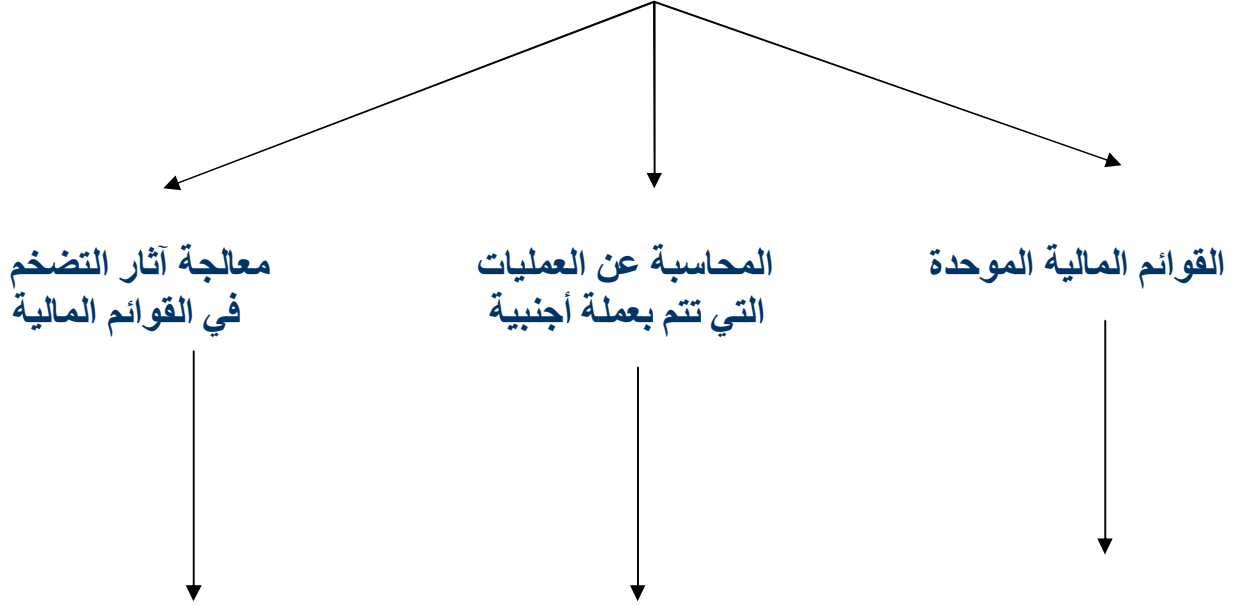


بسم الله الرحمن الرحيم



\* مقدمة

\* طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بالأرقام القياسية .

\* التكلفة الجارية .

\* تسجيل العمليات التي تتم بعملة أجنبية.

\* طرق ترجمة القوائم المالية.

\* عقود الصرف الآجلة.

\* إعداد قوائم مالية موحدة في تاريخ السيطرة .

\* إعداد قوائم مالية موحدة في تاريخ لاحق للسيطرة .

\* المحاسبة عن العمليات المتبادلة بين شركات المجموعة.

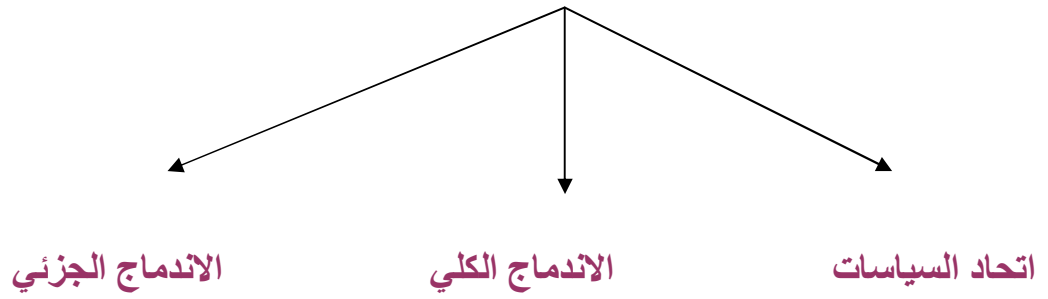
# مقدمة في القوائم المالية الموحدة

✓ تعريف الاندماج

✓ مقابل الاندماج

✓ مزايا الاندماج

✓ أنواع الاندماج

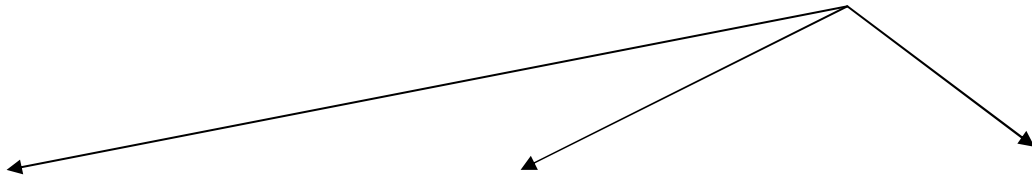


✓ القوائم المالية الموحدة

## ✓ تعريف الاندماج :

هي تحالف مصالح بين وحدتين اقتصاديتين أو أكثر بحيث يتم وضع الشركة المندمجة تحت سيطرة وتحكم الشركة الدامجة لتحقيق مجموعة من الأهداف الفنية والمالية والتسويقية .

## ✓ مقابل الاندماج :



### مقابل مالي

في صورة أسهم عادية أو ممتازة يمتلكها ملاك الشركة المندمجة في رأس مال الشركة الدامجة .

### مقابل عيني

في صورة أراضي أو عقارات أو بضائع تسلمها الشركة الدامجة إلى ملاك الشركة المندمجة .

### مقابل نقدي

مبالغ تسدد من الشركة الدامجة إلى مساهمي الشركة المندمجة مقابل التنازل عن ملكيتهم لها .

## ✓ مزايا الإندماج :

- أ- تحسين أساليب الإدارة واستخدام وسائل إدارية متطورة .
- ب- تحقيق مزايا فنية وتكنولوجية من خلال استخدام أساليب إنتاج متطورة لتطوير المنتجات وتحقيق جودة الإنتاج .
- ج- التوسع في أساليب ومنافذ التوزيع للمنتجات ( الأسواق ) ومواجهة المنافسة وخفض تكاليف الدعاية والإعلان .
- د- الاستفادة من مزايا الإنتاج الكبير وتخفيض تكاليف الإنتاج .

## ✓ الأنواع الاندماج :

اتحاد السياسات      الاندماج الكلي      الاندماج الجزئي

### ١. اتحاد السياسات :

حيث تتفق مجموعة من الشركات على إتباع سياسات موحدة – سياسات بيعية أو إنتاجية أو دعائية للحد من المنافسة فيما بينهم .

### ٢. اندماج كلي:

ضم شركتين أو أكثر في وحدة اقتصادية لها شخصية معنوية مستقلة تعرف باسم الشركة الدامجة من خلال تكامل أفقى أو تكامل رأسى

اندماج بين شركات تزاول أنشطة متشابهة  
للتمتع بمزايا الإنتاج الكبير وتحسين أساليب  
الطاقة وزيادة الربحية وخفض تكاليف الإنتاج.

اندماج بين شركات يمثل نشاطها سلسلة  
متتابعة بحيث يكون مخرجات إحداها  
مدخلات للأخرى .

**مثال :** اندماج شركة للغزل مع أخرى  
لالنسيج مع أخرى للطباعة والصباغة وذلك  
لضمان توفير مدخلات الإنتاج لوحدة  
المجموعة وتحسين مواصفات الإنتاج للشركة  
الدامجة .

## ويكون صور الاندماج الكلي :

أو

- تصفية مجموعة من الشركات المندمجة وإدخال صافي أصولها ضمن عناصر الشركة الدامجة وتختفي الشخصية المعنوية للشركات المندمجة .
- مثال : شركة أ ، ب ، ج ، د
- تم إدماج أ ، ب ، ج في الشركة د
- شركات مندمجة أ ، ب ، ج
- شركة دامجة د
- يتم تصفية جميع شركات المجموعة وإنشاء شركة جديدة .
- مثال : شركة أ ، ب ، ج ، د
- يتم تصفيتهم جميعا وإنشاء شركة هي شركة هـ

### ٣. اندماج جزئي:

تحصل الشركة الدامجة على كل أو جزء من الأسهم في الشركة الأخرى وتكون الشركة الدامجة ————— ← المستثمر وتعرف باسم الشركة الأم أو القابضة ، والشركة المندمجة ————— ← المستثمر فيها وتعرف بالفرع أو الشركة التابعة، ولا يعني الاندماج الجزئي أن تذوب الشركة التابعة في الشركة الأم بل تبقى ككيان مستقل له شخصية معنوية قائمة بذاتها ولها مجموعتها الدفترية ونظامها المحاسبي أي تكون مستقلة محاسبيا إلا أن هذا الاندماج يجعل هذه الشركات جميعا تشكل وحدة اقتصادية لذلك يتطلب الأمر ضرورة إعداد قوائم مالية موحدة تعبر عن الموقف المالي للمجموعة ( الأم والتابعة ) وهذه القوائم في نهاية كل سنة بناء على قوائم الدخل والمركز المالي التي تعدها كل شركة على حدة باعتبار كل منهما وحدة محاسبية مستقلة .

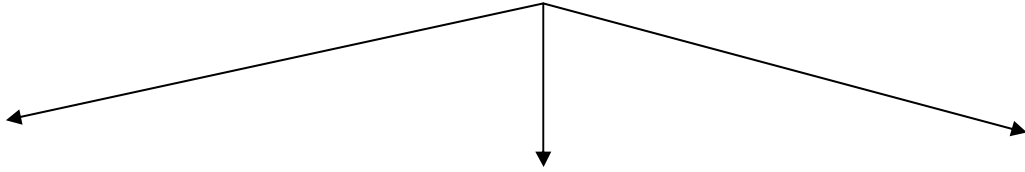
سنهتم بدراسة الاندماج الجزئي فقط

## ✓ القوائم المالية الموحدة :

### أ- تعريف القوائم المالية الموحدة :

هي قوائم فعلية تعد على مستوى المجموعة والتي يرأسها شركة أم تسيطر على شركة أو أكثر تابعة وذلك من منطلق أنها تمثل جميعا وحدة اقتصادية واحدة الا أن كل منها يعتبر بمثابة وحدة محاسبية مستقلة .

### ب- أنواع القوائم المالية الموحدة :



#### قائمة تدفقات نقدية موحدة

توضح صافي التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من الأنشطة التشغيلية والتمويلية والاستثمارية لشركات المجموعة .

#### قائمة مركز مالي موحدة

تتضمن تجميع أصول وخصوم وحقوق ملكية المجموعة مع الأخذ في الحسبان العلاقات المتبادلة بين شركات المجموعة.

#### قائمة دخل موحدة

يتم من خلالها مقارنة إيرادات شركات المجموعة مع تكاليف الحصول على هذه الإيرادات والوصول إلى الصافي في المجموعة .

### ج- أسباب اعدادها :

- إتاحة الفرصة لمساهمي الشركة الأم في التعرف على المركز المالي لاستثماراتهم ومدى نجاح الإدارة في إدارة هذه الاستثمارات .
- استخدامها لأغراض التحليل المالي والمحاسبي وفحص المركز المالي والسيولة والربحية والكفاءة التشغيلية .

**د- شروط اعدادها :**

- أن تكون الأنشطة لكل من الشركة الأم والشركة التابعة متشابهة ومتجانسة أو على الأقل مكتملة لبعضها البعض .
- أن تتشابه الأصول والالتزامات على مستوى المجموعة .
- أن تتواجد السنة المالية فيما بين الشركة الأم والشركة التابعة .

## الإندماج الجزئي

سيطرة الشركة الأم على الشركة التابعة من خلال ملكية كل أو أغلبية أسهم رأس مال الشركة التابعة بما يضمن هيمنة الشركة الأم على إدارة وتشغيل الشركة التابعة .

ملكية جزئية (أكثر من ٥٠% وأقل من ١٠٠%)

ملكية كاملة ( ١٠٠ % )

وقد تشتري الشركة الأم أسهم الشركة التابعة بمقابل نقدي أو عيني أو إصدار أسهم تعادل حصص أصحاب الشركة التابعة .

### تكاليف السيطرة ::

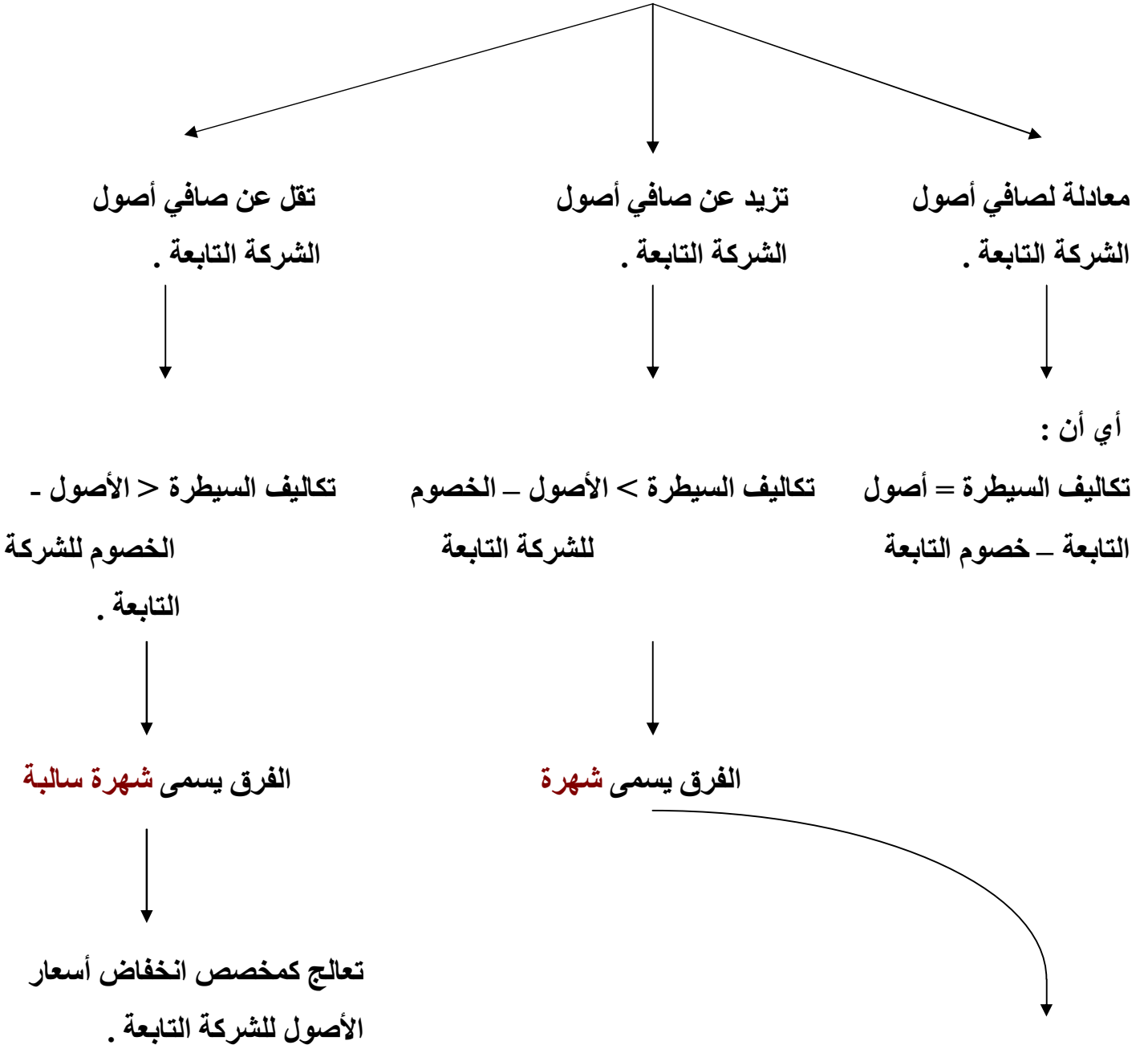
هي المقابل الذي تدفعه الشركة الأم للسيطرة على الشركة التابعة ويعتبر استثمار طويل الأجل بالنسبة للشركة الأم ويفتح له حساب يسمى **ح/ الاستثمار في شركات تابعة** .



يعتبر ضمن أصول الشركة الأم ويتم استبعاده من القوائم المالية الموحدة حيث لا يثبت مرتين لأنه يمثل صافي أصول الشركة التابعة ( والتي يتم التعبير عنها بأصول وخصوم الشركة التابعة في القائمة الموحدة ) ويتم أيضا استبعاد حقوق ملكية الشركة التابعة من القوائم الموحدة لنفس السبب ولا يظهر في قائمة المركز المالي إلا حقوق ملكية الشركة الأم .



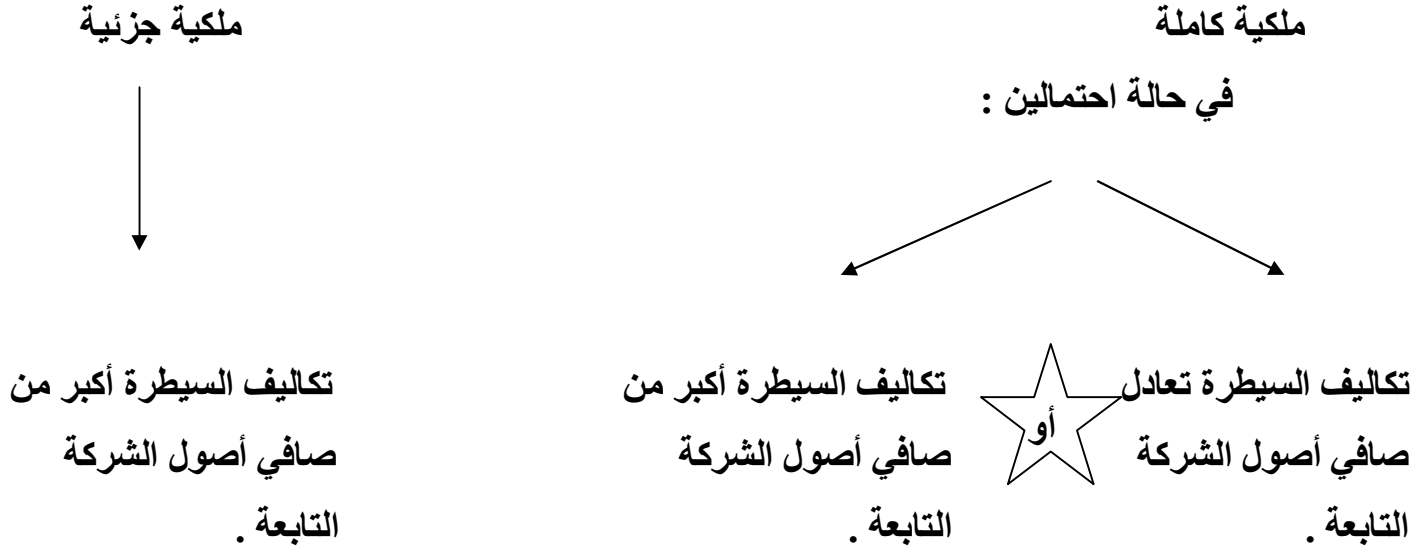
## حالات تكاليف السيطرة :



## الشهرة :

لا تظهر في دفاتر الشركة الأم أو التابعة وإنما تظهر في القائمة الموحدة للميزانية وتعتبر من أصول القائمة الموحدة وتضطر الشركة الأم لدفع مبالغ تزيد عن صافي أصول الشركة التابعة لرغبتها في تحقيق أهداف إستراتيجية ، **مثل** : السيطرة على أسواق منتجات معينة أو مناطق التوزيع أو ضمان الانتشار الدولي أو الاستفادة من شهرة الشركة التابعة .

إعداد قوائم مالية موحدة  
في تاريخ السيطرة



أولاً : إعداد قائمة المركز المالي الموحدة في حالة الملكية الكاملة ( في تاريخ السيطرة )

الاحتمال الأول : تكاليف السيطرة تعادل صافي أصول الشركة التابعة :

تمرين

بفرض أن شركة الهلال قامت بشراء أسهم رأس مال شركة النجمة في ٢٠٠٢/١/١ بالكامل مقابل مبلغ ٣٠٠٠٠٠٠ ريال تم سدادها نقداً لمساهمي شركة النجمة وتم تقييم أصول وخصوم الشركة التابعة بنفس قيمتها الظاهرة في الدفاتر ( أي أن قيمة أصول وخصوم الشركة التابعة قبل السيطرة مساوية مع قيمتها بعد السيطرة .

وكانت بيانات الشركتين كما يلي :

شركة النجمة	شركة الهلال	البيان
١١٠.٠٠٠	٤٠.٠٠٠	أصول متداولة
٢٥.٠٠٠	٤٠.٠٠٠	أصول ثابتة ( الصافي )
٦.٠٠٠	٢٨.٠٠٠	الخصوم
٢٠.٠٠٠	٤٠.٠٠٠	رأس مال الأسهم
١٠.٠٠٠	١٢.٠٠٠	أرباح محتجزة

المطلوب

إعداد قائمة المركز المالي الموحدة في ١ / ١ / ٢٠٠٢ مع إعداد ورقة العمل .

١ - ورقة العمل :



قائمة موحدة	التسويات	شركة النجمة	شركة الهلال	بيان
٢١٠.٠٠٠	-----	١١٠.٠٠٠	١٠.٠٠٠	أصول متداولة
-----	( ٣٠.٠٠٠ )	-----	٣٠.٠٠٠	ح/استثمارات في شركات تابعة
٦٥.٠٠٠	-----	٢٥.٠٠٠	٤٠.٠٠٠	أصول ثابتة ( صافي )
٨٦.٠٠٠	( ٣٠.٠٠٠ )	٣٦.٠٠٠	٨.٠٠٠	
٣٤.٠٠٠	-----	٦.٠٠٠	٢٨.٠٠٠	الخصوم
٤٠.٠٠٠	( ٢٠.٠٠٠ )	٢٠.٠٠٠	٤٠.٠٠٠	رأس مال الأسهم
١٢.٠٠٠	( ١٠.٠٠٠ )	١٠.٠٠٠	١٢.٠٠٠	أرباح محتجزة
٨٦.٠٠٠	( ٣٠.٠٠٠ )	٣٦.٠٠٠	٨.٠٠٠	

٢- قائمة المركز المالي الموحد في ١ / ١ / ٢٠٠٢

		<u>الأصول</u>
	٢١٠٠٠٠	متداولة
	٦٥٠٠٠٠	ثابتة ( صافي )
٨٦٠٠٠٠		
		<u>الخصوم وحقوق الملكية</u>
	٣٤٠٠٠٠	الخصوم
٣٤٠٠٠٠		
		<u>حقوق الملكية</u>
	٤٠٠٠٠٠	رأس مال الأسهم
	١٢٠٠٠٠	أرباح محتجزة
٥٢٠٠٠٠		
٨٦٠٠٠٠		

ملاحظات :

١. الأصول المتداولة للشركة الأم تنقص بمقدار النقدية التي تم سدادها مقابل تكاليف السيطرة

أصول متداولة للشركة الأم ← ٤٠٠٠٠٠

تكاليف السيطرة نقدا ← ٣٠٠٠٠٠

١٠٠٠٠٠

٢. ح/ الاستثمارات في شركات تابعة يعتبر من حسابات الأصول للشركة الأم ويحمل بتكاليف السيطرة ويجعل مدينا بها ويتم استبعاده في عامود التسويات حتى لا يتم إثبات ملكية الشركة الأم للشركة التابعة مرتين وفي المقابل يتم استبعاد حقوق ملكية الشركة التابعة ( ٢٠٠٠٠٠ + ١٠٠٠٠٠ ) وذلك لغرض إعداد القائمة الموحدة فقط .

$$\begin{array}{l}
 ٣. تكاليف السيطرة \leftarrow ٣٠٠٠٠٠٠ \\
 \left. \begin{array}{l}
 ٣٠٠٠٠٠٠ \\
 ٣٠٠٠٠٠٠
 \end{array} \right\} \text{متساويين} \\
 \text{صافي أصول الشركة التابعة} \leftarrow ٣٠٠٠٠٠٠ \\
 \leftarrow = \text{أصول الشركة التابعة } ٣٦٠٠٠٠٠ - \text{خصوم الشركة التابعة } ٦٠٠٠٠٠ \\
 \text{أو صافي أصول الشركة التابعة} = ٣٠٠٠٠٠٠ \\
 \text{حقوق ملكية الشركة التابعة}
 \end{array}$$

٤. نستخدم  + و  - في عامود التسويات بدلا من المدين والدائن .

٥. تتضمن قائمة المركز المالي الموحدة حقوق ملكية الشركة الأم فقط أما حقوق ملكية الشركة التابعة فيعبر عنها بصافي أصول الشركة التابعة لذلك تم استبعاد حقوق ملكية التابعة لغرض إعداد قائمة المركز المالي الموحدة .

الاحتمال الثاني : تكاليف السيطرة < صافي أصول الشركة التابعة أو حقوق ملكية

الشركة التابعة:

تمرين

بفرض نفس بيانات التمرين السابق إلا أن شركة الهلال قامت بشراء رأس مال شركة النجمة في ٢٠٠٢/١/١ مقابل ٣٨٠.٠٠٠ ريال تم سدادها نقدا .

المطلوب

اعداد قائمة المركز المالي وورقة العمل في ٢٠٠٢/١/١ ( ملكية كاملة )

الحل

١. ورقة العمل :

بيــــــــــــــــان	شركة الهلال	شركة النجمة	التسويات	قائمة موحدة
أصول متداولة	٢٠.٠٠٠	١١٠.٠٠٠	-----	١٣٠.٠٠٠
ح/استثمارات في شركات تابعة	٣٨٠.٠٠٠	-----	( ٣٨٠.٠٠٠ )	-----
أصول ثابتة ( صافي )	٤٠.٠٠٠	٢٥.٠٠٠	-----	٦٥.٠٠٠
الشهرة	-----	-----	٨٠.٠٠٠+	٨٠.٠٠٠
	٨٠.٠٠٠	٣٦.٠٠٠	( ٣٠.٠٠٠ )	٨٦.٠٠٠
الخصوم	٢٨.٠٠٠	٦.٠٠٠	-----	٣٤.٠٠٠
رأس مال الأسهم	٤٠.٠٠٠	٢٠.٠٠٠	( ٢٠.٠٠٠ )	٤٠.٠٠٠
أرباح محتجزة	١٢.٠٠٠	١٠.٠٠٠	( ١٠.٠٠٠ )	١٢.٠٠٠
	٨٠.٠٠٠	٣٦.٠٠٠	( ٣٠.٠٠٠ )	٨٦.٠٠٠

٢- قائمة المركز المالي الموحدة في ١ / ١ / ٢٠٠٢

		<u>الأصول</u>
	١٣٠.٠٠٠	متداولة
	٦٥.٠٠٠	ثابتة ( صافي )
	٨.٠٠٠	شهرة
٨٦.٠٠٠		
		<u>الخصوم وحقوق الملكية</u>
	٣٤.٠٠٠	الخصوم
٣٤.٠٠٠		
		<u>حقوق الملكية</u>
	٤٠.٠٠٠	رأس مال الأسهم
	١٢.٠٠٠	أرباح محتجزة
٥٢.٠٠٠		
٨٦.٠٠٠		

ملاحظات :

١. الشهرة ← أصل معنوي أو أصل ثابت غير ملموس وتكون

في حالة ← تكاليف السيطرة < صافي أصول الشركة التابعة

أو

حقوق ملكية الشركة التابعة

٣٨.٠٠٠ < ٣٠.٠٠٠

الشهرة ← ٨.٠٠٠

ولا تظهر في أصول الشركة الأم ولكن تظهر فقط في قائمة المركز المالي الموحدة ضمن الأصول .

ثانياً: إعداد قائمة المركز المالي الموحدة في حالة الملكية الجزئية ( في تاريخ السيطرة )

تعني سيطرة الشركة الأم على الشركة التابعة بنسبة تزيد عن ٥٠ % وتقل عن ١٠٠ % ولا تختلف السيطرة عنه في حالة الملكية الكاملة حيث أن الاندماج يترتب عليه تكوين وحدة اقتصادية متكاملة مما يعني ظهور كافة عناصر أصول وخصوم الشركتين في قائمة موحدة ( مع استبعاد الاستثمارات في شركات تابعة وحقوق ملكية الشركة التابعة )

ويترتب على الملكية الجزئية ظهور ← **حقوق الأقلية**

هي جزء من حقوق ملكية الشركة التابعة لا تسيطر عليه الشركة الأم ويكون بنسبة عدم السيطرة وتعتبر من الالتزامات تظهر في القائمة الموحدة .

مثلاً : إذا كان سيطرة الشركة الأم ٩٠ % فهذا يعني أن نسبة عدم السيطرة ( حقوق الأقلية ) ١٠ % .

**تمرين**

في ٢٠٠٢/١/١ اشترت شركة الصناعات الأهلية ٩٠ % من أسهم شركة أبو الخير للمحركات مقابل مبلغ ٣٦٠٠٠٠٠ ريال تم سدادها نقداً وفيما يلي بيان بعناصر المركز المالي لكل من الشركتين في ٢٠٠٢/١/١ .

البيان	الصناعات الأهلية	أبو الخير للمحركات
أصول متداولة	٣٨٠٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠٠
أصول ثابتة ( الصافي )	٦٢٠٠٠٠٠	٢٨٠٠٠٠٠
الخصوم	٧٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠
رأس مال الأسهم	٨٠٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠
أرباح محتجزة	١٣٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠

**المطلوب**

اعداد قائمة المركز المالي الموحدة وورقة العمل في ٢٠٠٢/١/١ .





