

المعيار المحاسبي الدولي السابع والعشرون

(أعيدت صياغته عام ١٩٩٤)

البيانات المالية الموحدة والمحاسبة عن الاستثمارات في شركات تابعة

يحل هذا المعيار بعد إعادة صياغته محل المعيار الأصلي الذي اعتمدته اللجنة في حزيران (يونيو) ١٩٨٨. ولقد تم عرض المعيار طبقاً للصيغة المعدلة التي تم اتباعها منذ عام ١٩٩١. لم يتم إدخال أية تعديلات جوهرية على النص الأصلي المعتمد، إلا أنه تم تعديل بعض المصطلحات تمثيلاً مع ما جرى عليه العمل باللجنة في المرحلة الحالية.

في ١٩٩٨ أُجري بموجب المعيار المحاسبي الدولي التاسع والثلاثون، الأدوات المالية: الاعتراف والقياس، تعديل الفقرات ٢٩، ٢٤، ١٣، ٣٠ من المعيار المحاسبي السابع والعشرون. تحل التعديلات المشار إليها في المعيار المحاسبي الدولي الخامس والعشرون، محاسبة الاستثمارات، بالإشارة إلى المعيار المحاسبي الدولي التاسع والثلاثون.

أحد تفسيرات المعايير المحاسبية الدولية يتعلق بالمعيار المحاسبي الدولي السابع والعشرون:

- التفسير - ١٢: توحيد البيانات المالية – للوحدات ذات الغرض الخاص.

المحتويات

المعيار المحاسبي الدولي السابع و العشرون (المعاد صياغته عام ١٩٩٤)

البيانات المالية الموحدة والمحاسبة عن الاستثمارات في ش

الفقرات

١ - ٥

نطاق المعيار

٦

تعريف المصطلحات

٧ - ١٠

عرض البيانات المالية الموحدة

١١ - ١٤

نطاق البيانات المالية الموحدة

١٥ - ٢٨

إجراءات التوحيد

المحاسبة عن الاستثمارات في شركات ضمن البيانات

٢٩ - ٣١

المالية الخاصة بالشركات القابضة

٣٢

الإفصاح

٣٣

تاريخ بدء التطبيق

البيانات المالية الموحدة والمحاسبة عن

الاستثمارات في شركات تابعة

تكون هذا المعيار من الفقرات المكتوبة بأحرف مائلة وبلون داكن . ويجب تطبيق هذا المعيار في ضوء ما جاء من مواد وإرشادات في باقي الفقرات، وكذلك في ضوء ما جاء بالمقدمة الخاصة بالمعايير المحاسبية الدولية. مع ملاحظة أنه لا توجد هناك ضرورة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية على البنود قليلة الأهمية نسبياً (راجع الفقرة رقم ١٢ من المقدمة).

نطاق المعيار

١. يجب تطبيق هذا المعيار عند إعداد وعرض البيانات المالية الموحدة لمجموعة المنشآت الخاضعة لسيطرة شركة قابضة.

٢. يجب تطبيق هذا المعيار أيضاً في المحاسبة على الاستثمارات في شركات قابضة لأغراض إعداد البيانات المالية الخاصة بالشركة القابضة.

٣. يحل هذا المعيار محل المعيار المحاسبي الدولي الثالث "البيانات المالية الموحدة" باستثناء ما جاء بذلك المعيار بخصوص المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة (راجع المعيار المحاسبي الدولي الثامن والعشرون ، المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة).

٤. تعتبر البيانات المالية الموحدة جزءاً من البيانات المالية التي ورد ذكرها في مقدمة المعايير المحاسبية الدولية على ذلك فإن البيانات المالية الموحدة يجب إعدادها وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية.

٥. لا يتناول هذا المعيار ما يلي:

أ. طرق المحاسبة عن اندماج المشروعات وأثار ذلك على عملية إعداد البيانات الموحدة، بما في ذلك الشهرة الناتجة عن اندماج المشروعات (راجع المعيار المحاسبي الدولي الثاني والعشرون، اندماج المشروعات).

