

المحاضرة (8): IFRS-10 القوائم المالية الموحدة

أهداف المحاضرة:

بعد إكمال المحاضرة الثانية على الطالب فهم ما يلي:

- ✓ التعريف بالمعيار IFRS10 .
- ✓ الإطلاع على مراحل عملية الأدماج و الرقابة حسب ما جاء في المعيار IFRS1
- ✓ تطبيق على المعيار IFRS1 .

الوحدات المحتواة في القوائم المالية الموحدة

- الوحدة التي تملك واحدة أو أكثر من فرع تقدم قوائم مالية موحدة إلا في الحالات الاستثنائية الخاصة.
- هيئات الرأسمال – الاستثماري، الأموال المشتركة للتوظيف، شركات الاستثمار ذات الرأسمال المتغير و الوحدات الأخرى الشبيهة ملزمة بتطبيق الإجراءات المنصوص عليها في معيار القوائم المالية الموحدة IFRS-10 و توحيد الفروع التابعة لها.

نموذج الرقابة الموحدة

- المستثمر يراقب الوحدة لما يتيقن بأن (له الحق) في العوائد المتغيرة بسبب ارتباطاته مع الوحدة، و لديه قدرة التأثير على هذه العوائد انطلاقاً من القوة التي يمسكها عليها. مفهوم الرقابة يؤدي مفهوم القوة (السلطة)، و التعرض للعائدات المتغيرة و وجود الربط بين الاثنين.
- الرقابة تقيم على أساس مستمر.

المرحلة 1: فهم الوحدة

- ✓ الرقابة تقيم عموماً على مستوى الوحدة القانونية، لذلك المستثمر يستطيع ممارسة الرقابة فقط على بعض الأصول أو الخصوم النوعية للوحدة، في هذه الحالة الرقابة تقيم على هذا المستوى لما بعض الشروط تستوفى.
- ✓ سبب الوجود ومفهوم الوحدة لا يحددان لوحدهما فقط الرقابة التي يحوزها المستثمر على الوحدة، لكنها تمثل عوامل تساعد للحكم فيما إذا كان المستثمر يمتلك الرقابة. عند تحليل سبب الوجود ومفهوم الوحدة لا بد من الأخذ بالإخطار التي، حسب مفهومها: الوحدة لا بد أن تكون واضحة فيما يخص تقديمه إلى الأطراف المشاركة في المعاملة، و أيضاً الجزء أو الكل الذي يتعرض له المستثمر من هذه الأخطار.
- ✓ الأنشطة ذات الصلة بالوحدة، تعني الأنشطة التي يكون لها أثر هام على عوائد الوحدة، يجب أن تكون معرفة. ثم المستثمر يحدد إذا كانت القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة تم أخذها على أساس القوانين أو الاقتراع.

المرحلة 2: السلطة المحتفظ بها على الأنشطة ذات الصلة

- لما يقدر بان لديه السلطة على الأنشطة ذات الصلة بالوحدة، المستثمر يأخذ فقط بالاعتبار الحقوق الكبيرة (الجوهرية) المرتبطة بالوحدة.
- إذا كانت حقوق الاقتراع ملائمة لتقييم سلطته، المستثمر يأخذ بالاعتبار حقوق التصويت المحتملة الجوهرية، الحقوق الناتجة عن الاتفاقيات التعاقدية الأخرى و العوامل التي تدل على سلطة الحال (مثلا المستثمر الذي يمتلك حصة الأغلبية و الآخرون الذين يملكون حق التصويت مشتتين).
- إذا كانت حقوق الاقتراع غير ملائمة لتقييم سلطته، المستثمر يأخذ بالاعتبار العناصر الدالة التي تثبت طاقته العملية للتسيير من جانب واحد للأنشطة ذات الصلة، العناصر التي تدل بوجود علاقة مبدلة مع الوحدة، و أهمية عرضه فيما يخص تنوع العوائد.

المرحلة 3: عرض العوائد المتغيرة

تعريف العوائد واسع، و يحتوي ليس فقط العوائد المباشرة مثل حصص الأرباح للدفع، الفوائد و تغيرات القيمة العادلة للمساهمة (الحصة)، ولكن أيضا العوائد غير المباشرة مثل اقتصاديات السلم و اقتصاديات التكلفة.

