠) | (٩٣٠٠٠٠) | يطرح تكلفة المبيعات |
| ١٩٠٤٠٠ | | | ٨٠٠٠٠ | ١٢٠٠٠٠ | مجمل الربح |
| (٤٦٠٠٠٠) | ٨٠٠ | ٤٨٠٠ | (١٢٠٠٠٠) | (٣٠٠٠٠٠) | يطرح م. إدارية وعمومية |
| ١٤٤٤٠٠ | | | ٦٨٠٠٠ | ٩٠٠٠٠ | صافي الربح التشغيلي |
| ٠٠٠ | | ٤٠٠٠٠ | | ٤٠٨٠٠ | أرباح الاستثمار في الشركة التابعة |
| | | | | ١٣٠٠٨٠٠ | صافي الربح العام |
| (١٣٦٠٠٠) | | ١٣٦٠٠٠ | | | حصصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة |
| ١٣٠٨٠٠ | ٨٠٠ | ٩٨٨٠٠٠ | ٦٨٠٠٠٠ | ١٣٠٨٠٠٠ | صافي الربح |

وبلاحظ من قائمة الدخل الموحدة أعلاه استخدام نفس الإجراءات المستخدمة في حالة إعداد قائمة الدخل للسنة السابقة (٢٠٠٣)، والمتضمنة في إثباتات الجزء المطبقاً من الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأسواق والتزامات الشركة التابعة والسدي بنص السنة المالية، كما يلاحظ إلغاء أرباح الاستثمار في الشركة التابعة وإثبات حصص الأقلية في أرباح الشركة التابعة.

إعداد قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة للعام ٢٠٠٤ .

تظهر قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة للعام ٢٠٠٤ على النحو التالي:

| قائمة الأرباح المحتجزة في ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | | | | |
|--------------------------------------|----------|--------|----------|----------|--------------------|
| الموحدة | التسويات | | الشركة ص | الشركة س | البيان |
| | دائنين | مدينين | | | |
| ٨٤٦٠٠ | | ٤٥٠٠٠ | ٤٥٠٠٠ | ٨٤٦٠٠ | أرباح محتجزة ١/١ |
| ١٣٠٨٠٠ | ٨٠٠ | ٦٨٨٠٠ | ٦٨٠٠٠ | ١٣٠٨٠٠ | أرباح العام |
| (٧٥٠٠٠) | +٣٢٠٠٠ | | (٤٠٠٠٠) | (٧٥٠٠٠) | - توزيعات أرباح |
| | ٨٠٠٠ | | | | |
| ١٤٠٤٠٠ | ٤٠٨٠٠ | ١١٣٨٠٠ | ٧٣٠٠٠ | ١٤٠٤٠٠ | أرباح محتجزة ١٢/٣١ |

يلاحظ من قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة للعام ٢٠٠٤ انه تم إلغاء أرباح محتجزة لدى الشركة التابعة في بداية العام وإلغاء توزيعات أرباح الشركة التابعة ونقل بنسود صافي أرباح العام وكما وردت في السطر الأخير من قائمة الدخل.

الميزانية الموحدة للعام ٢٠٠٤

أما الميزانية الموحدة في ٢٠٠٤/١٢/٣١ فتظهر على النحو التالي:

| الميزانية كما في ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | | | | |
|-----------------------------|----------|--------|----------|----------|---------------------------------|
| الموحدة | التسويات | | الشركة ص | الشركة س | البيان |
| | دائن | مدين | | | |
| ١٠٥٠٠ | | | ٢٥٠٠ | ٨٠٠٠ | النقدية |
| ١٩٩٥٠٠ | | | ٧١٥٠٠ | ١٢٨٠٠٠ | ذمم مدينة |
| ٣٥٨٠٠٠ | ٩٦٠٠ | ٩٦٠٠ | ١٧٣٠٠٠ | ١٨٥٠٠٠ | بضاعة |
| ٠٠٠٠ | ٣٢٠٠٠ | | | ٣٢٠٠٠ | توزيعات مستحقة القبض |
| ٠٠٠٠ | +٢٢٨٠٠٠ | | | ٢٧٨٤٠٠ | الاستثمار في الشركة |
| | +٤١٦٠٠ | | | | التابعة ص |
| | ٨٨٠٠ | | | | |
| ١٧١٦٠٠ | ٤٠٠٠ | +٨٠٠ | ٨٨٠٠٠ | ٨٦٠٠٠ | آلات بالصفافي |
| | | ٨٠٠ | | | |
| ١٣٢٠٠٠ | ٨٠٠٠ | | ٥٠٠٠٠ | ٩٠٠٠٠ | أراضي |
| ٣٨٤٠٠ | ٤٨٠٠ | ٤٣٢٠٠ | | | الشهرة |
| ٩١٠٠٠٠ | | | ٣٨٥٠٠٠ | ٨٠٧٤٠٠ | مجموع الأصول |
| | | | | | <u>الالتزامات للغير</u> |
| ٨٥٠٠٠ | | | ١٨٠٠٠ | ٦٧٠٠٠ | ذمم دائنة |
| ٨٠٠٠ | | ٣٢٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ | | توزيعات مستحقة الدفع |
| ٣١٤٠٠٠ | | | ١٤٠٠٠ | ٣٠٠٠٠٠ | قرض بنك |
| ٦٢٦٠٠ | +٥٧٠٠٠ | | | | حقوق الأتلية |
| | ٤٦٠٠ | | | | |
| | | | | | <u>حقوق المتبعية</u> |
| ٢٠٠٠٠٠ | | ١٨٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠٠ | رأس المال |
| ١٠٠٠٠٠ | | ٦٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ | رأس المال الإضافي |
| ١٤٠٤٠٠ | | ٧٣٠٠٠ | ٧٣٠٠٠ | ١٤٠٤٠٠ | أرباح مستحقة |
| ٩١٠٠٠٠ | ٣٩٩٤٠٠ | ٣٩٩٤٠٠ | ٣٨٥٠٠٠ | ٨٠٧٤٠٠ | مجموع الالتزامات وحقوق المتبعية |

إعداد القوائم المالية الموحدة خلال الفترات التالية للتملك في ظل استخدام

الشركة القابضة طريقة المصالح المشتركة وطريقة الملكية

بيننا في الأجزاء السابقة من الفصل كيفية معالجة الشركة القابضة للتغير في حساب الاستثمار في الشركة التابعة وكيفية إعداد القوائم المالية الموحدة خلال الفترات التالية للتملك في ظل استخدام الشركة القابضة طريقة الشراء. سيتم في هذا الجزء عرض لكيفية معالجة التغير في حساب الاستثمار في الشركة القابضة وإعداد القوائم المالية الموحدة في ظل استخدام الشركة القابضة طريقة المصالح المشتركة.

كما سبق وبيننا في الفصل الثاني من الكتاب فإن طريقة المصالح المشتركة تقيم أصول والتزامات الشركة التابعة بالقيمة الدفترية ولا تأخذ بالقيمة العادلة، وبالتالي لا يترتب على استخدام طريقة المصالح المشتركة وجود فروقات بين القيمة الدفترية والعادلة لأصول الشركة التابعة، مما يسهل من عملية معالجة التغير في حساب الاستثمار في الشركة التابعة من إعداد القوائم المالية الموحدة.

ففي ظل استخدام الشركة القابضة لطريقة المصالح المشتركة فإن التغير في حساب الاستثمار في الشركة التابعة خلال الفترات التالية للتملك وبموجب طريقة الملكية يتم في نهاية كل فترة مالية من خلال ما يلي:

١. إثبات حصة الشركة القابضة في أرباح الشركة التابعة والذي يحسب بالشكل التالي:

صافي أرباح الشركة التابعة × نسبة تملك الشركة القابضة في أسهم الشركة التابعة
وتثبت الشركة القابضة في دفاترها بالقيمة المستخرجة القيد التالي:

| | |
|--|-----|
| من حساب الاستثمار في الشركة التابعة | ××× |
| إلى حساب أرباح الاستثمار في الشركة التابعة | ××× |

وبلاحظ أن هذا القيد مشابه للقيد المستخدم في حالة إتباع الشركة القابضة طريقة الشراء وطريقة الملكية.

٢. إثبات حصة الشركة القابضة في توزيعات أرباح الشركة التابعة والذي يحسب بالشكل التالي:

توزيعات أرباح الشركة التابعة × نسبة تملك الشركة القابضة في أسهم الشركة التابعة

وتثبت الشركة القابضة حصتها في توزيعات أرباح الشركة التابعة وبالقيمة المستخرجة بالقيود التالي:

| | |
|-------------------------------------|-----|
| من حـ/ توزيعات أرباح مستحقة القبض | ××× |
| إلى حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة | ××× |

وبلاحظ أيضاً هنا ان هذا القيد مشابه للقيد المستخدم في حالة إتباع الشركة القابضة طريقة الشراء وطريقة الملكية.

وبناء على ما سبق فإن طريقة الشراء وطريقة المصالح المشتركة تتشابهان في هذان القيدان، في حين تختلف الطريقتان في ان طريقة الشراء تعالج الفروقات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لاصول والتزامات الشركة التابعة بالقيمة المطلقة سنوياً، فسي حين لا تعالج طريقة المصالح المشتركة ذلك، نظراً لأن استخدام طريقة المصالح المشتركة لا يترتب عليه وجود مثل هذه الفروقات.

أما بالنسبة لإعداد القوائم المالية الموحدة بموجب طريقة المصالح المشتركة فيشابه الى حد بعيد طريقة الشراء باستثناء اختلافات محدودة تتمثل في الآتي:

١. يتم في قائمة الدخل الموحدة وحسب طريقة الشراء إظهار الفروقات المطلقة سنوياً بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لاصول والتزامات الشركة التابعة، في حين لا تظهر مثل هذه التسويات في حالة استخدام طريقة المصالح المشتركة.
٢. يتم في الميزانية الموحدة وحسب طريقة الشراء إظهار الفروقات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لاصول والتزامات الشركة التابعة في يديئة العام مطروحاً منه القيمة المطلقة سنوياً من هذه الفروقات، في حين لا تظهر مثل هذه التسويات في حالة استخدام طريقة المصالح المشتركة.

وبناء على ما سبق يمكن تلخيص التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الموحدة في مثل استخدام الشركة القابضة طريقة المصالح المشتركة والمكتسبة على النحو التالي:

١. إلغاء حساب أرباح الاستثمار في الشركة التابعة.
٢. إثبات حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة في حالة تملك الشركة القابضة لأقل من ١٠٠% من أسهم الشركة التابعة.

٣. إلغاء حساب الاستثمار في الشركة التابعة.
 ٤. إلغاء حقوق الملكية في الشركة التابعة.
 ٥. إلغاء توزيعات أرباح الشركة التابعة.
 ٦. إثبات حصة الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة.
- ولتوضيح كيفية معالجة التغير في حساب الاستثمار في الشركة التابعة وإعداد القوائم المالية الموحدة نورد المثال التوضيحي التالي:

مثال رقم (٤-٣)

في ١/١/٢٠٠٤ اشترت الشركة س ٩٠% من أسهم الشركة ص عن طريق إصدار ٢٠٠٠٠٠ سهم من أسهمها ذات القيمة الاسمية ١ دينار للسهم الواحد. لقد نتج عن شراء الشركة س لأسهم الشركة ص نشوء علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين، وقد استخدمت الشركة القابضة س طريقة المصالح المشتركة لمعالجة عملية الاستثمار في أسهم الشركة التابعة ص وطريقة الشراء لمعالجة التغير في حساب الاستثمار خلال الفترات التالية للمتملك.

في ٣١/١٢/٢٠٠٤ ظهرت القوائم المالية للشركة القابضة س والشركة التابعة ص على النحو التالي:

| قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في ٣١/١٢/٢٠٠٤ | | |
|--|----------|-----------------------------------|
| الشركة ص | الشركة س | البيان |
| ٢٠٠٠٠٠ | ٧٥٠٠٠٠ | المبيعات |
| (١٢٠٠٠٠) | (٦٣٠٠٠٠) | يطرح تكلفة المبيعات |
| ٨٠٠٠٠ | ١٢٠٠٠٠ | مجمل الربح |
| (١٢٠٠٠) | (٣٠٠٠٠) | يطرح مصاريف إدارية وعمومية |
| ٦٨٠٠٠ | ٩٠٠٠٠ | صافي الربح التشغيلي |
| | ٦١٢٠٠ | أرباح الاستثمار في الشركة التابعة |
| | ١٥١٢٠٠ | صافي الربح العام |

| قائمة الأرباح المحتجزة في ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | |
|--------------------------------------|-----------|--------------------|
| الشركة من | الشركة من | |
| ٤٥٠٠٠ | ١٠٥١٠٠ | أرباح محتجزة ١/١ |
| ٦٨٠٠٠ | ١٥١٢٠٠ | أرباح العام |
| (٤٠٠٠٠) | (٧٥٠٠٠) | - توزيعات أرباح |
| ٧٣٠٠٠ | ١٨١٣٠٠ | أرباح محتجزة ١٢/٣١ |

| الميزانية كما في ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | |
|-----------------------------|-----------|--------------------------------|
| الشركة من | الشركة من | |
| ٢٥٠٠ | ٢٦١٦٠٠ | النقدية |
| ٧١٥٠٠ | ١٢٤٠٠٠ | نعم مدينة |
| ١٧٣٠٠٠ | ١٨٥٠٠٠ | بضاعة |
| | ٣٦٠٠٠ | توزيعات مستحقة القبض |
| | ٢٨١٧٠٠ | الاستثمار في الشركة التابعة من |
| ٨٨٠٠٠ | ٨٦٠٠٠ | آلات بالماضي |
| ٥٠٠٠٠ | ٩٠٠٠٠ | أراضي |
| ٣٨٥٠٠٠ | ١٠٦٤٣٠٠ | مجموع الأصول |
| | | <u>الالتزامات الغير</u> |
| ١٨٠٠٠ | ٦٧٠٠٠ | نعم دائنة |
| ٤٠٠٠٠ | | توزيعات مستحقة الدفع |
| ١٤٠٠٠ | ٣٠٠٠٠٠ | قرض بنك |
| | | <u>حقوق الملكية</u> |
| ١٨٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠٠ | رأس المال |
| ٦٠٠٠٠ | ١١٦٠٠٠ | رأس المال الإضافي |
| ٧٣٠٠٠ | ١٨١٣٠٠ | أرباح محتجزة |
| ٣٨٥٠٠٠ | ١٠٦٤٣٠٠ | مجموع الالتزامات وحقوق الملكية |

المطلوب:

١. إثبات قيود اليومية في دفاتر الشركة القابضة س في ٢٠٠٤/١٢/٣١ والخاصة بحصة القابضة بأرباح وتوزيعات أرباح الشركة التابعة.
٢. إثبات قيود أوراق العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة في ٢٠٠٤/١٢/٣١.
٣. إعداد القوائم المالية الموحدة في ٢٠٠٤/١٢/٣١.

حل مثال رقم (٤-٣)

١. القيود الواجب إثباتها في دفاتر القابضة في ٢٠٠٤/١٢/٣١ بموجب طريقة المصالح المشتركة وطريقة الملكية تقوم الشركة القابضة بإثبات فيسدان هما:

القيود الأولى: حصة القابضة ببيع التابعة للعام ٢٠٠٤: بما ان الشركة التابعة قد حققت صافي ربح يبلغ ٦٨٠٠٠ دينار، فان نصيب الشركة القابضة من ذلك الربح يبلغ ٦١٢٠٠ دينار (٦٨٠٠٠ × ٩٠%)، حيث يتم إثباته في دفاتر الشركة القابضة بالقيود التالي:

| | |
|-------|--|
| ٦١٢٠٠ | من حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة حـ |
| ٦١٢٠٠ | إلى حـ/ أرباح الاستثمار في الشركة التابعة حـ |

القيود الثاني: حصة القابضة بتوزيعات أرباح الشركة التابعة للعام ٢٠٠٤: تبلغ حصة القابضة بتوزيعات أرباح الشركة التابعة ٣٦٠٠٠ دينار (٤٠٠٠٠٠ × ٩٠%)، حيث يتم إثباته في دفاتر الشركة القابضة بالقيود التالي:

| | |
|-------|--|
| ٣٦٠٠٠ | من حـ/ توزيعات أرباح مستحقة القبض |
| ٣٦٠٠٠ | إلى حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة حـ |

نتيجة القيود أعلاه، يظهر في القوائم المالية للشركة القابضة مايلي:

١. أرباح الاستثمار في الشركة التابعة ٦١٢٠٠ (قائمة الدخل).

٢. توزيعات أرباح مستحقة القبض ٣٦٠٠٠ دينار (الميزانية بجانب الأصول).
٣. الاستثمار في الشركة التابعة ٢٨١٧٠٠ دينار (الميزانية بجانب الأصول). وقد تم استخراج رصيد حساب الاستثمار في الشركة التابعة على النحو التالي:

| | |
|---|---------|
| رصيد ٢٠٠٤/١/١ | ٢٥٦٥٠٠ |
| + أرباح الاستثمار في الشركة التابعة | ٦١٢٠٠ |
| - حصة القابضة في توزيعات أرباح الشركة التابعة | (٣٦٠٠٠) |
| رصيد ٢٠٠٤/١٢/٣١ | ٢٨١٧٠٠ |

٢. إثبات قيود أوراق العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة في ٢٠٠٤/١٢/٣١.

أ. قيد إلغاء أرباح الاستثمار في الشركة التابعة وتوزيعات الأرباح:

| | | |
|--|-------|-------|
| من حـ/ أرباح الاستثمار في الشركة التابعة ص | | ٦١٢٠٠ |
| إلى حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة ص | ٢٥٢٠٠ | |
| حـ/ توزيعات الأرباح. | ٣٦٠٠٠ | |

ب. قيد إثبات حصة الأقلية في أرباح وتوزيعات الشركة التابعة:

| | | |
|---|------|------|
| من حـ/ حصة الأقلية في أرباح التابعة | | ٦٨٠٠ |
| إلى حـ/ توزيعات الأرباح | ٤٠٠٠ | |
| حـ/ حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة (ميزانية) | ٢٨٠٠ | |

جـ. قيد إلغاء المديونية المتبادلة بين القابضة والتابعة والمتمثلة في توزيعات الأرباح مستحقة القبض ومستحقة الدفع.

| | | |
|------------------------------------|-------|-------|
| من حـ/ توزيعات أرباح مستحقة الدفع | | ٣٦٠٠٠ |
| إلى حـ/ توزيعات أرباح مستحقة القبض | ٣٦٠٠٠ | |

د. قيد إلغاء أرصدة بداية العام (٢٠٠٤/١/١) والخاضعة بحقوق الملكية للشركة التابعة وحساب الاستثمار في الشركة التابعة، وإثبات حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة.

| | |
|---|--------|
| من حـ/ رأس المال (التابعة) | ١٨٠٠٠٠ |
| حـ/ رأس المال الإضافي (التابعة) | ٦٠٠٠٠ |
| حـ/ أرباح محتجزة (التابعة) | ٤٥٠٠٠ |
| إلى حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة ص | ٢٥٦٥٠٠ |
| حـ/ حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة (ميزانية) | ٢٨٥٠٠ |

إعداد قائمة الدخل الموحدة للعام ٢٠٠٤

بعد إعداد قيود أوراق العمل اللازمة لغايات إعداد القوائم المالية الموحدة يستم تفريغ بيانات الشركتين على ورقة العمل، ثم ترحل قيود أوراق العمل التي تم إثباتها أعلاه في عمود التسويات لإظهار اثر ذلك في القوائم المالية الموحدة على البنود الخاصة بها. وبناء على ما سبق تظهر قائمة الدخل الموحدة على النحو التالي:

| قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | | | | |
|--|----------|--------|--------------------|--------------------|---|
| الموحدة | التسويات | | الشركة من | | البيان |
| | دائنين | مدينين | الشركة من | الشركة من | |
| ٩٥٠٠٠٠ (٧٥٠٠٠٠) | | | ٢٠٠٠٠٠ (١٢٠٠٠٠) | ٧٥٠٠٠٠ (٦٣٠٠٠٠) | المبيعات يطرح تكلفة المبيعات |
| ٢٠٠٠٠٠ (٤٢٠٠٠٠) | | | ٨٠٠٠٠ (١٢٠٠٠٠) | ١٢٠٠٠٠ (٣٠٠٠٠٠) | مجمل الربح يطرح مصاريف إدارية وحمومية |
| ١٥٨٠٠٠٠ ٠٠٠ | | ٦١٢٠٠ | ٦٨٠٠٠٠ | ٩٠٠٠٠٠ ٦١٢٠٠٠ | صافي الربح التشغيلي أرباح الاستثمار في الشركة التابعة |
| (٦٨٠٠٠) | | ٦٨٠٠٠ | | ١٥١٢٠٠ | صافي الربح العام حصصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة |
| ١٥١٢٠٠ | ٠٠٠٠ | ٦٨٠٠٠٠ | ٦٨٠٠٠٠ | ١٥١٢٠٠ | صافي أرباح |

ويلاحظ من قائمة الدخل الموحدة أعلاه ما يلي:

١. تم في عمود التسويات إلغاء أرباح الاستثمار في الشركة التابعة لمنع الازدواجية في عمود الموحدة (قيد أوراق العمل رقم أ).
٢. تم إثبات حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة بالجانب المدين من عمود التسويات ليتم طرحه من صافي الربح بعمود الموحدة (قيد أوراق العمل رقم ب).

ويلاحظ في حالة إتباع طريقة الملكية تساوي صافي الربح الموحدة مع صافي ربح الشركة القابضة، كما يجب أن يتساوى صافي ربح التابعة مع الفرق بين مجموع المبالغ الظاهرة في عمود التسويات المدين والدائن.

إعداد قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة للعام ٢٠٠٤

تظهر قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة للعام ٢٠٠٤ على النحو التالي:

| قائمة الأرباح المحتجزة في ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | | | | |
|--------------------------------------|----------|--------|-----------|-----------|--------------------|
| الموحدة | التسويات | | الشركة من | الشركة من | البيان |
| | دائني | مدين | | | |
| ١٠٥١٠٠ | | ٤٥٠٠٠ | ٤٥٠٠٠ | ١٠٥١٠٠ | أرباح محتجزة ١/١ |
| ١٥١٢٠٠ | ... | ٦٨٠٠٠ | ٦٨٠٠٠ | ١٥١٢٠٠ | أرباح العام |
| (٧٥٠٠٠) | ٣٦٠٠٠ | | (٤٠٠٠) | (٧٥٠٠٠) | - توزيعات أرباح |
| | ٤٠٠٠ | | | | |
| ١٨١٣٠٠ | ٤٠٠٠٠ | ١١٣٠٠٠ | ٧٣٠٠٠ | ١٨١٣٠٠ | أرباح محتجزة ١٢/٣١ |

ويلاحظ من قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة أعلاه ما يلي:

١. تم إلغاء رصيد أرباح محتجزة في (أ) لدى التابعة بحظه مدين (توسد أوراق العمل رقم د).
٢. تم نقل أرباح العام والتسويات الخاصة بها من قائمة الدائن بسند إيصراء أي تعديل عليها.

٣. تم إلغاء توزيعات أرباح الشركة التابعة بجعلها دائنة بعمود التسويات (قيد أوراق العمل أ و ب).

٤. في حالة إتباع طريقة الملكية تتساوى المبالغ الظاهرة في قائمة الأرباح المحتجزة للشركة القابضة مع قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة، كما يجب ان يتساوى رصيد الأرباح المحتجزة لدى الشركة التابعة نهاية العام مع الفرق بين مجموع المبالغ الظاهرة في الجانب المدين والدائن في عمود التسويات.

الميزانية الموحدة للعام ٢٠٠٤

تظهر الميزانية الموحدة في ٢٠٠٤/١٢/٣١ على النحو التالي:

| الميزانية كما في ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | | | | |
|-----------------------------|----------|--------|-----------|-----------|---------|
| البيان | التسويات | | الشركة من | الشركة من | الموحدة |
| | مدین | دائن | | | |
| النقدية | | | ٢٥٠٠ | ٢٦١٦٠٠ | ٢٦٤١٠٠ |
| ذمم مدينة | | | ٧١٥٠٠ | ١٢٤٠٠٠ | ١٩٥٥٠٠ |
| بضاعة | | | ١٧٣٠٠٠ | ١٨٥٠٠٠ | ٣٥٨٠٠٠ |
| توزيعات مستحقة القبض | ٣٦٠٠٠ | | | | ٠٠٠٠ |
| الاستثمار في الشركة | | ٢٥٦٥٠٠ | | ٢٨١٧٠٠ | ٠٠٠٠ |
| التابعة من | ٢٥٢٠٠ | | | | |
| آلات بالصفحي | | | ٨٨٠٠٠ | ٨٦٠٠٠ | ١٧٤٠٠٠ |
| أراضي | | | ٥٠٠٠٠ | ٩٠٠٠٠ | ١٤٠٠٠٠ |
| مجموع الأصول | | | ٣٨٥٠٠٠ | ١٠٦٤٣٠٠ | ١١٣١٦٠٠ |

| | | الإلتزامات لتغيير | | | |
|-----------|---------|-------------------|---------|----------|--------------------------------|
| ٨٥٠٠٠٠ | | | ١٨٠٠٠٠ | ٦٧٠٠٠٠ | ذمم دائنة |
| ٤٠٠٠٠ | | ٣٦٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠٠ | | توزيعات مستحقة الدفع |
| ٣١٤٠٠٠٠ | | | ١٤٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠٠٠ | قرض بنك |
| ٣١٣٠٠٠ | +٢٨٥٠٠٠ | | | | حقوق الأقلية |
| | ٢٨٠٠٠ | | | | |
| | | حقوق الملكية | | | |
| ٤٠٠٠٠٠٠٠ | | ١٨٠٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠٠٠٠ | رأس المال |
| ١١٦٠٠٠٠ | | ٦٠٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠٠ | ١١٦٠٠٠٠ | رأس المال الإضافي |
| ١٨١٣٠٠٠ | | ٧٣٠٠٠٠ | ٧٣٠٠٠٠ | ١٨١٣٠٠٠ | أرباح محتجزة |
| ١١٣٢١٦٠٠٠ | ٣٤٩٠٠٠٠ | ٣٤٩٠٠٠٠ | ٣٨٥٠٠٠٠ | ١٠٦٤٣٠٠٠ | مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية |

ويلاحظ من الميزانية أعلاه ما يلي:

١. تم إلغاء توزيعات مستحقة القبض لدى الشركة القابضة وتخفيض مقدار توزيعات مستحقة الدفع لدى الشركة التابعة كونهما تمثلان مديونية متبادلة بين الشركتين.
٢. تم إنشاء رصيد حساب الاستثمار في الشركة التابعة بالكامل، وقد تم الإنشاء بخطوتين، حيث تم في البداية إلغاء رصيد الاستثمار بسبب بداية الفترة الحالية (٢٥٦٥٠٠٠ دينار)، ثم تم إلغاء التغيير الذي طرأ على حساب الاستثمار خلال العام (٢٥٢٠٠٠ دينار).
٣. تم إثبات حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة، حيث أثبتت حقوق الأقلية في بداية الفترة (٢٨٥٠٠٠٠ دينار)، وأضيف اليه مقدار التغيير الذي طرأ على حساب صافي حقوق الأقلية خلال العام (٢٨٠٠٠٠ دينار).
٤. تم إلغاء بند حقوق الملكية لدى الشركة التابعة بالكامل، ويلاحظ من الميزانية الموحدة ضرورة تساوي مجموع التغيرات في الأرصدة المتجانسة مع مجموع التغيرات في الأرصدة المتجانسة في سنوات التسوية كما ينبغي أن تتساوى مجموع الأصول مع مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية في حدود الموعود.

أسئلة وتمايز الفصل

الأسئلة

- ١-٤ بين الطرق المستخدمة لمعالجة التغير في حساب الاستثمار في الشركة التابعة والظاهر في دفاتر الشركة القابضة خلال الفترات التالية للتملك ؟
- ٢-٤ اشرح كيفية معالجة الفروقات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لاصول والتزامات الشركة التابعة حسب طريقة الملكية؟
- ٣-٤ وضح كيفية معالجة حصة القابضة في توزيعات أرباح الشركة التابعة حسب طريقة الملكية؟
- ٤-٤ ما هي البنود الأساسية التي تؤثر على حساب الاستثمار في الشركة التابعة خلال الفترات التالية للتملك في حالة استخدام الشركة القابضة طريقة الملكية وطريقة الشراء؟
- ٥-٤ وضح أهم الإجراءات الواجب القيام بها لإعداد قائمة الدخل الموحدة في حالة استخدام الشركة القابضة طريقة الملكية وطريقة الشراء؟
- ٦-٤ بين لماذا لا يتم إظهار توزيعات أرباح الشركة التابعة في قائمة الأرباح المصنفة الموحدة.
- ٧-٤ وضح أهم الإجراءات الواجب القيام بها لإعداد الميزانية الموحدة في حالة استخدام الشركة القابضة طريقة الملكية وطريقة الشراء؟
- ٨-٤ وضح كيفية احتساب حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة وكيفية إظهار هذا البند في قائمة الدخل الموحدة.
- ٩-٤ وضح سبب إلغاء المديونية المتبادلة بين الشركة القابضة والشركة التابعة عند إعداد الميزانية الموحدة؟
- ١٠-٤ بين أهم الفروقات بين طريقة الشراء وطريقة المصالح المشتركة عند إعداد القوائم المالية الموحدة في الفترات التالية للتملك؟

التجارين

التجارين الأولي (معالجة النحر في حساب الاستثمار في الشركة التابعة خلال الفترات التالية

للتملك في ظل استخدام الشركة القابضة طريقة الملكية وطريقة الشراء)

في ٢٠٠٤/١/١ اشترت الشركة من كامل أسهم الشركة من بسعر ٢٥٠.٠٠٠ دينار نقداً، كما دفعت الشركة من مبلغ ٣٥٠.٠٠٠ دينار نقداً عمولات سمسة وأتعاب مسدقين لإتمام الصفقة. لقد نتج عن شراء الشركة من لأسهم الشركة من علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. وقد ظهرت ميزانية الشركتين بعد انشراء مباشرة على النحو التالي:

| الشركة من | | البيان | |
|----------------|-----------------|-----------|--------------------------------|
| القيمة العادلة | القيمة الدفترية | الشركة من | |
| ١٥٠٠٠ | ١٥٠٠٠ | ٥٠٠٠ | النقدية |
| ٦٥٠٠٠ | ٦٥٠٠٠ | ١٣٠٠٠٠ | ذمم مدينة |
| ٧٨٠٠٠ | ٨٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠ | بضاعة |
| ٨٠٠٠٠ | ١٢٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ | ألات |
| ٢٥٠٠٠ | ١٥٠٠٠ | ٦٠٠٠٠ | سيارات |
| | | ٢٨٥٠٠٠ | الاستثمار في الشركة التابعة من |
| ٢٦٣٠٠٠ | ٢٩٥٠٠٠ | ٧٦٠٠٠٠ | مجموع الأصول |
| ٦٥٠٠٠ | ٦٦٠٠٠ | ٣١٠٠٠٠ | ذمم دائنة |
| | ١٩٠٠٠٠ | ٣٥٠٠٠٠ | رأس المال |
| | ٢٠٠٠٠ | ٧٥٠٠٠ | رأس المال الإضافي |
| | ١٩٠٠٠ | ٢٥٠٠٠ | أرباح محتجزة |
| | ٢٩٥٠٠٠ | ٧٦٠٠٠٠ | مجموع الالتزامات وحقوق الملكية |

تبعبت الشركة من طريقة الملكية وطريقة الشراء لإثبات الاستثمار في الشركة التابعة من. قدر النحر المكتفي للألات الموجودة لدى الشركة التابعة بنفس سنوات والسيارات في سنوات وتقرر إعطاء الشهرة على ١٠ سنوات بالتساوي، أما بالنسبة للبضاعة فتم بيع

٩٠% منها خلال العام ٢٠٠٤ وتم بيع الباقي خلال العام ٢٠٠٥، كما تم خلال العام ٢٠٠٤ تسديد كامل رصيد الالتزامات في ٢٠٠٤/١/١ لدى الشركة التابعة. كان صافي ربح الشركة التابعة وتوزيعات الأرباح التي أعلنتها خلال السنوات ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥ على النحو التالي:

| السنة | ٢٠٠٤ | ٢٠٠٥ |
|-----------------|-------|-------|
| أرباح العام | ٥٠٠٠٠ | ٨٠٠٠٠ |
| توزيعات الأرباح | ٤٠٠٠٠ | ٦٥٠٠٠ |

المطلوب:

١. إعداد جدول يبين كيفية توزيع الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لاصول والتزامات الشركة التابعة وكيفية توزيعها على السنوات التالية للتملك.
٢. إعداد جدول إطفاء الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لاصول والتزامات الشركة التابعة للأعوام ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.
٣. القيود الواجب إثباتها في دفاتر الشركة القابضة في نهاية العام ٢٠٠٤ ونهاية العام ٢٠٠٥.
٤. إثبات قيود أوراق العمل الخاصة بإعداد القوائم المالية الموحدة للأعوام ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.

التمرين الثاني (معالجة الخصم في حساب الاستثمار في الشركة التابعة خلال الفترات

التالية للتملك في ظل استخدام الشركة القابضة طريقة الملكية وطريقة الشراء)

استخدم المعلومات الواردة في التمرين الأول مع إجراء التعديل التالي: افترض ان الشركة س اشترت ٨٠% من أسهم الشركة ص بسعر ٢٠٠٠٠٠ دينار، كما دفعت مبلغ ٢٥٠٠٠٠ دينار نقدا عمولات سمسة، وأنعاب مسقطين وصحامين لإتمام الصفقة.

المطلوب: إعادة حل المطلوب ١ - ٤ في التمرين الأول مع الأخذ بالاحتساب

المعطيات الجديدة في التمرين.

التكميل (إعداد القوائم المالية الموحدة خلال الفترات التالية للملك في ظل استخدام الشركة القابضة طريقة الملكية وطريقة الشراء)

في ١/١/٢٠٠٤ اشترت الشركة س ٨٠% من أسهم الشركة ص بسعر ١٥٠.٠٠٠ دينار نقداً، وكانت صافي القيمة الدفترية لاصول الشركة التابعة عند الشراء ١٦٠.٠٠٠ دينار. لقد نتج عن شراء الشركة س لأسهم الشركة ص علاقة قابضة وتابعة بسين الشركتين، وفيما يلي بنود الاصول والالتزامات الموجودة لدى الشركة التابعة عند الشراء والتي أظهرت وجود اختلافات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة:

| البند | القيمة الدفترية | القيمة العادلة | توزيع الفرق |
|-----------|-----------------|----------------|------------------------------|
| بضاعة | ٨٠.٠٠٠ | ٨٥.٠٠٠ | بيعت بالكامل عام ٢٠٠٤ |
| آلات | ١٢٥.٠٠٠ | ١٠٠.٠٠٠ | عمرها المتبقي ٤ سنوات |
| نعم دائنة | ٦٠.٠٠٠ | ٦١.٠٠٠ | سددت بالكامل عام ٢٠٠٤ |
| شهرة | | | ستطفاً وبالتساوي على ٥ سنوات |

اتبعت الشركة س طريقة الملكية وطريقة الشراء لإثبات الاستثمار في الشركة التابعة ص.

في ٣١/١٢/٢٠٠٤ ظهرت القوائم المالية للشركة القابضة س والشركة التابعة ص على النحو التالي:

| قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في ٣١/١٢/٢٠٠٤ | | |
|--|----------|----------|
| البيان | الشركة س | الشركة ص |
| المبيعات | ٨٠.٠٠٠ | ٦٠.٠٠٠ |
| ب طرح تكلفة المبيعات | (٦٥.٠٠٠) | (٧٠.٠٠٠) |
| مجموع الربح | ١٥.٠٠٠ | ٥.٠٠٠ |
| ب طرح مصاريف إدارية وعمومية | (٤.٠٠٠) | (١٠.٠٠٠) |
| صافي الربح التشغيلي | ١١.٠٠٠ | ٤.٠٠٠ |
| أرباح الاستثمار في الشركة التابعة | ٢٦.٤٠ | |
| صافي الربح العام | ١٣٦.٤٠ | |

| قائمة الأرباح المحتجزة في ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | |
|--------------------------------------|-----------|--------------------------------|
| الشركة من | الشركة من | |
| ٣٠٠٠٠ | ٢٥٠٠٠٠ | أرباح محتجزة ١/١ |
| ٤٠٠٠٠ | ١٣٦٠٤٠ | أرباح العام |
| (١٥٠٠٠) | (١٠٠٠٠٠) | - توزيعات أرباح |
| ٥٥٠٠٠ | ٢٨٦٠٤٠ | أرباح محتجزة ١٢/٣١ |
| الميزانية كما في ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | |
| الشركة من | الشركة من | |
| ٥٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ | النقدية |
| ٤٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠٠ | ذمم مدينة |
| ١١٠٠٠٠ | ٥٠٠٠٠٠ | بضاعة |
| | ١٢٠٠٠ | توزيعات أرباح مستحقة القبض |
| | ١٦٤٠٤٠ | الاستثمار في الشركة التابعة من |
| ١٠٠٠٠٠ | ٥٠٠٠٠٠ | آلات بالاصافي |
| ٣٠٠٠٠٠ | ١٤٧٦٠٤٠ | مجموع الأصول |
| <u>الالتزامات الغير</u> | | |
| ١٠٠٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠ | ذمم دائنة |
| ١٥٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ | توزيعات أرباح مستحقة الدفع |
| <u>حقوق الملكية</u> | | |
| ١٠٠٠٠٠٠ | ٨٠٠٠٠٠ | رأس المال |
| ٣٠٠٠٠ | ١١٠٠٠٠ | رأس المال الإضافي |
| ٥٥٠٠٠ | ٢٨٦٠٤٠ | أرباح محتجزة |
| ٣٠٠٠٠٠ | ١٤٧٦٠٤٠ | مجموع الالتزامات وحقوق الملكية |

المطلوب:

- إعداد جدول إطفاء الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول والتزامات الشركة التابعة للعام ٢٠٠٤.

٢. القيود الواجب إثباتها في دفاتر الشركة القابضة في نهاية العام ٢٠٠٤.
٣. إثبات قيود أوراق العمل الخاصة بإعداد القوائم المالية الموحدة للعام ٢٠٠٤.
٤. بيان كيفية استخراج رصيد حساب الاستثمار في الشركة التابعة ص والسذي يظهر في ميزانية الشركة القابضة س في ٣١/١٢/٢٠٠٤.
٥. إعداد القوائم المالية الموحدة في ٣١/١٢/٢٠٠٤.

التصريف الرابع (إعداد القوائم المالية الموحدة خلال الفترات التالية للتملك في ظل استخدام الشركة القابضة طريقة الملكية وطريقة الشراء)

استخدام المعلومات الواردة في التمرين الثالث أعلاه للمساعدة في الإجابة عن التمرين الحالي.

في ٢٠٠٥/١٢/٣١ ظهرت القوائم المالية للشركة القابضة س والشركة التابعة ص على النحو التالي:

| قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٥/١٢/٣١ | | |
|--|----------|-----------------------------------|
| الشركة ص | الشركة س | البيان |
| ٨٠٠٠٠ | ٩٠٠٠٠٠ | المبيعات |
| (٦٠٠٠٠) | (٧٠٠٠٠٠) | يطرح تكلفة المبيعات |
| ٢٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠٠ | مجمل الربح |
| (٥٠٠٠) | (٧٥٠٠٠) | يطرح مصاريف إدارية وعمومية |
| ١٥٠٠٠ | ١٢٥٠٠٠ | صافي الربح التشغيلي |
| | ٨٢٤٠ | أرباح الاستثمار في الشركة التابعة |
| | ١٣٣٢٤٠ | صافي الربح العام |

| قائمة الأرباح المحتجزة في ٢٠٠٥/١٢/٣١ | | |
|--------------------------------------|----------|--------------------|
| الشركة ص | الشركة س | |
| ٥٥٠٠٠ | ٢٨٦٠٤٠ | أرباح محتجزة ١/١ |
| ١٥٠٠٠ | ١٣٣٢٤٠ | أرباح العام |
| ٠٠٠ | (١٠٠٠٠٠) | - توزيعات أرباح |
| ٧٠٠٠٠ | ٣١٩٢٨٠ | أرباح محتجزة ١٢/٣١ |

| الميزانية كما في ٢٠٠٥/١٢/٣١ | | |
|-----------------------------|-----------|--------------------------------|
| الشركة من | الشركة من | الشركة من |
| ٢٥٠٠٠ | ٨٥٠٠٠ | التقدي |
| ٣٥٠٠٠ | ١٥٠٠٠٠ | ذمم مدينة |
| ٩٥٠٠٠ | ٤٨٧٠٠٠ | بضاعة |
| | ١٧٢٢٨٠ | الاستثمار في الشركة التابعة من |
| ٨٥٠٠٠ | ٤٨٥٠٠٠ | آلات بالصفى |
| ٢٤٠٠٠٠ | ١٣٧٩٢٨٠ | مجموع الأصول |
| | | <u>الالتزامات للغير</u> |
| ٤٠٠٠٠ | ٥٠٠٠٠ | ذمم دائنة |
| | ١٠٠٠٠٠ | توزيعات أرباح مستحقة الدفع |
| | | <u>حقوق الملكية</u> |
| ١٠٠٠٠٠ | ٨٠٠٠٠٠ | رأس المال |
| ٣٠٠٠٠ | ١١٠٠٠٠ | رأس المال الإضافى |
| ٧٠٠٠٠ | ٣١٩٢٨٠ | أرباح محتجزة |
| ٢٤٠٠٠٠ | ١٣٧٩٢٨٠ | مجموع الالتزامات وحقوق الملكية |

المطلب ب:

١. إعداد جدول إطفاء التروقات بين تقيمة الدائنة والتقيمة التقديرية لأصول والتزامات الشركة التابعة للعام ٢٠٠٥.
٢. القيود الواجب إثباتها في دفاتر الشركة القابضة في نهاية العام ٢٠٠٥.
٣. إثبات قيود أوراق العمل الخاصة بإعداد القوائم المالية الموحدة للعام ٢٠٠٥.
٤. بيان كيفية استخراج رصيد حساب الاستثمار في الشركة التابعة من والذي يظهر في ميزانية الشركة القابضة من في ٢٠٠٥/١٢/٣١.
٥. إعداد القوائم المالية الموحدة في ٢٠٠٥/١٢/٣١.

التمويل الخاص (إعداد القوائم المالية الموحدة خلال الفترات التالية للملك في ظل استخدام

الشركة القابضة طريقة الملكية وطريقة المصالح المشتركة)

في ٢٠٠٥/١/١ اشترت الشركة س ٩٠% من أسهم الشركة ص، وقد أصدرت الشركة س في سبيل الشراء ١٥٠٠٠٠٠ سهم من أسهمها ذات القيمة الاسمية دينار واحد للسهم، وكانت صافي القيمة الدفترية لاصول الشركة ص عند الشراء (حقوق الملكية) ٢٠٠٠٠٠٠ دينار. وقد اتبعت الشركة س طريقة المصالح المشتركة لإثبات الاستثمار في الشركة التابعة ص وطريقة الملكية لمعالجة التغير في حساب الاستثمار في الشركة التابعة ص.

في ٢٠٠٥/١٢/٣١ ظهرت القوائم المالية للشركة القابضة س والشركة التابعة ص على النحو التالي:

| قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٥/١٢/٣١ | | |
|--|----------|----------|
| البيان | الشركة س | الشركة ص |
| المبيعات | ٥٠٠٠٠٠ | ١٥٠٠٠٠ |
| يطرح تكلفة المبيعات | (٣٠٠٠٠٠) | (٩٠٠٠٠) |
| مجمل الربح | ٢٠٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠ |
| يطرح مصاريف إدارية وعمومية | (١٢٠٠٠٠) | (١٠٠٠٠) |
| صافي الربح التشغيلي | ٨٠٠٠٠ | ٥٠٠٠٠ |
| أرباح الاستثمار في الشركة التابعة | ٤٥٠٠٠ | |
| صافي الربح العام | ١٢٥٠٠٠ | |
| قائمة الأرباح المحتجزة في ٢٠٠٥/١٢/٣١ | | |
| | الشركة س | الشركة ص |
| أرباح محتجزة ١/١ | ١٢٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠ |
| أرباح العام | ١٢٥٠٠٠ | ٥٠٠٠٠ |
| - توزيعات أرباح | (١٠٠٠٠٠) | (٤٠٠٠٠) |
| أرباح محتجزة ١٢/٣١ | ١٤٥٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ |

| الميزانية كما في ٢٠٠٥/١٢/٣١ | | |
|-----------------------------|-----------|--------------------------------|
| الشركة من | الشركة من | |
| ٢٥٠٠٠ | ٨٠٠٠٠ | النقدية |
| ٦٥٠٠٠ | ١٨٥٠٠٠ | ذمم مدينة |
| ١٢٥٠٠٠ | ٥٦٠٠٠٠ | بضاعة |
| | ٣٦٠٠٠٠ | توزيعات أرباح مستحقة القبض |
| | ١٨٩٠٠٠ | الاستثمار في الشركة التابعة من |
| ٨٥٠٠٠ | ٢٥٠٠٠٠ | آلات بالصافي |
| ٣٠٠٠٠٠ | ١٣٠٠٠٠٠ | مجموع الأصول |
| | | <u>الالتزامات للغير</u> |
| ٥٠٠٠٠ | ١٤٥٠٠٠ | ذمم دائنة |
| ٤٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ | توزيعات أرباح مستحقة الدفع |
| | | <u>حقوق المتبعة</u> |
| ١٢٠٠٠٠ | ٨٠٠٠٠٠ | رأس المال |
| ٥٠٠٠٠ | ١١٠٠٠٠ | رأس المال الإضافي |
| ٤٠٠٠٠ | ١٤٥٠٠٠ | أرباح محتجزة |
| ٣٠٠٠٠٠ | ١٣٠٠٠٠٠ | مجموع الالتزامات وحقوق المتبعة |

المعطى بـ:

١. القيود الواجب إثباتها في دفاتر الشركة القابضة في نهاية العام ٢٠٠٥.
٢. إثبات قيود أوراق العمل الخاصة بإعداد القوائم المالية الموحدة للمعام ٢٠٠٥.
٣. بيان كيفية استخراج رصيد حساب الاستثمار في الشركة التابعة من والذي يظهر في ميزانية الشركة القابضة من في ٢٠٠٥/١٢/٣١.
٤. إعداد القوائم المالية الموحدة في ٢٠٠٥/١٢/٣١.

| | |
|--|---------------------|
| <p>إعداد القوائم المالية الموحدة خلال الفترات التالية للملك (٢) Consolidated Financial Statement Subsequent to the Date of Acquisition (2)</p> | <p>الفصل الخامس</p> |
| <p><u>أهداف الفصل</u> بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:</p> <ol style="list-style-type: none"> ١. المعالجة المحاسبية للتغير في حساب الاستثمار باستخدام طريقة الملكية غير المكتملة. ٢. إجراءات إعداد قائمة الدخل الموحدة خلال الفترات التالية للملك في حالة استخدام الشركة القابضة طريقة الملكية غير المكتملة. ٣. إجراءات إعداد قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة خلال الفترات التالية للملك في حالة استخدام الشركة القابضة طريقة الملكية غير المكتملة. ٤. إجراءات إعداد الميزانية الموحدة خلال الفترات التالية للملك في حالة استخدام الشركة القابضة طريقة الملكية غير المكتملة. ٥. المعالجة المحاسبية للتغير في حساب الاستثمار باستخدام طريقة التكلفة. ٦. إجراءات إعداد قائمة الدخل الموحدة خلال الفترات التالية للملك في حالة استخدام الشركة القابضة طريقة التكلفة. ٧. إجراءات إعداد قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة | <p>5</p> |

| | |
|--|--|
| خلال الفترات التالية للتملك في حالة استخدام الشركة القابضة طريقة التكلفة. | |
| ٨. إجراءات إعداد الميزانية الموحدة خلال الفترات التالية للتملك في حالة استخدام الشركة القابضة طريقة التكلفة. | |

الفصل الخامس

إعداد القوائم المالية الموحدة خلال الفترات التالية للتملك (٢) Consolidated Financial Statement Subsequent to the Date of Acquisition (2)

مقدمة

بينما في الفصل الرابع من الكتاب ان هناك ثلاث طرق يمكن ان تستخدم من قبل الشركة القابضة لمعالجة التغير في حساب الاستثمار في الشركة التابعة خلال الفترات التالية للتملك، وهذه الطرق هي طريقة الملكية وطريقة الملكية غير المكتملة وطريقة التكلفة، وقد تم في الفصل الرابع شرح مفصل لطريقة الملكية. لذا سيتم في هذا الفصل شرح لكل من طريقة الملكية غير المكتملة وطريقة التكلفة وبيان كيفية إعداد القوائم المالية الموحدة في ظل استخدام هاتان الطريقتان.

وكما اشرنا في الفصل الرابع، فبمجرد وجود اختلافات جوهرية بين الطرق الثلاثة، فإن القيم التي تظهر في القوائم المالية الموحدة تكون متساوية بالطرق الثلاثة وتظهر كما هي طريقة الملكية. لذا فإن اختيار الشركة القابضة لأي من الطرق الثلاثة سيعطي في النهاية قوائم مالية موحدة مشابهة للقوائم المالية الموحدة باستخدام طريقة الملكية.

ورغم ان القيم الظاهرة في القوائم المالية الموحدة يجب ان لا تتغير سواء استخدمت الشركة القابضة طريقة الملكية او طريقة الملكية غير المكتملة أو طريقة التكلفة، الا ان أرصدة بعض الحسابات ذات العلاقة بالاستثمار في الشركة التابعة ستختلف في سجلات الشركة القابضة تبعاً للطريقة المستخدمة، نظراً لان كل طريقة تعالج التغير في حساب الاستثمار في الشركة التابعة بشكل مختلف، مما سيترتب عليه بعض الاختلافات في إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة وكما سنرى في الأجزاء التالية. وتجدر الإشارة الى ان الأرصدة التي تتأثر بالطريقة المستخدمة من قبل الشركة القابضة (مكتملة، وغير مكتملة، وتكلفة) تنحصر في الحسابات الثلاث التالية:

١. الاستثمار في الشركة التابعة
٢. أرباح الاستثمار في الشركة التابعة
٣. أرباح مدورة لدى الشركة القابضة وذلك خلال الفترات التي تلي الفترة الأولى للتملك).

وبناء عليه فإن إعداد القوائم المالية الموحدة يتطلب إجراءات إضافية، وكما ذكرنا سابقاً، لمعالجة الاختلاف في هذه الحسابات في ظل استخدام كل من طريقة الملكية غير المكتملة أو طريقة التكلفة مقارنة مع طريقة الملكية.

إعداد القوائم المالية الموحدة خلال الفترات التالية للتملك في ظل استخدام

الشركة القابضة طريقة الشراء وطريقة الملكية غير المكتملة

بموجب طريقة الملكية غير المكتملة فإن التغيير في حساب الاستثمار في الشركة التابعة خلال الفترات التالية للتملك يتم من خلال بندين هما: أرباح الشركة التابعة، وتوزيعات أرباح الشركة التابعة، حيث يجري معالجة التغيير بالشكل التالي:

١. حصة الشركة القابضة في أرباح الشركة التابعة والذي يتم احتسابه على النحو التالي:

صافي أرباح الشركة التابعة × نسبة تملك الشركة القابضة في أسهم الشركة التابعة
وتثبت للشركة القابضة بالقيمة المستخرجة القيد التالي:

| | |
|---|-----|
| من حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة | ××× |
| إلى حـ/ أرباح الاستثمار في الشركة التابعة | ××× |

أي ان حصة القابضة في أرباح الشركة التابعة يزيد من رصيد حساب الاستثمار في الشركة التابعة، ويتم عكس القيد في حالة تحقيق الشركة التابعة خسارة. ويلاحظ ان هذا القيد مشابه للقيد المنبث في حالة استخدام الشركة القابضة لطريقة الملكية.

٢. حصة الشركة القابضة في توزيعات أرباح الشركة التابعة والذي يتم احتسابه على النحو التالي:

توزيعات أرباح الشركة التابعة × نسبة تملك الشركة القابضة في أسهم الشركة التابعة

وتثبت الشركة القابضة بالقيمة المستخرجة القيد التالي:

| | | |
|------------------------------------|-----|-----|
| من -/ توزيعات أرباح مستحقة القبض | xxx | xxx |
| إلى -/ الاستثمار في الشركة التابعة | | |

أي ان حصة القابضة في توزيعات أرباح الشركة التابعة يخفض رصيد حساب الاستثمار في الشركة التابعة. ويلاحظ ان هذا القيد مشابه أيضا للقيد المثبت في حالة استخدام الشركة القابضة لطريقة الملكية.

وبناء على ما سبق فان طريقة الملكية وطريقة الملكية غير المكتملة تتشابهان في مدين القيد، في حين تختلف الطريقتان في ان طريقة الملكية تعالج سنوياً القيمة المطفأة من الفروقات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لاصول والالتزامات الشركة التابعة، فسي حين لا تعالج طريقة الملكية غير المكتملة ذلك. ونتيجة هذا الاختلاف بين الطريقتين سيتأثر كل من حساب الاستثمار في الشركة التابعة، وحساب أرباح الاستثمار في الشركة التابعة في دفاتر الشركة القابضة. وبما ان حساب أرباح الاستثمار في الشركة التابعة قد تأثر بالطريقة المستخدمة من قبل الشركة القابضة فان حساب الأرباح المستحقة لدى الشركة القابضة سيتأثر خلال الفترات التالية للتملك. وعند إعداد القوائم المالية الموحدة يتم تعديل اثر الاختلاف بين الطريقتين ليظهر في القوائم المالية الموحدة القيم التي يتوجب ظهورها في حالة استخدام الشركة القابضة لطريقة الملكية. ولتوضيح ما سبق وبيان الفرق بين طريقة الملكية وطريقة الملكية غير المكتملة سيتم استخدام نفس الأمثلة المستخدمة في الفصل الرابع لإتاحة الفرصة للمقارنة بين الطريقتين.

مثال رقم (٥-٩)

في ١/١/٢٠٠٣ اشترت الشركة من ٨٠% من أسهم الشركة من بسعر ٥٠٠٠٠٠ دينار كما دفعت مبلغ ١٠٠٠٠٠ دينار عمولة شراء ومصاريف مختلفة لإتمام الصفقة، وقد نتج عن ذلك علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. وقد تقيمت الشركة من طريقة

الشراء لإثبات الاستثمار في الشركة التابعة ص، كما اتبعت طريقة الملكية غير المكتملة لمعالجة التغير في حساب الاستثمار في الشركة التابعة ص. وقد ظهرت ميزانية الشركة التابعة ص بتاريخ التملك مباشرة على النحو التالي:

| ميزانية الشركة ص كما هي في ٢٠٠٣/١/١ | | | |
|-------------------------------------|----------------|-----------------|--------------------------------|
| الفروقات | القيمة العادية | القيمة الدفترية | |
| ٠٠٠ | ١٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠ | النقدية |
| ٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠ | ذمم مدينة |
| ٣٠٠٠٠+ | ١٦٠٠٠٠ | ١٣٠٠٠٠ | بضاعة |
| ٥٠٠٠- | ٦٥٠٠٠ | ٧٠٠٠٠ | الآت بالصافي |
| ١٠٠٠٠- | ٤٠٠٠٠ | ٥٠٠٠٠ | أراضي |
| | ٣٣٥٠٠٠ | ٣٢٠٠٠٠ | مجموع الأصول |
| | | | <u>الالتزامات للغير</u> |
| ٠٠٠ | ٤٥٠٠٠ | ٤٥٠٠٠ | ذمم دائنة |
| ٠٠٠ | ٢٥٠٠٠ | ٢٥٠٠٠ | قرض بنك |
| | | | <u>حقوق الملكية</u> |
| | | ١٨٠٠٠٠ | رأس المال |
| | | ٦٠٠٠٠ | رأس المال الإضافي |
| | | ١٠٠٠٠ | أرباح محتجزة |
| | | ٣٢٠٠٠٠ | مجموع الالتزامات وحقوق الملكية |

كان العمر المتبقي للألات الموجودة لدى الشركة التابعة ص بهذا التاريخ ٥ سنوات، أما الشهرة فسيتم إطفائها على مدار ١٠ سنوات، أما البضاعة فتم بيع ٦٠% منها خلال العام ٢٠٠٣ وتم بيع الباقي خلال العام ٢٠٠٤. أما الأراضي فقد بقيت لدى الشركة التابعة لما بعد العام ٢٠٠٤.

في ٢٠٠٣/١٢/٣١ ظهرت القوائم المالية للشركة القابضة س والشركة التابعة ص على النحو التالي:

| قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٣/١٢/٣١ | | |
|--|-----------|-----------------------------------|
| الشركة هي | الشركة من | البيان |
| ١٥٠٠٠٠ | ٨٠٠٠٠٠ | المبيعات |
| (٨٠٠٠٠٠) | (٦٥٠٠٠٠٠) | يطرح تكلفة المبيعات |
| ٧٠٠٠٠٠ | ١٥٠٠٠٠٠ | مجموع الربح |
| (١٠٠٠٠٠) | (٢٥٠٠٠٠) | يطرح مصاريف إدارية وعمومية |
| ٦٠٠٠٠٠ | ١٢٥٠٠٠٠ | صافي الربح التشغيلي |
| | ٤٨٠٠٠٠ | أرباح الاستثمار في الشركة التابعة |
| | ١٧٣٠٠٠٠ | صافي الربح العام |

| قائمة الأرباح المحتجزة في ٢٠٠٣/١٢/٣١ | | |
|--------------------------------------|-----------|--------------------|
| الشركة هي | الشركة من | |
| ١٠٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠٠ | أرباح محتجزة ١/١ |
| ٦٠٠٠٠٠ | ١٧٣٠٠٠٠ | أرباح العام |
| (٢٥٠٠٠٠) | (١٣٠٠٠٠٠) | - توزيعات أرباح |
| ٤٥٠٠٠٠ | ١٠٣٠٠٠٠ | أرباح محتجزة ١٢/٣١ |

| الميزانية كما في ٢٠٠٣/١٢/٣١ | | |
|-----------------------------|-----------|--------------------------------|
| الشركة من | الشركة من | |
| ٢٠٠٠ | ١٠٠٠٠ | النقدية |
| ٨٥٠٠٠ | ١٢٥٠٠٠ | ذمم مدينة |
| ١٦٠٠٠٠ | ٢٢٥٠٠٠ | بضاعة |
| | ٢٠٠٠٠ | توزيعات مستحقة القبض |
| | ٢٨٨٠٠٠ | الاستثمار في الشركة التابعة من |
| ٨٥٠٠٠ | ٩٨٠٠٠ | الآت بالصافي |
| ٥٠٠٠٠ | ٩٠٠٠٠ | أراضي |
| ٣٨٢٠٠٠ | ٨٥٦٠٠٠ | مجموع الأصول |
| | | <u>الالتزامات للغير</u> |
| ٥٢٠٠٠ | ١٢٣٠٠٠ | ذمم دائنة |
| ٢٥٠٠٠ | | توزيعات أرباح مستحقة الدفع |
| ٢٠٠٠٠ | ٣٣٠٠٠٠ | قرض بنك |
| | | <u>حقوق الملكية</u> |
| ١٨٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠٠ | رأس المال |
| ٦٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ | رأس المال الإضافي |
| ٤٥٠٠٠ | ١٠٣٠٠٠ | أرباح محتجزة |
| ٣٨٢٠٠٠ | ٨٥٦٠٠٠ | مجموع الالتزامات وحقوق الملكية |

المطلوب:

١. تسجيل القيود الواجب إثباتها في دفاتر الشركة القابضة والمنعقدة بالاستثمار في الشركة التابعة والخاصة بالعام ٢٠٠٣.
٢. إثبات قيود أوراق العمل الخاصة بإعداد القوائم المالية الموحدة للعام ٢٠٠٣.
٣. بيان كيفية استخراج رصيد حساب الاستثمار في الشركة التابعة من والسذي يظهر في ميزانية الشركة القابضة من في ٢٠٠٣/١٢/٣١.
٤. إعداد القوائم المالية الموحدة في ٢٠٠٢/١٢/٣١.

هل مثال رقم (٥-١)

إثبات عملية شراء أسهم الشركة التابعة من

تقوم الشركة القابضة بإثبات عملية شراء أسهم الشركة التابعة من بموجب القيد التالي:

| | |
|--------|---------------------------------------|
| ٢٦٠٠٠٠ | من حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة من |
| ٢٦٠٠٠٠ | إلى حـ/ النقدية (٢٥٠٠٠٠ + ١٠٠٠٠) |

القيود الواجب إثباتها في دفاتر الشركة القابضة من في ٣١/١٢/٢٠٠٣ حسب طريقة الملكية غير المكتملة

بموجب طريقة الملكية غير المكتملة تقوم الشركة القابضة بإثبات قيدان هما:

القيد الأول: حصة القابضة في أرباح الشركة التابعة للعام ٢٠٠٣

ان نصيب الشركة القابضة من أرباح الشركة التابعة للعام ٢٠٠٣ يبلغ ٤٨٠٠٠٠ دينار (٦٠٠٠٠ × ٨٠%)، حيث يثبت في دفاتر الشركة القابضة بالقيد التالي:

| | |
|-------|--|
| ٤٨٠٠٠ | من حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة من |
| ٤٨٠٠٠ | إلى حـ/ أرباح الاستثمار في الشركة التابعة من |

القيد الثاني: حصة الشركة القابضة في توزيعات أرباح الشركة التابعة للعام ٢٠٠٣

أما حصة الشركة القابضة في توزيعات أرباح الشركة التابعة للعام ٢٠٠٣ والبالغة ٢٠٠٠٠ دينار (٢٥٠٠٠ × ٨٠%)، فيتم إثباتها في دفاتر الشركة القابضة بالقيد التالي:

| | |
|-------|--|
| ٢٠٠٠٠ | من حـ/ توزيعات أرباح مستحقة القبض |
| ٢٠٠٠٠ | إلى حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة من |

نتيجة القيود أعلاه، يظهر في القوائم المالية للشركة القابضة مايلي:

١. أرباح الاستثمار في الشركة التابعة من ٤٨٠٠٠٠ (قائمة الدخل).

٢. توزيعات أرباح مستحقة القبض ٢٠٠٠٠ دينار (الميزانية بهامش الأصول).

٣. الاستثمار في الشركة التابعة من ٢٨٨٠٠٠٠ دينار (الميزانية بهامش الأصول). وقد

تم استنفاد ربح صيد حساب الاستثمار في الشركة التابعة على النحو التالي:

| | |
|---------|---|
| ٢٦٥٥٥٥ | رصيد ٢٠٠٣/١/١ |
| ٤٨٥٥٥ | + أرباح الاستثمار في الشركة التابعة |
| (٢٥٥٥٥) | - حصة القابضة في توزيعات أرباح الشركة التابعة |
| ٢٨٨٥٥٥ | رصيد ٢٠٠٣/١٢/٣١ |

إعداد القوائم المالية الموحدة في نهاية السنة الأولى للتملك (٢٠٠٣)

كما سبق وبيننا، فإن إعداد القوائم المالية الموحدة يتم من قبل محاسب الشركة القابضة حيث يستخدم قيود أوراق العمل لتعديل أو إلغاء بعض البنود الظاهرة في القوائم المالية للشركة القابضة أو الشركة التابعة من أجل الوصول إلى قيم عناصر القوائم المالية الموحدة.

إعداد قائمة الدخل الموحدة للعام ٢٠٠٣

تظهر قائمة الدخل الموحدة للعام ٢٠٠٣ على النحو التالي:

| قائمة الدخل الموحدة عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٣/١٢/٣١ | | | | | |
|--|----------|----------|----------|--------|----------|
| البيان | الشركة | | التصويات | | الموحدة |
| | شركة بي | شركة ص | مدين | دائن | |
| المبيعات | ٨٥٥٥٥٥ | ١٥٥٥٥٥ | | | ٩٥٥٥٥٥ |
| يطرح تكلفة المبيعات | (٦٥٥٥٥٥) | (٨٥٥٥٥٥) | ١٤٤٥٥٥ | | (٧٤٤٤٥٥) |
| مجمل الربح | ١٥٥٥٥٥ | ٧٥٥٥٥٥ | | | ٢٥٥٦٥٥ |
| يطرح مصاريف إدارية | (٢٥٥٥٥٥) | (١٥٥٥٥٥) | ٤٨٥٥٥٥ | ٨٥٥٥٥٥ | (٣٩٥٥٥٥) |
| صافي ربح العمليات | ١٢٥٥٥٥ | ٦٥٥٥٥٥ | | | ١٦٦٦٥٥ |
| أرباح الاستثمار في التابعة | ٤٨٥٥٥٥ | | ٤٨٥٥٥٥ | | ٥٥٥٥٥٥ |
| صافي الربح العام | ١٧٣٥٥٥ | | | | ١٧٣٥٥٥ |
| حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة | | | ١٢٥٥٥٥ | | (١٢٥٥٥٥) |
| صافي الربح | ١٧٣٥٥٥ | ٦٥٥٥٥٥ | ٧٩٢٥٥٥ | ٨٥٥٥٥٥ | ١٥٤٦٥٥ |

ويلاحظ من قائمة الدخل الموحدة أعلاه أنها مشابهة الى حد كبير لقائمة الدخل الموحدة في ظل استخدام طريقة الملكية (المعروضة في الفصل الرابع من الكتاب) باستثناء إظهار أرباح الاستثمار في الشركة التابعة بقائمة دخل الشركة القابضة بقيمة مختلفة (٤٨٠٠٠ دينار) عما ظهرت عليه في ظل استخدام طريقة الملكية (٢٩٦٠٠ دينار)، ويعود السبب في الاختلاف في قيمة أرباح الاستثمار في الشركة التابعة بين الطريقتين الى عدم قيام طريقة الملكية غير المكتملة بإطفاء الفروقات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لأصول والتزامات الشركة التابعة للسنة الحالية وبالمائة ١٨٤٠٠ دينار.

وبما ان حساب أرباح الاستثمار في الشركة التابعة يتم إلغائه لغايات إعداد قائمة الدخل الموحدة، فان القيم الظاهر في قائمة الدخل الموحدة تكون متماثلة باستخدام كل من طريقة الملكية وطريقة الملكية غير المكتملة.

ويتفحص قائمة الدخل الموحدة أعلاه، يمكن تلخيص إجراءات إعداد تلك القائمة بالآتي:

١. تم إظهار الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول والتزامات الشركة التابعة والواجب إطفائها في السنة الحالية في عمود التسويات (انظر الجدول رقم ١-٥ والجدول رقم ٢-٥ للتعرف على هذه الفروقات).
٢. تم إلغاء حساب أرباح الاستثمارات في الشركة التابعة والظاهر في قائمة دخل الشركة القابضة عن طريق جعله مدين في عمود التسويات.
٣. تم إظهار حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة في الجانب المدين من عمود التسويات ليتم طرحه من قيمة الربح الظاهرة في عمود قائمة الدخل الموحدة.
٤. تم جمع بنود الإيرادات والمصاريف الظاهرة في قائمة دخل الشركة القابضة والشركة التابعة وتم إظهار المجموع في عمود قائمة الدخل الموحدة مسح الأضد بالاعتبار للقيم الظاهرة في عمود التسويات.

ملاحظة: في حالة إنتاج طريقة الملكية غير المكتملة، وبما أن طريقة الملكية، لا يتساوى صفافي الربح المبرهن مع صفافي ربح الشركة القابضة، كما لا يتساوى صفافي ربح الشركة التابعة مع الفرق بين مجموع صفافي الظاهرة في الجانب المدين والذاتن في عمود التسويات.

| الجدول رقم (١-٥) | |
|--|----------|
| جدول توزيع الفروق بين تكلفة الاستثمار في الشركة التابعة من وصافي القيمة الدفترية لما تمتلكه الشركة القابضة في الشركة التابعة | |
| تكلفة الاستثمار في الشركة التابعة من | ٢٦٠٠٠٠ |
| - حصة القابضة في صافي أصول الشركة التابعة الدفترية | (٢٠٠٠٠٠) |
| الزيادة في تكلفة الاستثمار في الشركة التابعة عن القيمة الدفترية، توزع على النحو التالي: | ٦٠٠٠٠ |
| (٢٤٠٠٠٠) فرق بضاعة (٨٠% × ٣٠٠٠٠٠) | |
| ٨٠٠٠ فرق أراضي (٨٠% × ١٠٠٠٠٠) | |
| ٤٠٠٠ فرق الآت (٨٠% × ٥٠٠٠٠) | |
| صافي الفرق | (١٢٠٠٠٠) |
| الزيادة في التكلفة عن القيمة العادلة (شهرة موجبة) | ٤٨٠٠٠ |

| الجدول رقم (٢-٥) | | | |
|--|------------|-------------------|---|
| جدول إطفاء الشقوق بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول والتزامات الشركة التابعة | | | |
| البنء | قيمة الفرق | عدد سنوات الإطفاء | مبلغ الإطفاء السنوي |
| الآت | ٤٠٠٠ | ٥ | ٨٠٠ |
| بضاعة | (٢٤٠٠٠٠) | ٢ | السنة الأولى (٢٠٠٣): ٦٠% × ١٤٤٠٠ = ٢٤٠٠٠ |
| | | | السنة الثانية (٢٠٠٤): ٤٠% × ٩٦٠٠ = ٢٤٠٠٠ |
| الأراضي | ٨٠٠٠ | شهر واحد | ٠٠٠ |
| الشهرة | ٤٨٠٠٠ | ١٠ | ٤٨٠٠٠ |

إعداد قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة للعام ٢٠٠٣

تظهر قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة للعام ٢٠٠٣ على النحو التالي:

| قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة في ٢٠٠٣/١٢/٣١ | | | | | |
|--|----------------|-------|-------------|-------------|--------------------|
| الموحدة | التسويات | | الشركة ص | الشركة س | البيان |
| | دائن | مدين | | | |
| ٦٠٠٠٠ | | ١٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠ | أرباح محتجزة ١/١ |
| ١٥٤٦٠٠ | ٨٠٠ | ٧٩٢٠٠ | ٦٠٠٠٠ | ١٧٣٠٠٠ | أرباح العام |
| (١٣٠٠٠٠) | ٢٠٠٠٠ ٥٠٠٠+ | | (٢٥٠٠٠) | (١٣٠٠٠٠) | - توزيعات أرباح |
| ٨٤٦٠٠ | ٢٤٨٠٠ | ٨٩٢٠٠ | ٤٥٠٠٠ | ١٠٣٠٠٠ | أرباح محتجزة ١٢/٣١ |

ويلاحظ من قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة أن: ما يلي:

١. تم إلغاء رصيد أرباح محتجزة في ١/١ لدى الشركة التابعة بجعله مدين.
 ٢. تم نقل أرباح العام والتسويات الخاصة بها كما ظهرت بقائمة الدخل (السطر الأخير من قائمة الدخل).
 ٣. تم إلغاء توزيعات أرباح الشركة التابعة بحطها دائفة وعمود التسويات.
- ملاحظة: في حالة اتباع طريقة الملكية غير المكتملة، وبالعكس طريقة الملكية، لا تتساوى الأرقام الظاهرة في قائمة الأرباح المحتجزة لدى الشركة القابضة مع الأرقام الظاهرة في عمود الموحدة في القائمة، كما لا يتساوى رصيد الأرباح المحتجزة لدى الشركة التابعة في نهاية العام مع الفرق بين مجموع المبالغ الظاهرة في الجانب المدين والدائن من عمود التسويات.

الميزانية الموحدة للعام ٢٠٠٣

تظهر الميزانية الموحدة في ٢٠٠٣/١٢/٣١ على النحو التالي:

| الميزانية الموحدة كما في ٢٠٠٣/١٢/٣١ | | | | | |
|-------------------------------------|----------|--------|----------|-----------|--------------------------------|
| الموحدة | التسويات | | الشركة ص | الشركة بن | البيان |
| | دائن | مدين | | | |
| ١٢٠٠٠ | | | ٢٠٠٠ | ١٠٠٠٠ | النقدية |
| ٢١٠٠٠٠ | | | ٨٥٠٠٠ | ١٢٥٠٠٠ | ذمم مدينة |
| ٣٩٤٦٠٠ | ١٤٤٠٠ | ٢٤٠٠٠ | ١٦٠٠٠٠ | ٢٢٥٠٠٠ | بضاعة |
| ٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ | | | ٢٠٠٠٠ | توزيعات مستحقة القبض |
| ٠٠٠٠ | +٢٠٠٠٠٠ | | | ٢٨٨٠٠٠ | الاستثمار في الشركة |
| | +٦٠٠٠٠٠ | | | | التابعة ص |
| | ٢٨٠٠٠ | | | | |
| ١٧٩٨٠٠ | ٤٠٠٠ | ٨٠٠ | ٨٥٠٠٠ | ٩٨٠٠٠ | الآت بالصافي |
| ١٣٢٠٠٠ | ٨٠٠٠ | | ٥٠٠٠٠ | ٩٠٠٠٠ | أراضي |
| ٤٣٢٠٠ | ٤٨٠٠ | ٤٨٠٠٠ | | | الشهرة |
| ٩٧١٦٠٠ | | | ٣٨٢٠٠٠ | ٨٥٦٠٠٠ | مجموع الأصول |
| | | | | | الالتزامات للخير |
| ١٧٥٠٠٠ | | | ٥٢٠٠٠ | ١٢٣٠٠٠ | ذمم دائنة |
| ٥٠٠٠ | | ٢٠٠٠٠ | ٢٥٠٠٠ | | توزيعات مستحقة الدفع |
| ٣٥٠٠٠٠ | | | ٢٠٠٠٠ | ٣٣٠٠٠٠ | قرض بنك |
| ٥٧٠٠٠ | +٥٠٠٠٠٠ | | | | حقوق الأتالية |
| | ٧٠٠٠٠ | | | | |
| | | | | | حقوق الملكية |
| ٢٠٠٠٠٠ | | ١٨٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠٠ | رأس المال |
| ١٠٠٠٠٠ | | ٦٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ | رأس المال الإضافي |
| ٨٤٦٠٠ | ٢٥٨٠٠٠ | ٨٩٢٠٠ | ٤٥٠٠٠ | ١٠٣٠٠٠ | أرباح مستغزرة |
| ٩٧١٦٠٠ | ٤٢٢٠٠٠ | ٤٢٢٠٠٠ | ٣٨٢٠٠٠ | ٨٥٦٠٠٠ | مجموع الالتزامات وحقوق الملكية |

وبمقارنة الميزانية الموحدة أعلاه والمعدة في ظل استخدام الشركة القابضة لطريقة الملكية غير المكتملة مع الميزانية الموحدة المعروضة في الفصل الرابع من الكتاب والمعدة في ظل استخدام الشركة القابضة طريقة الملكية، يلاحظ تماثل الأرقام الظاهرة في عمود الموحدة في الميزانيتين. في حين يلاحظ ان هناك اختلاف في ميزانية الشركة القابضة الظاهرة في الجدول أعلاه والمعدة بموجب طريقة الملكية غير المكتملة مع ميزانية الشركة القابضة المعروضة في الفصل الرابع من الكتاب والمعدة في ظل استخدام الشركة القابضة طريقة الملكية، حيث يلاحظ ان الاختلاف يظهر في حسابان فقط هما: الاستثمار في الشركة التابعة ص، والأرباح المحتجزة. ويعود سبب الاختلاف الى اختلاف الطريقتان في معالجة التغير في حساب الاستثمار في الشركة التابعة، وكما بينا في الأجزاء السابقة من الفصل.

وكما يبين الجدول رقم (٥-٣)، فان مقدار الاختلاف في رصيد الحسابان (الاستثمار في الشركة التابعة و الأرباح المحتجزة) متماثل ويبلغ ١٨٤٠٠ دينار، ويمثل هذا المبلغ الفرق في قيمة أرباح الاستثمار في الشركة التابعة للعام ٢٠٠٣ حسب طريقة الملكية والمبلغ المحسوب حسب طريقة الملكية غير المكتملة، أي بعبارة أخرى مجموع إطفاء الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لاصول والتزامات الشركة التابعة والسذي يخص السنة الحالية ٢٠٠٣.

| الجدول رقم (٥-٣) | | |
|--|------------------------------------|-----------------------|
| مقارنة بين طريقة الملكية وطريقة الملكية غير المكتملة | | |
| الطريقة المستخدمة | رصيد الاستثمار في الشركة التابعة ص | رصيد الأرباح المحتجزة |
| الملكية غير المكتملة | ٢٨٨٠٠٠ | ١٠٣٠٠٠ |
| الملكية | ٢٦٩٦٠٠ | ٨٤٦٠٠ |
| مقدار الفرق | ١٨٤٠٠ | ١٨٤٠٠ |

وبما ان حساب الاستثمار في الشركة التابعة يتم إغائه لغايات إعداد الميزانية الموحدة، فان القيم الظاهر في الميزانية الموحدة تكون متماثلة باستخدام كل من طريقة الملكية وطريقة الملكية غير المكتملة.

وبتفحص الميزانية الموحدة أعلاه، يمكن تلخيص إجراءات إعداد تلك القائمة بما يلي:

١. إثبات أرصدة الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لاصول والتزامات الشركة التابعة في بداية العام.

٢. إثبات الجزء المطفأ من الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لاصول والتزامات الشركة التابعة والذي يخص السنة الحالية.

٣. إلغاء توزيعات مستحقة القبض لدى القابضة وتخفيض مقدار توزيعات مستحقة الدفع لدى التابعة كونهما تمثلان مديونية متبادلة بين الشركتين.

٤. إلغاء حساب الاستثمار في الشركة التابعة.

٥. إلغاء حقوق الملكية في الشركة التابعة.

٦. إثبات حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة.

قيود أوراق العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة ٢٠٠٣

يتم إثبات قيود أوراق العمل الضرورية لغايات إعداد القوائم المالية الموحدة فسي ٢٠٠٣/١٢/٣١ على النحو التالي:

أولاً: أرصدة بداية العام

١. قيد إلغاء أرصدة بداية العام (٢٠٠٣/١/١) والخاصة بحقوق الملكية لدى الشركة

التابعة وحساب الاستثمار في الشركة التابعة، وإثبات حقوق الأقلية في صافي

أصول الشركة التابعة في بداية العام (٢٠٠٣/١/١).

| | |
|--|--------|
| من حساب رأس المال (التابعة) | ١٨٠٠٠٠ |
| حساب رأس المال الإضافي (التابعة) | ٦٠٠٠٠ |
| حساب أرباح محتجزة (التابعة) | ١٠٠٠٠ |
| إلى حساب الاستثمار في الشركة التابعة من | ٢٠٠٠٠٠ |
| حساب حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة (ميزانية) | ٥٠٠٠٠ |

٢. قيد إثبات رصيد الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول والتزامات الشركة التابعة غير المطفأة في بداية العام (٢٠٠٣/١/١).

| | | |
|-----------------------------------|-------|-------|
| من حـ/ البضاعة | | ٢٤٠٠٠ |
| حـ/ الشهرة | | ٤٨٠٠٠ |
| إلى حـ/ الآلات | ٤٠٠٠ | |
| حـ/ أراضي | ٨٠٠٠ | |
| حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة ص | ٦٠٠٠٠ | |

ثانياً: أرباح الاستثمار في الشركة التابعة وتوزيعات أرباح الشركة التابعة

٣. قيد إلغاء أرباح الاستثمار في الشركة التابعة ونصيب الشركة القابضة من توزيعات أرباح الشركة التابعة:

| | | |
|--|-------|-------|
| من حـ/ أرباح الاستثمار في الشركة التابعة ص | | ٤٨٠٠٠ |
| إلى حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة ص | ٢٨٠٠٠ | |
| حـ/ توزيعات الأرباح | ٢٠٠٠٠ | |

ثالثاً: إطفاء ما يخص السنة الحالية (٢٠٠٣) من الفروقات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لأصول والتزامات الشركة التابعة

٤. قيد إثبات فرق البضاعة الخاص بالجزء المباع:

| | | |
|-----------------------|-------|-------|
| من حـ/ تكلفة المبيعات | | ١٤٤٠٠ |
| إلى حـ/ البضاعة | ١٤٤٠٠ | |

٥. قيد إثبات إطفاء الشهرة:

| | | |
|---------------------------|------|------|
| من حـ/ مصروف إطفاء الشهرة | | ٤٨٠٠ |
| إلى حـ/ الشهرة | ٤٨٠٠ | |

٦. قيد إثبات فرق اهتلاك الآلات:

| | | |
|-----------------------------|-----|-----|
| من حـ/ مجمع اهتلاك الآلات | | ٨٠٠ |
| إلى حـ/ مصروف اهتلاك الآلات | ٨٠٠ | |

يلاحظ أنه وحسب طريقة الملكية غير المكتملة فإن الشركة القابضة لا تقوم بإثبات إطفاء الفروقات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لأصول والتزامات الشركة التابعة في دفاترها، إلا أنه وعند إعداد القوائم المالية الموحدة يتوجب إثبات إطفاء الفروقات الخاص بكل سنة وذلك بموجب قيود أوراق العمل، وكما هو مبين أعلاه من خلال القيود ٤ - ٦. وبناء على ما سبق فإن بعض أرصدة الحسابات الظاهرة في القوائم المالية للشركة القابضة تختلف باختلاف الطريقة التي تستخدمها الشركة القابضة (طريقة الملكية أو طريقة الملكية غير المكتملة أو طريقة التكلفة)، إلا أن قيم الحسابات الظاهرة في القوائم المالية الموحدة تكون متماثلة سواء استخدمت الشركة القابضة طريقة الملكية أو طريقة الملكية غير المكتملة أو طريقة التكلفة.

