

الفصل الثالث

المحاسبة عن الاستثمارات المالية

Accounting for financial investment

أهداف الفصل:-

- بعد دراسة محتويات هذا الفصل ينبغي أن نكون قادرين على:-
1. التمييز بين الاستثمارات في الأوراق المالية الخاصة بالملكية والأوراق المالية الخاصة بالمدىونية.
 2. تحديد الشروط الواجب اتباعها عن تطبيق طريقة الملكية في معالجة الاستثمارات الخاصة بالملكية.
 3. معرفة كيفية تحديد مستوى التأثير في الاستثمارات الخاصة بالملكية.
 4. التمييز بين طريقتي الكلفة والملكية لمعالجة الاستثمارات الخاصة بالملكية.
 5. التمييز بين أنواع الاستثمارات، وكيفية تسجيل المعالجات القيدية لكل منها.
 6. معرفة كيفية الإفصاح عن المكاسب والخسائر غير المتحققة عن التغيرات في القيمة العادلة في ظل أنواع الاستثمارات.

تمهيد

الاستثمار بشكل عام هو مبلغ مالي يستثمر بشيء ما، وفي الأعمال التجارية التي تشمل شراء الموجودات المتداولة وغير المتداولة والأسهم الجديدة والاستثمارات المعنوية (غير ملموسة)، وتستثمر كثير من الشركات في الأدوات المالية الصادرة من شركات أخرى وتتمثل الاستثمارات المالية في صورة أوراق مالية (أسهم وسندات) بغرض تحقيق بعض المنافع الاقتصادية منها تحقيق تكامل أفقي أو عمودي لنشاطها الاقتصادي أو لتوافر سيولة نقدية تحاول الشركة استثمارها لتحقيق مكاسب أنية أو مضاربة تتناسب مع المخاطرة مما يعني أنها تسعى من الاستثمار إلى الحصول على إيرادات الاستثمارات (أرباح أو فوائد) أو مكاسب بيع أو تحقيق السيطرة على الشركات المستثمر فيها أو الاستحواذ، وتحت هذه الأهداف المختلفة ليس هناك طريقة واحدة ملائمة للقياس والإفصاح المحاسبي عن تلك الاستثمارات وفي جميع الأحوال فإن هذا الفصل يتعامل مع نوعين من الاستثمارات المالية - الأولى - الاستثمارات في أوراق الملكية (الأسهم) **Equity Investments**، إذ سيركز في ذلك على الاستثمارات المؤثرة (Significantly influence) التي تقع نسبتها ما بين 20% - 50% وكذلك الاستثمارات غير المؤثرة التي تكون أقل من هذه النسب ولا يبحث هذا الفصل في استثمارات السيطرة التي تزيد عن 50% التي تدخل ضمن المحاسبة المتقدمة/ للمرحلة الثالثة، أما - الثاني - فيمثل الاستثمارات في أوراق الدين (السندات) **Debt investments**، لذا ينقسم الفصل إلى مبحثين هما:

- المبحث الأول: المحاسبة عن الاستثمارات في أوراق الملكية (الأسهم).
- المبحث الثاني: المحاسبة عن الاستثمارات المالية في أوراق الدين (السندات).

المبحث الأول

المحاسبة عن الاستثمارات في أوراق الملكية

في هذا المبحث سنتناول الموضوعات الآتية:

- مفهوم الاستثمار في أوراق الملكية.
- أنواع الاستثمارات في أوراق الملكية.
- الفرق بين طريقة القيمة العادلة وطريقة الملكية للاستثمار في أوراق الملكية.
- المعالجات المحاسبية للاستثمار في أوراق الملكية.

مفهوم الاستثمار في أوراق الملكية (الأسهم):

تعرف أوراق الملكية Equity Securities بأنها الأوراق المالية التي تمثل حصة في الملكية مثل الأسهم العادية أو الممتازة وغيرها من أسهم راس المال، ولا تعد أوراق الديون القابلة للتحويل أو الأسهم الممتازة القابلة للتحويل ضمن أوراق حق الملكية، وتقاس كلفة الاستثمارات في الملكية بسعر الشراء وتضاف كافة المصاريف المترتبة على الشراء مثل العمولات وغيرها على كلفة الشراء

ان نسبة الأسهم التي يتم الحصول عليها من شركة أخرى هي الأساس في تحديد طبيعة المعالجة المحاسبية عن تلك الاستثمارات، وهناك ثلاثة أنواع من الاستثمارات في أوراق الملكية، وتصنف هذه الأنواع حسب نسبة الاسهم القابلة للتصويت والمكتسبة من قبل الشركة المستثمرة وهي كالآتي:

١. **امتلاك اقل من ٢٠%:** اي ان الشركة هنا تمتلك أسهم قليلة نسبة الى عدد أسهم الشركة المستثمر بها، وعلى هذا الأساس فإنها تستعمل طريقة القيمة العادلة في القياس المحاسبي.
٢. **امتلاك ما بين ٢٠% الى ٥٠%:** اي ان الشركة هنا تمتلك أسهم ما بين ٢٠% - ٥٠% من أسهم الشركة المستثمر بها، ولها تأثير معنوي، وعلى هذا الأساس فإنها تستعمل طريقة حق الملكية أو طريقة القيمة العادلة وكما سيتم توضيح ذلك مفصلاً .
٣. **امتلاك أكثر من ٥٠% (١):** اي ان الشركة هنا تمتلك أسهم ٥٠% أو أكثر من أسهم الشركة المستثمر بها، وعلى هذا الأساس فإنها تعد قوائم مالية موحدة، والجدول ادناه يوضح طرائق تقييم الأسهم وفقاً للنسبة المكتسبة من حقوق الملكية لشركة أخرى.

نسبة الملكية	٠ - ٢٠%	٢٠% - ٥٠%	أكثر من ٥٠% - ١٠٠%
مستوى التأثير	غير فعال	تأثير معنوي او ممكن تأثير غير معنوي	سيطرة
طريقة التقييم	القيمة العادلة	حقوق الملكية / للتأثير المعنوي	القوائم المالية الموحدة

(١) سيتم التركيز على الطريقة الأولى والثانية بينما نترك الطريقة الثالثة كونها من موضوعات المحاسبة المتقدمة

	القيمة العادلة/ للتأثير غير المعنوي		
--	-------------------------------------	--	--

وبالتالي فإن المحاسبة والإبلاغ عن الاستثمارات في الأسهم تعتمد على مستوى التأثير ونوع الضمان المعنى كما هو مبين في الآتي:

أولاً: امتلاك أقل من ٢٠%:

١. استثمارات تجارية: وهي الأسهم التي يتم شرائها لأغراض المتاجرة وتحقيق الأرباح عند ارتفاع قيمة تلك الأسهم في الأسواق المالية، وتسجل بقيمة الشراء ويتم المحاسبة عنها وفق القيمة العادلة أما كلفة شراء تلك الأسهم فتعد مصروفات فترة تغلق في كشف الدخل، كما يتم الاعتراف بأرباح التوزيعات المعلنة عند توزيعها وكذلك المكاسب والخسائر جراء عملية البيع، والمكاسب والخسائر غير المتحققة لهذه الأسهم في كشف الدخل.

٢. استثمارات غير تجارية: وتسجل كما في الاستثمارات التجارية إلا أن الهدف من شرائها لأغراض غير المتاجرة بها أي لغرض الحصول على مكاسب مالية من عملية الاحتفاظ بها لغاية تاريخ استحقاقها كمقسوم الأرباح، كما يتم الاعتراف بالمكاسب والخسائر غير متحققة في الدخل الشامل.

المعالجات المحاسبية للاستثمارات في الأسهم التجارية:

أولاً: عند الشراء:

ينبغي أن يتم الأخذ بنظر الاعتبار ثلاث عناصر أساسية في المحاسبة عن الأسهم وهي:

١. كلفة شراء الأسهم = عدد الأسهم المشتراة × كلفة شراء السهم الواحد، علماً أنها ستسجل بسعر الشراء مضافاً إليها أية مصاريف ناشئة عن الشراء.

ويتم تسجيل القيد المحاسبي الآتي:

×× من ح/الاستثمارات في أوراق الملكية / الأسهم
×× إلى ح/ النقدية في الصندوق أو المصرف

مثال ١: في ١/١٠/٢٠١٨ اشترت شركة بغداد التجارية أسهم عادية من ثلاث شركات بغرض المتاجرة وكما مبين في الكشف أدناه:

الشركة	عدد الأسهم المشتراة	كلفة شراء السهم الواحد	الكلفة
الرافدين	١٠٠٠	٥٠	٥٠.٠٠٠
الجبّال	٥٠٠٠	٣٠	١٥٠.٠٠٠
بابل التجارية	١٠.٠٠٠	١٠	١٠٠.٠٠٠
الاجمالي			٣٠٠.٠٠٠

المطلوب: تسجيل قيد شراء الأسهم للشركات الثلاثة في أعلاه.

الحل: يسجل القيد أدناه عن الشراء

٣٠٠.٠٠٠ من ح/الاستثمارات في أوراق الملكية / الأسهم
٣٠٠.٠٠٠ إلى ح/الصندوق

ثانياً: عند استلام الأرباح:

عند الإعلان عن الأرباح لا يتم تسجيل قيد محاسبي

بل يتم تسجيل قيد محاسبي عند توزيع الأرباح وعلى أساس الأسهم المملوكة وبموجب القيد الآتي:

×× من حـ/ النقدية في الصندوق أو المصرف

×× إلى حـ/ مقسوم الأرباح (أو أرباح أسهم)

مثال ٢: في ٢٥/١٢/٢٠١٨ استلمت الشركة توزيعات أرباح نقدية بقيمة ٥٠٠٠ دينار عن استثماراتها في شركة الجبال اودعتها بحساب الصندوق.

٥٠٠٠ من حـ/ / النقدية في الصندوق

٥٠٠٠ إلى حـ/ مقسوم الأرباح (أو أرباح أسهم)

مثال ٣: في ١/١/٢٠١٩ أعلنت شركة النصر التجارية عن تحقيق أرباح بلغت ٥٠٠٠٠٠ دينار، وقد وافق مجلس إدارة الشركة على توزيع أرباح نقدية بنسبة ٨٠% من صافي الربح، فإذا علمت أن عدد الأسهم المصدرة لشركة النصر التجارية كانت ٨٠٠٠ سهم وأن نسبة ملكية شركة الوليد التجارية فيها كانت ١٥%.

المطلوب: حساب ربحية السهم الواحد لشركة النصر وتسجيل قيد استلام الأرباح لشركة الوليد التجارية.

