

new text



ملخص الميد ترم لمادة:

ACCT403



غيارك الامثل... للتفوق والنجاح



<https://numo.academy>



+966 542758318



ملخص المدترم – محاسبة متقدمة acct403 – الفصل الصيفي 2023-2024

هذا الملخص لا يغني عن الكتاب وهو مقتبس من شرح الدكتور الفاضل خليل أبو سليم من كتاب المحاسبة المتقدمة للمؤلف أ.د. محمد أبو نصار طبعة 2021	فصول المدترم	
	الفصل الأول	الفصل الثاني
	الاندماج - الاتحاد - السيطرة	اعداد ميزانية موحدة
طريقة الاختبار: السؤال الأول مقالي – السؤال الثاني عملي – السؤال الثالث عملي		

الفصل الأول : دمج الأعمال

مواضيع الفصل
1. بيان الأشكال المختلفة لدمج الأعمال. 2. شرح الأسباب والدوافع وراء عملية دمج الأعمال. 3. المعالجة المحاسبية لحالة الاندماج باستخدام طريقة الحيافة. 4. المعالجة المحاسبية لحالة الاتحاد باستخدام طريقة الحيافة. 5. المعالجة المحاسبية لحالة القابضة والتابعة باستخدام طريقة الحيافة.

أولاً: الاندماج - تعريف وأنواع اندماج الاعمال

الاندماج هو توحيد اعمال مؤسستين او اكثر في مؤسسة واحدة . أنواع الاندماج :	
الاندماج Merger: تحدث عملية الاندماج عند قيام مؤسسة بتملك مؤسسة أخرى مما ينتج عنه زوال الشركة التي تم تملكها وانتقال نشاطها واصولها والتزاماتها للشركة المشترية.	الاندماج
الاتحاد Consolidation: تحدث عملية الاتحاد عند تأسيس شركة جديدة تنتقل إليها أصول والتزامات مؤسستين او أكثر قائمتين مما ينتج عنه تصفية وزوال الشركات الداخلة في الاتحاد.	الاتحاد
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.	السيطرة (الحيافة)

تابع السيطرة

تختلف السيطرة عن الاندماج والاتحاد بأن الشركتين المسيطر عليهما تظل قائمتين بمعنى لا تزول مثل طريقة الاتحاد والاندماج ، ويجب ان تمثل نسبة اسهم الشركة المسيطرة اكثر من 50% (من 51% الى 100%) من اسهم الشركة المسيطر عليها (التابعة) ، وتسمى الشركة المسيطرة في هذه الحالة بالشركة (القابضة) او الشركة الأم . وسميت مسيطرة لأنها سيطرت على كافة القرارات المالية والاقتصادية للشركة التابعة .

أسباب دمج الاعمال

الهدف الأساسي هو هدف ربحي .

الأهداف الأخرى :

1. تحقيق التكامل الأفقي **Horizontal Integration**: ويتم ذلك عند دمج أعمال شركتين أو أكثر تعملان في نفس مجال الأعمال، كان تتحد شركتان تعملان في مجال الأعمال المصرفية، أو في مجال الاتصالات.
2. تحقيق التكامل العمودي **Vertical Integration**: ويتم ذلك عند دمج أعمال شركتين أو أكثر تعملان في مجالين مختلفين إلا أن طبيعتهما متكاملة، مثال ذلك دمج أعمال شركة تعمل في مجال انتاج العصائر مع مصنع انتاج عبوات العصائر الفارغة. وتلجأ الشركات لهذا النوع من الدمج بغرض تأمين متطلبات الانتاج وضمان انتظامها.
3. التنوع في أنشطة الشركة **Conglomeration**: ويتم ذلك عن طريق دمج أعمال شركتين تعملان في أنشطة وأعمال مختلفة، مثال ذلك دمج أعمال بنك مع شركة تأجير معدات. وتلجأ الشركات لهذا النوع من الدمج للحد من مخاطر التخصص في مجال نشاط واحد.
4. تخفيض التكلفة: عند دمج أعمال شركتين فإن العديد من مصاريف الشركة الجديدة تقل عن مجموع مصاريف الشركتين قبل الدمج، فعلى سبيل المثال بدلا من وجود مديرين ماليين للشركتين يتم تعيين مدير مالي واحد. كما أن العديد من المصاريف مثل الإيجارات ومصاريف التنقل يمكن تخفيضها.
5. قد يكون أقل تكلفة للشركة الحصول على بعض الإمكانيات والتقنيات الجاهزة لدى شركة قائمة من القيام بتطوير هذه الإمكانيات والتقنيات داخليا.
6. عامل الضريبة، فقد تستطيع الشركة الاستفادة من انخفاض معدل الضرائب على الشركة الأخرى مما يخفض من مجموع الضرائب التي تدفعها، أو قد يكون لدى الشركة المندمجة خسائر مدورة كبيرة يتم الاستفادة منها من قبل الشركة الدامجة لغايات تنزيلها ضريبيا في الفترات التالية للتملك.
7. التوفير في بعض الأصول المستخدمة، ففي حالة الدمج قد يتم الاستغناء عن بعض الأصول مما يخفض من نسبة حجم الاستثمارات، كما في شركات الطيران.

تعريف السيطرة

السيطرة: عرف قانون الشركات الاردني في المادة (204) الشركة القابضة بأنها عبارة عن شركة مساهمة عامة تقوم بالسيطرة المالية والإدارية على شركة او شركات اخرى تدعى الشركات التابعة بوحدة من الطرق التالية:

أ- ان تمتلك اكثر من نصف رأسمالها و/او

ب- ان يكون لها السيطرة على تأليف مجلس ادارتها.

المعالجة المحاسبية لدمج الاعمال

هناك طريقتين للمعالجة المحاسبية لطريقة (دمج الاعمال) وهي :

طريقة المصالح المشتركة (طريقة غير شائعة)	طريقة الحيازة (كانت سابقاً تسمى طريقة الشراء)
يجب توفر 12 شرط حتى يتم العمل على دمج الاعمال بطريقة المصالح المشتركة . وهي طريقة غير شائعة وغير مطلوبة في المقرر . وقد الغيت هذه الطريقة بموجب معايير المحاسبة الأمريكية عام 2001 .	وهي قيام الشركة المشترية (س) بشراء صافي أصول الشركة المشتره (ص) وفق الخطوات التالية : 1- احتساب تكلفة الاستثمار (تكلفة التملك) وهي تشمل ما تم دفعه من الشركة (س) للشركة (ص) مقابل شراء أصولها مثل (دفع نقدية – دفع أصول بالقيمة العادلة – اصدار اسهم بالقيمة السوقية) 2- المصاريف التي تم دفعها لاتمام عملية التملك ، وهي نوعين من المصاريف : أ- كافة المصاريف التي تدفعها الشركة المشترية لاتمام عملية الدمج ، وتعتبر مصاريف فترة يتم اقفالها في قائمة الدخل ، مثل اتعاب المدققين والمحامين ومصاريف العمولات والسمسرة . ب- مصاريف اصدار الأسهم (وتكون في حال لجوء الشركة المشترية الى اصدار اسهم لتمويل عملية الدمج) فإن مصاريف اصدار الأسهم مثل تسجيل وطباعة الأسهم المصدرة تخصم من رأس المال الإضافي³ في قائمة المركز المالي . ³ يطلق على الفرق بين القيمة الاسمية للسهم وسعر بيعه للجمهور برأس المال الإضافي Additional paid-in-capital، وهناك من يستخدم تعبير علاوة اصدار الاسهم بدل من رأس المال الاضافي.

3. يتم تقويم أصول والتزامات الشركة المشتراة بالقيمة العادلة أو السوقية.
4. في حالة اختلاف تكلفة تملك الشركة المشتراة عن صافي القيمة العادلة لأصولها فإن الفرق يمثل شهرة موجبة أو "مكاسب صفقة شراء" يتم أخذها بعين الاعتبار عند إثبات عملية الدمج، وكما سيتم توضيحه لاحقاً.
بمعنى هي الفرق بين الخطوة رقم 1 والخطوة رقم 3 أي الفرق بين تكلفة الاستثمار والقيمة العادلة للأصول ولها ثلاث احتمالات :

أ- ان تكون تكلفة الاستثمار مساوية للقيمة العادلة للأصول ← لا يوجد فروقات في هذه الحالة .
← قيد يومية .

ب- ان تكون تكلفة الاستثمار اكبر من القيمة العادلة للأصول ← (تسمى شهرة موجبة أي مكاسب للشركة المشتراه) ← قيد يومية مضافا له الفرق ← تقفل في اول قائمة دخل يتم اعدادها من قبل الشركة المشتراه
ت- ان تكون تكلفة الاستثمار اقل من القيمة العادلة للأصول ← (تسمى مكاسب صفقة شراء أي مكاسب للشركة المشتريه) ← قيد يومية مضافا له الفرق ← تقفل في اول قائمة دخل يتم اعدادها من قبل الشركة المشتراه

5. اذا تمت عملية التملك خلال العام فإن إيرادات ومصاريف الشركة المشتراة خلال الفترة من بداية العام ولغاية تاريخ التملك لا يتم نقلها لحسابات الشركة المشتريه.
يجب انتهاء الفترة المالية للشركة المشتراه حتى يتم نقل إيراداتها ومصروفاتها للشركة المشتريه .
وسيتم في الأجزاء التالية من الفصل توضيح طريقة الحيابة في كل من حالة الاندماج والاتحاد والقابضة والتابعة.

المعالجة المحاسبية للاندماج باستخدام طريقة الحيابة

تمثل عملية الاندماج، وكما بينا سابقا، قيام شركة بشراء كامل أسهم شركة أخرى مما ينتج عنه انتقال جميع أصول والتزامات الشركة المشتراة الى الشركة المشتريه وبالتالي تصفية وزوال الشركة المشتراة. وبموجب طريقة الحيابة تقوم الشركة المشتريه بإثبات انتقال أصول والتزامات الشركة المندمجة بالقيمة العادلة لها.

مثال رقم (1) ص 10 على الحالة الأولى (اندماج مع عدم وجود شهرة)

مثال رقم (1)

في 2021/1/1 اشترت الشركة س كامل أسهم الشركة ص بمبلغ 180,000 دينار نقداً، كما دفعت الشركة س في سبيل إتمام الصفقة مبلغ 2,000 دينار نقداً وعمولات وسمسرة ومبلغ 3,000 دينار نقداً أتعاب مدققين ومحامين. لقد نتج عن شراء الشركة س لأسهم الشركة ص اندماج الشركة ص في الشركة س. وقد ظهرت قائمة المركز المالي للشركتين قبل الاندماج مباشرة على النحو التالي:

البيان	الشركة س	الشركة ص	
		القيمة الدفترية	القيمة العادلة
نقدية	190,000	25,000	25,000
ذمم مدينة	130,000	45,000	40,000
بضاعة	180,000	60,000	62,000
ألات	100,000	40,000	43,000
سيارات	60,000	10,000	30,000
مجموع الأصول	660,000	180,000	200,000
ذمم دائنة	210,000	21,000	20,000
رأس المال	350,000	120,000	
رأس المال الإضافي	75,000	20,000	
أرباح محتجزة	25,000	19,000	
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	660,000	180,000	

اتبعت الشركة س طريقة الحياة لإثبات عملية الاندماج.

المطلوب:

1. إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة س والخاصة بعملية اندماج الشركة ص.
2. إعداد قائمة المركز المالي الافتتاحية للشركة س بعد إتمام عملية الاندماج مباشرة.

خطوات الحل

المطلوب الأول اعداد القيود اليومية لشركة (س) المشتري .

الخطوة الاولى : من المعطيات في رأس السؤال يتم عمل قيدين رئيسية :

القيد الاول اثبات مبلغ تكلفة الاستثمار 180,000 دينار ، والقيد الثاني اثبات مصاريف الاندماج 5000 دينار

القيد الأول: قيد شراء أسهم الشركة ص والتي تثبت على النحو التالي:		
180,000	من د/ الاستثمار في الشركة ص (المندمجة)	
180,000	الى د/ النقدية	
القيد الثاني: مصاريف الاندماج والبالغة 5,000 دينار (2,000 دينار عمولات وسمسرة و3,000 دينار أتعاب مدققين ومحامين)، والتي يتم إثباتها بالقيد التالي:		
5,000	من د/ مصاريف اندماج الشركة ص	
5,000	الى د/ النقدية	

الخطوة الثانية: مقابلة تكلفة الاستثمار مع القيمة العادلة للأصول المشتراة لتحديد ما إذا كان هناك شهرة أو مكاسب صفقة شراء من عدمه .

الشهرة أو مكاسب صفقة الشراء = تكلفة الاستثمار = 180 الف - صافي الأصول المشتراة

صافي الأصول المشتراة = إجمالي القيمة العادلة للأصول المشتراة - إجمالي القيمة العادلة للالتزامات

وبالتعويض :

$$\text{صافي الأصول المشتراة} = 200,000 - 20,000 = 180,000$$

وبالعودة لمعادلة الشهرة أو مكاسب صفقة الشراء وعند التعويض يصبح :

الشهرة أو مكاسب صفقة الشراء =

تكلفة الاستثمار 180,000 - صافي الأصول المشتراة 180,000 = صفر (لا يوجد شهرة أو مكاسب صفقة شراء)

وعليه يتم اقفال حساب الاستثمار في الشركة المندمجة (ص) وكذلك اثبات نقل أصول والتزامات الشركة ص الى دفاتر

الشركة س بالقيمة العادلة (وبدون شهرة أو مكاسب صفقة شراء لعدم وجود فوارق) مع ملاحظة ما يلي :

- يتم اثبات الذمم المدينة بقيمتها الدفترية في الجانب المدين ، بينما يتم فتح حساب مخصص ديون مشكوك فيها في الجانب الدائن بالفرق بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة للذمم المدينة
- الالتزامات مثل الذمم الدائنة تكون في الجانب الدائن بقيمتها العادلة
- بنود حقوق الملكية (رأس المال - رأس المال الإضافي - أرباح محتجزة) لا تثبت في القيود اليومية ويتم معالجتها مباشرة في الميزانية .

من ح/ نقدية	25,000
ح/ ذمم مدينة	45,000
ح/ بضاعة	62,000
ح/ آلات	43,000
ح/ سيارات	30,000
الى ح/ ذمم دائنة	20,000
ح/ الاستثمار في الشركة ص (المندمجة)	180,000
ح/ مخصص ديون مشكوك فيها	5,000

- وفقا للدكتور خليل أبو سليم فيما يخص الذمم المدينة : بالإمكان معاملة الذمم المدينة مثل بقية الأصول ، بمعنى لو تم اثبات الذمم المدينة بقيمتها العادلة في الجانب المدين وإلغاء حساب المخصص في الجانب الدائن فالإجابة تعتبر صحيحة .

المطلوب الثاني اعداد قائمة المركز المالي الافتتاحية للشركة (س) بعد عملية الاندماج

اقتباس من المعطيات في السؤال للتوضيح

"اقتباس من الخطوة الاولى للتوضيح"

البيان	الشركة س	الشركة ص	
		القيمة الدفترية	القيمة العادلة
نقدية	190,000	25,000	25,000
ذمم مدينة	130,000	45,000	40,000
بضاعة	180,000	60,000	62,000
آلات	100,000	40,000	43,000
سيارات	60,000	10,000	30,000
مجموع الأصول	660,000	180,000	200,000
ذمم دائنة	210,000	21,000	20,000
رأس المال	350,000	120,000	
رأس المال الإضافي	75,000	20,000	
أرباح محتجزة	25,000	19,000	
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	660,000	180,000	

180,000	من ح/ الاستثمار في الشركة ص (المندمجة)
180,000	الى ح/ النقدية
القيد الثاني: مصاريف الاندماج والبالغة 5,000 دينار (2,000 دينار عمولات ومعمرة و 3,000 دينار أتعاب مدققين ومحامين)، والتي يتم إثباتها بالقيد التالي:	
5,000	من ح/ مصاريف اندماج الشركة ص
5,000	الى ح/ النقدية

قائمة المركز المالي الافتتاحية للشركة س	
كما في 2021/1/1 (بعد الاندماج مباشرة)	
نقدية (25,000 + 5,000 - 180,000 - 190,000)	30,000
ذمم مدينة - بالصافي - (40,000 + 130,000)	170,000
بضاعة (62,000 + 180,000)	242,000
آلات (43,000 + 100,000)	143,000
سيارات (30,000 + 60,000)	90,000
مجموع الأصول	675,000
ذمم دائنة (20,000 + 210,000)	230,000
رأس المال	350,000
رأس المال الإضافي	75,000
أرباح محتجزة (25,000 - 5,000 مصاريف الاندماج)	20,000
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	675,000

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

أما الشركة ص والتي تم تصفيتها باندماجها مع الشركة س فيتم إقفال دفاترها.

- في بند الذمم المدينة 40,000 لا تعني القيمة العادلة بل تعني القيمة الدفترية مطروحاً منها الفرق مع القيمة العادلة وهو المخصص بدليل كلمة (بالصافي) المذكورة في قائمة الميزانية
- لا زال الدكتور خليل أبو سليم عند رأيه بصحة احتساب القيمة العادلة مباشرة للذمم المدينة سواء في القيود في الخطوة رقم (2) من الحل او عند اعداد قائمة المركز المالي
- مبالغ بنود حقوق الملكية للشركة المشتراة ص لا تنتقل لميزانية الشركة المشتريه س . لقيام س بشراء صافي أصول شركة ص .

الحالة الثانية : الاندماج مع وجود شهرة موجبة

- وتحدث الشهرة الموجبة عندما يكون الفرق **بالزيادة** بين تكلفة الاستثمار والقيمة العادلة للأصول بمعنى ان مبلغ تكلفة الاستثمار **أكبر** من القيمة العادلة للأصول المشتراه .
- ويتم اثباتها بعد الشراء كأصل في الجانب المدين
- كما ان الفرق بالزيادة قد يكون شهرة وقد يكون ايضاً براءة اختراع او علامة تجارية وفي هذه الحالة يتم توزيع مبلغ الزيادة بين هذه الأصول اذا وجد مقياس موثوق لعملية التوزيع والا اعتبرت الزيادة بالكامل شهرة .
- وتعتبر الشهرة احد الأصول المتداولة التي تظهر في قائمة المركز المالي
- وبما ان الشهرة عبارة عن الفرق بين تكلفة الاستثمار والقيمة العادلة للأصل فكان سابقاً يتم اطفائها (توزيعها) على عدد من الفترات المالية ، الا ان المعيار الدولي لإعداد التقارير (اندماج الاعمال) ألغى اطفاء الشهرة وتوزيعها على عدد محدد من السنوات في اندماج الاعمال وبدلاً من ذلك يتم قياس تدني قيمة الشهرة في نهاية كل فترة مالية لمعرفة ما اذا كانت قيمتها ثابتة او طرأ عليها تدني او انخفاض ، وتتم معالجتها كما يلي :
- أ- **الحالة الأولى : في حالة عدم وجود تدني في قيمة الشهرة** ← تبقى قيمة الشهرة دفترياً كما هي .
- ب- **الحالة الثانية : في حالة وجود تدني في قيمة الشهرة** ← يتم اثبات مبلغ الانخفاض في هذه الفترة مقارنة بالفترة السابقة كخسارة وتحميلها للفترة التي حدث فيها الانخفاض ، بالقيود التالي :

××× من ح/ خسارة انخفاض الشهرة

××× الى ح/ الشهرة

وفي نهاية الفترة القادمة وعند قياس قيمة الشهرة ووجود ارتفاع في قيمتها مجدداً يتم الاحتفاظ بقيمتها المنخفضة في الفترة السابقة (أي لا يؤخذ بالارتفاع في قيمة الشهرة للفترة اللاحقة) .

مثال رقم (2) ص 14 اندماج مع وجود شهرة موجبة



مثال رقم (2)

في 2021/1/1 اشترت الشركة س كامل أسهم الشركة ص وقد قامت الشركة س في سبيل تملك أسهم ص بدفع ما يلي:

نقداً	50,000 دينار
إصدار 20,000 سهم بقيمة اسمية دينار وسوقية 5-دنانير	100,000 دينار
التنازل عن قطعة ارض قيمتها العادلة 70,000 دينار والدفترية	70,000 دينار
45,000 دينار	

كما دفعت الشركة س مبلغ 3,000 دينار نقداً عمولات إتمام الصفقة، ومبلغ 2,000 دينار نقداً مصاريف طباعة وإصدار الأسهم المستخدمة في تمويل عملية الشراء. لقد نتج عن شراء الشركة س لأسهم الشركة ص اندماج الشركة ص في الشركة س. وقد ظهرت قائمة المركز المالي للشركتين قبل الاندماج مباشرة على النحو التالي:

البيان	الشركة س	الشركة ص	
		القيمة الدفترية	القيمة العادلة
نقدية	190,000	25,000	25,000
ذمم مدينة	130,000	45,000	40,000
بضاعة	180,000	60,000	62,000
آلات	115,000	40,000	43,000
أراضي	45,000	10,000	30,000
مجموع الأصول	660,000	180,000	200,000
ذمم دائنة	210,000	21,000	20,000
رأس المال	350,000	120,000	
رأس المال الإضافي	75,000	20,000	
أرباح محتجزة	25,000	19,000	
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	660,000	180,000	

اتبعت الشركة س طريقة الحيازة لإثبات عملية الاندماج.

المطلوب

1. احتساب تكلفة (الإستثمار) شراء أسهم الشركة ص.
2. إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة س والخاصة بعملية اندماج الشركة ص.
3. إعداد قائمة المركز المالي الافتتاحية للشركة س بعد إتمام عملية الاندماج مباشرة.

الحل ↓

المطلوب الأول : احتساب مبلغ تكلفة الاستثمار وكذلك إيجاد قيمة الشهرة (ان وجدت)

نقداً	50,000 دينار
القيمة السوقية للأسهم المصدرة من قبل الشركة س = $5 \times 20,000$	100,000 دينار
قطعة ارض قيمتها الدفترية 45,000 دينار والعادلة 70,000 دينار	70,000 دينار
المجموع	220,000

اذن تكلفة الاستثمار = 220,000 دينار

الان إيجاد الشهرة او مكاسب صفقة الشراء

الشهرة او مكاسب صفقة الشراء = مبلغ الاستثمار - صافي القيمة العادلة للأصول المشتراه
صافي القيمة العادلة للأصول المشتراه = اجمالي القيمة العادلة للأصول - اجمال القيمة العادلة للالتزامات

التعويض :

صافي القيمة العادلة للأصول المشتراه = $200,000 - 20,000 = 180,000$ دينار

الشهرة او مكاسب صفقة الشراء = $180,000 - 220,000 = -40,000$ دينار (شهرة موجبة)

المطلوب الثاني : اثبات قيود اليومية العامة في دفاتر شركة س والخاصة باندماج شركة (ص)

يلاحظ في المثال السابق رقم (1) ان الشركة (ص) اشترت أصول الشركة (س) نقداً، ودفعت مصاريف وعمولات (فترة) ، بينما في هذ المثال تمت عملية شراء اسهم الشركة (ص) بثلاث طرق (نقداً ، اصدار اسهم وبيعاً بالقيمة السوقية ، التنازل عن ارض بالقيمة العادلة) ، ودفعت عمولات (فترة) ، بالإضافة الى مصاريف اصدار وطباعة الأسهم
و يتم اولاً اثبات قيد حساب الاستثمار في الشركة (ص) كما يلي :

220,000	من د/ الاستثمار في الشركة ص (المندمجة)	
50,000	الى د/ النقدية	المدفوع للشركة (ص) نقداً
20,000	د/ رأس المال	الأسهم بالقيمة الاسمية
80,000	د/ رأس المال الإضافي	الأسهم بالقيمة السوقية
45,000	د/ أراضي	الارض بالقيمة الدفترية
25,000	د/ مكاسب مبادلة أراضي	الفرق بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة للأرض

ويتم ثانياً اثبات قيد مصاريف الفترة (العمولات) بالقيد التالي :

3,000	من د/ مصاريف اندماج الشركة ص	
3,000	الى د/ النقدية	

ويتم ثالثاً اثبات قيد مصاريف اصدار وطباعة الاسهم بالقيد التالي :

2,000	من د/ رأس المال الإضافي
2,000	الى د/ النقدية

ونتيجة لهذا القيد يخفض رأس المال الإضافي في الميزانية بمقدار 2000 دينار

ويتم رابعاً اقفال حساب الاستثمار ف الشركة (ص) ، ونقل أصول والتزامات الشركة (ص) الى الشركة (س) بقيمتها (العادلة) والالتزامات في الجانب الدائن بقيمتها العادلة، بالإضافة الى اثبات حساب الشهرة الذي تم استخراجه في المطلوب الأول ، وذلك بالقيد التالي :

25,000	من د/ نقدية
45,000	د/ ذمم مدينة
62,000	د/ بضاعة
43,000	د/ آلات
30,000	د/ سيارات
40,000	د/ شهرة
20,000	الى د/ ذمم دائنة
220,000	د/ الاستثمار في الشركة ص (المندمجة)
5.000	د/ مخصص ديون مشكوك فيها

يلاحظ ظهور حساب الشهرة ضمن الأصول في الجانب المدين بقيمة 40,000 الف

المطلوب الثالث : اعداد قائمة المركز المالي للشركة (س) بعد إتمام عملية الاندماج مباشرة : ↓

قائمة المركز المالي الافتتاحية للشركة س كما في 2021/1/1 (بعد الاندماج مباشرة)	
نقدية (25,000 + 2,000 - 3,000 - 50,000 - 190,000)	160,000
ذمم مدينة - بالصافي - (40,000 + 130,000)	170,000
بضاعة (62,000 + 180,000)	242,000
آلات (43,000 + 115,000)	158,000
أراضي (30,000 + 45,000 - 45,000)	30,000
شهرة	40,000
مجموع الأصول	800,000
ذمم دائنة (20,000 + 210,000)	230,000
رأس المال (20,000 + 350,000)	370,000
رأس المال الإضافي (2,000 - 80,000 + 75,000)	153,000
أرباح محتجزة (25,000 + 25,000 - 3,000) مكاسب مبادلة الأراضي -	47,000
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	800,000

الحالة الثالثة: الاندماج مع وجود مكاسب صفقة شراء

وتحدث مكاسب صفقة الشراء عندما يكون الفرق **بالانخفاض** بين تكلفة الاستثمار والقيمة العادلة للأصول بمعنى ان مبلغ تكلفة الاستثمار **اقل** من القيمة العادلة للأصول المشتراه .

وتعود أسباب وجود مكاسب صفقة الشراء في عمليات الاندماج الى الأسباب التالية : (وفق المعيار الدولي رقم 3)

- 1- وجود خطأ في عملية تحديد القيمة العادلة لأصول والتزامات الشركة المشتراه ، او خطأ في عملية تحديد تكلفة الاستثمار المدفوعة من قبل الشركة المشتري .
- 2- وجود قدرة تفاوضية عالية لدى الشركة المشتري مما أدى الى شراء الأصول من الشركة المشتراة بقيمة اقل من قيمتها العادلة
- 3- استخدام بعض المعايير المحاسبية في معالجة عملية الاندماج والتي تقضي بقياس بعض البنود بقيمة تختلف عن قيمتها العادلة مثل الضرائب المؤجلة في حالة وجود خسائر مدورة وتقييمها بقيمة تختلف عن قيمتها العادلة ⁴ .

⁴ في حالة وجود خسائر مدورة لدى الشركة المشتراة، فان الشركة المشتري تستطيع الاستفادة منها في الفترات المالية القادمة لغايات ضريبة الدخل عن طريق تنزيلها من أرباح تلك الفترات، مما يعني وجود قيمة لهذه الخسائر المرحلة يجب أخذها بعين الاعتبار .

المعالجة المحاسبية لمكاسب صفقة الشراء :

- 1- تثبت في الجانب الدائن في قيود اليومية بجانب حساب الاستثمار في الشركة (ص)
- 2- تقفل في اول قائمة دخل تعدها الشركة ضمن بنود الأرباح غير التشغيلية

مثال رقم (3) ص 18 اندماج مع وجود مكاسب صفقة شراء

مثال رقم (3)

في 2021/1/1 اشترت الشركة س كامل أسهم الشركة ص وقد دفعت الشركة س في سبيل ذلك مبلغ 112,000 دينار نقداً، وقد نتج عن ذلك اندماج الشركة ص في الشركة س. وقد ظهرت قائمة المركز المالي للشركتين قبل الاندماج مباشرة على النحو التالي:

الشركة ص		الشركة س	البيان
القيمة العادلة	القيمة الدفترية		
25,000	25,000	190,000	نقدية
40,000	45,000	130,000	ذمم مدينة
62,000	60,000	180,000	بضاعة
43,000	40,000	100,000	آلات
30,000	10,000	60,000	سيارات
200,000	180,000	660,000	مجموع الأصول
20,000	21,000	210,000	ذمم دائنة
	120,000	350,000	رأس المال
	20,000	75,000	رأس المال الإضافي
	19,000	25,000	أرباح محتجزة
	180,000	660,000	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

اتبعت الشركة س طريقة الحياة لإثبات عملية الاندماج.

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

الحل (نفس طريقة حل مثال رقم (2) مع حذف حساب الشهرة في الجانب المدين واستبداله بحساب مكاسب صفقة الشراء في الجانب الدائن بمبلغ الفرق وذلك في قيد اقفال حساب الاستثمار في الشركة (ص). مع ملاحظة ان قيد مصاريف العمولات غير موجود في المثال رقم (3) لعدم وجود مصاريف عمولات في السؤال .

حل مثال رقم (3)

- تكلفة (الاستثمار) شراء أسهم الشركة ص = 112,000 دينار
- اما مكاسب صفقة شراء" الناتجة عن الاندماج فيتم استخراجها بالشكل التالي:
مكاسب صفقة شراء = تكلفة الاستثمار - صافي القيمة العادلة لأصول الشركة المشتراة.
$$= 112,000 - (200,000 - 20,000) = (68,000)$$
 دينار، وهي "مكاسب صفقة شراء" يتم الاعتراف بها كأرباح غير تشغيلية.
إثبات قيود الاندماج في دفاتر الشركة س:
- قيد إثبات عملية الاستثمار في الشركة ص والذي يتم بقيمة تكلفة الاستثمار، وعلى النحو التالي:

112,000	من د/ الاستثمار في الشركة ص (المندمجة)
112,000	الى د/ النقدية

- اما القيد الثاني للاندماج فيتم بموجبه إقفال حساب الاستثمار في الشركة ص، ونقل أصول والتزامات الشركة ص الى الشركة س بجعل الأصول مدينة والتزامات دائنة حسب قيمها العادلة، وعليه يظهر القيد على النحو التالي:

25,000	من د/ نقدية	
45,000	د/ ذمم مدينة	
62,000	د/ بضاعة	
43,000	د/ آلات	
30,000	د/ سيارات	
20,000	الى د/ ذمم دائنة	
112,000	د/ الاستثمار في الشركة ص (المندمجة)	
5,000	د/ مخصص ديون مشكوك فيها	
68,000	د/ "مكاسب صفقة شراء"	

انتهى حل المثال

ملاحظة: طريقة عمل الميزانية هي نفس طريقة اعداد الميزانية في المثال رقم (2) مع حذف حساب الشهرة من جانب الأصول المتداولة واستبداله بحساب مكاسب صفقة الشراء (بالفرق) في جانب الالتزامات المتداولة .

الاندماج مع وجود خسائر مدورة لدى الشركة المندمجة

تسمح بعض القوانين في بعض الدول باندماج الشركات مع شركات لديها خسائر مدورة من اجل رغبة الشركات المشتري في تقليل أرباحها والاستفادة من عامل الانخفاض الضريبي المسدد للحكومة حيث يظل حساب (خسائر مدورة) متاحاً للاستخدام من قبل الشركة المشتري للسنوات القليلة التالية . (تصل الى 5 سنوات في بعض الدول) . ويتم في هذه الحالة (وفقاً للمعيار الدولي رقم 12) فتح حساب ضمن الأصول يسمى (ضرائب مؤجلة-أصل) او (موجودات ضريبية) بشرطين هما :

أ- ان تسمح القوانين بانتقال الخسارة المدورة من الشركة المندمة الى الشركة المشتري

ب- ان يكون هناك توقعات للشركة المشتري بتحقيق ارباح للسنوات التالية للاستفادة من تنزيل الخسارة المدورة

ويتم تحميل حساب الموجودات الضريبية بمقدار الوفورات الناتجة التي يتم استخراجها بالمعادلة التالية :

مقدار الموجودات الضريبية الواجب الاعتراف نتيجة الاندماج =

(الأرباح المتوقعة للسنة × عدد السنوات المسموح فيها بتنزيل الخسارة المدورة) × النسبة الضريبية = (.....)

وتجدر الإشارة الى انه في حال كان مبلغ الأرباح المتوقعة خلال السنوات التي يسمح فيها بتنزيل الخسارة (اقل من) مبلغ الخسارة المدورة (المعطى في السؤال) فإنه يتم احتساب الموجودات الضريبية بناء على قيمة الأرباح المتوقعة وليس على مبلغ الخسارة المدورة المعطى في السؤال .

قانون احتساب الشهرة الناتجة عن الاندماج (في حالة وجود خسائر مدورة) يضاف له الموجودات الضريبية كالتالي :

الشهرة او مكاسب صفقة الشراء = تكلفة الاستثمار — صافي الأصول المشتراه + **الموجودات الضريبية**

مثال رقم (4) ص 21 الاندماج مع وجود خسارة مدورة لدى الشركة المندمجة

مثال رقم (4)

في 2021/1/1 اشترت الشركة س كامل أسهم الشركة ص بتكلفة تبلغ 150,000 دينار نقداً. وقد ظهرت ميزانية الشركتين قبل الاندماج مباشرة على النحو التالي:

الشركة ص		الشركة س	البيان
القيمة العادلة	القيمة الدفترية		
25,000	25,000	190,000	نقدية
40,000	45,000	130,000	ذمم مدينة
62,000	60,000	180,000	بضاعة
43,000	40,000	100,000	ألات
30,000	10,000	60,000	سيارات
200,000	180,000	660,000	مجموع الأصول
80,000	80,000	210,000	ذمم دائنة
	120,000	350,000	رأس المال
	20,000	75,000	رأس المال الإضافي
	(40,000)	25,000	أرباح محتجزة (خسارة مدورة)
	180,000	660,000	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

علماً ان الخسارة المدورة لدى الشركة ص مقبولة ضريبياً ويسمح بانتقالها للشركة س وتنزيلها من ارباحها خلال السنوات 2021 - 2025، وتقدر الشركة س ان ارباحها للاعوام 2021 - 2025 ستبلغ 5,000 دينار سنوياً، ويبلغ معدل الضريبة على الشركة س 20%.

اتبعت الشركة س طريقة الحياة لإثبات عملية الاندماج.

المطلوب

1. احتساب مقدار الموجودات الضريبية (الضرائب المؤجلة - أصل) الواجب الاعتراف بها نتيجة الاندماج.
2. احتساب الشهرة الناتجة عن الاندماج.
3. إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة س والخاصة بعملية اندماج ص.
4. إعداد قائمة المركز المالي الافتتاحية للشركة س بعد إتمام عملية الاندماج مباشرة.

حل مثال رقم (4)

1. مقدار الموجودات الضريبية (الضرائب المؤجلة - أصل) الواجب الاعتراف بها نتيجة الاندماج:

تبلغ الأرباح المتوقعة للشركة س خلال السنوات 2021 - 2025 وهي الفترة التي تسمح السلطات الضريبية بقبول تدوير وتزليل الخسارة المدورة خلالها $5 \times 5,000 = 25,000$ دينار. وبالتالي فإن مقدار الموجودات الضريبية $25,000 \times 20\% = 5,000$ دينار.

2. احتساب الشهرة الناتجة عن الاندماج =

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

الشهرة = $150,000 - (200,000 + 5,000 - 80,000) = 25,000$ دينار. ويلاحظ أن الموجودات الضريبية قد تم إضافتها إلى أصول الشركة ص لغايات احتساب الشهرة.

3. إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة س والخاصة بعملية اندماج ص.

- قيد تملك أسهم الشركة ص:

150,000	من د/ الاستثمار في الشركة ص (المندمجة)
150,000	إلى د/ النقدية

- قيد إثبات انتقال أصول والتزامات الشركة ص إلى الشركة س على النحو التالي:

25,000	من د/ النقدية
45,000	د/ ذمم مدينة
62,000	د/ بضاعة
43,000	د/ آلات
30,000	د/ سيارات
25,000	د/ شهرة
5,000	د/ موجودات ضريبية
80,000	إلى د/ ذمم دائنة
150,000	د/ الاستثمار في الشركة ص (المندمجة)
5,000	د/ مخصص ديون مشكوك فيها

4. تظهر قائمة المركز المالي الافتتاحية للشركة س بعد إتمام عملية الاندماج مباشرة على النحو التالي:

قائمة المركز المالي الافتتاحية للشركة س كما في 2021/1/1 (بعد الاندماج مباشرة)	
نقدية (25,000 + 150,000 - 190,000)	65,000
ذمم مدينة - بالصافي (40,000 + 130,000)	170,000
بضاعة (62,000 + 180,000)	242,000
ألات (43,000 + 100,000)	143,000
سيارات (30,000 + 60,000)	90,000
موجودات ضريبية	5,000
شهرة	25,000
مجموع الأصول	740,000
ذمم دائنة (80,000 + 210,000)	290,000
رأس المال	350,000
رأس المال الإضافي	75,000
أرباح محتجزة	25,000
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	740,000

الاندماج خلال السنة المالية

وتعني اندماج شركتين في شركة واحدة في منتصف العام المالي ، أي قبل انتهاء الفترة المالية . وتتميز هذه الطريقة بوجود إيرادات ومصاريف حدثت في حسابات الشركة المندمجة خلال الفترة المالية من بداية السنة الى تاريخ الاندماج . وبناء على هذه الطريقة من الاندماج لا يتم نقل الإيرادات والمصاريف الخاصة بالشركة المندمجة الى الشركة المشتري ، ولكن يتم نقل أصولها والتزاماتها بالقيمة العادلة فقط .

SKIP

ثانياً: المعالجة المحاسبية للاتحاد

وتعني توحيد شركتين قائمتين في شركة أسست للتو ، وبالتالي زوال الشركتين السابقتين واندماجهما في الشركة الجديدة اما المعالجة المحاسبية فلا تختلف عن المعالجة المحاسبية للاندماج باستثناء تسجيل الشركة الجديدة لاصول والتزامات الشركتين المندمجتين بالقيمة العادلة لهما مع اثبات الشهرة او مكاسب صفقة الشراء ان وجدت .

SKIP

ثالثاً: المعالجة المحاسبية للسيطرة باستخدام طريقة الحيازة

تختلف السيطرة عن الاندماج والاتحاد بأن الشركة التابعة أو المسيطر عليها تظل قائمة ومحتفظة بشكلها القانوني والاعتباري بمعنى لا تزول مثل طريقة الاتحاد والاندماج ، ويجب ان تمثل نسبة اسهم الشركة المسيطرة اكثر من 50% (من 51% الى 100%) من اسهم الشركة المسيطر عليها (التابعة) وتسمى الشركة المسيطرة في هذه الحالة بالشركة (القابضة) أو الشركة الأم . وسميت مسيطرة لأنها سيطرت على كافة القرارات المالية والاقتصادية للشركة التابعة وبالتالي أصبحت القابضة والتابعة وحدة اقتصادية واحدة . وتقوم كل من الشركة القابضة والشركة التابعة في نهاية كل فترة مالية بإعداد قوائم مالية مستقلة يتم بعد ذلك دمج هذه القوائم بما يسمى القوائم المالية الموحدة تقوم بإعدادها الشركة القابضة .

المعالجة المحاسبية للسيطرة :

- تتم بإثبات عملية الاستثمار فقط دون الحاجة الى نقل أصول والتزامات الشركة التابعة بالقيمة العادة الى الشركة القابضة والسبب في ذلك ان الشركة التابعة لا زالت قائمة ومحتفظة بوجودها الاعتباري والقانوني
- هناك حالتين للسيطرة بطريقة الحيازة :
 - أ- السيطرة بنسبة 100%
 - ب- السيطرة بنسبة اكبر من 50% و اقل من 100%

الحالة الأولى من حالات السيطرة : السيطرة بنسبة 100%

ماهي دلالة شراء القابضة لاسهم التابعة بنسبة 100% ؟
وجود دلالة في السؤال على شراء القابضة (كامل) اسهم التابعة
مثال رقم 7 ص 31 السيطرة او التملك بنسبة 100%



مثال رقم (7)

في 2021/1/1 اشترت الشركة س كامل أسهم الشركة ص بسعر 180,000 دينار نقداً، كما دفعت الشركة س مبلغ 5,000 دينار نقداً عمولات وائتباب مدققين ومحامين لإتمام الصفقة. لقد نتج عن شراء الشركة س لأسهم الشركة ص نشوء علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. وقد ظهرت ميزانية الشركتين قبل الشراء مباشرة كما يلي:

البيان	الشركة س	الشركة ص	
		القيمة الدفترية	القيمة العادلة
نقدية	190,000	25,000	25,000
ذمم مدينة	130,000	45,000	40,000
بضاعة	180,000	60,000	62,000
آلات	100,000	40,000	45,000
سيارات	60,000	10,000	30,000
مجموع الأصول	660,000	180,000	202,000
ذمم دائنة	210,000	21,000	20,000
رأس المال	350,000	120,000	
رأس المال الإضافي	75,000	20,000	
أرباح محتجزة	25,000	19,000	
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	660,000	180,000	

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

1. تحديد قيمة تكلفة (الإستثمار) شراء أسهم الشركة ص.
2. إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة س.
3. إعداد قائمة المركز المالي للشركة س بعد شراء أسهم الشركة ص مباشرة.

حل مثال رقم (7)

1. تكلفة (الاستثمار) شراء أسهم الشركة ص = 180,000 دينار. ويلاحظ أن عمولات وائتباب مدققين ومحامين لم تدخل ضمن تكلفة (الإستثمار) شراء أسهم الشركة ص.
2. إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة س.

2. إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة س.

- إثبات قيد الاستثمار في الشركة التابعة ص:

180,000	من د/ الاستثمار في الشركة التابعة ص
180,000	الى د/ النقدية

وكما ذكرنا سابقاً فإنه يتم إثبات شراء أسهم الشركة ص فقط ولا يتم إثبات نقل أصولها والتزاماتها. وتجدر الإشارة أن وجود شهرة للتابعة نتيجة تملك القابضة لأسهم التابعة لا تظهر في حالة إثبات عملية التملك وإنما يتم إظهارها عند إعداد القوائم المالية الموحدة وكما سيتم توضيحه في الفصول اللاحقة.

- أما العمولات وأتعاب المحامين والمدققين المدفوعة لإتمام الصفقة فنثبت بالقيد التالي:

5,000	من د/ مصاريف الاستثمار في الشركة التابعة ص
5,000	الى د/ النقدية

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

قائمة المركز المالي للشركة س كما في 2021/1/1 (بعد الاستثمار في الشركة ص مباشرة)	
نقدية (190,000 - 180,000 - 5,000)	5,000
ذمم مدينة	130,000
بضاعة	180,000
آلات	100,000
سيارات	60,000
الاستثمار في الشركة التابعة ص	180,000
مجموع الأصول	655,000
ذمم دائنة	210,000
رأس المال	350,000
رأس المال الإضافي	75,000
أرباح محتجزة (25,000 - 5,000 مصاريف الاستثمار)	20,000
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	655,000

يلاحظ أن التغير الذي طرأ على قائمة المركز المالي للشركة 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 قائمة المركز المالي للشركة القابضة س ضمن بند الاستثمارات طويلة الأجل

الحالة الثانية من حالات السيطرة : السيطرة او التملك بنسبة قل من 100%

المعالجة المحاسبية في هذه الحالة لا تختلف عن التملك بنسبة 100% باستثناء مبلغ تكلفة الاستثمار يتقص بقدر نسبة التملك ويكون معطى في السؤال .

يسمى الفرق بين نسبة الاستثمار ونسبة 100% بحقوق الأقلية او الحقوق غير المسيطر عليها ، وتظهر في قائمة الميزانية ضمن حقوق الملكية في بند مستقل يسمى الحقوق غير المسيطر عليها .

مثال 8 ص 34 السيطرة بنسبة اقل من 100%

مثال رقم (8)

افترض بالمثال السابق (7) ان الشركة س اشترت 80% من أسهم الشركة ص بقيمة 143,000 دينار نقداً، ودفعت مبلغ 3,000 دينار نقداً عمولات وأتعاب المحامين لإتمام الصفقة، وقد نتج عن ذلك علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين س وص.

المطلوب:

1. احتساب تكلفة (الاستثمار) شراء أسهم الشركة ص.
2. إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة س.

حل مثال رقم (8)

1. تكلفة (الاستثمار) شراء أسهم الشركة ص 143,000 دينار.
2. إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة س.

- إثبات قيد الاستثمار في الشركة التابعة ص:

143,000	من د/ الاستثمار في الشركة التابعة ص	
143,000	الى د/ النقدية	

- أما العمولات وأتعاب المحامين المدفوعة لإتمام الصفقة فتثبت بالقيد التالي:

3,000	من د/ مصاريف الاستثمار في الشركة التابعة ص	
3,000	الى د/ النقدية	

المحاسبة عن التعويضات الطارئة في دمج الاعمال ص 35

ملحق الفصل - دمج الاعمال طريقة المصالح المشتركة ص 40

محذوف

مواضيع التركيز في الفصل الأول

الاندماج بجميع حالاته	الاتحاد Skip	السيطرة بنسبة 100%	السيطرة بنسبة اقل من 100%
-----------------------	--------------	--------------------	---------------------------

الفصل الثاني : اعداد القوائم المالية الموحدة بتاريخ التملك

مقدمة

اعداد القوائم المالية في الشركات بعد السيطرة يكون بالتسلسل التالي :

- 1- في تاريخ التملك مباشرة تقوم القابضة بإعداد قائمة ميزانية عن الشركة القابضة بتاريخ السيطرة مباشرة يليه اعدادها ميزانية موحدة .
- 2- في نهاية الفترة المالية الحالية والفترات اللاحقة يتم اعداد كافة القوائم المالية بشكل مستقل القابضة والتابعة .
- 3- يتم اعداد القوائم المالية الموحدة للشركتين القابضة والتابعة على ما يسمى (ورقة عمل) تقوم بها القابضة خارج سجلاتها المالية .
- 4- تظهر قائمة الدخل في القوائم الموحدة جميع الإيرادات والمصاريف والربح او الخسارة الشركتين باعتبارها شركة واحدة
- 5- وتظهر قائمة المركز المالي الموحدة مجموع أصول والتزامات الشركتين بقائمة واحدة .
- 6- ما يجري على قائمتي الدخل والمركز المالي الموحدة يجري كذلك على قائمة التدفقات النقدية وقائمة التغير في حقوق الملكية .

الشروط الواجب توافرها لإعداد القوائم المالية الموحدة

الشروط الأساسية :

- 1- تملك الشركة القابضة لنسبة اكثر من 50% من اسهم الشركة التابعة ، وفقا للمعيار الدولي رقم 3 (اندماج الاعمال)
 - 2- توفر النية والرغبة لدى الشركة القابضة في السيطرة والتملك على الشركة التابعة .
- شروط المعيار الدولي رقم 10 (القوائم المالية الموحدة) لسيطرة القابضة على التابعة :
1. إذا كان لدى الشركة المستثمرة قوة أو نفوذ عال بحيث يعطيها ذلك القدرة على توجيه أنشطة الشركة المستثمر بها .
 2. وجود الحق أو يتوفر لدى الشركة المستثمرة القدرة التي تمكنها من تغيير أو توجيه عوائد الشركة المستثمر بها، مثل قرارات بيع وشراء السلع والخدمات، إدارة الموجودات المالية، شراء وبيع الأصول الثابتة، تحديد هيكل التمويل.
 3. إذا كان لدى الشركة المستثمرة قوة أو نفوذ عال على الشركة المستثمر بها يعطيها القدرة في التأثير على العوائد المتحققة لها من استثمارات في الشركة المستثمر بها .

التعديلات : ↓

تعديلات شروط المعيار الدولي رقم 10 (القوائم المالية الموحدة)

تعفى الشركة القابضة من اعداد القوائم الموحدة اذا توفرت الشروط التالية مجتمعة :

1. اذا كانت الشركة القابضة هي نفسها شركة تابعة مملوكة بالكامل لشركة اخرى.
2. اذا كانت الشركة القابضة النهائية أو أي من الشركات القابضة الوسيطة تعد قوائم مالية موحدة تتفق ومتطلبات المعايير الدولية.
3. اذا كانت أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية للشركة القابضة غير متداولة في سوق عام (بورصة).
4. اذا لم تقم الشركة القابضة بإيداع، أو ليست قيد عملية ايداع، لبياناتها المالية الموحدة لدى هيئة اوراق مالية أو أي هيئة تنظيمية.

حالات أخرى لإعفاء القابضة من اعداد القوائم الموحدة حددها نفس المعيار :

- 1- ان تكون القابضة مؤقتة وغير دائمة (تملك القابضة لاسهم التابعة لفترة لا تقل عن 12 شهر)
- 2- فقدان نسبة تملك القابضة للتابعة الى اقل من 50% نتيجة أي أسباب طارئة مثل التصفية وانتقال سيطرة التابعة للدولة

حالات أخرى لإعفاء القابضة من اعداد القوائم الموحدة حددتها بعض الدراسات:

- اختلاف نشاط القابضة عن التابعة . (المعيار رقم 10 لم يجيز الاعفاء بسبب اختلاف النشاط)

الإجراءات المتبعة لإعداد القوائم المالية الموحدة – فهم فقط

- 1- الحصول على القوائم المالية الختامية للشركة القابضة والشركة التابعة
- 2- تفريغ بيانات القوائم المالية للشركتين في نموذج واحد يطلق عليه اسم (ورقة العمل)
- 3- اجراء بعض التسويات والتعديلات على بعض البنود الظاهرة في القوائم المالية الافرادية للشركتين من خلال عمود التسويات الظاهر في ورقة العمل .

*** التعديلات تشمل:**

- أ- حذف بعض البنود في قوائم الشركة القابضة أو الشركة التابعة مثل ح/ الاستثمار في التابعة
 - ب- إضافة بعض البنود لم تكن موجودة في قوائم الشركتين مثل ح/ الشهرة
 - ج- تعديل قيم بعض البنود اما بالزيادة أو بالنقصان مثل تعديل الاختلافات بين القيمة العادلة والدفترية لأصول والتزامات الشركة التابعة في تاريخ التملك .
- مع مراعاة الجانب الدائن والمدين في عمود التسويات بناء على طبيعة ونوع الحساب الحسابات الدائنة والمدينة مثل الأصول عندما يتطلب التعديل عليها (زيادة قيمة الأصل) يتم وضعها في الجانب المدين وعندما يتطلب التعديل عليها (تخفيض قيمة الأصل) يتم وضعها في الجانب الدائن
- 4- يجري في العمود الأخير من ورقة العمل والمعنون بـ الميزانية الموحدة جمع بنود الشركة القابضة والتابعة مروراً على عمود التسويات وعمل (التأثير اللازم ان وجد)

نموذج لورقة العمل

[illegible]

حالات اعداد القوائم المالية الموحدة في حالة تملك القابضة 100% من اسهم التابعة

- **الحالة الأولى:** اعداد القوائم المالية الموحدة في حالة تملك القابضة 100% من اسهم التابعة
 - **الحالة الثانية:** اعداد القوائم المالية الموحدة في حالة تملك القابضة 100% من اسهم التابعة مع وجود فروقات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لأصول والتزامات الشركة التابعة .
 - **الحالة الثالثة:** اعداد القوائم المالية الموحدة في حالة تملك القابضة اقل من 100% من اسهم التابعة بطريقة:
- 1) احتساب الشهرة كلياً وهي كامل قيمة الشهرة التي تخص القابضة والأقلية
 - 2) احتساب الشهرة جزئياً وبحصة الشركة القابضة فقط

الحالة الأولى : اعداد القوائم المالية الموحدة في حالة تملك القابضة 100% من اسهم التابعة

- في هذه الحالة لا يوجد حقوق اقلية (حقوق غير المسيطر عليها) وهي الفرق بين 100% ونسبة التملك او الشراء .
- كما لا يوجد فروقات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لأصول والتزامات الشركة التابعة .

مثال رقم 1 ص 71 اعداد القوائم المالية الموحدة في حالة تملك القابضة 100% من اسهم التابعة

مثال رقم (1)

في 2021/1/1 اشترت الشركة س كامل أسهم الشركة ص بقيمة 150,000 دينار نقداً. وقد نتج عن شراء الشركة س لأسهم الشركة ص علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. وقد ظهرت ميزانية الشركتين بعد الشراء مباشرة على النحو التالي:

البيان	الشركة س	الشركة ص	
		القيمة الدفترية	القيمة العادلة
نقدية	40,000	25,000	25,000
ذمم مدينة	130,000	45,000	45,000
بضاعة	180,000	60,000	60,000
الآت	100,000	40,000	40,000
سيارات	60,000	10,000	10,000
الاستثمار في الشركة التابعة ص	150,000		
مجموع الأصول	660,000	180,000	180,000
ذمم دائنة	210,000	30,000	30,000
رأس المال	350,000	120,000	
رأس المال الإضافي	75,000	20,000	
أرباح محتجزة	25,000	10,000	
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	660,000	180,000	

- اتبعت الشركة القابضة س طريقة الحيافة لإثبات عملية تملك أسهم الشركة التابعة ص.
المطلوب: إعداد قائمة المركز المالي الموحدة بتاريخ التملك (2021/1/1).

2. اثبات قيود أوراق العمل الخاصة لإعداد قائمة المركز المالي الموحدة.

الحل

في هذا المثال نلاحظ :

- 1- 150,000 حساب الاستثمار لدى الشركة التابعة ظهر في ميزانية الشركة القابضة وهو يمثل ثمن الشراء .
- 2- لا يوجد فروقات بين القيمة العادلة والدفترية لأصول التابعة
- 3- لا يوجد فروقات بين صافي القيمة العادلة لأصول الشركة التابعة وتكلفة الاستثمار، مما يعني عدم وجود شهرة

الجدول رقم (1)
ورقة العمل الخاصة بإعداد قائمة المركز المالي الموحدة للشركة القابضة س
والشركة التابعة ص كما في 2021/1/1

الميزانية الموحدة	التسويات		الشركة التابعة	الشركة القابضة	البيان
	دائن	مدين			
65,000			25,000	40,000	نقدية
175,000			45,000	130,000	ذمم مدينة
240,000			60,000	180,000	بضاعة
140,000			40,000	100,000	الآت
70,000			10,000	60,000	سيارات
000	150,000			150,000	الاستثمار في الشركة التابعة ص
690,000			180,000	660,000	مجموع الأصول
240,000			30,000	210,000	ذمم دائنة
350,000		120,000	120,000	350,000	رأس المال
75,000		20,000	20,000	75,000	رأس المال الإضافي
25,000		10,000	10,000	25,000	أرباح محتجزة
690,000	150,000	150,000	180,000	660,000	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

توضيح إجراءات الحل:

1. تم تفريغ قيم بنود ميزانية الشركة القابضة والشركة التابعة في ورقة العمل أعلاه وفي العمود المخصص لكل شركة.
2. تم في عمود التسويات إجراء تعديل على البنود التالية:

أ- تم حذف حساب الاستثمار في الشركة التابعة ص حيث جعل دائناً بقيمة 150,000 دينار، لذا يلاحظ ان قيمة هذا البند لم تظهر بقائمة المركز المالي الموحدة. أما عن سبب إلغاء هذا البند فيعود الى ان حساب الاستثمار في الشركة التابعة يمثل صافي قيم أصول الشركة التابعة، وبما ان أصول والتزامات الشركة التابعة قد تم جمعها مع أصول والتزامات الشركة القابضة في عمود قائمة المركز المالي الموحدة، فان عدم حذف قيمة حساب الاستثمار في الشركة التابعة سيترتب عليه ازدواجية في القيم الظاهرة في قائمة المركز المالي الموحدة.

ب- تم الغاء 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 إلغاءها لمنع الازدواجية في قائمة المركز المالي الموحدة.

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

3. تم في عمود قائمة المركز المالي الموحدة إظهار مجموع القيم الظاهرة لكل بند في ميزانية الشركة القابضة وميزانية الشركة التابعة، مع الأخذ بأثر التسويات الظاهرة بعمود التسويات ان وجدت.

ثانياً: قيود أوراق العمل

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 قيد أوراق العمل للحالة السابقة (مثال 1) تظهر على النحو التالي:

من د/ رأس المال	120,000
د/ رأس المال الإضافي	20,000
د/ أرباح محتجزة	10,000
الى د/ الاستثمار في الشركة التابعة ص	150,000

الحالة الثانية:

اعداد القوائم المالية الموحدة في حالة تملك القابضة 100% من اسهم التابعة مع وجود فروقات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لأصول والتزامات الشركة التابعة

- في هذه الحالة لا يوجد حقوق اقلية (حقوق غير المسيطر عليها) وهي الفرق بين 100% ونسبة التملك او الشراء .
- ولكن يوجد فروقات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لأصول والتزامات الشركة التابعة .
- كما ان ما يظهر في قائمة المركز المالي الموحدة في عمود الميزانية الموحدة يمثل مجموع كل من القيمة الدفترية للبند للشركة القابضة والقيمة العادلة للبند للشركة التابعة
- وتظهر الشهرة في حالة كون تكلفة تملك اسهم الشركة التابعة تزيد عن صافي القيمة العادلة لأصول الشركة التابعة ، وتظهر في قائمة المركز المالي الموحدة في عمود التسويات في الطرف المدين ثم في عمود الميزانية الموحدة .
- اما مكاسب صفقة الشراء فتنشأ في حالة كون تكلفة تملك اسهم الشركة التابعة اقل من صافي القيمة العادلة لأصول الشركة التابعة ، ويتم الاعتراف بمكاسب صفقة الشراء ضمن قائمة الدخل ولكن لأنه بعد التملك مباشرة لا يوجد قوائم دخل فقط يتم اعداد قائمة مركز مالي موحدة فإن مكاسب صفقة الشراء تظهر في الطرف الدائن بعمود التسويات ضمن الأرباح المحتجزة .

مثال (2) ص 75 اعداد القوائم المالية الموحدة في حالة تملك القابضة 100% من اسهم التابعة مع وجود فروقات

مثال رقم (4)		الشركة		الشركة التابعة	
البيان		القابضة	القيمة الدفترية	القيمة العادلة	
نقدية	20,000	25,000	25,000	25,000	
ذمم مدنية*	130,000	45,000	40,000	40,000	
بضاعة	180,000	60,000	62,000	62,000	
الآت	100,000	40,000	45,000	45,000	
سيارات	60,000	10,000	10,000	10,000	
الاستثمار في الشركة التابعة ص	170,000				
مجموع الأصول	660,000	180,000	182,000	182,000	
ذمم دائنة*	210,000	30,000	29,000	29,000	
رأس المال	350,000	120,000			
رأس المال الإضافي	75,000	20,000			
أرباح محتجزة	25,000	10,000			
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	660,000	180,000			

- استخدمت الشركة س طريقة الحيافة لإثبات تملك أسهم الشركة التابعة ص .

* هناك دين للقابضة على التابعة يبلغ 4,000 دينار .

المطلوب: إعداد قائمة المركز المالي الموحدة كما في 2021/1/1 (بتاريخ التملك).

الحل

أولا استخراج قيمة الشهرة الخاصة بالشركة التابعة (ص) (1)

ثانيا: اعداد ورقة العمل الخاصة بإعداد قائمة المركز المالي الموحدة للشركتين س و ص في 2021/1/1

(1) يتم استبعاد حساب الاستثمار من الشركة القابضة بجعله دائنا في التسويات (نعكس طبيعة حساب الاستثمار وهو اصل مدين طرأ عليه انخفاض يجعل ← دائن)

(2) يتم استبعاد بنود حقوق الملكية من الشركة التابعة بجعلها مدينة في عمود التسويات (نعكس طبيعة حقوق الملكية الدائنة ← تجعل مدينة)

(3) مبلغ الشهرة (يثبت في الجانب المدين من عمود التسويات)

(4) اثبات الفروقات بين القيمة العادلة والدفترية بالنسبة لأصول والتزامات بقية البنود للشركة التابعة وتسجيل الفرق في عمود التسويات مع مراعاة طبيعة الحساب:

أ- اصل زيادة ← مدين

ب- اصل انخفاض ← دائن

ت- التزام زيادة ← دائن

ث- التزام انخفاض ← مدين

ثم تجميع الصفوف: بنود القابضة مع بنود التابعة مع +/- عمود التسويات والنتائج ← يكون في عمود الموحدة

(5) الدين للقابضة على التابعة بمبلغ 4000 يتم الغاءه كما يلي:

- يضاف مبلغ الدين في عمود التسويات ضمن بند الذمم المدينة في الطرف الدائن (تحت مبلغ الفروقات)
- يضاف مبلغ الدين في عمود التسويات ضمن بند الذمم الدائنة في الطرف المدين (تحت مبلغ الفروقات)
- يتم عمل قيد اقفال للدين ضمن قيود أوراق العمل بمبلغ الدين كما يلي:

×× من ح/ذمم دائنة ×× الى ح/ذمم مدينة

(6) اكمال عمليات التجميع ويجب ان يتساوى مجموع الأصول مع مجموع الالتزامات في عمود الميزانية الموحدة

الجدول رقم (2)					
ورقة العمل الخاصة بإعداد قائمة المركز المالي الموحدة للشركة القابضة س والشركة التابعة ص كما في 2021/1/1					
الميزانية الموحدة	التسويات		الشركة التابعة	الشركة القابضة	البيان
	دائن	مدين			
45,000			25,000	20,000	نقدية
166,000	5,000 4,000		45,000	130,000	ذمم مدينة
242,000		2,000	60,000	180,000	بضاعة
145,000		5,000	40,000	100,000	الآت
70,000			10,000	60,000	سيارات
17,000		17,000			الشهرة
000	170,000			170,000	الاستثمار في الشركة التابعة ص
685,000			180,000	660,000	مجموع الأصول
235,000		1,000 4,000	30,000	210,000	ذمم دائنة
350,000		120,000	120,000	350,000	رأس المال
75,000		20,000	20,000	75,000	رأس المال الإضافي
25,000		10,000	10,000	25,000	أرباح محتجزة
685,000	179,000	179,000	180,000	660,000	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

نسخ من السؤال

(1) طريقة استخراج الشهرة ↓

قبل البدء بإعداد قائمة المركز المالي الموحدة سيتم استخراج قيمة الشهرة الخاصة بالشركة التابعة ص.

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

= 170,000 - (29,000 - 182,000) = 17,000 دينار .

ثالثاً: قيود أوراق العمل

يتم عمل بقية الفروقات من عمود التسويات في قيد واحد كما يلي :

وبناء على ما سبق يتم إثبات قيد أوراق العمل على النحو التالي:		
من د/ بضاعة	2,000	
د/ الآت	5,000	
د/ شهرة	17,000	
د/ ذمم دائنة	1,000	
د/ رأس المال	120,000	
د/ رأس المال الإضافي	20,000	
د/ أرباح محتجزة	10,000	
الى د/ الاستثمار في الشركة التابعة ص	170,000	
د/ ذمم مدينة	5,000	
اما قيد الغاء المديونية المتبادلة بين الشركتين فيتم اثباته على النحو التالي:		
من د/ ذمم دائنة	4,000	
الى د/ ذمم مدينة	4,000	

الحالة الثانية:	اعداد القوائم المالية الموحدة في حالة تملك القابضة اقل من 100% من اسهم التابعة
في حالة عدم تملك القابضة لكامل اسهم التابعة فأن بقية اسهم الشركة التابعة تكون مملوكة لأطراف أخرى يطلق عليهم ← الحقوق غير المسيطر عليها، يظهر هذا البند في قائمة المركز المالي الموحدة ضمن حقوق الملكية وبشكل منفصل عن حقوق الملكية للقابضة، حيث تم اعتبار هذا البند مصدر تمويل من المالكين وليس التزام.	
70% نسبة تملك القابضة من اسهم التابعة	30% الحقوق غير المسيطر عليها

قياس الشهرة وقيمة الحقوق غير المسيطر عليها في قائمة المركز المالي	
اظهار الشهرة بشكل كلي ← القابضة والأقلية	اظهار الشهرة بشكل جزئي ← القابضة فقط
وفي هذه الطريقة يتم اظهار كامل قيمة شهرة الشركة التابعة ، أي ما يخص القابضة والأقلية من الشهرة . وهي نوعين : - شهرة كلية مع توفر القيمة العادلة للحقوق غير المسيطر عليها - شهرة كلية مع عدم توفر القيمة العادلة للحقوق غير المسيطر عليها	وفي هذه الطريقة تظهر حقوق الأقلية بصافي القيمة العادلة لأصول التابعة بدون اظهار حقهم في الشهرة

مثال جزئي : مثال رقم (3) ص 78 – طريقة احتساب قيمة كل من الشهرة والحقوق غير المسيطر عليها بطريقتي اظهار الشهرة جزئياً و كلياً .

مثال رقم (3)

في 2021/1/1 اشترت الشركة س 80% من أسهم الشركة ص بقيمة 160,000 دينار نقداً. لقد نتج عن شراء الشركة س لأسهم الشركة ص نشوء علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. بلغ صافي القيمة العادلة لأصول الشركة التابعة بتاريخ التملك 150,000 دينار، وقدرت القيمة العادلة للحقوق غير المسيطر عليها ب 37,000 دينار³.

³ ليس بالضرورة أن تحسب القيمة العادلة لحقوق الأقلية بناء على سعر شراء القابضة لجزء من أسهم التابعة (أي ليس بالضرورة أن يكون نسبة وتناسب).

حل مثال رقم (3)

1. إظهار الشهرة جزئياً ويحصة الشركة القابضة فقط:

حسب هذه الطريقة، وكما أسلفنا، يتم احتساب الشهرة بمقدار ما يخص الشركة القابضة فقط، وعدم إظهار حصة الحقوق غير المسيطر من الشهرة. وعليه تحسب قيمة الشهرة التي ستظهر في قائمة المركز المالي الموحدة على النحو التالي: الشهرة = تكلفة الاستثمار - نسبة تملك القابضة × صافي القيمة العادلة لأصول الشركة التابعة.

$$\text{الشهرة} = 160,000 - 80\% \times 150,000 = 40,000 \text{ دينار.}$$

أما الحقوق غير المسيطر عليها فتحسب حسب هذه الطريقة كما يلي:

الحقوق غير المسيطر = نسبة تملك الأقلية في الشركة التابعة × صافي القيمة العادلة لأصول الشركة التابعة.

$$\text{الحقوق غير المسيطر} = 20\% \times 150,000 = 30,000 \text{ دينار.}$$

2. إظهار كامل قيمة الشهرة

حسب هذه الطريقة يتم إظهار كامل شهرة الشركة التابعة، أي ما يخص القابضة والأقلية، حيث تظهر الحقوق غير المسيطر عليها بالقيمة العادلة المقدرة والبالغة حسب المثال 37,000 دينار. أما الشهرة فتحسب في هذه الحالة على النحو التالي: الشهرة = (تكلفة الاستثمار + القيمة العادلة لحقوق الأقلية) - صافي القيمة العادلة لأصول الشركة التابعة.

$$\text{الشهرة} = (37,000 + 160,000) - 150,000 = 47,000 \text{ دينار.}$$

تمهيد للحل



قبل الحل يجب ملاحظة ما يلي :

- 1- قانون استخراج الشهرة في حالة حقوق الأقلية يختلف عن قانون استخراج الشهرة في المواضيع السابقة .
- 2- ليس بالضرورة ان تكون القيمة العادلة للحقوق غير المسيطر عليها مساوية للمتمم من نسبة الشراء ، وفي المثال جاءت نسبة الشراء 80% والمتمم 20%
- 3- في الشهرة الجزئية ← يتم إيجاد حصة القابضة فقط من الشهرة
- 4- في الشهرة الكلية ← يتم إيجاد حصة القابضة وحصة الأقلية من الشهرة
- 5- قانون استخراج الشهرة الجزئية :

قانون إيجاد الشهرة الجزئية =	تكلفة الاستثمار – (نسبة تملك القابضة × صافي القيمة العادلة لأصول التابعة)
------------------------------	---

6- قانون حقوق الأقلية بالشهرة الجزئية:

حقوق غير المسيطر عليها بالشهرة الجزئية =	نسبة تملك الأقلية في التابعة × صافي القيمة العادلة لأصول التابعة
--	--

7- قانون استخراج الشهرة الكلية بالقانون رقم (1) :

قانون إيجاد الشهرة الكلية =	(تكلفة الاستثمار + القيمة العادلة لحقوق الأقلية) – صافي القيمة العادلة لأصول الشركة التابعة .
-----------------------------	---

❖ طرق استخراج الشهرة كلياً في حال ← عدم توفر القيمة العادلة لحقوق الأقلية :

- 1- احتساب الشهرة الجزئية بالقانون السابق كما في (الخطوة 4)
- 2- احتساب الشهرة الكلية بالقانون رقم (2) وهو ← الشهرة الجزئية ÷ نسبة تملك القابضة
- 3- احتساب الحقوق غير المسيطر بالشهرة الجزئية كما في (الخطوة 5)
- 4- احتساب الحقوق غير المسيطر بالشهرة الكلية كما يلي :

حقوق غير المسيطر عليها بالشهرة الكلية =	حقوق غير المسيطر عليها بالشهرة الجزئية + شهرة غير مسيطر عليها
الشهرة غير المسيطر عليها =	الشهرة الكلية بالقانون (2) – الشهرة الجزئية

الحل :

أولاً: إيجاد الشهرة الجزئية ← ما يخص القابضة فقط

وبتعويض القانون يتم احتساب الشهرة الجزئية كما يلي :

$$\text{الشهرة الجزئية} = 160,000 - (150,000 \times \%80) = 40,000 \text{ دينار}$$

ويتم احتساب حقوق غير المسيطر عليها كما يلي :

$$\text{حقوق غير المسيطر عليها} = 150,000 \times \%20 = 30,000 \text{ دينار}$$

ثانياً: إيجاد الشهرة الكلية ← ما يخص القابضة والأقلية

وبتعويض القانون يتم احتساب الشهرة الكلية كما يلي :

$$\text{الشهرة الكلية} = 150,000 - (37,000 + 160,000) = 47,000 \text{ دينار}$$

ثالثاً: إيجاد الشهرة الكلية والشهرة غير المسيطر عليها وحقوق غير المسيطر عليها في حال ← عدم وجود قيمة عادلة لحقوق الأقلية :

الشهرة الكلية بالقانون رقم (2) = الشهرة الجزئية ÷ نسبة تملك القابضة

$$= 40,000 \div \%80 = 50,000 \text{ دينار}$$

شهرة غير المسيطر عليها ← = الشهرة الكلية بالقانون رقم (2) - الشهرة الجزئية = 50,000 - 40,000 = 10,000 دينار

حقوق غير المسيطر عليها بالشهرة الجزئية = نسبة تملك الأقلية في التابعة × صافي القيمة العادلة لاصول التابعة

$$= 150,000 \times \%20 = 30,000 \text{ دينار}$$

حقوق غير المسيطر عليها بالشهرة الكلية = حقوق غير المسيطر عليها بالشهرة الجزئية + شهرة غير المسيطر عليها

$$= 10,000 + 30,000 = 40,000$$

الان تأتي طريقة اعداد الميزانية الموحدة باستخدام الشهرة الكلية والشهرة الجزئية بمثالين مختلفين ↓

المثال رقم (5) ص 81 ورقة العمل الخاصة بإعداد قائمة مركز مالي موحدة باستخدام ← طريقة الشهرة الجزئية

مثال رقم (5)

في 2021/1/1 اشترت الشركة س 80% من أسهم الشركة ص بقيمة 153,000 دينار نقداً. لقد نتج عن شراء الشركة س لأسهم الشركة ص نشوء علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. وقد ظهرت قائمة المركز المالي للشركتين بعد الشراء مباشرة على النحو التالي:

البيان	الشركة س	الشركة ص	
		القيمة الدفترية	القيمة العادلة
نقدية	37,000	25,000	25,000
ذمم مدينة	130,000	45,000	40,000
بضاعة	180,000	60,000	62,000
آلات	100,000	40,000	45,000
سيارات	60,000	10,000	30,000
الاستثمار في الشركة التابعة ص ⁴	153,000		
مجموع الأصول	660,000	180,000	202,000
ذمم دائنة	210,000	30,000	20,000
رأس المال	350,000	120,000	
رأس المال الإضافي	75,000	20,000	
أرباح محتجزة	25,000	10,000	
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	660,000	180,000	

- استخدمت الشركة س طريقة الحيازة لإثبات تملك أسهم الشركة التابعة ص.

- تم استخدام طريقة الشهرة جزئياً.

المطلوب: إعداد قائمة المركز المالي الموحدة بتاريخ التملك في 2021/1/1.

تمهيد للحل

السؤال يتضمن تملك اقل من 100% وهذا يعني ← هناك حقوق غير مسيطر عليها

يوجد فروقات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لاصول والتزامات الشركة التابعة ص وبالتالي يوجد ← شهرة

حل مثال رقم (5)

الشهرة = تكلفة الاستثمار - (نسبة تملك القابضة × صافي القيمة العادلة لاصول التابعة)

$$153,000 - 80\% \times (20,000 - 202,000) = 7,400 \text{ دينار (شهرة موجبة).}$$

$$\text{الحقوق غير المسيطر عليها} = 20\% \times (20,000 - 202,000) = 36,400 \text{ دينار.}$$

قاعدة ثابتة: صافي القيمة العادلة لاصول = مجموع القيمة العادلة لاصول - مجموع القيمة العادلة للالتزامات

⁴ تبلغ تكلفة الاستثمار 153,000 دينار وهي عبارة عن ثمن شراء أسهم الشركة ص.

اعداد ورقة العمل بتاريخ التملك ↓

1) تفريغ البيانات المالية لشركتين القابضة والتابعة (الدفترية) في العمودين التي تسبق عمود التسويات	الجدول رقم (3) ورقة العمل الخاصة بإعداد قائمة المركز المالي الموحدة للشركة القابضة س والشركة التابعة ص كما في 2021/1/1					
	الميزانية الموحدة	التسويات		الشركة التابعة	الشركة القابضة	البيان
2) استبعاد حساب الاستثمارات بجعله دائناً في عمود التسويات . معاكساً لطبيعته	62,000			25,000	37,000	نقدية
	170,000	5,000		45,000	130,000	ذمم مدينة
3) استبعاد حسابات حقوق الملكية للشركة التابعة بجعلها مدينة في عمود التسويات . معاكساً لطبيعته	242,000		2,000	60,000	180,000	بضاعة
	145,000		5,000	40,000	100,000	الآت
4) اظهار الشهرة الجزئية (التي تخص القابضة) في عمود التسويات في الطرف المدين . اظهاره بطبيعته	90,000		20,000	10,000	60,000	سيارات
	7,400		7,400			شهرة
5) ادراج بند جديد بمسمى الحقوق غير المسيطر عليها واظهار قيمته في الطرف الدائن في عمود التسويات . اظهاره بطبيعته	000	153,000			153,000	الاستثمار في الشركة التابعة ص
	716,400			180,000	660,000	مجموع الأصول
6) اثبات الفروقات بين القيمة العادلة والدفترية بالنسبة لأصول والتزامات بقية البنود للشركة التابعة وتسجيل الفرق في عمود التسويات مع مراعاة طبيعة الحساب ثم تجميع الصفوف : بنود القابضة مع بنود التابعة مع +/- عمود التسويات والناتج ← يكون في عمود الموحدة	230,000		10,000	30,000	210,000	ذمم دائنة
	350,000		120,000	120,000	350,000	رأس المال
	75,000		20,000	20,000	75,000	رأس المال الإضافي
	25,000		10,000	10,000	25,000	أرباح محتجزة
	36,400	36,400				الحقوق غير المسيطر عليها
	716,400	194,400	194,400	180,000	660,000	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

يجب ان تتساوي

المطلوب الثاني : قيود ورقة العمل من واقع عمود التسويات

يتم نقل جميع بنود الجانب المدين والجانب الدائن في عمود التسويات كما هي :

من ح/ بضاعة	2,000
ح/ الآت	5,000
ح/ سيارات	20,000
ح/ شهرة	7,400
ح/ ذمم دائنة	10,000
ح/ رأس المال	120,000
ح/ رأس المال الإضافي	20,000
ح/ أرباح محتجزة	10,000
الى ح/ ذمم مدينة	5,000
ح/ الاستثمار في الشركة التابعة ص	153,000
ح/ الحقوق غير المسيطر عليها (الأقلية)	36,400

المثال رقم (6) ص 83 ورقة العمل الخاصة بإعداد قائمة مركز مالي موحدة باستخدام ← طريقة الشهرة الكلية

مثال رقم (6)

افترض بالمثال السابق رقم (5) انه تم استخدام طريقة الشهرة الكلية بدلا من الجزئية.
المطلوب: إعداد قائمة المركز المالي الموحدة بتاريخ التملك في 2021/1/1.

الإجابة نفس إجابة المثال (5) مع اختلاف بسيط فقط في طريقة احتساب الشهرة والحقوق المسيطرة عليها كما يلي :

ظهرت الشهرة وحسب طريقة الشهرة الجزئية في المثال السابق 7,400 دينار، وهي تمثل 80% من الشهرة الكلية نظرا لان القابضة تمتلك 80% من اسهم التابعة. وعليه فان قيمة الشهرة الكلية = $7,400 \div 80\% = 9,250$ دينار. وبالتالي فان حصة الحقوق غير المسيطر عليها من الشهرة = $9,250 - 7,400 = 1,850$ دينار.
أما الحقوق غير المسيطر عليها فقد ظهرت الشهرة حسب طريقة الشهرة الجزئية في المثال السابق بقيمة 36,400 دينار. وبالتالي فان الحقوق غير المسيطر عليها حسب طريقة الشهرة الكلية تساوي $36,400 + 1,850 = 38,250$ دينار.

اعداد ورقة العمل والقيود لا يوجد فيها اختلاف عن المثال رقم (5) سوى تعديل مبالغ البندين أعلاه.

الجدول رقم (4)					
ورقة العمل الخاصة بإعداد قائمة المركز المالي الموحدة للشركة القابضة س والشركة التابعة ص كما في 2021/1/1					
الميزانية الموحدة	التسويات		الشركة التابعة	الشركة القابضة	البيان
	دائن	مدين			
62,000			25,000	37,000	نقدية
170,000	5,000		45,000	130,000	ذمم مدينة
242,000		2,000	60,000	180,000	بضاعة
145,000		5,000	40,000	100,000	الآت
90,000		20,000	10,000	60,000	سيارات
9,250		9,250			شهرة
000	153,000			153,000	الاستثمار في الشركة التابعة ص
718,250			180,000	660,000	مجموع الأصول
230,000		10,000	30,000	210,000	ذمم دائنة
350,000		120,000	120,000	350,000	رأس المال
75,000		20,000	20,000	75,000	رأس المال الإضافي
25,000		10,000	10,000	25,000	أرباح محتجزة
38,250	38,250				الحقوق غير المسيطر عليها
718,250	196,250	196,250	180,000	660,000	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية