

ملخص محاضرة حول : معيار المحاسبة الدولي IFRS 10 "القوائم المالية الموحدة "

Consolidated Financial Statements

يقدم معيار التقرير المالي الدولي رقم 10 (IFRS10) القوائم المالية الموحدة (Consolidated Financial Statements) إطاراتاً شاملة لإعداد وعرض القوائم المالية الموحدة لمجموعة من الشركات التي تسيطر عليها شركة أم (Parent Company) ويحدد IFRS10 مبدأ السيطرة (Control) كأساس للتوحيد، ويقدم إرشادات حول كيفية تطبيق هذا المبدأ في مختلف الحالات. في هذا المقال، سنقدم شرحاً وافياً لـ IFRS10، ونناقش أهدافه ونطاقه ومتطلباته الرئيسية، مع التركيز على تعريف السيطرة وعنصره، ومتطلبات إعداد القوائم المالية الموحدة، والإعفاءات من التوحيد، بالإضافة إلى تسلیط الضوء على أهمية هذا المعيار وتأثيره على عرض المركز المالي ونتائج أعمال المجموعة.

ما هي القوائم المالية الموحدة؟

القوائم المالية الموحدة هي القوائم المالية لمجموعة من الشركات تعرض كما لو كانت لكيان اقتصادي واحد. وتشمل المجموعة الشركة الأم (الشركة المسيطرة) وجميع شركاتها التابعة (الشركات التي تسيطر عليها الشركة الأم). وتعرض القوائم المالية الموحدة أصول والتزامات وحقوق ملكية ودخل ومصروفات وتدفقات نقدية للشركة الأم وشركاتها التابعة كما لو كانت كياناً واحداً.

مثال:

إذا كانت شركة "أ" تمتلك 100% من أسهم شركة "ب"، فإن شركة "أ" تعتبر الشركة الأم، وشركة "ب" تعتبر شركة تابعة. وتقوم شركة "أ" بإعداد قوائم مالية موحدة تشمل أصول والتزامات وحقوق ملكية ودخل ومصروفات وتدفقات نقدية لكل من شركة "أ" وشركة "ب" كما لو كانتا شركة واحدة.

ما هو IFRS 10 القوائم المالية الموحدة؟

IFRS10 هو معيار محاسبي دولي يحدد متطلبات إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة. ويحل IFRS10 محل معيار المحاسبة الدولي رقم 27 (IAS 27) القوائم المالية الموحدة والمتصلة والجزء الخاص بالمحاسبة عن الشركات التابعة من تفسير لجنة التفسيرات "SIC-12" التوحيد - المنشآت ذات الأغراض الخاصة".

أهداف المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 10 (IFRS 10)

- تحديد مبدأ السيطرة كأساس للتوحيد: يقدم IFRS 10 تعريفاً واضحاً لمبدأ السيطرة ويحدد عناصره الرئيسية.
- وضع متطلبات محاسبية موحدة لإعداد القوائم المالية الموحدة: يحدد IFRS 10 كيفية إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة، بما يضمن اتساقاً وموثوقية المعلومات المالية.
- تحسين جودة الإفصاحات: يفرض IFRS 10 متطلبات إفصاح محددة تهدف إلى تحسين شفافية وفهم هيكل المجموعة والعلاقات بين الشركات المسيطرة والتابعة.
- تعزيز قابلية المقارنة: يساهم IFRS 10 في تحسين قابلية مقارنة القوائم المالية الموحدة للمجموعات المختلفة.

نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 10 (IFRS 10)

يطبق IFRS 10 على جميع المنشآت التي تسيطر على منشأة واحدة أو أكثر، باستثناء بعض الكيانات الاستثمارية التي تستوفي شروطاً محددة والتي قد تدرج ضمن معيار IFRS 9. ويحدد المعيار كيفية إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة للمجموعة.

مبدأ السيطرة: أساس التوحيد

يعد مبدأ السيطرة هو الأساس الذي يحدد ما إذا كان يجب على الشركة الأم توحيد القوائم المالية لشركة أخرى (الشركة التابعة) في قوائمها المالية الموحدة.

يعتبر المستثمر مسيطرًا على المستثمر فيه عندما يكون معرضاً أو لديه حقوق في عوائد متغيرة من مشاركته مع المستثمر فيه ولديه القدرة على التأثير على تلك العوائد من خلال سلطته على المستثمر فيه.

عناصر السيطرة وفقاً لـ IFRS 10

يجب أن تتوفر جميع العناصر الثلاثة التالية مجتمعة لكي تعتبر الشركة الأم مسيطرة على الشركة التابعة:

1. السلطة (Power) تمتلك الشركة الأم حقوقاً حالية تمنحها القدرة على توجيه الأنشطة ذات الصلة للشركة التابعة، أي الأنشطة التي تؤثر بشكل كبير على عوائد الشركة التابعة. وتنشأ السلطة عادةً من خلال حقوق التصويت، ولكن يمكن أن تنشأ أيضاً من خلال حقوق تعاقدية أخرى.
2. العوائد (Returns) تتعرض الشركة الأم، أو لها حقوق، في الحصول على عوائد متغيرة من خلال علاقتها مع الشركة التابعة. ويمكن أن تكون هذه العوائد إيجابية أو سلبية أو كليهما.

3. الارتباط بين السلطة والعوائد (Link between Power and Returns) تمتلك الشركة الأم القدرة على استخدام سلطتها للتأثير على العوائد التي تحصل عليها من الشركة التابعة .
تقييم السيطرة:

يتطلب تقييم السيطرة دراسة متعمقة للحقائق والظروف المحيطة بكل حالة. ويقدم IFRS 10 إرشادات حول كيفية تقييم السيطرة في بعض الحالات الخاصة، مثل :

• السيطرة من خلال حقوق التصويت : عادة ما تنشأ السيطرة عندما تمتلك الشركة الأم أكثر من 50% من حقوق التصويت في الشركة التابعة. ولكن، يمكن أن توجد السيطرة حتى لو كانت الشركة الأم تمتلك أقل من 50% من حقوق التصويت، وذلك إذا كانت لديها القدرة على توجيه الأنشطة ذات الصلة من خلال اتفاقيات تعاقدية أو غيرها.

• السيطرة الفعلية (De facto Control) : قد تسيطر الشركة الأم على الشركة التابعة حتى لو لم تمتلك أغلبية حقوق التصويت، وذلك إذا كانت تمتلك القدرة العملية على توجيه الأنشطة ذات الصلة بشكل منفرد.

• حقوق الحماية (Protective Rights) : لا تمنع حقوق الحماية، مثل حق المعرض في منع الشركة من بيع أصولها، الشركة الأم من السيطرة على الشركة التابعة.

• الوكالة (Agency) : يجب التمييز بين صانع القرار الذي يتصرف كوكيل (Agent) عن أطراف أخرى، وصانع القرار الذي يتصرف بصفته أصيل (Principal) فالوكيل لا يسيطر على الشركة التابعة حتى لو كان لديه سلطة اتخاذ القرار.

• السيطرة من خلال أدوات حقوق الملكية المحتملة (Potential Voting Rights) يجبأخذ أدوات حقوق الملكية المحتملة، مثل خيارات الأسهم، في الاعتبار عند تقييم السيطرة، إذا كانت هذه الأدوات قابلة للتحويل إلى أسهم عاديّة بشكل جوهري.

متطلبات إعداد القوائم المالية الموحدة:

1. توحيد جميع الشركات التابعة : يجب على الشركة الأم توحيد القوائم المالية لجميع شركاتها التابعة، بغض النظر عن نسبة ملكيتها في هذه الشركات، طالما أنها تسيطر عليها.

2. استخدام سياسات محاسبية موحدة : يجب على الشركة الأم وشركاتها التابعة استخدام نفس المحاسبية عند إعداد القوائم المالية الموحدة . وإذا كانت الشركة التابعة تستخدم سياسات مختلفة، فيجب تعديل قوائمه المالية قبل توحيدها.

3. إلغاء المعاملات والأرصدة المتبادلة بين شركات المجموعة : يجب إلغاء جميع المعاملات والأرصدة المتبادلة بين شركات المجموعة، مثل المبيعات والمشتريات والقروض، عند إعداد القوائم المالية الموحدة.

4. تحديد حصة الأقلية (Non-controlling Interest) إذا كانت الشركة الأم لا تمتلك 100% من أسهم الشركة التابعة، فيجب الاعتراف بحصة الأقلية في القوائم المالية الموحدة . وتمثل حصة الأقلية حقوق المساهمين الآخرين (غير الشركة الأم) في صافي أصول ونتائج أعمال الشركة التابعة .

5. إعداد القوائم المالية الموحدة كما لو كانت المجموعة كيانا واحدا : يجب عرض أصول والتزامات وحقوق ملكية ودخل ومصروفات وتدفقات نقدية للمجموعة كما لو كانت كيانا اقتصاديا واحدا .

الإعفاءات من التوحيد:

يعفي IFRS 10 بعض المنشآت من إعداد القوائم المالية الموحدة في حالات معينة، مثل:

- إذا كانت الشركة الأم نفسها شركة تابعة مملوكة بالكامل أو مملوكة جزئيا لمنشأة أخرى، ولا يعارض المالكون الآخرون، بما في ذلك أولئك الذين لا يحق لهم التصويت، عدم قيام الشركة الأم بعرض القوائم المالية الموحدة.
- إذا كانت أدوات الدين أو حقوق الملكية للشركة الأم غير متداولة في سوق عام .
- إذا لم تقم الشركة الأم بإيداع، وليس في طور إيداع، قوائمها المالية لدى هيئة أوراق مالية أو أي هيئة تنظيمية أخرى بغرض إصدار أي فئة من الأدوات في سوق عام .
- إذا كانت الشركة الأم النهائية للمنشأة، أو أي شركة أم وسيطة، تعد قوائم مالية موحدة متاحة للاستخدام العام وتتوافق مع المعايير الدولية للتقرير المالي .