صافي الربح القابل للتوزيع = صافي الربح × نسبة الربح القابل للتوزيع

صافي الربح القابل للتوزيع = ٥٠٠٠٠ × ٨٠%

= ٤٠٠٠٠٠ دينار

حصة شركة الوليد التجارية من صافي الربح القابل للتوزيع = ٤٠٠٠٠٠ × ١٥%

حصة شركة الوليد التجارية من صافي الربح القابل للتوزيع = ٦٠٠٠٠ دينار

٦٠٠٠٠ من حـ/ / النقدية في الصندوق

٦٠٠٠٠ إلى حـ/ مقسوم الأرباح

ملاحظة: في حالة تحقيق الشركة المصدرة للأسهم خسائر فإن الشركة المستثمرة لن تسجل أي قيد فقط تسجل قيد عند استلام مقسوم الأرباح وحسب نسبة مساهمتها.

ثالثاً: عند التقييم: يتم تقييم الاستثمارات عند أعداد الكشوفات المالية، وهناك ثلاث حالات عند التقييم وهي:

١. القيمة العادلة للأسهم مساوية لكلفة شراء الأسهم: في هذه الحالة لا يتم تسجيل أي قيد محاسبي.
٢. القيمة العادلة للأسهم أكبر من كلفة شراء الأسهم: في هذه الحالة يسجل قيد تسوية محاسبي بالمكاسب غير المتحققة بالقيد الآتي:

×× من حـ/ تسوية القيمة العادلة

×× إلى حـ/ مكاسب أو خسائر غير متحققة

مثال ٤: في ٣١/١٢/٢٠١٨ تتضمن المحفظة الاستثمارية لشركة بغداد التجارية أسهم مقيمة بالقيمة العادلة والقيمة الاسمية كما مبين أدناه:

الشركة	الكلفة	القيمة العادلة	مكاسب/(خسائر) غير متحققة
الرافدين	٥٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	١٠٠٠٠
الجبال	١٥٠٠٠٠	١٢٥٠٠٠	(٢٥٠٠٠)
بابل التجارية	١٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
الاجمالي	٣٠٠٠٠٠	٣٣٥٠٠٠	٣٥٠٠٠

المطلوب: تسجيل قيد التسوية في ٣١/١٢/٢٠١٨

الحل: قيد التسوية في ٢٠١٨/١٢/٣١ هو:

٣٥٠٠٠ من ح/ تسوية القيمة العادلة
٣٥٠٠٠ إلى ح/ مكاسب أو خسائر غير متحققة

٣ - القيمة العادلة للأسهم اقل من كلفة شراء الأسهم: في هذه الحالة يسجل قيد تسوية محاسبي بالخسائر غير المتحققة بالقيد الاتي:

×× من ح/ مكاسب أو خسائر غير متحققة
×× إلى ح/ تسوية القيمة العادلة

مثال ٥: في ٢٠١٨/١٢/٣١ تتضمن المحفظة الاستثمارية لشركة بغداد التجارية أسهم مقيمة بالقيمة العادلة والقيمة الاسمية كما مبين ادناه:

الشركة	الكلفة	القيمة العادلة	مكاسب/خسائر غير متحققة
الرافدين	٥٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	١٠٠٠٠
الجبالي	١٥٠٠٠٠	١٢٥٠٠٠	(٢٥٠٠٠)
بابل التجارية	١٠٠٠٠٠	٩٥٠٠٠	(٥٠٠٠)
الإجمالي	٣٠٠٠٠٠	٢٨٠٠٠٠	(٢٠٠٠٠)

المطلوب: تسجيل قيد التسوية في ٢٠١٨/١٢/٣١

الحل: قيد التسوية في ٢٠١٨/١٢/٣١ هو:

٢٠٠٠٠ من ح/ مكاسب أو خسائر غير متحققة
٢٠٠٠٠ إلى ح/ تسوية القيمة العادلة

رابعاً- عند البيع: عند بيع الاستثمارات ينبغي مراعاة ما يأتي :

أ - اذا تم بيع جزء من استثمارات المحفظة فانه لن يؤخذ بنظر الاعتبار الرصيد المتوافر لتسوية القيمة العادلة ، علما انه تنزل مصاريف البيع للاسهم ان وجدت من سعر البيع ويسجل القيد المحاسبي الاتي:
في حال البيع بربح:

×× من ح/ الصندوق

الى مذكورين

×× ح/ ارباح بيع الاستثمارات في اوراق الملكية / الاسهم

×× ح/ الاستثمارات في اوراق الملكية / الاسهم

في حال البيع بخسارة:

من مذكورين

×× ح/ الصندوق

×× ح/ خسائر بيع الاستثمارات في اوراق الملكية / الاسهم

×× إلى ح/ الاستثمارات في اوراق الملكية / الاسهم

مثال ٦: تمتلك شركة علي استثمارات في أسهم مصرف كردستان التجاري بلغت ٥٠٠ سهم بكلفة ١٠ دينار للسهم الواحد، وفي ٢٠١٩/٢/ ٢٠ باعت الشركة جميع أسهمها العادية في المصرف وفق الآتي:

١. ١١ دينار للسهم الواحد.

٢. ٨ دينار للسهم الواحد.

المطلوب: تسجيل القيود المحاسبية اللازمة لكل حالة من الحالات اعلاه.

