

الفصل الثالث

إعداد القوائم الموحدة طبقا لطريقة الاستحواذ

تعد القوائم المالية الموحدة كإجراء محاسبي ثانٍ عند شراء حصص سيطرة فى شركات أخرى ، على أن تظل الشركات الأخرى مستمرة فى النشاط. وفيما يلى نقاط أساسية يجب على الطالب إدراكها عند فهمه لإعداد القوائم الموحدة.

- ١- تعد القوائم الموحدة بمعرفة الشركة الأم (القابضة).
- ٢- يتم إعداد هذه القوائم على أساس موازى باستخدام أوراق عمل مؤقتة لإعداد هذه القوائم.
- ٣- تعد القوائم المالية فى تاريخ الاقتناء (الشراء) ونهاية السنوات المالية لتاريخ الشراء.
- ٤- الآلية الأساسية لإعداد القوائم الموحدة هو أنه يتم النظر للمجموعة (الشركة القابضة والشركة أو الشركات التابعة على أنها وحدة واحدة).
- ٥- يتطلب النظر إلى المجموعة كوحدة واحدة ضرورة استبعاد الحسابات المتقابلة.
- ٦- الحسابات المتقابلة هى حسابات تعكس علاقة الشركة القابضة بالشركة التابعة بحيث تكون مدينة فى مجموعة دفترية لشركة معينة ودائنة فى المجموعة الدفترية للشركة المقابلة.

آليات إعداد القوائم الموحدة

- إعداد القوائم المالية الموحدة فى دفاتر الشركة القابضة يعتمد على الأسس المحاسبية الآتية:
- ١- إثبات الاستثمار فى الشركة التابعة (القائمة) وفقا لطريقة الشراء حيث يسجل الاستثمار بتكلفة الشراء فى تاريخ الشراء.
 - ٢- استخدام طريقة حق الملكية فى المحاسبة عن نتائج الاستثمار فى الشركة التابعة من حيث تسجيل العمليات الآتية وفقا لهذه الطريقة:
 - تسجيل حصة الشركة القابضة فى أرباح الشركة التابعة
 - تسجيل حصة الشركة القابضة فى التوزيعات التى تعلن عنها الشركة التابعة
 - استنفاد فروق الشراء إن وجدت
 - استبعاد الأرباح غير المحقق الناتجة عن العمليات المتبادلة
 - ٣- إجراء قيود التسويات والاستبعادات اللازمة لإجراء القوائم المالية الموحدة ، هذه القيود تتم بشكل مؤقت خارج الدفاتر المحاسبية للشركة القابضة بغرض إعداد القوائم المالية الموحدة.

قيود التسويات والاستبعادات اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة:

الهدف من إجراء قيود التسويات والاستبعادات قبل إعداد القوائم الموحدة هو استبعاد الحسابات المتقابلة فيما بين الأرصدة فى دفاتر الشركة القابضة وما يماثلها فى دفاتر الشركة التابعة. ويتحدد عدد قيود التسويات والاستبعادات اللازمة بحسب الآتى:

<p>١- تاريخ الاقتناء</p> <p>٢- نهاية سنة الاقتناء</p> <p>٣- نهاية السنة أو السنوات التالية لسنة الاقتناء</p>	<p>تاريخ إعداد القوائم المالية الموحد</p>
<p>١- ١٠٠٪ أى لا يوجد حقوق أقلية</p> <p>٢- أقل من ١٠٠٪ والمكمل حقوق الأقلية</p>	<p>حصة الشركة القابضة</p>
<p>١- تكلفة الشراء تساوى القيمة الدفترية أى لا يوجد فروق شراء مخصصة على أصول الشركة التابعة.</p> <p>٢- تكلفة الشراء أكبر من القيمة الدفترية ، والفروق مخصصة على الأصول والشهرة.</p>	<p>فروق الشراء</p>
<p>١- لا يوجد عمليات شراء بين الشركة القابضة والتابعة.</p> <p>٢- يوجد عمليات متبادلة بين الشركة القابضة والتابعة منه:</p> <ul style="list-style-type: none"> - عمليات البضاعة - عمليات الآلات - عمليات الإقراض والاقتراض - عمليات مرتبطة بالسندات - المديونية المتبدلة 	<p>العمليات المتبادلة بين الشركة القابضة والتابعة</p>

أولاً: إعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ الشراء

إعداد القوائم الموحدة في تاريخ الاقتناء يقتصر على إعداد قائمة المركز المالي الموحدة للشركة القابضة والشركات التابعة ، حيث لم تمضى فترة مالية على عملية الاقتناء وبالتالي فإنه:

- لا يتم إعداد قائمة دخل أو قائمة أرباح مبقاه
- لم تحقق الشركة التابعة أى أرباح ولم توزع أى توزيعات وبالتالي فإنه لم تسجل هذه العمليات على حساب الاستثمارات أو الدخل من الاستثمارات كما لم تمضى أى فترة على الفروق كي يتم استنفادها.
- لم تحدث بعد أى عمليات متبادلة بين الشركة القابضة والشركة التابعة.

عند إعداد القوائم المالية في تاريخ الشراء يجب استبعاد حساب الاستثمارات مقابل حقوق الملكية في الشركة التابعة في ظل كل حالة من الحالات الآتية:

١- شراء ١٠٠٪ ، تكلفة الشراء = القيمة الدفترية

في هذه الحالة فإن قيد الاستبعاد اللازم هو:

القيد الأول: حساب الاستثمارات:

من مذكورين

×× ح / رأس المال (الشركة ت)

×× ح / الاحتياطي النظامي (الشركة ت)

×× ح / أرباح مبقاه (الشركة ت ١/١)

×× ح / الاستثمارات في الشركة ت

٢- شراء حصة أقل من ١٠٠٪ بتكلفة تساوى ما يعادل تلك الحصة من القيمة الدفترية

عندما تشتري الشركة القابضة حصة أقل من ١٠٠٪ فإن المكمل هو حقوق الأقلية غير المسيطرة ، وتتطلب المعايير المحاسبية إظهار حقوق الملكية للأقلية في القوائم المالية الموحدة ، وبناءً عليه يجب توزيع القيمة الدفترية للشركة التابعة بين الشركة القابضة والأقلية غير المسيطرة بنسبة كلا منهما ، وبالتالي فإن قيد الاستبعاد يصبح على النحو الآتي:

القيد الأول: حساب الاستثمارات:

من مذكورين

×× ح / رأس المال (الشركة ت)

×× ح / الاحتياطي النظامي (الشركة ت)

×× ح / أرباح مبقاه (الشركة ت ١/١)

إلى مذكورين

×× ح / الاستثمارات في الشركة ت

×× ح / حقوق الأقلية

٣- في حالة شراء ١٠٠٪ وتكلفة الشراء أكبر من القيمة الدفترية

إذا اشترت الشركة القابضة ١٠٠٪ من أسهم الشركة التابعة بقيمة أكبر من القيمة الدفترية فإن الفرق يخصص إلى الأصول المختلفة حسب الآلية المتبعة عند المحاسبة وفقاً لطريقة حق الملكية ، وفي هذه الحالة فإن قيد الاستبعاد يجب أن يتضمن فروق الشراء المخصصة للأصول المختلفة بما في ذلك الشهرة.

القيد الأول: حساب الاستثمارات:

من مذكورين

×× ح / رأس المال (الشركة ت)

×× ح / الاحتياطي النظامي (الشركة ت)

×× ح / أرباح مبقاه (الشركة ت ١/١)

×× ح / الفروق (متمم)

×× إلى ح / الاستثمارات في الشركة ت

القيد الثاني: أقفال حساب الفروق بالقيد الآتي:

من مذكورين

×× ح / المخزون

×× ح / الأراضي

×× ح / الأصول الثابتة

×× ح / الشهرة

إلى ح / الفروق

٤- شراء أقل من ١٠٠٪ بتكلفة أكبر من القيمة الدفترية

فى هذه الحالة فإن الشركة القابضة تكون قد دفعت أكبر من القيمة الدفترية ويجب حساب الفرق وتخصيصه على الأصول على النحو المتبع عند تطبيق طريقة حق الملكية. ومع هذا ما موقف حقوق الأقلية من فروق الشراء ، فى هذا الصدد يوجد رأيان:

الرأى الأول : يرى تسجيل الفروق بنسبة ١٠٠٪ للأصول المختلفة وتحديد حصة الشركة القابضة وحقوق الأقلية من هذه الفروق بنسبة كلا منهما.

