



محاسبة الشركات ومواضيع متقدمة في المحاسبة المالية بإطار IFRSs

تأليف
أ.د. بشري نجم عبد الله المشهداني

استاذ المحاسبة المالية في قسم المحاسبة بكلية

الإدارة والاقتصاد في جامعة بغداد

<https://youtube.com/channel/UCdhxnBH1vyfZdPOoKIRdmKQ>

الكتاب الثاني
الطبعة الثالثة
2024

محاسبة الشركات ومواضيع متقدمة في المحاسبة المالية بإطار IFRSs

تأليف
أ.د. بشرى نجم عبد الله المشهداني
استاذ المحاسبة المالية في قسم المحاسبة بكلية
الادارة والاقتصاد في جامعة بغداد

<https://youtube.com/channel/UCdhxnBH1vyfZdPOoKIRdmKQ>

الكتاب الثاني

الطبعة الثالثة

2024

اسم الكتاب: محاسبة الشركات ومواضيع متقدمة في المحاسبة المالية بإطار IFRSs
أ.د. بشرى نجم عبدالله المشهداني / كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة بغداد

رقم الايداع لدى دار الكتب والوثائق ببغداد 2365 لسنة 2023
مكتبة المنهج للطباعة والنشر والتوزيع بغداد - الوزيرية - مجاور كلية الادارة
والاقتصاد - جامعة بغداد

موبايل: 07711191683 / 07709493570

ISBN: 978-9922-9236-2-8



لا يجوز نشر أي جزء من هذا الكتاب أو تخزين مادته بطريقة الاسترجاع، أو نقله على أي نحو
أو بأي طريقة كانت (الكترونية) أو (ميكانيكية) أو بالتصوير أو بالتسجيل أو بخلاف ذلك إلا
بموافقة كتابية من المؤلف.

All rights reserved. No part of this book may be reproduced stored in a
retrieved system, or transmitted in any form by any means, electronics,
mechanical photocopying, and recording or otherwise without prior
permission in writing from the author.

جميع حقوق هذه الطبعة محفوظة للمؤلف

الطبعة الثالثة

2024

نبالء العقابي
الاضراج الفني

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

طه ﴿١﴾ مَا أَنزَلْنَا عَلَيْكَ الْقُرْآنَ لِتَشْقَى ﴿٢﴾ إِلَّا تَذِكْرَةً لِّمَن يَخْشَى ﴿٣﴾
تَنزِيلًا مِّمَّنْ خَلَقَ الْأَرْضَ وَالسَّمَوَاتِ الْعُلَى ﴿٤﴾ الرَّحْمَنُ عَلَى الْعَرْشِ
اسْتَوَى ﴿٥﴾ لَهُ مَا فِي السَّمَوَاتِ وَمَا فِي الْأَرْضِ وَمَا بَيْنَهُمَا وَمَا
تَحْتَ الثَّرَى ﴿٦﴾ وَإِنْ تَجْهَر بِالْقَوْلِ فَإِنَّهُ يَعْلَمُ السِّرَّ وَأَخْفَى ﴿٧﴾
اللَّهُ لَا إِلَهَ إِلَّا هُوَ لَهُ الْأَسْمَاءُ الْحُسْنَى ﴿٨﴾

صَدَقَ اللَّهُ الْعَظِيمُ

﴿سورة طه﴾

المؤلفة في سطور

الأستاذ الدكتورة بشرى نجم عبدالله المشهداني أستاذة المحاسبة المالية في كلية الإدارة والاقتصاد بجامعة بغداد. حصلت على شهادة الدكتوراه من جامعة بغداد في سنة 2007 ونالت لقب الأستاذية من نفس الجامعة في سنة 2009. نشرت الدكتورة المشهداني ما يزيد عن سبعين بحثاً في مجال المحاسبة المالية والتدقيق, كما شاركت في العديد من المؤتمرات والندوات العلمية , وأشرفت على العديد من رسائل الماجستير واطارح الدكتوراه في مجال التخصص من سنة 2008 ولتاريخه . من مؤلفاتها السابقة في مجال التخصص كتاب "المحاسبة المالية المتقدمة – مفاهيم نظرية وتطبيقات عملية" بمشاركة اثنين من زملاءها في سنة 2012 بطبعته الأولى ثم في سنة 2014 بطبعته الثانية , كما شاركت في تأليف الطبعة الأولى من كتاب "المحاسبة الحكومية- مفاهيم نظرية وتطبيقات عملية- الجزء الأول" سنة 2017 . درست العديد من المواد المحاسبية , أبرزها مادتي محاسبة الشركات والمحاسبة المالية المتقدمة لطلبة البكالوريوس في قسم المحاسبة من 1993 ولتاريخه , كما درست مادة Financial Accounting ومادة Advanced Accounting لبرنامج الماجستير والدكتوراه لطلبة قسم المحاسبة في جامعة بغداد من سنة 2009 لتاريخه , فضلاً عن تدريس المادتين أعلاه لطلبة المعهد العربي للمحاسبين القانونيين سنة 2021 . ترأست العديد من لجان مناقشة اطارح الدكتوراه ورسائل الماجستير في أغلب الجامعات العراقية, وبحوث المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية في جامعة بغداد والمعهد العربي للمحاسبين القانونيين , وشاركت في عضوية ورئاسة العديد من اللجان العلمية ولجان السمنار, وهي عضو في هيئة تحرير مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية, ومجلة أكد للدراسات المحاسبية المعاصرة (AJCAS) , ومجلة الكوت للدراسات الاقتصادية والإدارية , وعضو في الأكاديمية العالمية للتمويل والإدارة (GAFM) , تركزت اهتماماتها البحثية مؤخراً في مجال معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs .

الفهرست

الموضوع	رقم الصفحة
المقدمة	خ - د
الفصل الأول : المحاسبة عن الشركات التضامنية	150 - 1
الأهداف التعليمية	1
أولاً : مقدمة عن الشركات التضامنية	5 - 2
ثانياً : تكوين رأس مال الشركات التضامنية وقيود إثباته	15 - 5
ثالثاً : المعالجات المحاسبية لأبرز المعاملات في الشركة التضامنية	105 - 16
1. المعالجات المحاسبية لتوزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء	35 - 16
2. المعالجات المحاسبية لإنضمام شريك جديد إلى الشركة التضامنية	56 - 35
3. المعالجات المحاسبية لانسحاب شريك من الشركة التضامنية	71 - 57
4. المعالجات المحاسبية لتصفية الشركة التضامنية	105 - 71
أسئلة وتمارين الفصل الأول	150 - 106
الفصل الثاني : المحاسبة عن الشركات المساهمة	246 - 151
الأهداف التعليمية	151
أولاً : مقدمة عن الشركات المساهمة	156 - 152
ثانياً : المعالجات المحاسبية لإصدار الأسهم	191 - 156
ثالثاً : إعادة اقتناء الأسهم من الشركة (أسهم الخزانة)	194 - 191
رابعاً : الأرباح المحتجزة وتوزيعات الأرباح على المساهمين	208 - 194
خامساً : زيادة وتخفيض رأس المال في الشركات المساهمة	211 - 209
سادساً : المعالجات المحاسبية لتصفية الشركات المساهمة	216 - 212
أسئلة وتمارين الفصل الثاني	246 - 217

الفهرست

292 – 247	الفصل الثالث : المحاسبة عن الإلتزامات غير المتداولة (السندات)
247	الأهداف التعليمية
250 – 248	أولاً : مفهوم السندات وخصائصها
254 – 251	ثانياً : المعالجات المحاسبية لإصدار السندات
256 – 255	1. إصدار السندات بالقيمة الاسمية في تاريخ استحقاق الفائدة
262 – 257	2. إصدار السندات بخصم أو علاوة في تاريخ استحقاق الفائدة
270 – 263	3. إصدار السندات بين تواريخ استحقاق الفائدة
272 – 271	ثالثاً : المعالجات المحاسبية لتكاليف إصدار السندات
276 – 272	رابعاً : المعالجات المحاسبية لاستدعاء السندات وتسويتها
292 – 277	أسئلة وتمارين الفصل الثالث
408 – 293	الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال
293	الأهداف التعليمية
307 – 294	أولاً : مقدمة في اندماج الأعمال
297 – 294	1. تعريف الاندماج وتحديد منافعه
303 – 297	2. أنواع اندماجات الأعمال
307 – 303	3. العوامل المؤثرة في تحديد سعر الإكتساب وشهرة المحل
321 – 308	ثانياً : المعالجات المحاسبية للاندماج من خلال اكتساب صافي أصول
373 – 322	ثالثاً : المعالجات المحاسبية للاندماج من خلال إكتساب الأسهم
408 – 374	أسئلة وتمارين الفصل الرابع

الفهرست

492 – 409	الفصل الخامس : الإبلاغ القطاعي والإبلاغ المرحلي
409	الأهداف التعليمية
442 – 410	الإبلاغ القطاعي
414 – 410	أولاً : مفهوم الإبلاغ القطاعي وأهدافه
424 – 414	ثانياً : تشخيص القطاعات التشغيلية وتحديد القطاعات الواجب الإبلاغ عنها
435 – 424	ثالثاً : المعالجة المحاسبية للتكاليف المشتركة وأسعار التحويل
442 – 436	رابعاً : تحديد المعلومات الواجب عرضها والإفصاح عنها للقطاعات
461 – 443	الإبلاغ المرحلي
445 – 443	أولاً : مفهوم الإبلاغ المرحلي وأهميته
447 – 445	ثانياً : المداخل المعتمدة في الإبلاغ المرحلي
459 – 447	ثالثاً : مشاكل الإبلاغ المرحلي
461 – 459	رابعاً : متطلبات الحد الأدنى من الإفصاح في التقارير المرحلية
492 – 462	أسئلة وتمارين الفصل الخامس
562 – 493	الفصل السادس : المحاسبة عن الفروع
493	الأهداف التعليمية
496 – 494	أولاً : مفهوم الفروع وأنواعها وأهداف المحاسبة عنها
520 – 497	ثانياً : المحاسبة عن أعمال الفروع المستقلة (الطريقة اللامركزية)
534 – 521	ثالثاً : القوائم المالية الموحدة للمركز الرئيسي والفروع التابعة له
562 – 535	أسئلة وتمارين الفصل السادس

الفهرست

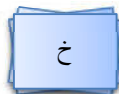
626 – 563	الفصل السابع : قضايا الإعتراف بالإيراد بالتركيز على عقود المقاولات طويلة الأجل
563	الأهداف التعليمية
578 – 564	أولاً : الخطوات الخمس لعملية الاعتراف بالإيراد على وفق IFRS 15
589 – 579	ثانياً : المحاسبة عن القضايا الرئيسية للإعتراف بالإيراد
609 – 590	ثالثاً : الإعتراف بالإيراد من عقود المقاولات على وفق IFRS 15
626 – 610	أسئلة وتمارين الفصل السابع
628 – 627	ثبت المصادر
أ – ل	ملحق 1 : ملخص قانون الشركات رقم (21) لسنة 1997 المعدل لسنة 2004

المقدمة

أدى التقارب العالمي مع معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB , فضلاً عن التوصية بتبني تلك المعايير على المستوى المحلي بدءاً من سنة 2021 إلى أهمية إعادة النظر في الكثير من الممارسات المحاسبية الأمر الذي يستوجب تسليط الضوء على متطلبات الكثير من تلك المعايير وعرض أهم المعالجات المحاسبية ذات الصلة.

لقد تم تصميم هذا الكتاب لتطوير مضامين المعالجات المحاسبية لأبرز المعاملات في الشركات التضامنية Partnership والشركات المساهمة Corporation التي تم عرضها في كتاب "المحاسبة المالية المتقدمة - مفاهيم نظرية وتطبيقات عملية" , فضلاً عن تناول مواضيع متقدمة في المحاسبة المالية تتمثل باندماجات الأعمال والقوائم المالية الموحدة Business Combinations & Consolidated Financial Statements بإطار معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 3 ومعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 10 , والإبلاغ المالي القطاعي بإطار معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 8 , والقوائم المالية المرحلية (المؤقتة) بإطار معيار المحاسبة الدولي IAS 34 , وكذلك المحاسبة عن أعمال الفروع والقوائم المالية الموحدة Accounting for Branches & Consolidated Financial Statements فضلاً عن قضايا الإعراف بالإيراد Revenue Recognition بإطار معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15.

تتسجم موضوعات هذا الكتاب مع مفردات مادة محاسبة الشركات, ومفردات مادة المحاسبة المالية المتقدمة المتضمنة في منهاج المرحلة الثالثة لأقسام المحاسبة في العراق,



كما أنه يساعد طلبة الدراسات العليا على الفهم الأولي للموضوعات التي يتم التعمق فيها على مستوى برنامجي الماجستير والدكتوراه , إذ اعتمدت المؤلفة في كتابة فصوله على المراجع العلمية العربية والأجنبية الرصينة في مجال التخصص , فضلاً عن الخبرة التي امتدت لسنوات طويلة في تدريس مادة محاسبة الشركات والمحاسبة المالية المتقدمة لطلبة المرحلة الثالثة في قسم المحاسبة بجامعة بغداد وكذلك طلبة الدراسات العليا في القسم .

وتعد الطبعة الثالثة لهذا الكتاب طبعة منقحة ومزودة , فضلاً عن أنها شملت على حلول لأسئلة وتمارين الكتاب , وفي هذا السياق لابد من تقديم الشكر والامتنان لطلبتي الأعراء الذين ساهموا في تنظيم وترتيب الحلول أثناء فترة دراستهم للمادة , وهم كل من الطالب أحمد صلاح صاحب والطالب طه أنمار عبد الباقي, والطالبة تبارك كريم فاضل والطالبة إيمان ثائر كامل , والطالبة جهان حازم عبد الباقي .

وتود المؤلفة في الختام التذكير بأن الكمال لله وحده سبحانه عزّ وجلّ , ويبقى الإنسان قاصراً مهما بذل من جهود حثيثة في تقديم ما يسعى إلى خدمة العلم وطلبته , لذا أرجوا من الأساتذة الأفاضل المتخصصين في مجال المحاسبة المالية بشكل عام والمحاسبة المالية المتقدمة بشكل خاص ومن خلال مراجعتهم للطبعة الثالثة لهذا الكتاب والحلول ذات الصلة تقديم المقترحات والملاحظات التي من المؤكد أنها ستسهم في تعزيز رصانته العلمية , ومن الله التوفيق .

المؤلفة



الفصل الرابع

المحاسبة عن إندماج الأعمال

**Accounting for Business
Combination**

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

الأهداف التعليمية : بعد قراءتك لهذا الفصل ستكون قادراً على فهم الآتي :

1. تعريف الاندماج وتحديد منافعه وبيان أنواعه .
2. العوامل المؤثرة في تحديد كلفة الإكتساب وتحديد شهرة المحل .
3. المحاسبة عن إكتساب الأصول (العلاقة بين الشركتين الدامجة والمندمجة).
4. المحاسبة عن إكتساب الأسهم والمفاهيم البديلة لإعداد القوائم المالية الموحدة.
5. خطوات إعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ إكتساب الأسهم .
6. المحاسبة عن إستثمارات الأسهم في سجلات الشركة القابضة بعد الإكتساب .
7. خطوات إعداد القوائم المالية الموحدة بعد تاريخ إكتساب الأسهم .

محتويات الفصل : يتكون هذا الفصل من الفقرات الآتية :

محتويات الفصل

أولاً : مقدمة عن اندماج الأعمال

- تعريف اندماج الأعمال وتحديد منافعه .
- أنواع اندماج الأعمال (اكتساب صافي أصول أو اكتساب أسهم) .
- العوامل المؤثرة في تحديد سعر الاكتساب وشهرة المحل

ثالثاً : المحاسبة عن اكتساب الأسهم

- المعالجة المحاسبية لاكتساب الأسهم .
- المفاهيم البديلة لإعداد القوائم المالية الموحدة .
- قائمة الميزانية الموحدة في تاريخ الاكتساب .
- طرق المحاسبة عن الاستثمارات في الأسهم .
- القوائم المالية الموحدة بعد تاريخ الاكتساب .

ثانياً : المحاسبة عن اكتساب صافي الأصول

- المعالجة المحاسبية لاكتساب صافي الأصول في سجلات الشركة الدامجة .
- المعالجة المحاسبية لتكاليف الاكتساب .
- المعالجة المحاسبية للمقابل المحتمل لاكتساب صافي الأصول .

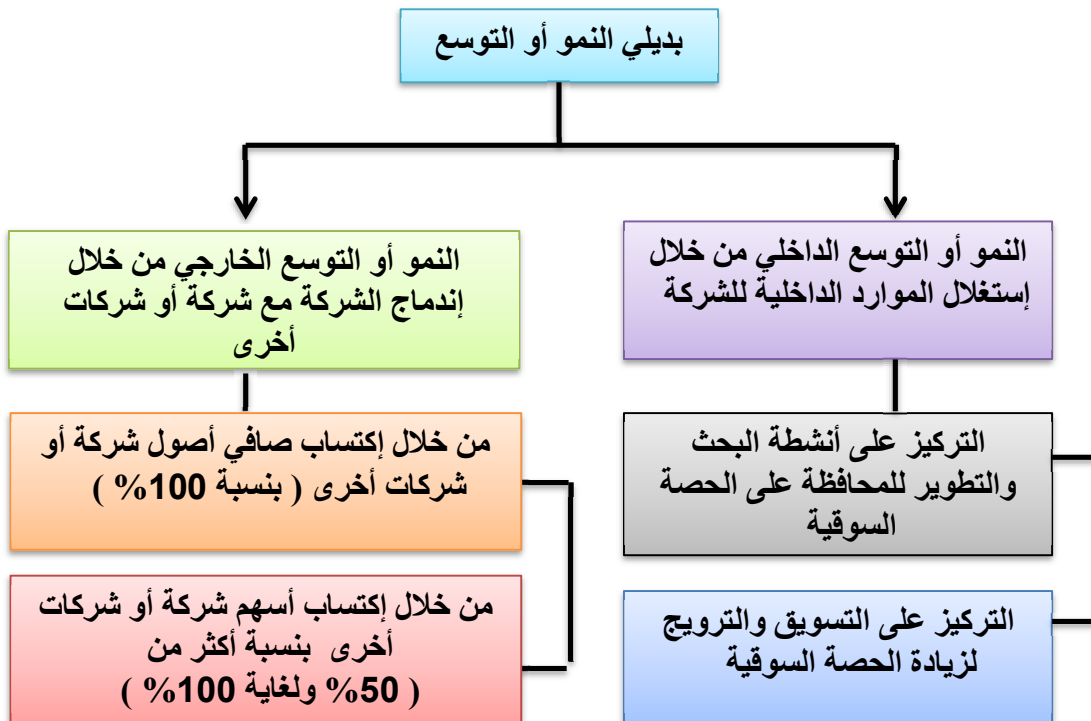
الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

أولاً : مقدمة عن اندماج الأعمال

1. تعريف اندماج الأعمال وتحديد منافعه

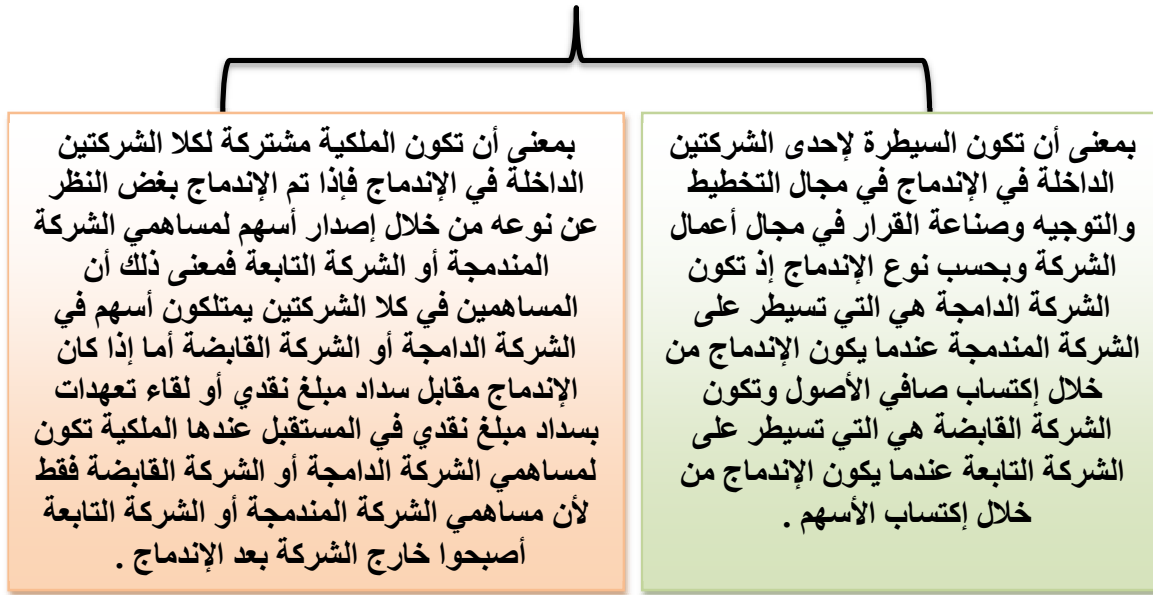
عندما تعمل الشركات في ظل ظروف بيئية قابلة للتغيير والتطوير بشكل سريع , تكون تلك الشركات بحاجة إلى التوسع لمواجهة تلك الظروف والبقاء على قيد الحياة وذلك من خلال تبني وتنفيذ الإجراءات اللازمة للتوسع داخليا أو خارجيا , إذ يمكن للشركات أن تتوسع داخليا من خلال استغلال مواردها والإهتمام بنشاطات البحث والتطوير وتسويق السلع والخدمات بحيث تتمكن الشركة من المحافظة على حصتها السوقية أو زيادتها , كما يمكن للشركات أن تتوسع خارجيا من خلال إكتساب أصول أو أسهم شركات أخرى تنتمي إلى نفس السوق أو إلى أسواق أخرى بحيث تتمكن الشركات من المحافظة أيضا على حصتها السوقية أو زيادتها , ويطلق على هذا النوع من التوسع باندماجات الأعمال Business Combinations , ويبين الشكل في أدناه بديلي النمو أو التوسع المتاحين لشركات الأعمال :

البدائل المتاحة أمام الشركات للنمو والتوسع



الفصل الرابع : المحاسبة عن إندماج الأعمال

ويحصل إندماج الأعمال عندما تصبح نشاطات أو عمليات شركتين أو أكثر تحت سيطرة شركة واحدة وملكية مشتركة , وكما يوضحه الشكل في أدناه :



ويتمثل الدافع الاقتصادي الأساسي لتبرير إندماج الشركات مهما كان نوعه في زيادة القيمة الاقتصادية للشركات الداخلة في الإندماج , والتي تعزى أسباب زيادتها إلى ما يأتي :

أ- تحقيق مزايا اقتصادية الحجم الكبير عن طريق تخفيض تكاليف الإنتاج أو التكاليف الإدارية أو نفقات البحث والتطوير أو النفقات التمويلية , كما يحقق الإندماج بين الشركات مزايا الاستفادة من الخبرات الإدارية والتكنولوجية والموارد البشرية , فضلاً عن تسهيلات الإنتاج و منافذ التوزيع .

ب- إكتساب أصول بكلفة تقل عن قيمتها العادلة , إذ أحيانا ما تعكس توقعات المتعاملين في السوق المالية قيمة كلية لأحدى الشركات تقل عن التكلفة الإستبدالية لصافي أصول تلك الشركة , مما يجعلها هدفا ناجحا لمحاولات الإندماج .

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

ت- تحسين كفاءة الشركات الداخلة في الاندماج عن طريق تغيير إداراتها , إذ قد يؤدي الاندماج إلى تمكين الشركة المكتسبة (لصافي الأصول أو الأسهم) ذات الإدارة الناجحة بتولي شؤون الشركات التي تعاني من نقص في الكفاءة الإدارية وبشكل ينعكس في تحسين أدائها المالي والتشغيلي .

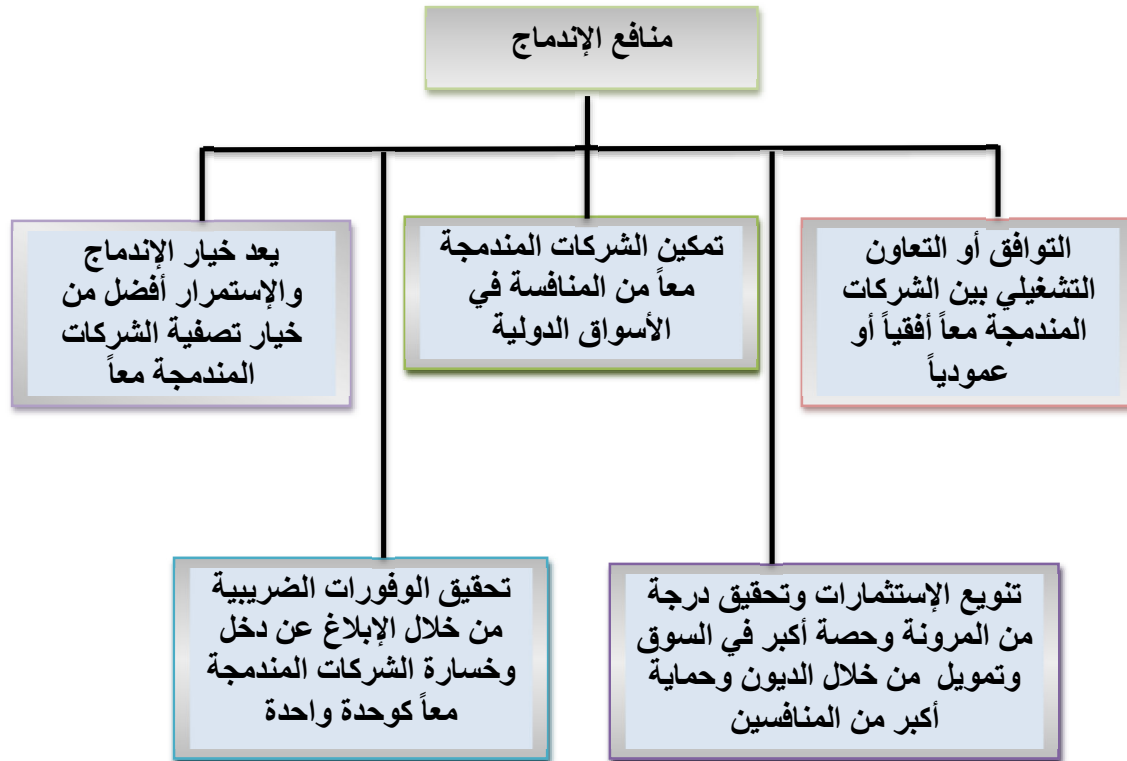
ث- تحقيق بعض الوفورات الضريبية , إذ قد تستفيد الشركة التي حققت نسب عالية من الأرباح من اندماجها مع شركات أخرى حققت نسب عالية من الخسائر لسنوات متتالية في تخفيض مبالغ الضريبة التي تخضع لها كلا الشركتين باندماجهما معاً , أو قد تستفيد شركة لها سيولة نقدية من تحقيق وفورات ضريبية عندما تقوم باستخدام السيولة النقدية في إكتساب صافي أصول أو أسهم شركة أخرى بدلاً من توزيعها على المساهمين في شكل توزيعات أرباح نقدية والتي عادة ما يترتب عليها تحمل أولئك المساهمين ضرائب على تلك التوزيعات.

ج- تخفيض درجة المخاطرة عن طريق تنويع الإستثمارات , ويحصل ذلك عادة في اندماج الشركات متعددة النشاط أي تلك التي تزاوّل كل منها نشاطاً مختلفاً , حيث أن عدم وجود ارتباط بين أرقام الربحية المتحققة لكل منهما سوف يؤدي إلى تخفيض درجة التفاوت في أرقام الربحية من سنة لأخرى بعد الاندماج مما يؤدي إلى تخفيض درجة المخاطرة .

ح- تحقيق درجة أكبر من السيطرة على السوق عن طريق تخفيض درجة المنافسة أو القضاء عليها , إلا أن هذه الميزة قد تعد في بعض الأحيان من المخاطر التي تنتج عن الاندماج حيث أنها تساعد في ظهور تكتلات اقتصادية أو شركات احتكارية وتهيء الفرصة لتحكم تلك الشركات في الأسواق الصناعية أو التجارية.

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

خ- يعد خيار الاندماج بين شركة وشركة أو شركات أخرى أفضل من خيار تصفية تلك الشركة وذلك عن طريق إدخال حصص حاملي أسهم الشركة في مشروع شركة جديدة لغرض الإستمرار في مزاولة أعمال الشركة بدلاً من تصفيتها , ويوضح الشكل في أدناه ملخص لمنافع الاندماج كما سبق ذكره :



أنواع اندماجات الأعمال

هناك العديد من المصطلحات التي يمكن استخدامها لوصف عملية اندماج الشركات من بينها الاندماج Merger والتوحيد Consolidation إلا أن المصطلح الأكثر استخداماً في السنوات الأخيرة هو مصطلح الإكتساب Acquisition الذي يجسد قيام شركة ما بإكتساب صافي أصول شركة أخرى أو إكتساب أسهم شركة أخرى, وعليه فأن هناك أكثر من نوع واحد لاندماج الشركات بحسب طبيعة الاندماج وطريقته وكما يأتي :

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

أ. أنواع الاندماج بحسب طبيعته حيث يقسم الاندماج إلى :

- اندماج الشركات الودي , ويقوم هذا النوع من الاندماج على اتفاق مجالس إدارات الشركات المحتمل اندماجها في الدخول في مفاوضات متبادلة وفقاً لشروط مقبولة من قبل جميع الشركات وصياغة مقترح بهذا الشأن ، يقدم بعدها إلى أصحاب المصلحة (وبالتحديد حملة الأسهم) في تلك الشركات لغرض المصادقة عليه، حيث تتطلب المصادقة حصول المشروع على ثلثي أو ثلاثة أرباع الأصوات لكي يكون مقبولا من الناحية القانونية.

- اندماج الشركات غير الودي , ويحصل هذا النوع من الاندماج عندما تحصل مقاومة له من مجلس إدارة الشركة المستهدفة (تكون عملية الحصول عليها مستهدفة) ومن خلال سعر (عطاء) رسمي يمكن الشركة التي ترغب بالاندماج أن تتعامل مباشرة مع حملة أسهم الشركة المستهدفة بشكل انفرادي ، ويتم عادة نشر عرض الإكتساب في الجريدة ويتضمن سعر أعلى من القيمة السوقية الحالية لأسهم الشركة في تاريخ محدد، وإذا لم تتمكن الشركة التي عرضت السعر الحصول على العدد المناسب من الأسهم فبإمكانها سحب العرض الذي يعد من الوسائل المفضلة للحصول على الشركات بسبب سرعة وسهولة تنفيذه .

ب. أنواع الاندماج بحسب طريقتة حيث يقسم الاندماج إلى :

- الاندماج القانوني , ويحصل عندما تكتسب إحدى الشركات صافي أصول شركة أخرى من خلال تبادل الأسهم ودفع نقد أو أصول عينية أخرى أو إصدار أدوات ديون أو الجمع بينهم ، على أن تبقى الشركة المكتسبة محتفظة بشخصيتها المعنوية المستقلة مع إلغاء الشخصية المعنوية المستقلة للشركة التي تم إكتساب أصولها وفقاً لصيغة :

$$\text{شركة A} + \text{شركة B} = \text{شركة A}$$

الفصل الرابع : المحاسبة عن إندماج الأعمال

- التوحيد القانوني , ويحصل عندما يتم تأسيس شركة جديدة للحصول على اثنين أو أكثر من الشركات الأخرى من خلال تبادل الأسهم القابلة للتصويت, ويتم عندها فقدان الشخصية المعنوية للشركات المندمجة مع تكوين شخصية معنوية مستقلة للشركة الجديدة وفقاً لصيغة :

$$\text{شركة A} + \text{شركة B} = \text{شركة C}$$

- الإكتساب , ويحصل عندما تدفع شركة ما النقد أو تصدر الأسهم أو الديون لقاء حصولها على كل أو جزء من الأسهم القابلة للتصويت لشركة أخرى . وعندما تحصل الشركة المشتريّة على حقوق السيطرة على أسهم الشركة الأخرى فإن النتيجة ستكون علاقة الشركة الأم (الشركة القابضة) والشركة أو الشركات التابعة ، وينتج عن ذلك احتفاظ الشركة التابعة بالشخصية المعنوية المستقلة مع الحاجة لإعداد القوائم المالية الموحدة ووفقاً للصيغة الآتية :

$$\text{قوائم مالية شركة A} + \text{قوائم مالية شركة B} = \text{قوائم مالية موحدة للشركتين A,B}$$

ت- أنواع الإندماج بحسب ما يتم إكتسابه , حيث يقسم الإندماج إلى :

- **إكتساب الأصول** , ويتم في ظل هذا الإكتساب احتفاظ الشركة المكتسبة (الشركة الدامجة) بشخصيتها المعنوية المستقلة مقابل إلغاء الشخصية المعنوية المستقلة للشركة المكتسبة (المندمجة) حيث يتم غلق سجلات الشركة الأخيرة ونقل أصولها والتزاماتها إلى سجلات الشركة المكتسبة .
- **إكتساب الأسهم** ويتم في ظل هذا الإكتساب احتفاظ كلا الشركتين (القابضة والتابعة) بالشخصية المعنوية المستقلة ، على أن يتم إعداد القوائم المالية الموحدة للشركتين كوحدة واحدة حيث يتم إثبات عملية شراء الأسهم في سجلات الشركة المكتسبة من خلال فتح حساب الإستثمارات طويلة الأجل بالأسهم للتعبير عن عملية إكتساب الأسهم ودون الحاجة إلى غلق سجلات الشركة المكتسبة وتحويل أرصدة حساباتها إلى الشركة المكتسبة .

والجدول الآتي يوضح ما سبق ذكره :

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

أنواع الإندماج		المجال
إكتساب الأسهم : Stock Acquisition • تنشأ فيه علاقة الشركة القابضة بالشركة أو الشركات التابعة . • يترتب عليه أن تبقى كلا الشركتين القابضة والتابعة محتفظة بشخصيتها المعنوية المستقلة ويتم فتح حساب الإستثمارات لدى الشركة القابضة وإعداد القوائم المالية الموحدة . • يكون الإكتساب أكثر من 50% ولغاية 100%.		من حيث ما يتم إكتسابه
الإندماج غير الودي : ويحصل هذا النوع من الإندماج عندما يواجه قرار الإندماج مقاومة من مجلس إدارة الشركة المستهدفة , ويتم من خلال عرض سعر (عطاء) رسمي يمكن الشركة التي ترغب بالإندماج أن تتعامل مباشرة مع حملة أسهم الشركة المستهدفة وعادة ما يكون السعر المعروض أعلى من سعر السهم في السوق ولمدة محددة تمكن الشركة الراغبة في الإندماج من سحب العطاء إذا لم تحصل على العدد المطلوب من الأسهم .		من حيث طبيعة الإندماج
إكتساب الأصول : Assets Acquisition • تنشأ فيه علاقة الشركة الدامجة بالشركة أو الشركات المندمجة . • يترتب عليه أن تبقى الشركة المكتسبة (الدامجة) على قيد الحياة مقابل إلغاء الشخصية المعنوية للشركة المكتسبة (المندمجة) , ويتم نقل أصولها والتزاماتها إلى الشركة المكتسبة . • يكون الإكتساب بنسبة 100% .		
إكتساب الأسهم : Stock Acquisition ويتم فيه إكتساب الأسهم من شركة ما (القابضة) مقابل سداد نقد أو إصدار أسهم أو إصدار ديون إلى الشركة أو الشركات الأخرى (التابعة) على أن تبقى كلا الشركتين محتفظة بشخصيتها المعنوية: SFS + PFS = CFS	التوحيد القانوني : Statutory Consolidation ويتم فيه تأسيس شركة جديدة لتحصل على شركتين أو أكثر من خلال تبادل الأسهم حصراً, كما يتم فيه إلغاء الشخصية المعنوية لكل من الشركة الدامجة والشركة أو الشركات المندمجة : A+B = C	الإندماج القانوني : Statutory Merger ويتم فيه إكتساب صافي الأصول من خلال تبادل الأسهم القابلة للتصويت لكل من الشركة الدامجة والمندمجة أو سداد النقد أو أية أصول أخرى أو إصدار ديون, ويتم فيه بقاء الشركة المكتسبة (الدامجة) على قيد الحياة مقابل إلغاء الشخصية المعنوية للشركة المكتسبة (المندمجة) : A+B = A

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

ويجب الأخذ في الحسبان إن الإكتساب سواء من خلال الحصول على صافي الأصول أو على الأسهم فهو لا يؤثر في طريقة التبادل أو التعويض حيث يمكن للشركة الحصول على السيطرة على شركة أخرى في عملية شراء الأسهم من خلال النقد، الديون، إصدار الأسهم أو الجمع بين الطرق الثلاث أحياناً، وكذلك فإن الشركة يمكنها الحصول على صافي أصول شركة أخرى من خلال استخدام النقد، الديون، الأسهم أو الجمع بين تلك الطرق وعموماً هناك اثنين من القضايا المرتبطة باكتمال الاندماج هما:

• مالذي سيتم إكتسابه (الأسهم أم صافي الأصول)

• مالذي سيتم تحمله (التعويض لقاء الاندماج)

وكما موضح في المخطط الآتي :

مالذي سيتم تحمله	مالذي سيتم إكتسابه
1. النقد	صافي أصول الشركة (المندمجة)
2. الديون	(الأصول والالتزامات)
3. الأسهم	الأسهم العادية لشركة (التابعة)
4. الجمع بين الطرق الثلاث	50% أو أكثر أو أحيانا اقل
أعلاه	

وعند إكتساب صافي الأصول ، يجب على الشركة المكتسبة أن تحصل على 100% من أصول الشركة المكتسبة ، في حين يمكن أن تحصل الشركة المكتسبة عند إكتساب الأسهم على السيطرة من خلال شراء 51% أو أكثر من الأسهم القابلة للتصويت للشركة المكتسبة (وربما اقل من ذلك) (*) ، وهذا يمثل إحدى الفوائد الواضحة لإكتساب الأسهم بالمقارنة مع إكتساب صافي الأصول من حيث :

(*) حيث يمكن أن تتحقق سيطرة الشركة المستثمرة على الشركة المستثمر فيها تتيح للشركة المستثمرة إدارة وتوجيه سياسات الشركة المستثمر فيها حتى وأن بلغت نسبة إكتساب الأسهم أقل من 51% وبسبب وجود مؤشرات أخرى للسيطرة منها حجم التمثيل في مجلس إدارة الشركة المستثمر فيها ، والعمليات المالية الهامة نسبياً بين الشركتين وحجم التبادل التكنولوجي ورأس المال الفكري بين الشركتين ، فضلاً عن تشتت الملكية للنسبة المتبقية من السهم بيد مساهمين آخرين لا يملكون السيطرة على الشركة المستثمر فيها .

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

- الكلفة المترتبة على عملية الاندماج حيث أن إكتساب الأسهم أقل كلفةً من إكتساب صافي الأصول لا سيما إذا كانت نسبة الإكتساب أقل من 100% .
 - تجنب المفاوضات الرسمية المباشرة مع إدارة الشركة المكتسبة , والتي تتطلب جهد ووقت طويل لتنفيذ قرار الاندماج .
 - احتفاظ الشركة المكتسبة بالشخصية المعنوية المستقلة , وبالتالي مسؤولية الشركة المكتسبة المحدودة عن التزامات الشركة المكتسبة , حيث لا يحق لأصحاب الديون مطالبة الشركة القابضة بسداد ديونهم طالما أن الشركة التابعة لا زالت من الناحية القانونية على قيد الحياة .
- هذا ويجوز بحسب متطلبات قانون الشركات العراقي 21 لسنة 1997 المعدل اندماج شركة أو أكثر بأخرى، أو اندماج شركتين أو أكثر لتكوين شركة واحدة , ويشترط لجواز الاندماج بين الشركات ان لا يؤدي الاندماج إلى :

- أ- فقدان الشركة المساهمة شخصيتها المعنوية لصالح شركة محدودة أو تضامنية.
 - ب- فقدان الشركة المحدودة شخصيتها المعنوية لصالح شركة تضامنية.
 - ت- أن لا يؤدي الاندماج إلى زيادة عدد أعضاء الشركة المندمج بها أو الناجمة عن الاندماج عن الحد المقرر لها قانونا بحسب نوعها.
- وتتمثل إجراءات الاندماج بما يأتي :
- أ- إعداد دراسة اقتصادية وفنية للشركات المساهمة المراد اندماجها تتضمن أهداف وشروط الاندماج وأية بيانات أخرى ينبغي تقديمها إلى الهيئة العامة لكل شركة.
 - ب- يتخذ قرار الاندماج في الهيئة العامة لكل شركة على أفراد، ويحدد فيه أسم ونوع الشركة التي سيتم الاندماج معها أو الشركة التي ستتكون من الاندماج ورأس مالها وعدد أعضائها ونشاطاتها، وترسل القرارات مع الدراسة إلى مسجل الشركات.
 - ت- اذا قرر المسجل خلال فترة 15 خمسة عشر يوما من إستلامه للقرارات أنها تتماشى مع القانون، يقوم بإصدار إذن بنشرها، ويبلغ الشركات ذات العلاقة بقراره، وتتولى الشركات نشر القرارات في النشرة وفي إحدى الصحف اليومية.

الفصل الرابع : المحاسبة عن إندماج الأعمال

ث- على الشركات التي وافق المسجل على إندماجها توجيه الدعوة لعقد إجتماع مشترك لجمعيةاتها العمومية بهدف تعديل العقود القائمة للشركات المندمجة أو وضع عقد جديد للشركة الناجمة عن الإندماج، حسب الأحوال، ثم يرسل العقد إلى المسجل بعد ذلك للمصادقة عليه ونشره في النشرة وفي أحد الصحف اليومية، ويعد الإندماج نافذاً من تاريخ آخر نشر للعقد المعدل أو الجديد حسب الأحوال وتنتهي في هذا التاريخ، الشخصية المعنوية للشركات التي إندمجت في شركة أخرى أو التي أندمجت مكونة شركة جديدة، وتنتقل حقوق والتزامات الشركة المندمجة كافة إلى الشركة المدمج بها أو الناجمة عن الإندماج.

3. العوامل المؤثرة في تحديد سعر الإكتساب وشهرة المحل

سواء كانت عملية الإكتساب مبنية على أنها إكتساب صافي أصول أو إكتساب أسهم ، يجب على الشركة المكتسبة أن تختار طريقة تمويل الإندماج (الدفع) فيما إذا كان بواسطة النقد أو الأسهم أو الدين (أو مزيج من تلك الطرق) . وغالباً ما يتم تفسير اتجاهات أو حركة أسهم الشركة المكتسبة ، حيث أنه كلما ارتفعت قيمة أسهمها في السوق ، كلما قل عدد الأسهم المطلوبة لدفع ثمن الإكتساب وهو مصدر مثير للقلق في مراحل التخطيط لعملية الإكتساب المقترحة .

وعندما يتم الإندماج بإكتساب أسهم شركة أخرى من خلال التفاوض المباشر مع مساهمي الشركة المستهدفة ، لا تنشأ مشاكل خاصة فيما يتعلق بتحديد السعر أو طريقة الدفع حيث يتم تحديد السعر من خلال الأداء الطبيعي لسوق الأوراق المالية ، بمعنى يتم تقييم الأسهم التي تم الحصول عليها من المساهمين من خلال صفقة الإكتساب على أساس القيمة العادلة للسهم الواحد ، وغالباً ما يتم الدفع نقداً إلى أولئك المساهمين، وإذا تعذر ذلك يمكن القيام بإصدار الأسهم أو السندات ، وفي كل الحالات يتوجب حصول الشركة المكتسبة على نسبة (50% + 1) من أسهم الشركة المستهدفة وقد يكون هناك صعوبة في التأثير على مجموعة من المساهمين ، فإذا لم يكن هناك عدد كافٍ من المساهمين المستعدين للتخلي عن أسهمهم بسعر السوق المفتوح للسماح للشركة

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

المكتسبة بشراء غالبية الأسهم القابلة للتصويت العائدة للشركة المستهدفة , في هذه الحالة يتعين على الشركة المكتسبة إما التفاوض على السعر مباشرة مع الأفراد الذين لديهم عدد كبير من الأسهم أو العودة إلى عرض مناقصة مفتوح.

إن تحديد السعر العادل الذي يجب أن تتحمله الشركة المكتسبة سواء كان نقداً أو إصدار أسهم أو سندات يتطلب :

أ. تقييم صافي أصول الشركة المستهدفة بالقيمة العادلة في تاريخ الاتفاق على الإكتساب وكذلك مساهمتها المتوقعة في الأرباح المستقبلية للكيان الجديد ما بعد الإكتساب (الشركة الجديدة الناتجة عن الإندماج كما هو الحال في الإندماج من خلال إكتساب صافي أصول) , ويتم الاستعانة بالمحاسبين في كثير من الأحيان للمساعدة في تحديد القيمة العادلة لصافي الأصول بعد تصنيف الأصول والإلتزامات بحسب تصنيفاتها المتعارف عليها ، على سبيل المثال التحصيل المتوقع لحسابات المدينون وأوراق القبض والكلفة الإستبدالية للمخزون وبعض الأصول الثابتة والقيمة الحالية للإلتزامات طويلة الأجل على أساس أسعار الفائدة الحالية .

ب. تحديد ما إذا كانت الشركة المستهدفة تمتلك شهرة محل من خلال استخدام طريقة العوائد أو الأرباح الإضافية Excess Earnings , ويتم من خلال تطبيق ست خطوات وهي:

الخطوة 1 : تحديد معدل العائد على الأصول للشركات المشابهة للشركة (التي تعمل في نفس القطاع الذي تنتمي إليه الشركة المستهدفة) .

الخطوة 2 : تطبيق معدل العائد (الخطوة 1) على صافي أصول الشركة المستهدفة لتحديد الأرباح الإعتيادية (إجمالي الأصول القابلة للتحديد أو صافي الأصول القابلة للتحديد × معدل العائد) .

الخطوة 3 : تقدير الأرباح المستقبلية المتوقعة للشركة المستهدفة بعد استبعاد أي مكاسب أو خسائر غير اعتيادية وغير متكرره .

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

الخطوة 4 : طرح الأرباح الإعتيادية (الخطوة 2 في أعلاه) من الأرباح المتوقعة أو المستهدفة (الخطوة 3) في أعلاه , حيث يمثل الفرق الأرباح فوق الإعتيادية (الإضافية).

الخطوة 5 : احتساب شهرة المحل المقدرة من خلال استخدام الأرباح الإضافية بعد تحديد المدة الزمنية المتوقعة لاستمرارها وبحسب البدائل الآتية :

- تقدير القيمة الحالية لشهرة المحل وذلك بالرجوع إلى جداول القيمة الحالية لاقساط متساوية بمعدل خصم (فائدة) محدد في نهاية فترة زمنية محددة .
 - تقدير قيمة شهرة المحل من خلال قسمة الأرباح الإضافية على معدل الخصم.
 - تقدير قيمة شهرة المحل بمجرد حاصل ضرب الأرباح الإضافية في عدد السنوات المتوقعة لاستمرارها بدون تحديد معدل خصم .
- الخطوة 6 : إضافة شهرة المحل المقدرة (الخطوة 5) إلى القيمة العادلة لصافي الأصول القابلة للتحديد للوصول إلى سعر الإكتساب .

مثال 1 : تدرس شركة س قرار إكتساب شركة ص في بداية سنة 2023 وترغب في

تحديد السعر المناسب للإكتساب وفيما يأتي المعلومات المتوفرة عن الشركة ص :

1. تمتلك شركة س أصول قابلة للتحديد (صافي الأصول الملموسة وغير الملموسة عدا الشهرة) تعادل قيمتها العادلة 7,000,000 دينار وعليها التزامات تعادل 3,200,000 دينار , وتتضمن الأصول ما يأتي :

- براءة اختراع وحقوق نشر بقيمة عادلة متساوية تقريباً مع قيمتها الدفترية .
- مباني بقيمة عادلة تزيد عن قيمتها الدفترية بنسبة 50% .
- معدات بقيمة عادلة تقل عن قيمتها الدفترية بنسبة 25% .
- الأعمار الإنتاجية المتبقية للمباني والمعدات مساوية للأعمار المحددة من الشركة.

2. بلغ صافي الدخل قبل الضريبة للسنة المالية 2022: 1,059,000 دينار والذي

يمكن أن يكون مؤشر جيد عن أرباح السنوات القادمة , ويتضمن صافي الدخل ما يأتي :

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

قسط إطفاء براءة الاختراع وحقوق النشر	50,000 دينار
إندثار المباني	360,000
قسط إندثار المعدات	80,000
مكاسب استثنائية	250,000
خسائر من العمليات غير المستمرة	175,000
مصاريف تشغيلية أخرى	59,000

3. معدل العائد الإعتيادي على صافي الأصول للصناعة 14% .

4. تتوقع شركة س أن أية أرباح إضافية لشركة ص سوف تستمر لمدة 7 سنوات ,

وأن معدل العائد المطلوب على صافي الأصول يمثل 15% .

المطلوب : (مع توضيح عمليات الاحتساب)

1. احتساب شهرة محل الشركة ص.

2. تحديد سعر إكتساب الشركة ص الذي سوف تتحمله الشركة س .

الحل :

1. احتساب شهرة محل الشركة ص

معدل العائد الإعتيادي = صافي الأصول x المعدل الإعتيادي للصناعة

$$= (3,200,000 - 7,000,000) \times 14\%$$

$$= 3,800,000 \times 14\% = 532,000 \text{ دينار}$$

احتساب الأرباح المتوقعة للشركة ص :

صافي الدخل قبل الضريبة 1,059,000 دينار

يضاف : خسائر العمليات غير المستمرة 175,000

مقدار التخفيض في قسط إندثار المعدات 20,000 195,000

1,254,000

يطرح : مكاسب استثنائية 250,000

مقدار الزيادة في قسط إندثار المباني 180,000 (430,000)

الأرباح المستقبلية المتوقعة 824,000 دينار

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

الأرباح الإضافية = $824,000 - 532,000 = 292,000$ دينار لكل سنة

احتساب الشهرة باختيار الطريقة من الطرق الثلاث التي تم ذكرها سابقاً :

أما $292,000 / 15\% = 1,946,667$ دينار

أو $292,000 \times 7 = 2,044,000$ دينار

أو القيمة الحالية لاقساط متساوية لمدة 7 سنوات بفائدة 15% وبالرجوع إلى جداول

القيمة الحالية = $4,16042 \times 292,000 = 1,214,843$ دينار

وعلى فرض استخدام الطريقة الأخيرة فإن سعر الإكتساب سيكون :

سعر الإكتساب = صافي الأصول القابلة للتحديد بالقيمة العادلة + شهرة المحل المقدرة

= $3,800,000 + 1,214,843 = 5,014,843$ دينار

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

ثانياً : المعالجات المحاسبية لإكتساب صافي الأصول

تتم المحاسبة عن الإندماج وفقاً لطريقة الإكتساب التي أوصت بها معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs) International Financial Reporting Standards , وتحديدًا IFRS 3 " تجميع الأعمال " , بدلاً من الطريقتين المعمول بهما سابقاً وهما طريقة توحيد المصالح Pooling of Interest وطريقة الشراء Purchase Method حيث كان الهدف من التغيير هو التوصية بطريقة واحدة ينتج من تطبيقها تقارير مالية شفافة وقابلة للمقارنة وكذلك المحاسبة عن صافي الأصول المكتسبة بالقيمة العادلة في تاريخ الإكتساب وليس بالكلفة ، مع الأخذ في الحسبان عدم استنزاف شهرة المحل الناتجة عن الإندماج وإنما إخضاعها سنوياً لأختبار انخفاض القيمة Impairment في ظل المعيار المحاسبي أعلاه .

وفيما يأتي تفاصيل المعالجات المحاسبية للنوع الأول من الإندماج "إكتساب صافي أصول (علاقة الشركة الدامجة بالشركة المندمجة) :

يتم معاملة الإندماج في ظل طريقة إكتساب صافي الأصول على أنه إكتساب واحدة أو أكثر من الشركات من قبل شركة أخرى وهناك خمسة خطوات للمحاسبة عن هذا النوع من الإندماج :

أ. تحديد الشركة المكتسبة (الدامجة) والشركة المكتسبة (المندمجة).

ب. تحديد تاريخ الإكتساب .

ت. قياس القيمة العادلة لصافي أصول الشركة التي تم إكتسابها (المندمجة) .

ث. تحديد تكلفة الإكتساب التي ستتحملها الشركة المكتسبة (الدامجة) .

ج. تحديد الفرق بين تكلفة الإكتساب وبين القيمة العادلة لصافي الأصول .

فإذا كانت تكلفة الإكتساب أكبر من القيمة العادلة لصافي الأصول فإن الفرق يعد شهرة محل , وبالعكس أي إذا كانت تكلفة الإكتساب أقل من القيمة العادلة لصافي الأصول فيتم معالجة الفرق (وبعد إلغاء أي حساب موجود سابقاً للشهرة) على أنه مكاسب متحققة جراء عملية الإندماج , وتعد معالجة الفرق على أنه مكاسب إندماج هي الممارسة السائدة حالياً وفقاً لمتطلبات IFRS 3 .

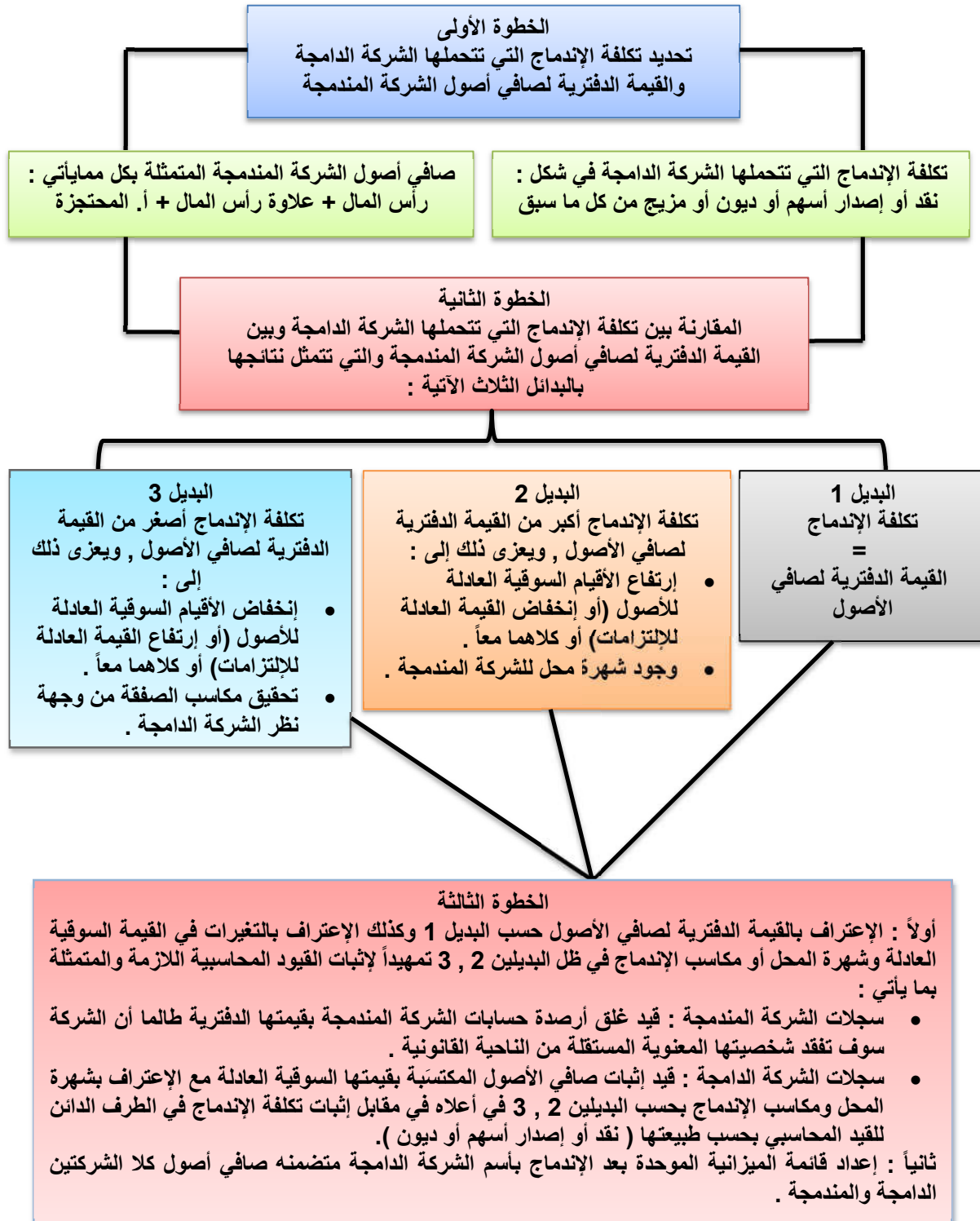
الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

وعندما يتم الإكتساب من خلال إصدار الأسهم فإن الأصول المكتسبة مقابل إصدار الأسهم يتم إثباتها بالقيمة العادلة للأصول المكتسبة كلما كان ذلك ممكناً لضمان إثبات تلك الأصول بقيمتها العادلة بحسب متطلبات IFRS 13 "القيمة العادلة" , وبخلافه يتم الإستناد إلى القيمة العادلة للأسهم المصدرة , فإذا كانت الأسهم من النوع التي يتم التداول بها وبشكل فعال ولديها سعر سوق واضح , فإن القيمة السوقية للسهم تعد مقياساً أو دليل أوضح للقيمة العادلة للأصول المكتسبة , وعندما تكون الأسهم المصدرة جديدة أو لا يتم التداول بها بشكل واسع , يتم عندها استخدام تقديرات الخبراء للوصول إلى قيمة الأصول الأقرب إلى القيمة العادلة .

ويوضح الشكل في أدناه الخطوات الأساسية للمعالجة المحاسبية لإكتساب صافي أصول في سجلات الشركتين الدامجة والمندمجة :

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

المعالجات المحاسبية لإندماج الأعمال – إكتساب صافي الأصول



الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

مثال 1 : فيما يلي قائمة الميزانية لشركة بغداد التجارية المساهمة كما في 2023/1/2

الأصول	الالتزامات وحقوق الملكية
100,000 الأصول المتداولة	80,000 التزامات متداولة
250,000 الأصول الثابتة (بالصافي)	200,000 رأس المال (قيمة أسمية 1 دينار)
150,000 براءة اختراع	100,000 علاوة إصدار الأسهم
	120,000 أرباح محتجزة
500,000 مجموع الأصول	500,000 مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

وفي ذلك التاريخ قررت شركة دجلة التجارية المساهمة إكتساب صافي أصول شركة بغداد بعد تقييمها وفقا لقيمتها العادلة وكما يأتي : الأصول المتداولة 120,000 دينار , الأصول الثابتة 380,000 دينار , براءة الاختراع 110,000 دينار
المطلوب : إثبات القيود المحاسبية للاندماج في ظل الحالات الثلاث الآتية وبشكل مستقل :

1. بلغت تكلفة الاندماج 530,000 دينار دفعت نقدا .
2. تمثلت تكلفة الاندماج بإصدار 132,000 سهم بقيمة عادلة 5 دينار للسهم .
3. تمثلت تكلفة الاندماج بإصدار ورقة دفع إلى مساهمي الشركة المندمجة بقيمة إجمالية 490,000 دينار.

الحل :

1. يتم في ظل الحالات الثلاث أعلاه إثبات قيد غلق سجلات شركة بغداد المساهمة وكما يأتي :

80,000 ح/ الالتزامات المتداولة

200,000 ح/ رأس المال

100,000 ح/ علاوة إصدار الأسهم

120,000 ح/ الأرباح المحتجزة

100,000 ح/ الأصول المتداولة

250,000 ح/ الأصول الثابتة (بالصافي)

150,000 ح/ براءة الاختراع

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

2. إثبات قيد الاندماج في سجلات شركة دجلة وكما يأتي :

الحالة الأولى :

تكلفة الإكتساب المدفوعة من قبل الشركة المشترية (نقداً) 530,000 دينار

القيمة الدفترية لصافي أصول الشركة المشترية

رأس المال 200,000

علاوة إصدار الأسهم 100,000

الأرباح المحتجزة 120,000

(420,000)

الفرق بين تكلفة الإكتساب والقيمة الدفترية لصافي الأصول 110,000 دينار

الزيادة في قيمة الأصول المتداولة (20,000)

الزيادة في قيمة الأصول الثابتة (130,000)

الإنخفاض في قيمة براءة الاختراع 40,000

شهرة المحل (إن وجدت) -0-

وعليه يتم إثبات القيد الآتي في سجلات شركة دجلة :

120,000 ح/ الأصول المتداولة

380,000 ح/ الأصول الثابتة (بالصافي)

110,000 ح/ براءة الاختراع

80,000 ح/ الإلتزامات المتداولة

530,000 ح/ النقدية

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

الحالة الثانية :

تكلفة الإكتساب التي تحملتها الشركة المشترية

(132,000 سهم x 5 د/سهم) 660,000 دينار

القيمة الدفترية لصافي أصول الشركة المشترية

رأس المال 200,000

علاوة إصدار الأسهم 100,000

الأرباح المحتجزة 120,000

(420,000)

الفرق بين تكلفة الإكتساب والقيمة الدفترية لصافي الأصول 240,000 دينار

الزيادة في قيمة الأصول المتداولة (20,000)

الزيادة في قيمة الأصول الثابتة (130,000)

الإنخفاض في قيمة براءة الاختراع 40,000

شهرة المحل (إن وجدت) 130,000 دينار

وعليه يتم إثبات القيد الآتي في سجلات شركة دجلة :

120,000 د/ الأصول المتداولة

380,000 د/ الأصول الثابتة (بالصافي)

110,000 د/ براءة الاختراع

130,000 د/ شهرة محل

80,000 د/ الإلتزامات المتداولة

132,000 د/ رأس المال

528,000 د/ علاوة رأس المال

مع ملاحظة أنه إذا ترتب على إصدار الأسهم مصاريف إصدار فيتم عندها :

- إثبات قيد بالمصاريف .
- غلق المصاريف في حساب علاوة إصدار الأسهم .
- وبالتالي يظهر حساب علاوة الإصدار بأقل من قيمته بما يعادل مصاريف الإصدار .

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

الحالة الثالثة :

تكلفة الإكتساب التي تحملتها الشركة المشتريّة (ورقة دفع) 490,000 دينار
القيمة الدفترية لصافي أصول الشركة المشتراة

رأس المال 200,000

علاوة إصدار الأسهم 100,000

الأرباح المحتجزة 120,000

(420000)

الفرق بين تكلفة الإكتساب والقيمة الدفترية لصافي الأصول 70,000 دينار

الزيادة في قيمة الأصول المتداولة (20,000)

الزيادة في قيمة الأصول الثابتة (130,000)

الإنخفاض في قيمة براءة الاختراع 40,000

شهرة المحل السالبة (أو مكاسب الاندماج) (40,000) دينار

وعليه يتم إثبات القيد الآتي في سجلات شركة دجلة :

120,000 ح/ الأصول المتداولة

380,000 ح/ الأصول الثابتة

110,000 ح/ براءة الاختراع

80,000 ح/ الإلتزامات المتداولة

490,000 ح/ أوراق دفع

40,000 ح/ مكاسب الاندماج*

*هذا ويتم غلق ح/ مكاسب الاندماج في حساب الأرباح المحتجزة للشركة الدامجة عند إعداد قائمة الميزانية بعد الاندماج .

