معيار القوائم المالية الموحدة IFRS 10

أولا. تاريخ المعيار:

في أفريل 2001 تبنى مجلس معايير المحاسبة الدولية كل معايير المحاسبة الدولية ومن بينها IAS 27 المتعلق بالبيانات المالية الموحدة الصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية سنة 1989، وفي ديسمبر 2003 قام المجلس بتعديل معيار IAS 27 وإعادة تسميته بالبيانات المالية الموحدة والمنفصلة، وفي ماي 2011 أصدر المجلس معيار IFRS 10القوائم المالية الموحدة ليحل محل IAS 27، وأصبحت تسمية IAS 27 القوائم المالية المنفصلة.

ثانيا. الهدف من المعيار:

يهدف هذا المعيار لوضع مبادئ لعرض واعداد القوائم المالية الموحدة عندما تسير منشأة على واحدة أو أكثر من المنشآت الأخرى.

ولتحقيق هذا الهدف فإن هذا المعيار:

- ✓ يتطلب من الشركة الأم التي تسيطر على واحدة أو أكثر من الشركات الأخرى (التابعة)أن تعرض قوائمها الموحدة.
- ✓ يعرف مبدأ السيطرة، ويحدد السيطرة على أنها الأساس للتوحيد.
- ✓ يحدد المتطلبات المحاسبية لإعداد القوائم المالية الموحدة.
- ✓ يعرف الشركة الاستثمارية ويضع استثناء من توحيد منشآت معينة للمنشأة الاستثمارية.

ثالثا. المصطلحات المتعلقة بالمعيار:

- ✓ **القوائم المالية الموحدة:**

وهي قوائم مالية لمجموعة يتم فيها عرض الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات والتدفقات النقدية للشركة الأم وشركاتها التابعة على أنها قوائم مالية لشركة واحدة.

- ✓ **متخذ القرار:**

الشركة التي لها حقوق اتخاذ القرار.

- ✓ **المجموعة:**

الشركة الأم والشركات التابعة لها.

- ✓ **الشركة الأم:**

هي الشركة التي تسيطر على شركة واحدة أو أكثر.

✓ **الشركة التابعة:**

هي شركة تسيطر عليها شركة أخرى.

✓ **السيطرة:**

تسيطر شركة على شركة أخرى اذا كانت لها حقوق في عوائدها ولها القدرة على التأثير على تلك العوائد والقرارات.

✓ **الحصة غير المسيطر عليها:**

وهي حقوق الملكية في الشركة التابعة التي لا يمكن أن تسيطر عليها الشركة الأم.

✓ **قوة التأثير:**

ويقصد بذلك وجود الحق للشركة الأم في التأثير وتوجيه أنشطة شركة أخرى.

رابعا. الشروط التي يجب أن تتوفر في الشركة التي تمتلك السيطرة:

يجب أن تتوفر الشروط التالية:

أ. تكون مساهمة في الشركة التابعة بأكثر من 50%.

ب. يكون للشركة الأم قوة ونفوذ عالٍ على شركة تابعة، مما يعطيها القدرة على توجيه أنشطتها.

ج. يكون للشركة الأم الحق في توجيه عوائد شركة تابعة مثل التدخل في قرارات بيع وشراء السلع والخدمات، التدخل في تحديد هيكل تمويل الشركة.

د. يكون للشركة الأم (القابضة أو المسيطرة) قوة ونفوذ عالٍ على الشركة التابعة مما يعطيها الحق والقدرة في التأثير على العوائد المتحققة من استثماراتها في شركة تابعة وبالتالي فإن السيطرة تظهر عندما يكون للشركة الأم تأثير واضح ومهم على أنشطة شركة تابعة مما يؤثر على إنجازات وأداء الشركة التابعة.

خامسا: حالات تغير السيطرة

وتوجد حالتين عن تغير السيطرة:

✓ **التغير في نسبة ملكية الشركة الأم في الشركة التابعة.**

✓ **فقدان سيطرة الشركة الأم على الشركة التابعة.**

الحالة 1: التغير في نسبة ملكية الشركة الأم لشركة تابعة:

يتم معالجته إذا تغيّرت حصة ملكية الشركة الأم للشركات التابعة لكنها لا تفقد السيطرة عليها. في هذه الحالة لا يتم الاعتراف بمكاسب أو خسائر هذه المعاملات ولا يتم الاعتراف بتأثير هذا التغير على الأصول والالتزامات بالشركة التابعة ولا يُعاد قياس الشهرة أيضًا.

