

الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك  
كلية الإدارة والاقتصاد  
الدراسات العليا

المادة: محاسبة مالية متقدمة

سؤال الامتحان هو:

اختر أحد كتب المحاسبة المالية المتقدمة ثم أعد عرضه بحيث يجرى تلخيص الأفكار الواردة فيه بما لا يقل عن 35 صفحة مطبوعة على أن تكون كل صفحة متكونة من 24 سطر وكل سطر على 12 كلمة على أن يعزز بعد العرض بتمارين عملية من أفكار الطالب وتقديم الحلول المناسبة لها.

حسين خليل محمود شحادة  
رقم الطالب: 03015

بإشراف الدكتور وليد ناجي الحياي

تم اختيار كتاب أمريكي حول المحاسبة المتقدمة

بـعـنـوان

المحاسبة المتقدمة  
**Advanced Accounting**

الطبعة العاشرة 2011  
تأليف هويل Hoyle وستشايفر Schaefer ودوبونيك Doupnik

دار النشر هي  
**McGraw – Hill**  
ماك غرو هيل

طبعة سنة 2011

حول مؤلفي الكتاب

**السيد جوي بي هويل Joe B. Hoyle**  
**جامعة ريتشموند University of Richmond**

السيد جوي بي هويل هو بروفيسور مشارك في المحاسبة في مدرسة روبين للأعمال Robin School & Business في جامعة ريتشموند، حيث يقوم بتدريس مادتي المحاسبة المتوسطة والمحاسبة المتقدمة فيها. في عام 2009 تم تسميته كأحد أكثر الناس تأثيراً من بين 100 شخص الأكثر تأثيراً في مهنة المحاسبة من قبل مجلة المحاسبة اليوم Accounting Today. تم تسميته بروفيسور فيرجينيا في عام 2007 من قبل: Carnegie Foundation for the Advancement of Teaching and the Center for Advancement and Support of Education. وقد تم تسميته كمدرس متميز خمس مرات في جامعة ريتشموند وكذلك بروفيسور السنة في مناسبتين. قام هويل أخيراً بتأليف كتاب مقالات عنوانه:

Tips and Thoughts on Improving the Teaching Process in College

وهذا الكتاب متوفر على موقع الانترنت : <http://oncampus.richmond.edu/~jhoyle>

**السيد توماس أف ستشايفر**  
**جامعة نوتردام**

هو بروفيسور من KMPG في المحاسبة في جامعة نوتردام University of Notre Dame، كتب عدة مقالات في مجلات مثل : Accounting Reviews و Accounting Research و Journal of Accounting ومجلات ودوريات أخرى. يختص بتدريس المحاسبة المالية والتقارير المالية وهو نشيط في : Association for the Advancement of Collegiate Schools of Business International

وهو رئيس سابق لـ

American Accounting Association's Accounting Program Leadership Group

حصل في عام 2007 على جائزة Joseph A Slivoco Faculty Merit Award من Federation of Schools of Accounting

**السيد تيموثي اس دوبونيك**  
**جامعة جنوب كارولاينا**

هو بروفيسور في المحاسبة في جامعة جنوب كارولاينا الذي يقوم فيها بتدريس المحاسبة الدولية وقد نشر بشكل مكثف حول المعايير المحاسبية في العديد من الدوريات والمجلات المهنية مثل:

Accounting Organization, Society, Abacus international Journal of Accounting and Journal of International Business Studies.

وهو رئيس سابق لـ

American Accounting Association's International Accounting Section.

وحصل منها على جائزة Outstanding International Accounting Educator Award in 2008

**أهم محتويات الكتاب**

**المحاسبة المتقدمة**

الطبعة العاشرة  
طبعة 2011

فهرس لأهم المواضيع

الصفحة

- 1- طريقة حقوق الملكية في المحاسبة عن الاستثمارات 5 - 14
- 2- تجميع البيانات المالية 15 - 27
- 3- التجميع – لاحقاً لتاريخ الاستحواذ 28 - 40
- 4- البيانات المالية المجمعة والملكية الخارجية 41 - 51
- 5- البيانات المالية المجمعة – العمليات ما بين الشركات 52 - 60
- 6- المنشآت ذات المصالح المتغيرة – الدين الداخلي بين الشركات في المجموعة، التدفقات النقدية المجمعة ومسائل أخرى 61 - 72
- 7- البيانات المالية المجمعة – الشركاء المالكون وضرائب الدخل 73 - 85
- 8- التقارير القطاعية والمرحلية 86 - 95
- 9- العمليات بالعملات الأجنبية والتحوط وخطر الصرف الأجنبي 96 - 106
- 10- ترجمة البيانات المالية بالعملات الأجنبية 107 - 118
- 11- التنوع المحاسبي على نطاق العالم والمعايير الدولية 119 - 127
- 12- التقارير المالية وهيئة تبادل الأوراق المالية SEC 128 - 131
- 13- المحاسبة عن إعادة الهيكلة القانونية والتصفية 132 - 141
- 14- شركات التضامن: التأسيس والتشغيل 142 - 154
- 15- شركات التضامن: الإنهاء والتصفية 155 - 166

## الفصل الأول

### طريقة حقوق الملكية في المحاسبة عن الاستثمارات The Equity Method of Accounting for Investments

## الفصل الأول

### طريقة حقوق الملكية في المحاسبة عن الاستثمارات

## فهرس الفصل

## صفحة

- 1- محتويات الفصل وعناوين المواضيع التي تم شرحها في الفصل من قبل المؤلفين 7
- 2- الأهداف التعليمية من دراسة هذا الفصل 7
- 3- ملخص للفصل بما يحقق الأهداف التعليمية 8
- 4- حالة عملية تطبيقية على طريقة حقوق الملكية 9 - 14

## 1 محتويات الفصل وعناوين المواضيع التي تم شرحها في هذا الفصل من قبل المؤلفين

خلال هذا الفصل التعليمي تم شرح ومناقشة عدد من المحاور المحاسبية الخاصة بتطبيق طريقة حقوق الملكية وهي كالآتي:

- 1-1 إظهار الاستثمارات في الشركات المساهمة.
- 1-2 معيار المحاسبة الدولي 28 الاستثمارات في الشركات الزميلة.

- 1-3 تطبيق طريقة حقوق الملكية – أساس استخدام طريقة حقوق الملكية.
- 1-4 المحاسبة عن الاستثمار – طريقة حقوق الملكية.
- 1-5 الإجراءات المحاسبية المستخدمة في تطبيق طريقة حقوق الملكية – إظهار التغير في طريقة حقوق الملكية.
- 1-6 زيادة تكلفة الاستثمار عن القيمة الدفترية للاستثمار المستحوذ عليه – عملية الإطفاء.
- 1-7 حذف الأرباح غير المحققة في البضاعة – بيع بضاعة إلى الأدنى Downstream.
- 1-8 خيار المعالجة باستخدام القيمة العادلة لطريقة حقوق الملكية.
- 1-9 الاستثمارات.

## 2 الأهداف التعليمية من دراسة هذا الفصل

- وضع مؤلفو هذا الكتاب سبعة أهداف تعليمية للفصل الأول الخاص بطريقة حقوق الملكية في المحاسبة عن الاستثمارات وهي كالآتي:
- 2-1 أن يكون بإمكان الطالب شرح، بشكل عام، الطرق المختلفة للمحاسبة عن الاستثمار في أسهم حقوق الملكية لشركة أخرى.
  - 2-2 التمكن من تحديد المعيار الوحيد لتطبيق طريقة حقوق الملكية في المحاسبة والإرشاد لتقييم ما إذا كان قد تم تلبية هذا المعيار.
  - 2-3 إعداد القيود المحاسبية الأساسية لتطبيق طريقة حقوق الملكية من قبل المستثمر والتمكن من شرح ووصف التقرير المالي للاستثمارات المقاسة بطريقة حقوق الملكية.
  - 2-4 تسجيل بيع أسهم حقوق الملكية وتحديد الطريقة المحاسبية التي يتوجب تطبيقها لاحقاً لأية أسهم متبقية تم الاحتفاظ بها.
  - 2-5 توزيع تكلفة الاستثمار المقاس بطريقة حقوق الملكية واحتساب مصروف الإطفاء لمقابلة الإيرادات المعترف بها من الاستثمار للزيادة في تكلفة المستثمر عن القيمة الدفترية للشركة المستثمر فيها.
  - 2-6 شرح الأساس المنطقي والاحتساب لتأجيل المكاسب غير المحققة في التحويلات ما بين الشركة المستثمرة والشركة المستثمر فيها حتى يتم بيع البضاعة لأطراف خارجية أو استهلاكها في الإنتاج.
  - 2-7 شرح الأساس المنطقي والمضامين الخاصة بالتقرير المالي عندما يتم استخدام خيار القيمة العادلة للاستثمارات وعندما يتم المحاسبة عنها وفقاً لطريقة حقوق الملكية.

## 3 ملخص للفصل بما يحقق الأهداف التعليمية

- 3-1 تعكس طريقة حقوق الملكية في المحاسبة عن الاستثمار العلاقة القريبة التي يمكن أن توجد ما بين مستثمر Investor والشركة المستثمر فيها Investee. وبشكل أكثر تحديداً تكون هذه الطريقة واجبة الاستخدام عندما يحقق المالك القدرة على ممارسة تأثير هام على القرارات التشغيلية والمالية للشركة المستثمر فيها. يفترض وجود التأثير الهام عندما يمتلك المستثمر نسبة ملكية تتراوح ما بين 20% إلى 50% من حقوق التصويت في الشركة المستثمر فيها Investee ، وعلى الرغم من ذلك فإن على المحاسب أن يقوم بتقييم كل حالة استثمار في شركة (زميلة)

بشكل منفرد حتى يقرر ما إذا قد تم تحقيق معيار التأثير الهام وبالتالي تطبيق طريقة حقوق الملكية.

3-2 وحتى يتم عكس صورة العلاقة ما بين الشركات فإن طريقة حقوق الملكية تتطلب من المستثمر إجراء استحقاق للإيراد عندما يكتسب المستثمر هذا الإيراد. وعند تسجيل الربح أو الخسارة من الاستثمار في الشركة الزميلة يقوم المستثمر بإثبات بشكل منفصل بعض العناصر مثل المكاسب أو الخسائر غير العادية وتعديلات سنوات سابقة وذلك لإلقاء الضوء على طبيعتها غير المتكررة. إن دفع توزيعات الأرباح من الشركة المستثمر فيها إلى المستثمر يخفض حقوق الملكية للمستثمر وبالتالي يقوم المستثمر بإنقاص قيمة استثماره في الشركة المستثمر فيها.

3-3 عند شراء أسهم حقوق ملكية فإنه في العادة يقوم المستثمر بدفع مبلغ يزيد عن القيمة الدفترية لأساس الشركة المستثمر فيها. ولأهداف المحاسبة عن ذلك فإنه يتوجب ربط هذه الزيادة بأصول والالتزامات (مثل أراضي أو مباني) أو تخصيصها إلى أصل غير ملموس يشار إليه "الشهرة Goodwill". ويقوم المستثمر بإطفاء كل تكلفة محملة ومحددة لكل أصل (باستثناء التكلفة المحملة على الأرض أو الشهرة) على مدار الحياة النافعة المتوقعة للأصول والالتزامات التي حملت بهذه التكلفة الزائدة. إن عملية الإطفاء تخفض مبلغ الدخل من حقوق الملكية الذي يتم التقرير عنه في بيان الدخل.

3-4 إذا قام المستثمر ببيع كامل الاستثمار أو أي جزء منه فإنه يتم تطبيق طريقة حقوق الملكية بتمائل وثبات إلى تاريخ الاستبعاد ويتم احتساب المكاسب أو الخسائر من الاستبعاد على أساس القيمة الدفترية المعدلة في ذلك التاريخ. يتم المحاسبة عن الجزء المتبقي من الاستثمار بموجب طريقة حقوق الملكية (إذا كانت حصة المستثمر لازالت تزيد عن 20% وهناك تأثير هام) أو بالقيمة العادلة (إذا كان المستثمر قد احتفظ بنسبة تقل عن 20% ولا يحتفظ بتأثير هام على الشركة المستثمر فيها).

3-5 يمكن تحويل البضاعة (أو أي أصل آخر) ما بين المستثمر والشركة المستثمر فيها وبسبب العلاقة ما بين الشركتين فإنه يتوجب تخفيض استحقاق إيرادات حقوق الملكية وذلك لتأجيل ذلك الجزء لأي إجمالي ربح حتى يتم بيع البضاعة لطرف خارجي أو استهلاكها في الإنتاج بالكامل. وبالتالي فإن مبلغ إجمالي الربح ما بين الشركتين في بضاعة نهاية المدة يخفض قيمة إيرادات حقوق الملكية المعترف بها في الفترة المالية مع أن هذا التأثير سوف يتم عكسه لاحقاً.

3-6 بدءاً من سنة 2008 يمكن للشركات أن تختار أن تحاسب عن التأثير الهام في الاستثمارات بالقيمة العادلة مع تسجيل التغيرات في القيمة العادلة كإيرادات وبموجب خيار القيمة العادلة فإن الشركات تقوم ببساطة بالتقرير عن استثمارها بالقيمة العادلة في البيانات المالية والاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة كإيرادات.

#### الحالة العملية على تطبيق طريقة حقوق الملكية

### 4 حالة عملية تطبيقية على طريقة حقوق الملكية

#### القسم الأول من الحالة العملية:

في 1 يناير 2010 دفعت الشركة الكبيرة 70,000 دولار لشراء 10% حصة في الشركة الصغيرة. وبذلك التاريخ كانت القيمة الدفترية للشركة الصغيرة 60,000 دولار مع أن المعدات، والتي لها عمر نافع لمدة خمسة سنوات، هي مقيمة بأقل من قيمتها الحقيقية بمبلغ 100,000 دولار في دفاترها المحاسبية. يمتلك أسهم الشركة الصغيرة من قبل عدد محدود من المستثمرين ويتم تداولها بشكل محدود لأنها شركة مقفلة. وبسبب عدم توفر القيمة العادلة بشكل فوري وبشكل مستمر فقد تم المحاسبة عن هذا الاستثمار بالتكلفة.



في 1 يناير 2011 قامت الشركة الكبيرة بالاستحواذ على نسبة 30% إضافية من أسهم الشركة الصغيرة بمبلغ 264,000 دولار أمريكي. إن دفعة الشراء اللاحقة قد أعطت الشركة الكبيرة القدرة على ممارسة التأثير الهام على الشركة الصغيرة وسوف تقوم بتطبيق طريقة حقوق الملكية للمحاسبة عن الاستثمار في الشركة الصغيرة. وفي هذا التاريخ فإن المعدات لدى الشركة الصغيرة مقيمة بأقل من قيمتها الحقيقية بمبلغ 80,000 دولار بذلك التاريخ. وخلال السنتين أظهرت التقارير المالية للشركة الصغيرة النتائج التشغيلية التالية:

| السنة | صافي الدخل | توزيعات الأرباح المدفوعة |
|-------|------------|--------------------------|
|       | دولار      | دولار                    |
| 2010  | 210,000    | 110,000                  |
| 2011  | 250,000    | 100,000                  |

معلومات إضافية:

- 1- تدفع توزيعات الأرباح دائماً في يوليو من كل سنة.
- 2- أي شهرة ناتجة هي ذات عمر غير محدود.

المطلوب

- 1- ما هو مبلغ الإيراد الذي سوف تقوم الشركة الكبيرة بإظهاره في سنة 2010 في ما يخص استثمارها في الشركة الصغيرة.
- 2- في البيانات المالية المقارنة للسنتين 2010 و 2011 ما هي المبالغ التي على الشركة الكبيرة أن تظهرها في التقرير المالي فيما يتعلق بهذا الاستثمار.

### القسم الثاني من الحالة العملية:

في سنة 2012 أظهرت الشركة الصغيرة في بياناتها المالية 400,000 دولار كربح من العمليات المستمرة بالإضافة إلى 60,000 دولار مكاسب غير عادية. دفعت الشركة توزيعات أرباح بمبلغ 120,000 دولار وخلال هذه السنة المالية باعت الشركة الكبيرة بضاعة تكلفتها 80,000 دولار إلى الشركة الصغيرة بمبلغ 100,000 دولار. وقد استمرت في الاحتفاظ بنسبة 30% من هذه البضاعة في نهاية 2012 كبضاعة. وتحتفظ الشركة الكبيرة بنسبة 40% ملكية في الشركة الصغيرة خلال الفترة.

المطلوب

إعداد كل القيود المحاسبية التي سوف تقوم الشركة الكبيرة بإدخالها في سنة 2012 فيما يتعلق باستثمارها في الشركة الصغيرة.

### حل الحالة العملية حول تطبيق طريقة حقوق الملكية

القسم الأول:

1) تقوم الشركة الكبيرة بالمحاسبة عن الاستثمار في الشركة الصغيرة بالتكلفة في سنة 2010 وذلك لأن الشركة الكبيرة تمتلك 10% من الأسهم القائمة في الشركة الصغيرة حيث أن التأثير الهام ليس موجوداً في هذه الحالة.  
تقوم الشركة الكبيرة بتسجيل الاستثمار بمبلغ 11,000 دولار (110,000 x 10%) وهي توزيعات أرباح مستلمة في السنة المالية التي استثمرت الشركة الكبيرة فيها ويكون القيد المحاسبي لإثبات توزيعات الأرباح كالآتي:

|                                                           |                              |
|-----------------------------------------------------------|------------------------------|
| 11,000                                                    | من ح/ النقد                  |
| 11,000                                                    | إلى ح/ إيرادات توزيعات أرباح |
| إثبات استلام توزيعات أرباح من الاستثمار في الشركة الصغيرة |                              |

(2) وحتى يتم جعل التقارير المالية للسنتين 2010 و 2011 متماثلة يتم تطبيق طريقة حقوق الملكية بأثر رجعي عل التغير في مستوى الملكية وبالتالي فإن السنتين 2010 و 2011 سوف تعكسان تطبيق طريقة حقوق الملكية. وبهذا التاريخ تقوم الشركة الكبيرة بتقييم الشراء الأولي لأسهم الشركة الصغيرة وذلك لتحديد ما إذا كان هناك شهرة أو موجودات إضافية يجب أن يتم عكسها ضمن إجراءات تطبيق طريقة حقوق الملكية.

❖ شراء 10% من الأسهم التي لها حق التصويت في 1 يناير 2010

| دولار أمريكي |                                                       |
|--------------|-------------------------------------------------------|
| 70,000       | دفعة من قبل الشركة الكبيرة كاستثمار في الشركة الصغيرة |
| x 600,000    | النسبة من القيمة الدفترية للشركة الصغيرة المستحوذة    |
| 10,000       | دفعة زائدة عن القيمة الدفترية                         |
|              | 100                                                   |
|              | الدفعات الزائدة المحددة بأصل محدد:                    |
| (x 100,000)  | معدات                                                 |
|              | 100                                                   |
| - 0 -        | الزيادة في الدفعة غير المحددة بأصل معين - شهرة        |

وكما يظهر أعلاه فإن الدفعة الزائدة بمبلغ 10,000 دولار تم الاعتراف بها كأصل لمقابلة عدم إظهار المعدات بالقيمة الفعلية في دفاتر الشركة الصغيرة وبالتالي فإنه يتم إدخال قيد إطفاء هذا البند على مدى الحياة العملية لهذا الأصل وهو خمسة سنوات وبالتالي يتم عمل القيد المحاسبي التالي:

|                                                                                                             |                                            |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------|
| 2,000                                                                                                       | من ح/ مصروف يخصم من إيرادات الشركة الصغيرة |
| 2,000                                                                                                       | إلى ح/ الاستثمار في الشركة الصغيرة         |
|                                                                                                             | (الشركة الزميلة)                           |
| إثبات إطفاء الدفعة الزائدة المحددة بأصل هو المعدات في سنة 2011 عند إعادة تطبيق طريقة حقوق الملكية بأثر رجعي |                                            |

❖ شراء 30% من الأسهم التي لها حق التصويت في 1 يناير 2011

| دولار أمريكي |                                                                   |
|--------------|-------------------------------------------------------------------|
| 264,000      | دفعة من قبل الشركة الكبيرة مقابل حصة إضافية 30% في الشركة الصغيرة |

$$\frac{(x 30)}{54,000} \left( \frac{\text{نسبة الشركة الكبيرة في القيمة الدفترية للشركة الصغيرة}}{\text{دفعة زائدة عن حصة الشركة الكبيرة في القيمة الدفترية للشركة الصغيرة}} \right) 0$$

الزيادة المحددة بأصل محدد وهي معدات

$$\frac{(x 80,000)}{100}$$

$$\frac{30,000}{\text{الدفعة الزائدة غير المحددة بأصل معين - شهرة}}$$

وحيث أن المعدات الآن في سنة 2011 لها فقط أربعة سنوات حياة نافعة فإنه يتم إطفاء هذه المعدات على أربعة سنوات بواقع 25% كآآتي:

|                                  |                                                |
|----------------------------------|------------------------------------------------|
| 6,000                            | من حـ/ مصروف يخصم من إيرادات الشركة الصغيرة    |
| 6,000                            | إلى حـ/ الاستثمار في الشركة الصغيرة            |
|                                  | (الشركة الزميلة)                               |
|                                  | إثبات إطفاء الزيادة في الدفعة المحددة بالمعدات |
| $\frac{24,000}{4} = 6,000$ دولار |                                                |

وبعد الحصة الإضافية المشتراه من قبل الشركة الكبيرة في 1 يناير 2011 فإن البيانات المالية للشركة للسنة 2010 سوف يتم إعادة عرضها بأثر رجعي كما لو أن طريقة حقوق الملكية قد تم تطبيقها من تاريخ الشراء الأولي للاستثمار.

#### ❖ البيانات المالية للشركة الكبيرة في 31 ديسمبر 2010

| الحقوق في إيرادات الشركة الصغيرة (بيان الدخل):          | دولار أمريكي |
|---------------------------------------------------------|--------------|
| الدخل الذي تم التقرير عنه من قبل الشركة الصغيرة         | 210,000      |
| نسبة ملكية الشركة الكبيرة                               | 10%          |
| الإيراد المستحق لسنة 2010                               | 21,000       |
| ب طرح: إطفاء المعدات (الشراء الأول)                     | (2,000)      |
| حقوق الشركة الكبيرة في إيراد الشركة الصغيرة في سنة 2010 | 19,000       |
| الاستثمار في الشركة الصغيرة (الميزانية العمومية)        |              |
| تكلفة الشراء الأولي للاستثمار                           | 70,000       |
| حصة الشركة الكبيرة في إيراد الشركة الصغيرة              | 19,000       |
| ناقصاً: توزيعات أرباح مستلمة (110,000 11,000)           | (10% x)      |

78,000 الاستثمار في الشركة الصغيرة في 2010/12/31

❖ البيانات المالية للشركة الكبيرة في 31 ديسمبر 2011

- الحقوق في إيرادات الشركة الصغيرة (بيان الدخل): دولار أمريكي

250,000 الدخل الذي تم التقرير عنه من قبل الشركة الصغيرة  
نسبة ملكية الشركة الكبيرة  
%40

100,000 الإيراد المستحق لسنة 2011  
يطرح: الإطفاء  
(2,000) المعدات (الشراء الأولي)  
(6,000) المعدات (الشراء الثاني)

92,000 حقوق الشركة الكبيرة في إيراد الشركة الصغيرة

- الاستثمار في الشركة الصغيرة (الميزانية العمومية)

78,000 القيمة الدفترية للاستثمار في الشركة الصغيرة في 2010/12/31  
264,000 تكلفة الاستحواذ على حصة إضافية في 2011 بنسبة 30%  
92,000 حصة الشركة الكبيرة في إيرادات الشركة الصغيرة  
(x 100,000) حصة الشركة في توزيعات الأرباح الموزعة

394,000 رصيد استثمار الشركة الكبيرة والصغيرة في 2011/12/31

القسم الثاني:

إثبات القيود المحاسبية خلال سنة 2012

48,000 من ح/ النقد  
48,000 إلى ح/ الاستثمار في الشركة الصغيرة

لإثبات استلام توزيعات الأرباح لسنة 2012

184,000 من ح/ الاستثمار في الشركة الصغيرة  
160,000 ح/ حقوق الشركة الكبيرة في إيراد الشركة الصغيرة  
24,000 ح/ إيرادات غير عادية للشركة الصغيرة

لإثبات الإيرادات التي تم التقرير عنها من قبل الشركة الصغيرة على أساس  
40% حقوق ملكية من 400,000 دولار إيرادات تشغيل و 60,000 دولار كإيرادات غير عادية

8,000 من ح/ الحصة من إيرادات الشركة المستثمر فيها (الشركة الصغيرة)

|                                                                                 |       |
|---------------------------------------------------------------------------------|-------|
| إلى ح/ الاستثمار في الشركة الصغيرة                                              | 8,000 |
| لإثبات الإطفاء السنوي للزيادة المدفوعة في الاستحواذ التي تم تخصيصها إلى المعدات |       |
| <hr/>                                                                           |       |
| من ح/ الحصة في الشركة المستثمر فيها                                             | 2,400 |
| ح/ الاستثمار في الشركة الصغيرة (الشركة الزميلة)                                 | 2,400 |
| لإثبات تأجيل الاعتراف في إجمالي الربح في العمليات البينية ما بين الشركتين       |       |

## الفصل الثاني

### تجميع البيانات المالية

### Consolidation of Financial Information

**تجميع البيانات المالية**  
**Consolidation of Financial Information**

**فهرس الفصل**

| صفحة    |                                                                                     |
|---------|-------------------------------------------------------------------------------------|
| 17      | 1- محتويات الفصل وعناوين المواضيع التي تم التطرق إليها في هذا الفصل من قبل المؤلفين |
| 18 - 17 | 5- الأهداف التعليمية من دراسة هذا الفصل                                             |
| 18 - 19 | 6- ملخص للفصل بما يحقق الأهداف التعليمية                                            |
| 20 - 27 | 7- حالة عملية تطبيقية على تجميع البيانات المالية                                    |

## 1 محتويات الفصل الثاني وعناوين المواضيع التي تم التطرق إليها في هذا الفصل من قبل المؤلفين

تم شرح العناوين والمواضيع التالية في هذا الفصل

- 1-1 التوسع من خلال الاستحواذ
  - أسباب قيام الشركات بالاندماج
  - بنك أمريكا وميريل لانتش
- 1-2 عملية تجميع المعلومات المالية
  - دمج الأعمال – إيجاد منشأة اقتصادية منفردة
  - السيطرة
  - تجميع المعلومات المالية
- 1-3 التقارير المالية لاندماجات الأعمال
  - طريقة الاستحواذ – التغير في الملكية
  - المبلغ المقابل المحول للأعمال المستحوذ عليها
  - القيمة العادلة للأصول المستحوذ عليها والالتزامات المأخوذة
  - الشهرة ومكاسب مزايدات الشراء Bargain Purchases
- 1-4 إجراءات تجميع المعلومات المالية
  - طريقة الاستحواذ عندما يتم حل الشركة المستحوذ عليها
  - المصاريف ذات العلاقة لاندماجات الأعمال
  - طريقة الاستحواذ عندما يتم الاحتفاظ بالشركة المستحوذ عليها كشركة منفصلة
- 1-5 توزيع القيمة العادلة بتاريخ الاستحواذ – مسائل إضافية



- الأصول غير الملموسة
- معالجة الشهرة الموجودة سابقاً في دفاتر الشركة التابعة
- شراء أبحاث وتطوير تحت الإنجاز

- 1-6 التحول ما بين معايير المحاسبة في الولايات المتحدة GAAP ومعايير المحاسبة الدولية IFRS.
- 1-7 الطرق الموروثة في المحاسبة عن اندماجات الأعمال
- طريقة الشراء: تطبيق مبدأ التكلفة
  - طريقة تجميع المصالح: استمرارية الملكية السابقة
  - مقارنات ما بين طريقة تجميع المصالح وطريقة الشراء وطريقة الاستحواذ

## 2 الأهداف التعليمية من دراسة الفصل الثاني: تجميع البيانات المالية

وضع مؤلفو هذا الكتاب تسعة أهداف تعليمية للفصل الثاني الخاص بتجميع البيانات المالية على الطالب الإلمام بها وهي كالآتي:

- 2-1 القدرة على تقديم شرح لحوافز إجراء اندماجات الأعمال.
- 2-2 التمكن من معرفة متى يكون ضرورياً إجراء تجميع المعلومات المالية في مجموعة واحدة من البيانات المالية.
- 2-3 تعريف مصطلح "دمج الأعمال" Business Combination والقدرة على التفريق ما بين مختلف أشكال اندماجات الأعمال.
- 2-4 شرح مبدأ التقييم لطريقة الاستحواذ.
- 2-5 تحديد مجموع القيمة العادلة للمبلغ المقابل المدفوع Consideration Paid للاستحواذ وتوزيع القيمة العادلة للأصول المحددة للشركة التابعة المستحوذ عليها (متضمناً ذلك الشهرة) وكذلك الالتزامات أو المكاسب من مزايدات الشراء Bargain Purchases.
- 2-6 إعداد القيد المحاسبي لتجميع حسابات الشركة التابعة إذا وقع حل للشركة التابعة Dissolution.
- 2-7 إعداد ورقة العمل لتجميع حسابات شركتين تمثلان اندماج أعمال إذا لم يقع حل للشركة التابعة.
- 2-8 وصف وشرح المعياريين اللازمين للاعتراف بالأصول غير الملموسة خلافاً للشهرة في اندماج الأعمال.
- 2-9 تحديد السمات العامة لطريقة الشراء والسمات العامة لطريقة توحيد المصالح. أيضاً، التمكن من معرفة أنه على الرغم أن طريقتي توحيد المصالح وطريقة الشراء لم تعوداً تنطبق على اندماجات الأعمال الجديدة فإن تأثيرهما في التقارير المالية خلال العقود القادمة سوف تكون واضحة.

## 3 ملخص للفصل الثاني بما يحقق الأهداف التعليمية

- 3-1 يكون تجميع البيانات المالية مطلوباً لأهداف تقديم التقارير المالية للخارج عندما تكسب إحدى الشركات السيطرة على شركة أخرى وبالتالي تتكون منشأة اقتصادية منفردة. عندما يتم حل الشركة المستحوذ عليها ويتم حلها بتاريخ الاستحواذ فإنه يتم إعداد بيانات مالية مجمعة بتاريخ الاستحواذ وعندما تحافظ الشركة المستحوذ عليها (الشركة التابعة) على استمراريته ككيان قانوني مستقل عن الشركة الأم (الشركة المستحوذة على الشركة التابعة) فإنها تحتفظ بنظمها المحاسبية المنفصلة عن الشركة الأم. وفي مثل هذه الحالات فإن تجميع البيانات المالية دورياً

يكون مطلوباً من الشركة الأم كلما قامت الشركة الأم بإعداد بيانات مالية للأطراف الخارجية. إن الإجراءات الدورية غالباً ما يتم تحقيقها من خلال استخدام ورقة عمل وقيود تجميع للبيانات المالية.

3-2 بموجب طريقة الاستحواذ Acquisition Method تشكل القيمة العادلة للمبلغ المقابل المحول Consideration نقطة البداية في تقييم الشركة المستحوذ عليها (الشركة التابعة). تشمل القيمة العادلة للمبلغ المقابل المحول من قبل الطرف المستحوذ Acquirer على القيمة العادلة لأي مبلغ مقابل طارئ Contingent Consideration. يتم تجميع الأصول والالتزامات للشركة المستحوذ عليها (الشركة التابعة) بالقيمة العادلة للأفراد لها بتاريخ الاستحواذ، إذا زاد المبلغ المقابل المحول عن مجموع القيم العادلة لصافي الأصول للشركة التابعة فإنه يتم تسجيل المبلغ الزائد والاعتراف به في البيانات المالية المنفصلة للشركة الأم كشهرة Goodwill وهي أصل غير ملموس. يتم تسجيل تكاليف الاندماج المباشرة كمصاريف لأنها ليست جزءاً من القيمة العادلة للأعمال (الشركة التابعة) المستحوذ عليها. عندما تحدث مزايدة للشراء Bargain Purchase فإنه يستمر تسجيل الأصول والالتزامات للأفراد بالقيمة العادلة لها ويتم الاعتراف بالمكاسب من الشراء بالمزايدة. كذلك وبشكل يخالف الممارسة السابقة فإنه يتم الاعتراف بالقيمة العادلة لكل تكاليف الأبحاث والتطوير المستحوذ عليها كأصول في اندماجات الأعمال خضوعاً لمراجعتها لاحقاً لتحديد الانخفاض في القيمة لها.

3-3 يجب إعطاء اهتمام خاص للاعتراف بالأصول غير الملموسة في اندماجات الأعمال. يجب الاعتراف بالأصل غير الملموس في البيانات المالية للشركة المستحوذ عليها على الأعمال إذا كان الأصل غير الملموس ناشئاً من حق قانوني أو حق تعاقدية (مثل العلامات التجارية وحقوق النسخ والموارد الفنية واتفاقيات الاستغلال). إذا كان الأصل غير الملموس لا يمثل حقاً قانونياً أو حقاً تعاقدياً فإنه لا زال بالإمكان الاعتراف به كأصل غير ملموس إذا كان له مقدرة أن يتم فصله عن الشركة (مثل قوائم العملاء والعلاقات غير التعاقدية للعملاء والتكنولوجيا غير المسجلة ببراءات اختراع).

3-4 تتطلب المعايير المالية لإعداد التقارير المالية السابقة استخدام طريقة الشراء Purchase Method أو طريقة تجميع المصالح Pooling of Interests Method في المحاسبة في اندماجات الأعمال ولأن المعايير المحاسبية المتعارف عليها تمنع المعالجة بأثر رجعي لاندماجات الأعمال فإن المعالجات السابقة لطرق الاستحواذ السابقة ستبقى في البيانات المالية لعدة سنوات.

3-5 تقوم طريقة الشراء بتقييم الشركة المستحوذ عليها بالتكلفة متضمناً ذلك كامل تكاليف التجميع إلا إذا تم تسجيلها كمصروف لإصدار أسهم. يتم تجميع الأصول والخصوم التي تم الاستحواذ عليها بالقيمة العادلة بتاريخ الشراء. وإذا زادت تكاليف الشراء عن القيمة العادلة لصافي الأصول المستحوذ عليها يتم الاعتراف بالفرق في البيانات المالية المجمعة كشهرة وهي أصل غير ملموس. وإذا كان سعر الشراء أقل من القيمة العادلة الإجمالية يتم إدراج بعضاً من الأصول في البيانات المالية المجمعة بأقل من قيمتها العادلة، وبسبب وجود مزايدة في الشراء يتم تجميع هذه الأصول غير المتداولة بمبالغ تكون أقل من قيمتها العادلة. إن إجمالي التخفيض كان يحتسب بمقدار الفرق ما بين تكلفة الامتلاك وصافي القيم العادلة للأصول والالتزامات للشركة التابعة ويتم توزيع هذا المبلغ استناداً إلى القيمة العادلة لمختلف الأصول غير المتداولة. يتم الاعتراف بالمكاسب غير العادية إذا كان التخفيض يزيد عن إجمالي قيمة الأصول غير المتداولة ذات العلاقة.

3-6 يتم انتقاد طريقة تجميع المصالح كثيراً لأنها اعتمدت على القيمة الدفترية فقط وبالتالي فإنها تجاهلت عملية التبادل التي أدت إلى تكوين المنشأة الاقتصادية. تجاهلت طريقة تجميع المصالح الأصول غير الملموسة غير المسجلة على الرغم من أنها تشكل بعضاً من المحركات الرئيسية

من بين أصول الشركة المستهدفة بالدمج. وقد تم العيب على طريقة تجميع المصالح أيضاً لأنها تطلب المعالجة بأثر رجعي للنتائج التشغيلية وبالتالي أصبح بإمكان الشركات زيادة الإيرادات المدرجة في التقارير المالية من خلال استخدام تحسين الكفاءة التشغيلية للشركة. وعلى الرغم من أن الشركات عليها تلبية معايير محددة حتى يمكنها التأهل لاستخدام طريقة تجميع المصالح إلا أن كثيراً من الشركات الضخمة كانت قادرة على استخدام هذه الطريقة وتلبية كافة الشروط المحددة المفيدة وبعد عام 2002 فقد تم منع استخدام طريقة تجميع المصالح.

#### 4 حالة عملية على تجميع البيانات المالية

فيما يلي أرصدة الحسابات لشركة ميلر وشركة ريتشموند في 31 ديسمبر وقد تم إدراج القيم العادلة لأصول والتزامات شركة ريتشموند بصفتها الشركة المستحوذ عليها.

| شركة ريتشموند<br>القيم العادلة | شركة ريتشموند<br>القيم الدفترية | شركة ميلر<br>القيم الدفترية |                                     |
|--------------------------------|---------------------------------|-----------------------------|-------------------------------------|
| دولار                          | دولار                           | دولار                       |                                     |
| 200,000                        | 200,000                         | 600,000                     | نقد                                 |
| 290,000                        | 300,000                         | 900,000                     | ذمم مدينة                           |
| 820,000                        | 600,000                         | 1,100,000                   | بضاعة                               |
| 900,000                        | 800,000                         | 9,000,000                   | مباني ومعدات                        |
| 500,000                        | -                               | -                           | تكنولوجيا ليس لها براءة اختراع      |
| 100,000                        | -                               | -                           | أبحاث وتطوير تحت الإنجاز            |
| (200,000)                      | (200,000)                       | (400,000)                   | ذمم دائنة                           |
| (1,100,000)                    | (1,100,000)                     | (3,400,000)                 | أوراق دفع                           |
| <u>1,510,000</u>               | <u>600,000</u>                  | <u>7,800,000</u>            | المجموع                             |
| -                              | -                               | (2000,000)                  | أسهم عادية 200 دولار القيمة الاسمية |
| -                              | (220,000)                       | -                           | أسهم عادية 5 دولارات القيمة الاسمية |
| -                              | (100,000)                       | (900,000)                   | علاوة الإصدار                       |
| -                              | (130,000)                       | (2,300,000)                 | الأرباح المرحلة في 1/1              |

|   |           |             |           |
|---|-----------|-------------|-----------|
| - | (900,000) | (6,000,000) | الإيرادات |
| - | 750,000   | (3400,000)  | المصاريف  |

معلومات إضافية غير معكوسة في المبالغ السابقة:

- (1) في 31 ديسمبر أصدرت شركة ميلر 50,000 سهم من أسهمها بقيمة اسمية 20 دولار للسهم لكامل أسهم شركة ريتشموند القائمة.
- (2) كجزء من اتفاقية الاستحواذ فقد وافقت شركة ميلر على دفع مبلغ 250,000 دولار لمالكي شركة ريتشموند السابقين إذا تحققت بعض تقديرات الأرباح خلال السنوات الثلاث القادمة. وقد احتسبت شركة ميلر قيمة الالتزام الطارئ بتاريخ الاستحواذ بمبلغ 100,000 دولار.
- (3) في انجاز هذا الاندماج فقد دفعت شركة ميلر مبلغ 10,000 دولار تكاليف إصدار أسهم و20,000 دولار أعمال محاسبية وقانونية.

#### المطلوب

- (1) إذا كانت أسهم شركة ميلر لها قيمة عادلة 32 دولار لكل سهم وباستخدام طريقة الاستحواذ:
  - 1- قم بإعداد القيود المحاسبية في حالة قيام شركة ميلر بحل شركة ريتشموند بحيث لا تعود تعمل كشركة ذات كيان قانوني مستقل عن الشركة الأم.
  - 2- على افتراض أن شركة ميلر قد احتفظت بشركة ريتشموند كشركة قائمة ذات كيان قانوني مستقل ومنفصل عن الشركة الأم وأنها قد أبقت على نظامها المحاسبي المنفصل، قم بإعداد ورقة العمل لتجميع الحسابات لكلا الشركتين.
- (ب) إذا كانت أسهم شركة ميلر لها قيمة عادلة 26 دولار لكل سهم، اشرح كيف تكون المبالغ المجمعة في هذه الحالة تختلف عن المبالغ المجمعة الناتجة عن المتطلب (أ) أعلاه.

## حل الحالة العملية

### القسم (أ)

1- إن أجمالي المبلغ المقابل المحول Consideration كالاتي:  
دولار

|                  |                                        |
|------------------|----------------------------------------|
| 1,600,000        | الأسهم الصادرة 50,000 x 32 دولار للسهم |
| 100,000          | مبلغ التزام الأداء الطارئ              |
| <u>1,700,000</u> | إجمالي مبلغ المقابل المدفوع            |

مبلغ الشهرة كالاتي:

|                |                                 |
|----------------|---------------------------------|
| 1,700,000      | المبلغ المدفوع كمقابل الاستحواذ |
| (1,510,000)    | القيمة العادلة لصافي الأصول     |
| <u>190,000</u> | مبلغ الشهرة                     |

- وحيث أنه سيتم حل شركة ريتشموند بحيث لن تكون مستقلة ومنفصلة عن الشركة الأم فإن أصول وخصوم شركة ريتشموند ستحول إلى شركة ميلر.
- يتم تخفيض مبلغ 10,000 دولار تكاليف إصدار رأس المال من علاوة إصدار رأس المال.
- يتم تسجيل مبلغ 20,000 دولار تمثل تكاليف الاستحواذ ويتم تسجيلها مصروف عند حدوثها.

