

جامعة كربلاء  
كلية الادارة والاقتصاد – قسم المحاسبة  
الدراسات العليا  
2017-2016

# تدقيق الحسابات الموحدة للشركات القابضة والتابعة

## *Audit of consolidated accounts*

الاستاذ المساعد الدكتور

اسعد محمد علي وهاب العواد

# قبل التطرق لموضوع تدقيق الحسابات الموحدة لابد من التفرقة بين الاندماج والشركات القابضة والتابعة وكما مبين بالجدول ادناه.

ت	الاندماج	الشركات القابضة والتابعة
1	الهدف الاقتصاد بالنفقات	هدفها التكامل الاقتصادي كان تكون الشركة (ا) تنتج محركات السيارات والشركة (ب) تصنع السيارات
2	تفقد شخصيتها المعنوية	لا تفقد شخصيتها المعنوية
3	تنحل الشركة بكاملها	لا تنحل الشركة

# ملاحظات حول الشركات القابضة والتابعة

1. إذا حصل اجتماع للهيئة العامة وقررت شراء شركة تابعة بحصة أكثر من 51% فلها حق التصويت.
2. الشركة التابعة قد تكون قابضة أي لها شركة تابعة أخرى وتمتلك 51% من حصتها أو أكثر أو 100% ( مملوكة بالكامل) فتسمى حينئذ تابعة بشكل غير مباشر.
3. مدقق الشركة القابضة هو الذي يدقق الحسابات الموحدة أما في الشركات التابعة فيدققها المحاسبون القانونيون المكلفين من قبلها ويطلق عليهم Secondary Auditors.

4. مدقق الشركة القابضة يجب ان يكون على دراية كافية بالسنة المالية للشركات التابعة وان كان هنالك اختلاف فعليه ان يوحد الفروقات على اوراق خارجية ومن ثم يقوم بمطابقة السنة المالية للتابعة والقابضة.

5. موجودات الشركة التابعة يجب ان تكون مقيمة على نفس الاسس المتبعة في الشركة القابضة فمثلا اذا كانت الشركة الام تتبع طريقة FIFO في تقييم بضاعة اخر المدة فيجب ان تقوم الشركة التابعة بتقييم مخزونها بنفس الطريقة.

# اجراءات تدقيق الحسابات الموحدة

● الحصول على المعلومات الاولية عن الشركات التابعة وكما يلي:-

أ- التأكد من ان الشركات التابعة قد قامت بتنفيذ السياسات المحاسبية

نفسها للشركة القابضة كاتباع نفس الاسس في احتساب الاندثار

وتقييم بضاعة اخر المدة في الشركة القابضة بالنظر لاملاكها

اكثر من 51% من رأسمالها. واذا كان هنالك فرق في السياسات

المتبعة وكان مادي يجب ان يذكره المدقق في تقريره اما اذا كان

غير مادي فيذكر ان الطريقة في تقييم المخزون مثلا تغيرت من

. FIFO TO LIFO

الحصول على معلومات مهمة عن الشركات التابعة ( معلومات تفصيلية) مثلا اسم الشركة الكامل ، عنوان الشركة، محل ممارستها العمل، البلد الذي تأسست به، تفاصيل رأس المال، تفاصيل سندات القرض، مقدار رأس المال المستثمر من الشركة القابضة التي لها حق التصويت، تفاصيل الحسابات الختامية، تقرير مراقب الحسابات للشركة التابعة، اسماء المدراء للشركة التابعة خلال السنة المالية، التأكد من الشركات التابعة الجديدة ، وماهي الشركات التابعة القديمة ، تفاصيل الاسهم التي حصلت عليها القابضة خلال السنة، ماهي مصادر الدخل.

2- الاتصال بالمدققين القانونيين للشركات التابعة والاستفسار منهم عن كل شيء غامض لديه.

3- التأكد من وجود اوراق قبض مثلا من التابعة يجب الغائها.

4- التأكد من اوراق الدفع العائدة للتابعة هل ايق تعود للقابضة يجب الغاء ما يعود للطرفين ( باعتبارها حسابات متقابلة بين الشركتين ) .

مثال: لو كان جاري التابعة في سجلات القابضة  
1000000000 دينار مدين و 800000000 دينار  
دائن في سجلات التابعة كان يكون هناك نقد بالطريق  
او اثاث فيجب عمل قيد على اوراق خارجية  
200000000 دينار

200000000 من حـ/ نقد في الطريق

200000000 الى حـ/ جاري القابضة



5) يجب التأكد من الغاء كافة لحسابات المتقابلة.

لماذا تظهر شهرة المحال عند امتلاك الشركة القابضة والتابعة؟

ج/ لان كلفة الاستثمار في سجلات الشركة القابضة مع القيمة الاسمية لهذا الاستثمار ( الاسهم ) اقل فيسمى هذا الفرق ( شهرة المحل او كلفة السيطرة ) وتقفل في حساب شهرة المحل ويعمل القيد الاتي:

\*\*\* من حـ / شهرة المحل

\*\*\* الى حـ / الاستثمارات

---

\*\*\* من حـ / راس المال التابعة

\*\*\* الى حـ / شهرة المحل

ملاحظة : يجب ملاحظة الاستثمار الذي اشترته  
القابضة فيه ارباح متراكمة ام لا اذا كان الفرق  
دائن يظهر لنا احتياطي رأسمالي فيجب عمل القيد  
الاتي:

xxx من حـ/ ا.خ

xxx الى حـ/ شهرة المحل

6. التأكد من ان المدققين الذين يقومون بتدقيق الشركات التابعة قاموا بعملهم بشكل مهني وهل التدقيق كان على اساس العينات او شامل او جزئي وان نظام الرقابة الداخلية قوي او تشوبه بعض الثغرات.

7. التأكد من عدم وجود احداث مادية بعد تاريخ الميزانية العامة للشركات التابعة.

8. التأكد هل توجد بعض الموجودات مملوكة لشركات اخرى وهل يوجد رهن على هذه الموجودات وان وجدت هل تم اجراء التسويات في السجلات.

9. هل يتم اجراء المطابقات بين السجلات الفرعية والاجمالية للشركة القابضة.
10. التأكد من ان الشركة او الشركات التابعة قد قامت بالتفرقة بين المصاريف الايرادية والرأسمالية من خلال قيام المدقق بامتحان لها بشكل سريع.
11. التأكد من الموجودات المندثرة كليا ولكنها لازالت تعمل، وهل هنالك موجودات متوقفة عن العمل بالرغم من كونها لم تتدثر.
12. تدقيق الموجودات المتداولة عن طريق استمارة استبيان او التباحث مع المدقق الثانوي حول المخزون وبضاعة اخر المدة بشكل خاص والتأكد من كيفية تقييمه وهل هنالك سجلات اصولية لكل شركة تابعة.

13. التأكد من وجود او عدم وجود بضاعة تالفة وان وجدت يجب ان تظهر في الميزانية على حدة.

14. التأكد من اجراءات الجرد صحيحة.

15. التباحث مع المدققين الثانويين ان كانت هناك بضاعة مرهونة ويتأكد من اسباب رهنها ويجب ان توضح في الميزانية الموحدة.

16. التأكد من ان كشف مطابقة البنك قد تم اعداده بالصورة الصحيحة.

**17. التأكد من ضريبة الدخل وكيفية احتسابها وهل هناك مطلوبات على ضريبة الدخل.**

**18. التأكد من الالتزامات المستقبلية كالدخول بعقود طويلة الاجل.**

**19. التأكد من وجود اتفاق حول سعر الصرف.**

**20. على المدقق للشركة القابضة تدقيق الحسابات الموحدة وفقا لإجراءات التدقيق المتعارف عليها.**

## اجراءات تدقيق كشف الدخل لموحد

1. يجب التميز بين حصة القابضة من الارباح ما قبل السيطرة وما بعد السيطرة ، الارباح ما قبل السيطرة ليست فيها مشكلة ولكن بعد السيطرة على المدقق التاكيد من انها ظهرت في الميزانية العامة تحت حساب ارباح متراكمة ويسجل القيد الاتي:

xxx من حـ / شهرة المحل

xxx الى حـ / (حصة القابضة – حصة القابضة بمقدار القابضة

منها)

2. التأكيد من الاسهم التي اشترتها القابضة هي من ارباحها ما قبل نقطة السيطرة تسجل شهرة محل او حساب كلفة السيطرة.

3. التأكيد من ان الارباح ما بعد السيطرة هي ارباح اعتيادية تظهر في حساب كشف الدخل الوحد.

4. التأكيد من ان الارباح للسنوات السابقة ( الارباح المتراكمة) غلقت في حساب شهرة المحل .



1. التأكد من حصة الأقلية من ارباح السنة + حصتهم من ارباح السنوات السابقة التي يجب ان تظهر في كشف الدخل الموحد.

2. التأكد من ان كشف الدخل تظهر فيه فقط حصة القابضة من الارباح ولا يظهر فيه مقسوم الارباح.

3. التأكد من عدم وجود ازدواج ضريبي Duplication بالنسبة للشركة القابضة ، فعندما تستلم احدى الشركات التابعة مقسوم ارباح يكون قد احتسب عليها ضريبة فلا يجوز فرض ضريبة على الارباح الموزعة والا سيكون هنالك ازدواج ضريبي.

● مثال: توفرت لك البيانات الآتية عن إحدى الشركات  
القابضة والشركات التابعة لها:

أ- بلغت ضريبة الدخل للشركة القابضة 100000000  
دينار

ب- الأزدواج في ضريبة الدخل الناتج عن احتساب  
الضريبة على مقسوم الأرباح هو 150000000 دينار

ج- ضرائب الشركات التابعة 350000000 دينار.

● المطلوب: احتساب إجمالي الضريبة بعد التوحيد.

الحل:

100000000

ضريبة الدخل للشركة القابضة

15000000

يطرح: الازدواج الضريبي

85000000

35000000

تضاف : ضريبة الشركات التابعة

دينار 120000000

اجمالي مبلغ الضريبة

8. التأكد من ان حصة الاقلية ضمن كشف الدخل الموحد يتضمن حصة من الارباح السنة الحالية بالإضافة الى حصته من ارباح السنة السابقة.

9. حساب الاقلية في كشف الدخل يظهر حصتهم في الارباح اما في الميزانية فتظهر حصتهم في الاسهم.

10. التأكد من ان راس مال الشركة التابعة يمثل حق من حقوق الاقلية ويمثل حصة الاقلية.

11. التأكد من الإيرادات للشركة القابضة والتابعة  
إذا كان للأقلية حصة فيها أم لا.

12. التأكد من أن بضاعة آخر المدة هل تتضمن  
أرباح غير متحققة في المعاملات المتبادلة.

13. التأكد من أن كشف الدخل الموحد يمثل أرباح  
التابعة + ما يعود للقابضة.

## اجراءات تدقيق الميزانية العامة الموحدة.

1. التأكد من ان الموجودات والمطلوبات في الميزانية العامة الموحدة قد سجلت بشكل صحيح وان اجراءات التوحيد كانت سليمة.
2. التأكد من شهرة المحل الناجمة عن توحيد الحسابات فاذا كانت الشركة لها شهرة محل سابقا فيجب فصل شهرة المحل القديمة عن شهرة المحل الناجمة عن التوحيد.
3. التأكد فيما اذا كان للشركة التابعة سندات قرض كاستثمارات في القابضة هي مطلوبات للقابضة فيجب ابقائها والباقي يبقى بالميزانية الموحدة.

4. التأكد من الموجودات المتداولة ( المخزون والبنك ) سجلت بالمجموع.

5. التأكد من ايق لا تحتوي على اوراق قبض تخص القابضة ويجب تسويتها.

6. التأكد من غلق راس مال التابعة وان ما يظهر بالميزانية الموحدة هو راس المال الشركة القابضة مع الشركات التابعة.

7.

التأكد من ان راس مال الاسهم الممتازة في التابعة قد الغى وان

ما تبقى فقط حصة الاقلية ويظهر بحقوق الاقلية + ارباح متراكمة  
وهي حصتها من الموجودات في التابعة وهو يمثل حقوق التابعة  
في القابضة ويمكن تمثله كما في المعادلة الآتية:

● **الموجودات - المطلوبات = حقوق الاقلية + حقوق القابضة**

8.

التأكد فيما اذا كانت المطلوبات طويلة الاجل ( معاملات متبادلة )  
كسندات القرض تطرح من الاستثمار حيث يبقى رصيد سندات  
القرض دائن ضمن المطلوبات طويلة الاجل.



9. التأكّد من جمع الدائنون واوراق القبض.

10. التأكّد فيما كانت الشركات التابعة خارج البلد

وتابعة للقابضة في نفس البلد فيجب تحويل

العملة الاجنبية الى العملة الوطنية وفق سعر

الصرف المناسب وقد تظهر فروقات بسبب

تحويل العملة فتعالج بقلها في كشف الدخل

التابعة او القابضة لكي تظهر بشكل صحيح في

الحسابات الموحدة.

# تقرير المدقق

● يقوم المدقق للشركة القابضة بأعداد التقرير يذكر فيه كل الملاحظات الجوهرية والنقاط المهمة وكما يلي:

1. ان الميزانية الموحدة وكشف الدخل وكشف التدفقات

النقدية الموحدة قد اعدت وفق معايير المحاسبية الدولية وانها خالية من أي تحريفات جوهرية .

2. الطريقة التي تم اعادة تقييم الموجودات وماهي الفروقات

وهل تم معالجتها على حساب شهرة المحل.

3. هل هناك ارباح غير متحققة في المخزون.

4. اذا كانت هناك شركات تابعة اجنبية يجب ان

يذكر ( قمنا بتحويل الحسابات للشركة من الى  
العملة المحلية وفق سعر السوق السائد).

5. بيان رايه بالأرباح المتراكمة الظاهرة في كشف  
الدخل الموحد وكم منها يعود للقابضة وكم يعود  
للتابعة.