SOCPA
الهيئة السعودية
للمحاسبين القانونيين

الإرشادات التطبيقية للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم

القسم (٣٥)

التحول للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم

SOCPA
الهيئة السعودية
للمحاسبين القانونيين

مقدمة

أعد هذه الإرشادات التطبيقية مجموعة من المستشارين برعاية من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ولا تعد هذه الإرشادات بديلاً عن المعايير المعتمدة، حيث لم تخضع لإجراءات إعتماد المعايير ولا تغطي كافة متطلبات المعايير، ومع بذل الجهد المعتاد في إعدادها، إلا أن الهيئة لا تضمن خلوها من الأخطاء، ولا تتحمل أي مسؤولية عن أي خطأ أو قصور قد يرد في هذه الإرشادات .

محتويات القسم الأول

يهدف هذا القسم من التطبيق الإرشادي لتغطية المحاور التالية:-

أولاً متطلبات القسم الخامس والثلاثين من المعيار الدولى للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم.

ثانياً التوضيحات الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين فيما يتعلق بالتحول إلى المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم.

ثالثاً الإرشادات التطبيقية والأمثلة عن عملية التحول للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم.

المحور الأول: متطلبات القسم الخامس والثلاثين من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم.

١. أهداف هذا المحور من القسم:-

• بصفة عامة يهدف هذا المحور من القسم من الإرشادات التطبيقية إلى عرض ما يلي:-

١. نطاق تطبيق القسم.

٢. توصيف أول قوائم مالية تمتثل فيها المنشأة إلى تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم لأول مرة ومتطلب إيضاح الالتزام بهذا المعيار الواجب عرضه بتلك القوائم المالية.

٣. توصيف إجراءات إعداد القوائم المالية في تاريخ التحول.

٤. الأمور التي لا يجوز أن تغير فيها المنشأة السياسة المحاسبية التي تتبعها بأثر رجعي عند التحول والتي اتبعتها سابقاً ضمن إطار المعايير السعودية.

٥. الإعفاءات التي يمكن للمنشأة أن تستفيد منها عند الامتثال للمعيار لأول مرة.

٦. حالة عدم إمكان التطبيق بأثر رجعي للسياسة المحاسبية.

٧. الإفصاحات والمطابقات المطلوب عرضها لشرح أثر التحول.

• **ولا يوجد نظير لهذا القسم في المعايير السعودية وفقاً لطبيعة الحال.**

١/١ ما هو نطاق تطبيق هذا القسم؟

ينطبق هذا القسم على المنشأة التي تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم لأول مرة بغض النظر عما إذا كانت المنشأة تطبق النسخة الكاملة من المعايير الدولية للتقرير المالي، أو كانت تطبق إطار المعايير السعودية قبل التحول مباشرة، أو كانت تعرض قوائمها المالية السابقة وفقاً لإطار تقرير خاص مثل أساس ضريبة الدخل ومتطلباتها. والمهم أن تكون القوائم التي ستعرض في إطار متطلبات هذا المعيار هي قوائم لغرض عام (انظر القسم ١ «تعريف القوائم المالية للأغراض العامة»).

وبالنسبة للمنشآت التي سبق أن طبقت متطلبات هذا المعيار ولكن لم تحتوي قوائمها المالية للفترة السابقة على بيان واضح ضمن إيضاحات القوائم المالية عن الالتزام بالمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم وبما يوضح الامتثال دون خروج عن هذا المعيار ، فيجوز لها تطبيق هذا القسم أو تطبيق قسم ١٠ «السياسات المحاسبية والتقديرات والأخطاء»، وذلك بتطبيق التغيرات التي حدثت في السياسات المحاسبية (إن وجدت) بأثر رجعي كما لو أن المنشأة لم تتوقف عن تطبيق هذا المعيار مع ضرورة في تلك الحالة

عرض الإفصاحات التي تطلبها القسم ٣٥ والتي سترد تاليا في هذا القسم من التطبيقات الإرشادية.

٢/١ متى يمكن أن تطبق المنشأة هذا القسم؟

١/٢/١ تطبق المنشأة هذا القسم في أول قوائم مالية تمتثل للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم؛ ولذلك فإن تعريف «**أول قوائم مالية للمنشأة تمتثل لهذا المعيار**» هي أول قوائم مالية سنوية توضح فيها المنشأة صراحة ودون تحفظ امتثالها للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم. وتعد القوائم المالية وفقاً لهذا المعيار هي أول قوائم مالية للمنشأة تمتثل لمتطلباته إذا كانت المنشأة على سبيل المثال:

أ. لم تعرض قوائم مالية للفترات السابقة؛

ب. قامت بعرض أحدث قوائم مالية سابقة لها وفقاً 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.

٢/٢/١ تاريخ التحول إلى المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم هو تاريخ من التواريخ الهامة عند التحول حيث إن المنشأة بعد ذلك التاريخ ستعرض قوائمها المالية المقارنة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم.

ويتم تعريفه كما يلي:-

تاريخ تحول المنشأة للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم:- هو بداية أقدم فترة مالية تقدم عنها المنشأة معلومات مقارنة كاملة وفقاً لهذا المعيار في أول قوائم مالية لها تمتثل لهذا المعيار.

مثال (١):-

قررت المنشأة «أ» وفقاً لمتطلبات الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بالمملكة تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم عام ٢٠١٨. وقد عرضت قوائمها السابقة لعام ٢٠١٧ وفقاً للمعايير السعودية ولذلك ستمتثل امتثالا كاملا غير مشروط للمعيار الدولي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم بكافة أقسامه وستكون القوائم المالية عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٨ بمثابة أول سنة مالية تطبق فيها المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم. ولذلك فعلى المنشأة أن تطبق الضوابط والمتطلبات والإفصاحات التي وردت في القسم ٣٥ على قوائم عام ٢٠١٨ وعلى القوائم المقارنة لعام ٢٠١٧. ويعد تاريخ التحول هو بداية أبكر فتره زمنية معروضة بالأرقام المقارنة وهو تاريخ ١ يناير ٢٠١٧ والذي يمثل نقطة هامة لعرض القوائم المقارنة، حيث يعرض عندها أثر التحول على الأرباح المبقاة والتسويات على أرصدة الأصول والالتزامات التي أجري عليها تعديلات وإعادة التصنيف بسبب أثر التحول عند تلك النقطة وتعرض في الإيضاحات مطابقة لبنود حقوق الملكية شاملة الأثر على الأرباح المبقاة وباقي حسابات حقوق الملكية عند تلك النقطة وذلك قبل التحول(وفقاً للمعايير السعودية) وبعده (وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم) أيضا.

٣/١ توصيف إجراءات التحول التي يتطلبها المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم:-

على المنشأة أن تقوم بدراسة الأرصدة والمعاملات التي أثبتت وفقاً لإطار المعايير السعودية وتدرس الفروق التي وردت كفجوة في الإثبات أو القياس أو التصنيف أو الإيضاحات لتلك البنود عند تاريخ التحول والأثر على الأرصدة الافتتاحية بتلك النقطة للقيام بما يلي:-

- إثبات جميع الأصول والالتزامات المطلوب إثباتها بموجب المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم؛
- عدم إثبات أي بنود على أنها أصول أو التزامات إذا كان هذا المعيار لا يسمح بذلك الإثبات؛
- إعادة تصنيف البنود، التي قامت بإثباتها وفقاً 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 وفقاً لهذا المعيار؛
- أن تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم عند قياس جميع الأصول والالتزامات المثبتة.

وفي حالة وجود اختلاف في السياسات المحاسبية وفقاً للمعيار الدولي عن تلك المطبقة في إطار المعايير السعودية والمعدة وفقاً لها القوائم المالية سابقاً، فإن عليها قياس الأثر التراكمي للتغير في تلك السياسات على بنود القوائم المالية، وعلى المنشأة بحث آثار تلك التغيرات وتعديل بنود الأصول والالتزامات وتسوية تلك الفروق على الأرباح المبقاة أو حساب حقوق ملكية آخر مناسب عند نقطة التحول، ومن ثم تطبيق تلك السياسات المحاسبية على كل من سنة التحول وسنة المقارنة، مع توفير الإفصاحات التي يتطلبها القسم ٣٥ من المعيار الدولي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم.

مثال :-

ستصدر المنشأة أول قوائم مالية تمتثل فيها للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم عن العام المالي المنتهي في ٢٠١٨/١٢/٣١. ونظرا لأن المنشأة كانت ترسمل تكاليف الإقراض على الأصول المؤهلة وفقاً للمعايير السعودية، فقد ظهر فرق بالزيادة في بند العقارات حتى ١ يناير ٢٠١٨ بمبلغ ١٠٠,٠٠٠ ريال عما سيكون عليه المبلغ الدفتري لو تم قياسه وفق للمعيار الدولي الذي لا يسمح برسملة تكاليف الاقتراض. وقد بلغ الأثر على الرصيد الافتتاحي في تاريخ التحول (١ يناير ٢٠١٧) ٨٠,٠٠٠ ريال (والأثر على عام ٢٠١٧ :٢٠٠٠٠ريال). فكيف تقوم المنشأة بالمحاسبة عن تلك الآثار عند التحول ؟

على المنشأة تخفيض الرصيد الافتتاحي لكل من الأرباح المبقاة والأصول التي تم الرسملة عليها بمبلغ ٨٠٠٠٠ ريال في ١ يناير ٢٠١٧ كما لو كانت ستعرض البنود بقائمة المركز المالي الافتتاحي وفقاً لهذا المعيار في تاريخ التحول (١ يناير ٢٠١٧) ووفقا لسياساته المحاسبية، وعلى المنشأة التعديل بزيادة تكلفة التمويل لعام ٢٠١٧ ضمن الربح أو الخسارة لتوضح تطبيق السياسة الجديدة وعلى المنشاة عرض المطابقات في الإيضاحات التي توضح بنود حقوق الملكية وربح وخسارة عام ٢٠١٧ قبل (كما كانت وفقاً للمعايير السعودية) وبعد التحول (وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم) .

٤/١ الأمور التي لا يجوز فيها للمنشأة أن تغير السياسة المحاسبية بأثر رجعي عند التحول:-

تتمثل تلك الأمور فيما يلي :

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 المعايير السعودية سابقاً. وعلى العكس، فيما يختص بالأصول المالية والالتزامات المالية التي كان سيتم إلغاء إثباتها بموجب هذا المعيار في معاملة حدثت قبل تاريخ التحول ولكن تم إثباتها وفقاً للمعايير السعودية، فإنه في هذه الحالة يمكن للمنشأة أن تختار بين (أ) إلغاء إثباتها عند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي 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.

