

معيار المحاسبة الدولي IAS-28

الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة

يتناول المعيار المحاسبي الدولي رقم 28 المحاسبة في الشركات الزميلة والمنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة، والاستثمار الذي تكون نسبة التملك المستثمر في الشركة المستثمر بها يتراوح بين 20%-50% يطلق عليها في هذه الحالة بالشركات الزميلة وبالتالي يمارس المستثمر تأثير هام على القرارات التشغيلية والمالية للشركة الزميلة بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال سلطة التصويت.

كما يبين متطلبات تطبيق طريقة حقوق الملكية عند المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة.

هدف المعيار

يهدف إلى بيان كيفية المحاسبة عن الاستثمار في الشركات الزميلة في دفاتر المستثمر وعرض متطلبات تطبيق طريقة حقوق الملكية عند المحاسبة على الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة، أما فيما يتعلق بتحديد نوع الترتيبات المشتركة للمشاريع المشتركة فهي واردة في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (11) الشراكة (الترتيبات المشتركة).

نطاق المعيار

يطبق من قبل المستثمر للمحاسبة عن الاستثمارات في الشركات التي يكون للمستثمر تأثير هام على شركة أخرى وتسمى شركة زميلة، أو يكون للمستثمر سيطرة مشتركة على شركة أخرى وتسمى منشآت خاضعة للسيطرة المشتركة.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

- الشركة الزميلة : هي المنشأة التي يكون للمستثمر تأثير هام على قراراتها المالية والتشغيلية، ولكنها ليست شركة تابعة أو حصة في مشروع مشترك.
- القوائم المالية الموحدة : القوائم المالية لمجموعة شركات والتي تظهر وكأنها تخص منشأة اقتصادية واحدة.
- السيطرة: صلاحية وسلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة معينة لتحقيق منافع من أنشطة.
- التأثير الهام: صلاحية المشاركة والتأثير في القرارات الخاصة بالسياسات المالية والتشغيلية للجهة المستثمر بها وليس السيطرة على هذه السياسات.
- طريقة حقوق الملكية: طريقة محاسبية تسجل بها الاستثمارات بالتكلفة عند الشراء ثم تعدل بعد ذلك بالتغير في حصة المستثمر في صافي أصول المنشأة المستثمر بها بعد التملك وذلك عن طريق إضافة حصة المستثمر من صافي أصول المنشأة المستثمر بها بعد التملك وذلك عن طريق إضافة حصة المستثمر من صافي إرباح الشركة المستثمر بها، وتخفيضه لحصته في كل خسائر الشركة المستثمر بها وحصته من توزيعات الإرباح المستلمة، كما يظهر بيان الدخل للمستثمر نصيبه في نتائج أعمال (إرباح او خسائر) المنشأة المستثمر بها، كما يعترف المستثمر بحصته من الدخل الشامل الآخر للشركة المستثمر بها بعد التملك.
- القوائم المالية المنفصلة : هي القوائم التي تعرضها المنشأة الأم أو المستثمر في شركة زميلة أو مستثمر في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك، حيث يتم فيها المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات التابعة أو الزميلة أو المشاريع المشتركة بطريقة التكلفة أو بموجب معيار الإبلاغ المالي رقم 9.
- السيطرة المشتركة: عبارة عن اتفاق تعاقدى لاقتسام السيطرة على نشاط اقتصادي، وتوجد فقط عندما يتطلب اتخاذ القرارات المالية والتشغيلية والإستراتيجية المرتبطة بالنشاط موافقة

بالإجماع من قبل الأطراف التي تشترك في السيطرة (الأطراف المشاركة في المشروع المشترك)

متطلبات المعيار

1 تحديد التأثير الهام: يبين المعيار أن التأثير الهام ينشأ عند حيازة المستثمر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خلال المنشأة التابعة له على 20 بالمائة-50 بالمائة من حقوق التصويت في الشركة المستثمر بها ، وإذا كانت نسبة الملكية أقل من 20 بالمائة يفترض أن لا يكون للمستثمر تأثير هام إذا كان من الممكن إظهار هذا التأثير. ويمكن إثبات وجود التأثير الهام من قبل المستثمر بوحدة أو أكثر من الطرق التالية:

- التمثيل في مجلس الإدارة

- المشاركة في عملية وضع السياسات

- وجود معاملات هامة بين المستثمر والمنشأة المستثمر بها

- تبادل الموظفين الإداريين بينهما

- تقديم معلومات فنية ضرورية بين الشركتين

يجب التحقق من وجود حقوق التصويت المحتملة على سبيل المثال من خلال وجود خيارات الأسهم أو وجود سندات أو أسهم قابلة للتحويل إلى أسهم عادية أو ما شابهها عند تقييم ما إذا كان لدى المنشأة تأثيرا هاما، وعندما تكون حقوق التصويت المحتملة غير قابلة للممارسة حاليا فإنها لا تؤخذ في الاعتبار. كما يمكن أن يفقد التأثير عندما يفقد المستثمر صلاحية المشاركة في القرارات المتعلقة بالسياسات المالية والتشغيلية للجهة المستثمر بها على سبيل المثال يمكن ن يحدث هذا عند خضوع الشركة الزميلة لسيطرة الحكومة أو أنظمتها نتيجة اتفاقية تعاقدية.