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

مثال 2 : تفكر شركة (س) في القيام بالاندماج مع شركة (ص) في بداية سنة 2023 والمحاسبة عن الاندماج باتباع طريقة إكتساب صافي الأصول , فإذا علمت بأن ميزانية شركة (ص) قبل الاندماج مباشرة أظهرت الآتي :

التفاصيل	القيمة الدفترية	القيمة العادلة
النقدية و المدينون	350,000	---
البضاعة	350,000	450,000
إستثمارات في أوراق مالية طويلة الأجل	180,000	200,000
الأراضي	800,000	1,100,000
المباني (بالصافي)	700,000	1,400,000
حقوق الاختراع	500,000	1,000,000
المجموع	2,880,000	
الدائنون و أ . د	220,000	
قروض طويلة الأجل	1,180,000	
رأس المال	900,000	
أ . المحتجزة	580,000	
المجموع	2,880,000	

المطلوب: إثبات القيود المحاسبية اللازمة لاندماج الشركتين وذلك لكل حالة مما يأتي بشكل مستقل :

1. أن تقوم الشركة (س) بسداد نقدية تعادل 3,150,000 دينار بصك فضلا عن دفع مبلغ 250,000 دينار مصاريف مباشرة للاندماج نقدا .
2. تقوم الشركة (س) بإصدار 1,180,000 سهم علما بأن القيمة السوقية للسهم 2.5 دينار وأن مصاريف إصدار الأسهم كانت 50,000 دينار .

الحل :

1. يتم في كلا الحالتين إثبات قيد غلق أرصدة حسابات الشركة ص كما سبق توضيحه في المثال (1)

2. إثبات قيد الاندماج في سجلات الشركة س :

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

الحالة الأولى :

تكلفة الإكتساب المدفوعة من قبل الشركة المشتريّة	3,150,000 دينار
القيمة الدفترية لصافي أصول الشركة المشتراة	
رأس المال	900,000
الأرباح المحتجزة	<u>580,000</u>

(1,480,000)

الفرق بين تكلفة الإكتساب والقيمة الدفترية لصافي الأصول	1,670,000 دينار
الزيادة في قيمة البضاعة	(100,000)
الزيادة في قيمة الإستثمارات	(20,000)
الزيادة في قيمة الأرض	(300,000)
الزيادة في قيمة المباني	(700,000)
الزيادة في قيمة براءة الاختراع	<u>(500,000)</u>
شهرة المحل	<u>50,000</u> دينار *

*ويمكن الوصول إلى مبلغ شهرة المحل من خلال المقارنة المباشرة بين كلفة الإكتساب والقيمة العادلة لصافي أصول الشركة المندمجة .

ثم يتم إثبات قيد الاندماج الآتي :

350,000 حـ/ النقدية والمدينون
450,000 حـ/ البضاعة
200,000 حـ/ إستثمارات طويلة الأجل
1,100,000 حـ/ الأراضي
1,400,000 حـ/ المباني بالصافي
1,000,000 حـ/ براءة الاختراع
50,000 حـ/ شهرة محل
220,000 حـ/ دائنون وأوراق دفع
1,180,000 حـ/ قروض طويلة الأجل
3,150,000 حـ/ النقدية

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

250,000 حـ/ مصاريف الاندماج

250,000 حـ/ النقدية

ويتم غلق مصاريف الاندماج في حساب الأرباح المحتجزة للشركة الدامجة عند إعداد

قائمة الميزانية الموحدة للشركتين بعد الاندماج .

250,000 حـ/ الأرباح المحتجزة

250,000 حـ/ مصاريف الاندماج

الحالة الثانية :

تكلفة الإكتساب (1,180,000 سهم $\times$ 2.5 دينار للسهم) 2,950,000 دينار

القيمة الدفترية لصافي أصول الشركة المشتراة

رأس المال 900,000

الأرباح المحتجزة 580,000

(1,480,000) دينار

الفرق بين تكلفة الإكتساب والقيمة الدفترية لصافي الأصول 1,470,000 دينار

الزيادة في قيمة البضاعة (100,000)

الزيادة في قيمة الإستثمارات (20,000)

الزيادة في قيمة الأرض (300,000)

الزيادة في قيمة المباني (700,000)

الزيادة في قيمة براءة الاختراع (500,000)

مكاسب الاندماج (150,000) دينار

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

وبذلك يكون قيد الإندماج كما يأتي :

350,000 حـ/ النقدية والمدينون
450,000 حـ/ البضاعة
200,000 حـ/ إستثمارات طويلة الأجل
1,100,000 حـ/ الأراضي
1,400,000 حـ/ المباني بالصافي
1,000,000 حـ/ براءة اختراع
220,000 حـ/ دائنون وأوراق دفع
1,180,000 حـ/ قروض طويلة الأجل
1,180,000 حـ/ رأس المال (1,180,000 سهم × 1 دينار للسهم)
1,770,000 حـ/ علاوة إصدار الأسهم (1,180,000 سهم × 1.5 د للسهم)
150,000 حـ/ مكاسب الإندماج

كما يتم اثبات قيد مصاريف الإصدار كما يأتي :

50,000 حـ/ مصاريف الأصدار

50,000 حـ/ النقدية

ثم يتم اثبات قيد غلق مصاريف الإصدار كما يأتي :

50,000 حـ/ علاوة إصدار الأسهم

50,000 حـ/ مصاريف الأصدار

وتتضمن اتفاقات الإكتساب في بعض الأحيان تعهد الشركة المشتري بدفع تعويضات إضافية إلى مساهمي الشركة المشتراة عند حصول أحداث محددة في المستقبل في شكل نقدية أو إصدار أوراق مالية إضافية , ويتطلب الأمر في هذه الحالة قياس تلك التعهدات المحتملة وإثباتها بالقيمة العادلة في تاريخ الإكتساب وتتضمن هذه التعهدات احتمالات مشروطة مستندة إلى الإيرادات ، ضمانات حول أسعار الأوراق المالية المستقبلية والمدفوعات المحتملة المستندة إلى نتائج الدعاوى القضائية ، حيث أن المساهمات المتوقعة للشركة المشتراة في إيرادات الشركة المشتري يعد عنصراً

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

مهماً عند تحديد السعر الواجب دفعه إلى الشركة المشتراة وبسبب إن الإيرادات المستقبلية غير معروفة فإن اتفاق الإكتساب ممكن ان يتضمن تعهد بسداد تعويضات إضافية إلى مساهمي الشركة المشتراة .

ويمكن أن يعامل المقابل المحتمل في شكل التزام أو حقوق ملكية , فإذا تم معاملة المقابل المحتمل كالتزام معنى ذلك ان الإلتزام سيتم تسويته بإعداد متغيرة من أسهم الشركة المشتريية ويترتب عليه :

1. التزام ثابت معروف من البداية .
 2. التزام تتغير قيمته عكسياً مع تغير قيمة أسهم الشركة المشتريية .
 3. التزام تتغير قيمته مع تغير أي شئ آخر عدا تغير قيمة أسهم الشركة .
 4. يتم اعادة قياس قيمة الإلتزام بشكل دوري إستناداً إلى تغيرات القيمة العادلة لذلك الإلتزام والاعتراف بالمكاسب والخسائر في الدخل التشغيلي .
- أما اذا تمت معاملة المقابل المحتمل على أنه حقوق ملكية فأن ذلك يتطلب عدد ثابت من الأسهم يتم اصدارها إستناداً إلى الأداء المستهدف لعمليات الشركة المشتراة او الشركة المشتريية , ولا يتطلب اعادة القياس .

مثال 3 : تصنيف المقابل المحتمل كالتزام :

حصلت شركة س على صافي أصول شركة ص مقابل مبلغ 510,000 دينار , وتضمنت صافي أصول الشركة ص ما يأتي : (أصول متداولة 20,000 دينار , مباني ومعدات (بالصافي) 400,000 دينار , التزامات متداولة 50,000 دينار). وقد وافقت شركة س أيضاً على دفع مبلغ 150,000 دينار إلى مساهمي شركة ص إذا ما وصلت أرباح سنتين لما بعد الإندماج إلى ما يعادل أو أكثر من 800,000 دينار , وقد قدرت القيمة العادلة للمقابل المحتمل بما يعادل 60,000 دينار .

المطلوب :

1. إثبات القيد المحاسبي في تاريخ الإكتساب .

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

2. إثبات القيد المحاسبي في نهاية السنة الأولى للإكتساب على فرض أن القيمة العادلة للإلتزام المحتمل بلغت 100,000 دينار .

3. إثبات القيد المحاسبي في نهاية السنة الثانية للإكتساب على فرض أنه تم تلبية شروط الإلتزام المحتمل .

4. إثبات القيد المحاسبي في نهاية السنة الثانية للإكتساب على فرض أنه لم يتم تلبية شروط الإلتزام المحتمل .

الحل :

1. القيد المحاسبي في تاريخ الإكتساب :

20,000 د/ أصول متداولة

400,000 د/ مباني ومعدات

200,000 د/ شهرة محل

50,000 د/ التزامات متداولة

60,000 د/ تعويضات محتملة

510,000 د/ النقدية

2. في نهاية السنة الأولى للإكتساب

$100,000 - 60,000 = 40,000$ الزيادة في القيمة العادلة للإلتزام المحتمل

40,000 د/ خسائر التعويضات المحتملة

40,000 د/ تعويضات محتملة

3. في نهاية السنة الثانية للإكتساب وفي حال تلبية شروط الإلتزام :

100,000 د/ تعويضات محتملة

100,000 د/ النقدية

4. في نهاية السنة الثانية للإكتساب وفي حال عدم تلبية شروط الإلتزام :

100,000 د/ تعويضات محتملة

100,000 د/ مكاسب التعويضات المحتملة

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

مثال 4 : تصنيف المقابل المحتمل كحقوق ملكية :

بالرجوع إلى المثال السابق , وعلى فرض أن شركة س وافقت على إصدار 10,000 سهم إضافية من أسهمها القابلة للتصويت (قيمة اسمية دينار واحد للسهم) إلى مساهمي شركة ص إذا ما وصلت أرباح سنتين لما بعد الاندماج إلى ما يعادل أو أكثر من 800,000 دينار , وقد قدرت القيمة العادلة للتعويضات المحتملة 40,000 دينار.

المطلوب :

1. إثبات القيد المحاسبي في تاريخ الإكتساب .
2. إثبات القيد المحاسبي في نهاية السنة الثانية للإكتساب على فرض أنه تم تلبية شروط الإلتزام المحتمل .
3. إثبات القيد المحاسبي في نهاية السنة الثانية للإكتساب على فرض أنه لم يتم تلبية شروط الإلتزام المحتمل .

الحل :

1. القيد المحاسبي في تاريخ الإكتساب :

20,000 د/ أصول متداولة

400,000 د/ مباني ومعدات

180,000 د/ شهرة محل

50,000 د/ التزامات متداولة

40,000 د/ علاوة رأس المال - تعويضات محتملة

510,000 د/ النقدية

2. إثبات قيد إصدار الأسهم في نهاية السنة الثانية للإكتساب

40,000 د/ علاوة رأس المال - تعويضات محتملة

10,000 د/ رأس المال

30,000 د/ علاوة رأس المال

3. 40,000 د/ علاوة رأس المال من التعويضات المحتملة

40,000 د/ علاوة رأس المال من - شروط غير متحققة

الفصل الرابع : المحاسبة عن إندماج الأعمال

ثالثاً : المعالجات المحاسبية للإندماج من خلال إكتساب الأسهم

يتم وفقاً لهذا النوع من الإندماج قيام شركة ما بإكتساب ما يعادل 51% فما فوق من الأسهم القابلة للتصويت لشركة أخرى , وظهر ما يسمى بعلاقة الشركة القابضة Holding (Parent) Company والشركة التابعة Subsidiary Company , ويشير مصطلح الشركة التابعة إلى امتلاك الشركة القابضة مصالح مسيطر عليها في شركة أخرى , وتعرف السيطرة على إنها قدرة الشركة القابضة على توجيه الإدارة والسياسات التي تخص النشاطات المستمرة في الشركة التابعة بهدف زيادة المنافع أو تخفيض الخسائر المتأتبة من تلك النشاطات ولأغراض إعداد القوائم المالية الموحدة تتضمن السيطرة القدرة على اتخاذ القرارات التي لا يمكن تقاسمها مع الآخرين , وهي تؤكد الحاجة إلى إعداد القوائم المالية الموحدة عندما تكون السيطرة موجودة حتى في ظل غياب الملكية بالأغلبية وتقدم مجموعة من المؤشرات لإفترض السيطرة مثل :

- أ. التمثيل في مجلس إدارة الشركة المستثمر فيها .
- ب. وجود صفقات متبادلة هامة نسبياً بين الشركتين .
- ت. المشاركة في عمليات صياغة السياسات واتخاذ القرارات .
- ث. التبادل الإداري والتكنولوجي وعلى مستوى الأشخاص .
- ج. علاقة ملكية الشركة المستثمرة مع ملكية المساهمين الآخرين , فقد تمتلك شركة 40% من الأسهم القابلة للتصويت في شركة أخرى وليس هناك طرف آخر في الشركة (نسبة 60% المتبقية) لديه مصالح مهمة , وإن الشركة المستثمرة تسيطر على مجلس إدارة الشركة المستثمر فيها .

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

ويوضح الشكل في أدناه طبيعة الاندماج من خلال إكتساب أسهم ومتطلباته :

الاندماج من خلال إكتساب الأسهم



من حيث طبيعته فهو اندماج غير ودي : ويتم من خلال الإتصال المباشر بين الشركة المشترية ومساهمي الشركة المستهدفة بعد رفض مجلس إدارة الشركة المستهدفة لفكرة الاندماج ويتم بقيام الشركة المشترية بتقديم عرض للمساهمين بشراء الأسهم بقيمة أعلى من قيمتها العادلة في السوق شرط أن تحصل الشركة المشترية على غالبية الأسهم



- ويتسم الاندماج من خلال إكتساب الأسهم بالآتي :
- تنشأ فيه علاقة الشركة القابضة بالشركة التابعة .
- يترتب عليه أن تبقى كلا الشركتين القابضة والتابعة محتفظة بشخصيتها المعنوية المستقلة مع سيطرة الشركة القابضة على نشاطات الشركة التابعة من ناحية اقتصادية .
- يكون الإكتساب بنسبة أكثر من 50% ولغاية 100% .



- ويتم فيه إكتساب الأسهم من خلال :
- تعويض مساهمي الشركة التابعة من خلال إصدار أسهم أو سداد النقد أو أية أصول أخرى أو إصدار ديون .
- إعداد القوائم المالية الموحدة لكل من الشركة القابضة والشركة التابعة بشكل دوري وتكون في نوعين :
- قائمة الميزانية الموحدة في تاريخ الإكتساب .
- قائمة الدخل وقائمة الأرباح المحتجزة وقائمة الميزانية الموحدة في كل سنة مالية تالية لتاريخ الإكتساب .

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

وتهدف القوائم المالية الموحدة إلى تقديم نتائج التشغيل والمركز المالي للشركة القابضة والشركة التابعة كما لو كانت كلا الشركتين وحدة اقتصادية واحدة ، وبشكل عام فإن هدف التوحيد يتمثل في تقديم العرض المالي ذا المعنى الأكثر أهمية في ظل الظروف الممكنة ، حيث تعد القوائم المالية الموحدة مفيدة لمختلف الأطراف من أصحاب المصلحة في الشركات المعنية . وفي ظل ظروف معينة قد لا يتم إعداد القوائم المالية حتى وإن كانت الشركة القابضة تمتلك غالبية أسهم الشركة التابعة القابلة للتصويت ، على سبيل المثال إذا كانت الشركة التابعة تحت التصفية أو إعادة التنظيم القانوني ، أو إذا كانت الشركة التابعة أجنبية وتعمل في ظل قوانين وتعليمات وضوابط بلدها التي تحد من سيطرة الشركة القابضة عليها .

وتعد القوائم المالية الموحدة قوائم مالية ملحقه للقوائم المالية الأساسية المعدة من قبل كل شركة بشكل مستقل وهي تمثل مجموع الأصول والالتزامات ، الإيرادات والمصاريف للشركات القابضة والتابعة بعد حذف أثر العمليات المتبادلة حيث إن القوائم المالية الأساسية المعدة من قبل الشركات القابضة كوحدة قانونية مستقلة غير كافية لتوفير معلومات عن الوضع المالي ونتيجة عمليات الوحدة الاقتصادية التي تمت السيطرة عليها من قبل الشركة القابضة . وهناك نوعين من القوائم المالية الموحدة يتمثل النوع الأول بالقوائم المالية الموحدة التي يتم إعدادها في تاريخ الإكتساب وتمثل قائمة الميزانية الموحدة التي تعبر عن الوضع المالي للشركتين القابضة والتابعة معا ، والنوع الثاني الذي يتم إعداده في نهاية كل سنة مالية بدءاً من السنة التي تم فيها الإكتساب ، وتشمل قائمة الميزانية الموحدة ، فضلاً عن القوائم المالية الأخرى (قائمة الدخل الموحدة وقائمة الأرباح المحتجزة الموحدة وقائمة التدفقات النقدية الموحدة) . وهناك مفهومين بديلين لإعداد القوائم المالية الموحدة هما :

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

1. مفهوم الشركة القابضة Parent Company Concept , والذي يعكس سيطرة الشركة القابضة على جزء من الشركة التابعة بحكم نسبة الملكية فيها وهو يركز على مصالح حملة أسهم الشركة القابضة من خلال تقديم المعلومات المحاسبية الملائمة لحملة غالبية الأسهم (المسيطرين على الشركة التابعة) , وعليه يجب أن تعكس القوائم المالية الموحدة مصالح أولئك المساهمين في الشركة القابضة ذاتها مضافاً إليها المصالح الأخرى غير الخاضعة للمشاركة في صافي أصول الشركة التابعة , وتتمثل القوائم المالية الموحدة بالآتي :

أ- **قائمة الميزانية الموحدة** التي يتم إعدادها من خلال تعديل ميزانية الشركة القابضة بأصول والتزامات الشركة التابعة التي تقابل إستثمارات الشركة القابضة في أسهم الشركة التابعة وبنسبة تقل عن 100% , فحامي الأسهم في الشركة القابضة هم أيضاً حاملي أسهم في الوحدة الجديدة الناتجة عن التوحيد , في حين يتم التعامل مع حقوق حاملي أقلية الأسهم على أنها التزامات , وقد تظهر بفقرة مستقلة بين الإلتزامات وحقوق الملكية .

ب- **كشف الدخل الموحد** الذي يتم إعدادها من خلال تعديل إيرادات ومصاريف ومكاسب وخسائر الشركة القابضة بإيرادات ومصاريف ومكاسب وخسائر الشركة التابعة التي تقابل إستثمارات الشركة القابضة في أسهم الشركة التابعة وبنسبة تقل عن 100% .

2. مفهوم الوحدة الاقتصادية Economic Entity Concept , والذي يعكس سيطرة الشركة القابضة على الشركة التابعة بالكامل ومن خلال إدارة واحدة بغض النظر عن نسبة الملكية , وعليه تهدف القوائم المالية الموحدة في ظل هذا المفهوم إلى تقديم المعلومات المحاسبية بشأن مجموعة من الوحدات القانونية (الشركة القابضة والشركة أو الشركات التابعة لها) التي تعمل كوحدة واحدة , وعليه تتمثل القوائم المالية الموحدة بالآتي :

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

أ- **قائمة الميزانية الموحدة** التي يتم إعدادها من خلال توحيد أصول والتزامات الشركة القابضة مع أصول والتزامات الشركة التابعة بغض النظر عن نسبة الملكية ويتم فيما بعد تقسيم حقوق الملكية (الأصول مطروحاً منها الالتزامات) بين حقوق خاضعة للسيطرة وحقوق غير خاضعة للسيطرة وكلاً منهما تعد من ضمن حقوق ملكية المجموعة (الشركة الموحدة) حتى وأن مثلت المصالح غير الخاضعة للسيطرة في الملكية مصالح لحاملي الأسهم من غير حاملي أسهم الشركة القابضة وبالتالي يتم التعامل مع حقوق حاملي أقلية الأسهم على أنها حقوق للملكية .

ب- **كشف الدخل الموحد** الذي يتم إعداده من خلال توحيد إيرادات ومصاريف ومكاسب وخسائر الشركة القابضة مع ما يقابلها في الشركة التابعة بغض النظر عن نسبة الملكية , ويتم فيما بعد تقسيم صافي الدخل (الإيرادات والمكاسب مطروحاً منها المصاريف والخسائر) بين حقوق خاضعة للسيطرة وحقوق غير خاضعة للسيطرة حتى وأن مثلت المصالح غير الخاضعة للسيطرة في صافي الدخل مصالح لحاملي الأسهم من غير حاملي أسهم الشركة القابضة .

