

❖ المحاسبة عن انضمام منشآت الأعمال ❖

◆ معناه: اندماج أكثر من شركة مساهمة في كيان واحد.

أشكال الانضمام

من الناحية القانونية (بعد الانضمام)			من الناحية الاقتصادية (قبل الانضمام)		
السيطرة المالية	الاتحاد	الاندماج	مختلط	رأسي	أفقي
شركة تمتلك كل أو جزء من شركة أخرى لا تقل عن 51% مع احتفاظ الشركات المملوكة بشخصيتها القانونية المستقلة.	شركة تمتلك لعدد من شركات وتزول أيضاً شخصيتهم المعنوية.	شركة بتمتلك شركة وتزول شخصيتها المعنوية قانوناً للشركة المنضمة.	عندما تكون الشركات قبل الانضمام تعمل في مجالات مختلفة.	عندما تكون شركات منضمة تعمل في مراحل متتالية (شركات بتشتغل بتعتمد على بعض مثل: شركة إنتاج بترول، بعدها سيكون في تكرير بترول، بعدها في تسويق للبترول) علاقته عميل بمورد	شركات منضمة تعمل في نفس الصناعة أو نفس المجال.

❖ ملحوظة هامة:

- (1) في الاندماج والاتحاد لا يظهر قوائم للشركة التابعة نهائياً.
- (2) هل سيطرة مالية تمنع إعداد قوائم مالية للشركة التابعة ← الإجابة خطأ، إعداد قوائم المتابعة هنا يكون إلزامي.

❖ المعالجة المحاسبية لانضمام الشركات ❖

طريقة مزج الحصص	طريقة الشراء
◆ هنا مبيتمش دفع فلوس لصفقة شراء المساهمين الذين تنازلوا عن الأسهم يصبحوا ملاك في أسهم الشركة الضامة. 1- الأصول والخصوم تظل بقيمتها الدفترية دون تعديل ما عدا حقوق ملكية. حقوق ملكية (احتياطات، أرباح محتجزة) بدون تعديل، أما رأس المال لازم يكون بالمحصل فقط. ◆ لمعالجة حقوق الملكية يجب المقارنة بين: (أ) القيمة الاسمية للأسهم المتنازل عنها من قبل مساهمو الشركة المنضمة. (ب) القيمة الاسمية للأسهم المصدرة من الشركة الضامة .. هنا في 3 احتمالات: 1- أ = ب تؤخذ حقوق الملكية بدون تعديل يعني بقيمتها الدفترية. 2- أ > ب هنا في حالة عجز، ويعالج كالاتي بالترتيب: احتياطي نظامي شركة منضمة لو مكفاش، احتياطي نظامي شركة ضامة لو مكفاش، أرباح محتجزة شركة منضمة لو مكفاش، أرباح محتجزة شركة ضامة. 3- أ < ب هنا في حالة زيادة يتم ترحيلها إلى احتياطي نظامي للشركة المنضمة فقط. ● معالجة مصاريف الانضمام في طريقة مزج الحصص: ◀ تعالج كأنها مصروفات دفترية أو إيرادية تحمل على قائمة الدخل في نفس الفترة.	◆ الشركة القابضة لازم تدفع ثمن الاستثمار لا يقل عن 51% وبكده تزول صفة ملكية للناس اللي بتشتري منهم. ◆ خلي بالك هنركز على مركز مالي للشركة المنضمة (التابعة): 1- إعادة تقييم عناصر الأصول بالقيمة السوقية (العادلة) وليس قيمة دفترية. 2- إعادة تقييم عناصر الالتزامات بالقيمة الحالية. 3- إيجاد صافي أصول الشركة التابعة (منضمة) اللي هي حقوق ملكية كالاتي 1 - 2 4- عمل مقارنة بين ثمن الشراء (الاستثمار) مع صافي أصول الشركة التابعة (حقوق ملكية) .. هنا في 3 احتمالات: (أ) ثمن شراء = صافي أصول التابعة (حقوق ملكية) لا يوجد فرق. (ب) ثمن شراء < صافي أصول تابعة الفرق شهرة أصول. (ج) ثمن شراء > صافي أصول تابعة الفرق احتياطي نظامي (ضمن حقوق ملكية) ● معالجة مصاريف الانضمام في طريقة الشراء: ◀ اللي هي فلوس الخبراء اللي بيعملوا إعادة تقدير تعتبر ت. رأسمالية تضم على صفقة الشراء ما عدا م. إصدار الأسهم والسندات.

