

تطوير الإفصاح عن تسويات القوائم المالية الموحدة

دكتور سناء العبالي
كلية العلوم الإدارية - جامعة الملك سعود

يتميز اعداد القوائم الماليه الموحدة باعداد
عدة تسويات على القوائم الماليه المستقله لكل شركة داخله
فى الانضمام ، مما يحتاج معه الى اعداد هذه التسويات فى
ورقة التسويات التى تقوم باستبعاد بعض العناصر وضم
العناصر وضم باقى العناصر التى تمثل نتائج الأعمال
والمركز الموحد للمجموعة الاقتصادية الموحدة .

وتتميز تسويات القوائم المالية الموحدة باعداد
عدة عمليات حسابية حسب طبيعة التسوية والعنصر الذى تتم
تسويته ، وحسب السنة المالية التى تتم فيها التسوية
مما يحتاج الى تحديد دقيق لهذه التسويات ، ويؤدى الى
زيادة العبء على المحاسبين الذين يقومون باعداد هذه
التسويات التى لابد أن تتم بدقة حتى يتة اعداد القوائم
المالية الموحدة بشكل سليم .

ونظرا لأن معظم تسويات القوائم الماليه الموحدة
لاتتم بقيود ، كما أن بعض أرصدة التسويات لا يتم قيدها عند
حدوثها فى دفاتر أى شركة من شركات المجموعة الاقتصادية
الموحدة ، فلا تظهر هذه التسويات لافى صلب القوائم ولا فى
تقارير مرفقة ، مما يقلل من استفادة قارئى القوائم المالية
وعدم استطاعتهم اتخاذ قرارات سليمة مبنية على القوائم

المالية الموحدة للمجموعة الاقتصادية ككل .

ويحتاج اتمام تسويات القوائم المالية الموحدة الى ضرورة تحديد اطار تطوير التطبيقات المحاسبية بما يفيسد مستخدمة القوائم المالية ، كما يحتاج الى استخدام بعض الأساليب الرياضية التي تساعد على تحديد المبالغ الواجب تسويتها فى ورقة عمل التسويات بما يساعد على اتمام اعداد القوائم المالية الموحدة ، كما يساعد على اعداد جداول الافصاح فى هذه التسويات بما يؤدى الى فهم أفضل للقوائم المالية الموحدة من قبل أى جهة تطلع عليها .

ويقوم البحث باستخدام رياضة المصفوفات فى اعداد تسويات القوائم المالية الموحدة سواء التى تتم بقيود ، أو التى لاتتم بقيود ولكن توجد فى دفاتر احصائية ، كما يحاول خدمة مستخدمى القوائم المالية الموحدة بتوفير الافصاح المناسب لهم عن هذه التسويات فى شكل جداول يقترح ارفاقها بالقوائم المالية الموحدة .

هدف البحث

يهدف البحث الى تسهيل اتمام تسويات القوائم المالية الموحدة بشكل نمطى يمكن تطبيقه فى أى شركة قابضة ، بما يؤدى الى تسهيل عملية الافصاح عن هذه التسويات التى لا يتم الافصاح عنها فى أى جداول مرفقة بالقوائم المالية الموحدة وذلك لخدمة مختلف فئات مستخدمى هذه القوائم .

حدود البحث

لا يحاول البحث التعمق فى مجال رياضة المصفوفات

ولكنه ويحاول اختيار الاسلوب الرياضى المناسب الذى يحقق
الهدف المحاسبى .

كما لايقوم البحث بأى تطوير للطرق المحاسبية المعروفة
فى مجال انضمام المشروعات أو معالجة الأرباح .

عناصر البحث

تحقيقا لأهداف البحث يمكن تقسيمه الى الفصول التالية :

الفصل الأول : يناقش الاطار النظرى لتطوير التطبيقات
المحاسبية فى مجال القوائم المالية الموحدة .

الفصل الثانى : يناقش اعداد تسويات العمليات التى لاتتم
بقيود تمهيدا لاتمام تسويات القوائم المالية الموحدة
واعداد جداول الافصاح عنها وتنقسم المناقشة فى هذا الفصل
الى مبحثين :

المبحث الأول : اعداد جداول استهلاكات الشهرة الناتجة
من الانضمام وفروق تقويم أصول التابعة المملوكة بطريقة
الشراء .

المبحث الثانى : اعداد جداول تسويات الأرباح الغير
محقة والناتجة عن العمليات المتبادلة بين شركات المجموعة
الاقتصادية الموحدة .

الفصل الثالث : يناقش تحديد صافى ايرادات ومصروفات
الخدمات المتبادلة الواجب قيدها فى حسابات العمليات
المتبادلة ، وفى تحديد أرباح شركات المجموعة الاقتصادية ذات

• الملكيات المتشابهة .

وتنقسم المناقشة في هذا الفصل الى محشين :

المبحث الأول - تحديد صافي أرصدة الايرادات والمصروفات
عن الخدمات المتبادلة الواجب قيدها في حسابات العمليات
المتبادلة .

المبحث الثاني : تحديد أرباح المجموعة الاقتصادية
ذات العلاقات المتشابهة والواجب قيدها في حسابات الاستثمار
(معالجة الأرباح بطريقة الملكية) .

وقد قام البحث ببرمجة العمليات الحسابية المتعلقة

ضرب ومقلوب المصفوفة على كمبيوتر طراز
No. - IBM 3033 بلغة
USBASZC

نتائج البحث :

المراجع :

• الملاحق (برامج الكمبيوتر المستخدمة) .

الفصل الأول

الاطار النظرى لتطوير التطبيقات المحاسبية فى

القوائم المالية الموحدة

من الممكن أن يركز الاطار النظرى للمحاسبة على أن المستويات الثلاثة لنظرية المحاسبة وهى: (١).

١ - النظريات الوصفية syntactical وهى التى تصف ما يفعله المحاسبون، وتقوم بتحديد المبادئ المحاسبية من خلال فحص التطبيق العملى .

٢ - النظريات التفسيرية symantical وهى التى تقوم باختيار المصطلح الاقتمادى وتحاول تصميم الاجراءات المحاسبية المناسبة له .

٣ - النظريات السلوكية behavioral وهى تركز على احتياجات مستخدمى القوائم المالية . وفى مجال اعداد القوائم المالية الموحدة . وسوف يركز البحث على المستوى الثالث للنظرية وهو النظريات السلوكية (وتحديد ما يحتاجه مستخدمو القوائم المالية الموحدة منها) ثم محاولة توفير ما يحتاجونه من خلال الافصاح فى التقارير المرفقة بهـذه القوائم .

(١) للمزيد من التفصيل يمكن الرجوع الى :

E.S.Hendriksen, - Accounting Theory (Third Edition Illinois : Richard D. Irwin , Inc., 1977),P.8.

اعداد الاطار النظرى المنطقى للقوائم المالية الموحدة

حدد البعض (٢) عدة اعتبارات لابد من أخذها فى الاعتبار عند اعداد الاطار المنطقى الذى يطور التطبيقات المحاسبية المقبولة وهى :

- ١ - قائمة بالوحدة المرتبطة بطبيعة الوحدة المحاسبية .
- ٢ - قائمة بالاهداف الاساسية للمحاسبة المالية .
- ٣ - تقييم احتياجات المستخدم وكيفية تحليله للمعلومات .
- ٤ - اختيار ما يجب التقرير عنه شاملا اهداف وأنشطة الوحدة وبيئتها وخصائص محددة لها كأهداف للمحاسبة .
- ٥ - تقييم المقياس الممكن والعمليات التفسيرية لتوصيل المعلومات التى تخص المشروع وبيئته .
- ٦ - تقييم القيود المرتبطة بشرح الوحدة المحاسبية وبيئتها .
- ٧ - تطوير المبادئ الممكن استخدامها كمؤشرات فى التطبيق .
- ٨ - تشكيل نموذج لتجميع وتشغيل البيانات وتلخيص المعلومات المناسبة والتقرير عنها . وفى محاولة لتطبيق

E.S. Hendriksen , Op. cit . , P. 181.

(٢)

Report of the Study Group on Objectives of Financial Statements , " Objectives of Financial Statements " M New York : AICPA , October 1973), P. 17. I bid . , P. 165.

العناصر السابقة في مجال القوائم المالية الموحدة وفي ظل النظريات السلوكية يمكن تحديد محتوى هذه العناصر كآلاتي :

أولا - المسلمات المرتبطة ببيئة الوحدة المحاسبية والتي تتمثل في مجموعة الشركات المنضمة هي :

- الشخصية المعنوية للوحدة الاقتصادية الموحدة التي يتم اعداد التقرير عنها .

- استمرار الوحدة الاقتصادية الموحدة (٣)

ثانيا - الاهداف الأساسية للقوائم المالية الموحدة :

- عرض المركز المالي الموحد ونتائج الأعمال الموحدة للوحدة الاقتصادية .

- تحديد ربحية الوحدة الاقتصادية الموحدة ككل .

ثالثا - تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية الموحدة

لابد من تحديد المعلومات المناسبة التي يجب أن تقوم القوائم المالية الموحدة بتوصيلها الى مستخدميها ومختلف متخذي القرارات :

ان أهم مستخدمى القوائم المالية الموحدة هم :

- المساهمون : وهم مساهمو الشركة القابضة وأقلية المساهمين فى الشركات التابعة .
- المستثمرون المرتقبون الذين يرغبون فى الاستثمار فى احدى شركات المجموعة الاقتصادية الموحدة .
- الدائنون لحدى شركات المجموعة الاقتصادية الموحدة .
- أجهزة الدولة التى توجد بها الشركة القابضة .

- الادارة والمراجع الخارجى والمحلل المالى والمحاسبون فى كل شركة من شركات المجموعة الاقتصادية الموحدة .

ولابد من تحديد المعلومات المناسبة والواجب توصيلها الى كل منهم .

وبذلك فلا بد من تحديد تأثير القوائم المالية الموحدة على مختلف هذه الجهات وتحديد مدى مناسبتها لاهدافهم التى يأملون فى تحقيقها من خلال الاطلاع على هذه القوائم .

رابعا - اختيار ما يجب التقرير عنه فى القوائم الموحدة

وحتى تحقق القوائم المالىة الموحدة أهداف مختلف مستخدميها ، فلا بد لها أن تشمل كل المعلومات التى يحتاجها مختلف مستخدميها . ولابد أن تحقق القوائم الموحدة كل عناصر

الافصاح عن :

أ - محتويات القوائم المالية الموحدة والشركات التي
تدخل فيها .

ب - كيفية اعداد القوائم المالية الموحدة والتسويات
التي تمت لاعدادها .

ولا يكفى صلب القوائم المالية الموحدة أو هوامشها
لتحقيق الافصاح الذى يحتاجه مستخدمو هذه القوائم ، مما
يتطلب ضرورة اعداد جداول تكميلية للافصاح عن محتوياتها
وكيفية اعداد التسويات التى أدت الى وجود هذه المحتويات.

والافصاح هو عرض المعلومات الضرورية عن العمليات مما
يؤدى الى ضرورة عرض المعلومات الكافية التى تسمح بالتنبؤ
باتجاهات التوزيعات فى المستقبل ، مع مراعاة أهداف
المستثمرين والمحللين الماليين . (٤).

ويحتاج المستثمر الى المعلومات اللازمة لتقييم
المخاطر التى يتعرض لها المشروع . ليقوم بتوجيه استثماراته
خاصة فى مجال انضمام المشروعات .

ويجب أن يكون الافصاح مناسباً adequate وواضحاً
fair وكاملاً full ولكن المصطلح الأكثر
استخداماً هو الافصاح المناسب . ولا يوجد فرق حقيقى بين هذه

المفاهيم حيث أن الهدف هو اعطاء مستخدمى القوائم المالية المعلومات الهامة والمناسبة التى تساعدهم فى اتخاذ أفضل قرارات مما يؤدي الى ضرورة استبعاد المعلومات الغير هامة وضرورة التزويد بكل المعلومات الهامة عن المشروع .

كما يؤدي الافصاح الى ثبات أسعار سوق رأس المال لأن نقص نوعية الافصاح المالى يؤدي الى زيادة الفروق بين أسعار السهم بالسوق .

ويمكن تحديد طرق الافصاح اما فى القوائم المالية أو فى توحيد المصطلحات الموجودة بالقوائم المالىة أو بالهوامش أو فى تقارير وجداول اضافيه ،بالإضافة الى ما يشمله تقرير المراجع الخارجى .

ولتحقيق أهداف القوائم المالىة الموحدة فى ظل النظريات السلوكية وهى تزويد المستثمرين بكافة المعلومات التى يحتاجونها عن المجموعة الاقتصادية الموحدة ،بالإضافة الى المعلومات عن طبيعة الاستثمار فى كل شركة تابعة على حدة تظهر ضرورة الافصاح ، فى شكل بيانات كمية quantitative أو نوعية qualitative فى صلب القوائم المالية أو فى تقارير اضافية بالإضافة الى الافصاح عن مبالغ الأرباح فى الفترة ما بين تاريخ اعداد القايضة لقوائمها المالية والافصاح عن تكلفة اتمام الانضمام والاستثمار فى التابعة بعناصره المختلفة وذلك بالنسبة لكل تابعه على حدة . مع تحديد أسباب الزيادة أو النقص فى الاستثمار منذ تاريخ الانضمام مع توضيح أسبابه (٥).

Consolidated Financial Statements, International (٥)
Accounting Standard 3 (London International Accounting
Standards Committee, 49 - 51 Bedford Row , 1976),
Paragraph 46 - 48.

١٢١ - خامسا - تليم المقياس الممكن والعمليات التفسيرية لتوصيل المعلومات التي تخص مجموعة الشركات المنظمة وببشتها .

يرى البحث أنه فى مجال القوائم المالية الموحدة يمكن تطبيق نفس المقاييس المحددة لاطار المحاسبة المالية وهى (٦) عدم التأكد - الموضوعية - التحرر من النزعات الفردية - حدود وحدة النقد - الحيطة والحذر .

سادسا - تليم القيود المرتبطة بشرح مجموعة الشركات المنظمة

يمكن تقييم هذه القيود من خلال مناقشة عيوب القوائم المالية الموحدة ، ثم الاستعانة بالقيود الأخرى المحددة فى نظرية المحاسبة عموما .

عيوب القوائم المالية الموحدة

من أهم عيوب القوائم المالية الموحدة أن الاستفادة منها محدودة ، لأن الميزانية الموحدة (٧) لاتعكس المركز المالى لكل شركة تابعة على حدة ، كما أن القوائم الموحدة لاتزود بمعلومات كافية لتحديد العوامل السؤرية على توزيعات كل شركة تابعة على حدة والتي تتأثر بالظروف القانونية والسيولة والربحية وغيرها .

E.S. Hendriksen , op.cit . p. 200.

(٦)

R.D.Kennedy, & S.Y.Mc Muller, Financial State- (٧)
ments - Forms , Analysis , & Interpretation (sixth Edition)
Ontario: Richard D.Irwin , Ino , 1973). P. 195.

- كما أن قائمة الدخل الموحدة لا تعرض نتائج عمليات شركات المجموعة دون فصل بين الشركات التابعة التي تحقق ربحاً أو التي تحقق خسارة .

- وقد تختلف السياسات المحاسبية المطبقة في كل شركة تابعة خاصة في مجال احتساب استهلاك الديون المشكوك في تحصيلها وفي معالجة النفقات الايرادية والراسماليه والبنود الغير عادية وفي تاريخ الاقفال وفي تبويب الحسابات وغيرها .

- كما أنه لا يمكن الاعتماد على النسب الماليه التي يتم الحصول عليها من القوائم المالية الموحدة بحيث تساعد المحلل المالي في اعداد تحليله .

- وتلافياً للعيوب السابقة يقترح البعض^(٨) ضرورة ارفاق القوائم الماليه المستقلة للشركة القابضة ولكل تابعة على حدة مع القوائم الماليه الموحدة حتى يمكن تحقيق الافصاح الكامل .

وتعتبر كل العيوب السابقة للقوائم الماليه الموحدة قيـداً على استخدامها ، حيث أن ضم اصول وخصوم وايـرادات ومصروفات وأرباح مجموعة شركات في أرقام موحدة يكفى للاخلال بالافصاح اللازم خاصة بالنسبة للمحللين الماليين والمستثمرين .

ويمكن تلخيص العيوب السابقة للقوائم الماليه الموحدة في أنها نقص في الافصاح المناسب وبذلك يكون أحد القيـود

المرتبطة بشرح مجموعة الشركات المنضمة هو الافصاح ، هذا
بالاضافة الى ما حدده البعض (٩) من مقاييس لاطار المحاسبة
المالية ، وهى الأهمية النسبية ، والاتصاق ، والتوحيد والمقارنة .

ويرى البحث ضرورة اضافة الافصاح المناسب كقيود يرتبط
بشرح الوحدة المحاسبية الموحدة الى قيود (الأهمية النسبية
والاتصاق ، والتوحيد ، والمقارنة) وذلك لعدة أسباب تتعلق
بطبيعة القوائم الماليه الموحدة وخطوات اعدادها :

أ - تعدد القوائم المالية الموحدة على أساس تجميع
الحسابات المتشابهة واستبعاد الحسابات المتقابلة ، ولاتظهر
العناصر المستبعده فى القوائم الموحدة أبدا مما يتطلب
ضرورة الافصاح عنها فى تقارير اضافية .

ب - فى حالة الانضمام بطريقة الشراء purchase M.
تتدخل القيمة السوقية لاصول الشركة التابعة ، ويعالج الفرق
بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية فى تسويات القوائم
الماليه الموحدة باضافتها الى الاصول المناسبة ، لها ، دون
اعداد أى قيود لها مما يتطلب معه الافصاح عن مبالغها
وطريقة استهلاكها فى تقارير مرفقة .

ج - يعتمد اعداد القوائم الموحدة على اعداد تسويات
استبعادات أخرى مثل الأرباح الغير محقنه من مبيعات
متبادلة للاصول وايرادات ومصروفات الخدمات المتبادلة
مما يتطلب ضرورة الافصاح عن هذه التسويات فى تقارير اضافية .

وبذلك فان الافصاح المناسب يعتبر عنصرا أساسيا
لشرح الوحدة المحاسبية الموحدة .

**سابعا - تطوير المبادئ الممكن استلزامها كمؤشرات
للتطبيق**

أوضح الرأي ١٨ لـ APB (١٠) عدة إجراءات لابد من
اتباعها عند اعداد القوائم الماليه الموحدة واعتبارها
مؤشرات أساسيه للتطبيق العملى فى هذا المجال . وأهم هذه
الإجراءات استبعاد العمليات المتبادلة ، وتحديد الفرق بين
تكلفة الاستثمار ، ومبلغ الاستثمار المحدد حسب طريقة الملكية
والاسهم العادية فى الشركة المستثمر فيها ، وتعتبر هـذه
الإجراءات المؤشرات المناسبة للتطبيق فى مجالات اعداد القوائم
الموحدة .

ثامنا - نموذج تجميع وتشغيل البيانات والتقرير عنها

يشمل نموذج تجميع وتشغيل البيانات فى المجموعه
الاقتصادية الموحدة كلا من النماذج التاليه :

- القائمة الموحدة للمركز المالى .
- القائمة الموحدة لنتائج الأعمال .
- القائمة الموحدة للأرباح المرحله .
- القائمة الموحدة للتغيرات فى المركز المالى .

- تقارير إضافية توضح مختلف تسويات القوائم المالية
الموحدة والتي يمكن تقسيمها الى مجموعتين :

أ - تسويات استبعاد الحسابات المتقابل له ، وهي التي
تمثل العمليات المتبادلة التي تتم : قيود بين شركات
المجموعة ، بالإضافة الى استبعاد ح/ الاستثمار في الشركة
التابعة والموجود في ميزانية القابضة مقابل استبعاد اجمالي
حقوق الملكية من ميزانية التابعة (بعد أخذ حقوق الاقلية
في الحسبان) .

ب - تسويات الاستبعاد للعناصر التي لا تتم بقيود مثل
استبعادات الأرباح الغير محققه واستبعادات استهلاك فـروق
تقويم أصول التابعة والشهرة الناتجة عن الانضمام .

ويرى البحث أن اطار اعداد القوائم الماليه الموحدة
يجب أن يبنى على العناصر الثمانية السابقة وأن يراعى
تحقيقها من حيث الهدف أو الاجراءات أو الافصاح حتى تخدم
احتياجات مختلف مستخدمي هذه القوائم .

ولا يقوم البحث بالتعمق في أهداف قوائم المالية
الموحدة أو في اجراءات اعدادها ولكنه يهدف الى توفير
الافصاح المناسب في هذه القوائم بما يخدم تارعيها .

ويرى البحث أنه يمكن تحديد مجالات الافصاح في مجال
القوائم الماليه الموحدة في العناصر التالية :

١ - افصاح في هوامش القوائم الماليه أو في عنوانها

يوضح طريقة الانضمام ونسبة الملكية وطريقة معالجة الأرباح خاصة اذا كانت المجموعة الاقتصادية تتكون من قابضة وتابعة واحدة .

٢ - الافصاح فى جداول مرفقة :

أ - المعلومات النوعية : اعداد جداول توضع اسم الشركة التابعة وجنسيته وتاريخ الانضمام والاقفال وطريقة الانضمام ونسبة الملكية .

ب - معلومات كمية ونوعية .

- جدول يوضح ملخص عمليات الشركات الغير داخلة فى الانضمام مع تحديد أسباب عدم دخولها فى القوائم المالية الموحدة .

عدم دخولها فى القوائم الماليه الموحدة .

- جداول توضح مختلف التسويات التى تمت لاعداد القوائم الماليه الموحدة .

- جدول يوضح صافى دخل كل شركة تابعة من وجهة نظر المجموعة الموحدة .

- جدول تحليل ح / الاستثمار فى كل شركة تابعة على حدة وجدول تحليل حقوق الاقلية فى كل شركة تابعة .

وسوف يناقش البحث كيفية اعداد جداول الافصاح عن

التسويات والمرفقة بالقوائم المالية الموحدة وكيفية
اعدادها باستخدام رياضة المصفوفات . مع ملاحظة أن الشركة
القابضة هي التي تقوم باعداد القوائم المالية الموحدة
وهي التي يقع عليها عبء اعداد جداول التسويات والافصاح
عنها بارفاقها بالقوائم الموحدة بهدف خدمة قارئى القوائم
المالية الموحدة .

الفصل الثانى

اعداد التسويات التى لاتتم بقيود

تمهيدا لاتمام تسويات القوائم المالية الموحدة

وأعداد جداول الإفصاح منها

يناقض هذا الفصل اعداد التسويات اللازمة لبعض العناصر التى يتم تسويتها تمهيدا لاعداد القوائم المالية الموحدة وهذه العناصر لا يتم قيدها بقيود فى دفاتر الشركة القابضة لا فى تاريخ الانضمام ولا فى تاريخ لاحق، مما يؤدى الى زيادة تعقد وتعدد تسوياتها .

وينقسم هذا الجزء الى :

المبحث الأول - اعداد جداول الاستهلاكات للشهرة الناتجة عن الانضمام، وفروق تقويم أصول الشركات التابعة المملوكة بطريقة الشراء .

المبحث الثانى - اعداد جداول تسويات الأرباح الغير محققة والناتجة عن العمليات المتبادلة بين شركات المجموعة الموحدة .

المبحث الأول

اعداد جداول استهلاكات الشهرة الناتجة من

الانضمام وفروق تلويهم أصول الشركة التابعة المملوكة

بطريقة الشـراء

حسب طريقة الشراء في الانضمام purchase M. يتم
اعادة تقويم أصول والتزامات الشركة التابعة حسب القيمة
الجارية العادلة لها current fair value ويتم
استهلاك هذه الفروق على عدد من السنوات حسب الاستفادة منها .

كما قد ينتج عن تطبيق طريقة الملكية في الانضمام وجود
شهرة ، وقد حدد الرأى أن A P B تحديد الشهرة
الناتجة من الانضمام كالآتى : (١١) .

- * اجمالى ما دفعته الشركة المستثمرة لاتمام الانضمام .
- * + ان مصروفات مباشرة لاتمام الانضمام .

كما تشمل قيمة الشركة المستثمر فيها على القيمة
الجارية العادلة لاصولها والتزاماتها واذا وجد فرق بين
اجمالى ما دفعته القابضة وبين اجمالى قيمة الشركة التابعة
فان الفرق يعتبر شهره (أو شهره سالبة badvill) .

كما أوصى الرأى ١٧ لـ A P B استهلاك الشهرة الناتجة من الانضمام على فترة لاتزيد عن ٤٠ سنة (١٢).

كما أوصى الرأى ١٨ لـ A P B بضرورة الافصاح عن الفروق بين قيمة الاستثمار وقيمة صافى أصول التابعة . وأما فى صلب القوائم المالية أو فى جداول مرفقة (١٣).

ويمكن تحديد الخصائص التالية للشهرة الناتجة من الانضمام وفروق التقويم :

أ - فى تاريخ الانضمام بطريقة الشراء ، يظهر الفرق بين التكلفة والقيمة الجارية العادلة لاصول والتزامات الشركة التابعة فى عمود التسويات فى ورقة عمل تسويات القوائم الماليه الموحدة *working paper* ولا يتم معالجتها بقيود .

ب - تظهر الشهرة الناتجة من الانضمام بنفس الاسلوب .

ج - تضاف كل من الفروق والشهرة الى اجمالى الاصول فى القوائم الماليه الموحدة دون الافصاح عنها .

د - فى السنوات التالية ، لابد من استهلاك فروق التقويم والشهرة وافعالها فى حسابات المصروفات المناسبة لها لدى

(١٢) أما الشهرة السالبة فيتم معالجتها بتقليص فروق تقويم ، أصول الشركة التابعة فى تاريخ الانضمام ، ولاتحتاج الى تسويات أو استهلاك فى السنوات التالية ، انظر :

القباضة حتى ينتهى العمر التقديرى لكل منها ، وحسب استفادة كل سنة مالية منها .

وقد لاحظ البحث أن كل المراجع التى تعالج هذا الموضوع تفترض تطبيق طريقة القسط الثابت فى استهلاك هذه الفروق شاملة الشهرة ، عدا المخزون السلعى الذى يستهلك فرق تقويمه على سنة واحدة بافتراض اتباع سياسة الجرد المستمر للمخزون **perpetual inventory system** وفى الواقع العملى لايمكن القول أنه من العدالة استهلاك كل فروق التقويم بطريقة القسط الثابت ، لأن كل سنة مالية قد تستفيد من هذه الفروق بشكل يختلف عن السنوات الأخرى مما يوجب معه احتساب الاستهلاك الحقيقى لها سنويا (ونظرا لصعوبة العمليات الحسابية اللازمة لتحديد طريقة استهلاك فروق كل أصل لم تتطرق الكتابات المحاسبية لها حتى الآن) .

كما قد يكون من المنطقى استهلاك فروق التقويم على نفس أساس استهلاك الاصول المتعلقة بها والتى تحددها الشركة التابعة .

ويقوم البحث باستخدام رياضة المصفوفات فى اعداد جداول استهلاكات فروق التقويم لتسهيل اعداد التسويات اللازمة لاعداد القوائم المالية الموحدة فى السنوات التالية ورافقها بالقوائم الماليه الموحدة توفيراً للافصاح الذى يتطلبه الرأى ١٨ لـ

A P B

طرق الاستهلاك المستخدمة فى الامثلة

يفترض البحث أن الشركة القباضة قررت استهلاك فروق

تقويم أصول التابعة وشهرة الانضمام بالطرق الآتية
(على سبيل المثال) :

١ - طريقة القسط الثابت straight line M.

ويتحدد القسط السنوي للاستهلاك ناقص النفاية في نهاية العمر الانتاجي للاصل على فترة الانتفاع بهذه الاصول (١٤).

٢ - طريقة مجموع ارقام السنوات Sum of the Years digits M.

ويتحدد قسط الاستهلاك السنوي على اساس اعداد سلسلة من الكسور يكون المقام فيها اجمالي عدد السنوات ، والبسط هو السنة التي يحسب عنها الاستهلاك (١٥)

٣ - طريقة الاستهلاك الفعلي phisical depreciation

حسب ما يستهلك فعلا من الاصول بسبب ما يصيبها من تلف أو تدهور نتيجة التقادم أو الاستخدام (١٦)

Adnan Abdeen , English - Arabic Dictionary of (١٤)
Accounting & Finance (Leba- non: John Wiley & sons,
1981), P. 158.

I bid . , P. 159. (١٥)

I bid . , P. 114. (١٦)

ونظرا لأن كلا من الشهرة وفروق التقويم ليس لهما قيمة نفائية ، فان البحث يرى عدم مناسبة طريقة قسط الاستهلاك لانها تعتمد على قيمة النفائية فى معادلة تحديد القسط :

$$\text{معدل الاستهلاك} = \frac{\text{النفائية}}{\text{التكلفة}} \times \text{حيث ن عدد سنوات عمر الأصل (١٧)}$$

مثال

بفرض أن الشركة القابضة ق قد انضمت اليها الشركة التابعة ت بطريقة الشراء ، وقد كانت فروق تقويم أصول التابعة كالتى :

<u>العمر</u>	<u>طريقة الاستهلاك</u>	<u>فروق التقويم</u>	<u>الأصل</u>
١٠	القسط الثابت	١٠ ٠٠٠	مبانى
	الاستهلاك الفعلى	٥٠٠٠	مخزون
	بافتراض سياسة		
١	الجرد المستمر		آلات
	مجموع أرقام	٦٠٠٠	
١٠	السنوات		أدوات
٣	، ، ،	٣٠٠٠	ومعدات

كما نتجت من الانضمام شهرة قيمتها ٢٠ ٠٠٠ تستهلك على ١٠ سنوات بطريقة القسط الثابت فى تاريخ الانضمام تضاف هذه المبالغ بالكامل فى ورقة التسويات ضمن الاصول المقابلة لها والتي تخص التابعة

وبلاحظ أن :

- ١ - من الممكن أن تزداد أو تقل الطرق المستخدمة في الاستهلاك كما هو مفترض في المثال .
- ٢ - يرى البحث أنه من الأفضل تطبيق نفس طرق الاستهلاك المطبقة على الاصل قبل اعادة التقدير على استهلاك الفرق التقويم له وذلك لتحقيق الاتساق مع استهلاك الاصل نفسه .
- ٣ - لا يتم قيد هذه الفروق لدى أى من القابضة والتابعة ولكنها تظهر فى التسويات فقط . ولا بد من الافصاح عن مبالغها وتأثيرها على القوائم المالية الموحدة فى جداول مستقلة .

ملاحظات عند اعداد جداول استهلاك العناصر السابقة

- ١ - فى تاريخ الانضمام بطريقة الشراء لا يتم عمل أى استهلاكات لهذه الفروق ولكنها تضاف بالكامل الى قيمة أصول التابعة فى عمود التسويات ، وهنا لا يوجد تأثير على قائمة الدخل الموحده ويقتصر التأثير على قائمة المركز المالى الموحده فقط .
- ٢ - فى السنوات التالية تظهر مشكلة تحديد استهلاكات كل عام وتحميلها الى عناصر المصروفات المناسبة لدى القابضة كما يحتاج الى اضافة فروق تقويم الاصول بعد الاستهلاك فى عقود التسويات عند اعداد الميزانية الموحدة .
- ٣ - يلاحظ أنه اذا كانت ملكية القابضة لتابعتها أقل من ١٠٠٪ تظهر حقوق الاقلية وتحسب على أساس نصيبهم فى

فروق التقويم (عدا الشهرة) وهنا يحتاج الأمر الى تقسيم الاستهلاك السنوى لفروق التقويم بين القابضة والاقلية حسب نسبة الملكية ، وتقل بذلك حقوق الاقلية مما يؤثر على الميزانية الموحدة .

٤ - نظرا لأن كل التسويات السابق مناقشتها لاتتم بقيود فلابد من اعداد جداول دقيقة لها .

أولا - بفرض أن القابضة تملك ١٠٠ ٪ من رأس المال الاسهم العادية للثابطة :

أ - اعداد جدول الاستهلاك السنوى لفروق تقويم أصول الثابطة وشهرة الانضمام والواجب اضافتها الى مصروفات القابضة فى تسويات قائمة العقل :

١ - مصفوفة فروق تقويم الاصول (المصفوفة أ) (١٨)

مبانى	مخزون	آلات	أدوات	شهرة
١٠ ٠٠٠
.	٥٠٠٠	.	.	.
.
.
.

٢ - مصفوفة معدلات الاستهلاك

تستهلك كل من المبانى والشهرة بالقسط الثابت بنسبة

(١٨) فى مجال رياضة المصفوفات ، اعتمد البحث على المرجع =

١٠ ٪ سنويا .

يستهلك المخزون على عام واحد أى بنسبة ١٠٠ ٪

تستهلك الآلات على ١٠ سنوات بطريقة مجموع أرقام السنوات .

تحسب معدلات الاستهلاك كالتى : $1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6$

$$0.55 = 10 + 9 + 8 + 7$$

استهلاك السنة الاولى = $\frac{10}{55}$ والثانية $\frac{9}{55}$ وهكذا

تستهلك الأدوات على ٣ سنوات .

تحسب معدلات الاستهلاك كالتى : $1 + 2 + 3 = 6$

استهلاك السنة الاولى $\frac{3}{6}$ والسنة الثانية $\frac{2}{6}$ والثالثة $\frac{1}{6}$ مصفوفة معدلات الاستهلاك والتي تمثل المبالغ الواجب اضافتها كمعروف ، فى قائمة الدخل بنفس قيمة الاستهلاك السنوى (المصفوفة ب)

= التالى :

أحمد باروم ، وآخرون ، الرياضيات فى الاقتصاد والادارة
(القاهرة : دار الجيل للطباعة ، ١٩٧٨) الجزء الاول ص ٢٨١ - ٢٨٩

وبغرب المصروفة أ x المصروفة ب تنتج المصروفة ج التالية (١٩)

السنة	نهاية	نهاية	نهاية	نهاية	نهاية	نهاية	نهاية	نهاية	نهاية
الامصل	١٠٠٠	١٠٠٠	١٠٠٠	١٠٠٠	١٠٠٠	١٠٠٠	١٠٠٠	١٠٠٠	١٠٠٠
مبانى	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٥٠٠٠
مخزون	١٠٩	٢١٨	٣٢٧	٤٣٦	٥٤٥	٦٥٥	٧٦٤	٨٧٣	٩٨٢
آلات	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٥٠٠	١٠٠٠
أدوات	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	١٥٠٠
شهرة	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠

وتمثل المصروفة ج الاستهلاك السنوى لفروق التقويم لمختلف أصول الشركة التابعة وهى الفروق الناتجة من الانضمام بطريقة الشراء، يضاف الى التكاليف والمصروفات لقائمة الدخل للقبضة (وتظهر فى عمود تسويات ورقة تسويات قائمة الدخل الموحدة) .

ومن الممكن عرض المصفوفة السابقة فى شكل جدول يضاف الى التقارير المرفقة بالقوائم المالية الموحدة للافصاح عن الاستهلاك السنوى لفروق التقويم والشهرة بما يخدم أهداف مستخدمي القوائم المالية الموحدة .

ب - اعداد جدول فروق تقويم الاصول والشهرة والواجب اضافته سنويا الى أصول التابعة بورقة تسويات قائمة المركز المالى الموحد:

يتم اعداد هذا الجدول لهدفين :

- توضيح صافى المبالغ الواجب اضافتها الى الاصل سنويا فى ورقة التسويات (٢٠) .

- ارفاق الجدول بالقوائم المالية الموحدة للافصاح عن فروق تقويم أصول التابعة بما يخدم قارئى القوائم الموحدة الماليين لتحقيق اهدافهم .

- مصفوفة فروق تقويم الاصول (المصفوفة أ السابقة)

شهرة	أدوات	آلات	مخزون	مبانى	
٠	٠	٠	٠	١٠٠٠٠	مبانى
٠	٠	٠	٥٠٠٠	٠	مخزون
٠	٠	٦٠٠٠	٠	٠	آلات
٠	٣٠٠٠	٠	٠	٠	أدوات
٢٠٠٠٠	٠	٠	٠	٠	شهرة

- مصفوفة المبالغ الواجب اضاقتها سنويا الى قائمة المركز المالى الموحد (المصفوفة د) :-

السنة	٠	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩
مبانى	١	٩	٨	٧	٦	٥	٤	٣	٢	١
مخزون	١	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠
آلات	١	$\frac{٤٥}{٥٥}$	$\frac{٣٦}{٥٥}$	$\frac{٢٨}{٥٥}$	$\frac{٢١}{٥٥}$	$\frac{١٥}{٥٥}$	$\frac{١٠}{٥٥}$	$\frac{٦}{٥٥}$	$\frac{٢}{٥٥}$	$\frac{١}{٥٥}$
أدوات	١	$\frac{٣}{٦}$	$\frac{١}{٦}$	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠
شجرة	١	٩	٨	٧	٦	٥	٤	٣	٢	١

ملاحظات

- ١ - السنة صفر هي تاريخ الانضمام ، وفيها يضاف اجمالى قيمة الاصول الى المستويات
- ٢ - نهاية السنة الاله لى بعد الانضمام يحق الاستهلاك والذى سيق استخراجة بالمصفوفة السابقة

٣ - تم احتساب معدلات صافى المبالغ الواجب اضاقتها سنويا كالآتى :

المبانى والشهرة - نهاية السنة الاولى = ١ - ٩ = ٩ = ٩ ر
نهاية السنة الثانية = ٩ - ١٨ = ٩ ر ،

• وهكذا

$$\frac{٤٥}{٥٥} = \frac{١٠}{٥٥} - \frac{٥٥}{٥٥} = \text{نهاية السنة الاولى}$$

• وهكذا

$$\frac{٣}{٦} = \frac{٣}{٦} - \frac{٦}{٦} = \text{نهاية السنة الاولى}$$

• وهكذا

بضرب المصفوفة (١) x المصفوفة (ج) = المصفوفة (ج)

المصفوفة (هـ) (٢١)

سنة	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩
مبانى	١٠٠٠٠	٩٠٠٠	٨٠٠٠	٧٠٠٠	٦٠٠٠	٥٠٠٠	٤٠٠٠	٣٠٠٠	٢٠٠٠
مخزون	٥٠٠٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠
آلات	٦٠٠٠	٤٩٠٨	٣٩٢٧	٣٠٥٧	٢٢٩١	١٦٣٦	٦٥٤	٣٢٧	١٠٩
ادوات	٣٠٠٠	١٥٠٠	٥٠٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠
شهرة	٢٠٠٠	١٨٠٠	١٦٠٠	١٤٠٠	١٢٠٠	١٠٠٠	٦٠٠	٤٠٠	٢٠٠

(هـ) مصفوفة صافى فروق تقويم أصول الشركة التابعة المملوكة بطريقة الشراء والواجب اضافتها الى تسويات قائمة المركز المالى سنويا .

ويمكن تسطير المصفوفة السابقة فى شكل جدول يرفى بالقرائن المالىه الموحدة للافصاح .

ثانيا - يفرض أن الشركة التابعة تملك أقل من ١٠٠ ٪
من رأسمال الاسهم العادية للتابعة :

فى هذه الحالة تظهر حقوق الاقلية (٢٢) وهم أقلية المساهمين فى التابعة . وتوجد عدة طرق بديلة لتحديد هذه الحقوق .

١ - تخصيص كل فروق التقويم للشركة القابضة فقط مع تحديد حقوق الاقلية على أساس القيمة الدفترية للاصول .

٢ - حسب نظرية الشركة الام parent co. لاعداد القوائم الماليه الموحدة لابد من تخصيص فروق التقويم حسب نسبة الملكية وتوزيعها على كل من القابضة والاقلية ،على أن تتم هذه التسويات فى ورقة التسويات دون أى قيود لدى القابضة أو التابعة .

٣ - حسب نظرية الشخصية المعنوية entity فى اعداد القوائم الموحدة ،يتم تحديد مقياس مستقل لحقوق الملكية فى الشركة التابعة ،وهو على أساس أسعار السوق للاسهم العادية التى يملكها الاقلية فى الشركة التابعة كما تعتبر هذه الطريقة أن الشهرة ترتبط بالشركة التابعة أكثر من ارتباطها بالشركة الام ،وتتحدد حقوق الاقلية فى فروق التقويم حسب القيمة الاسمية لاسهمهم .

وسوف يطبق البحث نظرية الشركة الام لأنها الاكثر منطقية وتطبيقا ،وعلى أساسها يتم تحديد نصيب الاقلية فى فروق تقويم أصول التابعة نتيجة الانضمام دون أن يكون لهم نصيب فى الشهرة الناتجة من الانضمام لانها تخص القابضه فقط.

تحديد نصيب الاقلية فى فروق تقويم الاصول (عدا الشهرة)
حسب نظرية الشركة الام :

بالعودة الى المثال السابق مع افتراض أن الأم تملك
٩٠ ٪ فقط من رأسمال الاسهم الصادرة للتابعة يكون نصيب
الاقلية هو ١٠ ٪ فقط .

وبذلك يكون نصيب الاقلية فى فروق التقويم هو :

مبانى = ١٠٠٠ مخزون = ٥٠٠ آلات = ٦٠٠
أدوات = ٣٠٠

المصروفة حقوق الاقلية فى فروق تقويم الاصول فى تاريخ
الانضمام (المصوفة ز) .

مبانى	مخزون	آلات	أدوات
١٠٠٠	٠	٠	٠
٠	٥٠٠	٠	٠
٠	٠	٦٠٠	٠
٠	٠	٠	٣٠٠

مصفوفة نصيب الاقلية في فروق تقويم الاصول طول حياة هذه الفرق (المصفوفة ن)

٩	٨	٧	٦	٥	٤	٣	٢	١	٠٠٠
١١	٢٢	٣٣	٤٤	٥٥	٦٦	٧٧	٨٨	٩٩	١
٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	١
$\frac{٣}{٥٥}$	$\frac{٢}{٥٥}$	$\frac{٦}{٥٥}$	$\frac{١٠}{٥٥}$	$\frac{١٥}{٥٥}$	$\frac{٢١}{٥٥}$	$\frac{٢٨}{٥٥}$	$\frac{٣٦}{٥٥}$	$\frac{٤٥}{٥٥}$	١
٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	$\frac{١}{٦}$	$\frac{٣}{٦}$	١
									آلات
									أدوات

١ ٥٣١ -

ويلاحظ أنه قد تم اعداد المصفوفة ن على نفس أسس اعداد المصفوفة ن السابقة

بضرب المصفوفة و x ن = المصفوفة ط (٢٣)

(٢٣) يوجد بالملح برنامج ضرب المصفوفة و x ن = ط وذلك بلغة البيسك .

	٩	٨	٧	٦	٥	٤	٣	٢	١	٠
مباني	١٠٠٠	٩٠٠	٨٠٠	٧٠٠	٦٠٠	٥٠٠	٤٠٠	٣٠٠	٢٠٠	١٠٠
مخزون	٥٠٠	٥٠٠	٥٠٠	٥٠٠	٥٠٠	٥٠٠	٥٠٠	٥٠٠	٥٠٠	٥٠٠
آلات	٦٠٠	٤٩١	٧٩٣	٣٠٥	٢٢٩	١٦٤	١٠٩	٦٥	٢٣	١١
ادوات	٣٠٠	١٥٠	٥٠	٥٠	٥٠	٥٠	٥٠	٥٠	٥٠	٥٠

(ط) مصفوفة صافي حقوق الاقلية في فروق تقويم اموال التابعة والواجب اضافتها الى حقوقهم سنويا .

مما سبق يصبح لدى محاسب الشركة القابضة جداول الاستهلاكات السنوية لكل فروع التقويم الناتجة من ملكية القابضة لتبعتها بطريقة الملكية (ويلاحظ انه اذا تم الانضمام بطريقة توحيد المصالح فان الامر لايحتاج كل هذه التسويات لاعتماد توحيد المصالح على القيمة الدفترية فقط (٢٤).

(٢٤) لمعرفة خصائص طريقة توحيد المصالح يمكن الرجوع الى (على سبيل المثال) :

كما يصبح لدى محاسب الشركة القابضة جداول فروق
تقويم الاصول والواجب اضافتها سنويا الى تسويات المركز
المالى الموحد .

كما يصبح لدى محاسب القابضة نصيب الاقلية فى فروق
تقويم الشركة التابعة مما يسهل له تحديد نصيبهم سنويا، كما
يسهل اعداد جدول تفصيل عناصر حقوق الاقلية مما يدعم الافصاح
الذى تطلبه الرأى ١٨ لـ A P B السابق ذكره .

ويلاحظ أنه لابد من تحديد الجداول السابقة لكل
تابعة على حدة وذلك اذا تعددت الشركات التابعة المملوكة
لقابضة واحدة .

ويرى البحث أنه لابد من اعداد جداول بمحتويات
المصفوفات ح ، ه ، ط و اضافتها الى التقارير المرفقة
بالقوائم المالية الموحدة تحقيقا للافصاح عن التسويات .

المبحث الثاني

اعداد جداول وتسويات الأرباح الغير محققة الناتجة من العمليات المتبادلة بين شركات المجموعة الاقتصادية الموحدة

بعد تاريخ الانضمام (سواء تم بطريقة الشراء أو
توحيد المصالح) تتم عدة عمليات متبادلة من بيع وشراء
وخدمات وغيرها بين شركات المجموعة الموحدة ، وقد تكون
هذه العمليات من القابضة الى تابعتها أو العكس ، أو بين
تابعين داخل المجموعة الاقتصادية .

وقد تحوى هذه العمليات أرباحا ، وقد تكون بالتكلفة
وتقوم كل شركة باعداد مجموعة حسابات استاذ مستقلة لمعالجة
هذه العمليات المتبادلة عند اعداد القوائم المالية الموحدة
بما يؤدي الى تسهيل اتمام التسويات ، وهذه الحسابات تكون
متقابلة reciprocal وعند اعداد التسويات يتم
استبعاد هذه الحسابات المتقابلة حسب الشركات التي قامت
بها داخل المجموعة الموحدة .

وإذا تمت العمليات المتبادلة بأرباح فان هذه
الأرباح تكون غير محققة unrealized (٢٥) . من
وجهة نظر المجموعة الموحدة حتى يتم بيعها الى جهات
خارجية outsider تتحول الى أرباح محققة
realized .

ويتم قيد العمليات المتبادلة بقيمتها التي تمت بها (لكن تسويات الأرباح الغير محققة سنويا لا تتم بقيود سواء لدى القابضة أو التابعة ، ولكن يقوم محاسب القابضة باعداد هذه التسويات واستعادها من الحسابات المتعلقة بها فى ورقة التسويات) .

ويؤدى عدم معالجة الأرباح الغير محققة فى حسابات الاستاذ الى تعقد تسوياتها والى ضرورة الافصاح عنها ، وتحديد ما اذا كانت قد تحولت الى ارباح محققة ببيع الاصل الى جهات خارجية أو باستهلاكه .

ويمكن تقسيم الأرباح الغير محققة الى ٣ مجموعات .

١ - أرباح غير محققة من بيع مخزون سلعى (عمليات متبادلة) وغالبا ما يتم استهلاك هذه الأرباح خلال السنة المالية التالية بفرض اتباع سياسة الجرد المستمر ، ولأن طبيعة المخزون أنه العمل الرئيسى للمشروع وأنه سريع الدوران .

٢ - أرباح غير محققة من بيع اصول ثابتة قابلية للاستهلاك ، وهذه الأرباح تستهلك على سنوات عمر الاصل ، بحيث تصبح قيمة هذه الأرباح = صفر عندما تصبح قيمة الاصل = صفر أو قيمة النفاية . وقد تتحول هذه الأرباح الى أرباح محققة باعادة بيع الاصل مرة أخرى الى جهات خارجية .

٣ - أرباح غير محققة من بيع أصول ثابتة غير قابلة للاستهلاك مثل الأراضي، وهذه الأرباح .لاستهلك لأن الأصل المتعلق بها لا يستهلك ،وبذلك فهي تظهر فى التسويات كل عام طالما أن الأرض مازالت مملوكة لحدى شركات المجموعة الموحدة . فإذا قامت الشركة التى تحوز الأرض ببيعها الى جهة خارجية ،فان هذه الأرباح تتحول الى أرباح محققة وتخرج من التسويات .

ويقوم البحث باستخدام ضرب المصفوفات فى اعداد جداول التسويات السنوية للأرباح الغير محققة للمجموعة الاقتصادية ،وسوف نتضح الفكرة من المثال التالى :

مثال

بفرض أن الشركة القابضة تملك ٣ شركات تابعة هى :

١ ت	ملكية ٨٠ ٪	٢ ت	ملكية ٦٠ ٪
٣ ت	ملكية ٩٠ ٪		

وأنه خلال السنة المالية تمت عدة عمليات متبادلة أدت الى وجود الأرباح الغير محققة التالية :

أولا - العمليات بين ق و ت ١ (ملكية ٨٠ ٪)

أرباح بيع مباني من ق الى ت ١ = ١٠ ٠٠٠ (عمر المباني ١٠ سنوات بالقسط الثابت) .

أرباح بيع أراضى من ب ١ الى ق = ٨٠٠٠

أرباح بيع آلات من ب ١ الى ق = ٦٠٠٠ (عمر الأصل ٥ سنوات ويستهلك بطريقة مجموع أرقام السنوات) .

أرباح بيع معدات من ت ١ الى ق = ٥٠٠٠ (عمر المعدات ٣ سنوات وتستهلك بطريقة مجموع أرقام السنوات) .

ثانيا : العمليات بين ق و ت ٢ (نسبة الملكية ٦٠٪)

أرباح بيع امتيازات من ق الى ت ٢ = ٥٠٠٠ (العمر الافتراضى ٥ سنوات بالقسط الثابت) .

أرباح بيع آلات من ت ٢ الى ق = ٦٠٠٠ (العمر ٥ سنوات بالقسط الثابت) .

أرباح بيع آلات من ت ٢ الى ق = ٦٠٠٠ (العمر ٥ سنوات بالقسط الثابت) .

ثالثا - العمليات بين ق و ت ٣ (المملوكة بنسبة ٩٠٪) .

أرباح بيع آلات خط انتاجى من ت ٣ الى ق = ١٠٠٠٠ (العمر ٥ سنوات بطريقة مجموع أرقام السنوات) .

رابعا - العمليات بين ت ٢ و ت ٣

أرباح بيع عقد ايجار طويل الاجل من ت ٢ الى ت ٣ = ٥٠٠٠ (العمر ٥ سنوات قسط ثابت) أرباح بيع مخزون سلعى من ت ٢ الى ت ٣ = ٥٠٠ .

مصفوفة الأرباح الغير محققة الواجب استبعادها من أرباح الشركة المانعة ومن أصول الشركة

المشترية :

الشركة الأصل مباني أراضي آلات آلات معدات معدات امتياز العقود مخزون

المشترية		الباقية	
ت	ق	ت	ق
١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	مباني	ق
٦٤٠٠	١٠٠	ارافسي	ت ١
٤٨٠٠	٠	الآت	ت ١
٣٦٠٠	٠	آلات	ت ٢
٩٠٠٠	٠	آلات	ت ٣
٥٠٠٠	٠	معدات	ق
٦٠٠٠	٠	معدات	ق
٥٠٠٠	٠	معدات	ق
٢٠٠٠	٠	امتيازات	ق
٢٠٠٠	٠	عقود	ت ٢
٢٠٠٠	٠	المبيل	ت ٢
٣٠٠٠	٠	مخزون	ت ٢

المصفوفة ١ : مصفوفة الأرباح الغير محققة الناتجة عن العمليات المتبادلة للأصول خلال

العام المنتهى في

ملاحظات على المصفوفة (ى) :

- ١ - الأرباح الغير محققة من مبيعات القايضة الى أى تابعة لا تتأثر بنسبة الملكية .
- ٢ - الأرباح الغير محققة من مبيعات التابعة الى القايضة أو الى أى تابعة أخرى تتأثر بنسبة الملكية .
- ٣ - يفترض أن العمليات السابقة تمت فى نهاية السنة المالية ، أما اذا تمت أثناء السنة المالية فيجب أخذ شهور السنة فى الاعتبار .
- ٤ - الأرباح الغير محققة تستبعد من دخل الشركة البائعة ومن أصل الشركة المشترية فى ورقة التسويات سنويا .

اعداد مصفوفة نسب استهلاك الارباح الغير محققة سنويا :

الستة	٠	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩
مبانى	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١
ارافس	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١
آلات	١	$\frac{10}{15}$	$\frac{6}{15}$	$\frac{2}{15}$	$\frac{1}{15}$	٠	٠	٠	٠	٠
آلات	١	٨	١	٤	٢	٠	٠	٠	٠	٠
آلات	١	$\frac{10}{15}$	$\frac{6}{15}$	$\frac{2}{15}$	$\frac{1}{15}$	٠	٠	٠	٠	٠
معدات	١	$\frac{2}{6}$	$\frac{2}{6}$	$\frac{1}{6}$	$\frac{1}{6}$	٠	٠	٠	٠	٠
معدات	١	$\frac{10}{15}$	$\frac{6}{15}$	$\frac{2}{15}$	$\frac{1}{15}$	٠	٠	٠	٠	٠
امتيازات	١	٨	١	٤	٢	٠	٠	٠	٠	٠
عقود ط	١	٨	١	٤	٢	٠	٠	٠	٠	٠
الاجل	١	٨	١	٤	٢	٠	٠	٠	٠	٠
مخزون	١	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠

المصفوفة (ك) .

ملاحظات على المصروفة (ك)

١ - السنة الاولى تمثل سنة الحيابة ، وتستبعد الأرباح الغير محققة بالكامل ، من كل أرباح الشركة البائعة وأصول الشركة المشترية .

٢ - فى السنوات التالية ، تتحدد معدلات الأرباح الغير محققة الخاضعة للتسويات كالاتى :

أ - المبائى

معدل استهلاك السنة الاولى = ار وبذلك يكون صافى الربح الغير محقق فى نهاية السنة الاولى = ١ - ار = ٠.٩ .
وهكذا بالنسبة لباقى السنوات .

ب - الأراضى

نظرا لأن الأراضى لا تستهلك ، فان الأرباح الغير محققة منها لاتقل سنويا ، ويكون المبلغ الواجب استيعاده سنويا = ١٠٠ ٪ من الأرباح الغير محققة .

ج - الآلات

تستهلك حسب القسط المتناقص على ٥ سنوات :

استهلاك السنة الاولى = $\frac{٥}{١٥}$ وبذلك يكون مبلغ الأرباح الغير محققة فى نهاية السنة الاولى = $١ - \frac{٥}{١٥} = \frac{١٠}{١٥}$.
وهكذا بالنسبة لباقى السنوات .

د - الآلات

والامتيازات والعقود طويلة الاجل التى تستهلك بالقسط الثابت على ٥ سنوات يكون معدل الاستهلاك السنوى = ٢٠ ٪ وصافى

الأرباح الغير محققة فى نهاية السنة الاولى = $1 - 2 = r = 18$
وهكذا بالنسبة لباقي السنوات .

هـ - المخزون السلعي :

يستهلك على سنة واحدة ، وبذلك تكون الأرباح
الغير محققة فى نهاية السنة الاولى = صفر .

ويلاحظ أن طبيعة الأرباح الغير محققة تكون عكس طبيعة
فروق تقويم الاصول والشهرة السابق مناقشتها لأن صافى فروق
التقويم (بعد الاستهلاك) تضاف الى قيمة الأصل وتضاف
الاستهلاكات الى تكاليف ونفقات القابضة .

بينما تطرح الأرباح الغير محققة (بعد الاستهلاك) من
كل من أصول الشركة المشتريه ، ومن أرباح الشركة البائعة .

ويضرب المصفوفة y المصفوفة x = المصفوفة (l) والتي
تمثل الأرباح الغير محققة من العمليات المتبادلة لكل أصل
فى كل سنة (٢٦) .

(٢٦) يوجد بالملحق برنامج ضرب المصفوفة y x ك ،
واستخراج المصفوفة l بلغة البيسك .

السنة												الشركة			الشركة		
الامتل												المشتري			البياعة		
١٠٠٠	٢٠٠٠	٣٠٠٠	٤٠٠٠	٥٠٠٠	٦٠٠٠	٧٠٠٠	٨٠٠٠	٩٠٠٠	١٠٠٠٠	مبانى	١	ق					
٦٤٠٠	٦٤٠٠	٦٤٠٠	٦٤٠٠	٦٤٠٠	٦٤٠٠	٦٤٠٠	٦٤٠٠	٦٤٠٠	٦٤٠٠	اراضى	ق	١					
٠	٠	٠	٠	٠	٣٢٠	٩٦٠	١٩٢٠	٣٢٠٠	٤٨٠٠	آلات	ق	١					
٠	٠	٠	٠	٠	٦٠٠	١٨٠٠	٣٦٠٠	٦٠٠٠	٩٠٠٠	آلات	ق	٢					
٠	٠	٠	٠	٠	٠	٨٣٢	١٦٦٧	٢٥٠٠	٥٠٠٠	معدات	١	ق					
٠	٠	٠	٠	٠	٤٠٠	١٢٠٠	٢٤٠٠	٤٠٠٠	٦٠٠٠	معدات	٢	ق					
٠	٠	٠	٠	٠	١٠٠٠	٢٠٠٠	٣٠٠٠	٤٠٠٠	٥٠٠٠	امتيازات	٢	ق					
٠	٠	٠	٠	٠	٦٠٠	١٢٠٠	١٨٠٠	٢٤٠٠	٢٠٠٠	عقود ط أجمل	٢	٢					
٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٣٠٠٠	مخزون	٢	٢					

المصفوفة (ل)

مصفوفة الأرباح الغير محققة من العمليات المتبادلة ، والواجب استبعادها من اموال الشركة
المشترية وأرباح الشركة البياعة .

وتوضح المصفوفة (ل) السابقة الأرباح الغير محققة من مبيعات العمليات المتبادلة للاصول، وبإضافة عمود الشركة البائعة وآخر للشركة المشترية يمكن تحديد الشركة التى يتم استبعاد المبلغ السنوى من أصولها والشركة التى يتم استبعاد المبلغ السنوى من أرباحها - مما يسهل تسويات اعداد القوائم المالية الموحدة . كما يمكن ارفاق المصفوفة ل السابقة ضمن الجداول المرفقة بالقوائم الماليه الموحدة للافصاح عن طبيعة الارباح الغير محققة .

وفى السنوات التالية للسنة الاولى لاعداد الجدول السابق، قد تتم عمليات متبادلة أخرى ويمكن اضافة العمليات المتبادلة لها فى السنة التى تخصها بحيث تضاف الى التسويات كما أنه فى حالة بيع أحد الاصول المتعلقة بالعمليات المتبادلة . يتم استبعاد الأرباح الغير محققة التى تخصه من الجدول السابق .

الفصل الثالث

تحديد صافي إيرادات ومصروفات الخدمات
المتبادلة الواجب لبيدها في حسابات العمليات المتبادلة
في تحديد أرباح شركات المجموعة الموحدة ذات الملكية المتشابهة

يركز هذا الفصل على تحديد المبالغ التي تعتبر
تسويات جردية تتم في نهاية السنة المالية بهدف اتمام القيود
اللازمة لها سواء في حسابات استاذ العمليات المتبادلة أو في
حساب الاستثمار . وهذه المبالغ تؤثر أيضا على تسويات القوائم
الموحدة ، حيث يتم استبعاد بأرصدة الحسابات المتقابلة ضمن
التسويات تمهيدا لاعداد المبالغ الموحدة التي تظهر بالقوائم
المالية الموحدة .

كما يقوم هذا الفصل باعداد جدول اجمالي يوضح كل
أرصدة الحسابات المتبادلة والتي يتم استبعاد ارصدها ضمن
التسويات وذلك تحقيقا للافصاح عن تسويات القوائم المالية
الموحدة ويشمل هذا الفصل على مبحثين :

المبحث الأول

تحديد صافي أرصدة الإيرادات والمصروفات عن الخدمات
المتبادلة الواجب قيدها في حسابات استاذ العمليات المتبادلة
واستبعادها في ورقة تسويات قائمة الدخل الموحدة .

المبحث الثاني

تحديد أرباح شركات المجموعة الاقتصادية ذات الملكيات
المتشابهة بحيث يمكن تحديد دخل الاستثمار في كل شركة من شركات
المجموعة الموحدة ومن ثم يتم اعداد قيود لها .

المبحث الأول

تحديد صافى أرصدة الايرادات والمصروفات عن
الخدمات المتبادلة الواجب قيدها فى حسابات العمليات المتبادلة

قد تقوم شركات المجموعة الاقتصادية بتقديم خدمات متبادلة لبعضها البعض حسب الكفاءة التى تتميز بها كل منهما وتتقاضى كل شركة مقابل لخدماتها للأخرى على أساس الشكل القانونى لكل شركة على حدة .

وعند اعداد القوائم المالية الموحدة ، تعتبر الايرادات والمصروفات المتبادلة غير محققة لأنها تمثل تدفقا داخـل المجموعة الاقتصادية الموحدة .

ولا بد من استبعاد الايرادات المتبادلة من صافى دخل الشركة التى قدمت الخدمة ، واستبعاد المصروفات المتبادلة من مصروفات الشركة . التى حصلت على الخدمة .

ويؤدى وجود حسابات استاذ متقابلة الى تسهيل هذه الاستبعادات حيث يتم استبعادها بالتقابل . وفى هذه الحالة تكون الاستبعادات أسهل من حالة الأرباح الغير محققة من العمليات المتبادلة والسابق مناقشتها ، لان الايرادات والمصروفات المتبادلة تقيـد فى وقت حدوشها خلال السنة المالية فى حسابات الاستاذ المتعلقة بها .

ويمكن تقسيم المصروفات والايـرادات المتبادلة الى مجموعتين :

أ - مجموعة تتم اثناء السنة المالية ، ويتم قيدها

بمجرد حدوث العملية المالية فى حسابات الاستاذ الخاصة بها .

ب - مجموعة تمثل تسويات جردية فى نهاية السنة المالية ، والتي تحتسب على اجمالى ما حقته كل شركة من ارباح خلال السنة ، وتحتاج هذه المجموعة الى تحديد دقيق للمستحق على كل شركة من مصروف ، أو المستحق لها من ايراد واعداد قيوده فى حسابات الاستاذ المستقله حتى تتساوى أرصدها ثم تستبعد فى ورقة عمل التسويات .

وتمثل المجموعة الاخيرة مشكلة فى تحديد أنصبة كل شركة من ايرادات ومصروفات متبادلة ويقوم البحث باستخدام مقلوب المصفوفة فى تحديد الرصيد المستحق لكل شركة أو عليها من مصروفات وايرادات متبادلة تمهيدا لاعداد قيودها .

مثال

يفرض أن المجموعة مكونة من قابضة ق وتابعتين

ت ١ ، ت ٢ .

وأر الشركة ق حققت دخلا قدره ٥٠٠

وأن الشركة ت ١ حققت دخلا قدره ٢٠٠٠

وأن الشركة ت ٢ حققت دخلا قدره ٢٠٠٠

وأنه مازال يستحق على شركات المجموعة ايرادات

ومصروفات متبادلة كالتى :

١ - تتقاضى الشركة ق النسب المالية التاليه من

صافى دخل الشركات التابعة مقابل قيامها بخدمة الكمبيوتر

المركزي لديها : ت ١ ٨ ٪ ، ت ٢ ٩ ٪ .

٢ - تتمتع الشركة ت ١ بهيئة ادارية قوية وتقدم الاستثمارات الادارية لشركات المجموعة وتتقاضى النسب التالية من صافي الدخل ٦ ١٢ ٪ ، ت ٢ ٩ ٪ .

٣ - الشركة ت ٢ هي شركة اعلانات وتحصل على نسب مئوية من دخل شركات المجموعة مقابل خدماتها الاعلانية وذلك بعد خصم مصروفات الكمبيوتر المركزي ومصروفات الادارة بنسبة ق ٦ ١ ٪ ، ت ١ ٤ ٪ .

ولايجاد مبالغ ايرادات ومصروفات الخدمات المتبادلة يكون من السهل استخدام مقلوب المصفوفة :
أولا - تلخيص العلاقات السابقة فى المصفوفة التالية :

ت ٢	ت ١	ق	الايراد المصرف
٣٠٠٠ + ايرادات خدمات اعلانية	٢٠٠٠ + ايرادات خدمات ادارية	٥٠٠٠ + ايرادات خدمة كمبيوتر	
٦ ٪ (س - ارس)	١٠ ٪ س	-	ق
٤ ٪ (سا - ارسا)	-	١٢ ٪ س	ت ١
-	٩ ٪ س ٢	٦ ٪ س ٢	ت ٢
٢ س	سا	س	اجمالى الايراد بعد اضافة واستبعاد المتبادلة

بذلك يمكن تلخيص العلاقات السابقة في المعادلات التالية :

$$\text{صافي إيراد الشركة ق (وهو س)} = \text{عمود ق} - \text{صف ق}$$

$$\text{صافي إيراد الشركة ت (وهو س١)} = \text{عمود ت ١} - \text{صف ت ١}$$

$$\text{صافي إيراد الشركة ٢ (وهو س٢)} = \text{عمود ت ٢} - \text{صف ت ٢}$$

$$\text{س} = ٥٠٠٠ + ١٢ \text{ ار س} + ٦ \text{ وس} - ٦ \text{ ار س} - \text{ار س} - \text{س} \quad (١)$$

$$= ٥٠٠٠ + ١٢ \text{ ار س} + ٦ \text{ وس} - ٢ \text{ ار س} - \text{ار س} - ٥٤ \text{ وس}$$

$$\text{س} + \text{ار س} + ٥٤ \text{ وس} - ١٢ \text{ ار س} - ٦ \text{ وس} = ٥٠٠٠$$

$$١٥٤ \text{ ار س} - ١٢ \text{ ار س} - ٦ \text{ وس} = ٥٠٠٠ \quad (١)$$

$$\text{س} = ٢٠٠٠ + \text{ار س} + ٩ \text{ وس} - ٢ \text{ ار س} - ٣ \text{ ار س} - ١ \text{ وس} \times ٨٨ \text{ س} \quad (٢)$$

$$\text{س} = ١ + ١٢ \text{ ار س} + ٣٥٢ \text{ وس} - ١ \text{ وس} - ٩ \text{ وس} - ١ \text{ وس}$$

$$- \text{ار س} + ١٥٥٢ \text{ وس} - ٩ \text{ وس} = ٢٠٠٠ \quad (٢)$$

$$\text{س} = ٣٠٠٠ + ٦ \text{ وس} \times ٩ + ٦ \text{ وس} - ٢ \text{ وس} - ١ \text{ وس} - ٨٨ \text{ وس} - ٢ \text{ وس} - ٩ \text{ وس} \quad (٣)$$

$$= ٣٠٠٠ + ٥٤ \text{ وس} + ٣٥٢ \text{ وس} - ١٥ \text{ وس}$$

$$\text{س} = ٣٠٠٠ + ٢ \text{ وس} + ٥٤ \text{ وس} - ٣٥٢ \text{ وس} \quad (٣)$$

$$- ٥٤ \text{ وس} - ٣٥٢ \text{ وس} + ١٥ \text{ وس} = ٣٠٠٠$$

ثانيا - تحويل المعادلات السابقة الى مصفوفات :

$$\begin{bmatrix} ٥٠٠٠ \\ ٢٠٠٠ \\ ٣٠٠٠ \end{bmatrix} = \begin{bmatrix} \text{س} \\ \text{س١} \\ \text{س٢} \end{bmatrix} \begin{bmatrix} ٦ - & ١٢ - & ١٥٤ \\ ٩ - & ١٥٥٢ & - \\ ١٥ & ٣٥٢ - & - \end{bmatrix}$$

ثالثا - ايجاد مقلوب المصفوفة (أ) السابقة (٢٧).

٥٣٠١	٩٣٧٢	٨٧٧
٧٢٧١	٨٧٦	٧٩٣٢
٨٧٤	٣١١٧	٤٣٦١

وبذلك يمكن الحصول على قيم س كالتالى :

$$\begin{aligned} \text{س} &= ٤٧٣٠ & \text{س} &= ١ & \text{س} &= ٢ \\ & & ٢٣٦٧ & & ٢٩٠٣ & \end{aligned}$$

وبذلك يمكن اعادة اعداد المصفوفة السابق اعدادها

فى أولا :

٢ ت ٣٠٠٠ + ايراد خدمات اعلانية	١ ت ٢٠٠٠ + ايراد خدمات ادارية	ق ٥٠٠٠ + ايراد خدمة كمبيوتر	الايراد المصرف
٢٥٥	٤٧٣	-	ق
٨٢	-	٢٨٤	١ ت
-	٢٦١	١٧٤	٢ ت
٢٩٠٣	٢٢٦٧	٤٧٣٠	اجمالي الايراد بعد اضافة واستبعاد العمليات المتبادلة

بعد استخراج المستحق على كل شركة من مصروف خدمات متبادلة ، واحتساب المستحق لكل شركة من ايراد خدمات متبادلة أيضا ، يتم اعداد القيود فى حسابات استاذالعمليات المتبادلة ، فى دفاتر كل منها ، ثم استبعاد أرصدة هــ هذه الحسابات المتقابلة فى ورقة تسويات قائمة الدخل الموحدة .

فمثلا تكون المصروفات المتبادلة على الشركة ق كالاتى :

٤٧٣ م . خدمات ادارية تستحق للشركة ت ١ .

٢٥٥ م . خدمات اعلانية تستحق للشركة ت ١ .

كما تكون ايرادات الخدمات المتبادلة للشركة ق كالاتى :

٢٨٤ ايراد خدمات كمبيوتر مقدمة للشركة ت ١ .

١٧٤ ايراد خدمات كمبيوتر مقدمة للشركة ت ٢ .

وبالمثل بالنسبة للشركة ت ١ ، ت ٢ .

الافصاح عن حسابات استاذ العمليات المتبادلة لدى شركات المجموعة الاقتصادية والتي تستبعد من القوائم المالية الموحدة:

يرى البحث انه لخدمة قارئى القوائم المالية الموحدة لابد من الافصاح عن أرصدة حسابات استاذ العمليات المتبادلة والتي يتم استبعادها من ورقة التسويات على أساس انها حسابات متقابلة ، ويمكن اعداد الجدول التالى سنويا ورافقه بالقوائم المالية الموحدة (وهو يوضح حسابات استاذ العمليات

المتبادلة والتي تم استبعادها) . وذلك باستخدام بيانات
المثال السابق (على سبيل المثال) لتلخيص تسويات الحسابات
المتقابلة ، ومن الممكن أن يتسع الجدول السابق ليشمل باقى
حسابات العمليات المتبادلة الأخرى والمفتوحة فى دفاتر شركات
المجموعة الموحدة .

ويلاحظ أن حسابات العمليات المتبادلة السابقة تسوى فى
ورقة تسويات قائمة الدخل لأنها تخص إيرادات ومصروفات
(متبادلة) .

بينما تسوى حسابات استاذ المديونية والدائنية
المتبادلة فى ورقة تسويات المركز المالى الموحد .

ت ٢ د/ايراد خدمات اعلانية متبادلة	ت ١ ح/ايراد خدمات ادارية	ق ج /ايرادات كمبيوتر متبادلة	الشركة المقدمة	
			دائن	للخدمة
			الشركة المستفيدة من الخدمة	
			مدين	
		-	ق	د/م . خدمات
		٢٨٤	ت ١	كمبيوتر متبادلة
		١٧٤	ت ٢	
	٤٧٣		ق	د/م . خدمات
	-		ت ١	ادارية متبادلة
	٢٦١		ت ٢	
٢٥٥			ق	ج / م . خدمات
٨٣			ت ١	اعلانية
-			ت ٢	متبادلة

المبحث الثانى

تحديد أرباح شركات المجموعة الاقتصادية ذات العلاقات المتشابهة والواجب لديها فى حسابات الاستثمار (معالجة الأرباح بطريقة الملكية)

توجد عدة أشكال لتشابك العلاقات والملكيات بين شركات المجموعة الموحدة ، حيث توجد ملكية متبادلة بين التوابع وبعضها البعض ، كما قد توجد ملكية غير مباشرة بين القابضة واحدى التوابع (٢٨) .

وعلى الشركة القابضة تحديد الأرباح الحقيقية لكل شركة فى المجموعة الاقتصادية . وذلك لاتمام اعداد القيود فى ج / الاستثمار فى كل شركة من شركات المجموعة الموحدة وذلك حسب طريقة الملكية فى معالجة الأرباح ، وهى الطريقة التى أوصى الرأى A P B بتطبيقها اذا كان استثمار احدى الشركات فى الاخرى ٢٠ ٪ فأكثر ، سواء كان الاستثمار فى الاسهم العادية مباشرة أو غير مباشر (٢٩) .

(٢٨) لمزيد من التفصيل فى حالات تشابك الملكيات mutual stockholdings يمكن الرجوع الى :

Norton M. Bedford , & others , Advanced Accounting (Fourth Edition , New York , John Wiley & Sons , 1979), P.P. 446-468.

APB Accounting Principles - Original Pronounce- (٢٩) ments as of June 30, 1973, op. cit . p. 6673.

ويرى البحث أن استخدام مقلوب المصفوفة يساعد كثيرا في تحديد صافي دخل كل شركة في المجموعة الاقتصادية الموحدة ذات العلاقات المتشابكة . والملكيات الغير مباشرة ، مما يساعد على اتمام القيود ، وتؤثر هذه القيود على ح/ الاستثمار وهو ضمن أصول الشركة المستثمرة . وعلى ح / دخل عمليات متبادلة ، ويؤثر على قائمة الدخل في كل شركة مستثمرة ويستبعد منهما في تسويات اعداد القوائم المالية الموحدة ولا بد من الافصاح عن هذه التسويات .

ويلاحظ أن تحديد صافي دخل كل شركة والذي يؤثر على قيود ح / الاستثمار يكون بعد اتمام تسوية الايرادات والمصروفات المتبادلة والسابق مناقشتها بالبحث السابق .

مثال

بفرض أن (٣٠) الشركة أ تملك ٨٠ ٪ من الاسهم العادية للشركة ب و ٩٠ ٪ من الاسهم العادية للشركة ج .

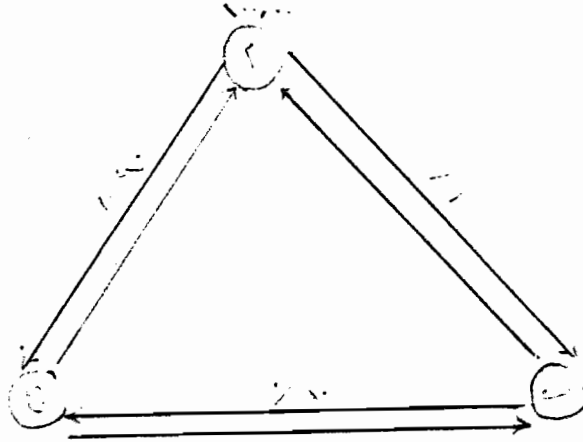
وأن الشركة ب تملك ٥ ٪ من الأسهم العادية للشركة أو ١٠ ٪ من الاسهم العادية للشركة ج .

وأن الشركة ج تملك ١٠ ٪ من رأسمال الاسهم العادية لكل من أ ، ب .

وأن الشركة أ	حققت صافي دخل قدره	١٠٠ ٠٠٠
وأن الشركة ب	، ، ، ، ،	٢٠ ٠٠٠
وأن الشركة ج	، ، ، ، ،	١٠ ٠٠٠

(٣٠) هذا المثال مأخوذ من أحد المراجع التي قامت بتطبيق طريقة التخصيص allocntion لتحديد صافي دخل كل شركة وقد تم الحل في ٩ خطوات تخصيص وكل خطوة تحوى ٤ أسطر على أساس نصيب كل شركة في الشركات الاخرى انظر:

ويمكن تمثيل العلاقات السابقة بالشكل الآتي :



يلاحظ أنه إذا تم تطبيق طريقة الملكية في معالجة الأرباح فلابد من إيجاد صافي الدخل الحقيقي لكل شركة تمهيدا لاتمام القيود في حسابات الاستثمار ودخل استثمار عمليات متبادلة أما إذا تم تطبيق طريقة التكلفة فلا توجد مشكلة حيث لا يتم اعداد أى قيود الا للتوزيعات الفعلية فقط بغض النظر عما تحقق فعلا لدى الشركة التابعة .

وبذلك يكون :

$$\begin{aligned} \text{دخل الشركة أ} &= 100.000 + 80\% \text{ ب} + 90\% \text{ ج} \\ \text{دخل الشركة ب} &= 20.000 + 5\% \text{ أ} + 10\% \text{ ج} \\ \text{دخل الشركة ج} &= 10.000 + 10\% \text{ أ} + 10\% \text{ ب} \end{aligned}$$

وينقل الحد المطلق الى اليسار :

$$100.000 = \text{أ} - 8\text{ب} - 9\text{ج}$$

$$20.000 = \text{أ} + \text{ب} - 5\text{ج}$$

$$10.000 = \text{أ} + \text{ب} + \text{ج}$$

• تحويل المعادلات الى مصفوفات .

$$\begin{bmatrix} 100.000 \\ 20.000 \\ 10.000 \end{bmatrix} = \begin{bmatrix} \text{أ} \\ \text{ب} \\ \text{ج} \end{bmatrix} \times \begin{bmatrix} 1 & -8 & -9 \\ -5 & 1 & 0 \\ 1 & 1 & 1 \end{bmatrix}$$

(د) (هـ) (س)

ايجاد مقلوب المصفوفة (س): (٣١)

$$\begin{bmatrix} 1168 & 1050 & 171 \\ 79 & 74 & 22 \\ 24 & 12 & 22 \end{bmatrix}$$

ايجاد قيم أ ، ب ، ج

$$\text{أ} = 280.149 \quad \text{ب} = 30.265 \quad \text{ج} = 27.965$$

تحديد نصيب كل شركة في أرباح الشركات الأخرى :

يتم بالتعويض في المعادلات السابقة :

$$100.000 = \text{أ} + 80\% \text{ب} + 90\% \text{ج}$$

$$20.000 = 25.168 + 24.212 + 100.000 =$$

$$20.000 = 5\% \text{أ} + 10\% \text{ج}$$

$$10.000 = 20.000 + 469\% + 27.965 =$$

(٣١) يوجد بالملحق برنامج ايجاد مقلوب المصفوفة (س) وايجاد قيم أ ، ب ، ج وذلك بلغة البيسك .

$$\begin{aligned} \text{ج} &= 10.000 + 100\% \text{ أ} + 10\% \text{ ب} \\ &= 10.000 + 4928 \text{ أ} + 30265 \text{ ب} \end{aligned}$$

ويمكن تلخيص نصيب كل شركة في دخل الشركات الاخرى في المصفوفة التالية:

دائن / مدين	(القيد في ح / دخل استثمار لكل شركة)		
	أ	ب	ج
القيد في	أ	ب	ج
ح/ الاستثمار	24 212	7469	14 938
في الشركة	20168	27965	30265

القيود في دفاتر الشركة أ

من مذكورين

24 212 من ح / استثمار في الشركة ب

20168 من ح / استثمار في الشركة ج

49 380 الى ح/ دخل استثمار عمليات

متبادلة

القيود في دفاتر الشركة ب

من مذكورين

469% من ح / استثمار في الشركة أ

27965 من ح / استثمار في الشركة ج

10265 الى ح / دخل استثمار

عمليات متبادلة .

القيود فى دفاتر الشركة ج

من مذكورين

١٤٩٣٨ من ح / استثمار فى الشركة أ

٣٠٢٦٥ من ح / استثمار فى الشركة ب

١٧٩٦٤ الى ح/ دخل

• استثمار عمليات متبادلة .