الرأى الثانى: تسجيل الفروق على الأصول بحصة الشركة القابضة فقط وتسجيل حقوق الأقلية من رأس المال والاحتياطيات والأرباح المبقاه فقط دون أى فروق فى الأصول. فى كلا الحالتين فإن القيد لن يختلف ولكن القيم هى التى سوف تختلف ، ويسجل هذا القيد على النحو الآتى:

القيد الأول: حساب الاستثمارات:

من مذكورين

×× ح / رأس المال (الشركة ت)

×× ح / الاحتياطي النظامي (الشركة ت)

×× ح / أرباح مبقاه (الشركة ت ١/١)

×× ح / الفروق (متمم)

إلى مذكورين

×× ح / الاستثمار في الشركة ت

×× ح / حقوق الأقلية

القيد الثانى: إقفال حساب الفروق بالقيد الآتى:

من مذكورين

×× ح / المخزون

×× ح / الأراضى

×× ح / الأصول الثابتة

×× ح / الشهرة

الى مذكورين

×× ح / الفروق

×× ح / حقوق الأقلية

مثال (١)

لتوضيح الأفكار السابقة ، افترض أن قائمة المركز المالى لكلا من الشركة (ق) ، والشركة (ت) ، فى ٢٠٠٧/١/١ على النحو الآتى:

الشركة (ت)	الشركة (ق)	البيان
٢٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠	النقدية
٢٠,٠٠٠	٥٠,٠٠٠	المدينين
٣٠,٠٠٠	٩٠,٠٠٠	المخزون
٤٠,٠٠٠	١٢٠,٠٠٠	الآلات والمعدات
٢٠,٠٠٠	٤٠,٠٠٠	الأراضي
١٣٠,٠٠٠	٤٠٠,٠٠٠	إجمالى الأصول
٥٠,٠٠٠	٦٠,٠٠٠	الالتزامات
٥٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠	رأس المال (ق اسمية ١٠)
١٠,٠٠٠	٤٠,٠٠٠	الاحتياطى
٢٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠	الأرباح المبقاه
١٣٠,٠٠٠	٤٠٠,٠٠٠	إجمالى الحقوق والالتزامات

المطلوب إعداد القوائم المالية الموحدة إذا اشترت الشركة (ق) حصة فى الشركة (ت) فى كل حالة من الحالات الآتية:

- ١- تكلفة الشراء ٨٠,٠٠٠ ريال والحصة المشتراه ٥٠٠٠ سهم (١٠٠٪)
- ٢- تكلفة الشراء ٦٤,٠٠٠ ريال والحصة المشتراه ٤٠٠٠ سهم (٨٠٪)
- ٣- تكلفة الشراء ١٠٠,٠٠٠ ريال والحصة المشتراه ٥٠٠٠ سهم (١٠٠٪)
- ٤- تكلفة الشراء ١٠٠,٠٠٠ ريال والحصة المشتراه ٤٠٠٠ سهم (٨٠٪)

فى جميع الأحوال فإن القيمة العادلة للأراضي ٣٥٠٠٠ ريال والمخزون ٣٣٠٠٠ ريال ، وذلك بالنسبة للشركة التابعة.

الحل

الحالة الأولى: تكلفة الشراء ٨٠,٠٠٠ ريال والحصة المشتراه ٥٠٠٠ سهم (١٠٠٪)

١- إثبات الاستثمارات فى الشركة (ت):

٢- قيود الاستعدادات الناتجة عن السيطرة:

ورقة العمل

البيانات الموحدة	الاستعدادات		الشركة (ت)	الشركة (ق)	بيان
	دائن	مدين			
٤٠٠٠٠			٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	النقدية
٧٠٠٠٠			٢٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	المدينين
١٢٠٠٠٠			٣٠٠٠٠	٩٠٠٠٠	المخزون
١٦٠٠٠٠			٤٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	الآلات
٦٠٠٠٠			٢٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	الأراضي
- - - -	٨٠٠٠٠ (١)		- - -	٨٠٠٠٠	استثمارات في الشركة ت
٤٥٠٠٠٠	٨٠٠٠٠		١٣٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	إجمالي الأصول
١١٠٠٠٠			٥٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	الالتزامات
٢٠٠٠٠٠		٥٠٠٠٠ (١)	٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	راس المال
٤٠٠٠٠		١٠٠٠٠ (١)	١٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	الاحتياطي النظامي
١٠٠٠٠٠		٢٠٠٠٠ (١)	٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	الأرباح المبقاه
٤٥٠٠٠٠		٨٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	إجمالي الخصوم وحقوق الملكية

الحالة الثانية: تكلفة الشراء ٦٤,٠٠٠ ريال والحصة المشتراه ٤٠٠٠ سهم (٨٠٪)

١- إثبات الاستثمارات في الشركة (ت):

٢- قيود الاستعدادات الناتجة عن السيطرة:

ورقة العمل

البيانات الموحدة	الاستعدادات		الشركة (ت)	الشركة (ق)	بيان
	دائن	مدين			
٥٦٠٠٠			٢٠٠٠٠	٣٦٠٠٠	النقدية
٧٠٠٠٠			٢٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	المدينين
١٢٠٠٠٠			٣٠٠٠٠	٩٠٠٠٠	المخزون
١٦٠٠٠٠			٤٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	الألات
٦٠٠٠٠			٢٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	الأراضي
- - - -	٦٤٠٠٠ (١)		- - -	٦٤٠٠٠	استثمارات في الشركة ت
٤٦٦٠٠٠	٦٤٠٠٠		١٣٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	إجمالي الأصول
١١٠٠٠٠			٥٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	الالتزامات
٢٠٠٠٠٠		(١) ٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	راس المال
٤٠٠٠٠		(١) ١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	الاحتياطي النظامي
١٠٠٠٠٠		(١) ٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	الأرباح المبقاه
١٦٠٠٠	١٦٠٠٠ (١)		- - -	- - -	حقوق الاقلية
٤٦٦٠٠٠		٨٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	إجمالي الخصوم وحقوق الملكية

الحالة الثالثة: تكلفة الشراء ١٠٠,٠٠٠ ريال والحصة المشتراه ٥٠٠٠ سهم (١٠٠٪)

٢- قيود الاستعدادات الناتجة عن السيطرة:

ورقة العمل

البيانات الموحدة	الاستعدادات		الشركة (ت)	الشركة (ق)	بيان
	دائن	مدين			
٢٠٠٠٠			٢٠٠٠٠	- -	النقدية
٧٠٠٠٠			٢٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	المدينين
١٢٥٠٠٠		٥٠٠٠ (ب)	٣٠٠٠٠	٩٠٠٠٠	المخزون
١٦٠٠٠٠			٤٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	الألات
٧٣٠٠٠		١٣٠٠٠ (ب)	٢٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	الأراضي
- - - -	١٠٠٠٠٠ (أ)		- - -	١٠٠٠٠٠	استثمارات في الشركة ت
٢٠٠٠		٢٠٠٠ (ب)	- - -	- - -	الشهرة
٤٥٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	إجمالي الأصول
١١٠٠٠٠			٥٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	الالتزامات
٢٠٠٠٠٠		٥٠٠٠٠ (أ)	٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	راس المال
٤٠٠٠٠		١٠٠٠٠ (أ)	١٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	الاحتياطي النظامي
١٠٠٠٠٠		٢٠٠٠٠ (أ)	٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	الأرباح المبقاه
٤٥٠٠٠٠		٨٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	إجمالي الخصوم وحقوق الملكية

الحالة الرابعة: تكلفة الشراء ١٠٠٠٠٠٠ ريال والحصة المشتراه ٤٠٠٠ سهم (٨٠%)

١- إثبات الاستثمارات في الشركة (ت):

٢- قيود الاستيعادات الناتجة عن السيطرة:

ورقة العمل

البيانات الموحدة	الاستعدادات		الشركة (ت)	الشركة (ق)	بيان
	دائن	مدين			
٢٠٠٠٠			٢٠٠٠٠	- - -	النقدية
٧٠٠٠٠			٢٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	المدينين
١٢٥٠٠٠		٥٠٠٠ (ب)	٣٠٠٠٠	٩٠٠٠٠	المخزون
١٦٠٠٠٠			٤٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	الآلات
٧٣٠٠٠		١٣٠٠٠ (ب)	٢٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	الأراضي
- - - -	١٠٠٠٠٠ (أ)		- - -	١٠٠٠٠٠	استثمارات في الشركة ت
٢٧٠٠٠		٢٧٠٠٠ (ب)	- - -	- - -	الشهرة
٤٧٥٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٤٥٠٠٠	١٣٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	إجمالي الأصول
١١٠٠٠٠			٥٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	الالتزامات
٢٠٠٠٠٠		٥٠٠٠٠ (أ)	٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	راس المال
٤٠٠٠٠		١٠٠٠٠ (أ)	١٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	الاحتياطي النظامي
١٠٠٠٠٠		٢٠٠٠٠ (أ)	٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	الأرباح المبقاه
٢٥٠٠٠	١٦٠٠٠ (أ) ٩٠٠٠ (ب)		- - -	- - -	حقوق الاقلية
٤٧٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	٨٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	إجمالي الخصوم وحقوق الملكية

ثانيا: إعداد القوائم المالية فى نهاية سنة الشراء

١- شراء (١٠٠٪) من أسهم الشركة التابعة

فى الأمثلة السابقة أوضحنا إعداد القوائم المالية الموحدة فى تاريخ الشراء، أى عقب عملية اقتناء الشركة التابعة مباشرة. فى هذا الجزء سوف نتناول كيفية إعداد القوائم المالية فى تاريخ لاحق لتاريخ الشراء.

الافتراضات الأساسية هنا:

١- أن الشركة القابضة تملك ١٠٠٪ من أسهم الشركة التابعة مع استمرار التابعة كشركة مستقلة.

٢- أن الطريقة المتبعة فى المحاسبة عن إعداد القوائم المالية هى طريقة حق الملكية.

بعد تاريخ الشراء فإنه فى نهاية السنة المالية تقوم الشركة القابضة بالمحاسبة عن الأرباح والتوزيعات الناتجة عن نشاط الشركة القابضة. طبقا لذلك فإن:

- الشركة القابضة تسجل حصتها فى أرباح الشركة التابعة.
- تسجل الشركة القابضة حصتها فى التوزيعات المعلنة من الشركة التابعة.
- تستنفد الشركة القابضة فروق الشراء الناتجة عن اختلاف القيمة العادلة وعن وجود الشهرة.