الحل:

الحالة الأولى: ٥٠٠ سهم $\times$ ١٠ = ٥٠٠٠ دينار كلفة الاستثمار

٥٠٠ سهم $\times$ ١١ = ٥٥٠٠ دينار مبلغ البيع

ارباح (الخسارة) = ٥٥٠٠ - ٥٠٠٠ = ٥٠٠ ارباح

أو ارباح (الخسارة) = ٥٠٠ سهم $\times$ (١١-١٠) = ٥٠٠ ارباح

٥٥٠٠ من ح/ الصندوق

الى مذكورين

٥٠٠ ح/ ارباح بيع الاستثمارات في اوراق الملكية / الاسهم

٥٠٠٠ ح/ الاستثمارات في اوراق الملكية / الاسهم

الحالة الثانية: ٥٠٠ سهم $\times$ ٨ = ٤٠٠٠ دينار مبلغ البيع

ارباح (الخسارة) = ٥٠٠ سهم $\times$ (٨-١٠) = (١٠٠٠) خسائر

في حال البيع بخسارة:

من مذكورين

٤٠٠٠ ح/ الصندوق

١٠٠٠ ح/ خسائر الاستثمارات في اوراق الملكية / الاسهم

٥٠٠٠ إلى ح/ الاستثمارات في اوراق الملكية / الاسهم

ب – اذا تم بيع جميع استثمارات المحفظة (خصوصا اذا ما كانت تمثل نوع واحد وتم بيعه بالكامل) فانه يؤخذ بنظر الاعتبار الرصيد المتوافر لتسوية القيمة العادلة، اذ يعكس الرصيد المتوافر، فاذا كان مدينا سيجعل دائنا والعكس صحيح، مع بقاء كافة الحسابات الاخرى التي ستتشأعن البيع كما مر مسبقا.

مثال ٧: الآتي العمليات المالية التي حصلت في شركة بغداد التجارية والتي اشترت أسهم بنسبة اقل من ٢٠% من أسهم مصرف المتحد لأغراض تجارية:

١. في ١٠/١/ ٢٠١٩ اشترت شركة بغداد التجارية ١٠٠٠ سهم عادي من مصرف المتحد بمبلغ ٢٠٠ دينار للسهم الواحد، لأغراض تجارية.

٢. في ٢٧/ ١٢/ ٢٠١٩، استلمت شركة بغداد التجارية أرباح نقدية بلغت ١٠ دينار للسهم الواحد من الاستثمار في الأسهم لشركة مصرف المتحد.

٣. في ٣١/ ١٢/ ٢٠١٩ تم تقييم استثمار شركة بغداد التجارية في مصرف المتحد بالقيمة العادلة بمبلغ ١٩٠٠٠٠ دينار.

٤. وفي ١٥/٣/ ٢٠٢٠ باعت الشركة جميع أسهمها العادية بسعر ٢٠٢ دينار للسهم الواحد.

الحل:

١. في ٢٠١٩ / ١٠ / ١

١٠٠٠ سهم $\times 200 = 200.000$
٢٠٠.٠٠٠ من ح/الاستثمارات في اوراق الملكية / الاسهم
٢٠٠.٠٠٠ إلى ح/الصندوق

٢. في ٢٠١٩ / ١٢ / ٢٧

١٠٠٠ سهم $\times 10 = 10.000$
١٠.٠٠٠ من ح/الصندوق
١٠.٠٠٠ إلى ح/مقسوم الارباح

٣. في ٢٠١٩ / ١٢ / ٣١

الشركة	الكلفة	القيمة العادلة	مكاسب/خسائر غير متحققة
مصرف المتحد	٢٠٠.٠٠٠	١٩٠.٠٠٠	(١٠.٠٠٠)

١٠.٠٠٠ من ح/ مكاسب أو خسائر غير متحققة
١٠.٠٠٠ إلى ح/ تسوية القيمة العادلة

٤. في ٢٠٢٠ / ٣ / ١٥:

$202 = 2 + 200$ سعر بيع السهم الواحد $\times 1000 = 202.000$

من /مذكورين

٢٠٢.٠٠٠ ح / نقدية بالصندوق

١٠.٠٠٠ ح / تسوية القيمة العادلة

الى /مذكورين

٢٠٠.٠٠٠ ح / الاستثمارات في اوراق الملكية / الاسهم

١٢.٠٠٠ ح / ارباح بيع الاستثمارات في اوراق الملكية / الاسهم

المعالجات المحاسبية للاستثمارات غير التجارية:

لا تختلف القيود المحاسبية لتسجيل الاستثمارات في الأسهم غير التجارية عن الاستثمار في الأسهم التجارية، باستثناء تسجيل الأرباح والخسائر غير المتحققة، فبموجب هذه الطريقة فإن الشركات تفصح عن المكاسب أو الخسائر غير المتحققة ضمن الدخل الشامل.

ثانياً: امتلاك بين ٢٠% الى ٥٠%:

عندما تكون نسبة الاستثمار للأسهم من ٢٠% الى ٥٠% ، ففي هذه الحالة يكون هناك احتمالين:

١. **التملك ذا تأثير معنوي:** إذا كانت هناك حق للتصويت للشركة المستثمرة في مجلس إدارة الشركة البائعة فإنها تطبق طريقة الملكية في المحاسبة عن الاستثمارات، ووفقا لطريقة حقوق الملكية يقر المستثمر والشركة المستثمر بها بعلاقة اقتصادية جوهرية تسجل الشركة الاستثمار على أساس تكلفة الاسهم المكتسبة ولكنها تقوم في وقت لاحق بتعديل مبلغ كل فترة للتغيرات في صافي موجودات الشركة المستثمر فيها، أي أن الحصة المناسبة للمستثمر من أرباح (خسائر) الشركة المستثمر فيها تزيد أو تنخفض بالقيمة الدفترية للاستثمار بشكل دوري كما أن جميع الأرباح الموزعة من قبل الشركة المستثمر فيها يقوم المستثمر بتسجيلها، أما مؤثرات ممارسة التأثير المعنوي فهي:

أ. حجم التمثيل في مجلس الإدارة.