إن سجلات شركة ميلر تظهر البيانات المالية التالية كما في 31 ديسمبر الناتجة عن القيد المحاسبي لتسجيل أصول والتزامات الشركة التابعة:

| من حـ/ مذكورين                                            |           |
|-----------------------------------------------------------|-----------|
| حـ/ النقد                                                 | 200,000   |
| حـ/ الذمم المدينة                                         | 290,000   |
| حـ/ البضاعة                                               | 820,000   |
| حـ/ المباني والمعدات                                      | 900,000   |
| حـ/ تكنولوجيا ليس لها براءات اختراع                       | 500,000   |
| حـ/ أبحاث وتطوير تحت الإنجاز                              | 100,000   |
| حـ/ شهرة                                                  | 190,000   |
| إلى حـ/ مذكورين                                           |           |
| حـ/ ذمم دائنة                                             | 200,000   |
| حـ/ أوراق دفع                                             | 1,100,000 |
| Contingent Performance Obligation حـ/ التزام أداء طارئ    | 100,000   |
| حـ/ أسهم عادية (رأس المال)                                | 1,000,000 |
| حـ/ علاوة الإصدار                                         | 600,000   |
| لتسجيل شراء الشركة التابعة (شركة ريتشموند)                |           |
| <hr/>                                                     |           |
| من حـ/ مصاريف خدمات مهنية                                 | 20,000    |
| إلى حـ/ النقد                                             | 20,000    |
| إثبات المصاريف القانونية والمحاسبية ذات العلاقة بالاندماج |           |
| <hr/>                                                     |           |
| من حـ/ علاوة إصدار (مصاريف إصدار أسهم)                    | 10,000    |
| إلى حـ/ النقد                                             | 10,000    |

## لتسجيل دفع مصاريف إصدار الأسهم

2- ضمن هذا السيناريو فإن القيمة العادلة للاستحواذ تساوى المبلغ المحتسب في البند (1) أعلاه كآلاتي:

| دولار            |                                                    |
|------------------|----------------------------------------------------|
| 1,600,000        | 50,000 سهم بسعر 32 دولار لكل سهم                   |
| 100,000          | التزام أداء طارئ Contingent Performance Obligation |
| <u>1,700,000</u> |                                                    |

وبسبب أن الشركة التابعة (شركة ريتشموند) سوف تحافظ على كيان قانوني مستقل فإن شركة ميلر سوف تفتح حساب استثمار في دفاترها حتى تعكس قيمة الاستثمار البالغة 1,700,000 دولار أمريكي. إن القيود المحاسبية كآلاتي:

|           |                                               |
|-----------|-----------------------------------------------|
| 1,700,000 | من ح/ الاستثمار في شركة ريتشموند (شركة تابعة) |
|           | إلى ح/ المذكورين                              |
| 100,000   | ح/ التزام أداء طارئ                           |
| 1,000,000 | ح/ أسهم رأس المال                             |
| 600,000   | ح/ علاوة الإصدار                              |
|           | <hr/>                                         |
| 20,000    | من ح/ مصاريف خدمات مهنية                      |
| 20,000    | إلى ج/ النقد (تكاليف دمج مدفوعة)              |

لإثبات مصاريف الخدمات المهنية الخاصة بالاندماج

|        |                                              |
|--------|----------------------------------------------|
| 10,000 | من ح/ علاوة الإصدار (تكاليف إصدار رأس المال) |
| 10,000 | إلى ح/ النقد                                 |

وحيث تحتفظ شركة ريتشموند بكيانها القانوني المنفصل ودفاترها المحاسبية المنفصلة فإن شركة ميلر تقوم بإعداد ورقة عمل لإجراء التجميع. ولإعداد هذه الورقة تقوم شركة ميلر أولاً بتوزيع القيمة العادلة لأصول وخصوم شركة ريتشموند استناداً إلى القيمة العادلة الأفرادية لها.

1,700,000  
(600,000)

القيمة العادلة للمبلغ المقابل المحول من قبل شركة ميلر  
القيمة الدفترية لشركة ريتشموند

1,100,000

زيادة القيمة العادلة عن القيمة الدفترية

يتم إجراء التوزيع للأصول المحددة استناداً إلى الفروقات ما بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية

دولار

(10,000)

ذمم مدينة (290,000 – 300,000)

220,000

البضاعة (600,000 – 820,000)

100,000

المباني والمعدات (800,000 – 900,000)

500,000

تكنولوجيا غير مسجلة (500,000 – صفر)

100,000

أبحاث وتطوير

910,000

المجموع الموزع على أفراديات الأصول

190,000

شهرة (910,000 – 1,100,000)

إن ورقة عمل تجميع البيانات المالية للشركتين كالآتي:



شركة ميلر وشركة ريتشموند  
ورقة عمل تجميع البيانات المالية  
للفترة المنتهية في 31 ديسمبر

| البيانات المالية<br>المجمعة | قيود التجميع والحذف |             | شركة<br>ريتشموند | شركة ميلر    | لحسابات                      |
|-----------------------------|---------------------|-------------|------------------|--------------|------------------------------|
|                             | له                  | منه         |                  |              |                              |
| (6,000,000)                 |                     |             | -                | (6,000,000)  | <b>بيان الدخل</b>            |
| 3,420,000                   |                     |             | -                | 3,420,000*   | الإيرادات                    |
| (2,580,000)                 |                     |             | -                | 2,580,000    | المصاريف                     |
|                             |                     |             |                  |              | صافي الدخل                   |
| (2,300,000)                 |                     |             | -                | (2,300,000)  | <b>قائمة الأرباح المرحلة</b> |
| (2,580,000)                 |                     |             | -                | (2,580,000)  | الأرباح المرحلة 12/1         |
|                             |                     |             |                  |              | صافي الدخل (من البند أعلاه)  |
| (4,880,000)                 |                     |             | -                | (4,880,000)  | الأرباح المرحلة في 31/12     |
|                             |                     |             |                  |              | <b>الميزانية العمومية</b>    |
| 770,000                     |                     |             | 200,000          | 570,000*     | نقد                          |
| 1,190,000                   | A) 10,000)          | -           | 300,000          | 900,000      | ذمم مدينة                    |
| 1,920,000                   | -                   | A) 220,000) | 600,000          | 1,100,000    | بضاعة                        |
| -                           | A) 1,100,000)       | -           | -                | 1,700,000*   | استثمار في شركة ريتشموند     |
| 9,900,000                   | (S) 600,000         |             | 800,000          | 9,000,000    | مباني ومعدات (صافي)          |
| 190,000                     | -                   | A) 100,000) | -                | -            | شهرة                         |
| 500,000                     | -                   | A) 190,000) | -                | -            | تكنولوجيا غير مسجلة          |
| 100,000                     | -                   | A) 500,000) | -                | -            | أبحاث وتطوير                 |
| 14,570,000                  | -                   | A) 100,000) | 1,900,000        | 13,270,000   | إجمالي الأصول                |
| (600,000)                   |                     |             | (200,000)        | (400,000)    | ذمم دائنة                    |
| (4,500,000)                 |                     |             | (1,100,000)      | (3,400,000)  | أوراق دفع                    |
| (100,000)                   |                     |             | -                | (100,000)*   | التزام أداء طارئ             |
| (3,000,000)                 | -                   | S) 220,000) | (220,000)        | (3,000,000)* | أسهم رأس المال العادية       |
| (1,490,000)                 | -                   | S) 100,000) | (100,000)        | (1,490,000)* | علاوة إصدار                  |
| (4,880,000)                 | -                   | S) 280,000) | (280,000)**      | (4,880,000)* | الأرباح المرحلة في 31/12     |

|                                 |              |             |           |           |              |
|---------------------------------|--------------|-------------|-----------|-----------|--------------|
| إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية | (13,270,000) | (1,900,000) | 1,710,000 | 1,710,000 | (14,570,000) |
|---------------------------------|--------------|-------------|-----------|-----------|--------------|

- الأرقام بالأقواس تعني مبالغ دائنة
- \* تم تعديل الأرقام بإصدار الأسهم ودفع مصاريف الدمج والاعتراف بالتزام الأداء الطارئ
- \*\* تمثل الأرباح المرحلة بالإضافة إلى الإيرادات ناقصاً المصاريف

وقد تم تطبيق الخطوات التالية لإنتاج البيانات المالية المجمعة في الجدول (ورقة العمل) أعلاه:

- 1) تم تحديث وتعديل أرصدة شركة ميلر في ورقة العمل لإدخال آثار كل من إصدار أسهم جديدة والاعتراف بالتزام أداء طارئ ومصاريف الاندماج.
- ب) تم إقفال حسابات الإيرادات والمصاريف الخاصة بشركة ريتشموند إلى الأرباح المرحلة حيث أن طريقة الاستحواذ تقوم بتجميع الإيرادات والمصاريف ما بعد تاريخ الاستحواذ.
- ج) إن القيد (S) الظاهر في ورقة العمل يحذف مبلغ 600,000 دولار القيمة الدفترية لمكون الاستثمار في حساب شركة ريتشموند جنباً إلى جنب مع حسابات حقوق الملكية للمساهمين في الشركة التابعة.
- د) إن القيد (A) يقوم بتعديل كافة أصول والتزامات شركة ريتشموند إلى القيمة العادلة استناداً إلى التوزيعات التي تم مناقشتها أعلاه.

القسم ب: إذا كان سعر سهم شركة ميلر 26 دولار للسهم الواحد فإن القيمة العادلة للمبلغ المقابل الذي تم تحويله عند الاستحواذ على شركة ريتشموند يتم إعادة احتسابه كالتالي:

|                                                              |           |
|--------------------------------------------------------------|-----------|
| دولار أمريكي                                                 |           |
| القيمة العادلة للأسهم الصادرة (26 1,300,000                  |           |
| القيمة العادلة للمبلغ المقابل الخاص بالالتزام بالأداء الطارئ | x 50,000) |
|                                                              | 100,000   |
| إجمالي المبلغ المقابل المحول بالقيمة العادلة                 | 1,400,000 |

وحيث أن المبلغ المحول يقل بمبلغ 110,000 دولار عن صافي القيمة العادلة للأصول البالغة 1,510,000 دولار المستلمة في الاستحواذ فإنه في هذه الحالة يكون قد حدث شراء مساومة Bargain Purchase وفي هذه الحالة تستمر شركة ميلر بالاعتراف بالأصول المعترف بها على أفراد بقيمتها العادلة. إن الفروقات الناتجة في جميع الحسابات ذات العلاقة في المتطلب (أ) أعلاه كانت كالتالي:

- 1- إن مبلغ 110,000 زيادة القيمة العادلة لصافي الأصول فوق المبلغ المقابل المحول يسجل كمكاسب من شراء مساومة (يسجل في بيانات الدخل).
- 2- إن صافي الأرباح الصافية المجمعة سوف تزداد بمبلغ 110,000 لتصل إلى 2,960,000 دولار.
- 3- لا يتم الاعتراف بأية شهرة.

4- إن علاوة الإصدار لشركة ميلر سوف تنقص بمبلغ 300,000 دولار لتكون بمبلغ 1,190,000 دولار.

5- الأرباح المرحلة المجمعة ستزداد بمبلغ 110,000 دولار لتصل إلى 4,990,000 دولار.

### الفصل الثالث

تجميع البيانات المالية لاحقاً لتاريخ الاستحواذ

**Consolidation – Subsequent to The Date of Acquisition**

**الفصل الثالث**  
**تجميع البيانات المالية لاحقاً لتاريخ الاستحواذ**  
**فهرس الفصل**

**صفحة**

- |         |                                                                          |
|---------|--------------------------------------------------------------------------|
| 30      | 1- محتويات الفصل وعناوين المواضيع التي تم شرحها في الفصل من قبل المؤلفين |
| 31      | 2- الأهداف التعليمية من دراسة هذا الفصل                                  |
| 31 - 33 | 3- ملخص للفصل بما يحقق الأهداف التعليمية                                 |
| 33 - 40 | 4- حالة عملية تطبيقية على تجميع البيانات بعد تاريخ الاستحواذ             |

## 1 محتويات الفصل وعناوين المواضيع التي تم شرحها في الفصل الثالث من قبل المؤلفين

- 1- التجميع – الآثار المترتبة مع مرور الزمن.
- 2- المحاسبة عن الاستثمار من قبل الشركة المستحوذة على الشركة التابعة.
  - البدائل الداخلية للمحاسبة عن الاستثمار – طريقة حقوق الملكية، طريقة القيمة الأولية وطريقة حقوق الملكية الجزئية.
- 3- التجميع اللاحق – الاستثمار المسجل بموجب طريقة حقوق الملكية.
  - الاستحواذ الذي تم خلال السنة الحالية.
  - تحديد المجاميع الموحدة (المجمعة).
  - ورقة عمل تجميع البيانات المالية.
  - التجميع لاحقاً لسنة الاستحواذ – طريقة حقوق الملكية.
- 4- التجميع اللاحق – الاستثمار المسجل باستخدام القيمة الأولية أو طريقة حقوق الملكية الجزئية.
  - الاستحواذ الذي تم خلال السنة المالية.
  - الاستحواذ بعد سنة الاستحواذ – القيمة الأولية وطريقة حقوق الملكية الجزئية.
- 5- انخفاض قيمة الشهرة.
  - اختبار الشهرة لتحديد الانخفاض فيها.
  - تخصيص المبالغ للوحدات المدرجة في التقرير.
  - تحديد القيمة العادلة للوحدات المدرجة في التقرير دورياً.
  - تحديد القيمة العادلة المستتبطة للشهرة.
- 6- مقارنات مع معايير المحاسبة الدولية.
- 7- الإطفاء وانخفاض القيمة للأصول غير الملموسة الأخرى.
- 8- المبلغ المقابل المحول الطارئ.
  - المحاسبة عن المبلغ المقابل المحول الطارئ في اندماجات الأعمال.
- 9- طريقة محاسبة الدفع للأدنى Push Down Accounting
  - التقارير المالية الخارجية.
  - التقارير المالية الداخلية.

2 الأهداف التعليمية من دراسة الفصل الثالث: تجميع البيانات المالية لاحقاً لتاريخ الاستحواذ  
وضع مؤلفو هذا الكتاب ثمانية أهداف تعليمية للفصل الثالث الذي يناقش تجميع البيانات المالية لاحقاً  
لتاريخ الاستحواذ وهي كما يلي:

- 2-1 معرفة تعقيدات إعداد البيانات المالية المجمعة التي تنشأ مع مرور الزمن على عملية الاستحواذ.
- 2-2 تحديد وشرح الطرق المختلفة المتوفرة للشركة الأم حتى تقوم باستخدامها للمحاسبة عن حساب الاستثمار في الشركة التابعة في دفاترها وسجلاتها الداخلية.
- 2-3 فهم الطريقة المحاسبية الداخلية التي تستخدمها الشركة الأم في المحاسبة عن شركاتها التابعة وهي ليس لها تأثير على البيانات المالية المجمعة الناتجة عن ذلك.
- 2-4 إعداد البيانات المالية المجمعة لاحقاً للاستحواذ عندما تقوم الشركة الأم بتطبيق أيّاً من الطرق المحاسبية التالية في سجلاتها المحاسبية:
  - 1- طريقة حقوق الملكية The Equity Method.
  - 2- طريقة القيمة الأولية The Initial Value Method.
  - 3- طريقة حقوق الملكية الجزئية The Partial Equity Method.
- 2-5 مناقشة الأساس المنطقي وراء اختبار انخفاض القيمة للشهرة.
- 2-6 وصف الإجراءات لعمل اختبار انخفاض القيمة للشهرة.
- 2-7 فهم المحاسبة والتقرير المالي عن المبلغ المقابل الطارئ لاحقاً لاندماج الأعمال.
- 2-8 فهم المتطلبات العامة لطريقة محاسبة الدفع للأدنى Push – Down Accounting المحاسبية ومتى يكون استخدامها ملائماً.

### 3 ملخص للفصل الثالث بما يحقق الأهداف التعليمية

- 3-1 إن الإجراءات المستخدمة في تجميع البيانات المالية المعدة من قبل الشركات المنفصلة في دمج أعمال تتأثر بكل من مرور الوقت والطريقة المحاسبية المطبقة من قبل الشركة الأم للمحاسبة عن الشركة التابعة وبالتالي لا توجد عملية تجميع منفردة يمكن تطبيقها لكل اندماجات الأعمال يمكن تحديدها بعينها كحل وحيد.
- 3-2 يمكن للشركة الأم أن تختار استخدام طريقة حقوق الملكية للمحاسبة عن الاستثمار في الشركة التابعة وبموجبها يتم عمل استحقاق للإيرادات عند اكتسابها من قبل الشركة التابعة واستلام توزيعات الأرباح كتخفيض من حساب الاستثمار. إن تأثيرات إطفاء الزيادة في القيمة العادلة أو أي عمليات جارية ما بين الشركتين يتم أيضاً عكسها ضمن السجلات المالية للشركة الأم. توفر طريقة حقوق الملكية للشركة الأم معلومات دقيقة فيما يتعلق بتأثير الشركة التابعة على المجاميع الموحدة (المجمعة) ولكن، في العادة، يكون تطبيقها نوعاً ما معقد.
- 3-3 إن طريقة القيمة الأولية وطريقة حقوق الملكية الجزئية هي طرق بديلة لطريقة حقوق الملكية. تعترف طريقة القيمة الأولية فقط بتوزيعات الأرباح من الشركة التابعة كدخل بينما يبقى رصيد الأصل مقاساً بالقيمة العادلة بتاريخ الاستحواذ. هذه الطريقة بسيطة من حيث التطبيق وتوفر مقياساً للتدفقات النقدية ما بين الشركتين. وبموجب طريقة حقوق الملكية الجزئية تقوم الشركة الأم بعمل استحقاق للدخل من الشركة التابعة عند اكتسابه ولكن لا تسجل التعديلات التي يمكن أن تكون مطلوبة لإطفاء الزيادة في القيمة العادلة أو التحويلات البيئية ما بين الشركتين. تعتبر طريقة حقوق الملكية الجزئية سهلة من حيث التطبيق أكثر من طريقة حقوق الملكية وفي كثير من الحالات فإن دخل الشركة الأم يكون تقريباً معقولاً للمبلغ الإجمالي المجموع.

3-4 لأي عملية تجميع بيانات مالية في الفترة اللاحقة لتاريخ الاستحواذ فإنه يتوجب حذف كل الأرصدة البيئية للشركة الأم وشركتها التابعة Reciprocal . وبالتالي فإن الأرصدة والحسابات التالية يجب أن يتم إزالتها بالحذف من خلال مقابلة الحساب المدين مع الدائن وهي:

- حسابات حقوق الملكية للشركة التابعة تحذف مع حسابات الاستثمار في الشركة الأم.
- الدخل البيئي Intra – Entity Income للشركة الأم يحذف مع تكاليف الإيرادات أو المبيعات أو أحد بنود المصاريف للشركة التابعة حسب طبيعة البند.
- توزيعات الأرباح من الشركة التابعة تحذف مع حساب الاستثمار إذا كانت الشركة الأم تستخدم طريقة حقوق الملكية أو طريقة حقوق الملكية الجزئية، أما إذا كانت تستخدم طريقة القيمة الأولية فيتم حذفها مع قيد إيرادات توزيعات أرباح الشركة الأم.
- يتم حذف الأرصدة الدائنة لدى الشركة الأم المطلوبة من الشركة التابعة مع الحساب المدين لدى الشركة التابعة.

3-5 لكل شركة تابعة يتم الاستحواذ عليها فإن على الشركة الأم أن تخصص الأصول والالتزامات المستحوذ عليها (متضمناً ذلك الشهرة) لوحدة التقرير الداخلية Individual Reporting Units الأفرادية. يتوجب أن تكون وحدة التقرير الأفرادية على مستوى القطاع التشغيلي أو أدنى من ذلك ويجب أن توفر الأساس للتقييمات المستقبلية للقيمة العادلة. لا يتم إطفاء أي مبلغ مخصص للشهرة وبدلاً من ذلك يتم اختبارها سنوياً لتحديد الانخفاض في القيمة. إن اختبار الانخفاض في القيمة يكون من خطوتين:

الخطوة الأولى: إذا كانت القيم العادلة لأي من وحدات التقرير المجمعة للمنشأة قد انخفضت بأقل من القيم الدفترية لها وإذا كان الأمر كذلك فإن القيمة العادلة المستنبطة للشهرة المرتبطة بتلك الوحدة الداخلية يجب أن يتم إعادة احتسابها.

الخطوة الثانية: يتم مقارنة القيمة المستنبطة المعاد احتسابها للقيمة العادلة مع قيمتها الدفترية. ويجب الاعتراف بخسارة الانخفاض في القيمة إذا كانت القيمة الدفترية للشهرة تزيد عن القيمة المستنبطة لها المعاد احتسابها.

3-6 إن القيمة العادلة بتاريخ الاستحواذ المخصصة للشركة التابعة يمكن أن تكون مستندة، أو على الأقل مستندة جزئياً، على القيمة العادلة لأي مبلغ مقابل لأداء طارئ. وفيما يخص الالتزامات الطارئة التي تلبي تعريف الالتزام فإنه يتم تعديل الالتزام بالتغييرات في القيمة العادلة على مدى مرور الوقت مع الاعتراف بمكاسب أو خسائر مقابلة من إعادة التقييم. وفيما يخص الالتزامات الطارئة المعترف بها كحقوق ملكية فإنه لا يجب إعادة قياسها إلى القيمة العادلة لها على مدى مرور الزمن. وفي كلتا الحالتين المشار إليها سابقاً فإن القيمة الأولية المعترف بها في الاندماج لا تتغير بغض النظر عما إذا قد تم دفع الالتزام الطارئ لاحقاً أم لا.

3-7 الطريقة المحاسبية للدفع للأدنى Push-Down Accounting هي تعديل أرصدة حسابات الشركة التابعة للاعتراف بالتوزيعات وكذلك بالشهرة التابعة من استحواذ الشركة الأم على الشركة التابعة. تقوم الشركة التابعة بالاعتراف لاحقاً بالإطفاء لهذه المبالغ المدفوعة للأدنى ويتم تسجيلها كمصروف في دفاتر الشركة التابعة. وفي هذا الوقت فإن طريقة الدفع المحاسبية للأدنى مطلوبة من قبل هيئة تداول الأوراق المالية Securities Exchange Commission للبيانات المالية المتصلة للشركة التابعة فقط عندما لا يوجد ملكية خارجية جوهرية قائمة في الشركة التابعة. يقوم الـ FASB حالياً بدراسة طريقة الدفع المحاسبية للأدنى ومن الممكن أن تصدر معايير محاسبية إضافية محددة بخصوص تطبيق هذه الطريقة، ومهما يكن فإنه لأهداف التقارير الداخلية فإن طريقة الدفع المحاسبية للأدنى تكتسب شعبية وذلك لأنها تساعد المسؤولين في الشركة من تقييم تأثير الشركة التابعة على اندماج الأعمال.

#### 4 حالة عملية على تجميع البيانات المالية بعد تاريخ الاستحواذ

تجميع بيانات الشركة العليا والشركة التابعة لها الشركة الدنيا

في 1 يناير 2011 قامت الشركة العليا بالاستحواذ على الأسهم العادية للشركة الدنيا مقابل مبلغ نقدي 842,000 دولار وبذلك التاريخ فإن أحد مباني الشركة الدنيا الذي له عمر إنتاجي متبقي 12 سنة كان مسجلاً بقيمة مخفضة في السجلات المحاسبية بمبلغ 72,000 دولار. وكانت هناك معدات قيمتها مخفضة بمبلغ 10,000 دولار. إن القيم الدفترية للأصول والالتزامات الأخرى للشركة الدنيا كانت معادلة لقيمتها العادلة في ذلك التاريخ باستثناء اتفاقية ترخيص غير مسجلة والتي كان لها قيمة مقدرة 40,000 دولار ولها عمر نافع إنتاجي لمدة متبقية 20 سنة. إن القيمة الدفترية للشركة الدنيا 720,000 دولار بتاريخ الاستحواذ.

خلال سنة 2011 كان صافي دخل الشركة الدنيا 100,000 دولار ودفعت مبلغ 30,000 دولار كتوزيعات أرباح، وفي سنة 2012 كانت الأرباح للشركة الدنيا 120,000 دولار ودفعت توزيعات أرباح بمبلغ 20,000 دولار كتوزيعات أرباح للشركة الأم. كما في 31 ديسمبر 2013 أظهرت التقارير المالية للشركات الحسابات المختارة التالية والتي تتضمن كل الإيرادات والمصاريف للسنة:

| الشركة الدنيا<br>31 ديسمبر 2013 |         | الشركة العليا<br>31 ديسمبر 2013 |                          |
|---------------------------------|---------|---------------------------------|--------------------------|
| مدین                            | دائن    | مدین                            | دائن                     |
|                                 | 460,000 | 1,154,000                       | المباني                  |
|                                 | 90,000  | 50,000                          | النقد والمدینون          |
| 400,000                         |         | 900,000                         | أسهم رأس المال العادية   |
|                                 | 10,000  | 70,000                          | توزيعات الأرباح الموزعة  |
|                                 | 200,000 | 280,000                         | المعدات                  |
|                                 | 120,000 | 500,000                         | تكلفة البضاعة المباعة    |
|                                 | 60,000  | 100,000                         | مصاريف الاستهلاك         |
|                                 | 260,000 | 280,000                         | البضاعة                  |
|                                 | 250,000 | 330,000                         | الأرض                    |
| 260,000                         |         | 480,000                         | الالتزامات               |
| 490,000                         |         | 1,360,000                       | الأرباح المرحلة 1/1/2013 |
| 300,000                         |         | 900,000                         | الإيرادات المطلوب        |

(1) إذا كانت الشركة العليا تطبق طريقة حقوق الملكية، كم سيكون رصيد حساب الاستثمار لديها في الشركة الدنيا كما في 31 ديسمبر 2013 ؟

(ب) إذا كانت الشركة العليا تطبق القيمة الأولية، كم سيكون رصيد حساب الاستثمار لديها في الشركة الدنيا كما في 31 ديسمبر 2013 ؟



ج) بغض النظر عن الطريقة المحاسبية المستخدمة من قبل الشركة العليا، ما هي القيم المجمعة Consolidated Totals كما في 31 ديسمبر 2013 للحسابات التالية:

- |                     |                                    |
|---------------------|------------------------------------|
| 1- المباني          | 6- الإيرادات                       |
| 2- المعدات          | 7- صافي الدخل                      |
| 3- الأرض            | 8- حساب الاستثمار في الشركة الدنيا |
| 4- مصاريف الاستهلاك | 9- توزيعات الأرباح المدفوعة        |
| 5- مصاريف الإطفاء   | 10- تكلفة البضاعة المباعة          |

د) إعداد قيود ورقة العمل المطلوبة في 31 ديسمبر 2013 لتجميع البيانات المالية لهاتين الشركتين مع افتراض أن الشركة العليا قد طبقت طريقة حقوق الملكية في المحاسبة عن الاستثمار في الشركة الدنيا.

هـ) كيف سيتم تغيير قيود ورقة العمل في البند (د) أعلاه إذا استخدمت الشركة العليا طريقة القيمة الأولية؟

### الإجابة لحالة الشركة العليا وشركتها التابعة الشركة الدنيا

- 1- لتحديد رصيد الاستثمار وفقاً لطريقة حقوق الملكية يتوجب تحديد أربعة بنود هي:
  - 1- القيمة الأولية المخصصة لحساب الاستثمار.
  - 2- مبلغ الاستحقاق للدخل من الشركة التابعة.
  - 3- دفعات توزيعات الأرباح المستلمة من الشركة التابعة.
  - 4- إطفاء الزيادة في القيمة العادلة للاستحواذ عن القيمة الدفترية.

إن البنود الثلاثة الأولى أعلاه مشار إليها ومدرجة مباشرة في الحالة العملية ويتبقى احتساب الإطفاءات بشكل منفصل.

إن توزيع القيم العادلة للشركة الدنيا جنباً إلى جنب مع مصاريف الإطفاء كآلاتي:

| دولار أمريكي |                                                           |
|--------------|-----------------------------------------------------------|
| 842,000      | القيمة العادلة للمبلغ المقابل المحول من قبل الشركة العليا |
| 720,000      | القيمة الدفترية للشركة الدنيا في 1/1/2011                 |
| 122,000      | زيادة القيمة العادلة عن القيمة الدفترية                   |

إن التعديلات المحددة بحسابات معينة استناداً إلى القيم العادلة كآلاتي:

| الإطفاء السنوي | العمر النافع بالسنوات | الفرق في القيم العادلة |               |
|----------------|-----------------------|------------------------|---------------|
| 6000           | 12                    | 72,000                 | المباني       |
| 1000           | 10                    | 10,000                 | المعدات       |
| 2000           | 20                    | 40,000                 | اتفاقية ترخيص |
| 9000           |                       | 122,000                | المجموع       |

وبالتالي، إذا استخدمت الشركة العليا طريقة حقوق الملكية للمحاسبة عن الاستثمار في شركتها التابعة (الشركة الدنيا) فإن حساب الاستثمار في الشركة الدنيا كما في 31 ديسمبر 2013 سيكون برصيد مبلغ 1,095,000 دولار يحتسب على النحو التالي:

| مبلغ جزئي | الاستثمار في الشركة الدنيا | دولار                                                                                |
|-----------|----------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------|
| 842,000   |                            | القيمة الأولية (المبلغ المقابل المحول من قبل الشركة العليا)                          |
| 170,000   |                            | الزيادة في القيمة الدفترية للشركة الدنيا خلال 2011 – 2012 (الدخل ناقصاً التوزيعات)   |
| (18,000)  |                            | الإطفاءات الزائدة لسنة 2011 – 2012 9000 دولار لكل سنة ولمدة سنتين الاعتراف لسنة 2013 |

|          |                                   |
|----------|-----------------------------------|
| 120,000  | استحقاق الدخل وفقاً لحقوق الملكية |
| (9000)   | الإطفاء الزائد                    |
| 101,000  | توزيعات الأرباح من الشركة الدنيا  |
| (10,000) |                                   |

رصيد الاستثمار في الشركة الدنيا بتاريخ 31/12/2013 1,095,000

2- إذا كانت الشركة العليا تطبق طريقة القيمة الأولية فإن حساب الاستثمار في الشركة الدنيا يحتفظ بشكل دائم برصيد المبلغ المدفوع لشراء الشركة التابعة والبالغ 842,000 دولار وتقوم الشركة الأم بالاعتراف فقط بتوزيعات الأرباح البينية المدفوعة من الشركة الدنيا بمبلغ 10,000 دولار كدخل في سنة 2013.

3- الأرصدة المجمعة كما في 31 ديسمبر 2013

|                                           |           |
|-------------------------------------------|-----------|
| المباني                                   | دولار     |
| 1- مباني الشركة العليا                    | 1,540,000 |
| مباني الشركة الدنيا                       | 460,000   |
| المجموع                                   | 2,000,000 |
| يضاف الزيادة في القيمة العادلة            | 72,000    |
| الإطفاء للسنوات 2011، 2012، 2013 (18,000) | 54,000    |
| الرصيد المجمع للمباني في 31/12/2013       | 2,054,000 |

وذلك لأن الزيادة في المبنى يتم إطفاءها على مدى 12 سنة بواقع 6000 دولار للسنة وبالتالي فإن الإطفاء الملائم للثلاث سنوات هو 18,000 دولار.

2- حساب المعدات المجمع:

|                                               |         |
|-----------------------------------------------|---------|
| مباني الشركة العليا                           | 280,000 |
| مباني الشركة الدنيا                           | 200,000 |
| المجموع                                       | 480,000 |
| يضاف زيادة القيمة العادلة عن الدفترية         | 10,000  |
| يطرح الإطفاء لثلاث سنوات                      | (3,000) |
| الرصيد المجمع لحساب المعدات في 31 ديسمبر 2013 | 487,000 |

3- حساب الأرض المجمع:

|                   |         |
|-------------------|---------|
| أرض الشركة العليا | 330,000 |
|-------------------|---------|

|         |                                     |
|---------|-------------------------------------|
| 250,000 | أرض الشركة الدنيا                   |
| 580,000 | الرصيد المجمع كما في 31 ديسمبر 2013 |

#### 4- تكلفة البضاعة المباعة:

|         |                                     |
|---------|-------------------------------------|
| 500,000 | بضاعة الشركة العليا                 |
| 120,000 | بضاعة الشركة الدنيا                 |
| 620,000 | الرصيد المجمع كما في 31 ديسمبر 2013 |

#### 5- مصروف الاستهلاك:

|         |                                                          |
|---------|----------------------------------------------------------|
| 100,000 | استهلاك الشركة العليا                                    |
| 60,000  | استهلاك الشركة الدنيا                                    |
| 160,000 | المجموع الجزئي                                           |
| 6,000   | الاستهلاك الإضافي للقيمة العادلة الزائدة للمباني         |
| 1,000   | الاستهلاك الإضافي للقيمة العادلة الزائدة للمعدات         |
| 167,000 | الرصيد المجمع للاستهلاك للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 2013 |

#### 6- مصروف الإطفاء المجمع:

|       |                                                                                                                             |
|-------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| -     | إطفاء الشركة العليا                                                                                                         |
| -     | إطفاء الشركة الدنيا                                                                                                         |
| -     | إطفاء القيمة العادلة لإتفاقية الترخيص الزائدة التي لم تكن مسجلة في دفاتر الشركة التابعة على مدى 20 سنة ومبلغها 40,000 دولار |
| 2,000 | الرصيد النهائي المجمع للإطفاء للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 2013                                                              |

#### 7- الإيراد المجمع:

|           |                                                        |
|-----------|--------------------------------------------------------|
| 900,000   | إيراد الشركة العليا                                    |
| 300,000   | إيراد الشركة الدنيا                                    |
| 1,200,000 | الرصيد المجمع للإيراد للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 2013 |

#### 8- صافي الربح (الدخل):

|           |                                                    |
|-----------|----------------------------------------------------|
| 1,200,000 | الإيرادات المجمعة للشركة العليا والشركة الدنيا     |
| (789,000) | المصاريف المجمعة للشركة العليا والشركة الدنيا      |
| 410,000   | صافي الدخل المجمع للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 2013 |

المصاريف المجمعة كالآتي:

|        |         |                              |
|--------|---------|------------------------------|
| مصاريف | 500,000 | مصاريف الشركة العليا         |
|        | 120,000 | الشركة الدنيا                |
|        | 620,000 | تكلفة البضاعة المباعة        |
|        | 167,000 | مصرف الاستهلاك كما ورد أعلاه |
|        | 2,000   | مصرف الإطفاء كما ورد أعلاه   |
|        | 789,000 |                              |

#### 9- حساب الاستثمار في الشركة التابعة:

يتم حذف حساب الاستثمار كلياً في ورقة عمل تجميع البيانات المالية وذلك بمقابلته مع حقوق ملكية الشركة التابعة وذلك لإدراج الأرصدة الأفرادية للموجودات والمطلوبات للشركة التابعة بدلاً منه.

#### 10- توزيعات الأرباح:

ستكون توزيعات الأرباح بمبلغ فقط 70,000 دولار حيث أن مبلغ التوزيعات من الشركة التابعة بمبلغ 10,000 هي عملية بينية يتم حذفها في التجميع.

#### 4- قيود التجميع بافتراض استخدام طريقة حقوق الملكية من قبل الشركة الأم

|                                                |         |
|------------------------------------------------|---------|
| من ح/ مذكورين                                  |         |
| ح/ أسهم رأس المال العادية (الشركة الدنيا)      | 400,000 |
| ح/ الأرباح المرحلة (الشركة الدنيا) في 1/1/2013 | 490,000 |
| إلى ح/ الاستثمار في الشركة الدنيا              | 890,000 |

حذف حسابات حقوق الملكية الافتتاحية للشركة التابعة مقابل  
القيمة الدفترية لحساب الاستثمار في الشركة التابعة الجزئية

|                                   |         |
|-----------------------------------|---------|
| من ح/ مذكورين                     |         |
| ح/ المباني                        | 60,000  |
| ح/ المعدات                        | 8,000   |
| ح/ اتفاقية الترخيص                | 36,000  |
| إلى ح/ الاستثمار في الشركة الدنيا | 104,000 |

للاعترا ف بتوزيعات الزيادة في القيمة العادلة زيادة عن القيمة الدفترية  
وتمثل الأرقام المبالغ الأصلية ناقصاً إطفاء لمدة سنتين 2012 و 2013

|                                        |         |
|----------------------------------------|---------|
| من ح/ الحقوق في إيرادات الشركة التابعة | 111,000 |
| إلى ح/ الاستثمار في الشركة الدنيا      | 111,000 |

لحذف الإيرادات المستحقة للشركة الأم (120,000 - 9,000)

|                                  |        |
|----------------------------------|--------|
| من ح/ الاستثمار في الشركة الدنيا | 10,000 |
|----------------------------------|--------|

10,000 إلى ح/ توزيعات الأرباح المدفوعة  
لحذف توزيعات الأرباح البيئية التي دفعتها الشركة التابعة للشركة الأم

| من ح/ مذكورين      |       |
|--------------------|-------|
| ح/ مصروف الاستهلاك | 7,000 |
| ح/ مصروف الإطفاء   | 2,000 |
| إلى ح/ مذكورين     |       |
| ح/ المعدات         | 1,000 |
| ح/ المباني         | 6,000 |
| ح/ اتفاقية الترخيص | 2,000 |

للاعترااف بالزيادة في الاستهلاك والإطفاء الناتج عن  
الزيادة في القيمة العادلة والاستهلاك والإطفاء لسنة 2013

5- إذا استخدمت الشركة العليا الطريقة الأولية بدلاً من طريقة حقوق الملكية فإن هناك ثلاثة تغييرات  
مطلوب إجراءها لتطوير قيود التجميع وهي كالآتي:

1- 152,000 من ح/ الاستثمار في الشركة الدنيا  
152,000 إلى ح/ الأرباح المرحلة في 1/1/2013 (الشركة العليا)  
للتحويل الى طريقة حقوق الملكية من خلال عمل استحقاق إضافي

أثر عمليات الشركة التابعة للسنتين السابقتين وهي كالآتي:

| نتائج التشغيل للسنتين 2011 و 2012 |                |
|-----------------------------------|----------------|
| الإطفاء للسنتين                   | 170,000        |
|                                   | (18,000)       |
|                                   | <u>152,000</u> |

2- 1,000 من ح/ إيرادات توزيعات الأرباح (الشركة العليا)  
1,000 إلى ح/ التوزيعات المدفوعة (الشركة الدنيا)  
لحذف توزيعات الأرباح البيئية المدفوعة من الشركة التابعة الى الشركة الأم

3- وحيث تم حذف توزيعات الأرباح البينية في القيد (د) أعلاه فإنه لا ضرورة لإجراء حذف لتوزيعات الأرباح من حساب الاستثمار – أي لا حاجة للقيد التالي:

|                                  |     |
|----------------------------------|-----|
| من ح/ الاستثمار في الشركة العليا | XXX |
| إلى ح/ توزيعات الأرباح المدفوعة  | XXX |

#### الفصل الرابع

البيانات المالية المجمعة والملكية الخارجية

**Consolidated Financial Statements and Outside Ownership**

**الفصل الرابع**  
**البيانات المالية المجمعة والملكية الخارجية**  
**فهرس الفصل**

| صفحة    |                                                                              |
|---------|------------------------------------------------------------------------------|
| 43      | 1- محتويات الفصل وعناوين المواضيع التي تم شرحها في هذا الفصل من قبل المؤلفين |
| 43      | 2- الأهداف التعليمية من دراسة هذا الفصل                                      |
| 44 - 45 | 3- ملخص للفصل بما يحقق الأهداف التعليمية                                     |
| 45 - 51 | 4- حالة عملية تطبيقية على البيانات المالية المجمعة مع وجود ملكية خارجية      |



## 1 محتويات الفصل وعناوين المواضيع التي تم شرحها في هذا الفصل

- 1-1 البيانات المالية المجمعة بوجود حصص غير مسيطرة.
- 1-2 توزيع صافي ربح الشركة التابعة ما بين الشركة الأم والحقوق غير المسيطرة.
- 1-3 تحديد بديل القيمة العادلة – الدليل على علاوة السيطرة.
- 1-4 التقرير عن الإيرادات والمصاريف للاستحواذات في وسط السنة.
  - دمج وتجميع الإيرادات والمصاريف ما بعد الاستحواذ
  - الاستحواذ اللاحق للاستثمار يعالج بطريقة حقوق الملكية.
- 1-5 الاستحواذ على مراحل:
  - السيطرة المحققة من خلال مراحل – طريقة الاستحواذ.
  - ورقة العمل للاستحواذ على مراحل – طريقة الاستحواذ.
  - بيع الشركة الأم لأسهم الشركة التابعة – طريقة الاستحواذ.
  - افتراضات تدفق التكلفة.
  - المحاسبة عن الأسهم المستبقة بعد عملية البيع.
- 1-6 مقارنة مع معايير المحاسبة الدولية.
- 1-7 طريقة الشراء الموروثة – البيانات المالية المجمعة.
- 1-8 التقارير المالية مع وجود حقوق غير مسيطرة.

## 2 الأهداف التعليمية من دراسة هذا الفصل

- 2-1 الفهم بأن الملكية التامة للشركة التابعة ليس شرطاً مسبقاً لتكوين اندماج أعمال.
- 2-2 وصف مبادئ التقييم التي تشكل أرضية لطريقة الاستحواذ المحاسبية للحقوق غير المسيطرة.
- 2-3 توزيع الشهرة المستحوذ عليها في اندماج أعمال على الحقوق غير المسيطرة.
- 2-4 توزيع صافي الربح المجمع على حقوق الشركة الأم المسيطرة والحقوق غير المسيطرة.
- 2-5 تحديد واحتساب الأرقام الأربعة الخاصة بالحقوق غير المسيطرة التي يتوجب إدراجها في عملية التجميع وإعداد ورقة عمل التجميع في وجود حقوق غير مسيطرة.
- 2-6 حدد مواقع العرض الملائمة للحقوق غير المسيطرة في البيانات المالية المجمعة.
- 2-7 حدد التأثير على البيانات المالية المجمعة لعلاوة السيطرة المدفوعة من قبل الشركة الأم.
- 2-8 فهم التأثير على البيانات المالية المجمعة للاستحواذ الذي يتم في نصف السنة.
- 2-9 فهم التأثير على البيانات المالية المجمعة عند وقوع الاستحواذ بطريقة المراحل.
- 2-10 تسجيل بيع الشركة التابعة.
- 2-11 فهم المبادئ الخاصة بطريقة الشراء الموروثة في المحاسبة عن الحقوق غير المسيطرة.

### 3 ملخص للفصل بما يحقق الأهداف التعليمية

- 3-1 لا تحتاج الشركة الأم للاستحواذ على 100% من أسهم الشركة التابعة حتى تشكل اندماج أعمال ويكفي الاستحواذ على السيطرة على عملية اتخاذ القرارات وهو مستوى من السيطرة كان تاريخياً يتم إنجازه من خلال الحصول على معظم الأسهم التي لها حق التصويت. إن الملكية من أسهم الشركة التابعة التي يحتفظ بها الآخرون الخارجين ليسو ذي صلة بالشركة الأم يتم الإشارة إليهم بشكل مجمع بـ "الحقوق غير المسيطرة Non-Controlling Interest".
- 3-2 إن عملية التجميع Consolidation تزداد درجة إضافية من التعقيد عندما توجد حقوق غير مسيطرة وتمثل الحقوق غير المسيطرة مجموعة من ملاك الشركة التابعة يتم الاعتراف بحقوقهم من قبل الشركة الأم في بياناتها المالية المجمعة.
- 3-3 إن مبدأ تقييم الحقوق غير المسيطرة هو قيمتها العادلة بتاريخ الاستحواذ. يتم إضافة القيمة العادلة للحقوق غير المسيطرة إلى المبلغ المقابل المحول من قبل الشركة الأم لتحديد القيمة العادلة للشركة التابعة بتاريخ الاستحواذ. ويتم توزيع القيمة العادلة إلى أصول الشركة التابعة ومطلوباتها التي تم الاستحواذ عليها استناداً إلى قيمتها العادلة. يتم إضافة كل من أصول والتزامات الشركة التابعة في التجميع بتاريخ الاستحواذ على أساس قيمتها العادلة للأفرادية بغض النظر عن درجة ملكية الشركة الأم ويتم الاعتراف بأي مبلغ متبقي من فرق القيمة العادلة زيادة عن المبلغ الكلي المخصص لصافي الأصول يتم الاعتراف به "شهرة Goodwill".
- 3-4 يتم توزيع المبلغ المخصص للشهرة ما بين الحقوق المسيطرة والحقوق غير المسيطرة على أساس الزيادة في قيمتها العادلة بتاريخ الاستحواذ ناقصاً حصص كل منها في القيمة العادلة لصافي أصول الشركة التابعة. وبالتالي ليس بالضرورة أن يتوافق توزيع الشهرة تناسيباً مع حصص ملكية الشركة الأم والحقوق غير المسيطرة.

3-5 يتم تعديل القيمة العادلة من خلال ربح الشركة التابعة الفتري (ناقصاً الإطفاء للزيادة في القيمة العادلة) وتوزيعات الأرباح من الشركة التابعة.

3-6 تظهر أربعة مبالغ تخص الحقوق غير المسيطرة في عملية التجميع السنوي للبيانات المالية للشركة الأم وشركتها التابعة.

الأول: رصيد بداية السنة الذي يتم الاعتراف به في ورقة العمل للحقوق غير المسيطرة الذي يتبعه حصة الحقوق غير المسيطرة من الزيادة في القيمة العادلة بتاريخ الاستحواذ التي لم يتم إطفاءها لأصول الشركة التابعة والمطلوبات بذلك التاريخ (متضمناً ذلك مبلغ منفصل للشركة إذا كان ذلك ملائماً).

الثاني: حصة الحقوق غير المسيطرة من صافي دخل الشركة التابعة للفترة (ويتم تسجيلها من خلال قيد في ورقة العمل في عمود منفصل).

الثالث: يتم إدراج توزيعات الأرباح المدفوعة من قبل الشركة التابعة للملاك الذين ليسو ذي صلة (الحقوق غير المسيطرة) كتخفيض من الحقوق غير المسيطرة.

الرابع: ويتم التوصل إلى الرصيد النهائي للسنة من خلال تجميع العمود في ورقة العمل المخصص لقياس واحتساب الحقوق غير المسيطرة ويتم عرضه في الميزانية العمومية المجمعة ضمن قسم حقوق المساهمين.

3-7 عندما يحدث استحواذ في وسط السنة المالية فإن الإيرادات والمصاريف المجمعة لا يجب أن تشمل الإيرادات والمصروفات للشركة التابعة ما قبل تاريخ الاستحواذ حيث يتوجب فقط تجميع الإيرادات والمصروفات ما بعد تاريخ الاستحواذ.

3-8 يمكن للشركة الأم الحصول على السيطرة على الشركة التابعة من خلال عمليات شراء متعددة منفصلة تتم على مدى الوقت وهي عملية غالباً ما يشار إليها "الاستحواذ على مراحل". وعندما يتم تحقيق السيطرة على الشركة التابعة، تتطلب طريقة الاستحواذ من الشركة الأم أن تقوم بتعديل القيمة العادلة لكامل الاستثمارات السابقة المستحوز عليها في الشركة التابعة والاعتراف بأي ربح أو خسارة من ذلك. إن القيم العادلة لهذه الاستثمارات السابقة التي تمت على خطوات أو مراحل بالإضافة إلى المبلغ المقابل المحول لعملية الاستثمار الجارية التي أعطت الشركة الأم السيطرة على الشركة التابعة وكذلك بالإضافة إلى القيمة العادلة للحقوق غير المسيطرة جميعها تشكل إجمالي القيمة العادلة للشركة المستحوز عليها (الشركة التابعة).

3-9 عندما تبيع الشركة الأم بعضاً من أسهمها المملوكة لها في الشركة التابعة يجب أن تنشأ رصيد لحساب الاستثمار ملائم للتأكد من إجراء المحاسبة الزمنية لذلك. وإذا لم يكن يتم استخدام طريقة حقوق الملكية فإنه يتم تعديل رصيد الاستثمار للشركة الأم في الشركة التابعة وذلك للاعتراف بأي أرباح أو إطفاء. ويتم مقارنة الرصيد الناتج مع المبلغ المستلم للأسهم المباعة للوصول إلى أي من التعديل اللازم علاوة الإصدار (إذا تم الاحتفاظ بالسيطرة على الشركة) أو إلى الربح أو الخسارة من الاستبعاد (في حالة فقدان السيطرة على الشركة التابعة كنتيجة لعملية البيع). يتم معالجة أي أسهم محتفظ بها بعد عملية البيع لاحقاً إما بتجميع Consolidation أو بطريق حقوق الملكية أو بالقيمة العادلة استناداً إلى التأثير المتبقي الذي تم الاحتفاظ به بعد عملية البيع.

4 حالة عملية تطبيقية على البيانات المالية المجمعة مع وجود ملكية خارجية (حقوق غير مسيطرة)

في 1 يناير 2009 استحوذت شركة الأب على 80% من حقوق الملكية في شركة الابن بمبلغ 425,000 دولار. إن القيمة العادلة بتاريخ الاستحواذ لحصة الحقوق غير المسيطرة البالغة 20% كانت 102,500 دولار أمريكي، كذلك أظهرت شركة الابن بذلك التاريخ حقوق الملكية بمبلغ 400,000 دولار أمريكي وهي مكونة من 100,000 دولار أمريكي رأس المال و 300,000 دولار أمريكي أرباح مرحلة. وفي تحديد سعر الاستحواذ قامت شركة الأب بتقييم أربعة حسابات بقيم مختلفة عن الأرصدة المظهرة في السجلات المحاسبية كالآتي:

مباني (عمرها 8 سنوات) : وهي مقيمة بأقل من قيمتها بمبلغ 20,000 دولار أمريكي  
أرض : وهي مقيمة بأقل من قيمتها بمبلغ 50,000 دولار أمريكي  
معدات (عمرها 5 سنوات) : وهي مقيمة بأقل من قيمتها بمبلغ 12,500 دولار أمريكي  
اتفاقية ترخيص (عمرها 20 سنة): لم تسجل في الدفاتر وقيمتها 30,000 دولار أمريكي

وكما في 31 ديسمبر 2013 فإن ميزان المراجعة لهاتين الشركتين كما يلي:

| شركة الابن       | شركة الأب        |                          |
|------------------|------------------|--------------------------|
| 280,000          | 605,000          | الموجودات المتداولة      |
| -                | 425,000          | استثمار في شركة الابن    |
| 300,000          | 200,000          | أرض                      |
| 290,000          | 640,000          | أرض (بالصافي)            |
| 160,000          | 380,000          | معدات (بالصافي)          |
| 190,000          | 550,000          | مصاريف                   |
| 20,000           | 90,000           | توزيعات أرباح            |
| <u>1,240,000</u> | <u>2,890,000</u> | مجموع الجانب المدين      |
| 300,000          | 910,000          | الالتزامات               |
| 100,000          | 480,000          | أسهم عادية - رأس المال   |
| 480,000          | 704,000          | الأرباح المرحلة 1/1/2013 |
| 360,000          | 780,000          | الإيرادات                |
| <u>-</u>         | <u>16,000</u>    | إيرادات توزيعات أرباح    |
| <u>1,240,000</u> | <u>2,890,000</u> | مجموع الجانب الدائن      |

وتضمن الأرصدة مبلغ 20,000 دولار رصيد مدين لصالح شركة الابن على شركة الأب ولم يحدث أى انخفاض في قيمة الشهرة منذ تاريخ الاستحواذ على شركة الابن.

المطلوب

## حدد المجاميع الموحدة لشركة الأب وشركة الابن للسنة 2013

### حل الحالة العملية

يبدأ تجميع شركة الأب وشركة الابن من توزيع القيمة العادلة بتاريخ الاستحواذ للشركة التابعة كآتي:  
شركة الأب وشركة الابن  
توزيع القيمة العادلة بتاريخ الاستحواذ والإطفاء  
2012 – 2009

| إطفاء الزيادة في<br>القيمة العادية | العمر الإنتاجي<br>المقدر | التخصيص |                                                                                                       |
|------------------------------------|--------------------------|---------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| دولار                              | سنة                      | دولار   |                                                                                                       |
|                                    |                          | 527,500 | القيمة العادلة بتاريخ الاستحواذ                                                                       |
|                                    |                          | 400,000 | القيمة الدفترية لشركة الابن (100%)                                                                    |
|                                    |                          | 127,500 | الزيادة في القيمة العادلة<br>التوزيعات للحسابات المحددة للشركة<br>التابعة استناداً إلى القيمة العادلة |
| 2,500                              | 8                        | 20,000  | المباني                                                                                               |
| -                                  | -                        | 50,000  | الأرض                                                                                                 |
| 2,500                              | 5                        | 12,500  | المعدات                                                                                               |
| 1,500                              | 20                       | 30,000  | اتفاقية الترخيص                                                                                       |
|                                    |                          | 15,000  | الشهرة                                                                                                |
| 6,500                              |                          |         | الإطفاء الزائد للسنة                                                                                  |

توزيع الشهرة إلى الحقوق المسيطرة وغير المسيطرة

| الحقوق المسيطرة | الحقوق غير المسيطرة | المجموع |
|-----------------|---------------------|---------|
| دولار           | دولار               | دولار   |
| 425,000         | 102,500             | 527,500 |
| 410,000         | 102,500             | 512,500 |
| 15,000          | -                   | 15,000  |

القيمة العادلة بتاريخ الاستحواذ  
القيمة النسبية للقيمة العادية  
لصافي الأصول المحددة  
(80% و 20%)  
الشهرة

خلال السنوات 2009 إلى 2012 من فترة ملكيتها للشركة التابعة فإن الأرباح المرحلة لشركة الابن قد زادت بمبلغ 180,000 دولار (300,000 – 480,000) وبذلك فإن حصة شركة الأب 80% يتطلب إدخال استحقاق بمبلغ 144,000 دولار (180,000 x 80/100) لأرباح هذه السنوات. بالإضافة إلى ذلك فإن توزيعات القيمة العادلة بتاريخ الاستحواذ تتطلب الاعتراف بمبلغ 20,800 دولار زيادة عن مصاريف الإطفاء لنفس الفترة (6500 x 80/100 x 4 سنوات) وبذلك يتطلب إدخال زيادة بمبلغ 123,000 دولار (20,800 – 144,000) لتصحيح الأرباح المرحلة للشركة الأم للسنة.

إن المجاميع الموحدة للحسابات المختلفة كالآتي:

- 1- الأصول المتداولة = 865,000 دولار،  
وتم الوصول إليه من خلال إضافة مبلغ الأصول المتداولة للشركة الأم إلى الشركة التابعة ناقصاً مبلغ 20,000 دولار أرصدة بينية ما بين الشركتين.
- 2- الاستثمار في شركة الابن = صفر، تم حذف هذا الرصيد حتى يتم إدخال الأصول والخصوم المحددة للشركة التابعة (شركة الابن) في التجميع مقابل حذف 80% من حقوق ملكية الشركة التابعة في ورقة العمل.
- 3- الأرض = 550,000 دولار، من خلال إضافة رصيد الأرض للشركة الأم والرصيد للشركة التابعة بالإضافة إلى زيادة القيمة العادلة الناتجة عن الاستحواذ بمبلغ 50,000 دولار.
- 4- المباني بالصافي = 937,500 دولار، وتم التوصل إليه من خلال إضافة القيمة الدفترية لمباني الشركة الأم إلى القيمة الدفترية لمباني الشركة التابعة بالإضافة إلى مبلغ 20,000 دولار توزيع زيادة القيمة العادلة بتاريخ الاستحواذ ناقصاً إطفاء لمدة خمسة سنوات من 2009 إلى 2013.

شركة الأب وشركة الابن  
القيمة العادلة للزيادة غير المطفأة زيادة عن القيمة الدفترية  
في 1 يناير 2013

| الحساب          | الزيادة في التوزيع<br>الأصلي | زيادة الإطفاء<br>2012 – 2009 | الرصيد<br>14/1/2013 |
|-----------------|------------------------------|------------------------------|---------------------|
| المباني         | 20,000                       | 10,000                       | 10,000              |
| الأرض           | 50,000                       | -                            | 50,000              |
| المعدات         | 12,500                       | 10,000                       | 2,500               |
| اتفاقية الترخيص | 30,000                       | 6,000                        | 24,000              |
| الشهرة          | 15,000                       | -                            | 15,000              |
| المجموع         | 127,000                      | 26,000                       | 101,500             |

- 5- الشهرة = 15,000 دولار، نفس القيمة الأصلية للزيادة في القيمة القيمة.
- 6- المصاريف = 746,500 دولار،  
القيمة الدفترية لمصاريف الشركة الأم بالإضافة  
الى القيمة الدفترية لمصاريف الشركة التابعة  
بالإضافة الى مصاريف الإطفاء لتخصيصات  
القيمة العادلة بتاريخ الاستحواذ.
- 7- توزيعات الأرباح المدفوعة = 90,000 دولار،  
فقط توزيعات الأرباح للشركة الأم هي التي يتم  
تجميعها ويتم حذف توزيعات الأرباح من الشركة  
التابعة للشركة الأم والباقي يخص الحقوق غير  
المسيطرة.
- 8- اتفاقية تراخيص = 22,500 دولار،  
القيمة العادلة بتاريخ الاستحواذ ناقصاً الإطفاء  
لمدة خمسة سنوات بمبلغ 7,500 دولار.

-9 صافي الدخل الموحد = 393,500  
 دولار، الصافي الموحد للإيرادات والمصاريف  
 (746,500 - 1,140,000).

-10 الحقوق غير المسيطرة = 32,700 دولار، تم  
 تخصيص للمالكين الخارجيين 20% حصة في  
 دخل الشركة التابعة ناقصاً 20% من الإطفاءات  
 20 ( 170,000 - 6,500 ).

100

-11 حصة الحقوق المسيطرة في  
 صافي الأرباح الموحدة = 360,800 دولار، وتساوي إجمالي صافي الأرباح الموحدة ناقص  
 حصة الحقوق غير المسيطرة من الدخل البالغة  
 32,700 دولار.

-12 المطلوبات = 1,190,000 دولار،  
 وتساوي التزامات الشركة الأم بالإضافة إلى  
 التزامات الشركة التابعة ناقصاً 20,000 دولار  
 التزامات بينية ما بين الشركتين.

-13 أسهم رأس المال العادية = 480,000 دولار،  
 فقط رأس مال الشركة الأم يدخل في التجميع  
 وحقوق الملكية في الشركة التابعة، يتم حذف  
 جزء منها مع حساب الاستثمار في الشركة  
 التابعة والرصيد تخصيص 20% يخصص إلى  
 الحقوق غير المسيطرة.

-14 الأرباح المرحلة 1/1/2013 = 827,200  
 دولار، فقط رصيد الأرباح المرحلة للشركة  
 الأم بعد إدخال مبلغ 123,200 دولار للتحويل  
 من الطريقة الأولية الى طريقة حقوق الملكية  
 للمحاسبة عن حصتها في الشركة التابعة.

الأرباح المرحلة 1/1/2013 704,000  
 حصة الشركة الأم  
 من أرباح الشركة التابعة

123,200

827,200

( 80 - 26,000 - 300,000 - 480,000 ) x =

100

-15 الأرباح المرحلة 31/12/2013 = 1,098,000 دولار  
 صافي ربح الشركة الأم لسنة 2013 230,000



|           |                                  |
|-----------|----------------------------------|
| 130,800   | الحصة من صافي ربح الشركة التابعة |
| 360,800   | حصة الشركة الأم من الأرباح 2013  |
| 827,200   | الرصيد بداية المدة               |
| 1,188,000 | المجموع                          |
| (90,000)  | - توزيعات الأرباح                |
| 1,098,000 | الأرباح المحتفظ بها              |

16- الإيرادات = 1,140,000 دولار، إيرادات الشركة الأم والشركة التابعة  
(780,000 + 360,000)

17- الحقوق غير المسيطرة في 31 ديسمبر 2013 = 162,000 دولار، كالاتي:  
دولار

|                       |                                                 |
|-----------------------|-------------------------------------------------|
| x 580,000 )           | الرصيد 1/1/2013 ( 116,000 20 )                  |
|                       | 100                                             |
|                       | حصة الحقوق غير المسيطرة من زيادة القيمة العادلة |
| x 86,500* )           | ( 17,300 20 )                                   |
|                       | 100                                             |
| 133,300               | الرصيد 1 يناير 2013                             |
|                       | حصة الحقوق غير المسيطرة من ربح 2013             |
| x (360,000 – 196,500) | ( 32,700 20 )                                   |
|                       | 100                                             |
|                       | حصة الحقوق غير المسيطرة من توزيعات الأرباح      |
| (x 20,000             | ( 4,000 20 )                                    |
|                       | 10                                              |
| 162,000               |                                                 |

|          |                                    |
|----------|------------------------------------|
| 127,500  | * إجمالي الزيادة في القيمة العادية |
| (15,000) | ناقص: الشهرة                       |
| 112,500  | الرصيد                             |

|               |                 |
|---------------|-----------------|
| (26,000)      | - الإطفاء       |
| <u>86,500</u> | الرصيد 1/1/2013 |

#### الفصل الخامس

البيانات المالية المجمعة – عمليات الأصول البينية ما بين الشركات  
**Consolidated Financial Statements – Future – Entity**  
**Asset Transactions**

**الفصل الخامس**  
**البيانات المالية المجمعة – عمليات الأصول البينية ما بين الشركات**

**فهرس الفصل**

| صفحة    |                                                                              |
|---------|------------------------------------------------------------------------------|
| 54      | 1- محتويات الفصل وعناوين المواضيع التي تم شرحها في هذا الفصل من قبل المؤلفين |
| 54      | 2- الأهداف التعليمية من دراسة هذا الفصل                                      |
| 55 - 56 | 3- ملخص للفصل بما يحقق الأهداف التعليمية                                     |
| 56 - 60 | 4- حالة عملية تطبيقية على العمليات البينية بالأصول                           |

## 1 محتويات الفصل وعناوين المواضيع التي تم شرحها في هذا الفصل من قبل المؤلفين

- 1-1 العمليات البيئية ما بين الشركة الأم والشركة التابعة البيئية المتعلقة بالبضاعة.  
- حسابات المبيعات والمشتريات.
- 1-2 الدمج الإجمالي غير المحقق - سنة التحويل (السنة رقم (1)).
- 1-3 الأرباح الإجمالية غير المحققة - السنة بعد سنة التحويل (السنة رقم 2).
- 1-4 الأرباح الإجمالية غير المحققة - التأثير على تقييم الحقوق غير المسيطرة.
- 1-5 ملخص بالتحويلات البيئية الخاصة بالبضاعة.
- 1-6 تأثير طرق الاستثمار البديلة على التجميع.
- 1-7 التحويلات البيئية الخاصة بالأراضي.  
- المحاسبة عن عمليات الأراضي.  
- حذف المكاسب غير المحققة - تحويلات الأراضي.  
- الاعتراف بالتأثير على الحقوق غير المسيطرة - تحويلات الأراضي.
- 1-8 التحويلات البيئية للأصول القابلة للاستهلاك.  
- تأجيل الاعتراف بالمكاسب غير المحققة.  
- توضيح تحويلات الأصول القابلة للاستهلاك.  
- التحويلات البيئية للأصول القابلة للاستهلاك.  
- التحويلات عندما تستخدم الشركة الأم طريقة حقوق الملكية.  
- التأثير على تقييم الحقوق غير المسيطرة - تحويلات الأصول القابلة للاستهلاك.

## 2 الأهداف التعليمية من دراسة هذا الفصل

- 2-1 التمكن من فهم أن التحويلات البيئية في الغالب توجد تأثيرات محاسبية ضمن السجلات المحاسبية أو الشركات الحليفة (التابعة) التي يتوجب حذفها أو تعديلها عند إعداد البيانات المالية المجمعة.
- 2-2 إعداد قيود التجميع لحذف أرصدة المبيعات والمشتريات التي تنشأ كنتيجة للتحويلات البيئية الخاصة بالبضاعة.
- 2-3 إعداد قيد التجميع لحذف الربح الإجمالي في البضاعة المحولة البيئية التي تبقى غير محققة في (أ) بتاريخ نهاية السنة التي يتم فيها التحويل (ب) بداية الفترة اللاحقة.

- 2-4 التمكن من فهم أن عملية التجميع لتحويلات البضاعة مصممة لتأجيل الجزء غير المحقق من الربح الإجمالي البيني من سنة التحويل إلى سنة الاستبعاد أو سنة الاستهلاك.
- 2-5 التمكن من فهم الفرق ما بين التحويلات البيئية للأعلى Upstream والتحويلات البيئية للأدنى Downstream وكيف يؤثر كل منها على احتساب أرصدة الحقوق غير المسيطرة.
- 2-6 إعداد قيد التجميع لإزالة أي مكاسب غير متحققة نشأت عن التحويلات البيئية الخاصة بالأرض من السجلات المحاسبية في السنة التي حدث فيها التحويل وكذلك في السنوات اللاحقة.
- 2-7 إعداد قيود التجميع لإزالة آثار التحويلات للأصول الثابتة للأعلى أو الأدنى ما بين الشركات في المجموعة.

### 3 ملخص للفصل بما يحقق الأهداف التعليمية

- 3-1 يعتبر تحويل الأصول وخاصة البضاعة ما بين الشركات الأعضاء في عملية اندماج الأعمال ممارسة شائعة، وعند إعداد البيانات المالية المجمعة فإنه يتوجب أن يتم إزالة أية آثار للتحويلات هذه في السجلات المحاسبية المنفصلة لأن العمليات هذه لم تتم مع أطراف خارجية ليست ذات صلة.
- 3-2 إن تحويلات البضاعة هي الأكثر شيوعاً في العمليات البيئية لتبادل الأصول ما بين شركات المجموعة. وعلى الرغم من أن هذه العمليات هي عمليات تحويل للأصول، فإن إحدى الشركات تسجل مبيعات بينما تسجل شركة أخرى عملية الشراء ولذلك فإن الحسابات الناتجة عن هذه العمليات هي حسابات متقابلة يجب أن يتم مقابلتها مع بعضها البعض في ورقة العمل في عملية إنتاج الأرقام المجمعة.
- 3-3 تنشأ مشكلة إضافية عند تحويل البضاعة بهامش ربح حيث أن أية أقسام من البضاعة لازال يحتفظ بها في نهاية السنة المالية يتم تقييمها بسعر يزيد عن تكلفتها التاريخية وذلك للتضخيم الحاصل في السعر. وإضافة إلى ذلك، فإن إجمالي الربح الذي يقوم البائع بالتقرير عنه في هذه البضاعة هو ربح غير محقق من وجهة نظر التجميع. وبالتالي فإن الأرباح الإجمالية يجب إزالتها من حساب بضاعة نهاية المدة وهو الرقم الذي يظهر في الميزانية العمومية كأصل ومكون مطروح سالب من تكلفة البضاعة المباعة.
- 3-4 إن الأرباح الإجمالية غير المحققة في البضاعة توجد أيضاً مشكلة في تجميع البيانات المالية في السنة اللاحقة للتحويل. وضمن النظام المحاسبي المنفصل فإن البائع يقوم بإقفال أجمالي الربح في الأرباح المرحلة. إن الرصيد لدى المشتري لبضاعة نهاية المدة يصبح الرصيد الافتتاحي للفترة المالية اللاحقة (ضمن تكلفة البضاعة المباعة). ولذلك فإنه من الضروري إزالة التضخيم في السعر مرة أخرى ولكن هذه المرة في السنة المالية اللاحقة. يتم تخفيض الأرباح المرحلة الافتتاحية لحذف الأرباح الإجمالية بينما يتم تخفيض تكلفة البضاعة المباعة لإزالة التضخم في السعر في مكون البضاعة في بداية الفترة. وبهذه العملية فإنه يتم تأجيل الأرباح ما بين الشركات من سنة التحويل إلى السنة اللاحقة بحيث يصبح الاعتراف به لاحقاً في نقطة الاستبعاد للبضاعة لأطراف ليست ذات صلة أو أن يتم استهلاكها في عملية الإنتاج.
- 3-5 إن التأجيل والتحقق اللاحق للأرباح الإجمالية البيئية تثير سؤالاً فيما يتعلق بتقييم أرصدة الحقوق غير المسيطرة: هل يغير التغير في فترة الاعتراف من هذه الاحتسابات؟ ومع أن هذه المسألة لا زالت قيد النقاش فإنه لا يوجد أي إجابة رسمية في المعايير المحاسبية الرسمية. ويرى المؤلفون لهذا الكتاب أن تأجيل الأرباح الناتجة عن التحويلات للأعلى (من الشركة التابعة إلى الشركة الأم) يفترض أن تؤثر على الحقوق غير المسيطرة بينما عمليات التحويلات من الأعلى للأدنى (من الشركة الأم إلى الشركة التابعة) لا تؤثر على الحقوق غير المسيطرة. عندما تحدث عمليات

التحويل إلى الأعلى فإن قيم الحقوق غير المسيطرة تستند إلى المبالغ المكتسبة بعد إجراء التعديل لأية أرباح غير محققة.

3-6 ليست البضاعة هي الأصل الوحيد الذي يمكن بيعه ما بين الشركات الأعضاء في اندماج الأعمال. فمثلاً يحدث تحويلات لأراضي ومرة أخرى إذا كان سعر التحويل للأراضي يزيد عن التكلفة التاريخية فإن سجلات المشتري تسجل فيها البضاعة بقيمة مضخمة بينما يعترف البائع بربح غير محقق وكما هو الحال مع البضاعة فإن عملية التجميع يجب أن تقيد رصيد الأصل المسجل بالتكلفة بينما يتم تأجيل المكاسب. إن تكرار هذا الإجراء يعتبر أمراً ضرورياً في كل عملية تجميع ما دامت الأرض المباعة باقية ضمن اندماج الأعمال.

3-7 إن عملية التجميع المطلوبة لعمليات التحويل البيئية ما بين شركات المجموعة للأصول المستهلكة تختلف نوعاً ما عن تلك الخاصة بالبضاعة والأرض. يتوجب حذف المكاسب غير المحققة التي نشأت عملية التحويل جنباً إلى جنب مع المبلغ المضخم في الأصل. ولكن بسبب الاستهلاك اللاحق فإن هذه التعديلات تتغير بشكل منتظم من فترة مالية إلى أخرى. ولاحقاً لعملية التحويل فإن المشتري يحسب الاستهلاك استناداً إلى سعر التحويل الجديد المضخم بإجمالي الربح للبائع. وبالتالي فإنه يسجل مصروف يخفض بموجبه القيمة الدفترية للأصل بمعدل يزيد عن الاستهلاك الملائم وبالتالي فإن القيمة المرحلة تتحرك أكثر نحو الاقتراب من التكلفة التاريخية في كل مرة يتم تسجيل الاستهلاك فيها بالإضافة إلى ذلك ولأن الاستهلاك يقلل سنوياً في الأرباح المرحلة فإن التضخم في حساب حقوق الملكية الناتج عن المكاسب غير المحققة يتم تخفيضه بثبات. ولإعداد المبالغ المجمعة في أي نقطة محددة من الوقت فإن التضخم المتبقي في هذه الأرقام (وأيضاً في مصروف الاستهلاك للفترة الجارية) يجب أن يتم تحديده وإزالته.

#### 4 حالة عملية تطبيقية على العمليات البيئية بين الشركات الأعضاء في اندماج أعمال (المجموعة)

في 1 يناير 2009 اشترت شركة دايس 80% من شركة روز بمبلغ 594,000 دولار نقداً. وقد كانت القيمة الدفترية لشركة روز في ذلك التاريخ 610,000 دولار. امتلكت الشركة التابعة المستحوذ عليها علامة تجارية (لها عمر إنتاجي لمدة 10 سنوات) ومع أنها غير مسجلة في سجلات شركة روز فإن لها قيمة عادلة بمبلغ 75,000 دولار وإن أي زيادة في القيمة العادلة بتاريخ الاستحواذ تعزى إلى الشهرة. قررت شركة دايس الاستحواذ على شركة روز لتوفير قطع مكونات لعمليات الإنتاج الخاصة بشركة دايس، وخلال الفترات القادمة باعت شركة روز بضاعة إلى دايس كالاتي:

| السنة | التكلفة لشركة روز | سعر التحويل | إجمالي الربح لشركة روز | البضاعة المحولة التي لازالت محتفظ بها في نهاية السنة المالية بسعر التحويل |
|-------|-------------------|-------------|------------------------|---------------------------------------------------------------------------|
|       | دولار             | دولار       |                        | دولار                                                                     |
| 2009  | 100,000           | 140,000     | 28,6%                  | 20,000                                                                    |
| 2010  | 100,000           | 150,000     | 33,3%                  | 30,000                                                                    |
| 2011  | 120,000           | 160,000     | 25%                    | 68,000                                                                    |

أي بضاعة محملة احتفظت بها شركة دايس في نهاية السنة المالية توضع في الإنتاج خلال الفترة اللاحقة.

في 1 يناير 2010 باعت شركة دايس عدداً من القطع من المعدات لها عمر إنتاجي متبقي 10 سنوات وكان يتم استهلاكها على أساس طريقة القسط الثابت وبدون قيمة تخريدية وقد تم تحويل المعدات بسعر

80,000 دولار وكان لها تكلفة تاريخية بمبلغ 100,000 دولار وقيمة دفترية بمبلغ 44,000 دولار بتاريخ التبادل.

في 1 يناير 2011 باعت شركة دايس أرض الى شركة روز بمبلغ 50,000 دولار وهى قيمتها العادلة بذلك التاريخ وكانت لها تكلفة أصلية لدى دايس بمبلغ 22,000 دولار في نهاية سنة 2011 لم تسترد شركة روز قيمة الأرض.

فيما يلى البيانات المالية لشركة دايس وروز في 31 ديسمبر 2013 وقد طبقت طريقة حقوق الملكية للمحاسبة عن هذا الاستثمار.

| شركة دايس   | شركة روز    |                                 |
|-------------|-------------|---------------------------------|
| دولار       | دولار       |                                 |
| (900,000)   | (500,000)   | المبيعات                        |
| 589,000     | 300,000     | تكلفة المبيعات                  |
| 210,000     | 80,000      | تكاليف التشغيل                  |
| (28,000)    | -           | مكاسب من بيع أرض                |
| (60,000)    | -           | دخل من شركة روز                 |
| (180,000)   | (120,000)   | صافي الدخل                      |
| (620,000)   | (430,000)   | الأرباح المرحلة 1/1/2011        |
| (180,000)   | (120,000)   | صافي الدخل                      |
| 55,000      | 50,000      | الأرباح الموزعة                 |
| (745,000)   | 500,000     | الأرباح المرحلة 31/1/2011       |
| 348,000     | 410,000     | النقد والذمم المدينة            |
| 430,400     | 190,000     | البضاعة                         |
| 737,600     | -           | الاستثمار في شركة روز           |
| 454,000     | 280,000     | الأرض                           |
| 270,000     | 190,000     | المعدات                         |
| (180,000)   | (50,000)    | الاستهلاك المتراكم              |
| 2,060,000   | 1,020,000   | إجمالي الأصول                   |
| (715,000)   | (120,000)   | الالتزامات                      |
| (600,000)   | (400,000)   | أسهم رأس المال                  |
| (745,000)   | (500,000)   | الأرباح 31/1/2011               |
| (2,060,000) | (1,020,000) | إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية |

## المطلوب

- 1- كم ستزيد القيمة الدفترية لشركة روز خلال الفترة من 1 يناير 2009 حتى 31 ديسمبر 2010؟
- 2- خلال السنوات الأولى بعد الامتلاك، ما هو مصروف الإطفاء السنوي الذي تم الاعتراف به فيما يتعلق بالزيادة في القيمة العادلة بتاريخ الاستحواذ زيادة عن القيمة الدفترية؟
- 3- ما هو المبلغ الموجود من إجمالي الربح ضمن المبالغ المدرجة في بيانات الشركة الأم في بداية ونهاية السنة 2011؟
- 4- لقد تم تحويل معدات ما بين الشركتين، ما هو المبلغ الإضافي للاستهلاك المعترف به في سنة 2011 جراء هذا التحويل؟
- 5- أظهرت الشركة الأم ربح من شركة روز بمبلغ 60,000 دولار، كيف تم احتساب هذا المبلغ؟

## حل المثال السابق



1- تم إعطاء القيمة الدفترية في تاريخ الشراء بمبلغ 610,000 دولار لشركة روز، وفي بداية 2011 فقد بلغت أسهم رأس المال العادية والأرباح المرحلة 830,000 دولار (400,000 دولار و 430,000 دولار على التوالي) وفي السنوات السابقة فقد ازدادت القيمة الدفترية لشركة روز بمبلغ 220,000 دولار (830,000 دولار – 610,000 دولار).

2- إن الزيادة في القيمة العادلة للاستحواذ البالغ 75,000 دولار المخصصة للمعدات تؤدي الى زيادة المصروف بإطفاء بمبلغ 7,500 دولار في السنوات الأولى لدمج الأعمال وإن المبلغ 57,500 دولار المخصص للشهرة لا يخضع للاستهلاك.

#### مخصص القيمة العادلة بتاريخ الامتلاك وإطفاء الزيادة

|           |                                           |
|-----------|-------------------------------------------|
| 594,000   | المبلغ المدفوع من دايس لشراء 80% من روز   |
| 148,500   | الحقوق غير المسيطرة 20% من القيمة العادلة |
| 742,500   | القيمة العادلة لشركة روز بتاريخ الاستحواذ |
| (610,000) | القيمة الدفترية لشركة روز                 |
| 132,500   | زيادة القيمة العادلة عن القيمة الدفترية   |

#### الإطفاء للزيادة في القيمة العادلة

| المبلغ  | سنوات الحياة النافعة | الإطفاء السنوي للزيادة | الإطفاء السنوي 2009 – 2011 | القيمة غير المطفأة 31/12/2011 |
|---------|----------------------|------------------------|----------------------------|-------------------------------|
| دولار   |                      | دولار                  | دولار                      | دولار                         |
| 75,000  | 10                   | 7,500                  | 22,500                     | 52,500                        |
| 57,000  | -                    | -                      | -                          | 57,500                        |
| 132,500 |                      | 7,500                  | 22,500                     |                               |

3- تحتوي البضاعة على إجمالي ربح غير محقق بمبلغ 10,000 دولار (300,000 x 33,3%) في بداية 2011 وفي نهاية السنة فإن 17,000 دولار هو هامش الربح غير المحقق في نهاية 2011 (68,000 x 25%).

4- إن الاستهلاك الإضافي لصافي الزيادة في 2011 هو 3,600 دولار. إن المعدات التي لها قيمة دفترية 44,000 دولار تم تحويلها بسعر 80,000 دولار إن الزيادة وهي 36,000 دولار من رصيد الحساب يتم إطفاءها على مدى 10 سنوات بمعدل 3,600 دولار لكل سنة خلال عملية التجميع.

5- سوف تظهر الشركة التابعة دخل مبلغ 120,000 دولار ويتم تعديله لأي تحويلات للأعلى حيث أن شركة روز باعت بضاعة في عملية تحويل للأعلى فيها 10,000 دولار إجمالي ربح تم تأجيلها من سنة 2010 لسنة 2011 وهي تعزا إلى الشركة التابعة كبائع. وعلى نحو مشابهة فإن مبلغ 17,000 دولار صافي ربح غير محقق في نهاية السنة هو تخفيض لدخل شركة روز. إن كافة التحويلات الأخرى هي تحويلات من الأعلى إلى الأدنى وليس لها تأثير على الشركة التابعة وبالتالي فإن دخل حقوق الملكية لشركة روز يمكن احتسابه كالآتي:

|             |                                                        |
|-------------|--------------------------------------------------------|
| 120,000     | ● دخل شركة روز المظهر في 2011                          |
| 10,000      | ● الاعتراف بإجمالي الربح لسنة 2011 غير المحقق          |
| (17,000)    | ● تأجيل ربح إجمالي غير محقق في سنة 2011                |
| (7,500)     | ● زيادة الإطفاء في سنة 2011                            |
| <hr/>       |                                                        |
| 105,500     | ● الربح المكتسب للشركة التابعة من منظور تجميع البيانات |
| 80%         | ● حصة الشركة الأم                                      |
| <hr/>       |                                                        |
| 84,400      | ● مبلغ الدخل حسب طريقة حقوق الملكية                    |
|             | ● تعديلات تعزا لملكية الشركة الأم                      |
| (28,000)    | – تأجيل المكاسب غير المحققة من الأرض                   |
| 3,600       | – إزالة زيادة الاستهلاك                                |
| <hr/>       |                                                        |
| 60,000      | ● دخل شركة روز سنة 2011                                |
| <hr/> <hr/> |                                                        |

## الفصل السادس

منشآت المصالح المتغيرة والدين ما بين شركات المجموعة  
والتدفقات النقدية المجمعة ومسائل أخرى

**,Variable Interest Entities, Intra-Entity Debt  
Consolidated Cash Flows and Other Issues**

## الفصل السادس

منشآت المصالح المتغيرة والدين ما بين شركات المجموعة  
والتدفقات النقدية المجمعة ومسائل أخرى

## فهرس الفصل

| صفحة    |                                                                              |
|---------|------------------------------------------------------------------------------|
| 63      | 1- محتويات الفصل وعناوين المواضيع التي تم شرحها في هذا الفصل من قبل المؤلفين |
| 63 - 64 | 2- الأهداف التعليمية من دراسة هذا الفصل                                      |
| 64 - 65 | 3- ملخص للفصل بما يحقق الأهداف التعليمية                                     |
| 66 - 72 | 4- حالة عملية تطبيقية على بيان التدفقات النقدية المجمعة وربحية السهم         |

## 1 محتويات الفصل السادس وعناوين المواضيع التي تم شرحها في هذا الفصل من قبل المؤلفين

### 1-1 تجميع المنشآت ذات المصالح المتغيرة Variable Interest Entities.

- ما هي المنشآت ذات المصالح المتغيرة؟
- تجميع منشآت المصالح المتغيرة.
- إجراءات تجميع منشآت المصالح المتغيرة.
- منشآت المصالح المتغيرة الأخرى – متطلبات الإفصاح.

- 1-2 مقارنة مع معايير المحاسبة الدولية.
- 1-3 عمليات التحويل (الدين) ما بين شركات المجموعة.
  - الاستحواذ على ديون حليفة (شركة تابعة) من طرف خارجي.
  - الاستحواذ على ديون داخلية ما بين الشركات في المجموعة – السجلات المحاسبية المنفردة.
  - التأثير على عملية تجميع البيانات المالية.
  - تخصيص مكاسب وخسائر الاستبعاد للدين.
- 1-4 عمليات الدين ما بين شركات المجموعة – السنة اللاحقة لسنة الاستحواذ على الدين
- 1-5 الأسهم الممتازة للشركة التابعة.
- 1-6 بيان التدفقات النقدية المجمعة.
  - بيان التدفقات النقدية في فترة الاستحواذ.
  - بيان التدفقات النقدية في الفترات المالية اللاحقة لتاريخ الاستحواذ.
- 1-7 ربحية الأسهم المجمعة.
- 1-8 عمليات أسهم الشركة التابعة
  - التغيرات في قيمة الشركة التابعة – عمليات الأسهم.
  - توضيح لعمليات الأسهم للشركة التابعة.

## 2 الأهداف التعليمية من دراسة الفصل السادس

- منشآت المصالح المتغيرة والدين ما بين شركات المجموعة والتدفقات النقدية المجمعة ومسائل أخرى
- إن الأهداف التعليمية لهذا الفصل كما وضعها المؤلفون هي كالاتي:
- 2-1 التمكن من وصف المنشأة ذات المصالح المتغيرة Variable Interest Entity والمستفيد الرئيسي منها والعوامل المستخدمة في اتخاذ قرار بشأن ما إذا ستكون المنشأة ذات المصالح المتغيرة خاضعة لعملية التجميع في البيانات المالية للشركة الأم.
  - 2-2 التمكن من استيعاب إجراءات التجميع لحذف الحسابات البينية للديون ما بين شركات المجموعة والاعتراف بأي ربح أو خسارة مرتبطة بذلك عندما تقوم إحدى الشركات بالاستحواذ على أداة دين لشركة أخرى حليفة (شركة تابعة لشركة أم ضمن نفس المجموعة) من طرف خارجي.
  - 2-3 التمكن من استيعاب أن الأسهم الممتازة للشركة التابعة غير المحلولة من قبل الشركة الأم هي أحد مكونات الحقوق غير المسيطرة ويتم تقييمها أولاً على أساس القيمة العادلة بتاريخ الاستحواذ.
  - 2-4 التمكن من إعداد بيان التدفقات النقدية المجمع.
  - 2-5 التمكن من احتساب ربحية السهم الأساسية والمخفضة لاندماج أعمال.
  - 2-6 فهم المحاسبة عن عمليات الأسهم للشركة التابعة التي تؤثر على القيمة الأساسية المسجلة ضمن حساب الاستثمار للشركة الأم والبيانات المالية المجمعة.

## 3 ملخص للفصل بما يحقق الأهداف التعليمية

- 3-1 إن المنشآت ذات المصالح المتغيرة Variable Interest Entities تأخذ شكل أمانة A Trust أو شركة تضامن أو مشروع مشترك أو شركة مساهمة وفي معظم الحالات فإن هذه المنشآت يتم تأسيسها من قبل شركة ضامنة لها للانخراط في مجموعة نشاطات محددة ومعرفة بشكل جيد. إن السيطرة على المنشآت ذات المصالح المتغيرة لا يكون في العادة في أيدي المساهمين ويتم إعادة

ممارسة السيطرة عليها من خلال اتفاقية تعاقدية وتكون الشركة الضامنة Sponsoring Firm هي "المستفيد الرئيسي Primary Beneficiary" للمنشأة ذات المصالح المتغيرة. وهذه العقود ممكن أن تأخذ شكل عقود الإيجار أو حقوق مشاركة أو كفالات أو أية مصالح أخرى متبقية. وبموجب التعاقد فإن المستفيد الرئيسي يتحمل جزءاً هاماً من المخاطر ويستلم جزءاً هاماً من المنافع Rewards للمنشأة ذات المصالح المتغيرة ويتم ذلك غالباً بدون امتلاك الطرف المستفيد أي أسهم لها حقوق تصويب في المنشأة ذات المصالح المتغيرة وتتطلب المعايير المحاسبية الحالية من أي أعمال Business لها حصة مالية مهيمنة في منشأة ذات مصالح متغيرة أن يتم تجميع البيانات المالية للمنشأة ذات المصالح المتغيرة مع بياناتها المالية.

3-2 إذا قامت إحدى شركات اندماج الأعمال بالاستحواذ على أداة دين لإحدى الشركات الحليفة (مثلاً سند دين أو ورقة دفع) من طرف خارجي فإن سعر الشراء يختلف عن القيمة الدفترية للالتزام وبالتالي فإنه سينتج ربح أو خسارة من وجهة نظر اندماج الأعمال ومهما يكن فإن كلا الدين والاستثمار يبقيان في الحسابات المالية المنفصلة للشركتين ولكن الربح أو الخسارة تبقى غير مسجلة وبالتالي فإن عملية التجميع يجب أن تعدل كل الأرصدة حتى تعكس الإنهاء الفعلي للدين.

3-3 لاحقاً لاستحواذ طرف ذو علاقة على دين للشركة فإنه يتم الاعتراف بمصاريف الفائدة وإيرادات الفائدة منها لأن هذه الحسابات تنشأ من عمليات بينية ما بين شركات المجموعة فإنه أيضاً يتم إزالتها في كل تجميع لاحق جنباً إلى جنب مع أرصدة الدين والاستثمار. يتطلب أن يتم تعديل الأرباح المرحلة في كل سنة بعد تاريخ الشراء وذلك لتسجيل الأرباح أو الخسائر.

3-4 إن إطفاء الدين وكذلك حساب الاستثمار ما بين الشركات في المجموعة يعتبر أيضاً مطلوباً وذلك بسبب وجود خصم أو علاوة تتعلق بالدين. وبالتالي فإن مبالغ إيراد الفائدة ومصرف الفائدة المقرر عنها من كلا الطرفين لا تتطابق من حيث المبلغ. إن إقفال كلا الحسابين في الأرباح المرحلة كل سنة تقلل تدريجياً من التعديل الخاص بالتجميع الذي بموجب عملية الحساب حقوق الملكية هذا.

3-5 عند الاستحواذ على هذه المنشآت فإن العديد من الشركات التابعة يكون لديها أسهم ممتازة قائمة وكذلك أسهم عادية. إن وجود أسهم ممتازة لدى الشركة التابعة لا يؤدي إلى تعقيدات كبيرة لعملية تجميع البيانات المالية. إن طريقة الاستحواذ تؤدي إلى تقييم كل استحواذات الأعمال بكامل قيمتها العادلة وإذا كانت إحدى الشركات التابعة لها أسهم ممتازة فإن عملية تحديد القيمة العادلة لها بتاريخ الاستحواذ تبقى ثابتة حيث أن أي أسهم ممتازة غير محلولة من قبل الشركة الأم تصبح مكون من مكونات الحقوق غير المسيطرة ويتم إدراجها في قياس القيمة العادلة للشركة التابعة بتاريخ الاستحواذ.

3-6 يجب على كل اندماج أعمال أن يعد قائمة بالتدفقات النقدية. لا يتم إعداد هذه القائمة بدمج كل قائمة تدفق نقدي لكل شركة تابعة مع التدفقات النقدية للشركة الأم على أفراد. وبدلاً من ذلك يتم إعداد كل من الميزانية العمومية وبيان الدخل المجمعين ويتم احتساب بيان التدفقات النقدية من هذين البيانين. إن توزيعات الأرباح للحقوق غير المسيطرة يتم إدراجها ضمن النشاطات التمويلية.

3-7 على الشركات أن تقوم باحتساب وعرض ربحية السهم وإذا كان للشركة التابعة بنود محتملة التخفيف (ضمانات أسهم، أسهم ممتازة قابلة للتحويل وسندات دين قابلة للتحويل) فإنه يتوجب إتباع عملية مختلفة في احتساب ربحية السهم. ويتم احتساب ربحية السهم المخففة للشركة نفسها كإجراء أولي وبعد ذلك يتم توزيع حصة الشركة الأم والأطراف الخارجية المستخدمة في كل من هذه الإحتسابات استناداً إلى مستويات الملكية لأسهم الشركة التابعة والبنود المؤدية للتخفيف. إن

تحديد مبالغ ربحية السهم التي سوف تدرج في اندماج أعمال تستند إلى الجزء من صافي الدخل المخصص للشركة الأم.

3-8 بعد إتمام عملية دمج الأعمال فإن الشركة التابعة من الممكن أن تدخل في عمليات أسهمها مثل إصدار أسهم رأس مال جديدة أو شراء أسهم خزانة. إن هذه العمليات توجد زيادة تناسبية أو تخفيضات تناسبية في حقوق ملكية الشركة التابعة إذا ما قورنت مع استثمار الشركة الأم في الشركة التابعة ذاتها. يتم قياس التغير وعكسه في البيانات المالية المجمعة من خلال حساب علاوة رأس المال. ولتحقيق محاسبة ملائمة تقوم الشركة الأم بتعديل حساب الاستثمار في الشركة التابعة وكذلك في علاوة إصدار رأس المال حيث أنه في ورقة العمل لا يتم حذف رصيد حقوق الملكية هذه فإن الزيادة أو النقصان المطلوب يتم نقله إلى المبالغ المجمعة.

#### 4 حالة عملية على بيان التدفقات النقدية المجمعة وربحية السهم

استحوذت شركة بوب على 90% من الـ 20,000 سهم لشركة صن التي كانت قائمة في 31 ديسمبر 2009 وقد قامت الشركة بتوزيع مبلغ 80,000 دولار من القيمة العادلة للاستحواذ بتاريخ الاستحواذ للمواثيق وهو أصل يتم إطفاءه بمعدل 2,000 دولار في السنة. إن الميزانية العمومية المجمعة المقارنة للسنتين 2010 و 2011 هي كالآتي:

| 2011      | 2010      |                          |
|-----------|-----------|--------------------------|
| دولار     | دولار     |                          |
| 220,000   | 130,000   | نقد                      |
| 350,000   | 220,000   | ذمم مدينة                |
| 320,000   | 278,000   | بضاعة                    |
| 1,090,000 | 1,120,000 | أرض ومباني ومعدات (صافي) |
| 78,000    | 80,000    | مواثيق Covenants         |

| إجمالي الأصول                     | 1,828,000 | 2,048,000 |
|-----------------------------------|-----------|-----------|
| ذمم دائنة                         | 296,000   | 290,000   |
| ذمم دائنة طويلة الأجل             | 550,000   | 650,000   |
| حقوق غير مسيطرة                   | 34,000    | 37,800    |
| أسهم ممتازة (10% قائمة)           | 100,000   | 100,000   |
| أسهم عادية (26,000 سهم قائمة)     | 520,000   | 520,000   |
| الأرباح المرحلة 31/12             | 328,000   | 450,200   |
| إجمالي الالتزامات وحقوق المساهمين | 1,828,000 | 2,048,000 |

#### المعلومات الإضافية حول هذه الحالة العملية

- (1) إن صافي الدخل المجمع (بعد تعديل كافة البنود البينية ما بين الشركات) كان 178,000 دولار.
- (2) إن الاستهلاك والإطفاء المجمع يعادل 52,000 دولار.
- (3) في 10 أبريل قامت شركة صن ببيع مبنى له قيمة دفترية بمبلغ 40,000 دولار واستلمت نقد مقابل بمبلغ 50,000 دولار ولاحقاً في نفس الشهر اقترضت شركة بوب مبلغ 100,000 دولار من بنك محلي واشترت معدات بمبلغ 60,000 دولار. إن كافة هذه العمليات قد تمت مع أطراف خارجية.
- (4) خلال السنة دفعت شركة بوب مبلغ 40,000 دولار توزيعات أرباح على أسهم رأس مالها من الأسهم العادية ومبلغ 10,000 دولار على أسهم رأس مالها من الأسهم الممتازة وقامت شركة صن بدفع 20,000 دولار توزيعات أرباح على أسهم رأس مالها العادية.
- (5) لدى شركة صن دين طويل الأجل قابل للتحويل لأسهم عادية بمبلغ 180,000 دولار تم إدراجها في الالتزامات المجمع، وقد اعترفت بمصروف فائدة بمبلغ 16,000 دولار (صافي بعد الضريبة) على هذا الدين خلال السنة. يمكن تبادل هذا الدين بعدد 10,000 سهم من أسهم الشركة التابعة ولا تمتلك شركة بوب أي شيء من هذا الدين.
- (6) سجلت شركة صن 60,000 دولار صافي دخل من عملياتها الخاصة وقد كانت الحقوق غير المسيطرة في صافي دخل شركة صن بمبلغ 5,800 دولار.
- (7) سجلت شركة بوب 4,000 دولار أرباح من مبيعات إلى شركة صن وقد بقيت هذه البضائع المباعة في مخازن شركة صن في 31 ديسمبر.
- (8) تطبق شركة بوب طريقة حقوق الملكية للمحاسبة عن استثمارها في شركة صن، وفي دفاترها، قامت شركة بوب بالاعتراف بمبلغ 48,200 دولار حقوق في إيرادات شركة صن (  $90/100 \times 60,000 - 2,000$  ) ومبلغ 4,000 دولار أرباح غير محققة من عمليات بيع بضاعة بينية تمت من شركة بوب إلى شركة صن.

#### المطلوب

- 1- إعداد بيان التدفقات النقدية المجمع لشركة بوب وصن للسنة المالية المنتهية في 31 ديسمبر 2011 وذلك باستخدام الطريقة غير المباشرة لتحديد التدفقات النقدية المحققة من أنشطة التشغيل.



## 2- احتساب ربحية السهم الأساسية والمخففة لشركة بوب.

### حل الحالة العملية السابقة حول بيان التدفقات النقدية المجمعة وربحية السهم

#### (1) بيان التدفقات النقدية المجمع

حددت الحالة إعداد بيان التدفقات النقدية وفقاً للطريقة غير المباشرة وبالتالي فإن كافة العناصر التي لا تمثل تدفقات نقدية من التشغيل يجب إزالتها من صافي الدخل المجمع البالغ 178,000 دولار ومثال ذلك الاستهلاك والإطفاء حيث يتم حذفها لأنها بنود غير نقدية وكذلك المكاسب من بيع مبني لأنه بند ليس تشغيلياً. أيضاً إن حصة الحقوق غير المسيطرة من صافي ربح شركة صن هو تخفيض آخر من صافي الربح المجمع والذي يتم إزالته. بالإضافة إلى ذلك فإن كل تغير في الأرصدة المجمعة للذمم المدينة والبضاعة والذمم الدائنة لها تأثير غير نقدي على صافي الدخل. إن الزيادة في الذمم المدينة مثلاً يشير إلى أن مبلغ المبيعات للفترة كان أكبر من مبلغ النقد المحصل وبالتالي فإن التعديل مطلوب إجراءه لإعداد هذا البيان. ومن المعلومات المقدمة في الحالة العملية هناك عدداً من البنود غير التشغيلية في النقد يمكن تحديدها مثل القرض من البنك وشراء معدات وبيع مبني وتوزيعات الأرباح المدفوعة للمساهمين من قبل شركة صن للحقوق غير المسيطرة وكذلك توزيعات الأرباح المدفوعة من قبل الشركة الأم. يتم إدراج كل هذه العمليات في بيان التدفقات النقدية المجمع إما في نشاطات الاستثمار أو التمويل حسب ما هو ملائم.

إن جمع نتائج النشاطات الثلاثة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية سيعطينا الزيادة في النقد والنقد العادل بمبلغ 80,000 دولار وبإضافة هذا المبلغ إلى الرصيد الذي كان قائماً للنقد في بداية السنة

البالغ 130,000 دولار فإننا نصل إلى مبلغ النقد في نهاية السنة المالية البالغ 210,000 دولار أمريكي.

ولإعداد بيان التدفقات النقدية فإنه من الأفضل إعداد ورقة عمل تحليلية بالفروقات وتصنيف هذه الفروقات إما تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية وذلك على النحو التالي:

### ورقة عمل أعداد بيان التدفقات النقدية

| التدفقات النقدية |             |           | الفرق    | 2010      | 2011      | البيان                |
|------------------|-------------|-----------|----------|-----------|-----------|-----------------------|
| التمويلية        | الاستثمارية | التشغيلية |          |           |           |                       |
| 100,000<br>3,800 | 40,000      | (130,000) | 80,000   | 130,000   | 210,000   | نقد                   |
|                  |             |           | 130,000  | 220,000   | 350,000   | ذمم مدينة             |
|                  |             |           | 42,000   | 278,000   | 320,000   | بضاعة                 |
|                  |             |           | 50,000   | 1,120,000 | 1,090,000 | أرض ومباني ومعدات     |
|                  |             |           | (30,000) |           |           | (صافي)                |
|                  |             | 2,000     | (2,000)  | 80,000    | 78,000    | مواثيق Covenants      |
|                  |             |           | 220,000  | 1,828,000 | 2,048,000 | إجمالي الأصول         |
|                  |             |           | (6,000)  | 296,000   | 290,000   | ذمم دائنة             |
|                  |             |           | 100,000  | 550,000   | 650,000   | ذمم دائنة طويلة الأجل |
|                  |             |           | 3,800    | 34,000    | 37,800    | حقوق غير مسيطرة       |
|                  |             |           | -        | 100,000   | 100,000   | أسهم ممتازة           |
|                  |             |           | -        | 520,000   | 520,000   | أسهم عادية            |

|         |          |          |         |           |           |                                              |
|---------|----------|----------|---------|-----------|-----------|----------------------------------------------|
|         |          | 122,200  | 122,200 | 328,000   | 450,200   | الأرباح المرحلة                              |
|         |          |          | 220,000 | 1,828,000 | 2,048,000 | إجمالي الالتزامات وحقوق المساهمين            |
|         |          |          |         |           |           | <u>التسويات الواردة في الحالة العملية</u>    |
|         | (60,000) | -        | -       | -         | -         | شراء معدات                                   |
|         | 10,000   | (10,000) | -       | -         | -         | ربح من بيع مبني                              |
| 40,000) |          | 40,000   |         |           |           | توزيعات أرباح على الأسهم العادية من بوب      |
| (       |          |          |         |           |           | توزيعات أرباح على الأسهم الممتازة من بوب     |
| 10,000) |          | 10,000   |         |           |           | حصة الحقوق غير المسيطرة من الأرباح للشركة صن |
| (       |          |          |         |           |           |                                              |
| (5,800) |          | 5,800    |         |           |           |                                              |
| 48,000  | (10,000) | 42,000   |         |           |           | المجموع                                      |

وبناء على ورقة العمل السابقة يمكن إعداد بيان التدفقات النقدية المجمعة للشركة كالاتي.

شركة بوب وشركة صن  
بيان التدفقات النقدية المجمعة  
للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 2011

| التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية   |                                                                          |
|-----------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------|
| 178,000                                 | صافي الدخل المجمع                                                        |
|                                         | تعديلات لتسوية صافي الدخل المجمع إلى صافي النقد المتوفر من أنشطة التشغيل |
| 52,000                                  | الاستهلاك والإطفاء                                                       |
| (10,000)                                | ربح من بيع مباني                                                         |
| (130,000)                               | الزيادة في الذمم المدينة                                                 |
| (42,000)                                | الزيادة في البضاعة                                                       |
| (6,000)                                 | النقص في الذمم الدائنة                                                   |
| <hr/> 42,000                            | صافي النقد المتوفر من الأنشطة التشغيلية                                  |
| التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية |                                                                          |
| (60,000)                                | شراء معدات                                                               |

|          |                                                |
|----------|------------------------------------------------|
| 50,000   | بيع مباني                                      |
| (10,000) | صافي النقد المستخدم في الأنشطة الاستثمارية     |
|          | <b>التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية</b>   |
| (50,000) | دفع توزيعات أرباح – شركة بوب                   |
| (2,000)  | دفع توزيعات نقدية للحقوق غير المسيطرة لشركة صن |
| 100,000  | اقتراض من بنك                                  |
| 48,000   | صافي النقد المتوفر من الأنشطة التمويلية        |
| 80,000   | صافي الزيادة في النقد                          |
| 130,000  | النقد في 1 يناير 2011                          |
| 210,000  | <b>النقد في 31 ديسمبر 2011</b>                 |

## (2) ربحية السهم

إن الدين القابل للتحويل إلى أسهم عادية للشركة التابعة له تأثير مخفف على ربحية السهم وبالتالي يمكن تحديد ربحية السهم المخففة لاندماج الأعمال مباشرة من صافي الدخل المجموع. حيث يتوجب احتساب ربحية السهم المخففة للشركة التابعة كخطوة أولى ومن ثم يتم استخدام هذه المعلومات في الاحتسابات التي تقوم بها المنشأة وشركاتها التابعة.

إن احتساب ربحية السهم المجمعة الأساسية والمخففة كالآتي:

شركة بوب وصن  
 ربحية السهم  
 للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 2011

| ربحية السهم الأساسية |        |                                     |
|----------------------|--------|-------------------------------------|
| الإيرادات            | الأسهم | ربحية السهم                         |
| 172,000              |        | نصيب شركة بوب من صافي الربح المجموع |

|        |            |                            |                                          |
|--------|------------|----------------------------|------------------------------------------|
|        |            | (10,000)                   | توزيعات أرباح مدفوعة على الأسهم الممتازة |
|        |            | <u>162,200</u>             | ربحية السهم الأساسية                     |
| 26,000 | 6,24 دولار |                            |                                          |
|        |            | <u>ربحية السهم المخففة</u> |                                          |
|        |            | 172,200                    | نصيب الشركة بوب من صافي الربح المجموع    |
|        |            | (48,200)                   | إزالة ربح حقوق الملكية                   |
|        |            | (4,000)                    | إزالة المكاسب غير المخففة                |
|        |            | <u>(10,000)</u>            | توزيعات أرباح للأسهم الممتازة            |
|        |            | 110,000                    | ربح الأسهم العادية                       |
|        |            | 44,400 (كما أدناه)         | ربح شركة صن للربحية المخففة              |
| 26,000 | 5,94 دولار | <u>154,400</u>             | ربحية السهم المخففة                      |

إن ربحية السهم المخففة للشركة صن كالآتي:

| الإيرادات | الأسهم | ربحية السهم |
|-----------|--------|-------------|
| 58,000    | 20,000 | 2,90 دولار  |
| 16,000    | 10,000 | 1,60 دولار  |
| 74,000    | 30,000 | 2,47 دولار  |

كما تم التقرير عنها ناقصاً الإطفاء  
تأثير التحويل للدين إلى أسهم عادية:  
الفائدة المدفوعة  
ربحية السهم المخففة

تمتلك الشركة الأم 90% من الأسهم القائمة لشركة صن وهي تعادل 18,000 سهم من عدد 30,000 سهم الخاصة بالأسهم القائمة الخاصة باحتساب ربحية السهم المخففة الخاصة بشركة صن وبالتالي لتحديد ربحية السهم المخففة للشركة الأم فإنه يتم أخذ 44,400 دولار من صافي ربح الشركة التابعة كالآتي:

$$74,000 \times \frac{18,000}{30,000} = 44,400 \text{ دولار}$$

## الفصل السابع

### البيانات المالية المجمعة – أنماط الملكية وضرائب الدخل

### **Consolidated Financial Statements – Ownership Patterns and Income Taxes**

**الفصل السابع**  
**البيانات المالية المجمعة – أنماط الملكية وضرائب الدخل**

**فهرس الفصل**

| صفحة    |                                                                              |
|---------|------------------------------------------------------------------------------|
| 75      | 1- محتويات الفصل وعناوين المواضيع التي تم شرحها في هذا الفصل من قبل المؤلفين |
| 75      | 2- الأهداف التعليمية من دراسة هذا الفصل                                      |
| 76 - 77 | 3- ملخص للفصل بما يحقق الأهداف التعليمية                                     |
| 77 - 85 | 4- حالة عملية على أنماط الملكية وضرائب الدخل                                 |

## 1 محتويات الفصل السابع وعناوين المواضيع التي تم شرحها في هذا الفصل من قبل المؤلفين

- 1-1 السيطرة غير المباشرة على الشركة التابعة.
  - عملية التجميع عندما تكون هناك سيطرة غير مباشرة.
  - عملية تجميع.
- 1-2 السيطرة غير المباشرة على الشركة التابعة - اتصال التحالف.
- 1-3 الملكية المشتركة.
  - طريقة أسهم الخزنة.
  - الملكية المشتركة.
- 1-4 السيطرة غير المباشرة - مقارنة مع معايير المحاسبة الدولية.
- 1-5 محاسبة ضرائب الدخل لدمج الأعمال.
  - المجموعات التحالفية.
  - ضرائب الدخل المؤجلة.
  - إقرارات الضريبة المجمعة.
  - تخصيص مصروف ضريبة الدخل - إقرارات مجمعة.
  - تسجيل إقرارات ضرائب دخل منفصلة.
  - الفروقات المؤقتة المولدة من اندماجات الأعمال.
  - اندماجات الأعمال وخسارة التشغيل المرحلة للمستقبل.
- 1-6 ضرائب الدخل واندماجات الأعمال - مقارنة مع معايير المحاسبة الدولية.

## 2 الأهداف التعليمية من دراسة هذا الفصل

- 2-1 فهم مضامين عملية التجميع عندما تكون السيطرة غير مباشرة قائمة في علاقة ملكية تأخذ شكل الأب - الابن - ابن الابن.



- 2-2 فهم مضامين عملية التجميع عندما تكون هيكلية الملكية للشركة توصف بأنها "إتصال تحالف Connecting Affiliation".
- 2-3 فهم مضامين عملية التجميع عندما تكون هيكلية الملكية للشركة توصف بأنها "ملكية مشتركة Mutual Ownership".
- 2-4 ذكر المعيار المستخدم في تحديد ما إذا كانت شركة عضو في مجموعة تحالفية Affiliated Group تتأهل لأن تكون كذلك لأهداف ضريبة الدخل.
- 2-5 التمكن من احتساب الدخل الخاضع للضريبة والمبالغ المؤجلة للضريبة لمجموعة متحالفة استناداً إلى المعلومات المعروضة في مجموعة البيانات المالية المجمعة.
- 2-6 التمكن من احتساب الدخل الخاضع للضريبة وكذلك المبالغ الضريبية المؤجلة التي سوف يتم الاعتراف بها عندما يتم تعديل الإقرارات الضريبية المنفصلة من قبل أي من الشركات المتحالفة في اندماج أعمال.
- 2-7 تحديد التبعات الخاصة بالضرائب المؤجلة للفروقات المؤقتة الناتجة عن وجود اندماج الأعمال.
- 2-8 توضيح تأثير خسارة التشغيل الصافية لشركة متحالفة (تابعة) تم الاستحواذ عليها على المبالغ المجمعة.

### 3 ملخص للفصل بما يحقق الأهداف التعليمية

- 3-1 لأهداف تجميع البيانات المالية، ليس من الضروري أن تمتلك الشركة الأم معظم رأس المال الذي له حق التصويت في كل شركة تابعة مكونة لاندماج أعمال. وفي الغالب توجد السيطرة غير المباشرة عندما تكون إحدى الشركات التابعة تمتلك معظم أسهم الشركة التابعة المتحالفة. ومع أن الشركة الأم من الممكن أن تمتلك أسهماً في إحدى هذه الشركات فإن السيطرة للشركة الأم متحققة على كلتا الشركتين التابعتين. إن هذه العلاقة أو الترتيب الزمني يسمى "الأب – الابن – ابن الابن Father – Son – Grandson Configuration".
- 3-2 إن التجميع للمعلومات المالية التي تأخذ علاقة الأب – الولد – ولد الولد – Son – Father – Grandson لا تختلف مفاهيمياً عن التجميع الخاص بملكية مباشرة، يتم حذف كل التعاملات البيئية أو الخسائر المقابلة في هذه العلاقة عن إعداد البيانات المالية المجمعة. يجب الاعتراف بالشهرة والتوزيعات الأخرى وكذلك الإطفاء إذا كان هناك استحواذ أعمال وبسبب وجود أكثر من استثمار واحد فإن قيود ورقة العمل للتجميع تكون كثيرة ولكنها فقط آلية ميكانيكية وليس لها بعد مفاهيمي.
- 3-3 إن أحد النواحي الذي يستحق الاهتمام في علاقة الأب – الابن – ولد الولد، هو تحديد مبالغ الدخل المستحقة لكل شركة تابعة. أي شركة، ضمن اندماج الأعمال التي لديها كل من شركة أم وشركة تابعة لها، عليها تحديد الدخل المستحق لها من ملكيتها لشركتها التابعة قبل احتساب إيراداتها هي نفسها. إن هذه الإجراءات هام جداً وذلك لأنه يشكل الأساس لكل من استحقاقات حقوق ملكية الشركة الأم والحقوق غير المسيطرة عند التوزيع لصافي الدخل لكل شركة تابعة.
- 3-4 إذا كانت الشركة التابعة تمتلك أسهم في الشركة الأم لها فإنه في هذه الحالة يوجد تحالف مشترك Mutual Affiliation. إن الاستثمار في الشركة التابعة يجب حذفه في التجميع للبيانات المالية. إن طريقة أسهم الخزنة تقوم ببساطة بإعادة تصنيف تكلفة هذه الأسهم كأسهم خزنة وبدون أن يتم تسجيل استحقاق حقوق ملكية لها (أي ليس لها نصيب في الأرباح).
- 3-5 بموجب قوائم الضريبة فإن المجموعة المتحالفة المكونة فقط من شركات محلية بإمكانها تسجيل وتقديم إقرار ضريبي للدخل منفرد مجمع. يجب على الشركة أن تسيطر على 80% من الأسهم التي لها حق التصويت (سواءً بطريقة مباشرة أو غير مباشرة). إن الإقرار المجمع للضريبة

يسمح للشركات أن تؤجل الاعتراف بالمكاسب البيئية ما بين الشركات التابعة حتى يتم تحقيقها، وإضافة إلى ذلك فإن الخسائر المتكبدة من أحد الشركات العضو في المجموعة تقلل الدخل الخاضع للضريبة المكتسبة من قبل الشركات الأخرى في المجموعة. إن توزيعات الأرباح ما بين شركات المجموعة غير خاضعة للضريبة في الإقرار التجميعي للضريبة.

3-6 يتطلب تقديم إقرارات ضريبية للدخل لبعض الشركات ضمن اندماج الأعمال. إن الشركات الأجنبية وكذلك الشركات التي لا تلي قانون الـ 80% ملكية، يجب عليها أن تقدم إقراراتها بشكل منفصل بالإضافة إلى ذلك يمكن للشركة ببساطة أن تختار أن تقدم إقرار ضريبي منفصل إذا كانت الإقرارات التجميعية لا توفر للشركة أي منافع. وللأهداف المالية فإن تقديم إقرار ضريبي منفصل يتطلب في الغالب الاعتراف بضرائب دخل مؤجلة بسبب وجود الفروقات المؤقتة التي تنشأ عن مكاسب التحويل غير المحققة وكذلك من توزيعات الأرباح البيئية ما بين شركات المجموعة (إذا لم تحتفظ بنسبة 80%).

3-7 عندما يحدث اندماج أعمال فإن موجودات ومطلوبات الشركة التابعة قد يكون لها أساس ضريبي يختلف عن قيمتها المخصصة لها. ولذلك في مثل هذه الحالات فإن على الشركة أن تعترف بأصل أو التزام مؤجل للضريبة في تاريخ الاستحواذ وذلك لعكس تأثير الضريبة على هذه الفروقات.

#### 4 حالة عملية على أنماط الملكية وضريبة الدخل

في 1 يناير 2009 اشترت الشركة الذهبية 90% من أسهم الشركة الفضية التي لها حق التصويت. إن تفاصيل الاستحواذ كالاتي.

|                                                                                             |         |       |
|---------------------------------------------------------------------------------------------|---------|-------|
| المبلغ المقابل المحول من قبل الشركة الذهبية                                                 | 576,000 | دولار |
| القيمة العادلة بتاريخ الاستحواذ للحقوق غير المسيطرة                                         | 64,000  |       |
|                                                                                             | <hr/>   |       |
| القيمة العادلة للشركة الفضية الإجمالية                                                      | 640,000 |       |
| القيمة الدفترية للشركة الفضية بتاريخ الاستحواذ                                              | 600,000 |       |
| الزيادة في القيمة العادلة عن القيمة الدفترية وقد تم تخصيصها لاسم تجاري له 20 سنة حياة عملية | <hr/>   |       |
|                                                                                             | 40,000  |       |
|                                                                                             | <hr/>   |       |

ولاحقاً بتاريخ 1 يناير 2010 اشترت الشركة الفضية 10% من أسهم الشركة الذهبية بمبلغ 150,000 دولار. وهذا السعر يعادل القيمة الدفترية الأساسية لصافي أصول الشركة الذهبية وبالتالي لا يوجد توزيع سواء للشهرة أو أي حسابات أخرى محددة.

في 1 يناير 2011 اشترت كل من الشركتين الذهبية والفضية 30% من الأسهم القائمة للشركة البرونزية بمبلغ 105,000 دولار لكل منهما ونتج عن ذلك أن أصبح للشركة الذهبية سيطرة على الشركة البرونزية. إن تفاصيل الاستحواذ كالاتي:

|                                                                     |         |       |
|---------------------------------------------------------------------|---------|-------|
| المبلغ المحول من قبل الشركة الذهبية والفضية 105,000 دولار لكل منهما | 210,000 | دولار |
| القيمة العادلة للحقوق غير المسيطرة بتاريخ الاستحواذ                 | 140,000 |       |
|                                                                     | <hr/>   |       |

|         |                                                                                                                   |
|---------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 350,000 | القيمة العادلة الإجمالية للشركة البرونزية                                                                         |
| 300,000 | القيمة الدفترية للشركة البرونزية                                                                                  |
| 50,000  | الزيادة في القيمة العادلة عن القيمة الدفترية والتي تم تخصيصها لحقوق نشر Copyright لها حياة عملية إنتاجية 10 سنوات |

وبعد إنشاء هذا الاندماج للأعمال أجرت الشركة الفضية مبيعات لبضائع بينية هامة إلى الشركة الذهبية. إن حجم هذه التحويلات كالآتي:

| السنة | سعر التحويل إلى الشركة الذهبية | العلاوة البيعية في السعر التحويلي | البضاعة المحتفظ بها في نهاية السنة المالية (وفقاً لسعر التحويل) |
|-------|--------------------------------|-----------------------------------|-----------------------------------------------------------------|
|       | دولار                          |                                   | دولار                                                           |
| 2009  | 100,000                        | 30%                               | 60,000                                                          |
| 2010  | 160,000                        | 25%                               | 90,000                                                          |
| 2011  | 200,000                        | 28%                               | 120,000                                                         |

بالإضافة إلى ما ورد أعلاه، في 1 يوليو 2011 باعت الشركة الذهبية للشركة البرونزية قسيمة أرض بمبلغ 25,000 دولار وكانت تكلفة هذه الأرض 12,000 دولار عندما اشترتها الشركة الأم قبل عدة سنوات. يتم استخدام الطريقة الأولية في المحاسبة عن كافة الاستثمارات. إن الشركة البرونزية تعترف بتوزيعات الأرباح من الاستثمار عندما يتم استلام توزيعات الأرباح. وخلال سنة 2009 و 2010 فقد أظهرت كل من الشركة الذهبية والفضية المعلومات التالية:

| السنة 2009:                                  | الشركة الذهبية | الشركة الفضية |
|----------------------------------------------|----------------|---------------|
|                                              | دولار          | دولار         |
| الربح التشغيلي                               | 180,000        | 120,000       |
| إيراد توزيعات أرباح - الشركة الفضية (90%)    | 36,000         | -             |
| توزيعات الأرباح المدفوعة                     | 80,000         | 40,000        |
| سنة 2010:                                    |                |               |
| الربح التشغيلي                               | 240,000        | 150,000       |
| إيراد توزيعات الأرباح - الشركة الذهبية (10%) | -              | 9,000         |

|        |        |                                             |
|--------|--------|---------------------------------------------|
| -      | 27,000 | إيراد توزيعات الأرباح – الشركة الفضية (90%) |
| 30,000 | 90,000 | توزيعات الأرباح المدفوعة                    |

إن البيانات المالية لسنة 2011 لكل من الشركات الثلاث التي تشكل اندماج الأعمال هذا هي كالتالي وهي لا تتضمن التأثيرات الضريبية:

| الشركة البرونزية | الشركة الفضية    | الشركة الذهبية     |                                   |
|------------------|------------------|--------------------|-----------------------------------|
| دولار            | دولار            | دولار              |                                   |
| (300,000)        | (600,000)        | (800,000)          | مبيعات                            |
| 120,000          | 300,000          | 380,000            | تكلفة البضاعة المباعة             |
| 90,000           | 100,000          | 193,000            | تكاليف التشغيل                    |
| -                | -                | (13,000)           | ربح من بيع أرض                    |
| -                | (10,000)         | -                  | توزيعات أرباح من الشركة الذهبية   |
| -                | -                | (36,000)           | توزيعات أرباح من الشركة الفضية    |
| -                | (6,000)          | (6,000)            | توزيعات أرباح من الشركة البرونزية |
| <u>(90,000)</u>  | <u>(216,000)</u> | <u>282,000</u>     | صافي الدخل                        |
| (200,000)        | (609,000)        | (923,000)          | الأرباح المرحلة 1/1/2011          |
| (90,000)         | (216,000)        | (282,000)          | صافي الربح                        |
| <u>20,000</u>    | <u>40,000</u>    | <u>100,000</u>     | توزيعات الأرباح المدفوعة          |
| <u>(270,000)</u> | <u>(785,000)</u> | <u>(1,105,000)</u> | الأرباح المرحلة 31/12/2011        |
| 130,000          | 190,000          | 295,000            | نقد و ذمم مدينة                   |
| 110,000          | 410,000          | 459,000            | بضاعة                             |
| -                | -                | 570,000            | استثمار في الشركة الفضية          |
| -                | 150,000          | -                  | استثمار في الشركة الذهبية         |
| -                | 105,000          | 105,000            | استثمار في الشركة البرونزية       |
| <u>380,000</u>   | <u>670,000</u>   | <u>980,000</u>     | أرض ومباني ومعدات (صافي)          |

|           |             |             |                                 |
|-----------|-------------|-------------|---------------------------------|
| 620,000   | 1,525,000   | 2,409,000   | إجمالي الأصول                   |
| (250,000) | (540,000)   | (603,000)   | الالتزامات                      |
| (100,000) | (200,000)   | (700,000)   | أسهم عادية - رأس مال            |
| (270,000) | (785,000)   | (1,105,000) | الأرباح المرحلة 31 ديسمبر 2011  |
| (620,000) | (1,525,000) | (2,409,000) | إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية |

#### المطلوب

(1) إعداد قيود ورقة العمل لتجميع البيانات المالية لسنة 2011 لاندماج الأعمال على افتراض أن الملكية المشتركة المتبادلة ما بين الشركة الذهبية والشركة الفضية يتم المحاسبة عنها بواسطة طريقة أسهم الخزانة. قم باحتساب الحقوق غير المسيطرة في صافي الربح للشركة البرونزية وكذلك الشركة الفضية.

(2) على افتراض أن الدخل المجمع (قبل طرح أي رصيد للحقوق غير المسيطرة) مبلغ 498,900 دولار وافترض أيضا أن نسبة الضريبة الفعلية هي 40% وأن الشركة الذهبية والفضية تعلمان إقرار ضريبي واحد موحد بينما تقوم الشركة البرونزية بإعداد إقرار ضريبي منفرد لوحدها. احتسب مصروف ضريبة الدخل المعترف به ضمن بيان الدخل المجمع لسنة 2011.

**حل المثال السابق حول  
أنماط الملكية وضريبة الدخل**

(1) إن قيود التجميع لسنة 2011 لكل من الشركة الذهبية والفضية والبرونزية كالآتي:

|     |        |                                                   |
|-----|--------|---------------------------------------------------|
| أ-1 | 22,500 | من ح/ الأرباح المرحلة في 1/1/2011 (الشركة الفضية) |
|     | 22,500 | إلى ح/ تكلفة البضاعة المباعة                      |

لتسجيل المكاسب على عمليات البيع البيئية التي تمت من الشركة  
الفضية إلى الشركة الذهبية خلال السنة السابقة  
(25% 90,000 x دولار)

|     |         |                                                     |
|-----|---------|-----------------------------------------------------|
| أ-2 | 164,250 | من ح/ الاستثمار في الشركة الفضية                    |
|     | 164,250 | إلى ح/ الأرباح المرحلة في 1/1/2011 (الشركة الذهبية) |

لتحويل مبالغ الدخل على استثمار الشركة الذهبية للسنتين  
السابقتين إلى مستحقات دخل حقوق الملكية محتسبة كالآتي:

|            |                                                |
|------------|------------------------------------------------|
| دولار      | الزيادة في القيمة الدفترية للشركة الفضية من    |
|            | 1/1/2009 حتى 1/1/2011                          |
| 209,000    | (809,000 دولار – 600,000)                      |
|            | إطفاء الزيادة في القيمة العادلة                |
| (4,000)    | (2,000 x سنة)                                  |
|            | تأجيل الربح البيئي لـ 31/12/2010               |
| (x 90,000) | (22,500 25%)                                   |
| 182,500    | الزيادة في القيمة الدفترية للشركة الفضية معدلة |
| %90        | بالمستحقات المعترف بها من الاندماج             |
|            | نسبة ملكية للشركة الذهبية                      |
| 164,250    | مبلغ التحول من طريقة القيمة الأولية            |
|            | إلى طريقة حقوق الملكية                         |

أ-3)

|                                              |         |
|----------------------------------------------|---------|
| من حـ/ مذكورين                               |         |
| حـ/ رأس المال الأسهم العادية (الشركة الفضية) | 200,000 |
| حـ/ الأرباح المرحلة 1/1/2011 (الشركة الفضية) | 586,500 |

|                                                            |         |
|------------------------------------------------------------|---------|
| إلى حـ/ مذكورين                                            |         |
| حـ/ الاستثمار في الشركة الفضية (90%)                       | 707,850 |
| حـ/ الحقوق غير المسيطرة في الشركة الفضية<br>1/1/2011 (10%) | 78,650  |

لحذف حسابات حقوق الملكية في بداية الفترة للشركة الفضية وللاعترااف  
بـ 10% حقوق غير مسيطرة في الشركة التابعة وقد تم تعديل الأرباح  
المرحلة في القيد (أ-1) أعلاه

أ-4)

|                                                 |         |
|-------------------------------------------------|---------|
| من حـ/ مذكورين                                  |         |
| حـ/ رأس المال الأسهم العادية (الشركة البرونزية) | 100,000 |
| حـ/ الأرباح المرحلة 1/1/2011 (الشركة البرونزية) | 200,000 |

|                                                               |         |
|---------------------------------------------------------------|---------|
| إلى حـ/ مذكورين                                               |         |
| حـ/ الاستثمار في الشركة البرونزية (60%)                       | 180,000 |
| حـ/ الحقوق غير المسيطرة في الشركة<br>البرونزية 1/1/2011 (40%) | 120,000 |

لحذف حسابات حقوق الملكية في بداية الفترة للشركة البرونزية  
وللاعترااف بالملكية الخارجية في الشركة للأسهم المتبقية  
إن استثمارات كل من الشركة الذهبية والشركة الفضية يتم المحاسبة  
عنها في آن واحد بموجب هذا القيد

أ-5)

|                                     |         |
|-------------------------------------|---------|
| من حـ/ أسهم الخزانة                 | 150,000 |
| إلى حـ/ الاستثمار في الشركة الذهبية | 150,000 |

لإعادة تصنيف استثمار الشركة الفضية في الشركة الذهبية وتصنيفها كأسهم خزانة

(أ-6)

|                |        |
|----------------|--------|
| من حـ/ مذكورين |        |
| حـ/ اسم تجارى  | 36,000 |
| حـ/ حقوق النشر | 50,000 |

إلى حـ/ مذكورين

|                                         |        |
|-----------------------------------------|--------|
| حـ/ استثمار في الشركة الفضية            | 32,400 |
| حـ/ حقوق غير مسيطرة في الشركة الفضية    | 3,600  |
| حـ/ استثمار في الشركة البرونزية         | 30,000 |
| حـ/ حقوق غير مسيطرة في الشركة البرونزية | 20,000 |

للاعترااف بالأرصدة الافتتاحية غير المطفأة من الزيادة في توزيعات القيمة  
العادلة عن القيمة الدفترية بتاريخ الاستحواذ

(أ-7)

|                                       |        |
|---------------------------------------|--------|
| من حـ/ مذكورين                        |        |
| حـ/ أرباح توزيعات من الشركة الذهبية   | 10,000 |
| حـ/ أرباح توزيعات من الشركة الفضية    | 36,000 |
| حـ/ أرباح توزيعات من الشركة البرونزية | 12,000 |

إلى حـ/ مذكورين

|                                             |        |
|---------------------------------------------|--------|
| حـ/ توزيعات أرباح مدفوعة (الشركة الذهبية)   | 10,000 |
| حـ/ توزيعات أرباح مدفوعة (الشركة الفضية)    | 36,000 |
| حـ/ توزيعات أرباح مدفوعة (الشركة البرونزية) | 12,000 |

لحذف دفعات توزيعات الأرباح التي تمت ما بين الشركات في المجموعة  
والتي سجلت كإيراد استناداً على تطبيق طريقة القيمة الأولية

من حـ/ مصروف الإطفاء 7,000

إلى حـ/ مذكورين

|               |       |
|---------------|-------|
| حـ/ اسم تجارى | 2,000 |
| حـ/ حقوق نشر  | 5,000 |

للاعترااف بالإطفاء الخاص بتوزيعات الزيادة في القيمة العادلة لهذه السنة



|                               |         |      |
|-------------------------------|---------|------|
| من حـ/ المبيعات               | 200,000 | أ-8) |
| إلى حـ/ تكلفة البضاعة المباعة | 200,000 |      |

لحذف تحويلات حقوق بينية للبضاعة في 2011 من قبل الشركة الفضية

|                              |        |
|------------------------------|--------|
| من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة | 33,600 |
| إلى حـ/ البضاعة              | 33,600 |

لحذف المكاسب البينية المتبقية في الشركة الذهبية في 31 ديسمبر 2011  
في البضاعة لديها (  $28 \times 120,000$  x دولار )  
100

من حـ/ مكاسب من بيع أرض  
إلى حـ/ الأرض

لحذف الإيراد من حق بيع أرض في عملية تحويل بينية للأرض من  
الشركة الذهبية إلى الشركة البرونزية

أ-9) الحقوق غير المسيطرة في أرباح الشركة البرونزية

$$34,000 \frac{40}{100} = (90,000 - 50,000) \times \text{دولار}$$

أ-10) الحقوق غير المسيطرة في أرباح الشركة الفضية

|          |                                                 |
|----------|-------------------------------------------------|
| دولار    | صافي الدخل المحتسب داخلياً من الشركة الفضية     |
| 210,000  | إطفاء الزيادة في القيمة العادلة                 |
| (2,000)  | الحقوق في إيرادات الشركة البرونزية 30%          |
| 27,000   | الأرباح البينية في بداية الفترة المعترف بها     |
| 22,500   | الأرباح البينية في نهاية الفترة المؤجلة         |
| (33,600) |                                                 |
| 223,900  | أرباح الشركة الفضية المعدلة باستحقاقات الاندماج |
| 10%      | نسبة الحقوق غير المسيطرة                        |
| 22,390   | الحقوق غير المسيطرة في الشركة الفضية            |

| دولار     | دولار                | معلومات إقرار الضريبة المجمع                      |
|-----------|----------------------|---------------------------------------------------|
|           |                      | المبيعات                                          |
|           | 1,400,000            | بطرح: المبيعات البينية ما بين شركات المجموعة      |
|           | (200,000)            |                                                   |
| 1,200,000 |                      |                                                   |
|           | 680,000              | تكلفة البضاعة المباعة                             |
|           | (200,000)            | بطرح: المشتريات البينية لسنة 2011                 |
|           | (x 25 )              | بطرح: المكاسب البينية المعترف بها في سنة 2011     |
|           |                      | (22,500 90,000 )                                  |
|           |                      | 100                                               |
|           |                      | يضاف: المكاسب غير المحققة من العمليات البينية     |
|           | x 28 )               | 33,600 120,000 )                                  |
|           | <del>(491,100)</del> | 100                                               |
|           | 708,900              | إجمالي الربح                                      |
|           | (300,000)            | المصاريف التشغيلية (متضمنة الإطفاء)               |
|           | 408,900              | الربح التشغيلي                                    |
|           | 13,000               | إيرادات أخرى (حيث أن الشركة البرونزية ليست جزءاً  |
|           | 12,000               | من المجموعة المتحالفة ضريبياً)                    |
|           | 2,400 ( 9,600)       | أيراد توزيعات أرباح – الشركة البرونزية            |
|           |                      | بطرح: 80 من الأرباح الموزعة كخصم                  |
|           |                      | 100                                               |
|           | 424,300              | الربح الخاضع للضريبة                              |
|           | %40                  | نسبة الضريبة                                      |
|           | 169,720              | ضريبة الدخل المستحقة على الشركتين الذهبية والفضية |

## الفصل الثامن

### التقارير القطاعية والمرحلية

### **Segment and Interim Reporting**

## الفصل الثامن

### التقارير القطاعية والمرحلية

#### فهرس الفصل

| صفحة    |                                                                              |
|---------|------------------------------------------------------------------------------|
| 88      | 1- محتويات الفصل وعناوين المواضيع التي تم شرحها في هذا الفصل من قبل المؤلفين |
| 88 - 89 | 2- الأهداف التعليمية من دراسة هذا الفصل                                      |
| 91 - 89 | 3- ملخص للفصل بما يحقق الأهداف التعليمية                                     |
| 92 - 95 | 4- حالة عملية على التقارير القطاعية                                          |

## 1 العناوين الرئيسية التي تم شرحها في الفصل الثامن من قبل المؤلفين

احتوى هذا الفصل شرحاً لما يلي:

- 1-1 التقارير القطاعية.
- 1-2 القطاعات التشغيلية.
- 1-3 - طريقة الإدارة The Management Approach  
تحديد القطاعات التشغيلية التي سيتم إظهارها في البيانات المالية.  
- الحدود الكمية.
- 1-4 فحص المنتجات.
- 1-5 إرشادات أخرى.
- 1-6 المعلومات الواجب الإفصاح عنها من قبل القطاع التشغيلي المظهر في البيانات المالية.  
- التسويات مع المجاميع الموحدة في البيانات المالية.  
- توضيحات الإدارة Explanation of Management.
- 1-7 أمثلة على إفصاحات القطاعات التشغيلية.
- 1-8 المعلومات العامة حول المنشأة.  
- معلومات حول المنتجات والخدمات.
- 1-9 - معلومات حول المناطق الجغرافية.
- 1-10 - معلومات حول العملاء الكبار لدى المنشأة.
- 1-9 المعايير الدولية للتقارير المالية - القطاعات التشغيلية.
- 1-10 التقارير المرحلية.  
- الإيراد.
- 1-11 إفصاحات الحد الأدنى في التقارير المالية المرحلية.
- 1-12 المعلومات القطاعية في التقارير المرحلية.
- 1-13 التقارير المرحلية بموجب المعايير الدولية للتقارير المرحلية.

## 2 الأهداف التعليمية من دراسة هذا الفصل

- 2-1 التمكن من فهم كيف يقوم المشروع بتحديد قطاعاته التشغيلية والعوامل التي تؤثر على هذا التحديد.
- 2-2 تطبيق الاختبارات الثلاثة المستخدمة في تحديد أيّاً من القطاعات التشغيلية لها حجم هام يستدعي الإفصاح المنفصل عنها في البيانات المالية.
- 2-3 تعداد المتطلبات الأساسية للإفصاح عن القطاعات التشغيلية.
- 2-4 تحديد ما هي أنواع المعلومات التي يتوجب الإفصاح عنها فيما يخص المناطق الجغرافية.
- 2-5 تطبيق المعيار المختص بتحديد متى يكون الإفصاح عن العملاء الكبار مطلوباً.
- 2-6 فهم وتطبيق الإجراءات المستخدمة في التقارير المرحلية لمعاملة الفترة المرحلية كأنها جزء لا يتجزأ من الفترة السنوية.
- 2-7 ذكر متطلبات إفصاحات الحد الأدنى للتقارير المالية المرحلية.

2-8 معرفة الفروقات ما بين المعايير المتعارف عليها في الولايات المتحدة GAAP والمعايير الدولية للتقارير المالية IFRS فيما يتعلق بالتقارير القطاعية والتقارير المرحلية.

### 3 ملخص للفصل بما يحقق الأهداف التعليمية

3-1 إن تجميع البيانات المالية لمنشآت متعددة ومختلفة في بيانات مالية مجمعة واحدة يؤدي إلى إخفاء السمات الخاصة للمنشآت المنفردة المجمعة في هذه البيانات المالية. وبالتالي خلال سنة 1960 قامت مجموعات مهنية عديدة بإجراء دفعة قوية باتجاه وضع متطلب بإدراج معلومات غير مجمعة (منفصلة) كجزء لا يتجزأ من التقارير المالية لتوفير وسيلة لتحليل مكونات اندماج الأعمال. وقد استجاب مجلس معايير المحاسبة المالية FASB لهذا الطلب من خلال إصدار SFAS 14 "التقارير القطاعية المالية لمشروع الأعمال" في سنة 1976.

3-2 وبعد سنوات من تطبيق SFAS 14 طالب المحللون الماليون باستمرار بأن يتم تحليل البيانات المالية إلى درجة أكبر مما يتم الآن في الممارسة الحالية، وكاستجابة مباشرة من الـ FASB للانتقادات والاقتراحات من المحللين الماليين فقد أصدر معياراً جديداً حول التقارير القطاعية في سنة 1997 وهو SFAS 131 وقد تم إدراج هذا المعيار ضمن تصنيف الـ FASB للمعايير المحاسبية في سنة 2009.

3-3 إن ما يدعى "بطريقة الإدارة للقطاعات التشغيلية على أساس الهيكل التنظيمي للشركة ونظام التقارير الداخلية" يتم استخدامه في التقرير عن القطاعات حيث يجب على طريقة الإدارة أن تعزز الفائدة المتحصل عليها من المعلومات القطاعية وذلك لأنها تلقي الضوء على المخاطر وعلى الفرض التي تعتقد الإدارة أنها هامة وتمكن المحلل المالي من رؤية الشركة من خلال عيون الإدارة. إن لهذه الطريقة فائدة بأنها تقلل تكلفة توفير المعلومات القطاعية وذلك لأن هذه المعلومات هي متوفرة لأنها تكون في العادة جاهزة للاستخدام الداخلي للإدارة.

3-4 عندما يتم تحديد القطاعات التشغيلية يجب على الإدارة أن تحدد من خلال اختبارات كمية من هي القطاعات الهامة من حيث المقدار Magnitude بحيث تستدعي إفصاحاً منفصلاً. وهذه الاختبارات هي ثلاثة اختبارات كمية Thresholds وهي الإيراد Revenue والربح أو الخسارة أو الأصول وتستخدم للتعرف على القطاعات التشغيلية الواجب إظهارها بشكل منفصل في التقرير المالي. يحتاج كل قطاع تشغيلي إلى تلبية أحد الاختبارات الثلاثة حتى يتم اعتباره ذو حجم كافٍ يتطلب الإفصاح عنه بشكل منفصل في التقرير المالي. ويعتمد كل اختبار على التعرف على القطاعات التشغيلية التي تلبي حد أدنى 10% من المجموع الموحد ذو العلاقة. إن اختبار الربح أو الخسارة له 10% كمعيار استناداً إلى المبلغ الأعلى بالقيمة المطلقة لكل من مجموع الربح لكامل القطاعات التي حققت أرباحاً أو مجموع الخسائر لكامل القطاعات التي حققت خسائر.

3-5 يجب على الشركة أن تفصح عن أنواع عديدة من المعلومات لكل قطاع يتم إظهاره في التقرير المالي متضمناً ذلك إيرادات مختارة والربح والخسارة ومصاريف مختارة والأصول والمصاريف الرأسمالية وطريقة حقوق الملكية للاستثمار وصافي الدخل. يجب على الشركات إظهار الإيرادات من العملاء الخارجيين بشكل منفصل عن الإيرادات المحققة ما بين القطاعات نفسها، وإضافة إلى ذلك على الشركات أن تظهر أنواع المنتجات والخدمات التي منها كل قطاع يولد إيراداته التي يتم الإفصاح عنها.

3-6 هناك مجموعة من المقاييس Parameters تحدد عدد القطاعات التي على المشروع الإفصاح عنها. وكحد أدنى فإن الوحدات المفصح عنها بشكل مستقل (القطاعات) يجب أن تشكل مع بعضها البعض 75% من إجمالي المبيعات التي تم إتمامها مع أطراف ثالثة غير متحالفة مع

المجموعة، وكحدود عليا تقترح الأدبيات المهنية ذات السلطة أن إظهار عدد قطاعات يزيد عن 10 قطاعات تقلل من المنفعة المتوخاة من المعلومات.

3-7 يجب على الشركات عمل تسويات ما بين إجمالي إيرادات كامل القطاعات والربح والخسارة والأصول مع المجاميع الموحدة Consolidated Totals. إن تعديلات التسويات الكبيرة تتعلق بالإيرادات البينية ما بين القطاعات نفسها أو الربح أو الخسارة والأصول التي يتم حذفها في التجميع وكذلك الإيرادات والأرباح والخسائر والأصول التي لم يتم توزيعها إلى القطاعات التشغيلية الأفرادية والاختلافات في الطرق المحاسبية المستخدمة من قبل القطاعات وكذلك في البيانات المالية المجمعة.

3-8 تتطلب المعايير المتعارف عليها في الولايات المتحدة GAAP إفصاحات عديدة على مستوى المنشأة حيث إذا لم يعرف المشروع القطاعات التشغيلية داخلياً على أساس خطوط المنتجات أو كان لديه قطاع تشغيلي واحد فإن الإفصاحات تكون مطلوبة على أساس الإيرادات المأخوذة من كل منتج أو خدمة تقدمها الشركة.

3-9 على الشركات أن تظهر الإيرادات من الأطراف (العملاء) الخارجية والأصول التي لها عمر إنتاجي طويل في الدولة المحلية ولكل دولة أجنبية يتولد فيها مبلغ مادي من الإيرادات أو يكون فيها أصول مادية وكذلك كامل المجموع للدول الأجنبية. إن الإرشادات المالية لا تضع أي اختبارات للحدود التي عندها يتم تحديد متى تكون العمليات في الدولة الأجنبية مادية.

3-10 تتطلب أدبيات المحاسبة ذات السلطة Authoritative Accounting Literature الإفصاح عن نوع واحد آخر من المعلومات حيث على الشركة التي تعد التقارير المالية أن تشير إلى وجود عملاء كبار عندما يكون 10% أو أكثر من الإيراد المجمع يأتي من عميل غير متحالف منفرد.

3-11 حتى يتلاقى مع معايير المحاسبة المتعارف عليها في الولايات المتحدة الأمريكية أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB المعيار الدولي للتقارير المالية 8 قطاعات التشغيل IFRS 8 وقد أصبح سارياً من سنة 2009. إن الاختلافات الكبيرة ما بين الـ IFRS و US GAAP هو أن الـ IFRS:

- 1- يتطلب الإفصاح عن الالتزامات لكل قطاع تشغيلي إذا كانت هذه المعلومات يتم تقديمها في التقارير الداخلية إلى متخذ القرارات التشغيلية الرئيسي.
- 2- يتطلب تضمين الأصول غير الملموسة في الإفصاح التي لها عمر طويل وفقاً للمناطق الجغرافية.
- 3- يسمح للشركات التي لها مصفوفة من المنشآت أن تعرف القطاع التشغيلي على أساس إما المنتجات أو الخدمات أو المناطق الجغرافية.

3-12 يتطلب US GAAP لأهداف التقارير المالية المرحلية أن تكون الفترات الزمنية أقل من سنة حتى يتم اعتبارها كجزء لا يتجزأ من التقرير المالي السنوي.

3-13 إن التكاليف والمصاريف التي لا يتم مقابلتها بشكل مباشر مع الإيرادات يجب تحميلها على الدخل في الفترة المرحلية التي تحدث فيها إلا إذا كان يمكن تحديدها بنشاطات أو منافع لفترات مرحلية أخرى، وفي هذه الحالة يتوجب توزيع التكاليف ما بين الفترات المرحلية على أسس معقولة من خلال استخدام المستحقات والبنود المؤجلة. إن البنود التي لها علاقة بكامل السنة المالية التي يجري تسجيلها كتعديلات في نهاية السنة المالية يجب أن يتم تقديرها وعمل استحقاق بها في كل فترة مرحلية من السنة المالية.

3-14 يجب إظهار المكاسب والخسائر غير العادية من قبل الشركة بشكل منفصل بالكامل في الفترة المرحلية التي حدثت فيها. إن مادية البند غير العادي يجب تحديده من خلال مقارنة مبلغ المكاسب والمصروف إلى الدخل المتوقع لكامل السنة. إن المكاسب والخسائر غير العادية التي هي غير متكررة المادية للفترة المرحلية ولكن ليس للسنة ككل يجب أن يتم الإفصاح عنها بشكل منفصل.

3-15 تقوم الشركات بتحديد مصروف ضريبة الدخل المرحلي من خلال تطبيق معدل ضريبة الدخل الفعلية السنوية المقدرة حتى تاريخه للدخل العادي، وينتج عن ذلك مصروف ضريبة الدخل للفترة ويحتسب من خلال طرح مصروف ضريبة الدخل المتراكمة الذي يجب أن يتم الاعتراف به حتى تاريخه ناقصاً ضريبة الدخل المعترف بها في الفترات السابقة.

3-16 إذا حدث تغير محاسبي في فترة خلافاً للفترة المرحلية الأولى فيجب إجراء تعديل بأثر رجعي للتغير المحاسبي للفترات المرحلية السابقة. يمكن إجراء التغير المحاسبي في بداية السنة المالية إذا كان التطبيق بأثر رجعي للمبدأ المحاسبي الجديد على الفترات المرحلية ما قبل التغير إذا كان ذلك غير عملي.

3-17 إن المعلومات بحد أدنى التي يتوجب الإفصاح عنها في الفترات المرحلية تتضمن المبيعات وضرائب الدخل والبنود غير العادية وصافي الدخل وربحية السهم والإيرادات والمصاريف الموسمية والتغيرات الهامة في المركز المالي.

3-18 يجب أن يتم الإفصاح عن مطلوبات قطاعية معينة في التقارير المرحلية بالتحديد، حيث يجب على الشركات الإفصاح عن الإيرادات من العملاء الخارجيين والإيرادات البيئية ما بين القطاعات والربح والخسارة للقطاع في التقارير المرحلية لكل قطاع تشغيلي. وبالإضافة إلى ذلك يجب على الشركات إظهار إجمالي الأصول لكل قطاع إذا كان قد حدث تغير مادي فيها منذ آخر تقرير سنوي.

3-19 وخلافاً لمبادئ الـ GAAP في الولايات المتحدة الأمريكية فإن معيار المحاسبة الدولي 34: "التقارير المالية المرحلية" يتطلب أن يتم معاملة كل فترة مرحلية كأنها فترة مالية منفصلة في تحديد المبالغ المعترف بها ولكن بوجود استثناء لهذا المبدأ وهو إجراء الاستحقاق لضريبة الدخل لتحديد صافي الدخل لكل فترة مرحلية.

#### 4 حالة عملية على التقارير القطاعية

تصنع شركة ياني عدة منتجات وهي الخيوط الطبيعية والخيوط المحبوكة والجلد والمنتجات البلاستيكية والمنتجات الخشبية. وهي منظمة في خمسة أقسام عاملة استناداً إلى هذه المنتجات المختلفة. للشركة عدداً من الشركات التابعة تقوم بإعمالها على نطاق العالم. في نهاية عام 2011 وكجزء من عملية إعداد التقارير المرحلية فقد قامت ياني بإظهار الإيرادات والأرباح والأصول (بالملايين) لمتخذ القرارات التشغيلية الرئيسية كالآتي:

| الإيرادات حسب القطاعات التشغيلية |  | الولايات المتحدة |  | كندا |  | المكسيك |  | فرنسا |  | إيطاليا |  | البرازيل |  |
|----------------------------------|--|------------------|--|------|--|---------|--|-------|--|---------|--|----------|--|
|                                  |  |                  |  |      |  |         |  |       |  |         |  |          |  |



| دولار | دولار | دولار | دولار | دولار | دولار |                         |
|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------------------------|
|       |       |       |       |       |       | 1- الخيوط الطبيعية      |
| 1171  | -     | 606   | 342   | -     | 1739  | المبيعات لعملاء خارجيين |
| 146   | -     | -     | -     | -     | -     | مبيعات ما بين القطاعات  |
|       |       |       |       |       |       | 2- الخيوط المحاكه       |
| 37    | -     | -     | -     | 116   | 290   | المبيعات لعملاء خارجيين |
| -     | -     | -     | -     | 5     | 12    | مبيعات ما بين القطاعات  |
|       |       |       |       |       |       | 3- المنتجات الجلدية     |
| 55    | 278   | -     | 57    | -     | 230   | المبيعات لعملاء خارجيين |
| 9     | 34    | -     | 9     | -     | 22    | مبيعات ما بين القطاعات  |
|       |       |       |       |       |       | 4- المنتجات البلاستيكية |
| 528   | 92    | 83    | -     | 286   | 748   | المبيعات لعملاء خارجيين |
| 72    | -     | -     | -     | 12    | 21    | مبيعات ما بين القطاعات  |
|       |       |       |       |       |       | 5- المنتجات الخشبية     |
| 149   | -     | -     | -     | 22    | 116   | المبيعات لعملاء خارجيين |
| 28    | -     | -     | -     | 3     | 17    | مبيعات ما بين القطاعات  |

| الولايات المتحدة | البرازيل | الولايات المتحدة | فرنسا | المكسيك | الولايات المتحدة | الربح أو الخسارة التفصيلية حسب القطاع التشغيلي |
|------------------|----------|------------------|-------|---------|------------------|------------------------------------------------|
| دولار            | دولار    | دولار            | دولار | دولار   | دولار            |                                                |
| 528              | -        | 146              | 92    | -       | 404              | الخيوط الطبيعية                                |
| 21               | -        | -                | -     | 8       | 10               | الخيوط المحاكه                                 |
| 70               | 94       | -                | 27    | -       | 24               | المنتجات الجلدية                               |
| 182              | 24       | 18               | -     | 74      | 68               | المنتجات البلاستيكية                           |

|    |   |   |   |   |    |                  |
|----|---|---|---|---|----|------------------|
| 37 | - | - | - | 5 | 18 | المنتجات الخشبية |
|----|---|---|---|---|----|------------------|

| الولايات المتحدة | كندا | المكسيك | فرنسا | ايطاليا | البرازيل | الأصول حسب القطاع التشغيلي |
|------------------|------|---------|-------|---------|----------|----------------------------|
| 1,005            | -    | 223     | 296   | -       | 817      | الخيوط الطبيعية            |
| 163              | 50   | -       | -     | -       | 74       | الخيوط المحاكاة            |
| 146              | -    | 41      | -     | 150     | 38       | المنتجات الجلدية           |
| 425              | 173  | -       | 54    | 58      | 327      | المنتجات البلاستيكية       |
| 66               | 19   | -       | -     | -       | 143      | المنتجات الخشبية           |

#### المتطلبات:

- 1- حدد القطاعات التشغيلية التي يتوجب إظهارها بشكل منفصل في البيانات المالية لشركة ياني لسنة 2011.
- 2- حدد المناطق الجغرافية التي يتوجب على شركة ياني أن تظهر إيراداتها بشكل منفصل في البيانات المالية لسنة 2011 بافتراض أن شركة ياني قد اختارت أن تعرف الدولة المادية على أنها تلك الدولة التي تكون فيها المبيعات للعملاء الخارجيين 10% أو أكثر من المبيعات المجمعة.
- 3- حدد حجم الإيرادات التي على العميل المنفرد تحقيقها حتى يصبح في عداد العميل كبير.

#### حل الحالة العملية الخاصة بالقطاعات التشغيلية

- 1- اختبار الإيرادات: 10% أو أكثر من الإيرادات

| إجمالي الإيرادات<br>(متضمناً الإيرادات ما بين القطاعات) |       |                  |
|---------------------------------------------------------|-------|------------------|
| النسبة                                                  | دولار |                  |
| 60,8%                                                   | 4,464 | الخيوط الطبيعية  |
| 9,5%                                                    | 694   | المنتجات الجلدية |

|        |       |                          |
|--------|-------|--------------------------|
| 25,10% | 1,842 | المنتجات البلاستيكية     |
| 4,6%   | 335   | المنتجات الخشبية         |
| 100%   | 7,335 | إجمالي الإيرادات المجمعة |

إن القطاعات التي حققت الاختبار (وبالتالي يتوجب إظهارها) هي الخيوط الطبيعية والمنتجات البلاستيكية.

2- اختبار الربح أو الخسارة: 10% أو أكثر من المجموع للربح أو الخسارة

| إجمالي الربح أو الخسارة |       |                      |
|-------------------------|-------|----------------------|
| النسبة                  | دولار |                      |
| 65,3%                   | 1,207 | الخيوط الطبيعية      |
| 11,6%                   | 215   | المنتجات الجلدية     |
| 19,8%                   | 366   | المنتجات البلاستيكية |
| 3,3%                    | 60    | المنتجات الخشبية     |
| 100%                    | 1,848 | إجمالي الربح المجمع  |

إن القطاعات التي حققت الاختبار هي الخيوط الطبيعية والجلدية والبلاستيكية.

3- اختبار الأصول: 10% أو أكثر من إجمالي الأصول

| إجمالي الأصول |       |                               |
|---------------|-------|-------------------------------|
| النسبة        | دولار |                               |
| 61,6%         | 2,628 | الخيوط الطبيعية               |
| 8,8%          | 375   | المنتجات الجلدية              |
| 24,3%         | 1,037 | المنتجات البلاستيكية          |
| 5,3%          | 228   | المنتجات الخشبية              |
| 100%          | 4,268 | مجموع الأصول المجمعة للقطاعات |

إن القطاعات التي حققت الاختبار هي الخيوط الطبيعية والمنتجات البلاستيكية.

4- المادية: 10% من مجموع المبيعات للعملاء الخارجيين

| المبيعات للعملاء الخارجيين |       |                         |
|----------------------------|-------|-------------------------|
| النسبة                     | دولار |                         |
| 45%                        | 3,123 | الولايات المتحدة        |
| 6,1%                       | 424   | كندا                    |
| 5,8%                       | 399   | المكسيك                 |
| 9,9%                       | 689   | فرنسا                   |
| 5,3%                       | 370   | إيطاليا                 |
| 27,9%                      | 1,940 | البرازيل                |
| 100%                       | 6,945 | مجموع الإيرادات المجمعة |

القطاعات المؤهلة للإظهار بشكل منفرد هي:

1. الولايات المتحدة
2. البرازيل
3. كافة الدول الأخرى يتم تجميعها في بند واحد

5- يجب أن يتم إظهار أي عميل يحقق مبلغ 694,5 مليون أو أكثر كعميل كبير

$$\left( \frac{6,945}{100} \times 10 \right)$$

100

## الفصل التاسع

العمليات بالعملة الأجنبية والتحوط على خطر  
صرف العملة الأجنبية

## Foreign Currency Transactions And to Hedging Foreign Exchange Risk

الفصل التاسع  
العمليات بالعملة الأجنبية والتحوط على خطر  
صرف العملة الأجنبية

فهرس الفصل

صفحة

- 5- محتويات الفصل وعناوين المواضيع التي تم شرحها في هذا الفصل من قبل المؤلفين 98
- 6- الأهداف التعليمية من دراسة هذا الفصل 99

## 1 العناوين الرئيسية التي تم شرحها في الفصل التاسع من قبل المؤلفين

- 1-1 أسواق صرف العملات الأجنبية.
  - آليات سعر الصرف.
  - أسعار صرف العملات الأجنبية.
  - أسعار الصرف الفورية والآجلة.
- 1-2 العمليات بالعملات الأجنبية.
  - المسألة المحاسبية الخاصة بالعملات الأجنبية.
  - البدائل المحاسبية.
  - تاريخ الميزانية العمومية قبل تاريخ الدفع.
- 1-3 التحوط على خطر صرف العملات الأجنبية.
- 1-4 محاسبة المشتقات.
  - المتطلبات الأساسية لمحاسبة المشتقات.
  - تحديد القيمة العادلة للمشتقات.
  - المحاسبة عن التغيرات في القيمة العادلة للمشتقات.
- 1-5 محاسبة التحوط.

- طبيعة خطر التحوط.
- فعالية التحوط.
- توثيق التحوط.
- 1-6 التحوط على أصول والتزامات بالعملات الأجنبية.
- تحوط التدفق النقدي.
- تحوط القيمة العادلة.
- 1-7 عقد أجل يستخدم للتحوط على أصل بالعملة الأجنبية.
- عقد أجل محدد كتحوط تدفق نقدي.
- عقد أجل محدد كتحوط للقيمة العادلة.
- 1-8 خيار عملة أجنبية يستخدم للتحوط على أصل بالعملة الأجنبية.
- خيار محدد كتحوط تدفق نقدي.
- خيار محدد كتحوط للقيمة العادلة.
- 1-9 تحوط على التزام مؤكد بالعملة الأجنبية.
- عقد أجل يستخدم كتحوط للقيمة العادلة لتعهد ثابت.
- خيار مستخدم كتحوط للقيمة العادلة لتعهد ثابت.
- 1-10 تحوط لعملية متوقعة بالعملة الأجنبية.
- عقد أجل كتحوط تدفق نقدي لعملية أجنبية متوقعة.
- خيار محدد كتحوط تدفق نقدي لعملية أجنبية متوقعة.
- 1-11 استخدام أدوات التحوط.
- 1-12 الاقتراض بالعملات الأجنبية.
- 1-13 المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS – العمليات المالية بالعملات الأجنبية والتحوطات.
- 2 الأهداف التعليمية لهذا الفصل

وضع مؤلفو هذا الكتاب الأهداف التعليمية التالية لهذا الفصل:

- 2-1 التمكن من استيعاب المفاهيم ذات العلاقة بالعملات الأجنبية وأسعار الصرف وخطر تبادل العملات الأجنبية.
- 2-2 المحاسبة عن العمليات بالعملات الأجنبية باستخدام منظور العمليتين Two-Transaction Perspective وطريقة الاستحقاق Accrual Approach.
- 2-3 التمكن من استيعاب كيفية استخدام عقود العملات الأجنبية المؤجلة وعقود خيارات العملات الأجنبية للتحوط على مخاطر تبادل العملات الأجنبية.
- 2-4 المحاسبة عن العقود الآجلة والخيارات المستخدمة في التحوط على الأصول والالتزامات بالعملات الأجنبية.
- 2-5 المحاسبة عن العقود الآجلة والخيارات المستخدمة للتحوط على التزامات مؤكدة بالعملات الأجنبية.
- 2-6 المحاسبة عن العقود الآجلة والخيارات المستخدمة كتحوطات لعمليات متوقعة بالعملة الأجنبية.
- 2-7 التمكن من إعداد القيود المحاسبية للمحاسبة عن الاقتراضات بالعملات الأجنبية.

### 3 تلخيص للفصل بما يحقق الأهداف التعليمية

- 3-1 يتم استخدام آليات متعددة لتبادل العملات الأجنبية حول العالم حيث أن معظم العملات الوطنية تتذبذب في قيمتها مقابل عملات أجنبية أخرى.
- 3-2 ينشأ التعرض لخطر تبادل العملات الأجنبية عندما يكون مطلوباً إجراء دفعة أو استلام مبلغ بالعملة الأجنبية. إن التقييم بزيادة العملة الأجنبية ينشأ عنه مكاسب عملة أجنبية عندما تكون العملة الأجنبية سيتم استلامها وخسارة من العملة الأجنبية عندما تكون العملة الأجنبية سيتم

دفعها. وعلى العكس فإن الانخفاض في قيمة العملة الأجنبية ينتج عنه خسارة عملة أجنبية عندما تكون العملة الأجنبية سيتم استلامها ومكاسب عملة أجنبية عندما تكون العملة الأجنبية سيتم دفعها.

3-3 يجب على الشركات إعادة تقييم الأصول والالتزامات بالعملة الأجنبية إلى القيمة الحالية المقابلة لها بالدولار الأمريكي باستخدام معدلات الصرف الجارية عندما يتم إعداد البيانات المالية. يتم الاعتراف بالتغير في سعر صرف الدولار كمكاسب أو خسائر في بيان الدخل عند حدوث هذا التغير في معدلات الصرف وهذا يشار إليه كمنظور عمليتين Two-Transaction Perspective طريقة الاستحقاق Accrual Approach.

3-4 يمكن إنهاء التعرض لخطر تبادل العملات الأجنبية من خلال استخدام آليات التحوط Hedging. وتتمثل عملية التحوط في وضع سعر صرف اليوم الذي بموجبه سيتم استلام عملة أجنبية في المستقبل والتي يمكن دفعها في المستقبل أو دفع عملة أجنبية في المستقبل يمكن شراءها في المستقبل.

3-5 إن الأداتين الأكثر شيوعاً في التحوط على خطر تبادل العملات الأجنبية هي عقود العملات الأجنبية الآجلة وكذلك خيارات العملات الأجنبية. العقد الآجل Forward Contract هو اتفاقية ملزمة لتبادل عملات أجنبية بموجب أسعار صرف محددة مسبقاً. أما الخيار فيعطي المشتري الحق ولكن ليس الالتزام لتبادل عملات أجنبية على سعر محدد مسبقاً.

3-6 إن محاسبة التحوط تكون ملائمة إذا تم استخدام مشتقة للتحوط سواءاً على التعرض للقيمة العادلة أو التعرض للتدفقات النقدية من مخاطر تبادل العملات الأجنبية. وأن تكون المشتقة فعالة بشكل كبير في مقابلة التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية ذات العلاقة بالبند المحوط عليه. وأن تكون المشتقة موثقة بشكل ملائم كأداة تحوط، تتطلب محاسبة التحوط أن يتم التقرير عن المكاسب والخسائر من أداة التحوط في صافي الدخل في نفس الفترة التي يتم التحوط فيها على المكاسب والخسائر من البند المحوط عليه.

3-7 يجب على الشركات أن تظهر كل المشتقات متضمناً ذلك العقود الآجلة والخيارات في الميزانية العمومية بالقيمة العادلة لها. يتم إدراج التغيرات في القيمة العادلة في الدخل الشامل الآخر المتراكم إذا كانت المشتقة محددة كتحوط على التدفقات النقدية وإدراج هذه التغيرات في بيان الدخل إذا كانت المشتقة محددة للتحوط على التغيرات في القيمة العادلة.

3-8 إن معايير المحاسبة الحالية توفر إرشاداً حول التحوطات من حيث:

- (1) الأصول المعترف بها والمطلوبات المعترف بها السائدة بالعملات الأجنبية.
- (2) العقود المؤكدة بالعملات الأجنبية غير المتحققة.
- (3) العمليات المالية المتوقعة بالعملات الأجنبية.

ويمكن استخدام محاسبة التحوط على التدفقات النقدية للثلاثة أنواع من التحوطات. أما تحوطات القيمة العادلة فيمكن استخدامها فقط للنوعين (أ) و (ب) أعلاه.

3-9 إذا قامت شركة بالتحوط على عقد مؤكد بالعملة الأجنبية (تحوط على القيمة العادلة) فيجب عليها الاعتراف بالمكاسب والخسائر من أداة التحوط وكذلك من العقد المؤكد الأساسي في صافي الدخل. ويتم استخدام حساب العقد المؤكد الذي يتم إيجاده في الدفاتر لمقابلة المكاسب والخسائر من العقد المؤكد ويتم معاملته كتعديل للعملية الأساسية عندما تحدث.

3-10 إذا قامت الشركة بعمل تحوط على عملية مالية متوقعة (تحوط على تدفق نقدي) فيجب عليها أن تظهر التغيرات في القيمة العادلة لأداة التحوط في الدخل الشامل الآخر المتراكم. يتم إدراج



التغير المتراكم في القيمة العادلة الذي تم إدراجه في الدخل الشامل الآخر في صافي الربح في الفترة الأصلية التي تم توقع العملية المتوقعة فيها عندما تحدث هذه العملية المتوقعة.

3-11 إن اقتراض عملات أجنبية ينشأ عنه تعرض لخطر تبادل العملة الأجنبية حيث أن مكاسب العملة الأجنبية والخسائر ذات العلاقة لكل من ورقة الدفع بالعملة الأجنبية والتزام فائدة العملة الأجنبية يتم الاعتراف بها في الدخل على مدى فترة القرض.

3-12 إن مبادئ المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS فيما يتعلق بالمحاسبة عن العمليات بالعملات الأجنبية وكذلك تحوطات العملات الأجنبية متسقة بشكل عام مع معايير المحاسبة المتعارف عليها في الولايات المتحدة. يتطلب معيار المحاسبة الدولي 21 عملية ثنائية وطريقة الاستحقاق A Two-Transactions, Accrual Approach في المحاسبة عن العمليات بالعملات الأجنبية. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي 39 أن يتم تحديد أدوات التحوط بالعملة الأجنبية إما كتحوطات على التدفق النقدي أو تحوط على القيمة العادلة وفي كلا الحالتين فإنه يتوجب إدارة أداة التحوط بالقيمة العادلة. يسمح المعيار باستخدام محاسبة التحوط لكل من تحوطات الأصول بالعملات الأجنبية والالتزامات والتعهدات المؤكدة والعمليات المتوقعة بشرط أن يكون التحوط قد تم توثيقه بشكل ملائم وأن يكون هذا التحوط فعالاً.

#### 4 حالة عملية على العمليات بالعملات الأجنبية والتحوط

شركة زيلمان هي شركة مؤسسة في الولايات المتحدة وتقوم باستيراد قطع مكونة (قطع غيار) من مورد في المكسيك وتقوم بإجراء دفعات بالبيزو المكسيكي. إن أسعار الصرف الفورية وأسعار الصرف الآجلة وخيارات الاستدعاء Call Option Premia للبيزو المكسيكي خلال الفترة من أغسطس إلى أكتوبر كالاتي:

سعر الدولار الأمريكي إلى البيزو المكسيكي

| التاريخ   | سعر الصرف الفوري | سعر الصرف الآجل في 31 أكتوبر | علاوة استدعاء الخيار كما في 31 أكتوبر (كان سعر الصرف السائد 0.080) |
|-----------|------------------|------------------------------|--------------------------------------------------------------------|
| 1 أغسطس   | 0.080            | 0.085                        | 0.0052                                                             |
| 30 أكتوبر | 0.086            | 0.088                        | 0.0095                                                             |
| 31 أكتوبر | 0.091            | 0.091                        | 0.0110                                                             |

القسم (أ)

في 1 أغسطس استوردت شركة زيلمان قطع غيار من موردها في المكسيك بسعر 1 مليون بيزو مكسيكي. وقد استلمت قطع الغيار في 1 أكتوبر إلا أنها لم تدفع ثمنها حتى 31 أكتوبر. بالإضافة إلى ذلك دخلت شركة زيلمان في 1 أغسطس في عقد أجل لشراء 1 مليون بيزو مكسيكي استحقاق 31 أكتوبر. وقد قامت بشكل ملائم بتحديد العقد الآجل كتحوط تدفق نقدي لتغطية التزامها بالبيزو المكسيكي. إن سعر الفائدة للاقتراض الإضافي لشركة زيلمان Incremental Borrowing Rate هي 12% سنوياً (أي 1% شهرياً) وتستخدم الشركة طريقة القسط الثابت على أساس شهري وذلك لتحصيل الخصم أو العلاوة من العقد الآجل.

القسم (ب)  
إن الحقائق الواردة في القسم (أ) أعلاه تنطبق في هذا القسم باستثناء أن زيلمان في هذا القسم قد حددت العقد الآجل على أنه تحوط قيمة عادلة لتعرضها من الالتزام بالبيزو المكسيكي بدلاً من تحديده لتحوط تدفق نقدي.

المطلوب  
جهاز القيود المحاسبية لكل من الحالات المستقلة المشار إليها أعلاه وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها في الولايات المتحدة الأمريكية GAAP وحدد تأثير كل حالة على ميزان المراجعة في 30 سبتمبر و 31 أكتوبر.

### حل المثال حول التحوط

القسم (أ) عقد آجل للتحوط على التدفقات النقدية للالتزام معترف به بالعملية الأجنبية

|     |        |                                     |
|-----|--------|-------------------------------------|
| 1/8 | 80,000 | من حـ/ مخزون قطع غيار               |
|     | 80,000 | إلى حـ/ الذمم الدائنة (بيزو مكسيكي) |

لتسجيل شراء قطع غيارا وذمم دائنة بالبيزو المكسيكي بمبلغ مليون بيزو على أساس سعر صرف فوري 0.080

|      |       |                                     |
|------|-------|-------------------------------------|
| 30/9 | 6,000 | من حـ/ خسارة عملة أجنبية            |
|      | 6,000 | إلى حـ/ الذمم الدائنة (بيزو مكسيكي) |

لتعديل قيمة الالتزام بالبيزو المكسيكي حسب السعر الفوري الجديد وهو 0.086 وتسجيل خسارة العملة الأجنبية الناتجة من زيادة قيمة البيزو منذ 1 أغسطس.

|       |                                     |
|-------|-------------------------------------|
| 2,970 | من حـ/ عقد آجل                      |
| 2,970 | إلى حـ/ الدخل الشامل المتراكم الآخر |

لتسجيل العقد الآجل كأصل بقيمته العادلة بمبلغ 2,970 دولار  
تقوم شركة زيلمان بتحديد القيمة العادلة للعقد الآجل بالرجوع الى التغير في سعر الصرف الآجل للعقد الذي سوف يسدد في 31 أكتوبر  
 $3,000 = 1000,000 \times (0.085 - 0.088)$   
إن القيمة الحالية لمبلغ 3,000 مخصومة لشهر واحد من 31 أكتوبر إلى 30 سبتمبر على أساس سعر فائدة 12% هو  $3,000 \times 0.995 = 2,970$

6,000 من حـ/ الدخل الشامل المتراكم الآخر  
6,000 إلى حـ/ مكاسب من عقد آجل

لتسجيل المكاسب من العقد الآجل لتقابل خسارة صرف العملة الأجنبية

3,333 من حـ/ مصروف أعلاه  
3,333 إلى حـ/ الدخل الشامل المتراكم الآخر

لتوزيع علاوة العقد الآجل إلى الدخل على مدى حياة العقد باستخدام طريقة القسط السنوي الثابت  
$$x 2 = \frac{3,333 \times 5,000}{3}$$

وقد تم تحديد العلاوة الأصلية على العقد الآجل بالفرق ما بين السعر الفوري للبيزو والسعر لثلاثة أشهر في 1 أغسطس كآتي:  
$$(0.080 - 0.085) \times 1,000,000 \text{ بيزو} = 5,000 \text{ دولار}$$

إن ميزان المراجعة كما في 30 سبتمبر كآتي

| البيان                      | له            | منه           |
|-----------------------------|---------------|---------------|
| مخزون قطع غيار              |               | 80,000        |
| ذمم دائنة (بيزو مكسيكي)     | 86,000        |               |
| عقد آجل (أصل)               |               | 2,970         |
| دخل شامل متراكم آخر         | 303           |               |
| خسارة تحويل عملة أجنبية     |               | 6,000         |
| مكاسب بين تحويل عملة أجنبية | 6,000         |               |
| مصروف علاوة                 | -             | 3,333         |
| مجموع                       | <u>92,303</u> | <u>92,303</u> |

31/10 5,000 من حـ/ خسارة عملة أجنبية  
5,000 إلى حـ/ الذمم الدائنة

لتعديل مبلغ الالتزام إلى قيمته بسعر فوري جديد هو 0.091

3,030 من حـ/ عقد آجل  
3,030 إلى حـ/ دخل شامل متراكم آخر

لتعديل القيمة المرحلية للعقد الآجل إلى قيمته العادلة الحالية 6,000 دولار

تم احتساب القيمة العادلة الحالية للعقد الآجل كالآتي:  
 $(0.085 - 0.091) \times 1,000,000 = 6,000$  دولار  
الفرق في القيمة العادلة كالآتي:  
 $2,970 - 6,000 = 3,030$  دولار

5,000 من ح/ الدخل الشامل الآخر المتراكم  
5,000 إلى ح/ المكاسب من عقد آجل

لتسجيل المكاسب من عقد آجل لمقابلة خسارة عملة أجنبية على الذمم الدائنة

1,667 من ح/ إطفاء مصروف علاوة  
1,667 إلى ح/ الدخل الشامل الآخر المتراكم

لتوزيع علاوة العقد الآجل إلى الدخل على مدى فترة حياة العقد باستخدام طريقة القسط الثابت على أساس شهري  $(5,000 - 1,667) \times \frac{1}{3}$

91,000 من ح/ العملة الأجنبية (بيزو مكسيكي)  
85,000 إلى ح/ النقد  
6,000 ح/ عقد آجل

إثبات تسديد العقد الآجل

91,000 من ح/ الذمم الدائنة  
91,000 إلى ح/ العملة الأجنبية

تسديد الذمم الدائنة

ميزان المراجعة في 31 أكتوبر

| البيان | له | منه    |
|--------|----|--------|
| نقد    | -  | 85,000 |

|                  |        |        |
|------------------|--------|--------|
| مخزون قطع غيار   | 80,000 | -      |
| أرباح مرحلة      | 3,333  | -      |
| خسائر فروق عملة  | 5,000  | -      |
| مكاسب من عقد آجل | -      | 5,000  |
| مصروف علاوة      | 1,667  | -      |
|                  | <hr/>  | <hr/>  |
| مجموع            | 90,000 | 90,000 |
|                  | <hr/>  | <hr/>  |

القسم (ب) تحوط القيمة العادلة لالتزام عملة أجنبية مثبت

|                                |        |     |
|--------------------------------|--------|-----|
| من ح/ مخزون قطع غيار           | 80,000 | 1/8 |
| إلى ح/ ذمم دائنة (بيزو مكسيكي) | 80,000 |     |

لتسجيل شراء قطع غيار والتزام بالبيزو المكسيكي على أساس  
سعر صرف فوري 0.080 للدولار

|                                |       |
|--------------------------------|-------|
| من ح/ خسارة صرف عملة أجنبية    | 6,000 |
| إلى ح/ التزام بالبيزو المكسيكي | 6,000 |

لتعديل قيمة الالتزام بالبيزو المكسيكي على أساس السعر الفوري  
الجديد 0.086 ولتسجيل خسارة صرف أجنبي من إعادة تقييم البيزو  
المكسيكي في 1 أغسطس

|                         |       |
|-------------------------|-------|
| من ح/ عقد آجل           | 2,970 |
| إلى ح/ مكاسب من عقد آجل | 2,970 |

لتسجيل العقد الآجل كأصل بالقيمة العادلة بمبلغ 2,970 ولتسجيل  
مكاسب عقد آجل بالقيمة العادلة

#### ميزان المراجعة في 30 سبتمبر

| البيان                  | له     | منه    |
|-------------------------|--------|--------|
| مخزون قطع غيار          | 80,000 | -      |
| التزام بالبيزو المكسيكي | -      | 86,000 |
| عقد آجل (أصل)           | 2,970  | -      |
| خسائر صرف عملة أجنبية   | 6,000  | -      |

|                  |        |        |
|------------------|--------|--------|
| مكاسب من عقد آجل | -      | 2,970  |
| مجموع            | 88,970 | 88,970 |

31/10 5,000 من حـ/ خسارة صرف عملة أجنبية  
إلى حـ/ التزام بالعملة الأجنبية 5,000

لتعديل القيمة العادلة للالتزام بالبيزو المكسيكي وفقاً للسعر الفوري  
للصرف الجديد وهو 0.091 وتسجيل خسارة صرف العملة الأجنبية

3,030 من حـ/ عقد آجل  
إلى حـ/ مكاسب من عقد آجل 3,030

لتعديل القيمة الدفترية للعقد الآجل إلى قيمته العادلة

91,000 من حـ/ عملة أجنبية

إلى حـ/ النقد 85,000  
حـ/ النقد الآجل 6,000

لتسجيل تسديد العقد الآجل

91,000 من حـ/ التزام بعملة أجنبية  
إلى حـ/ العملة الأجنبية 91,000

لتسجيل دفع مليون بيزو للذمم الدائنة

#### ميزان المراجعة في 31 أكتوبر

| البيان            | له     | منه    |
|-------------------|--------|--------|
| نقد               | -      | 85,000 |
| مخزون قطع غيار    | 80,000 | -      |
| أرباح مرحلة 30/9  | 3,030  | -      |
| خسائر عملة أجنبية | 5,000  | -      |

|                      |                   |                   |
|----------------------|-------------------|-------------------|
| مكاسب من عملة أجنبية | -                 | 3,030             |
|                      | <u>          </u> | <u>          </u> |
| مجموع                | <u>88,030</u>     | <u>88,030</u>     |

## الفصل العاشر

### ترجمة البيانات المالية بالعملة الأجنبية

### Translation of Foreign Currency Financial Statements

**الفصل العاشر**  
**ترجمة البيانات المالية بالعملة الأجنبية**

**فهرس الفصل**

| <b>صفحة</b> |                                                                              |
|-------------|------------------------------------------------------------------------------|
| 109         | 1- محتويات الفصل وعناوين المواضيع التي تم شرحها في هذا الفصل من قبل المؤلفين |
| 109 - 110   | 2- الأهداف التعليمية من دراسة هذا الفصل                                      |
| 110 - 111   | 3- تلخيص للفصل بما يحقق الأهداف التعليمية                                    |
| 111 - 118   | 4- حالة عملية على ترجمة البيانات المالية بالعملة الأجنبية                    |



## 1 العناوين الرئيسية التي تم شرحها في الفصل العاشر من قبل المؤلفين

- 1-1 أسعار الصرف (معدلات الصرف) المستخدمة في ترجمة البيانات المالية
- 1-2 طرق ترجمة العملات الأجنبية.
  - طريقة السعر الحالي Current Rate Method
  - الطريقة المؤقتة Temporal Method
  - ترجمة الأرباح المرحلة.
- 1-3 النواحي المعقدة في الطريقة المؤقتة.
  - احتساب تكلفة البضاعة المباعة.
  - تطبيق مبدأ التكلفة أو السوق أيهما أقل.
  - الأصول الثابتة والاستهلاك والاستهلاك المتراكم.
  - المكاسب والخسائر من بيع الأصول
- 1-4 كيفية التصرف بتعديل الترجمة وفقاً لقوانين الولايات المتحدة.
  - ترجمة ثنائية للاندماجات.
  - الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع.
- 1-5 ترجمة البيانات المالية - طريقة السعر الحالي.
  - ترجمة الميزانية العمومية.
  - ترجمة بيان التدفقات النقدية.
- 1-6 إعادة قياس البيانات المالية - الطريقة المؤقتة.
  - إعادة قياس بيان الدخل.
  - إعادة قياس بيان التدفقات النقدية.
  - الأرصدة غير المحلية للعملات.
- 1-7 مقارنة لنتائج تطبيق طريقتين مختلفتين.
  - طرق تقييم أساسية.
  - علاقات أساسية Underlying Relationships.
- 1-8 التحوط على التعرض في ميزانية عمومية.
- 1-9 الإفصاحات المتعلقة بترجمة العملات الأجنبية.
- 1-10 تجميع شركة تابعة أجنبية.
- 1-11 المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS - ترجمة البيانات المالية بالعملات الأجنبية.

## 2 الأهداف التعليمية لهذا الفصل

- 2-1 التمكن من توضيح الأساس النظري ومحددات طرق ترجمة العملات الأجنبية وهي الطريقة المؤقتة Temporal Method وطريقة السعر الحالي Current Rate Method.
- 2-2 التمكن من شرح وفهم الإرشادات حول متى سيكون مطلوباً استخدام طريقة السعر الحالي أو الطريقة المؤقتة في ترجمة البيانات المالية.

2-3 التمكن من معرفة كيف يتم ترجمة البيانات المالية لشركة تابعة بالعملة الأجنبية الى عملة التقرير للشركة الأم باستخدام طريقة السعر الحالي وكيف يتم احتساب الفرق الناتج عن ترجمة البيانات المالية.

2-4 التمكن من معرفة كيف يتم إعادة قياس بيانات مالية بالعملة الأجنبية لشركة تابعة باستخدام الطريقة المؤقتة Temporal Method واحتساب الربح أو الخسارة من إعادة القياس.

2-5 التمكن من فهم مدلول التحوط على صافي استثمار في عملية أجنبية وكذلك وصف المعالجة المحاسبية للمكاسب والخسائر من التحوط المستخدم لهذا الغرض.

2-6 التمكن من إعداد ورقة العمل لتجميع البيانات المالية للشركة الأم وشركتها التابعة.

### 3 تلخيص الفصل بما يحقق الأهداف التعليمية

3-1 هناك طريقتين لترجمة العملات الأجنبية ويتعلق بهما مسألتين هامتين هما (1) المسألة الأولى وهي أي طريقة يتوجب استخدامها في ترجمة البيانات المالية؟ (2) والمسألة الثانية وهي أين سيتم التقرير عن فروقات ترجمة العملات الأجنبية الناتجة عن الترجمة لعملة التقرير في البيانات المالية للشركة الأم في البيانات المالية المجمعة التي تشتمل على البيانات المالية للشركة الأم وشركتها التابعة.

3-2 تختلف طرق ترجمة العملات الأجنبية في الأساس الذي يتم استخدامه في ترجمة الحسابات بمعنى ما هي الحسابات التي يتم ترجمتها باستخدام سعر الصرف الحالي والحسابات التي يتم ترجمتها باستخدام الصرف التاريخي. إن الحسابات التي يتم ترجمتها باستخدام سعر الصرف الحالي تتعرض لوجود تعديل فروقات عملة. إن طرق الترجمة المختلفة ينشأ عنها مفاهيم مختلفة للتعرضات في الميزانية العمومية وكذلك فروقات ترجمة العملات الأجنبية بإشارات رياضية مختلفة والمقدار Magnitude.

3-3 بموجب الطريقة المؤقتة Temporal Method يتم ترجمة الأصول المرحلة بالقيمة الحالية Current Value (مثل النقد والأوراق المالية والذمم المدينة) والالتزامات بسعر الصرف الحالي Current Exchange Rate. بموجب هذه الطريقة يتم ترجمة الأصول المرحلة بالتكلفة التاريخية وحقوق المساهمين بسعر الصرف التاريخي Historical Exchange Rate. عندما تكون الالتزامات تزيد عن مجموع النقد والأوراق المالية والذمم المدينة فإنه يوجد في هذه الحالة صافي تعرض للمديونية في الميزانية العمومية Net Liability Balance Sheet Exposure. إن تقييم العملة الأجنبية ينتج عنه تعديل ترجمة إيجابي Positive Translation (مكاسب إعادة قياس) ومن خلال ترجمة الأصول المرحلة بالتكلفة التاريخية على أساس التكلفة التاريخية فإن الطريقة المؤقتة تحتفظ بطريقة التقييم الأساسية المستخدمة من قبل العملية الأجنبية ولكنها تؤدي إلى تشويه العلاقة في البيانات المالية بالعملة الأجنبية.

3-4 توفر طريقة السعر الحالي Current Rate Method ترجمة كافة الأصول والالتزامات بسعر الصرف الحالي Current Exchange Rate وتؤدي إلى نشوء تعرض لصافي الأصول في الميزانية العمومية. ينتج عن تقويم العملة الأجنبية قيد تعديل فروقات ترجمة إيجابي. إن الاستهلاك بالعملة الأجنبية ينتج عنه قيد تعديل ترجمة سالب. ومن خلال ترجمة الأصول المرحلة بالتكلفة التاريخية بسعر الصرف الحالي فإن طريقة السعر الحالي تحتفظ بالعلاقات في البيانات المالية بالعملات الأجنبية ولكنها تشوه طريقة التقييم الأساسية المستخدمة في العملية الأجنبية Foreign Operation.

3-5 إن الإجراءات الحالية في الولايات المتحدة تتطلب إجراءات منفصلين لترجمة البيانات المالية بالعملة الأجنبية إلى عملة التقرير المالي للشركة الأم. ترجمة من خلال استخدام طريقة السعر

الحالي وتكون ملائمة في التطبيق عندما تكون العملة التشغيلية للعملية الأجنبية هي عملة أجنبية وفي هذه الحالة يتم التقرير عن فرق تعديل الترجمة في الدخل الشامل الآخر المتراكم ويتم عكسه في الميزانية العمومية كبند منفصل (مكون منفصل) ضمن حقوق الملكية للمساهمين. وإعادة القياس Remeasurement باستخدام الطريقة المؤقتة Temporal Method يكون ملائماً عندما تكون العملة التشغيلية للعملية الأجنبية هي الدولار الأمريكي. يتم تطبيق إعادة القياس أيضاً عندما تكون العملة في بلد يتسم باقتصاد مرتفع متضخم. وفي مثل هذه الحالات يتم معالجة فرق تعديل الترجمة لمكاسب أو خسائر إعادة قياس في بيان الدخل.

3-6 بعضاً من الشركات تقوم بالتحوط على تعرضها في الميزانية العمومية وذلك لتجنب التقرير عن خسائر إعادة قياس في بيان الدخل أو فرق ترجمة سالب في الدخل الشامل الآخر المتراكم Accumulated Other Comprehensive Income. يتم التقرير عن المكاسب والخسائر من الأدوات المشتقة وغير المشتقة المستخدمة للتحوط على صافي استثمار في عملية أجنبية بنفس الأسلوب المتبع في التقرير عن فرق تعديل الترجمة الذي تم التحوط عليه.

3-7 إن المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS والمعايير المتعارف عليها في الولايات المتحدة US GAAP لهما نفس القوانين العريضة فيما يتعلق بترجمة البيانات المالية بالعملة الأجنبية وتوجد الاختلافات بينهما فيما يتعلق بتحديد عملة التشغيل حيث وضع معيار المحاسبة الدولي 21 هيكلية لمؤشرات اختيار العملة التشغيلية وكذلك في ترجمة البيانات المالية للمنشآت الأجنبية الموجودة في اقتصاديات ذات تضخم مرتفع وفيما يخص هذه المنشآت العاملة في اقتصاديات ذات التضخم المرتفع عليها أن تقوم بإعادة عرض Restate بياناتها المالية لعكس التضخم المالي المحلي ومن ثم يتم ترجمتها إلى عملة العرض الخاصة بالشركة الأم باستخدام سعر الصرف الحالي لكافة بنود البيانات المالية.

#### 4 حالة عملية على ترجمة البيانات المالية بالعملة الأجنبية

تمتلك شركة أرلنغتون (الشركة الأم) شركة تابعة في السويد، وفي 31 ديسمبر 2010 تم ترجمة بياناتها المالية بالكرونة السويدية SEK (وهي عملة التشغيل للشركة التابعة) إلى الدولار الأمريكي وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في الولايات المتحدة الأمريكية GAAP، إن حسابات حقوق الملكية وهي أرصدة دائنة كالآتي:

$$\begin{aligned} \text{أسهم عادية (رأس مال)} & \$ \text{SEK} = 21,000 \text{ US } 110,000 \\ \text{الأرباح المرحلة} & \$ \text{SEK} = 36,000 \text{ US } 194,800 \\ \text{فرق تعديل ترجمة (موجب)} & \$ \text{US } 3,860 = - \end{aligned}$$

وكان ميزان المراجعة للشركة التابعة السويدية في 31 ديسمبر 2011 كالآتي:

ميزان المراجعة – الشركة التابعة السويدية  
كما في 31 ديسمبر 2011

| البيان                           | منه         | له          |
|----------------------------------|-------------|-------------|
| نقد                              | SEK 41,000  |             |
| ذمم مدينة                        | 126,000     |             |
| بضاعة                            | 128,000     |             |
| أرض                              | 160,000     |             |
| أصول ثابتة                       | 228,000     |             |
| الاستهلاك المتراكم               |             | SEK 98,100  |
| الذمم الدائنة                    |             | 39,000      |
| أوراق الدفع                      |             | 56,000      |
| سندات دين                        |             | 125,000     |
| أسهم رأس المال العادية           |             | 110,000     |
| الأرباح المرحلة 1/1/2011         |             | 194,800     |
| المبيعات                         |             | 350,000     |
| تكلفة البضاعة المباعة            | 165,000     |             |
| مصروف الاستهلاك                  | 10,900      |             |
| مصروف الرواتب                    | 36,000      |             |
| مصروف الإيجار                    | 12,000      |             |
| مصاريف أخرى                      | 41,000      |             |
| توزيعات أرباح مدفوعة في 7/1/2011 | 25,000      |             |
| المجموع                          | SEK 972,900 | SEK 972,900 |

يتضمن ميزان المراجعة أعلاه عمليات الشركة التابعة التي تمت مع عميل صيني خلال السنة وقد تم فتح حساب الأستاذ العام لهذه العمليات بالعملة الصينية وهي Chinese Renminbi اليوان الصيني RMB كالآتي:

حساب التعاملات باليوان الصيني  
كما في 31 ديسمبر 2011

| منه    | له     |                    |
|--------|--------|--------------------|
| RMB    | RMB    |                    |
| 10,000 |        | نقد                |
| 28,000 |        | ذمم مدينة          |
| 20,000 |        | أصول ثابتة         |
|        | 4,000  | الاستهلاك المتراكم |
|        | 15,000 | أوراق الدفع        |
|        | 44,000 | مبيعات             |
| 4,000  |        | مصروف الاستهلاك    |
| 1,000  |        | مصروف الفائدة      |
| 63,000 | 63,000 | المجموع            |

معلومات إضافية

1- بدأت الشركة التابعة السويدية بالبيع إلى العميل الصيني في بداية السنة الجارية وفي ذلك التاريخ قامت باقتراض 20,000 يوان صيني لشراء شاحنة لأهداف النقل وقد سددت ربع المبلغ من هذا الدين قبل انتهاء السنة المالية. وقد أجرت الشركة التابعة مبيعات للصين فقط خلال الفترة.

2- إن أسعار صرف الدولار الأمريكي إلى الكرونة السويدية كالآتي:

|                                   |                     |
|-----------------------------------|---------------------|
| 1 يناير 2011                      | SEK = \$ 0.200 1.00 |
| المعدل الموزون لسعر الصرف في 2011 | SEK = \$ 0.192 1.00 |
| 1 يوليو 2011                      | SEK = \$ 0.190 1.00 |
| 31 ديسمبر 2011                    | SEK = \$ 0.182 1.00 |

3- إن أسعار الصرف المطبقة على إعادة قياس اليوان الصيني RMB إلى الكرونة السويدية كما يلي:

|                                   |                     |
|-----------------------------------|---------------------|
| 1 يناير 2011                      | RMB = 1.25 SEK 1.00 |
| المعدل الموزون لسعر الصرف في 2011 | RMB = 1.16 SEK 1.00 |
| 1 يوليو 2011                      | RMB = 1.10 SEK 1.00 |
| 31 ديسمبر 2011                    | RMB = 1.04 SEK 1.00 |

4- صرفت الشركة التابعة السويدية مبلغ 10,000 كرونة سويدية خلال السنة على نشاطات تطويرية، وفقاً للمعايير الدولية للتقارير المالية IFRS فإنه تم رأسملة هذه التكلفة ضمن الموجودات الثابتة ولم تكن لها تأثير على الاستهلاك المعترف به للسنة.

المطلوب

جهز البيانات المالية للشركة التابعة السويدية كما في 31 ديسمبر 2011 وقم بترجمة هذه البيانات المالية إلى الدولار الأمريكي باستخدام معايير المحاسبة المتعارف عليها الأمريكية GAAP علماً بأن الكرونة السويدية هي عملة التشغيل للشركة التابعة السويدية.

### حل الحالة العملية حول ترجمة البيانات المالية بالعملة الأجنبية

1- إعادة قياس الأرصدة بالعملة الأجنبية

حيث أن جزءاً من نتائج الشركة التابعة السويدية هي باليوان الصيني فإنه من الضروري أن يتم إعادة قياسها إلى العملة التشغيلية للشركة التابعة السويدية أي إلى الكرونة السويدية قبل أن يتم البدء في ترجمة البيانات المالية للشركة التابعة إلى الدولار الأمريكي. وفي عملية إعادة قياس هذه الحسابات باستخدام الطريقة المؤقتة Temporal Method فإن قيمة الكرونة بالنسبة للأصول والالتزامات النقدية يتم قياسها باستخدام سعر الصرف الحالي (C) وهو (SEK per RMB 1.04) بينما يتم إعادة قياس الحسابات الأخرى بسعر الصرف التاريخي (H) أو سعر معدل سعر الصرف (A)

إعادة قياس الأرصدة بالعملة الأجنبية

| البيان                        | اليوان الصيني | سعر الصرف      | كرونة سويدية |
|-------------------------------|---------------|----------------|--------------|
| المبيعات                      | 44,000        | A) 1.16)       | SEK 51,040   |
| مصروف الفائدة                 | (1,000)       | A) 1.16)       | (1,160)      |
| مصروف الاستهلاك               | (4,000)       | H) 1.25)       | (5,000)      |
| الدخل من عمليات اليوان الصيني | 39,000        |                | 44,880       |
| نقد                           | 10,000        | C) 1.04)       | 10,400       |
| ذمم مدينة                     | 28,000        | C) 1.04)       | 29,120       |
| أصول ثابتة                    | 20,000        | H) 1.25)       | 25,000       |
| الاستهلاك المتراكم            | (4,000)       | H) 1.25)       | (5,000)      |
| إجمالي الأصول                 | 54,000        |                | 59,520       |
| أوراق دفع                     | 15,000        | C) 1.04)       | 15,600       |
| الدخل من عمليات اليوان الصيني | 39,000        | من الجزء اعلاه | 44,880       |
| خسارة                         | 54,000        |                | 60,480       |
| الإجمالي                      |               |                | (960)        |
|                               |               |                | 59,520       |

| البيان                          | اليوان الصيني | سعر الصرف | كرونة سويدية |
|---------------------------------|---------------|-----------|--------------|
| خسارة إعادة القياس لسنة 2011    | RMB           |           | SEK          |
| صافي الأصول النقدية في 1/1/2011 | -             | -         | -            |

|          |          |          |                                           |
|----------|----------|----------|-------------------------------------------|
| 49,880   | A) 1.16) | 43,000   | الزيادة في صافي البنود النقدية            |
| (25,000) | H) 1.25) | (20,000) | العمليات (المبيعات ناقصاً مصاريف الفائدة) |
| 24,880   |          | 23,000   | النقص في صافي البنود النقدية              |
| 23,920   | 1.04     | 23,000   | شراء شاحنة 1/1/2011                       |
| 960      |          |          | صافي الأصول النقدية 31/12/2011            |
|          |          |          | صافي الأصول النقدية في 31/12/2011         |
|          |          |          | على أساس سعر الصرف الحالي                 |
|          |          |          | خسارة إعادة قياس أو (مكاسب)               |

2- يتم إضافة عمليات اليوان الصيني إلى ميزان المراجعة للشركة التابعة السويدية أما في ورقة العمل أو من خلال عمل قيد محاسبي إجمالي يتم إدخاله في النظام المحاسبي للشركة.

من حـ/ مذكورين

|                        |        |
|------------------------|--------|
| حـ/ نقد                | 10,400 |
| حـ/ ذمم مدينة          | 29,120 |
| حـ/ أصول ثابتة         | 25,000 |
| حـ/ مصروف استهلاك      | 5,000  |
| حـ/ مصروف فائدة        | 1,160  |
| حـ/ خسارة إعادة قياس   | 960    |
| حـ/ الاستهلاك المتراكم | 5,000  |
| حـ/ أوراق دفع          | 15,600 |
| حـ/ مبيعات             | 51,040 |

التسجيل بالكرونة السويدية للعمليات المالية التي تم إجرائها باليوان الصيني.

3- يتم إعادة تصنيف تكاليف التطور إلى المصاريف وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها في الولايات المتحدة الأمريكية GAAP.

|                        |        |
|------------------------|--------|
| من حـ/ مصاريف أخرى     | 10,000 |
| إلى حـ/ الأصول الثابتة | 10,000 |

لتعديل أصول ثابتة بإقفالها في المصاريف

4- ترجمة البيانات المالية للشركة التابعة السويدية

بيان الدخل للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 2011

| الشركة التابعة<br>السويدية | عمليات اليوان<br>الصيني | المجموع | سعر الصرف | بالدولار<br>الأمريكي |          |
|----------------------------|-------------------------|---------|-----------|----------------------|----------|
| 350,000                    | 51,040                  | 401,040 | A) 0.192) | 76,999.68            | المبيعات |

|            |           |           |          |           |                       |
|------------|-----------|-----------|----------|-----------|-----------------------|
| 31,680.00) | A) 0.192) | (165,000) | -        | (165,000) | تكلفة البضاعة المباعة |
| (          |           |           |          |           |                       |
| 45,319.68  |           | 236,040   | 51,040   | 185,000   | إجمالي الربح          |
| (3,052.80) | A) 0.192) | (15,900)  | (5,000)  | (10,000)  | مصاريف الاستهلاك      |
| (6,912.00) | A) 0.192) | (36,000)  | -        | (36,000)  | مصرف الرواتب          |
| (2,304.00) | A) 0.192) | (12,000)  | -        | (12,000)  | مصرف الإيجار          |
| (7,872.00) | A) 0.192) | (41,000)  | -        | (41,000)  | مصاريف أخرى           |
| (222,72)   | A) 0.192) | (1,161)   | (1,161)  | -         | مصرف الفائدة          |
| (1,920)    | A) 0.192) | (10,000)  | (10,000) | -         | مصرف تطوير            |
| (184,32)   | A) 0.192) | (960)     | 960      | -         | خسارة إعادة قياس      |
| 22,851.84  |           | 119,020   | 33,919   | 85,100    | صافي الدخل            |

#### بيان الأرباح المرحلة

| الدولار الأمريكي | سعر الصرف           | كرونة سويدية |                               |
|------------------|---------------------|--------------|-------------------------------|
| 36,100           | كما أعلاه في المثال | 194,800      | الأرباح المرحلة في 1/1/2011   |
| 22,851.84        | -                   | 119,020      | صافي الدخل لسنة 2011          |
| (4,750)          | H) 0.190)           | (25,000)     | توزيعات أرباح مدفوعة 1/7/2011 |
| 54,201.84        |                     | 228,820      |                               |

#### الميزانية العمومية كما في 31 ديسمبر 2011

| بالدولار<br>الأمريكي | سعر الصرف | المجموع<br>بالكرونة<br>السويدية | العمليات باليوان<br>الصيني | الشركة<br>التابعة<br>السويدية |           |
|----------------------|-----------|---------------------------------|----------------------------|-------------------------------|-----------|
| 9,354.80             | C) 0.182) | 51,400                          | 10,400                     | 41,000                        | نقد       |
| 28,231.84            | C) 0.182) | 155,120                         | 29,120                     | 126,000                       | ذمم مدينة |



|                   |                     |                |               |                |                      |
|-------------------|---------------------|----------------|---------------|----------------|----------------------|
| 23,296.00         | C) 0.182)           | 128,000        | -             | 128,000        | بضاعة                |
| 29,120.00         | C) 0.182)           | 160,000        | -             | 160,000        | أرض                  |
| 44,226.00         | C) 0.182)           | 243,000        | 25,000        | 218,000        | موجودات ثابتة        |
| 18,764.20)        | C) 0.182)           | (103,100)      | (5,000)       | (98,100)       | الاستهلاك المتراكم   |
| (                 |                     |                |               |                |                      |
| <u>115,464.44</u> |                     | <u>634,420</u> | <u>59,520</u> | <u>574,900</u> | المجموع              |
| 7,098.00          | C) 0.182)           | 39,000         |               | 39,000         | ذمم مدينة            |
| 13,031.20         | C) 0.182)           | 71,600         | 15,600        | 56,000         | أوراق دفع            |
| 22,750.00         | C) 0.182)           | 125,000        |               | 125,000        | سندات مديونية        |
| 21,000            | كما أعلاه           | 110,000        |               | 110,000        | رأس المال            |
| 64,201.84         | وفقاً للجدول السابق | 288,820        | 43,920        | 244,900        | الأرباح المرحلة      |
| (2,616.60)        |                     | -              | -             | -              | فروقات ترجمة متراكمة |
| <u>115,464.44</u> |                     | <u>634,420</u> | <u>59,520</u> | <u>574,900</u> | صافي الدخل           |

5- إن فرق تعديل الترجمة كالاتي:

|                 |                             |
|-----------------|-----------------------------|
| 3,860           | الرصيد في 1/1/2011          |
| (6,476.60)      | تعديل فرق الترجمة لسنة 2011 |
| <u>2,616.60</u> | الرصيد في 31/12/2011        |

إن احتساب فرق الترجمة لسنة 2011 كالاتي:

|                                       |                         |
|---------------------------------------|-------------------------|
| SEK 304,800 x 0.200 = 60,960          | صافي الأصول في 1/1/2011 |
|                                       | الزيادة في صافي الأصول  |
| SEK 119,020 x 0.192 = 22,851.84       | صافي الدخل لسنة 2011    |
|                                       | الانخفاض في الأصول      |
| <u>SEK (25,000) x 0.190 = (4,750)</u> | توزيعات أرباح 1/7/2011  |

79,061.84      398,820 SEK دولار

صافي الأصول 31/12/2011  
على أساس سعر الصرف الحالي  
398,820 = 72,585.24 x 0.182 دولار  
فرق الترجمة لسنة 2011 (سالب)  
(6,476.60) دولار

## الفصل الحادي عشر

الاختلاف المحاسبي حول العالم والمعايير الدولية

## Worldwide Accounting Diversity and International Standards

الفصل الحادي عشر  
الاختلاف المحاسبي حول العالم والمعايير الدولية

فهرس الفصل

صفحة

- 120 1- محتويات الفصل وعناوين المواضيع التي تم شرحها في هذا الفصل من قبل المؤلفين
- 121 - 122 2- الأهداف التعليمية من دراسة هذا الفصل
- 122 - 127 3- تلخيص للفصل بما يحقق الأهداف التعليمية

# 1 العناوين الرئيسية التي تم شرحها في الفصل الحادي عشر من قبل المؤلفين

- 1-1 دليل حول وجود اختلاف محاسبي حول العالم.
- 1-2 أسباب وجود الاختلاف المحاسبي.
- النظام القانوني.
  - الضرائب.
  - النظام التمويلي.
  - التضخم.
  - الروابط السياسية والاقتصادية.
  - الثقافة.

- 1-3 النموذج العام لأسباب الاختلاف الدولي في التقارير المالية.
- 1-4 المشاكل التي تسببها الاختلافات في الممارسات المحاسبية.
- 1-5 التوافق العالمي للتقارير المالية.
- الإتحاد الدولي.
- 1-6 لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC.
- اتفاقية IOSCO.
- 1-7 مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB.
- المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS.
- استخدام الـ IFRS.
- 1-8 التوافق ما بين IASB – FASB.
- مشروع التوافق قصير الأجل.
- المشاريع المهنية المشتركة.
- 1-9 قبول SEC لـ IFRS.
- خارطة IFRS.
- 1-10 التطبيق الأول للمعايير الدولية للتقارير المالية.
- هيكل السياسة المحاسبية لـ IFRS.
- 1-11 الاختلافات ما بين IFRS و US GAAP.
- 1-12 طريقة وضع المبادئ.
- 1-13 معوقات المقارنة على نطاق عالمي للبيانات المالية.

## 2 الأهداف التعليمية لهذا الفصل

- 2-1 التمكن من توضيح العوامل الكبيرة الرئيسية التي تؤثر في تطوير النظم المحاسبية العالمية.
- 2-2 التمكن من فهم المشاكل التي تنشأ من الاختلافات في المعايير المحاسبية ما بين الدول وأسباب تطوير مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية مقبولة دولياً.
- 2-3 التمكن من تعداد النشرات المعلنة المعتمدة Authoritative Pronouncements التي تشكل المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS.
- 2-4 وصف الطرق والمدى الذي تستخدم فيه IFRS حول العالم.
- 2-5 وصف عملية التوافق ما بين IFRS – FASB وخارطة الطريق لـ SEC نحو IFRS.
- 2-6 التعرف على المعالجات المحاسبية المقبولة بموجب IFRS وتحديد الفروقات الرئيسية ما بين IFRS و الـ US GAAP.
- 2-7 تحديد التأثير للفروقات المحددة ما بين IFRS و الـ US GAAP على قياس الدخل وحقوق المساهمين.

## 3 تلخيص الفصل بما يحقق الأهداف التعليمية

- 3-1 إن المعايير الدولية للتقارير المالية كما في 1 يناير 2010 هي كما يلي:

| رقم المعيار | اسم المعيار           | تاريخ صدور المعيار الأصلي |
|-------------|-----------------------|---------------------------|
| IAS 1       | عرض البيانات المالية  | 1975                      |
| IAS 2       | المخزون               | 1975                      |
| IAS 7       | بيان التدفقات النقدية | 1977                      |

|      |                                                                               |        |
|------|-------------------------------------------------------------------------------|--------|
| 1978 | صافي الربح أو الخسارة للفترة الأخطاء الرئيسية والتغيرات في السياسات المحاسبية | IAS 8  |
| 1978 | الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية                                          | IAS 10 |
| 1979 | عقود الإنشاء                                                                  | IAS 11 |
| 1979 | المحاسبة عن ضرائب الدخل                                                       | IAS 12 |
| 1982 | الممتلكات والمنشآت والمعدات                                                   | IAS 16 |
| 1982 | عقود الإيجار                                                                  | IAS 17 |
| 1982 | الإيراد                                                                       | IAS 18 |
| 1983 | منافع الموظفين                                                                | IAS 19 |
| 1983 | المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية                     | IAS 20 |
| 1983 | تأثير التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية                                  | IAS 21 |
| 1984 | تكاليف الاقتراض                                                               | IAS 23 |
| 1984 | إفصاحات الأطراف ذات الصلة                                                     | IAS 24 |
| 1987 | المحاسبة والتقارير عن خطط منافع التقاعد                                       | IAS 26 |
| 1989 | البيانات المالية المجمعة والمحاسبة عن الاستثمار في الشركات التابعة            | IAS 27 |
| 1989 | المحاسبة عن الشركات الزميلة                                                   | IAS 28 |
| 1989 | التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع                            | IAS 29 |
| 1990 | التقارير المالية عن المصالح في المشاريع المشتركة                              | IAS 31 |
| 1995 | الأدوات المالية: الإفصاح والعرض                                               | IAS 32 |
| 1997 | ربحية السهم EPS                                                               | IAS 33 |
| 1998 | التقارير المالية المرحلية                                                     | IAS 34 |
| 1998 | انخفاض قيمة الموجودات                                                         | IAS 36 |
| 1998 | المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة                                | IAS 37 |
| 1998 | الأصول غير الملموسة                                                           | IAS 38 |
| 1998 | الأدوات المالية: الاعتراف والقياس                                             | IAS 39 |

تاريخ صدور  
المعيار الأصلي

اسم المعيار

رقم المعيار

|      |                                                           |        |
|------|-----------------------------------------------------------|--------|
| 2000 | العقارات الاستثمارية                                      | IAS 40 |
| 2001 | الزراعة                                                   | IAS 41 |
| 2003 | تطبيق الـ IFRS لأول مرة                                   | IFRS 1 |
| 2004 | الدفعات على أساس الأسهم                                   | IFRS 2 |
| 2004 | اندماج الأعمال                                            | IFRS 3 |
| 2004 | عقود التأمين                                              | IFRS 4 |
| 2004 | الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقعة | IFRS 5 |
| 2004 | استخراج وتقييم المصادر المعدنية                           | IFRS 6 |
| 2005 | الأدوات المالية: الإفصاحات                                | IFRS 7 |
| 2006 | قطاعات التشغيل                                            | IFRS 8 |
| 2009 | الأدوات المالية: التصنيف والقياس                          | IFRS 9 |

3-2 إن استخدام المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS من قبل مختلف الدول في إعداد البيانات المالية المجمعة كما في يوليو 2009 على النحو التالي:

(1) الدول التي تشترط تطبيق المعايير الدولية للتقارير IFRS المالية للشركات المحلية المدرجة في السوق المالي:

|                            |                       |                                 |
|----------------------------|-----------------------|---------------------------------|
| ● أنجولا                   | ● أنتيجا وباربودا     | ● أرمينيا                       |
| ● أستراليا                 | ● النمسا              | ● الباهاماس                     |
| ● البحرين                  | ● باربادوس            | ● بلجيكا                        |
| ● البوسنة والهرسك          | ● بوتسوانا            | ● البرازيل (تم التطبيق في 2010) |
| ● بلغاريا                  | ● كندا (بدء في 2011)  | ● تشيلي                         |
| ● كوستاريكا                | ● قبرص                | ● جمهورية التشيك                |
| ● الدنمارك                 | ● جمهورية الدومينيكان | ● الأكوادور                     |
| ● مصر                      | ● استونيا             | ● فيجي                          |
| ● فنلندا                   | ● فرنسا               | ● ألمانيا                       |
| ● جورجيا                   | ● غانا                | ● غرينادا                       |
| ● هايتي                    | ● غواتيمالا           | ● غينيا                         |
| ● هتجاريا                  | ● هندوراس             | ● هونج كونج                     |
| ● العراق                   | ● أيسلندا             | ● الهند (بدء التطبيق في 2011)   |
| ● جامايكا                  | ● أيرلندا             | ● إيطاليا                       |
| ● كينيا                    | ● الأردن              | ● كازاخستان                     |
| ● لايفيا                   | ● الكويت              | ● قرغيزستان                     |
| ● ليتوانيا                 | ● لبنان               | ● ليشتينينستين                  |
| ● ملاوي                    | ● لوكسمبرج            | ● Liechtenstein                 |
| ● المكسيك (سيبدأ في 2012)  | ● مالطا               | ● مقدونيا                       |
| ● ناميبيا                  | ● منغوليا             | ● موريشيوس                      |
| ● نيوزلندا                 | ● نيبال               | ● مونتينيغري                    |
| ● عمان                     | ● نيكاراغوا           | ● هولندا                        |
| ● بيرو                     | ● بنما                | ● النرويج                       |
| ● قطر                      | ● بولندا              | ● بابو نيو غينيا                |
| ● صربيا                    | ● رومانيا             | ● البرتغال                      |
| ● جنوب أفريقيا             | ● سلوفينيا            | ● سانت كيتس ونيفيس              |
| ● السويد                   | ● كوريا الجنوبية      | ● جمهورية السلوفاك              |
| ● ترينداد ونوباغو          | ● طاجيكستان           | ● أسبانيا                       |
| ● الإمارات العربية المتحدة | ● تركيا               | ● تنزانيا                       |
| ● الضفة الغربية وغزة       | ● المملكة المتحدة     | ● أوكرانيا                      |
|                            |                       | ● فنزويلا                       |

(2) الدول التي تفرض تطبيق الـ IFRS على بعض الشركات المدرجة.

- أذربيجان
- بيلاروسيا
- إسرائيل
- المغرب
- روسيا

(3) الدول التي تسمح بتطبيق الـ IFRS على الشركات المحلية المدرجة.

- أوروبا
- ليتسوانا
- السلفادور
- لوسوتو
- مانيمار
- سيرلانكا
- أوغندا
- زمبابوي
- برمودا
- جزر الكايمان
- جبل طارق
- المالديف
- أنتلاس نادري لاندز
- سورينام
- جزر العذراء البريطانية
- سويسرا
- بوليفيا
- دومينيكا
- لاوس
- موزمبيق
- البرغواي
- زامبيا
- سويسلاندا
- Swaziland

(4) الدول التي لا تسمح بتطبيق الـ IFRS على الشركات المحلية المدرجة.

- الأرجنتين
- بوتان
- ساحل العاج
- كوبا
- اليابان
- مالي
- نيجيريا
- المملكة العربية السعودية
- سورية
- توغو
- اورغواي
- بنغلاديش
- بوركينا فاسو
- كولومبيا
- اندونيسيا
- ليبيا
- مولدوفا
- باكستان
- السنغال
- تايلاند
- تونز
- اوزبكستان
- بنين
- الصين
- كرواتيا
- إيران
- ماليزيا
- النيجر
- الفلبين
- سنغافورة
- الولايات المتحدة
- فيتنام

3-3 بعض الفروقات الرئيسية ما بين الـ IFRS و US GAAP في يونيو 2008.

| البند المحاسبي                                | IFRS                           | US GAAP                           |
|-----------------------------------------------|--------------------------------|-----------------------------------|
| 1- البضاعة                                    |                                |                                   |
| - فرضية تدفق التكلفة                          | - غير مسموح استخدام طريقة LIFO | - مسموح استخدام LIFO              |
| - "السوق" في قانون السوق أو التكلفة أيهما أقل | - القيمة القابلة للتحقق        | - تكلفة الاستبدال (مع سقف وأرضية) |



|                                                                        |                                                                                                        |                                                                                        |
|------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------|
| - عكس البضاعة المشطوبة                                                 | - مطلوب تطبيقه إذا تم تلبية المعيار                                                                    | - غير مسموح به                                                                         |
| 2- الممتلكات والمنشآت والمعدات                                         |                                                                                                        |                                                                                        |
| - القياس لاحقاً للامتلاك                                               | - استناداً إلى التكلفة التاريخية أو قيمة إعادة التقييم                                                 | - استناداً إلى التكلفة التاريخية                                                       |
| - الفحص الشامل وتكلفة الصيانة                                          | - بشكل عام يتم رأسملتها                                                                                | - إما رأسملتها أو تسجيلها لمصروف                                                       |
| 3- انخفاض قيمة الأصول                                                  |                                                                                                        |                                                                                        |
| - المؤشر على الانخفاض                                                  | - القيمة المرحلة للأصل تزيد عن القيمة الأعلى لكل من قيمة الاستخدام والقيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع | - القيمة المرحلة للأصل تزيد عن القيمة غير المخصصة للتدفقات النقدية المستقبلية من الأصل |
| - العكس اللاحق للانخفاض في القيمة                                      | - مطلوب إجراءه إذا تم تلبية شروط المعيار                                                               | - غير مسموح به                                                                         |
| البند المحاسبي                                                         | IFRS                                                                                                   | US GAAP                                                                                |
| 4- عقود الإنشاء                                                        |                                                                                                        |                                                                                        |
| - الطريقة المستخدمة عندما تكون طريقة نسبة العمل المنجز غير ملائمة      | - طريقة استرداد التكلفة                                                                                | - طريقة المقولة المنتهية                                                               |
| 5- تكاليف البحث والتطوير                                               |                                                                                                        |                                                                                        |
| - تكاليف تطوير                                                         | - يتم رأسملتها إذا تم تلبية معايير محددة                                                               | - يتم تسجيلها كمصروف حالاً (باستثناء برامج الكمبيوتر)                                  |
| 6- عقود الإيجار                                                        |                                                                                                        |                                                                                        |
| - الاعتراف بالمكاسب من البيع وإعادة الاستئجار الخاصة بعقد إيجار تشغيلي | - يتم الاعتراف بها حالاً                                                                               | - يتم إطفاءها على مدة عقد الإيجار                                                      |
| 7- معاشات التقاعد                                                      |                                                                                                        |                                                                                        |
| - الاعتراف بتكاليف الخدمة السابقة ذات العلاقة بالمنافع المكتسبة        | - يتم الاعتراف بها حالاً                                                                               | - يتم إطفاءها على فترة الخدمة المتبقية أو توقعات فترة الحياة                           |
| 8- ضرائب الدخل                                                         |                                                                                                        |                                                                                        |
| - الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة                                    | - يتم الاعتراف بها فقط إذا كان تحقيق المنافع الضريبية محتملاً                                          | - دائماً يتم الاعتراف بها ولكن يتم عمل مخصص تقييم لها                                  |
| - تصنيف الضرائب المؤجلة                                                | - دائماً تصنف ضمن البنود غير المتداولة                                                                 | - يتم فصلها ما بين الجزء الجاري وغير الجاري                                            |
| 9- البيانات المالية المجمعة                                            |                                                                                                        |                                                                                        |

|                                                           |                                                    |                                                                                 |
|-----------------------------------------------------------|----------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------|
| - السياسات المحاسبية المختلفة للشركة الأم والشركة التابعة | - يجب أن تتطابق هذه السياسات                       | - لا يوجد متطلب لأن تتفق هذه السياسات أو تتطابق                                 |
| - عرض البنود غير العادية                                  | - غير مسموح بها                                    | - مطلوبة عندما يتم تحقيق معايير محددة                                           |
| - تعريف العمليات المتوقعة                                 | - أعمال مؤهلة للتقرير عنها أو قطاع جغرافي          | - القطاع المؤهل للتقرير عنه هو قطاع تشغيلي أو وحدة أو شركة تابعة أو مجموعة أصول |
| 10- التقارير المرحلية                                     | - يتم معاملة الفترة المرحلية كمرحلة محاسبية منفصلة | - يتم معاملة الفترة المرحلية كجزء لا يتجزأ من Integral من السنة الكاملة         |

#### 11- بيان التدفقات النقدية

|                    |                                         |                          |
|--------------------|-----------------------------------------|--------------------------|
| - الفوائد المدفوعة | - ضمن النشاطات التشغيلية أو التمويلية   | - ضمن النشاطات التشغيلية |
| - الفوائد المستلمة | - ضمن النشاطات التشغيلية أو الاستثمارات | - ضمن النشاطات التشغيلية |

3-4 تتضمن الفروقات في العادة ما بين المعايير المحاسبية ما بين الدول على الفروقات في شكل وعرض البيانات المالية وكذلك قوانين القياس والاعتراف المتبعة في إعداد البيانات المالية والإفصاحات المقدمة في الإيضاحات حول البيانات المالية وكذلك في المصطلحات والمعايير المستخدمة لوصف البنود المظهرة في البيانات المالية.

3-5 تختلف النظم المحاسبية ما بين الدول بشكل جزئي بسبب الفروقات في العوامل البيئية مثل النظام القانوني المتبع في الدولة وأهمية حقوق الملكية كمصدر للتمويل والمدى الذي تخدم فيه البيانات المحاسبية كأساس للضريبة ، وتلعب الثقافة دوراً في تطوير النظم المحاسبية ويمكنها أن تؤثر على الطريقة التي بموجبها يقوم المحاسبين بتفسير وتطبيق المعايير المحاسبية.

3-6 يقترح نولس Noles أن الأسباب الرئيسية للفروقات في النظم المحاسبية تتمثل في الفروقات في النطاق الذي تستخدمه الدول كنظام للتمويل الخارجي لحقوق الملكية. حيث أن الدول التي لديها نظام تمويل خارجي لحقوق الملكية تكون لديها شريحة A من النظم المحاسبية وهو موجه باتجاه توفير معلومات تكون صالحة لاتخاذ قرارات استثمارية. إن الدول التي لديها نظم تمويل خارجية لحقوق الملكية ضعيفة يكون لديها شريحة B من النظم المحاسبية موجه بشكل أكبر باتجاه الدائنون ولتوفر أساس للضريبة. إن البحث العملي يدعم تصور نولس بوجود شريحتين من النظم المحاسبية سائدة حالياً.

3-7 إن التوفيق بين المعايير Harmonization هي عملية تقليل الاختلافات في التقارير المالية ما بين الدول وبالتالي زيادة درجة قابلية المقارنة ما بين البيانات المالية. إن الصيغة النهائية للتوفيق ما بين المعايير هي أن تستخدم كافة الدول مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية المقبولة عالمياً.

3-8 عمد الإتحاد الأوروبي إلى إجراء توفيق لمعايير المحاسبة القائمة ما بين دول الإتحاد من خلال توجيهات Directives ذات الأرقام الرابعة والسابعة، وعلى الرغم أن هذه التوجيهات تقلل إلى حد كبير من الاختلافات التي كانت موجودة سابقاً إلا أنها لم ينشأ عنها قابلية للمقارنة بشكل تام للبيانات المالية في دول الإتحاد الأوروبي.

3-9 تم تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية سنة 1973 لتطوير معايير محاسبة دولية مقبولة على نطاق عالمي في كافة الدول وقد عززت الاتفاقية التي تدعى IOSCO Agreement شرعية لجنة معايير المحاسبة الدولية لوضع معايير المحاسبة الدولية.

3-10 في عام 2001 حل مجلس معايير المحاسبة الدولية مكان لجنة معايير المحاسبة الدولية وقد أقر المجلس معايير المحاسبة التي طورتها اللجنة السابقة. وإضافة لذلك فقد أوجد المجلس معايير الخاصة الدولية وهي المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS وبذلك فإن معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتقارير المالية مجتمعة تشكل ما يسمى IASB GAAP ويشار إليه بشكل جماعي IFRS.

## الفصل الثاني عشر

### التقارير المالية وهيئة تبادل الأوراق المالية

### Financial Reporting and the Securities and Exchange Commission

## الفصل الثاني عشر التقارير المالية وهيئة تبادل الأوراق المالية

### فهرس الفصل

| صفحة      |                                                                              |
|-----------|------------------------------------------------------------------------------|
| 130       | 1- محتويات الفصل وعناوين المواضيع التي تم شرحها في هذا الفصل من قبل المؤلفين |
| 130       | 2- الأهداف التعليمية من دراسة هذا الفصل                                      |
| 130 - 131 | 3- تلخيص للفصل بما يحقق الأهداف التعليمية                                    |

## 1 العناوين الرئيسية التي تم شرحها في هذا الفصل من قبل المؤلفين

- 1-1 عمل هيئة تبادل الأوراق المالية SEC.
  - هدف القوانين الاتحادية للأوراق المالية.
  - الإفصاحات التامة والعادلة.
- 1-2 فضائح الشركات المحاسبية وقانون ساربان أوكسلي Sarbanes – Qxley Act.
  - إيجاد محاسبة الشركات العامة.
  - مجلس المراقبة
  - تسجيل الشركات العامة.
  - سلطة الـ SEC على المعايير المحاسبية المتعارف عليها.
  - التسجيل لدى SEC.
  - جمع المعلومات الإلكترونية وتحليلها ونظام الاسترجاع.

## 2 الأهداف التعليمية لهذا الفصل

- 2-1 التمكن من فهم الدور الأصلي والمتوسع لهيئة تبادل الأوراق المالية.
- 2-2 التمكن من وصف القوانين الاتحادية المختلفة للأوراق المالية.
- 2-3 فهم الحكمة من قيام الكونغرس بتشريع ساربان – أوكسلي ومستويات مجلس مراقبة المحاسبة العامة.
- 2-4 وصف دور الـ SEC في تأسيس مبادئ محاسبية متعارف عليها (GAAP).
- 2-5 التمكن من تعريف ووصف إجراءات التسجيل للطرف مصدر الأوراق المالية لدى هيئة تبادل الأوراق المالية SEC.
- 2-6 وصف عملية التسجيل لمصدر للأوراق المالية والنماذج المختلفة المستخدمة من قبل مصدر الأوراق المالية والإعفاءات من التسجيل لدى هيئة الأوراق المالية.

## 3 تلخيص الفصل بما يحقق الأهداف التعليمية

- 3-1 في الولايات المتحدة الأمريكية فإن هيئة تبادل الأوراق المالية SEC قد تم توكيلها بمسؤولية التأكد من توفير معلومات تامة وموثوقة للمستثمرين الذين يقومون بشراء وبيع الأوراق المالية في الأسواق الرأسمالية العامة. ومنذ تأسيسها في عام 1943 فإن هذه الهيئة قامت بإدارة القوانين

المتعددة للتقارير التي قام بتشريعها الكونغرس الأمريكي بدءاً من قانون الأوراق المالية لسنة 1933 وقانون تبادل الأوراق المالية لسنة 1934.

3-2 إن الفصائح المحاسبية للشركات التي صدمت المجتمع المالي في الولايات المتحدة الأمريكية خلال سنة 2001 وسنة 2002 قد قادت الكونغرس الأمريكي لإصدار تشريع ساربان - أوكسلي Sarbanes-Oxley Act. إن هذا التشريع تناول عدداً من المشاكل وقد كان أهم ما قدمه هو إيجاد مجلس مراقبة للمحاسبة في الشركات العامة لمراقبة وتنظيم مدققي الحسابات للشركات العامة. يجب على شركات التدقيق للشركات العامة أن تقوم بتسجيل نفسها لدى هذا المجلس وهي عرضة للتفتيش دورياً وكذلك فهي عرضة لمختلف الأنواع من الإجراءات التأديبية ويحتوي هذا التشريع على قوانين تساعد على التأكد من استقلالية المدققين الخارجيين.

3-3 قبل أن يتم تبادل الأوراق المالية للشركات العامة (مثل الأسهم وسندات الدين) فإنه يتوجب إجراء تسجيل ملائم لها لدى هيئة تبادل الأوراق المالية SEC وذلك للتأكد من توفر معلومات كافية للمستثمرين المحتملين. وقد تم شرح متطلبات الإفصاح لهذه الأهداف في وثيقتين هما: القانون S-K (للمعلومات غير المالية) وقانون S-X (يشرح شكل ومحتوى كافة البيانات المالية المتضمنة).

3-4 إن قدرة الـ SEC على طلب تقارير بمعلومات خاصة يعطى هيئة تبادل الأوراق المالية SEC سلطة قانونية كبيرة على المعايير المحاسبية في الولايات المتحدة. وتاريخياً فإن هذه السلطة قد تم توسيعها في حالات نادرة فقط لزيادة متطلبات الإفصاح وتقديم إرشاداً عندما لا يوجد مثل هذا الإرشاد ولكن في إظهار هام لسلطتها فقد قامت هيئة الأوراق المالية بفسخ قرار الـ FASB في سنة 1977 فيما يتعلق بالطريقة الملائمة للمحاسبة عن الاستخراج غير الناجح وتكاليف الحفر المتكبدة من قبل شركات إنتاج البترول والغاز.

3-5 إن التسجيل لدى هيئة تبادل الأوراق المالية مقسمة بشكل عام إلى فئتين واسعتين رئيسيتين هما: بيانات التسجيل والتسجيل الدوري. تم تحديد بيانات التسجيل لتوفير معلومات حول الشركة قبل إصدارها للأوراق المالية للجمهور، واعتماداً على الظروف فإن هناك نماذج عديدة مختلفة متوفرة لهذا الغرض. وبعد أن يقوم الطرف المسجل بإصدار البيان وقيام هيئة تبادل الأوراق المالية بمراجعتها فإن إصدار رسالة بالملاحظات أو التوضيحات الإضافية المطلوبة من الطرف طالب التسجيل ويجب على هذا الطرف أن يقوم بالإجابة عليها وحلها قبل أن يتم بيع هذه الأوراق المالية التي ينوي بيعها في السوق العام.

3-6 ليس كل الأوراق المالية الصادرة في الولايات المتحدة تحتاج إلى تسجيل لدى هيئة تداول الأوراق المالية. وعلى سبيل المثال إن التسجيل الرسمي ليس مطلوباً للأوراق المالية التي يتم بيعها سواء من قبل الوحدات الحكومية أو البنوك. كما أن إصدارات معينة بكميات قليلة هي أيضاً معفية من التسجيل لدى SEC من خلال إفصاح معين عنها. إن الأوراق المالية التي تصدر وتباع فقط داخل الولاية الواحدة التي تمارس العمل فيها الشركة ليست خاضعة للقوانين الاتحادية للأوراق المالية إلا إنها يجب أن تتماثل مع قوانين الولاية والتي يشار إليها في العادة قوانين السماء الزرقاء Blue Sky Laws.

3-7 إن الشركات التي يتم تبادل أسهمها أو سنداتها من قبل الجمهور عليها أن تقدم طلبات تسجيل دورية لهيئة تداول الأوراق المالية وذلك لتأكيد الاحتفاظ بإفصاح ملائم بشكل دائم. إن أهم هذه التسجيلات الدورية هي نموذج K-10 وهو تقرير سنوي وكذلك نموذج Q-10 وهو معلومات مالية ربع سنوية مكثفة.

### الفصل الثالث عشر

المحاسبة عن إعادة الهيكلة القانونية والتصفيات

**Accounting for Legal Reorganizations and Liquidations**

## الفصل الثالث عشر المحاسبة عن إعادة الهيكلة القانونية والتصفيات

### فهرس الفصل

| صفحة      |                                                                              |
|-----------|------------------------------------------------------------------------------|
| 134       | 1- محتويات الفصل وعناوين المواضيع التي تم شرحها في هذا الفصل من قبل المؤلفين |
| 134       | 2- الأهداف التعليمية من دراسة هذا الفصل                                      |
| 134 - 136 | 3- تلخيص للفصل بما يحقق الأهداف التعليمية                                    |
| 137 - 141 | 4- حالة عملية على التصفية                                                    |



## 1 العناوين الرئيسية التي تم شرحها في الفصل الثالث عشر من قبل المؤلفين

- 1-1 المحاسبة عن إعادة الهيكلة (إعادة التنظيم) القانونية والتصفيات.  
- قانون الإصلاح للإفلاس لسنة 1978.
- 1-2 قائمة الحقوق المالية Statement of Financial Affairs.
- 1-3 التصفية - تحت الفصل السابع من القانون.  
- دور الأمناء.
- قائمة التحقيق والتصفية Statement of Realization and Liquidation.
- 1-4 إعادة الهيكلة - تحت الفصل الحادي عشر من القانون.  
- خطة إعادة الهيكلة (إعادة التنظيم).  
- قبول وتأكيذ خطة إعادة الهيكلة (إعادة التنظيم).  
- التقارير المالية خلال عملية إعادة الهيكلة.  
- بدء محاسبة جديدة للشركة المعاد هيكلتها.

## 2 الأهداف التعليمية لهذا الفصل

- 2-1 التمكن من وصف التاريخ وكذلك الوضع الحالي للإفلاس والقوانين ذات العلاقة بالإفلاس.
- 2-2 التمكن من توضيح الفروقات ما بين الإفلاس الاختياري والإفلاس الإجباري.
- 2-3 التمكن من تحديد الأنواع المختلفة للدائنين وفقاً لتمييزهم وتصنيفهم وفقاً للإفلاس.
- 2-4 التمكن من وصف الفرق ما بين الفصل السابع للإفلاس والفصل الحادي عشر للإفلاس.
- 2-5 التمكن من معرفة المحاسبة للشركة عند دخولها الإفلاس.
- 2-6 التمكن من المحاسبة عن التصفية في حالة إفلاسها.
- 2-7 التمكن من ذكر الأمور التي في العادة يتم التطرق إليها في خطة إعادة الهيكلة للإفلاس.
- 2-8 المحاسبة عن الشركة بينما هي تسير في عملية إعادة التنظيم.
- 2-9 التمكن من وصف التقارير المالية للشركة التي تخرج بنجاح من الإفلاس كشركة معاد تنظيمها (معاد هيكلتها).

## 3 تلخيص الفصل بما يحقق الأهداف التعليمية

- 3-1 في كل سنة هناك عدد هام من الأعمال في الولايات المتحدة يصبح لديها عسر في السيولة المالية وبالتالي تصبح غير قادرة على دفع ديونها عند استحقاقها. ولأن الدائنين والمستثمرون لديهم مصالح في كل شركة فاشلة فإن قوانين الإفلاس توفر حماية لكافة الأطراف. إن قانون الإصلاح للإفلاس لسنة 1978 وتعديلاته اللاحقة يشكل حالياً المكون الأساسي للإجراءات القانونية، وقد تم وضع هذا القانون لتأكيد إجراء توزيع عادل لكافة الممتلكات المتبقية وفي نفس الوقت الوفاء بالتزام المدين حسن النية.

3-2 إن إجراءات الإفلاس من الممكن أن تكون طوعية وتبدأ بمبادرة من قبل الطرف المدين أو غير طوعية بمعنى إجبارية وتبدأ بمبادرة من قبل مجموعة من الدائنين. وفي كلتا الحالتين فإن المحكمة في العادة تصدر قراراً للإنقاذ لوقف كافة الأعمال ضد المدين. ويمكن أن يكون بعضاً من الدائنين قد اكتسبوا حماية لأنفسهم من خلال حصولهم على رهنيات أو ضمانات ملتصقة بموجودات محددة للمدين. ويمكن أن يكون الدائن مؤمن بالكامل (مضمون) إذا كانت قيمة الضمان لديه تزيد قيمتها عن الرصيد المدين المستحق له ويكون مضموناً جزئياً إذا كان الالتزام المستحق له أكبر من مبلغ الضمانة. وبذلك فإن كافة الالتزامات الأخرى تعتبر غير مضمونة ولها حق قانوني ولكن ليس محدداً بأي أصول محددة. إن قانون الإصلاح للإفلاس يدرج عدة أنواع من الالتزامات غير المضمونة التي لها أولوية التسديد ويجب دفعها قبل دفع الالتزامات الأخرى غير المضمونة.

3-3 إن الأطراف ذات المصلحة في عملية الإفلاس تريد وتحتاج أن يتم إبلاغها بالنتيجة المحتملة خاصة إذا تم دراسة إجراء تصفية للشركة. وبالتالي يمكن إعداد قائمة بالحقوق المالية Statement of Financial Affairs للشركة المعسرة حالياً. إن هذه الوثيقة تدرج القيم القابلة للتحقيق لكافة الأصول المتبقية وتوضح أية أصول مرهوبة لدائنين محددين مضمونين. وبالإضافة إلى ذلك يتم فصل التزامات الشركة المفلسة ويتم إظهارها ضمن أربعة تصنيفات هي: مضمونة بالكامل، مضمونة جزئياً، غير مضمونة إلا أنها ذات أولوية في التسديد، والأخيرة هي الالتزامات غير المضمونة. وقبل طلب التماس Petition إفلاس يمكن للأطراف استخدام هذه المعلومات لمساعدتهم في اتخاذ قرار بشأن ما إذا سيتم تصفية الشركة أو إعادة تنظيمها (إعادة هيكلتها) كأفضل إجراء بالنسبة لهم. ومهما يكن فإن هذه القائمة يجب أن ينظر إليها كمقترح وذلك لأن كثيراً من المبالغ المدرجة فيها هي تقديرات وليست أرقام محددة.

3-4 إذا كان سيتم تصفية الشركة المعسرة مالياً للوفاء بالالتزامات (أي بمعنى استخدام الفصل السابع) فإنه يتم تعيين أمين تصفية لمراجعة عملية التصفية. ويجب على هذا الشخص أن يستعيد كافة الممتلكات العائدة للشركة وأن يقوم بتسييل الأصول غير النقدية، ومن الممكن أن يستمر تشغيل الشركة لإنهاء أية أعمال تحت التنفيذ وإجراء أية دفعات وفقاً لذلك. ولإيصال المعلومات حول هذه الأحداث والعمليات فإن المصفي في العادة يقوم بإعداد قائمة تحقيق وتصفية Statement of Realization and Liquidation كتقرير حالي بكافة أرصدة الحسابات والعمليات حتى تاريخه.

3-5 ليست التصفية هي الخيار الوحيد المتاح للشركة المعسرة حالياً حيث يمكن للشركة أن تلجأ إلى البقاء في العمل من خلال تطوير خطة إعادة تنظيم (إعادة هيكلة) (وفقاً للفصل الحادي عشر من الإفلاس). إن إعادة التنظيم يكون متاحاً فقط إذا وافق كل من الدائنين والمساهمون والمحكمة على خطة إعادة الهيكلة. وبينما تكون عملية إعادة الهيكلة جارية التطبيق والتنفيذ فإن على المالكين وإدارة الشركة أن تحافظ على وضع الشركة كما في تاريخ إصدار قرار الإنقاذ للشركة Order of Relief ومع أن المالكين لهم الفرصة المبدئية لإيجاد اقتراح عمل فإن أي طرف له مصلحة في الشركة له الحق أن يسجل لدى المحكمة خطة إعادة هيكلة (إعادة تنظيم) بعد فترة من الوقت.

3-6 تحتوى خطة إعادة التنظيم (إعادة الهيكلة) على عدد من الشروط والتدابير لتعديل العمليات والحصول على تحويل جديد من خلال أسهم أو ديون وتسديد الالتزامات القائمة عند صدور قرار الإنقاذ للشركة Order of Relief وحتى يمكن قبول هذا القرار فإن كل شريحة من الدائنين والمساهمين يجب أن يدعموا هذه الاتفاقية ولاحقاً يجب على المحكمة أن تؤكد خطة إعادة التنظيم (إعادة الهيكلة).

3-7 خلال إعادة الهيكلة فإن الشركة تقوم بالتقرير عن التزاماتها على أنها التزامات قابلة للتوافق عليها وأخرى لا يمكن التوافق عليها. إن الفئة الأولى من الالتزامات تتضمن كل الالتزامات غير المضمونة أو أنها مضمونة جزئياً والتي كانت قائمة بتاريخ إصدار قرار الإنقاذ Order of Relief. إن المبالغ التي يجب أن يتم التقرير عنها هي المبالغ المتوقعة للإدعاءات المسموح بها وليس المبالغ المقدرة للتسديد. إن الالتزامات غير القابلة للتوافق عليها هي الديون المضمونة بالكامل أو أنها حدثت بعد تاريخ إصدار قرار الإنقاذ Order of Relief.

3-8 إن قائمة الدخل التي يتم إعدادها خلال فترة إعادة الهيكلة يجب أن تظهر النشاطات التشغيلية منفصلتا عن البنود الناتجة عن إعادة الهيكلة. إن الأتعاب المهنية المرتبطة بإعادة الهيكلة مثل أتعاب المحامين هي بنود إعادة هيكلة ويجب أن يتم صرفها بمجرد حدوثها. إن أي إيراد فائدة تم اكتسابه خلال هذه الفترة (وذلك بسبب زيادة الأرصدة النقدية للشركة المعسرة) يجب أن يتم إظهارها كبند إعادة هيكلة.

#### 4 حالة عملية على التصفية

شركة روث هي شركة معسرة مالياً وهي في طريقها للتسجيل من أجل الحصول على إنقاذ Relief بموجب أحكام قانون الإصلاح للإفلاس لسنة 1978. ليس لدى شركة روث نقد وتظهر الميزانية العمومية للشركة حالياً ذمم دائنة بمبلغ 48,000 دولار. وشركة روث أيضاً مدينة بمبلغ 8,000 دولار يتعلق بكافة المصاريف ولكن لم يتم تسجيلها في الدفاتر. إن أصول الشركة وما يشير إلى القيمة الدفترية لها وقيمتها القابلة للتحقق المتوقعة هي كما يلي:

| القيمة الدفترية | القيمة القابلة للتحقق المتوقعة |                    |
|-----------------|--------------------------------|--------------------|
| دولار           | دولار                          |                    |
| 31,000          | 9,000                          | ذمم مدينة          |
| 48,000          | 36,000                         | بضاعة              |
| 10,000          | 18,000                         | استثمارات          |
| 80,000          | 75,000                         | أرض                |
| 190,000         | 160,000                        | مباني              |
| (38,000)        | -                              | الاستهلاك المتراكم |
| 110,000         | 20,000                         | معدات              |
| (61,000)        | -                              | الاستهلاك المتراكم |
| 5,000           | -                              | أصول أخرى          |
| 375,000         | 318,000                        | إجمالي             |

- لدى شركة روث ثلاث أوراق دفع ولكل منها تاريخ استحقاق مختلف.
- ورقة الدفع رقم (1) وتستحق في 5 سنوات – 220,000 دولار وهي مضمونة من خلال رهن على الأرض والمباني.
  - ورقة الدفع رقم (2) وتستحق في 8 سنوات – 30,000 دولار وهي مضمونة بالاستثمارات.
  - ورقة الدفع رقم (3) وتستحق في 10 سنوات – 35,000 دولار وهي غير مضمونة.

ومن ضمن الذمم الدائنة فإن شركة روث مدينة برواتب للموظفين بمبلغ 20,000 دولار ولكن ليس لأي واحد أن يستلم أكثر من 4,100 دولار وهناك مبلغ 3,000 دولار إضافي مستحق لحكومة الولايات المتحدة فيما يخص الضريبة وهي مدرجة ضمن الالتزامات. وقد أظهرت الشركة رصيد حقوق المساهمين بمبلغ 42,000 دولار كما بتاريخه وهي رأس المال المساهمة بمبلغ 140,000 دولار وخسارة بمبلغ 98,000 دولار. إن تصفية الشركة سوف تؤدي إلى حدوث مصاريف بمبلغ 20,000 دولار على وجه التقريب.

#### المطلوب

(1) جهز بيان الحقوق المالية Statement of Financial Affairs لشركة روث لتوضيح الأموال القابلة للتوفير المتوقعة إذا تم تصفية الشركة.

(ب) افترض أن روث مدان لشركة فيليب بمبلغ 2,000 دولار وهي مديونية غير مضمونة وإذا تم افتراض أنه تم تصفية روث، ما هو المبلغ الذي يمكن لشركة فيليب أن تتوقع استلامه؟

(ج) ما هو المبلغ الذي سيتم دفعه لتسديد ورقة الدفع رقم (2) إذا تم تصفية شركة روث؟

#### حل المثال السابق حول التصفية

(1) لتطوير بيان الوضع المالي Statement of Financial Affairs لهذه الشركة فإنه من الضروري القيام بالأعمال الأولية التالية:

- إدخال مبلغ 8,000 دولار وهو التزامات غير مسجلة في دفاتر شركة روث وبالتالي فإن الخسارة المرحلة ستزيد بنفس المبلغ.
- يتم تحديد الالتزامات غير المضمونة التي لها أولوية التسديد وهي.

|                                          |               |
|------------------------------------------|---------------|
| تكاليف إدارية (مقدرة)                    | 20,000 دولار  |
| رواتب مستحقة                             | 10,000        |
| مبالغ مستحقة للحكومة عن ضرائب            | 3,000         |
|                                          | <hr/>         |
| مجموع الالتزامات التي لها أولوية التسديد | <u>33,000</u> |

- يجب أن يتم تصنيف الالتزامات المضمونة بشكل ملائم.
- ورقة الدفع رقم (1) وهي مضمونة بالكامل بالأرض والمباني لشركة روث يمكن بيعها بمبلغ يزيد عن 220,000 دولار.
- ورقة الدفع رقم (2) وهي مضمونة بشكل جزئي باستثمارات الشركة وهي تساوي مبلغ أقل من 30,000 دولار.

وبالتالي يمكن وفقاً للمعلومات أعلاه إعداد بيان الوضع المالي كما يلي:

شركة روث  
قائمة الوضع المالي

| القيمة الدفترية | الأصول                                                       | المتوفر<br>للاتزامات<br>غير المضمونة |
|-----------------|--------------------------------------------------------------|--------------------------------------|
|                 | <b>مرهونة لصالح دائنون مضمونة ديونهم</b>                     |                                      |
| 232,000         | الأرض والمبنى                                                | 235,000                              |
|                 | ناقصاً: مبلغ ورقة الدفع                                      | (220,000)                            |
|                 | مرهونة جزئياً لصالح دائنون                                   |                                      |
| 10,000          | الاستثمارات                                                  | 18,000                               |
|                 |                                                              | (30,000)                             |
|                 | <b>أصول حرة</b>                                              |                                      |
| 31,000          | ذمم مدينة                                                    | 9,000                                |
| 48,000          | بضاعة                                                        | 36,000                               |
| 49,000          | معدات                                                        | 20,000                               |
| 5,000           | أصول أخرى                                                    | - 0 -                                |
|                 | إجمالي المبلغ المتوفر للالتزامات التي لها أولوية وغير مضمونة | 80,000                               |
|                 | ب طرح: الالتزامات التي لها أولوية                            | (33,000)                             |
|                 | المبلغ المتوفر للالتزامات غير المضمونة                       | 47,000                               |
|                 | العجز المقدّر                                                | 43,000                               |
| 375,000         |                                                              | 90,000                               |
|                 | <b>الالتزامات وحقوق المساهمين</b>                            |                                      |
| 13,000          | التزامات لها أولوية التسديد                                  | 33,000                               |
| 220,000         | التزامات مضمونة بالكامل                                      | - 0 -                                |
| 30,000          | التزامات مضمونة جزئياً                                       | 12,000                               |
| 112,000         | التزامات غير مضمونة                                          | 78,000                               |
| 375,000         |                                                              | 90,000                               |

(2) سيكون لدى الشركة روث بعد التصفية مبلغ متاح بمبلغ 47,000 دولار من الأصول الحرة ويجب توزيعها على الدائنون غير المضمونين وهم بمبلغ 90,000 دولار وبالتالي سيدفع فقط 52,2% من هذه الديون وهي كالاتي:

$$\frac{47,000}{52,2\%} =$$

$$90,000$$

وبالتالي سوف تحصل شركة فيليب على 1,044 دولار  
وهي محتسبة 2,000 دولار  $\frac{1,044}{100} = 52,2 \times$  دولار

(3) إن ورقة الدفع بمبلغ 30,000 دولار هي مضمونة جزئياً باستثمارات شركة روث وهو أصل له صافي قيمة قابلة للتحقق بمبلغ 18,000 دولار. إن المبلغ المتبقي البالغ 12,000 دولار هو دين غير مضمون والذي سوف يتم تسديده بنسبة 52,2% من قيمة الأسهم. وبالتالي فإن صاحب هذه الورقة الدائنة للدفع يتوقع أن يحصل على المبلغ التالي:

|                                      |                      |
|--------------------------------------|----------------------|
| صافي القيمة القابلة للتحقق للاستثمار | 18,000 دولار         |
| دفعة دين غير مضمونة بمبلغ            |                      |
| 12,000 دولار بنسبة 52,2%             | 6,264                |
|                                      | <hr/>                |
| المبلغ المتوقع استلامه من قبل الدائن | <u><u>24,264</u></u> |



## الفصل الرابع عشر

شركات التضامن: التأسيس والتشغيل

**Partnerships: Formation and Operation**

## الفصل الرابع عشر

شركات التضامن: التأسيس والتشغيل

## فهرس الفصل

| صفحة      |                                                                              |
|-----------|------------------------------------------------------------------------------|
| 144       | 1- محتويات الفصل وعناوين المواضيع التي تم شرحها في هذا الفصل من قبل المؤلفين |
| 144       | 2- الأهداف التعليمية من دراسة هذا الفصل                                      |
| 146 - 145 | 3- تلخيص للفصل بما يحقق الأهداف التعليمية                                    |
| 147 - 154 | 4- حالة عملية على شركات التضامن                                              |

### 1 العناوين الرئيسية التي تم شرحها في هذا الفصل من قبل المؤلفين

1-1 شركات التضامن – المزايا والعيوب.

1-2 الأشكال القانونية البديلة.

– الباب الجزئي لشركة S.

- شركات تضامن محدودة المسؤولية.
- شركات تضامن ذات مسؤولية محدودة.
- الشركات ذات المسؤولية المحدودة.
- 1-3 محاسبة شركات التضامن – حسابات رأس المال.
- عقد شركة التضامن (عقد التأسيس).
- المحاسبة عن مساهمات رأس المال.
- مساهمات رأس المال الإضافية والسحوبات.
- توزيع الدخل.
- 1-4 المحاسبة عن تصفية شركات التضامن.
- تصفية الشركة – قبول شريك جديد.
- تصفية الشركة – انسحاب شريك.

## 2 الأهداف التعليمية لهذا الفصل

- 2-1 ذكر مزايا وعيوب شركات التضامن مقارنة مع شكل الشركات المساهمة للأعمال.
- 2-2 التمكن من شرح هدف عقد شركة التضامن (عقد التأسيس) وتعداد البنود المحددة التي يتوجب إدراجها في هذه الاتفاقية.
- 2-3 التمكن من إعداد القيد المحاسبي لتسجيل استثمار رأس المال الأولي المقدم من الشريك في شركة التضامن.
- 2-4 التمكن من استخدام كلا الطريقتين، طريقة المكافأة Bonus Method وطريقة الشهرة Goodwill Method في تسجيل استثمار رأس المال في شركة التضامن.
- 2-5 التمكن من الإلمام بتأثير توزيع دخل شركة التضامن على الشركاء الأفراد في الشركة على أرصدة رأس المال الخاصة بهم.
- 2-6 توزيع الدخل على الشركاء عند إدخال بند الفائدة أو الراتب كعوامل في التوزيع.
- 2-7 شرح معنى حل شركة التضامن وفهم أن حل الشركة له في العادة تأثير قليل أو بدون تأثير على عمليات شركة التضامن.
- 2-8 إعداد القيود المحاسبية لتسجيل الاستحواذ من قبل شريك جديد في شركة التضامن على جزء أو كل مصالح شركة التضامن الحالية.
- 2-9 إعداد القيد المحاسبي لتسجيل قبول شريك جديد في شركة التضامن من خلال مساهمة مباشرة للشركاء القائمين في الشركة.
- 2-10 إعداد القيود المحاسبية لتسجيل انسحاب شريك حالي في شركة التضامن.

## 3 تلخيص الفصل بما يحقق الأهداف التعليمية

- 3-1 تم تعريف شركة التضامن على أنها ارتباط بين اثنين أو أكثر من الأشخاص للقيام بأعمال كمشاركين في الربح. يوجد هذا النوع من التنظيم على نطاق الاقتصاد في الولايات المتحدة الأمريكية ويتراوح في الحجم من الحجم الصغير أو عمليات وقت – جزئي Part-Time Operations إلى مشاريع عالمية. إن شكل شركة التضامن رائج شعبياً لأسباب عدة منها سهولة إنشائها وتجنب الازدواج الضريبي الذي يمكن مواجهته في الشركات المساهمة، ولكن إن المسؤولية غير المحدودة التي يتكبدها كل شريك عام في العادة تحد من نمو معظم شركات

التضامن وبالتالي مع أن عدد شركات التضامن في الولايات المتحدة كبيراً إلا أن حجمها لكل واحدة منها يبقى صغيراً.

3-2 على مدى السنوات فقد ظهرت عدة أنواع من المنظمات للاستفادة من كلا الضريبة الأفرادية للشركة التضامنية وكذلك محدودية المسؤولية المتاحة للشركات المساهمة وقد اشتملت هذه المنظمات على الشركات من الفصل الجزئي S وشركات التضامن محدودة المسؤولية والشركات التضامنية ذات المسؤولية المحدودة والشركات ذات المسؤولية المحدودة ولتفريق بينهما فهي بالعربي والإنجليزي كالآتي:

|                                          |                                |
|------------------------------------------|--------------------------------|
| S Corporations                           | الشركات في الفصل الجزئي S      |
| الشركات التضامنية محدودة المسؤولية       | Limited Partnerships           |
| الشركات التضامنية ذات المسؤولية المحدودة | Limited Liability Partnerships |
| الشركات ذات المسؤولية المحدودة           | Limited Liability Companies    |

3-3 إن العناصر الفريدة لمحاسبة الشركات التضامنية تتجلى في حسابات رأس المال التي تتراكم لكل شريك. إن أساس تسجيل هذه الأرصدة هو عقد تأسيس الشركة التضامنية وهذه الوثيقة يجب أن يتم وصفها كمتطلب أساسي استباقي لتكوين وإنشاء أي شركة تضامن. إن أحد البنود المهمة في هذه الاتفاقية (الوثيقة) هي مبلغ الاستثمار الأولي من كل شريك. إن المساهمات غير النقدية مثل البضاعة أو أرض يتم إدخالها في سجلات المحاسبة للشركة التضامنية على أساس قيمتها العادلة.

3-4 عند تأسيس وتشكيل الشركة التضامنية فإن مساهمات الشركاء يجب أن لا تكون محددة فقط بالأصول الملموسة، حيث أن وجود خبرات محددة لدى أحد الشركاء أو وجود قاعدة عملاء جاهزة هي صفات وسمات يمكن أن تكون هامة جداً بالنسبة للشركات التضامنية. هناك طريقتين لتسجيل هذا النوع من الاستثمار قائمة حالياً ومتبعة في الممارسة العملية حيث أن طريقة المكافأة Bonus Method تعترف فقط بالأصول المحددة ثم يتم موازنة حسابات رأس المال لإثبات أرصدة رأس المال التي تم التفاوض عليها من قبل الشركاء. أما طريقة الشهرة Goodwill فإن كافة المساهمات يتم تقييمها وتسجيلها كشهرة متضمناً ذلك الخبرات المميزة.

3-5 هناك مسألة محاسبية أخرى يجب حلها في إنشاء وتأسيس الشركة التضامنية هي توزيع الدخل السنوي على الشركاء عند إقفال الإيرادات والمصاريف في نهاية كل فترة مالية حيث أن بعضاً من التوزيعات يجب أن تتم للأرصدة الأفرادية لرأس المال. ومع أنه يمكن استخدام أقسام متساوية لتوزيع أي ربح أو خسارة فإن الشركاء في العادة يضعون خطط فريدة في محاولة للوصول إلى عدالة التوزيع وهذه تعتمد على عوامل الوقت والخبرة ورأس المال المستثمر وكل هذه العوامل يجب أخذها عند إجراء التوزيع.

3-6 وبمرور الزمن فإن هناك تغيرات تحدث في شكل وهيكل الشركات التضامنية وذلك بسبب موت أو أنها خدمات أو قبول شركاء جدد في الشركة التضامنية. إن هذه التغيرات تؤدي إلى حل الشركة التضامنية القائمة على الرغم أن أعمال الشركة التضامنية تبقى مستمرة حتى يتم تأسيس شركة تضامنية جديدة، وعلى سبيل المثال إذا تم قبول شريك جديد في الشركة التضامنية من خلال الاستحواذ على حصة قائمة فإنه ببساطة يتم فقط إعادة تصنيف حسابات رأس المال الأفرادية للشركاء وذلك لتعكس التغير في الملكية ما بين الشركاء. وكبديل عن ذلك يمكن أن ينظر إلى سعر الشراء على أنه دليل على القيمة الكلية الأساسية للشركة التضامنية ككل واستناداً إلى هذا الاحتساب فإنه يتم تعديل أرصدة الأصول والالتزامات إلى قيمتها العادلة ويتم الاعتراف بأية مبالغ من القيمة العادلة غير موزعة.

3-7 يمكن قبول الشريك الجديد إلى الشركة التضامنية القائمة وتحقيق ذلك من خلال المساهمة المباشرة من الشريك الجديد وبسبب المفاوضات التي تتم ما بين الأطراف فإن المبلغ المدفوع كاستثمار من الشريك الجديد لا يتفق في العادة في أغلب الأحوال مع الرصيد الابتدائي لرأس المال الذي يعود للشريك الجديد. إن طريقة المكافأة The Bonus Method تقدم حلاً لهذا التعارض من خلال إعادة تصنيف مختلف حسابات رأس المال لموازنة أرصدة رأس المال مع المجاميع والنسب المحددة لرأس المال. لا يتم إجراء إعادة تقييم بموجب هذه الطريقة وعلى العكس فإنه وفقاً لطريقة الشهرة يتم تعديل كامل أصول والتزامات الشركة التضامنية أولاً إلى القيمة العادلة لها ويتم استخدام السعر المدفوع من قبل الشريك الجديد لاحتساب القيمة الضمنية للشركة ككل وتسجيل أي زيادة في المبلغ المدفوع كشهرة.

3-8 إن تكوين الشركة التضامنية يمكن أن يحصل عليه تغيرات بسبب موت أو تقاعد أحد الشركاء أو أن شريكاً من الشركاء يختار الانسحاب من الشركة. إن مثل هذه التغيرات تؤدي إلى حل الشركة قانونياً مع العلم أن عملياتها التجارية في الغالب تبقى مستمرة بموجب الشركاء المتبقين في الشركة. وللتعويض عن الشريك المغادر للشركة فإن توزيع الأصول النهائي يمكن أن يختلف عن الرصيد النهائي لرأس المال. إن هذا الاختلاف يمكن أيضاً المحاسبة عنه بموجب طريقة الشهرة حيث يتم تعديل أرصدة حسابات رأس المال للشركاء المتبقين في الشركة لاستيعاب المكافأة المدفوعة للشريك المغادر، ويمكن تطبيق طريقة الشهرة التي بموجبها يتم إعادة إثبات كافة الأصول والالتزامات لقيمتها العادلة مع الاعتراف بأي شهرة. وأخيراً هناك طريقة هجينة بموجبها يتم إعادة تقييم الأصول والالتزامات ولكن تجاهل مبلغ الشهرة وبموجب هذه الطريقة فإن أي مبلغ مدفوع للشريك المغادر للشركة زيادة عن الرصيد الجديد المعدل لرأس المال يتم المحاسبة عنه بموجب طريقة المكافأة The Bonus Method.

#### 4 حالة عملية على شركات التضامن

بدأ هيومان ومولين شركة تضامن في 1 يناير 2010 وقد استثمر هيومان مبلغ 12,000 دولار بينما قدم مولين مبني بقيمة دفترية بمبلغ 40,000 دولار وله قيمة عادلة بمبلغ 48,000 دولار وقد أخذت شركة التضامن على عاتقها تسديد ورقة دفع بمبلغ 10,000 دولار تم أخذها مديونية كانت على هذا المبني وقد اتفق الشركاء على بدء أعمال الشركة التضامنية بأرصدة رأس مال متساوية لكلا الشريكين. ينص عقد تأسيس الشركة أنه يتم توزيع الأرباح والخسائر في نهاية السنة المالية كآلاتي:

(1) لإدارة أعمال الشركة التضامنية يتم تسجيل لصالح هيومان نسبة 10% من دخل الشركة التضامنية بعد طرح المكافأة. ولا يتم عمل استحقاق لأي مكافأة إذا حققت الشركة خسائر.

(2) كلا الشريكين لهم حق أخذ فائدة بنسبة 10% على معدل رصيد رأس المال الشهري للسنة المالية

بدون أخذ اعتبار للدخل أو السحوبات للسنة.

(3) أي أرباح متبقية أو خسائر يتم توزيعها بنسبة 60% لهيومان و 40% لمولين.

(4) يسمح لكل شريك بأن يسحب مبلغ 800 دولار كل شهر نقداً من الشركة.

في 1 أكتوبر 2010 قام هيومان باستثمار رأس مال إضافي بمبلغ 12,000 دولار وقد حققت الشركة التضامنية ربح بمبلغ 33,000 دولار.

بتاريخ 1 يناير 2011 تم السماح للويس أحد موظفي الشرطة بالدخول في الشركة كشريك وقد قام هذا الشريك باستثمار مبلغ 66,000 دولار مباشرة في الشركة مقابل حصة بمقدار الثلث في ممتلكات الشركة. وقد بقيت اتفاقية تأسيس الشركة تنص على مكافأة وفائدة لهيومان بنسبة 10% ولكن ما تبقى من الأرباح أو الخسائر أصبحت مقسمة 40% لكل من هيومان ولويس و 20% لمولين. كما يحق للويس 800 دولار سحوبات شهرية. وقد اختار مولين الانسحاب من الشركة بعد عدة سنوات وبعد التفاوض معه فقد اتفقت كافة الأطراف في الشركة على أن يتم دفع مبلغ 90,000 دولار لمولين كتسديد عن حصته في الشركة. إن أرصدة حسابات رأس المال بذلك التاريخ كانت كالآتي:

|                |              |
|----------------|--------------|
| رأس مال هيومان | 88,000 دولار |
| رأس مال مولين  | 78,000 دولار |
| رأس مال لويس   | 72,000 دولار |

المطلوب

1- افترض أن شركة التضامن هذه تستخدم طريقة المكافأة حصرياً، قم بإجراء كامل القيود المحاسبية، أما القيود المحاسبية للسحوبات الشهرية من قبل الشركاء غير مطلوب إجراؤها.

2- افترض أن هذه الشركة التضامنية تستخدم طريقة الشهرة حصرياً، قم بإجراء كافة القيود المحاسبية مع تجاهل السحوبات الشهرية من قبل الشركاء.

### حل الحالة العملية على شركاء التضامن

(1) طريقة المكافأة The Bonus Method  
أ- 1 السنة المالية 2010

| 1 يناير 2010  |        |
|---------------|--------|
| من ح/ مذكورين |        |
| ح/ نقد        | 40,000 |
| ح/ بضاعة      | 12,000 |
| ح/ مبني       | 48,000 |

|                |        |
|----------------|--------|
| إلى ح/ مذكورين |        |
| ح/ ورقة دفع    | 10,000 |

|                       |        |
|-----------------------|--------|
| ح/ رأس مال هيومان 50% | 45,000 |
| ح/ رأس مال مولين 50%  | 45,000 |

لتسجيل المساهمات الأولية للشركة التضامنية من خلال رأس مال متساوي ما بين الشركاء.

1 أكتوبر 2010

|                       |        |
|-----------------------|--------|
| من ح/ نقد             | 12,000 |
| إلى ح/ رأس مال هيومان | 12,000 |

لتسجيل مساهمة إضافية في رأس المال من قبل هيومان.

31 ديسمبر 2010

$$\begin{aligned} \text{المكافأة} &= 10\% (33,000 - \text{المكافأة}) \\ \text{المكافأة} &= 3,300 - 10\% \text{ المكافأة} \\ 1,10 \text{ مكافأة} &= 3,300 \text{ دولار} \\ \text{المكافأة} &= 3,000 \text{ دولار} \end{aligned}$$

ووفقاً لعقد تأسيس الشركة فإن توزيع الفائدة يتم على أساس معدل رأس المال الشهري وقد كان رأس مال مولين بمبلغ 45,000 دولار لم يتغير خلال السنة وبالتالي فإن مبلغ 4,500 دولار (وتساوي 10%) هي الفائدة المستحقة لهذا الشريك ولكن بسبب مساهمة الشريك هيومان في 1 أكتوبر 2010 فإن الفائدة لهيومان يتم احتسابها كالتالي:

|                                     |                           |
|-------------------------------------|---------------------------|
| دولار                               |                           |
| الرصيد الافتتاحي                    | 45,000 x 9 أشهر = 405,000 |
| الرصيد الجديد                       | 57,000 x 3 أشهر = 171,000 |
| المجموع الموزون                     | 576,000                   |
| يتم تقسيم المعدل الموزون على 12 شهر | 12 شهر                    |
| المعدل الشهري لرصيد رأس المال       | 48,000                    |
| الفائدة 10%                         | 10%                       |
| الفائدة على رأس المال               | 4,800                     |

ولاحقا لاحتساب الفائدة والمكافأة فإنه يتم توزيع مبلغ الربح بمبلغ 33,000 دولار وفقاً للترتيب المشار إليه سابقاً كآلاتي:

| المجموع       | مولين              | هيو مان             |                        |
|---------------|--------------------|---------------------|------------------------|
| 3,000         | -                  | 3,000               | المكافأة               |
| 9,300         | 4,500              | 4,800               | الفائدة                |
|               |                    |                     | الأرباح المتبقية       |
|               |                    |                     | الأرباح 33,000         |
|               |                    |                     | يطرح: المكافأة (3,000) |
|               |                    |                     | يطرح: الفائدة (9,300)  |
| <u>20,700</u> | <u>8,280 (40%)</u> | <u>12,420 (60%)</u> | الصافي 20,700          |
| <u>33,000</u> | <u>12,780</u>      | <u>20,220</u>       | توزيع الربح            |

إن قيود الإقفال للسنة 2010 كآلاتي:

|                                                        |       |
|--------------------------------------------------------|-------|
| من ح/ مذكورين                                          |       |
| ح/ رأس مال هيو مان                                     | 9,600 |
| ح/ رأس مال مولين                                       | 9,600 |
| إلى ح/ مذكورين                                         |       |
| ح/ سحبوات هيو مان                                      | 9,600 |
| ح/ سحبوات مولين                                        | 9,600 |
| لإقفال 800 دولار سحبوات لكل شريك شهرياً (800 x 12 شهر) |       |

|                    |        |
|--------------------|--------|
| من ح/ قائمة الدخل  | 33,000 |
| إلى ح/ مذكورين     |        |
| ح/ رأس مال هيو مان | 20,220 |
| ح/ رأس مال مولين   | 12,780 |

لإقفال الربح للسنة في حسابات رأس مال الشركاء

وفي نهاية السنة الأولى للتشغيل فإن حسابات رأس المال للشركاء كآلاتي:

| المجموع | مولين  | هيو مان |                  |
|---------|--------|---------|------------------|
| 90,000  | 45,000 | 45,000  | الرصيد الافتتاحي |
| 12,000  | -      | 12,000  | استثمار إضافي    |



|                |               |               |                   |
|----------------|---------------|---------------|-------------------|
| (19,200)       | (9,600)       | (9,600)       | السحوبات          |
| 33,000         | 12,780        | 20,220        | صافي الدخل الموزع |
| <u>115,800</u> | <u>48,180</u> | <u>67,620</u> |                   |

#### السنة المالية 2011

قدم لويس مساهمة في رأس المال بمبلغ 66,000 دولار مقابل حصة بنسبة ثلث في ممتلكات الشركة. وبالتالي تصبح الشركة حالياً رأس مالها هو 181,800 دولار (115,800 + 66,000) وباحتساب 1/3 الحصة فهي  $181,800 \times \frac{1}{3} = 60,600$  دولار وبذلك يكون لويس قد استثمر مبلغ إضافي هو مبلغ 5,400 دولار وهو مكافأة للشركاء الحاليين في الشركة.

|        |                              |
|--------|------------------------------|
| 66,000 | من ح/ النقد                  |
|        | إلى ح/ مذكورين               |
| 60,600 | ح/ رأس مال لويس              |
| 3,240  | ح/ رأس مال هيومان 60% مكافأة |
| 2,160  | ح/ رأس مال مولين 40% مكافأة  |

لتسجيل انسحاب مولين حيث تم دفع مبلغ إضافي له 12,000 زيادة عن رصيد رأس ماله (78,000 – 90,000)

|        |                                     |
|--------|-------------------------------------|
|        | من ح/ مذكورين                       |
| 78,000 | ح/ رأس مال مولين                    |
| 6,000  | ح/ رأس مال هيومان 1/2 مبلغ المكافأة |
| 6,000  | ح/ رأس مال لويس 1/2 مبلغ المكافأة   |
| 90,000 | إلى ح/ النقد                        |

لتسجيل انسحاب مولين من الشركة.

#### (2) طريقة الشهرة

ب-1 السنة المالية 2010

#### 1 يناير 2010

إن القيمة العادلة لمساهمة هيومان هي بمبلغ 52,000 بينما استثمر مولين مبلغ إضافي 38,000 دولار وهي قيمة المبني ناقصاً الدين (48,000 – 10,000). ولأن أرصدة رأس المال يجب أن تكون في بداية التشغيل متساوية فإن هناك 14,000 دولار هي مدفوعة مقابل شهرة والقيود المحاسبي كآلاتي:

|        |               |
|--------|---------------|
|        | من ح/ مذكورين |
| 40,000 | ح/ نقد        |
| 12,000 | ح/ بضاعة      |
| 48,000 | ح/ مبني       |
| 14,000 | ح/ شهرة       |

|                    |        |
|--------------------|--------|
| إلى حد/ مذكورين    |        |
| حد/ ورقة دفع       | 10,000 |
| حد/ رأس مال هيومان | 52,000 |
| حد/ رأس مال مولين  | 52,000 |

تأسيس الشركة التضامنية وتنسب الشهرة إلى مولين

1 أكتوبر 2010

|                        |        |
|------------------------|--------|
| من حد/ النقد           | 12,000 |
| إلى حد/ رأس مال هيومان | 12,000 |

لتسجيل المساهمة الإضافية من الشريك هيومان

31 ديسمبر 2010

ومع أن مكافأة هيومان لا زالت 3,000 دولار كما تم احتسابها في المتطلب (أ) أعلاه فإنه يجب إعادة احتساب الفائدة وذلك لأن أرصدة رأس المال مختلفة في هذه الحالة. حيث أن رأس مال مولين لكامل السنة كان 52,000 دولار وبالتالي عليه فائدة بمبلغ 5,200 دولار بنسبة 10% ولكن رأس مال هيومان تغير خلال السنة وبالتالي يتوجب احتساب المتوسط الشهري كأساس لاحتساب الفائدة كالآتي:

|                          |                           |
|--------------------------|---------------------------|
| دولار                    |                           |
| الرصيد الافتتاحي         | 52,000 x 9 أشهر = 468,000 |
| الرصيد الجديد            | 64,000 x 3 أشهر = 192,000 |
|                          | 660,000                   |
| يقسم على 12 شهر          | 12 ÷                      |
| المعدل الشهري لرأس المال | 55,000                    |
| سعر الفائدة              | 10%                       |
| الفائدة لصالح هيومان     | 5,500                     |

إن توزيع صافي الربح 33,000 ما بين الشركاء كالآتي:

|        |       |         |
|--------|-------|---------|
| هيومان | مولين | المجموع |
|--------|-------|---------|

|               |                    |                     |                      |
|---------------|--------------------|---------------------|----------------------|
| 3,000         | -                  | 3,000               | المكافأة             |
| 10,700        | 5,200              | 5,500               | الفائدة              |
|               |                    |                     | الرصيد المتبقي       |
|               |                    |                     | الأرباح 33,000       |
|               |                    |                     | المكافأة (3,000)     |
| <u>19,300</u> | <u>7,720 (40%)</u> | <u>11,850 (60%)</u> | الفائدة (10,700)     |
|               |                    |                     | <u>الصافي 19,200</u> |
| <u>33,000</u> | <u>12,920</u>      | <u>20,080</u>       |                      |

إن قيود الإقفال في نهاية السنة المالية 2010 كالآتي:

|                    |       |
|--------------------|-------|
| من حـ/ مذكورين     |       |
| حـ/ رأس مال هيومان | 9,600 |
| حـ/ رأس مال مولين  | 9,600 |
| إلى حـ/ مذكورين    |       |
| حـ/ سحبوات هيومان  | 9,600 |
| حـ/ سحبوات مولين   | 9,600 |

لإقفال حسابات مسحوبات الشركاء الشريك بواقع 800 دولار شهرياً

|                         |        |
|-------------------------|--------|
| من حـ/ قائمة ملخص الدخل | 33,000 |
| إلى حـ/ مذكورين         |        |
| حـ/ رأس مال هيومان      | 20,080 |
| حـ/ رأس مال مولين       | 12,920 |

لتوزيع الربح على حسابات الشركاء

وبعد الإقفال ستكون حسابات رأس المال للشركاء كالآتي:

| المجموع       | مولين         | هيومان        |                  |
|---------------|---------------|---------------|------------------|
| 104,000       | 52,000        | 52,000        | الرصيد الافتتاحي |
| 12,000        | -             | 12,000        | استثمار إضافي    |
| (19,200)      | (9,600)       | (9,600)       | السحوبات         |
| <u>33,000</u> | <u>12,920</u> | <u>20,080</u> | صافي الدخل       |

129,800

55,320

74,480

إجمالي رأس المال

السنة المالية 2011

إن استثمار لويس بمبلغ 66,000 دولار يساوي 1/3 حصة في ممتلكات الشركة وهو ما يعني ضمناً أن قيمة الشركة تساوي 198,000 (66,000 ÷ 1/3). وبعد إضافة رأس مال لويس إلى رأس مال الشركاء القائم يصبح رأس مال الشركة التضامنية مبلغ 195,800 (129,800 + 66,000) وبالتالي هناك زيادة في القيمة بمبلغ 2,200 (198,000 - 195,800) وبالتالي سيتم الاعتراف بها شهرياً حيث يعزى هذا الفرق إلى شهرة.

|       |                          |
|-------|--------------------------|
| 2,200 | من حـ/ الشهرة            |
|       | إلى حـ/ مذكورين          |
| 1,320 | حـ/ رأس مال هيومان (60%) |
| 880   | حـ/ رأس مال مولين (40%)  |

إثبات الشهرة بناء على سعر الاستحواذ المدفوع من لويس

|        |                      |
|--------|----------------------|
| 66,000 | من حـ/ النقد         |
| 66,000 | إلى حـ/ رأس مال لويس |

إثبات استلام رأس مال لويس

وبعد عدة سنوات عند خروج الشريك مولين فإنه يتم إجراء القيود المحاسبية التالية:

|        |                        |
|--------|------------------------|
| 60,000 | من حـ/ الشهرة          |
|        | إلى حـ/ مذكورين        |
| 24,000 | حـ/ رأس مال هيومان 40% |
| 12,000 | حـ/ رأس مال مولين 20%  |
| 24,000 | حـ/ رأس مال لويس 40%   |

الاعتراف بشهرة بناءً على انسحاب الشريك مولين

$$60,000 = \underline{12,000}$$

20%

|        |                      |
|--------|----------------------|
| 90,000 | من حـ/ رأس مال مولين |
| 90,000 | إلى حـ/ النقد        |

لتسديد رأس مال مولين عند انسحابه من الشركة

## الفصل الخامس عشر

شركات التضامن: إنهاء الشركة وتصفيتها

**Partnerships: Termination and Liquidation**

## الفصل الخامس عشر شركات التضامن: إنهاء الشركة وتصفيتها

### فهرس الفصل

| صفحة      |                                                                              |
|-----------|------------------------------------------------------------------------------|
| 157       | 1- محتويات الفصل وعناوين المواضيع التي تم شرحها في هذا الفصل من قبل المؤلفين |
| 157       | 2- الأهداف التعليمية من دراسة هذا الفصل                                      |
| 157 - 158 | 3- تلخيص للفصل بما يحقق الأهداف التعليمية                                    |
| 159 - 166 | 4- حالة عملية على إنهاء الشركة التضامنية وتصفيتها                            |

## 1 العناوين الرئيسية التي تم شرحها في الفصل الخامس عشر من قبل المؤلفين

1-1 إنهاء الشركة التضامنية وتصفيته – حماية مصالح كافة الأطراف.

– إجراءات الإنهاء والتصفية.

– جدول التصفية.

– رصيد العجز في رأس المال – مساهمة الشريك.

– رصيد العجز في رأس المال – الخسارة لبقية الشركاء.

1-2 الإعسار المالي للشركة التضامنية.

– التوزيع الأولي لأصول الشركة التضامنية.

– الخطة المسبقة للتوزيع.

## 2 الأهداف التعليمية لهذا الفصل

2-1 التمكن من تحديد المبالغ التي سيتم دفعها للشركاء عند التصفية.

2-2 التمكن من إعداد القيود المحاسبية لتسجيل العمليات التي حدثت في تصفية الشركة التضامنية.

2-3 التمكن من تحديد توزيع النقد المتوفر عندما يكون أحد أو أكثر من الشركاء لديه عجز في رأس

ماله أو عندما يصبح هؤلاء الشركاء أنفسهم معسرين مالياً.

2-4 التمكن من إعداد جدول مقترح للتصفية من أرصدة رأس المال السليمة وذلك لتحديد توزيع أولي

عادل لأصول الشركة التضامنية المتوفرة.

2-5 التمكن من إعداد خطة توزيع مسبقة للإرشاد في توزيع أصول الشركة عند التصفية.

### 3 تلخيص الفصل بما يحقق الأهداف التعليمية

3-1 على الرغم أن الشركة التضامنية من الممكن أن تعيش إلى ما لا نهاية من خلال عملية قبول شركاء جدد إلا أنه يمكن أن يتم إنهاء الشركة وإنهاء أعمالها وتصفية ممتلكاتها للعديد من الأسباب، ويمكن أن تتم هذه العملية وتبدأ بمجرد موت أحد الشركاء أو تقاعده أو إيساره مالياً أو إيسار الشركة نفسها. ولأن الشركة التضامنية من الممكن أن تحقق خسائر كبيرة خلال عملية التصفية فإن كافة الأطراف في العادة تطلب معلومات محدثة وبشكل متكرر عن التطورات الجارية في الشركة ويتوقع من محاسب الشركة أن يزود هذه الأطراف بهذه المعلومات وفي نفس الوقت يسعى لأن يحقق العدالة ما بين كافة الأطراف.

3-2 تتطلب عملية التصفية ما يلي:

- (أ) تحويل ممتلكات شركة التضامن إلى النقد.
- (ب) تسديد الالتزامات ومصاريف التصفية.
- (ج) نقل أي ممتلكات متبقية إلى الشركاء على أساس أرصدة حسابات رأس المال النهائية الخاصة بهم.

وكوسيلة للتقرير عن هذه العمليات فإنه من الضروري أن يتم إعداد جدول تصفية على أساس فترات متعاقبة. ويظهر هذا الجدول جميع العمليات الأخيرة والأصول والالتزامات التي ما زال يحتفظ بها وأرصدة الحسابات الحالية لرأس المال. أن توزيع هذا الجدول على أساس منتظم يمكن كافة الأطراف ذات العلاقة بالتصفية من مراقبة التقدم في أعمال التصفية التي تم إنجازها.

3-3 خلال عملية التصفية من المحتمل أن تظهر أرصدة سالبة لرأس المال لواحد أو أكثر من الشركاء خاصة إذا كانت شركة التضامن قد حققت خسائر مادية في استبعاد وتصفية ممتلكاتها. وفي مثل هذه الحالات فإن على هؤلاء الشركاء المحددين أن يقدموا أصولاً إضافية كافية لإزالة العجز في رأس المال الخاص بهم وإذا كان تقديم الأموال من هؤلاء الشركاء بطيئاً في الوصول للشركة تحت التصفية فإن الشركاء الباقين الذين لديهم أرصدة رأس مال آمنة عليهم القيام فوراً باقتسام النقد المتبقي في شركة التضامن. إن الرصيد الآمن Safe Balance هو مبلغ رأس المال الذي يمكن أن يتبقي حتى ولو حدثت أقصى مبلغ للخسارة المستقبلية المتوقعة من استبعاد أصول الشركة وبيعها. وفي إجراء هذه الاحتسابات فإن على الشركاء المتبقين لهم أرصدة رأس مال آمنة أن يغطوا أرصدة حسابات رأس المال السالبة للشركاء الآخرين استناداً إلى نسبة كل منهم في الربح أو الخسارة.

3-4 إن احتساب التصفية الفعلية لشركة التضامن يمكن أن تأخذ وقتاً أطول حيث يمكن توليد النقد في الفترة المبكرة من بدء عملية التصفية ويكون النقد ربما أكبر من النقد المطلوب لتغطية الالتزامات ومصاريف التصفية. يجب على المحاسب أن يقترح توزيع عادل وفوري للأرصدة النقدية المتوفرة من خلال اقتراح جدول تصفية يكون إرشاداً لتوزيعات الأموال المتوفرة من التصفية. ويستند هذا الجدول إلى عدد من عمليات المحاكاة مثل بيع كامل الأصول غير النقدية ودفع كامل مصاريف التصفية وهكذا وفي كل نقطة سيتم اقتراض أقصى مبلغ من الخسارة. حيث يقترح أن الأصول غير النقدية ليس لها قيمة بيع وأن مصاريف التصفية يتم وضعها في أقصى مبلغ وأن جميع الشركاء في الشركة يفترض أنهم معسرين مالياً وأن أي أرصدة رأس مال آمنة متبقية بعد تكبد هذه الخسائر تمثل التوزيعات التي يمكن عملياً إجراؤها للشركاء في الوقت الحالي، وحتى بعد هذه التوزيعات تكون مبالغ رأس مال كبيرة بشكل كافي لاستيعاب كل الخسائر المحتملة.



3-5 إن تصفية شركة التضامن يمكن أن يتطلب العديد من العمليات المالية على مدى فترة طويلة وبالتالي فإنه قد يكتشف المحاسب أن الاستمرار في إعداد جداول التصفية المقترحة تصبح عبئاً ثقيلاً، ولهذا السبب يقوم المحاسب في بداية عملية التصفية بإعداد خطة منفردة للتوزيع المسبق والتي تشكل إرشاداً معرفاً ومحددًا لكافة الدفعات التي سيتم إجراؤها للشركاء. ولوضع هذه الخطة يقوم المحاسب بمحاكاة عدداً من الخسائر لكل خسارة بدورها تقوم بالضبط بحذف رصيد رأس المال لكل شريك وبعد أن تخفض هذه الخسائر المقترضة كافة أرصدة حسابات رأس المال للشركاء إلى صفر يقوم المحاسب بوضع الخطة المسبقة للتوزيع من خلال التتبع رجوعاً في الجدول وفي الواقع يكون المحاسب بموجب هذه الطريقة وهذا الجدول يقوم بقياس النقد الذي سوف يتوفر إذا لم تحدث هذه الخسائر.

#### 4 حالة عملية على إنهاء الشركة التضامنية وتصفيتها

خلال السنوات السابقة فإن شركة التضامن ما بين كل من أندروز و كاسو وكونين وشيردان تدبر محلات تجزئة محلية، واستناداً إلى أحكام عقد التأسيس الأصلي لشركة التضامن فإن كافة الأرباح أو الخسائر تقسم على أساس نسبة 4 : 3 : 2 : 1 على التوالي للشركاء أندرو وكاسو وكونين وشيردان. وفي الفترة الأخيرة واجه كل من كاسو وكونين مشاكل مالية شخصية وكنتيجة لذلك أصبحوا حالياً معسرين مالياً. إن دائنو كاسو قد سجلوا إدعاءً بمبلغ 20,000 دولار ضد شركة التضامن ومبلغ 22,000 دولار قد تم تسجيلها لدفع ديون الشريك كونين ولتلبية هذه المطالبات القانونية فإنه من الضروري تصفية موجودات الشركة التضامنية. وقد قدر الشركاء أنهم سوف يتكبدون مبلغ 12,000 دولار مصاريف لاستبعاد كافة الأصول غير النقدية.

في تاريخ توقف العمليات النشطة وبدء عملية التصفية للشركة تم إعداد الميزانية العمومية التالية للشركة وقد تم إقفال كافة الحسابات للوصول إلى الأرصدة الحالية لرأس المال للشركاء.

|                |                |
|----------------|----------------|
| 20,000         | نقد            |
| 280,000        | أصول غير نقدية |
| <u>300,000</u> | مجموع الأصول   |
| 140,000        | الالتزامات     |
| 10,000         | قرض كاسو       |
| 76,000 (40%)   | رأس مال أندروز |
| 14,000 (30%)   | رأس مال كاسو   |
| 51,000 (20%)   | رأس مال كونين  |

|                |                       |
|----------------|-----------------------|
| رأس مال شيردان | 9,000 (10%)           |
| المجموع        | <u><u>300,000</u></u> |

وخلال عملية التصفية الطويلة فقد حدثت العمليات التالية:

- تم بيع أصول غير نقدية لها قيمة دفترية بمبلغ 190,000 دولار بمبلغ 140,000 دولار نقداً.
  - تم دفع مبلغ 14,000 دولار مصاريف تصفية ولا يتوقع حدوث مصاريف أخرى إضافية.
  - تم توزيع أرصدة رأس المال الأمانة إلى الشركاء.
  - تم تسديد كافة التزامات الشركة.
  - تم بيع الأصول غير النقدية المتبقية بمبلغ 10,000 دولار.
- 
- تم تحديد العجوزات في أرصدة رأس المال لأي شركاء معسرين مالياً على أنها غير قابلة للتحصيل.
  - استلام مساهمات ملائمة من أي شريك معسر مالياً الذي ظهر له رصيد سالب لرأس ماله.
  - توزيع النقد المتوفر النهائي.

#### المطلوب

- 1- باستخدام المعلومات المتوفرة قبل بدء عملية التصفية قم بإعداد خطة توزيع مسبقة للشركة التضامنية.
- 2- إعداد القيود المحاسبية لتسجيل عمليات التصفية الحقيقية.

**حل الحالة العملية حول تصفية  
شركة تضامنية**

**القسم (1) من المتطلبات**

بدأت الشركة التضامنية عملية التصفية برصيد رأس مال بمبلغ 160,000 دولار ويتضمن هذا الرصيد لرأس المال مبلغ 10,000 دولار قرض من الشريك كاسو وذلك لأن الشركة التضامنية عليها الاحتفاظ بهذا الالتزام مقابل أي مقابلة محتملة مع رصيد عجز نهائي في حساب رأس المال لهذا الشريك. وبالتالي فإن خطة التوزيع المسبقة تعتمد على افتراض أن مبلغ 160,000 دولار خسائر سوف تنشأ عن التصفية حتى يتم حذف كامل رأس مال الشركة التضامنية. إن هذه الخسائر المحاكاة يتم ترتيبها في صيغة أعداد تسلسلية بحيث كل رصيد من حسابات رأس المال للشركاء يتم تباعاً تخفيضه إلى رصيد صفر. وكما في بداية التصفية فإن رصيد حساب رأس المال لكاسو هو الأكثر عرضة لحذفه أولاً وذلك كالاتي:

| الخسارة العظمي<br>التي يمكن استيعابها | - مبلغ رصيد رأس المال<br>- توزيع الخسارة |               |
|---------------------------------------|------------------------------------------|---------------|
| 190,000                               | 76,000 (40%)                             | الشريك أندروز |
| 80,000                                | 24,000 (30%)                             | الشريك كاسو   |
| 255,000                               | 51,000 (20%)                             | الشريك كوين   |
| 90,000                                | 9,000 (10%)                              | الشريك شيردان |
|                                       | <u>160,000</u>                           | المجموع       |

وكما هو موضح بالجدول أعلاه فإن خسارة بمبلغ 80,000 دولار سوف تآكل كامل رأس مال الشريك كاسو البالغ 14,000 بالإضافة الى القرض المقدم منه البالغ 10,000 دولار. ويمكن لبدء إعداد خطة التوزيع المسبقة يتم افتراض وقوع هذه الخسائر.

ولذلك فإن توزيع هذه الخسائر الافتراضية البالغة 80,000 دولار كالاتي:  
**الخطوة رقم (1)**

| المجموع | رأس مال<br>شيران | رأس مال<br>كونين | رأس مال<br>كاسو | رأس مال<br>أندروز | الرصيد الافتتاحي<br>لرأس المال |
|---------|------------------|------------------|-----------------|-------------------|--------------------------------|
| 160,000 | 9,000            | 51,000           | 24,000          | 76,000            |                                |

افتراض خسارة 80,000 دولار (10%)(8,000) (20%)(16,000) (30%)(24,000) (40%)(32,000)

| الأرصدة في<br>الخطوة رقم (1) | 44,000 | - | 35,000 | 1,000 | 80,000 |
|------------------------------|--------|---|--------|-------|--------|
|------------------------------|--------|---|--------|-------|--------|

ومع حذف كامل رصيد رأس المال لكاسو فإن الخسائر الإضافية المطلوبة لتوزيعها على الشركاء المتبقين سيتم توزيعها بالنسب التالية : 4 : 2 : 1 أو يعبر عنها 4/7 ، 2/7 ، 1/7 ، ولأن المطلوب حالياً فقط 7,000 دولار خسارة إضافية هي المطلوبة لتخفيض رصيد رأس المال لشيران إلى صفر فإن هذه الشريك يعتبر الثاني من حيث الترتيب من حيث وضعية التعرض للخسائر.

#### الخطوة رقم (2)

| المجموع | رأس مال<br>شيران | رأس مال<br>كونين | رأس مال<br>كاسو | رأس مال<br>أندروز | الرصيد من الخطوة<br>رقم (1) |
|---------|------------------|------------------|-----------------|-------------------|-----------------------------|
| 80,000  | 1,000            | 35,000           | -               | 44,000            |                             |

افتراض خسارة بمبلغ 7,000 دولار (4/7)(4,000) - (2/7)(2,000) (1/7)(1,000) (7,000)

| 40,000 | - | 33,000 | - | 73,000 |
|--------|---|--------|---|--------|
|--------|---|--------|---|--------|

ولاحقاً لهذه الخسارتين التي تم محاكاتها فقد تبقي رأس مال كل من الشريكين أندروز وكونين حيث لهما أرصدة رأس مال موجبة ويتم توزيع الخسائر بينهما بنسبة 4 : 1 أو 2/3 ، 1/3 وبناءً على هذه النسب المعاد موازنتها فإن وضع أندروز هو الأكثر عرضة للخسارة حيث أن خسارة مبلغها 60,000 دولار ستؤدي إلى تنزيل رصيده إلى صفر بينما يحتاج كونين إلى خسارة مقدارها 99,000 دولار حتى يصبح رصيده صفر وهي  $33,000 \div 1/3$  .

وبالتالي فإن الخطوة الثالثة هي افتراض خسارة 60,000 دولار.

#### الخطوة رقم (3)

| المجموع  | رأس مال<br>شيران | رأس مال<br>كونين | رأس مال<br>كاسو | رأس مال<br>أندروز |                                   |
|----------|------------------|------------------|-----------------|-------------------|-----------------------------------|
| 73,000   | -                | 33,000           | -               | 40,000            | الرصيد من الخطوة<br>رقم (2)       |
| (60,000) | -                | (20,000)         | -               | (40,000)          | افتراض خسارة<br>بمبلغ 7,000 دولار |
| 13,000   | -                | 13,000           | -               | -                 |                                   |

والخطوة الأخيرة هي حذف رصيد رأس المال الخاص بكونين بخسارة مقدارها 13,000 دولار. وبناءً على نتائج سلسلة الأعداد لمحاكاة الخسارة المفترضة فإنه بمقدور المحاسب حالياً أن يعد خطة مسبقة للتوزيع على الشركاء مع العلم أن مبلغ 140,000 دولار يمثل الالتزامات تبقى لها الأولوية في التسديد بالإضافة إلى أنه يتوجب الاحتفاظ بمبلغ 12,000 دولار مجنبة لتسديد مصاريف التصفية.

الخطوة الأخيرة: هي إعداد خطة التوزيع المسبقة على الشركاء كالتالي:

أندروز وكاسو وكونين وشيران  
خطة التوزيع المسبقة

| النقد المتوفر         | الطرف المستلم للنقد                                     |
|-----------------------|---------------------------------------------------------|
| الأول 152,000         | الدائنون بالإضافة إلى مصاريف التصفية (12,000 + 140,000) |
| 13,000                | كونين                                                   |
| 60,000                | أندروز 2/3 وكونين 1/3                                   |
| 7,000                 | أندروز 4/7 وكونين 2/7 وشيران 1/7                        |
| النقد الآخر المتبقي - | أندروز 40% وكاسو 30% وكونين 20% وشيران 10%              |

القسم الثاني (2) القيود المحاسبية للتصفية:

10,000 من ح/ القرض المقدم من كاسو  
10,000 إلى ح/ رأس مال كاسو

لتسجيل مقابلة قرض كاسو لحساب رأس المال لتدفع لعملية التصفية.

من ح/ مذكورين  
ح/ النقد 140,000  
ح/ رأس مال أندروز (40% من الخسارة) 20,000

|        |                                    |
|--------|------------------------------------|
| 15,000 | ح/ رأس مال كاسو (30% من الخسارة)   |
| 10,000 | ح/ رأس مال كونين (20% من الخسارة)  |
| 5,000  | ح/ رأس مال شيردان (10% من الخسارة) |

الى ح/ الأصول غير النقدية 190,000

إثبات بيع الأصول غير النقدية وبخسارة مبلغها 50,000 دولار

|                         |       |
|-------------------------|-------|
| من ح/ مذكورين           |       |
| ح/ رأس مال أندروز (40%) | 5,600 |
| ح/ رأس مال كسو (30%)    | 4,200 |
| ح/ رأس مال كونين (20%)  | 2,800 |
| ح/ رأس مال شيردان (10%) | 1,400 |

الى ح/ النقد 14,000

لإثبات دفع خسائر التصفية.

وفي هذه المرحلة فإن الشركة أصبحت تحتفظ بمبلغ 146,000 دولار نقداً وهو ما يزيد بمبلغ 6,000 دولار عن إجمالي الالتزامات وفقاً لخطة التوزيع المسبقة فإن هذا المبلغ بالكامل يمكن توزيعه بأمان الى كونين أو الى دائنو كونين وذلك بالقيد المحاسبي التالي:

|       |                     |
|-------|---------------------|
| 6,000 | من ح/ رأس مال كونين |
| 6,000 | الى ح/ النقد        |

لتسجيل توزيع نقد الى كونين على أساس رصيد رأس المال الأمين.

|         |                  |
|---------|------------------|
| 140,000 | من ح/ الالتزامات |
| 140,000 | الى ح/ النقد     |

تسديد الالتزامات.

|                                    |        |
|------------------------------------|--------|
| من ح/ مذكورين                      |        |
| ح/ النقد                           | 10,000 |
| ح/ رأس مال أندروز (40% من الخسارة) | 32,000 |
| ح/ رأس مال كاسو (30% من الخسارة)   | 24,000 |

|        |                                    |
|--------|------------------------------------|
| 16,000 | ح/ رأس مال كونين (20% من الخسارة)  |
| 8,000  | ح/ رأس مال شيردان (10% من الخسارة) |
| 90,000 | الى ح/ الأصول غير النقدية          |

إثبات بيع الأصول غير النقدية المتبقية بمبلغ 10,000 نقد وخسارة مقدارها 80,000 دولار.

وهذه المرحلة من التصفية حيث يتبقى حساب النقد وحسابات الشركاء هي المقترحة في دفاتر الشركة التضامنية كالاتي:

| النقد     | رأس مال أندروز | رأس مال كاسو | رأس مال كونين | رأس مال شيردان |                       |
|-----------|----------------|--------------|---------------|----------------|-----------------------|
| 20,000    | 76,000         | 14,000       | 51,000        | 9,000          | الأرصدة الافتتاحية    |
| -         | -              | 10,000       | -             | -              | مقابلة للخسارة        |
| 140,000   | (20,000)       | (15,000)     | (10,000)      | (5,000)        | بيع أصول غير نقدية    |
| (14,000)  | (5,600)        | (4,200)      | (2,800)       | (1,400)        | مصاريف تصفية          |
| (6,000)   | -              | -            | -             | (6,000)        | توزيع نقدية           |
| (140,000) | -              | -            | -             | -              | دفع الالتزامات        |
| 10,000    | (32,000)       | (24,000)     | (16,000)      | (8,000)        | بيع موجودات غير نقدية |
| 10,000    | 18,400         | (19,200)     | 16,200        | (5,400)        |                       |

وبسبب أن كاسو هو شخصياً معسر مالياً فإن مبلغ 19,200 العجز في حسابه سوف لن يتم استعادته منه وبالتالي فإن الشركاء الثلاثة المتبقين سوف يستوعبون هذه الخسارة على أساس النسبة 4 : 2 : 1 وبالتالي يتم عمل القيد المحاسبي التالي:

|        |                                    |
|--------|------------------------------------|
| 10,971 | ح/ رأس مال أندروز (4/7 من الخسارة) |
| 5,486  | ح/ رأس مال كونين (2/7 من الخسارة)  |
| 2,743  | ح/ رأس مال شيردان (1/7 من الخسارة) |
| 19,200 | الى ح/ رأس مال كاسو                |

لشطب العجز في حساب الشريك كاسو وتحويلها الى حسابات رأس المال للشركاء المتبقين في الشركة.

إن آخر قيد محاسبي تم أعلاه سوف يقود إلى تخفيض حساب رأس مال شيردان إلى رصيد 8,143 دولار صافي (سالب) وبسبب أن هذا الشريك هو شخصياً غير معسر مالياً فإنه يمكن تسديد المبلغ للشركة من قبله وبالتالي يتم عمل القيد المحاسبي التالي لتحصيل المبلغ:

8,143 من حـ/ النقد  
8,143 إلى حـ/ رأس مال شيردان

إثبات مساهمة الشريك شيردان لتغطية العجز في حسابه.

إن مساهمة شيردان سوف تجعل رصيد النقد بمبلغ 18,143 دولار ويمكن توزيعها على كل من الشريكين الذين استمرا لهم أرصدة إيجابية في الشركة وهم أندروز وكونين كآلاتي:

| رأس مال<br>كونين | رأس مال<br>أندروز |                                  |
|------------------|-------------------|----------------------------------|
| 16,200           | 18,400            | الأرصدة الافتتاحية كما جاء أعلاه |
| (5,486)          | (10,971)          | عجز كاسو                         |
| <u>10,714</u>    | <u>7,429</u>      | الرصيد النهائي                   |

ويتم عمل القيد التالي لتوزيع النقدية:

من حـ/ مذكورين  
7,429 حـ/ رأس مال أندروز  
10,714 حـ/ رأس مال كونين  
18,143 إلى حـ/ النقد

توزيع الرصيد النهائي للنقد على الشركاء.



