

## LA CONSOLIDATION IFRS-10 القوائم المالية الموحدة

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

ميزانية الشركة (B) لإنتاج الطماطم

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

ميزانية الشركة (C) لإنتاج معجون البرتقال

6000	رأسمال	1000	تثبيات معنوية
3000	احتياطات	6000	تثبيات مادية
1000	نتيجة	1000	تثبيات مالية أخرى
6000	ديون مالية	6000	مخزون
4000	ديون أخرى	5000	مدينون

		1000	نقديات
20000		20000	

ميزانية الشركة (D) لإنتاج العجائن

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

ميزانية الشركة (E) لإنتاج البسكويت

6000	رأسمال	900	تثبيات معنوية
4000	احتياطات	11400	تثبيات مادية
1400	نتيجة	200	تثبيات 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 الإهلاكات
		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 تبيع بانتظام المنتجات إلى الشركة B، مبلغ المبيعات خارج الرسم للفترة N كان 3000 K دج المدينون الباقي مسجلين في N/12/31 بقيمة 3000 K دج.
- ✓ في 01 جانفي N مخزون الشركة A لدى الشركة B كان 800 K دج. في N/12/31 كان 1200 K دج. الهامش على سعر البيع الشركة A لمنتجاتها كان 20%.
- ✓ الشركة A أقرضت في 01 جويلية N-2 مبلغ 600 K دج للشركة B، معدل الفائدة كان 10%.
- ✓ الشركة B باعت في 01 جانفي N-1 عقار إلى الشركة A ب: 1000 K دج ( منها 200 K دج للأراضي) هذا العقار تم اقتناؤه من قبل الشركة B في 01 جانفي N-5 ب: 800 K دج ( منها 160 K دج للأراضي) و اهتلك على عشرون سنة. الشركة A قررت اهتلاك هذا العقار خلال 16 سنة.
- ✓ الشركة B وزعت خلال N: 600 K دج حصص أرباح للدفع منها 420 K دج تم استلامهم من الشركة A. الشركات: C-D-E لم يوزعوا الأرباح.
- ✓ معدل الضريبة على الأرباح 35%.

الحل:

✓ تحديد نسب الرقابة و الفائدة، نطاق التوحيد و الأساليب المعمول بها

لا بد في البداية من تحديد نسب رقابة الشركة A على مختلف شركات المجمع، و أيضا اساليب التوحيد المستخدمة.

طرق التوحيد	نسب الرقابة			أسماء الشركات
	إجمالي	غير مباشر	مباشر	
إدماج شامل	70		70	B
إدماج شامل	60	60		C
إدماج تناسبي	50		50	D
موضع المعادلة	30		30	E

بعد تحديد الطرق المعتمدة من كل الشركات المدمجة سنقوم بالتوحيد وذلك بتجميع الحسابات الفردية (الميزانية و حساب النتائج) ثم نسجل القيود المحاسبية على هذه الحسابات المجمعة من اجل الحصول على الحسابات الموحدة.

✓ إعداد الميزانية الموحدة للشركات المدمجة

الميزانية المجمعة تسترجع عناصر ميزانيات الشركات B-A و C المدمجة كلية و 50% من ميزانية الشركة D (الدمجة تناسبيا بما في ذلك نسبة الفائدة والسيطرة للشركة A و هي 50%).

يسمح في حالة الوحدات المراقبة معا استخدام، بدلا من التكامل الكلي، طريقة موضع المعادلة. في إجابتنا هذه ، اخترنا طريقة الاندماج التناسبي الذي ، في رأينا ، يعطي صورة صادقة للمجموعة.

هذه الميزانية المجمعة يمكن إعدادها انطلاقا من القيود المحاسبية التي سجلت في جانبها المدين حسابات الأصول لمختلف الشركات المدمجة و في الجانب الدائن حسابات الخصوم . و يمكن إعدادها انطلاقا من الجدول المقدم أدناه:

الأصول

التراكم	D (ب50%)	C	B	A	
2400	600	1000	600	200	التثبيات المعنوية
40500	4000	6000	12000	18500	التثبيات المادية
13500			3600	9900	سندات المساهمة
2800	400	1000	600	800	تثبيات مالية اخرى
24400	2000	6000	9000	7400	المخزون
28800	1500	5000	8600	13700	المدينون
2600	300	1000	800	500	النقديات
115000	8800	20000	35200	51000	

## الخصوم

التراكم	D (ب50%)	C	B	A	
36500	2500	6000	8000	20000	الرأسمال
18800	2000	3000	4200	9600	الاحتياطيات
4200	400	1000	1600	1200	نتيجة الفترة
26800	1800	6000	13000	6000	ديون مالية
28700	2100	4000	8400	14200	ديون اخرى
115000	8800	20000	35200	51000	