رابعاً: حصة الأقلية في أرباح وتوزيعات أرباح الشركة التابعة

- مقدار حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة = $20\% \times 600000 = 120000$ دينار.

- مقدار حصة الأقلية في توزيعات أرباح الشركة التابعة = $20\% \times 250000 = 50000$ دينار.

٧. قيد إثبات حصة الأقلية في أرباح وتوزيعات أرباح الشركة التابعة:

| | | |
|---|------|-------|
| من حـ/ حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة | | ١٢٠٠٠ |
| إلى حـ/ توزيعات الأرباح | ٥٠٠٠ | |
| حـ/ حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة (ميزانية) | ٧٠٠٠ | |

خامساً: المديونية المتبادلة بين الشركة القابضة والشركة التابعة

٨. قيد إلغاء المديونية المتبادلة بين القابضة والتابعة والمتمثلة في توزيعات الأرباح مستحقة القبض ومستحقة الدفع.

| | | |
|------------------------------------|-------|-------|
| من حـ/ توزيعات أرباح مستحقة الدفع | | ٢٠٠٠٠ |
| إلى حـ/ توزيعات أرباح مستحقة القبض | ٢٠٠٠٠ | |

إعداد القوائم المالية الموحدة خلال الفترة الثانية لتاريخ التملك (٢٠٠٤)

لا تختلف عملية إعداد القوائم المالية الموحدة للفترات التالية للسنة الأولى لتاريخ التملك والتي تم شرحها في الجزء السابق من هذا الفصل. حيث يتطلب إعداد القوائم المالية الموحدة خلال أي من الفترات المالية اللاحقة إجراء قيود أوراق العمل التالية:

١. إلغاء أرباح الاستثمار في الشركة التابعة (قائمة الدخل).
٢. إثبات حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة (قائمة الدخل).
٣. إلغاء توزيعات أرباح الشركة التابعة (قائمة الأرباح المحتجزة).
٤. إثبات الجزء المطفأ من الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لاصول والتزامات الشركة التابعة والذي يخص السنة الحالية (قائمة الدخل، والميزانية).
٥. إلغاء حقوق الملكية في الشركة التابعة وحساب الاستثمار في الشركة التابعة (الميزانية).
٦. إثبات أرصدة الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لاصول والتزامات الشركة التابعة غير المطفأة، وإثبات حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة، وتكون أرصدة جميع هذه البنود في بداية العام (الميزانية).
٧. إلغاء أية مديونية متبادلة بين الشركة القابضة والشركة التابعة (الميزانية).
٨. إثبات قيمة المبالغ الواجب إطفائها عن الفرق بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لاصول والتزامات الشركة التابعة والخاصة بالسنوات السابقة، ويلاحظ ان هذا الإجراء يستخدم في حالة اتباع طريقة الملكية غير المكتملة لتعديل أثر استخدام هذه الطريقة على السنوات السابقة. ويتم التعديل هنا على كل من حساب الأرباح المحتجزة لدى الشركة القابضة وحساب الاستثمار في الشركة التابعة (قائمة الأرباح المحتجزة، والميزانية).

مثال رقم (٥-٢)

سيتم استخدام الحالة السابقة الخاصة بالشركة القابضة من والشركة التابعة من من اجل ايضاح إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة للعام ٢٠٠٤ والذي يمثل السنة الثانية

لتاريخ التملك. فطلى افتراض ان القوائم المالية للشركة القابضة من والشركة التابعة من ظهرت للعام ٢٠٠٤ على النحو التالي:

| قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | |
|--|-----------|--------------------------------------|
| الشركة من | الشركة من | البيان |
| ٢٠٠٠٠٠ | ٧٥٠٠٠٠ | المبيعات |
| (١٢٠٠٠٠) | (٦٣٠٠٠٠) | يطرح تكلفة المبيعات |
| ٨٠٠٠٠ | ١٢٠٠٠٠ | مجمّل الربح |
| (١٢٠٠٠٠) | (٣٠٠٠٠٠) | يطرح مصاريف إدارية وعمومية |
| ٦٨٠٠٠ | ٩٠٠٠٠ | صافي الربح التشغيلي |
| | ٥٤٤٠٠ | أرباح الاستثمار في الشركة التابعة من |
| | ١٤٤٤٠٠ | صافي الربح العام |
| قائمة الأرباح المحتجزة في ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | |
| الشركة من | الشركة من | |
| ٤٥٠٠٠ | ١٠٣٠٠٠ | أرباح محتجزة ١/١ |
| ٦٨٠٠٠ | ١٤٤٤٠٠ | أرباح العام |
| (٤٠٠٠٠) | (٧٥٠٠٠) | - توزيعات أرباح |
| ٧٣٠٠٠ | ١٧٢٤٠٠ | أرباح محتجزة ١٢/٣١ |

| الميزانية كما في ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | |
|-----------------------------|-----------|--------------------------------|
| الشركة من | الشركة من | |
| ٢٥٠٠ | ٨٠٠٠ | النقدية |
| ٧١٥٠٠ | ١٢٨٠٠٠ | ذمم مدينة |
| ١٧٣٠٠٠ | ١٨٥٠٠٠ | بضاعة |
| | ٣٢٠٠٠ | توزيعات مستحقة القبض |
| | ٣١٠٤٠٠ | الاستثمار في الشركة التابعة من |
| ٨٨٠٠٠ | ٨٦٠٠٠ | الأثر بالاصافي |
| ٥٠٠٠٠ | ٩٠٠٠٠ | أراضي |
| ٣٨٥٠٠٠ | ٨٣٩٤٠٠ | مجموع الأصول |
| | | <u>الالتزامات للغير</u> |
| ١٨٠٠٠ | ٦٧٠٠٠ | ذمم دائنة |
| ٤٠٠٠٠ | | توزيعات مستحقة الدفع |
| ١٤٠٠٠ | ٣٠٠٠٠٠ | قرض بنك |
| | | <u>حقوق الملكية</u> |
| ١٨٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠٠ | رأس المال |
| ٦٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ | رأس المال الإضافي |
| ٧٣٠٠٠ | ١٧٢٤٠٠ | أرباح مستحقة |
| ٣٨٥٠٠٠ | ٨٣٩٤٠٠ | مجموع الالتزامات وحقوق الملكية |

الملاحظات:

١. تسجيل القيود الواجب إثباتها في دفاتر الشركة القابضة والمتعلقة بالاستثمار في الشركة التابعة والخاصة بالسنة ٢٠٠٤ وبمقتضى استخدام الشركة القابضة طريقة الملكية غير المكتملة للمناسبة عن التغيير في حساب الاستثمار في الشركة التابعة.
٢. إثبات قيود أوراق العمل الخاصة بإعداد القوائم المالية الموحدة للعام ٢٠٠٤.

٣. بيان كيفية استخراج رصيد حساب الاستثمار في الشركة التابعة من والسدي

يظهر في ميزانية الشركة القابضة من في ٢٠٠٤/١٢/٣١.

٤. إعداد القوائم المالية الموحدة في ٢٠٠٤/١٢/٣١.

هل مثال رقم (٥-٢)

القيود الواجب إثباتها في دفاتر الشركة القابضة من في ٢٠٠٤/١٢/٣١ حسب طريقة الملكية غير المكتملة

بموجب طريقة الملكية غير المكتملة تقوم الشركة القابضة بإثبات قيودان هما:

القيود الأول: حصة القابضة في أرباح الشركة التابعة للعام ٢٠٠٤

بما ان الشركة التابعة قد حققت صافي ربح للعام ٢٠٠٤ يبلغ ٦٨٠٠٠ دينار، فان نصيب الشركة القابضة من ذلك الربح يبلغ ٥٤٤٠٠ دينار (٦٨٠٠٠ × ٨٠%)، حيث يتم إثباته في دفاتر الشركة القابضة بالقيود التالي:

| | |
|--|-------|
| من حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة من | ٥٤٤٠٠ |
| إلى حـ/ أرباح الاستثمار في الشركة التابعة من | ٥٤٤٠٠ |

القيود الثاني: حصة الشركة القابضة في توزيعات أرباح الشركة التابعة للعام ٢٠٠٤

أما حصة الشركة القابضة في توزيعات أرباح الشركة التابعة للعام ٢٠٠٤ وبالغصة ٣٢٠٠٠ دينار (٤٠٠٠٠ × ٨٠%)، فيتم إثباتها في دفاتر الشركة القابضة بالقيود التالي:

| | |
|--|-------|
| من حـ/ توزيعات أرباح مستحقة القبض | ٣٢٠٠٠ |
| إلى حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة من | ٣٢٠٠٠ |

نتيجة القيود أعلاه، يظهر في القوائم المالية للشركة القابضة للعام ٢٠٠٤ مايلي:

١. أرباح الاستثمار في الشركة التابعة ٥٤٤٠٠ (قائمة الدخل).
 ٢. توزيعات أرباح مستحقة القبض ٣٢٠٠٠ دينار (الميزانية بجانب الأصول).
 ٣. الاستثمار في الشركة التابعة ٣١٠٤٠٠ دينار (الميزانية بجانب الأصول).
- وقد تم استخراج رصيد حساب الاستثمار في الشركة التابعة على النحو التالي:

| | |
|---|---------|
| رصيد ٢٠٠٤/١/١ | ٢٨٨٠٠٠ |
| + أرباح الاستثمار في الشركة التابعة | ٥٤٤٠٠ |
| - حصة القابضة في توزيعات أرباح الشركة التابعة | (٣٢٠٠٠) |
| رصيد ٢٠٠٤/١٢/٣١ | ٣١٠٤٠٠ |

إعداد القوائم المالية الموحدة في نهاية السنة التالية للتملك (٢٠٠٤)

يتم إعداد القوائم المالية الموحدة في السنوات التالية للتملك بشكل مشابه لعملية الإعداد في نهاية السنة الأولى للتملك وكما تم عرضه في الأجزاء السابقة من الفصل.

إعداد قائمة الدخل الموحدة للعام ٢٠٠٤

تظهر قائمة الدخل الموحدة للعام ٢٠٠٤ على النحو التالي:

| قائمة الدخل الموحدة عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | | | | |
|--|-----------|-------|-----------|-----------|-------------------------------------|
| الموحدة | التصويبات | | الشركة سي | الشركة سي | البيان |
| | مدين | دائن | | | |
| ٩٥٠٠٠٠ | | | ٢٠٠٠٠٠ | ٧٥٠٠٠٠ | المبيعات |
| (٧٥٩٦٠٠) | | ٩٦٠٠ | (١٢٠٠٠٠) | (٦٣٠٠٠٠) | يطرح تكلفة المبيعات |
| ١٩٠٤٠٠ | | | ٨٠٠٠٠ | ١٢٠٠٠٠ | محمل الربح |
| (٤٦٠٠٠) | ٨٠٠ | ٤٨٠٠ | (١٢٠٠٠) | (٣٠٠٠٠) | يطرح م. إدارية وعمومية |
| ١٤٤٤٠٠ | | | ٦٨٠٠٠ | ٩٠٠٠٠ | صافي الربح للتشغيلي |
| ٠٠٠ | | ٥٤٤٠٠ | | ٥٤٤٠٠ | أرباح الاستثمار في الشركة التابعة |
| | | | | ١٤٤٤٠٠ | صافي الربح العام |
| (١٣٦٠٠) | | ١٣٩٠٠ | | | حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة |
| ١٣٠٨٠٠ | ٨٠٠ | ٨٦٤٠٠ | ٦٨٠٠٠ | ١٤٤٤٠٠ | صافي الربح |

ويلاحظ من قائمة الدخل الموحدة أعلاه أنها مشابهة إلى حد كبير لقائمة الدخل الموحدة والمعدة في ظل استخدام طريقة الملكية (المسروضة في الفصل الرابع من الكتاب)

باستثناء إظهار أرباح الاستثمار في الشركة التابعة بقائمة دخل الشركة القابضة بقيمة مختلفة (٥٤٤٠٠٠ دينار) عما ظهرت عليه في ظل استخدام طريقة الملكية (٤٠٨٠٠٠ دينار)، ويعود السبب في الاختلاف في قيمة أرباح الاستثمار في الشركة التابعة بين الطريقتين الى عدم قيام طريقة الملكية غير المكتملة بإطفاء الفروقات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لاصول والتزامات الشركة التابعة للسنة الحالية والبالغة ١٣٦٠٠٠ دينار (انظر الجدول رقم (٥-٤)).

وبما ان حساب أرباح الاستثمار في الشركة التابعة يتم إلغائه لغايات إعداد قائمة الدخل الموحدة، فان القيم الظاهر في قائمة الدخل الموحدة تكون متماثلة باستخدام كل من طريقة الملكية وطريقة الملكية غير المكتملة. ويتفحص قائمة الدخل الموحدة أعلاه، يمكن تلخيص إجراءات إعداد تلك القائمة بما يلي:

١. تم إظهار الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول والتزامات الشركة التابعة والواجب إطفائها في السنة الحالية في عمود التسويات (انظر الجدول رقم ٥-٤ للتعرف على هذه الفروقات).
٢. تم إلغاء حساب أرباح الاستثمارات في الشركة التابعة والظاهر في قائمة دخل الشركة القابضة عن طرق جعله مدين في عمود التسويات.
٣. تم إظهار حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة في الجانب المدين من عمود التسويات ليتم طرحه من قيمة الربح الظاهرة في عمود قائمة الدخل الموحدة.
٤. تم جمع بنود الإيرادات والمصاريف الظاهرة في قائمة دخل الشركة القابضة والشركة التابعة وتم إظهار المجموع في عمود قائمة الدخل الموحدة مع الأخذ بالاعتبار للقيم الظاهرة في عمود التسويات.

ملاحظة: في حالة اتباع طريقة الملكية غير المكتملة، ويعكس طريقة الملكية، لا يتساوى صافي الربح الموحد مع صافي ربح الشركة القابضة، كما لا يتساوى صافي ربح الشركة التابعة مع الفرق بين مجموع المبالغ الظاهرة في الجانب المدين والدائن في عمود التسويات.

| الجدول رقم (٤-٤) | |
|--|----------------------------|
| جدول إطفاء الفروقات بين القيمة العادلة والدفترية لأصول والتزامات الشركة التابعة للعام ٢٠٠٤ | |
| (٩٦٠٠) | فرق بضاعة (٢٤٠٠٠ × ٤٠%) |
| (٤٨٠٠) | إطفاء شهرة (٤٨٠٠٠ ÷ ١٠) |
| ٨٠٠ | فرق امتلاك الآت (٤٠٠٠ ÷ ٥) |
| (١٣٦٠٠) | الصافي |

إعداد قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة للعام ٢٠٠٤

تظهر قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة للعام ٢٠٠٤ على النحو التالي:

| قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة في ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | | | | |
|--|----------|--------|----------|-----------|--------------------|
| الموحدة | التسويات | | الشركة ص | الشركة بن | البيان |
| | دائن | مدين | | | |
| ٨٤٦٠٠ | | +٤٥٠٠٠ | ٤٥٠٠٠ | ١٠٣٠٠٠ | أرباح محتجزة ١/١ |
| | | ١٨٤٠٠ | | | |
| ١٣٠٨٠٠ | ٨٠٠ | ٨٢٤٠٠ | ٦٨٠٠٠ | ١٤٤٤٠٠ | أرباح العام |
| (٧٥٠٠٠) | +٣٢٠٠٠ | | (٤٠٠٠٠) | (٧٥٠٠٠) | - توزيعات أرباح |
| | ٨٠٠٠ | | | | |
| ١٤٠٤٠٠ | ٤٠٨٠٠ | ١٤٥٨٠٠ | ٧٣٠٠٠ | ١٧٢٤٠٠ | أرباح محتجزة ١٢/٣١ |

وبالاحظ من قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة أعلاه ما يلي:

١. تم إلغاء رصيد أرباح محتجزة في ١/١ لدى الشركة التابعة بجملة مدين.
٢. تم نقل أرباح العام والتسويات الخاصة بها كما ظهرت بنائاً: (السطر الأخير من قائمة الدخل).
٣. تم إلغاء توزيعات أرباح الشركة التابعة بجمعها دائنة بعمود التسويات.
٤. تم تعديل أرباح محتجزة أول المدة لدى الشركة القابضة بتخفيضها بمقدار ١٨٤٠٠ دينار والتي تمثل مقدار الاختلاف في أرباح الاستثمار في الشركة التابعة بموجب

طريقة الملكية غير المكتملة مقارنة مع طريقة الملكية ويعكس هذا الفرق قيمة إطفاء الفروقات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لأصول والتزامات الشركة التابعة للسنة ٢٠٠٣.

ملاحظة: في حالة إتباع طريقة الملكية غير المكتملة، وبالعكس طريقة الملكية، لا تتساوى الأرقام الظاهرة في قائمة الأرباح المحتجزة لدى الشركة القابضة مع الأرقام الظاهرة في عمود الموحدة في القائمة، كما لا يتساوى رصيد الأرباح المحتجزة لدى الشركة التابعة في نهاية العام مع الفرق بين مجموع المبالغ الظاهرة في الجانب المدين والدائن من عمود التسويات.

الميزانية الموحدة للعام ٢٠٠٤

أما الميزانية الموحدة للعام ٢٠٠٤ فتظهر على النحو التالي:

| الميزانية الموحدة كما في ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | | | | |
|-------------------------------------|----------|-------|-------------|-------------|----------------------------------|
| الموحدة | التسويات | | الشركة ص | الشركة س | البيان |
| | دائن | مدين | | | |
| ١٠٥٠٠ | | | ٢٥٠٠ | ٨٠٠٠ | النقدية |
| ١٩٩٥٠٠ | | | ٧١٥٠٠ | ١٢٨٠٠٠ | ذمم مدينة |
| ٣٥٨٠٠٠ | ٩٦٠٠ | ٩٦٠٠ | ١٧٣٠٠٠ | ١٨٥٠٠٠ | بضاعة |
| ٠٠٠٠ | ٣٢٠٠٠ | | | ٣٢٠٠٠ | توزيعات مستحقة القبض |
| ٠٠٠٠ | +٢٢٨٠٠٠ | | | ٣١٠٤٠٠ | الاستثمار في الشركة التابعة ص |
| | +٤١٦٠٠ | | | | |
| | +٢٢٤٠٠ | | | | |
| | ١٨٤٠٠ | | | | |
| ١٧١٦٠٠ | ٤٠٠٠ | +٨٠٠ | ٨٨٠٠٠ | ٨٦٠٠٠ | الآت بالصافي |
| | | ٨٠٠ | | | |
| ١٣٦٠٠٠ | ٨٠٠٠ | | ٥٠٠٠٠ | ٩٠٠٠٠ | أراضي |
| ٣٨٤٠٠ | ٤٨٠٠ | ٤٣٢٠٠ | | | أشهر |
| ٩١٠٠٠٠ | | | ٣٨٥٠٠٠ | ٨٣٩٤٠٠ | مجموع الأصول |

| الإلتزامات للغير | | | | | |
|------------------|----------------|--------|--------|--------|--------------------------------|
| ٨٥٠٠٠ | | | ١٨٠٠٠ | ٦٧٠٠٠ | ذمم دائنة |
| ٨٠٠٠ | | ٣٢٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ | | توزيعات مستحقة الدفع |
| ٣١٤٠٠٠ | | | ١٤٠٠٠ | ٣٠٠٠٠٠ | قرض بنك |
| ٦٢٦٠٠ | +٥٧٠٠٠ ٥٦٠٠ | | | | حقوق الأقلية |
| حقوق الملكية | | | | | |
| ٢٠٠٠٠٠ | | ١٨٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠٠ | رأس المال |
| ١٠٠٠٠٠ | | ٦٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ | رأس المال الإضافي |
| ١٤٠٤٠٠ | ٤٠٨٠٠ | ١٤٥٨٠٠ | ٧٣٠٠٠ | ١٧٢٤٠٠ | أرباح محتجزة |
| ٩١٠٠٠٠ | ٤٧٢٠٠ | ٥٧٢٢٠٠ | ٣٨٥٠٠٠ | ٨٣٩٤٠٠ | مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية |

وبمقارنة الميزانية الموحدة أعلاه والمعدة في ظل استخدام الشركة القابضة بطريقة الملكية غير المكتملة مع الميزانية الموحدة المعروضة في الفصل الرابع من الكتاب والمعدة في ظل استخدام الشركة القابضة بطريقة الملكية، يلاحظ تماثل الأرقام الظاهرة في عمود الموحدة في الميزانيتين، في حين يلاحظ ان هناك اختلاف في ميزانية الشركة القابضة الظاهرة في الجدول أعلاه والمعدة بموجب طريقة الملكية غير المكتملة مع ميزانية الشركة القابضة المعروضة في الفصل الرابع من الكتاب والمعدة في ظل استخدام الشركة القابضة بطريقة الملكية، حيث يلاحظ ان الاختلاف يظهر في حسابان فقط هما: الاستثمار في الشركة التابعة من، والأرباح المحتجزة. ويعود سبب الاختلاف الى اختلاف الطريقتان في معالجة التغير في حساب الاستثمار في الشركة التابعة، وكما بينا في الأجزاء السابقة من الفصل.

وكما يبين الجدول رقم (٥-٥)، فإن مقدار الاختلاف في رصيد المسجلين متماثل ويبلغ ٣٢٠٠٠ دينار، ويصنّف هذا المبلغ مجموع الفروقات للعام ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ في قسمة أرباح الاستثمار في الشركة التابعة، أي بعبارة أخرى يمثل الاختلاف في رصيد

الحسابين مجموع إطفاء الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لاصول والتزامات الشركة التابعة والذي يخص السنة الحالية ٢٠٠٤ والبالغ ١٣٦٠٠ والسنة السابقة ٢٠٠٣ والبالغ ١٨٤٠٠ دينار.

| الجدول رقم (٥-٥) | | |
|--|-------------------------------|------------------|
| مقارنة بين طريقة الملكية وطريقة الملكية غير المكتملة | | |
| الطريقة المستخدمة | الاستثمار في الشركة التابعة ص | الأرباح المحتجزة |
| الملكية غير المكتملة | ٣١٠٤٠٠ | ١٧٢٤٠٠ |
| الملكية | ٢٧٨٤٠٠ | ١٤٠٤٠٠ |
| مقدار الفرق | ٣٢٠٠٠ | ٣٢٠٠٠ |

وبما ان حساب الاستثمار في الشركة التابعة يتم إغائه لغايات إعداد الميزانية الموحدة، فان القيم الظاهر في الميزانية الموحدة تكون متماثلة باستخدام كل من طريقة الملكية وطريقة الملكية غير المكتملة.

وبنقصد الميزانية الموحدة أعلاه، يمكن تلخيص إجراءات إعداد تلك القائمة بما يلي:

١. إثبات أرصدة الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لاصول والتزامات الشركة التابعة في بداية العام.
 ٢. إثبات الجزء المطفأ من الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لاصول والتزامات الشركة التابعة والذي يخص السنة الحالية.
 ٣. إلغاء توزيعات مستحقة القبض لدى القابضة وتخفيض مقدار توزيعات مستحقة الدفع لدى التابعة كونهما تمثلان مديونية متبادلة بين الشركتين.
 ٤. إلغاء حساب الاستثمار في الشركة التابعة.
 ٥. إلغاء حقوق الملكية في الشركة التابعة.
 ٦. إثبات حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة.
- قيود أوراق العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة ٢٠٠٤ يتم إثبات قيود أوراق العمل الضرورية لغايات إعداد القوائم المالية الموحدة فسي
- ٢٠٠٤/١٢/٣١ على النحو التالي:

أولاً: أرصدة بداية العام

١. قيد إلغاء أرصدة بداية العام (٢٠٠٤/١/١) والخاصة بحقوق الملكية لدى الشركة التابعة وحساب الاستثمار في الشركة التابعة، وإثبات حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة في بداية العام (٢٠٠٤/١/١).

| | | |
|---|--------|--------|
| من حـ/ رأس المال (التابعة) | | ١٨٠٠٠٠ |
| حـ/ رأس المال الإضافي (التابعة) | | ٦٠٠٠٠ |
| حـ/ أرباح محتجزة (التابعة) | | ٤٥٠٠٠ |
| إلى حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة من | ٢٢٨٠٠٠ | |
| حـ/ حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة (ميزانية) | ٥٧٠٠٠ | |

٢. قيد إثبات رصيد الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول والتزامات الشركة التابعة غير المطفأة في بداية العام (٢٠٠٣/١/١).

| | | |
|----------------------------------|-------|-------|
| من حـ/ البضاعة | | ٩٦٠٠ |
| حـ/ الشهرة | | ٤٣٢٠٠ |
| حـ/ مجمع اهتلاك الآلات | | ٨٠٠ |
| إلى حـ/ الآلات | ٤٠٠٠ | |
| حـ/ أراضي | ٨٠٠٠ | |
| حـ/ استثمار في الشركة التابعة من | ٤١٦٠٠ | |

ثانياً: أرباح الاستثمار في الشركة التابعة وتوزيعات أرباح الشركة التابعة

٢. قيد إلغاء أرباح الاستثمار في الشركة التابعة ونصيب الشركة القابضة من توزيعات أرباح الشركة التابعة:

| | | |
|---|-------|-------|
| من حـ/ أرباح الاستثمار في الشركة التابعة من | | ٥٤٤٠٠ |
| إلى حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة من | ٦٢٤٠٠ | |
| حـ/ توزيعات الأرباح | ٣٢٠٠٠ | |

ثالثاً: إطفاء ما يخص السنة السابقة (٢٠٠٣) من الفروقات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لأصول والتزامات الشركة التابعة

٤. قيد تعديل الاختلاف بين طريقة الملكية وطريقة الملكية غير المكتملة وذلك بإطفاء ما يخص السنة السابقة (٢٠٠٣) من الفروقات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لأصول والتزامات الشركة التابعة:

| | |
|-------|---------------------------------------|
| ١٨٤٠٠ | من حـ/ أرباح محتجزة (الشركة قابضة) |
| ١٨٤٠٠ | إلى حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة ص |

رابعاً: إطفاء ما يخص السنة الحالية (٢٠٠٤) من الفروقات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لأصول والتزامات الشركة التابعة

٥. قيد إثبات فرق البضاعة الخاص بالجزء المباع:

| | |
|------|-----------------------|
| ٩٦٠٠ | من حـ/ تكلفة المبيعات |
| ٩٦٠٠ | إلى حـ/ البضاعة |

٦. قيد إثبات إطفاء الشهرة:

| | |
|------|---------------------------|
| ٤٨٠٠ | من حـ/ مصروف إطفاء الشهرة |
| ٤٨٠٠ | إلى حـ/ الشهرة |

٧. قيد إثبات فرق اهتلاك الآلات:

| | |
|-----|-----------------------------|
| ٨٠٠ | من حـ/ مجمع اهتلاك الآلات |
| ٨٠٠ | إلى حـ/ مصروف اهتلاك الآلات |

خامساً: حصة الأقلية في أرباح وتوزيعات أرباح الشركة التابعة

- مقدار حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة = $٢٠\% \times ٦٨٠٠٠٠ = ١٣٦٠٠٠$ دينار.

- مقدار حصة الأقلية في توزيعات أرباح الشركة التابعة = $20\% \times 40000 = 8000$ دينار.

٨. قيد إثبات حصة الأقلية في أرباح وتوزيعات أرباح الشركة التابعة:

| | | |
|-------|---|------|
| ١٣٦٠٠ | من حـ/ حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة | |
| | الى حـ/ توزيعات الأرباح | ٨٠٠٠ |
| | حـ/ حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة (ميزانية) | ٥٦٠٠ |

مساهماً: المديونية المتبادلة بين الشركة القابضة والشركة التابعة

٩. قيد إلغاء المديونية المتبادلة بين القابضة والتابعة والمتمثلة في توزيعات الأرباح مستحقة القبض ومستحقة الدفع.

| | | |
|-------|------------------------------------|-------|
| ٣٢٠٠٠ | من حـ/ توزيعات أرباح مستحقة الدفع | |
| | الى حـ/ توزيعات أرباح مستحقة القبض | ٣٢٠٠٠ |

إعداد القوائم المالية الموحدة خلال الفترات التالية للتملك في ظل استخدام

الشركة القابضة طريقة المصالح المشتركة وطريقة الملكية غير المكتملة

تقوم طريقة المصالح المشتركة على تقييم أصول والتزامات الشركة التابعة بالقيمة الدفترية ولا تأخذ بالقيمة العادلة، وبالتالي لا يترتب على استخدام طريقة المصالح المشتركة وجود فروقات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لأصول والتزامات الشركة التابعة، مما يعني عدم وجود أية اختلافات في إجراء إعداد القوائم المالية الموحدة في حالة استخدام الشركة القابضة طريقة الملكية أو طريقة الملكية غير المكتملة.

إعداد القوائم المالية الموحدة خلال الفترات التالية للتملك في ظل استخدام

الشركة القابضة طريقة الشراء وطريقة التكلفة

بموجب طريقة التكلفة تقوم الشركة القابضة سنوياً بإثبات قيد واحد فقط هو قيد حصتها في توزيعات أرباح الشركة التابعة، وفي حالة عدم إجراء الشركة التابعة لتوزيعات أرباح لا تثبت الشركة القابضة أية قيود تتعلق بالاستثمار في الشركة التابعة، وبموجب

طريقة التكلفة تعامل الشركة القابضة حصتها في توزيعات أرباح الشركة التابعة كإيرادات، وعليه فإن حساب الاستثمار في الشركة التابعة يبقى ثابت ولا يتأثر سنوياً بأرباح أو توزيعات أرباح الشركة التابعة.

ويتم استخراج حصة الشركة القابضة في توزيعات أرباح الشركة التابعة على النحو التالي:

توزيعات أرباح الشركة التابعة × نسبة تملك الشركة القابضة في أسهم الشركة التابعة
وتثبت الشركة القابضة في دفاترها وبالقائمة المستخرجة أعلاه القيد التالي:

| | | |
|----------------------------------|-----|-----|
| من -/ توزيعات أرباح مستحقة القبض | | xxx |
| إلى -/ إيراد توزيعات أرباح | xxx | |

وبمقارنة طريقة التكلفة مع طريقة الملكية يلاحظ وجود اختلافات جوهرية بين الطريقتين في كيفية معالجة التخير في حساب الاستثمار في الشركة التابعة خلال الفترات التالية للملك، (أنظر الجدول رقم (٥-٦)). وبغض النظر عن الطريقة المستخدمة من قبل الشركة القابضة (طريقة الملكية، أو طريقة الملكية غير المكتملة، أو طريقة التكلفة)، فإن القوائم المالية الموحدة يجب أن تعرض المبالغ التي يتوجب ظهورها بطريقة الملكية. وعليه فإن استخدام الشركة القابضة لطريقة التكلفة يتطلب إثبات قيود أوراق عمل تمكن من إعداد القوائم المالية الموحدة بشكل مشابه لطريقة الملكية.

| الجدول رقم (٥-٦) مقارنة بين طريقة الملكية وطريقة التكلفة | | |
|---|--|--|
| أساس المقارنة | طريقة الملكية | طريقة التكلفة |
| حصة القابضة في أرباح الشركة التابعة | أرباح تظهر في قائمة دخل الشركة القابضة تحت بند أرباح الاستثمار في الشركة التابعة | يتم تجاهلها |
| حصة القابضة في توزيعات أرباح الشركة التابعة | تخفيض لحساب الاستثمار في الشركة التابعة | إيراد يظهر في قائمة دخل الشركة القابضة |
| إطفاء الفروقات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لأصول والتزامات الشركة التابعة للسنة الحالية | تخفيض لكل من أرباح الاستثمار في الشركة التابعة وحساب الاستثمار في الشركة التابعة | يتم تجاهلها |

ولتوضيح ما سبق وبيان الفرق بين طريقة الملكية وطريقة التكلفة سيتم استخدام نفس الأمثلة المستخدمة في الفصل الرابع لإتاحة الفرصة للقارئ للمقارنة بين الطريقتين.

مثال رقم (٥-٣)

في ١/١/٢٠٠٣ اشترت الشركة س ١٠٪ من أسهم الشركة ص بسعر ٢٥٠٠٠٠ دينار كما دفعت مبلغ ١٠٠٠٠٠ دينار عمولة شراء ومصاريف مختلفة لإتمام الصفقة، وقد نتج عن ذلك علاقة قابضة وبأية بين الشركتين. وقد اتبعت الشركة س طريقة الشراء لإثبات الاستثمار في الشركة التابعة ص، كما اتبعت طريقة التكلفة لمعالجة التغيير في حساب الاستثمار في الشركة التابعة ص.

وكد ظهرت ميزانية الشركة التابعة ص بتاريخ التملك مباشرة على النحو التالي:

| ميزانية الشركة ص كما هي في ٢٠٠٣/١/١ | | | |
|-------------------------------------|----------------|-----------------|--------------------------------|
| الفروقات | القيمة العادية | القيمة الدفترية | |
| ٠٠٠ | ١٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠ | النقدية |
| ٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠ | ذمم مدينة |
| ٣٠٠٠٠+ | ١٦٠٠٠٠ | ١٣٠٠٠٠ | بضاعة |
| ٥٠٠٠- | ٦٥٠٠٠ | ٧٠٠٠٠ | الآت بالصافي |
| ١٠٠٠٠- | ٤٠٠٠٠ | ٥٠٠٠٠ | أراضي |
| | ٣٣٥٠٠٠ | ٣٢٠٠٠٠ | مجموع الأصول |
| | | | <u>الالتزامات للغير</u> |
| ٠٠٠ | ٤٥٠٠٠ | ٤٥٠٠٠ | ذمم دائنة |
| ٠٠٠ | ٢٥٠٠٠ | ٢٥٠٠٠ | قرض بنك |
| | | | <u>حقوق الملكية</u> |
| | | ١٨٠٠٠٠ | رأس المال |
| | | ٦٠٠٠٠ | رأس المال الإضافي |
| | | ١٠٠٠٠ | أرباح محتجزة |
| | | ٣٢٠٠٠٠ | مجموع الالتزامات وحقوق الملكية |

وكان العمر المتبقي للألات الموجودة لدى الشركة التابعة ص بهذا التاريخ ٥ سنوات، أما الشهرة فسيتم إطفائها على مدار ١٠ سنوات، أما البضاعة فتم بيع ٦٠% منها خلال العام ٢٠٠٣ وتم بيع الباقي خلال العام ٢٠٠٤. أما الأراضي فقد بقيت لدى الشركة التابعة لما بعد العام ٢٠٠٤.

في ٢٠٠٣/١٢/٣١ ظهرت القوائم المالية للشركة القابضة ص والشركة التابعة ص على النحو التالي:

| قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٣/١٢/٣١ | | |
|--|-----------|----------------------------|
| الشركة من | الشركة من | البيان |
| ١٥٠٠٠٠ | ٨٠٠٠٠٠ | المبيعات |
| (٨٠٠٠٠٠) | (٦٥٠٠٠٠٠) | يطرح تكلفة المبيعات |
| ٧٠٠٠٠٠ | ١٥٠٠٠٠٠ | مجمّل الربح |
| (١٠٠٠٠٠) | (٢٥٠٠٠٠) | يطرح مصاريف إدارية وعمومية |
| ٦٠٠٠٠٠ | ١٢٥٠٠٠٠ | صافي الربح التشغيلي |
| | ٢٠٠٠٠٠ | إيراد توزيعات أرباح |
| | ١٤٥٠٠٠٠ | صافي الربح العام |

| قائمة الأرباح المحتجزة في ٢٠٠٣/١٢/٣١ | | |
|--------------------------------------|-----------|--------------------|
| الشركة من | الشركة من | |
| ١٠٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠٠ | أرباح محتجزة ١/١ |
| ٦٠٠٠٠٠ | ١٤٥٠٠٠٠ | أرباح العام |
| (٢٥٠٠٠٠) | (١٣٠٠٠٠٠) | - توزيعات أرباح |
| ٤٥٠٠٠٠ | ٧٥٠٠٠٠ | أرباح محتجزة ١٢/٣١ |

| الميزانية كما في ٢٠٠٣/١٢/٣١ | | |
|-----------------------------|-----------|--------------------------------|
| الشركة من | الشركة من | |
| ٢٠٠٠ | ١٠٠٠٠ | النقد |
| ٨٥٠٠٠ | ١٢٥٠٠٠ | ذمم دائمة |
| ١٦٠٠٠٠ | ٢٢٥٠٠٠ | بضائع |
| | ٢٠٠٠٠ | توزيع مستحقة القبض |
| | ٢٦٠٠٠٠ | الاستثمار في الشركة التابعة من |
| ٨٥٠٠٠ | ٩٨٠٠٠ | الأثر الإضافي |
| ٥٠٠٠٠ | ٩٠٠٠٠ | أراضي |
| ٣٨٢٠٠٠ | ٨٢٨٠٠٠ | مجموع الأصول |
| | | <u>الالتزامات والتغير</u> |
| ٥٢٠٠٠ | ١٢٣٠٠٠ | ذمم دائمة |
| ٢٥٠٠٠ | | توزيعات أرباح مستحقة الدفع |
| ٢٠٠٠٠ | ٣٣٠٠٠٠ | قرض بنك |
| | | <u>حقوق الملكية</u> |
| ١٨٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠٠ | رأس المال |
| ٦٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ | رأس المال الإضافي |
| ٤٥٠٠٠ | ٧٥٠٠٠ | أرباح محتجزة |
| ٣٨٢٠٠٠ | ٨٢٨٠٠٠ | مجموع الالتزامات وحقوق الملكية |

المطلوب:

١. تسجيل القيود الواجب إثباتها في دفاتر الشركة القابضة والمنعقدة بالاستثمار في الشركة التابعة والخاصة بالعام ٢٠٠٣.
٢. إثبات قيود أوراق العمل الخاصة بإعداد القوائم المالية الموحدة للعام ٢٠٠٣.
٣. إعداد القوائم المالية الموحدة في ٢٠٠٣/١٢/٣١.

هل مثال رقم (٥-٣)

إثبات عملية شراء أسهم الشركة التابعة من

تقوم الشركة القابضة بإثبات عملية شراء أسهم الشركة التابعة من بموجب القيد التالي:

| | |
|--------|---------------------------------------|
| ٢٦٠٠٠٠ | من حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة من |
| ٢٦٠٠٠٠ | إلى حـ/ النقدية (٢٥٠٠٠٠ + ١٠٠٠٠) |

القيود الواجب إثباتها في دفاتر الشركة القابضة من في ٢٠٠٣/١٢/٢١ بحسب طريقة التكلفة

بموجب طريقة التكلفة تقوم الشركة القابضة، وكما بينا أعلاه، بإثبات قيد واحد فقط يتعلق بحصة الشركة القابضة في توزيعات أرباح الشركة التابعة.

قيد حصة القابضة في توزيعات أرباح الشركة التابعة للعام ٢٠٠٣

تبلغ حصة القابضة في توزيعات أرباح الشركة التابعة ٢٠٠٠٠ دينار (٢٥٠٠٠ × ٨٠%)، ويجري إثباتها في دفاتر الشركة القابضة بالقيد التالي:

| | |
|-------|-----------------------------------|
| ٢٠٠٠٠ | من حـ/ توزيعات أرباح مستحقة القبض |
| ٢٠٠٠٠ | إلى حـ/ إيراد توزيعات أرباح |

نتيجة القيد أعلاه، يظهر في القوائم المالية للشركة القابضة ما يلي:

١. إيراد توزيعات أرباح ٢٠٠٠٠ دينار (قائمة الدخل).

٢. توزيعات أرباح مستحقة القبض ٢٠٠٠٠ دينار (الميزانية بجانب الأصول).

٣. الاستثمار في الشركة التابعة من ٢٦٠٠٠٠ دينار (الميزانية بجانب الأصول).

ويلاحظ ان حساب الاستثمار في الشركة التابعة قد بقي رحبده ثابت كما كان في بداية العام.

إعداد القوائم المالية الموحدة في نهاية السنة الأولى للمنتك (٢٠٠٣)

تم إعداد القوائم المالية الموحدة في نهاية السنة الأولى للمنتك وفي ظل استخدام الشركة

القابضة لطريقة التكلفة على النحو التالي:

إعداد قائمة الدخل الموحدة للعام ٢٠٠٣

تظهر قائمة الدخل الموحدة للعام ٢٠٠٣ على النحو التالي:

| قائمة الدخل الموحدة عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٣/١٢/٣١ | | | | | |
|--|----------|-------|-------------|-------------|--|
| الموحدة | التسويات | | الشركة ص | الشركة س | البيان |
| | دائن | مدين | | | |
| ٩٥٠٠٠٠ | | | ١٥٠٠٠٠ | ٨٠٠٠٠٠ | المبيعات |
| (٧٤٤٤٠٠) | | ١٤٤٠٠ | (٨٠٠٠٠) | (٦٥٠٠٠٠) | يطرح تكلفة المبيعات |
| ٢٠٥٦٠٠ | | | ٧٠٠٠٠ | ١٥٠٠٠٠ | مجمل الربح |
| (٣٩٠٠٠) | ٨٠٠ | ٤٨٠٠ | (١٠٠٠٠) | (٢٥٠٠٠) | يطرح مصاريف إدارية |
| ١٦٦٦٠٠ | | | ٦٠٠٠٠ | ١٢٥٠٠٠ | صافي ربح العمليات |
| ٠٠٠ | | ٢٠٠٠٠ | | ٢٠٠٠٠ | إيراد توزيعات أرباح |
| | | | | ١٤٥٠٠٠ | صافي الربح العام |
| (١٢٠٠٠) | | ١٢٠٠٠ | | | حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة |
| ١٥٤٦٠٠ | ٨٠٠ | ٥١٢٠٠ | ٦٠٠٠٠ | ١٤٥٠٠٠ | صافي الربح |

وبلاحظ من قائمة الدخل أعلاه إظهار حساب إيراد توزيعات أرباح ضمن قائمة دخل الشركة القابضة والذي يمثل حصة الشركة القابضة في توزيعات أرباح الشركة التابعة، وكما بطريقة الملكية وطريقة طريقة الملكية غير المكتملة فقد تم إلغاء الإيرادات المتعلقة بالاستثمار في الشركة التابعة (إيراد توزيعات أرباح في الحالة أعلاه) لمنع الازدواجية في قائمة الدخل الموحدة. أما باقي إجراءات إعداد قائمة الدخل الموحدة فهي مشابهة للإجراءات الخاصة بطريقة الملكية.

ملاحظة: في حالة اتباع طريقة التكلفة، وبكس طريقة الملكية، لا يتساوى صافي الربح الموحد مع صافي ربح الشركة القابضة، كما لا يتساوى صافي ربح التابعة مع الفسرق بين مجموع المبالغ الظاهرة في الجانب المدين والدائن في عمود التسويات.

إعداد قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة للعام ٢٠٠٣

تظهر قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة للعام ٢٠٠٣ على النحو التالي:

| قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة في ٢٠٠٣/١٢/٣١ | | | | | |
|--|----------------|-------|-------------|----------|--------------------|
| الموحدة | التسويات | | الشركة ص | الشركة س | البيان |
| | دائن | مدين | | | |
| ٦٠٠٠٠ | | ١٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠ | أرباح محتجزة ١/١ |
| ١٥٤٦٠٠ | ٨٠٠ | ٥١٢٠٠ | ٦٠٠٠٠ | ١٤٥٠٠٠ | أرباح العام |
| (١٣٠٠٠٠) | ٢٠٠٠٠ ٥٠٠٠+ | | (٢٥٠٠٠) | (١٣٠٠٠٠) | - توزيعات أرباح |
| ٨٤٦٠٠ | ٢٥٨٠٠ | ٦١٢٠٠ | ٤٥٠٠٠ | ٧٥٠٠٠ | أرباح محتجزة ١٢/٣١ |

ويلاحظ من قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة أعلاه تشابه إجراءات إعدادها مع الإجراءات المستخدمة في حالة استخدام طريقة الملكية، مع اختلاف بالقيم الظاهرة بالسطر الخاص بأرباح العام والذي تم نقله من قائمة الدخل الموحدة.

ملاحظة: في حالة اتباع طريقة التكلفة، وبالعكس طريقة الملكية، لا تتساوى الأرقام الظاهرة في قائمة الأرباح المحتجزة لدى الشركة القابضة مع الأرقام الظاهرة في عمود الموحدة في القائمة، كما لا يتساوى رصيد الأرباح المحتجزة لدى الشركة التابعة في نهاية العام مع الفرق بين مجموع المبالغ الظاهرة في الجانب المدين والدائن من عمود التسويات.

الميزانية الموحدة للعام ٢٠٠٣

تظهر الميزانية الموحدة في ٢٠٠٣/١٢/٣١ على النحو التالي:

| الميزانية الموحدة كما في ٢٠٠٣/١٢/٣١ | | | | | |
|-------------------------------------|----------|--------|-------------|-----------|---|
| الموحدة | التسميات | | الشركة ص | الشركة من | البيان |
| | دائن | مدين | | | |
| ١٢٠٠٠ | | | ٢٠٠٠ | ١٠٠٠٠ | النقدية |
| ٢١٠٠٠٠ | | | ٨٥٠٠٠ | ١٢٥٠٠٠ | ذمم مدينة |
| ٣٩٤٦٠٠ | ١٤٤٠٠ | ٢٤٠٠٠ | ١٦٠٠٠٠ | ٢٢٥٠٠٠ | بضاعة |
| ٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ | | | ٢٠٠٠٠ | توزيعات مستحقة القبض |
| ٠٠٠٠ | +٢٠٠٠٠٠ | | | ٢٦٠٠٠٠ | الاستثمار في الشركة |
| | ٦٠٠٠٠ | | | | التابعة من |
| ١٧٩٨٠٠ | ٤٠٠٠ | ٨٠٠ | ٨٥٠٠٠ | ٩٨٠٠٠ | الآت بالصافي |
| ١٣٢٠٠٠ | ٨٠٠٠ | | ٥٠٠٠٠ | ٩٠٠٠٠ | أراضي |
| ٤٣٢٠٠ | ٤٨٠٠ | ٤٨٠٠٠ | | | الشهرة |
| ٩٧١٦٠٠ | | | ٣٨٢٠٠٠ | ٨٢٨٠٠٠ | مجموع الأصول |
| | | | | | <u>الالتزامات الغير</u> |
| ١٧٥٠٠٠ | | | ٥٢٠٠٠ | ١٢٣٠٠٠ | ذمم دائنة |
| ٥٠٠٠ | | ٢٠٠٠٠ | ٢٥٠٠٠ | | توزيعات مستحقة الدفع |
| ٣٥٠٠٠٠ | | | ٢٠٠٠٠ | ٣٣٠٠٠٠ | قرض بنك |
| ٥٧٠٠٠ | +٥٠٠٠٠ | | | | حقوق الأقلية |
| | ٧٠٠٠ | | | | |
| | | | | | <u>حقوق الملكية</u> |
| ٢٠٠٠٠٠ | | ١٨٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠٠ | رأس المال |
| ١٠٠٠٠٠ | | ٦٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ | رأس المال الإضافي |
| ٨٤٦٠٠ | ٢٥٨٠٠ | ٦١٢٠٠ | ٤٥٠٠٠ | ٧٥٠٠٠ | أرباح مستبجرة |
| ٩٧١٦٠٠ | ٣٩٤٠٠٠ | ٣٩٤٠٠٠ | ٣٨٢٠٠٠ | ٨٢٨٠٠٠ | مجموع الالتزامات والمشكوك في الملكية |

وبمقارنة الميزانية الموحدة أعلاه والمعدة في ظل استخدام الشركة القابضة لطريقة التكلفة مع الميزانية الموحدة المعروضة في الفصل الرابع من الكتاب والمعدة في ظل استخدام الشركة القابضة طريقة الملكية، يلاحظ تماثل الأرقام الظاهرة في عمود الموحدة في الميزانيتين، في حين يلاحظ ان هناك اختلاف في ميزانية الشركة القابضة الظاهرة في الجدول أعلاه والمعدة بموجب طريقة التكلفة مع ميزانية الشركة القابضة المعروضة في الفصل الرابع من الكتاب والمعدة في ظل استخدام الشركة القابضة طريقة الملكية، حيث يلاحظ ان الاختلاف يظهر في حسابان فقط هما: الاستثمار في الشركة التابعة ص، والأرباح المحتجزة. ويعود سبب الاختلاف الى اختلاف الطريقتان في معالجة التغير في حساب الاستثمار في الشركة التابعة، وكما بينا في الأجزاء السابقة من الفصل.

وكما يظهر في الجدول رقم (٥-٧)، فان مقدار الاختلاف في رصيد الحسابين (الاستثمار في الشركة التابعة والأرباح المحتجزة) متماثل ويبلغ ٩٦٠٠ دينار، ويمثل هذا المبلغ الفرق في قيمة كل من أرباح الاستثمار في الشركة التابعة للعام ٢٠٠٣ والبالغ ٢٩٦٠٠ دينار وإيراد توزيعات الأرباح للعام ٢٠٠٣ والبالغ ٢٠٠٠٠ دينار.

| الجدول رقم (٥-٧) | | |
|---|------------------------------------|-----------------------|
| مقارنة بين طريقة الملكية وطريقة التكلفة | | |
| الطريقة المستخدمة | رصيد الاستثمار في الشركة التابعة ص | رصيد الأرباح المحتجزة |
| الملكية التكلفة | ٢٦٠٠٠٠ | ٧٥٠٠٠ |
| الملكية | ٢٦٩٦٠٠ | ٨٤٦٠٠ |
| مقدار الفرق | ٩٦٠٠ | ٩٦٠٠ |

وبما ان حساب الاستثمار في الشركة التابعة يتم إنفاذه لغايات إعداد الميزانية الموحدة، فان القيم الظاهرة في الميزانية الموحدة تكون متماثلة باستخدام كل من طريقة الملكية وطريقة التكلفة.

وبتفحص الميزانية الموحدة أعلاه، يلاحظ تشابه إجراءات إعدادها مع الإجراءات المستخدمة في حالة استخدام طريقة الملكية.

قيود أوراق العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة ٢٠٠٣
يتم إثبات قيود أوراق العمل الضرورية لغايات إعداد القوائم المالية الموحدة في
٢٠٠٣/١٢/٣١ على النحو التالي:

أولاً: أرصدة بداية العام

١. قيد إلغاء أرصدة بداية العام (٢٠٠٣/١/١) والخاصة بحقوق الملكية لدى الشركة التابعة وحساب الاستثمار في الشركة التابعة، وإثبات حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة في بداية العام (٢٠٠٣/١/١).

| | | |
|---|--------|--------|
| من حـ/ رأس المال (التابعة) | | ١٨٠٠٠٠ |
| حـ/ رأس المال الإضافي (التابعة) | | ٦٠٠٠٠ |
| حـ/ أرباح محتجزة (التابعة) | | ١٠٠٠٠ |
| إلى حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة من | ٢٠٠٠٠٠ | |
| حـ/ حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة (ميزانية) | ٥٠٠٠٠ | |

٢. قيد إثبات رصيد الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لاصول والتزامات الشركة التابعة غير المطفأة في بداية العام (٢٠٠٣/١/١).

| | | |
|------------------------------------|-------|-------|
| من حـ/ البضاعة | | ٢٤٠٠٠ |
| حـ/ الشهرة | | ٤٨٠٠٠ |
| إلى حـ/ الآلات | ٤٠٠٠ | |
| حـ/ أراضي | ٨٠٠٠ | |
| حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة من | ٦٠٠٠٠ | |

ثانياً: إبراء توزيعات الأرباح وتوزيعات أرباح الشركة التابعة

٣. قيد إلغاء إبراء توزيعات الأرباح ونصيب الشركة القابضة من توزيعات أرباح الشركة التابعة:

| | | |
|-------|--------------------------------|-------|
| ٢٠٠٠٠ | من حـ/ إيرادات توزيعات الأرباح | |
| | إلى حـ/ توزيعات الأرباح | ٢٠٠٠٠ |

ثالثاً: إطفاء ما يخص السنة الحالية (٢٠٠٣) من الفروقات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لأصول والتزامات الشركة التابعة

٤. قيد إثبات فرق البضاعة الخاص بالجزء المباع:

| | | |
|-------|-----------------------|-------|
| ١٤٤٠٠ | من حـ/ تكلفة المبيعات | |
| | إلى حـ/ البضاعة | ١٤٤٠٠ |

٥. قيد إثبات إطفاء الشهرة:

| | | |
|------|---------------------------|------|
| ٤٨٠٠ | من حـ/ مصروف إطفاء الشهرة | |
| | إلى حـ/ الشهرة | ٤٨٠٠ |

٦. قيد إثبات فرق اهتلاك الآلات:

| | | |
|-----|-----------------------------|-----|
| ٨٠٠ | من حـ/ مجمع اهتلاك الآلات | |
| | إلى حـ/ مصروف اهتلاك الآلات | ٨٠٠ |

رابعاً: حصة الأقلية في أرباح وتوزيعات أرباح الشركة التابعة

- مقدار حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة = $٢٠\% \times ٦٠٠٠٠٠ = ١٢٠٠٠٠$ دينار.

- مقدار حصة الأقلية في توزيعات أرباح الشركة التابعة = $٢٠\% \times ٢٥٠٠٠٠ = ٥٠٠٠٠$ دينار.

٧. قيد إثبات حصة الأقلية في أرباح وتوزيعات أرباح الشركة التابعة:

| | | |
|-------|---|------|
| ١٢٠٠٠ | من حـ/ حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة | |
| | إلى حـ/ توزيعات الأرباح | ٥٠٠٠ |
| | حـ/ حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة (ميزانية) | ٧٠٠٠ |

خامساً: المديونية المتبادلة بين الشركة القابضة والشركة التابعة

٨. قيد إنشاء المديونية المتبادلة بين القابضة والتابعة والمتعلقة في توزيعات الأرباح مستحقة القبض ومستحقة الدفع.

| | |
|-------|------------------------------------|
| ٢٠٠٠٠ | من حـ/ توزيعات أرباح مستحقة الدفع |
| ٢٠٠٠٠ | الى حـ/ توزيعات أرباح مستحقة القبض |

إعداد القوائم المالية الموحدة خلال الفترة الثانية لتاريخ التملك (٢٠٠٤) لا تختلف عملية إعداد القوائم المالية الموحدة للفترات التالية للسنة الأولى لتاريخ التملك والتي تم شرحها في الجزء السابق من هذا الفصل. حيث يتطلب إعداد القوائم المالية الموحدة خلال أي من الفترات اللاحقة إجراء قيود أوراق العمل بشكل مشابه لما تم شرحه في حالة إتباع طريقة الملكية. ولتوضيح إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة للفترات التالية للسنة الأولى لتاريخ التملك نورد المثال التالي:

مثال رقم (٥-٤)

سيتم استخدام الحالة السابقة الخاصة بالشركة القابضة س والشركة التابعة ص من اجل إيضاح إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة للعام ٢٠٠٤ والذي يمثل السنة الثانية لتاريخ التملك. فعلى افتراض ان القوائم المالية للشركة القابضة س والشركة التابعة ص ظهرت للعام ٢٠٠٤ على النحو التالي:

| قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | |
|--|----------|----------------------------|
| الشركة ص | الشركة س | البيان |
| ٢٠٠٠٠٠ | ٧٥٠٠٠٠ | المبيعات |
| (١٢٠٠٠٠) | (٦٣٠٠٠٠) | يطرح تكلفة المبيعات |
| ٨٠٠٠٠ | ١٢٠٠٠٠ | مجمل الربح |
| (١٢٠٠٠) | (٣٠٠٠٠) | يطرح مصاريف إدارية وعمومية |
| ٦٨٠٠٠ | ٩٠٠٠٠ | صافي الربح التشغيلي |
| | ٣٢٠٠٠ | يبدأ توزيعات أرباح |
| | ١٢٢٠٠٠ | صافي الربح العام |

| قائمة الأرباح المحتجزة في ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | |
|--------------------------------------|-----------|--------------------|
| الشركة من | الشركة من | |
| ٤٥٠٠٠ | ٧٥٠٠٠ | أرباح محتجزة ١/١ |
| ٦٨٠٠٠ | ١٢٢٠٠٠ | أرباح العام |
| (٤٠٠٠٠) | (٧٥٠٠٠) | - توزيعات أرباح |
| ٧٣٠٠٠ | ١٢٢٠٠٠ | أرباح محتجزة ١٢/٣١ |

| الميزانية كما في ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | |
|-----------------------------|-----------|-----------------------------------|
| الشركة من | الشركة من | |
| ٢٥٠٠ | ٨٠٠٠ | النقدية |
| ٧١٥٠٠ | ١٢٨٠٠٠ | نعم مدينة |
| ١٧٣٠٠٠ | ١٨٥٠٠٠ | بضاعة |
| | ٣٢٠٠٠ | توزيعات مستحقة القبض |
| | ٢٦٠٠٠٠ | الاستثمار في الشركة التابعة من |
| ٨٨٠٠٠ | ٨٦٠٠٠ | الآت بالصافي |
| ٥٠٠٠٠ | ٩٠٠٠٠ | أراضي |
| ٣٨٥٠٠٠ | ٧٨٩٠٠٠ | مجموع الأصول |
| | | <u>الالتزامات الغير</u> |
| ١٨٠٠٠ | ٦٧٠٠٠ | نعم دائنة |
| ٤٠٠٠٠ | | توزيعات مستحقة الدفع |
| ١٤٠٠٠ | ٣٠٠٠٠٠ | قرض بنك |
| | | <u>عقود الماكينة</u> |
| ١٨٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠٠ | رأس المال |
| ٢٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ | رأس المال الإضافي |
| ٧٣٠٠٠ | ١٢٢٠٠٠ | أرباح مستحقة |
| ٣١٥٠٠٠ | ٧٧٩٠٠٠ | مجموع (الالتزامات وعقود الماكينة) |

المطلوب:

١. تسجيل القيود الواجب إثباتها في دفاتر الشركة القابضة والمتعلقة بالاستثمار في الشركة التابعة والخاصة بالعام ٢٠٠٤، وبافتراض استخدام الشركة القابضة طريقة التكلفة للمحاسبة عن التغير في حساب الاستثمار في الشركة التابعة.
٢. إثبات قيود أوراق العمل الخاصة بإعداد القوائم المالية الموحدة للعام ٢٠٠٤.
٣. بيان كيفية استخراج رصيد حساب الاستثمار في الشركة التابعة من والذي يظهر في ميزانية الشركة القابضة من ٣١/١٢/٢٠٠٤.
٤. إعداد القوائم المالية الموحدة في ٣١/١٢/٢٠٠٤.

حل مثال رقم (٥-٤)

القيود الواجب إثباتها في دفاتر القابضة في ٣١/١٢/٢٠٠٤ حسب طريقة التكلفة كما سبق وبيننا أعلاه، فيموجب طريقة التكلفة تقوم الشركة القابضة سنوياً بإثبات قيد واحد فقط هو قيد حصتها في توزيعات أرباح الشركة التابعة، حيث تبلغ حصة القابضة في توزيعات أرباح الشركة التابعة للعام ٢٠٠٤ مبلغ ٣٢٠٠٠٠ دينار (٤٠٠٠٠ × ٨٠%)، ويجري إثباتها في دفاتر الشركة القابضة بالقيد التالي:

| | |
|-----------------------------------|-------|
| من حـ/ توزيعات أرباح مستحقة القبض | ٣٢٠٠٠ |
| إلى حـ/ إيرادات توزيعات أرباح | ٣٢٠٠٠ |

نتيجة القيد أعلاه، يظهر في القوائم المالية للشركة القابضة ما يلي:

١. إيرادات توزيعات أرباح ٣٢٠٠٠ دينار (قائمة الدخل).
 ٢. توزيعات أرباح مستحقة القبض ٣٢٠٠٠ دينار (الميزانية بجانب الأصول).
 ٣. الاستثمار في الشركة التابعة من ٢٦٠٠٠٠ دينار (الميزانية بجانب الأسمول).
- ويلاحظ أن حساب الاستثمار في الشركة التابعة قد بقي رصيده ثابتاً كما كان بتاريخ الشراء.

إعداد القوائم المالية الموحدة في نهاية السنة الثانية للتملك (٢٠٠٤)
يتم إعداد القوائم المالية الموحدة في السنوات التالية للتملك بشكل مشابه لعملية الإعداد في نهاية السنة الأولى للتملك وكما تم عرضه في الأجزاء السابقة من الفصل.

إعداد قائمة الدخل الموحدة للعام ٢٠٠٤

تظهر قائمة الدخل الموحدة للعام ٢٠٠٤ على النحو التالي:

| قائمة الدخل الموحدة عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | | | | |
|--|----------|-------|-----------|-----------|-------------------------------------|
| الموحدة | التصويات | | الشركة من | الشركة من | البيان |
| | مدون | دائن | | | |
| ٩٥٠٠٠٠ | | | ٢٠٠٠٠٠ | ٧٥٠٠٠٠ | المبيعات |
| (٧٥٩٦٠٠) | | ٩٦٠٠ | (١٢٠٠٠٠) | (٦٣٠٠٠٠) | يطرح تكلفة المبيعات |
| ١٩٠٤٠٠ | | | ٨٠٠٠٠ | ١٢٠٠٠٠ | مجمّل الربح |
| (٤٦٠٠٠) | ٨٠٠ | ٤٨٠٠ | (١٢٠٠٠) | (٣٠٠٠٠) | يطرح م. إدارية وعمومية |
| ١٤٤٤٠٠ | | | ٦٨٠٠٠ | ٩٠٠٠٠ | صافي الربح التشغيلي |
| ٠٠٠ | | ٣٢٠٠٠ | | ٣٢٠٠٠ | إيراد توزيعات أرباح |
| | | | | ١٢٢٠٠٠ | صافي الربح العام |
| (١٣٦٠٠) | | ١٣٦٠٠ | | | حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة |
| ١٣٠٨٠٠ | ٨٠٠ | ٦٠٠٠٠ | ٦٨٠٠٠ | ١٢٢٠٠٠ | صافي الربح |

ويلاحظ تشابه إجراءات إعداد قائمة الدخل الموحدة للعام ٢٠٠٤ مع الإجراءات المستخدمة في إعداد القائمة في حالة استخدام طريقة الملكية، مع ملاحظة اختلاف في إيراد توزيعات الأرباح حسب طريقة التكلفة مقارنة مع حساب أرباح الاستثمار في الشركة التابعة حسب طريقة الملكية.

إعداد قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة للعام ٢٠٠٤

تظهر قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة للعام ٢٠٠٤ على النحو التالي:

| قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة في ١٢/٣١/٢٠٠٤ | | | | | |
|--|-----------|--------|-----------|-----------|--------------------|
| الموحدة | التصويبات | | الشركة من | الشركة من | البيان |
| | دائنين | مدينين | | | |
| ٨٤٦٠٠ | ٩٦٠٠ | ٤٥٠٠٠ | ٤٥٠٠٠ | ٧٥٠٠٠ | أرباح محتجزة ١/١ |
| ١٣٠٨٠٠ | ٨٠٠ | ٦٠٠٠٠ | ٦٨٠٠٠ | ١٢٢٠٠٠ | أرباح العام |
| (٧٥٠٠٠) | +٣٢٠٠٠ | | (٤٠٠٠٠) | (٧٥٠٠٠) | - توزيعات أرباح |
| | ٨٠٠٠ | | | | |
| ١٤٠٤٠٠ | ٥٠٤٠٠ | ١٠٥٠٠٠ | ٧٣٠٠٠ | ١٢٢٠٠٠ | أرباح محتجزة ١٢/٣١ |

ويلاحظ من قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة أعلاه، انه تم تعديل أرباح محتجزة أول المدة لدى الشركة القابضة بتخفيضها بمقدار ٩٦٠٠ دينار والتي تمثل مقدار الاختلاف بين أرباح الاستثمار في الشركة التابعة للسنة السابقة ٢٠٠٣ بموجب طريقة الملكية (٢٩٦٠٠ دينار)، مقارنة مع إيرادات توزيعات الأرباح لعام ٢٠٠٣ وحسب طريقة التكلفة (٢٠٠٠٠ دينار). أما باقي إجراءات إعداد قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة للعام ٢٠٠٤ فتتشابه مع الإجراءات المستخدمة في إعداد القائمة في حالة استخدام طريقة الملكية.

الميزانية الموحدة للعام ٢٠٠٤

أما الميزانية الموحدة للعام ٢٠٠٤ فتظهر على النحو التالي:

| الميزانية الموحدة كما في ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | | | | |
|-------------------------------------|----------|---------|-------------|-----------|--------------------------------|
| الموحدة | التسويات | | الشركة ص | الشركة من | البيان |
| | دائن | مدين | | | |
| ١٠٥٠٠ | | | ٢٥٠٠ | ٨٠٠٠ | النقدية |
| ١٩٩٥٠٠ | | | ٧١٥٠٠ | ١٢٨٠٠٠ | ذمم مدينة |
| ٣٥٨٠٠٠٠ | ٩٦٠٠ | ٩٦٠٠ | ١٧٣٠٠٠ | ١٨٥٠٠٠ | بضاعة |
| ٠٠٠٠ | ٣٢٠٠٠ | | | ٣٢٠٠٠ | توزيعات مستحقة القبض |
| ٠٠٠٠ | +٢٠٠٠٠٠ | | | ٢٦٠٠٠٠ | الاستثمار في الشركة |
| | ٦٠٠٠٠ | | | | التابعة من |
| ١٧١٦٠٠ | ٤٠٠٠ | ٨٠٠+٨٠٠ | ٨٨٠٠٠ | ٨٦٠٠٠ | آلات بالصفافي |
| ١٣٢٠٠٠٠ | ٨٠٠٠ | | ٥٠٠٠٠ | ٩٠٠٠٠ | أراضي |
| ٣٨٤٠٠٠ | ٤٨٠٠ | ٤٣٢٠٠ | | | الشهرة |
| ٩١٠٠٠٠٠ | | | ٣٨٥٠٠٠ | ٧٨٩٠٠٠ | مجموع الأصول |
| | | | | | <u>إلتهزامات الغير</u> |
| ٨٥٠٠٠٠ | | | ١٨٠٠٠ | ٦٧٠٠٠ | ذمم دائنة |
| ٨٠٠٠ | | ٢١٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ | | توزيعات مستحقة الدفع |
| ٣١٤٠٠٠٠ | | | ١٤٠٠٠ | ٣٠٠٠٠٠٠ | قرض بنك |
| ٦٢٦٠٠٠ | +٥٧٠٠٠٠ | | | | حقوق الأقلية |
| | ٥٦٠٠٠ | | | | |
| | | | | | <u>حقوق المنيكة</u> |
| ٢٠٠٠٠٠٠ | | ١٨٠٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠٠٠ | رأس المال |
| ١٠٠٠٠٠٠ | | ٦٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠٠ | رأس المال الإضافي |
| ١٤٠٤٠٠٠ | ٥٠٤٠٠٠ | ١٠٥٠٠٠٠ | ٧٣٠٠٠٠ | ١٢٢٠٠٠٠ | أرباح مستهجرة |
| ٩١٠٠٠٠٠ | ٤٣١٤٠٠٠ | ٤٣١٤٠٠٠ | ٣٨٥٠٠٠ | ٧٨٩٠٠٠ | مجموع الإلتزامات وحقوق المنيكة |

ويلاحظ تشابه إجراءات إعداد الميزانية الموحدة للعام ٢٠٠٤ مع الإجراءات المستخدمة في إعداد القائمة في حالة استخدام طريقة الملكية، مع ملاحظة وجود اختلاف في ميزانية الشركة القابضة الظاهرة في الجدول أعلاه والمعدة بموجب طريقة التكلفة مع ميزانية الشركة القابضة المعروضة في الفصل الرابع من الكتاب والمعدة في ظل استخدام الشركة القابضة طريقة الملكية، حيث يلاحظ ان الاختلاف يظهر في حسابين فقط هما: الاستثمار في الشركة التابعة ص، والأرباح المحتجزة. ويعود سبب الاختلاف الى اختلاف الطريقتان في معالجة التغير في حساب الاستثمار في الشركة التابعة، وكما بينا في الأجزاء السابقة من الفصل.

وكما يبين الجدول رقم (٥-٨)، فان مقدار الاختلاف في رصيد الحسابين (الاستثمار في الشركة التابعة ص، والأرباح المحتجزة) متماثل ويبلغ ١٨٤٠٠ دينار، ويمثل هذا المبلغ مجموع الفروقات للعام ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ بين قيمة أرباح الاستثمار في الشركة التابعة وإيراد توزيعات الأرباح الظاهران في قائمة دخل الشركة القابضة حسب كل من طريقة الملكية وطريقة التكلفة.

| الجدول رقم (٥-٨) | | |
|---|-------------------------------|------------------|
| مقارنة بين طريقة الملكية وطريقة التكلفة | | |
| الطريقة المستخدمة | الاستثمار في الشركة التابعة ص | الأرباح المحتجزة |
| الملكية | ٢٧٨٤٠٠ | ١٤٠٤٠٠ |
| التكلفة | ٢٦٠٠٠٠ | ١٢٢٠٠٠ |
| مقدار الفرق | ١٨٤٠٠ | ١٨٤٠٠ |

وبما ان حساب الاستثمار في الشركة التابعة يتم إنفاذه لضوابط إعداد الميزانية الموحدة، فان القيم الظاهر في الميزانية الموحدة تكون متماثلة باستخدام كل من طريقة الملكية وطريقة الملكية غير المكتملة.

قيود أوراق العمل المنخرمة لإعداد القوائم المالية الموحدة ٢٠٠٤ .

يتم إثبات قيود أوراق العمل الضرورية لغايات إعداد القوائم المالية الموحدة في ٢٠٠٤/١٢/٣١ على النحو التالي:

أولاً: أرصدة بداية العام

١. قيد إلغاء أرصدة بداية العام (٢٠٠٤/١/١) والخاصة بحقوق الملكية لدى الشركة

التابعة وحساب الاستثمار في الشركة التابعة، وإثبات حقوق الأقلية في صافي

أصول الشركة التابعة في بداية العام (٢٠٠٤/١/١).

| | | |
|--|--------|--------|
| من ح/ رأس المال (التابعة) | | ١٨٠٠٠٠ |
| ح/ رأس المال الإضافي (التابعة) | | ٦٠٠٠٠ |
| ح/ أرباح محتجزة (التابعة) | | ٤٥٠٠٠ |
| إلى ح/ الاستثمار في الشركة التابعة من | ٢٢٨٠٠٠ | |
| ح/ حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة (ميزانية) | ٥٧٠٠٠ | |

٢. قيد إثبات رصيد الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول والتزامات

الشركة التابعة غير المطفأة في بداية العام (٢٠٠٣/١/١).

| | | |
|-----------------------------------|-------|-------|
| من ح/ البضاعة | | ٩٦٠٠ |
| ح/ الشجرة | | ٤٣٢٠٠ |
| ح/ مجمع اهتلاك الآلات | | ٨٠٠ |
| إلى ح/ الآلات | ٤٠٠٠ | |
| ح/ أراضي | ٨٠٠٠ | |
| ح/ الاستثمار في الشركة التابعة من | ٤١٦٠٠ | |

ثانياً: إبراء توزيعات الأرباح وتوزيعات أرباح الشركة التابعة:

٣. قيد إلغاء إبراء توزيعات الأرباح ونصيب الشركة القابضة من توزيعات أرباح

الشركة التابعة:

| | | |
|--------------------------------|-------|-------|
| من حـ/ إيرادات توزيعات الأرباح | ٣٢٠٠٠ | ٣٢٠٠٠ |
| إلى حـ/ توزيعات الأرباح | | |

ثالثاً: الفرق بين قيمة أرباح الاستثمار في الشركة التابعة للعام ٢٠٠٣ والبالغ ٢٩٦٠٠ دينار وإيراد توزيعات الأرباح للعام ٢٠٠٣ والبالغ ٢٠٠٠٠ دينار.

٤. قيد تعديل الاختلاف بين طريقة الملكية وطريقة التكلفة وذلك بالفرق بين قيمة أرباح الاستثمار في الشركة التابعة للعام ٢٠٠٣ والبالغ ٢٩٦٠٠ دينار وإيراد توزيعات الأرباح للعام ٢٠٠٣ والبالغ ٢٠٠٠٠ دينار.

| | | |
|---------------------------------------|------|------|
| من حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة ص | ٩٦٠٠ | ٩٦٠٠ |
| إلى حـ/ أرباح محتجزة (الشركة القابضة) | | |

رابعاً: إطفاء ما يخص السنة الحالية (٢٠٠٤) من الفروقات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لأصول والتزامات الشركة التابعة

٥. قيد إثبات فرق البضاعة الخاص بالجزء المباع:

| | | |
|-----------------------|------|------|
| من حـ/ تكلفة المبيعات | ٩٦٠٠ | ٩٦٠٠ |
| إلى حـ/ البضاعة | | |

٦. قيد إثبات إطفاء الشهرة:

| | | |
|---------------------------|------|------|
| من حـ/ مصروف إطفاء الشهرة | ٤٨٠٠ | ٤٨٠٠ |
| إلى حـ/ الشهرة | | |

٧. قيد إثبات فرق اهتلاك الآلات:

| | | |
|-----------------------------|-----|-----|
| من حـ/ مجمع اهتلاك الآلات | ٨٠٠ | ٨٠٠ |
| إلى حـ/ مصروف اهتلاك الآلات | | |

خامساً: حصة الأقلية في أرباح وتوزيعات أرباح الشركة التابعة

٨. مقدار حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة = $28,000 \times 10\% = 2,800$ دينار.

- مقدار حصة الأقلية في توزيعات أرباح الشركة التابعة = $٤٠٠٠٠٠ \times ٢٠\% = ٨٠٠٠٠$ دينار.

٨. قيد إثبات حصة الأقلية في أرباح وتوزيعات أرباح الشركة التابعة:

| | |
|-------|---|
| ١٣٦٠٠ | من حـ/ حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة |
| ٨٠٠٠٠ | الى حـ/ توزيعات الأرباح |
| ٥٦٠٠٠ | حـ/ حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة (ميزانية) |

سادساً: المديونية المتبادلة بين الشركة القابضة والشركة التابعة

٩. قيد إلغاء المديونية المتبادلة بين القابضة والتابعة والمتمثلة في توزيعات الأرباح مستحقة القبض ومستحقة الدفع.

| | |
|--------|------------------------------------|
| ٣٢٠٠٠٠ | من حـ/ توزيعات أرباح مستحقة الدفع |
| ٣٢٠٠٠٠ | الى حـ/ توزيعات أرباح مستحقة القبض |

إعداد القوائم المالية الموحدة خلال الفترات التالية للملك في ظل استخدام

الشركة القابضة طريقة المصالح المشتركة وطريقة التكلفة

تتمثل إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة في حالة استخدام الشركة القابضة طريقة المصالح المشتركة والتكلفة الإجراءات المستخدمة في حالة استخدام الشركة القابضة طريقة المصالح المشتركة والملكية، باستثناء وجود قيد أوراق عمل إضافي بالفرق بين حصة الشركة القابضة من توزيعات أرباح الشركة التابعة (أو الذي يظهر نسي حالة استخدام الشركة القابضة لطريقة التكلفة) وأرباح الاستثمار في الشركة التابعة والسذي يظهر في حالة استخدام الشركة القابضة لطريقة الملكية.

أسئلة وممارس الفصل

الأسئلة

- ١-٥ بين أهم الاختلافات بين طريقة الملكية وطريقة الملكية غير المكتملة في معالجة التغير في حساب الاستثمار في الشركة التابعة وذلك خلال الفترات التالية للملك؟
- ٢-٥ هل يتم إظهار الفروقات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لاصول والتزامات الشركة التابعة حسب طريقة التكلفة؟ علق.
- ٣-٥ وضح كيفية معالجة حصة القابضة في توزيعات أرباح الشركة التابعة حسب طريقة التكلفة؟
- ٤-٥ ما هي البنود الأساسية التي تؤثر على حساب الاستثمار في الشركة التابعة خلال الفترات التالية للملك في حالة استخدام الشركة القابضة طريقة الملكية غير المكتملة وطريقة الشراء؟
- ٥-٥ وضح أهم الإجراءات الواجب القيام بها لإعداد قائمة الدخل الموحدة في حالة استخدام الشركة القابضة طريقة التكلفة وطريقة الشراء؟
- ٦-٥ وضح كيفية احتساب حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة وكيفية إظهار هذا البند في قائمة الدخل الموحدة في حالة استخدام طريقة التكلفة.
- ٧-٥ بين أهم الفروقات بين طريقة الملكية وطريقة التكلفة عند إعداد القوائم المالية الموحدة في الفترات التالية للملك؟
- ٨-٥ هل يتأثر حساب الاستثمار في الشركة التابعة بتوزيعات أرباح الشركة التابعة حسب طريقة التكلفة.

التصاريح

التصاريح الأخرى (مما حقه التصريح في حساب الاستثمار في الشركة التابعة خلال الفترات التالية

للمتلك في ظل استخدام الشركة القابضة طريقة الشراء وطريقة الملكية غير المكتسبة)

في ١/١/٢٠٠٤ اشترت الشركة من كامل أسهم الشركة من بسنسر ٢٥٠,٠٠٠ دينار نقداً، كما دفعت الشركة من مبلغ ٣٥٠,٠٠٠ دينار نقداً عمولات بسنسر وأتعاب مدققين ومحامين لإتمام الصفقة. لقد نتج عن شراء الشركة من لأسهم الشركة من علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. وقد ظهرت ميزانية الشركتين بعد الشراء مباشرة على النحو التالي:

| الشركة من | | البيان | |
|----------------|-----------------|-----------|--------------------------------|
| القيمة العادية | القيمة الدفترية | الشركة من | |
| ١٥,٠٠٠ | ١٥,٠٠٠ | ٥,٠٠٠ | النقدية |
| ٦٥,٠٠٠ | ٦٥,٠٠٠ | ١٣,٠٠٠ | ذمم مدينة |
| ٧٨,٠٠٠ | ٨٠,٠٠٠ | ١٨,٠٠٠ | بضاعة |
| ٨٠,٠٠٠ | ١٢,٠٠٠ | ١٠,٠٠٠ | الآلات |
| ٢٥,٠٠٠ | ١٥,٠٠٠ | ٦,٠٠٠ | سيارات |
| | | ٢٨٥,٠٠٠ | الاستثمار في الشركة التابعة من |
| ٢٦٣,٠٠٠ | ٢٩٥,٠٠٠ | ٧٦,٠٠٠ | مجموع الأصول |
| ٦٥,٠٠٠ | ٦٦,٠٠٠ | ٢١,٠٠٠ | ذمم دائنة |
| | ١٩,٠٠٠ | ٣٥,٠٠٠ | رأس المال |
| | ٢,٠٠٠ | ٧٥,٠٠٠ | رأس المال الإضافي |
| | ١٩,٠٠٠ | ٢٥,٠٠٠ | أرباح محتجزة |
| | ٢٩٥,٠٠٠ | ٧٦,٠٠٠ | مجموع الإحتياجات وحقوق الملكية |

استخدمت الشركة القابضة طريقة الشراء لإتمام عملية الاستثمار في الشركة التابعة من، واتبعت طريقة الملكية غير المكتسبة لتعكس من التصريح في حساب الاستثمار في الشركة التابعة من. تم تعديل العمر المتبقي للأصول الموجودة لدى الشركة التابعة

بخمسة سنوات وللسيارات ٤ سنوات وتقرر إطفاء الشهرة على ١٠ سنوات بالتساوي، أما بالنسبة للبضاعة فتم بيع ٩٠% منها خلال العام ٢٠٠٤ وتم بيع الباقي خلال العام ٢٠٠٥، كما تم خلال العام ٢٠٠٤ تسديد كامل رصيد الالتزامات في ٢٠٠٤/١/١ لدى الشركة التابعة.

كان صافي ربح الشركة التابعة وتوزيعات الأرباح التي أعلنتها خلال السنوات ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥ على النحو التالي:

| السنة | ٢٠٠٤ | ٢٠٠٥ |
|-----------------|-------|-------|
| أرباح العام | ٥٠٠٠٠ | ٨٠٠٠٠ |
| توزيعات الأرباح | ٤٠٠٠٠ | ٦٥٠٠٠ |

المطلوب:

١. إعداد جدول يبين كيفية توزيع الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لاصول والتزامات الشركة التابعة وكيفية توزيعها على السنوات التالية للتملك.
٢. تسجيل القيود الواجب إثباتها في دفاتر الشركة القابضة في نهاية العام ٢٠٠٤ ونهاية العام ٢٠٠٥.
٣. إثبات قيود أوراق العمل الخاصة بإعداد القوائم المالية الموحدة للأعوام ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.
٤. استخراج رصيد حساب الاستثمار في الشركة التابعة من والذي يظهر في ميزانية الشركة القابضة س في ٢٠٠٥/١٢/٣١.
٥. ما رصيد الشهرة التي ستظهر في الميزانية الموحدة في ٢٠٠٥/١٢/٣١.