ملاحظة: يجب على المنشأة التي تعفي من إعداد القوائم المالية الموحدة الإفصاح عن ذلك في قوائمها المالية المنفصلة.

الإفصاحات المطلوبة بموجب IFRS 10

يفرض IFRS 10 على المنشآت التي تعد قوائم مالية موحدة الإفصاح عن معلومات حول:

- أساس التوحيد: يجب الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية الموحدة، بما في ذلك كيفية تقييم السيطرة.
- الشركات التابعة: يجب الإفصاح عن قائمة بجميع الشركات التابعة، ونسبة ملكية الشركة الأم في كل شركة تابعة، وطبيعة الأنشطة التي تمارسها كل شركة تابعة .
- حصة الأقلية: يجب الإفصاح عن حصة الأقلية في صافي أصول ونتائج أعمال الشركات التابعة .
- أي قيود هامة على قدرة الشركة الأم على الوصول إلى أصول الشركات التابعة أو استخدامها، وتسوية التزامات الشركات التابعة .
- طبيعة ومدى أي مصالح في منشآت مهيكلة غير موحدة.

أهمية 10 IFRS لمستخدمي القوائم المالية:

يقدم 10 IFRS معلومات قيمة لمستخدمي القوائم المالية، مثل المستثمرين والمحللين، حيث يساعدهم على:

- فهم هيكل المجموعة: يوضح IFRS 10 العلاقات بين الشركة الأم وشركاتها التابعة، وكيفية تأثير هذه العلاقات على القوائم المالية.
- تقييم أداء المجموعة ككل: تقدم القوائم المالية الموحدة صورة شاملة عن أداء المجموعة ككل، وليس فقط عن أداء الشركة الأم بشكل منفصل.
- تحليل المخاطر والعوائد: يمكن لمستخدمي القوائم المالية تقييم المخاطر والعوائد المتعلقة بالاستثمار في المجموعة ككل.
- مقارنة أداء المجموعات المختلفة: يساعد 10 IFRS في تحسين قابلية مقارنة القوائم المالية الموحدة للمجموعات المختلفة.
- فهم طبيعة المعاملات بين شركات المجموعة: تساعد الإفصاحات التي يفرضها 10 IFRS في فهم طبيعة المعاملات بين شركات المجموعة وتأثيرها على القوائم المالية الموحدة.

التحديات في تطبيق 10 IFRS

- تقييم السيطرة: قد يكون تقييم السيطرة أمراً صعباً في بعض الحالات، خاصة عندما تكون هناك اتفاقيات تعاقدية معقدة أو حقوق تصويت محتملة.
- تحديد الأنشطة ذات الصلة: قد يكون من الصعب تحديد الأنشطة ذات الصلة التي تؤثر بشكل كبير على عوائد الشركة التابعة.
- جمع البيانات المالية من الشركات التابعة: قد يكون من الصعب جمع البيانات المالية من الشركات التابعة، خاصة إذا كانت هذه الشركات تعمل في دول ذات ممارسات محاسبية مختلفة.
- توحيد السياسات المحاسبية: قد يكون من الصعب توحيد السياسات المحاسبية المستخدمة من قبل الشركة الأم وشركاتها التابعة، خاصة إذا كانت هذه الشركات تعمل في صناعات مختلفة.

مثال عملي على تطبيق 10 IFRS

تمتلك شركة "س" 80% من أسهم شركة "ص". وتمتلك شركة "س" حق تعيين وعزل أغلبية أعضاء مجلس إدارة شركة "ص"، ولديها القدرة على توجيه السياسات المالية والتشغيلية لشركة "ص".

التحليل:

- **السيطرة:** تسيطر شركة "س" على شركة "ص" لأنها تمتلك أغلبية حقوق التصويت ولديها القدرة على توجيه الأنشطة ذات الصلة لشركة "ص".
- **التوحيد:** يجب على شركة "س" إعداد قوائم مالية موحدة تشمل أصول والتزامات وحقوق ملكية ودخل ومصروفات وتدفقات نقدية لكل من شركة "س" وشركة "ص".
- **حصة الأقلية:** يجب على شركة "س" الاعتراف بحصة الأقلية (20%) في صافي أصول ونتائج أعمال شركة "ص" في قوائمها المالية الموحدة.