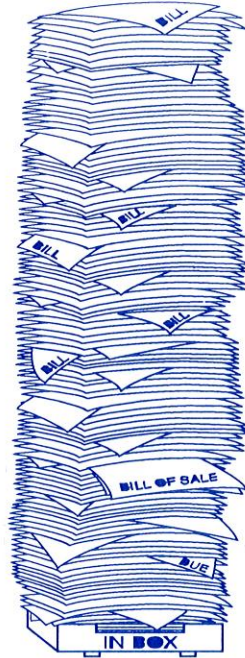


القوائم المالية الموحدة للشركات القابضة



تأليف

دكتور

عاطف محمد العوام

أستاذ المحاسبة المالية

كلية التجارة - جامعة عين شمس

٢٠٠٠م

القوائم المالية الموحدة للشركات القابضة

دكتور

عاطف محمد العوام

دكتوراه الفلسفة في المحاسبة

استاذ المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة عين شمس

بسم الله الرحمن الرحيم

« ... سبحانه لا علم لنا إلا ما علمتنا

إنك أنت العليم الحكيم ... »

« صدق الله العظيم »



مقدمة

تتعلق هذه الدراسة بالنظم المحاسبية للشركات القابضة ومجموعة المشروعات التابعة لها . ويرتبط مفهوم الشركات القابضة بتفويض مجالات تشغيل واستثمار الاموال عن طريق المساهمة فى انشاء وتوجيه عدة مشروعات بهدف توزيع مخاطر الاعمال وتعظيم العائد المحقق من تشغيل الاموال .

ولقد برزت أهمية الشركات القابضة فى السنوات الأخيرة لقدرتها على تجميع الموارد المادية والبشرية وتحقيق التنسيق والتكامل بين المشروعات المختلفة وتبادل الخبرات الفنية والبشرية بها وملائمتها للظروف الاقتصادية الحديثة التى تتميز بارتفاع درجة المخاطر وزيادة حدة المنافسة وفخامة الاستثمارات المطلوبة لاستيعاب التكنولوجيا المتقدمة والتى أصبحت إحدى سمات هذا العصر .

وتتميز النظم المحاسبية للشركات القابضة بضرورة توفير المعلومات لإدارة الشركة القابضة وأصحاب رؤوس الأموال بها عن المشروعات التى تساهم فيها هذه الشركات ومدى توازن هياكل التمويل بها وكفاءة إدارة الأموال بهذه المشروعات ونتائج الأعمال المحققة منها وكذلك القوة الاقتصادية للمجموعة المتمثلة فى الشركة القابضة والشركات التى تساهم فيها كوحدة واحدة .

وتعتبر القوائم المالية الموحدة التى يعدها النظام المحاسبى عن نشاط الشركة القابضة والمشروعات التى تساهم فيها إحدى الوسائل الفاعلة فى مجال توفير المعلومات عن هذه المجموعة الاقتصادية .

ويتعلق هذا المؤلف بالاجراءات المحاسبية اللازمة لاعداد القوائم المالية الموحدة طبقا للمفاهيم والأساليب المحاسبية المختلفة والمشكلات المحاسبية المرتبطة بها وكيفية الاستفادة من المعلومات التي توفرها هذه القوائم .

وتعتمد الاجراءات والأسس المحاسبية المستخدمة لاعداد القوائم الموحدة فى هذا المؤلف بصفة أساسية على القواعد الواردة بمعايير المحاسبة الدولية التى تنظم المحاسبة عن الاستثمارات ويصفة خاصة المعيار الثانى والعشرين الخاص بالمحاسبة عن مجموعات الاعمال والمعيار السابع والعشرين الخاص بالقوائم المالية الموحدة والمحاسبة عن الاستثمارات فى الشركات التابعة والمعيار الثامن والعشرين الخاص بالمحاسبة عن الاستثمارات فى الشركات المزملة .

ولقد تم تقسيم الدراسة الى الاجزاء التالية :

الفصل الأول : ويتعلق بتحديد المفاهيم المرتبطة بالدراسة وتشمل مفهوم وأهداف الشركات القابضة ومفهوم القوائم المالية الموحدة وبعض المفاهيم المرتبطة بها ثم تحديد لمفهوم الوحدة المحاسبية وتفسير هذا المفهوم فى ظل طريقتى الشراء وتجميع المصالح .

الفصل الثانى : ويتعلق باعداد القوائم الموحدة فى تاريخ الاستثمار ويشمل القيود اللازمة فى دفاتر الشركة القابضة لتسجيل الاستثمارات وكيفية تحديد القيمة العادلة للشركة التابعة ثم كيفية اعداد القوائم الموحدة فى حالة ملكية الشركة التابعة بالكامل أو جزء منها وذلك فى ظل المفاهيم المستمدة من طريقة الشراء .

الفصل الثالث : ويتعلق باعداد القوائم المالية الموحدة فى تاريخ لاحق لتاريخ الاستثمار ويشمل ذلك طريقتى التكلفة وحقوق الملكية وكيفية استخدامهما للمحاسبة عن نتائج الاعمال فى الشركات التابعة ثم كيفية اعداد القوائم المالية الموحدة فى تاريخ لاحق لتاريخ الاستثمار فى ظل الملكية الكاملة أو الجزئية للشركات التابعة طبقا لطريقة الشراء .

الفصل الرابع : ونتناول فيه المعاملات المتبادلة بين شركات المجموعة وأثرها على القوائم المالية الموحدة وتشمل هذه العمليات تبادل البضاعة والاصول الثابتة بين شركات المجموعة وكذلك الارصدة المدينة والدائنة التى تنشأ عن هذه العمليات وذلك فى ظل طريقة الشراء أيضا .

الفصل الخامس : ويخصص للاجراءات المحاسبية التى يجب اتباعها لاعداد القوائم المالية الموحدة فى ظل طريقة تجميع المصالح ويشمل الأسس المحاسبية لهذه الطريقة وكيفية استخدامها لاعداد القوائم الموحدة فى ظل الملكية الكاملة أو الجزئية للشركات التابعة .

الفصل السادس : ويخصص لمناقشة بعض الحالات التى تحتاج إلى معالجات خاصة عند اعداد القوائم المالية الموحدة يشمل ذلك مشكلات الحياة اثناء السنة المالية وحالة تغير نسبة الملكية بالاضافة إلى معالجة التوزيعات الخاصة لدى الشركات التابعة والسيطرة الغير مباشرة على بعض الشركات وادخالها ضمن المجموعة التى تسيطر عليها الشركة القابضة .

ولقد تضمن هذا المؤلف القواعد والأسس النظرية التى تشكل فيما بينها الاطار الفكرى لاعداد القوائم المالية الموحدة بالاضافة إلى مجموعة من الحالات

العملية تشكل فيما بينها الاطار التطبيقي لهذه القوائم .

وانى اذ أقدم هذا المؤلف إلى الطلاب الدارسين لهذا النوع من الدراسات
الحاسبية والى الادارة العليا وللعاملين بالادارة المالية بالشركات القابضة
والشركات التابعة والمهتمين بهذا النوع من الشركات ، فانى لارجو من الله أن
يحقق هذا الجهد الأهداف المرجوة منه . ولعلى وفقت .

وما توفيقى إلا بالله . عليه توكلت وإليه أنيب . . .

والحمد لله رب العالمين

دكتور

عاطف محمد العوام

أكتوبر ٢٠٠٠

الفصل الاول

الشركات القابضة والقوائم المالية الموحدة

يتعلق هذا الفصل بدراسة المفاهيم الأساسية المرتبطة بالشركات القابضة وأهميتها من الناحية الاقتصادية ومفهوم القوائم المالية الموحدة وأهميتها لهذا النوع من التجمعات الاقتصادية بالإضافة الى دراسة الأسس والقواعد المحاسبية التي تحكم اعداد هذا النوع من القوائم .

وتشمل الدراسة تبعا لذلك :

أولاً : مفهوم وأهمية الشركات القابضة .

ثانياً : مفهوم وأهمية القوائم المالية الموحدة .

ثالثاً : المفاهيم المرتبطة بالقوائم المالية الموحدة .

رابعاً : القواعد القانونية والمهنية المنظمة للقوائم المالية الموحدة .

خامساً : مفهوم الوحدة المحاسبية واعداد القوائم المالية الموحدة .

أولاً : مفهوم وأهمية الشركات القابضة :

يتميز العصر الحديث من الناحية الاقتصادية بمجموعة من السمات من

أهمها مايلي :

١ - التقدم التكنولوجي المتلاحق في كافة المجالات الفنية والصناعية .

٢ - كبر حجم المبالغ اللازمة للاستثمار في المعدات والآلات الحديثة ذات الطاقة الانتاجية الكبيرة والامكانيات الفنية المتقدمة .

٣ - زيادة حدة المنافسة كنتيجة لتعدد وتنوع السلع والخدمات المتاحة وسهولة الاتصال والنقل والتنقل بين مختلف انحاء العالم .

٤ - زيادة المخاطر الاقتصادية التي تتعرض لها المشروعات نتيجة لزيادة المنافسة وتعدد السلع والخدمات البديلة وسرعة تعرض المنتجات للتقادم الفنى .

وقد ترتب على هذه الخصائص حدوث تطور مماثل فى احجام المشروعات والتي اصبحت تتميز بالضخامة من الناحية المالية والبشرية كما ترتب على هذه الخصائص ايضا ظهور نوع متميز من الشركات تعتمد على استثمار الاموال فى مجموعة شركات اخرى لتحقيق اهداف اقتصادية او قانونية وهى شركات ذات احجام كبيرة وامكانيات ضخمة وتعتمد على استثمار الاموال فى شركات اخرى ذات أنشطة متعددة .

وتعرف هذه الشركات بالشركات القابضة (Holding company) وهى الشركات التى تقوم باستثمار الاموال فى شركات اخرى اما لمجرد تحقيق عوائد اقتصادية او لتحقيق نفوذ أو سيطرة على هذه الشركات .

كما يطلق على هذه الشركات ايضا الشركة الام (Parent Company) وذلك لكونها مالكة لمجموعة اخرى من الشركات ويكون لها نفوذ جوهري أو سيطرة على هذه الشركات .

ويمكن تصنيف استثمارات الشركات القابضة تبعا للغرض من الاستثمار الى الانواع التالية :

١ - استثمارات بهدف تحقيق عائد اقتصادى أى بون وجود أهمية خاصة للشركات المستثمر فيها لدى الشركة القابضة .

٢ - استثمارات بهدف تحقيق نفوذ جوهري Significant Influence - للشركة القابضة لدى الشركة المستثمر فيها وذلك دون تحقيق السيطرة الكاملة .

٣ - استثمارات بفرض السيطرة Control على الشركة المستثمر فيها .

وبناء على هذه المفاهيم يكون لدينا نوعين من الشركات المستثمر فيها .

النوع الأول : شركات يكون للشركة القابضة نفوذ جوهري لديها دون وجود سيطرة كاملة عليها ويعرف هذا النوع بالشركات المزاملة أو المشاركة Associates .

النوع الثاني : شركات يكون للشركة القابضة سيطرة كاملة عليها وتعرف هذه الشركات بالشركات التابعة Subsidiaries والخاصة بمعالجة الاستثمارات في الشركات المشاركة .

ولقد أورد المعيار المحاسبي الدولي الثامن والعشرين تحديداً لضمان وجود نفوذ جوهري لشركة ما لدى شركة أخرى حيث اعتبر ان معنى ذلك ان الشركة المستثمرة يكون لها القدرة على المشاركة في تحديد السياسات التشغيلية والتمويلية للشركة المشاركة دون السيطرة الكاملة على هذه السياسات .

Significant Influence is the Power to Participate in the financial and operating Policy decisions of the Investee but is not control over these policies .

كما أورد المعيار المحاسبي الدولي السابع والعشرون والخاص بالقوائم المالية الموحدة تحديداً لمفهوم السيطرة Control على الشركات المستثمر فيها حيث اعتبر ان معنى ذلك هو القدرة على التحكم في السياسات التشغيلية

والتمويلية للشركة المستثمر فيها .

ويتضح من ذلك ان معايير المحاسبة الدولية قد ربطت بين وجود نفوذ جوهري أو سيطرة وبين درجة تأثير الشركة القابضة أو الأم على السياسات التشغيلية والتمويلية المطبقة في الشركات المستثمر فيها .

وترتبط درجة تأثير الشركة القابضة على الشركات المستثمر فيها بمجموعة من المحددات تشمل مايلي :

١ - النسبة المئوية لما تملكه الشركة القابضة من أسهم الشركة المستثمر فيها وكلما تزايدت هذه النسبة كلما تزايدت قدرة الشركة القابضة على توجيه السياسات التشغيلية والتمويلية للشركة المستثمر فيها وذلك من خلال ما تمتلكه الشركة القابضة من قوى التصويت في الجمعية العمومية لهذه الشركة .

٢ - توزيع الملكية في الشركة المستثمر فيها فإذا كانت الشركة القابضة تمتلك ٣٠٪ من أسهم الشركة المستثمر فيها فإن طريقة ملكية باقى الأسهم هي التي تحدد قدرة الشركة القابضة على التأثير في سياسات الشركة المستثمر فيها فلاشك ان تركيز هذه الملكية لدى شركة أخرى يحد من قدرة الشركة القابضة على التحكم والعكس صحيح .

٣ - قدرة ممثلى الشركة القابضة الشخصية على التأثير في مراكز اتخاذ القرارات داخل الشركة المستثمر فيها .

ولقد اورد معيار المحاسبة الدولية الثامن والعشرون العناصر الآتية التي تحدد نفوذ الشركة القابضة وقدرتها على التأثير في الشركات المستثمر فيها :

١ - تمثيل الشركة القابضة في مجلس ادارة الشركة التابعة .

- ٢ - درجة المشاركة فى رسم سياسات الشركة التابعة .
- ٣ - العمليات المتبادلة بين الشركة القابضة والشركة المشاركة أو التابعة .
- ٤ - تبادل المستويات الادارية بين الشركتين .
- ٥ - توفير المعلومات الفنية الهامة للشركة المستثمر فيها .

كما أوردت المعايير المشار إليها مقياساً رقمياً لتحديد طبيعة العلاقة بين الشركة القابضة (المستثمرة) والشركات الأخرى المستثمر فيها وينص هذا المقياس على مايلى :

أ - فى حالة تملك الشركة القابضة نسبة تقل عن ٢٠٪ من أسهم الشركة المستثمر فيها فإن معنى ذلك عدم وجود نفوذ جوهري للشركة القابضة فى هذه الشركة الا اذا كان هذا النفوذ واضحاً وملموساً .

ب - فى حالة تملك الشركة القابضة لـ ٢٠٪ وحتى أقل من ٥٠٪ من أسهم الشركة المستثمر فيها فإن هذا يعنى وجود نفوذ جوهري للشركة القابضة لدى الشركة المستثمر فيها والتي تعرف فى هذه الحالة بالشركة المزمالة أو المشاركة وذلك ما لم يكن واضحاً عدم وجود هذا النفوذ .

ج - فى حالة ملكية الشركة القابضة لأكثر من نصف حقوق التصويت لدى الشركة المستثمر فيها فإن ذلك يعنى سيطرة الشركة القابضة على هذه الشركة واعتبارها شركة تابعة .

وتتفق هذه المقاييس الرقمية مع ما ورد فى بعض القوانين والتشريعات المنظمة لهذا النوع من الشركات . الا أنها غير كافية فى حد ذاتها لتحديد طبيعة العلاقة التى تربط هذه الشركات ببعضها البعض حيث يتوقف وجود أو عدم نفوذ جوهري أو سيطرة على شركة أخرى على اعتبارات كثيرة سبقت الإشارة إليها

بـخلاف الاعتبارات الرقمية .

وتجدر الإشارة الى أن وجود نفوذ جوهري أو سيطرة للشركة القابضة على شركات أخرى قد يكون بصورة غير مباشرة من خلال إحدى الشركات التابعة لها فإذا كانت الشركة القابضة س تملك غالبية حقوق الملكية الخاصة بالشركة التابعة ص وفي نفس الوقت كانت الشركة ص مالكة لغالبية حقوق الملكية لدى الشركة ع فإن الشركة س تعتبر في هذه الحالة مهيمنة على الشركة ع ولكن بطريقة غير مباشرة .

ولقد تزايد الاهتمام في الفترات الأخيرة بهذا النوع من الشركات حيث أصبحت من الأشكال الشائعة التي يلجأ لها الكثير من المستثمرين ورجال الأعمال لما يحققه من مزايا من الناحية الاقتصادية والعملية والتي من أهمها ما يلي :

١ - توزيع المخاطرة الموجودة في الحياة الاقتصادية كنتيجة للمساهمة في عدة مشروعات في وقت واحد .

٢ - تحقيق التنسيق بين شركات المجموعة التي تملك الشركة القابضة غالبية حقوق الملكية الخاصة بها بما يحقق مصالح المجموعة ككل .

٣ - تعظيم معدل العائد على الاستثمار في الشركات القابضة من خلال تنويع الاستثمارات والاستفادة من المشروعات الناجحة التي تساهم فيها الشركة في تغطية بعض الخسائر التي قد تحدث في مشروعات أخرى .

٤ - تحقيق مصالح الاقتصاد القومي ككل عن طريق التعاون بين الوحدات الاقتصادية المملوكة لشركة واحدة بما يقلل من مخاطر التصفية والافلاس ويحافظ على الموارد الاقتصادية المتاحة .

٥ - تحقيق التكامل بين شركات المجموعة من ناحية الموارد المادية والبشرية حيث يسهل تداول هذه الموارد عن طريق الشركة المالكة بما يحقق افضل استفادة ممكنة من هذه الموارد .

ثانياً: مفهوم وأهمية القوائم المالية الموحدة :

تحتوى القوائم المالية بصفة عامة على المعلومات المحاسبية التى يتم الافصاح عنها لمستخدمى هذه القوائم ، وترتبط القوائم المالية بفترة زمنية معينة سواء كانت معبرة عن الفترة بالكامل مثل قائمة الدخل أو عن نهاية الفترة مثل قائمة المركز المالى ، أو عن التغيرات التى حدثت بين فترتين زمنيتين مثل قائمة التغيرات فى المركز المالى .

وتشمل القوائم المالية تبعاً لذلك :

١ - قائمة الدخل : وتستخدم لقياس نتائج عمليات المنشأة خلال الفترة المالية التى تعد عنها هذه القائمة .

٢ - قائمة المركز المالى : وتستخدم لتحديد المركز المالى للمنشأة فى نهاية الفترة المالية .

٣ - قائمة التغيرات فى المركز المالى : وتستخدم هذه القائمة لتفسير التغيرات التى طرأت على المركز المالى للمنشأة من فترة الى أخرى .

وتعد هذه القوائم لوحدة ذات شخصية قانونية مستقلة ولكن كنتيجة لظهور الشركات القابضة ووجود مجموعة من الوحدات الاقتصادية ذات الشخصية القانونية المستقلة ولكنها مملوكة لشركة واحدة سواء بالنسبة لاسهمها بالكامل أو غالبية هذه الأسهم فمن الممكن ان تعد هذه القوائم لمجموعة وحدات اقتصادية ذات

كيانات قانونية منفصلة وتعرف القوائم فى هذه الحالة بالقوائم المالية الموحدة أو المدمجة .

أى أن القوائم المالية الموحدة هى عبارة عن قوائم مالية يتم اعدادها لمجموعة من الوحدات الاقتصادية التى غالبية حقوق الملكية بها أو جميعها خاضعة لسيطرة شركة واحدة سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة .

ويتم اعداد القوائم المالية الموحدة لمجموعة الشركات التى تسيطر عليها الشركة القابضة سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة عن طريق الشركات التابعة لها .

وتشمل هذه القوائم :

١ - قائمة الدخل الموحدة وتعكس هذه القائمة نتائج الأعمال التى تحققها المجموعة خلال فترة زمنية معينة .

٢ - قائمة المركز المالى الموحدة وتعكس هذه القائمة طبيعة المركز المالى للمجموعة فى لحظة معينة .

٣ - قائمة التغيرات فى المركز المالى وتعكس التغيرات التى طرأت على المركز المالى للمجموعة من فترة مالية إلى أخرى .

ويمكن اعداد قائمة اضافية خاصة بالارباح المحتجزة بحيث توضح الارباح المحتجزة لدى كل شركة تابعة وتحليلها باعتبار هذه الارباح عنصرا مؤثرا على قيمة الاستثمار لدى الشركة القابضة .

ويتم اعداد هذه القوائم بصفة أساسية لتوفير المعلومات اللازمة لإدارة الشركة القابضة وأصحاب رأس المال والدائنين وغيرهم من الجهات المهتمة بالشركة القابضة .

ويحقق اعداد القوائم المالية الموحدة الاهداف الآتية :

- ١ - توفير معلومات عن القوة الاقتصادية للمجموعة التى تشمل رأس الماس المستثمر ومصادر الاموال المتاحة ورقم الاعمال المحقق على مستوى المجموعة .
- ٢ - توفير معلومات لمستثمرى الشركة القابضة والجهات الاخرى المهتمة بها عن نتائج الأعمال التى حققتها المجموعة التى تسيطر عليها هذه الشركة .
- ٣ - توفير معلومات عن معدل العائد على الاستثمار للمجموعة ومقارنته بمعدل العائد المحقق فى القوائم المنفصلة والمعدة لكل من الشركة القابضة والشركات التابعة لها على حدة .
- ٤ - توفير معلومات عن المركز المالى للمجموعة وطبيعة ومكونات الاصول والخصوم .
- ٥ - امكانية المقارنة بين شركات المجموعة وبعضها البعض .
- ٦ - توفير المعلومات اللازمة لتقييم الاداء المالى والاقتصادى للمجموعة .
- ٧ - قياس وتفسير التغيرات التى طرأت على المركز المالى للمجموعة من فترة إلى أخرى .

ثالثا: المفاهيم المرتبطة بالقوائم المالية الموحدة :

١ - توقيت اعداد القوائم الموحدة .

يجب اعداد القوائم المالية الموحدة عن فترة مالية معينة ويتطلب ذلك توحيد تواريخ انتهاء السنوات المالية فى الشركة القابضة والشركات التابعة لها .

وفى حالة اختلاف تواريخ انتهاء السنوات المالية فلقد نص المعيار المحاسبى الدولى السابع والعشرين على امكانية الزام الشركات التابعة باعداد ميزانيات خاصة لاغراض التوحيد فى نفس تاريخ انتهاء السنة المالية لدى الشركة القابضة مع مراعاة أنه فى حالة وجود صعوبات تعوق اعداد هذه الميزانيات يمكن الاعتماد على الميزانيات العادية للشركات التابعة والمعدة فى تواريخ مختلفة كأساس لاعداد القوائم الموحدة على الا يزيد الفارق الزمنى بين ميزانيات الشركات المستخدمة كأساس لاعداد القوائم الموحدة عن ثلاثة شهور كما أنه تطبيقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يجب الثبات على هذا الفارق الزمنى من فترة لأخرى .

كما نص هذا المعيار على انه فى حالة اختلاف تواريخ الميزانيات المستخدمة كأساس لاعداد القوائم الموحدة يجب اجراء تسويات للأحداث الهامة التى تقع فى الفترة بين اعداد ميزانيات الشركات التابعة واعداد القوائم الموحدة .

٢ - الشركات التابعة التى يجب ان تشملها القوائم الموحدة .

تعد القوائم الموحدة للشركة القابضة والشركات التابعة لها وهى الشركات التى يكون للشركة القابضة سيطرة عليها بصورة مباشرة أو غير مباشرة ومعنى ذلك القدرة على التحكم فى السياسات التمويلية والتشغيلية الخاصة بهذه الشركات.

وغالباً ما يرتبط مفهوم الشركة التابعة بملكية الشركة القابضة لأكثر من ٥٠% من حقوق التصويت فى الشركات التابعة ولكن على الرغم من ذلك فقد نصت معايير المحاسبة الدولية على امكانية معاملة الشركة المستثمر فيها كشركة تابعة حتى فى حالة الملكية لأقل من ٥٠% من حقوق التصويت وذلك فى حالة توافر

الشروط الآتية :

- * امتلاك أكثر من نصف رأس المال وأقل من نصف حق التصويت .
- * القدرة على السيطرة على الشركة التابعة من خلال اتفاقيات معقودة مع باقى المساهمين .
- * القدرة على التحكم فى السياسات التشغيلية والمالية للشركة التابعة من خلال عقد أو اتفاق .
- * القدرة على التحكم فى باقى اعضاء مجلس ادارة الشركة التابعة .
- * القدرة على التغلب على القوى الاخرى المالكة للشركة أو على الأقل معادلتها .

كما نصت المعايير على حالات معينة يمكن خلالها استبعاد الشركات التابعة من القوائم المالية الموحدة وتشمل الحالات الآتية :

- * اذا كانت السيطرة على الشركة التابعة قد تمت بصورة مؤقتة .
- * اذا كانت الشركة التابعة تعمل فى ظل قيود طويلة الأجل تحد من سيطرة الشركة القابضة عليها .
- * اذا كانت أنشطة الشركة التابعة مخالفة تماما لباقى أنشطة المجموعة وفى هذه الحالة يجب عرض القوائم المنفصلة الخاصة بهذه الشركة الى جانب القوائم الموحدة وذلك لتوفير المعلومات عن الوحدات التابعة التى تم استبعادها من هذه القوائم .

٢ - توحيد السياسات المحاسبية .

عند اعداد القوائم المالية الموحدة تستخدم مجموعة من السياسات والأسس المحاسبية ويجب ان تكن هذه السياسات متفقة مع السياسات المستخدمة لاعداد

القوائم المالية الخاصة بالشركات التابعة والمستخدم كـأساس لأعداد القوائم
الموحدة .

وفى حالة وجود اختلاف بين السياسات المحاسبية المستخدمة فى اعداد
القوائم الموحدة والسياسات المستخدمة لاعداد القوائم الخاصة بالشركات التابعة
بسبب ظروف معينة تحتم ذلك فإنه يجب اجراء تسويات محاسبية لتعديل القوائم
الخاصة بالشركات التابعة بما يتفق والسياسات المستخدمة فى اعداد القوائم
الموحدة .

فإذا كانت إحدى الشركات التابعة تستخدم سياسات محاسبية معينة
لمعالجة المخزون السلى تختلف عن السياسات المستخدمة عند اعداد القوائم
الموحدة فينبغى اجراء التسويات اللازمة لتعديل قيمة المخزون الموجود بالقوائم
الخاصة بالشركة التابعة بما يتفق مع السياسات المستخدمة لاعداد القوائم
الموحدة ، وفى حالة وجود صعوبات عملية تعوق اجراء هذه التسويات يجب
الافصاح عن ذلك مرفقا بالقوائم الموحدة .

ولقد وردت هذه الفقرة فى المعيار المحاسبى الدولى السابع والعشرين
تاكيداً للمفاهيم السابقة .

Consolidated financial statements are usually prepared using uniform accounting policies for like Transactions and events in similar circumstances . If A member of the group uses accounting policies rather than those adopted in the consolidated financial statements appropriate adjustments are made . If it is not practicable for such adjustments to be calculated that fact is disclosed .

رابعة، القواعد القانونية والمهنية المنظمة للقوائم المالية الموحدة :

اهتمت التشريعات القانونية والمهنية بالقوائم المالية الموحدة وتضمنت القوانين والمعايير المهنية القواعد المنظمة لهذا النوع من القوائم ، ومن أهم التشريعات القانونية والمهنية في هذا المجال :

١ - القواعد الواردة بملحق القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ والخاص بتنظيم شركات الاموال في جمهورية مصر العربية .

٢ - معايير المحاسبة الدولية الخاصة بمعالجة الاستثمارات في الشركات المشاركة أو القوائم المالية الموحدة رقم ٢٢ ، ٢٧ ، ٢٨ .

وبالنسبة لمعايير المحاسبة الدولية فلقد سبق لنا عرض بعض القواعد المحاسبية التي تضمنتها هذه المعايير كما سوف يتم التعرض لباقي القواعد الواردة بها عند عرض اجراءات اعداد القوائم المالية الموحدة في الاجزاء التالية .

أما بالنسبة لما ورد بالملحق رقم ٥ للقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ والخاص بتنظيم شركات الاموال في جمهورية مصر العربية فلقد تضمن هذا الملحق مجموعة من القواعد الخاصة بالقوائم الموحدة التي يجب ان تعدها الشركات القابضة عن نشاط المجموعة من أهمها مايلي :

١ - الحالات التي يجب فيها على الشركة القابضة ان تعد قوائم مالية مجمعة :

أ - اذا كانت الشركة ومساهموها مالكة لما يزيد عن نصف رأس مال شركة أو أكثر تابعة .

ب - اذا كانت الشركة ومساهموها ، مساهمة في شركة أخرى ولها السيطرة على تكوين مجلس ادارتها .

كما تعد من الشركات التابعة التي يجب ان تتضمنها القوائم المالية المجمعة:

* الشركة التي تسيطر عليها شركة تابعة للشركة المسيطرة .

* الشركة التي يصدر بشأنها حكم قضائي يخول لشركة اخرى السيطرة عليها من حيث الادارة أو تنفيذ اتفاقية معينة .

٢ - المعايير المحاسبية الواجب اتباعها عند اعداد القوائم المالية المجمعة :

أ - اتباع سياسات محاسبية موحدة في الشركات الداخلة في القوائم المالية المجمعة وفي الحالات التي يتعذر فيها توحيد هذه السياسات يجب اجراء تسويات على القوائم المالية التي لا تتبع سياسات المجموعة كي يتم تصوير القوائم المالية المجمعة على وجه صحيح .

ب - يكون للشركة القابضة وشركاتها التابعة تاريخ واحد لانتهاء السنة المالية باستثناء الفترة المالية الأولى لقرار اللانحة أو التأسيس ، وذلك فيما عدا الحالات التي يتعذر فيها توحيد انتهاء السنة المالية . وفي هذه الحالة يجب الافصاح عن سبب عدم توحيد السنة المالية ومبررات ذلك .

وسوف تعرض باقى القواعد التي تضمنها ملحق القانون المشار اليه عند عرض الاجراءات المحاسبية لاعداد القوائم الموحدة في الاجزاء التالية من هذا المؤلف الى جانب القواعد التي تضمنتها معايير المحاسبة الدولية في نفس الموضوع .

خامساً: مفهوم الوحدة المحاسبية واعداد القوائم المالية الموحدة:

يقصد بالوحدة المحاسبية التفسير المحاسبى للعلاقات القانونية داخل الوحدة الاقتصادية والذي يستند اليه فى اختيار القواعد والأسس المحاسبية التى تحكم العمل المحاسبى داخل هذه الوحدة .

فى شركات الاشخاص مثلاً ينظر الى هذه الوحدة الاقتصادية باعتبارها ملكية مشتركة بين مجموعة من الاشخاص وبناءاً على ذلك تنص قواعد وأسس المحاسبة فى هذه الشركات على اعتبار ان الشركاء هم مالكي اصول المنشأة وبذلك يمكن مساءلتهم بصفة شخصية عن التزاماتها بل أن هذه المسألة تتعدى حصص الشركاء فى رأس المال إلى اموالهم الخاصة بالنسبة للشركاء المتضامنين .

أما الشركات المساهمة فينظر اليها باعتبارها منشأة ذات شخصية اعتبارية خاصة بها وبالتالي فإن هذه الوحدة الاقتصادية تملك اصولها وتكون مسئولة بصفتها الاعتبارية عن خصومها ولا يمكن مساءلة المساهمين عن هذه الالتزامات بصفتهم الشخصية .

ويتضح من ذلك ان القواعد والمعالجات المحاسبية التى تطبق فى ظل نوع من انواع الوحدات الاقتصادية تكون مرتبطة بالتفسير المحاسبى لطبيعة هذه الوحدة وهوما يعرف بالوحدة المحاسبية .

وبالنسبة للقوائم المالية الموحدة فيمكن تفسير الوحدة المحاسبية التى تعد لها هذه القوائم بأحدى طريقتين :

الطريقة الاولى : طريقة الشراء Purchase method

وتبنى هذه الطريقة على تفسير الوحدة المحاسبية الموحدة باعتبارها كياناً قانونياً واحداً يستدعى الغاء الكيانات القانونية للشركات التابعة .

الخصائص المميزة لطريقة الشراء .

١ - تسجيل الاستثمارات في الشركات التابعة طبقا لقيمتها السوقية حيث تقوم الشركة القابضة في هذه الحالة بشراء اسهم الشركات التابعة طبقا للاسعار الجارية .

٢ - اعادة تقييم الاصول والخصوم الخاصة بالشركة التابعة بقيمتها الجارية في تاريخ الاستثمار بحيث تعكس القيمة العادلة لصافي اصول الشركة التابعة . ومقارنة هذه القيمة العادلة بقيمة الاستثمار التي تحملتها الشركة القابضة بنعكس الفرق ان وجد في صورة شهرة موجبة أو سالبة . فإذا قامت الشركة القابضة س بشراء اسهم الشركة التابعة ص بمبلغ ٥٠٠٠٠٠٠ جنيه وتبين ان القيمة الدفترية الصافية للشركة ص ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه فإن الفرق وقدره ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه اما انه يرجع لاختلاف القيمة الدفترية للاصول أو الخصوم عن قيمتها الحقيقية أو ان تتمتع المنشأة بأصل معنوى غير مسجل دفتريا هو الشهرة وتحديد قيمة الشهرة ينبغي تحديد القيمة العادلة الحقيقية لصافي اصول الشركة التابعة ثم تحديد قيمة الشهرة بعد ذلك . فإذا تبين ان هذه القيمة تبلغ ٤٢٠٠٠٠ جنيه مثلاً فإن الشهرة في هذه الحالة تصبح ٨٠٠٠٠٠ جنيه وتتمثل في الفرق بين القيمة العادلة للشركة التابعة وقيمة استثمارات الشركة القابضة فيها .

٣ - في حالة قيام الشركة القابضة بشراء اسهم الشركة التابعة مقابل اصدار اسهم باعلى من القيمة السوقية يتم اثبات الفرق باعتباره علاوة اصدار الاسهم . فإذا قامت الشركة القابضة س بشراء اسهم الشركة التابعة مقابل اصدار ٦٠٠٠٠٠ سهم قيمتها ٥٠٠٠٠٠٠ جنيه وكانت القيمة الاسمية للسهم لدى الشركة القابضة ٣٠ جنيه للسهم فإن القيمة الاسمية للأسهم المصدرة في هذه الحالة تبلغ ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه ويتم معالجة الفرق في دفاتر الشركة القابضة باعتباره علاوة اصدار الاسهم .

٤ - يتم ابراج الارياح المحققة فى الشركة التابعة ضمن ارباح المجموعة بدءاً من تاريخ شراء الاسهم . أى لا تتضمن هذه الارياح أى ارباح حققتها الشركة التابعة فى الفترة السابقة لحيازة الاسهم بواسطة الشركة القابضة .

الطريقة الثانية : طريقة تجميع المصالح : Pooling of Interests :

وتبنى هذه الطريقة على تفسير الوحدة المحاسبية باعتبارها عدة كيانات قانونية منفصلة يتم الاحتفاظ بها فى اطار الوحدة التى يتم تصوير القوائم المالية الموحدة بها أى انها عبارة عن تجميع لمجموعة من الوحدات المنفصلة مع احتفاظ كل منها بشخصيته القانونية المستقلة .

الخصائص المميزة لطريقة تجميع المصالح :

١ - يتم تسجيل الاستثمارات فى الشركات التابعة بقيمتها الاسمية حيث تعتمد هذه الطريقة على مبادلة اسهم الشركة التابعة باسهم الشركة القابضة بنفس القيمة الاسمية ، ويعنى ذلك ان شراء هذه الاسهم يجب ان يكون بواسطة المساهمين القدامى ودون دخول مساهمين جدد .

٢ - الاحتفاظ بالقيم الدفترية للاصول والخصوم الخاصة بالشركة التابعة عند اعداد القوائم الموحدة حيث يعتمد التوحيد فى هذه الحالة على القيم الاسمية للاسهم والقيم الدفترية للاصول والخصوم وبالتالي لا تظهر مشكلة الشهرة التى تنشأ من اختلاف القيمتين .

٣ - الاسهم الصادرة من الشركة القابضة مقابل شراء اسهم الشركة التابعة تكون بنفس القيمة الاسمية لها لدى الشركة القابضة ويترتب على ذلك كما سبق بيانه عدم دخول مساهمين جدد وفى نفس الوقت لا يكون هناك محل لظهار حساب علاوة الاصدار الذى يظهر فقط فى حالة اصدار الاسهم باعلى من قيمتها

الاسمية.

٤ - يتم ادماج الارباح المحققة لدى الشركة التابعة خلال السنة المالية بالكامل ضمن ارباح المجموعة بحيث يتم الاعتراف بالارباح المحققة فى الفترة السابقة للتوحيد . ويلاحظ ان طريقة الشراء هى الاكثر شيوعا فى الواقع العملى لاتفاقها مع الظروف التى يتم فيها استثمار الاموال وتكوين المجموعات الاقتصادية .

وعند تقييم الطريقتين السابقتين يلاحظ مايلى :

١ - طريقة الشراء تتصف بالواقعية لاعتمادها على تسجيل القيمة الحقيقية للاستثمارات والجارية للاصول والخصوم لدى الشركة التابعة واظهار الفرق فى صورة شهرة محل موجبة أو سالبة . بينما تتصف طريقة تجميع المصالح بعدم الواقعية لتجاهلها للقيمة الحقيقية للأسهم أو الجارية للاصول والخصوم وعدم اظهار الشهرة موجبة أو سالبة .

٢ - تفسير الوحدة المحاسبية طبقا لطريقة الشراء باعتبارها وحدة قانونية واحدة تتفق مع منطق الامور ، بينما تحتفظ طريقة تجميع المصالح بالشخصية القانونية للشركات التابعة .

٣ - ادخال الارباح المحققة لدى الشركة التابعة عن الفترة السابقة لتاريخ الاستثمار ضمن قوائم الدخل الخاصة بالمجموعة بعد نقطة ضعف اخرى فى طريقة تجميع المصالح .

٤ - اظهار الاصول والخصوم الخاصة بالشركة التابعة بقيمتها الجارية مع عدم تطبيق نفس المفهوم بالنسبة لميزانية الشركة القابضة بعد نقطة ضعف فى طريقة الشراء .

وتجدر الإشارة الى أن هناك شروطاً معينة ينبغي توافرها حتى يمكن تطبيق طريقة جميع المصالح ولقد تضمنت المعايير المهنية المنظمة للقوائم المالية الموحدة تحديداً لهذه الشروط ومن أهم المعايير التي تناولت ذلك تقرير مجلس مبادئ المحاسبة (A . P . B) رقم ١٦ الذى صدر فى عام ١٩٧٠ والتفسيرات التى اصدرتها بعض الهيئات المهنية لهذه الشروط (١) .

ولقد تضمن التقرير المشار اليه ١٢ شرطاً ينبغي توافرها حتى يمكن تطبيق طريقة جميع المصالح وتشمل هذه الشروط ثلاثة مجموعات تشمل مايلى :

المجموعة الاولى :

وتتعلق بالعلاقة بين الشركات المملوكة للمجموعة ، وتنص هذه الشروط على ضرورة استقلال الشركات الممثلة للمجموعة من خلال التأكد من أن كل شركة مستقلة عن باقى الشركات بحيث لا يكون لها اقسام أو فروع فى الشركات الاخرى الداخلة فى الانضمام .

المجموعة الثانية :

وتتعلق بطريقة الحصول على الاسهم العادية وتتقضى بعدم تغيير شروط اصدار الاسهم العادية التى تم تداولها خلال تكوين المجموعة وعدم ادخال مساهمين جدد قبل أو خلال فترة انشاء المجموعة ، وكذلك تتضمن هذه المجموعة ضرورة المحافظة على حقوق الاقلية فى التصويت كما هى قبل وبعد انشاء المجموعة .

(1) A Mosich, E. Larsen Modern advanced accounting , Mc. Graw-Hill. 1983 . P. 103 .

المجموعة الثالثة :

وتتعلق بعدم وجود مخططات أو اتفاقيات بين شركات المجموعة قبل تكوينها بحيث لا يترتب على تكوين المجموعة تحملها لأى التزامات خاصة بأحدى شركات المجموعة .

ويتضح من ذلك انه الى جانب وجود بعض نقاط الضعف التى تعوق طريقة تجميع المصالح فإن هناك شروط عامة ينبغى توافرها حتى يمكن استخدام هذه الطريقة .

وترجع هذه الشروط المهنية فى حقيقة الأمر الى أن المعلومات الناتجة من استخدام طريقة تجميع المصالح قد تدعو بعض المجموعات الاقتصادية الى تفضيل هذه الطريقة عن طريقة الشراء حيث يترتب عليها :

١ - عدم الحاجة الى تقييم اصول وخصوم الشركة التابعة وقد يوافق ذلك رغبة ادارة الشركة القابضة باخفاء القيمة الحقيقية لاصول الشركة التابعة لاسباب اقتصادية أو لظروف المنافسة أو غير ذلك .