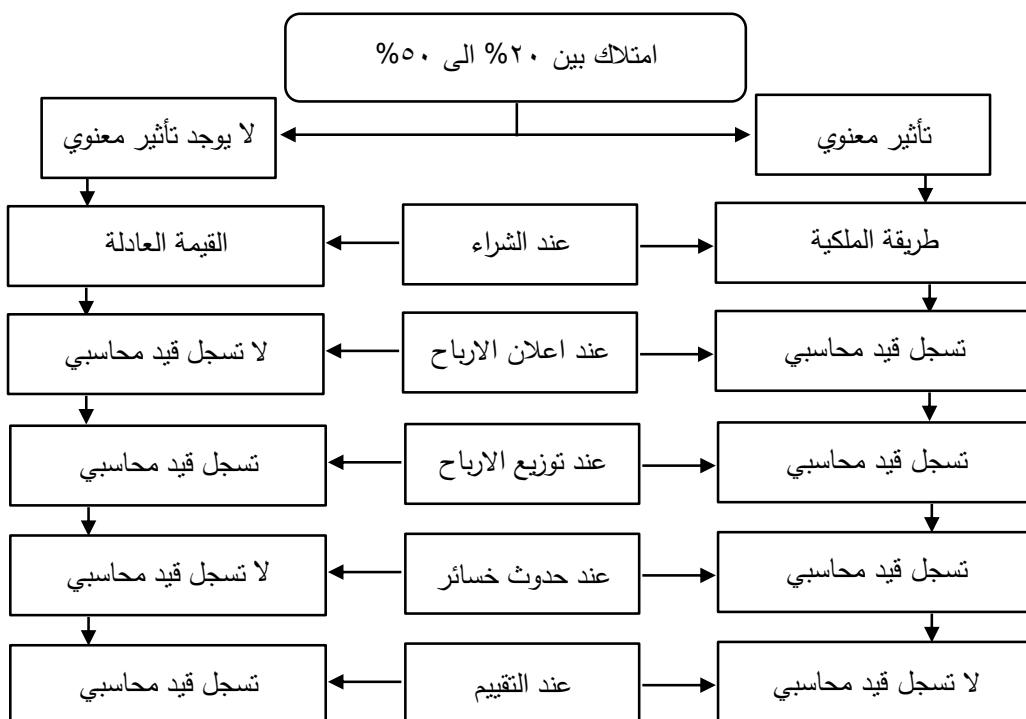
ب. المشاركة في عمليات صنع السياسات.

ج. العمليات او الصفقات الهامة المشتركة بين الشركات.

د. التبادل في الكادر الاداري، والاعتماد على التكنولوجيا (التبعية في التكنولوجيا)

هـ. نسبة الاسهم المملوكة نسبةً الى تركيز الملكية لدى المستثمرين الآخرين.

٢. **التملك ذا تأثير غير معنوي:** إذا لم يكن هناك حق للتصويت للشركة المستثمرة في مجلس إدارة الشركة البائعة فإنها تطبق طريقة القيمة في المحاسبة عن الاستثمارات، وتسجل نفس القيود المحاسبية عند امتلاك الشركة لأقل من ٢٠% من أسهم الشركة البائعة. والمخطط الآتي يوضح انعكاسات التأثير المعنوي في المعالجات المحاسبية.



والآتي القيد المحاسبية للحالات السابقة:

طريقة الملكية	طريقة القيمة العادلة
عند الشراء	
× من حـ/الاستثمارات في أوراق الملكية / الاسهم × إلى حـ/الصندوق او المصرف	× من حـ/الاستثمارات في أوراق الملكية/الاسهم × إلى حـ/الصندوق او المصرف
عند اعلان الارباح	
×× من حـ/الاستثمارات في أوراق الملكية/ الاسهم × إلى حـ/ ايراد الاستثمار	لا يسجل قيد
عند توزيع الارباح	
× من حـ/ الصندوق او المصرف × إلى حـ/الاستثمارات في أوراق الملكية/الاسهم	× من حـ/ الصندوق او المصرف × إلى حـ/ مقسوم الارباح
عند حدوث خسائر	
× من حـ/ خسائر الاستثمار في الملكية / الاسهم × إلى حـ/الاستثمارات في الملكية/ الاسهم	لا يسجل قيد
عند التقييم في ١٢/٣١ عند زيادة القيمة العادلة على الكلفة	
لا يسجل قيد	× من حـ/تسوية القيمة العادلة — الميزانية × إلى حـ/ مكاسب / خسائر غير متحققة
عند انخفاض القيمة العادلة على الكلفة	
لا يسجل قيد	× من حـ/ مكاسب / خسائر غير متحققة × إلى حـ/ تسوية القيمة العادلة

مثال ٨: في ٢٠١٩/٢/١ استثمرت شركة العراق التجارية ١٠٠٠ سهم من أسهم شركة الرافيدين والبالغ عدد أسهمها ٣٠٠٠ سهم بكلفة ٥ دينار للسهم الواحد والآتي العمليات الاستثمارية التي حصلت خلال السنة المالية:

١. في ٢٠١٩/١٢/٢٥ أعلنت شركة الرافيدين عن أرباح بلغت ٥.٥ دينار للسهم الواحد.
٢. في ٢٠١٩/١٢/٣٠ استلمت شركة العراق التجارية حصتها من الأرباح نقداً.
٣. في ٢٠١٩/١٢/٣١ تم تقييم استثمار شركة العراق التجارية في شركة الرافيدين بالقيمة العادلة بمبلغ ٥.٢ دينار للسهم الواحد.