❖ إعداد القوائم المالية في تاريخ السيطرة ❖

توحيد العناصر غير المتبادلة	استبعاد العناصر المتبادلة بين الشركة الأم والتابعة	
يعني بنجمع الأرقام المتشابهة ما عدا الاستثمار في شركة تابعة ← ده أصل من أصول الشركة القابضة وحقوق ملكية الشركة التابعة (الأتنين دول يتم استبعادهم).	الشق الأساسي	الشق الاختياري
	استبعاد تكلفة الشراء (الاستثمار) من الشركة القابضة مقابل حقوق ملكية الشركة التابعة، هنا عندي 4 احتمالات:	أي معاملات تمت قبل الانضمام بين شركتين نتج عنها مديونية ودائنية وأرباح متبادلة بين البائع والمشتري (يتم استبعادهم). ❖ خلى بالك الأرباح المتبادلة تستبعد من دخل البائع ومن تكلفة بضائع المشتري.

أولاً: تكلفة الاستثمار تساوي حقوق ملكية الشركة التابعة والسيطرة 100% :

بافتراض أن الشركة القابضة قامت بشراء الشركة التابعة مقابل 100000 ج علمًا بأن حقوق ملكية التابعة (رأس المال 70000 ، احتياطي 20000 ، أرباح محتجزة 10000) ◀ **الإجابة** بنعمل قيود يومية عند الشركة الأم فقط

(1) قيد الشراء	(2) قيد الاستبعاد
100000 من حـ / الاستثمار في شركة التابعة إلى حـ / النقدية	من مذكورين حـ / رأس المال $70000 \times 100\%$ حـ / احتياطي $20000 \times 100\%$ حـ / أرباح محتجزة $10000 \times 100\%$ إلى حـ / الاستثمار في الشركة التابعة
	100000

ثانيًا: تكلفة الاستثمار تساوي حقوق ملكية التابعة والسيطرة أقل من 100%، ونفترض أن السيطرة 80% وسددت الشركة الأم 80000 ج ثمن الشراء:

(1) قيد الشراء	(2) قيد الاستبعاد
80000 من حـ / الاستثمار في الشركة التابعة إلى حـ / النقدية	من مذكورين حـ / رأس المال $70000 \times 80\%$ حـ / احتياطي $20000 \times 80\%$ حـ / أرباح محتجزة $10000 \times 80\%$ إلى حـ / الاستثمار في الشركة التابعة
	80000

ثالثًا: تكلفة الاستثمار أكبر من حقوق ملكية التابعة والسيطرة أقل من 100%، نفترض أن السيطرة 80% وسددت الشركة الأم 84000 ج ثمن الشراء:

(1) قيد الشراء	(2) قيد الاستبعاد
84000 من حـ / الاستثمار في الشركة التابعة إلى حـ / النقدية	من مذكورين حـ / رأس المال $70000 \times 80\%$ حـ / احتياطي $20000 \times 80\%$ حـ / أرباح محتجزة $10000 \times 80\%$ حـ / فروق مدينة ← الفرق إلى حـ / الاستثمار في الشركة التابعة
	84000

رابعاً: تكلفة الشراء أقل من حقوق الملكية والسيطرة أقل من 100%، بافتراض أن السيطرة 80% وسددت الشركة الأم 77000 ثمن الشراء:

(1) قيد الشراء		(2) قيد الاستبعاد	
77000	من د / الاستثمار في الشركة التابعة	من مذكورين	
77000	إلى د / النقدية	د / رأس المال $80\% \times 70000$	56000
		د / احتياطات $80\% \times 20000$	16000
		د / أرباح محتجزة $80\% \times 10000$	8000
		إلى مذكورين	
		د / الاستثمار في الشركة التابعة	77000
		د / فروق دائنه ← الفرق	3000

الأثر على قائمة المركز المالي الموحدة يكون كالآتي:
 (1) سوف يظهر حقوق أقلية جانب الالتزامات طويلة الأجل
 $70000 \times 20\% + 20000 \times 20\% + 10000 \times 20\% = 20000$

(2) يظهر فروق دائنه 3000 جانب الأصول الثابتة بالسالب

ملحوظة هامة: ♦ لو بسأل على فروق ت. شراء وحقوق ملكية للتابعة يبقى ببسأل على فروق إذا كانت مدينة أو دائنة.
 ♦ لو سأل على فروق نسبة السيطرة يبقى ببسأل على حقوق الأقلية.

● إعداد القوائم المالية في تاريخ لاحق (بعد) السيطرة ●

◀ وده معناه أن شركة تابعة اشتغلت ونتج عندها أرباح أو خسائر أو توزيعات أرباح.

طريقة الملكية	طريقة التكلفة
♦ هنا حساب الاستثمار بيتأثر بكل حاجة: (1) عند إعلان الشركة التابعة عن أرباح تقوم الشركة الأم بالتسجيل كالآتي: من د / الاستثمار في شركة التابعة إلى د / إيراد الاستثمار في التابعة (2) عند إعلان الشركة التابعة عن خسائر من د / إيراد الاستثمار في التابعة إلى د / الاستثمار في التابعة (3) عند توزيع الأرباح من د / بنك إلى د / الاستثمار في التابعة	♦ هنا حساب الاستثمار في الشركة التابعة لا يتأثر نهائياً بأي أرباح أو خسائر أو توزيعات: (1) عند إعلان الشركة التابعة عن أرباح تقوم الشركة الأم بالتسجيل كالآتي: من د / توزيعات مستحقة إلى د / إيراد الاستثمار في التابعة (2) عند إعلان الشركة التابعة عن خسائر الشركة الأم مبتعملش قيود وإنما ترحل إلى قائمة الدخل. (3) عند توزيع الأرباح الفعلي من د / بنك إلى د / توزيعات مستحقة

● معالجة الفروق المدينة ●

- ♦ حضرتك عارف إن تكلفة الشراء لو اكبر من حقوق ملكية الشركة التابعة فهناك فروق مدينة.
- المعيار قال إيه بقى يا معلم : الفروق المدينة توزع على عناصر الأصول القابلة للإهلاك (ما عدا الأراضي) ولو مكفوش الفرق يكون شهره.
- وأخيراً تظهر الفروق المدينة مطروحة في صافي الدخل الموحد.

● معالجة الفروق الدائنة ●

- تستخدم الفروق الدائنة في تخفيض الأصول الثابتة والجزء الباقي يضاف للاحتياطي النظامي بعد الانضمام.

● معالجة أرباح البضاعة المتبادلة ●

◆ معناها أن الشركة القابضة والتابعة يتبادلان البضاعة ويحدث الآتي:

أرباح محققة	أرباح غير محققة
◆ لو الشركة التابعة باعت هذه البضاعة إلى طرف ثالث ينتج ربح محقق وخلي بالك ده متوقف على مقدار المخزون المتبقى. ✳ مثال: الشركة الأم اشترت بضاعة بمبلغ 250000 وباعت إلى الشركة التابعة بضاعة تكلفتها 150000 بمبلغ 260000 مع المعلم أن الشركة التابعة باعت إلى طرف ثالث بضاعة بمبلغ 335000 ويوجد مخزون في نهاية الفترة 25% من المشتريات ونسبة السيطرة 70%.	◆ لو الشركة القابضة باعت إلى الشركة التابعة، والشركة التابعة لم تبيعها إلى طرف ثالث فتكون الأرباح غير محققة = ثمن البيع - ت. شراء. ◀ خلي بالك .. الأرباح غير محققة لا بتعترف بها في القوائم.