المرحلة 4: العلاقة بين السلطة و العوائد

- لما يكون المستثمر (المقرر) هو الوكيل لا تكون هناك علاقة بين السلطة و العوائد، و تعتبر صلاحياته الخاصة بصنع القرار هي التي يحتفظ بها المدير.
 - و لتحديد ما إذا كان يتصرف لحسابه الخاص، صانع القرار يدرس:
 - الحقوق الموضوعية للإلغاء، و الحقوق الأخرى المحتجزة من واحد أو أكثر من طرف.
 - إذا كانت أجرته مضبوطة بشروط المنافسة العادية.
 - فوائده الاقتصادية الأخرى.
 - علاقاته في الإجمال مع الأطراف الأخرى.
 - المستثمر يأخذ بعين الاعتبار حقوق الأطراف التي تعمل لصالحه لما يقيم سلطته على الوحدة.
- الطرق المحاسبية و الفترات المحاسبية للفروع**
- الفرق بين تاريخ إغلاق المؤسسة الأم و الذي يخص فرعها لا يكون اكبر من ثلاثة أشهر. التعديلات تنجز بالأخذ بعين الاعتبار الأحداث و الصفقات الهامة التي تظهر بين التاريخين.
 - الطرائق المحاسبية الموحدة يجب أن تستخدم داخل المجموعة.
- المساهمات التي لا تترتب عنها الرقابة**

- المساهمات التي لا تتطلب الرقابة (العادية) تقيم بالقيمة العادلة، أو تناسبيا حسب المشاركة في الأصول الصافية في المؤسسة القابضة، في تاريخ الاقتناء. هذه المساهمات تمثل حقوق الملكية الحالية التي تعطي الحق لحائزها لحصة من الأصول الصافية للوحدة في حالة التصفية. المساهمات الأخرى التي لا تعطي حق الرقابة تقيم بالقيمة العادلة.
- الفرع الذي يتعرض للخسائر يستطيع إنشاء رصيد مدين للمساهمات لا تعطي حق الرقابة.
- في حالة الوضعية المالية للمساهمات لا تعطي حق الرقابة ترتب ضمن الأموال الخاصة لكنها تعرض منفصلة عن الأموال الخاصة المقدمة من مساهمي الشركة الأم.
- النتيجة الصافية و العناصر الأخرى المكونة للنتيجة الإجمالية للفترة توزع بين المساهمات لا تعطي حق الرقابة و مالكي الشركة الأم.

المعاملات داخل المجموعة

- المعاملات داخل المجموعة ألغيت تماما.

فقدان الرقابة

- عند فقدان الرقابة على فرع، أصول و خصوم الفرع و القيمة المحاسبية للمساهمات لا تعطي حق الرقابة تلغى محاسبيا. المقابل المتحصل عليه و الفوائد المحتفظ بها المحتملة (تقيم بالقيمة العادلة) تسجل محاسبيا. المبالغ المسجلة في العناصر الأخرى للنتيجة الإجمالية يعاد ترتيبها تماشيا مع المعايير الأخرى IFRS. كل ربح أو خسارة الذي يترتب عن ذلك يسجل محاسبيا في النتيجة الصافية.
- تغيير حصة مالكي سندات المساهمة مع الاحتفاظ بالرقابة**
- كل تغيير في حصة مالكي سندات المساهمة في الفرع دون خسارة الرقابة يسجل محاسبيا كمعاملة ضمن الأموال الخاصة، و لا ربح أو خسارة تسجل في حساب النتيجة الصافية.

تطبيق:

مجمع متخصص في المواد الغذائية يتكون من 5 شركات: الشركة الأم (A) لإنتاج المشروبات الغازية، و الفروع: الشركة (B) لإنتاج الطماطم، الشركة (C) لإنتاج معجون البرتقال، الشركة (D) لإنتاج العجائن، الشركة (E) لإنتاج البسكويت. الميزانيات (بملايين الدنانير). في N/12/31 لهذه الشركات تقدم لك في

الملحق رقم 1. حسابات النتائج (بملايين الدنانير) للفترة N لهذه الشركات تقدم لك في الملحق رقم 2. بعض المعلومات الإضافية تقدم لك في الملحق رقم 3.

المطلوب: تقديم الميزانية الموحدة و حساب النتائج الموحد للمجمع (X) ؟
الملحق رقم 1: ميزانيات شركات المجموعة
ميزانية الشركة (A) لإنتاج المشروبات الغازية

20000	رأسمال	200	تثبيبات معنوية
9600	احتياطات	18500	تثبيبات مادية
1200	نتيجة	9900	سندات مساهمة
6000	ديون مالية	800	تثبيبات مالية أخرى
14200	ديون أخرى	7400	مخزون
		13700	مدينون
		500	نقديات
51000		51000	

ميزانية الشركة (B) لإنتاج الطماطم

8000	رأسمال	600	تثبيبات معنوية
4200	احتياطات	12000	تثبيبات مادية
1600	نتيجة	3600	سندات مساهمة
13000	ديون مالية	600	تثبيبات مالية أخرى
8400	ديون أخرى	9000	مخزون
		8600	مدينون
		800	نقديات
35200		35200	

ميزانية الشركة (C) لإنتاج معجون البرتقال

6000	رأسمال	1000	تثبيبات معنوية
3000	احتياطات	6000	تثبيبات مادية
1000	نتيجة	1000	تثبيبات مالية أخرى
6000	ديون مالية	6000	مخزون
4000	ديون أخرى	5000	مدينون
		1000	نقديات
20000		20000	