ج. التقديرات المحاسبية: غالبا ما ترتبط بافتراضات إدارة المنشأة ولا يمكن الرجوع بتكلفة وجهد مبررين لبحث تلك الافتراضات ورصد التغير فيها. وبما أن التقديرات المحاسبية تتم وفقاً للمعلومات المتوفرة وقت القيام بتلك التقديرات، فإنه من غير المناسب تعديل تلك التقديرات بأثر رجعي بناء على الإدراك المتأخر، أي اتضاح نتيجة التقدير في فترة لاحقة.

د. العمليات غير المستمرة. لا يجب في حال وجود عمليات غير مستمرة تمثل مكون من مكونات المنشاة الذى يستوفى تعريف العمليات غير المستمرة أن يتم فصل نتائج الشغيل ومكاسب وخسائر انخفاض قيمة الأصول ذات الارتباط بتلك العمليات بأثر رجعي عند التحول.

هـ. قياس الحقوق غير المسيطرة:- يتم تطبيق متطلبات الفقرة ٦.٥ فيما يختص بتخصيص 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 فترة يتم فيها تطبيق هذا المعيار لإعادة عرض عمليات تجميع الأعمال).

١. **القروض الحكومية:** - يجب على المنشأة المطبقة لأول مرة تطبيق المتطلبات الواردة في القسم ١١ «القوائم المالية الأساسية» والقسم ١٢ «موضوعات أخرى للأدوات المالية» 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.

أمثلة تطبيقية:-

١. منشأة قامت بإبرام عقد شراء مستقبلي في ١٥ ديسمبر ٢٠١٦ ل ١٠٠٠ وحدة من منتج معين بسعر ١٠٠ ريال للتحوط من ارتفاع سعر المنتج الخام ولم يكن ذلك لتأمين الوفاء باحتياجاتها من الخام بقدر ما هو للتحوط المستقبلي لارتفاع السعر وقد كان السعر المستقبلي في ٣١ ديسمبر ٢٠١٦ ، ١٢٠ ريال للطن والقيمة العادلة للعقد ٢٠,٠٠٠ ريال تقريبا. وقد تمت تسوية هذا التعاقد في ٣١ مارس ٢٠١٧ وشراء وتصنيع الخام والبيع خلال ٢٠١٧.

على المنشأة في هذه الحالة :-

١- بما أن علاقة التحوط كانت قائمة في تاريخ التحول فإنه لابد من إثباتها وإثبات آثارها وفقاً للمحاسبة عن عقود التحوط الواردة بالقسم ١٢ عند التحول.

٢- حصلت المنشأة على قرض حكومي في ١ يناير ٢٠١٦ يبلغ ١٠٠,٠٠٠ ريال، وقيمته الحالية (إذا ما تم احتسابها وإثباتها وفقاً للمعيار الدولي) ٨٠,٠٠٠ ريال، في حين أنه مقدم بلا فوائد من الجهة الحكومية للمنشأة. وقد أثبت المنشأة القرض بالقيمة الإجمالية ولم تثبت أثر تقديم القرض بدون فائدة كمنحة حكومية.

على المنشأة في هذه الحالة :-

عند التحول أن تتعامل مع أثر تقديم القرض بدون فائدة على أنه منحة حكومية بأثر مستقبلي اعتبارا من تاريخ التحول.

٥/١ الإعفاءات التي يمكن للمنشأة أن تستفيد منها عند الامتثال للمعيار لأول مرة:-

يمكن للمنشأة أن تستفيد من واحد أو أكثر من الإعفاءات الواردة بذلك القسم في أول قوائم مالية تمتثل للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم. وتتمثل تلك الإعفاءات فيما يلي:-

أ- تجميع الأعمال:-

يمكن للمنشأة ألا تقوم بتطبيق القسم ١٩ «تجميع الأعمال والشهرة» عند الامتثال للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم في القوائم المالية المعدة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم لأول مرة. وعندما تختار المنشأة هذا الإعفاء فليس مطلوبا منها احتساب الآثار الناتجة بشكل رجعي عن تقدير القيمة العادلة لصافي الأصول وتحديد الشهرة بعد الأخذ في الحسبان الاختلافات الواردة في قسم ١٩ «تجميع الأعمال والشهرة» بين المعايير السعودية والمعيار الدولي.

وعلى المنشأة في تلك الحالة أن تعتمد على قيم الأصول والالتزامات والشهرة التي تم احتسابها وفقاً للمعيار السعودي الخاص بتجميع الأعمال مع العلم أن المنشأة لو اختارت تطبيق قسم ١٩ « تجميع الأعمال والشهرة » على إحدى عمليات التجميع فيجب عليها عرض باقي عمليات التجميع التي تمت بعدها كاملة وفقاً لنفس القسم .

مثال: قامت المنشأة أ باقتناء المنشأة «ب» وبلغت قيمة الشهرة مليون ريال وفقاً للمعيار السعودي لتجميع الأعمال إلا أن المنشأة لم تكن تحتسب إطفاء للشهرة وفقاً للمعيار السعودي وكانت تخضع الشهرة فقط لاختبار الهبوط في القيمة بينما تطلب القسم ١٨ «الأصول غير الملموسة بخلاف الشهرة» وقسم ١٩ «تجميع الأعمال والشهرة» احتساب إطفاء للأصول غير الملموسة التي لا يمكن تحديد عمرا لها ومنها الشهرة وقد اختارت المنشأة الإعفاء الخاص بعدم تطبيق قسم ١٩، فهل يجب على المنشأة إعادة احتساب الشهرة أو احتساب إطفاء لها ؟

وفقاً للمثال فعلى المنشأة ألا تعيد احتساب إطفاء الشهرة بأثر رجعي، ولذلك عليها التجميع وفقاً للقيم الناتجة للأصول والالتزامات عند الاقتناء طالما طبقت سابقاً معيار توحيد القوائم المالية السعودي بشكل صحيح وعليها عرض الشهرة بقيمة مليون ريال وعدم إثبات أي إطفاء لها سابق حيث لم تسمح المعايير السعودية بذلك.

ب- معاملات الدفع على أساس السهم:-

ليس مطلوبا من المنشأة التي تطبق هذا المعيار لأول مرة أن تقوم بتعديل القوائم المالية لتشمل أثر تطبيق القسم ٢٦ «الدفع على أساس السهم» إذا كانت قد قامت بمنح أدوات حقوق الملكية مرتبطة بتلك المدفوعات أو تسوية الالتزامات المرتبطة بها قبل تاريخ التحول.

ج- القيمة العادلة على أنها التكلفة المفترضة:-

يمكن للمنشأة التي تطبق هذا المعيار على قوائمها المالية لأول مرة أن تستخدم القيمة العادلة في تقييم بند من بنود العقارات والآلات والمعدات أو العقارات الاستثمارية أو الأصول غير الملموسة (مع ملاحظة ما سيرد في المحور الثاني من رأى وتوضيح صادر من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بهذا الشأن).

ومن المفترض أن يكون ذلك بسبب أن الوصول إلى تكلفة هذا البند وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي تنطوي على مجهودات وتكلفة عالية بما يبرر استخدام هذا البديل.

مثال:-

منشأة لديها عقارات بقيمة ١,٠٠٠,٠٠٠ ريال والتي تم التوصل إلى قيمة ٥٠٪ منها، وذلك من خلال صكوك نقل الملكية والتي تحدد قيمة العقار و المؤيدة للتكلفة، وأما باقي العقارات فكانت وفقاً لهبات من الشركاء للشركة ووفقا لقيم متفق عليها بما أدى إلى وجود احتياطيات اتفاقية بحقوق الملكية عند منح تلك العقارات ونقل ملكيتها دون وجود تكلفة تؤيد قيمة ما تم الاتفاق عليه في تاريخ المنح أو اللجوء لمقيم في ذلك التاريخ وقد كانت القيمة العادلة وفقاً لتقرير المقيم في تاريخ التحول ٧٠٠,٠٠٠ ريال لتلك العقارات.

وفقاً للمثال:-

ورد للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين استفسارا يشمل في احد حالاته حالة شبيهة بتلك الحالة (استفسار ٤٣) وقد عرض الاستفسار ضمن الاستفسارات والردود على الموقع الإلكتروني للهيئة فيمكن الرجوع إليه ، والمنشأة في المثال لديها تكلفة للعقارات (ناشئة عن معاملة مع ملاكها والتي ترتب عليها احتياطيات أو مساهمات إضافية لراس المال) وإن لم يتم إثباتها بالقيمة العادلة فهذا خطأ (أنظر الفقرة الفرعية من الفقرة رقم ٢٨٧ في بيان مفاهيم المحاسبة المالية السعودية) متى توافرت تلك القيمة في وقتها وتطلب النظام أو الإطار السابق (المعايير السعودية) ذلك القياس وحيث لم يتضح من المثال أن المنشأة التزمت بذلك المتطلب وكما لم يتضح عدم توافر للتكلفة في إطار المعايير السعودية حيث أن معلومة التكلفة كانت متاحة بشكل يمكن الاعتماد عليه ودون تكلفة وجهد غير مبررين والمنشأة لم تستخدمها (فيما يخص ٥٠٪ من العقارات) فيمكن للمنشأة أن تستخدم القيمة العادلة في تاريخ التحول ويعد ذلك تصحيحا لخطأ محاسبي.

ولا يعد ذلك استخداما للتكلفة المفترضة في تاريخ التحول ، ويتم إثبات الفرق ٢٠٠,٠٠٠ ريال بين المدرج دفتريا والقيمة العادلة كتسوية على

حساب الأرباح المبقاة على أن يميز ذلك التصحيح عن تسويات التحول الأخرى عند العرض.

بافتراض نفس المثال إلا انه لم يتوافر معلومات يمكن من خلالها تحديد التكلفة للعقار بتكلفة وجهد مبررين عندئذ سيكون استخدام القيمة العادلة كتكلفة المفترضة بمثابة حلا للمشكلة عند التحول.

د- قياس القيمة العادلة بسبب حدث معين على أنها التكلفة المفترضة:-

يمكن أن يكون لدى المنشأة حدث قبل التحول أو خلال الفترة التي تخص القوائم المالية التي تطبق فيها الشركة لأول مرة هذا المعيار يمكن من خلاله الوصول إلى قيمة عادلة مثل عملية تخصيص لمنشأة حكومية.