المطلوب: تسجيل القيد المحاسبية اللازمة.

الحل:

$$\text{نسبة الاستثمار} = 3000 \div 1000 = 33.34\%$$

$$\text{كلفة الشراء} = 5 \times 1000 = 5000$$

الافتراض الأول: وجود سيطرة (طريقة الملكية):
في ٢٠١٩ / ٢ / ١:

٥٠٠٠	من ح/الاستثمارات في اوراق الملكية / الاسهم
٥٠٠٠	إلى ح/الصندوق او المصرف

في ٢٠١٩ / ١٢ / ٢٥:

$$\text{مبلغ الأرباح} = 0.5 \times 1000 = 500 \text{ دينار}$$

٥٠٠	من ح/الاستثمارات في اوراق الملكية/الاسهم
٥٠٠	إلى ح/ ايراد الاستثمار

في ٢٠١٩ / ١٢ / ٣٠

٥٠٠	من ح/ الصندوق
٥٠٠	الى ح/الاستثمارات في اوراق الملكية/ الاسهم
في ٢٠١٩ / ١٢ / ٣٠	لا يسجل قيد

الافتراض الثاني: عدم وجود سيطرة (طريقة القيمة العادلة):
في ٢٠١٩ / ٢ / ١:

٥٠٠٠	من ح/الاستثمارات في اوراق الملكية / الاسهم
٥٠٠٠	إلى ح/الصندوق او المصرف

في ٢٠١٩ / ١٢ / ٢٥	لا يسجل قيد
-------------------	-------------

في ٢٠١٩ / ١٢ / ٣٠

٥٠٠	من ح/ الصندوق
٥٠٠	إلى ح/ مقسوم الأرباح

$$\begin{aligned} \text{في ٢٠١٩ / ١٢ / ٣١: } 200 &= 0.2 \times 1000 \\ \text{الكلفة } 5000 &\text{ موجودة في قيد الشراء ، القيمة العادلة } 5200 = 0.2 \times 1000 \\ \text{الفرق } 5200 - 5000 &= 200 \text{ مكاسب غير متحققة} \end{aligned}$$

٢٠٠	من ح/تسوية القيمة العادلة
٢٠٠	إلى ح/ مكاسب او خسائر غير متحققة

تمارين المبحث الأول

الاستثمارات في اوراق الملكية/ الاسهم

التمرين الأول: فيما يلي العمليات التي حدثت خلال عام ٢٠١٩ في شركة الرافدين (نسبة الامتلاك اقل ٢٠%):

في ٣/١ اشترت الشركة ٤٠٠٠٠ سهم بسعر ٤٠٠ دينار للسهم الواحد من شركة س.
في ٧/١ اشترت الشركة ٣٠٠٠٠ سهم بسعر ٥٠٠ دينار للسهم الواحد من شركة ع.
في ١٠/١ باعت الشركة ١٠٠٠٠ سهم من أسهم شركة ع بسعر ٥١٠ للسهم الواحد.
في ١٢/٣١ استلمت الشركة أرباح وبواقع دينار واحد لأسهم شركة (س) ودينارين لأسهم شركة (ع).
في ١٢/٣١ كانت القيمة العادلة لأسهم شركة س بمبلغ ٣٥٠ دينار للسهم الواحد و ٥٢٠ دينار لأسهم شركة ع.
المطلوب:

١. تسجيل القيود اليومية اللازمة لسنة ٢٠١٩

٢. تسجيل قيد التسوية في ١٢/٣١/٢٠١٩

التمرين الثاني:

فيما يلي العمليات التي حدثت خلال عام ٢٠١٩ في شركة احمد (نسبة الامتلاك اقل ٢٠%)

في ٤/١ اشترت الشركة ٨٠٠٠٠ سهم بسعر ٤٠٠ دينار للسهم الواحد من شركة أ.
في ٦/١ اشترت الشركة ٦٠٠٠٠ سهم بسعر ٥٠٠ دينار للسهم الواحد من شركة ب.
في ٩/١ باعت الشركة ٢٠٠٠٠ سهم من أسهم شركة ب بسعر ٥١٠ للسهم الواحد.
في ١٢/٣١ استلمت الشركة أرباح وبواقع دينار واحد لأسهم شركة (أ) ودينارين لأسهم شركة (ب).
في ١٢/٣١ كانت القيمة العادلة لأسهم شركة أ بمبلغ ٣٥٠ دينار للسهم الواحد و ٥٢٠ دينار لأسهم شركة

المطلوب:

١. تسجيل القيود اليومية اللازمة لسنة ٢٠١٩

٢. تسجيل قيد التسوية في ١٢/٣١/٢٠١٩

التمرين الثالث:

فيما يلي العمليات التي حدثت خلال عام ٢٠١٩ في شركة أمير (نسبة الامتلاك اقل ٢٠%)

في ٥/١ اشترت الشركة ٢٠٠٠٠ سهم بسعر ٤٠٠ دينار للسهم الواحد من شركة الصباح.
في ٦/١ اشترت الشركة ١٥٠٠٠ سهم بسعر ٥٠٠ دينار للسهم الواحد من شركة النور.
في ٩/١ باعت الشركة ٥٠٠٠ سهم من أسهم شركة النور بسعر ٥١٠ للسهم الواحد.
في ١٢/٣١ استلمت الشركة أرباح وبواقع دينار واحد لأسهم شركة (الصباح) ودينارين لأسهم شركة (النور).
في ١٢/٣١ كانت القيمة العادلة لأسهم شركة الصباح بمبلغ ٣٥٠ دينار للسهم الواحد و ٥٢٠ دينار لأسهم شركة النور.