١. ورقة العمل :

بيانات	الصناعات الأهلية	أبو الخير للمحركات	التسويات	قائمة موحدة
أصول متداولة	٢٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠	-----	١٨٠٠٠٠
ح/استثمارات في شركات تابعة	٣٦٠٠٠٠	-----	( ٣٦٠٠٠٠ )	-----
أصول ثابتة ( صافي )	٦٢٠٠٠٠	٢٨٠٠٠٠	-----	٩٠٠٠٠٠
الشهرة	-----	-----	٤٥٠٠٠+	٤٥٠٠٠
	١٠٠٠٠٠٠	٤٤٠٠٠٠	( ٣١٥٠٠٠ )	١١٢٥٠٠٠
الخصوم	٧٠٠٠٠	٩٠٠٠٠	-----	١٦٠٠٠٠
حقوق الأقلية	-----	-----	٣٥٠٠٠+	٣٥٠٠٠
رأس مال الأسهم	٨٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	( ٣٠٠٠٠٠ )	٨٠٠٠٠٠
أرباح محتجزة	١٣٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	( ٥٠٠٠٠ )	١٣٠٠٠٠
	١٠٠٠٠٠٠	٤٤٠٠٠٠	( ٣١٥٠٠٠ )	١١٢٥٠٠٠

### ملاحظات :

١. الأصول المتداولة للشركة الأم = ٣٨٠٠٠٠٠ - ٣٦٠٠٠٠٠ = ٢٠٠٠٠٠

٢. نسبة السيطرة < صافي أصول الشركة التابعة بنسبة السيطرة

أو  
حقوق ملكية الشركة التابعة بنسبة السيطرة

$$315000 < 360000$$

←  $90\% \times 350000$

← الفرق الشهرة ٤٥٠٠٠ ←  $315000 - 360000$

٣. نسبة عدم السيطرة ← ١٠% ← حقوق الأقلية  
تعتبر التزامات تظهر في القائمة الموحدة فقط وفي عمود التسويات بالزيادة

**حقوق الأقلية :**

صافي أصول الشركة التابعة × ١٠% ←

أو

حقوق ملكية الشركة التابعة × ١٠%

$$35000 = 10\% \times 350000$$

↓  
حقوق الأقلية

## إعداد قوائم مالية موحدة في تاريخ لاحق للسيطرة



للمحاسبة عن نصيب الشركة الأم وحقوق الأقلية في صافي أرباح الشركة التابعة  
توجد طريقتين :

### ثانيا : طريقة التكلفة

- لا يتأثر ح/ الاستثمارات في شركات تابعة بالأرباح المحققة أو الموزعة أو الخسائر التي تحققها الشركة التابعة .
- الأرباح المحتجزة للشركة الأم لا يتم تعديلها في الدفاتر بصافي الربح المحقق أو الموزع للشركة التابعة وإنما يتم تعديلها في التسويات فقط بالربح غير الموزع للشركة التابعة .
- يتم تعديل الأرباح المحتجزة للشركة التابعة بنصيبها من الربح المحقق والموزع للشركة التابعة .

### أولا : طريقة الملكية

- يتأثر ح/ الاستثمارات في شركات تابعة بالأرباح أو الخسائر التي تحققها الشركة التابعة حيث **يزيد** ← بالأرباح المحققة في الشركة التابعة .
- **ينقص** ← بالخسائر أو الأرباح الموزعة في الشركة التابعة .
- يتم تعديل الأرباح المحتجزة للشركة الأم في الدفاتر بنصيبها من الأرباح المحققة فقط للشركة التابعة ، ويتم تعديل الأرباح المحتجزة للشركة التابعة بنصيبها من الأرباح المحققة للشركة التابعة والأرباح الموزعة .

أولا : طريقة الملكية :

أ . ملكية كاملة :

تمرين

فيما يلي البيانات الخاصة بشركة الإخلاص والوفاء في ٣١ / ١٢ / ٢٠٠٢  
علما بأن سيطرة شركة الإخلاص على شركة الوفاء في ١ / ١ / ٢٠٠٢ .

شركة الوفاء	شركة الإخلاص	البيان
١٩٠٠٠٠	١٦٦٠٠٠	أصول متداولة
-----	٣٥٠٠٠٠	استثمارات في شركات تابعة
٢٣٠٠٠٠٠	٤٢٠٠٠٠٠	أصول ثابتة ( الصافي )
٨٠٠٠٠٠	٣٨٨٠٠٠٠	الخصوم
٢٠٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠٠	رأس مال الأسهم
١٠٠٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠٠	أرباح محتجزة
٤٠٠٠٠٠٠	٧٨٠٠٠٠٠	صافي أرباح العام

وقد قامت شركة الوفاء بتوزيع أرباح بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ ريال نقدا .

المطلوب

إعداد قائمة المركز المالي الموحدة وورقة العمل في ٣١ / ١٢ / ٢٠٠٢  
( ملكية ١٠٠ % ) .

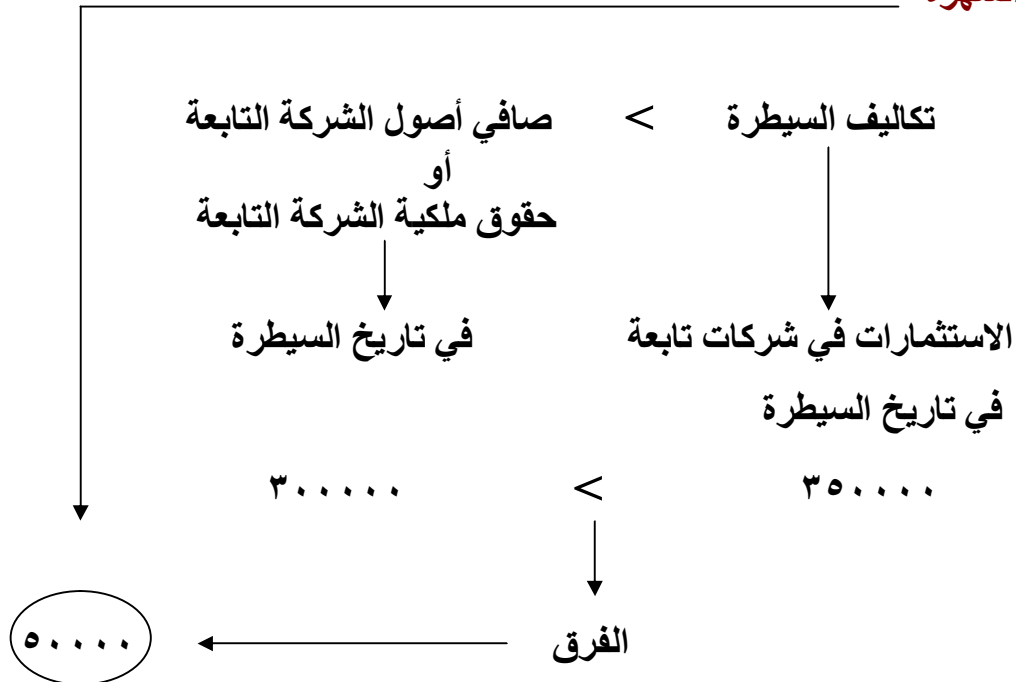


١ - ورقة العمل :

بيــــــــان	شركة الإخلاص	شركة الوفاء	التسويات	قائمة موحدة
أصول متداولة	١٩٦.٠٠٠	١٦.٠٠٠٠	-----	٣٥٦.٠٠٠
ح/استثمارات في شركات تابعة	٣٦.٠٠٠٠	-----	( ٣٦.٠٠٠٠ )	-----
أصول ثابتة ( صافي )	٤٢.٠٠٠٠	٢٣.٠٠٠٠	-----	٦٥.٠٠٠٠
الشهرة	-----	-----	٥.٠٠٠٠+	٥.٠٠٠٠
	٩٧٦.٠٠٠	٣٩.٠٠٠٠	( ٣١.٠٠٠٠ )	١.٥٦.٠٠٠
الخصوم	٣٣٨.٠٠٠	٨.٠٠٠٠	-----	٤١٨.٠٠٠
رأس مال الأسهم	٤.٠٠٠٠٠	٢.٠٠٠٠٠	( ٢.٠٠٠٠٠ )	٤.٠٠٠٠٠
أرباح محتجزة	٢٣٨.٠٠٠	١١.٠٠٠٠	( ١١.٠٠٠٠ )	٢٣٨.٠٠٠
	٩٧٦.٠٠٠	٣٩.٠٠٠٠	( ٣١.٠٠٠٠ )	١.٥٦.٠٠٠

### ملاحظات :

#### ١ . الشهرة



## ٢. رصيد ح/ الاستثمارات في شركات تابعة

وينقص بالأرباح الموزعة للشركة التابعة

يزيد بصافي الربح المحقق للشركة التابعة

رصيد الاستثمارات في شركات تابعة ٣٥٠.٠٠٠

+ صافي الربح المحقق للشركة التابعة ٤٠.٠٠٠

- الأرباح الموزعة للشركة التابعة ٣٠.٠٠٠

٣٦.٠٠٠

٣. رصيد الأرباح المحتجزة للشركة الأم يتم تعديله في الدفاتر بصافي الربح المحقق فقط

للشركة التابعة (+)، وبصافي الربح المحقق للشركة الأم (+) والربح الموزع للشركة

الأم (-).

رصيد الأرباح المحتجزة للشركة الأم من التمرين ١٢٠.٠٠٠

+ صافي الربح المحقق للشركة الأم ٧٨.٠٠٠

+ صافي الربح المحقق للشركة التابعة ٤٠.٠٠٠

- صفر الربح الموزع للشركة الأم

٢٣٨.٠٠٠

٤. رصيد الأرباح المحتجزة للشركة التابعة

رصيد الأرباح المحتجزة للشركة التابعة من التمرين ١٠٠.٠٠٠

+ صافي الربح المحقق للشركة التابعة ٤٠.٠٠٠

- الربح الموزع للشركة التابعة ٣٠.٠٠٠

١١٠.٠٠٠

٥. الأصول المتداولة للشركة الأم تزداد بقيمة الأرباح الموزعة نقدا

$$١٩٦.٠٠٠ = ٣٠.٠٠٠ + ١٦٦.٠٠٠$$

والأصول المتداولة للشركة التابعة تنقص بقيمة الأرباح الموزعة نقدا

$$١٦٠.٠٠٠ = ٣٠.٠٠٠ - ١٩٠.٠٠٠$$

ب. ملكية جزئية :

تمرين

في ١ / ١ / ٢٠٠٢ اشترت شركة الهناء أسهم شركة الوفاء وبلغت تكاليف السيطرة ٣٥٠٠٠٠ ريال سددتها نقدا ( نسبة السيطرة ٨٠ % )  
وفيما يلي البيانات التي تم استخراجها من دفاتر الشركتين في ٣١ / ١٢ / ٢٠٠٢

شركة الوفاء	شركة الإخلاص	البيانات
٢١٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	أصول متداولة
-----	٣٥٠٠٠٠	استثمارات في شركات تابعة
٣٥٠٠٠٠	٤٥٠٠٠٠	أصول ثابتة ( الصافي )
١٢٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	الخصوم
٣٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠	رأس مال الأسهم
١٠٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠	أرباح محتجزة
٤٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠	صافي أرباح العام

علما بأن شركة الوفاء وزعت أرباح نقدا بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ ريال .

المطلوب

إعداد قائمة المركز المالي الموحدة وورقة العمل في ٣١ / ١٢ / ٢٠٠٢  
بافتراض طريقة الملكية ( ملكية جزئية ٨٠ % ) .



بيــــــــــــــــان	شركة الهناء	شركة الوفاء	التسويات	قائمة موحدة
أصول متداولة	٣٢٤.٠٠٠	١٨٠.٠٠٠	-----	٥٠٤.٠٠٠
ح/استثمارات في شركات تابعة	٣٥٨.٠٠٠	-----	( ٣٥٨.٠٠٠ )	-----
أصول ثابتة ( صافي )	٤٥٠.٠٠٠	٣٥٠.٠٠٠	-----	٨٠٠.٠٠٠
الشهرة	-----	-----	٣.٠٠٠+	٣.٠٠٠
	١١٣٢.٠٠٠	٥٣.٠٠٠	( ٣٢٨.٠٠٠ )	١٣٣٤.٠٠٠
الخصوم	٢٥٠.٠٠٠	١٢٠.٠٠٠	-----	٣٧٠.٠٠٠
حقوق الأقلية	-----	-----	٨٢.٠٠٠+	٨٢.٠٠٠
رأس مال الأسهم	٦٠٠.٠٠٠	٣٠٠.٠٠٠	( ٣٠٠.٠٠٠ )	٦٠٠.٠٠٠
أرباح محتجزة	٢٨٢.٠٠٠	١١٠.٠٠٠	( ١١٠.٠٠٠ )	٢٨٢.٠٠٠
	١١٣٢.٠٠٠	٥٣.٠٠٠	( ٣٢٨.٠٠٠ )	١٣٣٤.٠٠٠

## ٢- قائمة المركز المالي الموحدة في ٣١ / ١٢ / ٢٠٠٢

<u>الأصول</u>	
متداولة	٥٠٤.٠٠٠
ثابتة ( صافي )	٨٠٠.٠٠٠
الشهرة	٣.٠٠٠
	١٣٣٤.٠٠٠
<u>الخصوم وحقوق الملكية</u>	
الخصوم	٣٧٠.٠٠٠
حقوق الأقلية	٨٢.٠٠٠
	٤٥٢.٠٠٠
<u>حقوق الملكية</u>	
رأس مال الأسهم	٦٠٠.٠٠٠
أرباح محتجزة	٢٨٢.٠٠٠
	٨٨٢.٠٠٠
	١٣٣٤.٠٠٠



## ملاحظات :

١. ح/ الاستثمارات في شركات تابعة يتم تعديله بالأرباح المحققة والموزعة للشركة التابعة وفقا لطريقة الملكية بنسبة السيطرة .

$$\begin{array}{r} ٣٥٠٠٠٠ \text{ رصيد } ١ / ١ \\ + ٣٢٠٠٠ \text{ } ٨٠ \% \text{ من صافي ربح الشركة التابعة ( } ٨٠ \% \times ٤٠٠٠٠ \text{ )} \\ - ( ٢٤٠٠٠ ) \text{ } ٨٠ \% \text{ من الربح الموزع للشركة التابعة ( } ٨٠ \% \times ٣٠٠٠٠ \text{ )} \\ \hline ٣٥٨٠٠٠ \end{array}$$

٢. رصيد الأرباح المحتجزة للشركة الأم

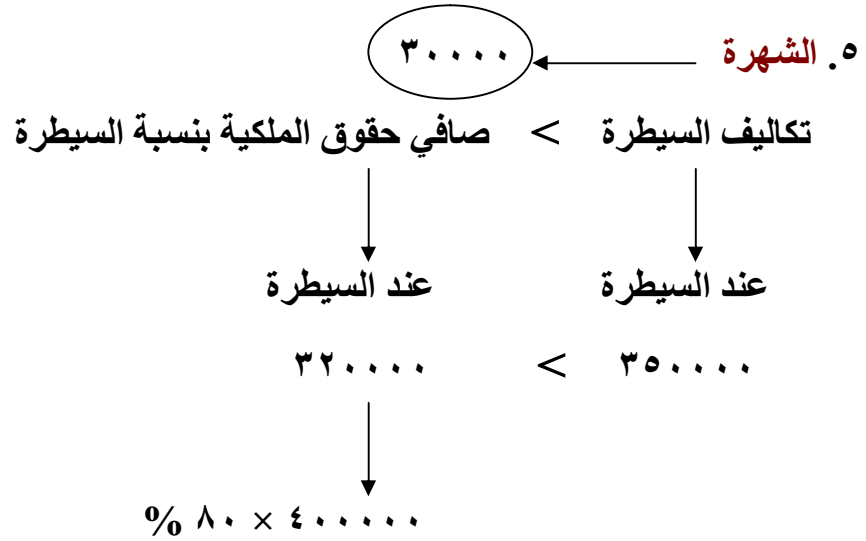
$$\begin{array}{r} ١٦٠٠٠٠ \text{ رصيد } ١ / ١ \\ + ٩٠٠٠٠ \text{ صافي ربح محقق للشركة الأم} \\ - \text{ صفر ربح موزع للشركة الأم} \\ + ٣٢٠٠٠ \text{ نصيب الشركة الأم في صافي ربح الشركة التابعة بنسبة السيطرة ( } ٨٠ \% \times ٤٠٠٠٠ \text{ )} \\ \hline ٢٨٢٠٠٠ \end{array}$$

٣. رصيد الأرباح المحتجزة للشركة التابعة

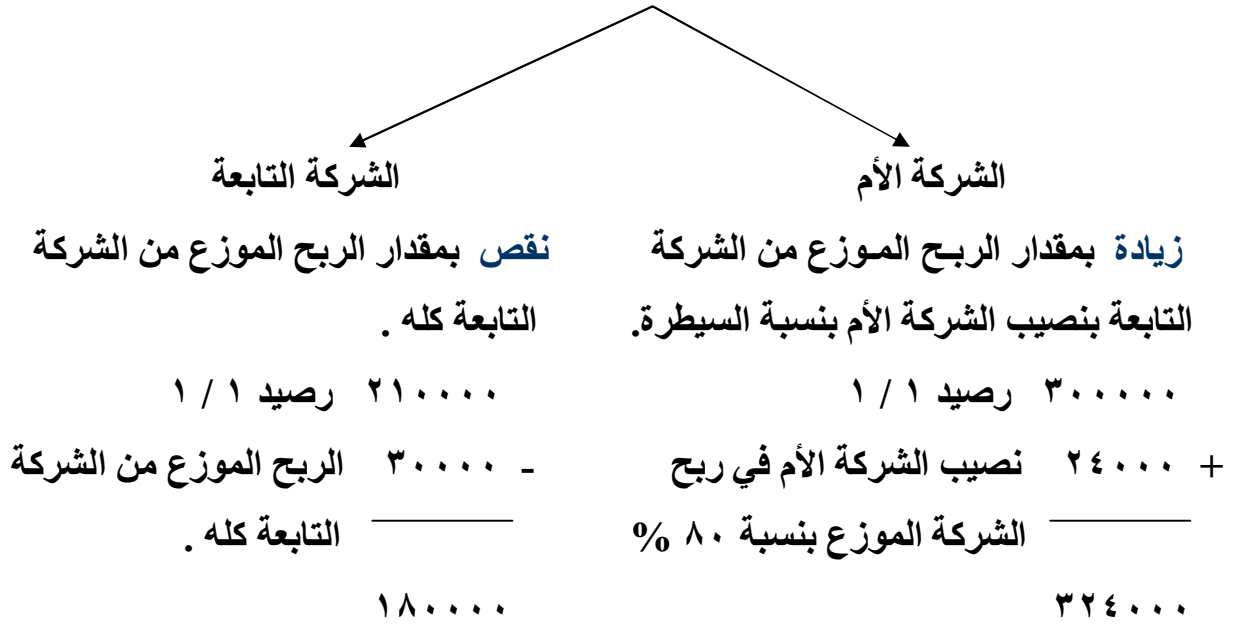
$$\begin{array}{r} ١٠٠٠٠٠ \text{ رصيد } ١ / ١ \\ + ٤٠٠٠٠ \text{ صافي ربح محقق للربح للناعبة} \\ - ( ٣٠٠٠٠ ) \text{ ربح موزع للشركة للتابعة} \\ \hline ١١٠٠٠٠ \end{array}$$

٤. حقوق الأقلية

$$\begin{array}{r} ٨٠٠٠٠ \text{ نصيبهم في حقوق ملكية الشركة التابعة بنسبة } ٢٠ \% \text{ ( } ٢٠ \% \times ٤٠٠٠٠٠ \text{ )} \\ + ٨٠٠٠ \text{ نصيبهم في صافي ربح الشركة التابعة بنسبة } ٢٠ \% \text{ ( } ٢٠ \% \times ٤٠٠٠٠ \text{ )} \\ - ( ٦٠٠٠ ) \text{ نصيبهم في الربح الموزع للشركة التابعة بنسبة } ٢٠ \% \text{ ( } ٢٠ \% \times ٣٠٠٠٠ \text{ )} \\ \hline ٨٢٠٠٠ \end{array}$$



٦. الأصول المتداولة



## ثانيا : طريقة التكلفة :

### ملكية كاملة :

#### تمرين

في ١ / ١ / ٢٠٠٢ تم الاتفاق بين شركة الخليج ( الشركة الأم ) وشركة الاتحاد العربي على أن تمتلك الشركة الأولى ١٠٠ % من أسهم الشركة الثانية وفي ٣١ / ١٢ / ٢٠٠٢ ظهرت البيانات التالية في دفاتر الشركتين

شركة الوفاء	شركة الإخلاص	البيانات
٦٠٠٠٠	١٧٥٠٠٠	أصول متداولة
-----	١٦٠٠٠٠	استثمارات في شركات تابعة
١٦٥٠٠٠	٣٢٠٠٠٠	أصول ثابتة ( الصافي )
٥٥٠٠٠	٦٠٠٠٠	الخصوم
١٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	رأس مال الأسهم
٢٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠	أرباح محتجزة
٥٠٠٠٠	٦٥٠٠٠	صافي أرباح العام

علما بأن شركة الاتحاد العربي وزعت أرباح نقدا بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ ريال .

#### المطلوب

إعداد قائمة المركز المالي الموحدة وورقة العمل في ٣١ / ١٢ / ٢٠٠٢  
بإتباع طريقة التكلفة .



بيــــــــــــــــان	شركة الهناء	شركة الوفاء	التسويات	قائمة موحدة
أصول متداولة	١٧٥.٠٠٠	٣.٠٠٠	-----	٢٠٥.٠٠٠
ح/استثمارات في شركات تابعة	١٦.٠٠٠	-----	( ١٦٠.٠٠٠ )	-----
أصول ثابتة ( صافي )	٣٢.٠٠٠	١٦٥.٠٠٠	-----	٤٨٥.٠٠٠
الشهرة	-----	-----	٤.٠٠٠+	٤.٠٠٠
	٦٥٥.٠٠٠	١٩٥.٠٠٠	( ١٢٠.٠٠٠ )	٧٣.٠٠٠
الخصوم	٦.٠٠٠	٥٥.٠٠٠	-----	١١٥.٠٠٠
رأس مال الأسهم	٤.٠٠٠.٠٠٠	١.٠٠٠.٠٠٠	( ١٠.٠٠٠.٠٠٠ )	٤.٠٠٠.٠٠٠
أرباح محتجزة للشركة الأم	١٩٥.٠٠٠	-----	٢.٠٠٠.٠٠٠ +	٢١٥.٠٠٠
أرباح محتجزة للشركة التابعة	-----	٤.٠٠٠.٠٠٠	( ٤.٠٠٠.٠٠٠ )	-----
	٦٥٥.٠٠٠	١٩٥.٠٠٠	( ١٢٠.٠٠٠ )	٧٣.٠٠٠

## ٢- قائمة المركز المالي الموحدة في ٣١ / ١٢ / ٢٠٠٢

<u>الأصول</u>	
متداولة	٢٠٥.٠٠٠
ثابتة ( صافي )	٤٨٥.٠٠٠
الشهرة	٤.٠٠٠
	٧٣.٠٠٠
<u>الخصوم وحقوق الملكية</u>	
الخصوم	١١٥.٠٠٠
	١١٥.٠٠٠
<u>حقوق الملكية</u>	
رأس مال الأسهم	٤.٠٠٠.٠٠٠
أرباح محتجزة	٢١٥.٠٠٠
	٦١٥.٠٠٠
	٧٣.٠٠٠

ملاحظات :

١. الشهرة ← ٤٠٠٠٠

تكاليف السيطرة < صافي أصول الشركة التابعة

١٦٠٠٠٠ < ١٢٠٠٠٠

٢. رصيد الأرباح المحتجزة للشركة الأم يتم تعديلها في الدفاتر بصافي الأرباح المحققة في الشركة الأم والأرباح الموزعة في الشركة الأم ولا يتم تعديلها بالربح المحقق للشركة التابعة إلا في التسويات فقط لغرض إعداد القائمة الموحدة حيث يتم تعديلها بالربح غير الموزع للشركة التابعة بالزيادة

	١٣٠٠٠٠	رصيد الأرباح المحتجزة للشركة الأم
	٦٥٠٠٠ +	صافي الربح العام للشركة الأم
	٠ -	الربح الموزع للشركة الأم
	١٩٥٠٠٠	
**		صافي الربح المحقق للشركة التابعة
** -		الربح الموزع للشركة التابعة
*		الربح غير الموزع للشركة التابعة

الربح غير موزع للشركة التابعة ← في عامود التسويات

٥٠٠٠٠ صافي الربح المحقق للشركة التابعة

٣٠٠٠٠ - الربح الموزع للشركة التابعة

٢٠٠٠٠

٣. رصيد الأرباح المحتجزة للشركة التابعة

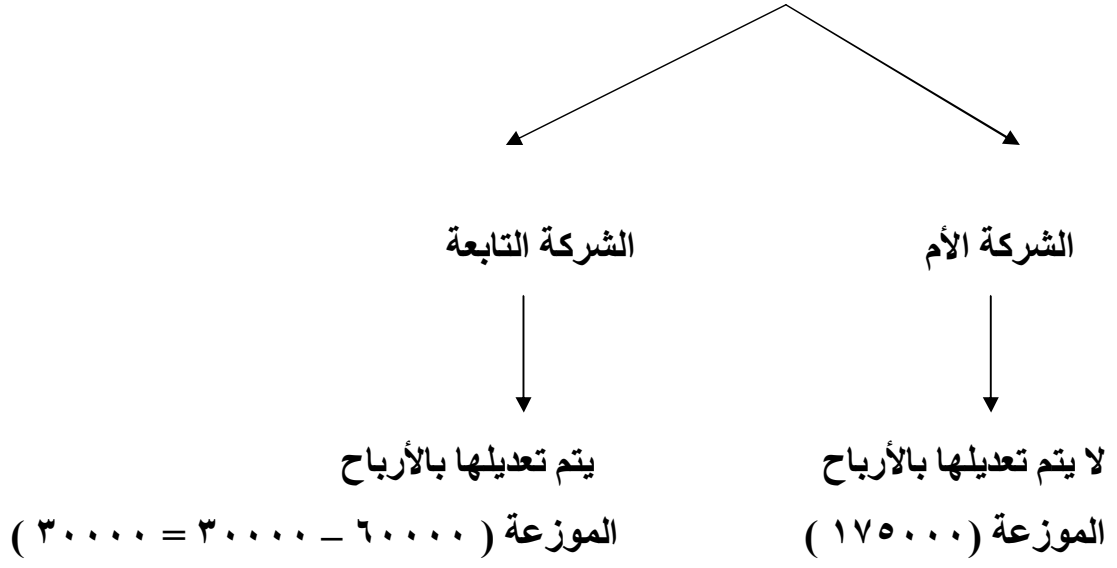
٢٠٠٠٠ رصيد الأرباح المحتجزة للشركة التابعة

٥٠٠٠٠ + صافي الربح المحقق للشركة التابعة

٣٠٠٠٠ - الربح الموزع للشركة التابعة

٤٠٠٠٠ رصيد

٤. الأصول المتداولة



## المحاسبة عن العمليات المتبادلة بين شركات المجموعة

عمليات لا يترتب عليها أرباح  
أو خسائر

عمليات لا يترتب عليها أرباح  
أو خسائر

### المبيعات البينية

نشأة أحد الأصول بميزانية إحدى شركات المجموعة ويقابله نشأة التزام بنفس القيمة في خصوم ميزانية شركة أخرى داخل المجموعة

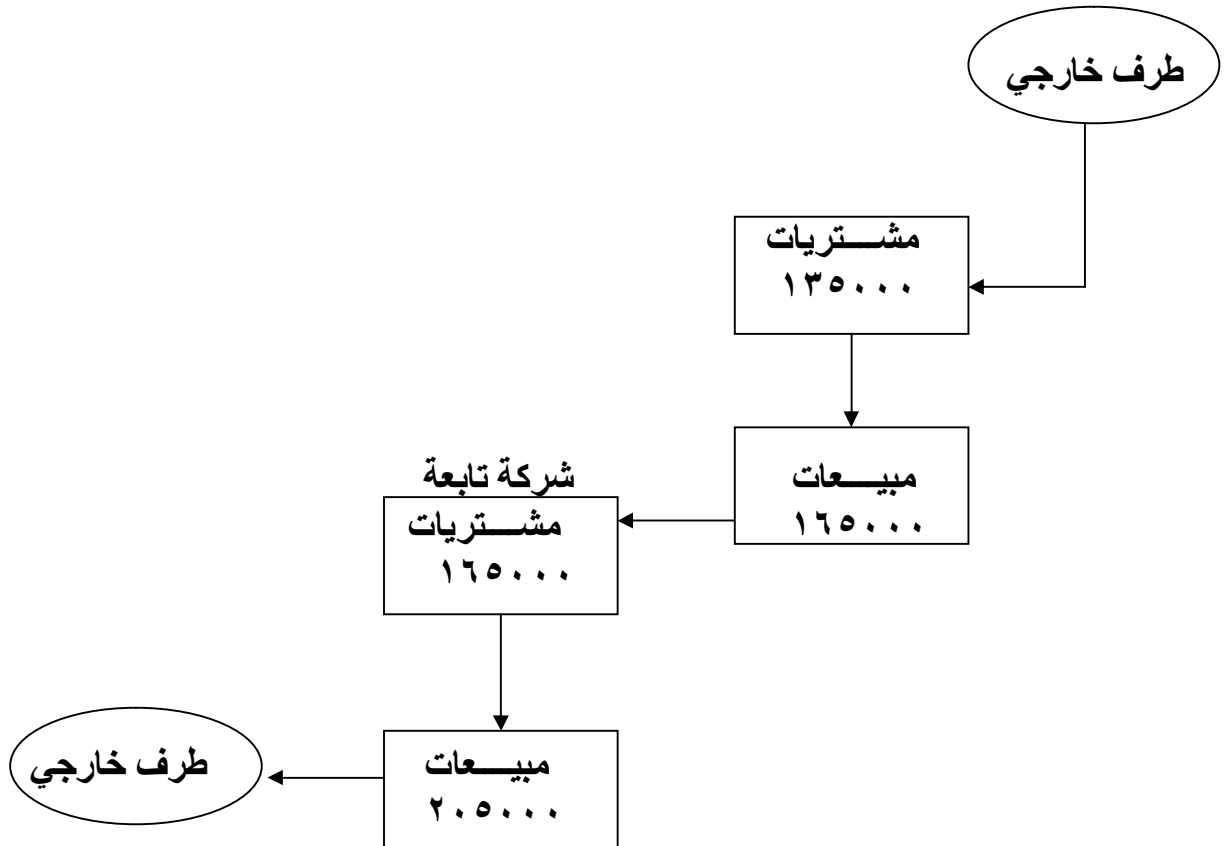
### أ . مفهوم المبيعات البينية :

تتمثل في معاملات البيع والشراء للبضائع فيما بين شركات المجموعة أي المبيعات الداخلية. لغرض إعداد قوائم مالية موحدة لابد من استبعاد تأثير المبيعات الداخلية لأن بيع بضاعة من شركة إلى أخرى داخل المجموعة لا يؤدي إلى تحقيق أرباح أو خسائر بالنسبة للمجموعة ككل ويؤدي إلى تضخيم المبيعات والمشتريات حيث يتمثل الأمر فقط في تحويل بضاعة من مخزن إلى مخزن آخر، كما أن جزء من مخزون آخر المدة لدى الشركة المشتريّة يتم تقييمه بسعر البيع عند انتقاله من الشركة البائعة إلى الشركة المشتريّة أي يزيد عن سعر التكلفة علماً بأن المخزون يتم تقييمه بالتكلفة على مستوى المجموعة لذلك لابد من تخفيض المخزون واستبعاد الأرباح .

**ب . كيفية المحاسبة عن المبيعات البينية لغرض اعداد القوائم المالية الموحدة :**

١ - في حالة بيع البضاعة المتبادلة خلال نفس الفترة المحاسبية لأطراف خارجية :  
أي عدم وجود مخزون وبالتالي تعتبر الأرباح محققة على مستوى المجموعة ويقتصر الاستبعاد على مبيعات الشركة البائعة ومشتريات الشركة المشترية .

مثال  
اشترت الشركة ( س ) وهي شركة قابضة بضاعة من طرف خارجي بمبلغ ١٣٥٠٠٠ ريال ثم باعتها إلى شركة ( ص ) وهي تابعة لها بمبلغ ١٦٥٠٠٠ ريال ثم باعت الشركة ( ص ) البضاعة إلى طرف خارجي بمبلغ ٢٠٥٠٠٠ ريال ( لا يوجد مخزون ) .





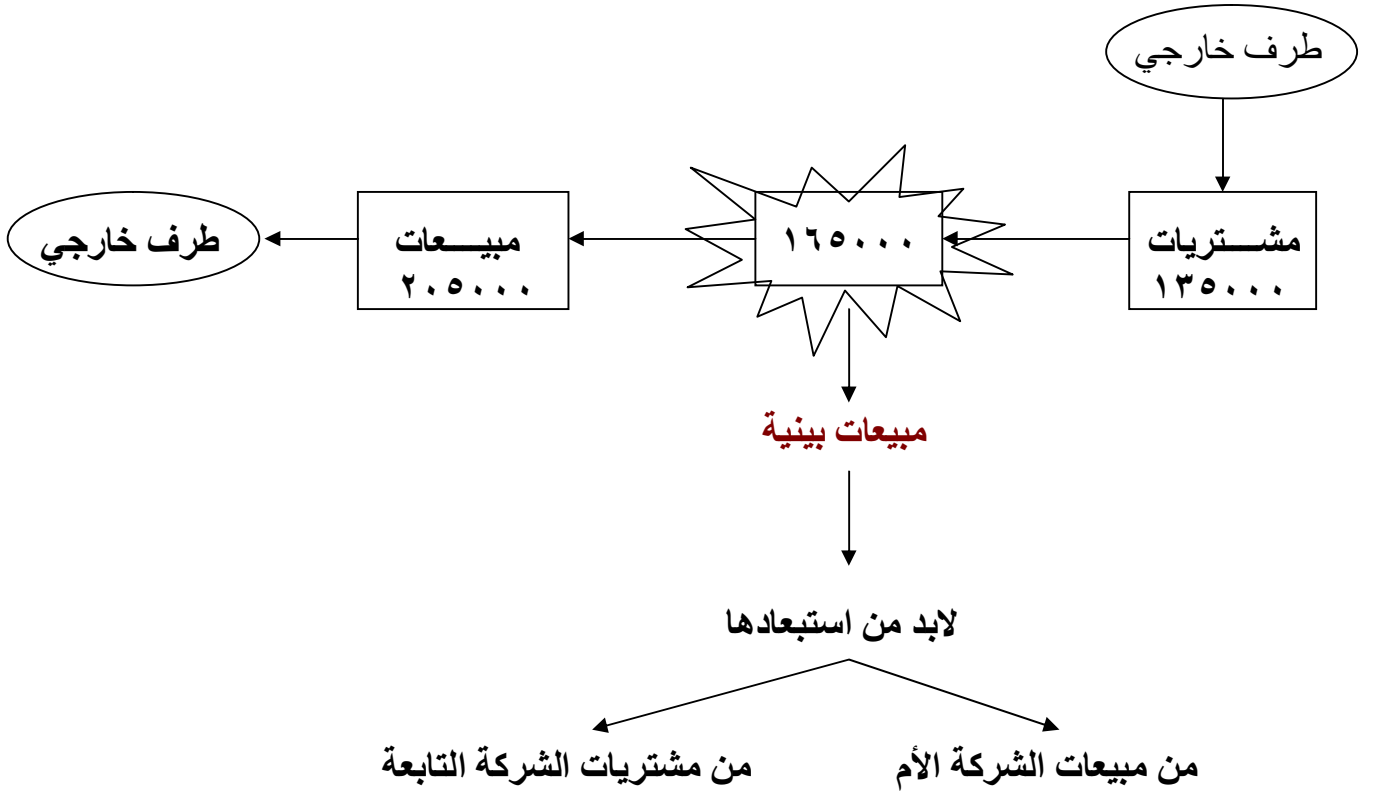
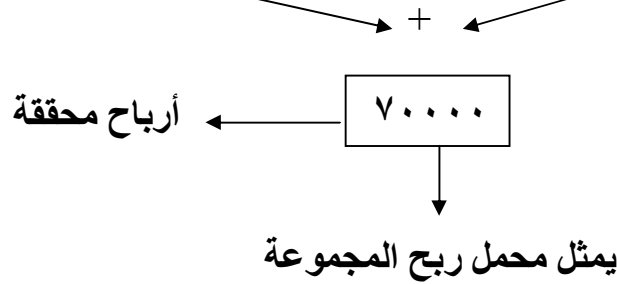
الشركة التابعة  
(ص)

٢٠٥٠٠٠  
(١٦٥٠٠٠)

الشركة الأم  
(س)

١٦٥٠٠٠  
(١٣٥٠٠٠)

٤٠٠٠٠ **مجمّل الربح** ٣٠٠٠٠



ورقة العمل :

بيان	( س )	( ص )	التسويات	قائمة موحدة
<u>قائمة الدخل</u>				
مبيعات	١٦٥.٠٠٠	٢٠٥.٠٠٠	( ١٦٥.٠٠٠ )	٢٠٥.٠٠٠
مشتريات	١٣٥.٠٠٠	١٦٥.٠٠٠	( ١٦٥.٠٠٠ )	١٣٥.٠٠٠
<b>مجمل الربح</b>	٣٠.٠٠٠	٤٠.٠٠٠	----	٧.٠٠٠
<u>قائمة المركز المالي</u>				
مخزون	صفر	صفر	----	صفر

٢- في حالة عدم بيع البضاعة المتبادلة ( أو عدم بيع جزء منها ) خلال نفس الفترة المحاسبية لأطراف خارجية :

تعتبر أرباح البضاعة غير المباعة أرباح غير محققة على مستوى المجموعة لذلك يتم استبعاد ما يلي :

- مجمل ربح الشركة البائعة ( س ) مقابل تخفيض قيمة مخزون آخر المدة للشركة المشتريّة ( ص ) بقيمة الأرباح الغير محققة نتيجة عدم بيع البضاعة لأطراف خارجية وذلك لكي يظهر بالتكلفة على مستوى المجموعة ( لأن المخزون يتم تقييمه بالتكلفة وليس بسعر البيع ) .

- استبعاد مبيعات الشركة البائعة ( س ) مقابل استبعاد مشتريات الشركة المشتريّة ( ص ) لأن البضاعة انتقلت من مخازن الشركة الأم إلى مخازن الشركة التابعة ولم يتم بيعها من وجهة نظر المجموعة .

الشركة التابعة

-----  
١٣٥٠٠٠  
-----

١٣٥٠٠٠

مبيعات

مشتريات

مجمل الربح

الشركة الأم

١٦٥٠٠٠  
١٣٥٠٠٠ -  
-----

٣٠٠٠٠

يعتبر مخزون أول المدة

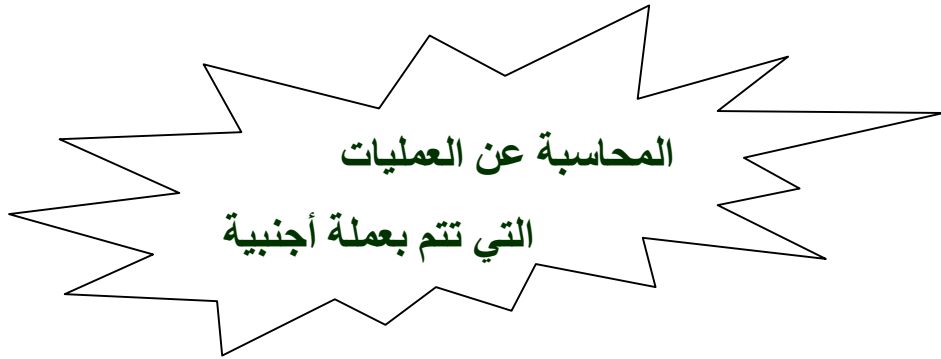
ومجمل الربح يساوي **صفر**

مجمل الربح = ٣٠٠٠٠ + صفر

أرباح غير محققة لعدم بيع البضاعة لطرف خارجي ← ٣٠٠٠٠ =

ورقة العمل :

بيانات	(س)	(ص)	التسويات	قائمة موحدة
<u>قائمة الدخل</u>				
مبيعات	١٦٥٠٠٠	-----	(١٦٥٠٠٠)	-----
مشتريات	١٣٥٠٠٠	١٦٥٠٠٠	(١٦٥٠٠٠)	١٣٥٠٠٠
<b>مجمل الربح</b>	٣٠٠٠٠	صفر	(٣٠٠٠٠)	صفر
<u>قائمة المركز المالي</u>				
مخزون	صفر	١٦٥٠٠٠	(٣٠٠٠٠)	١٣٥٠٠٠



**المحاسبة عن العمليات  
التي تتم بعملة أجنبية**

١. تسجيل العمليات التي تتم بعملة أجنبية.

٢. طرق ترجمة القوائم المالية

٣. عقود الصرف الآجلة.

تسجيل العمليات التي تتم بعملة أجنبية.

طريقة الصفقتين

طريقة الصفقة الواحدة

**أولا : طريقة الصفقة الواحدة :**

تعتبر العملية بالكامل كأنها صفقة واحدة أي لا يتم الفصل بين واقعة الشراء وواقعة

السداد .

قامت شركة العلا بشراء معدات في ٣١ / ١٠ / ٩٧ بمبلغ ١٠٠٠٠ دولار وتم  
السداد في ٣١ / ٣ / ٩٨ وكانت أسعار الصرف كما يلي :

مثال

١ دولار أمريكي = ٣.٤ جنيه مصري ٩٧/١٠/٣١

١ دولار أمريكي = ٣.٤٥ جنيه مصري ٩٧/١٢/٣١

١ دولار أمريكي = ٣.٣٦ جنيه مصري ٩٨/١٢/٣١

ومعدل الفائدة ٩ %

إثبات العمليات السابقة باستخدام طريقة الصفقة الواحدة .

المطلوب

٩٧ / ١٠ / ٣١

(١) إثباتات الشراء

قيمة المعدات

$$٣.٤ \times ١٠٠٠٠$$

٣٤٠٠٠

من ح/ المعدات  
إلى ح/ الدائنين

٣٤٠٠٠

٣٤٠٠٠

٩٧ / ١٢ / ٣١

تاريخ الإقفال

يتم عمل تسويات ناتجة عن تغيرات  
أسعار الصرف وتسوية الفوائد .

قيد تسوية

الفوائد

قيد تسوية الفوائد من ٩٧/١٠/٣١ حتى ٩٧/١٢/٣١

الفوائد = المبلغ × المعدل × المدة

$$(١٢ \div ٢) \times ٩\% \times ١٠٠٠٠ =$$

$$= ١٥٠ \text{ دولار}$$

$$٣.٤٥ \times ١٥٠ = ٥١٧.٥ \approx ٥١٨ \text{ جنيهه}$$

(٣) سعر الصرف في ٩٧/١٢/٣١

من ح/ الفوائد	٥١٨	
إلى ح/ الفوائد المستحقة	٥١٨	

قيد تسوية

بفرق العملة

يزداد سعر الصرف من ٣.٤ إلى ٣.٤٥

إذن قيمة المعدات =  $٣.٤٥ \times ١٠٠٠٠ =$

$$= ٣٤٥٠٠$$

إذن المعدات يتم زيادتها بمبلغ ٥٠٠

$$(٥٠٠ + ٣٤٠٠٠)$$

والدائنين يتم زيادتها بمبلغ ٥٠٠

$$(٢) (٥٠٠ + ٣٤٠٠٠)$$

من ح/ المعدات		٥٠٠
إلى ح/ الدائنين	٥٠٠	

**سداد الفوائد**

حساب الفوائد عن المدة الجديدة من ٩٨/١/١ حتى

٩٨/٣/٣١ ثم سداد الفوائد

الجديدة  
المستحقة من السنة الماضية  
 $٢٢٥ = (١٢ \div ٣) \times ٩\% \times ١٠٠٠٠$  دولار  
 $٧٥٦ = ٣.٣٦ \times ٢٢٥$  جنيه

**(٥) سداد الفوائد الجديدة**

من ح/ الفوائد	٧٥٦
إلى ح/ النقدية	٧٥٦

**(٦) سداد الفوائد المستحقة واثبات فرق العملة**

لابد من حساب فرق العملة نتيجة اختلاف سعر

الصرف في ٩٧/١٢/٣١ عنه في ٩٨/٣/٣١

فوائد مستحقة في ٩٧/١٢/٣١  $\leftarrow$  ١٥٠ دولار

فوائد مستحقة بالجنيه  $= ٣.٣٦ \times ١٥٠ = ٥٠٤$  جنيه

فرق العملة  $= ٥١٨ - ٥٠٤ = ١٤$

فائدة مستحقة في ٩٧/١٢/٣١  
فائدة مستحقة في ٩٨/٣/٣١  
فرق العملة

**سداد الدائنين واثبات فرق العملة**

قيمة الدائنين

$٣٣٦٠٠ = ٣.٣٦ \times ١٠٠٠٠$

إذن سوف يتم سداد الدائنين بمبلغ

أقل  $(٩٠٠ = ٣٣٦٠٠ - ٣٤٥٠٠)$

هذا الفرق يعتبر أرباح ناتجة عن تغير

أسعار الصرف نفتح لها ح/ أ. خ التغيرات

في أسعار الصرف . (٤)

من ح/ الدائنين	٣٤٥٠٠
إلى مذكورين	
ح/ أ. خ التغيرات في أسعار الصرف	٩٠٠
ح/ النقدية	٣٣٦٠٠

من ح/ الفوائد المستحقة		٥١٨
إلى مذكورين		
ح/ أ. خ التغيرات في أسعار الصرف	١٤	
ح/ النقدية	٥٠٤	

٩٨ / ١٢ / ٣١

← يتم إقفال ح/ أ. خ التغيرات في أسعار الصرف (٧)

في ح/ أ. خ

← ٩٠٠ دائن

← ١٤ دائن

من ح/ أ. خ التغيرات في أسعار الصرف		٩١٤
إلى ح/ أ. خ	٩١٤	



## ثانياً: طريقة الصفقتين :

يتم الفصل بين واقعة الشراء وواقعة السداد واعتبار كل واقعة بمثابة صفقة .

قامت شركة العلا بشراء معدات في ٣١ / ١٠ / ٩٧ بمبلغ ١٠٠٠٠ دولار وتم السداد في ٣١ / ٣ / ٩٨ وكانت أسعار الصرف كما يلي :



٩٧/١٠/٣١ ١ دولار أمريكي = ٣.٤ جنيه مصري

٩٧/١٢/٣١ ١ دولار أمريكي = ٣.٤٥ جنيه مصري

٩٨/١٢/٣١ ١ دولار أمريكي = ٣.٣٦ جنيه مصري

ومعدل الفائدة ٩ %

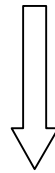
إثبات العمليات السابقة باستخدام طريقة الصفقتين.

المطلوب

		٩٧ / ١٠ / ٣١
		← إثبات الشراء ( ١ )
قيمة المعدات	من ح/ المعدات	٣٤٠٠٠
↓	إلى ح/ الدائنين	٣٤٠٠٠
$٣.٤ \times ١٠٠٠٠$		
٣٤٠٠٠		
		٩٧ / ١٢ / ٣١
		← تاريخ الإقفال

يتم إثبات فرق العملة في ح/ أ . خ التغيرات في أسعار الصرف وليس في

ح/ المعدات كما هو الحال في الطريقة الأولى .



قيمة المعدات في ٩٧/١٢/٣١ =  $3.45 \times 10,000 =$

34500

قيمة المعدات في ٩٧/١٠/٣١ =  $34,000 =$

500 ← فرق العملة

### ١. إثبات فرق العملة: (٢)

من ح/أ ح التغيرات في أسعار الصرف	500
إلى ح/أ الدائنين	500

### ٢. اقفال ح/أ ح التغيرات في أسعار الصرف: (٣)

من ح/أ خ	500
إلى ح/أ ح التغيرات في أسعار الصرف	500

### ٣. قيد تسوية الفوائد: (٤)

قيد تسوية الفوائد من ٩٧/١٠/٣١ حتى ٩٧/١٢/٣١

الفوائد = المبلغ × المعدل × المدة

$$= 10,000 \times 9\% \times (2 \div 12)$$

$$= 150 \text{ دولار}$$

$$= 3.45 \times 150 = 517.5 \approx 518 \text{ جنيه}$$

من ح/أ الفوائد	518
إلى ح/أ الفوائد المستحقة	518

**سداد الفوائد**

حساب الفوائد عن المدة الجديدة من ٩٨/١/١ حتى

٩٨/٣/٣١ ثم سداد الفوائد

الجديدة  
المستحقة من السنة الماضية  
 $٢٢٥ = (١٢ \div ٣) \times ٩ \times ١٠٠٠٠$  دولار  
 $٧٥٦ = ٣.٣٦ \times ٢٢٥$  جنيه

**(٦) سداد الفوائد الجديدة**

من ح/ الفوائد	٧٥٦
إلى ح/ النقدية	٧٥٦

**(٧) سداد الفوائد المستحقة واثبات فرق العملة**

لابد من حساب فرق العملة نتيجة اختلاف سعر

الصرف في ٩٧/١٢/٣١ عنه في ٩٨/٣/٣١

فوائد مستحقة في ٩٧/١٢/٣١ ← ١٥٠ دولار

فوائد مستحقة بالجنيه =  $٣.٣٦ \times ١٥٠ = ٥٠٤$  جنيه

فرق العملة =  $٥١٨ - ٥٠٤ = ١٤$

فائدة مستحقة في ٩٧/١٢/٣١  
فائدة مستحقة في ٩٨/٣/٣١  
فرق العملة

**سداد الدائنين واثبات فرق العملة**

قيمة الدائنين

$٣٣٦٠٠ = ٣.٣٦ \times ١٠٠٠٠$

إذن سوف يتم سداد الدائنين بمبلغ

أقل (  $٩٠٠ = ٣٣٦٠٠ - ٣٤٥٠٠$  )

هذا الفرق يعتبر أرباح ناتجة عن تغير

أسعار الصرف نفتح لها ح/ أ. خ التغيرات

في أسعار الصرف . (٥)

من ح/ الدائنين	٣٤٥٠٠
إلى مذكورين	
ح/ أ. خ التغيرات في أسعار الصرف	٩٠٠
ح/ النقدية	٣٣٦٠٠

من ح/ الفوائد المستحقة		٥١٨
إلى مذكورين		
ح/ أ. خ التغيرات في أسعار الصرف	١٤	
ح/ النقدية	٥٠٤	

٩٨ / ١٢ / ٣١

← يتم إقفال ح/ أ. خ التغيرات في أسعار الصرف (٨)

في ح/ أ. خ

← ٩٠٠ دائن

← ١٤ دائن

من ح/ أ. خ التغيرات في أسعار الصرف		٩١٤
إلى ح/ أ. خ	٩١٤	

تمارين على العمليات التي  
تتم بالعملة الأجنبية

التمرين الأول

قامت إحدى الوحدات الاقتصادية في ١٩٩٨/٩/٣٠ بشراء سيارات بمبلغ  
١٠٠٠٠٠ جنيه إسترليني وتم سداد القيمة في ١٩٩٩/٤/٣٠ .

فإذا علمت أن :

أسعار الصرف كانت كما يلي :-

- ١ جنيه إسترليني = ٦ جنيه مصري ١٩٩٨/٩/٣٠
- ١ جنيه إسترليني = ٦,٣٠ جنيه مصري ١٩٩٨/١٢/٣٠
- ١ جنيه إسترليني = ٦,٠٧ جنيه مصري ١٩٩٩/٤/٣٠
- معدل الفائدة = ٩ %

المطلوب

إثبات العمليات السابقة وفقا لما يلي :

١. طريقة الصفقة الأولى .

٢. طريقة الصفقتين .

التمرين الثاني

قامت إحدى الوحدات الاقتصادية في ١٩٩٩/٧/٣١ بشراء معدات بمبلغ  
٥٠٠٠٠ فرنك فرنسي وتم سداد القيمة في ٢٠٠٠/٥/٣١ .

فإذا علمت أن :

أسعار الصرف كانت كما يلي :-

- ١ فرنك فرنسي = ٤,٢ جنيه مصري ١٩٩٩/٧/٣١
- ١ فرنك فرنسي = ٢,٩ جنيه مصري ١٩٩٩/١٢/٣١
- ١ فرنك فرنسي = ٣,٢٠ جنيه مصري ٢٠٠٠/٥/٣١
- معدل الفائدة = ٩ %

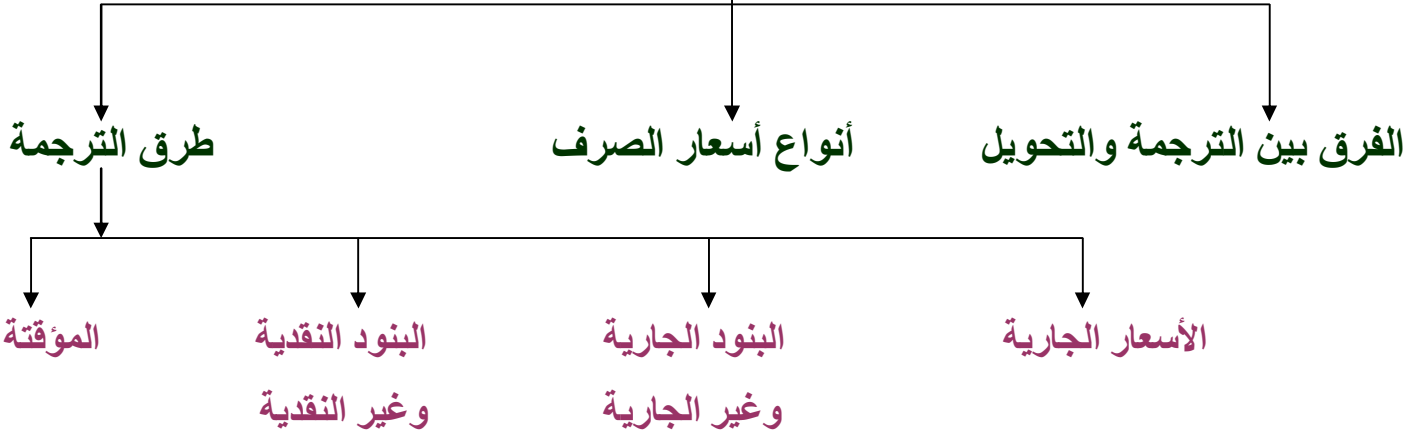
المطلوب

إثبات العمليات السابقة وفقا لما يلي :

١. طريقة الصفقة الأولى .

٢. طريقة الصفقتين .

## طرق ترجمة القوائم المالية



### أولاً : الفرق بين الترجمة والتحويل:

**التحويل :** هو عملية مبادلة أو تحويل فعلي من عملة معينة الى عملة أخرى لكي يمكن استخدامها في العمليات التي تقوم بها الشركة ( استيراد ) .

**الترجمة :** هي ترجمة من عملة أجنبية إلى عملة محلية للتسجيل في الدفاتر أو لإعداد القوائم المالية الموحدة ( تحويل أو ترجمة ورقية ) .

### ثانياً : أنواع سعر الصرف :

يوجد ثلاث أنواع لسعر الصرف :

١. **سعر الصرف الجارى :** سعر الصرف في تاريخ الإقفال وهو تاريخ إعداد القوائم المالية .

٢. **سعر الصرف التاريخي :** سعر الصرف في تاريخ حدوث العملية أو تاريخ الحصول على الأصل أو تاريخ إصدار الأسهم أو تاريخ تأسيس الشركة .

٣. متوسط أسعار الصرف: المتوسط السنوي لأسعار صرف العملة الأجنبية .

ثالثا : طرق الترجمة :

أ. طريقة الأسعار الجارية :

**تعريفها :** يتم ترجمة كافة بنود قائمة المركز المالي بالاعتماد على سعر الصرف الجاري **فيما عدا** رأس المال يتم ترجمته باستخدام سعر الصرف التاريخي **أما** بنود قائمة الدخل يتم ترجمتها باستخدام متوسط أسعار الصرف .

**ميزاتها :** سهولة الاستخدام . **السبب :** لاستخدام سعر صرف واحد هو سعر الصرف الجاري لترجمة كافة بنود قائمة المركز المالي **فيما عدا** رأس المال يتم ترجمته باستخدام سعر الصرف التاريخي. **عيبها :** في حالة الزيادة المستمرة في أسعار صرف العملات الأجنبية فان تطبيق هذه الطريقة يؤدي إلى زيادة الأرباح أو الخسائر الناتجة عن التغيرات في أسعار الصرف زيادة كبيرة .

ب. طريقة البنود الجارية وغير الجارية :

**تعريفها :** يتم تقسيم بنود قائمة المركز المالي الى نوعين :-

**بنود جارية** ← تشمل الأصول المتداولة والالتزامات قصيرة الأجل ← يتم ترجمتها باستخدام سعر الصرف الجاري .

**بنود غير جارية** ← تشمل الأصول الثابتة والالتزامات طويلة الأجل ورأس المال ← يتم ترجمتها باستخدام سعر الصرف التاريخي .  
**أما** بنود قائمة الدخل يتم ترجمتها باستخدام متوسط أسعار الصرف .

ج. طريقة البنود النقدية وغير النقدية :

**تعريفها :** يتم تقسيم بنود قائمة المركز المالي إلى نوعين :-

**بنود نقدية** ← تشمل الأصول المتداولة ( فيما عدا المخزون والاستثمارات في أوراق مالية ) أي الأصول النقدية ( النقدية والمدينون ) وكل الالتزامات سواء قصيرة الأجل أو طويلة الأجل ← يتم ترجمتها باستخدام سعر الصرف الجاري .

**بنود غير نقدية** ← تشمل المخزون والاستثمارات في أوراق مالية والأصول الثابتة ورأس المال ← يتم ترجمتها باستخدام سعر الصرف التاريخي .

**أما** بنود قائمة الدخل يتم ترجمتها باستخدام متوسط أسعار الصرف .

## د. الطريقة المؤقتة :

مفهومها : تتشابه مع الطريقة السابقة ( نقدية وغير نقدية ) فيما عدا المخزون السلعي والاستثمارات في أوراق مالية .

• إذا تم تقييم المخزون السلعي والاستثمارات في أوراق مالية على أساس سعر التكلفة  
← تشابه ← يتم ترجمتها باستخدام سعر الصرف التاريخي .

• إذا تم تقييم المخزون السلعي والاستثمارات في أوراق مالية على أساس سعر السوق  
← اختلاف ← يتم ترجمتها باستخدام سعر الصرف الجاري .

أما بنود قائمة الدخل يتم ترجمتها باستخدام متوسط أسعار الصرف .

تمرين

فيما يلي قائمتي المركز المالي لشركة النصر في ٩٧/١٢/٣١ و ٩٨/١٢/٣١ م بالعملة المحلية وقائمة الدخل عن السنة المالية المنتهية في ٩٨/١٢/٣١ م بالعملة المحلية:

٩٨/١٢/٣١

٩٧/١٢/٣١

قائمة المركز المالي في

٥٠٠	٣٠٠	نقدية
١٠٠٠	١٣٠٠	مدينون
١٥٠٠	١٢٠٠	مخزون
٨٠٠٠	٩٠٠٠	أصول ثابتة
١١٠٠٠	١١٨٠٠	إجمالي
٢٤٠٠	٢٢٠٠	الدائنين
٣٠٠٠	٤٤٠٠	قروض طويلة الأجل
٢٠٠٠	٢٠٠٠	رأس المال
٣٦٠٠	٣٢٠٠	أرباح محتجزة
١١٠٠٠	١١٨٠٠	إجمالي



قائمة الدخل بالعملة المحلية عن السنة المنتهية في ٩٨/١٢/٣١ م

١٠٠٠٠		إيراد المبيعات
	٥٩٥٠	- تكلفة البضاعة المباعة
	١٠٠٠	قسط إهلاك ثابت
	١٤٥٠	مصروفات أخرى
( ٨٤٠٠ )		إجمالي
١٦٠٠		الدخل قبل الضرائب
( ٤٨٠ )		- الضرائب ٣٠ %
١١٢٠		صافي الدخل بعد الضرائب

فإذا علمت أن :

١. سعر الصرف في تاريخ إصدار الأسهم وتاريخ شراء الأصول الثابتة هو ١ جنيه مصري = ٠,١٧ دولار .
٢. المخزون في ٩٨/١/١ تم شراؤه خلال الربع الأخير سنة ٩٧ م .
٣. بلغت المشتريات خلال سنة ٩٨ ( ٦٢٠٠ ) جنيه و الأرباح الموزعة ( ٧٢٠ ) جنيه .
٤. المشتريات والمبيعات و المصروفات الأخرى والأرباح الموزعة تمت خلال سنة ٩٨ م.
٥. الأرباح المحتجزة في ٩٧/١٢/٣١ باستخدام طريقة الأسعار الجارية ٨٥٠ دولار و باستخدام الطريقة المؤقتة ٣١٠ دولار .
٦. أسعار الصرف للسنوات ٩٨،٩٧ كانت كما يلي:

١ يناير ٩٨	جنيه مصري = ٠,٢٣ دولار
٣١ ديسمبر ٩٨	جنيه مصري = ٠,١٨ دولار
متوسط السعر لسنة ٩٨	جنيه مصري = ٠,٢٢ دولار
متوسط السعر في الربع الأخير ٩٧	جنيه مصري = ٠,٢٣ دولار
متوسط السعر في الربع الأخير ٩٨	جنيه مصري = ٠,١٩ دولار

المطلوب إعداد القوائم المالية بالعملة الأجنبية باستخدام طريقة الأسعار الجارية والطريقة المؤقتة .

١. طريقة الأسعار الجارية :

قائمة الدخل بالدولار الأمريكي عن الفترة المنتهية في ٩٨/١٢/٣١

العملة بالدولار	سعر الصرف	العملة المحلية	بيان
٢٢٠٠	٠,٢٢	١٠٠٠٠	إيراد المبيعات ناقص :
( ١٣٠٩ )	٠,٢٢	( ٥٩٥٠ )	تكلفة البضاعة المباعة
٢٢٠	٠,٢٢	١٠٠٠	الإهلاك
٣١٩	٠,٢٢	١٤٥٠	مصروفات أخرى
٣٥٢		١٦٠٠	صافي الدخل قبل الضرائب ناقص :
( ١٠٦ )	٠,٢٢	( ٤٨٠ )	الضرائب ٣٠ %
٢٤٦		١١٢٠	صافي الدخل بعد الضرائب يضاف :
٨٥٠		٣٢٠٠	أرباح محتجزة في ٩٧/١٢/٣١ (أول المدة)
١٠٩٦		٤٣٢٠	الإجمالي ناقص :
( ١٥٨ )	٠,٢٢	( ٧٢٠ )	أرباح موزعة خلال ٩٨
٩٣٨		٣٦٠٠	أرباح محتجزة في ٩٨/١٢/٣١

مستنتج

ملاحظات :

١. تم ترجمة قائمة الدخل إلى الدولار الأمريكي باستخدام متوسط سعر ٩٨ .
٢. الأرباح المحتجزة أول المدة وكذلك الأرباح الموزعة مذكورة في التمرين .
٣. تم استنتاج الأرباح المحتجزة آخر المدة ( ٩٨/١٢/٣١ ) بالدولار الأمريكي من قائمة الدخل .

قائمة المركز المالي بالدولار الأمريكي في ٩٨/١٢/٣١

العملة بالدولار	سعر الصرف	العملة المحلية	بيان
			<u>الأصول:</u>
٩٠	٠,١٨	٥٠٠	نقدية
١٨٠	٠,١٨	١٠٠٠	مدينين
٢٧٠	٠,١٨	١٥٠٠	مخزون
١٤٤٠	٠,١٨	٨٠٠٠	أصول ثابتة
١٩٨٠		١١٠٠٠	إجمالي
			<u>الخصوم وحقوق الملكية:</u>
٤٣٢	٠,١٨	٢٤٠٠	دائنين
٥٤٠	٠,١٨	٣٠٠٠	قروض طويلة الأجل
٣٤٠	٠,١٧	٢٠٠٠	رأس المال
٩٣٨	( قائمة الدخل )	٣٦٠٠	الأرباح المحتجزة
( ٢٧٠ )		-----	أرباح وخسائر التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي
١٩٨٠		١١٠٠٠	إجمالي

ملاحظات:

١. تم ترجمة بنود قائمة المركز المالي باستخدام سعر الصرف الجاري في ٩٨/١٢/٣١

باستثناء رأس المال تم ترجمته باستخدام سعر الصرف التاريخي .

٢. قيمة الأرباح المحتجزة في ٩٨/١٢/٣١ بالدولار الأمريكي تم الحصول عليها من قائمة الدخل .

٣. إن أرباح وخسائر التغيرات في أسعار الصرف تظهر في قائمة المركز المالي ويتم

حسابها بالفرق بين إجمالي الأصول وإجمالي الخصوم وحقوق الملكية .

إجمالي الأصول – إجمالي الخصوم وحقوق الملكية = – خسائر التغيرات في أسعار الصرف

= + أرباح التغيرات في أسعار الصرف

$$١٩٨٠ - ٢٢٥٠ = - ٢٧٠ \leftarrow \text{خسائر التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي}$$

٢. الطريقة المؤقتة : أولا قائمة المركز المالي ثم قائمة الدخل

قائمة المركز المالي بالدولار الأمريكي في ٩٨/١٢/٣١

العملة بالدولار	سعر الصرف	العملة المحلية	بيــــــــان
			<u>الأصول :</u>
٩٠	٠,١٨	٥٠٠	نقدية
١٨٠	٠,١٨	١٠٠٠	مدينين
٢٨٥	٠,١٩	١٥٠٠	مخزون
١٣٦٠	٠,١٧	٨٠٠٠	أصول ثابتة
١٩١٥		١١٠٠٠	<b>إجمالي</b>
			<u>الخصوم وحقوق الملكية :</u>
			دائنين
٤٣٢	٠,١٨	٢٤٠٠	قروض طويلة الأجل
٥٤٠	٠,١٨	٣٠٠٠	رأس المال
٣٤٠	٠,١٧	٢٠٠٠	الأرباح المحتجزة
٦٠٣		٣٦٠٠	<b>إجمالي</b>
١٩١٥		١١٠٠٠	

مستنتج

ملاحظات :

١. تم ترجمة النقدية والمدينون ( أصول نقدية ) والدائنون وقروض طويلة الأجل ( التزامات

نقدية ) على أساس سعر الصرف الجاري ← ٠,١٨

٢. تم ترجمة المخزون على أساس متوسط أسعار الصرف للربع الأخير من عام ٩٨ ← ٠,١٩

٣. تم ترجمة الأصول الثابتة ورأس المال على أساس سعر الصرف التاريخي ← ٠,١٧

٤. الأرباح المحتجزة في نهاية المدة بالعملة الأجنبية =

إجمالي الأصول بالعملة الأجنبية – إجمالي الخصوم ورأس المال بالعملة الأجنبية

١٩١٥ – ١٣١٢ = (٣٤٠ + ٥٤٠ + ٤٣٢) ← مستنتج ٦٠٣

٥. لا تظهر أرباح أو خسائر التغيرات في أسعار الصرف في الميزانية .

قائمة الدخل بالدولار الأمريكي عن الفترة المنتهية في ٩٨/١٢/٣١

العملة بالدولار	سعر الصرف	العملة المحلية	بيان
٢٢٠٠	٠,٢٢	١٠٠٠٠	إيراد المبيعات ناقص :
( ١٣٥٥ )	؟؟؟؟	( ٥٩٥٠ )	تكلفة البضاعة المباعة
( ١٧٠ )	٠,١٧	( ١٠٠٠ )	الإهلاك
( ٣١٩ )	٠,٢٢	( ١٤٥٠ )	مصروفات أخرى
١٩٨ س	-----	-----	أرباح وخسائر التغيرات في أسعار الصرف
٥٥٤ س		١٦٠٠	صافي الدخل قبل الضرائب ناقص :
( ١٠٣ )	٠,٢٢	( ٤٨٠ )	الضرائب ٣٠ %
٤٥١ س		١١٢٠	صافي الدخل بعد الضرائب يضاف :
٣١٠		٣٢٠٠	أرباح محتجزة في ٩٧/١٢/٣١ (أول المدة)
٧٦١ س		٤٣٢٠	الإجمالي ناقص :
( ١٥٨ )	٠,٢٢	( ٧٢٠ )	أرباح موزعة خلال ٩٨
٦٠٣		٣٦٠٠	أرباح محتجزة آخر المدة في ٩٨/١٢/٣١

مستنتج

ملاحظات:

١. تم ترجمة المبيعات والمصروفات الأخرى وضريبة الدخل والأرباح الموزعة عام ٩٨

باستخدام متوسط سعر الصرف لعام ٩٨ ← ٠,٢٢

٢. تم ترجمة الإهلاك على أساس سعر الصرف التاريخي ٠,١٧ لأنه متعلق بالأصول الثابتة.

٣. تم ترجمة تكلفة البضاعة المباعة كما يلي :

$$٢٧٦ = ٠,٢٣ \times ١٢٠٠ \quad \text{مخزون أول المدة}$$

متوسط سعر الصرف في الربع الأخير من عام ٩٧

$$١٣٦٤ = ٠,٢٢ \times ٦٢٠٠ \quad \text{+ المشتريات}$$

متوسط أسعار الصرف خلال ٩٨

$$(٢٨٥) = ٠,١٩ \times ١٥٠٠ \quad \text{- المخزون آخر المدة}$$

$$\boxed{١٣٥٥}$$

متوسط سعر الصرف في الربع الأخير من عام ٩٨

٤. أرباح وخسائر التغيرات في أسعار الصرف الأجنبية تظهر في قائمة الدخل ضمن

الدخل الجاري ( إيرادات أخرى ) ويتم الوصول إليها كما يلي :

$$٦٠٣ = ١٥٨ - \text{س١}$$

$$\text{س١} = ٧٦١$$

$$٧٦١ = ٣١٠ + \text{س٢}$$

$$\text{س٢} = ٤٥١$$

$$٤٥١ = ١٠٣ - \text{س٣}$$

$$\text{س٣} = ٥٥٤$$

$$٥٥٤ = \text{س٤} + (٣١٩ + ١٧٠ + ١٣٥٥) - ٢٢٠٠$$

$$٥٥٤ = \text{س٤} + ١٨٤٤ - ٢٢٠٠$$

$$٥٥٤ = \text{س٤} + ٣٥٦$$

$$\text{س٤} = \boxed{١٩٨}$$

## تمارين على الترجمة

فيما يلي قائمة المركز المالي لشركة السلام والتي تم إعدادها بالعملة المحلية في ٢٠٠٠/١٢/٣١ وقائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٢٠٠٠/١٢/٣١ بالعملة المحلية .

قائمة المركز المالي بالعملة المحلية في ٢٠٠٠/١٢/٣١

		<u>الأصول :</u>
	١٠٠٠	نقدية
	٢٠٠٠	مدينين
	٣٠٠٠	مخزون
	٥٠٠٠	أصول ثابتة
١١٠٠٠		
		<u>الالتزامات وحقوق الملكية :</u>
	١٦٠٠	أوراق الدفع
	١٤٠٠	قروض قصيرة الأجل
	٣٠٠٠	رأس المال
	٥٠٠٠	أرباح محتجزة
١١٠٠٠		

قائمة الدخل بالعملة المحلية عن السنة المنتهية في ٢٠٠٠/١٢/٣١

٤٠٠٠٠		إيراد المبيعات
	٢٠٠٠٠	ناقص :
	٦٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
	٤٠٠٠	الإهلاك
٣٠٠٠٠		مصروفات أخرى
١٠٠٠٠		الدخل قبل الضرائب
		ناقص :
	٣٠٠٠	الضرائب
٧٠٠٠		الدخل بعد الضرائب

فإذا علمت أن :

١. مخزون ٢٠٠٠/١/١ يبلغ ٣٨٠٠ جنيه مصري وتم شراؤه في الربع الأخير من عام ١٩٩٩ .

٢. الأرباح المحتجزة في ١٩٩٩/١٢/٣١ تفاصيلها كما يلي :

عملة محلية ٢٥٠٠ جنيه مصري .

عملة أجنبية بطريقة الأسعار الجارية ٥٠٠ دولار .

عملة أجنبية بالطريقة المؤقتة ٣٠٠ دولار .

٣. سعر الصرف في تاريخ اصدار الأسهم وفي تاريخ شراء الأصول هو :

١ جنيه مصري = ٠,١٦ دولار .

٤. أن المشتريات خلال عام ٢٠٠٠ بلغت ١٩٢٠٠ جنيه مصري وأن الأرباح

الموزعة خلال عام ٢٠٠٠ بلغت ٤٥٠٠ جنيه مصري .

٥. إن المشتريات والمبيعات والمصروفات الأخرى والأرباح الموزعة

تمت خلال عام ٢٠٠٠ .

٦. أن أسعار الصرف كانت كما يلي :

* ١ يناير ٢٠٠٠	١ جنيه مصري = ٠,٢٢ دولار
* ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠	١ جنيه مصري = ٠,٢٦ دولار
* متوسط السعر للربع الأخير لعام ١٩٩٩	١ جنيه مصري = ٠,٢١ دولار
* متوسط السعر للربع الأخير لعام ٢٠٠٠	١ جنيه مصري = ٠,٢٤ دولار
* متوسط السعر لعام ٢٠٠٠	١ جنيه مصري = ٠,٢٣ دولار

المطلوب

إعداد القوائم المالية بالدولار باستخدام الطرق الآتية للترجمة .

١. طريقة الأسعار الجارية .

٢. الطريقة المؤقتة .



## عقود الصرف الآجلة

**مفهومها:** اتفاق على شراء أو بيع عملة أجنبية بسعر محدد مسبقاً يسمى سعر الصرف الآجل أو المؤجل على أن يتم استلام وتسليم العملة في وقت محدد في المستقبل .

**يتأسس العقد على سعرين للصرف:**

▪ سعر صرف فوري .

▪ سعر صرف مؤجل ( آجل ) .

**يترتب على عقود الصرف الآجلة:**

▪ علاوة صرف آجلة .

▪ خصم صرف آجل .

**العلاوة أو الخصم:** هي عبارة عن الفرق بين سعر الصرف الآجل وسعر الصرف الفوري .

**تاريخ نشأة العملية:** يتم التعاقد على شراء أو بيع عملة أجنبية من البنك بموجب عقد الصرف الآجل .

**تاريخ التنفيذ:**

يتم استلام العملة الأجنبية من البنك ( بموجب عقد شراء آجل ) أو تسليم العملة

الأجنبية للبنك ( بموجب عقد بيع آجل ) .

**أسباب نشوء عقود الصرف الآجلة:**

ترتبط عقود الصرف الآجلة بالصفقات التجارية ( الاستيراد والتصدير ) بعملة أجنبية لتوفير الحماية ضد مخاطر التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي وذلك في الفترة الواقعة بين تاريخ نشأة الصفقة بالعملة الأجنبية وتاريخ التسوية النقدية لهذه الصفقة .

### أنواع عقود الصرف الآجلة

بغرض المضاربة

بغرض التغطية

تغطية صافي استثمارات الشركة بالعملة الأجنبية

تغطية عمليات الشراء والبيع بعملة أجنبية

## مثال

في ٩٥/٣/١ تعاقدت إحدى الشركات المصرية على شراء بضاعة من إحدى الشركات الأمريكية بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ دولار أمريكي على أن يسدد الثمن في ٩٥/٩/١ (٧ شهور) وفي نفس التاريخ (٩٥/٣/١ تاريخ الشراء أو التعاقد على الشراء) تعاقدت الشركة المصرية مع أحد البنوك بموجب عقد صرف مؤجل ينفذ في ٩٥/٩/١ على شراء ٣٠٠٠٠٠ دولار أمريكي بسعر صرف مؤجل ١ دولار = ٢, ٣ جنيه وكانت بيانات سعر الصرف بالدولار الأمريكي أمام الجنيه المصري خلال فترة تنفيذ الصفقة كما يلي:

١. في ٩٥/٣/١ ١ دولار = ٣ جنيه

٢. في ٩٥/٩/١ ١ دولار = ٤, ٣ جنيه

## المطلوب

تسجيل العمليات السابقة في دفتر يومية الشركة .

أولا : في تاريخ نشأة الصفقة ٩٥/٣/١

١. إثبات شراء البضاعة ( سعر الصرف الفوري )

٩٠٠٠٠	من ح/ المشتريات	( ٣ × ٣٠٠٠٠٠ )
٩٠٠٠٠	إلى ح/ الدائنين	

٢. إثبات عقد الصرف الآجل

	من مذكورين	
٩٠٠٠٠	ح/ مديني عقد الصرف المؤجل	( ٣ × ٣٠٠٠٠٠ )
٦٠٠٠	ح/ علاوة الصرف الآجل ( كآنه خسارة مصروف )	
٩٦٠٠٠	إلى ح/ التزامات عقد الصرف المؤجل	( ٣, ٢ × ٣٠٠٠٠٠ )

١. التسوية بفروق السعر (السعر الفوري):

الفرق بين سعر الصرف الفوري في ٣/١ وسعر الصرف الفوري في ٩/١  
 فرق السعر = عدد الوحدات ( عملة أجنبية ) × ( السعر الجديد - السعر القديم )  
 $١٢٠٠٠٠ (+) = ٠,٤ \times ٣٠٠٠٠٠ = (٣ - ٣,٤) \times ٣٠٠٠٠٠ =$

<u>خسائر (الدائنين)</u>		<u>أرباح مديني عقد الصرف المؤجل</u>	
من د/ خسائر الصرف الأجنبي	١٢٠٠٠	من د/ مديني عقد الصرف المؤجل	١٢٠٠٠
إلى د/ الدائنين	١٢٠٠٠	إلى د/ أرباح صرف أجنبي	١٢٠٠٠

٢. إقفال الحسابات:

أ. سداد التزامات عقد الصرف الآجل: (  $٩٦٠٠٠ = ٣,٢ \times ٣٠٠٠٠٠$  )

من د/ التزامات عقد الصرف المؤجل ٩٦٠٠٠  
 إلى د/ النقدية ٩٦٠٠٠

ب. تحصيل العملة ( استلام مبلغ ٣٠٠٠٠٠ دولار): (  $١٠٢٠٠٠ = ٣,٤ \times ٣٠٠٠٠٠$  )

من د/ النقدية ١٠٢٠٠٠  
 إلى د/ مديني عقد الصرف المؤجل ١٠٢٠٠٠

ج. سداد الدائنين: (  $١٠٢٠٠٠ = ٣,٤ \times ٣٠٠٠٠٠$  )

من د/ الدائنين ١٠٢٠٠٠  
 إلى د/ النقدية ١٠٢٠٠٠

د. استهلاك علاوة صرف مؤجل ( تحويلها إلى مصروف يتم إقفاله في د/ أ . خ ):

من د/ علاوة صرف مؤجلة مستنفذة ٦٠٠٠  
 إلى د/ علاوة صرف آجل ٦٠٠٠

## ملاحظات:

١. ح/ مديني عقد صرف آجل — حساب يجعل مدين بمقدار العملة الأجنبية التي سوف يتم الحصول عليها من البنك بسعر الصرف الفوري وقت التعاقد ١/٣/٩٥ .

٢. ح/ التزامات عقد صرف آجل — يجعل دائنا بمقدار التزام المستورد للبنك في العملة الأجنبية بسعر الصرف وهو التزام نتيجة إبرام عقد الصرف الآجل مع البنك .

٣. ح/ علاوة الصرف الآجل — مصروف ويكون بمقدار الفرق بين سعر الصرف الفوري في تاريخ التعاقد وسعر الصرف الآجل ودائما تكون مدينة ( سعر الصرف الفوري في تاريخ التعاقد أقل من سعر الصرف المؤجل ) وتعتبر بمثابة تكلفة عقود الصرف الآجلة حيث أن الشركات تكلفت ٦٠٠ جنيه ( علاوة صرف مؤجلة ) مقابل تجنب خسارة بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه ( الزيادة في المبلغ المستحق للدائنين ) كانت سوف تتحملها الشركة لو لم تبرم عقد الصرف الآجل .

٤. أ خ الصرف الأجنبي — تحدث نتيجة تغير سعر الصرف في تاريخ التعاقد ( ٣ ) عن سعر الصرف في تاريخ تنفيذ العقد ( ٤, ٣ ) فقيمة أرباح الصرف الأجنبية نتيجة عقد الصرف الأجنبي ( ١٢ ) متساوية مع قيمة خسارة الصرف الآجل نتيجة زيادة المبلغ المستحق للدائنين والمترتبة على ارتفاع أسعار الصرف الأجنبي في تاريخ التنفيذ .

## معالجة آثار التضخم في القوائم المالية

طرق معالجة التضخم في المحاسبة

مقدمة

\* الأرقام القياسية .

\* مفهوم التضخم .

\* طريقة التكلفة التاريخية

\* مبدأ التكلفة التاريخية .

المعدلة بالأرقام القياسية .

\* التكلفة الجارية .

\* عيوب مبدأ التكلفة

التاريخية .

## أولا : مقدمة

### ١. مفهوم التضخم :

الارتفاع أو الزيادة المستمرة في الأسعار للسلع والخدمات التي يتم تداولها في دول العالم نتيجة انخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد .

### ٢. مبدأ التكلفة التاريخية :

نظام تقليدي في المحاسبة يتجاهل الارتفاع المستمر في الأسعار .  
**مفهومه :** تقييم أصول المنشأة بتكلفتها التاريخية أي تكلفة الأصل في تاريخ شراؤه دون الأخذ في الاعتبار التغيرات في الأسعار بين تاريخ شراء الأصل وبين تاريخ استخدام هذا الأصل وإعداد القوائم المالية .

### ٣. عيوب مبدأ التكلفة التاريخية :

أ- أن قائمة المركز المالي التي يتم إعدادها طبقا لمبدأ التكلفة التاريخية أصبحت لا تعبر عن المركز المالي الحقيقي للوحدة الاقتصادية .  
فالأصول الثابتة التي يتم شراؤها منذ عدة سنوات تظهر في قائمة المركز المالي بأسعار شراؤها التي قد تختلف اختلافا كبيرا عن الأسعار الحالية في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي

ب- أن قائمة الدخل لا تعبر عن نتيجة الأعمال الحقيقية خلال نفس السنة المالية أي يتم تسعيرها بالاعتماد على أسعارها الحالية بينما هناك بعض بنود التكاليف مسعرة بأسعار سنوات سابقة **مثل :** إهلاك الأصول الثابتة وأيضا جزءا من تكلفة المواد المستخدمة في العمليات الإنتاجية والتي تم شراؤها في سنة أو سنوات سابقة ويتم تسعيرها بأسعار السنوات السابقة وفي ظل التضخم فإن أسعار السنوات السابقة تقل عن أسعار السنة الحالية التي يتم فيها إعداد قائمة الدخل .

وهذا يؤدي إلى نقص التكاليف الدفترية عن التكاليف الحقيقية مما يؤدي إلى

زيادة الأرباح الدفترية عن الأرباح الحقيقية وهذا يؤدي ما يلي :

- تحميل الشركة بضرائب تزيد عن الضرائب الحقيقية .
- زيادة الأرباح الموزعة على المساهمين مما يؤدي إلى تعرض الشركة للخطر مستقبلا نتيجة نقص الأصول .
- زيادة ضغط العمال على إدارة الشركة لزيادة أجورها .
- فقدان الثقة في القوائم المالية المعدة طبقا لمبدأ التكلفة التاريخية وعدم قدرة الجهات المختلفة الاعتماد على هذه القوائم المالية عند اتخاذ القرارات .

ثانيا : طرق معالجة التضخم  
في المحاسبة

١. الأرقام القياسية

أ- مفهوم الأرقام القياسية :

تعكس التغيرات في مستويات الأسعار (التغيرات في القوى الشرائية لوحددة القياس) بين سنتين ماليتين على الأقل. ويطلق على السنة الأولى سنة الأساس والسنة الثانية سنة المقارنة ويتم قياس الأرقام القياسية باستخدام مجموعة من أسعار مجموعة من السلع الأساسية في سنتي الأساس والمقارنة وترجيحهم بـ  
كمية سنة الأساس / كمية سنة المقارنة / كمية سنة الأساس و سنة المقارنة.

ب- طرق قياس الأرقام القياسية :

١. لاسبير : 
$$\frac{\sum \text{ع. ك.} \cdot \text{ع. ك.}}{\sum \text{ع. ك.} \cdot \text{ع. ك.}}$$
 أي مجموع  $\frac{\text{أسعار سنة المقارنة} \times \text{كميات سنة الأساس}}{\text{أسعار سنة الأساس} \times \text{كميات سنة الأساس}}$

تعتمد هذه الطريقة على ترجيح أسعار سنتي الأساس والمقارنة بكميات سنة الأساس .

٢. باش : 
$$\frac{\sum \text{ع. ك.} \cdot \text{ع. ك.}}{\sum \text{ع. ك.} \cdot \text{ع. ك.}}$$
 أي مجموع  $\frac{\text{أسعار سنة المقارنة} \times \text{كميات سنة المقارنة}}{\text{أسعار سنة الأساس} \times \text{كميات سنة المقارنة}}$

تعتمد هذه الطريقة على ترجيح أسعار سنتي الأساس والمقارنة بكميات سنة المقارنة .

٣. فيشر : 
$$\sqrt{\sum (\text{ع. ك.} / \text{ع. ك.}) \times \sum (\text{ع. ك.} / \text{ع. ك.})}$$

تعتمد هذه الطريقة على ترجيح أسعار سنتي الأساس والمقارنة بكميات سنتي الأساس والمقارنة .



### ج. أنواع الأرقام القياسية :

١. يتم تقسيمها إلى أرقام قياسية خاصة للأسعار وتعكس التغيرات في مستويات الأسعار لنوع واحد من السلع أو مجموعة معينة من السلع ذات المواصفات المشتركة مثل : الأرقام القياسية لأسعار السيارات، ونظرا لأن هذه الأرقام تعكس التغيرات في أسعار نوع واحد من السلع لذلك فإنها تعكس ما يلي:

التغيرات في الأسعار الناتجة  
عن التطورات و التكنولوجية  
في هذه السلع .

التغيرات في مستويات الأسعار  
الناتجة عن التغير في القوى  
الشرائية لوحد النقد ( التضخم ) ،

١. الأرقام القياسية العامة للأسعار تعكس هذه الأرقام التغيرات في المستوى العام لأسعار مجموعة من السلع والخدمات الأساسية المتوفرة في الدولة. لذلك فهي تعكس فقط التغيرات في الأسعار الناتجة عن التضخم ولا تعكس التغيرات الناتجة عن التطورات الفنية و التكنولوجية .

**٢. طريقة التكلفة التاريخية  
المعدلة بالأرقام القياسية العامة**

**أ- مفهومها :**

يتم إعداد قوائم مالية معدة طبقاً لمبدأ التكلفة التاريخية ثم يتم تعديل تلك القوائم بالتغيرات في الأسعار باستخدام أرقام قياسية عامة .

**ب- الافتراضات :**

١. يتم تقسيم أصول وخصوم المنشأة إلى بنود نقدية ( مدينون- وأوراق قبض ) وجميع الالتزامات، وبنود غير نقدية ( رأس المال- أصول ثابتة - مخزون سلعي ) .
٢. البنود النقدية لا يتم تعديلها طبقاً للتغيرات في مستويات الأسعار لأن قيمتها في تاريخ إعداد القوائم المالية لا تتغير أما البنود غير النقدية يتم تعديلها طبقاً للتغيرات في الأسعار لأن قيمتها في تاريخ إعداد القوائم المالية تختلف عن قيمتها في تاريخ شراء أو حدوث هذا البند.
٣. يتم تعديل بنود قائمة الدخل مع مراعاة تاريخ إعداد القوائم المالية وتاريخ حدوث عملية البيع أو الشراء أو المصروف.
٢. نتيجة تعديل البنود السابقة تظهر أرباح أو خسائر التغيرات في القوة الشرائية لوحددة النقد ضمن بنود قائمة الدخل.

**ج. نقدها ( العيوب ) :**

١. زيادة الجهد والوقت والتكاليف نتيجة إعداد قوائم مالية باستخدام التكلفة التاريخية ثم إعداد قوائم مالية أخرى معدلة باستخدام الأرقام القياسية العامة .

## ( المعادلة + المثال )

معادلة تعديل البنود غير النقدية ( تكلفة تاريخية معدلة بالأرقام القياسية العامة )

القيمة المعدلة = القيمة التاريخية للبند × الأرقام القياسية العامة في تاريخ إعداد القوائم المالية (٩٧/١٢/٣١)  
الأرقام القياسية العامة في تاريخ حدوث البند (٩٧/١/١)

مثال

اشترت شركة المتولي قطعة أرض بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنية في ٩٧/١/١ م .

المطلوب

حساب القيمة المعدلة ( التكلفة التاريخية معدلة بالأرقام القياسية العامة للأسعار )

لبند الأراضي في ٩٧/١٢/٣١ م .

بافتراض أن الرقم القياسي العام للأسعار في ٩٧/١/١ م ← هو ٢٢٥

بينما بافتراض أن الرقم القياسي العام للأسعار في ٩٧/١٢/٣١ م ← هو ٢٣٨

الحل

$$\text{القيمة المعدلة} = \frac{٢٢٨ \times ٢٠٠٠٠}{٢٢٥} = ٢١١٥٦ \text{ جنية}$$

قائمة المركز المالي في ٩٧/١٢/٣١

أراضي ٢١١٥٦

### ٣. التكلفة الجارية

#### أ. مزاياها:

١. توفير الوقت والجهد والتكلفة نتيجة إعداد مجموعة واحدة من القوائم المالية.
٢. تعبر عن المركز المالي الحقيقي للوحدة الاقتصادية ونتيجة أعمالها الحقيقية.

#### ب. تعتمد هذه الطريقة على ما يلي:

##### ١. تكلفة جارية:

وهي تكاليف شراء أصول بنفس المستوى

أو

##### ٢. الأسعار أو الحالية:

وهي أسعار بيع الأصول في تاريخ إعداد القوائم المالية.

#### ج. نقدها ( العيوب ):

١. عدم موضوعية القياس نظرا لإعادة تقييم الأصول في تاريخ إعداد القوائم المالية بالاعتماد على أسعار البيع أو التكلفة الجارية مما يؤدي إلى وجود عدة تقييمات لأصول الوحدة الاقتصادية.
  ٢. تحتاج إلى وقت وتكلفة مرتفعة نتيجة إعادة تقييم الأصول في تاريخ إعداد القوائم المالية.
- \* بالرغم من الانتقادات التي وجهت إليها "التكلفة الجارية" إلا أنها تعتبر مفضلة لدى غالبية المحاسبين ومستخدمي القوائم المالية المعدة طبقا لهذه الطريقة للتعبير عن المركز المالي الحقيقي ونتيجة الأعمال الحقيقية.

## ( المعادلة + المثال )

معادلة تعديل البنود غير النقدية ( تكلفة جارية بالأرقام القياسية الخاصة )

التكلفة الجارية = القيمة التاريخية للبند × الرقم القياسي الخاص للأسعار في تاريخ إعداد القوائم المالية (١٢/٣١)  
الرقم القياسي الخاص للأسعار في تاريخ حدوث البند (١/١)

مثال

اشترت شركة المعداوي قطعة أرض بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه في ٨٠/١/١ م .

المطلوب

حساب التكلفة الجارية ( التكلفة الجارية بالأرقام القياسية الخاصة للأسعار )

لبند الأراضي في ٨٠/١٢/٣١ م .

بافتراض أن الرقم القياسي لأسعار الأراضي في ٨٠/١/١ م ← هو ٢٥٠

بينما بافتراض أن الرقم القياسي لأسعار الأراضي في ٨٠/١٢/٣١ م ← هو ٤٢٠

\* ( عند تحديد الرقم القياسي للأراضي هذا يعني رقم قياسي خاص )

الحل

$$\text{التكلفة الجارية} = \frac{٤٢٠ \times ٢٠٠٠٠}{٢٥٠} = ٣٣٣٦٠ \text{ جنيه}$$

قائمة المركز المالي في ٩٧/١٢/٣١

أراضي ٣٣٣٦٠

ملاحظات:

١. الأرقام القياسية العامة للأسعار تعكس التغيرات في الأسعار الناتجة عن التضخم

( التكلفة التاريخية المعدلة بالأرقام القياسية العامة للأسعار )

٢. الأرقام القياسية الخاصة للأسعار تعكس التغيرات في الأسعار الناتجة عن التضخم

والتغيرات التكنولوجية .

أي أن التغيرات التكنولوجية على قيمة الأصل = التكلفة الجارية للأصل - التكلفة التاريخية المعدلة للأصل

# أرباح الحيازة

يجب التفرقة بين أرباح الحيازة و أرباح التشغيل