الحل

هنا أرباح بضاعة متبادلة = 260000 - 150000 = 110000

بالنسبة للشركة التابعة البضاعة التي اشترتها من الشركة الأم تكلفتها عليها 260000 باعت 75% منها لأنه تبقى 25% .

∴ تكلفة الجزء المباع = 260000 × 75% = 195000 ، هي باعته بمبلغ 335000 . ∴ هناك أرباح محققة = 335000 - 195000 = 140000

↗ نصيب التابعة

نصيب القابضة

$$42000 = 30\% \times 140000$$

$$98000 = 70\% \times 140000$$

● أثر الأرباح على حقوق الأقلية ●

مبيعات صاعدة	مبيعات نازلة
◆ ده معناها أن الشركة التابعة هي التي باعت إلى الشركة القابضة، ويكون كده الشركة التابعة (حقوق الأقلية) ليهم نصيب حسب نسبة السيطرة.	◆ ده معناها إن الشركة القابضة هي التي باعت إلى التابعة ، كده الأرباح الغير محققة تكون من نصيب الشركة القابضة بالكامل، ولا يكون هناك نصيب لحقوق الأقلية.

● كيف تؤثر الأرباح غير محققة على صافي الدخل الموحد ●

مبيعات صاعدة	مبيعات نازلة
◆ صافي دخل الشركة الأم من عملياتها الخاصة. + نصيب الشركة الأم في دخل التابعة - إهلاك الفروق المدينة - إجمالي الأرباح غير محققة × نسبة السيطرة = صافي دخل موحد	◆ صافي دخل الشركة الأم من عملياتها الخاصة. + نصيب الشركة الأم في دخل التابعة - إهلاك الفروق المدينة - إجمالي الأرباح غير محققة = صافي دخل موحد

تمرين: في أول يناير 2015 قامت الشركة المساهمة (س) بشراء حقوق ملكية الشركة (ص) مقابل سداد 7 مليون جنيه وفي هذا التاريخ بلغت القيم الدفترية لأصول والتزامات الشركة (ص) (نقدية 700000 ج، معدات 1000000 ج، مخزون 800000 ج، أراضي 2000000 ج، التزامات قصيرة الأجل 900000 ج، التزامات طويلة الأجل 1100000 ج) وقد بلغت القيمة السوقية العادلة لكل من المخزون ، والمعدات ، والأراضي ما قيمته (550000 ج ، 950000 ، 500000) على التوالي كما بلغت القيمة الحالية للالتزامات قصيرة الأجل وطويلة الأجل (750000 ، 950000) على التوالي .

المطلوب : وضح كيفية معالجة عملية الانضمام طبقاً لطريقة الشراء.

الحل ▶

- 1- إيجاد القيمة العادلة السوقية للأصول = 700000 نقدية + 550000 معدات + 950000 ج معدات + 500000 أراضي = 7200000 ج.
- 2- إيجاد القيمة الحالية للالتزامات = 950000 + 750000 = 1700000 ج.
- 3- صافي القيمة السوقية العادلة = 7200000 - 1700000 = 5500000 ج.
- 4- يتم المقابلة بين تكلفة الشراء وصافي القيمة السوقية العادلة.

ت الشراء
صافي الأصول
الفرق (شهرة)
700000
550000
1500000 (ضمن الأصول في الميزانية الموحدة)

تمرين: أصدرت الشركة (ع) اسهماً عادية قيمتها الاسمية 1000000 ج لتبادلها مقابل الأسهم المتداولة للشركة (ب) وقد كانت حقوق ملكية الشركة (ب) في تاريخ الانضمام هي (الأسهم العادية 600000 ، الاحتياطيات 270000 ج، الأرباح المحتجزة 400000 ج) وضح كيفية معالجة عملية انضمام طبقاً لطريقة مزج الحصص.

1000000	القيمة الاسمية للأسهم التي أصدرتها الشركة (ع)
600000	القيمة الاسمية للأسهم المتنازل عنها من مساهموا الشركة المنظمة (ب)
400000	الفرق

يتم تغطية الفرق من:

- 1- الاحتياطيات للشركة المنظمة (ب) = 270000 ج.
- 2- الاحتياطيات للشركة الضامة (ع) = صفر.
- 3- الأرباح المحتجزة للشركة المنظمة (ب) = 400000 - 270000 = 130000 ج.

معالجة نصيب الشركة القابضة في أرباح الشركة التابعة

مثال للتوضيح

- 1/ إذا كان الشركة س تسيطر علي 70% من أسهم الشركة ص وكان صافي دخل الشركة ص 100000 ج
فأن نصيب الشركة س القابضة = $100000 \times 70\% = 70000$
- 2/ إذا كان الشركة س تسيطر علي 70% من أسهم الشركة ص وقامت الشركة ص ببيع بضاعة بأرباح 200000 ج
فأن نصيب الشركة س القابضة = $200000 \times 70\% = 140000$
- 3/ وإذا قامت الشركة ص بالسيطره علي الشركة ع بنسبه 60% وحقت الشركة ع أرباح مقدارها 300000 ج
فأن نصيب الشركة ص في هذه الأرباح = $300000 \times 60\% = 180000$
ونصيب الشركة س في أرباح الشركة ص = $180000 \times 70\% = 126000$

(معالجة الفروق المدينة):

فإذا كان تكلفة الشراء (الاستثمار) < من نسبة السيطرة في القيمة الدفترية لحقوق ملكية الشركة التابعة ← تكون الفروق مدينة.

كيف تحسب الفروق المدينة = تكلفه الاستثمار (ثمن الشراء المدفوع من القابضة) - (حقوق ملكيه التابعه × نسبة السيطرة)

وإذا كانت تكلفة الشراء > القيمة الدفترية للاستثمار ← تكون الفروق دائنة.

كيف تعالج الفروق المدينة:

- 1- عند ظهور الفروق المدينة توزع على عناصر الأصول القابلة للإهلاك والتي زادت قيمتها السوقية على قيمتها الدفترية بقيمه الزياده مع ملاحظه أستبعاد اهلاك الأصول الثابته واهلاك الفروق المدينة (أي توزيع الفروق) سنويا علي السنوات المتبقية من عمر الأصل.
- 2- ما يتبقى من فروق مدينة يحمل علي عناصر الأصول غير القابلة للإهلاك والتي زادت قيمتها السوقية على قيمتها الدفترية (الأراضي ، المخزون) مع ملاحظه اهلاك الفروق المدينة سنويا علي السنوات المتبقية من عمر الأراضي.
- 3- والباقي يوزع على الشهرة كأصل ثابت معنوي.

✱ معالجة إهلاك الفروق:

أ- معالجة في دفاتر الشركة القابضة ما يخص السنة من فروق:

× × من حـ/ إيراد الاستثمار في الشركة التابعة

× × إلى حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة

ب- قيود الاستبعاد تمهيداً لإعداد ورقة العمل:

1- استبعاد إهلاك الفروق المدينة:

× × من حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة

× × إلى حـ/ إيراد الاستثمار في الشركة التابعة

2- استبعاد إجمالي الفروق بتحميلها على عناصر الأصول:

× × من حـ/ الأصول (تذكر باسمها)

× × إلى حـ/ الفروق المدينة.

3- قيد استبعاد إهلاك الأصول من قيمة الأصول:

× × من حـ/ إهلاك الأصول

× × إلى حـ/ الأصول

صافي الدخل الموحد:

ملحوظة: عند حساب صافي الدخل الموحد لا ينظر نهائياً إلى التوزيعات سواء من القابضة أو التابعة.

XX	صافي دخل الشركة القابضة من عملياتها الخاصة
XX	+ نصيب الشركة القابضة في دخل التابعة
(XX)	- إهلاك الفروق المدينة
XX	صافي الدخل الموحد

تمرين: في 2015/1/1 قامت الشركة القابضة بشراء 75% من الأسهم العادية المتداولة لرأس مال الشركة التابعة نقداً بمبلغ 500000 وفي نفس التاريخ بلغت قيمة رأس المال والاحتياطي والأرباح المحتجزة في الشركة التابعة 200000 ، 160000 ، 40000 على التوالي وبفحص بنود أصول والتزامات الشركة التابعة تبين أن قيمتها الدفترية تعادل تقريباً قيمتها السوقية العادلة فيما عدا بند الآلات والمعدات الذي تبلغ قيمته الدفترية الصافية مبلغ 150000 في حين تبلغ قيمته السوقية العادلة مبلغ 270000 ويبلغ العمر الإنتاجي المتبقى في حياة الآلات والمعدات 10 سنوات كما يتم إهلاك الشهرة على 10 سنة ، وفي نهاية الفترة التالية لتاريخ السيطرة بلغ صافي دخل الشركة القابضة من عملياتها الخاصة ، 90000 ، وتوزيعاتها 40000 ج ، في حين بلغ صافي دخل الشركة التابعة عن نفس الفترة 60000.

المطلوب:

- 1- إعداد قيود اليومية التي تثبتها الشركة القابضة بدفاتها في كل من تاريخ السيطرة ونهاية الفترة المالية التابعة لتاريخ السيطرة.
- 2- إعداد قيود الاستبعادات تمهيداً لإعداد القائمة الموحدة في نهاية الفترة المالية التالية لتاريخ السيطرة.
- 3- حساب صافي الدخل الموحد في 2015/12/31.

◀ الحل ▶

تمهيد حسابي:

500000	تكلفة الاستثمار
300000	القيمة الدفترية للاستثمار $(40000 + 160000 + 200000) \times 75\%$
200000	الفروق المدينة

يتم تغطية هذه الفروق عن طريق:

- أ- الزيادة في القيمة السوقية للآلات $150000 - 270000 = 120000$ وتستهلك على 10 سنوات كل سنة 12000 ج.
- ب- باقي الفروق $200000 - 120000 = 80000$ يعتبر شهراً وتستهلك على 10 سنوات أيضاً كل سنة 8000 ج.

ملاحظة هامة : لا يوجد بالتمرين أراضي وبالتالي تم تحميل الباقي 80000 على الشهره إهلاك الفروق المدينة سنوياً $8000 + 12000 = 20000$ ج سنوياً.

دفاتر الشركة القابضة:

من ح/ الاستثمار في الشركة التابعة إلى ح/ البنك سداد قيمة الشراء نقداً	500000	500000
من ح/ إيراد الاستثمار في التابعة إلى ح/ الاستثمار في التابعة إهلاك الفروق المدينة	20000	20000
من ح/ الاستثمار في الشركة التابعة إلى ح/ إيراد الاستثمار في الشركة التابعة إثبات نصيب الشركة القابضة في أرباح التابعة $60000 \times 75\%$	45000	45000

* قيود الاستبعادات:

من ح/ رأس مال التابعة $200000 \times 75\%$ من ح/ احتياطات التابعة $160000 \times 75\%$ من ح/ أرباح محتجزة التابعة $40000 \times 75\%$ من ح/ الفروق المدينة	500000	150000 120000 30000 200000
إلى ح/ الاستثمار في الشركة التابعة استبعادات الشراء مقابل حقوق ملكية الشركة التابعة	20000	20000
من ح/ الاستثمار في الشركة التابعة إلى ح/ إيراد الاستثمار في الشركة التابعة استبعاد إهلاك الفروق التابعة	200000	120000 80000
من ح/ الآلات والمعدات من ح/ الشهرة إلى ح/ الفروق المدينة استبعاد إجمالي الفروق المدينة وتحميلها على عناصر الأصول	12000 8000	12000 8000
من ح/ إهلاك الآلات والمعدات من ح/ إهلاك الشهرة إلى ح/ الآلات والمعدات إلى ح/ الشهرة استبعاد إهلاك الأصول من قيمتها		

3- صافي الدخل الموحد:

ملحوظة: عند حساب صافي الدخل الموحد لا ينظر نهائياً إلى التوزيعات سواء من القابضة أو التابعة.