٢ - عدم اظهار الشهرة وبصفة خاصة فى الحالات تكون فيها الشهرة سالبة قد يتفق ايضا مع رغبة ادارة الشركة القابضة فى عدم نشر هذه المعلومات على المساهمين .

٣ - المبالغة فى الارياح المحققة عن طريق عدم خصم قسط اهلاك الشهرة التى لا يتم حسابها اصلا تطبيقا لهذه الطريقة وقد ترغب ادارة الشركة القابضة فى ذلك لتحسين صورة المجموعة امام جهات معينة .

وسوف نعرض فى اجزاء قادمة من هذا المؤلف لكيفية تطبيق كل من طريقتى الشراء أو تجميع المصالح كاداه لاعداد القوائم المالية الموحدة .

الفصل الثانى

اعداد القوائم الموحدة فى تاريخ الاستثمار

يتعلق هذا الفصل بدراسة الاجراءات المحاسبية التى يجب اتباعها لاعداد القوائم الموحدة فى تاريخ الاستثمار اى فى تاريخ حيازة الشركة القابضة لاسهم الشركة التابعة وسوف نعرض هذه الاجراءات فى هذا الفصل وكذلك فى الفصلين الثالث والرابع باستخدام طريقة الشراء اما طريقة تجميع المصالح فسوف تعرض لها بصورة منفصلة فى الفصل الخامس من هذا المؤلف .

ويشمل هذا الفصل مايلى :

- أولاً : تسجيل الاستثمارات فى دفاتر الشركة القابضة .
- ثانياً : تحديد القيمة العادلة للشركة التابعة .
- ثالثاً : اعداد القوائم الموحدة فى حالة ملكية الشركة التابعة بالكامل .
- رابعاً : اعداد القوائم المالية الموحدة فى حالة ملكية حصة من رأس مال الشركة التابعة .

أولاً : تسجيل الاستثمار فى دفاتر الشركة القابضة :

يقصد بذلك تسجيل عمليات استثمار الاموال فى دفاتر الشركة القابضة وتتوقف المعالجة المحاسبية فى هذه الحالة على الأسلوب المتبع فى شراء اسهم الشركات التابعة كما يتضح من الحالات الآتية :

أ - شراء اسهم الشركة التابعة نقداً ،

يقصد بذلك قيام الشركة القابضة بسداد مقابل شراء رأس مال الشركة التابعة فى صورة مبلغ نقدي ، ويتم الشراء فى هذه الحالة أما بالقيمة الاسمية

للسهم اذا كان الشراء يتم عند تكوين الشركة التابعة أو بالقيمة السوقية للسهم اذا كان الشراء يتم من البورصة . ويتم تسجيل واقعة الاستثمار في هذه الحالة باظهار الاستثمارات ضمن اصول الشركة القابضة وتخفيض النقدية مقابل ذلك ولا يتأثر المركز المالى للشركة التابعة فى هذه الحالة .

مثال : الأتى ميزانية احدى الشركات القابضة فى ١/٧/١٩٩٣ :

الخصوم		الاصول	
حقوق الملكية	رأس المال	اصول ثابتة	٢٠٠٠٠٠
	٣٠٠٠٠٠	مخزون	٤٠٠٠٠٠
	احتياطيات	نقدية	٤٠٠٠٠٠
	١٥٠٠٠٠		
	٤٥٠٠٠٠		
خصوم خارجية	٥٥٠٠٠٠		
	١٠٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠٠

وفى ذلك التاريخ قامت الشركة القابضة بشراء اسهم شركة أخرى بالكامل بمبلغ ٢٧٠٠٠٠ جنيه نقدا علما بان القيمة الدفترية لاسهم الشركة المشتراة تبلغ ٢١٥٠٠٠ جنيه .

فى هذه الحالة يتم تسجيل واقعة الشراء كما يلى :

٢٧٠٠٠٠ من حـ / الاستثمارات فى الشركات التابعة

٢٧٠٠٠٠ الى حـ / النقدية

ولا يتأثر هذا القيد بالقيمة الدفترية للأسهم المشتراة حيث يتم تسجيل شراء هذه الأسهم طبقا لقيمتها السوقية ، كما لا تتأثر ميزانية الشركة المشتراة (التابعة) بناء على ذلك بينما تكون ميزانية الشركة القابضة عقب حيازة هذه الاستثمارات مباشرة كمايلي :

الميزانية عقب الاستثمار مباشرة

الخصوم		الأصول	
حقوق الملكية		أصول ثابتة	٢٠٠٠٠٠
	رأس المال	مخزون	٤٠٠٠٠٠
	احتياطيات	استثمارات في	٢٧٠٠٠٠
		الشركات التابعة	
	خصوم خارجية	نقدية	١٣٠٠٠٠
			١٠٠٠٠٠٠

ويلاحظ ان حـ / الاستثمارات في الشركات التابعة قد اضيف الى جانب الأصول حسب القيمة الشرائية لهذه الاستثمارات بينما تم تخفيض حـ / النقدية بالمبلغ المسدد مقابلها ولا تتأثر باقى حسابات الميزانية .

ب - شراء أسهم الشركة التابعة مقابل إصدار أسهم من الشركة القابضة ،

يقصد بذلك قيام الشركة القابضة بإصدار أسهم خاصة بها لمساهمي الشركة التابعة بحيث يتحول هؤلاء المساهمين الى مساهمين في الشركة القابضة مقابل تنازلهم عن ملكية أسهم الشركة التابعة .

ويتم اصدار هذه الاسهم اما بقيمتها الاسمية في دفاتر الشركة القابضة
اي التي اصدرت بها الاسهم أو بقيمة اعلى منها وتكون المعالجة المحاسبية في
هذه الحالة كمايلي :

[١] اصدار الاسهم بالقيمة الاسمية :

يقصد بذلك قيام الشركة القابضة بشراء اسهم الشركة التابعة مقابل
اصدار اسهم خاصة بالشركة القابضة بنفس القيمة الاسمية لاسهم الشركة
القابضة ، ويترتب على هذه العملية اضافة الاستثمارات ضمن اصول الشركة
القابضة مع زيادة رأس المال بنفس القيمة .

ففي المثال السابق بغرض ان الشركة القابضة قامت باصدار اسهم لشراء
اسهم الشركة التابعة تبلغ قيمتها الاسمية ٢٧٠.٠٠٠ جنيهها يكون قيد الشراء في
هذه الحالة كمايلي :

٢٧٠.٠٠٠ من حـ / الاستثمارات في الشركات التابعة

٢٧٠.٠٠٠ الى حـ / رأس المال

ويوضح هذا القيد انضمام مساهمين جدد الى الشركة القابضة مقابل
الزيادة التي حدثت في رأس المال .

وتكون ميزانية الشركة القابضة عقب تنفيذ هذا كمايلي :

الميزانية عقب الاستثمار مباشرة

الخصوم		الأصول	
حقوق الملكية		أصول ثابتة	٢٠٠٠٠
رأس المال	٥٧٠٠٠٠	مخزون	٤٠٠٠٠
احتياطيات	١٥٠٠٠٠	استثمارات في	٢٧٠٠٠٠
	٧٢٠٠٠٠	الشركة التابعة	
خصوم خارجية	٥٥٠٠٠٠	نقدية	٤٠٠٠٠٠
	١٢٧٠٠٠٠		١٢٧٠٠٠٠

[٢] اصدار الاسهم بزيادة من القيمة الاسمية :

يقصد بذلك قيام الشركة القابضة باصدار الاسهم مقابل شراء اسهم الشركة التابعة على أن تصدر هذه الاسهم بأعلى من قيمتها النفترية المسجلة في دفاتر الشركة القابضة ويتم تكيف الفرق في هذه الحالة باعتباره علاوة اصدار اسهم ويتم تحويلها بعد ذلك الى احد حسابات حقوق الملكية .

ففي المثال السابق بفرض ان الشركة القابضة قد اصدرت ١٠٠٠٠٠ سهم مقابل شراء الشركة التابعة بمبلغ ٢٧٠٠٠٠ جنيه علما بأن القيمة الاسمية للسهم لدى الشركة القابضة ٢٥ جنيه في هذه الحالة تكون القيمة الاسمية للاسهم المصدرة ٢٥٠٠٠٠ جنيه ويعتبر الفرق بين هذه القيمة وثمان شراء الشركة التابعة بمثابة علاوة اصدار للاسهم ، ويكون القيد المحاسبي في هذه الحالة كما يلي :

٢٧٠٠٠٠ من هـ / الاستثمارات في الشركات التابعة

٢٥٠٠٠٠ الى هـ / رأس المال

٢٠٠٠٠ الى هـ / علاوة الاصدار

ويتم ترحيل علاوة الاصدار بعد ذلك الى الاحتياطيات وتكون ميزانية الشركة القابضة عقب الاستثمار مباشرة كمايلي :

الميزانية عقب الاستثمار مباشرة

الخصوم		الاصول	
حقوق الملكية		اصول ثابتة	٢٠٠٠٠٠
رأس المال	٥٥٠٠٠٠	مخزون	٤٠٠٠٠٠
احتياطيات	١٥٠٠٠٠	استثمارات في	٢٧٠٠٠٠
علاوة الاصدار	٢٠٠٠٠	الشركة التابعة	
	٧٢٠٠٠٠	نقدية	٤٠٠٠٠٠
خصوم خارجية	٥٥٠٠٠٠		
	١٢٧٠٠٠٠		١٢٧٠٠٠٠

ثانياً: تحديد القيمة العادلة للشركة القابضة :

يقصد بالقيمة العادية Fair Value القيمة التي يمكن قبولها لاصول وخصوم الشركة التابعة في تاريخ الاستثمار وذلك بغض النظر عن القيمة الدفترية لهذه الاصول والخصوم .

ويجب تحديد هذه القيمة عند اعداد القوائم الموحدة وذلك حتى يمكن مقارنة هذه القيمة بالمبلغ الذي استخدم لشراء اسهم الشركة التابعة وتحديد ما اذا كان هذا المبلغ يتضمن مقابلا اضافيا لشهرة الشركة التابعة وذلك اذا كان مبلغ الاستثمار يتجاوز القيمة العادلة للشركة التابعة اما اذا كان هذا المبلغ يقل عن القيمة العادلة فيمكن اعتبار الفرق بمثابة شهرة سالبة أو خصما حصلت عليه الشركة القابضة عند شراء الشركة التابعة .

فمثلا اذا قامت الشركة القابضة بشراء اسهم الشركة التابعة بمبلغ ٥٠٠٠٠٠ جنيه وكان صافي القيمة الدفترية لاصول الشركة التابعة في ذلك التاريخ هو ٤٠٠٠٠٠ جنيه فإن الفرق وقدره ١٠٠٠٠٠ جنيه يرجع الى احد الاسباب الآتية :

- أ - ارتفاع قيمة اصول الشركة التابعة الحقيقية عن قيمتها الدفترية .
- ب - انخفاض قيمة خصوم الشركة التابعة الحقيقية عن قيمتها الدفترية .
- ج - تمتع الشركة التابعة بميزات خاصة تجعلها تمتلك املا معنويا غير ملموس هو الشهرة .

وينبغي تحليل الفرق في هذه الحالة حتى يمكن تحديد قيمة الشهرة فإذا فرض مثلا ان القيمة العادلة لصافي اصول الشركة التابعة هي ٤٢٠٠٠٠ جنيه فإن قيمة الشهرة في هذه الحالة = ٥٠٠٠٠٠ - ٤٢٠٠٠٠ = ٨٠٠٠٠ جنيه .

ويعاب على هذه الطريقة ان الشهرة قد حسبت كمتمم حسابي دون استخدام احدى الطرق المعروفة لتقدير قيمة الشهرة .

والعكس اذا كانت القيمة العادلة لصافي اصول الشركة التابعة هي ٨٠٠٠٠ جنيه فإن الفرق وقدره ٨٠٠٠٠ جنيه يعتبر في هذه الحالة بمثابة شهرة سالبة أو خصما حصلت عليه الشركة القابضة .

ويلاحظ انه طبقا لطريقة الشراء التى سبقت الاشارة اليها يتم تحديد القيمة العادلة للشركة التابعة وحدها دون الشركة القابضة التى تظهر قيمة الاصول والخصوم الخاصة بها فى القوائم الموحدة بقيمتها الدفترية وتعتبر هذه المعالجة احدى نقاط الضعف التى توجه الى طريقة الشراء .

وحتى يمكن تحديد القيمة العادلة للشركة التابعة فلقد اورد التقرير رقم ١٦ لمجلس مبادئ المحاسبة (A . P . B) المشار اليه مجموعة من القواعد يمكن استخدامها لتقييم اصول وخصوم الشركة التابعة بقيمتها العادلة وتشمل هذه القواعد مايلى (١) :

- ١ - تستخدم القيمة الحالية لتقييم الحسابات المدينة والخصوم .
- ٢ - تستخدم القيمة الصافية التى يمكن التحقيق منها لتقييم كل من السندات ذات القيم السوقية والمخزون من الانتاج التام والانتاج تحت التشغيل والاصول الثابتة المقتناه لاغراض البيع أو الاستخدام المؤقت .
- ٣ - تستخدم القيمة التقديرية لتقييم كل من الاصول غير الملموسة والاراضى والموارد الطبيعية والسندات التى ليس لها قيمة سوقية .
- ٤ - تستخدم تكلفة الاستبدال لتقييم كل من مخزون المواد الخام والاصول الثابتة للاستخدام طويل الأجل .

ويلاحظ ان تطبيق هذه القواعد قد يستدعى الاستعانة ببعض الخبراء الفنيين أو الاقتصاديين أو الماليين لتحديد القيمة العادلة للشركات التابعة كما يلاحظ انه قد تظهر بعض المشكلات الناتجة من طبيعة نشاط الشركة التابعة والتى لم ترد ضمن القواعد المهنية التى سبقت الاشارة اليها ومن الطبيعى ان يعتمد فى هذه الحالة على خبرة معدى القوائم المالية الموحدة والخبراء الذين يمكن الاعتماد عليهم فى هذا الصدد .

(1) Ibid. P. 170 .

كما يلاحظ ان القيمة العادلة لاصول وخصوم الشركة التابعة والتي يتم تحديدها في تاريخ الاستثمار تظهر بعد ذلك في القوائم الموحدة التي يتم اعدادها في تواريخ لاحقة لتاريخ الاستثمار .

ثالثاً: اعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ الاستثمار في حالة ملكية الشركة التابعة بالكامل :

يقصد بذلك اعداد القوائم الموحدة في نفس التاريخ الذي قامت فيه الشركة القابضة بشراء اسهم الشركة التابعة وتقتصر القوائم المالية التي يتم اعدادها في هذه الحالة على الميزانية الموحدة حيث لا يمكن اعداد قائمة دخل موحدة حيث يقتصر نصيب الشركة القابضة في ارباح الشركة التابعة على الفترة التي تبدأ من تاريخ الاستثمار أي في نفس التاريخ ولا يعتد بالارباح المحققة قبل تاريخ الاستثمار وذلك تطبيقاً للقواعد التي تعتمد عليها طريقة الشراء وبذلك لا توجد ارباح يمكن حسابها من خلال تصوير قائمة الدخل .

ويتم اعداد الميزانية الموحدة في تاريخ الاستثمار حتى يمكن توفير معلومات لادارة الشركة القابضة عن تأثير قرار الاستثمار على المركز المالي للمجموعة .

وبفرض ان الشركة القابضة قد قامت بشراء اسهم الشركة التابعة بالكامل فإن اعداد الميزانية الموحدة في تاريخ الاستثمار يستدعي اجراء تسوية محاسبية كمايلي :

تهدف هذه التسوية الى الغاء الشخصية القانونية للشركة التابعة عن طريق اقفال الحسابات التي تمثل حقوق الملكية الخاصة بالشركة التابعة ، وتشمل هذه الحسابات رأس المال والاحتياطيات والارباح أو الخسائر التي تخص الفترة السابقة لحيازة اسهم الشركة التابعة كما يتم اقفال حساب استثمارات في

الشركات التابعة بمقدار تكلفة هذه الاستثمارات ويتم اجراء هذه التسوية من خلال الخطوات الآتية :

١ - تحديد القيمة العادلة لصافي اصول وخصوم الشركات التابعة ويمكن فى هذا المجال الاسترشاد بالقواعد المنصوص عليها فى التقرير رقم ١٦ لمجلس المبادئ المحاسبية والتي سبقت الاشارة اليها .

٢ - مقارنة تكلفة الاستثمارات فى الشركات التابعة بالقيمة العادلة لصافي اصول الشركة التابعة وهناك ثلاثة احتمالات :

أ - ان تكون تكلفة الاستثمارات مساوية للقيمة العادلة لصافي اصول الشركة التابعة .

ب - ان تكون تكلفة الاستثمارات اكبر من القيمة العادلة لصافي اصول الشركة التابعة وفى هذه الحالة يتم تكييف الفرق محاسبيا باعتباره مقابل الشهرة.

ج - ان تكون تكلفة الاستثمارات اقل من القيمة العادلة لصافي اصول الشركة التابعة وفى هذه الحالة يتم تكييف الفرق محاسبيا باعتباره شهرة سالبة أو خصم .

٣ - اعداد قائمة تسوية سوف نعرض نموذجا لها فيما بعد تحتوى على اصول وخصوم الشركة القابضة والقيمة العادلة لاصول وخصوم الشركة التابعة .

٤ - اجراء قيد تسوية يترتب عليه اقفال هـ / الاستثمارات مقابل اقفال حقوق الملكية الخاصة بالشركة التابعة والتي تشمل رأس المال والاحتياطيات والارباح أو الخسائر المرحلة من الفترة السابقة لتاريخ شراء الاسهم مع اظهار الفرق ان وجد باعتباره شهرة موجبة أو سالبة ويترتب على هذا القيد الغاء الازدواج الموجود بالقوائم الموحدة . ويلاحظ ان هذا القيد لا يجرى فى

يقتصر اليومى العادى للشركة القابضة ولكن يتم اجراؤه فى قائمة التسوية التى يتم استخدامها لاعداد القوائم الموحدة .

هـ - اعداد الميزانية الموحدة بعد اتمام التسوية السابقة .

ويمكن توضيح الخطوات اللازمة لاعداد الميزانية الموحدة فى تاريخ استثمار الاموال بفرض قيام الشركة القابضة بشراء اسهم الشركة التابعة بالكامل من خلال الامثلة الآتية :

مثل رقم (١) فى حالة شراء لاسهم الشركة التابعة بقيمة مساوية للقيمة العادلة لحقوق الملكية :

تكون قيمة الاستثمارات فى هذه الحالة معادلة للقيمة العادلة لحقوق الملكية الخاصة بالشركة التابعة ، ويتم فى هذه الحالة اجراء تسوية لالغاء الاستثمارات من ميزانية الشركة القابضة مقابل الغاء حقوق الملكية لدى الشركة التابعة ولا يوجد شهرة موجبة أو سالبة .

ويلاحظ ان مثل هذه التسويات يتم اجراؤها فى ورقة عمل خاصة تستخدم لاعداد القوائم الموحدة بحيث لا يؤثر ذلك على الحسابات العادية لدى كل من الشركتين القابضة والتابعة .

ويكون قيد التسوية فى هذه الحالة :

حقوق الملكية > من هـ / رأس المال
لدى الشركة > من هـ / ارباح مرحلة
التابعة > من هـ / الاحتياطيات

الى هـ / الاستثمارات فى الشركات التابعة

٣٥٠٠٠٠ من حـ / رأس المال

٢٠٠٠٠٠ من حـ / الاحتياطيات

٥٥٠٠٠٠ الى حـ / الاستثمارات فى الشركات التابعة

وتكون الميزانية الموحدة فى هذه الحالة كما يلى :

اعداد قائمة التسوية

القائمة الموحدة	التسويات		الشركة التابعة	الشركة القابضة	الميزان
	دائى	مدين			
٦٥٠٠٠٠	٥٥٠٠٠٠		٣٥٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	الاصول
٩٥٠٠٠٠			٤٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	اصول ثابتة
<u>١٦٠٠٠٠٠</u>			<u>٨٠٠٠٠٠</u>	٥٥٠٠٠٠	اصول متداولة
٤٠٠٠٠٠			١٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	استثمارات
٢٠٠٠٠٠٠			٩٥٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠٠	ارصدة مدينة اخرى
					الاجمالى
٧٥٠٠٠٠	٥٥٠٠٠٠	٣٥٠٠٠٠	٣٥٠٠٠٠	٧٥٠٠٠٠	الخصوم
٢٠٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	رأس المال
١٠٠٠٠٠٠			٤٠٠٠٠٠	٦٥٠٠٠٠	احتياطيات
٢٠٠٠٠٠٠		٥٥٠٠٠٠	٩٥٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠٠	خصوم خارجية
					الاجمالى

ويتم اعداد الميزانية الموحدة في هذه الحالة كمايلي :

**قائمة المركز المالي الموحدة
للشركة القابضة والشركة التابعة
في ١٩٩٣/٥/١**

الاصول		
اصول متداولة :		
اصول متداولة		٩٥٠٠٠٠
ارصدة مدينة اخرى		٤٠٠٠٠٠
اصول ثابتة		٦٥٠٠٠٠
اجمالي الاصول		٢٠٠٠٠٠٠
الخصوم وحقوق ملكية		
خصوم		١٠٥٠٠٠٠
حقوق الملكية :		
رأس المال		٧٥٠٠٠٠
احتياطيات		٢٠٠٠٠٠
اجمالي حقوق الملكية		٩٥٠٠٠٠٠
اجمالي الخصوم وحقوق الملكية		٢٠٠٠٠٠٠

مثال (٢) في حالة شراء اسهم الشركة التابعة بقيمة تختلف عن القيمة الدفترية :

في هذه الحالة يمثل الفرق بين القيمتين :

— مقابل الشهرة اذا كانت قيمة الشراء اكبر من القيمة العادلة لحقوق الملكية بالشركة التابعة .

- شهرة سالبة أو خصم اذا كانت قيمة الشراء اقل من القيمة العادلة لحقوق الملكية بالشركة التابعة .

وتظهر الشهرة كأصل فى الميزانية الموحدة بينما يظهر الخصم فى جانب الخصوم .

فى المثال السابق بفرض أن ميزانية الشركتين فى تاريخ الاستثمار كانت كمايلى :

ميزانية الشركتين عقب الحيازة مباشرة

الخصوم			الأصول		
	الشركة التابعة	الشركة القابضة		الشركة التابعة	الشركة القابضة
رأس المال	٢٥٠٠٠٠	٧٥٠٠٠٠	أصول ثابتة	٢٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠
احتياطيات	١٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	أصول متداولة	٤٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠
خصوم خارجية	٤٥٠٠٠٠	٦٥٠٠٠٠	استثمارات	—	٥٥٠٠٠٠
			ارصدة مدينة	١٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠
			اخرى		
	٩٥٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠٠		٩٥٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠٠

فى هذه الحالة تكون قيمة الاستثمارات لدى الشركة القابضة وقدرها ٥٥٠٠٠٠ أكبر من القيمة العادلة لحقوق الملكية لدى الشركة التابعة وقدرها ٥٠٠٠٠٠ جنيه تتمثل فى رأس مال الشركة التابعة ورصيد الاحتياطيات لديها ويتم تكيف الفرق فى هذه الحالة باعتباره مقابل الشهرة .

ويكون قيد التسوية اللازم لاعداد القوائم الموحدة في هذه الحالة كمايلي :

٢٥٠٠٠٠ من حـ / رأس المال

١٥٠٠٠٠ من حـ / الاحتياطيات

٥٠٠٠٠ من حـ / الشهرة

٥٥٠٠٠٠ الى حـ / الاستثمارات في الشركات التابعة

وتكون الميزانية الموحدة في هذه الحالة كمايلي :

اعداد قائمة التسوية

البيان	الشركة المهتزة	الشركة التابعة	التصحيحات		القائمة الموحدة
			مدين	دائن	
الانصول					
الشهرة	_____	_____	٥٠٠٠٠		٥٠٠٠٠
اصول ثابتة	٢٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠			٦٥٠٠٠٠
اصول متداولة	٥٠٠٠٠٠	٤٥٠٠٠٠			٩٥٠٠٠٠
استثمارات	٥٥٠٠٠٠	_____		٥٥٠٠٠٠	_____
ارصدة مدينة اخرى	٢٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠			٤٠٠٠٠٠
الاجمالي	١٦٠٠٠٠٠	٩٥٠٠٠٠			٢٠٥٠٠٠٠
الخصوم					
رأس المال	٧٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠		٧٥٠٠٠٠
احتياطيات	٢٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠
خصوم خارجية	٦٥٠٠٠٠	٤٥٠٠٠٠			١١٠٠٠٠٠
الاجمالي	١٦٠٠٠٠٠	٩٥٠٠٠٠	٥٥٠٠٠٠	٥٥٠٠٠٠	٢٠٥٠٠٠٠

وتكون الميزانية الموحدة في ذلك التاريخ كما يلي :

قائمة المركز المالي الموحدة
للشركة القابضة والشركة التابعة

في ١٩٩٣/٥/١

الأصول		
أصول متداولة :		
أصول متداولة		٩٥٠٠٠٠
أرصدة مدينة أخرى		٤٠٠٠٠٠
أصول ثابتة		٦٥٠٠٠٠
الشهرة		٥٠٠٠٠
إجمالي الأصول		٢٥٠٠٠٠٠
الخصوم وحقوق ملكية		
خصوم		١١٠٠٠٠٠
حقوق الملكية :		
رأس المال		٧٥٠٠٠٠
احتياطيات		٢٠٠٠٠٠
إجمالي حقوق الملكية		٩٥٠٠٠٠
إجمالي الخصوم وحقوق الملكية		٢٥٠٠٠٠٠

ويلاحظ ان ظهور الشهرة في القوائم الموحدة يستدعى ضرورة تحميل القوائم الموحدة في الفترات المالية التالية بالقسط اللازم لاستهلاك الشهرة .

وهي نفس المثال بفرض ان القيمة العادلة لحقوق الملكية الخاصة بالشركة التابعة تبلغ ٦٠٠٠٠٠ جنيه وهما ان تكلفة الاستثمارات في الشركة القابضة ٥٥٠٠٠٠ جنيه فإن الفرق وقدره ٥٠٠٠٠ جنيه يتم تكيفه باعتباره شهرة سالبة أو خصم .

ويكون قيد التسوية كما يلي :

٢٥٠٠٠٠ من جـ / رأس المال

٢٥٠٠٠٠ من جـ / الاحتياطي

٥٠٠٠٠ الى جـ / الخصم (شهرة سالبة)

٥٥٠٠٠٠ الى جـ / الاستثمارات في الشركات التابعة

ويتم اعداد قائمة التسوية والميزانية الموحدة بنفس الطريقة السابقة .

رابعة : اعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ الاستكمال في حالة ملكية حصة من اسهم الشركة التابعة :

يقصد بذلك قيام الشركة القابضة بتملك نسبة تزيد عن ٥٠٪ من رأس المال الخاص بالشركة التابعة وتقوم الشركة القابضة في هذه الحالة ايضا باعداد القوائم الموحدة مع ضرورة الافصاح عن الجزء الغير مملوك من حقوق التصويت لدى الشركة التابعة بصورة منفصلة في هذه القوائم .

حقوق الاقلية Minority interest

يقصد بها ذلك الجزء من صافي اصول الشركة التابعة المملوك لجهات اخرى بخلاف الشركة القابضة أو احدى الشركات التابعة لها .

ويرتبط بالمخالطة المحاسبية لهذا النوع من الحقوق عند اعداد القوائم الموحدة بعض المفاهيم والقواعد التي يمكن ان تثير جدلا بين المحاسبين وتشمل المفاهيم والقواعد المرتبطة بحقوق الاقلية وكيفية تحديد قيمة هذه الحقوق سواء في نتائج اعمال الشركة التابعة أو في صافي الاصول الخاص بها ثم كيفية الافصاح عن هذه الحقوق عند اعداد القوائم المالية الموحدة .

وبالنسبة للنقطة الاولى والمتعلقة بتحديد قيمة حقوق الاقلية فإننا سوف نعرض في الفصل الثالث الجزء الخاص بتحديد حقوق الاقلية في نتائج اعمال الشركة التابعة ، اما فيما يتعلق بتحديد حقوق الاقلية في صافي الاصول فهناك بيدين :

البديل الاول : تحديد القيمة العادلة للشركة التابعة بالكامل ثم تحديد نصيب الاقلية في هذه القيمة تبعا لذلك ويترتب على ذلك تقييم حقوق الاقلية كجزء من القيمة العادلة للشركة التابعة .

البديل الثاني : تحديد القيمة العادلة لذلك الجزء من الشركة الذي تملكه الشركة القابضة فقط مع تقييم حقوق الاقلية تبعاً للقيمة الدفترية لصافي اصول الشركة التابعة .

ويعتبر البديل الأول أكثر اتفاق مع المنطق من زاوية ضرورة تقييم الشركة التابعة كوحدة واحدة كما انه يحقق تجانساً للبيانات المعروضة في القوائم الموحدة عن صافي اصول الشركة التابعة وبناء على ذلك سوف يتم تقييم حقوق الاقلية من خلال تحديد القيمة العادلة للشركة التابعة كوحدة واحدة ثم تحديد قيمة الجزء المملوك للشركة القابضة أو للأقلية تبعاً لذلك .

اما عن النقطة الثانية والمتعلقة بكيفية الافصاح عن حقوق الاقلية عند اعداد القوائم الموحدة فيمكن ان يتم ذلك طبقاً لاحد المفهومين الاتين :

المفهوم الاول لحقوق الاقلية :

ينظر هذا المفهوم الى حقوق الاقلية باعتبارها جزء من الخصوم الخارجية التي تكون الشركة القابضة مسئولة عنها بحكم تملكها لغالبية رأس المال ، وبناءً على ذلك يجب الافصاح عن هذه الحقوق ضمن الخصوم وبصورة منفصلة عن حقوق المساهمين اصحاب الشركة القابضة .

المفهوم الثاني لحقوق الاقلية :

ينظر هذا المفهوم الى حقوق الاقلية باعتبارها جزء من حقوق المساهمين سواء كانوا من اصحاب الشركة القابضة أو غيرهم وبناءً على ذلك يجب الافصاح عن هذه الحقوق ضمن حقوق المساهمين ولكن بصورة منفصلة .

ونرى ان الرأى الثانى لا يتفق مع منطق اعداد القوائم الموحدة باعتبارها ممثلة للمجموعة الاقتصادية التى تملكها الشركة القابضة وبناماً على ذلك لا يمكن اعتبار حقوق الاقلية جزءاً من حقوق المساهمين حيث يرتبط مفهوم المساهمين عند اعداد القوائم الموحدة بالكى الشركة القابضة فقط دون مالكى حقوق الاقلية من غير مساهمى الشركة القابضة .

وفى نفس الوقت فلا يمكن اعتبار حقوق الاقلية جزءاً عادياً من الديون المستحقة على المجموعة يمكن الافصاح عنها ضمن حسابات الخصوم طبقاً للرأى الأول ، وبناء على ذلك فنحن نتفق مع ما ورد بالمعيار البولى رقم ٢٧ بشأن الافصاح عن حقوق الاقلية فى القوائم الموحدة بصورة مستقلة عن حقوق المساهمين والخصوم ويترتب على ذلك اظهارها فى جزء خاص بها .

Minority interests in the net assets of consolidated subsidiaries are identified and presented in the consolidated balance sheet separately from liabilities and the parent shareholders " equity " (1) .

ويعرض المثال الآتى لكيفية تقييم ومعالج حقوق الاقلية والمشكلات المحاسبية المرتبطة بها عند اعداد القوائم الموحدة :

فى ١/١١/١٩٩٢ قامت الشركة القابضة (س) بشراء حصة من اسهم رأس المال الخاص بالشركة التابعة (ص) مقابل مبلغ ٤٠٠٠٠٠ جنية سدد نقداً فى ذلك التاريخ ، وكانت ميزانية الشركة القابضة (س) وكذا بيان القيمة العادلة لاصول وخصوم الشركة التابعة (ص) فى ذلك التاريخ وعقب الاستثمار مباشرة كمايلى :

(١) المعيار المحاسبى البولى السابع والعشرين - فقرة رقم ١٢ اجراءات اعداد القوائم الموحدة .

الخصوم			الأصول		
	الشركة من	الشركة من		الشركة من	الشركة من
رأس المال	١٥٠٠٠٠	٥٨٠٠٠٠	مخزون	٨٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠
احتياطيات وأرباح	٢٥٠٠٠٠	٣٢٠٠٠٠	حسابات مدينة	١٢٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠
مرحلة			نقدية بالصندوق	٦٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
خصوم دائنة	٦٠٠٠٠٠	٦٥٠٠٠٠	والبنوك		
			استثمارات في	—	٤٠٠٠٠٠
			الشركة التابعة		
			أصول ثابتة	٢٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠
			(مضاف)		
	٥٦٠٠٠٠	١٥٥٠٠٠٠		٥٦٠٠٠٠	١٥٥٠٠٠٠

المطلوب : اعداد القوائم الموحدة في ذلك التاريخ في ظل كل من افروض
الآتية على حدة :

- الشركة القابضة تملك ٨٠٪ من اسهم الشركة التابعة .
- الشركة القابضة تملك ٧٠٪ من اسهم الشركة التابعة .
- الشركة القابضة تملك ٩٠٪ من اسهم الشركة التابعة .

الفرض الأول :

تبعاً لهذا الفرض تملك الشركة القابضة ٨٠٪ من مضافي أصول الشركة
التابعة والتي تتمثل في حقوق الملكية التي تشمل رأس المال والاحتياطيات
والأرباح المرحلة وكما سبق بيانه يجب تحديد هذه القيمة طبقاً للقيمة العادلة
للشركة التابعة وهي ما تتضمنه بيانات هذا المثال .

وتبلغ القيمة العادلة لصافي أصول الشركة التابعة طبقا لبيانات هذا المثال ٥٠٠٠٠٠ جنيه متمثلة في رأس المال والاحتياطيات والأرباح المرحلة .

وتبعاً لذلك تبلغ قيمة حصة الشركة القابضة في القيمة العادلة لصافي أصول الشركة التابعة ($٥٠٠٠٠٠ \times ٨٠\%$) ٤٠٠٠٠٠ جنيه ، كما تبلغ القيمة العادلة لحقوق الأقلية ١٠٠٠٠٠ جنيه (٢٠%) .

ويلاحظ أن القيمة العادلة لحقوق الشركة القابضة وقدرها ٤٠٠٠٠٠ جنيه تعادل نفس قيمة استثمارات الشركة القابضة في رأس مال الشركة التابعة ومعنى ذلك عدم وجود شهرة موجبة أو سالبة حيث قامت الشركة القابضة بدفع مبلغ لشراء حصة في الشركة التابعة معادل للقيمة العادلة لهذه الحصة .

ولاعداد القوائم الموحدة للشركتين في تاريخ الاستثمار يتعين إجراء قيد التسوية الذي سبقت الإشارة إليه عند ملكية الشركة القابضة لاسهم الشركة التابعة بالكامل .

ويترتب على هذه التسوية اقفال حسابات حقوق الملكية الخاصة بالشركة التابعة مقابل اقفال حساب الاستثمارات في الشركات التابعة الموجود بميزانية الشركة القابضة مع ملاحظة أن حقوق الأقلية سوف تظهر في الطرف الدائن من هذا القيد باعتبارها أحد الحسابات التي ستظهر في القائمة الموحدة بصورة منفصلة عن حقوق المساهمين أو الخصوم .

ويكون هذا القيد كما يلي :

١٥٠٠٠ من د / رأس المال

٢٥٠٠٠ من د / الاحتياطيات

٤٠٠٠٠ الى د / الاستثمارات في الشركات التابعة

١٠٠٠٠ الى د / حقوق الأقلية

قائمة التسوية

البيان	الشركة التابعة	الشركة المتابعة	التسويات		الملاحظات
			مدين	دائن	
الأصول					
مخزون	٢.٠٠٠	٨.٠٠			٢٨.٠٠٠
حسابات مدينة	٢٥.٠٠٠	١٢.٠٠٠			٤٧.٠٠٠
نقدية بالصندوق والبنوك	١.٠٠٠	٦.٠٠٠			١٦.٠٠٠
استثمارات في الشركات التابعة	٤.٠٠٠	—		٤.٠٠٠	—
أصول ثابتة	٥.٠٠٠	٢.٠٠٠			٨.٠٠٠
إجمالي الأصول	١٥٥.٠٠٠	٥٦.٠٠٠			١٧١.٠٠٠
الخصوم					
رأس المال	٥٨.٠٠٠	١٥.٠٠٠	١٥.٠٠٠		٥٨.٠٠٠
احتياطيات وأرباح مرحلة	٢٢.٠٠٠	٢٥.٠٠٠	٢٥.٠٠٠		٢٢.٠٠٠
حسابات دائنة	٦٥.٠٠٠	٦.٠٠٠			٧١.٠٠٠
حقوق الأقلية	—	—		١.٠٠٠	١.٠٠٠
إجمالي الخصوم	١٥٥.٠٠٠	٥٦.٠٠٠	٥٠.٠٠٠	٥.٠٠٠	١٧١.٠٠٠

وتكون قائمة المركز المالي الموحدة في ذلك التاريخ كمايلي :

**قائمة المركز المالي الموحدة
للشركة القابضة (م) والشركة التابعة (م)
في ١٩٩٢/١/١**

الاصول	
	اصول متداولة :
	مخزون
٢٨.٠٠٠	حسابات مدينة
٤٧.٠٠٠	تقديية بالصندوق والبنوك
١٦.٠٠٠	جملة الاصول المتداولة
٩١.٠٠٠	اصول ثابتة (صافي)
٨.٠٠٠	اجمالي الاصول
١٧١.٠٠٠	الخصوم وحقوق ملكية
	الخصوم وحقوق الاقلية :
	حسابات دائنة
٧١.٠٠٠	حقوق الاقلية
١.٠٠٠	اجمالي الخصوم وحقوق الاقلية
٨١.٠٠٠	حقوق الملكية :
	رأس المال
٥٨.٠٠٠	احتياطيات وارباح مرحلة
٣٢.٠٠٠	مجموع حقوق الملكية
٩.٠٠٠	ومجموع الخصوم وحقوق الملكية
١٧١.٠٠٠	

الغرض الثاني :

تبعاً لهذا الغرض تملك الشركة القابضة ٧٠٪ من حقوق الملكية للشركة التابعة :

وكما سبق بيانه تبلغ القيمة العادلة لصافي أصول الشركة التابعة ٥٠٠٠٠٠٠ جنيه ممتثلة في رأس المال والاحتياطيات والأرباح المرحلة .

وتبعاً لذلك تبلغ قيمة حصة الشركة التابعة في القيمة العادلة لصافي أصول الشركة التابعة ($٥٠٠٠٠٠٠ \times ٧٠\%$) ٣٥٠٠٠٠٠ جنيه كما تبلغ القيمة العادلة لحقوق الأقلية ١٥٠٠٠٠٠ جنيه (٣٠٪) .

ويلاحظ ان القيمة العادلة لحقوق الشركة القابضة وقدرها ٣٥٠٠٠٠٠ جنيه تقل عن قيمة استثمارات الشركة القابضة في رأس المال الخاص بالشركة التابعة وقدرها ٤٠٠٠٠٠٠ جنيه ، ومعنى ذلك ان الشركة القابضة قد تحملت مبلغاً اضافياً قدره ٥٠٠٠٠٠ جنيه في سبيل تملك حصتها في الشركة التابعة ، ويتم تكييف هذا المبلغ محاسبياً باعتبار مقابل الشهرة وذلك تطبيقاً لطريقة الشراء التي سبقت الإشارة إليها .

ويتم اجراء تسوية لاقتفال حسابات حقوق الملكية الخاصة بالشركة التابعة مقابل اقفال حـ / الاستثمارات الموجودة بميزانية الشركة القابضة مع اظهار حقوق الأقلية وكذا حـ / الشهرة بمبلغ ٥٠٠٠٠٠ جنيه .

ويكون القيد كمايلي :

٥٠٠٠٠ من حـ / الشهرة

١٥٠٠٠٠ من حـ / رأس المال

٣٥٠٠٠٠ من حـ / الاحتياطيات

٤٠٠٠٠ الى حـ / الاستثمارات في الشركات التابعة

١٥٠٠٠٠ الى حـ / حقوق الملكية

ويتم تصوير قوائم التسوية في هذه الحالة كما يلي :

قائمة التسوية

القائمة الموحدة	التسويات		الشركة التابعة	الشركة اللازمة	المبطل
	دائنين	مدينين			
					الأصول
٢٨.....			٨٠٠٠	٢٠.....	مخزون
٤٧.....			١٢.....	٢٥.....	حسابات مدينة
١٦.....			٦.....	١.....	تقديرة بالصندوق والبنوك
_____	٤.....		_____	٤.....	استثمارات في الشركات
					التابعة
٥.....		٥.....	_____	_____	شهرة
٨.....			٣.....	٥.....	أصول ثابتة (صافي)
١٧٦.....			٥٦.....	١٥٥.....	إجمالي الأصول
					الخصوم
٥٨.....		١٥.....	١٥.....	٥٨.....	رأس المال
٣٢.....		٣٥.....	٣٥.....	٣٢.....	احتياطيات وأرباح مرحلة
٧١.....			٦.....	٦٥.....	حسابات دائنة
١٥.....	١٥.....		_____	_____	حقوق الأقلية
١٧٦.....	٥٥.....	٥٥.....	٥٦.....	١٥٥.....	إجمالي الخصوم

وتكون قائمة المركز المالى الموحدة فى ذلك التاريخ كمايلى :

قائمة المركز المالى الموحدة
للشركة القابضة (س) والشركة التابعة (ص)
فى ١٩٩٢/١/١

الاصول	
اصول متداولة :	
مخزون	٢٨٠.٠٠٠
حسابات مدينة	٤٧٠.٠٠٠
نقدية بالصندوق والبنوك	١٦.٠٠٠
جملة الاصول المتداولة	٩١.٠٠٠
اصول ثابتة (صافى)	٨.٠٠٠.٠٠٠
اصول غير ملموسة :	
شهرة	٥.٠٠٠.٠٠٠
اجمالى الاصول	١٧٦.٠٠٠
الخصوم وحقوق ملكية	
الخصوم وحقوق الاقلية :	
حسابات دائنة	٧١.٠٠٠
حقوق الاقلية	١٥.٠٠٠
اجمالى الخصوم وحقوق الاقلية	٨٦.٠٠٠
حقوق الملكية :	
رأس المال	٥٨.٠٠٠
احتياطيات وارباح مرحلة	٣٢.٠٠٠
مجموع حقوق الملكية	٩.٠٠٠
ومجموع الخصوم وحقوق الملكية	١٧٦.٠٠٠

الغرض الثالث :

تبعاً لهذا الغرض تملك الشركة القابضة ٩٠٪ من حقوق الملكية للشركة

التابعة .

وتبلغ القيمة العادلة لصافي أصول الشركة التابعة ٥٠٠٠٠٠٠ جنيه متمثلة في

رأس المال والاحتياطيات والإرباح المرحلة .

وتبلغ حصة الشركة القابضة في القيمة العادلة لصافي أصول الشركة

التابعة (٥٠٠٠٠٠ × ٩٠٪) ٤٥٠٠٠٠ جنيه وتبلغ القيمة العادلة لحقوق الأقلية

٥٠٠٠٠ جنيه (١٠٪) .

ويلاحظ ان القيمة العادلة لحقوق الشركة القابضة وقدرها ٤٥٠٠٠٠ جنيه

تزيد عن قيمة استثمارات الشركة القابضة في رأس المال الخاص بالشركة التابعة

وقدرها ٤٥٠٠٠٠ جنيه ، ومعنى ذلك ان الشركة القابضة قد حصلت على خصما

قدره ٥٠٠٠٠ جنيه في سبيل تملك حصتها في الشركة التابعة ، ويتم تكييف هذا

المبلغ محاسيبيا باعتباره مقابل الشهرة السالبة أو الخصم وذلك ايضا تطبيقا

لطريقة الشراء .

ويتم اجراء تسوية لاقفال حسابات حقوق الملكية الخاصة بالشركة التابعة

مقابل اقفال حـ / الاستثمارات مع اظهار حقوق الاقلية والشهرة السالبة (خصم)

كمايلي :

١٥٠٠٠٠ من حـ / رأس المال

٢٥٠٠٠٠ من حـ / الاحتياطيات

٤٠٠٠٠٠ الى حـ / الاستثمارات في الشركة التابعة

٥٠٠٠٠ الى حـ / الشهرة (سالبة) أو الخصم

٥٠٠٠٠ الى حـ / حقوق الاقلية

ويتم تصوير قوائم التسوية في هذه الحالة كمايلي :

قائمة التسوية

البيان	الشركة القابضة	الشركة التابعة	التسويات		القيمة الموجبة
			دين	دائن	
الأصول					
مخزون	٢٠٠٠٠	٨٠٠			٢٨٠٠٠
حسابات مدينة	٣٥٠٠٠	١٢٠٠٠			٤٧٠٠٠
تقديمية بالصندوق والبنوك	١٠٠٠٠	٦٠٠٠			١٦٠٠٠
استثمارات في الشركات التابعة	٤٠٠٠٠	—		٤٠٠٠٠	—
أصول ثابتة (صافي)	٥٠٠٠٠	٣٠٠٠٠			٨٠٠٠٠
إجمالي الأصول	١٥٥٠٠٠	٥٦٠٠٠			١٧١٠٠٠
الخصوم					
رأس المال	٥٨٠٠٠	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠		٥٨٠٠٠
احتياطيات وأرباح مرحلة	٣٢٠٠٠	٣٥٠٠٠	٣٥٠٠٠		٣٢٠٠٠
حسابات دائنة	٦٥٠٠٠	٦٠٠٠			٧١٠٠٠
حقوق الأقلية	—	—		٥٠٠٠	٥٠٠٠
الشهرة السالبة (الخصم)	—	—		٥٠٠٠	٥٠٠٠
إجمالي الخصوم	١٥٥٠٠٠	٥٦٠٠٠	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	١٧١٠٠٠

وتكون قائمة المركز المالى الموحدة فى ذلك التاريخ كمايلى :

قائمة المركز المالى الموحدة

للشركة القابضة (س) والشركة التابعة (م)

فى ١/١/١٩٩٢

الاصول		
اصول متداولة :		
مخزون		٢٨٠٠٠٠
حسابات مدينة		٤٧٠٠٠٠
نقدية بالصندوق والبنوك		١٦٠٠٠٠
جملة الاصول المتداولة		٩١٠٠٠٠
اصول ثابتة (صافى)		٨٠٠٠٠٠
اجمالى الاصول		١٧١٠٠٠٠
الخصوم وحقوق ملكية		
الخصوم وحقوق الاقلية :		
حسابات دائنة		٧١٠٠٠٠
حقوق الاقلية		٥٠٠٠٠٠
اجمالى الخصوم وحقوق الاقلية		٧٦٠٠٠٠
حقوق الملكية :		
رأس المال		٥٨٠٠٠٠
احتياطيات وارباح مرحلة		٣٢٠٠٠٠
شهرة سالبة (خصم)		٥٠٠٠٠٠
مجموع حقوق الملكية		٩٥٠٠٠٠
ومجموع الخصوم وحقوق الملكية		١٧١٠٠٠٠

المطلوب :

- ١ - تسجيل واقعة الاستثمار في دفاتر الشركة القابضة .
 - ب - اعداد قائمة المركز المالي لكل من الشركتين عقب الاستثمار مباشرة .
 - ج - اعداد القوائم الموحدة في نفس التاريخ باستخدام مفاهيم طريقة الشراء .
 - د - شرح وتفسير التسوية التي تم اجرائها .
- ٣ - المطلوب اعادة الحالة السابقة بفرض ان الشركة اشترت ٨٥٪ من اسهم الشركة ص فقط .
- ٤ - الاتي ميزانية كل من الشركتين ع ، م القابضة والتابعة على التوالي وذلك في تاريخ قيام الشركة ع بشراء جميع الاسهم العادية للشركة م .

الميزانية في ١/١/١٩٩٣

الاصول		الخصوم	
الشركة ل	الشركة م	الشركة ل	الشركة م
٥٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠
٣٠٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠
٢٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	—
٣٠٠٠٠٠	—	٥٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠
٢٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	٥١٠٠٠٠
٤٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠		
١٩٠٠٠٠٠	١٠٤٠٠٠٠	١٩٠٠٠٠٠	١٠٤٠٠٠٠

المطلوب:

- أ - اعداد القوائم الموحدة فى ذلك التاريخ طبقا لمفاهيم طريقة الشراء .
- ب - شرح وتفسير التسوية المحاسبية التى تم اجرائها .
- هـ - المطلوب اعادة حل الحالة السابقة بفرض ان الشركة القابضة تملك فقط ٦٠٪ من اسهم الشركة التابعة .

الفصل الثالث

اعداد القوائم الموحدة فى تاريخ لاحق

لتاريخ الاستثمار

يتعلق هذا الفصل بداسة الاجراءات المحاسبية التى يجب اتباعها لاعداد القوائم المالية الموحدة فى تاريخ لاحق لتاريخ الاستثمار . ويتم من خلال القوائم فى هذه الحالة تحديد الارباح او الخسائر المحققة لدى المجموعة بالاضافة الى المركز المالى .

وتشمل الدراسة تبعا لذلك :

- اولا : طرق معالجة الارباح المحققة لدى الشركات المستثمر فيها .
 - ثانياً : اعداد القوائم الموحدة فى تاريخ لاحق للاستثمار فى حالة ملكية الشركة التابعة بالكامل طبقا لطريقة حقوق الملكية .
 - ثالثاً : اعداد القوائم الموحدة فى تاريخ لاحق لتاريخ الاستثمار فى حالة ملكية حصة من رأس المال طبقا لطريقة حقوق الملكية .
 - رابعاً : إعداد القوائم الموحدة طبقا لطريقة التكلفة .
- وسوف تعتمد المعالجات المحاسبية الواردة فى هذا الفصل على طريقة الشراء اما طريقة تجميع المصالح فسوف يخصص لها فصل منفصل .
- اولا : طرق معالجة الارباح المحققة لدى الشركات المستثمر فيها :
- يمكن معالجة الارباح المحققة لدى الشركات الأخرى باستخدام طريقة

التكلفة أو طريقة حقوق الملكية .

١- طريقة التكلفة Cost Method

تعتمد هذه الطريقة على تحديد حصة الشركة المستثمرة في ارباح الشركات المستثمر فيها كنسبة من الارباح الموزعة لدى هذه الشركات بصرف النظر عن الارباح المحققة لديها .

فإذا كانت شركة قابضة تملك ٧٠٪ من اسهم رأس المال الخاصة بأحدى الشركات التابعة التي حققت ارباحا صافية قدره ٥٠٠٠٠ جنيه خلال احدى السنوات المالية وقررت الجمعية العمومية توزيع ما قيمته ٢٠٠٠٠ جنيه فقط فإن حصة الشركة القابضة في هذه الحالة تحسب كنسبة من الارباح الموزعة فقط $(٢٠٠٠٠ \times ٧٠\%)$ دون الارباح المحتجزة .

وتبعا لهذه الطريقة يظهر رصيد الاستثمار في القوائم المالية بتكلفته الأصلية دون تعديل .

٢- طريقة حقوق الملكية Equity Method

تعتمد هذه الطريقة على تحديد حصة الشركة المستثمرة في ارباح الشركات المستثمر فيها كنسبة من الارباح المحققة لدى هذه الشركات . فطبقا لنفس بيانات المثال السابق تكون حصة الشركة المستثمرة نسبة من الارباح المحققة وقيمتها $٥٠٠٠٠ (٢٥٠٠٠ = ٧٠\% \times ٥٠٠٠٠)$.

وتبعا لهذه الطريقة يتم تعديل رصيد الاستثمار في القوائم المالية بناء على المتغيرات التي تطرأ على نصيب الشركة المستثمرة في الأرباح .

لتوضيح الإجراءات المحاسبية في ظل كل من طريقتي التكلفة وحقوق الملكية وتوضيح الفرق بين الطريقتين نستخدم المثال الآتي :

في ١/١/١٩٩١ اشترت الشركة القابضة س ٦٠٪ من اسهم الشركة التابعة من بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه وفي نهاية السنة المالية تبين من القوائم المالية ان الشركة التابعة من قد حققت ارباحا صافية قدرها ٧٠٠٠٠ جنيه وقررت توزيع ارباح مقدارها ٤٠٠٠٠ جنيه وحجز الأرباح الباقية لديها .

فإنه طبقا لطريقة التكلفة يتم تسجيل نصيب الشركة القابضة في الأرباح الموزعة فقط ومقدارها ٤٠٠٠٠ ويكون نصيب الشركة القابضة تبعا لذلك ٢٤٠٠٠ جنيه ($٤٠٠٠٠ \times ٦٠\%$) ويتم تسجيل هذه الأرباح بالقييد التالي :

استحقاق التوزيعات :

٢٤٠٠٠ من حـ / مدينى توزيعات

٢٤٠٠٠ الى حـ / دخل الاستثمارات

تحصيل التوزيعات :

٢٤٠٠٠ من حـ / النقدية بالصندوق والبنوك

٢٤٠٠٠ الى حـ / مدينى توزيعات

ويظل رصيد ح/ الاستثمارات في الدفاتر بقيمته الأصلية وتاريخ الشراء
وقدرها ٢٠٠٠٠٠ جنيه .

أما في حالة تطبيق طريقة حقوق الملكية فإن نصيب الشركة القابضة في
الأرباح يجب كما يلي :

١ - نصيب الشركة القابضة في الأرباح المحققة بالكامل $70.000 \times 60\% =$
٤٢٠٠٠ جنيه يمثل هذا المبلغ أرباحاً محققة لصالح الشركة القابضة يقيد بالقيد
الآتى :

٤٢٠٠٠ من ح/ الاستثمارات في الشركات التابعة

٤٢٠٠٠ الى ح/ دخل الاستثمارات

ويترتب على ذلك زيادة رصيد الاستثمار في الدفاتر بقيمة هذه الأرباح .

ب - نصيب الشركة القابضة في الأرباح الموزعة وقدرها ٤٠٠٠٠ يبلغ
 $40.000 \times 60\% = 24.000$ جنيه . ويمثل هذه المبلغ خصماً من نصيب الشركة
القابضة في الأرباح المحققة والذي سبق اضافة الى رصيد الاستثمار وبناءً على
ذلك يتم تسجيل هذه المبلغ بالقيد التالى :

٢٤٠٠٠ من ح/ مدينى توزيعات

٢٤٠٠٠ الى ح/ الاستثمارات في الشركات التابعة

وعند تحصيل هذا المبلغ يكون القيد :

٢٤٠٠٠ من حـ/ النقدية بالصندوق والبنوك

٢٤٠٠٠ الى حـ/ مدينى توزيعات

ويترتب على هذه القيود ان يتم تعديل رصيد الاستثمار باضافة نصيب الشركة القابضة فى الارباح المحققة واستبعاد الجزء الموزع فيها .

ويكون رصيد الاستثمار فى هذه الحالة

$$٢٠٠٠٠ + ٤٢٠٠٠ - ٢٤٠٠٠ = ٢١٨٠٠٠ \text{ جنيه}$$

(رصيد اصى + ارباح محققة - ارباح موزعة)

ويلاحظ ان رصيد الاستثمار بعد تعديل قيمته ٢١٨٠٠٠ جنيه يمثل رصيد الاستثمار الاصلى مضافا اليه نصيب الشركة القابضة فى الارباح المحتجزة لدى الشركات التابعة .

حيث تبلغ الارباح المحتجزة ٢٠٠٠٠ جنيه (٧٠٠٠٠ - ١٠٠٠٠) وهى الفرق بين الارباح المحققة والارباح الموزعة ويبلغ نصيب الشركة القابضة فى هذه الارباح ١٨٠٠٠ جنيه ($٢٠٠٠٠ \times ٩٠\%$) وبذلك يكون رصيد الاستثمار $١٨٠٠٠ + ٢٠٠٠٠ = ٢١٨٠٠٠$ جنيه .

تقييم طريقى التكلفة وحقوق الملكية :

١ - بالنسبة لطريقة التكلفة :

تعتمد هذه الطريقة على الاعتراف بالارباح الموزعة فقط بون الارباح

المحتجزة ويمثل ذلك نقطة ضعف فى هذه الطريقة حيث لايعكس ح/ الاستثمارات القيمة الحقيقية لهذه الاستثمارات والتي يجب ان تتأثر بالارباح المحققة لدى الشركات التابعة سواء تم توزيعها او حجزها لدى هذه الشركات .

ومن زاوية اخرى تتأثر الارباح الموزعة بقرارات وظروف معينة مما يؤثر فى دلالتها عن الربحية المحققة من الاستثمارات فى الشركات المستثمر فيها .

ويلاحظ انه فى حالة تجاوز توزيعات الارباح للارباح المحققة منذ تاريخ الحصول على الاستثمارات يتعين تخفيض تكلفة الاستثمار بالفرق بين الارباح الموزعة والمحققة اى باعتبار هذا المبلغ استرداد الجزء من تكلفة الاستثمار .

فاذا كان نصيب الشركة القابضة فى الارباح الموزعة يمثل ٦٠ ٪ من هذه الارباح وبلغت هذه الارباح ٢٠٠٠٠ جنيه بينما كانت الارباح المحققة ٢٠٠٠٠ جنيه اى ان هناك ١٠٠٠٠ جنيه زيادة الأرباح الموزعة يتم تغطيتها من الارباح المحققة فى سنوات سابقة .

فى هذه الحالة يكون نصيب الشركة القابضة فى الارباح المحققة ١٢٠٠٠ جنيه (٦٠×٢٠٠٠٠ ٪) بينما يبلغ نصيب الشركة القابضة فى الارباح الموزعة ١٨٠٠٠ جنيه (٦٠×٣٠٠٠٠ ٪) ويمثل الفرق وقدره ٦٠٠٠ جنيه نصيب الشركة القابضة فى الارباح التى تم توزيعها خصمًا من الارباح المحققة فى سنوات سابقة .

وبما ان هذه الارباح عن فترة سابقة التاريخ الاستثمار فيتم معالجتها محاسبيا باعتبارها تخفيضًا لتكلفة الاستثمار .

ويتم اجراء القيد التالى لتسجيل نصيب الشركة القابضة فى الارباح الموزعة :

١٨٠٠٠ من حـ / مدينى توزيعات

١٢٠٠٠ الى حـ / دخل الاستثمارات

٦٠٠٠ الى حـ / الاستثمارات

ويترتب على هذا القيد تسجيل دخل الاستثمارات على اساس نصيب الشركة القابضة فى الارباح المحقة بعد تاريخ الاستثمار اما باقى الارباح الموزعة فقد تم خصمه من رصيد الاستثمارات .

ب - بالنسبة لطريقة حقوق الملكية :

تعتمد هذه الطريقة على الاسس التالية :

- الاعتراف بالارباح المحقة لدى الشركات التابعة .
- تعديل رصيد الاستثمار طبقا للمتغيرات التى تطرأ على حقوق الشركة القابضة فى الارباح المحقة والموزعة لدى الشركات التابعة .
- اظهار نصيب الشركة القابضة فى الارباح المحتجزة لدى الشركات التابعة باعتباره تعديلا فى رصيد الاستثمار .

وتظهر هذه الطريقة القوة الاقتصادية الحقيقية لاستثمارات الشركات القابضة كما انها تستخدم مقياسا منطقيا لاداء الشركات التابعة وهو مقياس

الربح المحقق بصرف النظر عن توزيع هذا الربح أو احتجازه .

ويلاحظ انه في حالة اتباع طريقة حقوق الملكية فإن قيمة الاستثمار تتغير تبعاً للمتغيرات في ارباح او خسائر الشركات التابعة . وفي حالة تحقيق خسائر لدى الشركات التابعة يترتب عليها ان يكون نصيب الشركة القابضة في هذه الخسائر معادلاً لرصيد الاستثمار أو يزيد عنه ففي هذه الحالة يجب التوقف عن اتباع هذه الطريقة حيث تصبح قيمة الاستثمار بعد ذلك سالبة .

وبناءً على ما سبق يمكن القول بأن استخدام طريقة حقوق الملكية يكون أكثر ملائمة عند معالجة ارباح الشركات المستثمر فيها حيث تفصح هذه الطريقة عن الارباح المحققة والمحتجزة لدى الشركات التابعة من خلال القوائم الموحدة .

وتمكن هذه المطومات الاضافية مستخدمى القوائم الموحدة من فهم حقيقة القوة الاقتصادية للمجموعة بمعرفة الارباح المحققة لدى المجموعة والتي تعد مقياساً مناسباً لتقييم أداء الشركات التابعة .

ثانياً : إعداد القوائم الموحدة في تاريخ لاحق لتاريخ الاستثمار في حالة ملكية الشركة التابعة بالكامل طبقاً لطريقة حقوق الملكية .

تشمل القوائم الموحدة في هذه الحالة :

١ - قائمة الدخل الموحدة وهي عبارة عن قائمة توضح الدخل المحقق على مستوى المجموعة .

٢ - قائمة لمركز المالى الموحد وتكس المركز المالى للمجموعة متمثلا فى حسابات الاصول والخصوم وحقوق الملكية .

٣ - قائمة الارياح المحتجزة وهى عبارة عن قائمة توضيح تفصيلات الارياح المحتجزة لكل شركة تابعة ونصيب الشركة القابضة فيها .

وبالنسبة لقائمة التغيرات فى المركز المالى فلا يختلف الاسلوب المتبع لاعداد هذه القائمة سواء تم اعدادها لشركة واحدة او لمجموعة اقتصادية حيث تكس هذه القائمة التغيرات التى طرأت على المركز المالى للمنشأة من فترة مالية الى اخرى ولذا فيمكن الرجوع فى هذه الموضوع لكتب المحاسبة التى تناولت هذه القائمة بالشرح والتحليل .

وتتأثر القوائم الموحد المده فى تاريخ لاحق لتاريخ الاستثمار بالمعاملات التى تمت بين اطراف المجموعة خلال السنة المالية وسوف نعرض لهذه المعاملات والاثار المترتبة عليها والتسويات المحاسبية الناتجة عنها فى الفصل التالى . وذلك فسوف نفترض عند تعرضنا للقوائم الموحد فى هذا الفصل عدم وجود معاملات متبادلة بين شركات المجموعة حتى يمكن توضيح الاجراءات الاساسية اللازمة لاعداد هذه القوائم بصرف النظر عن المعاملات المتبادلة بين شركات المجموعة .

ولاعداد قائمة الدخل الموحد يتعين اجراء تسوية محاسبية لاستبعاد ارياح الشركات التابعة باعتبارها ازواجاً فى الربح المحسوب بالقائمة الموحد حيث تمت اضافة ايرادات ومصروفات الشركة التابعة الى ايرادات ومصروفات المجموعة.

مثال : بلغت ايرادات الشركات القابضة ا ٤٠٠٠٠٠ جنيه ومصروفاتها ٢٨٠٠٠٠ جنيه كما بلغت ايرادات الشركة التابعة ب ٢٠٠٠٠٠ جنيه ومصروفاتها ٢٠٠٠٠٠ جنيه علما بان الشركة القابضة تملك الشركة التابعة بالكامل .

تكون قائمة التسوية في هذه الحالة كمايلي :

قائمة الدخل الموحده	التسويات		شركة ب	شركة ا	البيان
	دائنين	مدينين			
٧٠٠٠٠٠ —		١٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠ ١٠٠٠٠٠	الإيرادات ايرادات النشاط ايرادات من الشركة التابعة
٧٠٠٠٠٠			٢٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	جملة الإيرادات
٤٨٠٠٠٠ ٢٢٠٠٠٠			٢٠٠٠٠٠ ١٠٠٠٠٠	٢٨٠٠٠٠ ٢٢٠٠٠٠	التكاليف تكلفة النشاط ارباح صافية
٧٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	

وتكون قائمة الدخل الموحده في هذه الحالة كمايلي :

ايرادات النشاط ٧٠٠٠٠٠
يخصم
تكلفة النشاط ٤٨٠٠٠٠
ارباح صافية ٢٢٠٠٠٠

ويلاحظ ان التسوية التي تم اجرائها يترتب عليها استبعاد نصيب الشركة التابعة من الارباح المحققة لدى الشركة التابعة كنتيجة لادماج مصروفات وايرادات هذه الشركة في القائمة الموحدة .

ويمكن التعبير عن هذه التسوية بالقيد الآتي :

١٠٠٠٠٠ من هـ / الايرادات

١٠٠٠٠٠ الى هـ / الشركة التابعة (صافي الربح)

كما يلاحظ ان الارباح قد نقلت بالكامل الى الشركة القابضة حيث تملك الشركة القابضة اسهم الشركة التابعة بالكامل .

اما بالنسبة لقائمة المركز المالي الموحدة فيتعين عند اعداد هذه القائمة اجراء التسويات المحاسبية الآتية :

١ - اقفال حقوق الملكية الخاصة بالشركة التابعة مقابل اقفال هـ / الاستثمارات مع انعكاس الفرق باعتباره شهراً موجباً او سالباً .

٢ - استبعاد ارباح الشركة التابعة من الميزانية الموحدة سواء كانت هذه الارباح محتجزة ومضافة الى الاحتياطيات او تقدر توزيعها وقيداً بحساب دائني توزيعات .

ويلاحظ ان نصيب الشركة القابضة في ارباح الشركات التابعة يبدأ من تاريخ حصولها على الاستثمارات الممثلة لرأس المال في هذه الشركات ولا يحسب ارباح عن الفترة السابقة للاستثمار .

وبالنسبة لقائمة الارباح المحتجزة توضح هذه القائمة تحليلًا للارباح المحتجزة لدى الشركات التابعة من العام الحالي او الاعداد السابق .

مثال : استخرجت البيانات الآتية من دفاتر الشركة القابضة واحدى الشركات التابعة لها والمملوكة لها بالكامل وذلك فى ١٩٩١/٦/٣٠ .

البيان	الشركة التابعة		الشركة القابضة	
	ارصدة دائنة	ارصدة مدينة	ارصدة دائنة	ارصدة مدينة
ايرادات نشاط جارى	٤٠٠٠٠		٦٠٠٠٠	
تكلفة نشاط جارى		٢٨٠٠٠		٢٥٠٠٠
مصرفات أخرى		٤٠٠٠		٧٠٠٠
رأس المال	٢٠٠٠٠		٢٠٠٠٠	
احتياطيات	٥٠٠٠		١٠٠٠٠	
خصوم متنوعة	١٠٠٠٠		٤٠٠٠	
أصول ثابتة		٢٧٠٠٠		٢٣٠٠٠
استثمارات				٢٠٠٠٠
أصول متداولة أخرى		٢٠٠٠		٧٠٠٠٠
مخزون		٤٠٠٠		٦٠٠٠٠
	٧٥٠٠٠	٧٥٠٠٠	١٠٤٠٠٠	١٠٤٠٠٠

وقد قررت الشركة القابضة توزيع ٧٠ ٪ من الارباح المحققة لديها وحجز الباقي كاحتياطيات بينما قررت الشركة التابعة توزيع ٦٠ ٪ من الارباح المحققة وحجز الباقي كاحتياطيات .

وبغرض تطبيق أسلوب حقوق الملكية يمكن اعداد القوائم المجمعة

كما يلى :

قائمة التسوية اللازمة لاعداد قائمة الدخل

قائمة الدخل الموحده	التسويات		الشركة التابعة	الشركة القابضة	البيان
	دائن	مدين			
١٠٠٠٠٠		٨٠٠٠	٤٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	الأرباح
—				٨٠٠٠	ايرادات النشاط جارى
١٠٠٠٠٠			٤٠٠٠٠	٦٨٠٠٠	ايرادات من الشركة التابعة
					الإجمالي
٦٣٠٠٠			٧٨٠٠٠	٢٥٠٠٠	التكاليف
١١٠٠٠			٤٠٠٠	٧٠٠٠	تكلفة النشاط
٣٦٠٠٠	٨٠٠٠		٨٠٠٠	٣٦٠٠٠	مصرفات أخرى
					ارباح
١٠٠٠٠٠	٨٠٠٠	٨٠٠٠	٤٠٠٠٠	٦٨٠٠٠	الإجمالي

يتم التصرف فى الأرباح المحققة لدى كل من الشركتين القابضة والتابعة

كما يلى :

١ - أرباح الشركة القابضة وتبعيتها ٢٦٠٠٠٠ جنيه يتم تحليلها الى :

ارباح موزعة ٧٠ % $١٨٢٠٠٠ = ٧٠ \times ٢٦٠٠٠٠$

ارباح محتجزة ٣٠ % ٧٨٠٠٠٠

٢ - ارباح الشركة التابعة وقدرها ٨٠٠٠٠ جنيه يتم تحليلها كما يلى :

ارباح موزعة ٦٠ % $٤٨٠٠٠ = ٦٠ \times ٨٠٠٠٠$

ارباح محتجزة ٤٠ % ٣٢٠٠٠

٣ - تظهر الارباح الموزعة فى القائمة الموحدة لحساب دائئو توزيعات فى جانب الخصوم من ميزانية الشركات التى تقوم بتوزيع هذه الارباح . بينما تظهر نفس الارباح فى جانب الاصول من ميزانية الشركات المستحقة لها هذه الارباح مع قيدها لحساب مدين توزيعات .

٤ - يمكن توضيح قيد التسوية الذى تم اجراؤه لالغاء ازواج الارباح بالقيد التالى :

٨٠٠٠٠ من ح/ ايرادات من الشركات التابعة

٨٠٠٠٠ الى ح/ الشركات التابعة (صافى ربح)

٥ - رصيد ح/ الاستثمارات الذى يظهر فى القائمة الموحدة يتم تعديله بالارباح المحققة والموزعة لدى الشركة التابعة كمايلى :

رصيد الاستثمارات = رصيد الاستثمارات + ارباح محققة لدى الشركة التابعة - الارباح الموزعة من هذه الشركة = $٢٠٠٠٠٠ + ٨٠٠٠٠ - ٤٨٠٠٠ = ٢٣٢٠٠٠$

وهذا الرقم عبارة عن رصيد الاستثمار الاصلى مضافا اليه نصيب الشركة القابضة فى الارباح المحتجزة لدى الشركة التابعة من ارباح العام الحالى $(٢٣٢٠٠٠ + ٢٠٠٠٠٠)$ ارباح محتجزة)

ويتم اعداد قائمة الدخل الموجه كمايلى :

قائمة الدخل الموحدة للشركة القابضة
والشركة التابعة

١٠.٠٠٠.٠٠٠	إيرادات نشاط جارى
٦٣.٠٠٠	تكلفة نشاط جارى
١١.٠٠٠	مصرفات اخرى

٧٤.٠٠٠ اجمالي التكاليف والمصرفات

٢٦.٠٠٠ صافي الدخل

وحتى يومين اعداد قائمة المركز المالى الموحدة يتضمن اجراء التسويات
الآتية:

١ - اقبال حقوق الملكية الخاصة بالشركة التابعة مقابل اقبال حـ/
الاستثمارات كما يلى:

رصيد حقوق الملكية لدى الشركة التابعة عبارة عن ٢٠.٠٠٠ رأس المال
مضافا اليه ٥.٠٠٠ احتياطييات مكرره من قترات سابقة و ٢٢.٠٠٠ احتياطييات
محتجرة من ارباح العام المالى وبذلك تكون حقوق الملكية .

$$٢٨٢.٠٠٠ = ٨٢.٠٠٠ + ٢٠.٠٠٠$$

رأس المال احتياطييات

ويبلغ رصيد الاستثمارات ٢٢٢.٠٠٠ عبارة عن رصيد الاستثمارات الاصلى

مضافا اليه نصيب الشركة القابضة في الارباح المحتجزة لدى الشركة التابعة .
ويترتب على ذلك ظهور ح/ الشهرة مقدار الفرق وقدره ٥٠٠٠٠٠ جنيه . ويكون
القيد كمايلي :

٢٤٠٠٠٠ من ح/ رأس المال

٨٢٠٠٠٠ من ح/ الاحتياطيات

٥٠٠٠٠ من ح/ الشهرة

٢٣٢٠٠٠ الى ح/ الاستثمارات

٢ - الغاء الازواج المتمثل في رصيد ح/ مدينى توزيعات فى القوائم
الخاصة بالشركة القابضة ورصيد ح/ دائنوتوزيعات فى القوائم الخاصة
بالشركة التابعة حيث يمثل هذين الحسابين مديونية ودائنية متبادلة بين الشركتين
بنفس المبلغ ويكون القيد المطلوب كمايلي :

٤٨٠٠٠ من ح/ دائنوتوزيعات

٤٨٠٠٠ الى ح/ مدينوتوزيعات

ويتم اجراء هذه القيود فى قائمة التسوية اللازمة لاعداد الميزانية الموحده

كمايلي :

قائمة التسوية اللازمة لاعداد قائمة المركز المالي الموحده

قائمة الدخل الموحده	التسويات		الشركة التابعة	الشركة القابضة	البيان
	دائن	مدين			
٦.٠٠٠٠	(١) ٣٣٢.٠٠٠		٣٧.٠٠٠٠	٣٣.٠٠٠٠	للاصول
—			—	٣٣٢.٠٠٠	أصول ثابتة
١.٠٠٠٠			٤.٠٠٠	٦.٠٠٠٠	استثمارات
٥.٠٠٠٠			٢.٠٠٠٠	٢.٠٠٠٠	مخزون
—	(٢) ٤٨.٠٠٠	(١) ٥.٠٠٠٠	—	٤٨.٠٠٠	أصول متداولة أخرى
٥.٠٠٠٠			—	—	مدينون توزيعات
٨.٠٠٠٠			٤٢.٠٠٠٠	٧.٠٠٠٠	الشهرة
٢.٠٠٠٠			٢.٠٠٠٠	٢.٠٠٠٠	الإجمالي
١٧٨.٠٠٠		(١) ٢.٠٠٠٠	٨٢.٠٠٠	١٧٨.٠٠٠	رأس المال
١٤.٠٠٠٠		(١) ٨٢.٠٠٠	١.٠٠٠٠	٤.٠٠٠٠	احتياطيات
١٨٢.٠٠٠		(٢) ٤٨.٠٠٠	٤٨.٠٠٠	١٨٢.٠٠٠	خصوم متتومة
٨.٠٠٠٠		٢٨.٠٠٠٠	٤٢.٠٠٠٠	٧.٠٠٠٠	بالتوزيعات
					الإجمالي

ويلاحظ أن وصيد الاحتياطيات في الشركة القابضة والتابعة يتمثل في

وصيد الاحتياطيات الاصلى مضافا اليه الارباح المحتجزة من العام العالى .

$$\text{لدى الشركة القابضة} = ٧٨٠.٠٠٠ + ١.٠٠٠.٠٠٠ = ١٧٨.٠٠٠$$

$$\text{لدى الشركة التابعة} = ٣٢.٠٠٠ + ٥.٠٠٠.٠٠٠ = ٨٢.٠٠٠$$

ويتم اعداد قائمة المركز المالي الموحده كمايلي :

قائمة المركز المالي للشركة القابضة

والشركة التابعة في ١٩٩١/٦/٣٠

اصول متداولة	
مخزون	١٠٠٠٠
اصول متداولة اخرى	٥٠٠٠
جملة الاصول المتداولة	
اصواتا بية (سافى)	١٥٠٠٠
اصول غير ملموسة	٦٠٠٠٠
شهرة	٥٠٠٠
اجمالى الاصول	٨٠٠٠٠
الخصوم وحقوق الملكية	
الخصوم المتنوعة	١٤٠٠٠
دائتو توزيعات	١٨٢٠٠
إجمالى	٣٢٢٠٠
حقوق الملكية	
رأس المال	٢٠٠٠٠٠
احتياطيات	١٧٨٠٠٠
مجموعة حقوق الملكية	٤٧٨٠٠٠
اجمالى الخصوم وحقوق الملكية	٨٠٠٠٠

كما يتم اعداد قائمة الارباح المحتجزة كمايلى :

**قائمة الارباح المحتجزة للشركة
القابضة والشركة التابعة**

١٠٠٠٠	رصيد الارباح المحتجزة اول المدة
	يضاف اليه :
٢٦٠٠٠٠	صافي الارباح المحققة
<u>٢٦٠٠٠٠</u>	الاجمالي
	يخصم منه :
١٨٢٠٠٠٠	الارباح الموزعة
<u>١٧٨٠٠٠</u>	رصيد الارباح المحتجزة آخر المدة

وبلاحظ ان الارباح المحققة والموزعة في هذه القائم مستمدة من بيانات القائمة الموحدة والتي تبرز أنشطة المجموعة كوحدة واحدة كما ان رصيد الارباح المحتجزة اخر المدة يعادل رصيد الاحتياطيات بالقائمة الموحدة .

ثالثاً: اعداد القوائم الموحدة فى تاريخ لاحق لتاريخ الاستثمار فى حالة ملكية حصة من اسهم الشركة التابعة بطريقة حقوق الملكية .

فى هذه الحالة تمتلك الشركة القابضة حصة من رأس المال وفى الحالة التى سبقت الإشارة إليها والتى تعنى وجود اطراف اخرى مشاركة فى الشركة التابعة ويتم حساب حقوق هذه الاطراف وتعرف بحقوق الأقلية .

وقد سبق تناول كيفية تحديد هذه الحقوق فى صافى الاصول واظهارها فى القوائم الموحدة فى الفصل الثانى . وبالنسبة لحقوق الأقلية فى نتائج الاعمال والتى يتم تحديدها فى نهاية السنة المالية فيجب اظهارها فى قائمة الدخل الموحدة بصورة منفصلة عن حقوق المجموعة .

وعند تحديد الارباح المحققة لدى الشركة التابعة يلاحظ مايلى :

١ - يتم ادماج ارباح الشركة التابعة ضمن ارباح المجموعة فى قائمة الدخل الموحدة اعتباراً من تاريخ سيطرة الشركة القابضة عليها ويتم رسملة اى ارباح محققة من فترة سابقة لتاريخ السيطرة .

٢ - اذا اصدرت الشركة التابعة اسهما ممتازة مجمعة الارباح لاطراف اخرى خارج المجموعة . فإن نصيب الشركة القابضة فى الارباح او الخسائر يجب ان يحسب بعد تسوية التوزيعات الخاصة بالاسهم المجمعة سواء تم الاعلان عن هذه الارباح الموزعة حتى تاريخ اعداد القوائم الموحدة ام لا .

وقد نصى المعيار المحاسبى الدولى رقم ٢٧ فى هذا الصدد على

مايلى :

- a Subsidiary has outstanding Cumulative Preferred Shares Which are held outside the group, the Parent Computes its Share of Profits or Losses after adjusting for the Subsidiary's Preferred dividends, Whether or not dividends have been declared .

٢- وفي حالة زيادة حصة الأقلية في الخسائر عن حقوق الأقلية في صافي الأصول فإن هذه الزيادة سوف تخصم من حقوق الأغلبية إلا إذا كان من الممكن إجبار الأقلية على تحمل هذه الخسائر وفي حالة تحقيق الشركة التابعة لأرباح في المستقبل يجب أن يخصم منها الخسائر التي تحملتها الشركة القابضة نيابة عن الأقلية .

وقد نصل المعيار المحاسبي الدولي رقم ٢٧ في هذا الصدد على مايلي :

The Losses applicable to the minority may exceed the minority interest in the equity of the subsidiary . The excess and any further losses applicable to the minority are charged against the majority interest except to the extent that the minority has a binding obligation to, and is able to make Good the losses. and the subsidiary Subsequently reports Profits, the majority interests is allocated all such Profits Until the minority's Share of losses Previously absorbed by the majority has been recovered.

الاجرامات المحاسبية لاعداد القوائم الموحدة فى تاريخ لاحق لتاريخ
الاستثمار فى حالة ملكية حصة من رأس مال الشركة التابعة :

لتوضيح الاجرامات المحاسبية التى يجب اتباعها لاعداد القوائم الموحده
طبقا لطريقة حقوق الملكية نستخدم المثال الآتى :

تملك احدى الشركات القابضة حصة من اسهم احدى الشركات التابعة وقد
امكن الحصول على البيانات الآتية عن الفترة المنتهية فى ٣٠/٦/١٩٩١:

البيان	الشركة التابعة		الشركة القابضة	
	ارصدة دائنة	ارصدة مدينة	ارصدة دائنة	ارصدة مدينة
ايرادات نشاط جارى	٢٠٠٠٠٠		٥٠٠٠٠٠	
تكلفة نشاط جارى		٢٠٠٠٠٠		٣٢٠٠٠٠
مصرفيات أخرى		٢٠٠٠٠		٣٠٠٠٠
مدينون		٦٠٠٠٠		٤٠٠٠٠
أصول ثابتة		٢٥٠٠٠٠		٢٥٠٠٠٠
مخزون		٤٠٠٠٠		٦٠٠٠٠
استثمارات				٢٦٠٠٠٠
أصول متداولة أخرى		٩٠٠٠٠		٢٠٠٠٠
رأس المال	٢٥٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠	
احتياطيات	٥٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠	
خصوم متقومة	٦٠٠٠٠		٨٠٠٠٠	
	٦٦٠٠٠٠	٦٦٠٠٠٠	٩٨٠٠٠٠	٩٨٠٠٠٠

وبفرض انه تقدر توزيع ٦٠ ٪ من الارباح المحققة لدى كل من الشركتين
القابضة والتابعة وحجز الارباح الباقية .

المطلوب : اعداد القوائم الموحده فى ظل من الفرضين الآتيين :

١ - الشركة القابضة تمتلك ٧٠ ٪ من اسهم الشركة التابعة .

٢ - الشركة القابضة تمتلك ٩٠ ٪ من اسهم الشركة التابعة .

الفرض الاول : الشركة القابضة تمتلك ٧٠ ٪ من اسهم الشركة التابعة

وفى هذه الحالة يتم اعداد قائمة التسوية اللازمة لاعداد قائمة الدخل

كما يلى :

قائمة التسوية

البيان	الشركة القابضة	الشركة التابعة	التسويات		قائمة الدخل الموحد
			مدين	دائن	
الايرادات	٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٥٦٠٠٠		٨٠٠٠٠
ايرادات النشاط جارى	٥٦٠٠٠				
ايرادات من الشركة التابعة					
الإجمالي	٥٥٦٠٠٠	٢٠٠٠٠			٨٠٠٠٠
التكاليف	٢٢٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٤٠٠٠	٨٠٠٠	٥٢٠٠٠
تكلفة النشاط الجارى	٢٠٠٠	٢٠٠٠			٥٠٠٠٠
مصرفات أخرى	٢٠٦٠٠	٨٠٠٠			٢٠٦٠٠
ارباح مقابل حقوق الاقلية					٢٤٠٠٠
الإجمالي	٥٥٦٠٠٠	٥٥٦٠٠٠	٨٠٠٠	٨٠٠٠	٨٠٠٠٠

ويلاحظ انه تم اجراء تسوية محاسبية داخل هذه القائمة لاستبعاد ارباح الشركة التابعة وذلك نتيجة لادماج ايرادات ومصروفات هذه الشركة مع المجموعة .

ويتم استبعاد ارباح الشركة التابعة سواء التي حسبت للشركة القابضة نفسها او الاقلية مع ملاحظة ان نصيب الاقلية في الارباح سوف يضاف الى حقوق الاقلية الموجودة والميزانية .

ويمكن التعبير عن هذه التسوية بالتقيد التالي :

٥٦.٠٠٠ من حـ / ايرادات من الشركة التابعة

٢٤.٠٠٠ من حـ / مقابل حقوق الاقلية في الارباح

٨.٠٠٠ الى حـ / الشركة التابعة (صافي ربح)

كما يلاحظ انه تم توزيع الارباح طبقا لنسب الملكية اي ٧٠ ٪ للشركة القابضة والباقي حقوق الاقلية .

ويتم اعداد قائمة الدخل الموحده كمايلي :

قائمة الدخل الموحده للشركة القابضة

والشركة التابعة

		ايرادات النشاط الجارى
		يطعم :
		تكلفة نشاط جارى
		مصروفات اخرى
		اجمالى التكاليف والمصروفات
		= صافى الدخل
		مقابل حقوق الاقلية في الارباح
		صافى دخل المجموعة
٨.٠٠٠٠	٥٢.٠٠٠	
	<u>٥.٠٠٠</u>	
٥٧.٠٠٠		
<u>٢٣.٠٠٠</u>		
٢٤.٠٠٠		
<u>٢٠.٦٠٠</u>		

وحتى يمكن اعداد قائمة المركز المالى الموحد يجب اجراء التسويات
الآتية:

١ - ارباح الشركة القابضة (المجموعة) وقيمتها ٢٠٦٠٠٠ جنيه يتم
تجزئتها كما يلى :

$$\text{ارباح موزعة} = ٢٠٦٠٠٠ \times ٦\% = ١٢٣٦٠٠$$

$$\text{ارباح محتجزة} = ٢٠٦٠٠٠ \times ٤\% = ٨٢٤٠٠$$

٢ - ارباح الشركة التابعة وقيمتها ٨٠٠٠٠ جنيه يتم تجزئتها كما يلى :

$$\text{ارباح موزعة} = ٨٠٠٠٠ \times ٦\% = ٤٨٠٠٠$$

$$\text{ارباح محتجزة} = ٨٠٠٠٠ \times ٤\% = ٣٢٠٠٠$$

ويلاحظ ان الارباح الموزعة تظهر فى ميزانية كل من الشركتين القابضة
والتابعة تحت حساب دائن توزيعات .

اما الارباح المحتجزة فيتم اضافتها الى الاحتياطيات بكل من

الشركتين

فيصبح رصيد الاحتياطى كما يلى :

$$\text{الشركة القابضة} = ٨٢٤٠٠ + ١٠٠٠٠٠ = ١٨٢٤٠٠$$

$$\text{الشركة التابعة} = ٣٢٠٠٠ + ٥٠٠٠٠ = ٨٢٠٠٠$$

٣ - رصيد الاستثمارات فى الميزانية الموحدة يتم تعديلها بناء على الارباح

المحققة والموزعة تبعا لطريقة حقوق الملكية كمايلي :

رصيد الاستثمارات ٢٦٠٠٠٠ يضاف اليه نصيب الشركة القابضة في
ارباح الشركة التابعة ٥٦٠٠٠ (٧٠×٨٠٠٠٠) ويخصم منه نصيب الشركة
القابضة في الارباح الموزعة وقدره ٢٣٦٠٠ (٦٠×٥٦٠٠٠)

رصيد الاستثمارات في ميزان المراجعة
يضاف :

نصيب الشركة القابضة في ارباح الشركة التابعة

٥٦٠٠٠
 $\times ٧٠$

٢٣٦٠٠٠

يخصم :

نصيب الشركة القابضة في الارباح الموزعة

٢٣٦٠٠
 $\times ٦٠$

٢٨٢٤٠٠

رصيد الاستثمارات بعد التعديل

وبلاحظ ان نصيب الشركة القابضة في الارباح الموزعة وقدره ٢٣٦٠٠

يظهر في ميزانية الشركة القابضة تحت حساب مدينو توزيعات .

٤ - تحديد حقوق الاقلية في حقوق الملكية . تبلغ نسبة حقوق الاقلية تبعا

لهذا الفرض ٣٠٪ وتشمل :

(رأس المال + الاحتياطيات) $\times ٣٠ \%$

$$\% ٣٠ \times (٨٢٠٠٠ + ٢٥٠٠٠٠)$$

$$٩٩٦٠٠ = \% ٣٠ \times ٣٣٢٠٠٠$$

هـ - تشمل التسويات المحاسبية المطلوبة في هذه الحاجة مايلي :

التسوية الاولى : اقفال حقوق الملكية لدى الشركة التابعة مقابل حـ/
الاستثمارات بميزانية الشركة القابضة واظهار حقوق الاقلية واعتبار الفرق شهره
وذلك على فرض ان ما يظهر بميزانية الشركة التابعة في هذه الحالة هو القيمة
العادلة للاصول والخصوم .

قيمة حقوق الملكية الخاصة بالشركة التابعة =

$$٣٣٢٠٠٠ = ٨٢٠٠٠ + ٢٥٠٠٠٠$$

رصيد الاستثمارات + حقوق الاقلية =

$$٣٨٢٠٠٠ = ٩٩٦٠٠ + ٢٨٢٤٠٠$$

الفرق يمثل مقابل الشهرة ٥٠٠٠٠

ويكون القيد المحاسبى الذى يتم اجراؤه فى قائمة التسوية كمايلي :

٢٥٠٠٠٠ من حـ/ رأس المال

٨٢٠٠٠ من حـ/ الاحتياطيّات

٥٠٠٠٠ من حـ/ الشهرة

٢٨٢٤٠٠ الى حـ/ الاستثمارات

٩٩٦٠٠ الى حـ/ حقوق الاقلية

التسوية الثانية :

يتم في هذه التسوية الغاء ازواج الارباح الموزعة لدى الشركة التابعة والمتمثلة في ح/ دائنو توزيعات ويبلغ رصيدها ٤٨٠٠٠ جنيه مقابل ح/ مدينو توزيعات في ميزانية الشركة القابضة وقدره ٣٣٦٠٠ ويمثل الفرق نصيب الاقلية في هذه الارباح الموزعة وقدره $٤٨٠٠٠ \times ٣٠\% = ١٤٤٠٠$.

ويكون القيد المحاسبي المعبر عن هذه التسوية والذي يتم اجراؤه في قائمة التسوية

٤٨٠٠٠ من ح/ دائنو توزيعات

٣٣٦٠٠ الى ح/ مدينو توزيعات

١٤٤٠٠ الى ح/ حقوق الاقلية

ويلاحظ ان حقوق الاقلية تبعا لذلك تبلغ :

٩٩٦٠٠ حقوق الاقلية في حقوق الملكية

١٤٤٠٠ حقوق الاقلية في الارباح الموزعة

١١٤٠٠٠ إجمالى حقوق الاقلية

ويمكن تحقيق هذا الرقم كما يلى :

١ - رصيد حقوق الملكية للشركة التابعة الوارد بميزان المراجعة ٢٠٠٠٠٠

جنيه (٢٥٠٠٠٠ رأس المال + ٥٠٠٠٠ احتياطات)

ويبلغ نصيب الاقلية تبعا لذلك =

$$٩.٠٠٠ = ٢٠\% \times ٢٠.٠٠٠$$

٢ - نصيب الاقلية في ارباح الشركة التابعة

$$٢٤.٠٠٠ = ٢٠\% \times ٨٠.٠٠٠$$

إجمالي حقوق الاقلية = ١١٤.٠٠٠

ويتم اعداد قائمة التسوية اللازمة لاعداد قائمة المركز المالي كمايلي :

البيان	الشركة القابضة	الشركة التابعة	التسويات		قائمة الدخل الموحده
			مدین	دائن	
الاصول					
مخزون	٦.٠٠٠	٤.٠٠٠			١٠.٠٠٠
مدينون	٤.٠٠٠	٦.٠٠٠			١٠.٠٠٠
اصول متداولة اخرى	٢.٠٠٠	٩.٠٠٠			١١.٠٠٠
استثمارات	٢٨٢٤.٠٠	—		(١) ٢٨٢٤.٠٠	—
اصول ثابتة	٢٥.٠٠٠	٢٥.٠٠٠			٥٠.٠٠٠
مدينون توزيعات	٢٣٦.٠٠	—		(٢) ٢٣٦.٠٠	—
شهره	—	—	(١) ٥.٠٠٠		٥.٠٠٠
إجمالي الاصول	٦٨٦.٠٠	٤٤.٠٠٠			٨٦.٠٠٠
رأس المال	٢.٠٠٠	٢٥.٠٠٠	(١) ٢٥.٠٠٠		٢.٠٠٠
احتياطيات	١٨٢٤.٠٠	٨٢.٠٠	(١) ٨٢.٠٠		١٨٢٤.٠٠
خصوم متدولة	٨.٠٠٠	٦.٠٠٠			١٤.٠٠٠
دائرتو توزيعات	١٢٣٦.٠٠	٤٨.٠٠	(٢) ٤٨.٠٠	(١) ٩٩٦.٠٠	١٢٣٦.٠٠
حقوق الاقلية	—	—		(٢) ١٤٤.٠٠	١١٤.٠٠
الإجمالي	٦٨٦.٠٠	٤٤.٠٠٠	٤٢.٠٠٠	٤٢.٠٠٠	٨٦.٠٠٠

ويتم اعداد قائمة المركز المالى الموحد كمايلي :

قائمة المركز المالى الموحد للشركة القابضة

والشركة التابعة

فى ١٩٩١/٦/٣٠

	١.....	الأصول :
	١.....	أصول متداولة :
	١١.....	مخزون
		مدينون
		أصول متداولة أخرى
	٣١.....	إجمالي الأصول المتداولة
	٥.....	أصول ثابتة (صالى)
	٥.....	أصول غير ملموسة
		شهره
٨٦.....		إجمالي الأصول
		خصوم وحقوق ملكية
		خصوم :
	١٥.....	خصوم متروكة
	١١٥.....	حقوق الاكثية
	١٢٣٦..	ماتتو توريدات
	٣٧٧٦..	إجمالي الخصوم وحقوق الاكثية
	٣.....	حقوق الملكية
	١٨٢٤..	رأس المال
		الاحتياطيات
	٤٨٢٤..	إجمالي حقوق الملكية
٨٦.....		إجمالي الخصوم وحقوق الملكية

ويتم اعداد قائمة الارباح المحتجزة كمايلي :

**قائمة الارباح المحتجزة للشركة
القابضة والشركة التابعة**

١٠٠.٠٠٠	رصيد الارباح المحتجزة اول المدة
	يضاف اليه :
٢٠.٦٠٠	صافى الارباح المحققة
<hr/>	
٢٠.٦٠٠	الاجمالى
	يخصم منه :
١٢٣٦٠٠	ارباح موزعة
<hr/>	
١٨٢٤٠٠	رصيد الارباح المحتجزة اخر المدة

ويمثل رصيد الارباح المحتجزة قيمة الاحتياطيات اخر المدة الموجودة بقائمة

المركز المالى الموحدة

الفرض الثانى : الشركة القابضة تملك ٩٠ ٪ من اسهم الشركة التابعة فى

هذه الحالة تختلف نسبة ملكية الشركة القابضة عن الفرض السابق ويترتب على

ذلك تغير حصة كل من الشركة القابضة والأقلية فى نتائج الاعمال الخاصة

بالشركة التابعة وصافى أصولها .

وفى الفرض السابق تم تقسيم ربح الشركة التابعة وقدره ٨٠٠٠٠ جنيه بنسبة ٧٠ ٪ : ٣٠ ٪ اما فى الفرض الحالى فإن النسبة تصبح ٩٠ ٪ : ١٠ ٪ وعلى ذلك تكون حصة الشركة القابضة ٧٢٠٠٠ جنيه وحصة الاقلية ٨٠٠٠ جنيه .

وتكون قائمة التسوية اللازمة لاعداد قائمة الدخل الموحده كمايلي :

البيان	الشركة القابضة	الشركة التابعة	التسوية		قائمة الدخل الموحده
			مدين	دائن	
الايادات ايادات النشاط جارى ايادات من الشركة التابعة	٥٠٠٠٠ ٧٢٠٠٠	٣٠٠٠٠	٧٢٠٠٠		٨٠٠٠٠ —
	٥٧٢٠٠٠	٣٠٠٠٠			٨٠٠٠٠
	٣٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠			٥٢٠٠٠٠
التكاليف تكلفة النشاط الجارى مصرفات اخرى صافى الدخل مقابل حقوق الاقلية	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٨٠٠٠	٨٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
	٢٢٢٠٠٠	٨٠٠٠			٢٢٢٠٠٠
	—	—			٨٠٠٠
	٥٧٢٠٠٠	٣٠٠٠٠			٨٠٠٠٠٠
الإجمالي	٥٧٢٠٠٠	٣٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠

ولقد تم اجراء نفس التسوية المحاسبية التى اجريت فى الفرض السابق على اختلاف الانصبه فى الربح . وتهدف هذه التسوية كما سبق بيانه الى استبعاد ارباح الشركة التابعة باعتبارها تمثل ازواجاً فى قائمة الدخل نتيجة

لاضافة ايرادات ومصروفات الشركة القابضة الى ايرادات ومصروفات المجموعة .

ويكون قيد التسوية في هذه الحالة :

٧٢٠٠٠ من ح/ ايرادات من الشركة التابعة

٨٠٠٠ من ح/ مقابل حصص الأقلية

٨٠٠٠ الى ح/ الشركة التابعة (صافى الربح)

ويلاحظ ان هذا القيد لا يتم اجراؤه في دفاتر اليومية العادية ولكن يتم ذلك من

خلال قائمة التسوية فقط .

ويتم اعداد قائمة الدخل الموحد في هذه الحالة كمايلي :

قائمة الدخل الموحد للشركة القابضة والشركة التابعة

٨٠٠٠٠٠		ايرادات النشاط الجارى
		يخصم :
	٥٢٠٠٠٠	تكلفة نشاط جارى
	٥٠٠٠٠	مصروفات اخرى
٥٧٠٠٠٠		إجمالي التكاليف والمصروفات
٢٢٠٠٠٠		صافى الدخل
٨٠٠٠		مقابل حقوق الأقلية
٢٢٢٠٠٠		صافى دخل المجموعة

التسويات المحاسبية اللازمة لاعداد قائمة المركز المالى :

١ - ارباح المجموعة وقيمتها ٢٢٢٠٠٠ جنيه وكذلك ارباح الشركة التابعة يتم تجزئتها بنسبة ٦٠ ٪ ارباح موزعة و ٤٠ ٪ ارباح محتجزة كما يتضح من الجدول الآتى :

الشركة التابعة	المجموعة	البيان
٤٨٠٠٠	١٣٣٢٠٠	ارباح موزعة بنسبة ٦٠ ٪
٣٢٠٠٠	٨٨٨٠٠	ارباح محتجزة بنسبة ٤٠ ٪
٨٠٠٠٠	٢٢٢٠٠٠	الإجمالي

وتظهر الارباح الموزعة فى الميزانية الخاصة بكل من الشركة القابضة والشركة التابعة تحت حساب دائن توزيعات اما الارباح المحتجزة يتم اضافتها الى الاحتياطيات كما يلى :

رصيد الاحتياطى بالمجموعة = ٨٨٨٠٠٠ + ١٠٠٠٠٠ = ١٨٨٨٠٠٠ جنيه

رصيد الاحتياطى بالشركة التابعة = ٣٢٠٠٠٠ + ٥٠٠٠٠ = ٨٢٠٠٠٠ جنيه

٢ - رصيد الاستثمارات فى الميزانية الموحده يتم تعديله طبقا لطريقة حقوق الملكية كما يلى :

رصيد الاستثمارات المعدل = رصيد الاستثمارات + نصيب الشركة

القابضة فى الارباح المحققة - نصيب الشركة القابضة فى الارباح الموزعة .

٢٦.٠٠٠

رصيد الاستثمارات في ميزان المراجعة

يضاف :

نصيب الشركة القابضة في ارباح الشركة
التابعة

٧٢.٠٠٠

٧٢.٠٠٠

$90\% \times 80.000$

الإجمالي

يخصم :

نصيب الشركة القابضة في الارباح الموزعة

٤٣٢.٠٠

٢٨٨٨.٠٠
=====

$60\% \times 72.000$

رصيد الاستثمارات بعد التعديل

ويظهر نصيب الشركة القابضة في الارباح الموزعة في ميزانية الشركة
القابضة تحت حساب مدينو توزيعات .

٣ - تحديد حقوق الاقلية في حقوق الملكية

تبلغ نسبة حقوق الاقلية تبعا لهذا الغرض ١٠٪ وتشمل مايلي :

(راس المال + الاحتياطيات) $\times 10\%$

$10\% \times (82.000 \times 250.000)$

$332.00 = 10\% \times 332.000$

٤ - وتشمل قيود التسوية المطلوبة في هذه الحالة :

التسوية الاول : اقفال حقوق الملكية لدى الشركة التابعة مقابل اقفال حـ/

الاستثمارات واظهار حـ/ حقوق الاقلية

قيمة حقوق الملكية الخاصة بالشركة التابعة

٣٣٢٠٠٠	= ٨٢٠٠٠ + ٢٥٠٠٠٠
	رصيد الاستثمارات + حقوق الأقلية
٣٣٢٠٠٠	= ٣٣٢٠٠ + ٢٨٨٨٠٠
<u>١٠٠٠٠</u>	الفرق
<u><u> </u></u>	

ويتم تكيف هذا الفرق باعتباره شهراً سالباً أو خصم حصلت عليه الشركة القابضة كنتيجة لاستثمار الأموال .

ويكون القيد المحاسبي الذي يتم إجراؤه في قائمة التسوية كما يلي :

٢٥٠٠٠٠ من ح/ رأس المال

٨٢٠٠٠ من ح/ الاحتياطيات

٢٨٨٨٠٠ الى ح/ الاستثمارات

٣٣٢٠٠ الى ح/ حقوق الأقلية

١٠٠٠٠ الى ح/ الشهره السالبة (او الخصم)

التسوية الثانية : تتم هذه التسوية لالغاء ازدواج الارباح الموزعة لدى

الشركة التابعة والمتمثلة في ح/ دائنو التوزيعات وبلغ رصيده ٤٨٠٠٠ جنيه

مقابل ح/ مدينو توزيعات في ميزانية الشركة القابضة وبلغ رصيده ٤٣٢٠٠

ويمثل الفرق نصيب الأقلية وبلغ ٤٨٠٠ جنيه (١٠ ٪ × ٤٨٠٠٠)

ويكون القيد المحاسبي في هذه الحالة

٤٨٠٠٠ من هـ/ دائن توزيعات

٤٣٢٠٠ الى هـ/ مدين توزيعات

٤٨٠٠ الى هـ/ حقوق الأقلية

ويبلغ رصيد هـ/ حقوق الأقلية

حقوق الأقلية في حقوق الملكية	٢٣٢٠٠
حقوق الأقلية في الأرباح الموزعة	٤٨٠٠ +
إجمالي حقوق الأقلية	<u>٢٨٠٠٠</u>

ويمكن تحقيق هذا الرقم كما يلي :

١ - رصيد حقوق الأقلية تبعا لبيانات ميزان المراجعة

$$(٢٥٠٠٠٠ + ٥٠٠٠٠) \times ١٠\%$$

٣٠٠٠٠

٢ - نصيب الأقلية في أرباح الشركة التابعة

$$٨٠٠٠٠ \times ١٠\%$$

٨٠٠٠

٢٨٠٠٠

إجمالي حقوق الأقلية

ويتم اعداد قائمة التسوية اللازمة لاعداد قائمة المركز المالي كمايلي :

قائمة الدخل الموحده	التسويات		الشركة التابعة	الشركة القابضة	البيان
	دائن	مدين			
					الاصول
١٠٠٠٠			٤٠٠٠	٦٠٠٠	مخزون
١٠٠٠٠			٦٠٠٠	٤٠٠٠	مدينون
١١٠٠٠			٩٠٠٠	٢٠٠٠	اصول متداولة اخرى
—	(١) ٢٨٨٨٠٠		—	٢٨٨٨٠٠	استثمارات
٥٠٠٠٠			٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	اصول ثابتة
—	(٢) ٤٣٢٠٠		—	٤٣٢٠٠	مدينون توزيعات
٨١٠٠٠			٤٤٠٠٠	٧٠٢٠٠	إجمالي الأصول
					رأس المال
٢٠٠٠٠		(١) ٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	٢٠٠٠٠	احتياطيات
١٨٨٨٠٠		(١) ٨٢٠٠٠	٨٢٠٠٠	١٨٨٨٠٠	خصوم متنوعة
١٤٠٠٠			٦٠٠٠	٨٠٠٠	دائون توزيعات
١٣٣٢٠٠			٤٨٠٠٠	١٣٣٢٠٠	حقوق الاقلية
٢٨٠٠٠	(١) ٢٣٢٢٠٠	(٢) ٤٨٠٠٠			شهره سالبه (خصم)
١٠٠٠٠	(٢) ٤٨٠٠٠		—	—	
	(١) ١٠٠٠٠		—	—	
٨١٠٠٠	٢٨٠٠٠	٢٨٠٠٠	٤٤٠٠٠	٧٠٢٠٠	الإجمالي

قائمة المركز المالي الموحدة للشركة القابضة والشركة التابعة

في ١٩٩١/٦/٣٠

الاصول :	
اصول متداولة	
مخزون	١٠٠٠٠٠
مدينون	١٠٠٠٠٠
اصول متداولة اخرى	١١٠٠٠٠
	<hr/>
إجمالي الاصول المتداولة	٣١٠٠٠٠
اصول ثابتة صافي	٥٠٠٠٠٠
	<hr/>
إجمالي الاصول	٨١٠٠٠٠
	<hr/>
خصوم وحقوق ملكية	
خصوم :	
خصوم متنوعة	١٤٠٠٠٠
حقوق الاقلية	٣٨٠٠٠
دائنون توزيعات	١٣٣٢٠٠
	<hr/>
إجمالي الخصوم وحقوق الاقلية	٣١١٢٠٠
	<hr/>
حقوق الملكية	
رأس المال	٣٠٠٠٠٠
احتياطات	١٨٨٨٠٠
خصم (شهره سالبه)	١٠٠٠٠
	<hr/>
إجمالي حقوق الملكية	٤٩٨٨٠٠
	<hr/>
إجمالي الخصوم وحقوق الملكية	٨١٠٠٠٠
	<hr/>

ويتم اعداد قائمة الارباح المحتجزة كمايلي :

**قائمة الارباح المحتجزة للشركة التابعة
والشركة التابعة**

١٠٠٠٠٠	رصيد الارباح المحتجزة اول المدة
	يضاف اليه :
٢٢٢٠٠٠	صافى الارباح المحققة
<hr/>	
١٣٢٢٠٠	يخصم منه :
<hr/>	ارباح موزعة
١٨٨٨٠٠	رصيد الارباح المحتجزة اخر المدة

وكما سبق بيانه يمثل رصيد الارباح المحتجزة آخر المدة قيمة الاحتياطيات الموجودة بقائمة المركز المالى الموحد .

رابعاً : اعداد القوائم الموحدة طبقاً لطريقة التكلفة :

تعتمد هذه الطريقة على الاسس التالية :

- ١ - تسجيل الاستثمار بالتكلفة الاصلية دون تعديله بالارباح او الخسائر المحققة لدى الشركات التابعة .
- ٢ - تسجيل ايرادات الاستثمار فى الشركات التابعة على اساس الارباح الموزعة وليس الارباح المحققة .

ويعاب على هذه الطريقة كما سبق بيانه :

- انها لاتظهر القيمة الحقيقية للاستثمارات لدى الشركات التابعة .
- انها تعتمد على مقياس الارباح الموزعة لتسجيل الايرادات من الشركات التابعة واتسهيل الارباح المحتجزة له فى هذه الشركات .
- انها لاتعتمد على مقياس موضوعى لتقييم اداء الشركات التابعة حيث لايمكن اعتبار الارباح الموزعة مقياسا مناسباً لذلك .

وعلى الرغم من تفضلياً لطريقة حقوق الملكية كأساس لمعالجة الارباح أو الخسائر المحققة لدى الشركات التابعة حيث تظهر هذه الطريقة القيمة الاقتصادية الحقيقية لاستثمارات الشركة القابضة لدى الشركات التابعة كما انها تستخدم مقياس الارباح المحققة كأداة لتقييم اداء الشركات التابعة وغير ذلك من المزايا التى سبق لنا التعرض لها فى بداية الفصل فإننا سوف نعرض للجوانب المختلفة الخاصة باستخدام طريقة التكلفة عند اعداد القوائم الموحدة لاستكمال الجوانب الممكنة لهذا الموضوع .

يوضح المثال الآتى كيفية تطبيق اسلوب التكلفة لاعداد القوائم الموحدة .

الآتى ميزان المراجعة للشركة القابضة ع والشركة التابعة م فى

(١٩٩٣/١٢/٣١) (المبالغ بالجنيهات)

البيان	الشركة التابعة (م)		الشركة القابضة (ع)	
	ارصدة دائنة	ارصدة مدينة	ارصدة دائنة	ارصدة مدينة
ايرادات نشاط جارى	٥٠٠٠٠٠		٧٠٠٠٠٠	
تكلفة نشاط جارى		٣٦٠٠٠٠		٤٥٠٠٠٠
مصروفات أخرى		٢٠٠٠٠		٥٠٠٠٠٠
مخزون		٧٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠
مدينون		٦٠٠٠٠		١٥٠٠٠٠
نقدية		٤٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠
استثمارات فى الشركات التابعة				٤٠٠٠٠٠
اصول ثابتة		٤٤٠٠٠٠		٣٨٠٠٠٠
رأس المال	٢٠٠٠٠٠		٥٠٠٠٠٠	
احتياطيات	١٠٠٠٠٠		٣٠٠٠٠٠	
خصوم خارجية	٢٠٠٠٠٠		١٣٠٠٠٠	
	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	١٦٣٠٠٠٠	١٦٣٠٠٠٠

المطلوب : اعداد القوائم الموحده فى ذلك التاريخ باستخدام طريقة التكلفة

فى ظل كل من الفرضين الآتيين :

الفرض الاول : الشركة القابضة تملك الشركة التابعة بالكامل

الفرض الثانى : الشركة القابضة تملك ٨٠ ٪ من اسهم الشركة التابعة .

علما بأنه تقرر توزيع ٧٠ ٪ من الارباح المحققة لدى الشركتين وحجز

الباقى كاحتياطيات .

الفرض الاول : الشركة القابضة تملك الشركة التابعة بالكامل فى ظل طريقة التكلفة .

يتم اعداد قائمة التسوية اللازمة لاعداد قائمة الدخل كمايلى :

البيان	الشركة القابضة	الشركة التابعة	التسويات		قائمة الدخل الموحد
			مدىين	دائن	
الايرادات					
ايرادات نشاط جارية	٧٠٠٠٠	٥٠٠٠٠			١٢٠٠٠٠
ايرادات من الشركة التابعة	٧٧٠٠٠		٧٧٠٠٠		—
إجمالي الايرادات	٧٧٧٠٠٠	٥٠٠٠٠			١٢٠٠٠٠
تكلفة النشاط الجارى	٤٥٠٠٠	٣٦٠٠٠			٨١٠٠٠
مصرفات أخرى	٥٠٠٠	٣٠٠٠			٨٠٠٠
صافى الدخل	٢٧٧٠٠٠	١١٠٠٠	٧٧٠٠٠		٣١٠٠٠
إجمالي المصروفات	٧٧٧٠٠٠	٥٠٠٠٠			١٢٠٠٠٠

وبلاحظ ان نصيب الشركة القابضة فى ارباح الشركة التابعة حسب على اساس الارباح الموزعة فقط دون الارباح المحتجزة ، وبما ان ارباح الشركة التابعة ١١٠٠٠٠ جنيه وقررت الجمعية العمومية للشركة توزيع ٧٠ ٪ فقط من هذه الارباح وقدرها $١١٠٠٠٠ \times ٧٠ \٪ = ٧٧٠٠٠$ جنيه .

وبما ان الشركة التابعة مملوكة للشركة القابضة بالكامل فإن الارباح الموزعة بكاملها تؤول الى الشركة القابضة .

ويتم اعداد قائمة الدخل الموحد فى هذه الحالة كمايلى :

قائمة الدخل الموحد للشركة القابضة (ع)
والشركة التابعة (م)

١٢٠٠٠٠	ايرادات نشاط جارى
٨١٠٠٠٠	تكلفة نشاط جارى
٨٠٠٠٠	مصروفات اخرى
٨٩٠٠٠٠	اجمالى التكاليف والمصروفات الاخرى
٣١٠٠٠٠	صافى الدخل

ولاعداد قائمة المركز المالى الموحد يجب اجراء التسويات الاتية :

١ - ربح الشركة القابضة وقدره ٢٧٧٠٠٠ جنيه وكذلك ربح الشركة التابعة وقدره ١١٠٠٠٠ يتم تجزئته الى ٧٠٪ ارباح موزعة و ٣٠٪ ارباح محتجزة كمايلى :

الشركة التابعة	الشركة القابضة	البيان
٧٧٠٠٠	١٩٣٩٠٠	ارباح موزعة
٣٣٠٠٠	٨٣١٠٠	ارباح محتجزة
١١٠٠٠٠	٢٧٧٠٠٠	المجموع

وتظهر الأرباح الموزعة في الميزانية لحساب دائنات توزيعات أما الأرباح المحتجزة تضاف إلى الاحتياطيات التي يتم تعديل رصيدها كما يلي :

رصيد الميزان + الأرباح المحتجزة = رصيد آخر المدة

الشركة القابضة = ٨٣١٠٠ + ٢٠٠٠٠٠ = ٢٨٣١٠٠

الشركة التابعة = ٢٢٠٠٠ + ١٠٠٠٠٠ = ١٢٢٠٠٠

٢ - رصيد الاستثمارات يظل كما هو في ميزان المراجعة وقدره ٤٠٠٠٠٠ جنيه وذلك طبقاً لطريقة التكلفة .

٣ - التسويات المحاسبية اللازمة تشمل :

التسوية الأولى : اقفال حقوق الملكية لدى الشركة التابعة مقابل اقفال ح/ استثمارات .

قيمة حقوق الملكية لدى الشركة التابعة تشمل :

راس المال + الاحتياطيات طبقاً لميزان المراجعة

= ٢٠٠٠٠٠ + ١٠٠٠٠٠ = ٣٠٠٠٠٠ جنيه

وبما أن قيمة الاستثمارات طبقاً لميزان المراجعة ٤٠٠٠٠٠ جنيه إذا الفرق وقدره ١٠٠٠٠٠ جنيه يمثل مقابل الشهره ويلاحظ اننا ساتخدمنا في هذا المثال قيمة الاحتياطيات الواردة بميزان المراجعة اى قبل اضافة الأرباح المحتجزة من العام الحالى ويترتب على ذلك ان الأرباح المحتجزة من العام الحالى كاحتياطيات

لدى الشركة التابعة سوف يتم اضافتها الى احتياطات المجموعة .

ويكون قيد التسوية اللازمة فى هذه الحالة كما يلى :

٢٠٠٠٠ من حـ/ رأس المال

١٠٠٠٠٠ من حـ/ الاحتياطات

١٠٠٠٠٠ من حـ/ الشهره

٤٠٠٠٠ الى حـ/ الاستثمارات فى الشركة التابعة

التسوية الثانية :

تجرى هذه التسوية لاستبعاد حـ/ مدينو توزيعات من ميزانية الشركة القابضة مقابل استبعاد حـ/ دائنو توزيعات من ميزانية الشركة حيث يمثل هذين الحسابين ازواجاً فى الارصدة المدينة والدائنة . ويجرى بناءً على ذلك القيد الآتى:

٧٧٠٠٠ من حـ/ دائنو توزيعات

٧٧٠٠٠ الى حـ/ مدينو توزيعات

ويتم اعداد قائمة التسوية اللازمة لاعداد المركز المالى الموحد

كما يلى :

البيان	الشركة القابضة	الشركة التابعة	التسويات		قائمة الدخل الموحدة
			مدین	دائن	
الأصول					
مخزون	١٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠			١٧٠٠٠٠
مدينون	١٥٠٠٠٠	٦٠٠٠٠			٢١٠٠٠٠
تقنية	١٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠			١٤٧٠٠٠
استثمارات	٤٠٠٠٠٠			(١) ٤٠٠٠٠٠	—
أصول ثابتة	٢٨٠٠٠٠	٤٤٠٠٠٠			٨٢٠٠٠٠
شهره	—	—	(١) ١٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠
مدينون توزيعات	٧٧٠٠٠	—		(٢) ٧٧٠٠٠	—
إجمالي الأصول	١٢٠٧٠٠٠	٦١٠٠٠٠			١٤٤٠٠٠٠
رأس المال	٥٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	(١) ٢٠٠٠٠٠		٥٠٠٠٠٠
احتياطيات	٢٨٣١٠٠	١٢٣٠٠٠	(١) ١٠٠٠٠٠		٤١٦١٠٠
خصوم خارجية	١٣٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠			٣٣٠٠٠٠
دائنون توزيعات	١٩٣٩٠٠	٧٧٠٠٠	(٢) ٧٧٠٠٠		١٩٣٩٠٠
إجمالي الخصوم	١٢٠٧٠٠٠	٦١٠٠٠٠	٤٧٧٠٠٠	٤٧٧٠٠٠	١٤٤٠٠٠٠

ويتم اعداد قائمة المركز المالى الموحد كما يلى :

**قائمة المركز المالى الموحد للشركة القابضة
والشركة التابعة فى ١٩٩٣/١٢/٣١**

	الاصول
١٧.٠٠٠	اصول متداولة :
٢١.٠٠٠	مخزون
١٤.٠٠٠	مدينون
	تقديية
٥٢.٠٠٠	جملة الاصول المتداولة
٨٢.٠٠٠	اصول ثابتة (صافى)
	اصول غير ملموسة
١.٠٠٠	شهره
<u>١٤٤.٠٠٠</u>	اجمالى الاصول
	خصوم وحقوق ملكية
	الخصوم
٣٣.٠٠٠	خصوم خارجة
١٩٣٩.٠٠	دائتو توزيعات
٥٢٣٩.٠٠	اجمالى الخصوم
	حقوق الملكية
٥.٠٠٠	رأس المال
٤١٦١.٠٠	احتياطيات
<u>٩١٦١.٠٠</u>	اجمالى حقوق الملكية
	اجمالى الخصوم وحقوق الملكية
<u>١٤٤.٠٠٠</u>	

كما يتم اعداد قائمة الارباح المحتجزة كمايلي :

قائمة الارباح المحتجزة للشركة القابضة

٣٠٠٠٠٠

رصيد الارباح المحتجزة اول المدة

يضاف اليه

٣١٠٠٠٠

صافى الارباح المحققة

٦١٠٠٠٠

يخصم منه :

١٩٣٩٠٠

ارباح موزعة

٤١٦١٠٠

رصيد الارباح المحتجزة آخر المدة

يعادل رصيد الارباح المحتجزة آخر المدة رصيد الاحتياطيات بقائمة المركز

المالى الموحد .

يعادل رصيد الارباح المحتجزة آخر المدة رصيد الاحتياطيات بقائمة المركز

المالى الموحد .

الفرض الثانى : الشركة القابضة تملك ٨٠ ٪ من اسهم الشركة التابعة :

طبقا لهذا الفرض يتم تجزئة ارباح الشركة التابعة وكذلك صافى أصولها

بين الشركة القابضة والأقلية .

وبالنسبة لقائمة الدخل فإن الربح الموزع وقدره ٧٧٠٠٠٠ جنيه يوزع

كمايلي :

حصة الشركة القابضة : ٦١٦.٠٠ (٨٠ ٪)

حصة الأقلية : ١٥٤.٠٠ (٢٠ ٪)

ويتم اعداد قائمة التسوية اللازمة لاعداد قائمة الدخل كمايلي :

البيان	الشركة القابضة	الشركة التابعة	التسويات		قائمة الدخل الموحده
			مدین	دائن	
الإيرادات					
إيرادات نشاط جاریة	٧٧.٠٠	٥.٠٠٠			١٢.٠٠٠
إيرادات من الشركة التابعة	٦١٦.٠		٦١٦.٠		—
إجمالي الإيرادات	٧١٦.٠	٥.٠٠٠			١٢.٠٠٠
تكاليف النشاط جاری	٤٥.٠٠٠	٣٦.٠٠٠			٨١.٠٠٠
مصرفات أخرى	٥.٠٠٠	٢.٠٠٠			٨.٠٠٠
صافي الدخل	٢٦١٦.٠	١١.٠٠٠		٧٧.٠٠	٢٩٤٦.٠
مقابل حقوق الأقلية	—	—	١٥٤.٠٠		١٥٤.٠٠
الإجمالي	٢٦١٦.٠	٥.٠٠٠	٧٧.٠٠	٧٧.٠٠	١٢.٠٠٠

ويكون قيد التسوية في هذه الحالة كمايلي :

٦١٦.٠ من د/ إيرادات من الشركة التابعة

١٥٤.٠ من د/ مقابل حقوق الأقلية

٧٧.٠ الى د/ الشركة التابعة (صافي الربح)

قائمة الدخل الموحدة للشركة القابضة
والشركة التابعة

١٢.٠٠٠	ايرادات نشاط جارى
٨١.٠٠٠	تكلفة النشاط الجارى
٨.٠٠٠	مصرفات اخرى
٨٩.٠٠٠	إجمالي التكاليف والمصرفات الأخرى
٣١.٠٠٠	صافى الدخل
	يخصم :
١٥٤.٠٠	مقابل حقوق الأقلية
٢٩٤٦.٠	صافى دخل المجموعة

ولاعداد قائمة المركز المالى الموحده يجب اجراء التسويات الآتية :

- ١ - ربح الشركة القابضة و ربح الشركة التابعة يتم تجزئته بنسبة ٧٠ ٪
ارباح موزعة و ٢٠ ٪ ارباح محتجزة طبقا لفروض اتمام العملية .

الشركة التابعة	الشركة القابضة	البيانات
٧٧.٠٠	١٨٣١٢.٠	ارباح موزعة
٣٣.٠٠	٧٨٤٨.٠	ارباح محتجزة
١١.٠٠٠	٢٦١٦.٠	

وتظهر الأرباح الموزعة بحساب دائن وتوزيعات في الميزانية بينما تضاف الأرباح المحتجزة إلى الاحتياطيات كما يلي :

$$\text{رصيد الاحتياط لدى الشركة القابضة} = ٢٠٠٠٠٠ + ٧٨٤٨٠ = ٢٧٨٤٨٠$$

$$\text{لدى الشركة التابعة} = ١٠٠٠٠٠ + ٣٣٠٠٠ = ١٣٣٠٠٠$$

٢- رصيد الاستثمارات يظل كما هو في ميزان المراجعة ورصيده ٤٠٠٠٠٠ جنيه طبقا لمفاهيم طريقة التكلفة .

٣- تحديد قيمة حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة :

يلاحظ أن حقوق الأقلية تبعا لطريقة التكلفة تتمثل في رأس المال والاحتياطيات المكونة من فترات سابقة أما احتياطيات العام أجمالى فلا تؤخذ في الاعتبار لأنه طبقا لهذه الطريقة يتم الاعتراف بالأرباح الموزعة فقط .

وبناء على ذلك تكون حقوق الأقلية

$$(١٠٠٠٠٠ + ٢٠٠٠٠) \times ٢٠\% = ٦٠٠٠٠ \text{ جنيه .}$$

٤- تشمل التسويات المحاسبية تبعا لذلك تسويته :

التسوية الأولى : لأغفال حقوق الملكية مع ح/ الاستثمارات وظهور ح/ حقوق الأقلية .

قيمة حقوق الملكية لدى الشركة التابعة طبقا لميزان المراجعة ٢٠٠٠٠٠ جنيه
وبما أن رصيد الاستثمارات طبقا للميزان ٤٠٠٠٠٠ جنيه كما توجد حقوق أقلية

قيمتها ٦٠٠٠٠ جنيه اذا الفرق وقدره ١٦٠٠٠٠ جنيه يعتبر مقابل الشهره ويكون
قيد اليومية كما يلى :

٢٠٠٠٠ من ح/ رأس المال

١٠٠٠٠ من ح/ الاحتياطيات

١٦٠٠٠ من ح/ الشهرة

٤٠٠٠٠ الى ح/ الاستثمارات

٦٠٠٠ الى ح/ حقوق الاقلية

التسوية الثانية :

استبعاد الارباح الموزعة المتمثلة فى ح/ مدينو توزيعات لدى الشركة

القابضة ح/ دائنو توزيعات لدى الشركة التابعة مع اظهار حقوق الاقلية .

٧٧٠٠٠ من ح/ دائنو توزيعات

٦١٦٠٠ الى ح/ مدينو توزيعات

١٥٤٠٠ الى ح/ حقوق الاقلية

ويتم اعداد قائمة التسوية كما يلى :

البيان	الشركة القابضة	الشركة التابعة	التسويات		قائمة الدخل الموحدة
			مدین	دائن	
الأصول					
مفزون	١٠٠٠٠	٧٠٠٠			١٧٠٠٠
مدينون	١٥٠٠٠	٦٠٠٠			٢١٠٠٠
نقدية	١٠٠٠٠	٤٠٠٠			١٤٠٠٠
استثمارات	٤٠٠٠٠	—		(١) ٤٠٠٠٠	—
أصول ثابتة	٢٨٠٠٠	٤٤٠٠٠			٨٢٠٠٠
شهره	—	—	(١) ١٦٠٠٠		١٦٠٠٠
دینون توزيعات	٦١٦٠٠	—		(٢) ١١٦٠٠	
الإجمالي	١١٩١٦٠٠	٦١٠٠٠			١٥٠٠٠٠
رأس المال	٥٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	(١) ٢٠٠٠٠٠		٥٠٠٠٠٠
احتياطات	٣٧٨٤٨٠	١٢٣٠٠٠	(١) ١٠٠٠٠٠		٤١١٤٨٠
خصوم خارجية	١٣٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠			٢٣٠٠٠٠
دائرت توزيعات	١٨٣١٢٠	٧٧٠٠٠	(٢) ٧٧٠٠٠		١٨٣١٢٠
حقوق الأقلية	—	—		(١) ٦٠٠٠٠	٧٥٤٠٠
				(٢) ١٥٤٠٠	
إجمالي الخصوم	١١٩١٦٠٠	٦١٠٠٠٠	٥٣٧٠٠٠	٥٣٧٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠

ويلاحظ ان قيمة حقوق الأقلية وقدرها ٧٥٤٠٠ تعادل حصة الأقلية فى صافى الاصول وقدرها ٦٠٠٠٠ مضافا اليها نصيب الأقلية فى الارباح الموزعة وقدره ١٥٤٠٠ .

ويتم اعداد قائمة المركز المالى الموجب كمايلى :

قائمة المركز المالى الموجب للشركة القابضة والشركة التابعة

فى ١٩٩٣/١٢/٣١

	الاصول
	اصول متداولة ،
١٧٠٠٠٠	مخزون
٢١٠٠٠٠	مدينون
١٤٠٠٠٠	تقنية
٥٢٠٠٠٠	جملة الاصول المتداولة
٨٢٠٠٠٠	اصول ثابتة (صافى)
١٦٠٠٠٠	اصول غير ملموسة ،
	شهره
١٥٠٠٠٠٠	اجمالى الاصول
	خصوم وحقوق ملكية
	الخصوم :
٢٣٠٠٠٠	خصوم خارجية
١٨٣١٢٠	دائرتن قرضيات
٧٥٤٠٠	حقوق الأقلية
٥٨٨٥٢٠	اجمالى الخصوم وحقوق للأقلية
	حقوق للملكية
٥٠٠٠٠٠	رأس المال
٤١١٤٨٠	احتياطيات
٩١١٤٨٠	اجمالى حقوق للملكية
١٥٠٠٠٠٠	اجمالى الخصوم وحقوق للملكية

ويتم اعداد قائمة الارباح المحتجزة كمايلي :

**قائمة الارباح المحتجزة للشركة القابضة
والشركة التابعة**

٢٠٠٠٠٠	رصيد الارباح المحتجزة اول المدة
	يضاف اليه :
٢٩٤٦٠٠	صافى الارباح المحققة
<u>٢٩٤٦٠٠</u>	
	يخصم :
١٨٣١٢٠	ارباح موزعة
<u>٤١١٤٨٠</u>	رصيد الارباح المحتجزة آخر المدة

ويتضح من الأمثلة السابقة ان طريقة التكلفة لا تؤدي إلى الاعلان عن القيمة الاقتصادية لاستثمارات الشركة القابضة كنتيجة لتقييم هذه الاستثمارات دائما بالتكلفة كما ان المقياس المستخدم لتقييم اداء الشركة التابعة هو الارباح الموزعة والتي تكون خاضعة لاعتبارات كثيرة تجعلها مقياسا غير موضوعيا في هذا المجال.

حالات عملية :

١ - تملك شركة قابضة ٨٠ ٪ من الاسهم العادية لاحدى الشركات التابعة وقد حققت الشركة التابعة ارباحا مقدارها ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه فى نهاية احدى السنوات المالية وقررت الجمعية العمومية للشركة التابعة توزيع ٦٠ ٪ من الارباح

وحجز الباقي كأحتياطي .

المطلوب : استخدام الارقام السابقة في توضيح الاجراءات المحاسبية التي يجب اتباعها لمعالجة الارباح المحققة لدى الشركات التابعة في ظل كل من طريقة التكلفة وطريقة حقوق الملكية علما بأن تكلفة الاستثمارات في دفاتر الشركة القابضة مبلغ ٦٠.٠٠٠٠ جنيه .

٢ - الاتي بيان ايرادات ومصروفات الشركة القابضة س والشركة التابعة
ص خلال الفترة المالية المنتهية في ١٢/٣١/١٩٩٢ .

البيان	الشركة القابضة س	الشركة التابعة ص
ايراد المبيعات	٥٠.٠٠٠	٢٠.٠٠٠
تكلفة المبيعات	٣٠.٠٠٠	١٢.٠٠٠
مصروفات تسويقية	٧.٠٠٠	٢.٠٠٠
مصروفات ادارية	٣.٠٠٠	١.٠٠٠

وقد قررت الجمعية العمومية لكل من الشركتين توزيع ٧٠ ٪ من الارباح
وحجز الباقي .

المطلوب : اعداد قائمة الدخل الموحد في ظل كل من الفرضين الآتيين على

حده :

الفرض الاول : الشركة القابضة تمتلك الشركة التابعة بالكامل .

الفرض الثاني: الشركة القابضة تمتلك ٦٠ ٪ من اسهم الشركة التابعة .

ملحوظة : ضمن اجابتك شرح للتسويات المحاسبية التي يتم اجراؤها .

٢ - الاتى ميزان المراجعة المستخرج من دفاتر الشركة القابضة ل

والشركة التابعة م فى ١٩٩١/١٢/٣١ .

البيان	الشركة التابعة (م)		الشركة القابضة (ل)	
	ارصدة دائنة	ارصدة مدينة	ارصدة دائنة	ارصدة مدينة
ايرادات نشاط جارى	٥٥٠٠٠٠		٦٠٠٠٠٠	
ايرادات متنوعة	٥٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠	
تكاليف ومصروفات جارية		٢٨٠٠٠٠		٤٠٠٠٠٠
مصروفات اخرى		٢٠٠٠٠		٥٠٠٠٠
مخزون		٦٠٠٠٠		٨٠٠٠٠
مدينون		٤٠٠٠٠		١٢٠٠٠٠
اصول متداولة اخرى		٢٠٠٠٠		٣٠٠٠٠
استثمارات فى الشركة التابعة				٥٠٠٠٠٠
اصول ثابتة		٤٨٠٠٠٠		٢٥٠٠٠٠
رأس المال	٢٥٠٠٠٠		٣٠٠٠٠٠	
احتياطيات	١٠٠٠٠٠		١٥٠٠٠٠	
خصوم خارجية	٥٠٠٠٠		٢٨٠٠٠٠	
الإجمالي	١٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	١٤٣٠٠٠٠	١٤٣٠٠٠٠

فاذا علمت أن :

أ - الشركة القابضة تمتلك اسهم الشركة التابعة بالكامل .

ب - تقرر توزيع ٧٠ ٪ من الارباح لدى الشركة القابضة و ٨٠ ٪ من

الارباح لدى الشركة التابعة وحجز الباقي .

المطلوب :

اعداد القوائم الموحده فى ذلك لتاريخ طبقا لطريقة حقوق الملكية مع شرح التسويات المحاسبية التى يجب اجراؤها .

٤ - تمتلك الشركة القابضة أ ٨٠ ٪ من الاسهم العادية للشركة التابعة ب
والآتى بيان الارصدة المستخرجة من دفاتر الشركتين فى ١٩٩٣/١٢/٣١ .

البيان	الشركة التابعة (ب)		الشركة القابضة (أ)	
	ارصدة دائنة	ارصدة مدينة	ارصدة دائنة	ارصدة مدينة
ايرادات المبيعات	٢٠٠٠٠		٥٠٠٠٠	
تكلفة المبيعات		١٠٠٠٠		٣٠٠٠٠
مصرفات اخرى		٢٠٠٠		٨٠٠٠
مخزون		١٥٠٠٠		١٠٠٠٠
مدينون		١٦٠٠٠		٨٠٠٠
استثمارات فى الشركة التابعة		—		٢٥٠٠٠
اصول ثابتة		٢٤٠٠٠		٢٢٠٠٠
رأس المال	١٨٠٠٠		٢٠٠٠٠	
احتياطيات	١٢٠٠٠		١٥٠٠٠	
قروض طويلة الاجل	٥٠٠٠		١٠٠٠٠	
دائنون	١٢٠٠٠		١٨٠٠٠	
		٦٧٠٠٠	١١٣٠٠٠	١١٣٠٠٠

فاذا علمت انه تقرر توزيع ٧٥ ٪ من الارباح المحققة لدى كل من الشركتين:
المطلوب : اعداد القوائم الموحده فى ذلك التاريخ طبقا لطريقة حقوق الملكية مع شرح التسويات المحاسبية التى يجب اجراؤها .

٥ - استخرجت الارصدة الآتية من ميزان المراجعة الخاص بالشركة

القابضة ق والشركة التابعة ت بعد تصوير قائمة الدخل الموحد في ١٢/٣١/١٩٩٢ .

البيان	الشركة التابعة (ت)		الشركة القابضة (ق)	
	ارصدة دائنة	ارصدة مدينة	ارصدة دائنة	ارصدة مدينة
صافي الدخل	٢٠٠٠٠		٢٠٠٠٠	
اصول متداولة		١٥٠٠٠		٢٥٠٠٠
اصول ثابتة (صافي)		٤٠٠٠٠		٢٥٠٠٠
استثمارات الشركة التابعة				٣٠٠٠٠
رأس المال	١٥٠٠٠		٢٠٠٠٠	
احتياطات	٥٠٠٠		٢٢٠٠٠	
خصوم خارجية	١٥٠٠٠		١٨٠٠٠	
الإجمالي	٥٥٠٠٠	٥٥٠٠٠	٩٠٠٠٠	٩٠٠٠٠

فإذا علمت انه تقرر توزيع ٨٠ ٪ من ارباح الشركة القابضة و ٧٠ ٪ من

ارباح الشركة التابعة وان الشركة القابضة تمتلك ٧٥ ٪ من الاسهم العادية للشركة التابعة .

المطلوب :

١ - اعداد قائمة المركز المالي الموحد مع تفسير التسويات المحاسبية التي

يجب اجرائها .

٢ - قائمة الارياح المحتجزة .

ملحوظة : استخدم طريقة حقوق الملكية لمعالجة ارباح الشركة التابعة .

٦ - الآتي ميزان المراجعة للشركة القابضة ع والشركة التابعة ن في

١٩٩١/١٢/٣١

الميزان	الشركة التابعة (ن)		الشركة القابضة (ع)	
	أرصدة دائنة	أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	أرصدة مدينة
إجمالي الإيرادات	٥٥.٠٠٠		٧٥.٠٠٠	
إجمالي المصروفات		٤.٠٠٠		٥.٠٠٠
مخزون		١.٠٠٠		٢.٠٠٠
مدينون		٢.٠٠٠		٢.٠٠٠
تقديرة		٥.٠٠٠		١٥.٠٠٠
أصول ثابتة (صافي)		٢٥.٠٠٠		٢.٠٠٠
رأس المال	٢.٠٠٠		٧٥.٠٠٠	
احتياطيات	١.٠٠٠		١٥.٠٠٠	
دائكون خصوم أخرى	٥.٠٠٠		١.٠٠٠	
استثمارات في الشركة التابعة	١.٠٠٠		٢.٠٠٠	
الإجمالي	١.٠٠٠	١.٠٠٠	١٥٥.٠٠٠	١٥٥.٠٠٠

فإذا علمت أن :

١ - تقرير توزيع ٦٠ ٪ من الأرباح المحققة لدى كل من الشركتين .

٢ - تقوم الشركة القابضة بتطبيق طريقة التكلفة لأعداد القوائم الموحدة .

المطلوب : أعدد القوائم الموحدة وتفسير التسويات المحاسبية التي يجب إجراؤها

في ظل كل من الفرضين الآتيين :

الفرض الأول : الشركة القابضة تمتلك الشركة التابعة بالكامل

الفرض الثاني: الشركة القابضة تمتلك ٧٠٪ من الاسهم العادية للشركة التابعة .

٧ - المطلوب: اعادة حل المثال رقم (٦) باستخدام طريقة حقوق الملكية

**لمعالجة ارباح الشركة التابعة مع توضيح الفروق الاساسية بين كل من طريقة
التكلفة وطريقة حقوق الملكية .**

الفصل الرابع

المعاملات المتبادلة بين شركات المجموعة

يتناول هذا الجزء معالجة المعاملات المتبادلة بين اطراف المجموعة الاقتصادية بما فيها الشركة القابضة والشركات التابعة لها والتسويات المحاسبية التي يجب اجراؤها عند اعداد القوائم الموحدة لازالة الازواج الناتج من بعض هذه العمليات أو الغاء الارباح والخسائر غير المحققة الناتجة من البعض الآخر .

ولقد تضمن معيار المحاسبة الدولية رقم ٢٧ ضمن اجراءات التوحيد تحديد المعاملات التي يجب تسويتها عند اعداد القوائم الموحدة وشمل ذلك :

أ - استبعاد الارصدة والعمليات الداخلية المتبادلة بين وحدات المجموعة وتشمل المبيعات والمصروفات والتوزيعات .

" Intergroup balances and intergroup transactions , including sales, expenses and dividends are eliminated in full . "

ب - استبعاد الارباح غير المحققة الناتجة من المعاملات المتبادلة بين وحدات المجموعة والتي انعكست على تكوين الاصول مثل المخزون والاصول الثابتة.

" unrealised profits resulting from intergroup transactions that are included in the carrying amount of assets, are eliminated in full " .

ج - استبعاد الخسائر غير المحققة الناتجة من المعاملات المتبادلة بين وحدات المجموعة والتي طرحت عند تحديد قيمة الاصول ما لم تكن هذه الخسائر متمثلة في تكاليف لا يمكن استردادها .

" unrealised losses resulting from intergroup transactions that are deducted in arriving at the carrying amount of assets are also eliminated unless cost can not be recovered " .

وتبعاً لذلك يشمل هذا الفصل العمليات الآتية :

أولاً : عمليات تبادل البضاعة بين وحدات المجموعة .

ثانياً : عمليات تبادل الاصول الثابتة بين وحدات المجموعة .

ثالثاً : الارصدة المدينة والدائنة المتبادلة بين وحدات المجموعة .

أولاً : عمليات تبادل السلع والخدمات بين وحدات المجموعة :

تشمل هذه العمليات مبيعات السلع والخدمات المتبادلة بين الوحدات الممثلة

للمجموعة الاقتصادية والتي تشمل الشركة القابضة والشركات التابعة لها . وتشمل

هذه المبيعات الانواع الآتية :

أ - مبيعات السلع والخدمات من الشركة القابضة الى احدى الشركات التابعة لها .

يقصد بذلك قيام الشركة القابضة ببيع سلعة أو خدمة الى احدى الشركات

التابعة لها . وتؤثر هذه العملية على العناصر الآتية :

- إيرادات الشركة القابضة .
 - مصروفات الشركة التابعة .
 - المخزون السلعي لدى الشركة التابعة بقيمة الجزء غير المباع من هذه السلع خلال الفترة المالية .
- ويجب اجراء التسويات اللازمة عند اعداد القوائم الموحدة لاستبعاد هذه الإيرادات والمصروفات والأرباح الغير محققة الناتجة عنها . وتشمل هذه التسويات:

أ - استبعاد قيمة مبيعات السلع والخدمات المتبادلة من إيرادات الشركة القابضة ومصروفات الشركة التابعة .

ب - استبعاد ارباح الجزء الغير مباع من السلع المحولة من الشركة القابضة الى الشركة التابعة خلال السنة المالية والمنعكس على المخزون السلعي لدى الشركة التابعة .

ويجب اجراء هذه التسويات كما هي سواء كانت الشركة القابضة تملك الشركة التابعة بالكامل أو تملك حصة منها لان الأرباح الغير محققة في هذه الحالة تخص الشركة القابضة نفسها ولذلك يجب استبعادها بالكامل بصرف النظر عن النسبة المملوكة في رأس مال الشركة التابعة .

ويمكن تقسيم مبيعات السلع والخدمات من الشركة القابضة الى احدى الشركات التابعة الى نوعين :

النوع الأول : المبيعات التي لا تؤثر على المخزون السلمي .

ويقصد بها السلع التي تم بيعها من الشركة القابضة الى إحدى الشركات التابعة وقامت الشركة التابعة ببيعها بالكامل خلال السنة المالية أى ليس لها تأثير على المخزون السلمي .

فى هذه الحالة تقتصر التسوية المطلوبة على الغاء هذه العملية من إيرادات الشركة القابضة ومصروفات الشركة التابعة كما يتضح من المثال الآتى :

بفرض قيام الشركة القابضة (أ) ببيع بضاعة الى الشركة التابعة (ب) بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه علما بان نسبة مجمل الربح تعادل ٣٠٪ علما بان مبيعات الشركة القابضة (بما فيها البضاعة المحولة) تبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه وتكلفة هذه المبيعات ٧٥٠٠٠ جنيه بينما بلغت إيرادات الشركة التابعة ٦٥٠٠٠ جنيه وتكلفة هذه الإيرادات ٥٥٠٠٠ جنيه (بما فيها البضاعة المحولة) وعلما بان الشركة القابضة تملك الشركة التابعة بالكامل وان البضاعة المحولة قد تم بيعها بالكامل خلال السنة المالية بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه .

فى هذه الحالة يتم تصوير قائمة التسوية اللازمة لاعداد قائمة الدخل كمايلى :

البيان	الشركة القابضة	الشركة التابعة	التسويات	القائمة المجمعة
ايرادات المبيعات	١٠٠٠٠	٦٥٠٠	(٢) ٢٠٠٠	١٤٥٠٠
ايرادات من الشركة التابعة	١٠٠٠		(١) ١٠٠٠	—
الاجمالي	١١٠٠٠	٦٥٠٠		١٤٥٠٠
التكاليف	٧٥٠٠	٥٥٠٠	(٢) ٢٠٠٠	١١٠٠٠
صافى الربح	٣٥٠٠	١٠٠٠	(١) ١٠٠٠	٢٥٠٠
الاجمالي	١١٠٠٠	٦٥٠٠	٣٠٠٠	١٤٥٠٠

وتشمل قائمة التسوية فى هذه الحالة تسويتين :

التسوية رقم (١) : لالغاء ارباح الشركة التابعة من الجانبين وذلك نتيجة
لاضافة مصروفات وايرادات الشركة التابعة الى المجموعة وقد سبق التعرض لهذه
التسوية عند مناقشة اعداد القوائم الموحدة فى تاريخ لاحق للاستثمار فى
الفصل الثالث .

ويكون قيد التسوية فى هذه الحالة :

١٠٠٠٠ من حـ / ايرادات من الشركة التابعة

١٠٠٠٠ الى حـ / الشركة التابعة (صافى الربح)

التسوية رقم (٢) : لالغاء قيمة المبيعات من الشركة القابضة الى الشركة التابعة وقيمتها ٢٠٠٠٠ جنيه من ايرادات ومصروفات المجموعة باعتبارها ازدياداً في الارقام ولا تتأثر المعالجة بنسبة مجمل الربح المنصوص عليها حيث تم بيع هذه البضاعة للغير بواسطة الشركة التابعة وبالتالي تعتبر كل ارباحها محققة .

ويكون قيد التسوية المطلوب :

٢٠٠٠٠ من حـ / الايرادات

٢٠٠٠٠ الى حـ / التكاليف

ولا تتأثر قائمة المركز المالي الموحدة بهذه التسوية لعدم انعكاسها على تكوين أحد الاصول بالزيادة أو النقص .

وتجرى نفس التسويات السابقة سواء كانت هذه المبيعات تمثل مبيعات سلعية أو خدمات .

النوع الثاني : المبيعات التي تؤثر على المخزون السلعي :

ويقصد بها قيام الشركة القابضة ببيع سلع الى الشركة التابعة وبقاء جزء من هذه السلع لدى الشركة التابعة في نهاية السنة المالية وانعكاسها على المخزون السلعي . في هذه الحالة تشمل التسوية المطلوبة :

أ - الغاء هذه العملية بالكامل من ايرادات ومصروفات المجموعة .

ب - الغاء ارباح الجزء الغير مباع من المخزون السلعي الخاص بالمجموعة .

مثال : الآتي ميزان المراجعة للشركة القابضة (ق) والشركة التابعة (ت) في

١٩٩٢/١٢/٣١ .

البيان	الشركة التابعة		الشركة القابضة	
	ارصدة دائنة	ارصدة مدينة	ارصدة دائنة	ارصدة مدينة
مبيعات	٤٠٠٠٠٠		٥٠٠٠٠٠	
محسوفات		٣٠٠٠٠٠		٣٥٠٠٠٠
اصول متداولة		١٥٠٠٠٠		٢٥٠٠٠٠
استثمارات فى الشركة التابعة		٢٨٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠
رأس المال	١٥٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠
احتياطيات	٨٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠	
خصوم خارجية	١٠٠٠٠٠		٣٠٠٠٠٠	
	٧٣٠٠٠٠	٧٣٠٠٠٠	١١٠٠٠٠٠	١١٠٠٠٠٠

وفى فرض ان الشركة القابضة تملك الشركة التابعة بالكامل وانه تقرر توزيع ٦٠٪ من الارباح المحققة لدى الشركتين واستخدام طريقة حقوق الملكية .

المطلوب : اعداد القوائم الموحدة فى ذلك التاريخ علما بأن مبيعات الشركة القابضة تتضمن ٤٠٠٠٠ جنيه مبيعات سلع للشركة التابعة وتبلغ نسبة مجمل الربح لهذا النوع من السلع ٢٠٪ . وقد تم بيع ٧٥٪ من هذه البضاعة خلال السنة المالية والباقى اضيف الى المخزون السلى لدى الشركة التابعة .

فى هذه الحالة يجب اجراء التسويات المحاسبية العادية التى سبقت الاشارة اليها عند اعداد القوائم الموحدة فى تاريخ لاحق لتاريخ الاستثمار ووضاف اليها

التسويات الخاصة بالمبيعات المتبادلة وتشمل التسويات المطلوبة تبعاً لذلك :

أ - تسويات قائمة الدخل وتشمل :

- ١ - إلغاء ارباح الشركة التابعة .
- ٢ - استبعاد المبيعات المتبادلة من الإيرادات والمصروفات .
- ٣ - استبعاد الأرباح الغير محققة من قائمة الدخل .

ب - تسويات قائمة المركز المالي وتشمل :

- ١ - إلغاء حقوق الملكية الخاصة بالشركة التابعة مع حـ/ الاستثمارات وانعكاس الفروق لهذه التسوية موجبة أو سالبة .
- ٢ - إلغاء التوزيعات المتبادلة بين شركات المجموعة .
- ٣ - إلغاء الأرباح الغير محققة والخاصة بالجزء الغير مباع من البضاعة المحولة .

وتبعاً لذلك يتم اعداد قائمة التسوية اللازمة لاعداد قائمة الدخل الموحدة

كمايلي :

قائمة التسوية

القائمة المجمعة	التسويات		الشركة التابعة	الشركة القابضة	البيانات
	والن	مدين			
٨٥٨٠٠٠		(٢) ٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	مبيعات
—		(٣) ٢٠٠٠		١٠٠٠٠٠	ايرادات من الشركة
		(١) ١٠٠٠٠٠			التابعة
٨٥٨٠٠٠			٤٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠	اجمالي الايرادات
٦١٠٠٠٠	(٢) ٤٠٠٠٠		٣٠٠٠٠٠	٣٥٠٠٠٠	مصرفات
٢٤٨٠٠٠	(١) ١٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	صافي الدخل
	(٣) ٢٠٠٠				
١٤٥٠٠٠	٣٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠	الاجمالي

وتشمل هذه القائمة تبعاً لذلك :

التسوية الاولى : الغاء ارباح الشركة التابعة .

التسوية الثانية : الغاء المبيعات المتبادلة من الايرادات والمصرفات .

وقد سبق لنا التعرض لمفوم وقيود هاتين التسويتين في المثال السابق .

اما عن التسوية الثالثة والتي يجب اجراؤها لالغاء الارباح الغير محققة من

قائمة الدخل تمهيدا لالغائها بعد ذلك من قائمة المركز المالى وذلك حتى تعكس قائمة الدخل ربحا صافيا معينا ينعكس بعد ذلك على قائمة المركز المالى بنفس القيمة .

ويتم من خلال هذه التسوية استبعاد ارباح الجزء الغير مباع من البضاعة المحولة وقيمتها ٤٠٠٠٠ جنيه ويمثل هذا الجزء ٢٥٪ اى ربع هذه البضاعة وقيمتها ١٠٠٠٠ جنيه وبما ان نسبة اجمالى الربح ٢٠٪ اذن الارباح الغير محققة التى يجب استبعادها تتمثل فى ٢٠٠٠ جنيه ($١٠٠٠٠ \times ٢٠\%$) ويتم استبعاد هذا المبلغ من ايرادات وارباح المجموعة حيث يترتب عليه نقص الايرادات وصافى الدخل فى نفس الوقت .

ويمكن التعبير عن هذه التسوية بالقييد التالى :

٢٠٠٠ من ح/ ايراد المبيعات

٢٠٠٠ الى ح/ صافى الدخل

ويلاحظ ان الجزء الغير مباع قد انعكس فى صورة تغير موجب فى المخزون اضيف الى الايرادات باعتبار ان قيمته ١٠٠٠٠ جنيه ولما كان هذا الرقم يتضمن ٢٠٠٠ جنيه ارباح محسوبة ولم تتحقق لذلك اجريت التسوية السابقة لالغاء هذه الارباح من قائمة الدخل .

ويكون قائمة الدخل الموحدة فى هذه الحالة كما يلى :

-١٣٥-

٨٥٨٠٠٠	مبيعات
٦١٠٠٠٠	يخصم مصروفات
٢٤٨٠٠٠	صافى الدخل

وحتى يمكن اعداد قائمة المركز المالى الموحدة يجب اجراء التسويات الآتية :

١ - تجزئة ارباح الشركتين كمايلى :

الشركة التابعة	الشركة القابضة	البيان
٦٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	ارباح موزعة ٦٠٪
٤٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	ارباح محتجزة ٤٠٪
١٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	٠٠٠

وتظهر الارباح الموزعة بحساب دائن وتوزيعات بينما تضاف الارباح

المحتجزة الى الاحتياطات كمايلى :

رصيد الاحتياط فى الشركة القابضة = ١٠٠٠٠٠ + ١٠٠٠٠٠ = ٢٠٠٠٠٠

(ارباح)
المراجعة
محتجزة من
العام العالى

رصيد الاحتياط فى الشركة التابعة = ٨٠٠٠٠ + ٤٠٠٠٠ = ١٢٠٠٠٠

٢ - تحديد قيمة الاستثمارات بطريقة حقوق الملكية

$$\text{قيمة الاستثمارات} = \text{رصيد ميزان المراجعة} + \text{ارباح محققة} - \text{ارباح موزعة}$$
$$٣٤٠٠٠٠ = ٦٠٠٠٠ - ١٠٠٠٠٠ + ٣٠٠٠٠٠ =$$

٣ - تشمل التسويات المحاسبية المطلوبة :

أ - إلغاء حقوق الملكية للشركة التابعة مع حـ / الاستثمارات .

تبلغ قيمة حقوق الملكية في الشركة التابعة

رأس المال + الاحتياطات

$$٢٧٠٠٠٠ = ١٢٠٠٠٠ + ١٥٠٠٠٠$$

وتبلغ قيمة الاستثمارات ٣٤٠٠٠٠

وبناءً على ذلك يعتبر الفرق وقدره ٧٠٠٠٠ جنيه مقابل الشهرة .

ويكون قيد التسوية المطلوب في هذه الحالة :

١٥٠٠٠٠ من حـ / رأس المال

١٢٠٠٠٠ من حـ / الاحتياطات

٧٠٠٠٠ من حـ / الشهرة

٢٤٠٠٠٠ الى حـ / الاستثمارات في الشركة التابعة

ب - إلغاء التوزيعات المتبادلة والمتمثلة في الربح الموزع من الشركة التابعة الى

الشركة القابضة وقيمته ٤٠٠٠٠ ويكون قيد التسوية المطلوب :

٤٠٠٠٠ من حـ / دائنات توزيعات

٤٠٠٠٠ الى حـ / مدينات توزيعات

ج - استبعاد ارباح الجزء الغير مباع من البضاعة المحولة من الشركة القابضة الى الشركة التابعة .

يتمثل هذا الجزء في ٢٥٪ من قيمة البضاعة المحولة من الشركة القابضة الى الشركة التابعة وبما ان قيمة هذه البضاعة ٤٠٠٠٠ جنيه اذا قيمة الجزء الغير مباع تمثل ١٠٠٠٠ جنيه ونسبة مجمل الربح في هذا النوع من النشاط ٢٠٪ .

$$\text{الارباح الغير محققة} = \text{قيمة الجزء الغير مباع} \times \text{نسبة مجمل الربح} \\ = ١٠٠٠٠ \times ٢٠\% = ٢٠٠٠ \text{ جنيه}$$

ويتم استبعاد هذا المبلغ من قيمة المخزون الموجود من الاصول المتداولة ومن الارباح المحتجرة لدى المجموعة ويكون القيد المطلوب في هذه الحالة :

٢٠٠٠ من حـ / الاحتياطيات

٢٠٠٠ الى حـ / الاصول المتداولة (المخزون)

وتكون قائمة التسوية اللازمة لاعداد قائمة المركز المالي كمايلي :

القائمة المجمعة	التسويات		الشركة التابعة	الشركة القابضة	البيانات
	دائن	مدين			
٣٩٨.٠٠٠	(٣) ٢.٠٠٠		١٥.٠٠٠	٢٥.٠٠٠	أصول متداولة
—	(١) ٣٤.٠٠٠		—	٣٤.٠٠٠	استثمارات
٤٨.٠٠٠			٢٨.٠٠٠	٢.٠٠٠	أصول ثابتة
٧.٠٠٠		(١) ٧.٠٠٠	—	—	شهرة
—	(٢) ٦.٠٠٠			٦.٠٠٠	مدينو توزيعات
٩٤٨.٠٠٠			٤٣.٠٠٠	٨٥.٠٠٠	إجمالي الأصول
٢.٠٠٠		(١) ١٥.٠٠٠	١٥.٠٠٠	٢.٠٠٠	رأس المال
١٩٨.٠٠٠		(١) ١٢.٠٠٠	١٢.٠٠٠	٢.٠٠٠	احتياطيات
		(٣) ٢.٠٠٠			
٤.٠٠٠			١.٠٠٠	٣.٠٠٠	خصوم خارجية
١٥.٠٠٠		(٢) ٦.٠٠٠	٦.٠٠٠	١٥.٠٠٠	دائنو توزيعات
٩٤٨.٠٠٠			٤٣.٠٠٠	٨٥.٠٠٠	الإجمالي

وتكون قائمة المركز المالي الموحدة كما يلي :

قائمة المركز المالي الموحدة للشركة القابضة

والشركة التابعة في ١٩٩٢/١٢/٣١

		الاصول
	٣٩٨.٠٠٠	أصول متداولة :
	٤٨.٠٠٠	أصول ثابتة
	٧.٠٠٠	أصول غير ملموسة
		شهرة
٩٤٨.٠٠٠		إجمالي الأصول
		الخصوم وحقوق الملكية
		خصوم
	٤.٠٠٠	خصوم خارجية
	١٥.٠٠٠	دائرتوزيعات
	٥٥.٠٠٠	إجمالي الخصوم
		حقوق الملكية :
	٢.٠٠٠	رأس المال
	١٩٨.٠٠٠	احتياطيات
	٣٩٨.٠٠٠	إجمالي حقوق الملكية
٩٤٨.٠٠٠		إجمالي الخصوم وحقوق الملكية

وبلاحظ ان قائمة الدخل الموحدة تعكس ارباحا صافية مقدارها ٢٤٨٠٠٠ جنيه وفي نفس الوقت انعكس هذا الرقم على قائمة المركز المالي الموحدة في صورة زيادة في الاحتياطيات مقدارها ٩٨٠٠٠ جنيه وتوزيعات مقيدة لحساب دائر توزيعات مقدارها ١٥٠٠٠٠ جنيه .

وتبعا لذلك ترتب على التسويات السابقة استبعاد العمليات المتبادلة والارباح الغير محققة المرتبطة بالجزء الغير مباع وفي نفس الوقت انعكس قائمة الدخل الموحدة وقائمة المركز المالي الموحدة نفس القدر من الارباح .

ب - مبيعات الشركة التابعة الى الشركة القابضة :

في هذه الحالة يتعين الغاء هذه المبيعات من دفاتر كل من الشركتين القابضة والتابعة مع اجراء التسوية اللازمة في حالة عدم بيع جزء منها بنفس الطريقة السابقة مع ضرورة التفرقة بين ملكية الشركة القابضة لاسهم الشركة التابعة بالكامل أو ملكيتها لجزء منها كما يتضح من الامثلة الآتية :

.. مثال رقم (١) :

بفرض قيام الشركة التابعة (ب) ببيع بضاعة الى الشركة القابضة (أ) بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه علما بأن نسبة مجمل الربح تعادل ٢٥٪ . وقد بلغت مبيعات الشركة التابعة بما فيها البضاعة المحولة ٢٠٠٠٠٠ جنيه وتكلفة هذه المبيعات ١٥٠٠٠٠ جنيه بينما بلغت ايرادات الشركة القابضة ١٢٠٠٠٠ جنيه وتكلفة هذه الإيرادات بما فيها البضاعة المحولة ١١٠٠٠٠٠ قميخ . بفرض ان البضاعة قد تم بيعها بالكامل بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه وان الشركة القابضة تملك الشركة التابعة بالكامل .

فى هذه الحالة يتم تصوير قائمة التسوية كمايلى :

القائمة المجمعة	التسويات		الشركة التابعة	الشركة القابضة	المبيل
	والحق	مدين			
٢٩..... —		(٢)٤..... (١)٥.....	٢.....	١٣..... ٥.....	ايرادات المبيعات ارباح من الشركة التابعة
٢٩.....			٢.....	١٨.....	الاجمالى
٢٢..... ٧.....	(٢)٤..... (١)٥.....		١٥..... ٥.....	١١..... ٧.....	تكاليف ارباح
٢٩.....	٩.....	٩.....	٢.....	١٨.....	الاجمالى

ولا تتأثر بيانات المخزون بهذه العملية حيث يفترض بيع البضاعة المحولة

بالكامل .

ولقد تم اجراء تسويتين فى قائمة الدخل :

التسوية رقم (١) : الغاء ارباح الشركة التابعة .

التسوية رقم (٢) : الغاء المبيعات المتبادلة من الايرادات والمصروفات .

وتماثل هذه التسويات نفس التسويات التى سبق اجراؤها فى الحالة

السابقة .

كما لا تختلف المعالجة في هذه الحالة سواء كانت الشركة القابضة تملك الشركة التابعة بالكامل أو تملك حصة فيها الا فيما يتعلق بقيد التسوية الخاصة بالغاء ارباح الشركة التابعة حيث يجرى في هذه الحالة بنفس الطريقة التي سبق التعرض لها في موضوع اعداد القوائم الموحدة في تاريخ لاحق لتاريخ الاستثمار وذلك مع اظهار حقوق الاقلية .

مثال (٢) :

في المثال السابق المطلوب اعادة حل المثال بفرض انه قد تم بيع نصف البضاعة المحولة فقط بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه . في هذه الحالة يجب اجراء تسويات استبعاد ارباح الجزء الغير مباع بنسبة ٢٥٪ . وتكون قائمة التسوية في هذه الحالة كمايلي :

القائمة الجمعة	التسويات		الشركة التابعة	الشركة القابضة	المباني
	دائن	مدين			
٢٦٥٠٠٠		(٢)٤٠٠٠	١٧٥٠٠٠	١٣٠٠٠٠	ايرادات المبيعات
١٥٠٠٠		(٣)٥٠٠٠	٢٠٠٠٠	—	مخزون
—		(١)٤٥٠٠٠		٤٥٠٠٠	ايرادات من الشركة التابعة
٢٨٠٠٠٠			١٩٥٠٠٠	١٧٥٠٠٠	الاجمالي
٢٢٠٠٠٠	(٢)٤٠٠٠٠		١٥٠٠٠٠	١١٠٠٠٠	تكاليف
٦٠٠٠٠	(١)٤٥٠٠٠		٤٥٠٠٠	٦٥٠٠٠	ارباح
	(٣)٥٠٠٠				
٢٨٠٠٠٠	٩٠٠٠٠	٩٠٠٠٠	١٩٥٠٠٠	١٧٥٠٠٠	الاجمالي

وقد تم اجراء نفس التسويات التي سبق التعرض لها عند معالجة المبيعات من الشركة القابضة الى الشركة التابعة وتبلغ ارباح الجزء الغير مباع ٥٠٠٠ جنيه عبارة عن قيمة هذا الجزء $25\% = 25000$ (نصف البضاعة) $\times 25\%$.

ويتم اجراء تسوية لاستبعاد هذه الارباح من قائمة المركز المالي ومن المخزون لدى الشركة القابضة بنفس الطريقة السابقة .

وفي حالة ملكية الشركة القابضة لنسبة من اسهم الشركة التابعة يتم اجراء نفس التسويات العادية مع مراعاة استبعاد نسبة من ارباح الجزء الغير مباع تتناسب مع نسبة ملكية الشركة القابضة . ففي المثال السابق بغرض ان الشركة القابضة تملك ٨٠٪ من اسهم الشركة التابعة فقط في هذه الحالة يجرى قيد استبعاد ارباح الجزء الغير مباع بنسبة تعادل ٨٠٪ من الارباح الغير محققة فقط .

وكما بيانه تمثل هذه الارباح في قيمة الجزء الغير مباع \times نسبة مجمل الربح = ٢٥٠٠٠ (نصف البضاعة المحولة وقيمتها ٥٠٠٠٠٠) $\times ٢٥\% = ٥٠٠٠$

وبناءً على ذلك يستبعد من الارباح ٨٠٪ فقط الى ٤٠٠٠ جنيه وذلك بنفس نسبة ملكية الشركة القابضة للشركة التابعة اما الارباح الباقية فهي خاصة بالاقلية وبالتالي لا داعي لادخالها في التسوية .

ج - مبيعات السلع والخدمات المتبادلة بين الشركات التابعة وبعضها البعض . تعالج هذه المبيعات بنفس الطريقة السابقة لافاء العمليات المتبادلة بين هذه الشركات وبعضها البعض وكذلك استبعاد الارباح الغير محققة المرتبطة بهذه المبيعات .

ثانياً: عمليات تبادل الأصول الثابتة بين وحدات المجموعة :

يقصد بذلك قيام احدى شركات المجموعة ببيع اصل ثابت الى شركة اخرى داخل نفس المجموعة .

وفى هذه الحالة تنصب التسوية المطلوبة على الارباح أو الخسائر الرأسمالية الناتجة من هذه العملية بالإضافة الى تأثير هذه العملية على اقساط الاهلاك . اما قيمة الاصل الثابت نفسه فلا تحتاج الى تسوية حيث أن انتقال هذه القيمة من وحدة الى اخرى داخل نفس المجموعة لا يؤثر على قيمة اصول المجموعة ككل .

وتشمل هذه العمليات :

١ - عمليات بيع الاصول الثابتة من الشركة القابضة الى شركة تابعة :

يقصد بذلك قيام الشركة القابضة ببيع اصل ثابت الى احدى الشركات التابعة لها وتشمل التسويات المحاسبية المطلوبة فى هذه الحالة مايلى :

١ - التسويات العادية اللازمة لاعداد القوائم الموحدة والتي سبق التعرض لها .

٢ - التسويات الخاصة بالاصل المباع وتشمل :

- استبعاد الارباح أو الخسائر الناتجة عن البيع .

- تعديل قيمة قسط الاهلاك بما يتفق مع القيمة المحددة للاصل الثابت

بعد استبعاد الارباح أو الخسائر .

وتجرى التسويات السابقة بصرف النظر عن ملكية الشركة القابضة للشركة

التابعة بالكامل أو ملكيتها بجزء منها لان الارباح أو الخسائر المطلوب استبعادها

فى هذه الحالة تخص الشركة القابضة ولذلك يجب استبعادها فى جميع الحالات .

مثال : الأتى ميزان المراجعة لأحدى الشركات القابضة وشركة تابعة لها فى

١٩٩٠/١٢/٣١ :

البيان	الشركة التابعة		الشركة القابضة	
	ارصدة دائنة	ارصدة مدينة	ارصدة دائنة	ارصدة مدينة
اجمالى الايرادات	٥٠٠٠٠٠		٨٠٠٠٠٠	
اجمالى المصروفات		٣٥٠٠٠٠		٦٠٠٠٠٠
اصول متداولة		١٥٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠
اصول ثابتة		٣٥٠٠٠٠		٤٠٠٠٠٠
استثمارات فى الشركة التابعة				٣٥٠٠٠٠
رأس المال	٢٠٠٠٠٠		٣٠٠٠٠٠	
احتياطيات	١٠٠٠٠٠		١٥٠٠٠٠	
خصوم متنوعة ومخصصات	٥٠٠٠٠		٣٠٠٠٠٠	
	٨٥٠٠٠٠	٨٥٠٠٠٠	١٥٥٠٠٠٠	١٥٥٠٠٠٠

فاذا علمت ان الشركة القابضة تملك الشركة التابعة بالكامل وتقرر توزيع

٨٠٪ من الارباح المحققة لدى الشركتين وان الشركة القابضة قد باعت احد

اصولها الثابتة الى الشركة القابضة وتبلغ القيمة الدفترية الصافية لهذا الاصل

١٠٠٠٠٠ جنيه وتم بيعه بمبلغ ١٢٠٠٠٠ جنيه وحسب الاهلاك لهذا النوع من

الاصول بمعدل ١٥٪ سنويا وقد تم البيع فى بداية السنة المالية .

يلاحظ ان الاصل الثابت تبلغ قيمته الدفترية الصافية ١٠٠٠٠٠٠ جنيه وتم بيعه بمبلغ ١٢٠٠٠٠ جنيه وبناءً على ذلك تحقق من هذه العملية ارباحاً رأسمالية مقدارها ٢٠٠٠٠ جنيه كما ان تسجيل هذا الاصل في دفاتر الشركة التابعة بمبلغ ١٢٠٠٠٠ جنيه قد ترتب عليه تضخيم قسط الاهلاك وتبلغ الزيادة في الاهلاك التي احتسبت عن القيمة الزائدة في الاصل ٢٠٠٠ جنيه (قيمة الزيادة \times معدل الاهلاك $= ٢٠٠٠٠ \times ١٥ \%$).

وتشمل التسويات المطلوبة تبعاً لذلك :

- ١ - الغاء الارباح الرأسمالية من ايرادات وارباح المجموعة باعتبارها ارباح غير محققة في قائمة الدخل .
 - ٢ - استبعاد الزيادة في الاهلاك من المصروفات و اضافتها الى الارباح في قائمة الدخل ايضا .
 - ٣ - تخفيض قيمة الاصل الثابت في الميزانية وتخفيض الاحتياطات والارباح المحتجزة بنفس القيمة .
 - ٤ - تخفيض قيمة الاهلاك وزيادة الاحتياطات والارباح المحتجزة بقيمة الزيادة في الاهلاك في الميزانية .
- ويتم اعداد قائمة التسوية كما يلى :

قائمة التسوية اللازمة لاعداد قائمة الدخل الموحدة

البيان	التسويات		الشركة التابعة	الشركة القابضة	البيان
	مدين	دائن			
١٢٨.٠٠٠		(٢) ٢٠.٠٠٠	٥.٠٠٠	٨.٠٠٠	اجمالى الايرادات
—		(١) ١٥.٠٠٠		١٥.٠٠٠	ارباح من الشركة التابعة
١٢٨.٠٠٠			٥.٠٠٠	٩٥.٠٠٠	الاجمالى
٩٤٧.٠٠٠	(٣) ٣.٠٠٠		٣٥.٠٠٠	٦.٠٠٠	اجمالى المصروفات
٣٣٣.٠٠٠	(١) ١٥.٠٠٠ (٢) ٢.٠٠٠	(٣) ٣.٠٠٠	١٥.٠٠٠	٣٥.٠٠٠	صافى الدخل
١٢٨.٠٠٠	١٧٣.٠٠٠	١٧٣.٠٠٠	٥.٠٠٠	٩٥.٠٠٠	الاجمالى

وتشمل التسويات السابقة :

- ١ - الغاء ارباح الشركة التابعة .
- ٢ - الغاء الارباح الرأسمالية الناتجة من التحويل وقدرها ٢٠.٠٠٠ .
- ٣ - الغاء الزيادة فى الاهلاك واضافتها الى الارباح .

وتكون قائمة الدخل الموحدة كمايلى :

١٢٨٠.٠٠٠	اجمالى الايرادات
٩٤٧.٠٠٠	يخصم اجمالى المصروفات
٣٣٣.٠٠٠	صافى الدخل

وحتى يمكن اعداد قائمة المركز المالى الموحدة يتم اجراء التسويات الآتية :

١ - تجزئة ارباح الشركتين القابضة والتابعة .

الشركة التابعة	الشركة القابضة	اليبيان
١٢.٠٠٠	٢٨.٠٠٠	٨٠٪ ارباح موزعة
٣.٠٠٠	٧.٠٠٠	١٠٪ ارباح محتجزة
١٥.٠٠٠	٣٥.٠٠٠	

ويتم تعديل ارصدة الاحتياطيات بقيمة الارباح المحتجزة كما يلى :

رصيد الاحتياطى لدى الشركة القابضة = ٧.٠٠٠ + ١٥.٠٠٠ = ٢٢.٠٠٠

رصيد الاحتياطى لدى الشركة التابعة = ٣.٠٠٠ + ١٠.٠٠٠ = ١٣.٠٠٠

٢ - تحديد قيمة الاستثمارات طبقا لطريقة حقوق الملكية

= رصيد الميزان + ارباح محققة - ارباح موزعة

= ٢٨.٠٠٠ = ١٢.٠٠٠ - ١٥.٠٠٠ + ٣٥.٠٠٠ =

٢ - قيمة حقوق الملكية للشركة التابعة = رأس المال + الاحتياطيات

$$= ٢٠٠٠٠٠ + ١٢٠٠٠٠ = ٣٢٠٠٠٠ جنية$$

و ٠.٠ قيمة الاستثمارات المعدلة ٣٨٠٠٠٠ جنية ٠.٠ الفرق وقدره ٥٠٠٠٠

يمثل قيمة الشهرة .

٤ - تشمل التسويات المحاسبية المطلوبة مايلي :

(١) الغاء حقوق الملكية لدى الشركة التابعة .

٢٠٠٠٠٠ من ح/ رأس المال

١٢٠٠٠٠ من ح/ الاحتياطيات

٥٠٠٠٠ من ح/ الشهرة

٣٨٠٠٠٠ الى ح/ الاستثمارات في الشركة التابعة

(٢) الغاء التوزيعات المتبادلة بين الشركتين

١٢٠٠٠٠ من ح/ دائن توزيعات

١٢٠٠٠٠ الى ح/ مدينو توزيعات

(٣) الغاء الارباح الرأسمالية المضافة من قيمة الاصول الثابتة ومن

قيمة الاحتياطيات والارباح المحتجزة وتبلغ هذه الارباح ٢٠٠٠٠

جنيه وتتمثل في الفرق بين قيمة تحويل الاصل الثابت من الشركة

القابضة الى الشركة التابعة والقيمة الدفترية الصافية لهذا

الاصل (١٢٠٠٠٠ - ١٠٠٠٠٠)

ويتم تخفيض قيمة الاصول الثابتة والاحتياطيات بالقيد التالى :

٢٠٠٠٠ من حـ / الاحتياطيات

٢٠٠٠ الى حـ / الاصول الثابتة

(٤) تخفيض مخصص الاهلاك بقيمة الزيادة المحسوبة فى الاهلاك

وقدرها ٢٠٠٠ (القيمة الزائدة فى الاصل \times معدل الاهلاك =

$٢٠٠٠ \times ١٥\%$) وفى نفس الوقت زيادة الاحتياطيات والارباح

المحتجزة بهذه القيمة .

ويكون القيد كمايلى :

٣٠٠ من حـ / مخصص الاهلاك

٣٠٠ الى حـ / الاحتياطيات

وتعد قائمة التسوية كمايلى :

البيان	الشركة القابضة	الشركة التابعة	التسويات		المجموع القائمة
			مدين	دائن	
اصول متداولة	٢٠٠٠٠	١٥٠٠٠			٣٥٠٠٠
اصول ثابتة	٤٠٠٠٠	٣٥٠٠٠		(٣) ٢٠٠٠٠	٧٣٠٠٠
استثمارات	٣٨٠٠٠٠			(١) ٣٨٠٠٠٠	—
شهرة	—	—	(١) ٥٠٠٠٠		٥٠٠٠٠
مدينو توزيعات	١٢٠٠٠٠			(٣) ١٢٠٠٠٠	—
اجمالي الاصول	١١٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠			١١٣٠٠٠٠
رأس المال	٣٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	(١) ٢٠٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠
احتياطيات	٢٢٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠	(١) ١٣٠٠٠٠	(٤) ٣٠٠٠٠	٢٠٢٠٠٠
			(٣) ٢٠٠٠٠		
خصوم ومخصصات	٢٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	(٤) ٣٠٠٠٠		٢٤٧٠٠٠
دائنو توزيعات	٢٨٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	(٢) ١٢٠٠٠٠		٢٨٠٠٠٠
الاجمالي	١١٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	٥٢٣٠٠٠	٥٢٣٠٠٠	١١٣٠٠٠٠

وبلاحظ ان التسويات لم تتعرض للقيمة الاصلية للاصل الثابت لان انتقال هذا الاصل من شركة الى اخرى لا يؤثر على مجموع الاصول لدى المجموعة ولكن تنصب التسويات على الارباح أو الخسائر الرأسمالية وكذلك فرق الاهلاك فقط .

ويتم اعداد قائمة المركز المالى الموحدة كمايلى :

قائمة المركز المالى الموحدة

للشركة القابضة والشركة التابعة

فى ١٩٩٠/١٢/٣١

الأصول		
أصول متداولة :	٢٥٠٠٠٠	
أصول ثابتة	٧٣٠٠٠٠	
أصول غير ملموسة		
شهرة	٥٠٠٠٠	
اجمالى الأصول	١١٣٠٠٠٠	
الخصوم وحقوق ملكية		
خصوم		
خصوم ومخصصات	٢٥٧٠٠٠	
دائنتو توزيعات	٢٨٠٠٠٠	
اجمالى الخصوم	٦٢٧٠٠٠	
حقوق الملكية :		
رأس المال	٣٠٠٠٠٠	
احتياطات	٢٠٣٠٠٠	
اجمالى حقوق الملكية	٥٠٣٠٠٠	
اجمالى الخصوم وحقوق الملكية	١١٣٠٠٠٠	

ويلاحظ أن الربح المحقق في قائمة الدخل وقدره ٢٢٢.٠٠٠ جنيه قد انعكس في قائمة المركز المالي في صورة زيادة في الاحتياطيات مقدارها ٥٢.٠٠٠ جنيه وتوزيعات مستحقة لدائنو توزيعات مقدارها ٢٨.٠٠٠ جنيه .

ب - بيع أصل ثابت من شركة تابعة الى الشركة القابضة في هذه الحالة تجرى نفس التسويات السابقة مع مراعاة أنه في حالة ملكية الشركة القابضة لحصة من الشركة التابعة فقط يتم استبعاد نسبة من الأرباح أو الخسائر الغير محققة الناتجة من بيع الأصل الثابت تعادل نفس نسبة ملكية الشركة القابضة في اسهم الشركة التابعة كما سبق بيانه عند تعرضنا لتسويات المبيعات المتبادلة بين شركات المجموعة .

ج - بيع أصل ثابت من شركة تابعة الى شركة تابعة اخرى في هذه الحالة تجرى نفس التسويات السابقة وب نفس الطريقة لأعداد القوائم الموحدة .

ويلاحظ بصفة عامة أن تسويات عمليات الأصول الثابتة تماثل تسويات مبيعات البضاعة مع وجود الاختلافات الآتية :

(١) عدم الحاجة الى اجراء تصوية بقيمة الأصل الدفترية هيئ من وجهة نظر المجموعة لا تتأثر قيمة أصول المجموعة بملكية هذه الأصول لوحدة من وحدات المجموعة أو لوحدة اخرى من نفس المجموعة .

(٢) ضرورة اجراء تسويات خاصة بالأهلاك وهو ما لم يظهر في حالة مبيعات ومشتريات البضاعة .

ثالثاً: الارصدة المدينة والدائنة المتبادلة بين وحدات المجموعة :

يقصد بها حسابات تنشأ من العمليات المتبادلة بين شركات المجموعة سواء كانت هذه الحسابات بين الشركة القابضة وأحدى الشركات التابعة لها أو بين الشركات التابعة وبعضها البعض .

وعند اعداد القوائم الموحدة يجب اجراء تسويات محاسبية لاستبعاد الارصدة المدينة والدائنة المتقابلة التى تنشأ من هذه العمليات حيث تمثل هذه الارصدة مديونية ودائنية داخل شركات المجموعة يتعين استبعادها من القوائم الموحدة باعتبارها لا تمثل حقوق أو التزامات خارجية .

وتشمل هذه العمليات :

أ - الاوراق التجارية المتبادلة بين شركات المجموعة .

يقصد بها الكمبيالات أو السندات التى تقوم الشركة القابضة أو احدى الشركات التابعة لها بسحبها على شركات اخرى تابعة لنفس المجموعة . وفى هذه الحالة يجب استبعاد هذه الاوراق من القوائم الموحدة باعتبارها مديونية ودائنية داخلية فما يعتبر ورقة قبض بالنسبة لطرف معين يعتبر ورقة دفع بالنسبة للطرف الاخر .

وفى هذه الحالة يتم الغاء هذه الاوراق المتبادلة بالقيد التالى :

من هـ / اوراق الدفع

الى هـ / اوراق القبض

وتجرى هذه التسوية مع التسويات الاخرى التى سبق التعرض لها فى
الحالات السابقة .

ب - الحسابات المدينة والدائنة المتبادلة بين شركات المجموعة .

يقصد بها الحسابات التى تنشأ من معاملات متبادلة بين وحدات المجموعة
وبعضها البعض . ويجب استبعاد هذه الحسابات عند اعداد القوائم الموحدة
باعتبارها مديونية ودائنية داخلية بين شركات المجموعة .

ويتم اجراء هذه التسوية بالقيد التالى :

من هـ / الحسابات الدائنة

الى هـ / الحسابات المدينة

ويتم اجراء هذا القيد ايضا بالاضافة الى التسويات السابقة التى يجب
اجرائها عند اعداد القوائم الموحدة .

ويوضح المثال الآتى قيود التسوية اللازمة لهذا النوع من العمليات .

الآتى ميزانية كل من الشركتين القابضة والتابعة بعد تصوير قائمة الدخل :

الخصوم

الاصول

الشركة القابضة	الشركة التابعة	البيان	الشركة القابضة	الشركة التابعة	البيان
٣٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	مدينون	١٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	رأس المال
١٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	مخزون	٣٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	احتياطيات
٥٠٠٠٠٠		استثمارات	٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	مخصصات
٥٠٠٠٠٠	—	اوراق قبض	٥٠٠٠٠٠	—	اوراق دفع
١٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	اصول ثابتة	١٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	دائنون
٥٠٠٠٠٠		مدينو توزيعات	٥٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	دائنو توزيعات
١١٥٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠		١١٥٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠	

وبفرض ان اوراق القبض واوراق الدفع ورصيدا ٥٠٠٠٠٠ جنيه عبارة عن عمليات متبادلة بين الشركتين القابضة والتابعة كما ان الارصدة المدينة والدائنة تتضمن ٢٠٠٠٠ جنيه مديونية ودائنية متبادلة بين الشركتين .

فإن التسويات اللازمة لاعداد قائمة المركز المالى تشمل :

١ - استنتاج قيمة الشهرة

حقوق الملكية للشركة التابعة ٤٥٠٠٠٠ (رأس المال + الاحتياطيات)

وقيمة الاستثمارات ٥٠٠٠٠٠ جنيه .٠٠ قيمة الشهرة ٥٠٠٠٠٠

٢ - التوزيعات المتبادلة ٥٠٠٠٠ جنيه (مدينو ودائتو توزيعات)

٣ - اوراق القبض يتم الغاؤها مع اوراق الدفع باعتبارها كمبيالات متبادلة بين شركات المجموعة بالقيد التالي :

٥٠٠٠٠ من حـ / اوراق الدفع

٥٠٠٠٠ الى حـ / اوراق القبض

٤ - الحسابات المدينة والدائنة المتبادلة بين شركات المجموعة وقدرها ٢٠٠٠٠

يجب الغاؤها ايضا بالقيد التالي :

٢٠٠٠٠ من حـ / الدائتون

٢٠٠٠٠ الى حـ / المدينون

وتكون قائمة التسوية كمايلي :

القائمة الموحدة	التسويات		الشركة التابعة	الشركة القابضة	البيان
	دائن	مدين			
٦٨.....	(٤)٢٠.....		٤.....	٣.....	مدينون
١٥.....			٥.....	١.....	مخزون
—	(١)٥.....			٥.....	استثمارات
—	(٢)٥.....			٥.....	اوراق قبض
٤.....			٢٥.....	١٥.....	اصول ثابتة
—	(٢)٥.....		—	٥.....	مدينو توزيعات
٥.....		(١)٥.....		—	شهرة
١٢٨.....			٧.....	١١٥.....	الاجمالي
٢.....		(١)١٥.....	١٥.....	٢.....	رأس المال
٢٥.....		(١)٣.....	٣.....	٢٥.....	احتياطيات
١.....			٥.....	٥.....	مخصصات
—		(٣)٥.....	٥.....	—	اوراق دفع
٤٣.....		(٤)٢.....	١.....	٢٥.....	دائنون
٣.....		(٢)٥.....	٥.....	٢.....	دائنو توزيعات
١٢٨.....	٦٢.....	٦٢.....	٧.....	١١٥.....	الاجمالي

ويتم اعداد قائمة المركز المالى الموحدة كمايلي :
قائمة المركز المالى الموحدة
للشركة القابضة والشركة التابعة

الأصول		
أصول متداولة :		
٦٨.٠٠٠	مدينون	
١٥.٠٠٠	مخزون	
٨٣.٠٠٠	اجمالى الأصول المتداولة	
٤.٠٠٠	أصول ثابتة	
	أصول غير ملموسة	
٥.٠٠٠	شهرة	
١٢٨.٠٠٠	اجمالى الأصول	
الخصوم وحقوق ملكية		
خصوم ومخصصات		
٤٣.٠٠٠	دائنون	
٣.٠٠٠	دائنتوزيعات	
١.٠٠٠	مخصصات	
٨٣.٠٠٠	اجمالى الخصوم والمخصصات	
حقوق الملكية :		
٢.٠٠٠	رأس المال	
٢٥.٠٠٠	احتياطات	
٤٥.٠٠٠	اجمالى حقوق الملكية	
١٢٨.٠٠٠	اجمالى الخصوم وحقوق الملكية	

حالات عملية

[١] بلغت مبيعات الشركة القابضة أ إلى الشركة التابعة ب والمملوكة لها بالكامل خلال السنة المالية بضاعة قيمتها ٦٠٠٠٠ جنيه وقد قامت الشركة التابعة ببيع ٦٠٪ من هذه البضاعة خلال السنة المالية وأضيف الباقي إلى المخزون لدى الشركة التابعة .

المطلوب : توضيح التسويات المحاسبية التي يجب إجراؤها عند إعداد القوائم الموحدة لتسوية هذه المبيعات علماً بأن نسبة مجمل الربح لهذه المبيعات تبلغ ٣٠٪ .

[٢] بلغت مبيعات الشركة التابعة س إلى الشركة القابضة ص خلال السنة المالية بضاعة قيمتها ٥٠٠٠٠ جنيه ونسبة مجمل الربح الخاص بها ٢٥٪ . وقد قامت الشركة القابضة ببيع ٤٠٪ من هذه البضاعة خلال السنة المالية وأضيف الباقي إلى المخزون لدى الشركة القابضة .

المطلوب : توضيح التسويات المحاسبية التي يجب إجراؤها عند إعداد القوائم الموحدة علماً بأن الشركة القابضة تملك ٧٠٪ من رأس مال الشركة التابعة .

[٣] قامت الشركة القابضة ع ببيع أصل ثابت إلى الشركة التابعة م بمبلغ ١٥٠٠٠٠ جنيه وتبلغ القيمة الدفترية لهذا الأصل في دفاتر الشركة ع ٢٠٠٠٠٠ جنيه ورصيد مخصص الإهلاك ٨٠٠٠٠ جنيه . ويبلغ معدل الإهلاك المحتسب لهذا الأصل في دفاتر الشركة م ٢٠٪ سنوياً .

المطلوب : شرح التسوية المحاسبية التي يجب اجراؤها عند اعداد القوائم الموحدة علما بأن الشركة القابضة تملك ٦٠٪ من اسهم الشركة التابعة وأن البيع قد تم في بداية السنة المالية .

[٤] الأتى ميزان المراجعة للشركة القابضة س والشركة التابعة ص في ١٩٩١/١٢/٣١ (المبالغ بالجنيهات) :

البيانات	الشركة التابعة		الشركة القابضة	
	لرصيد دائر	لرصيد مدينة	لرصيد دائر	لرصيد مدينة
اجمالى الايرادات	٥٥٠٠٠٠		٦٥٠٠٠٠	
اجمالى المصروفات		٤٠٠٠٠٠		٤٥٠٠٠٠
مخزون		١٠٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠
مدينون		٢٢٠٠٠٠		١٥٠٠٠٠
تقنية بالصندوق والبنوك		٢٨٠٠٠٠		٣٠٠٠٠٠
استثمارات بالشركة التابعة				٢٥٠٠٠٠
اصول ثابتة		٢٠٠٠٠٠		٣٠٠٠٠٠
رأس المال	٢٥٠٠٠٠		٤٥٠٠٠٠	
احتياطيات	١٥٠٠٠٠		٢٥٠٠٠٠	
ترويض طرقة العمل	١٠٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠	
دائنين	١٥٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠	
	١٢٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠	١٦٥٠٠٠٠	١٦٥٠٠٠٠

فلذا طمت ان :

- ١ - الشركة القابضة تملك الشركة التابعة بالكامل .
- ب - ضمن ايرادات الشركة القابضة ٢٠٠٠٠ جنيه قيمة مبيعات بضاعة الشركة التابعة من الصنف ع وقد قامت الشركة التابعة ببيعها بالكامل خلال السنة المالية .
- ج - ضمن ارصدة المدينون والدائنون لدى الشركة القابضة والشركة التابعة على التوالي ٢٠٠٠٠ جنيه قيمة ارصدة متبادلة بين الشركتين .
- د - تقدر توزيع ٧٠٪ من الارباح المحققة لدى الشركتين القابضة والتابعة.

المطلوب :

- ١ - اعداد القوائم المالية الموحدة في ذلك التاريخ .
 - ب - تفسير التسويات المحاسبية اللازمة لاعداد هذه القوائم .
- [٥] المطلوب : احادة حل الحالة العملية السابقة بفرض ان :
- ١ - الشركة القابضة تملك ٨٠٪ من اسهم الشركة التابعة فقط .
 - ب - البضاعة المحولة من الشركة القابضة الى الشركة التابعة قامت الشركة التابعة ببيع نصف هذه الكمية فقط خلال السنة المالية واضيف الباقي الى المخزون علما بأن نسبة مجمل الربح للصنف ع هي ٢٠٪ .

[٦] الاتى ميزان المراجعة للشركة القابضة له والشركة التابعة ق والملوكة لها بالكامل في ١٩٩٣/١٢/٣١ (المبالغ بالجنيهات) :

البيان	الشركة التابعة		الشركة القابضة	
	لرصة دائنة	لرصة معيّنة	لرصة دائنة	لرصة معيّنة
جملة الايرادات	٦٥٠٠٠٠		٨٠٠٠٠٠	
جملة المصروفات		٤٥٠٠٠٠		٥٠٠٠٠٠
اصول متداولة		٥٠٠٠٠٠		٣٠٠٠٠٠
اصول ثابتة		٣٥٠٠٠٠		٥٠٠٠٠٠
استثمارات في الشركة التابعة				٤٥٠٠٠٠
رأس المال	٢٥٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠	
احتياطيات	١٥٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠	
مخصصات	١٥٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠	
خصوم متداولة	١٠٠٠٠٠		٣٥٠٠٠٠	
	١٣٠٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠٠	١٧٥٠٠٠٠	١٧٥٠٠٠٠

إذا علمت ان :

- ١ - الشركة القابضة قامت ببيع اصل ثابت الى الشركة التابعة في ١/٤ من نفس العام بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه علماً بأن القيمة الدفترية الصافية لهذا الاصل لدى الشركة القابضة ٤٥٠٠٠ جنيه ومعدل الاهلاك المستخدم لهذا النوع من الاصول في الشركة التابعة ٢٠٪ سنوياً .

ب - ضمن الأصول المتداولة لدى الشركة التابعة كمبيالة مستحقة على الشركة القابضة قيمتها ٢٠٠٠٠ جنيه .

ج - ضمن إيرادات الشركة التابعة ٢٠٠٠٠ جنيه قيمة خدمات تم تقديمها للشركة القابضة .

د - قررت الجمعية العمومية للشركتين توزيع ٧٠٪ من الأرباح المحققة لدى الشركة القابضة ، ٦٠٪ من الأرباح المحققة لدى الشركة التابعة .

المطلوب :

أ - اعداد القوائم الموحدة للشركتين في ذلك التاريخ .

ب - شرح وتفسير التسويات المحاسبية التي تم اجرائها لاعداد هذه القوائم .

[٧] المطلوب : اعادة حل الحالة السابقة بفرض ان :

أ - الشركة القابضة تملك ٧٥٪ من اسهم الشركة التابعة فقط .

ب - الاصل الثابت قد تم بيعه من الشركة التابعة الى الشركة القابضة .

الفصل الخامس

إعداد القوائم المالية الموحدة في ظل طريقة تجميع المصالح

يتعلق هذا الجزء بالاجراءات المحاسبية التي يجب اتباعها لاعداد القوائم المالية الموحدة للشركات القابضة والشركات التابعة لها طبقا لطريقة تجميع المصالح . ويشمل هذا الجزء .

أولاً : السمات المحاسبية لطريقة تجميع المصالح .

ثانياً : اعداد القوائم الموحدة في تاريخ الاستثمار طبقا لطريقة تجميع المصالح .

ثالثاً : اعداد القوائم الموحدة في تاريخ لاحق لتاريخ الاستثمار بطريقة تجميع المصالح .

أولاً : السمات المحاسبية لطريقة تجميع المصالح :

تعتمد هذه الطريقة كما سبق بيانه في الفصل الأول من هذا المؤلف على

الخصائص التالية :

١ - استخدام القيمة الاسمية للاسهم المصدرة والمتبادلة بين شركات المجموعة لاتمام التوحيد وذلك على العكس من طريقة الشراء التي سبق تناولها بالتفصيل في الفصول الثلاثة السابقة والتي تعتمد على استخدام القيمة السوقية لهذه الاسهم .

٢ - استخدام القيمة الاسمية للاسهم والدفترية للاصول والخصوم الخاصة بالشركتين القابضة والتابعة مما يترتب عليه عدم وجود اى احتمال لظهور الشهرة سالبة أو موجبة وذلك ايضا خلافا لما هو متبع في طريقة الشراء والذي سبق لنا التعرض له .

٢ - اصدار الاسهم بالقيمة الاسمية لدى الشركة القابضة يترتب عليه ايضا عدم ظهور علاوة الاصدار حيث لا تظهر هذه العلاوة الا في حالة اصدار الاسهم بازيد من قيمتها الاسمية . وهذا يختلف عن ما اتبع في ظل طريقة الشراء حيث يمكن اصدار الاسهم بازيد من قيمتها الاسمية مما قد يترتب عليه ظهور علاوة اصدار لهذه الاسهم بمقدار الفرق بين القيمة الاسمية والقيمة التي اصدرت بها الاسهم .

٤ - بالنسبة للارباح المحققة لدى الشركات التابعة من فترات سابقة لتاريخ حيازة الاسهم والتي كان يتم رسملتها طبقا لطريقة الشراء والتي تدمج ارباح الشركات التابعة في القوائم الموحدة بدءا من تاريخ الاستثمار فقط فإن هذه الارباح يتم ايجابها في القوائم الموحدة بصرف النظر عن تحققها في الفترة السابقة لحيازة الاسهم .

اي انه تبعاً لطريقة تجميع المصالح يمكن الاعتراف بالارباح المحققة من فترات سابقة للحصول على رأس مال الشركة التابعة سواء تم تملك هذه الشركة بالكامل أو جزئياً .

وتجدر الاشارة الى أهمية الشروط المهنية لتطبيق طريقة تجميع المصالح والتي وضعتها الهيئات المهنية والواردة بالتقرير رقم ١٦ الصادر عن مجلس مبادئ المحاسبة عام ١٩٧٠ ولقد سبق لنا عرض وتحليل هذه الشروط في الفصل الاول من الكتاب وتتعلق هذه الشروط بصفة أساسية بالعناصر الآتية :

أولاً : شكل العلاقة بين الشركات التي تدخل في هذه المجموعة وضرورة التكد من استقلال هذه الشركات عن بعضها قبل تكوين المجموعة .

ثانياً : تتعلق بطريقة الحصول على الاسهم العادية وتقضى بعدم تغيير شروط اصدار الاسهم العادية التي تم تداولها خلال تكوين المجموعة وعدم ادخال مساهمين جدد قبل أو خلال فترة انشاء المجموعة . وكذلك تتضمن هذه المجموعة ضرورة المحافظة على حقوق الاقلية في التصويت كما هي قبل وبعد انشاء المجموعة .

ثالثاً : تتعلق بعدم وجود مخططات أو اتفاقيات بين شركات المجموعة قبل تكوينها بحيث لا يترتب على تكوين المجموعة تحملها لى التزامات خاصة باحدى شركات المجموعة .

وكما سبق بيانه في الفصل الأول تمثل هذه الشروط قيوداً عملية على تطبيق طريقة تجميع المصالح ويرجع ذلك الى اختلاف النتائج التي يمكن الحصول عليها باستخدام هذه الطريقة عن طريقة الشراء مما يدعو الى التكد من توافر شروط معينة تبرر استخدام هذه الطريقة بدلا من طريقة الشراء ويرجع في تبرير ذلك الى الفصل الأول من هذا الكتاب .

وتشمل الاجراءات المحاسبية اللازمة لتطبيق طريقة تجميع المصالح اثبات تكوين المجموعة من خلال قيام الشركة القابضة باصدار الاسهم اللازمة لدمج الشركة الاخرى فيها .

ويشمل هذا الاجراء قيام الشركة القابضة باصدار الاسهم اللازمة لاتمام دمج الشركة التابعة فيها وكما سبق بيانه يتم اصدار هذه الاسهم بنفس القيمة

الاسمية لدى الشركة القابضة وترتب على ذلك :

- عدم ظهور علاقة الاصدار بمفهومها العادي اى باعتبارها متعقبة فى الفرق بين القيمة الاسمية وقيمة اصدار الاسهم .
- عدم دخول مساهمين جدد بحيث يقتصر على مساهمى الشركة القابضة القدامى فقط .

وفى نفس الوقت يتم تحديد قيمة الاستثمارات بحيث تعادل قيمة حقوق الملكية لدى الشركة التابعة بقيمتها الدفترية وتشمل رأس المال والاحتياطيات والارباح المرحلة .

فمثلا فى حالة اصدار شركة قابضة ١٠٠٠٠ سهم قيمة اسمية ١٠ جنيه لمحج شركة تابعة يبلغ رأسمالها ١٥٠٠٠٠ جنيه ورصيد الاحتياطى لديها ٨٠٠٠٠ جنيه .

فى هذه الحالة يتم اثبات تكوين المجموعة كما يلى :

أ - تحديد قيمة الاسهم المصدرة على أساس قيمتها الاسمية

$$١٠٠٠٠ \text{ سهم} \times ١٠ \text{ جنيه} = ١٠٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

ب - تحديد قيمة استثمارات الشركة القابضة وتشمل فى حقوق الملكية لدى

الشركة التابعة وتشمل رأس المال + الاحتياطيات

$$٢٣٠٠٠٠ = ٨٠٠٠٠ + ١٥٠٠٠٠$$

ج - توزيع مبلغ الاستثمارات على حقوق الملكية ويشمل ذلك :

- المبلغ المضاف الى رأس المال وقدر ١٠٠٠٠٠ قيمة الاسهم المصدرة بالقيمة الاسمية .

- المبلغ المقابل لاحتياطيات الشركة التابعة والتي يتم اضافتها الى احتياطيات الشركة القابضة تطبيقا لطريقة تحديد المصالح والتي تعترف بالارباح المحققة لدى الشركات التابعة .
ويمثل هذا المبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه طبقا لبيانات المثال .

اذا قيمة الاستثمارات ٢٢٠٠٠٠ ويتم اضافة ١٠٠٠٠٠ جنيه الى رأس المال حسب القيمة الاسمية كما يتم اضافة ٨٠٠٠٠ جنيه الى الاحتياطيات . ثم يعتبر الفرق بعد تلك علاوة اصدار ضمنية ناتجة من اختلاف القيمة وتبلغ في هذه الحالة ٥٠٠٠٠ جنيه .

ويكون القيد المحاسبي اللازم لاثبات تكوين المجموعة كما يلي :

٢٢٠٠٠٠ من هـ / الاستثمارات

١٠٠٠٠٠ الى هـ / رأس المال (قيمة اسمية)

٨٠٠٠٠ الى هـ / الاحتياطيات (قيمة دفترية)

٥٠٠٠٠ الى هـ / علاوة الاصدار (الفرق بين الجانبين)

وبلاحظ ان هذا القيد يترتب عليه ما يلي :

- ظهور الاستثمارات في ميزانية الشركة القابضة .
- اضافة احتياطيات الشركة التابعة الى احتياطيات الشركة القابضة .
- ظهور علاوة الاصدار كمتعم حسابي في ميزانية الشركة القابضة .

وبلاحظ ان مفهوم علاوة الاصدار هنا يختلف عن مفهوم علاوة الاصدار طبقا للاعراف المحاسبية والقانونية حيث تتمثل علاوة الاصدار طبقا لهذه

الاعراف في الفرق بين قيمة اصدار الاسهم عند زيادة رأس المال والقيمة الاسمية لهذه الاسهم . اما علاوة الاصدار هنا فهي مجرد متمم حسابي بالفرق بين قيمة الاستثمارات من ناحية وقيمة الاسهم المصدرة والاحتياطيات الخاصة بالشركة التابعة من ناحية اخرى .

وتشمل الاجراءات المحاسبية اللازمة لتطبيق طريقة تجميع المصالح بعد ذلك اعداد قائمة تسوية واجراء مجموعة من قيود التسوية مع ملاحظة انه طبقا لهذه الطريقة لا يظهر حساب للشهرة حيث تستخدم القيمة الاسمية للاسهم والقيمة الدفترية لاصول وخصوم الشركة التابعة عند اعداد القوائم المالية الموحدة .

وتتوقف الاجراءات المحاسبية المستخدمة على توقيت اعداد القوائم المالية الموحدة وهو ما نعرض له في الجزء التالي .

ثانياً : اعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ الاستثمار بطريقة تجميع المصالح :

تعد القوائم الموحدة في هذه الحالة في نفس تاريخ تجميع المصالح وذلك لبيان تأثير سمج الشركات مع بعضها البعض على المركز المالي للمجموعة . وتشمل القوائم الموحدة في هذه الحالة :

أ - قائمة الدخل الموحدة .

ب - قائمة الارباح المحتجزة الموحدة .

ج - قائمة المركز المالي الموحدة .

ويلاحظ انه على الرغم من ان القوائم الموحدة تعد في تاريخ الاستثمار فإن هناك بخلا قد تحقق لدى كل شركة على هذه في الفترة السابقة لتكوين المجموعة

ولذلك يتم تصوير قائمة الدخل الموحدة التي تعكس الأرباح المحققة لدى المجموعة في الفترة السابقة للانضمام .

ويعد الاعتراف بالأرباح المحققة في الفترة السابقة للانضمام إحدى نقاط الخلاف بين طريقتي الشراء وتجميع المصالح حيث لا تعترف طريقة الشراء بالأرباح المحققة في الفترة السابقة للشراء وإنما على ذلك يتم تصوير قائمة مركز مالي موحدة فقط في تاريخ الاستثمار حيث لا يوجد مبرر لأعداد قائمة الدخل في ظل عدم الاعتراف بالدخل المحقق في الفترة السابقة . أما طريقة تجميع المصالح فإنها تعترف بهذا الدخل وإنما على ذلك يتم تصوير هذه القائمة .

وتتوقف الإجراءات المحاسبية اللازمة على ملكية الشركة القابضة لأسهم الشركة التابعة بالكامل أو لجزء منها .

١ - اعداد القوائم الموحدة بطريقة تجميع المصالح في حالة ملكية الشركة التابعة بالكامل .

في هذه الحالة تقوم الشركة القابضة بإصدار أسهم مقابل انضمام الشركة التابعة بالكامل الى المجموعة . ويوضح المثال الآتي الإجراءات اللازمة لاعداد القوائم الموحدة في تاريخ الاستثمار في حالة ملكية الشركة التابعة بالكامل في ظل طريقة تجميع المصالح .

مثال : في ١/٨/١٩٩٤ قامت الشركة القابضة (س) بإصدار ١٠٠٠٠ سهم قيمة اسمية ١٥ جنيه للسهم وذلك مقابل ادماج الشركة التابعة (ح) في المجموعة . وكانت البيانات المستخرجة من الفاتر في ذلك التاريخ وتجهل تنفيذ القرار كمايلي:

البيان	الشركة التابعة		الشركة القابضة	
	ارصدة دائنة	ارصدة مدينة	ارصدة دائنة	ارصدة مدينة
ايرادات	٢٥٠٠٠٠		٥٠٠٠٠٠	
مصروفات		٢٥٠٠٠٠		٢٨٠٠٠٠
اصول متداولة		٢٥٠٠٠٠		٥٢٠٠٠٠
اصول ثابتة (صافي)		٣٠٠٠٠٠		٤٠٠٠٠٠
رأس المال	٢٠٠٠٠٠		٣٠٠٠٠٠	
احتياطيات	١٠٠٠٠٠		١٥٠٠٠٠	
تخصيص طويلة الاجل	٨٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠	
خصوم متنوعة	١٧٠٠٠٠		٢٥٠٠٠٠	
	٩٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠٠

وقد تقدر توزيع ٦٠٪ من الارباح المحققة وحجز الباقي كاحتياطيات .

المطلوب : اعداد القوائم الموحدة في ذلك التاريخ باستخدام طريقة تجميع

المصالح .

تشمل خطوات المطالبة المحاسبية في هذه الحالة مايلي :

(١) اعداد قوائم الدخل والمركز المالي لكل شركة على حدة في تاريخ تكوين المجموعة :

تعد هذه القوائم لمعرفة الارباح المحققة والمركز المالي للمجموعة في ذلك

التاريخ كمايلي :

الشركة التابعة	الشركة القابضة	المبيان
٢٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	قائمة الدخل إيرادات
٢٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	إجمالي
٢٥٠٠٠٠ ١٠٠٠٠٠	٢٨٠٠٠٠ ١٢٠٠٠٠	مصرفات صافي الدخل
٢٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	إجمالي
٢٥٠٠٠٠ ٢٠٠٠٠٠	٥٢٠٠٠٠ ٤٠٠٠٠٠	قائمة المركز المالي أصول أصول متداولة أصول ثابتة (صافي)
٦٥٠٠٠٠	٩٢٠٠٠٠	إجمالي الأصول
٢٠٠٠٠٠ ١٤٠٠٠٠ ٨٠٠٠٠ ١٧٠٠٠٠ ٦٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠ ١٩٨٠٠٠ ١٠٠٠٠٠ ٢٥٠٠٠٠ ٧٢٠٠٠٠	خصوم رأس المال احتياطيات قروض طويلة الأجل خصوم متنوعة دائنتوزيعات
٦٥٠٠٠٠	٩٢٠٠٠٠	إجمالي الخصوم

ويلاحظ ان ارباح الشركة القابضة وقدرها ١٢.٠٠٠ جنيه وارباح الشركة التابعة وقدرها ١.٠٠٠ جنيه قد تم تجزئتها كمايلي :

الشركة التابعة	الشركة القابضة	البيان
٦....	٧٢...	ارباح موزعة ٨٠٪
٤....	٤٨...	ارباح محتجزة ٤٠٪
١.....	١٢.....	اجمالي

وتظهر الارياح الموزعة في الميزانية لحساب دافئو توزيعات ، اما الارياح المحتجزة فقد اضيفت الى الاحتياطيات واصبح رصيد الاحتياطيات كمايلي :

١٩٨٠٠٠ = ٤٨٠٠٠ + ١٥٠٠٠٠ = لدى الشركة القابضة =

١٤..... = ٤..... + ١..... = لدى الشركة التابعة

وبالاحاطة ان الارباح الموزعة في هذه الحالة لا تمثل توزيعات متبادلة بين الشركتين لان هذه الارباح محققة في الفترة السابقة لانضمام الشركتين وبذلك يحصل هذه الارباح مساهموا الشركتين قبل الانضمام.

(٦) اثبات اصدار الاسم اللازمة للانضمام:

طبقاً لهذه الحالة العملية تبلغ قيمة الاسهم المصدرة مقابل الحصول على جميع الاسم العادية للشركة ١٠٠٠٠ سهم \times ١٥ جنيه = ١٥٠٠٠٠ جنيه

كما تبلغ قيمة الاستثمارات ٢٤.٠٠٠ جنيه والمتمثلة في حقوق الملكية لدى الشركة التابعة (رأس المال + الاحتياطيات) .

وبمقارنة قيمة الاستثمارات من ناحية بقيمة الاسهم المصدرة والاحتياطيات من ناحية أخرى نجد الفرق وقدره ٥٠٠٠٠ جنيه يعتبر علاوة اصدار .

(قيمة الاستثمارات ٢٤٠٠٠٠ -) الاسهم المصدرة ١٥٠٠٠٠ + الاحتياطيات ١٤٠٠٠٠ .

ونلاحظ ان تحديد علاوة الاصدار في هذه الطريقة يتم باعتبارها متمم حسابيا يتمثل في الفرق بين قيمة الاستثمارات المحسوبة من ناحية وقيمة الاسهم المصدرة واحتياطيات الشركة التابعة من ناحية أخرى .

ويكون القيد اللازم لاثبات الاندماج كما يلي :

٢٤٠٠٠٠ من حـ / الاستثمارات (حقوق الملكية لدى الشركة التابعة)

١٥٠٠٠٠ الى حـ / رأس المال (قيمة الاسهم المصدرة)

١٤٠٠٠٠ الى حـ / الاحتياطيات (لدى الشركة التابعة)

٥٠٠٠٠ الى حـ / علاوة الاصدار (متمم حسابي)

ويترتب على هذا القيد تعديل الارصدة الآتية في القوائم التي سبق اعدادها :

- ظهور الاستثمارات ضمن اصول الشركة القابضة بمبلغ ٢٤٠٠٠٠ جنيه .

- زيادة رأس مال الشركة القابضة بمبلغ ١٥٠٠٠٠ فيصبح رصيد رأس

المال تبعاً لذلك ٣٠٠٠٠٠ + ١٥٠٠٠٠ = ٤٥٠٠٠٠ جنيه .

- اضافة احتياطيات الشركة التابعة الى احتياطيات الشركة القابضة

فيصبح رصيد الاحتياطيات لدى الشركة القابضة

١٩٨٠٠٠ + ١٤٠٠٠٠ = ٣٣٨٠٠٠ جنيه .

- ظهور حافرة الاصدار لدى الشركة القابضة بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنية -

ويلاحظ عدم وجود ارباح متبادلة بين الشركتين حيث يتم اعداد هذه القوائم

عن الفترة السابقة للانضمام .

(٢) وتكون قائمة التسوية اللازمة لاعداد القوائم الموحدة كمايلي :

القائمة الموحدة	التسويات في		الشركة القابضة	الشركة القابضة	البيان
	داش	مدين			
٨٥.....	٣٤.....		٢٥.....	٥.....	ايرادات
٨٥.....			٢٥.....	٥.....	اجمالي
٦٣.....			٢٥.....	٢٨.....	مصرفات
٢٢.....			١.....	١٢.....	صافي الدخل
٨٥.....			٢٥.....	٥.....	الاجمالي
٨٧.....			٢٥.....	٥٢.....	اصول متداولة
٧.....			٢.....	٤.....	اصول ثابتة
—				٢٤.....	استثمارات
١٥٧.....			٦٥.....	١٣٦.....	اجمالي الاصول
٤٥.....		٢.....	٢.....	٤٥.....	رأس المال
٣٣٨...		١٤.....	١٤.....	٣٣٨...	احتياطيات
١٨.....			٨.....	١.....	قروض طويلة الاجل
٤٢.....			١٧.....	٢٥.....	حقوق متنوعة
١٣٢...			٦.....	٧٢...	دائرتوزيعات
٥.....				٥.....	علاوة اصدار
١٥٧.....	٣٤.....	٣٤.....	٦٥.....	١٣٦.....	اجمالي الخصوم

وبلاحظ انه لاعتماد القوائم الموحدة تم اجراء تسوية واحدة لاقتفال حقوق الملكية لدى الشركة التابعة مع حساب الاستثمارات ولا تحتاج قائمة الدخل لى تسويات حيث تمثل الارباح الناشئة منها ارباحا خاصة بالفترة السابقة للانضمام.

وتكون قائمة الدخل الموحدة فى هذه الحالة كما يلى :

قائمة الدخل الموحدة للشركة التابعة والتابعة

٨٥.٠٠٠	ايرادات
٦٣.٠٠٠	ينقص
٢٢.٠٠٠	مصروفات
	صافى الدخل

قائمة الارباح المحتجزة الموحدة

٢٥.٠٠٠	رصيد الارباح المحتجزة اول السنة للشركتين
	(١٥.٠٠٠ + ١٠.٠٠٠)
٢٢.٠٠٠	يضاف
٤٧.٠٠٠	صافى الدخل المحقق للمجموعة
١٢٢.٠٠٠	ينقص ارباح موزعة لدى الشركتين
	(٦.٠٠٠ + ٢٢.٠٠٠)
٢٣٨.٠٠٠	رصيد الارباح المحتجزة فى تاريخ الانضمام

قائمة المركز الموحدة للركة القابضة والشركة التابعة

في ١٩٩٤/٨/١

		الاصول
	٨٧٠٠٠٠	اصول متداولة
	٧٠٠٠٠٠	اصول ثابتة
١٥٧٠٠٠٠		اجمالي الاصول
		خصوم وحقوق ملكية
		خصوم
	١٨٠٠٠٠	قروض طويلة الاجل
	٤٢٠٠٠٠	خصوم متنوعة
	١٣٢٠٠٠	دائرتونزيعات
	٧٣٢٠٠٠	اجمالي الخصوم
		حقوق الملكية
	٤٥٠٠٠٠	رأس المال
	٣٣٨٠٠٠	احتياطات
	٥٠٠٠٠	علاوة اصدار
	٨٣٨٠٠٠	اجمالي حقوق الملكية
١٥٧٠٠٠٠		اجمالي الخصوم وحقوق الملكية

ب - اعداد القوائم الموحدة بطريقة تجميع المصالح في حالة ملكية حصة من الشركة التابعة .

في هذه الحالة يتم انضمام الشركتين على اساس تملك الشركة القابضة لحصة من رأس المال الخاص بالشركة التابعة فقط مع اصدار الاسم اللازمة لذلك بنفس القيمة الاسمية لدى الشركة القابضة . ويمكن توضيح الاجراءات المحاسبية من خلال المثال الآتي :

في ١/٥/١٩٩٢ اصدرت الشركة القابضة (ق) ١٠٠٠٠ سهم قيمة اسمية ١٠ جنيه مقابل الحصول على ٨٠٪ من الاسهم العادية للشركة التابعة (ج) وكانت البيانات المستمدة من دفاتر الشركتين في ذلك التاريخ وقبل تنفيذ هذا القرار كمايلي :

البيان	الشركة التابعة		الشركة القابضة	
	لرصيد مدينة	لرصيد دائنة	لرصيد مدينة	لرصيد دائنة
ايرادات	٥٠٠٠٠٠		٧٠٠٠٠٠	
مصرفات		٣٥٠٠٠٠		٥٢٠٠٠٠
اصول متداولة		٣٨٠٠٠٠		٦٠٠٠٠٠
اصول ثابتة		٤٢٠٠٠٠		٥٠٠٠٠٠
رأس المال	٢٥٠٠٠٠		٣٥٠٠٠٠	
احتياطات	١٥٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠	
دائتوت	١٠٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠	
اوراق دفع	١٥٠٠٠٠		١٧٠٠٠٠	
	١١٥٠٠٠٠	١١٥٠٠٠٠	١٦٢٠٠٠٠	١٦٢٠٠٠٠

ولقد تقدر توزيع ٧٠٪ من الأرباح المحققة لدى الشركتين وإضافة الباقي
إلى الاحتياطيات .

المطلوب : أعداد القوائم الموحدة طبقا لطريقة تجميع المصالح .

تشمل الإجراءات المحاسبية في هذه الحالة مايلي :

(١) أعداد القوائم المالية للشركتين في تلك التاريخ :

الشركة التابعة	الشركة القابضة	البيان
		قائمة الدخل
٥٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠	ايرادات
٥٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠	اجمالي
٢٥٠٠٠٠	٥٢٠٠٠٠	مصرفات
١٥٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠	صافي الدخل
٥٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠	اجمالي
		قائمة المركز المالي
		اصول
٢٨٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠	اصول متداولة
٤٢٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	اصول ثابتة
٨٠٠٠٠٠	١١٠٠٠٠٠	اجمالي الاصول
		خصوم
٢٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	رأس المال
١٩٥٠٠٠	٢٥٤٠٠٠	احتياطيات
١٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	دائنون
١٥٠٠٠٠	١٧٠٠٠٠	اوراق دفع
١٠٥٠٠٠	١٢٦٠٠٠	دائنتو توزيعات
٨٠٠٠٠٠	١١٠٠٠٠٠	اجمالي الخصوم

وبلاحظ ان الارياح المحققة لدى الشركتين تم تجزئتها بنسبة ٧٠٪ ، ٣٠٪

كمايلي :

البيان	الشركة القابضة	الشركة التابعة
ارياح موزعة ٧٠٪	١٢٦٠٠٠	١٠٥٠٠٠
ارياح محتجزة ٣٠٪	٥٤٠٠٠	٥٤٠٠٠
اجمالي	١٨٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠

ويتم اظهار الارياح الموزعة لحساب دائن توزيعات امام الارياح المحتجزة

فتضاف الى الاحتياطيات كمايلي :

$$\text{لدى الشركة القابضة} = ٢٥٤٠٠٠ = ٥٤٠٠٠ + ٢٠٠٠٠٠$$

$$\text{لدى الشركة التابعة} = ١٩٥٠٠٠ = ٤٥٠٠٠ + ١٥٠٠٠٠$$

(٢) احتساب امدار الاسهم اللازمة لانجام الاندماج

تبلغ القيمة الاسمية للاسهم المصدرة ١٠٠٠٠٠٠ جنيه

(١٠٠٠٠ سهم \times ١٠ جنيه للسهم)

كما تبلغ قيمة الاستثمارات ٨٠٪ من حقوق الملكية لدى الشركة التابع حيث

يترتب على الاندماج ملكية الشركة القابضة ل ٨٠٪ من اسهم الشركة التابعة تبلغ

حقوق الملكية (رأس المال ٢٥٠٠٠٠ + احتياطيات ١٩٥٠٠٠) ٤٤٥٠٠٠ جنيه .

وتبعا لذلك تبلغ قيمة الاستثمارات ٢٥٦٠٠٠ جنيه ($٨٠\% \times ٤٤٥٠٠٠$) .

ومقارنة قيمة الاستثمارات من ناحية بقيمة الاسهم المصدرة مضافا اليها
٨٠٪ من احتياطات الشركة التابعة يمكن استنتاج قيمة علاوة الاصدار كمتتم
حسابي .

٢٥٦.٠٠٠	١.٠٠٠.٠٠٠	قيمة الاستثمارات الاسهم المصدرة
٢٥٦.٠٠٠	١٥٦.٠٠٠	٨٠٪ من احتياطات الشركة التابعة (٨٠٪ × ١٩٥.٠٠٠)
١.٠٠٠.٠٠٠		قيمة علاوة الاصدار (متتم حسابي)

ويكون القيد اللازم لاثبات الانتماج كمايلي :

٢٥٦.٠٠٠ من حـ / الاستثمارات
١.٠٠٠.٠٠٠ الى حـ / رأس المال
١٥٦.٠٠٠ الى حـ / الاحتياطات
١.٠٠٠.٠٠٠ الى حـ / علاوة الاصدار

ويترتب على هذا القيد مايلي :

- اظهار الاستثمارات ضمن الاصول .
- زيادة رأسمال الشركة القابضة بمبلغ ١.٠٠٠.٠٠٠ جنيه .
- اضافة ٨٠٪ من احتياطات الشركة التابعة الى احتياطات الشركة القابضة (٢٥٤.٠٠٠ + ١٥٦.٠٠٠ = ٤١٠.٠٠٠) .
- ظهور علاوة الاصدار في ميزانية الشركة القابضة بمبلغ ١.٠٠٠.٠٠٠ جنيه .

ويتم اعداد قائمة التسوية اللازمة لاعداد القوائم الموحدة كمايلي :

القائمة الموحدة	التسويات		الشركة التابعة	الشركة القابضة	البيان
	دائن	مدين			
١٢.....	٢٥٦...		٥.....	٧.....	ايرادات
١٢.....			٥.....	٧.....	اجمالى
٨٧.....			٢٥.....	٥٢.....	مصرفات
٢٣.....			١٥.....	١٨.....	مصارى النخل
١٢.....			٥.....	٧.....	الاجمالى
٩٨.....			٢٨.....	٦.....	اصول
٩٢.....			٤٢.....	٥.....	اصول متداولة
—			—	٢٥٦...	اصول ثابتة
١٩.....			٨.....	١٤٥٦...	استثمارات
١٩.....			٨.....	١٤٥٦...	اجمالى الاصول
٤٥.....	٨٩...	٢٥.....	٢٥.....	٤٥.....	خصوم
٤١.....		١٩٥.....	١٩٥.....	٤١.....	رأس المال
٢.....			١.....	٢.....	احتياطيات
٢٢.....			١٥.....	١٧.....	دائنين
٢٣١...			١٥.....	١٣٦...	اوراق دفع
١.....			١٥.....	١٣٦...	دائنين قرض
٨٩...			—	—	عقود اصدار
١٩.....			—	—	حقوق الاقلية
١٩.....	٤٤٥...	٤٤٥...	٨.....	١٤٥٦....	اجمالى الخصوم

وتشمل التسوية التي تم لجزائها في هذه القائمة افعال حقوق الملكية
للشركة التابعة مع افعال هـ / الاستثمارات واظهار حساب حقوق الأجلة بقيمة
هذه الحقوق وتمثل في ٢٠٪ من حقوق الملكية للشركة التابعة

$$= ٤٤٥٠٠٠ \times ٢٠\% = ٨٩٠٠٠ \text{ جنيه}$$

ويكون القيد المحاسبي في هذه الحالة

٢٥٠٠٠ من هـ / رأس المال

١٩٥٠٠٠ من هـ / الاحتياطيات

٢٥٦٠٠٠ الى هـ / الاستثمارات

٨٩٠٠٠ الى هـ / حقوق الأقلية

ويتم اعداد القوائم الموحدة كمايلي :

قائمة الدخل الموحدة

١٢٠٠٠٠	ايرادات
	يخصم
٨٧٠٠٠٠	مصرفات
٢٣٠٠٠٠	صافي الدخل

قائمة الارباح المحتجزة الموحدة

٣٥.....	رصيد الارباح المحتجزة اول المدة للشركتين (١٥.....+٢.....)
	يضاف
٢٣.....	صافي الدخل المحقق للمجموعة
٦٨.....	الاجمالي
٢٣١....	يخصم
	ارباح موزعة لدى الشركتين
٤٤٩....	رصيد الارباح المحتجزة في تاريخ الانضمام
	يخصم
٣٩....	نصيب الاقلية في الارباح المحتجزة (الاحتياطات) (٢٠٪ × ١٩٥.....)
٤١.....	رصيد الارباح المحتجزة في القائمة الموحدة

ويتم اعداد قائمة المركز المالي الموحدة كمايلي :

قائمة المركز المالي للمؤسسة

الشركة القابضة والشركة التابعة في ١٩٩٢/٥/١

		الاصول
	٩٨.....	اصول متداولة
	٩٢.....	اصول ثابتة
١٩.....		اجمالي الاصول
		خصوم وحقوق ملكية
		خصوم
	٢.....	دائنون
	٣٢.....	اوراق دفع
	٢٣١....	دائنو توزيعات
	٨٥١....	اجمالي الخصوم
	٨٩....	حقوق الاقلية
		حقوق الملكية
	٤٥.....	رأس المال
	٤١.....	احتياطات
	١.....	علاوة اصدار
	٩٦.....	اجمالي حقوق الملكية
١٩.....		اجمالي الخصوم وحقوق الملكية

ثالثا : اعداد القوائم الموحدة في تاريخ لاحق لتاريخ الاستثمار بطريقة تجميع المصالح .

تعد القوائم الموحدة في هذه الحالة في تاريخ انتهاء السنة المالية وعند قيام شركات المجموعة باعداد القوائم المالية الخاصة بها والتي تعد اساسا لاعداد القوائم الموحدة للمجموعة .

وتشمل القوائم الموحدة في هذه الحالة :

أ - قائمة الدخل الموحدة .

ب - قائمة الارباح المتوقعة الموحدة

ج - قائمة المركز المالي الموحدة .

وتتوقف الاجراءات المحاسبية المطبقة على النسبة التي تمتلكها الشركة

القابضة في رأس المال الخاص بالشركة التابعة كمايلي :

١ - ملكية الشركة التابعة بالكامل :

في هذه الحالة تقوم الشركة القابضة باصدار عدد من الاسهم العادية الخاصة بها طبقا لقيمتها الاسمية وذلك مقابل انتقال ملكية اسهم الشركة التابعة بالكامل اليها . وتوضح الحالة العملية الآتية الاجراءات المحاسبية التي يجب اتباعها لاعداد القوائم الموحدة .

مثال : في ١٩٨٢/١٢/٣١ استخرجت البيانات الآتية من دفاتر الشركة

القابضة (م) والشركة التابعة لها (ج) والملوكة لها بالكامل .

الملاحظات	الشركة التابعة ج		الشركة التابعة م	
	ارصدة دائنة	ارصدة مدينة	ارصدة دائنة	ارصدة مدينة
حصة الكيانات	٧٠٠٠٠٠		٩٠٠٠٠٠	
حصة الاملاك		٥٠٠٠٠٠		٦٥٠٠٠٠
امويل متفرقة		٤٠٠٠٠٠		٥٠٠٠٠٠
امويل متفرقة		٥٠٠٠٠٠		٥٠٠٠٠٠
استثمارات في الشركة التابعة				٤٩٠٠٠٠
رأس المال	٢٥٠٠٠٠		٥٠٠٠٠٠	
احتياطيات	١٥٠٠٠٠		٢٥٠٠٠٠	
علاوة الامصار	٥٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠	
مكتسبات	١٥٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠	
خصوم متفرقة	١٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠	
	١٤٠٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠٠	٢١٥٠٠٠٠	٢١٥٠٠٠٠

وقد قررت الشركات توزيع ٨٠ ٪ من الارباح المحقة وحجز الباقي لديها .
المطلوب اعداد القوائم الموحدة باستخدام طريقة الملكية وفي ظل طريقة تجميع
المصالح .

ويلاحظ ان هذه البيانات تتضمن حـ/ الاستثمارات ضمن الاصول بمبلغ
٥٥٠٠٠٠٠ جنيه وهو الحساب الذي يظهر في تاريخ الانضمام بقيمة حقوق الملكية
لدى الشركة التابعة في ذلك التاريخ .

وكما سبق بيانه يتم تسجيل هذه الاستثمارات لاثبات الانضمام مع اضافة
جزء منها الى رأس المال بقيمة الاسهم المصدرة من الشركة القابضة وجزء الى
الاحتياطيات بقيمة احتياطيات الشركة التابعة وينعكس الفرق في صورة علاوة
اصدار كمتهم حسابي لوفرق بين الاستثمارات من ناحية والقيمة الاسمية للاسهم

المصدرة مضافا اليها احتياطات الشركة التابعة من ناحية اخرى ، وفي هذا المثال
يعنى ظهور حـ/ الاستثمارات من البيانات انه قد سبق اجراء هذه التسوية في
تاريخ الانضمام .

ويتم اعداد قائمة التسوية اللازمة لاعداد القوائم الموحدة كمايلي :

قائمة الدخل الموحدة	التسويات		الشركة التابعة	الشركة اللا تابعة	البيان
	دائن	مدين			
١٦.٠٠٠٠	٢.٠٠٠٠ (١)	٢.٠٠٠٠ (١)	٧.٠٠٠٠	٩.٠٠٠٠	ليبرادات
—				٢.٠٠٠٠	ايارد من الشركة التابعة
١٦.٠٠٠٠			٧.٠٠٠٠	١١.٠٠٠٠	الإجمالي
١١٥.٠٠٠٠			٥.٠٠٠٠	٦٥.٠٠٠٠	مصرفات
٤٥.٠٠٠٠			٢.٠٠٠٠	٤٥.٠٠٠٠	صافي الدخل
١٦.٠٠٠٠	٢.٠٠٠٠ (١)	٢.٠٠٠٠ (١)	٧.٠٠٠٠	١١.٠٠٠٠	الإجمالي
٩٥.٠٠٠٠			٤.٠٠٠٠	٥٥.٠٠٠٠	اصول متداولة
١.٠٠٠٠٠٠			٥.٠٠٠٠	٥.٠٠٠٠	اصول ثابتة
—				٤٩.٠٠٠٠	استثمارات
—				١٦.٠٠٠٠	مبنيات
١٩٥.٠٠٠٠	٤٩.٠٠٠٠ (٢)	١٦.٠٠٠٠ (٣)	٩.٠٠٠٠	١٧.٠٠٠٠	الإجمالي
٥.٠٠٠٠٠			٢٥.٠٠٠٠	٥.٠٠٠٠	رأس المال
٤٤.٠٠٠٠			١٩.٠٠٠٠	٤٤.٠٠٠٠	احتياطات
٢.٠٠٠٠			٥.٠٠٠٠	٢.٠٠٠٠	علوه اصدار
٢٥.٠٠٠٠			١٥.٠٠٠٠	١.٠٠٠٠	دائتور
٢.٠٠٠٠	١٦.٠٠٠٠ (٣)	١٦.٠٠٠٠ (٣)	١.٠٠٠٠	١.٠٠٠٠	خصوم متنوعة
٣٦.٠٠٠٠			١٦.٠٠٠٠	٣٦.٠٠٠٠	دائتور توزيعات
١٩٥.٠٠٠٠			٩.٠٠٠٠	١٧.٠٠٠٠	الإجمالي

وبلاحظ على هذه القائمة مايلي :

(١) الارباح المحققة لدى الشركتين تم تجزئتها الى ارباح موزعة وارباح محتجزة بنسبة ٨٠ ٪ : ٢٠ ٪ طبقا لفروض المثال .

الشركة التابعة	الشركة القابضة	الميسر
١٦٠٠٠٠	٣٦٠٠٠٠	ارباح موزعة ٨٠ ٪
٤٠٠٠٠	٩٠٠٠٠	ارباح محتجزة ٢٠ ٪
٢٠٠٠٠٠	٤٥٠٠٠٠	الإجمالي

وتظهر الارباح الموزعة في الميزانية لحساب دائن توزيعات لدى الشركتين
كما تظهر الارباح الموزعة بالشركة التابعة مرة أخرى في ميزانية الشركة القابضة
بحساب مدينو توزيعات باعتبارها ارباحا تحصل الشركة القابضة المالكة للشركة
التابعة .

(٢) اضيفت الارباح المحتجزة الاحتياطيات بالشركتين فاصبح رصيد
الاحتياطيات كمايلي :

$$\text{بالشركة القابضة} = ٩٠٠٠٠ + ٣٥٠٠٠٠ = ٤٤٠٠٠٠$$

$$\text{بالشركة التابعة} = ٤٠٠٠٠ + ١٥٠٠٠٠ = ١٩٠٠٠٠$$

(٣) تم تعديل قيمة الاستثمارات طبقا لطريقة الملكية حيث تضاف اليها الارياح المحققة لدى الشركة التابعة وتطرح منها الارياح الموزعة كمايلي :

رصيد الاستثمارات = رصيد ميزان + الارياح المحققة - الارياح الموزعة
لدى الشركة التابعة الموزعة

$$٤٩.٠٠٠ = ١٦.٠٠٠ - ٢.٠٠٠ + ٤٥.٠٠٠ =$$

(٤) شملت التسويات المحاسبية التي تم اجراؤها مايلي :

التسوية رقم (١) وتمثل في الفاء ارباح الشركة التابعة التي تم نقلها الى الشركة القابضة وذلك كنتيجة لاضافة ايرادات ومصروفات الشركة التابعة اليها .
ويكون القيد كمايلي :

٢٠٠٠٠ من ح/ ايرادات من الشركة التابعة

٢٠٠٠٠ الى ح/ الشركة التابعة (صافي الربح)

التسوية رقم (٢)

اقفال ح/ الاستثمارات مع حسابات حقوق الملكية لدى الشركة التابعة
وتمثل رأس المال + الاحتياطات + الارياح المرحلة .

ويكون القيد المحاسبى في هذه الحالة

٢٥٠٠٠ من ح/ رأس المال

١٩٠٠٠ من ح/ الاحتياطات

٥٠٠٠ من ح/ علاوة الاصدار

٤٩٠٠٠ الى ح/ الاستثمارات ●

التسوية رقم (٢)

**الغاء التوزيعات المتبادلة وتشمل ح/ مدينو توزيعات لدى الشركة القابضة و
ح/ دائنو توزيعات لدى الشركة التابعة ويكون القيد المحاسبي في هذه الحالة :**

١٦٠٠٠٠ من ح/ دائنو توزيعات

١٦٠٠٠٠ الى ح/ مدينو توزيعات

وتكون قائمة الدخل الموحدة في هذه الحالة كما يلي :

**قائمة الدخل الموحدة للشركة القابضة
والشركة التابعة**

١٦٠٠٠٠	جملة الايرادات
	يخصم :
١١٥٠٠٠	جملة المصروفات
<u>٤٥٠٠٠</u>	صافي الدخل

كما تعد قائمة الارباح المحتجزة كما يلي :

قائمة الارياح المحتجزة للشركة القابضة

والشركة التابعة

٢٥٠٠٠٠	رصيد الارياح المحتجزة اول المدة	
		يضاف
٤٥٠٠٠٠	صافي الدخل المحقق للمجموعة	
<u>٨٠٠٠٠٠</u>	الاجمالي	
		يخصم
٣٦٠٠٠٠	ارياح موزعة	
<u>٤٤٠٠٠٠</u>	رصيد الارياح المحتجزة آخر المدة	

يمتثل هذا الرصيد قيمة احتياطات المجموعة آخر الفترة .

قائمة المركز المالي الموحدة للشركة القابضة (م)

والشركة التابعة (ع) في ١٩٩٤/١٢/٣١

الأصول	
٩٥.٠٠٠	أصول متداولة
١.٠٠٠	أصول ثابتة
<u>١٩٥.٠٠٠</u>	إجمالي الأصول
الخصوم وحقوق الملكية	
الخصوم	
٢٥.٠٠٠	دائنون
٢.٠٠٠	خصوم متنوعة
٣٦.٠٠٠	دائنة توزيعات
<u>٨١.٠٠٠</u>	إجمالي الخصوم
حقوق الملكية	
٥.٠٠٠	رأس المال
٤٤.٠٠٠	احتياطيات
٢.٠٠٠	علاوة الإصدار
<u>١١٤.٠٠٠</u>	إجمالي حقوق الملكية
<u>١٩٥.٠٠٠</u>	إجمالي الخصوم وحقوق الملكية

ب - ملكية حصة من الشركة التابعة

في هذه الحالة تقوم الشركة القابضة باصدار مجموعة الاسهم بقيمتها الاسمية مقابل تملك هذه الشركة لحصة من رأس المال الخاص بالشركة التابعة . وتوضح الحالة العملية الآتية الاجراءات المحاسبية اللازمة لاعداد القوائم الموحدة ،

مثال : المطلوب اعادة حل المثال السابق بغرض ان الشركة القابضة (م) تملك ٦٠٪ من الاسهم العادية للشركة التابعة (ع) مع تعديل رصيد الاستثمارات في ميزان المراجعة الخاص بالشركة القابضة الي ٢٧٠٠٠٠ جنيه وتعديل رقم الاصول الثابتة الي ٦٨٠٠٠٠ مع بقاء باقى الارقام كما هي :

ملحوظة : تم تعديل رقم الاصول الثابتة لجرد المحافظة علي توازن ميزان المراجعة .

وحتى يمكن اعداد القوائم المالية الموحدة في هذه الحالة يستدعي الامر اجراء التسويات الآتية :

١ - ربح الشركة القابضة والتابعة يتم تجزئته الي ارباح موزعة ومحتجزة بنسبة ٨٠٪ : ٢٠٪ بنفس الطريقة المطبقة في الحالة السابقة .

البيان	الشركة القابضة	الشركة التابعة
ارباح موزعة ٨٠٪	٢٦٦٠٠٠	١٦٠٠٠٠
ارباح محتجزة ٢٠٪	٧٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠
الاجمالي	٢٧٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠

٢ - الأرباح المحتجزة تضاف الى الاحتياطيات بنفس الطريقة السابقة

لتكون أرصدة الاحتياطيات كمايلي :

$$\text{القابضة} \quad ٢٤٠.٠٠٠ = ٧٤.٠٠٠ + ٢٥.٠٠٠$$

$$\text{التابعة} \quad ١٩.٠٠٠ = ٤.٠٠٠ + ١٥.٠٠٠$$

٣ - الأرباح المحققة لدى الشركة التابعة قيمتها ٢.٠٠٠٠ جنيه يتم تجزئتها

كمايلي :

$$٦٠\% \text{ حصة الشركة القابضة} \quad ١٢.٠٠٠ \text{ جنيه}$$

$$٤٠\% \text{ حقوق الأقلية} \quad ٨.٠٠٠ \text{ جنيه}$$

٤ - الأرباح الموزعة الخاصة بالشركة التابعة وقيمتها ٦.٠٠٠ يتم

تجزئتها كمايلي :

$$٦٠\% \text{ حصة الشركة القابضة} \quad ٩٦.٠٠٠ = \frac{٦٠}{١٠٠} \times ١٦.٠٠٠$$

$$٤٠\% \text{ حقوق الأقلية} \quad ٦٤.٠٠٠ = \frac{٤٠}{١٠٠} \times ١٦.٠٠٠$$

٥ - قيمة الاستثمارات بميزان المراجعة وقدرها ٢٧.٠٠٠ جنيه (كما تم

تعديلها طبقا لهذا المثال وكانت قيمتها في المثال السابق ٤٥.٠٠٠ جنيه ويرجع

الفرق الى اختلاف نسبة ملكية الشركة القابضة في الشركة التابعة ففي المثال

الاول كانت نسبة الملكية ١٠٠٪ من حقوق الملكية وقدرها ٤٥.٠٠٠ جنيه اما في

هذا المثال فان نسبة الملكية ٦٠٪ فقط اى ما يعادل ٢٧.٠٠٠ جنيه) .

-٢.١-

ويتم تعديل هذه القيمة طبقا لطريقة الملكية باضافة الارباح المحققة
واستبعاد الموزعة لدى الشركة التابعة وذلك بقيمة الجزء الذي تملكه الشركة
القابضة (نصيب الشركة القابضة فقط).

قيمة الاستثمارات = رصيد ميزان المراجعة + ارباح محققة - ارباح
موزعة.

$$٢٩٤.٠٠٠ = ٩٦.٠٠٠ - ١٢.٠٠٠ + ٢٧.٠٠٠ =$$

وتكون قائمة التسوية كمايلي :

بيان	الشركة القابضة	الشركة التابعة	التسويات		قائمة الدخل الموحدة
			مدین	دائین	
تبرعات اياد من الشركة التابعة	٩.٠٠٠	٧.٠٠٠	١٢.٠٠٠ (١)		١٦.٠٠٠
	١٢.٠٠٠				—
الإجمالي	١.٢.٠٠٠	٧.٠٠٠			١٦.٠٠٠
مصرفات ماني الدخل مقابل حقوق الاقلية	٦٥.٠٠٠	٥٠.٠٠٠	٨.٠٠٠ (١)	٢.٠٠٠ (١)	١١٥.٠٠٠
	٣٧.٠٠٠	٢.٠٠٠			٤٧.٠٠٠
اصول متداولة اصول ثابتة استثمارات مدينون توزيعات	—	—			٨.٠٠٠
	١.٢.٠٠٠	٧.٠٠٠			١٦.٠٠٠
لاجمالي	٥٥.٠٠٠	٤.٠٠٠			٩٥.٠٠٠
	٦٨.٠٠٠	٥.٠٠٠			١١٨.٠٠٠
استثمارات مدينون توزيعات	٢٩٤.٠٠٠	—			—
	٩٦.٠٠٠	—			—
لاجمالي	١٦٢.٠٠٠	٩.٠٠٠			٢٧٢.٠٠٠
رأس المال احتياطات علاوة إصدار دائون خصوم متداولة دائون توزيعات حقوق الاقلية	٥.٠٠٠	٢٥.٠٠٠	٢٥.٠٠٠ (٢)	٢.٠٠٠ (٢)	٥.٠٠٠
	٤٢٤.٠٠٠	١٩.٠٠٠			٤٢٤.٠٠٠
لاجمالي	٢.٠٠٠	٥.٠٠٠			٢.٠٠٠
	١.٠٠٠	١.٠٠٠			٢٥.٠٠٠
دائون توزيعات حقوق الاقلية	٢٩٦.٠٠٠	١٦.٠٠٠	١٦.٠٠٠ (٢)	١٩٦.٠٠٠ (٢)	٢٩٦.٠٠٠
	—	—			٢٦.٠٠٠
لاجمالي	١٦٢.٠٠٠	٩.٠٠٠			٢٧٢.٠٠٠

وتشمل التسويات المحاسبية التي تم اجراؤها مايلي :

التسوية رقم (١)

الفاء الارباح المتبادلة بين الشركتين واظهار حقوق الاقلية في الارباح والتي تضاف بعد ذلك الى حقوق الاقلية في الميزانية . ويكون القيد المحاسبي :

١٢٠٠٠٠ من حـ / ايرادات من الشركة التابعة

٨٠٠٠٠ من حـ / مقابل حقوق الاقلية

٢٠٠٠٠٠ الى حـ / الشركة التابعة (صافي الربح)

التسوية رقم (٢)

حقوق الملكية لدى الشركة التابعة ٤٩٠٠٠٠ (رأس المال + الاحتياطيات + الارباح المحتجزة) وتمثل حقوق الاقلية ٤٠٪ من هذه الحقوق وتبلغ ١٩٦٠٠٠ جنيه. ويتم في هذه التسوية اقفال حقوق الملكية لدى الشركة التابعة وكذلك اقفال حـ / الاستثمارات واظهار حقوق الاقلية ويكون قيد التسوية في هذه الحالة كمايلي:

٢٥٠٠٠٠ من حـ / رأس المال

١٩٠٠٠٠ من حـ / الاحتياطيات

٥٠٠٠٠ من حـ / علاوة الامتداد

٢٩٤٠٠٠ الى حـ / الاستثمارات

١٩٦٠٠٠ الى حـ / حقوق الاقلية

التسوية رقم (٣)

اقفال ح/ دائنو توزيعات لدى الشركة التابعة مع ح/ مدينو توزيعات لدى الشركة القابضة واظهار حقوق الأقلية فى هذه التوزيعات . ويكون قيد التسوية اللازم كما يلى :

١٦٠٠٠٠ من ح/ دائنو توزيعات

٩٦٠٠٠ الى ح/ مدينو توزيعات

٦٤٠٠٠٠ الى ح/ حقوق الأقلية

ويمكن تحقيق رقم حقوق الأقلية الموجود بالقائمة الموحدة وقدره ٢٦٠٠٠٠ جنيه كما يلى :

تتمثل تحقيق الأقلية في نصيب الأقلية في حقوق الملكية الخاصة بالشركة التابعة طبقا لقيمتها بميزان المراجعة مضافا اليها نصيب الأقلية في الارباح المحققة لدى الشركة التابعة ويشمل ذلك :

نصيب الأقلية في حقوق الملكية للشركة التابعة طبقا لبيانات ميزان المراجعة

$$١٨٠٠٠٠ \quad \times \quad (٥٠٠٠٠ + ١٥٠٠٠ + ٢٥٠٠٠) \quad \div \quad ٤٠ \quad \%$$

نصيب الأقلية فى ارباح الشركة التابعة

٨٠٠٠٠

$$\times ٢٠٠٠٠ \quad \div \quad ٤٠ \quad \%$$

٢٦٠٠٠٠

جملة حقوق الأقلية

وتماثل نفس الرصيد الموجود بالقوائم الموحدة .

ويتم تصوير كل من قائمة الدخل الموحدة وقائمة الأرباح المحتجزة الموحدة
وقائمة المركز المالي الموحدة كما يلي :

**قائمة الدخل الموحدة للشركة
القابضة والشركة التابعة**

١٦.٠٠٠٠	اجمالي الإيرادات
	يخصم
١١٥.٠٠٠	اجمالي المصروفات
٤٥.٠٠٠	صافي الدخل المحقق
٨.٠٠٠	مقابل حقوق الأقلية في الأرباح
٣٧.٠٠٠	صافي دخل المجموعة

**قائمة الدخل المحتجزة للشركة القابضة
والشركة التابعة**

٢٥.٠٠٠	رصيد الأرباح المحتجزة أول المدة
	(احتياطات بميزان المراجعة)
	يضاف
٣٧.٠٠٠	صافي الدخل المحقق للمجموعة
٧٢.٠٠٠	الاجمالي
	يخصم
٢٨٦.٠٠٠	أرباح موزعة
٤٦٤.٠٠٠	رصيد الأرباح المحتجزة آخر المدة
	(قيمة الاحتياطات بالقائمة الموحدة)

قائمة المركز المالي الموحدة للشركة التابعة

الشركة التابعة في ١٩٩٢/١٢/٣١

الأصول	
٩٥٠٠٠٠	أصول متداولة
١١٨٠٠٠٠	أصول ثابتة
<u>٢١٣٠٠٠٠</u>	إجمالي الأصول
الخصوم وحقوق الملكية	
الخصوم	
٢٥٠٠٠٠	دائنون
٢٠٠٠٠٠	خصوم متنوعة
٢٩٦٠٠٠	دائنتو توزيعات
<u>٧٤٦٠٠٠</u>	إجمالي الخصوم
٢٦٠٠٠٠	حقوق الاكثية
	حقوق الملكية
٥٠٠٠٠٠	رأس المال
٤٢٤٠٠٠	احتياطات
٦٠٠٠٠٠	علاوة الاصدار
<u>١١٢٤٠٠٠</u>	إجمالي حقوق الملكية
<u>٢١٣٠٠٠٠</u>	إجمالي الخصوم وحقوق الملكية

المعاملات المتبادلة بين شركات المجموعة في ظل طريقة تجميع المصالح :

تعالج المعاملات المتبادلة بين شركات المجموعة والتي تشمل :

- السلع والخدمات المتبادلة بين شركات المجموعة .
- الأصول الثابتة المتبادلة بين شركات المجموعة .
- الارصدة المدينة والدائنة المتبادلة بين شركات المجموعة .

بنفس الطريقة المتبعة في معالجة هذه المعاملات في ظل طريقة الشراء حيث

لا تنزثر التسويات اللازمة لهذه العمليات باتباع طريقة الشراء أو طريقة تجميع المصالح .

وبناء على ذلك يرجع في هذه المعاملات الى التسويات التي تم عرضها

تفصيليا في الفصل الرابع من الكتاب مع مراعاة تغير التسويات الخاصة بقائمة

الدخل الموحدة وقائمة المركز المالي الموحدة بما يتفق وطريقة تجميع المصالح وهي

التسويات التي تم عرضها في هذا الفصل .

حالات عملية

١ - فى ١/١٠/١٩٩٢ اصدرت شركة قابضة ٢٠٠٠٠ سهم قيمة اسمية ١٠ جنيه مقابل شراء اسهم خاصة باحدى الشركات التابعة وكانت حقوق الملكية للشركة التابعة فى ذلك التاريخ ٦٠٠٠٠٠ جنيه عبارة عن ٢٠٠٠٠٠ جنيه رأس المال و ٢٠٠٠٠٠ احتياطات و ١٠٠٠٠ مائة اصدار .

المطلوب : شرح وتفسير واجراء القيد اللازم لاثبات ذلك طبقا لطريقة تجميع المصالح فى ظل كل من الفرضين الاتيين على حده .

الفرض الاول : الشركة القابضة تمتلك اسهم الشركة التابعة بالكامل .

الفرض الثانى : الشركة القابضة تمتلك ١٠٪ فقط من اسهم الشركة التابعة .

٢ - فى ١/٥/١٩٩٢ اصدرت شركة قابضة ١٠٠٠٠ سهم عادى قيمة السهم الاسمية ٢٠ جنيه مقابل انضمام شركة تابعة بالكامل وكان ميزان المراجعة للشركتين فى ذلك التاريخ كما يلى :

المباني	الشركة التابعة		الشركة القابضة	
	ارصدة دائنة	ارصدة مدينة	ارصدة دائنة	ارصدة مدينة
اجمالي الايرادات	٥٥٠٠٠٠		٦٥٠٠٠٠	
مصرفات		٤٠٠٠٠٠		٥٠٠٠٠٠
اصول متداولة		٥٠٠٠٠٠		٦٠٠٠٠٠
اصول ثابتة		٦٥٠٠٠٠		٥٠٠٠٠٠
رأس المال	٤٠٠٠٠٠		٤٥٠٠٠٠	
احتياطيات	١٠٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠	
علاوة اصدار	١٨٠٠٠٠		٥٠٠٠٠	
دائنين	١٥٠٠٠٠		١٥٠٠٠٠	
خصوم اخرى	١٧٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠	
الاجمالي	١٥٥٠٠٠٠	١٥٥٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠٠

فاذا علمت انه تقرر توزيع ٦٠٪ من الارباح وحجز الباقي .

المطلوب : اعداد القوائم الموحدة في ذلك التاريخ طبقا لطريقة جميع

المصالح مع شرح وتوضيح التسويات اللازمة .

٢ - المطلوب اعادة حل المثال السابق بفرض ان الشركة القابضة قد تملك ٧٠٪

فقط من اسهم الشركة التابعة .

٤ - الاتى ميزان المراجعة للشركة القابضة (ق) والشركة التابعة (ت) في

١٩٩٣/١٢/٣١

الميزانية	الشركة التابعة ب		الشركة القابضة ق	
	ارصدة دائنة	ارصدة مدينة	ارصدة دائنة	ارصدة مدينة
لجمالي التبرعات	٨.٠٠٠٠		٩٥.٠٠٠	
لجمالي المصروفات		٥٥.٠٠٠		٦٥.٠٠٠
اصول متدولة		٤٥.٠٠٠		٥٥.٠٠٠
اصول ثابتة		٦.٠٠٠		٧.٠٠٠
استثمارات				٥.٠٠٠
رأس المال	٢.٠٠٠		٤.٠٠٠	
احتياطيات	١٥.٠٠٠		٢.٠٠٠	
مخزن امداد	٥.٠٠٠		١.٠٠٠	
دائنون	١.٠٠٠		٤٥.٠٠٠	
خصوم اخرى	٢.٠٠٠		٢.٠٠٠	
الاجمالي	١٦.٠٠٠	١٦.٠٠٠	٢٤.٠٠٠	٢٤.٠٠٠

فاذا طمت أن :

- ١ - الشركة القابضة تملك الشركة التابعة بالكامل .
 - ب - تقدر توزيع ٧٠٪ من الارباح لدى الشركة القابضة و ١٠٪ لدى الشركة التابعة .
 - ج - الشركة القابضة تطبق طريقة حقوق الملكية لمعالجة ارباح الشركات التابعة .
- المطلوب : اعداد القوائم الموحدة في ذلك التاريخ في ظل طريقة تجميع المصالح مع شرح التسويات المحاسبية اللازمة .
- ٥ - الآتي ميزان المراجعة للشركة القابضة س والشركة التابعة ص في

١٩٩٢/١٢/٣١

الميزانية	الشركة التابعة من		الشركة القابضة من	
	ارصدة دائنة	ارصدة مدينة	ارصدة دائنة	ارصدة مدينة
أصول الأيرادات	٩٥٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠٠	
أصول المصروفات		٥٠٠٠٠٠		٦٠٠٠٠٠
أصول متداولة		٧٠٠٠٠٠		٦٠٠٠٠٠
أصول ثابتة		٨٠٠٠٠٠		٧٠٠٠٠٠
استثمارات				٦٠٠٠٠٠
رأس المال	٤٠٠٠٠٠		٦٠٠٠٠٠	
احتياطيات	٢٠٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠	
علاوة إصدار	٥٠٠٠٠		—	
دائنون	٢٠٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠	
خصوم متوقعة	١٠٠٠٠٠		٤٠٠٠٠٠	
الإجمالي	٢٠٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠٠

فإذا علمت أن :

- أ - الشركة القابضة تملك ٨٠٪ من أسهم الشركة التابعة .
 ب - تقدر توزيع ٧٠٪ من الأرباح المحققة لدى الشركتين .
 ج - الشركة القابضة تستخدم طريقة حقوق الملكية لمعالجة أرباح الشركات التابعة .

المطلوب : اعداد القوائم الموحدة في ذلك التاريخ في ظل طريقة تجميع المصالح مع شرح وتفسير التسويات المحاسبية اللازمة .



الفصل السادس

حالات خاصة عند اعداد القوائم الموحدة

يتعلق هذا الفصل بدراسة بعض الحالات التي تحتاج لمعالجات خاصة عند اعداد القوائم الموحدة وتشمل هذه الحالات :

أولاً : الحيابة اثناء السنة المالية .

ثانياً : تغيير نسبة الملكية .

ثالثاً : معالجة التوزيعات الخاصة لدى الشركات التابعة .

رابعاً : السيطرة الغير مباشرة .

أولاً : الحيابة اثناء السنة المالية :

يقصد بذلك قيام الشركة القابضة بشراء الاسهم الخاصة بالشركة التابعة خلال السنة المالية . ويترتب على ذلك ان تعمل الارباح المحددة بواسطة قائمة الدخل ارباحاً للفترتين السابقتين واللاحقة للحيابة .

وتختلف المعالجة المحاسبية للارباح المحققة في الفترة السابقة لحيابة الاسهم والتي لا تدخل فيها الشركة التابعة ضمن المجموعة وبين ارباح الفترة التالية والتي تكون فيها الشركة التابعة جزءاً من المجموعة .

ويتم معالجة هذه الارباح طبقاً للقواعد التالية :

(١) الارباح التي تخص الفترة السابقة لحيابة الاسهم :

لا تخص هذه الارباح الشركة القابضة ولذلك في حالة حصولها على اى توزيعات ناتجة من هذه الارباح يمكن اعتبارها بمثابة تخفيضاً لتكلفة الاستثمارات

في الميزانية أي باعتبارها استرداد لتكلفة الاستثمار التي سبق تحملها عند شراء الأسهم .

أما الأرباح المحتجزة كنسبة من هذه الأرباح فإنها تنضاف تلقائيا إلى الاحتياطيات وتؤثر على قيمة الشبيرة المستنتجة عند إجراء تسويات القوائم الموحدة في حالة تطبيق طريقة الشراء أو على قيمة الاستثمارات ذاتها في حالة تطبيق طريقة تجميع المصالح .

(٢) الأرباح التي تخص الفترة التالية للحيازة تعالج بشكل طبيعي طبقا لطريقة الملكية المعدلة أو التكلفة المستعملة لأعداد القوائم الموحدة .

مثال : في ١٢/٣١/١٩٩٢ حققت الشركة القابضة من أرباحها صافية مقدارها ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه وحققت الشركة التابعة من أرباحها صافية مقدارها ١٠٠٠٠٠٠ جنيه .

وقد أمكن الحصول على المعلومات الآتية :

١ - الشركة اشترت ٨٠٪ من الأسهم العادية للشركة من في ١/٣٠ من نفس العام .

٢ - قررت الشركتان توزيع ٧٠٪ من الأرباح وحجز الباقي .

٣ - رصيد حد / الاستثمارات في دفاتر الشركة القابضة ٤٠٠٠٠٠٠ جنيه .

٤ - الشركة القابضة تستخدم طريقة حقوق الملكية كما أنها تطبق طريقة الشراء كأساس لأعداد القوائم المالية .

٥ - الشركة التابعة لم تقيم بأي توزيعات خلال السنة المالية .

باستخدام هذه الأرقام يتم تجزئة ربح الشركة التابعة بقرره ١٠٠٠٠٠ جنيه

طبقاً للمدة الزمنية كما يلي :

أرباح الفترة السابقة للحيازة (من بداية السنة المالية وحتى تاريخ الحيازة

٩/٣٠) وقررها ٩ شهور

$$75000 = \frac{9}{12} \times 100000 =$$

أرباح الفترة التالية للحيازة (من ١٠/١ — ١٢/٣١)

$$25000 = \frac{9}{12} \times 100000 =$$

ويتم تجزئة أرباح الشركتين القابضة والتابعة كأرباح موزعة ومحتجزة

بنسبة ٦٠٪ : ٤٠٪ طبقاً لقروض المثال كما يلي :

الشركة التابعة		الشركة القابضة	البيانات
أرباح الفترة اللاحقة	أرباح الفترة السابقة		
١٥٠٠٠٠	٤٥٠٠٠	١٢٠٠٠٠	أرباح موزعة ٦٠٪
١٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	أرباح محتجزة ٤٠٪
٢٥٠٠٠	٧٥٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	الإجمالي

نصيب الشركة القابضة في أرباح الشركة التابعة :

- نصيب الشركة القابضة في الأرباح المحققة عن الفترة التالية للحيازة

طبقاً لطريقة الملكية ويمثل ٨٠٪ (طبقاً لنسبة الملكية) من الأرباح المحققة خلال

هذه الفترة وقدره ٢٥٠٠٠ وذلك يكون نصيب الشركة القابضة في هذه الأرباح
٢٠٠٠٠ جنبه وتضاف إلى الاستثمارات .

٢٠٠٠٠ من حـ / الاستثمارات

٢٠٠٠٠ إلى حـ / دخل الاستثمارات

- نصيب الشركة القابضة في الأرباح الموزعة وقدره ٨٠٪ من الأرباح
الموزعة بالكامل بما فيها الفترة السابقة للحيازة حيث أصبحت الشركة القابضة
مالكة لهذه الأسهم كما أن الشركة التابعة لم تجرى توزيعات في الفترة السابقة
للحيازة .

ويبلغ نصيب الشركة القابضة تبعاً لذلك

الأرباح الموزعة بالكامل $\times ٨٠\%$

$$= (١٥٠٠٠ + ٤٥٠٠٠) \times ٨٠\% = ٤٨٠٠٠ \text{ جنبه}$$

ويتضمن هذا المبلغ

$$\text{توزيعات عن الفترة السابقة} = ٤٥٠٠٠ \times ٨٠\% = ٣٦٠٠٠$$

$$\text{توزيعات عن الفترة اللاحقة} = ١٥٠٠٠ \times ٨٠\% = ١٢٠٠٠$$

٤٨٠٠٠

الإجمالي

ويتم استبعاد هذه الأرباح الموزعة من قيمة الاستثمارات بالقيد التالي :

٤٨٠٠٠ من حـ / مدينو توزيعات

٤٨٠٠٠ إلى حـ / الاستثمارات

وبلاحظ ان توزيعات الفترة التالية للاستثمار استبعدت من قيمة الاستثمار باعتبارها جزءا من الارباح المحققة التي تخص الشركة القابضة وقدرها ٢٠٠٠٠ جنيه والتي سبق اضافتها الى الاستثمار .

اما توزيعات الفترة السابقة فلقد تم استبعادها من الاستثمار باعتبارها استرداد لتكلفة الاستثمار التي سبق للشركة القابضة تحملها عند شراء الاسهم .

ويصبح رصيد هـ / الاستثمارات تبعا لذلك

قيمة اصلية	٤٠٠٠٠	
		+
نصيب الشركة القابضة في الارباح المحققة من الفترة التالية للحيازة	٢٠٠٠	
		-
نصيب الشركة القابضة في الارباح الموزعة عن الفترة بالكامل	٤٨٠٠٠	
صافي قيمة الاستثمارات	٣٧٢٠٠٠	

اما باقى الاجراءات المحاسبية اللازمة لاعداد القوائم الموحدة فلا تختلف بعد ذلك .

وبلاحظ انه في حالة وجود توزيعات سابقة عن الفترة السابقة للحيازة فإن هذه التوزيعات يجب ان تخصم من التوزيعات التي حسبت للشركة القابضة .

ففي المثال السابق يفرض ان هناك توزيعات سبق تنفيذها بواسطة الشركة

التابعة خلال السنة المالية قيمتها ١٨٠٠٠ جنيه فإن هذا المبلغ يجب ان يخصم من الارباح الموزعة قبل حساب نصيب الشركة القابضة .

وبما ان الارباح الموزعة لدى الشركة التابعة تبلغ ٦٠٠٠٠ طبقا للجدول السابق فإن التوزيعات الصافية في هذه الحالة تبلغ ٤٢٠٠٠ جنيه بعد استبعاد الارباح التي سبق توزيعها ويكون نصيب الشركة القابضة تبعا لذلك :

$$٤٢٠٠٠ \times ٨٠\% = ٣٣٦٠٠ \text{ جنيه بدلا من } ٤٨٠٠٠ \text{ جنيه .}$$

وفي هذه الحالة تحتسب قيمة الاستثمارات كمايلي :

قيمة اصلية	٤٠٠٠٠	
		+
نصيب الشركة القابضة في الارباح المحققة عن الفترة التالية	٢٠٠٠٠	
		-
نصيب الشركة القابضة في التوزيعات الصافية	٣٣٦٠٠	
صافي قيمة الاستثمارات	٢٨٦٤٠٠	

ثانياً: تفسير نسبة الملكية :

يقصد بذلك تغير النسبة المئوية للجزء الذي تملكه الشركة القابضة في اسهم رأس المال الخاص بالشركة التابعة خلال السنة المالية . ويحدث هذا التغير كنتيجة لاحدى الحالات الآتية :

١ - قيام الشركة القابضة ببيع جزء من الاسهم المملوكة لها في رأس مال الشركة التابعة مما يترتب عليه خفض الحصة المملوكة للشركة القابضة مقابل

زيادة حقوق الأقلية .

٢ - قيام الشركة القابضة بشراء جزء من الاسهم المملوكة للأقلية بحيث يترتب على ذلك زيادة حصة الشركة القابضة وتخفيض حقوق الأقلية .

٢ - قيام الشركة التابعة باصدار اسهم اضافية كزيادة في رأس المال مما يترتب عليه تغير النسبة المئوية للجزء المملوك للشركة القابضة سواء قامت الشركة القابضة بنفسها بشراء هذه الاسهم الاضافية مما يترتب عليه زيادة الحصة المملوكة لها أو قامت اطراف اخرى لشراء هذه الاسهم مما يترتب عليه زيادة حقوق الأقلية .

ويؤثر تغير نسبة الملكية على القوائم المالية من النوايا الآتية :

١ - نصيب الشركة القابضة في صافي اصول الشركة التابعة وفي هذه الحالة يحسب هذا الجزء على اساس النسبة المملوكة للشركة القابضة في نهاية السنة المالية . ويرجع ذلك الى دلالة قائمة المركز المالي حيث تعبر هذه القائمة عن قيم الاصول والخصوم في لحظة معينة .

وتؤدي هذه السمة الى تحديد حقوق الشركة القابضة في صافي اصول الشركة التابعة على اساس النسبة المئوية لما تملكه الشركة القابضة في نهاية السنة المالية .

ففي حالة تغير نسبة ملكية الشركة القابضة خلال السنة المالية من ٧٠٪ الى ٦٠٪ مثلاً وكانت حقوق الملكية للشركة التابعة عبارة عن ٢٠٠.٠٠٠ رأس المال ، ٨.٠٠٠ احتياطيّات و ٢.٠٠٠ علاوة اصدار فإن نصيب الشركة القابضة في هذه

الحقوق يحسب على اساس ٨٠٪ من اجمالي الحقوق وقدره ٢٠٠٠٠٠٠ وبذلك يكون نصيب الشركة القابضة ١٨٠٠٠٠ جنيه .

وتؤثر هذه القيمة على قيمة الشهرة المحسوبة عند التوحيد في حالة تطبيق طريقة الشراء أو على قيمة الاستثمارات في حالة تطبيق طريقة تجميع المصالح .

ب - نصيب الشركة القابضة في ارباح الشركة التابعة ويحسب كمايلي :

- في حالة تطبيق طريقة حقوق الملكية لمعالجة ارباح الشركات التابعة يحسب نصيب الشركة القابضة في الارباح المحققة على اساس نسبة ما تملك الشركة القابضة خلال السنة المالية .

فمثلا اذا كانت ملكية الشركة القابضة تمثل ٧٠٪ من رأس المال خلال الربع الأول من السنة المالية ثم اصبحت هذه النسبة ٨٠٪ بعد ذلك فإن نصيب الشركة القابضة في ارباح الشركة التابعة المحققة يحسب كمايلي :

الارباح المحققة خلال الربع الأول $\times ٧٠٪$ + الارباح المحققة خلال باقى السنة المالية $\times ٨٠٪$

وتضاف هذه الارباح الى قيمة الاستثمارات .

اما نصيب الشركة القابضة في الارباح الموزعة فيحسب على اساس النسبة المئوية التي تملكها الشركة القابضة في هذه الارباح وقت اقرار هذه التوزيعات . وتخصم هذه التوزيعات من قيمة الاستثمارات طبقا لطريقة حقوق الملكية .

- في حالة تطبيق طريقة التكلفة يحسب نصيب الشركة القابضة في الارباح الموزعة فقط والتي تحسب على اساس نسبة ملكية الشركة القابضة في تاريخ اقرار هذه التوزيعات .

مثال : تملك الشركة القابضة (ع) ٨٠٪ من الاسهم العادية للشركة التابعة (م) وفي ١/١٠/١٩٩٢ قامت الشركة القابضة ببيع ١٠٪ من النسبة المملوكة لها وكانت الارباح المحققة خلال السنة المالية ٢٠٠٠٠٠ جنيه وبلغت التوزيعات ١٠٠٠٠ جنيه توزيعات مبدئية في ١١/١٥ من نفس العام ، ١٢٠٠٠٠ جنيه توزيعات نهائية في ١٢/٣١ .

وكان رصيد الاستثمارات لدى الشركة القابضة ٤٠٠٠٠٠ جنيه .

في هذه الحالة يتم توزيع الارباح المحققة زمنياً كمايلي :

$$\text{الربح المحقق للفترة الاولى} = 200000 \times \frac{9}{17} = 105000$$

$$\text{الربح المحقق للفترة الثانية} = 200000 \times \frac{2}{17} = 50000$$

نصيب الشركة القابضة في ارباح الشركة التابعة المحققة =

$$= 70\% \times 50000 + 80\% \times 105000$$

$$105000 = 35000 + 120000$$

نصيب الشركة القابضة في الارباح الموزعة ويلاحظ ان جميع التوزيعات قد

تمت في ظل ملكية ٧٠٪ للشركة القابضة وبذلك يكون نصيب الشركة القابضة

$$91000 = 70\% \times (120000 + 10000)$$

... وطبقا لطريقة حقوق الملكية تعالج هذه الارباح كمايلي :

- اضافة الارباح المحقة الى الاستثمارات :

١٥٥.٠٠٠ من حـ / الاستثمارات

١٥٥.٠٠٠ الى حـ / صافي دخل الاستثمار

- استبعاد الارباح الموزعة من الاستثمارات

٩١.٠٠٠ من حـ / مدينو توزيعات

٩١.٠٠٠ الى حـ / الاستثمارات

ويصبح رصيد حـ / الاستثمارات تبعا لذلك :

٤.٠٠٠.٠٠٠ رصيد نفترى

+

نصيب الشركة القابضة في الارباح المحقة	١٥٥.٠٠٠
	<hr/>
	٥٥٥.٠٠٠

-

نصيب الشركة القابضة في الارباح الموزعة	٩١.٠٠٠
	<hr/>

رصيد الاستثمارات بعد التعديل	٤٦٤.٠٠٠
	<hr/>

.. ويلاحظ ان باقى الاجرامات المحاسبية اللازمة لاعداد القوائم بعد ذلك لا

تختلف عن الاجرامات التى سبق التعرض لها فى الاجزاء السابقة من هذا الكتاب.

ثالثاً: معالجة التوزيعات الخاصة لدى الشركات التابعة :

يقصد بها توزيعات الأرباح الخاصة التي تكون لدى الشركات التابعة مثل توزيعات الأرباح الخاصة بالأسهم الممتازة . ويؤثر هذا النوع من التوزيعات على الأرباح المحتجزة والموزعة على المجموعة .

ولقد نصت معايير المحاسبة الدولية على ضرورة خصم هذه التوزيعات من الأرباح قبل تحديد نصيب الشركة القابضة فيها .

If a subsidiary has outstanding cumulative preferred shares which are held outside the group, the parent computes its share of profits or losses after adjusting for the subsidiary's preferred dividends. Whether or not dividends have been declared .

ويتضح من النص السابق أن هذه التوزيعات يجب أن تخصم أولاً بصرف النظر عن إعلان الشركة التابعة عن هذه التوزيعات أم لا .

فمثلاً بفرض أن الأرباح المحققة لدى الشركة التابعة في نهاية إحدى السنوات المالية ٢٥٠٠٠٠ جنيه . كانت هناك توزيعات أسهم ممتازة مجمعة الأرباح مستحقة على الشركة قيمتها ٥٠٠٠٠ جنيه فإن نصيب الشركة القابضة في هذه الأرباح يخصم من الأرباح المحققة وبذلك تصبح الأرباح المحققة ٢٠٠٠٠٠ جنيه ويتم معالجة هذا المبلغ بنفس الطرق المحاسبية التي سبق التعرض لها .

أي أن وجود هذه التوزيعات لا يؤثر على الإجراءات المحاسبية اللازمة لأعداد القوائم المالية ولكنه يؤثر فقط ما يتم معالجته من أرباح لدى الشركة التابعة.

رابعاً، السيطرة الغير مباشرة،

يقصد بذلك إمكانية تحقيق السيطرة على شركة أخرى غير تابعة من خلال سيطرة شركة تابعة على هذه الشركة .

فمثلاً إذا كانت الشركة القابضة (أ) تملك ٧٠٪ من الأسهم العادية للشركة التابعة (ب) وفي نفس الوقت تملك الشركة (ب) ٨٠٪ من الأسهم العادية للشركة (ج) فإن هذا الوضع يحقق للشركة (أ) سيطرة غير مباشرة على الشركة (ج) .

وفي هذه الحالة يمكن للشركة القابضة (أ) معاملة الشركة (ج) باعتبارها شركة تابعة وإدخالها في القوائم الموحدة تبعاً لذلك ولقد سبق لنا التعرض لهذا المفهوم في الفصل الأول من هذا الكتاب عن التعرض للعقائيم المرتبطة بالقوائم المالية الموحدة .

حيث تنص المعايير المهنية والاعراف المحاسبية على إمكانية إدخال إحدى الشركات ضمن المجموعة المملوكة للشركة القابضة إذا أمكن للشركة القابضة تحقيق السيطرة على هذه الشركة من خلال إحدى الشركات التابعة لها .

ووضع المثال الآتي كيفية أعداد القوائم الموحدة في حالة وجود سيطرة غير مباشرة .

مثال : الاتى ميزان المراجعة لكل من الشركة القابضة (أ) والشركة التابعة

(ب) والمملوكة لها بنسبة ٧٠٪ وكذلك الشركة التابعة (ج) والمملوكة للشركة (ب) بنسبة ٨٠٪ وذلك يوم ١٩٩٢/١٢/٣١ .

البيانات	الشركة التابعة (ج)		الشركة التابعة (ب)		الشركة القابضة (أ)	
	لرصيد دائنة	لرصيد مدينة	لرصيد دائنة	لرصيد مدينة	لرصيد دائنة	لرصيد مدينة
اجمالى الايرادات	٤٠٠٠٠		٦٠٠٠٠		٨٠٠٠٠	
اجمالى المصروفات		٢٠٠٠٠		٤٠٠٠٠		٥٠٠٠٠
اصول متداولة		٥٠٠٠٠		٧٠٠٠٠		٦٠٠٠٠
اصول ثابتة		٢٠٠٠٠		٢٠٠٠٠		٤٠٠٠٠
استثمارات فى الشركات التابعة		—		٤٠٠٠٠		٢٠٠٠٠
رأس المال	٢٠٠٠٠		٢٥٠٠٠		٢٠٠٠٠	
احتياطيات	٢٠٠٠٠		٢٥٠٠٠		٢٠٠٠٠	
دائنون	١٠٠٠٠		١٥٠٠٠		٢٥٠٠٠	
خصوم اخرى	١٠٠٠٠		٤٥٠٠٠		٤٥٠٠٠	
الاجمالى	١١٠٠٠٠	١١٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠

فاذا علمت ان الشركة القابضة تطبق كل من طريقة الشراء وطريقة حقوق

الملكية لاعداد القوائم الموحدة كما انه تقدر توزيع ١٠٪ من الارباح المحققة

للشركات التابعة .

المطلوب : اعداد القوائم المالية للموحدة في ذلك التاريخ .

قائمة التسوية اللازمة لاعداد قائمة الدخل الموحدة

القوائم الموحدة	التسويات		الشركة التابعة جـ	الشركة التابعة بـ	الشركة التابعة اـ	اليابلي
	مدين	دائني				
١٨..... —		(١) ١٩٦.... (٢) ٨.....	٤..... —	٦..... ٨.....	٨..... ١٩٦....	اجمالي الايرادات ايرادات من الشركة التابعة
١٨.....			٤.....	٦٨.....	٩٩٦....	اجمالي الايرادات
١٢..... ٤٩٦....	(١) ٢٨..... (٢) ١.....		٢..... ١.....	٤..... ٢٨.....	٥..... ٤٩٦....	مصروفات صافي الدخل
١.٤....		(١) ٨٤.... (٢) ٢.....	—	—	—	مقابل حقوق الاقلية
١٨.....	٢٨.....	٢٨.....	٤.....	٦٨.....	٩٩٦....	الاجمالي

ويلاحظ مايلى :

١ - نصيب الشركة (ب) في ارباح الشركة (جـ) حسب على اساس ٨٠٪ من
الرباح الشركة (ب) وتقرها ١٠٠٠٠٠ جنيه .

٢ - نصيب الشركة (أ) في ارباح الشركة (ب) حسب على اساس ارباح الشريفة
(ب) مضافا اليها نيب الشركة (ب) في ارباح الشركة (ج) وتبلغ
 $196000 = 70\% \times 280000$

٢ - تم اجراء تسويتين :

التسوية الاولى : اقفال ارباح الشركة (ب) واستبعادها من ايرادات الشركة (أ)
واظهار حقوق الاقلية .

التسوية الثانية : اقفال ارباح الشركة (ج) واستبعادها من ايرادات الشركة
(ب) واظهار حقوق الاقلية .

ويمكن اعداد قائمة الدخل الموحدة كمايلي :

قائمة الدخل الموحدة للشركة القابضة (١)

والشركات التابعة لها عن السنة المنتهية في ١٩٩٢/١٢/٣١

١٨٠٠٠٠	اجمالي الايرادات
	يخصم
١٢٠٠٠٠	اجمالي المصروفات
<hr/>	صافي الدخل
٦٠٠٠٠	يخصم
	مقابل حقوق الاقلية
<hr/>	
١٠٤٠٠٠	
<hr/>	
١٩٦٠٠٠	صافي دخل المجموعة
<hr/>	

وحتى يمكن اعداد قائمة المركز المالي الموحدة يجب اجراء التسويات الآتية:

١ - توزيع الارباح المحققة لدى الشركات الثلاثة

الشركة ج	الشركة ب	الشركة ا	المبيل
٦٠٠٠٠	١٦٨٠٠٠	٢٩٧٦٠٠	ارباح موزعة ٨٠٪
٤٠٠٠٠	١١٢٠٠٠	١٩٨٤٠٠	ارباح محتجزة ٤٠٪
١٠٠٠٠٠	٢٨٠٠٠٠	٤٩٦٠٠٠	الاجمالي

٢ - تظهر الارباح الموزعة في ميزانيات الشركات الثلاثة ضمن الخصوم لحساب دائر توزيعات .

٣ - يتم تعديل ارصدة الاستثمارات لدى كل من أ ، ب تبعاً لنصيب كل منهما في الارباح المحققة والموزعة كمايلي :

$$\text{نصيب أ في الارباح المحققة لدى ب} = ٢٨٠٠٠٠ \times ٧٠\% = ١٩٦٠٠٠$$

$$\text{نصيب أ في الارباح الموزعة لدى ب} = ١٦٨٠٠٠ \times ٧٠\% = ١٢٤٦٠٠$$

٠٠ رصيد الاستثمارات لدى أ بتطبيق طريقة حقوق الملكية

$$٥٧١٤٠٠ = ١٢٤٦٠٠ - ١٩٦٠٠٠ + ٥٠٠٠٠٠$$

$$\text{نصيب ب في الارباح المحققة لدى ج} = ١٠٠٠٠٠ \times ٨٠\% = ٨٠٠٠٠$$

$$\text{نصيب ب في الارباح الموزعة لدى ج} = ٦٠٠٠٠ \times ٨٠\% = ٤٨٠٠٠$$

٠٠ رصيد الاستثمارات لدى ب طبقا لطريقة حقوق الملكية

$$٤٢٢٠٠٠ = ٤٨٠٠٠ - ٨٠٠٠٠ + ٤٠٠٠٠٠$$

٤ - رصيد الاحتياطي لدى الشركات الثلاث يتم تعديله باضافة الارياح المحتجزة كمايلي:

$$٣٩٨٤٠٠ = ١٩٨٤٠٠ + ٢٠٠٠٠٠ = \text{أ رصيد الاحتياطي لدى}$$

$$٤٦٢٠٠٠ = ١١٢٠٠٠ + ٣٥٠٠٠٠ = \text{ب رصيد الاحتياطي لدى}$$

$$٣٤٠٠٠٠ = ٤٠٠٠٠ + ٣٠٠٠٠٠ = \text{ج رصيد الاحتياطي لدى}$$

٥ - حقوق الاقلية:

لدى الشركة أ = حقوق الملكية لدى ب $\times ٢٠\%$

$$٢١٣٦٠٠ = ٢٠\% \times (٤٦٢٠٠٠ + ٣٥٠٠٠٠) =$$

لدى الشركة ب = حقوق الملكية لدى الشركة ج $\times ٢٠\%$

$$١٠٨٠٠٠ = ٢٠\% \times (٣٤٠٠٠٠ + ٢٠٠٠٠٠) =$$

٦ - تحديد قيمة الشهرة لدى كل من أ، ب

بالنسبة لـ أ قيمة حقوق الملكية لدى الشركة ب ٧١٢٠٠٠ يقابلها استثمارات

٥٧١٤٠٠ وتبلغ حقوق الاقلية ٢١٣٦٠٠ .

وبناء على ذلك الاستثمارات + حقوق الاقلية = ٧٨٥٠٠٠

$$\begin{array}{r} ٧١٢٠٠٠ \\ \hline ٧٣٠٠٠ \\ \hline \hline \end{array}$$

حقوق الملكية لدى الشركة ب

٠٠ قيمة الشهرة لدى أ

بالنسبة لـ (ب) قيمة حقوق الملكية لدى الشركة جـ ٤١.٠٠٠

يقابلها الاستثمارات ٤٣٢.٠٠٠ وحقوق الاقلية ١٠.٨٠٠

وبناء على ذلك الاستثمارات + حقوق الاقلية = ٤١.٠٠٠

قيمة حقوق الملكية لدى الشركة جـ = ٤١.٠٠٠

٠٠ لا يوجد شهرة خاصة بالشركة جـ .

ويتم اعداد قائمة التسوية اللازمة لاعداد قائمة المركز المالي الموحدة

كمايلي:

قائمة التسوية

القوائم الموجدة	التسوية		الشركة ج	الشركة ب	الشركة ا	المباني
	بالنسبة	مدين				
١٨.....			٥.....	٧.....	٦.....	أصول متداولة
١.....			٢.....	٢.....	٤.....	أصول ثابتة
—	(٦) ٤٢٢...		—	٤٢٢...	٥٧١٤...	استثمارات
—	(١) ٥٧١٤...					
—	(٣) ١٢٤٦...		—	٤٨...	١٢٤٦...	مدينو توزيعات
٧٣...	(٤) ٤٨...					
٢٨٧٣...		(١) ٧٣...	—	—	—	شهرة
٢.....			٨.....	١٤٨.....	١٦٩٦...	إجمالي الإيرادات
٣٩٨٤...		(٢) ٢.....	٢.....	٢٥.....	٢.....	رأس المال
		(١) ٢٥.....				
		(١) ٤٦٢...	٣٤.....	٤٦٢...	٣٩٨٤...	احتياطيات
		(٢) ٣٤.....				
٥.....			١.....	١٥.....	٢٥.....	دائنون
١.....			١.....	٤٥.....	٤٥.....	خصوم أخرى
٢٩٧٦...		(٣) ١٦٨...	٦.....	١٦٨...	٢٩٧٦...	دائنون توزيعات
		(٤) ٦.....				
٢٧٧...	(١) ٢١٣٦...		—	—	—	حقوق الأقلية
	(٢) ١٠٨...					
	(٣) ٤٣٤...					
	(٤) ١٢...					
٢٨٧٣...	١٥٥٣...	١٥٥٣...	٨.....	١٤٨.....	١٦٩٦...	الإجمالي

وتتضمن هذه القائمة التسوية الآتية :

التسوية رقم (١) ائصال حقوق الملكية للشركة التابعة (ب)

٢٥٠٠٠٠ من حـ / رأس المال
٤٦٢٠٠٠ من حـ / الاحتياطيات
٧٣٠٠٠ من حـ / الشهرة
٥٧١٤٠٠ الى حـ / الاستثمارات
٢١٣٦٠٠ الى حـ / حقوق الأقلية

التسوية رقم (٢) ائصال حقوق الملكية للشركة التابعة جـ

٢٠٠٠٠٠ من حـ / رأس المال
٣٤٠٠٠٠ من حـ / الاحتياطيات
٤٣٢٠٠٠ الى حـ / الاستثمارات
١٠٨٠٠٠ الى حـ / حقوق الأقلية

التسوية رقم (٣) ائصال التوزيعات المتبادلة بين ا. ب مع اظهار حقوق الأقلية

١٦٨٠٠٠ من حـ / دائنات توزيعات
١٢٤٦٠٠ الى حـ / مدينات توزيعات
٤٣٤٠٠ الى حـ / حقوق الأقلية

التسوية رقم (٤) ائصال التوزيعات المتبادلة بين ب. جـ مع اظهار حقوق الأقلية

٦٠٠٠٠ من حـ / دائنات توزيعات
٤٨٠٠٠ الى حـ / مدينات توزيعات
١٢٠٠٠ الى حـ / حقوق الأقلية

قائمة المركز المالي الموحدة للشركة

القبضة والشركات التابعة لها في ١٩٩٢/١٢/٣١

الأصول	
١٨٠٠٠٠	أصول متداولة
١٠٠٠٠٠	أصول ثابتة
٧٢٠٠٠	أصول معنوية
٢٨٧٢٠٠٠	إجمالي الأصول
خصوم وحقوق ملكية	
خصوم	
٥٠٠٠٠٠	دائنين
١٠٠٠٠٠٠	خصوم أخرى
٢٩٧٦٠٠٠	دائنة توزيعات
١٧٩٧٦٠٠	إجمالي الخصوم
٣٧٧٠٠٠	حقوق الأقلية
٢٠٠٠٠	حقوق الملكية
٣٩٨٤٠٠٠	رأس المال
٦٩٨٤٠٠٠	احتياطيات
٢٨٧٢٠٠٠	إجمالي حقوق الملكية
٢٨٧٢٠٠٠	إجمالي الخصوم وحقوق الملكية

قائمة المراجع

أولاً: باللغة الانجليزية :

- A.N. Mosich, E.J. Larsen Modern Advanced Accounting . Mc Graw- Hill. Japan 1983 .
- W.B. Meigs, R.F. Meigs Financial Accounting . Mc Graw Hill Japan 1991 .
- F.A. Beams. Advanced Accounting Prentice - Hall, Inc., Englewood cliffs U.S.A. 1982 .
- International Accounting Standard 22 . Accounting for Business combinations .
- International Accounting standard 27 , consolidated Financial statements and Accounting for Investments in subsidiaries .
- International Accounting standard 28 " Accounting for Investments in Associates " .

ثانياً: باللغة العربية :

- دكتور محمد لطفى حسونة . القوائم المالية الموحدة ، مكتبة قصر الزعفران ، القاهرة ، ١٩٩١ .
- ملحق القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨٩ الخاص بتنظيم شركات الاموال فى جمهورية مصر العربية .

الصفحة	الموضوع
٨ - ٥	مقدمة
	القسم الأول
	القوائم المالية الموحدة
	الفصل الأول
٢٨ - ٩	الشركات القابضة والقوائم المالية الموحدة
	مفهوم وأهمية الشركات القابضة - مفهوم وأهمية القوائم المالية الموحدة - المفاهيم المرتبطة بالقوائم المالية الموحدة - القواعد القانونية والمهنية المنظمة للقوائم المالية الموحدة - مفهوم الوحدة المحاسبية وأعداد القوائم المالية الموحدة .
	الفصل الثاني
٦٢ - ٢٩	أعداد القوائم الموحدة في تاريخ الاستثمار
	تسجيل الاستثمارات في دفاتر الشركة القابضة - تحديد القيمة العادلة للشركة التابعة - أعداد القوائم الموحدة في حالة ملكية الشركة التابعة بالكامل - أعداد القوائم الموحدة في حالة ملكية حصة من رأس مال الشركة التابعة .
	الفصل الثالث
١٢٤ - ٦٢	أعداد القوائم الموحدة في تاريخ لاحق لتاريخ الاستثمار
	طرق معالجة الأرباح المحققة لدى الشركات المستثمر فيها - أعداد القوائم الموحدة في تاريخ لاحق للاستثمار - في حالة ملكية الشركة التابعة بالكامل في ظل طريقة الشراء - أعداد القوائم الموحدة في تاريخ لاحق لتاريخ الاستثمار في حالة ملكية حصة من رأس المال في ظل طريقة حقوق الملكية - أعداد القوائم الموحدة طبقاً لطريقة التكلفة .

الصفحة	الموضوع
١٦٥-١٢٥	الفصل الرابع المعاملات المتبادلة بين شركات المجموعة عمليات تبادل السلع والخدمات بين شركات المجموعة - عمليات تبادل الأصول الثابتة بين شركات المجموعة - الأرصدة المدينة والدائنة المتبادلة بين شركات المجموعة .
٢١١-١٦٧	الفصل الخامس اعداد القوائم المالية الموحدة في ظل طريقة المصالح السمات المحاسبية لطريقة تجميع المصالح - اعداد القوائم الموحدة في تاريخ الاستثمار بطريقة تجميع المصالح - اعداد القوائم الموحدة في تاريخ لاحق لتاريخ الاستثمار في ظل طريقة تجميع المصالح .
٢٣٣-٢١٣	الفصل السادس حالات خاصة عند اعداد القوائم المالية الموحدة معالجة الحيازة اثناء السنة المالية - معالجة تغير نسبة الملكية - معالجة التوزيعات الخاصة لدى الشركة التابعة -

رقم الإيداع ٩٤/١٠٠٨٩

I. S. B. N

977 - 204 - 356 - 4

تم الجمع بالكمبيوتر والطباعة
بمكتب أمير للكمبيوتر
ت - ٢٥٨٧٣٥٩