التمريين الثاني» (طريقة الشراء وطريقة الملكية غير المكتملة مع تملك القابضة لأقل من ١٠٠% من أسهم الشركة التابعة)

استخدم المعلومات الواردة في التمرين الأول مع إجراء التعديل التالي: افتراض ان الشركة س اشترت ٨٠% من أسهم الشركة ص بسعر ٢٠٠٠٠٠٠٠ دينار، كما دفعت مبلغ ٢٥٠٠٠٠ دينار نقدا عمولات سمسرة وأتباع مدققين ومحامين لإتمام الصفقة. المطلوب: إعادة حل المطلوب ١ - ٥ في التمرين الأول مع الأخذ بالاعتبار المعطيات الجديدة في التمرين.

التمريين الثالث» (طريقة الشراء وطريقة التكلفة مع تملك القابضة ١٠٠% من أسهم الشركة التابعة)

بافتراض ان الشركة القابضة س استخدمت في التمرين الأول طريقة الشراء لإثبات عملية الاستثمار في الشركة التابعة ص، واتبعت طريقة التكلفة للمحاسبة عن التغير في حساب الاستثمار في الشركة التابعة ص. المطلوب: إعادة حل المطلوب ١ - ٥ في التمرين الأول مع الأخذ بالاعتبار المعطيات الجديدة في التمرين.

التمريين الرابع» (طريقة الشراء وطريقة التكلفة مع تملك القابضة لأقل من ١٠٠% من أسهم الشركة التابعة)

استخدم المعلومات الواردة في التمرين الأول مع إجراء التعديل التالي: افتراض ان الشركة س اشترت ٨٠% من أسهم الشركة ص بسعر ٢٠٠٠٠٠٠٠ دينار، كما دفعت مبلغ ٢٥٠٠٠٠ دينار نقدا عمولات سمسرة وأتباع مدققين ومحامين لإتمام الصفقة، وان الشركة القابضة س استخدمت طريقة الشراء لإثبات عملية الاستثمار في الشركة التابعة ص، واتبعت طريقة التكلفة للمحاسبة عن التغير في حساب الاستثمار في التابعة ص. المطلوب: إعادة حل المطلوب ١ - ٥ في التمرين الأول مع الأخذ بالاعتبار المعطيات الجديدة في التمرين.

المعروفين الخاص (إعداد القوائم المالية الموحدة خلال الفترات المالية للملك في ظل استخدام الشركة القابضة طريقة الشراء وطريقة الملكية غير المكتملة)

في ٢٠٠٤/١/١ اشترت الشركة من ٨٠% من أسهم الشركة من بسعر ١٥٠.٠٠٠ دينار نقداً، وكانت صافي القيمة الدفترية لأصول الشركة التابعة عند الشراء ١٦٠.٠٠٠ دينار. لقد نتج عن شراء الشركة من أسهم الشركة من علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين، وفيما يلي بنود الأصول والالتزامات الموجودة لدى الشركة التابعة عند الشراء والتي أظهرت وجود اختلافات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة:

| البند | القيمة الدفترية | القيمة العادلة | توزيع الفرق |
|-----------|-----------------|----------------|-----------------------------|
| بضاعة | ٨٠.٠٠٠ | ٨٥.٠٠٠ | بيعت بالكامل عام ٢٠٠٤ |
| الآت | ١٢٥.٠٠٠ | ١٠٠.٠٠٠ | عمرها المتبقي ٤ سنوات |
| ذمم دائنة | ٦٠.٠٠٠ | ٦١.٠٠٠ | سددت بالكامل عام ٢٠٠٤ |
| شهرة | | | ستطفأ وبالتساوي على ٥ سنوات |

استخدمت الشركة من طريقة الشراء لإثبات عملية الاستثمار في الشركة التابعة من، واتبعت طريقة الملكية غير المكتملة للمحاسبة عن التغير في حساب الاستثمار في الشركة التابعة من. في ٢٠٠٤/١٢/٣١ ظهرت القوائم المالية للشركة القابضة من والشركة التابعة من على النحو التالي:

| قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | |
|--|-----------|-----------|
| الدين | الشركة من | الشركة من |
| المبيعات | ٨٠.٠٠٠ | ١٢٠.٠٠٠ |
| يطرح تكلفة المبيعات | (٦٥.٠٠٠) | (٧٠.٠٠٠) |
| مجمل الربح | ١٥.٠٠٠ | ٥٠.٠٠٠ |
| يطرح مصاريف إدارية وعمومية | (٤.٠٠٠) | (١٠.٠٠٠) |
| صافي الربح التشغيلي | ١١.٠٠٠ | ٤٠.٠٠٠ |
| أرباح الاستثمار في الشركة التابعة | ٣٦.٠٠٠ | |
| صافي الربح العام | ١٤٦.٠٠٠ | |

| قائمة الأرباح المحتجزة في ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | |
|--------------------------------------|-----------|--------------------|
| الشركة من | الشركة من | |
| ٣٠٠٠٠ | ٢٥٠٠٠٠ | أرباح محتجزة ١/١ |
| ٤٠٠٠٠ | ١٤٢٠٠٠ | أرباح العام |
| (١٥٠٠٠) | (١٠٠٠٠٠) | - توزيعات أرباح |
| ٥٥٠٠٠ | ٢٩٢٠٠٠ | أرباح محتجزة ١٢/٣١ |

| الميزانية كما في ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | |
|-----------------------------|-----------|----------------------------------|
| الشركة من | الشركة من | |
| ٥٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠٠ | النقدية |
| ٤٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠٠ | نصم مدينة |
| ١١٠٠٠٠ | ٥٠٠٠٠٠ | بضاعة |
| | ١٢٠٠٠ | توزيعات أرباح مستحقة القبض |
| | ١٧٠٠٠٠ | الاستثمار في الشركة التابعة من |
| ١٠٠٠٠٠ | ٥٠٠٠٠٠ | الآت بالصافي |
| ٣٠٠٠٠٠ | ١٤٨٢٠٠٠ | مجموع الأصول |
| | | <u>الإلتزامات الغير</u> |
| ٣٠٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠ | نصم دائنة |
| ١٥٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ | توزيعات أرباح مستحقة الدفع |
| | | <u>مطلوبات المالكين</u> |
| ١٠٠٠٠٠ | ٨٠٠٠٠٠٠ | رأس المال |
| ٢٠٠٠٠ | ١١٠٠٠٠ | رأس المال الإضافي |
| ٥٥٠٠٠ | ٢٩٢٠٠٠ | أرباح محتجزة |
| ٣٠٠٠٠٠ | ١٤٨٢٠٠٠ | مجموع الإلتزامات والخصم المتبقية |

في ٢٠٠٥/١٢/٣١ ظهرت القوائم المالية للشركة القابضة س والشركة التابعة ص على النحو التالي:

| قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٥/١٢/٣١ | | |
|--|----------|-----------------------------------|
| الشركة ص | الشركة س | البيان |
| ٨٠٠٠٠ | ٩٠٠٠٠٠ | المبيعات |
| (٦٠٠٠٠) | (٧٠٠٠٠٠) | يطرح تكلفة المبيعات |
| ٢٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠٠ | مجمل الربح |
| (٥٠٠٠٠) | (٧٥٠٠٠٠) | يطرح مصاريف إدارية وعمومية |
| ١٥٠٠٠ | ١٢٥٠٠٠ | صافي الربح التشغيلي |
| | ١٢٠٠٠ | أرباح الاستثمار في الشركة التابعة |
| | ١٣٧٠٠٠ | صافي الربح العام |

| قائمة الأرباح المحتجزة في ٢٠٠٥/١٢/٣١ | | |
|--------------------------------------|----------|--------------------|
| الشركة ص | الشركة س | |
| ٥٥٠٠٠ | ٢٩٢٠٠٠ | أرباح محتجزة ١/١ |
| ١٥٠٠٠ | ١٣٧٠٠٠ | أرباح العام |
| ٠٠٠ | (١٠٠٠٠٠) | - توزيعات أرباح |
| ٧٠٠٠٠ | ٣٢٩٠٠٠ | أرباح محتجزة ١٢/٣١ |

| الميزانية كما في ٢٠٠٥/١٢/٣١ | | |
|-----------------------------|----------|--------------------------------|
| الشركة ص | الشركة س | |
| ٢٥٠٠٠ | ٨٥٠٠٠ | النقدية |
| ٣٥٠٠٠ | ١٥٠٠٠٠ | ذمم مدينة |
| ٩٥٠٠٠ | ٤٨٧٠٠٠ | بضاعة |
| | ١٨٢٠٠٠ | الاستثمار في الشركة التابعة ص |
| ٨٥٠٠٠ | ٤٨٥٠٠٠ | الآت بالصافي |
| ٢٤٠٠٠٠ | ١٣٨٩٠٠٠ | مجموع الأصول |
| | | <u>الالتزامات الغير</u> |
| ٤٠٠٠٠ | ٥٠٠٠٠٠ | ذمم دائنة |
| | ١٠٠٠٠٠٠ | توزيعات أرباح مستحقة الدفع |
| | | <u>حقوق الملكية</u> |
| ١٠٠٠٠٠٠ | ٨٠٠٠٠٠٠ | رأس المال |
| ٣٠٠٠٠٠ | ١١٠٠٠٠٠ | رأس المال الإضافي |
| ٧٠٠٠٠٠ | ٣٢٩٠٠٠٠ | أرباح محتجزة |
| ٢٤٠٠٠٠٠ | ١٣٨٩٠٠٠٠ | مجموع الالتزامات وحقوق الملكية |

المطلوب:

١. تسجيل القيود الواجب إثباتها في دفاتر الشركة القابضة في نهاية العام ٢٠٠٤.
٢. إثبات قيود أوراق العمل الخاصة بإعداد القوائم المالية الموحدة للعام ٢٠٠٤.
٣. إعداد القوائم المالية الموحدة في ٢٠٠٤/١٢/٣١.
٤. إعداد جدول إطفاء الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية للأصول والالتزامات للشركة التابعة للعام ٢٠٠٤.

٥. تسجيل القيود الواجب إثباتها في دفاتر الشركة القابضة في نهاية العام ٢٠٠٥.
٦. إثبات قيود أوراق العمل الخاصة بإعداد القوائم المالية الموحدة للعام ٢٠٠٥.
٧. بيان كيفية استخراج رصيد حساب الاستثمار في الشركة التابعة من والذي يظهر في ميزانية الشركة القابضة س في ٣١/١٢/٢٠٠٥.
٨. إعداد القوائم المالية الموحدة في ٣١/١٢/٢٠٠٥.

المصريين المصاحف (إعداد القوائم المالية الموحدة خلال الفترات التالية للملك في ظل استخدام الشركة القابضة طريقة الشراء وطريقة التكلفة)

في ١/١/٢٠٠٤ اشترت الشركة س ٨٠% من أسهم الشركة ص بسعر ١٥٠,٠٠٠ دينار نقداً، وكانت صافي القيمة الدفترية لأصول الشركة التابعة عند الشراء ١٦٠,٠٠٠ دينار. لقد نتج عن شراء الشركة س لأسهم الشركة ص علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين، وفيما يلي بنود الأرصود والالتزامات الموجودة لدى الشركة التابعة عند الشراء والتي أظهرت وجود اختلافات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة:

| البند | القيمة الدفترية | القيمة العادلة | توزيع الفرق |
|-----------|-----------------|----------------|-----------------------------|
| بضاعة | ٨٠,٠٠٠ | ١٥٠,٠٠٠ | بيعت بالكامل عام ٢٠٠٤ |
| الآت | ١٢٥,٠٠٠ | ١٠٠,٠٠٠ | عمرها المتبقي ٤ سنوات |
| ذمم دائنة | ٦٠,٠٠٠ | ٦١,٠٠٠ | سددت بالكامل عام ٢٠٠٤ |
| شهرة | | | سقطاً وبالتساوي على ٥ سنوات |

استخدمت الشركة س طريقة الشراء لإثبات عملية الاستثمار في الشركة التابعة ص، وتبعت طريقة التكلفة للمحاسبة من التغيير في حساب الاستثمار في الشركة التابعة ص. في ٣١/١٢/٢٠٠٤ ظهرت القوائم المالية للشركة القابضة من والشركة التابعة من على النحو التالي:

| قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | |
|--|-----------|----------------------------|
| الشركة من | الشركة من | البيان |
| ١٢٠٠٠٠ | ٨٠٠٠٠٠ | المبيعات |
| (٧٠٠٠٠٠) | (٦٥٠٠٠٠٠) | يطرح تكلفة المبيعات |
| ٥٠٠٠٠٠ | ١٥٠٠٠٠٠ | مجمل الربح |
| (١٠٠٠٠٠) | (٤٠٠٠٠٠٠) | يطرح مصاريف إدارية وعمومية |
| ٤٠٠٠٠٠ | ١١٠٠٠٠٠ | صافي الربح التشغيلي |
| | ١٢٠٠٠٠ | إيراد توزيعات أرباح |
| | ١٢٢٠٠٠٠ | صافي الربح العام |

| قائمة الأرباح المستترة في ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | |
|--------------------------------------|-----------|--------------------|
| الشركة من | الشركة من | |
| ٣٠٠٠٠٠ | ٢٥٠٠٠٠٠ | أرباح محتجزة ١/١ |
| ٤٠٠٠٠٠ | ٢٢٢٠٠٠٠ | أرباح العام |
| (١٥٠٠٠٠) | (٩٠٠٠٠٠٠) | - توزيعات أرباح |
| ٥٥٠٠٠٠ | ٢٧٢٠٠٠٠ | أرباح محتجزة ١٢/٣١ |

| الميزانية كما في ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | |
|-----------------------------|-----------|--------------------------------|
| الشركة من | الشركة من | |
| ٥٠٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠٠ | التكديف |
| ٤٠٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠٠٠ | نعم مدينة |
| ١٩٠٠٠٠٠ | ٥٠٠٠٠٠٠ | بضاعة |
| | ١٢٠٠٠٠ | توزيعات أرباح مستحقة القبض |
| | ١٥٠٠٠٠٠ | الاستثمار في الشركة التابعة من |
| ١٠٠٠٠٠٠ | ٥٠٠٠٠٠٠ | الألت بالمصافي |
| ٣٠٠٠٠٠٠ | ١٤٦٢٠٠٠٠ | مجموع الأصول |

| الالتزامات للتخصير | ٢٠٠٥/١٢/٣١ | ٢٠٠٤/١٢/٣١ |
|---------------------------------------|-----------------|----------------|
| ذمم دائنة | ١٨٠.٠٠٠ | ١٠٠.٠٠٠ |
| توزيعات أرباح مستحقة الدفع | ١٥.٠٠٠ | ١٠.٠٠٠ |
| <u>حقوق الملكية</u> | | |
| رأس المال | ٨٠.٠٠٠ | ١٠٠.٠٠٠ |
| رأس المال الإضافي | ١١.٠٠٠ | ٣.٠٠٠ |
| أرباح محتجزة | ٢٧٢.٠٠٠ | ٥٥.٠٠٠ |
| مجموع الالتزامات وحقوق الملكية | ١٤٦٢.٠٠٠ | ٣٠٠.٠٠٠ |

في ٢٠٠٥/١٢/٣١ ظهرت القوائم المالية للشركة القابضة س والشركة التابعة ص على النحو التالي:

| قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٥/١٢/٣١ | | |
|--|----------|----------|
| البيان | الشركة س | الشركة ص |
| المبيعات | ٩٠.٠٠٠ | ٨٠.٠٠٠ |
| يطرح تكاليف المبيعات | (٧٠.٠٠٠) | (٦٠.٠٠٠) |
| مجموع الربح | ٢٠.٠٠٠ | ٢٠.٠٠٠ |
| يطرح مصاريف إدارية وعمومية | (٧٥.٠٠٠) | (٥٠.٠٠٠) |
| صافي الربح التشغيلي | ١٢٥.٠٠٠ | ١٥.٠٠٠ |
| إيراد توزيعات أرباح | ٠.٠٠٠ | ٠.٠٠٠ |
| صافي الربح العام | ١٢٥.٠٠٠ | ١٥.٠٠٠ |

| قائمة الأرباح المحتجزة في ٢٠٠٥/١٢/٣١ | | |
|--------------------------------------|----------|----------|
| البيان | الشركة س | الشركة ص |
| أرباح محتجزة ١/١ | ٢٧٢.٠٠٠ | ٥٥.٠٠٠ |
| أرباح العام | ١٢٥.٠٠٠ | ١٥.٠٠٠ |
| - توزيعات أرباح | (١٠.٠٠٠) | ٠.٠٠٠ |
| أرباح مستحقة ١٢/٣١ | ٢٩٧.٠٠٠ | ٧٠.٠٠٠ |

| الميزانية كما في ٢٠٠٥/١٢/٣١ | | |
|-----------------------------|-----------|--------------------------------|
| الشركة من | الشركة من | |
| ٢٥٠٠٠ | ٨٥٠٠٠ | النقدية |
| ٣٥٠٠٠ | ١٥٠٠٠٠ | ذمم مدينة |
| ٩٥٠٠٠ | ٤٨٧٠٠٠ | بضاعة |
| | ١٥٠٠٠٠ | الاستثمار في الشركة التابعة من |
| ٨٥٠٠٠ | ٤٨٥٠٠٠ | الآت بالصافي |
| ٢٤٠٠٠٠ | ١٣٥٧٠٠٠ | مجموع الأصول |
| | | <u>الالتزامات للغير</u> |
| ٤٠٠٠٠٠ | ٥٠٠٠٠٠ | ذمم دائنة |
| | ١٠٠٠٠٠٠ | توزيعات أرباح مستحقة الدفع |
| | | <u>حقوق الملكية</u> |
| ١٠٠٠٠٠٠ | ٨٠٠٠٠٠٠ | رأس المال |
| ٣٠٠٠٠٠ | ١١٠٠٠٠٠ | رأس المال الإضافي |
| ٧٠٠٠٠٠ | ٢٩٧٠٠٠٠ | أرباح محتجزة |
| ٢٤٠٠٠٠٠ | ١٣٥٧٠٠٠٠ | مجموع الالتزامات وحقوق الملكية |

المطلوب:

١. تسجيل القيود الواجب إثباتها في دفاتر الشركة القابضة في نهاية العام ٢٠٠٤.
 ٢. إعداد جدول إطفاء الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول والالتزامات الشركة التابعة للعام ٢٠٠٤ والعام ٢٠٠٥.
 ٣. إثبات قيود أورقي العمل الخاصة بإعداد التسم المالية الموحدة لتتضمن
- ٢٠٠٤.
٤. إعداد القوائم المالية الموحدة في ٢٠٠٤/١٢/٣١.

٥. تسجيل القيود الواجب إثباتها في دفاتر الشركة القابضة في نهاية العام
٢٠٠٥.

٦. إثبات قيود أوراق العمل الخاصة بإعداد القوائم المالية الموحدة للعام
٢٠٠٥.

٧. إعداد القوائم المالية الموحدة في ٣١/١٢/٢٠٠٥.

التعميرين الصايح (إعداد القوائم المالية الموحدة خلال الفترات التالية للمتلک في ظل استخدام الشركة القابضة طريقة المصالح المشتركة وطريقة التكلفة)

في ١/١/٢٠٠٥ اشترت الشركة س ٩٠% من أسهم الشركة ص، وقد أصدرت الشركة س في سبيل الشراء ١٥٠٠٠٠٠ سهم من أسهمها ذات القيمة الاسمية دينار واحد للسهم، وكانت صافي القيمة الدفترية لإصول الشركة ص عند الشراء (حقوق الملكية) ٢٠٠٠٠٠٠ دينار. وقد اتبعت الشركة س طريقة المصالح المشتركة لإثبات الاستثمار في الشركة التابعة ص وطريقة التكلفة لمعالجة التغير في حساب الاستثمار في الشركة التابعة ص.

في ٣١/١٢/٢٠٠٥ ظهرت القوائم المالية للشركة القابضة س والشركة التابعة ص على النحو التالي:

| قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في ٣١/١٢/٢٠٠٥ | | |
|--|-----------|----------------------------|
| الشركة ص | الشركة س | البيان |
| ١٥٠٠٠٠ | ٥٠٠٠٠٠ | المبيعات |
| (٩٠٠٠٠٠) | (٣٠٠٠٠٠٠) | يطرح تكلفة المبيعات |
| ٦٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠٠ | مجمل الربح |
| (١٠٠٠٠٠) | (١٢٠٠٠٠٠) | يطرح مصاريف إدارية وعمومية |
| ٥٠٠٠٠ | ٨٠٠٠٠ | صافي الربح التشغيلي |
| | ٣٩٠٠٠٠ | إيراد توزيعات أرباح |
| | ١١٩٠٠٠٠ | صافي الربح العام |

| قائمة الأرباح المحتجزة في ٢٠٠٥/١٢/٣١ | | |
|--------------------------------------|-----------|--------------------|
| الشركة من | الشركة من | |
| ٣٠٠٠٠٠ | ١٢٠٠٠٠٠ | أرباح محتجزة ١/١ |
| ٥٠٠٠٠٠ | ١١٦٠٠٠٠ | أرباح العام |
| (٤٠٠٠٠٠) | (١٠٠٠٠٠٠) | - توزيعات أرباح |
| ٤٠٠٠٠٠ | ١٣٦٠٠٠٠ | أرباح محتجزة ١٢/٣١ |

| الميزانية كما في ٢٠٠٥/١٢/٣١ | | |
|-----------------------------|-----------|--------------------------------|
| الشركة من | الشركة من | |
| ٢٥٠٠٠ | ٨٠٠٠٠٠ | النقدية |
| ٦٥٠٠٠ | ١٨٥٠٠٠٠ | ذمم مدينة |
| ١٢٥٠٠٠ | ٥٦٠٠٠٠ | بضاعة |
| | ٣٦٠٠٠٠ | توزيعات أرباح مستحقة القبض |
| | ١٨٠٠٠٠٠ | الاستثمار في الشركة التابعة من |
| ٨٥٠٠٠ | ٢٥٠٠٠٠٠ | الآت بالصافي |
| ٣٠٠٠٠٠٠ | ١٢٩١٠٠٠٠ | مجموع الأصول |
| | | <u>الالتزامات للغير</u> |
| ٥٠٠٠٠٠ | ١٤٥٠٠٠٠ | ذمم دائنة |
| ٤٠٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠٠ | توزيعات أرباح مستحقة الدفع |
| | | <u>حقوق الملكية</u> |
| ١٢٠٠٠٠٠ | ٨٠٠٠٠٠٠ | رأس المال |
| ٥٠٠٠٠٠ | ١١٠٠٠٠٠ | رأس المال الإضافي |
| ٤٠٠٠٠٠ | ١٣٦٠٠٠٠ | أرباح محتجزة |
| ٣٠٠٠٠٠٠ | ١٢٩١٠٠٠٠ | مجموع الالتزامات وحقوق الملكية |

المطلوب:

١. تسجيل القيود الواجب إثباتها في دفاتر الشركة القابضة في نهاية العام ٢٠٠٥.
٢. إثبات قيود أوراق العمل الخاصة بإعداد القوائم المالية الموحدة للعام ٢٠٠٥.
٣. إعداد القوائم المالية الموحدة في ٣١/١٢/٢٠٠٥.

| | |
|--|---------------------|
| <p>العمليات المتبادلة بين القابضة والتابعة - بيع البضاعة Intercompany Inventory Transactions</p> | <p>الفصل السادس</p> |
| <p><u>أهداف الفصل</u></p> <p>بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:</p> <ol style="list-style-type: none"> ١. التعرف على الإجراءات الخاصة بمعالجة عمليات بيع البضاعة بين الشركة القابضة والشركة التابعة. ٢. بيان قيود أوراق العمل الواجب إثباتها عند إعداد القوائم الموحدة لمعالجة اثر عمليات بيع البضاعة بين القابضة والتابعة. ٣. بيان اثر عمليات بيع البضاعة على احتساب حصة القابضة بربح التابعة. ٤. بيان اثر عمليات بيع البضاعة على احتساب حصة الأتلية بربح التابعة. | <p>6</p> |

المادة ١٠٠٠

الفصل السادس

العمليات المتبادلة بين القابضة والتابعة - بيع البضاعة

Intercompany Inventory Transactions

مقدمة

تجري في العادة الكثير من العمليات المتبادلة بين الشركة القابضة والشركة التابعة والتي يتحقق منها للشركة البائعة ربح أو خسارة، ومن الأمثلة على هذه العمليات بيع البضاعة والأراضي والأصول الثابتة القابلة للاهلاك والاقتراض. وسيتم معالجة هذه العمليات ضمن أربعة فصول في هذا الكتاب، سيغطي الفصل التالي العمليات الخاصة بالبضاعة، أما في الفصل السابع فسيتم تنطية عمليات الأراضي وفي الفصل الذي يليه عمليات بيع الأصول الثابتة القابلة للاهلاك، وفي الفصل التاسع عمليات الاقتراض.

تتم معالجة العمليات المتبادلة بين الشركة القابضة والشركة التابعة، وبغض النظر عن طبيعة العملية (بيع بضاعة أو أراضي أو اقتراض أو غيره)، بتسجيل العملية في دفاتر الشركة السائعة ودفاتر الشركة المشترية وبالقائمة المتفق عليها بين الشركتين. فنتيجة وجود شخصية مستقلة وسجلات محاسبية لكل شركة، وإظهار مدى كفاءة الإدارة والعمليات التشغيلية لكل شركة، يتم إثبات العمليات المتبادلة بين الشركتين في دفاتر كل شركة بالقائمة المتفق عليها بينهما والتي قد تكون مساوية للسعر السوقي السلعة أو الخدمة المتبادلة أو السعر السوقي مطروحاً منه نسبة خصم، أو التكلفة محطاً لها تماماً كما هو الحال في بيع، ونظراً لأن العمليات المتبادلة قد ينتج عنها ربح أو خسارة للشركة البائعة، فإن المبادئ الخاصة بإعداد القوائم الموحدة تتطلب ضرورة عدم الاعتراف بهذا الأرباح أو الخسائر وبالتالي تأجيلها حتى يتم بيع الأصول المبادلة لأخرى ذات قيمة عالية بطلان على هذه الأرباح أو الخسائر بالأرباح أو الخسائر الموحدة أو بين الشركتين. ويعد العنصر في تسجيل الاعتراف بالربح أو الخسارة غير المتفق إلى أن تكون القوائم الموحدة تقوم على أساسين اثنين: فبمجرد تحقيق أعمال الشركتين ومن كل منهما للمنتج أو الخدمة المتبادلة، فإن عمليات بيع الأصول بين الشركتين تشكل الأساس المنطقي لهذا

ينترتب عليه أي تغيير في الوضع المالي للشركة الموحدة، لذا فإن الأرباح أو الخسائر الناتجة عن عملية البيع تعتبر أرباح أو خسائر داخلية يتوجب إلغاؤها في القوائم الموحدة وإعادة قيمة الأصل لتكلفته الأصلية والتي كانت مثبتة في دفاتر الشركة البائعة. وتتم معالجة اثر العمليات المتبادلة عن طريق إثبات قيود أوراق العمل والتي سيتم شرحها خلال الفصل الخالي والفصول اللاحقة.

ومن الأمور الأخرى الخاصة بالعمليات المتبادلة بين الشركة القابضة والتابعة هو معالجة الأرباح أو الخسائر غير المتحققة الناتجة عن هذه العمليات عند احتساب حق القابضة بربح التابعة وحق الأقلية بربح التابعة. ففي حالة كون عملية البيع تمت من القابضة إلى التابعة وتحقق منها ربح فيتم في هذه الحالة طرح كامل الربح غير المتحقق من حصة القابضة بربح التابعة وبغض النظر عن نسبة التملك؛ أي أن حق الأقلية بربح التابعة لا يتأثر بهذه العمليات. وفي الفترات اللاحقة التي يتم فيها بيع الأصل جزئياً أو كلياً إلى أطراف خارجية يجري إضافة الربح المتحقق وبالنسبة المتحققة إلى حصة القابضة بربح التابعة. أما إذا نتج عن عملية البيع خسارة للشركة البائعة وكان البيع من القابضة للتابعة فيجري معالجة الخسارة غير المتحققة بشكل عكسي، حيث يتم إضافة الخسارة غير المتحققة وطرح الخسارة المتحققة عند احتساب حصة القابضة بربح التابعة.

أما إذا كانت عملية البيع قد تمت من التابعة إلى القابضة فإن هناك بديلان يمكن استخدام أحدهما؛ الأول يتمثل في عدم تحميل حق الأقلية بالربح أو الخسارة بأية أرباح أو خسائر غير مستحقة وبالتالي تحميل كامل الربح أو الخسارة لحق القابضة بربح التابعة، وهذا الإجراء مشابه للمعالجة المستخدمة في حالة كون البيع من القابضة للتابعة.

أمسا البديل الثاني، وهو الأكثر استخداماً والذي سيتم اعتماده في هذا الكتاب، فيقوم على تقسيم الربح أو الخسارة غير المتحققة بين القابضة (حصة القابضة بربح التابعة)، والأقلية (حصة الأقلية بربح التابعة)، وذلك حسب نسب تملك كل من القابضة والأقلية. بناء على ما سبق، يمكن القول أن المستندات المتبادلة بين القابضة والتابعة والتي ينتج عنها ربح أو خسارة غير مستحقة تتطلب في نهاية العام وعند إعداد القوائم الموحدة القيام

بأمريين؛ الأول تسجيل قيود أوراق عمل لإعادة قيمة الأصل المباع إلى التكلفة الأصلية التي كان مثبت بها في دفاتر الشركة البائعة وإلغاء ربح او خسارة البيع. أما الأمر الثاني فيتمثل في معالجة الربح او الخسارة غير المتحققة عند احتساب حصة القابضة بربح التابعة وحصة الأقلية في ربح التابعة. وسنلاحظ من خلال الفصول الأربعة التي تعالج العمليات المتبادلة بين الشركتين القابضة والتابعة إلى انطباق هذين الأمرين على جميع العمليات المتبادلة مع وجود اختلافات بسيطة ناتجة عن اختلاف طبيعة كل عملية عن الأخرى.

عمليات بيع بضاعة من القابضة للتابعة وبيع Intercompany Inventory Transfers - Downstream Sales

سيتم في هذا الجزء شرح لكيفية معالجة عملية بيع البضاعة من القابضة للتابعة بربح وذلك عند إعداد القوائم الموحدة للشركتين، وسيتم بدايةً شرح لعملية بيع بضاعة تمت في سنة مالية مع احتفاظ التابعة لكامل هذه البضاعة وبيعها لأطراف خارجية في سنة مالية لاحقة.

مثال رقم (١-٦)

تمتلك الشركة س ٨٠% من أسهم الشركة ص، وفي ٢٠٠٣/٦/١ باعت القابضة س إلى التابعة ص بضاعة بسعر ٥٠٠٠٠ دينار، وقد بلغت تكلفة البضاعة المباعة على الشركة س ٤٠٠٠٠ دينار، وفي نهاية السنة المالية ٢٠٠٣ كانت كامل البضاعة لا تزال لدى الشركة ص. خلال العام ٢٠٠٤ باعت الشركة ص كامل البضاعة المشتراه من س لأطراف خارجية بسعر ٦٥٠٠٠ دينار. حققت الشركة التابعة ص صافي ربح للأعوام ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ وبيعت ٨٠٠٠٠ دينار، و ١٠٠٠٠٠ دينار على التوالي، ولم تعلن عن أية توزيعات أرباح.

المطلوب: بيان أثر ما سبق على أعداد القوائم المالية الموحدة لعامي ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤.

الموحد، ويلاحظ أنه يمكن استخدام حساب تكلفة المبيعات أو مخزون آخر المدة الظاهر في قائمة الدخل، وذلك حسب نظام الجرد المستخدم، وستكون النتيجة متماثلة في الحالتين.

أما الطرف الدائن في القيد فيتم من خلاله تخفيض مخزون آخر المدة في الميزانية الموحدة لإظهار البضاعة بتكلفتها الأصلية (٥٠٠٠٠ - ١٠٠٠٠ = ٤٠٠٠٠ دينار).

٣. احتساب حق القابضة بربح التابعة للعام ٢٠٠٣:

عند احتساب حصة القابضة بربح التابعة، وفي حالة كون عملية بيع البضاعة من القابضة للتابعة، فإن كامل ربح البيع غير المتحقق يخصم من حصة القابضة بأرباح التابعة ولا يتأثر حق الأقلية بالربح بهذا الأمر.

وعليه سيظهر حق القابضة بربح التابعة للعام ٢٠٠٣ على النحو التالي:

| جدول احتساب حصة القابضة بربح التابعة للعام ٢٠٠٣ | |
|---|---------|
| إجمالي حصة القابضة بربح التابعة (٨٠٠٠٠ × ٨٠%) | ٦٤٠٠٠ |
| يطرح أرباح بيع بضاعة غير متحققة | (١٠٠٠٠) |
| صافي حصة القابضة بربح التابعة | ٥٤٠٠٠ |

وتقوم الشركة القابضة من بإثبات حصتها بربح التابعة بالقيد التالي:

قيد إثبات حصة القابضة بربح التابعة للعام ٢٠٠٣:

| | | |
|--|-------|-------|
| من حساب الاستثمار في الشركة التابعة ص | ٥٤٠٠٠ | |
| إلى حساب أرباح الاستثمار في الشركة التابعة ص | | ٥٤٠٠٠ |

٤. احتساب حق الأقلية بربح التابعة للعام ٢٠٠٣:

كما سبق وبيننا، فإن حصة الأقلية بربح التابعة لا يتأثر بأرباح أو خسائر بيع الأصول غير المتحققة والناشئة عن العمليات المتبادلة بين الشركة القابضة والشركة التابعة فسي حاله كون عملية البيع تمت من القابضة إلى التابعة. وعليه فإن حصة الأقلية بربح التابعة تساوي = ٦٤٠٠٠ × ٢٠% = ١٢٨٠٠ دينار.

المدة مما سيترتب عليه تضخيم مخزون أول المدة الظاهرة بقائمة دخل التابعة، وهذا بدوره يتطلب ضرورة تخفيضه في قائمة الدخل الموحدة إلى ٤٠٠٠٠ دينار لإظهاره بالقيمة الأصلية.

(ب) - احتساب حق القابضة بربح التابعة للعام ٢٠٠٤:

عند احتساب حصة القابضة بربح التابعة للعام ٢٠٠٤ يتم إضافة أرباح بيع البضاعة المتحققة والمؤجل من العام السابق ٢٠٠٣.

وعليه سيظهر حق القابضة بربح التابعة للعام ٢٠٠٤ على النحو التالي:

| جدول احتساب حصة القابضة بربح التابعة للعام ٢٠٠٤ | |
|---|-------|
| إجمالي حصة القابضة بربح التابعة (١٠٠٠٠٠ × ٨٠%) | ٨٠٠٠٠ |
| يضاف أرباح بيع بضاعة متحققة | ١٠٠٠٠ |
| صافي حصة القابضة بربح التابعة | ٩٠٠٠٠ |

وتقوم الشركة القابضة س بإثبات حصتها بربح التابعة بالقيد التالي:

قيد إثبات حصة القابضة بربح التابعة للعام ٢٠٠٤:

| | | |
|---|-------|-------|
| من حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة ص | ٩٠٠٠٠ | |
| إلى حـ/ أرباح الاستثمار في الشركة التابعة ص | | ٩٠٠٠٠ |

(ج) - احتساب حق الأقلية بربح التابعة للعام ٢٠٠٤:

بما أن حصة الأقلية بربح التابعة لم يتأثر بأرباح بيع البضاعة غير المتحققة للعام ٢٠٠٣، فإن حصة الأقلية بربح التابعة للعام ٢٠٠٤ لن يتأثر أيضاً، وبالتالي يتم احتساب

حصة الأقلية بربح التابعة للعام ٢٠٠٤ على النحو التالي:

$$١٠٠٠٠٠ \times ٢٠\% = ٢٠٠٠٠ \text{ دينار.}$$

بناء على المثال أعلاه، يمكن تخصيص أهم الإجراءات والخطوات الخاصة بعملية بيع

بضاعة من الشركة القابضة إلى الشركة التابعة بربح بالتالي:

- في السنة التي يتم فيها عملية البيع:

عمليات بيع بضاعة من القابضة للتابعة وبخسارة

في حالة كون عملية بيع البضاعة من القابضة إلى التابعة تمت بخسارة، فإن الإجراءات السابق شرحها في حالة البيع بربح تبقى كما هي باستثناء اختلافات طفيفة، وفيما يلي الخطوات والإجراءات المتعلقة بالقوائم الموحدة والخاصة ببيع البضاعة من القابضة للتابعة وبخسارة:

١. عند احتساب حصة القابضة بربح التابعة في السنة التي جرت فيها عملية البيع، يتم إضافة الخسارة غير المتحققة إلى حصة القابضة بربح التابعة.
٢. في السنة أو السنوات التالية، وعند بيع البضاعة إلى أطراف خارجية يتم طرح الخسارة المتحققة من حصة القابضة بربح التابعة.
٣. لا تتأثر حصة الأقلية بربح التابعة بالخسارة غير المتحققة أو الخسارة المتحققة.
٤. بالنسبة لقيود أوراق العمل في السنة التي جرى فيها عملية بيع البضاعة بين الشركتين، يتم ما يلي:
 - إلغاء المبيعات وتكلفة المبيعات (المشتريات) بسعر بيع البضاعة بين القابضة والتابعة.
 - تخفيض كل من تكلفة المبيعات وزيادة مخزون آخر المدة بمقدار الخسارة غير المتحقق.
 - أما في السنة التالية لعملية البيع وعند بيع البضاعة لأطراف خارجية فيتم إجراء قيد لزيادة مخزون أول المدة (تكلفة المبيعات) وتخصيص رصيد حساب الاستثمار في أسهم التابعة.

مثال رقم (٦-٢)

تمتلك الشركة س ٨٠% من أسهم الشركة هـ، وفي ٢٠٠٢/٦/١ باعت القابضة من بضاعة إلى التابعة هـ بضاعة بسعر ٣٥٠٠٠ دينار، وقد بلغت تكلفة البضاعة المباعة على الشركة س ٤٠٠٠٠ دينار، وفي نهاية السنة المالية ٢٠٠٢ كانت كامل البضاعة لا تزال لدى الشركة هـ. خلال العام ٢٠٠٤ باعت الشركة هـ كامل البضاعة المشتراه

من س لأطراف خارجية بسعر ٦٥٠٠٠٠ دينار. حققت الشركة التابعة من صافي ربح للأعوام ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ مبلغ ٨٠٠٠٠٠ دينار، و ١٠٠٠٠٠٠ دينار على التوالي، ولم تعلن عن أية توزيعات أرباح.

المطلوب: بيان أثر ما سبق على إعداد القوائم المالية الموحدة لعامي ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤.

حل مثال رقم (٢-٦)

١. إثبات عملية بيع البضاعة في دفاتر كل من البائعة (القابضة) والمشتري (التابعة):

| دفاتر القابضة (٢٠٠٣/٦/١) | | |
|--------------------------|--|--|
| ٣٥٠٠٠ | من حـ/ النقدية (ذمم مدينة/ الشركة التابعة ص) | |
| ٣٥٠٠٠ | إلى حـ/ المبيعات | |

| دفاتر التابعة (٢٠٠٣/٦/١) | | |
|--------------------------|--|--|
| ٣٥٠٠٠ | من حـ/ المشتريات | |
| ٣٥٠٠٠ | إلى حـ/ النقدية (ذمم دائنة / الشركة القابضة س) | |

٢. قيود أوراق العمل في نهاية العام ٢٠٠٣

| إلغاء المبيعات والمشتريات | | |
|---------------------------|------------------------------------|--|
| ٣٥٠٠٠ | من حـ/ المبيعات | |
| ٣٥٠٠٠ | إلى حـ/ المشتريات (تكلفة المبيعات) | |

ويلاحظ انه تم إلغاء كامل قيمة المبيعات والمشتريات التي حدثت خلال العام بين الشركتين وبالسعر الذي جرت فيه عملية البيع. إلغاء خسارة بيع البضاعة غير المتحققة يتم إجراء قيد أوراق عمل يتم من خلاله:

- إلغاء خسارة بيع البضاعة غير المتحقق والبالغ ٥٠٠٠ دينار.

٤.٢ - زيادة رصيد البضاعة المخفض بمقدار ٥٠٠٠ دينار.

وعليه يجري إثبات قيد أوراق العمل التالي:

| | | |
|--|------|---|
| إلغاء الخسارة غير المتحققة وزيادة قيمة المخزون في نهاية عام ٢٠٠٣ | | |
| ٥٠٠٠ | | من -/ مخزون آخر المدة (ميزانية) |
| | ٥٠٠٠ | إلى -/ تكلفة المبيعات (مخزون آخر المدة / دخل) |

وبترحيل الطرف المدين في القيد أعلاه إلى عامود التسويات في الميزانية الموحدة يتم زيادة مخزون آخر المدة في الميزانية الموحدة لإظهار البضاعة بتكلفتها الأصلية (٣٥٠٠٠ + ٥٠٠٠ = ٤٠٠٠٠ دينار).

أما الطرف الدائن في القيد فيتم من خلاله تخفيض تكلفة المبيعات مما ينتج عنه زيادة لمجمل الربح وبالتالي صافي الربح الموحد، أي إلغاء الخسارة غير المتحققة.

٤.٣ احتساب حق القابضة بربح التابعة للعام ٢٠٠٣:

عند احتساب حصة القابضة بربح التابعة، وفي حالة كون عملية بيع البضاعة من القابضة للتابعة، فإن كامل خسارة البيع غير المتحققة تضاف إلى حصة القابضة بأرباح التابعة ولا يتأثر حق الأقلية بذلك.

وعليه سيظهر حق القابضة بربح التابعة للعام ٢٠٠٣ على النحو التالي:

| | |
|---|--|
| جدول احتساب حصة القابضة بربح التابعة للعام ٢٠٠٣ | |
| ٦٤٠٠٠ | إجمالي حصة القابضة بربح التابعة (٨٠٠٠٠٠ × ٨٠%) |
| ٥٠٠٠ | يضاف خسارة بيع بضاعة غير متحققة |
| ٦٩٠٠٠ | صافي حصة القابضة بربح التابعة |

وتقوم الشركة القابضة من بإثبات حصتها بربح التابعة بالقيد التالي:

| | | |
|--|-------|---|
| قيد إثبات حصة القابضة بربح التابعة للعام ٢٠٠٣: | | |
| ٦٩٠٠٠ | | من -/ الاستثمار في الشركة التابعة من |
| | ٦٩٠٠٠ | إلى -/ أرباح الاستثمار في الشركة التابعة من |

٤. احتساب حقي الأقلية بربح التابعة للعام ٢٠٠٣:

كما سبق وبينا، فإن حصة الأقلية بربح التابعة لا يتأثر بأرباح او خسائر بيع الأصول غير المتحققة والناجمة عن العمليات المتبادلة بين الشركة القابضة والشركة التابعة فسي حالة كون عملية البيع تمت من القابضة إلى التابعة. وعليه فإن حصة الأقلية بربح التابعة تساوي = $80000 \times 20\% = 16000$ دينار.

معالجة خسارة بيع البضاعة غير المتحققة في السنة التالية لسنة البيع

(٢٠٠٤) والتي تم فيها بيع البضاعة لأطراف خارجية

يتم تدوير خسارة بيع البضاعة غير المتحققة في العام ٢٠٠٣ إلى السنة التالية ٢٠٠٤، وبما انه تم بيع البضاعة بالكامل خلال العام ٢٠٠٤ لأطراف خارجية فيتم في هذا العام (٢٠٠٤) الاعتراف بهذه الخسارة. وبالرجوع إلى المثال الخاص بالشركة س والشركة ص أعلاه، يتم في نهاية عام ٢٠٠٤ وعند إعداد القوائم المالية الموحدة ما يلي:

(أ) - إثبات خسارة بيع البضاعة المتحققة

يجري إثبات قيد أوراق العمل التالي للاعتراف بالخسارة المتحققة من عملية بيع البضاعة لأطراف خارجية:

| إثبات الخسارة المتحققة الناتج عن عملية بيع البضاعة لأطراف خارجية | | |
|--|------|------|
| من حـ/ تكلفة المبيعات (مخزون أول المدة / دخل) | | ٥٠٠٠ |
| إلى حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة من | ٥٠٠٠ | |

وتبرحيل القيد أعلاه إلى عمود التسويات في القوائم الموحدة ينتج ما يلي:

- تم تخفيض حساب الاستثمار في الشركة التابعة من بمقدار ٥٠٠٠ دينار حيث يرحل المبلغ للطرف الدائن لحساب الاستثمار في الشركة التابعة من الظاهر بالميزانية، والسبب في تخفيض هذا الحساب يعود إلى أن حساب الاستثمار في الشركة التابعة من قد رحل من السنة السابقة مضمناً بمقدار خسارة بيع البضاعة غير المتحققة، نتيجة لإضافة لخسارة غير المتحققة إلى حصة القابضة بربح التابعة للعام ٢٠٠٣.

تم زيادة مخزون أول المدة والذي بدوره سيؤدي إلى زيادة تكلفة المبيعات بمقدار ٥٠٠٠ دينار، وهذا بدوره سيؤدي إلى تخفيض مجمل الربح وبالتالي تخفيض صافي الربح في قائمة الدخل الموحدة، مما ينتج عنه الاعتراف بقيمة الخسارة المتحققة من عملية بيع البضاعة لأطراف خارجية والمؤجل من العام السابق ٢٠٠٣. من جهة أخرى، فإن قيمة مخزون آخر المدة في عام ٢٠٠٣ والظاهر لدى الشركة التابعة والبالغ ٣٥٠٠٠ دينار سيدور للعام ٢٠٠٤ كمخزون أول المدة مما سيترتب عليه تخفيض مخزون أول المدة الظاهرة بقائمة دخل التابعة، وهذا بدوره يتطلب ضرورة زيادته إلى ٤٠٠٠٠ دينار لإظهاره بالقيمة الأصلية.

(ب) - احتساب حق القابضة بربح التابعة للعام ٢٠٠٤:

عند احتساب حصة القابضة بربح التابعة للعام ٢٠٠٤ يتم طرح خسارة بيع البضاعة المتحققة والمؤجل من العام السابق ٢٠٠٣. وعليه سيظهر حق القابضة بربح التابعة للعام ٢٠٠٤ على النحو التالي:

| جدول احتساب حصة القابضة بربح التابعة للعام ٢٠٠٤ | |
|---|--------|
| إجمالي حصة القابضة بربح التابعة (١٠٠٠٠٠ × ٨٠%) | ٨٠٠٠٠ |
| يطرح خسارة بيع بضاعة متحققة | (٥٠٠٠) |
| صافي حصة القابضة بربح التابعة | ٧٥٠٠٠ |

وتقوم الشركة القابضة بـ إثبات حصتها بربح التابعة بالقيد التالي:

| قيد إثبات حصة القابضة بربح التابعة للعام ٢٠٠٤: | |
|--|-------|
| من حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة حـ | ٧٥٠٠٠ |
| إلى حـ/ أرباح الاستثمار في الشركة التابعة حـ | ٧٥٠٠٠ |

(ج) - احتساب حقي الأقلية بربح التابعة للعام ٢٠٠٤:

بما أن حصة الأقلية بربح التابعة لم يتأثر بخسارة بيع البضاعة غير المتحققة للعام ٢٠٠٣، فإن حصة الأقلية بربح التابعة للعام ٢٠٠٤ لن يتأثر أيضاً، وبالتالي يتم احتساب حصة الأقلية بربح التابعة للعام ٢٠٠٤ على النحو التالي:

$$100000 \times 20\% = 20000 \text{ دينار.}$$

البيع من القابضة للتابعة مع بقاء جزء من البضاعة

Downstream and Only a Portion of Inventory Remains Sales

تم في الأجزاء السابقة شرح لكيفية معالجة بيع بضاعة من القابضة إلى التابعة مع افتراض عدم بيع أي جزء من تلك البضاعة بنفس سنة البيع إلى أطراف خارجية، إلا أن ما يحدث بالنسبة لعمليات بيع البضاعة في الواقع العملي أن تلك البضاعة تباع بشكل تدريجي وبيع جزء منها في الغالب بنفس الفترة التي تمت فيها عملية التبادل بين الشركة القابضة والتابعة.

وسنتم توضيح هذه الحالة من خلال المثال التوضيحي التالي:

مثال رقم (٣-٦)

تمتلك الشركة س ٨٠% من أسهم الشركة ص، وفي ١/٦/٢٠٠٢ باعت القابضة س بضاعة إلى التابعة ص بضاعة بسعر ٥٠٠٠٠ دينار، وقد لحقت تكافة البضاعة المباشرة على الشركة س ٤٠٠٠٠ دينار، وخلال السنة المالية ٢٠٠٣ تم بيع ٧٥% من تلك البضاعة لأطراف خارجية بسعر ٤٥٠٠٠ دينار. خلال العام ٢٠٠٤ باعت الشركة ص ١٥% من البضاعة المشتراه من س لأطراف خارجية بسعر ٢٥٠٠٠ دينار، وتسم في العام ٢٠٠٥ ببيع باقي البضاعة لأطراف خارجية بسعر ١٠٠٠٠ دينار. حققت الشركة التابعة ص صافي ربح للأعوام ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥ على التوالي ٨٠٠٠٠ دينار، و ١٠٠٠٠٠ دينار و ٦٠٠٠٠٠ دينار ولم تعلن عن أية توزيعات أرباح.

المطلوب: بيان أثر ما سبق على إعداد القوائم المالية الموحدة للأعوام ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤

١. بيانات عملية بيع البضاعة في دفاتر كل من البائعة (القابضة) والمشتري (التابعة):

| دفاتر القابضة (٢٠٠٣/٦/١) | | |
|---|-------|-------|
| من حـ/ النقدية (نم مدينة/ الشركة التابعة ص) | | ٥٠٠٠٠ |
| إلى حـ/ المبيعات | ٥٠٠٠٠ | |

| دفاتر التابعة (٢٠٠٣/٦/١) | | |
|---|-------|-------|
| من حـ/ المشتريات | | ٥٠٠٠٠ |
| إلى حـ/ النقدية (نم دائنة / الشركة القابضة س) | ٥٠٠٠٠ | |

٢. قيود أوراق العمل في نهاية العام ٢٠٠٣

| إلغاء المبيعات والمشتريات | | |
|------------------------------------|-------|-------|
| من حـ/ المبيعات | | ٥٠٠٠٠ |
| إلى حـ/ المشتريات (تكلفة المبيعات) | ٥٠٠٠٠ | |

ويلاحظ انه تم إلغاء كامل قيمة المبيعات والمشتريات التي حدثت خلال العام بين الشركتين، على الرغم من أن جزء من تلك البضاعة قد تم بيعه لأطراف خارجية خلال العام ٢٠٠٣. وتفسير ذلك يتمثل في أن الشركة القابضة أظهرت في سجلاتها وقوائمها المالية مبيعات تبلغ ٥٠٠٠٠ دينار، ونظراً لأن هذه البضاعة سيتم بيعها في النهاية من قبل التابعة لأطراف خارجية وبالتالي إثباتها كمبيعات التابعة فان ذلك سيؤدي إلى تضخيم المبيعات عند إعداد القوائم الموحدة، لذا فان أسس القوائم الموحدة تقتضي أن يتم تخفيض هذه المبيعات بمقدار المبيعات التي تمت بين الشركتين لتتلافى تضخيم قيمة المبيعات في القوائم الموحدة كون هذه المبيعات لا تتعدى انتقال البضاعة داخلياً بين الشركتين. وبشكل مشابه، فان وجود مشتريات لدى التابعة من قبل الشركة القابضة سيؤدي إلى تضخيم المشتريات في قائمة الدخل الموحدة، مما يتطلب استيفاض قيمة المشتريات الموحدة بمقدار مشتريات التابعة عن القابضة.

إلغاء أرباح بيع البضاعة غير المتحققة

بما أن جزء من تلك البضاعة (٧٥%) قد تم بيعه خلال العام ٢٠٠٣ لأطراف خارجية، فإن الربح غير المتحقق سيمثل ٢٥% فقط من الأرباح الكلية التي حققتها القابضة من عملية البيع والبالغة ١٠٠٠٠٠ دينار. كما أن قيمة البضاعة المتبقية لدى التابعة في نهاية عام ٢٠٠٣ من تلك المشتراة من القابضة ستمثل ٢٥% من البضاعة الكلية، لذا ستظهر تلك البضاعة لدى التابعة بقيمة مضخمة عن تكلفتها الأصلية بمقدار ٢٥٠٠ دينار (١٠٠٠٠٠ × ٢٥%).

وعليه يتوجب إجراء قيد أوراق عمل يتم من خلاله:

- تخفيض ربح بيع البضاعة غير المتحقق والبالغ ٢٥٠٠ دينار.

- تخفيض رصيد البضاعة المضخم بمقدار ٢٥٠٠ دينار.

وعليه يجري إثبات قيد أوراق العمل التالي:

| إلغاء الربح غير المتحقق وتخفيض المخزون في نهاية عام ٢٠٠٣ | | |
|--|---|------|
| ٢٥٠٠ | من حـ/ تكلفة المبيعات (مخزون آخر المدة / دخل) | |
| | إلى حـ/ مخزون آخر المدة (ميزانية) | ٢٥٠٠ |

وبترحيل الطرف المدين في القيد أعلاه إلى عامود التسويات في قائمة الشغل الموحدة، يتم زيادة تكلفة المبيعات مما ينتج عنه تخفيض لمجمل الربح وبالتالي صافي الربح الموحد.

أما الطرف الدائن في القيد فيتم من خلاله تخفيض مخزون آخر المدة فسي الميزانية الموحدة لإظهار البضاعة بتكلفتها الأصلية (١٢٥٠٠ - ٢٥٠٠ = ١٠٠٠٠٠ دينار).

٣. احتساب حق القابضة بربح التابعة للعام ٢٠٠٣:

عند احتساب حصة القابضة بربح التابعة يتختم من حصة القابضة بأرباح التابعة الربح غير المتحقق والبالغ في هذه الحالة ٢٥٠٠ دينار.

وعليه سيظهر حق القابضة بربح التابعة للعام ٢٠٠٣ على النحو التالي:

| جدول احتساب حصة القابضة بربح التابعة للعام ٢٠٠٣ | |
|---|----------|
| إجمالي حصة القابضة بربح التابعة (٨٠.٠٠٠ × ٨٠%) | ٦٤.٠٠٠ |
| يطرح أرباح بيع بضاعة غير متحققة | (٢٥.٠٠٠) |
| صافي حصة القابضة بربح التابعة | ٦١٥.٠٠٠ |

وتقوم الشركة القابضة س بإثبات حصتها بربح التابعة بالقيد التالي:

| قيد إثبات حصة القابضة بربح التابعة للعام ٢٠٠٣: | | |
|--|---------|---------|
| من حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة ص | | ٦١٥.٠٠٠ |
| إلى حـ/ أرباح الاستثمار في الشركة التابعة ص | ٦١٥.٠٠٠ | |

٤. احتساب حق الأقلية بربح التابعة للعام ٢٠٠٣:

كما سبق وبيننا، فإن حصة الأقلية بربح التابعة لا يتأثر بأرباح أو خسائر بيع الأصول غير المتحققة والناجمة عن العمليات المتبادلة بين الشركة القابضة والشركة التابعة في حالة كون عملية البيع تمت من القابضة إلى التابعة، وعليه فإن حصة الأقلية بربح التابعة تساوي $٨٠.٠٠٠ \times ٢٠\% = ١٦.٠٠٠$ دينار.

معالجة أرباح بيع البضاعة المتحققة في السنة التالية لسنة البيع (٢٠٠٤)
يتم تسوية أرباح بيع البضاعة غير المتحققة في العام ٢٠٠٣ والبالغة ٢٥٠٠ دينار إلى السنة التالية ٢٠٠٤، وبما أن ١٥% من البضاعة قد تم بيعه خلال العام ٢٠٠٤ لأطراف خارجية فيتم في هذا العام (٢٠٠٤) الاعتراف بربح يبلغ ١٥٠٠ دينار (١٠٠.٠٠٠ × ١٥%)، ويدور باقي الربح غير المتحقق والبالغ ١٠٠٠ دينار للعام ٢٠٠٥، وبالرجوع إلى المثال السابق بالشركة س والشركة من أعلاه، يتم في نهاية عام ٢٠٠٤ وعند إعداد القوائم المالية الموحدة ما يلي:

إثبات أرباح بيع البضاعة المتحققة

يجري إثبات قيد أوراق العمل التالي لتدوير رصيد الربح خيسر المتحقق من السنة السابقة:

| | | |
|---|---|--|
| (١) - إثبات رصيد الربح غير المتحقق المدور من السنة ٢٠٠٣ | | |
| ٢٥٠٠ | من حـ / الاستثمار في الشركة التابعة ص | |
| ٢٥٠٠ | إلى حـ / تكلفة المبيعات (مخزون أول المدة / دخل) | |

ويترحيل القيد أعلاه إلى عمود التسويات في القوائم الموحدة ينتج ما يلي:

- تم زيادة حساب الاستثمار في الشركة التابعة ص بمقدار ٢٥٠٠ دينار حيث يرحل للطرف المدين لحساب الاستثمار في الشركة التابعة ص الظاهر بالميزانية، والسبب في زيادة هذا الحساب يعود إلى أن حساب الاستثمار في الشركة التابعة ص قد رحل من السنة السابقة مخفضاً بمقدار ربح بيع البضاعة غير المتحقق، نتيجة لطرح الربح غير المتحقق من حصة القابضة بربح التابعة للعام ٢٠٠٣.

- تم تخفيض مخزون أول المدة والذي بدوره سيؤدي إلى تخفيض تكلفة المبيعات بمقدار ٢٥٠٠ دينار، مما سيؤدي إلى زيادة مجمل الربح وبالتالي زيادة صافي الربح في قائمة الدخل الموحدة، مما ينتج عنه الاعتراف بقيمة الربح المتحقق من عملية بيع البضاعة لأطراف خارجية والموجّل من العام السابق ٢٠٠٣. من جهة أخرى، فإن قيمة مخزون آخر المدة في عام ٢٠٠٣ والظاهر لدى الشركة التابعة والبالغ ١٢٥٠٠ دينار سيُدور للعام ٢٠٠٤ كمخزون أول المسددة مما سيترتب عليه تضخيم مخزون أول المدة الظاهرة بقائمة دخل التابعة، وهذا بدوره يتطلب ضرورة تخفيضه إلى ١٠٠٠٠ دينار لإظهاره بالقيمة الأصلية.

أما بالنسبة لرصيد ربح بيع البضاعة غير المتحقق في نهاية عام ٢٠٠٤ والبالغ ١٠٠٠ دينار فيجري معالجته بالقيد التالي:

(ب) إثبات الربح غير المتحقق وتخفيض المخزون في نهاية عام ٢٠٠٤

| | |
|------|---|
| ١٠٠٠ | من حـ/ تكلفة المبيعات (مخزون آخر المدة / دخل) |
| ١٠٠٠ | إلى حـ/ مخزون آخر المدة (ميزانية) |

ويلاحظ أن تكلفة المبيعات قد خفضت بالقيود رقم ٦ (أ) بمقدار ٢٥٠٠ دينار وتم زيادتها بالقيود رقم ٦ (ب) بقيمة ١٠٠٠ دينار، مما يؤدي بالصافي إلى تخفيض تكلفة المبيعات بمقدار ١٥٠٠ دينار (٢٥٠٠ - ١٠٠٠)، مما يعني زيادة مجمل الربح وصافي الربح بمبلغ ١٥٠٠ دينار، وهذه بدوره سيؤدي إلى الاعتراف بالربح المتحقق والبالغ ١٥٠٠ دينار.

احتساب حق القابضة بربح التابعة للعام ٢٠٠٤:

عند احتساب حصة القابضة بربح التابعة للعام ٢٠٠٤ يتم إضافة أرباح بيع البضاعة المتحققة والمؤجل من العام السابق ٢٠٠٣.

وعليه سيظهر حق القابضة بربح التابعة للعام ٢٠٠٤ على النحو التالي:

| جدول احتساب حصة القابضة بربح التابعة للعام ٢٠٠٤ | |
|---|--|
| ٨٠٠٠٠ | إجمالي حصة القابضة بربح التابعة (١٠٠٠٠٠ × ٨٠%) |
| ١٥٠٠ | يضاف أرباح بيع بضاعة متحققة |
| ٨١٥٠٠ | صافي حصة القابضة بربح التابعة |

وتقوم الشركة القابضة من إثبات حصتها بربح التابعة بالقيود التالي:

تجديد إثبات حصة القابضة بربح التابعة للعام ٢٠٠٤:

| | |
|-------|--|
| ٨١٥٠٠ | من حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة من |
| ٨١٥٠٠ | إلى حـ/ أرباح الاستثمار في الشركة التابعة من |

احتساب حق الأقلية بربح التابعة للعام ٢٠٠٤:

بما أن حصة الأقلية بربح التابعة لم يتأثر بأرباح بيع البضاعة غير المتحققة للعام ٢٠٠٣، فإن حصة الأقلية بربح التابعة للعام ٢٠٠٤ لن يتأثر أيضاً، وبالتالي يتم احتساب حصة الأقلية بربح التابعة للعام ٢٠٠٤ على النحو التالي:

$100000 \times 20\% = 20000$ دينار.

معالجة باقي الأرباح بيع البضاعة المتحققة في العام ٢٠٠٥

يتم تدوير باقي رصيد أرباح بيع البضاعة غير المتحقق في العام ٢٠٠٤ والبالغة ١٠٠٠ دينار إلى السنة التالية ٢٠٠٥، وبما أن باقي البضاعة قد تم بيعه خلال العام ٢٠٠٥ لأطراف خارجية فيتم في هذا العام (٢٠٠٥) الاعتراف بربح يبلغ ١٠٠٠ دينار ($100000 \times 10\%$). ويتم في نهاية عام ٢٠٠٥ وعند إعداد القوائم المالية الموحدة ما يلي:

إثبات أرباح بيع البضاعة المتحققة

يجري إثبات قيد أوراق العمل التالي للاعتراف بالربح المتحقق من عملية بيع البضاعة لأطراف خارجية:

| إثبات الربح المتحقق الناتج عن عملية بيع البضاعة لأطراف خارجية | | |
|---|------|------|
| من حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة ص | | ١٠٠٠ |
| إلى حـ/ تكلفة المبيعات (مخزون أول المدة / دخل) | ١٠٠٠ | |

ويتم ترحيل القيد أعلاه إلى عامود التسويات في القوائم الموحدة.

احتساب حق القابضة بربح التابعة للعام ٢٠٠٥:

عند احتساب حصة القابضة بربح التابعة للعام ٢٠٠٥ يتم إضافة أرباح بيع البضاعة المتحققة خلال العام ٢٠٠٥ والمؤجل من العام السابق ٢٠٠٤.

وعليه سيظهر حق القابضة بربح التابعة للعام ٢٠٠٥ على النحو التالي:

| جدول احتساب حصة القابضة بربح التابعة للعام ٢٠٠٥ | |
|---|-------|
| إجمالي حصة القابضة بربح التابعة ($60000 \times 80\%$) | ٤٨٠٠٠ |
| يضاف أرباح بيع بضاعة متحققة | ١٠٠٠ |
| صافي حصة القابضة بربح التابعة | ٤٩٠٠٠ |

وتقوم الشركة القابضة من بيانات حصتها بربح التابعة بالتدبير التالي:

| قيد إثبات حصة القابضة ببيع التابعة للعام ٢٠٠٥: | | |
|--|-------|-------|
| من حـ / الاستثمار في الشركة التابعة ص | | ٤٩٠٠٠ |
| إلى حـ / أرباح الاستثمار في الشركة التابعة ص | ٤٩٠٠٠ | |

احتساب حقي الأقلية ببيع التابعة للعام ٢٠٠٥:

لا يتأثر حصة الأقلية ببيع التابعة بأرباح بيع البضاعة المتحققة خلال العام ٢٠٠٥، وبالتالي يتم احتساب حصة الأقلية ببيع التابعة للعام ٢٠٠٥ على النحو التالي:
 $60000 \times 20\% = 12000$ دينار.

عمليات بيع بضاعة من التابعة للقابضة Intercompany Inventory Transfers - Upstream Sales

في حالة حدوث عمليات بيع بضاعة من التابعة إلى القابضة، فإن الإجراءات المتبعة عند إعداد القوائم الموحدة في هذه الحالة تشابه إلى حد كبير ما تم شرحه في حالة كون البيع من القابضة للتابعة، مع وجود اختلافين في هذه الحالة هما:

١. في حالة كون بيع البضاعة تم من التابعة للقابضة، فإن معالجة ربح البيع غير المتحقق والربح المتحقق عند بيع البضاعة لأطراف خارجية، يتم عن طريق تحميل القابضة جزء من هذا الربح بنسبة تملكها وذلك بطرح الربح غير المتحقق من حصة القابضة ببيع التابعة وإضافة الربح المتحقق. أما حصة الأقلية بالربح فيتم تحميله بالباقي، أي بنسبة تملك الأقلية عند احتساب حقي الأقلية ببيع التابعة.
٢. بالنسبة لقبود أوراق العمل تبقى كما هي في حالة كون البيع من التابعة للقابضة، باستثناء استبدال حساب الاستثمار في الشركة التابعة ص بحساب الأرباح المؤجلة عند إجراء القيد الخاص برصيد مخزون أول المدة، حيث يصبح القيد على النحو التالي:

| | | |
|---|-----|-----|
| من حمـ/ أرباح محتجزة (للتابعة) | xxx | xxx |
| إلى حمـ/ تكلفة المبيعات (مخزون أول المدة / دخل) | | |

مثال رقم (٤-٦)

تمتلك الشركة س ٨٠% من أسهم الشركة ص، وفي ١٥/٩/٢٠٠٣ باعت التابعة ص إلى القابضة س بضاعة بسعر ٨٠٠٠٠ دينار، وقد بلغت تكلفة البضاعة على الشركة ص ٦٥٠٠٠ دينار، وخلال السنة المالية ٢٠٠٣ تم بيع ٦٠% من تلك البضاعة لأطراف خارجية بسعر ٤٥٠٠٠ دينار. خلال العام ٢٠٠٤ باعت الشركة س ٣٠% من البضاعة لأطراف خارجية بسعر ٣٠٠٠٠ دينار، وتم في العام ٢٠٠٥ بيع باقي البضاعة لأطراف خارجية بسعر ١٢٠٠٠ دينار. حققت الشركة التابعة ص صافي ربح للأعوام ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥ على التوالي ٨٠٠٠٠ دينار، و ١٠٠٠٠٠ دينار و ٦٠٠٠٠ دينار ولم تعلن عن أية توزيعات أرباح.

المطلوب:

١. احتساب حصة القابضة بربح التابعة للأعوام ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.
٢. احتساب حق الأقلية بربح التابعة للأعوام ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.
٣. إثبات قيود أوراق العمل الخاصة بالبضاعة أعلاه للأعوام ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.

حل مثال رقم (٤-٦)

١. حصة القابضة بربح التابعة:

| جدول احتساب حصة القابضة بربح التابعة | ٢٠٠٥ | ٢٠٠٤ | ٢٠٠٣ |
|--------------------------------------|-------|-------|---------|
| إجمالي حصة القابضة بربح التابعة (أ) | ٤٨٠٠٠ | ٨٠٠٠٠ | ٦٤٠٠٠ |
| يطرح أرباح بيع بضاعة غير متحققة (ب) | | | (٤٨٠٠٠) |
| يضاف أرباح بيع بضاعة متحققة (ج) | ١٢٠٠ | ٣٦٠٠ | |
| صافي حصة القابضة بربح التابعة | ٤٩٢٠٠ | ٨٣٦٠٠ | ٥٩٢٠٠ |

إيضاحات الحل:

أ- تم استخراج إجمالي حصة القابضة بربح التابعة لكل عام من الأعوام الثلاثة عن طريق ضرب صافي ربح التابعة بنسبة تملك القابضة.

ب- حققت التابعة ربح يبلغ ١٥٠٠٠ دينار من عملية بيع البضاعة للقابضة، وبما أن ٦٠% من تلك البضاعة قد تم بيعه خلال العام ٢٠٠٣ لأطراف خارجية فإن الربح غير المتحقق في نهاية عام ٢٠٠٣ يتمثل في الجزء الخاص بالبضاعة غير المباعة والذي يشكل ٤٠%، وعليه فإن مقدار الربح غير المتحقق في نهاية عام ٢٠٠٣ سيبلغ ٦٠٠٠ دينار (٤٠% × ١٥٠٠٠). وبما أن عملية بيع البضاعة قد تمت من التابعة للقابضة فإن القابضة ستحمل جزء من ذلك الربح غير المتحقق وبنسبة تملكها للتابعة، أما باقي الربح فسيتم تحميله للأقلية وكما سنرى من خلال حل المطلوب رقم (٢). وبناء عليه فإن الربح غير المتحقق والذي تم تخفيضه من حصة القابضة بربح التابعة للعام ٢٠٠٣ يبلغ ٤٨٠٠ دينار (٦٠٠٠ × ٨٠%).

ج- تم إضافة الربح المتحقق في العام ٢٠٠٤ والبالغ ٣٦٠٠ دينار وهي تمثل ما يخص الشركة القابضة من ذلك الربح. وتم في العام ٢٠٠٥ الاعتراف بباقي الربح غير المتحقق والخاص بحصة القابضة والبالغ ١٢٠٠ دينار.

وتقوم الشركة القابضة بـ إثبات حصتها بربح التابعة بالقيد التالي:

| | قيد إثبات حصة القابضة بربح التابعة: | | |
|--|-------------------------------------|-------|-------|
| | ٢٠٠٥ | ٢٠٠٤ | ٢٠٠٣ |
| من حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة حـ | ٤٩٢٠٠ | ٨٣٦٠٠ | ٥٩٢٠٠ |
| إلى حـ/ أرباح الاستثمار في الشركة التابعة حـ | ٤٩٢٠٠ | ٨٣٦٠٠ | ٥٩٢٠٠ |

٢. حق الأقلية بربح التابعة:

| جدول احتساب حصة الأقلية بربح التابعة | | | |
|--------------------------------------|-------|-------|--------|
| | ٢٠٠٥ | ٢٠٠٤ | ٢٠٠٣ |
| إجمالي حصة الأقلية بربح التابعة | ١٢٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ | ١٦٠٠٠ |
| يطرح أرباح بيع بضاعة غير متحققة | | | (١٢٠٠) |
| يضاف أرباح بيع بضاعة متحققة | ٣٠٠ | ٩٠٠ | |
| صافي حصة الأقلية بربح التابعة | ١٢٣٠٠ | ٢٠٩٠٠ | ١٤٨٠٠ |

ويلاحظ أن حصة الأقلية بربح التابعة قد حسبت بنفس الأسلوب المستخدم في احتساب حصة القابضة بربح التابعة مع مراعاة لنسبة تملك الأقلية في أسهم التابعة والبالغة ٢٠%.

٣. (أ) قيود أوراق العمل في نهاية العام ٢٠٠٣

| إلغاء المبيعات والمشتريات | | |
|------------------------------------|-------|-------|
| من حـ/ المبيعات | | ٨٠٠٠٠ |
| إلى حـ/ المشتريات (تكلفة المبيعات) | ٨٠٠٠٠ | |

ويلاحظ انه تم إلغاء كامل قيمة المبيعات والمشتريات التي حدثت خلال العام بسين الشركتين، على الرغم من أن جزء من تلك البضاعة قد تم بيعه لأطراف خارجية. وهذا الإجراء مشابه لما تم إتباعه في حالة بيع البضاعة من القابضة للتابعة.

٣. (ب) إلغاء أرباح بيع البضاعة غير المتحققة

بما أن جزء من تلك البضاعة (٦٠%) قد تم بيعه خلال العام ٢٠٠٣ لأطراف خارجية، فإن الربح غير المتحقق سيمثل ٤٠% فقط من الأرباح الكلية التي حققتها التابعة من عملية البيع والبالغة ١٥٠٠٠ دينار. كما أن قيمة البضاعة المتبقية لدى القابضة في نهاية عام ٢٠٠٣ من تلك المشتراة من التابعة ستمثل ٤٠% من البضاعة الكلية، إذا استظهرت تلك البضاعة لدى القابضة بقيمة مضافة عن تكلفتها الأصلية بمقدار ٦٠٠ دينار (١٥٠٠٠ × ٤٠%).

وعليه يتوجب إجراء قيد (أوراق عمل) يتم من خلاله:

- تخفيض ربح بيع البضاعة غير المتحقق والبالغ ٦٠٠٠ دينار.
- تخفيض رصيد البضاعة المضخم بمقدار ٦٠٠٠ دينار.

وعليه يكون يجري إثبات قيد أوراق العمل التالي:

| إلغاء الربح غير المتحقق وتخفيض المخزون في نهاية عام ٢٠٠٣ | | |
|--|------|---|
| ٦٠٠٠ | | من حـ/ تكلفة المبيعات (مخزون آخر المدة / دخل) |
| | ٦٠٠٠ | إلى حـ/ مخزون آخر المدة (ميزانية) |

وبتسجيل الطرف المدين في القيد أعلاه إلى عامود التسويات في قائمة الدخل الموحدة، يتم زيادة تكلفة المبيعات مما ينتج عنه تخفيض لمجمل الربح وبالتالي صافي الربح الموحد.

أما الطرف الدائن في القيد فيتم من خلاله تخفيض مخزون آخر المدة في الميزانية الموحدة لإظهار البضاعة بتكلفتها الأصلية (٣٢٠٠٠ - ٦٠٠٠ = ٢٦٠٠٠ دينار).

٣.٢ (ج) معالجة أرباح بيع البضاعة المتحققة في السنة التالية لسنة البيع (٢٠٠٤)

يتم تدوير أرباح بيع البضاعة غير المتحققة في العام ٢٠٠٣ والبالغة ٦٠٠٠ دينار إلى السنة التالية ٢٠٠٤، حيث يجري إثبات القيد التالي:

| تدوير رصيد الربح غير المتحقق من السنة الماضية | | |
|---|------|--|
| ٦٠٠٠ | | من حـ/ أرباح محتجزة (للتابعة) |
| | ٦٠٠٠ | إلى حـ/ تكلفة المبيعات (مخزون أول المدة / دخل) |

ويلاحظ أن الطرف المدين بالقيد هو حساب أرباح محتجزة بدلاً من حساب الاستثمار في الشركة التابعة من وذلك نظراً لأن عملية البيع تمت من التابعة للقابضة. ويمكن تبرير ذلك بأن ربح بيع البضاعة قد ثبت في دفاتر التابعة مما ضمن من الأرباح لديها خلال العام ٢٠٠٣ والذي بدوره انعكس على الأرباح المدورة لديها.

وبما انه تم بيع ٣٠% من البضاعة خلال العام ٢٠٠٤ لأطراف خارجية فيتم الاعتراف بالأرباح المتحققة من عملية البيع والبالغة ٤٥٠٠ دينار، حيث يجري إثبات قيد أوراق العمل بباقي رصيد الربح غير المتحقق في نهاية عام ٢٠٠٤ والبالغ ١٥٠٠ دينار:

| إلغاء الربح غير المتحقق وتخفيض المخزون في نهاية عام ٢٠٠٤ | | |
|--|------|--|
| ١٥٠٠ | | من حـ / تكلفة المبيعات (مخزون آخر المدة / دخل) |
| | ١٥٠٠ | إلى حـ / مخزون آخر المدة (ميزانية) |

٣(د) - معالجة باقي أرباح بيع البضاعة في العام ٢٠٠٥

يتم تدوير باقي رصيد أرباح بيع البضاعة غير المتحققة في العام ٢٠٠٤ والبالغة ١٥٠٠ دينار إلى السنة التالية ٢٠٠٥، وبما أن باقي البضاعة قد تم بيعه خلال العام ٢٠٠٥ لأطراف خارجية فيتم في هذا العام (٢٠٠٥) الاعتراف بربح يبلغ ١٥٠٠ دينار (١٥٠٠٠ × ١٠%) . ويتم في نهاية عام ٢٠٠٥ وعند إعداد القوائم المالية الموحدة إثبات قيد أوراق العمل التالي للاعتراف بالربح المتحقق من عملية بيع البضاعة لأطراف خارجية:

| إثبات الربح المتحقق الناتج عن عملية بيع البضاعة لأطراف خارجية | | |
|---|------|---|
| ١٥٠٠ | | من حـ / أرباح محتجزة (لتابعة) |
| | ١٥٠٠ | إلى حـ / تكلفة المبيعات (مخزون أول المدة / دخل) |

مثال شامل

في ١/١/٢٠٠٣ اشترت الشركة ب ٨٠% من أسهم الشركة ص بسعر ١٩٠٠٠٠ دينار، وكانت القيمة الدفترية والسوقية لأصول والتزامات التابعة متساوية، وقد بلشت حسابي القيمة الدفترية لأصول التابعة عند الشراء ٢٠٠٠٠٠ دينار، وتم احتساب الفرق بين حسابي أصول التابعة وتكلفة شراء أسهمها شهرة سيتم إطفاءها على مسدات ١٠ سنوات بالتساوي.

حققت الشركة التابعة صافي ربح للعام ٢٠٠٣ يبلغ ٦٠٠٠٠٠ دينار وللعام ٢٠٠٤ ٧٠٠٠٠٠ دينار، وبلغت توزيعات أرباح التابعة للعام ٢٠٠٣ مبلغ ٤٠٠٠٠٠ دينار وللعام ٢٠٠٤ مبلغ ٥٠٠٠٠٠ دينار.

قامت الشركة الفابضة خلال العام ٢٠٠٣ و العام ٢٠٠٤ ببيع بضاعة إلى الشركة التابعة تفاصيلها على النحو التالي:

| البيان | ٢٠٠٤ | ٢٠٠٣ |
|---------------------------------|---------|---------|
| سعر بيع البضاعة | ١٠٠٠٠٠ | ٨٠٠٠٠ |
| تكلفة البضاعة | (٧٠٠٠٠) | (٦٠٠٠٠) |
| مجمل الربح | ٣٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ |
| البضاعة المتبقية في نهاية العام | ٢٠٠٠٠ | ١٦٠٠٠ |

وقد تم خلال العام ٢٠٠٤ بيع كامل البضاعة المتبقية في نهاية عام ٢٠٠٣ لأطراف خارجية.

ظهرت القوائم المالية للشركة الفابضة من والشركة التابعة من للعام ٢٠٠٤ على النحو التالي:

| قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في ٣١/١٢/٢٠٠٤ | | |
|--|-----------|-----------|
| البيان | الشركة من | الشركة من |
| المبيعات | ٨٠٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠٠ |
| - تكلفة المبيعات | ٦٠٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠٠ |
| مجمل الربح | ٢٠٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ |
| - مصاريف تشغيلية | ٥٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠ |
| صافي الربح | ١٥٠٠٠٠ | ٧٠٠٠٠ |
| أرباح الاستثمارات في التابعة | ٥١٠٠٠ | |
| صافي الربح العام | ٢٠١٠٠٠ | ٧٠٠٠٠ |

| قائمة الأرباح المحفوظ بها عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | |
|--|-----------|----------|
| البيان | الشركة س | الشركة ص |
| أرباح محتجزة ١/١ | ٢٤٠.٠٠٠ | ٧٥.٠٠٠ |
| + أرباح العام | ٢٠١.٠٠٠ | ٧٠.٠٠٠ |
| - توزيعات أرباح | (١٤٠.٠٠٠) | (٥٠.٠٠٠) |
| أرباح مستحقة ١٢/٣١ | ٣٠١.٠٠٠ | ٩٥.٠٠٠ |

| الميزانية العمومية كما هي في ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | |
|---|----------|----------|
| البيان | الشركة س | الشركة ص |
| نقدية | ٥٠.٠٠٠ | ١٠.٠٠٠ |
| نعم مدينة | ٢٤٠.٠٠٠ | ١٤٠.٠٠٠ |
| بضاعة | ١٢٥.٠٠٠ | ١٠٥.٠٠٠ |
| آلات ومعدات | ٨٠.٠٠٠ | ٤٠.٠٠٠ |
| - مجمع اهلاكات | (٤٥.٠٠٠) | (١٥.٠٠٠) |
| استثمارات في التابعة | ٢١٠.٠٠٠ | |
| شهرة | | |
| مجموع الأصول | ٦٦٠.٠٠٠ | ٢٨٠.٠٠٠ |
| دائنون | ١٠٩.٠٠٠ | ٤٠.٠٠٠ |
| حقوق الأقلية | | |
| رأس المال | ٢٠٠.٠٠٠ | ١٠٠.٠٠٠ |
| رأس المال الإضافي | ٥٠.٠٠٠ | ٤٥.٠٠٠ |
| أرباح محتجزة | ٣٠١.٠٠٠ | ٩٥.٠٠٠ |
| مجموع الالتزامات وحقوق الملكية | ٦٦٠.٠٠٠ | ٢٨٠.٠٠٠ |

المطلوب:

١. إعداد القوائم المالية الموحدة العام ٢٠٠٤.
٢. احتساب مقدار حصة الشركة القابضة في أرباح الشركة التابعة لعامي ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤.
٣. إثبات قيود أوراق العمل الخاصة بالبضاعة المباعة من القابضة إلى التابعة فسي ٢٠٠٤/١٢/٣١ عند إعداد القوائم الموحدة.
٤. احتساب حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة لعامي ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤.

