SOCPA
الهيئة السعودية
للمحاسبين القانونيين

رؤية VISION 2030
المملكة العربية السعودية
KINGDOM OF SAUDI ARABIA

المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم

المعتمد في المملكة العربية السعودية والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين

إصدار عام ٢٠١٧ / ٢٠١٨م

المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم

المعتمد في المملكة العربية السعودية والمعايير والإصدارات الأخرى

المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين

إصدار عام ٢٠١٧ / ٢٠١٨م

ⓒ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، ١٤٣٩هـ

فهرسة مكتبة الملك فهد الوطنية اثناء النشر

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين

المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم.

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين - الرياض ، ١٤٣٩هـ

٢٩٦ ص ، ٢١ x ٢٧,٥سم

ردمك ٢-٥٩-٨٠٧-٩٩٦٠

١- التقارير المالية أ. العنوان

ديوي ٦٥٧،٣ ١٤٣٩/٢٨٨٨

رقم الايداع : ١٤٣٩/٢٨٨٨

ردمك : ٢-٥٩-٨٠٧-٩٩٦٠

الفهـــرس

الموضـــــــــــــــوع	الصفحة
الباب الأول: **التحول للمعايير الدولية**	٧
● اعتماد خطة التحول إلى المعايير الدولية.	٨
متى سيتم تطبيق المعايير الدولية في المملكة؟	٨
من سيطبق المعايير الدولية بنسختها الكاملة، ومن سيطبق المعيار الدولي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم؟	٩
هل يجوز للمنشآت غير الخاضعة للمساءلة العامة تطبيق النسخة الكاملة من المعايير الدولية بدلا من معيار المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم؟	٩
هل تعريف المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم المعتمد من الهيئة العامة للمنشآت الصغيرة والمتوسطة له علاقة بنطاق تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم؟	١٠
● وثيقة اعتماد المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم من مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.	١١
الباب الثاني: **المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم.**	١٧
القسم ١ "المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم"	١٩
القسم ٢ "المفاهيم والمبادئ السائدة"	٢٣
القسم ٣ "عرض القوائم المالية"	٣٣
القسم ٤ "قائمة المركز المالي"	٣٩
القسم ٥ "قائمة الدخل الشامل وقائمة الدخل"	٤٥
القسم ٦ "قائمة التغيرات في حقوق أصحاب الملكية وقائمة الدخل والأرباح المبقاة"	٥١
القسم ٧ "قائمة التدفقات النقدية"	٥٥
القسم ٨ "الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية"	٦١
القسم ٩ "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة"	٦٣
القسم ١٠ "السياسات المحاسبية، والتقديرات والأخطاء"	٧١
القسم ١١ "الأدوات المالية الأساسية"	٧٧
القسم ١٢ "موضوعات أخرى للأدوات المالية"	٩٣

الفهـــرس

الموضـــــــــــــــوع	الصفحة
القسم ١٣ "المخزون"	١٠١
القسم ١٤ "الاستثمارات في المنشآت الزميلة"	١٠٧
القسم ١٥ "الاستثمارات في المشروعات المشتركة"	١١٣
القسم ١٦ "العقارات الاستثمارية"	١١٩
القسم ١٧ "العقارات، والآلات والمعدات"	١٢٣
القسم ١٨ "الأصول غير الملموسة بخلاف الشهرة"	١٣١
القسم ١٩ "تجميع الأعمال والشهرة"	١٣٧
القسم ٢٠ "عقود الإيجار"	١٤٣
القسم ٢١ "المخصصات والاحتمالات"	١٥١
القسم ٢٢ "الالتزامات وحقوق الملكية"	١٦١
القسم ٢٣ "الإيراد"	١٧١
القسم ٢٤ "المنح الحكومية"	١٨٥
القسم ٢٥ "تكاليف الاقتراض"	١٨٧
القسم ٢٦ "الدفع على أساس السهم"	١٨٩
القسم ٢٧ "الهبوط في قيمة الأصول"	١٩٧
القسم ٢٨ "منافع الموظف"	٢٠٧
القسم ٢٩ "ضريبة الدخل"	٢١٩
القسم ٣٠ "ترجمة العملة الأجنبية"	٢٢٩
القسم ٣١ "التضخم الجامح"	٢٣٥
القسم ٣٢ "الأحداث بعد نهاية فترة التقرير"	٢٣٩
القسم ٣٣ "الإفصاحات عن الطرف ذي العلاقة"	٢٤٣
القسم ٣٤ "الأنشطة المتخصصة"	٢٤٩
القسم ٣٥ "التحول إلى المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم"	٢٥٥

الفهـــرس

الموضـــــــــــــــوع	الصفحة
الباب الثالث: **المعايير والآراء الفنية المحلية المكملة للمعايير الدولية، والتوضيحات الصادرة من لجنة معايير المحاسبة.**	٢٦٣
معيار محاسبة الزكاة (المعدل).	٢٦٥
رأي لجنة معايير المحاسبة حول عرض أثر الزكاة والضريبة على حقوق الملاك في حال التراجع فيما بينهم في تحمل مصروف الزكاة والضريبة في الشركات المختلطة.	٢٧١
رأي لجنة معايير المحاسبة حول المعالجة المحاسبية لمعاملات الملاك مع المنشأة.*	٢٧٧
رأي لجنة معايير المحاسبة حول المعالجة المحاسبية لعملية تحول المنشآت من شكل نظامي إلى شكل نظامي آخر.*	٢٨١
رأي لجنة معايير المحاسبة حول المعالجة المحاسبية لمعاملات تجميع المنشآت الخاضعة لنفس السيطرة قبل معاملة التجميع، أو توجد بينها أو بينها وبين الأطراف الأخرى المسيطرة على أحد أو كل أطراف معاملة التجميع علاقات أطراف ذوي علاقة.*	٢٨٥
استفسار حول المعايير الواجبة التطبيق على الأوقاف والمنشآت التجارية التي تستثمر فيها.*	٢٨٧
توضيح من لجنة معايير المحاسبة حول استخدام خيار "التكلفة المفترضة - deemed cost" عند التحول إلى المعايير الدولية.	٢٨٩
توضيح من لجنة معايير المحاسبة حول كيفية التعامل مع العقارات والآلات والمعدات (الأصول الثابتة) المستهلكة دفتريا وليس لها قيمة متبقية ولا تزال تستخدم عند التحول إلى المعايير الدولية.	٢٩١
توضيح من لجنة معايير المحاسبة بشأن كيفية التعامل مع التغيرات في أعمار الأصول أو في طرق استهلاكها نتيجة لتجزئتها بحسب مكوناتها الرئيسية لغرض الاستهلاك وفقا لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (١٦) عند التحول إلى المعايير الدولية.	٢٩٣

* اعتمدت لجنة معايير المحاسبة هذه الآراء الصادرة قبل التحول للمعايير الدولية لتكون جزء من المعايير والآراء الفنية المحلية المكملة للمعايير الدولية.

الباب الأول

التحول للمعايير الدولية

اعتماد خطة التحول إلى المعايير الدولية

سبق أن اعتمد مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في عام ١٤٣٣هـ (٢٠١٢م) خطة للتحول إلى معايير المحاسبة ومعايير المراجعة الدولية، والتي يستدعي تنفيذها تبني منهجية مناسبة لدراسة لمعايير الدولية والنظر في مراحل التطبيق ومدى الحاجة لإجراء أي تعديلات لازمة عليها أو على الأنظمة والتعليمات الحالية ليتم تطبيق تلك المعايير بطريقة صحيحة. وقد جاء اعتماد الخطة وفقاً لتوصية لجنة توجيهية شكلها المجلس لهذا الغرض تكونت من كل من أمين عام الهيئة ورئيسي لجنتي معايير المحاسبة ومعايير المراجعة ونائبيهما، وممثل لوزارة المالية، وهيئة السوق المالية، ومؤسسة النقد العربي السعودي، والتي بنت بدورها توصياتها في هذا الشأن على نتاج الدراسات والتوصيات التي قامت بها كل من لجنتي معايير المحاسبة ومعايير المراجعة في الهيئة.

وقد تم تنفيذ الخطة على أربع مراحل تتضمن كل مرحلة مجموعة من المعايير المترابطة بغرض دراستها ومناقشتها مع ذوي الاهتمام ومن ثم اعتمادها وفقاً للإجراءات التنفيذية المعتمدة في خطة التحول لاعتماد كل معيار دولي.

متى سيتم تطبيق المعايير الدولية في المملكة؟

وفقاً لقرار مجلس الإدارة فإن تطبيق المعايير الدولية المعتمدة من الهيئة بنسختها الكاملة (IFRS) سيكون اعتباراً من بداية عام ٢٠١٧م وذلك على المنشآت المدرجة في السوق المالية. أما بالنسبة للمنشآت الأخرى، فإن التطبيق سيكون اعتباراً من بداية عام ٢٠١٨م، مع السماح لتلك المنشآت الآخرى بالتطبيق اعتباراً من بداية عام ٢٠١٧م.

أما ما يخص معايير المراجعة، فإن مكاتب المراجعة مطالبة بتطبيق تلك المعايير على أعمال المراجعة أو الفحص المرتبط عليها في ١-١-٢٠١٧م أو بعده.

وقد اختارت الهيئة هذا التوقيت المستقبلي للتطبيق تنفيذاً لما تضمنته خطة التحول من تقدير لحاجة البيئة المحلية للاستعداد الكافي لتطبيق المعايير الدولية، حيث نصت الخطة المعتمدة للتحول إلى المعايير الدولية على أن نجاح خطة التحول إلى المعايير الدولية يرتبط بمراعاة البيئة التي ستطبق فيها، والتفاوت بين القطاعات الاقتصادية في قدرتها على استيعاب متطلبات تلك المعايير وتوفر الكفاءات المهنية القادرة على تطبيق متطلبات تلك المعايير والتأكد من تطبيقها. فعلى سبيل المثال، قد تتوفر لدى المنشآت المالية القدرة على تطبيق المعايير الدولية في الوقت الحالي، في حين أن قطاعات أخرى قد تحتاج إلى تهيئة فنية ومهنية لكوادرها قبل الإلزام بتطبيق متطلبات المعايير الدولية دفعة واحدة، ولذلك فإنه من غير المناسب تحميل القطاعات الأخرى عبء التحول إلى المعايير الدولية بدون إتاحة الفرصة لتلك القطاعات للاستعداد الكافي. ويضاف إلى ذلك حرص الهيئة على إعطاء وقت كاف لدراسة المعايير الدولية من كافة النواحي ذات العلاقة بالبيئة المحلية متضمنة الجوانب الشرعية والنظامية لمتطلبات المعايير، حيث نصت خطة التحول على إجراءات تنفيذية ركزت على الدراسة المتعمقة لكل معيار دولي وإشراك نخب المجتمع من ذوي الاهتمام بمهنة المحاسبة والمراجعة مثل معدي القوائم المالية والمراجعين والمستخدمين والأكاديميين والهيئات الإشرافية لمناقشة متطلبات المعايير بشكل مستفيض لضمان تحقق الهدف من تطبيقها.

المعايير الدولية بنسختها الكاملة، والمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم

وفقاً للتوجه العالمي بإعداد مجموعتين من معايير المحاسبة تمثل المجموعة الأولى معايير المحاسبة الدولية تلتزم بها المنشآت التي تخضع للمساءلة العامة (مثل الشركات المدرجة في السوق المالية والشركات المالية) في حين تمثل المجموعة الثانية الموضوعات المشتمل عليها المعيار الدولي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم تلتزم بها المنشآت الأخرى، فقد نصت خطة التحول على اعتماد كلا المجموعتين من المعايير. ويوفر المعيار الخاص بالمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم متطلبات إفصاح أقل، ومتطلبات قياس أسهل من تلك التي تطلبها النسخة الكاملة من المعايير الدولية للتقرير المالي.

من سيطبق المعايير الدولية بنسختها الكاملة، ومن سيطبق المعيار الدولي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم؟

وفقاً لقرار مجلس الإدارة المتعلق باعتماد القسم الأول من المعيار الدولي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، فإن المنشأت الصغيرة ومتوسطة الحجم تعرَّف لغرض تطبيق معايير المحاسبة بأنها تلك المنشآت التى تقوم بنشر قوائم مالية ذات غرض عام للمستخدمين الخارجيين، ولكنها لا تخضع للمساءلة العامة.

ويوضح معيار التقرير المالي المشار إليه أعلاه أن المنشأة تعد خاضعة للمساءلة العامة (ومن ثم يجب عليها تطبيق المعايير الدولية بنسختها الكاملة) إذا:

١. كانت أدوات حقوق الملكية أو أدوات الدين الخاص بها يتم تداولها في سوق عام أو كانت هذه المنشأة في طريقها لإصدار مثل هذه الأدوات للتداول في سوق عام (سوق تداول وطني أو أجنبي أو سوق تداول خارج المقصورة سواء كان في الأسواق المحلية أو الإقليمية)، أو

٢. كانت تحتفظ بأصول بصفتها مستأمَن لقطاع عريض من المجموعات الخارجية كأحد الأنشطة الرئيسية لها. وتستوفي هذا الضابط معظم البنوك، والاتحادات الائتمانية، وشركات التأمين، والسماسرة/المتعاملين في الأوراق المالية، وصناديق الاستثمار، وبنوك الاستثمار.

وبمعنى آخر، فإن المنشآت الملزمة بشكل عام بتطبيق المعايير الدولية بنسختها الكاملة هي تلك المنشآت الخاضعة لإشراف هيئة السوق المالية وتشمل الشركات المدرجة في السوق المالية، أو في طريقها للإدراج أو لديها أدوات مديونية متداولة في السوق المالية، أو أنها منشآت مالية مثل صناديق الاستثمار.

هل يجوز للمنشآت غير الخاضعة للمساءلة العامة تطبيق النسخة الكاملة من المعايير الدولية بدلا من معيار المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم؟

وفقاً لما قررته لجنة معايير المحاسبة في الهيئة، فإنه يجوز للمنشآت غير الخاضعة للمساءلة العامة أن تطبق المعايير الدولية للتقرير المالي بنسختها الكاملة (Full IFRS) بدلاً من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم (IFRS For SMEs) بشرطين:

١. أن تطبق جميع المعايير الدولية للتقرير المالي التي تنطبق عليها.

٢. أن تستمر في تطبيق النسخة الكاملة للمعايير الدولية، ولا يجوز لها العودة للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم ما لم يحدث تغير جوهري في وضع المنشأة يجعل التكلفة والجهود العالية لإعداد القوائم المالية وفقاً للنسخة الكاملة لم يعد لها ما يبررها بالمقارنة مع تكلفة وجهود إعداد تلك القوائم وفقاً للمعيار الدولي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم. ومثال ذلك ما يلي:

أ. أن تتحول السيطرة على المنشأة إلى منشأة تطبق المعيار الدولي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، على ألا تكون تلك السيطرة مجرد سيطرة مؤقتة، أو أن تنتهي سيطرة منشأة أخرى تطبق النسخة الكاملة.

ب. أن تخضع الشركة لإعادة هيكلة جوهرية، تؤدي إلى تخفيض كبير في حجم الأعمال يجعل التكلفة والجهود العالية لإعداد القوائم المالية وفقاً للنسخة الكاملة غير مبررة بالمنفعة المقابلة.

هل تعريف المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم المعتمد من الهيئة العامة للمنشآت الصغيرة والمتوسطة له علاقة بنطاق تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم؟

لم تقم الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بوضع تعريف للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، وإنما اعتمدت المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم. وهذا المعيار بدوره لا يعرف المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم وإنما يوضح خصائص تلك المنشآت التي لها الحق في تطبيقه والتي يغلب عليها عادة أن تكون من ضمن ما يعرف بالمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم. ولذلك فإن المعيار في الحقيقة يحدد نطاق تطبيقه بغض النظر عن التعريف الذي تضعه دولة معينة للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم. وبحسب ذلك المعيار الذي اعتمدته الهيئة، فإنه يتم تطبيقه على جميع المنشآت التي لا تخضع للمساءلة العامة بغض النظر عن حجمها أو شكلها القانوني.

نص قرار اعتماد المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم (IFRS for SMEs) للتطبيق في المملكة العربية السعودية وفقاً لخطة التحول إلى المعايير الدولية المعتمدة من مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في تاريخ ١٤٣٨/٨/٢٦هـ الموافق ٢٠١٧/٥/٢٢م

«مستخلص من وثيقة اعتماد المعايير الدولية»

المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم (نسخة ٢٠١٥م)
اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم أخذا في الاعتبار التعديلات الآتية وذلك للأسباب المشار إليها في المعايير ذات العلاقة أعلاه:

أولا: تعديلات عامة (*):

١. تعدل عبارة "المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم" أينما وردت بعبارة "المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم المعتمد في المملكة العربية السعودية والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين". والمعيار الدولي المعتمد هو المعيار الدولي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم كما صدر من المجلس الدولي بالإضافة إلى المتطلبات والإفصاحات التي أضافتها الهيئة لبعض أقسام ذلك المعيار وفقاً لما ورد في هذه الوثيقة. ويقصد بالمعايير والإصدارات الأخرى هو ما تعتمده الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين من معايير أو آراء فنية لمواضيع لا تغطيها المعيار الدولي مثل موضوع الزكاة.

٢. أينما وردت عبارة "من خلال الربح والخسارة" فهي تعني "من خلال الإثبات في قائمة الدخل"، وتعني عبارة "مكونات الربح أو الخسارة" أينما وردت "قائمة الدخل"، وتعني عبارة "الربح أو الخسارة" أينما وردت إما "قائمة الدخل" أو "صافي الدخل" حسب السياق.

ثانيا: التعديلات المدخلة على الفقرات:

القسم رقم٣: عرض القوائم المالية:

٣-٢٥ يتم اشتراط قيام المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم بتطبيق المعايير الدولية المعتمدة عندما تقرر منشأة الإفصاح عن المعلومات القطاعية أو ربحية السهم. وتمت إضافة هذا المتطلب لتحقيق المقارنة بين الإفصاحات في هذا الخصوص. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي

٣-٢٥ لا يتناول هذا المعيار الدولي للتقرير المالي عرض المعلومات القطاعية، أو ربحية السهم، أو التقارير المالية الأولية من قبل المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم. ويجب على المنشأة التي تقوم بمثل هذه الإفصاحات ~~أن تصف أساس إعداد وعرض المعلومات~~ اتباع المعايير الدولية ذات العلاقة المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

(*) - تظهر الإضافات بخط تحته سطر، ويظهر النص الملغى بخط يتخلله سطر.

القسم رقم٤: قائمة المركز المالي:

٤-١١ تتم إضافة العناصر الآتية للإفصاحات المطلوبة وذلك لتوفير معلومات للمستثمرين الذين تتأثر قراراتهم الاستثمارية بفهمهم لطبيعة عمليات الشركة ومدى توافقها مع الضوابط الشرعية. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

٤-١١ يجب على المنشأة أن تفصح، إما في قائمة المركز المالي، أو في الإيضاحات، عن التصنيفات الفرعية التالية للبنود المستقلة المعروضة:

(أ) العقارات والآلات والمعدات في التصنيفات التي تناسب المنشأة.

(ب) المبالغ المستحقة من المدينين التجاريين وغيرهم بحيث تظهر -بشكل منفصل- المبالغ المستحقة على الأطراف ذات العلاقة، والمبالغ المستحقة على الأطراف الأخرى، والمبالغ المستحقة الناشئة عن الدخل المستحق الذي لم تصدر له فواتير بعد. كما يجب تفصيل هذه الحسابات وفقاً لطبيعة التمويل الذي نشأت عنه وشروطه العامة (على سبيل المثال أرصدة مدينين ناتجة من تمويل تقليدي، تمويل مرابحة)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين أنواع حسابات المدينين المختلفة.

(ج) المخزون، بحيث يظهر - بشكل منفصل - مبالغ المخزون:

١) المحتفظ بها لغرض البيع في السياق العادي للأعمال.

٢) في مرحلة الإنتاج بغرض البيع.

٣) في شكل مواد خام أو مهمات تستخدم في مرحلة الإنتاج أو في تقديم الخدمات.

(د) المبالغ واجبة السداد للدائنين التجاريين وغيرهم بحيث تظهر -بشكل منفصل- المبالغ واجبة السداد للموردين التجاريين، والمبالغ واجبة السداد للأطراف ذات العلاقة، والدخل والاستحقاقات المؤجلة.

(هـ) مخصصات **منافع الموظفين** والمخصصات الأخرى

(و) فئات حقوق الملكية مثل رأس المال المدفوع، وعلاوة الإصدار، والأرباح المبقاة، وبنود الدخل والمصروف التي يتم -كما هو مطلوب بموجب هذا المعيار الدولي للتقرير المالي- تُثبت ضمن الدخل الشامل الآخر وتعرض -بشكل منفصل- في حقوق الملكية.

(ز) يتم تفصيل الإفصاح عن الأصول المالية (متضمنة النقد، والاستثمارات) وفقاً لطبيعتها وشروطها العامة وذلك كما يلي:

i. النقد.

ii. معادلات النقد، مفصلة وفقاً لطبيعتها وشروطها العامة، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين معادلات النقد المختلفة.

iii. الودائع لأجل، مفصلة وفقاً لطبيعتها وشروطها العامة (على سبيل المثال ودائع تقليدية، وودائع مرابحة)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الودائع لأجل المختلفة.

iv. المبالغ المستحقة، مفصلة وفقاً لطبيعتها وشروطها العامة (على سبيل المثال إقراض تقليدي ومرابحة)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين المبالغ تحت التحصيل المختلفة.

v. الاستثمارات في الأسهم، مفصلة إلى استثمارات مباشرة، واستثمارات في محافظ وصناديق استثمارية، مع تفصيل للأنواع المختلفة لتلك المحافظ والصناديق (على سبيل المثال صناديق متوافقة مع الشريعة، وصناديق غير متوافقة، وفقاً للتصنيف الصادر من مدير الصندوق)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للاستثمارات.

vi. الإفصاح عن الاستثمارات في السندات باستقلال عن الصكوك، مع تفصيل لكل منها وفقاً لطبيعتها وشروطها العامة، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للسندات والصكوك.

(ح) يتم تفصيل الإفصاح عن الالتزامات المالية (متضمنة السحب على المكشوف والدائنون والالتزامات المالية الأخرى) وفقاً لطبيعتها وشروطها العامة كما يلي:

i. حسابات السحب على المكشوف، مفصلة حسب طبيعتها وشروطها العامة (على سبيل المثال تقليدي أو تورق)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للسحب على المكشوف. ويجب توفير هذا الإفصاح حتى لو تم التعامل مع السحب على المكشوف على أنه ضمن إدارة النقد ومعادلات النقد.

ii. المبالغ واجبة السداد، مفصلة حسب طبيعتها وشروطها العامة (على سبيل المثال بنوك دائنة بقروض تقليدية، أو تورق، موردين تجاريين على أساس تقليدي أو مرابحة)؛ مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة لحسابات الدائنين.

iii. الإفصاح عن السندات باستقلال عن الصكوك، مع تفصيل لكل منها وفقاً لطبيعتها وشروطها العامة، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للسندات والصكوك.

القسم رقم٥: قائمة الدخل الشامل وقائمة الدخل

٥-٥ يضاف إلى متطلب عرض الإيرادات في قائمة الدخل، وجوب عرض الإيرادات في ثلاث مجموعات منفصلة: الإيرادات من الأنشطة الرئيسة، الإيرادات التمويلية (إذا لم يكن التمويل هو النشاط الرئيس للمنشأة)، والإيرادات الأخرى. وتمت إضافة هذ المتطلب لأنه يمثل امتداد لما اعتاد عليه المستفيدون في المملكة من التفريق بين الإيراد من الأنشطة الرئيسة ومن الأنشطة الأخرى. إضافة إلى ذلك فإنه يوفر معلومات للمستثمرين الذين تتأثر قراراتهم الاستثمارية بفهمهم لطبيعة عمليات الشركة ومدى توافقها مع الضوابط الشرعية. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

٥-٥ يجب أن تدرج في قائمة الدخل الشامل - كحد أدنى- البنود المستقلة التي تعرض المبالغ التالية للفترة:

(أ) الإيـــراد وذلك في ثلاث مجموعات منفصلة: الإيرادات من الأنشطة الرئيسة، الإيرادات التمويلية أو إيرادات الفوائد (إذا لم يكن التمويل هو النشاط الرئيس للمنشأة)، والإيرادات الأخرى.

(ب) تكاليف التمويل.

(ج) النصيب من ربح أو خسارة الاستثمارات في **منشآت زميلة** (انظر القسم ١٤ **"الاستثمارات في المنشآت الزميلة"**) وفي **منشآت تخضع لسيطرة مشتركة** (انظر القسم ١٥ **"الاستثمارات في المشروعات المشتركة"**) والتي تمت المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية.

(د) مصروفات الضريبة والزكاة باستثناء الضريبة المخصصة على البنود (هـ)، (ز)، (ح) أدناه (انظر الفقرة ٢٩,٢٧)

(هـ) مبلغ واحد يشمل مجموع ما يلي:

(i) الربح، أو الخسارة بعد الضريبة من عملية غير مستمرة، و

(ii) المكسب أو الخسارة بعد الضريبة، المثبتة عند القياس على بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، أو المثبتة عند استبعاد صافي الأصول التي تشكل العملية غير المستمرة.

(و) الربح أو الخسارة (لا يعرض هذا البند المستقل إذا لم يكن لدى المنشأة بنود للدخل الشامل الآخر).

(ز) كل بند للدخل الشامل الآخر (انظر الفقرة ٤,٥ (ب)) مصنف بحسب طبيعته (باستثناء المبالغ الواردة في (ح))

(ح) النصيب من الدخل الشامل الآخر للمنشآت الزميلة والمنشآت التي تخضع لسيطرة مشتركة التي تمت المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية.

(ط) مجموع الدخل الشامل (إذا لم يكن لدى المنشأة بنود للدخل الشامل الآخر، يمكنها استخدام مصطلح آخر لهذا البند المنفصل مثل الربح أو الخسارة).

٥-١٢تتم إضافة فقرة جديدة بعد الفقرة رقم ٥-١١ لاشتراط إفصاحات إضافية عن أنواع الإيرادات المعروضة في قائمة الدخل لتمكن المستفيدين من التفريق بين أنواع الإيرادات المختلفة المعروضة في قائمة الدخل. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

٥-١٢يجب أن تفصح المنشأة بالتفصيل عن إيراداتها كما يلي:

i. الإيرادات من الأنشطة الرئيسة مفصلة حسب الأنشطة الرئيسة للمنشأة مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للإيرادات من الأنشطة الرئيسة.

ii. الإفصاح عن الإيرادات التمويلية أو إيرادات الفوائد (إذا لم يكن التمويل هو النشاط الرئيس للمنشأة)، الناتجة من ودائع وقروض وسندات تقليدية باستقلال عن المصادر الأخرى مثل الإيجار التمويلي والمرابحات، وتطبيق قواعد القيمة الزمنية للنقود..الخ، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للإيرادات التمويلية المختلفة. ويجب أن تفصح المنشأة عن إيرادات الفوائد من الودائع والقروض التقليدية أيا كان مبلغها.

iii. الإيرادات والمكاسب الأخرى، مفصلة حسب الأنواع المختلفة لهذه الإيرادات (على سبيل المثال تفصيل المكاسب من بيع الأصول المالية بحسب نوع الأصول المباعة)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة لهذه الإيرادات والمكاسب الأخرى.

٥-١٣ تضاف فقرة بعد الفقرة رقم ٥-١٢ المضافة أعلاه لاشتراط إفصاحات إضافية حول تكاليف التمويل لتعطي تفصيلاً عن أنواع تكاليف التمويل، وذلك لأن هذا الإفصاح يوفر معلومات مهمة للمستثمرين الذين تتأثر قراراتهم الاستثمارية بفهمهم لطبيعة عمليات الشركة ومدى توافقها مع الضوابط الشرعية. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

٥-١٣يجب أن تفصح المنشأة عن تكاليف التمويل أو مصروفات الفوائد الناتجة من قروض تقليدية وسندات باستقلال عن تكاليف أنواع التمويل الأخرى مثل، الإيجار التمويلي، المرابحات، وتطبيق قواعد القيمة الزمنية للنقود..الخ، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للمصروفات التمويلية. ويجب أن تفصح المنشأة عن مصروفات الفوائد من القروض التقليدية والسندات أيا كان مبلغها.

القسم رقم٧: قائمة التدفقات النقدية:

٧-٤ يتم إضافة الزكاة إلى هذه الفقرة لاشتراط عرض المبالغ المدفوعة لسداد الزكاة المستحقة. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

٧-٤ الأنشطة التشغيلية هي أنشطة المنشأة الرئيسة المنتجة للإيراد. وبناءً عليه، فإن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية تنتج -بشكل عام- من المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي تدخل في تحديد الربح أو الخسارة. من أمثلة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية ما يلي:

(أ) المقبوضات النقدية من بيع السلع وتقديم الخدمات.

(ب) المقبوضات النقدية من رسوم الامتياز والأتعاب والعمولات والإيرادات الأخرى.

(ج) المدفوعات النقدية للموردين مقابل السلع والخدمات.

(د) المدفوعات النقدية للموظفين، وبالنيابة عنهم.

(هـ) المدفوعات النقدية لضرائب الدخل أو الزكاة، أو المبالغ المستردة منها، ما لم يكن من الممكن ربطها - بشكل محدد - بالأنشطة الاستثمارية والتمويلية.

(و) المقبوضات والمدفوعات النقدية من استثمارات، وقروض وعقود أخرى مُحتفظ بها لأغراض التعامل، أو المتاجرة، والتي تتشابه مع المخزون المقتنى تحديداً لإعادة البيع.

قد ينشأ عن بعض المعاملات، مثل بيع إحدى الآلات من قبل منشأة صناعية، مكسب، أو خسارة تُضمن في الربح، أو الخسارة. وبالرغم من ذلك، تعد التدفقات النقدية المتعلقة بمثل تلك المعاملات تدفقات نقدية من الأنشطة الاستثمارية.

٧-٢٢ يتم إضافة فقرة جديدة بعد الفقرة ٧-٢١ لاشتراط إفصاح إضافي حول تفاصيل فوائد وعوائد التمويل المقبوضة والمدفوعة وعوائد الاستثمارات مفصلة بحسب طبيعة التمويل أو الاستثمار الناشئة عنه، وذلك لأن هذا الإفصاح يوفر معلومات مهمة للمستفيدين الذي لديهم اهتمام بشرعية معاملات المنشأة. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

٧-٢٢ يجب أن تفصح المنشأة عن مبالغ الفوائد وعوائد التمويل المقبوضة والمدفوعة وعوائد الاستثمارات مفصلة وفقاً لطبيعة كل تمويل أو استثمار مرتبط بها ما لم يكن تم الإفصاح عن ذلك في مكان آخر في القوائم المالية.

القسم رقم١٦: العقارات الاستثمارية:

تضاف فقرة إلى القسم رقم ١٦، بحيث يجب على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة لعقاراتها الاستثمارية باستخدام مقيّم تتوفر فيه صفة الاستقلال عن المنشأة، ولديه مؤهلات مهنية معترف بها وذات علاقة، ولديه خبرة حديثة في موقع ونوعية العقارات الاستثمارية التي يجري تقويمها، وأن يتم الإفصاح عن اسمه ومؤهلاته.

وسبب الإضافة زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقويم المنشأة لعقاراتها الاستثمارية، وبخاصة أن أعمال التقويم المهني في المملكة تعد من المهن الناشئة. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

١٦- ٧أ لأغراض إعداد القوائم المالية السنوية، يجب على المنشأة قياس القيمة العادلة للعقار الاستثماري على أساس تقويم من قبل خبير تثمين مستقل لديه مؤهل مهني معترف به وذو صلة ولديه خبرة حديثة في موقع وصنف العقار الاستثماري الذي يتم تقويمه، ويجب أن يتم الإفصاح عن اسمه ومؤهلاته.

القسم رقم١٧: العقارات، والآلات والمعدات:

تضاف إلى القسم رقم ١٧ فقرة برقم (١٧-١٥هـ) لاشتراط أن يتم استخدام خدمات شخص مستقل ومؤهل بأعمال التقويم إذا اختارت المنشأة نموذج إعادة التقويم لفئة من فئات العقارات والآلات والمعدات.

وسبب هذا التعديل هو لزيادة الثقة في القوائم المالية، وبخاصة أن أعمال التقويم المهني المرخص في المملكة تعد من المهن الناشئة. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة الإضافية كما يلي:

١٧-١٥هـ إذا اختارت المنشأة نموذج إعادة التقويم لفئة من فئات العقارات والآلات والمعدات، فإنه يجب أن يقوم بعملية التقويم شخص مؤهل بأعمال التقويم، تتوفر فيه صفة الاستقلال عن المنشأة، ولديه مؤهلات مهنية معترف بها وذات علاقة، ولديه خبرة حديثة في موقع ونوعية العقارات والآلات والمعدات التي يجري تقييمها ، وأن يتم الإفصاح عن اسمه ومؤهلاته.

الباب الثاني

المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم

حق التأليف والنشر

المعايير الدولية للتقرير المالي والمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم يتم إصدارها من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية.

30 Cannon Street, London, EC4M 6XH, United Kingdom.
Tel: +44 (0)20 7246 6410 Fax: +44 (0)20 7246 6411
Email: info@ifrs.org Web: www.ifrs.org

رقم ردمك: ٢-٥٩-٨٠٧-٩٩٦٠

حق التأليف والنشر لمؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي. جميع الحقوق محفوظة
أعيد إخراجها وتوزيعها من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بإذن من مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي
قامت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بإعداد الترجمة العربية الرسمية للمعايير الدولية للتقرير المالي والمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، وتمت إجازتها من قبل لجنة المراجعة التي كونتها مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي. حقوق التأليف والنشر لهذه الترجمة تعود إلى مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي.

١. تمنح مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي مستخدمي الترجمة العربية الرسمية للمعايير الدولية للتقرير المالي والمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم (المستخدمين) الإذن بنسخ وطباعة ترجمة المعايير الدولية للتقرير المالي والمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم لغرض:
   (١) الاستخدام المهني، أو
   (٢) الدراسة والتعليم الخاص.

الاستخدام المهني: يعني استخدام الترجمة العربية الرسمية للمعايير الدولية للتقرير المالي والمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم بصفة المستخدم المهنية المرتبطة بتقديم خدمات المحاسبة التي تتطلب تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي والمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم لإعداد القوائم المالية و/أو تحليل القوائم المالية لعملاء المستخدم أو للأعمال التي يرتبط بها المستخدم باعتباره محاسبا.

ولإزالة الشك، فإن الاستخدام المشار إليه أعلاه لا يشمل أي أنشطة استخدام تجاري للمعايير بخلاف التطبيق المباشر أو غير المباشر للمعايير الدولية للتقرير المالي والمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم ، على سبيل المثال وليس الحصر الندوات التجارية أو المؤتمرات أو التدريب التجاري، أو ما يشابهها من أنشطة.

٢. لا يسمح للمستخدمين بنسخ أو طباعة الترجمة العربية الرسمية للمعايير الدولية للتقرير المالي والمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم بأي شكل لا يقصد منه بشكل رئيسي أو ليس موجها بشكل مباشر أو غير مباشر لتطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي.. وفيما يتعلق بأي استخدام آخر يقع خارج الاستخدام المسموح به بشكل صريح في هذا البيان، فإن المستخدمين ملزمون بالاتصال بمؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي للحصول على ترخيص منفصل ومنفرد بموجب شروط وأحكام يتم الاتفاق عليها بصورة متبادلة.

٣. باستثناء ما تم الإذن به صراحة في هذا البيان، فإنه ليس للمستخدمين الحق بدون إذن مسبق من المؤسسة في الترخيص أو منح ترخيص فرعي، أو النقل، أو التحويل، أو البيع، أو التأجير، أو التوزيع لأي جزء من الترجمة العربية الرسمية للمعايير الدولية للتقرير المالي والمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم لأطراف أخرى بأي شكل أو وسيلة سواء كانت إلكترونية، أو ميكانيكية أو خلافها معلومة حاليا أو سيتم اختراعها.

٤. لا يسمح للمستخدمين بتعديل الترجمة أو إدخال تغييرات أو إضافات أو تحديثات عليها لإيجاد عمل مشتق منها، إلا إذا سمح بذلك صراحة ضمن هذا البيان.

إن النص الرسمي للمعايير الدولية للتقرير المالي والمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم هو ذلك المُصدَر من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية باللغة الإنجليزية. ويمكن الحصول على نسخ منه من قسم المنشورات في مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي.

IFRS Foundation Publications Department
30 Cannon Street, London, EC4M 6XH, United Kingdom.
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

العلامات التجارية

إن الشعارات والأسماء الآتية تعد علامات تجارية للمؤسسة:
The IFRS Foundation logo, the IASB logo, the IFRS for SMEs logo, the "Hexagon Device", "IFRS Foundation", "eIFRS", "IAS", "IASB", "IFRS for SMEs", "IASs", "IFRS", "IFRSs", "International Accounting Standards" and "International Financial Reporting Standards", "IFRIC" and "IFRS Taxonomy"

إخلاء المسؤولية

تم إعادة إخراج وتوزيع الترجمة العربية الرسمية للمعايير الدولية للتقرير المالي والمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين فيما يتعلق بتطبيق هذه المعايير في المملكة العربية السعودية.

لا يتحمل مجلس معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة والمؤلفون والناشرون أي مسؤولية عن أي خسارة تقع على أي شخص يتصرف أو يمتنع عن التصرف اعتمادا على المواد التي يتضمنها هذا الإصدار، سواء كانت هذه الخسارة ناتجة عن إهمال أو غيره.

القسم رقم ١

"المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ١ "المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

القسم ١

المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم

النطاق المقصود لهذا المعيار

١.١ تم وضع هذا المعيار للاستخدام من قبل **المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم**. ويوضح هذا القسم خصائص المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم.

توصيف المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم

٢.١ المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم هي تلك المنشآت التي:

(أ) **لا تخضع للمساءلة العامة**،

(ب) تقوم بنشر **قوائم مالية ذات غرض عام** للمستخدمين الخارجيين. ومن أمثلة هؤلاء المستخدمين الخارجيين الملاك الذين لا يشاركون في إدارة هذه المنشآت، والدائنين الحاليين والمحتملين، ووكالات التصنيف الإئتماني.

٣.١ تخضع المنشأة للمساءلة العامة إذا:

(أ) كانت أدوات حقوق الملكية أو أدوات الدين الخاص بها يتم تداولها في سوق عام أو كانت هذه المنشآت في طريقها لإصدار مثل هذه الأدوات للتداول في سوق عام (سوق تداول وطني أو أجنبي أو سوق تداول خارج المقصورة سواء كان في الأسواق المحلية أو الإقليمية)، أو

(ب) كانت تحتفظ بأصول بصفتها مستأمَن لقطاع عريض من المجموعات الخارجية كأحد الأنشطة الرئيسية لها. معظم البنوك، والاتحادات الإئتمانية، وشركات التأمين، والسماسرة/المتعاملين في الأوراق المالية، وصناديق الاستثمار، و بنوك الاستثمار تستوفي هذا الضابط الثاني.

٤.١ قد تحتفظ بعض المنشآت أيضا بأصول بصفتها مستأمَن لقطاع عريض من المجموعات الخارجية بسبب قيام هذه المنشآت بالحفظ والإداة لموارد مالية عهد إليها بإدارتها من قبل العملاء أو المستهلكين أو الأعضاء الذين لا يشاركون في إدارة المنشأة. وبالرغم من ذلك، فإنه إذا قامت هذه المنشآت لأسباب عرضية لنشاطها الرئيسي (كما هو الحال على سبيل المثال في وكلاء السفر، ووكلاء العقارات، والمدارس، والمؤسسات الخيرية، والمنشآت التعاونية التي تطلب اشتراكات عضوية رمزية من أعضائها، والبائعين الذين يتلقون مبالغ مقدما قبل تسليم السلع أو الخدمات مثل شركات المرافق العامة) فإن ذلك لا يجعلها خاضعة للمساءلة العامة.

٥.١ إذا استخدمت المنشأة التي تخضع للمساءلة العامة هذا المعيار، فإنه لا يجوز لها وصف قوائمها المالية بأنها قد أعدت وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، حتى ولو كان القانون أو اللوائح التنظيمية في إقليمها الإداري تسمح أو تتطلب استخدام هذا المعيار في المنشآت الخاضعة للمساءلة العامة.

٦.١ بالنسبة **للمنشأة التابعة** التي تستخدم **منشأتها الأم** المعايير الدولية للتقرير المالي بنسختها الكاملة، أو المنشأة التي تعد جزءً من **مجموعة** تعد قوائم مالية موحدة تستخدم فيها المعايير الدولية للتقرير المالي بنسختها الكاملة، فإنها لا تمنع من استخدام هذا المعيار في قوائمها المالية إذا كانت هذه المنشأة التابعة في حد ذاتها غير خاضعة للمساءلة العامة. وإذا تم وصف قوائمها المالية بأنها ممتثلة للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم فإنه يجب عليها الالتزام بجميع الأحكام الواردة في هذا المعيار.

٧.١ تُقوِّم المنشأة الأم (بما في ذلك المنشأة الأم النهائية أو أي منشأة أُمٍّ وسيطة) أهليتها لاستخدام هذا المعيار في قوائمها المالية المنفصلة على أساس وضعها الخاص دون الأخذ في الحسبان ما إذا كانت منشآت المجموعة الأخرى أو المجموعة ككل خاضعة للمساءلة العامة. وإذا كانت المنشأة الأم نفسها ليست خاضعة للمساءلة العامة، فيمكن أن تعرض قوائمها المالية المنفصلة وفقاً لهذا المعيار (أنظر القسم ٩ "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة")، حتى ولو كانت تعرض قوائمها المالية الموحدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي بنسختها الكاملة أو وفقاً لمجموعة أخرى من المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام، مثل معايير المحاسبة الوطنية. ويجب التمييز بوضوح بين أي قوائم مالية معدة وفقاً لهذا المعيار والقوائم المالية المعدة وفقاً لمتطلبات أخرى.

القسم رقم ٢

"المفاهيم والمبادئ السائدة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ٢ "المفاهيم والمبادئ السائدة" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

القسم ٢

المفاهيم والمبادئ السائدة

نطاق هذا القسم

١٠٢ يوضح هذا القسم **هدف القوائم المالية** للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم (**SMEs**) والخصائص التي تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم مفيدة. كما يوضح – أيضا – المفاهيم والمبادئ الأساس التي تحكم إعداد القوائم المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم.

المحتويات

هدف القوائم المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم

٢٠٢ إن هدف القوائم المالية للمنشآت الصغيرة أو متوسطة الحجم هو توفير معلومات عن **المركز المالي** للمنشأة، وعن **أدائها وتدفقاتها النقدية**، والتي تعدَّ مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية من قبل قطاع واسع من المستخدمين الذين ليسوا في وضع يمكنهم من طلب تقارير مصممة خصيصا لتلبية احتياجاتهم الخاصة من المعلومات.

٣٠٢ تظهر القوائم المالية – أيضا – نتائج قيام الإدارة بمسؤولياتها – مسؤولية الإدارة عن الموارد الموضوعة تحت تصرفها.

الخصائص النوعية للمعلومات الواردة في القوائم المالية

القابلية للفهم

٤٠٢ يجب أن تُعرض المعلومات في القوائم المالية بطريقة تجعلها مفهومة من قبل المستخدمين الذين لديهم قدر معقول من المعرفة بالأعمال والأنشطة الاقتصادية، وبالمحاسبة، وأن يكون لديهم استعداد لدراسة المعلومات بقدر معقول من العناية. وبالرغم من ذلك، فإن الحاجة إلى القابلية للفهم لا تجيز حذف معلومات ملائمة على أساس أنه قد يكون من الصعب جدا على بعض المستخدمين أن يفهمها.

الملاءمة

٥٠٢ يجب أن تكون المعلومات المُوفرة في القوائم المالية ملائمة لاحتياجات المستخدمين في اتخاذ القرارات. وتتصف المعلومات **بالملاءمة** عندما تكون قادرة على التأثير في القرارات الاقتصادية للمستخدمين من خلال مساعدتهم في تقويم الأحداث السابقة، أو الحالية أو المستقبلية أو في تأكيد، أو تصحيح، تقويماتهم السابقة.

الأهمية النسبية

٦٠٢ تكون المعلومات **ذات أهمية نسبية** – وبالتالي ملائمة – إذا كان من الممكن أن يؤثر حذفها أو سوء عرضها على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس القوائم المالية. وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في ظروف معينة. وبالرغم من ذلك، فإنه من غير المناسب تعمد خروج غير ذي أهمية نسبية عن "المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم"، أو تركه دون تصحيح لتحقيق عرض معين للمركز المالي للمنشأة، أو لأدائها المالي، أو لتدفقاتها النقدية.

إمكانية الاعتماد

٧.٢ يجب أن تتصف المعلومات المُوفرة في القوائم المالية **بإمكانية الاعتماد عليها**. ويمكن الاعتماد على المعلومات إذا كانت خالية من الخطأ ذي الأهمية النسبية ومن التحيز، وتعبر - بصدق - عما تستهدف أن تعبر عنه أو عما يتوقع أن تعبر عنه. ولا تعد القوائم المالية خالية من التحيز (أي غير محايدة) إذا كان يُقصد منها أن تؤثر في اتخاذ القرارات أو في اتخاذ الأحكام - سواء من خلال انتقاء المعلومات أو عرضها - من أجل تحقيق نتيجة أو أثر محدد سلفا.

تغليب الجوهر على الشكل

٨.٢ ينبغي أن تتم المحاسبة عن المعاملات والأحداث والظروف الأخرى وعرضها وفقاً لجوهرها وليس - فقط - لمجرد شكلها القانوني. ويعزز هذا من إمكانية الاعتماد على القوائم المالية.

الحرص

٩.٢ يتم الإقرار بحالات عدم التأكد التي تحيط - حتماً - بالعديد من الأحداث والظروف من خلال الإفصاح عن طبيعتها ومداها ومن خلال ممارسة قدر من **الحرص** في إعداد القوائم المالية. ويقصد بالحرص تضمين درجة من الحذر عند ممارسة الأحكام اللازمة لإجراء التقديرات المطلوبة في ظل ظروف عدم التأكد، وذلك بما لا يؤدى إلى تضخيم الأصول أو الدخل أو إلى تخفيض الالتزامات أو المصروفات. وبالرغم من ذلك، لا تجيز ممارسة الحرص التخفيض المتعمد للأصول أو الدخل، أو التضخيم المتعمد للالتزامات أو المصروفات. وبإيجاز، لا تجيز ممارسة الحرص التحيز.

الاكتمال

١٠.٢ لكي يمكن الاعتماد على المعلومات الواردة في القوائم المالية، يجب أن تكون كاملة ضن حدود الأهمية النسبية والتكلفة. ويمكن أن يتسبب الحذف في جعل المعلومات مزيفة أو مضللة ومن ثم لا يمكن الاعتماد عليها وتصبح معيبة من حيث ملاءمتها.

القابلية للمقارنة

١١.٢ يجب أن يكون المستخدمون قادرين على مقارنة القوائم المالية لمنشأة ما عبر الوقت لتحديد الاتجاهات في مركزها المالي وأدائها. كما يجب أن يكون المستخدمون قادرين على مقارنة القوائم المالية لمنشآت مختلفة لتقويم مركزهم المالي النسبي، وأدائهم وتدفقاتهم النقدية النسبية. وبالتالي، يجب قياس وإظهار الآثار المالية للمعاملات والأحداث والظروف الأخرى المتشابهة - بشكل ثابت - في جميع أجزاء المنشأة وعبر الزمن لتلك المنشأة، وبطريقة متسقة بين المنشآت المختلفة. بالإضافة لذلك، يجب إطلاع المستخدمين على **السياسات المحاسبية** المستخدمة في إعداد القوائم المالية، وعلى أي تغييرات في تلك السياسات وعلى الآثار المالية لتلك التغييرات.

توفير المعلومات في الوقت المناسب

١٢.٢ لكي تكون المعلومات المالية ملائمة، يجب أن تكون قادرة على التأثير في القرارات الاقتصادية للمستخدمين. وينطوي مفهوم **توفير المعلومات في الوقت المناسب** على توفير المعلومات ضمن الإطار الزمنى للقرار. فإذا كان هناك تأخير غير مبرر في التقرير عن المعلومات فإنها قد تفقد ملاءمتها. وقد يلزم الإدارة أن توازن بين المزايا النسبية للتقرير في الوقت المناسب وتوفير معلومات يمكن الاعتماد عليها. وفي تحقيق الموازنة بين الملاءمة وإمكانية الاعتماد، يكون العامل الأساس الذي يؤخذ في الاعتبار هو كيفية تلبية احتياجات المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية بأفضل طريقة.

الموازنة بين المنفعة والتكلفة

١٣.٢ يجب أن تزيد المنافع المستمدة من المعلومات عن تكلفة توفيرها. يعد تقويم المنافع والتكاليف – إلى حد كبير– عملية اجتهاد شخصي. إضافة إلى ذلك، ليس بالضرورة أن يتحمل التكاليف أولئك المستخدمون الذين يتمتعون بالمنافع، كما أنه يتمتع - غالباً – قطاع واسع من المستخدمين الخارجيين بمنافع المعلومات.

١٤.٢ تساعد معلومات التقرير المالي مقدمي رأس المال في اتخاذ قرارات أفضل، والتي ينتج عنها أداء أكثر كفاءة لأسواق المال وتكلفة أقل لرأس المال بالنسبة للاقتصاد ككل. وتتمتع المنشآت نفسها - أيضا – بالمنافع، بما في ذلك فرص أحسن للوصول لأسواق المال، وأثر مرغوب فيه على العلاقات العامة، وربما تكاليف أقل لرأس المال. وقد تشمل المنافع - أيضا – قرارات إدارية أفضل نظراً لأن المعلومات المالية المستخدمة داخلياً غالبا ما تكون مستندة - جزئياً على الأقل – إلى معلومات معدة لأغراض التقرير المالي ذي الغرض العام.

تكلفة أو جهد لا مبرر لهما

١٤.٢أ تم تحديد إعفاء "التكلفة أو الجهد اللذين لا مبرر لهما" لبعض المتطلبات في هذا المعيار. لا يجوز أن يستخدم هذا الإعفاء للمتطلبات الأخرى في هذا المعيار.

١٤.٢ب إن اعتبار ما إذا كان الحصول على المعلومات اللازمة للالتزام بمتطلب ما أو تحديدها أنه ينطوي على تكلفة أو جهد لا مبرر لهما يعتمد على الظروف المعينة للمنشأة وعلى اجتهادات الإدارة المتعلقة بالتكاليف والمنافع من تطبيق ذلك المتطلب. ويتطلب هذا الاجتهاد الأخذ في الحسبان كيف ستتأثر القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية بسبب عدم حصولهم على هذه المعلومات. وينطوي تطبيق متطلب ما على تكلفة أو جهد لا مبرر لهما بواسطة المنشأة الصغيرة أو متوسطة الحجم إذا كانت التكلفة الإضافية (على سبيل المثال أتعاب المقيّمين) أو الجهد الإضافي (على سبيل المثال الجهد من قبل الموظفين) يتجاوز بشكل كبير تلك المنافع التي يتوقع أن يحصل عليها مستخدمو القوائم المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم في حال حصولهم على تلك المعلومات. يشكل تقويم التكلفة أو الجهد اللذين لا مبرر لهما من قبل المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم وفقاً لهذا المعيار عادة صعوبة أقل من تقويم التكلفة أو الجهد اللذين لا مبرر لهما من المنشأة الخاضعة للمساءلة العامة بسبب أن المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم ليست مساءلة من قبل عموم ذوي الاهتمام.

١٤.٢ج يجب أن يعتمد تقويم ما إذا كان متطلب ما ينطوي على تكلفة أو جهد لا مبرر لهما في الإثبات الأولي في القوائم المالية على المعلومات عن تكاليف ومنافع المتطلب في وقت الإثبات الأولي، على سبيل المثال في تاريخ المعاملة. وإذا تم تطبيق إعفاء "التكلفة أو الجهد اللذين لا مبرر لهما" بعد الإثبات الأولي –على سبيل المثال قياس لاحق لبند ما– فينبغي القيام بتقويم جديد للتكلفة أو الجهد اللذين لا مبرر لهما في ذلك التاريخ اللاحق على أساس المعلومات المتاحة في ذلك التاريخ.

١٤.٢د فيما عدا ما يتعلق بإعفاء "التكلفة أو الجهد اللذين لا مبرر لهما" في الفقرة ١٩. ١٥ والذي تشمله متطلبات الإفصاح في الفقرة ١٩. ٢٥، فإنه كلما تم استخدام إعفاء "التكلفة أو الجهد اللذين لا مبرر لهما" بواسطة المنشأة، فإنه يجب على المنشأة الإفصاح عن تلك الحقيقة وأساب التي تجعل تطبيق المتطلب ينطوي على تكلفة أو جهد لا مبرر لهما.

المركز المالي

١٥.٢ المركز المالي للمنشأة هو العلاقة بين أصولها والتزاماتها وحقوق ملكيتها كما هي في تاريخ محدد وكما هي معروضة في **قائمة المركز المالي**. وتُعرف هذه العناصر كما يلي:

(أ) **الأصل** هو مورد تُسيطر عليه المنشأة نتيجةً لأحداث سابقة، ويُتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة.

(ب) **الالتزام** هو التزام حالي على المنشأة ناشئٌ عن أحداث سابقة، ويُتوقع أن ينتج عن تسويته تدفق خارج من المنشأة لموارد تنطوي على منافع اقتصادية.

(ج) **حقوق الملكية** هي الحصة المتبقية في أصول المنشأة بعد طرح جميع التزاماتها.

١٦.٢ قد لا تُثبت بعض البنود التي ينطبق عليها تعريف الأصل أو الالتزام على أنها أصول أو التزامات في قائمة المركز المالي نظراً لعدم استيفائها لضوابط الإثبات الواردة بالفقرات ٢. ٢٧ - ٢. ٣٢. وتحديداً، يجب أن يكون التوقع بأن المنافع الاقتصادية المستقبلية ستتدفق إلى، أو من المنشأة، مؤكد – بشكل كافٍ – لاستيفاء ضابط الاحتمال قبل أن يُثبت أصل أو التزام.

الأصول

١٧.٢ تتمثل المنفعة الاقتصادية المستقبلية لأصل ما في قدرته على المساهمة – بصورة مباشرة أو غير مباشرة – في تدفق النقد أو مُعادِلات النقد إلى المنشأة. وربما تأتي تلك التدفقات النقدية من استخدام الأصل أو من استبعاده.

١٨.٢ كثير من الأصول، على سبيل المثال، العقارات والآلات والمعدات، لها كيان مادي. وبالرغم من ذلك، لا يعد الشكل المادي أمراً أساساً لوجود الأصل. فبعض الأصول غير ملموسة.

١٩.٢ عند تحديد وجود أصل، لا يعد حق التملك أمراً أساساً. وبالتالي، على سبيل المثال، فإن العقار المحتفظ به بموجب عقد إيجار يعد أصلاً، إذا كانت المنشأة تسيطر على المنافع المتوقع أن تتدفق من العقار.

الالتزامات

٢٠.٢ أحد الخصائص الأساسية للالتزام هي أن على المنشأة التزام حالي للعمل أو التصرف بطريقة معينة. وقد يكون الالتزام إما التزام قانوني أو **التزام ضمني**. الالتزام القانوني هو التزام واجب النفاذ قانوناً نتيجة لعقد ملزم أو لمتطلب تشريعي. ينشأ الالتزام الضمني عن تصرفات المنشأة عندما:

(أ) توحي المنشأة للأطراف الأخرى، من واقع نمط ثابت لممارسة سابقة، أو سياسات معلنة أو تصريح حالي محدد –بشكل كاف، بأنها سوف تقبل مسئوليات معينة؛

(ب) ونتيجة لذلك، تكون المنشأة قد أوجدت توقعاً ساري المفعول من جانب تلك الأطراف الأخرى بأنها سوف تقوم بالوفاء ببتلك المسئوليات.

٢١.٢ تنطوي تسوية التزام حالي - عادة – على دفع نقد، أو تحويل أصول أخرى، أو تقديم خدمات، أو استبدال ذلك الالتزام بالتزام أخر، أو تحويل الالتزام إلى حقوق ملكية. يمكن - أيضاً – إطفاء الالتزام من خلال وسائل أخرى مثل تنازل الدائن عن حقوقه، أو فقدانها.

حقوق الملكية

٢٢.٢ حقوق الملكية هي الرصيد المتبقي من الأصول المثبتة بعد طرح الالتزامات المثبتة. ويمكن تصنيفها فرعياً في قائمة المركز المالي. فعلى سبيل المثال، في الشركة المساهمة، قد تشمل التصنيفات الفرعية الأموال المساهم بها من قبل حملة الأسهم، والأرباح المبقاة، وبنود الدخل الشامل الآخر المثبتة على أنها مكون منفصل لحقوق الملكية. ولا يحدد هذا المعيار كيف ومتى من الممكن تحويل المبالغ بين مكونات حقوق الملكية.

الأداء

٢٣.٢ **الأداء** هو العلاقة بين الدخل والمصروفات للمنشأة خلال **فترة التقرير**. ويسمح هذا المعيار الدولي للتقرير المالي بعرض الأداء في قائمة مالية واحدة (**قائمة الدخل الشامل**) أو في قائمتين ماليتين (**قائمة الدخل** وقائمة الدخل الشامل). وكثيراً ما يتم استخدام **مجموع الدخل الشامل والربح أو الخسارة** على أنها مقاييس للأداء أو على أنها أساس لمقاييس أخرى، مثل العائد على الاستثمار، أو ربحية السهم. ويُعرف الدخل والمصروفات كما يلي:

(أ) الدخل هو زيادات في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية في شكل تدفقات داخلة، أو زيادات في الأصول، أو نقصان في الالتزامات، ينتج عنها زيادات في حقوق الملكية بخلاف تلك المتعلقة بمساهمات من أصحاب حقوق الملكية.

(ب) المصروفات هي نقصان في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية في شكل تدفقات خارجة، أو نقصان في الأصول، أو تحمل التزامات، ينتج عنها نقصان في حقوق الملكية، بخلاف تلك المتعلقة بتوزيعات على أصحاب حقوق الملكية.

٢٤.٢ ينتج إثبات الدخل والمصروفات - مباشرة - من إثبات وقياس الأصول والالتزامات. وستتم مناقشة ضوابط إثبات الدخل والمصروفات في الفقرات ٢. ٢٧ – ٢. ٣٢.

الدخل

٢٥.٢ يشمل تعريف الدخل كلاً من الإيراد والمكاسب:

(أ) **الإيراد** هو الدخل الذي ينشأ في سياق الأنشطة العادية للمنشأة ويُشار إليه بمجموعة متنوعة من الأسماء المختلفة، بما في ذلك المبيعات، والأتعاب، والفائدة، وتوزيعات الأرباح، ورسوم الامتياز، والإيجار.

(ب) **المكاسب** هي البنود الأخرى التي ينطبق عليها تعريف الدخل ولكن لا تعد إيراداً. عندما تُثبت المكاسب في قائمة الدخل الشامل، فإنه يتم – عادةً - إظهارها بشكل منفصل، نظراً لأن المعرفة بها تعد مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

المصروفات

٢٦.٢ يشمل تعريف المصروفات الخسائر، إضافة إلى تلك المصروفات التي تنشأ في سياق الأنشطة العادية للمنشأة.

(أ) **المصروفات** التي تنشأ في سياق الأنشطة العادية للمنشأة تشمل، على سبيل المثال، تكلفة المبيعات والأجور والاستهلاك. وهي تأخذ - عادةً – شكل تدفق خارج، أو استنفاد لأصول مثل النقد، ومعادِلات النقد، والمخزون، والعقارات والآلات والمعدات.

(ب) **الخسائر** هي البنود الأخرى التي ينطبق عليها تعريف المصروفات وقد تنشأ في سياق الأنشطة العادية للمنشأة. عندما تُثبت الخسائر في قائمة الدخل الشامل، فإنه يتم – عادةً - عرضها بشكل منفصل، نظراً لأن المعرفة بها تعد مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

إثبات الأصول والالتزامات، والدخل والمصروفات

٢٧.٢ الإثبات هو آلية إدراج بند في القوائم المالية، ينطبق عليه تعريف الأصل، أو الالتزام، أو الدخل، أو المصروف ويستوفي الضوابط التالية:

(أ) **من المحتمل** أن تتدفق أي منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالبند إلى المنشأة، أو منها.

(ب) للبند تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

٢٨.٢ لا يمكن تدارك الفشل في إثبات بند يستوفي تلك الضوابط من خلال الإفصاح عن **السياسات المحاسبية** المستخدمة، ولا من خلال **الإيضاحات** أو **المواد التفسيرية**.

احتمال المنفعة الاقتصادية المستقبلية

٢٩.٢ يستخدم مفهوم الاحتمال في الضابط الأول للإثبات ليشير إلى درجة عدم التأكد بأن المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالبند سوف تتدفق إلى المنشأة، أو منها. تُجرى تقديرات لدرجة عدم التأكد المرتبطة بتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية على أساس الأدلة المرتبطة بالظروف في نهاية فترة التقرير والمتاحة وقت إعداد القوائم المالية. وتُجرى تلك التقديرات - بشكل فردي – للبنود المهمة بشكلها المنفرد، ولمجموعة من عدد كبير من البنود غير المهمة بشكلها المنفرد.

إمكانية الاعتماد على القياس

٣٠.٢ إن الضابط الثاني لإثبات بند ما هو أن يكون له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بطريقة يمكن الاعتماد عليها. في كثير من الحالات تكون تكلفة أو قيمة البند معلومة. وفي حالات أخرى، يجب تقديرها. ويعد استخدام التقديرات المعقولة جزءً أساسا في إعداد القوائم المالية، ولا يُقلل من إمكانية الاعتماد عليها. وعندما لا يمكن إجراء تقدير معقول، فإنه لا يُثبت البند في القوائم المالية.

٣١.٢ أي بند لم يستوفِ ضوابط الإثبات قد يصبح مؤهلاً للإثبات في تاريخ تالٍ نتيجة للظروف، أو الأحداث اللاحقة.

٣٢.٢ البند الذي يخفق في استيفاء ضوابط الإثبات، قد يبرر - مع ذلك – الإفصاح عنه في الإيضاحات أو المواد التفسيرية والجداول الملحقة بالقوائم المالية. ويعتبر هذا مناسباً عندما تعد المعرفة بالبند ملائمة لتقويم المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة من قبل مستخدمي القوائم المالية.

قياس الأصول، والالتزامات، والدخل، والمصروفات

٣٣.٢ **القياس** هو آلية تحديد المبالغ النقدية التي تقيس بها المنشأة الأصول، والالتزامات، والدخل، والمصروفات في قوائمها المالية. وينطوي القياس على اختيار أساس للقياس. ويحدد هذا المعيار الدولي للتقرير المالي أسس القياس التي يجب على المنشأة أن تستخدمها لأنواع عديدة من الأصول، والالتزامات، والدخل والمصروفات.

٣٤.٢ يوجد أساسان شائعان للقياس هما التكلفة التاريخية والقيمة العادلة:

(أ) **التكلفة التاريخية** للأصول هي مبلغ النقد أو معادِلات النقد المدفوع، أو القيمة العادلة للعوض المُقدم لاقتناء الأصل في تاريخ اقتنائه. والتكلفة التاريخية للالتزامات هي مبلغ المتحصلات من النقد أو مُعادِلات النقد المُستلمة أو القيمة العادلة للأصول غير النقدية المُستلمة في مقابل الالتزام في وقت تحمل الالتزام، أو في بعض الحالات (على سبيل المثال، ضريبة الدخل) مبالغ النقد أو مُعادِلات النقد المتوقع أن تُدفع للوفاء بالالتزام في السياق العادي للأعمال. التكلفة التاريخية المستنفدة هي التكلفة التاريخية للأصل أو الالتزام مضافا إليها أو مطروحا منها ذلك الجزء من تكلفتها التاريخية المُثبت سابقاً – على أنه مصروف أو دخل.

(ب) **القيمة العادلة** هي المبلغ الذي يمكن به مبادلة أصل، أو تسوية التزام، بين أطراف على قدر من المعرفة وراغبة في معاملة تتم على أساس التنافس الحرّ.

المبادئ السائدة للإثبات والقياس

٣٥.٢ تستند متطلبات إثبات وقياس الأصول، والالتزامات، والدخل، والمصروفات الواردة في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي إلى المبادئ السائدة التي تُستمد من "إطار إعداد وعرض القوائم المالية" لمجلس معايير المحاسبة الدولية ومن **النسخة الكاملة للمعايير الدولية للتقرير المالي**. وفي غياب أي متطلب في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي ينطبق - تحديداً – على معاملة أو حدث أو ظرف آخر، فإن الفقرة ١٠. ٤ توفر دليلاً إرشادياً لاتخاذ الأحكام، كما تضع الفقرة ١٠. ٥ التسلسل الذي يجب على المنشأة أن تتبعه عندما تقرر السياسة المحاسبية المناسبة في ظل الظروف. ويتطلب المستوى الثاني من هذا التسلسل من المنشأة أن تنظر إلى التعريفات، وضوابط الإثبات، ومفاهيم قياس الأصول، والالتزامات، والدخل، والمصروفات، والمبادئ السائدة المُحددة في هذا الجزء.

أساس الاستحقاق

٣٦.٢ يجب على المنشأة أن تعد قوائمها المالية باستخدام المحاسبة وفقاً **لأساس الاستحقاق**، باستثناء معلومات التدفق النقدي. وطبقا لأساس الاستحقاق، تُثبت البنود على أنها أصول، أو التزامات، أو حقوق ملكية، أو دخل، أو مصروفات عندما ينطبق عليها تعريفات تلك البنود وتستوفي ضوابط إثباتها.

الإثبات في القوائم المالية

الأصول

٣٧.٢ يجب على المنشأة أن تثبت أصلاً في قائمة المركز المالي، عندما يكون من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية إلى المنشأة، وأن يكون للأصل تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بطريقة يمكن الاعتماد عليها. ولا يُثبت أصل في قائمة المركز المالي، عندما يتم تحمل نفقة من غير المحتمل أن تتدفق لها منافع اقتصادية إلى المنشأة بعد فترة التقرير الحالية. وبدلاً من إثبات الأصل، فإنه ينتج عن هذه المعاملة إثبات مصروف في قائمة الدخل الشامل (أو في قائمة الدخل، إذا عُرضت).

٣٨.٢ لا يجوز للمنشأة أن تثبت **أصلاً محتملاً** على أنه أصل. وبالرغم من ذلك، عندما يكون تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية إلى المنشأة مؤكدا - بشكل عملي – فإن الأصل المعني لا يعد أصلا محتملا، ويكون إثباته مناسباً.

الالتزامات

٣٩.٢ يجب على المنشأة أن تثبت في قائمة المركز المالي التزاماً عندما:

(أ) يكون على المنشأة التزام في نهاية فترة التقرير كنتيجة لحدث سابق،

(ب) يكون من المرجح أن تُطالَب المنشأة بأن تحول موارد تنطوي على منافع اقتصادية عند التسوية،

(ج) يمكن قياس مبلغ التسوية بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

٤٠.٢ **الالتزام المحتمل** هو إما التزام متوقع ولكنه غير مؤكد أو التزام حالي لم يُثبت بعد نظراً لأنه أخفق في استيفاء أحد أو كلا الشرطين (ب) أو (ج) الواردين بالفقرة ٢. ٣٩. لا يجوز للمنشأة أن تثبت التزاماً محتملاً على أنه التزام، باستثناء الالتزامات المحتملة على المنشأة المستحوذ عليها في عملية تجميع أعمال (أنظر القسم ١٩ "تجميع الأعمال والشهرة").

الدخل

٤١.٢ ينتج إثبات الدخل - بشكل مباشر – من إثبات وقياس الأصول والالتزامات. ويجب على المنشأة أن تثبت دخلاً في قائمة الدخل الشامل (أو قائمة الدخل، إذا عُرضت) عندما تنشأ زيادة، يمكن قياسها بطريقة يمكن الاعتماد عليها، في المنافع الاقتصادية المستقبلية المتعلقة بزيادة في أصل أو نقص في التزام.

المصروفات

٤٢.٢ ينتج إثبات المصروفات - بشكل مباشر - من إثبات وقياس الأصول والالتزامات. يجب على المنشأة أن تثبت مصروفات في قائمة الدخل الشامل (أو قائمة الدخل إذا عُرضت) عندما ينشأ نقص، يمكن قياسه بطريقة يمكن الاعتماد عليها، في المنافع الاقتصادية المستقبلية المتعلقة بنقص في أصل أو زيادة في التزام.

مجموع الدخل الشامل والربح أو الخسارة

٤٣.٢ مجموع الدخل الشامل هو الفرق الحسابي بين الدخل والمصروفات. ولا يعد عنصراً مستقلاً في القوائم المالية، ولا حاجة لمبدأ إثبات مستقل له.

٤٤.٢ الربح أو الخسارة هو الفرق الحسابي بين الدخل والمصروفات بخلاف تلك البنود من الدخل والمصروفات التي يصنفها هذا المعيار الدولي للتقرير المالي على أنها بنود للدخل الشامل الآخر. ولا يعد عنصراً مستقلاً في القوائم المالية، ولا حاجة لمبدأ إثبات مستقل له.

٤٥.٢ لا يسمح هذا المعيار الدولي للتقرير المالي بإثبات بنود في قائمة المركز المالي لا تحقق تعريف الأصول أو تعريف الالتزامات، بغض النظر عما إذا كانت ناتجة عن تطبيق المفهوم الذي تشيع الإشارة إليه بـ "مفهوم المضاهاة " لقياس الربح أو الخسارة.

القياس عند الإثبات الأولي

٤٦.٢ عند الإثبات الأولي، يجب على المنشأة أن تقيس الأصول والالتزامات بالتكلفة التاريخية ما لم يتطلب هذا المعيار الدولي للتقرير المالي قياساً أولياً بأساس أخر مثل القيمة العادلة.

القياس اللاحق

الأصول المالية والالتزامات المالية

٤٧.٢ يجب على المنشأة أن تقيس **الأصول المالية** الأساسية **والالتزامات المالية** الأساسية – كما عُرفت في القسم ١١ "الأدوات المالية الأساسية" - بالتكلفة المستنفدة مطروحا منها الهبوط باستثناء الاستثمارات في الأسهم الممتازة غير القابلة للتحويل، وفي الأسهم العادية أو الأسهم الممتازة غير القابلة للإعادة التي **يُتاجر فيها في سوق عام** أو التي - بطريقة أخرى – يمكن قياس قيمتها العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، حيث تُقاس بالقيمة العادلة مع إثبات التغيرات في القيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة.

٤٨.٢ بشكل عام، تقيس المنشأة جميع الأصول المالية والالتزامات المالية الأخرى بالقيمة العادلة، مع إثبات التغيرات في القيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة، ما لم يتطلب هذا المعيار الدولي للتقرير المالي أو يسمح بالقياس بأساس آخر مثل التكلفة أو التكلفة المستنفدة.

الأصول غير المالية

٤٩.٢ معظم الأصول غير المالية التي أثبتتها المنشأة - بشكل أولي – بالتكلفة التاريخية تُقاس لاحقاً بأساس آخر. فعلى سبيل المثال:

(أ) تقيس المنشأة العقارات والآلات والمعدات بالتكلفة ناقصاً أي مجمع استهلاك أو مجمع هبوط أو بالمبلغ الممكن استرداده (نموذج التكلفة) أيهما أقل، أو تقيسها بالمبلغ المعاد تقويمه أو بالمبلغ الممكن استرداده (نموذج إعادة التقويم) أيهما أقل.

(ب) تقيس المنشأة المخزون بالتكلفة أو بسعر البيع مطروحا منه تكاليف الاستكمال والبيع أيهما أقل.

(ج) تثبت المنشأة خسائر الهبوط المتعلقة بالأصول غير المالية المستخدمة أو المحتفظ بها للبيع.

يُقصد من قياس الأصول بتلك المبالغ الأقل ضمان ألا يُقاس أصل بمبلغ أكبر من ذلك الذي تتوقع المنشأة أن تسترده من بيع أو استخدام هذا الأصل.

٥٠.٢ يسمح هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، أو يتطلب، قياس الأنواع التالية من الأصول غير المالية بالقيمة العادلة:

(أ) الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة التي تقيسها المنشأة بالقيمة العادلة (أنظر الفقرات ١٠. ١٤ و١٥. ١٥ على التوالي).

(ب) العقار الاستثماري الذي تقيسه المنشأة بالقيمة العادلة (أنظر الفقرة ٧. ١٦).

(ج) الأصول الزراعية (الأصول الحيوية والمنتجات الزراعية عند نقطة الحصاد) التي تقيسها المنشأة بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع المقدرة (أنظر الفقرة ٢. ٣٤).

(د) العقارات والآلات والمعدات التي تقيسها المنشأة وفقاً لنموذج إعادة التقويم (أنظر الفقرة ١٥. ١٧ب).

الالتزامات الأخرى بخلاف الالتزامات المالية

٥١.٢ تُقاس معظم الالتزامات الأخرى بخلاف الالتزامات المالية باستخدام أفضل تقدير للمبلغ المطلوب لتسوية الالتزام في **تاريخ التقرير**.

المقاصة

٥٢.٢ لا يجوز للمنشأة أن تجري مقاصة بين الأصول والالتزامات، أو بين الدخل والمصروفات، ما لم تكن مطلوبة، أو مسموحاً بها بموجب هذا المعيار الدولي للتقرير المالي.

(أ) قياس الأصول بالصافي بعد طرح مخصصات التقويم - على سبيل المثال، لا تعد مخصصات تقادم المخزون ومخصصات المبالغ المستحقة غير القابلة للتحصيل – مقاصة.

(ب) إذا كانت الأنشطة التشغيلية العادية للمنشأة لا تتضمن بيع وشراء أصول غير متداولة - بما في ذلك الاستثمارات والأصول التشغيلية - فحينئذٍ تقوم المنشأة بالتقرير عن المكاسب والخسائر من استبعاد مثل تلك الأصول بطرح المبلغ الدفتري للأصل ومصروفات البيع المتعلقة به من المتحصلات من الاستبعاد.

القسم رقم ٣

"عرض القوائم المالية"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ٣ "عرض القوائم المالية" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية:

التعديلات المدخلة على الفقرات

٢٥٠٣ يتم اشتراط قيام المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم بتطبيق المعايير الدولية المعتمدة عندما تقرر منشأة الإفصاح عن المعلومات القطاعية أو ربحية السهم. وتمت إضافة هذا المتطلب لتحقيق المقارنة بين الإفصاحات في هذا الخصوص. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي

٢٥٠٣ لا يتناول هذا المعيار الدولي للتقرير المالي عرض المعلومات القطاعية، أو ربحية السهم، أو التقارير المالية الأولية من قبل المنشآت صغيرة ومتوسطة الحجم. ويجب على المنشأة التي تقوم بمثل هذه الإفصاحات ~~أن تصف أساس إعداد وعرض المعلومات~~ اتباع المعايير الدولية ذات العلاقة المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

القسم ٣

عرض القوائم المالية

نطاق هذا القسم

١.٣ يوضح هذا القسم **العرض العادل لـ القوائم المالية**، وما يتطلبه الالتزام بـ "المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم"، وما هي المجموعة الكاملة من القوائم المالية.

العرض العادل

٢.٣ يجب على القوائم المالية أن تعرض- بعدل - **المركز المالي**، والأداء المالي **والتدفقات النقدية** للمنشأة. ويتطلب العرض العادل تعبيراً صادقاً عن آثار المعاملات، والأحداث والظروف الأخرى، وفقاً لتعريفات وضوابط **إثبات** الأصول، والالتزامات، والدخل والمصروفات المحددة في القسم ٢ "المفاهيم والمبادئ السائدة".

(أ) يفترض أن ينتج عن تطبيق "المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم"، مع إفصاح إضافي عند الضرورة، قوائم مالية تحقق عرضاً عادلاً، للمركز المالي، والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم.

(ب) كما هو مُوضح في الفقرة ١.٥، لا ينتج عن تطبيق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي من قبل منشأة تخضع للمساءلة العامة عرضاً عادلاً وفقاً لهذا المعيار الدولي للتقرير المالي.

تعد الإفصاحات الإضافية المشار إليها في (أ) ضرورية عندما يكون الالتزام بالمتطلبات المحددة في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي غير كاف لتمكين المستخدمين من فهم أثر معاملات وأحداث وظروف أخرى معينة على المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي.

الالتزام بـ "المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم"

٣.٣ يجب على المنشأة التي تلتزم قوائمها المالية بـ "المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم" أن تقوم بعمل بيان واضح وبدون تحفظ عن مثل هذا الالتزام في **الإيضاحات**. ولا يجوز أن تُوصف القوائم المالية بأنها تلتزم بـ "المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم" ما لم تكن تلتزم بجميع متطلبات هذا المعيار الدولي للتقرير المالي.

٤.٣ في الحالات النادرة للغاية، التي تخلص فيها الإدارة إلى أن الالتزام بمتطلب في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي سيكون مضللاً - بشكل كبير - إلى حد أنه سيتعارض مع **هدف القوائم المالية** للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم المُحدد في القسم ٢، يجب على المنشأة أن تخرج عن هذا المتطلب وفقاً للطريقة المحددة في الفقرة ٥.٣ ما لم يمنع الإطار التنظيمي الملائم مثل هذا الخروج.

٥.٣ إذا خرجت المنشأة عن متطلب لهذا المعيار الدولي للتقرير المالي، وفقاً للفقرة ٣. ٤، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي:

(أ) أن الإدارة خلصت إلى أن القوائم المالية تعبر – بعدل – عن المركز المالي للمنشأة، وعن أدائها المالي وتدفقاتها النقدية.

(ب) أنها التزمت بـ "المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم" باستثناء أنها خرجت عن متطلب معين وذلك لتحقيق عرض عادل.

(ج) طبيعة الخروج، بما في ذلك المعالجة التي يتطلبها "المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم"، والسبب الذي يجعل هذه المعالجة - فيما لو تمت - في هذه الظروف مضللة جداً، مما يجعلها تتعارض مع هدف القوائم المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم المحدد في القسم ٢، والمعالجة المطبقة.

٦.٣ عندما تخرج المنشأة عن متطلب لهذا المعيار الدولي للتقرير المالي في فترة سابقة، ويؤثر هذا الخروج على المبالغ المثبتة في القوائم المالية للفترة الحالية، فإنه يجب عليها أن تقوم بالإفصاحات المحددة في الفقرة ٣. ٥(ج).

٧.٣ في الحالات النادرة للغاية، التي تخلص فيها الإدارة إلى أن الالتزام بمتطلب في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي سيكون مضللاً - بشكل كبير - إلى حد أنه يتعارض مع هدف القوائم المالية المحدد في القسم ٢، في حين يمنع الإطار التنظيمي الملائم الخروج عن المتطلب، فإنه يجب على المنشأة أن تخفض الجوانب المضللة المتصورة للالتزام، إلى أقصى حد ممكن، وذلك بالإفصاح عما يلي:

(أ) طبيعة المتطلب في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، وسبب أن الإدارة خلصت إلى أن الالتزام بهذا المتطلب، في هذه الظروف، سيكون مضللاً - بشكل كبير - إلى حد أنه يتعارض مع هدف القوائم المالية المحدد في القسم ٢.

(ب) التعديلات لكل بند في القوائم المالية خلصت الإدارة إلى أنها ستعد ضرورية لتحقيق عرض عادل، وذلك لكل فترة معروضة.

الاستمرارية

٨.٣ عند إعداد القوائم المالية، يجب على إدارة المنشأة التي تستخدم هذا المعيار الدولي للتقرير المالي أن تُجري تقويماً لقدرة المنشأة على الاستمرار على أنها منشأة مستمرة. ويجب على المنشأة أن تعد القوائم المالية على أساس الاستمرارية ما لم تكن الإدارة تنوي أن تصفي المنشأة، أو أن توقف الأعمال، أو أنه ليس لديها بديل واقعي سوى أن تفعل ذلك. عند تقويم ما إذا كان فرض الاستمرارية يعد مناسباً، تأخذ الإدارة في الحسبان جميع المعلومات المتاحة عن المستقبل، والذى يكون على الأقل - ولكن لا يقتصر على – اثني عشر شهراً من نهاية فترة التقرير.

٩.٣ وعندما تكون الإدارة على علم، عند إجراء تقويمها، بحالات عدم تأكد **ذات أهمية نسبية**، متعلقة بأحداث، أو ظروف قد تلقى شكوكاً كبيرة على قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن حالات عدم التأكد تلك. وعندما لا تعد المنشأة القوائم المالية على أساس الاستمرارية، فإنه يجب عليها أن تُفصح عن هذه الحقيقة، مع الأساس الذي عليه أعدت القوائم المالية، وسبب أن المنشأة لا تعد منشأة مستمرة.

دورية التقرير

١٠.٣ يجب على المنشأة أن تعرض مجموعة كاملة من القوائم المالية (بما في ذلك المعلومات المقارنة - أنظر الفقرة ١٤.٣) – على الأقل - سنوياً. وعندما تتغير نهاية **فترة التقرير** للمنشأة وتعرض القوائم المالية عن فترة أطول، أو أقصر من سنة واحدة، فإنه يجب عليها أن تفصح عما يلي:

(أ) تلك الحقيقة

(ب) سبب استخدام فترة أطول، أو أقصر.

(ج) حقيقة أن مبالغ المقارنة المعروضة في القوائم المالية (بما في ذلك الإيضاحات المتعلقة بها) ليست - بشكل كامل – قابلة للمقارنة.

ثبات طريقة العرض

١١.٣ يجب على المنشأة أن تحافظ على طريقة عرض وتصنيف البنود في القوائم المالية من فترة إلى التي تليها، ما لم:

(أ) يكن من الواضح، بعد حدوث تغير مهم في طبيعة عمليات المنشأة، أو بعد استعراض قوائمها المالية، أن عرضاً أو تصنيفاً آخر سيكون أكثر مناسبة، بعد الأخذ في الحسبان ضوابط اختيار وتطبيق **السياسات المحاسبية** الواردة في القسم ١٠ "السياسات المحاسبية، والتقديرات والاخطاء"، أو

(ب) يتطلب هذا المعيار الدولي للتقرير المالي تغييراً في طريقة العرض.

١٢.٣ إذا تغير عرض، أو تصنيف البنود في القوائم المالية، فإنه يجب على المنشأة أن تعيد تصنيف المبالغ المقارنة، ما لم تكن إعادة التصنيف **غير عملية**. وعندما تعيد المنشأة تصنيف المبالغ المقارنة، فإنه يجب عليها أن تفصح عما يلي:

(أ) طبيعة إعادة التصنيف.

(ب) مبلغ كل بند، أو فئة من البنود التي يُعاد تصنيفها.

(ج) سبب إعادة التصنيف.

١٣.٣ عندما يكون من غير العملي أن يُعاد تصنيف المبالغ المقارنة، فإنه يجب على المنشأة ان تفصح عن سبب كون إعادة التصنيف غير عملي.

المعلومات المقارنة

١٤.٣ يجب على المنشأة أن تفصح عن معلومات مقارنة تتعلق بفترة المقارنة السابقة لجميع المبالغ المعروضة في القوائم المالية للفترة الحالية، باستثناء عندما يسمح هذا المعيار الدولي للتقرير المالي أو يتطلب خلاف ذلك. ويجب على المنشأة أن تدرج معلومات مقارنة للمعلومات السردية والوصفية، إذا كانت ملائمة لفهم القوائم المالية للفترة الحالية.

الأهمية النسبية والتجميع

١٥.٣ يجب على المنشأة أن تعرض كل فئة – ذات أهمية نسبية – من البنود المتشابهة بشكل منفصل. ويجب على المنشأة أن تعرض البنود ذات الطبيعة أو الوظيفة المختلفة – بشكل منفصل - ما لم تكن غير ذات أهمية نسبية.

١٦.٣ يعد حذف البنود، أو سوء عرضها ذا أهمية نسبية إذا استطاع أن يؤثر – بشكل فردى أو جماعي – على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس القوائم المالية. وتعتمد الأهمية النسبية على حجم وطبيعة الحذف، أو سوء العرض المقدر في الظروف المحيطة. وقد يكون حجم البند، أو طبيعته، أو مزيج من كليهما، هو العامل الحاسم.

المجموعة الكاملة من القوائم المالية

١٧.٣ يجب أن تشمل المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة كل ما يلي:

(أ) **قائمة المركز المالي** كما في **تاريخ التقرير**.

(ب) أياً مما يلي:

(١) **قائمة دخل شامل** واحدة لفترة التقرير تعرض جميع بنود الدخل والمصروف المُثبتة خلال الفترة بما في ذلك تلك البنود المُثبتة عند تحديد **الربح أو الخسارة** (والتي تعد مجموعاً فرعياً في قائمة الدخل الشامل) وبنود **الدخل الشامل الآخر**، أو

(٢) **قائمة دخل** منفصلة وقائمة منفصلة للدخل الشامل. وإذا اختارت المنشأة أن تعرض كلاً من قائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل، فإن قائمة الدخل الشامل تبدأ بالربح أو الخسارة ثم تظهر بنود الدخل الشامل الآخر.

(ج) **قائمة التغيرات في حقوق الملكية** لفترة التقرير.

(د) **قائمة التدفقات النقدية** لفترة التقرير.

(هـ) الإيضاحات، وتشمل ملخصاً للسياسات المحاسبية المهمة والمعلومات التوضيحية الأخرى.

١٨.٣ إذا كانت التغيرات في حقوق الملكية خلال الفترات التي تُعرض لها قوائم مالية تنشأ – فقط – من الربح أو الخسارة، ومن تسديد توزيعات الأرباح، ومن تصحيح أخطاء فترة سابقة، ومن التغييرات في السياسة المحاسبية، فيمكن للمنشأة أن تعرض **قائمة** واحدة **للدخل والأرباح المبقاة** بدلاً من قائمة الدخل الشامل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية (أنظر الفقرة ٦. ٤).

١٩.٣ إذا لم يكن لدى المنشأة بنود للدخل الشامل الآخر في أي من الفترات التي تُعرض لها قوائم مالية، فيمكنها أن تعرض - فقط – قائمة دخل، أو يمكنها أن تعرض قائمة للدخل الشامل يكون البند المستقل الأخير فيها بعنوان 'الربح أو الخسارة'.

٢٠.٣ نظراً لأن الفقرة ٣. ١٤ تتطلب مبالغ مقارنة تتعلق بالفترة السابقة لجميع البنود المعروضة في القوائم المالية، فإن المجموعة الكاملة من القوائم المالية تعني أنه يجب على المنشأة أن تعرض - كحد أدنى - اثنتين من كل من القوائم المالية المطلوبة، والإيضاحات المتعلقة بها.

٢١.٣ يجب على المنشأة أن تعرض كل قائمة مالية، في المجموعة الكاملة من القوائم المالية، بنفس درجة الأهمية والوضوح.

٢٢.٣ يجوز للمنشأة استخدام عناوين للقوائم المالية، تختلف عن تلك المستخدمة في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، طالما لم تكن تلك العناوين مضللة.

تحديد القوائم المالية

٢٣.٣ يجب على المنشأة أن تحدد - بشكل واضح - كل قائمة من القوائم المالية والإيضاحات، وأن تميزها عن المعلومات الأخرى في نفس الوثيقة. وبالإضافة إلى ذلك، يجب على المنشأة أن تظهر المعلومات التالية بشكل بارز، وأن تكرر ذلك عندما يكون ضروريا لفهم المعلومات المعروضة.

(أ) اسم المنشأة المعدة للتقرير، وأي تغير في هذه المعلومات منذ نهاية فترة التقرير السابقة.

(ب) ما إذا كانت القوائم المالية لمنشأة بعينها، أو **لمجموعة** من المنشآت.

(ج) تاريخ نهاية فترة التقرير والفترة التي تغطيها القوائم المالية.

(د) **عملة العرض**، كما عُرفت في القسم ٣٠ "ترجمة العملة الاجنبية".

(هـ) مستوى التقريب – إن وجد – المستخدم في عرض المبالغ في القوائم المالية.

٢٤.٣ يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي في الإيضاحات:

(أ) مقر المنشأة وشكلها النظامي والبلد الذي تأسست فيه، وعنوان مكتبها المسجل، (أو المكان الرئيس للأعمال إذا كان مختلفاً عن المكتب المسجل).

(ب) وصف لطبيعة عمليات المنشأة وأنشطتها الرئيسة.

عرض المعلومات غير المطلوبة بموجب هذا المعيار الدولي للتقرير المالي

٢٥.٣ لا يتناول هذا المعيار الدولي للتقرير المالي عرض المعلومات القطاعية، أو ربحية السهم، أو التقارير المالية الأولية من قبل المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم. ويجب على المنشأة التي تقوم بمثل هذه الإفصاحات أن تصف أساس إعداد وعرض المعلومات.

القسم رقم ٤

"قائمة المركز المالي"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ٤ "قائمة المركز المالي" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية:

التعديلات المدخلة على الفقرات

١١.٤ تتم إضافة العناصر الآتية للإفصاحات المطلوبة وذلك لتوفير معلومات للمستثمرين الذين تتأثر قراراتهم الاستثمارية بفهمهم لطبيعة عمليات الشركة ومدى توافقها مع الضوابط الشرعية. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

١١.٤ يجب على المنشأة أن تفصح، إما في قائمة المركز المالي، أو في الإيضاحات، عن التصنيفات الفرعية التالية للبنود المستقلة المعروضة:

(أ) العقارات والآلات والمعدات في التصنيفات التي تناسب المنشأة.

(ب) المبالغ المستحقة من المدينين التجاريين وغيرهم بحيث تظهر -بشكل منفصل- المبالغ المستحقة على الأطراف ذات العلاقة، والمبالغ المستحقة على الأطراف الأخرى، والمبالغ المستحقة الناشئة عن الدخل المستحق الذي لم تصدر له فواتير بعد. كما يجب تفصيل هذه الحسابات وفقا لطبيعة التمويل الذي نشأت عنه وشروطه العامة (على سبيل المثال ارصدة مدينين ناتجة من تمويل تقليدي، تمويل مرابحة)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين أنواع حسابات المدينين المختلفة.

(ج) المخزون، بحيث يظهر -بشكل منفصل- مبالغ المخزون:

١) المحتفظ بها لغرض البيع في السياق العادي للأعمال.

٢) في مرحلة الإنتاج بغرض البيع.

٣) في شكل مواد خام أو مهمات تستخدم في مرحلة الإنتاج أو في تقديم الخدمات.

(د) المبالغ واجبة السداد للدائنين التجاريين وغيرهم بحيث تظهر -بشكل منفصل- المبالغ واجبة السداد للموردين التجاريين، والمبالغ واجبة السداد للأطراف ذات العلاقة، والدخل والاستحقاقات المؤجلة.

(هـ) مخصصات **منافع الموظفين** والمخصصات الأخرى.

(و) فئات حقوق الملكية مثل رأس المال المدفوع، وعلاوة الإصدار، والأرباح المبقاة، وبنود الدخل والمصروف التي يتم -كما هو مطلوب بموجب هذا المعيار الدولي للتقرير المالي- تُثبت ضمن الدخل الشامل الآخر وتعرض -بشكل منفصل- في حقوق الملكية.

(ز) يتم تفصيل الإفصاح عن الأصول المالية (متضمنة النقد، والاستثمارات) وفقا لطبيعتها وشروطها العامة وذلك كما يلي:

i. النقد.

ii. معادلات النقد، مفصلة وفقا لطبيعتها وشروطها العامة، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين معادلات النقد المختلفة.

iii. الودائع لأجل، مفصلة وفقا لطبيعتها وشروطها العامة (على سبيل المثال ودائع تقليدية، وودائع مرابحة)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الودائع لأجل المختلفة.

iv. المبالغ المستحقة، مفصلة وفقا لطبيعتها وشروطها العامة (على سبيل المثال إقراض تقليدي ومرابحة)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين المبالغ تحت التحصيل المختلفة

v. الاستثمارات في الأسهم، مفصلة إلى استثمارات مباشرة، واستثمارات في محافظ وصناديق استثمارية، مع تفصيل للأنواع المختلفة لتلك المحافظ والصناديق (على سبيل المثال صناديق متوافقة مع الشريعة، وصناديق غير متوافقة، وفقا للتصنيف الصادر من مدير الصندوق)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للاستثمارات.

vi. الإفصاح عن الاستثمارات في السندات باستقلال عن الصكوك، مع تفصيل لكل منها وفقا لطبيعتها وشروطها العامة، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للسندات والصكوك.

(ح) يتم تفصيل الإفصاح عن الالتزامات المالية (متضمنة السحب على المكشوف والدائنون والالتزامات المالية الأخرى) وفقا لطبيعتها وشروطها العامة كما يلي:

i. حسابات السحب على المكشوف، مفصلة حسب طبيعتها وشروطها العامة (على سبيل المثال تقليدي أو تورق)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للسحب على المكشوف. ويجب توفير هذا الإفصاح حتى لو تم التعامل مع السحب على المكشوف على أنه ضمن إدارة النقد ومعادلات النقد.

ii. المبالغ واجبة السداد، مفصلة حسب طبيعتها وشروطها العامة (على سبيل المثال بنوك دائنة بقروض تقليدية، أو تورق، موردين تجاريين على أساس تقليدي أو مرابحة)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة لحسابات الدائنين.

iii. الإفصاح عن السندات باستقلال عن الصكوك، مع تفصيل لكل منها وفقا لطبيعتها وشروطها العامة، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للسندات والصكوك.

القسم ٤

قائمة المركز المالي

نطاق هذا القسم

١٠٤ يحدد هذا القسم المعلومات التي تُعرض في **قائمة المركز المالي** وكيفية عرضها. تعرض قائمة المركز المالي (والتي يشار إليها - أحياناً - بالميزانية) **أصول** المنشأة و**التزاماتها** و**حقوق ملكيتها** كما هي في تاريخ محدد - نهاية **فترة التقرير**.

المعلومات التي تُعرض في قائمة المركز المالي

٢٠٤ كحد أدنى، يجب أن تشمل قائمة المركز المالي بنوداً مستقلة تعرض المبالغ التالية:

(أ) النقد و**مُعادِلات النقد**.

(ب) المبالغ المستحقة من المدينين التجاريين وغيرهم.

(ج) **الأصول المالية** (باستثناء المبالغ الموضحة في (أ)، (ب)، (ط)، (ك)).

(د) **المخزون**

(هـ) **العقارات والآلات والمعدات**.

(هـ أ) **العقارات الاستثمارية** المسجلة بالتكلفة ناقصاً مجمع الاستهلاك والهبوط.

(و) **العقارات الاستثمارية** المسجلة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

(ز) **الأصول غير الملموسة**.

(ح) **الأصول الحيوية** المسجلة بالتكلفة مطروحا منها مجمع الاستهلاك والهبوط.

(ط) الأصول الحيوية المسجلة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

(ى) الاستثمارات في **المنشآت الزميلة**.

(ك) الاستثمارات في **منشآت تخضع لسيطرة مشتركة**.

(ل) المبالغ الواجبة السداد للدائنين التجاريين وغيرهم.

(م) **الالتزامات المالية** (باستثناء المبالغ الموضحة في (ل)، (ع)).

(ن) التزامات وأصول **الضريبة الحالية**.

(س) **التزامات الضريبة المؤجلة وأصول الضريبة المؤجلة** (هذه يجب تصنيفها - دائماً - على أنها بنود غير متداولة).

(ع) **المخصصات**.

(ف) الحصة غير المسيطرة، المعروضة ضمن **حقوق الملكية** - بشكل منفصل - عن حصة حقوق الملكية الخاصة بملاك المنشأة الأم.

(ص) حقوق الملكية الخاصة بملاك المنشأة الأم.

٣٠٤ يجب على المنشأة أن تعرض بنودا مستقلة إضافية، وعناوين رئيسية وفرعية في قائمة المركز المالي عندما يكون مثل هذا العرض ملائما لفهم **المركز المالي** للمنشأة.

تمييز المتداول عن غير المتداول

٤٠٤ يجب على المنشأة أن تعرض الأصول المتداولة وغير المتداولة، والالتزامات المتداولة وغير المتداولة، على أنها تصنيفات منفصلة في قائمة مركزها المالي، وفقاً للفقرات ٥٠٤ – ٨٠٤، باستثناء عندما يوفر العرض المُستند إلى السيولة معلومات يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملاءمة. وعندما ينطبق ذلك الاستثناء، فإنه يجب أن تعرض جميع الأصول والالتزامات بحسب ترتيب سيولتها. (تنازليا أو تصاعديا).

الأصول المتداولة

٥٠٤ يجب على المنشأة أن تصنف الأصل على أنه متداول عندما:

(أ) تتوقع تحقق الأصل، أو تنوي بيعه أو استخدامه، خلال دورة التشغيل العادية للمنشأة؛

(ب) تحتفظ بالأصل - بشكل رئيس - لغرض المتاجرة؛

(ج) تتوقع تحقق الأصل خلال مدة اثني عشر شهراً بعد فترة التقرير؛

(د) يكون الأصل نقداً، أو معادلاً للنقد، ما لم يكن خاضعاً لقيود على استبداله أو استخدامه لتسوية التزام لمدة اثني عشر شهراً – على الأقل – بعد تاريخ التقرير.

٦٠٤ يجب على المنشأة أن تصنف جميع الأصول الأخرى على أنها أصول غير متداولة. وعندما تكون دورة التشغيل العادية للمنشأة غير قابلة للتحديد بشكل واضح، فيفترض أنها اثنا عشر شهراً.

الالتزامات المتداولة

٧٠٤ يجب على المنشأة أن تصنف الالتزام على أنه متداول عندما:

(أ) تتوقع أن تُسوي الالتزام خلال دورة التشغيل العادية للمنشأة؛

(ب) تحتفظ بالالتزام - بشكل رئيس - لغرض المتاجرة؛

(ج) يكون الالتزام واجب التسوية خلال اثني عشر شهراً بعد فترة التقرير؛

(د) ليس لدى المنشأة حقُ غير مشروط في أن تؤجل تسوية الالتزام لمدة اثنى عشر شهراً – على الأقل – بعد تاريخ التقرير.

٨٠٤ يجب على المنشأة أن تصنف جميع الالتزامات الأخرى على أنها غير متداولة.

ترتيب البنود وشكل البنود في قائمة المركز المالي

٩٠٤ لا يحدد هذا المعيار الدولي للتقرير المالي الترتيب أو الشكل الذي تُعرض به البنود. وتوفر الفقرة ٢٠٤ - فقط – قائمة بالبنود التي تختلف في طبيعتها، أو وظيفتها – بشكل كافٍ – لتبرير العرض – بشكل منفصل – في قائمة المركز المالي. وإضافة إلى ذلك:

(أ) تُدرج بنود مستقلة، عندما يكون حجم، أو طبيعة، أو وظيفة بند أو تجميع لبنود متشابهة يجعل العرض - بشكل منفصل – ملائماً لفهم المركز المالي للمنشأة.

(ب) يمكن تعديل الوصف المستخدم للبنود أو لتجميع البنود المتشابهة، وترتيبها، وفقاً لطبيعة المنشأة ومعاملاتها، وذلك لتوفير المعلومات التي تعد ملائمة لفهم المركز المالي للمنشأة.

١٠٤ يستند الحكم حول ما إذا كان سيتم عرض بنود إضافية – بشكل منفصل – إلى تقويم جميع ما يلي:

(أ) مبالغ وطبيعة وسيولة الأصول.

(ب) وظيفة الأصول داخل المنشأة.

(ج) مبالغ وطبيعة وتوقيت استحقاق الالتزامات.

المعلومات التي تُعرض، إما في قائمة المركز المالي، أو في الإيضاحات

١١٠٤ يجب على المنشأة أن تفصح، إما في قائمة المركز المالي، أو في الإيضاحات، عن التصنيفات الفرعية التالية للبنود المستقلة المعروضة:

(أ) العقارات والآلات والمعدات في التصنيفات التي تناسب المنشأة.

(ب) المبالغ المستحقة من المدينين التجاريين وغيرهم، بحيث تُظهر – بشكل منفصل – المبالغ المستحقة على الأطراف ذات العلاقة، والمبالغ المستحقة على الأطراف الأخرى، والمبالغ المستحقة الناشئة عن الدخل المستحق الذي لم تصدر له فواتير بعد.

(ج) المخزون، بحيث يُظهر – بشكل منفصل – مبالغ المخزون:

(١) المحتفظ به لغرض البيع في السياق العادي للأعمال.

(٢) في مرحلة الإنتاج لغرض البيع.

(٣) في شكل مواد خام أو مهمات تستخدم في مرحلة الإنتاج أو في تقديم الخدمات.

(د) المبالغ واجبة السداد للدائنين التجاريين وغيرهم، بحيث تظهر – بشكل منفصل – المبالغ واجبة السداد للموردين التجاريين، والمبالغ واجبة السداد للأطراف ذات العلاقة، والدخل والاستحقاقات المؤجلة.

(هـ) مخصصات **منافع الموظفين** والمخصصات الأخرى.

(و) فئات حقوق الملكية مثل رأس المال المدفوع، وعلاوة الإصدار، والأرباح المبقاة وبنود الدخل والمصروف التي - كما هو مطلوب بموجب هذا المعيار الدولي للتقرير المالي – تُثبت ضمن الدخل الشامل الآخر وتعرض – بشكل منفصل – في حقوق الملكية.

١٢٠٤ يجب على المنشأة التي لديها أسهم رأس مال أن تفصح عمّا يلي، إما في قائمة المركز المالي، أو في الإيضاحات:

(أ) لكل فئة لأسهم رأس المال:

(١) عدد الأسهم المصرح بها.

(٢) عدد الأسهم المصدرة والمدفوعة بالكامل، والمصدرة التي لم تدفع بالكامل.

(٣) القيمة الاسمية للسهم، أو أن الأسهم ليس لها قيمة أسمية.

(٤) مطابقة عدد الأسهم القائمة في بداية ونهاية الفترة. ولا يلزم عرض هذه المطابقة للفترات السابقة.

(٥) الحقوق والامتيازات والقيود المرتبطة بتلك الفئة، بما في ذلك القيود على توزيع الأرباح وتسديد رأس المال.

(٦) أسهم في المنشأة محتفظ بها من قبل المنشأة، أو منشآتها التابعة أو الزميلة.

(٧) أسهم محتفظ بها لإصدارها بموجب خيارات وعقود لبيع أسهم، بما في ذلك الشروط والمبالغ.

(ب) وصف كل احتياطي ضمن حقوق الملكية.

١٣.٤ يجب على المنشأة التي ليس لها أسهم رأس مال، مثل شركة التضامن أو الوقف، أن تفصح عن معلومات معادلة لتلك المطلوبة بموجب الفقرة ١٢.٤ (أ)، مع إظهار التغيرات خلال الفترة في كل صنف لحقوق الملكية، والحقوق والامتيازات والقيود المرتبطة بكل صنف لحقوق الملكية.

١٤.٤ إذا كان لدى المنشأة - في تاريخ التقرير - اتفاق بيع ملزم لاستبعاد رئيس لأصول أو مجموعة من الأصول والالتزامات، فإنه يجب على المنشأة ان تفصح عن المعلومات التالية:

(أ) وصف للأصل (الأصول) أو مجموعة الأصول والالتزامات.

(ب) وصف لحقائق وظروف البيع أو الخطة.

(ج) المبلغ الدفتري للأصول أو - إذا انطوى الاستبعاد على مجموعة من الأصول والالتزامات - المبالغ الدفترية لتلك الأصول والالتزامات.

القسم رقم ٥

"قائمة الدخل الشامل وقائمة الدخل"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ٥ "قائمة الدخل الشامل وقائمة الدخل" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية:

التعديلات المدخلة على الفقرات

٥٠٥ يضاف إلى متطلب عرض الإيرادات في قائمة الدخل، وجوب عرض الإيرادات في ثلاث مجموعات منفصلة: الإيرادات من الأنشطة الرئيسة، الإيرادات التمويلية (إذا لم يكن التمويل هو النشاط الرئيس للمنشأة)، والإيرادات الأخرى. وتمت إضافة هذ المتطلب لأنه يمثل امتداد لما اعتاد عليه المستفيدون في المملكة من التفريق بين الإيراد من الأنشطة الرئيسة ومن الأنشطة الأخرى. إضافة إلى ذلك فإنه يوفر معلومات للمستثمرين الذين تتأثر قراراتهم الاستثمارية بفهمهم لطبيعة عمليات الشركة ومدى توافقها مع الضوابط الشرعية. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

٥٠٥ يجب أن تدرج في قائمة الدخل الشامل - كحد أدنى- البنود المستقلة التي تعرض المبالغ التالية للفترة:

(أ) الإيـــراد وذلك في ثلاث مجموعات منفصلة: الإيرادات من الأنشطة الرئيسة، الإيرادات التمويلية أو إيرادات الفوائد (إذا لم يكن التمويل هو النشاط الرئيس للمنشأة)، والإيرادات الأخرى.

(ب) تكاليف التمويل.

(ج) النصيب من ربح أو خسارة الاستثمارات في **منشآت زميلة** (انظر القسم ١٤ **"الاستثمارات في المنشآت الزميلة"**) وفي **منشآت تخضع لسيطرة مشتركة** (انظر القسم ١٥ **"الاستثمارات في المشروعات المشتركة"**) والتي تمت المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية.

(د) مصروفات الضريبة والزكاة باستثناء الضريبة المخصصة على البنود (هـ)، (ز)، (ح) أدناه (انظر الفقرة ٢٩, ٢٧)

(هـ) مبلغ واحد يشمل مجموع ما يلي:

(i) الربح، أو الخسارة بعد الضريبة من عملية غير مستمرة، و

(ii) المكسب أو الخسارة بعد الضريبة، المثبتة عند القياس على بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع، أو المثبتة عند استبعاد صافي الأصول التي تشكل العملية غير المستمرة.

(و) الربح أو الخسارة (لا يعرض هذا البند المستقل إذا لم يكن لدى المنشأة بنود للدخل الشامل الآخر).

(ز) كل بند للدخل الشامل الآخر (انظر الفقرة ٤,٥ (ب)) مصنف بحسب طبيعته (باستثناء المبالغ الواردة في (ح))

(ح) النصيب من الدخل الشامل الآخر للمنشآت الزميلة والمنشآت التي تخضع لسيطرة مشتركة التي تمت المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية.

(ط) مجموع الدخل الشامل (إذا لم يكن لدى المنشأة بنود للدخل الشامل الآخر، يمكنها استخدام مصطلح آخر لهذا البند المنفصل مثل الربح أو الخسارة).

القسم ٥

قائمة الدخل الشامل وقائمة الدخل

نطاق هذا القسم

١٠٥ يتطلب هذا القسم من المنشأة أن تعرض **مجموع الدخل الشامل** للفترة - أي أداءها المالي للفترة - إما في قائمة واحدة أو في **قائمتين ماليتين**. كما يحدد المعلومات التي تعرض في تلك القوائم وكيفية عرضها.

عرض مجموع الدخل الشامل

٢٠٥ يجب على المنشأة أن تعرض مجموع دخلها الشامل للفترة إما:

(أ) في **قائمة دخل شامل** واحدة، وفي تلك الحالة تعرض قائمة الدخل الشامل جميع بنود الدخل والمصروف المُثبتة خلال الفترة، أو

(ب) في قائمتين - **قائمة دخل** وقائمة دخل شامل - وفي تلك الحالة تعرض قائمة الدخل جميع بنود الدخل والمصروف المثبتة خلال الفترة باستثناء تلك المثبتة ضمن مجموع الدخل الشامل خارج **الربح أو الخسارة** كما هو مسموح به أو مطلوب بموجب هذا المعيار الدولي للتقرير المالي.

٣٠٥ يعد التغيير من مدخل القائمة الواحدة إلى مدخل القائمتين، أو العكس، تغييراً في السياسة المحاسبية ينطبق عليه القسم ١٠ "السياسات المحاسبية، والتقديرات والأخطاء".

مدخل القائمة الواحدة

٤٠٥ في ظل مدخل القائمة الواحدة، يجب أن تشمل قائمة الدخل الشامل جميع بنود الدخل والمصروف المثبتة خلال الفترة ما لم يتطلب هذا المعيار الدولي للتقرير المالي خلاف ذلك. يوفر هذا المعيار الدولي للتقرير المالي معالجة مختلفة للحالات التالية:

(أ) تُعرض آثار تصحيح الأخطاء والتغييرات في **السياسات المحاسبية** على أنها تعديلات بأثر رجعي للفترات السابقة وليس على أنها جزء من الربح أو الخسارة في الفترة التي نشأت فيها (انظر القسم ١٠).

(ب) تُثبت أربعة أنواع **للدخل الشامل الآخر**، عند نشوئها، على أنها جزء من مجموع الدخل الشامل - خارج الربح أو الخسارة -:

(١) بعض المكاسب والخسائر الناشئة عن ترجمة القوائم المالية لعملية أجنبية (انظر القسم ٣٠ "ترجمة العملة الأجنبية")

(٢) بعض المكاسب أو الخسائر الإكتوارية (أنظر القسم ٢٨ "منافع الموظف")

(٣) بعض التغيرات في القيم العادلة لأدوات التحوط (أنظر القسم ١٢ "موضوعات أخرى خاصة بالأدوات المالية").

(٤) التغيرات في فائض إعادة تقويم العقارات والآلات والمعدات التي تم قياسها وفقاً لنموذج إعادة التقويم (أنظر القسم ١٧ "العقارات والآلات والمعدات").

٥٠٥ يجب على المنشأة أن تُدرج في قائمة الدخل الشامل - كحد أدنى- البنود المستقلة التي تعرض المبالغ التالية للفترة:

(أ) **الإيراد**.

(ب) تكاليف التمويل.

(ج) النصيب من ربح أو خسارة الاستثمارات في **منشآت زميلة** (أنظر القسم ١٤ "الاستثمارات في المنشآت الزميلة") وفي **منشآت تخضع لسيطرة مشتركة** (أنظر القسم ١٥ "الاستثمارات في المشروعات المشتركة") والتي تمت المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية.

(د) مصروف الضريبة باستثناء الضريبة المخصصة على البنود (هـ)، (ز)، (ح) أدناه (أنظر الفقرة ٢٩، ٢٧).

(هـ) مبلغ واحد يشمل مجموع ما يلي:

(١) الربح، أو الخسارة بعد الضريبة من عملية غير مستمرة.

(٢) المكسب أو الخسارة بعد الضريبة، العائدة للهبوط أو عكس هبوط الأصول في العمليات غير المستمرة (أنظر القسم ٢٧ "الهبوط في قيمة الأصول") وذلك في وقت تصنيفها على أنها عمليات غير مستمرة ولاحقا، والمكسب أو الخسارة العائد لاستبعاد صافي الأصول التي تنطوي على العملية غير المستمرة.

(و) الربح أو الخسارة (لا يُعرض هذا البند المستقل إذا لم يكن لدى المنشأة بنود للدخل الشامل الآخر)

(ز) كل بند للدخل الشامل الآخر (أنظر الفقرة ٤,٥ (ب)) مصنف بحسب طبيعته (باستثناء المبالغ الواردة في (ح)). يجب تجميع هذه البنود في تلك التي وفقاً لهذا المعيار:

(١) سوف لن يتم إعادة تصنيفها لاحقاً للربح أو الخسارة - أي تلك الواردة في الفقرات ٤.٥ (ب)(١)-(٢)، و (٤)؛

(٢) سوف يتم إعادة تصنيفها لاحقاً للربح أو الخسارة عند استيفاء شروط معينة- أي تلك الواردة في الفقرات ٤.٥(ب)(٣).

(ح) النصيب من الدخل الشامل الآخر للمنشآت الزميلة والمنشآت التي تخضع لسيطرة مشتركة التي تمت المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية.

(ط) مجموع الدخل الشامل (إذا لم يكن لدى المنشأة بنود للدخل الشامل الآخر، يمكنها استخدام مصطلح آخر لهذا البند المستقل مثل الربح أو الخسارة).

٦٠٥ يجب على المنشأة أن تفصح- بشكل منفصل - في قائمة الدخل الشامل عن البنود التالية على أنها تخصيصات للفترة:

(أ) ربح أو خسارة الفترة الخاص بـ:

(١) **الحصة غير المسيطرة**.

(٢) **ملاك** المنشأة الأم.

(ب) مجموع الدخل الشامل للفترة والخاص بـ:

(١) الحصة غير المسيطرة.

(٢) ملاك المنشأة الأم.

مدخل القائمتين

٧٠٥ في ظل مدخل القائمتين، يجب أن تعرض قائمة الدخل – كحد أدنى - البنود المستقلة التي تعرض المبالغ الواردة في الفقرة ٥٠٥ (أ) – ٥٠٥ (و) للفترة، مع الربح أو الخسارة على أنه آخر بند مستقل. ويجب أن تبدأ قائمة الدخل الشامل بالربح أو الخسارة على أنه أول بند مستقل فيها ويجب أن تعرض - كحد أدنى - البنود المستقلة التي تعرض المبالغ الواردة في الفقرة ٥٠٥ (ز) – ٥٠٥ (ط) والفقرة ٦٠٥ للفترة.

المتطلبات التي تنطبق على كلا المدخلين

٨٠٥ بموجب هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، تُعرض آثار تصحيح الأخطاء والتغيرات في السياسات المحاسبية على أنها تعديلات بأثر رجعي للفترات السابقة وليس على أنها جزء من الربح أو الخسارة في الفترة التي نشأت فيها (أنظر القسم ١٠).

٩٠٥ يجب على المنشأة أن تعرض بنودا مستقلة إضافية، وعناوين رئيسية وفرعية في قائمة الدخل الشامل (وفي قائمة الدخل إذا عُرضت)، عندما يكون مثل هذا العرض ملائما لفهم الأداء المالي للمنشأة.

١٠٠٥ لا يجوز للمنشأة أن تعرض أو تصف أياً من بنود الدخل والمصروف على أنها "بنود استثنائية" في قائمة الدخل الشامل (أو في قائمة الدخل إذا عُرضت) أو في الإيضاحات.

تحليل المصروفات

١١٠٥ يجب على المنشأة أن تعرض تحليلاً للمصروفات باستخدام تصنيف مُستند إما إلى طبيعة المصروفات، أو إلى وظيفة المصروفات داخل المنشأة، أيهما يوفر معلومات يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملاءمة.

التحليل بحسب طبيعة المصروف

(أ) في ظل هذه الطريقة للتصنيف، تُجمّع المصروفات في قائمة الدخل الشامل بحسب طبيعتها (مثل الاستهلاك، مشتريات المواد الخام، تكاليف النقل، منافع الموظفين، تكاليف الإعلان)، ولا يعاد تخصيصها بين الوظائف المتنوعة داخل المنشأة.

التحليل بحسب وظيفة المصروف

(ب) في ظل هذه الطريقة للتصنيف، تُجمع المصروفات بحسب وظيفتها على أنها جزء من تكلفة المبيعات أو، على سبيل المثال، تكاليف التوزيع أو الأنشطة الإدارية. في ظل هذه الطريقة، يجب على المنشأة أن تفصح – كحد أدنى – عن تكلفة المبيعات –بشكل منفصل– عن المصروفات الأخرى.

القسم رقم ٦

"قائمة التغيرات في حقوق أصحاب الملكية وقائمة الدخل والأرباح المبقاة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ٦ "قائمة التغيرات في حقوق أصحاب الملكية وقائمة الدخل والأرباح المبقاة" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

القسم ٦

قائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة الدخل والأرباح المبقاة

نطاق هذا القسم

١.٦ يحدد هذا القسم متطلبات عرض التغيرات في **حقوق ملكية** المنشأة للفترة، سواء في **قائمة التغيرات في حقوق الملكية** أو - في حالة استيفاء شروط محددة وباختيار المنشأة - في **قائمة الدخل والأرباح المبقاة**.

قائمة التغيرات في حقوق الملكية

الغرض

٢.٦ تعرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية ربح أو خسارة المنشأة **لفترة التقرير**، و**الدخل الشامل الآخر** للفترة، وآثار التغييرات في **السياسات المحاسبية** وتصحيح الأخطاء المُثبتة خلال الفترة، ومبالغ استثمارات أصحاب رأس المال - وتوزيعات الأرباح والتوزيعات الأخرى على الملاك بصفتهم ملاك خلال الفترة.

المعلومات التي تُعرض في قائمة التغيرات في حقوق الملكية

٣.٦ تشمل قائمة التغيرات في حقوق الملكية المعلومات التالية:

(أ) **مجموع الدخل الشامل** للفترة، بحيث يُظهر- بشكل منفصل - مجموع المبالغ الخاصة **بملاك** المنشأة الأم عن الخاصة بالحصص غير المسيطرة.

(ب) لكل مكون لحقوق الملكية، آثار التطبيق بأثر رجعى، أو التعديل بأثر رجعى المثبتة وفقاً للقسم ١٠ "السياسات المحاسبية، والتقديرات والأخطاء"

(ج) لكل مكون لحقوق الملكية، مطابقة بين المبلغ الدفتري في بداية الفترة مع المبلغ الدفتري في نهاية الفترة، مع الإفصاح - بشكل منفصل - عن التغيرات الناتجة عما يلي:

(١) الربح أو الخسارة.

(٢) الدخل الشامل الاخر

(٣) مبالغ استثمارات الملاك، وتوزيعات الأرباح والتوزيعات الأخرى على الملاك بصفتهم ملاك، بحيث تُظهر - بشكل منفصل - إصدارات الأسهم، ومعاملات أسهم الخزينة، وتوزيعات الأرباح والتوزيعات الأخرى على الملاك، والتغيرات في حصص الملكية في المنشآت التابعة التي لا ينتج عنها فقد السيطرة.

قائمة الدخل والأرباح المبقاة

الغرض

٤.٦ تعرض قائمة الدخل والأرباح المبقاة أرباح أو خسائر المنشأة والتغيرات في الأرباح المبقاة لفترة التقرير. تسمح الفقرة ٣. ١٨ للمنشأة بأن تعرض قائمة للدخل والأرباح المبقاة بدلا من قائمة الدخل الشامل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية إذا كانت التغيرات في حقوق ملكيتها خلال الفترات التي تُعرض لها قوائم مالية تنشأ – فقط – من الربح أو الخسارة، ومن تسديد توزيعات الأرباح، ومن تصحيح أخطاء فترة سابقة، ومن التغييرات في السياسة المحاسبية.

المعلومات التي تعرض في قائمة الدخل والأرباح المبقاة

٥.٦ يجب على المنشأة أن تعرض، في قائمة الدخل والأرباح المبقاة، البنود التالية بالإضافة إلى المعلومات المطلوبة بموجب القسم ٥ "قائمة الدخل الشامل وقائمة الدخل":

(أ) الأرباح المبقاة في بداية فترة التقرير.

(ب) توزيعات الأرباح المعلنة والمدفوعة أو واجبة السداد خلال الفترة.

(ج) إعادة عرض الأرباح المبقاة لتصحيح أخطاء فترة سابقة.

(د) إعادة عرض الأرباح المبقاة للتغييرات في السياسة المحاسبية.

(هـ) الأرباح المبقاة في نهاية فترة التقرير.

القسم رقم ٧

"قائمة التدفقات النقدية"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ٧ "قائمة التدفقات النقدية" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية:

٤.٧ يتم إضافة الزكاة إلى هذه الفقرة لاشتراط عرض المبالغ المدفوعة لسداد الزكاة المستحقة. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

٤.٧ الأنشطة التشغيلية هي أنشطة المنشأة الرئيسة المنتجة للإيراد. وبناءً عليه، فإن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية تنتج -بشكل عام- من المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي تدخل في تحديد الربح أو الخسارة. من أمثلة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية ما يلي:

(أ) المقبوضات النقدية من بيع السلع وتقديم الخدمات.

(ب) المقبوضات النقدية من رسوم الامتياز والأتعاب والعمولات والإيرادات الأخرى.

(ج) المدفوعات النقدية للموردين مقابل السلع والخدمات.

(د) المدفوعات النقدية للموظفين، وبالنيابة عنهم.

(هـ) المدفوعات النقدية لضرائب الدخل أو الزكاة، أو المبالغ المستردة منها، ما لم يكن من الممكن ربطها - بشكل محدد - بالأنشطة الاستثمارية والتمويلية.

(و) المقبوضات والمدفوعات النقدية من استثمارات، وقروض وعقود أخرى مُحتفظ بها لأغراض التعامل، أو المتاجرة، والتي تتشابه مع المخزون المقتنى تحديداً لإعادة البيع.

قد ينشأ عن بعض المعاملات، مثل بيع إحدى الآلات من قبل منشأة صناعية، مكسب، أو خسارة تُضمن في الربح، أو الخسارة. وبالرغم من ذلك، تعد التدفقات النقدية المتعلقة بمثل تلك المعاملات تدفقات نقدية من الأنشطة الاستثمارية.

٢٢.٧ يتم إضافة فقرة جديدة بعد الفقرة ٧-٢٢ لاشتراط إفصاح إضافي حول تفاصيل فوائد وعوائد التمويل المقبوضة والمدفوعة وعوائد الاستثمارات مفصلة بحسب طبيعة التمويل أو الاستثمار الناشئة عنه، وذلك لأن هذا الإفصاح يوفر معلومات مهمة للمستفيدين الذي لديهم اهتمام بشرعية معاملات المنشأة. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

٢٢.٧ يجب أن تفصح المنشأة عن مبالغ الفوائد وعوائد التمويل المقبوضة والمدفوعة وعوائد الاستثمارات مفصلة وفقا لطبيعة كل تمويل أو استثمار مرتبط بها ما لم يكن تم الإفصاح عن ذلك في مكان آخر في القوائم المالية.

القسم ٧

قائمة التدفقات النقدية

نطاق هذا القسم

١.٧ يُحدد هذا القسم المعلومات التي تُعرض في **قائمة التدفقات النقدية** وكيفية عرضها. توفر قائمة التدفقات النقدية معلومات عن التغيرات في **النقد** و**مُعادِلات النقد** للمنشأة خلال **فترة التقرير**، بحيث تظهر – بشكل منفصل - التغيرات من **الأنشطة التشغيلية**، ومن **الأنشطة الاستثمارية**، ومن **الأنشطة التمويلية**.

مُعادِلات النقد

٢.٧ **مُعادِلات النقد** هي استثمارات قصيرة الأجل، عالية السيولة يُحتفظ بها للوفاء بالارتباطات النقدية قصيرة الأجل وليس لمجرد الاستثمار، أو لأغراض أخرى. لذلك، يعد الاستثمار - عادةً – معادلا للنقد فقط عندما يكون له أجل استحقاق قصير الأجل، مثلاً، ثلاثة أشهر أو أقل من تاريخ الاقتناء. يعد السحب على المكشوف من البنوك أنشطة تمويلية مشابهة للاقتراض. وبالرغم من ذلك، إذا كانت واجبة التسديد عند الطلب وتمثل جزءً لا يتجزأ من إدارة النقد في المنشأة، فإن السحب على المكشوف من البنوك يعد مكوناً للنقد ومُعادِلات النقد.

المعلومات التي تعرض في قائمة التدفقات النقدية

٣.٧ يجب على المنشأة ان تعد قائمة التدفقات النقدية التي تظهر **التدفقات النقدية** لفترة التقرير مصنفة بحسب الأنشطة التشغيلية، والأنشطة الاستثمارية، والأنشطة التمويلية.

الأنشطة التشغيلية

٤.٧ الأنشطة التشغيلية هي أنشطة المنشأة الرئيسة المنتجة **للإيراد**. وبناءً عليه، فإن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية تنتج – بشكل عام – من المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي تدخل في تحديد **الربح أو الخسارة**. من أمثلة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية ما يلي:

(أ) المقبوضات النقدية من بيع السلع وتقديم الخدمات.

(ب) المقبوضات النقدية من رسوم الامتياز والأتعاب والعمولات والإيرادات الأخرى.

(ج) المدفوعات النقدية للموردين مقابل السلع والخدمات.

(د) المدفوعات النقدية للموظفين، وبالنيابة عنهم.

(هـ) المدفوعات النقدية لضرائب الدخل، أو المبالغ المستردة منها، ما لم يكن من الممكن ربطها - بشكل محدد – بالأنشطة الاستثمارية والتمويلية.

(و) المقبوضات والمدفوعات النقدية من استثمارات، وقروض وعقود أخرى مُحتفظ بها لأغراض التعامل، أو المتاجرة، والتي تتشابه مع المخزون المُقتنى تحديداً لإعادة البيع.

قد ينشأ عن بعض المعاملات، مثل بيع إحدى الآلات من قبل منشأة صناعية، مكسب، أو خسارة تُضمن في الربح، أو الخسارة. وبالرغم من ذلك، تعد التدفقات النقدية المتعلقة بمثل تلك المعاملات تدفقات نقدية من الأنشطة الاستثمارية.

الأنشطة الاستثمارية

٥.٧ الأنشطة الاستثمارية هي اقتناء، واستبعاد الأصول طويلة الأجل، والاستثمارات الأخرى غير المُتضمنة في مُعادِلات النقد. ومن أمثلة التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة الاستثمارية ما يلي:

(أ) المدفوعات النقدية لاقتناء العقارات والآلات والمعدات (متضمنةً العقارات والآلات والمعدات المشيدة ذاتياً)، والأصول غير الملموسة، والأصول طويلة الأجل الأخرى.

(ب) المقبوضات النقدية من مبيعات العقارات والآلات والمعدات، والأصول غير الملموسة، والأصول طويلة الأجل الأخرى.

(ج) المدفوعات النقدية لاقتناء أدوات حقوق ملكية أو أدوات دين للمنشآت الأخرى، والحصص في المشروعات المشتركة (بخلاف المدفوعات لتلك الأدوات المصنفة على أنها معادلات للنقد، أو محتفظ بها للتعامل، أو للمتاجرة).

(د) المقبوضات النقدية من بيع أدوات حقوق ملكية، أو أدوات دين للمنشآت الأخرى، والحصص في المشروعات المشتركة (بخلاف المقبوضات من تلك الأدوات المصنفة على أنها معادلات للنقد، أو المحتفظ بها للتعامل، أو للمتاجرة).

(هـ) السلف والقروض النقدية المقدمة لأطراف أخرى.

(و) المقبوضات النقدية من تحصيل السلف والقروض المقدمة لأطراف أخرى.

(ز) المدفوعات النقدية للعقود المستقبلية، والعقود الآجلة، وعقود الخيارات، وعقود المبادلة، باستثناء عندما يُحتفظ بالعقود للتعامل، أو للمتاجرة، أو عندما تُصنف المدفوعات على أنها أنشطة تمويلية.

(ح) المقبوضات النقدية من العقود المستقبلية، والعقود الآجلة، وعقود الخيارات وعقود المبادلة، باستثناء عندما يُحتفظ بالعقود للتعامل، أو للمتاجرة، أو عندما تُصنف المقبوضات على أنها أنشطة تمويلية.

عندما تتم المحاسبة عن عقد على أنه تحوّط (أنظر القسم ١٢ "موضوعات أخرى خاصة بالأدوات المالية")، يجب على المنشأة أن تُصنف التدفقات النقدية للعقد بنفس طريقة تصنيف التدفقات النقدية للبند المتحّوط له.

الأنشطة التمويلية

٦.٧ الأنشطة التمويلية هي أنشطة ينتج عنها تغيرات في حجم وتكوين حقوق الملكية المساهم بها واقتراض المنشأة. ومن أمثلة التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة التمويلية ما يلي:

(أ) المتحصلات النقدية من إصدار أسهم، أو أدوات حقوق ملكية أخرى.

(ب) المدفوعات النقدية للملاك لاقتناء، أو استرداد أسهم المنشأة.

(ج) المتحصلات النقدية من إصدار وثائق مديونية غير مغطاة برهن، وقروض، وكمبيالات، وسندات، ورهونات عقارية، وغيرها من أنواع الاقتراض قصير أو طويل الأجل.

(د) التسديدات النقدية للمبالغ المقترضة.

(هـ) المدفوعات النقدية من قبل المستأجر لتخفيض الالتزام القائم المتعلق بإيجار تمويلي.

التقرير عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية

٧٠٧ يجب على المنشأة التقرير عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية باستخدام أي مما يلي:

(أ) الطريقة غير المباشرة، حيث يُعدل الربح أو الخسارة بآثار المعاملات ذات الطبيعة غير النقدية، وبأية مبالغ مؤجلة، أو مستحقة عن مقبوضات، أو مدفوعات نقدية تشغيلية سابقة، أو مستقبلية، وبنود الدخل، أو المصروف المرتبطة بالتدفقات النقدية الاستثمارية، أو التمويلية؛ أو

(ب) الطريقة المباشرة، حيث يُفصح عن الفئات الرئيسة لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية.

الطريقة غير المباشرة

٨٠٧ في ظل الطريقة غير المباشرة، يُحدد صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية من خلال تعديل الربح أو الخسارة بآثار ما يلي:

(أ) التغيرات – خلال الفترة – في المخزون، وفي المبالغ التشغيلية المستحقة، والمبالغ التشغيلية واجبة السداد.

(ب) البنود غير النقدية، مثل **الاستهلاك**، **والمخصصات**، **والضرائب المؤجلة**، والدخل (المصروفات) المستحق الذي لم يتم تحصيله (دفعه) نقداً بعد، ومكاسب وخسائر العملة الأجنبية غير المحققة، وأرباح المنشآت **الزميلة غير الموزعة**.

(ج) جميع البنود الأخرى التي تتعلق آثارها النقدية بتدفقات نقدية استثمارية، أو تمويلية.

الطريقة المباشرة

٩٠٧ في ظل الطريقة المباشرة، يُعرض صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية من خلال الافصاح عن المعلومات عن الفئات الرئيسة لإجمالي المقبوضات النقدية، وإجمالي المدفوعات النقدية إما:

(أ) من السجلات المحاسبية للمنشأة.

(ب) بتعديل المبيعات وتكلفة المبيعات، والبنود الأخرى في قائمة الدخل الشامل (أو قائمة الدخل، إذا عُرضت)، بما يلي:

(١) التغيرات – خلال الفترة – في المخزون، وفي المبالغ التشغيلية المستحقة، والمبالغ التشغيلية واجبة السداد.

(٢) البنود غير النقدية الأخرى.

(٣) البنود الأخرى التي تكون آثارها النقدية عبارة عن تدفقات نقدية استثمارية، أو تمويلية.

التقرير عن التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية

١٠٠٧ يجب على المنشأة أن تعرض – بشكل منفصل – الفئات الرئيسة لإجمالي المقبوضات النقدية، وإجمالي المدفوعات النقدية الناشئة عن الأنشطة الاستثمارية والتمويلية. ويجب عرض التدفقات النقدية المجمعة الناشئة عن الاستحواذ على المنشآت التابعة أو وحدات الأعمال الأخرى أو عن استبعادها – بصورة منفصلة - ويجب أن تصنفها على أنها أنشطة استثمارية.

التدفقات النقدية بعملة أجنبية

١١.٧ يجب على المنشأة أن تُسجل التدفقات النقدية الناشئة عن معاملات بعملة أجنبية بالعملة الوظيفية للمنشأة من خلال تطبيق سعر التبادل بين العملة الوظيفية والعملة الأجنبية في تاريخ التدفق النقدي على مبلغ العملة الأجنبية.

١٢.٧ يجب على المنشأة أن تترجم التدفقات النقدية لمنشأة تابعة أجنبية بأسعار التبادل بين العملة الوظيفية للمنشأة والعملة الأجنبية في تواريخ التدفقات النقدية.

١٣.٧ لا تعد المكاسب والخسائر غير المحققة الناشئة عن التغيرات في أسعار تبادل العملة الأجنبية تدفقات نقدية. وبالرغم من ذلك، ومن أجل مطابقة النقد ومُعادِلات النقد في بداية ونهاية الفترة، فإنه يجب عرض أثر التغيرات في سعر التبادل على النقد ومُعادِلات النقد المحتفظ بها، أو المستحقة بعملة أجنبية في قائمة التدفقات النقدية. وبناءً عليه، يجب على المنشأة أن تعيد قياس النقد ومُعادِلات النقد المحتفظ بها خلال فترة التقرير (مثل المبالغ المحتفظ بها من عملة أجنبية والحسابات البنكية بعملة أجنبية) بأسعار التبادل في نهاية الفترة. ويجب على المنشأة أن تعرض المكسب أو الخسارة غير المحققة الناتجة - بشكل منفصل – عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.

الفائدة وتوزيعات الأرباح

١٤.٧ يجب على المنشأة أن تعرض – بشكل منفصل – كلاً من التدفقات النقدية من الفائدة، وتوزيعات الأرباح المستلمة والمدفوعة. ويجب على المنشأة أن تصنف كلاً منها – بطريقة ثابتة من فترة إلى أخرى - على أنها أنشطة تشغيلية، أو استثمارية، أو تمويلية.

١٥.٧ يمكن للمنشأة أن تصنف الفائدة المدفوعة، والفائدة وتوزيعات الأرباح المستلمة، على أنها تدفقات من الأنشطة التشغيلية، نظراً لأنها تُدرج ضمن الربح أو الخسارة. وبدلاً من ذلك، يمكن أن تُصنف الفائدة المدفوعة، والفائدة وتوزيعات الأرباح المستلمة، على أنها تدفقات نقدية تمويلية وتدفقات نقدية استثمارية على التوالي، نظراً لأنها تعد تكاليف للحصول على موارد مالية، أو عوائد على استثمارات.

١٦.٧ يمكن للمنشأة أن تصنف توزيعات الأرباح المدفوعة على أنها تدفق نقدي من الأنشطة التمويلية، نظراً لأنها تعد تكاليف للحصول على موارد مالية، وبدلاً من ذلك، يمكن أن تُصنف توزيعات الأرباح المدفوعة على أنها مكون للتدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية نظراً لأنها تدفع من التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.

ضريبة الدخل

١٧.٧ يجب على المنشأة أن تعرض – بشكل منفصل – التدفقات النقدية الناشئة عن ضريبة الدخل، ويجب أن تصنفها على أنها تدفقات من الأنشطة التشغيلية، ما لم يكن من الممكن ربطها – بشكل محدد – بالأنشطة الاستثمارية والتمويلية. عندما تُخصص التدفقات النقدية الضريبية على أكثر من فئة نشاط واحدة، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن مجموع مبلغ الضرائب المدفوعة.

المعاملات غير النقدية

١٨.٧ يجب على المنشأة أن تستبعد المعاملات الاستثمارية والتمويلية التي لا تتطلب استخدام نقد، أو معادِلات النقد من قائمة التدفقات النقدية. ويجب على المنشأة أن تفصح عن مثل تلك المعاملات في مكان آخر في **القوائم المالية** بالطريقة التي توفر جميع المعلومات الملائمة عن تلك الأنشطة الاستثمارية والتمويلية.

١٩.٧ لا يوجد للعديد من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية تأثير مباشر على التدفقات النقدية الحالية، رغم أنها تؤثر على هيكل رأس مال المنشأة وأصولها. يتفق استبعاد المعاملات غير النقدية – من قائمة التدفقات النقدية – مع هدف قائمة التدفقات النقدية، نظراً لأن هذه البنود لا تنطوي على تدفقات نقدية في الفترة الحالية. ومن أمثلة المعاملات غير النقدية ما يلي:

(أ) اقتناء أصول، إما من خلال تحمل التزامات متعلقة – بشكل مباشر – بتلك الأصول، أو عن طريق إيجار تمويلي.

(ب) الاستحواذ على منشأة عن طريق إصدار حقوق ملكية.

(ج) تحويل دين إلى حق ملكية.

مكونات النقد ومُعادِلات النقد

٢٠.٧ يجب على المنشأة أن تعرض مكونات النقد ومُعادِلات النقد، ويجب أن تعرض مطابقة بين المبالغ المعروضة في قائمة التدفقات النقدية مع البنود المُعادلة لها المعروضة في قائمة المركز المالي. بالرغم من ذلك، فإن المنشأة غير مطالبة بأن تعرض هذه المطابقة إذا كان مبلغ النقد ومُعادِلات النقد المعروض في قائمة التدفقات النقدية مماثل للمبلغ الموضح - على نحو مشابه – في قائمة المركز المالي.

الإفصاحات الأخرى

٢١.٧ يجب على المنشأة أن تفصح – مع تعليق من قبل الإدارة – عن مبلغ الأرصدة الهامة من النقد ومُعادِلات النقد المحتفظ بها من قبل المنشأة، والتي لا تكون متاحة للاستخدام من قبل المنشأة. فأرصدة النقد ومُعادِلات النقد المحتفظ بها من قبل المنشأة قد لا تكون متاحة للاستخدام من قبل المنشأة بسبب، ضمن أسباب أخرى، إجراءات الرقابة على تبادل العملة أو القيود القانونية.

القسم رقم ٨

"الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ٨ "الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

القسم ٨
الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية

نطاق هذا القسم

١.٨ يحدد هذا القسم المبادئ التي تحكم المعلومات التي تُعرض في **الإيضاحات** المرفقة بالقوائم المالية وكيفية عرضها. تتضمن الإيضاحات معلومات بالإضافة إلى تلك المعروضة في **قائمة المركز المالي**، **وقائمة الدخل الشامل**، **وقائمة الدخل** (إذا عُرضت)، **وقائمة الدخل والأرباح المبقاة** (إذا عُرضت)، **وقائمة التغيرات في حقوق الملكية**، **وقائمة التدفقات النقدية**. وتوفر الإيضاحات وصفاً سردياً أو تفصيلات للبنود المعروضة في تلك القوائم ومعلومات عن البنود غير المؤهلة للإثبات في تلك القوائم. وبالإضافة إلى متطلبات هذا القسم، يتطلب – تقريبا – كل قسم أخر من هذا المعيار الدولي للتقرير المالي إفصاحات تُعرض – عادةً – في الإيضاحات.

هيكل الإيضاحات

٢.٨ يجب للإيضاحات أن:

(أ) تعرض معلومات عن أساس إعداد القوائم المالية و**السياسات المحاسبية** المحددة المستخدمة وفقاً للفقرات ٨. ٥ - ٨. ٧.

(ب) تفصح عن المعلومات المطلوبة بموجب هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، والتي لن تُعرض في مكان آخر في القوائم المالية.

(ج) توفر المعلومات التي لن تُعرض في مكان آخر في القوائم المالية، ولكنها ملائمة لفهم أي منها.

٣.٨ يجب على المنشأة أن تعرض الإيضاحات بطريقة منظمة، ما أمكن ذلك عملياً. ويجب على المنشأة أن تضع إشارات مرجعية لكل بند في القوائم المالية إلى أي معلومات متعلقة به في الإيضاحات.

٤.٨ تعرض المنشأة - عادةً – الإيضاحات بالترتيب التالي:

(أ) بيان بأن القوائم المالية قد أُعدت بالالتزام بـ "المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم" (أنظر الفقرة ٣. ٣)؛

(ب) ملخص السياسات المحاسبية المهمة المطبقة (أنظر الفقرة ٨. ٥)؛

(ج) المعلومات المؤيدة للبنود المعروضة في القوائم المالية، بالترتيب الذي عرضت به كل قائمة وكل بند مستقل؛

(د) أي إفصاحات أخرى.

الإفصاح عن السياسات المحاسبية

٥.٨ يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي في ملخص السياسات المحاسبية المهمة:

(أ) أساس (أو أسس) القياس المستخدم في إعداد القوائم المالية.

(ب) السياسات المحاسبية الأخرى المستخدمة والتي تكون ملائمة لفهم القوائم المالية.

المعلومات عن الاجتهادات

٦.٨ يجب على المنشأة أن تفصح، في ملخص السياسات المحاسبية المهمة، أو في الإيضاحات الأخرى عن الاجتهادات التي قامت الإدارة، بخلاف تلك التي تنطوي على تقديرات (أنظر الفقرة ٨. ٧)، في سياق تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة، والتي يكون لها الأثر الأهم على المبالغ المثبتة في القوائم المالية.

المعلومات عن المصادر الرئيسة لعدم تأكد التقدير

٧.٨ يجب على المنشأة أن تفصح في الإيضاحات عن معلومات عن الافتراضات الرئيسة المتعلقة بالمستقبل، وعن مصادر عدم تأكد التقدير الرئيسة الأخرى في تاريخ التقرير، والتي لها مخاطر مهمة قد ينتج عنها تعديل ذو أهمية نسبية في المبالغ الدفترية للأصول والالتزامات خلال السنة المالية التالية. وفيما يتعلق بهذه الأصول والالتزامات، يجب أن تشمل الإيضاحات تفاصيل عما يلي:

(أ) طبيعتها.

(ب) مبلغها الدفتري كما في نهاية فترة التقرير.

القسم رقم ٩

"القوائم المالية الموحدة والمنفصلة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ٩ "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

القسم ٩

القوائم المالية الموحدة والمنفصلة

نطاق هذا القسم

١.٩ يحدد هذا القسم الظروف التي تعرض فيها المنشأة **القوائم المالية الموحدة** والإجراءات لإعداد تلك القوائم. كما يتضمن - أيضاً - إرشادات حول **القوائم المالية المنفصلة والقوائم المجمعة**.

متطلب عرض القوائم المالية الموحدة

٢.٩ باستثناء ما هو مسموح به أو مطلوب بموجب الفقرة ٩. ٣، و٩. ٣ج، يجب على المنشأة **الأم** أن تعرض قوائم مالية موحدة توحد فيها استثماراتها في المنشآت **التابعة**. ويجب أن تشمل القوائم المالية الموحدة جميع المنشآت التابعة للمنشأة الأم.

٣.٩ لا يلزم المنشأة الأم أن تعرض قوائم مالية موحدة عندما يُستوفى كلا الشرطين التاليين:

(أ) المنشأة الأم هي في حد ذاتها منشأة تابعة؛

(ب) تعرض منشأتها الأم النهائية (أو أي منشأة أُمّ وسيطة) **قوائم مالية ذات غرض عام** تلتزم بـ **المعايير الدولية للتقرير المالي** بنسختها **الكاملة** أو بهذا المعيار الدولي للتقرير المالي؛

٣.٩أ مع مراعاة الفقرة ٩. ٣ب، لا يتم توحيد منشأة تابعة إذا تم الاستحواذ عليها وتم الاحتفاظ بها بغرض بيعها أو استبعادها خلال سنة واحدة من تاريخ الاستحواذ عليها (أي التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة المستحوذة على السيطرة على المنشأة المستحوذ عليها). يتم المحاسبة عن مثل هذه المنشأة التابعة وفقاً للمتطلبات الواردة في القسم ١١ بالنسبة للاستثمارات في الفقرة ١١. ٨ (د) وليس وفقاً لهذا القسم. كما يجب أن تقدم المنشأة الأم الإفصاح في الفقرة ٩. ٢٣أ.

٣.٩ب إذا تم في السابق استثناء منشأة تابعة من التوحيد وفقاً للفقرة ٩. ٣أ ولم يتم استبعادها خلال سنة واحدة من تاريخ الاستحواذ عليها (أي أن المنشأة الأم مازالت تمتلك السيطرة على المنشأة التابعة):

(أ) يجب على المنشأة الأم توحيد المنشأة التابعة من تاريخ الاستحواذ ما لم تستوفى الشرط الوارد في الفقرة ٩. ٣ب (ب). ونتيجة لذلك، إذا كان تاريخ الاستحواذ في فترة سابقة، فيجب إعادة عرض الفترات السابقة ذات الصلة.

(ب) إذا كان السبب في التأخير أحداث أو ظروف خارجة عن سيطرة المنشأة الأم وهناك أدلة كافية في تاريخ التقرير أن المنشأة الأم ما زالت ملتزمة بخطتها لبيع أو استبعاد المنشأة التابعة، فيجب على المنشأة الأم الاستمرار في المحاسبة عن المنشأة التابعة وفقاً للفقرة ٩. ٣أ.

٣.٩ج إذا لم يكن للمنشأة الأم منشآت تابعة بخلاف المنشآت التابعة غير المطلوب توحيدها وفقاً للفقرات ٩. ٣أ - ٩. ٣ب، فإنه لا يجوز لها عرض قوائم مالية موحدة. وعلى الرغم من ذلك فإنه يجب على المنشأة الأم تقديم الإفصاح الوارد في الفقرة ٩. ٢٣أ.

٤.٩ المنشأة التابعة هي المنشأة التي تخضع لسيطرة المنشأة الأم. **السيطرة** هي سلطة التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة ما وذلك للحصول على منافع من أنشطتها. عندما تُنشئ المنشأة منشأةً ذات غرض خاص لإنجاز هدف محدود ومُعرف بدقة، فإنه يجب على المنشأة أن توحد المنشأة ذات الغرض الخاص عندما يشير جوهر العلاقة بينهما إلى أن المنشأة ذات الغرض الخاص تخضع لسيطرة تلك المنشأة (أنظر الفقرات ٩. ١٠-٩. ١٢).

٥.٩ يُفترض أن توجد السيطرة عندما تمتلك المنشأة الأم - بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال منشآت تابعة، أكثر من نصف القوة التصويتية لمنشأة ما. وقد لا يقوم ذلك الافتراض في ظروف استثنائية عندما يمكن أن يُدلل - بشكل واضح - على أن هذه الملكية لا تشكل سيطرة. توجد السيطرة - أيضاً - عندما تمتلك المنشأة الأم نصف، أو أقل من نصف، القوة التصويتية لمنشأة ما ولكن لديها:

(أ) سلطة على أكثر من نصف الحقوق التصويتية بمقتضى اتفاق مع مستثمرين آخرين؛ أو

(ب) سلطة التحكم في السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة بموجب تشريع أو اتفاق؛ أو

(ج) سلطة تعيين أو عزل أغلبية أعضاء مجلس الإدارة أو الهيئة الحاكمة المُعادلة في المنشأة وأن السيطرة على المنشأة تكون من خلال ذلك المجلس أو تلك الهيئة؛ أو

(د) سلطة الإدلاء بأغلبية الأصوات في اجتماعات مجلس الإدارة أو الهيئة الحاكمة المُعادلة وأن السيطرة على المنشأة تكون من خلال ذلك المجلس أو تلك الهيئة.

٦.٩ يمكن أن تتحقق السيطرة - أيضا – من خلال امتلاك الخيارات أو الأدوات القابلة للتحويل التي تكون قابلة للممارسة - في الوقت الحالي – أو من خلال وجود وكيل لها لديه قدرة على توجيه الأنشطة لمصلحة المنشأة المسيطرة.

٧.٩ لا تُستبعد منشأة تابعة من التوحيد - فقط – نظراً لأن المنشأة المستثمرة هي هيئة لرأس المال المُخاطر أو منشأة مشابهه.

٨.٩ لا تُستبعد منشأة تابعة من التوحيد نظراً لأن أنشطة أعمالها تختلف عن أنشطة أعمال المنشآت الأخرى ضمن التوحيد. ويتم توفير المعلومات الملائمة من خلال توحيد مثل هذه المنشآت التابعة والإفصاح عن معلومات إضافية في القوائم المالية الموحدة عن أنشطة الاعمال المختلفة للمنشآت التابعة.

٩.٩ لا تُستبعد منشأة تابعة من التوحيد نظراً لأنها تعمل في نطاق سلطة قانونية تفرض قيوداً على تحويل النقد أو الأصول الأخرى إلى خارج السلطة القانونية.

المنشآت ذات الغرض الخاص

١٠.٩ قد تُنشأ منشأة لإنجاز هدف محدود (مثلاً لإنجاز عقد إيجار، أو للقيام بأنشطة بحث وتطوير، أو لتوريق أصول مالية). قد تأخذ مثل هذه المنشآت ذات الغرض الخاص شكل شركة مساهمة، أو وقف، أو شركة تضامن أو منشأة غير مُسجلة. تُنشأ المنشآت ذات الغرض الخاص - غالباً – مع ترتيبات نظامية تفرض متطلبات صارمة على عمليات المنشأة ذات الغرض الخاص.

١١.٩ يجب على المنشأة أن تعد قوائم مالية موحدة والتي تشمل المنشأة والمنشآت ذات الغرض الخاص التي تخضع لسيطرة المنشأة. وبالإضافة إلى الظروف الموضحة في الفقرة ٩. ٥، فقد تشير الظروف التالية إلى أن المنشأة تسيطر على منشأة ذات غرض خاص (هذه ليست قائمة شاملة):

(أ) تُنفذ أنشطة المنشأة ذات الغرض الخاص نيابة عن المنشأة وفق احتياجات أعمالها المحددة.

(ب) لدى المنشأة السلطات النهائية لاتخاذ القرارات على أنشطة المنشأة ذات الغرض الخاص حتى ولو تم تفويض القرارات اليومية.

(ج) للمنشأة حقوق في الحصول على أغلبية منافع المنشأة ذات الغرض الخاص، وبناءً عليه، قد تكون مُعرضة للمخاطر العرضية لأنشطة المنشأة ذات الغرض الخاص.

(د) تحتفظ المنشأة بأغلبية المخاطر المتبقية، أو مخاطر الملكية، المتعلقة بالمنشأة ذات الغرض الخاص أو بأصولها.

١٢.٩ لا تنطبق الفقرتان ٩. ١٠ و٩. ١١ على خطط المنفعة لما بعد انتهاء التوظيف أو خطط منفعة الموظف طويلة الأجل الأخرى التي ينطبق عليها القسم ٢٨ " منافع الموظف".

إجراءات التوحيد

١٣.٩ تعرض القوائم المالية الموحدة معلومات مالية عن **المجموعة** على أنها منشأة اقتصادية واحدة. وعند إعداد القوائم المالية الموحدة، يجب على المنشأة أن:

(أ) تُجمع القوائم المالية للمنشأة الأم ومنشآتها التابعة – بنداً بنداً – عن طريق تجميع البنود المتماثلة مع بعضها البعض وذلك للأصول، والالتزامات، وحقوق الملكية، والدخل والمصروفات؛

(ب) تستبعد **المبلغ الدفتري** لاستثمار المنشأة الأم في كل منشأة تابعة وحصة المنشأة الأم في حقوق ملكية كل منشأة تابعة؛١

(ج) تقيس وتعرض **الحصة غير المسيطرة** في ربح أو خسارة المنشآت التابعة المُوحدة لـ **فترة التقرير** – بشكل منفصل – عن حصة **ملاك** المنشأة الأم؛

(د) تقيس وتعرض **الحصة غير المسيطرة** في صافي أصول المنشآت التابعة الموحدة – بشكل منفصل – عن حقوق ملكية حملة أسهم المنشأة الأم فيها. وتتكون الحصة غير المسيطرة في صافي الأصول من:

(١) مبلغ الحصة غير المسيطرة في تاريخ التجميع الأصلي محسوباً وفقاً للقسم ١٩ "تجميع الأعمال والشهرة"؛

(٢) نصيب الحصة غير المسيطرة من التغيرات في حقوق الملكية منذ تاريخ التجميع.

١٤.٩ تُحدد نسب الربح أو الخسارة والتغيرات في حقوق الملكية المُخصصة لملاك المنشأة الأم وللحصة غير المسيطرة على أساس حصص الملكية الحالية ولا تعكس الممارسة المحتملة للخيارات أو التحويل المحتمل للأدوات القابلة للتحويل.

الأرصدة والمعاملات داخل المجموعة

١٥.٩ تُستبعد بالكامل الأرصدة والمعاملات داخل المجموعة، بما في ذلك الدخل، والمصروفات وتوزيعات الأرباح. وتُستبعد بالكامل الأرباح والخسائر الناتجة عن المعاملات داخل المجموعة والمُثبتة ضمن الأصول مثل المخزون، والعقارات والآلات والمعدات. قد تشير الخسائر داخل المجموعة إلى هبوط يتطلب **الإثبات** في القوائم المالية الموحدة (أنظر القسم ٢٧ "الهبوط في قيمة الأصول"). ينطبق القسم ٢٩ "ضريبة الدخل" على **الفروق المؤقتة** التي تنشأ عن استبعاد الأرباح والخسائر الناتجة عن المعاملات داخل المجموعة.

تاريخ موحد للتقرير

١٦.٩ يجب أن تُعد القوائم المالية للمنشأة الأم ومنشآتها التابعة والمُستخدمة في إعداد القوائم المالية الموحدة كما في نفس **تاريخ التقرير** ما لم يكن من **غير العملي** فعل ذلك. وإذا كان من غير العملي إعداد قوائم مالية لمنشأة تابعة كما في نفس تاريخ تقرير المنشأة الأم، فيجب على المنشأة الأم توحيد المعلومات المالية للمنشأة التابعة باستخدام أحدث قوائم مالية للمنشأة التابعة، معدلةً بأثر المعاملات أو الأحداث المهمة التي حدثت بين تاريخ تلك القوائم المالية وتاريخ القوائم المالية الموحدة.

السياسات المحاسبية المتماثلة

١٧.٩ يجب أن تُعد القوائم المالية الموحدة باستخدام **سياسات محاسبية** متماثلة للمعاملات وللأحداث والظروف الأخرى المتماثلة في الظروف المتشابهة. وعندما يستخدم عضو في المجموعة سياسات محاسبية بخلاف تلك المُطبقة في القوائم المالية الموحدة لمعاملات وأحداث متماثلة في ظروف متشابهة، فإنه يتم إجراء التعديلات المناسبة على قوائمه المالية عند إعداد القوائم المالية الموحدة.

الإستحواذ على المنشآت التابعة واستبعادها

١٨.٩ يُدرج دخل ومصروفات المنشأة التابعة في القوائم المالية الموحدة ابتداءً من تاريخ الاستحواذ حتى التاريخ الذي تتوقف فيه المنشأة الأم عن السيطرة على المنشأة التابعة. وعندما تتوقف المنشأة الأم عن السيطرة على المنشأة التابعة فإنه يتم إثبات الفرق بين المتحصلات من استبعاد المنشأة التابعة ومبلغها الدفتري في تاريخ فقدان السيطرة ضمن الربح أو الخسارة في قائمة الدخل الشامل الموحدة (أو في قائمة الدخل، إذا عرضت) على أنه مكسب أو خسارة من استبعاد المنشأة التابعة. وبالنسبة للمبلغ المجمع لأي فروق صرف عملات أجنبية يتعلق بالمنشأة التابعة الأجنبية والمُثبت في الدخل الشامل الآخر وفقاً للقسم ٣٠ "ترجمة العملة الأجنبية" فإنه لا يتم إعادة تصنيفه إلى الربح أو الخسارة عند استبعاد المنشأة التابعة.

١٩.٩ عندما تتوقف منشأة عن كونها منشأة تابعة ولكن تستمر المنشأة المستثمرة (المنشأة الام السابقة) في الاحتفاظ باستثمار في المنشأة التابعة السابقة، فإنه يجب أن يُحاسب عن هذا الاستثمار على أنه **أصول مالية** وفقاً للقسم ١١ "الأدوات المالية الأساس" أو القسم ١٢ "موضوعات أخرى خاصة بالأدوات المالية" ابتداءً من تاريخ توقف المنشأة عن كونها منشأة تابعة، شريطة ألا تصبح **منشأة زميلة** (ففي تلك الحالة ينطبق القسم ١٤ "الاستثمارات في المنشآت الزميلة") أو **مشروعا مشتركا** (ففي تلك الحالة ينطبق القسم ١٥ "الاستثمارات في المشروعات المشتركة"). ويجب أن يُعد المبلغ الدفتري للاستثمار في التاريخ التي تتوقف فيه المنشأة عن كونها منشأة تابعة هو التكلفة عند القياس الأولي للأصل المالي.

الحصة غير المسيطرة في المنشآت التابعة

٢٠.٩ يجب على المنشأة أن تعرض الحصة غير المسيطرة في قائمة المركز المالي الموحدة ضمن حقوق الملكية، وذلك – بشكل منفصل – عن حقوق ملكية ملاك المنشأة الأم، كما هو مطلوب في الفقرة ٢.٤(ف).

٢١.٩ يجب على المنشأة أن تفصح عن الحصة غير المسيطرة في ربح أو خسارة المجموعة – بشكل منفصل – في قائمة الدخل الشامل كما هو مطلوب في الفقرة ٦.٥ (أو في قائمة الدخل، إذا عُرضت، كما هو مطلوب في الفقرة ٧.٥).

٢٢.٩ يجب أن يُنسب الربح أو الخسارة وكل مكون للدخل الشامل الآخر لملاك المنشأة الأم وللحصة غير المسيطرة. ويجب أن يُنسب إجمالي الدخل الشامل لملاك المنشأة الأم وللحصة غير المسيطرة حتى لو يؤدي هذا إلى أن يكون للحصة غير المسيطرة رصيد عجز.

الإفصاحات في القوائم المالية الموحدة

٢٣.٩ يجب القيام بالإفصاحات التالية في القوائم المالية الموحدة:

(أ) حقيقة أن القوائم هي قوائم مالية موحدة.

(ب) الأساس لاستنتاج وجود سيطرة عندما لا تمتلك المنشأة الأم - بشكل مباشر أو بشكل غير مباشر من خلال منشآتها التابعة - أكثر من نصف القوة التصويتية.

(ج) أي فرق في تاريخ التقرير للقوائم المالية للمنشأة الأم وتاريخ التقرير للقوائم المالية لمنشآتها التابعة المُستخدمة في إعداد القوائم المالية الموحدة.

(د) طبيعة ومدى أي قيود جوهرية (مثل الناتجة عن ترتيبات الاقتراض أو عن متطلبات تنظيمية) على قدرة المنشآت التابعة على أن تحول أموالاً إلى المنشأة الأم في شكل توزيعات أرباح نقدية أو على أن تسدد القروض.

٢٣.٩أ بالإضافة إلى متطلبات الإفصاح الواردة في القسم ١١، يجب على المنشأة الأم الإفصاح عن مجموع المبلغ الدفتري للاستثمارات في المنشآت التابعة التي لم يتم توحيدها (أنظر الفقرات ٩. ٣أ – ٩. ٣ج) في تاريخ التقرير، إما في قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات.

القوائم المالية المنفصلة

عرض القوائم المالية المنفصلة

٢٤.٩ لا يتطلب هذا المعيار الدولي للتقرير المالي عرض **قوائم مالية منفصلة** للمنشأة الأم أو للمنشآت التابعة المنفردة.

٢٥.٩ القوائم المالية المنفصلة هي مجموعة ثانية من القوائم المالية تعرضها المنشأة بالإضافة إلى أي من التالي:

(أ) قوائم مالية موحدة معدة بواسطة المنشأة الأم، أو

(ب) قوائم مالية معدة بواسطة المنشأة الأم المعفاة من إعداد قوائم مالية موحدة بموجب الفقرة ٩. ٣ج، أو

(ج) قوائم مالية معدة بواسطة منشأة ليست منشأة أُمّاً، ولكنها مستثمر في منشأة زميلة أو لها ملكية مشتركة في مشروع مشترك.

إختيار السياسة المحاسبية

٢٦.٩ عندما تعد المنشأة الأم، أو المنشأة المستثمرة في منشأة زميلة، أو المشارك بحصة في منشأة تخضع لسيطرة مشتركة قوائم مالية منفصلة وتصفها بأنها تمتثل للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، فإن تلك القوائم يجب أن تلتزم بجميع متطلبات هذا المعيار الدولي للتقرير المالي باستثناء أنه يجب على المنشأة أن تطبق سياسة للمحاسبة عن استثماراتها في المنشآت التابعة والمنشآت الزميلة والمنشآت التي تخضع لسيطرة مشتركة في قوائمها المالية المنفصلة، إما:

(أ) بالتكلفة مطروحاً منها الهبوط؛ أو

(ب) **بالقيمة العادلة** مع إثبات التغيرات في القيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة؛ أو

(ج) باستخدام طريقة حقوق الملكية وفقاً للإجراءات المبينة في الفقرة ١٤. ٨.

ويجب على المنشأة أن تطبق السياسة المحاسبية نفسها لجميع الاستثمارات في فئة واحدة (المنشآت التابعة، أو المنشآت الزميلة، أو المنشآت التي تخضع لسيطرة مشتركة)، ولكنها تستطيع اختيار سياسات مختلفة للفئات المختلفة.

الإفصاحات في القوائم المالية المنفصلة

٢٧٠٩ عندما تعد المنشأة الأم، أو المنشأة المستثمرة في منشأة زميلة، أو المشارك بحصة في منشأة تخضع لسيطرة مشتركة قوائم مالية منفصلة، فإنه يجب أن تفصح تلك القوائم المالية المنفصلة عن:

(أ) أن القوائم تعد قوائم مالية منفصلة،

(ب) وصف للطرق المُستخدمة للمحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت التابعة، والمنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة، والمنشآت الزميلة،

ويجب أن تحدد القوائم المالية الموحدة أو القوائم المالية الرئيسة التي تتعلق بها.

القوائم المالية المجمعة

٢٨٠٩ **القوائم المالية المجمعة** هي مجموعة واحدة من القوائم المالية لمنشأتين أو أكثر خاضعتين لسيطرة واحدة (كما هو مبين في الفقرة ١٩ . ٢(أ)). لا يتطلب هذا المعيار الدولي للتقرير المالي أن تُعد قوائم مالية مجمعة.

٢٩٠٩ عندما تُعد المنشأة المستثمرة قوائم مالية مجمعة وتصفها بأنها تمتثل للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، فإن هذه القوائم يجب أن تلتزم بجميع متطلبات هذا المعيار الدولي للتقرير المالي. ويجب أن تُستبعد المعاملات والأرصدة بين منشآت المجموعة، كما يجب أن تُستبعد الأرباح أو الخسائر الناتجة عن المعاملات بين منشآت المجموعة والمُثبتة ضمن الأصول مثل المخزون، والعقارات والآلات والمعدات، كما يجب أن تُعد القوائم المالية للمنشآت المشمولة في القوائم المالية المجمعة كما في نفس تاريخ التقرير ما لم يكن من غير العملي فعل ذلك، كما يجب اتباع سياسات محاسبية متماثلة للمعاملات والأحداث الأخرى المتماثلة في الظروف المتشابهة.

الإفصاحات في القوائم المالية المجمعة

٣٠٠٩ يجب أن تفصح القوائم المالية المجمعة عن التالي:

(أ) حقيقة أن القوائم المالية هي قوائم مالية مجمعة.

(ب) سبب إعداد القوائم المالية المجمعة.

(ج) أساس تحديد المنشآت المشمولة في القوائم المالية المجمعة.

(د) أساس إعداد القوائم المالية المجمعة.

(هـ) الإفصاحات عن **الطرف ذي العلاقة** المطلوبة بموجب القسم ٣٣ "الإفصاحات عن الطرف ذي العلاقة".

القسم رقم ١٠

"السياسات المحاسبية، والتقديرات والأخطاء"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ١٠ "السياسات المحاسبية، والتقديرات والأخطاء" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

القسم ١٠

السياسات المحاسبية، والتقديرات والأخطاء

نطاق هذا القسم

١٠.١ يوفر هذا القسم إرشادات لاختيار وتطبيق **السياسات المحاسبية** المستخدمة في إعداد **القوائم المالية**. كما يغطي – أيضا – **التغيرات في التقديرات المحاسبية** وتصحيح **الأخطاء** في القوائم المالية لفترة سابقة.

اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية

١٠.٢ السياسات المحاسبية هي مبادئ وأسس وأعراف وقواعد وممارسات محددة، تُطبق من قبل المنشأة عند إعداد وعرض القوائم المالية.

١٠.٣ إذا تناول هذا المعيار الدولي للتقرير المالي – بشكل محدد – معاملة، أو حدثاً أو ظرفاً آخر، فإنه يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي. وبالرغم من ذلك لا يلزم المنشأة أن تتبع متطلباً في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي إذا كان أثر ذلك غير **ذي أهمية نسبية**.

١٠.٤ إذا لم يتناول هذا المعيار الدولي للتقرير المالي – بشكل محدد – معاملة، أو حدثاً أو ظرفاً آخر، فإنه يجب على إدارة المنشأة أن تجتهد في تطوير وتطبيق سياسة محاسبية تنتج عنها معلومات تكون:

(أ) **ملائمة** لاحتياجات المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية،

(ب) **يمكن الاعتماد عليها** بحيث أن القوائم المالية:

(١) تعبر - بصدق – عن **المركز المالي** للمنشأة، وعن **أدائها** المالي **وتدفقاتها النقدية**؛

(٢) تعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملات والأحداث والظروف الأخرى، ولا تعكس - مجرد – الشكل القانوني؛

(٣) تكون محايدة، بمعنى خالية من التحيز؛

(٤) تتسم بالحرص؛

(٥) تكون كاملة في جميع الجوانب ذات الأهمية النسبية.

١٠.٥ للقيام بالاجتهاد الموضح في الفقرة ١٠. ٤، يجب على الإدارة أن ترجع إلى المصادر التالية بحسب الترتيب التنازلي، وأن تأخذ في الحسبان إمكانية انطباقها:

(أ) المتطلبات والإرشادات في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي التي تتعامل مع موضوعات مشابهة وذات صلة.

(ب) تعريفات الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات، وضوابط **إثباتها**، ومفاهيم **قياسها** والمبادئ السائدة الواردة في القسم ٢ "المفاهيم والمبادئ السائدة".

١٠.٦ للقيام بالاجتهاد الموضح في الفقرة ١٠. ٤، يمكن للإدارة – أيضاً – أن تأخذ في الحسبان المتطلبات والإرشادات في **النسخة الكاملة للمعايير الدولية للتقرير المالي** التي تتعامل مع موضوعات مشابهة وذات صلة.

ثبات السياسات المحاسبية

٧.١٠ يجب على المنشأة أن تختار وتطبق سياساتها المحاسبية - بشكل ثابت – على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى المتشابهة، ما لم يتطلب هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، أو يسمح - بشكل محدد – بتصنيف للبنود قد تكون سياسات مختلفة مناسبة لها. وإذا تطلب هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، أو سمح بمثل هذا التصنيف، فإنه يجب اختيار وتطبيق السياسة المحاسبية الملائمة - بشكل ثابت – بالنسبة لكل فئة.

التغييرات في السياسات المحاسبية

١٠٠٨ يجب على المنشأة أن تغير سياسة محاسبية - فقط -إذا كان التغيير:

(أ) مطلوباً بموجب تغيرات في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي.

(ب) تنتج عنه قوائم مالية توفر معلومات يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملاءمة، عن آثار المعاملات، والأحداث والظروف الأخرى على المركز المالي للمنشأة وعلى أدائها المالي وتدفقاتها النقدية.

٩.١٠ لا يعد ما يلي تغييرات في السياسات المحاسبية:

(أ) تطبيق سياسة محاسبية على معاملات، أو أحداث أو ظروف أخرى تختلف – في جوهرها – عن تلك التي كانت تحدث سابقاً.

(ب) تطبيق سياسة محاسبية جديدة على معاملات، أو أحداث أو ظروف أخرى لم تحدث سابقاً، أو كانت غير ذات أهمية نسبية.

(ج) التحول إلى نموذج التكلفة عندما لم يعد متوفراً قياس بالقيمة العادلة يمكن الاعتماد عليه (أو العكس) لأصل يتطلب هذا المعيار الدولي للتقرير المالي أو يسمح بقياسه بالقيمة العادلة.

١٠.١٠ إذا كان هذا المعيار الدولي للتقرير المالي يسمح باختيار المعالجة المحاسبية (بما في ذلك أساس القياس) لعملية أو حدث أو ظرف آخر محدد، وغيرت المنشأة اختيارها السابق، فإن ذلك يعد تغييراً في السياسة المحاسبية.

١٠.١٠أ التطبيق الأولي لسياسة إعادة تقويم الأصول وفقاً للقسم ١٧ "العقارات والآلات والمعدات" هو تغيير في سياسة محاسبية يتم التعامل معها على أساس أنها إعادة تقويم وفقاً للقسم ١٧. وتبعا لذلك، فإن التغيير من نموذج التكلفة إلى نموذج إعادة التقويم لفئة من فئات العقارات والآلات والمعدات يجب المحاسبة عنه بأثر مستقبلي، بدلاً من أن تكون وفقاً للفقرتين ١٠. ١١ – ١٠. ١٢.

تطبيق التغييرات في السياسات المحاسبية

١١.١٠ يجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن التغييرات في السياسة المحاسبية كما يلي:

(أ) يجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن التغيير في سياسة محاسبية والناتج عن تغير في متطلبات هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، وفقاً للأحكام الانتقالية المحددة في ذلك التعديل، إن وجدت.

(ب) عندما تختار المنشأة أن تتبع معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإثبات والقياس"، بدلا من إتباع القسم ١١ "الأدوات المالية الأساس" والقسم ١٢ "موضوعات أخرى تتعلق بالأدوات المالية" على النحو المسموح به بموجب الفقرة ١١. ٢، وتغيرت متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٩، فإنه يجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن ذلك التغيير في السياسة المحاسبية وفقاً للأحكام الانتقالية المحددة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المُنقح.

(ج) يجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن جميع التغييرات الأخرى في السياسة المحاسبية **بأثر رجعي** (انظر الفقرة ١٠. ١٢).

التطبيق بأثر رجعي

١٢.١٠ عندما يُطبق تغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعى، وفقاً للفقرة ١٠. ١١، فإنه يجب على المنشأة أن تطبق السياسة الجديدة على المعلومات المقارنة للفترات السابقة حتى أبكر فترة ممكنه عملياً، كما لو كانت السياسة المحاسبية الجديدة تُطبق دائماً. وعندما يكون **من غير العملي** تحديد الآثار لفترة بعينها لتغيير سياسة محاسبية على المعلومات المقارنة لفترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة المعروضة، فإنه يجب على المنشأة أن تطبق السياسة المحاسبية الجديدة على المبالغ الدفترية للأصول والالتزامات كما في بداية أبكر فترة يكون من الممكن – عملياً – التطبيق بأثر رجعى لها، وقد تكون هي الفترة الحالية، ويجب أن تجري تعديلاً مقابلاً للرصيد الافتتاحي لكل مكونات حقوق الملكية المتأثرة، وذلك لتلك الفترة.

الإفصاح عن التغيير في سياسة محاسبية

١٣.١٠ عندما يكون لتعديل في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي أثر على الفترة الحالية أو أي فترة سابقة، أو قد يكون له أثر على الفترات المستقبلية، فيجب على المنشأة أن تفصح عما يلي:

(أ) طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية.

(ب) مبلغ التعديل لكل بند قائمة مالية مستقل متأثر للفترة الحالية وكل فترة سابقة معروضة - إلى الحد الممكن عملياً -.

(ج) مبلغ التعديل المتعلق بالفترات قبل تلك المعروضة، إلى الحد الممكن عملياً.

(د) توضيح، إذا كان من غير العملي تحديد المبالغ التي يُفصح عنها والواردة في (ب) أو (ج) أعلاه.

ولا يلزم تكرار هذه الإفصاحات في القوائم المالية للفترات اللاحقة.

١٤.١٠ عندما يكون للتغيير الاختياري في سياسة محاسبية أثر على الفترة الحالية، أو على أي فترة سابقة، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي:

(أ) طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية

(ب) الأسباب التي تجعل تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة يوفر معلومات يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملاءمة.

(ج) مبلغ التعديل لكل بند قائمة مالية مستقل متأثر -إلى الحد الممكن عملياً - بحيث يظهر – بشكل مستقل:

(١) للفترة الحالية

(٢) لكل فترة سابقة معروضة.

(٣) المجموع للفترات قبل تلك المعروضة.

(د) توضيح، إذا كان من غير العملي تحديد المبالغ التي يُفصح عنها والواردة في (ج) أعلاه.

ولا يلزم تكرار هذه الإفصاحات في القوائم المالية للفترات اللاحقة.

التغيرات في التقديرات المحاسبية

١٥.١٠ التغير في تقدير محاسبي هو تعديل المبلغ الدفتري لأصل، أو التزام، أو مبلغ الاستهلاك الدوري لأصل، والذي ينتج عن تقويم الوضع الحالي والمنافع المستقبلية المتوقعة والالتزامات المرتبطة بالأصول والالتزامات. تنتج التغيرات في التقديرات المحاسبية من معلومات جديدة أو تطورات جديدة. ومن ثم، فهي لا تُعد تصحيحاً لأخطاء. وعندما يكون من الصعب تمييز تغيير في سياسة محاسبية عن تغير في تقدير محاسبي، فإنه يُعالج التغير على أنه تغير في تقدير محاسبي.

١٦.١٠ يجب على المنشأة أن تُثبت أثر التغير في تقدير محاسبي، بخلاف التغير الذي تنطبق عليه الفقرة ١٠. ١٧ - **بأثر مستقبلي** - وذلك من خلال تضمينه في الربح، أو الخسارة في:

(أ) فترة التغير، إذا كان التغير يؤثر - فقط - على هذه الفترة.

(ب) فترة التغير والفترات المستقبلية، إذا كان التغير يؤثر على كليهما.

١٧.١٠ إذا نشأ عن التغير في تقدير محاسبي تغيرات في الأصول والالتزامات، أو تعلق ببند من حقوق الملكية، فإنه يجب على المنشأة أن تُثبته من خلال تعديل المبلغ الدفتري لبند الأصل أو الالتزام أو حق الملكية ذي الصلة في فترة التغير.

الإفصاح عن تغير في تقدير

١٨.١٠ يجب على المنشأة أن تفصح عن طبيعة أي تغير في تقدير محاسبي وأثر التغير على أصول، والتزامات، ودخل ومصروف الفترة الحالية. وعندما يكون من الممكن - عملياً - للمنشأة أن تقدر أثر التغير على فترة مستقبلية أو أكثر، فإنه يجب على المنشأة أن تُفصح عن تلك التقديرات.

تصحيح أخطاء فترة سابقة

١٩.١٠ أخطاء فترة سابقة هي حذف من القوائم المالية للمنشأة، وسوء عرض فيها، لفترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة، تنشأ عن الفشل في استخدام، أو سوء استخدام، معلومات يمكن الاعتماد عليها، والتي:

(أ) كانت متاحة عند اعتماد القوائم المالية لهذه الفترات للإصدار،

(ب) كان من المتوقع - بشكل معقول - أن يتم الحصول عليها وأخذها في الحسبان في إعداد وعرض هذه القوائم المالية.

٢٠.١٠ تشمل مثل هذه الأخطاء آثار الأخطاء الحسابية، والأخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية، والسهو أو التفسيرات الخاطئة للحقائق، والغش.

٢١.١٠ إلى المدى الممكن عمليا، يجب على المنشأة أن تصحح أخطاء فترة سابقة ذات أهمية نسبية - بأثر رجعي - في أول قوائم مالية معتمدة للإصدار بعد اكتشافها، وذلك من خلال:

(أ) إعادة عرض مبالغ المقارنة للفترة (الفترات) السابقة المعروضة التي حدث فيها الخطأ، أو

(ب) إذا حدث الخطأ قبل أبكر فترة سابقة معروضة، إعادة عرض الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية لأبكر فترة سابقة معروضة.

٢٢.١٠ عندما يكون من غير العملي تحديد آثار الخطأ لفترة محددة، على المعلومات المقارنة لفترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة المعروضة، فإنه يجب على المنشأة أن تُعيد عرض الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية لأبكر فترة يكون من الممكن – عملياً – إعادة العرض بأثر رجعي لها (وقد تكون هي الفترة الحالية).

الإفصاح عن أخطاء فترة سابقة

٢٣.١٠ يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي حول أخطاء فترة سابقة:

(أ) طبيعة خطأ الفترة السابقة.

(ب) مبلغ التصحيح لكل بند قائمة مالية مستقل متأثر لكل فترة معروضة، وإلى الحد الممكن عملياً.

(ج) مبلغ التصحيح في بداية أبكر فترة سابقة معروضة، إلى الحد الممكن عملياً.

(د) توضيح، إذا كان من غير العملي تحديد المبالغ التي يُفصح عنها والواردة في (ب) أو (ج) أعلاه.

ولا يلزم تكرار هذه الإفصاحات في القوائم المالية للفترات اللاحقة.

القسم رقم ١١

"الأدوات المالية الأساسية"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ١١ "الأدوات المالية الأساسية" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

القسم ١١
الأدوات المالية الأساسية
نطاق القسمين ١١ و١٢

١٠١١ يتناول القسم ١١ "الأدوات المالية الأساسية" والقسم ١٢ " موضوعات أخرى خاصة بالأدوات المالية " معاً إثبات وإلغاء إثبات **الأدوات المالية** (**الأصول المالية** و**الالتزامات المالية**)، وقياسها والإفصاح عنها. وينطبق القسم ١١ على الأدوات المالية الأساسية وهو ملائم لجميع المنشآت. وينطبق القسم ١٢ على الأدوات والمعاملات المالية الأخرى الأكثر تعقيداً. إذا كانت المنشأة تدخل في معاملات أدوات مالية أساسية فقط فإن القسم ١٢ لا ينطبق. وبالرغم من ذلك، فحتى المنشآت التي لديها أدوات مالية أساسية فقط يجب أن تأخذ في الحسبان نطاق القسم ١٢ للتأكد من أنها معفاة منه.

اختيار السياسة المحاسبية

٢٠١١ يجب على المنشأة أن تختار تطبيق إما:

(أ) أحكام كل من القسمين ١١ و١٢ بالكامل، أو

(ب) أحكام القياس والإثبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإثبات والقياس" ومتطلبات الإفصاح الواردة في القسمين ١١ و١٢.

وذلك للمحاسبة عن جميع أدواتها المالية. اختيار المنشأة للبند "أ" أو "ب" هو اختيار سياسة محاسبية. وتتضمن الفقرات ١١.٨ - ١١.١٤ متطلبات تحديد متى يكون التغيير في السياسة المحاسبية مناسباً، وكيف ينبغي أن تتم المحاسبة عن ذلك التغيير، وما هي المعلومات التي ينبغي الإفصاح عنها بشأن التغيير.

مقدمة للقسم ١١

٣٠١١ الأداة المالية هي عقد ينشئ أصلاً مالياً لإحدى المنشآت والتزاماً مالياً أو أداة حقوق ملكية لمنشأة أخرى.

٤٠١١ يتطلب القسم ١١ نموذج التكلفة المستنفدة لجميع الأدوات المالية الأساسية باستثناء الاستثمارات في الأسهم الممتازة غير القابلة للتحويل والأسهم العادية والممتازة غير القابلة للإعادة التي تتم **المتاجرة** فيها في سوق عامة أو التي يمكن قياس قيمتها العادلة خلاف ذلك بطريقة يمكن الإعتماد عليها بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما.

٥٠١١ الأدوات المالية الأساسية ضمن نطاق القسم ١١ هي تلك التي تستوفي الشروط الواردة في الفقرة ١١.٨. وتشمل أمثلة الأدوات المالية التي عادة تستوفي تلك الشروط:

(أ) النقد.

(ب) الودائع تحت الطلب والودائع محددة الأجل عندما تكون المنشأة هي المودع، مثل الحسابات المصرفية.

(ج) الورقة التجارية والفواتير التجارية المحتفظ بها.

(د) الحسابات، وأوراق القبض والقروض المستحقة من المدينين والمستحقة للدائنيين.

(هـ) السندات وأدوات الدين المشابهة.

(و) الاستثمارات في الأسهم الممتازة غير القابلة للتحويل والأسهم العادية والممتازة غير القابلة للإعادة.

(ر) الارتباطات باستلام قرض إذا كان الارتباط لا يمكن تسويته بالصافي نقداً.

٦.١١ تشمل أمثلة الأدوات المالية التي عادة لا تستوفي الشروط الواردة في الفقرة ١١. ٨، ومن ثم فهي ضمن نطاق القسم ١٢:

(أ) الأوراق المالية المضمونة بأصول، مثل التزامات الرهن المضمونة، واتفاقيات إعادة الشراء وحزم المبالغ المستحقة من المدينين التي يتم توريقها.

(ب) الخيارات، والحقوق، والأذونات، والعقود المستقبلية، والعقود الآجلة ومقايضات معدل الفائدة التي يمكن تسويتها نقداً أو بمبادلة أداة مالية أخرى.

(ج) الأدوات المالية التي تتأهل ويتم وسمها على أنها أدوات تحوط وفقاً للمتطلبات الواردة في القسم ١٢.

(د) الارتباطات بتقديم قرض إلى منشأة أخرى.

(هـ) الارتباطات باستلام قرض إذا كان الارتباط يمكن تسويته بالصافي نقداً.

نطاق القسم ١١

٧.١١ ينطبق القسم ١١ على جميع الأدوات المالية المستوفية لشروط الفقرة ١١. ٨ باستثناء ما يلي:

(أ) الاستثمارات في **المنشآت التابعة والمنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة** التي تتم المحاسبة عنها وفقاً للقسم ٩ "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة" أو القسم ١٤ "الاستثمارات في المنشآت الزميلة" أو القسم ١٥ "الاستثمارات في المشاريع المشتركة".

(ب) الأدوات المالية التي تستوفي تعريف حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة بما في ذلك مكون الملكية للأدوات المالية المركبة المصدرة بواسطة المنشأة (أنظر القسم ٢٢ "الالتزامات وحقوق الملكية").

(ج) عقود الإيجار، التي ينطبق عليها القسم ٢٠ "عقود الإيجار" أو الفقرة ١٢. ٣ (و). وبالرغم من ذلك، فإن متطلبات إلغاء الإثبات الواردة في الفقرات ١١. ٣٣ - ١١. ٣٨ تنطبق على إلغاء إثبات المبالغ المستحقة من مدينيي عقد الإيجار والمثبتة من قبل المؤجر والمبالغ مستحقة السداد لعقد الإيجار المثبتة من قبل المستأجر، وتنطبق متطلبات الهبوط في الفقرات ١١. ٢١ -١١. ٢٦ على المبالغ المستحقة من مديني عقود الإيجار المثبتة بواسطة المؤجر حقوق والتزامات أصحاب العمل بموجب خطط منافع الموظف، التي ينطبق عليها القسم ٢٨ "منافع الموظف".

(د) الأدوات المالية والعقود والالتزامات بموجب معاملات الدفع على أساس السهم التي ينطبق عليها القسم ٢٦.

(هـ) أصول التعويض التي يتم المحاسبة عنها وفقاً للقسم ٢١ "المخصصات والاحتمالات" (أنظر الفقرة ٢١. ٩).

الأدوات المالية الأساسية

٨.١١ يجب على المنشأة أن تحاسب عن الأدوات المالية التالية على أنها أدوات مالية أساسية وفقاً للقسم ١١:

(أ) النقد.

(ب) أداة الدين (مثل حساب، أو كمبيالة، أو قرض مستحق من المدينين أو مستحق للدائنين) تستوفي الشروط الواردة في الفقرة ١١. ٩.

(ج) ارتباط باستلام قرض:

(١) لا يمكن تسويته بالصافي نقداً،

(٢) عند تنفيذ الارتباط، يتوقع أن يستوفي الشروط الواردة في الفقرة ٩.١١.

(هـ) الاستثمار في الأسهم الممتازة غير القابلة للتحويل والأسهم العادية أو الأسهم الممتازة غير القابلة للإعادة .

٩.١١ يجب أن تتم المحاسبة عن أداة الدين التي تستوفي جميع الشروط الواردة في البنود (أ) - (د) أدناه وفقاً للقسم ١١:

(أ) العوائد لمالك الأداة (المقرض/الدائن) المقومة بالعملة التي تتم بها أدوات الدين التي تعد:

(١) مبلغاً ثابتاً؛ أو

(٢) معدل عائد ثابت على مدى عمر الأداة؛ أو

(٣) معدل عائد متغير يساوي، خلال عمر الأداة، معدل فائدة مرجعي واحد معلن أو يمكن ملاحظته (مثل معدل الفائدة المعروض بين بنوك لندن لايبور)؛ أو

(٤) تركيبة من مثل هذه المعدلات الثابتة والمتغيرة شريطة أن تكون كل من المعدلات الثابتة والمتغيرة موجبة (مثلاً مقايضة معدل فائدة لها معدل ثابت موجب ومعدل متغير سالب لن تستوفي هذا الضابط).

(ب) لا يوجد نص تعاقدي يمكن، بشروطه، أن يؤدي إلى أن يفقد مالك الأداة (المقرض/الدائن) المبلغ الأصلي أو أي فائدة تخص الفترة الحالية أو الفترات السابقة. إن حقيقة أن أداة دين ستُجعل تالية الاستحقاق لأدوات دين أخرى ليست مثالاً على هذا النص التعاقدي.

(ج) النصوص التعاقدية التي تسمح أو تطلب من المصدر (المقترض) بأن يدفع أداة الدين مقدماً أو التي تسمح أو تطلب من المالك الأداة (الدائن) بإعادتها إلى المصدر (أي طلب السداد) قبل استحقاقها لا تكون مشروطة بأحداث مستقبلية بخلاف حماية:

(١) المالك ضد التغير في مخاطر الإئتمان للمصدر أو الأداة (على سبيل المثال: التعثر، تخفيض مستوى التصنيف الإئتماني، أو خرق تعهدات القرض) أو تغير في السيطرة على المصدر؛ أو

(٢) المالك أو المصدر ضد التغيرات في أنظمة الضرائب أو القوانين ذات الصلة.

(د) ليس هناك عوائد مشروطة أو نصوص اعادة دفع باستثناء معدل العائد المتغير الموضح في البند "أ" ونصوص الدفعة المقدمة الموضحة في البند "ج".

٩.١١أ تشمل أمثلة أدوات الدين التي تستوفي عادة الشروط الواردة في الفقرة ٩.١١ (أ)(٤):

(أ) قرض بنكي بمعدلات فائدة ثابتة لفترة أولية ومن ثم يتغير إلى معدل فائدة معلن أو معدل فائدة متغير قابل للرصد بعد تلك الفترة.

(ب) قرض بنكي بفائدة يتم دفعها بمعدل فائدة معلن أو معدل فائدة متغير قابل للرصد زائداً معدل ثابت طوال فترة القرض، على سبيل المثال لايبور زائداً ٢٠٠ نقطة أساس.

٩.١١ب مثال لأداة دين تستوفي عادة الشروط الواردة في الفقرة ٩.١١ (ج) هو قرض بنكي يسمح للمقترض بإنهاء الترتيب في وقت مبكر على الرغم من أنه قد يتطلب من المقترض دفع غرامة لتعويض البنك عن تكاليف إنهاء المقترض للترتيب في وقت مبكر.

١٠٠١١ أمثلة الأدوات المالية التي عادة ستستوفي الشروط الواردة في الفقرة ١١ . ٩:

(أ) الحسابات والأوراق التجارية المستحقة من المدينين التجاريين والحسابات والأوراق التجارية المستحقة للدائنين، والقروض من البنوك أو أطراف ثالثة أخرى.

(ب) الحسابات المستحقة للدائنين بعملة أجنبية. وبالرغم من ذلك، يتم اثبات أي تغير في الحساب المستحق للدائنين بسبب التغير في سعر الصرف ضمن الربح أو الخسارة حسب ما تطلبته الفقرة ٣٠ . ١٠.

(ج) القروض من أو للمنشآت التابعة أو المنشآت الزميلة التي تستحق الدفع عند طلبها.

(د) أداة الدين التي ستصبح مستحقة التحصيل مباشرة إذا تخلف المصدر عن دفع الفائدة أو المبلغ الأصلي (مثل هذا النص لا يخالف الشروط الواردة في الفقرة ١١ . ٩).

١١٠١١ تشمل أمثلة الأدوات المالية التي لا تستوفي الشروط الواردة في الفقرة ١١ . ٩ (وهي بالتالي ضمن نطاق القسم ١٢):

(أ) الاستثمار في أداوت حقوق الملكية لمنشأة أخرى بخلاف الاسهم الممتازة غير القابلة للتحويل والأسهم العادية والممتازة غير القابلة للإعادة (أنظر الفقرة ١١ . ٨ (د)).

(ب) مقايضة معدل الفائدة التي تدر تدفقاً نقدياً يكون إيجابياً أو سلبياً، أو ارتباط آجل بشراء سلعة أو أداة مالية قابلة للتسوية نقداً والتي، عند التسوية؛ يمكن أن يكون لها، تدفق نقدي إيجابي أو سلبي، نظراً لأن مثل هذه المقايضات والعقود الآجلة لا تستوفي الشرط الوارد في الفقرة ١١ . ٩ (أ).

(ج) الخيارات والعقود الآجلة، نظراً لأن العوائد لمالك الأداة ليست ثابتة ولم يتم استيفاء الشرط الوارد في الفقرة ١١ . ٩ (أ).

(د) الاستثمارات في الديون القابلة للتحويل، نظراً لأن العائد لمالك الأداة يمكن أن يتغير مع تغير أسعار أسهم حقوق ملكية المصدر وليس فقط مع تغير معدلات الفائدة في السوق.

الإثبات الأولي

١٢٠١١ يجب على المنشأة أن تُثبت الأصل المالي أو الالتزام المالي فقط عندما تصبح المنشأة طرفاً في النصوص التعاقدية للأداة.

القياس الأولي

١٣٠١١ عندما يتم اثبات أصل مالي أو التزام مالي بشكل أولي، يجب على المنشأة قياسه بسعر المعاملة (بما في ذلك تكاليف المعاملة باستثناء القياس الأولي للأصول والالتزامات المالية التي تقاس لاحقاً بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة) ما لم يشكل الترتيب، في الواقع، معاملة تمويل للمنشأة (لالتزام مالي) أو الطرف المقابل (لأصل مالي) للترتيب. يشكل الترتيب معاملة تمويل ذا تم تأجيل الدفع بما يتجاوز شروط الأعمال العادية، على سبيل المثال تقديم تسهيلات ائتمانية بدون فائدة للمشتري للسلع التي تبيعها المنشأة، أو تم التمويل بمعدل فائدة لا يمثل معدلات سوق، على سبيل المثال بدون فوائد أو أقل من معدلات السوق للقروض المقدمة للموظفين. وإذا كان الترتيب يشكل معاملة تمويل، فيجب على المنشأة أن تقيس الأصل المالي أو الالتزام المالي بالقيمة الحالية للدفعات المستقبلية مخصومة بمعدل الفائدة السوقية لأداة دين مشابهة كما هو محدد في الإثبات الأولي.

أمثلة - الأصول المالية

١. للقرض طويل الأجل المقدم لمنشأة أخرى، يتم اثبات المبلغ المستحق من المدينين بالقيمة الحالية للنقد المستحق (بما في ذلك مدفوعات الفائدة ومدفوعات سداد أصل القرض) من تلك المنشأة.

٢. للسلع المباعة إلى عميل بائتمان قصير الأجل، يتم اثبات المبلغ المستحق من المدينين بالمبلغ النقدي غير المخصوم المستحق من تلك المنشأة، والذي هو - عادة - سعر الفاتورة.

٣. للبند المباع إلى عميل بائتمان خالي من الفائدة لمدة سنتين، يتم اثبات المبلغ المستحق من المدينين بسعر البيع النقدي الحالي لذلك البند. وعندما يكون سعر البيع النقدي الحالي ليس معلوماً فيمكن تقديره على أنه القيمة الحالية للنقد المستحق من المدينين المخصوم باستخدام سعر (أسعار) الفائدة السوقية السائد لمبلغ مستحق من المدينين مشابه.

٤. للشراء النقدي للأسهم العادية لمنشأة أخرى، يتم اثبات الاستثمار بالمبلغ النقدي المدفوع لاقتناء الأسهم.

أمثلة - الالتزامات المالية

١. للقرض المستلم من بنك، يتم اثبات المبلغ المستحق للدائنين أولياً بالقيمة الحالية للنقد المستحق للبنك (مثلاً بما في ذلك مدفوعات الفائدة ومدفوعات سداد أصل القرض).

٢. للسلع المشتراة من مورد بائتمان قصير الأجل، يتم اثبات المبلغ المستحق للدائنيين بالمبلغ غير المخصوم المستحق للمورد، والذي هو - عادة - سعر الفاتورة.

القياس اللاحق

١٤.١١ في نهاية كل فترة تقرير، يجب على المنشأة أن تقيس الأدوات المالية على النحو التالي، دون أي طرح لتكاليف المعاملة التي يمكن أن تتحملها المنشأة عند البيع أو الاستبعاد الآخر:

(أ) يجب أن تقاس أدوات الدين التي تستوفي الشروط الواردة في الفقرة ١١. ٨ (ب) **بالتكلفة المستنفدة** باستخدام **طريقة الفائدة الحقيقية**. توفر الفقرات ١١. ١٥ - ١١. ٢٠ إرشادات على تحديد التكلفة المستنفدة باستخدام طريقة الفائدة الحقيقية. ويجب أن تقاس أدوات الدين التي تصنف على أنها أصول متداولة أو التزامات متداولة بالمبلغ النقدي غير المخصوم أو العوض النقدي الآخر الذي يتوقع أن يتم دفعه أو استلامه (أي صافي من الهبوط في القيمة - أنظر ١١. ٢١ - ١١. ٢٦) ما لم يشكل الترتيب، في الواقع، معاملة تمويل (أنظر الفقرة ١١. ١٣).

(ب) يجب أن تقاس الارتباطات باستلام قرض التي تستوفي الشروط الواردة في الفقرة ١١. ٨ (ج) بالتكلفة (التي تكون في بعض الأحيان صفراً) مطروحاً منها هبوط القيمة.

(ج) يجب أن تقاس الاستثمارات في الأسهم الممتازة غير القابلة للتحويل والأسهم العادية أو الممتازة غير القابلة للإعادة على النحو التالي (توفر الفقرات ١١. ٢٧ - ١١. ٣٣ إرشادات على القيمة العادلة):

(١) إذا كانت الأسهم تتم المتاجرة فيها في سوق عامة أو يمكن قياس قيمتها العادلة خلاف ذلك بطريقة يمكن الإعتماد عليها بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، فإنه يجب أن يقاس الاستثمار بالقيمة العادلة مع إثبات التغيرات ضمن الربح أو الخسارة.

(٢) يجب أن تقاس جميع الاستثمارات الأخرى من هذا القبيل بالتكلفة مطروحاً منها هبوط القيمة.

يجب تقويم هبوط القيمة أو عدم قابلية التحصيل للأدوات المالية في البنود "أ" و"ب" و"ج" (٢) أعلاه. وتوفر الفقرات ١١. ٢١ - ١١. ٢٦ إرشادات.

التكلفة المستنفدة وطريقة الفائدة الحقيقية

١١.١٥ التكلفة المستنفدة للأصل المالي أو الالتزام المالي في كل تاريخ تقرير هي صافي المبالغ التالية:

(أ) المبلغ الذي يقاس به الأصل المالي أو الالتزام المالي عند الإثبات الأولي.

(ب) مطروحاً منه أي مدفوعات لتسديد أصل القرض.

(ج) مضافاً إليه أو مطروحاً منه مجمع الاستنفاد باستخدام طريقة الفائدة الحقيقية لأي فرق بين المبلغ عند الإثبات الأولي ومبلغ الاستحقاق.

(د) مطروحاً منه، في حال الأصل المالي، أي تخفيض (بشكل مباشر أو من خلال استخدام حساب مخصص) بالهبوط في القيمة أو عدم قابلية التحصيل.

تقاس – بشكل أولي – الأصول والالتزامات المالية التي ليس لها معدل فائدة معلن لا تتعلق بالترتيبات التي تشكل معاملة تمويل وتكون مصنفة على أنها أصول متداولة أو التزامات متداولة بمبلغ غير مخصوم وفقاً للفقرة ١١ .١٣. وبناءً عليه، لا ينطبق البند "ج" أعلاه عليها.

١١.١٦ طريقة الفائدة الفعلية هي طريقة لحساب التكلفة المستنفدة للأصل المالي أو الالتزام المالي (أو مجموعة أصول مالية أو التزامات مالية) وتخصيص دخل الفائدة أو مصروف الفائدة على مدى الفترة ذات الصلة. ومعدل الفائدة الحقيقي هو المعدل الذي يخصم بدقة المدفوعات أو المقبوضات النقدية المستقبلية المقدرة خلال العمر المتوقع للأداة المالية أو، عندما يكون مناسباً، خلال فترة أقصر، إلى المبلغ الدفتري للأصل المالي أو الإلتزام المالي. ويتم تحديد معدل الفائدة الحقيقي على أساس المبلغ الدفتري للأصل المالي أو الالتزام المالي عند الإثبات الأولي. وبموجب طريقة الفائدة الحقيقية:

(أ) تكون التكلفة المستنفدة للأصل (الالتزام) المالي هي القيمة الحالية للمقبوضات (المدفوعات) النقدية المستقبلية مخصومة بمعدل الفائدة الحقيقي.

(ب) يكون مصروف (دخل) الفائدة في فترة معينة مساوياً للمبلغ الدفتري للالتزام (الأصل) المالي في بداية الفترة مضروباً بمعدل الفائدة الحقيقي للفترة.

١١.١٧ عند حساب معدل الفائدة الحقيقي، يجب على المنشأة أن تقدر التدفقات النقدية آخذة في الحسبان جميع البنود التعاقدية للأداة المالية (مثلاً الدفعة المقدمة، وخيارات الشراء والخيارات المشابهة) وخسائر الائتمان المعلومة التي تم تحملها، لكنها لا يجوز أن تأخذ في الحسبان خسائر الائتمان المستقبلية الممكنة التي لم يتم تحملها بعد.

١١.١٨ عند حساب معدل الفائدة الحقيقي، يجب على المنشأة أن تستنفد أي رسوم ذات علاقة، أو تكاليف تمويل مدفوعة أو مقبوضة (مثل "النقاط")، أو تكاليف المعاملات والعلاوات أو الخصومات الأخرى، على مدى العمر المتوقع للأداة باستثناء ما يلي. يجب أن تستخدم المنشأة فترة أقصر إذا كانت هي الفترة التي تتعلق بها الرسوم، أو تكاليف التمويل المدفوعة أو المقبوضة، أو تكاليف المعاملات، والعلاوات أو الخصومات. وسيكون هذا هو الحال عندما تتم إعادة تسعير المتغير الذي تتعلق به الرسوم، أو تكاليف التمويل المدفوعة أو المقبوضة، أو تكاليف المعاملات، والعلاوات أو الخصومات، إلى المعدلات السوقية قبل الاستحقاق المتوقع للأداة. في مثل هذه الحالة، تكون فترة الاستنفاد المناسبة هي الفترة التي تمتد حتى تاريخ إعادة التسعير التالي.

١٩.١١ للأصول المالية والالتزامات المالية ذات المعدل المتغير، فان إعادة تقدير التدفقات النقدية في كل فترة لتعكس التغيرات في معدلات الفائدة السوقية يُبدل معدل الفائدة الحقيقي. وإذا تم إثبات أولي لأصل مالي أو التزام مالي ذي معدل متغير بمبلغ يساوي المبلغ الأصلي المستحق من المدينين أو المستحق للدائنين عند الاستحقاق، فإن إعادة تقدير دفعات الفائدة المستقبلية عادة لا يكون له أثر كبير على المبلغ الدفتري للأصل أو الالتزام.

٢٠.١١ إذا قامت المنشأة بتنقيح تقديراتها للمدفوعات أو المقبوضات، فيجب على المنشأة أن تعدل المبلغ الدفتري للأصل المالي أو الالتزام المالي (أو مجموعة الأدوات المالية) ليعكس التدفقات النقدية الفعلية والمنقحة المقدرة. ويجب على المنشأة أن تقوم بإعادة حساب المبلغ الدفتري عن طريق حساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة بمعدل الفائدة الحقيقي الأصلي للأداء المالية. وتُثبت المنشأة التعديل على أنه دخل أو مصروف ضمن الربح أو الخسارة في تاريخ التنقيح.

مثال لتحديد التكلفة المستنفدة لقرض مدته خمس سنوات باستخدام طريقة الفائدة الحقيقية:

بتاريخ ١ يناير ٢٠×٠، تقتني منشأة سند مقابل ٩٠٠ وحدة عملة، وتتحمل تكاليف معاملة تبلغ ٥٠ وحدة عملة، وتكون هناك فائدة بمبلغ ٤٠ وحدة عملة مستحقة من المدينين سنوياً، متأخرات، على مدى السنوات الخمس التالية (٣١ ديسمبر ٢٠×٠ – ٣١ ديسمبر ٢٠×٤) والسند له قيمة استرداد إلزامية تبلغ ١١٠٠ وحدة عملة بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠×٤).

السنة	المبلغ الدفتري في بداية الفترة وحدة عملة	دخل الفائدة بنسبة* ٦,٩٥٨٣٪ وحدة عملة	التدفق النقدي الوارد وحدة عملة	المبلغ الدفتري في نهاية الفترة وحدة عملة
٢٠×٠	٩٥٠,٠٠٠	٦٦,١٠	(٤٠,٠٠٠)	٩٧٦,١١
٢٠×١	٩٧٦,١١	٦٧,٩٢	(٤٠,٠٠٠)	١,٠٠٤,٠٣
٢٠×٢	١,٠٠٤,٠٣	٦٩,٨٦	(٤٠,٠٠٠)	١,٠٣٣,٨٩
٢٠×٣	١,٠٣٣,٨٩	٧١,٩٤	(٤٠,٠٠٠)	١,٠٦٥,٨٣
٢٠×٤	١,٠٦٥,٨٣	٧٤,١٦	(٤٠,٠٠٠)	(١,١٠٠,٠٠)
			(١,١٠٠,٠٠)	٠

* معدل الفائدة الحقيقي البالغ ٦,٩٥٨٣ هو السعر الذي يخصم التدفقات النقدية المتوقعة على السند إلى المبلغ الدفتري الأولي.

$$٤٠/(١,٠٦٩٥٨٣)^{١} + ٤٠/(١,٠٦٩٥٨٣)^{٢} + ٤٠/(١,٠٦٩٥٨٣)^{٣} + ٤٠/(١,٠٦٩٥٨٣)^{٤} + ٤٠/(١,٠٦٩٥٨٣)^{٥} = ٩٥٠$$

هبوط قيمة الأدوات المالية المقاسة بالتكلفة أو التكلفة المستنفدة

الإثبات

٢١.١١ في نهاية كل **فترة تقرير**، يجب على المنشأة أن تقوم ما إذا كان هناك دليل موضوعي على هبوط قيمة أي أصول مالية مقاسة بالتكلفة أو التكلفة المستنفدة. واذا كان هناك دليل موضوعي على هبوط القيمة، فيجب على المنشأة أن تُثبت **خسارة هبوط القيمة** ضمن الربح أو الخسارة مباشرةً .

٢٢.١١ يتضمن الدليل الموضوعي على أن أصلاً مالياً أو مجموعة أصول قد هبطت قيمتها بيانات يمكن ملاحظتها تنمو الى علم مالك الأصل عن أحداث الخسارة التالية:

(أ) صعوبات مالية كبيرة يواجهها المُصدر أو الملتزم.

(ب) الاخلال بالعقد، مثل التعثر في أو التأخر عن دفع الفائدة أو المبلغ الأصلي.

(ج) أن يمنح الدائن، لأسباب اقتصادية أو قانونية تتعلق بالصعوبات المالية التي يواجهها المدين، امتيازاً للمدين ما كان الدائن بخلاف ذلك سيأخذه في الحسبان.

(د) قد أصبح من المحتمل بأن المدين سيدخل في حالة إفلاس أو حالة إعادة تنظيم مالي أخرى.

(هـ) بيانات يمكن ملاحظتها تشير إلى انخفاض يمكن قياسه في التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة من مجموعة أصول مالية منذ تاريخ الإثبات الأولي لتلك الأصول، رغم أنه لا يمكن بعد ربط الهبوط بالأصول المالية الفردية في المجموعة، مثل الظروف الاقتصادية الوطنية أو المحلية السلبية أو التغيرات السلبية في أوضاع الصناعة.

٢٣.١١ يمكن أن تكون العوامل الأخرى أيضاً دليلاً على هبوط القيمة، بما في ذلك التغيرات الهامة التي يكون لها أثر سلبي والتي تحدث في البيئة التقنية، أو السوقية، أو الاقتصادية أو القانونية التي يعمل بها المصدر.

٢٤.١١ يجب على المنشأة أن تقوم الأصول المالية التالية بشكل فردي للهبوط في القيمة:

(أ) جميع أدوات حقوق الملكية بغض النظر عن أهميتها.

(ب) الأصول المالية الأخرى التي تكون مهمة بشكل فردي.

يجب على المنشأة أن تقوم الأصول المالية الأخرى للهبوط في القيمة إما بشكل فردي أو مجتمعة على أساس خصائص مخاطر الائتمان المتشابهة.

القياس

٢٥.١١ يجب على المنشأة أن تقيس خسارة هبوط القيمة على الأدوات التالية المقاسة بالتكلفة أو التكلفة المستنفدة كما يلي:

(أ) لأداة مقاسة بالتكلفة المستنفدة وفقاً للفقرة ١١. ١٤ (أ)، تكون خسارة هبوط القيمة هي الفرق بين المبلغ الدفتري للأصل والقيمة الحالية للتدفقات النقدية المقدرة مخصومة بمعدل الفائدة الحقيقي الأصلي للأصل، وإذا كان لهذه الأداء المالية معدل فائدة متغير، فإن معدل الخصم لقياس أي خسارة هبوط قيمة هو معدل الفائدة الحقيقي الحالي المحدد بموجب العقد.

(ب) لأداة مقاسة بالتكلفة وفقاً للفقرة ١١. ١٤ (ب) و (ج)(٢)، خسارة هبوط القيمة هي الفرق بين المبلغ الدفتري للأصل وأفضل تقدير (والذي بالضرورة سيكون تقريبي) للمبلغ (الذي يمكن أن يكون صفر) الذي كان ستستلمه المنشاة مقابل الأصل إذا كان سيتم بيعه في تاريخ التقرير.

العكس

٢٦.١١ إذا انخفض مبلغ خسارة هبوط القيمة، في فترة لاحقة، ويمكن ربط الانخفاض بشكل موضوعي بحدث يقع بعد إثبات الهبوط (مثل التحسن في تصنيف ائتمان المدين)، فيجب على المنشأة أن تعكس خسارة هبوط القيمة المثبتة سابقاً إما بشكل مباشر أو عن طريق تعديل حساب مخصص. ولا يجوز أن ينتج عن عملية العكس مبلغ دفتري للأصل المالي (صافي من أي حساب مخصص) يزيد عما كانت ستكون عليه قيمة المبلغ الدفتري لو أنه لم يتم إثبات هبوط القيمة سابقاً. ويجب أن تُثبت المنشأة مبلغ العكس ضمن الربح أو الخسارة مباشرة.

القيمة العادلة

٢٧.١١ يجب أن تستخدم المنشأة التسلسل التالي لتقدير القيمة العادلة للأصل:

(أ) أفضل الأدلة على القيمة العادلة هو السعر المعلن لأصل مطابق (أو أصل مماثل) في سوق نشطة. ويكون هذا عادة هو سعر العرض الحالي.

(ب) عندما تكون الأسعار المعلنة غير متاحة، فإن أي سعر في اتفاقية بيع ملزمة أو معاملة حديثة لأصل مطابق (أو أصل مماثل) في معاملة بإرادة حرة بين أطراف لديهم المعرفة والرغبة فى التعامل يوفر دليلاً على قيمة عادلة. وعلى الرغم من ذلك، فإن هذه الأسعار قد لا تكون تقديراً جيداً للقيمة العادلة إذا كان هناك تغير مهم في الظروف الاقتصادية أو فترة مهمة من الزمن بين تاريخ اتفاقية البيع الملزمة أو المعاملة وبين تاريخ القياس. وإذا كان بإمكان المنشأة أن تُثبت أن سعر المعاملة الأخيرة هو ليس تقديراً جيداً للقيمة العادلة (مثلاً لأنه يعكس المبلغ الذي ستستلمه المنشأة أو تدفعه في معاملة قسرية، أو تصفية إلزامية أو بيع اجباري)، فعندئذٍ يتم تعديل ذلك السعر.

(ج) إذا كانت سوق الأصل ليست نشطة ولم تكن أي اتفاقيات بيع ملزمة أو معاملات حديثة لأصل مطابق (أو أصل مماثل) في حد ذاتها تقديراً جيداً للقيمة العادلة، فإن المنشأة تقدر القيمة العادلة باستخدام طريقة تقويم أخرى. هدف استخدام طريقة التقويم هو أن يتم تقدير كيف كان سيكون سعر المعاملة في تاريخ القياس في عملية تبادل على أساس تنافس حر بدافع عمل تجاري عادي.

تشير أقسام أخرى من هذا المعيار الدولي للتقرير المالي إلى إرشادات القيمة العادلة الواردة في الفقرات ١١. ٢٧ - ١١. ٣٢، بما في ذلك القسم ٩، والقسم ١٢، والقسم ١٤، والقسم ١٥، والقسم ١٦ "العقار الاستثماري" والقسم ١٧ "العقارات والآلات والمعدات"، والقسم ٢٨.

طريقة التقويم

٢٨.١١ تتضمن طرق التقويم استخدام معاملات سوقية حديثة لأصل مطابق تقوم على أساس تنافس حر بين أطراف على علم، ولديهما رغبة، إذا كانت متاحة، وإشارة إلى القيمة العادلة الحالية لأصل آخر يماثل إلى حد كبير الأصل الذي يتم قياسه، وتحليل التدفقات النقدية المخصومة ونماذج تسعير الخيارات. وإذا كانت هناك طريقة تقويم تستخدم على نحو شائع من قبل المشاركين في السوق لتسعير الأصل وثبت أن هذه الطريقة توفر تقديرات يمكن الاعتماد عليها للأسعار التي يتم الحصول عليها في معاملات السوق الفعلية، فإن المنشأة تستخدم تلك الطريقة.

٢٩.١١ الهدف من استخدام طريقة التقويم هو أن يتم تحديد سعر المعاملة الذي كان سيكون سائداً في تاريخ القياس في تبادل على أساس تنافس حر بدافع عمل تجاري عادي. وتقدر القيمة العادلة على أساس نتائج طريقة التقويم التي تستخدم الحد الاقصى من مدخلات السوق، وتعتمد بأقل حد ممكن على المدخلات التي تحددها المنشأة. ويتوقع أن تصل أي طريقة تقويم إلى تقدير يمكن الاعتماد عليه للقيمة العادلة إذا:

أ- كانت تعكس بشكل معقول كيف يتوقع أن يسعر السوق الأصل،

ب- كانت المدخلات في طريقة التقويم تمثل بشكل معقول توقعات السوق ومقاييس عوامل عائد المخاطر المتأصلة في الأصل.

عدم وجود سوق نشطة

٣٠.١١ تكون القيمة العادلة للاستثمارات في الأصول التي ليس لها سعر سوق معلن في سوق نشطة قابلة للقياس بطريقة يمكن الإعتماد عليها إذا:

أ- كان التقلب في نطاق التقديرات المعقولة للقيمة العادلة لذلك الأصل ليس كبيراً، أو

ب- يمكن - بشكل معقول - قياس احتمالات التقديرات المختلفة ضمن النطاق واستخدامها في تقدير القيمة العادلة.

٣١.١١ هناك أوضاع عديدة يكون فيها من المرجح أن التقلب في نطاق التقديرات المعقولة للقيمة العادلة للأصول التي ليس لها سعر سوق معلن ليس كبيراً. وعادة يمكن أن يتم تقدير القيمة العادلة للأصل الذي قد اقتنته المنشأة من طرف خارجي. وبالرغم من ذلك، إذا كان نطاق التقديرات المعقولة للقيمة العادلة كبيراً واحتمالات التقديرات المختلفة لا يمكن تقديرها بشكل معقول، فإن المنشاة تُمنع من قياس الأصل بالقيمة العادلة.

٣٢.١١ إذا لم يعد متاحاً قياس يمكن الاعتماد عليه للقيمة العادلة لأصل معين مقاس بالقيمة العادلة (أو لم يكن متاحاً بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما عند توفر هذا الاستثناء (أنظر الفقرات ١١ .١٤(ج) و١٢ .٨(ب)) فإن مبلغه الدفتري في آخر تاريخ كان فيه الأصل قابل للقياس بطريقة يمكن الإعتماد عليها يصبح هو تكلفته الجديدة. ويجب على المنشأة أن تقيس الأصل بمبلغ هذه التكلفة مطروحاً منها هبوط القيمة إلى أن يصبح متاحاً مقياس للقيمة العادلة يمكن الاعتماد عليه (أو يصبح متاحاً بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما عند توفر هذا الاستثناء).

إلغاء إثبات أصل مالي

٣٣.١١ يجب على المنشأة أن تثبت الأصل المالي فقط عندما:

أ- تنقضي الحقوق التعاقدية في التدفقات النقدية من الأصل المالي أو تتم تسويتها، أو

ب- تحول المنشأة - الى حد كبير - جميع مخاطر ومكافآت ملكية الأصل المالي إلى طرف آخر، أو

ج- تكون المنشأة، رغم أنها قد احتفظت ببعض مخاطر ومكافآت الملكية الهامة، قد حولت السيطرة على الأصل إلى طرف آخر والطرف الآخر لديه القدرة العملية لبيع الأصل بأكمله إلى طرف ثالث ليس بذي علاقة ويكون قادراً على ممارسة تلك القدرة بشكل فردي دون الحاجة لفرض قيود إضافية على عملية التحويل. وفي هذه الحالة، يجب على المنشأة:

(١) إلغاء إثبات الأصل،

(٢) إثبات - بشكل منفصل - أي حقوق والتزامات محتفظ بها أو تم إنشاؤها ضمن عملية التحويل.

يجب تخصيص المبلغ الدفتري للأصل المحول بين الحقوق أو الالتزامات المحتفظ بها وتلك المحولة على أساس قيمها العادلة النسبية في تاريخ التحويل. ويجب أن تقاس الحقوق والالتزامات التي يتم انشائها حديثاً بقيمها العادلة في ذلك التاريخ. ويجب إثبات أي فرق بين العوض المستلم والمبالغ المثبتة والملغي إثباتها وفقاً لهذه الفقرة ضمن الربح أو الخسارة في فترة التحويل.

٣٤.١١ إذا لم ينتج عن عملية التحويل إلغاء الإثبات نظراً لأن المنشأة قد احتفظت بمخاطر ومكافآت الملكية الهامة للأصل المحول، فيجب على المنشأة أن تستمر في إثبات الأصل المحول بأكمله ويجب أن تُثبت التزاماً مالياً مقابل العوض المستلم، ولا تجوز مقاصة الأصل والالتزام. وفي الفترات اللاحقة، يجب أن تُثبت المنشأة أي دخل على الأصل المحول وأي مصروف يتم تحمله على الالتزام المالي.

٣٥.١١ عندما يقدم المحول ضماناً رهنياً غير نقدي (مثل أدوات دين أو حقوق ملكية) إلى المحول اليه، فإن المحاسبة عن الضمان الرهني من قبل المحول والمحول اليه تعتمد على ما إذا كان المحول إليه له حق أن يبيع أو يُعيد رهن الضمان الرهني وعلى ما إذا كان المحول قد تخلف عن الدفع. ويجب على المحول والمحول اليه أن يحاسبا عن الضمان الرهني كما:

أ- إذا كان المحول اليه له الحق بموجب عقد أو حسب العرف بأن يبيع أو يُعيد رهن الضمان، فيجب على المحول أن يُعيد تصنيف ذلك الأصل في قائمة المركز المالي الخاصة به (مثلاً على أنه أصل تم إقراضه، أو أدوات حقوق ملكية مرهونة أو مبلغ إعادة شراء مستحق من المدينين) بشكل منفصل عن الأصول الأخرى.

ب- إذا قام المحول اليه ببيع الضمان المرهون له، فيجب عليه أن يُثبت المتحصلات من البيع ويُثبت التزاماً مقاساً بالقيمة العادلة مقابل تعهده بإعادة الضمان الرهني.

ج- إذا تخلف المحول عن الدفع بموجب شروط العقد ولم يعد يملك حق استعادة الضمان الرهني، فيجب عليه أن يلغي إثبات الضمان الرهني، ويجب على المحول اليه أن يثبت الضمان على أنه أصل خاص به مقاس أولياً بالقيمة العادلة أو، إذا كان قد باع الضمان مسبقاً، يلغي إثبات التزامه بإعادة الضمان.

د- باستثناء ما هو منصوص عليه في البند (ج)، يجب على المحول أن يستمر في تسجيل الضمان على أنه أصل خاص به، ولا يجوز للمحول اليه أن يُثبت الضمان على أنه أصل.

مثال – التحويل المؤهل لإلغاء الإثبات

تبيع منشأة مجموعة من مبالغها المستحقة من المدينين لأحد البنوك بأقل من مبلغها الاسمي. وتستمر المنشاة في معالجة التحصيلات من المدينين بالنيابة عن البنك، بما في ذلك إرسال الكشوفات الشهرية، ويدفع البنك للمنشأة رسماً وفقاً لما هو سائد في السوق في مقابل الخدمة عن المبالغ المستحقة من المدينين. وتكون المنشأة ملزمة بتوريد أي مبلغ وجميع المبالغ المحصلة إلى البنك فوراً، لكن ليس عليها التزام للبنك مقابل التباطؤ في الدفع أو عدم الدفع من قبل المدينين. في هذه الحالة، تكون المنشأة قد حولت للبنك - الى حد كبير – جميع مخاطر ومكافآت ملكية المبالغ المستحقة من المدينين، ومن ثم، تزيل المنشأة المبالغ المستحقة من المدينين من قائمة المركز المالي الخاص بها (أي تلغي إثباتها)، ولا تظهر أي التزام فيما يتعلق بالمتحصلات المستلمة من البنك. وتُثبت المنشأة خسارة محسوبة على أنها الفرق بين المبلغ الدفتري للمبالغ المستحقة من المدينين في وقت البيع والمتحصلات المستلمة من البنك. وتُثبت المنشأة التزاماً بالقدر الذي حصلت فيه الأموال من المدينين ولكنها لم توردها بعد إلى البنك.

مثال – التحويل غير المؤهل لإلغاء الإثبات

الحقائق هي نفسها كما في المثال السابق باستثناء أن المنشأة قد وافقت على أن تُعيد شراء أي مبالغ مستحقة من المدينين يكون المدين قد تأخر في دفع المبلغ الأصلي أو الفائدة المتعلقة بها لأكثر من ١٢٠ يوماً من البنك. في هذه الحالة، تكون المنشأة قد احتفظت بمخاطرة التباطؤ في الدفع أو عدم الدفع من قبل المدينين- مخاطرة كبيرة فيما يتعلق بالمبالغ المستحقة من المدينين. ومن ثم، لا تعالج المنشأة المبالغ المستحقة من المدينين على أنها قد تم بيعها إلى البنك، ولا تلغي اثباتها. بدلاً عن ذلك، فهي تعالج المتحصلات من البنك على أنها قرض مضمون بالمبالغ المستحقة من المدينين. وتستمر المنشأة في إثبات المبالغ المستحقة من المدينين على أنها أصل إلى أن يتم تحصيلها أو شطبها على أنها غير قابلة للتحصيل.

إلغاء إثبات الالتزام المالي

٣٦.١١ يجب على المنشأة أن تلغي إثبات الالتزام المالي (أو جزء من الالتزام المالي) فقط عندما يتم اطفاؤه - أي عندما يتم الوفاء بالالتزام المحدد في العقد، أو إلغائه أو ينقضي.

٣٧.١١ إذا تبادل مقترض ومقرض أدوات مالية بشروط مختلفة إلى حد كبير، فيجب على المنشآت أن تحاسب عن المعاملة على أنها اطفاء للالتزام المالي الأصلي واثبات التزام مالي جديد. وبالمثل، يجب على المنشأة أن تحاسب عن أي تعديل كبير في شروط الالتزام المالي القائم أو جزء منه (سواء كان ينسب إلى الصعوبات المالية التي يواجهها المدين أم لا) على أنه اطفاء للالتزام المالي الأصلي واثبات التزام مالي جديد.

٣٨.١١ يجب على المنشأة أن تُثبت ضمن الربح أو الخسارة أي فرق بين المبلغ الدفتري للالتزام المالي (أو جزء من الالتزام المالي) تم اطفاؤه أو تحويله إلى طرف آخر والعوض المدفوع، بما في ذلك أي أصول غير نقدية محولة أو التزامات تم تحملها.

الإفصاحات

٣٩.١١ تشير الافصاحات أدناه إلى الافصاحات للالتزامات المالية المقاسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. المنشآت التي لها أدوات مالية أساسية فقط (و بالتالي لا تطبق القسم ١٢) سوف لن تكون لها أي التزامات مالية مقاسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وبالتالي لا يلزمها تقديم هذه الافصاحات.

الافصاح عن السياسات المحاسبية للأدوات المالية:

٤٠.١١ وفقاً للفقرة ٨. ٥ ، يجب على المنشأة أن تفصح، في ملخص السياسات المحاسبية الهامة، عن أساس (أو أسس) القياس المستخدم للأدوات المالية والسياسات المحاسبية الأخرى التي تكون ملائمة لفهم القوائم المالية.

قائمة المركز المالي – فئات الأصول المالية والالتزامات المالية:

٤١.١١ يجب على المنشأة أن تفصح عن المبالغ الدفترية لكل فئة من الفئات التالية للأصول المالية والالتزامات المالية في تاريخ التقرير، بالإجمالي، إما في قائمة المركز المالي أو في الايضاحات:

أ- الأصول المالية المقاسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (الفقرة ١١. ١٤(ج)(١) والفقرتان ١٢. ٨ و١٢. ٩).

ب- الأصول المالية التي هي أدوات دين مقاسة بالتكلفة المستنفدة (الفقرة ١١. ١٤ (أ)).

ج- الأصول المالية التي هي أدوات حقوق ملكية مقاسة بالتكلفة مطروحاً منها هبوط القيمة (الفقرة ١١. ١٤ (ج) (٢)) والفقرتان ١٢. ٨ و١٢. ٩).

د- الالتزامات المالية المقاسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (الفقرتان ١٢. ٨ و١٢. ٩).

هـ- الالتزامات المالية المقاسة بالتكلفة المستنفدة (الفقرة ١١. ١٤ (أ)).

و- إرتباطات القرض المقاسة بالتكلفة مطروحاً منها هبوط القيمة (الفقرة ١١. ١٤ (ب)).

٤٢.١١ يجب على المنشأة أن تفصح عن معلومات تساعد مستخدمي قوائمها المالية على تقويم أهمية الأدوات المالية لمركزها وأدائها المالي. على سبيل المثال، للديون طويلة الأجل، مثل هذه المعلومات ستتضمن عادة أحكام وشروط أداة الدين (مثل معدل الفائدة، والاستحقاق وجدول التسديد، والقيود التي تفرضها أداة الدين على المنشأة).

٤٣.١١ لجميع الأصول المالية والالتزامات المالية المقاسة بالقيمة العادلة، يجب على المنشأة أن تفصح عن أساس تحديد القيمة العادلة، مثلاً سعر السوق المعلن في سوق نشطة أو طريقة تقويم. وعندما تُستخدم طريقة تقويم، يجب على المنشأة أن تفصح عن الافتراضات المطبقة في تحديد القيمة العادلة لكل فئة من الأصول المالية أو الالتزامات المالية. على سبيل المثال، إذا كان منطبقاً، تفصح المنشأة عن معلومات عن الافتراضات المتعلقة بمعدلات الدفعة المقدمة ومعدلات خسائر الائتمان، المقدرة ومعدلات الفائدة أو معدلات الخصم.

٤٤.١١ إذا لم يعد متاحاً قياس يمكن الاعتماد عليه للقيمة العادلة أو لم يكن متاحاً بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما عند توفر هذا الاستثناء لأدوات مالية كانت خلافا لذلك يتطلب قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً لهذا المعيار، فيجب على المنشأة أن تفصح عن تلك الحقيقة، وعن المبلغ الدفتري لتلك الأدوات، وعن أسباب اشتمال قياس القيمة العادلة بطريقة يمكن الإعتماد عليها على تكلفة أو جهد لا مبرر لهما عندما يستخدم هذا الاستثناء.

إلغاء الإثبات

٤٥.١١ إذا قامت منشأة بتحويل أصول مالية إلى طرف آخر في معاملة غير مؤهلة لإلغاء الإثبات (أنظر الفقرات ١١. ٣٣ - ١١. ٣٥)، فيجب على المنشأة أن تفصح عما يلي لكل فئة من هذه الأصول المالية:

أ- طبيعة الأصول.

ب- طبيعة مخاطر ومكافآت الملكية التي تظل المنشأة معرضة لها.

ج- المبالغ الدفترية للأصول ولأي التزامات مرتبطة بها تستمر المنشأة في اثباتها.

الضمان الرهني

٤٦.١١ عندما تكون منشأة قد رهنت أصولاً مالية على أنها ضمان رهني مقابل التزامات أو التزامات محتملة، فيجب عليها أن تفصح عما يلي:

أ- المبلغ الدفتري للأصول المالية المرهونة على أنها ضمان.

ب- الأحكام والشروط المتعلقة برهنها.

التعثر في سداد القروض مستحقة السداد والاخلال بشروطها

٤٧.١١ للقروض مستحقة السداد والمثبتة في تاريخ التقرير والتي يكون هناك اخلال بشروطها أو تعثر في سداد المبلغ الأصلي، أو الفائدة، أو صندوق أموال سداد الدين، أو أحكام الاسترداد والتي لم تتم معالجتها بحلول تاريخ التقرير، فيجب على المنشأة أن تفصح عما يلي:

أ- تفاصيل ذلك الاخلال أو التعثر.

ب- المبلغ الدفتري للقروض ذات العلاقة مستحقة السداد في تاريخ التقرير.

ج- ما إذا كان قد تمت معالجة الاخلال أو التعثر، أو أنه قد تمت إعادة تفاوض بشأن شروط القروض مستحقة السداد، قبل أن تكون القوائم المالية قد صُدقت للإصدار.

بنود الدخل، أو المصروف، أو الأرباح أو الخسائر:

٤٨.١١ يجب على المنشأة أن تفصح عن بنود الدخل أو المصروف أو الأرباح أو الخسائر التالية:

أ- الدخل، أو المصروف، أو المكاسب أو الخسائر، بما في ذلك التغيرات في القيمة العادلة، المثبتة على:

١- الأصول المالية المقاسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

٢- الالتزامات المالية المقاسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

٣- الأصول المالية المقاسة بالتكلفة المستنفدة.

٤- الالتزامات المالية المقاسة بالتكلفة المستنفدة.

ب- إجمالي دخل الفائدة وإجمالي مصروف الفائدة (محسوبين باستخدام طريقة الفائدة الحقيقية) للأصول المالية أو الالتزامات المالية غير المقاسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

ج- مبلغ أي خسارة هبوط قيمة لكل فئة من الأصول المالية.

القسم رقم ١٢

"موضوعات أخرى للأدوات المالية"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ١٢ "موضوعات أخرى للأدوات المالية" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

القسم ١٢

موضوعات أخرى خاصة بالأدوات المالية

نطاق القسم ١١ و١٢

١.١٢ يتناول القسم ١١ "الأدوات المالية الأساسية" والقسم ١٢ " موضوعات أخرى خاصة بالأدوات المالية " معاً إثبات، وإلغاء إثبات، **الأدوات المالية** (**الأصول المالية والالتزامات المالية**)، وقياسها والإفصاح عنها. وينطبق القسم ١١ على الأدوات المالية الأساسية وهو ملائم لجميع المنشآت. وينطبق القسم ١٢ على الأدوات والمعاملات المالية الأخرى الأكثر تعقيداً. إذا كانت منشأة تدخل في معاملات أداة مالية أساسية فقط فإن القسم ١٢ لا ينطبق. وبالرغم من ذلك، حتى المنشآت التي لديها أدوات مالية أساسية فقط يجب أن تأخذ في الحسبان نطاق القسم ١٢ للتأكد من أنها معفاة.

إختيار السياسة المحاسبية

٢.١٢ يجب على المنشأة أن تختار تطبيق إما:

(أ) مقتضيات كل من القسمين ١١ و١٢ بالكامل، أو

(ب) مقتضيات القياس والإثبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإثبات والقياس" ومتطلبات الإفصاح الواردة في القسمين ١١. ١٢.

وذلك للمحاسبة عن جميع أدواتها المالية. اختيار المنشأة للبند "أ" أو "ب" هو اختيار سياسة محاسبية. وتتضمن الفقرات ١٠. ٨ – ١٠. ١٤ متطلبات تحديد متى يكون التغيير في السياسة المحاسبية مناسباً، وكيف ينبغي أن تتم المحاسبة عن ذلك التغيير، وما هي المعلومات التي ينبغي الإفصاح عنها بشأن التغيير.

نطاق القسم ١٢

٣.١٢ ينطبق القسم ١٢ على كل الأدوات المالية ما عدا ما يلي:

(أ) الأدوات التي تقع في نطاق القسم ١١.

(ب) الاستثمارات في **المنشآت التابعة والزميلة والمشروعات المشتركة** التي يتم المحاسبة عنها وفقاً للقسم ٩ "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة"، أو القسم ١٤ "الاستثمارات في المنشآت الزميلة أو القسم ١٥ الاستثمارات في المشروعات المشتركة".

(ج) حقوق والتزامات صاحب العمل طبقا لخطط منافع الموظف (أنظر القسم ٢٨ "منافع الموظف")

(د) الحقوق بموجب عقود التأمين ما لم تكن هذه العقود يمكن أن ينتج عنها خسارة لأي من الطرفين كنتيجة للشروط التعاقدية التي لا ترتبط بـ:

(١) التغيرات في المخاطر المؤمن ضدها، أو

(٢) التغيرات في معدلات تبادل العملات الأجنبية، أو

(٣) فشل أحد الأطراف في الوفاء بالتزاماته التعاقدية.

(هـ) الأدوات المالية التي تتفق مع تعريف حق الملكية الخاص بالمنشأة بما في ذلك مكونات الملكية للأدوات المالية المركبة المصدرة بواسطة المنشأة (أنظر القسم ٢٢ "الالتزامات وحقوق الملكية")

(و) الإيجارات ضمن نطاق القسم ٢٠ "عقود الإيجار". وبناءً على ذلك يتم تطبيق القسم ٢١ على الإيجارات التي تنتج عنها خسارة للمؤجر أو المستأجر كنتيجة للشروط التعاقدية التي لا ترتبط بـ:

(أ) التغيرات في سعر الأصل المؤجر، أو

(ب) التغيرات في معدلات صرف العملات الأجنبية، أو

(ج) التغيرات في مدفوعات الإيجار على أساس معدلات الفائدة السوقية المتغيرة، أو

(د) فشل أحد الأطراف المقابلة.

(ز) التعاقدات الخاصة بالعوض المشروط في عمليات تجميع الأعمال (أنظر القسم ١٩: تجميع الأعمال والشهرة). هذا الإعفاء ينطبق فقط على المنشآت المستحوذة.

(ح) الأدوات المالية والعقود والالتزامات بموجب معاملات الدفع على أساس السهم التي ينطبق عليها القسم ٦٢ "الدفع على أساس السهم".

(ط) أصول التعويض التي يتم المحاسبة عنها وفقاً للقسم ١٢ "المخصصات والاحتمالات" (أنظر الفقرة ٩.٢١).

٤.١٢ يتم إستبعاد معظم التعاقدات لشراء أو بيع البنود غير المالية مثل السلع، المخزون، أو المباني والآلات والمعدات من هذا القسم لأنها لا تعتبر أدوات مالية. على أي حال، ينطبق هذا القسم على كل التعاقدات التي تفرض مخاطر على المشترى أو البائع بخلاف المخاطر المعتادة في عقود شراء أو بيع الأصول الملموسة. فعلى سبيل المثال، ينطبق هذا القسم على التعاقدات التي يمكن أن ينتج عنها خسارة للبائع أو المشترى كنتيجة للشروط التعاقدية التي لا ترتبط بالتغيرات في سعر البنود غير المالية، التغيرات في معدلات تبادل العملة الأجنبية، أو فشل أحد الأطراف في الوفاء بإلتزاماته التعاقدية.

٥.١٢ بالإضافة للتعاقدات المذكورة في الفقرة ٤.١٢، ينطبق هذا القسم على تعاقدات شراء أو بيع البنود غير المالية إذا كان من الممكن تسوية الأثر الصافي للتعاقد في صورة نقدية أو أداة مالية أخرى، أو من خلال مبادلة أدوات مالية كما لو كانت هذه التعاقدات تمثل أدوات مالية مع عدا الإستثناءات التالية: التعاقدات التي تم الدخول فيها والتي لا تزال مستمرة بغرض استلام أو تسليم بند من البنود غير المالية طبقا للمتطلبات المتوقعة للمنشأة والخاصة بالمشتريات، المبيعات لا تعتبر أدوات مالية في ظل هذا القسم.

الإثبات الأولى بالأصول والإلتزامات المالية

٦.١٢ تُثبت المنشأة الأصل المالي أو الإلتزام المالي فقط عندما تصبح المنشأة طرفا في شروط أو أحكام تعاقدية خاصة بالأداة.

القياس الأولى

٧.١٢ عند الإثبات الأولى بالأصل المالي أو الإلتزام المالي يجب على المنشأة قياس هذا الأصل أو الإلتزام بالقيمة العادلة والتي تمثل عادة سعر المعاملة.

القياس اللاحق

٨.١٢ في نهاية كل **فترة تقرير**، يجب على المنشأة قياس كل الأدوات المالية التي تقع في إطار القسم ١٢ بالقيمة العادلة والإثبات بالتغيرات في القيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة باستثناء ما يلي:

(أ) بعض التغيرات في القيمة العادلة لأدوات التحوط في علاقة تحوط معينة يجب إثباتها في الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرات ١٢. ٢٣.

(ب) أدوات حقوق الملكية التي لا يتم تداولها تداولا عاما والتي لا يمكن قياس قيمتها العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما وكانت التعاقدات المرتبطة بهذه الأدوات التي، في حالة تنفيذها، سوف يترتب عليها تسليم مثل هذه الأدوات يمكن قياسها بالتكلفة مطروحا منها الهبوط.

٩.١٢ إذا لم يتوفر قياس يمكن الاعتماد عليه للقيمة العادلة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما لأداة حقوق الملكية أو عقد مربوط بتلك الأداة والذي لو تمت ممارسته فسينتج عنه تسليم لتلك الأداة، ولم تكن تلك الأداة تُتداول تداولا عاما ولكن يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، فإن قيمتها العادلة في آخر تاريخ كانت عنده قابلة للقياس بطريقة يمكن الاعتماد عليها تعد على أنها هي تكلفة الأداة. ويجب على المنشأة قياس الأداة بهذه التكلفة مطروحا منها الهبوط إلى أن تتمكن من تحديد قياس يمكن الاعتماد عليه للقيمة العادلة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما.

القيمة العادلة

١٠.١٢ يجب على المنشأة تطبيق الإرشادات الخاصة بقياس القيمة العادلة والواردة في الفقرات من ١١. ٢٧ إلى ١١. ٣٢ طبقا لهذا القسم كما هو الحال في قياس القيمة العادلة طبقا للقسم ١١.

١١.١٢ يجب ألا تقل القيمة العادلة للالتزام المالي المستحق عند الطلب عن المبلغ المستحق لهذا الإلتزام عند الطلب والذي يتم خصمه منذ أول تاريخ يكون فيه المبلغ مطلوبا للدفع.

١٢.١٢ يجب ألا تدرج المنشأة تكلفة المعاملات ضمن القياس الأولى للأصول والإلتزامات المالية والتي سوف يتم قياسها لاحقا بالقيمة العادلة مع الإثبات بالتغيرات في القيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة. إذا تم تأجيل المدفوعات الخاصة بأحد الأصول أو تم تمويلها بمعدل فائدة يختلف عن المعدل السائد في السوق، ففي هذه الحالة تقوم المنشأة بالقياس الأولى لهذا الأصل بالقيمة الحالية للمدفوعات المستقبلية والمخصومة بمعدل الفائدة السائد في السوق.

هبوط الأدوات المالية التي يتم قياسها بالتكلفة أو التكلفة المستنفذة

١٣.١٢ تطبق المنشأة الإرشادات الخاصة بهبوط الأداة المالية التي يتم قياسها بالتكلفة والواردة في الفقرات من ١١. ٢١ إلى ١١. ٢٦ على الأدوات المالية التي يتم قياسها بالتكلفة مطروحا منها الهبوط طبقا لهذا القسم.

إستبعاد الأصل المالي أو الإلتزام المالي

١٤.١٢ تقوم المنشأة بتطبيق متطلبات الإستبعاد الواردة في الفقرات من ١١. ٣٣ إلى ١١. ٣٨ على الأصول المالية والإلتزامات المالية التي ينطبق عليها هذا القسم.

محاسبة التحوط

١٥.١٢ إذا تم إستيفاء معايير معينة، يمكن للمنشأة تخصيص علاقة تحوط بين **أداة التحوط** والبند **الخاضع للتحوط** بطريقة معينة تؤهل لمحاسبة التحوط. وتسمح محاسبة التحوط بالإثبات بالمكاسب أو الخسائر على أداة التحوط أو على البند الخاضع للتحوط ضمن الربح أو الخسارة في نفس الوقت.

١٦.١٢ لكي تكون مؤهلة لمحاسبة التحوط، يجب على المنشأة إستيفاء كل الشروط التالية:

(أ) يجب على المنشأة وسم وتوثيق علاقة التحوط بحيث يتم التحديد الواضح لكل من الخطر المتحوط ضده، البند الخاضع للتحوط، وأداة التحوط، كما يجب أن يكون الخطر الخاص بالبند الخاضع للتحوط هو نفسه الخطر المتحوط ضده بإستخدام أداة التحوط

(ب) أن يكون الخطر المتحوط ضده أحد المخاطر المحددة في الفقرة ١٢. ١٧

(ج) أن تكون أداة التحوط كما هو محدد في الفقرة ١٢. ١٨

(د) تتوقع المنشأة أن تكون أداة التحوط فعالة بدرجة كبيرة في مواجهة الخطر الموسومة هذه الأداة للتحوط ضده. و**فعالية التحوط** هي مدى القدرة على مواجهة التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية الخاصة بالبند الخاضع للتحوط والتي تعزى للخطر المتحوط ضده من خلال التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لأداة التحوط.

١٧.١٢ تسمح هذه المعايير بمحاسبة التحوط فقط فيما يتعلق بالمخاطر التالية:

(أ) مخاطر معدل الفائدة لأداة المديونية التي يتم قياسها بالتكلفة المستنفذة

(ب) مخاطر سعر صرف العملة الأجنبية أو مخاطر معدل الفائدة فيما يختص بإرتباطات المنشأة أو **معاملة متوقعة بدرجة كبيرة.**

(ج) مخاطر أسعار المنتجات التي تحتفظ بها المنشأة أو الواردة ضمن إرتباطات المنشأة، أو المعاملات المتوقعة بدرجة كبيرة لبيع أو شراء المنتجات.

(د) مخاطر أسعار الصرف الخاصة بصافي الإستثمار في عملية أجنبية

لم تدخل مخاطر سعر الصرف لأدوات المديونية التي يتم قياسها بالتكلفة المستنفذة في القائمة المذكورة بعالية لان محاسبة التحوط يمكن ألا يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية. يتم عادة قياس الحسابات الأساسية، الحسابات المدينة والدائنة بالتكلفة المستنفذة (أنظر الفقرة ١١. ٥ د). وقد تشمل هذه الحسابات حسابات الدائنون بعملة أجنبية. تتطلب الفقرة ٣٠. ١٠ الإثبات بأي تغيير في القيمة الدفترية لحسابات الدائنون بسبب التغير في سعر صرف العملة الأجنبية ضمن الربح أو الخسارة. وبناءا على ذلك يجب الإثبات بكل من التغير في القيمة العادلة لأداة التحوط (عقد مبادلة العملة) والتغير في القيمة الدفترية لحسابات الدائنون المرتبطة بالتغير في سعر صرف العملة الأجنبية ضمن الربح أو الخسارة ويجب أن تعوض كلا منهما الأخر إلا ما يختص منها بالفرق بين سعر الصرف الفوري (الذي تم به قياس الإلتزام) وسعر الصرف المؤجل (الذى تم به قياس عقد مبادلة العملة).

١٨.١٢ تسمح هذه المعايير بمحاسبة التحوط فقط إذا توافر في أداة التحوط كل الشروط والأحكام التالية:

(أ) أن تكون الأداة عقد مبادلة معدل الفائدة، عقد مبادلة عملة أجنبية، عقد مؤجل لمبادلة عملة أجنبية أو عقد مؤجل لمبادلة المنتجات والتي يتوقع أن يكون لها فاعلية كبيرة في مواجهة المخاطر المحددة في الفقرة ١٢. ١٧ والذي تم وسمه على أنه ضمن المخاطر التي يتم التحوط ضدها.

(ب) أن تتضمن الأداة طرف أخر خارجي عن المنشأة التي تعد التقرير المالي (أي خارجي عن **المجموعة**، القطاع أو المنشأة المنفردة التي يتم إعداد التقارير المالية لها).

(ج) أن تكون **قيمتها الإسمية** مساوية للمبلغ الموسوم للمبلغ الأصلي أو المبلغ الإسمي للبند الخاضع للتحوط

(د) لها تاريخ إستحقاق محدد لا يزيد عن:

(١) إستحقاق الأداة المالية الخاضعة للتحوط،

(٢) تاريخ التسوية المتوقع لإرتباط شراء أو بيع المنتجات، أو

(٣) تاريخ حدوث المعاملة بعملة أجنبية أو المعاملة الخاصة بالمنتجات الخاضعة للتحوط

(و) أن تكون غير قابلة للدفع أو الإلغاء قبل الميعاد المحدد أو التمديد بعد هذا الميعاد

التحوط ضد مخاطر معدل الفائدة الثابت للأداة المالية المثبتة أو مخاطرة سعر المنتجات للمنتجات المحتفظ بها

١٩.١٢ إذا توافرت الشروط الواردة في الفقرة ١٢.١٦ وكان الخطر المتحوط ضده هو إحتمال التعرض للخسارة المرتبطة بمعدل الفائدة الثابت لأداة مديونية يتم قياسها بالتكلفة المستنفذة أو إحتمال التعرض للخسارة المرتبطة بسعر المنتجات للمنتجات التي تحتفظ بها المنشأة، ففي هذه الحالة تقوم المنشأة بـ:

(أ) الإثبات بأداة التحوط كأصل أو إلتزام والإثبات بالتغير في القيمة العادلة لأداة التحوط ضمن الربح أو الخسارة.

(ب) الإثبات بالتغير في القيمة العادلة للبند الخاضع للتحوط المرتبط بالمخاطرة المتحوط ضدها ضمن الربح أو الخسارة وكتسوية للقيمة الدفترية للبند الخاضع للتحوط.

٢٠.١٢ إذا كان الخطر المتحوط ضده هو مخاطرة معدل الفائدة الثابت لأداة المديونية التي يتم قياسها بالتكلفة المستنفذة، يجب أن تُثبت المنشأة صافي التسوية النقدية الدورية الخاصة بأداة التحوط المتمثلة في عقود مبادلة معدل الفائدة ضمن الربح أو الخسارة في الفترة التي يحدث فيها صافي التسوية.

٢١.١٢ تتوقف المنشأة عن محاسبة التحوط المحددة في الفقرة ١٢.١٩ إذا:

(أ) إنقضت أداة التحوط أو تم بيعها أو تم إلغاؤها، أو

(ب) لم يعد التحوط مستوفيا للشروط الخاصة بمحاسبة التحوط المحددة في الفقرة ١٢. ١٦؛ أو

(ج) قامت المنشأة بإلغاء التخصيص.

٢٢.١٢ إذا توقفت المنشأة عن محاسبة التحوط وكان البند الخاضع للتحوط أصل أو التزام مسجل بالتكلفة المستنفذة ولم يتم إستبعاده، ففي هذه الحالة فإن أي مكاسب أو خسائر تم اثباتها كتسويات للقيمة الدفترية للبند الخاضع للتحوط يتم إستنفاذها ضمن الربح أو الخسارة بإستخدام طريقة معدل الفائدة الحقيقي على مدار الفترة المتبقية لأداة التحوط.

التحوط ضد مخاطرة معدل الفائدة المتغير للأداة المالية المثبتة، مخاطرة سعر الصرف أو مخاطرة سعر المنتجات الخاصة بارتباطات المنشأة أو معاملة متوقعة بدرجة كبيرة أو صافي الاستثمار في عملية أجنبية

٢٣.١٢ إذا تم إستيفاء الشروط الواردة في الفقرة ١٢. ١٦ وكانت المخاطرة المتحوط ضدها هي:

(أ) مخاطرة معدل الفائدة المتغير لأداة المديونية التي يتم قياسها بالتكلفة المستنفذة،

(ب) مخاطرة سعر الصرف الخاصة **بإرتباطات المنشأة** أو معاملة محتملة بدرجة كبيرة

(ج) مخاطرة سعر المنتجات الخاصة بإرتباطات المنشأة أو معاملة محتملة بدرجة كبيرة

(د) مخاطرة سعر الصرف الخاصة بصافي الإستثمار في عملية أجنبية

تُثبت المنشأة ضمن عناصر الدخل الشامل الأخرى بذلك الجزء من التغير في القيمة العادلة لأداة التحوط والذي يعتبر فعال في مواجهة التغير في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المتوقعة للبند الخاضع للتحوط. وتُثبت المنشأة ضمن الربح أو الخسارة في كل فترة أي زيادة (بالقيمة المطلقة) في التغير المتراكم في القيمة العادلة لأداة التحوط عن التغير المتراكم في القيمة العادلة للتدفقات النقدية المتوقعة منذ تاريخ نشأة التحوط (يطلق عليها أحيانا الجزء غير الفعال من التحوط) ويتم تصنيف مكاسب أو خسائر التحوط المثبتة ضمن عناصر الدخل الشامل الآخر إلى الربح أو الخسارة مع مراعاة المتطلبات الواردة في الفقرة ١٢. ٢٥. وعلى الرغم من ذلك فإن المبلغ المتراكم لتغيرات أسعار الصرف المتعلق بصافي الاستثمار في العملية الأجنبية المثبت في الدخل الشامل الآخر لا يجوز إعادة تصنيفه إلى الربح أو الخسارة عند الاستبعاد أو الاستبعاد الجزئي للعملية الأجنبية.

٢٤.١٢ إذا كانت المخاطرة المتحوط ضدها هي مخاطرة معدل الفائدة المتغير لأداة المديونية التي يتم قياسها بالتكلفة المستنفذة، تُثبت المنشأة في مرحلة الإثبات اللاحق ضمن الربح أو الخسارة بصافي التسوية النقدية الدورية طبقا لأداة التحوط المتمثلة في عقد مبادلة معدل الفائدة وذلك في الفترة التي يحدث فيها صافي التسوية النقدية.

٢٥.١٢ تتوقف المنشأة بأثر مستقبلي عن محاسبة التحوط المحددة في الفقرة ١٢ .٢٣ إذا:

(أ) إنقضت أداة التحوط أو تم بيعها أو تم إلغاؤها، أو

(ب) لم يعد التحوط مستوفيا للشروط الخاصة بمحاسبة التحوط المحددة في الفقرة ١٢ .١٦؛ أو

(ج) فيما يتعلق بالتحوط الخاص بالمعاملة المتوقعة، إذا لم تعد المعاملة محتملة بدرجة كبيرة؛ أو

(د) قامت المنشأة بإلغاء التخصيص.

إذا لم تعد المعاملة المتوقعة من المتوقع حدوثها بدرجة كبيرة أو تم إستبعاد أداة المديونية الخاضعة للتحوط والتي يتم قياسها بالتكلفة المستنفذة، ففي هذه الحالة فإن أي مكاسب أو خسائر خاصة بأداة التحوط والتي تم اثباتها ضمن عناصر الدخل الشامل الأخرى يجب إعادة تصنيفها إلى الربح أو الخسارة.

الإفصاحات

٢٦.١٢ على المنشأة التي تطبق هذا القسم عمل كل الإفصاحات التي يتطلبها القسم ١١ على أن يدخل ضمن هذه الإفصاحات الأدوات المالية التي تقع في إطار هذا القسم مثلها في ذلك مثل تلك الأدوات التي تقع في إطار القسم ١١. وبالإضافة إلى ذلك وإذا كانت المنشأة تستخدم محاسبة التحوط، فيجب على المنشأة القيام بالإفصاحات الإضافية المحددة في الفقرات ٢٧.١٢ – ٢٩.١٢.

٢٧.١٢ تفصح المنشأة بصورة مستقلة عما يلي فيما يختص بالتحوطات الخاصة بكل نوع من الأنواع الأربعة من المخاطر الموضحة في الفقرة ١٧.١٢:

(أ) وصف للتحوط.

(ب) وصف للأدوات المالية الموسومة على أنها أدوات تحوط والقيم العادلة الخاصة بها في تاريخ التقرير المالي.

(ج) طبيعة المخاطر المتحوط ضدها ، بما في ذلك وصف للبنود الخاضعة للتحوط.

٢٨.١٢ إذا استخدمت المنشأة محاسبة التحوط للتحوط ضد مخاطرة معدل الفائدة الثابت أو مخاطرة سعر المنتجات للمنتجات المحتفظ بها (الفقرات ١٢ .١٩ – ١٢ .٢٢) فيجب على المنشأة الإفصاح عما يلي:

(أ) مبلغ التغير في القيمة العادلة لأداة التحوط والذي تم إثباته ضمن الربح أو الخسارة.

(ب) مبلغ التغير في القيمة العادلة للبند الخاضع للتحوط والذي تم إثباته ضمن الربح أو الخسارة.

٢٩.١٢ إذا إستخدمت المنشأة محاسبة التحوط للتحوط ضد مخاطرة معدل الفائدة المتغير، مخاطرة سعر الصرف، مخاطرة سعر المنتجات في إطار إرتباطات المنشأة أو معاملة متوقعة بدرجة كبيرة، أو صافي الإستثمار في عملية أجنبية (الفقرات ١٢. ٢٣ – ١٢. ٢٥)، فيجب عليها الإفصاح عما يلي:

(أ) الفترات التي يتوقع أن تحدث فيها التدفقات النقدية وتلك التي يتوقع أن تؤثر فيها التدفقات المتوقعة على الربح أو الخسارة

(ب) وصف لأي معاملة متوقعة تم إستخدام محاسبة التحوط بالنسبة لها من قبل ولكنها لم تعد متوقعة الحدوث بدرجة كبيرة

(ج) مبلغ التغير في القيمة العادلة لأداة التحوط والذي تم إثباته ضمن عناصر الدخل الشامل الأخرى خلال الفترة (الفقرة ١٢. ٢٣)

(د) المبلغ الذي تم إعادة تصنيفه إلى بنود الربح أو الخسارة خلال الفترة (الفقرات ١٢. ٢٣ – ١٢. ٢٥)

(هـ) مبلغ أي زيادة للتغير المتراكم في القيمة العادلة لأداة التحوط عن التغير المتراكم في القيمة العادلة للتدفقات النقدية المتوقعة والذي تم الإثبات به ضمن الربح أو الخسارة للفترة (الفقرة ١٢ .٢٣)

القسم رقم ١٣

"المخزون"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ١٣ "المخزون" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

القسم ١٣

المخزون

نطاق هذا القسم

١٠١٣ يحدد هذا القسم مبادئ إثبات وقياس **المخزون**. المخزون هو **أصول**:

(أ) مُحتفظ بها للبيع في السياق العادي للأعمال؛ أو

(ب) في مرحلة الإنتاج لمثل هذا البيع؛ أو

(ج) في شكل مواد خام أو مهمات ستستخدم في عملية الإنتاج أو في تقديم الخدمات.

٢٠١٣ ينطبق هذا القسم على جميع بنود المخزون، باستثناء:

(أ) الأعمال تحت التنفيذ التي تنشأ بموجب عقود التشييد، بما في ذلك عقود الخدمات المتعلقة بها - بشكل مباشر (أنظر القسم ٢٣ "الإيراد").

(ب) الأدوات المالية (أنظر القسم ١١ "الأدوات المالية الأساسية"، والقسم ١٢ " موضوعات أخرى خاصة بالأدوات المالية").

(ج) **الأصول الحيوية** المتعلقة بالنشاط الزراعي و**المنتج الزراعي** عند نقطة الحصاد (أنظر القسم ٣٤ "الأنشطة المتخصصة").

٣٠١٣ لا ينطبق هذا القسم على قياس المخزون المُحتفظ به من قبل:

(أ) منتجي المنتجات الزراعية ومنتجات الغابات، والمنتج الزراعي بعد الحصاد، والمعادن والمنتجات المعدنية، إلى الحد الذي عنده تُقاس **بالقيمة العادلة** مطروحاً منها تكاليف البيع من خلال الربح أو الخسارة؛ أو

(ب) سماسرة وتجار السلع الذين يقيسون مخزونهم بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع من خلال الربح أو الخسارة.

قياس المخزون

٤٠١٣ يجب على المنشأة أن تقيس المخزون بالتكلفة أو سعر البيع المُقدر مطروحاً منه تكاليف الاستكمال والبيع، أيهما أقل.

تكلفة المخزون

٥٠١٣ يجب على المنشأة أن تدرج ضمن تكلفة المخزون جميع تكاليف الشراء، وتكاليف التحويل، والتكاليف الأخرى التي يتم تحملها لجلب المخزون إلى موقعه الحالي وبحالته الراهنة.

تكاليف الشراء

٦.١٣ تشمل تكاليف شراء المخزون سعر الشراء، ورسوم الاستيراد والضرائب الأخرى (بخلاف تلك التي يمكن للمنشأة استردادها - لاحقاً – من السلطات الضريبية)، وتكاليف النقل، والمناولة والتكاليف الأخرى التي تعود - بشكل مباشر - إلى اقتناء البضائع تامة الصنع، والمواد الخام والخدمات. وتُطرح الخصومات التجارية، والتخفيضات والبنود المشابهة الأخرى عند تحديد تكاليف الشراء.

٧.١٣ قد تشتري المنشأة مخزوناً بشروط تسوية مؤجلة. وفى بعض الحالات، يتضمن الترتيب - بشكل فعال – عنصر تمويل، على سبيل المثال، الفرق بين سعر الشراء بشروط الائتمان العادية ومبلغ التسوية المؤجل. في تلك الحالات، يُثبت الفرق على أنه مصروف فائدة خلال فترة التمويل، ولا يُضاف إلى تكلفة المخزون.

تكاليف التحويل

٨.١٣ تشمل تكاليف تحويل المخزون التكاليف المتعلقة - بشكل مباشر – بوحدات الإنتاج، مثل العمل المباشر. وتشمل - أيضاً – تخصيصاً منتظماً لنفقات الإنتاج الإضافية الثابتة والمتغيرة التي يتم تحملها لتحويل المواد الخام إلى بضائع تامة الصنع. نفقات الإنتاج الإضافية الثابتة هي تلك التكاليف غير المباشرة للإنتاج التي تظل ثابتة – نسبياً - بغض النظر عن حجم الإنتاج، مثل استهلاك وصيانة مباني ومعدات المصنع، وتكلفة إدارة وتوجيه المصنع. أما نفقات الإنتاج الإضافية المتغيرة فهي تلك التكاليف غير المباشرة للإنتاج التي تتغير – بشكل مباشر، أو شبه مباشر – مع حجم الإنتاج، مثل المواد غير المباشرة والعمل غير المباشر.

تخصيص نفقات الإنتاج الإضافية

٩.١٣ يجب على المنشأة أن تخصص نفقات الإنتاج الإضافية الثابتة لتكاليف التحويل على أساس الطاقة العادية لوسائل الإنتاج. الطاقة العادية هي الإنتاج المُتوقع أن يتحقق – في المتوسط – على مدى عدد من الفترات أو المواسم في ظل الظروف العادية، أخذاً في الحسبان الفقد في الطاقة الناتج عن الصيانة المُجدولة. وقد يُستخدم المستوى الفعلي للإنتاج إذا كان يقارب الطاقة العادية. لا يزداد مبلغ النفقات الإضافية الثابتة المُخصص لكل وحدة إنتاج كنتيجة للإنتاج المنخفض أو الطاقة العاطلة. وتُثبت النفقات الإضافية غير المُخصصة على أنها مصروف في الفترة التي يتم فيها تحملها. وفي فترات الإنتاج المرتفع - بشكل غير عادي – ينخفض مبلغ النفقة الإضافية الثابتة المُخصص لكل وحدة إنتاج بحيث لا يُقاس المخزون بأعلى من التكلفة. وتُخصص نفقات الإنتاج الإضافية المتغيرة لكل وحدة إنتاج على أساس الاستخدام الفعلي لوسائل الإنتاج.

المنتجات المشتركة والمنتجات العرضية

١٠.١٣ قد ينتج عن عملية الإنتاج أكثر من منتج واحد يتم إنتاجه - بشكل متزامن. وهذا هو الحال، على سبيل المثال، عندما تُنتج منتجات مشتركة أو عندما يوجد منتج رئيس ومنتج فرعي. وعندما لا تكون تكاليف المواد الخام أو تكاليف التحويل لكل منتج قابلة للتحديد – بشكل منفصل - فإنه يجب على المنشأة أن تُخصصها للمنتجات على أساس منطقي وثابت. فقد يستند التخصيص، على سبيل المثال، إلى القيمة النسبية للمبيعات لكل منتج إما في مرحلة من عملية الإنتاج تصبح عندها المنتجات قابلة للتحديد – بشكل منفصل، أو عند إتمام الإنتاج. تُعد معظم المنتجات الفرعية - بطبيعتها - غير ذات أهمية نسبية. وعندما يكون هذا هو الحال، فإنه يجب على المنشأة أن تقيسها بسعر البيع مطروحاً منه تكاليف الاستكمال والبيع وأن تطرح هذا المبلغ من تكلفة المنتج الرئيس. ونتيجة لذلك، لا يختلف **المبلغ الدفتري** للمنتج الرئيس – بشكل ذي أهمية نسبية – عن تكلفته.

التكاليف الأخرى المُدرجة ضمن المخزون

١١.١٣ يجب على المنشأة أن تدرج تكاليف أخرى ضمن تكلفة المخزون – فقط – بقدر ما يتم تحمله منها لجلب المخزون إلى موقعه الحالي وبحالته الراهنة.

١٢.١٣ تنص الفقرة ١٢. ١٩(ب) على أنه – في بعض الظروف - يتم تعديل المبلغ الدفتري لسلعة محتفظ بها بالتغير في القيمة العادلة لأداة التحوط المُستخدمة في تحوط مخاطر معدل الفائدة الثابت، أو مخاطر سعر السلعة.

التكاليف المستبعدة من المخزون

١٣.١٣ من أمثلة التكاليف المستبعدة من تكلفة المخزون والمُثبتة على أنها مصروفات في الفترة التي يتم فيها تحملها:

(أ) المبالغ غير العادية لفاقد المواد الخام، أو العمل، أو تكاليف الإنتاج الأخرى.

(ب) تكاليف التخزين، مالم تكن هذه التكاليف ضرورية خلال عملية الإنتاج قبل مرحلة إنتاج اخرى.

(ج) النفقات الإضافية الإدارية التي لا تساهم في جلب المخزون إلى موقعه الحالي وبحالته الراهنة.

(د) تكاليف البيع.

تكلفة مخزون مُقدم خدمة

١٤.١٣ بقدر ما لدى مقدمي الخدمة من مخزون، فإنهم يقيسونه بتكاليف إنتاجه. وتتكون تلك التكاليف – بشكل رئيس - من تكاليف العمل وغيرها من تكاليف الموظفين المشاركين – بشكل مباشر - في تقديم الخدمة، بما في ذلك موظفي الإشراف، والنفقات الإضافية الخاصة بالخدمة. ولا تُضمَّن تكاليف العمل والتكاليف الأخرى المتعلقة بالمبيعات وبالموظفين الإداريين العموميين في تكلفة المخزون، ولكنها تُثبت على أنها مصروفات في الفترة التي يتم فيها تحملها. ولا تتضمن تكلفة مخزون مقدم الخدمة هوامش ربح أو نفقات إضافية لا تعود إلى الخدمة والتي تُضمن – غالباً – في الأسعار التي يتقاضاها مقدمو الخدمة.

تكلفة منتج زراعي حُصِدَ من أصول حيوية

١٥.١٣ يتطلب القسم ٣٤ أنه ينبغي أن يقاس المخزون، الذي يشمل منتجاً زراعياً حصدته المنشأة من أصولها الحيوية، عند **الإثبات** الأولي بقيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع المقدرة عند نقطة الحصاد. هذه هي تكلفة المخزون في ذلك التاريخ لتطبيق هذا القسم.

طرق لقياس التكلفة، مثل التكاليف المعيارية، وطريقة التجزئة وسعر الشراء الأكثر حداثة

١٦.١٣ يمكن للمنشأة أن تستخدم طرقاً مثل طريقة التكلفة المعيارية، أو طريقة التجزئة، أو طريقة سعر الشراء الأكثر حداثة لقياس تكلفة المخزون إذا كانت النتيجة تقارب التكلفة. وتأخذ التكاليف المعيارية في الحسبان المستويات العادية من المواد الخام والمهمات، والعمل، والكفاءة واستغلال الطاقة. وتُراجع - بشكل منتظم، وعند الضرورة، تُنقح في ضوء الظروف الحالية. أما طريقة التجزئة فتقيس التكلفة بتخفيض القيمة البيعية للمخزون بالنسبة المئوية المناسبة لإجمالي هامش الربح.

طرق احتساب التكلفة

١٧.١٣ يجب على المنشأة أن تقيس تكلفة المخزون من البنود التي لا تكون - عادةً - قابلة لإحلال بعضها البعض، والسلع أو الخدمات المُنتجة والمخصصة لمشروعات محددة، باستخدام التمييز المحدد لتكاليفها الفردية.

١٨.١٣ يجب على المنشأة أن تقيس تكلفة بنود المخزون، بخلاف تلك البنود التي تم تناولها في الفقرة ١٣.١٧، باستخدام طريقة الوارد أولا صادر أولا (FIFO) أو طريقة متوسط التكلفة المرجح. ويجب على المنشأة أن تستخدم طريقة احتساب التكلفة نفسها لجميع بنود المخزون ذات الطبيعة والاستخدام المتشابه للمنشأة. ولبنود المخزون ذات الطبيعة أو الاستخدام المختلف، يمكن تبرير استخدام طرق مختلفة لاحتساب التكلفة. ولا يسمح هذا المعيار الدولي للتقرير المالي بطريقة الوارد أخيراً صادر أولا (LIFO).

الهبوط في قيمة المخزون

١٩.١٣ تتطلب الفقرات ٢٧.٢ – ٢٧.٤ من المنشأة أن تُقوم في نهاية كل **فترة تقرير** ما إذا كانت قيمة أي من بنود المخزون قد هبطت، أي لا يمكن استرداد المبلغ الدفتري بالكامل (مثلاً بسبب التلف، أو التقادم أو انخفاض أسعار البيع). وعندما تهبط قيمة بند (أو مجموعة من بنود) المخزون، فإن هذه الفقرات تتطلب من المنشأة أن تقيس المخزون بسعر بيعه مطروحاً منه تكاليف الاستكمال والبيع، وأن تثبت **خسارة هبوط**. وتتطلب هذه الفقرات - أيضاً – عكس هبوط سابق في بعض الظروف.

الإثبات كمصروف

٢٠.١٣ عندما يُباع المخزون، فإنه يجب على المنشأة أن تثبت المبلغ الدفتري لهذا المخزون على أنه مصروف في الفترة التي يُثبت فيها الإيراد المتعلق به.

٢١.١٣ قد تُخصص بعض بنود المخزون لحسابات أصل آخر، على سبيل المثال، المخزون المُستخدم على أنه مكون للعقارات والآلات والمعدات المُشيدة داخلياً. وتتم المحاسبة عن المخزون المُخصص لأصل آخر بهذه الطريقة - لاحقاً – وفقاً للقسم من هذا المعيار الدولي للتقرير المالي الذي يلائم هذا النوع من الأصول.

الإفصاحات

٢٢.١٣ يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي:

(أ) **السياسات المحاسبية** المُتبعة في قياس المخزون، بما في ذلك الطريقة المُستخدمة لاحتساب التكلفة.

(ب) إجمالي المبلغ الدفتري للمخزون والمبلغ الدفتري في التصنيفات المناسبة للمنشأة.

(ج) مبلغ المخزون المُثبت على أنه مصروف خلال الفترة.

(د) خسائر الهبوط المُثبتة أو المعكوسة ضمن الربح أو الخسارة طبقا للقسم ٢٧.

(هـ) إجمالي المبلغ الدفتري للمخزون المرهون على أنه ضمان لالتزامات.

القسم رقم ١٤

"الاستثمارات في المنشآت الزميلة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ١٤ "الإستثمارات في المنشآت الزميلة" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

القسم ١٤

الاستثمارات في المنشآت الزميلة

نطاق هذا القسم

١٠١٤ ينطبق هذا القسم على المحاسبة عن **المنشآت الزميلة في القوائم المالية الموحدة** وفي القوائم المالية للمنشأة المستثمرة التي لا تعد منشأةً أُمّاً ولكن لديها استثمار في واحدة أو أكثر من المنشآت الزميلة. تضع الفقرة ٩. ٢٦ متطلبات للمحاسبة عن المنشآت الزميلة في **القوائم المالية المنفصلة**.

تعريف المنشآت الزميلة

٢٠١٤ المنشأة الزميلة هي منشأة، بما في ذلك منشأة غير مستقلة نظامياً مثل شركة تضامن، التي يكون للمنشأة المستثمرة تأثير مهم عليها والتي لا تعد **منشأة تابعة** أو حصة في **مشروع مشترك**.

٣٠١٤ التأثير المهم هو القدرة على المشاركة في قرارات السياسة المالية والتشغيلية للمنشأة المستثمر فيها ولكنه ليس **سيطرة** أو **سيطرة مشتركة** على تلك السياسات.

(أ) عندما تحتفظ منشأة مستثمرة – بشكل مباشر أو غير مباشر (مثلاً من خلال منشآت تابعة) - بـ ٢٠٪ أو أكثر من القوة التصويتية للمنشأة الزميلة، فإنه يُفترض أن يكون للمنشأة المستثمرة تأثير مهم، ما لم يكن من الممكن التدليل - بشكل واضح - على أن هذا ليس هو الحال.

(ب) وبالعكس من ذلك، عندما تحتفظ المنشأة المستثمرة– بشكل مباشر أو غير مباشر (مثلاً من خلال منشآت تابعة) - بأقل من ٢٠٪ من القوة التصويتية للمنشأة الزميلة، فإنه يُفترض أن المنشأة المستثمرة ليس لها تأثير مهم، ما لم يكن من الممكن التدليل - بشكل واضح– على مثل هذا التأثير.

(ج) لا تمنع ملكية كبيرة أو أغلبية من قبل منشأة مستثمرة أخرى المنشأة المستثمرة من أن يكون لها تأثير مهم.

القياس - اختيار السياسة المحاسبية

٤٠١٤ يجب على المنشأة المستثمرة أن تحاسب عن جميع استثماراتها في المنشآت الزميلة باستخدام إحدى الطرق التالية:

(أ) نموذج التكلفة الوارد في الفقرة ١٤. ٥.

(ب) طريقة حقوق الملكية الواردة في الفقرة ١٤. ٨.

(ج) نموذج القيمة العادلة الوارد في الفقرة ١٤. ٩.

نموذج التكلفة

٥٠١٤ يجب على المنشأة المستثمرة أن تقيس استثماراتها في المنشآت الزميلة، بخلاف تلك التي لها أسعار معلنة منشورة (أنظر الفقرة ١٤. ٧)، بالتكلفة مطروحاً منها أي مجمع **خسائر هبوط** مُثبت وفقاً للقسم ٢٧ "الهبوط في قيمة الأصول".

٦.١٤ يجب على المنشأة المستثمرة أن تثبت توزيعات الأرباح والتوزيعات الأخرى المُستلمة من الاستثمار على أنها دخل، بغض النظر عما إذا كانت التوزيعات هي من الأرباح المتجمعة للمنشأة الزميلة ناشئة قبل تاريخ الاستحواذ أو بعده.

٧.١٤ يجب على المنشأة المستثمرة أن تقيس استثماراتها في المنشآت الزميلة التي لها أسعار معلنة منشورة باستخدام نموذج القيمة العادلة (أنظر الفقرة ١٤. ٩).

طريقة حقوق الملكية

٨.١٤ بموجب طريقة حقوق الملكية للمحاسبة، يُثبت استثمار في حقوق الملكية - بشكل أولي – بسعر المعاملة (بما في ذلك تكاليف المعاملة) ويُعدل - لاحقاً – ليعكس نصيب المنشأة المستثمرة في **الربح أو الخسارة** و**الدخل الشامل الآخر** للمنشأة التابعة.

(أ) التوزيعات والتعديلات الأخرى على المبلغ الدفتري. تخفض التوزيعات المُستلمة من المنشأة الزميلة المبلغ الدفتري للاستثمار. وقد تُطلب - أيضاً – تعديلات على القيمة الدفترية تبعاً للتغيرات في حقوق الملكية للمنشأة الزميلة والناشئة عن بنود الدخل الشامل الآخر.

(ب) حقوق التصويت الممكنة. رغم أن حقوق التصويت الممكنة تؤخذ في الحسبان عند تحديد ما إذا كان يوجد تأثير مهم، إلا أنه يجب على المنشأة المستثمرة أن تقيس نصيبها من ربح أو خسارة المنشأة الزميلة ونصيبها من التغيرات في حقوق ملكية المنشأة الزميلة على أساس حصص الملكية الحالية. ولا يجوز أن تعكس تلك القياسات الممارسة المحتملة أو التحويل المحتمل لحقوق التصويت الممكنة.

(ج) الشهرة الضمنية وتعديلات القيمة العادلة. عند اقتناء الاستثمار في منشأة زميلة، يجب على المنشأة المستثمرة أن تحاسب عن أي فرق (سواء كان موجباً أو سالباً) بين تكلفة الاقتناء ونصيب المنشأة المستثمرة من القيم العادلة لصافي الأصول القابل للتحديد للمنشأة الزميلة وفقاً للفقرات ١٩. ٢٢ - ١٩. ٢٤. ويجب على المنشأة المستثمرة أن تعدل نصيبها من أرباح أو خسائر المنشأة الزميلة بعد الاقتناء لتحاسب عن الاستهلاك أو الاطفاء الإضافي للأصول القابلة للاستهلاك أو القابلة للإطفاء للمنشأة الزميلة (بما في ذلك الشهرة) على أساس زيادة قيمها العادلة عن مبالغها الدفترية في وقت اقتناء الاستثمار.

(د) الهبوط. عندما يوجد مؤشر على أن قيمة استثمار في منشأة زميلة قد هبطت، فإنه يجب على المنشأة المستثمرة أن تختبر إجمالي المبلغ الدفتري للاستثمار للهبوط على أنه أصل واحد وفقاً للقسم ٢٧. ولا تُختبر أي شهرة أُدرجت على أنها جزء من المبلغ الدفتري للاستثمار في المنشأة الزميلة للهبوط – بشكل منفصل - ولكن، بالأحرى، على أنها جزء من اختبار الهبوط في قيمة الاستثمار ككل.

(هـ) معاملات المنشأة المستثمرة مع المنشآت الزميلة. عندما تتم المحاسبة عن المنشأة الزميلة باستخدام طريقة حقوق الملكية، فإنه يجب على المنشأة المستثمرة أن تستبعد الأرباح والخسائر غير المحققة الناتجة عن المعاملات الصاعدة (من المنشأة الزميلة إلى المنشأة المستثمرة) أو النازلة (من المنشاة المستثمرة إلى المنشأة الزميلة) بقدر حصة المنشأة المستثمرة في المنشأة الزميلة. وقد توفر الخسائر غير المحققة على مثل هذه المعاملات دليلا على الهبوط في قيمة الأصل المُحول.

(و) تاريخ القوائم المالية للمنشأة الزميلة. عند تطبيق طريقة حقوق الملكية، يجب على المنشأة المستثمرة أن تستخدم القوائم المالية للمنشأة الزميلة كما هي في نفس تاريخ القوائم المالية للمنشأة المستثمرة ما لم يكن من **غير العملي** فعل ذلك. وعندما يكون من غير العملي القيام بذلك، فإنه يجب على المنشأة المستثمرة أن تستخدم أحدث قوائم مالية متاحه للمنشأة الزميلة، مع إجراء تعديلات لأثار أي معاملات أو أحداث مهمة تقع بين نهايات الفترة المحاسبية.

(ز) السياسات المحاسبية للمنشأة الزميلة. عندما تستخدم المنشأة الزميلة سياسات محاسبية تختلف عن تلك التي للمنشأة المستثمرة، فإنه يجب على المنشأة المستثمرة أن تعدل القوائم المالية للمنشأة الزميلة لتعكس السياسات المحاسبية للمنشأة المستثمرة لغرض تطبيق طريقة حقوق الملكية ما لم يكن من غير العملي فعل ذلك.

(ح) خسائر تزيد عن الاستثمار. عندما يتساوى نصيب المنشأة المستثمرة من خسائر المنشأة الزميلة مع، أو يزيد عن، المبلغ الدفتري للاستثمار في المنشأة الزميلة، فإنه يجب على المنشأة المستثمرة أن تتوقف عن إثبات نصيبها من المزيد من الخسائر. فبعد انخفاض حصة المنشاة المستثمرة إلى الصفر، يجب على المنشأة المستثمرة أن تثبت الخسائر الإضافية من خلال مخصص (أنظر القسم ٢١ "المخصصات والاحتمالات") - فقط - بقدر ما تحملته المنشأة المستثمرة من التزامات قانونية أو ضمنية أو ما قامت به من مدفوعات نيابة عن المنشأة الزميلة. وعندما تقوم المنشأة الزميلة - لاحقاً – بالتقرير عن أرباح، فإنه يجب على المنشأة المستثمرة أن تستأنف إثبات نصيبها من تلك الأرباح - فقط – بعد أن يتساوى نصيبها من الأرباح مع النصيب من الخسائر غير المُثبتة.

(ط) التوقف عن طريقة حقوق الملكية. يجب على المنشأة المستثمرة أن تتوقف عن استخدام طريقة حقوق الملكية ابتداءً من التاريخ الذي يتوقف فيه التأثير المهم.

(١) عندما تصبح المنشأة الزميلة منشأة تابعة أو مشروعا مشتركا، فإنه يجب على المنشأة المستثمرة أن تعيد قياس حصتها المُحتفظ بها - سابقاً – في حقوق الملكية بالقيمة العادلة وأن تثبت المكسب أو الخسارة الناتجة، إن وجدت، ضمن الربح أو الخسارة.

(٢) عندما تفقد المنشأة المستثمرة التأثير المهم على المنشأة الزميلة نتيجة للاستبعاد الكلى أو الجزئي، فإنه يجب عليها أن تلغي إثبات تلك المنشأة الزميلة وأن تثبت ضمن الربح أو الخسارة الفرق بين مجموع المتحصلات المُستلمة مضافاً اليها القيمة العادلة لأي حصة مبقاة، من ناحية، والمبلغ الدفتري للاستثمار في المنشأة الزميلة في التاريخ الذي يُفقد فيه التأثير المهم، من ناحية أخرى. وبعد ذلك، يجب على المنشأة المستثمرة أن تحاسب عن أي حصة مبقاة باستخدام القسم ١١"الأدوات المالية الأساسية" والقسم ١٢ "موضوعات أخرى خاصة بالأدوات المالية"، بحسب ما هو مناسب.

(٣) عندما تفقد المنشأة المستثمرة التأثير المهم لأسباب أخرى بخلاف الاستبعاد الجزئي لاستثمارها، فإنه يجب على المنشأة المستثمرة أن تعتبر المبلغ الدفتري للاستثمار في ذلك التاريخ على أنه أساس جديد ويجب أن تحاسب عن الاستثمار باستخدام القسم ١١ و١٢، بحسب ما هو مناسب.

نموذج القيمة العادلة

٩.١٤ عندما يُثبت – بشكل أولي – استثمار في منشأة زميلة، فإنه يجب على المنشأة المستثمرة أن تقيسه بسعر المعاملة. سعر المعاملة لا يتضمن تكاليف المعاملة.

١٠.١٤ في كل **تاريخ تقرير**، يجب على المنشأة المستثمرة أن تقيس استثماراتها في المنشآت الزميلة بالقيمة العادلة، مع إثبات التغيرات في القيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة، باستخدام إرشادات التقويم العادل الواردة في الفقرات ١١. ٢٧ – ١١. ٣٢. ويجب على المنشأة المستثمرة التي تستخدم نموذج القيمة العادلة أن تستخدم نموذج التكلفة لأي استثمار في منشأة زميلة يكون من غير العملي أن تقيس القيمة العادلة له - بطريقة يمكن الاعتماد عليها – دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما.

عرض القائمة المالية

١١.١٤ يجب على المنشأة المستثمرة أن تصنف الاستثمارات في المنشآت الزميلة على أنها أصول غير متداولة.

الإفصاحات

١٢.١٤ يجب على المنشأة المستثمرة في منشأة زميلة أن تفصح عما يلي:

(أ) **سياستها المحاسبية** للاستثمارات في المنشآت الزميلة.

(ب) **المبلغ الدفتري** للاستثمارات في المنشآت الزميلة (أنظر الفقرة ٤. ٢(ي)).

(ج) القيمة العادلة للاستثمارات في المنشآت الزميلة التي تمت المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية والتي يوجد لها أسعار معلنة منشورة.

١٣.١٤ للاستثمارات في المنشآت الزميلة التي تمت المحاسبة عنها باستخدام نموذج التكلفة، يجب على المنشأة المستثمرة أن تفصح عن مبلغ توزيعات الأرباح والتوزيعات الأخرى المُثبتة على أنها دخل.

١٤.١٤ للاستثمارات في المنشآت الزميلة التي تمت المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية، يجب على المنشأة المستثمرة أن تفصح - بشكل منفصل - عن نصيبها من ربح أو خسارة مثل هذه المنشآت الزميلة ونصيبها من أي **عمليات غير مستمرة** لمثل هذه المنشآت الزميلة.

١٥.١٤ للاستثمارات في المنشآت الزميلة التي تمت المحاسبة عنها باستخدام نموذج القيمة العادلة، يجب على المنشأة المستثمرة أن تقوم بالإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرات ١١. ٤١ - ١١. ٤٤. وإذا كانت المنشأة المستثمرة تطبق إعفاء "التكلفة أو الجهد اللذين لا مبرر لهما" في الفقرة ١٤. ١٠ لأي من المنشآت الزميلة فإنه يجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة، وأسباب لماذا ينطوي قياس القيمة العادلة على تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، والمبلغ الدفتري للاستثمارات في المنشآت الزميلة المحاسب عنها بموجب نموذج التكلفة.

القسم رقم ١٥

"الاستثمارات في المشروعات المشتركة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ١٥ "الاستثمارات في المشروعات المشتركة" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

القسم ١٥

الاستثمارات في المشروعات المشتركة

نطاق هذا القسم

١٠١٥ ينطبق هذا القسم على المحاسبة عن **المشروعات المشتركة**، في **القوائم المالية الموحدة** وفي القوائم المالية للمنشأة المستثمرة التي لا تعد منشأةً أُمّاً، ولكن لديها حصة **مشاركة** في واحد أو أكثر من المشروعات المشتركة. تضع الفقرة ٩.٢٦ متطلبات المحاسبة عن حصة مشاركة في مشروع مشترك في **القوائم المالية المنفصلة**.

تعريف المشروعات المشتركة

٢٠١٥ **السيطرة المشتركة** هي تقاسم متفق عليه - تعاقدياً - لـ **السيطرة** على نشاط اقتصادي، وتوجد – فقط - عندما تتطلب القرارات المالية والتشغيلية الإستراتيجية المتعلقة بالنشاط الموافقة بالإجماع من الأطراف المتقاسمة للسيطرة (المشاركون).

٣٠١٥ المشروع المشترك هو ترتيب تعاقدي يقوم بموجبه طرفان أو أكثر بمباشرة نشاط اقتصادي يخضع لسيطرة مشتركة. ويمكن أن تأخذ المشروعات المشتركة شكل عمليات خاضعة لسيطرة مشتركة، أو أصول خاضعة لسيطرة مشتركة، أو **منشآت خاضعة لسيطرة مشتركة**.

العمليات الخاضعة لسيطرة مشتركة

٤٠١٥ ينطوي تشغيل بعض المشروعات المشتركة على استخدام الأصول والموارد الأخرى للمشاركين بدلاً من تأسيس شركة مساهمة، أو شركة تضامن أو منشأة أخرى، أو هيكل مالي يكون منفصلاً عن المشاركين أنفسهم. ويستخدم كل مشارك عقاراته وآلاته ومعداته، ويملك المخزون الخاص به. ويتحمل - ايضاً – المصروفات والالتزامات الخاصة به ويدبر التمويل الخاص به، الذي يمثل الالتزامات الخاصة به. وقد تُباشر أنشطة المشروع المشترك من قبل موظفي المشارك جنباً إلى جنب مع أنشطة المشارك المشابهة. وينص اتفاق المشروع المشترك - عادةً – على وسيلة يُجرى بها تقاسم الإيراد من بيع المنتج المشترك وأي مصروفات تم تحملها - بشكل مشترك - بين المشاركين.

٥٠١٥ يجب على المشارك، فيما يتعلق بحصصه في العمليات الخاضعة لسيطرة مشتركة، أن يثبت في قوائمه المالية:

(أ) الأصول التي يسيطر عليها والالتزامات التي يتحملها،

(ب) المصروفات التي يتحملها ونصيبه من الدخل الذي يكتسبه من بيع السلع أو الخدمات من قبل المشروع المشترك.

الأصول الخاضعة لسيطرة مشتركة

٦٠١٥ تنطوي بعض المشروعات المشتركة على السيطرة المشتركة، وغالباً على الملكية المشتركة، من قبل المشاركين على واحد أو أكثر من الأصول المُساهم بها في المشروع المشترك، أو المُقتناة لغرض المشروع المشترك ومكرسة لأغراض المشروع المشترك.

٧٠١٥ يجب على المشارك، فيما يتعلق بحصته في أصل خاضع لسيطرة مشتركة، أن يثبت في قوائمه المالية:

(أ) نصيبه من الأصول الخاضعة للسيطرة المشتركة مصنفة، وفقاً لطبيعة الأصول؛

(ب) أي التزامات يكون قد تحملها؛

(ج) نصيبه من أي التزامات تم تحملها - بشكل مشترك – مع المشاركين الآخرين فيما يتعلق بالمشروع المشترك؛

(د) أي دخل من بيع أو استخدام نصيبه من مخرجات المشروع المشترك، مع نصيبه من أي مصروفات تم تحملها من قبل المشروع المشترك؛

(هـ) أي مصروفات يكون قد تم تحملها تتعلق بحصته في المشروع المشترك.

المنشآت الخاضعة لسيطرة مشتركة

٨٠١٥ المنشأة الخاضعة لسيطرة مشتركة هي مشروع مشترك ينطوي على تأسيس شركة مساهمة، أو شركة تضامن أو منشأة أخرى يكون لكل مشارك حصة فيها. وتعمل المنشأة بالطريقة نفسها مثل المنشآت الأخرى، باستثناء أن ترتيباً تعاقدياً بين المشاركين يحدد سيطرةً مشتركةً على النشاط الاقتصادي للمنشأة.

القياس - اختيار السياسة المحاسبية

٩٠١٥ يجب على المشارك أن يحاسب عن جميع حصصه في المنشآت الخاضعة لسيطرة مشتركة باستخدام واحدة مما يلي:

(أ) نموذج التكلفة الوارد في الفقرة ١٥. ١٠.

(ب) طريقة حقوق الملكية الواردة في الفقرة ١٥. ١٣.

(ج) نموذج **القيمة العادلة** الوارد في الفقرة ١٥. ١٤.

نموذج التكلفة

١٠٠١٥ يجب على المشارك أن يقيس استثماراته في المنشآت الخاضعة لسيطرة مشتركة، بخلاف تلك التي يوجد لها سعر معلن منشور (أنظر الفقرة ١٥. ١٢)، بالتكلفة مطروحاً منها أي مجمع خسائر هبوط مُثبت وفقاً للقسم "٢٧الهبوط في قيمة الأصول".

١١٠١٥ يجب على المنشأة المستثمرة أن تثبت التوزيعات المُستلمة من الاستثمار على أنها دخل بغض النظر عن ما إذا كانت التوزيعات هي من الأرباح المُتجمعة للمنشأة الخاضعة لسيطرة مشتركة ناشئة قبل تاريخ الاستحواذ، أو بعده.

١٢٠١٥ يجب على المنشأة المستثمرة أن تقيس استثماراتها في المنشآت الخاضعة لسيطرة مشتركة، والتي يوجد لها سعر معلن منشور، مستخدمةً نموذج القيمة العادلة (أنظر الفقرة ١٥. ١٤).

طريقة حقوق الملكية

١٣.١٥ يجب على المشارك أن يقيس استثماراته في المنشآت الخاضعة لسيطرة مشتركة بطريقة حقوق الملكية مستخدماً الإجراءات الواردة في الفقرة ١٤. ٨ (مع إحلال "السيطرة المشتركة" حيثما تشير تلك الفقرة إلى "التأثير المهم").

نموذج القيمة العادلة

١٤.١٥ عندما يُثبت – بشكل أولي – استثمار في منشأة خاضعة لسيطرة مشتركة، فإنه يجب على المشارك أن يقيسه بسعر المعاملة. سعر المعاملة لا يتضمن تكاليف المعاملة.

١٥.١٥ في كل **تاريخ تقرير**، يجب على المشارك أن يقيس استثماراته في المنشآت الخاضعة لسيطرة مشتركة بالقيمة العادلة، مع إثبات التغيرات في القيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة، باستخدام إرشادات التقويم العادل الوارد في الفقرات ١١. ٢٧ - ١١. ٣٢. ويجب على المشروع المشترك، الذي يستخدم نموذج القيمة العادلة، أن يستخدم نموذج التكلفة لأي استثمار في منشأة خاضعة لسيطرة مشتركة يكون من غير العملي أن تقاس القيمة العادلة له - بطريقة يمكن الاعتماد عليها – دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما.

المعاملات بين المشارك ومشروعه المشترك

١٦.١٥ عندما يساهم مشارك، أو يبيع أصولاً للمشروع المشترك، فإن إثبات أي جزء من المكسب أو الخسارة من المعاملة يجب أن يعكس جوهر المعاملة. وعندما يحتفظ بالأصول من قبل المشروع المشترك، وشريطة أن يكون المشارك قد حول المخاطر والعوائد الجوهرية المتعلقة بالملكية، فإنه يجب على المشارك أن يثبت - فقط – ذلك الجزء من المكسب أو الخسارة التي تعود إلى حصص المشاركين الأخرين. ويجب على المشارك أن يثبت بالكامل أي خسارة عندما تقدم المساهمة أو البيع دليلاً على خسارة هبوط.

١٧.١٥ عندما يشتري المشارك أصولاً من المشروع المشترك، فإنه لا يجوز للمشارك أن يثبت نصيبه من أرباح المشروع المشترك من المعاملة حتى يُعاد بيع الأصل لطرف مستقل. ويجب على المشارك أن يثبت نصيبه من الخسائر الناتجة من هذه المعاملات بالطريقة نفسها مثل الأرباح باستثناء تلك الخسائر التي يجب أن تُثبت - مباشرةً – عندما تعبر عن **خسارة هبوط**.

عندما لا يكون للمنشأة المستثمرة سيطرة مشتركة

١٨.١٥ يجب على المنشأة المستثمرة في مشروع مشترك، والتي لا تكون لها سيطرة مشتركة، أن تحاسب عن هذا الاستثمار وفقاً للقسم ١١ أو، عندما يكون لها تأثير مهم في المشروع المشترك، وفقاً للقسم ١٤"الاستثمارات في المنشآت الزميلة".

الإفصاحات

١٩.١٥ يجب على المنشأة المستثمرة في مشروع مشترك أن تفصح عن:

(أ) **السياسة المحاسبية** التي تستخدمها لإثبات حصصها في المنشآت الخاضعة لسيطرة مشتركة.

(ب) **المبلغ الدفتري** للاستثمارات في المنشآت الخاضعة لسيطرة مشتركة (أنظر الفقرة ٢.٤(ك)).

(ج) المبلغ الدفتري للاستثمارات في المنشآت الخاضعة لسيطرة مشتركة والتي يُحاسب عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية والتي توجد لها أسعار معلنة منشورة.

(د) المبلغ المُجمع لارتباطاتها المتعلقة بالمشروعات المشتركة، بما في ذلك نصيبها من الارتباطات الرأسمالية التي تم تحملها - بشكل مشترك – مع مشاركين آخرين، إضافة إلى نصيبها من الارتباطات الرأسمالية للمشروعات المشتركة ذاتها.

٢٠.١٥ للمنشآت الخاضعة لسيطرة مشتركة والتي يُحاسب عنها وفقاً لطريقة حقوق الملكية، يجب على المشارك - أيضاً - أن يقوم بالإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ١٤.١٤ للاستثمارات التي يُحاسب عنها بطريقة حقوق الملكية.

٢١.١٥ للمنشآت الخاضعة لسيطرة مشتركة والتي يُحاسب عنها وفقاً لنموذج القيمة العادلة، يجب على المشارك - أيضاً - أن يقوم بالإقصاءات المطلوبة بموجب الفقرات ١١.٤١ – ١١.٤٤. وإذا كان المشارك في مشروع مشترك يطبق إعفاء "التكلفة أو الجهد اللذين لا مبرر لهما" في الفقرة ١٥.١٥ لأي منشأة خاضعة لسيطرة مشتركة فيجب عليه الإفصاح عن تلك الحقيقة، وأسباب لماذا ينطوي قياس القيمة العادلة على تكلفة او جهد لا مبرر لهما، والمبلغ الدفتري للاستثمارات في المنشآت المسيطرة عليها سيطرة مشتركة المحاسب عنها بموجب نموذج التكلفة.

القسم رقم ١٦

"العقارات الاستثمارية"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ١٦ "العقارات الاستثمارية" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية:

التعديلات المدخلة على الفقرات

تضاف فقرة إلى القسم رقم ١٦، بحيث يجب على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة لعقاراتها الاستثمارية باستخدام مقيّم تتوفر فيه صفة الاستقلال عن المنشأة، ولديه مؤهلات مهنية معترف بها وذات علاقة، ولديه خبرة حديثة في موقع ونوعية العقارات الاستثمارية التي يجري تقويمها، وأن يتم الإفصاح عن اسمه ومؤهلاته.

وسبب الإضافة زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقويم المنشأة لعقاراتها الاستثمارية، وبخاصة أن أعمال التقويم المهني في المملكة تعد من المهن الناشئة. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

١٦- ٧أ لأغراض إعداد القوائم المالية السنوية، يجب على المنشأة قياس القيمة العادلة للعقار الاستثماري على أساس تقويم من قبل خبير تثمين مستقل لديه مؤهل مهني معترف به وذو صلة ولديه خبرة حديثة في موقع وصنف العقار الاستثماري الذي يتم تقويمه، ويجب أن يتم الإفصاح عن اسمه ومؤهلاته.

القسم ١٦

العقارات الاستثمارية

نطاق هذا القسم

١٠١٦ ينطبق هذا القسم على المحاسبة عن الاستثمارات في الأراضي أو المباني التي تتفق مع تعريف **العقار** الاستثماري الوارد في الفقرة ١٦ .٢، وكذلك بعض الحصص في العقارات التي يستأجرها المستأجر بعقود ايجار تشغيلي (أنظر الفقرة ١٦. ٣) والتي تعامل بنفس معاملة العقار الاستثماري. ويطبق هذا القسم فقط على العقارات الاستثمارية التي يمكن قياس قيمتها العادلة من خلال الربح أو الخسارة بشكل مستمر بطريقة يمكن الاعتماد عليها بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما. أما بقية العقارات الاستثمارية الأخرى فيتم المحاسبة عنها باستخدام نموذج التكلفة- الإستهلاك- الهبوط الموضح في القسم ١٧"العقارات والآلات والمعدات" وتستمر معالجتها وفقا لنطاق القسم ١٧ ما لم يتوفر قياس يمكن الاعتماد عليه لقيمتها العادلة ويكون من المتوقع أن يستمر قياس القيمة العادلة لها بطريقة يمكن الإعتماد عليها على أساس مستمر.

تعريف العقار الاستثماري والإثبات الأولي له

٢٠١٦ العقار الاستثماري هو العقار (أرض أو مبنى أو جزء من مبنى أو كليهما) الذي يحتفظ به المالك أو المستأجر بموجب عقد **إيجار تمويلي** بغرض كسب إيجار أو الاستفادة من زيادة قيمته أو كليهما وليس بغرض:

(أ) الاستخدام في إنتاج أو تقديم السلع والخدمات أو للأغراض الإدارية، أو

(ب) البيع في إطار النشاط المعتاد للمنشأة.

٣٠١٦ يمكن أن تصنف الحصص في العقارات التي يستأجرها المستأجر **بموجب عقد إيجار تشغيلي** على أنها عقار استثماري باستخدام هذا القسم فقط إذا اتفق هذا العقار مع تعريف العقار الاستثماري واستطاع المستأجر قياس القيمة العادلة للحصة في هذا العقار بصفة مستمرة بدون جهد أو تكلفة لا مبرر لهما. وهذا التصنيف البديل متاح للتطبيق على كل عقار على حدة.

٤٠١٦ يجب فصل العقارات التي يتم استخدامها استخداما مزدوجا بين العقار الاستثماري والعقارات والآلات والمعدات. وعلى الرغم من ذلك، إذا لم يكن من الممكن قياس القيمة العادلة بصفة مستمرة وبطريقة يمكن الإعتماد عليها دون جهد أو تكلفة لا مبرر لهما لذلك الجزء من العقارات الذي يعد عقاراً استثمارياً فإن يجب أن تتم المحاسبة عن العقار بالكامل على أنه عقارات وآلات ومعدات وفقاً للقسم ١٧.

القياس عند الإثبات الأولى

٥٠١٦ يجب على المنشأة قياس العقار الاستثماري بالتكلفة عند الإثبات الأولي. وتتكون تكلفة العقار الاستثماري المشترى من سعر الشراء بالإضافة إلى أي نفقات تعزى مباشرة لعملية الشراء مثل الأتعاب القانونية وأتعاب السمسرة، وضرائب تحويل الملكية وغيرها من تكاليف المعاملة. وإذا تم تأجيل المدفوعات لفترة تزيد عن فترة الائتمان المعتادة، فإن التكلفة هي **القيمة الحالية** لكل المدفوعات المستقبلية. ويجب على المنشأة تحديد تكلفة العقار الاستثماري الذى تقوم بإنشائه ذاتيا وفقا لما ورد في الفقرات ١٧. ١٠ – ١٧. ١٤.

٦.١٦ يجب أن يتم تحديد التكلفة الأولية للحصة المحتفظ بها بموجب عقد إيجار تم تصنيفها على أنها عقار استثماري وفقا لما هو محدد للإيجار التمويلي في الفقرة ٩.٢٠ حتى ولو كان هذا الإيجار يمكن تصنيفه على أنه إيجار تشغيلي ما دام أنه ضمن نطاق القسم ٢٠ "عقود الإيجار". وبعبارة أخرى، يتم إثبات الأصل إما بالقيمة العادلة للعقار أو القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار أيهما أقل. ويتم إثبات مبلغ مقابل على أنه التزام وفقا للفقرة ٩.٢٠.

القياس بعد الإثبات الأولى

٧.١٦ يجب قياس العقار الاستثماري بالقيمة العادلة في كل تاريخ تقرير مع إثبات التغيرات في القيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة وذلك للعقار الاستثماري الذي يمكن قياس قيمته العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما. وإذا تم تصنيف حصة في العقار المحتفظ به بموجب عقد إيجار على أنه عقار استثماري، فإن ما يتم المحاسبة عنه بالقيمة العادلة هو تلك الحصة وليس العقار محل العقد. وتقدم الفقرات ١١.٢٧ – ١١.٣٢ إرشادات لتحديد القيمة العادلة. ويجب على المنشأة المحاسبة عن كل العقارات الاستثمارية الأخرى على أنها عقارات وآلات ومعدات باستخدام نموذج التكلفة- الاستهلاك- الهبوط الموضح في القسم ١٧.

التحويلات

٨.١٦ إذا لم يعد القياس الذي يمكن الاعتماد عليه للقيمة العادلة لبند معين من العقارات الاستثمارية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة متاحاً، فإنه يجب على المنشأة المحاسبة عن هذا البند على أنه عقارات وآلات ومعدات وفقاً للقسم ١٧ إلى أن يتوفر قياس يمكن الاعتماد عليه للقيمة العادلة. وتكون القيمة الدفترية لهذا البند من العقارات الاستثمارية في هذا التاريخ هي تكلفته وفقاً للقسم ١٧. تتطلب الفقرة ١٦.١٠ (هـ) (٣) الإفصاح عن هذا التغير. ويعد ذلك تغيرا في الظروف وليس تغييراً في السياسات المحاسبية.

٩.١٦ وبخلاف ما هو مطلوب في الفقرة ١٦.٨، يجب على المنشأة أن تحول العقار من تصنيف العقار الاستثماري أو إليه فقط عندما يستوفي العقار أو لم يعد يستوفي تعريف العقار الاستثماري.

الإفصاحات

١٠.١٦ يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي لكل العقارات الاستثمارية التي يتم المحاسبة عنها بالقيمة العادلة (الفقرة ١٦.٧):

(أ) الطرق والافتراضات المهمة التي تم تطبيقها في تحديد القيمة العادلة للعقارات الاستثمارية.

(ب) المدى الذي تستند فيه القيمة العادلة للعقارات الاستثمارية (كما تم قياسها والإفصاح عنها في القوائم المالية) إلى تقويم خبير تثمين مستقل حاصل على مؤهل مهني معترف به وذي صلة ولديه خبرة حديثة في موقع وصنف العقار الاستثماري الذي يجري تقويمه. وإذا لم يتوفر مثل هذا التقويم، فيجب الإفصاح عن تلك الحقيقة.

(ج) وجود قيود على قابلية تحقق عقار استثماري أو على تحويل الدخل ومتحصلات الاستبعاد، ومقدار تلك القيود..

(د) الإلتزامات التعاقدية لشراء أو تشييد أو تطوير عقار استثماري أو مقابل إصلاحات أو تحسينات.

(هـ) مطابقة للمبلغ الدفتري للعقارات الاستثمارية في بداية ونهاية الفترة، بحيث تُظهر بشكل منفصل ما يلي:

(١) الإضافات، بحيث تفصح -بشكل منفصل -عن تلك الإضافات الناتجة عن الاقتناء من خلال تجميع الأعمال.

(٢) صافي المكاسب أو الخسائر الناتجة عن تعديلات القيمة العادلة.

(٣) التحويلات من أو إلى الاستثمار المثبت بالتكلفة ناقصاً الاستهلاك والهبوط المتراكم (أنظر الفقرة ١٦. ٨).

(٤) التحويلات إلى أو من المخزون أو العقارات التي يشغلها المالك.

(٥) التغيرات الأخرى.

ولا يلزم عرض هذه المطابقة للفترات السابقة.

١١.١٦ وفقاً للقسم ٢٠، يقدم مالك العقار الاستثماري الإفصاحات التي يقدمها المؤجر حول عقود الإيجار التي دخل فيها. أما المنشأة التي تحتفظ بالعقار الاستثماري بموجب عقد إيجار تمويلي أو تشغيلي فإنها تقدم إفصاحات المستأجر للإيجار التمويلي، وإفصاحات المؤجر لأي من عقود الإيجار التشغيلي التي دخلت فيها.

القسم رقم ١٧

"العقارات، والآلات والمعدات"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ١٧ "العقارات، والآلات والمعدات" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية:

التعديلات المدخلة على الفقرات

تضاف إلى القسم رقم ١٧ فقرة برقم (١٧-١٥هـ) لاشتراط أن يتم استخدام خدمات شخص مستقل ومؤهل بأعمال التقويم إذا اختارت المنشأة نموذج إعادة التقويم لفئة من فئات العقارات والآلات والمعدات.

وسبب هذا التعديل هو لزيادة الثقة في القوائم المالية، وبخاصة أن أعمال التقويم المهني المرخص في المملكة تعد من المهن الناشئة. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة الإضافية كما يلي:

١٧-١٥هـ إذا اختارت المنشأة نموذج إعادة التقويم لفئة من فئات العقارات والآلات والمعدات، فإنه يجب أن يقوم بعملية التقويم شخص مؤهل بأعمال التقويم، تتوفر فيه صفة الاستقلال عن المنشأة، ولديه مؤهلات مهنية معترف بها وذات علاقة، ولديه خبرة حديثة في موقع ونوعية العقارات والآلات والمعدات التي يجري تقييمها، وأن يتم الإفصاح عن اسمه ومؤهلاته.

القسم ١٧

العقارات والآلات والمعدات

نطاق هذا القسم

١٠١٧ ينطبق هذا القسم عند المحاسبة عن **العقارات والآلات والمعدات** و**العقارات الاستثمارية** التي لا يمكن قياس قيمتها العادلة – بطريقة يمكن الاعتماد عليها – دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما. حيث ينطبق القسم ١٦ "العقارات الاستثمارية" على العقارات الاستثمارية التي يمكن أن تُقاس قيمتها العادلة - بطريقة يمكن الاعتماد عليها – دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما.

٢٠١٧ العقارات والآلات والمعدات هي الأصول الملموسة التي:

(أ) يُحتفظ بها للاستخدام في إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات، أو لتأجيرها للغير، أو للأغراض الإدارية،

(ب) يُتوقع أن تُستخدم خلال أكثر من فترة واحدة.

٣٠١٧ لا تشمل العقارات والآلات والمعدات:

(أ) الأصول الحيوية المتعلقة بالنشاط الزراعي (أنظر القسم ٤٣ "الأنشطة المتخصصة")، أو

(ب) حقوق التعدين والاحتياطيات المعدنية، مثل النفط، والغاز الطبيعي، والموارد غير المتجددة المشابهة.

الإثبات

٤٠١٧ يجب على المنشأة أن تطبق ضوابط الإثبات الواردة في الفقرة ٢. ٢٧ عند تحديد ما إذا كانت ستُثبت بنداً من بنود العقارات والآلات والمعدات. وبناءً عليه، يجب على المنشأة أن تثبت تكلفة بند من بنود العقارات والآلات والمعدات على أنها أصل عندما، وفقط عندما:

(أ) يكون من المحتمل أن منافعاً اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالبند سوف تتدفق إلى المنشأة،

(ب) يمكن قياس تكلفة البند – بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

٥٠١٧ تثبت البنود مثل قطع الغيار والمعدات الاحتياطية ومعدات الصيانة وفقاً لهذا القسم عندما تستوفي تعريف العقارات والآلات والمعدات. وبخلاف ذلك يتم تصنيف مثل تلك البنود على أنها مخزون.

٦٠١٧ قد تتطلب أجزاء من بعض بنود العقارات والآلات والمعدات استبدالاً على فترات منتظمة (مثل سطح مبنى). ويجب على المنشأة أن تُضيف إلى **المبلغ الدفتري** لبند العقارات والآلات والمعدات تكلفة استبدال جزء من مثل هذا البند عندما يتم تحمل هذه التكلفة، إذا كان يُتوقع أن يقدم الجزء البديل منافع مستقبلية إضافية للمنشأة. **ويُلغى إثبات** المبلغ الدفتري لتلك الأجزاء التي اُستبدلت وفقاً للفقرات ١٧. ٢٧ – ١٧. ٣٠ بغض النظر عما إذا ما تم استهلاك قطع الغيار المستبدلة بصورة منفصلة. وإذا لم يكن من العملي للمنشأة تحديد المبلغ الدفتري لقطع الغيار المستبدلة، فإنه يمكن للمنشأة استخدام تكلفة الاستبدال كمؤشر إلى ما هي تكلفة قطع الغيار التي تم استبدالها في الوقت الذي تم فيه اقتناؤها أو تشييدها. وتنص الفقرة ١٧. ١٦ على أنه عندما يكون للمكونات الرئيسة لبند العقارات والآلات والمعدات أنماط مختلفة - بشكل جوهري - لاستهلاك المنافع الاقتصادية، فإنه يجب على المنشأة أن تخصص التكلفة الأولية للأصل لمكوناته الرئيسة و**تستهلك** كل مكون - بشكل منفصل – على مدى **عمره الإنتاجي**.

٧٠١٧ قد يكون إجراء فحوصات دورية رئيسة للعيوب شرطاً لاستمرار تشغيل بند من بنود العقارات والآلات والمعدات (مثل حافلة) وذلك بغض النظر عما إذا اُستبدلت أجزاء من البند أم لا. وعند إجراء كل فحص رئيس، تُثبت تكلفته ضمن المبلغ الدفتري لبند العقارات والآلات والمعدات على أنه استبدال إذا اُستوفيت ضوابط الإثبات. ويُلغى إثبات أي مبلغ دفتري متبقي من تكلفة الفحص الرئيس السابق (مميزاً عن الأجزاء المادية). ويتم ذلك بغض النظر عما إذا كان قد تم تحديد تكلفة الفحص الرئيس السابق ضمن المعاملة التي تم فيها اقتناء أو تشييد البند. وعندما يكون ضرورياً، يمكن أن تُستخدم التكلفة المقدرة لفحص مستقبلي مشابه على أنها مؤشر لما كانت عليه تكلفة مكون الفحص الموجود عندما تم اقتناء البند أو تشييده.

٨٠١٧ تُعد الأراضي والمباني أصلين قابلين للانفصال، ويجب على المنشأة أن تحاسب عنهما – بشكل منفصل – حتى عندما يتم اقتناؤهما معاً.

القياس عند الإثبات

٩٠١٧ يجب على المنشأة أن تقيس بند العقارات والآلات والمعدات، عند الإثبات الأولي، بتكلفته.

عناصر التكلفة

١٠٠١٧ تشمل تكلفة بند العقارات والآلات والمعدات جميع ما يلي:

(أ) سعر شرائه، بما في ذلك الأتعاب النظامية وأتعاب السمسرة، ورسوم الاستيراد وضرائب المشتريات غير القابلة للرد، بعد طرح الحسومات التجارية والتخفيضات.

(ب) أي تكاليف تعود – بشكل مباشر – إلى جلب الأصل إلى الموقع وبالحالة اللازمة له ليكون قابلاً للتشغيل بالطريقة المقصودة من قبل الإدارة. ويمكن أن تشمل هذه تكاليف إعداد الموقع، والتسليم والمناولة الأولية، والتركيب والتجميع، واختبار التشغيل.

(ج) التقدير الأولي لتكاليف تفكيك ونقل البند وإعادة الموقع الذي يوجد به إلى حالته الأصلية، وهو الالتزام الذي تتحمله المنشأة إما عندما يُقتني البند أو كنتيجة لاستخدام البند خلال فترة معينة لأغراض بخلاف إنتاج المخزون خلال تلك الفترة.

١١٠١٧ لا تُعد التكاليف التالية تكاليف لبند عقارات وآلات ومعدات، ويجب على المنشأة أن تثبتها على أنها مصروف عندما يتم تحملها:

(أ) تكاليف افتتاح إنشاءات جديدة.

(ب) تكاليف استحداث منتج أو خدمة جديدة (بما في ذلك تكاليف أنشطة الإعلان والترويج).

(ج) تكاليف مباشرة الأعمال في موقع جديد أو مع فئة جديدة من العملاء (بما في ذلك تكاليف تدريب الموظفين).

(د) التكاليف الإضافية الإدارية والعمومية الأخرى.

(هـ) تكاليف الاقتراض (أنظر القسم ٥٢ "تكاليف الاقتراض").

١٢٠١٧ يُثبت دخل العمليات العرضية، والمصروفات المتعلقة به، أثناء تشييد أو تطوير بند العقارات والآلات والمعدات ضمن الربح أو الخسارة، وذلك عندما لا تُعد هذه العمليات ضرورية لجلب البند إلى موقعه المقصود وحالة التشغيل المقصودة له.

قياس التكلفة

١٣.١٧ تكلفة البند من بنود العقارات، والآلات والمعدات هي مُعادل السعر النقدي في تاريخ الإثبات. وإذا تم تأجيل الدفع لما يتجاوز شروط الائتمان العادية، تكون التكلفة هي **القيمة الحالية** لجميع المدفوعات المستقبلية.

مُبادلة الأصول

١٤.١٧ قد يُقتنى بند من بنود العقارات، والآلات والمعدات في مقابل أصل أو أصول غير نقدية، أو مزيج من أصول نقدية وغير نقدية. ويجب على المنشأة أن تقيس تكلفة الأصل المُقتنى **بالقيمة العادلة** إلا إذا (أ) كانت معاملة المبادلة تفتقر للجوهر الاقتصادي، أو (ب) كان من غير الممكن قياس القيمة العادلة لأي من الأصل المُستلم أو الأصل المُتنازل عنه - بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وفي هذه الحالة، تُقاس تكلفة الأصل بالمبلغ الدفتري للأصل المُتنازل عنه.

القياس بعد الإثبات الأولي

١٥.١٧ يجب على المنشأة اختيار إما نموذج التكلفة في الفقرة ١٧. ١٥أ أو نموذج إعادة التقويم في الفقرة ١٧. ١٥ب كسياسة محاسبية، ويجب عليها تطبيق هذه السياسة على فئة كاملة من فئات العقارات والآلات والمعدات. ويجب على المنشأة تطبيق نموذج التكلفة على العقار الاستثماري الذي لا يمكن قياس قيمته العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما. ويجب على المنشأة إثبات تكاليف الخدمات اليومية لبنود العقارات والآلات والمعدات ضمن الربح أو الخسارة للفترة التي تم فيها تكبد التكاليف.

نموذج التكلفة

١٥.١٧أ يجب على المنشأة أن تقيس بنداً من بنود العقارات، والآلات والمعدات – بعد الإثبات الأولي – بالتكلفة مطروحاً منها أي مجمع استهلاك وأي مجمع **خسائر هبوط**.

نموذج إعادة التقويم

١٥.١٧ب يجب على المنشأة قياس بند من بنود العقارات والآلات والمعدات الذي يمكن قياس قيمته العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها بمبلغ إعادة التقويم، وهو عبارة عن قيمته العادلة في تاريخ إعادة التقويم مطروحا منها أي مجمع استهلاك لاحق وأي مجمع خسائر هبوط لاحقة. ويجب أن تجرى إعادة التقويم بانتظام بشكل كافٍ لضمان ألا يختلف المبلغ الدفتري بشكل ذي أهمية نسبية عن ذلك الذي سيحدد باستخدام القيمة العادلة في نهاية فترة التقرير. وتقدم الفقرات ١١. ٢٧ - ١١. ٣٢ إرشادات لتحديد القيمة العادلة. وإذا أعيد تقويم بند من بنود العقارات والآلات والمعدات فإنه يجب أن يعاد تقويم كامل فئة العقارات والآلات والمعدات التي ينتمي إليها هذا الأصل.

١٥.١٧ج إذا زاد المبلغ الدفتري للأصل كنتيجة لإعادة التقويم، فإنه يجب أن تثبت الزيادة ضمن الدخل الشامل الآخر وتجمع ضمن حقوق الملكية تحت عنوان "فائض إعادة التقويم". وبالرغم من ذلك، فإنه يجب أن تثبت الزيادة ضمن الربح أو الخسارة بالقدر الذي يعكس انخفاض إعادة تقويم مثبت سابقاً ضمن الربح أو الخسارة للأصل نفسه.

١٥.١٧د إذا انخفض المبلغ الدفتري للأصل نتيجة لإعادة تقويم، فإنه يجب أن يثبت الانخفاض ضمن الربح أو الخسارة. وبالرغم من ذلك، فإنه يجب أن يثبت الانخفاض ضمن الدخل الشامل الآخر بقدر أي رصيد دائن موجود في فائض إعادة التقويم المتعلق بذلك الأصل. ويقلص الانخفاض المثبت ضمن الدخل الشامل الآخر المبلغ المجمع ضمن حقوق الملكية تحت عنوان فائض إعادة التقويم.

الإستهلاك

١٦.١٧ عندما يكون للمكونات الرئيسة لبند من بنود العقارات والآلات والمعدات أنماط مختلفة - بشكل جوهري - لاستهلاك المنافع الاقتصادية، فإنه يجب على المنشأة أن تخصص التكلفة الأولية للأصل لمكوناته الرئيسة وتستهلك كل مكون - بشكل منفصل – على مدى عمره الإنتاجي. ويجب أن تُستهلك الأصول الأخرى على مدى أعمارها الإنتاجية على أنها أصل واحد. ومع بعض الاستثناءات، مثل المحاجر والمواقع المُستخدمة لطمر النفايات، فإن للأراضي - عادةً – عمر إنتاجي غير محدود وبناءً عليه لا تُستهلك.

١٧.١٧ يجب أن يُثبت عبء الاستهلاك لكل فترة ضمن الربح أو الخسارة ما لم يتطلب قسم آخر من هذا المعيار الدولي للتقرير المالي أن تُثبت التكلفة على أنها جزء من تكلفة أصل. فعلى سبيل المثال، يُضمن استهلاك العقارات والآلات والمعدات الصناعية في تكاليف المخزون (أنظر القسم ١٣ "المخزون").

المبلغ القابل للاستهلاك وفترة الاستهلاك

١٨.١٧ يجب على المنشأة أن تخصص **المبلغ القابل للاستهلاك** للأصل على أساس منتظم على مدى عمره الإنتاجي.

١٩.١٧ قد تشير بعض العوامل، مثل تغيير في الطريقة التي يُستخدم بها الأصل، والبِلَى والتآكل الكبير غير المتوقع، والتقدم التقني، والتغيرات في أسعار السوق إلى أن القيمة المتبقية للأصل، أو عمره الإنتاجي، قد تغير منذ أحدث **تاريخ تقرير** سنوي. وعند وجود مثل هذه المؤشرات، فإنه يجب على المنشأة أن تراجع تقديراتها السابقة، وعندما تختلف التوقعات الحالية يجب عليها أن تعدل القيمة المتبقية، أو طريقة الاستهلاك أو العمر الإنتاجي. ويجب على المنشأة أن تحاسب عن التغير في القيمة المتبقية، أو طريقة الاستهلاك أو العمر الإنتاجي على أنه تغير في **تقدير محاسبي** وفقاً للفقرات ١٠. ١٥ – ١٠. ١٨.

٢٠.١٧ يبدأ استهلاك الأصل عندما يكون متاحاً للاستخدام، أي عندما يكون في الموقع وبالحالة اللازمة له ليكون قابلاً للتشغيل بالطريقة المقصودة من قبل الإدارة. ويتوقف استهلاك الأصل عندما يُلغى إثباته. ولا يتوقف الاستهلاك عندما يصبح الأصل معطلاً أو عندما يُعزل من الاستخدام النشط ما لم يكن الأصل مُستهلكاً بالكامل. وبالرغم من ذلك، بموجب طرق الاستخدام للاستهلاك يمكن أن يكون عبء الاستهلاك صفراً عندما لا يوجد إنتاج.

٢١.١٧ يجب على المنشأة أن تأخذ جميع العوامل التالية في الحسبان عند تحديد العمر الإنتاجي للأصل:

(أ) الاستخدام المُتوقع للأصل. ويُقدر الاستخدام بالرجوع إلى الطاقة المتوقعة للأصل، أو إنتاجه المادي المُتوقع.

(ب) البلى والتآكل المادي المتوقع، والذي يعتمد على عوامل تشغيلية مثل عدد المناوبات التي سيُستخدم لها الأصل، وبرنامج الإصلاح والصيانة، والعناية بالأصل وصيانته حينما يكون معطلاً.

(ج) التقادم الفني أو التجاري الناشئ عن التغيرات أو التحسينات في الإنتاج، أو عن التغير في طلب السوق على إنتاج الأصل من المنتج أو الخدمة.

(د) القيود النظامية أو ما شابهها على استخدام الأصل، مثل تواريخ انتهاء عقود الإيجار المتعلقة به.

طريقة الاستهلاك

٢٢.١٧ يجب على المنشأة أن تختار طريقة الاستهلاك التي تعكس النمط الذي تتوقع أن تستهلك - وفقاً له- المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل. وتشمل طرق الاستهلاك الممكنة طريقة القسط الثابت، طرق الرصيد المتناقص، والطريقة التي تستند إلى الاستخدام مثل طريقة وحدات الإنتاج.

٢٣.١٧ عندما يوجد مؤشر على وجود تغير مهم، منذ آخر تاريخ تقرير سنوي، في النمط الذي تتوقع المنشأة أن تستهلك - وفقاً له – المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل، فإنه يجب على المنشأة أن تراجع طريقتها الحالية للاستهلاك، وعندما تختلف التوقعات الحالية يجب عليها أن تغير طريقة الاستهلاك لتعكس النمط الجديد. ويجب على المنشأة أن تحاسب عن التغير على أنه تغير في تقدير محاسبي وفقاً للفقرات ١٠. ١٥ – ١٠. ١٨.

الهبوط

إثبات وقياس الهبوط

٢٤.١٧ يجب على المنشأة، في كل **تاريخ تقرير**، أن تطبق القسم ٢٧ "الهبوط في قيمة الأصول" لتحديد ما إذا كانت قيمة بند، أو مجموعة من بنود العقارات والآلات والمعدات، قد هبطت، وإذا كان الأمر كذلك، لتحديد كيف تثبت وتقيس خسارة الهبوط. يوضح القسم ٢٧ متى وكيف تراجع المنشأة المبلغ الدفتري لأصولها، وكيف تحدد **المبلغ الممكن استرداده** من الأصل، ومتى تثبت خسارة هبوط، أو تعكسها.

التعويض عن الهبوط

٢٥.١٧ يجب على المنشأة أن تدرج ضمن الربح أو الخسارة التعويض من أطراف ثالثة عن بنود العقارات والآلات والمعدات التي هبطت قيمتها، أو فُقدت أو تم التخلي عنها، - فقط – عندما يصبح التعويض مستحق التحصيل.

العقارات والآلات والمعدات المُحتفظ بها للبيع

٢٦.١٧ تنص الفقرة ٢٧. ٩(و) على أن وجود خطة لاستبعاد أصل قبل التاريخ المُتوقع - سابقاً – يعد مؤشراً على الهبوط والذي يوجب حساب المبلغ الممكن استرداده من الأصل لغرض تحديد ما إذا كانت قيمة الأصل قد هبطت.

إلغاء الإثبات

٢٧.١٧ يجب على المنشأة أن تلغي إثبات بند من بنود العقارات والآلات والمعدات:

(أ) عند الاستبعاد؛ أو

(ب) عندما لا يُتوقع منافع اقتصادية مستقبلية من استخدامه أو استبعاده.

٢٨.١٧ يجب على المنشأة أن تثبت ضمن الربح أو الخسارة المكسب أو الخسارة من إلغاء إثبات البند عندما يُلغى إثبات بند العقارات والآلات والمعدات (ما لم يتطلب القسم ٢٠ "عقود الإيجار" خلاف ذلك عند البيع وإعادة الاستئجار). ولا يجوز للمنشأة أن تصنف مثل تلك المكاسب على أنها إيراد.

٢٩.١٧ عند تحديد تاريخ استبعاد البند، يجب على المنشأة أن تطبق الضوابط الواردة في القسم ٢٣ "الإيراد" لإثبات الإيراد من بيع السلع. وينطبق القسم ٢٠ على الاستبعاد بالبيع وإعادة الاستئجار.

٣٠.١٧ يجب على المنشأة أن تحدد المكسب أو الخسارة الناشئة عن إلغاء إثبات بند من بنود العقارات، والآلات والمعدات بالفرق بين صافي متحصلات الاستبعاد، إن وجد، والمبلغ الدفتري للبند.

الإفصاحات

٣١.١٧ يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي لكل فئة للعقارات والآلات والمعدات المحددة وفقاً للفقرة ٤. ١١(أ) وللعقار الاستثماري المحمل بالتكلفة مطروحا منها مجمع الاستهلاك ومجمع الهبوط بصورة منفصلة:

(أ) أسس القياس المُستخدمة في تحديد إجمالي المبلغ الدفتري.

(ب) طرق الاستهلاك المستخدمة.

(ج) الأعمار الإنتاجية المقدرة أو معدلات الإستهلاك المُستخدمة.

(د) إجمالي المبلغ الدفتري ومجمع الاستهلاك (مجمعاً مع مجمع خسائر الهبوط) في بداية ونهاية فترة التقرير.

(هـ) مطابقة للمبلغ الدفتري في بداية ونهاية فترة التقرير، تظهر - بشكل منفصل:

(١) الإضافات.

(٢) الإستبعادات.

(٣) الاقتناءات من خلال عمليات تجميع أعمال.

(٤) الزيادة أو الانخفاض الناتج من إعادة التقويم بموجب الفقرات ١٧. ١٥ب - ١٧. ١٥د ومن خسائر الهبوط المثبتة أو التي تم عكسها في الدخل الشامل الآخر وفقاً للقسم ٢٧.

(٥) التحويلات إلى ومن العقارات الاستثمارية المثبتة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (أنظر الفقرة ١٦. ٨).

(٦) خسائر الهبوط المُثبتة أو المعكوسة ضمن الربح أو الخسارة وفقاً للقسم ٢٧.

(٧) الاستهلاك.

(٨) التغيرات الأخرى.

ولا يلزم عرض هذه المطابقة للفترات السابقة.

٣٢.١٧ يجب على المنشأة أن تفصح - أيضا – عما يلي:

(أ) وجود عقارات وآلات ومعدات والتي للمنشأة فيها حق مقيد أو المرهونة كضمان لالتزامات، ومبالغها الدفترية.

(ب) مبلغ الارتباطات التعاقدية لاقتناء العقارات والآلات والمعدات.

(ج) إذا كان للمنشأة عقار استثماري لا يمكن قياس قيمته العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما فيجب الإفصاح عن تلك الحقيقة وأسباب لماذا ينطوي قياس القيمة العادلة على تكلفة أو جهد لا مبرر لهما لبنود العقارات الاستثمارية تلك.

٣٣.١٧ إذا تم إثبات بند من بنود العقارات والآلات والمعدات بمبلغ معاد تقويمه، فيجب الإفصاح عن التالي:

(أ) تاريخ سريان إعادة التقويم؛

(ب) ما إذا كان قد تم استخدام مقيم مستقل؛

(ج) الطرق والافتراضات المهمة المطبقة في تقدير القيم العادلة للبنود؛

(د) المبلغ الدفتري الذي كان سيتم إثباته فيما لو تم تحميل الأصول بموجب نموذج التكلفة لكل فئة من العقارات والآلات والمعدات المعاد تقويمها؛

(هـ) فائض إعادة التقويم، مع الإشارة إلى التغير للفترة وأي قيود على توزيع الرصيد إلى حملة الأسهم.

القسم رقم ١٨

"الأصول غير الملموسة بخلاف الشهرة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ١٨ "الأصول غير الملموسة بخلاف الشهرة" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

القسم ١٨

الأصول غير الملموسة بخلاف الشهرة

نطاق هذا القسم

١.١٨ ينطبق هذا القسم على المحاسبة عن جميع **الأصول غير الملموسة** بخلاف الشهرة (أنظر القسم ١٩ "تجميع الأعمال والشهرة") والأصول غير الملموسة المُحتفظ بها من قبل المنشأة للبيع في السياق العادي للأعمال (أنظر القسم ١٣ "المخزون" والقسم ٢٣ "الإيراد").

٢.١٨ الأصل غير الملموس هو أصل غير نقدي قابل للتحديد ليس له كيان مادي ملموس، ويكون مثل هذا الأصل قابلاً للتحديد عندما:

(أ) يكون قابلا للانفصال، أي قابلاً أن يُفصل عن المنشأة أو يُجتزأ منها، وأن يُباع أو يُحول، أو يُرخص، أو يُؤجر، أو تتم مُبادلته – إما بشكل منفرد أو مع عقد ذي علاقة، أو أصل أو التزام قابل للتحديد، بغض النظر عما إذا كانت المنشأة تنوي عمل ذلك أم لا، أو

(ب) ينشأ عن حقوق تعاقدية أو حقوق نظامية أخرى، بغض النظر عما إذا كانت هذه الحقوق قابلة للتحويل أو قابلة للانفصال عن المنشأة أو عن حقوق والتزامات أخرى.

٣.١٨ لا تشمل الأصول غير الملموسة:

(أ) **الأصول المالية**، أو

(ب) حقوق التعدين والاحتياطيات المعدنية مثل النفط والغاز الطبيعي والموارد غير المتجددة المشابهة.

الإثبات

المبدأ العام لإثبات الأصول غير الملموسة

٤.١٨ يجب على المنشأة أن تطبق ضوابط الإثبات الواردة في الفقرة ٢٧.٢ عند تحديد ما إذا كانت تثبت أصلاً غير ملموس. وبناءً عليه، يجب على المنشأة أن تثبت أصلاً غير ملموس على أنه أصل عندما - وعندما فقط:

(أ) يكون **من المحتمل** أن المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة التي تعود إلى الأصل سوف تتدفق إلى المنشأة؛

(ب) يمكن قياس تكلفة الأصل أو قيمته - بطريقة يمكن الاعتماد عليها؛

(ج) لا ينتج الأصل من نفقة تم تحملها داخلياً على بند غير ملموس.

٥.١٨ يجب على المنشأة أن تقدر احتمال المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة باستخدام افتراضات معقولة وقابلة للتدعيم والتي تمثل أفضل تقديرات الإدارة للظروف الاقتصادية التي سوف توجد على مدى **العمر الإنتاجي** للأصل.

٦.١٨ تستخدم المنشأة الاجتهاد لتقدير درجة التأكد المرتبطة بتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية التي تعود إلى استخدام الأصل وذلك على أساس الأدلة المتاحة وقت الإثبات الأولي، مع إعطاء وزن أكبر للأدلة الخارجية.

٧٠١٨ يُعد ضابط الإثبات المتعلق بالاحتمالية، الوارد في الفقرة ١٨. ٤(أ)، مُستوفى - دائماً - للأصول غير الملموسة التي تُقتنى - بشكل منفصل.

الاقتناء كجزء من عملية تجميع أعمال

٨٠١٨ يجب أن يُثبت الأصل غير الملموس الذي تم اقتناؤه ضمن عملية **تجميع أعمال** إلا إذا كانت قيمته العادلة لا يمكن قياسها بطريقة يمكن الاعتماد عليها بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما في تاريخ الاستحواذ.

القياس الأولى

٩٠١٨ يجب على المنشأة أن تقيس الأصل غير الملموس - بشكل أولي - بالتكلفة.

الاقتناء المنفصل

١٠٠١٨ تشمل تكلفة الأصل غير الملموس الذي تم اقتناؤه - بشكل منفصل:

(أ) سعر شرائه، بما في ذلك رسوم الاستيراد وضرائب المشتريات غير القابلة للرد، بعد طرح الحسومات التجارية والتخفيضات،

(ب) أي تكلفة تعود - بشكل مباشر - إلى إعداد الأصل للاستخدام المقصود له.

الإقتناء كجزء من عملية تجميع أعمال

١١٠١٨ عندما يُقتنى الأصل غير الملموس ضمن عملية تجميع أعمال، تكون تكلفة ذلك الأصل غير الملموس هي قيمته العادلة في تاريخ الاستحواذ.

الإقتناء عن طريق منحة حكومية

١٢٠١٨ عندما يُقتنى أصل غير ملموس عن طريق **منحة حكومية**، فإن تكلفة هذا الأصل غير الملموس هي قيمته العادلة في التاريخ الذي يتم فيه تلقي المنحة أو تصبح فيه مستحقه التحصيل وفقاً للقسم ٢٤ "المنح الحكومية".

مُبادلات الأصول

١٣٠١٨ قد يُقتنى أصل غير ملموس في مقابل أصل أو أصول غير نقدية، أو مزيج من أصول نقدية وغير نقدية. ويجب على المنشأة أن تقيس تكلفة مثل هذا الأصل غير الملموس بالقيمة العادلة إلا إذا (أ) كانت معاملة المبادلة تفتقر إلى الجوهر الاقتصادي، أو (ب) كان من غير الممكن قياس القيمة العادلة لأي من الأصل المُستلم أو الأصل المُتنازل عنه بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وفي هذه الحالة، تُقاس تكلفة الأصل **بالمبلغ الدفتري** للأصل المُتنازل عنه.

الأصول غير الملموسة المُتولدة داخلياً

١٤٠١٨ يجب على المنشأة أن تثبت النفقات التي تم تحملها داخليا على بند غير ملموس، بما في ذلك جميع النفقات على أنشطة **البحث والتطوير**، على أنها مصروف عندما يتم تحملها، ما لم تكن تشكل جزءً من تكلفة أصل أخر يستوفي ضوابط الإثبات الواردة في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي.

١٥.١٨ وكمثال على تطبيق الفقرة السابقة، يجب على المنشأة أن تثبت الإنفاق على البنود التالية على أنه مصروف ولا تثبت مثل هذا الإنفاق على أنه أصول غير ملموسة:

(أ) العلامات، والشعارات، وعناوين النشر، وقوائم العملاء والبنود المشابهة من حيث الجوهر.

(ب) أنشطة الإعداد والتجهيز للتشغيل (أي تكاليف الإعداد والتجهيز للتشغيل)، والتي تشمل تكاليف التأسيس مثل التكاليف النظامية والسكرتارية التي يتم تحملها لتأسيس منشأة نظامية، والإنفاق لافتتاح مرفق أو عمل جديد (أي تكاليف ما قبل الافتتاح) والإنفاق لبدء عمليات جديدة أو إطلاق منتجات أو عمليات جديدة (أي تكاليف ما قبل التشغيل).

(ج) أنشطة التدريب.

(د) أنشطة الإعلان والترويج.

(هـ) تغيير موقع، أو إعادة تنظيم، جزء من منشاة أو كلها.

(و) الشهرة المتولدة داخلياً.

١٦.١٨ لا تمنع الفقرة ١٨. ١٥ إثبات مبلغ مدفوع مقدماً على أنه أصل عندما يتم القيام بالدفع مقابل السلع أو الخدمات مقدماً قبل تسليم السلع أو أداء الخدمات.

لا تُثبت المصروفات السابقة على أنها أصل

١٧.١٨ لا يجوز – في تاريخ لاحق – أن يُثبت الإنفاق على بند غير ملموس، والذي سبق أن أُثبت - بشكل أولي – على أنه مصروف، على أنه جزء من تكلفة أصل غير ملموس.

القياس بعد الإثبات

١٨.١٨ يجب على المنشأة أن تقيس الأصول غير الملموسة بالتكلفة مطروحاً منها أي مجمع **إطفاء** وأي مجمع **خسائر هبوط**. ويحدد هذا القسم متطلبات الاطفاء. أما متطلبات إثبات الهبوط فيحددها القسم ٢٧ "الهبوط في قيمة الأصول".

الإطفاء على مدى العمر الإنتاجي

١٩.١٨ لغرض هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، يجب اعتبار جميع الأصول غير الملموسة على أن لها عمر إنتاجي محدود. ولا يجوز أن يزيد العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس، الذي ينشأ عن حقوق تعاقدية أو حقوق نظامية أخرى، عن فترة الحقوق التعاقدية أو الحقوق النظامية الأخرى، ولكن يمكن أن يكون أقصر اعتماداً على الفترة التي تتوقع المنشأة أن يُستخدم الأصل خلالها. وإذا تم نقل الحقوق التعاقدية أو الحقوق النظامية الأخرى لأجل محدود يمكن تجديده، فإنه يجب أن يشتمل العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس على فترة (فترات) التجديد – فقط – عندما يوجد دليل يدعم التجديد من قبل المنشأة بدون تكلفة كبيرة.

٢٠.١٨ إذا لم يمكن تحديد العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس بطريقة يمكن الاعتماد عليها، فيجب تحديد العمر بناءً على أفضل تقديرات الإدارة، ولكن لا يجوز أن يتجاوز عشر سنوات.

فترة الإطفاء وطريقة الإطفاء

٢١.١٨ يجب على المنشأة أن تخصص **المبلغ القابل للاستهلاك** للأصل غير ملموس على أساس منتظم على مدى عمره الإنتاجي. ويجب ان يُثبت عبء الاطفاء لكل فترة على أنه مصروف، ما لم يتطلب قسم أخر من هذا المعيار الدولي للتقرير المالي أن تُثبت التكلفة على أنها جزء من تكلفة أصل مثل المخزون أو العقارات والآلات والمعدات.

٢٢.١٨ يبدأ الاطفاء عندما يكون الأصل متاحا للاستخدام، أي عندما يكون في الموقع وبالحالة اللازمة له ليكون صالحاً للاستخدام بالطريقة المقصودة من قبل الإدارة. ويتوقف الاطفاء عندما يُلغى إثبات الأصل. ويجب على المنشأة أن تختار طريقة الاطفاء التي تعكس النمط الذي يُتوقع أن تُستهلك به المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل. وعندما لا تستطيع المنشأة أن تحدد ذلك النمط - بطريقة يمكن الاعتماد عليها، فإنه يجب عليها أن تستخدم طريقة القسط الثابت.

القيمة المتبقية

٢٣.١٨ يجب على المنشأة أن تفترض أن **القيمة المتبقية** للأصل غير الملموس صفر، ما لم:

(أ) يوجد ارتباط من قبل طرف ثالث بأن يشتري الأصل في نهاية عمره الإنتاجي؛ أو

(ب) توجد سوق نشطة للأصل:

(١) يمكن أن تُحدد القيمة المتبقية بالرجوع إلى تلك السوق؛

(٢) من المحتمل أنه سوف توجد مثل تلك السوق في نهاية العمر الإنتاجي للأصل.

مراجعة فترة الاطفاء وطريقة الاطفاء

٢٤.١٨ قد تشير عوامل مثل تغير في الطريقة التي يُستخدم بها الأصل غير الملموس، والتقدم التقني، والتغيرات في أسعار السوق، إلى أن القيمة المتبقية للأصل غير الملموس، أو عمره الإنتاجي، قد تغير منذ أحدث **تاريخ تقرير** سنوي. وعندما توجد مثل هذه العوامل، فإنه يجب على المنشأة أن تراجع تقديراتها السابقة، وعندما تختلف التوقعات الحالية يجب عليها أن تعدل القيمة المتبقية، أو طريقة الاطفاء أو العمر الإنتاجي. ويجب على المنشأة أن تحاسب عن التغير في القيمة المتبقية، أو طريقة الاستهلاك أو العمر الإنتاجي على أنه تغير في **تقدير محاسبي** وفقاً للفقرات ١٠. ١٥ – ١٠. ١٨.

إمكانية استرداد المبلغ الدفتري - خسائر الهبوط

٢٥.١٨ لتحديد ما إذا كانت قيمة أصل غير ملموس قد هبطت، يجب على المنشأة أن تطبق القسم ٢٧. ويوضح ذلك القسم متى وكيف تراجع المنشأة المبلغ الدفتري لأصولها، وكيف تحدد **المبلغ الممكن استرداده** من الأصل، ومتى تُثبت خسارة هبوط أو تعكسها.

التخريدات والاستبعادات

٢٦.١٨ يجب على المنشأة أن تلغي إثبات الأصل غير الملموس وأن تثبت المكسب أو الخسارة ضمن الربح أو الخسارة:

(أ) عند استبعاده؛ أو

(ب) عندما لا يُتوقع منافع اقتصادية مستقبلية من استخدامه أو استبعاده.

الإفصاحات

٢٧.١٨ يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي لكل فئة من الأصول غير الملموسة:

(أ) الأعمار الإنتاجية أو معدلات الاطفاء المستخدمة.

(ب) طرق الإطفاء المستخدمة.

(ج) إجمالي المبلغ الدفتري وأي مجمع إطفاء (مُجمعاً مع مجمع خسائر الهبوط) في بداية ونهاية الفترة.

(د) البند (البنود) المستقل في **قائمة الدخل الشامل** (وفي **قائمة الدخل**، إذا عُرضت) الذي أدرج فيه أي إطفاء لأصول غير ملموسة.

(هـ) مطابقة للمبلغ الدفتري في بداية ونهاية الفترة بحيث تظهر - بشكل منفصل:

(١) الإضافات.

(٢) الاستبعادات.

(٣) الاقتناء من خلال تجميع أعمال.

(٤) الاطفاء.

(٥) خسائر الهبوط.

(٦) التغيرات الأخرى.

ولا يلزم أن تُعرض هذه المطابقة للفترات السابقة.

٢٨.١٨ يجب على المنشأة أن تفصح - أيضا – عن:

(أ) وصف أي أصل غير ملموس منفرد، ومبلغه الدفتري وفترة الاطفاء المتبقية له، والذي يُعد **ذا أهمية نسبية للقوائم المالية** للمنشأة.

(ب) للأصول غير الملموسة المُقتناة عن طريق المنح الحكومية والمُثبتة - بشكل أولي – بالقيمة العادلة (أنظر الفقرة ١٢.١٨):

(١) القيمة العادلة المُثبتة - بشكل أولي – لهذه الأصول،

(٢) مبالغها الدفترية.

(ج) وجود أصول غير ملموسة والتي للمنشأة فيها حق مقيد أو المرهونة كضمان لالتزامات، ومبالغها الدفترية.

(د) مبلغ الارتباطات التعاقدية لاقتناء أصول غير ملموسة.

٢٩.١٨ يجب على المنشأة أن تفصح عن إجمالي مبلغ نفقة البحث والتطوير المُثبت على أنه مصروف خلال الفترة (أي مبلغ النفقات الذي تم تحمله داخلياً على البحث والتطوير والذي لم تتم رسملته على أنه جزء من تكلفة أصل أخر يستوفي ضوابط الإثبات الواردة في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي).

القسم رقم ١٩

"تجميع الأعمال والشهرة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ١٩ "تجميع الأعمال والشهرة" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

القسم ١٩

تجميع الأعمال والشهرة

نطاق هذا القسم

١.١٩ ينطبق هذا القسم على المحاسبة عن **تجميع الأعمال**. حيث يقدم إرشادات حول تحديد المنشأة المستحوذة، وقياس تكلفة تجميع الأعمال، وتخصيص هذه التكلفة للأصول المُقتناة والالتزامات والمخصصات للالتزامات **المحتملة** التي تم تحملها. كما يتناول المعيار – أيضا – المحاسبة عن **الشهرة** سواءً في وقت تجميع الأعمال أو لاحقاً.

٢.١٩ يحدد هذا القسم المحاسبة عن جميع عمليات تجميع الأعمال باستثناء:

(أ) تجميع منشآت أو **أعمال** تخضع **لسيطرة** واحدة. وتعنى السيطرة الواحدة أن جميع المنشآت أو الأعمال المتجمعة تخضع - بشكل نهائي – للسيطرة من قبل نفس الطرف أو الأطراف سواء قبل تجميع الأعمال أو بعده، وأن تلك السيطرة ليست عابرة.

(ب) تكوين **مشروع مشترك**.

(ج) اقتناء مجموعة من الأصول التي لا تشكل أعمالاً.

تعريف تجميع الأعمال

٣.١٩ تجميع الأعمال هو جمع منشآت أو أعمال منفصلة - معاً – في منشأة تقرير واحدة. ونتيجة -جميع عمليات تجميع الأعمال تقريباً هو أن تكتسب منشأة واحدة - أي المنشأة المستحوذة – السيطرة على منشأة أعمال واحدة أو أكثر– أي المنشأة المستحوذ عليها. ويعتبر تاريخ الاستحواذ هو التاريخ الذي تكتسب فيه المنشأة المستحوذة السيطرة على المنشأة المستحوذ عليها.

٤.١٩ يمكن أن يتم تجميع الأعمال بطرق مختلفة تتحدد طبقا لأسباب قانونية أو ضريبية أو غيرها من الأسباب. وقد تتضمن عمليات تجميع الأعمال قيام منشأة بشراء حقوق ملكية في منشأة أخرى، أو شراء صافي أصول منشأة أخرى، أو تحمل إلتزامات منشأة أخرى، أو شراء بعض من صافي أصول منشأة أخرى تمثل في مجموعها نشاطا تجاريا أو أكثر.

٥.١٩ يمكن أن تتم عملية تجميع الأعمال بإصدار أدوات حقوق ملكية، أو بتحويل نقد أو **مُعادلات نقد** أو أي أصول أخرى، أو بخليط منها. وقد تكون المعاملة بين حملة أسهم المنشآت المتجمعة أو بين منشأة وحملة أسهم منشأة أخرى. وقد تنطوي على تأسيس منشأة جديدة لتسيطر على المنشآت المتجمعة أو صافي الأصول المُحولة، أو إعادة هيكلة واحدة أو أكثر من المنشآت المتجمعة.

المحاسبة

٦.١٩ يجب أن تتم المحاسبة عن جميع عمليات تجميع الأعمال بتطبيق طريقة الشراء.

٧٠١٩ يتضمن تطبيق طريقة الشراء الخطوات التالية:

(أ) تحديد المنشأة المستحوذة.

(ب) قياس تكلفة تجميع الأعمال.

(ج) تخصيص تكلفة تجميع الأعمال للأصول المُقتناة والإلتزامات والمخصصات للالتزامات **المحتملة** التي تم تحملها في تاريخ الاقتناء.

تحديد المنشأة المستحوذة

٨٠١٩ يجب أن تُحدَّد المنشأة المستحوذة لجميع عمليات تجميع الأعمال. والمنشأة المستحوذة هي المنشأة المجمِّعة التي تكتسب السيطرة على المنشآت أو الأعمال المتجمعة الأخرى.

٩٠١٩ السيطرة هي سلطة التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة أو أعمال وذلك للحصول على منافع من أنشطتها. وتم توضيح السيطرة من قبل إحدى المنشآت على منشأة أخرى في القسم ٩ "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة".

١٠٠١٩ على الرغم من أنه قد يكون من الصعب - أحياناً – تحديد المنشأة المستحوذة، إلا أن هناك - عادةً – مؤشرات على وجود واحدة. على سبيل المثال:

(أ) عندما تكون **القيمة العادلة** لأحدى المنشآت المتجمعة أكبر – بشكل جوهري – من القيمة العادلة للمنشأة المتجمعة الأخرى، فأنه يحتمل أن تكون المنشأة ذات القيمة العادلة الأكبر هي المنشأة المستحوذة.

(ب) عندما يتم تجميع الأعمال، من خلال تبادل أدوات حقوق ملكية عادية لها حق التصويت، مقابل نقد أو أصول أخرى، فإنه يحتمل أن تكون المنشأة المتنازلة عن النقد أو الأصول الأخرى هي المنشأة المستحوذة.

(ج) عندما ينتج عن تجميع الأعمال أن تكون إدارة إحدى المنشآت المتجمعة قادرة على السيطرة على اختيار فريق إدارة المنشأة المُجمعة الناتجة، فإنه يحتمل أن تكون المنشأة التي تكون إدارتها قادرة على أن تسيطر هي المنشأة المستحوذة.

تكلفة تجميع الأعمال

١١٠١٩ يجب على المنشأة المستحوذة أن تقيس تكلفة تجميع الأعمال على أنها مجموع:

(أ) القيم العادلة، في تاريخ الاستحواذ، للأصول المُتنازل عنها والالتزامات التي تم تحملها أو المحتملة وأدوات حقوق الملكية المصدرة من قبل المنشأة المستحوذة، في مقابل السيطرة على المنشأة المُستحوذ عليها، زائداً

(ب) أي تكاليف تعود – بشكل مباشر – إلى تجميع الأعمال.

التعديلات على تكلفة تجميع الأعمال المتوقفة على أحداث مستقبلية

١٢٠١٩ عندما ينص اتفاق تجميع أعمال على تعديل لتكلفة التجميع يتوقف على أحداث مستقبلية، فإنه يجب على المنشأة المستحوذة أن تدرج المبلغ المُقدر لذلك التعديل ضمن تكلفة التجميع في تاريخ الاستحواذ عندما يكون التعديل **محتملاً** ويمكن قياسه – بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

١٣٠١٩ بالرغم من ذلك، إذا لم يُثبت التعديل الممكن في تاريخ الاستحواذ ولكن يصبح - لاحقاً – محتملاً ويمكن قياسه – بطريقة يمكن الاعتماد عليها، فإنه يجب أن يُعالج العوض الإضافي على أنه تعديل لتكلفة تجميع.

تخصيص تكلفة تجميع الأعمال للأصول المُقتناة، والالتزامات، والالتزامات المحتملة التي تم تحملها

١٤.١٩ يجب على المنشأة المستحوذة، في تاريخ الاستحواذ، أن تخصص تكلفة تجميع الأعمال من خلال إثبات الأصول القابلة للتحديد والالتزامات للمنشأة المُستحوذ عليها ومخصص لتلك الالتزامات المحتملة التي تستوفي ضوابط الإثبات الواردة في الفقرة ١٩. ١٥ بقيمها العادلة في ذلك التاريخ باستثناء ما يلي:

(أ) أصول والتزامات الضريبة المؤجلة الناتجة من الأصول المقتناة والالتزامات المتحملة في تجميع أعمال يجب إثباتها وقياسها وفقاً للقسم ٢٩ "ضريبة الدخل".

(ب) الالتزام (أو الأصل، إن وجد) المتعلق بترتيبات منافع الموظف في المنشأة المستحوذ عليها يجب إثباتها وقياسها وفقاً للقسم ٢٨ "منافع الموظف".

ويجب أن تتم المحاسبة عن أي فرق بين تكلفة تجميع الأعمال وحصة المنشأة المستحوذة في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والالتزامات والمخصصات للالتزامات المحتملة المُثبتة أيضاً وفقاً للفقرات ١٩. ٢٢ - ١٩. ٢٤ (على أنه شهرة أو ما يطلق عليه "شهرة سالبة").

١٥.١٩ يجب على المنشأة المستحوذة أن تثبت -بشكل منفصل - الأصول القابلة للتحديد والالتزامات للمنشأة المُستحوذ عليها والتزاماتها المحتملة في تاريخ الاستحواذ - فقط - عندما تستوفي الضوابط التالية في ذلك التاريخ:

(أ) في حالة أصل بخلاف أصل غير ملموس، أن يكون من المحتمل أن المنافع الإقتصادية المستقبلية المرتبطة به سوف تتدفق إلى المنشأة المستحوذة، وأنه يمكن قياس قيمته العادلة - بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

(ب) في حالة التزام بخلاف التزام محتمل، أن يكون من المحتمل أن تدفقاً خارجاً من الموارد سوف يُتطلب لتسوية الالتزام، وأنه يمكن قياس قيمته العادلة - بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

(ج) في حالة أصل غير ملموس، أن يكون من الممكن قياس قيمته العادلة - بطريقة يمكن الاعتماد عليها بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما.

(د) في حالة التزام محتمل، أن يكون من الممكن قياس قيمته العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

١٦.١٩ يجب أن تتضمن قائمة الدخل الشامل للمنشأة المستحوذة أرباح أو خسائر المنشأة المستحوذ عليها بعد تاريخ الاستحواذ وذلك من خلال إدراج دخل ومصروفات المنشأة المستحوذ عليها على أساس تكلفة تجميع الأعمال للمنشأة المستحوذة. فعلى سبيل المثال، يجب أن يستند مصروف الاستهلاك المُدرج بعد تاريخ الاستحواذ ضمن قائمة الدخل الشامل للمنشأة المستحوذة الذي يتعلق بالأصول القابلة للاستهلاك للمنشأة المستحوذ عليها على القيم العادلة لهذه الأصول القابلة للاستهلاك في تاريخ الاستحواذ، أي تكلفتها بالنسبة للمنشأة المستحوذة.

١٧.١٩ يبدأ تطبيق طريقة الشراء من تاريخ الاستحواذ، وهو التاريخ الذي تكتسب فيه المنشأة المستحوذة السيطرة على المنشأة المستحوذ عليها. ونظرا لأن السيطرة هي سلطة التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لأي منشأة أو أعمال وذلك للحصول على منافع من أنشطتها، فإنه ليس من الضروري إتمام أو إنهاء المعاملة - قانونا - قبل أن تكتسب المنشأة المستحوذة السيطرة. ويجب أن تُؤخذ في الحسبان جميع الحقائق والظروف ذات الصلة المحيطة بتجميع الأعمال عند تقدير متى اكتسبت المنشأة المستحوذة السيطرة.

١٨.١٩ وفقاً للفقرة ١٩. ١٤، تثبت المنشأة المستحوذة - بشكل منفصل - فقط الأصول القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات المحتملة للمنشأة المستحوذ عليها التي وجدت في تاريخ الاستحواذ والتي تستوفي ضوابط الإثبات الواردة في الفقرة ١٩. ١٥. وبناءً عليه:

(أ) يجب على المنشأة المستحوذة أن تثبت التزامات إنهاء أو تقليص أنشطة المنشأة المستحوذ عليها، على أنها جزء من تخصيص تكلفة التجميع - فقط – عندما يكون لدى المنشأة المستحوذ عليها، في تاريخ الاستحواذ، التزام قائم لإعادة الهيكلة مثبت وفقاً للقسم ٢١ "المخصصات والاحتمالات"؛

(ب) لا يجوز للمنشأة المستحوذة، عند تخصيص تكلفة التجميع، أن تثبت التزامات للخسائر المستقبلية أو التكاليف الأخرى المتوقع أن يتم تحملها نتيجة لتجميع الأعمال.

١٩.١٩ عندما لا تستكمل المحاسبة الأولية عن تجميع الأعمال بنهاية فترة التقرير التي يحدث فيها التجميع، فإنه يجب على المنشأة المستحوذة أن تثبت في قوائمها المالية مبالغ مخصصات للبنود التي لم تُستكمل المحاسبة الأولية عنها. وخلال اثني عشر شهرا بعد تاريخ الاستحواذ، يجب على المنشأة المستحوذة أن تعدل - بأثر رجعي – مبالغ المخصصات المُثبتة على أنها أصول أو التزامات في تاريخ الاستحواذ (أي المحاسبة عنها وكأنها حدثت في تاريخ الاستحواذ) تعكس المعلومات الجديدة التي تم الحصول عليها. أما بعد اثني عشر شهرا بعد تاريخ الاستحواذ، فإنه يجب أن تُثبت التعديلات على المحاسبة الأولية لتجميع الأعمال - فقط – لتصحيح خطأ وفقاً للقسم ١٠ "السياسات المحاسبية والتقديرات والأخطاء".

الإلتزامات المحتملة

٢٠.١٩ تحدد الفقرة ١٩. ١٤ أن المنشأة المستحوذة تثبت - بشكل منفصل – مخصصاً لالتزام محتمل للمنشأة المستحوذ عليها - فقط – عندما يمكن قياس قيمته العادلة – بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وعندما لا يمكن قياس قيمته العادلة – بطريقة يمكن الاعتماد عليها فإنه:

(أ) يكون هناك أثر ناتج على المبلغ المُثبت على أنه شهرة أو تتم المحاسبة عنه وفقاً للفقرة ١٩. ٢٤؛

(ب) يجب على المنشأة المستحوذة أن تفصح عن معلومات حول ذلك الالتزام المحتمل كما هو مطلوب بموجب القسم ٢١.

٢١.١٩ بعد الإثبات الأولي، يجب على المنشأة المستحوذة أن تقيس الالتزامات المحتملة التي أُثبتت - بشكل منفصل - وفقاً للفقرة ١٩. ١٤ بالمبلغ الأكبر مما يلي:

(أ) المبلغ الذي كان سيُثبت وفقاً للقسم ٢١؛ أو

(ب) المبلغ المُثبت - بشكل أولي – مطروحاً منه المبالغ المُثبتة سابقاً على أنها إيراد وفقاً للقسم ٢٣ "الإيراد".

الشهرة

٢٢.١٩ يجب على المنشأة المستحوذة، في تاريخ الاستحواذ، أن:

(أ) تثبت الشهرة المُقتناة ضمن عملية تجميع أعمال على أنها أصل،

(ب) تقيس - بشكل أولي – تلك الشهرة بالتكلفة، كونها زيادة تكلفة تجميع الأعمال عن حصة المنشأة المستحوذة في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات المحتملة المُثبتة وفقاً للفقرة ١٩. ١٤.

٢٣.١٩ بعد الإثبات الأولي، يجب على المنشأة المستحوذة أن تقيس الشهرة المقتناة ضمن عملية تجميع أعمال بالتكلفة مطروحاً منها مجمع **الاطفاء** ومجمع خسائر **الهبوط**:

(أ) يجب على المنشأة أن تتبع المبادئ الواردة في الفقرات ١٨. ١٩ - ١٨. ٢٤ لإطفاء الشهرة. وإذا لم يمكن تقدير العمر الإنتاجي للشهرة بطريقة يمكن الاعتماد عليها، فإن العمر الإنتاجي يجب تحديده بناءً على أفضل تقديرات الإدارة ولكن يجب ألا يتجاوز عشر سنوات.

(ب) يجب على المنشأة أن تتبع القسم ٢٧ "الهبوط في قيمة الأصول" لإثبات وقياس الهبوط في قيمة الشهرة.

زيادة حصة المنشأة المستحوذة في القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد، والالتزامات والالتزامات المحتملة للمنشأة المُستحوذ عليها عن التكلفة

٢٤.١٩ عندما تزيد حصة المنشأة المستحوذة في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والإلتزامات والمخصصات للالتزامات المحتملة المُثبتة وفقاً للفقرة ١٩. ١٤ عن تكلفة تجميع الأعمال (يُشار إليها - أحياناً - على أنها "شهرة سالبة")، فإنه يجب على المنشأة المستحوذة أن:

(أ) تعيد تقويم تحديد وقياس الأصول والالتزامات والمخصصات للالتزامات المحتملة للمنشأة المستحوذ عليها وقياس تكلفة التجميع؛

(ب) تثبت - مباشرةً - أي زيادة متبقية بعد إعادة ذلك التقويم ضمن الربح والخسارة.

الإفصاحات

لعملية (عمليات) تجميع الأعمال التي تتم خلال فترة التقرير المالي

٢٥.١٩ لكل عملية تجميع أعمال خلال الفترة، يجب على المنشأة المستحوذة أن تفصح عما يلي:

(أ) أسماء ووصف المنشآت أو الأعمال المتجمعة.

(ب) تاريخ الاستحواذ.

(ج) نسبة أدوات حقوق الملكية المُقتناة التي لها حق التصويت.

(د) تكلفة التجميع ووصف لمكونات تلك التكلفة (مثل النقد، وأدوات حقوق الملكية، وأدوات الدين).

(هـ) المبالغ المُثبتة في تاريخ الاستحواذ لكل فئة للأصول، والالتزامات والالتزامات المحتملة للمنشأة المُستحوذ عليها، بما في ذلك الشهرة.

(و) مبلغ أي زيادة مُثبتة ضمن الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة ١٩. ٢٤، والبند المستقل في قائمة الدخل الشامل (وفي قائمة الدخل، إذا عُرضت) الذي أُثبتت فيه الزيادة.

(ط) الوصف النوعي للعوامل التي تشكل الشهرة المثبتة، مثل التآزر المتوقع من العمليات المجمعة للمنشأة المستحوذ عليها والمنشأة المستحوذة، أو الأصول غير الملموسة أو البنود الأخرى غير المثبتة وفقاً للفقرة ١٩. ١٥.

لجميع عمليات تجميع الأعمال

٢٦.١٩ يجب على المنشأة المستحوذة أن تفصح عن الأعمار الإنتاجية المستخدمة للشهرة ومطابقة للمبلغ الدفتري للشهرة في بداية فترة التقرير وفي نهايتها، تظهر - بشكل منفصل:

(أ) التغيرات الناشئة عن عمليات جديدة لتجميع الأعمال.

(ب) خسائر الهبوط.

(ج) استبعاد منشآت أعمال مُقتناة - سابقاً.

(د) التغيرات الأخرى

ولا يلزم أن تُعرض هذه المطابقة للفترات السابقة.

القسم رقم ٢٠
"عقود الإيجار"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ٢٠ "عقود الإيجار" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

القسم ٢٠
عقود الإيجار

نطاق هذا القسم

١٠٢٠ يغطي هذا القسم محاسبة كافة **عقود الإيجار**، بإستثناء:

(أ) عقود الإيجار لاستكشاف أو استعمال المعادن والنفط والغاز الطبيعي والمصادر المشابهة غير المتجددة (أنظر القسم ٣٤ "الأنشطة المتخصصة").

(ب) اتفاقيات الترخيص لبنود مثل الافلام السينمائية وتسجيلات الفيديو والمسرحيات والمخطوطات والبراءات وحقوق التأليف (أنظر القسم ١٨ "الأصول غير الملموسة باستثناء الشهرة").

(ج) قياس الممتلكات التي يحتفظ بها المستأجرون التي تعد على أنها **عقارات استثمارية**، وقياس العقارات الاستثمارية التي يقدمها المؤجرون بموجب عقد إيجار تشغيلي (أنظر القسم ١٦ "العقارات الاستثمارية").

(د) قياس **الأصول البيولوجية** التي يحتفظ بها المستأجرون بموجب عقود إيجار تمويلي، والأصول البيولوجية التي يقدمها المؤجرون بموجب عقود إيجار تشغيلي (أنظر القسم ٣٤).

(هـ) عقود الإيجار التي قد تؤدي لخسارة للمؤجر أو المستأجر نتيجة لأحكام تعاقدية ليس لها علاقة بالتغيرات في سعر الأصل المؤجر، أو التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي والتغيرات في مدفوعات عقود الإيجار على أساس معدلات فائدة سوقية متغيرة أو عدم وفاء من قبل أحد الأطراف المناظرة (أنظر الفقرة ١٢.١٣ (و)).

(و) عقود الإيجار التشغيلي التي أصبحت خسارتها متوقعة.

٢٠٢٠ ينطبق هذا القسم على الاتفاقيات التي تحول حق استخدام الأصول بالرغم من أن خدمات هامة من قبل المؤجر قد تطلب فيما يتعلق بتشغيل أو صيانة هذه الأصول، ولا ينطبق هذا القسم على الاتفاقيات التي هي عقود لخدمات لا تحول حق استعمال الأصول من طرف متعاقد للطرف الآخر.

٣٠٢٠ بعض الترتيبات مثل بعض ترتيبات استخدام مصادر خارجية وعقود الاتصالات السلكية واللاسلكية التي توفر حقوق الطاقة الإنتاجية وعقود الأخذ أو الدفع لا تأخذ الشكل القانوني لعقد إيجار، بل تحول حقوق استخدام الأصول مقابل دفعات، وهذه الترتيبات في مضمونها هي عقود إيجار أصول، ويجب المحاسبة عنها بموجب هذا القسم.

تصنيف عقود الإيجار

٤٠٢٠ يصنف عقد الإيجار على أنه **عقد إيجار تمويلي** إذا كان يحول ما يقارب جميع المخاطر والمكافآت المتعلقة بالملكية، ويصنف عقد الإيجار على أنه **عقد إيجار تشغيلي** إذا كان لا يحول ما يقارب جميع المخاطر والمكافآت المتعلقة بالملكية.

٥٠٢٠ يعتمد تحديد ما إذا كان عقد الإيجار عقد إيجار تمويلي أو عقد إيجار تشغيلي على مضمون المعاملة وليس على شكل العقد، وفيما يلي أمثلة على حالات يمكن أن تؤدي عادة بمفردها أو مع غيرها لأن يكون عقد الإيجار مصنفاً على أنه عقد إيجار تمويلي:

(أ) يحول عقد الإيجار ملكية الأصل إلى المستأجر في نهاية فترة الإيجار.

(ب) للمستأجر خيار شراء الأصل بسعر يتوقع أن يكون أقل بشكل كاف من **القيمة العادلة** في التاريخ الذي يصبح

فيه الخيار قابلاً للممارسة بالنسبة له ليكون مؤكدا بشكل معقول في تاريخ عقد الإيجار أنه ستتم ممارسة الخيار.

(ج) مدة الإيجار هي للجزء الرئيسي من العمر الاقتصادي للأصل حتى ولو لم يتم تحويل الملكية.

(د) عند بداية عقد الإيجار تساوي **القيمة الحالية** للحد الأدنى من دفعات الإيجار على الأقل ما يقارب كل القيمة العادلة للأصل المؤجر.

(هـ) الأصول المؤجرة ذات طبيعة متخصصة بحيث أن المستأجر فقط يستطيع استخدامها بدون تعديلات رئيسية.

٦.٢٠ فيما يلي مؤشرات على حالات يمكن أن تؤدي أيضا بمفردها أو مع غيرها إلى أن يصنف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي:

(أ) إذا كان المستأجر يستطيع إلغاء عقد الإيجار فإن خسائر المؤجر المتعلقة بالإلغاء يتحملها المستأجر.

(ب) المكاسب أو الخسائر من تذبذب **القيمة المتبقية** للأصل المؤجر تستحق للمستأجر (على سبيل المثال على شكل تخفيض في الإيجار يساوي معظم عائدات المبيعات في نهاية عقد الإيجار).

(ج) للمستأجر القدرة على الاستمرار في عقد الإيجار لفترة ثانوية بإيجار يقل بشكل جوهري عن الإيجار في السوق.

٧.٢٠ الأمثلة والمؤشرات في الفترتين ٥. ٢٠، ٦. ٢٠ ليست دائماً نهائية، وإذا كان من الواضح من الخصائص الأخرى أن عقد الإيجار لا يحول ما يقارب جميع المخاطر والمكافآت المتعلقة بالملكية فإن عقد الإيجار يصنف على أنه عقد إيجار تشغيلي، فعلى سبيل المثال قد تكون الحالة كذلك إذا تم تحويل الأصل إلى المستأجر في نهاية عقد الإيجار مقابل دفعة متغير مساوية للقيمة الحالية للأصل عندئذ، أو إذا كانت هناك إيجارات محتملة نتيجتها أن المستأجر ليس لديه ما يقارب جميع المخاطر والمكافآت المتعلقة بملكية الأصل.

٨.٢٠ يتم إجراء تصنيف لعقد الإيجار عند نشأة عقد الإيجار، ولا يتم تغييره أثناء فترة عقد الإيجار، إلا إذا وافق المؤجر والمستأجر على تغيير أحكام عقد الإيجار (وليس ببساطة بتجديد عقد الإيجار)، وفي هذه الحالة تتم إعادة تقويم تصنيف عقد الإيجار.

القوائم المالية للمستأجرين - عقود الإيجار التمويلي

الإثبات الأولي

٩.٢٠ عند بداية أجل عقد الإيجار على المستأجر إثبات حقوقه الخاصة بالاستعمال والتزاماته بموجب عقود الإيجار التمويلي كأصول والتزامات في قائمة المركز المالي الخاصة به بمبالغ مساوية للقيمة العادلة للممتلكات المستأجرة، وإذا كانت أقل من ذلك، فبمالغ مساوية للقيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار، محددة عند نشأة عقد الإيجار. وأية تكاليف أولية مباشرة للمستأجر (التكاليف الإضافية التي تعزى مباشرة للتفاوض بشأن عقد الإيجار وإعداده) تتم إضافتها إلى المبلغ المُثبت على أنه أصل.

١٠.٢٠ يجب حساب القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار باستخدام **معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار**، وإذا لم يمكن تحديد ذلك فإنه يجب استخدام **معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر**.

القياس اللاحق

١١.٢٠ على المستأجر أن يقسم الحد الأدنى لدفعات الإيجار بين عبء التمويل وتخفيض الالتزام القائم، وذلك باستخدام **أسلوب الفائدة الفعلية** (أنظر الفقرات ١٥. ١١ – ٢٠. ١١)، ويجب على المستأجر تخصيص عبء التمويل على كل فترة خلال أجل عقد الإيجار لكي يتم إنتاج سعر فائدة دوري ثابت على الرصيد المتبقي من الالتزام، ويجب على المستأجر تحميل الإيجارات الشرطية على أنها مصروفات في الفترات التي يتم تكبدها فيها.

١٢.٢٠ يجب على المستأجر حساب استهلاك على الأصل المستأجر بموجب عقد إيجار تمويلي وفقا للقسم المناسب من هذا المعيار الدولي للتقرير المالي لذلك النوع من الأصول، على سبيل المثال القسم ١٧ "العقارات والآلات والمعدات" أو القسم ١٨ أو القسم ١٩ "تجميع الأعمال والشهرة"، وإذا لم يكن هناك تأكد معقول من أن المستأجر سوف يكتسب الملكية في نهاية أجل عقد الإيجار فإنه يجب أن يتم استهلاك الأصل بكامله على مدى أجل عقد الإيجار أو عمره الإنتاجي، أيهما أقصر، ويجب على المستأجر أيضا أن يقيم في كل **تاريخ تقرير** ما إذا كانت قيمة الأصل المستأجر بموجب عقد إيجار تمويلي قد هبطت (أنظر القسم ٢٧ "الهبوط في قيمة الأصول").

الإفصاحات

١٣.٢٠ يجب على المستأجر القيام بالإفصاحات التالية لعقود الإيجار التمويلي:

(أ) لكل **فئة من الأصول** صافي **المبلغ الدفتري** في نهاية **فترة التقرير**.

(ب) إجمالي الحد الأدنى من دفعات الإيجار المستقبلية في نهاية فترة التقرير لكل واحدة من الفترات الآتية:

(١) بعد أقل من سنة واحدة؛

(٢) بعد سنة واحدة وأقل من خمس سنوات؛

(٣) بعد خمس سنوات.

(ج) وصف عام لترتيبات الإيجار المهمة للمستأجر، بما في ذلك على سبيل المثال معلومات حول الإيجار الشرطي وخيارات التجديد أو الشراء وشروط التدرج وعقود الإيجار من الباطن والقيود المفروضة بموجب ترتيبات الإيجار.

١٤.٢٠ بالإضافة إلى ذلك تنطبق متطلبات الإفصاح عن الأصول وفقا للأجزاء ١٧. ١٨، ٢٧. ٣٤ على المستأجرين بالنسبة للأصول المستأجرة بموجب عقود إيجار تمويلي.

القوائم المالية للمستأجرين - عقود الإيجار التشغيلي

الإثبات والقياس

١٥.٢٠ يجب على المستأجر إثبات دفعات الإيجار بموجب عقود الإيجار التشغيلي (باستثناء تكاليف الخدمات مثل التأمين والصيانة) على أنها مصروف على أساس القسط الثابت، إلا إذا:

(أ) كان هناك أساس منتظم آخر يمثل النمط الزمني لمنفعة المستخدم، حتى ولو لم تكن الدفعات على هذا الأساس، أو

(ب) كانت الدفعات للمؤجر مهيكلة لتزيد بالتوافق مع التضخم العام المتوقع (بناءً على مؤشرات أو إحصائيات منشورة) للتعويض عن الزيادات التضخمية في التكلفة على المؤجر). وإذا كانت الدفعات للمؤجر تتغير بسبب عوامل باستثناء التضخم العام، فإن هذا الشرط (ب) لم يتم استيفاؤه.

مثال على تطبيق الفقرة ٢٠,١٥(ب):

يعمل (س) في إقليم تتوقع فيه البنوك المحلية بالإجماع أن مؤشر مستوى الأسعار العام كما نشرته الحكومة سيزيد بمعدل قدره ١٠ في المائة سنوياً على مدى السنوات الخمس التالية. يستأجر (س) بعض المكاتب من (ص) لمدة خمس سنوات بموجب عقد إيجار تشغيلي، ودفعات الإيجار مهيكلة لتعكس التضخم العام السنوي البالغ ١٠ في المائة على مدى فترة السنوات الخمس من عقد الإيجار كما يلي:

السنة الأولى	١٠٠,٠٠٠ وحدة نقد
السنة الثانية	١١٠,٠٠٠ وحدة نقد
السنة الثالثة	١٢١,٠٠٠ وحدة نقد
السنة الرابعة	١٣٣,٠٠٠ وحدة نقد
السنة الخامسة	١٤٦,٠٠٠ وحدة نقد

يثبت (س) مصروف إيجار سنوي يساوي المبالغ المستحقة للمؤجر كما هو مبين أعلاه، وإذا لم تكن الدفعات المتصاعدة مهيكلة بشكل واضح لتعوض المؤجر عن الزيادات في التكلفة التضخمية المتوقعة بناءً على المؤشرات أو الاحصائيات المنشورة، فعندئذ على (س) إثبات مصروف إيجار سنوي على أساس القسط الثابت ١٢٢,٠٠٠ وحدة نقد كل سنة (مجموع المبالغ المستحقة الدفع بموجب عقد الإيجار مقسمة على خمس سنوات).

الإفصاحات

١٦.٢٠ يجب على المستأجر القيام بالإفصاحات التالية لعقود الإيجار التشغيلي:

(أ) إجمالي الحد الأدنى لدفعات الإيجار المستقبلية بموجب عقود الإيجار التشغيلي غير القابلة للإلغاء لكل فترة من الفترات التالية:

(١) بعد أقل من سنة واحدة؛

(٢) بعد سنة واحدة وأقل من خمس سنوات؛

(٣) بعد خمس سنوات.

(ب) دفعات الإيجار المُثبتة على أنها مصروف.

(ج) وصف عام لترتيبات الإيجار المهمة الخاصة بالمستأجر، بما في ذلك على سبيل المثال معلومات حول الإيجار المحتمل وخيارات التجديد أو الشراء وشروط التدرج وعقود الإيجار من الباطن والقيود المفروضة بموجب ترتيبات الإيجار.

القوائم المالية للمؤجرين - عقود الإيجار التمويلي

الإثبات والقياس الأولي

١٧.٢٠ يجب على المؤجر إثبات الأصول المحتفظ بها بموجب عقد إيجار تمويلي في قائمة المركز المالي وعرضها على أنها مبالغ مستحقة التحصيل بمبلغ مساو **لصافي الاستثمار في عقد الإيجار**. وصافي الاستثمار في عقد الإيجار **هو إجمالي استثمار المؤجر في عقد الإيجار** مخصوماً بسعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار. وإجمالي الاستثمار في عقد الإيجار هو مجموع ما يلي:

(أ) الحد الأدنى لدفعات الإيجار مستحقة التحصيل من قبل المؤجر بموجب عقد إيجار تمويلي،

(ب) أية قيمة متبقية غير مضمونة تستحق للمؤجر.

١٨.٢٠ بالنسبة لعقود الإيجار التمويلي باستثناء تلك التي تتضمن الصناع أو المتعاملين المؤجرين، فإنه يتم تضمين التكاليف المباشرة (التكاليف الإضافية التي تعزى مباشرة للتفاوض بشأن عقد الإيجار وإعداده) في القياس الأولي للمبلغ مستحق التحصيل لعقد الإيجار التمويلي، وتخفيض مبلغ الدخل المُثبت على مدى فترة الإيجار.

القياس اللاحق

١٩.٢٠ يجب أن يستند إثبات دخل التمويل على نمط يعكس معدل عائد دوري ثابت على صافي استثمار المؤجر في عقد الإيجار التمويلي. ويتم تطبيق دفعات الإيجار الخاصة بالفترة باستثناء تكاليف الخدمات، مقابل إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار لتخفيض كل من المبلغ الأصلي ودخل التمويل غير المكتسب. وإذا كان هناك مؤشر على أن القيمة المتبقية المقدرة غير المضمونة المستخدمة في حساب إجمالي استثمار المؤجر في عقد الإيجار قد تغيرت بشكل كبير فإنه يتم تعديل تخصيص الدخل على مدى أجل عقد الإيجار، وأي تخفيض فيما يتعلق بالمبالغ المستحقة يتم إثباته مباشرة ضمن الربح أو الخسارة.

الصناع أو المتعاملون المؤجرون

٢٠.٢٠ غالباً ما يعرض الصناع أو المتعاملون على عملائهم اختيار إما شراء أو استئجار الأصل. وينشأ عن عقد الإيجار التمويلي لأصل من قبل مؤجر صانع أو متعامل نوعين من الدخل:

(أ) ربح أو خسارة معادلة الربح أو الخسارة الناتجة من بيع فوري للأصل المؤجر بأسعار البيع العادية، يعكس أي حسومات كمية أو تجارية منطبقة.

(ب) دخل التمويل على مدى أجل عقد الإيجار.

٢١.٢٠ إيراد المبيعات التي يثبتها المؤجر الصانع أو المتعامل في بداية أجل عقد الإيجار هي القيمة العادلة للأصل، أو القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار المستحقة للمؤجر المحسوبة بمعدل الفائدة في السوق، إذا كانت أقل. تكلفة المبيعات التي يتم إثباتها في بداية أجل عقد الإيجار هي التكلفة، أو المبلغ الدفتري إذا كان مختلفا، للعقار المؤجر مطروحا منها القيمة الحالية للقيمة المتبقية غير المضمونة. والفرق بين القيمة الحالية لإيراد المبيعات وتكلفة المبيعات هو ربح البيع، الذي يتم إثباته وفقا لسياسة المنشأة للمبيعات الفورية.

٢٢.٢٠ إذا تم الإعلان عن معدلات فائدة منخفضة -بشكل مصطنع، فإن ربح البيع يقتصر على ذلك الذي كان سينطبق فيما لو تم تحصيل معدل الفائدة في السوق.. يتم إثبات التكاليف التي يتكبدها المؤجر الصانع أو المتعامل فيما يتعلق بالتفاوض بشأن عقد الإيجار والترتيب له على أنها مصروف في بداية أجل عقد الإيجار عندما يتم إثبات ربح البيع.

الإفصاحات

٢٣.٢٠ على المؤجر القيام بالإفصاحات التالية لعقود الإيجار التمويلي:

(أ) مطابقة بين إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار في نهاية فترة التقرير والقيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار المستحقة التحصيل في نهاية فترة التقرير. بالإضافة إلى ذلك، يجب على المؤجر الإفصاح عن إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار والقيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار المستحقة التحصيل في نهاية فترة التقرير لكل فترة من الفترات التالية:

(١) بعد أقل من سنة واحدة؛

(٢) بعد سنة واحدة وأقل من خمس سنوات؛

(٣) بعد خمس سنوات.

(ب) دخل التمويل غير المكتسب.

(ج) القيم المتبقية غير المضمونة المستحقة لصالح المؤجر.

(د) المخصص المتراكم للحد الأدنى لدفعات الإيجار المستحقة التحصيل التي لا يمكن تحصيلها.

(هـ) الإيجارات الشرطية التي تم إثباتها على أنها دخل للفترة.

(و) وصف عام لترتيبات الإيجار المهمة للمؤجر، بما في ذلك، على سبيل المثال، معلومات حول الإيجار الشرطي وخيارات التجديد أو الشراء وشرط التدرج وعقود الإيجار من الباطن والقيود التي تفرضها ترتيبات الإيجار.

القوائم المالية للمؤجرين - عقود الإيجار التشغيلي

الإثبات والقياس

٢٤.٢٠ يجب على المؤجر عرض الأصول الخاضعة لعقود إيجار تشغيلي في قائمة المركز المالي الخاصة به حسب طبيعة الأصل.

٢٥.٢٠ يجب على المؤجر إثبات دخل الإيجار من عقود الإيجار التشغيلي (باستثناء مبالغ الخدمات مثل التأمين والصيانة) ضمن الربح أو الخسارة على أساس القسط الثابت على مدى فترة الإيجار، إلا إذا:

(أ) كان هناك أساس منتظم آخر يمثل النمط الزمني لمنفعة المستأجر من الأصل المؤجر، حتى ولو كان استلام الدفعات ليس على ذلك الأساس، أو

(ب) كانت الدفعات للمؤجر مهيكلة لتزيد بالتوافق مع التضخم العام المتوقع (بناءً على مؤشرات أو احصائيات منشورة) للتعويض عن الزيادات التضخمية في التكلفة المتوقعة على المؤجر، وإذا كانت الدفعات للمؤجر تتغير بسبب عوامل باستثناء التضخم، فإن الشرط (ب) لم يتم استيفاؤه.

٢٦.٢٠ يجب على المؤجر إثبات التكاليف التي يتم تكبدها لكسب دخل الإيجار على أنها مصروف، بما في ذلك الاستهلاك. ويجب أن تكون سياسة الاستهلاك للأصول المؤجرة الخاضعة للاستهلاك متوافقة مع سياسة الاستهلاك العادية للمؤجر للأصول المشابهة.

٢٧.٢٠ يجب على المؤجر أن يضيف إلى المبلغ الدفتري للأصل المؤجر أية تكاليف أولية مباشرة يتكبدها في التفاوض بشأن عقد الإيجار التشغيلي والترتيب له، وإثبات هذه التكاليف على أنها مصروف على مدى أجل عقد الإيجار على نفس الأساس كما هو لدخل الإيجار.

٢٨.٢٠ لتحديد ما إذا كان أصل مؤجر قد هبطت قيمته، يجب على المؤجر تطبيق القسم ٢٧.

٢٩.٢٠ لا يثبت المؤجر الصانع أو المتعامل أي ربح بيع عند الدخول في عقد إيجار تشغيلي لأنه ليس معادلاً للبيع.

الإفصاحات

٣٠.٢٠ يجب على المؤجر الإفصاح عما يلي لعقود الإيجار التشغيلي:

(أ) الحد الأدنى لدفعات الإيجار المستقبلية بموجب عقود إيجار تشغيلي غير قابلة للإلغاء لكل فترة من الفترات التالية:

(١) بعد أقل من سنة واحدة؛

(٢) بعد سنة واحدة وأقل من خمس سنوات؛

(٣) بعد خمس سنوات.

(ب) إجمالي الإيجارات الشرطية المُثبتة على أنها دخل.

(ج) وصف عام لترتيبات الإيجار المهمة للمؤجر، بما في ذلك، على سبيل المثال، معلومات حول الإيجار الشرطي وخيارات التجديد أو الشراء وشروط التدرج، والقيود التي تفرضها ترتيبات الإيجار.

٣١.٢٠ بالإضافة إلى ذلك، فإن متطلبات الإفصاح عن الأصول وفقاً للأقسام ١٧ . ١٨، ٢٧ . ٣٤ تنطبق على المؤجرين للأصول المقدمة بموجب عقود إيجار تشغيلي.

معاملات البيع وإعادة الإستئجار

٣٢.٢٠ تنطوي معاملة البيع وإعادة الاستئجار على بيع أصل وإعادة استئجار الأصل نفسه. وعادة ما تكون دفعة الإيجار وسعر البيع مترابطين نظراً لأنه يتم التفاوض بشأنهما على أنهما حزمة واحدة. وتعتمد المعالجة المحاسبية لمعاملة البيع وإعادة الاستئجار على نوع عقد الإيجار.

معاملة البيع وإعادة الاستئجار ينجم عنها عقد إيجار تمويلي

٣٣.٢٠ إذا نتج عن معاملة البيع وإعادة الاستئجار عقد إيجار تمويلي فإنه لا يجوز للبائع المستأجر إثبات أي زيادة في متحصلات المبيعات عن المبلغ الدفتري مباشرة على أنها دخل. وبدلاً من ذلك فإنه يجب على البائع المستأجر تأجيل هذه الزيادة واستنفادها على مدى أجل عقد الإيجار.

معاملة البيع وإعادة الاستئجار ينجم عنها عقد إيجار تشغيلي

٣٤.٢٠ إذا نتج عن معاملة البيع وإعادة الاستئجار عقد إيجار تشغيلي، وكان واضحا أنه تم تأسيس المعاملة على القيمة العادلة فإنه يجب على البائع المستأجر إثبات أي ربح أو خسارة مباشرة، وإذا كان سعر البيع أقل من القيمة العادلة فإنه يجب على البائع المستأجر إثبات أي ربح أو خسارة مباشرة ما لم يتم تعويض الخسارة بدفعات الإيجار المستقبلية بأقل من سعر السوق. وفي هذه الحالة يجب على البائع المستأجر تأجيل واستنفاد هذه الخسارة بالتناسب مع دفعات الإيجار على مدى الفقرة التي يتوقع أن يستخدم الأصل خلالها، وإذا كان سعر البيع أعلى من القيمة العادلة فإنه يجب على البائع المستأجر تأجيل الزيادة عن القيمة العادلة واستنفادها على مدى الفترة التي يتوقع أن يستخدم الأصل خلالها.

الإفصاحات

٣٥.٢٠ تنطبق متطلبات الإفصاح للمستأجرين والمؤجرين بالتساوي على معاملات البيع وإعادة الاستئجار، ويشمل الوصف المطلوب لترتيبات الإيجار المهمة وصفاً للأحكام الفريدة أو غير العادية للاتفاقية أو شروط معاملة البيع وإعادة الاستئجار.

القسم رقم ٢١

"المخصصات والاحتمالات"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ٢١ "المخصصات والاحتمالات" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

القسم ٢١
المخصصات والاحتمالات

نطاق هذا القسم

١.٢١ يتناول هذا القسم كافة **المخصصات** (أي الالتزامات غير مؤكدة التوقيت أو المبلغ)، و**الالتزامات المحتملة** و**الأصول المحتملة** ما عدا تلك المخصصات التي تم تناولها في أقسام أخرى من هذا المعيار. ويتضمن ذلك المخصصات المرتبطة بـ:

(أ) الإيجار (القسم ٢٠ "الإيجار"). وعلى الرغم من ذلك، فإن هذا القسم يتعامل مع عقود الإيجارات التشغيلية التي أصبحت خسارتها متوقعة.

(ب) عقود التشييد (القسم ٢٣ "الإيراد")

(ج) التزامات منفعة الموظف (القسم ٢٨ "منافع الموظف")

(د) ضريبة الدخل (القسم ٢٩ "ضريبة الدخل").

٢.٢١ لا تنطبق متطلبات هذا القسم على العقود قيد التنفيذ ما لم تصبح **خسارة هذه العقود متوقعة**. والعقود قيد التنفيذ هي العقود التي بموجبها لم ينفذ أي من طرفي العقد أياً من التزاماته أو قد نفذ كلا الطرفين التزاماتهما -بشكل جزئي -وبقدر متساوٍ.

٣.٢١ يستخدم مصطلح المخصصات أحيانا عند معالجة بعض البنود مثل الاستهلاك، وهبوط قيمة الأصول، والديون غير القابلة للتحصيل. تعد هذه تعديلات **للمبالغ الدفترية** للأصول وليست إثباتاً لالتزامات، وبناءً عليه فلن يتم تناولها في هذا القسم.

الإثبات الأولي

٤.٢١ يجب على المنشأة إثبات مخصص فقط عندما:

(أ) يكون لدى المنشأة التزام في **تاريخ التقرير** (قانوني أو ضمني) نتيجة لحدث سابق؛

(ب) يكون من المحتمل (مترجح حدوثه أكثر من عدمه) أنه سوف يتطلب من المنشأة تحويل موارد اقتصادية للتسوية؛

(ج) يمكن تقدير الالتزام بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

٥.٢١ يجب على المنشأة أن تثبت المخصص على أنه التزام في قائمة المركز المالي، ويجب أن تثبت مبلغ المخصص على أنه مصروف، ما لم يطلب قسم أخر من هذا المعيار الدولي للتقرير المالي إثبات التكلفة على أنها جزء من تكلفة أحد الأصول مثل المخزون والعقارات والآلات والمعدات.

٦.٢١ الشرط الوارد في الفقرة ٢١. ٤ (أ) (التزام في تاريخ التقرير نتيجة لحدث سابق) يعنى أن المنشأة ليس لديها بديل واقعي آخر لتسوية الالتزام. ويمكن أن يحدث ذلك عندما يكون لدى المنشأة التزام قانوني واجب النفاذ من خلال القانون أو عندما يكون لدى المنشأة **التزام ضمني** لأن الحدث السابق (والذي يمكن أن يكون تصرفاً من قبل المنشأة) قد ترتب عليه إيجاد توقعات سارية المفعول لدى الأطراف الأخرى بأن المنشأة سوف تقوم بالوفاء بالالتزام. ولا تستوفي الالتزامات التي سوف تنشأ نتيجة تصرفات المنشأة في المستقبل (أي التسيير المستقبلي لأعمالها) الشرط الوارد في الفقرة ٢١. ٤ (أ)، بغض النظر عن احتمالية حدوثها، وحتى لو كانت هذه الالتزامات تعاقدية. وللتوضيح، فإنه بسبب الضغوط التجارية أو المتطلبات القانونية ربما تنوي المنشأة أو يلزمها القيام بالإنفاق للتشغيل بطريقة معينة في المستقبل (على سبيل

المثال تركيب مرشحات دخان في نوع معين من المصانع)، ونظرا لأن المنشأة تستطيع تجنب الإنفاق المستقبلي من خلال تصرفاتها المستقبلية، على سبيل المثال من خلال تغيير طريقة التشغيل الخاصة بها أو بيع المصنع، فليس عليها التزام قائم بذلك الإنفاق المستقبلي ولا يتم إثبات مخصص.

القياس الأولى

٧٠٢١ تقوم المنشأة بقياس المخصص باستخدام أفضل تقدير للمبلغ المطلوب لتسوية الالتزام في تاريخ التقرير. أفضل تقدير هو الإنفاق المطلوب الذي قد تدفعه المنشأة بتبرير منطقي لتسوية الالتزام في نهاية فترة التقرير أو قد تحوله لطرف ثالث في ذلك التاريخ.

(أ) عندما ينطوي المخصص عدد كبير من البنود، فإن تقدير المبلغ يعكس ترجيح جميع المخرجات الممكنة بحسب الاحتمالات المرتبطة بها.. وبناءاً على ذلك سوف يختلف المخصص اعتمادا على ما إذا كان احتمال الخسارة لمبلغ معين على سبيل المثال ٦٠٪ أو ٩٠٪. وعندما يكون هناك نطاق متصل من المخرجات الممكنة، وتكون كل نقطة في ذلك النطاق مرجحة بنفس قدر أي نقطة أخرى، فإنه يتم استخدام نقطة الوسط من النطاق.

(ب) عندما ينشأ المخصص عن التزام واحد منفرد، فإن المخرجة الفردية الأكثر ترجيحا يمكن أن تكون هي أفضل تقدير للمبلغ المطلوب لتسوية الالتزام. ولكن، حتى في مثل هذه الحالة تأخذ المنشأة في الحسبان المخرجات الممكنة الأخرى. وعندما تكون المخرجات الممكنة الأخرى إما في الغالب أعلى أو في الغالب أقل من المخرجة الأكثر ترجيحاً، فإن أفضل تقدير سوف يكون مبلغاً أعلى أو أقل.

عندما يكون أثر القيمة الزمنية للنقود ذا **أهمية** نسبية، فيجب أن يكون مبلغ المخصص هو **القيمة الحالية** للمبلغ المتوقع أن يكون مطلوباً لتسوية الالتزام. يجب أن يكون معدل (أو معدلات) الخصم هو معدل (أو معدلات) ما قبل الضريبة الذي يعكس (تعكس) تقويمات السوق الحالية للقيمة الزمنية للنقود. وينبغي أن تنعكس المخاطر الخاصة بالالتزام إما في معدل الخصم أو في تقدير المبلغ المطلوب لتسوية الالتزام ولكن ليس كلاهما.

٨٠٢١ يجب أن تستبعد المنشأة المكاسب من الاستبعاد المتوقع من الأصول من قياس المخصص.

٩٠٢١ عندما يكون من الممكن أن يتم تعويض بعض أو جميع المبلغ المطلوب لتسوية المخصص من قبل طرف ثالث (مثلا من خلال مطالبة تأمين)، فإنه يجب على المنشأة إثبات التعويض على أنه أصل منفصل فقط عندما يكون في حكم المؤكد أن المنشأة ستحصل على التعويض عند تسوية الالتزام. ولا يجوز أن يتجاوز المبلغ الذي يتم إثباته للتعويض مبلغ المخصص.. ويتم عرض التعويض مستحق التحصيل في قائمة المركز المالي على أنه أصل، ولا يتجوز مقاصته مقابل المخصص. أما في قائمة الدخل الشامل فيمكن للمنشأة مقاصة تعويض من طرف ثالث مقابل المصروف المرتبط بالمخصص.

القياس اللاحق

١٠٠٢١ يجب على المنشأة أن تحمل فقط مقابل المخصص تلك النفقات التي تم إثبات المخصص أساساً لأجلها.

١١٠٢١ يجب على المنشأة إعادة النظر في المخصصات في تاريخ كل تقرير مالي وتعديلها لتعكس أفضل تقدير حالي للمبلغ الذي يمكن أن يكون مطلوبا لتسوية الالتزام في ذلك التاريخ للتقرير. ويجب إثبات أي تعديلات على المبالغ التي تم إثباتها مسبقا ضمن الربح أو الخسارة إلا إذا كان المخصص قد تم إثباته مسبقا كجزء من تكلفة أحد الأصول (أنظر الفقرة ٢١. ٥). وعندما يتم قياس المخصص بالقيمة الحالية للمبلغ المتوقع أن يكون مطلوبا لتسوية الالتزام، فإنه يجب إثبات التخفيض في الخصم على أنه تكلفة تمويل في الفترة التي نشأت فيها.

الالتزامات المحتملة

١٢.٢١ **الالتزام المحتمل** هو إما أنه التزام ممكن ولكنه غير مؤكد أو أنه التزام قائم ولم يتم إثباته لأنه لم يستوفى أحد أو كلا الشرطين (ب) و(ج) في الفقرة ١٢. ٤. ولا يجوز للمنشأة إثبات الالتزامات المحتملة على أنها التزام ما عدا المخصصات المعدة للالتزامات المحتملة للمنشأة المقتناة في إطار عملية تجميع الأعمال (أنظر الفقرة ١٩. ٢٠ و ١٩. ٢١). ويجب الإفصاح عن الالتزامات المحتملة وفقاً للفقرة ٢١. ١٥ ما لم تكن إمكانية حدوث تدفق خارج للموارد بعيدة. وعندما تكون المنشأة ملتزمة بشكل مشترك وبشكل منفرد عن الالتزام، فتتم معالجة ذلك الجزء من الالتزام الذي يتوقع الوفاء به من قبل أطراف أخرى على أنه التزام محتمل.

الأصول المحتملة

١٣.٢١ لا يجوز للمنشأة إثبات **الأصل المحتمل** على أنه أصل. ويجب الإفصاح عن الأصل المحتمل وفقاً للفقرة ٢١. ١٦ عندما يكون من المحتمل تدفق منافع إقتصادية للمنشأة في المستقبل. ولكن، عندما يكون تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية إلى المنشأة في حكم المؤكد فعندئذ لا يعد الأصل المتعلق به أصلا محتملا، ويكون من المناسب إثباته.

الإفصاحات

الإفصاحات عن المخصصات

١٤.٢١ يجب على المنشأة الإفصاح، لك فئة مخصص عن كل ما يلي:

(أ) مطابقة تبين ما يلي:

(١) المبلغ الدفتري في بداية ونهاية الفترة،

(٢) الإضافات خلال الفترة، بما في ذلك التعديلات الناتجة عن التغيرات في قياس المبلغ المخصوم؛

(٣) المبالغ المحملة مقابل المخصص خلال الفترة؛

(٤) المبالغ غير المستخدمة والتي تم عكسها خلال الفترة.

(ب) وصف مختصر لطبيعة الالتزام والمبلغ والتوقيت المتوقع لأية مدفوعات ناتجة عنه.

(ج) الإشارة إلى حالات عدم التأكد بشأن مبلغ تلك التدفقات الخارجة أو توقيتها.

(د) مبلغ أي تعويض متوقع، مع بيان مبلغ أي أصل قد تم إثباته لذلك التعويض المتوقع.

المعلومات المقارنة للفترات السابقة غير مطلوبة.

الإفصاحات عن الالتزامات المحتملة

١٥.٢١ ما لم تكن إمكانية أي تدفق خارج للتسوية بعيدة، فإنه يجب على المنشأة الإفصاح، لكل فئة التزام محتمل في نهاية فترة التقرير، عن وصف موجز لطبيعة الالتزام المحتمل، وعندما يكون عملياً، عن:

(أ) تقدير لأثره المالي مُقاس بموجب الفقرات ٢١ .٧-٢١ .١١؛

(ب) إشارة إلى حالات عدم التأكد المتعلقة بمبلغ أي تدفق خارج أو توقيته؛

(ج) إمكانية أي تعويض.

وإذا كان **من غير الممكن عمليا** القيام بواحد أو أكثر من هذه الإفصاحات فيجب توضيح هذه الحقيقة.

الإفصاحات عن الأصول المحتملة

١٦.٢١ عندما يكون هناك احتمال حدوث تدفق داخل للمنافع الإقتصادية (إمكانية حدوثه أكبر من عدمها) ولكنه ليس في حكم المؤكد، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن طبيعة الأصول المحتملة في **نهاية فترة التقرير**، وعن تقدير لأثرها المالي يتم قياسه باستخدام المبادئ الواردة في الفقرات من ٢١ .٧-٢١ .١١، ما لم ينطوي التقدير على تكلفة أو جهد لا مبرر لهما. وإذا كان مثل هذا التقدير سينطوي على تكلفة أو جهد لا مبرر لهما فيجب على المنشأة الإفصاح عن تلك الحقيقة وأسباب لماذا ينطوي تقدير الأثر المالي على تكلفة أو جهد لا مبرر لهما.

الإفصاحات الضارة

١٧.٢١ في حالات نادرة للغاية، يمكن توقع أن يضر الإفصاح عن بعض أو جميع المعلومات المطلوبة بموجب الفقرات من ٢١ .١٤-٢١ .١٦ بشكل خطير - بمركز المنشأة التي هي في خلاف مع أطراف أخرى بشأن موضوع المخصص، أو الالتزام المحتمل أو الأصل المحتمل. في مثل هذه الحالات، لا يلزم المنشأة الإفصاح عن المعلومات، ولكن يجب عليها الإفصاح عن الطبيعة العامة للخلاف، إلى جانب حقيقة أنه لم يتم الإفصاح عن المعلومات، وسبب عدم الإفصاح عنها.

ملحق القسم ٢١

إرشادات خاصة بإثبات وقياس المخصصات

هذا الملحق مرفق بالقسم ٢١ ولكنه ليس جزءا منه، ويقدم هذا القسم إرشادات بشأن تطبيق متطلبات القسم ٢١ عند إثبات وقياس المخصصات.

كل المنشآت التي تتناولها الأمثلة الواردة في هذا الملحق تستخدم ٣١ ديسمبر على أنه تاريخ التقرير. وفى جميع الحالات، يفترض أنه يمكن القيام بتقدير يمكن الاعتماد عليه لأي تدفقات خارجة متوقعة. وفى بعض الأمثلة يمكن أن تشير الظروف الواردة في المثال إلى وجود هبوط في قيمة الأصول؛ ولكن هذا الجانب لم يتم التعامل معه في هذه الأمثلة. يشير مصطلح "أفضل تقدير" إلى مبلغ القيمة الحالية، وذلك عندما يكون تأثير القيمة الزمنية للنقود ذا أهمية نسبية.

مثال ١ خسائر التشغيل المستقبلية

١أ٢١ حددت المنشأة أنه من المحتمل أن قطاعا من عملياتها سوف يتكبد خسائر تشغيل مستقبلية لعدة سنوات.

الالتزام القائم كنتيجة لحدث ملزم في الماضي – لا يوجد حدث في الماضي يترتب عليه إلزام المنشأة بدفع موارد.

الإستنتاج – لن تثبت المنشأة مخصصا لخسائر التشغيل المستقبلية. لا تستوفي الخسائر المتوقعة في المستقبل تعريف الالتزام. وقد يكون توقع حدوث خسائر تشغيل في المستقبل مؤشرا على هبوط قيمة واحد أو أكثر من الأصول (أنظر القسم ٢٧ "الهبوط في قيمة الأصول").

مثال ٢ العقود التي أصبحت خسارتها متوقعة

٢أ٢١ العقد المتوقع خسارته هو عقد تتجاوز فيه التكاليف، التي لا يمكن تجنبها للوفاء بالالتزامات بموجب العقد، المنافع الاقتصادية المتوقع استلامها بموجبه. وتعكس التكاليف التي لا يمكن تجنبها بموجب العقد أقل صافي تكلفة مطلوبة للخروج من العقد، والتي تتمثل في التكلفة اللازمة لاستكمال العقد أو التعويض والغرامات التي تنشأ عن الإخفاق في استكمال العقد أيهما أقل. فعلى سبيل المثال، قد تكون المنشأة ملتزمة تعاقديا، طبقا لعقد إيجار تشغيلي، بالقيام بمدفوعات مقابل إستئجار أصل لم تعد يوجد له أي استخدام.

الالتزام القائم كنتيجة لحدث ملزم في الماضي -المنشأة ملزمة تعاقديا بدفع موارد لن تحصل في مقابلها على منافع.

الإستنتاج - إذا كان لدى المنشأة عقد أصبحت خسارته متوقعة، فإنها تقوم بإثبات وقياس الالتزام القائم في ظل هذا العقد كمخصص.

مثال ٣ إعادة الهيكلة

٣أ٢١ إعادة الهيكلة هي برنامج يتم التخطيط له ومراقبته من قبل الإدارة، ويغير بشكل ذي أهمية نسبية إما من نطاق الأعمال التي تباشرها المنشأة، أو الطريقة التي يتم بها تسيير الأعمال.

الالتزام القائم كنتيجة لحدث ملزم في الماضي - ينشأ الالتزام الضمني بإعادة الهيكلة فقط عندما تكون المنشأة:

(أ) لديها المنشأة خطة رسمية تفصيلية لإعادة الهيكلة تحدد فيها على الأقل:

(١) الأعمال أو جزء من الأعمال المعنية؛

(٢) المواقع الرئيسة المتأثرة؛

(٣) موقع ووظيفة الموظفين الذين سيتم تعويضهم مقابل إنهاء خدماتهم، وعددهم التقريبي؛

(٤) النفقات التي سوف يتم الاضطلاع بها.

(٥) متى سوف يتم تنفيذ الخطة.

(ب) قد أحدثت توقعا ساري المفعول لدى أولئك المتأثرين بأنها ستنفذ إعادة الهيكلة بالبدء في تنفيذ تلك الخطة أو الإعلان عن سماتها الرئيسة لأولئك المتأثرين بها.

الإستنتاج - تثبت المنشأة مخصصاً لتكاليف إعادة الهيكلة فقط عندما يكون لديها التزام قانوني أو ضمني في تاريخ التقرير للقيام بإعادة الهيكلة.

مثال ٤ ضمان المبيعات

٤.أ٢١ يعطى أحد المصانع ضمانات للمبيعات في تاريخ البيع للمشترين لمنتجاته. ووفقا لأحكام عقد البيع يتولى المصنع عملية إصلاح أو إستبدال العيوب الصناعية التي تظهر خلال ثلاث سنوات من تاريخ البيع. وبناءً على الخبرة، فإنه من المحتمل (إمكانية الحدوث أكبر من عدمها) أن تكون هناك بعض المطالبات بموجب هذه الضمانات.

الالتزام القائم كنتيجة لحدث ملزم في الماضي - الحدث الملزم هنا هو بيع المنتجات بضمان، والذي يترتب عليه نشوء التزام قانوني.

تدفق خارج من موارد ذات منافع إقتصادية لتسوية الالتزام - محتمل للضمانات بأكملها

الإستنتاج - تثبت المنشأة المخصص لأفضل تقدير لتكاليف الإصلاح بموجب ضمان المنتجات المباعة قبل تاريخ التقرير.

توضيح الاستنتاج

تم بيع بضاعة في عام ٢٠x٠ بمبلغ ١٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة، وتشير الخبرة إلى أن ٩٠٪ من المنتجات المباعة لا تحتاج إلى ضمان إصلاح، و٦٪ من المنتجات المباعة تحتاج إلى إصلاحات بسيطة تتكلف ٣٠٪ من سعر البيع، و٤٪ من المنتجات المباعة تحتاج إلى إصلاحات كبيرة أو إستبدال بتكلفة ٧٠٪ من سعر البيع. وبناءً على ذلك فإن تكلفة الضمان المتوقعة هي:

١٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة	**×**	**٩٠٪**	**× ٠**	**= ٠ وحدة عملة**
١٠٠٠٠٠٠ وحدة عملية	**×**	**٦٪**	**× ٣٠٪**	**= ١٨٠٠٠ وحدة عملة**
١٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة	**×**	**٤٪**	**× ٧٠٪**	**= ٢٨٠٠٠ وحدة عملة**
الإجمالي				**= ٤٦٠٠٠ وحدة عملة**

ويتوقع أن تكون نفقات ضمان الإصلاحات والإستبدالات للمنتجات المباعة خلال عام ٢٠x٠ ما يعادل ٦٠٪ في عام ٢٠x١، ٣٠٪ في عام ٢٠x٢ و١٠٪ في عام ٢٠x٣ وذلك لكل حالة في نهاية الفترة. وحيث أن التدفقات النقدية المقدرة تعكس بالفعل احتمالات التدفقات النقدية الخارجة وبافتراض عدم وجود مخاطر أو حالات عدم تأكد أخرى يجب أن تنعكس في التقدير، فإنه لتحديد القيمة الحالية لهذه التدفقات النقدية فإن المنشأة تستخدم معدل الخصم الخالي من المخاطرة المبني على معدل الفائدة على السندات الحكومية لنفس أجل التدفقات النقدية الخارجة المتوقعة (٦٪ للسندات لأجل عام واحد، ٧٪ للسندات لأجل سنتين وثلاث سنوات). ويتم حساب القيمة الحالية في نهاية عام ٢٠x٠ للتدفقات النقدية المتوقعة المرتبطة بضمانات المنتجات المباعة في عام ٢٠x٠ كما يلي:

السنة		المدفوعات النقدية المتوقعة (وحدة عملة)	معدل الخصم	معامل الخصم	القيمة الحالية (وحدة عملة)
١	٦٠٪ × ٤٦٠٠٠ وحدة عملة	٢٧٦٠٠	٦٪	٠,٩٤٣٤ (عند ٦٪ لمدة عام واحد)	٢٦٠٣٨
٢	٣٠٪ × ٤٦٠٠٠ وحدة عملة	١٣٨٠٠	٧٪	٠,٨٧٣٤ (عند ٧٪ لمدة سنتين)	١٢٠٥٣
٣	١٠٪ × ٤٦٠٠٠	٤٦٠٠	٧٪	٠,٨١٦٣ (عند ٧٪ لمدة ثلاث سنوات)	٣٧٥٥
الإجمالي					٤١٨٤٦

سوف تثبت المنشأة التزاماً عن الضمان قدره ٤١٨٤٦ ريال في نهاية ٢٠x٠ للمنتجات التي تم بيعها في ٢٠x٠.

مثال ٥ سياسات الإسترداد

٢١أ.٥ لدى أحد متاجر التجزئة سياسة لرد ثمن المشتريات التي لا تحوز رضا العملاء على الرغم من أنه غير ملزم قانوناً بذلك. وسياسته للقيام بالاسترداد معلومة للعموم.

الالتزام القائم كنتيجة لحدث ملزم في الماضي - يتمثل الحدث الملزم في بيع المنتج والذي ينشأ عنه التزام ضمني لأن تصرف المتجر قد أوجد لدى عملائه توقعا ساري المفعول بأن هذا المتجر سيقوم برد ثمن المشتريات

التدفق الخارج للموارد ذات المنافع الإقتصادية لتسوية الالتزام - من المتوقع أن يتم إعادة نسبة من البضائع لاسترداد ثمنها

الإستنتاج - تثبت المنشأة مخصصاً لأفضل تقدير للمبلغ المطلوب لتسوية المردودات.

مثال ٦ غلق أحد الأقسام – ولم يتم تطبيق القرار قبل نهاية فترة التقرير

٢١أ.٦ في ١٢ ديسمبر ٢٠x٠ قرر مجلس إدارة المنشأة غلق أحد الأقسام. ولم يتم إبلاغ هذا القرار لأي من المتأثرين به حتى تاريخ التقرير (٣١ ديسمبر ٢٠x٠) ولم يتم إتخاذ خطوات أخرى لتطبيق هذا القرار.

الالتزام القائم كنتيجة لحدث ملزم في الماضي - لا يوجد أي حدث ملزم، ومن ثم لا يوجد التزام.

الإستنتاج - لا تثبت المنشأة مخصصاً

مثال ٧ غلق أحد الأقسام – تم الإبلاغ والبدء في تنفيذ القرار قبل نهاية فترة التقرير

٢١أ.٧ في ١٢ ديسمبر ٢٠x٠ قرر مجلس إدارة المنشأة غلق أحد الأقسام الذي يصنع منتجاً معيناً. وفى ٢٠ ديسمبر ٢٠x٠ وافق مجلس الإدارة على الخطة التفصيلية لغلق القسم، وتم إرسال خطابات للعملاء لتنبيههم للبحث عن مصادر بديلة أخرى لتوريداتهم، وتم إرسال خطابات للعاملين تفيد الإستغناء عن خدماتهم في هذا القسم.

الالتزام القائم كنتيجة لحدث ملزم في الماضي - الحدث الملزم هو إبلاغ القرار إلى العملاء والموظفين والذي أنشأ التزاما ضمنياً من هذا التاريخ لأنه أوجد توقعا ساري المفعول بأن القسم سوف يتم إغلاقه

التدفق الخارج للموارد ذات المنافع الإقتصادية لتسوية الالتزام - محتمل.

الإستنتاج - تثبت المنشأة مخصصاً في ٣١ ديسمبر ٢٠x٠ لأفضل تقدير للتكاليف التي سيتم تكبدها فيما لو تم إغلاق القسم في تاريخ التقرير.

مثال ٨ إعادة تدريب العاملين كنتيجة لحدوث تغيرات في نظام ضريبة الدخل

٨.أ٢١ أجرت الحكومة تغييرات على نظام ضريبة الدخل. وكنتيجة لتلك التغييرات فإن المنشأة التي تعمل في قطاع الخدمات المالية سوف تحتاج إلى إعادة تدريب نسبة عالية من العاملين في الشئون الإدارية والمبيعات لضمان الاستمرار في الالتزام بلوائح الضريبة. وفى نهاية فترة التقرير لم يتم القيام بإعادة التدريب للعاملين.

الالتزام القائم كنتيجة لحدث ملزم في الماضي - لا تفرض تغييرات قانون الضرائب على المنشأة أي التزامات للقيام بإعادة التدريب ومن ثم فإن الحدث الملزم لإثبات المخصص (إعادة التدريب ذاته) لم يحدث

الإستنتاج - لا تثبت المنشأة مخصصاً.

مثال ٩ المنازعات القضائية

٩.أ٢١ رفع أحد الأشخاص دعوى على المنشأة x يطلب تعويضا عن الإصابة التي يدعي تعرضه لها بسبب استخدام منتج باعته المنشأة له.. وقد اعترضت المنشأة على هذا الالتزام بحجة عدم قيام هذا الشخص باتباع تعليمات استخدام هذا المنتج. وحتى تاريخ اعتماد مجلس الإدارة للقوائم المالية للمنشأة عن السنة المنتهية في ديسمبر ٢٠x١ للنشر كان رأى المستشار القانوني للمنشأة أنه من المحتمل عدم تعرض المنشأة لأي مسئولية. وعلى الرغم من ذلك فإن عند قيام المنشأة بإعداد القوائم المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠x٢ أوضح المستشار القانوني أنه وبناءً على تطورات القضية فقد أصبح الآن من المحتمل تعرض المنشأة لتحمل التزام.

(أ) في ٣١ ديسمبر ٢٠x١

الالتزام القائم كنتيجة لحدث ملزم في الماضي - بناءً على الأدلة المتاحة عند اعتماد القوائم المالية، لم يكن هناك التزام كنتيجة لأحداث سابقة.

الإستنتاج - لا تثبت المنشأة مخصصاً، ويتم الإفصاح عن هذا الحدث على أنه التزام محتمل ما لم يكن احتمال خروج أي تدفق للموارد بعيداً.

(ب) في ٣١ ديسمبر ٢٠x٢

الالتزام القائم كنتيجة لحدث ملزم في الماضي - بناءً على الأدلة المتاحة فإنه يوجد التزام قائم. والحدث الملزم هنا هو بيع المنتج للعميل.

تدفق خارج للموارد ذات المنافع الإقتصادية لتسوية الالتزام - محتمل

الإستنتاج - تثبت المنشأة مخصصاً عند أفضل تقدير للمبلغ لتسوية الالتزام في ٣١ ديسمبر ٢٠x٢، ويتم إثبات المصروف ضمن الربح أو الخسارة. ولا يعد ذلك تصحيحاً لخطأ حدث في سنة ٢٠x١ لأنه وبناءً على الأدلة المتاحة عند اعتماد القوائم المالية لسنة ٢٠x١ لم يكن ينبغي إثبات المخصص في ذلك الوقت.

القسم رقم ٢٢

"الالتزامات وحقوق الملكية"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ٢٢ "الالتزامات وحقوق الملكية" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

القسم ٢٢
الالتزامات وحقوق الملكية

نطاق هذا القسم

١٠٢٢ يضع هذا القسم مبادئ تصنيف الأدوات المالية على أنها التزامات أو حقوق ملكية ويعالج المحاسبة عن أدوات حقوق الملكية المصدرة للأفراد أو الأطراف الأخرى الذين يتصرفون بصفتهم مستثمرين في أدوات **حقوق الملكية** (أي بصفتهم **مالكين**). ويعالج القسم ٢٦ "الدفع على أساس السهم" المحاسبة عن المعاملة التي تستلم فيها المنشأة سلع أو خدمات (بما فيها خدمات الموظفين) على أنها عوض لأدوات حقوق الملكية الخاصة بها (بما في ذلك الأسهم أو خيارات الأسهم) من الموظفين أو الموردين الآخرين الذين يتصرفون بصفتهم موردين للسع أو الخدمات.

٢٠٢٢ يجب تطبيق هذا القسم عند تصنيف جميع أنواع الأدوات المالية باستثناء:

(أ) تلك الحصص في المنشآت التابعة والزميلة والمشروعات المشتركة التي تتم المحاسبة عنها وفقاً للقسم ٩ "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة"، أو القسم ١٤ "الاستثمارات في المنشآت الزميلة" أو القسم ١٥ "الحصص في المشاريع المشتركة".

(ب) حقوق والتزامات أرباب العمل بموجب خطط منافع الموظف والتي ينطبق عليها القسم ٢٨ "منافع الموظف".

(ج) عقود التعويض المحتمل في تجميع أعمال (أنظر القسم ١٩ "تجميع الأعمال والشهرة" وينطبق هذا الإعفاء فقط على المنشأة المستحوذة.

(د) الأدوات المالية والعقود والالتزامات بموجب معاملات الدفع على أساس السهم التي ينطبق عليها القسم ٢٦، باستثناء أن الفقرات ٢٢. ٣ – ٢٢. ٦ تنطبق على أسهم الخزينة المشتراة أو المباعة أو المصدرة أو الملغاة المرتبطة بخطط خيارات أسهم الموظفين وخطط شراء أسهم الموظفين وجميع الترتيبات الأخرى للدفع على أساس السهم.

تصنيف أداة مالية على أنها التزام أو حقوق ملكية

٣٠٢٢ حقوق الملكية هي الحصة المتبقية في أصول المنشأة بعد اقتطاع جميع التزاماتها. والالتزام هو التزام حالي على المنشأة ناشئ عن أحداث سابقة، والتي يتوقع أن ينتج عن تسويتها تدفق خارج من المنشأة لموارد تنطوي على منافع اقتصادية. وتشمل حقوق الملكية الاستثمارات من قبل **ملاك** المنشأة إلى جانب الإضافات إلى هذه الاستثمارات، المكتسبة من خلال العمليات المربحة والمبقاة للاستخدام في عمليات المنشأة، مطروحاً منها تخفيضات استثمارات الملاك نتيجة للعمليات غير المربحة والتوزيعات على الملاك.

٣أ٠٢٢ يجب على المنشأة تصنيف أداة مالية على أنها التزام مالي أو حقوق ملكية وفقاً لجوهر الترتيب التعاقدي وليس مجرد شكله القانوني، ووفقاً لتعريف الالتزام المالي وأداة حقوق الملكية. وما لم يكن للمنشأة حق غير مشروط لتجنب تسوية الالتزام التعاقدي نقداً أو بأصل مالي آخر فإن الالتزام يستوفي تعريف الالتزام المالي ويتم تصنيفه على هذا النحو باستثناء تلك الأدوات المصنفة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرة ٢٢. ٤.

٤٠٢٢ يتم تصنيف بعض الأدوات المالية التي تستوفي تعريف الالتزام على أنها **حقوق** ملكية لأنها تمثل الحصة المتبقية في صافي أصول المنشأة:

(أ) الأداة القابلة للإعادة هي أداة مالية تعطي حاملها الحق بإعادة بيع الأداة إلى المنشأة المصدرة مقابل النقد أو أصل مالي آخر أو يتم تسديدها أو إعادة شرائها تلقائياً من قبل المنشأة المصدرة عند وقوع حدث مستقبلي غير مؤكد أو وفاة أو تقاعد حامل الأداة. تصنف الأداة القابلة للإعادة التي تملك جميع السمات التالية على أنها أداة حقوق ملكية:

١. تمنح حاملها الحق في نصيب تناسبي في صافي أصول المنشأة في حال تصفية المنشأة. صافي أصول المنشأة هو تلك الأصول المتبقية بعد طرح جميع المطالبات الأخرى على أصولها.

٢. الأداة هي ضمن فئة الأدوات التي تلي جميع الفئات الأخرى للأدوات من حيث الاستحقاق.

٣. أن يكون لجميع الأدوات المالية من فئة الأدوات التي تلي جميع الفئات الأخرى للأدوات من حيث الاستحقاق سمات مماثلة.

٤. باستثناء الالتزام التعاقدي على المصدر بإعادة شراء أو استرداد الأداة مقابل نقد أو أصل مالي آخر، لا تتضمن الأداة أي التزام تعاقدي بتسليم نقد أو أصل مالي آخر إلى منشأة أخرى، أو مبادلة أصول مالية أو التزامات مالية مع منشاة أخرى بموجب شروط يحتمل أن تكون غير مواتية للمنشأة، ولا تكون عقداً سوف أو قد تتم تسويته بأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة.

٥. أن يكون إجمالي التدفقات النقدية المتوقعة التي تُعزى للأداة على مدى عمر الأداة مستنداً -بشكل كبير – إلى الربح أو الخسارة، أو التغير في صافي الأصول المثبتة أو التغير في القيمة العادلة لصافي الأصول المثبتة وغير المثبتة للمنشأة على مدى عمر الأداة (غير متضمن أي آثار للأداة).

(ب) يتم تصنيف الأدوات أو مكونات الأدوات التي تعد تالية لجميع فئات الأدوات الأخرى على أنها حقوق ملكية إذا كانت تفرض على المنشأة التزاماً بتسليم حصة تناسبية من صافي أصول المنشأة إلى طرف آخر فقط عند التصفية.

٥٠٢٢ فيما يلي أمثلة على الأدوات المالية المصنفة على أنها التزامات وليست حقوق ملكية:

(أ) تصنف الأداة على أنها التزام إذا كان توزيع صافي الأصول عند التصفية خاضعاً لقيمة قصوى (سقف). فعلى سبيل المثال، إذا استلم حاملو الأدوات عند التصفية حصة تناسبية من صافي الأصول، ولكن كان هذا المبلغ محدوداً بسقف وتم توزيع فائض صافي الأصول على المؤسسات الخيرية أو الحكومة، فلا يتم تصنيف الأداة على أنها حقوق ملكية.

(ب) تصنف الأداة القابلة للإعادة على أنها حقوق ملكية إذا استلم حاملها، عند ممارسة خيار البيع، حصة تناسبية من صافي أصول المنشأة مقاسة وفقاً لمعيار التقرير المالي هذا. ولكن، إذا استحق حاملها لمبلغ مقاس على أساس آخر (مثل مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً المحلية)، فيتم تصنيف الأداة على أنها التزام.

(ج) تصنف الأداة على أنها التزام إذا كانت المنشأة ملزمة بدفعات إلى حاملها قبل التصفية، مثل الأرباح الإلزامية للأسهم.

(د) الأداة القابلة للإعادة المصنفة على أنها حقوق ملكية في القوائم المالية للمنشأة التابعة يتم تصنيفها على أنها التزام في القوائم المالية الموحدة **للمجموعة**.

(هـ) تصنف الأسهم الممتازة على أنها التزام مالي إذا كانت توفر استرداداً إلزامياً من قبل المنشأة المصدرة مقابل مبلغ ثابت أو قابل للتحديد في تاريخ محدد أو قابل للتحديد، أو تعطي حاملها الحق بالطلب من المنشأة المصدرة استرداد الأداة في تاريخ معين أو بعده مقابل مبلغ ثابت أو قابل للتحديد.

٦.٢٢ تعد أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المشابهة حقوق ملكية إذا:

(أ) كان لدى المنشأة حق غير مشروط برفض استرداد أسهم الأعضاء، أو

(ب) كان الاسترداد محظوراً بشكل غير مشروط بموجب القانون المحلي أو اللوائح التنظيمية أو الميثاق الذي يحكم المنشأة.

الإصدار الأصلي للأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى

٧.٢٢ يجب على المنشأة أن تُثبت إصدار الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى على أنها حقوق ملكية عندما تصدر تلك الأدوات ويكون الطرف الآخر ملزماً بتقديم النقد أو موارد أخرى للمنشأة مقابل الأدوات:

(أ) إذا تم إصدار أدوات حقوق الملكية قبل استلام المنشأة للنقد أو الموارد الأخرى، فيجب على المنشأة أن تعرض المبلغ المستحق التحصيل كمقاصة لحقوق الملكية في قائمة المركز المالي الخاص بها وليس كأصل.

(ب) إذا استلمت المنشأة النقد أو الموارد الأخرى قبل إصدار حقوق الملكية، ولم يكن من الممكن الطلب من المنشأة إعادة تسديد النقد أو الموارد الأخرى المقبوضة، فيجب على المنشأة أن تُثبت الزيادة المقابلة في حقوق الملكية بمقدار المبلغ المقبوض.

(ج) بمقدار الاكتتاب في أدوات حقوق الملكية ولكن دون إصدارها، ولم تستلم المنشأة بعد النقد أو الموارد الأخرى، فلا يجوز للمنشأة أن تُثبت زيادة في حقوق الملكية.

٨.٢٢ يجب على المنشأة أن تقيس أدوات حقوق الملكية بخلاف تلك المصدرة كجزء من تجميع أعمال أو تلك المحاسب عنها وفقاً للفقرات ٢٢. ١٥أ – ٢٢. ١٥ب بالقيمة العادلة للنقد أو الموارد الأخرى المحصلة أو مستحقة التحصيل، مطروحاً منها تكاليف المعاملات. إذا تأجلت الدفعة وكانت القيمة الزمنية للنقود ذات أهمية، فيجب أن يتم القياس الأولي على أساس **القيمة الحالية**.

٩.٢٢ يجب على المنشأة المحاسبة عن تكاليف المعاملة لمعاملة حقوق الملكية كاقتطاع من حقوق الملكية وتجب المحاسبة عن ضريبة الدخل المتعلقة بتكاليف المعاملة وفقاً للقسم ٢٩ "ضريبة الدخل".

١٠.٢٢ يتم تحديد كيفية عرض الزيادة في حقوق الملكية الناتجة عن إصدار الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى في قائمة المركز المالي وفقاً للقوانين المعمول بها. فعلي سبيل المثال، يمكن عرض القيمة الاسمية للأسهم والمبلغ المدفوع زيادة على القيمة الاسمية بشكل منفصل.

بيع الخيارات والحقوق والأذونات

١١.٢٢ يجب على المنشأة تطبيق المبادئ الواردة في الفقرات ٢٢. ٧ – ٢٢. ١٠ على حقوق الملكية المصدرة من خلال بيع الخيارات والحقوق والأذونات وأدوات حقوق الملكية المشابهة.

الرسملة أو إصدار أسهم المكافآت وتجزئة الأسهم

١٢.٢٢ الرسملة أو إصدار أسهم المكافآت (يشار إليها أحياناً بتوزيعات الأرباح في شكل أسهم) هي إصدار أسهم جديدة للمساهمين بما يتناسب مع ممتلكاتهم الحالية. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تعطي المنشأة مساهميها توزيع أرباح في شكل سهم واحد أو سهم مكافأة عن كل خمسة أسهم يمتلكونها. تجزئة الأسهم هي تقسيم أسهم المنشأة الحالية إلى أسهم متعددة. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يستلم كل مساهم، في تجزئة الأسهم، سهماً إضافياً عن كل سهم يمتلكه. وفي بعض الحالات، تلغى الأسهم القائمة وتستبدل بأسهم جديدة. ولا تغير الرسملة وإصدار أسهم المكافآت وتجزئة الأسهم في إجمالي حقوق الملكية. ويجب على المنشأة إعادة تصنيف المبالغ ضمن حقوق الملكية وفقاً لما تقتضيه القوانين المطبقة.

الدين القابل للتحويل أو الأدوات المالية المركبة المماثلة

١٣.٢٢ عند إصدار الدين القابل للتحويل أو **الأدوات المالية** المركبة المماثلة التي تحتوي على مكوِّن التزام ومكون حقوق ملكية معا، فيجب على المنشأة أن تخصص المتحصلات بين مكون الالتزام ومكون حقوق الملكية. وللقيام بالتخصيص، يجب على المنشأة أن تحدد أولاً مبلغ مكون الالتزام على أنه القيمة العادلة لالتزام مماثل لا يملك خاصية التحويل أو مكون حقوق ملكية مماثل متصل به. ويجب على المنشأة أن تخصص المبلغ المتبقي على أنه مكون حقوق الملكية. ويجب أن يتم تخصيص تكاليف المعاملة بين مكون الدين ومكون حقوق الملكية على أساس متناسب مع قيمها العادلة.

١٤.٢٢ لا يجوز للمنشأة أن تراجع التخصيص في فترة اللاحقة.

١٥.٢٢ في الفترات بعد إصدار الأدوات، يجب على المنشأة المحاسبة عن مكون الالتزام كما يلي:

(أ) وفقاً للقسم ١١ "الأدوات المالية الأساسية" إذا كان مكون الالتزام يستوفي المتطلبات الواردة في الفقرة ١١. ٩ في هذه الحالات، يجب على المنشأة أن تُثبت بشكل منتظم أي فروقات بين مكون الالتزام والمبلغ الأصلي مستحق الدفع في تاريخ الاستحقاق على أنه مصروف فائدة إضافية باستخدام طريقة الفائدة الفعلية (أنظر الفقرات ١١. ١٥ – ١١. ٢٠).

(ب) وفقاً للقسم ١٢ "موضوعات أخرى خاصة بالأدوات المالية " إذا لم يستوفي مكون الالتزام الشروط الواردة في الفقرة ١١. ٩.

إطفاء الإلتزامات المالية بأدوات حقوق الملكية

١٥.٢٢أ قد تعيد المنشأة التفاوض بشأن شروط التزام مالي مع دائني المنشأة ينتج عنه قيام المنشأة بإطفاء الالتزام بشكل كامل أو بشكل كلي من خلال إصدار أدوات حقوق ملكية إلى الدائنين. ويمثل إصدار أدوات حقوق الملكية عوضاً مدفوعاً وفقاً للفقرة ١١. ٣٨. يجب على المنشأة قياس أدوات حقوق الملكية بقيمتها العادلة، ولكن إذا لم يمكن قياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية بطريقة يمكن الاعتماد عليها بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، فيجب قياس أدوات حقوق الملكية بالقيمة العادلة للالتزام المالي الذي تم إطفاؤه. ويجب على المنشأة إلغاء إثبات الالتزام المالي أو جزء منه وفقاً للفقرات ١١. ٣٦ –١١. ٣٨.

١٥.٢٢ب إذا كان جزء من العوض المدفوع يتعلق بتعديل شروط الجزء المتبقي من الالتزام، فيجب على المنشأة تخصيص العوض المدفوع بين الجزء المطفأ من الالتزام والجزء الذي لا يزال قائماً. ويجب القيام بهذا التخصيص على أساس معقول. وإذا تم تعديل الجزء المتبقي من الإلتزام المالي بشكل كبير، فيجب على المنشأة المحاسبة عن التعديل على أنه إطفاء للالتزام الأصلي وإثبات التزام جديد كما هو مطلوب بموجب الفقرة ١١. ٣٨.

١٥.٢٢ج لا يجوز للمنشأة تطبيق الفقرات ١٥.٢٢أ- ١٥.٢٢ب على المعاملات في الحالات التي يكون فيها:

(أ) الدائن أيضاً مساهم مباشر أو غير مباشر ويتصرف بصفته مساهم حالي مباشر أو غير مباشر.

(ب) الدائن والمنشأة خاضعان للسيطرة من قبل نفس الطرف أو الأطراف قبل المعاملة وبعدها وينطوي جوهر المعاملة على توزيع لحقوق ملكية من قبل المنشأة، أو مساهمات في حقوق الملكية إلى المنشأة.

(ج) إطفاء الإلتزام المالي من خلال إصدار أدوات حقوق ملكية يتم وفقاً للشروط الأصلية للالتزام المالي (أنظر الفقرات ١٣.٢٢ - ١٥.٢٢).

أسهم الخزينة

١٦.٢٢ **أسهم الخزينة** هي أدوات حقوق الملكية للمنشأة التي سبق إصدارها، ثم تم لاحقاً إعادة اقتنائها من قبل المنشأة. يجب على المنشأة أن تطرح من حقوق الملكية القيمة العادلة للعوض المعطى مقابل أسهم الخزينة. ولا يجوز للمنشأة أن تُثبت مكسباً أو خسارة في الربح أو الخسارة من شراء أو بيع أو إصدار أو إلغاء أسهم الخزينة.

التوزيعات على الملاك

١٧.٢٢ يجب على المنشأة أن تخفض حقوق الملكية بمبلغ التوزيعات على الملاك، (حملة أدوات حقوق ملكيتها). ويجب أن تتم المحاسبة عن ضريبة الدخل المتعلقة بالتوزيعات على الملاك وفقاً للقسم ٢٩.

١٨.٢٢ توزع المنشأة أحياناً أصولاً بخلاف النقدية على مالكيها (توزيعات غير نقدية). وعندما تعلن المنشأة عن هذا التوزيع ويكون لديها التزام بتوزيع أصول غير نقدية على ملاكها، فإنه يجب عليها إثبات التزام. ويجب عليها أن تقيس الالتزام بالقيمة العادلة للأصول التي سيتم توزيعها ما لم تستوفي الشروط الواردة في الفقرة ١٨.٢٢أ. ويجب على المنشأة في نهاية كل **فترة تقرير** وفي تاريخ التسوية أن تعيد النظر وتعدل المبلغ الدفتري لتوزيع الأرباح مستحقة السداد لتعكس التغيرات في القيمة العادلة للأصول التي سيتم توزيعها، مع إثبات تغير في حقوق الملكية على أنه تعديلات على مبلغ التوزيع مقابل للتغير المثبت. عندما تقوم المنشأة بتسوية توزيعات الأرباح المستحقة، يجب عليها إثبات أي فروقات بين المبلغ الدفتري للأصل الموزع والمبلغ الدفتري لتوزيعات الأرباح المستحقة في الربح أو الخسارة.

١٨.٢٢أ إذا لم يكن من الممكن قياس القيمة العادلة للأصل الذي سيتم توزيعه بصورة معقولة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، فيجب قياس الإلتزام بالمبلغ الدفتري للأصول التي سيتم توزيعها. في وإذا أمكن قياس القيمة العادلة للأصل الذي يتم توزيعه بصورة معقولة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما قبل التسوية، فإنه يتم قياس الالتزام بالقيمة العادلة مع ما يقابلها من تعديل لمبلغ التوزيعات والمحاسبة عنها وفقاً للفقرة ١٨.٢٢.

١٨.٢٢ب لا تنطبق الفقرات ١٨.٢٢-١٨.٢٢أ على توزيع أصل غير نقدي والذي يخضع في النهاية للسيطرة من قبل نفس الطرف أو الأطراف قبل وبعد التوزيع. وينطبق هذا الاستثناء على القوائم المالية المنفصلة والمنفردة والموحدة للمنشأة التي تقوم بالتوزيع.

الحصة غير المسيطرة والمعاملات في أسهم شركة تابعة موحدة

١٩.٢٢ في **القوائم المالية الموحدة**، تكون الحصة غير المسيطرة في صافي أصول المنشأة التابعة مضمنة في حقوق الملكية. ويجب على المنشأة أن تعامل التغيرات في الحصة المسيطرة للمنشأة الأم في المنشأة التابعة التي لا تؤدي إلى فقدان **السيطرة** على أنها معاملة مع حملة حقوق الملكية بصفتهم حملة لحقوق الملكية. وعليه، يتم تعديل المبلغ الدفتري للحصة غير المسيطرة لتعكس التغير في حصة المنشأة الأم في صافي أصول المنشأة التابعة. ويجب إثبات أي فرق بين المبلغ الذي تم تعديل الحصة غير المسيطرة به والقيمة العادلة للعوض المدفوع أو المستلم، إن وجد، مباشرة في حقوق الملكية وينسب إلى حملة حقوق ملكية المنشأة الأم. ولا يجوز للمنشأة أن تُثبت مكسباً أو خسارة من هذه التغيرات. ولا يجوز أيضا للمنشأة أن تُثبت أي تغير في **المبالغ الدفترية** للأصول (بما فيها الشهرة) أو الالتزامات نتيجة لهذه المعاملات.

الإفصاحات

٢٢.٢٠ إذا لم يمكن قياس القيمة العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها للأصول التي سيتم توزيعها كما هو مبين في الفقرات ١٨.٢٢-١٨.٢٢أ بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، فيجب على المنشأة الإفصاح عن تلك الحقيقة وأسباب لماذا ينطوي قياس القيمة العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها على تكلفة أو جهد لا مبرر لهما.

ملحق للقسم ٢٢

مثال على محاسبة المصدرة للدين القابل للتحويل

يرافق هذا الملحق القسم ٢٢ ولكنه ليس جزءً منه. وهو يوفر إرشادات حول تطبيق متطلبات الفقرات ٢٢ .١٣ – ٢٢. ١٥.

في يناير ٢٠ x٥ أصدرت المنشأة ٥٠٠ سند قابل للتحويل. وقد أصدرت السندات بقيمة اسمية مقدارها ١٠٠ وحدة عملة ولمدة ٥ سنوات، دون تكاليف معاملة. إن المتحصلات الإجمالية من الإصدار هي ٥٠,٠٠٠ وحدة عملة. وتستحق الفائدة الدفع سنوياً في نهاية السنة على دفعات بمعدل فائدة مقداره ٤٪. وكل سند قابل للتحويل، بناءً على رغبة المالك، إلى ٢٥ سهماً عادياً في أي وقت حتى تاريخ الاستحقاق. وفي وقت إصدار السندات، كان معدل الفائدة السوقية للديون المماثلة التي ليس لها خاصية التحويل هو ٦٪.

عند إصدار الأداة، فإنه يجب أولاً تقويم مكون الالتزام/ويعين الفرق بين إجمالي المتحصلات من الإصدار (وهو القيمة العادلة للأداة بأكملها) والقيمة العادلة لمكون الالتزام إلى مكون حقوق الملكية. ويتم احتساب القيمة العادلة لمكون الالتزام من خلال تحديد قيمته العادلة باستخدام معدل خصم بنسبة ٦٪ وفيما يلي توضيح للحسابات وقيود اليومية:

	وحدة عملة
المتحصلات من إصدار السندات (أ)	٥٠,٠٠٠
القيمة الحالية للمبلغ الأصلي في نهاية الخمس سنوات (أنظر الحسابات أدناه)	٣٧,٣٦٣
القيمة الحالية للفائدة المستحقة على دفعات لخمس سنوات	٨,٤٢٥
القيمة الحالية للالتزام، وهي القيمة العادلة لمكون الالتزام (ب)	٤٥,٧٨٨
المتبقي، وهو القيمة العادلة لمكون حقوق الملكية (أ) – (ب)	٤,٢١٢

تقوم المنشأة المصدرة للسندات بعمل قيد اليومية التالي عند الإصدار في ١ يناير ٢٠ x٥:-

٥٠,٠٠٠ النقد

٤٥,٧٨٨ التزام مالي - سند قابل للتحويل

٤,٢١٢ حقوق ملكية

يمثل مبلغ ٤٢١٢ وحدة عملة خصماً على إصدار السندات، وبالتالي يمكن أن يظهر القيد "بالمجمل".

٥٠,٠٠٠ النقد

٤,٢١٢ خصم السند

٥٠,٠٠٠ التزام مالي - سند قابل للتحويل

٤,٢١٢ حقوق ملكية

بعد الإصدار، تطفئ المنشأة المصدرة خصم السند وفقاً للجدول التالي:

	(أ) دفعة الفائدة (وحدة عملة)	(ب) إجمالي مصاريف الفائدة (وحدة عملة) = ٦٪ x (هـ)	(ج) استنفاد خصم السند (وحدة عملة) = (ب) - (أ)	(د) خصم السند (وحدة عملة) = (د) - (جـ)	(هـ) صافي الالتزام (وحدة عملة) = ٥٠,٠٠٠ - (د)
٢٢٠x٥ /١/١				٤,٢١٢	٤٥,٧٨٨
٢٢٠x٥/١٢/٣١	٢,٠٠٠	٢,٧٤٧	٧٤٧	٣,٤٦٥	٤٦,٥٣٥
٢٠x٥/١٢/٣١	٢,٠٠٠	٢,٧٩٢	٧٩٢	٢,٦٧٣	٤٧,٣٢٧
٢٢٠x٧/١٢/٣١	٢,٠٠٠	٢,٨٤٠	٨٤٠	١,٨٣٣	٤٨,١٦٧
٢٢٠x٨/١٢/٣١	٢,٠٠٠	٢,٨٩٠	٨٩٠	٩٤٣	٤٩,٠٥٧
٢٠x٩/١٢/٣١	٢,٠٠٠	٢,٩٤٣	٩٤٣	٠	٥٠,٠٠٠
المجموع	١٠,٠٠٠	١٤,٢١٢	٤,٢١٢		

في نهاية ٢٠x٥، تقوم المنشأة المصدرة بعمل قيد اليومية التالي:

٢,٧٤٧ مصاريف فائدة

٧٤٧ خصم سند

٢٠٠٠ النقد

الحسابات

القيمة الحالية للمبلغ الأصلي ومقداره ٥٠,٠٠٠ وحدة عمله عند ٦٪

٥٠,٠٠٠ / (١,٠٦)^٥ = ٣٧,٣٦٣ وحدة عملة.

القيمة الحالية لأقساط الفائدة ومقدارها ٢,٠٠٠ وحدة عملة = (٥٠,٠٠٠ وحدة عملة x ٤٪) مستحقة الدفع عند نهاية كل من الخمس سنوات.

تعد دفعات الفائدة السنوية البالغة ٢,٠٠٠ قسطاً سنوياً - تدفق نقدياً لعدد (n) محدود من الدفعات الدورية (c) مستحقة التحصيل في التواريخ من ١ إلى n. لحساب القيمة الحالية لهذا القسط، يتم خصم الدفعات المستقبلية حسب معدل الفائدة الدوري (I) باستخدام المعادلة التالية:

$$\text{القيمة الحالية} = \frac{C}{i} \times \left[1 - \frac{1}{(i+1)^n}\right]$$

لذلك، تكون القيمة الحالية لدفعات الفائدة البالغة ٢,٠٠٠ وحدة عملة هي:

(٢,٠٠٠ /٠,٠٦) x [١- [(١/١,٠٦)^٥] = ٨,٤٢٥

وهي مكافئة لمجموع القيم الحالية لخمس دفعات منفردة قيمة كل منها ٢,٠٠٠ وحدة عملة كما يلي:

	وحدة عملة
القيمة الحالية لدفعة الفائدة في ٣١ ديسمبر ٢٠x٥= ١,٠٦/٢,٠٠٠	١,٨٨٧
القيمة الحالية لدفعة الفائدة في ٣١ ديسمبر٢٠x٦ = ٢,٠٠٠/ ١,٠٦ ^٢	١,٧٨٠
القيمة الحالية لدفعة الفائدة في ٣١ ديسمبر ٢٠x٧= ٢,٠٠٠/ ١,٠٦ ^٣	١,٦٧٩
القيمة الحالية لدفعة الفائدة في ٣١ ديسمبر ٢٠x٨ = ٢,٠٠٠/ ١,٠٦ ^٤	١,٥٨٤
القيمة الحالية لدفعة الفائدة في ٣١ ديسمبر ٢٠x٩ = ٢,٠٠٠/ ١,٠٦ ^٥	١,٤٩٥
الإجمالي	٨,٤٢٥

وتوجد طريقة أخرى للحساب وهي باستخدام جدول القيمة الحالية لأقساط عادية تدفع في نهاية الفترة، وذلك عند خمس فترات ومعدل فائدة ٦٪ للفترة (وتوجد مثل هذه الجداول بسهولة على الانترنت). معامل الفائدة يساوي ٤,٢١٢٤. وبضرب هذا المعامل في قسط الدفعة البالغ ٢٠٠٠ وحدة عملة يحدد القيمة الحالية البالغة ٨,٤٢٥ وحدة عملة.

القسم رقم ٢٣

"الإيراد"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ٢٣ "الإيراد" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

القسم ٢٣

الإيراد

نطاق هذا القسم

١.٢٣ ينطبق هذا القسم على المحاسبة عن **الإيراد** الناتج عن المعاملات والأحداث التالية:

(أ) بيع السلع (سواء كانت هذه السلع منتجة بواسطة المنشأة بغرض البيع أو مشتراة بغرض البيع)

(ب) تقديم الخدمات

(ج) عقود التشييد التي تكون فيها المنشأة هي المقاول

(د) استخدام الغير لأصول المنشأة مما يتولد عنه فوائد أو إتاوات أو توزيعات أرباح.

٢.٢٣ تم التعامل مع الإيراد أو **الدخل** الناتج عن بعض أنواع المعاملات في أقسام أخرى في هذه المعايير:

(أ) اتفاقات الإيجار (أنظر القسم ٢٠ "عقود الإيجار")

(ب) التوزيعات وغيرها من الدخول الناتجة عن الاستثمارات التي يتم المحاسبة عنها بإستخدام طريقة حقوق الملكية (أنظر القسم ١٤ "الاستثمارات في المنشآت الزميلة" والقسم ١٥ "الاستثمارات في المشروعات المشتركة").

(ج) التغيرات في **القيمة العادلة للأصول المالية والالتزامات المالية** أو الناتجة عن استبعادها (أنظر القسم ١١"الأدوات المالية الأساسية" والقسم ١٢ "موضوعات أخرى في الأدوات المالية")

(د) التغيرات في القيمة العادلة **للعقارات الاستثمارية** (أنظر القسم ١٦ "العقارات الاستثمارية")

(هـ) **الإثبات** الأولى والتغيرات في القيمة العادلة **للأصول الحيوية** المتعلقة بالنشاط الزراعي (أنظر القسم ٣٤ "الأنشطة المتخصصة")

(و) الإثبات الأولى **للمنتجات الزراعية** (أنظر القسم ٣٤).

قياس الإيراد

٣.٢٣ يجب على المنشأة أن تقيس الإيراد بالقيمة العادلة للعوض المحصل أو المستحق التحصيل للمنشأة. وتأخذ القيمة العادلة للعوض المحصل أو المستحق التحصيل في الحسبان أي حسومات تجارية، وحسومات التسوية السريعة وحسومات الحجم التي تسمح بها المنشأة.

٤.٢٣ يجب أن تدرج المنشأة ضمن الإيراد فقط إجمالي التدفقات الداخلة من المنافع الإقتصادية المحصلة أو المستحقة التحصيل التي تخصها. ويجب على المنشأة أن تستبعد من الإيراد كافة المبالغ التي تقوم بتحصيلها لحساب طرف ثالث مثل ضرائب الدخل، وضرائب السلع والخدمات وضرائب القيمة المضافة. ففي علاقة الوكالة يجب على المنشأة أن تدرج فقط ضمن إيراداتها مبلغ عمولتها. أما المبالغ المحصلة نيابة عن الأصيل فهي ليست إيراداً للمنشأة.

المدفوعات المؤجلة

٥.٢٣ عندما يتم تأجيل التدفق الداخل من النقد أو معادِلات النقد وكان الاتفاق يتضمن في جوهره معاملة تمويل، فإن القيمة العادلة للعوض هو **القيمة الحالية** لكافة المتحصلات المستقبلية والتي يتم تحديدها باستخدام **معدل الفائدة الضمني**. وتنشأ عملية التمويل، على سبيل المثال، عندما تمنح المنشأة ائتمانا للمشترى بدون فائدة، أو قد تقبل المنشأة من المشترى ورقة قبض بمعدل فائدة يقل عن المعدل السوقي كعوض للسلع المباعة. ويكون معدل الفائدة الضمني هو الذي يمكن تحديده بشكل أكثر وضوحا مما يلي:

(أ) المعدل السائد لنفس النوع من الأدوات لمصدِر له نفس التصنيف الائتماني، أو

(ب) معدل الفائدة الذي يخصم القيمة الاسمية للأداة إلى سعر البيع النقدي الحالي للسلع أو الخدمات.

ويجب على المنشأة أن تثبت الفرق بين القيمة الحالية لكافة المتحصلات المستقبلية والقيمة الاسمية للعوض على أنه إيراد فائدة وفقاً للفقرات ٢٣. ٢٨ و٢٣. ٢٩ وكذلك القسم ١١.

تبادل السلع والخدمات

٦.٢٣ لا يجوز للمنشأة أن تثبت الإيراد:

(أ) عند مبادلة السلع أو الخدمات مع سلع أو خدمات ذات طبيعة وقيمة متماثلة، أو

(ب) عند مبادلة سلع أو خدمات مع سلع وخدمات غير متماثلة غير أن المعاملة تفقد الجوهر التجاري.

٧.٢٣ يجب على المنشأة أن تثبت الإيراد عند بيع السلع أو مبادلة الخدمات مع سلع أو خدمات غير متماثلة في معاملة لها جوهر تجارية. وفى هذه الحالة فإنه يجب على المنشأة أن تقيس المعاملة بما يلي:

(أ) القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة بعد تعديلها بأي تحويلات لمبلغ نقدي أو معادِلات النقد؛

(ب) القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المتخلي عنها بعد تعديلها بأي تحويلات لمبلغ نقدي أو معادِلات النقد، وذلك عندما لا يمكن قياس المبلغ في (أ) أعلاه بطريقة يمكن الاعتماد عليها؛ أو

(ج) المبلغ الدفتري للأصل المتخلي عنه بعد تعديله بأي تحويلات لمبلغ نقدي أو معادِلات النقد، وذلك عندما لا يمكن قياس كل من الأصل المستلم والأصل المتخلي عنه بطريقة يمكن الاعتماد عليها

تحديد معاملة الإيراد

٨.٢٣ تطبق المنشأة ضوابط إثبات الإيراد الواردة في هذا القسم لكل معاملة على حدة. وعلى الرغم من ذلك، فإن المنشأة تطبق ضوابط الإثبات على المكونات المنفصلة التي يمكن تحديدها لمعاملة واحدة عندما يكون ذلك ضرورياً لعكس جوهر المعاملة. فعلى سبيل المثال، تطبق المنشأة ضوابط الإثبات عل المكونات المنفصلة التي يمكن تحديدها لمعاملة واحدة عندما يتضمن سعر البيع لمنتج مبلغا قابلا يمكن تحديده لخدمات لاحقة. وعلى العكس من ذلك، فإن المنشأة تطبق ضوابط الإثبات على معاملتين أو أكثر معا إذا كانت هذه المعاملات مترابطة بالشكل الذي يجعل فهم الأثر التجاري لها غير مفهوم دون الرجوع إلى سلسة من المعاملات بشكل كلي. فعلى سبيل المثال، تطبق المنشأة ضوابط الإثبات على معاملتين أو أكثر معاً عندما تبيع سلعاً وفى الوقت نفسه تدخل في اتفاقية مستقلة لإعادة شراء السلع في تاريخ لاحق، مما يترتب عليه إلغاء الأثر الأساسي لهذه المعاملة.

٩.٢٣ في بعض الأحيان، وكجزء من معاملة البيع، تمنح المنشأة عميلها مكافآت ولاء والتي يمكن للعميل استبدالها في المستقبل بسلع أو خدمات مجانية أو مخفضة. وفى هذه الحالة، ووفقا للفقرة ٢٣ .٨ يجب على المنشأة أن تحاسب عن نقاط المكافأة على أنه مكون يمكن تحديد بشكل منفصل من معاملة البيع الأولية. ويجب على المنشأة أن تخصص القيمة العادلة للعوض المحصل أو المستحق التحصيل الخاص بالبيع الأولي بين نقاط المكافأة والمكونات الأخرى لمعاملة البيع. ويجب قياس العوض الذي يتم تخصيصه لنقاط المكافأة بالرجوع إلى قيمتها العادلة، أي المبلغ الذي يمكن به بيع نقاط المكافأة بشكل منفصل.

بيع السلع

١٠.٢٣ يجب على المنشأة أن تثبت الإيراد الناتج عن بيع السلع عند استيفاء كل الشروط الآتية:

(أ) قيام المنشأة بتحويل المخاطر والمنافع المهمة لملكية السلع إلى المشترى.

(ب) عدم احتفاظ المنشأة لا بحق التدخل الإداري المستمر بالدرجة التي ترتبط عادة بالملكية ولا بالسيطرة الفعلية على السلع المباعة.

(ج) يمكن قياس مبلغ الإيراد بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

(د) أن يكون من المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة بالمعاملة إلى المنشأة.

(هـ) إمكانية قياس التكاليف التي تحملتها أو ستتحملها المنشأة فيما يتعلق بالمعاملة بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

١١.٢٣ يتطلب تحديد التوقيت الذي قامت فيه المنشأة بتحويل المخاطر والمنافع المهمة للملكية إلى المشترى فحص الظروف المحيطة بالمعاملة. وفى أغلب الحالات يتزامن تحويل مخاطر ومنافع الملكية مع التحويل القانوني للملكية أو نقل حيازة الأصل إلى المشتري. وهذا هو الحال في أغلب مبيعات التجزئة. وفى حالات أخرى يحدث تحويل مخاطر ومنافع الملكية في وقت يختلف عن وقت التحويل القانوني للملكية أو نقل حيازة الأصل للمشترى.

١٢.٢٣ لا تثبت المنشأة الإيراد إذا احتفظت بمخاطر مهمة للملكية. ومن أمثلة الحالات التي قد تحتفظ فيها المنشأة بمخاطر ومنافع مهمة للملكية ما يلي:

(أ) عندما تكون المنشأة مسؤولة عن الأداء غير المرضى وغير المغطى بالضمانات العادية.

(ب) عندما يعتمد تحصيل الإيراد الخاص بعملية بيع معينة على بيع المشتري للسلع.

(ج) عندما يتم شحن السلع بشرط التركيب ويكون التركيب جزءً مهما من العقد ولم تقم المنشأة بعد باستكمال التركيب.

(د) عندما يكون للمشترى الحق في إلغاء الشراء لسبب محدد في عقد البيع أو وفقا لقراره الفردي دون إبداء الأسباب وتكون المنشأة غير متأكدة من احتمالات رد السلع إليها.

١٣.٢٣ إذا احتفظت المنشأة بخطر غير مهم للملكية، فإن المعاملة تعد معاملة بيع وتثبت المنشأة الإيراد. فعلى سبيل المثال، قد تحتفظ المنشأة البائعة بحق الملكية القانوني للسلع فقط لحماية تحصيل المبلغ المستحق. وبالمثل تثبت المنشأة الإيراد عندما تعرض رد المبلغ إذا وجد العميل السلع معيبة، أو لم يكن راضيا لأسباب أخرى، وكانت المنشأة قادرة على تقدير المستردات بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وفى مثل هذه الحالة تثب المنشأة مخصصا للمستردات وفقاً للقسم ٢١ "المخصصات والاحتمالات".

تقديم الخدمات

١٤.٢٣ عندما يمكن تقدير المخرجات من معاملة تنطوي على تقديم خدمات بطريقة يمكن الاعتماد عليها، فإن يجب على المنشأة أن تثبت الإيراد المرتبط بالمعاملة بالرجوع إلى مرحلة إنجاز المعاملة في نهاية **فترة التقرير** (أحيانا يشار إلى ذلك على أنه طريقة نسبة الإنجاز)، ويمكن تقدير مخرجات معاملة معينة بطريقة يمكن الاعتماد عليها عندما يتم استيفاء كل الشروط الآتية:

(أ) يمكن قياس مبلغ الإيراد بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

(ب) من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة بالمعاملة للمنشأة

(ج) يمكن قياس مرحلة الإنجاز في المعاملة في نهاية فترة التقرير بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

(د) يمكن التكاليف التي تم تكبدها في المعاملة والتكاليف اللازمة لإكمال المعاملة بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

وتقدم الفقرات ٢٣. ٢١ – ٢٣. ٢٧ إرشادات لتطبيق طريقة نسبة الإنجاز.

١٥.٢٣ عندما يتم تأدية الخدمة بتنفيذ عدد غير محدد من الأعمال خلال فترة محددة من الزمن، فإنه يتم إثبات الإيراد بطريقة القسط الثابت خلال الفترة المحددة ما لم يتوفر دليل بأن طريقة أخرى تعبر بصورة أفضل عن مرحلة الإنجاز. وعندما يكون عمل محدد أهم بكثير من عمل آخر، فإن المنشأة تؤجل إثبات الإيراد إلى أن يتم تنفيذ العمل الأهم.

١٦.٢٣ عندما يكون من غير الممكن تقدير مخرجات معاملة تنطوي على تقديم خدمات بطريقة يمكن الاعتماد عليها، فإنه يجب على المنشأة أن تثبت الإيراد فقط إلى المدى الذي يقابل ذلك الجزء من التكاليف المثبتة والتي يمكن استردادها.

عقود التشييد

١٧.٢٣ عندما يمكن تقدير مخرجات **عقد التشييد** بطريقة يمكن الاعتماد عليها، فإنه يجب على المنشأة أن المنشأة الإيراد والتكاليف المرتبطة بعقد التشييد على أنها إيراد ومصروفات على التوالي بالرجوع إلى مرحلة الإنجاز لأنشطة العقد في نهاية فترة التقرير (غالبا ما يطلق عليها طريقة نسبة الإنجاز). ويتطلب التقدير الذي يمكن الاعتماد للمخرجات وجود تقدير يمكن الاعتماد عليه لمرحلة الإنجاز، والتكاليف المستقبلية، وإمكانية تحصيل المبالغ المفوترة. تقدم الفقرات من ٢٣. ٢١ – ٢٣. ٢٧ إرشادات لتطبيق طريقة نسبة الإنجاز.

١٨.٢٣ يتم تطبيق متطلبات هذا القسم عادة بشكل منفصل على كل عقد تشييد على حدة. وعلى الرغم من ذلك، وفى بعض الحالات، فإنه من الضروري تطبيق هذا القسم على المكونات المنفصلة التي يمكن تحديدها في عقد واحد أو مجموعة من العقود معا لعكس جوهر العقد أو مجموعة العقود.

١٩.٢٣ عندما يغطى العقد عدداً من الأصول، فإن يجب أن تتم معالجة تشييد كل أصل على أنها عقد تشييد مستقل وذلك عندما:

(أ) يكون هناك عروض منفصلة قد قدمت لكل أصل على حده؛

(ب) يكون قد تم التفاوض لكل أصل على حده ويكون للمقاول وللعميل الحق في أن يقبل أو يرفض هذا الجزء من العقد المرتبط بكل أصل على حده؛

(ج) يكون من الممكن تحديد تكلفة وإيراد كل أصل على حده.

٢٠٠٢٣ يجب أن تعامل مجموعة العقود سواء كانت مع عميل واحد أو مع عدد من العملاء على أنها عقد واحد عندما:

(أ) يكون قد تم التفاوض بشأن مجموعة العقود على أنها حزمة واحدة؛

(ب) تكون العقود مترابطة ومتداخلة لتكون في حقيقتها أجزاءً لمشروع واحد بهامش ربح شامل

(ج) يتم تنفيذ العقود المختلفة بالتزامن مع بعضها أو في ترتيب زمني مستمر الواحد تلو الأخر.

طريقة نسبة الإنجاز

٢١٠٢٣ تستخدم هذه الطريقة لإثبات الإيراد من تقديم الخدمات (أنظر الفقرات ٢٣. ١٤ -٢٣. ١٦) ومن عقود التشييد (أنظر الفقرات ٢٣. ١٧-٢٣. ٢٠). ويجب على المنشأة فحص، وإذا استدعت الضرورة، إعادة النظر في تقديرات الإيرادات والتكاليف مع سير التقدم في معاملة الخدمة أو عقد التشييد.

٢٢٠٢٣ يجب على المنشأة أن تقوم بتحديد مرحلة الإنجاز للمعاملة أو العقد باستخدام الطريقة التي يمكن من خلالها قياس ما تم تنفيذه من العمل بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وتشمل الطرق التي يمكن أن تستخدمها المنشأة:

(أ) نسبة التكلفة المتكبدة على العمل المنفذ حتى تاريخه إلى إجمالي التكاليف المقدرة للعقد. ولا تتضمن التكاليف المتكبدة على العمل المنفذ حتى تاريخه التكاليف المرتبطة بالنشاط المستقبلي مثل المواد أو المبالغ المدفوعة مقدماً.

(ب) حصر الأعمال المنفذة.

(ج) إنجاز جزء مادي من معاملة الخدمة أو أعمال العقد.

ولا تعكس الدفعات الدورية والمقدمات المحصلة من العملاء عادة مستوى العمل المنفذ.

٢٣٠٢٣ يجب على المنشأة أن تثبت التكاليف المرتبطة بالنشاط المستقبلي الخاص لمعاملة الخدمة أو العقد مثل المواد أو المبالغ المدفوعة مقدما على أنها أصل إذا كان من المحتمل استرداد هذه التكلفة.

٢٤٠٢٣ يجب على المنشأة أن تثبت فورا أي تكاليف لا يحتمل استردادها على أنها مصروفات.

٢٥٠٢٣ عندما يكون من غير الممكن تقدير مخرجات عقد التشييد بطريقة يمكن الاعتماد عليها، فإنه يجب على المنشأة:

(أ) إثبات الإيراد فقط في حدود تكاليف العقد التي تم تكبدها والتي من المحتمل أن سيتم استردادها،

(ب) إثبات تكاليف العقد على أنها مصروفات في الفترة التي تم تكبدها فيها.

٢٣،٢٦ إذا كان من المحتمل أن يزيد إجمالي تكاليف عقد التشييد عن إجمالي إيراد عقد التشييد فإنه يجب إثبات الخسارة المتوقعة فورا على أنها مصروف، مع مخصص مقابل للعقود المتوقع خسارتها (أنظر القسم ٢١).

٢٣،٢٧ إذا أصبح من غير المحتمل تحصيل مبلغ تم إثباته من قبل على أنه إيراد عقد، فيجب على المنشأة أن تثبت المبلغ غير القابل للتحصيل على أنه مصروف وليس تعديلاً على إيراد العقد.

الفوائد والإتاوات وتوزيعات الأرباح

٢٨.٢٣ يجب على المنشأة أن تثبت الإيراد الناتج عن إستخدام الغير لأصولها والذي ينتج عنه فوائد أو إتاوات أو توزيعات أرباح وفقا للأسس الواردة في الفقرة ٢٣. ٢٩ عندما:

(أ) يكون من المحتمل تدفق منافع إقتصادية مرتبطة بالمعاملة إلى المنشأة،

(ب) يمكن قياس الإيراد بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

٢٩.٢٣ يجب على المنشأة أن تثبت الإيراد وفقاً للأسس الآتية:

(أ) يجب إثبات الفوائد باستخدام **طريقة معدل الفائدة الفعلي** والتي تم شرحها في الفقرات من ١١. ١٥-١١. ٢٠.

(ب) يجب إثبات الإتاوات على أساس الاستحقاق ووفقا لجوهر الاتفاق ذي الصلة.

(ج) يجب إثبات التوزيعات عند نشوء الحق لحملة الأسهم في إستلام المدفوعات.

الإفصاحات

الإفصاح العام عن الإيراد

٣٠.٢٣ يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي:

(أ) **السياسات المحاسبية** المتبعة في إثبات الإيراد بما في ذلك الطرق المستخدمة في تحديد مرحلة الإنجاز للمعاملات التي تنطوي على تقديم خدمات

(ب) مبلغ كل نوع من أنواع الإيراد الذي تم إثباته خلال الفترة، على أن تعرض المنشأة بصورة منفصلة على الأقل الإيراد الناتج من:

(١) بيع السلع.
(٢) تقديم الخدمات.
(٣) الفوائد.
(٤) الإتاوات.
(٥) توزيع الأرباح.
(٦) العمولات.
(٧) المنح الحكومية.
(٨) أي أنواع أخرى مهمة للإيراد.

الإفصاحات الخاصة بإيراد عقود التشييد

٣١.٢٣ يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي:

(أ) مبلغ إيراد العقد الذي تم إثباته على أنه ايراد خلال الفترة.

(ب) الطريقة المستخدمة في تحديد إيراد العقد الذي تم إثباته خلال الفترة.

(ج) الطريقة المستخدمة في تحديد مرحلة الإنجاز للعقود تحت التشييد.

٣٢.٢٣ يجب أن تعرض المنشأة ما يلي:

(أ) المبلغ الإجمالي المستحق على العملاء مقابل أعمال العقود على أنه أصل.

(ب) المبلغ الإجمالي المستحق للعملاء مقابل أعمال العقود على أنه التزام.

ملحق القسم ٢٣

أمثلة على إثبات الإيراد طبقا للمبادئ الواردة في القسم ٢٣

هذا الملحق مرفق بالقسم ٢٣ ولكنه ليس جزءً منه. يقدم هذا الجزء إرشادات عن كيفية تطبيق متطلبات القسم ٢٣ عند إثبات الإيراد.

٢٣أ١٠ تركز الأمثلة التالية على جوانب معينة للمعاملات ولا تتناول كافة العوامل التي قد تؤثر على إثبات الإيراد. وبوجه عام تفترض هذه الأمثلة أنه يمكن قياس الإيراد بطريقة يمكن الاعتماد عليها، وأنه من المحتمل تدفق منافع اقتصادية للمنشأة، وكذلك يمكن قياس التكاليف التي تكبدتها أو ستتكبدها المنشأة بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

بيع السلع

٢٣أ٢٠ قد يتسبب الإختلاف في القوانين من دولة إلى أخرى إلى إستيفاء ضوابط الإثبات الواردة في القسم ٢٣ في فترات زمنية مختلفة. وتحديدا، قد يحدد القانون نقطة إثبات الإيراد على أنها النقطة التي تقوم عندها المنشأة بتحويل المخاطر والمنافع المهمة للملكية. وبناء على ذلك، يجب قراءة الأمثلة الواردة في هذا الملحق في ضوء القوانين المتعلقة ببيع السلع في الدولة التي حدثت فيها المعاملة.

مثال ١ المبيعات "تقديم الفواتير وإيقاف الشحن"، حيث يتم تأجيل التسليم بناءً على طلب المشتري ولكن تنتقل ملكيتها إليه ويوافق على الفواتير المقدمة

٢٣أ٣٠ يثبت البائع الإيراد عندما تنقل الملكية للمشتري بشرط:

(أ) أن يكون التسليم متوقع حدوثه بشكل كبير؛

(ب) أن تكون السلعة متاحة لدى البائع ومحددة وجاهزة لتسليمها للمشتري وقت إثبات البيع؛

(ج) وجود تعليمات محددة من المشتري بتأجيل التسليم؛

(د) أن تكون شروط الدفع العادية مطبقة.

ولا يتم إثبات الإيراد بمجرد توافر النية للشراء أو تصنيع السلع عند حلول تاريخ التسليم.

مثال ٢ شحن السلع مع خضوعها لشروط: التركيب والفحص

٢٣أ٤٠ يتم إثبات الإيراد عادة عندما يقبل المشترى التسليم ويتم الإنتهاء من التركيب والفحص، إلا أنه يمكن إثبات الإيراد فور موافقة المشتري على التسليم وذلك عندما:

(أ) تكون عملية التركيب بسيطة بطبيعتها، فعلى سبيل المثال فإن تركيب جهاز تليفزيون تم فحصه في المصنع المنتج له لا يحتاج إلا إلى إخراجه من العبوة وتوصيله بالطاقة الكهربائية وجهاز مستقبل الإرسال، أو

(ب) أن الفحص لا يتم إلا بغرض التحديد النهائي للأسعار التعاقدية مثل توريد الحديد أو السكر أو فول الصويا.

مثال ٣ شحن السلع مع خضوعها لشروط: الاعتماد عندما ينتهي تفاوض المشترى بشأن حق محدود في رد السلع

٢٣أ٥٠ إذا كان هناك حالة عدم تأكد بشأن رد السلع المباعة، فإنه يتم إثبات الإيراد عندما يقبل المشترى رسميا الشحنة أو بعد تسليم السلع وانتهاء الفترة التي يحق له فيها الرفض.

مثال ٤ شحن السلع مع خضوعها لشروط: مبيعات الأمانة حيث يتعهد المستلم (المشتري) ببيع السلع لحساب المرسل (البائع)

٢٣أ٦٠ يقوم المرسل بإثبات الإيراد عندما يقوم المستلم ببيع السلع إلى طرف ثالث.

مثال ٥ شحن السلع مع خضوعها لشروط: مبيعات الدفع عند التسليم

٢٣أ٧٠ يتم إثبات الإيراد عند تسليم السلع للمشتري واستلام البائع أو وكيله لمبلغ النقد.

مثال ٦ مبيعات التقسيط المسبق، حيث لا يتم تسليم السلعة المباعة إلى المشترى إلا عند قيامه بسداد آخر قسط من سلسلة الأقساط

٢٣أ٨٠ يثبت البائع الإيراد من هذه المبيعات عند تسليم السلع. ولكن، إذا كانت الخبرة السابقة تشير إلى أن معظم هذه المبيعات تتم بصورة دائمة ومستمرة فإنه يمكن إثبات الإيراد عندما يتم استلام دفعة مهمة بشرط أن تكون البضاعة متاحة لدى البائع ومحددة وجاهزة لتسليمها للمشتري.

مثال ٧ الطلبات التي يتم استلام دفعاتها كليا (أو جزئيا) قبل التسليم وتكون السلع غير موجودة حالياً بالمخازن، مثلا لكونها لم تصنع بعد أو لأنها سوف ترسل مباشرة إلى المشتري من طرف ثالث

٢٣أ٩٠ يثبت البائع الإيراد عندما يتم تسليم السلع للمشترى.

مثال ٨ إتفاقيات البيع وإعادة الشراء (بخلاف أدوات المبادلة) حيث يتزامن مع البيع موافقة البائع على إعادة شراء نفس السلع في تاريخ لاحق، أو يكون للبائع الحق في طلب إعادة شراء السلع أو يكون للمشتري الحق في طلب إعادة شراء السلع من قبل بائعها.

٢٣أ١٠٠ فيما يختص باتفاقيات البيع ثم إعادة شراء الأصول بخلاف الأصول المالية، يجب أن تقوم المنشأة البائعة بتحليل ودراسة بنود الاتفاق للتأكد من أن البائع قد قام جوهرياً بتحويل مخاطر ومنافع الملكية إلى المشتري. وإذا تم تحويلها فإنه يتم إثبات الإيراد. أما إذا وجد أن البائع لا يزال يحتفظ بمخاطر ومنافع الملكية، ففي هذه الحالة، وبرغم انتقال الملكية قانونا إلى المشتري، فإن المعاملة تعد بمثابة اتفاقية تمويل لا ينتج عنها إيراد. أما فيما يختص باتفاقات بيع وإعادة شراء الأصول المالية، فيتم تطبيق مقتضيات إلغاء الإثبات الواردة في القسم ١١.

مثال ٩ البيع لأطراف وسيطة مثل الموزعين أو الوكلاء أو آخرين لإعادة البيع

٢٣أ١١٠ يثبت البائع بصفة عامة الإيراد الناتج عن هذه المبيعات عندما يتم تحويل مخاطر ومنافع الملكية. أما إذا كان المشتري يعمل بصفة جوهرية كوكيل للبائع فعندئذ يتم معالجة البيع على أنه بيع أمانة.

مثال ١٠ الاشتراكات في المطبوعات وما شابهها

٢٣أ١٢٠ إذا تساوت قيمة البنود موضوع الاشتراك فيها في كل فترة فيتم إثبات الإيراد بطريقة القسط الثابت على مدار الفترة التي يغطيها الاشتراك. أما إذا اختلفت قيمة البنود من فترة إلى أخرى فإنه يتم إثبات الإيراد على أساس القيمة البيعية للبنود المرسلة بالنسبة إلى إجمالي قيمة المبيعات المقدرة لكل البنود التي يغطيها الاشتراك.

مثال ١١ البيع بالتقسيط حيث يتم تحصيل العوض على أقساط

٢٣أ١٣٠ يثبت البائع الإيراد المتعلق بسعر البيع دون الفوائد في تاريخ البيع. ويكون سعر البيع هو القيمة الحالية للعوض والتي يتم تحديدها بخصم الأقساط المستحقة باستخدام سعر الفائدة الضمني. ويتم إثبات عنصر الفائدة على أنه ايراد باستخدام طريقة معدل الفائدة الفعلي.

مثال ١٢ إتفاقات تشييد العقارات

٢٣أ١٤٠ يجب على المنشأة التي تعمل في مجال تشييد العقارات، سواء مباشرة أو من خلال مقاولي الباطن، ودخلت في اتفاق مع واحد أو أكثر من المشترين على تشييد عقار، أن تحاسب عن هذا الاتفاق على أنه بيع خدمات وذلك باستخدام طريقة نسبة الإنجاز فقط إذا:

(أ) كان لدى المشتري القدرة على تحديد العناصر الهيكلية الأساسية في تصميم العقار قبل بداية عملية التشييد و/أو تحديد التغيرات الهيكلية الأساسية أثناء عملية التشييد (سواء مارس هذه القدرة أم لا)، أو

(ب) قام المشتري بشراء وتوريد مواد التشييد وتقوم المنشأة فقط بتقديم خدمات التشييد.

٢٣أ١٥٠ إذا كان المطلوب من المنشأة تقديم خدمات التشييد بالإضافة إلى مواد التشييد أيضا وذلك لتنفيذ التزاماتها التعاقدية لتسليم العقار للمشترى، فإنه يجب أن تتم المحاسبة عن هذا الاتفاق على أنه بيع سلع. ففي هذه الحالة، لا يحصل المشتري على السيطرة أو المخاطر والمنافع المهمة للملكية الخاصة بهذا العقار خلال مراحل إنشائه. وبدلا من ذلك فإنه يتم تحويل هذه المخاطر والمنافع فقط عند تسليم العقار مكتملا للمشتري.

مثال ١٣ البيع مع منح العملاء كوبونات حوافز الولاء

٢٣أ١٦٠ باعت المنشأة المنتج أ بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة، وقد منحت المنشأة مشترى المنتج أ كوبونات خصم تمكنهم من شراء المنتج ب بسعر ١٠ ريال. ويبلغ السعر العادي للمنتج ب ١٨ وحدة عملة. وقد قدرت المنشأة أن ٤٠٪ من مشترى المنتج أ سوف يستخدمون هذه الكوبونات لشراء المنتج ب بسعر ١٠ ريال. السعر الطبيعي للمنتج أ بعد الأخذ في الحسبان الخصومات التي تعطى عادة ولكنها غير موجودة في هذا العرض هو ٩٥ وحدة عملة.

٢٣أ١٧٠ يمكن حساب القيمة العادلة لهذه الكوبونات على أنها ٤٠٪ × (١٨ وحدة عملة - ١٠ وحدة عملة) = ٣,٢ وحدة عملة. وتقوم المنشأة بتخصيص الإيراد الإجمالي وهو ١٠٠ ريال بين المنتج أ نفسه وهذه الكوبونات في ضوء القيمة العادلة النسبية لها وهي ٩٥ وحدة عملة و٣,٢ وحدة عملة على التوالي.

(أ) الإيراد الذى يخص المنتج أ = ١٠٠ وحدة عملة × (٩٥ وحدة عملة /(٩٥ ريال + ٣,٢) وحدة عملة) = ٩٦,٧٤ وحدة عملة.

(ب) الإيراد الذي يخص المنتج ب = ١٠٠ وحدة عملة × (٣,٢ وحدة عملة / (٩٥ وحدة عملة +٣,٢) وحدة عملة) = ٣,٢٦ وحدة عملة

تقديم الخدمات

مثال ١٤ أتعاب التركيب

١٨.أ٢٣ يثبت البائع أتعاب التركيب على أنها ايراد بالرجوع إلى مرحلة إنجاز عملية التركيب إلا إذا كان التركيب يمثل جزءً بسيطا في معاملة البيع فعندئذ يتم إثبات أتعاب التركيب على أنها ايراد عند بيع السلع.

مثال ١٥ أتعاب الخدمات التي تتضمنها أسعار المنتجات

١٩.أ٢٣ عندما يتضمن سعر بيع منتج معين مبلغاً محدداً كمقابل لخدمات لاحقة (مثل خدمة الدعم الفني وتحسين برامج الحاسب الآلي بعد البيع) فإن البائع يؤجل المبلغ ويثبته على أنه إيراد على مدار الفترة التي سيتم خلالها تنفيذ هذه الخدمات. ويكون المبلغ المؤجل هو ذلك المبلغ الذي سيغطي التكاليف المتوقعة لتأدية الخدمات موضوع الاتفاق بالإضافة إلى هامش ربح مناسب عن هذه الخدمات.

مثال ١٦ عمولات الإعلان

٢٠.أ٢٣ يتم إثبات عمولات وسائل الإعلام عند ظهور الإعلانات المطلوبة للجمهور. ويتم إثبات عمولة الإنتاج بالرجوع إلى مرحلة إنجاز المشروع.

مثال ١٧ عمولات وكالات التأمين

٢١.أ٢٣ يثبت الوكيل عمولات وكالات التأمين المستلمة أو المستحقة والتي لا تتطلب من الوكيل تأدية خدمات لاحقة على أنها إيراد في تاريخ البداية الفعلية لوثيقة التأمين أو في تاريخ تجديدها. ولكن إذا كان من المحتمل أن يقوم الوكيل بتأدية خدمات لاحقة خلال فترة سريان الوثيقة ففي هذه الحالة يتم تأجيل قيمة هذه العمولة أو جزء منها وإثباتها على أنها إيراد على مدار فترة سريان الوثيقة.

مثال ١٨ رسوم الدخول

٢٢.أ٢٣ يثبت البائع الإيراد الناتج عن الأداء الفني أو الحفلات أو الأحداث الخاصة الأخرى عند حدوثها. عندما يتم بيع اشتراكات لعدد من الأحداث، يقوم البائع بتخصيص الرسوم الخاصة بهذه الإشتراكات على كل من هذه الأحداث بالطريقة التي تعكس مدى تأدية الخدمات في كل حدث من هذه الأحداث.

مثال ١٩ رسوم التعليم

٢٣.أ٢٣ يثبت البائع الإيراد على مدار فترة الدراسة.

مثال ٢٠ رسوم الالتحاق، والدخول، والعضوية

٢٤.أ٢٣ يعتمد إثبات الإيراد على طبيعة الخدمات المؤداه. فإذا كانت الرسوم تسمح بالعضوية فقط ويتم سداد قيمة باقي الخدمات والمنتجات على حده، أو إذا كانت هناك رسوم إشتراك سنوية مستقلة فإنه يتم إثبات الإيراد الناتج عن هذه الرسوم عندما لا يكون هناك شك في إمكانية تحصيل هذه الرسوم. وإذا كانت الرسوم تعطى الحق للمشترك في الحصول على خدمات أو مطبوعات خلال فترة الاشتراك أو شراء سلع أو خدمات بأسعار تقل عن تلك الأسعار التي يتم البيع بها لغير المشتركين، ففي هذه الحالة يتم إثبات الإيراد في ضوء توقيت وطبيعة وقيمة المنافع المقدمة.

رسوم الامتياز

٢٥.أ٢٣ قد تتضمن رسوم الامتياز توريد خدمات ومعدات وأصول غير ملموسة أولية أو لاحقة، وكذلك حقوق المعرفة. وعليه، يتم إثبات رسوم الامتياز على أنها ايراد بإستخدام الأساس الذي يعكس الغرض الذي تم من أجله فرض هذه الرسوم. وتعد الطرق التالية مناسبة لإثبات رسوم الامتياز.

مثال ٢١ رسوم الامتياز: توريد المعدات والأصول الملموسة الأخرى

٢٦.أ٢٣ يثبت المانح للامتياز القيمة العادلة للأصول المباعة على أنها إيراد عندما يتم تسليم الأصول أو نقل الملكية.

مثال ٢٢ رسوم الامتياز: توريد الخدمات الأولية واللاحقة

٢٧.أ٢٣ يثبت مانح الامتياز الرسوم الخاصة بتقديم خدمات مستمرة سواء كانت جزءً من الرسوم الأولية أو كانت رسوماً مستقلة على أنها ايراد وذلك عندما يتم تأدية الخدمات المتعلقة بها. وإذا كانت الرسوم المستقلة لا تغطى تكلفة الخدمات المستمرة مع تحقيق ربح معقول، فإنه يجب تأجيل جزء من الرسوم الأولية يكفي لتغطية تكلفة الخدمات المستمرة وتحقيق ربح معقول من هذه الخدمات وإثباته على أنه إيراد عندما يتم تأدية تلك الخدمات.

٢٨.أ٢٣ قد تلتزم إتفاقية الامتياز مانح الإمتياز بتوريد معدات أو مخزون أو أصول ملموسة أخرى بأسعار تقل عن الأسعار التي تحمل على الآخرين أو بأسعار لا تكفي لتحقيق ربح معقول عن تلك المبيعات. في هذه الحالات يتم تأجيل جزء من الرسوم الأولية تكفي لتغطية التكاليف المقدرة التي تزيد عن هذا السعر وكذلك تحقيق ربح معقول عن هذه المبيعات وإثباته على أنه ايراد على مدار الفترة التي غالبا ما تباع خلالها السلع إلى الحاصل على الامتياز. ويتم إثبات رصيد الرسوم الأولية على أنه ايراد عندما يتم تأدية كل الخدمات الأولية وكذلك الالتزامات الأخرى المطلوبة من مانح الامتياز بشكل جوهري (مثل المساعدة في اختيار المواقع وتدريب العاملين والتمويل والإعلان).

٢٩.أ٢٣ قد تعتمد الخدمات الأولية والالتزامات الأخرى في اتفاقية الامتياز لمنطقة جغرافية معينة على عدد المنافذ البيعية المنشأة في هذه المنطقة. وفى هذه الحالة يتم إثبات الرسوم المتعلقة بالخدمات الأولية على أنها ايراد بنسبة عدد المنافذ البيعية التي تكون الخدمات الأولية المتعلقة بها مستكملة بدرجة جوهرية.

٣٠.أ٢٣ إذا كانت الرسوم الأولية تستحق السداد خلال فترة طويلة وكان هناك شك كبير في إمكانية تحصيل هذه الرسوم بالكامل، فإنه يتم إثبات هذه الرسوم على أنها ايراد فقط عندما يتم تحصيل الأقساط النقدية منها.

مثال ٢٣ رسوم الامتياز: رسوم الامتياز المستمرة

٣١.أ٢٣ يتم إثبات الرسوم المفروضة مقابل استخدام حقوق مستمرة ممنوحة بموجب الاتفاقية أو مقابل خدمات أخرى مقدمة خلال فترة الإتفاقية على أنها إيراد وذلك عندما يتم تأدية الخدمات أو استخدام الحقوق.

مثال ٢٤ رسوم الامتياز: معاملات الوكالة

٣٢.أ٢٣ قد تتم معاملات بين مانح الامتياز والحاصل على الامتياز تتضمن في جوهرها أن يعمل مانح الامتياز كوكيل عن الحاصل على الامتياز. فعلى سبيل المثال قد يقوم مانح الامتياز بطلب التوريدات ويتولى الترتيب لتسليمها للحاصل على الامتياز دون تحقيق أرباح. ومثل هذه المعاملات لا ينتج عنها إيراد.

مثال ٢٥ الرسوم الخاصة بتطوير برامج الحاسب الآلي المصممة لغرض خاص

٣٣أ٢٣ يتم إثبات الإيراد الناتج عن الرسوم المتعلقة بتطوير برامج الحاسب الآلي المصممة لغرض خاص بالرجوع إلى مرحلة إنجاز عملية التطوير بما في ذلك إنجاز خدمات الدعم المقدمة بعد التسليم.

الفوائد، والإتاوات، وتوزيعات الأرباح

مثال ٢٦ رسوم التراخيص والإتاوات

٣٤أ٢٣ يثبت مانح الترخيص الرسوم والإتاوات المدفوعة مقابل استخدام الغير لأصول المنشأة (مثل العلامات التجارية، براءات الاختراع، برامج الحاسب الآلي، الحقوق الموسيقية، النسخ الأصلية للتسجيلات، الأفلام السينمائية) وذلك في ضوء جوهر الاتفاقيات الخاصة بها. ولتسهيل التطبيق من الناحية العملية، فإنه يمكن إثباتها بطريقة القسط الثابت على مدار فترة الاتفاقية، على سبيل المثال، عندما يحق للحاصل على الترخيص استخدام تقنية معينة لفترة محددة من الزمن.

٣٥أ٢٣ فيما يختص بعمليات منح الحقوق مقابل رسوم ثابتة أو مقابل ضمانات لا تسترد بموجب عقود غير قابلة للإلغاء تسمح للمرخص له باستخدام كافة هذه الحقوق بحرية دون أن يكون على مانح الترخيص التزامات أخرى واجبة التنفيذ، تعد هذه العمليات في جوهرها عمليات بيع. وكمثال لذلك اتفاقية الترخيص لاستخدام برامج الحاسب الآلي بحيث لا يكون على مانح الترخيص التزامات أخرى بعد التسليم. ومثال أخر، منح الحق في عرض الأفلام السينمائية في الأسواق التي لا يكون لمانح الترخيص أية سيطرة على الموزع ولا يتوقع الحصول على إيرادات من حصيلة مَنفذ التذاكر. وفى مثل هذه الحالات يتم إثبات الإيراد في وقت البيع.

٣٦أ٢٣ في بعض الحالات يتوقف تحصيل رسوم الترخيص أو الإتاوة على وقوع أحداث مستقبلية. وفى مثل هذه الحالات يتم إثبات الإيراد الخاص بها فقط عندما يكون من المحتمل بأن الرسوم أو الإتاوة سيتم تحصيلها، وعادة يتوافر هذا الاحتمال عند وقوع هذه الأحداث المستقبلية المنتظرة.

القسم رقم ٢٤
"المنح الحكومية"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ٢٤ "المنح الحكومية" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

القسم ٢٤

المنح الحكومية

نطاق هذا القسم

١.٢٤ يتناول هذا القسم المحاسبة عن كافة المنح الحكومية. **والمنحة الحكومية** هي مساعدة تقدمها الحكومة في صورة تحويل موارد لمنشأة معينة مقابل امتثالها في الماضي أو في المستقبل بشروط محددة تتعلق بالأنشطة التشغيلية للمنشأة.

٢.٢٤ يستبعد من المنح الحكومية تلك المساعدات الحكومية التي لا يمكن تحديد قيمة لها بصورة معقولة، والمعاملات مع الحكومة التي لا يمكن تمييزها عن المعاملات التجارية العادية للمنشأة.

٣.٢٤ لا يغطي هذا القسم المساعدات الحكومية المقدمة إلى منشأة معينة في شكل منافع متاحة لتحديد الربح أو الخسارة الضريبية أو يتم تحديدها قيدها على أساس التزام ضريبة الدخل. أومن أمثلة هذه المنافع اعفاءات ضريبة الدخل، والإعفاءات لضريبة الاستثمار والاستهلاك المعجل، وتخفيض معدلات الضرائب). ويتناول القسم ٢٩ "ضريبة الدخل" المحاسبة عن الضرائب المبنية على الدخل.

الإثبات والقياس

٤.٢٤ يجب على المنشأة أن تثبت المنح الحكومية كما يلي:

(أ) يتم إثبات المنح التي لا تفرض على المنشأة شروطا معينة تتعلق بالأداء المستقبلي ضمن الدخل عندما تصبح هذه المنحة مستحقة للمنشأة

(ب) يتم إثبات المنح التي تفرض على المنشأة شروطا معينة تتعلق بالأداء المستقبلي ضمن الدخل فقط عندما يتم استيفاء شروط الأداء.

(ج) يتم إثبات المنح التي تحصل عليها المنشأة قبل إستيفاء ضوابط إثبات الإيراد على أنها التزام.

٥.٢٤ يجب على المنشأة أن تقيس المنح الحكومية بالقيمة العادلة للأصول المستلمة أو المستحقة.

الإفصاحات

٦.٢٤ يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي عن المنح الحكومية:

(أ) طبيعة ومبالغ المنح الحكومية التي تم إثباتها في القوائم المالية.

(ب) الشروط التي لم يتم تنفيذها وأي ظروف محتملة أخرى مرتبطة بالمنح الحكومية والتي لم يتم إثباتها ضمن الدخل.

(ج) الإشارة إلى الأشكال الأخرى للمساعدات الحكومية التي استفادت منها المنشأة مباشرة.

٧.٢٤ لأغراض الإفصاح المطلوب في الفقرة ٦.٢٤ (ج)، فإن المساعدات الحكومية هي عمل حكومي يتم تصميمه لتقديم منفعة اقتصادية خاصة بمنشأة معينة أو مجموعة معينة من المنشأت المؤهلة بموجب ضوابط محددة. وتشمل الأمثلة على ذلك الاستشارات التقنية والتسويقية المجانية، وتقديم الضمانات، والقروض بدون فوائد أو بفوائد منخفضة.

القسم رقم ٢٥

"تكاليف الاقتراض"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ٢٥ "تكاليف الإقتراض" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

القسم ٢٥

تكاليف الاقتراض

نطاق هذا القسم

١.٢٥ يحدد هذا القسم المحاسبة عن **تكاليف الاقتراض**. وتكاليف الاقتراض هي الفائدة والتكاليف الأخرى التي تتحملها المنشأة فيما يتعلق باقتراض الأموال. وتتضمن تكاليف الاقتراض:

(أ) مصروف الفائدة المحسوب باستخدام طريقة معدل الفائدة الفعلي كما هي مُوضحة في القسم ١١"الأدوات المالية الأساسية".

(ب) أعباء التمويل المتعلقة بعقود الإيجار التمويلي المُثبتة وفقاً للقسم ٢٠ "عقود الإيجار".

(ج) فروق صرف العملة الناشئة عن اقتراض عملة أجنبية بذلك القدر منها الذي يُعد تعديلاً لتكاليف الفائدة.

الإثبات

٢.٢٥ يجب على المنشأة أن تثبت جميع تكاليف الاقتراض على أنها مصروف ضمن الربح أو الخسارة في الفترة التي يتم فيها تحملها.

الإفصاحات

٣.٢٥ تتطلب الفقرة ٥ . ٥(ب) الإفصاح عن تكاليف التمويل. وتتطلب الفقرة ١١ . ٤٨(ب) الإفصاح عن إجمالي مصروف الفائدة (باستخدام **طريقة معدل الفائدة الفعلي**) للالتزامات المالية التي لا تكون بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. لا يتطلب هذا القسم أي إفصاحات إضافية.

القسم رقم ٢٦

"الدفع على أساس السهم"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ٢٦ "الدفع على أساس السهم" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

القسم ٢٦

الدفع على أساس السهم

نطاق هذا القسم

١٠٢٦ يحدد هذا القسم المحاسبة عن جميع **معاملات الدفع على أساس السهم** والتي تشمل تلك التي يتم تسويتها بحقوق ملكية أو نقداً أو تلك التي توفر شروط الترتيب فيها للمنشأة خيار تسوية المعاملة نقداً (أو بأي أصول أخرى) أو باستخدام أدوات حقوق الملكية

١٠٢٦أ يمكن أن تُسوى معاملة دفع على أساس السهم من خلال منشأة أخرى للمجموعة (أو حامل سهم أي منشأة من المجموعة) نيابة عن المنشأة المُستلمة أو المُقتنية للسلع أو الخدمات. وينطبق هذا القسم - أيضا - على المنشأة التي:

(أ) تستلم سلعاً أو خدمات عندما يكون لدى منشأة أخرى من المجموعة نفسها (أو حامل سهم أي منشأة من المجموعة) التزام بأن تسوي معاملة الدفع على أساس السهم، أو

(ب) عليها التزام بأن تسوي معاملة دفع على أساس السهم عندما تستلم منشأة أخرى من المجموعة نفسها السلع أو الخدمات.

ما لم تكن المعاملة - بشكل واضح - لغرض بخلاف الدفع مقابل السلع أو الخدمات المُقدمة إلى المنشأة التي تتسلمها.

١٠٢٦ب في ظل عدم وجود سلع أو خدمات يمكن تحديدها فإن الظروف الأخرى قد تشير إلى أن السلع أو الخدمات تم (أو سيتم) استلامها، وفي هذه الحالة ينطبق هذا القسم (أنظر الفقرة ٢٦. ١٧).

٢٠٢٦ تتضمن معاملات الدفع على أساس السهم حقوق ارتفاع قيمة السهم. فعلى سبيل المثال، قد تمنح المنشأة الموظفين حقوق ارتفاع قيمة السهم على أنه جزء من حزمة مكافآتهم، حيث سيصبح الموظفون من خلالها لهم الحق في دفعة نقدية مستقبلية (بدلاً عن أداة حقوق ملكية)، تستند إلى الزيادة في سعر سهم المنشأة عن مستوى محدد على مدى فترة زمنية محددة. أو قد تمنح المنشأة موظفيها حقاً في تسلم دفعة نقدية مستقبلية من خلال منحهم الحق في أسهم (بما في ذلك الأسهم التي ستُصدر عند ممارسة خيارات السهم) يمكن استرداد قيمتها، إما بشكل إلزامي (مثلاً عند إنهاء التوظيف) أو باختيار الموظف.

الإثبات

٣٠٢٦ يجب على المنشأة أن تثبت السلع أو الخدمات المُستلمة أو المُقتناة في معاملة دفع على أساس السهم عندما تحصل على السلع أو عندما تتلقى الخدمات. ويجب على المنشأة أن تثبت الزيادة المقابلة في حقوق الملكية إذا تم استلام السلع أو الخدمات في معاملة دفع على السهم تُسوى بحقوق ملكية، أو على أنها التزام إذا تم اقتناء السلع أو الخدمات في معاملة دفع على السهم تُسوى نقداً.

٤٠٢٦ عندما لا تتأهل السلع أو الخدمات المُستلمة أو المقتناة في معاملة دفع على أساس السهم للإثبات على أنها أصول، فإنه يجب على المنشأة أن تثبتها على أنها مصروفات.

الإثبات عندما تكون هناك شروط اكتساب

٥٠٢٦ إذا كانت المدفوعات على أساس السهم والممنوحة للموظفين تُكتسب مباشرةً، فإن الموظف لا يكون مطالباً بأن يُكمل فترة خدمة محددة قبل أن يصبح له الحق – بدون شروط - في هذه المدفوعات على أساس السهم. وفى غياب دليل على العكس، فإنه يجب على المنشأة أن تفترض أن الخدمات المُقدمة من قبل الموظف هي عوض مقابل مدفوعات على السهم قد تم استلامها. وفى هذه الحالة، يجب على المنشأة في تاريخ المنح أن تثبت الخدمات التي تم تلقيها بالكامل، مع زيادة مقابلة في حقوق الملكية أو الالتزامات.

٦٠٢٦ إذا كانت المدفوعات على أساس السهم لا تُكتسب إلا بعد أن يُكمل الموظف فترة خدمة محددة، فإنه يجب على المنشأة أن تفترض أن الخدمات التي سيتم تقديمها من قبل الطرف الآخر، هي عوض مقابل تلك المدفوعات على أساس السهم، التي سوف تُستلم في المستقبل، خلال فترة الاكتساب. ويجب على المنشأة أن تحاسب عن هذه الخدمات عندما يتم تقديمها من قبل الموظف خلال فترة الاكتساب، مع زيادة مقابلة في حقوق الملكية أو الالتزامات.

قياس معاملات دفع على أساس السهم تُسوى بحقوق ملكية

مبدأ القياس

٧٠٢٦ لمعاملات الدفع على أساس السهم التي تُسوى بحقوق ملكية، يجب على المنشأة أن تقيس السلع أو الخدمات المُستلمة، والزيادة المقابلة في حقوق الملكية بالقيمة العادلة للسلع أو الخدمات المُستلمة، ما لم تكن تلك القيمة العادلة لا يمكن تقديرها - بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وعندما لا تستطيع المنشأة أن تقدر القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المُستلمة - بطريقة يمكن الاعتماد عليها، فإنه يجب على المنشأة أن تقيس قيمتها، والزيادة المقابلة في حقوق الملكية، بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. ولتطبيق هذا المتطلب على المعاملات مع الموظفين وغيرهم ممن يقدمون خدمات مماثلة، فإنه على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة للخدمات التي تم الحصول عليها بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. ولتطبيق هذا المتطلب على المعاملات مع الموظفين وغيرهم ممن يقدمون خدمات مشابهة، فإنه يجب على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة للخدمات المُتلقاة بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، نظراً لأنه من غير الممكن - عادةً - تقدير القيمة العادلة للخدمات المُتلقاة - بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

٨٠٢٦ للمعاملات مع الموظفين (وغيرهم ممن يقدمون خدمات مشابهة)، يجب أن تُقاس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية في تاريخ المنح. وللمعاملات مع الأطراف بخلاف الموظفين، فإن تاريخ القياس هو التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على السلع أو يقدم الطرف الآخر الخدمة.

٩٠٢٦ قد يكون منح أدوات حقوق الملكية مشروطاً باستيفاء الموظفين لشروط اكتساب محددة متعلقة بالخدمة أو بالأداء. والمثال على شرط اكتساب متعلق بالخدمة هو عندما يكون عند منح الأسهم أو خيارات الأسهم للموظف – مشروطاً ببقاء الموظف في خدمة المنشأة لمدة زمنية محددة. والأمثلة على شروط الاكتساب المتعلقة بالأداء هي عندما يكون منح الأسهم أو خيارات الأسهم مشروطاً بفترة محددة من الخدمة وبتحقيق المنشأة لنمو محدد في الربح (شرط اكتساب غير مرتبط بالسوق) أو زيادة محددة في سعر سهم المنشأة (شرط مرتبط بالسوق). وتتم المحاسبة عن شروط الاكتساب كما يلي:

(أ) يجب أن تؤخذ في الحسبان جميع شروط الاكتساب المتعلقة بخدمة الموظف أو بشرط أداء غير مرتبط بالسوق عند تقدير عدد أدوات حقوق الملكية المتوقع أن تُكتسب. ولاحقاً، يجب على المنشأة أن تعدل هذا التقدير عندما تشير معلومات جديدة إلى أن عدد أدوات حقوق الملكية المتوقع أن تُكتسب يختلف عن التقديرات السابقة. وفى تاريخ الاكتساب، يجب على المنشأة أن تعدل التقدير ليساوي عدد أدوات حقوق الملكية التي اُكتسبت في النهاية. ولا يجوز أن تؤخذ في الحسبان شروط الاكتساب المتعلقة بخدمة الموظف أو بشرط أداء غير مرتبط بالسوق عند تقدير القيمة العادلة للأسهم أو خيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى في تاريخ القياس.

(ب) يجب أن تؤخذ في الحسبان جميع شروط الاكتساب وشروط عدم الاكتساب عند تقدير القيمة العادلة للأسهم أو خيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى في تاريخ القياس، مع عدم إجراء تعديل لاحق للقيمة العادلة المقدرة بغض النظر عن نتيجة شرط الاكتساب السوقي وغير السوقي، شريطة استيفاء كافة شروط الاكتساب الأخرى.

الأسهم

١٠.٢٦ يجب على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة للأسهم (والسلع أو الخدمات المُستلمة ذات العلاقة) باستخدام تسلسل القياس الثلاثي الطبقات التالي:

(أ) عندما يتوفر سعر سوق قابل للرصد لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، استخدم هذا السعر.

(ب) عندما لا يتوفر سعر سوق قابل للرصد، قس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة باستخدام بيانات السوق القابلة للرصد الخاصة بالمنشأة مثل

(١) معاملة حديثة في أسهم المنشأة، أو

(٢) تقويم عادل مستقل حديث للمنشأة أو لأصولها الرئيسة.

(ج) عندما لا يتوفر سعر سوق قابل للرصد ويكون الحصول على قياس - يمكن الاعتماد عليه - للقيمة العادلة بموجب البند (ب) **غير عملي**، قس - بشكل غير مباشر - القيمة العادلة للأسهم أو حقوق ارتفاع قيمة السهم باستخدام طريقة التقويم التي تستخدم بيانات السوق إلى أقصى حد ممكن عمليا لتقدير ما سيكون سعر هذه الأدوات في تاريخ المنح في معاملة تتم على أساس التنافس الحر بين أطراف تتوفر لديهم المعلومات الكافية والرغبة. وينبغي على مدراء المنشأة أن يستخدموا الاجتهاد لتطبيق طريقة التقويم الأنسب لتحديد القيمة العادلة. وينبغي أن تتفق أي طريقة تقويم مع منهجيات التقويم المقبولة - بشكل عام - لتقويم أدوات حقوق الملكية.

خيارات أسهم وحقوق ارتفاع قيمة سهم تُسوى بحقوق ملكية

١١.٢٦ يجب على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة لخيارات الأسهم وحقوق ارتفاع قيمة السهم التي تُسوى بحقوق ملكية (والسلع أو الخدمات المُستلمة ذات العلاقة) باستخدام تسلسل القياس الثلاثي الطبقات التالي:

(أ) عندما يتوفر سعر سوق قابل للرصد لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، استخدم هذا السعر.

(ب) عندما لا يتوفر سعر سوق قابل للرصد، قس القيمة العادلة لخيارات الأسهم وحقوق ارتفاع قيمة السهم باستخدام بيانات السوق القابلة للرصد الخاصة بالمنشأة مثل بيانات معاملة حديثة في خيارات الأسهم.

(ج) عندما لا يتوفر سعر سوق قابل للرصد ويكون الحصول على قياس – يمكن الاعتماد عليه – للقيمة العادلة بموجب البند (ب) غير عملي، قس - بشكل غير مباشر – القيمة العادلة لخيارات الأسهم وحقوق ارتفاع قيمة السهم باستخدام نموذج تسعير خيار. وينبغي للمدخلات للنموذج (مثل المتوسط المرجح لسعر السهم، وسعر الممارسة، والتقلب المتوقع، وعمر الخيار، وتوزيعات الأرباح المتوقعة، ومعدل الفائدة الخالي من المخاطر) أن تستخدم بيانات السوق إلى أقصى حد ممكن. وتوفر الفقرة ٢٦. ١٠ إرشادات حول تحديد القيمة العادلة للأسهم المُستخدمة في تحديد المتوسط المرجح لسعر السهم. ويجب على المنشأة أن تشتق تقديراً للتقلب المتوقع يتفق مع منهجية التقويم المُستخدمة لتحديد القيمة العادلة للأسهم.

تعديلات الأحكام والشروط التي مُنحت بمقتضاها أدوات حقوق ملكية

٢٦. ١٢ قد تعدل المنشأة شروط وأحكام الاكتساب التي تم بموجبها منح أدوات حقوق الملكية بطريقة مفيدة للموظف، على سبيل المثال بتخفيض سعر الممارسة أو بتخفيض فترة الاكتساب أو بتعديل شرط الأداء أو بإلغائه. وقد تقوم المنشأة بدلاً من ذلك بتعديل الشروط والأحكام بطريقة قد لا تكون مفيدة للموظف، على سبيل المثال، بزيادة فترة الاكتساب أو إضافة شرط أداء. ويجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان شروط الاكتساب المُعدلة عند المحاسبة عن معاملات الدفع على أساس السهم، كما يلي:

(أ) إذا كان التعديل يزيد من القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة (أو يزيد عدد أدوات حقوق الملكية الممنوحة) مُقاسة مباشرةً قبل التعديل وبعده، فإنه يجب على المنشأة أن تُدرج القيمة العادلة الإضافية الممنوحة في قياس المبلغ المُثبت مقابل الخدمات المُتلقاة على أنه عوض مقابل أدوات حقوق الملكية الممنوحة. والقيمة العادلة الإضافية الممنوحة هي الفرق بين القيمة العادلة لأداة حقوق الملكية المُعدلة والقيمة العادلة لأداة حقوق الملكية الأصلية، كلاهما مقدر كما في تاريخ التعديل. وعندما يحدث التعديل خلال فترة الاكتساب، فإن القيمة العادلة الإضافية تُدرج في قياس المبلغ المُثبت مقابل الخدمات المُتلقاة على مدى الفترة من تاريخ التعديل حتى التاريخ عندما تُكتسب أدوات حقوق الملكية المُعدلة، بالإضافة إلى المبلغ المُستند إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الأصلية في تاريخ المنح، المُثبت على مدى المتبقي من فترة الاكتساب الأصلية.

(ب) إذا كان التعديل يخفض من إجمالي القيمة العادلة لترتيب الدفع على أساس السهم أو - كما يبدو - ليس بخلاف ذلك مفيداً للموظف، فإنه يجب على المنشأة أن تستمر في المحاسبة عن الخدمات المُتلقاة على أنها عوض مقابل أدوات حقوق الملكية الممنوحة كما لو أن ذلك التعديل لم يحدث.

ويتم التعبير عن المتطلبات الواردة في هذه الفقرة في سياق معاملات الدفع على أساس السهم مع الموظفين. وتنطبق المتطلبات أيضا على معاملات الدفع على أساس السهم مع الأطراف الأخرى بخلاف الموظفين إذا تم قياس هذه المعاملات بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، ولكن الإشارة إلى تاريخ المنح ستكون إلى التاريخ الذي حصلت فيه المنشأة على السلع أو تقديم الطرف المقابل للخدمة.

الإلغاءات والتسويات

٢٦. ١٣ يجب على المنشأة أن تحاسب عن إلغاء دفع على أساس السهم يُسوى بحقوق ملكية، أو تسويته، على أنه تعجيل للاكتساب، وبناء عليه يجب عليها أن تثبت مباشرةً المبلغ الذي كان سيتم إثباته مقابل الخدمات المُتلقاة على مدى المتبقي من فترة الاكتساب.

معاملات دفع على أساس السهم تُسوى نقداً

١٤.٢٦ لمعاملات دفع على أساس السهم تُسوى نقداً، يجب على المنشأة أن تقيس السلع أو الخدمات المُقتناة والالتزامات التي تم تحملها بالقيمة العادلة للالتزام. وحتى تتم تسوية الالتزام، يجب على المنشأة أن تعيد قياس القيمة العادلة للالتزام في كل **تاريخ تقرير** وفي تاريخ التسوية، مع اثبات أي تغيرات في القيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة للفترة.

معاملات دفع على أساس السهم مع بدائل نقدية

١٥.٢٦ تمنح بعض معاملات الدفع على أساس السهم إما للمنشأة أو للطرف الأخر خيار تسوية المعاملة نقدا (أو بأصول أخرى) أو عن طريق تحويل أدوات حقوق ملكية. وفى مثل هذه الحالة، يجب على المنشأة أن تحاسب عن المعاملة على أنها معاملة دفع على أساس السهم تُسوى نقداً إلا إذا:

(أ) كان لدى المنشأة ممارسة سابقة للتسوية بإصدار أدوات حقوق ملكية؛ أو

(ب) لم يكن للخيار جوهر اقتصادي نظراً لأن مبلغ التسوية النقدية لا يرتبط بالقيمة العادلة لأداة حقوق الملكية، ويُحتمل أن يكون أقل منها في القيمة.

في الحالات (أ) و(ب)، يجب على المنشأة أن تحاسب عن المعاملة على أنها معاملة دفع على أساس السهم تُسوى بحقوق ملكية وفقاً للفقرات ٢٦. ٧ – ٢٦. ١٣.

خطط المجموعة

١٦.٢٦ عندما تُمنح مكافأة دفع على أساس السهم من قبل المنشأة للموظفين في واحدة أو أكثر من منشآت المجموعة، وتعرض المجموعة قوائم مالية موحدة باستخدام إما المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم أو **المعايير الدولية للتقرير المالي بنسختها الكاملة**، فإنه يُسمح لمجموعة المنشآت كبديل للمعالجة الموضحة في الفقرات ٢٦. ٣- ٢٦. ١٥ قياس بقياس مصروف الدفع على أساس السهم على أساس تخصيص منطقي للمجموعة.

السلع أو الخدمات غير القابلة للتحديد

١٧.٢٦ إذا ظهر أن العوض القابل للتحديد المستلم أقل من القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة أو الالتزام المتكبد، فإن هذه الحالة تشير عادة إلى أن عوضاً آخر (أي سلع أو خدمات غير قابلة للتحديد) تم استلامه أو سيتم استلامه. فعلى سبيل المثال عند بعض السلطات القانونية برامج موضوعة يستطيع الملاك (مثل الموظفين) بموجبها الحصول على حقوق ملكية بدون تقديم سلع أو خدمات يمكن تحديدها - بشكل محدد (أو بـتقديم سلع أو خدمات تقل - بشكل واضح – عن القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة). ويشير ذلك إلى أن عوضاً آخر قد تم استلامه، أو سوف يتم استلامه (مثل خدمات الموظفين السابقة أو المستقبلية).. ويجب على المنشأة أن تقيس السلع والخدمات غير القابلة للتحديد المُستلمة (أو التي ستُستلم) على أنها الفرق بين القيمة العادلة للدفع على أساس السهم والقيمة العادلة لأي سلع أو خدمات قابلة للتحديد مُستلمة (أو ستُستلم) مُقاسة في تاريخ المنح. يجب إعادة قياس الالتزام للمعاملات التي يتم تسويتها بالنقد في نهاية كل فترة تقرير إلى أن يتم تسويتها وفقاً للفقرة ٢٦. ١٤.

الإفصاحات

١٨.٢٦ يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التالية حول طبيعة ومدى ترتيبات الدفع على أساس السهم التي وُجدت خلال الفترة:

(أ) وصف لكل نوع ترتيب دفع على أساس السهم وُجد في أي وقت خلال الفترة، بما في ذلك الأحكام والشروط العامة لكل ترتيب، مثل متطلبات الاكتساب، والحد الأقصى لأجل الخيارات الممنوحة، وطريقة التسوية (مثل ما إذا كانت نقداً أو بحقوق ملكية). ويمكن لمنشأة لديها أنواع متشابهة – إلى حد كبير – من ترتيبات الدفع على أساس السهم أن تجمع هذه المعلومات.

(ب) عدد خيارات الأسهم والمتوسط المرجح لأسعار ممارستها لكل المجموعات التالية من الخيارات:

(١) القائمة في بداية الفترة.

(٢) الممنوحة خلال الفترة.

(٣) الملغاة خلال الفترة.

(٤) المُمارسة خلال الفترة.

(٥) المُنقضية خلال الفترة.

(٦) القائمة في نهاية السنة.

(٧) القابلة للممارسة في نهاية الفترة.

١٩.٢٦ لترتيبات دفع على أساس السهم تُسوى بحقوق ملكية، يجب على المنشأة أن تفصح عن معلومات عن كيفية قياسها للقيمة العادلة للسلع أو الخدمات المُستلمة أو قيمة أدوات حقوق الملكية الممنوحة. وإذا اُستخدمت منهجية تقويم، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن الطريقة وأسباب اختيارها لها.

٢٠.٢٦ لترتيبات دفع على أساس السهم تُسوى نقداً، يجب على المنشأة أن تفصح عن معلومات عن كيفية قياس الالتزام.

٢١.٢٦ لترتيبات الدفع على أساس السهم التي عُدلت خلال الفترة، يجب على المنشأة أن تفصح عن توضيح لهذه التعديلات.

٢٢.٢٦ عندما تكون المنشأة جزءً من خطة مجموعة للدفع على أساس السهم، وأنها تقيس مصروف الدفع على أساس السهم الخاص بها على أساس تخصيص منطقي للمصروف المُثبت للمجموعة، فإنه يجب عليها أن تفصح عن هذه الحقيقة وعن أساس التخصيص (أنظر الفقرة ١٦.٢٦).

٢٣.٢٦ يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التالية حول أثر معاملات الدفع على أساس السهم على ربح أو خسارة المنشأة للفترة وعلى مركزها المالي:

(أ) إجمالي المصروف المُثبت ضمن الربح أو الخسارة للفترة.

(ب) إجمالي المبلغ الدفتري في نهاية الفترة للالتزامات الناشئة عن معاملات الدفع على أساس السهم.

القسم رقم ٢٧
"الهبوط في قيمة الأصول"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ٢٧ "الهبوط في قيمة الأصول" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

القسم ٢٧
الهبوط في قيمة الأصول

النطاق هذا القسم

١٠٢٧ تحدث **خسارة الهبوط** عندما يزيد المبلغ **الدفتري للأصل** عن مبلغه الممكن استرداد. ويجب تطبيق هذا القسم عند المحاسبة عن الهبوط لجميع الأصول بخلاف الأصول التالية والتي حددت أقسام أخرى في هذا المعيار متطلبات الهبوط الخاص بها:

(أ) **الأصول الضريبية المؤجلة** (أنظر القسم ٢٩" ضرائب الدخل")

(ب) الأصول الناشئة عن **منافع الموظف** (أنظر القسم ٢٨ "منافع الموظف")

(ج) **الأصول المالية** التي تقع في نطاق القسم ١١:"الأدوات المالية الأساسية" أو القسم ١٢ "موضوعات أخرى خاصة بالأدوات المالية"

(د) **العقارات الاستثمارية** التي يتم قياسها **بالقيمة العادلة** (أنظر القسم ١٦ "العقارات الاستثمارية")

(هـ) **الأصول الحيوية** المتعلقة بالنشاط الزراعي التي يتم قياسها بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة للبيع (أنظر القسم ٣٤ "الأنشطة المتخصصة").

(و) الأصول الناتجة من عقود التشييد (القسم ٢٣ "الإيرادات").

هبوط المخزون

سعر البيع مطروحا منه تكلفة الاستكمال والبيع

٢٠٢٧ يجب على المنشأة في **كل تاريخ للتقرير** تقويم ما إذا كان أي من بنود المخزون لديها قد هبطت قيمته. ويجب على المنشأة أن تقوم بهذا التقويم من خلال المقارنة بين **المبلغ الدفتري** لكل بند من بنود المخزون (أو مجموعة من البنود المتشابهة - أنظر الفقرة ٣. ٢٧) مع سعر بيعه مطروحا منه تكلفة إستكماله وبيعه. وإذا وجدت المنشأة أن أي بند من بنود المخزون (أو مجموعة من البنود المتشابهة) قد هبطت قيمته، فيجب على المنشأة تخفيض المبلغ الدفتري لهذا البند (أو مجموعة البنود) ليصل إلى سعر البيع مطروحا منه تكلفة الاستكمال والبيع. ويمثل هذا التخفيض خسارة هبوط يتم اثباتها فورا ضمن الربح أو الخسارة.

٣٠٢٧ إذا كان **من غير الممكن عمليا** تحديد سعر البيع مطروحا منه تكلفة الاستكمال والبيع لكل بند من بنود المخزون على حده، فيمكن للمنشأة، لأغراض تقويم مدى حدوث هبوط تجميع بنود المخزون المرتبطة بنفس خط الإنتاج والتي لها نفس الهدف أو الاستخدام النهائي والتي يتم إنتاجها وتسويقها في نفس المنطقة الجغرافية.

عكس خسارة الهبوط

٤٠٢٧ يجب على المنشأة القيام بتقويم جديد لسعر البيع مطروحا منه تكلفة الاستكمال والبيع عند كل تاريخ لاحق. وعندما تزول الظروف التي أدت سابقاً إلى هبوط المخزون أو عندما يكون هناك دليل واضح على حدوث زيادة في سعر البيع مطروحا منه تكلفة الاستكمال والبيع بسبب تغير الظروف الإقتصادية، فإنه يجب على المنشأة عكس مبلغ الهبوط (وذلك بحد أقصى المبلغ الأصلي الذي سبق إثباته على أنه خسارة هبوط) بحيث يكون المبلغ الدفتري الجديد هو التكلفة أو سعر البيع المعدل مطروحا منه تكلفة الاستكمال والبيع، أيهما أقل.

هبوط قيمة الأصول الأخرى بخلاف المخزون

المبادئ العامة

٥.٢٧ إذا كان المبلغ الممكن استرداده لأصل ما يقل عن مبلغه الدفتري، ففي هذه الحالة فقط يجب على المنشأة أن تقوم بتخفيض المبلغ الدفتري لهذا الأصل لتصل إلى المبلغ الممكن استرداده. ويمثل هذا التخفيض خسارة هبوط. وتقدم الفقرات ٢٧. ١١ – ٢٧. ٢٠ إرشادات لكيفية قياس المبلغ الممكن استرداده.

٦.٢٧ يجب على المنشأة أن تُثبت فورا خسارة الهبوط ضمن الربح أو الخسارة، إلا إذا كان الأصل مسجلا بمبلغ مُعاد تقويمه وفقاً لنموذج إعادة التقويم الوارد في القسم ١٧ "العقارات والآلات والمعدات". ويجب معالجة أي خسارة هبوط لأصل معاد تقويمه على أنها انخفاض إعادة تقويم وفقاً للفقرة ١٧. ١٥ د.

مؤشرات الهبوط

٧.٢٧ يجب على المنشأة القيام في كل تاريخ للتقرير بتقويم ما إذا كانت هناك مؤشرات تشير إلى حدوث هبوط في قيمة الأصل، وفي حالة وجود أي من هذه المؤشرات تقوم المنشأة بتقدير المبلغ الممكن استرداده لهذا الأصل. أما في حالة عدم وجود مؤشرات للهبوط فليس من الضروري تقدير المبلغ الممكن استرداده للأصل.

٨.٢٧ إذا كان من غير الممكن تقدير المبلغ الممكن استرداده للأصل المنفرد، فيجب على المنشأة أن تقوم بتقدير المبلغ الممكن استرداده **لوحدة توليد النقد** التي ينتمي إليها الأصل. وقد يكون هذا هو الحال لأن قياس المبلغ الممكن استرداده يتطلب توقعاً للتدفقات النقدية المستقبلية وفي بعض الأحيان قد توجد بعض الأصول التي لا تنتج تدفقات نقدية بذاتها. ووحدة توليد النقد للأصل هي أصغر مجموعة قابلة للتحديد من الأصول التي تتضمن الأصل والتي تولد تدفقات نقدية داخلة مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الداخلة الناتجة عن الأصول الأخرى أو المجموعات الأخرى من الأصول.

٩.٢٧ عند تقويم ما إذا كانت هناك مؤشرات لإمكانية حدوث هبوط في قيمة الأصل، يجب أن تأخذ المنشأة في الحسبان، على الأقل، المؤشرات التالية:

المصادر الخارجية للمعلومات

(أ) حدوث انخفاض جوهري في القيمة السوقية للأصل خلال الفترة أكثر مما يمكن توقعه نتيجة مرور الوقت أو الاستخدام العادي.

(ب) حدثت خلال الفترة، أو أنها ستحدث في المستقبل القريب، تغيرات كبيرة لها أثر عكسي على المنشأة في البيئة التقنية، أو السوقية أو الاقتصادية أو القانونية التي تعمل فيها المنشأة أو في السوق التي يكون الأصل موجهاً لها.

(ج) معدلات الفائدة في السوق أو معدلات السوق الأخرى للعائد على الاستثمارات قد زادت خلال الفترة، ومن المرجح أن تؤثر تلك الزيادات جوهرياً على معدل الخصم المستخدم في حساب قيمة استخدام الأصل وتخفض القيمة العادلة للأصل مطروحا منها تكلفة البيع.

(د) القيمة الدفترية لصافي أصول المنشأة أكبر من القيمة العادلة المقدرة للمنشأة ككل (مثل هذا التقدير يمكن أن يكون قد تم عمله، على سبيل المثال، فيما يتعلق بالبيع المحتمل لجزء من المنشأة أو المنشأة ككل).

المصادر الداخلية للمعلومات

(هـ) توفر دليل على تقادم الأصل أو تلفه ماديا.

(و) تغيرات كبيرة لها أثر عكسي على المنشأة قد حدثت خلال الفترة، أو يتوقع أن تحدث في المستقبل القريب، في المدى الذي يستخدم فيه أو يتوقع أن يستخدم فيه، أو الطريقة التي يستخدم بها أو يتوقع أن يستخدم بها الأصل. وتشمل هذه التغيرات أن يصبح الأصل عاطلاً، وخطط عدم استمرار العملية التي ينتمي إليها الأصل أو إعادة هيكلتها، وخطط استبعاد الأصل قبل التاريخ المتوقع سابقاً، وإعادة تقدير العمر الإنتاجي للأصل على أنه محدود بدلاً من كونه غير محدود.

(ز) توفر دليل من التقارير الداخلية يشير إلى أن الأداء الإقتصادى للأصل أسوء، أو سيكون أسوء مما كان متوقعاً. وفي هذا السياق، فإن الأداء الإقتصادى للأصل يشمل النتائج التشغيلية والتدفقات النقدية.

١٠.٢٧ عندما يوجد مؤشر على أن أصلاً ما قد هبطت قيمته، فإن هذا قد يشير إلى أنه ينبغي على المنشأة إعادة النظر في العمر الإنتاجي المتبقي للأصل، طريقة **الاستهلاك** (**الاستنفاذ**)، أو **القيمة المتبقية** للأصل وتعديلها وفقا لما ورد في القسم المتعلق بهذه الأصول في هذا المعيار (القسم ١٧ "العقارات والآلات والمعدات" والقسم ١٨ "الأصول غير الملموسة بخلاف الشهرة") حتى ولو لم يتم إثبات خسارة هبوط للأصل.

قياس المبلغ الممكن استرداده

١١.٢٧ المبلغ الممكن استرداده للأصل أو وحدة توليد النقد هو إما **قيمته العادلة مطروحا منها تكلفة البيع** أو **قيمة استخدامه** أيهما أكبر. وإذا لم يكن من الممكن تقدير المبلغ الممكن استرداده لأصل منفرد، فينبغي قراءة الإشارات إلى الفقرات ١٢.٢٧ – ٢٠.٢٧ إلى الأصل على أنها إشارات أيضا إلى وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل.

١٢.٢٧ ليس من الضروري دائما تحديد كل من القيمة العادلة للأصل مطروحا منها تكلفة البيع وقيمة استخدامه. إذا كان أي من هذين المبلغين يزيد عن المبلغ الدفتري للأصل، فالأصل لم تهبط قيمته وليس من الضروري تقدير المبلغ الآخر.

١٣.٢٧ إذا لم يكن هناك سبب للاعتقاد بأن قيمة استخدام الأصل تزيد بقدر ذي أهمية نسبية عن قيمته العادلة مطروحاً منها تكلفة البيع، فيمكن استخدام القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكلفة البيع على أنها مبلغ الأصل الممكن استرداده. وسيكون، غالباً، هذا هو الحال لأصل محتفظ به للاستبعاد.

القيمة العادلة مطروحا منها تكلفة البيع

١٤.٢٧ القيمة العادلة مطروحا منها تكلفة البيع هي المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع الأصل في معاملة بإرادة حرة بين أطراف لديهم المعرفة والرغبة في التعامل مطروحا منها تكلفة إتمام هذا البيع (تقدم الفقرات ١١.٢٧ - ٣٢.١١ إرشادات حول القيمة العادلة)

قيمة الاستخدام

١٥.٢٧ قيمة الاستخدام هي **القيمة الحالية** للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقع الحصول عليها من الأصل، ويتضمن حساب القيمة الحالية الخطوات التالية:

(أ) تقدير التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة والخارجة التي يمكن الحصول عليها أو دفعها من الاستخدام المستمر للأصل ومن استبعاده في النهاية،

(ب) تطبيق معدل الخصم المناسب على تلك التدفقات النقدية المستقبلية.

١٦.٢٧ يجب أن تنعكس العناصر التالية في حساب قيمة استخدام الأصل:

(أ) تقدير للتدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الأصل.

(ب) التوقعات عن التغيرات المحتملة في مبلغ أو توقيت تلك التدفقات النقدية المستقبلية.

(ج) القيمة الزمنية للنقود، ممثلة في معدل الفائدة الخالي من المخاطر الحالي في السوق.

(د) ثمن تحمل حالة عدم التأكد المصاحبة للأصل.

(هـ) العوامل الأخرى، مثل ضعف السيولة التي كان سيعكسها المشاركون في السوق في تسعير التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الأصل.

١٧.٢٧ عند قياس قيمة الاستخدام، يجب أن يتضمن تقدير التدفقات النقدية ما يلي:

(أ) توقعات التدفقات النقدية الداخلة من الاستخدام المستمر للأصل.

(ب) توقعات التدفقات النقدية الخارجة والتي من الضروري تكبدها لتوليد التدفقات النقدية الداخلة الناتجة عن الاستخدام المستمر للأصل (بما في ذلك التدفقات النقدية الخارجة لإعداد الأصل للاستخدام) والتي يمكن أن تنسب مباشرة أو تخصص للأصل بشكل معقول وثابت.

(ج) صافي التدفقات النقدية، إن وجدت، المتوقع تحصيلها (أو سدادها) من استبعاد الأصل في نهاية عمره الإنتاجي في معاملة بإرادة حرة بين أطراف لديهم المعرفة والرغبة في التعامل.

وقد ترغب للمنشأة في استخدام أحدث موازنات مالية أو توقعات لديها عند تقدير التدفقات النقدية، إذا كانت متاحة. ولتقدير التدفقات النقدية المتوقعة للفترات التي تلي الفترة التي تغطيها الموازنة المالية أو التوقعات الحديثة، فقد ترغب المنشأة في استنباط التوقعات بناءً على الموازنة المالية أو التوقعات باستخدام معدل نمو ثابت أو معدل متناقص للسنوات اللاحقة ما لم يكن هناك تبرير لاستخدام معدل متزايد.

١٨.٢٧ لا يجوز تضمين تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية ما يلي:

(أ) التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة من الأنشطة التمويلية، أو

(ب) متحصلات أو مدفوعات ضريبة الدخل.

١٩.٢٧ يجب تقدير التدفقات النقدية المستقبلية للأصل في حالته الحالية. ولا يجوز أن تشمل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة الداخلة أو الخارجة المتوقع أن تنشأ من:

(أ) إعادة هيكلة مستقبلية لم ترتبط بها المنشأة بعد، أو

(ب) تحسين أو تعزيز أداء الأصل.

٢٠٠٢٧ يجب أن يكون معدل (معدلات) الخصم هو معدل (معدلات) الخصم قبل الضريبة الذي تنعكس فيه (فيها) تقويمات السوق الحالية لما يلي:

(أ) القيمة الزمنية للنقود،

(ب) المخاطر الخاصة بالأصل التي لم يتم لها تعديل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية.

ولا يجوز أن ينعكس في المعدل (أو المعدلات) المستخدمة في قياس المبلغ الممكن استرداده للأصل المخاطر التي تم أخذها في الحسبان عند تقدير التدفقات النقدية المستقبلية وذلك لتجنب ازدواجية الحساب.

الإثبات وقياس خسارة الهبوط لوحدة توليد النقد

٢١٠٢٧ يجب إثبات خسارة الهبوط لوحدة توليد النقد فقط إذا كان المبلغ الممكن استرداده للوحدة أقل من مبلغها الدفتري. ويجب تخصيص خسارة الهبوط لتخفيض المبلغ الدفتري للأصول المكونة لهذه الوحدة وفقاً للترتيب التالي:

(أ) أولا، تخفيض المبلغ الدفتري للشهرة المخصصة لوحدة توليد النقد،

(ب) بعد ذلك، تخفيض الأصول الأخرى للوحدة تناسبياً على أساس المبلغ الدفتري لكل أصل في وحدة توليد النقد.

٢٢٠٢٧ وعلى الرغم من ذلك، فإنه لا يجوز للمنشأة تخفيض المبلغ الدفتري لأي أصل داخل وحدة توليد النقد إلى أقل من المبلغ الأعلى مما يلي:

(أ) قيمته العادلة مطروحا منها تكلفة البيع (إذا كان من الممكن تحديدها)؛

(ب) قيمة استخدامه (إذا كان من الممكن تحديدها)؛

(ج) الصفر.

٢٣٠٢٧ يجب تخصيص أي مبلغ متبقى من خسارة الهبوط لم يمكن تخصيصها لأصل معين بسبب القيد الوارد في الفقرة ٢٧,٢٢ على الأصول الأخرى في الوحدة تناسبيا على أساس المبلغ الدفتري لهذه الأصول الأخرى.

متطلبات إضافية لحساب هبوط الشهرة

٢٤٠٢٧ لا يمكن بيع الشهرة بنفسها، ولا تولد تدفقات نقدية للمنشأة بشكل مستقل عن التدفقات النقدية المتولدة عن الأصول الأخرى. وكنتيجة لذلك، لا يمكن قياس القيمة العادلة للشهرة بطريقة مباشرة. وبناءً على ذلك، يجب الحصول على القيمة العادلة للشهرة من خلال قياس القيمة العادلة لوحدة (أو وحدات) توليد النقد التي تعد الشهرة جزءً منها.

٢٥٠٢٧ لغرض اختبار الهبوط، يجب تخصيص الشهرة المقتناة في عملية تجميع أعمال في تاريخ الاستحواذ على كل وحدة من وحدات توليد النقد في المنشأة المستحوذة والتي يتوقع أن تستفيد من التآزر الناتج عن التجميع، بغض النظر عما إذا كانت الأصول والالتزامات الأخرى للمنشأة المستحوذ عليها قد تم تخصيصها لهذه الوحدات.

٢٦٠٢٧ يرتبط جزء من المبلغ الممكن استرداده لوحدة توليد النقد بحصة الملكية غير المسيطرة في الشهرة. ولغرض اختبار الهبوط لوحدة توليد النقد غير المملوكة للمنشأة ملكية كاملة وتتضمن شهرة، فإنه يتم تعديل المبلغ الدفتري للوحدة نظرياً قبل مقارنتها مع مبلغها الممكن استرداده، وذلك بتعديل المبلغ الدفتري للشهرة المخصصة للوحدة لتتضمن الشهرة التي تعزى للملكية غير المسيطرة. وبعد ذلك تتم مقارنة المبلغ الدفتري المعدل نظرياً مع المبلغ الممكن استرداده للوحدة لتحديد ما إذا كان هناك وحدة توليد النقد قد هبطت قيمتها.

٢٧.٢٧ إذا كان من غير الممكن تخصيص الشهرة لوحدات توليد النقد المنفردة (أو مجموعات وحدات توليد النقد على أساس موضوعي، فعندئذ ولغرض اختبار الشهرة، فإنه يجب على المنشأة أن تقوم بإجراء اختبار هبوط الشهرة من خلال تحديد المبلغ الممكن استرداده لأي من (أ) أو (ب) مما يلي:

(أ) المنشأة المستحوذ عليها ككل، إذا كانت الشهرة مرتبطة بمنشأة مستحوذ عليها لم يتم تضمينها. ويعنى التضمين هنا أن الأعمال المستحوذ عليها قد تمت إعادة هيكلتها أو حلها في المنشأة معدة التقرير أو في غيرها من المنشآت التابعة لها.

(ب) مجموعة كاملة من المنشآت، مع استبعاد الوحدات التي لم يتم تضمينها، إذا كانت الشهرة ترتبط بمنشأة تم تضمينها.

ولتطبيق هذه الفقرة، تحتاج المنشأة إلى فصل الشهرة إلى جزئيين وهما الجزء الخاص بالمنشآت التي تم تضمينها والجزء الخاص بالمنشآت التي لم يتم تضمينها. ويجب أيضاً أن تتبع المنشأة المتطلبات الخاصة بوحدات توليد النقد الواردة في هذا القسم عند حساب المبلغ الممكن استرداده، وتخصيص خسائر الهبوط وعكسها على الأصول المنتمية، للمنشأة المستحوذ عليها أو مجموعة المنشآت.

عكس خسارة الهبوط

٢٨.٢٧ لا يجوز عكس خسارة الهبوط المثبتة للشهرة في الفترات التالية.

٢٩.٢٧ يجب على المنشأة أن تقوم في نهاية كل فترة تقرير بتقويم ما إذا كان هناك أي مؤشر على أن خسارة هبوط مُثبتة في فترات سابقة ربما لم تعد موجودة أو أنها قد انخفضت، وذلك لكل الأصول ما عدا الشهرة. وبشكل عام، فإن المؤشرات التي تشير إلى زوال أو انخفاض خسارة الهبوط هي عكس تلك المؤشرات التي تم عرضها في الفقرة ٢٧. ٩. وعندما يوجد أي مؤشر من هذا القبيل، فإنه يجب على المنشأة تحديد ما إذا كان من الواجب عكس جزء أو كل خسارة الهبوط التي سبق إثباتها. ويعتمد إجراء القيام بهذا التحديد على ما إذا كانت خسارة الهبوط التي سبق اثباتها قد تم حسابها على أساس:

(أ) المبلغ الممكن استرداده لأصل منفرد (أنظر الفقرة ٢٧. ٣٠)، أو

(ب) المبلغ الممكن استرداده لوحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل (أنظر الفقرة ٢٧. ٣١)

عكس خسارة الهبوط في حالة تقدير المبلغ الممكن استرداده لأصل منفرد

٣٠.٢٧ تنطبق المتطلبات التالية في حالة اعتماد خسارة الهبوط التي سبق اثباتها على المبلغ الممكن استرداده لأصل منفرد هبطت قيمته:

(أ) يجب على المنشأة تقدير المبلغ الممكن استرداده للأصل في تاريخ التقرير الحالي.

(ب) إذا زاد المبلغ المقدر الممكن استرداده للأصل عن مبلغه الدفتري، فيجب على المنشأة زيادة المبلغ الدفتري ليصل إلى المبلغ الممكن استرداده، مع مراعاة الحد الموضح في (ج) أدناه. تلك الزيادة هي عكس خسارة الهبوط. ويجب على المنشأة أن تُثبت هذا العكس فورا ضمن الربح أو الخسارة، ما لم يكن الأصل مسجلاً بمبلغ تمت إعادة تقويمه وفقاً لنموذج إعادة التقويم في الفقرة ١٧. ١٥ب. ويجب معالجة أي عكس لخسارة هبوط لأصل تمت إعادة تقويمه على أنه زيادة من إعادة التقويم وفقاً للفقرة ١٧. ١٥ج.

(ج) لا يجوز أن يؤدى عكس خسارة الهبوط إلى زيادة المبلغ الدفتري للأصل عن المبلغ الدفتري الذي كان سيتم تحديده (الصافي بعد الاستنفاد أو الاستهلاك) فيما لو لم يتم إثبات خسارة هبوط للأصل في السنوات السابقة.

(د) بعد إثبات عكس خسارة الهبوط، يجب على المنشأة أن تعدل قسط الاستهلاك (الاستنفاد) للأصل في الفترات المستقبلية لتخصيص المبلغ الدفتري المعدل للأصل مطروحًا منه قيمته المتبقية (إن وجدت) على أساس منتظم على مدى عمره الإنتاجي المتبقي.

عكس خسارة الهبوط في حالة تقدير المبلغ الممكن استرداده لوحدة توليد النقد

٣١٠٢٧ تنطبق المتطلبات التالية في حالة اعتماد خسارة الهبوط الأصلية على المبلغ الممكن استرداده لوحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل:

(أ) يجب على المنشأة تقدير المبلغ الممكن استرداده لوحدة توليد النقد في تاريخ التقرير الحالي.

(ب) إذا زادت المبلغ الممكن استرداده لوحدة توليد النقد عن مبلغها الدفتري، فإن تلك الزيادة هي عكس خسارة الهبوط. ويجب على المنشأة تخصيص مبلغ عكس الخسارة على أصول هذه الوحدة، ما عدا الشهرة، بالتناسب مع مبالغها الدفترية مع مراعاة الحد الموضح في (ج) أدناه. ويجب معالجة هذه الزيادات في المبالغ الدفترية على أنها عكس لخسائر الهبوط لهذه الأصول المنفردة ويجب اثباتها فورا ضمن الربح أو الخسارة، ما لم يكن الأصل مسجلاً بمبلغ تمت إعادة تقويمه وفقاً لنموذج إعادة التقويم في الفقرة ١٧, ١٥ب. ويجب معالجة أي عكس لخسارة هبوط لأصل تمت إعادة تقويمه على أنه زيادة من إعادة التقويم وفقاً للفقرة ١٧, ١٥ج.

(ج) عند تخصيص مبلغ عكس خسارة الهبوط لوحدة توليد النقد، لا يجوز أن يؤدي عكس الخسارة إلى زيادة المبلغ الدفتري لأي أصل عن المبلغ الأقل مما يلي:

(١) المبلغ الممكن استرداده منه،

(٢) المبلغ الدفتري الذي كان سيتم تحديده (الصافي بعد الاستنفاد أو الاستهلاك) فيما لو لم يتم إثبات خسارة هبوط للأصل في الفترات السابقة.

(د) أي مبلغ متبقى من عكس خسارة الهبوط لم يتم تخصيصه على أصل معين بسبب القيد الوارد في (ج) أعلاه يجب تخصيصه بالتناسب على الأصول الأخرى في وحدة توليد النقد ما عدا الشهرة.

(هـ) بعد إثبات عكس خسارة الهبوط، إذا كان ذلك منطبقا، يجب على المنشأة أن تعدل قسط الاستهلاك (الاستنفاد) لكل أصل في وحدة توليد النقد في الفترات المستقبلية لتخصيص المبلغ الدفتري المعدل للأصل مطروحًا منه قيمته المتبقية (إن وجدت) على أساس منتظم على مدى عمره الإنتاجي المتبقي.

الإفصاحات

٣٢.٢٧ يجب على المنشأة الافصاح عما يلي لكل **فئة من فئات الأصول** المشار إليها في الفقرة ٢٧. ٣٣:

(أ) مبلغ خسائر الهبوط التي تم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة خلال الفترة والبند (أو البنود) المستقل في قائمة الدخل الشامل (وقائمة الدخل إن وجدت) الذي تم إدراج خسائر الهبوط تلك فيه.

(ب) مبلغ عكس خسائر الهبوط التي تم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة والبند (أو البنود) المستقل في قائمة الدخل الشامل (وقائمة الدخل إن وجدت) الذي تم عكس خسائر الهبوط تلك فيه.

٣٣.٢٧ يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة ٢٧. ٣٢ لكل فئة من فئات الأصول التالية:

(أ) المخزون.

(ب) العقارات والآلات والمعدات (بما في ذلك العقار الاستثماري الذي يتم المحاسبة عنه بطريقة التكلفة).

(ج) الشهرة.

(د) الأصول غير الملموسة بخلاف الشهرة.

(هـ) الاستثمارات في المنشآت الزميلة.

(و) الاستثمارات في المشروعات المشتركة.

القسم رقم ٢٨

"منافع الموظف"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ٢٨ "منافع الموظف" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

القسم ٢٨
منافع الموظف

نطاق هذا القسم

١.٢٨ **منافع الموظف** هي جميع أشكال العوض المُقدم من قبل المنشأة في مقابل الخدمات التي يقدمها الموظفون، بما في ذلك أعضاء مجلس الإدارة والمديرون. وينطبق هذا القسم على جميع منافع الموظف، باستثناء **معاملات الدفع على أساس السهم** التي تم تناولها في القسم ٢٦ "الدفع على أساس السهم". ومنافع الموظف التي يتناولها هذا القسم سوف تكون واحدة من الأنواع الأربعة التالية:

(أ) منافع الموظف قصيرة الأجل، هي منافع الموظف (بخلاف **منافع إنهاء التوظيف**) والتي تكون واجبة السداد - بشكل كامل - خلال اثني عشر شهرا بعد نهاية الفترة التي يقدم فيها الموظفون الخدمة المتعلقة بها.

(ب) **منافع لما بعد انتهاء التوظيف**، هي منافع الموظف (بخلاف منافع إنهاء التوظيف) التي تكون واجبة السداد بعد انتهاء التوظيف.

(ج) منافع الموظف طويلة الأجل الأخرى، هي منافع الموظف (بخلاف المنافع لما بعد انتهاء الخدمة أو منافع إنهاء التوظيف) التي لا تكون واجبة السداد - بشكل كامل - خلال اثني عشر شهرا بعد نهاية الفترة التي يقدم فيها الموظفون الخدمة المتعلقة بها.

(د) منافع إنهاء التوظيف، هي منافع الموظف واجبة السداد كنتيجة لأي مما يلي:

(١) قرار المنشأة بأن تنهي توظيف موظف قبل تاريخ التقاعد الطبيعي، أو

(٢) قرار العامل بأن يقبل ترك الخدمة - بشكل اختياري - في مقابل تلك المنافع.

٢.٢٨ تشمل منافع الموظف - أيضاً - معاملات الدفع على أساس السهم والتي يستلم الموظفون من خلالها أدوات حقوق ملكية (مثل الأسهم أو خيارات الأسهم) أو نقداً أو أصولاً أخرى للمنشأة بمبالغ تستند إلى سعر أسهم المنشأة أو أدوات حقوق الملكية الأخرى في المنشأة. ويجب على المنشأة أن تطبق القسم ٢٦ عند المحاسبة عن معاملات الدفع على أساس السهم.

المبدأ العام لإثبات جميع منافع الموظف

٣.٢٨ يجب على المنشأة أن تثبت تكلفة جميع منافع الموظف التي أصبحت مستحقة لموظفيها نتيجة للخدمة المُقدمة للمنشأة خلال **فترة التقرير**:

(أ) على أنها التزام، بعد طرح المبالغ التي دُفعت إما - بشكل مباشر - للموظفين أو على أنها مساهمة في صندوق منفعة الموظف. وعندما يزيد المبلغ المدفوع عن الالتزام الناشئ عن الخدمة قبل **تاريخ التقرير**، فإنه يجب على المنشأة أن تثبت هذه الزيادة على أنها أصل بقدر ما سوف يؤدي الدفع المسبق إلى تخفيض في الدفعات المستقبلية، أو استرداد نقد.

(ب) على أنها مصروف، ما لم يتطلب قسم أخر من هذا المعيار الدولي للتقرير المالي أن تُثبت التكلفة على أنها جزء من تكلفة أصل مثل المخزون أو العقارات والآلات والمعدات.

منافع الموظف قصيرة الأجل

أمثلة

٤.٢٨ تشمل منافع الموظف قصيرة الأجل بنوداً مثل:

(أ) الأجور والرواتب ومساهمات الضمان الاجتماعي؛

(ب) حالات الغياب قصيرة الأجل المدفوعة (مثل الإجازات السنوية المدفوعة، والإجازة المرضية المدفوعة) عندما يُتوقع أن تحدث حالات الغياب خلال اثني عشر شهرا بعد نهاية الفترة التي يقدم فيها الموظفون الخدمة المتعلقة بها.

(ج) المشاركة في الربح والمكافآت واجبة السداد خلال اثني عشر شهرا بعد نهاية الفترة التي يقدم فيها الموظفون الخدمة المتعلقة بها.

(د) المنافع غير النقدية (مثل الرعاية الطبية، والسكن، والسيارات، والسلع أو الخدمات المجانية أو المدعومة).

قياس المنافع قصيرة الأجل – بشكل عام

٥.٢٨ عندما يقدم موظف خدمة للمنشأة خلال فترة التقرير، فإنه يجب على المنشأة أن تقيس المبالغ المُثبتة وفقاً للفقرة ٢٨. ٣ بالمبلغ غير المخصوم لمنافع الموظف قصيرة الأجل المتوقع أن تُدفع في مقابل تلك الخدمة.

الإثبات والقياس- حالات الغياب المدفوعة قصيرة الأجل

٦.٢٨ قد تعوض المنشأة الموظفين عن الغياب لأسباب متنوعة بما في ذلك الإجازة السنوية والإجازة المرضية. تتراكم بعض حالات الغياب المدفوعة قصيرة الأجل - أي يمكن أن تُرحل وتُستخدم في الفترات المستقبلية إذا لم يستخدم الموظف استحقاق الفترة الحالية بالكامل. ومن أمثلتها الإجازة السنوية والإجازة المرضية. ويجب على المنشأة أن تثبت التكلفة المتوقعة **لحالات الغياب المدفوعة التراكمية** عندما يقدم الموظفون الخدمة التي تزيد من حقهم في حالات غياب مدفوعة مستقبلية. ويجب على المنشأة أن تقيس التكلفة المتوقعة لحالات الغياب المدفوعة التراكمية بالمبلغ الإضافي غير المخصوم الذي تتوقع المنشأة أن تدفعه كنتيجة للاستحقاق غير المستخدم الذي تراكم في نهاية فترة التقرير. ويجب على المنشأة أن تعرض هذا المبلغ على أنه **التزام متداول** في تاريخ التقرير.

٧.٢٨ يجب على المنشأة أن تثبت تكلفة حالات الغياب المدفوعة الأخرى (غير التراكمية) عندما يحدث الغياب. ويجب على المنشأة أن تقيس تكلفة حالات الغياب المدفوعة غير التراكمية بالمبلغ غير المخصوم للرواتب والأجور المدفوعة أو واجبة السداد مقابل فترة الغياب.

الإثبات- خطط المشاركة في الربح وخطط المكافأة

٨.٢٨ يجب على المنشأة أن تثبت التكلفة المتوقعة لمدفوعات المشاركة في الربح ومدفوعات المكافأة فقط عندما:

(أ) يكون على المنشأة **التزام** نظامي، أو **ضمني** حالي بأن تقوم بمثل هذه المدفوعات كنتيجة لأحداث سابقة (يعنى هذا أنه ليس للمنشأة بديل واقعي سوى أن تقوم بالمدفوعات)

(ب) يمكن إجراء تقدير يمكن الاعتماد عليه للالتزام.

المنافع لما بعد انتهاء التوظيف: تمييز خطط المساهمة المحددة عن خطط المنفعة المحددة

٩.٢٨ تشمل منافع ما بعد انتهاء التوظيف، على سبيل المثال:

(أ) منافع التقاعد مثل المعاشات،

(ب) المنافع الأخرى لما بعد انتهاء التوظيف، مثل التأمين على الحياة لما بعد انتهاء التوظيف والرعاية الطبية لما بعد انتهاء التوظيف.

إن الترتيبات التي تقدم بموجبها المنشأة منافع لما بعد انتهاء التوظيف هي **خطط منفعة لما بعد انتهاء التوظيف**. وتطبق المنشأة هذا المعيار على جميع مثل هذه الترتيبات سواء كانت تنطوي على تعيين منشأة منفصلة لتستلم المساهمات وتدفع المنافع أم لا. في بعض الحالات، قد تكون هذه الترتيبات مفروضة بموجب النظام وليس بموجب مبادرة من المنشأة. وفي بعض الحالات، تنشأ هذه الترتيبات عن مبادرات من المنشأة حتى في غياب خطة رسمية موثقة.

١٠.٢٨ تصنف خطط المنفعة لما بعد انتهاء التوظيف على أنها إما **خطط مساهمة محددة** أو **خطط منفعة محددة**، بالاعتماد على أحكامها وشروطها الرئيسة.

(أ) خطط المساهمة المحددة، هي خطط منفعة لما بعد انتهاء التوظيف التي بموجبها تدفع المنشأة مساهمات ثابتة إلى منشأة منفصلة (صندوق) ولن يكون عليها التزام نظامي، أو ضمني بأن تدفع مساهمات إضافية أو أن تقوم بمدفوعات منفعة مباشرة عندما لا يحتفظ الصندوق بأصول كافية ليدفع جميع منافع الموظف المتعلقة بخدمة الموظف في الفترات الحالية والسابقة. وبالتالي، يُحدد مبلغ المنافع لما بعد انتهاء التوظيف المُستلم من قبل الموظف بمبلغ المساهمات المدفوعة من قبل المنشأة (وربما - أيضاً - من قبل الموظف) لخطة منفعة ما بعد انتهاء التوظيف بالإضافة إلى العوائد الاستثمارية الناشئة عن المساهمات.

(ب) خطط المنافع المحددة، هي خطط منفعة لما بعد انتهاء التوظيف بخلاف خطط المساهمة المحددة. وبموجب خطط المنفعة المحددة، التزام المنشأة هو أن توفر المنافع المتفق عليها للموظفين الحاليين والسابقين، وتقع المخاطرة الإكتوارية (أن المنافع سوف تكلف أكثر أو أقل من المتوقع) والمخاطر الاستثمارية (أن العوائد على الأصول المُجنبة لتمويل المنافع سوف تختلف عن التوقعات)، في جوهرها، على المنشأة. فإذا كانت الخبرة الإكتوارية، أو الاستثمارية أسوأ من المتوقع، فإن التزام المنشأة قد يزداد، والعكس صحيح إذا كانت الخبرة الإكتوارية أو الاستثمارية أفضل من المتوقع.

الخطط متعددة أصحاب العمل وخطط الدولة

١١.٢٨ تُصنف الخطط متعددة أصحاب العمل وخطط الدولة على أنها خطط مساهمة محددة أو خطط منفعة محددة على أساس أحكام الخطة، بما في ذلك أي التزام ضمني يتجاوز الأحكام الرسمية. وعلى الرغم من ذلك، عندما لا تُتاح معلومات كافية لاستخدام المحاسبة عن المنفعة المحددة لخطة منفعة محددة متعددة أصحاب العمل التي تعد خطة منفعة محددة، فإنه يجب على المنشأة أن تحاسب عن الخطة وفقاً للفقرة ٢٨. ١٣ كما لو كانت خطة مساهمة محددة وأن تقوم بالإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ٢٨. ٤٠.

المنافع المؤمن عليها

١٢.٢٨ يمكن للمنشأة أن تدفع أقساط تأمين لتمول خطة المنفعة لما بعد انتهاء التوظيف. ويجب على المنشأة أن تُعالج مثل هذه الخطة على أنها خطة مساهمة محددة إلا في حال أنه سيكون على المنشأة التزام نظامي أو ضمني إما:

(أ) بأن تدفع منافع الموظف – بشكل مباشر – عندما تصبح واجبة السداد، أو

(ب) بأن تدفع مبالغ إضافية إذا كان المؤمن لا يدفع جميع منافع الموظف المستقبلية المتعلقة بخدمة الموظف في الفترات الحالية والسابقة.

ويمكن أن ينشأ التزام ضمني - بشكل غير مباشر – من خلال الخطة، وذلك من خلال ألية لتحديد الأقساط المستقبلية، أو من خلال علاقة مع **طرف ذي علاقة** بالمؤمن. إذا أبقت المنشأة على مثل هذا الالتزام النظامي، أو الضمني، فإنه يجب على المنشأة أن تعالج الخطة على أنها خطة منفعة محددة.

المنافع لما بعد انتهاء التوظيف: خطط المساهمة المحددة

الإثبات والقياس

١٣.٢٨ يجب على المنشأة أن تثبت المساهمة واجبة السداد للفترة:

(أ) على أنها التزام، بعد طرح أي مبلغ دُفع بالفعل. فإذا كانت مدفوعات المساهمة تزيد عن المساهمة واجبة السداد مقابل الخدمة قبل تاريخ التقرير، فإنه يجب على المنشأة أن تثبت هذه الزيادة على أنها أصل.

(ب) على أنها مصروف، ما لم يتطلب قسم أخر من هذا المعيار الدولي للتقرير المالي أن تُثبت التكلفة على أنها جزء من تكلفة أصل مثل المخزون أو العقارات والآلات والمعدات.

المنافع لما بعد انتهاء التوظيف: خطط المنفعة المحددة

الإثبات

١٤.٢٨ عند تطبيق المبدأ العام للإثبات الوارد في الفقرة ٢٨. ٣ على خطط المنفعة المحددة، يجب على المنشأة أن تثبت:

(أ) التزاماً مقابل تعهداتها بموجب خطط المنفعة المحددة بالصافي بعد طرح أصول الخطة - التزام المنفعة المحددة الخاص بها (أنظر الفقرات ٢٨. ١٥ – ٢٨. ٢٣).

(ب) صافي التغير في هذا الالتزام خلال الفترة على أنه تكلفة خطط المنفعة المحددة الخاصة بها خلال الفترة (أنظر الفقرات ٢٨. ٢٤ – ٢٨. ٢٧).

قياس التزام المنفعة المحددة

١٥.٢٨ يجب على المنشأة أن تقيس التزام المنفعة المحددة عن تعهداتها بموجب خطط المنفعة المحددة بصافي مجموع المبالغ التالية:

(أ) **القيمة الحالية** لالتزاماتها بموجب خطط المنفعة المحددة (**التزام منفعتها المحددة**) في تاريخ التقرير (توفر الفقرات ٢٨. ١٦ – ٢٨. ٢٢ إرشادات لقياس هذا الالتزام)، مطروحاً منها

(ب) القيمة العادلة **لأصول الخطة** في تاريخ التقرير (إن وجدت) والتي منها ستُسوى الالتزامات – بشكل مباشرة. تحدد الفقرات ١١. ٢٧ – ١١. ٣٢ متطلبات لتحديد القيم العادلة لأصول الخطة تلك والتي تُعد **أصولاً مالية**.

تضمين كل من المنافع المُكتسبة وغير المُكتسبة

١٦.٢٨ يجب أن تعكس القيمة الحالية لالتزامات المنشأة بموجب خطط المنفعة المحددة في تاريخ التقرير المبلغ المُقدر للمنفعة التي اكتسبها الموظفون في مقابل خدمتهم في الفترات الحالية والسابقة، بما في ذلك المنافع التي لم تُكتسب بعد (أنظر الفقرة ٢٨. ٢٦) وتضمين آثار طريقة احتساب المنفعة التي تعطى الموظفين منافع أكثر للسنوات التالية من الخدمة. ويتطلب هذا من المنشأة أن تحدد مقدار المنفعة التي تُنسب للفترات الحالية والسابقة على أساس طريقة احتساب منفعة الخطة وأن تُجري تقديرات (افتراضات إكتوارية) حول المتغيرات المتعلقة بالسكان (مثل معدل دوران الموظف ومعدل الوفيات) والمتغيرات المالية (مثل الزيادات المستقبلية في الرواتب والتكاليف الطبية) التي تؤثر على تكلفة المنفعة. ويجب أن تكون الافتراضات الإكتوارية غير متحيزة (لا هي غير متحفظة ولا هي متحفظة إلى حد بعيد)، ومتوافقة - بشكل متبادل، ومُختارة بحيث تؤدي إلى أفضل تقدير للتدفقات النقدية المستقبلية التي سوف تنشأ بموجب الخطة).

الخصم

١٧.٢٨ يجب على المنشأة أن تقيس التزام منفعتها المحددة على أساس **القيمة الحالية** المخصومة. ويجب على المنشأة أن تحدد المعدل المُستخدم لخصم الدفعات المستقبلية بالرجوع إلى عائدات السوق، في تاريخ التقرير، على سندات الشركات عالية الجودة. وفي الدول التي لا توجد فيها سوق عميقة لمثل هذه السندات، يجب على المنشأة أن تستخدم عائدات السوق (في تاريخ التقرير) على السندات الحكومية. ويجب أن تتفق عملة سندات الشركات أو السندات الحكومية، وأجلها، مع عملة الدفعات المستقبلية، وفترتها المُقدرة لها.

طريقة التقويم الإكتواري

١٨.٢٨ عندما تكون المنشأة قادرة، دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، على أن تستخدم **طريقة وحدة الائتمان المُخططة** لتقيس التزام منفعتها المحددة والمصروف المتعلق بها، فإنه يجب عليها أن تفعل ذلك. وعندما تستند المنافع المحددة إلى الرواتب المستقبلية، فإن طريقة وحدة الائتمان المُخططة تتطلب من المنشأة أن تقيس التزامات منفعتها المحددة على أساس يعكس زيادات الراتب المستقبلية المُقدرة. بالإضافة إلى ذلك، تتطلب طريقة وحدة الائتمان المُخططة من المنشأة أن تضع افتراضات إكتوارية متنوعة عند قياس التزام المنفعة المحددة، بما في ذلك معدلات الخصم، ومعدلات العائد المتوقعة على أصول الخطة، ومعدلات زيادات الراتب المتوقعة، ومعدل دوران الموظف، ومعدل الوفيات، و(للخطط الطبية محددة المنفعة) معدلات اتجاه التكلفة الطبية.

١٩.٢٨ عندما لا تكون المنشأة قادرة، دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، على أن تستخدم طريقة وحدة الائتمان المُخططة لتقيس التزامها وتكلفتها بموجب خطط المنفعة المحددة، فإنه يُسمح للمنشأة بأن تقوم بالتبسيطات التالية عند قياس التزام منفعتها المحددة فيما يتعلق بالموظفين الحاليين:

(أ) تجاهل زيادات الراتب المستقبلية المُقدرة (أي افتراض أن تستمر الرواتب الحالية حتى يتوقع أن يبدأ الموظفون الحاليون في استلام منافع ما بعد انتهاء التوظيف)،

(ب) تجاهل الخدمة المستقبلية للموظفين (أي افتراض إقفال الخطة على الموظفين الحاليين بالإضافة إلى أي موظفين جدد)،

(ج) تجاهل معدل الوفيات المحتمل أثناء الخدمة للموظفين الحاليين بين تاريخ التقرير والتاريخ الذي يُتوقع فيه أن يبدأ الموظفون في استلام منافع ما بعد انتهاء التوظيف (أي افتراض أن جميع الموظفين الحاليين سوف يحصلون على منافع ما بعد انتهاء الخدمة). وبالرغم من ذلك، فإنه سوف لا يزال يلزم أخذ معدل الوفيات بعد الخدمة (أي متوسط العمر المتوقع) في الحسبان.

يجب على المنشأة التي تستفيد من تبسيطات القياس المذكور أعلاه أن تضمن – مع ذلك – كلاً من المنافع المُكتسبة وغير المُكتسبة عند قياس التزام منفعتها المحددة.

٢٠.٢٨ لا يتطلب هذا المعيار الدولي للتقرير المالي من المنشأة أن تُشرك إكتوارياً مستقلاً لإجراء التقويم الإكتوارى الشامل اللازم لحساب التزام منفعتها المحددة. كما أنه لا يتطلب أن يُجرى تقويم إكتوارى شامل - بشكل سنوي. وإذا لم تتغير الافتراضات الإكتوارية الرئيسة - بشكل جوهري – في الفترات بين التقويمات الإكتوارية الشاملة، فإنه يمكن قياس التزام المنفعة المحددة بتعديل قياس الفترة السابقة للتغيرات في الخصائص السكانية للموظف مثل عدد الموظفين ومستويات الراتب.

استحداث خطة، وتغييراتها، وتقليصاتها، وتسوياتها

٢١.٢٨ عندما تُستحدث خطة منفعة محددة، أو تُغير في الفترة الحالية، فإنه يجب على المنشأة أن تزيد أو تخفض التزام منفعتها المحددة ليعكس التغيير، ويجب أن تثبت الزيادة (أو التخفيض) على أنه مصروف (دخل) عند قياس الربح أو الخسارة في الفترة الحالية. وعلى العكس، عندما تُقلص خطة (أي تُقلص المنافع أو مجموعة موظفين مشمولين) أو تُسوى (أي يُسدد التزام صاحب العمل - بشكل كامل) في الفترة الحالية، فإنه يجب أن يُخفض أو يُستبعد التزام المنفعة المحددة، ويجب على المنشأة أن تثبت المكسب أو الخسارة الناتجة ضمن الربح أو الخسارة في الفترة الحالية.

أصل خطة المنفعة المحددة

٢٢.٢٨ عندما تكون القيمة الحالية لالتزام المنفعة المحددة، في تاريخ التقرير، أقل من القيمة العادلة لأصول الخطة في ذلك التاريخ، فإن الخطة يكون لديها فائض. ويجب على المنشأة أن تثبت فائض الخطة على أنه أصل خطة المنفعة المحددة – فقط – إلى المدى الذي تكون فيه قادرة على أن تسترد الفائض إما من خلال المساهمات المُقلصة في المستقبل أو من خلال مُستردات من الخطة.

تكلفة خطة منفعة محددة

٢٣.٢٨ يجب على المنشأة أن تثبت صافي التغير في التزام منفعتها المحددة خلال الفترة، بخلاف التغير الذي يعود إلى المنافع المدفوعة للموظفين خلال الفترة أو إلى المساهمات من صاحب العمل، على أنه تكلفة لخطط منفعتها المحددة خلال الفترة. وتُثبت هذه التكلفة إما - بشكل كامل – ضمن الربح أو الخسارة على أنها مصروف أو – بشكل جزئي – ضمن الربح أو الخسارة و– بشكل جزئي - على أنها بند من الدخل الشامل الآخر (أنظر الفقرة ٢٨. ٢٤) ما لم يتطلب قسم آخر من هذا المعيار الدولي للتقرير المالي أن تُثبت التكلفة على أنها جزء من تكلفة أصل مثل المخزون أو العقارات والآلات والمعدات.

الإثبات – اختيار السياسة المحاسبية

٢٤.٢٨ يجب على المنشأة أن تثبت جميع المكاسب أو الخسائر الإكتوارية في الفترة التي تحدث فيها. ويجب على المنشأة أن:

(أ) تثبت جميع المكاسب والخسائر الإكتوارية ضمن الربح أو الخسارة، أو

(ب) تثبت جميع المكاسب والخسائر الإكتوارية ضمن الدخل الشامل الآخر

على أنها اختيار سياسة محاسبية. ويجب على المنشأة أن تطبق السياسة المحاسبية المُختارة - بشكل ثابت - على جميع خطط منفعتها المحددة وعلى جميع مكاسبها وخسائرها الإكتوارية. ويجب أن تُعرض المكاسب والخسائر الإكتوارية المُثبتة ضمن الدخل الشامل الآخر في قائمة الدخل الشامل.

٢٥.٢٨ يتضمن صافي التغير في التزام المنفعة المحددة الذي أُثبت على أنه التكلفة لخطة منفعة محددة:

(أ) التغير في التزام المنفعة المحددة الناشئ عن خدمة الموظف المُقدمة خلال فترة التقرير.

(ب) الفائدة على التزام المنفعة المحددة خلال فترة التقرير.

(ج) العوائد على أي من أصول الخطة، وصافي التغير في القيمة العادلة لحقوق التعويض المُثبتة (أنظر الفقرة ٢٨. ٢٨) خلال فترة التقرير.

(د) المكاسب والخسائر الإكتوارية الناشئة في فترة التقرير.

(هـ) الزيادات أو النقصان في التزام المنفعة المحددة الناتجة عن استحداث خطة جديدة أو تغيير خطة قائمة في فترة التقرير (أنظر الفقرة ٢٨. ٢١).

(و) النقصان في التزام المنفعة المحددة الناتج عن تقليص خطة موجودة، أو تسويتها، في فترة التقرير (أنظر الفقرة ٢٨. ٢١).

٢٦.٢٨ تُنشئ خدمة الموظف التزاماً بموجب خطة منفعة محددة حتى ولو كانت المنافع مشروطة بالتوظيف المستقبلي (وبعبارة أخرى، لم تُكتسب بعد). وتُنشئ خدمة الموظف قبل تاريخ الاكتساب التزاماً ضمنياً، نظراً لأنه، في كل تاريخ تقرير تالٍ، يُخفض مبلغ الخدمة المستقبلية التي يجب على الموظف أن يقدمها قبل أن يصبح مستحقا للمنفعة. وعند قياس التزام منفعتها المحددة، تأخذ المنشأة في الحسبان احتمال أن بعض الموظفين قد لا يستوفي متطلبات الاكتساب. وبالمثل، رغم أن بعض منافع ما بعد انتهاء التوظيف (مثل المنافع الطبية لما بعد انتهاء التوظيف)، تصبح واجبة السداد - فقط - إذا وقع حدث محدد بعدما لم يعد الموظف يعمل (مثل مرض)، فإن التزاماً ينشأ عندما يقدم الموظف الخدمة التي سوف توفر استحقاقاً للمنفعة إذا وقع الحدث المحدد. واحتمال أن الحدث المعين سوف يقع يؤثر على قياس الالتزام، ولكنه لا يحدد ما إذا كان الالتزام قائماً.

٢٧.٢٨ إذا خُفضت المنافع المحددة للمبالغ التي ستُدفع للموظفين بموجب خطط ترعاها الحكومة، فيجب على المنشأة أن تقيس التزامات منفعتها المحددة على أساس يعكس المنافع واجبة السداد بموجب خطط الحكومة، ولكن - فقط - عندما:

(أ) تكون تلك الخطط قد أُقرت قبل تاريخ التقرير، أو

(ب) تشير الخبرة السابقة، أو دليل آخر يمكن الاعتماد عليه، إلى أن منافع الدولة تلك سوف تتغير - بطريقة يمكن التنبؤ بها - على سبيل المثال، تمشياً مع التغيرات المستقبلية في المستويات العامة للأسعار، أو المستويات العامة للرواتب.

التعويضات

٢٨.٢٨ عندما تكون المنشأة متأكدة - بشكل عملي - أن طرفاً آخر سوف يعوض بعض، أو كل النفقة المطلوبة لتسوية التزام منفعة محددة، فإنه يجب على المنشأة أن تثبت حقها في التعويض على أنه أصل منفصل. ويجب على المنشأة أن تقيس الأصل بالقيمة العادلة. وفي قائمة الدخل الشامل (أو في قائمة الدخل، إذا عُرضت)، يمكن أن يُعرض المصروف المتعلق بخطة منفعة محددة بالصافي بعد طرح المبلغ المُثبت لحق التعويض.

منافع الموظف طويلة الأجل الأخرى

٢٩.٢٨ تشمل منافع الموظف طويلة الأجل الأخرى، على سبيل المثال:

(أ) حالات الغياب طويلة الأجل المدفوعة مثل إجازة الخدمة الطويلة، وإجازة التفرغ العلمي.

(ب) منافع الخدمة الطويلة.

(ج) منافع العجز طويل الأجل.

(د) المشاركة في الربح والمكافآت واجبة السداد بعد اثني عشر شهراً أو أكثر من نهاية الفترة التي يقدم فيها الموظفون الخدمة.

(هـ) التعويض المُؤجل المدفوع بعد اثني عشر شهراً أو أكثر من نهاية الفترة التي أُكتسب فيها.

٣٠.٢٨ يجب على المنشأة أن تثبت التزاماً بمنافع الموظف طويلة الأجل الأخرى مُقاسة بصافي مجموع المبالغ التالية:

(أ) القيمة الحالية لالتزام المنفعة في تاريخ التقرير، مطروحاً منها

(ب) القيمة العادلة لأصول الخطة (إن وجدت) في تاريخ التقرير والتي منها ستُسوى الالتزامات- بشكل مباشر.

ويجب على المنشأة أن تثبت صافي التغير في الالتزام خلال الفترة، بخلاف التغير الذي يعود إلى منافع مدفوعة للموظفين خلال الفترة أو إلى المساهمات من رب العمل، على أنه تكلفة منافع الموظف طويلة الأجل الأخرى خلال الفترة. وتُثبت هذه التكلفة بالكامل ضمن الربح أو الخسارة على أنها مصروف ما لم يتطلب قسم آخر من هذا المعيار إثباتها على أنها جزء من تكلفة أصل مثل المخزون أو العقارات والآلات والمعدات.

منافع إنهاء التوظيف

٣١.٢٨ قد تكون المنشأة ملزمة بموجب تشريع، أو بموجب اتفاقيات تعاقدية أو اتفاقيات أخرى مع الموظفين أو ممثليهم أو بموجب التزام ضمني مُستند إلى ممارسة الأعمال أو الرغبة في أن تتصرف بشكل عادل للقيام بمدفوعات (أو توفير منافع أخرى) للموظفين عندما تُنهي خدماتهم. مثل هذه المدفوعات هي منافع انهاء خدمة.

الإثبات

٣٢.٢٨ نظراً لأن منافع إنهاء التوظيف لا توفر للمنشأة منافع اقتصادية مستقبلية، فإنه يجب على المنشأة أن تثبتها على أنها مصروف – مباشرةً – ضمن الربح أو الخسارة.

٣٣.٢٨ عندما تُثبت المنشأة منافع إنهاء التوظيف، فإن المنشأة - أيضاً – تحاسب عن تقليص منافع التقاعد أو منافع الموظف الأخرى.

٣٤.٢٨ يجب على المنشأة أن تثبت منافع إنهاء التوظيف على أنه التزام ومصروف – فقط – عندما تكون المنشأة ملتزمة بشكل واضح إما بأن:

(أ) تُنهي توظيف موظف أو مجموعة موظفين قبل تاريخ التقاعد الطبيعي، أو

(ب) تقدم منافع إنهاء التوظيف مقابل عرض مُقدم للتشجيع على ترك العمل اختيارياً.

٣٥.٢٨ تكون المنشأة – ملتزمة – بشكل واضح – بإنهاء الخدمة – فقط – عندما تكون للمنشأة خطة رسمية تفصيلية لإنهاء الخدمة ولا يوجد احتمال واقعي للانسحاب من الخطة.

القياس

٣٦.٢٨ يجب على المنشأة أن تقيس منافع إنهاء التوظيف بأفضل تقدير للنفقة التي ستكون مطلوبة لتسوية الالتزام في تاريخ التقرير. وفي حالة وجود عرض مُقدم للتشجيع على ترك العمل اختياريا، فإنه يجب أن يستند قياس منافع إنهاء التوظيف إلى عدد الموظفين المُتوقع أن يقبلوا بالعرض.

٣٧.٢٨ عندما تستحق منافع إنهاء التوظيف بعد أكثر من اثني عشر شهرا بعد نهاية فترة التقرير، فإنه يجب أن تُقاس بقيمتها الحالية المخصومة.

خطط المجموعة

٣٨.٢٨ عندما تقدم المنشأة **الأم** منافع لموظفي واحدة أو أكثر من **المنشآت التابعة** في المجموعة، وتعرض المنشأة الأم قوائم مالية موحدة باستخدام إما "المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم" أو **المعايير الدولية للتقرير المالي بنسختها الكاملة**، فإنه يُسمح لمثل هذه المنشآت التابعة بأن تثبت وتقيس مصروف منفعة الموظف على أساس تخصيص معقول للمصروف المُثبت للمجموعة.

الإفصاحات

الإفصاحات عن منافع الموظف قصيرة الأجل

٣٩.٢٨ لا يتطلب هذا القسم إفصاحات محددة عن منافع الموظف قصيرة الأجل.

الإفصاحات عن خطط المساهمة المحددة

٤٠.٢٨ يجب على المنشأة أن تفصح عن المبلغ المُثبت ضمن الربح أو الخسارة على أنه مصروف لخطط المساهمة المحددة. وعندما تعالج المنشأة خطة منفعة محددة متعددة أصحاب العمل على أنها خطة مساهمة محددة نظراً لأنه لا تُتاح معلومات كافية لاستخدام المحاسبة عن المنفعة المحددة (أنظر الفقرة ٢٨. ١١)، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن حقيقة أنها خطة منفعة محددة وسبب أنه تتم المحاسبة عنها على أنها خطة مساهمة محددة، برفقة أي معلومات متاحة عن الفائض أو العجز في الخطة وانعكاسات ذلك، إن وجدت، على المنشأة.

الإفصاحات عن خطط المنفعة المحددة

٤١.٢٨ يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التالية عن خطط المنفعة المحددة (باستثناء أي خطط منفعة محددة متعددة أصحاب العمل والتي تتم المحاسبة عنها على أنها خطط مساهمة محددة وفقاً للفقرة ٢٨. ١١، والتي تنطبق عليها – بدلاً من ذلك – الإفصاحات الواردة في الفقرة ٢٨. ٤٠). وعندما يكون لدى المنشأة أكثر من خطة منفعة محددة واحدة، فإنه يمكن القيام بهذه الإفصاحات بشكل إجمالي، أو بشكل منفصل لكل خطة، أو مجموعات تعد أكثر فائدة:

(أ) وصف عام لنوع الخطة، بما في ذلك سياسة التمويل.

(ب) السياسة المحاسبية للمنشأة لإثبات المكاسب والخسائر الإكتوارية (إما ضمن الربح أو الخسارة أو على أنها بند من الدخل الشامل الآخر) ومبلغ المكاسب والخسائر الإكتوارية المُثبت خلال الفترة.

(ج) إذا كانت المنشأة تستخدم أياً من التبسيطات الواردة في الفقرة ٢٨ . ١٩ عند قياس التزام منفعتها المحددة، فيجب الإفصاح عن تلك الحقيقة والأسباب التي تجعل استخدامها لطريقة وحدة الائتمان المخططة لقياس التزامها والتكلفة بموجب خطط المنافع المحددة تنطوي على جهد أو تكلفة لا مبرر لهما.

(د) تاريخ أحدث تقويم إكتوارى شامل، وإذا لم يكن هذا التقويم في تاريخ التقرير فيتم الإفصاح عن وصف للتعديلات التي تم اجراؤها لقياس التزام المنفعة المحددة في تاريخ التقرير.

(هـ) مطابقة بين الأرصدة الافتتاحية والختامية لالتزام المنفعة المحددة تُظهر – بشكل منفصل – المنافع المدفوعة وجميع التغيرات الأخرى.

(و) مطابقة بين الأرصدة الافتتاحية والختامية للقيمة العادلة لأصول الخطة وبين الأرصدة الافتتاحية والختامية لأي حق في التعويض مُثبت على أنه أصل، تظهر – بشكل منفصل – إذا كان منطبقاً:

(١) المساهمات؛

(٢) المنافع المدفوعة؛

(٣) التغيرات الأخرى في أصول الخطة.

(ط) إجمالي التكلفة المتعلقة بخطط المنفعة المحددة للفترة، تفصح – بشكل منفصل – عن المبالغ:

(١) المُثبتة ضمن الربح أو الخسارة على أنها مصروف،

(٢) المُدرجة ضمن تكلفة أصل.

(ز) لكل فئة رئيسة من فئات أصول الخطة، التي سوف تشمل، ولكن لا تقتصر على، أدوات حقوق الملكية، وأدوات الدين، والعقارات، وجميع الأصول الأخرى: النسبة المئوية أو المبلغ الذي تشكله كل فئة رئيسة من القيمة العادلة لإجمالي أصول الخطة في تاريخ التقرير.

(ر) المبالغ المُدرجة ضمن القيمة العادلة لأصول الخطة:

(١) لكل فئة رئيسة للأدوات المالية الخاصة بالمنشأة،

(٢) أي عقارات تشغلها المنشأة، أو أي أصول أخرى تستخدمها.

(ى) العائد الفعلي على أصول الخطة.

(ك) الافتراضات الإكتوارية الرئيسة المُستخدمة، بما في ذلك، عندما يكون مُنطبقاً:

(١) معدلات الخصم؛

(٢) معدلات العائد المُتوقعة على أي من أصول الخطة للفترات المعروضة في القوائم المالية؛

(٣) معدلات زيادات الراتب المُتوقعة؛

(٤) معدلات اتجاه التكلفة الطبية؛

(٥) أي افتراضات إكتوارية مُستخدمة أخرى ذات أهمية نسبية.

لا يلزم أن تُعرض المطابقات الوارد في البندين (هـ) و(و) أعلاه للفترات السابقة. ويجب على المنشأة التابعة التي تثبت وتقيس مصروف منفعة الموظف على أساس تخصيص معقول للمصروف المُثبت للمجموعة (أنظر الفقرة ٢٨ . ٣٨) أن تُوضح، في قوائمها المالية المنفصلة، سياستها في إجراء التخصيص ويجب أن تقوم بالإفصاحات الواردة في البنود (أ)–(ك) أعلاه للخطة ككل.

الإفصاحات عن المنافع طويلة الأجل الأخرى

٤٢.٢٨ لكل صنف من المنافع طويلة الأجل الأخرى التي تقدمها المنشأة لموظفيها، يجب على المنشأة أن تفصح عن طبيعة المنفعة، ومبلغ التزامها، ومقدار **التمويل** في تاريخ التقرير.

الإفصاحات عن منافع إنهاء التوظيف

٤٣.٢٨ لكل صنف من منافع إنهاء التوظيف التي تقدمها المنشأة لموظفيها، يجب على المنشأة أن تفصح عن طبيعة المنفعة ، ومبلغ التزامها، ومقدار التمويل في تاريخ التقرير.

٤٤.٢٨ عندما يوجد عدم تأكد حول عدد الموظفين الذين سوف يقبلون بعرض منافع إنهاء التوظيف، فإنه يوجد التزام محتمل. ويتطلب القسم ٢١ "المخصصات والاحتمالات" من المنشأة أن تفصح عن معلومات عن التزاماتها المحتملة ما لم يكن احتمال تدفق خارج في التسوية بعيداً.

القسم رقم ٢٩
"ضريبة الدخل"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ٢٩ "ضريبة الدخل" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

القسم ٢٩
ضريبة الدخل

نطاق هذا القسم

١٠٢٩ لغرض هذا المعيار، تشمل **ضريبة الدخل** كل الضرائب المحلية والأجنبية التي تفرض على **الربح الضريبي**، وتتضمن ضريبة الدخل أيضاً ضرائب مثل الضرائب المستقطعة من المنبع المستحقة الدفع على المنشأة التابعة أو الزميلة أو المشروع المشترك على توزيعاتها على المنشأة المعدة للتقرير.

٢٠٢٩ يتناول هذا القسم المحاسبة عن ضريبة الدخل. ويتطلب هذا القسم من المنشأة إثبات الأثار الضريبية الحالية أو المستقبلية للمعاملات والأحداث الأخرى التي تم إثباتها في القوائم المالية. وتشمل مبالغ الضريبة المُثبتة كلا من **الضريبة الحالية والضريبة المؤجلة**. الضريبة الحالية هي الضريبة مستحقة الدفع (أو القابلة للاسترداد) التي تتعلق بالربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترة الحالية أو الفترات الماضية. أما الضريبة المؤجلة فهي الضريبة مستحقة الدفع أو القابلة للاسترداد في الفترات المستقبلية والتي تنتج بصفة عامة عن قيام المنشأة باسترداد أو تسوية **أصولها والتزاماتها** بقيمتها الدفترية الحالية، والأثر الضريبي للترحيل إلى الأمام للخسارة الضريبة والاعفاءات الضريبية غير المستغلة حالياً.

٣٠٢٩ لا يتعامل هذا القسم مع طرق المحاسبة عن **المنح الحكومية** (أنظر القسم ٢٤ "المنح الحكومية"). وعلى الرغم من ذلك، فإنه يتعامل مع المحاسبة عن الفروقات المؤقتة التي قد تنشأ عن مثل هذه المنح.

إثبات وقياس الضريبة الحالية

٤٠٢٩ يجب على المنشأة أن تثبت التزام الضريبة الحالية فيما يتعلق بالضرائب المستحقة الدفع على الربح الضريبي للفترة الحالية والفترات السابقة. وإذا زاد المبلغ المدفوع عن الفترة الحالية والفترات السابقة عن المبلغ المستحق الدفع عن هذه الفترات، فيجب على المنشأة أن تثبت مقدار الزيادة على أنها أصل ضريبة متداول.

٥٠٢٩ يجب على المنشأة إثبات أصل ضريبة متداول فيما يختص بالمنفعة المتعلقة بالخسارة الضريبية التي يمكن الرجوع بها للخلف لاسترداد الضريبة المدفوعة في فترة سابقة.

٦٠٢٩ يجب على المنشأة أن تقيس التزام (أصل) الضريبة المتداول بالمبلغ الذي تتوقع أن تدفعه (أو تسترده) باستخدام المعدلات الضريبية وقوانين الضريبة التي تم سنها أو أنها أصبحت في حكم المسنونة في **تاريخ التقرير**. ويجب على المنشأة أن تعتبر أن المعدلات الضريبية وقوانين الضريبة في حكم المسنونة عندما لم يكن للخطوات المتبقية في آلية سن القانون أثر في المخرج في السابق ومن غير المحتمل أن تؤثر فيه. تقدم الفقرات ٢٩. ٣٢-٢٩. ٣٣ إرشادات إضافية للقياس.

إثبات الضريبة المؤجلة

المبادئ العامة للإثبات

٧٠٢٩ يُعد متأصلاً عند إثبات أصل أو التزام كون المنشأة المعدة للتقرير تتوقع استرداد أو تسوية المبلغ الدفتري لذلك الأصل أو الالتزام. وإذا كان من المحتمل أن استرداد أو تسوية ذلك المبلغ الدفتري سوف يجعل دفعات الضريبة المستقبلية أكبر (أصغر) مما يمكن أن تكون عليه إذا لم يكن لمثل هذا الاسترداد أو التسوية آثار على الضريبة، فإن هذا المعيار يتطلب من المنشأة إثبات **التزام ضريبة مؤجلة** (**أصل ضريبة مؤجلة**)، مع استثناءات محدودة معينة. إذا كانت المنشأة تتوقع استرداد المبلغ الدفتري لأصل أو تسوية المبلغ الدفتري للالتزام دون التأثير على الربح الضريبي فلا تنشأ ضريبة مؤجلة فيما يتعلق بالأصل أو الالتزام.

٨.٢٩ يجب على المنشأة إثبات أصل ضريبة مؤجلة أو التزام ضريبي مؤجلة للضريبة المستردة أو المستحقة في الفترات المستقبلية كنتيجة لمعاملات أو أحداث سابقة. مثل هذه الضريبة تنشأ من الفروقات بين المبالغ الدفترية لأصول والتزامات المنشأة في قائمة المركز المالي والمبالغ المعزوة لتلك الأصول والالتزامات بواسطة السلطات الضريبية (تسمى مثل هذه الفروقات **"الفروق المؤقتة"**) والترحيل للأمام للخسائر الضريبية والاعفاءات الضريبة غير المستخدمة.

الأسس الضريبية والفروق المؤقتة

٩.٢٩ **الأساس الضريبي** لأصل هو المبلغ الذي سيكون جائز الحسم لأغراض الضريبة مقابل أي منافع اقتصادية خاضعة للضريبة سوف تتدفق إلى المنشأة عندما تسترد المبلغ الدفتري للأصل. وإذا لم تكن تلك المنافع الاقتصادية للضريبة فإن أساس الضريبة للأصل يساوي مبلغه الدفتري.

١٠.٢٩ الأساس الضريبي لالتزام هو مبلغه الدفتري، مطروحا منه أي مبلغ سوف يكون جائز الحسم لأغراض الضريبة فيما يتعلق بذلك الالتزام في الفترات المستقبلية. في حالة الإيراد الذي يتم استلامه مقدما، فإن الأساس الضريبي للالتزام الناتج هو مبلغه الدفتري، مطروحا منه مبلغ أي إيراد سوف لا يكون خاضعا للضريبة في الفترات المستقبلية.

١١.٢٩ بعض البنود يكون لها أساس ضريبي ولكنها ليست مثبتة على أنها أصول والتزامات في قائمة المركز المالي. فعلى سبيل المثال، يتم إثبات تكاليف البحث والتطوير على أنها مصروف عند تحديد **الربح المحاسبي** في الفترة التي يتم تكبدها فيها ولكن قد لا يسمح بها على أنها حسم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة) حتى فترة لاحقة. الفرق بين الأساس الضريبي لتكاليف البحث والتطوير، وهو المبلغ الذي تسمح به السلطات الضريبية على أنه حسم في الفترات المستقبلية، والمبلغ الدفتري البالغ صفراً هو **فرق مؤقت جائز الحسم** ينتج عنه أصل ضريبة مؤجلة.

١٢.٢٩ الفروق المؤقتة هي الفروق بين المبلغ الدفتري لأصل أو التزام في قائمة المركز المالي وأساسه الضريبي. في القوائم المالية الموحدة، يتم تحديد الفروق المؤقتة بمقارنة المبالغ الدفترية للأصول والالتزامات الواردة في القوائم المالية الموحدة مع الأساس الضريبي المناسب. ويتم تحديد الأساس الضريبي بالرجوع إلى الاقرار الضريبي الموحد في تلك الأقاليم التي يتم فيها تقديم مثل هذا الاقرار. وفي أقاليم أخرى، يتم تحديد الأساس الضريبي بالرجوع إلى الاقرارات الضريبية لكل منشأة ضمن المجموعة.

١٣.٢٩ تشمل أمثلة للحالات التي تنشأ فيها الفروق المؤقتة:

(أ) تُثبت الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي يتم تحملها ضمن تجميع أعمال بقيمها العادلة وفقاً للقسم ١٩ "تجميع الأعمال والشهرة" ولكن لا يتم اجراء تعديل مُعادل لأغراض الضريبة (على سبيل المثال أساس الضريبة لأصل قد يبقى بالتكلفة كما كانت للمالك السابق). ويؤثر أصل أو التزام الضريبة المؤجل الناتج على مبلغ الشهرة المثبت بواسطة المنشأة.

(ب) يعاد تقويم الأصول ولا يتم اجراء تعديل مُعادل لأغراض الضريبة. على سبيل المثال يسمح هذا المعيار أو يتطلب إعادة قياس أصول معينة بالقيمة العادلة أو إعادة تقييمها (على سبيل المثال، القسم ١٦ "العقارات الاستثمارية" والقسم ١٧ "العقارات والآلات والمعدات").

(ج) تنشأ شهرة ضمن تجميع أعمال، فعلى سبيل المثال فإن أساس الضريبة للشهرة سيكون صفراً في حال عدم سماح السلطات الضريبية بإطفاء أو هبوط الشهرة كمصروف جائز الحسم عند تحديد الربح الضريبي وعدم السماح بمعاملة تكلفة الشهرة كمصروف جائز الحسم عند استبعاد المنشأة التابعة.

(د) يختلف الأساس الضريبي لأصل أو التزام عند الإثبات الأولي عن مبلغه الدفتري الأولي.

(هـ) يصبح المبلغ الدفتري للاستثمارات في منشآت تابعة أو فروع ومنشآت زميلة أو حصص في مشروعات مشتركة مختلفاً عن الأساس الضريبي للاستثمار أو الحصة.

ليست كل الفروق المؤقتة أعلاه ستؤدي إلى نشوء أصول والتزامات ضريبة مؤجلة (أنظر الفقرات ٢٩. ١٤- ٢٩. ١٦).

الفروق الضريبية المؤقتة

١٤.٢٩ يجب إثبات التزام ضريبة مؤجلة فيما يتعلق بجميع الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة، باستثناء القدر من التزام الضريبة المؤجلة الذي ينشأ عن:

(أ) الإثبات الأولي للشهرة؛ أو

(ب) الإثبات الأولي لأصل أو التزام في معاملة:

(١) ليست تجميع أعمال؛

(٢) لا تؤثر على الربح المحاسبي ولا على الربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة) وقت حدوث المعاملة.

ولكن، فيما يتعلق بالفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة المرتبطة بالاستثمارات في المنشآت التابعة، والفروع والمنشآت الزميلة، والحصص في المشروعات المشتركة، فإن التزام الضريبة المؤجلة يجب إثباته وفقا للفقرة ٢٩. ٢٥.

١٥.٢٩ تنشأ بعض الفروق المؤقتة عندما يتم إدراج دخل أو مصروف في الربح المحاسبي في فترة ولكن يتم إدراجه في الربح الخاضع للضريبة في فترة مختلفة. ومثل هذه الفروق المؤقتة توصف -غالباً - على أنها فروق توقيت. وفيما يلي أمثلة للفروق المؤقتة من هذا النوع والتي تُعد فروقاً مؤقتة خاضعة للضريبة والتي لذلك ينتج عنها التزامات ضريبية مؤجلة:

(أ) يُدرج إيراد الفائدة في الربح المحاسبي على أساس التحصيص الزمني، ولكن، في بعض الأقاليم، قد يُدرج في الربح الخاضع للضريبة عندما يتم تحصيل النقد. ويكون الأساس الضريبي لأي مبلغ مستحق التحصيل فيما يتعلق بمثل هذه الإيرادات صفراً نظراً لأن الإيرادات لا تؤثر على الربح الخاضع للضريبة إلى أن يتم تحصيل النقد؛

(ب) الاستهلاك المستخدم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة) قد يختلف عن ذلك المستخدم عند تحديد الربح المحاسبي. الفرق المؤقت هو الفرق بين المبلغ الدفتري للأصل وأساسه الضريبي الذي هو التكلفة الأصلية للأصل بعد طرح جميع الحسميات المتعلقة بذلك الأصل التي تسمح بها السلطات الضريبية عند تحديد الربح الخاضع للضريبة للفترات الحالية والسابقة. ينشأ الفرق المؤقت الخاضع للضريبة، وينتج عنه التزام ضريبة مؤجلة، عندما يتم تعجيل الاستهلاك لأغراض الضريبة. إذا كان الاستهلاك لأغراض الضريبة أقل سرعة من الاستهلاك المحاسبي، ينشأ فرق مؤقت جائز الحسم، وينتج عنه أصل ضريبة مؤجلة (أنظر الفقرة ٢٩. ١٦).

الفروق المؤقتة الجائزة الحسم

١٦.٢٩ يجب أن يتم إثبات أصل الضريبة المؤجلة لجميع الفروق المؤقتة الجائزة الحسم بقدر ما يكون من المحتمل أن ربحاً خاضعاً للضريبة سوف يكون مُتاحاً بحيث يمكن استخدام الفرق المؤقت الجائز الحسم مقابله، ما لم ينشأ أصل الضريبة المؤجلة عن الإثبات الأولي لأصل أو التزام ضمن معاملة:

(أ) لا تُعد تجميع أعمال؛

(ب) لا تؤثر لا على الربح المحاسبي ولا على الربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة)، في وقت المعاملة

وعلى الرغم من ذلك، فإنه يجب إثبات أصل ضريبة مؤجلة وفقا للفقرة ٤٤، وذلك للفروق المؤقتة الجائزة الحسم المرتبطة بالاستثمارات في المنشآت التابعة، والفروع والمنشآت الزميلة، والحصص في المشروعات المشتركة وفقاً للفقرة ٢٩. ٢٦.

١٧.٢٩ فيما يلي أمثله للفروق المؤقتة الجائزة الحسم التي ينتج عنها أصول ضريبة مؤجلة:

(أ) يمكن حسم تكاليف منفعة التقاعد عند تحديد الربح المحاسبي في وقت أداء الخدمة من قبل الموظف، ولكن يتم حسمها عند تحديد الربح الخاضع للضريبة إما عندما يتم دفع الاشتراكات إلى صندوق من قبل المنشأة أو عندما تدفع المنشأة منافع التقاعد. يوجد فرق مؤقت بين المبلغ الدفتري للالتزام وأساسه الضريبي، وعادة ما يكون الأساس الضريبي للالتزام يساوي صفراً. ينتج عن مثل هذا الفرق المؤقت الجائز الحسم أصل ضريبة مؤجلة نظراً لأن منافع اقتصادية سوف تتدفق إلى المنشأة في شكل حسم من الأرباح الخاضعة للضريبة عندما يتم دفع الاشتراكات أو منافع التقاعد.

(ب) قد يتم تسجيل أصول معينة بالقيمة العادلة، أو أنه قد تتم إعادة تقويمها، بدون إجراء تعديل مُعادل لأغراض الضريبة. ينشأ فرق مؤقت جائز الحسم إذا تجاوز الأساس الضريبي للأصل مبلغه الدفتري.

١٨.٢٩ ينتج عن عكس الفروق المؤقتة الجائزة الحسم حسميات عند تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة للفترات المستقبلية. من المحتمل توفر ربح خاضع للضريبة بحيث يمكن استخدام الفروق المؤقتة الجائزة الحسم مقابله عند توفر فروق مؤقتة خاضعة للضريبة كافية تخص نفس السلطة الضريبية ونفس المنشأة الخاضعة للضريبة يتوقع عكسها:

(أ) في نفس فترة العكس المتوقع للفرق المؤقت الجائز الحسم، أو

(ب) في الفترات التي يمكن فيها ترحيل -إلى الخلف أو إلى الأمام – خسارة لأغراض الضريبة ناشئة عن أصل الضريبة المؤجلة.

في مثل هاتين الحالتين، يتم إثبات أصل الضريبة المؤجلة في الفترة التي تنشأ فيها الفروق المؤقتة الجائزة الحسم.

١٩.٢٩ عندما يكون هناك فروق مؤقتة خاضعة للضريبة غير كافية تتعلق بالسلطة الضريبية نفسها وبالمنشأة الخاضعة للضريبة نفسها، فإنه يتم إثبات أصل الضريبة المؤجلة بقدر ما يكون:

(أ) من المحتمل أنه سوف يكون لدى المنشأة ربح كاف خاضع للضريبة يتعلق بالسلطة الضريبية نفسها وبالمنشأة الخاضعة للضريبة نفسها في نفس فترة عكس الفرق المؤقت الجائز الحسم (أو في الفترات التي يمكن فيها ترحيل -إلى الخلف أو إلى الأمام – خسارة لأغراض الضريبة ناشئة عن أصل الضريبة المؤجلة). وعند تقويم ما إذا كان سوف يكون لديها ربح كاف خاضع للضريبة في الفترات المستقبلية، فإن المنشأة تتجاهل المبالغ الخاضعة للضريبة الناشئة عن الفروق المؤقتة الجائزة الحسم التي يُتوقع نشوؤها في الفترات المستقبلية، نظراً لأن أصل الضريبة المؤجلة الناشئ عن هذه الفروق المؤقتة الجائزة الحسم سوف يتطلب في حد ذاته ربحاً مستقبلياً خاضعاً للضريبة لكي يتم استخدامه، أو

(ب) متاح للمنشأة فرص للتخطيط الضريبي التي سوف تنتج ربحا خاضعا للضريبة في الفترات المناسبة.

٢٠.٢٩ عندما يكون للمنشأة تاريخ من الخسائر الحديثة تأخذ المنشأة في الحسبان الإرشادات الواردة في الفقرة ٢٩. ٢١-٢٩. ٢٢.

الخسائر لأغراض الضريبة غير المستغلة والإعفاءات الضريبية غير المستغلة

٢١.٢٩ يجب إثبات أصل ضريبة مؤجلة بسبب ترحيل -إلى الأمام - لخسائر لأغراض الضريبة غير مستغلة ولإعفاءات ضريبية غير مستغلة بقدر ما يكون من المحتمل أن ربحاً مستقبلياً خاضعاً للضريبة سوف يكون متاحاً بحيث يمكن استخدام الخسائر لأغراض الضريبة غير المستغلة والإعفاءات الضريبية غير المستغلة مقابله. عند تقويم احتمال أن ربحاً خاضعاً للضريبة سوف يكون متاحاً بحيث يمكن استخدام الخسائر لأغراض الضريبة غير المستغلة أو الإعفاءات الضريبية غير المستغلة مقابله، تأخذ المنشأة في الحسبان الضوابط التالية:

(أ) ما إذا كان لدى المنشأة فروق مؤقتة خاضعة للضريبة كافية تتعلق بالسلطة الضريبية نفسها وبالمنشأة الخاضعة للضريبة نفسها، والتي سوف ينتج عنها مبالغ خاضعة للضريبة بحيث يمكن استخدام الخسائر لأغراض الضريبة غير المستغلة أو الإعفاءات الضريبية غير المستغلة مقابلها قبل أن تنقضي؛

(ب) ما إذا كان من المحتمل أنه سوف يكون لدى المنشأة أرباح خاضعة للضريبة قبل أن تنقضي الخسائر لأغراض الضريبة غير المستغلة أو الإعفاءات الضريبية غير المستغلة؛

(ج) ما إذا كانت الخسائر لأغراض الضريبة غير المستغلة تنتج من أسباب يمكن تمييزها والتي من غير المحتمل أن تتكرر؛

(د) ما إذا كانت فرص التخطيط الضريبي متاحة للمنشأة (أنظر الفقرة ٣٠) والتي سوف تنتج ربحا خاضعا للضريبة في الفترة التي يمكن فيها الاستفادة من الخسائر لأغراض الضريبة غير المستغلة أو الإعفاءات الضريبية غير المستغلة.

لا يتم إثبات أصل الضريبة المؤجلة، بقدر ما يكون من غير المحتمل أن ربحاً خاضعاً للضريبة سوف يكون متاحاً بحيث يمكن استخدام الخسائر لأغراض الضريبة غير المستغلة أو الإعفاءات الضريبية غير المستغلة مقابله.

٢٢.٢٩ يُعد وجود خسائر لأغراض الضريبة غير مستغلة دليلاً قوياً على أنه قد لا يُتاح ربح مستقبلي خاضع للضريبة. لذلك، عندما يكون للمنشأة تاريخ من الخسائر الحديثة، فإن المنشأة تثبت أصل ضريبة مؤجلة ناشئاً عن الخسائر لأغراض الضريبة غير المستغلة أو الإعفاءات الضريبية غير المستغلة - فقط - بقدر ما يكون للمنشأة فروق مؤقتة خاضعة للضريبة كافية أو يكون هناك دليلاً آخر مقنعاً على أن ربحاً كافياً خاضعاً للضريبة سوف يكون متاحاً بحيث يمكن للمنشأة استخدام الخسائر لأغراض الضريبة غير المستغلة أو الإعفاءات الضريبية غير المستغلة مقابله.

إعادة تقويم أصول الضريبة المؤجلة غير المثبتة

٢٣.٢٩ في نهاية كل فترة تقرير، تعيد المنشأة تقويم أصول الضريبة المؤجلة غير المثبتة. وتثبت المنشأة أصل ضريبة مؤجلة لم يتم إثباته -سابقاً - بقدر ما يكون قد أصبح من المحتمل أن ربحاً مستقبلياً خاضعاً للضريبة سوف يسمح باسترداد أصل الضريبة المؤجلة

الاستثمارات في المنشآت التابعة، والفروع والمنشآت الزميلة والحصص في المشروعات المشتركة

٢٤.٢٩ تنشأ الفروق المؤقتة عندما يصبح المبلغ الدفتري للاستثمارات في المنشآت التابعة أو الفروع أو المنشآت الزميلة أو الحصص في المشروعات المشتركة (على سبيل المثال، في القوائم المالية للمنشأة الأم، يكون المبلغ الدفتري للمنشأة التابعة هو صافي أصول المنشأة التابعة التي تم توحيدها، بما في ذلك المبلغ الدفتري للشهرة ذات الصلة) مختلفا عن الأساس الضريبي (الذي غالبا ما يكون التكلفة) للاستثمار أو الحصة. وقد تنشأ مثل هذه الفروق في عدد من الظروف المختلفة، على سبيل المثال:

(أ) وجود أرباح لم تقم المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة بتوزيعها؛

(ب) التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية عندما يتم تأسيس المنشأة الأم ومنشأتها التابعة في بلدين مختلفين؛

(ج) تخفيض في المبلغ الدفتري لاستثمار في منشأة زميلة إلى المبلغ الممكن استرداده.

قد تختلف المحاسبة عن الاستثمارات في القوائم المالية المنفصلة للمنشأة الأم بالمقارنة مع القوائم المالية الموحدة، بحيث تختلف في هذه الحالة أيضاً الفروق المؤقتة المرتبطة بهذا الاستثمار. على سبيل المثال قد يعتمد المبلغ الدفتري لمنشأة تابعة في القوائم المالية المنفصلة للمنشأة الأم على السياسة المحاسبية المختارة في الفقرة ٩. ٢٦.

٢٥.٢٩ يجب على المنشأة إثبات التزام ضريبة مؤجلة لجميع الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة المرتبطة بالاستثمارات في المنشآت التابعة، والفروع والمنشآت الزميلة، والحصص في المشروعات المشتركة، باستثناء قدر ما يتم استيفائه من كلا الشرطين التاليين:

(أ) أن تكون المنشأة الأم، أو المنشأة المستثمرة، أو المشارك في مشروع مشترك قادر على التحكم في توقيت عكس الفرق المؤقت؛

(ب) أن يكون من المحتمل أن الفرق المؤقت لن يتم عكسه في المستقبل المنظور.

٢٦.٢٩ يجب على المنشأة إثبات أصل ضريبة مؤجلة لجميع الفروق المؤقتة الجائزة الحسم الناشئة عن استثمارات في منشآت تابعة، وفروع، ومنشآت زميلة، وحصص في ترتيبات مشتركة، بقدر –وفقط بقدر– ما يكون من المحتمل أن:

(أ) الفرق المؤقت سوف يتم عكسه في المستقبل المنظور.

(ب) ربحاً خاضع للضريبة سوف يكون متاحاً بحيث يمكن استخدام الفرق المؤقت مقابله.

قياس الضريبة المؤجلة

٢٧.٢٩ يجب على المنشأة قياس التزام (أصل) الضريبة المؤجل باستخدام معدلات الضريبة وقوانين الضريبة التي قد تم سَنَّها أو أنها أصبحت في حكم المسنونة في تاريخ التقرير. يجب على المنشأة اعتبار أن معدلات الضريبة وقوانين الضريبة التي قد تم سَنَّها أو أنها في حكم المسنونة عندما لم يكن للخطوات المتبقية في آلية سن القانون أثر في المخرج في السابق ومن غير المحتمل أن تؤثر فيه.

٢٨.٢٩ عندما تنطبق معدلات ضريبة مختلفة على مستويات مختلفة من الربح الخاضع للضريبة، فإنه يجب على المنشأة قياس التزامات (أصول) الضريبة المؤجلة باستخدام متوسط المعدلات التي تم سنها أو التي أصبحت في حكم المسنونة التي يتوقع أن تنطبق على الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الخاضعة للضريبة) للفترات التي يتوقع فيها تسوية الالتزام الضريبي المؤجل (تحقق أصل الضريبة المؤجل).

٢٩.٢٩ يجب أن يعكس قياس التزامات الضريبة المؤجلة وأصول الضريبة المؤجلة الآثار على الضريبة التي ستنتج عن الطريقة التي تتوقع المنشأة ان يتم بها، في تاريخ التقرير، استرداد أو تسوية المبلغ الدفتري للأصول والالتزامات ذات الصلة. وبالتالي يجب على المنشأة أن تقيس التزامات الضريبة المؤجلة وأصول الضريبة المؤجلة باستخدام معدل الضريبة والأساس الضريبي المتفقين مع الطريقة المتوقعة للاسترداد أو للتسوية. فعلى سبيل المثال، إذا نتج الفرق المؤقت عن بند من بنود الدخل يتوقع أن يخضع للضريبة كمكاسب رأسمالية في فترة مستقبلية، فيتم قياس مصروف الضرائب المؤجلة باستخدام معدل الضريبة والأساس الضريبي الخاص بالمكاسب الرأسمالية الذي يتسق مع استرداد المبلغ الدفتري من خلال البيع.

٣٠.٢٩ إذا نشأ التزام ضريبة مؤجلة أو أصل ضريبة مؤجلة عن أصل غير قابل للاستهلاك يتم قياسه باستخدام نموذج إعادة التقويم الوارد في القسم ١٧، فإن قياس التزام الضريبة المؤجلة أو أصل الضريبة المؤجلة يجب أن يعكس الآثار على الضريبة لاسترداد المبلغ الدفتري للأصل غير القابل للاستهلاك من خلال البيع. إذا نشأ التزام أو أصل ضريبة مؤجلة عن عقار استثماري يقاس باستخدام نموذج القيمة العادلة الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٤٠، فهناك افتراض يمكن دحضه بأن المبلغ الدفتري للعقار الاستثماري سوف يتم استرداده من خلال البيع. وبناءً عليه، مالم يتم دحض الافتراض، فإن قياس التزام الضريبة المؤجلة أو أصل الضريبة المؤجلة يجب أن يعكس الآثار على الضريبة لاسترداد المبلغ الدفتري للعقار الاستثماري -بشكل كامل – من خلال البيع. ويتم دحض هذا الافتراض إذا كان العقار الاستثماري قابلاً للاستهلاك ويحتفظ به ضمن نموذج أعمال هدفه هو استهلاك ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية الكامنة في العقار الاستثماري مع الوقت، وليس من خلال البيع. وإذا تم دحض الافتراض، فيجب تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة ٢٩. ٢٩.

٣١.٢٩ يجب إعادة النظر في المبلغ الدفتري لأصل الضريبة المؤجلة في نهاية كل فترة تقرير. ويجب على المنشأة تخفيض المبلغ الدفتري لأصل الضريبة المؤجلة بقدر ما لم يعد من المحتمل أن ربحاً كافياً خاضعاً للضريبة سوف يكون متاحاً بحيث يسمح بالاستفادة من منفعة جزء من أصل الضريبة المؤجلة هذا أو كله. ويجب عكس أي تخفيض مثل هذا بقدر ما يصبح من المحتمل أن ربحاً كافياً خاضعاً للضريبة سوف يكون متاحاً.

قياس كل من الضرائب الحالية والمؤجلة

٣٢.٢٩ لا يجوز المنشأة خصم أصول والتزامات الضريبة الحالية أو المؤجلة.

٣٣.٢٩ في بعض الأقاليم، تكون ضرائب الدخل مستحقة السداد بمعدل أعلى أو اقل إذا تم سداد جزء من صافي الربح أو الأرباح المبقاة أو كلها على أنها توزيعات أرباح لحملة أسهم المنشأة. وفي بعض الأقاليم الأخرى، قد تكون ضرائب الدخل من الممكن استردادها أو مستحقة السداد إذا تم سداد جزء من صافي الربح أو الأرباح المبقاة أو كلها على أنها توزيعات أرباح لحملة أسهم المنشأة. وفى كلتا الحالتين يجب على المنشأة أن تقيس الضرائب الحالية والمؤجلة بإستخدام معدل الضريبة المطبق على الأرباح غير الموزعة حتى تثبت المنشأة الالتزام بدفع التوزيعات. وعندما تثبت المنشأة الالتزام بدفع التوزيعات، فيجب عليها أن تثبت الالتزام (الأصل) الضريبي الحالي أو المؤجل الناتج عن ذلك وما يرتبط به من مصروف (دخل) ضريبي.

الضرائب المستقطعة على التوزيعات

٣٤.٢٩ عندما تسدد المنشأة توزيعات أرباح إلى حملة أسهمها، قد تكون مطالبة بسداد جزء من توزيعات الأرباح إلى السلطات الضريبية نيابة عن حملة الأسهم. وفي العديد من الأقاليم. ويتم تحميل مثل هذا المبلغ المسدد أو المستحق السداد إلى السلطات الضريبية على حقوق الملكية على أنه جزء من توزيعات الأرباح.

العرض

التوزيع بين الدخل الشامل وحق الملكية

٣٥.٢٩ يجب على المنشأة أن تثبت مصروف الضريبة في نفس المكون من **مجموع الدخل الشامل** (أي العمليات المستمرة، **أو العمليات غير المستمرة**، أو **الدخل الشامل الآخر**) أو حقوق الملكية، للمعاملة أو الحدث أخر الذي نتج عنه مصروف الضريبة.

التمييز بين المتداول وغير المتداول

٣٦.٢٩ عند قيام المنشأة بعرض الأصول المتداولة وغير المتداولة، والالتزامات المتداولة وغير المتداولة كتصنيفات مستقلة في قائمة المركز المالي، فلا يجوز لها أن تصنف أي أصول (التزامات) ضريبية مؤجلة على أنها أصول (التزامات) متداولة.

المقاصة

٣٧.٢٩ يجب على المنشأة أن تقوم إجراء مقاصة بين أصول الضريبة الحالية والتزامات الضريبة الحالية، أو إجراء مقاصة بين أصول الضريبة المؤجلة والتزامات الضريبة المؤجلة إذا، وفقط، إذا، كان لديها حق واجب النفاذ قانوناً في إجراء مقاصة بين تلك المبالغ وكان بإمكانها أن تؤكد، بدون تكاليف أو جهود غير مبررة، أنها تنوى إما التسوية على أساس صافٍ أو تحقيق الأصل وتسوية الالتزام في آن معاً.

الإفصاحات

٣٨.٢٩ تفصح المنشأة عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقويم الطبيعة والأثر المالي للأثار الضريبية الحالية والمؤجلة للمعاملات والأحداث الأخرى المُثبتة.

٣٩.٢٩ يجب على المنشأة أن تفصح بشكل منفصل عن المكونات الرئيسة لمصروف (دخل) الضريبة. وقد تشمل هذه المكونات لمصروف (دخل) الضرائب ما يلي:

(أ) مصروف (دخل) الضريبة الحالية.

(ب) أي تعديلات تُثبت خلال الفترة خاصة بضرائب حالية لفترات سابقة.

(ج) مبلغ مصروف (دخل) الضريبة المؤجلة المتعلق بنشأة الفروق المؤقتة وعكسها.

(د) مبلغ مصروف (دخل) الضريبة المؤجلة المتعلق بالتغيرات في معدلات الضريبة أو بفرض ضرائب جديدة.

(هـ) مبلغ المنفعة الناشئة عن خسارة لأغراض الضريبة، أو إعفاء ضريبي أو فرق مؤقت لم يتم إثباته -سابقاً - لفترة سابقة، يتم استخدامه لتخفيض مصروف الضريبة.

(و) التعديلات على مصروف (دخل) الضريبة المؤجلة الناتجة عن تغير في الوضع الضريبي للمنشأة أو لحملة أسهمها.

(ز) مصروف (دخل) الضريبة المؤجلة الناشئ عن تخفيض، أو عكس تخفيض سابق، لأصل ضريبة مؤجلة وفقاً للفقرة ٢٩. ٣١)

(ح) مبلغ مصروف (دخل) الضريبة المتعلق بتلك التغييرات على السياسات المحاسبية والأخطاء والتي يتم إدراجها ضمن الربح أو الخسارة وفقاً للقسم ١٠ "السياسات المحاسبية والتقديرات والأخطاء" بسبب أنه لا يمكن المحاسبة عنها بأثر رجعي.

٤٠.٢٩ تفصح المنشأة عما يلي بصورة منفصلة:

(أ) إجمالي الضريبة الحالية والمؤجلة المتعلقة بالبنود التي تم إثباتها على أنها بنود للدخل الشامل الآخر.

(ب) إجمالي الضريبة الحالية والمؤجلة المتعلقة بالبنود التي تم تحميلها أو إضافتها -بشكل مباشر - على حقوق الملكية.

(ج) تفسير لأي اختلافات جوهرية بين مصروف (دخل) الضريبة والربح المحاسبي مضروبة في معدل الضريبة المنطبق. على سبيل المثال قد تنشأ هذه الفروق من معاملات مثل الإيرادات المعفية من الضريبة أو المصروفات غير جائزة الحسم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة).

(د) تفسير للتغيرات في معدل أو معدلات الضريبة المنطبقة مقارنة مع فترة التقرير السابقة.

(هـ) لكل نوع من أنواع الفروق المؤقتة ولكل نوع من أنواع الخسائر لأغراض الضريبة والإعفاءات الضريبية غير المستخدمة تفصح المنشأة عن:

(١) مبلغ التزامات الضريبة المؤجلة وأصول الضريبة المؤجلة في نهاية فترة التقرير،

(٢) تحليل التغير في التزامات الضريبة المؤجلة وأصول الضريبة المؤجلة خلال الفترة.

(و) مبلغ (وتاريخ الانتهاء، إن وجد) الفروق الضريبية المؤقتة الجائزة الحسم والخسائر لأغراض الضريبة والإعفاءات الضريبية غير المستخدمة التي لم يتم لها إثبات أصل ضريبة مؤجلة في قائمة المركز المالي.

(ز) يجب أن تدرج المنشأة ضمن الظروف التي تم عرضها في الفقرة ٢٩. ٣٣ تفسيراً لطبيعة أي آثار محتملة لضريبة الدخل والتي يمكن أن تنتج عن دفع التوزيعات لحملة الأسهم فيها.

٤١.٢٩ إذا لم تقم المنشأة بمقاصة الأصول والالتزامات وفقاً للفقرة ٢٩. ٣٧ بسبب عدم قدرتها على التأكيد دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما على أنها تخطط لتسويتها على أساس صافٍ أو تحققها في واحد معاً، فيجب على المنشأة الإفصاح عن المبالغ التي لم يتم مقاصتها وأسباب المؤدية لكون التطبيق ينطوي على تكلفة أو جهد لا مبرر لهما.

القسم رقم ٣٠
"ترجمة العملة الأجنبية"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ٣٠ "ترجمة العملة الأجنبية" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

القسم ٣٠

ترجمة العملة الأجنبية

نطاق هذا القسم

١.٣٠ قد تنفذ المنشأة أنشطة أجنبية بطريقتين. قد يكون لديها معاملات بعملات أجنبية أو قد يكون لديها **عمليات أجنبية**. بالإضافة لذلك، قد تعرض المنشأة قوائمها المالية بعملة أجنبية. ويوضح هذا القسم كيفية تضمين المعاملات بعملة أجنبية وعمليات أجنبية في القوائم المالية للمنشأة وكيفية ترجمة القوائم المالية إلى **عملة العرض**. وقد تم تغطية المحاسبة عن **الأدوات المالية** التي تستمد قيمتها من التغير في سعر صرف محدد لعملة أجنبية (على سبيل المثال عقود الصرف الآجلة للعملات الأجنبية) والمحاسبة عن التحوط للبنود بعملات أجنبية في القسم ١٢ "موضوعات أخرى في الأدوات المالية".

العملة الوظيفية

٢.٣٠ يجب على كل منشأة تحديد **عملتها الوظيفية**. والعملة الوظيفية للمنشأة هي عملة البيئة الإقتصادية الأساسية التي تعمل فيها المنشأة.

٣.٣٠ إن البيئة الاقتصادية الأساسية التي تعمل فيها المنشأة تكون -عادة - هي التي تُولِّد وتُنفق فيها -بشكل رئيس - النقد. ولذلك، تأخذ المنشأة العوامل التالية في الحسبان عند تحديد عملتها الوظيفية:

(أ) العملة:

(١) التي تؤثر -بشكل رئيس - على أسعار مبيعات السلع والخدمات (وسوف تكون -غالبا -هي العملة التي يتم بها تقويم وتسوية أسعار مبيعات سلعها وخدماتها)،

(٢) للبلد التي تحدد قوى المنافسة فيها وأنظمتها -بشكل رئيس - أسعار مبيعات سلعها وخدماتها.

(ب) العملة التي تؤثر -بشكل رئيس - على تكاليف العمالة والمواد والتكاليف الأخرى لتوريد السلع أو تقديم الخدمات (وسوف تكون -غالبا - هي العملة التي يتم بها تقويم وتسوية التكاليف).

٤.٣٠ قد تقدم العوامل التالية -أيضاً -دليلا على العملة الوظيفية للمنشأة:

(أ) العملة التي يتم بها توليد الأموال من الأنشطة التمويلية (إصدار أدوات دين وأدوات حقوق ملكية).

(ب) العملة التي -عادةً - يتم بها حفظ المتحصلات من الأنشطة التشغيلية.

٥.٣٠ تؤخذ العوامل الإضافية التالية في الحسبان عند تحديد العملة الوظيفية لعملية أجنبية، وما إذا كانت عملتها الوظيفية هي نفسها تلك للمنشأة معدة التقرير (المنشأة معدة التقرير، في هذا السياق، هي المنشأة التي تكون لديها عملية أجنبية مثل منشأة تابعة لها، أو فرع لها، أو منشأة زميلة لها أو ترتيب مشترك لها):

(أ) ما إذا كان يتم تنفيذ أنشطة العملية الأجنبية على أنها امتداد للمنشأة معدة التقرير، بدلا من أن يتم تنفيذها بدرجة كبيرة من الاستقلالية. مثال على الحالة الأولى هو عندما تبيع العملية الأجنبية -فقط - بضائع مستوردة من المنشأة معدة التقرير وتحول المتحصلات إليها. ومثال على الحالة الثانية هو عندما تجمع العملية النقد والبنود النقدية الأخرى، وتتكبد المصروفات، وتولد الدخل وترتب القروض، جميعها -تقريباً - بعملتها المحلية.

(ب) ما إذا كانت المعاملات مع المنشأة معدة التقرير تشكل نسبة عالية أو منخفضة من أنشطة العملية الأجنبية.

(ج) ما إذا كانت التدفقات النقدية من أنشطة العملية الأجنبية تؤثر -بشكل مباشر- على التدفقات النقدية للمنشأة معدة التقرير وأنها متاحة للتحويل إليها -بسهولة.

(د) ما إذا كانت التدفقات النقدية من أنشطة العملية الأجنبية كافية لخدمة التزامات الدين القائمة -المتوقعة المعتادة بدون أن تتاح لها أموال من قبل المنشأة معدة التقرير.

التقرير بالعملة الوظيفية عن المعاملات بعملة أجنبية

الإثبات الأولى

٦.٣٠ المعاملة بعملة أجنبية هي معاملة مُقومة بعملة أجنبية أو تتطلب تسويتها بعملة أجنبية، بما في ذلك المعاملات التي تنشأ عند قيام المنشأة بـ:

(أ) شراء أو بيع سلع أو خدمات يكون سعرها مُقوم بعملة أجنبية؛ أو

(ب) اقتراض أو إقراض أموال حينما تكون المبالغ الواجبة السداد أو المستحقة التحصيل مُقومة بعملة أجنبية؛ أو

(ج) بخلاف ذلك باقتناء أو استبعاد أصول، أو تحمل أو تسوية التزامات، مُقومة بعملة أجنبية.

٧.٣٠ يجب على المنشأة أن تسجل المعاملة بعملة أجنبية عند الإثبات الأولي بالعملة الوظيفية من خلال تطبيق سعر الصرف الفوري بين العملة الوظيفية والعملة الأجنبية في تاريخ المعاملة على المبلغ بالعملة الأجنبية.

٨.٣٠ تاريخ المعاملة هو التاريخ الذي تتأهل فيه المعاملة -لأول مرة - للإثبات وفقا لهذا المعيار الدولي للتقرير المالي. ولأسباب عملية، فإنه -غالبا - ما يستخدم السعر الذي يقارب السعر الفعلي في تاريخ المعاملة، على سبيل المثال، يمكن أن يستخدم متوسط السعر لأسبوع أو لشهر لجميع المعاملات بكل عملة أجنبية تحدث خلال تلك الفترة. وبالرغم من ذلك، يُعد استخدام متوسط السعر لفترة ما غير مناسب، إذا كانت أسعار الصرف تتقلب - بشكل كبير.

التقرير في نهاية فترات التقرير اللاحقة

٩.٣٠ يجب على المنشأة في نهاية كل **فترة تقرير**:

(أ) ترجمة البنود النقدية التي بعملة أجنبية باستخدام سعر الإقفال؛

(ب) ترجمة البنود غير النقدية، التي يتم قياسها بمقدار التكلفة التاريخية بعملة أجنبية، باستخدام سعر الصرف في تاريخ المعاملة؛

(ج) ترجمة البنود غير النقدية، التي يتم قياسها بالقيمة العادلة بعملة أجنبية، باستخدام أسعار الصرف في التاريخ الذي تم فيه تحديد القيمة العادلة.

١٠.٣٠ يجب على المنشأة أن تثبت فروق الصرف الناشئة عن تسوية البنود النقدية، أو عن ترجمة البنود النقدية بأسعار تختلف عن تلك التي تمت ترجمتها بها عند الإثبات الأولي خلال الفترة أو في القوائم المالية السابقة، ضمن الربح أو الخسارة في الفترة التي تنشأ فيها، باستثناء ما تم توضيحه في الفقرة ٣٠. ١٣.

١١.٣٠ عندما يتطلب قسم أخر في هذا المعيار إثبات مكسب أو خسارة خاصة بالبنود غير النقدية ضمن **الدخل الشامل الآخر**، فإنه يجب على المنشأة أن تثبت أي مكونات لسعر الصرف لذلك المكسب أو الخسارة ضمن بنود الدخل الشامل الآخر. وفي المقابل، عندما يتم إثبات مكسب أو خسارة من بند غير نقدي ضمن الربح أو الخسارة، فإنه يجب إثبات أي مكونات لسعر الصرف لذلك المكسب أو الخسارة ضمن الربح أو الخسارة.

صافي الإستثمار في عملية أجنبية

١٢.٣٠ قد يكون لدى المنشأة بند نقدي مستحق التحصيل من عملية أجنبية أو واجب السداد لها. إن البند الذي لم يتم التخطيط لتسويته ومن غير المحتمل حدوث التسوية في المستقبل المنظور هو، في جوهره، جزء من صافي استثمار المنشأة في تلك العملية الأجنبية، وتتم المحاسبة عنه وفقا للفقرة ٣٠. ١٣. وقد تشمل مثل هذه البنود النقدية مبالغ مستحقة التحصيل طويلة الأجل أو قروض طويلة الأجل. ولا تشمل المبالغ مستحقة التحصيل من المدينين التجاريين أو واجبة السداد إلى الدائنين التجاريين.

١٣.٣٠ يجب إثبات فروق الصرف التي تنشأ عن البند النقدي الذي يشكل جزءً من صافي استثمار المنشأة معدة التقرير في عملية أجنبية ضمن الربح أو الخسارة في القوائم المالية المنفصلة للمنشأة معدة التقرير أو في القوائم المالية المنفردة للعملية الأجنبية، بحسب ما هو مناسب. وفي القوائم المالية التي تشمل العملية الأجنبية والمنشأة معدة التقرير (على سبيل المثال، القوائم المالية الموحدة عندما تكون العملية الأجنبية منشأة تابعة)، يجب إثبات مثل فروق الصرف هذه -بشكل أولي – ضمن الدخل الشامل الآخر ويتم التقرير عنها كبند من بنود حقوق الملكية. ولا يتم إثباتها مرة أخرى ضمن الربح أو الخسارة عند استبعاد صافي الاستثمار.

التغير في العملة الوظيفية

١٤.٣٠ عندما يكون هناك تغيير في العملة الوظيفية للمنشأة، فإنه يجب على المنشأة تطبيق إجراءات الترجمة المنطبقة على العملة الوظيفية الجديدة بأثر مستقبلي من تاريخ التغيير.

١٥.٣٠ كما هو موضح في الفقرات من ٣٠. ٢–٣٠. ٥، تعكس العملة الوظيفية للمنشأة المعاملات والأحداث والظروف الأساس ذات الصلة بالمنشأة. وبناءً عليه، بمجرد تحديد العملة الوظيفية، فإنه يمكن تغييرها –فقط – إذا كان هناك تغير في تلك المعاملات والأحداث والظروف الأساس. فعلى سبيل المثال، قد يؤدي تغيير في العملة التي تؤثر – بشكل رئيس – على أسعار مبيعات السلع والخدمات إلى تغيير في العملة الوظيفية للمنشأة.

١٦.٣٠ تتم المحاسبة عن أثر التغيير في العملة الوظيفية بأثر مستقبلي. وبعبارة أخرى، تترجم المنشأة جميع البنود إلى العملة الوظيفية الجديدة باستخدام سعر الصرف في تاريخ التغيير. وتعالج المبالغ الناتجة المترجمة للبنود غير النقدية على أنها تكلفتها التاريخية.

استخدام عملة عرض بخلاف العملة الوظيفية

الترجمة لعملة العرض

١٧.٣٠ يمكن أن تعرض المنشأة قوائمها المالية بأي عملة (أو عملات). وإذا كانت عملة العرض تختلف عن العملة الوظيفية للمنشأة، فإنه يجب على المنشأة أن تترجم بنود الدخل والمصروفات **والمركز المالي** إلى عملة العرض. فعلى سبيل المثال، عندما تضم **المجموعة** منشآت فردية لها عملات وظيفية مختلفة، فإنه يتم التعبير عن بنود الدخل والمصروفات والمركز المالي لكل منشأة بعملة مشتركة بحيث يمكن عرض قوائم مالية موحدة.

١٨.٣٠ يجب ترجمة النتائج والمركز المالي للمنشأة التي تكون عملتها الوظيفية ليست عملة اقتصاد ذي تضخم جامح إلى عملة عرض مختلفة باستخدام الإجراءات التالية:

(أ) يجب ترجمة الأصول والالتزامات لكل قائمة مركز مالي يتم عرضها (أي بما في ذلك أرقام المقارنة) بسعر الإقفال في تاريخ قائمة المركز المالي تلك.

(ب) يجب ترجمة الدخل والمصروفات لكل قائمة للدخل الشامل (أي بما في ذلك أرقام المقارنة) بأسعار الصرف في تواريخ المعاملات.

(ج) يجب إثبات جميع فروق الصرف الناتجة ضمن الدخل الشامل الآخر والتقرير عنها على أنها مكون لحقوق الملكية. ولا يجوز إعادة تصنيفها لاحقاً ضمن الربح أو الخسارة.

١٩.٣٠ لأسباب عملية، يمكن للمنشأة أن تستخدم السعر الذي يقارب أسعار الصرف في تواريخ المعاملات، على سبيل المثال، متوسط السعر للفترة، لترجمة بنود الدخل والمصروف. وبالرغم من ذلك، إذا كانت أسعار الصرف تتقلب -بشكل كبير - يكون من غير المناسب استخدام متوسط السعر للفترة.

٢٠.٣٠ تنتج فروق الصرف المشار إليها في الفقرة ١٨.٣٠(ج) من:

(أ) ترجمة الدخل والمصروفات بأسعار الصرف في تواريخ المعاملات، والأصول والالتزامات بسعر الإقفال.

(ب) ترجمة صافي الأصول الافتتاحي بسعر إقفال يختلف عن سعر الإقفال السابق.

عندما تكون فروق الصرف تتعلق بعملية أجنبية يتم توحيدها ولكنها ليست مملوكة بالكامل، فإن فروق الصرف المُجمعة، الناشئة عن الترجمة والتي تنسب إلى الحصص غير المسيطرة، يتم تخصيصها إلى الحصص غير المسيطرة، وإثباتها على أنها جزء منها في قائمة المركز المالي الموحدة.

٢١.٣٠ عندما تكون العملة الوظيفية للمنشأة هي عملة اقتصاد ذي تضخم جامح، فإنه يجب عليها ترجمة نتائجها ومركزها المالي إلى عملة عرض مختلفة باستخدام الإجراءات المحددة في القسم ٣١ "التضخم الجامح".

ترجمة العملية الأجنبية إلى عملة عرض المستثمر

٢٢.٣٠ تُتبع إجراءات التوحيد العادية، مثل استبعاد الأرصدة البينية والمعاملات المتبادلة داخل المجموعة مع منشأة تابعة، في تضمين أصول والتزامات العملية أجنبية ودخلها ومصروفاتها مع تلك الخاصة بالمنشأة معدة التقرير (أنظر القسم ٩ "القوائم المالية الموحدة والمستقلة"). وبالرغم من ذلك، فإن الأصل النقدي البيني (أو الالتزام النقدي البيني)،

سواء كان قصير الأجل أو طويل الأجل، لا يمكن استبعاده مقابل الالتزام البيني (أو الأصل البيني) المقابل له بدون إظهار نتائج تقلبات العملة في القوائم المالية الموحدة. وذلك نظراً لأن البند النقدي يمثل ارتباطاً بتحويل عملة إلى أخرى ويُعرِّض المنشأة معدة التقرير لمكسب أو خسارة من خلال تقلبات العملة. وبناءً عليه، فإن المنشأة معدة التقرير تستمر في إثبات مثل فرق الصرف هذا في القوائم المالية الموحدة ضمن الربح أو الخسارة، أو، إذا نشأ عن الحالات الموضحة في الفقرة ٣٠. ١٣، فيجب أن تصنفه على أنه حقوق ملكية.

٢٣.٣٠ يجب معالجة أي **شهرة** ناشئة عن الاستحواذ على عملية أجنبية وأي تعديلات قيمة عادلة على **المبالغ الدفترية** للأصول والالتزامات التي تنشأ عن الاستحواذ على تلك العملية الأجنبية على أنها أصول والتزامات للعملية الأجنبية. وعليه، يجب التعبير عنها بالعملة الوظيفية للعملية الأجنبية ويجب ترجمتها بسعر الإقفال وفقاً للفقرة ٣٠. ١٨.

الإفصاحات

٢٤.٣٠ في الفقرات ٣٠. ٢٦ و ٣٠. ٢٧ تنطبق الإشارات إلى "العملة الوظيفية"، في حالة المجموعة، على العملة الوظيفية للمنشأة الأم.

٢٥.٣٠ يجب على المنشأة الإفصاح عن:

(أ) مبلغ فروق الصرف التي تم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة خلال الفترة، باستثناء تلك الناشئة عن أدوات مالية يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقا للقسم ١١ و١٢.

(ب) مبلغ فروق الصرف التي نشأت خلال الفترة وتم تصنيفها على أنها مكونات منفصلة لحقوق الملكية في نهاية الفترة.

٢٦.٣٠ يجب على المنشأة أن تفصح عن العملة التي يتم بها عرض القوائم المالية. وعندما تكون عملة العرض مختلفة عن العملة الوظيفية، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن هذه الحقيقة، ويجب عليها الإفصاح عن العملة الوظيفية وسبب استخدام عملة عرض مختلفة.

٢٧.٣٠ عندما يكون هناك تغيير في العملة الوظيفية إما للمنشأة معدة التقرير أو لعملية أجنبية مهمة، فإنه يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة وعن سبب التغيير في العملة الوظيفية.

القسم رقم ٣١

"التضخم الجامح"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ٣١ "التضخم الجامح" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

القسم ٣١

التضخم الجامح

نطاق هذا القسم

١٠٣١ ينطبق هذا القسم على المنشآت التي تكون **عملتها الوظيفية** هي عملة اقتصاد ذي تضخم جامح. ويتطلب هذا القسم من مثل هذه المنشآت إعداد **قوائم مالية** معدلة بآثار التضخم الجامح.

الاقتصاد ذو التضخم الجامح

٢٠٣١ لا يقر هذا القسم معدل مطلقاً والذي عنده يفترض أن الاقتصاد ذو تضخم جامح. يجب على إدارة المنشأة الاجتهاد أخذا في الحسبان كل المعلومات المتاحة والتي تتضمن على سبيل المثال لا الحصر المؤشرات الممكنة التالية للتضخم الجامح:

(أ) يفضل عموم السكان الاحتفاظ بثروتهم في أصول غير نقدية أو في عملة أجنبية مستقرة نسبيا. ويتم -فورا - استثمار المبالغ المحتفظ بها بالعملة المحلية للحفاظ على القوة الشرائية.

(ب) ينظر عموم السكان إلى المبالغ النقدية ليس باعتبارها بالعملة المحلية ولكن باعتبارها بعملة أجنبية مستقرة نسبيا. ويمكن أن يتم الإعلان عن الأسعار بتلك العملة.

(ج) تتم المبيعات والمشتريات لأجَل بالأسعار التي تعوض الخسارة المتوقعة للقوة الشرائية خلال فترة الائتمان، حتى ولو كانت الفترة قصيرة.

(د) يتم ربط معدلات الفائدة، والأجور والأسعار بمؤشر للأسعار.

(هـ) يقارب معدل التضخم المُجمع على مدى ثلاث سنوات نسبة ١٠٠٪، أو يجاوزها.

وحدة القياس في القوائم المالية

٣٠٣١ يجب التعبير عن كل المبالغ المعروضة في القوائم المالية للمنشأة التي تمثل عملتها الوظيفية عملة اقتصاد ذي تضخم جامح بوحدة القياس الجارية في نهاية **فترة التقرير**. ويجب -أيضا -التعبير بوحدة القياس الجارية في **تاريخ التقرير** عن المعلومات المقارنة للفترة السابقة والمطلوبة بموجب الفقرة ٣. ١٤ وأي معلومات فيما يتعلق بفترات أبكر.

٤٠٣١ تتطلب إعادة عرض القوائم المالية وفقا لهذا القسم استخدام مؤشر عام للأسعار والذي يعكس التغيرات في القوة الشرائية العامة. وتتوفر في معظم الاقتصادات مؤشرات للمستوى العام للأسعار معترف بها يتم إعدادها عادة من قبل الحكومة، والتي ستتبعها المنشآت.

إجراءات إعادة عرض القوائم المالية بالتكلفة التاريخية

قائمة المركز المالي

٥.٣١ يتم إعادة عرض مبالغ قائمة المركز المالي، التي لم يتم التعبير عنها بوحدة القياس الجارية في نهاية فترة التقرير، من خلال تطبيق مؤشر عام للأسعار.

٦.٣١ لا يتم إعادة عرض البنود النقدية نظراً لأنه يتم التعبير عنها بوحدة القياس الجارية في نهاية فترة التقرير. البنود النقدية هي النقود المحتفظ بها والبنود التي سيتم استلامها أو دفعها نقداً.

٧.٣١ يتم تعديل الأصول والالتزامات المربوطة بالتغيرات في الأسعار بموجب اتفاقية، مثل سندات وقروض مربوطة بمؤشر، وفقا للاتفاقية، ويتم عرضها بهذا المبلغ المعدل في قائمة المركز المالي المُعاد عرضها.

٨.٣١ تُعد جميع الأصول والالتزامات الأخرى غير نقدية:

(أ) يتم تسجيل بعض البنود غير النقدية بالمبالغ الجارية في نهاية فترة التقرير، مثل صافي القيمة القابلة للتحقق والقيمة العادلة، لذلك لا يتم إعادة عرضها. ويتم إعادة عرض جميع الأصول والالتزامات الأخرى غير النقدية.

(ب) معظم البنود غير النقدية يتم تسجيلها بالتكلفة أو بالتكلفة مطروحاً منها الاستهلاك؛ وعليه يتم التعبير عنها بالمبالغ الجارية في تاريخ اقتنائها. ويتم تحديد التكلفة، أو التكلفة مطروحاً منها الاستهلاك، التي يُعاد عرضها لكل بند من خلال تطبيق التغير في مؤشر عام للأسعار من تاريخ الاقتناء إلى نهاية فترة التقرير على تكلفته التاريخية ومجمع استهلاكه.

(ب أ) يتم تسجيل بعض البنود غير النقدية بالمبالغ الجارية في تواريخ بخلاف تاريخ الاقتناء أو تاريخ التقرير، على سبيل المثال، العقارات والآلات والمعدات التي تمت إعادة تقويمها في تاريخ سابق. وفي هذه الحالات، يتم إعادة عرض المبالغ الدفترية من تاريخ إعادة التقويم.

(ج) يتم تخفيض المبلغ المُعاد عرضه لبند غير نقدي، وفقا للقسم ٢٧ "الهبوط في قيمة الأصول" عندما يتجاوز **المبلغ الممكن استرداده** منه.

٩.٣١ في بداية الفترة الأولى لتطبيق هذا القسم، يتم إعادة عرض مكونات حقوق الملكية، باستثناء الأرباح المبقاة وأي فائض إعادة تقويم، من خلال تطبيق مؤشر عام للأسعار من التواريخ التي تم فيها المساهمة بالمكونات أو -خلاف ذلك - نشأتها. ويتم استبعاد أي فائض إعادة تقويم يكون قد نشأ في فترات سابقة. وتشتق الأرباح المبقاة المُعاد عرضها من جميع المبالغ الأخرى الواردة في قائمة المركز المالي المُعاد عرضها.

١٠.٣١ في نهاية الفترة الأولى وفي الفترات اللاحقة، يتم إعادة عرض جميع مكونات حقوق الملكية من خلال تطبيق مؤشر عام للأسعار من بداية الفترة أو من تاريخ المساهمة، إذا كان لاحقا. ويتم الإفصاح عن التغيرات في حقوق الملكية للفترة وفقا للقسم ٦ "قائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة الدخل والأرباح المبقاة".

قائمة الدخل الشامل وقائمة الدخل

١١.٣١ يجب التعبير عن جميع البنود الواردة في قائمة الدخل الشامل (وقائمة الدخل إذا تم عرضها) بوحدة القياس الجارية في نهاية فترة التقرير. ولذلك، يلزم إعادة عرض جميع المبالغ من خلال تطبيق التغير في المؤشر العام للأسعار من التواريخ التي تم فيها -بشكل أولي - إثبات بنود الدخل والمصروف في القوائم المالية. إذا كان التضخم العام يحدث بشكل متوازن على مدار الفترة وكانت بنود الدخل والمصروفات تحدث بصورة متوازنة على مدار الفترة، فإنه قد يكون من المناسب استخدام معدل متوسط للتضخم.

قائمة التدفقات النقدية

١٢.٣١ يجب على المنشأة التعبير عن جميع البنود الواردة في **قائمة التدفقات النقدية** بوحدة القياس الجارية في نهاية فترة التقرير.

المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي

١٣.٣١ في فترة التضخم، تفقد المنشأة التي تحتفظ بأصول نقدية زيادة عن الالتزامات النقدية قوة شرائية وتكسب المنشأة التي عليها التزامات نقدية زيادة عن الأصول النقدية قوة شرائية بقدر ما تكون الأصول والالتزامات غير مربوطة بمستوى سعر. يجب على المنشأة أن تضمن المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي في الربح أو. يجب على المنشأة مقاصة التعديل لهذه الأصول والالتزامات المربوطة بموجب إتفاقية بالتغيرات في الأسعار الموضوعة وفقاً للفقرة ٣١. ٧ مقابل المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي.

الإقتصادات المتوقفة على أنها مرتفعة التضخم

١٤.٣١ عندما يتوقف اقتصاد عن كونه ذا تضخم جامح ولا تستمر المنشأة في إعداد وعرض القوائم المالية المعدة وفقا لهذا القسم، فإنه يجب عليها معالجة المبالغ المُعبر عنها بعملة العرض في نهاية فترة التقرير السابقة على أنها الأساس **للمبالغ الدفترية** في قوائمها المالية اللاحقة.

الإفصاحات

١٥.٣١ يجب على المنشأة التي ينطبق عليها هذا القسم الإفصاح عما يلي:

(أ) حقيقة أنه قد تم إعادة عرض القوائم المالية وبيانات الفترات السابقة بالتغيرات في القوة الشرائية العامة للعملة الوظيفية.

(ب) ماهية ومستوى مؤشر الأسعار في تاريخ التقرير والتغيرات خلال فترة التقرير الحالية وفترة التقرير السابقة.

(ج) مبلغ المكسب والخسارة من البنود النقدية.

القسم رقم ٣٢

"الأحداث بعد نهاية فترة التقرير"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ٣٢ "الأحداث بعد نهاية فترة التقرير" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

القسم ٣٢

الأحداث بعد نهاية فترة التقرير

نطاق هذا القسم

١٠٣٢ يعرف هذا القسم الأحداث بعد نهاية **فترة التقرير**، ويحدد مبادئ إثبات تلك الأحداث، وقياسها، والإفصاح عنها.

تعريف الأحداث بعد نهاية فترة التقرير

٢٠٣٢ الأحداث بعد نهاية فترة التقرير هي تلك الأحداث، المواتية وغير المواتية، التي تحدث بين نهاية فترة التقرير والتاريخ الذي تُعتمد فيه القوائم المالية للإصدار، ويوجد نوعان من الأحداث:

(أ) تلك التي توفر دليلاً عن ظروف كانت موجودة في نهاية فترة التقرير (أحداث بعد نهاية فترة التقرير تتطلب تعديلات).

(ب) تلك التي تشير إلى ظروف نشأت بعد نهاية فترة التقرير (أحداث بعد نهاية فترة التقرير لا تتطلب تعديلات).

٣٠٣٢ تشمل الأحداث بعد نهاية فترة التقرير جميع الأحداث حتى التاريخ الذي تُعتمد فيه القوائم المالية للإصدار، حتى ولو حدثت تلك الأحداث بعد الإعلان العام عن الربح أو الخسارة أو عن المعلومات المالية الأخرى المختارة.

الإثبات والقياس

الأحداث بعد نهاية فترة التقرير التي تتطلب تعديلات:

٤٠٣٢ يجب على المنشأة أن تُعدل المبالغ المُثبتة في قوائمها المالية، بما في ذلك الإفصاحات المتعلقة بها، لتعكس الأحداث بعد نهاية فترة التقرير التي تتطلب تعديلات.

٥٠٣٢ فيما يلي أمثلة على الأحداث بعد نهاية فترة التقرير التي تتطلب تعديلات، والتي تتطلب من المنشأة أن تُعدل المبالغ المُثبتة في قوائمها المالية، أو أن تثبت بنوداً لم تكن مُثبتة سابقاً:

(أ) الحكم بعد نهاية فترة التقرير، في دعوى قضائية، الذي يؤكد أن المنشأة كان عليها التزام حاليّ في نهاية فترة التقرير. وتُعدل المنشأة أي **مخصص** مُثبت سابقاً يتعلق بهذه الدعوى القضائية، وفقاً للقسم ٢١ **"المخصصات، والاحتمالات"**، أو تُثبت مخصصاً جديداً. ولا تكتفي المنشأة بأن تُفصح - فقط - عن وجود التزام محتمل. بالأحرى، يوفر الحكم أدلة إضافية يجب أن تُؤخذ في الحسبان عند تحديد المخصص الذي يجب أن يُثبت في نهاية فترة التقرير وفقاً للقسم ٢١.

(ب) تلقي معلومات بعد نهاية فترة التقرير تبين أن أصلاً قد هبطت قيمته في نهاية فترة التقرير، أو أنه يلزم تعديل مبلغ خسارة الهبوط المُثبتة سابقاً لهذا الأصل، على سبيل المثال:

(١) عادة يؤكد إفلاس عميل، والذي يحدث بعد نهاية فترة التقرير، وجود خسارة تتعلق بمدين تجاري كانت موجودة في نهاية فترة التقرير، وأنه يلزم المنشأة أن تُعدل المبلغ الدفتري للمبلغ المستحق على المدين التجاري؛

(٢) قد يقدم بيع مخزون بعد نهاية فترة التقرير دليلاً عن سعر بيعه في نهاية فترة التقرير لغرض تقدير الهبوط في ذلك التاريخ.

(ج) التحديد بعد نهاية فترة التقرير لتكلفة الأصول المُشتراة قبل نهاية فترة التقرير أو المتحصلات من الأصول المباعة قبل نهاية فترة التقرير.

(د) التحديد بعد فترة التقرير لمبلغ المشاركة في الأرباح، أو مدفوعات المكافآت، إذا كان على المنشأة التزام قانوني أو **التزام ضمني** في نهاية فترة التقرير بالقيام بتلك المدفوعات، نتيجة أحداث قبل ذلك التاريخ (أنظر القسم ٢٨ "منافع الموظف").

(هـ) اكتشاف غش أو **أخطاء** تظهر أن القوائم المالية غير صحيحة.

أحداث بعد نهاية فترة التقرير لا تتطلب تعديلات

٦.٣٢ لا يجوز للمنشأة أن تعدل المبالغ المُثبتة في قوائمها المالية لتعكس أحداثاً بعد نهاية فترة التقرير لا تتطلب تعديلات.

٧.٣٢ من أمثلة الأحداث بعد نهاية فترة التقرير التي لا تتطلب تعديلات:

(أ) الانخفاض في القيمة السوقية للاستثمارات بين نهاية فترة التقرير والتاريخ الذي تُعتمد فيه القوائم المالية للإصدار. لا يتعلق الانخفاض في القيمة السوقية – عادة – بحالة الاستثمارات في نهاية فترة التقرير، ولكنه يعكس ظروفاً نشأت لاحقاً. وبناءً عليه، لا تعدل المنشأة المبالغ المُثبتة للاستثمارات في قوائمها المالية. وبالمثل، لا تقوم المنشأة بتحديث المبالغ المُفصح عنها للاستثمارات كما في نهاية فترة التقرير، رغم أنه قد يلزمها أن تقوم بإفصاح إضافي، وفقاً للفقرة ٣٢. ١٠.

(ب) المبلغ الذي أصبح مستحقاً كنتيجة لحكم أو تسوية في صالح المنشأة في دعوى قضائية بعد تاريخ التقرير ولكن قبل إصدار القوائم المالية. ويعد ذلك أصلاً محتملاً في تاريخ التقرير (انظر الفقرة ٢١. ١٣)، وقد يكون الإفصاح مطلوباً بموجب الفقرة ٢١. ١٦. بالرغم من ذلك، يمكن أن يشكل الاتفاق على مبلغ التعويضات الذي يُتوصل إليه قبل تاريخ إعداد التقرير، ولكن لم يُثبت مسبقا نظراً لأن المبلغ لا يمكن قياسه بطريقة يمكن الاعتماد عليها، حدث يتطلب تعديلات.

توزيعات الأرباح

٨.٣٢ إذا أعلنت المنشأة بعد نهاية فترة التقرير عن توزيعات أرباح لحملة أدوات حقوق ملكيتها، فإنه لا يجوز للمنشأة أن تثبت هذه التوزيعات على أنها التزام في نهاية فترة التقرير. ويمكن عرض مبلغ توزيعات الأرباح على أنها مكون منفصل للأرباح المبقاة في نهاية فترة التقرير.

الإفصاح

تاريخ الاعتماد للإصدار

٩.٣٢ يجب على المنشأة أن تفصح عن التاريخ الذي اعتُمدت فيه القوائم المالية للإصدار، ومن قام بذلك الاعتماد. وإذا كان لملاك المنشأة، أو لغيرهم، سلطة أن يعدلوا القوائم المالية بعد الإصدار، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن تلك الحقيقة.

أحداث بعد نهاية فترة التقرير لا تتطلب تعديلات:

١٠.٣٢ يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي لكل صنف من الأحداث بعد نهاية فترة التقرير التي لا تتطلب تعديلات:

(أ) طبيعة الحدث.

(ب) تقدير لأثره المالي، أو بيان أن مثل هذا التقدير لا يمكن إجراؤه.

١١.٣٢ فيما يلي أمثلة على الأحداث بعد نهاية فترة التقرير التي لا تتطلب تعديلات، والتي - بشكل عام - تستوجب إفصاحاً، هذه الإفصاحات يجب أن تعكس المعلومات التي أصبحت معروفه بعد نهاية فترة التقرير المالي ولكن قبل تاريخ التصديق على إصدار القوائم المالية:

(أ) تجميع رئيس لأعمال أو استبعاد منشأة تابعة رئيسة.

(ب) الإعلان عن خطة لإيقاف عملية معينة.

(ج) مشتريات رئيسة لأصول، أو استبعادات أو خطط لاستبعاد أصول، أو مصادرة أصول رئيسة من قبل الحكومة.

(د) تدمير وحدة إنتاج رئيسة جراء حريق.

(هـ) الإعلان عن إعادة هيكلة رئيسة، أو البدء في تنفيذها.

(و) إصدار أو إعادة شراء أدوات حق ملكية أو أدوات دين المنشأة.

(ز) تغيرات كبيرة – بشكل غير عادي – في أسعار الأصول أو أسعار تبادل عملة أجنبية.

(ح) التغيرات في معدلات الضريبة، أو قوانين الضريبة التي تم إقرارها أو الإعلان عنها، التي يكون لها أثر مهم على الأصول والالتزامات الضريبية الحالية والمؤجلة.

(ط) الدخول في ارتباطات مهمة أو التزامات محتملة، على سبيل المثال، بإصدار ضمانات مهمة.

(ي) البدء في دعوى تقاضى رئيسة تنشأ - فقط – عن أحداث وقعت بعد نهاية فترة التقرير.

القسم رقم ٣٣

"الإفصاحات عن الطرف ذي العلاقة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ٣٣ "الإفصاحات عن الطرف ذي العلاقة" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

القسم ٣٣

الإفصاحات عن الطرف ذي العلاقة

نطاق هذا القسم

١.٣٣ يتطلب هذا القسم من المنشأة أن تدرج في قوائمها المالية الإفصاحات الضرورية لتوجيه الاهتمام إلى احتمال أن يكون **مركزها المالي** وربحها، أو خسارتها قد تأثرت بوجود **أطراف ذات علاقة** وبمعاملات وبأرصدة حالية، بما في ذلك الارتباطات، مع مثل تلك الأطراف.

تعريف الطرف ذي العلاقة

٢.٣٣ الطرف ذو علاقة هو الشخص أو المنشأة التي تكون ذات علاقة بالمنشأة التي تُعد قوائمها المالية (المنشأة المعدة للتقرير):

(أ) يكون الشخص، أو عضو مقرب من أسرة ذلك الشخص، ذا علاقة بالمنشأة المعدة للتقرير، إذا كان ذلك الشخص:

(١) أحد أعضاء كبار موظفي الإدارة في المنشأة المعدة للتقرير، أو في المنشأة الأم للمنشأة المعدة للتقرير؛ أو

(٢) له سيطرة أو سيطرة مشتركة على المنشأة المعدة للتقرير؛ أو

(٣) له تأثير مهم على المنشأة المعدة للتقرير.

(ب) تعتبر منشأة ما ذات علاقة بالمنشأة المعدة للتقرير إذا انطبق أي من الشروط التالية:

(١) المنشأة والمنشأة المعدة للتقرير أعضاء في **المجموعة** نفسها (والذي يعنى أن كل منشأة أُمّ، ومنشأة تابعة، ومنشأة تابعة زميلة تعد ذات علاقة بالآخرين).

(٢) منشأة زميلة أو مشروع مشترك للمنشأة الأخرى، (أو منشأة زميلة، أو مشروع مشترك لعضو في مجموعة تكون المنشأة الأخرى عضواً فيها).

(٣) كلا المنشأتين مشروعات مشتركة للطرف الثالث نفسه.

(٤) إحدى المنشأتين مشروع مشترك لمنشأة ثالثة والمنشأة الأخرى منشأة زميلة للمنشأة الثالثة.

(٥) المنشأة بمثابة خطة منافع ما بعد انتهاء التوظيف لصالح الموظفين إما في المنشأة المعدة للتقرير، أو منشأة ذات علاقة بالمنشأة المعدة للتقرير. وإذا كانت المنشأة المعدة للتقرير هي تلك الخطة ذاتها، يُعد أصحاب الأعمال الراعين – أيضاً – ذوي علاقة بالمنشأة المعدة للتقرير.

(٦) المنشأة تخضع للسيطرة، أو للسيطرة المشتركة من قبل شخص مُحدد في الفقرة (أ).

(٧) المنشأة، أو أي عضو في المجموعة التي تعد جزءً منها تقدم خدمات لموظفي الإدارة العليا للمنشأة المعدة للتقرير أو المنشأة الأم للمنشأة المعدة للتقرير.

(٨) شخص مُحدد في الفقرة (أ) (٢) يكون له تأثير مهم على المنشأة أو أنه عضو من موظفي الإدارة العليا للمنشأة (أو المنشأة الأم للمنشأة).

٣٠٣٣ عند الأخذ في الحسبان كل علاقة محتملة مع طرف ذي علاقة، فإنه يجب على المنشأة تقويم جوهر العلاقة وليس مجرد الشكل القانوني.

٤٠٣٣ في سياق هذا المعيار، لا يُعد ما يلي أطرافاً ذات علاقة:

(أ) منشأتين لمجرد أن لهما مديراً أو عضواً آخر من كبار موظفي الإدارة مشتركاً.

(ب) **مشاركان** لمجرد أنهما يتقاسمان **السيطرة المشتركة** على مشروع مشترك.

(ج) أي مما يلي - فقط - بحكم تعاملاتهم العادية مع المنشأة (رغم أنهم قد يؤثرون على حرية تصرف المنشأة أو يشاركون في عملية اتخاذ قراراتها):

(١) مقدمو التمويل.

(٢) الاتحادات العمالية.

(٣) المرافق العامة.

(٤) أقسام وجهات الحكومة.

(د) عميل، أو مورد، أو مانح امتياز، أو موزع، أو وكيل عام تتعامل معه المنشأة بحجم أعمال كبير- فقط - بحكم التبعية الاقتصادية الناتجة عن ذلك.

الإفصاحات

الإفصاح عن العلاقات بين المنشأة الأم والمنشأة التابعة

٥٠٣٣ يجب أن يُفصح عن العلاقات بين المنشأة الأم ومنشآتها التابعة، بغض النظر عما إذا كانت هناك معاملات بينهما. ويجب على أي منشأة أن تُفصح عن اسم المنشأة التي تعد أُماً لها، وعن الطرف المسيطر النهائي، إذا كان مختلفاً. وإذا لم يكن أي من المنشأة الأم أو الطرف المسيطر النهائي يعد قوائم مالية موحدة متاحة للاستخدام العام، فإنه يجب أن يُفصح عن اسم أكبر منشأة أُمّ تالية (إن وجدت) تقوم بذلك.

الإفصاح عن تعويضات كبار موظفي الإدارة

٦٠٣٣ كبار موظفي الإدارة هم أولئك الأشخاص الذين لهم سلطة ومسؤولية تخطيط وتوجيه ورقابة أنشطة المنشأة بشكل مباشر، أو غير مباشر، بما في ذلك أي مدير (سواء كان تنفيذياً، أو خلاف ذلك) لتلك المنشأة. التعويض يشمل جميع منافع الموظفين (كما عُرفت في القسم ٢٨ "منافع الموظف") بما في ذلك منافع الموظفين التي في شكل مدفوعات على أساس الأسهم (أنظر القسم ٢٦ "الدفع على اساس السهم"). وتشمل منافع الموظفين جميع أشكال العوض المدفوع، أو واجب السداد، أو المقدم من قبل المنشأة، أو نيابة عن المنشأة (مثلاً من قبل منشأة تعد أُمّاً للمنشأة أو من قبل حامل أسهم) مقابل خدمات مؤداه للمنشأة. كما تشمل - أيضا - العوض المدفوع نيابة عن منشأة تعد أُمّاً للمنشأة مقابل السلع والخدمات المقدمة للمنشأة.

٧٠٣٣ يجب على المنشأة أن تُفصح عن تعويض كبار موظفي الإدارة- بشكل إجمالي.

الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة

٨.٣٣ **المعاملة مع طرف ذي علاقة** هي تحويل موارد، أو خدمات أو التزامات بين المنشأة المعدة للتقرير وطرف ذي علاقة بغض النظر عما إذا تم تقاضي سعر. ومن أمثلة المعاملات مع الطرف ذي العلاقة التي تُعد شائعة في المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، والتي لا تقتصر على ما يلي:

(أ) المعاملات بين المنشأة ومالكها الرئيس (ملاكها الرئيسيين).

(ب) المعاملات بين منشأة ومنشأة أخرى عندما تخضع كلاهما لسيطرة واحدة من قبل منشأة واحدة أو شخص واحد.

(ج) المعاملات التي تتحمل فيها المنشأة أو الشخص، الذي له سيطرة على المنشأة المعدة للتقرير، مصروفات - مباشرةً – ولو لا ذلك لتحملتها المنشأة المعدة للتقرير.

٩.٣٣ إذا كان للمنشأة معاملات مع طرف ذي علاقة، فيجب أن تفصح عن طبيعة العلاقة مع الطرف ذي العلاقة، إضافة إلى المعلومات عن تلك المعاملات والأرصدة الحالية، بما في ذلك الارتباطات، الضرورية لفهم الأثر المحتمل للعلاقة على القوائم المالية. تعد متطلبات الإفصاح هذه متطلبات إضافية للمتطلبات الواردة في الفقرة ٣٣. ٧ والمتعلقة بالإفصاح عن تعويض كبار موظفي الادارة. وكحد أدنى، يجب أن تشمل الإفصاحات:

(أ) مبلغ المعاملات.

(ب) مبلغ الأرصدة الحالية، متضمنة

(١) شروطها وأوضاعها، بما في ذلك ما إذا كانت مضمونة، وطبيعة العوض الذي سيُقدم عند التسوية،

(٢) تفاصيل أي ضمانات مقدمة، أو مستلمة.

(ج) مخصصات الديون المشكوك فيها المتعلقة بمبلغ الأرصدة الحالية.

(د) المصروف المُثبت خلال الفترة، المتعلق بالديون المعدومة، أو المشكوك فيها المستحقة على الأطراف ذات العلاقة.

وقد تشمل مثل هذه المعاملات مشتريات، أو مبيعات، أو تحويلات السلع والخدمات، أو الإيجارات، أو الضمانات، والتسويات التي تقوم بها المنشأة نيابة عن الطرف ذي العلاقة أو العكس.

١٠.٣٣ يجب أن تقوم المنشأة بالإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ٣٣. ٩ - بشكل منفصل – لكل من الأصناف التالية:

(أ) المنشآت التي لها سيطرة، أو سيطرة مشتركة أو تأثير مهم على المنشأة.

(ب) المنشآت التي يكون للمنشأة سيطرة عليها أو يكون لها سيطرة مشتركة أو تأثير مهم عليها.

(ج) كبار موظفي الإدارة في المنشأة، أو في المنشأة التي تعد أُمًّا لها (بشكل إجمالي).

(د) الأطراف الأخرى ذات العلاقة.

١١.٣٣ تعفى المنشأة من متطلبات الإفصاح – الواردة في الفقرة ٣٣. ٩ - فيما يتعلق بالمعاملات مع الجهات التالية:

(أ) **الدولة** (حكومة وطنية أو إقليمية أو محلية) لها سيطرة، أو سيطرة مشتركة أو تأثير مهم على المنشأة المعدة للتقرير.

(ب) منشأة أخرى تعد ذات علاقة نظراً لأن الحكومة نفسها لها سيطرة، أو سيطرة مشتركة أو تأثير مهم على كل من المنشأة المعدة للتقرير والمنشأة الأخرى.

وبالرغم من ذلك، يجب أن تستمر المنشأة في الإفصاح عن العلاقة بين المنشأة الأم والمنشأة التابعة كما هو مطلوب بموجب الفقرة ٣٣. ٥.

١٢.٣٣ فيما يلي أمثلة للمعاملات التي يجب أن يُفصح عنها إذا كانت مع طرف ذي علاقة:

(أ) مشتريات، أو مبيعات بضاعة (تامة أو غير تامة الصنع).

(ب) مشتريات، أو مبيعات عقارات وأصول أخرى.

(ج) أداء، أو تلقي خدمات.

(د) إيجارات.

(هـ) تحويلات بحث وتطوير.

(و) تحويلات بموجب اتفاقيات ترخيص.

(ز) تحويلات بموجب ترتيبات تمويل (بما في ذلك القروض والمساهمات في حقوق الملكية نقداً، أو عيناً).

(ح) تقديم ضمانات، أو ضمانات إضافية.

(ط) تسوية التزامات نيابة عن المنشأة، أو من قبل المنشأة نيابة عن ذلك الطرف ذي العلاقة.

(ي) المشاركة من قبل المنشأة الأم، أو منشأة تابعة في خطة منافع محددة توزع المخاطر بين منشآت المجموعة.

١٣.٣٣ لا يجوز للمنشأة أن تنص على أن المعاملات مع الطرف ذي العلاقة قد تمت بشروط معادِلة لتلك التي تسود في المعاملات التي تتم على أساس التنافس الحرّ إلا إذا كانت تلك الشروط يمكن التحقق منها.

١٤.٣٣ يمكن للمنشأة أن تفصح عن البنود ذات الطبيعة المتشابهة - بشكل مُجمع - باستثناء عندما يكون الإفصاح - بشكل منفصل – ضرورياً لفهم آثار المعاملات مع الطرف ذي العلاقة على القوائم المالية للمنشأة.

القسم رقم ٣٤

"الأنشطة المتخصصة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ٣٤ « الأنشطة المتخصصة» من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

القسم ٣٤

الأنشطة المتخصصة

نطاق هذا القسم

١.٣٤ يقدم هذا القسم إرشادات للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة التي تعمل في ثلاثة أنواع من الأنشطة المتخصصة - الزراعة، والأنشطة الاستخراجية، وامتيازات الخدمة العامة.

الزراعة

٢.٣٤ يجب على المنشأة التي تستخدم هذا المعيار والتي تقوم بنشاط **زراعي** أن تحدد سياستها المحاسبية لكم فئة من فئات **أصولها الحيوية** كما يلي:

(أ) يجب على المنشأة أن تستخدم نموذج القيمة العادلة في الفقرات ٣٤. ٤ – ٣٤. ٧ لتلك الأصول الحيوية التي يمكن تحديد قيمتها العادلة بسهولة دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما.

(ب) يجب على المنشأة أن تستخدم نموذج التكلفة في الفقرات ٣٤. ٨ – ٣٤. ١٠ لجميع الأصول الحيوية الأخرى.

الإثبات

٣.٣٤ يجب على المنشأة أن تثبت أصلاً حيوياً أو منتجاً زراعياً عندما، وفقط عندما:

(أ) تسيطر المنشأة على الأصل نتيجة لأحداث سابقة؛

(ب) يكون من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل سوف تتدفق إلى المنشأة؛

(ج) يمكن قياس القيمة العادلة للأصل أو تكلفته –بطريقة يمكن الاعتماد عليها دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهم.

القياس – نموذج القيمة العادلة

٤.٣٤ يجب على المنشأة أن تقيس الأصل الحيوي عند الإثبات الأولى وفى كل **تاريخ تقرير** بقيمته العادلة مطروحا منها تكاليف البيع. ويجب إثبات التغيرات في القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع ضمن الربح أو الخسارة.

٥.٣٤ يجب أن يتم قياس المنتج الزراعي المحصود من الأصول الحيوية للمنشأة بقيمته العادلة مطروحا منها تكاليف البيع عند نقطة الحصاد. ويكون مثل هذا القياس هو التكلفة في ذلك التاريخ عند تطبيق القسم ١٣ "المخزون" أو معيار آخر مناسب للتطبيق.

٦.٣٤ عند تحديد القيمة العادلة، يجب أن تأخذ المنشأة في الحسبان ما يلي:

(أ) إذا كان هناك سوق نشطة للأصل الحيوي أو المنتج الزراعي في مكانه وحالته الحالية، فإن الأسعار المعلنة في هذا السوق تعد هي الأساس المناسب لتحديد القيمة العادلة لهذا الأصل. وإذا كان للمنشأة وصول لأسواق نشطة مختلفة، فيجب على المنشأة أن تستخدم السعر القائم في السوق الذي تتوقع أن تستخدمه.

(ب) إذا لم يكن هناك سوق نشطة، فإن المنشأة تستخدم واحدا أو أكثر مما يلي، إذا كان ذلك متاحا، عند تحديد القيمة العادلة:

(١) السعر السوقي لأحدث معاملة بشرط عدم وجود تغيير جوهري في الظروف الاقتصادية في الفترة بين تاريخ هذه المعاملة ونهاية فترة التقرير؛

(٢) الأسعار السوقية للأصول المشابهة مع إجراء تعديل للاختلافات بينها؛

(٣) المعايير المرجعية للقطاع مثل قيمة حقل فواكه معبر عنها في شكل صندوق تصدير أو كيس أو هكتار، أو قيمة قطيع أبقار معبر عنها بالكيلوجرام من اللحوم.

(ج) في بعض الحالات قد تؤدى مصادر المعلومات الواردة في (أ) أو (ب) أعلاه إلى نتائج مختلفة بالنسبة للقيمة العادلة للأصل الحيوي أو المنتج الزراعي، وتأخذ المنشأة في الحسبان أسباب هذه الاختلافات لكي تصل الى التقديرات التي يمكن الاعتماد عليها للقيمة العادلة بشكل أكبر داخل مدى ضيق للتقديرات المعقولة.

(د) في بعض الظروف يمكن تحديد القيمة العادلة بسهولة دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما بالرغم من عدم توفر أسعار أو قيم محددة سوقياً للأصول الحيوية بحالتها الحالية. ويجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان ما إذا كانت القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقعة من الأصول المخصومة بالمعدل السائد في السوق يمكن أن ينتج عنها قياس يمكن الاعتماد عليه للقيمة العادلة.

الإفصاحات - نموذج القيمة العادلة

٧٠٣٤ يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي فيما يتعلق بأصولها الحيوية المقاسة بالقيمة العادلة:

(أ) وصف لكل فئة من فئات الأصول الحيوية.

(ب) الطرق والافتراضات المهمة المطبقة في تحديد القيمة العادلة لكل نوع من المنتجات الزراعية عند نقطة الحصاد ولكل نوع من الأصول الحيوية.

(ج) مطابقة للتغيرات في المبلغ الدفتري للأصول الحيوية بين بداية ونهاية الفترة الحالية. ويجب أن تشمل المطابقة:

(١) المكسب أو الخسارة الناشئة عن التغيرات في القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع؛

(٢) الزيادات بسبب المشتريات؛

(٣) النقص بسبب الحصاد؛

(٤) الزيادات الناتجة عن تجميع أعمال؛

(٥) صافي فروق أسعار الصرف الناشئة عن ترجمة القوائم المالية إلى عملة عرض مختلفة، وعن ترجمة عملية أجنبية إلى عملة عرض المنشأة معدة التقرير؛

(٦) التغيرات الأخرى.

ولا يلزم عرض هذه المطابقة للفترات السابقة.

القياس – نموذج التكلفة

٨.٣٤ يجب على المنشأة أن تقيس تلك الأصول الحيوية التي لا يمكن تحديد قيمتها العادلة بسهولة دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما بالتكلفة مطروحا منها أي **استهلاكات مجمعة** وأي خسارة **هبوط** مجمعة.

٩.٣٤ يجب على المنشأة أن تقيس المنتج الزراعي الذي تم حصاده من أصولها الحيوية بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة لبيعه عند نقطة الحصاد. ويعد هذا القياس هو التكلفة في ذلك التاريخ عند تطبيق القسم ١٣ أو الأقسام الأخرى في هذا المعيار.

الإفصاحات – نموذج التكلفة

١٠.٣٤ يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي فيما يتعلق بأصولها الحيوية المقاسة باستخدام نموذج التكلفة:

(أ) وصف لكل فئة من فئات أصولها الحيوية.

(ب) تفسير لسبب عدم القدرة على قياس القيمة العادلة لهذه الأصول بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

(ج) طريقة الاستهلاك المستخدمة.

(د) الأعمار الإنتاجية أو معدلات الاستهلاك المستخدمة.

(هـ) **المبلغ الدفتري** الإجمالي والاستهلاك المجمع (وكذلك خسائر الهبوط المجمعة) في بداية ونهاية الفترة.

استكشاف الموارد المعدنية وتقويمها

١١.٣٤ يجب على المنشأة التي تستخدم هذا المعيار والتي تعمل في مجال استكشاف الموارد المعدنية وتقويمها لتحديد السياسة المحاسبية التي تحدد ما هي النفقات التي يتم إثباتها على أنها أصول الاستكشاف والتقويم وفقاً للفقرة ١٠. ٤ وتطبيق السياسة المحاسبية بشكل ثابت. وتعفى المنشأة من تطبيق الفقرة ١٠. ٥ على سياساتها المحاسبية لإثبات وقياس أصول الاستكشاف والتقويم.

١١.٣٤أ فيما يلي أمثلة على النفقات التي يمكن تضمينها في القياس الأولي لأصول الاستكشاف والتقويم (القائمة ليست شاملة):

(أ) اقتناء الحقوق في الاستكشاف؛

(ب) الدراسات المتعلقة بعلم التضاريس والجيولوجية والجيوكيميائية والجيوفيزيائية؛

(ج) التنقيب الاستطلاعي؛

(د) حفر الخنادق؛

(هـ) أخذ العينات؛

(و) الأنشطة المتعلقة بتقييم الجدوى الفنية والإمكانية التجارية لاستخراج مورد معدني.

لا يجوز إثبات النفقات المتعلقة بتطوير الموارد المعدنية على أنها أصول استكشاف وتقويم.

١١.٣٤ب يجب قياس أصول الاستكشاف والتقويم عند الإثبات الأولي بالتكلفة. وبعد الإثبات الأولي يجب على المنشأة تطبيق القسم ١٧ "العقارات والآلات والمعدات" والقسم ١٨ "الأصول غير الملموسة بخلاف الشهرة" على أصول الاستكشاف والتقويم وفقاً لطبيعة الأصول المقتناة مع مراعاة الفقرات ٢٤. ١١د-٢٤. ١١و. وإذا كان على المنشأة التزام بتفكيك أو إزالة بند، أو إعادة الموقع إلى حالته الأصلية، فإنه يتم المحاسبة عن مثل هذه الالتزامات والتكاليف وفقاً للقسم ١٧ والقسم ٢١ "المخصصات والاحتمالات".

١١.٣٤ج يجب تقويم أصول الاستكشاف والتقويم لأجل الهبوط عندما تشير الحقائق والظروف إلى أن المبلغ الدفتري لأصل الاستكشاف والتقويم قد يتجاوز المبلغ الممكن استرداده منه. يجب على المنشأة قياس وعرض أي خسارة هبوط ناتجة والإفصاح عنها وفقاً للقسم ٢٧ باستثناء ما هو منصوص عليه في الفقرة ٣٤ .١١و أدناه.

١١.٣٤د لأغراض أصول الاستكشاف والتقويم فقط، يجب تطبيق الفقرة ٢٤. ١١هـ بدلاً من الفقرات ٢٧ .٧- ٢٧ .١٠ عند تحديد أصل الاستكشاف والتقويم الذي قد تكون قيمته قد هبطت. وتستخدم الفقرة ٢٤. ١١هـ مصطلح "أصول" ولكنه ينطبق بنفس القدر على أصول الاستكشاف والتقويم المنفصلة أو وحدة توليد النقد.

١١.٣٤هـ تشير واحدة أو أكثر من الحقائق والظروف التالية إلى أنه ينبغي على المنشأة اختبار أصول الاستكشاف والتقويم للهبوط (القائمة ليست شاملة):

(أ) انقضاء الفترة التي يكون للمنشأة فيها حق في الاستكشاف في منطقة محددة خلال الفترة أو أنه سوف ينقضي في المستقبل القريب، ولا يتوقع أن يتم تجديده.

(ب) لم يدرج في الموازنة إنفاق جوهري على المزيد من استكشاف الموارد المعدنية في المنطقة المحددة، وتقويمها، ولم يتم التخطيط له.

(ج) لم يؤد استكشاف الموارد المعدنية وتقويمها في المنطقة المحددة إلى اكتشاف كميات مجدية -بشكل تجاري -من الموارد المعدنية وقررت المنشأة عدم استمرار مثل هذه الأنشطة في المنطقة المحددة.

(د) توجد بيانات كافية تشير إلى أنه، برغم أن من المرجح المضي قدما في تطوير المنطقة المحددة، من غير المرجح أن يتم استرداد المبلغ الدفتري لأصل الاستكشاف والتقويم -بالكامل -من خلال التطوير الناجح أو من خلال البيع.

يجب على المنشأة اجراء إختبار الهبوط وإثبات أي خسارة هبوط وفقاً للقسم ٢٧.

١١.٣٤و يجب على المنشأة أن تقرر سياسة محاسبية لتخصيص أصول الاستكشاف والتقويم على وحدات توليد النقد أو مجموعات وحدات توليد النقد لغرض تقويم مثل هذه الأصول للهبوط.

ترتيبات امتياز الخدمة العامة

١٢.٣٤ ترتيبات امتياز الخدمة العامة هي اتفاق تتعاقد بموجبه الحكومة أو أي قطاع عام (المانح) مع مشغل تابع للقطاع الخاص على تطوير (أو تحديث) وتشغيل وصيانة الأصول الخاصة بالبنية الأساسية للمانح مثل الطرق، او الجسور، او الأنفاق، أو المطارات، أو شبكات توزيع الطاقة، أو السجون، أو المستشفيات. وفى هذه الاتفاقات، يتحكم المانح في، أو ينظم، الخدمات التي يجب على المشغل تقديمها باستخدام هذه الأصول، وإلى من يجب عليه تقديمها لهم، وبأي الأسعار، ويتحكم في أي حصة متبقية مهمة في هذه الأصول بنهاية أجل الترتيب.

١٣.٣٤ هناك نوعان رئيسيان من ترتيبات امتياز الخدمة العامة:

(أ) في النوع الأول، يحصل المشغل على أصل مالي - حق تعاقدي غير مشروط للحصول على مبلغ نقدي محدد أو قابل للتحديد أو أصل مالي أخر من الحكومة في مقابل تشييد أو تحديث أصل لقطاع عام، وبعد ذلك تشغيل وصيانة هذا الأصل لمدة زمنية معينة. ويتضمن هذا النوع ضماناً من الحكومة بدفع أي عجز بين المبالغ المستلمة من مستخدمي الخدمة العامة والمبالغ المحددة أو التي يمكن تحديده.

(ب) في النوع الأخر، يحصل المشغل على أصل غير ملموس - الحق في فرض رسوم على استخدام أصل القطاع العام الذي قام بإنشائه أو تحديثه وبعد ذلك تشغيله وصيانته لمدة زمنية معينة. إن الحق في تحميل المستخدمين لمقابل الخدمة لا يعد حقاً غير مشروط للحصول على نقدية لأن المبالغ محتملة على مدى استخدام الجمهور للخدمة.

وفى بعض الأحيان، يمكن أن يتضمن عقد واحد كلا النوعين: فبالقدر الذي تقوم فيه الحكومة بإعطاء ضمان غير مشروط بالدفع مقابل تشييد أصل القطاع العام يكون لدى المشغل أصل مالي. وبالقدر الذي يجب أن يعتمد فيه المشغل على استخدام الجمهور للخدمة للحصول على مدفوعات، فإن المشغل يكون لديه أصل غير ملموس.

المحاسبة – نموذج الأصل المالي

١٤.٣٤ يجب على المشغل إثبات أصل مالي بقدر ما يكون له حق تعاقدي غير مشروط في استلام نقد أو أصل مالي أخر من المانح أو بتوجيه منه مقابل خدمات التشييد. ويجب على المشغل قياس الأصل المالي بالقيمة العادلة. وبعد ذلك، يجب أن يتبع القسم ١١ "الأدوات المالية الأساسية" والقسم ١٢ "موضوعات أخرى خاصة بالأدوات المالية" عند المحاسبة عن الأصل المالي.

المحاسبة – نموذج الأصل غير الملموس

١٥.٣٤ يجب على المشغل إثبات أصل غير ملموس بقدر ما يحصل عليه من حق (ترخيص) في فرض رسوم على مستخدمي الخدمة العامة. ويجب على المشغل قياس الأصل غير الملموس بشكل أولي بالقيمة العادلة. وبعد ذلك، يجب عليه أن يتبع القسم ١٨ عند المحاسبة عن الأصل غير الملموس.

إيراد التشغيل

١٦.٣٤ يجب على المشغل في ترتيبات امتياز الخدمة العامة إثبات الإيراد وقياسه والإفصاح عنه وفقا للقسم ٢٣ "الإيراد" بالنسبة للخدمات التي يؤديها.

القسم رقم ٣٥

"التحول إلى المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ٣٥ "التحول إلى المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

القسم ٣٥

التحول إلى المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم

نطاق هذا القسم

١.٣٥ ينطبق هذا القسم على المنشأة التي تطبق **المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم لأول مرة**، بغض النظر عما إذا كان إطارها المحاسبي السابق هو **المعايير الدولية للتقرير المالي بنسختها الكاملة** أو أي مجموعة من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما مثل المعايير الوطنية أو إطار أخر مثل أساس ضريبة الدخل المحلية.

٢.٣٥ بالنسبة للمنشأة التي قامت بتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم في فترة تقرير سابقة ولكن أحدث قوائم مالية سنوية سابقة لها لم تحتوي على بيان صريح وغير مشروط بالامتثال للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، فإن يجب عليها إما تطبيق هذا القسم أو تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم بأثر رجعي وفقاً للقسم ١٠ "السياسات المحاسبية والتقديرات والأخطاء" كما لو كانت المنشأة لم تتوقف أبداً عن تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم. وعندما لا تختار المنشأة تطبيق هذا القسم، فإنه لا يزال يتطلب منها تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرة ٣٥. ١٢أ، إضافة إلى متطلبات الإفصاح في القسم ١٠.

التطبيق لأول مرة

٣.٣٥ يجب على المنشأة التي تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم لأول مرة أن تطبق هذا القسم على أول **قوائم مالية** خاصة بها تمتثل لهذا المعيار.

٤.٣٥ أول قوائم مالية للمنشأة تمتثل لهذا المعيار هي أول قوائم مالية سنوية تبين فيها المنشأة صراحة ومن غير تحفظ في هذه القوائم المالية امتثالها للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم. وتعد القوائم المالية المعدة وفقا لهذا المعيار أنها هي أول قوائم مالية للمنشأة إذا كانت المنشأة على سبيل المثال:

(أ) لم تعرض قوائم مالية للفترات السابقة؛

(ب) قامت بعرض أحدث قوائم مالية سابقة لها وفقا للمتطلبات الوطنية التي لا تتفق مع هذا المعيار في جميع النواحي؛ أو

(ج) قامت بعرض أحدث قوائم مالية سابقة لها وفقاً للنسخة الكاملة من المعايير الدولية للتقرير المالي.

٥.٣٥ تحدد الفقرة ٣. ١٧ من هذا المعيار المجموعة الكاملة من القوائم المالية

٦.٣٥ تتطلب الفقرة ٣. ١٤ من المنشأة الإفصاح، في المجموعة الكاملة من القوائم المالية، عن معلومات مقارنة خاصة بفترة المقارنة السابقة لكل المبالغ النقدية المعروضة في القوائم المالية، بالإضافة إلى بيانات سردية ووصفية مقارنة محددة. ويمكن للمنشأة أن تعرض معلومات مقارنة فيما يختص بأكثر من فترة سابقة. ومن ثم فإن **تاريخ تحول المنشأة للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم** هو بداية أقدم فترة مالية تقدم عنها المنشأة معلومات مقارنة كاملة وفقا لهذا المعيار في أول قوائم مالية لها تمتثل لهذا المعيار.

إجراءات إعداد القوائم المالية في تاريخ التحول

٧.٣٥ باستثناء ما هو وارد في الفقرات ٣٥. ٩ – ٣٥. ١١، فإنه يجب على المنشأة في لقائمة مركزها المالي الافتتاحية في تاريخ تحولها للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم (أي في بداية أقدم فترة معروضة) أن تقوم بما يلي:

(أ) أن تثبت جميع الأصول والالتزامات المطلوب إثباتها بموجب المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم؛

(ب) ألا تثبت بنوداً على أنها أصول أو التزامات إذا كان هذا المعيار لا يسمح بمثل هذا الإثبات؛

(ج) أن تعيد تصنيف البنود، التي قامت بإثباتها وفقا لإطار تقريرها في السابق، على أنها نوع واحد من الأصول، أو الالتزامات أو مكون لحقوق الملكية، ولكنها نوع مختلف من الأصول أو الالتزامات أو مكون لحقوق الملكية وفقا لهذا المعيار؛

(د) أن تطبق المعايير الدولية للتقرير المالي عند قياس جميع الأصول والالتزامات المثبتة.

٨.٣٥ قد تختلف **السياسات المحاسبية** التي تستخدمها المنشأة في قائمة مركزها المالي الافتتاحية بموجب هذا المعيار عن تلك التي كانت تستخدمها في نفس التاريخ باستخدام إطار تقريرها في السابق. والتعديلات الناتجة تنشأ عن معاملات وأحداث وظروف قبل تاريخ التحول إلى هذا المعيار. لذلك يجب على المنشأة أن تثبت تلك التعديلات - بشكل مباشر – في الأرباح المبقاة (أو، إذا كان ذلك مناسبا، صنف آخر لحقوق الملكية) في تاريخ التحول إلى هذا المعيار.

٩.٣٥ عند تطبيق هذا المعيار لأول مرة، لا يجوز للمنشأة أن تغير بأثر رجعى المحاسبة التي كانت تتبعها في إطار تقريرها في السابق فيما يختص بأي من المعاملات التالية:

(أ) **إلغاء إثبات** الأصول المالية والالتزامات المالية. لا يجوز للمنشأة بعد التحول إلى هذا المعيار أن تثبت الأصول والالتزامات المالية التي تم إلغاء إثباتها بموجب إطار تقريرها في السابق. وعلى العكس، فيما يختص بالأصول المالية والالتزامات المالية التي كان سيتم إلغاء إثباتها بموجب هذا المعيار في معاملة حدثت قبل تاريخ التحول ولكنها لم إلغاء إثباتها بموجب إطار التقرير للمنشأة في السابقة، فإنه في هذه الحالة يمكن للمنشأة أن تختار بين (أ) إلغاء إثباتها عند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، أو (ب) الاستمرار في إثباتها حتى يتم استبعادها أو تسويتها.

(ب) المحاسبة عن التحوط. لا يجوز للمنشأة تغيير محاسبتها عن التحوط قبل تاريخ التحول إلى المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم فيما يختص بعلاقات التحوط التي لم تعد موجودة في تاريخ التحول. أما بالنسبة لعلاقات التحوط التي توجد في تاريخ التحول، فيجب على المنشأة اتباع متطلبات المحاسبة عن التحوط الواردة في القسم ١٢ "موضوعات أخرى خاصة بالأدوات المالية"، بما في ذلك متطلبات عدم الاستمرار في المحاسبة عن التحوط لعلاقات التحوط التي لا تستوفي الشروط الواردة في القسم ١٢.

(ج) التقديرات المحاسبية.

(د) **العمليات غير المستمرة.**

(هـ) قياس **الحقوق غير المسيطرة**. يتم تطبيق متطلبات الفقرة ٥. ٦ فيما يختص بتوزيع الربح أو الخسارة والدخل الشامل بين حصة الحقوق غير المسيطرة **وملاك** المنشأة الأم بأثر مستقبلي من تاريخ التحول إلى المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم (أو من أي تاريخ أبكر عندما يتم تطبيق هذا المعيار لإعادة عرض عمليات تجميع الأعمال - أنظر الفقرة ٣٥. ١٠).

(و) القروض الحكومية: يجب على المنشأة المطبقة لأول مرة تطبيق المتطلبات الواردة في القسم ١١ "القوائم المالية الأساسية" والقسم ١٢ والقسم ٢٤ "المنح الحكومية" بأثر مستقبلي على القروض الحكومية القائمة في تاريخ التحول إلى هذا المعيار. ونتيجة لذلك، إذا لم تقم المنشأة المطبقة لأول مرة بموجب المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام لها في السابق بإثبات وقياس القروض الحكومية على أساس يتفق مع هذا المعيار، فيجب عليها استخدام المبلغ الدفتري بموجب المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام لها في السابق للقرض في تاريخ التحول إلى هذا المعيار باعتباره المبلغ الدفتري للقرض في ذلك التاريخ وعدم إثبات المنفعة من أي قرض حكومي بمعدل أقل من سعر السوق على أنها منحة حكومية.

١٠.٣٥ يمكن للمنشأة الاستفادة من واحد أو أكثر من الإعفاءات التالية عند إعداد أول قوائم مالية تمتثل لهذا المعيار:

(أ) **تجميع الأعمال**. يمكن للمنشأة التي تطبق هذا المعيار لأول مرة أن تختار عدم تطبيق القسم ١٩ "تجميع الأعمال والشهرة" على عمليات تجميع الأعمال التي تمت قبل تاريخ التحول إلى هذا المعيار. وعلى الرغم من ذلك، فإنه إذا قامت المنشأة المطبقة لأول مرة بإعادة عرض أي من عمليات تجميع الأعمال لتمتثل للقسم ١٩، فيجب عليها إعادة عرض جميع عمليات تجميع الأعمال التي تمت بعدها.

(ب) **معاملات الدفع على أساس السهم**. ليس مطلوبا من المنشأة المطبقة لأول مرة تطبيق القسم ٢٦ "الدفع على أساس السهم" على أدوات حقوق الملكية التي تم منحها قبل تاريخ التحول إلى هذا المعيار، أو على الالتزامات الناشئة عن معاملات الدفع على أساس السهم التي تم تسويتها قبل تاريخ التحول إلى هذا المعيار.

(ج) **القيمة العادلة على أنها التكلفة المفترضة**. يمكن للمنشأة المطبقة لأول مرة أن تختار قياس أحد بنود العقارات والآلات والمعدات، أو العقارات الاستثمارية، أو الأصول غير الملموسة في تاريخ التحول إلى هذا المعيار بالقيمة العادلة له واستخدام هذه القيمة العادلة على أنها تكلفته المفترضة في هذا التاريخ.

(د) **إعادة التقويم على أنها التكلفة المفترضة**. يمكن للمنشأة المطبقة لأول مرة أن تختار إعادة تقويم سابق لأحد بنود العقارات والآلات والمعدات، أو العقار الاستثماري، أو الأصول غير الملموسة في أو قبل تاريخ التحول إلى هذا المعيار على أنها التكلفة المفترضة لهذا البند في تاريخ إعادة التقويم.

(د أ) **قياس القيمة العادلة بسبب حدث معين على أنها التكلفة المفترضة**. قد تكون المنشأة المطبقة لأول مرة قد حددت تكلفة مفترضة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام لها في السابق لبعض أو جميع أصولها والتزاماتها من خلال قياسها بالقيمة العادلة في تاريخ محدد بسبب حدث معين، على سبيل المثال، تقويم الأعمال، أو جزء من الأعمال لأغراض بيع مخطط له. فإذا كان تاريخ القياس:

(١) هو تاريخ التحول إلى هذا المعيار أو قبله، فإنه يمكن للمنشأة استخدام مثل قياسات القيمة العادلة هذه، الناتجة بسبب حدث معين، على أنها التكلفة المفترضة في تاريخ ذلك القياس.

(٢) بعد تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي، ولكنه خلال الفترة التي تشملها أول قوائم مالية تمتثل لهذا المعيار، فإنه يمكن استخدام قياسات القيمة العادلة الناتجة بسبب حدث معين على أنها تكلفة مفترضة عندما وقع الحدث. ويجب على المنشأة إثبات التعديلات الناتجة مباشرة ضمن الأرباح المبقاة (أو إذا كان ذلك مناسبا، صنف آخر لحقوق الملكية) في تاريخ القياس. وفي تاريخ التحول إلى هذا المعيار، يجب على المنشأة إما تحديد تكلفة مفترضة من خلال تطبيق الضوابط الواردة في الفقرة ٣٥. ١٠(ج)-(د) أو قياس الأصول والالتزامات وفقاً للمتطلبات الأخرى في هذا القسم.

(هـ) **فروق الترجمة المجمعة**. يتطلب القسم ٣٠ "ترجمة العملة الأجنبية" من المنشأة تصنيف بعض فروق الترجمة على أنها مكون مستقل ضمن حقوق الملكية. يمكن للمنشأة المطبقة لأول مرة أن تختار افتراض أن فروق الترجمة المجمعة لجميع العمليات الأجنبية تساوى صفراً في تاريخ التحول إلى المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم (أي بداية جديدة).

(و) **القوائم المالية المنفصلة**. عندما تقوم المنشأة بإعداد **قوائم مالية منفصلة**، فإن الفقرة ٩. ٢٦ تتطلب منها المحاسبة عن استثماراتها في المنشآت التابعة والمنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة إما:

(١) بالتكلفة مطروحا منها الهبوط، أو

(٢) **بالقيمة العادلة** مع إثبات التغيرات في القيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة، أو

(٣) باستخدام طريقة حقوق الملكية وفقاً للإجراءات في الفقرة ١٤. ٨.

(ز) إذا قامت المنشأة المطبقة لأول مرة بقياس مثل هذا الاستثمار بالتكلفة، ففي هذه الحالة يجب عليها قياس هذا الاستثمار بمبلغ من المبالغ التالية في تاريخ التحول.

(١) التكلفة التي يتم تحديدها وفقا للقسم ٩ "القوائم المالية الموحدة والمستقلة"، أو

(٢) التكلفة المفترضة، والتي يجب أن تكون إما القيمة العادلة في تاريخ التحول للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم أو المبلغ الدفتري في تاريخ التحول المحدد وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام لها في السابق.

(ز) **الأدوات المالية المركبة**. تتطلب الفقرة ٢٢. ١٣ من المنشأة فصل الأداة المالية المركبة إلى مكوني التزام وحقوق الملكية في تاريخ الإصدار. ولا يلزم المنشأة المطبقة لأول مرة أن تفصل هذين المكونين إذا كان مكون الالتزام غير قائم في تاريخ التحول إلى هذا المعيار.

(ح) **ضريبة الدخل المؤجلة**. قد تطبق المنشأة المطبقة لأول مرة القسم ٢٩ بأثر مستقبلي من تاريخ التحول إلى المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم.

(ط) **ترتيبات امتياز الخدمة العامة**. لا يلزم المنشأة المطبقة لأول مرة تطبيق الفقرات ٣٤. ١٢ - ٣٤. ١٦ على ترتيبات امتياز الخدمة العامة التي دخلت فيها قبل تاريخ التحول إلى هذا المعيار.

(ي) **الأنشطة الاستخراجية**. يمكن للمنشأة المطبقة لأول مرة والتي تستخدم محاسبة التكلفة الكاملة وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام لها في السابق أن تختار قياس الأصول الخاصة بالنفط والغاز (تلك المستخدمة في الاستكشاف أو التقويم أو التطوير، أو إنتاج النفط والغاز) في تاريخ التحول إلى المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم وفقا للمبلغ الذي تم تحديده بموجب المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام لها في السابق. ويجب على المنشأة أن تجري اختبار الهبوط لهذه الأصول في تاريخ التحول إلى هذا المعيار وفقا للقسم ٢٧ "الهبوط في قيمة الأصول".

(ك) **الترتيبات التي تنطوي على عقد إيجار**. يمكن للمنشأة المطبقة لأول مرة أن تختار تحديد ما إذا كانت الترتيبات الموجودة في تاريخ التحول إلى هذا المعيار تنطوي على عقد إيجار (أنظر الفقرة ٢٠ . ٣) بناءً على الحقائق والظروف الموجودة في ذلك التاريخ وليس في التاريخ الذي تم فيه الدخول في تلك الترتيبات.

(ل) **التزامات انتهاء التشغيل المضمنة في تكلفة العقارات والآلات والمعدات**. تنص الفقرة ١٧ . ١٠(ج) على أن تكلفة بند من بنود العقارات والآلات والمعدات تتضمن التقدير المبدئي لتكلفة فك وإزالة البند وإعادة الموقع الذي كان يوجد فيه إلى الحالة الأصلية، وهو الالتزام الذي تحملته المنشأة سواء عند اقتناء البند أو نتيجة لاستخدام البند في فترة معينة لأغراض بخلاف إنتاج المخزون خلال تلك الفترة. ويمكن للمنشأة المطبقة لأول مرة أن تختار قياس هذا المكون من تكلفة بند من بنود العقارات والآلات والمعدات في تاريخ التحول إلى المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، وليس في تاريخ النشوء الأولي لهذا الالتزام.

(م) **العمليات الخاضعة لتنظيم السعر**: إذا كانت المنشأة المطبقة لأول مرة تحتفظ ببنود عقارات وآلات ومعدات أو أصول غير ملموسة تستخدم أو استخدمت سابقاً في عمليات خاضعة لتنظيم السعر (أي لتقديم سلع أو خدمات للعملاء بأسعار/ معدلات محددة من قبل جهة مخولة) قد تختار استخدام المبلغ الدفتري بموجب المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام لها في السابق لتلك البنود في تاريخ التحول إلى هذا المعيار على أنها التكلفة المفترضة لها. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا الإعفاء على بند معين، فإنه لا يلزمها تطبيقه على كافة البنود. ويجب على المنشأة إجراء اختبار الهبوط لهذه الأصول في تاريخ التحول إلى هذا المعيار وفقاً للقسم ٢٧.

(ن) **التضخم الجامح**. إذا كان للمنشأة المطبقة لأول مرة عملة وظيفية كانت خاضعة للتضخم الجامح:

(١) إذا كان تاريخ تحولها إلى هذا المعيار هو **تاريخ عودة العملة الوظيفية** إلى الوضع الطبيعي أو بعده، فإنه يمكن للمنشأة أن تختار قياس جميع الأصول والالتزامات المحتفظ بها قبل تاريخ عودة العملة الوظيفية إلى الوضع الطبيعي بالقيمة العادلة في تاريخ التحول إلى هذا المعيار، وأن تستخدم تلك القيمة العادلة على أنها التكلفة المفترضة لتلك الأصول والالتزامات في ذلك التاريخ؛

(٢) إذا كان تاريخ عودة العملة الوظيفية إلى الوضع الطبيعي خلال فترة مقارنة اثني عشر شهرا، فإنه يمكن للمنشأة استخدام فترة مقارنة أقل من اثني عشر شهرا، شريطة تقديم مجموعة كاملة من القوائم المالية (كما تتطلبه الفقرة ٣,١٧) لتلك الفترة القصيرة.

١١.٣٥ إذا كان **من غير الممكن عمليا** للمنشأة إجراء تسوية واحدة أو أكثر من التعديلات الواردة في الفقرة ٣٥ . ٧ في تاريخ التحول، فإنه يجب على المنشأة تطبيق الفقرات ٣٥ . ٧ – ١٠.٣٥ على مثل هذه التعديلات في أبكر فترة يمكن عمليا إجراء هذه التعديلات لها، ويجب عليها تحديد ما هي المبالغ في القوائم المالية لم يتم إعادة عرضها. وإذا كان من غير الممكن عمليا للمنشأة تقديم أي من الإفصاحات المطلوبة في هذا المعيار بما في ذلك لفترات المقارنة فإنه يجب الإفصاح عن هذا الحذف.

الإفصاحات

شرح التحول إلى المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم

١٢.٣٥ يجب على المنشأة أن تشرح تأثير التحول من إطار تقريرها السابق إلى هذا المعيار على مركزها المالي **وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية.**

١٢.٣٥أ يجب على المنشأة التي قامت بتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم في فترة سابقة، كما هو مبين في الفقرة ٢.٣٥ الإفصاح عن:

(أ) السبب في توقفها عن تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم؛

(ب) السبب في استئنافها تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم؛

(ج) ما إذا كانت طبقت هذا القسم أو طبقت المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم بأثر رجعي وفقاً للقسم ١٠.

المطابقات

١٣.٣٥ للالتزام بالفقرة ١٢.٣٥، يجب أن تشمل أول قوائم مالية للمنشأة معدة وفقا لهذ المعيار:

(أ) وصفاً لطبيعة كل تغيير في السياسات المحاسبية.

(ب) مطابقات لحقوق ملكيتها التي تم التقرير عنها وفقا لإطار تقريرها في السابق مع حقوق ملكيتها وفقا للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم في كل من التاريخين التاليين:

(١) تاريخ التحول إلى هذا المعيار،

(٢) نهاية آخر فترة تم عرضها ضمن أحدث قوائم مالية سنوية مُعدة وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- في السابق.

(ج) مطابقة للربح أو الخسارة المحددة وفقا لإطار تقريرها في السابق لآخر فترة ضمن أحدث قوائم مالية سنوية للمنشأة مع الربح أو الخسارة المحدد وفقاً لهذا المعيار لنفس الفترة.

١٤.٣٥ إذا أصبحت المنشأة على علم بأخطاء وقعت في ظل إطار تقريرها في السابق، فإن المطابقات المطلوبة بموجب الفقرة ٣٥. ١٣ (ب) و (ج) يجب أن تميز تصحيح تلك الأخطاء عن التغيرات في السياسات المحاسبية كلما أمكن ذلك عملياً.

١٥.٣٥ إذا لم تكن المنشأة قد عرضت قوائم مالية للفترات السابقة، فيجب عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة في أول قوائم مالية لها تمتثل لهذا المعيار.

الباب الثالث

العايير والآراء الفنية المحلية المكملة للمعايير الدولية، والتوضيحات الصادرة من لجنة معايير المحاسبة

معيار محاسبة الزكاة (المعدل)

لجنة معايير المحاسبة

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين

١٤٣٧ هـ / ٢٠١٦م

معيار محاسبة الزكاة (المعدل)

مقدمة ١: سبق أن أصدرت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار «المحاسبة المالية للزكاة» في عام ١٤٢٠هـ/ ١٩٩٩م.

مقدمة ٢: وخلال مداولات لجنة معايير المحاسبة المتعلقة باعتماد معايير المحاسبة ومعايير التقرير المالي الدولية للتطبيق في المملكة العربية السعودية، وبشكل خاص ما يتعلق بمعيار المحاسبة الدولي رقم (١٢) رأت اللجنة أن متطلبات هذا المعيار لا تغطي المحاسبة عن الزكاة، وذلك بسبب الاختلاف الرئيسي بين الزكاة والضريبة، حيث تفرض الزكاة على الثروة وما يتبعها من نماء (الأموال الزكوية) في حين تفرض الضريبة على الدخل.

مقدمة ٣: وعليه قررت اللجنة إعادة النظر في معيار «المحاسبة المالية للزكاة» الذي سبق أن أصدرته الهيئة، ومدى إمكانية استمرار العمل به بعد التحول إلى المعايير الدولية

مقدمة ٤: راجعت اللجنة المعيار والدراسة الملحقة به، وذلك فيما يتعلق بالتفريق في المعالجة المحاسبية للزكاة بين شركات الأموال السعودية المملوكة بنسبة (١٠٠٪) من شركاء سعوديين ومن في حكمهم، وبين الشركات المختلطة. وترى اللجنة أن هذا التفريق لا تؤيده الفتاوى الشرعية ولا التعليمات النظامية ولا المبادئ المحاسبية وذلك وفقا للتفصيل الآتي.

أولا: توصلت عدد من الفتاوى الشرعية إلى أن الزكاة مصروف من مصروفات شركة الأموال. فمن ضمن ذلك ما نصت عليه عدد من الفتاوى الشرعية الرسمية على أن الزكاة متعلقة بالشركة التي لها شخصية اعتبارية مستقلة عن ذمم الشركاء[1]، ويتفق ذلك مع ما قرره مجمع الفقه الإسلامي من أن الزكاة واجبة على الشركة مثلها مثل الشخص الطبيعي[2].

ثانيا: توصلت الدراسات الفنية والمعايير الصادرة من مجالس متخصصة إلى أن الزكاة مصروف من مصروفات شركة الأموال. فمن ضمن ذلك ما توصلت إليه الدراسة المرفقة بمعيار الزكاة ومعيار ضريبة الدخل الصادرين عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في عام ١٤٢٠هـ/ ١٩٩٩م إلى اعتبار الزكاة والضريبة مصروفات من مصروفات شركة الأموال ما لم ينص نظامها الصادر بمرسوم ملكي على معاملتها معاملة شركة الأشخاص٣، وهي نتيجة مشابهة لما توصل إليه المعيار الصادر عن هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية في حال كون الشركة ملزمة بدفع الزكاة للدولة، وهي مشابهة أيضا للنتيجة التي توصل إليها الرأي الفني الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الماليزي. وغني عن القول أنه فيما يتعلق بالضريبة فإن نفس النتيجة قد قررها معيار المحاسبة الدولي رقم ١٢، حيث ينص في فقرة النطاق رقم ٢ على أن ضريبة الدخل التي يغطيها المعيار هي تلك الضريبة المحسوبة وفقا للدخل الضريبي للفترة. ويعالجها على أنها مصروف يحمل على قائمة الدخل (الفقرة ٥٨ من ذات المعيار). ولا يخفى على المجلس الدولي أن أحد المسببات الأساسية لفرض الضريبة على الشركات هو الوضع الضريبي للملاك أنفسهم، ومع ذلك لم يعالج الضريبة على أنها التزام على الملاك. ويقدم المجلس الدولي معالجات محاسبية لتأثير الوضع الضريبي للملاك على مصروف الضريبة للشركة (التفسير الدولي رقم ٢٥).

---

١ – ورد هذا النص في فتوى اللجنة الدائمة رقم (٢٤٥٣١)، وورد نص مماثل في الفتوى رقم (٢٢٦٦٥)، وكلها مضمنة في خطاب مفتي عام المملكة الموجه إلى سمو رئيس ديوان رئاسة مجلس الوزراء برقم ٢/١٠٧٦، والمؤرخ في ١٤٣٠/٨/٢١هـ.

٢ – ضمن قرارات المجلس في دورة مؤتمره الرابع المنعقد في جدة عام ١٤٠٨هـ/ ١٩٩٨م.

٣ – هذا الاستثناء غير موجود على أرض الواقع (لا نصا ولا معنى)، فما يرد في النظام الأساسي للبنوك على سبيل المثال لا يعني إعفاء الشركة من الزكاة أو الضريبة وتحميلها على الملاك، وإنما يرد عند الحديث عن كيفية التصرف في صافي الربح للوصول إلى الربح القابل للتوزيع، ويؤكد هذا أن النص على احتساب الزكاة يتبعه مباشرة النص على تكوين الاحتياطي النظامي، ولذلك فهو لا يتعارض مع المتطلبات المحاسبية التي تحسم الزكاة أو الضريبة قبل الوصول إلى صافي الربح. وحيث أن هذه الأنظمة تكتب -أحياناً- في ظل غياب النظر للجانب المحاسبي، فإنها تغطي جانبا من الموضوع من غير اعتبار لعلاقته بطريقة إعداد القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها، وفي نفس الوقت تغفل جوانب أخرى من الموضوع بسبب نفس مشكلة عدم اعتبار طريقة إعداد القوائم المالية. فعلى سبيل المثال ورد في الأنظمة الأساسية لعدد من البنوك الإشارة إلى احتساب الزكاة للوصول إلى الربح القابل للتوزيع (انظر مصرف الإنماء، المادة ٤١؛ بنك ساب، المادة ٤٩؛ البنك الأهلي المادة ٤٢؛ بنك البلاد، المادة ٤١) ولكنها أغفلت كيفية التعامل مع الزكاة في حال تكبد المصرف لخسارة! ومما يدل أيضا على غياب النظر للجانب المحاسبي وعدم اعتبار مخرجاته بطريقة دقيقة ورود النص الآتي في الأنظمة الأساسية لعدد من البنوك (انظر مصرف الإنماء، المادة ٤٠؛ بنك ساب، المادة ٤٨؛ البنك الأهلي، المادة ٤١؛ بنك البلاد، المادة ٤٠) «يعد مجلس الإدارة في نهاية كل سنة مالية جرداً لقيمة أصول الشركة وخصومها في التاريخ المذكور، كما يعد ميزانية الشركة وحساب الأرباح والخسائر، وتقريرا عن نشاط الشركة ومركزها المالي عن السنة المالية المنقضية» (النص مأخوذ من نظام مصرف الإنماء, وأصله في نظام الشركات القديم، المادة ١٢٣). فبالرجوع إلى النص السابق، يتبين أن النظام يطلب قائمتين هما في حقيقتهما قائمة واحدة من الناحية المحاسبية، وذلك أن «جرد قيمة أصول الشركة وخصومها» و«ميزانية الشركة» هما في الحقيقة «قائمة المركز المالي» أو ما تسمى أحيانا «الميزانية العمومية» للشركة.

ثالثا: وفيما يتعلق بالأنظمة، فقد أكدت التعليمات الصادرة من وزارة التجارة والاستثمار (وزارة التجارة وقت صدور التعميم) أن الزكاة الشرعية من التكاليف الواجبة الخصم من الأرباح الإجمالية للوصول إلى الأرباح الصافية وليست توزيعا للأرباح الصافية[٤]. وفيما يتعلق بالضريبة، فإن نظام ضريبة الدخل السعودي يفرق بين ضريبة شركات الأموال والضريبة على الشركاء في شركات الأشخاص، حيث اعتبر ضريبة الدخل التزاما على شركة الأموال يحسب وفقا لنسبة ملكية الشركاء الأجانب في الشركة المقيمة، أو على كل ملكية الشركة غير المقيمة في المنشأة الدائمة، واعتبر ضريبة الدخل التزاما على الشركاء في شركات الأشخاص وليس على الشركة ذاتها. وعرف النظام الضريبي وعاء الضريبة لشركة الأموال، وأكد على أن الوعاء الضريبي لشركة الأموال يجب احتسابه بشكل مستقل عن ملاكها.

مقدمة ٥: وعند اجتماع الزكاة مع الضريبة في شركة واحدة، فإن المفاهيم أعلاه لا تتغير، إذ لا يوجد مبرر محاسبي لتقديم معالجة مختلفة لعرض الزكاة والضريبة في هذه الحالة، فهما مصروفان لنفس الوحدة المحاسبية، وإن كانت طريقة حسابهما مختلفتان.

مقدمة ٦: وبناءً عليه، توصلت اللجنة إلى أن الزكاة تعد مصروفا من مصروفات شركات الأموال بغض النظر عن كون الشركة ملزمة أيضا باحتساب ضريبة دخل مقابل حصة ملكية الشركاء الأجانب فيها، ومن ثم أوصت بإدخال تعديل محدود على هذا المعيار بما يجعل المعالجة المحاسبية للزكاة متسقة مع تعريفات عناصر القوائم المالية، من حيث كون كل من الزكاة والضريبة التزاما نظاميا على شركات الأموال، ومن ثم تعدان من المصروفات المحملة على قائمة الدخل للوصول إلى الربح أو الخسارة للفترة. وستعمل اللجنة على مراجعة شاملة للمعيار، والتي قد ينتج عنها إعادة إصدار المعيار بما يتسق مع المتطلبات الأخرى للمعايير وبما يحقق العرض العادل والإفصاح الكافي في القوائم المالية.

مقدمة ٧: يشمل التعديل المحدود المدخل على المعيار إلغاء الفقرات المتعلقة بالشركات المختلطة، وتعديل بعض العبارات بما يتفق مع اعتماد المعايير الدولية للتطبيق في المملكة العربية السعودية.

مقدمة ٨: اعتمد مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين هذا المعيار المعدل في القرار رقم ١٦٨٤٢/٢٠١٦ بتاريخ ١٤٣٧/١٢/١٧هـ الموافق ٢٠١٦/٩/١٩م.

مقدمة ٩: سيكون تطبيق هذا المعيار المعدل متوافقا مع تطبيق المعايير الدولية في المملكة والذي سيبدأ اعتبار من ١/ ١/ ٢٠١٧م.

٤ – التعميم رقم ١٦٨٧/٩٨١/٢٢٢، وتاريخ ١٤٠٨/٣/٢٤هـ، الصادر من وزارة التجارة.

فهـرس

الموضـــــوع	الفقرات
هـدف المعيـار	١
نطـاق المعيـار	٢-٣
القياس	٤-٥
العرض	٦
الإفصاح	٧
سريان مفعول المعيار	٨

معيار محاسبة الزكاة (المعدل)

هدف المعيار:

١. يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات القياس والعرض والإفصاح لمصروف الزكاة في القوائم المالية بحيث تظهر القوائم المالية بعدل المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها.

نطاق المعيار:

٢. يحدد هذا المعيار متطلبات قياس وعرض مصروف الزكاة والإفصاح عنها في القوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح الملزمة نظاما بدفع الزكاة المستحقة إلى الهيئة العامة للزكاة والدخل.

٣. لا يشمل هذا المعيار تحديد أسلوب احتساب الزكاة الذي يتم تحديده في ضوء أحكام وقواعد فريضة الزكاة والتعليمات المنظمة لها.

القياس:

٤. يجب قياس وإثبات مصروف الزكاة لكل فترة مالية على حدة وفقا لأحكام وقواعد فريضة الزكاة في المملكة.

٥. تتم تسوية مخصص الزكاة في السنة المالية التي يتم خلالها اعتماد الربط النهائي. ويتم إثبات أي فروقات بين مخصص الزكاة والربط النهائي وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم ٨ "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء".

العرض:

٦. يجب عرض مصروف الزكاة للفترة في بند مستقل في قائمة الدخل قبل الربح أو الخسارة.

الإفصاح:

٧. يجب أن تفصح القوائم المالية على الأقل عما يلي:

أ- السياسة المحاسبية المستخدمة في معالجة الزكاة.

ب- تفاصيل عناصر ومبالغ وعاء الزكاة الرئيسة الموجبة والسالبة.

ج- رصيد مخصص الزكاة في أول الفترة السنوية والإضافات والاستبعادات التي تمت خلال تلك الفترة ورصيد آخر الفترة.

د- مبلغ الربط النهائي المعتمد لكل فترة سنوية ومبالغ الفروقات بينه وبين مخصص الزكاة لتلك الفترة وملخص عن طبيعتها.

هـ- السنوات التي لم تربط عنها الزكاة ربطا نهائيا وأسباب ذلك والجهة المعروض عليها الخلاف، إن وجد، بين المنشأة والهيئة العامة للزكاة والدخل، والمبلغ محل الخلاف.

سريان مفعول المعيار:

٨. يجب أن يطبق هذا المعيار المعدل بالتزامن مع التحول إلى المعايير الدولية (بنسختها الكاملة، أو المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم) والذي سيبدأ (وفقا لوضع المنشأة) اعتبارا من ٢٠١٧/١/١ أو بعده، أو من ٢٠١٨/١/١ أو بعده.

رأي لجنة معايير المحاسبة حول عرض أثر الزكاة والضريبة على حقوق الملاك في حال التراجع فيما بينهم في تحمل مصروف الزكاة والضريبة في الشركات المختلطة

المعايير ذات العلاقة:

- معيار الزكاة «المعدل» الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.
- معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل".

الخلفية:

١. توصلت عدد من الفتاوى الشرعية إلى أن الزكاة مصروف من مصروفات شركة الأموال. فمن ضمن ذلك ما نصت عليه عدد من الفتاوى الشرعية الرسمية على أن الزكاة متعلقة بالشركة التي لها شخصية اعتبارية مستقلة عن ذمم الشركاء[١]، ويتفق ذلك مع ما قرره مجمع الفقه الإسلامي من أن الزكاة واجبة على الشركة مثلها مثل الشخص الطبيعي[٢].

٢. توصلت الدراسات الفنية والمعايير الصادرة من مجالس متخصصة إلى أن الزكاة مصروف من مصروفات شركة الأموال. فمن ضمن ذلك ما توصلت إليه الدراسة المرفقة بمعيار الزكاة ومعيار ضريبة الدخل الصادرين عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في عام ١٤٢٠هـ/ ١٩٩٩م إلى اعتبار الزكاة والضريبة مصروفات من مصروفات شركة الأموال ما لم ينص نظامها الصادر بمرسوم ملكي على معاملتها معاملة شركة الأشخاص[٣]، وهي نتيجة مشابهة لما توصل إليه المعيار الصادر عن هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية في حال كون الشركة ملزمة بدفع الزكاة للدولة، وهي مشابهة أيضا للنتيجة التي توصل إليها الرأي الفني الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الماليزي. وغني عن القول أنه فيما يتعلق بالضريبة فإن نفس النتيجة قد قررها معيار المحاسبة الدولي رقم ١٢، حيث ينص في فقرة النطاق رقم ٢ على أن ضريبة الدخل التي يغطيها المعيار هي تلك الضريبة المحسوبة وفقا للدخل الضريبي للفترة. ويعالجها على أنها مصروف يحمل على قائمة الدخل (الفقرة ٥٨ من ذات المعيار). ولا يخفى على المجلس الدولي أن أحد المسببات الأساسية لفرض الضريبة على الشركات هو الوضع الضريبي للملاك أنفسهم، ومع ذلك لم يعالج الضريبة على أنها التزام على الملاك. ويقدم المجلس الدولي معالجات محاسبية لتأثير الوضع الضريبي للمساهمين على مصروف الضريبة للشركة (التفسير الدولي رقم ٢٥).

٣. وفيما يتعلق بالأنظمة، فقد أكدت التعليمات الصادرة من وزارة التجارة والاستثمار (وزارة التجارة وقت صدور التعميم) أن الزكاة من التكاليف الواجبة الخصم من الأرباح الإجمالية للوصول إلى الأرباح الصافية وليست توزيعا للأرباح الصافية[٤]. وفيما يتعلق بالضريبة، فإن نظام ضريبة الدخل السعودي يفرق بين ضريبة شركات الأموال والضريبة على الشركاء في شركات الأشخاص، حيث اعتبر ضريبة الدخل التزاما على شركة الأموال يحسب وفقا لنسبة ملكية الشركاء الأجانب في الشركة المقيمة، أو على كل ملكية الشركة غير المقيمة في المنشأة الدائمة، واعتبر ضريبة الدخل التزما على الشركاء في شركات الأشخاص وليس على الشركة ذاتها. وعرف النظام الضريبي وعاء الضريبة لشركة الأموال، وأكد على أن الوعاء الضريبي لشركة الأموال يجب احتسابه بشكل مستقل عن ملاكها.

---

١ – ورد هذا النص في فتوى اللجنة الدائمة رقم (٢٤٥٣١)، وورد نص مماثل في الفتوى رقم (٢٢٦٦٥)، وكلها مضمنة في خطاب مفتي عام المملكة الموجه إلى سمو رئيس ديوان رئاسة مجلس الوزراء برقم ٢/١٠٧٦، والمؤرخ في ١٤٣٠/٨/٢١هـ

٢ – ضمن قرارات المجلس في دورة مؤتمره الرابع المنعقد في جدة عام ١٤٠٨هـ/ ١٩٩٨م.

٣ – هذا الاستثناء غير موجود على أرض الواقع (لا نصا ولا معنى)، فما يرد في النظام الأساسي للبنوك على سبيل المثال لا يعني إعفاء الشركة من الزكاة أو الضريبة وتحميلها على المساهمين، وإنما يرد عند الحديث عن كيفية التصرف في صافي الربح للوصول إلى الربح القابل للتوزيع، ويؤكد هذا أن النص على احتساب الزكاة يتبعه مباشرة النص على تكوين الاحتياطي النظامي، ولذلك فهو لا يتعارض مع المتطلبات المحاسبية التي تحسم الزكاة أو الضريبة قبل الوصول إلى صافي الربح. وحيث أن هذه الأنظمة تكتب -أحياناً- في ظل غياب النظر للجانب المحاسبي، فإنها تغطي جانبا من الموضوع من غير اعتبار لعلاقته بطريقة إعداد القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها، وفي نفس الوقت تغفل جوانب أخرى من الموضوع بسبب نفس مشكلة عدم اعتبار طريقة إعداد القوائم المالية. فعلى سبيل المثال ورد في الأنظمة الأساسية لعدد من البنوك الإشارة إلى احتساب الزكاة للوصول إلى الربح القابل للتوزيع (انظر مصرف الإنماء، المادة ٤١؛ بنك ساب، المادة ٤٩؛ البنك الأهلي المادة ٤٢؛ بنك البلاد، المادة ٤١) ولكنها أغفلت كيفية التعامل مع الزكاة في حال تكبد المصرف لخسارة! ومما يدل أيضا على غياب النظر للجانب المحاسبي وعدم اعتبار مخرجاته بطريقة دقيقة ورود النص الآتي في الأنظمة الأساسية لعدد من البنوك (انظر مصرف الإنماء، المادة ٤٠؛ بنك ساب، المادة ٤٨؛ البنك الأهلي، المادة ٤١؛ بنك البلاد، المادة ٤٠)"يعد مجلس الإدارة في نهاية كل سنة مالية جرداً لقيمة أصول الشركة وخصومها في التاريخ المذكور، كما يعد ميزانية الشركة وحساب الأرباح والخسائر، وتقريرا عن نشاط الشركة ومركزها المالي عن السنة المالية المنقضية" (النص مأخوذ من نظام مصرف الإنماء, وأصله في نظام الشركات القديم، المادة ١٢٣). فبالرجوع إلى النص السابق، يتبين أن النظام يطلب قائمتين هما في حقيقتهما قائمة واحدة من الناحية المحاسبية، وذلك أن "جرد قيمة أصول الشركة وخصومها" و"ميزانية الشركة" هما في الحقيقة "قائمة المركز المالي" أو ما تسمى أحيانا "الميزانية العمومية" للشركة.

٤ – التعميم رقم ٢٢٢/٩٨١/١٦٨٧، وتاريخ ١٤٠٨/٣/٢٤هـ، الصادر من وزارة التجارة.

٤. وعند اجتماع الزكاة مع الضريبة في شركة واحدة، فإن المفاهيم أعلاه لا تتغير، إذا لا يوجد مبرر محاسبي لتقديم معالجة مختلفة لعرض الزكاة والضريبة في هذه الحالة، فهما مصروفان لنفس الوحدة المحاسبية، وإن كانت طريقة حسابهما مختلفتان.

٥. وفي حالات الشركات التي تجتمع فيها الزكاة والضريبة فإنه، وبسبب الطبيعة الخاصة لمصروف الزكاة والضريبة، فإنه قد يكون للشركاء الحق في التراجع فيما بينهم في تحمل مصروف الزكاة أو الضريبة إما وفقا لأنظمة أو لوائح أو اتفاقات بين الشركاء وذلك عند تخصيص أرباح أو خسائر الفترة لكل شريحة من شرائح ملكية هؤلاء الملاك. وفي هذه الحالة يثور تساؤل حول كيفية التقرير عن أثر الزكاة والضريبة على شريحة حقوق الملكية التي كانت سببا في فرض الزكاة أو الضريبة.

النطاق:

٦. يتناول هذا الرأي التقرير في حقوق الملكية عن أثر الاتفاق على كيفية تحمل مصروف الزكاة أو الضريبة بين شرائح حقوق الملكية في الشركات التي تجتمع فيها الزكاة والضريبة أو الإعفاء من أي منهما. ولا يتناول هذا الرأي متطلبات قياس كل من الزكاة أو الضريبة، أو الإفصاحات المتعلقة بهما، حيث ينظم ذلك كل من معيار الزكاة «المعدل» الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ومعيار المحاسبة الدولي رقم ١٢ المعتمد في المملكة العربية السعودية.

الإشكال:

٧. كيف يتم التقرير في القوائم المالية للشركات المختلطة عن أثر الزكاة والضريبة على حقوق ملكية كل شريحة من شرائح الملاك التي كانت سببا في فرض الزكاة أو الضريبة؟

الإجماع:

٨. قد تكون الشركة ملزمة بدفع الزكاة على حصة ملكية بعض شرائح ملاكها، مثل الشركاء السعوديين ومن في حكمهم مع إعفاء حصة أخرى من الزكاة مثل الأوقاف والشركاء الأجانب، وقد تكون ملزمة في نفس الوقت بدفع ضريبة دخل بدلا من الزكاة على حصة ملكية بعض شرائح ملاكها، مثل الشركاء الأجانب الذين يشاركون في ملكية الشركات السعودية. ونظرا للطبيعة الخاصة لمصروف الزكاة والضريبة بالمقارنة مع بقية مصروفات الشركة، فإنه قد يكون للملاك في الشركات المختلطة الحق في التراجع فيما بينهم في تحمل مصروف الزكاة والضريبة، إما وفقا لنظام أو لائحة أو اتفاقات مكتوبة أو أعراف تجارية في إطار ما تسمح به الأنظمة (ويقصد بالتراجع، على سبيل المثال، تحميل حصة الملكية للملاك السعوديين بمصروف الزكاة، وتحميل حصة الملكية للملاك الأجانب بمصروف الضريبة). إن مثل هذا التراجع يعالج في حقوق الملكية (أي عند تخصيص الأرباح والخسائر لكل شريحة من شرائح الملاك الذين كانت ملكيتهم سببا لفرض الزكاة أو الضريبة)، ولا يؤثر في إثبات الشركة لمصروف الزكاة والضريبة للوصول إلى صافي ربح أو خسارة الفترة وفقا للأنظمة ذات العلاقة، ووفقا لمتطلبات المعايير الخاصة بهما[٥].

٩. تعرض الشركة كيفية تأثير الزكاة والضريبة على حقوق الملكية لكل شريحة من شرائح الملاك في قائمة التغيرات في حقوق الملكية.

١٠. تفصح الشركة عن نصيب حصة الملكية لكل شريحة من شرائح الملاك في الربح أو الخسارة بعد حسم ما يرتبط بهذه الشريحة من زكاة أو ضريبة من الربح أو الخسارة قبل الزكاة أو الضريبة في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

١١. يجب أن يطبق هذا الرأي بالتزامن مع التحول إلى المعايير الدولية (بنسختها الكاملة، أو المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم) والذي سيبدأ (وفقا لوضع المنشأة) اعتبارا من ٢٠١٧/١/١ أو بعده، أو من ٢٠١٨/١/١ أو بعده.

٥ – ليس في نظام الشركات تعريف محدد لصافي الربح أو كيفية الوصول إليه. إلا أنه ورد في ذلك النظام إشارات إلى أن القوائم المالية تعد وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها (انظر المواد ٣٥، ١٨٥، ١٩٩)، مما يمكن أن يفهم منه أن صافي الربح الوارد في النظام هو الربح المحسوب وفقا لمعايير المحاسبة. أما فيما يتعلق بكيفية تقاسم الربح أو الخسارة ومدى تأثير الزكاة أو الضريبة عليه، فإن النظام قد أعطى مرونة للشركاء في تقاسم الربح وذلك حسبما نصت عليه المادة الحادية عشرة منه "يكون نصيب الشريك في الأرباح أو في الخسائر بحسب نسبة حصته في رأس المال، ومع ذلك يجوز في عقد تأسيس الشركة الاتفاق على تفاوت نسب الشركاء وفق ما تقضي به الضوابط الشرعية"، وحسبما نصت عليه المادة الثالثة والستون بعد المائة "ترتب الحصص حقوقاً متساوية في الأرباح الصافية وفي فائض التصفية، ما لم ينص عقد تأسيس الشركة على غير ذلك". وتطبيقا للمبدأ الشرعي العام المتعلق بزكاة الخلطة، فإنه يجوز للشركاء التراجع فيما بينهم استنادا إلى نص المبدأ الشرعي "...، وما كان من خليطين فإنهما يتراجعان بينهما بالسوية".

مثال (١) توضيح العرض والإفصاح في حال تراجع الملاك فيما بينهم في تحمل مصروف الزكاة والضريبة:

فيما يلي مثال لكيفية عرض القوائم المالية لأثر الزكاة والضريبة على نصيب حصة الملكية لكل شريحة من شرائح الملاك في الربح أو الخسارة بعد حسم ما يرتبط بهذه الشريحة من زكاة أو ضريبة من الربح أو الخسارة قبل الزكاة أو الضريبة، في حال الاتفاق على ذلك، وبما لا يخل بتطبيق المبادئ المحاسبية بالشكل الصحيح.

(ينطبق المثال بنفس الأسلوب في حال كانت الشركة معفاة من الزكاة على حصة ملكية مؤسسة أوقاف فيها)

الافتراضات (أرقام افتراضية للتوضيح): رأس المال ١٠,٠٠٠,٠٠٠ ريال، شراكة بنسبة ٥٠/٥٠، ربح السنة قبل الزكاة والضريبة ١,٠٠٠,٠٠٠ ريال، الزكاة على حصة ملكية السعودي ٨٠,٠٠٠ ريال، الضريبة على حصة ملكية غير السعودي ١٠٠,٠٠٠ ريال، وسيتم تجنيب احتياطي بنسبة ١٠٪ من صافي الربح، وتوزيع أرباح بنسبة ٥٪ من رأس المال:

أولا: قائمة الدخل:

الربح قبل الزكاة والضريبة		١٠٠٠,٠٠٠
يطرح مصروف الزكاة والضريبة للفترة [1]	(١٨٠,٠٠٠)	
صافي الربح أو الخسارة		٨٢٠,٠٠٠

(١) يضاف الجدول الآتي إلى الإفصاحات المتعلقة بالزكاة والضريبة للفترة التي تطلبها المعايير ذات العلاقة:

	الإجمالي	السعوديين	الأجانب
الربح قبل الزكاة والضريبة	١,٠٠٠,٠٠٠	٥٠٠,٠٠٠	٥٠٠,٠٠٠
الزكاة	(٨٠,٠٠٠)	(٨٠,٠٠٠)	
الضريبة	(١٠٠,٠٠٠)		(١٠٠,٠٠٠)
الربح بعد الزكاة والضريبة	٨٢٠,٠٠٠	٤٢٠,٠٠٠	٤٠٠,٠٠٠

ثانيا: قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

يتم تصنيف عناصر حقوق الملكية في مجموعتين بحسب الوضع الزكوي أو الضريبي للمساهمين، ويتم قيد ما يتعلق بصافي الربح أو الخسارة والاحتياطيات والتوزيعات الخاصة بكل مجموعة في الجزء الخاص بها من هذه القائمة. وفيما يلي مثال لكيفية عرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية لشركة مختلطة (يمكن أن يتغير شكل القائمة بحسب العناصر المكونة لحقوق الملكية).

	رأس المال	الدخل قبل الزكاة والضريبة			الزكاة والضريبة		صافي الربح أو الخسارة			الاحتياطي النظامي (بنسبة ١٠٪ من صافي الربح المخصص لكل شريحة من شرائح الملاك)			الأرباح المبقاة		
		الإجمالي	نصيب السعوديين	نصيب الأجانب	المحمل على السعوديين	المحمل على الأجانب	الإجمالي	نصيب السعوديين	نصيب الأجانب	الإجمالي	حصة السعوديين	حصة الأجانب	الإجمالي	حصة السعوديين	حصة الأجانب
الرصيد ٢٠١٥/١/١	١٠٠٠٠٠٠٠									٠	٠	٠	٠	٠	٠
الدخل قبل الزكاة والضريبة		١٠٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٨٢٠٠٠٠	٤٢٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	٨٢٠٠٠	٤٢٠٠٠	٤٠٠٠٠	٧٣٨٠٠٠	٣٧٨٠٠٠	٣٦٠٠٠٠
توزيعات الأرباح													(٥٠٠٠٠٠)	(٢٥٠٠٠٠)	(٢٥٠٠٠٠)
عناصر أخرى...															
الرصيد ٢٠١٥/١٢/٣١	١٠٠٠٠٠٠٠									٨٢٠٠٠	٤٢٠٠٠	٤٠٠٠٠	٢٣٨٠٠٠	١٢٨٠٠٠	١١٠٠٠٠

مثال (٢) توضيح العرض والإفصاح في حال عدم تراجع الملاك فيما بينهم في تحمل مصروف الزكاة والضريبة (أي تقاسم صافي الربح بعد الزكاة والضريبة وفقا لنسب ملكيتهم):

نفس افتراضات المثال رقم (١)، إلا أنه في هذا المثال اتفق الملاك على تقاسم صافي الربح أو الخسارة بعد الزكاة والضريبة وفقا لنسب ملكيتهم.

أولا: قائمة الدخل:

الربح قبل الزكاة والضريبة		١٠٠٠,٠٠٠
يطرح مصروف الزكاة والضريبة للفترة[1]	(١٨٠,٠٠٠)	
صافي الربح أو الخسارة		٨٢٠,٠٠٠

(١) يضاف الجدول الآتي إلى الإفصاحات المتعلقة بالزكاة والضريبة للفترة التي تطلبها المعايير ذات العلاقة:

	الإجمالي
الربح قبل الزكاة والضريبة	١,٠٠٠,٠٠٠
الزكاة	(٨٠,٠٠٠)
الضريبة	(١٠٠,٠٠٠)
الربح بعد الزكاة والضريبة	٨٢٠٠٠٠

ثانيا: قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

لا يختلف عرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية في هذه الحالة عن عرضها في حال كون الشركة خاضعة للزكاة فقط أو الضريبة فقط، حيث لا يوجد تراجع بين الشركاء في تحمل الزكاة أو الضريبة. ولذلك ستظهر تلك القائمة بالشكل الآتي (يمكن أن يتغير شكل القائمة بحسب العناصر المكونة لحقوق الملكية):

	رأس المال	الاحتياطي النظامي (بنسبة ١٠٪ من صافي الربح)	الأرباح المبقاة
الرصيد ٢٠١٥/١/١	١٠,٠٠٠,٠٠٠	٠	٠
صافي الربح أو الخسارة		٨٢,٠٠٠	٧٣٨,٠٠٠
توزيعات الأرباح			(٥٠٠,٠٠٠)
عناصر أخرى...			
الرصيد ٢٠١٥/١٢/٣١	١٠,٠٠٠,٠٠٠	٨٢,٠٠٠	٢٣٨,٠٠٠

رأي لجنة معايير المحاسبة

حول المعالجة المحاسبية لمعاملات الملاك مع المنشأة

التاريخ ١٤٣٣/٤/٢١هـ الموافق ٢٠١٢/٣/١٤م

تمهيد:

١. تقوم كثير من المنشآت (بخلاف شركات المساهمة المدرجة في سوق المال) باستخدام حساب يسمى «الحساب الجاري» أو «حساب جاري الشركاء» لتسجيل كل المعاملات مع الملاك فيه، وعرض هذا الحساب باعتباره أحد مكونات حقوق الملكية في قائمة المركز المالي. وحيث أن بعض هذه المعاملات يأخذ خصائص الأصول وبعضها يأخذ خصائص الالتزامات والبعض الآخر يأخذ خصائص حقوق الملكية، فإن الوضع الحالي لعرض هذا الحساب يعد مخالفة لمفهوم الوحدة المحاسبية ولا يحقق التبويب العادل لعناصر القوائم المالية كما تم تعريفها في بيان مفاهيم المحاسبة المالية مما ينتج عنه آثار سلبية على قرارات مستخدمي القوائم المالية، كما هو الحال عند حساب بعض النسب المالية مثل نسب المديونية. إضافة إلى ذلك، فإن تسجيل جميع معاملات الملاك في هذا الحساب قد يؤدي إلى عدم تطبيق معيار الإفصاح عن العمليات مع ذوي العلاقة بصورة صحيحة.

٢. يهتم مستخدمو القوائم المالية بالمعلومات عن الموارد الاقتصادية للمنشأة (الأصول) ومصادر تمويلها (الالتزامات وحقوق الملكية) الأمر الذي يعتبر مفيداً لتقييم مقدرة المنشأة على تحقيق تدفقات نقدية مستقبلية بغض النظر عن الشكل القانوني لهذه المنشأة. لذلك فقد اهتم بيان مفاهيم المحاسبة المالية الصادر عن الهيئة بمفهوم الوحدة المحاسبية، حيث نص على ما يلي:

تعتبر المنشأة وحدة اقتصادية قائمة بذاتها، منفصلة ومتميزة عن أصحابها ممن يزودونها بالأصول التي تملكها، ويترتب على ذلك أن السجلات المحاسبية للمنشأة وقوائمها المالية إنما هي سجلات تلك الوحدة وقوائمها وليست سجلات المالك أو الشركاء أو المساهمين أو غيرهم من الأطراف والمجموعات التي يعنيها أمر المنشأة. ويترتب على ذلك أيضاً أن أصول المنشأة إنما هي أصول تلك الوحدة المحاسبية وليست أصول المالك أو الشركاء أو المساهمين. كما أن خصوم المنشأة تمثل حقوقا أو التزامات على أصول الوحدة المحاسبية وليست التزامات على أصول المالك أو الشركاء أو المساهمين... (الفقرة ٢٦٧).

ويجب التأكيد على أن مفهوم الوحدة المحاسبية له نفس القدر من الأهمية لكل من الشركة المساهمة والمنشأة الفردية – على حد سواء. وحتى إذا لم تتخذ المنشأة الشكل التنظيمي للشركة، بحيث لا تكون لها الشخصية المعنوية التي تكسبها الحق النظامي في ملكية الأصول المخصصة للمنشأة، فإن هذه الأصول تعتبر – ومن وجهة نظر المحاسبة المالية – أصول هذه الوحدة المحاسبية نفسها ... (الفقرة ٢٦٨)

٣. فضلاً عن ذلك، فإن التبويب العادل للأرصدة الناتجة من المعاملات مع الملاك يمكن تحقيقه إذا تم تفسير كل معاملة منها بناءً على جوهرها، وهو ما أكده بيان مفاهيم المحاسبة المالية، حيث نظر إلى جوهر العمليات وليس إلى شكلها عند تحديد خصائص الأصول والالتزامات.

الرأي:

٤. يجب أن تتوقف المنشآت عن استعمال "الحساب الجاري"، وذلك لعدم وجود متطلب نظامي ولا مفهوم محاسبي يعكس مكوناته، ويجب على إدارة المنشأة أن تبوب العمليات مع الملاك ضمن الأصول أو الالتزامات أو حقوق الملكية اعتماداً على جوهر العملية، وأن تستخدم مسميات لحساباتها تعكس مكوناتها بما في ذلك الحسابات المكونة لحقوق الملكية بحيث تعكس المسميات طبيعتها مثل: رأس المال، رأس مال إضافي أو مساهمات إضافية لرأس المال، احتياطيات، أرباح مبقاة، وغيرها من المسميات التي تعكس طبيعة الحسابات بصورة توفر معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية. وفي حال المنشآت التي يتفاوت فيها نصيب الملاك في الأرباح وطريقة توزيعها (مثل الشركات التضامنية) فإنه يتم معالجة ذلك ضمن حسابات فرعية تحت حساب الأرباح المبقاة، ويتم الإفصاح عنها في الإيضاحات.

أمثلة توضيحية لعدد من معاملات الملاك مع المنشأة وكيفية معالجتها:

فيما يلي عدد من الأمثلة لمعاملات تتم بين الملاك ومنشآتهم، وكيفية معالجتها وفقا لمفاهيم المحاسبة المالية.

أولا: المعاملات التي تتم مع الملاك ولها خصائص الأصول:

إذا قامت المنشأة ببيع سلع أو خدمات للملاك فإن هذه تعد عملية تجارية لا تختلف في جوهرها عن عمليات البيع لأطراف خارجية. ولذا فإن أي مبالغ مستحقة للمنشأة بسبب هذه التعاملات يجب تصنيفها على أنها أصول متداولة بصرف النظر عن كونها تمت بأسعار سوقية أو تفضيلية. وإذا تم الاتفاق على وقت التحصيل فيتم تصنيفها في نهاية السنة المالية ضمن الأصول المتداولة أو غير المتداولة حسب فترة التحصيل. إضافة إلى ذلك فإنه يجب تطبيق معيار الإفصاح عن العمليات مع ذوي العلاقة على هذه العمليات.

ثانيا: المعاملات التي تتم مع الملاك ولها خصائص الالتزامات:

فيما يلي مجموعة من الأمثلة لعدد من المعاملات بين المنشأة وملاكها يجب أن تصنف ضمن الالتزامات:

١- عمليات الاقتراض وشراء السلع والخدمات من الملاك: تعد هذه العمليات عمليات تجارية لا تختلف في جوهرها عن عمليات الاقتراض والشراء من أطراف خارجية. ولذا فإن أي مبالغ مستحقة على المنشأة بسبب هذه التعاملات يجب تصنيفها على أنها التزامات متداولة بصرف النظر عن كونها تمت بأسعار سوقية أو تفضيلية، وبصرف النظر عن كونها التزامات نشأت بسبب اتفاقات تمويلية مع أطراف أخرى (مثل حالة إقراض المالك للمنشأة كجزء من اتفاق تمويلي مع أحد البنوك) أو بسبب حاجة المنشأة لتعزيز موقفها المالي لفترة معينة (مثل حالة إقراض المالك للمنشأة لتعزيز موقفها المالي المتردي نتيجة تراكم الخسائر). وإذا تم الاتفاق على وقت الدفع فيتم تصنيفها في نهاية السنة المالية ضمن الالتزامات المتداولة أو غير المتداولة حسب فترة السداد. إضافة إلى ذلك فإنه يجب تطبيق معيار الإفصاح عن العمليات مع ذوي العلاقة على هذه العمليات.

٢- التوزيعات المعلنة: قد تقوم المنشأة باعتماد توزيعات أرباح للملاك (من خلال الجهة صاحبة الصلاحية). وبدلا من دفعها فإنه يتم تسجيلها في الحساب الجاري للشركاء إلى حين دفعها لهم. فإذا كانت المنشأة ملزمة بدفع هذه المبالغ عند الطلب فإنه يجب تصنيفها ضمن الالتزامات المتداولة، ولو بقيت لفترات طويلة من دون أن تسحب، ما لم يكن هناك اتفاق على تأجيلها لفترة تزيد عن سنة من تاريخ قائمة المركز المالي، حيث يجب حينئذ تصنيفها ضمن الالتزامات غير المتداولة.

ثالثا: المعاملات التي تتم مع الملاك ولها خصائص حقوق الملكية:

فيما يلي مجموعة من الأمثلة لمعاملات بين المنشأة وملاكها بصفتهم مالكين، ولذلك يجب أن تصنف ضمن حقوق الملكية:

١- المساهمات الرأسمالية الإضافية: قد يقوم الملاك بتقديم مساهمات إضافية في المنشأة سواء كانت نقدية أو أصول غير نقدية لتمويل المنشأة بشكل دائم دون وجود نية لتسجيل هذه الزيادة رسميا في رأس المال النظامي. وقد يتم استلام هذه الأصول من كل الملاك أو من بعضهم فقط. وبما أن هذه المساهمات تتم من المالك للمنشأة باعتباره مالكاً فإنها يجب أن تعرض ضمن حقوق الملكية تحت مسمى ملائم مثل «رأس المال الإضافي».

٢- الديون المتنازل عنها من الملاك: يعد تنازل المالك عن دين له على المنشأة بمثابة المساهمات الإضافية من الملاك، ويتم معاملته محاسبيا في حقوق الملكية، ويتم تصنيفه في حقوق الملكية بحسب ما يسمح به النظام وبحسب اتفاق الملاك، فقد يكون زيادة في رأس مال مالك بعينه، وقد يكون رأسمال إضافي لعموم الملاك.

٣- تحمل الملاك لبعض مصروفات المنشأة، أو سداد دين مستحق عنها: قد يتبرع الملاك بتحمل بعض مصروفات المنشأة أو سداد ديون مستحقة عليها. ويتم معاملة الجانب المدين لهذه العمليات محاسبيا وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (على سبيل المثال: يتم تحميل المصروف على قائمة الدخل) أما الطرف الدائن فيعامل في حقوق الملكية، ويتم تصنيفه في حقوق الملكية بحسب ما يسمح به النظام وبحسب اتفاق الملاك، فقد يكون زيادة في رأس مال مالك بعينه، وقد يكون رأسمال إضافي لعموم الملاك.

٤- مدفوعات مقدمة بغرض زيادة رأس المال: قد يقوم الملاك بتقديم أموال للمنشأة مقدما بناءً على قرار لزيادة رأس المال النظامي. ونظراً للحاجة لإكمال بعض الإجراءات النظامية فإن الزيادة في رأس المال سوف تسجل رسميا في تاريخ لاحق. وبناء على جوهر العملية، فيجب أن تسجل هذه المبالغ المدفوعة لزيادة رأس المال في المستقبل ضمن حقوق الملكية تحت مسمى ملائم مثل "مدفوعات لغرض زيادة رأس المال النظامي" أو مسمى آخر يعكس طبيعة هذه المبالغ.

٥- قبول الملاك أو بعضهم لإلغاء ديون مستحقة للشركة على أطراف أخرى، أو تخفيض قيم أصول أخرى مقابل تخفيض حصتهم في حقوق الملكية: قد يقوم بعض الملاك بقبول تخفيض نصيبه في حقوق ملكية المنشأة مقابل تخلص الشركة من دين مشكوك في تحصيله أو معدوم، أو مقابل شطب بعض الأصول الأخرى أو تخفيض قيمها. وفي مثل هذه الحالات فإنه يجب أن تعالج محاسبيا وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (على سبيل المثال: يتم الاعتراف بمصروف الديون المشكوك فيها، والانخفاض في قيمة المخزون أو الأصول طويلة الأجل في قائمة الدخل). ويتم معالجة ما قبله الشريك من تحمل لهذه المصروفات مقابل تخفيض نصيبه في حقوق الملكية وذلك بأن يتم التحويل بين الحسابات في حقوق الملكية بحسب ما يسمح به النظام وبحسب اتفاق الملاك. ويمكن أن يتم ذلك بعدة صور منها:

أ- التحويل من حساب الأرباح المبقاة للمالك إلى حسابات الأرباح المبقاة للملاك الآخرين في حال وجود حساب مستقل للأرباح المبقاة لكل شريك.

ب- التحويل من حساب رأسمال المالك إلى حساب الأرباح المبقاة في حال عدم وجود حساب مستقل للأرباح المبقاة لكل مالك.

ج- التحويل من حساب رأس مال المالك إلى حسابات رأس المال للملاك الآخرين.

د- تخفيض نصيب المالك من التوزيعات المستحقة لصالح الملاك الآخرين.

رأي لجنة معايير المحاسبة في المعالجة المحاسبية لعملية تحول المنشآت من شكل نظامي إلى شكل نظامي آخر

التاريخ: ١٤٣٣/٧/٩هـ الموافق: ٢٠١٢/٥/٣٠ م

تمهيد:

١. يمكن النظر إلى عملية إنشاء منشأة جديدة بغرض تحويل كل أصول والتزامات منشأة قائمة إليها على أنها مجرد تغيير في الشكل النظامي للمنشأة، ويمكن أن تكون في الجانب الآخر نوعا من تجميع الأعمال حيث ينظر إلى المنشأتين على أن إحداهما استحوذت على الأخرى وفقا للترتيبات التي تتم بين المستثمرين، وبخاصة في عمليات تأسيس الشركات الجديدة التي يدخل فيها ملاك منشأة قائمة في التأسيس عن طريق تحويل صافي أصول منشأتهم إلى الشركة الجديدة مقابل حصة ملكية فيها. وفي الواقع العملي تتم عمليات التحول في أغلب الأحوال عن طريق قيام مستثمر أو مجموعة مستثمرين بالحصول على ترخيص بإنشاء منشأة نظامية جديدة ثم يقومون بتحويل كل أصول والتزامات منشأة قائمة لهذا المنشأة الجديدة. وقد يتم هذا التحول بدون تغيير في الملاك ونسب ملكيتهم، وقد يصاحب هذا التحول إما تغير في نسب ملكيتهم أو سيطرتهم أو دخول ملاك جدد مسيطرين أو غير مسيطرين على المنشأة الجديدة. وتتمثل المشكلة الرئيسية في تحديد المعالجة المحاسبية لعمليات التحول التي قد يصاحبها تغير في السيطرة وتلك التي لا يحدث فيها تغير في السيطرة نتيجة للتحول.

الرأي:

٢. إن إنشاء منشأة نظامية جديدة (شركة مساهمة على سبيل المثال) بغرض تحويل جميع أصول والتزامات منشأة نظامية أخرى (مؤسسة فردية أو شركة تضامنية أو شركة ذات مسؤولية محدودة على سبيل المثال) إلى هذه المنشأة الجديدة مع بقاء سيطرة ملاك المنشأة المحوِّلة (المنتهية) على المنشأة المحول إليها (الجديدة) لا يؤدي إلى تغيير في الوحدة المحاسبية المعدة للتقارير، ومن ثم لا يؤثر هذا التحويل على قيم الأصول والالتزامات المحوَّلة، حيث يجب تسجيل جميع أصول والتزامات المنشأة المنتهية في دفاتر المنشأة الجديدة بنفس القيم الدفترية المثبتة في دفاتر المنشأة المنتهية. ولا يؤثر دخول ملاك آخرين في المنشأة الجديدة على هذه المعالجة المحاسبية ما دام أن ملاك المنشأة المنتهية يسيطرون على السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة الجديدة. ولا يؤثر تغير درجة سيطرة ملاك المنشأة المنتهية فيما بينهم (سواء بسيطرة أو بفقد سيطرة) على المنشأة الجديدة على هذه المعالجة المحاسبية.

٣. تنطبق متطلبات هذا الرأي على عمليات التحول التي تتم بعد إصداره.

الدراسة الملحقة بالرأي:

يمكن أن يتم تحويل الأشكال النظامية (القانونية) للأعمال التجارية إلى أشكال أخرى بعدة طرق منها:

١. تحويل المنشأة القائمة إلى شكل آخر، بحيث يتم إنشاء منشأة بشكل نظامي جديد وتحويل جميع أصول والتزامات المنشأة القائمة إليها، مع عدم دخول شركاء جدد ودون تغير في السيطرة بين ملاك المنشأة المنتهية على المنشأة الجديدة.

٢. تحويل المنشأة القائمة إلى شكل آخر، بحيث يتم إنشاء منشأة بشكل نظامي جديد وتحويل جميع أصول والتزامات المنشأة القائمة إليها، مع عدم دخول شركاء جدد ولكن مع تغير في السيطرة بين ملاك المنشأة المنتهية على المنشأة الجديدة.

٣. تحويل المنشأة القائمة إلى شكل آخر، بحيث يتم إنشاء منشأة بشكل نظامي جديد وتحويل جميع أصول والتزامات المنشأة القائمة إليها، ودخول شركاء جدد مع استمرار سيطرة نفس الملاك المسيطرين في المنشأة المنتهية على المنشأة الجديدة.

٤. تحويل المنشأة القائمة إلى شكل آخر، بحيث يتم إنشاء منشأة بشكل نظامي جديد وتحويل جميع أصول والتزامات المنشأة القائمة إليها، ودخول شركاء جدد مع سيطرة بعض ملاك المنشأة المنتهية غير المسيطرين على المنشأة الجديدة.

٥. تحويل المنشأة القائمة إلى شكل آخر، بحيث يتم إنشاء منشأة بشكل نظامي جديد وتحويل جميع أصول والتزامات المنشأة القائمة إليها، ودخول شركاء جدد يسيطرون على المنشأة الجديدة.

موقف معايير المحاسبة:

عرف معيار تجميع المنشآت الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين عملية تجميع المنشآت بأنها أية عملية أو حدث تحصل بموجبه منشأة أعمال على سيطرة على منشأة أعمال أخرى. وقد أخرج المعيار من نطاقه حالات السيطرة التي تتم بين المنشآت التي تخضع جميعها في نهاية الأمر لسيطرة نفس الطرف (أو الأطراف) قبل وبعد عملية التجميع. ولم يستطرد المعيار في الحديث عن هذا النوع من تجميع المنشآت (أي الخاضعة لنفس السيطرة قبل وبعد عملية التجميع)، بل نص على استبعاد هذا النوع من تجميع المنشآت من نطاقه.

أما معيار تجميع الأعمال الدولي (IFRS٣) فقد استبعد عمليات التجميع بين المنشآت التي تخضع لنفس السيطرة قبل وبعد عملية التجميع من نطاقه. ولا يوجد في المعايير الدولية الأخرى أي إرشادات بهذا الخصوص. وقد قرر المجلس الدولي عام ٢٠٠٧ إضافة موضوع "عمليات المنشآت الخاضعة لنفس السيطرة لجدول أعماله، إلا أنه أوقف العمل على هذا الموضوع في عام ٢٠٠٩، مبررا ذلك بوجود أولويات أخرى. ومع ذلك فإن هناك بعض المبادئ الأساسية التي تحكم المعالجات المحاسبية والتي يشير إليها المجلس الدولي ولجانه الداخلية في أوراق النقاش. فعلى سبيل المثال نصت إحدى أوراق النقاش المعدة من قبل موظفي المجلس الدولي (staff paper D١٣) ضمن نقاشات مشروع التحسينات السنوية والمنشورة في شهر يونيو ٢٠٠٩ والمتعلقة بتخصيص بعض القطاعات المملوكة للحكومة على ما يلي:

17. In the absence of a standard that requires or permits remeasurement, a reorganization or restructuring in which there is no change in ownership or control usually fails to provide justification for a change in the basis of measurement of assets and liabilities.

١٧ في ظل عدم وجود معيار يشترط أو يسمح بإعادة القياس، فإن إعادة التنظيم أو الهيكلة التي لا يوجد معها تغير في الملكية أو السيطرة لا تبرر تغييرا في أساس التقييم للأصول والالتزامات.

وهذا الفهم جاء في إحدى النشرات التي أصدرها أحد مكاتب المحاسبة العالمية (BDO) في عرضه لمعيار تجميع الأعمال حيث نص على ما يلي:

It is very common, particularly as part of an IPO process, to create a new entity to acquire the 'old' business or businesses.

the combination of the new entity and the existing entity would often be accounted for as a reorganisation, which means that the acquiring entity's net assets are recorded at book value in the new entity's consolidated financial statements.

من الشائع وبالذات كجزء من عملية الطرح الأولي أن يتم إنشاء منشأة جديدة لتستحوذ على المنشأة أو المنشآت القديمة.

إن تجميع المنشأة الجديدة مع المنشأة القائمة يتم المحاسبة عنه في الغالب باعتباره إعادة هيكلة مما يعني أن المنشأة المستحوذة تسجل صافي الأصول بقيمتها الدفترية في القوائم المالية الموحدة للمنشأة الجديدة.

أما معيار تجميع الأعمال الأمريكي ("SFAS ١٤١"REVISED) فقد استبعد أيضا عمليات التجميع بين المنشآت التي تخضع لنفس السيطرة قبل وبعد عملية التجميع من نطاقه، إلا أن المعيار قدم أمثلة للحالات التي توصف بأنها خاضعة لنفس السيطرة قبل وبعد عملية تجميع المنشآت، وبين طريقة المحاسبة عنها والتي من ضمنها عملية التحول من شكل نظامي إلى شكل نظامي آخر، حيث نص على ما يلي:

D8. Paragraph 2(c) states that this Statement does not apply to combinations between entities or businesses under common control. The following are examples of those types of transactions:

a. An entity charters a newly formed entity and then transfers some or all of its net assets to that newly chartered entity...

د٨. نصت الفقرة ٢(c) على أن هذا المعيار لا ينطبق على عمليات التجميع بين المنشآت أو الأعمال التي تخضع لنفس السيطرة. وفيما يلي أمثلة لهذا النوع من العمليات:

تقوم منشأة تجارية بإنشاء منشأة تجارية جديدة ثم تقوم بتحويل كل أو بعض صافي أصولها لهذه المنشأة الجديدة.

كما بين المعيار الأمريكي طريقة المحاسبة عن مثل هذه العمليات

D9. When accounting for a transfer of assets or exchange of shares between entities under common control, the entity that receives the net assets or the equity interests should initially recognize the assets and liabilities transferred at their carrying amounts in the accounts of the transferring entity at the date of transfer.

د٩. عند المحاسبة عن تحويل الأصول أو تبادل الأسهم بين المنشآت الخاضعة لنفس السيطرة، فإنه يجب على المنشأة المتلقية لصافي الأصول أو الحصة في حقوق الملكية الاعتراف مبدئيا بالأصول والالتزامات المحولة بقيمها الدفترية كما هي في حسابات المنشأة المحولة في تاريخ التحويل.

إضافة إلى ذلك فإن نشرة الممارسة رقم (١٤) الصادرة عن اللجنة التنفيذية لمعايير المحاسبة التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين قد نصت على ما يلي:

.24 Formation of a limited liability company by conversion from another type of entity (such as a partnership or corporation) generally does not result in a different reporting entity.

٢٤ إن إنشاء شركة ذات مسؤولية محدودة عن طريق التحول من شكل آخر للمنشأة (شركة تضامنية أو مساهمة) لا ينتج في العادة وحدة تقرير مختلفة.

وعليه أكدت النشرة على أن المعالجة المحاسبية التي أقرها معيار تجميع الأعمال الأمريكي تنطبق على تحول المنشآت من شكل إلى شكل آخر ما دام أنها تخضع لنفس السيطرة قبل وبعد التجميع أو التحول، حيث نصت النشرة على ما يلي:

.05 An LLC formed by combining entities under common control or by conversion from another type of entity initially should state its assets and liabilities at amounts at which they were stated in the financial statements of the predecessor entity or entities as indicated in paragraphs D-11-D-12 of FASB Statement No. 141, Business Combinations.

٠٥ إذا تم إنشاء شركة ذات مسؤولية محدودة عن طريق تجميع منشآت تخضع لسيطرة واحدة أو عن طريق تحولها من شكل آخر للمنشآت، فإنه يجب على هذه الشركة تسجيل أصولها والتزاماتها بنفس المبالغ التي كانت مسجلة في القوائم المالية للمنشأة أو المنشآت السابقة حسب المعالجة التي أقرها معيار تجميع الأعمال رقم (١٤١) في الفقرات د١١-د١٢.

موقف نظام الشركات وغيره من المصادر النظامية من عملية تحول المنشآت:

نص نظام الشركات على جواز تحول الشركات من شكل نظامي إلى شكل آخر، واعتبر أن تحول الشركة من شكل نظامي إلى آخر هو امتداد للشركة السابقة بما لها من حقوق وما عليها من التزامات، وليس إنشاءً لشخص اعتباري جديد. ومما يلاحظ على النظام ما يلي:

١. اقتصاره على تنظيم تحول الشركات، فهو لا ينظم تحول المنشآت بشكل عام ومنها المؤسسات الفردية.

٢. اقتصاره على النواحي التنظيمية للتحول (شروط التأسيس والشهر)، وعدم تغطيته للجوانب المالية المتعلقة بصافي أصول الشركة المتحولة. إلا أنه يمكن اعتبار نظرة النظام للشركة الجديدة على أنها امتداد للشركة المنتهية بأنه يعني استمرار الاعتراف في دفاتر الشركة الجديدة بقيم أصول والتزامات الشركة المنتهية بقيمها الدفترية التي كانت مثبتة في دفاتر الشركة المنتهية قبل عملية التحول، أي أنها لم تنتقل لمالك آخر.

٣. لم ينص النظام على أثر تغير سيطرة ملاك المنشأة المنتهية على المنشأة الجديدة أو دخول ملاك آخرين في الشركة الجديدة عند عملية التأسيس، ومدى تأثير ذلك على درجة سيطرة ملاك الشركة المنتهية على الشركة الجديدة.

ويتضح مما ذكر أعلاه عدم وجود معالجة محاسبية في المعايير السعودية لكل حالات التحول التي تقوم بها المنشآت التجارية من شكل نظامي إلى شكل آخر، وعدم تغطية المعايير الدولية لهذا الموضوع، مما يعني الحاجة إلى قيام لجنة معايير المحاسبة بإصدار رأي بشأن المعالجة المحاسبية المناسبة لمثل هذه الحالات.

رأي لجنة معايير المحاسبة حول المعالجة المحاسبية لمعاملات تجميع المنشآت الخاضعة لنفس السيطرة قبل معاملة التجميع، أو توجد بينها أو بينها وبين الأطراف الأخرى المسيطرة على أحد أو كل أطراف معاملة التجميع علاقات أطراف ذوي علاقة

التاريخ: ١٤٣٦/٢/٢٦هـ الموافق: ٢٠١٤/١٢/١٨م

تمهيد:

١. قد تحدث معاملات تجميع منشآت في ظل ظروف تؤكد عدم خضوع تحديد العوض المدفوع للاستحواذ لقوى السوق بسبب عدم استقلال الأطراف المشاركة في العملية. ومن أمثلة ذلك معاملات تجميع بين أطراف تخضع لنفس السيطرة قبل عملية التجميع، أو توجد بينها أو بينها وبين الأطراف الأخرى المسيطرة على أحد أو كل أطراف عملية التجميع علاقات أطراف ذوي علاقة مؤثرة. وحيث يستبعد معيار المحاسبة عن عمليات تجميع المنشآت هذا النوع من العمليات من نطاقه، فكيف تتم المحاسبة عن مثل تلك المعاملات؟

الرأي:

٢. عندما تتوفر دلائل على أن تحديد العوض في معاملة استحواذ على منشأة أعمال لم يخضع لقوى السوق، فإنه يجب المحاسبة عن صافي الأصول المستحوذ عليها بقيمتها الدفترية في المنشأة المستحوذ عليها في تاريخ الاستحواذ، ولا يجوز الاعتراف بالشهرة في مثل تلك الحالات. ويتم معالجة أي فروق بين تلك القيمة والعوض المدفوع في حساب الأرباح المبقاة (الخسائر المتراكمة).

٣. من الدلائل على أن تحديد العوض في معاملة الاستحواذ لم يخضع لقوى السوق، على سبيل المثال، خضوع المنشأة المستحوذة والمنشأة المستحوذ عليها لنفس السيطرة قبل عملية الاستحواذ، أو أن تكون المنشأة المستحوذ عليها أو ملاكها الرئيسيون يملكون حصة مؤثرة في المنشأة المستحوذة أو المنشأة الأم للمنشأة المستحوذة تمكنهم من التأثير على قرار الاستحواذ، أو توجد علاقة قرابة أسرية مؤثرة بين ملاك تلك المنشآت. وقد تكون المنشأة المستحوذة أو منشأة ذات علاقة بها هي العميل الرئيسي (وأحيانا الوحيد) للمنشأة المستحوذ عليها، بحيث يكون الأثر الرئيسي على قيمة المنشأة المستحوذ عليها هو تعاملاتها مع تلك المنشآت المتعلقة بعملية الاستحواذ، والتي بدورها أيضا قد لا تخضع لقوى السوق.

٤. يتم تطبيق هذا الرأي من تاريخ صدوره وبأثر رجعي على كل الفترات المعروضة.

٥. لا تنطبق متطلبات هذا الرأي على الشهرة التي تم إثباتها في معاملات تحول المنشآت قبل صدور رأي الهيئة رقم ١/١٥ وتاريخ ١٤٣٣/٧/٩، الموافق ٢٠١٢-٥/٣٠ بعنوان "رأي لجنة معايير المحاسبة في المعالجة المحاسبية لعملية تحول المنشآت من شكل نظامي إلى شكل نظامي آخر". ولا يشمل هذا الاستثناء معاملات الاستحواذ قبل هذا التاريخ.

الدراسة الملحقة بالرأي:

سبق أن قامت اللجنة بدراسة ألحقتها برأيها الصادر برقم ١/١٥ وتاريخ ١٤٣٣/٧/٩هـ، الموافق ٢٠١٢/٥/٣٠م بعنوان «رأي لجنة معايير المحاسبة حول المعالجة المحاسبية لعملية تحول المنشآت من شكل نظامي إلى شكل آخر» تضمنت الموقف الحالي لمعايير المحاسبة فيما يتعلق بمعاملات تجميع المنشآت التي تخضع لنفس السيطرة. وحيث أن وجود أطراف ذات علاقة مؤثرة في معاملات تجميع المنشآت يؤثر في طريقة تحديد العوض ويشكك في أن تحديد ذلك العوض قد خضع لقوى السوق، فإن إعادة قياس صافي الأصول المستحوذ عليها بالقيمة العادلة، وإمكانية إثبات شهرة (وفقا لمتطلبات معيار تجميع المنشآت) قد يخل بصورة جوهرية بمفاهيم جودة المعلومات المحاسبية، وتحديدا «أمانة المعلومات وإمكان الثقة بها أو الاعتماد عليها» و «حيدة المعلومات» (انظر بيان مفاهيم المحاسبة المالية، الفقرات ٣١٠-٣٣٦). ولذلك فإن تطبيق معيار تجميع المنشآت على مثل تلك المعاملات سيؤثر سلبا على عدالة القوائم المالية.

وحيث لا يتوفر حتى تاريخه معيار محلي أو دولي ينظم مثل تلك العمليات، فإنه يقترح عدم تطبيق معيار «المحاسبة عن عمليات تجميع المنشآت» على معاملات تجميع المنشآت التي تخضع لنفس السيطرة قبل عملية الاستحواذ، أو توجد بينها أو بين المنشآت المسيطرة على أحد الأطراف الاستحواذ أطراف ذات علاقة يكون من المحتمل بدرجة عالية من الثقة أن لها أثرا على تحديد عوض الاستحواذ، مما يجعله غير خاضع لقوى السوق.

استفسار حول المعايير المحاسبية الواجبة التطبيق على الأوقاف والمنشآت التجارية التي تستثمر فيها

التاريخ: ١٤٣٦/٧/٩هـ الموافق: ٢٠١٥/٤/٢٨م

الاستفسار:

يتم إثبات الوقف لدى المحكمة بموجب صك وقفية تحت إدارة ناظر أو مجلس نظارة للوقف. وقد يكتفى بذلك، وبالتالي تنطبق عليه المعايير المحاسبية للمنشآت غير الهادفة للربح. إلا أنه نظرا لأن الوقف له شخصية معنوية مستقلة فيسمح له بالحصول على سجلات تجارية يستثمر من خلالها بعض أمواله بتملك أسهم محددة أو حصة مسيطرة في شركات (أو تملك كامل لشركة من خلال صكين وقفيين أو اكثر لنفس الواقف) أو تأسيس مؤسسات فردية بما يسمح له بالدخول في مختلف الأنشطة التجارية. فما هي المعايير المحاسبية الواجبة التطبيق على الأوقاف والمنشآت التجارية التي تمتلكها أو تمتلك جزءا منها؟

الاجابة:

اهتم بيان مفاهيم المحاسبة المالية الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بمفهوم الوحدة المحاسبية انطلاقا من حاجة مستخدمي القوائم المالية إلى معلومات عن الموارد الاقتصادية (الأصول) لمنشأة محددة ومصادر تمويلها (الالتزامات وحقوق الملكية) وكذلك لتقييم أداءها بما في ذلك مقدرتها على تحقيق تدفقات نقدية مستقبلية بغض النظر عن الشكل القانوني لهذه المنشأة. وفي هذا الصدد اعتبر البيان المنشأة «وحدة اقتصادية قائمة بذاتها، منفصلة ومتميزة عن أصحابها ممن يزودونها بالأصول التي تملكها» (الفقرة ٢٦٧).

وحيث أن للوقف شخصية اعتبارية معرفة بالصك في حين أن المنشاة المستثمر فيها (سواء كانت شركة أو مؤسسة فردية) لها أيضا صفة اعتبارية ولها أصولها وعليها التزاماتها، وبناء على ما يترتب على مفهوم الوحدة المحاسبية (وحدة التقرير المالي)، فإن السجلات المحاسبية للشركات أو المؤسسات التجارية التي يمتلكها الوقف وكذلك قوائمها المالية إنما هي سجلات تلك الشركات والمؤسسات وليست سجلات المالك سواء كان وقفا أو شركاء أو مساهمين أفراد أو شركات أو غيرهم من الأطراف والمجموعات التي يعنيها أمر المنشأة. ولا يختلف في هذا كون المنشأة المستثمر فيها شركة أو مؤسسة حيث يؤكد بيان المفاهيم ذلك من أن «مفهوم الوحدة المحاسبية له نفس القدر من الأهمية لكل من الشركة المساهمة والمنشأة الفردية – على حد سواء ... و حتى إذا لم تتخذ المنشأة الشكل التنظيمي للشركة، بحيث لا تكون لها الشخصية المعنوية التي تكسبها الحق النظامي في ملكية الأصول المخصصة للمنشأة، فإن هذه الأصول تعتبر – ومن وجهة نظر المحاسبة المالية – أصول هذه الوحدة المحاسبية نفسها ...» (الفقرة ٢٦٨).

وتاسيسا على ما سبق فيجب التفريق بين الوحدة المحاسبية للوقف كشخصية اعتبارية بصفته مستثمرا وبين الوحدة أو الوحدات المحاسبية المستثمر فيها والتي يلزم اعداد قوائم مالية لها بموجب متطلبات نظامية أو حاجة لجهات خارجية.

اما عن المعايير المحاسبية الواجبة التطبيق، فلقد تناولت الفقرة ١٠٥ من بيان أهداف ومفاهيم القوائم المالية للمنشات غير الهادفة للربح خصائص تتمتع بها تلك المنشآت (وهي تلقى تبرعات بشكل جوهري، ووجود أهداف تطوعيه خيريه أو اجتماعيه لا تتعلق بتحقيق أرباح، وعدم وجود ملكيه محددة قابله للتصرف فيها من قبل مالك معين)، بل قد نصت على أن هذه الخصائص تستبعد من نطاق البيان المنشآت الاقتصادية الهادفة للربح.

وبناء عليه، فيتم اعتبار الوقف وحدة محاسبية تنطبق عليها المعايير المحاسبية للمنشآت غير الهادفة للربح في حين تنطبق المعايير المحاسبية للمنشآت الهادفة للربح على المؤسسات التجارية التي يمتلكها الوقف والشركات المستثمر فيها أو يمتلك حصصا فيها. وعند وجود متطلبات نظامية أو حاجة أطراف خارجية لإعداد قوائم مالية للوقف ككل فيتم إعداد تقارير مالية موحدة تشمل هذه المؤسسات والشركات وفقا للمعايير المحاسبية للمنشآت غير الهادفة للربح باعتبار أن الوقف في النهاية لا يهدف للربح.

توضيح من لجنة معايير المحاسبة حول استخدام خيار "التكلفة المفترضة - deemed cost" عند التحول إلى المعايير الدولية

خلال الفترة التي تلت اعتماد الهيئة لمعيار التقرير المالي رقم (١) تبين للجنة معايير المحاسبة في الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين من خلال الاستفسارات التي وردتها حول استخدام الشركات لخيار "التكلفة المفترضة –deemed cost " أن استخدام الشركات لهذا الخيار بدون توضيح للهدف من وجوده قد يؤدي إلى ممارسات تؤثر على عدالة القوائم المالية.

ومن أمثلة الممارسات التي قد تحدث أن يتم تطبيق هذا الخيار على عقارات استثمارية من جملة عقارات استثمارية أخرى لها نفس الخصائص وذلك بهدف إعادة تقويم بعضها دون الآخر من غير مبرر واضح لهذا الاختيار. ومن ذلك أيضاً تطبيق هذا الخيار لغرض استخدام فروق إعادة التقويم في تعزيز رصيد الأرباح المبقاة عند التحول. ومنها أيضاً إعادة تقويم الأصول عند التحول باستخدام خدمات موظفي الشركة الداخليين، خلافاً لما أوجبته الهيئة عند اعتمادها لمعايير المحاسبة رقم ١٦ ورقم ٣٨ ورقم ٤٠ فيما يتعلق باستخدام خدمات خبير تثمين مستقل.

ورأت اللجنة أن الممارسات المشار إليها أعلاه قد تتعارض مع أهداف المعايير، حيث تهدف معايير المحاسبة والتقرير المالي إلى توفير عرض عادل للمركز المالي للمنشأة ونتيجة أعمالها. وهذا العرض لكي يكون عادلاً فإنه يجب أن يتصف بالمصداقية والحيادية. وعليه فإن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين توضح ما يلي:

ينبغي النظر إلى خيار استخدام القيمة العادلة عند التحول إلى المعايير الدولية واعتبارها التكلفة المفترضة لبند من بنود العقارات والآلات والمعدات، أو العقارات الاستثمارية، أو الأصول غير الملموسة على أنه حل لمشكلة "وليس خيار قياس بديل". فوفقاً لأسس الاستنتاجات التي كونت المعيار الدولي للتقرير المالي رقم ١، فإن المجلس الدولي بنى السماح باستخدام القيمة العادلة باعتبارها "التكلفة المفترضة" لبند من بنود العقارات والآلات والمعدات، أو العقارات الاستثمارية، أو الأصول غير الملموسة على أساس عدم وجود معلومات التكلفة لدى المنشأة، أو على أساس التكاليف والمجهودات العالية لجمع هذه المعلومات المفقودة أو تقديرها (الفقرة BC٤١).

وإن كان المجلس الدولي قد صرح في أسس الاستنتاجات بأنه ليس على الشركة إثبات عدم قدرتها على الوصول إلى تكلفة أصل ما من غير الحاجة لبذل تكاليف ومجهودات عالية (الفقرة BC٤٢)، فإنه قد صرح في أساس الاستنتاجات (الفقرة BC٤٧) إلى أن الهدف هو توفير حل بتكلفة معقولة لمشكلة فريدة تتمثل في التحول إلى المعايير الدولية. وعليه فإنه يفهم من المعيار أن الفكرة الأساسية وراء استخدام خيار "التكلفة المفترضة" تتمثل في تطبيق هذا الخيار عندما لا تكون معلومات التكلفة متوفرة، أو أن توفيرها يتطلب تكلفة وجهوداً عالية. ووفقاً لأهداف المعيار، فإن هذا الخيار يتفق مع الهدف الرابع للمعيار وهو توفير معلومات ذات جودة عالية يمكن إعدادها بتكلفة لا تتجاوز المنافع.

وعليه فإن قرار المنشأة باستخدام خيار "التكلفة المفترضة" لبند من بنود العقارات والآلات والمعدات، أو العقارات الاستثمارية، أو الأصول غير الملموسة يجب أن يأخذ في الحسبان ما يلي:

يستخدم هذا الخيار فقط في حالة عدم توفر معلومات التكلفة عن ذلك البند وقت التحول إلى المعايير الدولية.

لا يجوز استخدام هذا الخيار على بند واحد من البنود المكونة لفئة من العقارات والآلات والمعدات، أو العقارات الاستثمارية، أو الأصول غير الملموسة، لا تتوفر له معلومات التكلفة (بدون جهود عالية لتوفيرها) إذا كانت معلومات التكلفة لا تتوفر أيضاً لبنود أخرى من تلك الفئة (بدون جهود عالية لتوفيرها).

إن ما سبق اعتماده من اشتراط استخدام خدمات خبير تثمين مستقل لأغراض استخدام نموذج إعادة التقويم لقياس العقارات والآلات والمعدات (معيار المحاسبة رقم ١٦) أو استخدام نموذج القيمة العادلة لقياس العقارات الاستثمارية (معيار المحاسبة رقم ٤٠) يسري على تحديد القيمة العادلة سواء كان ذلك وقت التحول إلى المعايير الدولية أم بعده. وبمعنى آخر فإنه يجب على المنشأة استخدام خدمات خبير تثمين مستقل سواء كان ذلك لتحديد القيمة العادلة كبديل للتكلفة عند التحول (التكلفة المفترضة) أو لتطبيق نموذج إعادة التقويم لقياس العقارات والآلات والمعدات (وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة رقم ١٦) أو لتطبيق نموذج القيمة العادلة لقياس العقارات الاستثمارية (وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة رقم ٤٠).

توضيح من لجنة معايير المحاسبة حول كيفية التعامل مع العقارات والآلات والمعدات (الأصول الثابتة) المستهلكة دفتريا وليس لها قيمة متبقية ولا تزال تستخدم عند التحول إلى المعايير الدولية

ورد للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين عدد من الاستفسارات حول المعالجة المحاسبية المناسبة عند التحول إلى المعايير الدولية فيما يتعلق بالتعامل مع الأصول الثابتة التي لم تحتسب لها قيمة متبقية وقد استهلكت بالكامل في تاريخ التحول ولا تزال تعمل بشكل فعال. وقد أجابت لجنة معايير المحاسبة على هذه الاستفسارات كما يلي:

من المبادئ العامة للمحاسبة عن الأصول القابلة للاستهلاك أن يتم توزيع تكلفتها القابلة للاستهلاك على عمرها الإنتاجي (أي استهلاكها) أخذاً في الحسبان عمرها الإنتاجي والقيمة المتبقية. وتقر معايير المحاسبة السعودية والدولية بأنه في الواقع العملي لا تؤخذ القيمة المتبقية عادة في الحسبان لأغراض احتساب الاستهلاك. فعلى سبيل المثال تشير الدراسة المرفقة بمعيار المحاسبة السعودي «الأصول الثابتة» إلى أن القيمة المقدرة للأصل كخردة «تتعرض للكثير من مشاكل تقديرها بسبب ما يحيط بالمستقبل من ظروف عدم التأكد من متغيرات كثيرة. ومن الناحية العملية فإنه بسبب مشاكل التقدير التي تكتنف الوصول إلى تقدير للقيمة خردة بالإضافة إلى ضآلة الأهمية النسبية لها فإن الكثير من المنشآت غالباً ما تفترض عدم وجود قيمة خردة للأصل في نهاية عمره الإنتاجي». ويشير معيار المحاسبة الدولي رقم ١٦ «العقارات والآلات والمعدات» في الفقرة رقم ٥٣ إلى أنه «في الواقع العملي، تكون القيمة المتبقية للأصل - غالباً - غير مهمة، وبناءً عليه غير ذات أهمية نسبية عند حساب المبلغ القابل للاستهلاك». وإضافة لذلك، فإن أدبيات المحاسبة المعتبرة مثل كتب المحاسبة المشهورة تقر بأنه في الواقع العملي لا يوضع تقدير للقيمة المتبقية بناءً على عدم أهميتها النسبية أو صعوبة قياسها.

وفي ظل عدم اشتراط المعيار السعودي بشكل صريح أن تقوم الشركات بشكل دوري بإعادة النظر في طريقة الاستهلاك، أو العوامل المحددة للمبلغ القابل للاستهلاك (أي العمر الإنتاجي والقيمة المتبقية إن وجدت) فإن ذلك قد ينتج عنه وجود أصول تعمل بشكل فعال مع أنها مستهلكة بالكامل.

وحيث إن التطبيقات الحالية للشركات، والمتمثلة في عدم احتساب قيمة متبقية للأصول الثابتة، كانت مبنية على خلفيات مهنية معتبرة وعلى أعراف سائدة أوجدت فهماً عاماً بعدم تقدير قيمة متبقية للأصول، وحيث إن المعايير السعودية لم تكن تشترط بشكل صريح إعادة النظر بشكل دوري في طريقة الاستهلاك أو العوامل المحددة للمبلغ القابل للاستهلاك فإن اللجنة ترى أن ما كان يتم قبل التحول إلى المعايير الدولية فيما يتعلق بعدم تقدير القيمة المتبقية للأصول الثابتة يدخل في نطاق السياسات المحاسبية المقبولة؛ وما ينتج عنه من آثار يعد من ضمن التقديرات المحاسبية.

وعند التحول إلى المعايير الدولية فإن المعيار الدولي للتقرير المالي رقم ١ «تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي لأول مرة» ينص في الفقرة رقم ١٤ على أنه «يجب أن تكون تقديرات المنشأة التي تتم وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي متفقة مع التقديرات التي تمت لنفس التاريخ وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام - لها في السابق (بعد التعديلات لبيان أي فرق في السياسات المحاسبية)، ما لم يكن هناك دليل موضوعي على أن تلك التقديرات كانت خاطئة».

وعليه فإنه لا يجوز للشركات عند التحول إلى المعايير الدولية تعديل المبلغ الدفتري للأصول التي كانت تستهلك وفقاً للمعايير السعودية حتى لو وصل ذلك المبلغ إلى الصفر، مالم يكن هناك خطأ واضح في تقدير العمر الإنتاجي لتلك الأصول.

وفي حال الأصول التي لايزال لها مبلغ دفتري ذو أهمية عند التحول إلى المعايير الدولية، فإنه يجب تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم ١٦ "العقارات والآلات والمعدات" المعتمد من الهيئة، وذلك بما يقتضيه من مراجعة لطريقة الاستهلاك ومراجعة لتقدير العوامل المحددة للمبلغ القابل للاستهلاك، والتعامل مع آثار أي تغيرات في تلك العوامل على أنها تغيرات في التقديرات وإثباتها بشكل مستقبلي وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم ٨ "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" اعتباراً من تاريخ أول قوائم مالية معدة وفقاً للمعايير الدولية المعتمدة في المملكة العربية السعودية.

توضيح من لجنة معايير المحاسبة بشأن كيفية التعامل مع التغيرات في أعمار الأصول أو في طرق استهلاكها نتيجة لتجزئتها بحسب مكوناتها الرئيسية لغرض الاستهلاك وفقا لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (١٦) عند التحول إلى المعايير الدولية

ورد للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين عدد من الاستفسارات حول ما إذا كانت عملية فصل الأصول إلى مكوناتها الرئيسة بغرض استهلاكها وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (١٦) تعد تطبيقاً لسياسة محاسبية جديدة، أو تصحيحاً لأخطاء محاسبية، أو أنها تغير في التقديرات. وقد أجابت لجنة معايير المحاسبة عن هذه الاستفسارات كما يلي:

لا توجد إرشادات واضحة في المعايير الدولية عن كيفية التعامل مع التغيرات في أعمار الأصول أو في طرق استهلاكها نتيجة لتجزئتها بحسب مكوناتها الرئيسة لغرض الاستهلاك وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (١٦) عند التحول إلى المعايير الدولية. ولم تتوفر أيضاً معلومات كاملة عن تجارب الدول الأخرى خلال التحول إلى المعايير الدولية، وقد وجدت اللجنة أن مثل هذا الموضوع كان محل نقاش في كندا ولكن لم يتم التوصل إلى رأي بشأنه. وقد اطلعت اللجنة على بعض تقارير الشركات الكندية عند التحول إلى المعايير الدولية، ووجدت أنها قد تعاملت مع هذا الموضوع على أنه سياسة محاسبية تستلزم التغيير بأثر رجعي تأسيساً على أن المعايير الكندية لم تكن تتضمن نفس متطلبات المعايير الدولية. وعلى عكس ذلك أفاد عدد ممن شاركوا في عمليات تحول الشركات البريطانية إلى المعايير الدولية بأنه تم التعامل مع هذا الموضوع على أنه تغير في التقديرات يعالج بأثر مستقبلي. وعبر عدد من المهنيين عن وجهة نظرهم حيال هذا الموضوع، حيث يرون أن متطلبات المعايير الدولية بهذا الخصوص تختلف عن الممارسات المطبقة محلياً مما يستلزم معالجة الأثر الناتج عن تطبيقها بأثر رجعي.

وبدراسة المتطلبات المتعلقة بتحديد مفردات الأصول بغرض تقدير أعمارها الإنتاجية وقيمها المتبقية ومن ثم تطبيق طريقة الاستهلاك المناسبة ومعدل الاستهلاك المناسب وفقاً لمعيار الأصول الثابتة الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، فقد ظهر أن تلك المتطلبات لا تختلف جوهرياً عن المعايير الدولية، وبخاصة أن الدراسة المرفقة بالمعيار السعودي تضمنت عبارة مشابهة لعبارة المعيار الدولي فيما يختص باستهلاك الأجزاء الرئيسة للأصل وفقاً للأعمار الإنتاجية لتلك الأجزاء. ومما تجدر الإشارة إليه أن دراسات المعايير السعودية تعد جزءًا من المعيار، حيث تنص المعايير السعودية في فقرة مستقلة على أنه يجب أن «تقرأ فقرات المعيار في سياق ما ورد من شرح في الدراسة المرفقة به...».

وعلاوة على ذلك، فإن متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (١٦) بإعادة النظر بشكل دوري في طريقة الاستهلاك وتقديرات الأعمار الإنتاجية والقيم المتبقية للأصول، والمتطلبات الخاصة بفصل المكونات الرئيسة للأصول التي لها أعمار إنتاجية مختلفة وطرق استهلاك مختلفة، جاءت في سياق الحديث عن الاستهلاك، ومن ثم تعد وسيلة لتحسين آلية التقدير. ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (٨) فإن ما يعد تغيراً في السياسة المحاسبية هو التغير في أساس القياس. وعملية فصل الأصول إلى مكوناتها الرئيسة لا يعد تغييراً في أساس القياس الذي يمثل تكلفة اقتنائها، وإنما هو في حقيقته وسيلة لتحديد أفضل لوحدة المحاسبة بغرض استهلاك تلك المكونات بشكل أفضل بما يعكس نمط استهلاك المنافع الاقتصادية الكامنة فيها.

ولذلك فإن الشركة عندما تعيد النظر في سجل الأصول الثابتة خلال عملية التحول إلى المعايير الدولية فإنها قد تغير من توقعاتها السابقة للأعمار الإنتاجية وللقيم المتبقية، بما في ذلك قراراتها بشأن طرق الاستهلاك المناسبة وقراراتها بشأن تجميع مفردات الأصول أو فصلها بغرض تطبيق طريقة الاستهلاك المناسبة ومعدل الاستهلاك المناسب. وقد تكتشف أخطاءً في قراراتها السابقة وفقاً لتعريف الأخطاء المحاسبية في المعايير.

وفيما يتعلق بفصل المكونات الرئيسة لأصل واحد لأغراض الاستهلاك وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (١٦)، فإن عملية فصل المكونات الرئيسة للأصل وتحديد وحدة المحاسبة تعد مسألة اجتهادية من قبل الإدارة وفقاً للفقرة رقم (٩) من معيار المحاسبة الدولي رقم (١٦)، ومن ثم فهي في إطار تحسين التقديرات مثلها مثل تغيير طريقة الاستهلاك التي يقرر معيار المحاسبة الدولي رقم (١٦) بأنه يجب أن يتم التعامل معها على أنها تغير في التقدير وليس تغييراً في السياسة المحاسبية. وإضافة إلى ذلك، فإن معيار المحاسبة الدولي رقم (٨) في فقرته رقم (٣٥) يقرر أنه في حالة صعوبة التمييز بين ما يعد تغيراً في التقديرات وما يعد تغيراً في السياسات المحاسبية فإنه يجب معاملة التغيير على أنه تغير في التقديرات.

وترى اللجنة أن التغييرات الناتجة عن إعادة نظر الشركات في سجل أصولها الثابتة كجزء من إجراءاتها للتحول إلى المعايير الدولية ينبغي أن تصنف على أنها إما تغيراً في التقديرات (على سبيل المثال تغيراً في توقعات الأعمار الإنتاجية أو طرق الاستهلاك أو تفصيلاً أكثر لمكونات أصول متجانسة كانت تعد جزء لا يتجزأ من عنصر كان يعد أصلاً منفرداً لغرض الاستهلاك، كما هو الحال في مصنع يتكون من عدة مكائن تعمل مع بعضها)، وإما أن تكون تصحيحاً لأخطاء متراكمة سابقة (على سبيل المثال تجميعاً لأصول غير متماثلة تختلف بشكل جوهري في أعمارها الإنتاجية وفي نمط استهلاكها مثل تجميع مبنى مع الأجهزة الكهربائية فيه، أو استخدام معدلات استهلاك خاطئة مثل استخدام المعدلات الزكوية أو الضريبية لغرض حساب الاستهلاك لغرض إعداد القوائم المالية والذي لا يعكس نمط استهلاك المنافع الاقتصادية الكامنة في الأصل).

وعليه فقد خلصت اللجنة إلى أنه يجب على الشركة أن تمارس الاجتهاد المهني في تمييز نتائج مراجعتها لسجل أصولها الثابتة بين ما يعد تغيراً في التقدير، وما يعد تصحيحاً لأخطاء متراكمة. وتتم المحاسبة عما يعد تغيراً في التقدير بأثر مستقبلي؛ وتتم المحاسبة عما يعد تصحيحاً لأخطاء متراكمة بأثر رجعي.

وترى اللجنة أن الإجراء الأمثل في حال كان التغير تصحيحاً لأخطاء محاسبية هو أن يتم تطبيق التصحيح على القوائم المالية المعدة وفقاً للمعايير السعودية للفترة التي تسبق مباشرة التحول إلى المعايير الدولية. ولكن بالنظر إلى مقارنة منفعة مثل هذا التطبيق مع تكلفته، وحيث إن الشركات السعودية بشكل عام لم تكن تتبع التطبيق الأمثل فيما يتعلق بوحدة المحاسبة لغرض تطبيق الاستهلاك عن طريق فصل المكونات وفقاً لإرشادات دراسة المعيار السعودي، ولأغراض التحول إلى المعايير الدولية، فإن آثار مثل هذا التصحيح يمكن معالجتها ضمن التعديلات الأخرى الناتجة عن التحول مع إفصاح منفصل يبين الأثر على القوائم المالية فيما لو أن ذلك التصحيح قد تم قبل التحول إلى المعايير الدولية.