✓ عرض قيود تعديلات الميزانية:

### (أ) معادلة أسهم الشركة (E) لإنتاج البسكويت

عندما تم الحصول على أسهم ميزانية الشركة (E) لإنتاج البسكويت من قبل المجموعة ، فإن القيمة الدفترية الصافية للشركة (E) كان مساوياً لرأس المال أي K،6000 دج.  
 حصلت شركة (A) لإنتاج المشروبات الغازية على هذه الأوراق المالية بمبلغ K،1800 دج ، أي بالضبط K،6000 دج × 30 % . لذلك لم تؤخذ أي (زيادة) شهرة في الاعتبار عند تقييم هذه الأوراق المالية.

يمكن تحديد قيمة معادلة سندات الشركة (E) لإنتاج البسكويت المملوكة من قبل الشركة (A) لإنتاج المشروبات الغازية:

الأصول المحاسبية الصافية للشركة (E) لإنتاج البسكويت

• رأس المال: 6000

• الاحتياطيات: 4000

• النتيجة: 1400

11400

$3420 = 30\% \times 11400$

فائض القيمة:  $1620 = 1800 - 3420$ .

و عليه يمكن تسجيل القيد التالي:

	3420	سندات الشركة (A) المقومة بواسطة المعادلة	265
1800		سندات الشركة (A)	265
1200		احتياطيات الشركة (A)	106
420		$4000 \times 30\%$	120
		نتيجة الشركة (A)	
		$1400 \times 30\%$	

(ب) التسجيل المحاسبي للديون و الحقوق المتبادلة

1000	1000	الموردون الزيائن	411	401
630	630	ديون مالية (قروض) +600 فوائد من 7/1 ال 12/31 تثبيات مالية اخرى إعادة صياغة الديون - القروض - الاقراض	27	16

(ت) إعادة تقييم المخزون المقتنى داخل المجموعة

مخزون الشركة (B) لإنتاج الطماطم تم إعادة تقييمه بأكثر من 20% من 1200 و التكن 240.  
 $80 = 20\% \times 400$  ناتجة عن نتيجة الفترة ( قبل الضريبة) و  $160 = 20\% \times 800$  ناتجة عن  
 نتائج الفترات السابقة ( قبل الضريبة).

حق الضريبة المؤجلة (الضريبة المدفوعة مقدما على هذا التقييم الزائد) يمكن تقديرها ب:

$$84 = 35\% \times 20\% \times 1200$$

يجب تخفيض نتيجة ممارسة شركة ألفا للبيع ب:

$$400 \times 20\% \text{ (نسبة الهامش) } \times 65\% \text{ (أخذ بعين الاعتبار الضريبة)} = 52$$

$$104 = 65 \times 20\% \times 800 \text{ (مخزون أولي)}$$

لذلك نسجل القيود التالية:

240	80	نتيجة الشركة (A) $20\% \times 400$	3	120
	160	احتياطات الشركة (A) $20\% \times 800$ مخزون $1200 \times 20\%$ إعادة صياغة المخزون		106
28	84	ضرائب مؤجلة $35\% \times 240$	120	2761
56		نتيجة الشركة (A) $400 \times 35\%$ احتياطات الشركة (A) $800 \times 35\%$ إعادة صياغة الضرائب للمؤجلة		

و يمكننا تسجيل قيد وحيد كالآتي:

	84	ضرائب مؤجلة		2761
	52	نتيجة الشركة (A) (80 - 28)		120
	104	احتياطات الشركة (A) (160 - 56)		106
240		مخزون	3	
		إعادة صياغة المخزون		

### ث) إعادة صياغة التثبيتات المكتسبة داخل المجموعة

التثبيتات يجب أن تظهر في الميزانية بالتكلفة التاريخية، و الاهتلاكات يجب أن تصحح. لذلك يجب إنقاص قيمة التثبيتات بفائض القيمة المتحصل عليه و اليكن:  $1000 - (160 + 640 \times (20/16) = 328$ . حق الضريبة عن فائض القيمة يمكن الحصول عليه و اليكن:  $328 \times 35\% = 115$  ، واحتياطات الشركة (A) التي قامت بالتنازل ب:  $328 - 115 = 213$ . الاهتلاكات يجب أن تخفض ب: 18 سنويًا ( $16/800 = 50$  بدلاً من  $20/640 = 32$ ) تم تسجيلها ب: 50 بدلاً من 32 لكل من السنوات N-1 و N) و الذي ترتب عنه التزام ضريبي مؤجل (و الذي سيحمل على الحق) ب:  $18 \times 2 \times 35\% = 12$  وزيادة في الاحتياطات والنتيجة الشركة (A) التي قامت بالاهتلاك، و اليكن :  $18 \times 65\% = 12$ . (12 للاحتياطات ، الاهتلاك بعد الضريبة ل: N-1 ، و 12 للنتيجة).

