



الأكاديمية العربية في الدنمارك  
كلية الإدارة والاقتصاد  
قسم المحاسبة

قراءة في كتاب المحاسبة المتقدمة  
للمؤلف جون لارسن وموشش  
**Modern Advanced Accountign**

أعداد طالب الدكتوراه  
حسين عبد الجليل آل غزوي

أشرف  
أ.د/ وليد ناجي الحيالي

قدم هذا البحث كأحد متطلبات دراسة دكتوراه فلسفة المحاسبة

٢٠١١م

## المقدمة:

تعتبر المحاسبة المالية المتقدمة من أكثر أنواع المحاسبة تعقيداً لما لها من أهمية في حل كثير من المشاكل المحاسبية المترابطة بين مجموعة من التشريعات والقوانين والمعايير المحاسبية التي تحكم بعض الممارسات العملية، وبما أن المحاسبة تعتبر علم اجتماعي واقتصادي فأنها تتميز بالتغيير الدوري لتلائم مع التطورات الاقتصادية.

وعلى ضوء ذلك فقد رأينا أن كتاب المحاسبة المتقدمة لجون لارسن وموشس من أكثر الكتب شمولاً في تناوله للدراسات المحاسبية المتخصصة، ولما له من أهمية كبيرة في معالجة الكثير من الحالات المحاسبية المعقدة والتي تحتاج إلى شرح وتوضيح، وأن لم تكن تخلو من بعض الملاحظات التي سوف نتطرق لها من خلال قراءتنا لهذا الكتاب.

## مقدمة عن الكتاب :

سنتناول في هذا البحث كتاب المحاسبة المتقدمة لجون لارسن و موشس وذلك عن طبعة عام ١٩٨٣م، تعريب ومراجعة د. وصفي أبو المكارم ود. كمال الدين سعيد، ترجمة دار المريخ للنشر لعام ١٩٩٨م، حيث يعتبر الكتاب من أمهات الكتب الأجنبية في مجال المحاسبة والمالية والذي يدرس في جميع المراحل الأكاديمية، حيث يعتبر مرجعاً هاماً يمكن الرجوع إليها في كثير من الجوانب العملية والنظرية في مجموعة من الموضوعات الهامة في الفكر المحاسبي، حيث يتكون الكتاب من أربعة أقسام رئيسية، القسم الأول تناول المحاسبة عن الشركات الأشخاص والفروع والقسم الثاني لمعالجة المشكلات المحاسبية التي يترتب على توسع الشركات سواء عن طريق الاندماج في أو مع شركة أخرى أو سيطرة شركة على شركة أخرى أو أكثر، والقسم الثالث تناول المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى، أما القسم الرابع فهو يتناول ثلاثة موضوعات مستقلة الأول خاص بالشركات متعددة الجنسيات وعمليات الصرف الأجنبي والثاني كيفية إعداد التقارير المالية القطاعية والدورية، والثالث خصص للمحاسبة عن المبيعات بالتقسيط وبضاعة الأمانة .

## المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع
	<b>المحاسبة المتقدمة</b>
٢	المقدمة
٢	مقدمة عن الكتاب
	<b>الفصل الأول</b> <b>قراءة في كتاب المحاسبة المتقدمة</b>
٤	الفصل الأول تنظيم وإدارة شركات التضامن
٧	الجانب العملي
١٠	الفصل الثاني تصفية شركة التضامن وشركات المحاصة
١١	الجانب العملي
١٤	الفصل الثالث المحاسبة في الفروع - القوائم المالية المجمعة
١٥	الجانب العملي
٢٢	الفصل الرابع اندماج الشركات
٢٣	الجانب العملي
٢٦	الفصل الخامس القوائم المالية الموحدة في تاريخ الاندماج وفقاً لاسلوب الشراء
٢٨	الجانب العملي
٣٠	الفصل السادس القوائم المالية الموحدة في الفترات التالية للاندماج وفقاً لاسلوب الشراء
٣١	الجانب العملي
-	الفصل السابع إعداد القوائم المالية الموحدة وفقاً لاسلوب اندماج الحقوق ( ملغي )
-	الجانب العملي
٣٤	الفصل الثامن القوائم المالية الموحدة: أرباح وخسائر العلميات بين شركات المجموعة
٣٥	الجانب العملي
٣٦	الفصل التاسع القوائم المالية الموحدة
-	الجانب العملي
٣٧	الفصل العاشر القوائم المالية الموحدة : مشكلات خاصة
-	الجانب العملي

الفصل الثاني الحالات التطبيقية		
٣٩	شركات التضامن	الحالة الاولى
٤٢	تصفية شركات التضامن	الحالة الثانية
٤٥	محاسبة الفروع	الحالة الثالثة
٥٤	إندماج الأعمال	الحالة الرابعة
٥٨	القوائم المالية الموحدة في تاريخ الإندماج وفقاً لأسلوب الشراء	الحالة الخامسة
٦١	القوائم المالية الموحدة في الفترات التالية للإندماج	الحالة السادسة
٦٩	العمليات المتداولة بين القابضة والتابعة	الحالة السابعة
٧٢	بيع أراضي من القابضة إلى التابعة	الحالة الثامنة
٧٧	الأصول القابلة للأهلاك في العمليات المتبادلة بين القابضة والتابعة	الحالة التاسعة
٨٤	السندات بين القابضة والتابعة	الحالة العاشرة
٨٧	مراجع البحث	المراجع

## الفصل الأول

### قراءة في كتاب المحاسبة المتقدمة

#### الفصل الأول : تنظيم وإدارة شركات التضامن

عند قرائتنا إلى تعريف شركات التضامن التي اشير إليها في الكتاب وهي أن شركات التضامن هي عبارة عن ارتباط بين شخصين أو أكثر يثو كون في انجاز الأعمال أو الخدمات بهدف تحقيق الأرباح حيث لا يتطلب إنشاء شركات التضامن اتخاذ أي إجراءات قانونية للحصول على موافقة الأجهزة الحكومية، هذا التعريف منافي لما هو موجود في الواقع العملي وخاصة في الدول العربية ومنها على سبيل المثال المملكة العربية السعودية حيث لا يسمح بإنشاء أي نوع من أنواع الشركات بدون موافقة الجهات الحكومية.

وقد عرف قانون الشركات السعودية شركات التضامن بأنها " الشركة التي تتكون من شريكين أو أكثر مسؤولين في جميع أموالهم عن ديون الشركة " حيث تتطلب الموافقة من الجهات الحكومية بعض الإجراءات النظامية للتأسيس ومنها ما يلي :

١- يتقدم أحد الشركاء أو المفوض عنهم بطلب إلى الإدارة العامة للشركات بوزارة التجارة مرفقاً به نسختين من مشروع عقد تأسيس للشركة

٢- دراسة العقد والموافقة عليه أو صياغته من قبل إدارة الشركات مجال إلى فضيلة كاتب العدل لإثبات لديه.

٣- يستلم المفوض من الشركاء خطاب الإحالة لكاتب العدل والعقد المصدق عليه من إدارة الشركات ويتقدم إلى فضيلة كاتب العدل المندوب بالوزارة لتحديد موعد لإثبات ثم يحضر الشركاء أو وكلائهم الشرعيين في الموعد المحدد للتوقيع على العقد

٤- على مدير الشركة نشر ملخص العقد في أحد الجرائد اليومية التي توزع في المركز الرئيسي للشركة.

بعد ذلك تحتفظ إدارة الشركات بنسخة من هذه الوثائق وتكتب لمكتب السجل التجاري لقيد الشركة في السجل التجاري وعلى مدير الشركة أو أحد الشركاء أو الوكيل الشرعي

مراجعة مكتب السجل التجاري لاستكمال إجراءات القيد وأن يحضر معه ملف بالمستندات التالية :

- عقد إيجار مقر الشركة أو صك الملكية المقرر.
- قرار الشركاء بتسمية مدير الشركة أو المديرين في حالة عدم تضمين العقد لتلك البيانات.
- شهادة من الجهة التعليمية بالانتظام في الدراسة في حالة كون أحد الشركاء أو المديرين في مهنة طالب.
- توقيع وختم إقرار تعريف من منشئتين تجاريتين تفيد أن للشركة مقر قائم أو إحضار شهادة من البلدية .
- صورة من هوية الشركاء والمدير أو المديرين مع الأصل لمطابقتها. وتعبئة نموذج طلب تسجيل شركة وتسديد الرسوم المقررة للسجل التجاري وقدرها أربعة آلاف ريال عن خمس سنوات، ثم يتم تسليم أصل شهادة قيد الشركة في السجل التجاري( بعد سداد رسوم الاشتراك في الغرفة التجارية) لمندوب الشركة عند صدورها.

كل تلك الإجراءات هي فقط لاستخراج السجل التجاري للشركة للموافقة على عمل الشركة في المملكة العربية السعودية وهذا مثال واضح على جودة أنظمة وزارة التجارة في استخراج السجل التجاري لشركات التضامن في المملكة العربية السعودية.

كما تتضمن أهم المشاكل المحاسبية في شركات التضامن في اندماج شريك جديد أو انفصال شريك أو وفاة شريك وكذا توزيع المكافآت والربح السنوي أما بنسبة مؤية أو بالتساوي بين الشركاء، ولكن تقصر أهم المشاكل في تنظيم الشركات في كتابة العقد بين الشركاء بحيث يتضمن أهم المشاكل التي قد تواجه الشركاء ويتم تحديدها وكتابتها والاتفاق عليها من قبل الشركاء بما لا يخالف الأنظمة التشريعية والقانونية، وأهم من ذلك هو أن لا تخالف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها فيما يتعلق بالإجراءات المحاسبية والمالية في الشركة، كما أن وجود العقد والنظام الأساسي لشركة التضامن سوف يساهم في حماية جميع الشركاء من الدخول في أي مشكلة من المشاكل التي تشتت بها شركات التضامن.

## الجانب العملي:

تقتصر اهم المشاكل في عملية تنظيم شركات التضامن في الوقت الحالي إلى موضوع معيار القيمة العادلة لإصول أحد الشركاء في فترة معينة من فترات الاندماج أو الانفصال المثال التالي يوضح ذلك:

أسس محمد وعلي شركة تضامن في عام ٢٠٠٨م في المملكة العربية السعودية وقد استثمر محمد مبلغ وقدره (١٠٠٠٠٠٠٠ ريال) واستثمر علي أراضي قيمتها العادلة في بداية يناير ٢٠٠٨م مبلغ وقدره (١٢٠٠٠٠٠٠ ريال) حيث تتكون خطة توزيع الدخل بينهما في عقد الشركة كالتالي :

محمد (١٠٠٠٠٠٠ ريال) راتب سنوي

علي (١٢٠٠٠٠٠ ريال) راتب سنوي

حيث تم سحب رواتب كلا الشركين في نهاية كل شهر ميلادي، وقد حققت الشركات صافي مبيعات مقدرها (٢٠٠٠٠٠٠٠ ريال) وكانت تكلفة البضاعة المباعة (٨٠٠٠٠٠٠ ريال) ومصروف العمليات (٢٠٠٠٠٠٠٠ ريال) وكانت المسحوبات الشهرية لكل شريك مطابقة لما تم الاتفاق عليه.

## المطلوب :

أعداد قائمة الدخل لشركة محمد وعلي عن السنة المنتهية في ٢٠٠٨م؟  
أعداد قائمة رأس مال الشركاء لشركة محمد وعلي للسنة المنتهية في عام ٢٠٠٨م؟  
علماً بأن هناك نزاع بين الشركاء في تحديد القيمة العادلة لقيمة الأراضي التي للشريك علي وذلك بسبب الأزمة المالية التي تأثرت بها الدولة مما اثر على انخفاض القيمة العادلة الجارية للأراضي بنسبة ٢٥% من القيمة العادلة في بداية لعام؟

## الحل:

قائمة الدخل لشركة محمد وعلي لعام ٢٠٠٨ م	
٢٠٠.٠٠٠	صافي المبيعات
	<b>التكاليف والمصاريف</b>
٨٠.٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
٢٠.٠٠٠	مصروف العمليات
١٠٠.٠٠٠	إجمالي التكاليف والمصاريف
١٠٠.٠٠٠	<b>صافي الدخل</b>

توزيع صافي الدخل :

حصة الشريك محمد ( متضمنة الراتب السنوي ١٠٠.٠٠٠ ) ريال ٥٠.٠٠٠  
حصة الشريك علي ( متضمن الراتب السنوي ١٢٠.٠٠٠ ) ريال ٥٠.٠٠٠  
ثانياً : أعداد قائمة رأس مال الشركاء

قائمة رأس مال الشركاء لعام ٢٠٠٨ م			
الإجمالي	الشريك كريم	الشريك محمد	
٢٢٠.٠٠٠	١٢٠.٠٠٠	١٠٠.٠٠٠	رأس مال الشركاء في بداية العام
١٠٠.٠٠٠	٥٠.٠٠٠	٥٠.٠٠٠	صافي الدخل
٣٢٠.٠٠٠	١٧٠.٠٠٠	١٥٠.٠٠٠	أجمالي
٢٢.٠٠٠	١٢.٠٠٠	١٠.٠٠٠	يطرح : المسحوبات
٢٩٨.٠٠٠	١٥٨.٠٠٠	١٤٠.٠٠٠	رأس مال الشركاء في نهاية العام

ثانياً : أعداد المركز المالي :

قائمة المركز المالي لشركة محمد وعلي لعام ٢٠٠٨ م	
المبلغ	البيان
١٧٨.٠٠٠	النقدية
١٢.٠٠٠	الأراضي
٢٩٨.٠٠٠	<b>إجمالي الأصول</b>
	الالتزامات وحقوق الملكية
١٤٠.٠٠٠	رأس مال الشريك محمد
١٥٨.٠٠٠	رأس مال الشريك علي
٢٩٨.٠٠٠	<b>إجمالي رؤوس أموال الشركاء</b>

## ملاحظات على الحل :

- ١- أفترضنا أن الأرباح توزع بين الشركين بالتساوي ٥٠% لكل شريك من صافي الأرباح.
- ٢- رواتب الشركاء في شركات التضامن تعتبر مسحوبات وليس من المصروفات كما جاء في الأدبيات المحاسبية في شركات الأشخاص، لهذا تم إضافتها وخصمها من رأس مال الشركاء في قائمة رأس مال الشركاء.
- ٣- النقدية بمبلغ ( ١٧٨.٠٠٠ ) ريال عبارة عن مبلغ ١.٠٠٠.٠٠٠ ريال النقدية التي شارك بها الشريك محمد بداية العام وقد تم إضافة المبيعات حيث أن جميع المبيعات نقداً ولا يوجد مبيعات أجلة، كما تم خصم مبلغ الرواتب السنوية للشركاء من النقدية ومقدرها ( ٢٢.٠٠٠ ) ريال وحساب الأستاذ التالي يوضح ذلك :

حساب النقدية			
البيان	مدين	دائن	لإصيد
النقدية بداية العام	١٠٠.٠٠٠		١٠٠.٠٠٠
مبيعات نقداً	١٠٠.٠٠٠		٢٠٠.٠٠٠
راتب الشريك محمد		١٠.٠٠٠	١٩٠.٠٠٠
راتب الشريك علي		١٢.٠٠٠	١٧٨.٠٠٠
الرصيد			١٧٨.٠٠٠

٤- أما بما يتعلق بالنزاع بين الشركاء في تحديد القيمة العادلة لقيمة الأراضي التي للشريك علي وذلك بسبب الأزمة المالية التي تأثرت بها الدولة مما اثر على انخفاض القيمة العادلة الجارية للأراضي بنسبة ٢٥% من القيمة العادلة في بداية لعام، فلا يتم عمل أي إجراء محاسبي في حالة لم يتم انسحاب الشريك من الشركة أما في حال انسحاب الشريك من الشركة فيتم إجراء إعادة تقييم للأراضي التي شارك بها في تأسيس الشركة، كما يوجد شرطين أساسيين في هذه المسألة وهي أن ترتبط نسبة توزيع الدخل بحصة ملكية كل شريك وأن لا تكون نسبة توزيع الدخل موضوعاً للتغير، فإذا لم يوجد هذين الشرطين يمكن القول بأن استخدام أسلوب تقويم الأصول وفقاً للقيمها العادلة يحقق المساواة بين الشركاء .

## الفصل الثاني : تصفية شركة التضامن وشركات المحاصة.

تصفية الشركات معناها هو إنهاء أنشئتها، أول الخطوات لتصفية الشركة هو اعتماد قرار التصفية من الشركاء ويتم تحديد مكتب قانوني لتصفية الشركات لما لها من تبعات قانونية كثيرة قد تدخل الشركاء في مشاكل قانونية وخاصة مع الدائنين والمقرضين، ومما يستلزم في حالة التصفية هي تعديل السجلات المحاسبية لكي تكون قابلة للتصفية وأن توزع الخسائر والمكاسب بين الشركاء كما جاء في عقد الشركة الأساسي وهذا ما هو موجود في الواقع العملي، والعادة يتم التوزيع حسب نسبة توزيع صافي الدخل أو حسب نسبة المشاركة في رأس مال كل شريك، ويكون الأولوية في التصفية هي لتسديد إلتزامات الشركة وبعدها يمكن توزيع النقدية بين الشركاء بعد بيع جميع أصول الشركة.

ومن المشاكل التي قد تحدث في حالة التصفية بين الشركاء في شركات التضامن هو عجز أحد الشركاء من دفع المبالغ المستحقة عليه في حالة التصفية مما قد يحمل المسؤولية على عاتق باقي الشركاء ، معنى ذلك هو عدم قدرة أحد الشركاء على سداد العجز الذي ظهر في حساب رأسماله مما قد يؤدي إلى ظهور عجز في حساب رأسمال شريك آخر، وقد يتمكن هذا الشريك الآخر من سداد العجز وقد لا يتمكن، مما يؤدي إلى زيادة المشاكل المحاسبية في حالة التصفية وخاصة إذا تم بيع الأصول الثابتة بأقل من قيمتها الفعلية.

أما ما يتعلق بشركات المحاصة فهي تختلف عن شركات التضامن في أنها تنشأ لإنجاز عملية تجارية واحدة فقط مثل بيع كمية من البضاعة أو تنفيذ مشروع معين، حيث لا يتم الاعتراف بصافي الدخل إلا بعد أتمام الصفقة وفي نهاية العمل وبعد استلام المبالغ يتم توزيع صافي الدخل بين الشركاء وتنتهي علاقتهم التجارية.

علماً أنه في الوقت الحالي قل هذا النوع من الشركات ويعود السبب في ذلك لوجود أنواع أخرى من الشركات الكبيرة التي تتميز بكفاءة وأمان عالية، ومما يميز وجود شركات المحاصة هو توزيع المخاطر بين الشركاء في تنفيذ أحد المشاريع الكبيرة مثل بناء جسور، وكذلك توفر سيولة عالية للشركاء وخاصة إذا دخلت الدولة كأحد الشركاء في ذلك المشروع.

## الجانب العملي :

أحد أهم المشاكل في تصفية الشركات التضامن هو تعرض الشركة للإفلاس أو تعرض أحد الشركاء للإفلاس والمثال التالي يوضح ذلك:

في عام ٢٠١٠م أسس محمد وعلي شركة تضامن حصة كل شريك ( ١٠٠٠٠٠٠٠، ١٢٠٠٠٠٠) على التوالي وكان رصيد النقدية ٨٥٠٠٠٠٠ ريال وعملاء ١٠٠٠٠٠٠ ريال وكانت الأصول الثابتة ١٣٥٠٠٠٠ ريال وكانت الالتزامات قصيرة الأجل ١٠٠٠٠٠٠ ريال، وفي النصف الأول من العام قرر الشركاء بيع الأصول الثابتة لعدم جدوى العمل بها في المشروع لعدم موافقة الجهات الرسمية السماح لهم بذلك.

تم بيع الأصول الثابتة بمبلغ ٨٠٠٠٠٠٠ ريال وتم توزيعها على الشركين بالتساوي وتم تسديد الالتزامات على الشركة بمبلغ ٧٠٠٠٠٠٠ ريال كما تم أعدام ديون معدومة لأحد العملاء بمبلغ وقدره ٧٥٠٠٠٠٠ ريال لإفلاس ذلك العميل وسجنه كما قام باقي العملاء بسداد استحقاقهم نقدا في شهر ٩ / ٢٠١٠م، وعلى ذلك فقد قرر الشركاء تصفية الشركة.

## المطلوب :

أعداد الميزانية العمومية لشركة التضامن محمد وعلي ؟

ما هي قيمة النقدية بعد بيع الشركة أصولها الثابتة ؟

ما هو رصيد حساب النقدية في عام ٢٠١٠م ؟

ما هو صيد حساب رأسمال الشركاء بعد عمليات بيع الأصول وسداد الالتزامات ؟

أعداد قائمة التحقيق والتصفية عن السنة المنتهية في عام ٢٠١٠م ؟

الحل :

الميزانية العمومية	
لشركة محمد وعلي لعام ٢٠١٠ م	
المبلغ	البيان
٨٥.٠٠٠	النقدية
١٠٠.٠٠٠	العملاء
١٣٥.٠٠٠	الأصول الثابتة
٢٢٠.٠٠٠	إجمالي الأصول
	الالتزامات وحقوق الملكية
١٠٠.٠٠٠	الالتزامات قصيرة الأجل
١٠٠.٠٠٠	رأس مال الشريك محمد
١٢٠.٠٠٠	رأس مال الشريك علي
٣٢٠.٠٠٠	إجمالي رؤوس أموال الشركاء

ثانياً :

قيمة النقدية = ٨٥٠٠٠ + ٨٠٠٠٠ = ١٦٥.٠٠٠ ريال

سداد قيمة الالتزامات = ١٦٥.٠٠٠ - ١٠٠.٠٠٠ = ٦٥.٠٠٠ ريال

الديون المعدومة : ١٠٠.٠٠٠ - ٧٥.٠٠٠ = ٢٥.٠٠٠ ريال

سداد العملاء = ٢٥.٠٠٠ ريال.

حساب النقدية			
الرصيد	دائن	مدين	البيان
٨٥.٠٠٠		٨٥.٠٠٠	النقدية بداية العام
١٦٥.٠٠٠		٨٠.٠٠٠	بيع أصول ثابتة
٦٥.٠٠٠	١٠.٠٠٠		سداد الالتزامات
٩٠.٠٠٠		٢٥.٠٠٠	العملاء
٩٠.٠٠٠			الرصيد

ثالثاً : رصيد حساب رأس مال الشركاء محمد وعلي لعام ٢٠١٠ م

قائمة التحقيق والتصفية					
لشركة محمد وعلي لعام ٢٠١٠ م					
رأسمال الشركاء		الالتزامات	الأصول		البيان
علي	محمد		الثابتة	النقدية	
١٢٠.٠٠٠	١٠٠.٠٠٠	١٠٠.٠٠٠	١٣٥.٠٠٠	٨٥.٠٠٠	الرصيد قبل التصفية من بيع الأصول الثابتة بخسارة قدرها ٥٥.٠٠٠
(٢٧.٥٠٠)	(٢٧.٥٠٠)		(٥٥.٠٠٠)	٨٠.٠٠٠	
(٣٧.٥٠٠)	(٣٧.٥٠٠)				ديون معدومة
٥٥.٠٠٠	٣٥.٠٠٠	١٠٠.٠٠٠		١٦٥.٠٠٠	الرصيد
		١٠٠.٠٠٠		(١٠٠.٠٠٠)	سداد الالتزامات
				٢٥.٠٠٠	سداد العملاء
				٩٠.٠٠٠	الرصيد
٤٥.٠٠٠	٤٥.٠٠٠				الرصيد المدفوع للشركاء
١٠٠.٠٠٠	٨٠.٠٠٠	٠	٠	٠	الإجمالي

لقد حققت الشركة خسائر ونخفض رأسمال الشريك علي بمبلغ وقدره (٢٠.٠٠٠ ريال) وكذا انخفض رأس ماله الشريك محمد بمبلغ وقدره (٢٠.٠٠٠ ريال) ليصبح رأس مال الشريك محمد بعد تصفية الشركة ٨٠.٠٠٠ ريال ، ورأس مال الشريك علي بعد التصفية ١٠٠.٠٠٠ ريال.

### الفصل الثالث : المحاسبة في الفروع - القوائم المالية المجمعة.

تقوم بعض الشركات بتفتح بعض الفروع في مناطق مختلفة لبيع منتجاتها وتسويقها، ومما يميز الفروع بأن لها الصلاحية في منح الائتمان للعملاء أي (البيع بالدين)، ويقوم الفرع بتحمل عمليات التحصيل، مما قد يؤثر على بعض العمليات المحاسبية فيما إذا لم يتم تحصيل الديون من العملاء، كما يقوم الفرع باستلام البضائع من المركز الرئيسي أو شرائها من الموردين الداخليين والخارجيين ويقوم بإيداع المتحصلات النقدية في حساب الرئيسي للبنك في الشركة وأما بالنسبة للمصروفات في الفروع ومنها المصاريف التشغيلية أو الإدارية يتم ذلك عن طريق سلفة نقدية أو حساب بنكي للفرع يتم تمويله من المركز الرئيسي للشركة، ويقوم الفرع بتسديد تلك المصروفات مرفقاً معه أذن الدفع حتى يستطيع أن يحصل على شيك بقيمة استعاضة السلفة المنصرفة كما هو متعارف عليه في السلف الحكومية.

والجدير بالذكر هو ما يتعلق بالنظام المحاسبي في الفروع ومع التطور الالكتروني أصبح لكل فرع برنامج محاسبي يقوم بعمليات البيع والشراء والمصروفات والإيرادات وكل ما يتعلق بالفرع وهو ما يسمى بمراكز التكلفة ( cost center ) حيث تتميز هذه البرامج بالرقابة الجيدة على كل عمليات المحاسبة التي تتم في الفرع وهناك أيضاً بعض السياسات المحاسبية التي قد تختلف من شركة إلى شركة أخرى فالشركات التجارية وخاصة في الفروع تتضمن المصروفات والإيرادات فقط، ومما يميز تلك الفروع هو وجود مسؤوليات محددة لمدير الفرع يتحمل مسؤوليتها كاملاً، وتحدد هذه المسؤوليات والواجبات التي يستلمها مدير الفرع والتي تتكون من مسؤوليات إدارية ومالية تخص الفرع، والجدير بالذكر أن بعض المشاكل التي قد تحصل في الفروع بين مدير الفرع والمركز الرئيسي هو التقصير في تحديد المسؤوليات من قبل المركز الرئيسي مما قد يؤثر على بعض المعالجات المحاسبية بسبب قصور في توضيح المسؤوليات المالية لمدير الفرع، ومن الأمور المهمة في الفروع هو ما يتعلق بطرق تسعير البضاعة المرسله إلى الفرع والتي تتم إما بالتكلفة أو التكلفة مضافاً إليها نسبة مئوية ملائمة أو سعر البيع بالتجزئة ولكن الواقع العملي يعتمد في العادة طريقة التكلفة وذلك لتجنب الدخول في بعض المشاكل والمعالجات المحاسبية بين الفرع والمركز الرئيسي.

## الجانب العملي :

هناك الكثير من المشاكل التي قد تحدث وتحتاج إلى معالجات محاسبية وخاصة في إعداد القوائم المالية المجمعة ما بين الفروع والمركز الرئيسي، وأكثر المشاكل المحاسبية هو بما يتعلق بتسعير البضاعة بسعر يزيد عن التكلفة مما قد يؤثر في المعالجات المحاسبية لكل من الفرع والمركز الرئيسي وخاصة في المخزون مما قد يستدعي عمل ورقة التسوية ما بين الفرع والمركز الرئيسي والذي بدورها تتأثر بنوع نظام المخزون المتبع في الشركة ( نظام المخزون المستمر ، نظام المخزون الدوري ).

## المثال :

قامت شركة الفنار التجارية بفرعها الرئيسي في الرياض بقرار فتح فرع لها في مدينة الدمام على أن يتقوم بتسعير البضاعة المرسله إلى فرعها بالدمام بالتكلفة وبمسك الفرع سجلات محاسبية متكاملة ويقوم الفرع بإعداد القوائم المالية ويستخدم المركز الرئيسي والفرع نظام المخزون المستمر وأما باقي المعدات والأصول الرأسمالية التي يستخدمها الفرع فيقوم المركز الرئيسي بعمليات المحاسبة عنها، وأما جميع ما يخص المصروفات والإيرادات فتتم عن طريق الفرع حسب ما هو متفق عليه من قبل مدير الفرع والمركز الرئيسي وعلى ضوء ذلك فقد تمت بعض العمليات هي كالتالي :

- ١- إرسال المركز الرئيسي الى فرع الدمام بمبلغ وقدره ٥٠٠.٠٠٠ ريال نقداً
- ٢- أرسل المركز الرئيسي بضاعة تكلفتها ١٠٠.٠٠٠ ريال
- ٣- قام الفرع بشراء سيارة جديدة قيمتها ٢٠٠.٠٠٠ ريال يتم المحاسبة عنها في دفاتر المركز الرئيسي.
- ٤- بلغت المبيعات الآجلة بالفرع بمبلغ وقدره ٥٠٠.٠٠٠ ريال وكانت تكلفتها ٣٠٠.٠٠٠ ريال.
- ٥- قام الفرع باستلام مبلغ وقدره ٤٠٠.٠٠٠ ر ريال نقداً من العملاء.
- ٦- بلغت مصروفات الفرع التي سددها نقداً مبلغ ١٥٠.٠٠٠ ريال
- ٧- قام الفرع بإيداع مبالغ نقداً في حساب البنك للفرع الرئيسي عن العمليات الشهرية بمبلغ وقدره ٣٠٠.٠٠٠ ريال.

## المطلوب :

أعداد القيود اليومية في كل من دفاتر المركز الرئيسي وفرع الدمام ؟

أعداد حساب الاستثمار في فرع الدمام وحساب المركز الرئيسي ؟

أعداد ورقة العمل الخاصة بالشركة لأعداد القوائم المالية المجمعة ؟

أعداد القوائم المالية المجمعة لشركة الفنار ؟

## الحل :

أولاً : القيود اليومية في دفاتر السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي :

السجلات المحاسبية بالمركز الرئيسي لشركة الفنار		
البيان	دائن	مدين
الاستثمار في فرع الدمام النقدية	٥٠٠.٠٠٠	٥٠٠.٠٠٠
الاستثمار في فرع الدمام المخزون	١٠٠.٠٠٠	١٠٠.٠٠٠
سيارة في فرع الدمام الاستثمار في فرع الدمام	٢٠٠.٠٠٠	٢٠٠.٠٠٠
البنك ( حساب المركز الرئيسي الخاص بالفرع)* الاستثمار في فرع الدمام	٣٠٠.٠٠٠	٣٠٠.٠٠٠

\*تقوم بعض الشركات بفتح حساب بنك فرعي خاص بالفرع من ضمن الحساب الرئيسي للشركة ومهمته هو حصر جميع المبالغ التي تودع فيها وخاصة إذا كانت هناك إيداعات يومية أو شبه أسبوعية في هذا الحساب مما قد يجعل عملية مراجعة ومراقبة الحساب جيدة وسهلة بالنسبة للرقابة الداخلية للشركة.

ثانياً : القيود اليومية في دفاتر السجلات المحاسبية للفرع بالدمام :

السجلات المحاسبة بفرع الدمام		
البيان	دائن	مدين
النقدية		٥٠.٠٠٠
المركز الرئيسي	٥٠.٠٠٠	
المخزون		١٠٠.٠٠٠
المركز الرئيسي	١٠٠.٠٠٠	
المركز الرئيسي		٢٠.٠٠٠
النقدية	٢٠.٠٠٠	
العملاء		٥٠.٠٠٠
المبيعات	٥٠.٠٠٠	
تكلفة البضاعة البيعة		٣٠.٠٠٠
المخزون	٣٠.٠٠٠	
النقدية		٤٠.٠٠٠
العملاء	٤٠.٠٠٠	
مصرفات العمليات		١٥.٠٠٠
النقدية	١٥.٠٠٠	
المركز الرئيسي		٣٠.٠٠٠
النقدية	٣٠.٠٠٠	

حساب الاستثمار في المركز الرئيسي :

حساب المركز الرئيسي			
( حساب مقابل بدفتر أستاذ عام الفرع )			
البيان	مدين	دائن	الرصيد
نقدية مرسله للفرع	٥٠.٠٠٠		٥٠.٠٠٠
بضاعة مرسله بالتكلفة	١٠٠.٠٠٠		١٥٠.٠٠٠
سيارة مشترى للفرع	٢٠.٠٠٠		١٧٠.٠٠٠
نقدية محصلة من الفرع		٣٠.٠٠٠	١٤٠.٠٠٠
الرصيد			١٤٠.٠٠٠

## حساب الاستثمار في فرع الدمام :

حساب فرع الدمام ( حساب مقابل بدفتر أستاذ عام المركز الرئيسي )			
البيان	مدین	دائن	الرصيد
نقدية واردة من المركز الرئيسي		٥٠.٠٠٠	٥٠.٠٠٠
بضاعة واردة من المركز الرئيسي		١٠٠.٠٠٠	١٥٠.٠٠٠
سيارة مشترى بمعرفة الفرع		٢٠.٠٠٠	١٧٠.٠٠٠
نقدية محولة الى المركز الرئيسي	٣٠.٠٠٠		١٤٠.٠٠٠
الرصيد			١٤٠.٠٠٠

أعداد ورقة العمل الخاصة بالشركة لإعداد القوائم المالية المجمعة

تستهدف ورقة العمل تحقيق ثلاثة أغراض وهي كالتالي :

● إدماج أرصدة حسابات الأصول والألتزامات الخاصة بكل من الفرع والمركز

الرئيسي

● استبعاد أي أرباح أو خسائر ناتجة عن عمليات المتبادلة بين المركز والفرع

● استبعاد الحسابات المقابلة

والجدير بالذكر أن عملية الاستبعاد في ورقة العمل لا تثبت في السجلات المحاسبية

لأن الغرض منها هو تسهيل عملية إعداد القوائم المالية المجمعة.

وبفترض بعض البيانات المالية لكل من حساب المركز الرئيسي والفرع كما في المثال السابق

وذلك لتوضيح فائدة عمل ورقة العمل وهي كالتالي :

ورقة العمل لإعداد القوائم المالية المجمعة

لشركة النفار لعام ٢٠١٠ م

القوائم المالية المجمعة		الاستعدادات	أرصدة ميزاني المراجعة بعد التسويات				البيان
الدائن	المدين		الفرع		المركز الرئيسي		
			دائن	مدين	دائن	مدين	
							قائمة الدخل
٣٥٠.٠٠٠			٥٠.٠٠٠		٣٠٠.٠٠٠		المبيعات
	٢٣٠.٠٠٠			٣٠.٠٠٠		٢٠٠.٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
	٩٠.٠٠٠			١٥.٠٠٠		٧٥.٠٠٠	مصرفات العمليات
٣٥٠.٠٠٠	٣٢٠.٠٠٠		٥٠.٠٠٠	٤٥.٠٠٠	٣٠٠.٠٠٠	٢٧٥.٠٠٠	الأجمالي
	٣٠.٠٠٠			٥.٠٠٠		٢٥.٠٠٠	صافي الدخل
٣٥٠.٠٠٠	٣٥٠.٠٠٠		٥٠.٠٠٠	٥٠.٠٠٠	٣٠٠.٠٠٠	٣٠٠.٠٠٠	الإجمالي
							قائمة الإرباح المحتجزة

٢٥.٠٠٠					٢٥.٠٠٠		الأرباح المحتجزة في بداية العام
٣٠.٠٠٠			٥.٠٠٠		٢٥.٠٠٠		صافي الدخل
	١٠.٠٠٠					١٠.٠٠٠	التوزيعات
	٢٠.٠٠٠						الأرباح المحتجزة في نهاية السنة
٣٠.٠٠٠	٣٠.٠٠٠						الإجمالي
							الميزانية العمومية
	١٤٠.٠٠٠			٤٠.٠٠٠		١٠٠.٠٠٠	النقدية
	٦٠.٠٠٠			١٠.٠٠٠		٥٠.٠٠٠	العملاء
	١٩٠.٠٠٠			٧٠.٠٠٠		١٢٠.٠٠٠	المخزون
		(١٤٠.٠٠٠)				١٤٠.٠٠٠	الاستثمار في الفرع
	٢٥٠.٠٠٠					٢٥٠.٠٠٠	السيارات

٦٢.٥٠٠					٦٢.٥٠٠		مجمع الاستهلاك
٩٧.٥٠٠					٩٧.٥٠٠		الدائنون
		(١٤٠.٠٠٠)					المركز الرئيسي
٥٠٠.٠٠٠					٥٠٠.٠٠٠		رأس المال
٢٠.٠٠٠							أرباح محتجزة
٦٤٠.٠٠٠	٦٤٠.٠٠٠				٦٦٠.٠٠٠	٦٦٠.٠٠٠	الأجمالي

وعلى ضوء ذلك يمكن عمل قائمة الدخل وقائمة المركز المالية بشكل منفصل كما هو متعارف عليه من واقع البيانات أعلاه.

## الفصل الرابع : اندماج الشركات

تنويه : يعتبر هذا الفصل هو البداية الحقيقية للمحاسبة المتقدمة في مجمل الإدييات المحاسبية المعاصرة في المحاسبة المتقدمة وقبل البدء في الحديث عن إندماج الشركات يجب التنويه إلى أن هناك الكثير من الممارسات العملية التي قد تختلف من بلد إلى آخر بسبب التغيير المستمر في المعالجات المحاسبية وخاصة فيما يتعلق بعمليات الاندماج والاتحاد والقابضة والتابعة، وكان آخرها ما جاء في لجنة المعايير الدولية بإلغاء طريقة المصالح المشتركة أو ما يطلق عليها في هذا الكتاب باسم ( اسلوب اندماج الحقوق ) في المحاسبة عن عمليات الاندماج والاكتفاء فقط بطريقة الشراء ومن هذا المنطلق سوف نعتمد في دراستنا في هذا الفصل وفي الفصول القادمة على طريقة الشراء فقط والتطرق لبعض المشاكل المحاسبية المتعلقة بها لاحقاً.

قسم الكتاب طريقة الاندماج إلى ثلاثة أنواع للاندماج، النوع الأول هو الاندماج مع اختفاء الصفة القانونية للشركة أو الشركات المندمجة وقسمها إلى قسمين وهما: اندماج شركة أو أكثر في شركة قائمة أي زوال الشركات المندمجة قانونياً مما يستلزم على الشركات بعض الإجراءات القانونية والاندماج بالكامل في شركة واحدة قائمة سابقاً والقسم الثاني هو الاندماج لتكوين شركة جديدة وهو ما يطلق عليه في بعض الإدييات المحاسبية ( بالاتحاد ) أي اندماج شركتين قائمتين وظهور شركة جديدة وزوال تلك الشركات قانونياً مما يترتب على ذلك بعض المعالجات المحاسبية لعملية الدمج.

النوع الثاني من الاندماج الذي أشار إليه الكتاب هو شراء كل أو جزء من أصول شركة أخرى قائمة، والنوع الأخير هو الاندماج عن طريق السيطرة مع بقاء الصفة القانونية للشركة المندمجة وهو ما يطلق عليه بالشركة القابضة وتلك تحكمها أيضاً بعض الإجراءات المحاسبية والقانونية.

ثم تطرق إلى أهم طرق الاندماج وهما طريقتين : طريقة المحاسبة وفقاً لأسلوب الشراء والتي تتولد منها اشكال مختلفة من الإجراءات والتي سوف نتطرق لها في الفصول القادمة من معالجات الشهرة الموجبة والسالبة وتحديد القيمة العادلة والاندماج المشروط، اما الطريقة الثانية فهي المحاسبة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق فلن نتطرق له في هذا البحث.

## المثال العملي:

ففي ١/١/٢٠١٠م دفعت شركة الفئار مبلغ ٨٠٠.٠٠٠ ريال نقداً لشراء صافي أصول شركة الصحراء وشراء أصول شركة الشروق بمبلغ ٦٠٠.٠٠٠ ريال نقداً وكانت القيمة الدفترية والحارية لشركتين كالتالي :

شركة الشروق		شركة الصحراء		البيان
الحارية	الدفترية	الحارية	الدفترية	
				الأصول
٤٠٠.٠٠٠	٤٠٠.٠٠٠	٣٠٠.٠٠٠	٣٠٠.٠٠٠	النقدية
٤٤٠.٠٠٠	٤٠٠.٠٠٠	٢٧٠.٠٠٠	٣٠٠.٠٠٠	ذمم مدينة
٢٢٠.٠٠٠	٢٥٠.٠٠٠	٤٠٠.٠٠٠	٣٥٠.٠٠٠	البضاعة
٧٠٠.٠٠٠	٦٠٠.٠٠٠	٩٥٠.٠٠٠	٩٠٠.٠٠٠	مباني ومعدات
١.٧٦٠.٠٠٠	١.٦٥٠.٠٠٠	١.٩٢٠.٠٠٠	١.٨٥٠.٠٠٠	مجموع الأصول
				الالتزامات وحقوق الملكية
٣٠٠.٠٠٠	٣٠٠.٠٠٠	٨٠٠.٠٠٠	٨٠٠.٠٠٠	دائون
٥٥٠.٠٠٠	٦٥٠.٠٠٠	٤٠٠.٠٠٠	٣٥٠.٠٠٠	قرض طويلة الأجل
٩٠٠.٠٠٠	٧٠٠.٠٠٠	٧٢٠.٠٠٠	٧٠٠.٠٠٠	صافي الأصول
١.٧٦٠.٠٠٠	١.٦٥٠.٠٠٠	١.٩٢٠.٠٠٠	١.٨٥٠.٠٠٠	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

## المطلوب :

- ١- إعداد الطرق الاتحاد لكل الشركتين في شركة واحدة فقط ؟
- ٢- إعداد قيود اليومية ؟
- ٣- معالجة الشهرة الموجبة أو السالبة أن وجدت ؟

## الحل :

يتطلب المعالجة المحاسبية في عملية الاتحاد أن تتطابق السياسات المحاسبية والمعايير المحاسبية في كلا الشركتين حتى نستطيع أن نقوم بعملية الاندماج بين الشركتين وإلا قد يتطلب تعديل البيانات المحاسبية في كلا الشركتين قبل البدء في عملية الإندماج وفي مثالنا هذا فإن السياسات المحاسبية في كلا الشركتين متطابق.

أولاً: هناك علاوة شراء في شركة الصحراء مقدراه ١٠٠٠.٠٠٠ ريال وقد حسب كالتالي:

تكلفة الاستثمار في صافي أصول شركة الفنار = ٨٠٠.٠٠٠ ريال

يطرح: القيمة الدفترية من صافي الأصول = (٧٠٠.٠٠٠) ريال

ينتج: علاوة شراء = ١٠٠.٠٠٠ ريال

وتوزع علاوة الشراء على أصول والتزامات الشركة لتعديل قيمتها الدفترية إلى قيمتها الجارية أو السوقية كالتالي:

علاوة الشراء = ١٠٠.٠٠٠

يطرح: البضاعة = (٥٠.٠٠٠)

المباني والمعدات = (٥٠.٠٠٠)

يضاف: الذمم المدينة = ٣٠.٠٠٠

قرض طويل الأجل = ٥٠.٠٠٠

شهرة محل = ٨٠.٠٠٠ ريال

شهرة

في شركة الصحراء يمكن حساب الشهرة وذلك بالفرق بين سعر الشراء والقيمة الجارية لصافي أصول الشركة وذلك على النحو التالي:

الشهرة الموجبة لشركة الصحراء وهي كما هو أعلاه = ٨٠.٠٠٠ ريال

أما شركة الشروق فهي كالتالي:

تكلفة الاستثمار في صافي أصول شركة الفنار = ٦٠٠.٠٠٠ ريال

يطرح: القيمة الدفترية من صافي الأصول = (٧٠٠.٠٠٠) ريال

ينتج: خصم شراء = (١٠٠.٠٠٠) ريال

ويتم توزيع خصم الشراء على أصول والتزامات الشركة لتعديل قيمتها الدفترية إلى قيمتها الجارية أو السوقية كالتالي:

(١٠٠٠.٠٠٠) =	خصم الشراء
٣٠.٠٠٠ =	يضاف : البضاعة
(٤٠٠.٠٠٠) =	يطرح : الذمم المدينة
(١٠٠.٠٠٠) =	المباني والمعدات
(١٠٠.٠٠٠) =	قرض طويل الأجل
(٣١٠.٠٠٠) =	شهرة محل سالبة

### القيود اليومية :

القيود اليومية في الشركة الجديدة		
شركة الفنار		
البيان	دائن	مدين
الاستثمار في شركة الصحراء		٨٠٠.٠٠٠
الاستثمار في الشروق		٦٠٠.٠٠٠
النقدية	١.٤٠٠.٠٠٠	

### ثانياً : يلغى حساب الاستثمار في الشركتين بإحلالهما بأصول والتزامات الشركتين :

القيود اليومية لشركة الفنار		
البيان	دائن	مدين
النقدية		٧٠٠.٠٠٠
الذمم المدينة		٧١٠.٠٠٠
البضاعة		٦٢٠.٠٠٠
المباني والمعدات		١٣٤.٠٠٠
شهرة المحل		٨٠.٠٠٠
الاستثمار في شركة الصحراء	٨٠٠.٠٠٠	
الاستثمار في شركة الشروق	٦٠٠.٠٠٠	
الدائنين	١١٠.٠٠٠	
قرض طويل الأجل	٩٥٠.٠٠٠	

## الفصل الخامس : القوائم المالية الموحدة في تاريخ الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء

يوجد طريقتين لمعالجة القوائم المالية الموحدة في الشركات، الطريقة الاولى هي أسلوب الشراء والطريقة الثانية هي المصالح المشتركة أو ما يطلق عليه اندماج الحقوق وسوف تقتصر دراستنا على الاسلوب الاول وذلك بسبب إلغاء الطريقة الثانية وهي اندماج الحقوق من المعايير الدولية والاقتصار على أسلوب الشراء فقط.

حيث تعرف السيطرة كما جاء في العايير المحاسبة السعودية بأن السيطرة هي " مقدرة المنشأة على استخدام أو توجيه استخدام اصول منشأة أخرى لاكتساب منافع اقتصادية وتنشأة سيطرة منشأة على منشآت أخرى بعدة طرق من أمثلتها توافر أي مما يلي :

١- امتلاك بصورة مباشرة أو غير مباشرة لأكثر من ٥٠% من صافي أصول المنشأة الأخرى.

٢- امتلاك حقوق اقلية مع وجود القدرة على توجيه السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة الأخرى بموجب اتفاق مسبق .

٣- امتلاك حقوق أقلية ذات نسبة عالية من الأسهم التي لها حق التصويت في المنشأة الأخرى مع عدم امتلاك جهة أخرى منشأة أو مجموعة موحدة من المستثمرين على حصة جوهرية من الأسهم التي لها حق التصويت في المنشأة الأخرى .

٤- امتلاك حقوق اقلية مع وجود حق نظامي ( قانوني ) تتحكم بموجبه المنشأة في استخدام اصول المنشأة الأخرى وتوجيه سياساتها المالية والتشغيلية (المعايير المحاسبة السعودية، ٢٠٠٣ : ١٤١٦).

كما عرفت لجنة المعايير المحاسبة الدولية السيطرة بأنها " هي مقدرة منشأة على توجيه السياسات المالية والتشغيلية في منشأة أخرى بغرض اكتساب منافع اقتصادية من انشطتها" وهذا التعريف مشابه لما ذهب إليه المعايير المحاسبة الأمريكية والبريطانية. (المعايير المحاسبة السعودية، ٢٠٠٣ : ١٤٢٧).

أما طبيعة القوائم المالية الموحدة في عبارة عن تجميع أصول والتزامات وإيرادات ومصروفات كل من الشركة القابضة والتابعة لها واستبعاد وتسوية كل العمليات المتبادلة والأرصدة المقابلة. كما تشمل القوائم المالية الموحدة كلاً من الميزانية العمومية وقائمة الدخل وقائمة الأرباح المحتجزة.

كما أن هناك العديد من الأمور التي قد تؤثر على عملية توحيد القوائم المالية الموحدة في الشركات القابضة والتابعة وهو تاريخ الاندماج، ونسبة الملكية للشركة القابضة في الشركة التابعة، هل هي نسبة ١٠٠% أم هي نسبة أقل من ذلك مما قد يؤدي لوجود ما يسمى بحقوق الأقلية، كما أن عملية الشراء قد تؤدي في كثير من الأحيان إلى وجود شهرة اما موجبة أو سالبة.

ومن المهم معرفة طرق المعالجة المحاسبية لعمليات الإندماج وفقاً لاسلوب الشراء وكيفية إعداد ورقة العمل وكيفية إجراء عمليات الاستبعاد والتسوية فيها.

ويجب أن لا نغفل عن أن هناك معالجات محاسبية تتأثر بشكل كبير بمجموعة من التشريعات القانونية لمجموعة من الشركات وخاصة إذا كان الشركة التابعة هي خارجية أو ليست في بلد الأم للشركة القابضة، كما تتأثر المعالجات المحاسبية بالمعايير المحاسبية في تلك الدول وكيفية معالجات بعض البنود التي تتضمنها عملية الإندماج وفقاً لاسلوب الشراء والتي ستوضح لنا في الفصول القادمة أنشاء الله.

## الجانب العملي :

في ١/١/٢٠١٠م اشترت الشركة القابضة ( المنار ) ١٠٠% من صافي أصول الشركة التابعة ( الصحراء ) بمبلغ ١.٠٠٠.٠٠٠.٠٠٠ ريال نقداً وكانت بيانات الشركتين كالتالي :

شركة المنار والشركة الصحراء		
قائمة المركز المالي في تاريخ ٣١/١٢/٢٠١٠م		
شركة الصحراء	شركة المنار	
		الأصول
٣.٠٠٠.٠٠٠	٢.٠٠٠.٠٠٠	النقدية
٨٠٠.٠٠٠	٥٠٠.٠٠٠	ذمم مدينة
٦٠٠.٠٠٠	٤٠٠.٠٠٠	البضاعة
	١.٠٠٠.٠٠٠	استثمار في شركة الصحراء
٦٠٠.٠٠٠	١.٢٠٠.٠٠٠	مباني ومعدات
٥.٠٠٠.٠٠٠	٥.١٠٠.٠٠٠	مجموع الأصول
		الالتزامات وحقوق الملكية
٣.٠٠٠.٠٠٠	٨٠٠.٠٠٠	دائنون
١.٠٠٠.٠٠٠	١.٢٠٠.٠٠٠	سندات
٨٠٠.٠٠٠	٢.٠٠٠.٠٠٠	رأسمال الأسهم العادية
٢٠٠.٠٠٠	١.١٠٠.٠٠٠	الارباح المحتجزة
٥.٠٠٠.٠٠٠	٥.١٠٠.٠٠٠	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

## المطلوب :

إعداد قيد الشراء ؟

توحيد قائمة المركز المالي للشركتين في تاريخ الشراء ؟

إعداد قيود أوراق العمل التي تسجل خارج دفاتر كل من الشركتين ؟

الحل :

أولاً: يجب حذف قيد الشراء بالقيد التالي :

القيد اليومية		
البيان	دائن	مدين
رأسمال الأسهم ( القيمة الاسمية ) لشركة الصحراء		٨٠٠.٠٠٠
الأرباح المحتجزة لشركة الصحراء		٢٠٠.٠٠٠
الاستثمار في شركة الصحراء	١.٠٠٠.٠٠٠	
حذف رصيد حساب الاستثمار في شركة الصحراء مقابل صافي أصول شركة الصحراء		

ثم يرحل هذا القيد إلى ورقة العمل والتي على ضوءها يتم أعداد القوائم المالية الموحدة:

المبلغ الموحدة	التسويات		شركة الصحراء	شركة المنار	بنود القوائم المالية
	دائن	مدين			
					الأصول
٥.٠٠٠.٠٠٠			٣.٠٠٠.٠٠٠	٢.٠٠٠.٠٠٠	النقدية
١.٣٠٠.٠٠٠			٨٠٠.٠٠٠	٥٠٠.٠٠٠	ذمم مدينة
١.٠٠٠.٠٠٠			٦٠٠.٠٠٠	٤٠٠.٠٠٠	البضاعة
	١.٠٠٠.٠٠٠			١.٠٠٠.٠٠٠	استثمار في شركة الصحراء
١.٨٠٠.٠٠٠			٦٠٠.٠٠٠	١.٢٠٠.٠٠٠	مباني ومعدات
٩.١٠٠.٠٠٠	١.٠٠٠.٠٠٠		٥.٠٠٠.٠٠٠	٥.١٠٠.٠٠٠	مجموع الأصول
					الالتزامات وحقوق الملكية
٣.٨٠٠.٠٠٠			٣.٠٠٠.٠٠٠	٨٠٠.٠٠٠	دائنون
٢.٢٠٠.٠٠٠			١.٠٠٠.٠٠٠	١.٢٠٠.٠٠٠	سندات
٢.٠٠٠.٠٠٠		٨٠٠.٠٠٠	٨٠٠.٠٠٠	٢.٠٠٠.٠٠٠	رأسمال الأسهم العادية
١.١٠٠.٠٠٠		٢٠٠.٠٠٠	٢٠٠.٠٠٠	١.١٠٠.٠٠٠	الأرباح المحتجزة
٩.١٠٠.٠٠٠			٥.٠٠٠.٠٠٠	٥.١٠٠.٠٠٠	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

## الفصل السادس : القوائم المالية الموحدة في الفترات التالية للاندماج وفقاً لأسلوب الشراء :

كما بينا في السابق فإن عملية الإندماج قد تختلف حسب نسبة الإندماج في الشركة التابعة ويجب على الشركة القابضة أن تقوم بالحاسبة عن نتائج عمليات الشركة التابعة وفقاً لأسلوب الشراء بأحدى الطريقتين وهما إما على أساس التكلفة أو أساس الملكية، في حين أن هناك طريقة ثلاثة لم يتطرق لها الكتاب وهي طريقة التكلفة الغير مكتملة هذا للعلم والإحاطة بذلك.

الحاسبة على أساس الملكية هي عبارة عن تسجيل الشركة القابضة حصتها في صافي دخل أو خسارة الشركة التابعة بعد تعديلها باستنفاد الفروق بين القيمة العادلة والقيم الدفترية لصافي أصول الشركة التابعة في تاريخ الاندماج وكذا حصتها في التوزيعات. أما طريقة التكلفة فهي عبارة عن قيام الشركة القابضة بالحاسبة عن عمليات الشركة التابعة عندما تقوم بالاعلان عن توزيعات فقط.

وقد اختلفت وجهات النظر في تفضيل أيهما أفضل في عملية المعالجات المحاسبية عن كلا الطرق التي قد تستخدم في المعالجة المحاسبية حيث أن المبادئ المحاسبية قد سمحت باستخدام أي طريقة وذلك لأن النتيجة النهائية لتوحيد القوائم المالية الموحدة تكون واحدة. كما أن هناك الكثير من الاعتبارات في كل طريقة يتم اتباعها في عملية الإعداد للمحاسبة عن عمليات توحيد القوائم المالية الموحدة وتتلخص إجراءات التوحيد بمجموعة من قيود وأوراق العمل.

ولتوضيح الإجراءات المحاسبية التي تعد من قبل الشركة القابضة يجب عمل قيود يومية عن الأعلان عن التوزيعات في كلا الشركتين واثبات التوزيعات وعمل ورقة عمل توضح الفرق بين القيم العادلة والقيم الدفترية في حال استخدام أساس الملكية، وفي حال وجود شهرة يجب معالجتها حسب نسبة التملك في الشركة القابضة ثم إعداد قيود يومية لإثبات الاستنفاد والفروق بين القيمة العادلة والقيم الجارية ثم ترحل القيود إلى حساب الاستثمار في الشركة القابضة وحساب الدخل في الشركة التابعة وبعد ذلك إجراء الاستبعاد في ورقة عمل، والمثال القادم يوضح ذلك.

## الجانب العملي :

في ١/١/٢٠١٠م اشترت شركة المنار صافي أصول شركة الصحراء بمبلغ ١.٠٠٠.٠٠٠ ريال  
نقدا وبلغ صافي أصول شركة الصحراء في ذلك التاريخ كالتالي :

راس مال = ٨٠٠.٠٠٠ ريال

الأرباح المحتجزة = ٢٠٠.٠٠٠ ريال

صافي أصول الشركة = ١.٠٠٠.٠٠٠ ريال

ولقد نتج من هذا الشراء علاوة شراء تعادل ٢٠٠.٠٠٠ ريال هي الفرق بين تكلفة الاستثمار  
البالغة ١.٠٠٠.٠٠٠ ريال والقيمة الدفترية البالغة ٩٨٠.٠٠٠ ريال، في حين كانت القيمة  
الدفترية للبضاعة بمبلغ ٦٠.٠٠٠ ريال والقيمة السوقية ٦٥.٠٠٠ ريال وقد أعلنت شركة  
الصحراء في وقت لاحق عن توزيعات أرباح نقدية بمبلغ ١٠.٠٠٠ ريال وقد حققت الشركة  
صافي دخل ٢٠.٠٠٠ ريال عن السنة المنتهية؟

## المطلوب :

- ١- هل يوجد شهرة محل في المثال السابق ؟
- ٢- أجراء قيود اليومية لتسجيل في دفاتر الشركة القابضة ؟
- ٣- اجراء قيود أوراق العمل باستخدام طريقة الشراء وفقاً لأسلوب الملكية ؟

الحل :

أولاً : يوجد شهرة محل في المثال وهي كالتالي :

علاوة الشراء = ٢٠.٠٠٠٠ ريال

يطرح

الفرق في القيمة الدفترية والقيمة العادلة للبضاعة = ٦٠.٠٠٠٠ - ٦٥.٠٠٠٠ ريال = (٥.٠٠٠)

شهرة المحل = ١٥.٠٠٠٠ ريال

ثانياً : القيود اليومية :

قيد التسجيل

القيود اليومية		
البيان	دائن	مدين
الاستثمار في شركة الصحراء		١.٠٠٠.٠٠٠
النقدية	١.٠٠٠.٠٠٠	

بعد ذلك احتساب حق شركة المنار في دخل شركة الصحراء وهي كالتالي :

دخل شركة الصحراء = ٢٠.٠٠٠٠ ريال

يطرح

إطفاء علاوة الشراء بنسبة ١٠% من قيمة البضاعة = (٥٠٠)

الحق في دخل الشركة المنار = ١٩.٥٠٠ ريال

قيد اليومية كالتالي :

القيود اليومية		
البيان	دائن	مدين
الاستثمار في شركة الصحراء		١٩.٥٠٠
الحق في دخل شركة الصحراء	١٩.٥٠٠	

قيد اليومية الخاص بالتوزيعات النقدية

القيود اليومية		
البيان	دائن	مدين
الصندوق		١٠.٠٠٠
الاستثمار في شركة الصحراء	١٠.٠٠٠	

## قيود أوراق العمل :

أولا يجب حذف رصيد حساب الحق من دخل الاستثمار في شركة الصحراء وحذف حساب الاستثمار في شركة المنار من الأرباح وإعادة صيد الاستثمار في شركة المنار

القيود اليومية		
البيان	دائن	مدين
الحق في الاستثمار في دخل شركة الصحراء		١٩.٥٠٠
الاستثمار في شركة الصحراء	٩٥.٥٠٠	
توزيعات أرباح شركة الصحراء	١٠.٠٠٠	

حذف رصيد حساب الاستثمار في شركة الصحراء مقابل صافي أصول شركة الصحراء

القيود اليومية		
البيان	دائن	مدين
رأس مال شركة الصحراء		٨٠٠.٠٠٠
الأرباح المحتجزة		٢٠٠.٠٠٠
علاوة الشراء		٢٠.٠٠٠
الاستثمار في شركة الصحراء	١.٠٢٠.٠٠٠	

قيد توزيع علاوة الشراء

القيود اليومية		
البيان	دائن	مدين
البضاعة		٥.٠٠٠
شهرة المحل		١٥.٠٠٠
علاوة الشراء	٢٠.٠٠٠	

قيد المصاريف الناتجة عن أطفاء علاوة الشراء

القيود اليومية		
البيان	دائن	مدين
بضاعة أحر المدة		٥٠٠
إطفاء شهرة المحل		٢.٠٠٠
بضاعة أحر المدة	٥٠٠	
شهرة المحل	٢.٠٠٠	

## الفصل الثامن : القوائم المالية الموحدة : أرباح وخسائر العمليات ( المقابلة ) بين شركات المجموعة :

يتضمن هذا الفصل شرح الطرق المحاسبية للعمليات المقابلة بين الشركة القابضة والتابعة في أشهر العمليات التي تتم بين الشركات وهي بيع البضاعة وبيع الأصول الرأسمالية سواء الملموسة أو غير الملموسة مما ينتج عن ذلك استبعاد أرباح أو خسائر لبعض تلك العمليات في القوائم المالية الموحدة التي تصدرها الشركة القابضة، ومن المهم معرفة كيفية استبعاد بعض العمليات المقابلة بين الشركتين القابضة والتابعة لعدم الوقوع في الازدواجية في الحسابات، كما تكمن أهمية عملية الاستبعاد في عدم تضخم القوائم المالية وخاصة في قائمة الدخل لكل الشركتين، كما أن بيع البضاعة بربح من قبل الشركة القابضة يؤدي إلى وجود رباح غير محققة مما قد يؤدي إلى فرصة للتلاعب في صافي الدخل بين الشركتين القابضة والتابعة. كما أن بيع البضاعة بين الشركة القابضة والتابعة يكون أما بالتكلفة أو بسعر يزيد عن التكلفة أي بربح على الشركة مما يؤدي إلى معالجات محاسبية مختلفة في كلا الطريقتين وكذا تأثير ذلك على المخزون في أول وآخر الفترة.

ومن المهم في عملية الاستبعاد في حال بيع أصول رأسمالية قابلة للاستهلاك توضح ذلك في ورقة العمل كمعالجة المكاسب المقابلة في الفترات التالية لتاريخ بيع الأصل الرأسمالي وكذا المكاسب المقابلة في الاستهلاك في حقوق الأقلية.

ومن العمليات التي قد تحدث في الشركات القابضة والتي تلقى اهتماماً كبيراً هو ما قد يستحدث من أدوات وطرق مالية لبعض المصاريف أو الإيرادات مثل الإيجار المقابل في ظل الإيجار البيعي و الإيجار الرأسمالي وبعض الأدوات المالية مثل التمويل التأجيري أو التمويل الرأسمالي بين الشركة القابضة والتابعة.