ميزانية الشركة (D) لإنتاج العجان

5000	رأسمال	1200	تثبيبات معنوية
4000	احتياطات	8000	تثبيبات مادية
800	نتيجة	800	سندات مساهمة
3600	ديون مالية	4000	تثبيبات مالية أخرى
4200	ديون أخرى	3000	مخزون
		600	مدينون
17600		17600	نقديات

ميزانية الشركة (E) لإنتاج البسكويت

6000	رأسمال	900	تثبيبات معنوية
4000	احتياطات	11400	تثبيبات مادية
1400	نتيجة	200	تثبيبات مالية أخرى
5600	ديون مالية	4000	مخزون
8000	ديون أخرى	6900	مدينون
		1600	نقديات
25000		25000	

الملحق رقم 2

حسابات النتائج لشركات المجموعة
حساب نتائج الشركة (A) لإنتاج المشروبات الغازية

104000	مبيعات	63000	مشتريات مستهلكة
2000	نواتج أخرى	36200	أعباء مختلفة
3000	نواتج مالية	1600	أعباء مالية
		6000	مخصصات الاهتلاكات
		1000	ضرائب على الأرباح
		1200	نتيجة الفترة
109000		109000	

حساب نتائج الشركة (B) لإنتاج الطماطم

52000	مبيعات	26400	مشتريات مستهلكة
1000	نواتج أخرى	20000	أعباء مختلفة
2000	نواتج مالية	3000	أعباء مالية
		3000	مخصصات الاهتلاكات
		1000	ضرائب على الأرباح
		1600	نتيجة الفترة
55000		55000	

حساب نتائج الشركة (C) لإنتاج معجون البرتقال

31000	مبيعات	17600	مشتريات مستهلكة
1000	نواتج أخرى	10000	أعباء مختلفة
1000	نواتج مالية	1600	أعباء مالية
		2000	مخصصات الاهتلاكات
		800	ضرائب على الأرباح
		1000	نتيجة الفترة
33000		33000	

حساب نتائج ميزانية الشركة (D) لإنتاج العجائن

42000	مبيعات	30400	مشتريات مستهلكة
1000	نواتج أخرى	9000	أعباء مختلفة
2000	نواتج مالية	2200	أعباء مالية
		2000	مخصصات الاهتلاكات
		600	ضرائب على الأرباح
		800	نتيجة الفترة
45000		45000	

حساب نتائج الشركة (E) لإنتاج البسكويت

61400	مبيعات	41800	مشتريات مستهلكة
600	نواتج أخرى	15500	أعباء مختلفة
1200	نواتج مالية	1600	أعباء مالية
		2000	مخصصات الاهتلاكات
		900	ضرائب على الأرباح
		1400	نتيجة الفترة
63200		63200	

الملحق رقم 3
معلومات إضافية

■ تفصيل لسندات المساهمة

✓ الشركة A:

- 70% من رأسمال الشركة B تم اقتناءهم ب: 5600 K دج
- 50% من رأسمال الشركة D (يتم التحكم فيها بشكل مشترك مع الشركة Z) تم اقتناءهم ب: 2500 K دج
- 30% من رأسمال الشركة E تم اقتناءهم ب: 1800 K دج

✓ الشركة B:

- 60% من رأسمال الشركة C تم اقتناءهم ب: 3600 K دج

■ معلومات أخرى

- ✓ الشركة A تباع بانتظام المنتجات إلى الشركة B، مبلغ المبيعات خارج الرسم للفترة N كان K 3000 دج المدينون الباقي مسجلين في N/12/31 بقيمة K 3000 دج.
- ✓ في 01 جانفي N مخزون الشركة A لدى الشركة B كان K 800 دج. في N/12/31 كان K 1200 دج. الهامش على سعر البيع الشركة A لمنتجاتها كان 20%.
- ✓ الشركة A أقرضت في 01 جويلية N-2 مبلغ K 600 دج للشركة B، معدل الفائدة كان 10%.
- ✓ الشركة B باعت في 01 جانفي N-1 عقار إلى الشركة A ب: K 1000 دج (منها K 200 دج للأراضي) هذا العقار تم اقتناؤه من قبل الشركة B في 01 جانفي N-5 ب: K 800 دج (منها K 160 دج للأراضي) و اهتلك على عشرون سنة. الشركة A قررت اهتلاك هذا العقار خلال 16 سنة.
- ✓ الشركة B وزعت خلال N: K 600 دج حصص أرباح للدفع منها K 420 دج تم استلامهم من الشركة A. الشركات: C-D-E لم يوزعوا الأرباح.
- ✓ معدل الضريبة على الأرباح 35%.