و القيود التالية يمكن تسجيلها:

	115	ضرائب مؤجلة		2761
	213	احتياطات لشركة B		106
328		تثبيتات مادية (أراضي و مباني)	21	
		فائض التنازل عن التثبيتات		
	36	اهتلاك التثبيتات المادية		281
12		احتياطات الشركة (A)	106	
12		نتيجة الشركة (A)	120	
12		ضرائب مؤجلة	2761	
		الاهتلاك		

### ج) إعادة توزيع الأرباح

الأرباح المحتواة في نتائج الفترة تتعلق في الواقع بنتائج السنوات السابقة. حصص أرباح الشركة B التي تلقتها الشركة (A) سوف يعاد توزيعها. لا توجد أي آثار ضريبية على عمليات إعادة توزيعها لأنهم يأخذون في الاعتبار تطبيق نظام الشركات الأم والشركات التابعة المعفاة من ضريبة الدخل.



420	نتيجة الشركة (A)	120
420	احتياطات الشركة (A) أرباح الشركة (A) التي استلمتها من الشركة B $600 \times 70\%$	106

### ج) إدماج الشركة (C) لإنتاج معجون البرتقال

في قيود إلغاء السندات و تحديد فوائد الأقلية فانه من الضروري في إطار التوحيد التدريجي معالجة أولاً الشركات الفرعية ومن ثم العودة إلى الشركات التابعة. الجدول أدناه يقدم تحليلاً لأسهم الشركة (C) وتفصيله بين مختلف الأصناف.

العناصر	المجموع	الشركة (B) 60 %	الأقلية 40 %
الرأسمال	6000	3600	2400
الاحتياطات	3000	1800	1200
النتائج	1000	600	400
	10000	6000	4000

التسجيل المحاسبي:

6000	رأسمال الشركة (C)	101
3000	احتياطات الشركة (C)	106
1000	نتيجة الشركة (C)	120
3600	سندات الفروع الشركة (C)	261
1800	احتياطات الشركة (B)	106
600	نتيجة الشركة (B)	120
3600	فوائد الأقلية (*)	108
400	$1200+2400$	128
	نتائج الأقلية (**)	
	ادماج الشركة (C)	

(\*) أو فوائد الأقلية على الرأسمال و الاحتياطات

(\*\*) أو فوائد الأقلية على النتيجة

### خ) إدماج الشركة (D) لإنتاج العجائن

بما أن الشركة (D) يتم دمجها بشكل متناسب ، فليس لها مصالح أقلية. في قيود التراكم ، لم تتم استرجاع إلا على الحصة الخاصة بالشركة (D) ، أي 50% من العناصر.  
التسجيل المحاسبي:

	2500	رأسمال الشركة (D)	101
	2000	احتياطات الشركة (D)	106
	400	نتيجة الشركة (D)	120
2500		سندات الفروع الشركة (D)	261
2000		احتياطات الشركة (A)	106
400		نتيجة الشركة (A)	120
		ادماج الشركة (D)	

#### د) إدماج الشركة (B) لإنتاج الطماطم

جدول تحليل رؤوس الاموال يمكن اعداده أيضا:

العناصر	المجموع	الشركة (A) 70 %	الأقلية 30 %
الرأسمال	8000	5600	2400
الاحتياطات	5787	4051	1736
النتائج	2200	1540	660
	15987	11191	4796

التسجيل المحاسبي:

	8000	رأسمال الشركة (B)	101
	5787	احتياطات الشركة (B)	106
	2200	نتيجة الشركة (B)	120
5600		سندات الشركة الفروع (B)	261
4051		احتياطات الشركة (A)	106
1540		نتيجة الشركة (A)	120
4135		فوائد الأقلية 1736+2400	108
660		نتائج الأقلية	128
		ادماج الشركة (B)	

ملاحظة: كان من الممكن الحصول على نفس النتائج من خلال إعادة تحليل رؤوس الأموال الخاصة بالشركة (C) و الشركة (B) باستخدام طريقة الدمج المباشر (استخدمنا ما يسمى طريقة الدمج التدريجي).