المطلوب:

١. تسجيل القيود اليومية اللازمة لسنة ٢٠١٩

٢. تسجيل قيد التسوية في ١٢/٣١/٢٠١٩

التمرين الرابع:

فيما يلي العمليات التي حدثت خلال عام ٢٠١٩ في شركة الزهراء (نسبة الامتلاك اقل ٢٠%)
في ٥/١ اشترت الشركة ١٠٠٠٠ سهم بسعر ٤٠٠ دينار للسهم الواحد من شركة بغداد.
في ٦/١ اشترت الشركة ٧٥٠٠ سهم بسعر ٥٠٠ دينار للسهم الواحد من شركة القادسية.
في ٩/١ باعت الشركة ٢٥٠٠ سهم من أسهم شركة القادسية بسعر ٥١٠ للسهم الواحد.
في ١٢/٣١ استلمت الشركة أرباح وبواقع دينار واحد لأسهم شركة (بغداد) ودينارين لأسهم شركة (القادسية).
في ١٢/٣١ كانت القيمة العادلة لأسهم شركة بغداد بمبلغ ٣٥٠ دينار للسهم الواحد و ٥٢٠ دينار لأسهم شركة القادسية.

المطلوب:

١. تسجيل القيود اليومية اللازمة لسنة ٢٠١٩
٢. تسجيل قيد التسوية في ١٢/٣١/٢٠١٩

التمرين الخامس:

ظهرت المحفظة الاستثمارية للاستثمارات المالية لشركة النور في ٢٠١٨/١٢/٣١ كما يلي:

اسم الشركة المستثمر فيها	عدد الأسهم	سعر الكلفة	القيمة العادلة
شركة س	٨٠٠	٩٦٠٠٠	٩٨٠٠٠
شركة ص	٧٠٠	١٠٥٠٠٠	٩٧٠٠٠

علما بأن الشركة قد اشترت جميع الأسهم أعلاه خلال سنة ٢٠١٨ (نسبة الامتلاك اقل ٢٠%).
وخلال سنة ٢٠١٩ تمت العمليات التالية:

١. اشترت الشركة ٥٠٠ سهم من أسهم شركة ع بسعر ١٨٠ دينار للسهم الواحد نقداً، وقد تم دفع عمولة وكلاء الشراء البالغة ٢٥٠٠ نقداً.
٢. تم بيع ٤٥٠ سهم من أسهم شركة س بسعر ١١٠ دينار للسهم الواحد نقداً، وقد تم دفع عمولة وكلاء البيع البالغة ١٥٠٠ دينار نقداً.
٣. تم بيع نصف أسهم شركة ع بسعر ١٩٠ دينار للسهم الواحد نقداً، وقد تم دفع عمولة وكلاء البيع البالغة ٢٥٠٠ دينار نقداً.
٤. استلمت الشركة مقسوم الإرباح من شركة س بواقع ٢ دينار لكل سهم نقداً.
٥. في ٢٠١٩/١٢/٣١ بلغت القيمة العادلة للسهم الواحد كما يلي:
٦. أسهم شركة س ١١٠، أسهم شركة ص ١٦٠، أسهم شركة ع ١٧٠ دينار.

المطلوب:

١. تسجيل قيد التسوية في ٢٠١٨/١٢/٣١ مع تصوير الميزانية الجزئية.
٢. تسجيل قيود اليومية لسنة ٢٠١٩.
٣. تسجيل قيد التسوية في ٢٠١٩/١٢/٣١ مع تصوير الميزانية الجزئية.

التمرين السادس:

ظهرت المحفظة الاستثمارية للاستثمارات المالية لشركة الفرات في ٢٠١٨/١٢/٣١ كما يلي:

اسم الشركة المستثمر فيها	نسبة الامتلاك	عدد الأسهم	سعر الكلفة	القيمة العادلة
شركة س	١٧%	٦٠٠	٧٢٠٠٠	٧٦٠٠٠
شركة ص	٢٥%	٨٠٠	١٢٠٠٠٠	١١٣٠٠٠

علما بأن الشركة قد اشترت جميع الأسهم أعلاه خلال سنة ٢٠١٨.

وخلال سنة ٢٠١٩ تمت العمليات التالية:

١. اشترت الشركة ٥٠٠ سهم من أسهم شركة ع بسعر ١٧٥ دينار للسهم الواحد نقداً، وقد تم دفع عمولة وكلاء الشراء البالغة ٢٥٠٠ نقداً.
٢. تم بيع ٢٠٠ سهم من أسهم شركة س بسعر ١١٠ دينار للسهم الواحد نقداً، وقد تم دفع عمولة وكلاء البيع البالغة ١٥٠٠ دينار نقداً.
٣. تم بيع ثلث أسهم شركة س بسعر ١٣٠ دينار للسهم الواحد.
٤. استلمت الشركة مقسوم الإرباح من شركة س بواقع ٢ دينار لكل سهم نقداً.
٥. أعلنت شركة ص عن توزيع الأرباح وبواقع ٥ دينار للسهم الواحد.
٦. استلمت الشركة مقسوم الإرباح من شركة ص بواقع ٣ دينار لكل سهم نقداً.
٧. في ٢٠١٩/١٢/٣١ بلغت القيمة العادلة للسهم الواحد كما يلي: أسهم شركة س ١١٠، أسهم شركة ص ١٤٠، أسهم شركة ع ١٨٥ دينار.