أي أنها تُعالج على أساس أنها معاملات حقوق الملكية تمت بين المالكين.

الحالة 2: فقدان السيطرة لشركة الأم على الشركة التابعة (أي انخفاض النسبة عن 50%) بسبب انخفاض نسبة تملك الشركة الأم للشركة التابعة أو سيطرة حكومية أو جهة رقابية حكومية.

في هذه الحالة يتم معالجة فقدان السيطرة كما يلي:

أ. تصبح الشركة الأم لا تقوم بإدراج أصول والتزامات الشركة التابعة في القائمة المالية الموحدة التي تم إعدادها بعد فقدان السيطرة.

ب. تقوم الشركة الأم بالاعتراف بأي أرباح أو خسائر متعلقة بفقدان السيطرة على الشركة التابعة، إذا كانت تتعلق بأحداث ما قبل فقدان السيطرة (التسوية).

ج. الاعتراف بقيمة الاستثمارات في شركة تابعة بالقيمة العادلة عند فقدان السيطرة ومعالجة أي مبالغ مستحقة مع الشركة التابعة وعليها عند فقدان السيطرة وذلك وفق المعايير المالية الدولية.

سادسا. المتطلبات المحاسبية لمعيار IFRS10:

1. يجب على المنشأة المسيطرة عرض قوائم مالية موحدة.
2. يتطلب المعيار عدم اعداد قوائم مالية موحدة في حالة تحقق الشروط التالية مجتمعة:

- ✓ اذا كانت الشركة الأم هي نفسها شركة تابعة (مملوكة كليا أو جزئيا) لشركة أخرى، ووافق بقية المالكين لهذه الشركة على قرار عدم اعداد القوائم المالية الموحدة.
- ✓ اذا كانت أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية للشركة الأم غير متداولة في السوق المالي، سواء كانت محلية أو أجنبية.
- ✓ اذا لم تقم الشركة الأم بإيداع أو قيد الإيداع لقوائمها لدى هيئة الأوراق المالية.

3. تتمثل إجراءات اعداد القوائم المالية الموحدة فيما يلي:

- ✓ تجميع بنود الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات المماثلة بندا بندا، للقوائم المالية للشركة القابضة والتابعة.

- ✓ حذف القيمة الدفترية (المسجلة) لحساب الاستثمار (ترصيده) في الشركات التابعة، وذلك من ميزانية الشركة القابضة، وحذف حقوق ملكية الشركة التابعة واحتساب الشهرة وفق ما جاء به معيار 3IFRS .
- ✓ حذف جميع المعاملات والأرصدة وبنود الدخل والمصاريف بين المجموعات بشكل كامل من القائمة الموحدة، أي حذف العمليات التي تتم بين الشركة القابضة وشركاتها التابعة أو بين الشركات التابعة، حيث يتم حذف الربح الناتج من العمليات المتبادلة بين شركات المجموعة وتعديل أرصدة الأصول والالتزامات المتعلقة بالتغير الناتج عن الربح.
- ✓ يجب تضمين إيرادات ومصاريف وأرباح الشركة التابعة في القوائم المالية الموحدة من تاريخ بدأ السيطرة وحتى أن تفقد الشركة القابضة السيطرة على الشركة التابعة.
- ✓ عند اعداد قائمة الدخل الموحدة يتم تعديل مصاريف وايرادات الشركة التابعة في ضوء القيمة العادلة لأصول والتزامات الشركة التابعة بتاريخ السيطرة عليها من طرف الشركة.

سابعا. تاريخ إعداد القوائم المالية الموحدة:

يجب إعداد القوائم المالية الموحدة للشركة القابضة والشركات التابعة بنفس التاريخ (أي تكون السنة المالية لهذه المجموعة تنتهي بنفس اليوم).

إذا كان تاريخ إعداد القوائم المالية مختلفًا بين الشركة القابضة وإحدى شركاتها التابعة يجب على الشركة التابعة تقديم قوائم مالية إضافية حتى تلتحق بتاريخ القوائم المالية للشركة القابضة وذلك لغرض التوحيد بشرط ألا تزيد فترة الاختلاف عن ثلاثة أشهر.

ثامنا. الحصة غير المسيطر عليها (حقوق الأقلية): تُحسب وفق معيار IFRS3.

وضع معيار IFRS3 (اندماج الأعمال) طريقة حساب الحقوق غير المسيطر عليها (حقوق الأقلية).

حيث تُعرض الحصة غير المسيطر عليها ضمن حقوق الملكية في الميزانية الموحدة بشكل مستقل وفي بند مستقل.

ملاحظة: يتم توزيع أرباح شركة تابعة بين الشركة القابضة والشركة التابعة حسب نسبة السيطرة ونسبة الحقوق غير المسيطر عليها.

تاسعا. إجراءات إعداد القوائم المالية:

مهمة إعداد القوائم المالية الموحدة تقع عادة على عاتق محاسبي الشركة القابضة الذي يقوم بإعدادها باستخدام القوائم المالية الخاصة بالشركة التابعة والشركة القابضة.

والإجراءات المتعلقة بإعداد القوائم المالية الموحدة تتمثل فيما يلي:

1. الحصول على القوائم المالية لكل من الشركة القابضة والشركة التابعة بنفس التاريخ.
2. تفريغ بيانات القوائم المالية لهذه الشركة في نموذج يُستخدم لهذا الغرض يسمى ورقة العمل.
3. إجراء بعض التعديلات في بعض البنود الظاهرة في القوائم المالية لكل شركة حيث يتم التعديل في العمود المخصص للتصفيات لورقة العمل والذي له الجانبان مدين ودائن حسب الحالة.
4. في العمود الأخير من ورقة العمل والذي يسمى بالقيم الموحدة يتم فيها جمع قيمة كل بند من القيم الظاهرة في الشركة القابضة والشركة التابعة، مع الأخذ بعين الاعتبار قيم التسويات إن وجدت.

والقيم التي تظهر في الخانة الموحدة هي التي يتم إظهارها في القوائم المالية الموحدة.

وفيما يلي نموذج لورقة العمل التي تُستخدم في عملية إعداد القوائم المالية الموحدة للشركة القابضة والتابعة.

(تم تقديم النموذج في المحاضرة)

ورقة العمل IFRS10 الإشارة إلى أن الشركة القابضة بعد التملك مباشرة تقوم بإعداد ميزانية موحدة فقط (النموذج أعلاه).

لكن في الفترات المالية التالية للتملك تقوم الشركة القابضة بإعداد القوائم المالية (الميزانية، قائمة الدخل، التدفقات النقدية، قائمة التغير في رقم الأعمال).

وتتمثل الحالتان في:

الحالة 1: إعداد الميزانية المالية الموحدة بعد التملك مباشرة:

وهذه في حد ذاتها توجد لها حالتان:

1. إعداد الميزانية الموحدة في حالة تملك الشركة القابضة كل أسهم الشركة التابعة 100%، يتم في هذه الحالة حساب التسويات أولًا من خلال حساب الفرق بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول والتزامات الشركة التابعة، ثم تُحسب القيمة الموحدة وذلك بجمع القيمة الدفترية للشركة القابضة مع القيم الدفترية للشركة التابعة + أو – التسويات.

ثم تُحسب الشهرة، إذا كانت موجبة تظهر في الجانب المدين من التصفيات في الأصول وفي جانب القيم الموحدة، أما إذا كانت سالبة لا تظهر هنا بل تُسجل في قائمة الدخل.

2. إعداد الميزانية المالية الموحدة في حالة تملك نسبة أقل من 100%، تُستخدم نفس الطريقة السابقة لكن في هذه الحالة تظهر الحقوق غير المسيطر عليها عند إعداد الميزانية المالية الموحدة حيث تظهر ضمن حقوق الملكية بشكل منفصل وفي بند مستقل عن حقوق الملكية للشركة القابضة.

الحالة 2: إعداد القوائم المالية الموحدة خلال الفترات التالية للتملك:

في الحالة الأولى لاحظنا أن إعداد القوائم المالية الموحدة بعد التملك مباشرة تنحصر في إعداد الميزانية الموحدة فقط وفق النموذج المذكور سابقًا، أما إعداد القوائم المالية الموحدة خلال الفترات المالية للتملك فتتمثل في إعداد مجموعة من القوائم المالية الموحدة والمتمثلة في قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية وقائمة المركز المالي وقائمة الأرباح (قائمة حقوق المساهمين).

عاشرا. متطلبات الإفصاح:

متطلبات الإفصاح المتعلقة بإعداد القوائم المالية الموحدة تم نقلها لمعيار IFRS12 المسمى بالإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى، ساري المفعول من 2016/1/1.