✓ عرض الميزانية الموحدة (المدمجة)

الميزانية الموحدة يمكن عرضها انطلاقا من الجدول التالي:

ميزانية موحدة	اعادة الصياغة	تراكم الميزانية	العناصر
			<b>الأصول</b>
2400		2400	تشبيكات معنوية
40208	36+ 328 -	40500	تشبيكات عينية
0	1800 - 2500 - 5600 - 3600 -	13500	سندات مساهمة
34200	3420 +		السندات موضع المعادلة
2170	630 -	2800	تشبيكات مالية أخرى
187	12 - 115 + 84		حقوق الضرائب المؤجلة
24160	240 -	24400	مخزون
27800	1000 -	28800	مدينون
2600		2600	نقديات
<b>102940</b>		<b>11500</b>	
			<b>الخصوم</b>
20000	2500 - 8000 - 6000 -	36500	الرأسمال
17179	+ 12 + 213 - 104 - 1200 +	18800	الاحتاطات
	+ 2000 - 1800 + 3000 - 420		
3100	4051 - 5787 - 2000	4200	النتيجة
	- 420 - 12 + 52 - 420 +		
7736	- 400 + 400 - 600 + 1000		فائدة الأقلية
26170	1540 + 2200	26800	ديون مالية
27700	4136 + 3600	28700	ديون أخرى
	630 -		
	1000 -		
<b>102940</b>		<b>115000</b>	

الميزانية الموحدة يمكن عرضها كالآتي:

20000	الرأسمال	2400	تثبيبات معنوية
17179	الاحتياطات	40208	تثبيبات عينية
3100	النتيجة	0	سندات مساهمة
7736	فائدة الأقلية	34200	السندات موضع المعادلة
26170	ديون مالية	2170	تثبيبات مالية أخرى
27700	ديون أخرى	187	حقوق الضرائب المؤجلة
		24160	مخزون
		27800	مدينون
		2600	نقديات
102940		102940	

✓ عرض حساب النتائج المتراكم للشركات المدمجة

مثل للميزانية، حساب النتائج يتم الحصول عليه عن طريق تجميع عناصر حسابات النتائج للشركات A ، B ، D ب: 50% و C

#### الأعباء

التراكم	D ب: 50%	C	B	A	
122200	15200	17500	26400	63000	المشتريات و تغيرات
70700	4500	10000	20000	36200	المخزون
12000	1000	2000	3000	6000	أعباء أخرى
7300	1100	1600	3000	1600	مخصصات الاهتلاكات
3100	300	800	1000	1000	أعباء مالية
4200	400	1000	1600	1200	ضرائب على الأرباح
					نتيجة الفترة
219500	22500	33000	55000	109000	

#### الناتج

التراكم	D ب: 50%	C	B	A	
208000	21000	31000	52000	104000	المبيعات
4500	500	1000	1000	2000	ناتج اخرى
7000	1000	1000	2000	3000	ناتج مالية
219500	22500	33000	55000	109000	

✓ تقديم القيود الخاصة بإعادة تصنيف حسابات النتائج

(أ) معادلة الشركة (E) لصناعة البسكويت

	420	النتيجة		120
420		قسط النتيجة عن العمليات التي تمت بصورة مشتركة نتيجة الشركة (E)	755	

(ب) تعديلات أخرى

إعادة التسجيلات المحاسبية الخاصة بإعادة معالجة الميزانية التي تؤثر في حساب النتائج.

	3000	مبيعات		70
3000		مشتريات مستهلكة	60	
		مشتريات و مبيعات تبادلية		
	60	نواتج مالية 600 X 10%		76
60		أعباء مالية	66	
		فوائد الاقتراض و الإقراض المتبادلة		
	800	مشتريات مستهلكة 400 X 20%		60
52		النتيجة	120	
28		ضرائب على الأرباح 80	695	
		35% X		
	12	تغير المخزون		120
	6	النتيجة		695
18		ضرائب على الأرباح 80 X 35%	68	
		مخصصات الاهتلاك		
	420	اهتلاكات		76
420		نواتج مالية	120	
		النتيجة		
		أرباح متحصل عليها من الشركة (A)		

✓ تقديم حساب النتائج الموحد

205000	رقم الأعمال 3000 - 208000
4500	نواتج أخرى
<b>209500</b>	<b>إنتاج الفترة</b>
(119280 )	المشتريات المستهلكة 80 + 3000 - 122200
(70700)	أعباء أخرى
(11982)	مخصصات الاهتلاكات 18 - 12000
<b>(201962)</b>	<b>استهلاك الفترة</b>
<b>7538</b>	<b>النتيجة العملياتية</b>
6520	نواتج مالية 60 - 420 - 7000
(7240)	أعباء مالية 60 - 7300
<b>(720)</b>	<b>النتيجة المالية</b>
6818	النتيجة العادية قبل الضريبة
(3078)	ضرائب على الأرباح 6 + 28 - 3100
<b>3740</b>	<b>النتيجة الصافية للشركات المتكاملة</b>
<b>420</b>	حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة
<b>4160</b>	الصافية
3100	<b>صافي نتيجة المجموع المدمج</b>
1060	حصة المجمع
	حصة الأقلية