

المحاسبة عن الاستثمار بالتابعة

في الفصل السابق ذكرنا أن ورقة التسوية تعد خارج السجلات المحاسبية ومن يقوم بإعدادها هو محاسب المجموعة وليس محاسب الشركة القابضة أو الشركة التابعة. القيم الدفترية في ورقة التسوية تعتبر الأرصدة الافتتاحية للعناصر وهكذا يستمر المحاسبين بتسجيل العمليات حتى نهاية السنة 12/31 ويقومون بإعداد ميزان المراجعة

الشركة القابضة لديها نشاط إضافي يجب تسجيله وهو النشاط الناتج عن تملكها للشركة التابعة (الربح / الخسارة) وأيضاً ما تأخذه من توزيعات الأرباح

مثلاً الشركة القابضة كانت تقوم بإعداد ميزان المراجعة وبدأت تسجل كما يلي:

مدین	دائن	اسم الحساب
	7000	مبيعات
3000		مشتريات
2000		آلات
775		الاستثمار في التابعة

عندما يصل محاسب الشركة القابضة إلى بند الاستثمار في التابعة يتوقف ليرى أرباح / خسائر الشركة التابعة وتوزيعاتها ليقوم بتسجيل ما يخص الشركة القابضة منها وهذا ما يسمى بالدخل الخاص بالتابعة لدى القابضة نستطيع معرفة نتيجة أعمال الشركة التابعة (ربح/خسارة) من قوائمها ما يهم الشركة القابضة هو صافي ربح/خسارة التابعة وتوزيعاتها للأرباح عملية تسجيل الشركة القابضة لأرباحها الناتجة عن الشركة التابعة تسمى بـ:

المحاسبة عن الاستثمار

لدينا ثلاث طرق للمحاسبة عن الاستثمار وهذه الطرق الثلاث تقوم على مدخلين حيث لدينا:

طريقة التكلفة تقوم على مدخل الأساس النقدي

طريقة حقوق الملكية تقوم على مدخل أساس الاستحقاق

طريقة حقوق الملكية الجزئية تقوم على مدخل أساس الاستحقاق أيضاً

أولاً: طريقة التكلفة:

تقوم هذه الطريقة على إثبات الاستثمار بتاريخ الافتناء بالتكلفة والتي رسملتها القابضة والناتجة عن استخدام طريقة الاستملاك ويبقى رصيد

حساب الاستثمار مثبتاً بالتكلفة المدفوعة عند التملك ولا يتم بدفاتر القابضة إلا إثبات حصة القابضة بتوزيعات أرباح الشركة التابعة فقط

حيث تثبت كإيراد للفترة التي جرى فيها التوزيع ويتم ذلك على النحو التالي:

إذا كان التوزيع فد دفع نقداً يتم إجراء القيد التالي بدفاتر القابضة:

×× من ح/ النقدية

×× إلى ح/ إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

إذا كان دفع التوزيعات سيتم في العام القادم فيكون القيد:

×× ح/ توزيعات أرباح مستحقة القبض

×× إلى ح/ إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

يتم إقفال إيراد الاستثمار في التابعة في ملخص الدخل كما يلي:

×× ح/ إيراد الاستثمار في التابعة

×× إلى ح/ ملخص الدخل

إقفال إيراد الاستثمار في التابعة

ثانياً: طريقة حقوق الملكية:

وفقاً لهذه الطريقة تقوم الشركة القابضة بتثبيت الأرباح المستحقة نتيجة عمل الشركة التابعة بإضافتها لحساب الاستثمار، وما تقبضه تخفضه من حساب الاستثمار حيث أن ح/ الاستثمار يعبر عن حقوق الملكية للشركة التابعة وفي حال حققت الشركة التابعة خسائر يتم تخفيض ح/ الاستثمار.