ومن العمليات المقابلة بين الشركتين هي السندات وما تتضمنها من علاوة إصدار إذا كانت الشركة القابضة أو التابعة قد أصدرت سندات وقامت إحدى الشركتين بشراء تلك السندات، وهناك الكثير من العمليات المقابلة بين القابضة والتابعة تحكمها بعض المعايير المحاسبية التي يجب الرجوع إليها في المعالجات المحاسبية .

## الجانب العملي :

قامت شركة المنار القابضة التي تمتلك ١٠٠% من أصول شركة الصحراء التابعة لها في ٢٠١٠/١/١ م ببيع أرض لشركة الصحراء التابعة بمبلغ وقدره ٥٠٠.٠٠٠ ريال وبلغت تكلفتها ٤٠٠.٠٠٠ ريال وفي تاريخ ٢٠١١/٤/٣٠ م قامت الشركة التابعة ببيع الأرض إلى أطراف خارجية بمبلغ وقدره ٨٠٠.٠٠٠ ريال ولقد حققت شركة الصحراء التابعة ربحاً خلال العام بمبلغ وقدره ١٢٠.٠٠٠ ريال.

## المطلوب :

### احتساب الحق في دخل شركة الصحراء التابعة ؟

## الحل :

أولاً : يجب احتساب الحق في دخل شركة الصحراء التابعة باستبعاد قيمة الربح المحقق من بيع الأراضي لعدم الوقوع في الازدوجية وهي كالتالي :

حق الشركة المنار في دخل شركة الصحراء = ١٢٠.٠٠٠ ريال

يطرح

أرباح غير محققة نتيجة بيع الأرض = (٣٠٠.٠٠٠) ريال

الحق شركة المنار في دخل الصحراء = ٩٠.٠٠٠ ريال.

بعد ذلك يتم تسجيل الشركة القابضة القيد التالي :

القيد اليومية		
البيان	دائن	مدين
الاستثمار في شركة الصحراء		٩٠.٠٠٠
الحق في دخل شركة الصحراء	٩٠.٠٠٠	

## قيد أرواق العمل :

حذف الأرباح غير المحققة الناتجة عن بيع الأرض من شركة المنار إلى شركة الصحراء

القيد اليومية		
البيان	دائن	مدين
أرباح بيع الأرض		٣٠.٠٠٠
الأراضي	٣٠.٠٠٠	

## الفصل التاسع : القوائم المالية الموحدة : التدفقات النقدية ، والاندماج التدريجي :

### أولاً: التدفقات النقدية

تتأثر بعض المعاملات المتبادلة بين الشركة القابضة والتابعة ببعض المصاريف والإيرادات فيما بينها ومن البديهي أن التدفقات النقدية في الشركة تتأثر بتلك المصاريف وعلى سبيل المثال مصروف اهلاك الآلات وذلك في حال قامت الشركة القابضة ببيع بعض الآلات التي كانت تملكها أكان بربح أو خسائر فأن عملية البيع تلك تؤثر في قائمة الدخل لكلا الشركتين وبجه عام يتأثر رأس مال العامل مثل بيع جزء من أسهم الشركة إلى أطراف خارجية.

### ثانياً : الاندماج التدريجي

نقصد بالاندماج التدريجي هو قيام الشركة القابضة بشراء أسهم الشركة التابعة تدريجياً حتى تصبح الشركة تابعة لها وقد تختلف نسبة التملك من دولة إلى أخرى وعادة تكون نسبة التملك من ٢٠% فما فوق وتعالج بأحد الطرق المحاسبية التي أشرنا لها أعلاه، مثل طريقة الشراء أو طريقة المصالح المشتركة أما في حال كانت الاستثمارات في الشركة القابضة اقل من ٢٠% فتعالج على أنها استثمارات في أوراق مالية وتأخذ أحد الأشكال الثلاثة المتعارف عليها في عملية المعالجة المحاسبية ( استثمارات في أوراق مالية تحتفظ إلى تاريخ الاستحقاق، استثمارت في أوراق مالية للتجار ، استثمارات في أوراق مالية متاحة للبيع ) كما يجب أن يتم المعالجة المحاسبية للشركة القابضة في تاريخ السيطرة أي في حال وصلت نسبة امتلاك الشركة القابضة نسبة ٢٠% فما فوق يتم عمل المعالجات المحاسبية وفقاً للمبادئ المتعارف عليها في حال السيطرة كما تم شرحه في البداية.

وعليه يجب إثبات كل العمليات من قيود يومية وقيود تسوية في أوراق العمل، كما يجب التنويه عليه أن بعض المعالجات المحاسبية وخاصة في المحاسبة المتقدمة تتأثر بشكل مباشر وغير مباشر بمعايير المحاسبية التي من وظائفها توجيه وشرح طرق المعالجة المحاسبية أو ما قد يسمى بتوضيح الإجراءات المحاسبية المطلوب أتباعها في مثل تلك الحالات وعلى هذا الأساس يجب الرجوع إلى المعايير المحاسبية لتوضيح كيفية المعالجات التي قد تختلف من فترة إلى أخرى كما هو حادث في مجلس معايير المحاسبة الدولية من تغيير مستمر، وهذا ما قد يشار إليه في نظرية المحاسبة والتي من خصائصها التغيير والاستمرارية.

## الفصل العاشر: القوائم المالية الموحدة : مشكلات خاصة

لقد أشار الكتاب إلى مجموعة من المشاكل المحاسبية في القوائم المالية وهي :

- التغيرات التي قد تطرأ على حقوق ملكية الشركة القابضة في الشركة التابعة مثل شراء الشركة القابضة أسهم مساهمي حقوق الأقلية أو بيع الشركة القابضة نسبة من أسهمها في الشركة التابعة.

- المعالجات المحاسبية في حال تتضمن الشركة التابعة أسهم ممتازة ففي حالة حصلت الشركة القابضة على جميع الأسهم الممتازة ، حيث لا يختلف قيد الاستبعاد والتسوية في تلك الحالة أما إذا كانت نسبة تملك الشركة القابضة نسبة اقل من ١٠٠% من الأسهم الممتازة في الشركة التابعة ففي هذه الحالة يتطلب معالجة محاسبية خاصة بتلك الحالة عند تحديد حصتهم في صافي دخل الشركة وصافي أصول الشركة التابعة، كما قد تتأثر الشركة القابضة بعمليات التوزيع في أسهم الشركة من سنة إلى أخرى وخاصة في الفترات التالية لتاريخ الاندماج أو الاستحواذ.

- العمليات في أسهم الخزينة بالشركة التابعة حيث يتطلب إلغاء أسهم الخزينة بعمل قيد الاستبعاد والتسوية بورقة العمل وذلك عند أعداد القوائم المالية الموحدة.

- الملكية الغير مباشرة وأسهم رأس مال القابضة التي تمتلكها الشركة القابضة، ومعنى ذلك أن الشركة التابعة قد تكون في نفس الوقت شركة قابضة لشركة تابعة له حيث تؤدي هذه العلاقة بين الشركة القابضة والتابعة إلى كثير من المشاكل عند أعداد ورقة العمل لأعداد القوائم المالية الموحدة وخاصة في الملكية الغير مباشرة بين الشركة القابضة والشركة التابعة مما يستلزم توخي الحذر والدقة عند تحديد نسبة الملكية في أسهم الشركة القابضة والتابعة.

وهناك الكثير من المشاكل المحاسبية المعقدة في العمليات التي تتم بين الشركة القابضة والتابعة يمكن أن تكون قانونية أو محاسبية وحتى سياسية قد تؤثر بشكل مباشر على المعالجات المحاسبية بين الشركة القابضة أو التابعة.

وإلى هذا الفصل قد أنتهينا من الكتاب الأول من المحاسبة المتقدمة لجون لارسن وموسش.

أما الكتاب الثاني فإننا نرى أنه منفصل في كثير من مواضعه عن مواضيع المحاسبة المتقدمة وأنا نقترح أن تكون تلك المواضيع مثل الفصل الحادي عشر ( الوحدات الحكومية : المال العام ) والفصل الثاني عشر ( الوحدات الحكومية : الأموال الأخرى ومجموعات الحسابات ) الفصل الثالث عشر ( الوحدات الحكومية الأخرى \_ أموال الملكية وأموال الوكالة والأمانة ) ضمن المحاسبة الحكومية أو القومية وذلك لما تشتمل عليه تلك الفصول للعديد من الفصول التي تعالج موضوع بعض الوحدات الحكومية مثل الجامعات والجمعيات الخيرية وغيرها التي تتم ما بين تلك الجهات والقطاع العام المتمثلة في الوحدات الحكومية، وعليه فإننا نرى أن تلك المعالجات المحاسبية تخص المحاسبة الاجتماعية والتي تعتبر أحد فروع علم المحاسبة من منظور النموذج المحاسبي المعاصر.

أما الفصل الخامس عشر المتعلق بالمحاسبة في الشركات متعددة الجنسيات فهي تتضمن العديد من الإجراءات والقوانين التي تحكم تلك الشركات في كثير من دول العالم وخاصة في ما يتعلق بالضرائب والتي قد تختلف من دولة إلى أخرى وكذا أسعار صرف العملات التي تتم بين تلك الشركات وكذلك ما يتعلق بترجمة القوائم المالية لتلك الشركات، لذا فإننا نقترح أن يكون هذا الفصل ضمن احد فروع المحاسبة وهي المحاسبة الدولية.

أما الفصل السادس عشر ( التقارير المحاسبة القطاعية والدورية ) والفصل السابع عشر ( البيع بالتقسيط وبضاعة الأمانة) فإننا نرى أنها ضمن المحاسبة المتخصصة لما لهذه الأنواع من المواضيع بعض المعالجات المحاسبية الخاصة مثل بضاعة الأمانة والتي تحتاج إلى شرح مفصل لكل العمليات التي تتم بين الوكيل والموكل وخاصة فيما إذا كانت هناك بعض الإجراءات التي قد تحكمها بعض العقود ما بين الوكيل والموكل، وعلى ذلك نقترح أن تكون ضمن ما يطلق عليه المحاسبة المخاصة أو المتخصصة.

## الفصل الثاني الحالات التطبيقية

### الحالة الأولى : شركات التضامن

أسس محمد وعلي شركة تضامن في عام ٢٠٠٨م في المملكة العربية السعودية حيث يتكون نشاطها الرئيسي بالتجارة الالكترونية، وقد استثمر محمد مبلغ وقدره (١٠٠.٠٠٠ ريال) واستثمر علي موقع على شبكة الأنترنت لمدة ١٠ سنوات بمبلغ وقدره (١٢٠.٠٠٠ ريال) حيث مضى على شراء الموقع الالكتروني ثلاثة سنوات وبعدها قرر تأسيس شركة تضامن مع محمد، حيث تتكون خطة توزيع الدخل بينهما في عقد الموقع من قبلهم في الشركة كالتالي :

محمد (١٠٠.٠٠٠ ريال) راتب سنوي

علي (١٢٠.٠٠٠ ريال) راتب سنوي

حيث يتم سحب رواتب كلا الشركين في نهاية كل شهر ميلادي، وقد حققت الشركات صافي مبيعات مقدرها (٣٠٠.٠٠٠ ريال) وكانت تكلفة البضاعة المباعة (٨٠.٠٠٠ ريال) ومصروف العمليات (٢٠.٠٠٠ ريال) وكانت المسحوبات الشهرية لكل شريك مطابقة لما تم الاتفاق عليه، كما تم الاتفاق على توزيع الربح بنسبة ٥٠% لكل شريك متضامن.

### المطلوب :

حساب القيمة العادلة لقيمة مساهمة الشريك علي في الشركة ؟

أعداد قائمة الدخل لشركة محمد وعلي عن السنة المنتهية في ٢٠٠٨م؟

أعداد قائمة رأس مال الشركاء لشركة محمد وعلي للسنة المنتهية في عام ٢٠٠٨م؟

## الحل:

أولاً: يجب معرفة إذا ما كانت مساهمة الشريك علي في المساهمة في شركة التضامن من الأصول أم من المصاريف؟ للجواب يجب علينا مراجعة المعايير المحاسبية للتأكد من أن قيمة تكلفة الموقع الالكتروني تعتبر أصل أو مصروف، فقد جاء في معايير المحاسبة الدولية "التحديد ما إذا كان يجب معاملة الأصل الذي يحتوي على كل من عناصر غير ملموسة وملموسة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦ " الممتلكات والمصانع والمعدات " أو كأصل غير ملموس بموجب هذا المعيار فإنه يطلب استخدام الحكم الشخصي لتقييم أي عنصر أكثر أهمية " (المعايير المحاسبية الدولية، ٢٠٠٨: ١٨٦٦).

وعلى ضوء ذلك فإننا سنعتبر أن قيمة مساهمة الشريك (علي) هو عبارة عن أصل يستهلك خلال عشرة سنوات وقد مضى على شراء الموقع ثلاثة سنوات فتخفص قيمة الأصل لمدة ثلاثة سنوات وهي كالتالي :

$$\text{أصول غير ملموسة} = ١٢٠.٠٠٠ \div ١٠ = ١٢.٠٠٠ \text{ ريال}$$

$$\text{استنفاد خلال الفترة} = ٣ \times ١٢.٠٠٠ = ٣٦.٠٠٠ \text{ ريال}$$

$$\text{القيمة العادلة للشريك} = ٨٤.٠٠٠ \text{ ريال}$$

## ثانياً : إعداد قائمة الدخل

قائمة الدخل لشركة محمد وعلي لعام ٢٠٠٨ م	
٣٠٠.٠٠٠	صافي المبيعات
	التكاليف والمصاريف
٨٠.٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
٢٠.٠٠٠	مصروف العمليات
١٢.٠٠٠	مصروف استنفاد الأصل الغير ملموس
١١٢.٠٠٠	إجمالي التكاليف والمصاريف
١٨٨.٠٠٠	صافي الدخل

## توزيع صافي الدخل :

حصه الشريك محمد ( متضمنه الراتب السنوي ١٠٠.٠٠٠ )

حصه الشريك علي ( متضمن الراتب السنوي ١٢.٠٠٠ )

## ثانياً : أعداد قائمة رأس مال الشركاء

قائمة رأس مال الشركاء لعام ٢٠٠٨ م			
الإجمالي	الشريك علي	الشريك محمد	
١٨٤.٠٠٠	٨٤.٠٠٠	١٠٠.٠٠٠	رأس مال الشركاء في بداية العام
١٨٨.٠٠٠	٩٤.٠٠٠	٩٤.٠٠٠	صافي الدخل
٣٧٢.٠٠٠	١٧٨.٠٠٠	١٩٤.٠٠٠	أجمالي
٢٢.٠٠٠	١٢.٠٠٠	١٠.٠٠٠	يطرح : المسحوبات
٣٥٠.٠٠٠	١٦٦.٠٠٠	١٨٤.٠٠٠	رأس مال الشركاء في نهاية العام

## ثانياً : أعداد المركز المالي :

قائمة المركز المالي لشركة محمد وعلي لعام ٢٠٠٨ م	
المبلغ	الأصول
٢٧٨.٠٠٠	النقدية
٨٤.٠٠٠	أصل غير ملموسة
١٢.٠٠٠	موقع أنترنت
٧٢.٠٠٠	( استنفاد قيمة الموقع ) $120.000 \times 10\%$
٣٥٠.٠٠٠	إجمالي الأصول
	الالتزامات وحقوق الملكية
١٨٤.٠٠٠	رأس مال الشريك محمد
١٦٦.٠٠٠	رأس مال الشريك علي
٣٥٠.٠٠٠	إجمالي رؤوس أموال الشركاء

## ملاحظات على الحل :

رواتب الشركاء في شركات التضامن تعتبر مسحوبات وليس من المصروفات كما جاء في الأدبيات المحاسبية في شركات الأشخاص، لهذا تم إضافتها وخصمها من رأس مال الشركاء في قائمة رأس مال الشركاء.

## الحالة الثانية : تصفية شركات التضامن

في عام ٢٠٠٨م أسس محمد وعلي شركة تضامن حصة كل شريك ( ١٠٠٠٠٠٠٠ ، ١٢٠٠٠٠٠٠ ) على التوالي وكان رصيد النقدية ٨٥٠٠٠٠٠ ريال وعملاء ١٠٠٠٠٠٠٠ ريال وكانت الأصول الثابتة ١٣٥٠٠٠٠٠ ريال وكانت الالتزامات قصيرة الأجل ١٠٠٠٠٠٠٠ ريال، وفي النصف الأول من العام قرر الشريك محمد الدخول في استثمارات أوراق مالية في أحد الشركات الأمريكية والتي قد سمع عنها من مصادر يعتقد بأنها صحيحة بأنها سوف تحقق ارتفاعات كبيرة خلال شهر وذلك دون الرجوع إلى قوائم الشركة المالية للشركة المستثمر فيها لإتخاذ قرار الاستثمار وقد اقنع الشريك محمد شريكه علي بأن يتم الاستثمار في الشركة بمبلغ ٢٠٠٠٠٠٠٠ ريال عبارة عن ٥٠٠٠٠٠٠٠ ريال نقداً من الشركة ١٥٠٠٠٠٠٠ ريال قرض من البنك وخلال أسبوع من تاريخ الاستثمار أفلست الشركة المستثمر فيها في الخارج وتم تصفية الشركة هناك ولم يحصلوا على أي مبلغ تلك الاستثمارات، وعلى ذلك أصبح هناك نزاع بين الشركاء وقد تم إقرار تصفية الشركة .

وفي مرحلة التصفية تم ما يلي :

- ١- بيع الأصول الثابتة بمبلغ ٨٠٠٠٠٠٠ ريال
- ٢- تم تسديد الالتزامات على الشركة بمبلغ ٧٠٠٠٠٠٠ ريال
- ٣- تم أعدام ديون معدومة لأحد العملاء بمبلغ وقدره ٧٥٠٠٠٠٠ ريال لإفلاس ذلك العميل وسجنه.
- ٤- قام باقي العملاء بسداد ستحقاقهم نقداً .
- ٥- تم سداد القرض للبنك وذلك بسبب ضمان قيمة بعض الأصول الثابتة.

**المطلوب :**

أعداد الميزانية العمومية لشركة التضامن محمد وعلي ؟

ما هي قيمة النقدية بعد بيع الشركة أصولها الثابتة ؟

ما هو رصيد حساب النقدية في عام ٢٠١١م ؟

ما هو صيد حساب رأسمال الشركاء بعد عمليات بيع الأصول وسداد الالتزامات ؟

أعداد قائمة التحقير والتصفية عن السنة المنتهية في عام ٢٠١١م ؟

الحل :

الميزانية العمومية	
لشركة محمد وعلي لعام ٢٠١١ م	
المبلغ	البيان
٣٥.٠٠٠	النقدية
١٠٠.٠٠٠	العملاء
٢٠٠.٠٠٠	استثمارات في أوراق مالية
١٣٥.٠٠٠	الأصول الثابتة
٤٧٠.٠٠٠	إجمالي الأصول
	الالتزامات وحقوق الملكية
١٠٠.٠٠٠	الالتزامات قصيرة الأجل
١٥٠.٠٠٠	قرض طويل الأجل
١٠٠.٠٠٠	رأس مال الشريك محمد
١٢٠.٠٠٠	رأس مال الشريك علي
٤٧٠.٠٠٠	إجمالي رؤوس أموال الشركاء

أولاً:

تخفيض قيمة النقدية = ٨٥.٠٠٠ - ٥٠.٠٠٠ = ٣٥.٠٠٠ ريال

قيمة النقدية = ٣٥.٠٠٠ + ٨٠.٠٠٠ = ١١٥.٠٠٠ ريال

سداد قيمة الالتزامات = ١١٥.٠٠٠ - ١٠٠.٠٠٠ = ١٥.٠٠٠ ريال

الديون المعدومة : ١٠٠.٠٠٠ - ٧٥.٠٠٠ = ٢٥.٠٠٠ ريال

سداد العملاء = ٢٥.٠٠٠ ريال.

حساب النقدية			
الرصيد	دائن	مدين	البيان
٨٥.٠٠٠		٨٥.٠٠٠	النقدية بداية العام
٣٥.٠٠٠	٥٠.٠٠٠		استثمارات في أوراق مالية
١١٥.٠٠٠		٨٠.٠٠٠	بيع أصول ثابتة
١٥.٠٠٠	١٠.٠٠٠		سداد الالتزامات
٤٠.٠٠٠		٢٥.٠٠٠	العملاء
٤٠.٠٠٠			الرصيد

ثالثاً : رصيد حساب رأس مال الشركاء محمد وعلي لعام ٢٠١١ م

قائمة التحقيق والتصفية					
لشركة محمد وعلي لعام ٢٠١١ م					
رأسمال الشركاء		الالتزامات	الأصول		البيان
علي	محمد		الثابتة	النقدية	
١٢٠.٠٠٠	١٠٠.٠٠٠	١٠٠.٠٠٠	١٣٥.٠٠٠	٣٥.٠٠٠	الرصيد قبل التصفية من بيع الأصول الثابتة بخسارة قدرها ٥٥.٠٠٠
(٢٧.٥٠٠)	(٢٧.٥٠٠)		(٥٥.٠٠٠)	٨٠.٠٠٠	
(٣٧.٥٠٠)	(٣٧.٥٠٠)				ديون معدومة
٥٥.٠٠٠	٣٥.٠٠٠	١٠٠.٠٠٠		١١٥.٠٠٠	الرصيد
		١٠٠.٠٠٠		(١٠٠.٠٠٠)	سداد الالتزامات
				٢٥.٠٠٠	سداد العملاء
(٧٥.٠٠٠)	(٧٥.٠٠٠)	١٥٠.٠٠٠			سداد القرض
٢٠.٠٠٠	٢٠.٠٠٠			٤٠.٠٠٠	الرصيد
					الرصيد المستحق على الشركاء
٠٠	(٢٠.٠٠٠)	٠	٠	٠	الأجمالي

لقد أصبح رصيد الشريك محمد دائن للبنك لسداد القرض من حسابه الخاص بمبلغ وقدره ( ٢٠.٠٠٠ ريال ) أما الشريك علي فقد خرج من هذه الشركة بدون تحقيق أي أرباح وقد خسر رأسماله.

كما يجب التنبيه أنه في الحياة العملية يوجد الكثير من المشاكل التي قد تحصل بين الشركاء وقد تحال هذه المشاكل إلى جهات خاصة تقوم بعملية التصفية وعادة الذي يقوم بعملية التصفية مكتب محاسبة قانوني حيث يتبع بعض الإجراءات القانونية والتشريعية التي نصت عليها اللوائح والتشريعات الحكومية.

## الحالة الثالثة : محاسبة الفروع

قامت شركة البحار التجارية بفرعها الرئيسي في الرياض بقرار فتح مجموعة من الفروع في أنحاء مفرقة من المملكة وذلك حسب الدراسة الميدانية التي قام بها أحد المكاتب الاستشارية وقد تقرر فتح فرع رقم (١) في مدينة الدمام وفرع رقم (٢) في مدينة جدة وفرع رقم (٣) في مدينة حائل، على أن تسعر البضاعة المرسله إلى فروعها الثلاثة بسعر التكلفة ويمسك كل فرع سجلات محاسبية متكاملة، وتقوم الفروع بأعداد القوائم المالية ويستخدم المركز الرئيسي والفروع نظام المخزون المستمر وأما باقي المعدات والأصول الرأسمالية التي يستخدمها الفروع فيقوم المركز الرئيسي بعمليات المحاسبة عنها، وأما جميع ما يخص المصروفات والإيرادات فتتم عن طريق الفرع حسب ما هو متفق عليه من قبل مدراء الفروع والمركز الرئيسي، وقد تم تزيد الفروع بنظام محاسبة متكامل لكل فرع وقد تم ربطها عن طريق الحاسب الآلي بالمركز الرئيسي لتسهيل العمليات المحاسبية في الفروع وكذا من أجل الرقابة على تلك الفروع البعيدة عن المركز الرئيسي وعلى ضوء ذلك فقد تمت بعض العمليات هي كالتالي :

### فرع رقم (١) فرع الدمام :

- ١- إرسال المركز الرئيسي الى فرع الدمام بمبلغ وقدره ٥٠٠.٠٠٠ ريال نقداً
- ٢- أرسل المركز الرئيسي بضاعة تكلفتها ١٠٠.٠٠٠ ريال
- ٣- قام الفرع بشراء سيارة جديد قيمتها ٢٠٠.٠٠٠ ريال يتم المحاسبة عنها في دفاتر المركز الرئيسي.
- ٤- بلغت المبيعات الآجلة بالفرع بمبلغ وقدره ٥٠٠.٠٠٠ ريال وكانت تكلفتها ٣٠٠.٠٠٠ ريال.
- ٥- قام الفرع باستلام مبلغ وقدره ٤٠٠.٠٠٠ ر ريال نقدا من العملاء.
- ٦- بلغت مصروفات الفرع التي سددها نقداً مبلغ ١٥٠.٠٠٠ ريال
- ٧- قام الفرع بإيداع مبالغ نقداً في حساب البنك للفرع الرئيسي عن العمليات الشهرية بمبلغ وقدره ٣٠٠.٠٠٠ ريال.

فرع رقم (٢) فرع جدة :

- ١- إرسال المركز الرئيسي الى فرع جدة بمبلغ وقدره ٦٠.٠٠٠٠٠ ريال نقداً
- ٢- أرسل المركز الرئيسي بضاعة تكلفتها ١٥٠.٠٠٠٠٠ ريال
- ٣- قام الفرع بشراء اثاث جديد قيمتها ٢٥.٠٠٠٠٠ ريال يتم المحاسبة عنها في دفاتر المركز الرئيسي.
- ٤- بلغت المبيعات الآجلة بالفرع بمبلغ وقدره ٦٠.٠٠٠٠٠ ريال وكانت تكلفتها ٣٥.٠٠٠٠٠ ريال.
- ٥- قام الفرع باستلام مبلغ وقدره ٤٥.٠٠٠٠٠ ريال نقدا من العملاء.
- ٦- بلغت مصروفات الفرع التي سددها نقداً مبلغ ١٠٠.٠٠٠٠٠ ريال
- ٧- قام الفرع بإيداع مبالغ نقداً في حساب البنك للفرع الرئيسي عن العمليات الشهرية بمبلغ وقدره ٤٠.٠٠٠٠٠ ريال.

فرع رقم (٣) فرع حائل :

- ١- إرسال المركز الرئيسي الى فرع حائل بمبلغ وقدره ٣٠.٠٠٠٠٠ ريال نقداً
- ٢- أرسل المركز الرئيسي بضاعة تكلفتها ١٠٠.٠٠٠٠٠ ريال
- ٣- بلغت المبيعات الآجلة بالفرع بمبلغ وقدره ٥٠.٠٠٠٠٠ ريال وكانت تكلفتها ٢٥.٠٠٠٠٠ ريال.
- ٤- قام الفرع باستلام مبلغ وقدره ٣٥.٠٠٠٠٠ ريال نقدا من العملاء.
- ٥- بلغت مصروفات الفرع التي سددها نقداً مبلغ ١٥.٠٠٠٠٠ ريال
- ٦- قام الفرع بإيداع مبالغ نقداً في حساب البنك للفرع الرئيسي عن العمليات الشهرية بمبلغ وقدره ٢٥.٠٠٠٠٠ ريال.

**المطلوب :**

- أعداد القيود اليومية في كل من دفاتر المركز الرئيسي الفروع الرئيسية ؟
- أعداد حساب الاستثمار في الفروع وحساب المركز الرئيسي ؟
- أعداد ورقة العمل الخاصة بالشركة لأعداد القوائم المالية المجمعة ؟
- أعداد القوائم المالية المجمعة لشركة البحار ؟

الحل :

أولاً : القيود اليومية في دفاتر السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي :

السجلات المحاسبية بالمركز الرئيسي لشركة الفنار		
البيان	دائن	مدين
الاستثمار في فرع الدمام النقدية	٥٠٠.٠٠٠	٥٠٠.٠٠٠
الاستثمار في فرع الدمام المخزون	١٠٠٠.٠٠٠	١٠٠٠.٠٠٠
سيارة في فرع الدمام الاستثمار في فرع الدمام	٢٠٠.٠٠٠	٢٠٠.٠٠٠
البنك ( حساب المركز الرئيسي الخاص بالفرع)* الاستثمار في فرع الدمام	٣٠٠.٠٠٠	٣٠٠.٠٠٠
الاستثمار في فرع جدة النقدية	٦٠٠.٠٠٠	٦٠٠.٠٠٠
الاستثمار في فرع جدة المخزون	١٥٠٠.٠٠٠	١٥٠٠.٠٠٠
أثاث في فرع جدة الاستثمار في فرع جدة	٢٥٠.٠٠٠	٢٥٠.٠٠٠
البنك ( حساب المركز الرئيسي الخاص بالفرع) الاستثمار في فرع جدة	٤٠٠.٠٠٠	٤٠٠.٠٠٠
الاستثمار في فرع حائل النقدية	٣٠٠.٠٠٠	٣٠٠.٠٠٠
الاستثمار في فرع حائل المخزون	١٠٠٠.٠٠٠	١٠٠٠.٠٠٠
البنك ( حساب المركز الرئيسي الخاص بالفرع) الاستثمار في فرع حائل	٢٥٠.٠٠٠	٢٥٠.٠٠٠

ثانياً : القيود اليومية في دفاتر السجلات المحاسبية للفرع بالدمام :

السجلات المحاسبية بفرع الدمام		
البيان	دائن	مدين
التقديية		٥٠.٠٠٠
المركز الرئيسي	٥٠.٠٠٠	
المخزون		١٠٠.٠٠٠
المركز الرئيسي	١٠٠.٠٠٠	
المركز الرئيسي		٢٠.٠٠٠
التقديية	٢٠.٠٠٠	
العملاء		٥٠.٠٠٠
المبيعات	٥٠.٠٠٠	
تكلفة البضاعة البيعة		٣٠.٠٠٠
المخزون	٣٠.٠٠٠	
التقديية		٤٠.٠٠٠
العملاء	٤٠.٠٠٠	
مصرفات العمليات		١٥.٠٠٠
التقديية	١٥.٠٠٠	
المركز الرئيسي		٣٠.٠٠٠
التقديية	٣٠.٠٠٠	

ثانياً : القيود اليومية في دفاتر السجلات المحاسبية لفرع جدة :

السجلات المحاسبية بفرع جدة		
البيان	دائن	مدين
التقديية		٦٠.٠٠٠
المركز الرئيسي	٦٠.٠٠٠	
المخزون		١٥٠.٠٠٠
المركز الرئيسي	١٥٠.٠٠٠	
المركز الرئيسي		٢٥.٠٠٠
التقديية	٢٥.٠٠٠	

العملاء		٦٠.٠٠٠
المبيعات	٦٠.٠٠٠	
تكلفة البضاعة البيعة		٣٥.٠٠٠
المخزون	٣٥.٠٠٠	
النقدية		٤٥.٠٠٠
العملاء	٤٥.٠٠٠	
مصرفات العمليات		١٠.٠٠٠
النقدية	١٠.٠٠٠	
المركز الرئيسي		٤٠.٠٠٠
النقدية	٤٠.٠٠٠	

ثانياً : القيود اليومية في دفاتر السجلات المحاسبية لفرع حائل :

السجلات المحاسبية بفرع حائل		
البيان	دائن	مدين
النقدية		٣٠.٠٠٠
المركز الرئيسي	٣٠.٠٠٠	
المخزون		١٠٠.٠٠٠
المركز الرئيسي	١٠٠.٠٠٠	
العملاء		٥٠.٠٠٠
المبيعات	٥٠.٠٠٠	
تكلفة البضاعة البيعة		٢٥.٠٠٠
المخزون	٢٥.٠٠٠	
النقدية		٣٥.٠٠٠
العملاء	٣٥.٠٠٠	
مصرفات العمليات		١٥.٠٠٠
النقدية	١٥.٠٠٠	
المركز الرئيسي		٢٥.٠٠٠
النقدية	٢٥.٠٠٠	

## حساب الاستثمار في المركز الرئيسي :

حساب المركز الرئيسي ( حساب مقابل بدفتر أستاذ عام الفرع )			
البيان	مدین	دائن	الرصيد
نقدية مرسله لفرع الدمام	٥٠.٠٠٠		٥٠.٠٠٠
نقدية مرسله لفرع جدة	٦٠.٠٠٠		١١٠.٠٠٠
نقدية مرسله لفرع حائل	٣٠.٠٠٠		١٤٠.٠٠٠
بضاعة مرسله بالتكلفه لفرع الدمام	١٠٠.٠٠٠		٢٤٠.٠٠٠
بضاعة مرسله بالتكلفه لفرع جدة	١٥٠.٠٠٠		٣٩٠.٠٠٠
بضاعة مرسله بالتكلفه لفرع حائل	١٠٠.٠٠٠		٤٩٠.٠٠٠
سيارة مشترى للفرع الدمام	٢٠.٠٠٠		٥١٠.٠٠٠
أثاث مشترى لفرع جدة	٢٥.٠٠٠		٥٣٥.٠٠٠
نقدية محصلة من فرع الدمام		٣٠.٠٠٠	٥٠٥.٠٠٠
نقدية محصلة من فرع جدة		٤٠.٠٠٠	٤٩٥.٠٠٠
نقدية محصلة من فرع حائل		٢٥.٠٠٠	٤٤٠.٠٠٠
الرصيد			٤٤٠.٠٠٠

## حساب الاستثمار في فرع الدمام :

حساب فرع الدمام ( حساب مقابل بدفتر أستاذ عام المركز الرئيسي )			
البيان	مدین	دائن	الرصيد
نقدية وراثة من المركز الرئيسي		٥٠.٠٠٠	٥٠.٠٠٠
بضاعة وراثة من المركز الرئيسي		١٠٠.٠٠٠	١٥٠.٠٠٠
سيارة مشترى بمعرفة الفرع		٢٠.٠٠٠	١٧٠.٠٠٠
نقدية محولة الى المركز الرئيسي	٣٠.٠٠٠		١٤٠.٠٠٠
الرصيد			١٤٠.٠٠٠

## حساب الاستثمار في فرع جدة :

حساب فرع جدة ( حساب مقابل بدفتر أستاذ عام المركز الرئيسي )			
البيان	مدین	دائن	الرصيد
نقدية واردة من المركز الرئيسي		٦٠.٠٠٠	٦٠.٠٠٠
بضاعة واردة من المركز الرئيسي		١٥٠.٠٠٠	٢١٠.٠٠٠
اثاث مشترى بمعرفة الفرع		٢٥.٠٠٠	٢٣٥.٠٠٠
نقدية محولة الى المركز الرئيسي	٤٠.٠٠٠		١٩٥.٠٠٠
الرصيد			١٩٥.٠٠٠

## حساب الاستثمار في فرع حائل :

حساب فرع حائل ( حساب مقابل بدفتر أستاذ عام المركز الرئيسي )			
البيان	مدین	دائن	الرصيد
نقدية واردة من المركز الرئيسي		٣٠.٠٠٠	٣٠.٠٠٠
بضاعة واردة من المركز الرئيسي		١٠٠.٠٠٠	١٣٠.٠٠٠
نقدية محولة الى المركز الرئيسي	٢٥.٠٠٠		١٠٥.٠٠٠
الرصيد			١٠٥.٠٠٠

### أعداد ورقة العمل الخاصة بالشركة لأعداد القوائم المالية المجمعة

تستهدف ورقة العمل تحقيق ثلاثة أغراض وهي إدماج أرصدة حسابات الأصول والالتزامات الخاصة بكل من الفرع والمركز الرئيسي واستبعاد أي أرباح أو خسائر ناتجة عن عمليات المتبادلة بين المركز والفرع وأخيراً استبعاد الحسابات المقابلة والجدير بالذكر أن عملية الاستبعاد في ورقة العمل لا تثبت في السجلات المحاسبية لأن الغرض منها هو تسهيل عملية أعداد القوائم المالية المجمعة.

وبافتراض بعض البيانات المالية لكل من حساب المركز الرئيسي والفرع كما في المثال السابق وذلك لتوضيح فائدة عمل ورقة العمل وهي كالتالي :

ورقة العمل لإعداد القوائم المالية المجمعة

لشركة النصار لعام ٢٠١١ م

القوائم المالية المجمعة		الاستبعادات	أرصدة ميزاني المراجعة بعد التسويات								البيان
الدائن	المدين		فرع حائل		فرع جدة		فرع الدمام		المركز الرئيسي		
			دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	
											قائمة الدخل
٢٩٠.٠٠٠			٣٠.٠٠٠		٦٠.٠٠٠			٥٠.٠٠٠		١٥٠.٠٠٠	المبيعات
	١٨٠.٠٠٠			٢٥.٠٠٠		٣٥.٠٠٠		٣٠.٠٠٠		٩٠.٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
	٧٥.٠٠٠			١٥.٠٠٠		١٠.٠٠٠		١٥.٠٠٠		٣٥.٠٠٠	مصروفات العمليات
٢٩٠.٠٠٠	٢٥٥.٠٠٠		٣٠.٠٠٠	٤٠.٠٠٠	٦٠.٠٠٠	٤٥.٠٠٠	٥٠.٠٠٠	٤٥.٠٠٠	١٥٠.٠٠٠	١٣٥.٠٠٠	الإجمالي
	٣٥.٠٠٠		(١٠.٠٠٠)			١٥.٠٠٠		٥.٠٠٠		١٥.٠٠٠	صافي الدخل
٢٩٠.٠٠٠	٢٩٠.٠٠٠		٤٠.٠٠٠	٤٠.٠٠٠	٦٠.٠٠٠	٦٠.٠٠٠	٥٠.٠٠٠	٥٠.٠٠٠	١٥٠.٠٠٠	١٥٠.٠٠٠	الإجمالي
											قائمة الإرباح المحتجزة
											الأرباح المحتجزة في بداية العام
١٠.٠٠٠				(١٠.٠٠٠)	١٥.٠٠٠		٥.٠٠٠				صافي الدخل
	٥.٠٠٠										التوزيعات
	٥.٠٠٠										الأرباح المحتجزة في نهاية

السنة										
الإجمالي										
الميزانية العمومية										
١٠.٠٠٠	١٠.٠٠٠									
	٢٨.٠٠٠		٢٥.٠٠٠	٥٥.٠٠٠	٤٥.٠٠٠	٢٥٥.٠٠٠				النقدية
	١٤.٠٠٠		١٥.٠٠٠	١٥.٠٠٠	١٠.٠٠٠	١٠٠.٠٠٠				العملاء
	٨٣.٠٠٠		٧٥.٠٠٠	١٢٥.٠٠٠	٧٠.٠٠٠	٥٦٠.٠٠٠				المخزون
		(١٤٠.٠٠٠)								الاستثمار في الفرع الدمام
		(١٩٥.٠٠٠)								الاستثمار في الفرع جدة
		(١٠٥.٠٠٠)								الاستثمار في الفرع حائل
	١٢٠.٠٠٠								١٢٠.٠٠٠	السيارات
	٣٠.٠٠٠								٣٠.٠٠٠	مجمع الاستهلاك
٥٠.٠٠٠							٥٠.٠٠٠			الدائنون
	(٤٤٠.٠٠٠)									المركز الرئيسي
١٠٠٠.٠٠٠							١٠٠٠.٠٠٠			رأس المال
٥.٠٠٠							٥.٠٠٠			أرباح محتجزة
١.٠٥٥.٠٠٠	١.٠٥٥.٠٠٠							١.٠٥٥.٠٠٠	١.٠٥٥.٠٠٠	الإجمالي

وعلى ضوء ذلك يمكن عمل قائمة الدخل وقائمة الأرباح المحتجزة وقائمة المركز المالي بشكل منفصل كما هو متعارف عليه من واقع البيانات أعلاه.

## الحالة الرابعة : إندماج الشركات

ففي ١/١/٢٠٠٨م اشترت شركة الفنار كامل أسهم شركة الصحراء بمبلغ ٨٠٠٠٠٠٠٠ ريال نقداً، كما دفعت شركة الفنار مبلغ وقدره ٥٠٠٠٠ ريال نقداً وعمولات سمسرة ومبلغ ٨٠٠٠٠ ريال اتعاب مدققين ومحامين لإتمام الصفقة، كما ساهم عدد من موظفي شركة الفنار في تحليل بيانات الشركة الصحراء وقدرت مصاريفهم بمبلغ ٣٥٠٠ ريال وكانت ميزانية كل شركة كالتالي:

شركة الصحراء		شركة الفنار	البيان
الجارية	الدفترية	الدفترية	
			الأصول
٤٠٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠٠	النقدية
٣٧٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠	ذمم مدينة
٢٠٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠٠	٣٥٠٠٠٠٠	البضاعة
٦٥٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠٠	مباني ومعدات
١.٦٢٠٠٠٠٠	١.٦٥٠٠٠٠٠	٢.٥٥٠٠٠٠٠	مجموع الأصول
			الالتزامات وحقوق الملكية
٣٠٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠٠	دائنون
٧٠٠٠٠٠٠	٦٥٠٠٠٠٠	٣٥٠٠٠٠٠	قرض طويلة الأجل
	٧٠٠٠٠٠٠	١.٤٠٠٠٠٠٠	رأس المال
	١.٦٥٠٠٠٠٠	٢.٥٥٠٠٠٠٠	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

### المطلوب :

- ١- احتساب تكلفة شراء أسهم شركة الصحراء ؟
- ٢- إعداد قيود اليومية ؟
- ٣- معالجة الشهرة الموجبة أو السالبة أن وجدت ؟
- ٤- إعداد الميزانية الافتتاحية لشركة الفنار بعد اتمام عملية الاندماج مع شركة الصحراء ؟

## الحل :

يتطلب المعالجة المحاسبية في عملية الاندماج أن تتطابق السياسات المحاسبية والمعايير المحاسبية في كلا الشركتين حتى نستطيع أن نقوم بعملية الاندماج بين الشركتين.

### أولاً: احتساب تكلفة الشراء :

$$\text{تكلفة الاستثمار لشراء اسهم شركة الصحراء} = ٨٠٠٠٠ + ٥٠٠٠٠ + ٨٠٠٠٠٠٠٠ = ٨١٣٠٠٠٠ \text{ ريال}$$

يلاحظ أن هناك مبلغ وقدره ٣٥٠٠ ريال هو عبارة عن مصاريف موظفي شركة الفنار الذين ساهموا في تحليل البيانات حيث تعتبر تلك المصاريف غير مباشرة وبالتالي لا يتم تحميلها الى حساب الاستثمار ولكن تظهر ضمن المصاريف الإدارية لشركة الفنار.

هناك علاوة شراء في شركة الصحراء مقدراه ١٠٠٠٠٠٠٠ ريال وقد حسب كالتالي:

$$\text{تكلفة الاستثمار في صافي أصول شركة الفنار} = ٨١٣٠٠٠٠ \text{ ريال}$$

$$\text{يطرح : القيمة الدفترية من صافي الأصول} = (٧٠٠٠٠٠٠٠) \text{ ريال}$$

$$\text{ينتج : علاوة شراء} = ١١٣٠٠٠٠ \text{ ريال}$$

وتوزع علاوة الشراء على أصول والتزامات الشركة لتعديل قيمتها الدفترية إلى قيمتها الجارية أو

السوقية كالتالي :

$$\text{علاوة الشراء} = ١١٣٠٠٠٠$$

$$\text{يطرح : البضاعة} = (٥٠٠٠٠٠٠)$$

$$\text{المباني والمعدات} = (٥٠٠٠٠٠٠)$$

$$\text{يضاف : الذمم المدينة} = ٣٠٠٠٠٠٠$$

$$\text{قرض طويل الأجل} = ٥٠٠٠٠٠٠$$

$$\text{شهرة محل} = ٩٣٠٠٠٠ \text{ ريال}$$

## القيود اليومية :

القيود اليومية في الشركة الجديدة شركة الفنار		
البيان	دائن	مدين
الاستثمار في شركة الصحراء النقدية	٨١٣.٠٠٠	٨١٣.٠٠٠

## ثانياً : اثبات انتقال أصول والتزامات شركة الصحراء الى شركة المنار

القيود اليومية لشركة الفنار		
البيان	دائن	مدين
النقدية		٤٠٠.٠٠٠
الذمم المدينة		٣٧٠.٠٠٠
البضاعة		٢٠٠.٠٠٠
المباني والمعدات		٦٥٠.٠٠٠
شهرة المحل		٩٣.٠٠٠
الاستثمار في شركة الصحراء	٨١٣.٠٠٠	
الدائنين	٣٠٠.٠٠٠	
قرض طويل الأجل	٧٠٠.٠٠٠	

## الميزانية الافتتاحية :

الميزانية الافتتاحية لشركة الفنار	
الأصول	
النقدية ( ٤٠٠.٠٠٠ + ٨١٣.٠٠٠ - ١.٠٠٠.٠٠٠ )	٥٨٧.٠٠٠
ذمم مدينة ( ٣٧٠.٠٠٠ + ٣٠٠.٠٠٠ )	٦٧٠.٠٠٠
البضاعة ( ٢٠٠.٠٠٠ + ٣٥٠.٠٠٠ )	٥٥٠.٠٠٠
مباني ومعدات ( ٦٥٠.٠٠٠ + ٩٠٠.٠٠٠ )	١.٥٥٠.٠٠٠
شهرة	٩٣.٠٠٠
مجموع الأصول	٣.٤٥٠.٠٠٠
الالتزامات وحقوق الملكية	

دائنون (٣٠٠.٠٠٠)	٣٠٠.٠٠٠
قرض طويلة الأجل (٧٠٠.٠٠٠+٣٥٠.٠٠٠)	١.٠٥٠.٠٠٠
راس المال (٧٠٠.٠٠٠+١.٤٠٠.٠٠٠)	٢.١٠٠.٠٠٠
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	٣.٤٥٠.٠٠٠

الحالة الخامسة : القوائم المالية الموحدة في تاريخ الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء في ٢٠٠٨/١/١ م اشترت الشركة المنار القابضة ٨٠% من أسهم شركة الصحراء بقيمة ١٥٠.٠٠٠٠ ريال نقداً ودفعت مبلغ ٣٠٠٠٠ ريال مصاريف وعمولات بالإضافة إلى مشاركة مجموعة من الموظفين لشركة المنار في اتمام الصفقة وكانت مصاريفهم مبلغ ٤٠٠٠ ريال وقد ظهرت ميزانية الشركتين كالتالي :

شركة الصحراء		شركة المنار	البيان
الجارية	الدفترية	الدفترية	
			الأصول
٢٥.٠٠٠	٢٥.٠٠٠	٣٧.٠٠٠	التقديمية
٤٠.٠٠٠	٤٥.٠٠٠	١٣٠.٠٠٠	ذمم مدينة
٦٢.٠٠٠	٦٠.٠٠٠	١٨٠.٠٠٠	البضاعة
٤٥.٠٠٠	٤٠.٠٠٠	١٠٠.٠٠٠	آلات
٣٠.٠٠٠	١٠.٠٠٠	٦٠.٠٠٠	سيارات
		١٥٣.٠٠٠	الاستثمار في الشركة التابعة ( الصحراء )
٢٠٢.٠٠٠	١٨٠.٠٠٠	٦٦٠.٠٠٠	مجموع الأصول
٢٠.٠٠٠	٣٠.٠٠٠	٢١٠.٠٠٠	ذمم دائنة
	١٢٠.٠٠٠	٣٥٠.٠٠٠	رأس المال
	٢٠.٠٠٠	٧٥.٠٠٠	رأس المال الإضافي
	١٠.٠٠٠	٢٥.٠٠٠	أرباح محتجزة
	١٨٠.٠٠٠	٦٦٠.٠٠٠	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

**المطلوب :**

**اتبعت الشركة طريقة الشراء لإثبات الاستثمار في شركة الصحراء التابعة؟**

**أعداد الميزانية الموحدة بعد التملك مباشرة ؟**

الحل :

أولاً: الشهرة :

الشهرة = تكلفة الاستثمار - ٨٠% من صافي القيمة العادلة لأصول شركة الصحراء  
= ١٥٣.٠٠٠ - ٨٠% × (٢٠.٠٠٠ - ٢٠٢.٠٠٠) = ٧٤٠٠ ريال شهرة موجبة.

حقوق الأقلية :

٢٠% × (٢٠.٠٠٠ - ٢٠٢.٠٠٠) = ٣٦.٤٠٠ ريال

ثانياً أعداد ورقة العمل :

يجب حذف قيد الشراء بالقيد التالي :

ثم يرحل هذا القيد إلى ورقة العمل والتي على ضوءها يتم أعداد القوائم المالية الموحدة:

الموحدة	التسويات		شركة الصحراء التابعة	شركة المنار القابضة	بنود القوائم المالية
	دائن	مدين			
					الأصول
٦٢٠٠٠			٢٥٠٠٠٠	٣٧٠٠٠٠	النقدية
١٧٠٠٠٠٠	٥٠٠٠		٤٥٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠٠	ذمم مدينة
٢٤٢٠٠٠٠		٢٠٠٠	٦٠٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠٠	البضاعة
١٤٥٠٠٠٠		٥٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	الآت
٩٠٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠٠	سيارات
٧٤٠٠٠٠		٧٤٠٠			شهرة
٠	١٥٣٠٠٠٠			١٥٣٠٠٠٠٠	استثمار في شركة الصحراء
٧١٦٤٠٠			١٨٠٠٠٠٠	٦٦٠٠٠٠٠	مجموع الأصول
					الالتزامات وحقوق الملكية
٢٣٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	٢١٠٠٠٠٠	دائنون
٣٥٠٠٠٠٠		١٢٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠	٣٥٠٠٠٠٠	سندات
٧٥٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٧٥٠٠٠٠	رأسمال الأسهم العادية
٢٥٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠٠	الارباح المحتجزة
٣٦٤٠٠	٣٦٤٠٠				حقوق الأقلية
٧١٦٠٤٠٠٠	١٩٤٤٠٠	١٩٤٤٠٠	١٨٠٠٠٠٠	٦٦٠٠٠٠٠	مجموع الالتزامات وحقوق المكلىة

قيد أوراق العمل :

القيود اليومية لشركة الفنار		
البيان	دائن	مدين
البضاعة		٢٠٠٠
الآلات		٥٠٠٠
سيارات		٢٠.٠٠٠
الشهرة		٧.٤٠٠
ذمم دائنة		١٠.٠٠٠
رأس المال		١٢٠.٠٠٠
رأس المال الإضافي		٢٠.٠٠٠
أرباح محتجزة		١٠.٠٠٠
ذمم مدينة	٥٠٠٠	
الاستثمار في الشركة التابعة	١٥٣.٠٠٠	
حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة	٣٦٤٠٠	

الحالة السادسة : القوائم المالية الموحدة في الفترات التالية للاندماج وفقاً لأسلوب  
الشراء :

في ٢٠٠٨/١/١م اشترت شركة الفنار القابضة ٨٠% من أسهم شركة الصحراء بسعر  
٢٥٠.٠٠٠٠ ريال كما دفعت مبلغ ١٠٠.٠٠٠٠ ريال عمولة شراء ومصاريف مختلفة لإتمام الصفقة  
وقد اتبعت شركة الفنار طريقة الشراء لإثبات الاستثمار في الشركة التابعة كما اتبعت طريقة  
الملكية لمعالجة التغيير في حساب الاستثمار في الشركة التابعة وقد ظهرت ميزانية الشركتين بعد  
الشراء مباشرة كالتالي :

الفروقات	شركة الصحراء التابعة		شركة المنار القابضة	بنود القوائم المالية
	العادلة	الدفترية		
٠	١٠.٠٠٠٠٠	١٠.٠٠٠٠٠	٢٠.٠٠٠٠٠	النقدية
٠	٦٠.٠٠٠٠٠	٦٠.٠٠٠٠٠	١٣٠.٠٠٠٠٠	ذمم مدينة
٣٠.٠٠٠٠٠	١٦٠.٠٠٠٠٠	١٣٠.٠٠٠٠٠	١٨٠.٠٠٠٠٠	البضاعة
(٥٠.٠٠٠)	٦٥.٠٠٠٠٠	٧٠.٠٠٠٠٠	١٠٠.٠٠٠٠٠	الآت
(١٠٠.٠٠٠٠)	٤٠.٠٠٠٠٠	٥٠.٠٠٠٠٠	١٢٥.٠٠٠٠٠	أراضي
			٢٦.٠٠٠٠٠	استثمار في شركة الصحراء
	٣٣٥.٠٠٠٠	٣٢٠.٠٠٠٠٠	٨١٥.٠٠٠٠٠	مجموع الأصول
				الالتزامات وحقوق الملكية
٠	٤٥.٠٠٠٠٠	٤٥.٠٠٠٠٠	٢٩.٠٠٠٠٠	ذمم دائنة
٠	٢٥.٠٠٠٠٠	٢٥.٠٠٠٠٠	١٦٥.٠٠٠٠٠	قرض بنك
				حقوق الملكية
		١٨٠.٠٠٠٠٠	٢٠٠.٠٠٠٠٠	رأس المال
		٦٠.٠٠٠٠٠	١٠٠.٠٠٠٠٠	رأس المال الإضافي
		١٠.٠٠٠٠٠	٦٠.٠٠٠٠٠	الارباح المحتجزة
		٣٢٠.٠٠٠٠٠	٨١٥.٠٠٠٠٠	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

وفيما يلي بعض المعلومات الإضافية بالشركة التابعة هي كالتالي :

- العمر المتبقي للآلات الموجودة لدى الشركة التابعة بتاريخ التملك ٥ سنوات
- تم خلال العام ٢٠٠٨ م بيع ٦٠% من بضاعة التي كانت موجودة لدى الشركة الصحراء التابعة عند التملك وتم بيع الباقي خلال العام ٢٠٠٩ م.
- بقيت الأراضي لدى الشركة التابعة لما بعد عام ٢٠٠٩ م
- الشهرة الناتجة عن تملك القابضة لاسهم التابعة تبين عند مراجعة قيمتها في نهاية لعام ٢٠٠٨ م ونهاية عام ٢٠٠٩ م وجود انخفاض في قيمتها يعادل في كل عام ١٠% من قيمتها عند التملك.
- في ٢٠٠٨/١٢/٣١ م ظهرت القوائم المالية للشركة القابضة والتابعة على النحو التالي:

قائمة الدخل في ٢٠٠٨/١٢/٣١ م		البيان
شركة الصحراء التابعة	شركة الفنار القابضة	
١٥٠.٠٠٠	٨٠٠.٠٠٠	المبيعات
(٨٠.٠٠٠)	(٦٥٠.٠٠٠)	تكلفة المبيعات
٧٠.٠٠٠	١٥٠.٠٠٠	مجمّل الربح
(١٠.٠٠٠)	(٢٥.٠٠٠)	مصاريف إدارية وبيعية
٦٠.٠٠٠	١٢٥.٠٠٠	صافي الربح التشغيلي
	٢٩.٦٠٠	أرباح الاستثمار في الشركة التابعة
	١٥٤.٦٠٠	صافي الربح العام

قائمة الأرباح المحتجزة في ٢٠٠٨/١٢/٣١ م		البيان
شركة الصحراء التابعة	شركة الفنار القابضة	
١٠.٠٠٠	٦٠.٠٠٠	أرباح محتجزة في ٢٠٠٨/١/١ م
٦٠.٠٠٠	١٥٤.٦٠٠	أرباح العام
(٢٥.٠٠٠)	(١٣٠.٠٠٠)	توزيعات الأرباح
٤٥.٠٠٠	٨٤.٦٠٠	أرباح محتجزة نهاية العام ٢٠٠٨/١٢/٣١ م

قائمة المركز المالية		بنود القوائم المالية
شركة الصحراء التابعة	شركة الفنار القابضة	
٢.٠٠٠٠	١٠.٠٠٠٠	النقدية
٨٥.٠٠٠٠	١٢٥.٠٠٠٠	ذمم مدينة
١٦٠.٠٠٠٠	٢٢٥.٠٠٠٠	البضاعة
	٢٠.٠٠٠٠	توزيعات أرباح مستحقة القبض
	٢٦٩.٦٠٠	استثمار في شركة الصحراء
٨٥.٠٠٠٠	٩٨.٠٠٠٠	الآت بالصافي
٥٠.٠٠٠٠	٩٠.٠٠٠٠	أراضي
٣٨٢.٠٠٠٠	٨٣٧.٦٠٠	مجموع الأصول
		الالتزامات وحقوق الملكية
٥٢.٠٠٠٠	١٢٣.٠٠٠٠	ذمم دائنة
٢٥.٠٠٠٠	١٣٠.٠٠٠٠	توزيعات أرباح مستحقة الدفع
٢٠.٠٠٠٠	٢٠٠.٠٠٠٠	قرض بنك
		حقوق الملكية
١٨٠.٠٠٠٠	٢٠٠.٠٠٠٠	رأس المال
٦٠.٠٠٠٠	١٠٠.٠٠٠٠	رأس المال الإضافي
٤٥.٠٠٠٠	٨٤.٦٠٠	الارباح المحتجزة
٣٨٢.٠٠٠٠	٨٣٧.٦٠٠	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

المطلوب :

١. اثبات قيد اليومية اللازم في دفاتر الشركة القابضة والمتعلقة بشراء أسهم الشركة التابعة
٢. احتساب كل من الشهرة وحقوق الأقلية عند التملك
٣. إعداد الميزانية الموحدة في ١/١/٢٠٠٨م وبعد التملك مباشرة.
٤. أعداد جدول إطفاءات الفروقات بين القيمة العادلة لأصول الشركة التابعة للعامين ٢٠٠٨ و ٢٠٠٩م مع بيان حصو القابضة وحصاة الأقلية من تلك الإطفاءات.
٥. أثبات قيود اليومية اللازمة في نهاية عام ٢٠٠٨م في دفاتر الشركة القابضة والمتعلقة بالتغير بحساب الاستثمار في الشركة التابعة وذلك حسب طريقة الملكية.
٦. أعداد القوائم المالية الموحدة في نهاية العام.

الحل :

المطلوب الأول : اثبات قيد اليومية اللازم في دفاتر الشركة القباضة والمتعلقة بشراء أسهم

الشركة التابعة

أثبات عملية الشراء

القيود اليومية		
البيان	دائن	مدين
الاستثمار في شركة الصحراء		٢٦٠.٠٠٠
النقدية	٢٦٠.٠٠٠	

سعر الشراء = تكلفة الاستثمار + المصاريف = ٢٥٠.٠٠٠ + ١٠.٠٠٠ = ٢٦٠.٠٠٠ ريال

المطلوب الثاني : احتساب كل من الشهرة وحقوق الأقلية عند التملك

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

الشركة التابعة

الشهرة = ٢٦٠.٠٠٠ - ٨٠% (٧٠.٠٠٠ - ٣٣٥.٠٠٠) = ٤٨.٠٠٠ ريال

حقوق الأقلية :

٢٠% (٧٠.٠٠٠ - ٣٣٥.٠٠٠) = ٥٣.٠٠٠ ريال

المطلوب الثالث : إعداد الميزانية الموحدة في ١/١/٢٠٠٨ م وبعد التملك مباشرة.

أعداد الميزانية الموحدة يتوجب عمل ورقة عمل خاصة بإعداد الميزانية الموحدة للشركة القباضة

كالتالي :

الموحدة	التسويات		شركة الصحراء التابعة	شركة المنار القباضة	بنود القوائم المالية
	دائن	مدين			
٣٠.٠٠٠			١٠.٠٠٠	٢٠.٠٠٠	النقدية
١٩٠.٠٠٠			٦٠.٠٠٠	١٣٠.٠٠٠	ذمم مدينة
٣٤٠.٠٠٠		٣٠.٠٠٠	١٣٠.٠٠٠	١٨٠.٠٠٠	البضاعة
١٦٥.٠٠٠	٥٠٠٠		٧٠.٠٠٠	١٠٠.٠٠٠	الآت
١٦٥.٠٠٠	١٠.٠٠٠		٥٠.٠٠٠	١٢٥.٠٠٠	أراضي
٠	٢٦٠.٠٠٠			٢٦٠.٠٠٠	استثمار في شركة الصحراء

الشهرة		٤٨.٠٠٠			
مجموع الأصول	٩٣٨.٠٠٠		٣٢٠.٠٠٠	٨١٥.٠٠٠	
الالتزامات وحقوق الملكية					
ذمم دائنة	٣٣٥.٠٠٠		٤٥.٠٠٠	٢٩٠.٠٠٠	
قرض بنك	١٩٠.٠٠٠		٢٥.٠٠٠	١٦٥.٠٠٠	
حقوق الملكية					
رأس المال	٢٠٠.٠٠٠	١٨٠.٠٠٠	١٨٠.٠٠٠	٢٠٠.٠٠٠	
رأس المال الإضافي	٦٠.٠٠٠	٦٠.٠٠٠	٦٠.٠٠٠	١٠٠.٠٠٠	
الارباح المحتجزة	١٠.٠٠٠	١٠.٠٠٠	١٠.٠٠٠	٦٠.٠٠٠	
حقوق الأقلية	٥٣.٠٠٠	٥٣.٠٠٠			
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	٩٣٨.٠٠٠	٣٢٨.٠٠٠	٣٢٠.٠٠٠	٨١٥.٠٠٠	

المطلوب الرابع : أعداد جدول إطفاءات الفروقات بين القيمة العادلة لأصول الشركة التابعة للعامين ٢٠٠٨ و ٢٠٠٩ م مع بيان حصو القابضة وحصه الأقلية من تلك الإطفاءات.

البند	إجمالي الفرق	إجمالي إطفاءات فروقات ٢٠٠٨	ما يخص القابضة من إطفاءات ٨٠%	ما يخص القابضة من إطفاءات ٨٠%
الآت	٥٠٠٠	١٠٠٠	٢٠٠	٨٠٠
بضاعة	٣٠٠٠٠	١٨٠.٠٠٠	(٣٦٠٠)	(١٤٤٠٠)
أراضي	١٠.٠٠٠	٠٠	٠	٠٠
الشهرة	٤٨.٠٠٠	٤٨٠٠	٠	(٤٨٠٠)
صافي مبلغ الإطفاءات			(٣٤٠٠)	(١٨٤٠٠)

الملاحظات على الجدول السابق :

- ١- تم توزيع فرق الآلات على عمرها الانتاجي المتبقي ٥ سنوات
- ٢- تم إطفاء البضاعة على عامين حسب نسبة المباع من البضاعة في كل عام وتم اطفاء ٦٠% في عام ٢٠٠٨ م والباقي في عام ٢٠٠٩ م.
- ٣- الأراضي لا يتم إطفاء أي فرق من قيمتها لأنها لا تستهلك .
- ٤- تم إطفاء الشهرة ١٠% من قيمتها على مدى عشرة سنوات، حيث تم إطفاء الشهرة فقط للشركة القابضة .

المطلوب الخامس : أثبات قيود اليومية اللازمة في نهاية عام ٢٠٠٨ م في دفاتر الشركة القابضة والمتعلقة بالتغير بحساب الاستثمار في الشركة التابعة وذلك حسب طريقة الملكية.

أولاً: القيود الواجب إثباتها في دفاتر القابضة في ٣١/١٢/٢٠٠٨ م حسب طريقة الملكية :

قيود اليومية		
حصة القابضة من أرباح الشركة التابعة للعام ٢٠٠٨ م		
البيان	دائن	مدين
الاستثمار في شركة الصحراء		٤٨.٠٠٠
أرباح الاستثمار في شركة الصحراء التابعة	٤٨.٠٠٠	

ثانياً: قيد إطفاء الفروقات بين القمية العادلة والقيمة الدفترية لأصول الشركة التابعة والتي تخص الشركة القابضة لعام ٢٠٠٨ م:

قيود اليومية		
صافي إطفاء للشركة القابضة لعام ٢٠٠٨ م		
البيان	دائن	مدين
أرباح الاستثمار في الشركة التابعة		١٨.٤٠٠
الاستثمار في شركة الصحراء التابعة	١٨.٤٠٠	

ثالثاً: حصة القابضة من توزيعات أرباح الشركة التابعة للعام ٢٠٠٨ م

قيود اليومية		
توزيعات الأرباح من الشركة التابعة لعام ٢٠٠٨ م		
البيان	دائن	مدين
توزيعات أرباح مستحقة القبض (٢٥.٠٠٠ × ٨٠%)		٢٠.٠٠٠
الاستثمار في شركة الصحراء التابعة	٢٠.٠٠٠	

رابعاً: حساب رصيد الاستثمار في شركة التابعة :

حساب رصيد الاستثمار في شركة الصحراء التابعة لعام ٢٠٠٨ م		
البيان		مدين
رصيد ٢٠٠٨/١/١ م	+	٢٦٠.٠٠٠
ارباح الاستثمار في الشركة	+	٤٨.٠٠٠
اطفاء فروقات الأصول	-	(١٨.٤٠٠)
حصة القابضة من توزيعات أرباح الشركة التابعة	-	(٢٠.٠٠٠)
رصيد ٢٠٠٨/١٢/٣١ م		٢٦٩.٦٠٠

حصة الأقلية من أرباح شركة الصحراء التابعة لعام ٢٠٠٨ م		
البيان		مدين
حصة الأقلية من أرباح الشركة التابعة ( $20\% \times 60.000$ )	+	١٢.٠٠٠
صافي حصة الأقلية من إطفاءات الفروقات بين القيمة العدة والدفتري لأصول الشركة التابعة	-	(٣.٤٠٠)
		(٢٠.٠٠٠)
حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة		٨.٦٠٠

المطلوب السادس : أعداد القوائم المالية الموحدة في نهاية العام.

الموحدة	التسويات		شركة الصحراء التابعة	شركة المنار القابضة	قائمة الدخل البيان
	دائن	مدين			
٩٥٠.٠٠٠			١٥٠.٠٠٠	٨٠٠.٠٠٠	المبيعات
(٧٤٨.٠٠٠)		١٨.٠٠٠	(٨٠.٠٠٠)	(٦٥٠.٠٠٠)	تكلفة المبيعات
٢٠٢.٠٠٠			٧٠.٠٠٠	١٥٠.٠٠٠	مجمّل الربح
(٣٨.٨٠٠)	١.٠٠٠	٤٨.٠٠٠	(١٠.٠٠٠)	(٢٥.٠٠٠)	مصاريف إدارية وبيعية
١٦٣.٢٠٠			٦٠.٠٠٠	١٢٥.٠٠٠	صافي ربح العمليات
٠		٢٩.٦٠٠		٢٩.٦٠٠	أرباح الاستثمار في شركة الصحراء التابعة
				١٥٤.٦٠٠	صافي الربح العام
(٨.٦٠٠)		٨.٦٠٠			حصة الأقلية من الأرباح الشركة التابعة
١٥٤.٦٠٠	١٠٠٠	٦١.٠٠٠	٦٠.٠٠٠	١٥٤.٦٠٠	صافي الدخل

قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة لعام ٢٠٠٨ م

الموحدة	التسويات		شركة الصحراء التابعة	شركة المنار القابضة	قائمة الأرباح المحتجزة البيان
	دائن	مدين			
٦٠.٠٠٠		١٠.٠٠٠	١٠.٠٠٠	٦٠.٠٠٠	أرباح محتجزة ١/١
١٥٤.٦٠٠	١٠٠٠	٦١.٠٠٠	٦٠.٠٠٠	١٥٤.٦٠٠	ارباح العام
(١٣٠.٠٠٠)	٢٠.٠٠٠		(٢٥.٠٠٠)	(١٣٠.٠٠٠)	توزيعات الارباح
٨٤.٦٠٠	٢٦.٠٠٠	٧١.٠٠٠	٤٥.٠٠٠	٨٤.٦٠٠	أرباح محتجزة ١٢/٣١

الميزانية الموحدة ما في ٢٠٠٨/١٢/٣١ م

الموحدة	التسويات		شركة الصحراء التابعة	شركة المنار القابضة	بنود القوائم المالية
	دائن	مدين			
١٢.٠٠٠			٢٠٠٠	١٠.٠٠٠	النقدية
٢١٠.٠٠٠			٨٥.٠٠٠	١٢٥.٠٠٠	ذمم مدينة
٣٩٧.٠٠٠	١٨.٠٠٠	٣٠.٠٠٠	١٦٠.٠٠٠	٢٢٥.٠٠٠	البضاعة
٠٠	٢٠.٠٠٠			٢٠.٠٠٠	توزيعات ارباح مستحقة القبض
٠٠	٢٦٩.٦٠٠			٢٦٩.٦٠٠	استثمار في شركة الصحراء
١٧٩.٠٠٠	٥٠٠٠	١٠٠٠	٨٥.٠٠٠	٩٨.٠٠٠	الآت
١٣٠.٠٠٠	١٠.٠٠٠		٥٠.٠٠٠	٩٠.٠٠٠	أراضي
٤٣٢.٠٠	٨.٤٠٠	٤٨.٠٠٠			الشهرة
٩٧١.٢٠٠			٣٨٢.٠٠٠	٨٣٧.٦٠٠	مجموع الأصول
					الالتزامات وحقوق الملكية
١٧٥.٠٠٠			٥٢.٠٠٠	١٢٣.٠٠٠	ذمم دائنة
١٣٥.٠٠٠		٢٠.٠٠٠	٢٥.٠٠٠	١٣٠.٠٠٠	توزيعات أرباح مستحقة الدفع
٢٢٠.٠٠٠			٢٠.٠٠٠	٢٠.٠٠٠	قرض بنك
					حقوق الملكية
٢٠٠.٠٠٠		١٨٠.٠٠٠	١٨٠.٠٠٠	٢٠٠.٠٠٠	رأس المال
١٠.٠٠٠		٦.٠٠٠	٦.٠٠٠	١٠.٠٠٠	رأس المال الإضافي
٨٤.٦٠٠		٤٥.٠٠٠	٤٥.٠٠٠	٨٤.٦٠٠	الارباح المحتجزة
٥٦.٦٠٠	٥٦.٦٠٠				حقوق الأقلية
٩٧١.٢٠٠	٣٨٤.٠٠٠	٣٨٤.٠٠٠	٣٨٢.٠٠٠	٨٣٧.٦٠٠	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

### الحالة السابعة: العمليات المتبادلة بين القابضة والتابعة

تمتلك شركة الفنار ٨٠% من أسهم شركة الصحراء التابعة لها وفي ١/٦/٢٠٠٧م باعت شركة الفنار القابضة بضاعة إلى شركة الصحراء بسعر ٣٥.٠٠٠ ريال وقد بلغت تكلفتها على شركة الفنار مبلغ ٤٠.٠٠٠ ريال وفي نهاية السنة المالية ٢٠٠٧م كانت كامل البضاعة لا تزال لدى شركة الصحراء وخلال عام ٢٠٠٨م باعت شركة الصحراء كامل البضاعة المشتراه من شركة الفنار لأطراف خارجية بسعر ٦٥.٠٠٠ ريال وتستخدم كلا من الشركة القابضة والشركة التابعة نظام الجرد المستمر لإثبات العمليات المتعلقة بالبضاعة.

وقد حققت شركة الصحراء صافي ربح خلال الأعوام ٢٠٠٧م، ٢٠٠٨م، مبلغ وقدره ٨.٠٠٠ ريال، ١٠.٠٠٠ ريال على التوالي ولم يتم توزيع أي أرباح.

### المطلوب :

أثبت عملية البيع البضاعة في دفاتر كل من الشركة الفنار القابضة والشركة الصحراء التابعة؟

الحل :

أولاً: دفاتر القابضة :

أثبت بيع البضاعة في دفاتر شركة الفنار القابضة :

قيود اليومية		
البيان	دائن	مدين
النقدية ( ذمم مدينة / شركة الصحراء التابعة )		٣٥.٠٠٠
المبيعات	٣٥.٠٠٠	

اثبات قيد تكلفة البضاعة

قيود اليومية		
البيان	دائن	مدين
تكلفة المبيعات		٤٠.٠٠٠
بضاعة بالمخزون	٤٠.٠٠٠	

ثانياً : دفاتر الشركة التابعة

قيود اليومية		
البيان	دائن	مدين
بضاعة بالمخزون		٣٥.٠٠٠
النقدية ( ذمم دائنة/ شركة الفنار القابضة )	٣٥.٠٠٠	

قيود أوراق العمل في نهاية العام ٢٠٠٧ م :

قيود اليومية		
الخاصة بإلغاء أثر عملية البيع لعام ٢٠٠٧ م		
البيان	دائن	مدين
المبيعات		٣٥.٠٠٠
مخزون آخر المدة		٥.٠٠٠
تكلفة المبيعات	٤٠.٠٠٠	

احتساب حصة القابضة من أرباح التابعة للعام ٢٠٠٧ م

جدول احتساب حصة القابضة من أرباح التابعة للعام ٢٠٠٧ م		
إجمالي حصة القابضة من أرباح شركة الصحراء ( ٨٠.٠٠٠.٠٠٠ × ٨٠%)		٦٤.٠٠٠
يضاف خسارة بيع بضاعة غير متحققة		٥.٠٠٠
صافي حصة القابضة من أرباح شركة الصحراء التابعة		٦٩.٠٠٠

اثبات حصة شركة الفنار القابضة من أرباح شركة الصحراء التابعة لعام ٢٠٠٧ م

قيود اليومية		
البيان	دائن	مدين
الاستثمار في شركة الصحراء التابعة		٦٩.٠٠٠
أرباح الاستثمار في الشركة التابعة	٦٩.٠٠٠	

ملاحظة في حالة تم توزيع أرباح يتم عمل قيد يومية توضح مقدار التوزيعات وتأثيرها على حساب الاستثمار في شركة الصحراء التابعة

ويتم احتساب حصة الأقلية من ارباح شركة الصحراء التابعة كالتالي :  
 $٨٠٠٠٠٠٠ \text{ ريال} \times ٢٠\% = ١٦٠٠٠٠٠ \text{ ريال}$ .

بيع البضاعة غير المتحققة في السنة التالية لسنة البيع ٢٠٠٨م وتتم بيع البضاعة لأطراف خارجية :

#### أثبتت خسارة البيع البضاعة المحققة :

قيود اليومية		
البيان	دائن	مدين
تكلفة المبيعات		٥.٠٠٠
الاستثمار في الشركة التابعة	٥.٠٠٠	

#### احتساب حصة القابضة من أرباح التابعة للعام ٢٠٠٨م

جدول احتساب حصة القابضة من أرباح التابعة للعام ٢٠٠٨م	
إجمالي حصة القابضة من أرباح شركة الصحراء ( $١٠٠٠٠٠٠٠ \times ٨٠\%$ )	٨٠.٠٠٠
يكرخ خسارة بيع بضاعة غير متحققة	(٥.٠٠٠)
صافي حصة القابضة من أرباح شركة الصحراء التابعة	٧٥.٠٠٠

#### اثبات حصة شركة الفانار القابضة من أرباح شركة الصحراء التابعة لعام ٢٠٠٨م

قيود اليومية		
البيان	دائن	مدين
الاستثمار في شركة الصحراء التابعة		٧٥.٠٠٠
أرباح الاستثمار في الشركة التابعة	٧٥.٠٠٠	

ملاحظة في حالة تم توزيع أرباح يتم عمل قيد يومية توضح مقدار التوزيعات وتأثيرها على حساب الاستثمار في شركة الصحراء التابعة

ويتم احتساب حصة الأقلية من أرباح شركة الصحراء التابعة كالتالي :  
 $١٠٠٠٠٠٠٠ \text{ ريال} \times ٢٠\% = ٢٠٠٠٠٠٠ \text{ ريال}$ .

## الحالة الثامنة : بيع أراضي من القابضة إلى التابعة :

في ١/١/٢٠٠٦م اشترت شركة الفنار ٨٠% من أسهم شركة الصحراء بسعر ١٩٠.٠٠٠٠ ريال وكانت القيمة الدفترية والسوقية لأصول والتزامات التابعة متساوية وقد بلغت صافي القيمة الدفترية لأصول شركة الصحراء عند الشراء ٢٠٠.٠٠٠٠ ريال وأن الفرق بين القيمة الدفترية وقيمة الشراء شهرة، وفي نهاية عام ٢٠٠٦م، ٢٠٠٧م، وجود انخفاض في قيمتها يعادل في كل عام ١٠% من قيمتها عند التملك.

وحققت شركة الصحراء صافي أرباح للعام ٢٠٠٦م، ٢٠٠٧م، مبلغ ٦٠.٠٠٠٠، ٧٠.٠٠٠٠ ريال على التوالي وبلغت توزيعات أرباح التابعة للعام ٢٠٠٦م، ٢٠٠٧م، بمبلغ ٤٠.٠٠٠٠ ريال، ٥٠.٠٠٠٠ ريال على التوالي.

وقامت الشركة القابضة خلال عام ٢٠٠٦م، ٢٠٠٧م، ببيع أراضي إلى شركة الصحراء على النحو التالي :

البيان	٢٠٠٧	٢٠٠٦
سعر بيع الأراضي	١٠٠.٠٠٠٠	٨٠.٠٠٠٠
تكلفة الأراضي	(٧٠.٠٠٠٠)	(٦٠.٠٠٠٠)
الربح	٣٠.٠٠٠٠	٢٠.٠٠٠٠

وخلال عام ٢٠٠٧م باعت شركة الصحراء الأراضي إلى أطراف خارجية في عام ٢٠٠٦م بمبلغ وقدره ٩٠.٠٠٠٠٠ ريال وفي عام ٢٠٠٧م فلم يتم بيع أي أراضي.

وظهرت القوائم المالية للشركة القابضة والشركة التابعة لعام ٢٠٠٧م على النحو التالي :

قائمة الدخل في ٢٠٠٧/١٢/٣١م		البيان
شركة الصحراء التابعة	شركة الفنار القابضة	
٤٠٠.٠٠٠٠	٨٠٠.٠٠٠٠	المبيعات
(٣٠٠.٠٠٠٠)	(٦٠٠.٠٠٠٠)	تكلفة المبيعات
١٠٠.٠٠٠٠	٢٠٠.٠٠٠٠	مجمّل الربح
(٤٠٠.٠٠٠٠)	(٨٠٠.٠٠٠)	مصاريف تشغيلية
٦٠.٠٠٠٠	١٢٠.٠٠٠	صافي الربح التشغيلي
١٠.٠٠٠٠	٣٠.٠٠٠٠	مكاسب بيع أراضي
٧٠.٠٠٠٠	١٥٠.٠٠٠٠	صافي الربح العام
	٤٣.٠٠٠٠	أرباح الاستثمار في الشركة التابعة

صافي الربح العام	١٩٣.٠٠٠	٧٠.٠٠٠
------------------	---------	--------

قائمة الأرباح المحتجزة في ٢٠٠٧/١٢/٣١ م		البيان
شركة الصحراء التابعة	شركة الفنار القابضة	
٧٥.٠٠٠	٢٢٤.٠٠٠	ارباح محتجزة في ٢٠٠٨/١/١ م
٧٠.٠٠٠	١٩٣.٠٠٠	أرباح العام
(٥٠.٠٠٠)	(١٤٠.٠٠٠)	توزيعات الأرباح
٩٥.٠٠٠	٢٧٧.٠٠٠	أرباح محتجزة نهاية العام ٢٠٠٨/ ١٢/٣١ م

قائمة المركز المالية		بنود القوائم المالية
شركة الصحراء التابعة	شركة الفنار القابضة	
١٠.٠٠٠	٥٠.٠٠٠	النقدية
١٤٠.٠٠٠	٢٤٠.٠٠٠	ذمم مدينة
١٠٥.٠٠٠	١٢٥.٠٠٠	أراضي
٤٠.٠٠٠	٨٠.٠٠٠	آلات ومعدات
(١٥٠.٠٠٠)	(٤٥.٠٠٠)	مجمع الاهلاك
	١٨٦.٠٠٠	استثمار في شركة الصحراء
٢٨٠.٠٠٠	٦٣٦.٠٠٠	مجموع الأصول
		الالتزامات وحقوق الملكية
٤٠.٠٠٠	١٠٩.٠٠٠	ذمم دائنة
١٠٠.٠٠٠	٢٠٠.٠٠٠	رأس المال
٤٥.٠٠٠	٥٠.٠٠٠	رأس المال الإضافي*
٩٥.٠٠٠	٢٧٧.٠٠٠	الارباح المحتجزة
٢٨٠.٠٠٠	٦٣٦.٠٠٠	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

\* يسمى أيضاً الاحتياطي القانوني في بعض من الدول العربية مثل المملكة العربية السعودية

### المطلوب :

١- احتساب مقدر حصة شركة الفنار القابضة من أرباح الشركة التابعة لعام

٢٠٠٦ و٢٠٠٧ م.

٢- اثبات قيود أوراق العمل الخاصة بالأراضي المباعة بين القابضة والتابعة لعام ٢٠٠٧

٣- أعداد القوائم المالية الموحدة

الحل :

أولاً: احتساب حصة القابضة من أرباح الشركة التابعة

جدول احتساب حصة القابضة من أرباح التابعة للعام ٢٠٠٦ م	
إجمالي حصة القابضة من أرباح شركة الصحراء ( $600000 \times 80\%$ )	٤٨.٠٠٠
الانخفاض في قيمة الشهرة	(٣٠٠٠)
يطرح أرباح بيع أراضي غير متحققة	(٢٠٠٠)
صافي حصة القابضة من أرباح شركة الصحراء التابعة	٢٥.٠٠٠
جدول احتساب حصة القابضة من أرباح التابعة للعام ٢٠٠٧ م	
إجمالي حصة القابضة من أرباح شركة الصحراء ( $700000 \times 80\%$ )	٥٦.٠٠٠
الانخفاض في قيمة الشهرة	(٣٠٠٠)
يطرح أرباح بيع أراضي غير متحققة	(٣٠٠٠)
يضاف أرباح بيع أراضي متحققة	٢٠.٠٠٠
صافي حصة القابضة من أرباح شركة الصحراء التابعة	٢٥.٠٠٠

أثبات حصة شركة الفنار القابضة من أرباح شركة الصحراء التابعة لعام ٢٠٠٨ م

قيود اليومية		
البيان	دائن	مدين
الاستثمار في شركة الصحراء التابعة		٧٥.٠٠٠
أرباح الاستثمار في الشركة التابعة	٧٥.٠٠٠	

ملاحظة في حالة تم توزيع أرباح يتم عمل قيد يومية توضح مقدار التوزيعات وتأثيرها على حساب الاستثمار في شركة الصحراء التابعة

ويتم احتساب حصة الأقلية من أرباح شركة الصحراء التابعة كالتالي :

$$1000000 \text{ ريال} \times 20\% = 200000 \text{ ريال}$$

قيود أوراق العمل الخاصة بالأراضي المباعة بين القابضة والتابعة لعام ٢٠٠٧  
 أولاً: قيد الغاء مكاسب بيع الأراضي غير المتحققة وذلك عن الأراضي المباعة في عام  
 ٢٠٠٧م إلى أطراف خارجية

قيود اليومية		
البيان	دائن	مدين
مكاسب بيع أراضي الأراضي	٣٠.٠٠٠	٣٠.٠٠٠

قيد أثبات مكاسب بيع الأراضي المتحققة في عام ٢٠٠٧

قيود اليومية		
البيان	دائن	مدين
الاستثمار في شركة الصحراء التابعة مكاسب بيع أراضي	٢٠.٠٠٠	٢٠.٠٠٠

أعداد القوائم المالية الموحدة :

الموحدة	التسويات		شركة الصحراء التابعة	شركة المنار القابضة	قائمة الدخل البيان
	دائن	مدين			
١.٢٠٠.٠٠٠			٤٠٠.٠٠٠	٨٠٠.٠٠٠	المبيعات
٩٠٠.٠٠٠			(٣٠٠.٠٠٠)	(٦٠٠.٠٠٠)	تكلفة المبيعات
٣٠٠.٠٠٠			١٠٠.٠٠٠	٢٠٠.٠٠٠	مجمل الربح
١٢٣.٠٠٠		٣٠٠٠	(٤٠٠.٠٠٠)	(٨٠.٠٠٠)	مصاريف تشغيلية
١٧٧.٠٠٠			٦٠.٠٠٠	١٢٠.٠٠٠	صافي ربح التشغيلي
٣٠.٠٠٠	٢٠.٠٠٠	٣٠.٠٠٠	١٠.٠٠٠	٣٠.٠٠٠	مكاسب بيع أراضي
٢٠٧.٠٠٠			٧٠.٠٠٠	١٥٠.٠٠٠	صافي الربح العام
٠٠		٤٣.٠٠٠		٤٣.٠٠٠	أرباح الاستثمار في شركة الصحراء التابعة
٢٠٧.٠٠٠			٧٠.٠٠٠	١٩٣.٠٠٠	صافي الربح العام
(١٤.٠٠٠)		١٤.٠٠٠			حصة الأقلية من الارباح الشركة التابعة
١٩٣.٠٠٠	٢٠.٠٠٠	٩٠.٠٠٠	٧٠.٠٠٠	١٩٣.٠٠٠	صافي الدخل

### قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة لعام ٢٠٠٧ م

الموحدة	التسويات		شركة الصحراء التابعة	شركة المنار القابضة	قائمة الأرباح المحتجزة البيان
	دائن	مدين			
٢٢٤.٠٠٠		٧٥.٠٠٠	٧٥.٠٠٠	٢٢٤.٠٠٠	أرباح محتجزة ١/١
١٩٣.٠٠٠	٢٠.٠٠٠	٩٠.٠٠٠	٧٠.٠٠٠	١٩٣.٠٠٠	ارباح العام
(١٤٠.٠٠٠)	٥٠.٠٠٠		(٥٠.٠٠٠)	(١٤٠.٠٠٠)	توزيعات الارباح
٢٧٧.٠٠٠	٧٠.٠٠٠	١٦٥.٠٠٠	٩٥.٠٠٠	٢٧٧.٠٠٠	أرباح محتجزة ١٢/٣١

### الميزانية الموحدة ما في ٢٠٠٧/١٢/٣١ م

الموحدة	التسويات		شركة الصحراء التابعة	شركة المنار القابضة	بنود القوائم المالية
	دائن	مدين			
٦٠.٠٠٠			١٠.٠٠٠	٥٠.٠٠٠	النقدية
٣٨٠.٠٠٠			١٤٠.٠٠٠	٢٤٠.٠٠٠	ذمم مدينة
٢٠٠.٠٠٠	٣٠.٠٠٠		١٠٥.٠٠٠	١٢٥.٠٠٠	أراضي
٦٠.٠٠٠			٢٥.٠٠٠	٣٥.٠٠٠	الآت بالصافي
٠٠	١٨٦.٠٠٠			١٨٦.٠٠٠	استثمار في شركة الصحراء
٢٤.٠٠٠	٣.٠٠٠	٢٧.٠٠٠			الشهرة
٧٢٤.٠٠٠			٢٨٠.٠٠٠	٦٣٦.٠٠٠	مجموع الأصول
					الالتزامات وحقوق الملكية
١٤٩.٠٠٠			٤٠.٠٠٠	١٠٩.٠٠٠	ذمم دائنة
٢٠٠.٠٠٠		١٠٠.٠٠٠	١٠٠.٠٠٠	٢٠٠.٠٠٠	رأس المال
٥٠.٠٠٠		٤٥.٠٠٠	٤٥.٠٠٠	٥٠.٠٠٠	الاحتياطي النظامي
٢٧٧.٠٠٠	٧٠.٠٠٠	١٦٥.٠٠٠	٩٥.٠٠٠	٢٧٧.٠٠٠	الارباح المحتجزة
٤٨.٠٠٠	٤٨.٠٠٠				حقوق الأقلية
٧٢٤.٠٠٠	٣٣٧.٠٠٠	٣٣٧.٠٠٠	٢٨٠.٠٠٠	٦٣٦.٠٠٠	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

## الحالة التاسعة : الأصول القابلة للاهلاك في العمليات المتبادلة بين القابضة والتابعة

تمتلك شركة الفنار ٨٠% من أسهم شركة الصحراء وفي ١/١/٢٠٠٥م باعت الشركة التابعة إلى شركة القابضة آلات بسعر ٢٠.٠٠٠ ريال وقد كانت التكلفة التاريخية للآلات في الشركة التابعة عند البيع ٢٥.٠٠٠ ريال وبلغ صيد مجمع الاهلاك في هذا التاريخ ٩.٠٠٠ ريال وكان العمر المتبقي للآلات لدى الشركة التابعة ٤ سنوات وكانت القابضة تستخدم طريقة القسط الثابت في احتساب الاهلاك وبدون قيمة متبقية، وقد قدرت الشركة القابضة عمر الآلات ٤ سنوات وقررت اهتلاكها باستخدام القسط الثابت وبدون قيمة متبقية. وقد بلغ صافي ربح الشركة التابعة لسنوات الأربعة من عام ٢٠٠٥ إلى عام ٢٠٠٨م كالتالي:

البيان	٢٠٠٥	٢٠٠٦	٢٠٠٧	٢٠٠٨
صافي الربح	٤٠.٠٠٠	٨٠.٠٠٠	١٠٠.٠٠٠	٦٠.٠٠٠

### المطلوب:

١. أثبات القيود الخاصة بعملية بيع الآلات في دفاتر كل من الشركة القابضة والشركة التابعة.
٢. إعداد جدول بين فرق مصروف اهتلاك الآلات السنوي لدى الشركة المشترية ومصروف اهتلاك الآلات السنوي لدى الشركة التابعة بافتراض بقاء الآلات لدى البائعة.
٣. احتسب حصة القابضة من أرباح التابعة، واحتساب صحة الأقلية من أرباح التابعة.
٤. أثبات قيود أوراق العمل للأزمة لأعداد القوائم المالية الموحدة.
٥. بيان أثر ما سبق على القوائم المالية الموحدة.

الحل :

أثبات عملية بيع الآلات في دفاتر من من البائعة ( الشركة التابعة ) والمشتري (

القابضة) :

قيود اليومية في الشركة التابعة		
البيان	دائن	مدين
النقدية		٢٠.٠٠٠
مجمع اهلاك الآلات		٩.٠٠٠
الالات	٢٥.٠٠٠	
مكاسب بيع الآلات	٤.٠٠٠	

قيود اليومية في الشركة القابضة		
البيان	دائن	مدين
الالات		٢٠.٠٠٠
النقدية	٢٠.٠٠٠	

ثانياً : فرق اهتلاك الآلات السنوي لدى الشركة القابضة ( المشتري ) ومصروف اهتلاك الآلات السنوي لدى البائعة بافتراض بقاء الآلات لدى القابضة.

البيان	٢٠٠٥	٢٠٠٦	٢٠٠٧	٢٠٠٨
الاهلاك لدى المشتري	٥.٠٠٠	٥.٠٠٠	٥.٠٠٠	٥.٠٠٠
الاهلاك لدى البائعة	(٤.٠٠٠)	(٤.٠٠٠)	(٤.٠٠٠)	(٤.٠٠٠)
فرق الاهلاك	١.٠٠٠	١.٠٠٠	١.٠٠٠	١.٠٠٠

يحسب مصروف الأهلاك لدى الشركة القابضة =  $٢٠.٠٠٠ \div ٤ = ٥.٠٠٠$  ريال

يحسب مصروف الاهلاك لدى الشركة التابعة =  $٩.٠٠٠ - ٢٥.٠٠٠ = ١٦.٠٠٠$  ريال

$١٦.٠٠٠ \div ٤ = ٤.٠٠٠$  ريال

ثالثاً : حصة القابضة من أرباح التابعة :

البيان	٢٠٠٥	٢٠٠٦	٢٠٠٧	٢٠٠٨
صافي الربح	٤٠.٠٠٠	٨٠.٠٠٠	١٠٠.٠٠٠	٦٠.٠٠٠
حصة القابضة ٨٠%	٣٢.٠٠٠	٦٤.٠٠٠	٨٠.٠٠٠	٤٨.٠٠٠
حصة الأقلية ٢٠%	٨.٠٠٠	١٦.٠٠٠	٢٠.٠٠٠	١٢.٠٠٠

حصة القابضة من مكاسب وفرق الاهلاك الآلات :

البيان	٢٠٠٥	٢٠٠٦	٢٠٠٧	٢٠٠٨
إجمالي حصة القابضة من أرباح التابعة	٣٢.٠٠٠	٦٤.٠٠٠	٨٠.٠٠٠	٤٨.٠٠٠
يطرح مكاسب بيع الآلات غير محققة	(٣٢٠٠)			
يضاف فرق اهتلاك الآلات ( أرباح محققة )	٨٠٠	٨٠٠	٨٠٠	٨٠٠
صافي حصة القابضة من أرباح التابعة	٢٩٦٠٠	٦٤٨٠٠	٨٠٨٠٠	٤٨٨٠٠

حصة الأقلية من مكاسب وفرق الاهلاك الآلات :

البيان	٢٠٠٥	٢٠٠٦	٢٠٠٧	٢٠٠٨
إجمالي حصة القابضة من أرباح التابعة	٨٠٠٠	١٦٠٠٠	٢٠.٠٠٠	١٢.٠٠٠
يطرح مكاسب بيع الآلات غير محققة	(٨٠٠)			
يضاف فرق اهتلاك الآلات ( أرباح محققة )	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠
صافي حصة القابضة من أرباح التابعة	٧٤٠٠	١٦.٢٠٠	٢٠.٢٠٠	١٢٢٠٠

رابعاً : قيود أرواق العمل في نهاية عام ٢٠٠٥ م :

تعديل قيمة الاهلاك :

قيود اليومية		
البيان	دائن	مدين
مجموع اهلاك الآلات		١.٠٠٠
مصروف اهلاك الآلات	١.٠٠٠	

ويكرر هذا القيد كل سنة من عام ٢٠٠٥ م إلى ٢٠٠٨ م

إلغاء ربح بيع الآلات وإعادة الآلات ومجمع الاهتلاك لقيمتها الاصلية :

قيود اليومية		
البيان	دائن	مدين
الآلات		٥.٠٠٠
مكاسب بيع الآلات		٤.٠٠٠
مجموع اهلاك الآلات	٩.٠٠٠	

بيان أثر ما سبق على القوائم المالية الموحدة :

الموحدة	التسويات		شركة الصحراء التابعة	شركة المنار القابضة	قائمة الدخل البيان
	دائن	مدين			
٠٠		٤٠٠٠	٤٠٠٠		مكاسب بيع الآلات
٤٠٠٠	١٠٠٠٠			٥٠٠٠	مصروف اهتلاك الآلات

الميزانية العمومية :

الموحدة	التسويات		شركة الصحراء التابعة	شركة المنار القابضة	الميزانية العمومية البيان
	دائن	مدين			
					الأصول :
٢٥٠٠٠		٥٠٠٠		٢٠٠٠٠	الآلات
١٣٠٠٠٠	٩٠٠٠٠	١٠٠٠		٥٠٠٠	- مجمع الاهلاك
١٥٠٠٠٠				١٥٠٠٠٠	صافي القيمة الدفترية

رابعاً : قيود أرواق العمل في نهاية عام ٢٠٠٦ م :

تعديل قيمة الاهلاك :

قيود اليومية		
البيان	دائن	مدين
مجمع اهلاك الآلات		١٠٠٠
مصروف اهلاك الآلات	١٠٠٠	

ويكرر هذا القيد كل سنة من عام ٢٠٠٥ م إلى ٢٠٠٨ م

إلغاء ربح بيع الآلات وإعادة الآلات ومجمع الاهتلاك لقيمتها الاصلية :

قيود اليومية		
البيان	دائن	مدين
الآلات		٥٠٠٠
الأرباح المدورة		٣٠٠٠
مجمع اهلاك الآلات	٨٠٠٠	

بيان أثر ما سبق على القوائم المالية الموحدة :

الموحدة	التسويات		شركة الصحراء التابعة	شركة المنار القاضة	قائمة الدخل البيان
	دائن	مدين			
٤٠٠٠	١٠٠٠٠			٥٠٠٠	مصروف اهتلاك الآلات

الميزانية العمومية :

الموحدة	التسويات		شركة الصحراء التابعة	شركة المنار القاضة	الميزانية العمومية البيان
	دائن	مدين			
					الأصول :
٢٥٠٠٠		٥٠٠٠		٢٠٠٠٠	الآلات
١٧٠٠٠٠	٨٠٠٠	١٠٠٠		١٠٠٠٠٠	- مجمع الاهلاك
٨٠٠٠٠				١٠٠٠٠٠	صافي القيمة الدفترية

رابعاً : قيود أرواق العمل في نهاية عام ٢٠٠٧ م :

تعديل قيمة الاهلاك :

قيود اليومية		
البيان	دائن	مدين
مجمع اهلاك الآلات		١٠٠٠٠
مصروف اهلاك الآلات	١٠٠٠٠	

ويكرر هذا القيد كل سنة من عام ٢٠٠٥ م إلى ٢٠٠٨ م

إلغاء ربح بيع الآلات وإعادة الآلات ومجمع الاهتلاك لقيمتها الاصلية :

قيود اليومية		
البيان	دائن	مدين
الآلات		٥٠٠٠٠
الارباح المدورة		٢٠٠٠
مجمع اهلاك الآلات	٧٠٠٠٠	

بيان أثر ما سبق على القوائم المالية الموحدة :

الموحدة	التسويات		شركة الصحراء التابعة	شركة المنار القاضة	قائمة الدخل البيان
	دائن	مدين			
٤٠٠٠	١٠٠٠٠			٥٠٠٠	مصرف اهتلاك الآلات

الميزانية العمومية :

الموحدة	التسويات		شركة الصحراء التابعة	شركة المنار القاضة	الميزانية العمومية البيان
	دائن	مدين			
					الأصول :
٢٥٠٠٠		٥٠٠٠		٢٠٠٠٠	الآلات
٢١٠٠٠٠	٧٠٠٠٠	١٠٠٠		١٥٠٠٠٠	- مجمع الاهلاك
٤٠٠٠٠				٥٠٠٠٠	صافي القيمة الدفترية

رابعاً : قيود أرواق العمل في نهاية عام ٢٠٠٨ م :

تعديل قيمة الاهلاك :

قيود اليومية		
البيان	دائن	مدين
مجمع اهلاك الآلات		١٠٠٠٠
مصرف اهلاك الآلات	١٠٠٠٠	

ويكرر هذا القيد كل سنة من عام ٢٠٠٥ م إلى ٢٠٠٨ م

إلغاء ربح بيع الآلات وإعادة الآلات ومجمع الاهتلاك لقيمتها الاصلية :

قيود اليومية		
البيان	دائن	مدين
الآلات		٥٠٠٠٠
الأرباح المدورة		١٠٠٠
مجمع اهلاك الآلات	٦٠٠٠٠	

بيان أثر ما سبق على القوائم المالية الموحدة :

الموحدة	التسويات		شركة الصحراء التابعة	شركة المنار القابضة	قائمة الدخل البيان
	دائن	مدين			
٤٠٠٠	١٠٠٠٠			٥٠٠٠	مصروف اهتلاك الآلات

الميزانية العمومية :

الموحدة	التسويات		شركة الصحراء التابعة	شركة المنار القابضة	الميزانية العمومية البيان
	دائن	مدين			
					الأصول :
٢٥٠٠٠		٥٠٠٠		٢٠.٠٠٠	الألات
٢٥.٠٠٠	٦٠٠٠	١٠٠٠		٢٠.٠٠٠	- مجمع الاهلاك
٠٠				٠٠	صافي القيمة الدفترية

## الحالة العاشرة : السندات بين القابضة والتابعة

شركة الفنار القابضة تمتلك ٨٠% من أسهم شركة الصحراء التابعة، ففي تاريخ ١/١/٢٠٠٨م قامت الشركة القابضة بطرح مليون سند للاكتتاب العام، علماً بأن القيمة الأسمية للسند ١٠ ريال وتعطى السندات فائدة سنوية ٩% وستحق سدادها في نهاية كل سنة أما سداد السندات فتستحق بعد ٥ سنوات من تاريخ الأصدار وقد قامت الشركة القابضة ببيع السندات على الجمهور بالقيمة الأسمية .

في ١/١/٢٠٠٩م قامت شركة الصحراء التابعة بشراء ١٠٠٠٠٠٠٠ سند من سندات الشركة القابضة المتداوله في سوق الأوراق المالية بسعر ١٠ ريال للسند الواحد. وبلغ صافي ربح الشركة التابعة ٦٠٠٠٠٠٠ ريال وقامت بتوزيع أرباح ٥٠% من أرباحها.

### المطلوب :

١. اثبات القيود الخاصة بعملية إصدار السندات من قبل الشركة القابضة والفوائد المستحقة لحملة السندات للعام ٢٠٠٨م، ٢٠٠٩م.
٢. أثبات القيود الخاصة بعملية الشراء التابعة لجزء من السندات من قبل الشركة القابضة وأثبات إيراد الفوائد المستحقة على السندات عن عام ٢٠٠٩م.
٣. أثبات قيود أوراق العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة في ٣١/١٢/٢٠٠٩م.
٤. بيان أثر ذلك على القوائم المالية الموحدة لعام ٢٠٠٩م.

الحل :

أولاً : أثبات عملية إصدار السندات ( الشركة القابضة ) :

قيود اليومية		
البيان	دائن	مدين
النقدية		١٠.٠٠٠.٠٠٠
قرض السندات	١٠.٠٠٠.٠٠٠	

أثبات عملية دفع الفوائد المستحقة عن عام ٢٠٠٨م :

قيود اليومية		
البيان	دائن	مدين
مصرف فوائد قرض السندات		٩٠.٠٠٠
النقدية ( $٩\% \times ١٠.٠٠٠.٠٠٠$ ) *	٩٠.٠٠٠	

\* يتم عمل هذا القيد في نهاية كل سنة حتى نهاية سداد المستحق

ثانياً : أثبات شراء السندات ( الشركة التابعة ) ٢٠٠٩م

قيود اليومية		
البيان	دائن	مدين
الاستثمار في السندات		١.٠٠٠.٠٠٠
النقدية ( $١٠ \times ١٠٠.٠٠٠$ )	١.٠٠٠.٠٠٠	

أثبات عملية استلام إيراد فوائد السندات عن العام ٢٠٠٩م

قيود اليومية		
البيان	دائن	مدين
النقدية		٩٠.٠٠٠
إيراد فوائد السندات	٩٠.٠٠٠	

ثالثاً: قيود أوراق العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة في ٢٠٠٩/١٣/٣١ م

أولاً: تخفيض قرض السندات لدى الشركة القابضة وإلغاء الاستثمار في السندات الظاهر لدى الشركة التابعة وذلك لتجنب تضخم المبالغ في حسابات الشركة القابضة والتابعة

قيود اليومية		
البيان	دائن	مدين
قرض السندات		١.٠٠٠.٠٠٠
الاستثمار في السندات	١.٠٠٠.٠٠٠	

ثانياً: تخفيض مصروف فوائد قرض السندات لدى الشركة القابضة وإلغاء إيراد فوائد السندات لدى التابعة

قيود اليومية		
البيان	دائن	مدين
إيراد فوائد سندات		٩٠.٠٠٠
مصروف فوائد قرض السندات	٩٠.٠٠٠	

ثالثاً: بيان أثر ذلك على القوائم المالية الموحدة للعام ٢٠٠٩ م

قائمة الدخل :

الموحدة	التسويات		شركة الصحراء التابعة	شركة المنار القابضة	قائمة الدخل البيان
	دائن	مدين			
٨١٠.٠٠٠	٩٠.٠٠٠			٩٠.٠٠٠	مصروف فوائد قرض سندات
		٩٠.٠٠٠	٩٠.٠٠٠		إيراد فوائد السندات

الميزانية العمومية :

الموحدة	التسويات		شركة الصحراء التابعة	شركة المنار القابضة	الميزانية العمومية البيان
	دائن	مدين			
					الأصول :
			١.٠٠٠.٠٠٠		الاستثمار في السندات
					المطلوبات :
٩.٠٠٠.٠٠٠		١.٠٠٠.٠٠٠		١٠.٠٠٠.٠٠٠	قرض السندات

## المراجع

### الكتب العربية :

- ١ - لارسن، جون، ن.موسش، (١٩٩٨م)، المحاسبة المتقدمة، دار المريخ للنشر ، المملكة العربية السعودية.
- ٢ - ابو نصار، محمدحسين، (٢٠٠٨م)، المحاسبة المالية المتقدمة، الطبعة الثانية، الأردن.
- ٣ - الراعي، زياد خليل، (٢٠٠٤م)، المحاسبة المتقدمة، الأردن.

### المنشورات المهنية:

- ١ - المعايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية، ٢٠٠٨م
- ٢ - المعايير المحاسبة السعودية الصادرة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ٢٠٠٣م.