

## معالجة العمليات المتبادلة بين القابضة والتابعة

تهدف الشركة القابضة من سيطرتها على شركة (شركات) تابعة إلى تحقيق مجموعة من المصالح والمزايا من هذه السيطرة، ونتيجة لذلك يحدث في الغالب مجموعة من المعاملات التجارية المتبادلة بينهما مثل: البيع والشراء للبضاعة أو الأصول الثابتة والمديونية والدائنية، والإقراض والاقتراض، وتؤثر هذه المعاملات بالطبع على كلا من قوائم نتائج الأعمال، والمراكز المالية المستقلة لكل من الشركتين باعتبارهما شخصيتين اعتباريتين مستقلتين عن بعضهما البعض عند إعداد قوائمها المستقلة.

ولكن عند إعداد القوائم المدمجة تعتبر القابضة والتابعة من وجهة نظر القوائم المدمجة كأنهما شخصاً واحداً، وبالتالي العمليات المالية بينهما التي مازالت معلقة حتى تاريخ إعداد القوائم المدمجة لا يُعترف بها في القوائم المدمجة لأنه من غير المنطقي أن يكون نفس الشخص القابضة والتابعة معاً بائعاً ومشترياً من نفسه ولنفسه، وكذلك لا يكون نفس الشخص مديناً ودائناً في نفس العملية. لذلك يجب عند إعداد القوائم المدمجة إلغاء أثر تلك العمليات المتبادلة بينهما، حتى لا تشمل القوائم المدمجة على عمليات مضللة من ازدواج وتكرار لعمليات كأنها وهمية، حيث لا يتصور أن تترجم الوحدة الاقتصادية الواحدة من نفسها، فهذا الأمر مخالف للمبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها.

**ومن ثم سيهتم في هذا الجزء المعالجة المحاسبية لبعض العمليات المتبادلة بين القابضة والتابعة عند إعداد قائمة المركز المالي المدمجة:**

- أ- الأرباح (أو) الخسائر) غير المحققة نتيجة مبيعات البضاعة.
- ب- الأرباح (أو) الخسائر) غير المحققة نتيجة مبيعات الأصول الثابتة.
- ج- المديونية والدائنية المتبادلة بين القابضة والتابعة.

### **أ- الأرباح (أو) الخسائر) غير المحققة نتيجة مبيعات البضاعة:**

إذا قامت إحدى الشركات القابضة ببيع بضاعة إلى الشركة التابعة أو العكس بقيمة أكبر أو أقل من تكلفتها، ثم قامت الشركة المشتريّة للبضاعة بإعادة بيعها في نفس العام إلى شركات أو أشخاص خارج مجموعة الشركات القابضة، والتابعة، فإن الأرباح (الخسائر) التي تضمنتها عملية البيع بين الشركة القابضة والتابعة تعتبر محققة ولا تثير أية مشكلات عند إعداد القوائم المالية المدمجة.

أما إذا اشتمل المخزون السلعي للشركة المشتريّة في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي المدمجة على جزء من البضاعة التي سبق شرائها من إحدى شركات المجموعة، فإن الأرباح (الخسائر) التي تتضمنها هذه البضاعة تعتبر غير محققة من وجهة نظر المجموعة (القابضة والتابعة)، حيث تعد المجموعة وحدة اقتصادية واحدة عند إعداد القوائم المالية المدمجة، لذلك يستوجب الأمر استبعاد هذه الأرباح غير المحققة من المخزون السلعي لدى الشركة المشتريّة حتى يظهر المخزون بالتكلفة، كما تستبعد أيضاً الأرباح غير المحققة من أرباح الشركة البائعة حيث لا يتصور أن تترجم منشأة من نفسها.

أما في حالة بيع البضاعة من إحدى الشركات القابضة إلى التابعة أو العكس بخسارة، فإنه يجب إضافة الخسائر غير المحققة إلى المخزون السلعي لدى الشركة المشتريّة، كما يُضاف إلى أرباح الشركة البائعة (أي ترد الخسائر).

وليس هناك خلافاً محاسبياً على ضرورة استبعاد الأرباح (أو إضافة الخسائر) غير المحققة بالكامل وبغض النظر عن نسبة سيطرة القابضة على التابعة إذا كانت الشركة القابضة هي البائعة. أما في حالة إذا كانت الشركة التابعة هي البائعة يرى البعض تطبيق نفس القاعدة السابقة، أي يتم استبعاد الأرباح

غير المحققة بغض النظر عن نسبة سيطرة القابضة على التابعة، ويتجاهل هذا الرأي حقوق أقلية المساهمين "الحقوق غير المسيطرة". ولكن هناك من يرى أنه يجب استبعاد الربح غير المحقق (أو إضافة الخسائر) غير المحققة بمقدار نسبة سيطرة القابضة على التابعة فقط، ويستند أصحاب هذا الرأي على أن أقلية المساهمين ليس لهم علاقة بمسألة القابضة والتابعة وعملية السيطرة، وأن أي أرباح تحققها التابعة من العمليات المتبادلة بينها وبين القابضة تعتبر أرباحاً محققة من وجهة نظرهم، وأن هذه التسويات تخص الأغلبية من المساهمين فقط.

**ونميل هنا إلى الرأي الثاني، والذي يقضى باستبعاد الأرباح غير المحققة نتيجة مبيعات بضاعة من الشركة التابعة إلى الشركة القابضة بمقدار نسبة السيطرة فقط.**  
ويمكن توضيح كيفية المعالجة من خلال الأمثلة التالية:

### مثال رقم (١):

في ١/٤/٢٠١٧ اشترت التابعة بضاعة من القابضة بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنية تكلفتها لدى القابضة في ذلك التاريخ ٣٠٠٠٠ جنية، ولا زالت كل البضاعة المشتراه بمخازن التابعة حتى ٣١/١٢/٢٠١٧، وكان رصيد مخزون البضاعة للتابعة في ذلك التاريخ ١٢٠٠٠٠ ج، والأرباح المرحلة للقابضة ١٠٠٠٠٠ جنية.

**المطلوب:** بيان الأثر على قائمة التسويات والمركز المالي المجمع في ٢٠١٧/١٢/٣١.

### الإجابة

الربح غير المحقق = ٤٠٠٠٠ - ٣٠٠٠٠ = ١٠٠٠٠ جنية

هذا الربح غير محقق ١٠٠٠٠ ج يستبعد

من جانب الخصوم من الأرباح  
المرحلة  
للشركة البائعة (القابضة)

من جانب الأصول من مخزون  
البضاعة  
للشركة المشتري (التابعة)

### قائمة التسويات

بيان	القابضة	التابعة	تسويات		قائمة المركز المالي المجمع
			استبعاد	إضافة	
المخزون	—	١٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠	—	١١٠٠٠٠
أرباح مرحلة	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	—	٩٠٠٠٠

**يلاحظ:** أنه عند استبعاد مبلغ في جانب الأصول تم استبعاد مبلغ مساوي له في جانب الخصوم وهو ما يستمر معه التوازن بالمركز المالي المجمع.

**مثال رقم (٢):**

بفرض في المثال السابق أن ٢٥٪ فقط من البضاعة المشتراه من الشركة القابضة مازالت بمخازن الشركة التابعة في ٣١/١٢/٢٠١٧ المطلوب بيان الأثر على قائمة التسويات والمركز المالي المجمع ٢٠١٧/١٢/٢١

**يُلاحظ:** أن الربح غير المحقق يتواجد فقط في الجزء الذي لم يُباع خارج المجموعة، وهو ٢٥٪ من البضاعة المشتراه من القابضة وليس كل البضاعة، حيث تم بيع ٧٥٪ منها وهو ما يعني تحقق الأرباح بالفعل في الجزء المباع خارج المجموعة.

**الإجابة**

الربح غير المحقق = (٤٠٠٠٠ × ٣٠٠٠٠ × ٢٥٪) = ٢٥٠٠٠ جنيه  
هذا الربح غير محقق ٢٥٠٠ ج يستبعد

من جانب الخصوم من الأرباح  
المرحلة  
للشركة البائعة (القابضة)

من جانب الأصول من مخزون  
البضاعة  
للشركة المشتريّة (التابعة)

**قائمة التسويات**

قائمة المركز المالي المجمعة	تسويات		التابعة	القابضة	بيان
	اضافة	استبعاد			
١١٧٥٠٠	—	٢٥٠٠	١٢٠٠٠٠	—	المخزون
٩٧٥٠٠	—	٢٥٠٠	—	١٠٠٠٠٠	ارباح مرحلة

**مثال رقم (٣):**

بفرض في المثال الأول السابق بنفس البيانات السابقة، ولكن قامت الشركة التابعة ببيع كل البضاعة المشتراه من القابضة للعملاء. المطلوب بيان الأثر على قائمة التسويات والمركز المالي المجمع.

**الإجابة**

هنا يصبح كل ربح العملية ١٠٠٠٠٠ جنيه محققاً نظراً لبيع البضاعة لطرف آخر خارج المجموعة. ولا يوجد أي تأثير أو تسوية على المركز المالي المجمع.

**مثال رقم (٤):**

في ٢٠١٧/١/١ اشترت القابضة بضاعة من التابعة بمبلغ ١٠٠٠٠٠٠ جنيه تكلفتها لدى التابعة في ذلك التاريخ ٨٠٠٠٠٠ جنيه، ولا زالت ١٠٪ فقط من البضاعة المشتراه بمخازن القابضة حتى ٢٠١٧/١٢/٣١ وكان رصيد مخزون البضاعة للقابضة ١٤٠٠٠٠٠ ج، والأرباح المرحلة للتابعة ١٢٠٠٠٠٠ جنيه في ٢٠١٧/١٢/٣١. فإذا علمت أن نسبة السيطرة بلغت ٨٠٪.

**المطلوب:** بيان الأثر على قائمة التسوية والمركز المالي المجمع في ٢٠١٧/١٢/٣١

### الإجابة

الربح غير المحقق = (١٠٠٠٠٠ - ٨٠٠٠٠ × ١٠٪) = ٢٠٠٠ ج.  
**ولكن لاحظ** أنه يجب استبعاد الربح غير المحقق بمقدار نسبة السيطرة فقط حيث أن البائع هنا هو الشركة التابعة كما أوضحنا ذلك من قبل.  
 الربح غير المحقق الواجب استبعاده = ٢٠٠٠ × ٨٠٪ = ١٦٠٠ يستبعد

من جانب الخصوم من الأرباح  
 المرحلة  
 للشركة البائعة (القابضة)

من جانب الأصول من مخزون  
 البضاعة  
 للشركة المشتري (التابعة)

### قائمة التسويات

قائمة المركز المالي المجمعة	تسويات		التابعة	القابضة	بيان
	إضافة	استبعاد			
١٣٨٤٠٠	—	١٦٠٠	—	١٤٠٠٠٠	المخزون
١١٨٤٠٠	—	١٦٠٠	١٢٠٠٠٠	—	ارباح مرحلة

### ن- الأرباح [أو الخسائر] غير المحققة نتيجة مبيعات الأصول الثابتة:

قد تحدث عمليات بيع وشراء بين القابضة والتابعة للأصول الثابتة ويترتب على ذلك أرباح أو خسائر خلال العام ولكن عند إعداد القوائم المالية الموحدة يجب إلغاء أثر هذه العمليات من ربح أو خسارة علي القوائم المالية المجمعة. هذا ، وتختلف معالجة تلك الأرباح أو الخسائر غير المحققة في الأصول الثابتة بحسب قابلية الأصل الثابت للإهلاك من عدمه.

#### أولاً : الأرباح أو الخسائر غير المحققة في أصول ثابتة غير قابلة للإهلاك:

يمكن تطبيق نفس القواعد السابقة، والخاصة بالأرباح أو الخسائر) غير المحققة في مبيعات البضاعة على حالة مبيعات الأصول الثابتة غير القابلة للإهلاك مثل الأراضي . فإذا قامت إحدى الشركات القابضة ببيع أراضي إلى التابعة أو العكس بقيمة أكبر أو أقل من قيمتها الدفترية، ومازالت هذه الأراضي أو جزء منها في حيازة الشركة المشتري ولم تُباع خارج شركات المجموعة حتى تاريخ إعداد القوائم المجمعة، يجب في هذه الحالة استبعاد أثر الأرباح أو الخسائر) غير المحققة عند إعداد المركز المالي المجمع بنفس القواعد السابق تناولها في حالة مبيعات البضاعة.

**مثال رقم (١):** في ٢٠١٧/١/١ باعت القابضة أراضي للتابعة بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه، قيمتها الدفترية لدى القابضة في ذلك التاريخ ٣٠٠٠٠ ج، وفي ٢٠١٧/١٠/١ قامت التابعة ببيع نصف هذه الأراضي لإحدى شركات التسويق العقاري خارج شركات المجموعة بمبلغ ٢٥٠٠٠ ج، وبفرض أن رصيد أراضي التابعة ٧٠٠٠٠ ج، والأرباح المرحلة للقابضة ٤٠٠٠٠ ج في ٢٠١٧/١٢/٣١ م.  
**المطلوب** بيان الأثر على قائمة التسويات والمركز المالي المجمع في ٢٠١٧/١٢/٣١ م.

### الإجابة

الأراضي التي ظلت داخل المجموعة حتى ٢٠١٧/١٢/٣١ م. من عملية البيع المتبادل بين القابضة والتابعة هي نصف هذه الأراضي نظراً لبيع النصف الآخر خارج المجموعة ، إذن الربح غير المحقق يكون في نصف هذه الأراضي فقط.

$$\text{الربح غير المحقق} = (٤٠٠٠٠ - ٣٠٠٠٠) \times ٥٠\% = ٥٠٠٠ \text{ ج}$$

استبعاد ٥٠٠٠ من أرباح  
البائعة (القابضة)

استبعاد ٥٠٠٠ من أراضي  
المشترية (التابعة)

### قائمة التسويات

بيان	القابضة	التابعة	تسويات		قائمة المركز المالي المجمعة
			استبعاد	إضافة	
المخزون	—	٧٠٠٠٠	٥٠٠٠	—	٦٥٠٠٠
ارباح مرحلة	٤٠٠٠٠	—	٥٠٠٠	—	٣٥٠٠٠

### ثانياً: الربح غير المحقق في أصول ثابتة قابلة للإهلاك:

في حالة مبيعات الأصول الثابتة القابلة للإهلاك فإن الحسابات المتأثرة لا تشمل حسابات الأصول المتبادلة وأرباح الشركة البائعة فقط، ولكن تشمل أيضاً حسابات مجتمعات الإهلاك حيث تقوم الشركة المشترية بحساب الإهلاك على القيمة المدفوعة مقابل اقتنائها للأصل، وهذه القيمة المدفوعة تتضمن أرباح (أو خسائر) غير محققة من وجهة نظر القوائم المالية المجمعة. ويمكن التمييز بين حالتين تتمثل الحالة الأولى في أن تاريخ إعداد القوائم المالية المجمعة هو نفسه تاريخ بيع الأصل الثابت، وفي هذه الحالة فإن الأصل لم يبدأ إهلاكه، وبالتالي يتم تطبيق نفس القواعد السابق ذكرها في حالة مبيعات البضاعة والأصول الثابتة غير القابلة للإهلاك، وهذا يعني استبعاد الأرباح غير المحققة من هذه العملية من أصول الشركة المشترية وأرباح الشركة البائعة فقط ولن يتأثر بند مجمع (مخصص) الإهلاك. أما في الحالة الثانية، والتي يتم فيها إعداد القوائم المالية المجمعة في تاريخ لاحق لعملية بيع الأصل الثابت هنا يجب التمييز بين ما إذا كانت الشركة البائعة هي القابضة أم التابعة.

➤ إذا كانت الشركة القابضة هي البائعة للأصل الثابت، يتم إجراء التسويات التالية، وبغض النظر عن نسبة السيطرة:

- ١- استبعاد كل الأرباح غير المحققة من الأصل الثابت لدى الشركة التابعة.
- ٢- يُستبعد من مجمع (مخصص) إهلاك الأصل الثابت لدى الشركة التابعة قيمة ما يتضمنه من أرباح غير محققة من تاريخ شرائه وحتى تاريخ إعداد القوائم المجمعة،  
ويُحسب كما يلي: = أرباح بيع الأصل × معدل الإهلاك × المدة من تاريخ شراء الأصل حتى تاريخ إعداد المركز المالي المجمعة.
- ٣- يُستبعد من أرباح الشركة القابضة الفرق بين قيمة أرباح بيع الأصل بالكامل (خطوة ١)، وقيمة الأرباح التي يتضمنها مجمع الإهلاك (خطوة ٢). وهذا يعني أن الأرباح التي يتضمنها مجمع الإهلاك

تعتبر محققة، وبمعنى آخر فإن أرباح بيع الأصل تتحول تدريجياً إلى أرباح محققة من خلال الإهلاك وفي نهاية عمر الأصل لدى الشركة المشترية تعتبر الأرباح التي تضمنتها عملية البيع قد تحققت بالكامل.

➤ إذا كانت الشركة التابعة هي البائعة للأصل الثابت:

يتم اتباع نفس القواعد السابق ذكرها، ولكن مع مراعاة أن يكون الاستبعاد بمقدار نسبة السيطرة فقط. أخيراً، إذا تمت عملية البيع بخسارة، فإنه يجب اتباع نفس القواعد السابقة، ولكن مع الأخذ في الاعتبار أن الخسائر تُضاف ولا تُخصم كما أوضحنا سابقاً في حالة البضاعة. ويمكن توضيح كيفية تطبيق ما سبق من خلال الأمثلة التالية:

**مثال رقم (١):** في ١/٤/٢٠١٧ باعت القابضة آلات للتابعة بمبلغ ١٠٠٠٠ ج، قيمتها الدفترية لدى القابضة كانت في ذلك التاريخ ٨٠٠٠ ج، ومعدل إهلاك الآلات الذي تعتمد عليه الشركة التابعة ١٠٪ سنوياً (قسط ثابت)، علماً بأنه في ٣١/١٢/٢٠١٧ كانت قيمة بند الآلات لدى التابعة في المركز المالي المستقل ١٥٠٠٠ ج، ومجمع إهلاك الآلات ٦٠٠٠ ج، كما بلغت الأرباح المرحلة في نفس التاريخ للشركة القابضة في مركزها المالي المستقل ٧٠٠٠ ج.

**المطلوب** بيان الأثر على قائمة التسويات والمركز المالي المجمع في ٣١/١٢/٢٠١٧ م.

### الإجابة

لاحظ أن القابضة هي البائعة، إذن يتم استبعاد الأرباح غير المحققة بالكامل بصرف النظر عن نسبة السيطرة من خال الخطوات التالية:

الربح غير المحقق في عملية البيع بالكامل = ١٢٠٠٠ - ١١٠٠٠ = ١٠٠٠ ج

١- استبعاد كل الأرباح غير المحققة من بند الآلات لدى الشركة المشترية (التابعة).

٢- يستبعد من مجمع (مخصص) إهلاك الآلات لدى الشركة المشترية (التابعة) قيمة ما يتضمنه من أرباح

غير محققة من تاريخ شرائه وحتى تاريخ إعداد القوائم المجمعة = ٢٠٠٠ × ١٠٪ ×  $\frac{9}{12}$  = ١٥٠ ج

٣- يُستبعد من أرباح الشركة البائعة (القابضة) (الفرق بين ناتج خطوة (١) وخطوة (٢))

= ٢٠٠٠ - ١٥٠ = ١٨٥٠ ج

بناء على ذلك يكون الاستبعاد في الأصول والخصوم على النحو التالي:

#### خصوم

- استبعاد ١٥٠ من مجمع إهلاك آلات الشركة المشترية (التابعة)
- استبعاد ١٨٥٠ من أرباح الشركة البائعة (القابضة)

#### أصول

- استبعاد ٢٠٠٠ من آلات الشركة المشترية (التابعة)

## قائمة التسويات

قائمة المركز المالي المجمعة	تسويات		التابعة	القابضة	بيان
	اضافة	استبعاد			
١٣٠٠٠	—	٢٠٠٠	١٥٠٠٠	—	المخزون
٥١٥٠	—	١٨٥٠	—	٧٠٠٠	ارباح مرحلة
٥٨٥٠	—	١٥٠	٦٠٠٠	—	مجمع اهلاك الالات

## مثال رقم (٢)

في ٢٠١٧/٦/١ باعت التابعة سيارات للقابضة بمبلغ ١٢٠٠٠ ج، قيمتها الدفترية لدى التابعة في ذلك التاريخ كانت ١١٠٠٠ ج، ومعدل إهلاك السيارات الذي تعتمده الشركة القابضة ١٠٪ سنوياً (قسط ثابت)، علماً بأنه في ٢٠١٧/١٢/٣١ كانت قيمة بند السيارات لدى القابضة في المركز المالي المستقل ٢٠٠٠ ج، ومجمع إهلاك السيارات ٨٠٠٠ ج، كما بلغت الأرباح المرحلة في نفس التاريخ للشركة التابعة في مركزها المالي المستقل ٥٠٠٠ ج، فإذا علمت أن نسبة السيطرة بلغت ٨٠٪.

**المطلوب:** بيان الأثر على قائمة التسويات والمركز المالي المجمع في ٢٠١٧/١٢/٣١ م.

## الإجابة

لاحظ أن التابعة هي البائعة، إذن يتم استبعاد الأرباح غير المحققة مع مراعاة نسبة السيطرة (٨٠٪ فقط) وذلك وفقاً للخطوات التالية: الربح غير المحقق في عملية البيع بالكامل = ١٢٠٠٠ - ١١٠٠٠ = ١٠٠٠ ج

١- استبعاد ٨٠٪ فقط من الأرباح غير المحققة من بند السيارات لدى المشتري (القابضة) = ١٠٠٠ × ٨٠٪ = ٨٠٠ ج.

٢- يُستبعد ٨٠٪ فقط من مجمع (مخصص) إهلاك السيارات لدى الشركة المشتري (القابضة) قيمة ما يتضمنه من أرباح غير محققة من تاريخ شرائه وحتى تاريخ إعداد القوائم المجمعة

$$٢٠٠٠ \times ١٠\% \times \frac{٦}{١٢} \times ٨٠\% = ٤٠ \text{ ج}$$

٣- يُستبعد من أرباح الشركة البائعة (التابعة) الفرق بين ناتج خطوة (١) وخطوة (٢) = ٨٠٠ - ٤٠ = ٧٦٠ ج

بناء على ذلك يكون الاستبعاد في الأصول والخصوم على النحو التالي:

## خصوم

- استبعاد ٤٠ من مجمع إهلاك السيارات الشركة المشتري (القابضة)
- استبعاد ٧٦٠ من أرباح الشركة البائعة (التابعة)

## أصول

- استبعاد ٨٠٠ من السيارات الشركة المشتري (القابضة)

## قائمة التسويات

قائمة المركز المالي المجمعة	تسويات		التابعة	القابضة	بيان
	اضافة	استبعاد			
١٩٢٠٠	—	٨٠٠	—	٢٠٠٠٠	المخزون
٤٢٤٠	—	٧٦٠	٥٠٠٠	—	ارباح مرحلة
٧٩٦٠	—	٤٠	—	٨٠٠٠	مجمع اهلاك الالات

### ج - المديونية والدائنية المتبادلة بين القابضة والتابعة:

قد تتمثل المديونية والدائنية المتبادلة بين القابضة والتابعة في صورة أو أكثر من الثلاث صور التالية:

#### ١ - الحسابات الجارية المتبادلة:

قد تقوم كل من الشركة القابضة والتابعة بفتح حساب جاري للشركة الأخرى في دفاترها يُسجل به حركة المعاملات المالية المتبادلة بينهما.

وتمثل أرصدة الحسابات الجارية للقابضة والتابعة مديونية ودائنية متبادلة يجب استبعادها عند إعداد قائمة المركز المالي للمجموعة للشركتين معاً، حيث لا يصح أن تكون الوحدة الاقتصادية مدينة ودائنة لنفسها في نفس الوقت. وفي بعض الأحيان قد لا تتساوى الأرصدة المتعلقة بالمديونية والدائنية المتبادلة بين القابضة والتابعة والظاهر في المراكز المالية المستقلة للشركتين، وذلك نتيجة تسجيل بعض العمليات المالية في دفاتر إحدى الشركتين وعدم تسجيلها في الأخرى، مثل شيكات بالطريق، أو بضاعة بالطريق، أو خطأ في عدم تسجيل معاملة متبادلة في إحدى الشركتين، ولذلك يجب معالجة هذه الفروق إن وجدت في قائمة التسويات قبل إعداد قائمة المركز المالي للمجموعة.

#### مثال رقم (١)

ظهر بأصول إحدى الشركات القابضة في ٢٠١٧/١٢/٣١ م بقوائمها المستقلة رصيد ح / جاري التابعة المستحق من أطراف ذوي علاقة) بمبلغ ١٠٠ جنيه، كما ظهر بخصوم الشركة التابعة بقوائمها المستقلة رصيد ح / جاري القابضة المستحق لأطراف ذوي علاقة بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه.

**المطلوب:** بيان الأثر على قائمة التسويات والمركز المالي المجموع في ٢٠١٧/١٢/٣١ م.

#### الإجابة

يمثل رصيد هذين الحسابين، المديونية والدائنية بينهما لذا يتم استبعاد هذا الحساب الجاري من جانب الأصول ومن جانب الخصوم.

أصول	خصوم
استبعاد ١٠٠٠٠ ج ح / جاري التابعة	استبعاد ١٠٠٠٠ ج ح / جاري القابضة

**مثال رقم (٢):** بفرض في المثال (١) السابق كان ح / جاري التابعة لدى القابضة ١٠٠٠٠ جنيه، ولكن ح / جاري القابضة لدى التابعة ٩٠٠٠ جنيه، وتبين أن هذا الفرق يرجع إلى شيك أرسل من التابعة إلى القابضة ولم يصل إلى القابضة حتى تاريخ إعداد قائمة المركز المالي للمجموعة. كما بلغ رصيد حساب النقدية وما في حكمها في المركز المالي المستقل للقابضة ١٤٠٠٠ ج.

**المطلوب:** بيان كيفية معالج ذلك محاسبياً عند إعداد المركز المالي المجموع في ٢٠١٧/١٢/٣١ م.

#### الإجابة

يُلاحظ أن هنا يجب أولاً تسوية هذا الفرق ليصبح كلاً من الحسابين متساويين وبعد ذلك يتم استبعادهما . الشيك بمبلغ ١٠٠٠ (الفرق بين الحسابين) عندما تم إرساله من التابعة فأدى لتخفيض جاري القابضة في دفاترها (دفاتر التابعة بنفس المبلغ ليصبح ٩٠٠٠ ج، ولكن الشيك لم يصل للقابضة فلم يؤثر على الحساب الجاري للتابعة بدفاترها. لذلك عند إعداد قائمة المركز المالي للمجموعة نعتبر كأن الشيك المرسل قد وصل للقابضة لأن هذا هو الأمر المنطقي الذي سيحدث. لذلك يجب أن تتم التسوية على خطوتين :

١- تضاف قيمة الشيك إلى رصيد النقدية وما في حكمها لدى القابضة في قائمة التسويات، ليصبح ١٤٠٠٠ قديم + ١٠٠٠ تسوية الشيك = ١٥٠٠٠ ج.

٢- استبعاد أرصدة الحسابين الجاريين كما سبق في مثال (١).  
قائمة التسويات

قائمة المركز المالي المجمعة	تسويات		التابعة	القابضة	بيان
	اضافة	استبعاد			
١٥٠٠٠	١٠٠٠	—	—	١٤٠٠٠	الاصول: النقدية وما في حكمها
—	—	١٠٠٠٠	—	١٠٠٠٠	جاري التابعة
—	—	٩٠٠٠	٩٠٠٠	—	الخصوم: جاري القابضة

## ٢ - الأوراق التجارية بين القابضة والتابعة

قد تحدث عمليات متبادلة بين القابضة والتابعة يترتب عليها سحب كمبيالات أو التعهد بسداد سندات أذنيه بينهما (أوراق قبض وأوراق دفع)، وهذه الأوراق مقبولة خلال العام لوجود طرفين فيها (ساحب ومسحوب عليه)، ولكن عند إعداد قائمة المركز المالي المجمعة وما زالت هذه الأوراق ضمن بنود أوراق القبض والدفع للشركتين يصبح الساحب والمسحوب عليه في تلك الأوراق شخصاً واحداً، مما يجعلها وهمية من وجهة نظر القائمة المجمعة، وبالتالي يجب استبعادها من أوراق القبض لدى الساحب وأوراق الدفع لدى المسحوب عليه. أما إذا قام الساحب بالتصرف في الأوراق التجارية المتبادلة بتظهيرها للغير أو بخصمها لدى البنك فإنها في هذه الحالة تتحول إلى مديونية تجاه الغير، ولا تستوجب أي تسويات محاسبية عند إعداد القوائم المجمعة.

### مثال رقم (١):

في ٢٠١٧/١٢/٣١ وعند إعداد قائمة المركز المالي المجمعة للشركة (أ) القابضة، والشركة (ب) التابعة، تبين أن رصيد المدينون وأوراق القبض والبالغ ٢٠٠٠٠ ج بقائمة المركز المالي المستقلة للشركة التابعة، يتضمن كمبيالة بمبلغ ٥٠٠٠ ج كانت قد سحبتها التابعة على القابضة في ٢٠١٨/٨/١٨ وتستحق بعد ٧ أشهر، فإذا علمت أن الدائنون وأوراق الدفع الظاهر في ٢٠١٧/١٢/٣١ بقائمة المركز المالي المستقلة للقابضة بلغ ١٥٠٠٠ ج.

**المطلوب:** بيان كيفية معالجة ذلك محاسبياً عند إعداد قائمة المركز المالي المجمعة في ٢٠١٧/١٢/٣١

### الإجابة

الورقة التجارية بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه تستبعد في قائمة التسويات لأنها تستحق في ٢٠١٨/٣/١ (بعد ٧ أشهر) أي ستظل مستحقة بين القابضة والتابعة في تاريخ إعداد المركز المالي المجمع.

من الخصوم من أوراق دفع (الشركة القابضة)  
رصيد أ.د. = ١٥٠٠٠ - ٥٠٠٠ = ١٠٠٠٠ ج

من الأصول من أوراق قبض (الشركة التابعة)  
رصيد أ.ق. = ٢٠٠٠٠ - ٥٠٠٠ = ١٥٠٠٠ ج

### ٣- قروض طويلة الأجل بين القابضة والتابعة

قد تمنح الشركة القابضة قرضاً طويلاً للأجل للشركة التابعة أو العكس، وفي هذه الحالة يظهر القرض كأحد الأصول في ميزانية الشركة المانحة للقرض، وأحد الخصوم طويلة الأجل في ميزانية الشركة المدينة، ويعتبر القرض في هذه الحالة مديونية ودائنية متبادلة يجب استبعاده عند إعداد قائمة المركز المالي المجمعة.

وفي بعض الأحيان قد تصدر الشركة القابضة قرض سندات، وتقوم الشركة التابعة بشراء كل أو جزء من هذه السندات، أو العكس. ويعتبر قرض السندات أو الجزء المشتري منه بواسطة إحدى شركات المجموعة مديونية ودائنية متبادلة بينهم ويجب استبعاده عن إعداد القوائم المالية المجمعة. حيث أن المقرض والمقرض شخصاً واحداً من وجهة نظر المركز المجمع.

وتجدر الإشارة إلى أنه في حالة سداد (استهلاك) قرض السندات على دفعات، فإن الجزء المتبقي من القرض بعد الاستهلاك هو الذي يمثل مشكلة محاسبية فقط يجب تسويتها، وليس أصل قرض السندات قبل الاستهلاك.

#### مثال:

في ٢٠١٧/١/١ أصدرت التابعة سندات بمبلغ بمعدل عائد ١٠٪، اشترت القابضة منها ما قيمتها ١٠٠٠٠٠٠ جنية.

**المطلوب:** بيان كيفية معالجة ذلك محاسبياً عند إعداد المركز المالي المجمع في ٢٠١٧/١٢/٣١ م.

#### الإجابة

قيمة قرض السندات بين القابضة والتابعة هو فقط ١٠٠٠٠٠٠ جنية فتستبعد من الأصول من حـ / استثمارات في من الخصوم من حـ/ قرض السندات سندات التابعة أو استثمارات مالية (الظاهر بميزانية الشركة التابعة) أخرى"

**تمرين شامل:** فيما يلي قائمتي المركز المالي المستقلة لكل من الشركة العربية، والشركة الخليجية في ٢٠١٧/١٢/٣١ (الأرقام بالآلاف جنية).

بيان	الخليجية	العربية	بيان	الخليجية	العربية
رأس المال	٨٠٠٠	٢٥٠٠٠	أراضي ومباني	١٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
احتياطيات	٢٠٠٠	١٥٠٠٠	آلات ومعدات	٥٠٠٠	٢٠٠٠٠
أرباح مرحلة م. إهلاك آلات ومعدات	٥٥٠٠	١٥٠٠٠	استثمارات في أسهم التابعة	—	١٥٠٠٠
قرض سندات	١٦٠٠	٤٠٠٠	استثمارات في سندات القابضة	٢٠٠٠	—
حـ/ جاري القابضة	—	١٥٠٠٠	المخزون السلعي	٢٠٠٠	٥٠٠٠٠
موردون ودائنون	٤٠٠	—	عملاء ومدينون	٥٠٠	٣٠٠٠
أوراق دفع	١٠٠٠	٦٠٠٠	حـ/ جاري التابعة	—	٥٠٠
	١٥٠٠	٦٠٠٠	أوراق قبض	٢٠٠	١٥٠٠
			بنك	٣٠٠	١٠٠٠
	٢٠٠٠٠	٨٦٠٠٠		٢٠٠٠٠	٨٦٠٠٠

**فيذا علمت أن:**

- ١- في ٢٠١٧/١/١ اشترت الشركة العربية ٨٠٪ من الأسهم العادية للشركة الخليجية، وبلغت القيم العادلة والدفترية لأصول الشركة الخليجية في ذلك التاريخ: ١١٥٠٠ الأراضي والمباني (القيمة الدفترية ١٠٠٠٠) = ٦٢٥٠ آلات ومعدات (القيمة الدفترية ٥٠٠٠).
- ٢- كانت حقوق مساهمي الشركة الخليجية في ٢٠١٧م/١/١ على النحو التالي: رأس المال ٨٠٠٠ - الاحتياطي ٢٠٠٠ - الأرباح المرحلة ٣٠٠٠، ولم تعلن الشركة الخليجية عن توزيعات للأرباح عن عام ٢٠١٧م.
- ٣- باعت التابعة بضاعة للقابضة بمبلغ ٥٠٠ تكلفتها لدى التابعة ٣٠٠ ولازال نصف البضاعة بمخازن القابضة حتى ٢٠١٧/١٢/٣١م.
- ٤- باعت القابضة آلات ومعدات للتابعة بمبلغ ١٠٠٠ في ٢٠١٧/١/١ تكلفتها لدى القابضة ٨٠٠ وتستهلك خلال خمس سنوات من تاريخ الشراء.
- ٥- أرسلت التابعة شيكاً للقابضة بمبلغ ١٠٠ سداداً لمديونيات متبادلة يصل بعد للقابضة.
- ٦- سحبت القابضة ٣ كمبيالات في ٢٠١٧/٩/١٨ **بيانها كما يلي:** الأولى بمبلغ ٢٠٠ تستحق في ٢٠١٨/٢/١ ، الثانية بمبلغ ٣٠٠ تستحق في ٢٠١٨/٣/١ خصمت في البنك في ٢٠١٧/١٢/١٨، الثالثة بمبلغ ١٠٠ تستحق في ٢٠١٨/١/٤ تم تحويلها للغير في ٢٠١٧/١٢/٣٠.

**المطلوب:** إعداد قائمة المركز المالي المجمعة في ٢٠١٧/١٢/٣١

**الإجابة****خطوات الحل تكون بالترتيب التالي:**

- أولاً:** معالجة العمليات المتبادلة بين القابضة والتابعة وتحديد الأرباح الحقيقية للتابعة في ١٢/٣١.
- ثانياً:** حساب الشهرة (أو أرباح السيطرة إن وجدت، وتحديد حقوق الأقلية في ١٢/٣١، ونصيب القابضة في الأرباح غير الموزعة في ١٢/٣١.
- ثالثاً:** إعداد قائمة التسوية والأخذ في الاعتبار ما ورد في أولاً وثانياً. :  
**أولاً: معالجة العمليات المتبادلة**

بيانات	أصول	خصوم
١- ربح غير محقق في البضاعة = (٥٠٠) $٣٠٠ \times \frac{٢}{١} \times ١٠٠ = ٦٠ \times ٨٠$ (نسبة السيطرة) = ٨٠ ج	استبعاد ٨٠ من مخزون بضاعة القابضة (المشترى)	استبعاد ٨٠ من أرباح العام للتابعة (البائع)
٢- ربح غير محقق في الآلات = ١٠٠٠ - ٨٠٠ = ٢٠٠ الإهلاك السنوي للربح = $٢٠٠ \div ٥ = ٤٠$ الفرق = $٢٠٠ - ٤٠ = ١٦٠$	استبعاد ٢٠٠ من آلات التابعة المشترية	استبعاد ٤٠ من مخصص إهلاك آلات التابعة استبعاد ١٦٠ من ارباح القابضة.
٣- حسابات جارية	- استبعاد ٥٠٠ ح/د جاري التابعة (بأصول القابضة) - اضافة ١٠٠ لحساب بنك القابضة	- استبعاد ٤٠٠ ح/د جاري القابضة (بخصوم التابعة)
أوراق قبض ودفع الكميالة الأولى ٢٠٠ (استبعاد) الكميالة الثانية لا تستبعد (خصمت) الكميالة الثالثة لا تستبعد (حولت)	استبعاد ٢٠٠ من أوراق قبض القابضة	استبعاد ٢٠٠ من أوراق دفع التابعة
٥- قرض السندات استثمارات في سندات (٢٠٠٠ ج)	استبعاد ٢٠٠٠ استثمارات في سندات القابضة (بأصول التابعة)	استبعاد ٢٠٠٠ من قرض السندات لدى القابضة

- الربح الحقيقي للتابعة في ١٢/٣١  
 = ٢٥٠٠ ربح عام ٢٠١٧ \* ٨٠ - ربح غير محقق في البضاعة = ٢٤٢٠ ج.  
 ➤ ربح عام ٢٠١٧ للتابعة  
 = ٥٥٠٠ رصيد أرباح مرحلة ٣١/١٢ - ٣٠٠٠ رصيد أرباح مرحلة ١/١ - ٢٥٠٠ ج.

### ثانياً : حساب الشهرة أو أرباح السيطرة إن وجدت

- ١- القيمة العادلة لحقوق مساهمي التابعة في تاريخ الشراء (٢٠١٧/١/١) = ٨٠٠٠ رأس المال + ٢٠٠٠ الاحتياطيات + ٣٠٠٠ الأرباح المرحلة في تاريخ الشراء + ٢٧٥٠ فروق تقييمات القيمة العادلة لأصول الشركة التابعة في تاريخ الشراء = ١٥٧٥٠ ج (تم حساب فروق تقييمات القيمة العادلة كما يلي) فروق تقييمات القيمة العادلة لأصول الشركة الخليجية (التابعة) في تاريخ الشراء.

الحساب	القيمة العادلة	القيمة الدفترية	الفرق
الاراضي والمباني	١١٥٠٠	١٠٠٠٠	١٥٠٠
الألات والمعدات	٦٢٥٠	٥٠٠٠	١٢٥٠
اجمالي	—	—	٢٧٥٠

### ٢ - المقارنة وحساب الشهرة أو أرباح السيطرة إن وجدت

١٥٠٠٠	المبلغ المدفوع للسيطرة على الشركة الخليجية (التابعة)
٣٧٥٠	(+) القيمة العادلة للحقوق غير المسيطرة في تاريخ الشراء *
(١٥٧٥٠)	(-) القيمة العادلة لحقوق مساهمي الشركة الخليجية (التابعة) "خطوة ١"
٣٠٠٠	الفرق موجب ... يعتبر شهرة محل. يضاف للأصول

### ➤ القيمة العادلة للحقوق غير المسيطرة في تاريخ الشراء

$$= ١٥٠٠٠ \text{ المبلغ المدفوع للسيطرة} \times \frac{٢٠\% \text{ نسبة الحقوق غير المسيطرة}}{٨٠\% \text{ نسبة الحقوق المسيطرة}} = ٣٧٥٠$$

### ٣- حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة في ١٢/٣١

- = ٣٧٥٠ القيمة العادلة للحقوق غير المسيطرة في تاريخ الاقتناء + (٢٤٢٠ الربح الحقيقي  $\times$  ٢٠٪)  
 نصيب الأقلية في صافي الأرباح الحقيقية للتابعة ما بعد الاقتناء = ٤٢٣٤ ج (تُضاف ضمن الخصوم في المركز المالي المجمع)

### ٤ - تحديد نصيب القابضة في الأرباح غير الموزعة للتابعة بعد السيطرة = ٢٤٢٠ الربح الحقيقي

- للتابعة  $\times$  ٨٠٪ نسبة السيطرة = ١٩٣٦ ج (تضاف ضمن حقوق الملكية في المركز المالي المجمع).  
**يُلاحظ:** أن أي تعامل على أرباح التابعة بعد تاريخ السيطرة يكون على قيمة الأرباح الحقيقية.

## ثالثاً: قائمة التسويات في ٢٠١٧/١٢/٣١

قائمة المركز المالي المجمعة	تسويات		التابعة	القابضة	بيان
	اضافة	استبعاد			
٥١٥٠٠	١٥٠٠ (اولاً)	—	١٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	أراضي ومباني
٢٦٠٥٠	١٢٥٠ (اولاً)	٢٠٠ (اولاً)	٥٠٠٠	٢٠٠٠٠	آلات ومعدات
—	—	١٥٠٠٠	—	١٥٠٠٠	استثمارات في أسهم التابعة
—	—	٢٠٠٠ (اولاً)	٢٠٠٠	—	استثمارات في سندات القابضة
٦٩٢٠	—	٨٠ (اولاً)	٢٠٠٠	٥٠٠٠	المخزون السلعي
٣٥٠٠	—	—	٥٠٠	٣٠٠٠	عملاء ومدينون
—	—	—	—	٥٠٠	ح/ جاري التابعة
١٥٠٠	—	٢٠٠ (اولاً)	٢٠٠	١٥٠٠	أوراق قبض
١٤٠٠	١٠٠ (اولاً)	—	٣٠٠	١٠٠٠	بنك
٣٠٠٠	٣٠٠٠ (اولاً)	—	—	—	شهرة محل
٩٣٨٧٠	٥٨٥٠	١٧٩٨٠	٢٠٠٠٠	٨٦٠٠٠	إجمالي الأصول
٢٥٠٠٠	—	٨٠٠٠	٨٠٠٠	٢٥٠٠٠	رأس المال
١٥٠٠٠	—	٢٠٠٠	٢٠٠٠	١٥٠٠٠	احتياطيات
١٦٧٧٦	١٩٣٦ (٤)	*٥٦٦٠	٥٥٠٠	١٥٠٠٠	أرباح مرحلة
٤٢٣٤	٤٢٣٤ (٤)	—	—	—	حقوق غير مسيطرة
١٣٠٠٠	—	٢٠٠٠ (اولاً)	—	١٥٠٠٠	قرض السندات
٥٥٦٠	—	٤٠ (اولاً)	١٦٠٠	٤٠٠٠	مخصص إهلاك آلات ومعدات
—	—	٤٠٠ (اولاً)	٤٠٠	—	ح/ جاري القابضة
٧٠٠٠	—	—	١٠٠٠	٦٠٠٠	موردون ودائنون
٧٣٠٠	—	٢٠٠ (اولاً)	١٥٠٠	٦٠٠٠	أوراق دفع
٩٣٨٧٠	٦١٧٠	١٨٣٠٠	٢٠٠٠٠	٨٦٠٠٠	إجمالي حقوق الملكية والخصوم

\* الأرباح الواجب خصمها في قائمة التسويات = ٣٠٠٠ أرباح مرحلة للتابعة من تاريخ الشراء ٢٤٢٠  
 أرباح حقيقية لعام ٢٠١٧ للتابعة + ٨٠ ربح غير محقق في البضاعة + ١٦٠ ربح غير محقق في  
 الآلات = ٥٦٦٠ جنيه.