ب. المحاسبة عن الاستثمارات في شركات زميلة (راجع المعيار المحاسبي الدولي الثامن والعشرون، المحاسبة عن الاستثمارات في شركات زميلة).

ج. المحاسبة عن الاستثمارات في المشروعات المشتركة (راجع المعيار المحاسبي الدولي التاسع والعشرون، التقارير المالية عن الحصص في المشروعات المشتركة).

تعريف المصطلحات

٦. فيما يلي تعريف المصطلحات المستخدمة في هذا المعيار:

السيطرة: (لأغراض هذا المعيار) تعني القدرة على السيطرة أو التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة ما من أجل تحقيق منافع من أنشطة تلك المنشأة.

الشركة التابعة: عبارة عن شركة تسيطر عليها شركة أخرى (تعرف بالشركة القابضة أو الشركة الأم).

الشركة القابضة (الأم): عبارة عن شركة تمتلك علي شركة تابعة أو أكثر.

المجموعة: عبارة عن الشركة القابضة والشركات التابعة لها.

البيانات المالية الموحدة: عبارة عن البيانات المالية للمجموعة. يتم عرضها باعتبار المجموعة منشأة واحدة.

حقوق الأقلية: عبارة عن الجزء من صافي الربح أو الخسارة ومن صافي موجودات الشركة التابعة والتي تخص حقوق غير مملوكة مباشرة أو غير مباشرة من جانب الشركة القابضة في شركاتها التابعة.

عرض البيانات المالية الموحدة

٧. يجب على أي شركة قابضة جاستثناء ما ورد ذكره بالفقرة ٨- أن تقوم بإعداد بيانات مالية موحدة.

٨. إذا كانت الشركة القابضة مملوكة بالكامل أو التي تكاد تكون مملوكة بالكامل لشركة قابضة أخرى، فإنها غير ملزمة بإعداد بيانات مالية موحدة بشرط الحصول على موافقة مالكي حقوق الأقلية. وفي هذه الحالة يجب على تلك الشركة الإفصاح عن أسباب عدم إعداد البيانات المالية الموحدة مع توضيح أسس المحاسبة عن الشركات التابعة ضمن بياناتها المالية الخاصة. كما يجب أن تفصح أيضا عن اسم ومكان تسجيل الشركة القابضة التي تتبعها والتي تقوم بإعداد بيانات مالية موحدة.

٩. يهتم مستخدمي البيانات المالية عادة ويحتج ون لتزويدهم بمعلومات تتعلق بالمركز المالي، نتائج الأعمال والتغيرات في المركز المالي للمجموعة ككل. ويمكن تلبية تلك الاحتياجات من خلال إعداد البيانات المالية الموحدة والتي تعطي معلومات مالية عن المجموعة باعتبارها مشروعاً واحداً وبغض النظر عن كون وحدات تلك المجموعة تمثل كيانات قانونية مستقلة.

١٠. عندما تكون الشركة القابضة نفسها مملوكة لشركة أخرى فإنه من المعتاد ألا تقوم بإعداد بيانات مالية موحدة حيث إن الشركة القابضة (الأم) قد لا تطلب إعداد مثل تلك البيانات كما أنه يمكن تلبية احتياجات المستخدمين الآخرين للبيانات المالية بطريقة أفضل عن طريق البيانات المالية الموحدة التي تعدها الشركة القابضة التي تتبعها. وفي بعض البلاد يهتم فاء الشركات القابضة المملوكة بالكامل تقريبا لشركة أخرى من إعداد بيانات مالية موحدة بشرط الحصول على موافقة الأقلية على ذلك. وتعتبر الشركة مملوكة تقريبا

بالكامل لشركة أخرى إذا كانت الشركة الأخرى تمتلك ٩٠% أو أكثر من الأسهم التي لها حق التصويت بتلك الشركة.