حل المثال

| قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | | | | |
|--|--------|--------|-------------|-------------|---------------------------------|
| المفردة | دائن | مدين | الشركة ص | الشركة س | البيان |
| ١١٠٠٠٠٠ | | ١٠٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠٠ | ٨٠٠٠٠٠ | المبيعات |
| ٨٠٢٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ | ٦٠٠٠ | ٣٠٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠٠ | - تكلفة المبيعات |
| | ٤٠٠٠ | | | | |
| ٢٩٨٠٠٠ | | | ١٠٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠٠ | مجمل الربح |
| ٨٣٠٠٠ | | ٣٠٠٠ | ٣٠٠٠٠ | ٥٠٠٠٠ | - مصاريف تشغيلية |
| ٢١٥٠٠٠ | | | ٧٠٠٠٠ | ١٥٠٠٠٠ | صافي الربح |
| ... | | ٥١٠٠٠ | | ٥١٠٠٠ | أرباح الاستثمار في التابعة |
| ٢١٥٠٠٠ | | | ٧٠٠٠٠ | ٢٠١٠٠٠ | صافي الربح العام |
| (١٤٠٠٠) | | ١٤٠٠٠ | | | حصة الأقلية في أرباح التابعة |
| ٢٠١٠٠٠ | ١٠٤٠٠٠ | ١٧٤٠٠٠ | ٧٠٠٠٠ | ٢٠١٠٠٠ | صافي الربح |

| قائمة الأرباح المحتجزة عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | | | | |
|---|--------|--------|-------------|-------------|--------------------|
| الموعدة | دائن | مدين | الشركة ص | الشركة س | البيان |
| ٢٤٠٠٠٠ | | ٧٥٠٠٠ | ٧٥٠٠٠ | ٢٤٠٠٠٠ | أرباح محتجزة ١/١ |
| ٢٠١٠٠٠ | ١٠٤٠٠٠ | ١٧٤٠٠٠ | ٧٠٠٠٠ | ٢٠١٠٠٠ | + أرباح العام |
| (١٤٠٠٠٠) | ٤٠٠٠٠ | | (٥٠٠٠٠) | (١٤٠٠٠٠) | - توزيعات أرباح |
| | ١٠٠٠٠ | | | | |
| ٣٠١٠٠٠ | ١٥٤٠٠٠ | ٢٤٩٠٠٠ | ٩٥٠٠٠ | ٣٠١٠٠٠ | أرباح محتجزة ١٢/٣١ |

| الميزانية العمومية كما هي في ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | | | | |
|---|--------|-------|-------------|-------------|---------------|
| الموعدة | دائن | مدين | الشركة ص | الشركة س | البيان |
| ٦٠٠٠٠ | | | ١٠٠٠٠ | ٥٠٠٠٠ | نقدية |
| ٣٨٠٠٠٠ | | | ١٤٠٠٠٠ | ٢٤٠٠٠٠ | ذمم مدينة |
| ٢٢٤٠٠٠ | ٦٠٠٠ | | ١٠٥٠٠٠ | ١٢٥٠٠٠ | بضاعة |
| ١٢٠٠٠٠ | | | ٤٠٠٠٠ | ٨٠٠٠٠ | آلات ومعدات |
| (٦٠٠٠٠) | | | (١٥٠٠٠) | (٤٥٠٠٠) | - مجمع اهتلاك |
| ٠٠٠٠ | ١٩٩٠٠٠ | | | ٢١٠٠٠٠ | استثمارات فسي |
| | ١١٠٠٠ | | | | التابعة |
| ٢٤٠٠٠ | ٣٠٠٠ | ٢٧٠٠٠ | | | شهرة |
| ٧٤٨٠٠٠ | | | ٢٨٠٠٠٠ | ٦٦٠٠٠٠ | مجموع الأصول |

| | | | | | |
|--------|--------|--------|--------|--------|--------------------------------|
| ١٤٩٠٠٠ | | | ٤٠٠٠٠ | ١٠٩٠٠٠ | ذمم دائنة |
| ٤٨٠٠٠ | ٤٤٠٠٠ | | | | حقوق الأقلية |
| | ٤٠٠٠ | | | | |
| ٢٠٠٠٠٠ | | ١٠٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠٠ | رأس المال |
| ٥٠٠٠٠ | | ٤٥٠٠٠ | ٤٥٠٠٠ | ٥٠٠٠٠ | رأس المال الإضافي |
| ٣٠١٠٠٠ | ١٥٤٠٠٠ | ٢٤٩٠٠٠ | ٩٥٠٠٠ | ٣٠١٠٠٠ | أرباح محتجزة |
| ٧٤٨٠٠٠ | ٤٢١٠٠٠ | ٤٢١٠٠٠ | ٢٨٠٠٠٠ | ٦٦٠٠٠٠ | مجموع الائتمانات وحقوق الملكية |

إيضاحات العمل

مقدار الشهرة الناتجة عن شراء أسهم التابعة = تكلفة شراء أسهم الشركة التابعة ص -

(صافي القيمة العادلة لأصول الشركة التابعة ص × نسبة تمك الشركة القابضة)

$$= 190000 - (200000 \times 80\%) = 30000 \text{ دينار}$$

$$\text{القسط السنوي لإطفاء الشهرة} = 30000 \div 10 = 3000 \text{ دينار}$$

• تم تخفيض المبيعات وتكلفة المبيعات في القوائم الموحدة بمقدار ١٠٠٠٠٠٠ دينار

والتي تمثل قيمة البضاعة المباعة من القابضة للتابعة خلال المصام ٢٠٠٤، وذلك

بموجب قيد أوراق العمل التالي:

| | |
|--------|------------------------------------|
| ١٠٠٠٠٠ | من حـ/ المبيعات |
| ١٠٠٠٠٠ | إلى حـ/ المشتريات (تكلفة المبيعات) |

مقدار أرباح بيع البضاعة غير المتسقة في ٢٠٠٣/١٢/٣١

تبلغ نسبة محل ربح البضاعة المباعة من القابضة للتابعة خلال العام ٢٠٠٣ (٢٠٠٠٠)

÷ (٨٠٠٠٠) = ٢٥%، وبالتالي فإن قيمة الربح غير المتسقة في مخزون آخر المدة

$$\text{للعام ٢٠٠٣} = 16000 \times 25\% = 4000 \text{ دينار}$$

مقدار أرباح بيع البضاعة غير المتحققة في ٣١/١٢/٢٠٠٤

تبلغ نسبة محل ربح البضاعة المباعة من القابضة للتابعة خلال العام ٢٠٠٤ (٣٠٠٠٠٠) ÷ (١٠٠٠٠٠٠) = ٣٠%، وبالتالي فإن قيمة الربح غير المتحقق في مخزون آخر المدة للعام ٢٠٠٤ = ٣٠% × ٢٠٠٠٠٠ = ٦٠٠٠٠ دينار.

❖ يلاحظ انه تم تخفيض تكلفة المبيعات بمقدار ٤٠٠٠ دينار والتي تمثل مقدار الأرباح غير المتحققة والمدورة من السنة السابقة ٢٠٠٣، كما تم زيادة تكلفة المبيعات بمقدار ٦٠٠٠ دينار والتي تمثل الأرباح غير المتحققة في مخزون آخر المدة للعام ٢٠٠٤، وقد تم ذلك بموجب قيدين أوراق العمل التاليين:

| | |
|------|--|
| ٤٠٠٠ | من حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة ص |
| ٤٠٠٠ | إلى حـ/ تكلفة المبيعات (مخزون أول المدة) |

| | |
|------|---|
| ٦٠٠٠ | من حـ/ تكلفة المبيعات (مخزون آخر المدة / دخل) |
| ٦٠٠٠ | إلى حـ/ مخزون آخر المدة (ميزانية) |

٥ احتساب حصة القابضة بربح التابعة

| جدول احتساب حصة القابضة بربح التابعة | ٢٠٠٤ | ٢٠٠٣ |
|--------------------------------------|--------|--------|
| إجمالي حصة القابضة بربح التابعة | ٥٦٠٠٠ | ٤٨٠٠٠ |
| إطفاء الشهرة | (٣٠٠٠) | (٣٠٠٠) |
| يطرح أرباح بيع بضاعة غير متحققة | (٦٠٠٠) | (٤٠٠٠) |
| يضاف أرباح بيع بضاعة متحققة | ٤٠٠٠ | |
| صافي حصة القابضة بربح التابعة | ٥١٠٠٠ | ٤١٠٠٠ |

يلاحظ من الجدول أعلاه، ما يلي:

١- تم في العام ٢٠٠٣ طرح أرباح بيع البضاعة غير المتحققة وتم نسي المسام ٢٠٠٤ إضافة تلك الأرباح لحصة القابضة بربح التابعة نظراً لأن تلك البضاعة بيعت خلال

العام ٢٠٠٤ لأطراف خارجية. وبنفس الأسلوب تم طرح أرباح بيع البضاعة غير المتحققة في مخزون آخر المدة للعام ٢٠٠٤.

تم طرح مصروف إطفاء الشهرة والبالغ ٣٠٠٠ دينار من أرباح عامي ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤.

رصيد حساب الاستثمار في أسهم التابعة:

| | | |
|--|---------|--------|
| رصيد ٢٠٠٣/١/١ | | ١٩٠٠٠٠ |
| + حصة القابضة بربح التابعة ٢٠٠٣ | ٤١٠٠٠ | |
| - حصة القابضة بتوزيعات التابعة ٢٠٠٣ | (٣٢٠٠٠) | |
| صافي التغير في حساب الاستثمار للعام ٢٠٠٣ | | ٩٠٠٠ |
| رصيد ٢٠٠٣/١٢/٣١ | | ١٩٩٠٠٠ |
| + حصة القابضة بربح التابعة ٢٠٠٤ | ٥١٠٠٠ | |
| - حصة القابضة بتوزيعات التابعة ٢٠٠٤ | (٤٠٠٠٠) | |
| صافي التغير في حساب الاستثمار للعام ٢٠٠٤ | | ١١٠٠٠ |
| رصيد ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | ٢١٠٠٠٠ |

حصة الأقلية في أرباح التابعة

| | ٢٠٠٤ | ٢٠٠٣ |
|---------------------------------|-------|-------|
| إجمالي حصة الأقلية بربح التابعة | ١٤٠٠٠ | ١٢٠٠٠ |
| صافي حصة الأقلية بربح التابعة | ١٤٠٠٠ | ١٢٠٠٠ |

ويلاحظ أن حصة الأقلية بربح التابعة لم تتأثر بأية تمديدات نظراً لأن عملية بيع البضاعة خلال العامين ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ قد تمت من القابضة إلى التابعة.

رصيد حساب الأقلية في صافي أصول التابعة:

| | | |
|--------------------------------------|---------|-------|
| رصيد ٢٠٠٣/١/١ (٢٠٠٠٠٠ × ٢٠%) | | ٤٠٠٠٠ |
| + حصة الأقلية بربح التابعة ٢٠٠٣ | ١٢٠٠٠ | |
| - حصة الأقلية بتوزيعات التابعة ٢٠٠٣ | (٨٠٠٠) | |
| صافي التغير في حق الأقلية للعام ٢٠٠٣ | | ٤٠٠٠ |
| رصيد ٢٠٠٣/١٢/٣١ | | ٤٤٠٠٠ |
| + حصة الأقلية بربح التابعة ٢٠٠٤ | ١٤٠٠٠ | |
| - حصة الأقلية بتوزيعات التابعة ٢٠٠٤ | (١٠٠٠٠) | |
| صافي التغير في حق الأقلية للعام ٢٠٠٤ | | ٤٠٠٠ |
| رصيد ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | ٤٨٠٠٠ |

التعمير الثالث (بيع بضاعة من التابعة للقابضة بفسارة)

تمتلك الشركة س ٧٥% من أسهم الشركة ص منذ عدة سنوات، وفي ٢٠٠٣/٤/١٥ باعت الشركة ص إلى الشركة س بضاعة بسعر ٨٠٠٠٠٠ دينار علماً أن تكلفة البضاعة على الشركة ص هي ٩٠٠٠٠٠ دينار. في ٢٠٠٣/٩/١٨ باعت الشركة س ٤٠% من البضاعة إلى أطراف خارجية بسعر ٤٥٠٠٠٠ دينار، في ٢٠٠٤/٩/١٤ باعت الشركة س باقي البضاعة إلى أطراف خارجية بسعر ٨٠٠٠٠٠ دينار. حققت الشركة ص أرباح خلال الأعوام ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ على التوالي ٨٠٠٠٠٠ دينار و ٧٠٠٠٠٠ دينار ووزعت في كل عام ربع الأرباح.

المطلوب:

١. احتساب مقدار حصة الشركة س في أرباح الشركة ص للعام ٢٠٠٤ والتسي سسيتم إثباتها بدفاتر س وحسب طريقة الحقوق المكتملة.
٢. إثبات قيود أوراق العمل الخاصة بالبضاعة المباعة من الشركة ص إلى الشركة س الواجب إثباتها في ٢٠٠٣/١٢/٣١.

التعمير الرابع (بيع بضاعة من القابضة للتابعة بربح)

تمتلك الشركة س ٨٠% من أسهم الشركة ص منذ عدة سنوات، وفي ٢٠٠٤/٦/١ باعت الشركة القابضة إلى الشركة التابعة بضاعة بسعر ٥٠٠٠٠٠ دينار محققة ربح يبلغ ١٠٠٠٠٠ دينار. عند انتهاء السنة المالية ٢٠٠٤ تبين أن ٢٠% من تلك بضاعة ما تزال لدى الشركة التابعة. خلال العام ٢٠٠٥ باعت التابعة باقي البضاعة إلى أطراف خارجية. حققت الشركة التابعة صافي أرباح للعام ٢٠٠٤ مبلغ ٥٠٠٠٠٠ دينار وللعام ٢٠٠٥ مبلغ ١٠٠٠٠٠٠ دينار. ولم تعلن عن أية توزيعات أرباح على المساهمين.

المطلوب:

١. احتساب مقدار حصة القابضة في أرباح الشركة التابعة للعام ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.
٢. إثبات قيود أوراق العمل الخاصة بالبضاعة المباعة من القابضة إلى التابعة في ٢٠٠٤/١٢/٣١ و ٢٠٠٥/١٢/٣١ عند إعداد القوائم الموحدة.
٣. استعراض مقدار حصة الأقلية بربح التابعة للعام ٢٠٠٤.

التمرين الخامس (بيع بضاعة من التابعة للقايضة بخسارة)

في ٢٠٠٢/١/١ باعت التابعة من إلى القايضة من بضاعة بسعر ٨٠٠٠٠٠ دينار نقداً، وقد بلغت تكلفة البضاعة على التابعة ١٠٠٠٠٠٠ دينار. تم بيع ٧٥% من البضاعة لأطراف خارجية في ٢٠٠٣/٨/١٥ بسعر ٦٠٠٠٠٠ دينار وبيع الباقي في ٢٠٠٤/٩/١٥ بسعر ٣٥٠٠٠٠ دينار. حققت التابعة للأعوام ٢٠٠٢ و ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ على التوالي ٨٠٠٠٠٠ دينار ربح و ٦٠٠٠٠٠ دينار خسارة و ٥٠٠٠٠٠ دينار ربح. تمتلك من ٨٠% من أسهم من.

المطلوب:

١. إثبات قيوم أوراق العمل في ٢٠٠٢/١٢/٣١.
٢. ما مقدار البضاعة التي ستظهر في الميزانية الموحدة للعام ٢٠٠٣ من تلك البضاعة المباعة من التابعة للقايضة.
٣. احتساب حصة الأقلية في أرباح التابعة للعام ٢٠٠٣.

التمرين السادس (بيع بضاعة من القايضة لمباعة بربح)

تمتلك شركة السلام ٨٠% من أسهم شركة الرمال، وخلال العام ٢٠٠٤ باعت القايضة للتابعة بضاعة بسعر يبلغ ٢٥٠٠٠٠٠ دينار وبنفس أسعار البيع للأطراف الخارجية. في ٢٠٠٤/١٢/٣١ ظهرت البيانات التالية:

| التايمة | القايضة | |
|---------|----------|----------------|
| ٧٠٠٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠٠٠ | مبيعات |
| ٣٥٠٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠٠٠ | تكلفة المبيعات |
| ٣٥٠٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠٠٠ | مجموع الربح |

ما قيمة تكلفة المبيعات التي ستظهر في قائمة الدخل الموحدة إذا بقي من البضاعة المباعة للتابعة ٥٠%.

العمليات المتبادلة بين القابضة والتابعة - الأراضي

Intercompany Land Transactions

الفصل السابع

أهداف الفصل

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع ان يكون القارئ ملمماً بالأمور التالية:

١. التعرف على الإجراءات الخاصة بمعالجة عمليات بيع الأراضي من الشركة القابضة لى الشركة التابعة من حيث:

أ- بيان قيود أوراق العمل الواجب إثباتها عند إعداد القوائم الموحدة لمعالجة أثر عمليات بيع الأراضي بين القابضة والتابعة.

ب- شرح أثر عمليات بيع الأراضي على احتساب حصة القابضة بربح التابعة.

ت- توضيح أثر عمليات بيع الأراضي على احتساب حصة الأقلية بربح التابعة.

٢. التعرف على الإجراءات الخاصة بمعالجة عمليات بيع الأراضي من الشركة التابعة لى الشركة القابضة من حيث:

أ- بيان قيود أوراق العمل الواجب إثباتها عند إعداد القوائم الموحدة لمعالجة أثر عمليات بيع الأراضي من التابعة لى القابضة.

ب- شرح أثر عمليات بيع الأراضي من التابعة لى القابضة عند احتساب حصة القابضة بربح التابعة.

ت- توضيح أثر عمليات بيع الأراضي من التابعة لى القابضة عند احتساب حصة الأقلية بربح التابعة.

7

الفصل السابع

العمليات المتبادلة بين القابضة والتابعة - الأراضي

Intercountry Land Transactions

مقدمة

تعتبر عمليات بيع الأراضي بين القابضة والتابعة، وعلى عكس البضاعة، من العمليات الغير متكررة نظراً لطبيعة هذا الأصل الذي لا يجري تداوله وبيعه في العادة على نطاق متكرر. ورغم ان الإجراءات التي تتم عند إعداد القوائم الموحدة لمعالجة عمليات بيع الأراضي بين القابضة والتابعة تشبه الإجراءات الخاصة بالبضاعة، الا ان هناك بعض الاختلافات الناتجة عن اختلاف المعالجة المحاسبية للأصول.

وفيما يلي عرض للإجراءات التي تتخذ عند إعداد القوائم المالية الموحدة لمعالجة العمليات الخاصة بعملية بيع الأراضي بين القابضة والتابعة.

- عند حدوث عملية بيع للأراضي من القابضة للتابعة أو العكس، وتحقيق الشركة البائعة لربح أو خسارة من عملية البيع، فان الربح أو الخسارة الناتج عن العملية يعتبر ربح أو خسارة غير متحققة طالما بقيت الأراضي لدى الشركة المشتريّة ولم يتم بيعها لأطراف خارجية. ويتم تأجيل الاعتراف بهذه الأرباح أو الخسائر الى حين بيع الأراضي لأطراف خارجية، وبناء عليه يتوجب عدم إظهار الربح أو الخسارة في القوائم الموحدة في الفترة المالية التي يتم فيها البيع وإظهار ذلك الربح أو الخسارة في القوائم المالية في الفترة التي يتم فيها بيع الأراضي لأطراف خارجية.

- عند بيع الأراضي بربح أو خسارة فان قيمة تلك الأراضي تثبت في سجلات الشركة المشتريّة بأكثر أو بأقل من قيمتها الأصلية التي كانت في سجلات الشركة البائعة، مما يتطلب تخفيض قيمة الأراضي في القوائم المالية الموحدة

(في حالة البيع بربح) أو زيادة قيمتها (في حالة الخسارة) لإظهارها في القوائم الموحدة بالقيمة الأصلية لها.

- عند احتساب حصة القابضة بربح التابعة يجري في السنة التي تم فيها بيع الأراضي للشركة التابعة، وفي حالة عدم بيعها لأطراف خارجية، تخفيض كامل قيمة الربح من حصة القابضة بربح التابعة، أما في حالة الخسارة فيتم إضافة كامل الخسارة غير المتحققة. أما في الفترة المالية التي يتم فيها بيع الأراضي من قبل التابعة لأطراف خارجية فيجري إضافة ربح بيع الأراضي المؤجل إلى حصة القابضة بربح التابعة والذي يعتبر في هذه الحالة أرباح متحققة، أو يجري طرح الخسارة المتحققة. ولا تحميل الأقلية بأي من الأرباح أو الخسائر غير المتحققة نظراً لأن ربح أو خسارة بيع الأراضي تم إثباتها في سجلات القابضة، وبالتالي لا يوجد أي أثر أو علاقة للأقلية بهذه الأرباح.

- في حالة بيع الأراضي من التابعة للقابضة فإن أرباح أو خسائر بيع الأراضي غير المتحققة توزع بين القابضة والأقلية، ففي حالة بيع الأراضي بربح يخصم من حصة القابضة بربح التابعة جزء من الربح غير المتحقق يتناسب ونسبة تملك القابضة، بينما يتم في حالة الخسارة إضافة نسبة من الخسارة غير المتحققة إلى حصة القابضة بربح التابعة تتناسب ونسبة تملك القابضة. أما باقي ربح أو خسارة بيع الأراضي غير المتحقق فيخصم من أو يضاف إلى حصة الأقلية بربح التابعة، وعند بيع الأراضي من قبل القابضة لأطراف خارجية يتم إضافة الربح أو طرح الخسارة من حصة القابضة بربح التابعة بنسبة تملك القابضة، بينما يضاف أو يخصم باقي الربح أو الخسارة المتحققة إلى حصة الأقلية بربح التابعة.

والسبب في توزيع الأرباح أو الخسائر غير المتحققة بين القابضة والأقلية في هذه الحالة يعود إلى أن ربح أو خسارة بيع الأراضي تم تسجيله وإظهاره بسجلات وكوائف الشركة التابعة، مما يعني حصول الأقلية على جزء من هذه الأرباح

والخسائر بنسبة التملك، مما يتطلب تحميل الأقلية بما يخصها من هذا السريح أو الخسار.

بيع الأراضي من الأعلى إلى الأسفل (من القابضة للتابعة) Downstream Sale of Land

في حالة إجراء عملية بيع أراضي من القابضة إلى التابعة وتحقيق القابضة لربح من عملية البيع وبقاء الأراضي لدى التابعة، أي عدم بيعها لأطراف خارجية، فإن الإجراءات التي تتخذ عند إعداد القوائم الموحدة في السنة التي جرى فيها البيع تتمثل في الآتي:

١. يتم خصم كامل أرباح بيع الأراضي من حصة القابضة بربح التابعة.
٢. يتم ضمن القوائم الموحدة إلغاء ربح بيع الأراضي الظاهر في قائمة دخل القابضة، كما يتم تخفيض الأراضي الظاهرة في ميزانية التابعة لإظهارها في الميزانية الموحدة بقيمتها الأصلية التي كانت مثبته بها قبل عملية البيع في سجلات القابضة، ويتم ذلك بموجب قيد أوراق العمل التالي:

| | | |
|-------------------------|-----|-----|
| من خصم/ أرباح بيع أراضي | xxx | xxx |
| إلى خصم/ الأراضي | xxx | |

ولتوضيح ما سبق نورد المثال التالي:

مثال رقم (٧-١)

تمتلك الشركة س ٨٠% من أسهم الشركة ص، وفي ٢٥/٩/٢٠٠٣ باعت القابضة س إلى التابعة ص أراضي بسعر ١٢٥٠٠٠ دينار، وقد بلغت تكلفة الأراضي المباعة في دفاتر الشركة س عند البيع ١٠٠٠٠٠ دينار، وفي نهاية السنة المالية ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ كانت الأراضي لا تزال لدى الشركة ص. خلال الصام ٢٠٠٥ باعت الشركة ص الأراضي المشتراه من س لأطراف خارجية بسعر ١٤٠٠٠٠ دينار.

بلغ صافي ربح الشركة التابعة، بتوزيعات الأرباح لديها على النحو التالي:

| البيان | ٢٠٠٣ | ٢٠٠٤ | ٢٠٠٥ |
|-----------------|-------|--------|-------|
| صافي الربح | ٨٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠ |
| توزيعات الأرباح | ٤٠٠٠٠ | ٥٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠ |

المطلوب:

١. إثبات القيود الخاصة بعملية بيع الأراضي في دفاتر كل من الشركة القابضة والشركة التابعة.
٢. إثبات قيود أوراق العمل اللازمة.
٣. بيان أثر ما سبق على القوائم المالية الموحدة.
٤. احتساب حصة القابضة بربح التابعة للأعوام ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.
٥. إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة القابضة والخاصة بحصة القابضة بأرباح التابعة وبالتوزيعات.
٦. احتساب حصة الأقلية بربح التابعة للأعوام ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.

حل مثال رقم (٧-١)

١. إثبات عملية بيع الأراضي في دفاتر كل من الشركة التابعة (القابضة) والشركة المشترية (التابعة):

| دفاتر القابضة (٢٠٠٣/٩/٢٥) | | |
|---|--------|--------|
| من حـ/ النقدية (نعم مدينة/ الشركة التابعة من) | | ١٢٥٠٠٠ |
| إلى حـ/ الأراضي | ١٠٠٠٠٠ | |
| حـ/ أرباح بيع أراضي | ٢٥٠٠٠ | |

| دفاتر التابعة (٢٠٠٣/٩/٢٥) | | |
|--|--------|--------|
| من حـ/ الأراضي | | ١٢٥٠٠٠ |
| إلى حـ/ النقدية (نعم دائنة/ الشركة القابضة من) | ١٢٥٠٠٠ | |

٢. قيد أوراق العمل في نهاية العام ٢٠٠٣

| إلغاء ربح بيع الأراضي وتخفيض الأراضي لقيمتها الأصلية | | |
|--|------------------------|-------|
| ٢٥٠٠٠ | من حـ/ أرباح بيع أراضي | |
| | إلى حـ/ الأراضي | ٢٥٠٠٠ |

ويلاحظ انه تم بموجب القيد أعلاه إلغاء ربح بيع الأراضي وتخفيض الأراضي بمقدار ٢٥٠٠٠ دينار، مما يعني ان الأراضي ستظهر بالقوائم الموحدة بالقيمة الأصلية لها وباللفة ١٠٠٠٠٠ دينار.

٣. بيان أثر ما سبق على القوائم المالية الموحدة

| قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٣/١٢/٣١ | | | | | |
|--|----------|-----------|-------|------|---------|
| البيان | الشركة س | الشركة هـ | مدين | دائن | الموحدة |
| أرباح بيع أراضي | ٢٥٠٠٠ | | ٢٥٠٠٠ | | ٠٠٠ |

| الميزانية العمومية كما هي في ٢٠٠٣/١٢/٣١ | | | | | |
|---|----------|-----------|------|-------|---------|
| البيان | الشركة س | الشركة هـ | مدين | دائن | الموحدة |
| أراضي | | ١٢٥٠٠٠ | | ٢٥٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ |

ويلاحظ انه نتيجة ترحيل قيد أوراق العمل أعلاه، تم إلغاء أرباح بيع الأراضي من قائمة الدخل الموحدة وبالتالي لم يظهر أية أرباح تتعلق بالعمومية أعلاه بالقوائم الموحدة نظراً لإعتبار هذه الأرباح وحسب مفهوم القوائم الموحدة، أو بسبب تأجيلها بسنن الشريكتين القابضة والتابعة وبالتالي غير متعلقة. من القيمة المذكورة فقد ظهرت بميزانية التابعة بقيمة ١٢٥٠٠٠ دينار وهي القيمة التي بيعت فيها الأراضي عن القابضة التابعة، أما

الطرف الدائن من قيد أوراق العمل فتم بموجبه تخفيض الأراضي بمقدار ٢٥٠٠٠٠ دينار لتظهر في الميزانية الموحدة بقيمتها الأصلية التي كانت مثبتة بدفاتر القابضة والبالغة ١٠٠٠٠٠٠ دينار.

٤. حصة القابضة بربح التابعة:

| جدول احتساب حصة القابضة بربح التابعة | | | |
|--------------------------------------|-------|-------|---------|
| | ٢٠٠٥ | ٢٠٠٤ | ٢٠٠٣ |
| إجمالي حصة القابضة بربح التابعة | ٤٨٠٠٠ | ٨٠٠٠٠ | ٦٤٠٠٠ |
| يطرح أرباح بيع أراضي غير متحققة | | | (٢٥٠٠٠) |
| يضاف أرباح بيع أراضي متحققة | ٢٥٠٠٠ | | |
| صافي حصة القابضة بربح التابعة | ٧٣٠٠٠ | ٨٠٠٠٠ | ٣٩٠٠٠ |

ويلاحظ من الجدول أعلاه ان تم خصم كامل ربح بيع الأراضي غير المتحقق من حصة القابضة بربح التابعة في العام ٢٠٠٣، وتم في العام ٢٠٠٥ إضافة ربح بيع الأراضي المؤجل بالكامل نتيجة بيع الأراضي لأطراف خارجية وبالتالي تم الاعتراف بالربح في هذه السنة.

٥. قيود اليومية الواجب إثباتها في دفاتر القابضة والخاصة بحصة القابضة بأرباح التابعة وبالتوزيعات.

تقوم الشركة القابضة س بإثبات حصتها بربح التابعة بالقيود التالية:

| قيد إثبات حصة القابضة بربح التابعة: | | | |
|---|-------|-------|-------|
| | ٢٠٠٥ | ٢٠٠٤ | ٢٠٠٣ |
| من حصص/ الاستثمار في الشركة التابعة من | ٧٣٠٠٠ | ٨٠٠٠٠ | ٣٩٠٠٠ |
| إلى حصص/ أرباح الاستثمار في الشركة التابعة من | ٧٣٠٠٠ | ٨٠٠٠٠ | ٣٩٠٠٠ |

قيد إثبات حصة القابضة بتوزيعات أرباح التابعة:

| | ٢٠٠٥ | ٢٠٠٤ | ٢٠٠٣ |
|---------------------------------------|-------|-------|-------|
| من حـ/ توزيعات مستحقة الدفع | ٢٤٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ | ٣٢٠٠٠ |
| الى حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة ص | ٢٤٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ | ٣٢٠٠٠ |

٦. حصة الأقلية بربح التابعة:

| جدول احتساب حصة الأقلية بربح التابعة | | | |
|--------------------------------------|-------|-------|-------|
| | ٢٠٠٥ | ٢٠٠٤ | ٢٠٠٣ |
| إجمالي حصة الأقلية بربح التابعة | ١٢٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ | ١٦٠٠٠ |
| صافي حصة الأقلية بربح التابعة | ١٢٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ | ١٦٠٠٠ |

ويلاحظ عدم تأثر حصة الأقلية بأرباح بيع الأراضي كون عملية البيع تمت من القابضة الى التابعة.

بيع الأراضي لأطراف خارجية في السنوات التالية Sales of Land in Subsequent Years to Outside Entity

تم في الجزء أعلاه بيان الإجراءات المتبعة عند إعداد القوائم الموحدة والخاصة بعمليات بيع الأراضي من القابضة للتابعة، وسيتم في هذا الجزء استكمال الإجراءات الواجب القيام فيها في الفترات المالية اللاحقة وذلك بالاعتماد على المعلومات الواردة في المثال (٧-١) أعلاه، مع ملاحظة أنه تم في الجزء السابق بيان أثر عملية البيع على حصة القابضة بربح التابعة وعلى حصة الأقلية بربح التابعة خلال السنوات التالية للبيع. لذا سيتم هنا توضيح قيود أوراق العمل وكيفية إظهارها في القوائم الموحدة للمامين ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.

- خلال العام ٢٠٠٤ لم يطرأ أي تغيير على الأراضي بحيث أنها بقيت لدى الشركة التابعة، إلا أن قيمتها ما زالت في دفاتر التابعة مصنفة بمقتار السريع غير المتحقق الذي حققته القابضة من عملية البيع، وبناء عليه ستظهر الأراضي

في ميزانية التابعة في العام ٢٠٠٤ بمبلغ ١٢٥٠٠٠ دينار مما يتطلب تخفيضها بمقدار ٢٥٠٠٠ دينار. فعلى الرغم انه تم تخفيض الأراضي بقيد أوراق العمل في نهاية العام ٢٠٠٣، الا ان هذا القيد، وكما أوضحنا في الفصول السابقة، يتم على أوراق عمل خارجية ويرحل لورقة العمل الخاصة بالقوائم الموحدة ولا يرسل الى السجلات المحاسبية لدى اي من الشركتين. لذا يتوجب في نهاية كل عام وفي حالة بقاء الأراضي لدى الشركة المشترية تعديل قيمتها بالربح او الخسارة لإظهارها بالميزانية العمومية بالقيمة الأصلية لها.

- من ناحية أخرى، فان حساب الاستثمار في الشركة التابعة من قد تم تخفيضه في نهاية العام ٢٠٠٣ بمقدار ٢٥٠٠٠ دينار، نظراً لأنه تم خصم أرباح بيع الأراضي من حصة القابضة بربح التابعة، مما يتطلب في السنة الحالية زيادته بمقدار ٢٥٠٠٠ دينار، وعليه فان قيد أوراق العمل الواجب إثباته في نهاية عام ٢٠٠٤ يكون على النحو التالي:

| تخفيض الأراضي بقيمة الربح غير المتحقق | | |
|---------------------------------------|--|-------|
| ٢٥٠٠٠ | من حساب / الاستثمار في الشركة التابعة من | |
| | الى حساب / الأراضي | ٢٥٠٠٠ |

ويجري إثبات نفس القيد أعلاه في السنوات التالية في حالة بقاء الأراضي لدى التابعة، أي عدم بيعها لأطراف خارجية. ويتم تحميل القيد أعلاه الى هامود التسويات في الميزانية الموحدة للعام ٢٠٠٤ والتي ستظهر بالتالي على النحو التالي:

| الميزانية العمومية كما هي في ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | | | | |
|---|-----------|-----------|-------|-------|----------|
| البيان | الشركة من | الشركة من | مدين | دائن | المى عدد |
| أراضي | | ١٢٥٠٠٠ | | ٢٥٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ |
| الاستثمار في التابعة من | | | ٢٥٠٠٠ | | |

- خلال العام ٢٠٠٥ تم بيع الأراضي لأطراف خارجية مما يعني ضرورة الاعتراف بربح بيع الأراضي المؤجل من العام ٢٠٠٣ والبالغ ٢٥٠٠٠ دينار، وعليه يتم إثبات قيد أوراق العمل التالي في نهاية عام ٢٠٠٥:

| الاعتراف بربح بيع الأراضي وقيمة الربح المؤجل من العام ٢٠٠٣ | | |
|--|--------------------------------------|--|
| ٢٥٠٠٠ | من حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة ص | |
| ٢٥٠٠٠ | الى حـ/ أرباح بيع أراضي | |

- ويتم ترحيل الطرف الدائن بالتقيد أعلاه لعامود التسويات في قائمة الدخل الموحدة مما يؤدي الى إضافة هذا الربح مع الربح الناتج من بيع التابعة الأراضي لأطراف خارجية.
- من ناحية أخرى، فان حساب الاستثمار في الشركة التابعة ص ما زال مخفض بمقدار ٢٥٠٠٠ دينار، نظراً لأنه تم خصم أرباح بيع الأراضي من حصة القابضة بربح التابعة في العام ٢٠٠٣، مما يتطلب في السنة الحالية زيادته بمقدار ٢٥٠٠٠ دينار.

• بيان أثر ما سبق على القوائم المالية الموحدة

| قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٥/١٢/٣١ | | | | | |
|--|----------|-----------|------|-------|---------|
| البيان | الشركة س | الشركة هـ | مدين | دائن | الموحدة |
| أرباح بيع أراضي | | ١٥٠٠٠ | | ٢٥٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ |

| الميزانية العمومية كما هي في ٢٠٠٥/١٢/٣١ | | | | | |
|---|----------|-----------|-------|------|---------|
| البيان | الشركة س | الشركة هـ | مدين | دائن | الموحدة |
| الاستثمار في التابعة هـ | | | ٢٥٠٠٠ | | |

ويلاحظ انه ظهر بقائمة دخل التابعة أرباح بيع أراضي تبلغ ١٥٠٠٠٠ دينار، نظراً لان تكلفة الأراضي المثبتة في دفاتر التابعة تبلغ ١٢٥٠٠٠٠ دينار، وبما ان التابعة قامت ببيع الأراضي الى أطراف خارجية بسعر ١٤٠٠٠٠٠ دينار فيكون قد تحقق لها ربح يبلغ ١٥٠٠٠٠ دينار. وبإضافة ربح بيع الأراضي المؤجل والبالغ ٢٥٠٠٠٠ دينار السى ربح التابعة البالغ ١٥٠٠٠٠ دينار يظهر بقائمة الدخل الموحدة أرباح بيع أراضي تبلغ ٤٠٠٠٠٠ دينار، وهي تمثل الفرق بين سعر بيع الأراضي من قبل التابعة لأطراف خارجية والبالغة ١٤٠٠٠٠٠ دينار، والتكلفة الأصلية للأراضي التي كانت مثبتة في دفاتر القابضة والبالغة ١٠٠٠٠٠٠٠ دينار.

بيع أراضي من القابضة الى التابعة بخسارة

لا تختلف الإجراءات السابق شرحها في حالة بيع أراضي من القابضة للتابعة بخسارة، باستثناء اختلافات بسيطة تتمثل في الآتي:

١. في السنة التي يتم في بيع الأراضي من القابضة للتابعة وبقاء تلك الأراضي لدى التابعة، تعتبر خسارة البيع غير متسقة، مما يتطلب إضافتها الى حصة القابضة بربح التابعة.
٢. عند بيع الأراضي من قبل التابعة الى أطراف خارجية يطرح من حصة القابضة بربح التابعة خسارة بيع الأراضي المؤجلة.
٣. يتم إثبات قيود أوراق العمل الخاصة بخسارة بيع الأراضي بشكل عكسي للقيود التي أثبتت في حالة البيع بربح، فعلى سبيل المثال، يتم في السنة التي جرى فيها بيع الأراضي من القابضة للتابعة بخسارة إثبات قيد أوراق العمل التالي:

| | | |
|----------------------------|-----|-----|
| من حساب الأراضي | xxx | xxx |
| الى حساب خسارة بيع الأراضي | xxx | |

وسيتم توضيح عملية بيع الأراضي من القابضة الى التابعة بخسارة من خلال المثال التوضيحي التالي.

مثال رقم (٧-٢)

تمتلك الشركة س ٨٠% من أسهم الشركة ص، وفي ٢٥/٨/٢٠٠٣ باعت القابضة س الى التابعة ص أراضي بسعر ٨٠٠٠٠٠ دينار، وقد بلغت تكلفة الأراضي المباعة في دفاتر الشركة س ١٠٠٠٠٠٠ دينار، وفي نهاية السنة المالية ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ كانت الأراضي لا تزال لدى الشركة ص. خلال العام ٢٠٠٥ باعت الشركة ص الأراضي المشتراه من س لأطراف خارجية بسعر ١٤٠٠٠٠٠ دينار.

بلغ صافي ربح الشركة التابعة وتوزيعات الأرباح لديها على النحو التالي:

| البيان | ٢٠٠٣ | ٢٠٠٤ | ٢٠٠٥ |
|-----------------|--------|---------|--------|
| صافي الربح | ٨٠٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠٠ |
| توزيعات الأرباح | ٤٠٠٠٠٠ | ٥٠٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠٠ |

المطلوب:

١. إثبات القيود الخاصة بعملية بيع الأراضي في دفاتر الشركة القابضة ودفاتر الشركة التابعة.
٢. إثبات قيود أوراق العمل اللازمة.
٣. بيان أثر ما سبق على القوائم المالية الموحدة.
٤. احتساب حصة القابضة بربح التابعة للأعوام ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.
٥. قيود اليومية الواجب إثباتها في دفاتر القابضة والخاصة بحصة القابضة بأرباح التابعة وبالتوزيعات.
٦. احتساب حصة الأقلية بربح التابعة للأعوام ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.

حل مثال رقم (٧-٢)

١. إثبات عملية بيع الأراضي في دفاتر كل من الشركة البائعة (القابضة) والشركة المشتري (التابعة):

| دفاتر القابضة (٢٠٠٣/٨/٢٥) | | |
|--|--------|-------|
| من حـ/ النقدية (ذمم مدينة/ الشركة التابعة ص) | | ٨٠٠٠٠ |
| حـ/ خسائر بيع أراضي | | ٢٠٠٠٠ |
| الى حـ/ الأراضي | ١٠٠٠٠٠ | |

| دفاتر التابعة (٢٠٠٣/٨/٢٥) | | |
|---|-------|-------|
| من حـ/ الأراضي | | ٨٠٠٠٠ |
| الى حـ/ النقدية (ذمم دائنة/ الشركة القابضة س) | ٨٠٠٠٠ | |

٢. قيد أوراق العمل في نهاية العام ٢٠٠٣

| إلغاء خسارة بيع الأراضي وزيادة الأراضي لقيمتها الأصلية | | |
|--|-------|-------|
| من حـ/ الأراضي | | ٢٠٠٠٠ |
| الى حـ/ خسائر بيع أراضي | ٢٠٠٠٠ | |

ويلاحظ انه تم بموجب القيد أعلاه إلغاء خسارة بيع الأراضي وزيادة الأراضي بمقدار ٢٠٠٠٠ دينار، مما يعني ان الأراضي ستظهر بالقوائم الموحدة بالقيمة الأصلية لها والبالغة ١٠٠٠٠٠ دينار.

٣. بيان أثر ما سبق على القوائم المالية الموحدة

| قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٣/١٢/٣١ | | | | | |
|--|-------|------|------|-------|---------|
| البيان | شركة | شركة | مدين | دائن | الموحدة |
| | ص | ح | | | |
| خسائر بيع أراضي | ٢٠٠٠٠ | | | ٢٠٠٠٠ | ٠ |
| | | | | | |

| الميزانية العمومية كما هي في ٢٠٠٣/١٢/٣١ | | | | | |
|---|-----------|-----------|------|-------|---------|
| البيان | الشركة من | الشركة من | مدون | دائن | الموحدة |
| أراضي | | ٨٠٠٠٠ | | ٢٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ |
| | | | | | |

يلاحظ انه نتيجة ترحيل قيد أوراق العمل أعلاه، تم إلغاء خسارة بيع الأراضي من قائمة الدخل الموحدة وبالتالي لم يظهر أية خسارة تتعلق بالعملية أعلاه بالقوائم الموحدة نظراً لاعتبار هذه الخسارة، بمفهوم القوائم الموحدة، خسارة داخلية غير متحققة. اما بالنسبة للأراضي فقد ظهرت بميزانية التابعة بقيمة ٨٠٠٠٠ دينار وهي القيمة التي بيعت فيها الأراضي من القابضة للتابعة. أما الطرف المدون من قيد أوراق العمل فتم بموجبه زيادة الأراضي بمقدار ٢٠٠٠٠ دينار لتظهر في الميزانية الموحدة بقيمتها الأصلية التي كانت مثبته بدفاتر القابضة والبالغة ١٠٠٠٠٠٠ دينار.

٤. حصة القابضة بربح التابعة:

| جدول احتساب حصة القابضة بربح التابعة | | | |
|--------------------------------------|---------|-------|-------|
| | ٢٠٠٥ | ٢٠٠٤ | ٢٠٠٣ |
| إجمالي حصة القابضة بربح التابعة | ٤٨٠٠٠ | ٨٠٠٠٠ | ٦٤٠٠٠ |
| يضاف خسائر بيع أراضي غير متحققة | | | ٢٠٠٠٠ |
| يطرح خسائر بيع أراضي متحققة | (٢٠٠٠٠) | | |
| صافي حصة القابضة بربح التابعة | ٢٨٠٠٠ | ٨٠٠٠٠ | ٨٤٠٠٠ |

ويلاحظ من الجدول أعلاه ان تم إضافة كامل خسارة بيع الأراضي غير المتحقيق الي حصة القابضة بربح التابعة في العام ٢٠٠٣، وتم في العام ٢٠٠٥ خصم خسارة بيع الأراضي المؤجل بالكامل نتيجة بيع الأراضي لأطراف خارجية وبالتالي تم الإعتساف بالخسارة في هذه السنة.

٥. قيود اليومية الواجب إثباتها في دفاتر القابضة والخاصة بحصة القابضة بأرباح التابعة وبالتوزيعات.

تقوم الشركة القابضة س بإثبات حصتها بربح التابعة بالقيود التالية:

| قيود إثبات حصة القابضة بربح التابعة: | | | |
|--|-------|-------|-------|
| | ٢٠٠٥ | ٢٠٠٤ | ٢٠٠٣ |
| من -/ الاستثمار في الشركة التابعة ص | ٢٨٠٠٠ | ٨٠٠٠٠ | ٨٤٠٠٠ |
| الى -/ أرباح الاستثمار في الشركة التابعة ص | ٢٨٠٠٠ | ٨٠٠٠٠ | ٨٤٠٠٠ |

| قيود إثبات حصة القابضة بتوزيعات أرباح التابعة: | | | |
|--|-------|-------|-------|
| | ٢٠٠٥ | ٢٠٠٤ | ٢٠٠٣ |
| من -/ توزيعات مستحقة الدفع | ٢٤٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ | ٣٢٠٠٠ |
| الى -/ الاستثمار في الشركة التابعة ص | ٢٤٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ | ٣٢٠٠٠ |

٦. حصة الأقلية بربح التابعة:

| جدول احتساب حصة الأقلية بربح التابعة | | | |
|--------------------------------------|-------|-------|-------|
| | ٢٠٠٥ | ٢٠٠٤ | ٢٠٠٣ |
| إجمالي حصة الأقلية بربح التابعة | ١٢٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ | ١٦٠٠٠ |
| صافي حصة الأقلية بربح التابعة | ١٢٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ | ١٦٠٠٠ |

ويلاحظ عدم تأثر حصة الأقلية بخسارة بيع الأراضي كون عملية البيع تمت من القابضة الى التابعة.

- خلال العام ٢٠٠٤ لم يطرأ اي تغيير على الأراضي حيث أنها بقيت لمدى الشركة التابعة، إلا ان قيمتها ما زالت في دفاتر التابعة مخفضة بمقدار الخسارة غير المتحققة الذي حققته القابضة من عملية البيع، وبناء عليه ستظهر الأراضي في ميزانية التابعة في العام ٢٠٠٤ بمبلغ ٨٠٠٠٠٠ دينار مما يتطلب زيادتها بمقدار ٢٠٠٠٠ دينار.

- من ناحية أخرى، فإن حساب الاستثمار في الشركة التابعة من تم زيادته في نهاية العام ٢٠٠٣ بمقدار ٢٠٠٠٠ دينار، نظراً لأنه تم إضافة خسارة بيع الأراضي من حصة القابضة بربح التابعة، مما يتطلب في السنة الحالية تخفيضه بمقدار ٢٠٠٠٠ دينار، وعليه فإن قيد أوراق العمل الواجب إثباته في نهاية عام ٢٠٠٤ يكون على النحو التالي:

زيادة الأراضي وتخفيض حساب الاستثمار في الشركة التابعة من بقيمة الربح غير المتحقق

| | |
|-------|--|
| ٢٠٠٠٠ | من حـ/ الأراضي |
| ٢٠٠٠٠ | الى حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة من |

ويتم تحويل القيد أعلاه الى عمود التسويات في الميزانية الموحدة للعام ٢٠٠٤ والتي ستظهر بالتالي على النحو التالي:

| الميزانية العمومية كما هي في ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | | | | |
|---|-----------|-----------|-------|-------|---------|
| البيان | الشركة من | الشركة من | مدين | دائن | الموحدة |
| أراضي | | ٨٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ | | ١٠٠٠٠٠٠ |
| الاستثمار في التابعة من | | | | ٢٠٠٠٠ | |

- خلال العام ٢٠٠٥ تم بيع الأراضي لأطراف خارجية ممسا يعني ضرورة الاعتراف بخسارة بيع الأراضي المؤجل من العام ٢٠٠٣ والبالغة ٢٠٠٠٠ دينار، وعليه يتم إثبات قيد أوراق العمل التالي في نهاية عام ٢٠٠٥:

الاعتراف بخسارة بيع الأراضي المؤجل وتخفيض حساب الاستثمار في الشركة التابعة من بقيمة الخسارة غير المتوقعة المؤجلة من العام ٢٠٠٣

| | |
|-------|--|
| ٢٠٠٠٠ | من حـ/ خسائر بيع أراضي |
| ٢٠٠٠٠ | الى حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة من |

- ويتم ترحيل الطرف المدين بالتقيد أعلاه لعامود التسويات في قائمة الدخل الموحدة مما يؤدي الى خصم هذه الخسارة من الربح الناتج من بيع التابعة الأراضي لأطراف خارجية.
- من ناحية أخرى، فان حساب الاستثمار في الشركة التابعة من ما زال مسدداً بمقدار ٢٠٠٠٠ دينار، نظراً لأنه تم إضافة خسارة بيع الأراضي من حصة القابضة بربح التابعة في العام ٢٠٠٣، مما يتطلب في السنة الحالية تخفيضه بمقدار ٢٠٠٠٠ دينار.

بيان أثر ما سبق على القوائم المالية الموحدة

| قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | | | | |
|--|-----------|-----------|-------|------|---------|
| البيان | الشركة من | الشركة من | مدين | دائن | الموحدة |
| أرباح بيع أراضي | | ٦٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ | | ٤٠٠٠٠ |

| الميزانية العمومية كما هي في ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | | | | |
|---|-----------|-----------|------|-------|---------|
| البيان | الشركة من | الشركة من | مدين | دائن | الموحدة |
| الاستثمار في التابعة من | | | | ٢٠٠٠٠ | |

ويلاحظ انه ظهر بقائمة دخل التابعة ارباح بيع اراضي تبلغ ٦٠٠٠٠ دينار، نظراً لان تكلفة الأراضي المنشأة في دفاتر التابعة تبلغ ٨٠٠٠٠ دينار، وبما ان القائمة قامت بتقييم الأراضي الى اطراف خارجية بسعر ١٤٠٠٠٠ دينار فيكون قد تحقق لهما ربح يبلغ ٦٠٠٠٠ دينار. وبإتبات خسارة بيع الأراضي الموزونة في الطرف المدين من حسابات التسويات، وبالتالي، البالغة ٢٠٠٠٠ دينار يتم عمل تقابل مع ربح التابعة البالغ ٦٠٠٠٠ دينار

ليظهر بقائمة الدخل الموحدة أرباح بيع أراضي تبلغ ٤٠٠٠٠٠ دينار، وهي تمثل الفرق بين سعر بيع الأراضي من قبل التابعة لأطراف خارجية والبالغة ١٤٠٠٠٠٠ دينار، والتكلفة الأصلية للأراضي التي كانت مثبتة في دفاتر القابضة والبالغة ١٠٠٠٠٠٠ دينار.

بيع الأراضي من الأسفل إلى الأعلى (من التابعة للقابضة) Upstream Sale of Land

كما سبق وبيننا أعلاه، فإن الإجراءات الخاصة بالقوائم الموحدة والمتعلقة بعملية بيع الأراضي من التابعة للقابضة تتشابه إلى حد بعيد مع عملية بيع الأراضي من القابضة للتابعة، إلا أنها تختلف أمرين أساسيين هما:

١. عند احتساب كل من حصة القابضة وحصة الأقلية بربح التابعة، يجري توزيع أرباح أو خسائر بيع الأراضي غير المتحققة بين القابضة والأقلية بنسبة تملك كل منهما في أسهم الشركة التابعة.
٢. في حالة بقاء الأراضي لدى القابضة خلال السنوات التالية لعملية البيع، فإن أحد أطراف قيد أوراق العمل يكون حساب أرباح محتجزة بدلاً من حساب الاستثمار في الشركة التابعة.

ولتوضيح ما سبق نورد المثال التوضيحي التالي:

مثال رقم (٧-٣)

تمتلك الشركة س ٨٠% من أسهم الشركة من، وفي ٢٠٠٣/٢/١٨ باعت التابعة من إلى القابضة س أراضي بسعر ٦٥٠٠٠ دينار، وقد بلغت تكلفة الأراضي المباعة فسي دفاتر الشركة من عند عملية البيع ٥٠٠٠٠ دينار، وفي نهاية السنة المالية ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ كانت الأراضي لا تزال لدى الشركة من، خلال العام ٢٠٠٥ باعت الشركة من الأراضي المشتراه من من لأطراف خارجية بسعر ٦٠٠٠٠ دينار.

بلغ صافي ربح الشركة التابعة وتوزيعات الأرباح لديها حتى النحر التالي:

| البيان | ٢٠٠٣ | ٢٠٠٤ | ٢٠٠٥ |
|-----------------|-------|--------|--------|
| صافي الربح | ٨٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ |
| توزيعات الأرباح | ٤٠٠٠٠ | ٥٠٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠٠ |

المطلوب:

١. إثبات القيود الخاصة بعملية بيع الأراضي في دفاتر الشركة القابضة والشركة التابعة.
٢. إثبات قيود أوراق العمل اللازمة.
٣. بيان أثر ما سبق على القوائم المالية الموحدة.
٤. احتساب حصة القابضة بربح التابعة للأعوام ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.
٥. قيود اليومية الواجب إثباتها في دفاتر القابضة والخاصة بحصة القابضة بأرباح التابعة وبالتوزيعات.
٦. احتساب حصة الأقلية بربح التابعة للأعوام ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.

حل مثال رقم (٧-٣)

١. إثبات عملية بيع الأراضي في دفاتر كل من الشركة البائعة (التابعة) والشركة المشترية (القابضة):

| دفاتر التابعة (٢٠٠٣/٢/١٨) | | |
|---------------------------|--|-------|
| ٦٥٠٠٠ | من حـ/ النقدية (ذمم مدينة/ الشركة القابضة س) | |
| | الى حـ/ الأراضي | ٥٠٠٠٠ |
| | حـ/ أرباح بيع أراضي | ١٥٠٠٠ |

| دفاتر القابضة (٢٠٠٣/٢/١٨) | | |
|---------------------------|---|-------|
| ٦٥٠٠٠ | من حـ/ الأراضي | |
| | الى حـ/ النقدية (ذمم دائنة/ الشركة التابعة س) | ٦٥٠٠٠ |

٢. قيد أوراق العمل في نهاية العام ٢٠٠٣

| إلغاء ربح بيع الأراضي وتقليص الأراضي لقيمتها الأصلية | | |
|--|------------------------|-------|
| ١٥٠٠٠ | عن حـ/ أرباح بيع أراضي | |
| | الى حـ/ الأراضي | ١٥٠٠٠ |

ويلاحظ انه تم بموجب القيد أعلاه إلغاء ربح بيع الأراضي وتخفيض الأراضي بمقدار ١٥٠٠٠ دينار، مما يعني ان الأراضي ستظهر بالقوائم الموحدة بالقيمة الأصلية لها والبالغة ٥٠٠٠٠ دينار.

٣. بيان أثر ما سبق على القوائم المالية الموحدة

| قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٣/١٢/٣١ | | | | | |
|--|----------|----------|-------|------|---------|
| البيان | الشركة س | الشركة ص | مدين | دائن | الموحدة |
| أرباح بيع أراضي | | ١٥٠٠٠ | ١٥٠٠٠ | | ٠٠٠ |
| | | | | | |

| الميزانية العمومية كما هي في ٢٠٠٣/١٢/٣١ | | | | | |
|---|----------|----------|------|-------|---------|
| البيان | الشركة س | الشركة ص | مدين | دائن | الموحدة |
| أراضي | ٦٥٠٠٠ | | | ١٥٠٠٠ | ٥٠٠٠٠ |
| | | | | | |

يلاحظ انه نتيجة ترحيل قيد أوراق العمل أعلاه، تم إلغاء أرباح بيع الأراضي من قائمة الدخل الموحدة وبالتالي لم يظهر أية أرباح تتعلق بالمصنفة أعلاه بالقوائم الموحدة نظراً لاعتبار هذه الأرباح، وحسب مفهوم القوائم الموحدة، أرباح داخلية بين الشركتين القايضة والتابعة وبالتالي غير متحققة. أما بالنسبة للأراضي فقد ظهرت بميزانية القايضة بقيمة ٦٥٠٠٠ دينار وهي القيمة التي بيعت فيها الأراضي من التابعة للقايضة. أما الطرف الدائن من قيد أوراق العمل فتم بموجبه تخفيض الأراضي بمقدار ١٥٠٠٠ دينار لتظهر في الميزانية الموحدة بقيمتها الأصلية التي كانت مثبتة بدفاتر التابعة والبالغة ٥٠٠٠٠ دينار.

٤. حصة القابضة بربح التابعة:

| جدول احتساب حصة القابضة بربح التابعة | | | |
|--------------------------------------|-------|-------|---------|
| | ٢٠٠٥ | ٢٠٠٤ | ٢٠٠٣ |
| إجمالي حصة القابضة بربح التابعة | ٤٨٠٠٠ | ٨٠٠٠٠ | ٦٤٠٠٠ |
| يطرح أرباح بيع أراضي غير متحققة | | | (١٢٠٠٠) |
| يضاف أرباح بيع أراضي متحققة | ١٢٠٠٠ | | |
| صافي حصة القابضة بربح التابعة | ٦٠٠٠٠ | ٨٠٠٠٠ | ٥٢٠٠٠ |

ويلاحظ من الجدول أعلاه ان تم خصم جزء من ربح بيع الأراضي غير المتحقق من حصة القابضة بربح التابعة في العام ٢٠٠٣، وتم في العام ٢٠٠٥ إضافة ذلك الجزء من ربح بيع الأراضي المؤجل نتيجة بيع الأراضي لأطراف خارجية وبالتالي تم الاعتراف بالربح في هذه السنة. وتم احتساب ما يخص القابضة من أرباح بيع الأراضي غير المتحقق وأرباح بيع الأراضي المتحقق عن طريق ضرب ربح بيع الأراضي في نسبة تملك القابضة في أسهم التابعة ($15000 \times 80\% = 12000$ دينار).

٥. قيود اليومية الواجب إثباتها في دفاتر القابضة والخاصة بحصة القابضة بأرباح التابعة وبالتوزيعات.

تقوم الشركة القابضة س بإثبات حصتها بربح التابعة بالتقيد التالي:

| قيود إثبات حصة القابضة بربح التابعة: | | | |
|---|-------|-------|-------|
| | ٢٠٠٥ | ٢٠٠٤ | ٢٠٠٣ |
| من -/ الاستثمار في الشركة التابعة من | ٦٠٠٠٠ | ٨٠٠٠٠ | ٥٢٠٠٠ |
| إلى -/ أرباح الاستثمار في الشركة التابعة من | ٦٠٠٠٠ | ٨٠٠٠٠ | ٥٢٠٠٠ |

| قيود إثبات حصة القابضة بتوزيعات أرباح التابعة: | | | |
|--|-------|-------|-------|
| | ٢٠٠٥ | ٢٠٠٤ | ٢٠٠٣ |
| من -/ توزيعات مستحقة الدفع | ٢٤٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ | ٣٦٠٠٠ |
| إلى -/ الاستثمار في الشركة التابعة من | ٢٤٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ | ٣٦٠٠٠ |

٦. حصة الأقلية ببيع التابعة:

| جدول احتساب حصة الأقلية ببيع التابعة | | | |
|--------------------------------------|-------|-------|--------|
| | ٢٠٠٥ | ٢٠٠٤ | ٢٠٠٣ |
| إجمالي حصة الأقلية ببيع التابعة | ١٢٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ | ١٦٠٠٠ |
| يطرح أرباح بيع أراضي غير متحققة | | | (٣٠٠٠) |
| يضاف أرباح بيع أراضي متحققة | ٣٠٠٠ | | |
| صافي حصة الأقلية ببيع التابعة | ١٥٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ | ١٣٠٠٠ |

ويلاحظ تأثر حصة الأقلية بأرباح بيع الأراضي وحسب نسبة تلك الأقلية (١٥٠٠٠ × ٢٠% = ٣٠٠٠ دينار) كون عملية البيع تمت من التابعة الى القابضة.

- خلال العام ٢٠٠٤ لم يطرأ اي تغيير على الأراضي حيث انها بقيت لدى الشركة القابضة، الا ان قيمتها ما زالت في دفاتر القابضة مضمومة بمقدار الربح غير المتحقق الذي حققته التابعة من عملية البيع. وبناء عليه سنظير الأراضي في ميزانية القابضة في العام ٢٠٠٤ بمبلغ ٦٥٠٠٠ دينار مما يتطلب تنفيذها بمقدار ١٥٠٠٠ دينار.

- من ناحية أخرى، فان حساب الأرباح المدورة لدى التابعة قد تم تخفيضه في نهاية العام ٢٠٠٣ بمقدار ١٥٠٠٠ دينار، نظراً لإظهار التابعة ربح بيع أراضي في قائمة دخلها للعام ٢٠٠٣ والذي بدوره سينقل الى حساب الأرباح المدورة ويعمل على تصنيفه، مما يتطلب في السنة التالية تنفيذ حساب الأرباح المدورة بمقدار ١٥٠٠٠ دينار، وعليه فان قيد أوراق العمل الواجب إثباته في نهاية عام ٢٠٠٤ يكون على النحو التالي:

| تنفيذ الأراضي وتنفيذ حساب أرباح مستحقة بقيمة الربح غير المتحقق | | |
|--|-------|-------|
| من حصة / أرباح مستحقة | | ١٥٠٠٠ |
| الى حصة / الأراضي | ١٥٠٠٠ | |

ويجري إثبات نفس القيد أثناءه في الميزانية الثانية في سنة بناء الأراضي لدى القابضة، أي عدم بيعها لأطراف خارجية.

ويتم ترحيل القيد أعلاه الى عامود التسويات في الميزانية الموحدة للعام ٢٠٠٤، والتي حساب أرباح محتجزة في قائمة الأرباح المحفوظ بها، وعليه تظهران القسائم على النحو التالي:

| الميزانية العمومية كما هي في ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | | | | |
|---|----------|----------|------|-------|---------|
| البيان | الشركة س | الشركة ص | مدين | دائن | الموحدة |
| أراضي | ٦٥٠٠٠ | | | ١٥٠٠٠ | ٥٠٠٠٠ |

| قائمة الأرباح المحتجزة هي في ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | | | | |
|---|----------|----------|-------|------|---------|
| البيان | الشركة س | الشركة ص | مدين | دائن | الموحدة |
| أرباح محتجزة ١/١ | | | ١٥٠٠٠ | | |

- خلال العام ٢٠٠٥ تم بيع الأراضي لأطراف خارجية مما يعني ضرورة الاعتراف بربح بيع الأراضي المؤجل من العام ٢٠٠٣ والبالغ ١٥٠٠٠ دينار، وعليه يتم إثبات قيد أوراق العمل التالي في نهاية عام ٢٠٠٥:

| الاعتراف بربح بيع الأراضي المؤجل من العام ٢٠٠٣ | | |
|--|--------------------------|-------|
| ١٥٠٠٠ | من حساب أرباح محتجزة | |
| | الى حساب أرباح بيع أراضي | ١٥٠٠٠ |

- ويتم ترحيل الطرف الدائن بالقيد أعلاه لعامود التسويات فسي قائمة الدخل الموحدة مما يؤدي الى إضافة هذا الربح مع الربح الناتج من بيع الشركة القابضة الأراضي لأطراف خارجية.

- من ناحية أخرى، فإن حساب الأرباح المحفوظ بها لدى التابعة ما زال مضمخ بمقدار ١٥٠٠٠ دينار، نظراً لان التابعة أظهرت بقائمة الدخل لسديها للمساه

٢٠٠٣ أرباح بيع الأراضي بمقدار ١٥٠٠٠ دينار، مما يتطلب في السنة الحالية تخفيضه بمقدار ١٥٠٠٠ دينار.

بيان أثر ما سبق على القوائم المالية الموحدة

| قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٥/١٢/٣١ | | | | | |
|--|----------|----------|------|-------|---------|
| البيان | الشركة س | الشركة ص | مدين | دائن | الموحدة |
| أرباح بيع أراضي | ١٠٠٠٠ | | | ١٥٠٠٠ | ٢٥٠٠٠ |
| | | | | | |

| قائمة الأرباح المحتجزة هي في ٢٠٠٥/١٢/٣١ | | | | | |
|---|----------|----------|-------|------|---------|
| البيان | الشركة س | الشركة ص | مدين | دائن | الموحدة |
| أرباح محتجزة ١/١ | | | ١٥٠٠٠ | | |
| | | | | | |

ويلاحظ انه ظهر بقائمة دخل القابضة أرباح بيع أراضي ١٠٠٠٠ دينار، نظراً لان تكلفة الأراضي المثبتة في دفاتر القابضة تبلغ ٦٥٠٠٠ دينار، وبما ان القابضة قامت ببيع الأراضي الى أطراف خارجية بسعر ٧٥٠٠٠ دينار فيكون قد تحقق لها ربح يبلغ ١٠٠٠٠ دينار. وبإضافة ربح بيع الأراضي المؤجل والبالغ ١٥٠٠٠ دينار يظهر بقائمة الدخل الموحدة أرباح بيع أراضي تبلغ ٢٥٠٠٠ دينار، ويمثل هذا المبلغ الفرق بين سعر بيع الأراضي من قبل القابضة لأطراف خارجية والبالغة ٧٥٠٠٠ دينار، والتكلفة الأصلية للأراضي التي كانت مثبتة في دفاتر التابعة والبالغة ٥٠٠٠٠ دينار.

مثال للمراجعة (بيع الأراضي الى أطراف خارجية على دفعات)

مثال رقم (٧-٤)

تمتلك الشركة س ٨٠% من أسهم الشركة ص، وفي ٢٥/٩/٢٠٠٣ باعت القابضة س الى التابعة ص أراضي بسعر ١٢٥٠٠٠ دينار، وقد بلغت تكلفة الأراضي المباعة في دفاتر الشركة س عند البيع ١٠٠٠٠٠ دينار، قامت التابعة خلال العام ٢٠٠٣ ببيع ٦٠% من الأراضي الى أطراف خارجية بسعر ٨٠٠٠٠ دينار، وتم في العام ٢٠٠٤ بيع ٢٠% من الأراضي الى أطراف خارجية بسعر ٣٨٠٠٠ دينار، وتسم ببيع باقي الأراضي لأطراف خارجية في العام ٢٠٠٥ بسعر ٤٢٠٠٠ دينار.

بلغ صافي ربح الشركة التابعة وتوزيعات الأرباح لديها على النحو التالي:

| البيان | ٢٠٠٣ | ٢٠٠٤ | ٢٠٠٥ |
|-----------------|-------|--------|-------|
| صافي الربح | ٨٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠ |
| توزيعات الأرباح | ٤٠٠٠٠ | ٥٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠ |

المطلوب:

١. احتساب حصة القابضة بربح التابعة للأعوام ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.
٢. احتساب حصة الأقلية بربح التابعة للأعوام ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.
٣. إثبات قيود أوراق العمل اللازمة.
٤. بيان أثر ما سبق على القوائم المالية الموحدة.

عن سؤال رقم (٧-٤)

١. حصة القابضة بربح التابعة:

| جدول احتساب حصة القابضة بربح التابعة | ٢٠٠٣ | ٢٠٠٤ | ٢٠٠٥ |
|--------------------------------------|---------|-------|-------|
| إجمالي حصة القابضة بربح التابعة | ٦٤٠٠٠ | ٨٠٠٠٠ | ٤٨٠٠٠ |
| يطرح أرباح بيع أراضي غير مستقمة | (١٠٠٠٠) | | |
| يضاف أرباح بيع أراضي مستقمة | | ٥٠٠٠ | ٥٠٠٠ |
| صافي حصة القابضة بربح التابعة | ٥٤٠٠٠ | ٨٥٠٠٠ | ٥٣٠٠٠ |

ويلاحظ من الجدول أعلاه ان تم خصم كامل ربح بيع الأراضي غير المتحقق من حصة القابضة بربح التابعة في العام ٢٠٠٣، وقد بلغ ربح بيع الأراضي غير المتحقق في نهاية عام ٢٠٠٣ مبلغ ١٠٠٠٠ دينار نظراً لأن التابعة باعت في نفس العام (٢٠٠٣) ما يعادل ٦٠% من الأراضي لأطراف خارجية، وبالتالي فإن الأراضي المتبقية لدى التابعة تعادل ٤٠% فقط. وعليه فإن الربح غير المتحقق سيتعلق بالأراضي المتبقية والذي سيبلغ $٢٥٠٠٠ \times ٤٠\% = ١٠٠٠٠$ دينار.

أما في العام ٢٠٠٤ وبما أنه تم بيع ٢٠% من الأراضي الى أطراف خارجية فيكون قد تحقق من الربح $٢٥٠٠٠ \times ٢٠\% = ٥٠٠٠$ دينار. أما باقي ربح بيع الأراضي والبالغ ٥٠٠٠ دينار فيكون قد تحقق في العام ٢٠٠٥.

٢. حصة الأقلية بربح التابعة:

| جدول احتساب حصة الأقلية بربح التابعة | | | |
|--------------------------------------|-------|-------|-------|
| | ٢٠٠٥ | ٢٠٠٤ | ٢٠٠٣ |
| إجمالي حصة الأقلية بربح التابعة | ١٢٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ | ١٦٠٠٠ |
| صافي حصة الأقلية بربح التابعة | ١٢٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ | ١٦٠٠٠ |

ويلاحظ عدم تأثر حصة الأقلية بأرباح بيع الأراضي كون عملية البيع تمت من القابضة الى التابعة.

٣. قيد أوراق العمل في نهاية العام ٢٠٠٣

| القوائم بربح بيع الأراضي غير المتحقق | | |
|--------------------------------------|-------|-------|
| من حساب/ أرباح بيع أراضي | | ١٠٠٠٠ |
| الى حساب/ الأراضي | ١٠٠٠٠ | |

ويلاحظ أنه تم بموجب القيد أعلاه إلغاء جزء من ربح بيع الأراضي والذي يمثل المربح غير المتحقق، كما تم تخصيص الأراضي بمقدار ١٠٠٠٠ دينار، مما يعني ان الأراضي

المتبقية لدى التابعة ستظهر بالقوائم الموحدة بالقيمة الأصلية لها والبالغة ١٢٥.٠٠٠ × ٤٠% = ٥٠.٠٠٠ دينار - ١٠.٠٠٠ = ٤٠.٠٠٠ دينار.

٤. بيان أثر ما سبق على القوائم المالية الموحدة

| قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٣/١٢/٣١ | | | | | |
|--|----------|-----------|--------|------|---------|
| البيان | الشركة س | الشركة هـ | مدين | دائن | الموحدة |
| أرباح بيع أراضي | ٢٥.٠٠٠ | ٥.٠٠٠ | ١٠.٠٠٠ | | ٢٠.٠٠٠ |

| الميزانية العمومية كما هي في ٢٠٠٣/١٢/٣١ | | | | | |
|---|----------|-----------|------|--------|---------|
| البيان | الشركة س | الشركة هـ | مدين | دائن | الموحدة |
| أراضي | | ٥.٠٠٠ | | ١٠.٠٠٠ | ٤.٠٠٠ |

يلاحظ انه نتيجة تحويل أوراق العمل أعلاه، تم إلغاء جزء من أرباح بيع الأراضي من قائمة الدخل الموحدة (١٠.٠٠٠ دينار) وهو الجزء الخاص بالأراضي التي ما زالت لدى التابعة، وقد ظهر لدى القابضة كامل ربح بيع الأراضي البالغ ٢٥.٠٠٠ دينار وبالتالي فإن ما يظهر في قائمة الدخل الموحدة هو ربح بيع الأراضي المتحقق والبالغ ١٥.٠٠٠ دينار وبإضافة هذا الربح الى أرباح بيع الأراضي الظاهر بقائمة دخل التابعة والبالغ ٥.٠٠٠ دينار يرتفع ربح بيع الأراضي الى ٢٠.٠٠٠ دينار. وقد تم إيجاد ربح بيع الأراضي لدى التابعة عن طريق الفرق بين سعر بيع الأراضي لأطراف خارجية والبالغ ٨.٠٠٠ دينار وتكلفة الجزء المباع على التابعة (٢٥.٠٠٠ × ٦٠% = ١٥.٠٠٠ دينار) أما بالنسبة للأراضي المتبقية فقد أظهرت ميزانية التابعة بقيمة ٥.٠٠٠ دينار (١٢٥.٠٠٠ × ٤٠%) وهي جزء من القيمة التي بيعت بها الأراضي من القابضة

للتابعة. وبموجب الطرف الدائن من قيد أوراق العمل تم تخفيض الأراضي المتبقية بمقدار ١٠٠٠٠ دينار لتظهر في الميزانية الموحدة بقيمتها الأصلية التي كانت مثبته بدفاتر القابضة والبالغة ٤٠٠٠٠ دينار (١٠٠٠٠٠٠ × ٤٠%).

قيود أوراق العمل للعام ٢٠٠٤

سيتم إثبات قيدين أوراق عمل في العام ٢٠٠٤، الأول للاعتراف بربح بيع الأراضي المتحقق والبالغ ٥٠٠٠ دينار، والثاني يتعلق بربح بيع الأراضي غير المتحقق والبالغ ٥٠٠٠ ديناً أيضاً.

ويظهر القيد الأول على النحو التالي:

| الاعتراف بربح بيع الأراضي المؤجل من العام ٢٠٠٣ | | |
|--|------|--------------------------------------|
| ٥٠٠٠ | | من حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة ص |
| | ٥٠٠٠ | الى حـ/ أرباح بيع الأراضي |

أما القيد الثاني فيظهر على النحو التالي:

| تخفيض الأراضي بقيمة الربح غير المتحقق | | |
|---------------------------------------|------|--------------------------------------|
| ٥٠٠٠ | | من حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة ص |
| | ٥٠٠٠ | الى حـ/ الأراضي |

ويتم ترحيل القيدتين أعلاه الى عامود التسويات في قائمة الدخل والميزانية الموحدة للعام ٢٠٠٤، بحيث يظهران على النحو التالي:

بيان أثرها على القوائم المالية الموحدة للعام ٢٠٠٤

| قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | | | | |
|--|----------|----------|------|---------|-------|
| البيان | الشركة ص | الشركة ح | دائن | المصلحة | |
| أرباح بيع أراضي | ٨٠٠٠ | | ٥٠٠٠ | | ٩٣٠٠٠ |
| | | | | | |

| الميزانية العمومية كما هي في ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | | | | |
|---|-----------|-----------|------|------|---------|
| البيان | الشركة من | الشركة من | مدين | دائن | الموحدة |
| أراضي | | ٢٥٠٠٠ | | ٥٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ |
| الاستثمار في التابعة من | | | ٥٠٠٠ | | |
| | | | ٥٠٠٠ | | |

قيود أوراق العمل للعام ٢٠٠٥

سيكون هناك قيد أوراق عمل في العام ٢٠٠٤، والذي يظهر على النحو التالي:

| الاعتراف بربح بيع الأراضي المؤجل وزيادة حساب الاستثمار في الشركة التابعة من بقيمة الربح غير المتحقق والمؤجل من العام ٢٠٠٣ | | |
|---|---------------------------------------|--|
| ٥٠٠٠ | من حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة من | |
| ٥٠٠٠ | الى حـ/ أرباح بيع الأراضي | |

ويتم ترحيل القيد أعلاه الى عامود التسويات في قائمة الدخل والميزانية الموحدة للعام ٢٠٠٤ والذان يظهران على النحو التالي:

بيان أثر ما سبق انتهى القوائم المالية الموحدة للعام ٢٠٠٥

| قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٥/١٢/٣١ | | | | | |
|--|-----------|-----------|------|------|---------|
| البيان | الشركة من | الشركة من | مدين | دائن | الموحدة |
| أرباح بيع أراضي | | ١٢٠٠٠ | | ٥٠٠٠ | ١٧٠٠٠ |

| الميزانية العمومية كما هي في ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | | | | |
|---|-----------|-----------|------|------|---------|
| البيان | الشركة من | الشركة من | مدين | دائن | الموحدة |
| الاستثمار في التابعة من | | | ٥٠٠٠ | | |

أسئلة وممارين الفصل

الأسئلة

- ١-٧ ما هي الحسابات التي يجري تعديلها في نفس السنة التي جرى فيها البيع فسي حالة بيع أراضي من القابضة للتابعة بربح.
- ٢-٧ كيف تؤثر عملية بيع أراضي من القابضة الى التابعة على عملية احتساب حصة القابضة في أرباح التابعة في السنة التي جرى فيها البيع وفي السنة التي تباع فيها الأراضي لأطراف خارجية.
- ٣-٧ وضح كيف يتأثر حصة الأقلية بربح التابعة في حالة بيع أراضي من التابعة الى القابضة وبربح.
- ٤-٧ وضح الخاية من إعادة الأراضي الظاهرة في القوائم الموحدة السى تكلفتها الأصلية
- ٥-٧ هل تختلف معالجة أثر عمليات بيع الأراضي المتبادلة بين القابضة والتابعة في حالة كون عملية البيع من الشركة القابضة الى التابعة مقارنة مع عملية البيع من التابعة للقابضة، ناقش.

التعميرين

التعميرين الأول (بيع أراضي من القابضة للتابعة بربح)

تمتلك شركة الرافدين ٧٥% من أسهم شركة الطليعة منذ عدة سنوات، وفي ٢٥/٦/٢٠٠٣ باعت الشركة القابضة الى الشركة التابعة أراضي بسعر ٨٠٠٠٠٠ دينار، وقد بلغت تكلفة الأراضي على الشركة القابضة ٦٠٠٠٠٠ دينار. في ٢٢/٩/٢٠٠٥ باعت الشركة التابعة الأراضي الى أطراف خارجية بسعر ٧٥٠٠٠٠ دينار. حققت الشركة التابعة صافي أرباح للأعوام ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥ على التوالي مبلغ ١٠٠٠٠٠٠ دينار و ٧٠٠٠٠٠ دينار و ٨٠٠٠٠٠ دينار، وأعلنت عن توزيعات أرباح على المساهمين خلال العام ٢٠٠٣ تبلغ ٤٠٠٠٠٠ دينار، ولم توزع أية أرباح خلال الأعوام ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.

المطلوب:

١. إثبات القيود الخاصة بعملية بيع الأراضي في دفاتر كل من الشركة القابضة والشركة التابعة.
٢. إثبات قيود أوراق العمل اللازمة.
٣. بيان أثر ما سبق على القوائم المالية الموحدة.
٤. احتساب حصة القابضة بربح التابعة للأعوام ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.
٥. إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة القابضة والخاصة بحصة القابضة بأرباح التابعة وبالتوزيعات.
٦. احتساب حصة الأقلية بربح التابعة للأعوام ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.

التعميرين الثاني (بيع أراضي من القابضة للتابعة بخسارة)

تمتلك شركة الرافدين ٧٥% من أسهم شركة الطليعة منذ عدة سنوات، وفي ٢٥/٦/٢٠٠٣ باعت الشركة القابضة الى الشركة التابعة أراضي بسعر ٨٠٠٠٠٠ دينار، وقد بلغت تكلفة الأراضي على الشركة القابضة ٩٠٠٠٠٠ دينار. في ٢٢/٩/٢٠٠٥ باعت الشركة التابعة الأراضي الى أطراف خارجية بسعر ٧٥٠٠٠٠ دينار، حققت الشركة التابعة صافي أرباح للأعوام ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥ على التوالي مبلغ ١٠٠٠٠٠٠

دينار و ٧٠٠٠٠٠ دينار و ٨٠٠٠٠٠ دينار، وأعلنت عن توزيعات أرباح على المساهمين خلال العام ٢٠٠٣ تبلغ ٤٠٠٠٠٠ دينار، ولم توزع أية أرباح خلال الأعوام ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.

المطلوب:

١. إثبات القيود الخاصة بعملية بيع الأراضي في دفاتر كل من الشركة القابضة والشركة التابعة.
٢. إثبات قيود أوراق العمل اللازمة.
٣. بيان أثر ما سبق على القوائم المالية الموحدة.
٤. احتساب حصة القابضة بربح التابعة للأعوام ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.
٥. إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة القابضة والخاصة بحصة القابضة بأرباح التابعة وبالتوزيعات.
٦. احتساب حصة الأقلية بربح التابعة للأعوام ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.