نظرا لأن الإجراءات الثلاثة السابقة تتم سنويا بما يؤثر على رصيد الأرباح المحتجزة سنويا فإن إعداد القوائم المالية فى تاريخ لاحق يتطلب التفرقة بين:

- ١- إعداد القوائم المالية فى نهاية السنة المالية الأولى للشراء.
- ٢- إعداد القوائم المالية فى السنوات المالية التالية.

١- إعداد القوائم المالية فى نهاية سنة الشراء.

نهاية السنة المالية للشراء تمثل السنة الأولى فى علاقة الشركة القابضة بالشركة التابعة. فى هذا التاريخ تكون الشركة القابضة لأول مرة تقوم الشركة القابضة:

- باحتساب أرباح من الشركة التابعة.
 - باستلام توزيعات من الشركة التابعة.
 - باستنفاد الفرق الناتج عن فروق الشراء.
- على هذا الأساس تكون قيود الاستبعاد على النحو الآتى:

القيد الأول: (كما سبق)

أ- حساب الاستثمارات

من مذكورين

×× ح / رأس المال (الشركة ت)

×× ح / علاوة إصدار (الشركة ت)

×× ح / أرباح مبقاه (الشركة ت) ١/١

×× ح / الفروق (متمم)

×× الى ح / الاستثمار في الشركة ت

ب- إقفال حساب الفروق بالقيد الآتي:

من مذكورين

×× ح / المخزون

×× ح / الأراضي

×× ح / الأصول الثابتة

×× ح / الشهرة

إلى ح / الفروق

القيد الثاني: تسجيل استنفاد الفرق

×× من ح / مصروف الاستهلاك

×× إلى ح / الأصل

القيد الثالث: استبعاد الأرباح

×× من ح / الدخل من الاستثمار في الشركة (ت)

×× إلى ح / الاستثمارات في الشركة (ت)

القيد الرابع: التوزيعات

×× من ح / الاستثمارات في الشركة (ت)

×× إلى ح / التوزيعات الشركة (ت)

مثال:

فى ٢٠٠٥/١/١ اشترت الشركة (ق) كل أسهم الشركة ت (١٠٠٪) بمبلغ ٨٠٠,٠٠٠ ريال. فى هذا التاريخ كانت القيم المالية المتوفرة عن الشركة (ت) على النحو الآتى:

<u>البيان</u>	<u>القيمة الدفترية</u>	<u>القيمة العادية</u>
الأصول المتداولة	٣٢٠,٠٠٠	٣٢٠,٠٠٠
الأراضي	٢٠٠,٠٠٠	٢٢٠,٠٠٠
المباني (١٠ سنوات باقية)	٣٢٠,٠٠٠	٤٥٠,٠٠٠
الألات (٥ سنوات باقية)	١٨٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠
الالتزامات	٤٢٠,٠٠٠	٤٢٠,٠٠٠
رأس المال	٢٠٠,٠٠٠	
احتياطي نظامي	٢٠,٠٠٠	
الأرباح المبقاه ٢٠٠٥/١/١	٣٨٠,٠٠٠	

فى ٢٠٠٥/١٢/٣١ كانت القيم الدفترية لكلا من الشركة القابضة والشركة التابعة على النحو الآتى:

<u>البيان</u>	<u>الشركة ق</u>	<u>الشركة ت</u>
الإيرادات	١,٥٠٠,٠٠٠	٤٠٠,٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة	٧٠٠,٠٠٠	٢٥٠,٠٠٠
المصروفات والاستهلاك	٢٠٠,٠٠٠	٥٠,٠٠٠
الدخل من الاستثمارات في ت	٩	- -
أرباح مبقاه ١/١	٨٤٠,٠٠٠	٣٨٠,٠٠٠
التوزيعات	١٢٠,٠٠٠	٤٠,٠٠٠
الأصول المتداولة	١,٠٤٠,٠٠٠	٤٠٠,٠٠٠
الأراضي	٦٠٠,٠٠٠	٢٢٠,٠٠٠
المباني (١٠ سنوات باقية)	٣٧٠,٠٠٠	٢٨٨,٠٠٠
الألات (٥ سنوات باقية)	٢٥٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠
الاستثمارات في الشركة ت	٨٣٣,٠٠٠	٠٠
الالتزامات	٩٨٠,٠٠٠	٤٤٨,٠٠٠
رأس المال	٦٠٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠
احتياطي نظامي	١٢٠,٠٠٠	٢٠,٠٠٠
الأرباح المبقاه	٩	٩

المطلوب: إذا علمت أن الشهرة انخفضت بمقدار ١٠٠٠٠ ريال المطلوب

١- إجراء قيود اليومية والاستبعادات في ٢٠٠٥/١/١

٢- إجراء قيود الاستبعادات في ٢٠٠٥/١٢/٣١

٣- اعداد القوائم الموحدة

الحل

١- قيود اليومية والاستبعادات في ٢٠٠٥/١/١ تاريخ الشراء

١- اثبات الاستثمارات في الشركة (ت):

٢- قيود الاستبعادات الناتجة عن السيطرة:

٢- إجراء قيود الاستبعادات الناتجة عن السيطرة في ٢٠٠٥/١٢/٣١ نهاية سنة الشراء

القيد الأول: (كما سبق)

أ- أفعال حساب الاستثمارات:

ب- إفعال حساب الفروق:

القيد الثاني: تسجيل استنفاد الفرق

إثبات استنفاد الفرق

القيد الثالث: استبعاد الأرباح

القيد الرابع: التوزيعات

ورقة العمل

البيانات الموحدة	الاستبعادات		الشركة (ت)	الشركة (ق)	البيان
	دائن	مدين			
قائمة الدخل					
١٩٠٠٠٠٠			٤٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠	الإيرادات
٩٥٠٠٠٠			٢٥٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠	(-) تكلفة البضاعة المباعة
٢٧٧٠٠٠		(٢) ٢٧٠٠٠	٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	(-) (المصروفات والاستهلاك
- - -		(٣) ٧٣٠٠٠	- - -	٧٣٠٠٠	(+) الدخل من الاستثمار في ت
٦٧٣٠٠٠		١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٦٧٣٠٠٠	صافي الدخل
قائمة الأرباح المبقاة					
٨٤٠٠٠٠		(١) ٣٨٠٠٠٠	٣٨٠٠٠٠	٨٤٠٠٠٠	أرباح مبقاة ١/١
٦٧٣٠٠٠		١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٦٧٣٠٠٠	(+) صافي الدخل
١٢٠٠٠٠	(٤) ٤٠٠٠٠		٤٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	(-) التوزيعات
١٣٩٣٠٠٠	٤٠٠٠٠	٤٨٠٠٠٠	٤٤٠٠٠٠	١٣٩٣٠٠٠	ارباح مبقاة ١٢/٣٠
قائمة المركز المالي					
١٤٤٠٠٠٠			٤٠٠٠٠٠	١٠٤٠٠٠٠	الأصول المتداولة
٨٤٠٠٠٠		(ب) ٢٠٠٠٠	٢٢٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠	الأراضي
٧٧٥٠٠٠	(٢) ١٣٠٠٠	(ب) ١٣٠٠٠٠	٢٨٨٠٠٠	٣٧٠٠٠٠	المباني
٤٦٦٠٠٠	(٢) ٤٠٠٠	(ب) ٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	الألات
٢٠٠٠٠	(٢) ١٠٠٠٠	(ب) ٣٠٠٠٠	- - -	- - -	الشهرة
- - -	(أ) ٨٠٠٠٠٠ (٣) ٧٣٠٠٠	(٤) ٤٠٠٠٠	- - -	٨٣٣٠٠٠	الاستثمارات في الشركة ت
٣٥٤١٠٠٠	٩٠٠٠٠٠	٢٤٠٠٠٠	١١٠٨٠٠٠	٣٠٩٣٠٠٠	إجمالي الأصول
١٤٢٨٠٠٠			٤٤٨٠٠٠	٩٨٠٠٠٠	الالتزامات
٦٠٠٠٠٠		(١) ٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠	رأس المال
١٢٠٠٠٠		(١) ٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	احتياطي نظامي
١٣٩٣٠٠٠	٤٠٠٠٠	٤٨٠٠٠٠	٤٤٠٠٠٠	١٣٩٣٠٠٠	الأرباح المبقاة ١٢/٣٠
٣٥٤١٠٠٠	٤٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠	١١٠٨٠٠٠	٣٠٩٣٠٠٠	إجمالي الخصوم وحقوق الملكية

شراء حصة أقل من ١٠٠٪ من حق الملكية للشركة التابعة

عندما تشتري الشركة القابضة نسبة أقل من ١٠٠٪ من حقوق الملاك في الشركة التابعة، فإن باقى حقوق الملكية تكون مملوكة لمساهمين آخرين بخلاف الشركة القابضة، هؤلاء المساهمون حصة الملكية لديهم لا تتيح لهم السيطرة على الشركة التابعة ولهذا يطلق حصتهم في الشركة التابعة حقوق الأقلية.

تتضمن حقوق الأقلية ما يلى حسب نسبة رأس المال المملوك لهم:

- نسبة فى رأس المال.

- النسبة فى الأرباح والاحتياطيات وعلاوة الإصدار.

- نسبة فى صافى الربح.