إن الاختلافات بين تلك المفاهيم ولا سيما مفهومي الشركة القابضة والوحدة الاقتصادية يعد ملاءماً فقط عندما تكون نسبة الملكية أقل من 100% فالحالة الأخيرة تثير وجهات نظر متناقضة تتركز حول إجابة ثلاث أسئلة مهمة في هذا المجال هي :

أ- ما هي طبيعة الحقوق غير الخاضعة للسيطرة في ظل المفهومين السابقين ؟

ب- ما هي الأرقام التي ستعبر عن صافي الدخل الموحد ؟

ت- ما هي القيم التي سيتم الإفصاح عنها في قائمة الميزانية الموحدة ؟

وبين الجدولين في أدناه مجالات الاختلاف بين مفهومي الشركة القابضة والوحدة الاقتصادية ومدى انسجامهما مع الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية :

مجالات الاختلاف بين مفهومي الشركة القابضة والوحدة الاقتصادية

المجالات	مفهوم الشركة القابضة	مفهوم الوحدة الاقتصادية
الحقوق غير الخاضعة للسيطرة	تعد بمثابة إلتزامات لكنها ليست ضمن المفهوم المتعارف عليها للإلتزامات لأنها لا تتطلب من الشركة القابضة سدادها أو تسويتها في موعد محدد ويتم إظهارها أما تحت فقرة الإلتزامات أو في فقرة مستقلة بين فقرتي الإلتزامات وحقوق الملكية . ويتم احتسابها في تاريخ الإكتساب على أساس القيمة الدفترية لصافي الأصول في نسبة الملكية (100% - نسبة الشركة القابضة) على أن يتم تعديلها بعد تاريخ الإكتساب بناءً على صافي نتيجة النشاط ومقدار التوزيعات .	تعد جزءاً من حقوق الملكية ويتم إظهارها في فقرة حقوق الملكية وبشكل منفصل تحت عنوان الحقوق غير الخاضعة للسيطرة , ويتم احتسابها في تاريخ الإكتساب على أساس القيمة الضمنية لصافي الأصول (كلفة الإكتساب ÷ نسبة الملكية) في نسبة الملكية (100% - نسبة الشركة القابضة) على أن يتم تعديلها بعد تاريخ الإكتساب بناءً على صافي نتيجة النشاط ومقدار التوزيعات .
صافي الدخل	يتضمن صافي الدخل الموحد من صافي الدخل المتحقق لكل من الشريكتين القابضة والتابعة بعد استبعاد حقوق حملة الأسهم غير الخاضعة للسيطرة في صافي دخل الشركة التابعة على أنها مصاريف , حيث ينظر إلى حملة غالبية الأسهم في إطار ذلك على أنهم مهتمين بشكل مباشر في نتائج العمليات كمقياس للربحية على أساس استثماراتهم والتوزيعات المتوقعة إستلامها.	يتضمن صافي الدخل الموحد إجمالي الدخل المتحقق لكل من الشركة القابضة والشركة التابعة والذي يتم فيما بعد تقسيمه بين الأسهم الخاضعة للسيطرة والأسهم غير الخاضعة للسيطرة , لأن تعد حقوق حاملي أقلية الأسهم (غير الخاضعة للسيطرة) توزيعات للدخل وليست مصاريف حيث تعكس القوائم المالية الموحدة نتائج وحدة اقتصادية واحدة بعدة فئات لحملة الأسهم .
قائمة الميزانية الموحدة	تظهر أرقام الأصول والإلتزامات بالقيمة الدفترية معاملة فقط بالزيادة (النقصان) في كلفة الإكتساب التي تتحملها الشركة القابضة مقارنةً بأرقامها الدفترية .	تظهر أرقام الأصول والإلتزامات بالقيمة الضمنية التي تحتسب من خلال السعر المعروف من الشركة القابضة للحصول على أغلبية الأسهم في الشركة التابعة .

مدى انسجام مفهومي الشركة القابضة والوحدة الاقتصادية مع الإطار المفاهيمي

المجالات	مفهوم الشركة القابضة	مفهوم الوحدة الاقتصادية
أسس القياس الكلفة التاريخية أم القيمة العادلة	يتم التركيز على أساس الكلفة التاريخية الذي يقترح أن مقياس التقييم الأفضل لأصل أو مجموعة أصول هو السعر المدفوع لإكتسابها , وعليه فإن سعر الإكتساب لشركة مكتسبة يجب أن يعتمد على أساس تقييم الأصول التي تم إكتسابها بما فيها شهرة المحل والمشكلة التي تثار هنا تتعلق بتقييم الحقوق غير الخاضعة للسيطرة أو نسبة أصول الشركة المكتسبة التي سوف لن تتغير قيمتها جراء صفقة الاندماج والتي ستبقى بحسب مفهوم الشركة القابضة بقيمتها الدفترية وبما يعكس خاصية التمثيل الصادق للمعلومات .	يتم التركيز على أساس القيمة العادلة لصافي أصول الشركة التابعة بالكامل بغض النظر عن نسبة الملكية , فضلاً عن أن هذا المفهوم يعد في الأساس جزء لا يتجزأ من الإطار المفاهيمي فهي تمثل إحدى الفرضيات الأساسية (فرضية الوحدة الاقتصادية) والتي تنظر إلى النشاط الاقتصادي على أنه يتعلق بوحدة محددة قابلة للمسألة وأن الشركة القابضة والتابعة تمثلان وحدة اقتصادية واحدة (بالرغم من أن كلا منهما تمثل وحدة قانونية) تسعى لتقديم معلومات محاسبية ملائمة حتى وأن كان ذلك على حساب خاصية صدق التمثيل .
مفهوم الدخل مفهوم الدخل الجاري أم الدخل الشامل	يتم التركيز على مفهوم الدخل الجاري الذي لا يتطلب الإعراف بالمكاسب أو الخسائر غير المتحققة المتأنية من تغيرات القيمة العادلة لصافي الأصول وبذلك فإن مفهوم الشركة القابضة أكثر تحفظاً .	يتم التركيز على مفهوم الدخل الشامل الذي يتطلب الإعراف بالمكاسب أو الخسائر غير المتحققة المتأنية من تغيرات القيمة العادلة لصافي الأصول وبذلك فإن مفهوم الوحدة الاقتصادية أقل تحفظاً .
إنخفاض القيمة أم الاستنزاف شهرة المحل	يتم التركيز على مفهوم استهلاك المنافع فعادةً ما يتم الإعراف بالأرباح عندما يتم استهلاك المنافع الاقتصادية للشركة في أنشطة إكتساب الإيرادات (مقابلتها مع ما متحقق خلال المدة أو تخصيصها بشكل منتظم) وهذا ما ينطبق على استنزاف الشهرة الناتجة عن الاندماج على مدى عمرها الإنتاجي .	يتم التركيز على مفهوم خسارة أو ضعف المنفعة فعادةً ما يتم الإعراف بالمصاريف أو الخسائر اذا ما ظهر دليل على أن منافع الأصل سوف تنخفض في المستقبل وهذا ما ينطبق على إجراء اختبار إنخفاض قيمة الشهرة بشكل دوري والاعتراف بالخسائر إذا ما توافرت مؤشرات خارجية أو داخلية واضحة للانخفاض .

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

1. القوائم المالية الموحدة في تاريخ الإكتساب وتتم وفقاً للخطوات الآتية :

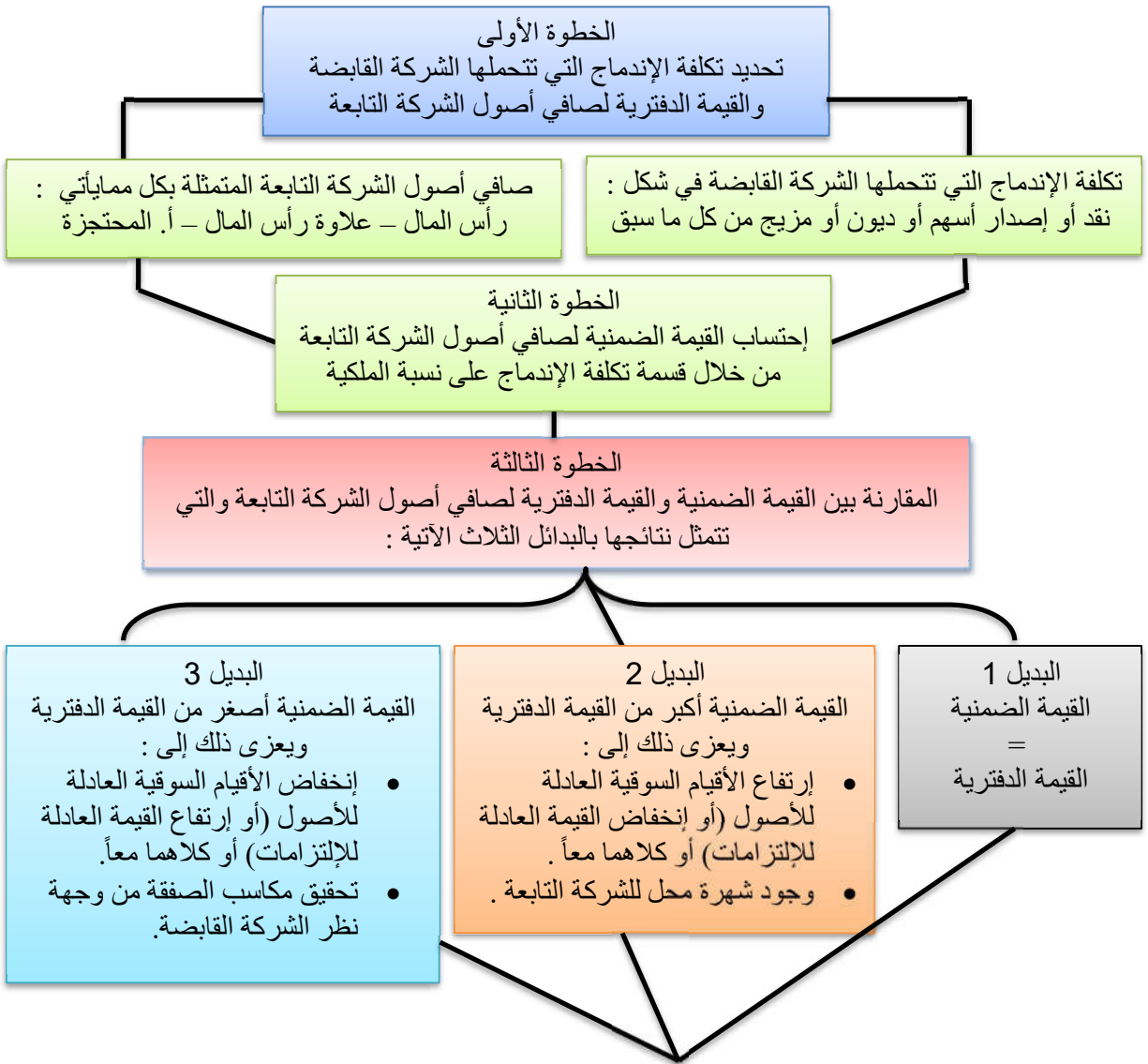
أ. إثبات الإستثمارات في أسهم الشركة التابعة في سجلات الشركة القابضة بالكلفة ، التي تعبر عن القيمة العادلة للأسهم التي تم استلامها أو القيمة العادلة للأصول التي تم سدادها أيهما أكثر وضوحاً ، مع عدّ التكاليف المباشرة وغير المباشرة الناتجة عن شراء الأسهم مصاريف إيرادية (يتم إطفائها في سنة تحقيقها) وبحسب متطلبات المعايير المحاسبية الصادرة في هذا الشأن .

ب. تحضير ورقة العمل اللازمة لإعداد قائمة الميزانية الموحدة من خلال تبني مفهوم الوحدة الاقتصادية وبحسب متطلبات المعايير المحاسبية الصادرة في هذا الشأن والتي تتطلب احتساب القيمة الضمنية Implied Value لصافي أصول الشركة التابعة (التي تتمثل بالقيمة العادلة لصافي أصول الشركة التابعة كما لو تم إكتسابها بالكامل وبدلالة سعر الإكتساب , وتحتسب من خلال حاصل قسمة كلفة إكتساب الأسهم على نسبة الملكية) ومقارنتها مع القيمة الدفترية لصافي الأصول تمهيدا لاحتساب وتخصيص الفرق إن وجد .

ت. ينتج عن المقارنة بين القيمة الضمنية والقيمة الدفترية لصافي أصول الشركة التابعة ست حالات من التوحيد هي :

- القيمة الضمنية مساوية للقيمة الدفترية لصافي الأصول وبنسبة ملكية 100% .
 - القيمة الضمنية مساوية للقيمة الدفترية لصافي الأصول وبنسبة ملكية أقل من 100% .
 - القيمة الضمنية أكبر من القيمة الدفترية لصافي الأصول وبنسبة ملكية 100% .
 - القيمة الضمنية أكبر من القيمة الدفترية لصافي الأصول وبنسبة ملكية أقل من 100% .
 - القيمة الضمنية أقل من القيمة الدفترية لصافي الأصول وبنسبة ملكية 100% .
 - القيمة الضمنية أقل من القيمة الدفترية لصافي الأصول وبنسبة ملكية أقل من 100% .
- والشكل في أدناه يوضح ما سبق ذكره :

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال



الخطوة الرابعة : القيود المحاسبية وإعداد الميزانية الموحدة في تاريخ الإكتساب

- إثبات قيد إكتساب الأسهم في سجلات الشركة القابضة : يجعل حساب الإستثمارات طويلة الأجل في الأسهم في الجانب المدين للقيود المحاسبي أما الجانب الدائن فهو يتضمن الحسابات اللازمة بحسب طبيعة تكلفة الشراء
- إعداد قائمة الميزانية الموحدة في تاريخ الإكتساب والتي تتضمن أرصدة حسابات صافي أصول الشركة القابضة وأرصدة حسابات الشركة التابعة (الأصول والإلتزامات) بعد إستبعاد أثر العمليات المالية المتبادلة بين الشركتين وأولها حساب الإستثمارات طويلة الأجل في الأسهم مقابل صافي أصول الشركة التابعة بالقيمة الدفترية وكذلك الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة لصافي الأصول وشهرة المحل (مكاسب الاندماج إن وجدت) فضلاً عن إثبات حقوق الأقلية إذا كان الإكتساب بنسبة أقل من 100%
- يتم إحتساب حقوق الأقلية كنسبة مئوية من القيمة الضمنية لصافي أصول الشركة التابعة .

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

مثال 1 : فيما يأتي قائمة الميزانية لشركة دجلة المساهمة وشركة بغداد المساهمة كما في

2023/1/2

التفاصيل	شركة دجلة	شركة بغداد
الأصول المتداولة	1,800,000	100,000
الأصول الثابتة	2,500,000	250,000
براءة الاختراع	1,250,000	150,000
المجموع	5,550,000	500,000
الالتزامات المتداولة	800,000	80,000
رأس المال	2,250,000	200,000
علاوة رأس المال	1,000,000	100,000
الأرباح المحتجزة	1,500,000	120,000
المجموع	5,550,000	500,000

وفي ذلك التاريخ قررت شركة دجلة المساهمة إكتساب نسبة من أسهم شركة بغداد كإستثمار طويل الأجل في الأسهم .

المطلوب : إثبات القيود المحاسبية للاندماج وإعداد قائمة الميزانية الموحدة كما في تاريخ الإكتساب في ظل الحالات الست الآتية وبشكل مستقل :

الحالة 1: حصلت شركة دجلة على 100% من أسهم شركة بغداد مقابل دفع 420,000 دينار نقدا .

الحالة 2 : حصلت شركة دجلة على 80% من أسهم شركة بغداد مقابل دفع 336,000 دينار نقدا .

الحالة 3: حصلت شركة دجلة على 100% من أسهم شركة بغداد مقابل دفع 530,000 دينار نقدا , مع الإعتراف بالتغيرات ذات الصلة بأصول شركة بغداد وكما يأتي :

الأصول المتداولة بالزيادة وتبلغ 20,000 دينار .

الأصول الثابتة بالزيادة وتبلغ 130,000 دينار .

براءة اختراع بالنقصان ويبلغ 60,000 دينار .

الفصل الرابع : المحاسبة عن إندماج الأعمال

الحالة 4 : حصلت شركة دجلة على 90% من أسهم شركة بغداد مقابل إصدار 90,000 سهم بقيمة عادلة 6 دينار للسهم , مع الإعراف بالتغيرات ذات الصلة بأصول شركة بغداد وكما يأتي :

الأصول المتداولة بالنقصان وتبلغ 15,000 دينار .

الأصول الثابتة بالزيادة وتبلغ 120,000 دينار .

براءة اختراع بالزيادة ويبلغ 30,000 دينار .

الحالة 5 : حصلت شركة دجلة على 100% من أسهم شركة بغداد مقابل دفع 480,000 دينار نقدا , مع الإعراف بالتغيرات ذات الصلة بأصول شركة بغداد وكما يأتي :

الأصول المتداولة بالزيادة وتبلغ 20,000 دينار .

الأصول الثابتة بالزيادة وتبلغ 130,000 دينار .

براءة اختراع بالنقصان ويبلغ 40,000 دينار .

الحالة 6 : حصلت شركة دجلة على 75% من أسهم شركة بغداد مقابل إصدار 55,000 سهم بقيمة عادلة 6 دينار للسهم , مع الإعراف بالتغيرات ذات الصلة بأصول شركة بغداد وكما يأتي :

الأصول المتداولة بالنقصان وتبلغ 15,000 دينار .

الأصول الثابتة بالزيادة وتبلغ 80,000 دينار .

براءة اختراع بالزيادة ويبلغ 30,000 دينار .

الحل :

الحالة 1 :

إثبات قيد إكتساب الأسهم في سجلات الشركة القابضة

420,000 د/ الإستثمارات طويلة الأجل في أسهم شركة بغداد

420,000 د/ النقدية

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

جدول إحتساب وتخصيص الفرق بين القيمة الضمنية والقيمة الدفترية لصافي أصول الشركة التابعة :

القيمة الضمنية (420,000 / 100%) 420,000 دينار

القيمة الدفترية :

رأس المال 200,000 دينار

علاوة رأس المال 100,000

الأرباح المحتجزة 120,000 (420,000)

الفرق إن وجد -0-

ورقة عمل لإعداد قائمة الميزانية الموحدة كما في 2023/1/2

المبالغ الموحدة	الإستبعادات		الشركة التابعة	الشركة القابضة	التفاصيل
	الدائن	المدين			
1,480,000			100,000	1,380,000	الأصول المتداولة
-0-	420,000		----	420,000	الإستثمارات طويلة الأجل في الأسهم
2,750,000			250,000	2,500,000	الأصول الثابتة
1,400,000			150,000	1,250,000	براءة الاختراع
5,630,000			500,000	5,550,000	المجموع
880,000			80,000	800,000	الإلتزامات المتداولة
2,250,000		200,000	200,000	2,250,000	رأس المال
1,000,000		100,000	100,000	1,000,000	علاوة رأس المال
1,500,000		120,000	120,000	1,500,000	الأرباح المحتجزة
5,630,000	420,000	420,000	500,000	5,550,000	المجموع

قيد الإستبعاد :

200,000 د/ رأس المال

100,000 د/ علاوة رأس المال

120,000 د/ الأرباح المحتجزة

420,000 د/ الإستثمارات طويلة الأجل في الأسهم

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

شركة دجلة القابضة وشركة بغداد التابعة لها

قائمة الميزانية الموحدة كما في 2023/1/2

الأصول	الإلتزامات وحقوق الملكية
1,480,000 الأصول المتداولة	880,000 الإلتزامات المتداولة
2,750,000 الأصول الثابتة	2,250,000 رأس المال (قيمة أسمية 1 دينار)
1,400,000 براءة الاختراع	1,000,000 علاوة إصدار الأسهم
	1,500,000 الأرباح المحتجزة
<u>5,630,000</u> مجموع الأصول	<u>5,630,000</u> مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية

الحالة 2 :

إثبات قيد إكتساب الأسهم في سجلات الشركة القابضة

336,000 د/ الإستثمارات طويلة الأجل في أسهم شركة بغداد

336,000 د/ النقدية

جدول إحتساب وتخصيص الفرق بين القيمة الضمنية والقيمة الدفترية لصافي أصول

الشركة التابعة :

القيمة الضمنية (336,000 / 80%) 420,000 دينار

القيمة الدفترية :

رأس المال 200,000 دينار

علاوة رأس المال 100,000

الأرباح المحتجزة 120,000 (420,000)

الفرق إن وجد -0-

حق الأقلية = 420,000 × 20% = 84,000 دينار

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

ورقة عمل لإعداد قائمة الميزانية الموحدة كما في 2023/1/2

المبالغ الموحدة	الإستبعادات		الشركة التابعة	الشركة القابضة	التفاصيل
	الدائن	المدين			
1,564,000			100,000	1,464,000	الأصول المتداولة
-0-	336,000		----	336,000	الإستثمارات طويلة الأجل في الأسهم
2,750,000			250,000	2,500,000	الأصول الثابتة
1,400,000			150,000	1,250,000	براءة الاختراع
5,714,000			500,000	5,550,000	المجموع
880,000			80,000	800,000	الإلتزامات المتداولة
2,250,000		200,000	200,000	2,250,000	رأس المال
1,000,000		100,000	100,000	1,000,000	علاوة رأس المال
1,500,000		120,000	120,000	1,500,000	الأرباح المحتجزة
84,000	84,000		--	--	حق الأقلية
5,714,000	420,000	420,000	500,000	5,550,000	المجموع

قيد الإستبعاد :

200,000 د/ رأس المال

100,000 د/ علاوة رأس المال

120,000 د/ الأرباح المحتجزة

336,000 د/ الإستثمارات طويلة الأجل في الأسهم

84,000 د/ حق الأقلية

شركة دجلة القابضة وشركة بغداد التابعة لها

قائمة الميزانية الموحدة كما في 2023/1/2

الإلتزامات وحقوق الملكية	الأصول
880,000 الإلتزامات المتداولة	1,560,000 الأصول المتداولة
2,250,000 رأس المال (قيمة أسمية 1 دينار)	2,750,000 الأصول الثابتة
1,000,000 علاوة إصدار الأسهم	1,400,000 براءة الاختراع
1,500,000 الأرباح المحتجزة	
84,000 حق الأقلية	
5,714,000 مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	5,714,000 مجموع الأصول

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

الحالة 3 :

إثبات قيد إكتساب الأسهم في سجلات الشركة القابضة

530,000 د/ الإستثمارات طويلة الأجل في أسهم شركة بغداد

530,000 د/ النقدية

جدول إحتساب وتخصيص الفرق بين القيمة الضمنية والقيمة الدفترية لصافي أصول الشركة التابعة :

القيمة الضمنية (530,000 / 100%) 530,000 دينار

القيمة الدفترية :

رأس المال 200,000 دينار

علاوة رأس المال 100,000

الأرباح المحتجزة 120,000 (420,000)

الفرق إن وجد 110,000 دينار

الزيادة في الأصول المتداولة (20,000)

الزيادة في الأصول الثابتة (130,000)

الإنخفاض في براءة الاختراع 60,000

شهرة المحل 20,000 دينار

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

ورقة عمل لإعداد قائمة الميزانية الموحدة كما في 2023/1/2

المبالغ الموحدة	الإستبعادات		الشركة التابعة	الشركة القابضة	التفاصيل
	الدائن	المدين			
1,390,000		20,000	100,000	1,270,000	الأصول المتداولة
-0-	530,000		----	530,000	الإستثمارات طويلة الأجل في الأسهم
2,880,000		130,000	250,000	2,500,000	الأصول الثابتة
1,340,000	60,000		150,000	1,250,000	براءة الاختراع
20,000		20,000	---	---	شهرة محل
5,630,000			500,000	5,550,000	المجموع
880,000			80,000	800,000	الإلتزامات المتداولة
2,250,000		200,000	200,000	2,250,000	رأس المال
1,000,000		100,000	100,000	1,000,000	علاوة رأس المال
1,500,000		120,000	120,000	1,500,000	الأرباح المحتجزة
5,630,000	590,000	590,000	500,000	5,550,000	المجموع

قيد الإستبعاد :

200,000 د/ رأس المال

100,000 د/ علاوة رأس المال

120,000 د/ الأرباح المحتجزة

20,000 د/ الأصول المتداولة

130,000 د/ الأصول الثابتة

20,000 د/ شهرة محل

60,000 د/ براءة إختراع

530,000 د/ الإستثمارات طويلة الأجل في الأسهم

شركة دجلة القابضة وشركة بغداد التابعة لها

قائمة الميزانية الموحدة كما في 2023/1/2

الإلتزامات وحقوق الملكية	الأصول
880,000 الإلتزامات المتداولة	1,390,000 الأصول المتداولة
2,250,000 رأس المال (قيمة أسمية 1 دينار)	2,880,000 الأصول الثابتة
1,000,000 علاوة إصدار الأسهم	1,340,000 براءة الاختراع
1,500,000 الأرباح المحتجزة	20,000 شهرة محل
5,630,000 مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	5,630,000 مجموع الأصول

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

الحالة 4 :

إثبات قيد إكتساب الأسهم في سجلات الشركة القابضة

90000 سهم x 6 دينار / للسهم = 540,000 دينار

540,000 د/ الإستثمارات طويلة الأجل في أسهم شركة بغداد

90,000 د/ رأس المال

450,000 د/ علاوة رأس المال

جدول إحتساب وتخصيص الفرق بين القيمة الضمنية والقيمة الدفترية لصافي أصول الشركة التابعة :

القيمة الضمنية (540,000 / 90%) 600,000 دينار

القيمة الدفترية (420,000)

الفرق إن وجد 180,000 دينار

الإنخفاض في الأصول المتداولة 15,000

الزيادة في الأصول الثابتة (120,000)

الزيادة في براءة الإختراع (30,000)

شهرة المحل 45,000 دينار

حق الأقلية = 600,000 × 10% = 60,000 دينار

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

ورقة عمل لإعداد قائمة الميزانية الموحدة كما في 2023/1/2

المبالغ الموحدة	الإستبعادات		الشركة التابعة	الشركة القابضة	التفاصيل
	الدائن	المدين			
1,885,000	15,000		100,000	1,800,000	الأصول المتداولة
-0-	540,000		----	540,000	الإستثمارات طويلة الأجل في الأسهم
2,870,000		120,000	250,000	2,500,000	الأصول الثابتة
1,430,000		30,000	150,000	1,250,000	براءة الاختراع
45,000		45,000	---	---	شهرة محل
6,230,000			500,000	6,090,000	المجموع
880,000			80,000	800,000	الإلتزامات المتداولة
2,340,000		200,000	200,000	2,340,000	رأس المال
1,450,000		100,000	100,000	1,450,000	علاوة رأس المال
1,500,000		120,000	120,000	1,500,000	الأرباح المحتجزة
60,000	60,000		--	--	حق الأقلية
6,230,000	615,000	615,000	500,000	5,090,000	المجموع

قيد الإستبعاد :

200,000 د/ رأس المال

100,000 د/ علاوة رأس المال

120,000 د/ الأرباح المحتجزة

30,000 د/ براءة الاختراع

120,000 د/ الأصول الثابتة

45,000 د/ شهرة محل

15,000 د/ الأصول المتداولة

540,000 د/ الإستثمارات طويلة الأجل في الأسهم

60,000 د/ حق الأقلية

شركة دجلة القابضة وشركة بغداد التابعة لها

قائمة الميزانية الموحدة كما في 2023/1/2

الإلتزامات وحقوق الملكية	الأصول
880,000 الإلتزامات المتداولة	1,885,000 الأصول المتداولة
2,340,000 رأس المال (قيمة أسمية 1 دينار)	2,870,000 الأصول الثابتة
1,450,000 علاوة إصدار الأسهم	1,430,000 براءة الاختراع
1,500,000 الأرباح المحتجزة	45,000 شهرة محل
60,000 حق الأقلية	
6,230,000 مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	6,230,000 مجموع الأصول

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

الحالة 5 :

إثبات قيد إكتساب الأسهم في سجلات الشركة القابضة

480,000 د/ الإستثمارات طويلة الأجل في أسهم شركة بغداد

480,000 د/ النقدية

جدول إحتساب وتخصيص الفرق بين القيمة الضمنية والقيمة الدفترية لصافي أصول

الشركة التابعة :

القيمة الضمنية (480,000 / 100%) 480,000 دينار

القيمة الدفترية (420,000)

الفرق إن وجد 60,000 دينار

الزيادة في الأصول المتداولة (20,000)

الزيادة في الأصول الثابتة (130,000)

الإنخفاض في براءة الإختراع 40,000

مكاسب الإندماج (50,000) دينار

ورقة عمل لإعداد قائمة الميزانية الموحدة كما في 2023/1/2

المبالغ الموحدة	الإستبعادات		الشركة التابعة	الشركة القابضة	التفاصيل
	الدائن	المدين			
1,440,000		20,000	100,000	1,320,000	الأصول المتداولة
-0-	480,000		---	480,000	الإستثمارات طويلة الأجل في الأسهم
2,880,000		130,000	250,000	2,500,000	الأصول الثابتة
1,360,000	40,000		150,000	1,250,000	براءة الإختراع
5,680,000			500,000	5,550,000	المجموع
880,000			80,000	800,000	الإلتزامات المتداولة
2,250,000		200,000	200,000	2,250,000	رأس المال
1,000,000		100,000	100,000	1,000,000	علاوة رأس المال
1,550,000	50,000	120,000	120,000	1,500,000	الأرباح المحتجزة
5,680,000	570,000	570,000	500,000	5,550,000	المجموع

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

قيد الإستبعاد :

200,000 د/ رأس المال
100,000 د/ علاوة رأس المال
120,000 د/ الأرباح المحتجزة
20,000 د/ الأصول المتداولة
130,000 د/ الأصول الثابتة
40,000 د/ براءة اختراع
480,000 د/ الإستثمارات طويلة الأجل في الأسهم
50,000 د/ مكاسب الاندماج

شركة دجلة القابضة وشركة بغداد التابعة لها قائمة الميزانية الموحدة كما في 2023/1/2

الأصول	الإلتزامات وحقوق الملكية
1,440,000 الأصول المتداولة	880,000 الإلتزامات المتداولة
2,880,000 الأصول الثابتة	2,250,000 رأس المال (قيمة أسمية 1 دينار)
1,360,000 براءة الاختراع	1,000,000 علاوة إصدار الأسهم
	1,550,000 الأرباح المحتجزة
<u>5,680,000</u> مجموع الأصول	<u>5,680,000</u> مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية

الحالة 6 :

أولاً : إثبات قيد إكتساب الأسهم في سجلات الشركة القابضة
55000 سهم x 6 دينار / للسهم = 330,000 دينار
330,000 د/ الإستثمارات طويلة الأجل في أسهم شركة بغداد
55,000 د/ رأس المال
275,000 د/ علاوة رأس المال

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

جدول إحتساب وتخصيص الفرق بين القيمة الضمنية والقيمة الدفترية لصافي أصول الشركة التابعة :

القيمة الضمنية (330,000 / 75%) 440,000 دينار
القيمة الدفترية :

رأس المال 200,000 دينار

علاوة رأس المال 100,000

الأرباح المحتجزة 120,000

420,000

20,000 دينار

15,000

(80,000)

(30,000)

(75,000)

56,250

مكاسب الإندماج (75,000 × 75%)

18,750

حق الأقلية من الفرق (75,000 × 25%)

- 0 -

إجمالي حق الأقلية = (440,000 × 25%) + 18,750

= 110,000 + 18,750 = 128,750 دينار

ويتم على وفق الترتيب السابق الاعتراف بمكاسب من وجهة نظر الشركة القابضة فقط بما يعادل نسبة ملكيتها في أسهم الشركة التابعة , أما المتبقي من مبلغ الفرق السالب فإنه يعزى إلى ارتفاع القيمة العادلة للحقوق غير المسيطر عليها (القيمة العادلة للأسهم التي بحوزة الأقلية) في تاريخ الإكتساب , بمعنى أن قيمة أسهم الأقلية في السوق المالية أكبر مما تم الاعتراف به إستناداً إلى احتسابها على وفق القيمة الضمنية مضروبة في نسبة حاملي أقلية الأسهم .

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

ورقة عمل لإعداد الميزانية الموحدة كما في 2023/1/2

المبالغ الموحدة	الإستبعادات		الشركة التابعة	الشركة القابضة	التفاصيل
	الدائن	المدين			
1,885,000	15,000		100,000	1,800,000	الأصول المتداولة
-0-	330,000		----	330,000	الإستثمارات طويلة الأجل في الأسهم
2,830,000		80,000	250,000	2,500,000	الأصول الثابتة
1,430,000		30,000	150,000	1,250,000	براءة الاختراع
6,145,000			500,000	5,880,000	المجموع
880,000			80,000	800,000	الإلتزامات المتداولة
2,305,000		200,000	200,000	2,305,000	رأس المال
1,275,000		100,000	100,000	1,275,000	علاوة رأس المال
1,556,250	56,250	120,000	120,000	1,500,000	الأرباح المحتجزة
128,750	128,750		--	--	حق الأقلية
6,145,000	530,000	530,000	500,000	5,880,000	المجموع

قيد الإستبعاد :

200,000 د/ رأس المال
100,000 د/ علاوة رأس المال
120,000 د/ الأرباح المحتجزة
30,000 د/ براءة الاختراع
80,000 د/ الأصول الثابتة
15,000 د/ الأصول المتداولة
330,000 د/ الإستثمارات طويلة الأجل في الأسهم
56,250 د/ مكاسب اندماج
128,750 د/ حق الأقلية

شركة دجلة القابضة وشركة بغداد التابعة لها

قائمة الميزانية الموحدة كما في 2023/1/2

الإلتزامات وحقوق الملكية	الأصول
880,000 الإلتزامات المتداولة	1,885,000 الأصول المتداولة
2,305,000 رأس المال (قيمة أسمية 1 دينار)	2,830,000 الأصول الثابتة
1,275,000 علاوة إصدار الأسهم	1,430,000 براءة الاختراع
1,556,250 الأرباح المحتجزة	
128,750 حق الأقلية	
6,145,000 مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	6,145,000 مجموع الأصول

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

الملاحظات على الحل :

1. تم إثبات قيد إكتساب الأسهم في سجلات الشركة القابضة في تاريخ الإكتساب بالكلفة التي تمثل المبلغ النقدي المدفوع لحملة أسهم الشركة التابعة أو القيمة العادلة للأسهم أو السندات التي تم إصدارها أو الأصول العينية التي تم التنازل عنها لحملة الأسهم مقابل حصول الشركة القابضة على نسبة 100% أو أقل من أسهم الشركة التابعة , علما أن سجلات شركة بغداد سوف لن تتأثر بعملية الإكتساب إذ أن العملية تتم بين الشركة القابضة ومساهمي الشركة التابعة في سوق الأوراق المالية .
2. تم احتساب أفرقات بين القيمة الضمنية لصافي أصول الشركة التابعة وبين القيمة الدفترية لصافي الأصول ومن ثم تم تخصيص أفرقات على الأصول الملموسة والإلتزامات , وعدّ الفرق إن وجد شهرة محل في حالة الزيادة ومعالجة الفرق في حالة النقصان على أنه مكاسب اندماج.
3. تم إعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد قائمة الميزانية الموحدة في تاريخ الإكتساب والتي تتضمن عدد من الحقول أهمها حقل الإستبعادات الذي يعبر عن العمليات المتبادلة بين الشركتين القابضة والتابعة ومن بينها عملية إكتساب الأسهم التي يتم استبعادها من خلال الغاء حساب الإستثمارات من وجهة نظر الشركة القابضة مقابل حسابات حقوق الملكية من وجهة نظر الشركة التابعة , فضلا عن إثبات أفرقات بين القيمة العادلة لأصول والتزامات الشركة التابعة وبين القيمة الدفترية لتلك الأصول .
4. تم إثبات قيود الإستبعاد المناسبة للحالات الستة الواردة في المثال باختلاف تفاصيل كل حالة وبشكل مستقل , والجدير بالذكر أن هناك أنواع أخرى من العمليات المتبادلة التي يمكن استبعاد أثرها مثل عمليات شراء وبيع البضاعة , إصدار أوراق الدفع من قبل إحدى الشركتين لصالح الشركة الأخرى وكذلك إصدار السندات وأية عمليات أخرى متبادلة , وفي هذه الحالة سيكون لدينا أكثر من قيد أستبعاد .

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

5. تم احتساب حقوق الأقلية من خلال حاصل ضرب القيمة الضمنية لصافي أصول الشركة التابعة في نسبة الأقلية (100% - نسبة الشركة القابضة في أسهم الشركة التابعة) وتم الإفصاح عنها ضمن فقرة حقوق الملكية في قائمة الميزانية الموحدة , كما تم احتساب حق الأقلية كما في الحالة السادسة من خلال اضافة حاصل ضرب الفرق السالب بين القيمة الضمنية والقيمة العادلة لصافي الأصول في نسبة الأقلية بحسب ما تم ذكره سابقاً.

مثال 2 : في 2023/1/2 حصلت شركة أ على 1,080,000 سهم من أسهم شركة ب كاستثمار طويل الأجل مقابل إصدار 750,000 سهم من اسهمها العادية إلى مساهمي شركة ب , وتبلغ القيمة العادلة لأسهم شركة أ (2.800) دينار للسهم ولشركة ب (1.500) دينار للسهم , وقد كانت ميزانية شركة أ و ب قبل تاريخ الإكتساب مباشرة كما يأتي : (المبالغ بالدينار)

التفاصيل	شركة أ	شركة ب
التقديرة	760,000	930,000
المخزون	650,000	1,150,000
اثاث (بالصافي)	1,240,000	740,000
مباني (بالصافي)	1,960,000	1,050,000
معدات (بالصافي)	820,000	---
مجموع الأصول	5,430,000	3,870,000
الدائنون	430,000	380,000
رأس المال (قيمة اسمية دينار واحد للسهم)	2,600,000	1,800,000
علاوة اصدار الأسهم	1,450,000	940,000
الارباح المحتجزة	950,000	750,000
المجموع	5,430,000	3,870,000

فاذا علمت أن الاقيام العادلة لأصول شركة ب كانت كما يأتي : المخزون 1,100,000 دينار , الاثاث 700,000 دينار , المباني 1,300,000 دينار.

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

المطلوب :

1. إثبات قيد الإستثمار في سجلات الشركة القابضة .
2. احتساب وتخصيص الفرق بين القيمة الضمنية والقيمة الدفترية لصافي الأصول .
3. إعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد قائمة الميزانية الموحدة كما في تاريخ الإكتساب .
4. إثبات قيد الإستبعاد المناسب .
5. إعداد قائمة الميزانية الموحدة كما في تاريخ الإكتساب .

الحل :

1. إثبات قيد الإستثمار :
2,100,000 حـ / إستثمارات طويلة الأجل في الأسهم
750,000 حـ / رأس المال
1,350,000 حـ / علاوة رأس المال
2. جدول تخصيص الفرق بين القيمة الضمنية والقيمة الدفترية لصافي الأصول :

القيمة الضمنية (2,100,000 / 60%)	3,500,000 دينار
القيمة الدفترية لصافي الأصول	(3,490,000)
الفرق	10,000 دينار
انخفاض في قيمة المخزون	50,000
انخفاض في قيمة الاثاث	40,000
زيادة في قيمة المباني	(250,000)
	(150,000)
مكاسب الاندماج (150,000 x 60%)	90,000
حقوق الأقلية من الفرق (150,000 x 40%)	60,000
	-0-

إجمالي حقوق الأقلية من صافي الأصول = القيمة الضمنية x نسبة الأقلية
 $1,400,000 = 3,500,000 \times 40\%$ دينار

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

3. ورقة العمل اللازمة لإعداد قائمة الميزانية الموحدة :

التفاصيل	الشركة القابضة	الشركة التابعة	الإستبعادات		الاجمالي
			مدین	دائن	
النقدية	760,000	930,000	---	---	1,690,000
المخزون	650,000	1,150,000	---	50,000	1,750,000
إستثمارات طويلة الأجل الأسهم	2,100,000	---	---	2,100,000	-0-
الأثاث	1,240,000	740,000	---	40,000	1,940,000
المباني	1,960,000	1,050,000	250,000	---	3,260,000
المعدات	820,000	---	---	---	820,000
المجموع	7,530,000	3,870,000			9,460,000
الدائنون	430,000	380,000	---	---	810,000
رأس المال	3,350,000	1,800,000	1,800,000	---	3,350,000
علاوة الاصدار	2,800,000	940,000	940,000	---	2,800,000
الارباح المحتجزة	950,000	750,000	750,000	---	950,000
حقوق الأقلية	---	---	---	1,460,000	1,460,000
مكاسب الإندماج	---	---	---	90,000	90,000
المجموع	7,530,000	3,870,000	3,740,000	3,740,000	9,460,000

4. قيد الإستبعاد :

1,800,000 ح / رأس المال

940,000 ح / علاوة اصدار

750,000 ح / ا. محتجزة

250,000 ح / المباني

2,100,000 ح / إستثمارات طويلة الأجل

40,000 ح / الاثاث

50,000 ح / المخزون

90,000 ح / مكاسب اندماج

1,460,000 ح / حقوق الأقلية

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

5. إعداد قائمة الميزانية الموحدة :

قائمة الميزانية الموحدة كما في 2023/1/2

الأصول	الالتزامات وحقوق الملكية
النقدية 1,690,000	الدائنون 810,000
المخزون 1,750,000	رأس المال (قيمة أسمية 1 دينار) 3 350,000
الأثاث 1,940,000	علاوة إصدار الأسهم 2,800,000
المباني 3,260,000	الأرباح المحتجزة 1,040,000
المعدات 820,000	حق الأقلية 1,460,000
مجموع الأصول 9,460,000	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية 9,460,000

مثال 3 : اتفقت شركة أفرات الأوسط مع شركة النيل على الاندماج معاً في 2023 /1/2 من خلال قيام شركة أفرات الأوسط باكتساب 450,000 سهم من الأسهم القابلة للتصويت في شركة النيل لقاء دفع مبلغ قدره 12,500,000 دينار نقداً , والآتي ميزانية شركة أفرات الأوسط وشركة النيل بعد الإكتساب مباشرة (المبالغ بالآف الدنانير)

المطلوب (مع توضيح عمليات الاحتساب) :

- إعداد جدول احتساب وتخصيص الفرق بين القيمة الضمنية والقيمة الدفترية لصافي أصول شركة النيل في تاريخ الإكتساب .
- إثبات قيد الإستبعاد الذي سيظهر في ورقة العمل اللازمة لتوحيد قائمة الميزانية بعد تاريخ الإكتساب مباشرة .

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

شركة النيل قيمة عادلة	شركة النيل قيمة دفترية	شركة أفرات الأوسط قيمة دفترية	التفاصيل
600	600	3,000	النقدية
800	1,000	4,600	المدينون (بالصافي)
2,400	1,600	10,400	المخزون
	---	12,500	إستثمارات طويلة الأجل في الأسهم
3,000	2,000	8,000	الأراضي
6,000	4,000	20,000	المباني (بالصافي)
5,000	6,000	10,000	المعدات (بالصافي)
	15,200	68,500	اجمالي الأصول
800	800	6,000	الدائنون
3,600	4,000	12,000	اوراق الدفع
	6,000	16,000	رأس المال (قيمة اسمية 10 دينار للسهم)
	1,000	12,000	علاوة رأس المال
	3,400	22,500	الأرباح المحتجزة
	15,200	68,500	إجمالي الإلتزامات وحقوق الملكية

الحل :

1. نسبة الملكية = (عدد الأسهم المكتسبة ÷ عدد الأسهم المصدرة)

$$75\% = (10 \div 6,000,000) \div 450,000 =$$

$$25\% = (10 \div 6,000,000) \div 150,000 = \text{نسبة الأقلية}$$

$$\text{القيمة الضمنية} = 75\% \div 12,500,000 = 16,666,667 \text{ دينار}$$

جدول احتساب وتخصيص الفرق بين القيمة الضمنية والقيمة الدفترية لصافي الأصول :

القيمة الضمنية	16,666,667 دينار
القيمة الدفترية لصافي الأصول	
رأس المال	6,000,000
علاوة رأس المال	1,000,000
أرباح محتجزة	<u>3,400,000</u>
الفرق	<u>(10,400,000)</u>
	6,266,667 دينار

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

200,000	انخفاض في قيمة المدينون
(800,000)	زيادة في قيمة المخزون
(1,000,000)	زيادة في قيمة الاراضي
(2,000,000)	زيادة في قيمة المباني
1,000,000	انخفاض في قيمة المعدات
(400,000)	انخفاض في قيمة اوراق الدفع
3,266,667 دينار	شهرة محل
$4,166,667 = 25\% \times 16,666,667$ حقوق الأقلية = 4,166,667 دينار	

2. قيد الإستبعاد كما في أدناه :

6,000,000 د / رأس المال
1,000,000 د / علاوة رأس المال
3,400,000 د / أ . محتجزة
800,000 د / المخزون
1,000,000 د / الاراضي
2,000,000 د / المباني
400,000 د / خصم أ.د (أو أ.د)
3,266,667 د / شهرة محل
12,500,000 د / إستثمارات طويلة الأجل في الأسهم
1,000,000 د / المعدات
200,000 د / مخصص د. م في تحصيلها
4,166,667 د / حقوق الأقلية

وتجدر الإشارة إلى أن كل الأمثلة الثلاثة السابقة تم من خلالها التعريف بالمعالجة المحاسبية لإكتساب أسهم الشركة التابعة في سجلات الشركة القابضة ومن ثم إعداد قائمة الميزانية الموحدة في تاريخ الإكتساب, وسيتم في الفقرات الآتية التعريف بطرق المحاسبة عن تلك الإستثمارات في سنة الإكتساب والسنوات التالية لسنة الإكتساب ومن ثم إعداد القوائم المالية الموحدة للسنة المالية الأولى للإكتساب فقط , حيث سيتم إعدادها بالكامل بمعنى أنها تشتمل على كل من كشف الدخل الموحد وكشف الأرباح المحتجزة الموحدة وقائمة الميزانية الموحدة . هذا ويستند إعداد تلك القوائم على الطريقة التي ستتبعها الشركة القابضة للمحاسبة عن إستثماراتها في أسهم الشركة التابعة , وهناك طريقتين في هذا الخصوص هما طريقة الكلفة Cost Method وطريقة الملكية Equity Method .

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

2. المحاسبة عن إستثمارات الأسهم في سجلات الشركة القابضة بعد تاريخ الإكتساب

توجد طريقتان للمحاسبة عن الإستثمارات في أسهم الشركة التابعة من وجهة نظر الشركة القابضة هما طريقة الكلفة Cost Method وطريقة الملكية Equity Method حيث يتم إتباع أيّاً منهما إستناداً إلى مستوى التأثير الذي تمارسه الشركة القابضة في قرارات الشركة التابعة وسياساتها التشغيلية , ويدلّ إستخدام طريقة الكلفة عادةً على أن الشركة القابضة ليس لها تأثير معنوي في الشركة التابعة وبالتالي فإن قيمة إستثماراتها لا تتأثر إلا عند البيع أو الإكتساب أو إجراء توزيعات التصفية , في حين يدلّ إستخدام طريقة الملكية على أن للشركة القابضة تأثيراً معنوياً في سياسات وقرارات الشركة التابعة في مختلف مجالات نشاطاتها وبالتالي فإن قيمة إستثماراتها تتأثر بما تحققه الشركة التابعة من صافي ربح أو صافي خسارة والذي يعزى لتحقيقهما إلى ممارسة التأثير المعنوي وأحياناً السيطرة من قبل الشركة القابضة على الشركة التابعة , وكما موضح في الجدول أدناه :

المعالجة المحاسبية المعتادة	%	التأثير
طريقة الكلفة : إثبات الإستثمارات بالكلفة في تاريخ الإكتساب ومن ثم تعديلها بحسب قيمتها العادلة في نهاية كل سنة مالية طالما أن اقتناءها كان لأغراض المتاجرة .	أقل من 20%	تأثير غير مهم
طريقة الملكية : إثبات الإستثمارات بالكلفة في تاريخ الإكتساب ومن ثم تعديلها بحسب نصيب الشركة المستثمرة من صافي دخل الشركة المستثمر فيها والأرباح المعلن عن توزيعها ويمكن الإبلاغ عن الإستثمارات في نهاية السنة المالية بقيمتها العادلة وفقاً لخيار القيمة العادلة .	20% - 50%	تأثير كبير وبدون سيطرة
إعداد القوائم المالية الموحدة : مع استبعاد حساب الإستثمارات في الأسهم لدى الشركة القابضة مقابل القيمة الدفترية لصافي أصول الشركة التابعة بإستخدام طريقتي الكلفة والملكية , طالما أن استخدام أيّاً منهما لا يؤثر في المبالغ المالية الموحدة في ورقة العمل اللازمة للتوحيد .	أكبر من 50%	سيطرة فعالة

وينعكس ما سبق على طبيعة القيود المحاسبية التي سيتم اثباتها في سجلات الشركة القابضة في ظل طريقتي الكلفة والملكية وكما موضحة في الجدول أدناه :

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الاعمال

النتفاصيل	طريقة الكلفة	طريقة الملكية
في تاريخ إكتساب الأسهم :	XX د/ الإستثمارات طويلة الأجل في الأسهم XX د/ النقدية *	يتم إثبات نفس القيد كما في طريقة الكلفة .
عند إصدار القوائم المالية للشركة التابعة والإعلان عن نتيجة النشاط : صافي ربح أو صافي خسارة	لا يتم إثبات أي قيد محاسبي في سجلات الشركة القابضة .	في حال تحقيق صافي ربح : XX د/ الإستثمارات طويلة الأجل في الأسهم XX د/ حقوق في دخل الشركة التابعة في حال تحقيق خسارة : XX د/ حقوق في دخل الشركة التابعة XX د/ الإستثمارات طويلة الأجل في الأسهم
عند اجراء توزيعات أرباح من الشركة التابعة :	XX د/ النقدية XX د/ الدخل من التوزيعات	XX د/ النقدية XX د/ الإستثمارات طويلة الأجل في الأسهم

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

مثال 1 : في 2023/1/2 اكتسبت شركة المنصور 90,000 سهم من الأسهم القابلة للتصويت لشركة العراق البالغة 100,000 سهم ، وبلغ سعر الإكتساب 4,972,000 دينار دفع نقداً، وفيما يأتي تفاصيل نتيجة النشاط وتوزيعات الأرباح لشركة العراق لأربع سنوات بعد تاريخ الإكتساب : (المبالغ بالدينار)

2026	2025	2024	2023	التفاصيل
(323,800)	(179,600)	476,000	1,997,800	صافي الربح (الخسارة)
500,000	500,000	500,000	500,000	توزيعات الأرباح في 10/30

المطلوب : إعداد قيود اليومية اللازمة في سجلات شركة المنصور باستخدام

1. طريقة الكلفة

2. طريقة الملكية (الجزئية)

الحل:

قبل البدء في تسجيل القيود المحاسبية لابد من عمل جدول يبين الأرباح والتوزيعات التراكمية والدخل غير الموزع وكما مبين في أدناه :

السنة	صافي الربح (الخسارة)	صافي الربح التراكمي	التوزيعات المتراكمة	صافي الربح غير الموزع
2023	1,997,800	*1,997,800	500,000	***1,497,800
2024	476,000	**2,473,800	1,000,000	1,473,800
2025	(179,600)	2,294,200	1,500,000	794,200
2026	(323,800)	1,970,400	2,000,000	(29,600)

$$2,473,800 = 476,000 + 1,997,800^*$$

$$2,294,200 = 179,600 - 2,473,800^{**}$$

$$1,497,800 = 500,000 - 1,997,800^{***}$$

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

1. القيود المحاسبية على وفق طريقة الكلفة :

2023 قيد الإستثمار
4,972,000 ح/ الإستثمارات في أسهم شركة العراق (التابعة)
4,972,000 ح/ النقدية

قيد التوزيعات (500,000 X 90%)
450,000 ح/ النقدية
450,000 ح/ الدخل من التوزيعات

2024 قيد التوزيعات (500,000 X 90%)
450,000 ح/ النقدية
450,000 ح/ الدخل من التوزيعات

2025 قيد التوزيعات (500,000 X 90%)
450,000 ح/ النقدية
450,000 ح/ الدخل من التوزيعات

2026 قيد التوزيعات (500,000 X 90%) (29,600 X 90%)
450,000 ح/ النقدية
423,000 ح/ الدخل من التوزيعات

26,460 ح/ الإستثمارات في أسهم شركة العراق (التابعة)*

* يتم هنا تخفيض حساب الإستثمارات بما يعادل توزيعات التصفية عندما تعلن الشركة التابعة وتوزع أرباح بأعلى من رصيد الأرباح المحتجزة المستحق للشركة التابعة من تاريخ الاكتساب في بداية سنة 2023 ولغاية نهاية سنة 2026 , حيث يعد هذا النوع من التوزيعات بمثابة عائد على رأس المال المستثمر .

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

2. القيود المحاسبية على وفق طريقة الملكية :

2023 قيد الإستثمار

4,972,000 د/ الإستثمارات في أسهم شركة العراق (التابعة)

4,972,000 د/ النقدية

في تاريخ دفع التوزيعات : (500,000 X 90%)

450,000 د/ النقدية

450,000 د/ الإستثمارات في أسهم شركة العراق (التابعة)

في تاريخ الإعلان عن نتيجة نشاط الشركة التابعة : (1,997,800 X 90%)

1,798,020 د/ الإستثمارات في أسهم شركة العراق (التابعة)

1,798,020 د/ الحقوق في دخل الشركة التابعة

2024 في تاريخ دفع التوزيعات (500,000 X 90%)

450,000 د/ النقدية

450,000 د/ الإستثمارات في أسهم شركة العراق (التابعة)

في تاريخ الإعلان عن نتيجة نشاط الشركة التابعة : (476,000 X 90%)

428,400 د/ الإستثمارات في أسهم شركة العراق (التابعة)

428,400 د/ الحقوق في دخل الشركة التابعة

2025 في تاريخ دفع التوزيعات : (500,000 X 90%)

450,000 د/ النقدية

450,000 د/ الإستثمارات في أسهم شركة العراق (التابعة)

في تاريخ الإعلان عن نتيجة نشاط الشركة التابعة (179,600 X 90%)

161,640 د/ الحقوق في دخل الشركة التابعة

161,640 د/ الإستثمارات في أسهم شركة العراق (التابعة)

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

2026 في تاريخ دفع التوزيعات (500,000 X 90%)

450,000 د/ النقدية

450,000 د/ الاستثمارات في أسهم شركة العراق (التابعة)

في تاريخ الإعلان عن نتيجة نشاط التابعة : (323,800 X 90%)

291,420 د/ الحقوق في دخل الشركة التابعة

291,420 د/ الاستثمارات في أسهم شركة العراق (التابعة)

ويمكن تصوير حساب الإستثمارات في أسهم الشركة التابعة خلال السنوات الأربعة وكما يأتي :

د/ الإستثمارات في أسهم الشركة التابعة (العراق) – طريقة الكلفة

2026/10/30 26,460 د/ النقدية	2023/1/2 4,972,000 د/ النقدية
2026/12/31 4,945,540 *رصيد في	
4,972,000	4,972,000

*حيث لم يتأثر رصيد حساب الإستثمارات عن ما كان في بداية الإكتساب إلا في سنة 2026 عندما ترتب على التوزيعات ما يسمى بتوزيعات التصفية .

د/ الإستثمارات في أسهم الشركة التابعة (العراق) – طريقة الملكية

2023/10/30 450,000 د/ النقدية	2023/1/2 4,972,000 د/ النقدية
2023/12/31 6,320,020 الرصيد في	2023/12/31 1,798,020 د/الحقوق في دخل التابعة
6,770,020	6,770,020
2024/10/30 450,000 د/ النقدية	2024/1/1 6,320,020 رصيد في
2024/12/31 6,298,420 الرصيد في	2024/12/31 428,400 د/الحقوق في دخل التابعة
6,748,420	6,748,420
2025/10/30 450,000 د/ النقدية	2025/1/1 6,298,420 الرصيد في
2025/12/31 161,640 د/الحقوق في دخل التابعة	
2025/12/31 5,686,780 الرصيد في	
6,298,420	6,298,420
2026/10/30 450,000 د/ النقدية	2026/1/1 5,686,780 الرصيد في
2026/12/31 291,420 د/الحقوق في دخل التابعة	
2026/12/31 4,945,360 الرصيد في	
5,686,780	5,686,780

*حيث تأثر رصيد حساب الإستثمارات في نهاية كل سنة من السنوات الأربعة عن ما كان في بداية الإكتساب نتيجة القيود المحاسبية التي تم إثباتها في كل سنة مالية .

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

3. إعداد القوائم المالية الموحدة في السنة الأولى للإكتساب

بعد الإنتهاء من إثبات العمليات المالية للإستثمارات في أسهم الشركة التابعة خلال السنة المالية من قبل الشركة القابضة بإحدى الطريقتين المذكورتين سابقاً , يتم إعداد القوائم المالية الموحدة للشركتين القابضة والتابعة إستناداً إلى الطريقة المتبعة في معالجة حساب الإستثمارات والتي تؤثر فيما بعد على قيود الإستبعاد التي ستظهر في ورقة العمل اللازمة للتوحيد .

ويفضل المحاسبون إستخدام طريقة الكلفة في التطبيق العملي وعند إعداد القوائم المالية الموحدة بسبب بساطتها , في حين تعد طريقة الملكية الطريقة الأكثر موضوعية من حيث نتائجها مقارنة بطريقة الكلفة لا سيما إذا كانت الشركة القابضة تمارس تأثيراً معنوياً في قرارات وسياسات الشركة التابعة .

مثال 1 : في 2023/1/2 اكتسبت شركة المنصور 80% من الأسهم المصدرة لشركة العراق ، وكان سعر الإكتساب 165,000 ألف دينار دفع نقداً، وفي نهاية السنة المالية 2023 أظهر ميزان المراجعة لكلا الشركتين الأرصدة الآتية : (المبالغ بالآف الدينانير)

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

شركة المنصور		شركة العراق		التفاصيل
مدین	دائن	مدین	دائن	
79,000		18,000		النقد
64,000		28,000		المدينون
67,000		43,000		المخزون
175,000		84,000		كلفة البضاعة المباعة
165,000				الإستثمارات في شركة العراق
180,000		165,000		الممتلكات والمعدات
35,000		17,000		شهرة المحل
	35,000		24,000	الدائنون
	62,000		37,000	الإلتزامات الأخرى
	200,000		100,000	رأس المال قيمة أسمية دينار واحد للسهم
	40,000		50,000	علاوة رأس المال
	210,000		40,000	الأرباح المحتجزة في 1/1
20,000		10,000		توزيعات معلنة
	300,000		160,000	المبيعات
	8,000			الدخل من التوزيعات
70,000		46,000		المصاريف
855,000	855,000	411,000	411,000	المجموع

المطلوب (مع توضيح عمليات الاحتساب وإثبات القيود المحاسبية ذات الصلة) : تحضير ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة للسنة المالية المنتهية في 2023/12/31 باستخدام طريقة الكلفة في المحاسبة عن إستثمارات الأسهم , إذا علمت بأن الفرق بين القيمة الدفترية والقيمة الضمنية لصافي أصول الشركة التابعة يعزى إلى تغير قيمة الأراضي ضمن حساب الممتلكات والمعدات.

الحل:

الفصل الرابع : المحاسبة عن إندماج الأعمال

1. إعداد جدول احتساب الفرق بين القيمة الضمنية والدفترية لصافي أصول الشركة التابعة :

التفاصيل	الشركة القابضة	حق الأقلية	القيمة الكلية
القيمة الضمنية (165,000 / 80%) *	165,000	**41,250	*206,250
رأس المال	80,000	20,000	100,000
علاوة رأس المال	40,000	10,000	50,000
الأرباح المحتجزة	32,000	8,000	40,000
مجموع القيمة الدفترية لصافي الأصول	(152,000)	(38,000)	(190,000)
الفرق	13,000	3,250	16,250
الزيادة في قيمة الأرض	(13,000)	(3,250)	(16,250)
الرصيد	0	0	0

وتجدر الإشارة إلى أنه يمكن الاستغناء عن الجدول أعلاه واختصاره بالحقل 3 مع

احتساب حق الأقلية كنسبة من القيمة الضمنية لصافي أصول الشركة التابعة :

$$** 41,250 = 20\% \times 206,250 \text{ دينار}$$

2. إثبات قيود الإستبعاد التي ستظهر في ورقة العمل

لكي تكون ألفكرة أكثر وضوحاً لخطوات تحضير ورقة العمل وطبيعة قيود الإستبعاد ,

يبين الجدول أدناه كل من قيود الإكتساب وتوزيعات الأرباح خلال السنة المالية 2023

وقيود الإستبعاد في ورقة العمل : (المبالغ بالآف الدينانير)

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الاعمال

القيود المحاسبية خلال السنة (2023/12/31-1/1)		
قيود الاستبعاد في ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة للسنة المالية 2023	سجلات الشركة التابعة	سجلات الشركة القابضة
قيد استبعاد أصل عملية الاكتساب : 100,000 د/ رأس المال 50,000 د/ علاوة رأس المال 40,000 د/ الأرباح المحتجزة 16,250 د/ الممتلكات والمعدات 165,000 د/ الإستثمارات طويلة الأجل في الأسهم 41,250 د/ حق الأقلية	لا يسجل قيد محاسبي	في تاريخ اكتساب الأسهم : يتم اثبات حساب الإستثمارات كما يظهر في ميزان المراجعة أعلاه . 165,000 د/ الإستثمارات طويلة الأجل في الأسهم 165,000 د/ النقدية
يتم استبعاد حساب الدخل من التوزيعات لدى القابضة مقابل حساب التوزيعات المعلنة لدى التابعة : 8,000 د/ الدخل من التوزيعات 8,000 د/ التوزيعات المعلنة * * 10,000 - 8,000 = 2,000 حصة الأقلية من التوزيعات	في تاريخ توزيع أرباح على المساهمين : 10,000 د/ التوزيعات المعلنة 10,000 د/ النقدية	يتم اثبات حساب الدخل من التوزيعات كما يظهر في ميزان المراجعة أعلاه (80 x 10,000 %) 8,000 د/ النقدية 8,000 د/ الدخل من التوزيعات
لا يوجد قيد استبعاد	في تاريخ الاعلان عن نتيجة نشاط الشركة التابعة صافي ربح في 12/31 : 30,000 ألف دينار	لا يتم اثبات قيد محاسبي في ظل طريقة الكلفة .

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

3. ورقة العمل اللازمة إعداد القوائم المالية الموحدة كما في 2023/12/31

القوائم المالية الموحدة – طريقة الكلفة						
لشركة المنصور والشركة التابعة لها للسنة المنتهية كما في 2023/12/31						
كشف الدخل	الشركة القابضة	الشركة التابعة	الإستبعادات		حق الأقلية	المبالغ الموحدة
			مدین	دائن		
المبيعات	300,000	160,000				460,000
الدخل من التوزيعات	8,000		8,000			-0-
مجموع الإيرادات	308,000	160,000				460,000
كلفة البضاعة المباعة	175,000	84,000				259,000
المصاريف	70,000	46,000				116,000
مجموع كلفة البضاعة المباعة والمصاريف	245,000	130,000				375,000
صافي الدخل الموحد	63,000	30,000				85,000
حق الأقلية في الدخل 20% X 30,000					6,000	(6,000)
صافي الدخل المرحل إلى الأرباح المحتجزة	63,000	30,000	8,000	-0 -	6,000	79,000
قائمة الأرباح المحتجزة						
الأرباح المحتجزة 1/1	210,000	40,000	40,000			210,000
صافي الدخل من أعلاه	63,000	30,000	8,000	-0 -	6,000	79,000
التوزيعات المعلنة	(20,000)	(10,000)		8,000	(2,000)	(20,000)
الأرباح المحتجزة 12/31	253,000	60,000	48,000	8,000	4,000	269,000
قائمة الميزانية :						
النقد	79,000	18,000				97,000
المدينون	64,000	28,000				92,000
المخزون	67,000	43,000				110,000
الإستثمارات في أسهم الشركة التابعة	165,000			165,000		-0 -
الممتلكات والمعدات	180,000	165,000	16,250			361,250
شهرة المحل	35,000	17,000				52,000
المجموع	590,000	271,000				712,250

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

59,000				24,000	35,000	الدائنون
99,000				37,000	62,000	الإلتزامات الأخرى
200,000			100,000	100,000	200,000	رأس المال
40,000			50,000	50,000	40,000	علاوة رأس المال
269,000	4,000	8,000	48,000	60,000	253,000	الأرباح المحتجزة من أعلاه
	41,250	41,250				حق الأقلية 1/1
45,250	<u>45,250</u>					حق الأقلية 12/31
<u>712,250</u>		<u>214,250</u>	<u>214,250</u>	<u>271,000</u>	<u>590,000</u>	المجموع

4. بعد الإنتهاء من تحضير ورقة العمل سيتم فيما بعد إعداد القوائم المالية الموحدة للشركة القابضة والشركة التابعة لها من واقع حقل المبالغ الموحدة في ورقة العمل أعلاه وبصيغتها الرسمية المتعارف عليها لتكون ملحقاً للقوائم المالية الأساسية للشركة القابضة وليست بديلاً عنها كما مر ذكره سابقاً .

مثال 2 : في 2023/1/2 اكتسبت شركة المنصور 80% من الأسهم المصدرة لشركة العراق ، وكان سعر الإكتساب 165,000 ألف دينار دفع نقداً، وفي نهاية السنة المالية 2023 أظهر ميزان المراجعة لكلا الشركتين الأرصدة الآتية : (المبالغ بالأف الدنانير)

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

شركة العراق		شركة المنصور		التفاصيل
دائن	مدين	دائن	مدين	
	18,000		79,000	النقد
	28,000		64,000	المدينون
	43,000		67,000	المخزون
	84,000		175,000	تكلفة البضاعة المباعة
			181,000	الإستثمارات في شركة العراق
	165,000		180,000	الممتلكات والمعدات
	17,000		35,000	شهرة المحل
24,000		35,000		الدائنون
37,000		62,000		الإلتزامات الأخرى
100,000		200,000		رأس المال قيمة اسمية 1 د/سهم
50,000		40,000		علاوة رأس المال
40,000		210,000		الأرباح المحتجزة في 1/1
	10,000		20,000	توزيعات معلنة
160,000		300,000		المبيعات
		24,000		الحقوق في دخل التابعة
	46,000		70,000	المصاريف
411,000	411,000	871,000	871,000	المجموع

المطلوب (مع توضيح عمليات الاحتساب وإثبات القيود المحاسبية ذات الصلة) : تحضير ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة للسنة المالية المنتهية في 2023/12/31 باستخدام طريقة الملكية في المحاسبة عن إستثمارات الأسهم , إذا علمت بأن الفرق بين القيمة الدفترية والقيمة الضمنية لصافي أصول الشركة التابعة يعزى إلى تغير قيمة الأراضي ضمن حساب الممتلكات والمعدات.

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

الحل:

1. إعداد جدول احتساب الفرق بين القيمة الضمنية والدفترية لصافي أصول الشركة التابعة

التفاصيل	الشركة القابضة	حق الأقلية	القيمة الكلية
القيمة الضمنية (165,000 / 80%) *	165,000	**41,250	*206,250
رأس المال	80,000	20,000	100,000
علاوة رأس المال	40,000	10,000	50,000
الأرباح المحتجزة	32,000	8,000	40,000
مجموع القيمة الدفترية لصافي الأصول	(152,000)	(38,000)	(190,000)
الفرق	13,000	3,250	16,250
الزيادة في قيمة الأرض	(13,000)	(3,250)	(16,250)
الرصيد	0	0	0

وتجدر الإشارة إلى أنه يمكن الاستغناء عن الجدول أعلاه واختصاره بالحقل 3 مع

احتساب حق الأقلية كنسبة من القيمة الضمنية لصافي أصول الشركة التابعة :

$$** 206,250 \times 20\% = 41,250 \text{ دينار}$$

2. إثبات قيود الإستبعاد التي ستظهر في ورقة العمل

لكي تكون الفكرة أكثر وضوحاً لخطوات تحضير ورقة العمل وطبيعة قيود الإستبعاد ,

يبين الجدول أدناه كل من قيود الإكتساب وتوزيعات الأرباح خلال السنة المالية 2019

وقيود الإستبعاد في ورقة العمل : (المبالغ بالآف الدينانير)

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الاعمال

القيود المحاسبية خلال السنة (1/1-12/31/2023)		
سجلات الشركة التابعة	سجلات الشركة القابضة	
1) قيد استبعاد أصل عملية إكتساب : 100,000 / رأس المال 50,000 / علاوة رأس المال 40,000 / الأرباح المحتجزة 16,250 / الممتلكات والمعدات 165,000 / الإستثمارات طويلة الأجل في الأسهم 41,250 / حق الأقلية	لا يسجل قيد محاسبي	(1) في تاريخ إكتساب الأسهم : يتم إثبات حساب الإستثمارات كما يظهر في ميزان المراجعة أعلاه . 165,000 / الإستثمارات طويلة الأجل في الأسهم 165,000 / النقدية
(2) يتم استبعاد حساب الدخل من التوزيعات لدى القابضة مقابل / التوزيعات المعلنة لدى التابعة : 8,000 / الإستثمارات في أسهم التابعة 8,000 / التوزيعات المعلنة * * 8,000 - 2,000 = 10,000 دينار توزيعات الأقلية	في تاريخ توزيع أرباح على المساهمين : 10,000 / التوزيعات المعلنة 10,000 / النقدية	(2) يتم إثبات حساب الدخل من التوزيعات كما يظهر في ميزان المراجعة أعلاه (10,000 x 80%) 8,000 / النقدية 8,000 / الإستثمارات في أسهم التابعة
(3) يتم استبعاد حساب الحقوق في دخل التابعة لدى القابضة مقابل حساب الإستثمارات لدى التابعة : 24,000 / الحقوق في دخل التابعة ** 24,000 / الإستثمارات في أسهم التابعة	في تاريخ الاعلان عن نتيجة نشاط الشركة التابعة في 12/31/ 2023 صافي ربح 30,000 ألف دينار	(3) يتم إثبات قيد محاسبي في ظل طريقة الملكية: 30,000 x 80% = 24,000 ألف دينار 24,000 / الإستثمارات في أسهم التابعة 24,000 / الحقوق في دخل التابعة

الفصل الرابع : المحاسبة عن إندماج الأعمال

ورقة العمل اللازمة إعداد القوائم المالية الموحدة كما في 2023/12/31

القوائم المالية الموحدة – طريقة الملكية						
لشركة المنصور والشركة التابعة لها للسنة المنتهية كما في 2023/12/31						
المبالغ الموحدة	حق الأقلية	الإستبعادات		الشركة التابعة	الشركة القابضة	كشف الدخل
		دائن	مدين			
460,000				160,000	300,000	المبيعات
-0-			24,000		24,000	الحقوق في دخل التابعة
460,000				160,000	324,000	مجموع الإيرادات
259,000				84,000	175,000	كلفة البضاعة المباعة
116,000				46,000	70,000	المصاريف
375,000				130,000	245,000	مجموع كلفة البضاعة المباعة والمصاريف
85,000				30,000	79,000	صافي الدخل الموحد
(6,000)	6,000					حق الأقلية في الدخل 20% X 30,000
79,000	6,000	-0 -	24,000	30,000	79,000	صافي الدخل المرحل إلى الأرباح المحتجزة
قائمة الأرباح المحتجزة						
210,000					210,000	الأرباح المحتجزة 1/1
-0-			40,000	40,000		
79,000	6,000	-0 -	24,000	30,000	79,000	صافي الدخل من أعلاه
(20,000)	(2,000)	8,000		(10,000)	(20,000)	التوزيعات المعلنة
269,000	4,000	8,000	64,000	60,000	269,000	الأرباح المحتجزة 12/31
قائمة الميزانية :						
97,000				18,000	79,000	النقد
92,000				28,000	64,000	المدينون
110,000				43,000	67,000	المخزون
-0 -		181,000			181,000	الإستثمارات في أسهم الشركة التابعة
361,250			16,250	165,000	180,000	الممتلكات والمعدات
52,000				17,000	35,000	شهرة المحل
<u>712,250</u>				<u>271,000</u>	<u>606,000</u>	المجموع

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

59,000				24,000	35,000	الدائنون
99,000				37,000	62,000	الإلتزامات الأخرى
200,000			100,000	100,000	200,000	رأس المال
40,000			50,000	50,000	40,000	علاوة رأس المال
269,000	4,000	8,000	64,000	60,000	269,000	الأرباح المحتجزة من أعلاه
	41,250	41,250				حق الأقلية 1/1
45,250	<u>45,250</u>					حق الأقلية 12/31
<u>712,250</u>		<u>230,250</u>	<u>230,250</u>	<u>271,000</u>	<u>606,000</u>	المجموع

3. بعد الانتهاء من تحضير ورقة العمل سيتم فيما بعد إعداد القوائم المالية الموحدة للشركة القابضة والشركة التابعة لها من واقع حقل المبالغ الموحدة في ورقة العمل أعلاه وبصيغتها الرسمية المتعارف عليها لتكون ملحقاً للقوائم المالية الأساسية للشركة القابضة وليست بديلاً عنها كما مر ذكره سابقاً . وتجدر الإشارة إلى أن حقل المبالغ الموحدة في كلا الطريقتين (الكلفة والملكية) ظهر متساوياً ذلك لأن القيود التي تم إثباتها في ظل كل منهما تم استبعادها لأغراض التوحيد .

مثال 3 : في 2023/1/2 اكتسبت شركة دجلة 80% من الأسهم المصدرة لشركة العراق، وكان سعر الإكتساب 175,000 ألف دينار دفع نقداً، وفي نهاية السنة المالية 2019 أظهر ميزان المراجعة لكلا الشركتين الأرصدة الآتية : (المبالغ بالآلاف الدنانير)

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

شركة العراق		شركة دجلة		التفاصيل
مدین	دائن	مدین	دائن	
	35,000		79,000	النقد
	28,000		64,000	المدينون
	43,000		67,000	المخزون
	84,000		175,000	كلفة البضاعة المباعة
			191,000	الإستثمارات في شركة العراق
	165,000		180,000	الممتلكات والمعدات
24,000		35,000		الدائنون
37,000		62,000		الإلتزامات الأخرى
100,000		200,000		رأس المال قيمة أسمية 1 د/ سهم
50,000		40,000		علاوة رأس المال
40,000		210,000		الأرباح المحتجزة في 1/1
	10,000		20,000	توزيعات معلنة
160,000		300,000		المبيعات
		24,000		الحقوق في دخل التابعة
	46,000		95,000	المصاريف التشغيلية
411,000	411,000	871,000	871,000	المجموع

المطلوب (مع توضيح عمليات الاحتساب وإثبات القيود المحاسبية ذات الصلة) : تحضير ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة للسنة المالية المنتهية في 2023/12/31 باستخدام طريقة الملكية في المحاسبة عن إستثمارات الأسهم , إذا علمت بأن الفرق بين القيمة الدفترية والقيمة الضمنية لصافي أصول الشركة التابعة يعزى إلى :

1. زيادة في قيمة المخزون بما يعادل 8,750 ألف دينار , وأن الشركة تستخدم طريقة FIFO في تقييم كلفة البضاعة المباعة ومخزون آخر المدة .
2. زيادة في قيمة المعدات (ضمن فقرة الممتلكات والمعدات) بما يعادل 20,000 ألف دينار علماً أن العمر المتبقي للمعدات يعادل 10 سنوات والشركة تستخدم طريقة القسط الثابت في المحاسبة عن إندثار الأصول الثابتة .

الحل :

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

1. إعداد جدول احتساب الفرق بين القيمة الضمنية والدفترية لصافي أصول الشركة التابعة

التفاصيل	الشركة القابضة	حق الأقلية	القيمة الكلية
القيمة الضمنية (175,000 / 80%) *	175,000	**43,750	*218,750
رأس المال	80,000	20,000	100,000
علاوة رأس المال	40,000	10,000	50,000
الأرباح المحتجزة	32,000	8,000	40,000
مجموع القيمة الدفترية لصافي الأصول	(152,000)	(38,000)	(190,000)
الفرق	23,000	5,750	28,750
الزيادة في قيمة المخزون	(7,000)	(1,750)	(8,750)
الزيادة في قيمة المعدات	(16,000)	(4,000)	(20,000)
الرصيد	0	0	0

وتجدر الإشارة إلى أنه يمكن الاستغناء عن الجدول أعلاه واختصاره بالحقل 3 مع احتساب حق الأقلية كنسبة من القيمة الضمنية لصافي أصول الشركة التابعة :

$$43,750 = 20\% \times 218,750 \text{ دينار .}$$

ما سيتم عمله من خطوات إضافية في هذا المثال مقارنةً بالمثالين 1 , 2 في نهاية السنة المالية 2023 تتعلق بالآتي :

- زيادة كلفة البضاعة المباعة للشركة التابعة بسبب أن هناك زيادة في قيمة المخزون في تاريخ الإكتساب والتي ستعكس على كلفة البضاعة المباعة بسبب أن الشركة تستخدم طريقة FIFO (ما يرد أولاً يصرف أولاً , بمعنى أن المخزون الذي تم بيعه خلال السنة يتضمن المخزون الذي تم إكتسابه من قبل الشركة القابضة في تاريخ 2023/1/2.
- احتساب إندثار على الزيادة في قيمة المعدات بميعادل 2,000 ألف دينار (20,000 ألف دينار / 10 سنوات)

2. إثبات قيود الإستبعاد التي ستظهر في ورقة العمل

الفصل الرابع : المحاسبة عن إندماج الأعمال

لكي تكون ألفكرة أكثر وضوحاً لخطوات تحضير ورقة العمل وطبيعة قيود الإستبعاد ,
يبين الجدول أدناه كل من قيود الإكتساب وتوزيعات الأرباح فضلاً عن قيدي كلفة البضاعة
المباعة ومصاريف إندثار المعدات خلال السنة المالية 2019 وقيود الإستبعاد في ورقة
العمل : (المبالغ بالآف الدينانير)

قيدود الاستبعاد في ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة للسنة المالية 2023	القيود المحاسبية خلال السنة (1/1-12/31/2023)	سجلات الشركة التابعة	سجلات الشركة القابضة
(1) قيد استبعاد أصل عملية الاكتساب : 100,000 / رأس المال 50,000 / علاوة رأس المال 40,000 / الأرباح المحتجزة 8,750 / المخزون 20,000 / المعدات 175,000 / الاستثمارات في أسهم الشركة التابعة 43,750 / حق الأقلية	(1) في تاريخ اكتساب الأسهم : يتم إثبات حساب الاستثمارات كما يظهر في ميزان المراجعة أعلاه . 175,000 / الاستثمارات طويلة الأجل في أسهم التابعة 175,000 / النقدية	لا يسجل قيد محاسبي	(1) في تاريخ اكتساب الأسهم : يتم إثبات حساب الاستثمارات كما يظهر في ميزان المراجعة أعلاه . 175,000 / الاستثمارات طويلة الأجل في أسهم التابعة 175,000 / النقدية
(2) يتم استبعاد حساب الدخل من التوزيعات لدى القابضة مقابل / التوزيعات المعلنة لدى التابعة : 8,000 / الاستثمارات في أسهم التابعة 8,000 / التوزيعات المعلنة * * 2,000 = 8,000 - 10,000 توزيعات الأقلية	(2) يتم إثبات حساب الدخل من التوزيعات كما يظهر في ميزان المراجعة أعلاه (10,000 x 80%) 10,000 / التوزيعات المعلنة 10,000 / النقدية	في تاريخ توزيع أرباح على المساهمين : 10,000 / التوزيعات المعلنة 10,000 / النقدية	(2) يتم إثبات حساب الدخل من التوزيعات كما يظهر في ميزان المراجعة أعلاه (10,000 x 80%) 8,000 / النقدية 8,000 / الاستثمارات في أسهم التابعة

(3) يتم استبعاد حساب الحقوق في دخل التابعة لدى القابضة مقابل حساب الاستثمارات لدى القابضة : 24,000 /ـ الحقوق في دخل التابعة ** 24,000 /ـ الاستثمارات في أسهم التابعة أو ممكن دمج القيد 2 , 3 معاً 24,000 /ـ الحقوق في دخل التابعة ** 8,000 /ـ التوزيعات المعلنة 16,000 /ـ الاستثمارات في أسهم التابعة (4) الزيادة في كلفة البضاعة المباعة 8,750 ألف دينار الزيادة في مصروف اندثار المعدات 2,000 ألف دينار 8,750 /ـ كلفة البضاعة المباعة 8,750 /ـ المخزون 2,000 /ـ مصروف اندثار المعدات 2,000 /ـ المعدات	في تاريخ الاعلان عن نتيجة نشاط الشركة التابعة في 12/31 2023 صافي ربح 30,000 ألف دينار	(3) يتم اثبات قيد محاسبي في ظل طريقة الملكية: $24,000 \times 80\% = 19,200$ ألف دينار 24,000 /ـ الاستثمارات في أسهم التابعة 24,000 /ـ الحقوق في دخل التابعة
---	--	---

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الأعمال

3. ورقة العمل اللازمة إعداد القوائم المالية الموحدة كما في 2023/12/31

القوائم المالية الموحدة – طريقة الكلفة						
لشركة دجلة والشركة التابعة لها للسنة المنتهية كما في 2023/12/31						
المبالغ الموحدة	حق الأقلية	الإستبعادات		الشركة التابعة	الشركة القابضة	كشف الدخل
		دائن	مدين			
460,000				160,000	300,000	المبيعات
-0-			24,000		24,000	الحقوق في دخل التابعة
460,000				160,000	324,000	مجموع الإيرادات
267,750			8,750	84,000	175,000	كلفة البضاعة المباعة
143,000			2,000	46,000	95,000	المصاريف التشغيلية
49,250				30,000	54,000	صافي الدخل الموحد
(3,850)	3,850					حق الأقلية في الدخل
						30,000 - 10,750 × 20%
45,400	3,850	- 0 -	34,750	30,000	54,000	صافي الدخل المرحل إلى أ المحتجزة
قائمة الأرباح المحتجزة						
210,000					210,000	الأرباح المحتجزة 1/1
-0-			40,000	40,000		
45,400	3,850	- 0 -	34,750	30,000	54,000	صافي الدخل من أعلاه
(20,000)	(2,000)	8,000		(10,000)	(20,000)	التوزيعات المعلنة
235,400	1,850	8,000	74,750	60,000	244,000	الأرباح المحتجزة 12/31
قائمة الميزانية :						
114,000				35,000	79,000	النقد
92,000				28,000	64,000	المدينون
110,000		8,750	8,750	43,000	67,000	المخزون
-0-		191,000			191,000	الإستثمارات في أسهم الشركة التابعة
363,000		2,000	20,000	165,000	180,000	الممتلكات والمعدات
679,000				271,000	581,000	المجموع
59,000				24,000	35,000	الدائنون
99,000				37,000	62,000	الإلتزامات الأخرى
200,000			100,000	100,000	200,000	رأس المال
40,000			50,000	50,000	40,000	علاوة رأس المال
235,400	1,850	8,000	74,750	60,000	244,000	الأرباح المحتجزة من أعلاه
	43,750	43,750				حق الأقلية 1/1
45,600	45,600					حق الأقلية 12/31
679,000		253,500	253,500	271,000	581,000	المجموع

4. بعد الانتهاء من تحضير ورقة العمل سيتم فيما بعد إعداد القوائم المالية الموحدة للشركة القابضة والشركة التابعة لها من واقع حقل المبالغ الموحدة في ورقة العمل أعلاه وبصيغتها الرسمية المتعارف عليها لتكون ملحقاً للقوائم المالية الأساسية للشركة القابضة وليست بديلاً عنها كما مر ذكره سابقاً .

Corporate Accounting and Advanced Topics in Financial Accounting under IFRSs

Prof. Dr. Bushra AL-Mashhadani



دار المنهج للطباعة والنشر والتوزيع
بغداد : الوزيرية - مجاور كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة بغداد

بلا ل : 07711191683

أحمد : 07709493570