

وقد حدد معيار المحاسبة الدولي رقم (27)، وفي التعديل الاخير الذي طرأ عليه مؤخراً، الحالات التي تعفى فيها الشركات القابضة من اعداد القوائم المالية الموحدة (لكن يجوز لها اعداد قوائم مالية موحدة اذا رغبت)، حيث حدد المعيار توفر الشروط الاربعة التالية مجتمعة للاعفاء:

- أ. اذا كانت الشركة القابضة هي نفسها شركة تابعة مملوكة بالكامل لشركة اخرى، او اذا كانت الشركة مملوكة بشكل شبه كامل.
- ب. اذا كانت الشركة القابضة النهائية او اي من الشركات القابضة الوسيطة تعد قوائم مالية موحدة تتفق ومتطلبات المعايير الدولية.
- ج. اذا كانت ادوات الدين وادوات حقوق الملكية للشركة القابضة غير متداولة في سوق عام (البورصة).
- د. اذا لم تقم الشركة القابضة بأيداع، او ليست قيد عملية ايداع، لبياناتها المالية الموحدة لدى هيئة اوراق مالية او اي هيئة تنظيمية.

ثانياً. اجراءات التوحيد والمعالجة المحاسبية (الاجراءات المحاسبية):

يتطلب المعيار مراعاة ما يلي عند المعالجة المحاسبية في القوائم المالية الموحدة:

- أ. يجب ان تستخدم الشركة القابضة والشركات التابعة عند اعداد القوائم المالية الموحدة سياسات محاسبية موحدة للعمليات والاحداث المتشابهة.
- ب. عند اعداد القوائم المالية الموحدة يتم مايلي:
 1. تجميع بنود الموجودات والمطلوبات وحقوق الملكية والايرادات والمصروفات المتماثلة بنداً بنداً للقوائم المالية للمنشأة القابضة ومنشأتها التابعة.
 2. حذف القيمة الدفترية او المسجلة لحساب الاستثمار في الشركات التابعة من ميزانية الشركة القابضة.
 3. تحديد نصيب الحصة غير المسيطر عليها (الاقلية) في صافي دخل المنشآت التابعة النتي سيتم توحيدها في القوائم الموحدة. واطهارها بشكل منفصل في قائمة الدخل الموحد.
 4. عرض الحصة غير المسيطر عليها (حقوق الاقلية) في بند مستقل ضمن حقوق الملكية في الميزانية الموحدة.
 5. يتم حذف جميع المعاملات والارصدة وبنود الدخل والمصاريف بين المجموعات بشكل كامل.
 6. يجب اعداد القوائم المالية للشركة القابضة وشركاتها التابعة بنفس التاريخ (اي ان تكون السنة المالية تنتهي بنفس اليوم).

ثالثاً. متطلبات الافصاح:

يتطلب المعيار الافصاح عما يلي في القوائم المالية الموحدة:

1. طبيعة العلاقة بين الشركة القابضة والشركة التابعة التي لاتملك الشركة القابضة فيها اكثر من نصف سلطة التصويت بشكل مباشر او غير مباشر من خلال الشركات التابعة.
2. مبررات عدم سيطرة المنشأة الام على الشركات التابعة بالرغم من ملكيتها اكثر من نصف حقوق التصويت.
3. تاريخ القوائم المالية للشركة التابعة وفيما اذا كانت مطابقة او مختلفة عن تاريخ القوائم المالية للشركة القابضة.

- مفهوم وإجراءات اعداد القوائم المالية الموحدة

كما سبق وبيننا مفهوم القوائم المالية الموحدة يقوم على افتراض توحيد القوائم المالية للشركة القابضة والشركة التابعة كشركة واحدة، مما يتطلب ضرورة اعداد قائمة دخل واحدة للشركتين تبين نتائج اعمالهم باعتبارهما من الناحية المحاسبية شركة واحدة، كما تتطلب القوائم المالية الموحدة اعداد ميزانية واحدة وقائمة تدفقات نقدية واحدة لكلا الشركتين، ان مهمة اعداد القوائم المالية الموحدة تقع على عاتق محاسب الشركة القابضة والذي يقوم بتحضيرها من واقع القوائم المالية الخاصة بكل من الشركة القابضة والشركة التابعة، كما قد يحتاج الى معلومات اضافية لانتوفر في القوائم المالية للشركتين، مثل العمليات المالية المتبادلة بين الشركتين.

اما عن الاجراءات المتبعة في اعداد القوائم المالية الموحدة فتتمثل في الاتي:

1. الحصول على القوائم المالية لكل من الشركة القابضة والشركة التابعة.
2. تفريغ بيانات القوائم المالية للشركتين في نموذج يستخدم في العادة لهذه الغاية يطلق عليه ورقة عمل Working Paper، وكما يظهر في ادناه:

نموذج لورقة العمل التي تستخدم في عملية اعداد القوائم المالية الموحدة للشركة القابضة والشركة التابعة					
موحدة	التسويات		الشركة التابعة	الشركة القابضة	البيان
	دائن	مدين			

3. إجراء بعض التعديلات على بعض البنود الظاهره في القوائم المالية الافردية للشركتين، حيث يتم التعديل من خلال عمود التسويات الظاهر في ورقة العمل، مع ملاحظة ان عمود التسويات يحتوي على طرفين احدهما مدين والآخر دائن، بالتالي فأن التعديل المطلوب يعتمد على طبيعة البند المعني وطبيعة التعديل المطلوب. ففي حالة الموجودات

مثلاً يتم اثبات قيمة التعديل في الطرف المدين في حالة الرغبة في زيادة قيمتها وبالمقابل يتم اثبات قيمة التعديل في الطرف الدائن في حالة الرغبة في تخفيض قيمة الموجود.

4. يجري في العمود الاخير من ورقة العمل والمعنون الموحدة جمع قيمة كل بند من واقع القيم الظاهرة في عمود الشركة القابضة والقيم الظاهرة في عمود الشركة التابعة مع الاخذ بعين الاعتبار اثر القيمة الظاهرة في عمود التسويات ان وجدت. وتمثل القيم الظاهرة في عمود موحدة القيم التي يتم اظهارها في القوائم المالية الموحدة.

مثال:

في 2009/1/1 اشترت شركة الهدى كامل اسهم شركة النور بسعر 160,000 دينار نقداً، كما دفعت شركة الهدى مبلغ 10,000 دينار نقداً عمولات سمسرة واتعاب مدققين ومحامين لاتمام الصفقة، لقد نتج عن شراء شركة الهدى اسهم شركة النور علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. وقد ظهرت ميزانية الشركتين بعد الشراء مباشرة على النحو التالي:

شركة النور		الشركة الهدى	البيان
القيمة العادلة	القيمة الدفترية		
25,000	25,000	20,000	النقدية
40,000	45,000	130,000	ذمم مدينة
62,000	60,000	180,000	بضاعة
45,000	40,000	100,000	الات
10,000	10,000	60,000	سيارات
		170,000	الاستثمار في الشركة التابعة (شركة النور)
182,000	180,000	660,000	مجموع الموجودات
20,000	30,000	210,000	ذمم دائنة
	120,000	350,000	رأس المال
	20,000	75,000	رأس المال الاضافي
	10,000	25,000	ارباح محتجزة
	180,000	660,000	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

المطلوب: اعداد الميزانية الموحدة في 2009/1/1 وبعد التملك مباشرة.

حل المثال:

قبل البدء في اعداد الميزانية الموحدة سيتم استخراج قيمة الشهرة الخاصة بالشركة التابعة (شركة النور).

الشهرة = تكلفة الاستثمار - صافي القيمة العادلة لموجودات الشركة التابعة (شركة النور)

صافي القيمة العادلة = مجموع الموجودات - الذمم الدائنة

162,000 دينار = 182,000 - 20,000

الشهرة = 162,000 - 170,000 = 8000 دينار

ورقة العمل الخاصة بإعداد الميزانية الموحدة للشركة القابضة (شركة الهدى) والشركة التابعة (شركة النور)					
كما في 2009/1/1					
موحدة	التسويات		الشركة التابعة	الشركة القابضة	البيان
	دائن	مدين			
45,000			25,000	20,000	النقدية
170,000	5000		45,000	130,000	ذمم مدينة
242,000		2000	60,000	180,000	بضاعة
145,000		5000	40,000	100,000	الات
70,000			10,000	60,000	سيارات
8000		8000			الشهرة
000	170,000			170,000	الاستثمار في الشركة التابعة (شركة النور)
680,000			180,000	660,000	مجموع الموجودات
230,000		10,000	30,000	210,000	ذمم دائنة
350,000		120,000	120,000	350,000	رأس المال
75,000		20,000	20,000	75,000	رأس المال الاضافي
25,000		10,000	10,000	25,000	ارباح محتجزة
680,000	175,000	175,000	180,000	660,000	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

يلاحظ من الجدول اعلاه ما يلي:

1. تم في عمود التسويات اظهار مقدار الفرق بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لموجودات الشركة التابعة (النور)، ففي حالة الذمم المدينة وبما ان قيمتها العادلة (40,000) دينار وهي اقل من القيمة الدفترية (45,000) دينار بمقدار

(5000) دينار، فقد تم وضع الفرق في الجانب الدائن من عمود التسويات، نظراً لان الموجود عند جعله دائماً ويزيد عند جعله مديناً.

2. تم اظهار قيمة الشهرة، وكما تم احتسابها سابقاً، في الجانب المدين من التسويات نظراً لانها موجود.
3. تم الغاء كل من حساب الاستثمار في الشركة التابعة(النور) وحساب رأس مال الشركة التابعة(الهدى) ورأس المال الاضافي والارباح المحتجزة لدى الشركة التابعة (شركة النور).

ثالثاً . السياسات المحاسبية والتغيير بالتقديرات المحاسبية والاختلال (IAS 8) Accounting

Policies, Chnges in Accounting Estimates and Errors

مقدمة

يعتمد اعداد القوائم المالية على مجموعة من المبادئ والاسس والاعراف والممارسات السائدة، كما يعتمد اعداد القوائم في بعض الحالات على تقديرات الادارة لبعض الامور التي تؤثر على عناصر القوائم المالية ، مثل تقدير العمر الانتاجي للاصول غير المتداولة وتقدير الديون المشكوك في تحصيلها نظراً لوجود مرونة في تطبيق بعض المبادئ والاسس المحاسبية وفي تقديرات الادارة لبعض البنود، فقد جاء معيار المحاسبة الدولي رقم (8) ليغطي ويوضح الاسس والمبادئ الواجب مراعاتها عند اعداد القوائم المالية لزيادة درجة الملائمة والموثوقية في القوائم المالية. بالاضافة الى ذلك فإن المعيار يغطي كيفية معالجة الاخطاء التي يمكن ان تحدث في الفترات السابقة ويكون لها تأثير على مصداقية وملائمة القوائم المالية. وقد طرأ على المعيار رقم (8) تعديلات جوهرية في عام 2003 حيث انتقلت العديد من الامور الهامة التي كانت فيه والمتعلقة بأعداد القوائم المالية الى المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) "عرض القوائم المالية".

هدف المعيار:

من اجل زيادة وتعزيز زيادة ملائمة وموثوقية البيانات المنشورة في القوائم المالية ولزيادة درجة وقابلية مقارنة القوائم المالية لنفس المنشأة من فترة لاخرى والمقارنة بين المنشآت المختلفة لنفس الفترة، جاء المعيار الدولي (8) لتحقيق الاهداف التالية:

1. تحديد الاسس والمعايير الواجب مراعاتها عند اختيار وتغيير السياسات المحاسبية الواجب اتباعها عند اعداد القوائم المالية.
2. توضيح المعالجة المحاسبية للتغيير في التقديرات المحاسبية.
3. بيان المعالجة المحاسبية للاخطاء التي تحدث في الفترات السابقة ويتم اكتشافها في الفترة الحالية.

نطاق المعيار:

يغطي معيار المحاسبة الدولي رقم(8) ثلاث موضوعات رئيسة هي: