

المحاسبة الدولية

الإطار النظري والتطبيق العملي

أ.د. عبدالحميد مانع الصبح

أستاذ المحاسبة المشارك

كلية التجارة والاقتصاد

جامعة صنعاء

2021م

الجديد في هذه الطبعة

أضحى التوجه العام لمعظم دول العالم يتمثل في التحول نحو تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية للشركات المختلفة، فقد تم تبني تلك المعايير من قبل ما يزيد على مائة وعشرين دولة وتعمل الدول الأخرى في هذا الإطار بشكل متسارع. ولم تكن الجمهورية اليمنية بمعزل عن ذلك فقد جرى التوجه التدريجي لهذا الهدف من كما يتضح في صفحات هذا الكتاب لاسيما في الفصل الخامس. وقد تم التركيز في تحديث هذا الكتاب على التغييرات في المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتقارير المالية من الجانبين النظري والتطبيقي في كل فصول الكتاب وبشكل خاص جوانب التطوير التالية:

أولاً: جرى تطوير الفصل الثاني ليشمل الاختلافات المحاسبية على المستوى الدولي بما في ذلك أسباب تلك الاختلافات والمشاكل التي تنتج عن تلك الاختلافات عالمياً، وأنواع تلك الاختلافات، فضلاً عن عرض التحول الدولي في إعداد التقارير المالية، والتحول الدولي نحو التقارير المالية، وتبني المعايير الدولية للتقارير المالية على المستوى الدولي.

ثانياً: جرى تنقيح الفصل الرابع ليعطي التطورات في المعايير الدولية للتقارير المالية وفقاً لنسختها الأخيرة الصادرة عام 2020م.

ثالثاً: تم تطوير الفصل الخامس ليحوي التوجه التدريجي للجمهورية اليمنية لتبني المعايير الدولية للتقارير المالية سواء على المستوى القطاعي البنوك، الضرائب... الخ حتى توج بقرار مجلس الوزراء رقم (51) لسنة 2019م بالموافقة على تبني

السوق وتحويل بعض وحدات القطاع العام إلى الخاص في كثير من الدول، الأمر الذي أفضى إلى تزايد فرص الاستثمارات العالمية. كما أدى السعي نحو تحقيق التكامل الاقتصادي بين دول أوروبا والتطور الهائل في نظم الاتصالات الدولية والحاسبات إلى العمل على إيجاد نوع من التكامل الاقتصادي على المستوى الدولي، فتزايدت عملية التبادل التجاري الدولي مما أدى إلى ظهور المنظمات الدولية التي تتولى تنظيم التجارة العالمية. مثل الاتفاقية العامة للتعريف الجمركية والتجارة GAAT سنة 1986م، التي حل محلها منظمة التجارة العالمية WTO سنة 1995م. وغدت الاستثمارات تتساقب بين الدول، فبينما كان معدلها السنوي خمسين مليار دولار في السنوات 83-1985م، ارتفع هذا المعدل إلى مئتي مليار دولار خلال السنوات 89-1991م.

ومع تزايد انتشار مفهوم العولمة في الآونة الأخيرة، وتزايد التوجه العالمي نحو عولمة كثير من مناحي الحياة الاقتصادية، اجتماعية، سياسية، ثقافية وإعلامية. ومن الواضح أن أبرز مظاهر العولمة يتمثل في عولمة الاقتصاد، إذ زادت الشركات متعددة الجنسية بشكل كبير في العقد الأخير من القرن العشرين وفي بداية القرن الواحد والعشرين، كما بدأت كثير من أسواق البورصة تأخذ شكل العالمية، فأُنظمت بعضها إلى منظمة عالمية واحدة هي المنظمة الدولية لهيئات أسواق الأوراق المالية International Organization of Securities Commission (IOSCO)، التي تشترط على أية سوق للبورصة تنوي الانضمام لها الالتزام

بقواعد محددة ومعايير محاسبية موحدة إلى حد ما من قبل الشركات المسجلة أسهماً في تلك الأسواق.

وقد انعكست آثار تلك التطورات على المحاسبة من ناحيتين: فقد تزايدت الأهمية النسبية للمعلومات المحاسبية لدى المتعاملين في أسواق المال العالمية من ناحية، كما اتسعت قاعدة مستخدمي تلك المعلومات لتشمل المستخدمين المحليين فضلاً عن المستخدمين الآخرين على نطاق دولي من ناحية أخرى، هذا فضلاً عن استمرار الاعتماد على المعلومات المحاسبية التي كانت ولا زالت تحتل مكان الصدارة بين مصادر المعلومات المختلفة من وجهة نظر معظم متخذي القرارات والمستخدمين الرئيسيين لتلك المعلومات.

ونتيجة لعدم مسايرة المحاسبة بفروعها التقليدية لهذه الحالة ظهرت الحاجة إلى فرع جديد من فروع المحاسبة يخصص لمتابعة تلك التطورات والعمل على توفير المعالجات المناسبة لها، بحيث يتم تقديم المعلومات المطلوبة لهذا النوع من المستخدمين الذين تتجاوز اهتماماتهم المستوى المحلي إلى المستوى الدولي بلغة يفهمونها ويتعاملون معها بالنظر إلى أن المحاسبة هي لغة الأعمال، هذا الفرع هو المحاسبة الدولية.

ولتحقيق الحاجة أعلاه يأتي هذا الكتاب في طبعته الرابعة والتي تأتي بعد قرار مهم في اليمن هو تبني المعايير الدولية للتقارير المالية من قبل الشركات العاملة في اليمن؛ وتبني قسم المحاسبة في جامعة صنعاء تحديث مناهج القسم لتشمل متطلبات المعايير الدولية للتقارير المالية في المواد ذات العلاقة والتي كان

يكون هذا الكتاب إضافة حقيقية للمكتبة العربية عموماً والمكتبة اليمنية خصوصاً التي تفتقر إلى مثل هذا النوع من الكتب التي تتناول المواضيع التي يشملها هذا الكتاب. وبإذن الله نعمل على تطوير هذا الكتاب في طبعاته التالية لاسيما وأن هذا الفرع من فروع المحاسبة يتطور باستمرار لتوفير المعلومات اللازمة للمستخدمين الذين تتغير حاجاتهم للمعلومات من فترة لأخرى ومع كل تغير في عالم المال والأعمال.

وما توفيقي إلا بالله فهو سبحانه ولي الهداية والتوفيق،،،

أ.م.د. عبد الحميد مانع الصيح

صنعا 2020م

الصفحة	الموضوع
7	الحديد في هذه الطبعة
9	المقدمة
15	فهرس الكتاب
31	الجزء الأول: الإطار النظري للمحاسبة الدولية
33	الفصل الأول: الأبعاد الدولية للمحاسبة
33	1-1: مقدمة
34	2-1: ظهور المحاسبة الدولية
36	3-1: العوامل التي أسهمت في ظهور المحاسبة الدولية
36	1-3-1: تطور التجارة الدولية
36	2-3-1: ظهور الشركات متعددة الجنسية
37	3-3-1: تدويل أسواق المال
37	4-3-1: تزايد التفكير نحو العالمية
38	5-3-1: الربحية العالية للعمليات الدولية مقارنة بالمحلية
38	6-3-1: بطاً تطور المحاسبة
38	7-3-1: صعوبة مقارنة القوائم المالية للشركات من أقطار مختلفة
38	8-3-1: تدويل علم المحاسبة
39	9-3-1: تدويل مهنة المحاسبة
40	10-3-1: إهتمام الهيئات والمنظمات المحاسبية بالمحاسبة الدولية
40	11-3-1: التباين في الظروف والعوامل البيئية بين الدول
40	12-3-1: أثر المستثمرين والتكتلات الدولية والدول النامية
40	13-3-1: النظام النقدي الدولي

الفصل الأول

الأبعاد الدولية للمحاسبة

International Dimensions of Accounting

1-1: مقدمة

نشأت المحاسبة منذ بدء التعامل الإنساني وتبادل السلع في شكل مقايضة. بيد أن ظهور المحاسبة كعلم قد تزامن مع استخدام النقود كوسيلة للتبادل. وقد كانت البداية الحديثة من المدن الإيطالية في القرنين الثالث عشر والرابع عشر الميلاديين، مروراً بعصر الاستعمار الأوروبي الذي قامت كل دولة فيه بنقل نظمها المحاسبية للبلدان التي استعمرتها. وكأي علم فقد مرت المحاسبة عبر مراحل عدة من التجديد والتطوير، ولم تعد تحصر عملها في مسك الدفاتر والسجلات المحاسبية وإعداد القوائم المالية، بل غدت نظاماً للمعلومات يهدف إلى تقديم المعلومات الاقتصادية ذات الفائدة لمتخذي القرارات داخل وخارج المنشأة. كما لم تظل المحاسبة مجرد مرشد للإدارة أثناء قيامها بأعمال التشغيل اليومية فحسب، بل أضحت تساعد في تصميم الخطط والسياسات المستقبلية وتقييمها. ويذهب البعض (Rathor, 1996: 1) إلى أن المحاسبة دولية بطبيعتها، كما سيتضح من خلال الصفحات التالية، ولذلك ظهر قبل عقود قليلة فرع جديد للمحاسبة يهتم بالأبعاد الدولية للمحاسبة أطلق عليها المحاسبة الدولية.

وإذا كانت المحاسبة المالية تهتم باحتياجات المستخدم الخارجي، والمحاسبة الإدارية تهتم باحتياجات المستخدم الداخلي (الإدارة) في الوقت الحاضر، فإن المحاسبة الدولية أصبح يناط بها الاهتمام باحتياجات المستخدم الدولي.

3-1: العوامل التي أسهمت في ظهور المحاسبة الدولية

Forces that are driving the field of International Accounting

أدت عوامل ومتغيرات عدة إلى ظهور فرع جديد للمحاسبة هو فرع المحاسبة الدولية. ويظهر استعراض هذه العوامل مدى أهمية هذا الفرع من فروع المحاسبة ودوره الإيجابي في تلبية متطلبات المستثمر الدولي من المعلومات المحاسبية، ومن أهم هذه العوامل ما يلي (Rathor, 1996: 1-3 & Choi & Muller, 1992: 1-15):

1-3-1: تطور التجارة العالمية

على الرغم من أن التجارة العالمية كانت تتم بين البلدان منذ أمد طويل، فإن العقود القليلة الماضية قد شهدت تغييراً في حجم وخصائص التجارة العالمية. فلقد أفضى تطور عمليات تنقل بعض عوامل الإنتاج ك رأس المال والعمل إلى إيجاد أرضية جديدة أسهمت في إيجاد أسواق دولية جديدة للبضائع والخدمات ورأس المال، مما أدى إلى تزايد علاقات اقتصاديات البلدان. وقد ألفت كل هذه التطورات بظلالها على المحاسبة فتزايدت المشاكل المحاسبية مما دعا إلى تطوير فرع خاص من المحاسبة ذو بُعد دولي.

2-3-1: ظهور الشركات متعددة الجنسية

يعد ظهور الشركات متعددة الجنسية في المحيط الدولي أهم العوامل التي أدت إلى تزايد أهمية المحاسبة الدولية. فلقد تغلغت هذه الشركات في الدراسات التي أجريت حول العلاقات الدولية، كما أن مديونيات هذه الشركات قد أصبحت مفردة ثابتة في المحاذات بين معظم حكومات العالم.

وتنتج هذه الشركات ثلث الإنتاج العالمي، كما أدى نشاطها إلى زيادة مهمة في التجارة الدولية وتدفق الأموال بين الدول. وفي حين ينظر البعض إلى هذه الشركات كمؤسسات اقتصادية كفاءة وكناقل للمعارف والمهارات لأقطار عدة، فإن البعض يرى أنها تمثل أخطبوطاً كونياً بالنظر لكونها في الحدود الدنيا تنشر التلوث في العالم كله، ناهيك عن استغلالها لخيرات كثير من البلدان. والواقع أن كلا

النظريتين تحوي قدراً من الحقيقة، ولا يتسع المجال هنا لسرد مزايا وعيوب هذه الشركات بقدر ما يقتضي الأمر الإشارة إلى دور هذه الشركات في ظهور المحاسبة الدولية.

فلقد أسفر عن نشاط هذه الشركات نقل التطبيقات المحاسبية من قطر لآخر، وكذلك ظهور مشاكل محاسبية لا مناص من أخذها في الحسبان. فبالنظر لعدم وجود عملة عالمية مقبولة وتغير أسعار صرف العملات نحو بعضها، فينبغي المحاسبة عن ترجمة العملات الأجنبية، وكذلك اختلاف نظم الضرائب والجمارك والتشريعات الحكومية والتضخم والمخاطر السياسية، فضلاً عن مشاكل أسعار التحويل والحاجة لإعداد القوائم المالية المجمعة للشركات التابعة الأجنبية، كل هذه تبين أهمية المحاسبة الدولية في التصدي لهذه المسائل.

1-3-3: تدويل أسواق المال

تزايد تدفق الأموال عبر الحدود بشكل ملحوظ في السنوات الأخيرة. وتظهر الإحصائيات المتاحة عن التعاملات في أسواق المال الدولية أن تلك التعاملات قد زادت عن (328) بليون دولار سنة 1989م مقارنة بمبلغ (53) بليون دولار سنة 1980م، مما أدى إلى تزايد التركيز على المحاسبة الدولية. فالحاجة إلى معلومات مالية قابلة للمقارنة وموثوق بها للمستثمرين الحاليين والمحتملين في أقطار مختلفة يدعوا إلى إجراء نوع من التوافق بين التطبيقات المحاسبية، كما أن اختلاف المعايير المحاسبية من قطر لآخر لا يحقق كفاءة سوق المال الدولية.

1-3-4: تزايد التفكير نحو العالمية

في بعض البلدان كسويسرا وسنغافورة يتجه الناس في تفكيرهم وأعمالهم نحو العالمية، فإجادة اللغات الأجنبية أمراً شائع هنالك، وكذلك الدخول في عقود وصفقات مع مواطنين من دول أخرى. الأمر الذي يزيد من أهمية المحاسبة الدولية.

10-3-1: اهتمام الهيئات والمنظمات المحاسبية بالمحاسبة الدولية

أدى إهتمام الهيئات والمنظمات المحاسبية المهنية بتحقيق أكبر قدر ممكن من التوافق بين الطرائق والتطبيقات المحاسبية على المستوى الدولي إلى الحاجة إلى فرع جديد للمحاسبة يهتم بهذا الجانب هو المحاسبة الدولية.

11-3-1: التباين في الظروف والعوامل البيئية بين الدول

نظراً لوجود العديد من أوجه التباين بين الظروف والعوامل البيئية بين دول العالم المختلفة في مختلف الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وغيرها، فإن عملية قبول تطبيق معايير محاسبية بين هذه الدول يتطلب فرع من فروع المحاسبة يهتم بهذا الجانب، هذا الفرع هو المحاسبة الدولية.

12-3-1: أثر المستثمرين والتكتلات الدولية والدول النامية

تزايد ظهور التكتلات الدولية الاقتصادية مثل كتل أمريكا الشمالية بين الولايات المتحدة الأمريكية والمكسيك وكندا عام 1992م، وتكتل دول أمريكا الوسطى والجنوبية بين البرازيل والارجنتين والأرجواي، والجماعة الأوروبية عام 1957م، وتكتل جنوب شرق آسيا عام 1992م، وتكتل بريكس BRICS بين البرازيل وروسيا والهند والصين وجنوب إفريقيا. وقد أسفر ضغط المستثمرين والتكتلات الدولية في اتجاه تطبيق معايير محاسبية على المستوى الدولي، فضلاً عن دعم الدول النامية الراغبة في تطوير التطبيقات المحاسبية فيها إلى أهمية وجود فرع المحاسبة الدولية ليعنى بهذا الجانب المهم لدى هذه الفئات ذات التأثير الاقتصادي العالمي.

13-3-1: النظام النقدي الدولي

النظام النقدي الدولي هو النظام الذي يتحدد وفقاً له طريقة أسعار الصرف وتدفقات رأس المال وبموجبه يتم تعديل موازين المدفوعات بين الدول، ويبدو تأثيره واضحاً على المحاسبة من خلال مشكلة التغير في أسعار صرف العملات.

لكل هذه الدوافع أضحت المحاسبة الدولية فرعاً من فروع المحاسبة يدرس في كثير من الجامعات، ففي الولايات المتحدة الأمريكية وحدها تُدرس في سبع وثلاثين جامعة، كما أصبحت تدرس في بعض البلدان العربية، ولعل هذا يدعو إلى تعريف هذا الفرع من فروع المحاسبة.

4-1: تعريف المحاسبة الدولية Definition of International Accounting

لم يتفق الباحثون على تعريف واحد للمحاسبة الدولية بالنظر لوجود مظاهر عدة للمحاسبة ذات أبعاد دولية. ولا يتسع المجال هنا لسرد التعريفات المختلفة للمحاسبة الدولية بل نكتفي بعرض أحد أهم التعريفات التي قدمت لها، والذي قدمه Choi & Muller (1992: 12)، إذ يصفانها بأنها ذلك الفرع "الذي تتجاوز إهتمامات الأغراض المحلية إلى الأغراض الخارجية، إذ تهتم بالتحليلات الدولية المقارنة وقياس والإفصاح عن العمليات الدولية وأعمال الشركات متعددة الجنسية، وتلبية احتياجات أسواق المال الدولية، والتنسيق بين الاختلافات في طرائق المحاسبة والإفصاح عالمياً من الجوانب السياسية، التنظيمية، المهنية، وأنشطة وضع المعايير".

ومن خلال التمعن في التعريف أعلاه سنجد أنه ينصب على تركيز هذا الفرع على الأغراض الخارجية دون الداخلية، كما يهتم بالجانب المقارن للمحاسبة الدولية وهو التركيز على جوانب الاتفاق والاختلاف بين التطبيقات المحاسبية في البلدان المختلفة وهو أحد إهتمامات المحاسبة الدولية، ويغطي التعريف بعد الجانب العملي للمحاسبة الدولية من حيث إهتمامها بالجوانب التطبيقية مثل الإفصاح عن العمليات الدولية وأعمال الشركات متعددة الجنسية ومتطلبات أسواق المال الدولية من الإفصاح، هذا فضلاً عن تركيز التعريف على حل تركيز المحاسبة الدولية وهو

6-1: العولمة وأثرها على المحاسبة الدولية

Globalization it's impact on International Accounting

يعد العالم وحدة رئيسية واحدة وتمثل الدول وحدات صغيرة داخل هذه الوحدة، وتتم المعاملات المالية وغير المالية بين تلك الدول كما لو كانت تتم داخل دولة واحدة وبقواعد واحدة. وذات الأمر في المحاسبة التي تثبت المعاملات بطريقة واحدة، إذ يتم وضع المعايير من قبل الدول الكبرى وإن كانت الدول الصغيرة تشارك في إعداد المعايير إلا أن مصلحة الدول الكبرى تغلب على مصلحة الدول الصغيرة، وبهذه الطريقة تتم عولمة المحاسبة من خلال تطبيق المعايير التي أعدت أصلاً من قبل الدول الأكثر تقدماً، إذ تجد الدول النامية أن من مصلحتها تطبيق تلك المعايير أو لا مناص أمامها من تطبيق تلك المعايير وإلا ستكون خسائرها أكبر وبذلك يتحتم عليها تطبيقها.

1-6-1: العوامل التي أسهمت في الإسراع بالعولمة

يشير مصطلح العولمة إلى تجاوز الحدود القائمة للدول إلى أفاق أرحب تشمل العالم كلة. أما ظاهرة العولمة فتعرف بأنها العملية التي من خلالها ترتبط شعوب العالم ببعضها في كل أوجه حياتها اقتصادياً، ثقافياً، سياسياً، تكنولوجياً وبيئياً، إذ تعبر عن تحالفات وطنية ودولية بغية معالجة الأزمات المالية من خلال الاعتمادات المتبادلة والتكاملات الاقتصادية، مثل حرية تنقل السلع والخدمات بين الدول دون عوائق، ويمكن تصور أهداف العولمة كما يلي:

1. الوصول إلى سوق عالمي واحد مفتوح دون قيود جمركية أو إدارية أو نزعات عرقية أو غيرها.
2. اندماج المصالح والمنافع المشتركة بما يجعل العالم وحدة واحدة.
3. تقليل الفوارق بين مستويات المعيشة أو في الحدود الدنيا مقابلة متطلبات الحياة لتحقيق تجانس عالمي إنساني.

4. الاتجاه نحو إيجاد لغة عالمية واحدة.
 5. تحقيق وحدة الهوية الإنسانية لسكان الأرض من خلال ~~إزالة~~ مختلف أشكال التمييز العنصري والتعصب النوعي.
 6. المشاركة في اتخاذ القرار بما يفضي إلى الاستفادة الشاملة.
 7. تنمية الإحساس بوحدة البشر وحقهم في الحياة.
- وفي ضوء تلك الأهداف فقد أسهمت مجموعة عوامل في الإسراع بظاهرة العولمة لاسيما عولمة الاقتصاد أهمها:
- أ. نمطية ومُعيارية المنتجات والعمليات.
 - ب. التطورات في التكنولوجيا.
 - ج. الإصلاحات الاقتصادية.
 - د. التحسينات في البنية الأساسية.
 - هـ. خصخصة شركات القطاع العام.

1-6-2: أبعاد ظاهرة العولمة

هناك العديد من الأبعاد الاقتصادية، ثقافية، وسياسية وغيرها أهمها:

- أ. الأبعاد الاقتصادية:

- أ. بغية فتح الأسواق وانفتاح كل دول العالم على بعضها فقد تم:
 - تقديم منتجات جديدة واسعة الاستخدام تنتج بأحجام اقتصادية كبيرة.
 - تكوين اندماجات وتكتلات اقتصادية غير مسبوقة.
 - استخدام نظم تسويق فورية مثل التجارة الإلكترونية ووسائل الدفع الفورية والتحويلات الآلية... الخ.
 - استخدام نظم استثمار في البشر للاستحواذ على أصحاب المواهب والمبدعين القادرين على اكتشاف الفرص واستثمارها.

الفصل الرابع

المعايير الدولية للتقارير المالية والمعايير

المحاسبية الدولية والتشريعات المحاسبية اليمنية

1-4: مقدمة

يأتي إعداد الفصل بغية عرض أهم المتطلبات في المعايير المحاسبية الدولية والتي ينتظر أن يتزايد تطبيقها عالمياً من سنةٍ لأخرى هذا من جهة، من جهةٍ أخرى فإنّ عدم توفر معايير محاسبية يمنية، ونزولاً عند متطلبات كثير من الشركات لاسيما التي تعد فرعاً لشركة أجنبية، قد حدا بالكثير من المحاسبين اليمنيين إلى اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية في المحاسبة والإفصاح محلياً ممّ يمثل مطلباً آخر يحدث في اتجاه إعداد هذا الفصل ومقارنة متطلبات تلك المعايير مع متطلبات التشريعات المحاسبية اليمنية إن وجدت.

2-4: المعايير الدولية للتقارير المالية International Financial Reporting Standards

والمعايير المحاسبية الدولية International Accounting Standards

بدأ التفكير في إعداد معايير تطبيق على المستوى الدولي منذ عام 1904م عندما انعقد المؤتمر الأول للمحاسبين في مدينة لويس. بيد أن تطبيق هذه المعايير على المستوى الدولي لم يتم إلا عقب إنشاء لجنة المعايير المحاسبية الدولية سنة 1973م، والتي أنشأت من قبل الهيئات المهنية في كل من استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة/ أيرلندا، والولايات المتحدة الأمريكية.

4-4: مقارنة المعايير المحاسبية الدولية مع التشريعات المحاسبية اليمنية

قبل التولج في مقارنة المعايير المحاسبية الدولية مع ما يناظرها في التشريعات المحاسبية اليمنية** يجدر التنويه إلى أن المقارنة ستركز على أهم الفقرات التي وردت في المعايير مع ما يناظرها في التشريعات المحاسبية اليمنية إن وجدت.

4-4-1: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (1) تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى

- يطلب المعيار من المنشأة إعداد وعرض قائمة المركز المالي الافتتاحية في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية وتمثل نقطة البداية للمحاسبة وفقاً لـ IFRS.

- على المنشأة أن تستخدم في قائمة مركزها المالي الافتتاحية المعدة وفقاً لـ IFRS نفس السياسات المحاسبية المستخدمة خلال جميع الفترات المعروضة في أول قوائم مالية لها معدة وفقاً لـ IFRS ويجب أن تلتزم تلك السياسات المحاسبية بكل معيار من المعايير الدولية سارية المفعول في نهاية أول فترة تقرير مالي لها أعد وفقاً لـ IFRS.

** يجدر التنويه إلى أن أخذ التشريعات المحاسبية اليمنية التي نعتمدها كأساس للمقارنة مع المعايير الدولية هو النظام المحاسبي الموحد، وقد صدر هذا النظام سنة 1978م ولم ينفج حتى تاريخ إعداد هذه الدراسة، وبالرغم من كون النظام كان معمولاً به في الشطر الشمالي من اليمن قبل الوحدة فقد تم اعتماده بعدئذ كنظام سائد في اليمن الموحد.

- يجب أن تتوافق تقديرات المنشأة وفقاً لـ IFRS في تاريخ الانتقال لهذه المعايير مع التقديرات التي أعدت للتاريخ نفسه وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً السابقة إلا إذا كان هناك دليل موضوعي أن تلك التقديرات كانت خاطئة.

- على المنشأة أن تفسر كيف أثر التحول إلى المعايير الدولية للتقارير المالية على مركزها وأداءها المالي وتدققاتها النقدية.

(IASB, IFRS1, 2008: Par.'s 6, 7, 14 and 23).

ولم نجد ضمن التشريعات اليمنية متطلبات مناظرة لما ورد في المعيار.

4-4-2: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (2) الدفع على أساس الأسهم

- يلزم المعيار المنشأة بالاعتراف بالبضاعة أو الخدمات المشتراة أو المستلمة بموجب معاملة دفع على أساس الأسهم عند استلام البضاعة أو الحصول على الخدمة، والاعتراف بالزيادة المقابلة في حقوق الملكية، أو الإعتزاف بالتزام معين إذا تم شراء البضاعة أو الخدمة مقابل التزام أمام المورد.

- عندما تكون البضاعة أو الخدمات المشتراة في معاملة دفع على أساس الأسهم غير مؤهلة للإعتراف بها أصول، يعترف بها مصاريف.

- يتم قياس للبضاعة أو الخدمات المستلمة والزيادة المقابلة في حقوق الملكية مباشرة بالقيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة إذا أمكن تقديرها بطريقة يمكن الاعتماد عليها، وإذا تعذر يتم قياسها بالقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة.

- إذا تم شراء البضاعة أو استلام الخدمات مقابل التزامات أمام الموردين على المنشأة قياس البضاعة أو الخدمات بالقيمة العادلة للالتزام، وإلى أن يتم تسوية الالتزام، على المنشأة إعادة قياس القيمة العادلة للالتزام في تاريخ كل قوائم مالية وفي تاريخ التسوية وأية فروق يعترف بها ضمن الربح أو الخسارة للفترة.

4-4-4: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (4) عقود التأمين

- على شركة التأمين أن تقيم في تاريخ كل قوائم مالية ما إذا كانت التزاماتها التأمينية المعترف بها كافية من خلال التقديرات الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية لعقود التأمين الخاصة بها، وإذا أظهر التقييم أن المبلغ المسجل للالتزامات التأمينية غير كاف فيتم الاعتراف بكامل العجز في الربح والخسارة.
- يجيز المعيار لشركة التأمين أن تغيّر سياساتها المحاسبية للعقود إذا كانت التغييرات تجعل من القوائم المالية أكثر ملاءمة لمتطلبات اتخاذ القرار ولا تقل درجة إمكانية الاعتماد عليها، أو أن تكون أكثر إمكانية الاعتماد ولا تقل درجة الملاءمة فيها، وعلى الشركة أن تقدر الملاءمة وإمكانية الاعتماد من خلال الضوابط الواردة في معيار المحاسبة الدولي رقم (8).

- على شركة التأمين أن تفصح عن المعلومات التي تساعد المستخدمين على فهم قوائمهم المالية لتقييم طبيعة ومدى الخطر الناتج من عقود التأمين.

(IASB, IFRS4, 2014: Par's 15, 22 and 38).

- ولم نجد ضمن مشتملات التشريعات المحاسبية اليمنية متطلبات تتفق مع ما ورد في هذا المعيار.

4-4-5: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (5) الأصول غير المتداولة المحتفظ

بها بغرض البيع والعمليات غير المستمرة

- تصنف المنشأة الأصل غير المتداول بغرض البيع إذا كان مبلغه المسجل سيتم استرداده من خلال معاملة بيع وليس من خلال الاستخدام المستمر.
- يقاس الأصل غير المتداول بغرض البيع بمبلغه المسجل أو قيمته العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع أيهما أقل.
- يفصح عن معلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم الآثار المالية للعمليات غير المستمرة واستبعاد الأصول غير المتداولة بغرض البيع.

- العمليات غير المستمرة وفقاً للمعيار هي أحد عناصر المنشأة التي إما أنه قد تم استبعادها أو يتم تصنيفها على أنها محتفظ بها بغرض البيع وهي التي: تشكل خطأ رئيساً منفصلاً من الأعمال أو منطقتها جغرافية من العمليات أو تشكل جزءاً من خطة منسقة لاستبعاد خط أعمال رئيسي منفصل أو منطقة جغرافية منفصلة أو شركة تابعة مشتراه بغرض إعادة البيع، وعلى المنشأة الإفصاح في قائمة الدخل الشامل عن الأرباح والخسائر بعد الضريبة للعمليات غير المستمرة وتحليلها إلى الإيرادات والمصاريف والأرباح والخسائر قبل الضريبة ومصروف ضريبة الدخل ذو العلاقة وصافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية للعمليات غير المستمرة. (IASB, IFRS5, 2014: Par's 6, 15, 30, 32, and 33).

- ولم تحوي التشريعات المحاسبية على متطلبات تناظر ماورد في هذا المعيار.
- 6-4-6: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (6) استكشاف وتقييم الموارد المعدنية

- يجب قياس أصول الاستكشاف والتقييم عند الإثبات الأولى بالتكلفة.
- بعد الإثبات تطبق المنشأة نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم على أصول الاستكشاف والتقييم.
- يجيز المعيار للمنشأة تغيير سياساتها المحاسبية لمصروفات الاستكشاف والتقييم إذا كان التغيير يجعل من القوائم المالية أكثر ملاءمة لمتطلبات اتخاذ القرار ولا تقل درجة إمكانية الاعتماد عليها، أو أن تكون أكثر إمكانية الاعتماد ولا تقل درجة الملاءمة فيها، وعلى الشركة أن تقدر الملاءمة وإمكانية الاعتماد من خلال الضوابط الواردة في معيار المحاسبة الدولي رقم (8).
- يلزم المعيار بتصنيف أصول الاستكشاف والتقييم على أنها ملموسة، مثل المركبات والآلات الحفر، أو غير ملموسة، مثل حقوق الحفر.
- يوجب المعيار تقييم أصول الاستكشاف والتقييم لتحديد الهبوط في القيمة عندما توحى الحقائق والظروف بأن المبلغ المسجل لأصل استكشاف وتقييم قد يزيد عن مبلغه القابل للاسترداد ويتم قياس وعرض والإفصاح عن أية خسارة في الهبوط حسب معيار المحاسبة الدولي (36).

(IASB, IFRS8, 2013: Par's 1, 5, 20, 21 and 22).

وفي سياق المقارنة مع التشريعات المحاسبية اليمنية، ألزم القانون شركات التأمين أن تقدم لمراقب التأمين القوائم المالية مرفقاً بها حسابات الإيرادات والمصروفات لكل نوع من أنواع التأمين (قانون الإشراف والرقابة على شركات ووسطاء التأمين، 1992: مادة 41، فقرة 4). كما ميز النظام المحاسبي الموحد في إيرادات النشاط الجاري بين إيرادات العمليات الصناعية، العمليات التجارية... الخ (وزارة الاقتصاد، 1978: 139-142)، بيد أن هذا التمييز في تقديرنا قصد به تطبيق النظام على المنشآت التي تعمل في أنشطة مختلفة.

4-4-9: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (9) الأدوات المالية

- يطبق المعيار على جميع أنواع الأدوات المالية ماعدا: الحصص في الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة، عقود الإيجار، حقوق وواجبات أصحاب العمل، حقوق والتزامات عقد التأمين، العقود الأجلة بين المنشأة المستحوذة والمساهم البائع، التزامات القرض، الأدوات المالية والعقود والالتزامات بموجب معاملة دفع على أساس الأسهم، الحقوق في دفعات تعويض المنشأة التي عملت لها مخصص لمواجهةها، والحقوق والالتزامات ذات الصلة بإيرادات العقود المبرمة مع العملاء.

- يتم الاعتراف الأولي بالأصل أو الإلتزام المالي في قائمة المركز المالي عندما تغدوا المنشأة طرفاً في النصوص التعاقدية للأداة، ويتم إثبات شراء أو بيع الأصول المالية بالطريقة العادية، ويلغى الاعتراف بالأصل المالي عندما تنتهي الحقوق التعاقدية في التدفقات النقدية من الأصل المالي أو تنقل الأصل المالي بنقل الحقوق التعاقدية لاستلام التدفقات النقدية للأصل المالي أو الاحتفاظ بالحقوق التعاقدية وتحمل التزام تعاقدي بدفع التدفقات النقدية للمستلمين النهائيين على أن لا تكون المنشأة ملزمة بدفع مبالغ إلى المستلمين النهائيين ما لم تحصل

على مبالغ معادلة من الأصل الأساسي وأن لا تباع أو ترهن الأصل الأساسي إلا كضمان للمستلمين النهائيين فيما يخص دفع التدفقات النقدية لهم وأن تكون ملزمة بتحويل أية تدفقات نقدية تحصلها نيابة عن المستلمين النهائيين دون تأخير هام ولا تقوم بإعادة استثمار تلك التدفقات النقدية، وعلى المنشأة أن تقيم الحد الذي تحافظ فيه على مخاطر ومنافع ملكية الأصل المالي فإذا نقلت جميع المخاطر والمنافع فعليها إلغاء الاعتراف بالأصل المالي والاعتراف بأية حقوق أو التزامات يتم إنشائها أو الحفاظ عليها في النقل كأصول والتزامات بشكل منفصل، وإذا حافظت على المخاطر والمنافع فتستمر في الاعتراف بالأصل المالي، وإذا لم تنقل المنشأة ولم تحافظ على مخاطر ومنافع الأصل المالي فإنها تحدد مدى سيطرتها على ذلك الأصل فإذا كانت غير محتفظة بالسيطرة فتلغى الاعتراف بالأصل وتتعترف بأية حقوق والتزامات يتم إنشائها أو الحفاظ عليها في النقل كأصول والتزامات بشكل منفصل، وإذا احتفظت بالسيطرة فتستمر بالاعتراف بالأصل المالي بمقدار سيطرتها عليه.

- إذا نتج عن إلغاء الاعتراف بالأصل المالي نتيجة النقل أصل أو التزام مالي جديد تعترف المنشأة به بالقيمة العادلة.

- عند إلغاء الاعتراف بالأصل المالي يعترف بالفرق بين المبلغ المسجل والعوض النقدي المقبوض في الأرباح والخسائر.

- إذا لم يؤد النقل لإلغاء الاعتراف لمحافظة المنشأة على المخاطر والمنافع فتستمر في الاعتراف بالأصل وتعترف بالتزام للعوض النقدي المقبوض، وفي الفترات اللاحقة تعترف بأي دخل من الأصل وأي مصروف على الإلتزام.