مثال 1: تملك الشركة (س) 16% من أسهم الشركة (ص) ، وتعتمد الشركة (ص) وبشكل كبير على موظفي الشركة (س) كخبراء في مجال الأمور الفنية والتقنية كما يوجد اثنان من مدراء الشركة (س) في مجلس إدارة الشركة (ص) علما بأن عدد أعضاء مجلس إدارة الشركة (ص) 8 أعضاء.

المطلوب: حدد كيفية تصنيف الشركة (س) لاستثماراتها في الشركة (ص).

الإجابة: رغم ان نسبة تملك الشركة (س) في الشركة (ص) هو 16 بالمائة أي لم يصل إلى 20 بالمائة إلا ان الاستثمار يتوجب ان يصنف استثمار في شركة زميلة لسببين أولهما ان الشركة (ص) تعتمد على الشركة (س) وبشكل كبير في الأمور

الفنية والتقنية، والسبب الثاني هو وجود تمثيل نسبي هام للشركة (س) في مجلس إدارة الشركة (ص).

2 طريقة حقوق الملكية: طريقة محاسبية يتم من خلالها معالجة الاستثمار في الشركة الزميلة أو المشاريع المشتركة في سجلات المستثمر كما يلي:

- عند تملك لسهم الشركة المستثمر بها يجعل حساب الاستثمار في الزميلة أو المشاريع المشتركة مدينا بتكلفة شراء الأسهم مضافا إليها أية مصاريف مباشرة لإتمام الصفقة.
- خلال الفترات التالية للتملك، يعدل رصيد حساب الاستثمارات في الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة بالتغير الحاصل في حصة المستثمر في صافي أصول المنشأة المستثمر بها بعد تاريخ التملك، والذي يتضمن الأمور التالية:

* مقدار حصة المستثمر في أرباح أو خسائر الشركة المستثمر بها، حيث يجعل حساب الاستثمار مدينا بالربح ودائنا بالخسارة، ويتوجب إن يظهر بقائمة دخل المستثمر حصته من أرباح أو خسائر الشركة الزميلة أو المشاريع المشتركة.

* يتم تخفيض رصيد حساب الاستثمارات في الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة بمقدار التوزيعات المستلمة من الشركة الزميلة أو المشاريع المشتركة.

* يتم تعديل رصيد حساب الاستثمارات في الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة بمقدار حصة المستثمر في التغيرات الناجمة عن بنود الدخل الشامل الأخرى (انظر معيار المحاسبة الدولي رقم (1) "عرض البيانات المالية") في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك مثل فائض إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات.

مثال 2: في 2020/01/01 اشترت الشركة (س) 40% من الأسهم العادية التي لها حق التصويت للشركة (ص) بمبلغ 200000 دينار ونتيجة ذلك التملك أصبح للشركة (س) تأثير هام على القرارات المالية والتشغيلية للشركة (ص).

- أظهرت قائمة الدخل للشركة (ص) للعام صافي أرباح مقدارها 60000 دينار.

- في 2021/05/01 قامت الشركة (ص) بتوزيع أرباح مقدارها 20000 دينار.

المطلوب: إثبات العمليات التي تمت على حساب الاستثمار في الشركة الزميلة (ص) في دفاتر الشركة (س) بطريقة حقوق الملكية.

الحل

أ - إثبات الشراء لأسهم الشركة (ص)

		2020/01/01		
	200000	من ح/الاستثمارات في الشركات الزميلة	**	
200000		إلى ح/ النقدية	**	

ب- في 2020/12/31 يتم إثبات حصة الشركة (س) من إرباح الشركة الزميلة (ص) إذا نصيب الشركة (س) من الإرباح المحققة للشركة (ص) = $60000 \times 40\%$ ويتم إثباته كما يلي:

		2020/12/31		
24000	24000	من ح/الاستثمارات في الشركة الزميلة (ص) إلى ح/ إيرادات الاستثمارات في شركات زميلة		

وبناء على ما سبق سيظهر في قائمة دخل الشركة (س) للعام 2020 مبلغ 24000 د إيراد الاستثمارات في شركات زميلة، كما سيظهر رصيد حساب الاستثمار في الشركة الزميلة (ص) في ميزانية الشركة (س) في 2020/12/31 بمبلغ 224000 دينار.
ج- في ضوء توزيع الشركة (ص) أرباح مقدارها 20000 دينار فيكون نصيب الشركة (س) المستثمرة 40% أي 8000 دينار ويتم إعداد القيد التالي:

		2021/05/01		
8000	8000	من ح/النقدية إلى ح/الاستثمارات في الشركات الزميلة (ص)		

ويتم تصنيف الاستثمارات في الشركات الزميلة أو الاستثمارات في الشركات الخاضعة للسيطرة المشتركة ضمن الأصول غير المتداولة، ما لم يتم تصنيف تلك الاستثمارات أو جزء منها كأصول غير متداولة محتفظ بها للبيع بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (5).