

محاضرة (12)

معايير الإبلاغ المالي الدولي رقم (10) القوائم المالية الموحدة

تم إصدار هذا المعيار شهر أيار 2011 ويبدأ سريانه اعتباراً من 1/1/2013 ، وقد حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي رقم (27) السابق "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة" حيث تم فصل متطلبات إعداد القوائم الموحدة لتدرج في هذا المعيار، في حين أصبح معيار المحاسبة الدولي رقم (27) بإسم " القوائم المالية المنفصلة" كما حل هذا المعيار محل التفسير رقم (12).

❖ أهداف عملية دمج الأعمال:

1. تحقيق التكامل الأفقي Horizontal Integration: ويتم ذلك عند دمج أعمال شركتين أو أكثر تعملان في نفس مجال الأعمال بهدف تقوية المركز المالي للشركة وتعزيز الوضع التنافسي لها.
2. تحقيق التكامل العمودي Vertical Integration: ويتم ذلك عند دمج أعمال شركتين أو أكثر تعملان في مجالين مختلفين إلا إن طبيعة عملهما متكاملة وذلك لتأمين متطلبات الإنتاج و ضمان إنتظامها .
3. التنوع في أنشطة الشركة Conglomeration : ويتم ذلك عند دمج أعمال شركتين أو أكثر تعملان في أنشطة و أعمال مختلفة وذلك للحد من مخاطر التخصص في مجال نشاط واحد
4. تخفيض الكلفة
5. عامل الضريبة
6. التوفير في بعض الأصول المستخدمة

❖ هدف المعيار

وضع الأسس والمبادئ المتعلقة بإعداد و عرض القوائم المالية الموحدة عندما تسيطر المنشأة على واحدة أو أكثر من المنشآت الأخرى و بالتالي فإن القوائم الموحدة تعتبر أن الشركة التابعة هي جزء من الشركة القابضة و كأنها أحد فروعها.

معايير الإبلاغ المالي الدولية

❖ التعريفات و المصطلحات الواردة في المعيار

- القوائم المالية الموحدة **Statement Consolidated Financial** : القوائم المالية لمجموعة شركات يتم من خلالها عرض الأصول و الالتزامات و حقوق الملكية و الإيرادات و المصاريف و التدفقات النقدية لهذه الشركات بشكل تبدو وكأنها تخص منشأة إقتصادية واحدة.
- السيطرة على الشركة المستثمر بها **Control of an Investee** : تسيطر الشركة المستثمرة (القابضة) على شركة أخرى (التابعة) عندما تستطيع القابضة من خلال تملكها لأسهم التابعة أو عندما يعطيها القانون الحق في التدخل في القرارات الإدارية للشركة التابعة مما يؤثر هذا التدخل على إيرادات و عوائد الشركة التابعة.
- الشركة القابضة **Company Parent** : منشأة تملك غالبية أسهم واحدة أو أكثر من الشركات التابعة.
- قوة التأثير (القوة) **Power** : وجود الحق لدى منشأة في التأثير و توجيه أنشطة شركة أخرى.
- الحقوق غير المسيطر عليها **Non-controlling Interest**: هي ذلك الجزء من صافي نتائج العمليات و صافي الأصول الذي تملكه الشركة الأم سواء بشكل مباشر أو غير مباشر.
- حقوق الحماية **Protective Rights**: هي حقوق يتم وضعها لحماية حقوق فئة معينة تمتلك جزء من ملكية شركة أخرى ،دون إعطاء الشركة المالكة السيطرة على الشركة المستثمر بها .
- الأنشطة الملائمة **Relevant Activities**: أنشطة الشركة المستثمر بها والتي تؤثر بشكل جوهري على عائد الشركة المستثمر بها.
- السيطرة **Control**: تحدد السيطرة من قبل الشركة المستثمرة (القابضة) والتي يتوجب عليها إستخدام جميع الحقوق المتاحة و الظروف المحيطة لتحديد مدى وجود سيطرة لها على الشركة المستثمر بها (التابعة).

❖ المتطلبات المحاسبية

1. يجب على المنشأة الأم عرض قوائم مالية موحدة
2. إستخدام أسس محاسبية متماثلة للعمليات المتشابهة و الأحداث المتماثلة التي تحدث لدى الشركات
3. عدم إعداد قوائم مالية موحدة في حالة تحقق الشروط التالية مجتمعة
4. إذا كانت الشركة القابضة هي نفسها شركة تابعة ملوكة بالكامل، أو جزئياً لشركة أخرى ووافق بقية المالكين للشركة على قرار عدم إعداد قوائم مالية موحدة.

معايير الإبلاغ المالي الدولية

5. إذا كانت أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية للشركة القابضة غير متداولة في سوق عام (بورصة) سواء كان السوق محلي أو خارجي.
6. إذا لم تقم الشركة القابضة بإيداع، أو ليست قيد عملية إيداع، لبياناتها المالية الموحدة لدى هيئة أوراق مالية أو أي هيئة تنظيمية.
7. إذا كانت الشركة القابضة النهائية أو أي من الشركات القابضة الوسيطة تعد قوائم مالية موحدة تتفق ومتطلبات المعايير الدولية.
8. إعداد القوائم المالية الموحدة

❖ الحصة غير المسيطر عليها

- أ. هي الجزء من حقوق الملكية في شركة تابعة والذي لا ينسب بشكل مباشر أو غير مباشر إلى شركة أم والتي كانت تسمى بحقوق الأقلية.
- ب. تعرض الحصة غير المسيطر عليها (حقوق الأقلية) ضمن حقوق الملكية في الميزانية الموحدة وبشكل مستقل وفي بند منفصل.
- ج. يتم توزيع أرباح الشركة التابعة بين الشركة القابضة والحقوق غير المسيطر عليها وذلك في ضوء نسبة ملكية القابضة للتابعة. ويتم تحميل الحقوق غير المسيطر عليها بخسائر التابعة.

❖ إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة

1. الحصول على القوائم المالية لكل من الشركة القابضة و الشركة التابعة.
2. تفرغ بيانات القوائم المالية للشركتين في نموذج يستخدم في العادة لهذه الغاية يطلق عليه ورقة العمل Working Paper
3. إجراء بعض التعديلات على بعض البنود الظاهرة في القوائم المالية الإفرادية للشركتين، حيث يتم التعديل من خلال عمود التسويات الظاهر في ورقة العمل.
4. يجري في العمود الأخير من ورقة العمل والمعنون الموحدة جمع قيمة كل بند من واقع القيم الظاهرة في عمود الشركة القابضة والقيم الظاهرة في عمود الشركة التابعة و تمثل القيم الظاهرة في عمود موحدة القيم التي يتم إظهارها في القوائم المالية الموحدة. ويجب التأكيد على أن إعداد القوائم المالية الموحدة يتم خارج نطاق السجلات المحاسبية لكلا الشركتين.
5. الشركة القابضة تعد بعد التملك مباشرة ميزانية موحدة فقط، في حين تقوم في الفترات المالية التالية للتملك بإعداد القوائم المالية.

معايير الإبلاغ المالي الدولية

❖ إعداد الميزانية الموحدة في حالة تملك القابضة كامل الأسهم

- إن ما يحدث غالباً هو وجود إختلاف بين القيمة الدفترية و العادلة لأصول و إلتزامات التابعة ووجود شهرة موجبة أو سالبة، فيجب إظهار هذا الفرق في عمود التسويات في ورقة العمل حيث تعدل أصول و إلتزامات التابعة لتظهر في عمود الموحدة بالقيمة العادلة لها.
- أما الشهرة الموجبة فتظهر قيمتها بالطرف المدين بعمود التسويات، أما الشهرة السالبة إطفائها كأيراد في السنة التي حدث بها التملك.

❖ إعداد القوائم الموحدة في ظل تملك الشركة القابضة لأقل من 100% من أسهم الشركة التابعة

- بقية أسهم الشركة التابعة تكون مملوكة من قبل أطراف أخرى يطلق عليهم الحقوق غير المسيطر عليها (الأقلية) Non-Controlling Interest ، عند إعداد القوائم المالية الموحدة يتوجب إظهار الحقوق غير المسيطر عليها كبند مستقل في الميزانية الموحدة .
- أوجب المعيار إظهار الحقوق غير المسيطر عليها في الميزانية الموحدة ضمن حقوق الملكية وبشكل منفصل عن حقوق الملكية للشركة القابضة و إعتبرتها مصدر تمويل من المالكين و ليس إلتزام.

❖ إعداد القوائم المالية الموحدة خلال الفترات التالية للتملك

- تشابه هذه العملية من حيث الإجراءات عملية إعداد الميزانية الموحدة بعد التملك مباشرة إلا أنها تصبح أكثر تعقيداً.
- المفهوم العام الذي تقوم عليه فكرة إعداد القوائم المالية الموحدة هو إعتبار الشركة القابضة والشركة التابعة بمثابة شركة واحدة ، وعليه فيتم جمع (توحيد) جميع بنود القوائم المالية للشركتين و إعتبارها بمثابة شركة واحدة.

يتم ذلك بإحدى ثلاث طرق وهي:

- أ. طريقة الملكية Equity Method
- ب. طريقة الملكية غير المكتملة (Incomplete/Partial)
- ج. طريقة التكلفة Cost Method

معايير الإبلاغ المالي الدولية

• طريقة الملكية Equity Method

- حسب طريقة الملكية يتأثر حساب الاستثمار في الشركة التابعة في نهاية كل عام بالأمر التالي:
1. يتم زيادته (أو تخفيضه) بمقدار حصة الشركة القابضة في أرباح (أو خسائر) الشركة التابعة.
 2. يتم تخفيضه (أو زيادته) بمقدار الجزء الواجب إطفائه سنوياً من الفرق بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول الشركة التابعة.
 3. يتم تخفيضه بمقدار حصة الشركة القابضة من توزيعات أرباح الشركة التابعة.
 4. المعالجة المحاسبية للتغير على حساب الاستثمار في الشركة التابعة.

• طريقة الملكية غير المكتملة (Incomplete/Partial)

- حسب طريقة الملكية غير المكتملة فيتأثر حساب الاستثمار في الشركة التابعة سنوياً بالبند 1 و 3 فقط المشار إليهما أعلاه في طريقة الملكية.

• طريقة التكلفة Cost Method

- أما في طريقة التكلفة فيتم إثبات قيد واحد فقط في دفاتر الشركة القابضة في نهاية كل عام، ويتعلق هذا القيد بحصة القابضة بتوزيعات أرباح الشركة التابعة و يعتبر إيراد، وبناءً عليه يبقى رصيد حساب الاستثمار في الشركة التابعة كما هو دون تغيير (بالتكلفة المدفوعة عند التملك) خلال الفترات التالية للتملك.
 - يخض حساب الاستثمار في حالة زيادة قيمة توزيعات أرباح الشركة التابعة بعد تاريخ تملك الشركة القابضة لها عن الأرباح التي حققتها التابعة بعد التملك، ويكون مبلغ التخفيض بمقدار الزيادة في حصة القابضة من التوزيعات عن حصة القابضة في أرباح التابعة بعد التملك.
- رغم وجود اختلافات بين الطرق الثلاث فإن القيم التي تظهر في القوائم المالية الموحدة تكون متساوية.

معايير الإبلاغ المالي الدولية

تمرين

في 2018/1/1 دفعت شركة المنار مبلغ 800,000 الف دينار نقدا لشراء صافي أصول شركة الصحراء، وشراء أصول شركة الشروق بمبلغ 600,000 الف دينار نقدا وكانت القيمة الدفترية والجارية للشركتين كالتالي (المبالغ بالآلاف الدنانير):

شركة الشروق		شركة الصحراء		البيانات
الجارية	الدفترية	الجارية	الدفترية	
				الأصول:
400.000	400.000	300.000	300.000	النقدية
440.000	400.000	270.000	300.000	الذمم المدينة
220.000	250.000	400.000	350.000	البضاعة
700.000	600.000	950.000	900.000	مباني ومعدات
1.760.000	1.650.000	1.920.000	1.850.000	مجموعة الأصول
				الالتزامات وحقوق الملكية:
300.000	300.000	800.000	800.000	دائنون
550.000	650.000	400.000	350.000	قروض طويلة الأجل
900.000	700.000	720.000	700.000	صافي الأصول
1.760.000	1.650.000	1.920.000	1.850.000	مجموعة الالتزامات وحقوق الملكية

المطلوب :

- 1- إعداد الطرق الاتحاد لكلا الشركتين في شركة واحدة فقط ؟
- 2- إعداد قيود اليومية ؟
- 3- معالجة الشهرة الموجبة أو السالبة أن وجدت ؟

معايير الإبلاغ المالي الدولية

الحل

تتطلب المعالجة المحاسبية في عملية الاتحاد أن تتطابق السياسات المحاسبية والمعايير المحاسبية في كلا الشركتين حتى نستطيع أن نقوم بعملية الاندماج بين الشركتين، وإلا قد يتطلب تعديل البيانات المحاسبية في كلا الشركتين قبل البدء في عملية الاندماج وفي هذا التمرين فإن السياسات المحاسبية في كلا الشركتين متطابق.

أولاً : هناك علاوة شراء في شركة الصحراء مقدارها 100,000 دينار وقد حسبت كالتالي :

تكلفة الاستثمار في صافي شركة المنار = 800,000 دينار

يطرح : القيمة الدفترية من صافي الأصول = (700,000) دينار

ينتج : علاوة شراء = 100,000 دينار

وتوزع علاوة الشراء على أصول والتزامات الشركة لتعديل قيمتها الدفترية إلى قيمتها الجارية أو السوقية كالتالي :

علاوة الشراء = 100,000

يطرح : البضاعة = (50,000)

المباني والمعدات = (50,000)

يضاف : الذمم المدينة = 30,000

قرض طويل الأجل = 50,000

شهرة محل = 80,000 دينار

الشهرة : في شركة الصحراء يمكن حساب الشهرة وذلك بالفرق بين سعر الشراء والقيمة الجارية لصافي أصول الشركة وذلك على النحو التالي :

الشهرة الموجبة لشركة الصحراء وهي كما هو أعلاه = 80,000 دينار

• أما شركة الشروق فهي كالتالي :

تكلفة الاستثمار في صافي أصول شركة المنار = 600,000 دينار

يطرح : القيمة الدفترية من صافي الأصول = (700,000) دينار

ينتج : خصم شراء = (100,000) دينار

ويتم توزيع خصم الشراء على أصول والتزامات الشركة لتعديل قيمتها الدفترية إلى قيمتها الجارية أو السوقية كالتالي :

خصم الشراء = (100,000)

يضاف : البضاعة = 30,000

يطرح : الذمم المدينة = (40,000)

معايير الإبلاغ المالي الدولية

المباني والمعدات = (100,000)
 قرض طويل الأجل = (100,000)
 شهرة محل سالبة = (310,000) دينار
 قيود اليومية :

القيود اليومية في الشركة الجديدة شركة المنار		
البيانات	دائن	مدين
ح/ الاستثمار في شركة الصحراء		800,000
ح/ الاستثمار في الشروق		600,000
الى ح/ النقدية	1,400,000	

ثانيا : يلغى حساب الاستثمار في الشركتين بإحلالهما بأصول والتزامات الشركتين :

القيود اليومية لشركة المنار		
البيانات	دائن	مدين
ح/ النقدية		700,000
ح/ الذمم المدينة		710,000
ح/ البضاعة		620,000
ح/ المباني والمعدات		134,000
ح/ شهرة المحل		80,000
ح/ الاستثمار في شركة الصحراء	800,000	
ح/ الاستثمار في شركة الشروق	600,000	
ح/ الدائنين	110,000	
ح/ قرض طويل الأجل	950,000	