نطاق البيانات المالية الموحدة:

١١. يجب على الشركة التي تقوم بنشر بيانات مالية موحدة أن تضمن تلك البيانات توحيداً لكافة الشركات التابعة أجنبية كانت أو محلية، باستثناء ما سيرد ذكره بالفقرة ١٣.

١٢. تتضمن البيانات المالية الموحدة توحيداً لكافة الشركات التي تسيطر عليها الشركة القابضة باستثناء تلك الشركات التابعة التي تم استبعادها للأسباب المذكورة بالفقرة رقم ١٣. ويفترض وجود سيطرة إذا كانت الشركة القابضة تمتلك بطريقة مباشرة أو غير مباشرة (من خلال شركات تابعة) أكثر من نصف عدد الأسهم التي لها حق التصويت في الشركة التابعة، ويستثنى من ذلك بعض الحالات التي يثبت فيها بوضوح أن تلك الملكية لا تؤدي إلى السيطرة، وتتوافر السيطرة أيضاً إذا كانت الشركة القابضة تمتلك النصف أو أقل من نصف عدد الأسهم التي لها حق التصويت في شركة ما إذا توافر لها أي مما يلي:

السيطرة على أكثر من نصف عدد الأسهم التي لها حق التصويت نتيجة اتفاق مع المستثمرين الآخرين.

ب. القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية للشركة بسبب قانوني أو بناء على اتفاق.

ج. القدرة على تعيين أو فصل أغلبية أعضاء مجلس الإدارة أو ما يعادله من سلطة إدارية.

د. القدرة على الحصول على غالبية الأصوات في اجتماعات مجلس الإدارة أو ما يعادله من سلطة إدارية.

١٣. يجب عدم توحيد الشركة التابعة ضمن البيانات المالية الموحدة في الحالات الآتية:

أ. إذا كانت سيطرة الشركة القابضة على الشركة التابعة مؤقتة بسبب أن شراء الشركة التابعة قد تم فقط بغرض إعادة بيعها في المستقبل القريب.

ب. إذا كانت الشركة التابعة تعمل في ظل قيود صارمة طويلة الأجل بحيث يؤدي ذلك إلى ضعف قدرتها على تحويل الأموال إلى الشركة القابضة إلى حد كبير.

^١ أنظر أيضاً التفسير - ١٢، توحيد البيانات المالية - للوحدات ذات الغرض الخاص.

في هذه الحالات يجب المحاسبة على الشركات التابعة باعتبارها استثمارات طبقا لما جاء بالمعيار المحاسبي الدولي التاسع و الثلاثون الأدوات المالية: الاعتراف والقياس.

١٤. في بعض الأحيان يتم استبعاد إحدى الشركات التابعة من عملية التوحيد بسبب اختلاف أنشطتها الرئيسية عن أنشطة باقي شركات المجموعة ويعتبر سبب الاستبعاد في هذه الحالة غير وجيه، حيث يمكن الحصول على معلومات أكثر فائدة عن طريق توحيد البيانات المالية للشركة التابعة مع المجموعة والإفصاح عن معلومات إضافية بالبيانات المالية الموحدة عن الأنشطة المختلفة للشركات التابعة. فعلى سبيل المثال فإن الإفصاحات الواجبة طبقا للمعيار المحاسبي الدولي الرابع عشر " التقرير عن المعلومات المالية لقطاعات المنشأة يساعد في بيان توضيح أهمية الأنشطة المختلفة للوحدات داخل المجموعة.

إجراءات التوحيد

١٥. عند إعداد البيانات المالية الموحدة يتم دمج البيانات المالية للشركة القابضة وللشركات التابعة عن طريق تجميع بنودها المتشابهة من الموجودات، الخصوم، حقوق الملكية، الإيرادات والمصروفات وحتى تعكس تلك البيانات المالية للمجموعة باعتبارها شركة واحدة، فإنه يجب اتباع الخطوات الآتية:

أ. يتم استبعاد أرصدة حسابات الاستثمار في شركات تابعة مقابل حصة الشركة القابضة في حقوق الملكية في الشركات التابعة (راجع المعيار المحاسبي الدولي الثاني والعشرون اندماج المشروعات، والذي يوضح أيضا المعالجة المناسبة لأية شهرة تنتج عن الاندماج).

ب. يتم تحديد نصيب الإلقة في صافي أرباح الشركات التابعة عن الفترة ويتم تعديل من ربح المجموعة للوصول إلى صافي الربح الخاص لمالكي الشركة القابضة.

ج. يتم تحديد حقوق الأقلية في صافي موجودات الشركات التابعة ويتم عرضها بقائمة المركز المالي المجمعة منفصلة عن الخصوم وحقوق الملكية. وتتكون حقوق الأقلية في صافي الموجودات مما يلي:

(١) القيمة في تاريخ الاندماج الأصلي محسوبة طبقا للمعيار المحاسبي الدولي الثاني والعشرون اندماج المشروعات (المعدل عام ١٩٩٨)، و

(٢) حصة الأقلية في التغيرات التي تمت على حقوق الملكية منذ تاريخ الاندماج.

١٦. تتم المحاسبة عن الضرائب الواجبة الدفع بواسطة الشركة القابضة أو شركاتها التابعة على توزيعات الأرباح إلى الشركة القابضة من الأرباح المحجوزة بالشركات التابعة طبقا للمعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر " المحاسبة على ضرائب الدخل".

١٧. يجب استبعاد الأرصدة المتبادلة وكذلك العمليات المتبادلة للمجموعة وأية أرباح غير محققة ناتجة عنها بالكامل. كما يجب استبعاد الخسائر غير المحققة الناتجة عن العمليات المتبادلة إلا في حالة عدم إمكانية استرداد التكلفة.

١٨. يجب أن يستبعد بالكامل الأرصدة المتبادلة وكذلك العمليات المتبادلة لمجموعة وتشمل المبيعات، المصروفات كما يجب أن يستبعد بالكامل الأرباح غير المحققة الناتجة عن العمليات المتبادلة للمجموعة والداخلية ضد من القيمة الدفترية للموجودات كالمخزون والموجودات الثابتة. وبالنسبة للخسائر غير المحققة والناتجة عن العمليات المتبادلة للمجموعة والتي يتم خصمها من القيمة الدفترية للموجودات فإنه يتم استبعادها أيضا إلا في حالة عدم إمكانية استرداد التكلفة. ويتم معالجة اختلافات التوقيت الناتجة عن استبعاد الأرباح والخسائر غير المحققة المتعلقة بالعمليات المتبادلة للمجموعة طبقا لما جاء بالمعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر "المحاسبة على ضرائب الدخل".

١٩. في حالة اختلاف تواريخ البيانات المالية التي يتم توحيدها، فإنه يجب إجراء التسويات التي تأخذ في الاعتبار آثار العمليات الهامة والأحداث الأخرى التي تحدث في الفترة بين تواريخ البيانات المالية للشركات التابعة وتاريخ البيانات المالية للشركة القابضة، وفي كل الأحوال يجب ألا يزيد الفرق بين تواريخ البيانات المالية عن ثلاثة أشهر.

٢٠. تعد في العادة البيانات المالية للشركة القابضة وشركاتها التابعة عن نفس التاريخ. وفي حالة اختلافا لفلق التواريخ فإن الشركة التابعة تقوم غالبا - ولأغراض إعداد البيانات الموحدة - بإعداد بياناتها بحيث تغطي نفس الفترة التي تغطيها بيانات الشركة القابضة، وفي حالة عدم إمكانية إجراء ذلك فإنه يمكن استخدام البيانات المالية رغم اختلاف تواريخها بشرط ألا يزيد الفاصل بينها عن ثلاثة أشهر وتحقيقا لمبدأ الاتساق فإن طول الفترات المالية وكذلك أية اختلافات بين تواريخ البيانات المالية يجب أن يبقى ثابتا من فترة إلى أخرى.

٢١. يجب أن تعد البيانات المالية الموحدة باستخدام سياسات محاسبية موحدة للعمليات والأحداث المتشابهة. وفي حالة عدم إمكانية استخدام سياسات محاسبية موحدة في إعداد تلك البيانات فإنه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة مع توضيح أجزاء بنود البيانات الموحدة التي تم بشأنها تطبيق سياسات محاسبية مختلفة.

٢٢. إذا كانت إحدى الشركات التابعة تستخدم سياسات محاسبية مختلفة عن تلك السياسات المستخدمة في إعداد البيانات المالية الموحدة بالنسبة للعمليات والأحداث المتشابهة، فإنه غالبا ما يتم عمل تسويات للبيانات المالية لتلك الشركة لأغراض إعداد البيانات المالية الموحدة.

٢٣. يتم تضمين نتائج أعمال الشركة التابعة بالبيانات المالية الموحدة ابتداء من تاريخ الحيازة، وهو نفس التاريخ الذي تنتقل فيه السيطرة فعلا إلى المشتري تطبيقا لما جاء بالمعيار المحاسبي الدولي الثاني والعشرون (المعدل عام ١٩٩٨) " اندماج الشركات ". يتم تضمين نتائج أعمال الشركة التابعة التي يتم التخلص منها بقائمة الدخل الموحدة حتى تاريخ بيعها، وهو نفس التاريخ الذي تنتهي فيه سيطرة الشركة القابضة على الشركة التابعة. يتم الاعتراف بالفرق بين ثمن بيع الشركة التابعة والقيمة الدفترية لصافي موجوداتها في تاريخ البيع كربح أو خسارة بالبيانات المالية الموحدة. ولأغراض إمكانية

إجراء المقارنات بين البيانات المالية من فترة إلى أخرى فإنه يجب تقديم معلومات إضافية عن آثار شراء وبيع الشركات التابعة على الوضع المالي في تاريخ إعداد البيانات المالية وعلى نتائج الفترة وكذلك على الأرقام المقارنة للفترة السابقة.

٢٤. يجب تطبيق المعيار المحاسبي الدولي التاسع والثلاثون الأدوات المالية: الاعتراف والقياس، على الاستثمار في شركة تابعة ابتداء من التاريخ الذي لا ينطبق فيه تعريف الشركة التابعة عليها ولا يمكن اعتبارها شركة زميلة طبقا لما جاء بالمعيار المحاسبي الدولي الثامن والعشرون "المحاسبة عن الاستثمار في الشركات الزميلة".

٢٥. تعتبر القيمة فترية للاستثمارات في التاريخ الذي تزول فيه صفة الشركة التابعة عنها تكلفة للاستثمارات ابتداء من ذلك التاريخ.

٢٦. يجب عرض حقوق الأقلية بقائمة المركز المالي الموحدة بشكل منفصل عن الخصوم وحقوق المساهمين للشركة القابضة. كما يجب أيضا عرض أندية الأقلية في ربح المجموعة بشكل منفصل.

٢٧. قد يزيد نصيب الأقلية في الخسارة الخاصة بإحدى الشركات التابعة عن حقوق الأقلية في تلك الشركة. في هذه الحالة يتم تحميل تلك الزيادة بالإضافة إلى أية خسائر أخرى تخص الأقلية على حصة الأغلبية إلا إذا كانت الأقلية ملزمة وقادرة على رد هذه الخسائر. وفي حالة تحقيق الشركة التابعة لأرباح في فترات لاحقة فإنه يجب تخصيص تلك الأرباح بالكامل لحقوق الأغلبية حتى يتم تغطية نصيب الأقلية في الخسائر التي سبق تحميلها لحقوق الأغلبية.

٢٨. في حالة وجود أسهم ممتازة مجمعة للأرباح ضمن مكونات حق ملكي إحدى الشركات التابعة مملوكة لمساهمين من غير المجموعة، فإنه يجب على الشركة القابضة تحديد حصتها في أرباح أو خسائر الشركة التابعة بعد الأخذ في الاعتبار توزيعات الأرباح الخاصة بحملة الأسهم الممتازة سواء تم الإعلان عن توزيعات أرباح أم لا .

المحاسبة عن الاستثمارات في شركات تابعة بالبيانات المالية الخاصة بالشركات القابضة:

٢٩. غرض البيانات المالية الخاصة بالشركة القابضة، يجب المحاسبة على الاستثمارات في شركات تابعة والتي يتم توحيدها ضمن البيانات المالية الموحدة ، بإحدى الطرق الآتية:

أ. ترحل بالتكلفة

ب. طريقة حق الملكية كما هي موضحة بالمعيار المحاسبي الدولي الثامن والعشرون "المحاسبة عن الاستثمارات في شركات زميلة " .

٣٠. الاستثمارات في الشركات التابعة والمستثناة من البيانات الموحدة إما أن:

أ. ترحل بالتكلفة

ب. يتم معالجتها وفق طريقة حقوق الملكية كما هو موضح في المعيار المحاسبي الدولي الثامن والعشرون الذي يتناول المعالجة المحاسبية في الشركات التابعة. أو

ج. يتم معالجتها وفق الموجدات المالية المعدة للبيع كما يوضح ذلك المعيار المحاسبي الدولي التاسع والثلاثون الأدوات المالية: الاعتراف والقياس.

٣١. في كثير من البلدان تقوم الشركة القابضة بعرض بيانات مالية خاصة بها لمقابلة متطلبات قانونية أو غيرها.

الإفصاح

٣٢. بالإضافة إلى متطلبات الإفصاح الواردة بالفقرات ٨، ٢١ فإنه يجب الإفصاح عما يلي:

أ. يرفق بالبيانات المالية الموحدة كشف أو بيان يوضح به بعض المعلومات المتعلقة بالشركات التابعة ذات الأهمية بما في ذلك الاسم، بلد التسجيل أو ممارسة النشاط، حصة القابضة في حقوق الملكية، وحصتها في عدد الأصوات إذا اختلفت عن حصتها في حقوق الملكية.

ب. الإفصاح بالبيانات المالية الموحدة عن الأمور التالية في حالة انطباقها:

- (١) أسباب عدم توحيد البيانات المالية لأي من الشركات التابعة .
- (٢) طبيعة علاقة الشركة القابضة مع الشركة التابعة التي لا تمتلك لدى ركة القابضة أكثر من نصف عدد الأسهم التي لها حق التصويت فيها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة (من خلال شركات تابعة أخرى).
- (٣) اسم أي منشأة تمتلك الشركة القابضة أكثر من نصف الأسهم التي لها حق التصويت فيها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة (خلال شركات تابعة أخرى) ولكن لا يمكن اعتبارها شركة تابعة بسبب عدم السيطرة عليها .
- (٤) أثر شراء أو بيع شركات تابعة على الوضع المالي في تاريخ إعداد البيانات المالية، وكذلك على نتائج الأعمال عن الفترة المالية وأيضا على الأرقام المقارنة للفترة السابقة.

ج. يجب الإفصاح بالبيانات المالية الخاصة بالشركة لقابضة عن الطريقة المحاسبية المستخدمة في المحاسبة عن الاستثمارات في شركات تابعة.

تاريخ بدء التطبيق:

٣٣. يعتبر هذا المعيار واجب التطبيق بالنسبة للبيانات المالية التي تغطي فترات تبدأ في الأول من كانون الثاني (يناير) ١٩٩٠ أو بعد ذلك التاريخ.