90000	صافي دخل الشركة القابضة من عملياتها الخاصة
45000	+ نصيب الشركة القابضة في دخل التابعة
(20000)	- إهلاك الفروق المدينة
115000	صافي الدخل الموحد

تمرين: في 2015/1/1 قامت الشركة (أ) بشراء 75% من اسهم الشركة (ب) والاتي بيانات قائمتي المركز المالي للشركتين (المبالغ بالآلاف دولار):

عناصر الأصول للشركتين (أ) و(ب) على التوالي: البنك (150000 – 190000)، العملاء (50000 – 70000)، أوراق القبض (30000 – 50000)، المخزون (150000 – 330000)، أصول ثابتة. (200000 – 500000)، استثمارات في الشركة (ب) (200000، صفر)، عناصر الخصوم للشركتين:

الدائنين (120000 – 130000)، أوراق الدفع (70000 – 80000)، التزامات طويلة الأجل (200000 – 400000)، رأس المال (250000 – 350000)، الاحتياطات (60000 – 120000)، الأرباح المحتجزة (70000 – 70000)، علماً بأن الشركة (أ) مدينة بمبلغ 16000 ج للشركة (ب).
والمطلوب: تسجيل قيود الاستبعادات – إعداد ورقة العمل – إعداد القائمة الموحدة.

◀ الحل ▶

أولاً: قيود الاستبعاد:

16000	16000	من ح/ الدائنون الشركة (أ) إلى ح/ العملاء الشركة (ب) استبعاد مديونية (أ) لصالح (ب)
187500	200000	من مذكورين ح/ رأس مال الشركة (ب) $(250000 \times 75\%)$ ح/ الاحتياطات (ب) $(60000 \times 75\%)$ ح/ الأرباح المحتجزة (ب) $(70000 \times 75\%)$ ح/ الاستثمار في الشركة (ب) ح/ الفروق الدائنة
45000	85000	استبعاد حساب الاستثمار في الشركة التابعة مقابل حقوق الملكية في التابعة
52500		

ثانياً: إعداد ورقة العمل:

القائمة الموحدة	الاستبعادات		الشركة (ب)	الشركة (أ)	البيان
	دائن	مدين			
340000	16000		150000	190000	الأصول
104000			70000	50000	البنك
80000			30000	50000	العملاء
480000			330000	150000	أوراق القبض
700000	200000		200000	500000	المخزون
-			صفر	200000	أصول ثابتة
					استثمارات في الشركة (ب)
1704000			780000	1140000	إجمالي الأصول
234000	85000	16000	130000	120000	الالتزامات وحقوق الملكية
150000			70000	80000	الدائنون
600000			200000	400000	أوراق الدفع
85000			-	-	التزامات طويلة الأجل
350000	85000				فروق دائنة
62500 أقلية		187500	250000	350000	رأس المال
120000					شركة (أ)
15000 أقلية		45000	60000	120000	شركة (ب)
70000	85000				الاحتياطات
17500 أقلية		52500	70000	70000	شركة (أ)
					شركة (ب)
1704000			780000	1140000	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

❖ الملكية غير المباشرة للشركة الأم في الشركة التابعة:

✱ أشكال السيطرة لشركات الأم على الشركات التابعة:

- 1- السيطرة المباشرة: وهي أن تقوم الشركة الأم بالسيطرة على أكثر من شركة تابعة خلال نفس الفترة.
- 2- السيطرة غير المباشرة: وهي أن تقوم الشركة الأم (أ) بالسيطرة على الشركة التابعة (ب) وتقوم الشركة التابعة (ب) كشركة أم بالسيطرة على الشركة التابعة (ج) يلاحظ أن الشركة (ب) تابعة في علاقتها بالشركة (أ) وقابضة في علاقتها بالشركة (ج)، ومن ثم تكون سيطرة (أ) على (ب) مباشرة وسيطرة (أ) على (ج) غير مباشرة في حين سيطرة (ب) على (ج) مباشرة.
- 3- السيطرة المباشرة وغير المباشرة: وتعني أن تقوم الشركة (أ) بالسيطرة على الشركة (ب) وتقوم الشركة (ب) بالسيطرة على الشركة (ج) كما تقوم الشركة (أ) بشراء جزء من حقوق ملكية الشركة (ج).

والحالة السابقة تبين الآتي:

- 1- سيطرة (أ) على (ب) سيطرة مباشرة.
- 2- سيطرة (ب) على (ج) سيطرة مباشرة.

3- سيطرة (أ) على (ج) سيطرة غير مباشرة من خلال (ب).

4- سيطرة (أ) على (ج) سيطرة مباشرة بملكية صريحة.

تمرين: حصلت الشركة العالمية على حصة قدرها 90% من أسهم الشركة الوطنية وفي نفس التاريخ حصلت الشركة الوطنية على حصة قدرها 70% من أسهم شركة المحلية وقد بلغت قيمة صافي الدخل والتوزيعات النقدية بالشركات الثلاثة عن نفس الفترة المبالغ الآتية:

الشركة المحلية	الشركة الوطنية	الشركة العالمية	
200000	400000	700000	صافي الدخل
100000	200000	300000	التوزيعات النقدية

المطلوب:

1- إثبات قيود اليومية فيما يتعلق بالتوزيعات والأرباح السابقة بدفاتر الشركة الأم.

2- قيود الاستبعادات.

3- صافي الدخل الموحد.

الحل

1 - قيود اليومية بالشركة الوطنية:

من د/ الاستثمار في الشركة المحلية إلى د/ إيراد الاستثمار في الشركة المحلية إثبات نصيب الشركة الوطنية في الشركة المحلية $200000 \times 70\%$	140000	140000
من د/ البنك إلى د/ الاستثمار في الشركة المحلية نصيب الشركة الوطنية في توزيعات الشركة المحلية $100000 \times 70\%$	70000	70000

قيود الاستبعاد:

من د/ إيراد الاستثمار في الشركة المحلية إلى د/ الاستثمار في الشركة المحلية استبعاد نصيب الشركة الوطنية في أرباح الشركة المحلية	140000	140000
من د/ الاستثمار في الشركة المحلية إلى د/ توزيعات مدفوعة استبعاد نصيب الشركة الوطنية في توزيعات الشركة المحلية	70000	70000

2- قيود اليومية بالشركة العالمية:

من د/ الاستثمار في الشركة الوطنية إلى د/ إيراد الاستثمار في الشركة الوطنية نصيب الشركة العالمية في دخل الشركة الوطنية $400000 + 140000 = 540000 \times 90\%$	486000	486000
من د/ البنك إلى د/ الاستثمار في الشركة الوطنية استبعاد نصيب الشركة الأم في توزيعات التابعة $200000 \times 90\%$	180000	180000

قيود الاستبعاد بالشركة (أ):

من د/ إيراد الاستثمار في الشركة الوطنية إلى د/ الاستثمار في الشركة الوطنية استبعاد نصيب الشركة الأم في أرباح التابعة	486000	486000
من د/ الاستثمار في الشركة الوطنية إلى د/ توزيعات مدفوعة استبعاد نصيب الشركة الأم في توزيعات التابعة	180000	180000

* حساب صافي الدخل الموحد:

700000	صافي دخل الشركة العالمية من عملياتها الخاصة
360000	+ صافي دخل الشركة العالمية من نصيبها المباشرة في الشركة الوطنية $400000 \times 90\%$
126000	+ صافي دخل الشركة العالمية من نصيبها غير المباشرة في الشركة المحلية $200000 \times 90\% \times 70\%$
1186000	صافي الدخل الموحد