- على المنشأة أن تحذف الإلتزام المالي أو جزء منه من قائمة المركز المالي عندما يتم تسديده، ويتم محاسبة التبادل بين مقترض حالي ومقرض لأدوات الدين على أنه تسديد للإلتزام المالي الأصلي واعتراف بالتزام مالي جديد،

- خسارة وتوقع المنشأة عدم استرداد مجمل تلك الخسارة أو جزء منها فيعيد تصنيف المبلغ المتوقع ~~حجم~~ استرداده ضمن الربح أو الخسارة.
- ينبغي محاسبة تحوطات صافي الاستثمار في عملية أجنبية على أنه جزء من صافي الاستثمار وبذات محاسبة تحوطات التدفق النقدي، ويثبت الجزء من المكسب أو الخسارة الذي تم تحديده على أنه تحوط فعال ضمن الدخل الشامل الآخر والجزء غير الفعال في الربح أو الخسارة، وينبغي إعادة تصنيف المكسب أو الخسارة المترامين من أداة التحوط فيما يتعلق بالجزء الفعال من التحوط المترام في احتياطي تحويل العملة الأجنبية من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة كتعديل إعادة تصنيف عند استبعاد العملة الأجنبية أو استبعاد جزء منها.
- تعد مجموعة من البنود بنداً محوطاً إذا كانت تتكون من بنود هي عبارة عن بنود محوطة مؤهلة وتم إدارتها ضمن المجموعة معاً على أساس مشترك لأغراض إدارة المخاطر.
- إذا استخدمت المنشأة مشتقة إئتمانية مقاسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة لإدارة مخاطر الإئتمان لمجمل الأداة المالية أو جزء منها فيمكن أن تحدد تلك الأداة بالقدر الذي تدار فيه على أنها مقاسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إذا كان إسم مخاطر الإئتمان يطابق المنشأة المرجعية للمشتقة الإئتمانية وكانت أسبقية الأداة المالية تطابق أسبقية الأدوات التي يمكن تسليمها وفقاً للمشتقة الإئتمانية. (IASB, IFRS9, 2014: Par's 2, 3, 4, 5 and 6).
- ولم نجد متطلبات قانونية تناظر ما ورد في هذا المعيار.
- 4-10: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (10) القوائم المالية الموحدة**
- يطلب المعيار من الشركة الأم التي تسيطر على شركة تابعة أو أكثر عرض القوائم المالية الموحدة، كون مبدأ السيطرة هو أساس التوحيد، ولا يتم إعداد القوائم المالية الموحدة: إذا كانت الشركة التابعة مملوكة بالكامل أو مملوكة

- يمكن الاعتراف بالبند المحوط أصل أو التترام، ويجب أن يكون البند المحوط قابل للقياس بشكل يمكن الاعتماد عليه.
- يجب محاسبة تحوط القيمة العادلة بالاعتراف بالمكسب أو الخسارة ضمن الربح أو الخسائر أو ضمن الدخل الشامل الآخر، وأن يؤدي مكسب أو خسارة التحوط إلى تعديل مبلغ البند المحوط (إن أمكن) ويعترف به في ضمن الربح أو الخسارة أو ضمن الدخل الشامل، وإذا كان البند المحوط هو أداة حق ملكية يعرض ضمن دخل شامل آخر.
- يتم محاسبة تحوط التدفق النقدي من خلال تعديل المكون المنفصل لحقوق الملكية المرتبط مع البند المحوط (احتياطي تحوط التدفق النقدي) بمبلغ المكسب أو الخسارة المترام من أداة التحوط منذ بدء التحوط أو التغيير المترام في القيمة العادلة للبند المحوط منذ بدء التحوط أيهما أقل، ويعترف بالجزء المحدد من المكسب أو الخسارة من أداة التحوط على أنه تحوط فعال ضمن الدخل الشامل الآخر، وأي مكسب أو خسارة متبقية من أداة التحوط تعد تحوط غير فعال يعترف به ضمن الربح أو الخسارة.
- يتم محاسبة المبلغ المترام في احتياطي التدفق النقدي كالتالي: إذا نتج عن المعاملة المتوقعة المحوطة الاعتراف بأصل أو إلتزام غير مالي أو إذا أصبحت معاملة متوقعة محوطة لأصل أو إلتزام غير مالي هي التترام مؤكد فتطبق عليه محاسبة تحوط القيمة العادلة ويزال المبلغ من احتياطي تحوط التدفق النقدي ودمجه في التكلفة الأولية أو المبلغ المسجل الآخر لأصل أو الإلتزام، أما بالنسبة لتحوط التدفق النقدي فيعيد تصنيف ذلك المبلغ إلى الربح أو الخسارة كتعديل إعادة تصنيف في نفس الفترة أو الفترات التي تؤثر فيها التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة المحوطة على الربح أو الخسارة، وإذا كان ذلك المبلغ

- على المشارك في المشروع المشترك الاعتراف بحصصه في المشروع المشترك على أنها استثمار يتم محاسبته بطريقة حقوق الملكية.
- على المشارك في العملية المشتركة أو المشروع المشترك المحاسبة عن حصصه في أي منها في قوائمته المالية المنفصلة.

(IASB, IFRS11, 2014: Par's 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 14, 15, 16, 20, 24, 26 and 27).

ولم نجد متطلبات قانونية تناظر ما ورد في هذا المعيار.

12-4-4: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (12) الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى

- يهدف المعيار إلى إلزام المنشأة بالإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم طبيعة حصصها في المنشآت الأخرى والمخاطر المصاحبة وتأثير تلك الحصص على مركز وأداء المنشأة المالي وتدفقاتها النقدية.
- تفصح المنشأة عن المعلومات حول الأحكام والافتراضات الهامة التي قامت بها (والتغيرات على تلك الأحكام والافتراضات) عند تحديد: امتلاكها سيطرة على منشأة أخرى، امتلاكها سيطرة مشتركة على ترتيب أو تأثيراً هاماً على منشأة أخرى، ونوع الترتيب المشترك (عملية مشتركة أو مشروع مشترك).
- عندما تحدد الشركة الأم أنها منشأة استثمارية، فإن عليها الإفصاح عن معلومات حول الأحكام والافتراضات الهامة التي أصدرتها في تحديد أنها عبارة عن منشأة استثمارية، وإذا لم تمتلك المنشأة الاستثمارية واحدة أو أكثر من الخصائص النموذجية للمنشأة الاستثمارية فعليها الإفصاح عن أسباب استنتاجها أنها لا تزال تعد منشأة استثمارية.

- تفصح المنشأة عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية الموحدة من فهم تركيبة المجموعة والحصة التي تملكها والحصص غير المسيطرة في

نشاطات المجموعة وتدفقاتها النقدية، وتقييم طبيعة ونطاق القيود الهامة على قدرتها على الوصول إلى أصول المجموعة أو استخدامه أو تسوية إلتزاماتها وطبيعة المخاطر المصاحبة لحصتها في المنشآت المهيكلة الموحدة والتغيرات في تلك المخاطر، ونتائج التغييرات في حصص ملكيتها في الشركة التابعة التي لا تؤدي إلى فقدان السيطرة، ونتائج فقدان السيطرة على الشركة التابعة خلال فترة إعداد التقارير.

- تفصح المنشأة عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم الطبيعة والمدة والتأثيرات المالية لحصصها في الترتيبات المشتركة والشركات الزميلة بما في ذلك طبيعة وتأثيرات علاقتها التعاقدية مع المستثمرين الآخرين ممن يملكون سيطرة مشتركة أو تأثيراً جوهرياً على الترتيبات المشتركة والشركات الزميلة، وطبيعة المخاطر المصاحبة لحصصها في المشاريع المشتركة والشركات الزميلة والتغيرات فيها.

- تفصح المنشأة عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من فهم طبيعة ومدى حصص المنشأة في المنشآت المهيكلة غير الموحدة، وتقييم طبيعة المخاطر المرتبطة بحصصها في المنشآت المهيكلة غير الموحدة والتغيرات فيها.

(IASB, IFRS12, 2014: Par's 1, 7, 9, 10, 20 and 24).

ولم نجد في التشريعات اليمنية متطلبات مناظرة لما ورد في هذا المعيار.

13-4-4: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (13) قياس القيمة العادلة

- يطبق هذا المعيار عندما يطلب معيار دولي آخر إعداد التقارير المالية أو يسمح بقياسات أو إفصاحات بالقيمة العادلة.
- يعرف المعيار القيمة العادلة بأنها السعر الذي سيتم الحصول عليه لبيع أصل أو سيتم دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس. ويعد قياس القيمة العادلة مخصصاً لأصل أو التزام محدد، ولذا فعلى

- تطبيق المنشأة هذا المعيار في قوائمها المالية اللاحقة إذا اعترفت بأرصدة حسابات التأجيل التنظيمية ضمن قوائمها المالية الأولى المعدة بموجب المعايير الدولية من خلال اختيار تطبيق متطلبات هذا المعيار.
- إذ اختارت المنشأة تطبيق هذا المعيار فعليها تطبيق جميع متطلباته على جميع أرصدة حسابات التأجيل التنظيمية التي تنشأ من كافة أنشطة المنشأة الخاضعة لتنظيم الأسعار.
- على المنشأة التي لديها أنشطة تخضع لتنظيم الأسعار واختارت تطبيق هذا المعيار، الاعتماد على معيار المحاسبة الدولي (8) عند وضع سياساتها المحاسبية للاعتراف بأرصدة حسابات التأجيل التنظيمية وقياسها وهبوط قيمتها وإلغاء الاعتراف بها.
- على المنشأة الاستمرار في تطبيق سياساتها المحاسبية للاعتراف بأرصدة حسابات التأجيل التنظيمية وقياسها وهبوط قيمتها وإلغاء الاعتراف بها، ولا تغيير تلك السياسات إلا إذا كان التغيير يجعل القوائم المالية أكثر ملاءمة لمتطلبات اتخاذ القرار وليس أقل إمكانية الاعتماد عليها، أو أكثر إمكانية الاعتماد وليس أقل ملاءمة وتقدر المنشأة الملاءمة وإمكانية الاعتماد من خلال الضوابط الواردة في معيار المحاسبة الدولي (8).
- تطبق الاستثناءات والإعفاءات الواردة في هذا المعيار للتفاعل مع المعايير الأخرى وفي حالة غياب تلك الاستثناءات أو الإعفاءات تطبق المعايير الأخرى على حسابات التأجيل التنظيمية بذات الطريقة التي تطبق على الأصول والإلتزامات والإيرادات والمصروفات.
- على المنشأة أن تعرض بنود مستقلة منفصلة في قائمة المركز المالي لكل من: مجموع أرصدة حسابات التأجيل التنظيمية المدينة والدائنة. وعندما تعرض المنشأة الأصول والإلتزامات المتداولة وغير المتداولة بشكل منفصل في قائمة

- المركز المالي فلا ينبغي أن تصنف حسابات التأجيل التنظيمية على أنها متداولة أو غير متداولة بل تميزها وتعرضها بعد عرض المجاميع الفرعية للأصول والإلتزامات.
 - تعرض المنشأة في قسم الدخل الشامل الآخر في قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر صافي الحركة في جميع أرصدة حسابات التأجيل التنظيمية لفترة التقرير التي تتعلق بالبنود المثبتة في الدخل الشامل الآخر وتستخدم بنود مستقلة منفصلة لصافي الحركة المتعلقة بالبنود التي، وفقاً لمعايير أخرى: لن يعاد تصنيفها لاحقاً إلى الربح أو الخسارة، وتلك التي سيعاد تصنيفها لاحقاً إلى الربح أو الخسارة عند استيفاء شروط محددة.
 - على المنشأة التي تختار تطبيق هذا المعيار الإفصاح عن المعلومات التي تساعد المستخدمين على تقييم: طبيعة تنظيم الأسعار، والمخاطر المتعلقة بتنظيم الأسعار، والتي تحدد السعر التي يمكن أن تقيدها المنشأة على العملاء مقابل السلع أو الخدمات التي تقدمها لهم، وكذا آثار تنظيم الأسعار تلك على مركز المنشأة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية.
- (IASB, IFRS14, 2014: Par's 5, 6, 8, 9, 11, 13, 16, 20, 21, 22 and 27).
- ولم نجد في التشريعات اليمنية متطلبات مناظرة لما ورد في هذا المعيار.

4-15: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (15) الإيراد من العقود مع العملاء

- يهدف المعيار إلى وضع المبادئ التي ينبغي أن تطبقها المنشأة لتقديم معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية حول طبيعة وكمية وتوقيت وشكوك الإيرادات والتدفقات النقدية الناتجة عن عقد مع عميل.
- تقوم المنشأة بمحاسبة العقد المبرم مع العميل عندما: يوافق أطراف العقد عليه ويلتزموا بأداء الإلتزامات الخاصة بكل منهم، ويمكن للمنشأة تحديد حقوق كل طرف وشروط الدفع فيما يتعلق بالسلع أو الخدمات التي سيتم نقلها، وأن يكون

- عند التعاقد، تستطيع المنشأة تقييم أن العقد هو عقد إيجار أو يحتوي على عقد إيجار، إذ ينقل العقد الحق في السيطرة على استخدام الأصل لفترة معينة مقابل عوض مالي.
- يعترف المستأجر في بداية عقد الإيجار أصل لحق الاستخدام والتزامات لعقد الإيجار.
- في بداية عقد الإيجار، يقيس المستأجر أصل حق الاستخدام بالتكلفة، كما يقيس التزام عقد الإيجار بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار التي لم تدفع في ذلك التاريخ، ويتم خصم دفعات الإيجار باستخدام معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار إذا أمكن تحديده بسهولة، مالم يستخدم معدل الإقتراض الإضافي للمستأجر، ويضاف أية تكاليف مباشرة أولية خاصة بالمستأجر إلى المبلغ المعترف به أصل.
- في التواريخ اللاحقة لتاريخ بداية عقد الإيجار، يقيس المستأجر أصل حق الاستخدام بالتكلفة مطروحاً منها أي استهلاك متراكم أو أي هبوط متراكم في القيمة، ويقوم المستأجر بحساب مصروف استهلاك وفقاً لمتطلبات IAS16، وهبوط القيمة وفقاً لمتطلبات IAS36.
- إذا كان المستأجر يطبق نموذج القيمة العادلة على عقاراته الاستثمارية، فعليه تطبيق ذلك النموذج أيضاً على أصل حق الاستخدام الذي ينطبق عليه تعريف العقارات الاستثمارية في IAS40. وإذا كان أصل حق الاستخدام ذا صلة بطريقة إعادة التقييم في ال IAS16 فيجوز للمستأجر تطبيق تلك الطريقة في قياس ذلك الأصل.
- بعد تاريخ بداية عقد الإيجار، على المستأجر قياس التزام عقد الإيجار من خلال زيادة المبلغ المسجل للإلتزام بأثر الفائدة على التزام عقد الإيجار،

- تخفيض المبلغ المسجل ليعكس مدفوعات الإيجار، وإعادة قياس المبلغ المسجل ليعكس أي إعادة تقييم أو تعديل لعقد الإيجار.
- على المستأجر عرض أصول حق الاستخدام والتزام عقد الإيجار في قائمة المركز المالي بشكل منفصل عن الأصول الأخرى (والإلتزامات الأخرى)، وإذا لم يتم الفصل بينها، يفصح عن حق الاستخدام وإلتزامات عقد الإيجار ضمن الإيضاحات المرفقة. ما عدا الإلتزامات المستأجرة التي تصنف عقارات استثمارية فتعرض ضمن العقارات الاستثمارية في ذات القائمة. كما يعرض المستأجر في قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر مصروف الفائدة على إلتزامات عقد الإيجار بشكل مستقل عن مصروف إهلاك حق الاستخدام.
- يصنف المؤجر إيجاراته، إيجار تشغيلي أو إيجار تمويلي. ويصنف الإيجار بأنه تمويلي إذا كان يحول بشكل جوهري جميع المخاطر والمكافآت المتعلقة بملكية الأصل، ويصنف بأنه تشغيلي إذا لم يحول بشكل جوهري جميع المخاطر والمكافآت المتعلقة بملكية الأصل.
- يعد الإيجار بأنه تمويلي أو تشغيلي بالاعتماد على جوهر العملية وليس شكل العقد، والحالات التالية إذا توفر إحداها يصنف الإيجار بأنه تمويلي: أن تتقل ملكية الأصل للمستأجر إلى المستأجر في نهاية مدة عقد الإيجار، أو أن يعطي العقد للمستأجر حق شراء الأصل المستأجر في نهاية مدة العقد بأقل من قيمته العادلة، أو أن تغطي مدة عقد الإيجار معظم العمر الإنتاجي للأصل، أو أن تكون القيمة الحالية لدفعات الإيجار عند بدء العقد تعادل أو تزيد عن القيمة العادلة للأصل المؤجر، أو إذا كان الأصل المؤجر ذا طبيعة خاصة بحيث يمكن للمستأجر فقط استخدامها بدون إجراء تعديلات رئيسية. كما توجد بعض المؤشرات التي تدل إحداها أو بعضها على أن الإيجار تمويلي هي: إذا استطاع المستأجر إلغاء عقد الإيجار وتحمل خسائر المؤجر المتعلقة بالإلغاء، أو إذا

- على المنشأة إعداد القوائم المالية على أساس الاستحقاق، ماعدا المعلومات الخاصة بقائمة التدفقات النقدية.
- على المنشأة عرض كل بند مادي من البنود المتماثلة بشكل منفصل والبنود المختلفة بشكل منفصل ما لم تكن غير مادية. ولا يجوز إجراء مقاصة بين الأصول والالتزامات والدخل والمصاريف ما لم تقتضي أو تجيز IFRS ذلك.
- تعرض المنشأة مجموعة كاملة من القوائم المالية، بما في ذلك المعلومات المقارنة، على الأقل سنوياً، وعندما تغير نهاية فترة إعداد تلك القوائم وتعرض قوائم لفترة تزيد أو تقل عن السنة فعليها الإفصاح عن الفترة التي تغطيها القوائم المالية وسبب استخدام فترة أطول أو أقصر، وأن المبالغ المعروضة في القوائم المالية ليست قابلة للمقارنة بشكل كامل.
- على المنشأة عرض معلومات مقارنة مع الفترة السابقة في القوائم المالية للفترة الحالية بما في ذلك مقارنة المعلومات التفصيلية والوصفية إذا كانت ملائمة، وكحد أدنى قائمتين: للمركز المالي، للربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر، للتغيرات في حقوق الملكية، للتدفقات النقدية، وللإيضاحات المتعلقة بها. وإذا تم تغيير عرض أو تصنيف بند من بنود القوائم المالية فيجب إعادة تصنيف المبالغ المقارنة على أن يفصح عن طبيعة إعادة التصنيف ومبلغ أي بند تم إعادة تصنيفه وسبب إعادة التصنيف. وإذا كانت عملية إعادة التصنيف غير عملية فيفصح عن السبب وطبيعة التغيرات التي كانت ستتم لو أن المبالغ قد تم إعادة تصنيفها.
- تحتفظ المنشأة بعرض وتصنيف البنود في القوائم المالية للفترة إلى الفترة التالية، إلا إذا تبين بعد حدوث تغير مهم في طبيعة عمليات المنشأة أو بعد مراجعة قوائمها المالية أن عرضاً أو تصنيفاً آخر سيكون أكثر ملاءمة فيمكن

- التغير مع مراعاة متطلبات معيار المحاسبة الدولي (8)، أو إذا طلب معيار آخر هذا التغيير.
- على المنشأة تحديد القوائم المالية بشكل واضح وتمييزها عن غيرها من المعلومات. كما تحدد بوضوح كل قائمة مالية والإيضاحات، كما تظهر بشكل واضح إسم المنشأة التي قدمت القوائم المالية ومقرها وشكلها القانوني وبلد التأسيس وعنوان مقرها الرئيس وهل تغطي القوائم المالية للمنشأة منفردة أو مجموعة من المنشآت والفترة التي تغطيها القوائم المالية والعملية التي أعدت بها ومستوى التقريب المستخدم في عرض القوائم المالية.
- تعرض المنشأة الأصول والالتزامات المتداولة بشكل منفصل عن غير المتداولة في قائمة المركز المالي، إلا عندما يوفر العرض المستند إلى السيولة معلومات يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملاءمة عندها يتم عرض الأصول والالتزامات كافة وفقاً لسيولتها.
- حدد المعيار عناصر الأصول والالتزامات والمعلومات الأخرى التي يجب عرضها في صلب قائمة المركز المالي أو قائمة الأرباح أو الخسائر والدخل الشامل الآخر أو قائمة التغير في حقوق الملكية أو في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية التي توضح تفاصيل الأرقام الواردة في القوائم المالية أو أية توضيحات لا يمكن عرضها في صلب القوائم المالية بما في ذلك: السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، اجتهادات الإدارة في تطبيق تلك السياسات، أساس إعداد القوائم المالية، الافتراضات عن مصادر عدم تأكيد التقدير والتي قد ينتج عنها تعديل في مبالغ الأصول والالتزامات، أرباح الأسهم المقترحة، أرباح الأسهم الممتازة، إجراءات المنشأة لإدارة رأس المال وصف لطبيعة عمليات الشركة وأنشطتها الرئيسية، المعلومات المتعلقة بعمر المنشأة الإنتاجي، وتحليلاً للمصروفات وفقاً لطبيعتها أو وظيفتها.

انخفاض القيمة السوقية عن التكلفة، مما يعني أن النظام يعتمد أساس التكلفة أو القيمة السوقية أيهما أقل. وقد أخذ النظام بصافي القيمة البيعية في تحديد تكلفة مخزون البضائع الجاهزة التي لا يمكن التعرف على تكلفة إنتاجها إذ تقوم وفقاً للنظام، بسعر البيع مخصوماً منه 20% لمقابلة مصاريف التسويق، وبالمثل البضائع المعيبة أو المعطوبة جزئياً، والنفايات والعامد والمواد الأولية أو المساعدة الهالكة (وزارة الاقتصاد، 1978: 65-66).

4-4-19: معيار المحاسبة الدولي (7) قائمة التدفقات النقدية

- على المنشأة إعداد قائمة التدفقات النقدية كجزء من القوائم المالية لأي فترة.
- يجب أن تظهر النقدية في قائمة التدفقات النقدية مصنفة حسب النشاطات التشغيلية، الاستثمارية والتمويلية.
- يجب عرض التدفقات النقدية الناتجة عن النشاطات التشغيلية باستخدام الطريقة المباشرة، أو غير المباشرة.
- يجب التقرير بشكل منفصل عن الفئات الرئيسية لإجمالي المقبوضات والمدفوعات النقدية من النشاطات الاستثمارية والتمويلية، ماعدا: المقبوضات والمدفوعات النقدية نيابة عن العملاء عندما تمثل نشاطات العميل بدلاً عن أنشطة المنشأة، والمقبوضات والمدفوعات النقدية للبنود التي يكون فيها معدل الدوران سريعاً ومبالغها كبيرة وأجال إستحقاقها قصيرة فتعرض على أساس الصافي.
- تسجل التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية بالعملة الوظيفية للمنشأة وباستخدام سعر الصرف في تاريخ التدفق النقدي، وترجم التدفقات النقدية من الشركة التابعة الأجنبية بسعر الصرف في تواريخ التدفقات النقدية.
- يجب الإفصاح بشكل منفصل عن التدفقات النقدية من القوائد وتوزيعات الأرباح المستلمة والمدفوعة، وتصنف بأسلوب ثابت من مدة لأخرى على أنها نشاطات

- تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية. ويفصح بشكل منفصل عن التدفقات النقدية الناشئة عن ضرائب الدخل، وتصنف على أنها تدفقات من النشاطات التشغيلية ما لم يمكن ربطها بشكل محدد بالأنشطة الاستثمارية والتمويلية.
- تعرض التدفقات الناشئة من حصول أو فقدان السيطرة على الشركات التابعة بشكل منفصل وتصنف نشاطات استثمارية. (IASB, IAS7, 2012: Par's 1, 10, 18, 21, 22, 25, 26, 31, 35 and 39)
- ولم نجد في التشريعات المحاسبية اليمنية أية إشارة أو إلزام لإعداد قائمة التدفقات النقدية، وقد تعرض النظام المالي الموحد لمصادر واستخدامات التمويل في المواد (17-20) دون التعرض للبيان المذكور.
- 4-4-20: معيار المحاسبة الدولي (8) السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء
- يتم تطبيق السياسات المحاسبية على إحدى المعاملات أو الأحداث أو الظروف عندما ينطبق عليها أحد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وفي غياب المعيار أو التفسير تستخدم الإدارة حكمها في تطوير وتطبيق السياسة المحاسبية التي ينتج عنها معلومات تتمتع بخاصية الملاءمة وإمكانية الاعتماد.
- على المنشأة مراعاة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية بشكل متنسق على المعاملات والأحداث والظروف أخرى المشابهة ما لم يتطلب أحد ألت IFRS سياسة أو تصنيف مختلف.
- لا يجوز للمنشأة أن تغير السياسة المحاسبية إلا إذا كان التغيير: مطلوباً بموجب معيار دولي للتقارير المالية، أو إذا كان سينتج عن هذا التغيير قوائم مالية توفر معلومات يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملاءمة. ولا تعد السياسة المحاسبية التي تختلف في جوهرها عن السابقة أو السياسة التي لم تطبق من قبل تغييرات في السياسات المحاسبية.

- على المنشأة الإفصاح عن التاريخ الذي اعتمدت فيه القوائم المالية للاصدار ومن اعتمادها، وإذا حصلت المنشأة بعد فترة التقارير على معلومات حول ظروف التي كانت قائمة في نهاية فترة التقرير فعليها تحديث الإفصاحات التي لها علاقة بتلك الظروف في ضوء المعلومات الجديدة.

(IASB, IAS10, 2014: Par's 8, 10, 12, 14, 17, 19 and 21).

فيما يخص الأحداث اللاحقة لم نجد إشارة لها في التشريعات المحاسبية اليمينية سوى ما ورد في الفقرة (ق) من المادة (3) من قرار وزير الاقتصاد رقم (113) لسنة 1977م والتي تطلب من المحاسب القانوني أن يفصح عن أية ملاحظات مهمة للجمعية العامة أو وزارة الاقتصاد. لكن هذه الفقرة لم تشر إلى الأحداث اللاحقة بشكل صريح.

وبشأن توزيعات الأرباح المقترحة، يتطلب النظام المحاسبي الموحد الإفصاح عنها في حساب العمليات الجارية في المرحلة الثالثة، التي يتم فيها توزيع الفائض القابل للتوزيع بين الفائض المجنب إحتياطيات، الفائض المرحل، والفائض الموزع (وزارة الاقتصاد، 1978: 165).

4-4-22: معيار المحاسبية الدولي (12) ضرائب الدخل

- يجب الاعتراف بالضريبة الحالية غير المدفوعة عن الفترات الحالية والسابقة لإلتزام، وإذا كان المبلغ المدفوع عن الفترة الحالية والسابقة يزيد عن المبلغ المستحق يعترف بالزيادة أصل.

- يعترف بالخسارة الضريبية التي يمكن استخدامها بأثر رجعي لاسترداد ضريبة جارية أصل.

- يجب الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل لكافة الفروق الضريبية المؤقتة الخاضعة للضريبة، ما لم ينشأ التزم الضريبة المؤجلة عن الإعراف الأولي للشهرة، أو الاعتراف الأولي لأصل أو التزم في عملية تتصف بأنها ليست إندماج أعمال

ولا تؤثر في وقت حدوث العملية على الربح المحاسبي ولا على الربح الخاضع للضريبة.

- يجب الاعتراف بكافة الفروق الضريبية القابلة للاقتطاع في الفترات القادمة أصل ضريبي مؤجل إلى الحد الذي يكون فيه الربح الضريبي محتمل توفره لخصم الفروق المؤقتة منه، ما لم ينشأ الأصل الضريبي من الاعتراف المبني بالأصل أو الإلتزام في عملية تتصف بأنها ليست إندماج أعمال ولم تؤثر في وقت حدوثها على الربح المحاسبي أو الربح الخاضع للضريبة. و لكن يجب الاعتراف بأصل ضريبة مؤجلة للفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة المرتبطة بالاستثمارات في المنشآت التابعة، الفروع، المنشآت الزميلة، والحصص في الترتيبات المشتركة.

- على المنشأة أن تعترف بالتزام ضريبي مؤجل لكافة الفروق الضريبية المؤقتة المرتبطة بالاستثمار في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة والحصص في الترتيبات المشتركة ما عدا عندما تكون المنشأة الأم، المستثمر، المشارك في مشروع مشترك أو المشارك في عملية مشتركة قادرين على التحكم في توقيت عكس الفرق المؤقت ومن المحتمل عدم عكس الفرق المؤقت في المستقبل المنظور. ولا يجوز الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل لكافة الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع الناشئة عن الاستثمارات في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة والحصص في الترتيبات المشتركة إلا إذا كان من المرجح: عكس الفرق المؤقت في المستقبل المنظور، وتوفر ربح ضريبي يمكن استخدام الفرق المؤقت مقابله.

- يجب قياس التزامات (أصول) الضريبة الحالية للفترات الحالية والسابقة بالمبلغ المتوقع دفعه (استرداده من) السلطات الضريبية باستخدام معدلات الضريبة

إعادة تقييم سابق للبند نفسه، كما يراعى التأكد في نهاية كل فترة تقرير من أن مبالغ إعادة التقييم لم تتغير بشكل جوهري، وإذا حصل التغير يتم تعديل تلك المبالغ أو يجرى إعادة التقييم لتلك البنود المعاد تقييمها كل ثلاث أو خمس سنوات.

- يجرى استهلاك كل جزء من بند الممتلكات والمصانع والمعدات بشكل منفصل. ويعترف بتكلفة الاستهلاك ضمن الربح أو الخسارة إلا إذا تم تضمينها في المبلغ المسجل لأصل آخر.
- يتم تخصيص المبلغ القابل للاستهلاك للأصل على أساس منتظم خلال عمره الإنتاجي. ويتم مراجعة القيمة المتبقية والعمر الإنتاجي للأصل في نهاية كل سنة مالية ويعاد النظر فيهما إن وجد اختلاف بين التقديرات السابقة والحالية وفقاً للمعيار (8).
- لا يحدد المعيار طريقة محددة للاستهلاك لكنه يشترط أن تعكس الطريقة نمط الاستهلاك للأصل وأن يتم مراجعتها نهاية كل سنة مالية للتحقق من أنها ما تزال تمثل نمط استهلاك الأصل ما لم تغير وفقاً للمعيار (8).
- يضمن التعويض من الأطراف الأخرى عن بنود الممتلكات والآلات والمعدات التي أنخفضت قيمتها أو فقدت أو تم التنازل عنها ضمن الربح أو الخسارة عندما يصبح التعويض مستحق القبض.
- يلغى الاعتراف بالأصل عند التصرف به أو عندما لا يتوقع تحقيق أية منافع مستقبلية من استخدامه، ويُدْرَج المكسب أو الخسارة الناتجة عن إلغاء الاعتراف بالبند ضمن الربح أو الخسارة.

(IASB, IAS16, 2014: Par's 7, 15, 29-31, 34, 36, 39, 40, 43, 48, 50-51, 60-61, 65, 67 and 68)

ويتفق النظام المحاسبي الموحد مع المعيار فيما يتعلق بإدراج الأصول الثابتة بالتكلفة ومكوناتها (وزارة الاقتصاد، 1978: 149-150). لكن النظام لا يسمح

بإثباتها بطريقة إعادة التقييم إلا بالنسبة للعدد والأدوات الصغيرة. كما يتفق النظام مع المعيار في اعتماد التكلفة التاريخية أو مبلغ إعادة التقدير لتحديد المبلغ الخاضع للاستهلاك، وقد ذهب النظام إلى مدى أبعد من المعيار حين ألزم باتباع طريقة القسط الثابت أو طريقة إعادة التقدير بالنسبة للعدد واللوازم الصغيرة وبقية الأصول التي تفرض طبيعتها استخدام هذه الطريقة، وكذا إلزامه باتباع معدلات الاستهلاك التي يصدر بها قرار من وزير المالية. ومع ذلك فإن النظام لا يتطلب استئزال القيمة المتبقية من التكلفة لغرض حساب الاستهلاك، كما لم يتطرق إلى ضرورة إعادة النظر في العمر الإنتاجي ونسب الاستهلاك (الريدي، 1997: 191-192).

تجدر الإشارة أن المعيار قد طلب الإفصاح عن بعض العناصر كطريقة الاستهلاك، مقداره، العمر الإنتاجي... الخ وهذه يلزم بها النظام أيضاً، كما تلزم بها الفقرة (3) من البند رابعاً من تعميم الجهاز رقم (19) لسنة 1991م، والفقرة (ج) من المادة (3) من قرار وزير الاقتصاد رقم (113) لسنة 1977م.

4-4-24: معيار المحاسبة الدولي (19) منافع الموظفين

- يوجب المعيار قيام المنشأة بتطبيقه في المحاسبة عن منافع الموظفين عدا ما يتعلق بمعيار الدفع على أساس الأسهم.
- عندما يقدم الموظف خدمة للمنشأة خلال فترة محاسبية تعترف المنشأة بالمبلغ غير المخصوم لمنافع الموظفين قصيرة الأجل التي يتوقع دفعها مقابل تلك الخدمة علي أنه: التزام (مصروف مستحق) بعد خصم أي مبلغ تم دفعه وإذا زاد المبلغ المدفوع عن المبلغ غير المخصوم للمنافع يعترف بالزيادة أصل (مصروف مقدم)، ومصروف إذا لم يتطلب أو يسمح معيار دولي آخر بتضمين المنافع في تكلفة الأصل.
- تعترف المنشأة بالتكلفة المتوقعة لمنافع الموظفين قصيرة الأجل على شكل إجازات مدفوعة: في حال الإجازات المدفوعة المتراكمة عندما يقدم الموظفون خدمة تزيد من استحقاقهم للإجازات المستقبلية المدفوعة. وفي حال الإجازات

التزامات منافع ما بعد التوظيف بالرجوع لعوائد الأسواق في نهاية فترة إعداد التقارير على سندات الشركات عالية الجودة، أو على السندات الحكومية للعمليات التي لا تحتوي على أسواق عميقة للسندات المذكورة، على أن تتوافق عملة سندات الشركات أو السندات الحكومية مع عملة التزامات المنافع.

تقيس المنشأة التزامات المنافع الخاصة بها بأساس يعكس: المنافع المنصوص عليها في الخطة في نهاية فترة إعداد التقارير، أي زيادة مستقبلية مقدرة في الرواتب تؤثر على المنافع، تأثير أي تحديد لحصة صاحب العمل في تكلفة المنافع المستقبلية، المساهمات التي يقدمها الموظفون أو الطرف الثالث والتي تقلل التكلفة النهائية لتلك المنافع بالنسبة للمنشأة، والتغيرات المستقبلية المقدرة في مستوى أية منافع للدولة تؤثر على المنافع مستحقة الدفع.

تتعرف المنشأة بتكلفة الخدمة السابقة مصروف عندما يحدث تعديل أو تقليص الخطة أو عندما تعترف المنشأة بتكاليف إعادة الهيكلة أيهما يأتي أولاً.

تتعرف المنشأة بأرباح أو خسائر التسوية لخطة المنافع المحددة عندما تحصل التسوية.

تتعرف المنشأة بمكونات تكلفة المنافع المحددة: تكلفة الخدمة في حساب الأرباح والخسائر، صافي الفوائد على صافي التزام (أصل) المنافع المحددة في حساب الأرباح أو الخسائر، أما عمليات إعادة قياس صافي التزام (أصل) المنافع المحددة في الدخل الشامل الآخر. ويحدد صافي الفوائد على صافي التزام (أصل) المنافع المحددة عن طريق ضرب صافي التزام (أصل) بمعدل الخصم في بداية فترة إعداد التقارير.

تتعرف المنشأة بالتزام ومصروف لمنافع نهاية الخدمة في أحد التاريخين التاليين أيهما يأتي أولاً: عندما لا يعد ممكناً سحب عرض تلك المنافع أو عندما تعترف المنشأة بتكاليف إعادة الهيكلة التي تتضمن دفع منافع نهاية الخدمة.

تقيس المنشأة منافع نهاية الخدمة عند الإقرار المبدئي، كما تقيس وتعترف بالتغيرات اللاحقة وفقاً لطبيعة منافع الموظفين بشرط أن تعزز منافع نهاية الخدمة منافع ما بعد التوظيف وذلك بالمتطلبات الخاصة بمنافع ما بعد التوظيف وإذا: كان متوقعاً تسوية منافع نهاية الخدمة بشكل كامل قبل 12 شهر بعد نهاية فترة إعداد التقارير فتطبق المنشأة المتطلبات الخاصة بمنافع التوظيف قصير الأجل، أو كان غير متوقع تسوية منافع نهاية الخدمة بشكل كامل قبل 12 شهر بعد نهاية فترة إعداد التقارير فتطبق المنشأة المتطلبات الخاصة بمنافع التوظيف طويلة الأجل.

(IASB, IAS19, 2014: Par's 2, 11, 13, 16, 19, 32, 33, 43, 46, 51-53, 61, 63, 64, 67, 70, 81, 83, 87, 103, 110, 120, 123, 165 and 169) .

وفيما يتعلق بالتشريعات المحاسبية اليمنية فلم نجد ضمن مشتملاتها متطلبات تناظر ما ورد في هذا المعيار.

4-4-25: معيار المحاسبة الدولي (20) محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية

يجب عدم الاعتراف بالمنح الحكومية المقيمة بالقيمة العادلة بما فيها المنح غير النقدية إلا إذا توفرت فتاعة معقولة أن: المنشأة ستلتزم بالشروط المتعلقة بها، وسيتم استلام تلك المنح.

يتم الاعتراف بالمنح الحكومية ضمن الربح أو الخسارة على أساس منتظم خلال الفترات الزمنية لتحقيق المقابلة بينها وبين التكاليف المتعلقة بها والتي كان هدف المنحة التعويض عنها على أنها مصروف. أما المنح التي تصبح مستحقة التحصيل على أنها تعويض عن مصروفات أو خسائر تم تكبدها فعلاً أو لتقديم دعم مالي فوري للمنشأة دون أية تكاليف مستقبلية مرتبطة بها فيعترف بها ضمن الربح أو الخسارة في الفترة التي تصبح فيها مستحقة للتحصيل.

التصرف بالعملية الأجنبية يعترف بالفروق المترجمة في حقوق الملكية ربح أو خسارة.

(IASB, IAS21, 2014: Par's 21, 23, 28, 30, 32, 35, 39, 42, 43 and 48).

وبخصوص التشريعات اليمنية، لم نجد تناولاً لمعالجة التغير في معدلات تحويل العملات الأجنبية سوى وجود حساب خاص لأعباء القطع الأجنبي في النظام المحاسبي الموحد، دون الإشارة لكيفية معالجة فروق معدلات التحويل ولا العمليات الأساسية أيضاً وإن كانت الأرصدة النقدية بالعملية الأجنبية تُقيم بالسعر السائد بتاريخ الميزانية (الريبيدي، 1997: 180 و 454).

4-27: معيار المحاسبة الدولي (23) تكاليف الاقتراض

- تعد تكاليف الإقتراض المرتبطة مباشرةً بإمتلاك أو إنتاج أصل جزء من تكلفة ذلك الأصل. تقوم المنشأة برسالتها جزء من تكلفة ذلك الأصل، وتعترف بتكاليف الإقتراض الأخرى مصروفات.

- عند رسملة تكاليف الإقتراض تراعي المنشأة أن تستنزّل منها أي دخل ناتج عن الاستثمار المؤقت لهذه الأموال المقترضة، وتحدد مبلغ تكاليف الإقتراض التي يتم رسالتها باستخدام معدل للرسملة هو عبارة عن المتوسط المرجح لتكاليف الإقتراض المطبقة على قروض المنشأة على أن لا يزيد مبلغ تكاليف الإقتراض المرسملة عن تكاليف الإقتراض المتكبدة خلال الفترة، وتبدأ عملية الرسملة عند الإنفاق على الأصل أو عند تحمل تكاليف الإقتراض، وتعلق المنشأة عملية الرسملة في الفترات التي يتوقف خلالها التطوير النشط للأصل، كما تتوقف عملية الرسملة عندما تستكمل المنشأة بشكل جوهري النشاطات الضرورية لإعداد الأصل للبيع أو الاستخدام. (IASB, IAS23, 2014: Par's 1, 8, 12, 14, 17, 22 and 24)

ويعالج النظام المحاسبي الموحد تكاليف الإقتراض وفقاً لما ورد في المعيار، فيحمل الأصل بهذه التكاليف إلا إذا كانت سابقةً على التشغيل فتحمل على حساب فوائد تمويل ما قبل التشغيل، أمّا فوائد بعد التشغيل فتحمل على حساب الفوائد والعمولات (الريبيدي، 1997: 358).

4-28: معيار المحاسبة الدولي (24) الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة

- تعد الجهات ذات علاقة بالنسبة للمنشأة وفقاً لهذا المعيار إذا كان لإحداها سيطرة على الجهات الأخرى أو تأثيراً ملموساً على قراراتها المالية والتشغيلية مثل المنشآت التابعة والمنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة أو أن تكون المنشأة عبارة عن خطة منافع ما بعد التوظيف، والأفراد المالكون والإداريون الرئيسون والمنشآت التي يمتلكها المالكون والإداريون المذكورين سابقاً أو أحد أقاربهم.

- يجب الإفصاح عن العلاقات بين المنشأة الأم ومنشأتها التابعة سواء كان هناك معاملات بينها أم لا، ويجب الإفصاح عن إسم المنشأة الأم أو المنشأة المسيطرة النهائية، كما يتم الإفصاح بشكل إجمالي عن منافع الموظفين قصيرة وطويلة الأجل ومنافع نهاية الخدمة والدفع على أساس الأسهم.

- إذا كان هناك معاملات بين الأطراف ذات العلاقة يتم الإفصاح عن طبيعة العلاقة بين تلك الأطراف، أنواع المعاملات، حجمها، قيمتها، وسياسات التسعير المتبعة ومجموع الأرصدة غير المسددة وما إذا كانت مضمونة ومخصصات الديون المشكوك فيها المرتبطة بمبلغ الأرصدة المعقولة والمصروف المعترف به خلال الفترة فيما يتعلق بالديون المعدومة أو المشكوك فيها المستحقة من الأطراف ذات العلاقة، كما يتم الإفصاح عن المبالغ التي تتكبدها المنشأة لتوفير الخدمات التي تعد من اختصاص موظفي الإدارة الرئيسيين والتي تقدمها منشأة

- 4-4-30: معيار المحاسبة الدولي (27) القوائم المالية المنفصلة
- ينبغي تطبيق هذا المعيار في المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات التابعة والمشاريع المشتركة والمنشآت الزميلة، عندما تختار المنشأة، أو تطالب أنظمة محلية، عرض قوائم مالية منفصلة.
- يجب إعداد القوائم المالية المنفصلة وفقاً لـ IFRS كافة. وفي هذه الحالة يتم المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت التابعة والمشاريع المشتركة والمنشآت الزميلة بالتكلفة أو طريقة حقوق الملكية أو وفقاً لـ IFRS9، وتطبق المنشأة نفس المحاسبة لكل فئة من الاستثمارات، كما يتم محاسبة الاستثمارات وفقاً لـ IFRS5 عند تصنيفها بأنها محتفظ بها برسوم البيع.
- يعترف بأرباح الأسهم من منشأة تابعة أو مشروع مشترك أو منشأة زميلة ضمن القوائم المالية المنفصلة للمنشأة عندما نشأ حق المنشأة في استلام توزيعات الأرباح، وتثبت التوزيعات في الربح أو الخسارة إلا إذا اختارت المنشأة طريقة حقوق الملكية فيعترف بتوزيعات الأرباح تخفيض من المبلغ المسجل للإستثمار.
- (IASB, IAS27, 2014 Par's 2, 9, 10 and 12)
- ولم نجد ما يناظر متطلبات هذا المعيار في التشريعات المحاسبية اليمنية سوى ما ورد في النظام المحاسبي الموحد الذي يطلب المحاسبة عن الاستثمارات باتباع أساس التكلفة.
- 4-4-31: معيار المحاسبة الدولي (28) الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة
- تقوم المنشأة التي تمارس سيطرة مشتركة أو تأثير هام على الجهة المستثمر فيها بمحاسبة استثماراتها في منشأة زميلة أو مشروع مشترك باستخدام طريقة حقوق الملكية.

- تعفى المنشأة من تطبيق طريقة حقوق الملكية: عندما تكون منشأة أم ، مملوكة بشكل كامل أو جزئي، معفية من إعداد القوائم المالية الموحدة بتطبيقها الاستثناءات الواردة في IFRS10. أو أن تكون منشأة تابعة مملوكة لمنشأة أخرى ويبلغ مالكيها الآخرين بعدم تطبيق طريقة حقوق الملكية ولم يبدوا اعتراض على ذلك، أو لا يتم تداول أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة في سوق أوراق مالية، أو لا تودع أو ليست بصدد إيداع قوائمها المالية لدى هيئة أوراق مالية بغية إصدار أية فئة من الأدوات في سوق عام، أو أن تكون المنشأة الأم الأساسية أو المنشأة الأم الوسيطة للمنشأة تصدر قوائم مالية موحدة متاحة للاستخدام العام وملتزمة بـ IFRS وتكون فيها المنشآت التابعة موحدة أو تقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً لـ IFRS10.
- توقف المنشأة استخدام طريقة حقوق الملكية من التاريخ الذي يتوقف فيه استثمارها عن كونه منشأة زميلة أو مشروعاً مشتركاً كما يلي: إذا أصبح الاستثمار هو منشأة تابعة ستحاسب المنشأة استثمارها وفقاً لـ IFRS3 و IFRS10، أو إذا كانت الحصة المحتفظ بها في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك هي أصل مالي ينبغي أن يقاس بالقيمة العادلة التي تعد قيمتها العادلة عند الاعتراف المبدئي بها أصل مالي وفقاً لـ IFRS9 على أن تعترف المنشأة، ضمن الربح أو الخسارة بأي فرق بين القيمة العادلة للحصة المحتفظ بها وأي عوائد من التصرف بحصة جزئية في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك وبين المبلغ المسجل للاستثمار في تاريخ وقف استخدام طريقة حقوق الملكية. ويتم محاسبة جميع المبالغ المعترف بها سابقاً في الدخل الشامل الآخر بذات الأساس الذي كان سيتطلبه الأمر لو قامت المنشأة المستثمر فيها باستبعاد الأصول والالتزامات ذات الصلة مباشرة.

- يجب المقاصة بين الأصل والإلتزام المالي وعرض صافي المبلغ في قائمة المركز المالي عندما: يكون للمنشأة حق قابل للتنفيذ قانوناً لإجراء المقاصة بين المبالغ المعترف بها، وتتوي المنشأة إما التسديد على أساس صافي المبلغ أو الاعتراف بالأصول وتسديد الإلتزامات بنفس الوقت.

(IASB, IAS32, 2014: Par's 15, 26, 28, 33, 35, and 42)

سوفي ضوء مراجعتنا للتشريعات المحاسبية اليمنية لم نجد فيها متطلبات تناظر ما ورد في هذا المعيار.

4-4-3: معيار المحاسبة الدولي (33) حصة السهم من الأرباح

- على المنشآت التي يتم تداول أسهمها العادية في أسواق الأوراق المالية، أو التي تودع أو هي بصدد إيداع قوائمها المالية لدى هيئة أوراق مالية بغية إصدار أسهمها في سوق عام القيام بحساب حصة السهم من الأرباح (سواء في القوائم المالية المنفصلة أو الموحدة). أو إيفاء سندات حقوق

- يجب حساب حصة السهم من الأرباح الأساسية بتقسيم صافي الربح أو الخسارة للمدعو على المعين الموزون. تعدد الأسهم العادية القائمة خلال المدد. وتخصم توزيعات أرباح الأسهم الممتازة قبل إجراء عملية القسمة.

- على المنشأة أن تحسب حصة السهم من الأرباح المخفضة التي تنتج عن الأسهم العادية المخفضة، وذلك من خلال تعديل الربح أو الخسارة على حصة الأسهم العادية للمعدين الموزون لعدد الأسهم العادية المتداولة، وذلك بالأخذ في الاعتبار مصروف الفائدة والضريبة عند تحديد الأرباح وعدد الأسهم العادية السالبة، والتي سيتم تحويلها إلى أسهم (كما هو الحال عند تحويل السندات إلى أسهم) على أن يتم هذا التحديد كما لو كان قد تم في بداية الفترة.

- إذا زاد عدد الأسهم العادية أو الأسهم العادية المحتملة نتيجة للرسملة أو إصدار أسهم منحة أو تجزئة الأسهم أو إذا انخفض العدد نتيجة التجزئة العكسية للأسهم

- عندما تعطي الأداة المالية المشتقة أحد الأطراف إمكانية اختيار كيفية تسويتها (مثل أن يكون ممكناً للمصدر أو حامل الأداة اختيار التسوية بالصافي نقداً أو مبادلة الأسهم بالنقد) فإنها تعد أصلاً مالياً أو التزاماً مالياً إلا إذا كانت جميع بدائل التسوية ستؤدي إلى اعتبارها أداة حقوق ملكية.

- على مصدر الأداة المالية غير المشتقة تقييم شروط الأداة المالية لتحديد ما إذا كانت تتضمن كلاً من التزام ومكون حقوق الملكية وتصنف مثل هذه المكونات على أنها التزامات أو أصول مالية أو أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرة (1) أعلاه.

- إذا أعادت المنشأة شراء أدوات حقوق ملكية خاصة بها فيتم اقتطاع تلك الأدوات (أسهم الخزينة) من حقوق الملكية ولا يجوز الاعتراف بأي مكسب أو خسارة عند شراء أو بيع أو إصدار أو إلغاء أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ويمكن شراء أسهم الخزينة هذه والاحتفاظ بها من قبل المنشأة أو الأعضاء الآخرين في المجموعة الموحدة ويعترف بالعبء المدفوع أو المستلم مباشرة في حقوق الملكية.

- يعترف بالفائدة وأرباح الأسهم والخسائر والمكاسب المتعلقة بأداة مالية أو بمكون بعد التزاماً مالياً على أنها دخل أو مصروف ضمن الربح أو الخسارة ويتم الاعتراف بالتوزيعات لحاملي أدوات حقوق الملكية من قبل المنشأة ضمن حقوق الملكية، كما يتم محاسبة تكاليف معاملة حقوق الملكية على أنها اقتطاع من حقوق الملكية.

** الأصل المالي: هو الأصل الذي قد يكون، نقداً، حقاً تعاقدياً لاستلام نقد أو أصل مالي آخر، أو حقاً تعاقدياً لتبادل أدوات مالية مع منشأة أخرى أو أداة ملكية في منشأة أخرى.

أداة حقوق الملكية: هي أي عقد يبين الحصص المتبقية في أصول منشأة بعد خصم جميع التزاماته.

- تتخفض قيمة الأصل عندما يزيد المبلغ المسجل للأصل عن مبلغه القابل للاسترداد. ويتبين ذلك من خلال انخفاض القيمة السوقية للأصل أو حدوث تغييرات هامة ذات تأثير عكسي على المنشأة أو السوق الذي ينتمي له الأصل أو زادت أسعار الفائدة في السوق على عائد الاستثمارات أو أن يكون المبلغ المسجل للأصل أعلى من القيمة السوقية لتكوينه الرأسمالي أو بطلان استعمال الأصل أو حدوث تلف فيه أو انخفاض أداءه الاقتصادي.
- على المنشأة في نهاية فترة إعداد التقارير تقييم ما إذا كان هناك مؤشر على هبوط قيمة الأصل، أو إنخفاض قيمة أصل غير ملموس ذو عمر غير محدد أو غير متاح للإستخدام بعد، واختبار قيمة الشهرة المشتراة في إندماج الأعمال، في هذه الحالة تقوم المنشأة بتقدير المبلغ القابل للاسترداد.
- يتم قياس المبلغ القابل للاسترداد على أنه صافي القيمة العادلة للأصل (القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد) أو القيمة المستعملة (قيمة الاستخدام) أيهما أعلى.
- تحدد القيمة العادلة بأنها السعر في اتفاقية بيع ملزمة أو سعر السوق للأصل ناقصاً تكاليف البيع أو المبلغ الذي يمكن أن تحصل عليه المنشأة في تاريخ الميزانية العمومية بعد خصم تكاليف التصرف من خلال أخذ نتيجة العمليات الأخيرة لأصول مطابقة ضمن نفس الصناعة.
- تقدر القيمة المستعملة للأصل من خلال تقدير التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة والخارجة المتعلقة باستخدام الأصل في حالته الراهنة والتصرف النهائي فيه (مع مراعاة أن يكون تقدير صافي التدفقات النقدية التي سيتم استلامها أو دفعها في نهاية العمر الإنتاجي للأصل في عملية تجارية بحتة بين أطراف مطلعة وراغبة بعد خصم التكاليف المقدرة للإستبعاد) وتطبيق سعر الخصم المناسب على هذه التدفقات النقدية المستقبلية على أن يراعى أن تكون توقعات التدفقات

- النقدية بناء على افتراضات معقولة وعلى أحدث الموازنات التقديرية التي اعتمدها الإدارة وينبغي أن لا تشمل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة الناتجة عن إعادة هيكلة مستقبلية أو تحسن أو زيادة قيمة أداء الأصل أو من الأنشطة التمويلية أو مقبوضات ومدفوعات ضريبية الدخل.
- يتم تخفيض المبلغ المسجل للأصل إلى مقدار مبلغه القابل للاسترداد إذا كان الأخير أقل من الأول ويعد التخفيض خسارة هبوط.
- يعترف بخسارة الهبوط مصروف ضمن الربح أو الخسارة، إلا إذا سجل الأصل بمبلغ إعادة التقييم فيعترف بخسارة الهبوط على أنه انخفاض في إعادة التقييم. وفي هذه الحالة يتم احتساب اهلاك الأصل للفترة المستقبلية على أساس قيمته المعدلة مطروحاً منها القيمة المتبقية إن وجدت.
- يجب عدم تخفيض المبلغ المسجل للأصل إلى أقل من الحد الأعلى لـ: قيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف التصرف أو قيمته المستعملة أو صفر.
- يجب على المنشأة في نهاية كل فترة تقرير التأكد من أن الأسباب التي أدت إلى خسارة هبوط قيمة الأصل لم تعد موجودة وإذا كان الأمر كذلك يجب عكس خسارة الهبوط المعترف بها في السنوات السابقة فقط ويتم زيادة المبلغ المسجل للأصل إلى مبلغه القابل للاسترداد وعلى أن لايزيد المبلغ الجديد المسجل للأصل عن ذلك المبلغ الذي كان سيحدد (ناقصاً الاهلاك أو الإطفاء) لولم يتم الاعتراف بأية خسارة هبوط للأصل في السنوات السابقة.
- يعترف بعكس خسارة الهبوط ضمن الربح أو الخسارة ماعدا إذا كان الأصل مسجلاً بمبلغ إعادة التقييم فيعترف بها زيادة في إعادة التقييم. وفي هذه الحالة أيضاً يتم احتساب اهلاك الأصل للفترة المستقبلية على أساس قيمته المعدلة. ولا يجوز عكس خسارة الهبوط المعترف بها للشهرة في الفترات اللاحقة.

4-38: معيار المحاسبة الدولي (38) الأصول غير الملموسة

- يطبق هذا المعيار في محاسبة الأصول غير الملموسة باستثناء تلك التي يغطيها معيار محاسبة دولي آخر، الأصول المالية، أصول الاستكشاف والتقييم وقياسها، والإنفاق على تطوير واستخراج المعادن والنفط والغاز الطبيعي والموارد المماثلة غير المتجددة.
- يعد الأصل غير الملموس قابلاً للتحديد إذا: استطاعت المنشأة تأجيله أو بيعه أو استبداله مفرداً أو مع عقد ذي علاقة، أو يكون أصل أو التزام قابل للتحديد، أو نشأ من اتفاق تعاقدية أو حقوق قانونية.
- يجب الاعتراف بالأصل غير الملموس إذا: كان من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية التي تعزى للأصل ستندفق للمنشأة، ويمكن قياس تكلفته بطريقة يمكن الاعتماد عليها. ويقاس الأصل غير الملموس مبدئياً بتكلفته.
- يعترف بنفقات البحث والتطوير المتعلقة بمشروع جارٍ تم اقتناؤه بشكل منفصل أو في اندماج أعمال ومسجل على أنه أصل غير ملموس، والتي تم تكبدها بعد اقتناء ذلك المشروع، مصروف.
- لا يجب الاعتراف بالشهرة المولدة داخلياً أصل. كما لا يجب الاعتراف بأي أصل غير ملموس ناتج من البحث أو من مرحلة البحث لمشروع داخلي، ويعترف بالإنفاق على البحث أو على مرحلة البحث لمشروع داخلي مصروف عند تحمله. ويحوز الاعتراف بالأصل غير الملموس الناشئ من تطوير (أو من مرحلة التطوير لمشروع داخلي) إذا تمكنت المنشأة من بيان: الجدوى الفنية لإكمال الأصل غير الملموس بحيث يصبح متوفراً للاستخدام أو البيع، ونيتها لإكمال الأصل غير الملموس واستخدامه أو بيعه، وقدرتها على استخدام أو بيع الأصل، والكيفية التي سيولد بها الأصل غير الملموس منافع اقتصادية مستقبلية محتملة وبيان وجود سوق لتوزيع الأصل غير الملموس أو ظهور فائدة

- استخدامه داخلياً، وتوفير الموارد الفنية والمالية المناسبة لإكمال تطوير واستخدام الأصل غير الملموس، والمقدرة على قياس الإنفاق على الأصل غير الملموس بطريقة يمكن الاعتماد عليها.
- يجب الاعتراف بالإنفاق على بند غير ملموس مصروف عندما يتم تحمله إلا إذا: كانت تشكل جزء من تكلفة الأصل غير الملموس الذي يستوفي ضوابط الاعتراف المذكورة في الفقرة السابقة، أو تم امتلاك البند في عملية اندماج أعمال ولا يمكن الاعتراف على أنه أصل غير ملموس، في هذه الحالة فإن النفقات تشكل جزء من المبلغ المثبت شهرة في تاريخ الاستحواذ وفقاً لـ IFRS3.
- لا يجوز الاعتراف بالأسماء التجارية المولدة داخلياً، والبيانات الإدارية، وعاوین النشر، وقوائم العملاء والبنود المشابهة على أنها أصول غير ملموسة.
- النفقات على بند غير ملموس سبق الاعتراف بها مصروف يجب عدم اعتبارها كجزء من تكلفة الأصل غير الملموس في تاريخ لاحق.
- بعد الاعتراف يتم قياس الأصل غير الملموس إما بتكلفته مطروحاً منها أي إطفاء متراكم وأي خسائر هبوط متراكمة، أو إعادة التقييم مطروحاً منها أي إطفاء متراكم وأي خسائر هبوط متراكمة لاحقة ويراعى في هذه الحالة أن يتم إعادة تقييم جميع الأصول غير الملموسة في فنته مالم يوجد سوق نشط لتلك الأصول. وتطبق الشروط المطلوبه في إعادة تقييم الأصول الملموسة والسواردة في IAS16 على إعادة تقييم الأصول غير الملموسة.
- تقييم المنشأة ما إذا كان العمر النافع للأصل غير الملموس محدداً أو غير محدد، وإذا كان محدداً، فتقيم طول أو عدد وحدات الإنتاج التي تولف ذلك العمر الانتاجي. ويتم اطفائه عند استخدامه على أساس منتظم خلال عمره الانتاجي بأي طريقة تعكس نمط استهلاكه وإذا صعب التحديد يطفأ بطريقة القسط

4-4-40: معيار المحاسبة الدولي (41) الزراعة

- يطبق هذا المعيار في المحاسبة على الأصول البيولوجية* والمحصول الزراعي عند نقطة الحصاد والمنح الحكومية.
- يجب على المنشأة الاعتراف بالأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي عندما: تسيطر المنشأة على الأصل نتيجة لأحداث سابقة، ويحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية بالأصل إلى المنشأة، ويمكن قياس القيمة العادلة أو التكلفة بطريقة يمكن الاعتماد عليها.
- يقاس الأصل البيولوجي عند الاعتراف المبدئي وفي نهاية كل فترة تقرير بقيمته العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع. إلا إذا كان قياس القيمة العادلة بطريقة لا يمكن الاعتماد عليها لعدم توفر أسعار سوقية معلنة، فيقاس هذا الأصل البيولوجي بتكلفته مخصوماً منها أي استهلاك متراكم وأية خسائر هبوط متراكمة، وعندما تصبح القيمة العادلة لهذا الأصل البيولوجي قابلة للقياس بطريقة يمكن الاعتماد عليها فيجب على المنشأة قياسه بقيمته العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع، وإذا لبي الأصل البيولوجي غير المتداول معايير تصنيفه على أنه محتفظ به بغرض البيع وفقاً لـ IFRS5 فيفترض أن يصبح من الممكن قياس القيمة العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها.
- يقاس المنتج الزراعي المحصود من الأصل البيولوجي للمنشأة بمقدار قيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع عند نقطة الحصاد، وهذا القياس هو التكلفة في ذلك التاريخ عند تطبيق IAS2 أو أي معيار آخر ينطبق على ذلك.
- يعترف بالمكسب أو الخسارة الناجمة عن الاعتراف المبدئي بأصل بيولوجي بقيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع ومن التغيير في القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع لأصل بيولوجي في صافي الربح أو الخسارة للفترة التي

*الأصل البيولوجي هو حيوان أو نبات حي.

- يضمن المكسب أو الخسارة الناتجة عن التغيير في القيمة العادلة للممتلكات في صافي الربح أو الخسارة في الفترة التي ينشأ فيها.
 - يجب على المنشأة التي قاست العقارات الاستثمارية بالقيمة العادلة الاستمرار في اتباعها إلى أن يتم استبعادها أو تصبح مشغولة من قبل المالك أو طورها بغرض بيعها لاحقاً.
 - بعد الإعراف المبدئي إذا اختارت المنشأة قياس عقاراتها الاستثمارية بالتكلفة فعليها قياسها: وفقاً لـ IFRS5 إذا صنف العقار الاستثماري بغرض البيع، وفقاً لـ IFRS16 إذا كان محتفظ به بواسطة مستأجر على أنه أصل حق استخدام، ووفقاً لـ IAS16 نموذج التكلفة بالنسبة للحالات الأخرى.
 - عندما تنتهي المنشأة من إنشاء أو تطوير عقارات استثمارية أنشئت ذاتياً، وسوف يتم ترحيلها بالقيمة العادلة، فيعترف بأي فرق بين القيمة العادلة للعقار والقيمة المرحلة السابقة في صافي الربح أو الخسارة للفترة.
 - يجب إلغاء الاعتراف بالعقارات الاستثمارية عند استبعادها أو عندما تسحب من الاستخدام بشكل دائم ولا يوجد منافع اقتصادية مستقبلية متوقعة من استبعادها. ويعترف بالمكاسب أو الخسائر من استبعاد أو إنهاء خدمة العقارات الاستثمارية في الأرباح أو الخسائر.
 - يعترف بالتعويضات من الطرف الثالث للعقارات الاستثمارية التي انخفضت قيمتها أو فقدت أو تم التنازل عنها في الربح أو الخسارة عندما تصبح التعويضات مستحقة القبض.
- (IASB, IAS40, 2014: Par's 16, 20, 30, 32A, 33, 35, 53, 55, 56, 65, 66, 69 and 72)
- ولم تحوي التشريعات المحاسبية اليمنية متطلبات تناظر ما ورد في هذا المعيار.

- القطاعات التشغيلية
 - عقود التأمين
 - الأصول غير المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع.
- 2- بعض السياسات والإجراءات المحاسبية في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الكاملة لم يسمح بها لاستبدالها بطرائق مبسطة في معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة مثل:
- يشجع المعيار على استخدام الطريقة المباشرة في عرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية في قائمة التدفقات النقدية مما يقلل من الطريقة غير المباشرة وبالتالي يقلل من الطرائق المستخدمة.
 - يشترط المعيار (40) الاستثمارات العقارية من (Full IFRSs) أن يتم تضمين تكاليف الاقتراض المتعلقة بشراء أو إنشاء عقارات استثمارية ضمن تكلفة العقار ولم يشترط ذلك القسم (16) الاستثمارات العقارية من (IFRS for SMEs).
 - استبعد القسم (17) الممتلكات والمصانع والمعدات من (IFRS for SMEs) طريقة إعادة التقييم عند قياس تلك الأصول بعد الاعتراف المبدئي، مقارنة بما سمح به المعيار (16) الممتلكات والمصانع والمعدات في (Full IFRSs).
- 3- تخفيض كبير في متطلبات الإفصاح مثل:
- عدم السماح بتجميع قائمة الدخل الشامل مع قائمة التغيرات في حقوق الملكية.
 - لم يتضمن القسم (7) قائمة التدفقات النقدية من (IFRS for SMEs) كل ما تضمنه المعيار المقابل في (Full IFRSs) مثل أثر الاستثمارات في الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة على

- الدفع على أساس الأسهم.
- هبوط قيمة الأصول.
- منافع الموظفين.
- ضريبة الدخل.
- تحويل العملات الأجنبية.
- التضخم المفرط.
- الأحداث اللاحقة لنهاية فترة إعداد التقارير.
- إفصاحات الأطراف ذات العلاقة.
- الأنشطة المتخصصة.

التحول إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة. وتوجد فروق بين المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs) والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الكاملة (Full IFRSs) ويلزم المعيار المنشآت المؤهلة لتطبيق (IFRS for SMEs) وتختار تطبيقه، أن تطبق المعيار بالكامل ولا يسمح للمنشآت أن تجمع أو تخلط بين متطلبات هذا المعيار والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الكاملة وقد أقر مجلس المعايير المحاسبية الدولية أن يخفف بعض المتطلبات المحاسبية من الشركات الصغيرة والمتوسطة تتمثل في:

- 1- تم استبعاد بعض المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لعدم ملاءمتها للمنشآت الصغيرة والمتوسطة مثل:
- حصة السهم من الأرباح
 - التقارير المالية المرحلية

* لمزيد من التفاصيل يراجع (IASB, 2009) و (Deloitte, 2010).

- تتمثل المعالجة المسموح بها في المعايير الدولية لتكاليف الاقتراض بالاعتراف بها مصروف في المدة التي أنفقت فيها.
 - تعالج الاستثمارات المتداولة وفقاً للمعايير الدولية بالتكلفة، أو التكلفة أو القيمة السوقية أيهما أقل.
 - حددت المعايير الدولية الافتراضات المحاسبية التي يستند إليها في إعداد القوائم المالية في الحيلة والحذر، تغليب الجوهر على الشكل، والأهمية النسبية.
 - تسمح المعايير الدولية بإدراج الأصول بمبالغ إعادة التقييم بشرط إعادة تقييم كل الأصول.
 - يعترف بالمنح الحكومية وفقاً للمعايير الدولية دخل مؤجل.
2. "تنظم التطبيقات المحاسبية اليمنية في عدد من التشريعات" ناقش هذه العبارة؟
 3. ناقش الفوارق الرئيسة بين معالجة المعايير الدولية للاهلاك والمعالجة في النظام المحاسبي الموحد؟ وأي منهما توريد؟ ولماذا؟
 4. تعالج المعايير الدولية المنح الحكومية بطريقة فيها بعض الاختلاف عن معالجة النظام المحاسبي الموحد، ناقش تلك المعالجتين مع إبداء رأيك في تلك المعالجتين؟
 5. "إعادة تقييم الأصول تسمح بها المعايير الدولية بشروط وبمعالجات معينة ويسمح بها النظام المحاسبي الموحد في بعض الحالات" ناقش هذه العبارة مبيناً تلك الشروط والأسباب التي دعت كل من المعايير الدولية والنظام المحاسبي الموحد للسماح بها؟ وهل تتفق كمحاسب مع تلك المعالجات؟ ولماذا؟
 6. تطلبت المعايير المحاسبية الدولية الإفصاح عن الجهات المقربة والمصالح في المشاريع المشتركة، ناقش جوانب الإفصاح تلك مبيناً الفرق بين الجهات المقربة والمصالح في المشاريع المشتركة؟

7. قارن بين معالجة تكاليف الاقتراض في كل من المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي الموحد؟
8. ناقش المعالجة المحاسبية للتعامل بالعملة الأجنبية عند التعامل وفي تاريخ إعداد القوائم المالية، وكيفية معالجة فروق معدلات التحويل إن وجدت، وكذلك المعالجة المحاسبية للفروق الناجمة عن صافي الاستثمار في منشأة أجنبية، وما هو معدل التحويل الذي يستخدم في ترجمة القوائم المالية لمنشأة أجنبية بغرض دمجها في القوائم المالية للشركة الأم وكيف تعالج الفوارق إن وجدت في هذه الحالة؟

الفصل السادس

القوائم المالية الموحدة

Consolidated Financial Statements

6-1: مقدمة

أضحى اندماج الشركات في بعضها البعض وسيطرة شركة على أخرى من الظواهر المألوفة في العصر الحديث، إذ بلغت عمليات الإندماج والاستحواذ (السيطرة) على مستوى عالمي في العام 2015م أكثر من 2300 حالة إندماج واستحواذ بقيمة إجمالية تزيد على 4.7 ترليون دولار (Hoyle, Schaefer, & Douppnik, 2017: 40). وينظر للإندماج على أنه تحالف مصالح بين وحدتين اقتصاديتين أو أكثر، بغية تحقيق مجموعة من الأهداف الفنية والمالية والتسويقية. ويختلف أسلوب الاندماج من حالة لأخرى، فقد تندمج شركة صغيرة أو أكثر في شركة كبيرة، أو تندمج شركتين أو أكثر ليكونا شركة جديدة، كما قد تسيطر شركة ما على شركة أخرى عن طريق شراء كل أو معظم أسهمها العادية أو عن طريق شراء أكبر قدر ممكن من أصولها المتاحة. ويلاحظ أن الاندماج ينطوي على تلاشي الصفة القانونية للشركة المندمجة سواء اندمجت في شركة قائمة أو اندمجت مع شركة أخرى ليكونا شركة جديدة. أما السيطرة فلا يترتب عليها اختفاء الصفة القانونية للشركات بل تحتفظ كل شركة باستقلالها المالي والإداري والمحاسبي لكنها تتطلب إعداد قوائم مالية موحدة لهذه المجموعة. ويعد إعداد القوائم المالية الموحدة أحد الموضوعات التي تحوي الكثير من المشاكل والتعقيدات المحاسبية التي ينبغي تناولها بشكل متسلسل ومرتب كي يسهل استيعابها، ولذلك سيتناول هذا الفصل المعالجة التفصيلية لمختلف القضايا المتعلقة بإعداد القوائم المالية الموحدة بما في

الشركتين القابضة والتابعة سواء في تاريخ الاندماج أو في الفترات المحاسبية التالية لحدوث هذا الاندماج. أما فيما يتعلق بعلاقة الشركة القابضة بالشركة التابعة فيتطلب ذلك إصدار قوائم مالية موحدة تبين عمليات الشركة القابضة والشركة أو الشركات التابعة لها كما لو كانت وحدة محاسبية مستقلة، وهذا ما سيتم التعرض له في الفقرات التالية.

ويحقق الاندماج والاستحواذ مزايا أهمها: تعظيم قيمة الأسهم في السوق، أو تعظيم قيمة الشركة عبر الزمن مما يسفر عن عوائد عالية للملاك على استثماراتهم تحسين أساليب الإدارة واستخدام وسائل إدارية متطورة، وتحقيق مزايا فنية وتكنولوجية من خلال استخدام أساليب إنتاج متطورة والاستفادة من مزايا الإنتاج الكبير وخفض تكاليف الإنتاج، ورفع الحصة السوقية للمجموعة، والحصول على قروض البنوك بتسهيلات أعلى وفائدة أقل، وتخفيض درجة المخاطرة من خلال تنويع الاستثمارات لاسيما في حالات اندماج شركات تعمل في أنشطة مختلفة، فضلاً عن التوسع في أساليب ومنافذ التوزيع ومواجهة المنافسة وخفض تكاليف الدعاية والإعلان.

كما أن سعي الشركات للاستحواذ (السيطرة) على شركات أخرى قد يكون بهدف التكامل الرأسي لمخرجات شركة مع شركة توزيع تقوم بتوزيع مخرجات الأولى، أو لتوفير التكاليف من خلال استبعاد تكرار العمليات والموظفين، أو الدخول السريع للمنتجات الحالية والجديدة في السوق المحلية والخارجية، أو زيادة الكفاءة الاقتصادية وقوة التفاوض، أو المقدررة على الحصول على التمويل بمعدلات جاذبة لزيادة حجم الشركة وقوة التفاوض مع المؤسسات المالية أو تنويع خطر الأعمال وتخفيضه

من جانب آخر فقد تفضي عمليات الاندماج إلى ظهور تكتلات اقتصادية وشركات احتكارية مما يضعف المنافسة من خلال التحكم في الأسواق الصناعية والتجارية، ولذلك تعارض الحكومات هذه التوجهات، ففي الولايات المتحدة على سبيل المثال تعترض الهيئة الفيدرالية لمقاومة الاحتكار على عمليات الاندماج التي تفضي إلى نوع من الاحتكار أو إضعاف المنافسة.

6-2: طبيعة القوائم المالية الموحدة

عندما تسيطر (تسيطر) شركة على أخرى فإن اندماج أعمال قد حدث، ولذلك فإن القوائم المالية المعدة من كل شركة مستقلة قانوناً توحد معاً لتشكّل قوائم مالية موحدة. وتمثل قوائم فعلية تعد على مستوى المجموعة والتي يرأسها شركة أم تسيطر على شركة تابعة أو أكثر، كونها جميعها تمثل وحدة اقتصادية واحدة، لكن كل منها يمثل وحدة محاسبية مستقلة. وتعد هذه القوائم بهدف تمكين مساهمي الشركة القابضة من التعرف على المركز المالي لاستثماراتهم ومدى نجاح قيادة الشركة في إدارة هذه الاستثمارات، فضلاً عن استخدامها لأغراض التحليل المالي وفحص المركز المالي والسيولة والربحية والكفاءة التشغيلية.

وتشبه القوائم المالية الموحدة القوائم المالية الخاصة بالمركز الرئيس وفروعه، إذ يتم إعداد القوائم المالية الموحدة بتجميع أصول والتزامات وإيرادات ومصروفات الشركة القابضة والشركات التابعة (والتي وردت في القوائم المالية المستقلة لكل منها). وكجزء من عملية التوحيد يتم استبعاد وتسوية العمليات المتبادلة والأرصدة المقابلة لضمان أن كل الأرصدة التي سيتم التقرير عنها تعبر عن منشأة واحدة، ومن ثم الإفصاح عن الحسابات المجمع (الموحدة) في قوائم مالية موحدة تشمل قائمة المركز المالي الموحدة، قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الموحدة، قائمة التغيرات في حقوق الملكية الموحدة وقائمة التدفقات النقدية الموحدة التي تنشر للمستخدم الخارجي. وقد غدت القوائم المالية الموحدة شائعة في

من الدقة مثل تحقيق أرباح معينة أو مبيعات محددة، ويقاس العوض المحتمل بالقيمة الحالية للمدفوعات المستقبلية المحتملة، وفي القيد المحاسبي يضاف إلى حساب الاستثمار في الشركة التابعة في الجانب المدين، وحساب الالتزامات المحتملة في الجانب الدائن (Hoyle, Schaefer, & Douppnik, 2017: 47-48).

وفيما يتعلق بتحديد القيمة العادلة للأصول المكتتاة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها فيتم قياسها بالقيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ، وتحدد قيمها العادلة بمدخل السوق (السعر في عمليات مماثلة لأصل أو الترام مشابه) أو مدخل الدخل (تحديد التدفقات النقدية المستقبلية وخصمها بمعدل خصم مناسب) أو مدخل التكلفة والأخير أكثر شيوعاً لاسيما للأصول الملموسة مثل الممتلكات والمصانع والمعدات، ووفقاً لمدخل التكلفة تحدد القيمة العادلة للأصول بالقيمة الاستبدالية للأصول، ويراعى عند تحديد القيمة الاستبدالية ما إذا كان الأصل جديد أو مستعمل، فبالنسبة للأصل المستعمل يراعى تأثير التقادم التكنولوجي واستهلاك الأصل، وبالنسبة للالتزامات تحدد القيمة العادلة بالمبلغ الذي يجب دفعه لتسديد الالتزام في تاريخ الاستحواذ (Hoyle, Schaefer, & Douppnik, 2017: 48-49).

وبخصوص الشهرة فالقاعدة العامة أن على الشركة المستحوذة (الدامجة) المحاسبة عن المقابل الذي تم دفعه والقيم المستقلة للأصول المكتتاة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها، بيد أنه في كثير من الحالات قد يختلف ما تم دفعه مقابل ماتم الحصول عليه؛ فإذا زاد مبلغ العوض المحول مقياساً بالقيمة العادلة ومبلغ أية حصة غير مسيطرة عليها مقياساً بالقيمة العادلة أيضاً عن القيمة العادلة لصافي الأصول المكتتاة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها فيعترف بالفرق شهرة، والعكس إذا نقص مبلغ العوض المحول مقياساً بالقيمة العادلة ومبلغ أية حصة غير مسيطرة عليها مقياساً بالقيمة العادلة أيضاً عن القيمة العادلة لصافي الأصول المكتتاة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها فيعترف بالفرق مكسب من الشراء وقبل

الاعتراف به على الشركة المستحوذة إعادة تقييم تحديد وقياس الأصول المكتتاة والالتزامات التي تم تحملها بشكل دقيق والاعتراف بأية زيادة ~~تتضمن~~ دخل في قائمة الربح أو الخسارة (Hoyle, Schaefer, & Douppnik, 2017: 49).

ويجدر التنويه إلى أن تكاليف تنفيذ عملية الاندماج (السيطرة) تعد مصاريف للخدمات المستلمة وفقاً لهذه الطريقة، أما أنشطة البحث والتطوير قيد التنفيذ التي تم الاستحواذ عليها في اندماج الأعمال، فإن طريقة الاستحواذ تتطلب التمييز بين الأصل الملموس والأصل غير الملموس. فإذا كان الأصل ملموس والمشروع لم يصل إلى الجدوى التكنولوجية منه، ولا يوجد استخدام بديل للأصول مستقبلاً، فيتم الاعتراف بها مصاريف لدى الشركة المستحوذة (الدامجة). أما إذا كان الأصل غير ملموس فيتم الاعتراف بها وقياسها بالقيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ أصول غير ملموسة بعمر إنتاجي غير محدد (يمكن مراجعة إنخفاض قيمتها في المستقبل وفقاً لـ IAS36) لأن هذه الطريقة تفترض وتتوقع منافع اقتصادية مستقبلية كون الشركة الدامجة تحدد وتدفع مقابلها. وفي هذه الطريقة يتم إعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ الشراء وتظهر قائمة المركز المالي الموحدة شاملة لأصول والالتزامات الشركة القابضة والشركات التابعة لها أما قائمة الربح والخسارة والدخل الشامل الآخر وقائمة التغيرات في حقوق الملكية فلا تحوي إلا أرصدة حساباتها في الشركة القابضة، وفي الفترات التالية للاندماج توحد الأرقام الواردة في القوائم المالية للشركتين القابضة والتابعة كافة (Hoyle, Schaefer, & Douppnik, 2017: 68-69).

2-3-6: المحاسبة وفقاً لطريقة الشراء Purchase Method

تجرى المحاسبة عن الاندماج في هذه الحالة كما لو كانت عملية الاندماج، عملية شراء أصول، أي أن المبدأ الأساسي لها هو تسجيل اندماج الأعمال بالتكلفة للملاك الجدد بالتكلفة، وعليه تسجل الأصول التي يتم الحصول عليها (بما فيها

الشهرة) وفقاً للقيمة المدفوعة إذا سدد الثمن نقداً، وإذا تم سداد الثمن عن طريق إصدار أسهم فتسجل الأصول بقيمتها العادلة أو القيمة الجارية للأسهم أيهما أكثر تحديداً. وتشتمل تكلفة شراء الشركة التابعة وفقاً لهذه الطريقة على إجمالي القيمة المدفوعة بواسطة الشركة القابضة بالإضافة إلى التكاليف المباشرة لتنفيذ عملية السيطرة (الاندماج) (Jeter & Chaney, 2001: 32-36).

وتحدد الشهرة والمكاسب من الشراء كما هو الحال في طريقة الاستحواذ، فإذا زاد ما تم دفعه عن صافي الأصول التي تم الحصول عليها عد الفرق شهرة والعكس إذا نقص فالفرق يعترف به مكسب من الشراء، بيد أن الفرق بين الطريقتين هنا هو في الاعتراف بالمكسب من الشراء ففي طريقة الشراء إن وجد مكسب من الشراء فإن الأمر يتطلب تخفيض الفروق بين القيم العادلة والدفترية للأصول طويلة الأجل بمقدار هذا المكسب، فإذا وصلت الفروق إلى الصفر وبقيت قيمة للمكسب من الشراء فيعترف بها دخل في قائمة الربح أو الخسارة، والنتيجة الاعتراف بالأصول طويلة الأجل بمبالغ أقل من قيمتها العادلة (Hoyle, Schaefer, & Douppnik, 2017: 68).

وتجدر الإشارة إلى أن المقابل المحتمل يعالج في طريقة الشراء تسويات بعد الاندماج لتكلفة الشراء (أو لحقوق حاملي الأسهم إذا كان المقابل المحتمل يتضمن قيمة أسهم الشركة الأم) إذا حصل الاحتمال. أما أنشطة البحث والتطوير قيد الإنشاء والذي تم الحصول عليها في عملية الاندماج (السيطرة) فتعالج مصروف لدى الشركة المستحوذة إذا كان المشروع لم يصل إلى الجدوى التكنولوجية منه، ولا يوجد استخدام بديل للأصول مستقبلاً. وفي هذه الطريقة يتم إعداد قائمة المركز المالي الموحدة فقط في تاريخ الشراء، وفي الفترات التالية للاندماج توحد الأرقام الواردة في القوائم المالية للشركتين القابضة والتابعة كافة (Hoyle, Schaefer, & Douppnik, 2017: 69).

6-3-3: المحاسبة وفقاً لطريقة لاندماج الحقوق Pooling of Interest Method

تجرى المحاسبة عن الاندماج وفقاً لهذه الطريقة في بعض حالات الاندماج التي تتم عن طريق إصدار أسهم بحيث تكون عملية الاندماج عبارة عن عملية إدماج لحقوق المساهمين أكثر منها للحصول على الأصول. ومن أهم خصائص الاندماج وفقاً لهذه الطريقة مبادلة أسهم التصويت في الشركة المندمجة بأسهم تصويت في الشركة الدامجة (المستحوذة) ولذلك تستمر الحقوق النسبية لمساهمي الشركات المندمجة دون تغيير، وتظهر الأصول والالتزامات والأرباح المحتجزة في الشركة الجديدة بقيمتها الدفترية في السجلات المحاسبية للشركات المكونة للاندماج دون الأخذ في الحسبان القيمة العادلة سواء لأسهم رأس المال المصدرة أو لصادفي أصول الشركة المندمجة (Jeter & Chaney, 2001: 37-40).

وفي هذه الطريقة يتم إعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ الشراء وتظهر قائمة المركز المالي الموحدة شاملة لأصول والتزامات الشركة القابضة والشركات التابعة لها وكذلك الأمر بالنسبة لقائمة الربح والخسارة والدخل الشامل الآخر وقائمة التغيرات في حقوق الملكية فتشمل الأرصدة الموجودة في تلك القوائم في الشركة القابضة والشركة أو الشركات التابعة لها بالنظر لاستمرار الملكية كما سبق الذكر، وذات الأمر في الفترات التالية للاندماج إذ يتم توحيد الأرقام الواردة في القوائم المالية للشركتين القابضة والتابعة كافة (Hoyle, Schaefer, & Douppnik, 2017: 69).

ومن ضمن اختلاف هذه الطريقة عن طريقتي الاستحواذ والشراء أن الدخل وفقاً لها يكون أعلى من الطريقتين المذكورتين ليس فقط لتوحيد الدخل ومكوناته في تاريخ الشراء، بل أيضاً لتجميع الأصول بقيم أصغر تسفر عن مصروف إهلاك واستنفاد بقيم أقل (Hoyle, Schaefer, & Douppnik, 2017: 69).

3,200,000		1,200,000	2,000,000	صافي المبيعات
3,200,000		1,200,000	2,000,000	إجمالي الإيرادات
2,090,000		820,000	1,270,000	التكاليف والمصروفات
				تكلفة البضاعة المباعة
390,000		60,000	330,000	مصروفات العمليات
160,000		60,000	100,000	مصروفات الفوائد
2,640,000		940,000	1,700,000	إجمالي التكاليف والمصروفات
560,000		260,000	300,000	صافي الدخل قبل الضرائب
146,000		52,000	94,000	(-) مصروف ضرائب الدخل
414,000		208,000	206,000	صافي الدخل
قائمة التغيرات في حقوق الملكية				
حقوق الملكية أول الفترة				
800,000			800,000	رأس المال قيمة أسمية 20 ريال
-	(400,000)	400,000		رأس المال قيمة أسمية 10 ريال
416,000	(116,000)	116,000	416,000	علاوة اصدار اسهم
330,000		200,000	130,000	الأرباح المحتجزة أول العام
414,000		208,000	206,000	الربح (الخسارة) للعام
90,000		40,000	50,000	(-) توزيعات أرباح
654,000		368,000	286,000	الأرباح المحتجزة نهاية العام
1,870,000	(516,000)	884,000	1,502,000	حقوق الملكية آخر الفترة
قائمة المركز المالي				
الأصول				
110,000		80,000	30,000	النقدية
	(50,000)		50,000	أوراق قبض من شركة الحديدة
520,000		220,000	300,000	المخزون
462,000		144,000	318,000	الأصول المتداولة الأخرى
-	(884,000)		884,000	الاستثمار في رأس مال شركة الحديدة
1,690,000		700,000	990,000	الأصول طويلة الأجل (بالصافي)

الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة 368,000
ويلاحظ في ظل طريقة اندماج الحقوق أن حساب الاستثمار في الشركة التابعة يقابل الحسابات الثلاثة لحقوق الملكية بالشركة التابعة (شركة الحديدة في مثالنا).

1-1-10-6: ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة

عندما تتوفر في عملية الاندماج شروط المحاسبة وفقاً لطريقة اندماج الحقوق ينبغي إعداد القوائم المالية الموحدة كافة في تاريخ الاندماج. ويتسق هذا الإجراء مع افتراض طريقة اندماج الحقوق بأن عملية الاندماج تعد إدماجاً لحقوق المساهمين أكثر منها شراء أصول.

وفيما يلي قيد الاستبعاد وورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة:

في تاريخ	أسهم رأس المال - شركة الحديدة	400,000
إعداد	علاوة الإصدار - شركة الحديدة	116,000
ورقة	الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة - شركة عدن	368,000
العمل	الاستثمار في رأس مال شركة الحديدة - شركة عدن	884,000
	إثبات استبعاد حساب الاستثمار في رأس مال شركة الحديدة مقابل حقوق الملكية في الشركة التابعة في تاريخ الاندماج.	

كما يجرى قيد استبعاد أوراق القبض وأوراق الدفع كحسابين متقابلين كما تم في الفقرة 6-4.

شركة عدن والشركة التابعة لها

ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة

في تاريخ اندماج الشركة التابعة المملوكة بالكامل وفقاً لطريقة اندماج الحقوق

عن السنة المنتهية في 2021/12/31م

بيان	شركة عدن	شركة الحديدة	التسويات	القوائم المالية الموحدة
قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل			زيادة (نقص)	
الأخرى				
الإيرادات				

وقد كانت القيم العادلة للأصول والالتزامات في شركة الحديدية مماثلة لقيمتها الدفترية عدا ثلاثة أصول بلغت القيم العادلة لها في 2021/12/31م كما يلي:

المخزون 236,000 الأصول طويلة الأجل (بالصافي) 770,000
حق الاختراع 50,000

وبالنظر لأن شركة الحديدية ستستمر في مزاوله نشاطها كوحدة مستقلة فلن تقوم بإجراء أية قيود محاسبية كونها الشركة المشترية، أما شركة عدن الشركة المشترية (القابضة) فستسجل القيود التالية لإثبات عملية الاندماج باتباع طريقة الاستحواذ:

1. إثبات عملية شراء أسهم شركة الحديدية مقابل إصدار أسهم

21/12/31	الاستثمار في رأس مال الشركة الحديدية (10000 سهم × 100 ريبال)	1,000,000
	أشهر رأس المال (20 × 10000 ريبال)	200,000
	علاوة الإصدار	800,000
	إصدار 10000 سهم عادي مقابل شراء كل أسهم شركة الحديدية.	

2. إثبات تكاليف تنفيذ عملية إدماج شركة الحديدية

21/12/31	مصرفات العمليات	100,000
	علاوة الإصدار	70,000
	النقدية	170,000
	إثبات تكاليف تنفيذ إدماج شركة الحديدية حيث حمل حساب مصرفات العمليات بالرسوم القانونية، أما مصاريف تسجيل وإصدار الأسهم فقد خفضت بها علاوة الإصدار.	

وإذا تم ترحيل القيود السابقة إلى الحسابات المختصة بدفتر الأستاذ العام بشركة عدن فستظهر على النحو التالي:

حساب مصرفات العمليات

تاريخ	بيان	مدین	دائن	رصید
2021/12/31	رصید سابق			160,000 مدين
2021/12/31	تكاليف تنفيذ عملية الاندماج	100,000		260,000

208,000	376,000	صافي الدخل
		قائمة التغيرات في حقوق الملكية
		حقوق الملكية أول الفترة
	600,000	رأس المال قيمة أسمية 20 ريبال
400,000		رأس المال قيمة أسمية 10 ريبال
116,000	100,000	علاوة إصدار أسهم
200,000	130,000	الأرباح المحتجزة أول العام
208,000	376,000	الربح (الخسارة) للعام
40,000	50,000	(-) توزيعات أرباح
368,000	456,000	الأرباح المحتجزة نهاية العام
884,000	1,156,000	حقوق الملكية آخر الفترة
		قائمة المركز المالي
		الأصول
		النقدية
80,000	200,000	مخزون
220,000	300,000	أوراق قبض من شركة الحديدية
	50,000	الأصول المتداولة الأخرى
144,000	318,000	الأصول طويلة الأجل (بالصافي)
700,000	990,000	براءة اختراع
40,000	=	إجمالي الأصول
1,184,000	1,858,000	الالتزامات وحقوق الملكية
		أوراق دفع لشركة عدن
50,000		ضرائب الدخل المستحقة
20,000	132,000	الالتزامات الأخرى
230,000	570,000	أسهم رأس المال قيمة أسمية 20 ريبال
	600,000	أسهم رأس المال قيمة أسمية 10 ريبال
400,000		علاوة إصدار أسهم
116,000	100,000	أرباح محتجزة
368,000	456,000	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية
1,184,000	1,858,000	

شركة عدن والشركة التابعة لها

ورقة عمل لإعداد القوائم المالية الموحدة (الشركة التابعة مملوكة بالكامل)

وفقاً لطريقة الاستحواذ في 2021/12/31م

بيان	شركة عدن	شركة الحديدية	التسويات (زيادة (نقص))	قائمة المركز المالي الموحدة
قائمة الربح أو الخسارة والدخل تشابهاً الأخر				
صافي المبيعات	2,000,000			2,000,000
التكاليف والمصروفات				
تكلفة البضاعة المباعة	1,270,000			1,270,000
مصروفات العمليات	260,000			260,000
مصروفات القوائد	100,000			100,000
صافي الدخل قبل الضرائب	370,000			370,000
ضرائب الدخل	94,000			94,000
صافي الدخل	276,000			276,000
قائمة التغيرات في حقوق الملكية				
حقوق الملكية أول الفترة				
رأس المال قيمة أسمية 20 ريال	800,000			800,000
رأس المال قيمة أسمية 10 ريال				
علاوة اصدار أسهم	830,000			830,000
الأرباح المحتجزة أول العام	130,000			130,000
الربح (الخسارة) للعام	276,000			276,000
(-) توزيعات أرباح	50,000			50,000
الأرباح المحتجزة نهاية العام	356,000			356,000
حقوق الملكية آخر الفترة	1,986,000			1,986,000
قائمة المركز المالي				
الأصول				
النقدية	30,000	80,000		110,000
المخزون	300,000	220,000	16,000	536,000
أوراق قبض من شركة الحديدية	50,000		(50,000)	-

ونظراً لأن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بما في ذلك المعايير الدولية للتقارير المالية لا تتطلب إعادة تقويم الأصول المتعلقة بأية وحدة اقتصادية مستمرة في أعمالها تطبيقاً لمبدأ التكلفة التاريخية نتاجاً لشراء أسهمها من شركة أخرى إذا سيطرت عليها شركة أخرى، فإن الأمر يقتصر على تضمين تلك الزيادة في قائمة المركز المالي الموحدة لشركتي عدن والحديدية. ويتم إجراء قيد التسوية والاستبعاد* التالي وترحيله إلى ورقة العمل:

في تاريخ	إعداد	ورقة العمل	400,000
أسم رأس المال - شركة الحديدية			400,000
علاوة الإصدار - شركة الحديدية			116,000
الأرباح المحتجزة - شركة الحديدية			368,000
المخزون - شركة الحديدية			16,000
الأصول طويلة الأجل (بالصافي) - شركة الحديدية			70,000
حق الاختراع - شركة الحديدية			10,000
الشهرة			20,000
الاستثمار في رأس مال شركة الحديدية - شركة عدن			1,000,000
استبعاد حساب الاستثمار في رأس مال شركة الحديدية مقابل حقوق الملكية في الشركة التابعة في تاريخ الانتماج وتوزيع الزيادة في التكلفة عن القيمة الدفترية على الأصول المكتتة وما تبقى بعد شهرة.			

كما يجري قيد استبعاد أوراق القبض وأوراق الدفع كحسابين متقابلين بالقيد التالي:

في تاريخ	إعداد	ورقة العمل	50,000
أوراق دفع لشركة عدن - شركة الحديدية			50,000
أوراق قبض من شركة الحديدية - شركة عدن			
استبعاد رصيد حساب أوراق القبض في شركة عدن مقابل أوراق القبض في شركة الحديدية كونهما حسابين متقابلين.			

* قيود الاستبعاد Elimination entries يطلق عليها بعض الكتاب قيود التوحيد Consolidation entries.

800,000	الالتزامات الأخرى
952,000	إجمالي الالتزامات
	حقوق الملكية
800,000	أسهم رأس المال قيمة أسهمه 20 ريال
830,000	علاوة إصدار أسهم
1,986,000	أرباح محتجزة
2,938,000	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

5-6: المعالجة المحاسبية وإعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ

اندماج شركة تابعة مملوكة جزئياً وفقاً لطريقة الاستحواذ

يتمثل الاختلاف الرئيس بين حالتى الشركة التابعة التابعة المملوكة كلياً والشركة التابعة المملوكة جزئياً في الحقوق غير المسيطرة Noncontrolling Interest (حقوق الأقلية Minority Interests) والتي تعني حقوق المساهمين الآخرين بخلاف حقوق الشركة القابضة في صافي دخل أو خسارة الشركة التابعة أو صافي أصولها. ويجري الإفصاح عن الحقوق غير المسيطرة في صافي دخل أو خسارة الشركة التابعة في قائمة الربح أو الخسارة الموحدة في بند مستقل، كما يفصح عن حقوقهم في صافي أصول الشركة التابعة في قائمة المركز المالي الموحدة ضمن حقوق الملكية.

وتعتمد طريقة الاستحواذ في توحيد القوائم المالية على مفهوم الوحدة الاقتصادية الذي ينظر إلى الشركتين القابضة والتابعة كوحدة اقتصادية واحدة لأغراض إعداد التقارير المالية للمستخدم الخارجي، لذا يتم توحيد 100% من أصول والتزامات الشركتين القابضة والتابعة كي تعكس وحدة اقتصادية واحدة. كما تعتمد طريقة الاستحواذ القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ للتقرير عن الآثار المالية

شركة عدن والشركة التابعة لها

قائمة التغيرات في حقوق الملكية الموحدة عن السنة المنتهية في 2021/12/31م

800,000	حقوق الملكية أول الفترة
830,000	رأس المال قيمة إسمية 20 ريال
130,000	علاوة إصدار أسهم
276,000	الأرباح المحتجزة أول العام
50,000	الربح (الخسارة) للعام
356,000	(-) توزيعات أرباح
1,986,000	الأرباح المحتجزة نهاية العام
	حقوق الملكية نهاية الفترة

شركة عدن والشركة التابعة لها

قائمة المركز المالي الموحدة كما في 2021/12/31م

	الأصول
	الأصول المتداولة
110,000	النقدية
536,000	المخزون
462,000	الأصول المتداولة الأخرى
1,108,000	إجمالي الأصول المتداولة
1,760,000	الأصول طويلة الأجل (بالصافي)
	الأصول غير الملموسة
50,000	براءة اختراع
70,000	الشهرة
2,938,000	إجمالي الأصول
	الالتزامات وحقوق الملكية
	الالتزامات
152,000	ضرائب الدخل المستحقة

وبعد ترحيل قيود اليومية العامة تظهر حسابات الأستاذ التي تأثرت بعملية الاندماج كما يلي:

حساب مصروفات العمليات

تاريخ	بيان	مدين	دائن	رصيد
2021/12/31	رصيد سابق			300,000 مدين
2021/12/31	تكاليف تنفيذ عملية الاندماج	26,125		326,125

حساب النقدية

تاريخ	بيان	مدين	دائن	رصيد
2021/12/31	رصيد سابق			100,000 مدين
2021/12/31	تكاليف تنفيذ عملية الاندماج		62,500	37,500

حساب الاستثمار في رأس مال شركة مارب

تاريخ	بيان	مدين	دائن	رصيد
2021/12/31	إصدار أسهم عادية لإتمام الاندماج	570,000		570,000 مدين

حساب أسهم رأس المال

تاريخ	بيان	مدين	دائن	رصيد
2021/12/31	رصيد سابق			500,000 دائن
2021/12/31	إصدار أسهم عادية لإتمام الاندماج		57,000	557,000

حساب علاوة الإصدار

تاريخ	بيان	مدين	دائن	رصيد
2021/12/31	رصيد سابق			275,000 دائن
2021/12/31	إصدار أسهم عادية لإتمام الاندماج		513,000	788,000
2021/12/31	تكاليف تنفيذ عملية الاندماج	36,375		751,625

10,500	50,000	ضرائب الدخل المستحقة
435,000	1,225,000	الالتزامات الأخرى
	500,000	أسهم رأس المال قيمة أسميه 1 ريال
200,000		أسهم رأس المال قيمة أسميه 5 ريال
117,500	275,000	علاوة إصدار أسهم
209,000	720,000	أرباح محتجزة
972,000	2,770,000	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

وقد كانت القيم المعادلة لأصول والتزامات شركة مارب مساوية لقيمتها الدفترية عدا:

البند	القيمة العادلة في 2021/12/31م
المخزون	258,500
الأصول طويلة الأجل (بالصافي)	595,000
حق مرتبط باختراع جديد	10,000

وبالنظر لكون شركة مارب ستستمر في مزاوله أعمالها كشركة مستقلة فإنها

لا تسجل أية قيود يومية تتعلق بعملية الاندماج، أما شركة سبأ فتسجل القيود التالية:

1. إثبات شراء أسهم شركة مارب مقابل إصدار أسهم

12/31	الاستثمار في رأس مال شركة مارب (10 × 57,000)	570,000
	أسهم رأس المال (1 × 57,000 ريال)	57,000
	علاوة الإصدار	513,000
	إصدار 57,000 سهم عادي مقابل 38,000 سهم من أسهم شركة مارب في عملية اندماج وفقاً لطريقة الاستحواذ.	

2. إثبات تكاليف تنفيذ عملية إدماج شركة مارب

12/31	مصروفات العمليات	26,125
	علاوة الإصدار	36,375
	النقدية	62,500
	إثبات تكاليف تنفيذ إدماج شركة مارب حيث حمل حساب مصروفات العمليات بالرسوم القانونية، أما مصاريف تسجيل وإصدار الأسهم فقد خفضت بها علاوة الإصدار.	

				حقوق الملكية أول الفترة
557,000		557,000		رأس المال قيمة أسمية 1 ريال
				رأس المال قيمة أسمية 5 ريال
<u>751,625</u>		<u>751,625</u>		علاوة اصدار أسهم
405,000		405,000		الأرباح المحتجزة أول العام
363,875		363,875		الربح (الخسارة) للعام
<u>75,000</u>		<u>75,000</u>		(-) توزيعات أرباح
<u>693,875</u>		<u>693,875</u>		الأرباح المحتجزة نهاية العام
<u>2,002,500</u>		<u>2,002,500</u>		حقوق الملكية آخر الفترة
				قائمة المركز المالي
				الأصول
				النقدية
87,500		50,000	37,500	المخزون
658,500	8,500	250,000	400,000	الأصول المتداولة الأخرى
592,000		122,000	470,000	الاستثمار في رأس مال شركة مارب
0	(570,000)		570,000	الأصول طويلة الأجل (بالصافي)
2,345,000	45,000	550,000	1,750,000	حق الاختراع
10,000	10,000			الشهرة
60,000	10,000		50,000	إجمالي الأصول
<u>3,753,000</u>	<u>(496,500)</u>	<u>972,000</u>	<u>3,277,500</u>	
				الالتزامات وحقوق الملكية
				ضرائب الدخل المستحقة
60,500		10,500	50,000	الالتزامات الأخرى
1,660,000		435,000	1,225,000	أسهم رأس المال قيمة إسمية 1 ريال
557,000			557,000	أسهم رأس المال قيمة إسمية 5 ريال
-	(200,000)	200,000		علاوة الإصدار
751,625	(117,500)	117,500	751,625	أرباح محتجزة
693,875	(209,000)	209,000	693,875	حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة
30,000	30,000			إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية
<u>3,753,000</u>	<u>(496,500)</u>	<u>972,000</u>	<u>3,277,500</u>	

			الأصول طويلة الأجل (بالصافي) - شركة مارب	45,000
			حق الاختراع - شركة مارب	10,000
			الشهرة	10,000
			الاستثمار في رأس مال شركة مارب - شركة سيا	570,000
			حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة - شركة سيا	30,000
			إثبات استبعاد حساب الاستثمار في رأس مال شركة مارب	
			مقابل حقوق الملكية في الشركة التابعة في تاريخ الاندماج	
			وتوزيع الزيادة في التكلفة عن القيمة الدفترية على الأصول	
			الملموسة التي تم الحصول عليها وتخصيص المبلغ المتبقي	
			شهرة وتحديد حقوق الأقلية.	

وبعد عمل القيد السابق تظهر ورقة العمل كما يلي:

شركة سيا والشركة التابعة لها

ورقة عمل لإعداد القوائم المالية الموحدة (الشركة التابعة مملوكة جزئياً)

وفقاً لطريقة الاستحواذ في 2021/12/31

بيان	شركة سيا	شركة مارب	التصويات زيادة (تقص)	قائمة المركز المالي الموحدة
قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الأخر				
صافي المبيعات	2,750,000			2,750,000
التكاليف والمصروفات				
تكلفة البضاعة المباعة	1,925,000			1,925,000
مصروفات العمليات		326,125		326,125
مصروفات الفوائد		37,500		37,500
صافي الدخل قبل الضرائب		461,375		461,375
ضرائب الدخل		97,500		97,500
صافي الدخل		363,875		363,875
قائمة التغيرات في حقوق الملكية				

6:6 القوائم المالية الموحدة في الفترات التالية للاندماج وفقاً لطريقة الاستحواذ

في الفترة التالية للاندماج يتطلب الأمر أيضاً توحيد الدخل الذي يتطلب توحيد عناصره المتمثلة في الإيرادات والمصروفات المسجلة في الشركتين القابضة والتابعة في ورقة العمل. وبسبب انفصال أنظمة المعلومات المحاسبية لكلا الشركتين كما سبق الذكر، فإن مصروفات الشركة التابعة أعدت بقيمتها الدفترية ولم تأخذ في الحسبان القيم العادلة للأصول والالتزامات في تاريخ الاستحواذ والتي اعترفت بها الشركة القابضة (Hoyle, Schaefer, & Douppnik, 2017: 156).

ولذلك يتوجب على الشركة القابضة الأخذ في حسابها نتائج عمليات الشركة التابعة في الفترات التالية للاندماج، مثل صافي دخل أو خسارة الشركة التابعة، التوزيعات المعلنة والمدفوعة بمعرفة الشركة التابعة واستنفاد واستهلاك الفروق بين القيم العادلة والدفترية للأصول والالتزامات والتي حدثت في تاريخ الاستحواذ، فضلاً عن العمليات المتبادلة التي تحدث عادة بين الشركتين القابضة والتابعة. 6-6-1: المحاسبة عن نتائج عمليات الشركة التابعة المملوكة بالكامل وفقاً لطريقة الاستحواذ.

عند المحاسبة عن الاستثمارات لدى الشركة المستثمرة ينبغي التمييز بين حالات ثلاث من التأثير من قبل الشركة القابضة على الشركة التابعة وتعود قوة التأثير، من ضمن عوامل أخرى، إلى نسبة الاستثمار، وعلى الرغم من عدم وجود نسبة محددة للتمييز بين الثلاث المستويات إلا أن هناك مؤشر على ذلك أوضحها IFRS9 وكما يتضح في الجدول التالي (Kieso, Weygandt & Terry, 2018):

نسبة الملكية	أكثر من 50%	20% - 50%	أقل من 0 - 20%	أكثر من 50%
مستوى التأثير في قرارات الشركة	سيطرة	تأثير هام	قليل أو منعدم	أكثر من 50%
طريقة التقييم	طريقة حق الملكية وإعداد القوائم المالية الموحدة	طريقة حق الملكية	القيمة العادلة	أكثر من 50%

ولأغراض التسجيل في دفاتر الشركة القابضة فعلياً اختيار وتطبيق طريقة المحاسبة عن استثماراتها في الشركة التابعة، ولا شك أن رصيد حساب الاستثمار في الشركة القابضة سيختلف من فترة لأخرى نتاجاً للطريقة المختارة، ولا ريب أن الطريقة المختارة ستؤثر على عملية التوحيد الدورية، لكن ليس على الأرقام التي ينبغي الاقصاد عنها في القوائم الموحدة بالنظر لأن مبلغ حساب الاستثمار في الشركة التابعة سيستبعد في ورقة العمل وستوحد أصول والتزامات الشركة التابعة الفعلية، وذات الأمر لرقم الدخل في الشركة التابعة والذي سيختلف في الشركة القابضة بحسب أي من الطرائق التي ستبنيها الشركة القابضة فإن هذا الدخل أياً كان اختلافه سيستبعد في ورقة العمل أيضاً وستوحد إيرادات ومصروفات الشركة التابعة كما سيأتي في الفقرات التالية (Hoyle, Schaefer, & Douppnik, 2017: 90).

ويذكر الفكر المحاسبي بثلاثة طرائق يمكن للشركة القابضة أن تختار أحدها للمحاسبة عن نتائج عمليات الشركة التابعة وفقاً لطريقة الاستحواذ هي: طريقة التكلفة وطريقة حق الملكية وطريقة حق الملكية الجزئية وإن كانت المعايير الدولية IFRS9 قد أكدت على تطبيق طريقة الملكية. وسيتم استعراض الفوارق الرئيسة بين هذه الطرائق، أما إعداد القوائم المالية الموحدة في الفترات التالية للاندماج فسيقتصر على طريقة حق الملكية المعتمدة في المعايير الدولية للتقارير المالية.

أولاً: طريقة الملكية Equity Method

تتبنى هذه الطريقة أساس الاستحقاق المحاسبي وفي ظلها يتم تسجيل الاستثمارات بالقيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ، وفي نهاية كل مدة محاسبية تقوم الشركة القابضة بتسجيل حصتها في صافي دخل أو خسارة الشركة التابعة لتلك المدة بعد تعديله باستنفاد الفروق بين القيم العادلة والقيم الدفترية لصافي أصول الشركة التابعة عند الحصول عليها في تاريخ الاندماج من خلال قيود نسوية تعد لهذا الغرض، كما تقوم الشركة القابضة بتسجيل حصتها في التوزيعات المعلنة

الحقوق، بينما تتسق طريقة التكلفة مع طريقتي الاستحواذ والشراء فقط. ونعرض فيما يلي مثالاً يوضح الفرق بين هذه الطرائق في إحدى الشركات*:

طريقة حق الملكية الجزئية	طريقة التكلفة	طريقة حق الملكية
1- في 2021/1/5 اشترت الشركة (أ) 10,000 سهم تمثل 60% من الأسهم العادية للشركة (ب) بسعر 100 ريال للسهم دفعتها نقداً.		
نفس القيد في طريقة حق الملكية	1,000,000 من حـ/ الاستثمار في رأس مال الشركة ب 4,000,000 إلى حـ/ النقدية	1,000,000 من حـ/ الاستثمار في رأس مال الشركة (ب) إلى حـ/ النقدية
2- بلغت الأرباح المحققة في نهاية سنة 2021م للشركة (ب) 1,000,000 ريال، (يبلغ نصيب الشركة (أ) من هذه الأرباح 600,000 ريال، $60\% \times 1,000,000$). أما نصيب سنة 2021م من استهلاك واستنفاد الفروق بين القيم العادلة والدفترية 30,000 ريال		
نفس القيد في طريقة حق الملكية	لا يتم الاستنفاد والاستهلاك في هذه الطريقة	600,000 من حـ/ الاستثمار في رأس مال الشركة (ب) إلى حـ/ دخل الاستثمار في الشركة (ب) تسجيل الدخل المحقق في الشركة التابعة 30,000 من حـ/ دخل الاستثمار في الشركة (ب) 30,000 إلى حـ/ الاستثمار في رأس مال الشركة (ب) تسجيل استهلاك واستنفاد الفروق 570,000 من حـ/ دخل الاستثمار في الشركة (ب) 570,000 إلى حـ/ ملخص الربح أو الخسارة
بم الإقفال بنفس طريقة حق الملكية ولكن بمبلغ الدخل كاملاً دون استنفاد		إفقال دخل الاستثمار

* أخذ المثال وأعد الجدول بتصريف من (Hoyle, Schaefer, & Douppnik, 2017).

3- في 2022/1/20 أعلنت الشركة (ب) عن توزيع أرباح نقدية بمبلغ 600,000 ريال (نصيب الشركة (أ) منها 360,000 ريال، $60\% \times 600,000$).		
مال الشركة (ب)	360,000 من حـ/ النقدية	360,000 من حـ/ النقدية
وفي نهاية السنة المالية يقلل كإيرادات في حساب ملخص الربح أو الخسارة	360,000 إلى حـ/ إيرادات الاستثمارات	
4- بلغت الخسائر المحققة في نهاية سنة 2022م للشركة (ب) 300,000 ريال (نصيب الشركة (أ) 180,000 ريال، $60\% \times 300,000$).		
مال الشركة (ب)	180,000 من حـ/ خسائر الاستثمارات في الشركة (ب) إلى حـ/ الاستثمار في رأس مال الشركة (ب)	180,000 من حـ/ ملخص الربح أو الخسارة إلى حـ/ خسائر الاستثمار في الشركة (ب)

مثال: يوضح تطبيق طريقة حق الملكية في نهاية السنة الأولى التالية لتاريخ اندماج شركة تابعة مملوكة بالكامل (وفقاً لطريقة الاستحواذ).

في المثال السابق المتعلق بشركة عدن تبين في نهاية سنة 2022م أن شركة الحديدية قد حققت صافي دخل مقداره 240,000 ريال، وقد أعلن مجلس إدارة الشركة في 2022/12/20م عن توزيعات نقدية بواقع 1.2 ريال/سهم من أسهمها العادية المملوكة بالكامل لشركة عدن والبالغة 40,000 سهم، وهذه التوزيعات تستحق في 2023/1/20م للمساهمين.

وطبقاً لتلك النتائج المذكورة أعلاه تقوم شركة الحديدية بإجراء قيد اليومية التالي لتسجيل الإعلان عن التوزيعات

شركة عدن وشركة الحديدة		
القوائم المالية المستقلة في 2022/12/31م		
شركة الحديدة	شركة عدن	قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل
		الأخر
		صافي المبيعات
1,360,000	2,200,000	
	217,000	دخل الاستثمار في الشركة التابعة
1,360,000	2,417,000	إجمالي الإيرادات
		التكاليف والمطروقات
900,000	1,520,000	تكلفة البضاعة المباعة
160,000	314,500	مصروفات العمليات
	98,000	مصروفات الفوائد
300,000	484,500	صافي الدخل قبل الضرائب
60,000	90,000	ضرائب الدخل
240,000	394,500	صافي الدخل
		قائمة التغيرات في حقوق الملكية
		حقوق الملكية أول الفترة
	800,000	رأس المال قيمة إسمية 20 ريال
400,000		رأس المال قيمة إسمية 10 ريال
116,000	830,000	علاوة اصدار أسهم
368,000	356,000	الأرباح المحتجزة أول العام
240,000	394,500	الربح (الخسارة) للعام
48,000	60,000	(-) توزيعات أرباح
560,000	690,500	الأرباح المحتجزة نهاية العام
1,076,000	2,320,500	حقوق الملكية آخر الفترة

قائمة المركز المالي

الأصول

المخزون	16,000	
إهلاك المباني (15 ÷ 30,000)	2,000	
إهلاك الآلات (10 ÷ 20,000)	2,000	
استنفاد حق الاختراع (5 ÷ 10,000)	2,000	
استنفاد الشهرة (20 ÷ 20,000)	1,000	
إجمالي	23,000	

* إذا كانت القيمة العادلة لأي أصل أقل من القيمة الدفترية فيكون الفرق بالسالب وسيكون الاستهلاك أو الاستنفاد تخفيض للمصروف وليس زيادة له.

وبعد ترحيل القيود السابقة سيظهر حساب الاستثمار في رأس مال شركة الحديدة، وحساب دخل الاستثمار في الشركة التابعة كما يلي:

حساب الاستثمار في رأس مال شركة الحديدة

تاريخ	بيان	مدين	دائن	رصيد
2021/12/31م	إصدار أسهم عادية لإتمام الاندماج	1,000,000		1,000,000 مدين
2022/12/20م	التوزيعات المعنونة بواسطة شركة الحديدة		48,000	952,000
2022/12/31م	صافي دخل شركة الحديدة	240,000		1,192,000
2022/12/31م	استنفاد الفروق بين القيم العادلة والقيم الدفترية لصافي أصول شركة الحديدة		23,000	1,169,000

دخل الاستثمار في الشركة التابعة

تاريخ	بيان	مدين	دائن	رصيد
2022/12/31م	صافي دخل شركة الحديدة		240,000	240,000 دائن
2022/12/31م	استنفاد الفروق بين القيم العادلة والقيم الدفترية لصافي أصول شركة الحديدة	23,000		217,000

وبعد إعداد القيود السابقة تظهر القوائم المالية المستقلة لشركتي عدن والحديدة في نهاية سنة 2022م كما يلي:

3. توزيع الأصول غير المستفدة على الأصول الملائمة

كما يجرى قيد استبعاد الحسابات المتقابلة كما يلي:

48,000	التوزيعات الدائنة المستحقة المقابلة	في تاريخ أعداد ورقة العمل
48,000	التوزيعات المدينة المستحقة المقابلة	
	استبعاد الحسابات المتقابلة	

وفيما يلي ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة:

شركة عدن والشركة التابعة لها

ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة في السنة التالية لتاريخ اندماج الشركة

التابعة المملوكة بالكامل وفقاً لطريقة الاستحواذ عن السنة المنتهية في 2022/12/31م

بيانات	شركة عدن	شركة الحديدة	التسويات	القوائم المالية الموحدة
			زيادة (تقص)	
قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر الإيرادات				
صافي المبيعات	2,200,000	1,360,000		3,560,000
دخل الاستثمار في الشركة التابعة	217,000		(217,000)	-
إجمالي الإيرادات	2,417,000	1,360,000	(217,000)	3,560,000
التكاليف والمصروفات				
تكلفة البضاعة المباعة	1,520,000	900,000	21,000	2,441,000
مصروفات العمليات	314,500	160,000	2,000	476,500
مصروفات الفوائد	98,000			98,000
إجمالي التكاليف والمصروفات	1,932,500	1,060,000	23,000	3,015,500
صافي الدخل قبل الضرائب	484,500	300,000	(240,000)	544,500
(-) مصروف ضرائب الدخل	90,000	60,000		150,000
صافي الدخل	394,500	240,000	(240,000)	394,500

قائمة التغيرات في حقوق الملكية				
حقوق الملكية أول الفترة				
رأس المال قيمة أسمية 20 ريال	800,000			800,000
رأس المال قيمة أسمية 10 ريال		400,000	(400,000)	-
علاوة اصدار أسهم	830,000	116,000	(116,000)	830,000
الأرباح المحتجزة أول العام	356,000	368,000	(368,000)	356,000
الربح (الخسارة) للعام	394,500	240,000	(240,000)	394,500
(-) توزيعات أرباح	60,000	48,000	(48,000)	60,000
الأرباح المحتجزة نهاية العام	690,500	560,000	(560,000)	690,500
حقوق الملكية آخر الفترة	2,320,500	1,076,000	(1,076,000)	2,320,500
قائمة المركز المالي				
الأصول				
التقديرة	229,500	168,200		61,300
التوزيعات المدينة المستحقة المقابلة		48,000	(48,000)	
المخزون	552,000	280,000		272,000
الأصول المتداولة الأخرى	564,000	312,000		252,000
الاستثمار في رأس مال شركة الحديدة	-	1,169,000	(1,169,000)	
الأصول طويلة الأجل (بالصافي)	1,826,000	780,000	66,000	980,000
حق الاختراع	40,000	32,000	8,000	
الشهرة	19,000		19,000	
إجمالي الأصول	3,230,500	1,572,200	(1,124,000)	2,782,300
الالتزامات وحقوق الملكية				
ضرائب الدخل المستحقة	120,000	40,000		80,000
التوزيعات الدائنة المستحقة المقابلة		48,000	(48,000)	
الالتزامات الأخرى	790,000	408,200		381,800
أسهم رأس المال قيمة إسمية 20 ريال	800,000			800,000
أسهم رأس المال قيمة إسمية 10 ريال		400,000	(400,000)	
علاوة الإصدار	830,000	116,000	(116,000)	830,000
أرباح محتجزة	690,500	560,000	(560,000)	690,500
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	3,230,500	1,572,200	(1,124,000)	2,782,300

قائمة المركز المالي الموحدة كما في 2022/12/31م

الأصول		
الأصول المتداولة		
النقدية	229,500	
المخزون	552,000	
الأصول المتداولة الأخرى	564,000	
إجمالي الأصول المتداولة	1,345,500	
الأصول طويلة الأجل (بالصافي)	1,826,000	
الأصول غير الملموسة		
براءة اختراع	40,000	
الشهرة	59,000	19,000
إجمالي الأصول	3,230,500	
الالتزامات وحقوق الملكية		
الالتزامات		
ضرائب الدخل المستحقة	120,000	
الالتزامات الأخرى	790,000	
إجمالي الالتزامات	910,000	
حقوق الملكية		
أسهم رأس المال قيمة أسميه 20 ريال	800,000	
علاوة إصدار أسهم	830,000	
أرباح محتجزة	2,320,500	690,500
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	3,230,500	

6-2: المحاسبة عن نتائج عمليات شركة تابعة مملوكة جزئياً وفقاً لطريقة الاستحواذ.

كما هو الحال عندما تكون الشركة التابعة مملوكة كلياً، تتم المعالجة في حالة الملكية جزئياً وفقاً لطريقة الاستحواذ، إذ تظهر الأصول المقتناة والالتزامات التي تم

تحملها في القوائم المالية الموحدة في الفترات التالية لتاريخ الاستحواذ بقيمتها العادلة في تاريخ الاستحواذ، غير أن الملكية الجزئية تتطلب تحديد: (1) الحقوق المسيطرة في الشركة التابعة في بداية السنة (2) صافي الدخل العائد للحقوق غير المسيطرة (3) توزيعات الشركة التابعة العائدة للحقوق غير المسيطرة (4) ومن خلال الأرقام الثلاثة يتم تحديد الحقوق غير المسيطرة في نهاية السنة والذي يظهر في قائمة المركز المالية الموحدة (Hoyle, Schaefer, & Douprnik, 2017: 162).

مثال توضيحي

نواصل في هذه الحالة متابعة حالة شركة سبأ وشركة مآرب التابعة لها، ونذكر هنا بأن شركة سبأ تمتلك 95% من الأسهم العادية لشركة مآرب، وأن شركة مآرب قد أعلنت في 2022/11/25م عن توزيع مقداره 0.5 ريال/سهم يستحق الدفع في 2022/12/25م للمساهمين، وقد بلغ صافي الدخل الذي حققته شركة مآرب 64,000 ريال.

في هذه الحالة تجري الشركة التابعة (شركة مآرب) القيود التالية في دفاترها عند الإعلان عن التوزيعات:

1. إثبات الإعلان عن التوزيعات للمساهمين

2022/11/25	التوزيعات (0.5 × 40,000 ريال)	20,000
	للتوزيعات الدائنة المستحقة (20,000 × 5%)	1,000
	التوزيعات الدائنة المستحقة المقابلة	19,000
	إثبات الإعلان عن توزيعات تستحق الدفع في 2022/12/25م	

2. إثبات سداد التوزيعات

2022/12/25	التوزيعات الدائنة المستحقة	1,000
	التوزيعات الدائنة المستحقة المقابلة	19,000
	النقدية	20,000
	إثبات سداد التوزيعات المعلنة في 2022/11/25م للمساهمين	

أما الشركة القابضة (شركة سبأ) فتجري في دفاترها القيود التالية وفقاً لطريقة حق الملكية لإثبات نتائج عمليات الشركات التابعة وفقاً لطريقة الاستحواذ:

1. إثبات الإعلان عن التوزيعات بواسطة شركة مآرب

وما يجدر التنويه إليه هنا أن رصيد حساب دخل الاستثمار في الشركة التابعة وقدرة 47,025 يعادل 95% من صافي الدخل المعدل لشركة مآرب عن السنة المنتهية في 2022/12/31م وقدره 49,500 ريال (64,000 - 14,500).
وبعد إعداد تلك القيود تظهر القوائم المالية المستقلة لشركتي سبأ ومآرب في نهاية سنة 2022م كما يلي:

شركة سبأ وشركة مآرب

القوائم المالية المستقلة في 2022/12/31

قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الأخر	شركة سبأ	شركة مآرب
صافي المبيعات	2,805,500	544,500
دخل الاستثمار في الشركة التابعة	47,025	-
إجمالي الإيرادات	2,852,525	544,500
التكاليف والمصروفات		
تكلفة البضاعة المباعة	1,983,000	350,000
مصروفات العمليات	288,500	69,500
مصروفات الفوائد	55,895	45,000
صافي الدخل قبل الضرائب	525,130	80,000
ضرائب الدخل	104,000	16,000
صافي الدخل	421,130	64,000
قائمة التغيرات في حقوق الملكية		
حقوق الملكية أول الفترة		
رأس المال قيمة أسمية 1 ريال	557,000	
رأس المال قيمة أسمية 5 ريال		200,000
علاوة إصدار أسهم	751,625	117,500
الأرباح المحتجزة أول العام	693,875	209,000
الربح (الخسارة) للعام	421,130	64,000
(-) توزيعات أرباح	79,625	20,000
الأرباح المحتجزة نهاية العام	1,035,380	253,000

حقوق الملكية آخر الفترة	2,344,005	570,500
قائمة المركز المالي		
الأصول		
النقدية	200,000	60,000
المخزون	389,480	180,500
الأصول المتداولة الأخرى	419,000	200,500
الاستثمار في رأس مال شركة مآرب	598,025	
الأصول طويلة الأجل (بالصافي)	1,900,000	600,000
الشهرة	47,500	
إجمالي الأصول	3,554,005	1,041,000
الالتزامات وحقوق الملكية		
الالتزامات		
أسهم رأس المال قيمة أسمية 1 ريال	1,210,000	470,500
أسهم رأس المال قيمة أسمية 5 ريال	557,000	
علاوة إصدار أسهم	751,625	200,000
أرباح محتجزة	1,035,380	253,000
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	3,554,005	1,041,000

6-6-2-1: كيفية إجراء التسوية في ورقة العمل

إجراء عملية التسوية الذي يشمل الحسابات التي تظهر في القوائم المالية الثلاث، نفترض أن شركة مآرب قد حملت تكلفة البضاعة المباعة بقيمة استهلاك الآلات واستنفاد حق الاختراع، أما استهلاك المباني فقد وزعته على تكلفة البضاعة المباعة ومصروفات العمليات بنسبة 50% لكل منهما، كما حملت الأخيرة استنفاد الشهرة، وعليه يكون قيد التسوية في ورقة العمل في 2022/12/31م كما يلي:

القيد (أ)

في تاريخ	إعداد	ورقة العمل	200,000	أسهم رأس المال - شركة مآرب
			117,500	علاوة الإصدار - شركة مآرب
			209,000	الأرباح المحتجزة - شركة مآرب
			47,025	دخل الاستثمار في الشركة التابعة - شركة سبأ
			42,000	الأصول طويلة الأجل (بالصافي) - شركة مآرب (45,000)

2,346,000	(أ) 13,000	350,000	1,983,000	تكلفة البضاعة المباعة
359,500	(أ) 1,500	69,500	288,500	مصروفات العمليات
100,895		45,000	55,895	مصروفات الفوائد
2,475	(ب) 2,475			حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة
<u>2,808,870</u>	<u>16,975</u>	<u>464,500</u>	<u>2,327,395</u>	إجمالي التكاليف والمصروفات
541,130	(64,000)	80,000	525,130	صافي الدخل قبل الضرائب
120,000		16,000	104,000	(-) مصروف ضرائب الدخل
<u>421,130</u>	<u>(64,000)</u>	<u>64,000</u>	<u>421,130</u>	صافي الدخل
				<u>قائمة التغيرات في حقوق الملكية</u>
				حقوق الملكية أول الفترة
557,000			557,000	رأس المال قيمة اسمية 1 ريال
-	(أ) (200,000)	200,000		رأس المال قيمة اسمية 10 ريال
<u>751,625</u>	<u>(أ) (117,500)</u>	<u>117,500</u>	<u>751,625</u>	علاوة اصدار أسهم
693,875	(أ) (209,000)	209,000	693,875	الأرباح المحتجزة أول العام
421,130	(64,000)	64,000	421,130	الربح (الخسارة) للعام
<u>79,625</u>	<u>(أ) (20,000)</u>	<u>20,000</u>	<u>79,625</u>	(-) توزيعات أرباح
1,035,380	(253,000)	253,000	1,035,380	الأرباح المحتجزة نهاية العام
<u>2,344,005</u>	<u>(570,500)</u>	<u>570,500</u>	<u>2,344,005</u>	حقوق الملكية آخر الفترة
				<u>قائمة المركز المالي</u>
				الأصول
260,000		60,000	200,000	النقدية

569,980		180,500	389,480	المخزون
619,500		200,500	419,000	الأصول المتداولة الأخرى
0	(أ) (598,025)		598,025	الاستثمار في رأس مال ش. م.أ.ب
2,542,000	(أ) 42,000	600,000	1,900,000	الأصول طويلة الأجل (بالصافي)
8,000	(أ) 8,000			حق الاختراع
56,500	(أ) 9,000		47,500	الشهرة
<u>4,055,980</u>	<u>(539,025)</u>	<u>1,041,000</u>	<u>3,554,005</u>	إجمالي الأصول
				<u>الالتزامات وحقوق الملكية</u>
				الالتزامات
1,680,500		470,500	1,210,000	أسهم رأس المال قيمة اسمية 1 ريال
557,000			557,000	أسهم رأس المال قيمة اسمية 10 ريال
0	(أ) (200,000)	200,000		علاوة الإصدار
751,625	(أ) (117,500)	117,500	751,625	أرباح محتجزة
1,035,380	(253,000)	253,000	1,035,380	حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة
31,475	(أ) 29,000			
	(ب) 2,475			
<u>4,055,980</u>	<u>(539,025)</u>	<u>1,041,000</u>	<u>3,554,005</u>	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

ويلاحظ على ورقة العمل ما يلي:

1. لم تأخذ في الحسبان الأثر الضريبي المترتب على زيادة التكاليف والمصروفات في الشركة التابعة.
2. في النسوية (أ) تم استبعاد الأرباح المحتجزة أول العام المتعلقة بشركة م.أ.ب كخطوة ضرورية لإعداد القوائم المالية الموحدة الثلاث.
3. أسفر القيد (أ) عن تخفيض الفروق الموجودة في تاريخ الاندماج بين القيم العادلة لصافي الأصول وقيمتها الدفترية.

شركة عدن وشركة الحديد		
القوائم المالية المستقلة في 2021/12/31م		
شركة عدن	شركة الحديد	قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الأخر
2,000,000	1,200,000	صافي المبيعات
		التكاليف والمصروفات
1,270,000	820,000	تكلفة البضاعة المباعة
160,000	60,000	مصروفات العمليات
100,000	60,000	مصروفات الفوائد
470,000	260,000	صافي الدخل قبل الضرائب
94,000	52,000	ضرائب الدخل
<u>376,000</u>	<u>208,000</u>	صافي الدخل
		قائمة التغيرات في حقوق الملكية
		حقوق الملكية أول الفترة
600,000		رأس المال قيمة أسمية 20 ريال
	400,000	رأس المال قيمة أسمية 10 ريال
	<u>100,000</u>	علاوة اصدار أسهم
130,000	200,000	الأرباح المحتجزة أول العام
376,000	208,000	الربح (الخسارة) للعام
<u>50,000</u>	<u>40,000</u>	(—) توزيعات أرباح
<u>456,000</u>	<u>368,000</u>	الأرباح المحتجزة نهاية العام
<u>1,156,000</u>	<u>884,000</u>	حقوق الملكية آخر الفترة
		قائمة المركز المالي
		الأصول
		الدفعية
200,000	80,000	

751,625	علاوة إصدار أسهم
<u>1,035,380</u>	أرباح محتجزة
2,344,005	حقوق الملكية العائدة لمساهمي الشركة
<u>31,475</u>	حقوق الملكية غير المسيطرة (حقوق الأقلية)
<u>2,375,480</u>	إجمالي حقوق الملكية
<u>4,055,980</u>	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

7-6: المعالجة المحاسبية وإعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ اندماج شركة

تابعة مملوكة بالكامل وفقاً لطريقة الشراء

لتوضيح كيفية إعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ الاندماج نعود إلى المثال الذي سبق عرضه في (الفقرة 4-6) والمتعلق باندماج شركتي عدن والحديدة، ونفترض أن عملية الاندماج قد تمت بطريقة الشراء بدلاً من طريقة الاستحواذ.

ونذكر أن شركة عدن كانت قد أصدرت 10,000 سهم عادي من أسهم رأس مالها وكانت القيمة الإسمية للسهم 20 ريال والقيمة السوقية 100 ريال/سهم، مقابل كل الأسهم العادية التي يحملها مساهمي شركة الحديد.

وأن تكاليف الاندماج

100,000	رسوم قانونية
<u>70,000</u>	مصاريف إصدار وتسجيل الأسهم
170,000	إجمالي تكاليف تنفيذ عملية الاندماج

وأن القيم العادلة للأصول والالتزامات تساوي قيمها الدفترية ما عدا الأصول التالية والتي بلغت قيمها العادلة كما يلي:

236,000	المخزون
770,000	حق الاختراع
50,000	

وقد كانت القوائم المالية للشركتين في تاريخ الاندماج كما يلي:

1-7-6: ورقة العمل التي تستخدم لإعداد القوائم الموحدة

تتطلب عملية إدماج شركة الحديدية في شركة عدن وفقاً لطريقة الشراء تحديد نقطة البداية الجديدة للشركة الموحدة. وتعكس هذه النقطة فرضية مؤداها أن عملية الاندماج تعد عملية شراء لصافي أصول الشركة المندمجة، أما نتائج عمليات الشركتين قبل تاريخ الاندماج فتتعلق بوحدة اقتصادية وقانونية مستقلة. ولذلك يتوقف الأمر على إصدار قائمة مركز مالي موحدة بواسطة شركة عدن في 2021/12/31م (تاريخ إدماج شركة الحديدية في شركة عدن).

ولإعداد قائمة المركز المالي الموحدة يتطلب الأمر استخدام ورقة عمل يتم فيها استبعاد الحسابات المتقابلة في كل من الشركتين والتي تشمل على حساب الاستثمار في رأس مال شركة الحديدية الموجود في قائمة المركز المالي لشركة عدن وحسابات حقوق الملكية الموجودة في قائمة المركز المالي لشركة الحديدية وأي حسابات متقابلة في قائمتي المركز المالي للشركتين. ويتم ذلك بإجراء قيود الاستبعاد من خلال جعل حسابات حقوق الملكية مدينة وحساب الاستثمار في رأس مال شركة الحديدية الموجود في قائمة المركز المالي لشركة عدن دائناً مع الأخذ في الحسبان الفروق بين القيم العادلة والقيم الدفترية لأصول شركة الحديدية والشهرة إن وجدت والتي تظهر عندما تزيد تكاليف الشراء وتنفيذ الاندماج (رصيد حساب الاستثمار في شركة الحديدية) عن صافي أصول شركة الحديدية والفروق بين القيم العادلة والقيم الدفترية. وإذا حدث العكس تعد الزيادة بمثابة شهرة سالبة.

الفروق بين القيم العادلة والدفترية لبعض الأصول

القيمة العادلة	القيمة الدفترية	زيادة القيم العادلة عن الدفترية
236,000	220,000	16,000
770,000	700,000	70,000
50,000	40,000	10,000
1,056,000	960,000	96,000

ونظراً لأن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بما في ذلك المعايير الدولية للتقارير المالية لا تتطلب إعادة تقويم الأصول المتعلقة بأية وحدة اقتصادية مستمرة

في أعمالها تطبيقاً لمبدأ التكلفة التاريخية نتاجاً لشراء أسهمها من شركة أخرى، فإن الأمر يقتصر على تضمين تلك الزيادة في قائمة المركز المالي الموحدة لشركتي عدن والحديدية. ويتم إجراء قيد التسوية والاستبعاد التالي وترحيله إلى ورقة العمل:

400,000	أسهم رأس المال - شركة الحديدية	
116,000	علاوة الإصدار - شركة الحديدية	
368,000	الأرباح المحتجزة - شركة الحديدية	
16,000	المخزون - شركة الحديدية	
70,000	الأصول طويلة الأجل (بالصافي) - شركة الحديدية	
10,000	حق الاختراع - شركة الحديدية	
120,000	الشهرة	
1,100,000	الاستثمار في رأس مال شركة الحديدية - شركة عدن	
	إثبات استبعاد حساب الاستثمار في رأس مال شركة الحديدية مقابل حقوق الملكية في الشركة التابعة في تاريخ الاندماج وتوزيع الزيادة في التكلفة عن القيمة الدفترية على الأصول الملموسة وما تبقى بعد شهرة	

كما يجري قيد استبعاد أوراق القبض وأوراق الدفع كما تم في الفقرة (6-4)

شركة عدن والشركة التابعة لها

ورقة عمل لإعداد قائمة المركز المالي الموحدة (الشركة التابعة مملوكة بالكامل)

وفقاً لطريقة الشراء في 2021/12/31م

بيان	شركة عدن	شركة الحديدية	التسويات زيادة (نقص)	قائمة المركز المالي الموحدة
الأصول				
النقدية	30,000	80,000		110,000
المخزون	300,000	220,000	16,000	536,000
أوراق قبض من شركة الحديدية	50,000		(50,000)	-
الأصول المتداولة الأخرى	318,000	144,000		462,000
الأصول طويلة الأجل (بالصافي)	990,000	700,000	70,000	1,760,000
حق الاختراع		40,000	10,000	50,000

وبالإضافة لقائمة المركز المالي الموحدة السابقة تصدر شركة عدن في نفس التاريخ القوائم الخاصة بها شاملة قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل غير الموحدة وقائمة التغيرات في حقوق الملكية غير الموحدة.

6-8: المعالجة المحاسبية وإعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ

اندماج شركة تابعة مملوكة جزئياً وفقاً لطريقة الشراء

يتمثل الاختلاف الرئيس بين حالتي الشركة التابعة المملوكة كلياً والشركة التابعة المملوكة جزئياً في حقوق الأقلية Minority Interests والتي تعني حقوق المساهمين الآخرين بخلاف حقوق الشركة القابضة في صافي دخل أو خسارة الشركة التابعة أو صافي أصولها. ويجري الإفصاح عن حقوق الأقلية في صافي دخل أو خسارة الشركة التابعة في قائمة الربح أو الخسارة الموحدة في بند مستقل، كما يفصح عن حقوقهم في صافي أصول الشركة التابعة في قائمة المركز المالي الموحدة.

لتوضيح كيفية إعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ الاندماج نعود إلى المثال الذي سبق عرضه في (الفقرة 6-5) والمتعلق باندماج شركتي عدن والحديدة، ونفترض أن عملية الاندماج قد تمت بطريقة الشراء بدلاً من طريقة الاستحواذ.

ونذكر أن شركة سبأ كانت قد أصدرت 57,000 سهم عادي من أسهم رأس مالها وكانت القيمة الاسمية للسهم 1 ريال والقيمة السوقية 10 ريال/سهم، مقابل 38,000 سهم من الأسهم العادية لشركة مأرب والبالغة 40,000 سهم، وعليه فقد حصلت شركة سبأ على 95% (40,000 ÷ 38,000) من حقوق ملكية شركة مأرب.

وأن تكاليف الاندماج

رسوم قانونية 26,125

مصاريف إصدار وتسجيل الأسهم 36,375

إجمالي تكاليف تنفيذ عملية الاندماج 62,500

وأن القيم العادلة للأصول والالتزامات تساوي قيمها الدفترية في تاريخ الاندماج ماعداً الأصول التالية والتي بلغت قيمتها العادلة كما يلي:

المخزون 258,500 الأصول طويلة الأجل (بالصافي) 595,000
حق مرتبط باختراع جديد 10,000

وقد كانت القوائم المالية للشركتين في تاريخ الاندماج كما يلي:

القوائم المالية المستقلة في 2021/12/31م

شركة سبأ	شركة مأرب	قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الأخر
2,750,000	500,000	صافي المبيعات
1,925,000	325,000	التكاليف والمصروفات
300,000	50,000	تكلفة البضاعة المباعة
37,500	20,000	مصروفات العمليات
487,500	105,000	مصروفات الفوائد
97,500	21,000	صافي الدخل قبل الضرائب
390,000	84,000	ضرائب الدخل
		صافي الدخل
		قائمة التغيرات في حقوق الملكية
		حقوق الملكية أول الفترة
500,000		رأس المال قيمة اسمية 1 ريال
	200,000	رأس المال قيمة اسمية 5 ريال
275,000	117,500	علاوة إصدار أسهم
405,000	145,000	الأرباح المحتجزة أول العام
390,000	84,000	الربح (الخسارة) للعام
75,000	20,000	(-) توزيعات أرباح

وبعد عمل القيد السابق تظهر ورقة العمل كما يلي:

شركة سياً والشركة التابعة لها

ورقة عمل لإعداد قائمة المركز المالي الموحدة (الشركة التابعة مملوكة جزئياً)

وفقاً لطريقة الشراء في 2021/12/31م

بيانات	شركة سياً	شركة مآرب	التسويات زيادة (تقص)	قائمة المركز المالي الموحدة
الأصول				
النقدية	37,500	50,000		87,500
المخزون	400,000	250,000	8,500	658,500
الأصول المتداولة الأخرى	470,000	122,000		592,000
الاستثمار في رأس مال شركة مآرب	596,125		(596,125)	-
الأصول طويلة الأجل (بالصافي)	1,750,000	550,000	45,000	2,345,000
حق الاختراع			10,000	10,000
الشهرة	50,000		35,625	85,625
إجمالي الأصول	3,303,625	972,000	(497,000)	3,778,625
الالتزامات وحقوق الملكية				
ضرائب الدخل المستحقة	50,000	10,500		60,500
الالتزامات الأخرى	1,225,000	435,000		1,660,000
أسهم رأس المال قيمة إسمية 1 ريال	557,000			557,000
أسهم رأس المال قيمة إسمية 5 ريال		200,000	(200,000)	-
علاوة الإصدار	751,625	117,500	(117,500)	751,625
أرباح محتجزة	720,000	209,000	(209,000)	720,000
حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة			29,500	29,500
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	3,303,625	972,000	(496,125)	3,778,625

2-8-6: قائمة المركز المالي الموحدة

من خلال ورقة العمل السابقة يمكن التوصل لقائمة المركز المالي الموحد

كما يلي:

شركة سياً والشركة التابعة

قائمة المركز المالي الموحدة في 2021/12/31م

الأصول	شركة سياً	شركة مآرب	التسويات زيادة (تقص)	قائمة المركز المالي الموحدة
النقدية	37,500	50,000		87,500
المخزون	400,000	250,000	8,500	658,500
أصول متداولة أخرى	470,000	122,000		592,000
إجمالي الأصول المتداولة	470,000	122,000		592,000
الأصول طويلة الأجل (بالصافي)			(596,125)	-
الأصول غير الملموسة			45,000	45,000
حق الاختراع			10,000	10,000
الشهرة			35,625	85,625
إجمالي الأصول	3,303,625	972,000	(497,000)	3,778,625
الالتزامات وحقوق الملكية				
الالتزامات				
ضرائب الدخل المستحقة	50,000	10,500		60,500
الالتزامات الأخرى	1,225,000	435,000		1,660,000
إجمالي الالتزامات	1,275,000	445,500		1,720,500
حقوق الملكية				
رأس مال الأسهم قيمة اسمية 1 ريال	557,000	200,000	(200,000)	557,000
علاوة الإصدار	751,625	117,500	(117,500)	751,625
أرباح محتجزة	720,000	209,000	(209,000)	720,000
حقوق الملكية العائدة لمساهمي الشركة	2,028,625	526,500		2,555,125
حقوق الملكية غير المسيطرة (حقوق الأقلية)	29,500		29,500	29,500
إجمالي حقوق الملكية	2,058,125	526,500	29,500	2,614,125
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	3,778,625	972,000	(496,125)	3,778,625

مطروحاً منها القيمة العادلة لصادفي الأصول التي حصلت عليها الشركة القابضة كما يلي:

القيمة العادلة لصادفي أصول الشركة التابعة بنسبة 100%	627,500
القيمة العادلة لصادفي الأصول التي حصلت عليها الشركة القابضة	590,000
الشهرة	37,500

وفيما يلي ملخصاً للأساليب المختلفة لتقويم صافي الأصول وقيمة حقوق

الأقلية والشهرة

طريقة التقويم	إجمالي الأصول	حقوق الأقلية	الشهرة
تقويم صافي الأصول طبقاً للقيمة العادلة وحقوق الأقلية تعتمد على صافي الأصول	590,000	29,500	35,625
تقويم صافي الأصول طبقاً للقيمة العادلة وفقاً لنسبة ملكية الشركة القابضة ويظهر رصيد صافي الأصول وحقوق الأقلية بالقيمة الدفترية	*560,500	26,325	35,625
تحديد القيمة العادلة لصادفي الأصول بنسبة 100% بما في ذلك الشهرة وتستنجز حقوق الأقلية والشهرة	627,500	31,375	37,500

* (526,500 رأس المال وعلو الإصدار والأرباح المحتجزة) + (63,500 الفروق بين القيم الجارية والدفترية للأصول 95%)

وتجدر الإشارة إلى أن الأرقام التي تم الحصول عليها في كل الحالات وفقاً

لطريقة الشراء، أما طريقة الاستحواذ فقيم حقوق الأقلية والشهرة كما هو واضح في الأمثلة في كل الحالات.

5-8-6: المعالجات المحاسبية في المعايير الدولية

يعالج المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3) اندماج الأعمال الفقرات

(4)، عملية الاندماج كما يلي:

1. على المنشأة أن تحاسب كل إندماج أعمال عن طريق تطبيق طريقة الاستحواذ.

2. على المنشأة-المشترية بدءاً من تاريخ الشراء الاعتراف بالشهرة والأصول

المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم الحصول عليها وأية حصة غير

مسيطر عليها (حقوق الأقلية) في المنشأة المشترية بشكل منفصل. وتقاس تلك

الأصول والالتزامات بالقيمة العادلة في تاريخ الشراء

ويذهب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (10) القوائم المالية الموحدة فقرة (22) إلى عرض الحقوق غير المسيطرة (حقوق الأقلية) في قائمة المركز المالي الموحدة ضمن حقوق الملكية وبشكل منفصل عن حقوق الملكية لمالكي الشركة الأم.

وتعالج الزيادة في تكلفة الشراء عن حصة المشتري من القيمة العادلة للموجودات والمطلوبات المحددة بتاريخ الشراء كشهرة محل يعترف بها أصل يطفى مصروف بأي طريقة تعكس نمط استفادة مالم تستخدم طريقة القسط الثابت إذا كانت قابلة للتحديد. وإذا لم تكن قابلة للتحديد لتطفى.

أما عندما تقل تكلفة الشراء عن حصة المشتري في القيم العادلة للموجودات والمطلوبات المحددة بتاريخ الشراء فيعترف بالفارق كمكسب من الشراء وهذا بدوره يقلل في قائمة الربح أو الخسارة في تاريخ الاندماج، وقيل الاعتراف به يتم التأكد من القيم العادلة للأصول فإذا كانت تلك القيم أعلى مما تم تحديده يتم استيعاب الفارق في التقييم الجديد وإذا بقي مبلغ بعد إعادة التقييم يعترف به كمكسب من الشراء كما سبق.

6-8-6: المكسب من الشراء في القوائم المالية الموحدة

قد يؤدي الاندماج إلى زيادة القيم العادلة لصادفي الأصول عن تكلفة استثمار الشركة القابضة في أسهم رأس مال الشركة التابعة، فإذا كانت الشركة القابضة تتبع طريقة الاستحواذ يعاد تقييم الأصول فإن وجدت فروق يتم استيعاب ذلك المكسب، مالم يعترف به ويقفل في قائمة الربح أو الخسارة في تاريخ الاندماج كما سبق الذكر في الفقرة السابقة. أما إذا كانت الشركة القابضة تطبق طريقة الشراء فإنها تخفض الأصول غير المتداولة باستثناء الاستثمارات طويلة الأجل في أوراق مالية، بتلك الزيادة وما تبقى بعد ذلك يعالج كمكسب من الشراء يقلل في قائمة الربح أو الخسارة. وذلك لأن تقييم تلك الأصول غالباً يشوبه درجة من عدم الدقة.

حققت صافي دخل مقداره 240,000 ريال، وقد أعلن مجلس إدارة الشركة في 2022/12/20م عن توزيعات نقدية بواقع 1.2 ريال/سهم من أسهمها العادية المملوكة بالكامل لشركة عدن والبالغة 40,000 سهم، وهذه التوزيعات تستحق في 2023/1/20م للمساهمين.

وطبقاً لتلك النتائج المذكورة أعلاه تقوم شركة الحديدية بإجراء قيد اليومية التالي لتسجيل الإعلان عن التوزيعات

2022/12/20	التوزيعات (1.2 × 40,000 ريال)	48,000	48,000
	التوزيعات الدائنة المستحقة المقابلة	48,000	
	إثبات الإعلان عن توزيعات تستحق في 2023/1/20م		

أما شركة عدن فتستخدم طريقة الملكية ولذلك تجري قيود اليومية التالية لتسجيل توزيعات وصافي دخل شركة الحديدية عن السنة المنتهية في 2022/12/31م كما يلي:

1. إثبات التوزيعات المعلنة في شركة الحديدية

2022/12/20	التوزيعات المدبنة المستحقة المقابلة	48,000	48,000
	الاستثمار في رأس مال شركة الحديدية	48,000	
	إثبات التوزيعات المعلنة بواسطة شركة الحديدية التي تستحق في 2023/1/20م		

2. إثبات صافي الدخل المحقق في شركة الحديدية

2022/12/31	الاستثمار في رأس مال شركة الحديدية	240,000	240,000
	دخل الاستثمار في الشركة التابعة	240,000	
	إثبات صافي دخل شركة الحديدية عن السنة المنتهية في 2022/12/31م		

وتجدر الإشارة إلى أن القيد الأول لتسجيل التوزيعات المعلنة بواسطة الشركة التابعة يعد قيد مقابل لقيد اليومية المتعلق بالإعلان عن هذه التوزيعات والمسجل في يومية الشركة التابعة، كما يجدر التنويه إلى أن إثبات التوزيعات المعلنة في الجانب الدائن من حساب الاستثمار في رأس مال شركة الحديدية يتسق مع رأي المؤيدين لطريقة حق الملكية، ومرد ذلك أن التوزيعات تعد بمثابة استرداد لجزء من

وفي هذه الحالة سيظهر قيد الاستبعاد كما يلي:

12/31	أسهم رأس المال - شركة الاتحاد	50,000
	علاوة الإصدار - شركة الاتحاد	150,000
	الأرباح المحتجزة - شركة الاتحاد	200,000
	المخزون - شركة الاتحاد (160,000 - 169,500)	9,500
	الاستثمارات في أوراق مالية طويلة الأجل - شركة الاتحاد (25,000 - 30,500)	5,500
	الأصول طويلة الأجل - شركة الاتحاد (21,000 - 19,600 × 95%)	2,380
	الأصول غير الملموسة - شركة الاتحاد (9,000 - 19,600 × 5%)	8,020
	الاستثمار في رأس مال شركة الاتحاد	416,500
	حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة (2 × 445,000)	8,900
	استبعاد حساب الاستثمار مقابل حقوق الملكية في الشركة التابعة في تاريخ الاندماج وتوزيع حصة الشركة القابضة من الزيادة في القيم الجارية عن تكلفة الاستثمار بتقييدها من الأصول طويلة الأجل والأصول غير الملموسة بنسبة 95:5 وتحديد حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة في تاريخ الاندماج.	

9-6: القوائم المالية الموحدة في الفترات التالية للاندماج وفقاً لطريقة

الشراء

يتوجب على الشركة القابضة الأخذ في حسابها نتائج عمليات الشركة التابعة في الفترات التالية للاندماج، مثل صافي دخل أو خسارة الشركة التابعة، التوزيعات المعلنة والمدفوعة بمعرفة الشركة التابعة، فضلاً عن العمليات المتبادلة التي تحدث عادة بين الشركتين القابضة والتابعة.

9-6-1: المحاسبة عن نتائج عمليات الشركة التابعة المملوكة بالكامل في الفترة التالية للاندماج وفقاً لطريقة الشراء.

لتوضيح هذه الحالة نتابع المثال السابق المتعلق بشركة عدن والذي سبق عرضه في الفقرة (6-6-1)، إذ تبين في نهاية سنة 2022م أن شركة الحديدية قد

وبعد إعداد القيود السابقة تظهر القوائم المالية المستقلة لشركتي عدن والحديدة في نهاية سنة 2022م كما يلي:
شركة عدن وشركة الحديدة

القوائم المالية المستقلة في 2022/12/31م

القائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل	شركة عدن	شركة الحديدة
صافي المبيعات	2,200,000	1,360,000
دخل الاستثمار في الشركة التابعة	212,000	
إجمالي الإيرادات	2,412,000	1,360,000
التكاليف والمصروفات		
تكلفة البضاعة المباعة	1,520,000	900,000
مصروفات العمليات	314,500	160,000
مصروفات الفوائد	98,000	
صافي الدخل قبل الضرائب	479,500	300,000
ضرائب الدخل	90,000	60,000
صافي الدخل	389,500	240,000
قائمة التغيرات في حقوق الملكية		
حقوق الملكية أول الفترة		
رأس المال قيمة إسمية 20 ريال	800,000	400,000
رأس المال قيمة إسمية 10 ريال		116,000
علاوة إصدار أسهم	830,000	368,000
الأرباح المحتجزة أول العام	456,000	240,000
الربح (الخسارة) للعام	389,500	48,000
(-) توزيعات أرباح	60,000	
الأرباح المحتجزة نهاية العام	785,500	560,000
حقوق الملكية آخر الفترة	2,415,500	1,076,000

قائمة المركز المالي

الأصول	شركة عدن	شركة الحديدة
النقدية	61,300	168,200
التوزيعات المدينة المستحقة المقابلة	48,000	
المخزون	272,000	280,000
الأصول المتداولة الأخرى	252,000	312,000
الاستثمار في رأس مال شركة الحديدة	1,264,000	
الأصول طويلة الأجل	980,000	780,000
براءة اختراع		32,000
إجمالي الأصول	2,877,300	1,572,200
الالتزامات وحقوق الملكية		
ضرائب الدخل المستحقة	80,000	40,000
التوزيعات الدائنة المستحقة المقابلة		48,000
الالتزامات الأخرى	381,800	408,200
أسهم رأس المال قيمة إسمية 20 ريال	800,000	
أسهم رأس المال قيمة إسمية 10 ريال		400,000
علاوة إصدار أسهم	830,000	116,000
أرباح محتجزة	785,500	560,000
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	2,877,300	1,572,200

6-9-1-2: إجراء عملية التسوية وإعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم

المالية الموحدة

لإجراء عملية التسوية الذي يشمل الحسابات التي تظهر في القوائم المالية الثلاث نفترض أن شركة الحديدة قد حملت تكلفة البضاعة المباعة بقيمة فرق المخزون واستهلاك الآلات واستنفاد حق الاختراع، كما حملت مصروف العمليات بقيمة استنفاد الشهرة، أما استهلاك المباني فقد وزعته على تكلفة البضاعة المباعة

حقوق الملكية أول الفترة				
رأس المال قيمة أسمية 20 ريال	800,000			800,000
رأس المال قيمة أسمية 10 ريال	-	(400,000)	400,000	
علاوة إصدار أسهم	830,000	(116,000)	116,000	830,000
الأرباح المحتجزة أول العام	456,000	(368,000)	368,000	456,000
الربح (الخسارة) للعام	389,500	(240,000)	240,000	389,500
(-) توزيعات أرباح	60,000	(48,000)	48,000	60,000
الأرباح المحتجزة نهاية العام	785,500	(560,000)	560,000	785,500
حقوق الملكية آخر الفترة	2,415,500	(1,076,000)	1,076,000	2,415,500
قائمة المركز المالي				
الأصول				
النقدية	229,500		168,200	61,300
التوزيعات المدينة المستحقة المقابلة		(48,000)		48,000
المخزون	552,000		280,000	272,000
الأصول المتداولة الأخرى	564,000		312,000	252,000
الاستثمار في رأس مال شركة الحديدية	-	(1,264,000)		1,264,000
الأصول طويلة الأجل (بالصافي)	1,826,000	66,000	780,000	980,000
حق الاختراع	40,000	8,000	32,000	
الشهرة	114,000	114,000		
إجمالي الأصول	3,325,500	(1,124,000)	1,572,200	2,877,300
الالتزامات وحقوق الملكية				
ضرائب الدخل المستحقة	120,000		40,000	80,000
التوزيعات الدائنة المستحقة المقابلة	-	(48,000)	48,000	
الالتزامات الأخرى	790,000		408,200	381,800
أسهم رأس المال قيمة إسمية 20 ريال	800,000			800,000
أسهم رأس المال قيمة إسمية 10 ريال		(400,000)	400,000	
علاوة الإصدار	830,000	(116,000)	116,000	830,000
أرباح محتجزة	785,500	(560,000)	560,000	785,500
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	3,325,500	(1,124,000)	1,572,200	2,877,300

ويلاحظ على ورقة العمل ما يلي:

1. تم استبعاد التوزيعات المدينة المستحقة مقابل التوزيعات الدائنة المستحقة كونها تعد بمثابة عمليات متبادلة بين الشركتين.
2. تم عن طريق قيد التسوية استبعاد العمليات المتبادلة والأرصدة المقابلة، وكذلك استبعاد رصيد الأرباح المحتجزة أول الفترة (تاريخ الاندماج) حتى يمكن تجميع القوائم المالية الثلاث لكل من الشركة القابضة والشركة التابعة.
3. تم تحميل البضاعة المباعة بالفرق المتعلق بمخزون أول المدة في هذه الشركة كونها تطبق طريقة الوارد أولاً صادر أولاً كما سبق الذكر.
4. ترتب على عملية الاستبعاد والتسوية تخفيض الفروق بين القيم الجارية والقيم الدفترية لصافي أصول الشركة التابعة باستثناء الأراضي كما يلي:

إجمالي الفروق في تاريخ الاندماج (96,000 + 120,000)	216,000
(-) ما تم تخفيضه من خلال الاستفاد (22,000 - 6,000)	28,000
الفروق غير المستفدة في 2022/12/31م	188,000

- ويجدر التنويه إلى أن اتباع طريقة حق الملكية من قبل شركة عدن سيحمل حساب استثمار شركة عدن في شركة الحديدية سنوياً بقيمة المستفد من هذه الفروق على مدى العمر الإنتاجي للأصول التي حدث فرق بين قيمتها الدفترية والعادلة ما عدا الفرق في الأراضي التي لا تخضع بطبيعتها للاستفاد.
5. نتاجاً لتطبيق شركة عدن لطريقة حق الملكية فسيكون:

صافي الدخل الموحد = صافي دخل شركة عدن

الأرباح المحتجزة في الشركة القابضة = الأرباح المحتجزة الموحدة

بشرط عدم وجود أرباح مقابلة مستحقة عند تحديد صافي الدخل في القوائم المالية الموحدة.

3-1-9-6: القوائم المالية الموحدة

يجري إعداد القوائم الموحدة بعد الانتهاء من إعداد ورقة العمل من خانة القوائم المالية الموحدة في ورقة العمل كما يلي:

شركة عدن والشركة التابعة لها

قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر الموحدة عن السنة المنتهية في 2022/12/31م

صافي المبيعات	3,560,000
التكاليف والمصروفات	
تكلفة البضاعة المباعة	2,441,000
مصروفات العمليات	481,500

في هذه الحالة تجري الشركة التابعة (شركة مارب) قيدين الأول لإثبات الإعلان عن التوزيعات في تاريخ الاعلان والثاني لدفع التوزيعات في تاريخ الدفع كما سبق في الفقرة (6-6-2).

أما الشركة القابضة (شركة سبا) فتجري في دفاتها القيود التالية وفقاً لطريقة حق الملكية لإثبات نتائج عمليات الشركات التابعة وفقاً لطريقة الشراء:

1. إثبات الإعلان عن التوزيعات بواسطة شركة مارب

2022/11/25	التوزيعات المدينة المستحقة المقابلة الاستثمار في رأس مال شركة مارب	19,000	19,000
	إثبات 95% من التوزيعات المعلنة بواسطة شركة مارب وتستحق الدفع في 2022/12/25م للمساهمين.		

2. إثبات تحصيل التوزيعات

2022/12/25	التوزيعات المدينة المستحقة المقابلة	19,000	19,000
	إثبات تحصيل التوزيعات من شركة مارب.		

3. إثبات صافي الدخل المحقق في شركة مارب بما يخص الشركة القابضة

2022/12/31	الاستثمار في رأس مال شركة مارب دخل الاستثمار في الشركة التابعة	60,800	60,800
	إثبات 95% من صافي دخل شركة مارب عن السنة المنتهية في 2022/12/31م (64,000 × 95%).		

وبغرض إعداد القوائم المالية الموحدة يستلزم الأمر استنفاد الفروق بين القيم العادلة والقيم الدفترية لصافي الأصول كون صافي الدخل المحقق في شركة مارب وقدره (64,000) ريال لا يتضمن التكلفة المستفدة المتعلقة بفروق القيم العادلة الخاصة بأصولها لأن شركة مارب مستمرة في أعمالها ولذلك لم تعد تقويم أصولها بمناسبة الاندماج.

ويوزع الفرق بين القيم الدفترية والقيم العادلة البالغ (99,125) ريال كما يلي:

يلي:

الفروق بين القيم العادلة والقيم الدفترية لصافي الأصول في شركة مارب (التابعة)

الأصل	جزئي	كلي	الاستنفاد
المخزون		8,500	8,500
الأراضي	15,000		-
المباني (العمر الإنتاجي 20 سنة)	20,000		1,000
الآلات (العمر الإنتاجي 5 سنوات)	10,000		2,000
إجمالي الأصول		45,000	
حق الاختراع (العمر الإنتاجي 5 سنوات)		10,000	2,000
الشهرة (العمر الإنتاجي 10 سنوات) (لأقرب ريال)		35,625	3,563
الإجمالي		99,125	17,063

نصيب الشركة القابضة من هذه الفروق 16,210 ريال (17,063 × 95%).

95%.

ويجري قيد اليومية اللازم لاستنفاد الفروق كما يلي:

4. استنفاد الفروق بين القيم العادلة والقيم الدفترية أصول شركة مارب:

2022/12/31	دخل الاستثمار في الشركة التابعة الاستثمار في رأس مال شركة مارب إثبات استنفاد الفروق بين القيم العادلة والقيم الدفترية لصافي أصول شركة مارب.	16,210	16,210
------------	--	--------	--------

وبعد ترحيل قيود اليومية السابقة يظهر حساب الاستثمار في رأس مال شركة

مارب وحساب دخل الاستثمار في الشركة التابعة كما يلي:

حساب الاستثمار في رأس مال شركة مارب

تاريخ	بيان	مدین	دائن	رصید
2021/12/31	إصدار أسهم عادية لإتمام الاندماج	570,000		570,000
2021/12/31	تكاليف تنفيذ عملية الاندماج	26,125		596,125
2022/11/25	التوزيعات المعلنة بواسطة شركة مارب		19,000	577,125
2022/12/31	صافي دخل شركة مارب	60,800		637,925
2022/12/31	استنفاد الفروق بين القيم العادلة والقيم الدفترية لصافي أصول شركة مارب		16,210	621,715

117,500	751,625	علاوة اصدار أسهم
209,000	720,000	الأرباح المحتجزة أول العام
64,000	418,695	الربح (الخسارة) للعام
20,000	79,625	(-) توزيعات أرباح
253,000	1,059,070	الأرباح المحتجزة نهاية العام
570,500	2,367,695	حقوق الملكية آخر الفترة
		قائمة المركز المالي
		الأصول
		النقدية
60,000	200,000	
		المخزون
180,500	389,480	
		الأصول المتداولة الأخرى
200,500	419,000	
		الاستثمار في رأس مال شركة مآرب
	621,715	
		الأصول طويلة الأجل (بالصافي)
600,000	1,900,000	
		الشهرة
	47,500	
1,041,000	3,577,695	إجمالي الأصول
		الالتزامات وحقوق الملكية
		الالتزامات
470,500	1,210,000	
	557,000	أسهم رأس المال قيمة أسميه 1 ريال
200,000		أسهم رأس المال قيمة أسميه 5 ريال
117,500	751,625	علاوة إصدار أسهم
253,000	1,059,070	أرباح محتجزة
1,041,000	3,577,695	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

6-9-2-1: كيفية إجراء التسوية في ورقة العمل

لإجراء عملية التسوية الذي يشمل الحسابات التي تظهر في القوائم المالية الثلاث، نفترض أن شركة مآرب قد حملت تكلفة البطاعة المباعة بقيمة المخزون واستهلاك الآلات واستفاد حق الاختراع، أما استهلاك المباني فقد وزعته على تكلفة البطاعة المباعة ومصروفات العمليات بنسبة 50% لكل منهما كما حملت

دخل الاستثمار في الشركة التابعة

تاريخ	بيسان	مدون	دائن	رصيد
2022/12/31	صافي دخل شركة مآرب		60,800	60,800
2022/12/31	استفاد الفروق بين القيم العادلة والقيم الدفترية لصافي أصول شركة مآرب	16,210		44,590

وما يجدر التنويه إليه هنا أن رصيد حساب دخل الاستثمار في الشركة التابعة وقدرة 44,590 يعادل 95% من صافي الدخل المعدل لشركة مآرب عن السنة المنتهية في 2022/12/31م وقدره 46,937 ريال (64,000 - 17,063).

وبعد إعداد تلك القيود تظهر القوائم المالية المستقلة لشركتي سبأ ومآرب في نهاية سنة 2022م كما يلي:

شركة سبأ وشركة مآرب

القوائم المالية المستقلة في 2022/12/31م

قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الأخر	شركة سبأ	شركة مآرب
صافي المبيعات	2,805,500	544,500
دخل الاستثمار في الشركة التابعة	44,590	=
إجمالي الإيرادات	2,850,090	544,500
التكاليف والمصروفات	1,983,000	350,000
تكلفة البضاعة المباعة	288,500	69,500
مصروفات العمليات	55,895	45,000
مصروفات الفوائد	522,695	80,000
صافي الدخل قبل الضرائب	104,000	16,000
ضرائب الدخل	418,695	64,000
صافي الدخل		
قائمة التغيرات في حقوق الملكية		
حقوق الملكية أول الفترة	557,000	
رأس المال قيمة أسميه 1 ريال		
رأس المال قيمة أسميه 5 ريال		200,000

44,590				دخل الاستثمار في الشركة التابعة
2,850,090	(44,590) (أ)	544,500	3,350,000	إجمالي الإيرادات
1,983,000	13,000 (أ)	350,000	2,346,000	التكاليف والمصروفات
288,500	4,063 (أ)	69,500	362,063	تكلفة البضاعة المباعة
55,895		45,000	100,895	مصروفات العمليات
	2,347 (ب)		2,347	مصروفات الفوائد
2,327,395	19,410	464,500	2,811,305	حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة
522,695	(64,000)	80,000	538,695	إجمالي التكاليف والمصروفات
104,000		16,000	120,000	صافي الدخل قبل الضرائب
418,695	(64,000)	64,000	418,695	(-) مصروف ضرائب الدخل
				صافي الدخل
				قائمة التغيرات في حقوق الملكية
				حقوق الملكية أول الفترة
557,000			557,000	رأس المال قيمة اسمية 1 ريال
	(200,000) (أ)	200,000	-	رأس المال قيمة اسمية 10 ريال
751,625	(117,500) (أ)	117,500	751,625	علاوة اصدار أسهم
720,000	(209,000) (أ)	209,000	720,000	الأرباح المحتجزة أول العام
418,695	(64,000)	64,000	418,695	الربح (الخسارة) للعام
79,625	(20,000) (أ)	20,000	79,625	(-) توزيعات أرباح
1,059,070	(253,000)	253,000	1,059,070	الأرباح المحتجزة نهاية العام
2,367,695	(570,500)	570,500	2,367,695	حقوق الملكية آخر الفترة
				قائمة المركز المالي
				الأصول
200,000		60,000	260,000	النقدية
389,480		180,500	569,980	المخزون
419,000		200,500	619,500	الأصول المتداولة الأخرى
621,715	(621,715) (أ)		-	الاستثمار في رأس مال ش مآرب

1,900,000	600,000	(42,000) (أ)	2,542,000	الأصول طويلة الأجل (بالصافي)
		(8,000) (أ)	8,000	حق الاختراع
47,500		(32,062) (أ)	79,562	الشهرة
3,577,695	1,041,000	(539,653)	4,079,042	إجمالي الأصول
1,210,000	470,500		1,680,500	الالتزامات وحقوق الملكية
557,000			557,000	الالتزامات
	200,000	(200,000) (أ)	-	أسهم رأس المال قيمة اسمية 1 ريال
751,625	117,500	(117,500) (أ)	751,625	أسهم رأس المال قيمة اسمية 10 ريال
1,059,070	253,000	(253,000)	1,059,070	علاوة الإصدار
		(28,500) (أ)	30,847	أرباح محتجزة
		2,347 (ب)		حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة
3,577,695	1,041,000	(539,653)	4,079,042	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

ويلاحظ على ورقة العمل ما يلي:

1. لم تأخذ في الحسبان الأثر الضريبي المترتب على زيادة التكاليف والمصروفات في الشركة التابعة.
2. في التسوية (أ) تم استبعاد الأرباح المحتجزة أول العام المتعلقة بشركة مآرب كخطوة ضرورية لإعداد القوائم المالية الموحدة الثلاث.
3. يترتب على استخدام طريقة حق الملكية لدى الشركة القابضة أن:
صافي الدخل الموحد = صافي دخل الشركة القابضة
الأرباح المحتجزة الموحدة = الأرباح المحتجزة في الشركة القابضة.
وتحدث هذه الخاصية في حالة عدم وجود أرباح متبادلة مستبعدة ناتجة عن تحديد صافي الأصول الموحدة.
4. أسفر القيد (أ) عن تخفيض الفروق الموجودة في تاريخ الاندماج بين القيم العادلة لصافي الأصول وقيمتها الدفترية.

10-6-1: إعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ اندماج شركة تابعة مملوكة بالكامل وفقاً لطريقة اندماج الحقوق

كي يتم توضيح كيفية إعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ الاندماج وفقاً لهذه الطريقة، نعود إلى المثال الذي سبق عرضته في (الفقرة 4-6) والمتعلق باندماج شركتي عدن والحديدة، ونفترض أن عملية الاندماج قد تمت بطريقة اندماج الحقوق بدلاً من طريقة الاستحواذ.

ونذكر أن شركة عدن كانت قد أصدرت 10,000 سهم عادي من أسهم رأس مالها وكانت القيمة الإسمية للسهم 20 ريال والقيمة السوقية 100 ريال/سهم، مقابل كل الأسهم العادية التي يحملها مساهمي شركة الحديدة. وقد بلغت تكاليف الاندماج 170,000 ريال.

وبناء على تلك المعلومات تقوم شركة عدن بإجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل عملية الاندماج وفقاً لطريقة اندماج الحقوق كما يلي:

1. إثبات إصدار أسهم عادية لشراء أسهم شركة الحديدة

2021/12/31	الاستثمار في رأس مال شركة الحديدة (368.000 + 116.000 + 400.000)	884,000
	أسهم رأس المال (20 × 10,000 ريال)	200,000
	علاوة الإصدار (200.000 - 116.000 + 400.000)	316,000
	الأرباح المحتجزة بالشركة التابعة	368,000
	إثبات إصدار 10,000 سهم عادي مقابل شراء كل أسهم شركة الحديدة في عملية اندماج وفقاً لطريقة اندماج الحقوق.	

2. إثبات تكاليف تنفيذ عملية إدماج شركة الحديدة

2021/12/31	مصرفات العمليات التفدية	170,000
	إثبات تكاليف تنفيذ عملية إدماج شركة الحديدة.	

وبلاحظ أن القيد الأول قد أثبت استثمارات شركة عدن في رأس مال شركة الحديدة وفقاً للقيمة الدفترية لحقوق الملكية، وقد تم تخصيص حساب مستقل للأرباح المحتجزة في الشركة التابعة لتسجيل الأرباح المحتجزة بشركة الحديدة في 2021/12/31م، ويؤكد هذا الحساب المستقل بأن الأرباح المحتجزة لشركة الحديدة ليست متاحة للتوزيع على مساهمي شركة عدن. ويعكس هذا القيد المحاسبة وفقاً لاندماج الحقوق إذ تدمج حقوق المساهمين مع احتفاظ الشركة التابعة باستقلالها كشخصية اعتبارية.

10-6: إعداد القوائم المالية الموحدة وفقاً لطريقة اندماج الحقوق

تتناول هذه الفقرة طرائق إعداد القوائم المالية الموحدة للشركات القابضة والشركات التابعة لها والتي يتم اندماجها والمحاسبة عنها وفقاً لطريقة اندماج الحقوق سواء في تاريخ الاندماج أو في الفترات التالية للاندماج.

ويراعى أن القوائم المالية الموحدة التي تعد في تاريخ الاندماج وفقاً لطريقة اندماج الحقوق تختلف عن تلك التي تعد في التاريخ نفسه وفقاً لطريقة الشراء وطريقة الاستحواذ من الجوانب التالية:

1. في ظل طريقة اندماج الحقوق توحد القوائم المالية كاملة للشركتين القابضة والتابعة في تاريخ الاندماج إعمالاً لفرض هذه الطريقة الذي يقضي بأن عملية الاندماج ما هي إلا عبارة عن إدماج لحقوق المساهمين في الماضي والحاضر، أما في طريقة الاستحواذ فتعد القوائم المالية كاملة لكن الإيرادات والمصرفات والأرباح المحتجزة لا تحوي سوى ما يخص الشركة القابضة، أما طريقة الشراء فتعد قائمة المركز المالي الموحدة فقط كما سبق الذكر.

2. في ظل طريقة اندماج الحقوق لا يظهر صافي أصول الشركة التابعة في قائمة المركز المالي بقيمتها العادلة كما كان الحال عليه في الاندماج وفقاً لطريقتي الاستحواذ والشراء.

3. في ظل طريقة اندماج الحقوق تشمل الأرباح المحتجزة الموحدة في تاريخ الاندماج حصة الشركة القابضة من الأرباح المحتجزة بالشركة التابعة في ذلك التاريخ، أما في ظل طريقة الشراء فإن الأرباح المحتجزة في تاريخ الاندماج لا تتضمن سوى الأرباح المحتجزة الخاصة بالشركة القابضة.

4. تحمل تكاليف الاندماج كاملة على مصرفات الفترة.

6-10-2: إعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ اندماج شركة تابعة مملوكة جزئياً وفقاً لطريقة اندماج الحقوق

لتوضيح كيفية إعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ اندماج شركة تابعة مملوكة جزئياً لشركة قابضة وفقاً لطريقة اندماج الحقوق نعود إلى المثال المتعلق باندماج شركة سبأ ومأرب بتاريخ 2021/12/31م (الفقرة 6-5).

فإذا افترضنا أن عملية الاندماج قد تمت وفقاً لطريقة اندماج الحقوق، ونذكر بأن شركة سبأ كانت قد أصدرت 57,000 سهم إلى مساهمي شركة مأرب مقابل 38,000 سهم من أسهم شركة مأرب والبالغة 40,000 سهم، وقد بلغت تكاليف تنفيذ عملية الاندماج 62,500 ريال.

وفي ضوء هذه المعلومات تجري شركة سبأ قيود اليومية التالية لتسجيل عملية الاندماج في 2021/12/31م:

1. إثبات إصدار أسهم لشراء جزء من أسهم شركة مأرب

2021/12/31	الاستثمار في رأس مال شركة مأرب (200,000 + 117,500 - 95%)	500,175
	أسهم رأس المال (1 × 57,000)	57,000
	علاوة الإصدار	244,625
	$57,000 - 95\% \times (117,500 + 200,000)$	
	الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة (95% × 209,000)	198,550
	إثبات إصدار 57,000 سهم مقابل 38,000 سهم من أسهم شركة مأرب في عملية اندماج وفقاً لطريقة اندماج الحقوق.	

2. إثبات تكاليف عملية إدماج شركة مأرب

2021/12/31	مصرفات العمليات النقدية	62,500
	إثبات تكاليف تنفيذ عملية إدماج شركة مأرب.	

شركة عدن والشركة التابعة لها

قائمة المركز المالي الموحدة كما في 2021/12/31م

الأصول	
الأصول المتداولة	
النقدية	110,000
المخزون	520,000
الأصول المتداولة الأخرى	462,000
إجمالي الأصول المتداولة	1,092,000
الأصول طويلة الأجل (بالصافي)	1,690,000
الأصول غير الملموسة	
براءة اختراع	40,000
إجمالي الأصول	2,822,000
الالتزامات وحقوق الملكية	
الالتزامات	
ضرائب الدخل المستحقة	152,000
الالتزامات الأخرى	800,000
إجمالي الالتزامات	952,000
حقوق الملكية	
أسهم رأس المال قيمة أسهمه 20 ريال	800,000
علاوة إصدار أسهم	416,000
أرباح محتجزة	1,870,000
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	2,822,000

ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة
في تاريخ اندماج شركة تابعة مملوكة جزئياً وفقاً لطريقة اندماج الحقوق
عن السنة المنتهية في 2021/12/31م

القوائم المالية الموحدة	التسويات (زيادة نقص)	شركة مارب	شركة سبا	بيان
				قائمة تريح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر
				الإيرادات
3.250.000		500.000	2.750.000	صافي المبيعات
3.250.000		500.000	2.750.000	إجمالي الإيرادات
2.250.000		325.000	1.925.000	التكاليف والمصروفات
412,500		50,000	362,500	تكلفة البضاعة المباعة
57,500		20,000	37,500	مصروفات العمليات
4200	4,200 (ب)			مصروفات الفوائد
2,724,200	4,200	395,000	2,325,000	حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة
525,800	(4,200)	105,000	425,000	إجمالي التكاليف والمصروفات
118,500		21,000	97,500	صافي الدخل قبل الضرائب
407,300	(4,200)	84,000	327,500	(-) مصروف ضرائب الدخل
				صافي الدخل
				قائمة التغيرات في حقوق الملكية
				حقوق الملكية أول الفترة
557,000			557,000	رأس المال قيمة أسمية 1 ريال
-	(200,000) (أ)	200,000		رأس المال قيمة أسمية 10 ريال
519,625	(117,500) (أ)	117,500	519,625	علاوة إصدار أسهم
542,750	(7,250) (أ)	145,000	405,000	الأرباح المحتجزة أول العام
407,300	(4,200)	84,000	327,500	الربح (الخسارة) للعام
94,000	(1,000) (أ)	20,000	75,000	(-) توزيعات أرباح

القيود (أ)

في تاريخ	أسم رأس المال - شركة مارب	200,000
علاوة الإصدار - شركة مارب		117,500
إعداد	الأرباح المحتجزة - شركة مارب (145,000 × 5%)	7,250
ورقة	الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة - شركة سبا	198,550
العمل	الاستثمار في رأس مال شركة مارب - شركة سبا	500,175
	التوزيعات - شركة مارب (20,000 × 5%)	1,000
	حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة - شركة سبا	22,125
	استبعاد حساب الاستثمار مقابل حقوق الملكية في الشركة التابعة في تاريخ الاندماج وتحديد حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة بداية العام كما يلي (200,000 + 117,500 + 145,000 × 5% - 23,125 - 1,000 حقوق الأقلية في التوزيعات.	

* الأرباح المحتجزة أول العام في الشركة التابعة

القيود (ب)

في تاريخ	حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة	4,200
إعداد	حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة	4,200
ورقة	تحديد حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة	
العمل	عن السنة المنتهية في 2021/12/31م	
	(84,000 × 5% = 4,200)	

شركة سبا والشركة التابعة لها

شركة سبأ والشركة التابعة لها	
قائمة التغيرات في حقوق الملكية الموحدة عن السنة المنتهية في 2021/12/31م	
حقوق الملكية أول الفترة	
557,000	رأس المال قيمة إسمية 1 ريال
519,625	علاوة إصدار أسهم
405,000	الأرباح المحتجزة أول العام في شركة سبأ
137,750	الأرباح المحتجزة أول العام في شركة مارب
542,750	الأرباح المحتجزة أول العام بعد تعديلها
407,300	الربح (الخسارة) للعام
75,000	(-) توزيعات أرباح شركة سبأ
94,000	(-) توزيعات أرباح شركة مارب قبل الاندماج
19,000	الأرباح المحتجزة نهاية العام
856,050	حقوق الملكية نهاية الفترة
1,932,675	

شركة سبأ والشركة التابعة لها

قائمة المركز المالي الموحدة كما في 2021/12/31م

الأصول
الأصول المتداولة
النقدية
87,500
المخزون
650,000
الأصول المتداولة الأخرى
592,000
إجمالي الأصول المتداولة
1,329,500
الأصول طويلة الأجل (بالصافي)
2,300,000
الأصول غير الملموسة
الشهرة
50,000
إجمالي الأصول
3,679,500
الالتزامات وحقوق الملكية

60,500	الالتزامات
صرائب الدخل المستحقة	
1,660,000	الالتزامات الأخرى
1,720,500	إجمالي الالتزامات
حقوق الملكية	
557,000	أسهم رأس المال قيمة إسمية 1 ريال
519,625	علاوة إصدار أسهم
856,050	أرباح محتجزة
1,932,675	حقوق الملكية العائدة لمساهمي الشركة
26,325	حقوق الملكية غير المسيطرة (حقوق الأقلية)
1,959,000	إجمالي حقوق الملكية
3,679,500	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

3-10-6: إعداد القوائم المالية الموحدة عن الفترة التالية لاندماج شركة تابعة

مملوكة بالكامل وفقاً لطريقة اندماج الحقوق

يتم اتباع طريقة حق الملكية في المحاسبة عن الشركات التابعة المندمجة وفقاً لطريقة اندماج الحقوق، ويعكس حساب الاستثمار في سجلات الشركة القابضة حصتها في القيمة الدفترية لاصافي أصول الشركة التابعة المندمجة، ولذلك لا توجد تكلفة استثمار في الشركة التابعة بل يسجل الاستثمار على أساس حقوق ملكية الشركة القابضة في صافي أصول التابعة وعليه تعد طريقة حق الملكية أكثر ملاءمة للمحاسبة عن نتائج العمليات في الفترات التالية لاندماج شركة تابعة وفقاً لطريقة اندماج الحقوق.

ولتوضيح تطبيق طريقة حق الملكية في هذه الحالة نعود إلي مثال شركة عدن والشركة التابعة لها (الحديدة) والذي سبق عرضه في الفقرة (6-6-1) والتي حققت دخل مقداره 240,000 ريال وفي 2022/12/20م أعلن مجلس إدارة شركة

48000	التوزيعات - شركة الحديد
	استبعاد حساب الاستثمار في رأس مال شركة الحديد مقابل حقوق الملكية في الشركة التابعة ودخل الاستثمار فيها والتوزيعات.

كما يتم عمل قيد استبعاد للتوزيعات المدينة المستحقة المقابلة مقابل التوزيعات الدائنة المستحقة المقابلة كما سبق في الفقرة 6-6-1 شركة عدن والشركة التابعة لها

ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة باستخدام طريقة حق الملكية للفترة التالية لاتدماج الشركة التابعة المملوكة بالكامل وفقاً لطريقة إدماج الحقوق عن السنة المنتهية في 2022/12/31

القوائم المالية الموحدة	التسويات (زيادة نقص)	شركة الحديد	شركة عدن	بيان
				قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر
				الإيرادات
3,560,000		1,360,000	2,200,000	صافي المبيعات
-	(240,000)		240,000	دخل الاستثمار في الشركة التابعة
3,560,000	(240,000)	1,360,000	2,440,000	إجمالي الإيرادات
				التكاليف والمصروفات
2,420,000		900,000	1,520,000	تكلفة البضاعة المباعة
474,500		160,000	314,500	مصروفات العمليات
98,000			98,000	مصروفات الفوائد
2,992,500		1,060,000	1,932,500	إجمالي التكاليف والمصروفات
567,500	(240,000)	300,000	507,500	صافي الدخل قبل الضرائب
150,000		60,000	90,000	(-) مصروف ضرائب الدخل
417,500	(240,000)	240,000	417,500	صافي الدخل
				قائمة التغيرات في حقوق الملكية

48,000	التوزيعات المدينة المستحقة المقابلة
280,000	المخزون
312,000	الأصول المتداولة الأخرى
1,076,000	الاستثمار في رأس مال شركة الحديد
780,000	الأصول طويلة الأجل
32,000	براءة اختراع
1,572,200	إجمالي الأصول
	الالتزامات وحقوق الملكية
40,000	ضرائب الدخل المستحقة
48,000	التوزيعات الدائنة المستحقة المقابلة
408,200	الالتزامات الأخرى
800,000	أسهم رأس المال قيمة أسهمه 20 ريال
400,000	أسهم رأس المال قيمة أسهمه 10 ريال
116,000	علاوة إصدار أسهم
560,000	أرباح محتجزة
-	أرباح محتجزة في الشركة التابعة
1,572,200	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية
2,689,300	

1-3-10-6: ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة

بعد إجراء القيود السابقة وترجيحها يتم إعداد ورقة العمل اللازمة كي تعد

القوائم المالية الموحدة من البيانات التي تشملها، وذلك بعد إعداد قيد التسوية التالي:

في	أسهم رأس المال - شركة الحديد	400,000
تاريخ	علاوة الإصدار - شركة الحديد	116,000
إعداد	الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة - شركة عدن	368,000
ورقة	دخل الاستثمار في الشركة التابعة - شركة عدن	240,000
العمل	الاستثمار في رأس مال شركة الحديد - شركة عدن	1,076,000

شركة عدن والشركة التابعة لها

قائمة المركز المالي الموحدة كما في 2022/12/31م

الأصول	
الأصول المتداولة	
النقدية	229,500
المخزون	552,000
الأصول المتداولة الأخرى	564,000
إجمالي الأصول المتداولة	1,345,500
الأصول طويلة الأجل (بالصافي)	1,760,000
الأصول غير الملموسة	
براءة اختراع	32,000
إجمالي الأصول	3,137,500
الالتزامات وحقوق الملكية	
الالتزامات	
ضرائب الدخل المستحقة	120,000
الالتزامات الأخرى	790,000
إجمالي الالتزامات	910,000
حقوق الملكية	
أسهم رأس المال قيمة أسهمه 20 ريال	800,000
علاوة إصدار أسهم	416,000
أرباح محتجزة	2,227,500
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	1,011,500
	3,137,500

4-10-6: إعداد القوائم المالية الموحدة عن الفترة التالية لإندماج شركة تابعة

مملوكة جزئياً وفقاً لطريقة اندماج الحقوق

لتوضيح هذه الحالة نعود إلى مثال شركة سبأ ومأرب، والتي سبق عرضها في الفقرة (6-6-2)، إذ كانت شركة سبأ تمتلك 95% من أسهم شركة مأرب التي أعلنت في 2022/11/25م عن توزيعات مقدارها 0.5 ريال/سهم تستحق في 2022/12/25م، وقد حققت شركة مأرب دخل مقداره 64,000 ريال. وعليه تكون قيود اليومية في دفاتر الشركة القابضة كما يلي:

1. إثبات التوزيعات المعلنة بواسطة شركة الحديدية

19,000		التوزيعات المدينة المستحقة المقابلة	
	19,000	الاستثمار في رأس مال شركة مأرب	
		إثبات للتوزيعات المعلنة بواسطة شركة مأرب	
		وتستحق الدفع في 2022/12/25م للمساهمين.	
2022/11/25			

2. إثبات تحصيل التوزيعات

19,000		النقدية	
	19,000	التوزيعات المدينة المستحقة المقابلة	
		إثبات تحصيل التوزيعات من شركة مأرب.	
2022/12/25			

3. إثبات صافي الدخل المحقق في شركة الحديدية

60,800		الاستثمار في رأس مال شركة مأرب	
		(64,000 × 95%)	
	60,800	دخل الاستثمار في الشركة التابعة	
		إثبات 95% من صافي دخل شركة مأرب عن	
		السنة المنتهية في 2022/12/31م.	
2022/12/31			

وعقب ترحيل القيود السابقة يظهر حساب الاستثمار في شركة مأرب كما يلي:

حساب الاستثمار في رأس مال شركة مأرب

تاريخ	بيان	مدین	دائن	رصید
2021/12/31	إصدار أسهم عادية لإتمام الاندماج	500,175		500,175 مدین
2022/11/25	التوزيعات المعلنة بواسطة شركة مأرب		19,000	481,175
2022/12/31	صافي دخل شركة مأرب	60,800		541,975

وبعد إعداد تلك القيود تظهر القوائم المالية المستقلة لشركتي سبأ ومأرب في

نهاية سنة 2022م كما يلي (وهي ذات القوائم في الجزء السابق في الفترة التالية للإندماج - ملكية جزئية- مع ملاحظة الاختلاف عن طريقي الاستحواذ والشراء نتاجاً لمتطلبات هذه الطريقة والتي تظهر بخط غامق):

* الأرباح المحتجزة أول العام في الشركة التابعة

القيد (ب)

في تاريخ	حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة	3,200	3,200
إعداد	حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة	3,200	
ورقة	تحديد حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة عن السنة المنتهية في 2022/12/31م (3,200 = 5% × 64,000).		
العمل			

شركة سبأ والشركة التابعة لها

ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة باستخدام طريقة الملكية

للفترة التالية لاندماج الشركة التابعة المملوكة جزئياً وفقاً لطريقة اندماج الحقوق

عن السنة المنتهية في 2022/12/31م

بيان	شركة سبأ	شركة مآرب	التسويات زيادة (نقص)	القوائم المالية الموحدة
قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الأخر الإيرادات				
صافي المبيعات	2,805,500	544,500		3,350,000
دخل الاستثمار في الشركة التابعة	60,800		(60,800)	-
إجمالي الإيرادات	2,866,300	544,500	(60,800)	3,350,000
التكاليف والمصروفات				
تكلفة البضاعة المباعة	1,983,000	350,000		2,333,000
مصروفات العمليات	288,500	69,500		358,000
مصروفات الفوائد	55,895	45,000		100,895
حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة		3,200	(ب) 3,200	3,200
إجمالي التكاليف والمصروفات	2,327,395	464,500	3,200	2,795,095
صافي الدخل قبل الضرائب	538,905	80,000	(64,000)	554,905
(-) مصروف ضرائب الدخل	104,000	16,000		120,000
صافي الدخل	434,905	64,000	(64,000)	434,905

قائمة التغيرات في حقوق الملكية	حقوق الملكية أول الفترة	رأس المال قيمة اسمية 1 ريال	رأس المال قيمة اسمية 10 ريال	علاوة إصدار أسهم	الأرباح المحتجزة أول العام	الربح (الخسارة) للعام	(-) توزيعات أرباح	الأرباح المحتجزة نهاية العام	حقوق الملكية آخر الفترة
	557,000	557,000							
				200,000	200,000	(200,000) (أ)			
	519,625	519,625		117,500	117,500	(117,500) (أ)			
	856,050	657,500		209,000	209,000	(10,450) (أ)			
	434,905	434,905		64,000	64,000	(64,000)			
	79,625	79,625		20,000	20,000	(20,000) (أ)			
	1,211,330	1,012,780		253,000	253,000	(54,450)			
	2,287,955	2,089,405		570,500	570,500	(371,950)			
قائمة المركز المالي									
الأصول									
النقدية	260,000	200,000		60,000	200,000				
المخزون	569,980	389,480		180,500	389,480				
الأصول المتداولة الأخرى	619,500	419,000		200,500	419,000				
الاستثمار في رأس مال ش مآرب	-	541,975		(541,975) (أ)	541,975				
الأصول طويلة الأجل (بالصافي)	2,500,000	1,900,000		600,000	1,900,000				
الشهرة	47,500	47,500			47,500				
إجمالي الأصول	3,996,980	3,497,955		1,041,000	3,497,955	(541,975)			
الالتزامات وحقوق الملكية									
الالتزامات	1,680,500	1,210,000		470,500	1,210,000				
أسهم رأس المال قيمة اسمية 1 ريال	557,000	557,000			557,000				
أسهم رأس المال قيمة اسمية 10 ريال	-			200,000	200,000	(200,000) (أ)			
علاوة الإصدار	519,625	519,625		117,500	519,625	(117,500) (أ)			
أرباح محتجزة	1,211,330	1,012,780		253,000	1,012,780	(54,450)			
أرباح محتجزة المحتجزة في الشركة التابعة	-	198,550			198,550	(198,550) (أ)			
حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة	28,525			25,325		(25,325) (أ)	3,200 (ب)		
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	3,996,980	3,497,955		1,041,000	3,497,955	(538,920)			

أرباح محتجزة	1,211,330
حقوق الملكية العائدة لمساهمي الشركة	2,287,955
حقوق الملكية غير المسيطرة (حقوق الأقلية)	28,525
إجمالي حقوق الملكية	2,316,480
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	3,996,980

ويمكن إعداد القوائم المالية للبيانات التالية سواء باتباع طريقة الاستحواذ أو طريقة الشراء أو طريقة اندماج الحقوق. كما يمكن أيضاً استخدام طريقتي التكلفة أو طريقة حق الملكية الجزئية بدلاً من طريقة حق الملكية في ظل طريقتي الاستحواذ والشراء فقط.

الفصل السادس

الأسئلة والتمارين

1. بين المقصود باندماج الشركات؟
2. وضح الفرق بين الاندماج في شركة قائمة والاندماج لتكوين شركة جديدة؟
3. ما هي الطرائق التي تستخدم للمحاسبة عند عملية الاندماج؟ وما الفروق الرئيسية بينها؟
4. ما هي المعالجة المحاسبية المناسبة لكل بند من بنود تكاليف تنفيذ عملية الاندماج باستخدام طريقتي الاستحواذ والشراء:
 - تكاليف طبع نماذج التفويض التي سترسل لمساهمي الشركة الدامجة قبل اجتماع التصديق على شروط الاندماج.
 - الرسوم القانونية الخاصة بتنفيذ عملية الاندماج.
 - أتعاب المراجعين المتعلقة بمراجعة عمليات الاندماج.
 - تكاليف إصدار الأوراق الخاصة بالاندماج.
 - رسوم توثيق عقد الاندماج.
 - أتعاب المراجعين المتعلقة بالاستشارات الضريبية في عملية الاندماج.
5. ما المقصود بالشهرة والمكسب من الشراء؟
6. كيف يتم تخصيص تكلفة شراء الشركة المتمتجة طبقاً لطريقتي الاستحواذ والشراء في المحاسبة عن عمليات الاندماج؟
7. هل تختلف المعالجة المحاسبية لحساب علاوة الإصدار، وفقاً لطرائق الاستحواذ، الشراء واندماج الحقوق عند المحاسبة عن عمليات الاندماج؟

18. ناقش الفوارق الرئيسية بين "نظرية الشركة القابضة" و"نظرية الوحدة" فيما يخص تجويب حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة في قائمة المركز المالي الموحدة؟
19. تشمل علاوة الإصدار الموحدة في تاريخ الاندماج وفقاً لطريقتي الاستحواذ والشراء، والذي نتج عن علاقة تبعية بين الشركة القابضة والشركة التابعة على علاوة الإصدار في:
- الشركة القابضة والشركة التابعة.
 - الشركة التابعة فقط.
 - الشركة القابضة فقط.
 - الشركة القابضة والشركة التابعة زائداً الرصيد المتمم لقيود تسجيل عملية الاندماج.
20. أي الشركات التابعة التالية يجب استبعادها من القوائم المالية الموحدة:
- الشركة التابعة لشركة قابضة مملوكة بدورها لشركة أخرى.
 - الشركة التابعة المملوكة بنسبة 60% لشركة قابضة.
 - الشركة التابعة لشركة قابضة وليس للشركة القابضة سيطرة كاملة عليها.
 - التي تخضع للسيطرة المباشرة للشركة القابضة.
21. تتساوى أرصدة القوائم المالية الموحدة بصرف النظر عن الطريقة التي تستخدمها الشركة القابضة في المحاسبة عن عمليات الشركة التابعة، سواء أكانت حق الملكية أم حق الملكية الجزئية أم التكلفة" هل هذه العبارة صحيحة؟ أم لا؟ ولماذا؟
22. تمتلك كل من شركة صنعاء وشركة تعز شركة تابعة لكل منهما مملوكة بشكل كامل، وقد ظهر في دفتر الأستاذ لشركة صنعاء حساب " إيرادات

- توزيعات الأرباح في الشركة التابعة، في حين ظهر في دفتر الأستاذ لشركة تعز حساب "دخول الاستثمار في الشركة التابعة" فهل تستخدم كلتا الشركتين نفس الطريقة في المحاسبة عن نتائج عمليات الشركة التابعة؟ أم لا؟ وإذا كانت الإجابة بلا؟ فما هي الطريقة الذي تستخدمها كل شركة وما هي الفوارق الرئيسية بينها؟ وهل هناك مزايا لاستخدام أي من الطرائق على الأخرى؟
23. يظهر حساب مصروف الاستنفاد في دفاتر الشركة القابضة عادةً مديناً عند استخدام طريقة حق الملكية للمحاسبة عن نتائج عمليات:
- الشركة التابعة المملوكة بالكامل وفقاً لطريقة الشراء.
 - الشركة التابعة المملوكة جزئياً وفقاً لطريقة الشراء.
 - الشركة التابعة المملوكة بالكامل أو جزئياً وفقاً لطريقة الشراء.
 - الشركة التابعة المملوكة بالكامل وفقاً لطريقة اندماج الحقوق.
 - الشركة التابعة المملوكة كلياً أو جزئياً وفقاً لطريقتي الاستحواذ أو الشراء.
24. تظهر التوزيعات المعلنة في الشركة التابعة والمستحقة للحقوق غير المسيطرة (الأقلية) من حملة أسهم الشركة التابعة، دائنة في أحد الحسابات التالية في سجلاتها المحاسبية:
- حساب حصة الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة.
 - حساب حصة الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة.
 - حساب التوزيعات الدائنة المستحقة.
 - حساب التوزيعات الدائنة المستحقة المقابلة.
25. ما هي الفوارق الرئيسية بين قائمة المركز المالي الموحدة المعدة في تاريخ الاندماج وفقاً للطرائق الثلاث الاستحواذ، الشراء، واندماج الحقوق؟

استبعاد حساب الاستثمار في الشركة التابعة مقابل حقوق الملكية في الشركة التابعة وتخصيص الزيادة في التكلفة عن القيمة التقديرية للأصول المشتراة والباقي شهرة قدر عمرها بعشرين سنة.

وفيما يلي القوائم المالية لشركة سيف وبشير في 2022/12/31م:

شركة بشير	شركة سيف	قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر
830,000	1,600,000	صافي المبيعات
	138,000	دخل الاستثمار في الشركة التابعة
830,000	1,738,000	إجمالي الإيرادات
220,000	1,000,000	تكلفة البضاعة المباعة
160,000	400,000	مصروفات العمليات
380,000	1,400,000	إجمالي التكاليف والمصروفات
450,000	338,000	صافي الدخل قبل الضرائب
270,000	120,000	مصروف ضرائب الدخل
180,000	218,000	صافي الدخل

قائمة التغيرات في حقوق الملكية

حقوق الملكية أول الفترة

160,000	1,000,000	رأس المال قيمة إسمية I ريال
400,000	1,200,000	علاوة إصدار أسهم
440,000	1,280,000	الأرباح المحتجزة أول العام
180,000	218,000	الربح (الخسارة) للعام
60,000	120,000	(-) التوزيعات
560,000	1,378,000	الأرباح المحتجزة نهاية العام
1,120,000	3,578,000	حقوق الملكية آخر الفترة

قائمة المركز المالي

الاستثمار في رأس مال شركة بشير 1,198,000

أسهم رأس المال قيمة أسمية 10 ريال 800,000

أسهم رأس المال قيمة أسمية 50 ريال 250,000

علاوة إصدار أسهم 900,000

أرباح محتجزة 1,100,000

إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية 3,700,000

250,000

900,000

375,000

1,745,000

وقد كانت القيم العادلة لأصول شركة ظفار تساوي قيمتها الدفترية عدا المخزون الذي بلغت قيمته العادلة 150,000 ريال، والأصول طويلة الأجل التي بلغت قيمتها العادلة 1,800,000 ريال.

المطلوب

1- إثبات عملية الاندماج وإعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ الشراء بطريقة الاستحواذ.

2- إثبات عملية الاندماج وإعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ الشراء بطريقة الشراء.

30. في المثال السابق المطلوب إعادة حل المثال بافتراض أن عملية الاندماج قد تمت وفقاً لطريقة اندماج الحقوق؟

31. أظهرت ورقة العمل الخاصة بشركة سيف وبشير التابعة والمملوكة لها بالكامل:

الاستبعادات التالية وفقاً لطريقة التبرء في تاريخ الاندماج في 2021/12/31م:

160,000 من ح/أسهم رأس المال - بشير

400,000 من ح/علاوة الإصدار - بشير

440,000 من ح/الأرباح المحتجزة - بشير

40,000 من ح/المخزون - بشير

80,000 من ح/الشهرة - بشير

1,120,000 إلى ح/الاستثمار في رأس مال شركة بشير - سيف

34. فيما يلي قائمة المركز المالي لشركة الفجر في 2022/6/30م:

شركة الفجر

قائمة المركز المالي كما في 2022/6/30م (المبالغ بالريال)

الأصول	
نقدية	60,000
أصول متداولة أخرى	420,000
أصول طويلة الأجل (بالصافي)	2,220,000
إجمالي الأصول	2,700,000
الالتزامات وحقوق المساهمين	
التزامات قصيرة الأجل	240,000
التزامات طويلة الأجل	600,000
أسهم رأس المال القيمة الاسمية للسهم 6 ريال	540,000
علاوة الإصدار	360,000
الأرباح المحتجزة	960,000
إجمالي الالتزامات وحقوق المساهمين	2,700,000

وقد دفعت شركة الليل مبلغ 2,100,000 ريال نقداً مقابل صافي أصول شركة الفجر ماعداً النقدية، في عملية اندماج يتم المحاسبة عنها وفقاً لطريقة الشراء. وقد كانت القيم الدفترية للأصول المتداولة الأخرى والالتزامات قصيرة الأجل لشركة الفجر تساوي القيم العادلة لها، بيد أن القيم العادلة للأصول طويلة الأجل والالتزامات طويلة الأجل كانت 2,760,000 ريال، و 570,000 ريال على التوالي.

كما دفعت شركة الليل لتنفيذ عملية الاندماج مع شركة الفجر التكاليف التالية:

رسوم قانونية	30,000
مصاريف البحث والاستقصاء	210,000
أتعاب المراجعون	60,000

المطلوب:

تحديد قيمة الشهرة الموجبة أو المكسب من الشراء إن وجد في عملية الاندماج السابقة.

35. فيما يلي قائمة المركز المالي لشركة الحمد في 2022/9/30م:

شركة الحمد

قائمة المركز المالي كما في 2022/9/30م (المبالغ بالريال)

الأصول		الالتزامات وحقوق المساهمين	
القيمة الدفترية	القيمة العادلة		
أصول متداولة	1,000,000	أصول قصيرة الأجل	600,000
1,160,000		أصول طويلة الأجل (بالصافي)	2,000,000
		أصول أخرى	600,000
		إجمالي الأصول	3,600,000
		التزامات قصيرة الأجل	600,000
		التزامات طويلة الأجل	800,000
		أسهم رأس المال القيمة الاسمية للسهم 2 ريال	1,000,000
		علاوة الإصدار	400,000
		الأرباح المحتجزة	800,000
		إجمالي الالتزامات وحقوق المساهمين	3,600,000

وقد أصدرت شركة الرحمة 600,000 سهم عادي في 2022/9/30م وقد بلغت القيمة العادلة للسهم في ذلك التاريخ 50 ريالاً إلى المساهمين في شركة الحمد، مقابل الأسهم العادية التي يمتلكونها كافة ومقدارها 500,000 سهم في عملية اندماج وفقاً لطريقة اندماج الحقوق. وقد بلغت الرسوم القانونية الخاصة بعملية الاندماج 10,000 ريال دفعت نقداً.

المطلوب

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات عملية الاندماج في السجلات المحاسبية لشركة الرحمة في 2022/9/30م إذا علمت أن السنة المالية للشركة تبدأ في 10/1 من كل عام.

وقد كانت القيم العادلة لأصول والتزامات شركة إب تساوي قيمها الدفترية ما عدا المخزون، الأصول طويلة الأجل، الالتزامات طويلة الأجل التي بلغت للقيم العادلة لها 680,000 و 2,200,000 و 180,000 ريال على التوالي.

المطلوب

40. إجراء قيود اليومية اللازمة في دفاتر شركة تعز في 2023/9/30م لتسجيل عملية الاندماج مع شركة إب وفقاً لطريقتي الاستحواذ والشراء.
- إعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد قائمة المركز المالي الموحدة لشركة تعز والشركة التابعة لها في 2023/9/30م مع إجراء قيود الاستبعاد اللازمة وإظهار أثرها في ورقة العمل في خانة التسويات، وكذلك إعداد قائمة المركز المالي الموحدة لشركة تعز والشركة التابعة لها كما في 2023/9/30م وفقاً للطريقتين.
- اشتمل دفتر الأستاذ العام لشركة البر على حساب الاستثمار في رأس مال شركة الإحسان خلال الفترة من 2022/12/31م حتى 2024/12/31م كما يلي:

تاريخ	بيان	مدين	دائن	رصيد
2022/12/31	إصدار أسهم عادية لإتمام الاندماج	420,000		420,000 مدين
2022/12/31	تكاليف تنفيذ عملية الاندماج	20,000		440,000
2023/10/20	التوزيعات المعلنة بواسطة شركة الإحسان		10,000	430,000
2023/12/31	صافي دخل شركة الإحسان	30,000		460,000
2023/12/31	استفاد الفروق بين القيم العادلة والقيم الدفترية لصافي أصول شركة الإحسان	7,250		452,750
2024/10/15	التوزيعات المعلنة بواسطة شركة الإحسان		25,000	427,750
2024/12/31	صافي دخل شركة الإحسان	45,000		472,750
2024/12/31	استفاد الفروق بين القيم العادلة والقيم الدفترية لصافي أصول شركة الإحسان	2,250		470,500

المطلوب

إعداد حساب الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة في السجلات المحاسبية لشركة البر عن السنتين المنتهيتين في 2023/12/31م، و 2024/12/31م.

41. يبلغ نصيب شركة المنار في شركة الفجر التابعة لها والمملوكة جزئياً وفقاً لطريقة الشراء 90% من أسهم شركة الفجر، وتستخدم شركة المنار طريقة حق الملكية في المحاسبة عن نتائج عمليات الشركة التابعة. وقد حققت شركة المنار

المطلوب

إجراء قيود الاستيعادات التي أجريت في ورقة العمل بالاعتماد على البيانات السابقة باتباع طريقة الشراء.

39. أصدرت شركة تعز 100,000 سهم من أسهمها العادية التي تبلغ القيمة الاسمية للسهم فيها 10 ريال، بينما تبلغ القيمة العادلة الجارية للسهم 24 ريال في 2023/9/30م مقابل 18,800 سهم من الأسهم العادية لشركة إب التي تبلغ القيمة الاسمية للسهم فيها 40 ريال، وقد دفعت شركة تعز في التاريخ ذاته تكاليف تنفيذ عملية الاندماج وقدرها 300,000 ريال توزع على الرسوم القانونية 60%، ومصاريف تسجيل وإصدار الأسهم العادية لشركة تعز 40%.

وفيما يلي قائمة المركز المالي للشركتين قبل عملية الاندماج: شركة تعز وشركة إب

قائمة المركز المالي المستقلتان

في 2023/9/30م (المبالغ بالآلاف ريال)

الأصول	شركة تعز	شركة إب
النقدية	400,000	200,000
المخزون	1,200,000	600,000
العملاء	800,000	400,000
الأصول طويلة الأجل (بالصافي)	2,600,000	2,000,000
إجمالي الأصول	5,000,000	3,200,000
الالتزامات وحقوق الملكية		
الالتزامات قصيرة الأجل	1,600,000	800,000
الالتزامات طويلة الأجل		200,000
أسهم رأس المال ق س 5 ريال	2,000,000	
أسهم رأس المال ق س 20 ريال		800,000
علاوة إصدار أسهم	400,000	
أرباح محتجزة	1,000,000	1,400,000
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	5,000,000	3,200,000

44. اشترت شركة حدين 80% من الأسهم العادية لشركة الشمالان في 2022/12/31 بمبلغ 360,000 ريال. وتبلغ القيمة الاسمية لأسهم شركة الشمالان 300,000 ريال ورصيد الأرباح المحتجزة بها 90,000 ريال، ويبلغ رصيد الخسارة المرحلة في شركة حدين 150,000 ريال.

وقد اشترت شركة حدين أسهم شركة الشمالان بغية السيطرة على اللوحات الاعلانية المستأجرة من قبل شركة الشمالان والتي تنتهي عقود استئجار تلك اللوحات في 2027/12/31، وقد قدرت عقود الإيجار التي لا يمكن تجديدها بمبلغ 60,000 ريال زيادة عن قيمتها الدفترية في تاريخ شراء الأسهم العادية لشركة الشمالان. وتضمن شركة الشمالان استفاد عقود إيجار اللوحات الاعلانية في المصروفات الأخرى. وفيما يلي القوائم المالية لكل من الشركتين عن السنة المالية المنتهية في 2026/12/31م:

شركة حدين وشركة شمالان التابعة لها

القوائم المالية المستقلة عن السنة المنتهية في 2026/12/31م (بالمبلغ بالريال)

قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر	شركة حدين	شركة الشمالان
صافي المبيعات	1,260,000	900,000
التكاليف والمصروفات:		
تكلفة البضاعة المباعة	945,000	720,000
مصروفات أخرى	195,000	105,000
إجمالي التكاليف والمصروفات	1,140,000	825,000
صافي الدخل	120,000	75,000
قائمة التغيرات في حقوق الملكية		
حقوق الملكية أول الفترة		
رأس المال قيمة إسمية 1 ريال	900,000	300,000

الأرباح المحتجزة بداية العام	45,000	177,000
الربح (الخسارة) للعام	120,000	75,000
(-) توزيعات أرباح	-	27,000
الأرباح المحتجزة نهاية العام	165,000	225,000
حقوق الملكية آخر الفترة	1,065,000	525,000

قائمة المركز المالي

الأصول

الأصول المتداولة	516,000	357,300
الاستثمار في رأس مال شركة الشمالان	360,000	
الأراضي	75,000	31,500
المباني والمعدات	600,000	360,000
مجمع مخصص الإهلاك	(306,000)	(21,000)
لوحات إعلانية مستأجرة (بالصافي)	25,200	
إجمالي الأصول	1245000	753000

الالتزامات وحقوق الملكية

دائنو توزيعات	27,000	
الالتزامات الأخرى قصيرة الأجل	180,000	201,000
أسهم رأس المال قيمة إسمية 1 ريال	900,000	300,000
أرباح محتجزة	165,000	225,000
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	1,245,000	753,000

وقد أعلنت شركة الشمالان في 2026/12/20م عن توزيعات أرباح نقدية بنسبة 10% من قيمة الأسهم على أن تدفع في 2027/1/20م إلى المساهمين في المسجلين في 2026/12/31م. وقد سجلت شركة حدين استثماراتها بالتكلفة ولم تسجل توزيعات شركة الشمالان، كما لم تدفع أي منهما أية توزيعات خلال سنة 2026م.

المطلوب

- إجراء قيود التسوية الخاصة بشركة حدين في 2026/12/31م لتتحول في المحاسبة عن نتائج عمليات شركة الشمالان إلى طريقة حق الملكية.

48. أصدرت شركة التوكّل 40,000 سهم من أسهمها العادية (القيمة العادلة للسهم 10 ريال) مقابل الأسهم العادية كافة لشركة الاتكال والبالغ عددها 100,000 سهم في 2026/6/30م (السنة المالية للشركتين تبدأ في 7/1 من كل عام) وستظل كل شركة منهما مستقلة بعد الاندماج. وقد دفعت شركة التوكّل في التاريخ ذاته التكاليف التالية لتنفيذ عملية الاندماج:

قائمة المركز المالي	شركة التوكّل	شركة الاتكال
الرسم القانونية	40,000	
تكاليف تسجيل وإصدار الأسهم	20,000	
وفيما يلي قائمة المركز المالي المستقلة لكل شركة في 2026/6/30م قبل عملية الاندماج:		
الأصول		
الأصول المتداولة	900,000	300,000
الأصول الثابتة (بالصافي)	1,040,000	600,000
الشهرة		40,000
إجمالي الأصول	1,940,000	940,000
الالتزامات وحقوق الملكية		
الالتزامات قصيرة الأجل	600,000	240,000
الالتزامات طويلة الأجل	200,000	400,000
أسهم رأس المال قيمة اسمية 2 ريال	400,000	
أسهم رأس المال قيمة اسمية 5 ريال		50,000
علاوة إصدار	500,000	100,000
أرباح محتجزة	240,000	150,000
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	1,940,000	940,000

فإذا علمت أن الشهرة الخاصة بشركة الاتكال قد نتجت من شرائها لصافي أصول شركة الخير في 2020/6/30م في عملية اندماج تمت المحاسبة عنها وفقاً لطريقة الشراء. وكأنت أصول شركة الاتكال التي تختلف قيمها العادية عن قيمها الدفترية في 2026/6/30م كما يلي:

البيد	القيم العادلة	القيم
الدفترية		
المخزون	130,000	120,000
الأصول الثابتة (بالصافي)	680,000	600,000
الالتزامات طويلة الأجل	380,000	400,000
المطلوب		

- إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل عملية الاندماج مع شركة الاتكال في 2026/6/30م في السجلات المحاسبية لشركة التوكّل وفقاً لطريقة اندماج الحقوق.
- إجراء الاستبعادات في ورقة العمل وإعداد ورقة العمل الخاصة بقائمة المركز المالي الموحدة لشركة التوكّل والشركة التابعة لها كما في 2026/6/30م مع الأخذ في الحسبان نتائج قيود اليومية في المطلوب (أ).

49. حصلت شركة التقوى على 93% من أسهم شركة الجمعة في 2024/9/30م (العام المالي للشركتين يبدأ في 10/1 من كل عام) مقابل إصدار 50,000 سهم والتي كانت القيمة العادلة للسهم في التاريخ ذاته 20 ريال. وقد بلغت تكاليف تنفيذ عملية الاندماج كما يلي:

الرسم القانونية وأتعاب الفحص والاستقصاء	69,500
تكاليف تسجيل وإصدار الأسهم	110,500
وفيما يلي القوائم المالية المستقلة للشركتين قبل عملية الاندماج مباشرة:	
شركة التقوى وشركة الجمعة	

القوائم المالية المستقلة عن السنة المنتهية

في 2024/9/30م (المبالغ بالريال)

قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر	شركة التقوى	شركة الجمعة
صافي المبيعات	3,000,000	1,600,000
التكاليف والمصروفات:		
تكلفة البضاعة المباعة	2,000,000	960,000
مصروفات العمليات	300,000	160,000
مصروفات الفوائد	100,000	50,000

الفصل السابع

ترجمة العملات الأجنبية

Foreign Currency Translation

1-7: مقدمة

تعني كلمة ترجمة Translation لدى المحاسبين العملية التي يعبر بموجبها عن القوائم المالية بعملة واحدة بدلاً عن أكثر من عملة.

من الأمثلة على ذلك قيام شركة يمنية تمسك حساباتها بالريال اليمني بشراء أوراق مالية بمبلغ 20 ألف دولار، ولكي تضمن هذه الاستثمارات في ميزانيتها فلا بد أن يُعبر عنها بالريال اليمني إذ لا يمكن جمع الدولارات الأمريكية مع الريالات اليمنية والوصول إلى نتيجة ذات معنى في القائمة المذكورة، فإذا كان الدولار يساوي 300 ريال فإن الاستثمارات ستظهر في الميزانية بمبلغ 6 مليون ريال.

وتتمثل مشكلة الترجمة الرئيسية في عدم ثبات معدلات التبادل بين العملات المختلفة، فلو كان الدولار يساوي 300 ريال دائماً فلا مجال لاختلاف وجهات النظر حول طريقة تحويل الدولار إلى ريال والمعدل الذي سيستخدم لإجراء عملية التحويل، لكن معدلات التبادل تختلف من فترة لأخرى ومن بلد لآخر وفقاً لمتغيرات اقتصادية عدة لا يتسع المجال هنا لذكرها. ولذلك يثار التساؤل: ما هو المعدل المناسب لترجمة الأصول والالتزامات بالعملة الأجنبية في الميزانية العمومية؟ وكيف يمكن المحاسبة عن المكاسب والخسائر التي تنتج عن تغيرات معدلات التبادل؟ (Flower, 1995: 348-349).

الاندماج وقدرها 300,000 ريال توزع على الرسوم القانونية 60%، ومصاريف تسجيل وإصدار الأسهم العادية لشركة عمران 40%.

وقد كانت حسابات حقوق المساهمين في كلتا الشركتين قبل عملية الاندماج مباشرة على النحو التالي:

بيسان	شركة صنعاء	شركة عمران
أسهم رأس المال	8,000,000	800,000
علاوة الإصدار	3,000,000	
الأرباح المحتجزة	6,000,000	*1,400,000

* يبلغ صافي الدخل 520,000 ريال، والتوزيعات 240,000 ريال عن السنة المالية المنتهية في 2021/9/30

المطلوب

إجراء قيود اليومية في السجلات المحاسبية لشركة صنعاء في 2021/9/30م لتسجيل عملية الاندماج مع شركة عمران وفقاً لطريقة اندماج الحقوق.

- إجراء الاستبعادات في ورقة العمل الخاصة بشركة صنعاء والشركة التابعة لها في تاريخ الاندماج.

3-7: أساليب معالجة ترجمة العمليات الأجنبية في المعايير المحاسبية الدولية

يطلب المعيار (21) -كما هو في الفصل الرابع- تسجيل المعاملة بالعملة الأجنبية، عند الاعتراف الأولي بعملة التقرير وفقاً لسعر الصرف السائد بتاريخ حدوث العملية، وفي كل نهاية فترة إعداد التقارير يفصح عن البنود النقدية باستخدام سعر الإقفال، والبنود غير النقدية المدرجة بالتكلفة التاريخية باستخدام سعر الصرف بتاريخ المعاملة، والبنود غير النقدية المدرجة بالقيمة العادلة باستخدام سعر الصرف بتاريخ قياس تلك القيم، وتعالج فروقات الصرف الناشئة عن تسديد بنود نقدية أو التقرير عن بنود نقدية سواء تلك التي سبق تسجيلها أولاً خلال الفترة أو تم التقرير عنها في قوائم مالية سابقة في الربح أو الخسارة خلال الفترة. وإذا كانت الفروق ناشئة عن صافي الاستثمار في منشأة أجنبية فيعترف بها كجزء من حقوق الملكية لحين التخلص من صافي الاستثمار. وإذا جرى تغيير في العملة الوظيفية للمنشأة تطبق إجراءات التحويل وفقاً للعملة الوظيفية الجديدة من تاريخ التغيير بأثر مستقبلي. وعندما لا تكون العملة الوظيفية للمنشأة هي عملة خاصة باقتصاد عالي التضخم، فتحول الأصول والالتزامات بسعر الإقفال في تاريخ قائمة المركز المالي، والدخل والمصاريف بسعر الصرف بتاريخ حدوث المعاملات، وإذا لم يكن عملياً يستخدم متوسط سعر الصرف، ويعترف بفروقات التبادل في الدخل الشامل الآخر. وعندما تكون العملة الوظيفية للمنشأة هي عملة خاصة باقتصاد عالي التضخم، تحول الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصاريف بسعر الإقفال بتاريخ أحدث قوائم مالية، مع مراعاة إعادة عرض القوائم المالية لتلك المنشأة وفقاً للمعيار (29) قبل التحويل، ويعترف بفروقات التبادل في الدخل الشامل الآخر وتتراكم ضمن حقوق الملكية في بند منفصل، وعند التصرف بالعملية الأجنبية يعترف بالفروق المتراكمة في حقوق الملكية ربح أو خسارة.

4-7: أهداف الترجمة

1. حددت القائمة رقم (52) في الفقرة (4) هدفين رئيسيين للترجمة هما:
- 1- تقديم المعلومات التي تتوافق غالباً مع الحقائق الاقتصادية المتوقعة لتغيرات معدل تدفقات النقد للشركات.
- 2- تعكس النتائج المالية والعلاقات بين المنشآت المختلفة في القوائم المالية.

5-7: المفاهيم المرتبطة بعملية الترجمة

عند القيام بترجمة العملات الأجنبية إلى العملة المحلية أو العكس يتطلب الأمر الإلمام ببعض المفاهيم ذات الصلة لعل أهمها (Choi & Mueller, 1992: 140):

1-5-7: مفهوم العملة الوظيفية (الرسمية) Functional Currency

يعبر عن العملة الوظيفية بأنها عملة البيئة الرئيسية التي تعمل بها الشركة. وبشكل عام العملة الوظيفية لمنشأة أجنبية هي العملة التي يتولد وينفق بها النقد. وعندما تكون العملة الوظيفية غير واضحة من التدفقات النقدية فإن هناك مؤشرات تؤخذ في الحسبان لتحديد العملة الوظيفية هي:

1. عندما تتحدد أسعار البيع لمنتجات الشركة الأجنبية وفقاً للمنافسة المحلية أو تشريعات حكومية محلية بدلاً من الاستجابة للتغيرات في أسعار الصرف في الفترة القصيرة أو الأسعار في الأسواق الدولية تعد العملة المحلية للشركة الأجنبية هي العملة الوظيفية وإذا كان العكس تعد عملة الشركة القابضة هي العملة الوظيفية.
2. عندما تتم التدفقات النقدية المتعلقة بأصول والتزامات الوحدة الأجنبية بعملة أجنبية بصفة أساسية ولا يكون لها تأثير مباشر على التدفقات النقدية للشركة القابضة، تعد العملة المحلية للشركة الأجنبية هي العملة الوظيفية والعكس.
3. تعد العملة المحلية للشركة الأجنبية هي العملة الوظيفية عندما تكون هناك سوق محلية نشطة لتصريف منتجات الوحدة الأجنبية، بينما تكون عملة

2-5-7: العملة الأجنبية Foreign Currency

هي أية عملة غير العملة الوظيفية للمنشأة. فإذا كانت العملة الوظيفية لشركة يمنية هي الريال اليمني، فإن الدولار الأمريكي يعد عملة أجنبية لتلك الشركة، وإذا كان الدولار الأمريكي هو العملة الوظيفية لشركة يمنية فإن الريال اليمني يعد عملة أجنبية لتلك الشركة.

3-5-7: العملة المحلية Local Currency

هي عملة البلد الذي تعمل فيه الشركة، فالريال السعودي يمثل العملة المحلية لشركة سعودية تابعة لشركة أم أمريكية. ويتم التسجيل في دفاتر هذه الشركة التابعة وتعد قوائمها المالية بالريال السعودي بصرف النظر عن تحديد العملة الرسمية.

4-5-7: عملة التقرير Reporting Currency

هي العملة التي تعد بها القوائم المالية الموحدة. وبعبارة أخرى هي عملة الشركة الأم، وعليه فعلمة التقرير للقوائم المالية الموحدة لشركة قابضة إماراتية والشركات التابعة لها هي الدرهم الإماراتي.

5-5-7: الترجمة Translation

عندما تمسك حسابات الشركة التابعة الأجنبية بعملتها الوظيفية فإن الأمر يتطلب ترجمة القوائم المالية إلى العملة التي تعد بها القوائم المالية للشركة الأم. وتتضمن الترجمة التعبير عن قياس العملة الوظيفية بعملة التقرير. ويتطلب المعيار الأمريكي رقم (52) ترجمة الأصول والالتزامات باستخدام طريقة سعر الصرف الجاري Current rate method، أما حقوق الملكية فتترجم باستخدام سعر الصرف التاريخي، وتترجم الإيرادات والمصروفات باستخدام سعر الصرف التاريخي وإذا تعذر استخدام متوسط سعر الصرف خلال الفترة. وتعالج المكاسب أو الخسائر الناتجة عن الترجمة ضمن حقوق الملكية (كتسوية لحقوق الملكية من ترجمة العملة

(الأجنبية)، وتجمع هذه المكاسب أو الخسائر حتى يتم تصفية الاستثمار في الشركة الأجنبية، ومن ثم تعالج كمكاسب أو خسائر بيع تلك الاستثمارات.

6-5-7: إعادة القياس Remeasurement

عندما تمسك الشركة التابعة حساباتها بغير عملتها الوظيفية فينبغي إعادة قياس القوائم المالية لتلك الشركة إلى عملتها الوظيفية. ولا تتطلب إعادة القياس ترجمة القوائم المالية إذا كانت العملة الوظيفية هي أيضاً عملة التقرير. وتهدف إعادة القياس إلى الوصول إلى نفس النتائج التي يمكن التوصل إليها إذا كانت الدفاتر ممسوكة بالعملة الوظيفية. ويتم إجراء إعادة القياس باستخدام سعر الصرف التاريخي والحالي باستخدام الطريقة المؤقتة، فالأصول والالتزامات النقدية يعاد قياسها باستخدام معدل التبادل الحالي، بينما الأصول الأخرى وحقوق الملكية يعاد قياسها باستخدام المعدلات التاريخية. وتعالج المكاسب أو الخسائر الناتجة عن إعادة القياس في قائمة الربح أو الخسارة.

ويوضح الجدول التالي الحالات المختلفة التي تتطلب إعادة القياس أو الترجمة أو كليهما معاً، وذلك لشركة اليمن الدولية القابضة التي تملك شركة مكة التابعة والتي تعمل في السعودية.

الحالة	العملة الوظيفية	العملة التي تمسك بها الحسابات	العمليات المطلوبة لإعداد القوائم المالية
1	الريال السعودي	الريال السعودي	ترجمة
2	الريال اليمني	الريال السعودي	إعادة قياس
3	الدولار الأمريكي	الريال السعودي	إعادة قياس + ترجمة

في الحالة الأولى: تمسك شركة مكة حساباتها بالعملة المحلية (الريال السعودي) والذي يمثل العملة الوظيفية للشركة أيضاً، وفي هذه الحالة لا يتطلب الأمر إعادة قياس القوائم المالية بل يتم ترجمتها مباشرة إلى الريال اليمني باستخدام طريقة سعر الصرف الجاري، إذ يستخدم سعر الصرف في تاريخ القوائم المالية

4. سداد المستحق للدائنين والاعتراف بالخسائر الناتجة عن عمليات الصرف في الفترة التالية:

2021/1/31	الدائنين	1800000
	المكاسب أو الخسائر من عمليات الصرف النقدية (بالدولار) (302 × \$6000)	12000
	سداد المستحق لشركة التجارة الأمريكية.	1812000

ويلاحظ أنه على الرغم من أن خسائر التبادل تبلغ 6000 ريال \$6000 (302-301) إلا أن المعيار الأمريكي رقم (52) وكذلك المعيار الدولي رقم (21) يتطلبان تحميل كل سنة بما تستحق من المكاسب أو الخسائر الناتجة عن التغير في سعر صرف العملات الأجنبية ولذلك يتم التقرير عنها كمكاسب من أسعار الصرف بمبلغ 6000 ريال في سنة 2020م وخسائر تغير أسعار الصرف بمبلغ 12000 ريال في سنة 2021م.

2-6-7: المبيعات بالعملة الأجنبية

لتوضيح هذه الحالة نفترض أن شركة اليمن التجارية قد باعت لشركة التجارة الأمريكية بضاعة بمبلغ \$12000 في 18 ديسمبر 2020م عندما كان الدولار يساوي 300 ريال. وقد أقرت شركة اليمن حساباتها في 2020/12/31م عندما كان الدولار يساوي 301 ريال، وقد حصلت الشركة مستحقاتها في 15 يناير 2021م عندما كان الدولار يساوي 302 ريال، واحتفظت بالدولارات، وفي 20 يناير 2021م تم بيع الدولارات بسعر 303 ريال/دولار.

يلاحظ أن القيود في دفاتر شركة التجارة الأمريكية ستكون قيود شراء وسداد عادية كون العمليات قد تمت بالدولار عملة هذه الشركة. أما في دفاتر شركة اليمن فلا بد أن يؤخذ في الحسبان قيمة الدولار إلى الريال وتغيرها من فترة لأخرى كما يلي:

1. تسجيل المبيعات

2020/12/18م	المدينين	3600000
	المبيعات \$12000 × 300 ريال	
	تسجيل المبيعات لشركة التجارة الأمريكية.	

2. تسوية حساب المدينين بالتغير في أسعار الصرف

2020/12/31	المدينين	12000
	المكاسب أو الخسائر من عمليات الصرف	
	\$12000 (301-300).	
	تسوية حسابات المدينين في نهاية السنة.	

3. إقفال المكاسب الناتجة عن التغير في سعر الصرف في نهاية الفترة المحاسبية

2020/12/31	المكاسب أو الخسائر من عمليات الصرف	12000
	قائمة الربح أو الخسارة	
	إقفال رصيد مكاسب التبادل.	

4. تحصيل المستحق لدى المدينين والاعتراف بالمكاسب الناتجة عن التغير في أسعار الصرف خلال الفترة الحالية:

2021/1/15	التقنية (بالدولار) \$12000 × 302	3624000
	المدينين	3612000
	المكاسب أو الخسائر من عمليات الصرف	12000
	\$12000 (301-302)	
	تحصيل حساب المدينين من شركة التجارة الأمريكية وتسجيل مكاسب التبادل.	

2020/6/30م	الاستثمار في اليورو (التقديمية باليورو)	7100000
	عقد مصرف المؤجل	7160000
	الاستثمار في عقد الصرف المؤجل	7100000
	(60000 - 7160000)	
	التقديمية	7160000
	دفع قيمة عقد الصرف المؤجل واستلام اليورو.	

5. بيع اليورو والاعتراف بالخسائر الناتجة عن التغير في أسعار الصرف

2020/6/30م	التقديمية (352 × € 20000)	7040000
	المكاسب أو الخسائر من عمليات الصرف	60000
	€ 20000 (352 - 355)	
	الاستثمار في اليورو (التقديمية باليورو)	7100000
	إثبات بيع اليورو بسعر الشراء في تاريخ البيع والاعتراف بالخسائر المترتبة على عملية البيع.	

6. إقفال الخسائر الناتجة عن التغير في أسعار الصرف عند بيع اليورو

2020/6/30م	قائمة الربح أو الخسارة	60000
	المكاسب أو الخسائر من عمليات الصرف	60000
	إقفال الخسائر الناتجة عن التغير في أسعار الصرف عند بيع اليورو.	

ويلاحظ أن توقعات شركة اليمن عن زيادة أسعار صرف اليورو لم تتحقق بل حدث العكس وتحملت الشركة خسائر إجمالية قدرها 120000 ريال (60000 + 60000).

7-7-2: عقد الصرف المؤجل الذي لا يستهدف تجنب مخاطر محددة

تقوم الشركات بالدخول في مثل هذه العقود لتغطية عمليات استيراد أو تصدير متوقعة مع عدد من الموردين أو المستوردين. وفي ظل هذا العقد تتشأ علاوة أو خصم على عقد الصرف المؤجل يقاس بضرب مقدار النقد الأجنبي للعقد في الفرق بين سعر الصرف المؤجل وسعر الصرف المعلن في تاريخ إبرام العقد،

357	355	356	عقود لمدة 30 يوماً
359	357	358	عقود لمدة 60 يوماً
362	360	361	عقود لمدة 90 يوماً

فما هي القيود التي تسجلها الشركة؟ مع العلم أنها تعد قوائمها المالية شهرياً.

القيود

1. إثبات الحصول على عقد الصرف المؤجل

2020/5/1م	الاستثمار في عقد الصرف المؤجل	7160000
	عقد الصرف المؤجل	7160000
	إثبات الحصول على عقد صرف مؤجل لمدة 60 يوماً بمبلغ 20000 يورو وبمعدل صرف مؤجل قدره يورو واحد = 358 ريال.	

2. الاعتراف بالخسائر الناتجة عن التغير في سعر الصرف في نهاية الفترة

2020/5/31م	المكاسب أو الخسائر من عمليات الصرف	60000
	الاستثمار في عقد الصرف المؤجل	60000
	€ 20000 (355 - 358)	
	الاعتراف بالخسائر من عقد الصرف المؤجل الناتجة عن الفرق بين سعر الصرف المؤجل المتعاقد عليه وسعر الصرف عن فترة الثلاثين يوماً المتبقاه من العقد.	

3. إقفال الخسائر الناتجة عن التغير في أسعار الصرف

2020/5/31م	قائمة الربح أو الخسارة	60000
	المكاسب أو الخسائر من عمليات الصرف	60000
	إقفال الخسائر الناتجة عن التغير في أسعار الصرف خلال الفترة.	

4. دفع قيمة عقد الصرف المؤجل واستلام اليورو

3. إقفال الخسائر ومصروف الفوائد

2020/4/30م	قائمة الربح أو الخسارة المكاسب أو الخسائر من عمليات الصرف مصروف الفوائد	1544167 50000 104167
	إقفال الخسائر الناتجة عن التغير في أسعار الصرف وإقفال مصروف استنفاد الخصم.	

4. الاعتراف بالمكاسب الناتجة عن التغير في أسعار الصرف خلال الفترة التالية واستنفاد الخصم

2020/5/31م	الاستثمار في عقد الصرف المؤجل (350-350.5) €50000 مصروف الفوائد (160+31]×250000)	25000 129167
	المكاسب أو الخسائر من عمليات الصرف الخصم على عقد الصرف المؤجل الاعتراف بالمكاسب من عقد الصرف المؤجل الناتجة عن ارتفاع سعر الصرف المعن لليورو من 350 إلى 350.5 ريال واستنفاد الخصم.	25000 129167

5. إقفال المكاسب الناتجة عن التغير في أسعار الصرف وإقفال مصروف استنفاد الخصم

2020/5/31م	المكاسب أو الخسائر من عمليات الصرف قائمة الربح أو الخسارة	25000 25000
	إقفال المكاسب في قائمة الربح أو الخسارة	

2020/5/31م	قائمة الربح أو الخسارة مصروف الفوائد	129167 129167
	إقفال مصروف الفوائد في قائمة الربح أو الخسارة	

6. الاعتراف بالمكاسب الناتجة عن التغير في أسعار الصرف في تاريخ الوفاء بقيمة العقد واستنفاد ما تبقى من الخصم:

2020/6/4م	الاستثمار في عقد الصرف المؤجل (350.75-350.5) €50000 مصروف الفوائد (160+4]×250000)	12500 16666
	المكاسب أو الخسائر من عمليات الصرف الخصم على عقد الصرف المؤجل الاعتراف بالمكاسب من عقد تصريف المؤجل الناتجة عن ارتفاع سعر الصرف المعن لليورو من 350.5 إلى 350.75 ريال واستنفاد الخصم.	12500 16666

7. دفع قيمة عقد الصرف المؤجل

2020/6/4م	الاستثمار في اليورو (النقدية باليورو) عقد الصرف المؤجل الاستثمار في عقد الصرف المؤجل (350.75 × 50000) النقدية إثبات دفع قيمة عقد الصرف المؤجل واستلام اليورو.	17537500 17800000 17537500 17800000
-----------	---	--

وفي نهاية يونيو (نهاية الفترة المالية) يتم إقفال المكاسب الناتجة عن التغير في أسعار الصرف، كما يتم إقفال مصروف الفوائد بنفس القيود السابقة، وتحتفظ الشركة باليورو لحين سدادها لأي مورد وعندها يجري قيد السداد المعروف، وإذا قامت الشركة ببيع اليورو مقابل رials فيجري القيد السابق للبيع في الحالة السابقة (حالة عقود الصرف المؤجلة لغرض المضاربة).

القيود

1. الحصول على عقد الصرف المؤجل:

2020/5/1م	الاستثمار في عقد الصرف المؤجل (354 × €30000)	10620000
	الخصم على عقد الصرف المؤجل €30000 (354 - 358)	120000
	عقد الصرف المؤجل (€30000 × 358)	10740000
	إثبات الحصول على عقد صرف مؤجل لمدة 60 يوماً بمبلغ 30000 يورو وبمعدل صرف مؤجل قدره يورو واحد = 358 ريال.	

2. تأجيل المكاسب الناتجة عن التغير في أسعار الصرف في نهاية الفترة الأولى:

2020/5/31م	المكاسب أو الخسائر المؤجلة عن عمليات الصرف €30000 (353 - 354)	30000
	الاستثمار في عقد الصرف المؤجل تأجيل الخسائر الناتجة عن انخفاض سعر الصرف المعلن لليورو.	30000

3. تأجيل المكاسب الناتجة عن التغير في أسعار الصرف في نهاية الفترة الثانية:

2020/6/30م	الاستثمار في عقد الصرف المؤجل €30000 (355 - 353)	60000
	المكاسب أو الخسائر المؤجلة عن عمليات الصرف تأجيل المكاسب الناتجة عن ارتفاع سعر الصرف المعلن لليورو.	60000

ويجدر التنويه إلى أن قيمة عقد الصرف المؤجل الذي يتفق والشروط السابقة قد تزيد عن مقدار الالتزام القابل للتحديد بالنقد الأجنبي، وفي هذه الحالة تؤجل المكاسب والخسائر في حدود الالتزام الذي بقي به العقد المؤجل، وما عداه تعالج المكاسب أو الخسائر في قائمة الربح أو الخسارة إذا حدث تغير في أسعار الصرف. ولتبيان طريقة المحاسبة عن هذا النوع من العقود، نفترض في مثالنا السابق أن شركة اليمن الدولية قد تعاقدت في 1 مايو 2020م على شراء بضاعة من شركة ألمانية بمبلغ 30000 يورو بشرط أن يتم دفع القيمة واستلام البضاعة في 30 يونيو 2020م. ولكي تتجنب شركة اليمن مخاطر التقلب في سعر صرف اليورو مقابل الريال اليمني عمدت في 1 مايو إلى توقيع عقد صرف مؤجل ومؤكد الاستلام بمبلغ 30000 يورو في نهاية يونيو. وقد كانت معدلات صرف اليورو مقابل الريال اليمني كما يلي:

أول مايو	31 مايو	30 يونيو
350 ريال	349	352
354	353	355
356	355	357
358	357	359
361	360	362

أسعار الصرف المعلن لليورو
سعر الشراء
سعر البيع
أسعار عقود الصرف المؤجلة
عقود لمدة 30 يوماً
عقود لمدة 60 يوماً
عقود لمدة 90 يوماً

فما هي القيود التي تسجلها الشركة؟ مع العلم أنها تعد قوائمها المالية شهرياً.

شركة الجباري - الفرع الإماراتي ميزان المراجعة في 2020/12/31م

بيــــــــان	الأرصدة الدائنة	الأرصدة المدينة
النقدية		500000
العملاء		800000
المخزون		500000
المركز الرئيس	1000000	
المبيعات	2500000	
تكلفة البضاعة المباعة		1000000
مصروفات العمليات		700000
إجمالي	3500000	3500000

ويتم إعادة قياس الأرصدة الخاصة بالفرع إلى الريال اليمني كما يلي:

عناصر ميزان المراجعة	الأرصدة بالدرهم مدين (دائن)	معدلات الصرف	الأرصدة بالريال مدين (دائن)
النقدية	500000	90 (1)	45000000
العملاء	800000	90 (1)	72000000
المخزون	500000	88 (2)	44000000
المركز الرئيس	(1000000)	(3)	(88100000)
المبيعات	(2500000)	89 (4)	(222500000)
تكلفة البضاعة المباعة	1000000	88 (2)	88000000
مصروفات العمليات	700000	89 (4)	62300000
جملة جزئية	صفر		700000
المكاسب من الصرف الأجنبي			(700000)
الإجمالي	صفر		صفر

(1) سعر الصرف الجاري في 2020/12/31م

(2) سعر الصرف التاريخي عندما شحنت البضاعة من المركز الرئيس إلى الفرع.

(3) رصيد حساب الاستثمار في الفرع كما يظهر في سجلات المركز الرئيس.

(4) متوسط سعر الصرف عن السنة حيث كان الدرهم في بداية العام=88 ريال، وفي نهاية العام

= 90 ريال.

7-8: القوائم المالية الموحدة عن الفروع أو الشركات التابعة الأجنبية

Consolidated Financial Statements for Foreign Subsidiaries or Branches

تقوم الشركة الأم عادة بإعداد القوائم المالية الموحدة التي تتضمن الأصول والالتزامات ونتائج العمليات المتعلقة بفروعها أو شركاتها التابعة الموجودة في دول أجنبية. وعند إعداد هذه القوائم ينبغي أن تقوم الشركة الأم بتحويل المبالغ التي تظهر بالقوائم المالية الخاصة بالفروع أو الشركات التابعة الأجنبية من العملة الوظيفية لتلك الفروع أو الشركات التابعة إلى عملة الشركة الأم.

وما يجدر التنويه هو قيام الشركة الأم بتوحيد القوائم المالية للشركات التابعة التي تعد قوائمها تلك بالعملة الوظيفية للشركة الأم سواء أكانت تعمل في بلد الشركة الأم أم في بلد أجنبي، وقد سبق التعرض لطرق إعداد القوائم المالية الموحدة في الفصل السابق.

7-8-1: إعادة قياس القوائم المالية للفروع أو الشركات التابعة الأجنبية

تمت الإشارة إلى أن عملية إعادة القياس ينبغي أن تسفر عن النتائج نفسها كما لو كانت سجلات الوحدة الأجنبية ممسوكة أصلاً بالعملة الوظيفية ولتحقيق هذا الهدف لأمناص من اتباع الطريقة النقدية وغير النقدية السالفة الذكر والتي بموجبها يتم تحويل العناصر النقدية باستخدام سعر الصرف الجاري والعناصر غير النقدية باستخدام سعر الصرف التاريخي.

ولتوضيح هذه الحالة نأخذ مثال شركة الجباري التجارية التي لها فرع في دبي يمسك حساباته بالدرهم الإماراتي، لكن عملة الفرع الوظيفية هي الريال اليمني بالنظر إلى أن البضائع التي يبيعها الفرع تشحن من المركز الرئيس للشركة باليمن، وقد كان ميزان مراجعة الفرع في 2020/12/31م كما يلي:

الفصل السابع

الأسئلة والتمارين

1. ما المقصود بسعر الصرف؟
2. ما الفرق بين سعر الصرف المؤجل وسعر الصرف الجاري؟
3. ما الفرق بين سعر بيع العملات الأجنبية وسعر شراء العملات الأجنبية؟
4. ناقش الفوارق الرئيسة بين عملية الترجمة وعملية إعادة القياس؟
5. كيف تعالج مكاسب أو خسائر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية؟
6. هل يجب على الشركة متعددة الجنسيات أن تفصح عن مكاسب أو خسائر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية لحملة الأسهم في شركة تابعة لها ومملوكة جزئياً في السعودية مثلاً؟
7. ما المقصود بعقود الصرف المؤجلة؟
8. ما المقصود بالعملة الوظيفية؟ وكيف يمكن تحديدها؟ وما هي المؤشرات التي تستخدم للحكم على عملة ما بأنها العملة الوظيفية لشركة؟
9. قارن بين طرائق ترجمة القوائم المالية المعدة بعملة أجنبية، وما هي الطريقة التي ترى أنها تقدم معلومات أكثر فائدة من وجهة نظرك ولماذا؟
10. ما سعر الصرف الذي يستخدم في إعادة قياس بند الدائنين مثلاً في شركة أجنبية تابعة الريال هو عملتها الوظيفية لشركة يمنية قابضة؟
11. لماذا لا يتم الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر من عملية الترجمة في قائمة الربح أو الخسارة من وجهة نظرك؟
12. "يجب تحويل عناصر القوائم المالية كافة لشركة أجنبية تابعة لشركة يمنية قابضة من العملة الوظيفية إلى الريال اليمني طبقاً لطريقة العناصر النقدية وغير النقدية" ناقش هذه العبارة ومدى صحتها؟

(2) قيود اليومية

1. إثبات صافي الدخل المتوقع في شركة النسيج السورية:

2021/12/31م	الاستثمار في رأس مال شركة النسيج السورية (62000000 × 70%)	43400000	43400000
	إثبات 70% من صافي دخل شركة النسيج السورية.		

2. إثبات حصة الشركة من التوزيعات التي أعلنتها الشركة السورية:

2021/12/31	التوزيعات المدينة المستحقة (48000000 × 70%)	33600000	33600000
	الاستثمار في رأس مال شركة النسيج السورية.		
	إثبات حصة الشركة من التوزيعات التي أعلنتها شركة النسيج السورية.		

ويمكن تجميع هذه القوائم مع القوائم المالية للشركة اليمنية لصناعة النسيج بغية إعداد القوائم المالية الموحدة بذات الطريقة التي اتبعت في إعداد القوائم المالية الموحدة للشركة القابضة والشركة التابعة لها عند تناول هذا الموضوع في الفصل السابق.

مجموعة الأحمر

ميزان المراجعة - فرع جدة في 31/4/2022م (المبالغ بالريال السعودي)

بيان	أرصدة مدينة	أرصدة دائنة
النقدية	200000	
العملاء	5800000	
مخصص الديون المشكوك فيها		100000
المخزون	12600000	
المركز الرئيس		22000000
المبيعات		18400000
تكلفة البضاعة المباعة	16000000	
مصروفات العمليات	5900000	
الإجمالي	40500000	40500000

وقد كانت أسعار صرف الريال السعودي على النحو التالي:

في 1 أبريل 2022م 85 ريال

في 30 أبريل 2022م 86 ريال

المتوسط لشهر أبريل 2022م 85.5 ريال

المطلوب:

إعادة قياس القيم الواردة في ميزان المراجعة فرع جدة إلى الريال اليمني، العملة الوظيفية للفرع، من الريال السعودي، مع العلم أن رصيد حساب الاستثمار في فرع جدة (قبل إقفال الدفاتر) في 31/4/2022م 1870000000 ريال. تمهيداً لتجميعها مع ميزان المراجعة للمجموعة بغية إعداد القوائم المالية الشهرية.

21. اشترت شركة مآرب في 31/3/2022م عقد صرف مؤجل لمدة 30 يوماً

قيمته 100000 وحدة من وحدات العملة (ع)، ولذلك لمواجهة مخاطر غير محددة. وقد قامت الشركة في 30/4/2022م بدفع النقدية اللازمة لسداد قيمة العقد والحصول على الـ 100000 (ع). وتعد شركة مآرب قوائمها المالية

19. اشترت شركة أمريكية، تعد قوائمها المالية شهرياً، عقد صرف مؤجل لمدة 90 يوماً بلغت قيمته 100000 جنيه استرليني في 1 أغسطس 2021م، وقد كانت أسعار الجنية كما يلي:

أسعار الصرف الجارية	1 أغسطس	31 أغسطس	30 سبتمبر	31 أكتوبر
سعر الشراء	1.8	1.82	1.83	1.84
سعر البيع	1.9	1.91	1.91	1.92
أسعار عقود الصرف المؤجلة				
عقود لمدة 30 يوماً	1.92	1.94	1.94	1.95
عقود لمدة 60 يوماً	1.94	1.96	1.97	1.98
عقود لمدة 90 يوماً	1.97	1.99	1.98	1.99

المطلوب :

إجراء قيود اليومية الخاصة بعقد الصرف المؤجل خلال فترة العقد إذا كان شراء العقد لمواجهة التزام غير محدد.

20. أسست مجموعة الأحمر فرعاً لها في جدة في بداية شهر أبريل 2022م وقد

أرسلت الشركة نقدية وبضاعة (بسرر التكلفة) إلى فرع جدة في ذلك التاريخ. وتمسك الشركة السجلات المحاسبية الخاصة بالأصول طويلة الأجل للفرع. ولما كانت عمليات الفرع تعد جزءاً مكملاً لعمليات المجموعة، فإن العملة الوظيفية للفرع هي الريال اليمني، إلا أن الفرع يمسك سجلاته المحاسبية بالعملة المحلية (الريال السعودي). وفيما يلي ميزان المراجعة لفرع جدة في 31/4/2022م:

ح/الاستثمار في فرع سيدني (بالريال)

تاريخ	بيان	مدین	دائن	رصید
2022/12/1	التقنية المرسله للفرع	3527308		3527308 مدين
2022/12/1	ارسال 2000 وحدة للفرع بسعر الوحدة 14109 ريال	28218000		31745308
2022/12/3	معدات مشتراة بمعرفة الفرع (تم تسجيلها في السجلات المحاسبية للمركز الرئيس)		1940000	29805308
2022/12/10	ارسال 2400 وحدة للفرع بسعر الوحدة 14175 ريال	34020000		63825308
2022/12/20	ارسال 3000 وحدة للفرع بسعر الوحدة 14839 ريال	44517000		108342308
2022/12/29	تقنية مستلمة من الفرع		76000000	32342308
2022/12/31	مصرفات العمليات المحملة على الفرع	9047800		41390108

ج. يظهر حساب المركز الرئيس في السجلات المحاسبية لفرع سيدني (قبل تسويات نهاية الفترة وقيود الإقفال) على النحو التالي:

ح/المركز الرئيس (بالدولار الأسترالي)

تاريخ	بيان	مدین	دائن	رصید
2022/12/2	تقنية مستلمة من المركز الرئيس		18182	18182 دائن
2022/12/2	استلام 2000 وحدة من المركز الرئيس بسعر الوحدة 72.73 دولار أسترالي		144740	162922
2022/12/2	معدات مشتراة بمعرفة الفرع	10000		152922
2022/12/11	استلام 2400 وحدة من المركز الرئيس بسعر الوحدة 72.32 دولار أسترالي		173568	326490
2022/12/21	استلام 3000 وحدة من المركز الرئيس بسعر الوحدة 78.1 دولار أسترالي		234300	560790
2022/12/28	تقنية مرسله للمركز الرئيس	400000		160790
2022/12/31	مصرفات العمليات المحملة بمعرفة المركز الرئيس		47620	208410

د. كانت أسعار صرف الدولار الأسترالي مقابل الريال اليمني خلال شهر ديسمبر 2022م على النحو التالي:

من 1 إلى 6 ديسمبر	194 ريال يمني
من 7 إلى 18 ديسمبر	196 ريال يمني
من 19 إلى 31 ديسمبر	190 ريال يمني

المطلوب:

إعادة قياس القيم الواردة بميزان المراجعة لفرع سيدني في 2022/12/31م إلى الريال اليمني، العملة الوظيفية للفرع، من العملة المحلية (الدولار الأسترالي).
24. فيما يلي القوائم المالية المستقلة لشركة أميركان مير، شركة أميركية متعددة الجنسية، وشركتها التابعة عين السنة المنتهية في 2021/12/31م:

القوائم المالية المستقلة في 2021/12/31م

القوائم المالية	شركة أميركان مير (بالدولار)	شركة تكساس (بالدولار)	شركة ماتيفلا (بالدولار)
قوائم الربح أو الخسارة			
الإيرادات	800000	42000	762000
المبيعات	20000		
مبيعات مقابلة لشركة تكساس			
إجمالي الإيرادات	820000	42000	762000
التكاليف والمصروفات			
تكلفة البضاعة المباعة	600000	30000	600000
تكلفة البضاعة المباعة المقابلة	7500		
مصروف الإهلاك	6000	1100	35000
مصروفات بيعية	69000	4800	33000
مصروفات العمليات الأخرى	70000	3300	36000
مصروف ضرائب الدخل	30000	800	30000
إجمالي التكاليف والمصروفات	790000	40000	734000
صافي الدخل	30000	2000	28000

من 2020/12/31 حتى 2021/3/31م 0.12 دولار

من 2021/4/1 حتى 2021/12/31م 0.08 دولار

المطلوب:

(أ) إعداد ورقة العمل اللازمة لتحويل عناصر القوائم المالية لشركة مانيتا من البيزو إلى الدولار الأمريكي، مستخدماً المتوسط المرجح لأسعار الصرف عندما يكون ذلك ملائماً.

(ب) إجراء قيود اليومية اللازمة لتصحيح السجلات المحاسبية لشركة أميركان مير، وشركة تكساس التابعة في 2021/12/31م.

(ج) إعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة، والاستبعادات في ورقة العمل، والخاصة بشركة أميركان مير وشركتيها التابعتين في 2021/12/31م، على أن تعكس أوراق العمل الأرصدة المحولة في المطلوب (أ)، والتسويات في المطلوب (ب).

ملحق الكتاب

إعداد القوائم المالية الموحدة باتباع المعايير المحاسبية الدولية

الشركة الدولية القابضة والشركات التابعة لها*

قائمة الربح أو الخسارة الموحدة عن السنة المنتهية في 2021/12/31م

الأسلوب الأول لعرض القائمة (الأرقام بالآلاف)

المصدر	بيان	رقم	21/12/31	20/12/31
	العمليات المستمرة			
IAS1.81	الإيرادات	5	140,918	151,840
IAS1.88	تكلفة المبيعات		(87,899)	(91,840)
IAS1.83	مجمّل الربح		53,019	60,000
IAS1.83	عوائد الاستثمارات	7	3,608	2,351
IAS1.83	مكاسب وخسائر أخرى	8	934	1005
IAS1.81	عوائد المساهمة في الشركات الزميلة	20	1186	1589
IAS1.88	مصاريف التوزيع		(5087)	(4600)
IAS1.88	المصاريف التسويقية		(3293)	(2247)
IAS1.88	المصاريف المهنية		(2128)	(2201)
IAS1.88	المصاريف الإدارية		(11001)	(15124)
IAS1.81	مصاريف التمويل	9	(5034)	(6023)
IAS1.88	مصاريف أخرى		(2656)	(2612)
IAS1.83	الربح قبل الضريبة		29548	32138
IAS1.81	مصروف ضريبة الدخل	10	(11306)	(11801)
IAS1.83	ربح السنة من العمليات المستمرة		18242	20337
	العمليات غير المستمرة			
IAS1.81	ربح السنة من العمليات غير المستمرة	11	8310	9995

* المصدر: Deloitte Touche Tohmatsu, Model Financia Statements, 2006. يتصرف