وفى ورقة تسويات قائمة الدخل الموحدة يتم استبعاد

الدخل من العمليات المتبادلة لكل شركة .

الافصاح من مكونات د / الاستثمار وحقوق الاقلية

(٣٢) تحقيقا للافصاح الذي تطلبه الرأى ١٨ ل (حيث أوصى بضرورة الافصاح عن قيمة الاستثمار اما فى صلب القوائم المالية الموحدة ، أو فى جداول مرفقة) يمكن اعداد جدول تحليل حساب الاستثمار ، كما يمكن اعداد جدول تحليل لحقوق الاقلية ، ورافقهما بالقوائم المالية الموحدة .

أ - اعداد جدول تحليل حساب الاستثمار فى التابعة

يتميز حساب الاستثمار فى الشركة التابعة بما يلى :

١ - فى تاريخ الانضمام يتأثر بالقيمة السوقية للاسهم المصدرة وبالمصروفات المباشرة للانضمام (حسب الرأى) (٣٣) وذلك اذا كان الانضمام بطريقة الشراء .

أما اذا كان الانضمام بتوحيد المصالح ، فان د / الاستثمار يتأثر باجمالى حقوق الملكية فى التابعة مع مراعاة نسبة الملكية .

٢ - فى السنوات التالية : اذا تمت معالجة الارباح المحققة فى التابعة بطريقة الملكية يتأثر د / الاستثمار بنصيب الشركة القابضة فى صافى دخل التابع .

APB Accounting Principles - Original Pronouncements as of June 30, 1973, op.oit. p. 6673. (٣٢)

I bid. , p. 6652.

(٣٣)

٣ - فى تسويات المركز المالى الموحد ، يتم استبعاد ح / الاستثمار (والموجود ضمن أصول القابضة) مقابل استبعاد حقوق الملكية فى التابعة ، واذا كان الانضمام بطريقة الشراء ، تضاف فروق تقويم الاصول بعد الاستهلاك الى التسويات .

وتتم التسوية باستبعاد كل من ح / الاستثمار وحقوق الملكية ، واطافة فروق تقويم الاصول للتابعة والشهرة الناتجة عن الانضمام .

ويمكن اعداد جدول لتحليل مكونات حساب الاستثمار يوضح مكونات الحساب وتأثير ارباح الشركة التابعة عليه سنويا ، وتأثير استهلاك فروق التقويم سنويا أيضا .

ولا يأخذ شكل تحليل حساب الاستثمار طابعا معيناً ومن الممكن للشركة القابضة أن تقوم باعداده حسب العمليات المرهله اليه سنويا .

جدول تحليل حقوق الاقلية فى التابعة

يلاحظ أنه لا يتم فتح حساب استاذ لحقوق الاقلية ، ولا يتم اثبات هذه الحقوق بقيود لا فى دفاتر القابضة ولا التابعة ولكن أقلية المساهمين الذين يطلعون على القوائم المالية الموحدة . يهتمهم معرفة مكونات الرقم الظاهر بالميزانية الموحدة والذى يمثل نصيبهم فى التابعة من وجهة نظر المجموعة الموحدة .

نتائج البحث

لابد أن يتم اعداد القوائم المالية الموحدة فى ظل النظريات السلوكية ،التى ترى خدمة أهداف ومصالح مستخدمى القوائم المالية ،وضرورة احتواء القوائم المالية وضرورة احتواء القوائم المالية على ما يفيد مختلف فئات مستخدميها وتحقيق مصالحهم وأهدافهم .

وعلى ذلك يمكن اعداد الاطار المنطقى للقوائم المالية الموحدة فى ظل النظريات السلوكية بحيث يشمل قائمة بالمسلمات الأساسية والاهداف الاساسية للقوائم المالية الموحدة ،ويقوم بتقييم احتياجات مستخدمى القوائم المالية من مستثمريين ومساهمين ودائنين وأجهزة الدولة التى توجد بها الشركة القابضة .

كما يشمل الاطار المنطقى للقوائم المالية الموحدة فى ظل النظريات السلوكية ضرورة توفر الافصاح المناسب فى تحديد ما يجب الشرح عنه على أن يتم الافصاح فى جداول تكميلية تخدم مستخدمى القوائم المالية .

أما القيود المتعلقة بشرح مجموعة الشركات الموحدة فهى تتركز فى عيوب القوائم المالية الموحدة ،والتي تكون مختصرة بحيث لا تعطى لقارئها الفكرة المناسبة عن المشروع الموحد ولا بد أن يشمل نموذج تجميع وتشغيل البيانات المتعلقة بالوحدة المحاسبية الموحدة على جداول الافصاح التكميلية التى تحوى مختلف المعلومات التى تهتم قارئى القوائم المالية وتساعدهم على معرفة الوضع الصحيح للمشروع ،ويرى البحث أن

أهم مجالات الإفصاح في مجال القوائم المالية الموحدة هو الإفصاح عن تسويات العمليات التي لا تتم بقيود، وعن التسويات للعمليات التي تتم بقيود .

ومن الممكن استخدام رياضة المصفوفات في اعداد جداول تسويات القوائم المالية الموحدة ورافق هذه الجداول مع القوائم المالية الموحدة تحقيقا للإفصاح الذي يتطلبه مستخدموا هذه القوائم .

وقد قام البحث باعداد المعلومات التالية باستخدام رياضة المصفوفات .

المصفوفة ج - مصفوفة الاستهلاك السنوي لفروق تقويم أصول الشركة التابعة المنظمة بطريقة الشراء ٤ والذي يضاف إليها إلى تكاليف ومصروفات الشركة القابضة في عمود المصروفات .

المصفوفة هـ - مصفوفة صافي فروق تقويم أصول الشركة التابعة السلوكية بطريقة الشراء ٤ الموجب اضافتها سنويا إلى ورقة تسويات المركز المالي في عمود التسويات .

المصفوفة ط - مصفوفة صافي حقوق الاقلية في فروق أصول الشركة التابعة والواجب اضافته إلى حقوقهم سنويا .

المصفوفة ل - وهي مصفوفة الأرباح الغير محققة من العمليات المتبادلة للأصول، والواجب استبعادها من أصول الشركة المشتريه ومن أرباح الشركة البائعه سنويا .

كما قام البحث باستخدام مقلوب المصفوفة في اتمام التسويات الجردية السنوية اللازمة لاتمام القيود المتعلقة بالخدمات المتبادلة وتوزيعات ارباح الملكيات المتشابهة وقد أمكن التوصل الى :

أ - استخدام مقلوب المصفوفة في تحديد ايراد ومصروفات الخدمات المتبادلة التي تتم بين شركات المجموعة والتي يتم تحديدها بنسبة معينة من صافي الدخل بما يسهل اعداد القيود في حسابات العمليات المتبادلة ، والتي يتم استبعادها في التسويات . . ويقترح البحث اعداد جدول يوضح حسابات العمليات المتبادلة ورصيد كل حساب الذي يتم استبعاده في التسويات والشركة التي يخصها الحساب .

ب - استخدام مقلوب المصفوفة في تحديد صافي دخل كل شركة داخل المجموعة الاقتصادية في حالة الملكيات المتشابهة وقد تم تحديد صافي دخل كل شركة بعد اعادة توزيع دخل العمليات المتبادلة ثم قيد المبالغ في حسابات الاستثمار ودخل استثمار العمليات المتبادلة ، وفي الحسابات التي يتم استبعادها في التسويات .

وللافصاح عن مكونات حساب الاستثمار وحقوق الاقلية يقترح البحث اعداد جداول تحليلية لمكونات كل منها و اضافته الى جداول الافصاح عن تسويات القوائم المالية المرحلة لخدمة مختلف فئات مستخدمي القوائم المالية الموحدة .

المراجع

أ - المراجع العربية

باروم ، أحمد محمد ، وآخرون ، الرياضيات فى الاقتصاد
والادارة (القاهرة ، دار الجيل للطباعة ، ١٩٧٨) الجزء الثانى .

ب - المراجع الاجنبية

Abdeen , A., English -Arabic Dictionary of Accounting &
Finance (London : John Wiley & sons, 1981.).

A.P.B. Accounting Priciples - Original Pronouncements
as of June 30 , 1973, (Vol.2, Now York , AICPA ,
1973).

redford , N. M. & others , Advanced Accounting (Fourth
Edition , New York John Wiley & sons , 1979).

Cosolidated Financial Statements , International Accounting
Standard 3. (London IASC, 49 - 51 Bedford Row , 1975).

Kennely , R.D., & McMuller, S.Y., Financial Statements
Forms , Analysis & Interpretation (Sixth Edition , Ontario
io : Richard D. Irwin , Inc. , 1973).

Mosich , A.N., & Larsen , E.J., Modern Advanced Account-
ing (Third Edition , New Yorks Mc Graw - Hill, Inc.,
1983).

Shank , John K., Matrix Methods in Accounting (Ontario
Addison - Wesley pub. co., 1972).

الملاحق

برنامج رقم (١) استخراج مصفوفة الاستهلاك السنوي لفروق
تقويم أصول الشركة التابعة المملوكة بطريقة الشراء المصفوفة
ج ص ١٦ بالبحث .

برنامج (٢) مصفوفة فروق تقويم الاصول للشركة التابعة
والتي يتم اضافتها سنويا الى الاصول المتعلقة بها المصفوفة
(هـ) ص ١٨ بالبحث .

برنامج رقم (٣) مصفوفة حقوق الاقلية في فروق تقويم
الاصول للشركة التابعة بعد الاستهلاك على مدى عمر الاصول
بالمصفوفة (ط ص ١٩ .

برنامج رقم (٤) مصفوفة الأرباح الغير محققة من العمليات
المتبادلة للاصول المصفوفة (ل) ص ٢٦ .

برنامج رقم (٥) ايجاد مقلوب المصفوفة لتحديد الإيرادات
والمصروفات المتبادلة والواجب قيدها في حسابات العمليات
المتبادلة ،مقلوب المصفوفة (أ) ص ٣١ .

برنامج رقم (٦) برنامج ايجاد مقلوب المصفوفة لتحديد
صافي دخل كل شركة في حالة العلاقات المتشابهة ،مقلوب
المصفوفة (س) ص ٣٦ .


```

101T F110002.FAC.FORT(SANNA4) _____ COLUMNS 001 072
FORMAND INPUT (====) SCROLL (====) HALT
*****
***** CAUTION: PROFILE IS SET TO HISTATS ON. STATISTICS DID NOT EXIST FOR
***** THIS MEMBER, BUT WILL BE GENERATED IF DATA IS SAVED.
000001 000100MAT READ A
000002 000200MAT READ A
000003 000300PRINT 'MATRIX A'
000004 000400MAT PRINT A
000005 000500MAT READ B
000006 000600PRINT 'MATRIX B'
000007 000700MAT PRINT B
000008 000800MAT C=INV(A)
000009 000900MAT C=INV(A)
000010 001000MAT C=INV(A)
000011 000000PRINT 'MATRIX C'
000012 000000MAT PRINT C
000013 001000MAT D=CXB
000014 001000PRINT 'THE RESULT OF MATRIX D'
000015 001000MAT PRINT D
000016 001000DATA 1,--.8,--.9
000017 001000DATA --.05,1,--.1
000018 001000DATA --.1,--.1,1
000019 001000DATA 100000,200000,100000
000020 001000ND
*****
***** BOTTOM OF DATA *****
*****
```

***** F11E002.FAC(LIBF(SANAS)) - 01.02 ***** COLUMNS 001 0?

***** SCROLL ==> F11 *****

***** OF DATA *****