التعليق الثالث (بيع أراضي من التابعة للقابضة بربح)

تمتلك شركة الرافدين ٧٥% من أسهم شركة الطليحة منذ عدة سنوات، وفي ٢٥/٦/٢٠٠٣ باعت الشركة التابعة إلى الشركة القابضة أراضي بسعر ٨٠٠٠٠٠ دينار، وقد بلغت تكلفة الأراضي على الشركة التابعة ٦٠٠٠٠٠ دينار. في ٢٢/٩/٢٠٠٥ باعت الشركة القابضة الأراضي إلى أطراف خارجية بسعر ٧٥٠٠٠٠ دينار. حققت الشركة التابعة صافي أرباح للأعوام ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥ على التوالي مبلغ ١٠٠٠٠٠٠ دينار و ٧٠٠٠٠٠ دينار و ٨٠٠٠٠٠ دينار، وأعلنت عن توزيعات أرباح على المساهمين خلال العام ٢٠٠٣ تبلغ ٤٠٠٠٠٠ دينار، ولم توزع أية أرباح خلال الأعوام ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.

المطلوب:

١. إثبات القيود الخاصة بعملية بيع الأراضي في دفاتر كل من الشركة القابضة والشركة التابعة.
٢. إثبات قيود أوراق العمل اللازمة.

٣. بيان أثر ما سبق على القوائم المالية الموحدة.
٤. احتساب حصة القابضة بربح التابعة للأعوام ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.
٥. إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة القابضة والخاصة بحصة القابضة بأرباح التابعة وبالتوزيعات.
٦. احتساب حصة الأقلية بربح التابعة للأعوام ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.

المعمرون (بيع أراضي من التابعة للقابضة بخسارة)

تمتلك شركة الرافدين ٧٥% من أسهم شركة الطليعة منذ عدة سنوات، وفي ٢٥/٦/٢٠٠٣ باعت الشركة التابعة الى الشركة القابضة أراضي بسعر ٨٠٠٠٠٠ دينار، وقد بلغت تكلفة الأراضي على الشركة التابعة ٩٠٠٠٠٠ دينار. في ٢٢/٩/٢٠٠٥ باعت الشركة القابضة الأراضي الى أطراف خارجية بسعر ٧٥٠٠٠٠ دينار. حققت الشركة التابعة صافي أرباح للأعوام ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥ على التوالي مبلغ ١٠٠٠٠٠٠ دينار و ٧٠٠٠٠٠ دينار و ٨٠٠٠٠٠ دينار، وأعلنت عن توزيعات أرباح على المساهمين خلال العام ٢٠٠٣ تبلغ ٤٠٠٠٠٠ دينار، ولم توزع أية أرباح خلال الأعوام ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.

المطلوب:

١. إثبات القيود الخاصة بعملية بيع الأراضي في دفاتر كل من الشركة القابضة والشركة التابعة.
٢. إثبات قيود أوراق العمل اللازمة.
٣. بيان أثر ما سبق على القوائم المالية الموحدة.
٤. احتساب حصة القابضة بربح التابعة للأعوام ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.
٥. إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة القابضة والخاصة بحصة القابضة بأرباح التابعة وبالتوزيعات.
٦. احتساب حصة الأقلية بربح التابعة للأعوام ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.

المصريين الخاص (بيع أراضي من القابضة للتابعة ببيع)

في ٢٠٠٠/١/١ باعت الشركة القابضة س الى الشركة التابعة ص أراضي بسعر ٨٠٠٠٠ دينار علما ان تكلفة الأراضي على القابضة كانت ٧٠٠٠٠٠ دينار. في ٢٠٠٠/٢/٢٢ باعت التابعة ٦٠% من الأراضي بسعر ٥٥٠٠٠٠ دينار، وتم بيع باقي الأراضي في ٢٠٠٢/٢/١١ بسعر ٢٠٠٠٠٠ دينار. تمتلك القابضة ٩٠% من أسهم التابعة.

المطلوب:

١. إثبات قيود أوراق العمل الخاصة بالأراضي في ٢٠٠٠/١٢/٣١ و ٢٠٠٢/١٢/٣١.
٢. ما مقدار أرباح بيع الأراضي التي ستظهر في قائمة الدخل الموحدة للعام ٢٠٠٠ بفرض عدم بيع أراضي خلاف المذكورة أعلاه من قبل أي من الشركتين.
٣. ما مقدار الأراضي التي ستظهر في الميزانية الموحدة للعام ٢٠٠١، بفرض عدم وجود أراضي خلاف المذكورة أعلاه لدى أي من الشركتين.

المصريين الخاص (بيع أراضي من التابعة للقابضة ببيع)

تمتلك الشركة س ٨٠% من أسهم الشركة ص، وفي ٢٠٠٠/٨/١ باعت التابعة ص الى القابضة س أراضي بسعر ٤٠٠٠٠٠ دينار علماً ان تكلفة الأراضي على التابعة ٥٠٠٠٠٠ دينار. في ٢٠٠٢/٢/١٤ باعت القابضة ٦٠% من الأراضي، لأطراف خارجية وباعت باقي الأراضي في ٢٠٠٣/٥/١٨ بسعر ٣٠٠٠٠٠ دينار.

المطلوب:

١. إثبات قيود أوراق العمل الخاصة بالأراضي للعام ٢٠٠٢ و ٢٠٠٣.
٢. إذا ظهر بقائمة الدخل الموحدة للعام ٢٠٠٢ خسائر بيع أراضي تبلغ ١٠٠٠٠٠ دينار، ما سعر بيع الأراضي الذي تم من قبل القابضة لأطراف خارجية.
٣. ما قيمة الأراضي التي ستظهر في الميزانية الموحدة للعام ٢٠٠٢.

| | |
|---|---------------------|
| <p>العمليات المتبادلة بين القابضة والتابعة - الأصول القابلة للاهلاك</p> <p>Intercompany Depreciable Assets Transactions</p> | <p>الفصل الثامن</p> |
| <p>أهداف الفصل</p> <p>بعد دراسة هذا الفصل يتوقع ان يكون القارئ ملماً بالامور التالية:</p> <p>١. التعرف على الإجراءات الخاصة بمعالجة عمليات بيع الأصول القابلة للاهلاك من الشركة القابضة إلى الشركة التابعة من حيث:</p> <p>أ- بيان قيود أوراق العمل الواجب إثباتها عند إعداد القوائم الموحدة لمعالجة اثر عمليات بيع الأصول القابلة للاهلاك بين القابضة والتابعة.</p> <p>ب- شرح اثر عمليات بيع الأصول القابلة للاهلاك على حصة القابضة بربح التابعة.</p> <p>ت- توضيح اثر عمليات بيع الأصول القابلة للاهلاك من القابضة للتابعة على حصة الأقلية بربح التابعة.</p> <p>٢. التعرف على الإجراءات الخاصة بمعالجة عمليات بيع الأصول القابلة للاهلاك من الشركة التابعة إلى الشركة القابضة من حيث:</p> <p>أ- بيان قيود أوراق العمل الواجب إثباتها عند إعداد القوائم الموحدة لمعالجة اثر عمليات بيع الأصول القابلة للاهلاك من التابعة إلى القابضة.</p> <p>ب- شرح اثر عمليات بيع الأصول القابلة للاهلاك من التابعة إلى القابضة على حصة القابضة بربح التابعة.</p> <p>ت- توضيح اثر عمليات بيع الأصول القابلة للاهلاك من التابعة إلى القابضة على حصة الأقلية بربح التابعة.</p> | <p>8</p> |

الفصل الثامن

العمليات المتبادلة بين القابضة والتابعة - الأصول القابلة للاهلاك

Intercompany Depreciable Assets Transactions

مقدمة

استعرضنا في الفصل السابق اثر عمليات بيع الأراضي بين القابضة والتابعة على عملية إعداد القوائم الموحدة، وسيتم في هذا الفصل استعراض اثر بيع الأصول القابلة للاهلاك، مثل السيارات والآلات والمباني، على عملية إعداد القوائم المالية الموحدة. وعلى عكس الأراضي، فإن الأصول القابلة للاهلاك تتميز بان قيمة الأصل تتناقص لدى الشركة المشترية نتيجة الاستعمال وبالتالي فان الشركة المشترية تقوم باحتساب وإثبات مبلغ الاهتلاك السنوي في دفاترها، مما يؤدي إلى وجود اختلافات جوهرية فسي كيفية معالجة اثر كل من الأراضي و الأصول القابلة للاهلاك عند إعداد القوائم الموحدة.

وتبقى القاعدة العامة التي تحكم عملية معالجة اثر العمليات المتبادلة بين الشركة القابضة والتابعة كما هي في حالة الأصول القابلة للاهلاك، حيث يتوجب ان يتم إعادة الأصل في القوائم الموحدة إلى قيمته الأصلية التي كان مثبت بها في دفاتر الشركة الأصلية (البائعة) وذلك باستخدام قيود أوراق العمل.

وفيما يلي عرض للإجراءات التي تتخذ عند إعداد القوائم المالية الموحدة لمعالجة العمليات الخاصة ببيع الأصول القابلة للاهلاك بين القابضة والتابعة.

- عند بيع الأصول القابلة للاهلاك فان الشركة المشترية تشتت الأصل بتكلفة الشراء، أما الشركة البائعة فتقوم بإفصال حساب التكلفة التاريخية للأصل وجميع الاهتلاك وإثبات ربح أو خسارة بيع الأصل. عند إعداد القوائم الموحدة فسي نهاية كل فترة مالية يتوجب إعادة الأصل القابل للاهلاك في القوائم الموحدة

وكانه ما زال لدى الشركة البائعة، مما يتطلب إثبات قيود أوراق عمل للوصول إلى ذلك.

إذا حققت الشركة البائعة ربح أو خسارة من عملية بيع الأصول القابلة للاهلاك، فإن الربح أو الخسارة الناتج عن العملية يعتبر بمفهوم القوائم الموحدة ربح أو خسارة غير متحققة وبالتالي يتم تأجيل الاعتراف به.

يمثل الفرق بين قسط الاهلاك السنوي للأصل لدى الشركة المشتري، وقسط الاهلاك السنوي لدى الشركة البائعة بافتراض ان الأصل ما زال لدى الشركة البائعة، ربح أو خسارة متحقق يتوجب الاعتراف به في القوائم الموحدة. وبالتالي فإن الاعتراف بالربح المؤجل يتم توزيعه على مدار عمر الأصل، ويمثل الفرق بين قسط الاهلاك السنوي للأصل في دفاتر الشركة المشتري وقسط الاهلاك السنوي لدى الشركة البائعة على افتراض بقاء الأصل لدى الشركة البائعة.

بالنسبة لمصروف اهتلاك الأصل السنوي، فإن قيمة الاهتلاك تظهر لدى الشركة المشتري بقيمة مضخمة في حالة شرائها للأصل بربح، بينما يظهر مصروف الاهتلاك بقيمة منخفضة في حالة شراء الأصل بخسارة، مما يتطلب تعديل مصروف الاهتلاك في القوائم الموحدة بالتخفيض أو الزيادة وإظهاره في القوائم المالية الموحدة بنفس القيمة لدى الشركة البائعة بافتراض عدم بيعها للأصل.

عند احتساب حق القابضة بربح التابعة يجري في السنة التي تم فيها بيع الأصل، وفي حالة كون البيع من القابضة للتابعة وبقاء الأصل لدى الشركة المشتري أي عدم بيعه لأطراف خارجية، تخفيض كامل قيمة الربح من حصة القابضة بربح التابعة، أما في حالة الخسارة فيتم إضافة كامل الضميمة غير المتحققة، ثم يجري احتساب فرق اهتلاك الأصل السنوي بين الشركة المشتري والتابعة وإضافته أو تخفيضه من حصة القابضة بربح التابعة. حيث يتمسري إضافة فرق الاهتلاك في حالة كون قسط الاهتلاك السنوي لدى الشركة

المشترية (التابعة) يزيد عن قسط الاهتلاك السنوي (المفترض) لدى الشركة البائعة (القابضة)، وبالمقابل يتم تخفيض فرق الاهتلاك في حالة كون قسط الاهتلاك السنوي لدى المشترية يقل عن قسط الاهتلاك السنوي (المفترض) لدى الشركة البائعة.

- لا يتأثر حصة الأقلية بربح التابعة بعمليات بيع الأصول القابلة للاهلاك في حالة البيع من القابضة للتابعة. والسبب في عدم تحميل الأقلية بأي من الأرباح أو الخسائر غير المتحققة يعود إلى ان ربح أو خسارة بيع الأصل تم إثباتها في سجلات القابضة، وبالتالي لا يوجد اي اثر أو علاقة للأقلية بهذه الأرباح.
- في حالة بيع الأصول القابلة للاهلاك من التابعة للقابضة فإن أرباح أو خسائر بيع الأصول القابلة للاهلاك غير المتحققة توزع بين القابضة والأقلية، ففي حالة بيع الأصول القابلة للاهلاك بربح يخصم من حصة القابضة بربح التابعة جزء من الربح غير المتحقق يتناسب ونسبة تملك القابضة، بينما يتم في حالة الخسارة إضافة نسبة من الخسارة غير المتحققة إلى حصة القابضة بربح التابعة تتناسب ونسبة تملك القابضة. أما باقي ربح أو خسارة بيع الأصول القابلة للاهلاك غير المتحقق فيخصم من أو يضاف إلى حصة الأقلية بربح التابعة. وبالمقابل فإن فرق اهتلاك الأصل السنوي يتم توزيعه بين القابضة والأقلية بشكل سنوي وحسب نسبة تملك كل طرف. والسبب في توزيع الأرباح أو الخسائر غير المتحققة بين القابضة والأقلية في هذه الحالة يعود إلى ان ربح أو خسارة بيع الأصول القابلة للاهلاك تم تسجيله وإظهاره بسجلات وقوائم الشركة التابعة، مما يعني حصول الأقلية على جزء من هذه الأرباح والخسائر بنسبة التملك، مما يتطلب تحميل الأقلية بما يخصها من هذا الربح أو الخسارة.

بيع الأصول القابلة للاهلاك من الأعلى إلى الأسفل (من القابضة للتابعة)

Downstream Sale of Depreciable Assets

في حالة إجراء عملية بيع الأصول القابلة للاهلاك من القابضة إلى التابعة وتحقيق القابضة أرباح من عملية البيع وبقاء الأصل لدى التابعة لغايات استخدامه في العمليات التشغيلية لديها، أي عدم بيعه لأطراف خارجية، فإن الإجراءات التي تتخذ عند إعداد القوائم الموحدة في السنة التي جرى فيها البيع تتمثل في الآتي:

١. يتم خصم كامل أرباح بيع الأصل من حصة القابضة بربح التابعة.
٢. يتم في كل سنة من سنوات بقاء الأصل لدى الشركة التابعة مقارنة اهتلاك الأصل الظاهر بقائمة دخل التابعة مع مصروف اهتلاك الأصل السنوي لدى البائعة (بافتراض بقاء الأصل لدى القابضة)، حيث يضاف فرق الاهتلاك أو يطرح من حصة القابضة بربح التابعة. وكما بينا أعلاه، يضاف فرق الاهتلاك في حالة كون قسط الاهتلاك السنوي لدى الشركة المشتريية يزيد عن قسط الاهتلاك المفترض لدى الشركة البائعة، في حين يخصم فرق الاهتلاك في حالة انخفاض قسط الاهتلاك لدى المشتريية عن البائعة.

٣. يتم في عامود التسويات في القوائم الموحدة وفي السنة التي جرى فيها بيع الأصل إلغاء ربح بيع الأصول الظاهر في قائمة دخل القابضة، كما يجري تعديل حساب مصروف اهتلاك الأصل الظاهر بقائمة دخل التابعة لإظهاره في قائمة الدخل الموحدة بالقيمة التي كان يمكن أن يظهر بها مصروف الاهتلاك في حالة بقاء الأصل لدى الشركة البائعة (القابضة). كما يجري تعديل التكلفة التاريخية للأصل ومجموع اهتلاكه الظاهرة في ميزانية التابعة لإظهاره بالتكلفة التاريخية في الميزانية الموحدة وبالقيمة الأصلية التي كانت مثبت بها في سجلات القابضة قبل عملية البيع، وإظهار مجموع الاهتلاك الذي كان يفترض أن يظهر لو بقي الأصل لدى الشركة القابضة (البائعة).

ولتوضيح ما سبق نورد المثال التالي:

مثال رقم (١-٨)

تمتلك الشركة س ٨٠% من أسهم الشركة ص، وفي ٢٠٠٢/١/١ باعدت القابضة س إلى التابعة ص الآت بسعر ٢٠٠٠٠ دينار، وقد كانت التكلفة التاريخية للآلات بدفاتر القابضة عند البيع ٢٥٠٠٠ دينار وبلغ رصيد مجمع الاهلاك في هذا التاريخ ٩٠٠٠ دينار، وكان العمر المتبقي للآلات لدى الشركة القابضة ٤ سنوات وكانت القابضة تستخدم طريقة القسط الثابت لاهلاك الآلات وبدون قيمة متبقية. قدرت التابعة عمر الآلات بـ ٤ سنوات وقررت اهتلاكها باستخدام طريقة القسط الثابت وبدون قيمة متبقية. بلغ صافي ربح الشركة التابعة وتوزيعات الأرباح لديها على النحو التالي:

| البيان | ٢٠٠٢ | ٢٠٠٣ | ٢٠٠٤ | ٢٠٠٥ |
|-----------------|-------|-------|--------|--------|
| صافي الربح | ٤٠٠٠٠ | ٨٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠٠ |
| توزيعات الأرباح | ٢٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ | ٥٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠٠ |

المطلوب:

١. إثبات القيود الخاصة بعملية بيع الآلات في دفاتر كل من الشركة البائعة (القابضة) والشركة المشترية (التابعة).
٢. إعداد جدول يبين فرق مصروف اهتلاك الآلات السنوي لدى الشركة المشترية ومصروف اهتلاك الآلات السنوي لدى الشركة البائعة بافتراض بقاء الآلات لدى البائعة.
٣. احتساب حصة القابضة بربح التابعة للأعوام ٢٠٠٢ و ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.
٤. إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة القابضة والخاصة بحصة القابضة بأرباح التابعة وبالتوزيعات للأعوام ٢٠٠٢ و ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.
٥. احتساب حصة الأقلية بربح التابعة للأعوام ٢٠٠٢ و ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.
٦. إثبات قيود أوراق الحمل اللازمة للأعوام ٢٠٠٢ و ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.
٧. بيان أثر ما سبق على القوائم المالية الموحدة للأعوام ٢٠٠٢ و ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.

٥. حصة الأقلية بربح التابعة:

| جدول احتساب حصة الأقلية بربح التابعة | | | | |
|--------------------------------------|-------|-------|-------|------|
| البيان | ٢٠٠٥ | ٢٠٠٤ | ٢٠٠٣ | ٢٠٠٢ |
| إجمالي حصة الأقلية بربح التابعة | ١٢٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ | ١٦٠٠٠ | ٨٠٠٠ |
| صافي حصة الأقلية بربح التابعة | ١٢٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ | ١٦٠٠٠ | ٨٠٠٠ |

ويلاحظ عدم تأثر حصة الأقلية بأرباح بيع الآلات كون عملية البيع تمت من القابضة إلى التابعة.

٦- أ. قيود أوراق العمل في نهاية العام ٢٠٠٢

| تعديل مصروف اهلاك الآلات | | |
|----------------------------|------|------|
| من حـ/ مجمع اهلاك الآلات | | ١٠٠٠ |
| إلى حـ/ مصروف اهلاك الآلات | ١٠٠٠ | |

ويلاحظ أنه تم تضييق مصروف الاهلاك بقيمة ١٠٠٠ دينار نظراً لأن الشركة المشتريه (التابعة) قد احتسبت الاهلاك بشكل مضخم مما يجب، مما نتج عنه زيادة مصروف الاهلاك ومجمع الاهلاك في السنة الحالية بمقدار ١٠٠٠ دينار. ويلاحظ ان هذا التقييد سيكرر في كل سنة من السنوات الثلاث التالية.

| إلغاء ربح بيع الآلات وإعادة الآلات ومجمع الاهلاك لقيمتها الأصلية | | |
|--|------|------|
| من حـ/ الآلات | | ٤٠٠٠ |
| حـ/ أرباح بيع الآلات | | ٤٠٠٠ |
| إلى حـ/ مجمع اهلاك الآلات | ٤٠٠٠ | |

ويلاحظ أنه تم بموجب التقييد أعلاه إلغاء ربح بيع الآلات البالغ ٤٠٠٠ دينار، وزيادة الآلات بمقدار ٤٠٠٠ دينار نظراً لأنها أثبتت في دفاتر التابعة بمقدار ٢٠٠٠٠ دينار، في حين كانت قيمتها التاريخية في دفاتر الشركة المشتريه ٢٤٠٠٠ دينار، مما يعني أن الآلات مستظهر بالقوائم لموحدة بالقيمة الأصلية لها والبالغة ٢٤٠٠٠ دينار. أما بالنسبة

لمجمع اهلاك الآلات فقد تم بموجب القيد أعلاه زيادته بمقدار ٩٠٠٠٠ دينار لإلغاء اثر قيد بيع الآلات في دفاتر القابضة والذي تم بموجبه إقفال مجمع اهلاك الآلات المباعة.

٧-أ. بيان اثر ما سبق على القوائم المالية الموحدة للعام ٢٠٠٢

| قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١ | | | | | |
|--|-----------|-----------|------|------|---------|
| البيان | الشركة من | الشركة من | مدين | دائن | الموحدة |
| أرباح بيع الآلات | ٤٠٠٠ | | ٤٠٠٠ | | ٠٠٠ |
| مصروف اهلاك الآلات | | ٥٠٠٠ | | ١٠٠٠ | ٤٠٠٠ |

| الميزانية العمومية كما هي في ٢٠٠٢/١٢/٣١ | | | | | |
|---|-----------|-----------|------|------|---------|
| البيان | الشركة من | الشركة من | مدين | دائن | الموحدة |
| الآلات | ٢٠٠٠٠ | | ٥٠٠٠ | | ٢٥٠٠٠ |
| - مجمع اهلاك | | ٥٠٠٠ | ١٠٠٠ | ٩٠٠٠ | ١٣٠٠٠ |
| صافي القيمة الدفترية | | ١٥٠٠٠ | | | ١٢٠٠٠ |

يلاحظ انه نتيجة ترحيل قيود أوراق العمل أعلاه، تم إلغاء أرباح بيع الآلات من قائمة الدخل الموحدة وبالتالي لم يظهر أية أرباح تتعلق بالعمليه أعلاه بالقوائم الموحدة نظراً لاعتبار هذه الأرباح، وحسب مفهوم القوائم الموحدة، أرباح قابضة بين الشركتين القابضة والتابعة وبالتالي غير متعقبة. كما تم تخفيض مصروفات الاهلاك بمقدار ١٠٠٠٠ دينار ليظهر بقائمة الدخل الموحدة بمقدار ٤٠٠٠٠ دينار.

أما بالنسبة للآلات فقد ظهرت بميزانية التابعة بقيمة ٢٠٠٠٠٠ دينار وهي القيمة التي بيعت فيها الآلات من القابضة للتابعة، وتم بموجب الطرف المدين من قيد أوراق العمل الثاني زيادة الآلات بمقدار ٥٠٠٠٠ دينار لتظهر في الميزانية الموحدة بقيمتها الأصلية التي كانت مثبته بدفاتر القابضة والبالغة ٢٥٠٠٠٠ دينار.

أما مجمع اهتلاك الآلات فقد ظهر في ميزانية التابعة بمقدار ٥٠٠٠ دينار وهي قيمة اهتلاك السنة الأولى، وتم تخفيضه في عامود التسويات بمقدار ١٠٠٠ دينار والتي تمثل الزيادة في مصروف اهتلاك السنة الحالية، ثم جرى زيادته بمبلغ ٩٠٠٠ دينار بمقدار رصيد مجمع الاهتلاك الذي كان موجود لدى القابضة بتاريخ بيع الآلات لدى التابعة. وأخيراً، فإن قيمة مصروف اهتلاك الآلات والآلات ومجمع الاهتلاك الظاهرة بعامود الموحدة تمثل الأرقام التي كانت ستظهر لو بقيت الآلات لدى الشركة البائعة (القابضة).

٦- ب. قيود أوراق العمل في نهاية العام ٢٠٠٣

| تعديل مصروف اهتلاك الآلات | | |
|---------------------------|-----------------------------|------|
| ١٠٠٠ | من حـ/ مجمع اهتلاك الآلات | |
| | إلى حـ/ مصروف اهتلاك الآلات | ١٠٠٠ |

وكما تم في السنة السابقة (٢٠٠٢) فقد تم تخفيض مصروف الاهتلاك بقيمة ١٠٠٠ دينار نظراً لان الشركة المشترية (التابعة) قد احسبت الاهتلاك بشكل مضخم عما يجب، مما نتج عنه زيادة مصروف الاهتلاك ومجمع الاهتلاك في السنة الحالية بمقدار ١٠٠٠ دينار.

| إعادة الآلات ومجمع الاهتلاك لقيمتها الأصلية وزيادة الاستثمار بمقدار الرصيد المتبقي للبيع غير المتحقق | | |
|--|------------------------------------|------|
| ٥٠٠٠ | من حـ/ الآلات | |
| ٣٠٠٠ | حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة من | |
| | إلى حـ/ مجمع اهتلاك الآلات | ٨٠٠٠ |

ويلاحظ انه تم بموجب القيد أعلاه، زيادة الآلات بمقدار ٥٠٠٠ دينار نظراً لأنها ما زالت مثبتة في دفاتر التابعة بمقدار ٢٠٠٠٠ دينار، في حين كانت قيمتها التاريخية في دفاتر لشركة المشترية ٢٥٠٠٠ دينار، مما يعني أن الآلات ستظهر بالقوائم الموحدة بالقيمة الأصلية لها وبالمبلغ ٢٥٠٠٠ دينار. أما بالنسبة لمجمع اهتلاك الآلات فقد تم بموجب

التقيد أعلاه زيادته بمقدار ٨٠٠٠ دينار لإعادة رصيده في القوائم الموحدة إلى ما هو عليه بافتراض عدم بيع الآلات من قبل القابضة.
 أما حساب الاستثمار فقد تم زيادته بمقدار ٣٠٠٠ دينار، والتي تمثل بقية الأرباح غير المتحققة (٤٠٠٠ دينار كامل الربح غير المتحقق - ١٠٠٠ دينار، فرق استهلاك الآلات، ربح متحقق من السنة الماضية ٢٠٠٢).

٧-ب. بيان أثر ما سبق على القوائم المالية الموحدة للعام ٢٠٠٣

| قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٣/١٢/٣١ | | | | | |
|--|----------|-----------|------|------|---------|
| البيان | الشركة س | الشركة من | مدين | دائن | الموحدة |
| مصروف اهلاك الآلات | | ٥٠٠٠ | | ١٠٠٠ | ٤٠٠٠ |

| الميزانية العمومية كما هي في ٢٠٠٣/١٢/٣١ | | | | | |
|---|----------|-----------|------|------|---------|
| البيان | الشركة س | الشركة من | مدين | دائن | الموحدة |
| الآلات | | ٢٠٠٠٠ | ٥٠٠٠ | | ٢٥٠٠٠ |
| - مجمع اهلاك | | ١٠٠٠٠ | ١٠٠٠ | ٨٠٠٠ | ١٧٠٠٠ |
| صافي القيمة الدفترية | | ١٠٠٠٠ | | | ٨٠٠٠ |

يلاحظ بيان قيمة مصروف اهلاك الآلات والآلات ومجمع اهلاك الآلات المشار إليها في القوائم الموحدة تمثل الأرقام التي كانت ستظهر لو بقيت الآلات في ٢٠٠٣/١٢/٣١ لدى الشركة البائعة (القابضة).

٦- ج. قيود أوراق العمل في نهاية العام ٢٠٠٤

| تعديل مصروف اهلاك الآلات | | |
|--------------------------|-----------------------------|------|
| ١٠٠٠ | من حـ / مجمع اهلاك الآلات | |
| | إلى حـ / مصروف اهلاك الآلات | ١٠٠٠ |

إعادة الآلات ومجمع الاهلاك لقيمتها الأصلية وزيادة الاستثمار بمقدار
الرصيد المتبقي للربح غير المتحقق

| | | |
|------|-------------------------------------|------|
| ٥٠٠٠ | من حـ / الآلات | |
| | حـ / الاستثمار في الشركة التابعة من | ٢٠٠٠ |
| | إلى حـ / مجمع اهلاك الآلات | ٧٠٠٠ |

ويلاحظ انه تم بموجب القيد أعلاه زيادة الآلات بمقدار ٥٠٠٠ دينار نظراً لأنها ما زالت مثبتة في دفاتر التابعة بمقدار ٢٠٠٠٠ دينار، في حين كانت قيمتها التاريخية في دفاتر الشركة المشترية ٢٥٠٠٠ دينار، مما يعني ان الآلات ستظهر بالقوائم الموحدة بالقيمة الأصلية لها وبالبالفة ٢٥٠٠٠ دينار. أما بالنسبة لمجمع اهلاك الآلات فقد تم بموجب القيد أعلاه زيادته بمقدار ٧٠٠٠ دينار لإعادة رصيده في القوائم الموحدة إلى ما هو عليه بافتراض عدم بيع الآلات من قبل القابضة.

أما حساب الاستثمار فقد تم زيادته بمقدار ٢٠٠٠ دينار، والتي تمثل بقية الأرباح غير المنسقة (٤٠٠٠ دينار كامل الربح غير المتحقق - ٢٠٠٠ دينار، غرق اهلاك الآلات للعامين ٢٠٠٢ و ٢٠٠٣).

٧- ج. بيان أثر ما سبق على القوائم المالية الموحدة للعام ٢٠٠٤

| قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | | | |
|--|-----------|-----------|------|------|
| البيان | الشركة من | الشركة من | مدين | دائن |
| مصروف اهلاك الآلات | | ٥٠٠٠ | | ١٠٠٠ |
| | | | | ٤٠٠٠ |

| الميزانية العمومية كما هي في ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | | | | |
|---|------|------|-----------|-----------|----------------------|
| الموعدة | دائن | مدين | الشركة من | الشركة من | البيان |
| | | | | | الآلات |
| ٢٥٠٠٠ | | ٥٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ | | |
| ٢١٠٠٠ | ٧٠٠٠ | ١٠٠٠ | ١٥٠٠٠ | | - مجمع اهتلاك |
| ٤٠٠٠ | | | ٥٠٠٠ | | صافي القيمة الدفترية |

يلاحظ بأن قيمة مصروف اهتلاك الآلات والآلات ومجمع الاهتلاك الظاهرة بعمود الموعدة تمثل الأرقام التي كانت مستظهر لو بقيت الآلات في ٢٠٠٤/١٢/٣١ لدى الشركة البائعة (القابضة).

٦-٤. قيود أوراق العمل في نهاية العام ٢٠٠٥

| تعديل مصروف اهتلاك الآلات | | |
|---------------------------|-----------------------------|--|
| ١٠٠٠ | من حـ/ مجمع اهتلاك الآلات | |
| ١٠٠٠ | إلى حـ/ مصروف اهتلاك الآلات | |

إعادة الآلات ومجمع الاهتلاك لقيمتيهما الأصلية وزيادة الاستثمار بمقدار الرصيد المتبقي للبيع غير المتحقق

| | | |
|------|------------------------------------|--|
| ٥٠٠٠ | من حـ/ الآلات | |
| ١٠٠٠ | حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة من | |
| ٦٠٠٠ | إلى حـ/ مجمع اهتلاك الآلات | |

ويلاحظ أنه تم بموجب التبيد أخلاء زيادة الآلات بمقدار ٥٠٠٠ دينار نظراً لأنها ما زالت مثبتة في دفاتر التابعة بمقدار ٢٠٠٠٠ دينار، في حين كانت قيمتها التاريخية في دفاتر الشركة المشترية ٢٥٠٠٠ دينار، مما يعني أن الآلات مستظهر بالتوائم المبيعة بالقيمة الأصلية لها والبالغة ٢٥٠٠٠ دينار. أما بالنسبة لمجمع اهتلاك الآلات فقد تم تعديل حسب

التقيد أعلاه زيادته بمقدار ٦٠٠٠ دينار لإعادة رصيده في القوائم الموحدة إلى ما هو عليه بافتراض عدم بيع الآلات من قبل القابضة.

أما حساب الاستثمار فقد تم زيادته بمقدار ١٠٠٠ دينار، والتي تمثل بقية الأرباح غير المتحققة (٤٠٠٠ دينار كامل الربح غير المتحقق - ٣٠٠٠ دينار، فرق استهلاك الآلات للأعوام ٢٠٠٢ و ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤).

٧- بيان أثر ما سبق على القوائم المالية الموحدة للعام ٢٠٠٥

| قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٥/١٢/٣١ | | | | | |
|--|----------|-----------|------|------|---------|
| البيان | الشركة س | الشركة من | مدين | دائن | الموحدة |
| مصرف احتلاك الآلات | | ٥٠٠٠ | | ١٠٠٠ | ٤٠٠٠ |
| | | | | | |

| الميزانية العمومية كما هي في ٢٠٠٥/١٢/٣١ | | | | | |
|---|----------|-----------|-------|-------|---------|
| البيان | الشركة س | الشركة من | مدين | دائن | الموحدة |
| الآلات | | ٢٠٠٠٠ | ٥٠٠٠٠ | | ٢٥٠٠٠٠ |
| - مجمع احتلاك | | ٢٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠ | ٢٥٠٠٠٠ |
| صافي القيمة الدفترية | | ٠٠٠ | | | ٠٠٠ |

بلا شك بأن قيمة مصرف احتلاك الآلات والآلات ومجمع الاحتلاك الظاهرة بمساموح الموحدة تمثل الأرقام التي كانت ستظهر لو بقيت الآلات في ٢٠٠٥/١٢/٣١ لدى الشركة الجائعة (القابضة).

بيع أصول قابلة للاحتلاك من القابضة إلى التابعة بخصارة لا تختلف الإجراءات السابق شرحها بافتراض بيع أصول قابلة للاحتلاك من التابعة للتابعة بخصارة، باستثناء اختلافات بسيطة تتمثل في الآلاتي:

١. في السنة التي يتم في بيع الأصل من القابضة للتابعة وبقاء ذلك الأصل لدى التابعة، تعتبر خسارة البيع غير متحققة، مما يتطلب إضافتها إلى حصة القابضة بربح التابعة.
٢. يتم في كل سنة احتساب فرق اهتلاك الأصل لدى الشركة البائعة ولدى الشركة المشتري، ويتم طرح الفرق من حصة القابضة بربح التابعة على اعتبار ان الشركة المشتري تقوم في حالة بيع الأصل لها بخسارة باستهلاك الأصل بأقل من القيمة التي كان من الممكن ان يستهلك بها لو بقي لدى الشركة البائعة.
٣. يتم إثبات قيود أوراق العمل الخاصة بخسارة بيع الأصل بشكل عكسي للقيود التي أنشئت بحالة البيع بربح، فطى سبيل المثال، يتم في السنة التي جرى فيها بيع الأصل من القابضة للتابعة بخسارة إثبات قيد أوراق العمل التالي:

| | | |
|-------------------------|-----|-----|
| من حـ/ الأصل | | xxx |
| إلى حـ/ خسارة بيع الأصل | xxx | |
| حـ/ مجمع اهتلاك الأصل | xxx | |

أما قيد فرق الاهتلاك السنوي فيتم إثباته بالقيد التالي:

| | | |
|---------------------------|-----|-----|
| من حـ/ مصروف اهتلاك الأصل | | xxx |
| إلى حـ/ مجمع اهتلاك الأصل | xxx | |

وسيتم توضيح عملية بيع أصل ثابت قابل للاهلاك من القابضة إلى التابعة بخسارة من خلال المثال التوضيحي التالي.

مثال رقم (٢-٨)

تمتلك الشركة س ٨٠% من أسهم الشركة هـ، وفي ٢٠٠٢/١/١ باعت القابضة س إلى التابعة هـ الآلات بسعر ٤٠٠٠ دينار، وقد كانت التكلفة التاريخية لسلاطات بدفانتز القابضة عند البيع ٢٥٠٠٠ دينار وبلغ رصيد مجمع الاهتلاك في هذا التاريخ ٩٠٠٠ دينار، وكان العمر المتبقي للآلات لدى الشركة القابضة ٤ سنوات وكانت القابضة

تستخدم طريقة القسط الثابت لاهلاك الآلات وبدون قيمة متبقية. قدرت التابعة عمر الآلات بـ ٤ سنوات وقررت اهتلاكها باستخدام طريقة القسط الثابت وبدون قيمة متبقية.

بلغ صافي ربح الشركة التابعة وتوزيعات الأرباح لديها على النحو التالي:

| البيان | ٢٠٠٢ | ٢٠٠٣ | ٢٠٠٤ | ٢٠٠٥ |
|-----------------|-------|-------|--------|--------|
| صافي الربح | ٤٠٠٠٠ | ٨٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠٠ |
| توزيعات الأرباح | ٢٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ | ٥٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠٠ |

المطلوب:

١. إثبات القيود الخاصة بعملية بيع الآلات في دفاتر كل من الشركة البائعة (القابضة) والشركة المشترية (التابعة).
٢. إعداد جدول يبين فرق مصروف اهتلاك الآلات السنوي لدى الشركة المشترية ومصروف اهتلاك الآلات السنوي لدى الشركة البائعة بافتراض بقاء الآلات لدى البائعة.
٣. احتساب حصة القابضة بربح التابعة للأعوام ٢٠٠٢ و ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.
٤. إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة القابضة والخاصة بحصة القابضة بأرباح التابعة وبالتوزيعات للأعوام ٢٠٠٢ و ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.
٥. احتساب حصة الأقلية بربح التابعة للأعوام ٢٠٠٢ و ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.
٦. إثبات قيود أوراق العمل اللازمة للأعوام ٢٠٠٢ و ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.
٧. بيان أثر ما سبق على القوائم المالية المجمعة للأعوام ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.

حل مثال رقم (٢-٨) -

١. إثبات عملية بيع الآلات في دفاتر كل من البائعة (القايضة) والمشتري (التابعة):

| دفاتر القايضة (٢٠٠٢/١/١) | |
|---------------------------------------|-------|
| من حـ/ النقدية (ذمم مدينة التابعة حـ) | ١٤٠٠٠ |
| حـ/ مجمع اهلاك الآلات | ٩٠٠٠ |
| حـ/ خسارة بيع الآلات | ٢٠٠٠ |
| إلى حـ/ الآلات | ٢٥٠٠٠ |

| دفاتر التابعة (٢٠٠٢/١/١) | |
|--|-------|
| من حـ/ الآلات | ١٤٠٠٠ |
| إلى حـ/ النقدية (ذمم دائنة القايضة حـ) | ١٤٠٠٠ |

٢. فرق مصروف اهلاك الآلات السنوي لدى الشركة المشتري ومصروف اهلاك الآلات السنوي لدى البائعة بافتراض بقاء الآلات لدى البائعة.

| البيان | ٢٠٠٢ | ٢٠٠٣ | ٢٠٠٤ | ٢٠٠٥ |
|-----------------------|--------|--------|--------|--------|
| الاهلاك لدى المشتري* | ٣٥٠٠ | ٣٥٠٠ | ٣٥٠٠ | ٣٥٠٠ |
| الاهلاك لدى البائعة** | (٤٠٠٠) | (٤٠٠٠) | (٤٠٠٠) | (٤٠٠٠) |
| فرق الاهلاك | (٥٠٠) | (٥٠٠) | (٥٠٠) | (٥٠٠) |

* مصروف الاهلاك السنوي لدى الشركة المشتري = $14000 \div 4 = 3500$ دينار.

** مصروف الاهلاك السنوي لدى الشركة البائعة = $25000 - 9000 = 16000$

دينار صافي القيمة الدفترية للآلات بتاريخ البيع = 4000 دينار.

ويلاحظ تساوي فرق الاهلاك السنوي في كل سنة من السنوات الأربعة نظراً لأن الشركة البائعة والشركة المشتري تستخدمان طريقة القسط الثابت، ولأن العمر المتبقي للآلات بقي كما هو دون تغيير لدى الشركتين. كما يلاحظ أن مجموع فرق الاهلاك نسي

السنوات الأربعة يساوي خسارة بيع الآلات غير المتحققة والظاهرة في دفاتر الشركة البائعة من.

٣. حصة القابضة بربح التابعة:

| جدول احتساب حصة القابضة بربح التابعة | | | | |
|--------------------------------------|-------|-------|-------|-------|
| البيان | ٢٠٠٥ | ٢٠٠٤ | ٢٠٠٣ | ٢٠٠٢ |
| إجمالي حصة القابضة بربح التابعة | ٤٨٠٠٠ | ٨٠٠٠٠ | ٦٤٠٠٠ | ٣٢٠٠٠ |
| يضاف خسارة بيع الآلات غير متحققة | | | | ٢٠٠٠ |
| يطرح فرق اهلاك الآلات (أرباح متحققة) | (٥٠٠) | (٥٠٠) | (٥٠٠) | (٥٠٠) |
| صافي حصة القابضة بربح التابعة | ٤٧٥٠٠ | ٧٩٥٠٠ | ٦٣٥٠٠ | ٣٣٥٠٠ |

ويلاحظ من الجدول أعلاه ان تم إضافة كامل خسارة بيع الآلات غير المتحقق من حصة القابضة بربح التابعة في العام ٢٠٠٢، وتم في كل عام من الأعوام الأربعة لعمر الآلات طرح فرق اهلاك الآلات باعتباره خسارة متحققة، وبالتالي يكون قد تم الاعتراف بالخسارة بشكل تدريجي خلال عمر الأصل المتبقي.

٤. قيود اليومية الواجب إثباتها في دفاتر القابضة والخاصة بحصة القابضة بأرباح التابعة وبالتوزيعات.

تقوم الشركة القابضة من إثبات حصتها بربح التابعة وبالتوزيعات على النحو التالي:

| قيود إثبات حصة القابضة بربح التابعة: | | | | |
|---|-------|-------|-------|-------|
| | ٢٠٠٥ | ٢٠٠٤ | ٢٠٠٣ | ٢٠٠٢ |
| من حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة من | ٤٧٥٠٠ | ٧٩٥٠٠ | ٦٣٥٠٠ | ٣٣٥٠٠ |
| إلى حـ/ أرباح الاستثمار في الشركة التابعة | ٤٧٥٠٠ | ٧٩٥٠٠ | ٦٣٥٠٠ | ٣٣٥٠٠ |

قيد إثبات حصة القابضة بتوزيعات أرباح التابعة:

| | ٢٠٠٥ | ٢٠٠٤ | ٢٠٠٣ | ٢٠٠٢ |
|----------|--------|--------|--------|--------|
| من حساب | ٢٤٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠٠ | ٣٢٠٠٠٠ | ١٦٠٠٠٠ |
| إلى حساب | ٢٤٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠٠ | ٣٢٠٠٠٠ | ١٦٠٠٠٠ |

| |
|----------------------------|
| مات مستحقة الدفع |
| تتصار في الشركة التابعة من |

٥. حصة الأقلية بربح التابعة:

جدول احتساب حصة الأقلية بر

| البيان | ٢٠٠٥ | ٢٠٠٤ | ٢٠٠٣ | ٢٠٠٢ |
|--------|--------|--------|--------|-------|
| إجمالي | ١٢٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠٠ | ١٦٠٠٠٠ | ٨٠٠٠٠ |
| صافي | ١٢٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠٠ | ١٦٠٠٠٠ | ٨٠٠٠٠ |

تتبعه

| |
|--------------------------|
| حصة الأقلية بربح التابعة |
| حصة الأقلية بربح التابعة |

ويلاحظ عدم تأثر حصة الأقلية بأرباح بيع الآلات كوز التابعة.

ب - البيع تمت من القابضة إلى

٦- أ. قيود أوراق العمل في نهاية العام ٢٠٠٢

تحويل مصروف اهلاك الآلات

| | |
|-----------------------|-----|
| من حساب / مصروف اهلاك | ٥٠٠ |
| إلى حساب / مجمع | ٥٠٠ |

ويلاحظ انه تم زيادة مصروف الاهلاك بقيمة ٥٠٠ (التابعة) قد احتسبت الاهلاك بشكل مستفيض عما يجب مصروف الاهلاك ومجمع الاهلاك في السنة الحالية به وسيلانظر ان هذا القيد سينتكر في كل سنة من السنوات القادمة

المعاملة المتبادلة بين الآلات و(حساب الآلات) ومجمع الاهلاك

| | |
|--------------------------|-------|
| من حساب / الآلات | ١١٠٠٠ |
| إلى حساب / مجمع الآلات | ٩٠٠٠ |
| مجمع / استثمار في الآلات | ٢٠٠٠ |

الآلات

| |
|--------|
| الآلات |
|--------|

تأثراً لأن الشركة المشتريه ما نتج عنه نقص فسي بقيمة ٥٠٠ دينار. ثلاث للتالية.

تتبعها الأصلية

| |
|--------|
| الآلات |
| الآلات |

ويلاحظ انه تم بموجب القيد أعلاه إلغاء خسارة بيع الآلات البالغ ٢٠٠٠ دينار، وزيادة الآلات بمقدار ١١٠٠٠ دينار نظراً لأنها أثبتت في دفاتر التابعة بمقدار ١٤٠٠٠ دينار، في حين كانت قيمتها التاريخية في دفاتر الشركة المشتريه ٢٥٠٠٠ دينار، مما يعني ان الآلات ستظهر بالقوائم الموحدة بالقيمة الأصلية لها والبالغه ٢٥٠٠٠ دينار. اما بالنسبة لمجمع اهتلاك الآلات فقد تم بموجب القيد أعلاه زيادته بمقدار ٩٠٠٠ دينار لإلغاء اثر قيد بيع الآلات في دفاتر القابضة والذي تم بموجبه إقفال مجمع اهتلاك الآلات المباعة.

٧-أ. بيان اثر ما سبق على القوائم المالية الموحدة للعام ٢٠٠٢

| قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١ | | | | | |
|--|-----------|-----------|------|------|---------|
| البيان | الشركة من | الشركة من | مدين | دائن | الموحدة |
| خسارة بيع الآلات | ٢٠٠٠ | | | ٢٠٠٠ | ٠٠٠ |
| مصرف اهتلاك الآلات | | ٣٥٠٠ | ٥٠٠ | | ٤٠٠٠ |

الميزانية العمومية كما هي في ٢٠٠٢/١٢/٣١

| البيان | الشركة من | الشركة من | مدين | دائن | الموحدة |
|----------------------|-----------|-----------|-------|-------------|---------|
| الآلات | ١٤٠٠٠ | | ١١٠٠٠ | | ٢٥٠٠٠ |
| - مجمع اهتلاك | | ٣٥٠٠ | | ٥٠٠ ٩٠٠٠ | ١٣٠٠٠ |
| صافي القيمة الدفترية | | ١٠٥٠٠ | | | ١٢٠٠٠ |

يلاحظ انه نتيجة ترحيل أوراق العمل أعلاه، تم إلغاء خسارة بيع الآلات من قائمة الدخل الموحدة وبالتالي لم يظهر أية خسارة تتعلق بالمعتمية أعلاه، بالقوائم الموحدة نظراً لإحتياز هذه الخسارة، وحسب مفهوم القوائم الموحدة، خسارة داخلية بين الشركتين

القابضة والتابعة وبالتالي غير متحققة. كما تم زيادة مه دينار ليظهر بقائمة الدخل الموحدة بمقدار ٤٥٠٠ دينار أما بالنسبة للألات فقد ظهرت بميزانية التابعة بقيمة ٥٠٠ بيعت فيها الآلات من القابضة للتابعة، وتم بموجب الطرف الثاني زيادة الآلات بمقدار ١١٠٠٠ دينار لتظهر في الأ التي كانت مثبتة بدفاتر القابضة والبالغة ٢٥٠٠٠ دينار. أما مجمع اهلاك الآلات فقد ظهر في ميزانية التابعة بد اهلاك السنة الأولى، وتم زيادته في عامود التسويات ب النقص في مصروف اهلاك السنة الحالية، ثم جرى ز رصيد مجمع اهلاك الذي كان موجود لدى القابضة ب وأخيراً، فإن قيمة مصروف اهلاك الآلات والآلات ومو الموحدة تمثل الأرقام التي كانت ستظهر لو بقيت الآلات

٦-ب. قوائم أوراق العمل في نهاية العام ٢٠٠٣

| تصاريح مصروف اهلاك الآلات | | |
|---|-------------------------------------|--|
| ٥٠٠ | من حساب مصروف اهلاك الآلات | |
| ٥٠٠ | إلى حساب مجمع اهلاك الآلات | |
| وكما تم في السنة السابقة (٢٠٠٢) فقد تم زيادة مصروف اهلاك الآلات (التابعة) قد احتسبت اهلاكاً. نظرًا لأن الشركة المشترية (التابعة) قد احتسبت اهلاكاً. فنتج عنه نقص مصروف اهلاك ومجمع اهلاك في الألة الحالية بمقدار ٥٠٠ دينار. | | |
| إعادة الآلات ومجمع اهلاك لقيمتها الأصلية وتنظيف الاستثمار بمقدار | | |
| الرصيد المتبقي للمصاريف غير المتحققة | | |
| ١١٠٠٠ | من حساب الآلات | |
| ٥٥٠٠ | إلى حساب مجمع اهلاك الآلات | |
| ١٥٠٠ | حساب الاستثمار في الشركة التابعة من | |

ويلاحظ انه تم بموجب القيد أعلاه زيادة الآلات بمقدار ١١٠٠٠ دينار نظراً لأنها ما زالت مثبتة في دفاتر التابعة بمقدار ١٤٠٠٠ دينار، في حين كانت قيمتها التاريخية في دفاتر الشركة المشترية ٢٥٠٠٠ دينار، مما يعني ان الآلات ستظهر بالقوائم الموحدة بالقيمة الأصلية لها وبالقيمة ٢٥٠٠٠ دينار. أما بالنسبة لمجمع اهتلاك الآلات فقد تم بموجب القيد أعلاه زيادته بمقدار ٩٥٠٠ دينار لإعادة رصيده في القوائم الموحدة إلى ما هو عليه بافتراض عدم بيع الآلات من قبل القابضة.

أما حساب الاستثمار فقد تم تخفيضه بمقدار ١٥٠٠ دينار، والتي تمثل بقية الخسارة غير المتحققة (٢٠٠٠ دينار كامل الخسارة غير المتحققة - ٥٠٠ دينار، فرق اهتلاك الآلات، خسارة متحققة من السنة الماضية ٢٠٠٢).

٧-ب. بيان اثر ما سبق على القوائم المالية الموحدة للعام ٢٠٠٣

| قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٣/١٢/٣١ | | | | | |
|--|----------|----------|------|------|---------|
| البيان | الشركة س | الشركة ص | مدين | دائن | الموحدة |
| مصروف اهتلاك الآلات | | ٣٥٠٠ | ٥٠٠ | | ٤٠٠٠ |
| | | | | | |

| الميزانية العمومية كما هي في ٢٠٠٣/١٢/٣١ | | | | | |
|---|----------|----------|-------|------|---------|
| البيان | الشركة س | الشركة ص | مدين | دائن | الموحدة |
| الآلات | | ١٤٠٠٠ | ١١٠٠٠ | | ٢٥٠٠٠ |
| - مجمع اهتلاك | | ٧٠٠٠ | | ٥٠٠ | ٦٧٠٠٠ |
| | | | | ٩٥٠٠ | |
| مما بقي القيمة الدفترية | | ٧٠٠٠ | | | ٨٠٠٠ |

يلاحظ بان قيمة مصروف احتلاك الآلات والآلات ومجمع الاحتلاك الظاهرة بعمود الموحدة تمثل الأرقام التي كانت ستظهر لو بقيت الآلات في ٢٠٠٣/١٢/٣١ لدى الشركة البائعة (القابضة).

٦-ج. قيود أوراق العمل في نهاية العام ٢٠٠٤

| تعديل مصروف احتلاك الآلات | | |
|----------------------------|-----|-----|
| من حـ/ مصروف احتلاك الآلات | | ٥٠٠ |
| إلى حـ/ مجمع احتلاك الآلات | ٥٠٠ | |

| إعادة الآلات ومجمع الاحتلاك لقيمتيهما الأصلية وتخفيض الاستثمار بمقدار الرصيد المتبقي للخسارة غير المتحققة | | |
|---|-------|-------|
| من حـ/ الآلات | | ١١٠٠٠ |
| إلى حـ/ مجمع احتلاك الآلات | ١٠٠٠٠ | |
| حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة من | ١٠٠٠ | |

ويلاحظ انه تم بموجب القيد أعلاه زيادة الآلات بمقدار ١١٠٠٠ دينار نظراً لأنها ما زالت مثبتة في دفاتر التابعة بمقدار ١٤٠٠٠ دينار، في حين كانت قيمتها التاريخية في دفاتر الشركة المشترية ٢٥٠٠٠ دينار، مما يعني ان الآلات ستظهر بالقوائم الموحدة بالقيمة الأصلية لها وبالبالفة ٢٥٠٠٠ دينار. أما بالنسبة لمجمع احتلاك الآلات فقد تم بموجب القيد أعلاه زيادته بمقدار ١٠٠٠٠ دينار لإعادة رصيده في القوائم الموحدة إلى ما هو عليه بافتراض عدم بيع الآلات من قبل القابضة.

أما حساب الاستثمار فقد تم تخفيضه بمقدار ١٠٠٠ دينار، والتي تمثل بقية الخسارة غير المنتمقة (٢٠٠٠ دينار كامل الخسارة غير المنتمقة - ١٠٠٠ دينار، فرق احتلاك الآلات للمامين ٢٠٠٢ و ٢٠٠٣).

٧-ج. بيان أثر ما سبق على القوائم المالية الموحدة للعام ٢٠٠٤

| قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | | | | |
|--|----------|----------|------|------|---------|
| البيان | الشركة س | الشركة ص | مدين | دائن | الموحدة |
| مصروف اهتلاك الآلات | | ٣٥٠٠ | ٥٠٠ | | ٤٠٠٠ |
| | | | | | |

| الميزانية العمومية كما هي في ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | | | | |
|---|----------|----------|-------|-------|---------|
| البيان | الشركة س | الشركة ص | مدين | دائن | الموحدة |
| الآلات | | ١٤٠٠٠ | ١١٠٠٠ | | ٢٥٠٠٠ |
| - مجمع اهتلاك | | ١٠٥٠٠ | | ٥٠٠ | ٢١٠٠٠ |
| | | | | ١٠٠٠٠ | |
| صافي القيمة الدفترية | | ٣٥٠٠ | | | ٤٠٠٠ |

يلاحظ بأن قيمة مصروف اهتلاك الآلات والآلات ومجمع الامتلاك الظاهرة بهامود الموحدة تمثل الأرقام التي كانت ستظهر لو بقيت الآلات في ٢٠٠٤/١٢/٣١ لدى الشركة البائعة (القابضة).

٦-ج. قيود أوراق العمل في نهاية العام ٢٠٠٤

| تعديل مصروف اهتلاك الآلات | | |
|---------------------------|-----|-----|
| من -/ مصروف اهتلاك الآلات | | ٥٠٠ |
| إلى -/ مجمع اهتلاك الآلات | ٥٠٠ | |

إعادة الآلات ومجمع الاهتلاك لقيمتها الأصلية وتخفيض الاستثمار بمقدار الرصيد المتبقى للخسارة غير المتحققة

| | | |
|-----------------------------------|-------|-------|
| من حـ/ الآلات | | ١١٠٠٠ |
| إلى حـ/ مجمع اهتلاك الآلات | ١٠٥٠٠ | |
| حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة ص | ٥٠٠ | |

ويلاحظ انه تم بموجب القيد أعلاه زيادة الآلات بمقدار ١١٠٠٠ دينار نظراً لأنها ما زالت مثبتة في دفاتر التابعة بمقدار ١٤٠٠٠ دينار، في حين كانت قيمتها التاريخية فسي دفاتر الشركة المشترية ٢٥٠٠٠ دينار، مما يعني ان الآلات ستظهر بالقوائم الموحدة بالقيمة الأصلية لها وباللفة ٢٥٠٠٠ دينار. أما بالنسبة لمجمع اهتلاك الآلات فقد تم بموجب القيد أعلاه زيادته بمقدار ١٠٥٠٠ دينار لإعادة رصيده في القوائم الموحدة إلى ما هو عليه بافتراض عدم بيع الآلات من قبل القابضة.

أما حساب الاستثمار فقد تم تخفيضه بمقدار ٥٠٠ دينار، والتي تمثل بقية الخسارة غير المتحققة (٢٠٠٠ دينار كامل الخسارة غير المتحقق - ١٥٠٠ فرق اهتلاك الآلات للأعوام ٢٠٠٢ و ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤).

٧- بيان أثر ما سبق على القوائم المالية الموحدة للعام ٢٠٠٥

| قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٥/١٢/٣١ | | | | | |
|--|----------|----------|-------|------|---------|
| البيانات | الشركة ص | الشركة ح | مجموع | دائن | الموعدة |
| مصروف اهتلاك الآلات | | ٣٥٠٠ | ٥٠٠ | | ٤٠٠٠ |
| | | | | | |

| الميزانية العمومية كما هي في ٢٠٠٥/١٢/٣١ | | | | | |
|---|----------|----------|-------|--------------|---------|
| البيان | الشركة س | الشركة ص | مدين | دائن | الموحدة |
| الآلات | | ١٤٠٠٠ | ١١٠٠٠ | | ٢٥٠٠٠ |
| - مجمع اهتلاك | | ١٤٠٠٠ | | ٥٠٠ ١٠٥٠٠ | ٢٥٠٠٠ |
| صافي القيمة الدفترية | | ٠٠٠٠ | | | ٠٠٠٠ |

يلاحظ بأن قيمة مصروف اهتلاك الآلات والآلات ومجمع الاهتلاك الظاهرة بعمود الموحدة تمثل الأرقام التي كانت ستظهر لو بقيت الآلات في ٢٠٠٥/١٢/٣١ لدى الشركة البائعة (القابضة).

بيع الأصول القابلة للاهلاك من الأسفل إلى الأعلى (من التابعة للقابضة)

Upstream Sale of Depreciable assets

في حالة قيام التابعة ببيع القابضة أصول طويلة الأجل قابلة للاهلاك فإن الإجراءات الواجب القيام بها عند إعداد القوائم الموحدة تشبه بشكل كبير ما تم شرحه في الأجزاء السابقة عند بيع الأصول من القابضة للتابعة، مع وجود اختلافين هما:

١. يتم توزيع كل من ربح أو خسارة بيع الأصل (الأرباح أو الخسائر غير المتحققة)، و فرق اهتلاك الأصل لدى الشركة المشتريّة ولدى الشركة البائعة (الأرباح أو الخسائر المتحققة)، بين القابضة والأقلية بنسبة تملك كل منهما في أسهم التابعة، وبحدّ يتّبع ما يخص القابضة عند احتساب حصة القابضة بربح التابعة وما يخص الأقلية عن احتساب حصة الأقلية بربح التابعة.
٢. يتم في قيود أوريق العمل في السنة التالية وما يليها استخدام حساب الأرباح المنورة بدلاً من حساب الاستثمار في الشركة التابعة صرفاً، وذلك كون ربح أو خسارة بيع الأصل تظهر في بيانات التابعة مما أدى إلى تضخم أو تضيق هذا الحساب.

ولتوضيح الإجراءات الخاصة بعملية بيع أصل قابل للاهلاك من الشركة التابعة إلى الشركة القابضة سيتم استخدام معلومات المثال (٨-١) مع افتراض ان عملية البيع تمت من التابعة للقابضة.

مثال رقم (٣-٨)

تمتلك الشركة س ٨٠% من أسهم الشركة ص، وفي ٢٠٠٢/١/١ باعت التابعة ص إلى القابضة س الآلات بسعر ٢٠٠٠٠ دينار، وقد كانت التكلفة التاريخية للآلات بدفاتر التابعة عند البيع ٢٥٠٠٠ دينار وبلغ رصيد مجمع الاهلاك فسي هذا التساريخ ٩٠٠٠ دينار، وكان العمر المتبقي للآلات لدى الشركة التابعة ٤ سنوات وكانت التابعة تستخدم طريقة القسط الثابت لاهلاك الآلات وبدون قيمة متبقية. قدرت القابضة عمر الآلات بـ ٤ سنوات وقررت اهلاكها باستخدام طريقة القسط الثابت وبدون قيمة متبقية.

بلغ صافي ربح الشركة التابعة وتوزيعات الأرباح لديها على النحو التالي:

| البيان | ٢٠٠٢ | ٢٠٠٣ | ٢٠٠٤ | ٢٠٠٥ |
|-----------------|-------|-------|--------|--------|
| صافي الربح | ٤٠٠٠٠ | ٨٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠٠ |
| توزيعات الأرباح | ٢٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ | ٥٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠٠ |

المطلوب:

١. إثبات القيود الخاصة بعملية بيع الآلات في دفاتر كل من الشركة البائعة (التابعة) والشركة المشترية (القابضة).
٢. إعداد جدول يبين فرق مصروف اهلاك الآلات السنوي لدى الشركة المشترية ومصروف اهلاك الآلات السنوي لدى الشركة البائعة بافتراض بقاء الآلات لدى البائعة.
٣. احتساب حصة القابضة بربح التابعة للأعوام ٢٠٠٢ و ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.
٤. إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة القابضة والخاصة بحصة القابضة بأرباح التابعة وبالتوزيعات للأعوام ٢٠٠٢ و ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.
٥. احتساب حصة الأقلية بربح التابعة للأعوام ٢٠٠٢ و ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.

٦. إثبات قيود أوراق العمل اللازمة للأعوام ٢٠٠٢ و ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.
٧. بيان اثر ما سبق على القوائم المالية الموحدة للأعوام ٢٠٠٢ و ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.

حل مثال رقم (٣-٨)

١. إثبات عملية بيع الآلات في دفاتر كل من البائعة (القابضة) والمشتري (التابعة):

| دفاتر التابعة (٢٠٠٢/١/١) | |
|--------------------------------------|-------|
| من حـ/ النقدية (نعم مدينة التابعة ص) | ٢٠٠٠٠ |
| حـ/ مجمع اهتلاك الآلات | ٩٠٠٠ |
| إلى حـ/ الآلات | ٢٥٠٠٠ |
| حـ/ أرباح بيع الآلات | ٤٠٠٠ |

| دفاتر القابضة (٢٠٠٢/١/١) | |
|---------------------------------------|-------|
| من حـ/ الآلات | ٢٠٠٠٠ |
| إلى حـ/ النقدية (نعم دائنة القابضة ص) | ٢٠٠٠٠ |

٣. فرق مصروف اهتلاك الآلات السنوي لدى الشركة المشترية ومصروف اهتلاك الآلات السنوي لدى البائعة بافتراض بقاء الآلات لدى القابضة.

| الدينار | ٢٠٠٢ | ٢٠٠٣ | ٢٠٠٤ | ٢٠٠٥ |
|------------------------|--------|--------|--------|--------|
| الاهتلاك لدى المشترية* | ٥٠٠٠ | ٥٠٠٠ | ٥٠٠٠ | ٥٠٠٠ |
| الاهتلاك لدى البائعة** | (٤٠٠٠) | (٤٠٠٠) | (٤٠٠٠) | (٤٠٠٠) |
| فرق الاهتلاك | ٩٠٠٠ | ٩٠٠٠ | ٩٠٠٠ | ٩٠٠٠ |

* مصروف الاهتلاك السنوي لدى الشركة المشترية = $20000 \div 4 = 5000$ دينار.

** مصروف الاهتلاك السنوي لدى الشركة البائعة = $25000 - 9000 = 16000$

دينار صافي القيمة الدفترية للآلات بتاريخ البيع $4 = 6000$ دينار.

٣. حصة القابضة بربح التابعة:

| جدول احتساب حصة القابضة بربح التابعة | | | | |
|--------------------------------------|-------|-------|-------|--------|
| البيان | ٢٠٠٥ | ٢٠٠٤ | ٢٠٠٣ | ٢٠٠٢ |
| إجمالي حصة القابضة بربح التابعة | ٤٨٠٠٠ | ٨٠٠٠٠ | ٦٤٠٠٠ | ٣٢٠٠٠ |
| يطرح أرباح بيع الآلات غير متحققة | | | | (٣٢٠٠) |
| يضاف فرق اهلاك الآلات (أرباح متحققة) | ٨٠٠ | ٨٠٠ | ٨٠٠ | ٨٠٠ |
| صافي حصة القابضة بربح التابعة | ٤٨٨٠٠ | ٨٠٨٠٠ | ٦٤٨٠٠ | ٢٩٦٠٠ |

ويلاحظ من الجدول أعلاه ان تم تحميل القابضة في العام ٢٠٠٢ بجزء من ربح بيع الآلات غير المتحقق يتناسب ونسبة تملكها في أسهم التابعة، وسنلاحظ ان الأقلية ستحصل ما نسبته ٢٠% من الربح غير المتحقق.

أما فرق اهلاك الآلات باعتباره ربح متحقق، فقد تم إضافة ما نسبته ٨٠% إلى حصة القابضة بربح التابعة، وسنلاحظ ان باقي الفرق والذي يشكل ٢٠% سيتم إضافته لحصة الأقلية بربح التابعة.

٤. قيود اليومية الواجب إثباتها في دفاتر القابضة والخاصة بحصة القابضة بأرباح التابعة وبالتوزيعات.

تقوم الشركة القابضة س بإثبات حصتها بربح التابعة وبالتوزيعات على النحو التالي:

| قيود إثبات حصة القابضة بربح التابعة: | | | | |
|--|-------|-------|-------|-------|
| | ٢٠٠٥ | ٢٠٠٤ | ٢٠٠٣ | ٢٠٠٢ |
| من -/ الاستثمار في الشركة التابعة من | ٤٨٨٠٠ | ٨٠٨٠٠ | ٦٤٨٠٠ | ٢٩٦٠٠ |
| إلى -/ أرباح الاستثمار في الشركة التابعة | ٤٨٨٠٠ | ٨٠٨٠٠ | ٦٤٨٠٠ | ٢٩٦٠٠ |

قيود إثبات حصة القابضة بتوزيعات أرباح التابعة:

| | ٢٠٠٥ | ٢٠٠٤ | ٢٠٠٣ | ٢٠٠٢ |
|-------------------------------------|-------|-------|-------|-------|
| من حـ/ توزيعات مستحقة للدفع | ٢٤٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ | ٣٢٠٠٠ | ١٦٠٠٠ |
| إلى حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة | ٢٤٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ | ٣٢٠٠٠ | ١٦٠٠٠ |

٥. حصة الأقلية بربح التابعة:

| جدول احتساب حصة الأقلية بربح التابعة | | | | |
|---------------------------------------|-------|-------|-------|-------|
| البيان | ٢٠٠٥ | ٢٠٠٤ | ٢٠٠٣ | ٢٠٠٢ |
| إجمالي حصة الأقلية بربح التابعة | ١٢٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ | ١٦٠٠٠ | ٨٠٠٠ |
| يطرح أرباح بيع الآلات غير متحققة | | | | (٨٠٠) |
| يضاف فرق امتلاك الآلات (أرباح متحققة) | ٢٠٠ | ٢٠٠ | ٢٠٠ | ٢٠٠ |
| صافي حصة الأقلية بربح التابعة | ١٢٢٠٠ | ٢٠٢٠٠ | ١٦٢٠٠ | ٧٤٠٠ |

ويلاحظ تأثر حصة الأقلية بأرباح بيع الآلات و فرق امتلاك الآلات كون عملية البيع تمت من التابعة إلى القابضة.

٦- أ. قيود أوراق العمل في نهاية العام ٢٠٠٢

تعديل مصروف امتلاك الآلات

| | | |
|-----------------------------|------|------|
| من حـ/ مجمع امتلاك الآلات | | ١٠٠٠ |
| إلى حـ/ مصروف امتلاك الآلات | ١٠٠٠ | |

ويلاحظ أنه تم تخفيض مصروف الامتلاك بقيمة ١٠٠٠ دينار نظراً لأن الشركة المشترية (التابعة) قد لحسبت الامتلاك بشكل مضخم عما يجب، مما نتج عنه زيادة مصروف الامتلاك ومجمع الامتلاك في السنة الحالية بمقدار ١٠٠٠ دينار. وسيلاحظ ان هذا القيد سيتكرر في كل سنة من السنوات الثلاث التالية.

إلغاء ربح بيع الآلات وإعادة الآلات ومجمع الاهتلاك لقيمتها الأصلية

| | |
|-----------------------------|------|
| من حـ / الآلات | ٥٠٠٠ |
| حـ / أرباح بيع الآلات | ٤٠٠٠ |
| إلى حـ / مجمع اهتلاك الآلات | ٩٠٠٠ |

وبلاحظ انه تم بموجب القيد أعلاه إلغاء ربح بيع الآلات البالغ ٤٠٠٠ دينار، وزيادة الآلات بمقدار ٥٠٠٠ دينار نظراً لأنها أثبتت في دفاتر التابعة بمقدار ٢٠٠٠٠٠ دينار، في حين كانت قيمتها التاريخية في دفاتر الشركة المشتري ٢٥٠٠٠٠ دينار، مما يعني ان الآلات ستظهر بالقوائم الموحدة بالقيمة الأصلية لها والبالغة ٢٥٠٠٠٠ دينار. أما بالنسبة لمجمع اهتلاك الآلات فقد تم بموجب القيد أعلاه زيادته بمقدار ٩٠٠٠ دينار لإلغاء اثر قيد بيع الآلات في دفاتر القابضة والذي تم بموجبه إقفال مجمع اهتلاك الآلات المباعة. وبلاحظ تشابه أوراق العمل في السنة الأولى مع حالة البيع من القابضة للتابعة السابق شرحها.

٧-أ. بيان اثر ما سبق على القوائم المالية الموحدة للعام ٢٠٠٢

| قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١ | | | | | |
|--|-----------|-----------|------|------|---------|
| البيان | الشركة بـ | الشركة حـ | مدين | دائن | الموحدة |
| أرباح بيع الآلات | ٤٠٠٠ | | ٤٠٠٠ | | ٥٠٠ |
| مصروف اهتلاك الآلات | | ٥٠٠٠ | | ١٠٠٠ | ٤٠٠٠ |

الميزانية العمومية كما هي في ٢٠٠٢/١٢/٣١

| البيان | الشركة بـ | الشركة حـ | مدين | دائن | الموحدة |
|----------------------|-----------|-----------|------|------|---------|
| الآلات | | ٢٠٠٠٠ | ٥٠٠٠ | | ٢٥٠٠٠٠ |
| - مجمع اهتلاك | | ٥٠٠٠ | ١٠٠٠ | ٩٠٠٠ | ١٣٠٠٠٠ |
| صافي القيمة الدفترية | | ١٥٠٠٠ | | | ١٢٠٠٠٠ |

ويلاحظ بان قيمة مصروف اهلاك الآلات والآلات ومجمع الاهتلاك الظاهرة بمامود الموحدة تمثل الأرقام التي كانت ستظهر لو بقيت الآلات لدى الشركة البائعة (القابضة).

٦-ب. قيود أوراق العمل في نهاية العام ٢٠٠٣

| تعديل مصروف اهلاك الآلات | | |
|--------------------------|----------------------------|------|
| ١٠٠٠ | من حـ/ مجمع اهلاك الآلات | |
| | إلى حـ/ مصروف اهلاك الآلات | ١٠٠٠ |

وكما تم في السنة السابقة (٢٠٠٢) فقد تم تخفيض مصروف الاهتلاك بقيمة ١٠٠٠ دينار نظراً لان الشركة المشترية (التابعة) قد احتسبت الاهتلاك بشكل مضخم عما يجب، مما نتج عنه زيادة مصروف الاهتلاك ومجمع الاهتلاك في السنة الحالية بمقدار ١٠٠٠ دينار.

| إعادة الآلات ومجمع الاهتلاك لقيمتيهما الأصلية وزيادة حساب الأرباح المدورة بمقدار الرصيد المتبقي للربح غير المتحقق | | |
|---|---------------------------|------|
| ٥٠٠٠ | من حـ/ الآلات | |
| | حـ/ الأرباح المدورة | ٣٠٠٠ |
| | إلى حـ/ مجمع اهلاك الآلات | ٨٠٠٠ |

ويلاحظ تشابه قيد أوراق العمل أعلاه مع القيد المثبت بافتراض البيع من القابضة للتابعة باستثناء أننا استخدمنا حساب الأرباح المدورة بدلاً من حساب الاستثمار في التابعة.

٧-ب. بيان أثر ما سبق على القوائم المالية الموحدة للعام ٢٠٠٣

| قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٣/١٢/٣١ | | | | | |
|--|-----------|-----------|------|------|-----------|
| البيان | الشركة من | الشركة مع | مدين | دائن | المؤ. حدة |
| مصروف اهلاك الآلات | | ٥٠٠٠ | | | ٥٠٠٠ |
| | | | | | |

| الميزانية العمومية كما هي في ٢٠٠٣/١٢/٣١ | | | | | |
|---|----------|-----------|-------|------|---------|
| البيان | الشركة س | الشركة هـ | مدين | دائن | الموحدة |
| الإلات | | ٢٠٠٠٠ | ٥٠٠٠٠ | | ٢٥٠٠٠ |
| - مجمع اهلاك | | ١٠٠٠٠ | ١٠٠٠ | ٨٠٠٠ | ١٧٠٠٠ |
| صافي القيمة الدفترية | | ١٠٠٠٠ | | | ٨٠٠٠ |

يلاحظ بان قيمة مصروف اهلاك الآلات والإلات ومجمع الاهلاك الظاهرة بعمود الموحدة تمثل الأرقام التي كانت ستظهر لو بقيت الآلات في ٢٠٠٣/١٢/٣١ لدى الشركة البائعة (القابضة).

٦- ج. قيود أوراق العمل في نهاية العام ٢٠٠٤

| تعديل مصروف اهلاك الآلات | | |
|--------------------------|------|----------------------------|
| ١٠٠٠ | | من حـ/ مجمع اهلاك الآلات |
| | ١٠٠٠ | إلى حـ/ مصروف اهلاك الآلات |

| إعادة الآلات ومجمع الاهلاك لقيمتها الأصلية وزيادة حساب الأرباح المدورة بصفحة الرصيد المتبقى للبيع غير المتحقق | | |
|---|------|---------------------------|
| ٥٠٠٠ | | من حـ/ الآلات |
| | ٢٠٠٠ | حـ/ الأرباح المدورة |
| | ٧٠٠٠ | إلى حـ/ مجمع اهلاك الآلات |

٧- ج. بيان أثر ما سبق على القوائم المالية الموحدة للعام ٢٠٠٤

| قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | | | | |
|--|----------|----------|------|------|---------|
| البيان | الشركة س | الشركة ص | مدین | دائن | الموحدة |
| مصروف اهلاك الآلات | | ٥٠٠٠ | | ١٠٠٠ | ٤٠٠٠ |

| الميزانية العمومية كما هي في ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | | | | |
|---|----------|----------|------|------|---------|
| البيان | الشركة س | الشركة ص | مدین | دائن | الموحدة |
| الآلات | | ٢٠٠٠٠ | ٥٠٠٠ | | ٢٥٠٠٠ |
| - مجمع اهلاك | | ١٥٠٠٠ | ١٠٠٠ | ٧٠٠٠ | ٢١٠٠٠ |
| صافي القيمة الدفترية | | ٥٠٠٠ | | | ٤٠٠٠ |

يلاحظ بان قيمة مصروف اهلاك الآلات والآلات ومجمع الامتلاك القابضة يعاين الموحدة تمثل الأرقام التي كانت ستظهر لو بقيت الآلات في ٢٠٠٤/١٢/٣١ لدى الشركة القابضة).

٦- د. قيود أوراق العمل في نهاية العام ٢٠٠٥

| تحويل مصروف اهلاك الآلات | | |
|----------------------------|------|------|
| من حـ/ مجمع اهلاك الآلات | | ١٠٠٠ |
| إلى حـ/ مصروف اهلاك الآلات | ١٠٠٠ | |

إعادة الآلات ومجمع الاهتلاك لقيمتيهما الأصلية وزيادة الأرباح المدورة بمقدار الرصيد المتبقي للريح غير المتحقق

| | | |
|----------------------------|------|------|
| من حـ/ الآلات | | ٥٠٠٠ |
| حـ/ الأرباح المدورة | | ١٠٠٠ |
| إلى حـ/ مجمع اهتلاك الآلات | ٦٠٠٠ | |

٧-٤. بيان أثر ما سبق على القوائم المالية الموحدة للعام ٢٠٠٥

| قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٥/١٢/٣١ | | | | | |
|--|----------|----------|------|------|---------|
| البيان | الشركة س | الشركة ص | مدين | دائن | الموحدة |
| مصروف اهتلاك الآلات | | ٥٠٠٠ | | ١٠٠٠ | ٤٠٠٠ |
| | | | | | |

| الميزانية العمومية كما هي في ٢٠٠٥/١٢/٣١ | | | | | |
|---|----------|----------|------|------|---------|
| البيان | الشركة س | الشركة ص | مدين | دائن | الموحدة |
| الآلات | | ٢٠٠٠٠ | ٥٠٠٠ | | ٢٥٠٠٠ |
| - مجمع اهتلاك | | ٢٠٠٠٠ | ١٠٠٠ | ٦٠٠٠ | ٢٥٠٠٠ |
| صافي القيمة الدفترية | | ٠٠٠ | | | ٠٠٠ |

يلاحظ بأن قيمة مصروف اهتلاك الآلات والآلات ومجمع الاهتلاك الظاهرة بمسود الموحدة تمثل الأرقام التي كانت ستظهر لو بقيت الآلات في ٢٠٠٥/١٢/٣١ لدى الشركة الباقية (القابضة).

اختلاف طريقة الاهتلاك أو عمر الأصل بين الشركة البائعة والشركة المشترية عرضنا في الأجزاء السابقة من الفصل كيفية معالجة عمليات تبادل الأصول القابلة للاهتلاك بين الشركة القابضة والشركة التابعة وبافتراض استخدام الشركة المشترية لنفس طريقة الاهتلاك التي كانت مستخدمة لدى الشركة البائعة وبافتراض تساوي عمر الأصل المقدر لدى الشركتين. وسيتم في هذا الجزء من الفصل التعرض لشرح المعالجة في حالة استخدام كل شركة لطريقة اهتلاك مختلفة واختلاف العمر المقدر للأصل وذلك من خلال استخدام المثال التوضيحي التالي:

مثال رقم (٤-٨)

تمتلك الشركة س ٨٠% من أسهم الشركة ص، وفي ٢٠٠٢/١/١ باعت القابضة س إلى التابعة ص الآلات بسعر ١٨٠٠٠ دينار، وقد كانت التكلفة التاريخية للآلات بدفاتر القابضة عند البيع ٢٥٠٠٠ دينار وبلغ رصيد مجمع الاهتلاك في هذا التاريخ ٩٠٠٠ دينار، وكان الممر المتبقي للآلات لدى الشركة القابضة ٤ سنوات وكانت القابضة تستخدم طريقة القسط الثابت للاهتلاك الآلات وبدون قيمة متبقية. قدرت التابعة عصر الآلات بس ٣ سنوات وقررت اهتلاكها باستخدام طريقة مجموع أرقام السنين وبدون قيمة متبقية.

بلغ صافي ربح الشركة التابعة وتوزيعات الأرباح لديها على النحو التالي:

| الدين | ٢٠٠٢ | ٢٠٠٣ | ٢٠٠٤ | ٢٠٠٥ |
|-----------------|-------|--------|--------|--------|
| صافي الربح | ٤٥٥٥٥ | ٨٥٥٥٥ | ١٥٥٥٥٥ | ٦٥٥٥٥٥ |
| توزيعات الأرباح | ٢٥٥٥٥ | ٤٥٥٥٥٥ | ٥٥٥٥٥٥ | ٣٥٥٥٥٥ |

المستطوع:

١. احتساب حصة القابضة بربح التابعة للأعوام ٢٠٠٢ و ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.
٢. إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة القابضة والمفصولة بحصة القابضة بأرباح التابعة وتوزيعات الأعوام ٢٠٠٢ و ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.
٣. احتساب حصة الأقلية بربح التابعة للأعوام ٢٠٠٢ و ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.

٤. إثبات قيود أوراق العمل اللازمة للأعوام ٢٠٠٢ و ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥ .
 ٥. بيان اثر ما سبق على القوائم المالية الموحدة للأعوام ٢٠٠٢ و ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥ .

هل مثال رقم (٤-٨)

يلاحظ من المثال أعلاه ان عمر الأصل المقدر لدى الشركة التابعة يبلغ ٣ سنوات فسي حين كان العمر المتبقي لدى الشركة القابضة ٤ سنوات، كما ان التابعة قررت استخدام طريقة مجموع أرقام السنين بينما كانت القابضة تستخدم طريقة القسط الثابت. وبناء عليه فان مصروف اهلاك الآلات السنوي لدى الشركة س للسنوات الأربعة المتبقية من عمر الأصل، وبافتراض بقاء الآلات لديها وتسلم بيعها للتابعة، سيبلغ $(25000 - 9000) \div 4 = 4000$ دينار.

أما مصروف اهلاك الآلات لدى الشركة التابعة وباستخدام طريقة مجموع أرقام السنين فسيكون على النحو التالي:

| السننة | نسبة الاهلاك السنوية | قسط الاهلاك السنوي |
|---------|----------------------|-----------------------------------|
| ١ | ٦/٣ | $18000 \times (6/3) = 9000$ دينار |
| ٢ | ٦/٢ | $18000 \times (6/2) = 6000$ دينار |
| ٣ | ٦/١ | $18000 \times (6/1) = 3000$ دينار |
| المجموع | | |

| البيان | ٢٠٠٢ | ٢٠٠٣ | ٢٠٠٤ | ٢٠٠٥ |
|-----------------------|--------|--------|--------|--------|
| الامتلاك لدى المشترية | ٩٠٠٠ | ٦٠٠٠ | ٣٠٠٠ | ٠٠٠ |
| الاهلاك لدى المشترية | (٤٠٠٠) | (٤٠٠٠) | (٤٠٠٠) | (٤٠٠٠) |
| عرقى الامتلاك | ٥٠٠٠ | ٢٠٠٠ | (١٠٠٠) | (٤٠٠٠) |

١. حصة القابضة بربح التابعة:

| جدول احتساب حصة القابضة بربح التابعة | | | | |
|---|---------|---------|--------|---------|
| البيان | ٢٠٠٥ | ٢٠٠٤ | ٢٠٠٣ | ٢٠٠٢ |
| إجمالي حصة القابضة بربح التابعة | ٤٨٠٠٠٠ | ٨٠٠٠٠٠ | ٦٤٠٠٠٠ | ٣٢٠٠٠٠ |
| يطرح أرباح بيع الآلات غير متحققة | | | | (٢٠٠٠٠) |
| يضاف أو يطرح فرق اهتلاك الآلات (أرباح متحققة) | (٤٠٠٠٠) | (١٠٠٠٠) | ٢٠٠٠٠ | ٥٠٠٠٠ |
| صافي حصة القابضة بربح التابعة | ٤٤٠٠٠٠ | ٧٩٠٠٠٠ | ٦٦٠٠٠٠ | ٣٥٠٠٠٠ |

ويلاحظ من الجدول أعلاه ان تم خصم كامل ربح بيع الآلات غير المتحقق من حصة القابضة بربح التابعة في العام ٢٠٠٢ والبالغ ٢٠٠٠ دينار (٢٥٠٠٠ - ٩٠٠٠ = ١٦٠٠٠ صافي القيمة الدفترية، ١٨٠٠٠ - ١٦٠٠٠ = ٢٠٠٠ دينار ربح بيع الآلات). وتم في عام ٢٠٠٢ و ٢٠٠٣ إضافة فرق الاهتلاك نظراً لان الشركة المشتريه استهلكت الآلات بقيمة أعلى من الشركة البائعة. أما في العام ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥ فقد تم خصم فارق الاهتلاك نظراً لان الشركة المشتريه استهلكت الآلات بقيمة اقل من الشركة البائعة.

٢. قيود اليومية الواجب إثباتها في دفاتر القابضة والخاصة بحصة القابضة بأرباح التابعة وبالتوزيعات.

تقوم الشركة القابضة من إثباتات حصتها بربح التابعة وبالتوزيعات على النحو التالي:

| قيود إثبات حصة القابضة بربح التابعة: | | | | |
|---|--------|--------|--------|--------|
| | ٢٠٠٥ | ٢٠٠٤ | ٢٠٠٣ | ٢٠٠٢ |
| من -/ الاستثمار في الشركة التابعة هن | ٤٤٠٠٠٠ | ٧٩٠٠٠٠ | ٦٦٠٠٠٠ | ٣٥٠٠٠٠ |
| إلى -/ أرباح الاستثمار في الشركة التابعة هن | ٤٤٠٠٠٠ | ٧٩٠٠٠٠ | ٦٦٠٠٠٠ | ٣٥٠٠٠٠ |

قيد إثبات حصة القابضة بتوزيعات أرباح التابعة:

| | ٢٠٠٥ | ٢٠٠٤ | ٢٠٠٣ | ٢٠٠٢ |
|-------------------------------------|-------|-------|-------|-------|
| من حـ/ توزيعات مستحقة الدفع | ٢٤٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ | ٣٢٠٠٠ | ١٦٠٠٠ |
| إلى حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة | ٢٤٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ | ٣٢٠٠٠ | ١٦٠٠٠ |

٣. حصة الأقلية بربح التابعة:

| جدول احتساب حصة الأقلية بربح التابعة | | | | |
|--------------------------------------|-------|-------|-------|------|
| البيان | ٢٠٠٥ | ٢٠٠٤ | ٢٠٠٣ | ٢٠٠٢ |
| إجمالي حصة الأقلية بربح التابعة | ١٢٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ | ١٦٠٠٠ | ٨٠٠٠ |
| صافي حصة الأقلية بربح التابعة | ١٢٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ | ١٦٠٠٠ | ٨٠٠٠ |

ويلاحظ عدم تأثر حصة الأقلية بأرباح بيع الآلات كون عملية البيع تمت من القابضة إلى التابعة.

٤- أ. قيود أوراق العمل في نهاية العام ٢٠٠٢

| تعديل مصروف اهلاك الآلات | | |
|----------------------------|------|------|
| من حـ/ مجمع اهلاك الآلات | | ٥٠٠٠ |
| إلى حـ/ مصروف اهلاك الآلات | ٥٠٠٠ | |

ويلاحظ انه تم تخفيض مصروف اهلاك بقيمة ٥٠٠٠ دينار نظراً لان الشركة المشترية (التابعة) قد احتسبت اهلاك بشكل مبالغ فيه مما نتج عنه زيادة مصروف اهلاك ومجمع اهلاك في السنة الحالية بمقدار ٥٠٠٠ دينار.

| إلغاء ربح بيع الآلات وإعادة الآلات ومجمع اهلاك لقيمتيهما الأصلية | | |
|--|------|------|
| من حـ/ الآلات | | ٧٠٠٠ |
| حـ/ أرباح بيع الآلات | | ٢٠٠٠ |
| إلى حـ/ مجمع اهلاك الآلات | ٩٠٠٠ | |

ويلاحظ انه تم بموجب القيد أعلاه إلغاء ربح بيع الآلات البالغ ٢٠٠٠ دينار، وزيادة الآلات بمقدار ٧٠٠٠ دينار نظراً لأنها أثبتت في دفاتر التابعة بمقدار ١٨٠٠٠ دينار، في حين كانت قيمتها التاريخية في دفاتر الشركة المشترية ٢٥٠٠٠ دينار، مما يعني ان الآلات ستظهر بالقوائم الموحدة بالقيمة الأصلية لها والبالغة ٢٥٠٠٠ دينار. أما بالنسبة لمجموع اهتلاك الآلات فقد تم بموجب القيد أعلاه زيادته بمقدار ٩٠٠٠ دينار لإلغاء اثر قيد بيع الآلات في دفاتر القابضة والذي تم بموجبه إقفال مجمع اهتلاك الآلات المباعة.

٥-أ. بيان اثر ما سبق على القوائم المالية الموحدة للعام ٢٠٠٢

| قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١ | | | | | |
|--|----------|-----------|------|------|---------|
| البيان | الشركة س | الشركة هي | مدين | دائن | الموحدة |
| أرباح بيع الآلات | ٢٠٠٠ | | ٢٠٠٠ | | ٠٠٠ |
| مصروف اهتلاك الآلات | | ٩٠٠٠ | | ٥٠٠٠ | ٤٠٠٠ |

| الميزانية العمومية كما هي في ٢٠٠٢/١٢/٣١ | | | | | |
|---|----------|-----------|------|------|---------|
| البيان | الشركة س | الشركة هي | مدين | دائن | الموحدة |
| الآلات | | ١٨٠٠٠ | ٧٠٠٠ | | ٢٥٠٠٠ |
| - مجمع اهتلاك | | ٩٠٠٠ | ٥٠٠٠ | ٩٠٠٠ | ١٣٠٠٠ |
| صافي القيمة الدفترية | | ٩٠٠٠ | | | ١٢٠٠٠ |

يلاحظ انه نتيجة ترحيل قيود أوراق العمل أعلاه، تم إلغاء أرباح بيع الآلات من قائمة الدخل الموحدة وبالتالي لم يظهر أية أرباح تتعلق بالعملية أعلاه بالقوائم الموحدة نظراً لاعتبار هذه الأرباح، وحسب مفهوم القوائم الموحدة، أرباحاً داخلية بين الشركتين القابضة والتابعة وبالتالي غير متسقة. كما تم تخفيض مصروف الاهتلاك بمقدار ٥٠٠٠ دينار ليظهر بقائمة الدخل الموحدة بمقدار ٤٠٠٠ دينار.

أما بالنسبة للآلات فقد ظهرت بميزانية التابعة بقيمة ١٨٠٠٠٠ دينار وهي القيمة التي بيعت فيها الآلات من القابضة للتابعة، وتم بموجب الطرف المدين من قيد أوراق العطل الثاني زيادة الآلات بمقدار ٧٠٠٠٠ دينار لتظهر في الميزانية الموحدة بقيمتها الأصلية التي كانت مثبتة بدفاتر القابضة والبالغة ٢٥٠٠٠٠ دينار.

أما مجمع اهلاك الآلات فقد ظهر في ميزانية التابعة بمقدار ٩٠٠٠٠ دينار وهي قيمة اهلاك السنة الأولى، وتم تخفيضه في عامود التسويات بمقدار ٥٠٠٠٠ دينار والتي تمثل الزيادة في مصروف اهلاك السنة الحالية، ثم جرى زيادته بمبلغ ٩٠٠٠٠ دينار بمقدار رصيد مجمع اهلاك الذي كان موجود لدى القابضة بتاريخ بيع الآلات لدى التابعة. وأخيراً، فإن قيمة مصروف اهلاك الآلات والآلات ومجمع اهلاك الظاهرة بعامود الموحدة تمثل الأرقام التي كانت ستظهر لو بقيت الآلات لدى الشركة اليافعة (القابضة).

٤-ب. قيود أوراق العمل في نهاية العام ٢٠٠٣

| تعديل مصروف اهلاك الآلات | | |
|--------------------------|----------------------------|------|
| ٢٠٠٠ | من حـ/ مجمع اهلاك الآلات | |
| | إلى حـ/ مصروف اهلاك الآلات | ٢٠٠٠ |

ويلاحظ أنه تم تشخيص مصروف اهلاك بقيمة ٢٠٠٠٠ دينار نظراً لأن الشركة المشترية (التابعة) قد احتسبت اهلاك بشكل مضخم مما يجب، مما نتج عنه زيادة مصروف اهلاك ومجمع اهلاك في السنة الحالية بمقدار ٢٠٠٠٠ دينار.

| إعادة الآلات ومجمع اهلاك لقيمتها الأصلية وتقليص الاستثمار بمقدار الزيادة في الربح خبير المتعلق | | |
|--|------------------------------------|------|
| ٧٠٠٠ | من حـ/ الآلات | |
| | إلى حـ/ مجمع اهلاك الآلات | ٤٠٠٠ |
| | حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة حـ | ٣٠٠٠ |

ويلاحظ أنه تم بموجب القيد أحلام زيادة الآلات بمقدار ٧٠٠٠٠ دينار نظراً لأنها ما زالت مثبتة في دفاتر التابعة بمقدار ١٨٠٠٠٠ دينار، في حين كانت قيمتها التاريخية في دفاتر

الشركة المشترية ٢٥٠٠٠ دينار، مما يعني ان الآلات ستظهر بالقوائم الموحدة بالقيمة الأصلية لها وباللفة ٢٥٠٠٠ دينار. أما بالنسبة لمجمع اهتلاك الآلات فقد تسم بموجب القيد أعلاه زيادته بمقدار ٤٠٠٠ دينار لإعادة رصيده في القوائم الموحدة إلى ما هو عليه بافتراض عدم بيع الآلات من قبل القابضة. أما حساب الاستثمار فقد تم تخفيضه بمقدار ٣٠٠٠ دينار، والتي تمثل الزيادة في اهتلاك سنة ٢٠٠٢ عن أرباح بيع الآلات غير المتحققة (٢٠٠٠ دينار كامل الربح غير المتحقق - ٥٠٠٠ دينار، فرق اهتلاك الآلات).

٥-٣. بيان أثر ما سبق على القوائم المالية الموحدة للعام ٢٠٠٣

| قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٣/١٢/٣١ | | | | | |
|--|----------|----------|------|------|---------|
| البيان | الشركة س | الشركة ص | مدين | دائن | الموحدة |
| | | | | | |
| مصروف اهتلاك الآلات | | ٦٠٠٠ | | ٢٠٠٠ | ٤٠٠٠ |

| الميزانية العمومية كما هي في ٢٠٠٣/١٢/٣١ | | | | | |
|---|----------|----------|------|------|---------|
| البيان | الشركة س | الشركة ص | مدين | دائن | الموحدة |
| | | | | | |
| الآلات | | ١٨٠٠٠ | ٧٠٠٠ | | ٢٥٠٠٠ |
| - مجمع اهتلاك | | ١٥٠٠٠ | ٢٠٠٠ | ٤٠٠٠ | ١٧٠٠٠ |
| صافي القيمة الدفترية | | ٣٠٠٠ | | | ٨٠٠٠ |

يلتزم بيان قيمة مصروف اهتلاك الآلات والآلات ومجمع الاهتلاك الظاهرة بعلمود الموحدة تمثل الأرقام التي كانت ستظهر لو بقيت الآلات لدى ٢٠٠٣/١٢/٣١ لدى الشركة القائمة (القابضة).

٤- ج. قيود أوراق العمل في نهاية العام ٢٠٠٤

تعديل مصروف اهلاك الآلات

| | | |
|---------------------------|------|------|
| من حـ/ مصروف اهلاك الآلات | | ١٠٠٠ |
| إلى حـ/ مجمع اهلاك الآلات | ١٠٠٠ | |

ويلاحظ انه تم زيادة كل من مصروف اهلاك الآلات ومجمع اهلاك الآلات بقيمة ١٠٠٠ دينار نظراً لأن الشركة المشترية (التابعة) قد احتسبت الاهتلاك بشكل منخفض عما يجب، مما نتج عنه نقصان مصروف الاهتلاك ومجمع الاهتلاك في السنة الحالية بمقدار ١٠٠٠ دينار.

إعادة الآلات ومجمع الاهتلاك لقيمتيهما الأصلية وتفضيخ الاستثمار بمقدار الزيادة في الربح غير المتحقق

| | | |
|------------------------------------|------|------|
| من حـ/ الآلات | | ٧٠٠٠ |
| إلى حـ/ مجمع اهلاك الآلات | ٢٠٠٠ | |
| حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة من | ٥٠٠٠ | |

ويلاحظ انه تم بموجب القيد أحلاه زيادة الآلات بمقدار ٧٠٠٠ دينار نظراً لأنها ما زالت مثبتة في دفاتر التابعة بمقدار ١٨٠٠٠ دينار، في حين كانت قيمتها التاريخية في دفاتر الشركة المشترية ٢٥٠٠٠ دينار، مما يعني أن الآلات ستظهر بالقوائم الموحدة بالقيمة الأصلية لها والبالغة ٢٥٠٠٠ دينار. أما بالنسبة لمجمع اهلاك الآلات فقد تسم بموجب القيد أحلاه زيادته بمقدار ٢٠٠٠ دينار لإعادة رصيده في القوائم الموحدة إلى مساو عليه بافتراض عدم بيع الآلات من قبل القابضة.

أما حساب الاستثمار فقد تم تفضيخه بمقدار ٥٠٠٠ دينار، والتي تمثل الزيادة في مجموع اهلاك سنة ٢٠٠٢ و ٢٠٠٣ عن أرباح بيع الآلات غير المتوقعة (٢٠٠٠ دينار كامل الربح غير المتحقق - ٥٠٠٠ دينار - ٢٠٠٠، فرق اهلاك الآلات).

٥- ج. بيان أثر ما سبق على القوائم المالية الموحدة للعام ٢٠٠٤

| قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | | | | |
|--|-----------|-----------|------|------|---------|
| البيان | الشركة من | الشركة من | مدين | دائن | الموحدة |
| مصروف اهلاك الآلات | | ٣٠٠٠ | ١٠٠٠ | | ٤٠٠٠ |

| الميزانية العمومية كما هي في ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | | | | |
|---|-----------|-----------|------|--------------|---------|
| البيان | الشركة من | الشركة من | مدين | دائن | الموحدة |
| الآلات | | ١٨٠٠٠ | ٧٠٠٠ | | ٢٥٠٠٠ |
| - مجمع اهلاك | | ١٨٠٠٠ | | ٢٠٠٠ ١٠٠٠ | ٢١٠٠٠ |
| صافي القيمة الدفترية | | ٠٠٠٠ | | | ٤٠٠٠ |

يلاحظ بيان قيمة مصروف اهلاك الآلات والآلات ومجمع الإهلاك الظاهرة بعمود الموحدة تمثل الأرقام التي كانت ستظهر لو بقيت الآلات في ٢٠٠٤/١٢/٣١ لدى الشركة التابعة (القابضة).

٥- د. جدول أوراق العمل في نهاية العام ٢٠٠٥

| تحصيل مصروف اهلاك الآلات | | |
|--------------------------|---|--|
| ٤٠٠٠ | من حساب مصروف اهلاك الآلات | |
| ٤٠٠٠ | إلى حساب الاستثمار في الشركة التابعة من | |

ويلاحظ أنه تم زيادة كل من مصروف اهلاك الآلات وتخصيص حساب الاستثمار في الشركة التابعة من بقيمة ٤٠٠٠ دينار نظراً لأن الشركة المنتزعة (التابعة)، لم تتناسب أي اهلاك للآلات لإنهاء عمرها الإنتاجي المتدرج، كما يلاحظ أن القيد الأخير المتعلق

بالآلات ومجمع اهلاك الآلات لم يثبت في السنة الحالية نظراً لانتهاؤ عمر الآلة لدى الشركة المشترية من السنة السابقة، وبالتالي إقفال حساباتها.

٥-٤. بيان أثر ما سبق على القوائم المالية الموحدة للعام ٢٠٠٥

| قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٥/١٢/٣١ | | | | | |
|--|-----------|-----------|------|------|---------|
| البيان | الشركة من | الشركة مع | مدين | دائن | الموحدة |
| | | | | | |
| | | | | | |
| مصروف اهلاك الآلات | ٠٠٠ | ٤٠٠٠ | | | ٤٠٠٠ |

وبما أن عمر الآلات المقدر لدى الشركة المشترية (التابعة) ٣ سنوات فقط، فسلا يظهر أي أثر لقيود أوراق العمل على الميزانية للسنة الرابعة (٢٠٠٥).

أسئلة وتمارين الفصل

الأسئلة

- ١-٨ وضح كيفية تحقق الربح الناتج من عملية بيع أصل قابل للاهلاك بين الشركة القابضة والشركة التابعة.
- ٢-٨ بين كيفية احتساب حصة القابضة بربح التابعة عند حدوث عملية بيع أصل قابل للاهلاك من القابضة للتابعة؟
- ٣-٨ ما هي الحسابات التي يجري تعديلها في السنة التي جرى فيها البيع في حالة بيع أصل قابل للاهلاك من القابضة للتابعة بربح.
- ٤-٨ وضح كيف يتأثر حصة الأقلية بربح التابعة في حالة بيع أصل قابل للاهلاك من التابعة إلى القابضة وبيع.
- ٥-٨ وضح كيفية إظهار الأصل القابل للاهلاك والمباع من القابضة للتابعة في الميزانية الموحدة.
- ٦-٨ ما اثر تغيير طريقة اهلاك الأصل القابل للاهلاك لدى الشركة المشترية عما كان عليه لدى الشركة التابعة في عملية احتساب حق القابضة في ربح التابعة.

التحريين

التحريين الأول (بيع سيارات من القابضة لتابعة ببيع)

تمتلك شركة السعادة ٧٥% من أسهم شركة الزهراء، وفي ٢٠٠١/١/١ باعت القابضة إلى التابعة سيارات بسعر ٥٠٠٠٠ دينار، وقد كانت التكلفة التاريخية للسيارات بدفاتر القابضة عند البيع ٨٠٠٠٠ دينار وبلغ رصيد مجمع الاهلاك في هذا التاريخ ٤٠٠٠٠ دينار، وكان العمر المتبقي للسيارات لدى الشركة القابضة ٥ سنوات وكانت القابضة تستخدم طريقة القسط الثابت لاهلاك السيارات وبدون قيمة متبقية. قدرت التابعة عمر السيارات بـ ٥ سنوات وقررت اهلاكها بطريقة القسط الثابت وبدون قيمة متبقية.

بلغ صافي ربح الشركة التابعة وتوزيعات الأرباح لديها على النحو التالي:

| البيان | ٢٠٠١ | ٢٠٠٢ | ٢٠٠٣ | ٢٠٠٤ | ٢٠٠٥ |
|-----------------|-------|-------|-------|--------|--------|
| صافي الربح | ٦٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠ | ٧٥٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠٠ |
| توزيعات الأرباح | ١٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ | ٥٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠٠ |

المتطلبات:

١. إثبات القيود الخاصة بعملية بيع السيارات في دفاتر كل من الشركة البائعة (القابضة) والشركة المشتري (التابعة).
٢. إعداد جدول يبين فرق مصروف اهلاك السيارات السنوي لدى الشركة المشتري ومصروف اهلاك السيارات السنوي لدى الشركة البائعة بافتراض بقساء السيارات لدى البائعة.
٣. احتساب حصة القابضة بربح التابعة للأعوام ٢٠٠١ و ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.
٤. إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة القابضة والخاصة بحصة القابضة بأرباح التابعة وبالتوزيعات للأعوام ٢٠٠١ و ٢٠٠٢ و ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.
٥. احتساب حصة الأقلية بربح التابعة للأعوام ٢٠٠١ و ٢٠٠٢ و ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.
٦. إثبات قيود أوراق العمل اللازمة للأعوام ٢٠٠١ و ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤.
٧. بيان أثر ما سبق على القوائم المالية الموحدة للأعوام ٢٠٠١ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.

التمرين الثاني (بيع أثاث من القابضة للتابعة بخسارة)

تمتلك شركة السعادة ٧٥% من أسهم شركة الزهراء، وفي ٢٠٠٣/١/١ باعت القابضة إلى التابعة أثاث بسعر ٣٠٠٠٠ دينار، وقد كانت التكلفة التاريخية للأثاث بدفاتر القابضة عند البيع ٨٠٠٠٠ دينار وبلغ رصيد مجمع الاهتلاك في هذا التاريخ ٣٥٠٠٠ دينار، وكان العمر المتبقي للأثاث لدى الشركة القابضة ٣ سنوات وكانت القابضة تستخدم طريقة القسط الثابت للاهتلاك الأثاث وبدون قيمة متبقية. قدرت التابعة عمر الأثاث بـ ٣ سنوات وقررت اهتلاكه باستخدام طريقة القسط الثابت وبدون قيمة متبقية. بلغ صافي ربح الشركة التابعة وتوزيعات الأرباح لديها حلى النحو التالي:

| البيان | ٢٠٠٣ | ٢٠٠٤ | ٢٠٠٥ |
|-----------------|-------|--------|--------|
| صافي الربح | ٧٥٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠٠ |
| توزيعات الأرباح | ٤٠٠٠٠ | ٥٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠٠ |

المطلوب:

١. إثبات القيود الخاصة بعملية بيع الأثاث في دفاتر كل من الشركة البائعة (القابضة) والشركة المشترية (التابعة).
٢. إعداد جدول يبين فرق مصروف اهتلاك الأثاث السنوي لدى الشركة المشترية ومصروف اهتلاك الأثاث السنوي لدى الشركة البائعة بافتراض بقاء الأثاث لدى البائعة.
٣. احتساب حصة القابضة بربح التابعة للأعوام ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.
٤. إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة القابضة والخاصة بحصة القابضة بأرباح التابعة وبالتوزيعات للأعوام ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.
٥. احتساب حصة الأقلية بربح التابعة للأعوام ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.
٦. إثبات قيود أوراق العمل اللازمة للأعوام ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.
٧. بيان أثر ما سبق على القوائم المالية الموحدة للأعوام ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.

التكميري الفالشم (بيع أثاث من التابعة للقابضة بحسارة)

تمتلك الشركة س ٩٠% من أسهم الشركة ص، وفي ٢٠٠٣/١/١ باعت التابعة إلى القابضة أثاث بسعر ٩٠٠٠ دينار، وقد كانت التكلفة التاريخية للأثاث بدفاتر التابعة عند البيع ٥٠٠٠٠ دينار وبلغ رصيد مجمع الاهتلاك في هذا التاريخ ٣٥٠٠٠ دينار، وكان العمر المتبقي للأثاث لدى الشركة التابعة ٣ سنوات وكانت التابعة تستخدم طريقة القسط. الثابت لاهتلاك الأثاث وبدون قيمة متبقية. قدرت القابضة حمر الأثاث بس ٣ سنوات وقررت اهتلاكه باستخدام طريقة القسط الثابت وبدون قيمة متبقية.

بلغ صافي ربح الشركة التابعة وتوزيعات الأرباح لديها على النحو التالي:

| البيان | ٢٠٠٣ | ٢٠٠٤ | ٢٠٠٥ |
|-----------------|--------|-------|-------|
| صافي الربح | ١٢٠٠٠٠ | ٨٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠ |
| توزيعات الأرباح | ٩٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ | ٢٥٠٠٠ |

المطوب:

١. إحداد جدول يبين فرقي مصروف اهتلاك الأثاث السنوي لدى الشركة المسفترية ومصروف اهتلاك الأثاث السنوي لدى البائة بافتراض بقاء الأثاث لدى القابضة.
٢. احتساب حصة القابضة بربح التابعة للأعوام ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.
٣. إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة القابضة والخاصة بحصة القابضة بأرباح التابعة وبالتوزيعات للأعوام ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.
٤. احتساب حصة الأقلية بربح التابعة للأعوام ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.
٥. إثبات قيود أوراق النمل اللازمة للأعوام ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.
٦. بيان اثر ما سبق على القوائم المالية الموحدة للأعوام ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.

للمعروضين المراجيح (بيع سيارات من القابضة التابعة بربح مع تغيير طريقة الاهتلاك)

تمتلك شركة السعادة ٧٥% من أسهم شركة الزهراء، وفي ٢٠٠١/١/١ باعت القابضة إلى التابعة سيارات بسعر ٦٠٠٠٠٠ دينار، وقد كانت التكلفة التاريخية للسيارات بسدفاتر القابضة عند البيع ٨٠٠٠٠٠ دينار وبلغ رصيد مجمع الاهتلاك في هذا التاريخ ٤٠٠٠٠٠ دينار، وكان العمر المتبقي للسيارات لدى الشركة القابضة ٥ سنوات وكانت القابضة تستخدم طريقة القسط الثابت لاهتلاك السيارات وبدون قيمة متبقية. قدرت التابعة عمر السيارات بـ ٥ سنوات وقررت اهتلاكها باستخدام طريقة مجموع أرقام السنين وبدون قيمة متبقية.

بلغ صافي ربح الشركة التابعة وتوزيعات الأرباح لديها على النحو التالي:

| البيان | ٢٠٠١ | ٢٠٠٢ | ٢٠٠٣ | ٢٠٠٤ | ٢٠٠٥ |
|-----------------|-------|-------|-------|--------|--------|
| صافي الربح | ٦٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠ | ٧٥٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠٠ |
| توزيعات الأرباح | ١٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ | ٥٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠٠ |

المحظوب:

١. إعداد جدول يبين فرقي مصروف اهتلاك السيارات السنوي لدى الشركة المشتريّة ومصروف اهتلاك السيارات السنوي لدى البائعة بافتراض بقاء السيارات لدى البائعة.
٢. احتساب حصة القابضة بربح التابعة للأعوام ٢٠٠١ و ٢٠٠٢ و ٢٠٠٥.
٣. إثبات توريد البرصية اللازمة في دفاتر الشركة القابضة والخاصة بخصوصة القابضة بأرباح التابعة وبالتوزيعات للأعوام ٢٠٠١ و ٢٠٠٢ و ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.
٤. احتساب حصة الأقلية بربح التابعة للأعوام ٢٠٠١ و ٢٠٠٢ و ٢٠٠٣.
٥. إثبات توريد أوراق العمل اللازمة للأعوام ٢٠٠١ و ٢٠٠٢.
٦. بيان اثر ما سبق على القوائم المالية الموحدة للأعوام ٢٠٠١ و ٢٠٠٢.

التجريب الخاص (بيع آلات من القابضة للتابعة ببيع مع تغيير طريقة الاهتلاك)

تمتلك الشركة س ٧٥% من أسهم الشركة ص، في ٢٠٠١/١/١ باعت الشركة س التي تمتلكها الشركة ص آلات بسعر ٥٠٠٠٠٠ دينار، علما ان تكلفة الآلات التي دفترت س عند البيع ٨٠٠٠٠٠ دينار ورصيد مجمع اهتلاك الآلات ٢٠٠٠٠٠ دينار. كان العمر المتبقي للآلات لدى س ٥ سنوات وكانت تستهلك الآلات بطريقة القسط الثابت. قدرت الشركة ص العمر الإنتاجي للآلات بـ ٤ سنوات وقررت استهلاكها بطريقة مجموع أرقام السنين. في ٢٠٠٣/١/١ باعت الشركة ص الآلات بسعر ٣٢٠٠٠٠ دينار.

المطلوب: استخراج ما يلي:

١. مقدار الآلات ومجمع الاهتلاك الذي سيظهر في الميزانية الموحدة في

٢٠٠٢/١٢/٣١ والخاص بالآلة أعلاه مبينا ذلك على النحو التالي:

| الشركة س | الشركة ص | مدين | دائن | موحد |
|----------|----------|------|------|--------------------|
| | | | | الآلات |
| | | | | مجمع اهتلاك الآلات |

٢. مقدار أرباح او خسائر بيع الآلات الذي سيظهر في قائمة السدائل الموحدة للعصام

٢٠٠٢ والخاص بالآلات أعلاه مبينا ذلك على النحو التالي:

| الشركة س | الشركة ص | مدين | دائن | موحد |
|----------|----------|------|------|----------------|
| | | | | أرباح بيع آلات |

٣. قيود أوراق العمل الخاصة بالآلات أعلاه في ٢٠٠٣/١٢/٣١.

العمليات المتبادلة بين القابضة والتابعة - السندات
Intercompany Bonds Transactions

الفصل التاسع

أهداف الفصل

9

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع ان يكون القارئ ملماً بالامور التالية:

1. التعرف على الإجراءات الخاصة بمعالجة عمليات شراء الشركة التابعة لسندات مصدرة من قبل الشركة القابضة، من حيث:
 - أ- بيان القيود التي تثبتت في دفاتر الشركة المصدرة للسندات و الشركة المشترية للسندات.
 - ب- شرح قيود أوراق العمل الواجب إثباتها عند إعداد القوائم الموحدة لمعالجة أثر شراء التابعة لسندات مصدرة من قبل القابضة.
 - ج- شرح أثر عمليات شراء التابعة لسندات مصدرة من قبل القابضة على احتساب حصة القابضة بربح التابعة.
 - د- شرح أثر عمليات شراء التابعة لسندات مصدرة من قبل القابضة على احتساب حصة الأقلية بربح التابعة.
2. التعرف على الإجراءات الخاصة بمعالجة عمليات شراء الشركة القابضة لسندات مصدرة من قبل الشركة التابعة، من حيث:
 - أ- بيان القيود التي تثبتت في دفاتر الشركة المصدرة للسندات و الشركة المشترية للسندات.

- ب- شرح قيود أوراق العمل الواجب إثباتها عند إعداد القوائم الموحدة لمعالجة أثر شراء القابضة لسندات مصدرة من قبل التابعة.
- ت- شرح أثر عمليات شراء القابضة لسندات مصدرة من قبل التابعة على احتساب حصة القابضة بربح التابعة.
- ث- شرح أثر عمليات شراء القابضة لسندات مصدرة من قبل التابعة على احتساب حصة الأقلية بربح التابعة.

الفصل التاسع

العمليات المتبادلة بين القابضة والتابعة - السندات

Intercompany Bonds Transactions

مقدمة

استعرضنا في الفصول الثلاثة السابقة العمليات المتبادلة بين القابضة والتابعة والخاصة بالبضاعة والأراضي والأصول الثابتة، وسيتم في الفصل الحالي شرح قيام الشركة القابضة أو التابعة بشراء سندات مصدرة من قبل الشركة الأخرى. وقبل البدء بشرح الإجراءات الواجب إتباعها عند إعداد القوائم الموحدة لمعالجة عملية قيام القابضة بشراء سندات مصدرة من قبل التابعة أو شراء التابعة لسندات مصدرة من قبل القابضة، يتوجب توضيح بعض الأمور الأساسية الخاصة بالسندات.

المفاهيم الأساسية للسندات

تلجأ بعض الشركات إلى الاقتراض من الجمهور عن طريق طرح سندات يتم بيعها وتداولها في العادة في السوق المالي. ويتوجب على الشركة المصدرة للسندات تحديد القيمة الاسمية للسندات ومعدل الفائدة الذي تعطيه هذه السندات وتواريخ استحقاق الفوائد ومدة السندات أي تاريخ استحقاق رد قيمتها لأصحابها.

وتعد طرح السندات من قبل الشركة المصدرة يتم في العادة بيعها إما بالقيمة الاسمية لها، أو بقيمة أعلى من القيمة الاسمية (علاوة إصدار)، أو بقيمة أقل من القيمة الاسمية (خصم إصدار)، مع ملاحظة أن الفائدة تسدد لحملة السندات حسب القيمة الاسمية للسند. وتلجأ الشركات المصدرة للسندات ببيعها إلى الجمهور بعلاوة إصدار عندما يكون سعر الفائدة السوقي أقل من سعر الفائدة التي تعطيه السندات، أما في حالة كون سعر الفائدة السوقي أعلى من سعر الفائدة التي تعطيه السندات فيتم بيع السندات بخصم إصدار.

ويتغير سعر السندات في السوق المالي نتيجة عدة عوامل منها تغير سعر الفائدة السوقي او حدوث تغيير جوهري على الوضع المالي للشركة المصدرة للسندات. الا ان العامل الاساسي لتغير السعر السوقي للسندات يرجع الى تغير معدل الفائدة السوقي، ففي حالة ارتفاع سعر الفائدة السوقي تصبح السندات اقل جاذبية نظراً لان الفائدة التي تعطيتها نقل مقارنة بأسعار الفائدة السوقية مما يؤدي الى انخفاض سعر السندات السوقي. أما في حالة انخفاض سعر الفائدة السوقي، فان سعر السندات السوقي يميل الى الارتفاع نظراً لارتفاع الفائدة التي تعطيتها السندات مقارنة مع سعر الفائدة السائد في السوق.

وتقوم بعض الشركات المصدرة للسندات بإطفائها، أي إعادة قيمتها الى أصحابها قبل حلول تاريخ استحقاقها وذلك في حالة كون السندات قابلة للاستدعاء Callable Bonds. أما في حالة كون السندات غير قابلة للاستدعاء ورغبت الشركة المصدرة في إطفاء جزء منها فقد تلجأ الى شراء بعض سنداتها من السوق المالي. ويترتب على قيام الشركة المصدرة بشراء سنداتها من السوق المالي ربح او خسارة، ففي حالة شراء السندات بقيمة نقل عن قيمتها الدفترية ينتج عن العملية ربح يمثل الفرق بين تكلفة الشراء والقيمة الدفترية للسندات. أما في حالة شراء السندات بقيمة تزيد عن قيمتها الدفترية فينتج عن العملية خسارة بقيمة الفرق.

ولتوضيح ما سبق نورد المثال التالي:

مثال رقم (١-٤)

في ١/١/٢٠٠٤ قامت شركة الإخلاص بطرح مليون سند للاكتتاب العام، علماً بأن القيمة الاسمية للسند ١٠ دنانير وتعطي السندات فائدة سنوية تبلغ ٩% ويستحق السند السندات بعد ٥ سنوات من تاريخ الإصدار، وقد قامت الشركة ببيع السندات الاسمية المجموعه بالقيمة الاسمية.

في ١/١/٢٠٠٥ قامت شركة الإخلاص بشراء ١٠٠٠٠٠٠ سند من سندات السندولة فسي السوق المالي بسعر ٩,٤ دينار للسند الواحد.

تقل عن القيمة الدفترية لسه
٥٠٠٠ دينسار (١٠٠٠٠٠٠ ×
٠,٥٠).

ر على النحو التالي:

نلاحظ من خلال المثال أعلاه ان الشركة اشترت السند
بمبلغ ٠,٥٠ دينار، وعليه يتحقق للشركة ربح يبلغ
٠,٥٠).

وبالتالي فان قيد شراء السندات من قبل شركة الإخلاق

شراء السندات (٢٠٠٥/١/١)

| | | |
|------------------|---------|--|
| | ١٠٠٠٠٠٠ | |
| من حـ/ قرض السند | | |
| الى حـ/ النقدية | ٩٥٠٠٠٠ | |
| حـ/ أرباح إ | ٥٠٠٠٠ | |
| رض السندات | | |

أصل القيمة الدفترية

عملية بيع بضاعة او اي
السندات والتي يعتبر

تباين بها عند إعداد القوائم
سنتين المعالجة المحاسبية
في هذه الحالة، والشركة

المصدرة لها ضمن
شركة المصدرة لحملة
رض سندات. وبالمقابل فان
تالي يظهر الحساب ضمن
عناصر إيراد يظهر بقائمة

شراء التباينة لسندات مصدرة من قبل التباينة بكذا

ان قيام التباينة بشراء سندات مصدرة من قبل التباينة
أصل آخر من التباينة للتباينة، نظراً لان التباينة قامت
مصدرها الشركة التباينة.

وقبل الشروع في توضيح الإجراءات والمعالجات الواجب
الموحدة لعملية شراء التباينة لسندات مصدرة من قبل
السندات في دفاتر كل من الشركة المصدرة للسندات
المشترية للسندات (التباينة).

كما سبق وبيننا فان السندات تظهر في سجلات وقوائم
الالتزامات وتحت حساب قرض السندات، أما الفائدة التي
السندات فتظهر ضمن المصاريف تحت بند مصروفات
الشركة المشترية للسندات تعامل هذه السندات كاستثمار
تسجل الشركة، أما الفائدة التي تستحق عن هذه الاستثمار
تسجل.

| الشركة المشترية للسندات | | الشركة المصدرة للسندات | |
|--------------------------------|-----|-------------------------|-----|
| الاستثمارات في سندات قرض (أصل) | xxx | قرض السندات (التزام) | xxx |
| إيراد فوائد سندات | xxx | مصروف فوائد قرض السندات | xxx |

أما عند إعداد القوائم الموحدة، ونظراً لأن مفهوم هذه القوائم يعامل الشركتين القابضة والتابعة بمثابة شركة واحدة، فإن قيام الشركة التابعة بشراء سندات الشركة القابضة يمثل عملية إطفاء لهذه السندات أي رد قيمتها لأصحابها مما يتطلب تخفيض كل من قرض السندات والاستثمار في السندات. من ناحية أخرى فإن إيراد فوائد السندات المستلم من قبل الشركة التابعة يمثل جزء من مصروف فوائد قرض السندات المدفوع من قبل الشركة القابضة، مما يتطلب إلغاء إيراد فوائد السندات الظاهر لدى الشركة التابعة مع إلغاء لجزء من مصروف فوائد السندات الظاهر لدى الشركة القابضة. ولتوضيح ما سبق نورد المثال التالي:

مثال رقم (٢-٩)

تمتلك الشركة س ٨٠% من أسهم الشركة من، وفي ٢٠٠٤/١/١ قامت الشركة س بطرح مليون سند للاكتتاب العام، علماً بأن القيمة الاسمية للسند ١٠ دنانير وتعطي السندات فائدة سنوية ٩% يستحق سدادها في ١٢/٣١ من كل عام، أما سداد السندات فيستحق بعد ٥ سنوات من تاريخ الإصدار، وقد قامت الشركة س ببيع السندات السي الجمهور بالقيمة الاسمية.

في ٢٠٠٥/١/١ قامت الشركة التابعة بشراء ١٠٠٠٠٠٠ سند من سندات الشركة القابضة المتداولة في السوق المالي بسعر ١٠ دنانير للسند الواحد.

بلغ صافي ربح الشركة التابعة وتوزيعات الأرباح لديها على النحو التالي:

| | |
|-------|-----------------|
| ٢٠٠٥ | أرباح |
| ٦٠٠٠٠ | صافي الربح |
| ٣٠٠٠٠ | توزيعات الأرباح |

المطلوب:

١. إثبات القيود الخاصة بعملية إصدار السندات من قبل الشركة القابضة والفوائد المستحقة لحملة السندات للعام ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.
٢. إثبات القيود الخاصة بعملية شراء التابعة لجزء من السندات المصدرة من قبل القابضة وإيراد الفوائد المستحقة على السندات عن العام ٢٠٠٥.
٣. إثبات قيود أوراق العمل اللازمة لإعداد القوائم الموحدة في ٢٠٠٥/١٢/٣١.
٤. بيان أثر ما سبق على القوائم الموحدة للعام ٢٠٠٥.

حل مثال رقم (٢-٩)

١. إثبات عملية إصدار السندات من قبل الشركة القابضة:

| دفاتر القابضة: إصدار السندات (٢٠٠٤/١/١) | | |
|---|--|-----------|
| ١٠٠٠٠٠٠٠ | من ح/ النقدية | |
| | إلى ح/ قرض السندات | ١٠٠٠٠٠٠٠٠ |
| | (مليون سند × ١٠ دينار قيمة السند الواحد) | |

إثبات عملية دفع الفوائد المستحقة عن العام ٢٠٠٤:

| دفع الفوائد في ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | |
|---------------------------|-------------------------------|---------|
| ٩٠٠٠٠٠٠ | من ح/ مصروف فوائد قرض السندات | |
| | إلى ح/ النقدية | ٩٠٠٠٠٠٠ |
| | (١٠ مليون × ٩%) | |

ويتم في نهاية كل عام من سنوات قرض السندات إثبات قيد مصروف فوائد قرض السندات المشابه للقيد أعلاه.

| دفاتر التابعة: شراء السندات (٢٠٠٥/١/١) | | |
|--|----------------------------|----------|
| ١٠٠٠٠٠٠٠ | من ح/ الاستثمار في السندات | |
| | إلى ح/ النقدية | ١٠٠٠٠٠٠٠ |
| | (١٠ × ١٠٠٠٠٠٠) | |

إثبات عملية استلام إيراد فوائد السندات عن العام ٢٠٠٥:

| استلام إيراد الفوائد في ٢٠٠٥/١٢/٣١ | | |
|------------------------------------|---------------------------|-------|
| ٩٠٠٠٠ | من حـ/ النقدية | |
| | الى حـ/ إيراد فوائد سندات | ٩٠٠٠٠ |

٢. قيود أوراق العمل اللازمة لإعداد القوائم الموحدة في ٢٠٠٥/١٢/٣١:

عند إعداد القوائم الموحدة في نهاية عام ٢٠٠٥ يجري إثبات قيود أوراق العمل التالية:
القيود الأولى: تخفيض قرض السندات لدى الشركة القابضة وإلغاء الاستثمار في قرض سندات الظاهر لدى الشركة التابعة، وعليه يظهر القيد على النحو التالي:

| تخفيض قرض السندات وإلغاء الاستثمار في السندات | | |
|---|------------------------------|---------|
| ١٠٠٠٠٠٠ | من حـ/ قرض السندات | |
| | الى حـ/ الاستثمار في السندات | ١٠٠٠٠٠٠ |

ونتيجة القيد أعلاه ينخفض قرض السندات في الميزانية الموحدة بمقدار مليون دينار ليظهر رصيد قرض السندات بقيمة ٩ مليون دينار، والتي تمثل قيمة قرض السندات التي ما زالت مستحقة على الشركة لصالح الأطراف الخارجية، وبالمثل لا يظهر أي مبلغ في الميزانية الموحدة للاستثمار في السندات، كون هذه الاستثمارات هي استثمار ذاتي حسب مفهوم القوائم الموحدة.

الثاني: تخفيض مصروف فوائد قرض السندات لدى الشركة القابضة وإلغاء إيراد فوائد السندات الظاهر لدى الشركة التابعة، ويظهر القيد على النحو التالي:

| تخفيض مصروف فوائد قرض السندات وإلغاء إيراد فوائد السندات | | |
|--|---------------------------------|-------|
| ٩٠٠٠٠ | من حـ/ إيراد فوائد سندات | |
| | الى حـ/ مصروف فوائد قرض السندات | ٩٠٠٠٠ |

ونتيجة القيد أعلاه، ينخفض مصروف فوائد قرض السندات في قائمة السند الموحدة بمقدار ٩٠٠٠٠ دينار ليظهر صافي مصروف فوائد قرض سندات بقيمة ٩٠٠٠٠ / دينار (٩٠٠٠٠ - ٩٠٠٠٠) والتي تمثل قيمة مصروف فوائد قرض السندات المستحقة

على الشركة لصالح الأطراف الخارجية. وبالمثل لا يظهر أي مبلغ فسي قائمة السندخل الموحدة لإيراد فوائد السندات، كون هذه الإيرادات هي إيراد داخلي حسب مفهوم القوائم الموحدة.

٣. بيان أثر ما سبق على القوائم الموحدة للعام ٢٠٠٥.

نتيجة قيود أوراق العمل أعلاه يظهر الجزء الخاص بقترض السندات وفوائدها والاستثمار في السندات والإيراد الخاص به في القوائم الموحدة للعام ٢٠٠٥ على النحو التالي:

| قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٥/١٢/٣١ | | | | | |
|--|-----------|-----------|--------|--------|---------|
| البيان | الشركة من | الشركة هي | مدين | دائن | الموحدة |
| م. فوائد قترض سندات | ٩٠٠٠٠٠٠ | | | ٩٠٠٠٠٠ | ٨١٠٠٠٠٠ |
| إيراد فوائد سندات | | ٩٠٠٠٠٠ | ٩٠٠٠٠٠ | | ٠٠٠ |

| الميزانية العمومية كما هي في ٢٠٠٥/١٢/٣١ | | | | | |
|---|-----------|-----------|----------|----------|----------|
| البيان | الشركة من | الشركة هي | مدين | دائن | الموحدة |
| <u>الأصول</u> | | | | | |
| الاستثمار فسي السندات | | ١٠٠٠٠٠٠٠ | | ١٠٠٠٠٠٠٠ | ٠٠٠ |
| <u>الالتزامات</u> | | | | | |
| قترض السندات | ١٠٠٠٠٠٠٠٠ | | ١٠٠٠٠٠٠٠ | | ٩٠٠٠٠٠٠٠ |

شراء التابعة لسندات مصدرة من قبل القابضة بكلفة تختلف عن القيمة الدفترية استعرضنا في الحالة السابقة شراء التابعة لسندات مصدرة من قبل القابضة وبحيث كانت تكلفة شراء السندات من قبل التابعة تساوي قيمة السندات المثبتة في دفاتر الشركة القابضة. وفي الواقع العملي فان تكلفة شراء السندات من السوق المالي تختلف في معظم الأحيان عن قيمة هذه السندات في دفاتر الشركة المصدرة لها نتيجة عدة عوامل سبق وان عرضنا لها، من أهمها التغير في سعر الفائدة السوقي، لذا سيتم في هذا الجزء توضيح مفصل لهذه الحالة.

ان قيام التابعة بشراء سندات مصدرة من قبل القابضة بقيمة تختلف عن قيمة السندات المثبتة في دفاتر القابضة يعني بمفهوم القوائم الموحدة للشركتين القابضة والتابعة إطفاء لهذه السندات، أي رد قيمتها لأصحابها خارج المجموعة. وعليه سيرتب على عملية الإطفاء ربح او خسارة تعادل هذا الفرق، ففي حالة كون التكلفة تزيد عن القيمة الدفترية للسندات يتحقق خسارة، في حين يكون هناك ربح اذا كانت تكلفة الشراء تقل عن القيمة الدفترية للسندات. اما عن إجراءات معالجة هذه الحالة فسيتم توضيحها من خلال المثال التالي:

مثال رقم (٣-١)

تمتلك الشركة س ٨٠% من أسهم الشركة ص، وفي ٢٠٠٤/١/١ قامت الشركة س بطرح مليون سند للاكتتاب العام، علماً بأن القيمة الاسمية للسند ١٠ دنانير وتعطي السندات فائدة سنوية ٩% يستحق سدادها في ١٢/٣١ من كل عام، اما سداد السندات فيستحق بعد ٥ سنوات من تاريخ الإصدار، وقد قامت الشركة س ببيع السندات التي الجمهور بالقيمة الاسمية.

في ٢٠٠٤/١٢/٣١ قامت الشركة التابعة بشراء ١٠٠٠٠٠٠ سند ضمن سندات الشركة القابضة المتداولة في السوق المالي بسعر ٩,٥ دنانير للسند الواحد. بلغ صافي ربح الشركة التابعة وتوزيعات الأرباح لديها على النحو التالي:

| البيان | ٢٠٠٤ | ٢٠٠٥ | ٢٠٠٦ | ٢٠٠٧ | ٢٠٠٨ |
|-----------------|--------|-------|-------|-------|-------|
| صافي الربح | ١٠٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠ | ٨٠٠٠٠ | ٧٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ |
| توزيعات الأرباح | ٥٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠ |

المطلوب:

١. إثبات القيود الخاصة بعملية إصدار السندات من قبل الشركة القابضة والفوائد المستحقة لعملة السندات للعام ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.
٢. إثبات القيود الخاصة بعملية شراء التابعة لجزء من السندات المصدرة من قبل القابضة وإيراد الفوائد المستحقة على السندات عن العام ٢٠٠٥.
٣. احتساب حصة القابضة بربح التابعة للأعوام ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨.
٤. احتساب حصة الأقلية بربح التابعة للأعوام ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨.
٥. إثبات قيود أوراق العمل اللازمة لإعداد القوائم الموحدة للأعوام ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨.
٦. بيان أثر ما سبق على القوائم الموحدة للأعوام ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨.

عمل مثال رقم (٣-٩)

١. إثبات عملية إصدار السندات من قبل الشركة القابضة:

| تقارير القابضة: إصدار السندات (٢٠٠٤/١/١) | | |
|--|---|--|
| ١٠٠٠٠٠٠٠ | من حساب / النقدية | |
| ١٠٠٠٠٠٠٠ | إلى حساب / قرض السندات | |
| | (مليون سند × ١٠ دنانير قيمة السند الواحد) | |

إثبات عملية دفع الفوائد المستحقة عن العام ٢٠٠٤:

| دفع الفوائد في ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | |
|---------------------------|--------|-------------------------------|
| ٩٠٠٠٠٠ | | من ح/ مصروف فوائد قرض السندات |
| | ٩٠٠٠٠٠ | الى ح/ النقدية |
| | | (١٠ مليون × ٩%) |

ويتم في نهاية كل عام من سنوات قرض السندات إثبات قيد مصروف فوائد قرض السندات بشكل مشابه للتقيد أعلاه.

ويلاحظ عدم اختلاف القيود الخاصة بالمثال الحالي مع المثال رقم (٢-٩) أعلاه.

| تقارير التابعة: شراء السندات (٢٠٠٤/١٢/٣١) | | |
|---|--------|----------------------------|
| ٩٥٠٠٠٠ | | من ح/ الاستثمار في السندات |
| | ٩٥٠٠٠٠ | الى ح/ النقدية |
| | | (٩,٥ × ١٠٠٠٠٠) |

ويلاحظ عدم استحقاق أية إيرادات فوائد السندات للتابعة عن العام ٢٠٠٤ نظراً لشراء السندات في نهاية العام. أما في نهاية العام ٢٠٠٥ فيستحق للتابعة فوائد سندات تبلغ ٩٠٠٠٠ دينار (١٠٠٠٠٠٠ × ٩%)، حيث يلاحظ ان إيرادات فائدة السندات حسبت على القيمة الاسمية للسندات وليس على تكلفة شرائها. وتقوم التابعة بإثبات استحقاق وتسجيل قيمة إيرادات فوائد السندات بالتقيد التالي:

| استلام إيرادات الفوائد في ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | |
|--------------------------------------|-------|----------------------------|
| ٩٠٠٠٠ | | من ح/ النقدية |
| | ٩٠٠٠٠ | الى ح/ إيرادات فوائد سندات |

بالإضافة الى التقيد أعلاه، تقوم التابعة بنهاية كل عام بإطفاء جزء من الفرق بين تكلفة شراء السندات والقيمة الاسمية لها، وسبب ذلك يعود الى ان التابعة تستلم في نهاية مدة القرض من الشركة التابعة وفي السحرة المصدرة للسندات مليون دينار والتمثل القيمة الاسمية للسندات، مقابل تكلفة السندات عليها مبلغ ٩٥٠٠٠٠ دينار وبالتالي هناك الفرق يمثل إيرادات يتم إثباته في حساب إيرادات فوائد سندات، ويعرض توزع القرض بين

تكلفة شراء السندات وقيمتها الاسمية على المدة الباقية لاستحقاق سداد السندات وبالبنسة ٤ سنوات في هذه الحالة، لذا سيتم سنوياً إطفاء مبلغ ١٢٥٠٠ (٤ ÷ ٥٠٠٠٠٠) من قيمة الفرق. ويظهر قيد إطفاء فرق السندات في دفتر الشركة التابعة على النحو التالي:

| إطفاء فرق السندات في ٢٠٠٥/١٢/٣١ | | |
|---------------------------------|-----------------------------|-------|
| ١٢٥٠٠ | من حـ/ الاستثمار في السندات | |
| | الى حـ/ إيراد فوائد سندات | ١٢٥٠٠ |

وتقوم الشركة التابعة في نهاية كل عام من الأعوام الثلاثة الباقية (٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨) بتكرار إثبات القيد السابقين (قيد استلام إيراد فوائد السندات وقيد إطفاء فرق السندات). ونتيجة هذين القيدين سيظهر في قائمة الدخل لدى الشركة التابعة في نهاية كل عام من الأعوام الأربعة إيراد فوائد السندات بمبلغ ١٠٢٥٠٠ دينار (٩٠٠٠٠٠ + ١٢٥٠٠). أما حساب الاستثمار في السندات فيتم زيادة رصيده بنهاية كل عام بمقدار ١٢٥٠٠ دينار ليصبح في نهاية العام الرابع (٢٠٠٨) مبلغ مليون دينار وهي القيمة التي سيتم استلامها عند إطفاء السندات.

٣. حصة القايضة بربح التابعة:

| جدول احتساب حصة القايضة بربح التابعة | | | | | |
|---|---------|---------|---------|---------|--------|
| البيان | ٢٠٠٨ | ٢٠٠٧ | ٢٠٠٦ | ٢٠٠٥ | ٢٠٠٤ |
| إجمالي حصة القايضة بربح التابعة | ٣٢٠٠٠ | ٥٦٠٠٠ | ٦٤٠٠٠ | ٤٨٠٠٠ | ٨٠٠٠٠ |
| يضاف أرباح إطفاء سندات مستحقة | | | | | ٥٠٠٠٠ |
| يطرح الفرق بين إيراد الاستثمار والفوائد المنجبة | (١٢٥٠٠) | (١٢٥٠٠) | (١٢٥٠٠) | (١٢٥٠٠) | |
| حصافي حصة القايضة بربح التابعة | ١٩٥٠٠ | ٤٣٥٠٠ | ٥١٥٠٠ | ٣٥٥٠٠ | ١٣٠٠٠٠ |

يلاحظ انه تم إضافة ربح إطفاء السندات باعتباره بمفهوم القوائم الموحدة أرباح متحققة نظراً لشراء السندات بقيمة نقل عن قيمتها الدفترية. من ناحية أخرى فان التابعة تقوم في نهاية كل عام بإثبات إيراد فوائد السندات تبلغ ١٠٢٥٠٠ دينار في حين يبلغ مصروف فائدة السندات السنوي الخاص بنفس تلك السندات في دفاتر القابضة ٩٠٠٠٠ دينار، مما يعني تضخيم مجموع إيرادات الشركتين بمبلغ ١٢٥٠٠ دينار سنوياً، مما يتطلب تخفيض هذا المبلغ من حصة القابضة بربح التابعة باعتباره ربح غير متحقق.

٤. حصة الأقلية بربح التابعة:

| جدول احتساب حصة الأقلية بربح التابعة | | | | | |
|--------------------------------------|------|-------|-------|-------|-------|
| البيان | ٢٠٠٨ | ٢٠٠٧ | ٢٠٠٦ | ٢٠٠٥ | ٢٠٠٤ |
| إجمالي حصة الأقلية بربح التابعة | ٨٠٠٠ | ١٤٠٠٠ | ١٦٠٠٠ | ١٢٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ |
| صافي حصة الأقلية بربح التابعة | ٨٠٠٠ | ١٤٠٠٠ | ١٦٠٠٠ | ١٢٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ |

يلاحظ من الجدول أعلاه عدم تأثر حصة الأقلية بربح التابعة بعملية شراء السندات، نظراً لأن السندات مصدره من الشركة القابضة وتم شرائها من التابعة، في حين سلاحظ لاحقاً تأثر حصة الأقلية بربح التابعة في حالة شراء القابضة لسندات مصدره من التابعة.

٥. قيود أوراق العمل في نهاية العام ٢٠٠٤

| إلغاء حساب الاستثمار في السندات وقرض السندات وإثبات ربح الإطفاء | | |
|---|---------|---------|
| من حـ/ قرض السندات | | ١٠٠٠٠٠٠ |
| إلى حـ/ الاستثمار في السندات | ٩٥٠٠٠٠٠ | |
| حـ/ أرباح إطفاء قرض سندات | ٥٠٠٠٠٠ | |

ونتيجة القيد أعلاه يتم تخفيض قرض السندات في الميزانية الموحدة بمقدار مليون دينار، وبالتالي سيظهر قرض السندات بمبلغ ٩ مليون دينار بدلاً عن ١٠ مليون قيمة قرض السندات الظاهر في ميزانية القابضة. أما حساب الاستثمار في قرض السندات والظواهر في ميزانية التابعة فيجب القيد أعلاه بإلغاء بالكامل وبالتالي لا يظهر له أية قيمة في الميزانية الموحدة، أما أرباح إطفاء قرض السندات في قائمة الدخل الموحدة

بقيمة ٥٠٠٠٠٠ دينار، مع العلم ان هذا البند يعتبر من ضمن الأرباح غير العادية
extraordinary items.

٦. بيان أثر ما سبق على القوائم الموحدة للعام ٢٠٠٤.

نتيجة قيود أوراق العمل أعلاه يظهر الجزء الخاص بفرض السندات وفوائدها
والاستثمار في السندات وأرباح إطفاء السندات في القوائم الموحدة للعام ٢٠٠٤ على
النحو التالي:

| قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | | | | |
|--|-------------|-------------|------|--------|---------|
| البيان | الشركة ص | الشركة ص | مدين | دائن | الموحدة |
| م. فوائد فرض سندات | | ٩٠٠٠٠٠ | | ٩٠٠٠٠٠ | ٨١٠٠٠٠٠ |
| أرباح إطفاء سندات | | | | ٥٠٠٠٠٠ | ٥٠٠٠٠٠ |

| الميزانية العمومية كما هي في ٢٠٠٤/١٢/٣١ | | | | | |
|---|-------------|-------------|---------|--------|----------|
| البيان | الشركة ص | الشركة ص | مدين | دائن | الموحدة |
| الأصول | | | | | |
| الاستثمار في السندات | | ٩٥٠٠٠٠ | | ٩٥٠٠٠٠ | ٠٠٠ |
| الإلتزامات | | | | | |
| فرض السندات | ١٠٠٠٠٠٠٠ | | ١٠٠٠٠٠٠ | | ٩٠٠٠٠٠٠٠ |

بيود أوراق العمل في نهاية الأعوام ٢٠٠٥ - ٢٠٠٨

إلغاء حساب الاستثمار في السندات وقرض السندات وإيراد فوائد السندات
ومصرف فوائده سندات

| | ٢٠٠٨ | ٢٠٠٧ | ٢٠٠٦ | ٢٠٠٥ |
|---------------------------------|---------|---------|---------|---------|
| من حـ/ قرض السندات | ١٠٠٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠٠ |
| حـ/ إيراد فوائد سندات | ١٠٢٥٠٠ | ١٠٢٥٠٠ | ١٢٠٥٠٠ | ١٠٢٥٠٠ |
| الى حـ/ الاستثمارات في السندات | ١٠٠٠٠٠٠ | ٩٨٧٥٠٠ | ٩٧٥٠٠٠ | ٩٦٢٥٠٠ |
| حـ/ م. فوائد قرض السندات | ٩٠٠٠٠ | ٩٠٠٠٠ | ٩٠٠٠٠ | ٩٠٠٠٠ |
| حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة | ١٢٥٠٠ | ٢٥٠٠٠ | ٣٧٥٠٠ | ٥٠٠٠٠ |

وبلاخط أنه تم في قيود أوراق العمل أعلاه استخدام حساب الاستثمار في الشركة التابعة نظراً لأن هذا الحساب يكون مضخم بقيمة أرباح إطفاء السندات المسول من السنة الماضية (٢٠٠٤) وبالتالي يتوجب تخفيضه في السنوات التالية.

ونتيجة القيد أعلاه يتم تخفيض قرض السندات في الميزانية الموحدة بمقدار مليون دينار، وبالتالي سيظهر قرض السندات بمبلغ ٩ مليون دينار بدلاً من ١٠ مليون قيمة قرض السندات الظاهر في ميزانية القابضة. أما حساب الاستثمار في قرض السندات والظاهر في ميزانية التابعة فيستمر بموجب القيد أعلاه بإفاده بالكامل وبالتالي لا يظهر له أية قيمة في الميزانية الموحدة. أما إيراد فوائد قرض السندات الظاهر بقائمة دخل الشركة التابعة فقد تم إلغاؤه أيضاً.

أما القوائم الموحدة للأعوام ٢٠٠٥ - ٢٠٠٨ فتظهر حتى النحو التالي:

| قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٥/١٢/٣١ | | | | | |
|--|-----------|-----------|--------|--------|----------|
| التبيان | الشركة من | الشركة من | مدين | دائين | المجموعة |
| م. فوائد قرض سندات | | ٩٠٠٠٠٠ | | ٩٠٠٠٠٠ | ٨١٥٠٠٠ |
| إيراد فوائد سندات | | ١٠٢٥٠٠ | ١٠٢٥٠٠ | | ٥٠٠٠ |

| الميزانية العمومية كما هي في ٢٠٠٥/١٢/٣١ | | | | | |
|---|-----------|-----------|----------|--------|----------|
| البيان | الشركة بي | الشركة من | مدين | دائن | الموهدة |
| <u>الاصول</u> | | | | | |
| الاستثمار فسي | | ٩٦٢٥٠٠ | | ٩٦٢٥٠٠ | ٠٠٠ |
| السندات | | | | | |
| <u>الالتزامات</u> | | | | | |
| قرض السندات | ١٠٠٠٠٠٠٠ | | ١٠٠٠٠٠٠٠ | | ٩٠٠٠٠٠٠٠ |

وتظهر باقي السنوات ٢٠٠٦-٢٠٠٨ بشكل مشابه للعام ٢٠٠٥ أعلاه باستثناء تغير رصيد حساب الاستثمار في قرض السندات الذي يزيد كل عام بمقدار ١٢٥٠٠ دينار.

إصدار القابضة لسندات بعملية أو بتخصم إصدار وقيام التابعة بشراء جزء من تلك السندات يتكلف عن القيمة الفترية

كما بينا أعلاه، فإن السندات قد تباع من قبل الشركة المصدرة إلى الجمهور بسعر يزيد أو يقل عن القيمة الاسمية، وبالتالي يتم إثبات الفرق في دفاتر الشركة المصدرة كسلاوة أو خصم إصدار، ويتم إطفاء سلاوة أو خصم الإصدار خلال عمر السندات إما بطريقة القسط الثابت أي بالتساوي، أو بطريقة الفائدة المركبة.

وفي حالة قيام التابعة بشراء سندات من السوق المالي مصدرة عن قبل الشركة القابضة بعملية أو بتخصم إصدار، فإن الفرق بين تكلفة شراء السندات والقيمة الفترية لتلك السندات في دفاتر الشركة القابضة يمثل إما ربح أو خسارة يتوجب حسب مفهوم التوائم الموهدة إظهاره بقائمة الدخل الموهدة بسنة الشراء. ولتوضيح التفصيل المنصوص عليه بهذه المعاملة سيتم استخدام المثال التالي:

مثال رقم (٤-٩)

تمتلك الشركة س ٨٠% من أسهم الشركة هـ، وفي ٢٠٠٣/١/١ قامت الشركة س بطرح ١٠٠٠٠٠٠ سند للاكتتاب العام، علماً بأن القيمة الاسمية للسند ١٠ دنانير وتعطي السندات فائدة سنوية ٩% يستحق في ١٢/٣١ من كل عام، أما سداد السندات فيستحق بعد ٥ سنوات من تاريخ الإصدار، وقد قامت الشركة س ببيع السندات التي الجمهور بعلاوة إصدار، وفي ٢٠٠٥/١/١ كان رصيد حساب السندات بدفاتر الشركة س ١٠٠٠٠٠٠٠ دينار ورصيد علاوة الإصدار غير المطفأ ٦٠٠٠٠ دينار.

في ٢٠٠٥/١/١ قامت الشركة التابعة بشراء ١٠٠٠٠٠ سند من سندات الشركة القابضة المتداولة في السوق المالي بسعر ٩٥٥٠٠ دينار.

بلغ صافي ربح الشركة التابعة وتوزيعات الأرباح لديها على النحو التالي:

| البيان | ٢٠٠٥ | ٢٠٠٦ | ٢٠٠٧ |
|-----------------|-------|-------|-------|
| صافي الربح | ٦٠٠٠٠ | ٨٠٠٠٠ | ٧٠٠٠٠ |
| توزيعات الأرباح | ٣٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ |

المطلوب:

١. إثبات القيود الخاصة بعملية شراء التابعة لجزء من السندات المصدرة من قبل القابضة، وقيود إيراد الفوائد المستحقة على السندات من العام ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦.
٢. بيان الربح أو الخسارة الناتجة عن عملية شراء السندات من قبل التابعة وذلك لإثبات إعداد القوائم الموحدة.
٣. إثبات القيود الخاصة بمصروف الفوائد المستحقة على السندات في دفاتر الشركة القابضة للأعوام ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧.
٤. احتساب حصة القابضة بربح التابعة للأعوام ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧.
٥. احتساب حصة الأقلية بربح التابعة للأعوام ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧.
٦. إثبات قيود أوراق العمل اللازمة لإعداد القوائم الموحدة للأعوام ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧.
٧. بيان أثر ما سبق على القوائم الموحدة للأعوام ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧.

هـ/ مثال رقم (٩-٤)

٩. إثبات قيود شراء التابعة لجزء من السندات المصدرة من قبل القابضة:

| دفاتر التابعة: شراء السندات (٢٠٠٥/١/١) | | |
|--|-------|-----------------------------|
| ٩٥٥٠٠ | | من حـ/ الاستثمار في السندات |
| | ٩٥٥٠٠ | الى حـ/ النقدية |
| | | (٩,٥٥ × ١٠٠,٠٠٠) |

إثبات عملية استلام إيراد في أئد السندات عن العام ٢٠٠٥:

| استلام إيراد القوائد في ٢٠٠٥/١٢/٣١ | | |
|------------------------------------|------|---------------------------|
| ٩٠٠٠ | | من حـ/ النقدية |
| | ٩٠٠٠ | الى حـ/ إيراد فوائد سندات |

ويلاحظ أن إيراد فوائد السندات قد احتسب على القيمة الاسمية للسندات المملوكة من قبل الشركة التابعة وليس على تكلفة شراء السندات. ويتم إثبات نفس القيد أعلاه في دفاتر الشركة التابعة في نهاية الأعوام ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧.

ونظراً لأن السندات اشتريت بقيمة تقل عن قيمتها الاسمية التي سترد فيها في نهاية فترة استحقاقها، فإن الفرق بين تكلفة الشراء والقيمة الاسمية يعتبر إيراد في دفاتر الشركة التابعة من وبالتالي يضاف الى إيراد فوائد السندات ويجري توزيعه على الفترة الباقية لإطفاء السندات والبالغة ٣ سنوات وبالتساوي. وعليه يكون المبلغ السنوي لإطفاء الفرق ١٥٠٠ دينار ((١٠٠,٠٠٠ - ٩٥٥,٠٠٠) ÷ ٣)، ويتم سنوياً إثبات ذلك بالقيد التالي:

| إطفاء الفرق بين تكلفة الاستثمار والقيمة الاسمية للسندات في ٢٠٠٥/١٢/٣١ | | |
|---|------|-----------------------------|
| ١٥٠٠ | | من حـ/ الاستثمار في السندات |
| | ١٥٠٠ | الى حـ/ إيراد فوائد سندات |

ونتيجة القيد أعلاه يصبح رصيد إيراد فوائد السندات لدى التابعة ١,٥٠٠ دينار (٩٠٠٠ + ١٥٠٠)، كما يصبح رصيد الاستثمار في قرض السندات ٩٧,٠٠٠ دينار (٩٥,٥٠٠ + ١,٥٠٠). ويتكرر القيد أعلاه في نهاية كل من العام ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ ليصبح رصيد

الاستثمار في قرض السندات في نهاية العام ٢٠٠٧ ما يعادل ١٠٠٠٠٠٠٠ دينار و هي القيمة التي ستسلمها الشركة التابعة مقابل إطفاء السندات التي تمتلكها. ويمكن تلخيص البيانات المتعلقة بالاستثمار في قرض السندات لدى الشركة التابعة للأعوام ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ على النحو التالي:

| البيانات الخاصة بالاستثمار في قرض السندات لدى الشركة التابعة (نهاية عام) | | | |
|--|---------|-------|-------|
| | ٢٠٠٧ | ٢٠٠٦ | ٢٠٠٥ |
| الاستثمار في قرض السندات | ١٠٠٠٠٠٠ | ٩٨٥٠٠ | ٩٧٠٠٠ |
| إيراد فوائد سندات | ١٠٥٠٠ | ١٠٥٠٠ | ١٠٥٠٠ |

٢. الربح أو الخسارة الناتجة عن عملية شراء السندات من قبل التابعة وذلك لتفاصيل إعداد القوائم الموحدة.

يلاحظ من المثال ان الشركة التابعة اشترت ١٠٠٠٠٠ سند من أصل ١٠٠٠٠٠٠٠ سند مصدر من قبل الشركة القابضة، أي ما يعادل ١٠% من مجموع السندات المصدره بتكلفة تبلغ ٩٥٥٠٠ دينار، وعلية فان أرباح إطفاء السندات من وجهة نظير القوائم الموحدة تساوي:

| | |
|---|---------|
| القيمة الدفترية للسندات المشتراة ١٠% (القيمة الاسمية للسندات المصدره من القابضة ١٠٠٠٠٠٠٠ + رصيد الملاوة ٦٠٠٠) | ١٠٠٦٠٠ |
| - تكلفة شراء السندات من قبل التابعة | (٩٥٥٠٠) |
| أرباح إطفاء السندات | ٥١٠٠ |

وبناء عليه فلو تم إعداد القوائم الموحدة بعد شراء السندات مباشرة أي في ٢٠٠٥/١/١ فسيكون تأثير إثبات قيد أوراق العمل التالي:

| | |
|-----------------------------|--------|
| من قرض السندات | ١٠٠٠٠٠ |
| ملاوة إصدار سندات | ٦٠٠ |
| إلى استثمار في السندات | ٩٥٥٠٠ |
| ملاوة أرباح إطفاء قرض سندات | ٥١٠٠ |

بما ان الشركة التابعة تمتلك ١٠% من قيمة السندات المصدرة من قبل الشركة القابضة، فنتيجة القيد أحلاه يكون قرض السندات قد خفض بمقدار ١٠٠٠٠٠٠ دينار والنسي تمثل القيمة الاسمية للسندات المملوكة من قبل التابعة (١٠% × ١٠٠٠٠٠٠)، كما يتم تخفيض علاوة الإصدار الخاصة بتلك السندات (١٠% × ٦٠٠٠). كما يتم إلغاء حساب الاستثمار في السندات الموجود لدى الشركة التابعة، كما يتم إثبات ربح عملية إطفاء السندات البالغة ٥١٠٠ دينار.

٣. إثبات عملية دفع الفوائد المستحقة في دفاتر الشركة القابضة عن العام ٢٠٠٥:

| دفع الفوائد في ٢٠٠٥/١٢/٣١ | | |
|---------------------------|------------------------------------|-------|
| ٩٠٠٠٠ | من حساب/ مصروفات فوائد قرض السندات | |
| | الى حساب/ النقدية | ٩٠٠٠٠ |
| | (١ مليون × ٩%) | |

ويتم في نهاية كل من عامي ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ إثبات قيد مصروفات فوائد قرض السندات بشكل مشابه للقيد أحلاه.

ويتم في نهاية كل من عامي ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ إثبات قيد مشابه للقيد أحلاه. وبما ان هناك رصيد لملاوة إصدار السندات تبلغ ٦٠٠٠ دينار تخصص الأسهم الثلاثية المتبقية من عمر السندات، فان هذه الملاوة يجري إطفائها سفيوياً فسي تفسأتر الشركة القابضة وبالتساوي وذلك بموجب القيد التالي:

| إثبات قيد إطفاء علاوة إصدار السندات في ٢٠٠٥/١٢/٣١ | | |
|---|-------------------------------------|------|
| ٢٠٠٠ | من حساب/ علاوة إصدار سندات | |
| | الى حساب/ مصروفات فوائد قرض السندات | ٢٠٠٠ |
| | (٣ ÷ ٦٠٠٠) | |

ويتم في نهاية كل من عامي ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ إثبات قيد مشابه للقيد أحلاه، ممساً يسراني الى إطفاء كامل رصيد الملاوة في نهاية مدة قرض السندات.

ونتيجة قيد إطفاء علاوة إصدار السندات أعلاه سيظهر مصروف فائدة السندات في دفاتر الشركة القابضة في نهاية العام ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ بمبلغ ٨٨.٠٠٠ دينار (٩٠.٠٠٠ - ٢.٠٠٠).

ويمكن تلخيص البيانات المتعلقة بقرض السندات لدى الشركة القابضة للأعوام ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ على النحو التالي:

| البيانات الخاصة بقرض السندات لدى الشركة القابضة (نهاية عام) | | | |
|---|-----------|-----------|-----------|
| | ٢٠٠٧ | ٢٠٠٦ | ٢٠٠٥ |
| قرض السندات | ١.٠٠٠.٠٠٠ | ١.٠٠٠.٠٠٠ | ١.٠٠٠.٠٠٠ |
| علاوة إصدار السندات | ٠.٠٠٠ | ٢.٠٠٠ | ٤.٠٠٠ |
| مصروف فوائد قرض السندات | ٨٨.٠٠٠ | ٨٨.٠٠٠ | ٨٨.٠٠٠ |

٤. حصة القابضة بربح التابعة:

| جدول احتساب حصة القابضة بربح التابعة | | | |
|---|---------|---------|---------|
| البيان | ٢٠٠٧ | ٢٠٠٦ | ٢٠٠٥ |
| إجمالي حصة القابضة بربح التابعة | ٥٦.٠٠٠ | ٦٤.٠٠٠ | ٤٨.٠٠٠ |
| يضاف أرباح إطفاء سندات متحققة | | | ٥٦.٠٠ |
| يطرح الفرق بين إيراد فوائد السندات ومصروف فوائد سندات | (١٧.٠٠) | (١٧.٠٠) | (١٧.٠٠) |
| صافي حصة القابضة بربح التابعة | ٥٤٣.٠٠ | ٦٢٣.٠٠ | ٥١٤.٠٠ |

وللاعتناء أنه تم إضافة ربح إطفاء السندات باعتبارها بمفهوم القوائم الموحدة أرباح متحققة نظراً لشراء السندات بقيمة تقل عن قيمتها الدفترية. من ناحية أخرى فإن التابعة تقوم في نهاية كل عام، وكما مبيناً في المطلوب رقم (١)، بإثبات إيراد فوائد السندات بتلخيص ١.٠٥٠٠ دينار في حين يبلغ مصروف فائدة السندات السنوي الخاص بنفس تلك السندات في دفاتر القابضة ٨٨.٠٠٠ دينار (٨٨.٠٠٠ × ١٠٪)، مما يعني بمفهوم القوائم الموحدة

تضخيم الإيرادات بمبلغ ١٧٠٠ دينار سنوياً، مما يتطلب تفضيض هذا المبلغ باعتباره ربح غير متحقق من حصة القابضة بربح التابعة.

٥. حصة الأقلية بربح التابعة:

| جدول احتساب حصة الأقلية بربح التابعة | | | |
|--------------------------------------|-------|-------|-------|
| البيان | ٢٠٠٧ | ٢٠٠٦ | ٢٠٠٥ |
| إجمالي حصة الأقلية بربح التابعة | ١٤٠٠٠ | ١٦٠٠٠ | ١٢٠٠٠ |
| صافي حصة الأقلية بربح التابعة | ١٤٠٠٠ | ١٦٠٠٠ | ١٢٠٠٠ |

يلاحظ من الجدول أعلاه عدم تأثر حصة الأقلية بربح التابعة بعملية شراء السندات، نظراً لأن السندات مصدرها من الشركة القابضة وتم شرائها من التابعة.

٦- قيود أوراق العمل:

في نهاية العام ٢٠٠٥

| إلغاء حساب الاستثمار في السندات وقرض السندات وإثبات ربح الإطفاء | | |
|---|-------|--------|
| من -/- قرض السندات | | ١٠٠٠٠٠ |
| -/- علاوة إصدار سندات | | ٤٠٠ |
| إلى -/- الاستثمار في السندات | ٩٧٠٠٠ | |
| -/- أرباح إطفاء قرض سندات | ٣٤٠٠ | |

بما أن الشركة التابعة تمتلك ١٠% من قيمة السندات المصدرة من قبل الشركة القابضة، فنتيجة القيد أعلاه، يتم تفضيض قرض السندات بمقدار ١٠٠٠٠٠٠ دينار والتي تمثل القيمة الاسمية للسندات المملوكة من قبل التابعة (١٠% × ١٠٠٠٠٠٠٠)، كما تم تفضيض رصيد علاوة الإصدار الخاصة بتلك السندات (١٠% × ٤٠٠٠٠). بالإضافة إلى ذلك تم إلغاء حساب الاستثمار في السندات الموجود لدى الشركة التابعة والبالغ في نهاية عام ٢٠٠٥ بمبلغ ٩٧٠٠٠ دينار، كما تم إثبات باقي ربح عملية إطفاء السندات البالغة ٣٤٠٠ دينار (٥١٠٠ - ١٧٠٠ المبلغ المظن).

ونتيجة تخفيض قرض السندات بمقدار ١٠٠٠٠٠٠٠ دينار، سيظهر قرض السندات في الميزانية الموحدة بمبلغ ٩٠٠٠٠٠٠٠ دينار بدلاً من مليون دينار قيمة قرض السندات الظاهر في ميزانية القابضة. أما حساب الاستثمار في قرض السندات والظاهر في ميزانية التابعة فسيتم بموجب القيد أعلاه بإلغاء بالكامل وبالتالي لا يظهر له اية قيمة في الميزانية الموحدة. أما أرباح إطفاء قرض السندات فستظهر في قائمة الدخل الموحدة بقيمة ٣٤٠٠ دينار، مع العلم ان هذا البند يعتبر من ضمن الأرباح غير العادية extraordinary items.

إلغاء إيرادات فوائد الاستثمار في السندات ومصرف فوائده قرض السندات وإثبات إيرادات إطفاء سندات

| | | |
|-----------------------------------|-------|-------|
| من حساب/ إيرادات فوائد سندات | | ١٠٥٠٠ |
| الى حساب/ مصرف فوائده قرض السندات | ٨٨٠٠٠ | |
| حساب/ أرباح إطفاء قرض سندات | ١٧٠٠٠ | |

ونتيجة القيد أعلاه ينخفض مصرف فوائده قرض السندات في قائمة الدخل الموحدة بمقدار ٨٨٠٠٠ دينار ليظهر رصيد مصرف فوائده قرض السندات بقيمة ٧٩٢٠٠٠ دينار (٨٨٠٠٠ - ٨٨٠٠٠) والتي تمثل قيمة مصرف فوائده قرض السندات المستحقة على الشركة لصالح الأطراف الخارجية. وبالمثل لا يظهر اي مبلغ في قائمة الدخل الموحدة لإيراد فوائد السندات، كون هذه الإيرادات هي إيرادات داخلي حسب مفهوم القوائم الموحدة، وأخيراً يظهر أرباح إطفاء قرض سندات ١٧٠٠٠ دينار. وبإضافة أرباح السندات في قيد التسوية الأول والبالغة ٣٤٠٠ دينار الى أرباح إطفاء السندات بهذا القيد والبالغة ١٧٠٠٠ دينار يصبح المجموع ٥١٠٠ دينار والتي تمثل أرباح الإطفاء الكلية.

٧. بيان أثر ما سبق على القوائم الموحدة للعام ٢٠٠٥

نتيجة قيد أرباح العمل أعلاه، يظهر الجزء الخاص بقرض السندات وفوائدهما والاستثمار في السندات والإيرادات الخاصة به في القوائم الموحدة للعام ٢٠٠٥ على النحو التالي:

| قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٥/١٢/٣١ | | | | | |
|--|------|-------|-----------|-----------|--------------------|
| الموعدة | دائن | مدين | الشركة هي | الشركة من | البيان |
| ٧٩٢٠٠ | ٨٨٠٠ | | | ٨٨٠٠٠ | م. فوائد قرض سندات |
| ٠٠٠ | | ١٠٥٠٠ | ١٠٥٠٠ | | إيراد فوائد سندات |
| ٥١٠٠ | ٣٤٠٠ | | | | أرباح إطفاء سندات |
| | ١٧٠٠ | | | | |

| العيزائية العمومية كما هي في ٢٠٠٥/١٢/٣١ | | | | | |
|---|-------|--------|-----------|-----------|----------------------|
| الموعدة | دائن | مدين | الشركة هي | الشركة من | البيان |
| | | | | | <u>الإصول</u> |
| ٠٠٠ | ٩٧٠٠٠ | | ٩٧٠٠٠ | | الاستثمار في السندات |
| | | | | | <u>الالتزامات</u> |
| ٩٠٠٠٠٠ | | ١٠٠٠٠٠ | | ١٠٠٠٠٠٠ | قرض السندات |
| ٣٦٠٠ | | ٤٠٠ | | ٤٠٠٠ | شلاوة إصدار سندات |

أما تبويب أوراق العمل للأعوام ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ فتظهر على النحو التالي:

إلتهام حساب الاستثمار في السندات وقرض السندات وإيراد فوائد السندات
ومصروفات فوائد سندات

| | ٢٠٠٧ | ٢٠٠٦ |
|-----------------------------------|--------|--------|
| من قرض السندات | ١٠٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ |
| من شلاوة إصدار سندات | ٠٠ | ٤٠٠ |
| من إيراد فوائد سندات | ١٠٥٠٠ | ١٠٥٠٠ |
| من الاستثمار في السندات | ١٠٠٠٠٠ | ٩٨٥٠٠ |
| من مصروفات فوائد قرض السندات | ١٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠ |
| من الاستثمار في الشركة التابعة من | ٣٦٠٠ | ٣٤٠٠ |

ولتوضيح ما سبق سيتم استخدام بيانات المثال رقم (٩-٤) مع افتراض أن السندات صادرة من قبل الشركة التابعة وأن عملية شراء بعض هذه السندات قد تتم من قبل الشركة القابضة.

مثال رقم (٩-٤)

تمتلك الشركة س ٨٠% من أسهم الشركة من، وفي ٢٠٠٣/١/١ قامت الشركة من بطرح ١٠٠٠٠٠٠ سند للاكتتاب العام، علماً بأن القيمة الاسمية للسند ١٠ دينار وتعطي السندات فائدة سنوية ٩% يستحق سدائها في ١٢/٣١ من كل عام، أما سداد السندات فيستحق بعد ٥ سنوات من تاريخ الإصدار، وقد قامت الشركة من ببيع السندات التي الجمهور بعلاوة إصدار، وفي ٢٠٠٥/١/١ كان رصيد حساب السندات بدفاتر الشركة من ١٠٠٠٠٠٠٠ دينار ورصيد علاوة الإصدار خير المطفأ ٦٠٠٠٠ دينار.

في ٢٠٠٥/١/١ قامت الشركة القابضة بشراء ١٠٠٠٠٠ سند من سندات الشركة التابعة المتداولة في السوق المالي بسعر ٩٥٥٠٠ دينار.

بلغ صافي ربح الشركة التابعة وتوزيعات الأرباح لديها على النحو التالي:

| البيان | ٢٠٠٥ | ٢٠٠٦ | ٢٠٠٧ |
|-----------------|-------|-------|-------|
| صافي الربح | ٦٠٠٠٠ | ٨٠٠٠٠ | ٧٠٠٠٠ |
| توزيعات الأرباح | ٣٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ | ٧٠٠٠٠ |

المعطى بـ:

١. إثبات القيود الخاصة بعملية شراء الشركة القابضة لجزء من السندات المصدرة من قبل الشركة التابعة والقيود الخاصة بإيراد الفوائد المستحقة على السندات عن العام ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦.

٢. بيان الربح أو الخسارة الناتجة من عملية شراء السندات من قبل الشركة القابضة وذلك لحافيات إعداد القوائم الموحدة.

٣. إثبات القيود الخاصة بمصرف الفوائد المستحقة على السندات في دفاتر الشركة التابعة للأعوام ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧.

٤. احتساب حصة القابضة بربح التابعة للأعوام ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧.
٥. احتساب حصة الأقلية بربح التابعة للأعوام ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧.
٦. إثبات قيود أوراق العمل اللازمة لإعداد القوائم الموحدة للأعوام ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧.
٧. بيان أثر ما سبق على القوائم الموحدة للأعوام ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧.

هل مثال رقم (٩-٥)

١. إثبات القيود الخاصة بعملية شراء الشركة القابضة لجزء من السندات المصدرة من

قبل الشركة التابعة:

| دفاتر القابضة: شراء السندات (٢٠٠٥/١/١) | | |
|--|-----------------------------|-------|
| ٩٥٥٠٠ | من حـ/ الاستثمار في السندات | |
| | الى حـ/ النقدية | ٩٥٥٠٠ |
| | (٩.٥٥ × ١٠٠٠٠) | |

إثبات عملية استلام إيراد فوائد السندات عن العام ٢٠٠٥:

| استلام إيراد الفوائد في ٢٠٠٥/١٢/٣١ | | |
|------------------------------------|---------------------------|-------|
| ٩٥٥٠٠ | من حـ/ النقدية | |
| | الى حـ/ إيراد فوائد سندات | ٩٥٥٠٠ |

ويلاحظ أن إيراد فوائد السندات المستلم من قبل الشركة القابضة قد احتسب على القيمة الاسمية للسندات المملوكة من قبل الشركة القابضة وليس على تكلفة شراء السندات. ويتم إثبات نفس القيد أعلاه، في دفاتر الشركة القابضة في نهاية الأعوام ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧. ونظراً لأن السندات اشتريت بقيمة تقل عن قيمتها الاسمية التي سترد فيها في نهاية فترة استحقاق سداد السندات، فإن الفرق بين تكلفة الشراء والقيمة الاسمية يعتبر إيراد فسي دفاتر الشركة القابضة وبالتالي يضاف الى إيراد فوائد السندات ويجزي توزيعه على الفترة السابقة لإطفاء السندات والبالغة ٣ سنوات وبالتالي، وعليه يكون المبلغ السنوي

إطفاء الفرق ١٥٠٠ دينار ((١٠٠٠٠٠٠ - ٩٥٥٠٠٠) ÷ ٣)، ويتم سنوياً إثبات ذلك
بالتقيد التالي:

| إطفاء الفرق بين تكلفة الاستثمار والقيمة الاسمية للسندات في ٢٠٠٥/١٢/٣١ | | |
|---|-----------------------------|--|
| ١٥٠٠ | من حـ/ الاستثمار في السندات | |
| ١٥٠٠ | الى حـ/ إيراد فوائد سندات | |

ونتيجة التقيد أعلاه يصبح رصيد إيراد فوائد السندات لدى الشركة القابضة ١٠٥٠٠ دينار
(١٥٠٠ + ٩٠٠٠)، كما يصبح رصيد الاستثمار في قرض السندات ٩٧٠٠٠ دينار
(٩٥٥٠٠ + ١٥٠٠). ويتكرر التقيد أعلاه في نهاية كل من العام ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧
ليصبح رصيد الاستثمار في قرض السندات في نهاية العام ٢٠٠٧ ما يعادل ١٠٠٠٠٠٠
دينار وهي القيمة التي ستتسلمها الشركة القابضة مقابل إطفاء السندات التي تمتلكها.
ويمكن تلخيص البيانات المتعلقة بالاستثمار في قرض السندات لدى الشركة القابضة
للسنوات ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ على النحو التالي:

| البيانات الخاصة بالاستثمار في قرض السندات لدى الشركة القابضة (نهاية عام) | | | |
|--|-------|-------|---------|
| | ٢٠٠٥ | ٢٠٠٦ | ٢٠٠٧ |
| الاستثمار في قرض السندات | ٩٧٠٠٠ | ٩٨٥٠٠ | ١٠٠٠٠٠٠ |
| إيراد فوائد سندات | ١٠٥٠٠ | ١٠٥٠٠ | ١٠٥٠٠ |

٢. الربح أو الخسارة الناتجة عن عملية شراء السندات من قبل الشركة القابضة وذلك
لتحقيقات إعداد القوائم الموحدة
يلاحظ من المثال أن الشركة القابضة اشترت ١٠٠٠٠٠ سند من أصل ١٠٠٠٠٠٠٠ سند
مصدر من قبل الشركة التابعة، أي ما يعادل ١٠% من مجموع السندات المصدره بتكلفة
تبلغ ٩٥٥٠٠ دينار. وعليه فإن أرباح إطفاء السندات من وجهة نظر القوائم الموحدة
تساوي:

| | |
|---|---------|
| القيمة الدفترية للسندات المشتراة ١٠% (القيمة الاسمية للسندات المصدرة من التابعة ١٠٠٠٠٠٠٠ + رصيد علاوة ٦٠٠٠٠) | ١٠٠٦٠٠ |
| - تكلفة شراء السندات من قبل القابضة | (٩٥٥٠٠) |
| أرباح إطفاء السندات | ٥١٠٠ |

وبناء عليه فلو تم إعداد القوائم الموحدة بعد شراء السندات مباشرة أي في ٢٠٠٥/١/١ فسيتم إثبات قيد أوراق العمل التالي:

| | | |
|------------------------------|-------|---------|
| من حـ/ قرض السندات | | ١٠٠٠٠٠٠ |
| حـ/ علاوة إصدار سندات | | ٦٠٠ |
| إلى حـ/ الاستثمار في السندات | ٩٥٥٠٠ | |
| حـ/ أرباح إطفاء قرض سندات | ٥١٠٠ | |

بما ان الشركة القابضة تمتلك ١٠% من قيمة السندات المصدرة من قبل الشركة التابعة، فنتيجة القيد أعلاه يتم تخفيض قرض السندات بمقدار ١٠٠٠٠٠٠ دينار والتي تمثل القيمة الاسمية للسندات المملوكة من قبل التابعة (١٠% × ١٠٠٠٠٠٠)، كما يتم تخفيض علاوة الإصدار الخاصة بتلك السندات (١٠% × ٦٠٠٠). كما يتم إضفاء حساب الاستثمار في السندات الموجود لدى الشركة التابعة، كما يتم إثبات ربح عملية إطفاء السندات البالغة ٥١٠٠ دينار.

٣. إثبات عملية دفع الفوائد المستحقة في دفاتر الشركة التابعة عن العام ٢٠٠٥:

| | |
|--------------------------------|--------|
| دفع الفوائد في ٢٠٠٥/١٢/٣١ | |
| من حـ/ مصروف فوائد قرض السندات | ٩٠٠٠٠٠ |
| إلى حـ/ النقدية | ٩٠٠٠٠٠ |
| (١ مليون × ٩%) | |

ويتم في نهاية كل من عامي ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ إثبات قيد مشابه لتقيد أعلاه.

وبما ان هناك رصيد علاوة إصدار السندات تبلغ ٦٠٠٠ دينار تخصص الأسهم الثلاثة المتبقية من عمر السندات، فان هذه العلاوة يجري إطفائها سنوياً في دفاتر الشركة التابعة وبالتساوي وذلك بموجب القيد التالي:

| إثبات قيد إطفاء علاوة إصدار السندات في ٢٠٠٥/١٢/٣١ | | |
|---|----------------------------------|------|
| ٢٠٠٠ | من حـ / علاوة إصدار سندات | |
| | إلى حـ / مصروف فوائد قرض السندات | ٢٠٠٠ |
| | (٣ ÷ ٦٠٠٠) | |

ويتم في نهاية كل من عامي ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ إثبات قيد مشابه للقيد أعلاه، مما يؤدي الى إطفاء كامل رصيد العلاوة في نهاية مدة قرض السندات. ونتيجة قيد إطفاء علاوة إصدار السندات أعلاه سيظهر مصروف فائدة السندات في دفاتر الشركة التابعة في نهاية العام ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ بمبلغ ٨٨٠٠٠ دينار (٩٠٠٠٠ - ٢٠٠٠).

ويمكن تلخيص البيانات المتعلقة بقرض السندات لدى الشركة التابعة للأعوام ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ على النحو التالي:

| البيانات الخاصة بقرض السندات لدى الشركة التابعة (نهاية عام) | | | |
|---|---------|---------|---------|
| | ٢٠٠٧ | ٢٠٠٦ | ٢٠٠٥ |
| قرض السندات | ١٠٠٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠٠ |
| علاوة إصدار السندات | ٠٠٠٠ | ٢٠٠٠ | ٤٠٠٠ |
| مصروفات فوائد قرض السندات | ٨٨٠٠٠ | ٨٨٠٠٠ | ٨٨٠٠٠ |

٤. حصة القابضة بربح التابعة:

| جدول احتساب حصة القابضة بربح التابعة | | | |
|---|--------|--------|--------|
| البيان | ٢٠٠٧ | ٢٠٠٦ | ٢٠٠٥ |
| إجمالي حصة القابضة بربح التابعة | ٥٦٠٠٠ | ٦٤٠٠٠ | ٤٨٠٠٠ |
| يضاف أرباح إطفاء سندات متحققة | | | ٤٠٨٠ |
| يطرح الفرق بين إيراد فوائد السندات ومصروفات فوائد سندات | (١٣٦٠) | (١٣٦٠) | (١٣٦٠) |
| صافي حصة القابضة بربح التابعة | ٥٤٦٤٠ | ٦٢٦٤٠ | ٥٠٧٢٠ |

يلاحظ انه ربح إطفاء السندات باعتبارها بمفهوم القوائم الموحدة أرباح متحققة نظراً لشراء السندات بقيمة نقل عن قيمتها الدفترية قد اضيف منه الى حصة القابضة ٨٠% فقط وذلك بنسبة تملك الشركة القابضة، وسيتم إضافة الباقي لحصة الأقلية بربح التابعة. من ناحية أخرى فقد طرح من حصة القابضة بربح التابعة ٨٠% من الفرق بين إيراد فوائد الاستثمار ومصروفات الفوائد وسيتم طرح الباقي عند احتساب حصة الأقلية بربح التابعة.

٥. حصة الأقلية بربح التابعة:

| جدول احتساب حصة الأقلية بربح التابعة | | | |
|---|-------|-------|-------|
| البيان | ٢٠٠٧ | ٢٠٠٦ | ٢٠٠٥ |
| إجمالي حصة الأقلية بربح التابعة | ١٤٠٠٠ | ١٦٠٠٠ | ١٢٠٠٠ |
| يضاف أرباح إطفاء سندات متحققة | | | ١٠٢٠ |
| يطرح الفرق بين إيراد فوائد السندات ومصروفات فوائد سندات | (٣٤٠) | (٣٤٠) | (٣٤٠) |
| صافي حصة الأقلية بربح التابعة | ١٣٦٦٠ | ١٥٦٦٠ | ١٢٦٨٠ |

يلاحظ من الجدول أعلاه تأثر حصة الأقلية بربح التابعة بعملية شراء السندات، نظراً لان السندات مصدرها من الشركة التابعة وتم شرائها من الشركة القابضة.

٦- قيود أوراق العمل في نهاية العام ٢٠٠٥

| إلغاء حساب الاستثمار في السندات وقروض السندات وإثبات ربح الإطفاء | | |
|--|-------|--------|
| من -/ قرض السندات | | ١٠٠٠٠٠ |
| / علاوة إصدار سندات | | ٤٠٠ |
| الى -/ الاستثمار في السندات | ٩٧٠٠٠ | |
| -/ أرباح إطفاء قرض سندات | ٣٤٠٠ | |

إلغاء إيرادات فوائد الاستثمار في السندات ومصروف فوائد قرض السندات وإثبات إيرادات إطفاء سندات

| | | |
|--------------------------------|------|-------|
| من -/ إيرادات فوائد سندات | | ١٠٥٠٠ |
| الى -/ مصروف فوائد قرض السندات | ٨٨٠٠ | |
| -/ أرباح إطفاء قرض سندات | ١٧٠٠ | |

ويلاحظ تشابه قيود أوراق العمل لسنة ٢٠٠٥ مع القيود التي سبق إثباتها في حالة شراء التابعة لجزء من سندات القابضة.

٧. بيان أثر ما سبق على القوائم الموحدة للعام ٢٠٠٥

نتيجة قيود أوراق العمل أعلاه يظهر الجزء الخاص بقروض السندات وفوائدها والاستثمار في السندات والإيرادات الخاص به في القوائم الموحدة للعام ٢٠٠٥ على النحو التالي:

| قائمة الدخل من الشفرة المالية المنتهية في ٢٠٠٥/١٢/٣١ | | | | |
|--|-----------|-----------|-------|-------|
| البيان | الشركة من | الشركة من | مدين | دائين |
| م. فوائد قرض سندات | ٨٨٠٠٠ | | | ٧٩٢٠٠ |
| إيرادات فوائد سندات | | ١٠٥٠٠ | ١٠٥٠٠ | ٠٠٠ |
| أرباح إطفاء سندات | | | ٣٤٠٠ | ٤١٠٠ |
| | | | ١٧٠٠ | |

| الميزانية العمومية كما هي في ٢٠٠٥/١٢/٣١ | | | | | |
|---|-------|---------|-----------|-----------|----------------------|
| الموحدة | دائن | مدين | الشركة من | الشركة من | البيان |
| | | | | | <u>الإصول</u> |
| ٠٠٠ | ٩٧٠٠٠ | | ٩٧٠٠٠ | | الاستثمار في السندات |
| | | | | | <u>الالتزامات</u> |
| ٩٠٠٠٠٠٠ | | ١٠٠٠٠٠٠ | | ١٠٠٠٠٠٠٠ | قرض السندات |
| ٣٦٠٠ | | ٤٠٠ | | ٤٠٠٠ | علاوة إصدار سندات |

أما قيود أوراق العمل للأعوام ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ فتظهر على النحو التالي:

إلغاء حساب الاستثمار في السندات وقرض السندات وإيراد فوائد السندات
ومصروف فوائد سندات

| | ٢٠٠٧ | ٢٠٠٦ |
|-------------------------------|---------|--------|
| من حساب قرض السندات | ١٠٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ |
| حساب علاوة إصدار سندات | ٠٠ | ٢٠٠ |
| حساب إيراد فوائد سندات | ١٠٥٠٠ | ١٠٥٠٠ |
| إلى حساب الاستثمار في السندات | ١٠٠٠٠٠٠ | ٩٨٥٠٠ |
| حساب مصروف فوائد قرض السندات | ٨٨٠٠ | ٨٨٠٠ |
| حساب أرباح مدورة | ١٧٠٠ | ٣٤٠٠ |

ويلاحظ تشابه قيود أوراق العمل لسنة ٢٠٠٥ مع القيود التي سبق إثباتها في حالة شراء التابعة لجزء من سندات القابضة، باستثناء استخدام حساب أرباح مدورة بدلاً من حساب الاستثمار في أسهم التابعة.

أما التوائم الموحدة للأعوام ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ فتظهر على النحو التالي:

| قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٦/١٢/٣١ | | | | | |
|--|----------|-----------|-------|-------|---------|
| البيان | الشركة س | الشركة هـ | مدين | دائن | الموحدة |
| م. فوائد قرض سندات | ٨٨٠٠٠ | | | ٨٨٠٠٠ | ٧٩٢٠٠ |
| إيراد فوائد سندات | | ١٠٥٠٠ | ١٠٥٠٠ | | ٠٠٠ |

| الميزانية العمومية كما هي في ٢٠٠٦/١٢/٣١ | | | | | |
|---|----------|-----------|---------|-------|---------|
| البيان | الشركة س | الشركة هـ | مدين | دائن | الموحدة |
| <u>الأصول</u> | | | | | |
| الاستثمار في السندات | | ٩٨٥٠٠ | | ٩٨٥٠٠ | ٠٠٠ |
| <u>الالتزامات</u> | | | | | |
| قرض السندات | ١٠٠٠٠٠٠ | | ١٠٠٠٠٠٠ | | ٩٠٠٠٠٠٠ |
| علاوة إصدار سندات | ٢٠٠٠ | | ٢٠٠ | | ١٨٠٠ |

| قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٧/١٢/٣١ | | | | | |
|--|----------|-----------|-------|-------|---------|
| البيان | الشركة س | الشركة هـ | مدين | دائن | الموحدة |
| م. فوائد قرض سندات | ٨٨٠٠٠ | | | ٨٨٠٠٠ | ٧٩٢٠٠ |
| إيراد فوائد سندات | | ١٠٥٠٠ | ١٠٥٠٠ | | ٠٠٠ |

| الميزانية العمومية كما هي في ٢٠٠٧/١٢/٣١ | | | | | |
|---|----------|-----------|---------|---------|---------|
| البيان | الشركة س | الشركة هـ | مدين | دائن | الموحدة |
| <u>الأصول</u> | | | | | |
| الاستثمار في السندات | | ١٠٠٠٠٠ | | ١٠٠٠٠٠٠ | ٠٠٠ |
| <u>الالتزامات</u> | | | | | |
| قرض السندات | ١٠٠٠٠٠٠ | | ١٠٠٠٠٠٠ | | ٩٠٠٠٠٠٠ |
| علاوة إصدار سندات | ٠٠٠ | | ٠٠ | | ٠٠٠ |

أسئلة وتمارين الفصل

الأسئلة

- ١-٩ بين الأسباب الرئيسية لتغير السعر السوقي للسندات ؟
- ٢-٩ عند إصدار شركة لسندات بفائدة تقل عن الفائدة السوقية، فإن هذه السندات تباع بخصم إصدار، ناقش ذلك؟
- ٣-٩ ما أثر تغير سعر الفائدة السوقي على أسعار تداول السندات في السوق المالي؟
- ٤-٩ في حالة قيام شركة بشراء سندات مصدرة من قبلها من السوق المالي بسعر يقل عن القيمة الدفترية للسندات المشتراة، كيف يتم معالجة الفرق؟
- ٥-٩ وضح كيف تتأثر عملية إصدار القوائم الموحدة بشراء الشركة التابعة لسندات مصدرة من قبل الشركة القابضة بسعر يساوي القيمة الدفترية لهذه السندات؟
- ٦-٩ في حالة شراء الشركة القابضة لسندات مصدرة من قبل الشركة التابعة بسعر يقل عن قيمتها الدفترية، هل يظهر إيراد الفوائد الدائنة لدى القابضة بقيمة أعلى أم أقل من القيمة التي تستلمها فعلاً كإيراد فوائد دائنة؟
- ٧-٩ بين كيفية احتساب حصة القابضة بربح التابعة في حالة قيام الشركة القابضة بشراء سندات مصدرة من قبل الشركة التابعة بقيمة تقل عن القيمة الدفترية لهذه السندات؟
- ٨-٩ ما هي الحسابات التي يجري تعديلها في السنة التي يجري فيها شراء القابضة لسندات مصدرة من قبل الشركة التابعة.
- ٩-٩ وضح كيف يتأثر حصة الأقلية بربح التابعة في حالة حدوث عملية شراء من قبل الشركة القابضة لسندات مصدرة من قبل الشركة التابعة بقيمة تقل عن القيمة الدفترية لهذه السندات؟

التصاريح

التصاريح الأولى (شراء التابعة لسندات مُصدرة من قبل القابضة بقيمة مساوية للقيمة الدفترية) تمتلك شركة الرمال ٧٥% من أسهم شركة الخليج، وفي ٢٠٠٣/١/١ قامت شركة الرمال بطرح ٢٥٠٠٠٠ سند للاكتتاب العام، علماً بأن القيمة الاسمية للسند ١٠ دنانير وتعطي السندات فائدة سنوية ٨% يستحق سدادها في ١٢/٣١ من كل عام، أما سداد السندات فيستحق بعد ٤ سنوات من تاريخ الإصدار، وقد قامت شركة الرمال ببيع السندات إلى الجمهور بالقيمة الاسمية.

في ٢٠٠٤/١/١ قامت الشركة التابعة بشراء ٢٠% من سندات الشركة القابضة المتداولة في السوق المالي بسعر ١٠ دنانير للسند الواحد.

بلغ صافي ربح الشركة التابعة وتوزيعات الأرباح لديها على النحو التالي:

| البيان | ٢٠٠٤ | ٢٠٠٥ |
|-----------------|-------|-------|
| صافي الربح | ٨٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠ |
| توزيعات الأرباح | ٣٦٠٠٠ | ٣٠٠٠٠ |

المحظوظ:

١. إثبات القيود الفاصلة بعملية إصدار السندات من قبل الشركة القابضة والفوائد المستحقة لحملة السندات للأعوام ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤.
٢. إثبات القيود الفاصلة بعملية شراء التابعة لجزء من السندات المصدرة من قبل التابعة وإيراد الفوائد المستحقة على السندات عن العام ٢٠٠٤.
٣. إثبات قيود أوراق العمل اللازمة لإعداد القوائم الموحدة في ٢٠٠٤/١٢/٣١ و ٢٠٠٥/١٢/٣١.
٤. بيان أثر ما سبق على القوائم الموحدة للأعوام ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.

التصريح الإضافي (شراء التابعة لسندات مصدرة من قبل القابضة - كلفة تتلوى عن القيمة الدفترية)

تمتلك شركة الرمال ٧٥% من أسهم شركة الخليج، وفي ٢٠٠٣/١/١ قامت شركة الرمال بطرح ٢٥٠.٠٠٠ سند للاكتتاب العام، علماً بأن القيمة الاسمية للسند ١٠ دينار وتعطي السندات فائدة سنوية ٨% يستحق سدادها في ١٢/٣١ من كل عام، أما سداد السندات فيستحق بعد ٤ سنوات من تاريخ الإصدار، وقد قامت شركة الرمال ببيع السندات الى الجمهور بالقيمة الاسمية.

في ٢٠٠٤/١/١ قامت الشركة التابعة بشراء ٢٠% من سندات الشركة القابضة المتداولة في السوق المالي بسعر ١٠,٢٥ دينار للسند الواحد.

بلغ صافي ربح الشركة التابعة وتوزيعات الأرباح لديها على النحو التالي:

| البيان | ٢٠٠٤ | ٢٠٠٥ |
|-----------------|-------|-------|
| صافي الربح | ٨٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠ |
| توزيعات الأرباح | ٣٦٠٠٠ | ٣٠٠٠٠ |

المستحقة:

١. إثبات القيود الخاصة بعملية إصدار السندات من قبل الشركة القابضة والفوائد المستحقة لحصة السندات للأعوام ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤.
٢. إثبات القيود الخاصة بعملية شراء التابعة لجزء من السندات المصدرة من قبل القابضة وإيراد الفوائد المستحقة على السندات عن العام ٢٠٠٤.
٣. إثبات قيود أوراق العمل اللازمة لإعداد القوائم الموحدة في ٢٠٠٤/١٢/٣١ و ٢٠٠٥/١٢/٣١.
٤. بيان أثر ما سبق على القوائم الموحدة للأعوام ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.

الجمهوريون الثالث (شراء القابضة لسندات معصرة من قبل التابعة بقيمة مساوية للقيمة الدفترية) تمتلك شركة السهم ٩٠% من أسهم شركة شعاع، وفي ٢٠٠٣/١/١ قامت شركة شعاع بطرح ١٥٠.٠٠٠ سند للاكتتاب العام، علماً بأن القيمة الاسمية للسند ٥ دنانير وتعطي السندات فائدة سنوية ٨% يستحق سدادها في ٦/٣٠ و ١٢/٣١ من كل عام، أما سداد السندات فيستحق بعد ٥ سنوات من تاريخ الإصدار، وقد قامت شركة شعاع ببيع السندات الى الجمهور بالقيمة الاسمية.

في ٢٠٠٤/١/١ قامت الشركة القابضة بشراء ٢٠% من سندات الشركة التابعة المتداولة في السوق المالي بسعر ٤,٥ دينار للسند الواحد.

يبلغ صافي ربح الشركة التابعة وتوزيعات الأرباح لديها على النحو التالي:

| البيان | ٢٠٠٤ | ٢٠٠٥ | ٢٠٠٦ | ٢٠٠٧ |
|-----------------|--------|--------|--------|--------|
| صافي الربح | ٢٠.٠٠٠ | ٣٠.٠٠٠ | ٤٠.٠٠٠ | ٥٠.٠٠٠ |
| توزيعات الأرباح | ١٥.٠٠٠ | ٢٠.٠٠٠ | ٢٥.٠٠٠ | ٣٠.٠٠٠ |

المطلوب:

١. إثبات القيود الخاصة بعملية إصدار السندات من قبل الشركة التابعة والفوائد المستحقة لحملة السندات للأعوام ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤.
٢. إثبات القيود الخاصة بعملية شراء القابضة لجزء من السندات المستصدرة من قبل التابعة وإيراد الفوائد المستحقة على السندات من العام ٢٠٠٤.
٣. احتساب حصة القابضة بربح التابعة للأعوام ٢٠٠٤ - ٢٠٠٧.
٤. احتساب حصة الأقلية بربح التابعة للأعوام ٢٠٠٤ - ٢٠٠٧.
٥. إثبات قيود أوراق العمل اللازمة لإعداد التساؤل الموهضمة في ٢٠٠٤/١٢/٣١ و ٢٠٠٥/١٢/٣١.
٦. بيان أثر ما سبق على التوائم الموهضمة للأعوام ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.

المتميزون الرابع (شراء القابضة لسندات مصدرة من قبل التابعة بقيمة تختلف عن القيمة الدفترية)

تمتلك شركة السهم ٩٠% من أسهم شركة شعاع، وفي ٢٠٠٣/١/١ قامت شركة شعاع بطرح ١٥٠.٠٠٠ سند للاكتتاب العام، علماً بأن القيمة الاسمية للسند ٥ دينار وتعطى السندات فائدة سنوية ٨% يستحق سدادها في ٦/٣٠ و ١٢/٣١ من كل عام، أما سداد السندات فيستحق بعد ٥ سنوات من تاريخ الإصدار، وقد قامت شركة شعاع ببيع السندات إلى الجمهور بسعر ٤,٥ دينار للسند الواحد.

في ٢٠٠٤/١/١ قامت الشركة القابضة بشراء ٣٠% من سندات الشركة التابعة المتداولة في السوق الصافي بسعر ٤,٨ دينار للسند الواحد.

بلغ صافي ربح الشركة التابعة وتوزيعات الأرباح لديها على النحو التالي:

| الدينار | ٢٠٠٤ | ٢٠٠٥ | ٢٠٠٦ | ٢٠٠٧ |
|-----------------|--------|--------|--------|--------|
| صافي الربح | ٢٠.٠٠٠ | ٣٠.٠٠٠ | ٤٠.٠٠٠ | ٥٠.٠٠٠ |
| توزيعات الأرباح | ١٥.٠٠٠ | ٢٠.٠٠٠ | ٢٥.٠٠٠ | ٣٠.٠٠٠ |

المطلوب:

- إثبات القيود الخاصة بمبنوية إصدار السندات من قبل الشركة التابعة والفوائد المستحقة لعملة السندات للأعوام ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤.
- إثبات القيود الخاصة بعملية شراء القابضة لجزء من السندات المصدرة من قبل التابعة وإيراد الفوائد المستحقة على السندات عن العام ٢٠٠٤.
- احتساب حصة القابضة بربح التابعة للأعوام ٢٠٠٤ - ٢٠٠٧.
- احتساب حصة الأقلية بربح التابعة للأعوام ٢٠٠٤ - ٢٠٠٧.
- إثبات قيود أوراق المصل اللازمة لإعداد القوائم الموحدة فسي ٢٠٠٤/١٢/٣١ و ٢٠٠٥/١٢/٣١.
- بيان أثر ما سبق على القوائم الموحدة للأعوام ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥.

| | |
|---|---------------------|
| <p>العمليات التي تتم بالعملة الأجنبية Foreign Currency Transactions</p> | <p>الفصل العاشر</p> |
| <p><u>أهداف الفصل</u></p> <p>بعد دراسة هذا الفصل يتوقع ان يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:</p> <ol style="list-style-type: none"> ١. التعرف على المقصود بأسعار مصرف العملات الأجنبية وأنواع أسعار الصرف المستخدمة للغايات المحاسبية. ٢. التعرف على طبيعة العمليات التي تتم بعملة أجنبية وكيفية إثباتها في السجلات المحاسبية. ٣. بيان اثر التغير في أسعار الصرف على العمليات المالية المبرر عنها بعملة أجنبية. ٤. شرح لأساليب ووسائل التصوط لأخطار تقلب أسعار صرف العملات الأجنبية. ٥. توضيح المقصود بالعقود الآجلة لشراء أو بيع العملات الأجنبية. ٦. شرح للمعالجة المحاسبية لعقود التصوط لشراء أو بيع العملات الأجنبية تسليم مستقبلي. | <p>10</p> |

حيث يعتبر الدينار الأردني، على سبيل المثال، هو العملة الوظيفية للشركة إذا كانت معظم النقدية المستلمة والنقدية المدفوعة من قبل الشركة تتم بالدينار الأردني، كما أن أسعار بيع معظم منتجات الشركة تسعر بالدينار وهكذا بالنسبة للبند الأخرى.

المفاهيم المتعلقة بتبادل العملات الأجنبية Foreign Currency Exchange

Concepts

إن لكل دولة في العالم عملة خاصة بها يتم من خلالها تسعير السلع والخدمات المتبادلة داخل الدولة. وتؤدي العملة في الغالب عدة أهداف منها أنها تعتبر أداة لقياس لقيم السلع والخدمات، كما أنها تعد أداة وسيطة يتم من خلالها إجراء التعاملات بين الأفراد من بيع وشراء وتقديم خدمات. ففي حالة العمليات المحلية Local Transactions أي التي تجري بين أفراد داخل الدولة فإن هذه العمليات تقاس ويتفق على تنفيذها في العادة بعملة تلك الدولة. أما في حالة حدوث عملية تبادل تجارية بين شخصين من دولتين مختلفتين فإن العملية قد تقاس ويتفق على تنفيذها بعملة دولة أحد المتعاملين، أو عملة ثالثة تختلف عن عملة المتعاملين. ففي حالة قيام تاجر أردني بتصدير بضاعة إلى تاجر سعودي، فإن قيمة الصفقة وكيفية تسديد قيمتها قد تتم أما بالدينار الأردني أو الريال السعودي، وفي حالات أخرى قد تتم بعملة ثالثة كالدولار الأمريكي على سبيل المثال. وفي حالة الاتفاق على إبرام الصفقة بالدينار الأردني فإن العملية بالنسبة للتاجر الأردني تسجل وتعالج بالقيمة المتفق عليها، ولو كانت قيمة الصفقة ٣٥٠.٠٠٠ دينار أردني فسيتم إثباتها بهذِهِ القيمة. أما إذا كان الاتفاق ينص على تسديد قيمة الصفقة وتسديدها بالريال أو بأية عملة أجنبية، فلا بد في هذه الحالة من احتساب القيمة التي تعادلها الصفقة بالدينار الأردني. فإذا كانت قيمة الصفقة مليون ريال، فإن إثبات العملية في دفاتر التاجر الأردني يجب أن تتم بالدينار وبالتالي لا بد من احتساب القيمة المقابلة للصفقة بالدينار الأردني. ويتم احتساب القيمة المقابلة للصفقة باستخدام ما يسمى بأسعار صرف العملات الأجنبية

Foreign Currency Exchange Rates

Direct Exchange Rates and Indirect

يقصد بسعر الصرف (أو التحويل) Exchange Rate قيمة ما تساويه عملة مقابل عملة أخرى في تاريخ معين. فعلى سبيل المثال إذا كان سعر صرف الدولار الأمريكي مقابل الدينار الأردني ٠,٧٠٠، فإن هذا يشير إلى أن كل دولار أمريكي واحد يعادل ٠,٧٠٠ من الدينار الأردني.

هناك طريقتان للتعبير عن أسعار الصرف هما: الطريقة المباشرة Direct Method، والطريقة غير المباشرة Indirect Method.

الطريقة المباشرة Direct Method

تعبر الطريقة المباشرة عن أسعار صرف العملات الأجنبية في دولة ما بشكل مشابه لأسعار السلع والخدمات، حيث يعبر عن العملة الأجنبية بوحدات كاملة في حين يكون الكسر في قيمة العملة المحلية. فعلى سبيل المثال يعبر عن أسعار صرف العملات الأجنبية التالية في السوق الأردني في حالة استخدام الطريقة المباشرة على النحو التالي:

الدولار الأمريكي ٠,٧١٠

اليورو ٠,٧٥

الريال السعودي ٠,١٨٥

تشير القائمة أعلاه أن الدولار الواحد يعادل ٠,٧١٠ من الدينار، وأن اليورو الواحد يعادل ٠,٧٥ من الدينار، وأن الريال السعودي الواحد يعادل ٠,١٨٥ من الدينار. ويلاحظ أنه تم تسعير العملات الأجنبية بموجب هذه الطريقة كالسلع العادية فنحن نقول أن ثمن كيلو السكر يبلغ ٣٥٠ فلس وأن ثمن جالون الزيت ٢,٢٥ دينار. تعتبر الطريقة المباشرة أكثر شيوعاً واستخداماً من الطريقة الغير المباشرة.

الطريقة غير المباشرة Indirect Method

في حالة استخدام الطريقة غير المباشرة يتم التعبير عن العملة المحلية بوحدة كاملة ويعبر عن العملات الأجنبية بكسور، أي أن العملة المحلية تأخذ وحدات كاملة مما يعني التعبير عن العملات الأجنبية بكسر أو أجزاء من العملة. مثال ذلك ان يعبر عن سعر صرف الدولار في السوق الأردني على النحو التالي:

١ دينار يساوي ١,٤١ دولار، مما يعني ان كل دينار أردني واحد يعادل ١,٤١ دولار أمريكي. وتجدر الإشارة الى انه يمكن إيجاد سعر الصرف بالطريقة غير المباشرة عن طريقة قسمت ١ على سعر صرف العملة بالطريقة المباشرة. ففي حالة سعر صرف الدولار، يتم إيجاد سعر الصرف بالطريقة غير المباشرة على النحو التالي: $(1,41 = 0,71 \div 1)$.

أسعار الصرف الفورية والجارية والتاريخية والمستقبلية Spot, Current, Forward, and Historical Exchange Rates

يستخدم للتأريكات المماثلة أكثر من سعر صرف، وفيما يلي بيان لهذه الأسعار. سعر الصرف الفوري Spot Exchange Rate ويمثل سعر الصرف الذي يستخدم لتنفيذ عملية تبادل عملة مقابل عملة أخرى اليوم. فمثلاً إذا رغب شخص بالحصول على ١٠٠٠ دولار أمريكي فإن السعر المستخدم لتنفيذ الصفقة يسمى سعر الصرف الفوري.

سعر الصرف الجاري Current Exchange Rate ويمثل سعر الصرف السائد وقت إعداد الميزانية العمومية للشركة أو سعر الصرف السائد بتاريخ تنفيذ عملية تجارية. سعر الصرف التاريخي Historical Exchange Rate ويمثل سعر الصرف السذي كان سائد بتاريخ سابق وقت حدوث عملية تجارية في فترة ماضية.

سعر الصرف المستقبلي Forward Exchange Rate ويمثل سعر الصرف السذي يجري الاتفاق عليه الآن لتنفيذ عملية بيع أو شراء عملة أجنبية مستقبلاً. أي يتم استلام سعر الصرف الذي سيتم استخدامه لتنفيذ العملية عند توقيع العقد الآن، إلا أن عملية استلام

العملة الأجنبية تتم في فترة قادمة. مثال ذلك: قيام تاجر أردني بشراء بضاعة في ٢٠٠٤/٦/١٥ بمبلغ مليون دولار أمريكي وعلى ان يتم تسديد قيمة البضاعة بالدولار في ٢٠٠٤/١٢/٣١. يمكن لهذا التاجر ان يتفق مع احد البنوك في ٢٠٠٤/٦/١٥ على شراء مليون دولار تسلم له بتاريخ ٢٠٠٤/١٢/٣١ بسعر صرف يعدد الآن (في ٢٠٠٤/٦/١٥) مثلاً ٠,٧٢، يطلق في هذه الحالة على سعر الصرف ٠,٧٢ سعر صرف مستقبلي.

وفي العادة فان سعر الصرف المستقبلي يكون أكثر او اقل من سعر الصرف الفوري، ففي حالة زيادة سعر الصرف المستقبلي عن الجاري تسمى الزيادة علاوة premium وفي حالة كون سعر الصرف المستقبلي اقل من سعر الصرف الفوري يطلق على الفرق خصم discount.

عمليات بيع وشراء البضاعة بعملة أجنبية

الشراء بعملة أجنبية Purchases Dominated in Foreign Currency

عند القيام بشراء بضاعة أو أي أصل آخر، وينص الاتفاق بين البائع والمشتري على تسعير الأصل وتسديد قيمته في المستقبل بعملة تختلف عن عملة التقييس للمنشأة المشترية، فإن هناك طريقتان يمكن أن تستخدم لإثبات عملية الشراء في دفاتر الشركة المشترية:

الطريقة الأولى: حسب هذه الطريقة يتم إثبات عملية الشراء بحمل حساب المشتريات أو المخزون مدينياً والذمم الدائنة دائناً بقيمة الصنفه وحسب سعر الصرف المسائد وقت الشراء. وفي نهاية السنة المالية أو تاريخ تسديد قيمة الدين المستحق يتم تعديل كل من حساب المشتريات وحساب الذمم المدينية بمقدار التغير الحاصل في سعر صرف العملة الأجنبية المنفق على استئذامها في عملية تسديد قيمة الدين.

الطريقة الثانية: والتي يتم بموجبها إثبات عملية شراء الأصل بشكل مستشاره بالطريقة الأولى، إلا ان الاختلاف بين الطريقتين يتم في كيفية معالجة التغير في سعر الصرف في نهاية السنة المالية أو في تاريخ تسديد قيمة الدين. فحسب الطريقة الثانية يتم تعديل

تقوم الشركة المشترية في العادة بتأريخ استحقاق تسديد قيمة الدين بتحويل المبلغ المطلوب سداده من العملة المحليّة الى العملة الأجنبيّة المطلوبة، ويتم إثبات ذلك بموجب القيد أعلاه.

| سداد قيمة البضاعة (٢٠٠٤/١٢/١٢) | | |
|------------------------------------|--------|--------|
| من حـ/ ذمم دائنة عملة أجنبيّة / \$ | | ٧١٠٠٠٠ |
| الى حـ/ نقدية عملة أجنبيّة / \$ | ٧١٠٠٠٠ | |

ويلاحظ أنه تم فتح حساب خاص للنقدية بالعملة الأجنبيّة \$، نظراً لأن مساير المحاسبة تتطلب فصل حساب النقدية المحليّة عن نقدية العملة الأجنبيّة، حيث يظهر حساب نقدية عملة أجنبيّة في جانب الأصول في الميزانية وتحت حساب النقدية المحليّة مباشرة.

الطريقة الثانية

| شراء البضاعة (٢٠٠٤/١٢/١٥) | | |
|-------------------------------------|--------|--------|
| من حـ/ المشتريات (بضاعة بالمخازن) | | ٧٠٥٠٠٠ |
| الى حـ/ ذمم دائنة عملة أجنبيّة / \$ | ٧٠٥٠٠٠ | |
| ٠,٧٠٥ × \$١٠٠٠٠٠٠ | | |

| تعديل أثر التغير في سعر الصرف (٢٠٠٤/١٢/١٢) | | |
|--|------|------|
| من حـ/ خسائر عملة أجنبيّة | | ٥٠٠٠ |
| الى حـ/ ذمم دائنة عملة أجنبيّة / \$ | ٥٠٠٠ | |
| (٠,٧٠٥ - ٠,٧١٠) × \$١٠٠٠٠٠٠ | | |

يلاحظ أنه تم تعديل حساب الذمم الدائنة عملة أجنبيّة في بمقدار الفرق الناتج عن تغير سعر الصرف، كما تم إثبات الخسارة حسب هذه الطريقة في حساب خاص هو مشتريات عملة أجنبيّة بدلاً من حساب المشتريات، وبالتالي فإن الخسارة الناتجة عن تغير سعر الصرف لا تدخل حسب هذه الطريقة لتكلفة المبيعات (المشتريات).

تحويل القيمة المطلوبة الى الدولار (٢٠٠٤/١٢/١٢)

| | | |
|-------------------------------|--------|--------|
| من حـ/ نقدية عملات أجنبية/ \$ | | ٧١٠٠٠٠ |
| الى حـ/ النقدية | ٧١٠٠٠٠ | |
| ٠,٧١ × \$١٠٠٠٠٠٠٠ | | |

معدلات قيمة البضاعة (٢٠٠٤/١٢/١٢)

| | | |
|-----------------------------------|--------|--------|
| من حـ/ ذمم دائنة عملات أجنبية/ \$ | | ٧١٠٠٠٠ |
| الى حـ/ نقدية عملات أجنبية/ \$ | ٧١٠٠٠٠ | |

ونظراً لأن الطريقة الثانية هي المقبولة ضمن معايير المحاسبة، سيتم استخدامها خلال الأجزاء التالية من الفصل.

Balance Sheet Date **تاريخ التسديد** قبل **تاريخ** **إعداد الميزانية قبل** **تاريخ** **تسديد** **قيمة الدين المتعاقد عليه** بالعملة الأجنبية يستحق فسي **before Date of Payment**

يحدث أحياناً أن يكون تاريخ تسديد قيمة الدين المتعاقد عليه بالعملة الأجنبية يستحق فسي تاريخ لاحق لإعداد الميزانية، أي أن تاريخ شراء البضاعة يتم في فترة مالية معينة فسي حين يقع تاريخ تسديدها في فترة مالية لاحقة، وبالتالي فعند إعداد الميزانية يكون هنالك ديون مستحقة وواجبة السداد بمعاملات أجنبية. والسؤال الذي يطرح هنا هو هل يجري تعديل هذه الديون وأرباح الربح أو الخسارة الناتج عن التغير في سعر الصرف؟ والإجابة على هذا السؤال هي بالإيجاب، فعند إعداد القوائم المالية المتعارف عليها يتوجب في نهاية كل فترة مالية وعند إعداد القوائم المالية إعداداً لتسليم الأصول أو الالتزامات التي تمثل ديناً للمنتهية أو على المنتهية وإظهار قيمتها بسعر الصرف المسائد بتاريخ إعداد القوائم المالية، وبالتالي الاعتراف بالربح أو الخسارة الناتجة عن ذلك.

مثال رقم (١٠-٢)

قامت شركة الانتعاش وهي شركة أردنية بشراء بضاعة من شركة ألمانية بسعر مليون يورو وتم الاتفاق على تسديد قيمة الصفقة باليورو في ١٥/٤/٢٠٠٥. بلغ سعر صرف اليورو مقابل الدينار الأردني على النحو التالي:

| التاريخ | سعر الصرف |
|------------|-----------|
| ٢٠٠٤/١٠/١٢ | ٠,٨١٠ |
| ٢٠٠٤/١٢/٣١ | ٠,٨٢٥ |
| ٢٠٠٥/٤/١٥ | ٠,٨٠٠ |

المطلوب: إثباتات العمليات أعلاه في دفاتر كل من الشركة الأردنية والشركة الألمانية بافتراض ان عملة التقرير للشركة الأردنية هي الدينار الأردني وللشركة الألمانية اليورو.

هل مثال رقم (١٠-٢)

دفاتر الشركة الأردنية (الشركة المشتريّة)

شراء البضاعة (٢٠٠٤/١٠/١٢)

| | |
|--------|-------------------------------------|
| ٨١٠٠٠٠ | من حـ/ المدينات (بضاعة بالمخازن) |
| ٨١٠٠٠٠ | الى حـ/ ذمم دائنة عملة أجنبية/ يورو |
| | ١٠٠٠٠٠٠٠ يورو × ٠,٨١ |

تعديل أثر التغير في سعر الصرف (٢٠٠٤/١٢/٣١)

| | |
|-------|-------------------------------------|
| ١٥٠٠٠ | من حـ/ خصائر عملة أجنبية |
| ١٥٠٠٠ | الى حـ/ ذمم دائنة عملة أجنبية/ يورو |
| | ١٠٠٠٠٠٠٠ يورو × (٠,٨٢٥ - ٠,٨١٠) |

وبناء على القيد أعلاه يتم تحميل قائمة الدخل للعام ٢٠٠٤ بخصائر عملة أجنبية تبلغ ١٥٠٠٠ دينار، كما يظهر بحساب ذمم دائنة عملة أجنبية يورو في ميزانية

٢٠٠٤/١٢/٣١ بقيمة ٨٢٥٠٠٠٠ دينار ليعكس مقدار التزامات الشركة الفعلية في هذا التاريخ.

| تعديل أثر التغير في سعر الصرف (٢٠٠٥/٤/١٥) | | |
|---|-------|---------------------------------|
| ٢٥٠٠٠ | | من حـ/ ذممة عملات أجنبية/ يورو |
| | ٢٥٠٠٠ | الى حـ/ أرباح عملات أجنبية |
| | | ١٠٠٠٠٠٠٠ يورو × (٠,٨٢٥ - ٠,٨٠٠) |

يلاحظ انه تم تعديل قيمة الذم الدائنة عملات أجنبية بمقدار التغير في سعر الصرف بين ٢٠٠٤/١٢/٣١ و ٢٠٠٥/٤/١٥ وقد نتج عن العملية أرباح عملات أجنبية نظراً لانخفاض سعر صرف اليورو مقابل الدينار وبالتالي انخفاض التزامات الشركة في هذا التاريخ، وبناء عليه ينخفض رصيد الذم الدائنة عملات أجنبية ليصبح ٨٠٠٠٠٠٠ دينار.

| تحويل القيمة المطلوبة الى الدولار (٢٠٠٥/٤/١٥) | | |
|---|---------|---------------------------------|
| ٨٠٠٠٠٠٠ | | من حـ/ نقدية عملات أجنبية/ يورو |
| | ٨٠٠٠٠٠٠ | الى حـ/ النقدية |
| | | (٠,٨٠٠ × ١٠٠٠٠٠٠٠) |

| بموازاة قيمة الخصامة (٢٠٠٥/٤/١٥) | | |
|----------------------------------|---------|----------------------------------|
| ٨٠٠٠٠٠٠ | | من حـ/ ذممة عملات أجنبية/ يورو |
| | ٨٠٠٠٠٠٠ | الى حـ/ نقدية عملات أجنبية/ يورو |

دفاتر الشركة الألمانية (الشركة البائعة)

سنلاحظ عدم تأثر حسابات الشركة الألمانية البائعة بالتغير الحاصل في أسعار الصرف نظراً لأن الصفقة قد تم تسعيرها والاتفاق على تسديد قيمتها بعملية التتريسر للشركة، وعليه ستقوم الشركة الألمانية بإثبات العملية باليورو وبشكل مشابه لعمليات البيع العادية أو المصنعية.

| بيع البضاعة (٢٠٠٤/١٠/١٢) | | |
|--------------------------|----------|---------|
| من حـ/ ذم مدينة | | ١٠٠٠٠٠٠ |
| الى حـ/ المبيعات | ١٠٠٠٠٠٠٠ | |

اما في ٢٠٠٤/١٢/٣١ فلا يتم إثبات أية قيود تتعلق بالعملية اعلاه في دفاتر الشركة الألمانية.

| استلام قيمة البضاعة (٢٠٠٥/٤/١٥) | | |
|---------------------------------|----------|----------|
| من حـ/ النقدية | | ١٠٠٠٠٠٠٠ |
| الى حـ/ ذم مدينة | ١٠٠٠٠٠٠٠ | |

المبيعات بعملية أجنبية Sales Dominated in Foreign Currency

في حالة بيع بضاعة لمستورد أجنبي فقد يتم الاتفاق على تسعير هذه البضاعة وسداد قيمتها في تاريخ لاحق للبيع بعملية أجنبية تختلف عن عملة التقرير للشركة البائعة. ولا تختلف الإجراءات المتبعة في عملية بيع البضاعة بعملية أجنبية عن عملية الشراء بعملية أجنبية باستثناء نشوء حساب ذم مدينة عملات أجنبية بدلاً من حساب ذم دائنة عملات أجنبية. من جهة أخرى فان ارتفاع سعر صرف العملة الأجنبية المستخدمة في تنفيذ الصفقة ينتج عنه للشركة البائعة أرباح، في حين يترتب على انخفاض سعر الصرف خسائر.

والتوضيح هذه العملية نورد المثال التالي:

مثال رقم (١٠-٣)

في ٢٠٠٣/١٠/١٤ باعت شركة الرائد التجارية وهي شركة أردنية بضاعة للسي تساهل سوري بسعر مليون ريال سعودي، وتم الاتفاق على تسديد قيمة الصفقة للشركة الأردنية بتاريخ ٢٠٠٤/٣/١٤. بلغ سعر صرف الريال مقابل الدينار السوري ١٠٠٠٠٠٠٠٠.

| التاريخ | سعر الصرف |
|------------|-----------|
| ٢٠٠٣/٨/١٥ | ٠,١٨٥ |
| ٢٠٠٣/١٢/٣١ | ٠,١٩٠ |
| ٢٠٠٤/٢/١٤ | ٠,١٧٥ |

المطلوب: إثبات العمليات أعلاه في دفاتر الشركة الأردنية بافتراض ان عملة التقرير دينار للشركة الأردنية هي الدينار الأردني.

هل مثال رقم (١٠-٣)

دفاتر الشركة الأردنية (الشركة البائعة)

| بيع البضاعة (٢٠٠٣/٨/١٥) | | |
|--|--------|--------|
| من حساب/ ذمم مدينة عملة أجنبية/ ريال سعودي | | ١٨٥٠٠٠ |
| الى حساب/ المبيعات | ١٨٥٠٠٠ | |
| ١٠٠٠٠٠٠٠ ريال × ٠,١٨٥ | | |

| تعديل أثر التغير في سعر الصرف (٢٠٠٣/١٢/٣١) | | |
|--|------|------|
| من حساب/ ذمم مدينة عملة أجنبية/ ريال سعودي | | ٥٠٠٠ |
| الى حساب/ أرباح عملة أجنبية | ٥٠٠٠ | |
| ١٠٠٠٠٠٠٠ ريال × (٠,١٩٠ - ٠,١٨٥) | | |

وبناء على القيد أعلاه يظهر بقائمة الدخل للعام ٢٠٠٣ أرباح عملة أجنبية تبلغ ٥٠٠٠ دينار، كما يظهر حساب ذمم مدينة عملة أجنبية/ ريال سعودي نسي ميزانية ٢٠٠٤/١٢/٣١ مبلغ ١٩٠٠٠٠٠ دينار ليعكس مقدار أصول الشركة نسي هذا التاريخ متوية بسعر الصرف المتاري بتاريخ إعداد الميزانية.

| تعديل أثر التغير في سعر الصرف (٢٠٠٤/٢/١٤) | | |
|---|-------|-------|
| من حساب/ حسابات عملة أجنبية | | ١٥٠٠٠ |
| الى حساب/ ذمم مدينة عملة أجنبية/ ريال سعودي | ١٥٠٠٠ | |
| ١٠٠٠٠٠٠٠ ريال × (٠,١٧٥ - ٠,١٩٠) | | |

يلاحظ انه تم تعديل قيمة الذمم المدينة عملات أجنبية بمقدار التغير في سعر الصرف بين ٢٠٠٣/١٢/٣١ و ٢٠٠٤/٢/١٤ وقد نتج عن العملية خسائر عملات أجنبية نظراً لانخفاض سعر صرف الريال مقابل الدينار وبالتالي انخفاض الديون المستحقة للشركة في هذا التاريخ، وبناء عليه ينخفض رصيد الذمم المدينة عملات أجنبية ليصبح ١٧٥٠٠٠ دينار.

| استلام القيمة المطلوبة بالريال (٢٠٠٤/٢/١٤) | | |
|--|---|--|
| ١٧٥٠٠٠ | من حـ/ نقدية عملات أجنبية/ ريال سعودي | |
| ١٧٥٠٠٠ | الى حـ/ ذمم مدينة عملات أجنبية/ ريال سعودي (٠,٨٠٠ × ١٠٠٠٠٠٠) | |

| تحويل المبلغ (مليون ريال سعودي) الى الدينار الأردني (٢٠٠٤/٢/١٤) | | |
|---|--|--|
| ١٧٥٠٠٠ | من حـ/ النقدية | |
| ١٧٥٠٠٠ | الى حـ/ نقدية عملات أجنبية/ ريال سعودي | |

وقد افترضنا في الحالة أعلاه قيام الشركة الأردنية بتصرف المبلغ المستلم من الريال السعودي الى الدينار الأردني في نفس تاريخ الاستلام، وبالتالي لم يترتب على عملية التحويل أية أرباح او خسائر. الا ان ما يحدث أحياناً في الحياة العملية هو إبقاء المبلغ المستلم بالعملة الأجنبية لفترة معينة لتوقع تحسن سعر الصرف مستقبلاً، وفي هذه الحالة ينتج عن عملية تأخير التحويل أرباح او خسائر في حالة تغير سعر الصرف بين تساريخ استلام المبلغ وتاريخ تحويله الى العملة المطلوبة.

فنفلي افترض ان الشركة الأردنية في الحالة السابقة قد أغرت عملية تحويل المبلغ المستلم (مليون ريال) حتى تاريخ ٢٠٠٤/٥/٢٠ وقامت في هذا التساريخ ببيع المبلغ بسعر صرف ٠,١٨٢. شئذئذ يصبح القيد الأخير في الحالة أعلاه على النحو التالي:

| تحويل المبلغ (مليون ريال سعودي) الى الدينار الأردني (٢٠٠٤/٥/٢٠) | | |
|---|--|--|
| ١٨٢٠٠٠ | من حـ/ النقدية | |
| ١٧٥٠٠٠ | الى حـ/ نقدية عملات أجنبية/ ريال سعودي | |
| ٧٠٠٠ | حـ/ أرباح عملات أجنبية | |

التحوط ضد خطر تغير أسعار الصرف Hedging Foreign Exchange Risk

ان تغير أسعار صرف العملات الأجنبية قد يكلف المنشأة خسائر كبيرة في بعض الأحيان، فوجود التزام على شركة أردنية بقيمة مليون دولار سيكبد هذه الشركة خسائر قد تكون عالية في حالة الارتفاع الكبير في سعر صرف الدولار مقابل الدينار الأردني في تاريخ استحقاق موعد سداد الدين. وبالمثل فان وجود دين لشركة أردنية بقيمة مليون يورو سيكبد الشركة خسائر قد تكون أيضا مرتفعة في حالة انخفاض سعر صرف اليورو مقابل الدينار الأردني بتاريخ استحقاق استلام قيمة الدين.

وعليه تلجأ الشركات الى بعض الطرق التي قد تخفف من آثار مخاطر تغير أسعار الصرف وبالتالي التخفيف من الخسائر المحتملة الناجمة عن ذلك. ومن هذه الطرق إدارة الموجودات والالتزامات المعبر عنها بعملة أجنبية، ففي حالة وجود دين لشركة على مؤسسة أجنبية وفي حالة كون الدين واجب السداد بالدولار على سبيل المثال، فان حاجة الشركة الى قرض قد يتم ترتيبه ليكون بالدولار وبحيث تكون قيمة القرض وموعد سداده يتفق الى حد ما مع قيمة وموعد استلام الدين المستحق للشركة. ففي حالة انخفاض سعر صرف الدولار والذي ينتج عنه خسارة للشركة في هذه الحالة نتيجة انخفاض قيمة الذمم المدينة الأجنبية سيتم تعويضه عن طريق انخفاض قيمة القرض وبالتالي ينتج ربح من العملية يعادل او يقارب الخسارة السابقة.

التحوط لالتزامات أو أصول معبر عنها بعملة أجنبية عن طريق عقود عملات أجنبية أجل

Hedging of an exposed Asset or Liability Position by Forward Contract of Foreign Currency

اما الطريقة الثانية للتحوط ضد خسائر تقلب أسعار الصرف والأكثر استعمالاً فتقوم على قيام الشركة التي لديها أصول معبر عنها بعملة أجنبية (ذمم مدينة) أو التزامات (ذمم دائنة)، بالدخول في عقد مستقبلي مع احد شركات الصرافة أو البنوك لشراء أو بيع

العملة الأجنبية، وعلى أن يتم تنفيذ الصفقة الفعلي بتاريخ استحقاق الدين المستحق للشركة أو الالتزام المستحق على الشركة.

العقود الآجلة لشراء عملات أجنبية

(Forward Contract to purchase Foreign Currency)

تمثل هذه الحالة وجود التزامات على المنشأة متعاقد عليه بعملة أجنبية واجبة التسديد في تاريخ مستقبلي، مما يتطلب من المنشأة القيام بالتعاقد على شراء المبلغ المطلوب بسعر صرف محدد ومتفق عليه الآن يسمى سعر الصرف المستقبلي، وعلى أن يستم استلام مبلغ العملة الأجنبية وتسليم المتفق عليه بالعملة المطلوبة في تاريخ لاحق. ينشأ نتيجة هذه العملية التزام على المنشأة بقيمة المبلغ المتعاقد عليه وبسعر الصرف المتفق عليه، وينفس الوقت يترتب لصالح الشركة التزام على البنك أو شركة الصرافة المتعاقد معها بقيمة العملة الأجنبية المتفق على شرائها.

وتتمثل المعالجة المحاسبية لعمليات التحوط من هذا النوع على تسجيل عملية التحوط في الدفاتر المحاسبية وذلك بفتح حسابين للوسيط المتعاقد معه للشراء المستقبلي للمعاملات الأجنبية أحدهما يجعل فيه الوسيط مديناً والأخر دائناً، بحيث يكون الوسيط مديناً بقيمتة مبلغ العملة الأجنبية الذي التزم به تجاه المؤسسة، في حين يجعل دائناً بقيمتة المبلغ الذي التزمت به المؤسسة لصالح الوسيط. ويجعل الوسيط مديناً بمبلغ العملة الأجنبية بعد تحويله إلى عملة التقرير للمؤسسة على أساس سعر الصرف الجاري، ويتم تعديل رصيد هذا الحساب في الفترات اللاحقة تبعاً للتغير في أسعار الصرف الجارية لاحقاً. أما الطرف الدائن للوسيط فيحسب على أساس سعر الصرف المتعاقد عليه بسين المؤسسة والوسيط ويبقى هذا الحساب دون تعديل لغاية تاريخ تنفيذ العقد حيث يستم إقفاله عند إجراء التنفيذ. وفي المادة يكون هناك اختلاف بين سعر الصرف المستقدم للطرف المدين للوسيط وسعر الصرف المستقدم الدائن للوسيط وكنت توكيع عقد الشراء الأجل مع الوسيط (سعر الصرف الجاري وسعر الصرف المستقبلي المتعاقد عليه) مما ينشأ عنه فرق بين المبلغين حيث يفتح بالفرق حساب يسمى ثلاثة أو خصم عقود معاملات

أجنبية أجله Premium or Discount on Forward Contract. ويتم إطفاء قيمة علاوة أو خصم عقود عملات أجنبية أجله على مدة العقد حيث يعتبر مبلغ الإطفاء مصروف أو إيراد، ففي حالة كون سعر الصرف المستقبلي المتعاقد عليه لشراء عملة أجنبية أكبر من سعر الصرف الجاري يفتح حساب يسمى علاوة عقود شراء عملات أجنبية أجله يجعل مديناً بالفرق ويكون مبلغ الإطفاء مصروفاً، أما في حالة كون سعر الصرف المستقبلي المتعاقد عليه لشراء عملة أجنبية أقل من سعر الصرف الجاري يفتح بالفرق حساب يسمى خصم عقود عملات أجنبية أجله يجعل دائناً بالفرق ويكون مبلغ الإطفاء إيراداً.

وأنوضح هذه الحالة نورد المثال التالي:

مثال رقم (١٠-٤)

في ٢٠٠٤/١٢/١ اشترت شركة الانتماء التجارية وهي شركة أردنية بضاعة من تساجر أمريكي بسعر مليون دولار أمريكي، وتم الاتفاق على تسديد قيمة الصفقة بالدولار غسي ٢٠٠٥/٣/٣١. ومن أجل تجنب مخاطر التغير في سعر صرف الدولار، قامت شركة الانتماء بتوقيع اتفاقية مع احد البنوك لشراء المبلغ المطلوب (مليون دولار) تسليماً ٢٠٠٥/٣/٣١ وبسعر صرف مستقبلي يبلغ ٠,٧٢٥ دينار لكل دولار. بلغ سعر صرف الدولار مقابل الدينار على النحو التالي:

| | | | |
|-----------|------------|-----------|------------------|
| ٢٠٠٥/٣/٣١ | ٢٠٠٤/١٢/٣١ | ٢٠٠٤/١٢/١ | |
| ٠,٧٠٦ | ٠,٧١٨ | ٠,٧٠٥ | سعر الصرف الجاري |

الملاحظة: إثبات العمليات أعلاه في دفاتر الشركة الأردنية بافتراض أن حملة التقييس للشركة الأردنية هي الدينار الأردني.

حل مثال رقم (١٠-٤)

دفاتر شركة الانتماء الأردنية (الشركة المشترية)

| شراء البضاعة (٢٠٠٤/١٢/١) | | |
|--------------------------|------------------------------------|--|
| ٧٠٥٠٠٠ | من حـ/ المشتريات | |
| ٧٠٥٠٠٠ | الى حـ/ ذمم دائنة عملات أجنبية/ \$ | |
| | ٠,٧٠٥ × \$ ١٠٠٠٠٠٠٠ | |

يلاحظ انه تم إثبات عملية شراء البضاعة بشكل مشابه للمعالجات السابقة بجعل حساب المشتريات مدين بقيمة البضاعة المشتراة وعلى أساس سعر الصرف السائد في تاريخ الشراء، كما جعل حساب ذمم دائنة عملات أجنبية دائناً بنفس القيمة.

| عقد التحوط (٢٠٠٤/١٢/١) | | |
|------------------------|---------------------------------------|--|
| ٧٠٥٠٠٠ | من حـ/ ذمم مدينة/ عقود تحوط | |
| ٢٠٠٠٠ | حـ/ علاوة عقود شراء عملات أجنبية أجله | |
| ٧٢٥٠٠٠ | الى حـ/ ذمم دائنة / عقود تحوط | |
| | ٠,٧٢٥ × \$ ١٠٠٠٠٠٠٠ | |

يلاحظ من القيد أعلاه أن عقد التحوط فقد انشأ للمنشأة التزام على البنك بقيمة ٧٠٥٠٠٠٠ دينار نظراً لأن القيمة الجارية بسعر الصرف الجاري للمبلغ المتعاقد عليه والبالغ مليون دولار يعادل حالياً ٧٠٥٠٠٠٠ دينار فقط. وبالمقابل نشأ لصالح البنك التزام على المنشأة بقيمة ٧٢٥٠٠٠٠ دينار نظراً لأن السعر المتفق عليه لتنفيذ الصفقة مع البنك بتاريخ استحقاق تنفيذ العقد هو ٠,٧٢٥ دينار لكل دولار. وبناء على ما سبق تم انشأ حسابين احدهما للذمم المدينة عقود تحوط والأخر ذمم دائنة عقود تحوط، وفتح بالسفرق بينهما حساب علاوة عقود شراء عملات أجنبية أجله.

| تعديل أثر التغير في سعر الصرف (٢٠٠٤/١٢/٣١) | | |
|--|------------------------------------|--|
| ٣٠٠٠ | من حـ/ خصائر عملات أجنبية | |
| ٣٠٠٠ | الى حـ/ ذمم دائنة عملات أجنبية/ \$ | |
| | (٠,٧٠٨ - ٠,٧٠٥) × \$ ١٠٠٠٠٠٠٠ | |

الفصل المباشر

العمليات التي تتم بالعملة الأجنبية

ويلاحظ من القيد أعلاه وجود خسائر عملات أجنبية نتيجة ارتفاع سعر صرف الدولار مقابل الدينار.

| تعديل أثر التغيير في سعر الصرف على عقود التحوط (٢٠٠٤/١٢/٣١) | | |
|---|------|------|
| من حـ/ ذمم مدينة/ عقود تحوط | | ٣٠٠٠ |
| إلى حـ/ أرباح عملات أجنبية | ٣٠٠٠ | |
| (٠,٧٠٨ - ٠,٧٠٥) × \$ ١٠٠٠٠٠٠ | | |

يلاحظ انه تم زيادة قيمة الذمم المدينة عقود تحوط نظراً لارتفاع سعر الصرف الجاري في ٢٠٠٤/١٢/٣١ مما رفع من قيمة مديونية البنك اتجاه المنشأة، وبالتالي تحقق للمنشأة أرباح عملات أجنبية. كما يلاحظ تساوي أرباح العملات الأجنبية الناتجة عن عقد التحوط مع خسائر العملات الأجنبية الناتجة عن عملية شراء البضاعة، مما يعني حماية المنشأة من أخطار تقلب سعر صرف الدولار مقابل الدينار.

| إطفاء جزء من علاوة عقود شراء عملات أجنبية أجله والخاص بالسنة الحالية (٢٠٠٤/١٢/٣١) | | |
|---|------|------|
| من حـ/ مصروف علاوة عقود شراء عملات أجنبية أجله | | ٥٠٠٠ |
| إلى حـ/ علاوة عقود شراء عملات أجنبية أجله | ٥٠٠٠ | |

يغطي عقد التحوط مدة ٤ شهور (٢٠٠٤/١٢/٣١ - ٢٠٠٥/٣/٣١)، وفي ٢٠٠٤/١٢/٣١ يكون قد انتهى شهر واحد من مدة العقد، مما يتطلب إطفاء ربع علاوة عقود شراء عملات أجنبية أجله. وعليه يكون مبلغ مصروف العقود الواجب إطفائه ٥٠٠٠ دينار (٤/١ × ٢٠٠٠٠).

ونتيجة قيد الإطفاء أعلاه يتبقى من رصيد علاوة عقود شراء عملات أجنبية أجله مبلغ ١٥٠٠٠ دينار يتم تدويرها للسنة القادمة ٢٠٠٥.

| تعديل أثر التغيير في سعر الصرف (٢٠٠٥/٣/٣١) | | |
|--|------|------|
| من حـ/ ذمم دائنة عملات أجنبية/ \$ | | ٢٠٠٠ |
| إلى حـ/ أرباح عملات أجنبية | ٢٠٠٠ | |
| (٠,٧٠٦ - ٠,٧٠٨) × \$ ١٠٠٠٠٠٠ | | |

يلاحظ من القيد أعلاه وجود أرباح عملات أجنبية نتيجة انخفاض سعر صرف الدولار مقابل الدينار.

| تعديل أثر التغيير في سعر الصرف على عقود التحوط (٢٠٠٥/٣/٣١) | | |
|--|------|------|
| من حـ/ خسائر عملات أجنبية | | ٢٠٠٠ |
| إلى حـ/ نفع مدينة/ عقود تحوط | ٢٠٠٠ | |
| $(٠,٧٠٦ - ٠,٧٠٨) \times \$ ١,٠٠٠,٠٠٠$ | | |

يلاحظ وجود خسائر عملات أجنبية من عقد التحوط نظراً لانخفاض سعر الصرف الجاري مقارنة مع سعر الصرف في نهاية العام ٢٠٠٤، كما يلاحظ تساوي خسائر العملات الأجنبية الناتجة عن عقد التحوط مع أرباح العملات الأجنبية الناتجة عن عملية شراء البضاعة.

| استلام العملة الأجنبية من البنك تنفيذاً لعقد التحوط (٢٠٠٥/٣/٣١) | | |
|---|--------|--------|
| من حـ/ نقدية عملات أجنبية / \$ | | ٧٠٦٠٠٠ |
| إلى حـ/ نفع مدينة/ عقود تحوط | ٧٠٦٠٠٠ | |

ويلاحظ أن القيمة المستلمة من البنك والتي تمثل مليون دولار تمسك بحساب المصرف المسائل بتاريخ الاستلام ٧٠٦٠٠٠ دينار، كما تم بموجب القيد أعلاه إقتال حساب نفع مدينة/ عقود تحوط نظراً لأن المبلغ المتعاقد عليه والبالغ مليون دولار تم تسليمه للشاشة.

| تدقيق قيمة عقود التحوط (٢٠٠٥/٣/٣١) | | |
|--|--------|--------|
| من حـ/ نفع دائنة / عقود تحوط | | ٧٢٥٠٠٠ |
| إلى حـ/ النقدية | ٧٢٥٠٠٠ | |
| $(٠,٧٢٥ \times \$ ١,٠٠٠,٠٠٠)$ (المبلغ المتفق عليه) | | |

يمثل القيد أعلاه تسديد المنشأة المبلغ المتفق عليه مع البنك لشراء عملة مليون دولار، ويستقيم المبلغ المستلم من البنك (مليون دولار) بتسديد الدين المتفق عليه للمنشأة لصالح الشركة الأم، وعند التسديد بقيت القيد التالي:

| | | |
|---|------------------------------------|--|
| دفع قيمة البضاعة للشركة الأمريكية (٢٠٠٥/٣/٣١) | | |
| ٧٠٦٠٠٠ | من حـ/ ذمم دائنة عملات أجنبية / \$ | |
| ٧٠٦٠٠٠ | الى حـ/ النقدية | |

أخيراً يتم إطفاء رصيد علاوة عقود شراء عملات أجنبية أجله بالتالي:

| | | |
|--|--|--|
| إطفاء رصيد علاوة عقود شراء عملات أجنبية أجله (٢٠٠٥/٣/٣١) | | |
| ١٥٠٠٠ | من حـ/ مصروف علاوة عقود شراء عملات أجنبية أجله | |
| ١٥٠٠٠ | الى حـ/ علاوة عقود شراء عملات أجنبية أجله | |

العقود الآجلة لبيع عملات أجنبية

(Forward Contract to Sell Foreign Currency)

في حالة بيع المنشأة بضاعة الى عميل أجنبي والاتفاق معه على استلام قيمتها بعملة أجنبية بتاريخ لاحق لتاريخ البيع، ينشأ لدى المنشأة البائعة مخاطر ناجمة عن احتمال انخفاض سعر صرف العملة الأجنبية المتعاقد على استلامها فسي المستقبل، ولتجنب مخاطر انخفاض أسعار صرف العملة الأجنبية المتوقع استلامها من العميل في المستقبل، تلجأ المنشآت أحياناً الى الدخول في عقود مع البنوك او الجهات التي تتعامل بشراء وبيع العملات الأجنبية لبيع المبلغ المتوقع استلامه البنك بسعر صرف مستقبلي يساهم الاتساق عليه عند توقيع العقد، وعلى ان يتم تنفيذ الصفقة مع البنك بتاريخ المبلغ من العميل.

وتتشابه المعاملة المحاسبية لعقود التمويه الآجلة لبيع عملات أجنبية مع عقود التمويه

الآجلة لشراء عملات أجنبية، مع وجود بعض الاختلافات والتي تتمثل بالاتي:

١. عند التعاقد مع البنك على بيعه المبلغ المتوقع استلامه مستقبلاً بسعر صرف مستقبلي يختلف عن سعر الصرف الجاري وقت توقيع العقد، فإن الفرق في القيمة بين المستعدين يمثل إما علاوة او خصم عقود بيع عملات أجنبية أجله، وبالعكس عقود شراء العملات الأجنبية أجله، فإن التعاقد مع البنك على بيعه المبلغ بسعر صرف مستقبلي يزيد عن سعر الصرف الجاري يمثل إيرادات للمنشأة يتم احتسابه ضمن عملة العقد، فسي حسبها يكسبان

هناك مصروف في حالة التعاقد مع البنك على بيعه المبلغ بسعر صرف مستقبل يظل عن سعر الصرف الجاري.

٢. بشكل مشابه لعقود شراء العملات الأجنبية يتم في حالة عقود بيع العملات الأجنبية فتح حسابين للبنك المتعاقد معه هما ذمم مدينة/ عقود تحوط وذمم دائنة / عقود تحوط، إلا أن الاختلاف في حالة عقود بيع العملات الأجنبية أن حساب ذمم مدينة / عقود تحوط يبقى رصيده ثابت خلال فترة العقد، في حين يتغير حساب ذمم دائنة / عقود تحوط مع التغير في سعر الصرف الجاري.

ولتوضيح المعالجة المحاسبية لعقود بيع العملات الأجنبية نورد المثال التالي:

مثال رقم (١٠-٥)

في ٢٠٠٥/٩/١ باعت شركة السلام التجارية وهي شركة أردنية بضاعة السي تاجر سعودي بقيمة مليون ريال سعودي، وتم الاتفاق على استلام قيمة الصفقة بالريال السعودي في ٢٠٠٦/٢/٢٨. ومن أجل تجنب مخاطر التغير في سعر صرف الريال، قامت شركة السلام بتوقيع اتفاقية مع أحد البنوك لبيع المبلغ المتوقع استلامه (مليون ريال سعودي) في ٢٠٠٦/٢/٢٨ وبسعر صرف مستقبل يبلغ ٠,١٨ دينار لكل ريال. بلغ سعر صرف الريال السعودي مقابل الدينار الأردني على النحو التالي:

| | | | |
|-----------|------------|----------|------------------|
| ٢٠٠٦/٢/٢٨ | ٢٠٠٥/١٢/٣١ | ٢٠٠٥/٩/١ | |
| ٠,١٦٠ | ٠,١٧٠ | ٠,١٦٨ | سعر الصرف الجاري |

المطلوب: إثبات لعمليتي أملاء في دفاتر الشركة الأردنية بافتراض أن عملة التقرير

للشركة الأردنية هي الدينار الأردني.

حل مثال رقم (١٠-٥)

دفاتر شركة السلام الأردنية (الشركة البائعة)

| | | |
|------------------------|--|--|
| بيع البضاعة (٢٠٠٥/٩/١) | | |
| ١٦٨٠٠٠ | من حساب ذمم مدينة عملات أجنبية/ ريال سعودي | |
| ١٦٨٠٠٠ | إلى حساب المبيعات | |
| | ١٠٠٠٠٠٠ ريال × ٠,١٦٨ | |

يلاحظ انه تم إثبات عملية بيع البضاعة بجعل حساب المبيعات دائن بقيمة البضاعة المباعة وعلى أساس سعر الصرف السائد في تاريخ الشراء. كما جعل حساب ذمم مدينة عملات أجنبية مديناً بنفس القيمة.

| عقد التحوط (٢٠٠٥/٩/١) | | |
|---------------------------------------|--------|--------|
| من حـ / ذمم مدينة / عقود تحوط | | ١٨٠٠٠٠ |
| الى حـ / ذمم دائنة / عقود تحوط | ١٦٨٠٠٠ | |
| حـ / علاوة عقود بيع عملات أجنبية أجله | ١٢٠٠٠ | |

يلاحظ ان عقد التحوط فقد انشأ التزام على المنشأة لصالح البنك بقيمة ١٦٨٠٠٠٠ دينار (ذمم دائنة / عقود تحوط) والذي يمثل القيمة المتعاقد مع البنك عليها بناء على سعر الصرف المستقبلي. وبالمقابل نشأ لصالح المنشأة التزام على البنك بقيمة ١٨٠٠٠٠٠ دينار (ذمم مدينة / عقود تحوط) والتي احتسبت بناء على سعر الصرف الجاري بتاريخ تنفيذ العقد والبالغ ١٨٠٠٠ دينار لكل ريال. وبناء على ما سبق تم انشأ حساب علاوة عقود بيع عملات أجنبية أجله بالفرق بين ذمم مدينة / عقود تحوط و ذمم دائنة / عقود تحوط ويمثل هذا الفرق إيراد بالنسبة للمنشأة سيتم إطفائه على فترة العقد. والسبب في احتسار مبلغ الفرق إيراد بالنسبة للمنشأة يعود الى الاتفاق على بيع المبلغ المتوقع استلامه مستقبلاً تم بسعر صرف يزيد عن سعر الصرف الجاري بتاريخ توقيع العقد.

| تعديل أثر التغير في سعر الصرف (٢٠٠٥/١٢/٣١) | | |
|---|------|------|
| من حـ / ذمم مدينة عملات أجنبية / ريال سعودي | | ٢٠٠٠ |
| الى حـ / أرباح عملات أجنبية | ٢٠٠٠ | |
| $(١٧٠ - ١٦٨) \times ١٠٠٠٠٠٠$ | | |

ويلاحظ من التقيد أعلاه وجود أرباح عملات أجنبية نتيجة ارتفاع سعر الصرف الريالي مقابل الدينار.

| تعديل أثر التغيير في سعر الصرف على عقود التحوط (٢٠٠٥/١٢/٣١) | | |
|---|-------------------------------|------|
| ٢٠٠٠ | من حـ/ خسائر عملات أجنبية | |
| | الى حـ/ زخم دائنة / عقود تحوط | ٢٠٠٠ |
| | (٠,١٦٨ - ٠,١٧٠) × ١٠٠٠٠٠٠ | |

يلاحظ انه تم زيادة قيمة الذمم الدائنة عقود تحوط نظراً لارتفاع سعر صرف الريال الجاري في ٢٠٠٥/١٢/٣١ مما رفع من قيمة دائنة البنك اتجاه المنشأة، وبالتالي تحقق على المنشأة خسائر عملات أجنبية. كما يلاحظ تساوي خسائر العملات الأجنبية الناتجة عن عقد التحوط مع أرباح العملات الأجنبية الناتجة عن عملية بيع البضاعة، مما يعني حماية المنشأة من أخطار تقلب سعر صرف الريال مقابل الدينار.

| إطفاء جزء من علاوة عقود بيع عملات أجنبية آجلة (٢٠٠٥/١٢/٣١) | | |
|--|--|------|
| ٨٠٠٠ | من حـ/ علاوة عقود بيع عملات أجنبية آجلة | |
| | الى حـ/ إيراد عقود بيع عملات أجنبية آجلة | ٨٠٠٠ |

يغطي عقد التحوط مدة ٦ شهور (٢٠٠٥/٩/١ - ٢٠٠٦/٢/٢٨)، وفي ٢٠٠٥/١٢/٣١ يكون قد انتهى من مدة العقد ٤ شهور، مما يتطلب إطفاء ثلثي علاوة عقود بيع عملات أجنبية آجلة. وعليه يكون مبلغ إيراد العقود الواجب إظهاره في قائمة الدخل للعام ٢٠٠٥ ٨٠٠٠ دينار (٣/٢ × ١٢٠٠٠). ونتيجة قيد الإطفاء أعلاه يتبقى من رصيد علاوة عقود بيع عملات أجنبية آجلة مبلغ ٤٠٠٠ دينار يتم تسويرها للمدة التالية ٢٠٠٦.

| تعديل أثر التغيير في سعر الصرف (٢٠٠٦/٢/٢٨) | | |
|--|--|-------|
| ١٠٠٠٠ | من حـ/ خسائر عملات أجنبية | |
| | الى حـ/ زخم مديونة عملات أجنبية / ريال سعودي | ١٠٠٠٠ |
| | (٠,١٧٠ - ٠,١٦٠) × ١٠٠٠٠٠٠ | |

يلاحظ من تنفيذ هذا ربح خسائر عملات أجنبية نتيجة انخفاض سعر صرف الريال السعودي مقابل الدينار الأمريكي.

الفصل الخامس

العمليات التي تتم بالعملة الأجنبية

تعديل أثر التخفيض في سعر الصرف على عقود التعرّف (٢٠٠٦/٢/٢٨)

| | | |
|----------------------------------|-------|-------|
| من حساب / ذمم دائنة / عقود تعرّف | | ١٠٠٠٠ |
| إلى حساب / أرباح عملات أجنبية | ١٠٠٠٠ | |
| $(٠,١٧٠ - ٠,١٦٠) \times ١٠٠٠٠٠٠$ | | |

يلاحظ وجود أرباح عملات أجنبية من عقد التعرّف نظراً لانخفاض سعر الصرف الجاري للريال السعودي مقابل الدينار الأردني مقارنة مع سعر الصرف في نهاية العام ٢٠٠٥، كما يلاحظ تساوي أرباح العملات الأجنبية الناتجة عن عقد التعرّف مع خسائر العملات الأجنبية الناتجة عن عملية شراء البضاعة.

استلام العملة الأجنبية من العميل تنفيذاً لعقد بيع البضاعة (٢٠٠٦/٢/٢٨)

| | | |
|--|--------|--------|
| من حساب / نقدية عملات أجنبية / ريال سعودي | | ١٦٠٠٠٠ |
| إلى حساب / ذمم مدينة عملات أجنبية / ريال سعودي | ١٦٠٠٠٠ | |

ويلاحظ أن القيمة المستلمة من العميل والتي تمثل مليون ريال سعودي تمسك حساب سعر الصرف المسكوك بتاريخ الاستلام ١٦٠٠٠٠ دينار.

تسليم مبلغ المليون ريال إلى البنك تنفيذاً لعقد التعرّف (٢٠٠٦/٢/٢٨)

| | | |
|--|--------|--------|
| من حساب / ذمم دائنة / عقود تعرّف | | ١٦٠٠٠٠ |
| إلى حساب / نقدية عملات أجنبية / ريال سعودي | ١٦٠٠٠٠ | |

تم بموجب القيد أحلام إقفال حساب ذمم دائنة / عقود تعرّف نظراً لتقيام المؤسسة بتسليم البنك المبلغ المستحق عليه والمبلغ مليون ريال.

استلام قيمة عقد التعرّف من البنك تنفيذاً لعقد الصرف (٢٠٠٦/٢/٢٨)

| | | |
|-----------------------------------|--------|--------|
| من حساب / نقدية | | ١٨٠٠٠٠ |
| إلى حساب / ذمم مدينة / عقود تعرّف | ١٨٠٠٠٠ | |

يمثل القيد أعلاه استلام المنشأة لمبلغ ١٨٠٠٠٠٠ دينار تنفيذاً للعقد المبرم مع البنك والذي تم بموجبه بيع مبلغ مليون ريال سعودي بسعر صرف ٠,١٨ دينار للريال الواحد. أخيراً يتم إطفاء باقي رصيد علاوة عقود بيع عملات أجنبية أجلة بالتالي:

| إطفاء رصيد علاوة عقود بيع عملات أجنبية أجلة (٢٠٠٦/٢/٢٨) | | |
|---|------|------|
| من حـ/ علاوة عقود بيع عملات أجنبية أجلة | | ٤٠٠٠ |
| إلى حـ/ إيراد علاوة عقود بيع عملات أجنبية أجلة | ٤٠٠٠ | |

أسئلة وتمارين الفصل

الأسئلة

- ١-١٠ ما المقصود بسعر صرف العملات الأجنبية؟
- ٢-١٠ ما هي الطرق المستخدمة للتعبير عن أسعار الصرف؟
- ٣-١٠ وضح الفرق بين سعر الصرف الفوري وسعر الصرف الجاري؟
- ٤-١٠ ما الفرق بين سعر الصرف المستقبلي وسعر الصرف الفوري؟
- ٥-١٠ ما الفرق بين العملة الوظيفية وعملة التقرير؟
- ٦-١٠ ما المقصود بالعملة الوظيفية، وما هي المعايير والأسس التي تستخدم لتحديد العملة الوظيفية؟
- ٧-١٠ في حالة بيع بضاعة بالأجل والاتفاق على استلام قيمتها بعملة أجنبية وانتهاء السنة المالية قبل تاريخ التسديد المحدد لقيمة البضاعة، ما اثر انخفاض سعر صرف العملة الأجنبية مقابل العملة المحلية على قائمة الدخل.
- ٨-١٠ ما المقصود بالتحوط ضد صناديق تقلب أسعار الصرف؟
- ٩-١٠ هل تكون أسعار الصرف المستخدمة في عقود التحوط ضد تقلب أسعار الصرف تكون أعلى أم أقل من أسعار الصرف الفورية، علل.
- ١٠-١٠ ما الفرق في المعالجة المحاسبية بين عقود التحوط ببيع عملة أجنبية آجلة وعقود التحوط لشراء عملة أجنبية آجلة؟

التعمير الطامس (شراء بضاعة بعملة أجنبية والحوط ضد خصائر تغير سعر الصرف)

في ٢٠٠٤/٧/١ اشترت شركة الانتصار وهي شركة أردنية بضاعة من شركة بريطانية بسعر مليون يورو وتم الاتفاق على دفع قيمة الصفقة باليورو في ٢٠٠٥/٥/١، علماً بأن الدينار هو عملة التقرير للشركة الأردنية. ومن أجل تجنب مخاطر التغير في سعر صرف اليورو، قامت شركة الانتصار بتوقيع اتفاقية مع احد البنوك لشراء المبلغ المطلوب لتسديد الشركة البريطانية (مليون يورو) وبسعر صرف مستقبلي يبلغ ٠,٨١٢ دينار لكل يورو على ان يتم تنفيذ الاتفاق مع البنك في ٢٠٠٦/٢/٢٨.

بلغ سعر صرف اليورو مقابل الدينار على النحو التالي:

| | | | |
|-----------|------------|-----------|------------------|
| ٢٠٠٦/٢/٢٨ | ٢٠٠٥/١٢/٣١ | ٢٠٠٥/١٢/١ | |
| ٠,٨١٥ | ٠,٨٢٠ | ٠,٨٠٠ | سعر الصرف الجاري |

المطلوب: تسجيل قيود اليومية اللازمة لما سبق في دفاتر الشركة الأردنية.

التعمير الطامس (اختيار من معاهدة)

ضع دائرة حول الإجابة الصحيحة لكل جملة من الجمل التالية:

- في ٢٠٠٣/٧/١ باعت شركة أردنية بضاعة الى شركة سعودية بسعر مليون ريال سعودي، وعلى ان يتم تسديد قيمة البضاعة بالريال في ٢٠٠٤/٤/١. وللتحوط من احتمالية تغير أسعار صرف الريال قامت الشركة الأردنية بالتعاقد مع احد البنوك لبيع المبلغ عند استلامه بسعر ٠,٢٠٠ دينار لكل ريال. كانت أسعار صرف الريال مقابلين الدينار على النحو التالي:

| | |
|-------|------------|
| ٠,١٨٠ | ٢٠٠٣/٧/١ |
| ٠,١٧٠ | ٢٠٠٣/١٢/٣١ |
| ٠,١٩ | ٢٠٠٤/٤/١ |

ان مقدار أرباح او خصائر العملية السابقة والواجب إظهارها في قائمة الدخل للشركة الأردنية للعام ٢٠٠٣ ستكون:

أ- ٢٠٠٠٠ دينار خسارة ب- ٢٠٠٠٠٠ دينار أرباح

د- ١٢٣٣٣٣ دينار أرباح

ج- ١٢٣٣٣٣ دينار خسارة

هـ- لا شيء مما ذكر صحيح

- اذا لم تقم الشركة الأردنية في الحالة السابقة بالتحوط لبيع المبلغ الي البنك فان أرباح او خسائر العملات الأجنبية الذي سيظهر في قائمة الدخل للشركة الأردنية للعام ٢٠٠٤ ستكون:

أ- ١٠٠٠٠٠ دينار أرباح ب- ١٠٠٠٠٠ دينار خسائر

ج- ٢٠٠٠٠٠ دينار ربح د- ٢٠٠٠٠٠ دينار خسائر

هـ- لا شيء مما ذكر صحيح

- في ١/١١/١٩٩٨ اشترت شركة أمريكية بضاعة من شركة فرنسية بسعر ١٠٠٠٠٠٠ فرنك فرنسي تسدد القيمة بالفرنك في ٣٠/١/١٩٩٩، وقد وقعت الشركة الأمريكية في ١/١١/١٩٩٨ عقد مع احد سماسرة العملات الأجنبية لشراء المبلغ المطلوب ليستم استلامه بعد ٩٠ يوم، فيما يلي أسعار صرف الفرنك مقابل الدولار الأمريكي:

| التاريخ | سعر الصرف الفوري | سعر الصرف الآجل |
|------------|-------------------|--------------------------------|
| ١/١١/١٩٩٨ | \$ ٠,١٢ لكل فرنك | \$ ٠,١٢٦ لكل فرنك تسليم ٩٠ يوم |
| ٣١/١٢/١٩٩٨ | \$ ٠,١٢٤ لكل فرنك | \$ ٠,١٢٩ لكل فرنك تسليم ٣٠ يوم |
| ٣٠/١/١٩٩٩ | \$ ٠,١٢٧ لكل فرنك | |

ان قيد اليومية الذي سيثبت في ١/١١/٩٨ والخاص بحسب شراء العملات الأجنبية سينتضمن جعل:

أ- حساب ندم مدينة سماسرة مدينياً بقيمة ١٠٠٠٠٠٠ فرنك

ب- حساب ندم مدينة سماسرة مدينياً بقيمة ١٢٦٠٠ دولار

ج- حساب علاوة شراء عملات أجنبية دائئياً بقيمة ٦٠٠ دولار

د- حساب ندم دائئياً سماسرة دائئياً بقيمة ١٢٦٠٠ دولار

هـ- إجابة أخرى، حددوها

- ان قيد اليومية الذي سيثبت في ٩٩/١/٣٠ سيتضمن جعل:
- أ- حساب ذمم دائنة سماسرة مدينياً بقيمة ١٢٦٠٠ دولار
- ب- حساب النقدية دائناً بقيمة ١٢٦٠٠ دولار
- ج- حساب علاوة شراء عملات أجنبية دائناً بقيمة ٦٠٠ دولار
- د- حساب ذمم مدينة سماسرة دائناً بقيمة ١٢٦٠٠ دولار
- هـ- إجابة أخرى، حددها

- في ١٩٩٩/٩/١ باعت شركة أردنية بضاعة الى تاجر سعودي بسعر ملبسون ريال على أن يتم استلام القيمة بالريال السعودي في ٢٠٠٠/٣/١. كان سعر صرف الريال في ١٩٩٩/٩/١ مبلغ ٠,١٨ وأصبح في ١٩٩٩/١٢/٣١ مبلغ ٠,٢٠ وأصبح في ٢٠٠٠/٣/١ مبلغ ٠,١٨٥. أن مقدار أرباح او خسائر العمليات الأجنبية الخاص بالعملية السابقة للعام ٢٠٠٠ سيكون:

- أ- ٢٠٠٠٠ دينار ربح ب- ١٥٠٠٠ دينار خسارة
- ج- ٥٠٠٠ دينار ربح د- ٥٠٠٠ دينار خسارة
- هـ- إجابة أخرى، حددها

- اذا تم في الحالة السابقة التعاقد على بيع المبلغ الى احد سماسرة العملات الأجنبية بسعر ٠,١٩٢ فإن مقدار الأرباح او الخسارة الكلية الناتجة عن العملية للعام ١٩٩٩ ستكون:

- أ- ٨٠٠٠ دينار ربح ب- ١٢٠٠٠ دينار ربح
- ج- ٨٠٠٠ خسارة د- ٢٠٠٠٠ ربح
- هـ- إجابة أخرى، حددها

- في ١٩٩٢/١١/١٥ طلقت شركة أميكية بضاعة من شركة ألمانية قيمتها ٢٠٠٠٠٠ دولار أمريكي. تم شحن البضاعة وإصدار فاتورة الشراء لثمن ١٩٩٣/١٢/١٠ وتسم

العمليات التي تتم بالعملة الأجنبية

تسديد قيمة البضاعة بالمارك وبتاريخ ١٠/١/١٩٩٤. كانت أسعار مصرف المارك مقابل الدولار على النحو التالي:

| | |
|------------|-----------|
| ١٩٩٣/١١/١٥ | \$ ٠,٤٩٥٥ |
| ١٩٩٣/١٢/١٠ | ٠,٤٨٧٥ |
| ١٩٩٣/١٢/٣١ | ٠,٤٦٧٥ |
| ١٩٩٤/١/١٠ | ٠,٤٤٧٥ |

- ان مقدار أرباح العملات الأجنبية التي ستظهر في قائمة الدخل للشركة الأمريكية للعام ١٩٩٣ ستكون:

- أ- ٩٦٠٠ دولار
ب- ٨٠٠٠ دولار
ج- ٤٠٠٠ دولار
د- ١٦٠٠ دولار
هـ- لا شيء مما ذكر صحيح

- في ١٩٩٨/٩/١ اشترت الشركة الأردنية الحديثة بضاعة من ألمانيا بسعر ملبسون مارك على ان تسدد قيمة البضاعة بالمارك في ١٠/٣/١٩٩٩. وفي سنيل التعرّض وقعت الشركة الأردنية عقد مع احد البنوك لشراء المبلغ المطلوب بسعر مصرف ٠,٣٥ دينار للمارك. كانت أسعار مصرف المارك مقابل الدينار على النحو التالي:

| | |
|------------|------|
| ١٩٩٨/٩/١ | ٠,٣٢ |
| ١٩٩٨/١٢/٣١ | ٠,٣٤ |
| ١٩٩٩/٣/١ | ٠,٣٦ |

ان مقدار ما سيظهر في قائمة الدخل للشركة الأردنية للعام ١٩٩٨ والشخص بسالعملات الأجنبية فيما يتعلق بالعملة أخلأ، سيكون:

- أ- ٢٠٠٠٠ دينار أرباح
ب- ٣٠٠٠٠ دينار خسارة
ج- ٣٠٠٠٠ دينار خسارة
د- ٩٦٧ دينار ربح
هـ- لا شيء مما ذكر صحيح

الفصل الحادي عشر

ترجمة القوائم المالية المعدة بعملة أجنبية

Translation of Foreign Financial Statements

مقدمة

نتيجة التطورات الاقتصادية المتعاقبة في العقود الأخيرة والانفتاح الاقتصادي، ازداد حجم وانتشار الشركات العالمية التي زادت من عدد فروعها في مختلف دول العالم، كما انتشرت الشركات القابضة التي تسيطر على شركات تابعة تعمل في دول مختلفة من العالم. وبما ان عملية إعداد ومسك السجلات المحاسبية وإعداد القوائم المالية يتم باستخدام عملة واحدة فقط، فان وجود فروع أجنبية أو شركات تابعة أجنبية يتطلب قبل القيام بإعداد القوائم المالية الموحدة ضرورة توحيد العملات المستخدمة في إعداد القوائم المالية للفروع أو الشركات التابعة وبالتالي ترجمتها إلى عملة الشركة القابضة، فعلى سبيل المثال إذا كانت شركة أردنية تمسك حساباتها بالدينار الأردني، ولها شركة تابعة تقع في أمريكا وتمسك حساباتها بالدولار الأمريكي، فان عملية إعداد القوائم المالية الموحدة للشركة القابضة والشركة التابعة يتطلب قبل الشروع في إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة ان تكون القوائم المالية للشركتين معدة بعملة واحدة وهي بالعادة عملة الشركة القابضة في حالة الشركة القابضة والشركة التابعة، أو عملة المركز الرئيسي في حالة المركز الرئيسي والفروع الأجنبية.

ويجري في العادة الحصول على نسخة من القوائم المالية للفرع أو الشركة التابعة والمعدة بعملة أجنبية، ثم يقوم محاسب المركز الرئيسي أو الشركة القابضة بتحويل القيم المالية للبيانات المشاهدة في القوائم المالية إلى عملة التقرير للمركز الرئيسي أو الشركة القابضة وذلك باستخدام احد طريقتي الترجمة المتعارفت عليهما.

طرق الترجمة Translation Methods

هناك طريقتان تستخدمان في عملية ترجمة القوائم المالية المعدة بعملة أجنبية لعملية المركز الرئيسي أو الشركة القابضة، وهاتان الطريقتان هما:

١. طريقة الترجمة أو المعدل الجاري Translation or Current Rate Method

٢. طريقة إعادة القياس Remeasurement Method

وتعتمد طريقة الترجمة المختارة على طبيعة العملة الوظيفية للشركة التابعة وعملة التقرير للشركة التابعة المراد ترجمة قوائمها المالية.

وكما سبق وبيننا في الفصل السابق من الكتاب، فإن العملة الوظيفية هي العملة الأكثر استخداماً لدى الشركة في عمليات القبض والدفع النقدي وفي عملياتها التشغيلية، أما عملية التقرير فهي العملة المستخدمة من قبل المنشأة لمسك حساباتها وإعداد القوائم المالية لها. ورغم أن العملة الوظيفية هي نفسها في غالب الأحيان عملة التقرير، إلا أن هناك حالات استثنائية تكون فيها العملة الوظيفية للمنشأة تختلف عن عملة التقرير.

طريقة الترجمة أو المعدل الجاري Translation or Current Rate Method

تعتبر طريقة الترجمة من أكثر الطرق شيوعاً واستخداماً من قبل الشركات لترجمة القوائم المالية المعدة بعملة أجنبية إلى عملة الشركة القابضة أو المركز الرئيسي، حيث تستخدم هذه الطريقة في حالة كون عملة التقرير للشركة التابعة أو الفرع هي نفس عملة البلد الذي تعمل فيه الشركة التابعة أو الفرع. فعلى سبيل المثال إذا كان هناك شركة قابضة أردنية تمسك حساباتها بالدينار الأردني وكان لها شركة تابعة تعمل في أمريكا وتمسك حساباتها بالدولار الأمريكي فإن الطريقة المترجمة الواجب استخدامها هي طريقة المعدل الجاري. ومن الطبيعي في غالب الأحيان أن تقوم الشركات بتمسك حساباتها بعملة الدولة التي تعمل فيها والتي تكون في الغالب العملة الوظيفية أيضاً، لهذا فإن طريقة المعدل الجاري هي الأكثر شيوعاً.

تتميز طريقة الترجمة ببساطة إجراءاتها، وكما يظهر الجدول رقم (11-1) فإن بنود القوائم المالية تترجم حسب هذه الطريقة بالشكل التالي:

❖ بتاريخ تملك الشركة القابضة لأسهم الشركة التابعة يتم ترجمة جميع بنود ميزانية الشركة التابعة والمعدة بعد تاريخ التملك مباشرة باستخدام سعر الصرف السائد وقت التملك، أي ان اصول والتزامات وحقوق الملكية في ميزانية الشركة التابعة تترجم في هذا التاريخ بسعر صرف واحد هو سعر الصرف الجاري بتاريخ التملك، لذا لا ينشأ أية فروق او تسويات ترجمة في هذا التاريخ.

❖ خلال الفترات التالية للتملك، تترجم جميع الاصول والتزامات بسعر الصرف الجاري وقت إعداد الميزانية.

❖ تترجم بنود قائمة الدخل (الإيرادات والمصاريف وأية أرباح او خسائر أخرى) بسعر الصرف السائد بتاريخ حدوث الإيراد أو المصروف أو الربح أو الخسارة. إلا أنه ونظراً لصعوبة تتبع وترجمة بنود قائمة الدخل لتحديد سعر الصرف السائد وقت حدوث كل بند، يتم في الحياة العملية استخدام المتوسط المرجح لسعر الصرف السائد خلال الفترة التي تغطيها قائمة الدخل وذلك على افتراض ان بنود قائمة الدخل تتحقق بشكل منتظم خلال العام. وفي حالة وجود بند جوهري وذا قيمة عالية في قائمة الدخل وفي حالة كون هذا البند قد حدث بشكل غير منتظم خلال العام، مثل بيع أراضي وتحقيق أرباح او خسائر عالية من عملية البيع، فيوجب في هذه الحالة استخدام سعر الصرف السائد وقت حدوث العملية.

❖ تترجم توزيعات الأرباح حسب سعر الصرف السائد وقت الإعلان عن التوزيعات، ومن الأهمية بمكان ملاحظة ان عدم قيام الشركة بسدفع توزيعات الأرباح بنهاية السنة المالية يؤدي الى ظهور بند توزيعات أرباح مستحقة السدفع بجانب الالتزامات في الميزانية، مما يتطلب ترجمة هذا البند بسعر الصرف السائد وقت إعداد الميزانية. أما قيمة توزيعات الأرباح الظاهرة في قائمة الأرباح المحتجزة فيتم ترجمتها بسعر الصرف السائد بتاريخ التوزيعات.

❖ تترجم بنود حقوق الملكية والمتعلقة برأس المال ورأس المال الإضافي حسب سعر الصرف التاريخي، ويقصد بسعر الصرف التاريخي سعر الصرف السائد وقت شراء أسهم الشركة التابعة، وفي حالة زيادة الشركة التابعة رأس مالها بعد عملية تملك الشركة القابضة لأسهمها فإن عملية ترجمة رأس المال تتضمن ترجمة رأس المال قبل الزيادة بسعر الصرف السائد وقت شراء أسهم التابعة، في حين يتم ترجمة الزيادة في رأس المال بسعر الصرف السائد بتاريخ الزيادة.

❖ أما الأرباح المحتجزة فيترجم رهبيدها في بداية العام وفي السنة الأولى للملك حسب سعر الصرف السائد وقت شراء الشركة القابضة لأسهم الشركة التابعة، ويتم إضافة صافي الربح المترجم والظواهر بقائمة الدخل المترجمة، في حين تطرح توزيعات الأرباح المترجمة لنصل إلى رصيد الأرباح المحتجزة نهاية العام والذي ينقل للميزانية. أما في الفترات التالية لتملك الشركة القابضة لأسهم الشركة التابعة فيتم الحصول على رصيد الأرباح المحتجزة في بداية العام من رصيد الأرباح المحتجزة المترجم في نهاية العام السابق.

| المجدول رقم (١١-١) | |
|--|--|
| أسعار صرف المستعملة في طريقة الترجمة لترجمة القوائم المالية الأجنبية | |
| البنود | سعر الصرف المستعمل للترجمة |
| الأصول | الجاري |
| الالتزامات للغير | الجاري |
| الإيرادات | المتوسط المرجح لسعر الصرف السائد خلال الفترة |
| المصاريف | المتوسط المرجح لسعر الصرف السائد خلال الفترة |
| رأس المال | سعر الصرف التاريخي |
| رأس المال الإضافي | سعر الصرف التاريخي |
| توزيعات الأرباح | سعر الصرف الجاري وقت الإعلان عن التوزيعات |
| أرباح مستحقة | لا تترجم بل تؤخذ قيمتها من قائمة الأرباح المحتجزة المترجمة |

ونتيجة استخدام أكثر من سعر صرف لترجمة بنود القوائم المالية للشركة التابعة الأجنبية خلال الفترات التالية لتملك الشركة القابضة لأسهم الشركة التابعة، فإن ميزان المراجعة المترجم لا يتوازن نتيجة اختلاف مجموع أرصدة الحسابات المدينة والدائنة والتي تسم ترجمتها بأسعار صرف مختلفة، لذا يتم فتح حساب بالفرق بين مجموع جانبي ميزان المراجعة يطلق عليه تسويات الترجمة المترجم Translation Adjustment Cumulative، يكون رصيده مدين أو دائن وحسب الحالة. ويظهر حساب تسويات الترجمة المترجم ضمن حقوق الملكية مضافاً إليها في حالة كون رصيده دائن أو مطروحاً منها إذا كان رصيده مدين، أي لا يعتبر هذا الحساب إيراد أو مصروف. إلا أن حساب تسويات الترجمة المترجم يعترف به كإيراد أو مصروف وبالتالي يظهر في قائمة الدخل عند بيع الشركة القابضة لما تمتلكه من أسهم في الشركة التابعة. ولتوضح إجراءات ترجمة القوائم المالية الأجنبية باستخدام طريقة الترجمة نورد المثال التالي.

مثال رقم (١١-١)

في ٢٠٠٣/١/١ اشترت الشركة س وهي شركة أردنية ٨٠% من أسهم الشركة ص وهي شركة أمريكية بسعر ٢١٠,٠٠٠ دينار، وقد نتج عن ذلك علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين، وكانت القيمة الدفترية والقيمة العادلة لأصول والتزامات الشركة التابعة ص متساوية. تمتلك الشركة الأردنية حساباتها بالدينار الأردني في حين يتبصر الدولار الأمريكية العملة الوطنية وعملة التقرير للشركة الأمريكية. وقد ظهرت ميزانية الشركة التابعة ص بتاريخ التملك مباشرة على النحو التالي:

| ميزانية الشركة من كما هي في ٢٠٠٣/١/١ (معدة بالدولار الأمريكي) | |
|---|--------------------------------|
| القيمة بالدولار \$ | الجند |
| ٣٥٠٠٠ | النقدية |
| ١٢٥٠٠٠ | ذمم مدينة |
| ١٧٠٠٠٠ | بضاعة |
| | آلات ٨٠٠٠٠ |
| ٦٠٠٠٠ | بطرح مجمع امتلاك آلات (٢٠٠٠٠) |
| ٣٩٠٠٠٠ | مجموع الأصول |
| | <u>الالتزامات للغير</u> |
| ٩٠٠٠٠ | ذمم دائنة |
| | <u>حقوق الملكية</u> |
| ٢٠٠٠٠٠ | رأس المال |
| ٦٠٠٠٠ | رأس المال الإضافي |
| ٤٠٠٠٠ | أرباح مستحقة |
| ٣٩٠٠٠٠ | مجموع الالتزامات وحقوق الملكية |

في ٢٠٠٣/١٢/٣١ ظهر ميزان المراجعة للشركة من والمعد بالدولار الأمريكي على النحو التالي:

| ميزان المراجعة للشركة من كما هي في ٢٠٠٣/١٢/٣١ (المبالح بالدولار الأمريكي) | | البيان |
|---|----------------|----------------------|
| أرصدة دائنة \$ | أرصدة مدينة \$ | |
| | ١٠٠٠٠ | النقدية |
| | ٨٠٠٠٠ | ذمم مدينة |
| | ٢٥٠٠٠٠ | بضاعة |
| | ٨٠٠٠٠ | آلات |
| | ٥٠٠٠٠ | توزيعات أرباح مستحقة |
| ٣٠٠٠٠٠ | | مجموع امتلاك آلات |

| | | |
|---------|---------|----------------------------|
| ٣٥٠٠٠ | | ذمم دائنة |
| ٢٠٠٠٠٠ | | رأس المال |
| ٦٠٠٠٠ | | رأس المال الإضافي |
| ٤٠٠٠٠ | | أرباح محتجزة ١/١ |
| ٦٥٠٠٠٠ | | المبيعات |
| | ٤٥٠٠٠٠ | تكلفة المبيعات |
| | ٣٠٠٠٠٠ | مصرفون إيجار |
| | ٤٠٠٠٠ | مصرفون رواتب |
| | ١٠٠٠٠ | مصرفون امتلاك آلات |
| | ١٥٠٠٠ | مصاريف إدارية وعمومية أخرى |
| ١٠١٥٠٠٠ | ١٠١٥٠٠٠ | المجموع |

كان سعر صرف الدولار مقابل الدينار خلال العام ٢٠٠٣ على النحو التالي:

| التاريخ | سعر الصرف |
|---|-----------|
| ٢٠٠٣/١/١ | ٠,٧٠٠ |
| ٢٠٠٤/١٢/٣١ | ٠,٧٢٥ |
| المتوسط المرجح لسعر الصرف خلال العام ٢٠٠٣ | ٠,٧١٠ |
| سعر الصرف وقت الإعلان عن توزيعات الأرباح | ٠,٧١٥ |

المطلوب:

١. ترجمة ميزانية الشركة ص في ٢٠٠٣/١/١ من الدولار الأمريكي إلى الدينار الأردني باستخدام طريقة الترجمة.
٢. ترجمة ميزان المراجعة للشركة ص في ٢٠٠٣/١٢/٣١ من الدولار الأمريكي إلى الدينار الأردني باستخدام طريقة الترجمة.
٣. إعداد التوائم المالية للشركة للعام ٢٠٠٣ وذلك بالاعتماد على ميزان المراجعة المترجم في المطلوب ٢.

على مثال رقم (١١-١)

| ميزانية الشركة من كما هي في ٢٠٠٣/١/١ بالدولار الأمريكي و مترجمة الى الدينار (طريقة الترجمة) | | | |
|--|-----------|---------|--------------------------------|
| دينار | مصر الصرف | \$ | البند |
| ٢٤٥٠٠ | ٠,٧٠٠ | ٣٥٠٠٠ | النقدية |
| ٨٧٥٠٠ | ٠,٧٠٠ | ١٢٥٠٠٠ | نعم مدينة |
| ١١٩٠٠٠ | ٠,٧٠٠ | ١٧٠٠٠٠ | بضاعة |
| ٥٦٠٠٠ | ٠,٧٠٠ | ٨٠٠٠٠ | آلات |
| (١٤٠٠٠) | ٠,٧٠٠ | (٢٠٠٠٠) | يطرح مجمع اهتلاك آلات |
| ٤٢٠٠٠ | | ٦٠٠٠٠ | صافي القيمة الدفترية للآلات |
| ٢٧٣٠٠٠ | | ٣٩٠٠٠٠ | مجموع الأصول |
| | | | <u>الالتزامات للغير</u> |
| ٦٣٠٠٠ | ٠,٧٠٠ | ٩٠٠٠٠ | نعم دائنة |
| | | | <u>حقوق الملكية</u> |
| ١٤٠٠٠٠ | ٠,٧٠٠ | ٢٠٠٠٠٠ | رأس المال |
| ٤٢٠٠٠ | ٠,٧٠٠ | ٦٠٠٠٠ | رأس المال الإضافي |
| ٢٨٠٠٠ | ٠,٧٠٠ | ٤٠٠٠٠ | أرباح مستحقة |
| ٢٧٣٠٠٠ | | ٣٩٠٠٠٠ | مجموع الالتزامات وحقوق الملكية |

| ميزان المراجعة للشركة من كما في ٢٠٠٣/١٢/٣١ بالدولار الأمريكي ومترجمة الى الدينار (طريقة الترجمة) | | | | | |
|--|------------|------------|-----------|------------|------------|
| البيان | مدين دولار | دائن دولار | سعر الصرف | مدين دينار | دائن دينار |
| التقديمية | ١٠٠٠٠ | | ٠,٧٢٥ | ٧٢٥٠ | |
| نعم مدينة | ٨٠٠٠٠ | | ٠,٧٢٥ | ٥٨٠٠٠ | |
| بضاعة | ٢٥٠٠٠٠ | | ٠,٧٢٥ | ١٨١٢٥٠ | |
| آلات | ٨٠٠٠٠ | | ٠,٧٢٥ | ٥٨٠٠٠ | |
| توزيعات ارباح مدفوعة | ٥٠٠٠٠ | | ٠,٧١٥ | ٣٥٧٥٠ | |
| مجمع املاك آلات | | ٣٠٠٠٠ | ٠,٧٢٥ | | ٢١٧٥٠ |
| نعم دائنة | | ٣٥٠٠٠ | ٠,٧٢٥ | | ٢٥٣٧٥ |
| رأس المال | | ٢٠٠٠٠٠ | ٠,٧٠٠ | | ١٤٠٠٠٠ |
| رأس المال الإضافي | | ٦٠٠٠٠ | ٠,٧٠٠ | | ٤٢٠٠٠ |
| أرباح مستحقة ١/١ | | ٤٠٠٠٠ | ٠,٧٠٠ | | ٢٨٠٠٠ |
| المبيعات | | ٦٥٠٠٠٠ | ٠,٧١٠ | | ٤٦١٥٠٠ |
| تكلفة المبيعات | ٤٥٠٠٠٠ | | ٠,٧١٠ | ٣١٤٥٠٠ | |
| مصرفوت ايجار | ٣٠٠٠٠ | | ٠,٧١٠ | ٢١٢٠٠ | |
| مصرفوت رواتب | ٤٠٠٠٠ | | ٠,٧١٠ | ٢٨٤٠٠ | |
| مصرفوت املاك آلات | ١٠٠٠٠ | | ٠,٧١٠ | ٧١٠٠ | |
| مصاريف إدارية | ١٤٠٠٠ | | ٠,٧١٠ | ١٠٢٤٠ | |
| و عمومية أخرى | | | | | ١٠٥٧٥ |
| تسويات الترجمة المتراكم | | | | | ١٠٥٧٥ |
| المجموع | ١٠٦٤٠٠٠ | ١٠٦٤٠٠٠ | | ٧٢٧٢٠٠٠ | ٧٢٧٢٠٠٠ |

قائمة دخل الشركة من عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٣/١٢/٣١ بالدولار الأمريكي
ومترجمة الى الدينار (طريقة الترجمة)

| دينار | سعر الصرف | دولار | البند |
|--------|-----------|--------|-----------------------------------|
| ٤٦١٥٠٠ | ٠,٧١٠ | ٦٥٠٠٠٠ | المبيعات |
| ٣١٩٥٠٠ | ٠,٧١٠ | ٤٥٠٠٠٠ | يطرح تكلفة المبيعات |
| ١٤٢٠٠٠ | | ٢٠٠٠٠٠ | مجموع الربح |
| | | | <u>يطرح مصاريف إدارية وعمومية</u> |
| ٢١٣٠٠ | ٠,٧١٠ | ٣٠٠٠٠ | مصروف إيجار |
| ٢٨٤٠٠ | ٠,٧١٠ | ٤٠٠٠٠ | مصروف رواتب |
| ٧١٠٠ | ٠,٧١٠ | ١٠٠٠٠ | مصروف اهتلاك آلات |
| ١٠٦٥٠ | ٠,٧١٠ | ١٥٠٠٠ | مصاريف إدارية وعمومية أخرى |
| ٧٤٥٠٠ | | ١٠٥٠٠٠ | صافي الربح التشغيلي |

قائمة الأرباح المستحقة للشركة من في ٢٠٠٣/١٢/٣١ بالدولار الأمريكي ومترجمة
الى الدينار (طريقة الترجمة)

| دينار | سعر الصرف | دولار | البند |
|---------|-----------|---------|--------------------|
| ٢٨٠٠٠ | ٠,٧٠٠ | ٤٠٠٠٠ | أرباح مستحقة ١/١ |
| ٧٤٥٠٠ | | ١٠٥٠٠٠ | أرباح العام |
| (٣٥٧٥٠) | ٠,٧١٥ | (٥٠٠٠٠) | - توزيعات أرباح |
| ٣٦٨٠٠ | | ٩٥٠٠٠ | أرباح مستحقة ١٢/٣١ |

| ميزانية الشركة من كما هي في ٢٠٠٣/١٢/٣١ بالدولار الأمريكي ومترجمة الى الدينار (طريقة الترجمة) | | | |
|--|-----------|---------|--------------------------------|
| دينار | سعر الصرف | دولار | البند |
| ٧٢٥٠ | ٠,٧٢٥ | ١٠٠٠٠ | النقدية |
| ٥٨٠٠٠ | ٠,٧٢٥ | ٨٠٠٠٠ | ذمم مدينة |
| ١٨١٢٥٠ | ٠,٧٢٥ | ٢٥٠٠٠٠ | بضاعة |
| ٥٨٠٠٠ | ٠,٧٢٥ | ٨٠٠٠٠ | آلات |
| (٢١٧٥٠) | ٠,٧٢٥ | (٣٠٠٠٠) | يطرح مجمع اهتلاك آلات |
| ٣٦٢٥٠ | | ٥٠٠٠٠ | صافي القيمة الدفترية للآلات |
| ٢٨٢٧٥٠ | | ٣٩٠٠٠٠ | مجموع الأصول |
| | | | <u>الإلتزامات الغير</u> |
| ٢٥٣٧٥ | ٠,٧٢٥ | ٣٥٠٠٠ | ذمم دائنة |
| | | | <u>حقوق الملكية</u> |
| ١٤٠٠٠٠ | ٠,٧٠٠ | ٢٠٠٠٠٠ | رأس المال |
| ٤٢٠٠٠ | ٠,٧٠٠ | ٦٠٠٠٠ | رأس المال الإضافي |
| ٦٦٨٠٠ | | ٩٥٠٠٠ | أرباح محتجزة |
| ٨٥٧٥ | | | تسويات الترجمة المتراكم |
| ٢٨٢٧٥٠ | | ٣٩٠٠٠٠ | مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية |

ملاحظة: يمكن استخراج قيمة تسويات الترجمة المتراكم أما كمتعم حسابي لسبي ميزان المراجعة وكما تم استخراجها أعلاه، أو عن طريق إيجاد جدول يبين التغيير في محتوى الملكية خلال العام محسوبا أولا حسب أسعار الصرف المستتمة في طريقة المعدل الجاري لكل بند يظهر في التغيير ثم حسب أسعار الصرف الجاري، ويمثل

الفرق بين القيمتين مقدار تسويات الترجمة المتراكم، وكما يظهر في الجدول رقم

٢-١١.

| جدول رقم (٢-١١) | | | |
|-------------------------------------|-----------|---------|--|
| احتساب قيمة تسويات الترجمة المتراكم | | | |
| دينار | سعر الصرف | دولار | البيد |
| ٢١٠٠٠٠ | ٠,٧٠٠ | ٣٠٠٠٠٠ | حقوق الملكية في بداية العام (٤٠٠٠٠٠+٦٠٠٠٠٠+٢٠٠٠٠٠) |
| ٧٤٥٥٠ | | ١٠٥٠٠٠ | + أرباح العام |
| (٣٥٧٥٠) | ٠,٧١٥ | (٥٠٠٠٠) | - توزيعات أرباح |
| ٢٤٨٨٠٠ | | ٣٥٥٠٠٠ | حقوق الملكية في نهاية العام |
| ٢٥٧٣٧٥ | ٠,٧٢٥ | ٣٥٥٠٠٠ | حقوق الملكية في نهاية العام مترجمة حسب سعر الصرف الجاري |
| ٨٥٧٥ | | ٠٠٠ | الفرق (تسويات الترجمة المتراكم) |

طريقة إعادة القياس Remeasurement Method

تستخدم طريقة إعادة القياس في حال كون عملة التقرير للشركة التابعة الأجنبية هي عملة الدولة التي تعمل بها الشركة التابعة، وأن العملة الوظيفية للشركة الأجنبية التابعة هي نفس عملة التقرير للشركة التابعة. فعلى سبيل المثال إذا كان هناك شركة قابضة أردنية تمسك حساباتها بالدينار الأردني وكان لها شركة تابعة تعمل في أمريكا وتمسك حساباتها بالدولار الأمريكي، إلا أن العملة الوظيفية للشركة الأمريكية هي الدولار الأردني، فإن طريقة الترجمة لواجب استخدامها في هذه الحالة هي طريقة إعادة القياس، ونظراً لأن العملة الوظيفية لمعظم الشركات هي عملة الدولة التي تعمل بها الشركة وليس عملة الشركة القابضة الموجودة في دولة أخرى، فإن طريقة إعادة القياس أقل شيوعاً واستخداماً من طريقة الترجمة.

كما يظهر في الجدول رقم (١١-٣) فإن ترجمة بنود القوائم المالية بموجب طريقة إعادة القياس تتم بالشكل التالي:

❖ بتاريخ تملك الشركة القابضة لأسهم الشركة التابعة يتم ترجمة جميع بنود ميزانية الشركة التابعة والمعدة بعد تاريخ التملك مباشرة باستخدام سعر الصرف السائد وقت التملك، أي أن أصول والتزامات وحقوق الملكية في ميزانية الشركة التابعة تترجم في هذا التاريخ بسعر صرف واحد هو سعر الصرف الجاري بتاريخ التملك، لذا لا ينشأ أية فروق أو تسويات ترجمة في هذا التاريخ (أي بشكل مشابه لطريقة الترجمة).

❖ خلال الفترات التالية للتملك، تقسم الأصول والالتزامات إلى مجموعتين؛ الأولى تمثل اليقظة النقدية والتي تعكس السعر الحالي أو المستقبلي للأصل أو الالتزام حيث تترجم هذه المجموعة بسعر الصرف الجاري بتاريخ إعداد الميزانية، ومن الأمثلة على هذه المجموعة النقدية والذمم المدينة والاستثمارات المقيمة بالسعر السوقي والبضاعة المقيمة بالسعر السوقي وغالبية الالتزامات للغير. أما المجموعة الثانية، والتي تدعى اليقظة غير النقدية والتي تشمل الأصول والالتزامات المقيمة بقيمة تاريخية فتترجم بسعر الصرف التاريخي السائد في تاريخ الحصول عليها، ومن الأمثلة على هذه المجموعة البضاعة والاستثمارات المقيمة بالتكلفة والأراضي والمباني والمعدات والأثاث والشهرة وغيرهما من الأصول الثابتة.

❖ تترجم تكلفة المبيعات والتي تتكون في الغالب من بضاعة أول المسددة والمستريات والمصاريف المرتبطة بالمستريات وبضاعة آخر المدد على النحو التالي: تؤخذ بضاعة أول المدد مترجمة من المدد السابقة نظراً لكونها تمثل بضاعة آخر المدد للمدة السابقة، وفي حالة السنة الأولى للتملك تترجم بضاعة أول المدد بسعر الصرف السائد بتاريخ التملك، أما للمستويات والمصاريف المرتبطة بالمستريات فتترجم بالسعر السائد لسعر الصرف السائد عند الفترة التي تعطيها قائمة الدخل، وتترجم بضاعة آخر المدد بسعر الصرف

التاريخي إذا كانت مقيمة بالكلفة وبسعر الصرف الجاري إذا كانت مقيمة بالسعر السوقي.

﴿ تترجم غالبية باقي بنود قائمة الدخل (الإيرادات والمصاريف وأية أرباح أو خسائر أخرى)، والتي تمثل مصاريف جارية يتم دفعها خلال الفترة بسعر الصرف السائد بتاريخ حدوث الإيراد أو المصروف أو السريح أو الشسارة، ونظراً لصعوبة تتبع وترجمة بنود قائمة الدخل لتحديد سعر الصرف السائد وقت حدوث كل بند، يتم في الحياة العملية استخدام المتوسط المرجح لسعر الصرف السائد خلال الفترة التي تغطيها قائمة الدخل (أي أنها تترجم بشكل مشابه لطريقة الترجمة). أما بالنسبة للمصاريف المرتبطة بالاصول الثابتة والاصول غير الملموسة والمتمثلة باعتلاكات والاطفاءات فتترجم بنفس سعر الصرف المستخدم لترجمة الاصل الثابت او غير الملموس الخاص بها. وبما ان مصاريف الاهتلاك السنوية تمثل في الجانب الآخر مجمع الاهتلاك للاصل فان مجمع الاهتلاك يترجم بنفس سعر الصرف المستخدم لترجمة مصروف الاهتلاك.

﴿ تترجم توزيعات الأرباح بشكل مشابه لطريقة الترجمة وذلك حسب سعر الصرف السائد وقت الإعلان عن التوزيعات، وفي حالة عدم قيام الشركة بدفع توزيعات الأرباح بنهاية السنة المالية يؤدي الى ظهور بند توزيعات أرباح مستحقة الدفع بجانب الالتزامات في الميزانية، مما يتطلب ترجمة هذا البند بسعر الصرف السائد وقت إحداد الميزانية. أما قيمة توزيعات الأرباح الظاهرة في قائمة الأرباح المحتجزة فيتم ترجمتها بسعر الصرف السائد وقت الإعلان عن التوزيعات.

﴿ تترجم بنود حقوق الملكية والمتعلقة برأس المال ورأس المال الإضافي حسب سعر الصرف التاريخي وقت شراء أسهم الشركة التابعة، وفي حالة زيادة شركة تابعة رأس مالها بعد عملية شراء شركة التابعة لأسهمها فان التوزيعات

في رأس المال بسعر الصرف السائد بتاريخ الزيادة (أي بشكل مشابه لطريقة الترجمة).

❖ أما الأرباح المحتجزة فيترجم رسيدها في بداية العام وفي السنة الأولى للتملك حسب سعر الصرف السائد وقت شراء الشركة القابضة لأسهم الشركة التابعة، ويتم إضافة صافي الربح المترجم والظاهر بقائمة الدخل المترجمة، فسي حين تطرح توزيعات الأرباح المترجمة لنصل الى رصيد الأرباح المحتجزة نهاية العام والذي ينقل للميزانية. أما في الفترات التالية لتملك الشركة القابضة لأسهم الشركة التابعة فيتم الحصول على رصيد الأرباح المحتجزة في بداية العام من رصيد الأرباح المحتجزة المترجم في نهاية العام السابق (أي بشكل مشابه لطريقة الترجمة).

ملاحظة هامة: في حالة وجود اصول ثابتة مشتركة بتاريخ مختلفة فسان ترجمة هذه الاصول ومصاريف اهلاكها ومجمع الاهتلاك الخاص بها يتم باستخدام عدة أسعار صرف تمثل أسعار الصرف السائدة وقت شراء كل اصل، وسيتم توضيح هذه النقطة من خلال مثال معروض لاحقاً بالفصل.

| الجدول رقم (١١-٣) | |
|---|--------------------------------|
| أسعار صرف المستخدمة في طريقة إعادة القياس لترجمة القوائم المالية الأجنبية | |
| البند | سعر الصرف المستخدم للترجمة |
| التنفيذية | الجاري |
| الذمم المدينة | الجاري |
| الاستثمارات المالية المقومة بسعر السوق | الجاري |
| الاستثمارات المالية المقومة بالتكلفة | التاريخي |
| بضاعة آخر المدة مقومة بالسعر السوقي | الجاري |
| بضاعة آخر المدة مقومة بالتكلفة | التاريخي (بتاريخ شراء البضاعة) |
| مصاريف مدفوعة مقدماً | التاريخي |
| الاصول الثابتة (ملموسة وغير ملموسة) | التاريخي (بتاريخ شراء الاصل) |

| | |
|---------------------------------|--|
| مجموع اهتلاك الأصول الثابتة | التاريخي (يتبع الأصل) |
| ذمم دائنة وقروض بنوك | الجاري |
| الإيرادات | المتوسط المرجح لسعر الصرف السائد خلال الفترة |
| المصاريف (معظم المصاريف) | المتوسط المرجح لسعر الصرف السائد خلال الفترة |
| مصروف اهتلاك الأصول الثابتة | التاريخي (يتبع الأصل الثابت) |
| مصروف إطفاء الأصول غير الملموسة | التاريخي (يتبع الأصل غير الملموس) |
| رأس المال | سعر الصرف التاريخي |
| رأس المال الإضافي | سعر الصرف التاريخي |
| توزيعات الأرباح | سعر الصرف الجاري وقت الإعلان عن التوزيعات |
| أرباح محتجزة | لا تترجم بل تؤخذ قيمتها من قائمة الأرباح المحتجزة المترجمة |

ونتيجة استخدام أكثر من سعر صرف لترجمة بنود القوائم المالية للشركة التابعة الأجنبية خلال الفترات التالية لتملك الشركة القابضة لأسهم الشركة التابعة، فإن ميزان المراجعة المترجم لا يتوازن نتيجة اختلاف مجموع أرصدة الحسابات المدينة والدائنة والتي تسم ترجمتها بأسعار صرف مختلفة، لذا يتم فتح حساب بالقرن بين مجموع حسابي ميزان المراجعة يطلق عليه أرباح أو خسائر إعادة القياس Remeasurement Gain or Loss، يكون رصيده مدين أو دائن وحسب الحالة، ويظهر حساب أرباح أو خسائر إعادة القياس في قائمة الدخل كإيراد أو مصروف.

ولتوضيح إجراءات ترجمة القوائم المالية الأجنبية باستخدام طريقة إعادة القياس نسرد المثال التالي،

مثال رقم (١١-٢)

استخدم المعلومات الواردة في المثال رقم (١١-١) أعلاه والخاص بالشركة الأردنية القابضة س والشركة الأمريكية التابعة ص، مع الأخذ بالاعتبار المعلومات الإضافية التالية:

١. يعتبر الدينار الأردني هو العملة الوظيفية للشركة الأمريكية، إلا أن الشركة الأمريكية تمسك حساباتها بالدولار الأمريكي.
٢. تتكون تكلفة المبيعات من:

| | |
|------------------------------------|-----------|
| بضاعة أول المدة | ١٧٠٠٠٠٠ |
| مشتريات | ٥٣٠٠٠٠٠ |
| - بضاعة آخر المدة (مقيمة بالتكلفة) | (٢٥٠٠٠٠٠) |
| تكلفة المبيعات | ٤٥٠٠٠٠٠ |

٣. ويتاريخ شراء بضاعة آخر المدة كان سعر الصرف الدولار مقابل الدينار ٠.٧٢٠.
٣. لم تقم الشركة ص بشراء أية أصول جديدة خلال العام ٢٠٠٣.
٤. تتضمن كافة المصاريف الإدارية والعمومية الأخرى مصاريف جارية دفعت خلال العام ٢٠٠٣.

المطلوب:

١. ترجمة ميزانية الشركة ص في ٢٠٠٣/١/١ من الدولار الأمريكي إلى الدينار الأردني باستخدام طريقة إعادة التقييم.
٢. ترجمة ميزان المراجعة للشركة ص في ٢٠٠٣/١٢/٣١ من الدولار الأمريكي إلى الدينار الأردني باستخدام طريقة إعادة التقييم.
٣. إعداد التوائم المالية للشركة للعام ٢٠٠٣ وذلك بالاعتماد على ميزان المراجعة المترجم في المصالحات باستخدام طريقة إعادة التقييم.

هل مثال رقم (١١-٢)

| ميزانية الشركة من كما هي في ٢٠٠٣/١/١ بالدولار الأمريكي و مترجمة الى الدينار (طريقة إعادة القياس) | | | |
|---|-----------|---------|--------------------------------|
| دينار | سعر الصرف | \$ | البند |
| ٢٤٥٠٠ | ٠,٧٠٠ | ٣٥٠٠٠ | النقدية |
| ٨٧٥٠٠ | ٠,٧٠٠ | ١٢٥٠٠٠ | ذمم مدينة |
| ١١٩٠٠٠ | ٠,٧٠٠ | ١٧٠٠٠٠ | بضاعة |
| ٥٦٠٠٠ | ٠,٧٠٠ | ٨٠٠٠٠ | آلات |
| (١٤٠٠٠) | ٠,٧٠٠ | (٢٠٠٠٠) | يطرح مجمع اهتلاك آلات |
| ٤٢٠٠٠ | | ٦٠٠٠٠ | صافي القيمة الدفترية للآلات |
| ٢٧٣٠٠٠ | | ٣٩٠٠٠٠ | مجموع الأصول |
| | | | <u>الالتزامات للغير</u> |
| ٦٣٠٠٠ | ٠,٧٠٠ | ٩٠٠٠٠ | ذمم دائنة |
| | | | <u>حقوق الملكية</u> |
| ١٤٠٠٠٠ | ٠,٧٠٠ | ٢٠٠٠٠٠ | رأس المال |
| ٤٢٠٠٠ | ٠,٧٠٠ | ٦٠٠٠٠ | رأس المال الإضافي |
| ٢٨٠٠٠ | ٠,٧٠٠ | ٤٠٠٠٠ | أرباح مستحقة |
| ٢٧٣٠٠٠ | | ٣٩٠٠٠٠ | مجموع الالتزامات وحقوق الملكية |

وبالمنظر ان ميزانية الشركة من والمعدة في ٢٠٠٣/١/١ والمترجمة بطريقة إعادة القياس

التي لم تختلف عن مئيلتها المترجمة بطريقة الترجمة.

| ميزان المراجعة للشركة من كما في ٢٠٠٣/١٢/٣١ بالدولار الأمريكي ومترجمة إلى الدينار (طريقة إعادة القياس) | | | | | |
|---|------------|------------|-----------|------------|------------|
| البيان | مدين دولار | دائن دولار | سعر الصرف | مدين دينار | دائن دينار |
| النقدية | ١٠٠٠٠ | | ٠,٧٢٥ | ٧٢٥٠ | |
| ذمم مدينة | ٨٠٠٠٠ | | ٠,٧٢٥ | ٥٨٠٠٠ | |
| بضاعة | ٢٥٠٠٠٠ | | ٠,٧٢٠ | ١٨٠٠٠٠ | |
| آلات | ٨٠٠٠٠ | | ٠,٧٠٠ | ٥٦٠٠٠ | |
| توزيعات أرباح مدفوعة | ٥٠٠٠٠ | | ٠,٧١٥ | ٣٥٧٥٠ | |
| مجمع اهتلاك آلات | | ٣٠٠٠٠ | ٠,٧٠٠ | | ٢١٠٠٠ |
| ذمم دائنة | | ٣٥٠٠٠ | ٠,٧٢٥ | | ٢٥٣٧٥ |
| رأس المال | | ٢٠٠٠٠٠ | ٠,٧٠٠ | | ١٤٠٠٠٠ |
| رأس المال الإضافي | | ٦٠٠٠٠ | ٠,٧٠٠ | | ٤٢٠٠٠ |
| أرباح مستحقة ١/١ | | ٤٠٠٠٠ | ٠,٧٠٠ | | ٢٨٠٠٠ |
| المبيعات | | ٦٥٠٠٠٠ | ٠,٧١٠ | | ٤٦١٥٠٠ |
| تكلفة المبيعات | ٤٥٠٠٠٠ | | | ٣١٧٩٥٠ | |
| مصروفات إيجار | ٣٠٠٠٠ | | ٠,٧١٠ | ٢١٣٠٠ | |
| مصروفات رواتب | ٤٠٠٠٠ | | ٠,٧١٠ | ٢٨٤٠٠ | |
| مصروفات اهتلاك آلات | ١٠٠٠٠ | | ٠,٧٠٠ | ٧٠٠٠ | |
| مصروفات إدارية | ١٥٠٠٠ | | ٠,٧١٠ | ١٠٦٥٠ | |
| وعومية أخرى | | | | | ١٧٧٥ |
| أرباح إعادة القياس | | | | | ١٧٧٥ |
| المجموع | ١٠٦٤٠٠٠ | ١٠٦٤٠٠٠ | | ٧١٩٦٥٠ | ٧١٩٦٥٠ |

* تم ترجمة تكلفة المبيعات على النحو التالي:

| دينار | سعر الصرف | \$ | البند |
|----------|-----------|----------|-------------------|
| ١١٩.٠٠٠ | ,٧٠٠ | ١٧٠.٠٠٠ | بضاعة أول المدة |
| ٣٧٦٣.٠٠ | ,٧١٠ | ٥٣.٠٠٠ | مشتريات |
| (١٨.٠٠٠) | ,٧٢٠ | (٢٥.٠٠٠) | - بضاعة آخر المدة |
| ٣١٥٣.٠٠ | | ٤٥.٠٠٠ | تكلفة المبيعات |

| قائمة دخل الشركة من عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٣/١٢/٣١ بالدولار الأمريكي ومترجمة إلى الدينار (طريقة إعادة القياس) | | | |
|--|-----------|---------|-----------------------------------|
| دينار | سعر الصرف | دولار | البند |
| ٤٦١٥.٠٠ | ,٧١٠ | ٦٥.٠٠٠ | المبيعات |
| ٣١٥٣.٠٠ | | ٤٥.٠٠٠ | يطرح تكلفة المبيعات |
| ١٤٦٢.٠٠ | | ٢٠.٠٠٠ | مجمل الربح |
| | | | <u>يطرح مصاريف إدارية وعمومية</u> |
| ٢١٣.٠٠ | ,٧١٠ | ٣.٠٠٠ | مصروف إيجار |
| ٢٨٤.٠٠ | ,٧١٠ | ٤.٠٠٠ | مصروف رواتب |
| ٧.٠٠ | ,٧٠٠ | ١.٠٠٠ | مصروف امتلاك آلات |
| ١.٦٥.٠٠ | ,٧١٠ | ١٥.٠٠٠ | مصروف إدارية وعمومية أخرى |
| ٢٨٨٥.٠٠ | | ١٠٥.٠٠٠ | صافي الربح التشغيلي |
| ١٧٧٥.٠٠ | | | أرباح إعادة القياس |
| ٨.٠٦٥.٠٠ | | | صافي الربح العام المترجم |

| قائمة الأرباح المحتجزة للشركة من في ٢٠٠٣/١٢/٣١ بالدولار الأمريكي و مترجمة الى الدينار (طريقة إعادة القياس) | | | |
|--|---------|-----------|---------|
| البند | دولار | سعر الصرف | دينار |
| أرباح محتجزة ١/١ | ٤٠٠٠٠ | ٠,٧٠٠ | ٢٨٠٠٠ |
| أرباح العام | ١٠٥٠٠٠ | | ٨٠٦٢٥ |
| - توزيعات أرباح | (٥٠٠٠٠) | ٠,٧١٥ | (٣٥٧٥٠) |
| أرباح محتجزة ١٢/٣١ | ٩٥٠٠٠ | | ٧٢٨٧٥ |

| ميزانية الشركة من كما هي في ٢٠٠٣/١٢/٣١ بالدولار الأمريكي و مترجمة الى الدينار (طريقة إعادة القياس) | | | |
|--|---------|-----------|---------|
| البند | دولار | سعر الصرف | دينار |
| النقدية | ١٠٠٠٠ | ٠,٧٢٥ | ٧٢٥٠ |
| ذمم مدينة | ٨٠٠٠٠ | ٠,٧٢٥ | ٥٨٠٠٠ |
| بضاعة | ٢٥٠٠٠٠ | ٠,٧٢٠ | ١٨٠٠٠٠ |
| آلات | ٨٠٠٠٠ | ٠,٧٠٠ | ٥٦٠٠٠ |
| يطرح مجمع امتلاك آلات | (٣٠٠٠٠) | ٠,٧٠٠ | (٢١٠٠٠) |
| صافي القيمة الدفترية للآلات | ٥٠٠٠٠ | | ٣٥٠٠٠ |
| مجموع الأصول | ٣٩٠٠٠٠ | | ٢٨٠٢٥٠ |
| الإلتزامات الغير | | | |
| ذمم دائنة | ٣٥٠٠٠ | ٠,٧٢٥ | ٢٥٣٧٥ |
| عقود المشتري | | | |
| رأس المال | ٢٠٠٠٠٠ | ٠,٧٠٠ | ١٤٠٠٠٠ |
| رأس المال الإضافي | ٦٠٠٠٠ | ٠,٧٠٠ | ٤٢٠٠٠ |
| أرباح مستحقة | ٩٥٠٠٠ | | ٧٢٨٧٥ |
| مجموع الإلتزامات و حقوق الملكية | ٣٩٠٠٠٠ | | ٢٨٠٢٥٠ |

أرباح أو خسائر إعادة القياس

تمثل أرباح أو خسائر إعادة القياس، وكما سبق شرحه، أثر التغير في سعر الصرف خلال العام على بنود القوائم المالية للشركة التابعة والمعدة بعملة أجنبية. ويمكن استخراج مقدار أرباح أو خسائر إعادة القياس إما عن طريق ميزان المراجعة، وكما بينا أعلاه، أو عن طريق جدول يبين التغير الحاصل في صافي البنود النقدية خلال العام، بحيث يترجم التغير الحاصل على البنود النقدية خلال العام بالسعر الجاري وقت حدوث التغير، ثم يتم ترجمة رصيد صافي البنود النقدية بنهاية الفترة حسب سعر الصرف السائد في نهاية الفترة، ويكون الفرق بين صافي البنود النقدية المترجم في نهاية العام هو أرباح أو خسائر إعادة القياس. ولتوضيح ذلك يعرض الجدول رقم (٤-١١) كيفية احتساب أرباح أو خسائر إعادة القياس للمثال رقم (٢-١١) أعلاه.

جدول رقم (٤-١١)

احتساب قيمة أرباح أو خسائر إعادة القياس

| البيد | دولار | سعر الصرف | دينار |
|--|----------|-----------|----------|
| صافي البنود النقدية في بداية العام (٣٥٠٠٠ + ١٢٥٠٠٠ - ٩٠٠٠٠) | ٧٠٠٠٠ | ٠,٧٠٠ | ٤٩٠٠٠ |
| + المبيعات | ٦٥٠٠٠٠ | ٠,٧١٠ | ٤٦١٥٠٠ |
| - المشتريات | (٥٣٠٠٠٠) | ٠,٧١٠ | (٣٧٦٣٠٠) |
| - مصروف إيجار | (٣٠٠٠٠) | ٠,٧١٠ | (٢١٣٠٠) |
| - مصروف رواتب | (٤٠٠٠٠) | ٠,٧١٠ | (٢٨٤٠٠) |
| - مصاريف إدارية وعمومية أخرى | (١٥٠٠٠) | ٠,٧١٠ | (١٠٦٥٠) |
| - توزيعات أرباح | (٥٠٠٠٠) | ٠,٧١٤ | (٣٥٧٥٠) |
| صافي البنود النقدية في نهاية العام | ٥٥٠٠٠ | | ٤٥٥٠٠ |
| صافي البنود النقدية في نهاية العام مترجمة حسب سعر الصرف الجاري | (٥٤٠٠٠) | ٠,٧٣٤ | (٣١١٠٠) |
| الفرق (أرباح إعادة القياس) | ١٠٠ | | ١٧٧ |

مثال رقم (١١-٣)

في ٢٠٠٣/١/١ اشترت الشركة س وهي شركة أردنية كامل أسهم الشركة ص وهي شركة أمريكية، تمسك الشركة الأردنية حساباتها بالدينار الأردني في حين تمسك الشركة الأمريكية حساباتها بالدولار الأمريكي، ويعتبر الدينار الأردني العملة الوظيفية للشركة الأمريكية.

بتاريخ التملك (٢٠٠٣/١/١) كان لدى الشركة الأمريكية آلات تكلفتها التاريخية ١٠٠٠٠٠ دولار أمريكي ومجموع اهتلاكها ٤٠٠٠٠ دولار أمريكي وعمرها المتبقي ٦ سنوات. في ٢٠٠٤/١/١ اشترت الشركة الأمريكية آلات جديدة بقيمة ٤٠٠٠٠ دولار أمريكي وقدر العمر الإنتاجي للآلات الجديدة خمس سنوات. تستهلك الآلات القديمة والجديدة بطريقة القسط الثابت وبدون قيمة متبقية.

كان سعر صرف الدولار مقابل الدينار على النحو التالي:

| التاريخ | سعر الصرف |
|------------|-----------|
| ٢٠٠٣/١/١ | ٠,٧١٠ |
| ٢٠٠٣/١٢/٣١ | ٠,٦٩٠ |
| ٢٠٠٤/١/١ | ٠,٦٩٠ |
| ٢٠٠٤/١٢/٣١ | ٠,٧٠٥ |

المطلوب: ترجمة البنود الخاصة بالآلات أعلاه والتي تظهر في القوائم المالية للمعاملة ٢٠٠٤ (الآلات، ومجموع اهتلاك الآلات، مصروف اهتلاك الآلات) وذلك حسب طريقة إعادة القياس.

محل مثال رقم (١١-٣)

| قائمة التملك ٢٠٠٤ | | | |
|-----------------------------|-------|-----------|-------|
| البند | ٳ | سعر الصرف | تقييم |
| مصروف اهتلاك الآلات القديمة | ١٠٠٠٠ | ٠,٧١٠ | ٧١٠٠ |
| مصروف اهتلاك الآلات الجديدة | ٨٠٠٠ | ٠,٦٩٠ | ٥٥٢٠ |
| مجموع مصروف اهتلاك الآلات | ١٨٠٠٠ | | ١٢٦٢٠ |

| الميزانية ٢٠٠٤ | | | |
|----------------|-----------|--------|-----------------------------|
| دينار | سعر الصرف | \$ | البند |
| ٧١٠٠٠ | ٠,٧١٠ | ١٠٠٠٠٠ | الآلات القديمة |
| ٢٧٦٠٠ | ٠,٦٩ | ٤٠٠٠٠ | الآلات الجديدة |
| ٩٨٦٠٠ | | ١٤٠٠٠٠ | مجموع الآلات |
| ٤٢٦٠٠ | ٠,٧١٠ | ٦٠٠٠٠ | مجمع اهتلاك الآلات القديمة |
| ٥٥٢٠ | ٠,٦٩ | ٨٠٠٠ | مجمع اهتلاك الآلات الجديدة |
| ٤٨١٢٠ | | ٦٨٠٠٠ | مجموع مصروف اهتلاك الآلات |
| ٥٠٤٨٠ | | ٧٢٠٠٠ | صافي القيمة الدفترية للآلات |

أسئلة وعوامل الفصل

الأسئلة

- ١-١١ ما هي أهم ملامح طريقة المعدل الجاري لترجمة القوائم المالية الأجنبية؟
- ٢-١١ وضح كيفية ترجمة بنود قائمة الدخل الأجنبية بطريقة المعدل الجاري؟
- ٣-١١ وضح كيفية ترجمة بنود الميزانية الأجنبية بطريقة إعادة القياس؟
- ٤-١١ في اشرح كيفية استخراج أرباح أو خسائر إعادة القياس؟
- ٥-١١ وضح أهم الفروق بين طريقة المعدل الجاري وطريقة إعادة القياس من حيث كيفية ترجمة بنود الأصول والالتزامات الأجنبية؟
- ٦-١١ بين مكان ظهور تسويات الترجمة المتراكم في القوائم المالية.
- ٧-١١ بين مدى اثر الاختلاف في تقييم بضاعة أضر المدة (السوق أو التكلفة أيهما أقل)
- ٨-١١ في عملية ترجمة بضاعة أضر المدة بموجب طريقة إعادة القياس؟
- ٩-١١ في حالة الإعلان عن توزيعات أرباح لدى احد الشركات التابعة الأجنبية وانتهاء السنة المالية قبل عملية دفع تلك التوزيعات، بين كيفية معالجة ثر هذه العملية باستخدام طريقة إعادة القياس؟
- ١٠-١١ بين كيفية ترجمة بنود الميزانية لشركة أجنبية تابعة وبعد التملك مباشرة؟
- ١١-١١ بين كيفية استخراج تسويات الترجمة المتراكم؟

التصاريح

التصاريح الأولى (ترجمة القوائم المالية الأجنبية/ طريقة الترجمة)

في ٢٠٠٤/١/١ اشترت الشركة س وهي شركة أردنية كامل أسهم الشركة ص وهي شركة بريطانية بسعر ٢٥٦٠٠٠ دينار، وقد نتج عن ذلك علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين، وكانت القيمة الدفترية والقيمة العادلة لأصول والتزامات الشركة التابعة ص متساوية. تمسك الشركة الأردنية حساباتها بالدينار الأردني في حين يعتبر اليورو العملة الوظيفية وعملة التقرير للشركة البريطانية.

وقد ظهرت ميزانية الشركة التابعة ص بتاريخ التملك مباشرة على النحو التالي:

| ميزانية الشركة ص كما هي في ٢٠٠٤/١/١ (معدنة باليورو) | |
|---|---------------------------------------|
| ١٠٠٠٠٠ | النقدية |
| ٦٠٠٠٠٠ | ذمم مدينة |
| ١٣٠٠٠٠٠ | بضاعة |
| ١٠٠٠٠٠٠ | سيارات |
| (٣٠٠٠٠٠) | ي طرح مجمع استهلاك سيارات |
| ٧٠٠٠٠٠ | صافي القيمة الدفترية للسيارات |
| ٥٠٠٠٠٠ | أراضي |
| ٣٢٠٠٠٠٠ | مجموع الأصول |
| <u>الالتزامات والتعهدات</u> | |
| ٤٥٠٠٠٠ | ذمم دائنة |
| ٢٥٠٠٠٠ | قرض بنك |
| <u>حقوق الملكية</u> | |
| ١٨٠٠٠٠٠ | رأس المال |
| ٦٠٠٠٠٠ | رأس المال الإضافي |
| ١٠٠٠٠٠ | أرباح مستحقة |
| ٣٢٠٠٠٠٠ | مجموع الالتزامات والتعهدات والتكليفات |

في ٢٠٠٤/١٢/٣١ ظهرت القوائم المالية للشركة التابعة من على النحو التالي:

| قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٤/١٢/٣١ (معدة باليورو) | |
|---|----------------------------|
| ١٥٠٠٠٠ | المبيعات |
| (٨٠٠٠٠) | يطرح تكلفة المبيعات |
| ٧٠٠٠٠ | مجموع الربح |
| (١٠٠٠٠) | يطرح مصاريف إدارية وعمومية |
| ٦٠٠٠٠ | صافي الربح التشغيلي |

| قائمة الأرباح المحتجزة في ٢٠٠٤/١٢/٣١ (معدة باليورو) | |
|---|--------------------|
| ١٠٠٠٠ | أرباح محتجزة ١/١ |
| ٦٠٠٠٠ | أرباح العام |
| (٢٥٠٠٠) | - توزيعات أرباح |
| ٤٥٠٠٠ | أرباح محتجزة ١٢/٣١ |

| الميزانية كما في ٢٠٠٤/١٢/٣١ (معدة باليورو) | |
|--|-------------------------------|
| ٢٠٠٠ | النقدية |
| ٨٥٠٠٠ | ذمم مدينة |
| ١٦٠٠٠٠ | بضاعة |
| ١٢٠٠٠٠ | سيارات |
| ٣٥٠٠٠ | يطرح مجمع اهتلاك سيارات |
| ٨٥٠٠٠ | صافي القيمة الدفترية للسيارات |
| ٥٠٠٠٠ | أراضي |
| ٤٨٢٠٠٠ | مجموع الأصول |

| <u>الائتمانات للتغير</u> | |
|--------------------------|--------------------------------|
| ٥٢٠٠٠ | ذمم دائنة |
| ٢٥٠٠٠ | توزيعات أرباح مستحقة الدفع |
| ٢٠٠٠٠ | قرض بنك |
| <u>حقوق الملكية</u> | |
| ١٨٠٠٠٠ | رأس المال |
| ٦٠٠٠٠ | رأس المال الإضافي |
| ٤٥٠٠٠ | أرباح محتجزة |
| ٣٨٢٠٠٠ | مجموع الائتمانات وحقوق الملكية |

كان سعر صرف اليورو مقابل الدينار خلال العام ٢٠٠٤ على النحو التالي:

| التاريخ | سعر الصرف |
|---|-----------|
| ٢٠٠٤/١/١ | ٠,٨٠٠ |
| ٢٠٠٤/١٢/٣١ | ٠,٧٩٠ |
| المتوسط المرجح لسعر الصرف خلال العام ٢٠٠٤ | ٠,٧٨٠ |
| سعر الصرف وقت الإعلان عن توزيعات الأرباح | ٠,٧٨٤ |

المطلوب:

١. ترجمة ميزانية الشركة صر في ٢٠٠٤/١/١ من اليورو الى الدينار الأردني باستخدام طريقة الترجمة.
٢. ترجمة القوائم المالية للشركة للعام ٢٠٠٤ من اليورو الى الدينار الأردني باستخدام طريقة الترجمة.

| قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٥/١٢/٣١ (معدة باليورو) | |
|---|----------------------------|
| ٩٠٠٠٠٠ | المبيعات |
| (٧٠٠٠٠٠) | يطرح تكلفة المبيعات |
| ٢٠٠٠٠٠ | مجمل الربح |
| (٧٥٠٠٠) | يطرح مصاريف إدارية وعمومية |
| ١٢٥٠٠٠ | صافي الربح التشغيلي |

| قائمة الأرباح المحتجزة في ٢٠٠٥/١٢/٣١ | |
|--------------------------------------|--------------------|
| ٢٧٢٠٠٠ | أرباح محتجزة ١/١ |
| ١٢٥٠٠٠ | أرباح العام |
| (١٠٠٠٠٠) | - توزيعات أرباح |
| ٢٩٧٠٠٠ | أرباح محتجزة ١٢/٣١ |

| الميزانية كما في ٢٠٠٥/١٢/٣١ (معدة باليورو) | |
|--|-------------------------------|
| ٨٥٠٠٠ | النقدية |
| ٣٠٠٠٠٠ | ذمم مدينة |
| ٣٤٢٠٠٠ | بضاعة |
| ٥٠٠٠٠٠ | أراضي |
| ١٨٠٠٠٠ | سيارات |
| ٥٠٠٠٠ | يطرح مجمع اهلاك سيارات |
| ١٣٠٠٠٠ | صافي القيمة الدفترية للسيارات |
| ١٣٥٧٠٠٠ | مجموع الأصول |

| الالتزامات <u>المغير</u> | |
|--------------------------|--------------------------------|
| ٥٠٠٠٠٠ | ذمم دائنة |
| ١٠٠٠٠٠٠ | توزيعات أرباح مستحقة الدفع |
| <u>حقوق الملكية</u> | |
| ٨٠٠٠٠٠٠ | رأس المال |
| ١١٠٠٠٠٠ | رأس المال الإضافي |
| ٢٩٧٠٠٠ | أرباح محتجزة |
| ١٣٥٧٠٠٠ | مجموع الالتزامات وحقوق الملكية |

كان سعر صرف اليورو مقابل الدينار على النحو التالي:

| التاريخ | سعر الصرف |
|---|-----------|
| ٢٠٠٤/١٢/٣١ | ٠,٧٨٠ |
| ٢٠٠٥/١٢/٣١ | ٠,٨٢٠ |
| المتوسط المرجح لسعر الصرف خلال العام ٢٠٠٥ | ٠,٨١٠ |
| سعر الصرف وقت الإعلان عن توزيعات الأرباح | ٠,٨١٥ |

المطلوب:

١. ترجمة ميزانية الشركة من في ٢٠٠٤/١٢/٣١ من اليورو إلى الدينار الأردني باستخدام طريقة الترجمة.
٢. ترجمة القوائم المالية للشركة للعام ٢٠٠٥ من اليورو إلى الدينار الأردني باستخدام طريقة الترجمة.

المعمولون الراعي (ترجمة القوائم المالية الأجنبية/ طريقة الترجمة)

في ٢٠٠١/١/١ اشترت الشركة س وهي شركة أردنية ٨٠% من أسهم الشركة ص وهي شركة أمريكية تمسك بحساباتها بالدولار الأمريكي وذلك بقيمة ١٥٠٠٠٠٠ دينار أردني . كانت حقوق المساهمين للشركتين القابضة والتابعة قبل الشراء مباشرة على النحو التالي:

| البيان | التابعة (دولار) | القابضة (دينار) |
|-----------------|-----------------|-----------------|
| رأس المال | ١٠٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠٠٠ |
| علاوة إصدار | ٢٠٠٠٠ | ١٥٠٠٠٠ |
| أرباح محتفظ بها | ٤٠٠٠٠ | ٥٠٠٠٠ |
| المجموع | ١٦٠٠٠٠ | ٦٢٠٠٠٠٠ |

حققت الشركة التابعة ص صافي ربح للعام ٢٠٠١ يبلغ ١٠٠٠٠٠٠ دولار ووزعت أرباح على المساهمين مبلغ ٤٠٠٠٠٠ دينار. كانت أسعار صرف الدولار مقابل الدينار على

النحو التالي:

٠,٧٠

٢٠٠١/١/١

٠,٦٩٥

٢٠٠١/١٢/٣١

٠,٧١

متوسط سعر الصرف خلال العام

٠,٦٩

سعر الصرف عند توزيع الأرباح

اتبعت الشركة س طريقة الترجمة، وقد بلغ مجموع أصول التابعة ص في ٢٠٠١/١٢/٣١ مبلغ ٢٥٠٠٠٠٠ دولار.

المطلوب: استخراج قيمة البنود التالية للشركة التابعة ص مترجمة إلى الدينار الأردني:

١. الأرباح المحتفظ بها في ٢٠٠١/١٢/٣١.

٢. مجموع الأصول في ٢٠٠١/١٢/٣١.

٣. مجموع حقوق المساهمين في ٢٠٠١/١٢/٣١، بفرض عدم زيادة رأس مال الشركة

ص بعد التملك.

الجمهوريين الخاضعي (ترجمة القوائم المالية الأجنبية)

في ٢٠٠١/١/١ اشترت الشركة س ٨٠% من أسهم الشركة ص، علما ان الشركة س أردنية تمسك بحساباتها بالدينار والشركة ص أمريكية تمسك بحساباتها بالدولار. كان لدى الشركة ص في ٢٠٠١/١/١ سيارات تكلفتها التاريخية ٢٠٠٠٠ دينار ومجموع اهتلاكها ٤٠٠٠ دينار وقد اشترت تلك السيارات في ١٩٩٩/١/١ وتستهلك بطريقة القسط الثابت ونسبة ١٠% سنوياً، وفي ٢٠٠٢/٧/١ اشترت الشركة ص سيارات جديدة بتكلفة تبلغ ١٠٠٠٠ دينار وتم استهلاكها بطريقة القسط الثابت بنسبة ١٠% سنوياً. كان سعر

صرف الدولار مقابل الدينار على النحو التالي:

| | |
|------------|------|
| ١٩٩٩/١/١ | ٠,٧٢ |
| ٢٠٠١/١/١ | ٠,٧٠ |
| ٢٠٠٢/٧/١ | ٠,٦٨ |
| ٢٠٠٢/١٢/٣١ | ٠,٦٥ |

بالاعتماد على المعلومات السابقة يجب من الأسئلة التالية:

- اذا كانت عملة الشركة التابعة الوظيفية هي الدولار الأمريكي، ما مقدار السيارات الموجودة لدى التابعة مترجمة الى الدينار الأردني وذلك في ٢٠٠٢/١٢/٣١.
- اذا كانت عملة التابعة الوظيفية هي الدينار الأردني، ما مقدار السيارات الموجودة لدى التابعة مترجمة الى الدينار الأردني وذلك في ٢٠٠٢/١٢/٣١.
- اذا كانت عملة التابعة الوظيفية هي الدينار الأردني، ما مقدار سيارات استهلاك السيارات الموجودة لدى التابعة مترجمة الى الدينار الأردني وذلك في ٢٠٠٢/١٢/٣١.

قائمة المراجع

المراجع العربية

- الراعي، زياد، المحاسبة المتقدمة، الجزء الأول، ١٩٩٤.
- الجبالي، محمود علي و نشات سعيد بصل، المحاسبة المتقدمة، دار وائل للنشر، عمان الأردن، ١٩٩٩.
- مطر، محمد وعبدالكريم الزواتي، المحاسبة المتقدمة: حالات عملية وتطبيقات عملية في المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار حنين، ١٩٩٤.

المراجع الاجنبية

- Beams, F., J. Brozovsky and C. Shoulders. 2003. Advanced Accounting. Eighth Edition. Prentice Hall.
- Arnold J. Pahler and Joseph E. Mori. Advanced Accounting: Concepts and Practices. Seventh Edition, Harcourt College Publishers, 2000.
- Hoyle, Joe. Thomas F. Schaefer. And Timothy S. Doupink. Advanced Accounting. Seventh Edition, Irwin McGraw Hill, 2004.
- John Larson, Modern Advanced Accounting, Ninth Edition, Boston: Irwin McGraw Hill, 2003.
- Baker, Richard. V. Lembke. And Thomas E. King, Advanced Financial Accounting, Fourth Edition, Irwin McGraw Hill, 1999.