عند حصول القابضة على الاستثمار في التابعة:

×× من ح/ الاستثمار في التابعة

إلى مذكورين

×× ح/ رأس مال الأسهم

×× ح/ رأس المال الإضافي

×× ح/ النقدية

×× ح/ الالتزامات

إثبات الاستثمار في التابعة

إثبات حصة القابضة من الأرباح المحققة في التابعة بنهاية العام:

×× من ح/ الاستثمار في التابعة

×× إلى ح/ إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

في حال تحقيق خسائر:

×× من ح/ خسائر الشركة التابعة

×× إلى ح/ الاستثمار في التابعة

إثبات خسائر الاستثمار في التابعة

كذلك يتم تخفيض حساب الاستثمار في التابعة بمقدار الأرباح الموزعة أو المعلن عن توزيعها ويتم إثبات ذلك كما يلي:

توزيعات أرباح نقدية يكون القيد كما يلي:

×× من ح/ النقدية

×× إلى ح/ الاستثمار في التابعة

استلام التوزيعات

توزيعات معلن عنها وسيتم دفعها في العام القادم يكون القيد كما يلي:

×× من ح/ توزيعات أرباح مستحقة القبض

×× إلى ح/ الاستثمار في التابعة

وعند استلامها في العام القادم نسجل:

×× من ح/ النقدية

×× إلى ح/ توزيعات أرباح مستحقة القبض

كذلك يتأثر حساب الاستثمار في التابعة بحصة العام من الفروقات ما بين القيم الدفترية والقيم العادلة لأصول وخصوم الشركة التابعة في حال كان أثر الفروقات موجب:

×× من ح/ الاستثمار في التابعة

×× إلى ح/ إيراد الاستثمار في التابعة

في حال كان أثر الفروقات سالب:

×× من ح/ إيراد الاستثمار في التابعة

×× إلى ح/ الاستثمار في التابعة

ثالثاً: طريقة حقوق الملكية الجزئية:

هذه الطريقة لا تختلف عن السابقة غير أنها لا تأخذ بعين الاعتبار فروقات القيم العادلة أي أن هذه الفروقات لا تؤثر على ح/ الاستثمار. عند حصول القابضة على الاستثمار في التابعة:

×× من ح/ الاستثمار في التابعة

إلى مذكورين

×× ح/ رأس مال الأسهم

×× ح/ رأس المال الإضافي

×× ح/ النقدية

×× ح/ الالتزامات

إثبات الاستثمار في التابعة

إثبات حصة القابضة من الأرباح المحققة في التابعة بنهاية العام:

×× من ح/ الاستثمار في التابعة

×× إلى ح/ إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

في حال تحقيق خسائر:

×× من ح/ خسائر الشركة التابعة

×× إلى ح/ الاستثمار في التابعة

إثبات خسائر الاستثمار في التابعة

كذلك يتم تخفيض حساب الاستثمار في التابعة بمقدار الأرباح الموزعة أو المعلن عن توزيعها ويتم إثبات ذلك كما يلي:
توزيعات أرباح نقدية يكون القيد كما يلي:

×× من ح/ النقدية

×× إلى ح/ الاستثمار في التابعة

استلام التوزيعات

توزيعات معلن عنها وسيتم دفعها في العام القادم يكون القيد كما يلي:

×× من ح/ توزيعات أرباح مستحقة القبض

×× إلى ح/ الاستثمار في التابعة

وعند استلامها في العام القادم نسجل:

×× من ح/ النقدية

×× إلى ح/ توزيعات أرباح مستحقة القبض

مثال للتوضيح الفكرة فقط. حيث سنقوم بحل المثال وفق الطرق الثلاث:

الشركة X تملك 90% من الشركة Y وفي نهاية السنة حققت الشركة Y أرباحاً صافية قدرها 100000 ووزعت أرباح بمقدار 40000 وكان لدينا فروقات القيم العادلة التالية:

زيادة في الأراضي بمقدار 80000

نقص في المباني بمقدار 20000 حيث عمرها الإنتاجي المتبقي 5 سنوات و

زيادة في البضاعة بمقدار 10000 حيث نسبة البيع 100%

نقص في الآلات 40000 حيث عمرها الإنتاجي المتبقي سنتان

المطلوب: إثبات العمليات السابقة في دفاتر الشركة X وفقاً للطرق الثلاث وإعداد الحسابات اللازمة

الحل:

أولاً يجب أن نحسب حصة الشركة القابضة من صافي الربح وتوزيعات الأرباح لأن نسبة السيطرة 90%

حصة الشركة من صافي الربح = $100000 * 90\% = 90000$

حصة الشركة من توزيعات الأرباح = $40000 * 90\% = 36000$

طريقة التكلفة

في حال دفعت التوزيعات نقداً نسجل:

36000 من ح/ النقدية

إلى ح/ إيراد الاستثمار في التابعة 36000

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

في حال تم تأجيل الدفع نسجل:

36000 ح/ توزيعات أرباح مستحقة القبض

إلى ح/ إيراد الاستثمار في التابعة 36000

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

حيث سنفتح الحسابات على فرض أنه تم الدفع نقداً:

ح/ النقدية

×× رصيد سابق

36000 إلى ح/ إيراد الاستثمار في التابعة

ح/ إيراد الاستثمار في التابعة

36000 من ح/ النقدية

يذهب إلى الدخل

طريقة حقوق الملكية الجزئية:

لم يذكر لنا في المسألة مبلغ الاستثمار لإثباته وبالتالي سنبدأ من القيد الثاني:

90000 من ح/ الاستثمار في التابعة

إلى ح/ إيراد الاستثمار في التابعة 90000

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

في حال دفعت التوزيعات نقداً نسجل:

36000 من ح/ النقدية

إلى ح/ الاستثمار في التابعة 36000

استلام التوزيعات

في حال تم تأجيل الدفع نسجل:

36000 من ح/ توزيعات أرباح مستحقة القبض

إلى ح/ الاستثمار في التابعة 36000

حيث سنفتح الحسابات على فرض أنه تم الدفع نقداً:

د/ النقدية

د/ الاستثمار في التابعة	×× رصيد سابق 36000 إلى د/ إيراد الاستثمار في التابعة
36000 من د/ النقدية	×× رصيد سابق 90000 إلى د/ إيراد الاستثمار في التابعة
د/ إيراد الاستثمار في التابعة	90000 من د/ الاستثمار في التابعة

طريقة حقوق الملكية:

القيود لا تختلف عن الطريقة السابقة (طريقة حقوق الملكية الجزئية) وتبقى ذاتها الاختلاف يكمن فقط في فروقات القيم العادلة

البند	التغير	العمر الإنتاجي/نسبة البيع	حصة السنة	الأثر على الربح
أراضي	80000+	_____	_____	لا يتأثر
مباني	20000-	5 سنوات	4000	زيادة
بضاعة	10000+	100%	10000	نقصان
آلات	40000-	سنتان	20000	زيادة

الأراضي: لا تهتك وبالتالي لا تؤثر على الربح

المباني: انخفضت وبالتالي مجمع اهتلاكها سينخفض وهذا يؤدي إلى زيادة الربح

البضاعة: انباعت بالكامل لأن النسبة 100% لو كانت نسبة البيع أقل من 100% مأخذ الجزء المباع فقط

البضاعة تؤثر على كلفة المبيعات حيث زيادة البضاعة يؤدي إلى زيادة كلفة المبيعات وهذا يؤدي إلى تخفيض الربح

الآلات: انخفضت وبالتالي انخفض مجمع اهتلاكها وهذا يؤدي إلى زيادة الربح

إذاً: أصبح لدينا $4000 + 10000 - 20000 + 14000 =$ وهي عبارة عن أثر فروقات القيم العادلة على صافي الربح الكلي 100000وبما أن الشركة مسيطرة بنسبة 90% فستكون الفروقات الواجب تسجيلها في القيد هي: $14000 * 90\% = 12600 +$

وبالتالي نسجل القيد:

12600 من د/ الاستثمار في التابعة

12600 إلى د/ إيراد الاستثمار في التابعة

وبالتالي سيصبح حساب الاستثمار في التابعة وحساب الإيراد في التابعة كما يلي:

د/ الاستثمار في التابعة

د/ الاستثمار في التابعة	×× رصيد سابق 90000 إلى د/ إيراد الاستثمار في التابعة 12600 إلى د/ إيراد الاستثمار في التابعة
36000 من د/ النقدية	

ح/ إيراد الاستثمار في التابعة

90000 من ح/ الاستثمار في التابعة

12600 من ح/ الاستثمار في التابعة

ملاحظات:

في طريقة التكلفة حساب الاستثمار يبقى بتكلفته ولا يتأثر لذلك سميت هذه الطريقة بهذا الاسم
في حال تحقيق خسائر تصبح طريقة التكلفة مضللة لأن حساب الاستثمار يبقى بتكلفته

حل تمارين الفصل الرابع:

المسألة 5:

بتاريخ 2009/1/1 تملك شركة العاصي 80% من أسهم شركة الفرات وذلك بإصدار 500 سهم بقيمة اسمية 100 وسوقية 200 وتسديد مبلغ 40,000 نقداً.

وقد بلغت مصاييف التوحيد المباشرة 100,000 وبتاريخ السيطرة تعادلت القيم الدفترية لشركة الفرات مع القيم العادلة لها ماعدا زيادة الأراضي بمقدار 6,000 والآلات 8,000 وإن العمر المتبقي لها 5 سنوات، والمخزون 4,000 وقد تم بيعه في عام 2009 هذا وكانت حقوق المساهمين في شركة الفرات بتاريخ السيطرة كما يلي:

80,000 رأس مال الأسهم، 40,000 رأس مال الإضافي، 20,000 أرباح محجوزة وكانت الأرباح المحققة بتاريخ 2009/12/31 بدفاتر شركة الفرات 40,000 والأرباح الموزعة نقداً 16,000.

والمطلوب:

- إجراء القيود المحاسبية بدفاتر شركة العاصي بتاريخ 2009/1/1 وفقاً لطريقة الاستملاك.
- إجراء القيود المحاسبية بدفاتر شركة العاصي بتاريخ 2009/12/31 وفقاً لطريقة حقوق الملكية
- إعداد حساب الاستثمار في التابعة وبيان رصيده في 2009/12/31

المسألة 6:

افتراض في التمرين رقم (5) أن الشركة استخدمت طريقة حقوق الملكية الجزئية، فالمطلوب:

إجراء القيود المحاسبية بتاريخ 2009/1/1 وفقاً لطريقة الاستملاك

إجراء القيود المحاسبية بتاريخ 2009/12/31

إعداد حساب الاستثمار وبيان رصيده في 2009/12/31

المسألة 7:

افتراض في التمرين رقم 5 أن الشركة استخدمت طريقة التكلفة، فالمطلوب:

إجراء القيود المحاسبية بتاريخ 2009/1/1 وفقاً لطريقة الاستملاك.

إجراء القيود المحاسبية في 2009/12/31

إعداد حساب الاستثمار في التابعة وبيان رصيده في 2009/12/31

الحل:

أولاً: المعالجة المحاسبية بدفاتر شركة العاصي بتاريخ 2009/1/1 ووفقاً لطريقة الاستملاك هي:

تكلفة التملك =

$$500 \text{ سهم} \times 100 = 50,000 \text{ رأس مال الأسهم}$$

$$500 \text{ سهم} \times 100 = 50,000 \text{ رأس المال الإضافي}$$

40,000 نقداً

$$140,000 = \text{ وتمثل رصيد حساب الاستثمار في 1/1}$$

قيد التملك:

140,000 من د / الاستثمار في الفرات

إلى مذكورين:

د / رأس مال الأسهم	50,000
د / رأس مال إضافي	50,000
د / النقدية	40,000

إثبات الاستثمار

المصاريف:

10,000 من د / مصاريف التوحيد

إلى د / النقدية 10,000

إثبات دفع المصاريف

10,000 من د / الأرباح المحتجزة

إلى د / مصاريف التوحيد 10,000

إقفال المصاريف

ملاحظة: بالنسبة للمعالجة المحاسبية في 2009/1/1 والقيود المتعلقة بها تبقى نفسها لا تتغير في الطرق الثلاثة في حين أن الاختلاف يكون في المحاسبة عن الاستثمار.

ثانياً: المحاسبة عن الاستثمار بتاريخ 2009/12/31 وفقاً لطريقة حقوق الملكية:

البنود التي سنستخدمها حسب طريقة حقوق الملكية هي:

الأرباح بالتابعة: 40,000 ⇐ (هنا معطى بنص المسألة، أو من الممكن أن يطلب أن نوجده من خلال وضع قائمة الدخل للشركة التابعة)

توزيعات الأرباح: 16,000 ⇐ (إما تعطى كرقم أو كنسبة مئوية)

حصة السنة من فروق القيم العادلة:

جدول إطفاء التغيرات في قيم الأصول				
الأصل	المبلغ	أساس التحميل	التفسير	حصة السنة
الألات	8000+	÷ 5 سنوات	العمر الإنتاجي المتبقي للألات = 5 سنوات	1600-
بضاعة أول المدة	4000+	100%	ما تم بيعه من بضاعة أول المدة = 100% تم بيعها بالكامل	4000-
الأراضي	6000+	-	الأراضي لا تهتك	0
النتيجة				5600-

بما أن نسبة السيطرة 80% فإن كل ما يتعلق بالشركة سنأخذه بنسبة 80% :

أرباح التابعة: 40,000 = 80% = 32,000

8,000 = 20%

توزيعات الأرباح: 16,000 = 80% = 12,800

3,200 = 20%

حصة السنة من فروق القيم العادلة: 5,600 = 80% = (-) 4,480

(-) 1,120 = 20%

قيود المحاسبة عن الاستثمار بتاريخ 2009/12/31 تكون كما يلي وفق طريقة حقوق الملكية:

32,000 من د / الاستثمار في التابعة

إلى د / الإيراد بالتابعة 32,000

إثبات حصة الشركة القابضة من الربح

12,800 من د / النقدية

إلى د / الاستثمار في التابعة 12,800

إثبات حصة الشركة القابضة من التوزيعات

4,480 من د / الإيراد بالتابعة

إلى د / الاستثمار بالتابعة 4,480

إثبات حصة الشركة القابضة من فروق القيم العادلة

ح/ الاستثمار بالتابعة

140,000 رصيد 1/1	ح/ النقدية 12,800
ح/ الإيراد 32,000	ح/ الإيراد 4,480
	رصيد 12/31 يظهر في الميزانية 154,720
172,000	172,000

ح/ الإيراد بالتابعة

ح/ الاستثمار 4,480	ح/ الاستثمار 32,000
رصيد 12/31 يرحد إلى قائمة الدخل 27,520	
32,000	32,000

المحاسبة عن الاستثمار بتاريخ 2009/12/31 وفق طريقة حقوق الملكية الجزئية:
وهي نفس الطريقة السابقة ما عدا أنها تهمل فروق القيم العادلة:

32,000 من ح/ الاستثمار

إلى ح/ الإيراد بالتابعة 32,000

إثبات إيراد الاستثمار

12,800 من ح/ النقدية

إلى ح/ الاستثمار بالتابعة 12,800

إثبات حصة القابضة من توزيعات أرباح التابعة

بترحيل القيود إلى حساباتها:

ح/ الاستثمار بالتابعة

140,000 رصيد 1/1	ح/ النقدية 12,800
ح/ الإيراد 32,000	رصيد 12/31 يظهر في الميزانية 159,200
172,000	172,000

ح/ الإيراد بالتابعة

32,000 رصيد 12/31 يرحد لقائمة الدخل	ح/ النقدية 32,000
32,000	32,000

المحاسبة عن الاستثمار بتاريخ 2009/12/31 وفق طريقة التكلفة:

	من ح / النقدية	12,800
إلى ح / الإيراد بالتابعة	12,800	
ح/ الاستثمار بالتابعة		
رصيد 1/1	140,000	140,000
رصيد 12/31 يظهر بالميزانية ويبقى بالتكلفة	140,000	140,000
ح/ الإيراد بالتابعة		
رصيد 12/31 يرسل لقائمة الدخل	12,800	12,800
ح/ النقدية	12,800	12,800