تبعاً لذلك فإنه لا يجب استبعاد ١٠٠٪ من العناصر الثلاثة مقابل حساب الاستثمارات كما هو متبع فى حالة شراء ١٠٠٪ من أسهم الشركة التابعة.

على هذا الأساس تكون قيود الاستبعاد على النحو الآتى:

القيود الأول:

أ- حساب الاستثمارات

من المذكورين

×× ح / رأس المال (الشركة ت)

×× ح / علاوة إصدار (الشركة ت)

×× ح / أرباح مبقاه (الشركة ت) ١/١

×× ح / الفروق (متمم)

إلى المذكورين

×× ح / الاستثمار في الشركة ت

×× ح / حقوق الأقلية

ب- إقفال حساب الفروق بالقيود الآتى:

من المذكورين

×× ح / المخزون

×× ح / الأراضي

×× ح / الأصول الثابتة

×× ح / الشهرة

إلى المذكورين

ح / الفروق

ح / حقوق الأقلية

القيود الثاني: تسجيل استنفاد الفرق

×× من حـ / مصروف الاستهلاك

×× إلى حـ / الأصل

القيود الثالث: استبعاد الأرباح:

×× من حـ / الدخل من الاستثمار في الشركة (ت)

×× إلى حـ / الاستثمارات في الشركة (ت)

القيود الرابع: حصة الأقلية في صافي ربح (ت):

× × من حـ / حصة الأقلية في صافي دخل الشركة ت

×× إلى حـ / حقوق الأقلية

القيود الخامس: التوزيعات

من المذكورين

×× حـ / الاستثمارات في الشركة (ت)

×× حـ / حقوق الأقلية

×× إلى حـ / توزيعات الشركة (ت)

يظهر حـ / حقوق الأقلية ضمن قسم حق الملكية في قائمة المركز المالي الموحدة.

مثال: فيما يلي القوائم المالية للشركة القابضة (ق) والشركة التابعة (ت) في ٢٠٠٥/١٢/٣١.

البيان	(ق)	(ت)
الإيرادات	٢,١٠٠,٠٠٠	٧٥٠,٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة	١,٣٠٠,٠٠٠	٤٠٠,٠٠٠
المصروفات الأخرى والاستهلاك	٢٦٠,٠٠٠	١٥٠,٠٠٠
الدخل من الاستثمارات في الشركة (ت) ١٤٣٢٠٠	- - -	- - -
احتياطيات وأرباح مبقاه ١/١	٥٩٠,٠٠٠	٣٠٠,٠٠٠
التوزيعات	١٨٦,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠
الاصول المتداولة	٧٢٠,٠٠٠	١٤٥,٠٠٠
المخزون	٦٦٠,٠٠٠	٤٥,٠٠٠
الآلات	٧٠٠,٠٠٠	٤٠٠,٠٠٠
المباني	٣٣٤,٠٠٠	١٧٠,٠٠٠
الأراضى	٦٤٠,٠٠٠	٣٠٠,٠٠٠
الاستثمارات في شركة (ت)	٨٢٣٢٠٠	- - -
الدائنون وأوراق الدفع	٤٩٠,٠٠٠	٦٠,٠٠٠
التزامات طويلة الأجل	٨٠٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠
رأس المال	١,٥٠٠,٠٠٠	٥٠٠,٠٠٠
الاحتياطيات والأرباح المبقاه	٩	٩

فإذا كانت شركة (ق) اشترت ٨٠٪ من شركة (ت) في ٢٠٠٥/١/١ بمبلغ إجمالي ٧٦٠,٠٠٠ ريال حيث كان رأس المال ٥٠٠,٠٠٠ ريال والاحتياطيات والأرباح المبقاه ٣٠٠,٠٠٠ ريال، وكان الفرق يرجع إلى زيادة في المخزون قدرها ٢٠,٠٠٠ ريال، والآلات ٨٠,٠٠٠ ريال والعمر الباقي للآلات ٥ سنوات وتوزع الشهرة عشرة سنوات.

المطلوب إعداد القوائم الموحدة في ٢٠٠٥/١٢/٣١.

الحل

إجراء قيود الاستبعادات الناتجة عن السيطرة في ٢٠٠٥/١٢/٣١ نهاية سنة الشراء

القيود الأول: (كما سبق)

أ- أقفال حساب الاستثمارات:

ب- إقفال حساب الفروق:

القيود الثاني : تسجيل استنفاد الفرق

استنفاد الفرق:

القيد الثالث: استبعاد الأرباح

القيد الرابع: حصة الأقلية في صافي ربح (ت):

القيد الخامس: التوزيعات:

ورقة العمل

البيانات الموحدة	دائن	مدين	الشركة (ت)	الشركة (ق)	البيان
قائمة الدخل					
٢٨٥٠٠٠٠			٧٥٠٠٠٠	٢١٠٠٠٠٠	الإيرادات
١٧٠٠٠٠٠			٤٠٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠٠	(-) تكلفة البضاعة المباعة
٤٣١٠٠٠		(٢)٢١٠٠٠	١٥٠٠٠٠	٢٦٠٠٠٠	(-) المصروفات والاستهلاك
- - -		(٣)١٤٣٢٠٠	- - -	١٤٣٢٠٠	(+) الدخل من الاستثمار في ت
٣٥٨٠٠		(٤)٣٥٨٠٠	- - -	- - -	(-) حصة الاقلية في دخل ت
٦٨٣٢٠٠		٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٦٨٣٢٠٠	صافي الدخل
قائمة الأرباح المبقاة					
٥٩٠٠٠٠		(١)٣٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	٥٩٠٠٠٠	ارباح مبقاة ١/١
٦٨٣٢٠٠		٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٦٨٣٢٠٠	صافي الدخل
١٨٦٠٠٠	(٥)١٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠	١٨٦٠٠٠	(-) التوزيعات
١٠٨٧٢٠٠	١٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	١٠٨٧٢٠٠	ارباح مبقاة ١٢/٣٠
قائمة المركز المالي					
٨٦٥٠٠٠			١٤٥٠٠٠	٧٢٠٠٠٠	الاصول المتداولة
٧٢٥٠٠٠		(ب)٢٠٠٠٠	٤٥٠٠٠	٦٦٠٠٠٠	المخزون
١١٦٤٠٠٠	(٢)١٦٠٠٠	(ب) ٨٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠	الألات
٥٠٤٠٠٠			١٧٠٠٠٠	٣٣٤٠٠٠	المباني
٩٤٠٠٠٠			٣٠٠٠٠٠	٦٤٠٠٠٠	الأراضي
٤٥٠٠٠	(٢) ٥٠٠٠	(ب) ٥٠٠٠٠	- - -	- - -	الشهرة
- - -	(١) ٧٦٠٠٠٠ (٣) ١٤٣٢٠٠	(٥) ٨٠٠٠٠	- - -	٨٢٣٢٠٠	الاستثمارات في الشركة ت
٤٢٤٣٠٠٠	٩٢٤٢٠٠	٢٣٠٠٠٠	١٠٦٠٠٠٠	٣٨٧٧٢٠٠	إجمالي الأصول
٥٥٠٠٠٠			٦٠٠٠٠	٤٩٠٠٠٠	الدائنون واوراق الدفع
٩٠٠٠٠٠			١٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠	التزامات طويلة الاجل
١٥٠٠٠٠٠		(١)٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠	رأس المال
١٠٨٧٢٠٠	١٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	١٠٨٧٢٠٠	ارباح مبقاة ١٢/٣٠
٢٠٥٨٠٠	(١)١٦٠٠٠٠ (ب)٣٠٠٠٠ (٤)٣٥٨٠٠	(٥) ٢٠٠٠٠	- - -	- - -	حقوق الاقلية
٤٢٤٣٠٠٠	٣٢٥٨٠٠	١٠٢٠٠٠٠	١٠٦٠٠٠٠	٣٨٧٧٢٠٠	اجمالي الخصوم وحقوق الملكية

إعداد القوائم المالية فى نهاية سنة تالية لسنة الشراء

طبقا لآليات القيد باستخدام طريقة حق الملكية ، فإن حساب الاستثمارات لدى الشركة القابضة يكون تغيير حسب الأرباح والتوزيعات والاستنفاد والأرباح غير المحققة فى نهاية كل سنة. من ناحية أخرى فإن الاحتياطيات والأرباح المحققة لدى الشركة التابعة تكون قد تغيرت بحسب ما تحققه الشركة التابعة من أرباح سنوية وما توزعه منها ، هذا يعنى أن:

- ١- حساب الاستثمارات يكون قد تأثر بالأرباح والتوزيعات فى نهاية كل سنة من السنوات السابقة وتغير عن الثمن الذى تم الشراء به فى تاريخ الشراء.
- ٢- حساب الاحتياطيات والأرباح المبقاه للشركة التابعة قد زاد بالفرق بين الأرباح المحققة والأرباح الموزعة خلال السنوات المنقضية من الشراء (أو انخفض بمقدار الخسائر المحققة فى نهاية السنة).
- ٣- أن الدخل من الاستثمارات يتحدد سنويا بحسب حصة الشركة القابضة فى أرباح التابعة عن نفس العام معدلا باستنفاد فروق الشراء حسب جدول الاستنفاد ، وبالأرباح غير المحققة على العمليات المتبادلة.
- ٤- أنه قد تم استنفاد الفرق المخصص للأصول يحسب عن عدد السنوات المنقضية من تاريخ الشراء كما يتضح من الجدول الآتى.

