

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 والمتوسطة، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

القسم ٩

القوائم المالية الموحدة والمنفصلة

نطاق هذا القسم

١.٩ يحدد هذا القسم الظروف التي تعرض فيها منشأة تطبق هذا المعيار القوائم المالية الموحدة وإجراءات إعداد تلك القوائم وفقاً لهذا المعيار. ويتضمن أيضاً إرشادات بشأن القوائم المالية المنفصلة والقوائم المالية المجمعة في حال إعدادها وفقاً لهذا المعيار. وإذا كانت المنشأة الأم في حد ذاتها لا تخضع للمساءلة العامة، فيجوز لها أن تعرض قوائمها المالية المنفصلة وفقاً لهذا المعيار، حتى وإن كانت تعرض قوائمها المالية الموحدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي بنسختها الكاملة أو وفقاً لمجموعة أخرى من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

متطلب عرض القوائم المالية الموحدة

٢.٩ باستثناء ما هو مسموح أو مطالب به بموجب الفقرتين ٣.٩ و ٣.٩ ج، يجب على المنشأة الأم أن تعرض قوائم مالية موحدة توحيد فيها استثماراتها في المنشآت التابعة. ويجب أن تشمل القوائم المالية الموحدة جميع المنشآت التابعة للمنشأة الأم.

٣.٩ لا يلزم أن تعرض المنشأة الأم قوائم مالية موحدة في حال استيفاء كلا الشرطين الآتيين:

(أ) أن تكون المنشأة الأم في حد ذاتها منشأة تابعة؛

(ب) أن تعرض منشأتها الأم النهائية (أو أية منشأة أم وسيطة) قوائم مالية موحدة ذات غرض عام تلتزم فيها بالمعايير الدولية للتقرير المالي بنسختها الكاملة أو تلتزم فيها بهذا المعيار.

٣.٩ أ مع مراعاة الفقرة ٣.٩ ب، لا يتم توحيد منشأة تابعة إذا تم الاستحواذ عليها والاحتفاظ بها لغرض بيعها أو استبعادها خلال سنة واحدة من تاريخ الاستحواذ عليها (أي التاريخ الذي تكتسب فيه المنشأة المستحوذة السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها). وتتم المحاسبة عن مثل هذه المنشأة التابعة وفقاً للمتطلبات الواردة في القسم ١١ "الأدوات المالية الأساسية" مثلها مثل الاستثمارات الواردة في الفقرة ٨.١١ (د)، وليس وفقاً لهذا القسم. ويجب أيضاً أن تقدم المنشأة الأم الإفصاح الوارد في الفقرة ٢٣.٩ أ.

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

(أ) يجب على المنشأة الأم توحيد المنشأة التابعة من تاريخ الاستحواذ ما لم تستوف الشرط الوارد في الفقرة ٣.٩ ب (ب). ونتيجة لذلك، إذا كان تاريخ الاستحواذ يقع في فترة سابقة، فيجب إعادة عرض الفترات السابقة ذات الصلة.

(ب) إذا كان السبب في التأخير أحداث أو ظروف خارجة عن نطاق سيطرة المنشأة الأم وكانت هناك أدلة كافية في تاريخ التقرير تثبت أن المنشأة الأم ما زالت ملتزمة بخطتها لبيع أو استبعاد المنشأة التابعة، فيجب على المنشأة الأم الاستمرار في المحاسبة عن المنشأة التابعة وفقاً للفقرة ٣.٩ أ.