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 تساوي صفرا في تاريخ التحول إلى المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم.

و- القوائم المالية المنفصلة:-

يتطلب قسم ١٤ «القوائم المالية المنفصلة» أن تقوم المنشأة بقياس الاستثمار في المنشأة الزميلة بأحد الطرق التالية:

١. القيمة العادلة.

٢. التكلفة.

٣. طريقة حقوق الملكية.

وفي تاريخ التحول إذا اختارت المنشأة قياس استثمارها في المنشأة الزميلة وفقاً للتكلفة فإن عليها إما أن تختار التكلفة التي يمكن الوصول إليها من خلال قسم رقم ٩ «القوائم المالية الموحدة والمستقلة» أو من خلال القيمة العادلة كتكلفة مفترضة في ذلك التاريخ.

ز- الأدوات المالية المركبة:-

على المنشأة فصل الأداة المالية المركبة إلى مكوني التزام وحقوق الملكية في تاريخ الإصدار. ولا تحتاج المنشأة المطبقة لأول مرة إلى ذلك الفصل إذا كان مكون الالتزام غير قائم في تاريخ التحول إلى هذا المعيار.

ح- ضريبة الدخل المؤجلة:-

قد تختار المنشأة التي تطبق المعيار الدولي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم لأول مرة أن تدرج أثر إثبات الأصول والتزامات الضريبية المؤجلة وفقاً للقسم ٢٩ «ضرائب الدخل» بأثر مستقبلي من تاريخ التحول وليس عن طريق التعديل بأثر رجعي على الأرباح المبقاة.

ط- ترتيبات امتياز الخدمة العامة:-

لا يلزم المنشأة المطبقة لأول مرة تطبيق الفقرات١٢ -١٦ من القسم ٣٤ «الأنشطة المتخصصة» على ترتيبات امتياز الخدمة العامة التي دخلت فيها قبل تاريخ التحول إلى هذا المعيار.

ي- الأنشطة الاستخراجية:-

راجع فقرة١٠ .ي من القسم ٣٥.

ك- الترتيبات التي تنطوي على عقد إيجار:-

راجع فقرة ١٠ ك من القسم ٣٥ «التحول للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم».

ل - التزامات انتهاء التشغيل المضمنة في تكلفة العقارات والآلات والمعدات:-

في حال وجود التزامات لإعادة تهيئة الموقع بما يستلزم تحمل المنشأة تكلفة لتفكيك الأصل وتسليم الموقع وفقاً لحالة متفق عليها فيكون على المنشأة عمل المخصص اللازم للوفاء بما هو متطلب منها لإعادة الموقع إلى حالته الأصلية، وذلك بالقيمة الحالية إذا كانت التدفقات الخارجة متوقع أن تكون بعد فترة تزيد عن العام. ويتم تكوين المخصص اللازم لذلك ويرسمل على الأصل ولا يثبت كمصروف ويمكن عند التحول إثبات الالتزام وزيادة تكلفة الأصل بدلا من اعتبار التاريخ الأصلي هو تاريخ نشوء الالتزام.

٦/١ ما الإجراء الواجب اتخاذه إذا لم تتمكن المنشأة بشكل عملي من تطبيق التعديلات الناتجة عن اختلاف السياسات بأثر رجعي والتي اتضحت بين المعايير السعودية والمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم؟

إذا كان من غير الممكن عمليا للمنشأة إجراء تسوية واحدة أو أكثر من التعديلات الضرورية في تاريخ التحول، فإنه يجب على المنشأة تطبيق التعديلات في أبكر فترة يمكن عمليا إجراء هذه التعديلات فيها، ويجب عليها تحديد ما هي المبالغ في القوائم المالية التي لم يتم إعادة عرضها. وإذا كان من غير الممكن للمنشأة عرض أي من الإفصاحات المطلوبة في هذا المعيار فإنه يجب الإفصاح عن هذا التعذر في بعض جوانب التطبيق بأثر رجعي مثل توضيح السياسة المحاسبية التي تعذر تطبيقها بأثر رجعي، وأبكر سنة مالية تم التعديل عليها، وأسباب ذلك.

٧/١ ما هي طبيعة الإفصاحات المطلوبة عند تعديل السياسات بأثر رجعي عند التحول للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم؟

أ. يجب على المنشأة أن تشرح تأثير التحول من إطار المعايير السعودية إلى هذا المعيار على مركزها المالي وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية.

ب. يجب أن تشمل أول قوائم مالية للمنشأة معدة وفقاً لهذا المعيار وصفا لطبيعة كل تغيير في السياسات المحاسبية.

ج. يجب أن تفصح المنشأة عن مطابقات لحقوق ملكيتها التي تم التقرير عنها وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما في المملكة قبل التطبيق مع حقوق ملكيتها وفقاً 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 معدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- في السابق.

د- مطابقة للربح أو الخسارة المحددة وفقاً لإطار تقريرها في السابق لآخر فترة ضمن أحدث قوائم مالية سنوية للمنشأة مع الربح أو الخسارة المحدد وفقاً لهذا المعيار لنفس الفترة.

المحور الثاني:-أهم التوضيحات الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين فيما يتعلق بالتحول إلى المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم

أصدرت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين عدة توضيحات في الأمور التي كانت محل استفسارات عند تطبيق عملية التحول، وبالرغم من أن بعض التوضيحات صدرت في سياق تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي بنسختها الكاملة، فقد أصدرت الهيئة توضيحا بأن جميع التوضيحات الصادرة من الهيئة فيما يخص تطبيق المعايير الدولية بنسختها الكاملة تسري أيضا على تطبيق المعيار الدولي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم ما لم يتم النص على خلاف ذلك.

ونسرد هنا أهم تلك التوضيحات والآراء التي تخص التحول والتي تتمثل فيما يلي:-

١/٢ توضيح من لجنة معايير المحاسبة بشأن كيفية التعامل مع التغيرات في أعمار الأصول أو في طرق استهلاكها نتيجة لتجزئتها بحسب مكوناتها الرئيسية لغرض الاستهلاك وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (١٦) عند التحول إلى المعايير الدولية:-

ووفقا لهذا التوضيح فقد أوضحت لجنة المعايير الموقرة بالهيئة أنه لا توجد إرشادات واضحة في المعايير الدولية عن كيفية التعامل مع التغيرات في أعمار الأصول أو الاستهلاك وفقاً لمتطلبات معيار ١٦ الدولي في طرق استهلاكها نتيجة لتجزئتها بحسب مكوناتها الرئيسة لغرض التحول إلى المعايير الدولية. ولم تتوفر أيضا 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 تأسيسا على أن المعايير الكندية لم تكن تتضمن نفس متطلبات المعايير الدولية.

وعليه فقد خلصت اللجنة أنه في حال وجود تغيير في أعمار الأصول مصحوبا بعملية تقسيم الأصل لمكوناته عند التحول إلى الآتي:-

يجب على الشركة أن تمارس الاجتهاد المهني في تمييز نتائج مراجعتها في التقدير، وما يعد تصحيحا لسجل أصولها الثابتة و ما يعد تغيرا أخطاء متراكمة.

وتتم المحاسبة عما في التقدير بأثر مستقبلي؛ وتتم المحاسبة عما يعد تصحيحا لأخطاء متراكمة بأثر رجعي.

وترى اللجنة أن الإجراء الأمثل في حال كان التغير تصحيحا 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 تطبق التطبيق الأمثل فيما يتعلق بوحدة المحاسبة لغرض تطبيق الاستهلاك عن طريق فصل المكونات 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.

مثال:-

منشأة تصدر قوائم تمتثل لهذا المعيار لأول مرة في عام ٢٠١٨ لديها ضمن العقارات والآلات المعدات ناقلة بقيمة ٦٠٠,٠٠٠ ريال اقتنتها عام ٢٠١٦، وعند التحول للمعيار الدولي اتضح أنه لأغراض تشغيلية فان السياسة لابد أن تشمل القيام بإحلال للمحرك كل ٤ سنوات (بتكلفة قدرها ٣٠٠,٠٠٠ ريال) حتى يمكن أن تستمر الناقلة في التشغيل وتواكب المتطلبات لهذا النوع من النشاط، وكانت المنشأة تستخدم عمرا افتراضيا للناقلة ٥ سنوات إلا أن القيام بذلك الإحلال للمكون الهام من شأنه أن يوضح أن العمر الافتراضي الصحيح للناقلة هو ٨ سنوات (بدون المحرك).

على المنشأة وفقاً للمثال السابق القيام بما يلي :-

• أن تقوم بعد فصل المكونات بدراسة فرق الاستهلاك الناشئ عن تغير العمر الافتراضي لهيكل الناقلة وباقي الأجزاء بدون المحرك (٦٠٠,٠٠٠ – ٣٠٠,٠٠٠) ٣٠٠,٠٠٠ ريال حيث كان الاستهلاك السابق عن عام ٢٠١٦ (٣٠٠,٠٠٠ /٥) ٦٠,٠٠٠ ريال والمفترض أن يكون (٣٠٠,٠٠٠/٨) ٣٧,٥٠٠ ريال وفقاً لتقديراتها بعد فصل المكونات، وبالتالي يجب تخفيض الاستهلاك بقيمة ٢٢,٥٠٠ ريال.

• أن تدرس إن كان أوجب أن يعالج ذلك الأثر مستقبليا بقسمة القيمة الدفترية على العمر الافتراضي الجديد (٦٠٠,٠٠٠-٣٠٠,٠٠٠)/ ٧) = ٣٤,٢٨٥ ريال (وبذلك فإن الفرق يؤثر على مصروف الاستهلاك العام الحالي والأعوام التالية) وبالتالي يوزع الأثر على العام الحالي والأعوام التالية (٣٧٥٠٠ الإهلاك الصحيح – ٣٤٢٨٥ (الراجع للتقدير الجديد) =٣,٢١٥ ريال *٧ سنوات = ٢٢,٥٠٥ ريال أو تعديل المبلغ على الأرباح

المبقاة باعتبار ذلك التصحيح تعديلا مع التعديلات الناتجة عن التحول مع إفصاح يبين الأثر على القوائم المالية.

مع العلم أن على القائم بذلك التعديل أن يأخذ في الاعتبار متطلبات الفقرة ١٤,٣٥ بالقسم رقم ٣٥ التحول للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم عند الإفصاح عن أثر ذلك.