المطلوب:

١. تسجيل قيد التسوية في ٢٠١٨/١٢/٣١ مع تصوير الميزانية الجزئية.
٢. تسجيل قيود اليومية لسنة ٢٠١٩.
٣. تسجيل قيد التسوية في ٢٠١٩/١٢/٣١ مع تصوير الميزانية الجزئية.

التمرين السابع:

بدأت شركة النهرين استثماراتها المالية في السنة المالية ٢٠١٩ (نسبة الامتلاك اقل ٢٠%) وقررت تقييم استثماراتها بأتابع بالقيمة العادلة، وفيما يلي تفاصيل هذه الاستثمارات للسنتين ٢٠١٨ و ٢٠١٩ :

نهاية السنة ٢٠١٩			نهاية السنة ٢٠١٨			
اسم الشركة	عدد الاسهم	الكلفة	القيمة العادلة	عدد الاسهم	الكلفة	القيمة العادلة
شركة النور	٤٠٠٠	٤١٠٠٠	٣٦٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٥٠٠	١٨٠٠٠
شركة السعادة	١٥٠٠	١٠٢٠٠	٩٠٠٠	٢٠٠٠	١٢٧٠٠	١٣٨٠٠
شركة الانتصار	٢٥٠٠	٦٠٠٠	٦٥٠٠	٢٥٠٠	٦٠٠٠	٦٠٠٠
		٥٧٢٠٠	٥١٥٠٠		٣٩٢٠٠	٣٧٨٠٠

علما ان سعر بيع السهم الواحد من أسهم شركة النور كان ١٠ دينار والبيع تم نقداً.

المطلوب: تسجيل قيد التسوية في ٢٠١٨/١٢/٣١، وقيدي الشراء والبيع خلال السنة، قيد التسوية في ٢٠١٩/١٢/٣١ مع تصوير الميزانية الجزئية.

تمرين الثامن:

فيما يلي تفاصيل المحفظة الاستثمارية في الأسهم لإحدى الشركات التجارية (نسبة الامتلاك اقل ٢٠%) في نهاية سنة ٢٠١٨ و ٢٠١٩ على التوالي:

نهاية السنة ٢٠١٩			نهاية السنة ٢٠١٨		
القيمة العادلة	عدد الأسهم	الكلفة	القيمة العادلة	عدد الأسهم	الكلفة
٢٦٨.٠٠٠	٥٤.٠٠	٢٧.٠٠٠	٣٩٢.٠٠٠	٨١.٠٠	٤.٥٠٠
١٧٥.٠٠٠	٢٥.٠٠	١٨.٠٠٠	٢.٠٠٠	٢٥.٠٠	١٨.٠٠٠
٤٥٥.٠٠٠	٦٨.٠٠	٤٤٩٢.٠٠	٢٨٨.٠٠٠	٣٢٥.٠٠٠	٥.٠٠٠

فإذا علمت بأن ما يعادل ٣/١ عدد أسهم شركة (س) تم بيعها بسعر ٥٦ دينار للسهم الواحد. المطلوب:

١. تسجيل قيد التسوية في ٢٠١٨/١٢/٣١
٢. العمليات التي تمت خلال سنة ٢٠١٩
٣. تسجيل قيد التسوية في ٢٠١٩/١٢/٣١

التمرين التاسع:

ظهرت المحفظة الاستثمارية للاستثمارات المالية لشركة النور في ٢٠١٨/١٢/٣١ كما يلي:

اسم الشركة المستثمر فيها	عدد الأسهم	نسبة الامتلاك	سعر الكلفة	سعر السوق
شركة س	٨٠٠	٣٠%	١٩٢.٠٠٠	١٩٦.٠٠٠
شركة ص	٧٠٠	١٥%	٢١.٠٠٠	١٩٤.٠٠٠

علما بأن الشركة قد اشترت جميع الأسهم أعلاه خلال سنة ٢٠١٩.

وخلال سنة ٢٠١٩ تمت العمليات التالية:

١. اشترت الشركة ٥٠٠ سهم من أسهم شركة ع بسعر ٣٦٠ دينار للسهم الواحد نقداً، وقد تم دفع عمولة وكلاء الشراء البالغة ٥٠٠٠ نقداً.
٢. تم بيع ٤٥٠ سهم من أسهم شركة س بسعر ٢٢٠ دينار للسهم الواحد نقداً، وقد تم دفع عمولة وكلاء البيع البالغة ٣٠٠٠ دينار نقداً.
٣. تم بيع نصف أسهم شركة ع بسعر ٣٨٠ دينار للسهم الواحد.
٤. استلمت الشركة مقسوم الأرباح من شركة ص بواقع ٥ دينار لكل سهم نقداً.
٥. أعلنت شركة س عن توزيع الأرباح وبواقع ٥ دينار للسهم الواحد.
٦. استلمت الشركة مقسوم الأرباح من شركة س بواقع ٣ دينار لكل سهم نقداً.
٧. في ٢٠١٩/١٢/٣١ بلغت القيمة السوقية للسهم الواحد كما يلي:
٨. أسهم شركة س ٢٢٠، أسهم شركة ص ٣٢٠، أسهم شركة ع ٣٤٠ دينار.

المطلوب:

١. تسجيل قيد التسوية في ٢٠١٨/١٢/٣١.
٢. تسجيل قيود اليومية لسنة ٢٠١٩.
٣. تسجيل قيد التسوية في ٢٠١٩/١٢/٣١.