- ٣.٩ إذا لم يكن للمنشأة الأم أية منشآت تابعة بخلاف المنشآت التابعة التي لا يلزم توحيدها وفقاً للفقرتين ٣.٩ وأ ٣.٩، فلا يجوز لها أن تعرض قوائم مالية موحدة، ولكن يجب عليها تقديم الإفصاح الوارد في الفقرة ٢٣.٩.
- ٤.٩ المنشأة التابعة هي المنشأة التي تخضع لسيطرة المنشأة الأم. والسيطرة هي سلطة التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة معينة لغرض الحصول على منافع من أنشطتها. وعندما تقوم المنشأة بتأسيس منشأة ذات غرض خاص لإنجاز هدف محدود ومُعَرَّف بدقة، فيجب على المنشأة أن توحد المنشأة ذات الغرض الخاص عندما يشير جوهر العلاقة بينهما إلى أن المنشأة ذات الغرض الخاص تخضع لسيطرة تلك المنشأة (انظر الفقرات ١٠.٩-١٢.٩).
- ٥.٩ يُفترض وجود السيطرة عندما تمتلك المنشأة الأم، بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال منشآت تابعة، أكثر من نصف القوة التصويتية في منشأة معينة. وقد لا يصح ذلك الافتراض في ظروف استثنائية إذا أمكن بشكل واضح إثبات أن هذه الملكية لا تشكل سيطرة. وتوجد السيطرة أيضاً عندما تمتلك المنشأة الأم نصف، أو أقل من نصف، القوة التصويتية لمنشأة ما، ولكنها تملك على الرغم من ذلك:
- (أ) السلطة 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 له وتكون السيطرة على المنشأة من خلال ذلك المجلس أو تلك الهيئة؛ أو
- (د) سلطة الإدلاء بأغلبية الأصوات في اجتماعات مجلس الإدارة أو الهيئة الحاكمة المُعادلة له وتكون السيطرة على المنشأة من خلال ذلك المجلس أو تلك الهيئة.
- ٦.٩ يمكن أن تتحقق السيطرة أيضاً عن طريق امتلاك الخيارات أو الأدوات القابلة للتحويل التي تكون قابلة للممارسة في الوقت الحالي أو عن طريق وجود وكيل لديه القدرة على توجيه الأنشطة لمصلحة المنشأة المسيطرة.
- ٧.٩ لا تُستبعد منشأة تابعة من التوحيد فقط لسبب أن المنشأة المستثمرة هي كيان يوفر رأس المال الجريء أو منشأة مشاهية.
- ٨.٩ لا تُستبعد منشأة تابعة من التوحيد بسبب أن أنشطة أعمالها تختلف عن أنشطة أعمال المنشآت الأخرى ضمن عملية التوحيد. ويتم توفير المعلومات الملائمة عن طريق توحيد مثل هذه المنشآت التابعة والإفصاح عن معلومات إضافية في القوائم المالية الموحدة عن أنشطة الأعمال المختلفة للمنشآت التابعة.
- ٩.٩ لا تُستبعد منشأة تابعة من التوحيد لسبب أنها تعمل في دولة تفرض قيوداً على تحويل النقد أو الأصول الأخرى إلى خارجها.

المنشآت ذات الغرض الخاص

- ١٠.٩ قد يتم تأسيس منشأة لإنجاز هدف محدود (على سبيل المثال، لإنجاز عقد إيجار، أو للقيام بأنشطة بحث وتطوير، أو لتوزيع أصول مالية). وقد تأخذ مثل هذه المنشآت ذات الغرض الخاص شكل شركة مساهمة أو صندوق أمانة أو شركة تضامن أو منشأة أشخاص. ويتم تأسيس المنشآت ذات الغرض الخاص غالباً وفقاً لترتيبات نظامية تفرض على عملياتها متطلبات صارمة.
- ١١.٩ يجب على المنشأة أن تعد قوائم مالية موحدة تشمل المنشأة وأية منشآت ذات غرض خاص تخضع لسيطرة تلك المنشأة. وبالإضافة إلى الظروف الموضحة في الفقرة ٥.٩، فقد تشير الظروف الآتية إلى أن المنشأة تسيطر على منشأة ذات غرض خاص (هذه ليست قائمة شاملة):