جدول الاستنفاد

الأصل المخصص له فرق شراء	أساس الاستنفاد	الجزء المستنفد فى سنة الشراء	الجزء المستنفد فى السنوات السابقة	الجزء المستنفد فى السنة الحالية
المخزون	عند البيع	بالكامل	لا شئ	لا شئ
الأراضى	عند البيع	بالكامل إذا تم البيع	بالكامل إذا تم البيع	بالكامل إذا تم البيع
الأصول الثابتة	السنوات الباقية	الفرق ÷ العمر الباقى	عدد السنوات السابقة × قسط الاستنفاد	قسط الاستنفاد إذا لم ينتهى العمر الباقى
الشهرة	العمر المقدر	الفرق ÷ العمر المقدر	عدد السنوات السابقة × قسط الاستنفاد	قسط الاستنفاد إذا لم ينتهى العمر الباقى

- فرق الأراضى يستنفد بالكامل إذا تم بيع الأراضى إذا تم البيع فى أى سنة ، وبنسبة الجزء المباع إذا لم تباع كلها فى السنة.

- يستمر استنفاد فرق الأصول الثابتة والشهرة طالما لم ينتهي العمر الباقي للأصول الثابتة أو العمر المقدر للشهرة في السنوات السابقة.

قيود الاستبعادات:

تأسيسا على ذلك فإن قيود الاستبعاد اللازمة لإعداد القوائم الموحدة تكون على النحو الآتي:

القيود الأول:

أ- حساب الاستثمارات

من مذكورين

×× ح / رأس المال (الشركة ت)

×× ح / علاوة إصدار (الشركة ت)

×× ح / أرباح مبقاه (الشركة ت) ١/١

×× ح / الفروق (متمم)

إلى مذكورين

×× ح / الاستثمار في الشركة ت (رصيد ١/١)

×× ح / حقوق الأقلية

لاحظ أن: حساب الاستثمارات الظاهر في الجانب الدائن هو رصيد ١/١ لنفس السنة

= رصيد ١٢/٣٠ - الدخل من الاستثمارات + التوزيعات

ب- إقفال حساب الفروق بالقيود الآتي:

من مذكورين

×× ح / المخزون

×× ح / الأراضي (فرق الأراضي اذا لم تباع من قبل)

×× ح / الأصول الثابتة (الفرق - الاستنفاد للسنوات السابقة)

×× ح / الشهرة (الفرق - الاستنفاد للسنوات السابقة)

إلى مذكورين

ح / الفروق

ح / حقوق الأقلية

القيود الثاني: تسجيل استنفاد الفرق

×× من ح / مصروف الاستهلاك

×× إلى ح / الأصل

القيود الثالث: استبعاد الأرباح:

×× من ح/ الدخل من الاستثمار في الشركة (ت)

×× إلى ح/ الاستثمارات في الشركة (ت)

القيود الرابع: حصة الأقلية في صافي ربح (ت):

×× من ح/ حصة الأقلية في صافي دخل الشركة ت

×× إلى ح/ حقوق الأقلية

القيود الخامس: التوزيعات

من المذكورين

×× ح/ الاستثمارات في الشركة (ت)

×× ح/ حقوق الأقلية

×× إلى ح/ توزيعات الشركة (ت)

تمرين

القوائم الموحدة فى السنوات التالية لسنة الشراء.

فيما يلى القوائم المالية للشركة القابضة (ق) والشركة التابعة (ت) فى ٢٠٠٥/١٢/٣١.

(ت)	(ق)	البيان
٧٥٠,٠٠٠	٢,١٠٠,٠٠٠	المبيعات
٤٠٠,٠٠٠	١,٣٠٠,٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
١٥٠,٠٠٠	٣٠٠,٠٠٠	المصروفات الأخرى والاستهلاك
- - -	١٥٧,٥٠٠	الدخل من الاستثمارات
٤٠٠,٠٠٠	٥٨٢,٠٠٠	احتياطيات وأرباح مبقاه ١/١
١٣٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠	التوزيعات
١١٥٠٠٠	٧٩٢٠٠٠	الاصول المتداولة
٤٥,٠٠٠	٦٦٠,٠٠٠	المخزون
٤٠٠,٠٠٠	٧٠٠,٠٠٠	الآلات
١٧٠,٠٠٠	٢٦٠,٠٠٠	المباني
٣٠٠,٠٠٠	٥٤٠,٠٠٠	الأراضى
- - -	٩٦٣,٠٠٠	الاستثمارات فى شركة (ت)
٦٠,٠٠٠	٤٩٠,٠٠٠	الدائنون وأوراق الدفع
١٠٠,٠٠٠	٨٨٥,٠٠٠	التزامات طويلة الأجل
٥٠٠,٠٠٠	١,٥٠٠,٠٠٠	رأس المال
	٠	الاحتياطيات والأرباح المبقاه

فيإذا كانت شركة (ق) اشترت شركة ٩٠% من أسهم (ت) فى ٢٠٠٤/١/١ بمبلغ إجمالى ٩٠٠,٠٠٠ ريال حيث كان رأس المال ٥٠٠,٠٠٠ ريال والاحتياطيات والأرباح المبقاه ٣٠٠,٠٠٠ ريال، وكان الفرق يرجع إلى زيادة فى المخزون (الذي تم بيعه) قدرها ٥٠,٠٠٠ ريال، والآلات ١٠٠,٠٠٠ ريال والعمر الباقى للآلات ٥ سنوات ، والعمر المقدر للشهرة ١٠ سنوات. فى عام ٢٠٠٤ حققت شركة (ت) ارباح قدرها ١٥٠,٠٠٠ ريال وزعت منها ٥٠,٠٠٠ ريال. المطلوب إعداد القوائم الموحدة فى ٢٠٠٥/١٢/٣١ ،

الحل

إجراء قيود الاستبعادات الناتجة عن السيطرة في ٢٠٠٥/١٢/٣١ نهاية سنة تالية للشراء

القيود الأول:

أ- أقفال حساب الاستثمارات:

لاحظ أن: حساب الاستثمارات الظاهر في الجانب الدائن هو رصيد ١/١ لنفس السنة

ح/ الاستثمارات في بداية السنة = الرصيد الظاهر - الدخل من الاستثمارات + الحصة من التوزيعات

ب- إقفال حساب الفروق:

القيد الثاني : تسجيل استنفاد الفرق

استنفاد الفرق:

القيد الثالث: استبعاد الأرباح

القيد الرابع: حصة الأقلية في صافي ربح (ت):

القيد الخامس: التوزيعات:

ورقة العمل

البيانات الموحدة	دائن	مدين	الشركة (ت)	الشركة (ق)	البيان
قائمة الدخل					
٢٨٥٠٠٠٠			٧٥٠٠٠٠	٢١٠٠٠٠٠	الإيرادات
١٧٠٠٠٠٠			٤٠٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠٠	(-) تكلفة البضاعة المباعة
٤٧٥٠٠٠		(٢) ٢٥٠٠٠	١٥٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	(-) المصروفات والاستهلاك
- - -		(٣) ١٥٧٥٠٠	- - -	١٥٧٥٠٠	(+) الدخل من الاستثمار في ت
١٧٥٠٠		(٤) ١٧٥٠٠	- - -	- - -	(-) حصة الاقلية في دخل ت
٦٥٧٥٠٠		٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٦٥٧٥٠٠	صافي الدخل
قائمة الأرباح المبقاة					
٥٨٢٥٠٠		(١) ٤٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	٥٨٢٥٠٠	ارباح مبقاة ١/١
٦٥٧٥٠٠		٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٦٥٧٥٠٠	صافي الدخل
٢٠٠٠٠٠	(٥) ١٣٠٠٠٠		١٣٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	(-) التوزيعات
١٠٤٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠	٤٧٠٠٠٠	١٠٤٠٠٠٠	ارباح مبقاة ١٢/٣٠
قائمة المركز المالي					
٩٠٧٠٠٠			١١٥٠٠٠	٧٩٢٠٠٠	الاصول المتداولة
٧٠٥٠٠٠			٤٥٠٠٠	٦٦٠٠٠٠	المخزون
١١٦٠٠٠٠	(٢) ٢٠٠٠٠	(ب) ٨٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠	الألات
٤٣٠٠٠٠			١٧٠٠٠٠	٢٦٠٠٠٠	المباني
٩٤٠٠٠٠			٤٠٠٠٠٠	٥٤٠٠٠٠	الأراضي
٤٠٠٠٠	(٢) ٥٠٠٠	(ب) ٤٥٠٠٠	- - -	- - -	الشهرة
- - -	(١) ٩٢٢٥٠٠ (٣) ١٥٧٥٠٠	(٥) ١١٧٠٠٠	- - -	٩٦٣٠٠٠	الاستثمارات في الشركة ت
٤١٨٢٠٠٠	١١٠٥٠٠٠	٢٤٢٠٠٠	١١٣٠٠٠٠	٣٩١٥٠٠٠	إجمالي الأصول
٥٥٠٠٠٠			٦٠٠٠٠	٤٩٠٠٠٠	الدائنون واوراق الدفع
٩٨٥٠٠٠			١٠٠٠٠٠	٨٨٥٠٠٠	التزامات طويلة الاجل
١٥٠٠٠٠٠		(١) ٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠	رأس المال
١٠٤٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠	٤٧٠٠٠٠	١٠٤٠٠٠٠	ارباح مبقاة ١٢/٣٠
١٠٧٠٠٠	(١) ٩٠٠٠٠ (ب) ١٢٥٠٠ (٤) ١٧٥٠٠	(٥) ١٣٠٠٠	- - -	- - -	حقوق الاقلية
٤١٨٢٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	١١١٣٠٠٠	١١٣٠٠٠٠	٣٩١٥٠٠٠	اجمالي الخصوم وحقوق الملكية

العمليات المتبادلة بين شركات المجموعة الواحدة

هناك عدة أنواع من العمليات المتبادلة بين منشآت المجموعة الواحدة قد تنشأ عنها أرباح أو خسائر في سجلات واحدة أو أكثر من منشآت المجموعة ولكنها تعتبر أرباحاً صورية (غير محققة) من وجهة نظر المجموعة ككل. والقاعدة العامة هي أن الأرباح والخسائر لا تصبح محققة من وجهة نظر المجموعة ككل إلا إذا تمت العملية مع طرف خارج المجموعة. ومن العمليات المتبادلة التي قد تنشأ عنها أرباح :

١- مبيعات البضائع (المتبادلة).

٢- تبادل الأصول الثابتة.

عمليات مبيعات البضائع (المتبادلة) :

عندما تقوم إحدى المنشآت في المجموعة ببيع بضاعة إلى منشأة أخرى في المجموعة بقيمة تختلف عن تكلفة تلك البضاعة بالنسبة للمنشأة البائعة ، فإن المنشأة البائعة كوحدة محاسبية مستقلة تقوم بالاعتراف بالربح أو الخسارة في سجلاتها. كما أن المنشأة المشتريّة تقوم بإثبات البضاعة في سجلاتها بسعر الشراء. وهذا يعني أن الأرباح الموحدة (من وجهة نظر المجموعة) يجب تعديلها عن طريق الغاء الأرباح (الخسائر) غير المحققة التي تنشأ عن تبادل البضاعة بين منشآت المجموعة. كما أن قيمة المخزون الموجودة بسجلات المنشأة المشتريّة في آخر العام يجب أن يتم تخفيضها بمقدار الأرباح غير المحققة حتى تصل تلك القيمة إلى التكلفة من وجهة نظر المجموعة (وهي أيضا التكلفة الأصلية على المنشأة البائعة) . أما عندما يتم بيع البضائع المتبادلة إلى أطراف خارج المجموعة فإن الأرباح التي كانت تعتبر غير محققة تصبح أرباحاً محققة ويجب الاعتراف بها . وتصنف المبيعات المتبادلة إلى :

١- مبيعات متبادلة نازلة - من المنشأة المسيطرة إلى المسيطر عليها.

٢- مبيعات متبادلة صاعدة - من المنشأة المسيطر عليها إلى المنشأة المسيطرة.

هل يتم تخفيض نصيب الشركة (ق) في صافي دخل الشركة (ت) بكامل الأرباح (الخسائر) غير المحققة على البضائع المتبادلة أم يتم التخفيض بحصة السيطرة فقط في تلك الأرباح (الخسائر) ؟

١- السيطرة بنسبة ١٠٠٪: يتم تخفيض نصيب الشركة (ق) في صافي دخل الشركة (ت) بكامل الأرباح (الخسائر) غير المحققة للمبيعات النازلة والصاعدة.

٢- السيطرة أقل من ١٠٠٪: هنا نفرق بين المبيعات النازلة والصاعدة

أ- المبيعات النازلة: يتم تخفيض نصيب الشركة (ق) في صافي دخل الشركة (ت) بكامل الأرباح (الخسائر) غير المحققة

ب- المبيعات الصاعدة: يتم تخفيض نصيب الشركة (ق) في صافي دخل الشركة (ت) بالأرباح (الخسائر) غير المحققة بحسب نسبة السيطرة.
لاحظ: عند إعداد ورقة العمل يتم استبعاد الحسابات المتقابلة المترتبة على العمليات المتبادلة بقيود عكسية.

مثال (١): باعت الشركة (ق) بضاعة بمبلغ ٢٠٠٠ ريال للشركة (ت)
المطلوب :

- ١- قيد اليومية اللازم لإثبات العملية السابقة في الشركتين
- ٢- قيود الاستبعاد في دفاتر الشركة (ق) عند أعداد القوائم المالية الموحدة.

الحل

قيود الإثبات:

الشركة (ت)

الشركة (ق)

قيود الاستبعادات:

١- استبعاد المبيعات مع المشتريات:

٢- استبعاد المدينين مع الدائنين:

مثال (٢): (عمليات بضاعة متبادلة في السنة الأولى)

خلال عام ٢٠٠٨، باعت الشركة (ق) بضاعة إلى الشركة (ت) بمبلغ ٤٠٠٠٠ ريال تكلفته ٣٠٠٠٠ ريال وتبقى نصف هذه البضاعة في مخازن الشركة (ت). كما باعت الشركة (ت) بضاعة إلى الشركة (ق) بمبلغ ٢٥٠٠٠ ريال مقومة بهامش ربح ٢٥٪ من التكلفة، وتبقى منها ٤٠٪ بمخازن الشركة (ق). علما بان نسبة سيطرة الشركة (ق) ٨٠٪، وبلغ صافي دخل التابعة ١٠٠٠٠٠ ريال وبدون إجراء توزيعات .

المطلوب:

أ- إجراء قيود اليومية لإثبات العمليات السابقة وفق طريقة حقوق الملكية، بافتراض عدم وجود فروق.

ب- إجراء قيود الاستبعادات بغرض أعداد القوائم المالية الموحدة في نهاية عام ٢٠٠٨.

الحل

قيود اليومية في الشركة (ق) وفق طريقة حقوق الملكية في ٢٠٠٨:

أولاً: قيود اليومية الناتجة عن العمليات المتبادلة

١- إثبات المبيعات النازلة:

٢- إثبات المبيعات الصاعدة:

٣- تخفيض نصيب الشركة (ق) في صافي دخل الشركة (ت) بمقدار الأرباح غير المحققة:

أ- البضاعة النازلة:

ب- البضاعة الصاعدة:

إثبات التخفيض في نصيب (ق) في صافي دخل (ت) بمقدار الأرباح غير المحققة:

ثانياً: قيود اليومية الناتجة عن السيطرة

١- اثبات حصة الشركة (ق) في أرباح الشركة (ت):

قيود الاستيعادات: (بغرض إعداد القوائم المالية الموحدة في ٢٠٠٨)

أولاً: قيود الاستيعادات الناتجة عن العمليات المتبادلة

١- استبعاد المدينين مع الدائنين:

٢- استبعاد المبيعات مع المشتريات:

٥- تعديل مخزون اخر المدة باستبعاد الأرباح غير المحققة:

ثانياً: قيود الاستيعادات الناتجة عن السيطرة

١- استبعاد الأرباح

رصيد الدخل من الاستثمارات = حصة الشركة من الأرباح - استنفاد الفرق - الحصة من الأرباح غير المحققة

٢- حصة الأقلية في صافي ربح (ت):

حصة الأقلية في صافي الربح = حصة الأقلية من الأرباح - حصة الأقلية في استنفاد الفرق - الحصة من الأرباح غير المحققة

مثال (٣) (عمليات بضاعة متبادلة في السنة الثانية)

نفس المثال السابق، بافتراض انه في عام ٢٠٠٩ حدثت العمليات التالية:

- ١- باعت كلاً من الشركة (ق) والشركة (ت) المخزون الباقي لدية.
- ٢- باعت الشركة (ق) للشركة (ت) بضاعة بمبلغ ٥٠٠٠٠ ريال بربح قدرة ١٢٠٠٠ ريال تبقى منها بالمخازن لدى الشركة (ت) ما قيمته ١٠٠٠٠ ريال من البضاعة.
- ٣- باعت الشركة (ت) للشركة (ت) بضاعة بمبلغ ٣٥٠٠٠ ريال بربح قدرة ١٠٠٠٠ ريال ولم يتم بيعه لطرف خارجي حتى الآن. وبلغ صافي دخل التابعة ٨٠٠٠٠ ريال وبدون إجراء توزيعات

المطلوب:

أ- إجراء قيود اليومية لإثبات العمليات السابقة وفق طريقة حقوق الملكية، بافتراض عدم وجود فروق.

ب- إجراء قيود الاستبعادات بغرض اعداد القوائم المالية الموحدة في نهاية عام ٢٠٠٩.

الحل

قيود اليومية في الشركة (ق) وفق طريقة حقوق الملكية في ٢٠٠٩:

اولاً: قيود اليومية الناتجة عن العمليات المتبادلة

١- إثبات المبيعات النازلة:

٢- إثبات المبيعات الصاعدة:

٣- زيادة نصيب الشركة (ق) في صافي دخل الشركة (ت) بمقدار الأرباح المحققة عن ٢٠٠٨:

٤- تخفيض نصيب الشركة (ق) في صافي دخل الشركة (ت) بمقدار الأرباح غير المحققة:

أ- البضاعة النازلة:

ب- البضاعة الصاعدة:

إثبات التخفيض في نصيب (ق) في صافي دخل (ت) بمقدار الأرباح غير المحققة:

ثانياً: قيود اليومية الناتجة عن السيطرة

١- إثبات حصة الشركة (ق) في أرباح الشركة (ت):

قيود الاستبعادات: (بغرض إعداد القوائم المالية الموحدة في ٢٠٠٩)

أولاً : قيود الاستبعادات الناتجة عن العمليات المتبادلة

أ- تعديل مخزون أول المدة لإثبات الأرباح المحققة عن العام الماضي:

ب- استبعاد المدينين مع الدائنين:

ج- استبعاد المبيعات مع المشتريات:

د- تعديل مخزون اخر المدة باستبعاد الأرباح غير المحققة:

ثانياً: قيود الاستبعادات الناتجة عن السيطرة

١- استبعاد الأرباح

رصيد الدخل من الاستثمارات = حصة الشركة من الأرباح - استنفاد الفرق + الحصة من الأرباح المحققة - الحصة من الأرباح غير المحققة

٢- اثبات حصة الأقلية في صافي ربح (ت):

حصة الأقلية في صافي الربح = حصة الأقلية من الأرباح - حصة الأقلية في استنفاد الفرق + الحصة من الأرباح المحققة على الصاعدة في العام السابق - الحصة من الأرباح غير المحققة على الصاعدة في العام الحالي

مثال (٤):

فيما يلي ارصده ميزان المراجعة للشركة العالمية (ق) وللشركة السعودية (ت) في ٢١/١٢/٢٠٠٨:

(ت)	(ق)	البيان
٩٠٠٠٠	٢٣٥٠٠٠	النقدية
٨٣٠٠٠	١٦٥٠٠٠	المدنين
٩٨٠٠٠	١٦٥٠٠٠	المخزون
١٩٠٠٠٠	٣٥٠٠٠٠	الأراضي
٩٢٠٠٠	١٨٠٠٠٠	المباني
١٦٠٠٠٠	٢٢٠٠٠٠	الآلات والمعدات
- - -	٥٥٣٢٠٠	الاستثمارات في الشركة (ت)
٤١٠٠٠٠	٨٥٠٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
٢٤٠٠٠	٥٠٠٠٠	الاستهلاك
٤٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	المصروفات الأخرى
<u>٤٠٠٠٠</u>	<u>٨٠٠٠٠</u>	التوزيعات
<u>١٢٢٧٠٠٠</u>	<u>٢٩٢٨٢٠٠</u>	مجموع الجانب المدين
٣٢٠٠٠	١٥٠٠٠٠	الدائون
١٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	القروض طويلة الاجل
٢٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	رأس المال ١/١
٣٤٠٠٠	٩٧٨٢٠٠	الاحتياطيات والأرباح المبقة ١/١
٥٥٥٠٠٠	١٠٥٠٠٠٠	المبيعات
- -	<u>٩٩٩٩</u>	الدخل من الاستثمار في (ت)
<u>١٢٢٧٠٠٠</u>	<u>٢٩٢٨٢٠٠</u>	مجموع الجانب الدائن

وكانت الشركة العالمية اشترت ٨٠٪ من اسهم الشركة السعودية في ١/١/٢٠٠٧ بمبلغ ٥٥٠٠٠٠ ريال نظير اصدار ١٠٠٠٠ سهم من اسهم الشركة العالمية (القيمة الاسمية للسهم ١٠ ريال والقيمة السوقية ٥٥ ريال)، وفي هذا التاريخ كانت القيمة الدفترية لصافي اصول الشركة السعودية راس المال ٢٠٠٠٠٠ ريال والاحتياطيات والأرباح المبقة ٣٠٠٠٠٠٠ ريال. وكانت القيمة الدفترية لأصول وخصوم الشركة السعودية مساوية للقيمة العادلة عدا المخزون القيمة الدفترية ٩٢٠٠٠ (القيمة العادلة ١١٢٠٠٠)، والأراضي القيمة الدفترية ١٩٠٠٠٠ (القيمة العادلة ٢٦٢٥٠٠)، والمباني القيمة الدفترية ١٠٠٠٠٠ (القيمة العادلة ١٤٠٠٠٠) والعمر الباقي لها ١٦ سنة، والآلات والمعدات القيمة الدفترية ٢٠٠٠٠٠ (القيمة العادلة ٢٢٥٠٠٠) والعمر المتبقي لها ٥ سنوات.

وكانت اهم أحداث عام ٢٠٠٧ على النحو التالي:

- ١- باعت الشركة العالمية بضاعة الى الشركة السعودية قيمتها ٤٥٠٠٠ ريال وتكلفتها ٣٦٠٠٠ ريال، تبقى منها ٤٠٪ بمخازن الشركة السعودية.
- ٢- باعت الشركة السعودية بضاعة الى الشركة العالمية قيمتها ٢٧٠٠٠ ريال، تبقى منها بمخازن الشركة العالمية ما قيمته ١٢٠٠٠ ريال، علما بان الشركة السعودية تضيف ٢٠٪ هامش ربح.
- ٣- انخفضت الشهرة بمبلغ ٢٠٠٠ ريال.
- ٤- في عام ٢٠٠٧ حققت الشركة السعودية أرباح قدرها ١٤٠,٠٠٠ ريال وزعت منها ١٠٠,٠٠٠ ريال..

معلومات عام ٢٠٠٨:

- ١- باعت كلا من الشركتين المخزون الباقي لديها من عام ٢٠٠٧.
- ٢- باعت الشركة العالمية بضاعة الى الشركة السعودية قيمتها ٥٠٠٠٠ ريال، تكلفتها ٤٠٠٠٠ ريال ، تبقى منها ٢٠٪ بمخازن الشركة السعودية.
- ٣- باعت الشركة السعودية بضاعة الى الشركة العالمية بضاعة قيمتها ٣٠٠٠٠ ريال وتبقى نصف هذه البضاعة بمخازن الشركة العالمية، علما بان الشركة السعودية تضيف ٢٠٪ هامش ربح.
- ٤- في ٢٠٠٨/١٢/٣١ اتضح ان القيمة العادلة للشهرة ٢٣٠٠٠ ريال.

المطلوب

- ١- اجراء قيود اليومية في الشركة (ت) طبقاً لطريقة حقوق الملكية
- ٢- اجراء قيود الاستبعادات اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة
- ٣- اعداد القوائم الموحدة في ٢٠٠٨/١٢/٣١.

الحل

أ- قيود اليومية في الشركة (ق) وفق طريقة حقوق الملكية في ٢٠٠٨:

أولاً: قيود اليومية الناتجة عن العمليات المتبادلة

١- إثبات المبيعات النازلة في ٢٠٠٨:

٢- إثبات المبيعات الصاعدة في ٢٠٠٨:

٣- اثبات حصة الشركة (ق) في الأرباح المحققة على العمليات المتبادلة في ٢٠٠٧:

أ- البضاعة النازلة ٢٠٠٧:

ب- البضاعة الصاعدة ٢٠٠٧:

٤- اثبات حصة الشركة (ق) في الأرباح غير المحققة على العمليات المتبادلة في ٢٠٠٨:

أ- البضاعة النازلة ٢٠٠٨:

ب- البضاعة الصاعدة ٢٠٠٨:

إثبات حصة الشركة (ق) في الأرباح غير المحققة:

ثانياً: قيود اليومية الناتجة عن السيطرة

الخطوة الأولى: إجمالي الفرق في تاريخ السيطرة ٢٠٠٧/١/١

القيمة الدفترية لصافي الأصول ٢٠٠٧/١/١ = رأس المال + الاحتياطيات والأرباح المبقة

إجمالي الفرق = تكلفة الاستثمار المدفوعة - القيمة الدفترية لحصة الاستثمار

الخطوة الثانية: تخصيص الفرق:

الخطوة الثالثة: استنفاد الفرق:

صافي ربح الشركة (ت) في ٢٠٠٨ =

١- إثبات حصة الشركة (ق) في أرباح الشركة (ت)

٣- إثبات حصة الشركة (ق) في توزيعات الشركة (ت)

٣- إثبات حصة الشركة (ت) في الاستنفاد:

نظراً لأن ميزان المراجعة للشركة العالمية لا يتضمن هذه العمليات، فإنه يتعين تعديل أرصده ميزان

المراجعة للشركة العالمية في ٢٠٠٨/١٢/٣١

رصيد ح/ الاستثمارات =

رصيد ح/ الدخل من الاستثمار =

النقدية =

ب- قيود الاستبعادات: (بغرض إعداد القوائم المالية الموحدة في ٢٠٠٨/١٢/٣١)

أولاً: قيود الاستبعادات الناتجة عن العمليات المتبادلة

أ- تعديل مخزون أول المدة لإثبات الأرباح المحققة عن عمليات ٢٠٠٧:

ب- استبعاد المدينين مع الدائنين:

ج- استبعاد المبيعات مع المشتريات:

د- تعديل مخزون آخر المدة لاستبعاد الأرباح غير المحققة عن عمليات ٢٠٠٨:

ثانياً: قيود الاستعدادات الناتجة عن السيطرة

القيد الأول:

أ- أقفال حساب الاستثمارات:

لاحظ ان:

رصيد ح/ الاستثمارات ١/١ تم تعديله بقيد الاستبعاد (أ) بحصة الشركة (ق) في الربح المحقق في ٢٠٠٨
اذن ح/ الاستثمارات ١/١ بعد التعديل = الرصيد الظاهر + حصة الشركة (ق) في الربح المحقق (القيد أ)

ب- إقفال حساب الفروق:

القيد الثاني : تسجيل استنفاد الفرق

القيـد الثالث: استبعاد الأرباح

القيـد الرابع: حصة الأقلية في صافي ربح (ت):

حصة الأقلية في صافي الربح = حصة الأقلية من الأرباح - حصة الأقلية في استفاد الفرق + الحصة من الأرباح المحققة على الصاعدة في العام السابق - الحصة من الأرباح غير المحققة على الصاعدة في العام الحالي
=

القيـد الخامس: التوزيعات:

ورقة العمل في ٢٠٠٨/١٢/٣١

البيانات الموحدة	دائن	مدين	الشركة (ت)	الشركة (ق)	البيان
قائمة الدخل					
١٥٧٥٠٠٠		٨٠٠٠٠ (ج)	٥٥٥٠٠٠	١١٠٠٠٠٠	المبيعات
١١٧٨٩٠٠	٨٠٠٠٠ (ج) ٥٦٠٠ (i)	٤٥٠٠ (د)	٤١٠٠٠٠	٨٥٠٠٠٠	(-) تكلفة البضاعة المباعة
٨٦٥٠٠		١٢٥٠٠ (٢)	٢٤٠٠٠	٥٠٠٠٠	(-) الاستهلاك
١٢٠٠٠٠			٤٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	(-) المصروفات الاخرى
- - -		٥٦٠٠٠ (٣)	- - -	٥٦٠٠٠	(+) الدخل من الاستثمار في ت
١٣٦٠٠		١٣٦٠٠ (٤)	- - -	- - -	(-) حصة الاقلية في دخل ت
١٧٦٠٠٠	٨٥٦٠٠	١٦٦٦٠٠	٨١٠٠٠	١٧٦٠٠٠	صافي الدخل
قائمة الأرباح المبقاة					
٩٧٨٢٠٠		٣٤٠٠٠٠ (١)	٣٤٠٠٠٠	٩٧٨٢٠٠	ارباح مبقاة ١/١
١٧٦٠٠٠	٨٥٦٠٠	١٦٦٦٠٠	٨١٠٠٠	١٧٦٠٠٠	صافي الدخل
٨٠٠٠٠	٤٠٠٠٠ (٥)		٤٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	(-) التوزيعات
١٠٧٤٢٠٠	١٢٥٦٠٠	٥٠٦٦٠٠	٣٨١٠٠٠	١٠٧٤٢٠٠	ارباح مبقاة ١٢/٣٠
قائمة المركز المالي					
٣٥٧٠٠٠			٩٠٠٠٠	٢٦٧٠٠٠	النقدية
٢٤٨٠٠٠			٨٣٠٠٠	١٦٥٠٠٠	المدينين
٢٥٨٥٠٠	٤٥٠٠ (د)		٩٨٠٠٠	١٦٥٠٠٠	المخزون
٦١٢٥٠٠		٧٢٥٠٠ (١)	١٩٠٠٠٠	٣٥٠٠٠٠	الاراضى
٣١٧٠٠٠	٢٥٠٠ (٢)	٣٧٥٠٠ (١)	٩٢٠٠٠	١٩٠٠٠٠	المباني
٤٣٥٠٠٠	٥٠٠٠ (٢)	٢٠٠٠٠ (١)	١٦٠٠٠٠	٢٦٠٠٠٠	الالات والمعدات
٢٣٠٠٠	٥٠٠٠ (٢)	٢٨٠٠٠ (١)	- - -	- - -	الشهرة
- - -	٥٥٨٤٠٠ (١) ٥٦٠٠٠ (٣)	٥٢٠٠ (i) ٣٢٠٠٠ (٥)	- - -	٥٧٧٢٠٠	الاستثمارات في الشركات ت
٢٢٥١٠٠٠	٦٣١٤٠٠	١٩٥٢٠٠	٧١٣٠٠٠	١٩٧٤٢٠٠	إجمالي الأصول
١٨٢٠٠٠			٣٢٠٠٠	١٥٠٠٠٠	الدائتتون واوراق الدفع
٣٥٠٠٠٠			١٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	التزامات طويلة الاجل
٥٠٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠ (١)	٢٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	رأس المال
١٠٧٤٢٠٠	١٢٥٦٠٠	٥٠٦٦٠٠	٣٨١٠٠٠	١٠٧٤٢٠٠	ارباح مبقاة ١٢/٣٠
١٤٤٨٠٠	١٠٨٠٠٠ (١) ٣١٦٠٠ (١) ١٣٦٠٠ (٤)	٤٠٠ (i) ٨٠٠٠ (٥)	- - -	- - -	حقوق الاقلية
٢٢٥١٠٠٠	٢٧٨٨٠٠	٧١٥٠٠٠	٧١٣٠٠٠	١٩٧٤٢٠٠	اجمالي الخصوم وحقوق الملكية

عمليات تبادل الأصول الثابتة

عند تبادل أصول ثابتة بين منشآت المجموعة الواحدة بأكثر أو أقل من القيمة الدفترية لتلك الأصول تنشأ مكاسب أو خسائر في سجلات المنشأة البائعة. كما أن المنشأة المشتريّة تقوم بإثبات قيمة الأصل الثابت بتكلفة الشراء. وبالتالي تكون تلك المكاسب (الخسائر) غير محققة من وجهة نظر المجموعة ويجب استبعادها من الأرباح الموحدة للمجموعة كما يجب استبعادها من القيمة الموحدة للأصول الثابتة. بالإضافة إلى ذلك فإن مصاريف استهلاك الأصول في السنوات التي تلي تبادل الأصل الثابت القابل للاستهلاك تكون أكثر أو أقل من قيمتها الحقيقية بمقدار الاستهلاك الذي تحسبه المنشأة المشتريّة على الفرق بين التكلفة المستهلكة من وجهة نظر المجموعة (القيمة الدفترية لدى المنشأة البائعة) والتكلفة المستهلكة من وجهة نظر المنشأة المشتريّة (تكلفة الشراء). لذلك يجب استبعاد تلك الزيادة (النقصان) من مصاريف الاستهلاك وبالتالي استبعاد تأثيرها على الربح الموحّد وكذلك استبعادها من رصيد مجمع استهلاك الأصول الثابتة.

مثال (١): تمتلك الشركة (ق) ٧٥٪ من أسهم الشركة (ت). في ٢٠٠٨/١/١ تمت العمليات التالية:

- ١- باعت الشركة (ق) إلى الشركة (ت) إلى الشركة (ت) اله قيمتها الدفترية ٣٢٠٠٠٠٠ ريال (التكلفة ٨٠٠٠٠٠٠ مجمع الإهلاك ٤٨٠٠٠٠٠ ريال) بمبلغ ٤٠٠٠٠٠٠، وكانت الشركة (ق) اشتريتها في ٢٠٠٢/١/١ وقدر عمرها الإنتاجي في ذلك التاريخ بعشر سنوات.
- ٢- باعت الشركة (ت) إلى الشركة (ق) سيارة تكلفتها ٢٠٠٠٠٠٠ ومجمعه إهلاكها ٨٠٠٠٠٠ بمبلغ ١٦٠٠٠٠٠ والعمر المتبقي للسيارة ٥ سنوات.
- ٣- بلغ صافي دخل التابعة ٢٠٠٠٠٠٠ ريال وبدون إجراء توزيعات، علما بأنه لا توجد فروق.

المطلوب:

- أ- إجراء قيود اليومية لإثبات العمليات السابقة وفق طريقة حقوق الملكية، بافتراض عدم وجود فروق.
- ب- إجراء قيود الاستبعادات للعمليات المتبادلة لإعداد القوائم المالية الموحدة في نهاية عام ٢٠٠٨.

الحل

أ- قيود اليومية في الشركة (ق) وفق طريقة حقوق الملكية في ٢٠٠٨:

أولاً: قيود اليومية الناتجة عن العمليات المتبادلة

أ- إثبات بيع الآلة في ٢٠٠٨/١/١:

ب- إثبات شراء السيارة في ٢٠٠٨/١/١:

ج- إثبات استهلاك السيارات في ٢٠٠٨/١٢/٣٠ في دفاتر الشركة (ق):

د- إثبات حصة الشركة (ق) في الأرباح غير المحققة من المكاسب الرأسمالية:
الآلات النازلة:

السيارات الصاعدة:

إثبات حصة الشركة (ق) في الأرباح غير المحققة من المكاسب الرأسمالية:

هـ - إثبات حصة الشركة (ق) في الأرباح المحققة من فرق الاستهلاك:
الأصول الثابتة النازلة (الالات):

البضاعة الصاعدة (السيارات):

إثبات حصة الشركة (ق) في الأرباح المحققة من فرق الاستهلاك:

ثانياً: قيود اليومية الناتجة عن السيطرة

١ - إثبات حصة الشركة (ق) في أرباح الشركة (ت):

ب- قيود الاستبعادات: (بغرض إعداد القوائم المالية الموحدة في ٢٠٠٨/١٢/٣١)

أولاً: قيود الاستبعادات الناتجة عن تبادل الأصول الثابتة

أ- استبعاد اثر الأصول الثابتة النازلة (الالات):

ب- استبعاد اثر الأصول الثابتة الصاعدة (السيارات):

ثانياً: قيود الاستبعادات الناتجة عن السيطرة

١- استبعاد الأرباح

رصيد الدخل من الاستثمارات = حصة الشركة من الأرباح - استنفاد الفرق + الحصة من الأرباح المحققة - الحصة من الأرباح غير المحققة
=

٢- اثبات حصة الأقلية في صافي ربح (ت):

حصة الأقلية في صافي الربح = حصة الأقلية من الأرباح - حصة الأقلية في استنفاد الفرق + الحصة من الأرباح المحققة على الصاعدة - الحصة من الأرباح غير المحققة على الصاعدة
=