والتي توضح أنه إذا أصبحت المنشأة على علم بأخطاء وقعت في ظل إطار تقريرها في السابق، فإن المطابقات المطلوبة بموجب الفقرة ١٣,٣٥ (ب) و (ج) والتي تتطلب عملية التحول الإفصاح عنها يجب أن يميز بها تصحيح تلك الأخطاء عن التغيرات في السياسات المحاسبية كلما أمكن ذلك عملياً.

٢/٢ توضيح من لجنة معايير المحاسبة حول كيفية التعامل مع العقارات والآلات والمعدات (الأصول الثابتة) المستهلكة دفترياً وليس لها قيمة متبقية والتي لا 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 والتي تزال تعمل بشكل فعال.

وقد كان رأي الهيئة:-

عند التحول إلى المعايير الدولية فإن المعيار الدولي للتقرير المالي رقم ١ «تطبيق المعايير الدولية لأول مرة» ينص في الفقرة رقم ١٤ على أنه «يجب أن تكون التقديرات 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، ما لم يكن هناك خطأ واضح في تقدير العمر الإنتاجي لتلك الأصول. (لمزيد من المعلومات انظر باقي التوضيح الصادر عن لجنة معايير المحاسبة والمنشور على موقع الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين).

٣/٢ 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 ما يلي (غير المرغوب فيها):-

- 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.
- تطبيق هذا الخيار لغرض استخدام فروق إعادة التقويم بهدف تعزيز حقوق الملكية (من خلال إعادة تقويم وتضخيم الأرباح المبقاة).
- ومنها أيضا تقويم الأصول عند التحول باستخدام خدمات من استشاريين داخليين يشغلون مناصب وظيفية لديها وذلك خلافا لما أوجبته الهيئة عند اعتمادها لمعايير المحاسبة باستخدام خدمات خبير تثمين مستقل.

وحيث إن الممارسات السابقة غير مقبولة وتمثل انتقاء محاسبيا أو خللا في التطبيق فقد أوضحت الهيئة 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 أنه حل لمشكلة «وليس خيار قياس بديلا»، 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 عن التكلفة أو تقديرها، 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:

أ- استخدام هذا الخيار فقط في حالة عدم توفر معلومات التكلفة عن ذلك البند وقت التحول إلى المعايير الدولية.

ب- لا يجوز استخدام هذا الخيار على بند واحد من البنود المكونة لفئة من العقارات والآلات والمعدات، أو العقارات الاستثمارية، أو الأصول غير الملموسة، لا تتوافر له معلومات التكلفة بدون جهود عالية إذا كانت معلومات التكلفة لبنود أخرى أيضا لا يمكن توفيرها بدون جهود عالية.

مثال:-

منشأة لديها إحدى المعدات كانت قد أثبتت بموجب اتفاق الشركاء على القيام بتكوين شركة فيما بينهم، ولذلك تم الاتفاق على قيمتها، وكان قد تم الاتفاق على تخفيضات للأصول المقدمة من الشركاء ولذلك كانت الأصول لا تعكس قيمتها العادلة، وعند التحول قررت الشركة تقويم فقط تلك الآلة بالقيمة العادلة حيث إنها توضح زيادة عن القيمة الدفترية ، في حين فيما يخص باقي الآلات المقدمة من الشركاء رفض الشركاء أن يتم تقويمها لعلمهم بانخفاض القيمة العادلة ، فهل يعد ذلك مقبولا؟

وفقاً لما ورد في المثال:-

فهذا غير مقبول وفقاً لتوضيح الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بأعلاه، فعلى المنشأة بعد التحقق من عدم توافر المعلومات الكافية عن التكلفة للمعدات وقت التحول، أن تستعين بمقيم (مثمن) معتمد للقيام بالتقييم عند التحول وأن يكون لديه الخبرة والترخيص اللازم للقيام بتلك الخدمة، وعلى المنشأة أن تقيم كافة الآلات التي لا يوجد لها تكلفة والتي لا يمكن الوصول إليها بدون تكلفة وجهود عالية، حيث إن القيم الاتفاقية لا تعكس القيم العادلة ليس فقط للآلة ذات القيمة العادلة الأكبر ولكن لكل الآلات، ولا ينبغي الانتقاء في استخدام مدخل قياس محاسبي على بعض البنود دون غيرها في نفس التصنيف للأصول ذات نفس الخصائص.

المحور الثالث:- أهم الاستفسارات والأمثلة التطبيقية عن التحول من المعايير السعودية للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم

١/٣ ما هي أهم الأمثلة على التعديل بأثر رجعي على الأرصدة الافتتاحية نتيجة اختلاف السياسات المحاسبية لبنود القوائم المالية والتي يمكن أن تنشأ عند التحول للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم؟

- إلغاء إثبات أي نفقات تطوير وأي مصروفات تأسيس تم رسملتها وفقاً للمعيار السعودي ضمن الأصول غير الملموسة حيث لا يجيز المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم ذلك.
- إلغاء إثبات تكلفة الاقتراض التي تم رسملتها ضمن تكلفة الأصول التي كانت مؤهلة لذلك وفقاً للمعيار السعودي حيث لا يجيز المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم ذلك.
- فصل مكونات الأصول وإثبات معدات احتياطية ضمن بنود العقارات والآلات والمعدات بعد إعادة تصنيفها من المخزون.
- تعديل طريقة تحديد تكلفة المخزون إلى إحدى الطرق الواردة في القسم ١٣ بخلاف طريقة الوارد أخيرا صادر أولاً التي لا يسمح بها المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم .

٢/٣ ما هي أهم أمثلة إعادة التصنيف التي يمكن أن تنتج على الأرصدة الافتتاحية عند التحول؟

- إعادة تصنيف العقارات الاستثمارية (بالقيمة العادلة أو بالتكلفة).
- إعادة تصنيف الأصول الحيوية (بالقيمة العادلة محسوما منها تكلفة البيع المقدرة) أو بالتكلفة.
- إعادة تصنيف الأصول المالية (بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة / بالتكلفة المستنفذة / أو بالتكلفة).

وتخضع تلك التصنيفات للمتطلبات والضوابط التي حددها القسم الخاص بكل بند في المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم.

الأمثلة التطبيقية:

مثال:

تقوم المنشأة (أ) بالتحول من المعايير السعودية إلى المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم لأول مرة، وذلك لإعداد قوائمها المالية لعام المالي المنتهي في ٢٠١٨/١٢/٣١. وقد عرضت عليك المعلومات الآتية لوضع التعديلات اللازمة للتحول في ضوء فهمك للمعيار الدولي بأقسامه المختلفة وخاصة القسم ٣٥ (التحول للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشات الصغيرة ومتوسطة الحجم).

١. لدى المنشأة استثمارات في أسهم بلغت تكلفتها ١٠ مليون ريال، وقد بلغت قيمتها العادلة في ٣١ ديسمبر ٢٠١٦ (١٢ مليون ريال)، وتم تصنيفها استثمارات متاحة للبيع في ظل المعايير السعودية بالتكلفة لعدم وجود قيمة عادلة يعتمد عليها. وقد قررت المنشأة تطبيق الأقسام ١١ و ١٢ من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم ومع عدم اختيار تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٩ (والذي يسمح المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم بتطبيقه باختيار المنشأة). وبلغت القيمة العادلة لتلك الاستثمارات في ٣١ ديسمبر ٢٠١٧ (٩ ملايين ريال) والتي أمكن التوصل إليها عند التحول دون تكلفة وجهد غير مبررين.

٢. قامت المنشأة بقياس صافي الالتزام الناشئ عن خطة منافع الموظفين المحددة والمتمثلة في مدفوعات ترك الخدمة وكانت بيانات الخطة كالآتي:

- بلغ مخصص ترك الخدمة ١٠ ملايين ريال في ٣١ ديسمبر ٢٠١٦، في حين بلغ إجمالي الالتزام المحدد بطريقة وحدة الائتمان المخططة وفقاً لتقرير الخبير الاكتواري ٩ ملايين ريال في ذلك التاريخ. وبلغ مخصص ترك الخدمة في ٣١ ديسمبر ٢٠١٧ (١١,٥ مليون ريال). في حين بلغ إجمالي الالتزام المحدد بطريقة وحدة الائتمان المخططة وفقاً لتقرير الخبير الاكتواري ١٠,٢٥ ملايين ريال في ذلك التاريخ.
- معدل الخصم ٥٪ وقامت المنشأة بسداد ٢٥, مليون ريال مقابل منفعة ترك الخدمة. وبلغت تكلفة الخدمة عن السنة ٥, مليون ريال وفقاً لطريقة وحدة الائتمان المخططة. ويتم إثبات المكاسب والخسائر الاكتوارية التي تنشأ عن اختلاف الافتراضات الاكتوارية ضمن عناصر الدخل الشامل الآخر كسياسة محاسبية.

٣. في ١ يناير ٢٠١٧ لدى المنشأة مجموعة من العقارات والآلات والمعدات، التي تم اقتناؤها عند تأسيس المنشأة منذ ٥ سنوات، تفصيلها كما يلي :

أ. آلات ومعدات مستهلكة بالكامل وفقاً لسياسة الشركة المحاسبية قبل التحول (لا توجد أخطاء)، ولكن تم تقويمها في تاريخ التحول بمبلغ (٥, مليون ريال)

ب. لدى الشركة أرض غير مستغلة في الأعمال التشغيلية، كانت الشركة قد حصلت عليها كمنحة من المساهمين في سنة سابقة وأثبتت « مساهمات من تحت راس مال أضافى» في حقوق الملكية بقيمة رمزية (١, مليون ريال)، وبلغت القيمة العادلة لها عند التحول (١ مليون ريال).

ج.لدى المنشأة مبنى تم اقتناؤه بمبلغ ٣ مليون ريال منذ خمس سنوات مشيد على أرض حكومية ، والعمر الافتراضي له ٥٠ عاما، ومجمع

الإهلاك في تاريخ التحول (٣, مليون ريال)، في حين قدرت القيمة العادلة للمبنى بـ (٢,٨ مليون ريال) في ١ يناير ٢٠١٧ بواسطة مقيم معتمد، وقد بلغت المبالغ التي تمثل التزاما على المنشأة لإزالة وفك المبنى بالقيمة الحالية عند تاريخ التحول في ١ يناير ٢٠١٧ مبلغ (٥, مليون ريال) ومعدل الخصم ٥٪ (اختارت المنشأة للمباني استخدام سياسة نموذج التكلفة في القياس اللاحق).

د. لم يكن هناك تغير في القيمة العادلة عن القيمة الدفترية جوهريا في ٣١ ديسمبر ٢٠١٧ للمبنى أو الأراضي.

٤. قامت المنشأة بالتحوط لمخاطر سعر الصرف للمتحصلات بعملة اليورو من أحد عملائها، والمقدرة خلال الأشهر الثلاثة الأولى من ٢٠١٧ بمبلغ (مليون يورو)، ولذلك تعاقدت المنشأة على بيع مليون يورو مستقبليا بعقد مستقبلي يمكن ممارسته من أول يناير وحتى نهاية مارس لعام ٢٠١٧. ولاستمرار ذات المخاطر تم تجديد التعاقد عن نفس الفترة لعام ٢٠١٨ (العام التالي)، وذلك وفقاً لسعر صرف محدد سلفا لتأمين خطر انخفاض سعر صرف اليورو. وقد استوفت محاسبة التحوط الضوابط الضرورية وفقاً للقسم ١٢. وبلغت قيمة التعاقد وفقاً لما يحققه من وفر (١ مليون ريال) كقيمة عادلة وبلغت قيمة الخسائر المتوقعة في سعر اليورو وفقاً لسعر الصرف المستقبلي المتوقع ٨٥ ، مليون ريال والذي يمثل الجزء الفعال (اى يقابله تغطيه بمكاسب من التعاقد بنفس القيمة)، وغالبا ما تتحقق نفس النتائج والتوقعات عند التسوية والتي تتم خلال الأشهر الثلاثة التالية كل عام، ولم يتم إثبات أي قيم سابقاً ناتجة عن تلك المعاملات، وتثبت المنشأة الأرباح فقط عند تسوية العقد وفقاً للإطار السابق حيث لم تثبت المنشأة قيمة عادلة للعقد سابقاً.

المطلوب: تحديد الأثر على عناصر الدخل الشامل الآخر وقائمة الدخل الشامل وعرض المركز المالي الافتتاحي في تاريخ التحول في ١ يناير ٢٠١٧ و ٣١ ديسمبر ٢٠١٧ والدخل الشامل لعام ٢٠١٧ مع العلم أن رصيد الأرباح المبقاة في ٣١ ديسمبر ٢٠١٦ يبلغ (١٠ ملايين ريال) وصافي ربح العام المنتهي في ٢٠١٧/١٢/٣١ يبلغ (١ مليون ريال).

المقترحات والمناقشة

أولاً: الأثر على المركز المالي الافتتاحي في ١ يناير ٢٠١٧:

• تعرض الاستثمارات وفقاً للقسم ١١ بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إلا في حالة التكلفة والجهد غير المبررين للوصول للقيمة العادلة. وحيث توصلت المنشأة إلى القيمة العادلة ولم تستخدم إعفاء التكلفة والجهد غير المبررين، فتبعا لذلك ووفقا لفقرة (٨) من القسم ٣٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، فإنه عند التحول تثبت المكاسب المترتبة على التقييم في الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة ضمن تسويات التحول، وتعد القيمة العادلة هي التكلفة في تاريخ التحول وقيمتها ١٢ مليونا، ويتم إثبات فرق التقويم بمبلغ ٢ مليون ريال ضمن تسويات التحول في الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة . ويفصح عن الأثر ضمن إيضاح مطابقة بنود حقوق الملكية والتي تعرض الأرصدة كما في المعايير السعودية وتلك المعروضة في ظل المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم عند نقطة التحول وذلك لعرض الأثر في بداية عام ٢٠١٧.

قيود اليومية :-

مليون ريال	مليون ريال	
٢		من ح / استثمارات متاحة للبيع
	٢	إلى ح/ الأرباح المبقاة
١٢		من ح / أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة
	١٢	إلى ح / الاستثمارات المتاحة للبيع

• يتم تعديل قيمة مخصص ترك خدمة العاملين إلى القيمة الاكتوارية لالتزام خطة منافع الموظفين المحددة بمبلغ ٩ ملايين ريال ، ويتم إثبات مليون ريال كتسوية دائنة على الأرباح المبقاة في ١ يناير ٢٠١٧.

مليون ريال		مليون ريال
١	من ح / مخصص ترك الخدمة	
	إلى ح / الأرباح المبقاة	١

• **لا يجوز استخدام إعادة التقويم كتكلفة مفترضة في ظل توافر بيانات كافية عن التكلفة** التي يمكن الاعتماد عليها، ففي ظل توافر التكلفة التي يمكن الاعتماد عليها فلا داعي لاستخدام إعادة التقويم كتكلفة مفترضة، كما لا يجوز استخدام إعادة التقويم لأصول مستهلكة بالكامل وتعديل أعمارها كتعديل على تقديرات سابقة ما لم يكن هناك خطأ واضح. وعلى المنشأه أن تختار بين نموذج التكلفة وإعادة التقويم وفقاً للقسم ١٧ في القياس اللاحق وأن تقوم بإعادة النظر في العمر الافتراضي للأصول المستخدمة سنويا، **أما تاريخ التحول نفسه فلا يمكن عنده الرجوع في تقديرات سابقة للأصول الأخرى غير المستهلكة.**

• **يعاد تصنيف الأراضي من أصول ثابتة إلى عقارات استثمارية**، وعلى الشركه تقويمها بالقيمة العادلة (انظر القسم ١٦ «العقارات الاستثمارية»، إلا إذا كان هناك جهد وتكلفة غير مبررين، فيمكنها استخدام مدخل التكلفة في القسم ١٧ «العقارات والآلات والمعدات»، وعرضها كعقارات استثمارية بالتكلفة. ونظرا لأن المنشأة لم تثبت تلك الأراضي بقيمتها العادلة وقت اقتنائها وفقاً لمتطلبات المعايير المحاسبية السعودية، فإن ذلك يعد خطأ محاسبيا يجب تصحيحه قبل التحول إلى المعيار الدولي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، والإفصاح عن أثره على الأرصدة الافتتاحية في تاريخ التحول باستقلال عن الإفصحات الأخرى المطلوبة عن أثر التحول.

• يتم استخدام القيمة الدفترية لمبنى المصنع البالغة ٢,٧ مليون، ثم يتم إثبات مخصص التفكيك والإزاله بالقيمة الحالية في تاريخ التحول، ويتم تعلية القيمة الدفترية للاصل بنفس القيمة فتكون القيمة (٢,٧ مليون + ٥, مليون) ٣,٢ ملايين ريال. **وحيث اختارت الشركة معالجة مخصص الفك والإزالة وإعادة التهيئة بأثر مستقبلي بإدراج القيمة منذ بدء التحول وفقاً لقسم ٣٥ وإعفاءاته فلا تعديل على الأرباح المبقاة بهذا الصدد).**

قيود إثبات تقييم الأراضي (العقارات الاستثمارية بالقيمة العادلة وقت الاقتناء وتصنيفها من الأصول الثابتة) وإثبات مخصص التفكيك والإزالة كالآتي:-

• **قيد إثبات تصحيح الخطا باثبات قيمة الأراضي بخلاف القيمة العادلة :-**

مليون ريال		مليون ريال
,٩	من ح/ الأصول الثابتة	
	إلى ح / الأرباح المبقاة	,٩

• **قيد أعادة تصنيف الأصول الثابته (الأراضي) الى عقارات استثمارية :-**

١	من ح/ العقارات الاستثمارية بالقيمة العادلة	
	إلى ح / الأصول الثابتة	١

• **قيد إثبات مخصص الفك والتركيب بالرسملة على الأصل :-**

,٥	من ح / المباني	
	إلى ح / مخصص التفكيك والإزالة والتهيئة	,٥

• في حدود الخسائر المحتملة عند بيع عملة اليورو المحصلة تمثل الزيادة في قيمة العقد العادلة تغطية فعالة لذلك الخطر و يتم إثبات الـ ٨٥٠٠٠ ريال (٠٨٥, مليون) كمكاسب ناشئة عن التحوط في التغير في سعر الصرف ضمن عناصر الدخل الشامل الآخر (الجزء الفعال من التحوط لتغيرات سعر صرف العملة في المعاملة المتوقعة) مع إثبات ١٥٠٠٠ (٠١٥ , مليون ريال) ضمن الربح والخسارة لتمثل الجزء غير الفعال (الجزء المتراكم والذي يطلق عليه الجزء غير الفعال، انظر قسم ١٢ فقرة ٢٣) ويتم إثبات أدوات مالية للتحوط (بالقيمة العادلة) ضمن الأصول المتداولة بقيمة ١٠٠,٠٠٠ ريال ، وعند تحصيل المبلغ يكون هناك خسائر فروق عملة محققه بقائمة الدخل بقيمه ٨٥٠٠٠ ريال ويقابلها تسوية مكسب العقد (الجزء الفعال) بإعادة تصنيف ٨٥٠٠٠ ريال من عناصر الدخل الشامل الآخر إلى الربح أو الخسارة (فقرة ٣٥ .٩ ب).

مدين	دائن	
ريال	ريال	
١٠٠,٠٠٠		من ح / أدوات مالية للتحوط عن أسعار الصرف
		إلى مذكورين
	١٥,٠٠٠	ح/ الأرباح المبقاة **
		الجزء غير الفعال من من تقييم أدوات مالية معينه للتحوط عن سعر الصرف
	٨٥,٠٠٠	**ح/ الجزء الفعال من تقييم أدوات مالية معينة للتحوط عن سعر الصرف (عناصر الدخل الشامل الى الآخر)**

** حيث ان العقد يجدد سنويا والنتائج مستمرة في نفس السياق عند تسويته فان ذات الأثر يتم ادراجه على ربح وخسارة عام ٢٠١٧ وعناصر الدخل الشامل الآخر فضلا عن تسوية إعادة تصنيف الجزء الفعال من عناصر الدخل الشامل الآخر للربح أوالخسارة عند تسوية العقد خلال ٢٠١٧ .

ثانياً: المركز المالي في ٣١ ديسمبر ٢٠١٧:

• **الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة** :- تتم إعادة قياس الاستثمارات في الأسهم المتداولة بالقيمة العادلة، وتبعا لذلك يتم إثبات ٣ مليون خسائر غير محققة عن تقويم أصول مالية بالقيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة.

• **منافع الموظفين (مخصص ترك الخدمة)**:- تتمثل حسبة مخصص ترك الخدمة وما يثبت بالربح والخسارة و الخسائر الاكتوارية التي تثبت ببنود الدخل الشامل الآخر في الآتي:-

وفقاً لطريقة وحدة الإئتمان المخططة فإن الحركة على مخصص ترك الخدمة تكون كالآتي (٩ ملايين ريال رصيد أول المدة+ ٤٥, مليون ريال (٩مليون*٥٪ تكلفة التمويل على رصيد صافي الالتزام بأول السنة) + تكلفة الخدمة ٥, مليون ريال – ٢٥, مليون ريال مسدد لترك الخدمة خلال العام + ٥٥, مليون ريال فروق إفتراضات اكتوارية (وفقاً لتقرير الاكتواري) = ١٠,٢٥ مليون ريال (رصيد التزام منافع الموظفين ٣١ ديسمبر ٢٠١٧). وحيث تم إثبات التزام منافع موظفين خلال العام فإن مصروف مخصص ترك الخدمة السابق تحميله على قائمة الدخل وفقاً للمعايير السعودية (١١,٥مليون ريال – ١٠ مليون ريال+ ٢٥, مليون ريال مسدد) = ١,٧٥ مليون ريال.

فإنه يتم إجراء تعديل على الربح أوالخسارة في ٣١ ديسمبر ٢٠١٧ حيث وفقاً لخطة منافع الموظفين فإن تكلفة الخدمة بلغت (٥, مليون ريال) وتكلفة التمويل (٤٥, مليون ريال).

ومن ثم يتم إلغاء مخصص السابق تكوينه بقائمة الدخل وفقاً للمعايير السعودية بقيمة ١,٧٥ مليون ريال ثم يتم إثبات مصروف منافع الموظفين عن مخصص ترك الخدمة بقيمة ١,٥ مليون ريال والتي تتمثل تتمثل في القيد الآتي:

مدين	دائن	
مليون ريال	مليون ريال	
		من مذكورين
,٥		ح/تكلفة الخدمة (المرتبات والمزايا)
,٤٥		ح/ فائدة تمويلية (مصروفات تمويلية)
,٥٥		ح/ فروق اكتوارية (تثبت بعناصر الدخل الشامل الآخر)
	١,٥	إلى ح / التزامات منافع الموظفين

فيكون الرصيد لمنافع ترك الخدمة ضمن التزامات منافع الموظفين (٩ مليون + ١,٥ مليون – ٢٥, مليون = ١٠,٢٥ ملايين ريال)

يتم تسوية مبلغ ٠,٥٥ مليون ريال كفروق تمثل خسائر اكتوارية **ضمن عناصر الدخل الشامل الآخر.**

بالنسبة للمباني (العقارات والآلات والمعدات) :- يبلغ استهلاك العام (٣,٥ مليون * ٢ ٪ = ٠٧٠, مليون ريال) حيث **إن تكلفة المبنى بعد إضافة مخصص الفك والتركيب** = (٣ مليون + ٥, مليون مخصص الفك والإزالة) = ٣,٥ مليون ريال وقيمة مجمع الاستهلاك في تاريخ التحول ((٣ مليون/ ٥٠ سنه)* ٥)=٣, مليون

• وتكون القيمة الدفترية للمبنى في ٣١ ديسمبر ٢٠١٧= (٣,٥ مليون –٣, مليون (مجمع الاستهلاك حتى ١ يناير ٢٠١٧) – ٠٧٠, مليون = ٣,١٣ مليون ريال). وحيث إن الآلات مهلكة دفتريا فلا تعديل مطلوب وبذلك تصبح القيمة الدفترية للعقارات والآلات والمعدات = ٣,١٣ مليون + صفر (الآلات) =٣,١٣ ملايين . مع العلم ان تكلفة التمويل لمخصص التفكيك =٥, مليون*٥٪=٢٥ ٠, مليون

القيود المحاسبية :-

إثبات مصروف اهلاك المبنى بعد رسملة مخصص الفك والتركيب

٠٧٠ ,		من ح /مصروف الإستهلاك
	٠٧٠ ,	إلى ح/ مجمع الاستهلاك

إثبات تكلفة التمويل المحتسبه لمخصص الفك والتركيب

٢٥ ٠,		من ح/ تكلفة التمويل
	٢٥ ٠,	إلى ح/مخصص الفك والتركيب

ثالثاً: الأثر على الأرباح المبقاة والاحتياطيات الأخرى (الدخل الشامل الآخر):-

لإعداد المطابقات التي يتطلبها قسم ٣٥ « التحول للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم» والتي سيتم عرضها بصفحات (٢١، ٢٢، ٢٣) فإن آثار التحول على الأرباح المبقاة وباقي بنود حقوق المكية في تاريخ التحول وكذلك الآثار على قائمة الدخل الشامل لعام ٢٠١٧ (الأرقام المقارنة) يمكن احتسابها كما يلي :-

• الأرباح المبقاة في ١ يناير ٢٠١٧= ١٠ مليون + ٢ مليون (تقييم الاستثمارات) + ١ مليون (عن مخصص ترك الخدمة) + ٩. مليون (تصحيح تقييم العقارات الاستثمارية) + ٠١٥, مليون (تعديل عن محاسبة التحوط- الجزء غير الفعال الزائد عن خسائر العملة المحققة) = ١٣,٩١٥ مليونا.

• الاحتياطيات (الدخل الشامل الاخر في ١ يناير٢٠١٧) = ٠٨٥, مليون ريال الناشئة عن عقد التحوط.

• الأرباح المبقاة في ٣١ ديسمبر ٢٠١٧ = ١٣,٩١٥ مليون + ١ مليون أرباح العام - ٠١٠, مليون (فرق استهلاك عن مخصص الفك = ٥٠/.٥ =٠١٠, مليون ريال) +٨, مليون (فرق مخصص عن مصروف وفوائد منافع الموظفين = ١,٧٥ - ٩٥,) - ٣ ملايين انخفاض الاستثمارات المالية بالقيمة العادلة + ٠١٥, مليون (الجزء غير الفعال من عقد تحوط المعاملات المتوقعة عن تقييم ٣١ ديسمبر ٢٠١٧) + ٠٨٥, مليون (تسوية إعادة تصنيف الجزء الفعال عن عقود التحوط عن عام ٢٠١٧) - ٠ ٢٥, مليون (٥,٠٥٪) الفوائد التمويلية عن مخصص التفكيك والإزالة =١٢,٧٨٠ مليون ريال.

• الدخل الشامل الآخر (الاحتياطيات الأخرى) في ٣١ ديسمبر ٢٠١٧ = ٠٨٥, مليون (رصيد اول ٢٠١٧)** - ٠ ٨٥ , مليون (تسوية إعادة تبويب ٣١ مارس ٢٠١٧)** + ٠٨٥, مليون (الجزء الفعال في ٣١ ديسمبر ٢٠١٧) - ٥٥, مليون (فروق إفتراضات اكتوارية)= (٤٦٥,) مليون

كما تعرض تلك الأرصدة بالقوائم المالية والتغيرات بالمطابقات التي توضح الآثار بأعلاه بالإيضاحات كما يلي :-

شركة .....

الشكل النظامي .....

قائمة المركز المالي

كافة الأرقام بآلاف الريالات السعودية ما لم يرد خلاف ذلك

	كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٨	كما في ٣١ ديسمبر٢٠١٧	كما في ١ يناير ٢٠١٧
الأصول غير المتداولة			
العقارات والآلات والمعدات (بالصافي)		٣١٣٠	٣٢٠٠
عقارات استثمارية (بالقيمة العادلة)		١٠٠٠	١٠٠٠
إجمالي الأصول غير المتداولة			
الأصول المتداولة			
أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة		٩٠٠٠	١٢٠٠٠
أدوات مالية للتحوط عن سعر الصرف		١٠٠	١٠٠
إجمالي الأصول			
حقوق الملكية والالتزامات			
حقوق الملكية			

** عقد التحوط ضد مخاطر فروق العملة يتم تجديده سنويا ويعمل على تغطية خسائر فروق العملة للثلاث أشهر التالية من تاريخ القوائم المالية ، وفي ٣١ مارس من عامي ٢٠١٧ و٢٠١٨ تحققت الخسائر سنويا بما يدعو الى إثبات تسوية العقد وإعادة تصنيف الجزء الفعال من العقد من عناصر الدخل الشامل الاخر الى الربح والخسارة ،فضلا على أن الجزء غير الفعال يثبت ضمن الربح أو الخسارة كما ورد كتعديل على الأرباح المبقاة في تاريخ التحول وكذلك الأرباح المبقاة في ٣١ ديسمبر ٢٠١٧ لتضمن اثره بربح وخسارة العام .

رأس المال	XXX	XXX
الأرباح المبقاة	١٢٧٨٠	١٣٩١٥
الاحتياطيات الأخرى	(٤٦٥)	٨٥
إجمالي حقوق الملكية	**١٢٣١٥**	**١٤٠٠٠**
الالتزامات غير المتداولة		
التزام منافع الموظفين	١٠٢٥٠	٩٠٠٠
مخصص إعادة التهيئة	٥٢٥	٥٠٠
إجمالي الالتزامات المتداولة		
الالتزامات المتداولة		
الموردون	XXX	XXX
الدائنون وأرصدة دائنة أخرى	XXX	XXX
إجمالي حقوق الملكية والالتزامات		

**عرضت فقط قائمة المركز المالي البنود المتأثرة بالمثال ولا يمثل النموذج نموذجا إرشاديا

شركة .....

الشكل النظامي .....

قائمة الدخل الشامل

(كافة الأرقام بآلاف الريالات السعودية ما لم يرد خلاف ذلك)

	السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٨	السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٧ «المعدلة»
الإيرادات		١٠,٠٠٠
تكلفة الإيرادات		(١٠١٢٥)
مجمل الربح		**(١٢٥)**
مصروفات عمومية		(٥٠٠)
مصروفات البيع والتوزيع		(٤٥٠)
مصروفات تشغيل أخرى		
ربح أو خسارة فروق العملة		٠٠
ناتج عقود التحوط لفروق العملة		١٥
تكلفة التمويل		(٢٥)
الربح (الخسارة) قبل الزكاة الشرعية		
الزكاة الشرعية		(٥٠)
صافي (الخسارة)		(١١٣٥)
بنود الدخل الشامل الآخر		
بنود لا يتم إعادة تصنيفها لاحقا من خلال الربح والخسارة		
الخسائر الاكتوارية عن خطة منافع ترك الخدمة		(٥٥٠)
بنود يتم تبويبها لاحقا من خلال الربح والخسارة		
الجزء الفعال من أدوات تحوط سعر الصرف ٢٠١٨		٨٥
تسوية تصنيف الجزء الفعال عن عقود تحوط منتهية بـ ٢٠١٧		(٨٥)
إجمالي الدخل الشامل		**(١٦٨٥)**

**عرضت فقط قائمة الأرباح والخسائر والدخل الشامل البنود التي تأثرت وفقاً للمثال ولا يمثل النموذج بأعلاه نموذجا إرشاديا

١٠. مطابقة بنود حقوق الملكية عند التحول في ١ يناير ٢٠١٧ وفقاً للمعايير السعودية وكما عرضت وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم:-

(جميع الأرقام بالألف ريال)

	الإيضاح	رأس المال	الاحتياطي النظامي	الأرباح المبقاة	الاحتياطيات الأخرى (الدخل الشامل الآخر)	الإجمالي
الرصيد كما في ١ يناير ٢٠١٧ (وفقاً للمعايير السعودية)				١٠,٠٠٠	٠	١٠,٠٠٠
أثر تعديل الاستثمارات بأدوات حقوق الملكية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة				٢,٠٠٠		٢,٠٠٠
أثر تعديل مخصص ترك الخدمة بالقيمة الاكتوارية				١,٠٠٠		١,٠٠٠
أثر تصحيح الخطأ بتكلفة العقارات الاستثمارية *				٩٠٠		٩٠٠
أثر إثبات عقود وفقاً لمحاسبة التحوط بالقيمة العادلة				١٥	٨٥	١٠٠
الرصيد كما في ١ يناير ٢٠١٧ وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم				١٣,٩١٥	٨٥	١٤,٠٠٠

*أثر تصحيح تكلفة الأراضي ضمن العقارات الاستثمارية

١١.مطابقة بنود حقوق الملكية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٧ وفقاً للمعايير السعودية وكما عرضت وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم:-

(جميع الأرقام بالألف ريال)

	الإيضاح	رأس المال	الاحتياطي النظامي	الأرباح المبقاة	الاحتياطيات الأخرى (الدخل الشامل الآخر)	الإجمالي
الرصيد كما في ١ يناير ٢٠١٧ (وفقاً للمعايير السعودية)				١٠٠٠٠	٠	١٠٠٠٠
أثر تسويات تعديل الأرصدة الافتتاحية عند التحول في ١ يناير ٢٠١٧				٣٩١٥	٨٥	٤٠٠٠
حقوق الملكية كما في ١ يناير ٢٠١٧ (وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم)	١٠			١٣٩١٥	٨٥	١٤٠٠٠
ربح العام (المعدل) بعد أثر تعديلات الناشئة عن تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم	١٢			(١١٣٥)		(١١٣٥)
عناصر الدخل الشامل (بالصافي من تسوية إعادة التبويب)					(٥٥٠)	(٥٥٠)
إجمالي الدخل الشامل لعام ٢٠١٧				(١١٣٥)	(٥٥٠)	(١٦٨٥)
أرصدة حقوق الملكية كما في ١ يناير ٢٠١٧ (وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم)				١٢٧٨٠	(٤٦٥)	١٢٣١٥

١٢. مطابقة الربح والخسارة لعام ٢٠١٧:-

وفقاً لحسبة الأرباح المبقاة الواردة بصفحة ١٨:- في ٣١ ديسمبر ٢٠١٧ = ١٣,٩١٥ مليون + ١ مليون أرباح العام إضافة الى التعديلات التي تمت على ربح وخسارة العام بسبب التحول (- ٠١٠, (فرق استهلاك عن مخصص الفك = ٥٠/,٥ =٠١٠, مليون ريال + ٨, مليون(فرق مخصص عن مصروف وفوائد منافع الموظفين = ١,٧٥ - ,٩٥) - ٣ مليون انخفاض الاستثمارات المالية بالقيمة العادلة + ٠١٥, (الجزء غير الفعال من محاسبة تحوط لمعاملات ذات درجة احتمالية مرتفعة للتغيرات في أسعار صرف عملة أجنبيةعن تقييم ٣١ ديسمبر ٢٠١٧ + ٠٨٥, مليون (المحقق من الجزء الفعال عن عقود التحوط عن عام) ٢٠١٧- (٥, *٥٪) ٢٥ ٠, مليون (الفوائد التمويلية عن مخصص التفكيك والإزالة))=١٢,٧٨٠ مليون ريال ونخلص من ذلك أن المطابقة الواجب الإفصاح عنها لربح وخسارة العام تكون كما يلي:-

التعديلات	بالألف ريال
صافي ربح العام كما بقائمة الدخل وفقاً للمعايير السعودية.	١٠٠٠
فرق استهلاك أصل بعد تعديل قيمته الدفترية بالتزام إنهاء التشغيل وتكلفة التمويل المرتبطة (بمخصص إعادة التهيئة) التزام إنهاء التشغيل	(٣٥)
فرق إثبات التزام منافع الموظفين عن خطة المنافع المحددة لترك الخدمة وفقاً للقيمة الحالية المحتسبة اكتواريا عن العام	٨٠٠
الجزء غير الفعال من عقود التحوط لمعاملات ذات درجة احتمالية مرتفعة مرتبطة بعقود شراء مستقبلي لعملة أجنبية	١٥
الجزء الفعال من عقود التحوط لعقود مستقبليه لشراء عملات أجنبية الناتج عن التسوية بعام ٢٠١٧	٨٥
إثبات الخسارة غير المحققة عن استثمارات تم تصنيفها أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة	(٣,٠٠٠)
صافي خسارة العام وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم	(١,١٣٥)

مثال ٢ (شرح اثر التحول بإيضاحات القوائم المالية):-

تضمنت قائمة المركز المالي للمنشأة في ٣١ ديسمبر ٢٠١٦ مبلغ ٥٠٠٠ ريال تتمثل في نفقات تم إنفاقها لتطوير أحد منتجاتها وقد استوفت تلك النفقات الضوابط التي حددها معيار البحوث والتطوير السعودي لذلك تم إثباتها كأصل غير ملموس في ٣١ ديسمبر ٢٠١٦ وتم تقدير عمره الإنتاجي بخمس سنوات. وعند التحول للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، الذي لا يسمح برسملة تكلفة التطوير، فقد قامت المنشأة بالآتي :.

• تعديل الرصيد الافتتاحي في ١ يناير ٢٠١٧ للأصول غير الملموسة وإلغاء إثبات تكلفة تطوير المنتجات بقيمة ٥٠٠٠ ريال والتي تم إثباتها قبل تاريخ التحول للمعيار الدولي في ٣١ ديسمبر ٢٠١٦.

- تخفيض رصيد الأرباح المبقاة (المعدلة) في ١ يناير ٢٠١٧ مقابل التخفيض في قيمة الأصول غير الملموسة.
- إلغاء مبلغ إطفاء أصل التطوير البالغ ١٠٠٠ ريال لتعديل الربح والخسارة في قائمة الدخل الشامل عند إدراجها كقوائم مقارنة لسنة ٢٠١٨.
- يتم الإفصاح عن أثر تلك التعديلات في مطابقة الربح والخسارة لعام ٢٠١٧ وعرض الأثر بمطابقة بنود حقوق الملكية في ١ يناير و٣١ ديسمبر ٢٠١٧. ويتم عرض إيضاح سردي يوضح أثر التطبيق لأول مرة على بنود القوائم المالية كما يلي:-

أثر تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم لأول مرة:-

الأصول غير الملموسة :-

تضمن رصيد الأصول غير الملموسة في ٣١ ديسمبر ٢٠١٦ رصيدا يتمثل في تطوير منتجات بتكلفة ٥٠٠٠ ريال والذي يشمل النفقات التي تستوفي الشروط الضرورية لرسملة تكلفة تطوير المنتجات وفقاً للمعيار السعودي. إلا أن المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم لا يسمح برسملة تكلفة التطوير ويطلب إثبات تكلفة الأبحاث والتطوير كمصروفات. ولذلك تم تعديل كل من رصيد الأصول غير الملموسة ورصيد الأرباح المبقاة في ١ يناير ٢٠١٧ بأثر التسوية الناتجة عن التحول للمعيار الدولي. وعدل ربح أو خسارة العام المالي المنتهي في ٢٠١٧/١٢/٣١ والذى بلغ ٢٥٠,٠٠٠ ريال وفقاً للمعيار الدولي (٣١ ديسمبر ٢٠١٧ وفقاً للمعايير السعودية:٢٤٩٠٠٠ ريال) وذلك بأثر تخفيض مصروف الإطفاء وزيادة ربح العام بنصيب عام ٢٠١٧ من الإطفاء بقيمة ١٠٠٠ ريال وقد بلغ رصيد الأصول غير الملموسة « المعدل» كما يلي:

	٢٠١٧ **«المعدلة»** ريال
الرصيد كما في ١ يناير ٢٠١٧ (وفقاً للمعايير السعودية)	٥٠,٠٠٠
أثر تطبيق قسم ١٨ وعدم رسملة تكلفة التطوير وفقاً للمعيار الدولي	(٥,٠٠٠)
الرصيد كما في ا يناير ٢٠١٧ «المعدل» وفقاً للمعيار الدولي	٤٥,٠٠٠

	حقوق الملكية المتعلقة بمساهمي الشركة الأم							المتعلق بحصص الملكية غير المسيطرة	إجمالي حقوق الملكية
	إيضاح	رأس المال	الاحتياطي النظامي	الاحتياطي العام	الأرباح المبقاة (المعدلة)	الاحتياطيات الأخرى إيضاح رقم ١٢	الإجمالي		
الرصيد كما في ١ يناير ٢٠١٧	١١	١٠,٠٠٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠	٧٥,٠٠٠	٩٩٥,٠٠٠	٥٠,٠٠٠	١١,٢٢٠,٠٠٠	١,٢٤٧,٢٢٢	١٢,٤٦٧,٢٢٢
صافي دخل السنة (قبل التحول - وفقاً للمعايير السعودية ٢٤٩,٠٠٠ ريال)					٢٥٠,٠٠٠		٢٥٠,٠٠٠	٢٧,٧٧٧	٢٧٧,٧٧٧
تحويل الاحتياطي النظامي			٢٥٠٠٠		(٢٥,٠٠٠)		--	--	--
إجمالي الدخل الشامل الآخر						٢٠٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠	٥٠٠٠	٢٠٥,٠٠٠
توزيعات الأرباح					(٩٠,٠٠٠)		(٩٠,٠٠٠)	(١٠,٠٠٠)	(١٠٠,٠٠٠)
الرصيد كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٧		١٠,٠٠٠,٠٠٠	١٢٥,٠٠٠	٧٥,٠٠٠	١,١٣٠,٠٠٠	٢٥٠,٠٠٠	١١,٥٨٠,٠٠٠	١,٢٦٩,٩٩٩	١٢,٨٤٩,٩٩٩

إيضاح (١١) - مطابقة بنود حقوق الملكية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٧:-

		حقوق الملكية المتعلقة بمساهمي الشركة الأم							المتعلق بحصص الملكية غير المسيطرة	إجمالي حقوق الملكية
	إيضاح	رأس المال	الاحتياطي النظامي	الاحتياطي العام	الأرباح المبقاة (المعدلة)	الاحتياطيات الأخرى إيضاح رقم ١٢	الإجمالي			
الرصيد كما في ١ يناير ٢٠١٧ (كما بالمعايير السعودية)		١٠,٠٠٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠	٧٥,٠٠٠	١٠٠٠,٠٠٠	٥٠,٠٠٠	١١,٢٢٥,٠٠٠		١,٢٤٧,٢٢٢	١٢,٤٧٢,٢٢٢
أثر التحول بإلغاء إثبات تكلفة التطوير وتخفيض الأرباح المبقاة					(٥٠٠٠)		(٥٠٠٠)		-	(٥٠٠٠)
الرصيد كما في ١ يناير ٢٠١٧ (وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم)		١٠,٠٠٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠	٧٥,٠٠٠	٩٩٥,٠٠٠	٥٠,٠٠٠	١١,٢٢٠,٠٠		١,٢٤٧,٢٢٢	١٢,٤٦٧,٢٢٢

يجب على المنشأة أن تفصح عن مصروفات البحوث والتطوير بالإجمالي بشكل منفصل ضمن عرض عام ٢٠١٧

مثال (٣): (شامل على فصل المكونات بالعقارات والآلات والمعدات والفحص الرئيسي قسم (١٧) وتكلفة الاقتراض - قسم ٢٥)

تمتلك منشأة للنقل البحري عددا من سفن النقل التي يقدر عمرها الإنتاجي بـ ٥٠ سنة. وتحتفظ المنشأة بمحركات احتياطية لضمان استمرار عمل تلك السفن بقيمة مليوني ريال تم اقتناؤها في ١ يناير ٢٠١٦م، وكانت المنشأة تصنف المحركات الاحتياطية والتي تعد ذات قيمة مهمة ضمن المخزون في إطار المعيار السعودي للمخزون، وذلك منذ ١ يناير ٢٠١٦م. وفي إطار تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة

ومتوسطة الحجم، فإن إثبات المحركات الاحتياطية يتفق مع ضوابط إثبات العقارات والآلات والمعدات من حيث المنافع المستقبلية المرتبطة بتلك الأصول، وكذلك فإن هناك استبدالا هاما (إحلال لمحرك) يمثل مكونا رئيسيا لأحد مكونات الأصل (سفينة نقل) كمطلب تشغيلي يجرى بانتظام كل ٤ سنوات، وقد أجرى آخر استبدال للمحرك في ١ يناير ٢٠١٦م بقيمة ٣٠٠,٠٠٠ ريال، وقامت المنشأة برسملته على السفينة واستهلاكه ضمن الأصل (ذو العمر الافتراضي البالغ ٥٠ سنة)، وقامت المنشأة في نفس التاريخ بتكبد تكلفة الفحص الدوري الرئيسي الذي يجرى كل أربع سنوات، وأثبتت تكلفة الفحص ضمن الربح والخسارة بقيمة ٦٠٠٠٠ ريال، وكانت المنشأة قد قامت برسملة تكلفة اقتراض ضمن تكلفة إحدى السفن التي تطلب إجراء تحسينات بها استدعى الحصول على قرض لتمويل تلك التحسينات الرئيسة وبلغت قيمة تكلفة الاقتراض التي تم رسملتها المتعلقة بالقرض ٢٠,٠٠٠ ريال في ٣١ ديسمبر ٢٠١٦.

المطلوب:

توضيح أثر التحول للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم في تاريخ التحول، وفقاً للقسم (١٧) «العقارات والآلات والمعدات» والقسم (٢٥) «تكلفة الاقتراض» والقسم (٣٥) «التحول للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم لأول مرة»، علما بأن القوائم المالية الأولى التي تلتزم فيها المنشأة بتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم هي قوائم عام ٢٠١٨م، وأنها تعرض سنة مقارنة واحدة عن عام ٢٠١٧م وترغب المنشأة في دراسة الآثار المترتبة على ذلك في ١ يناير ٢٠١٧ والقيود المحاسبية عند تلك النقطة.

الحل:

حيث إن المنشأة تعرض أول قوائم مالية وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم في عام ٢٠١٨م (عام التطبيق الأول)، وتعرض قوائم مقارنة لعام وحيد وهو عام ٢٠١٧م، فسيكون تاريخ التحول هو ١ يناير ٢٠١٧م، وفي ذلك التاريخ ستراجع المنشأة سياساتها عند التحول، ووفقا للقسم (٣٥) الفقرة (٦)، سيتم إثبات أي تغير في السياسات على أنه تسوية على الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة أو حساب آخر مناسب لحقوق الملكية وتعدل الأرصدة الدفترية للأصول والالتزامات عند التحول (والتي تمثل الأرصدة الافتتاحية في ١ يناير٢٠١٧). وسوف يتم فصل المكونات المتماثلة في نمط الاستخدام والعمر الافتراضي عن تكلفة الأصل حسبما هو مطلوب بموجب القسم (١٧) «العقارات والآلات والمعدات».**

يتم احتساب القيمة الدفترية وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم بناء على العمر الإنتاجي للمكون المستبدل (المحرك) وهو(٤ سنوات) وقيمته (٣٠٠,٠٠٠ ريال) في ١ يناير ٢٠١٧ لتصبح القيمة الدفترية للمحرك (٣٠٠,٠٠٠ – (٤/ ٣٠٠,٠٠٠)) = ٢٢٥,٠٠٠ ريال، وحيث إنه كان قد سبق احتساب استهلاك لعام واحد لذلك المكون (المحرك المستبدل) ضمن الأصل (السفينة) (ذات العمر الافتراضي المقدر بخمسون عاما) قبل التحول، فوفقا للمعيار السعودي للأصول الثابتة فقد كان المحرك يهلك ضمن الأصل الرئيسي وكانت قيمته الدفترية (٣٠٠,٠٠٠ – (٣٠٠,٠٠٠ *١/٥٠)) = ٢٩٤,٠٠٠، ويكون على المنشأة إجراء القيد الآتي ضمن تسويات التحول لإعادة تبويب ذلك المكون (المحرك) وإثبات فرق الاستهلاك:

** يجب على المنشأة أن تفصح إن لم تتمكن من التوصل إلى آثار تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم الناتجة عن فصل أي مكونات أخرى مهمة لتلك السفن (قد يكون هناك تكلفة محركات من فترات سابقة متضمنة بتكلفة السفن) للأعوام قبل عام ٢٠١٦ وذلك في حال تعذر القيام بذلك بتكلفة وجهد مبررين وبشكل عملي للفترات الأخرى فيما قبل تاريخ التحول ،كما إن عليها فصل باقي المكونات بخلاف المحركات طالما ثبت لها نمط استخدام وعمر افتراضي مختلف عن المكونات الأخرى وإحلال هام دوري كمتطلب للتشغيل في ذلك النشاط .

• القيد المحاسبي (١): إثبات فصل المكونات لأحد الأصول في ١ يناير ٢٠١٧:

من مذكورين

٣٠٠,٠٠٠	ح / المحركات
٦٩,٠٠٠	ح / الأرباح المبقاة
٦,٠٠٠	ح/ مجمع استهلاك الناقلات

إلى مذكورين

٣٠٠,٠٠٠	ح/ الناقلات (السفن)
٧٥,٠٠٠	ح/ مجمع استهلاك المحركات

• القيد المحاسبي(٢) :- رسملة تكلفة الفحص الرئيسي في ١ يناير ٢٠١٧م.

يجب أن ترسمل تكلفة الفحص الدوري الرئيسي بالقيمة الدفترية بعد خصم استهلاك عام ٢٠١٦م وفقاً لفقرة (٧.١٧) بالمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، والذي سبق أن أثبت كمصروف في ٢٠١٦م وفقاً للمعايير السعودية.

٤٥,٠٠٠ من ح / محركات الناقلات (الفحص الرئيسي).

٤٥,٠٠٠ إلى ح / الأرباح المبقاة.

القيمة الدفترية للفحص الرئيسي الواجب رسملتها وفقاً لقسم ١٧ من المعيار الدولي = (٦٠,٠٠٠ *(٤/٣)) = ٤٥,٠٠٠ ريال. حيث من المفترض أنه قد مر عام في تاريخ التحول من تاريخ آخر فحص وأن الفحص الرئيسي مفترض أن يكون قد استهلك بقيمة ١٥,٠٠٠ ريال ما يمثل استهلاك عام ٢٠١٦

• القيد المحاسبي(٣) :- إثبات المعدات الاحتياطية الهامة السابق إثباتها ضمن المخزون (فقرة ١٧.٥) ضمن العقارات والآلات والمعدات وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم.

مدين	دائن
ريال	ريال

من مذكورين

٤٠,٠٠٠	ح / الأرباح المبقاة
١,٩٦٠,٠٠٠	ح / المعدات الاحتياطية للمحركات (بند عقارات وآلات ومعدات)
٢٠٠٠,٠٠٠	**إلى ح / المخزون.**

* قيمة استهلاك المعدات الاحتياطية المقتناة في ١ يناير ٢٠١٦ بعد رسملتها (وفقاً للمعيار الدولي في ١ يناير ٢٠١٧م)

وحتى تاريخ التحول = (٢٠٠٠,٠٠٠ / ٥٠ سنة) = ٤٠,٠٠٠ ريال

• القيد المحاسبي(٤) :- إلغاء إثبات تكلفة الاقتراض السابق رسملتها، حيث أن القسم ٢٥ «تكلفة الاقتراض» لا يجيز رسملة هذه التكلفة.

مدين	دائن
ريال	ريال
٢٠,٠٠٠	من ح الأرباح المبقاة
٢٠,٠٠٠	إلى ح / الناقلات (السفن)