- (أ) أن أنشطة المنشأة ذات الغرض الخاص يتم تنفيذها نيابة عن المنشأة وفق احتياجات أعمالها المحددة؛ أو
- (ب) أن تكون للمنشأة السلطات النهائية لاتخاذ القرارات في أنشطة المنشأة ذات الغرض الخاص حتى ولو تم تفويض سلطة اتخاذ القرارات اليومية؛ أو
- (ج) أن يكون للمنشأة الحق في الحصول على أغلبية منافع المنشأة ذات الغرض الخاص، وبناءً عليه، قد تكون مُعرضة للمخاطر التي تنشأ بشكل عرضي نتيجة لأنشطة المنشأة ذات الغرض الخاص؛ أو
- (د) أن تحتفظ المنشأة بأغلبية المخاطر المتبقية، أو مخاطر الملكية، المتعلقة بالمنشأة ذات الغرض الخاص أو بأصولها.
- ١٢.٩ لا تنطبق الفقرتان ١٠.٩ و ١١.٩ على خطط منافع ما بعد انتهاء الخدمة أو خطط منافع الموظفين طويلة الأجل الأخرى التي ينطبق عليها القسم ٢٨ "منافع الموظفين".

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 ومنشأتها التابعة - بنداً بنداً عن طريق ضمّ البنود المتماثلة إلى بعضها وذلك للأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات؛
- (ب) تزيل المبلغ الدفترى لاستثمار المنشأة الأم في كل منشأة تابعة وحصصة المنشأة الأم في حقوق ملكية كل منشأة تابعة؛
- (ج) تقيس وتعرض الحصصة غير المسيطرة في ربح أو خسارة المنشآت التابعة الموحدة لفترة التقرير بشكل منفصل عن حصصة ملاك المنشأة الأم؛
- (د) تقيس وتعرض الحصصة غير المسيطرة في صافي أصول المنشآت التابعة الموحدة بشكل منفصل عن حقوق ملكية مساهمي المنشأة الأم في المنشآت التابعة. وتتكون الحصصة غير المسيطرة في صافي الأصول من:
- (١) مبلغ الحصصة غير المسيطرة في تاريخ التجميع الأصلي محسوباً وفقاً للقسم ١٩ "تجميع الأعمال والشهرة"؛
- (٢) نصيب الحصصة غير المسيطرة من التغيرات في حقوق الملكية منذ تاريخ التجميع.
- ١٤.٩ تُحدّد نسب الربح أو الخسارة والتغيرات في حقوق الملكية المُحصصة لملاك المنشأة الأم وللحصصة غير المسيطرة على أساس حصص الملكية الحالية ولا تعكس الممارسة المحتملة للخيارات أو التحويل المحتمل للخيارات أو للأدوات القابلة للتحويل.

الأرصدة والمعاملات داخل المجموعة

- ١٥.٩ تُزال بالكامل الأرصدة والمعاملات داخل المجموعة، بما في ذلك الدخل والمصروفات وتوزيعات الأرباح. وتُزال بالكامل الأرباح والخسائر الناتجة عن المعاملات داخل المجموعة والمثبتة ضمن الأصول مثل المخزون والعقارات والآلات والمعدات. وقد تشير الخسائر داخل المجموعة إلى حدوث هبوط في القيمة يتطلب الإثبات في القوائم المالية الموحدة

(انظر القسم ٢٧ "الهبوط في قيمة الأصول"). وينطبق القسم ٢٩ "ضريبة الدخل" على الفروقات المؤقتة التي تنشأ عن إزالة الأرباح والخسائر الناتجة عن المعاملات داخل المجموعة.

التمائل في تاريخ التقرير

١٦.٩ يجب أن تكون القوائم المالية للمنشأة الأم ومنشأتها التابعة المستخدمة في إعداد القوائم المالية الموحدة معدة في نفس تاريخ التقرير ما لم يكن ذلك غير ممكن عملياً. وإذا لم يكن من الممكن عملياً إعداد القوائم المالية لمنشأة تابعة في نفس تاريخ تقرير المنشأة الأم، فيجب على المنشأة الأم توحيد المعلومات المالية للمنشأة التابعة باستخدام أحدث قوائم مالية للمنشأة التابعة، معدلةً بآثار المعاملات أو الأحداث المهمة التي حدثت بين تاريخ تلك القوائم المالية وتاريخ القوائم المالية الموحدة.

التمائل في السياسات المحاسبية

١٧.٩ يجب إعداد القوائم المالية الموحدة باستخدام سياسات محاسبية متماثلة للمعاملات والأحداث والظروف الأخرى المتماثلة التي تقع في ظل ظروف متشابهة. وفي حالة استخدام أحد أعضاء المجموعة لسياسات محاسبية بخلاف تلك المطبقة في القوائم المالية الموحدة للمعاملات والأحداث المماثلة التي تقع في ظل ظروف مشابهة، فيتم إجراء التعديلات المناسبة على القوائم المالية لذلك العضو عند إعداد القوائم المالية الموحدة.

الاستحواذ 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 منشأة تابعة، فإنه يتم إثبات الفرق بين المتحصلات من استبعاد المنشأة التابعة ومبلغها الدفتر في تاريخ فقدان تلك السيطرة ضمن الربح أو الخسارة في قائمة الدخل الشامل الموحدة (أو في قائمة الدخل، في حال عرضها) على أنه المكسب أو الخسارة من استبعاد المنشأة التابعة. وفيما يخص المبلغ المتراكم المثبت في الدخل الشامل الآخر وفقاً للقسم ٣٠ "ترجمة العملة الأجنبية" لأي فروقات في صرف العملات الأجنبية، تتعلق بمنشأة تابعة أجنبية، فإن ذلك المبلغ لا يتم إعادة تصنيفه إلى الربح أو الخسارة عند استبعاد المنشأة التابعة.

١٩.٩ عندما تتوقف منشأة عن كونها منشأة تابعة ولكن المنشأة المستثمرة (المنشأة الأم السابقة) تستمر في الاحتفاظ باستثمار في المنشأة التابعة السابقة، فإن ذلك الاستثمار يجب المحاسبة عنه على أنه أصل مالي وفقاً للقسم ١١ 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 منشأة خاضعة لسيطرة مشتركة (ففي تلك الحالة ينطبق القسم ١٥ "الاستثمارات في المشروعات المشتركة"). ويجب اعتبار أن المبلغ الدفترى للاستثمار في التاريخ الذي 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، وفقاً لما هو مطلوب بموجب 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، وفقاً لما هو مطلوب بموجب الفقرة ٦.٥ (أو في قائمة الدخل، في حال عرضها، وفقاً لما هو مطلوب بموجب الفقرة ٧.٥).
- ٢٢.٩ يجب أن يُنسب الربح أو الخسارة وكل مكون من مكونات الدخل الشامل الآخر لملاك المنشأة الأم وللحصة غير المسيطرة. ويجب أن يُنسب مجموع الدخل الشامل لملاك المنشأة الأم وللحصة غير المسيطرة حتى وإن أدى ذلك إلى تحول الحصة غير المسيطرة إلى رصيد سالب.

الإفصاحات في القوائم المالية الموحدة

- ٢٣.٩ يجب تقديم الإفصاحات الآتية 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 منشأتها التابعة، أكثر من نصف القوة التصويتية.
- (ج) أي اختلاف بين تاريخ التقرير للقوائم المالية الخاصة بالمنشأة الأم وتاريخ التقرير للقوائم المالية الخاصة بمنشأتها التابعة المستخدمة في إعداد القوائم المالية الموحدة.
- (د) طبيعة ومدى أي قيود جوهرية (نتيجة، على سبيل المثال، عن ترتيبات الاقتراض أو عن متطلبات تنظيمية) على قدرة المنشآت التابعة على تحويل الأموال إلى المنشأة الأم في شكل توزيعات أرباح نقدية أو قدرتها على سداد القروض.
- ٢٣.٩ أ بالإضافة إلى متطلبات الإفصاح الواردة في القسم ١١، يجب على المنشأة الأم الإفصاح عن مجموع المبلغ الدفترى للاستثمارات في المنشآت التابعة التي لم يتم توحيدها (انظر الفقرات ١٣.٩ - ٣.٩ ج) في تاريخ التقرير، إما في قائمة المركز المالي أو في الإفصاحات.

القوائم المالية المنفصلة

عرض القوائم المالية المنفصلة

- ٢٤.٩ لا يتطلب هذا المعيار عرض قوائم مالية منفصلة للمنشأة الأم أو لكل منشأة من المنشآت التابعة.
- ٢٥.٩ القوائم المالية المنفصلة هي مجموعة ثانية من القوائم المالية تعرضها المنشأة بالإضافة إلى مما يلي:
- (أ) قوائم مالية موحدة مُعدّة بواسطة المنشأة الأم؛ أو
- (ب) قوائم مالية مُعدّة بواسطة المنشأة الأم المُعفاة من إعداد قوائم مالية موحدة بموجب الفقرة ٣.٩ ج؛ أو
- (ج) قوائم مالية معدة بواسطة منشأة ليست منشأة أمًا، ولكنها مستثمرة في منشأة زميلة أو لها حصة بصفحتها منشأة مشاركة في مشروع مشترك.

اختيار السياسة المحاسبية

٢٦.٩ عندما تعد المنشأة الأم أو المنشأة المستثمرة في منشأة زميلة أو المنشأة المشاركة بحصة في منشأة تخضع لسيطرة مشتركة قوائم مالية منفصلة وتصنفها بأنها معدة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، فإن تلك القوائم يجب أن تلتزم بجميع متطلبات هذا المعيار 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 في القيمة؛ 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 ٨.١٤.

ويجب على المنشأة أن تطبق السياسة المحاسبية نفسها لجميع الاستثمارات الواقعة 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

٢٧.٩ عندما تعد المنشأة الأم أو المنشأة المستثمرة في منشأة زميلة أو المنشأة المشاركة بحصة في منشأة تخضع لسيطرة مشتركة قوائم مالية منفصلة، فإن تلك القوائم المالية المنفصلة يجب أن توضح عمّا يلي:

(أ) حقيقة أن القوائم هي قوائم مالية منفصلة.

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

ويجب أن تحدد القوائم المالية الموحدة أو القوائم المالية الرئيسية الأخرى التي تتعلق بها.

القوائم المالية المجمعة

٢٨.٩ القوائم المالية المجمعة هي مجموعة واحدة من القوائم المالية لمنشأتين أو أكثر خاضعتين لسيطرة واحدة (كما هو مبين في الفقرة ٢.١٩(أ)). ولا يتطلب هذا المعيار إعداد قوائم مالية مجمعة.

٢٩.٩ عندما تُعد المنشأة المستثمرة قوائم مالية مجمعة وتصنفها بأنها معدة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، فإن تلك القوائم يجب أن تلتزم بجميع متطلبات هذا المعيار. ويجب إزالة المعاملات والأرصدة فيما بين الشركات؛ ويجب إزالة الأرباح أو الخسائر الناتجة عن المعاملات فيما بين منشآت المجموعة التي تم إثباتها ضمن الأصول مثل المخزون، والعقارات والآلات والمعدات؛ ويجب أن تكون القوائم المالية للمنشآت المشمولة في القوائم المالية المجمعة مُعدّة في نفس تاريخ التقرير ما لم يكن ذلك غير ممكن عملياً؛ ويجب اتباع سياسات محاسبية متماثلة للمعاملات وللأحداث الأخرى المتماثلة التي تقع في ظل ظروف متشابهة.

الإفصاحات في القوائم المالية المجمعة

- ٣٠.٩ يجب أن تفصح القوائم المالية المجمعة عما يلي:
- (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 الأطراف ذات العلاقة، المطلوبة بموجب القسم ٣٣ "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة".