

المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ "القوائم المالية المنفصلة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ "القوائم المالية المنفصلة"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧

القوائم المالية المنفصلة

الهدف

- ١ هدف هذا المعيار هو النص على متطلبات المحاسبة والإفصاح عن الاستثمارات في المنشآت التابعة والمشروعات المشتركة والمنشآت الزميلة عندما تُعد المنشأة قوائم مالية منفصلة.

النطاق

- ٢ يجب تطبيق هذا المعيار عند المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت التابعة والمشروعات المشتركة والمنشآت الزميلة وذلك عندما تختار المنشأة، أو عندما تكون مُطالبة بموجب لوائح محلية، أن تعرض قوائم مالية منفصلة.
- ٣ لا يُحدد هذا المعيار المنشآت التي تقوم بإعداد القوائم المالية المنفصلة. وهو ينطبق عندما تعد المنشأة قوائم مالية منفصلة تلتزم بالمعايير الدولية للتقرير المالي.

التعريفات

- ٤ تُستخدم المصطلحات الآتية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها فيما يلي:
- القوائم المالية الموحدة* هي قوائم مالية لمجموعة يتم فيها عرض الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات والتدفقات النقدية للمنشأة الأم ومنشآتها التابعة على أنها قوائم مالية لمنشأة اقتصادية واحدة.
- القوائم المالية المنفصلة* هي القوائم التي تعرضها المنشأة ويمكن للمنشأة أن تختار فيها، وفقاً للمتطلبات الواردة في هذا المعيار، أن تحاسب عن استثماراتها في المنشآت التابعة والمشروعات المشتركة والمنشآت الزميلة إما بالتكلفة، أو وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية"، أو باستخدام طريقة حقوق الملكية الموضحة في المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة".
- ٥ المصطلحات الآتية مُعرّفة في الملحق أ للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة"، وفي الملحق أ للمعيار الدولي للتقرير المالي ١١ "الترتيبات المشتركة" وفي الفقرة ٣ من المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨:
- المنشأة الزميلة
 - السيطرة على المنشأة المستثمر فيها
 - طريقة حقوق الملكية
 - المجموعة
 - المنشأة الاستثمارية
 - السيطرة المشتركة
 - المشروع المشترك
 - المشارك في مشروع مشترك
 - المنشأة الأم
 - التأثير المهم

• المنشأة التابعة

- ٦ القوائم المالية المنفصلة هي تلك التي تُعرض بالإضافة إلى القوائم المالية الموحدة، أو بالإضافة إلى القوائم المالية للمنشأة المستثمرة التي ليست لها استثمارات في منشآت تابعة ولكن لها استثمارات في منشآت زميلة أو مشروعات مشتركة تحاسب عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨، بخلاف الظروف المحددة في الفقرتين ٨ و ٨أ.
- ٧ القوائم المالية للمنشأة التي ليست لها منشأة تابعة أو منشأة زميلة أو ليست لها حصة ملكية في مشروع مشترك بصفتها طرف مشارك في مشروع مشترك ليست قوائم مالية منفصلة.
- ٨ يجوز للمنشأة المعفاة من التوحيد وفقاً للفقرة ٤(أ) من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠، أو من تطبيق طريقة حقوق الملكية وفقاً للفقرة ١٧ من المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ (المُعدل في ٢٠١١)، أن تعرض قوائم مالية منفصلة على أنها قوائمها المالية الوحيدة.
- ٨أ تعرض المنشأة الاستثمارية القوائم المالية المنفصلة على أنها قوائمها المالية الوحيدة عندما تكون مُطالبة طوال الفترة الحالية وجميع فترات المقارنة المعروضة بتطبيق الاستثناء من التوحيد لجميع منشآتها التابعة وفقاً للفقرة ٣١ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠.

إعداد القوائم المالية المنفصلة

- ٩ يجب إعداد القوائم المالية المنفصلة وفقاً لجميع المعايير التي تنطبق عليها، باستثناء ما هو منصوص عليه في الفقرة ١٠.
- ١٠ عندما تعد المنشأة قوائم مالية منفصلة، يجب عليها أن تحاسب عن الاستثمارات في المنشآت التابعة والمشروعات المشتركة والمنشآت الزميلة إما:
- (أ) بالتكلفة؛ أو
- (ب) وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛ أو
- (ج) باستخدام طريقة حقوق الملكية الموضحة في المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨.
- ويجب على المنشأة تطبيق المحاسبة نفسها عن كل صنف من الاستثمارات. وفيما يخص الاستثمارات التي تتم المحاسبة عنها بالتكلفة أو باستخدام طريقة حقوق الملكية، فيجب المحاسبة عنها وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥ "الأصول غير المتداولة المُحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة" عندما تُصنف على أنها مُحتفظ بها للبيع أو للتوزيع (أو عندما تُدرج ضمن مجموعة استبعاد مُصنّفة على أنها مُحتفظ بها للبيع أو للتوزيع). وفي مثل هذه الظروف، لا يتم تغيير قياس الاستثمارات المحاسب عنها وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩.
- ١١ إذا اختارت المنشأة، وفقاً للفقرة ١٨ من المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ (المُعدل في ٢٠١١)، أن تقيس استثماراتها في المنشآت الزميلة أو المشروعات المشتركة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩، فيجب عليها أيضاً أن تحاسب عن تلك الاستثمارات بالطريقة نفسها في قوائمها المالية المنفصلة.
- ١١أ إذا كانت المنشأة الأم مُطالبة، وفقاً للفقرة ٣١ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠، بأن تقيس استثماراتها في منشأة تابعة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩، فيجب عليها أيضاً أن تحاسب عن استثماراتها في المنشأة التابعة بالطريقة نفسها في قوائمها المالية المنفصلة.
- ١١ب عندما تتوقف المنشأة الأم عن كونها منشأة استثمارية، أو عندما تصبح منشأة استثمارية، يجب عليها أن تحاسب عن التغيير ابتداءً من التاريخ الذي حدث فيه تغير وضعها، كما يلي:
- (أ) عندما تتوقف المنشأة عن كونها منشأة استثمارية، يجب عليها المحاسبة عن الاستثمارات في المنشأة التابعة وفقاً للفقرة ١٠. ويجب أن يكون تاريخ التغير في الوضع هو التاريخ المفترض للاستحواذ. ويجب أن تعبر القيمة العادلة للمنشأة التابعة في التاريخ المفترض للاستحواذ عن العوض المفترض المنقول عند المحاسبة عن الاستثمارات وفقاً للفقرة ١٠.

(١) [حُذفت]

(٢) [حُذفت]

(ب) عندما تصبح المنشأة منشأة استثمارية، يجب عليها أن تحاسب عن الاستثمار في المنشأة التابعة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩. ويجب إثبات الفرق بين المبلغ الدفترى السابق للمنشأة التابعة وقيمتها العادلة في تاريخ تغير وضع المنشأة المستثمرة على أنه مكسب أو خسارة ضمن الربح أو الخسارة. ويجب معالجة المبلغ التراكمي لأي مكسب أو خسارة، والمثبت سابقاً ضمن الدخل الشامل الآخر فيما يتعلق بتلك المنشآت التابعة، كما لو أن المنشأة الاستثمارية قد استبعدت تلك المنشآت التابعة في تاريخ تغير وضعها.

١٢ يتم إثبات توزيعات الأرباح من منشأة تابعة أو مشروع مشترك أو منشأة زميلة في القوائم المالية المنفصلة للمنشأة عند نشأة حق المنشأة في استلام توزيعات الأرباح. ويتم إثبات توزيعات الأرباح ضمن الربح أو الخسارة ما لم تختار المنشأة استخدام طريقة حقوق الملكية، ففي هذه الحالة يتم إثبات توزيعات الأرباح على أنها تخفيض من المبلغ الدفترى للاستثمار.

١٣ عندما تعيد المنشأة الأم تنظيم هيكل مجموعتها من خلال إنشاء منشأة جديدة على أنها منشأتها الأم بطريقة تستوفي الضوابط الآتية:

(أ) أن تكتسب المنشأة الأم الجديدة السيطرة على المنشأة الأم الأصلية عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية في مقابل أدوات حقوق الملكية القائمة للمنشأة الأم الأصلية؛

(ب) أن تكون أصول والتزامات المجموعة الجديدة والمجموعة الأصلية هي ذاتها قبل عملية إعادة التنظيم مباشرةً وبعدها؛

(ج) أن يكون لملك المنشأة الأم الأصلية قبل إعادة التنظيم نفس الحصة المطلقة والنسبية في صافي أصول المجموعة الأصلية والمجموعة الجديدة قبل عملية إعادة التنظيم مباشرةً وبعدها،

وتحاسب المنشأة الأم الجديدة، في قوائمها المالية المنفصلة، عن استثمارها في المنشأة الأم الأصلية وفقاً للفقرة ١٠ (أ)، يجب عندئذٍ على المنشأة الأم الجديدة أن تقيس التكلفة بالمبلغ الدفترى لنصيبها من بنود حقوق الملكية التي تظهر في القوائم المالية المنفصلة للمنشأة الأم الأصلية في تاريخ إعادة التنظيم.

١٤ بالمثل، قد تقوم منشأة ليست منشأة أمّاً بتأسيس منشأة جديدة على أنها المنشأة الأم لها بطريقة تستوفي الضوابط الواردة في الفقرة ١٣. وتنطبق المتطلبات الواردة في الفقرة ١٣ على حدٍ سواء على عمليات إعادة التنظيم تلك. وفي مثل هذه الحالات، تكون الإشارات إلى "المنشأة الأم الأصلية" و"المجموعة الأصلية" إشارات إلى "المنشأة الأصلية".

الإفصاح

١٥ يجب على المنشأة تطبيق جميع المعايير التي تنطبق عليها عند تقديم الإفصاحات في قوائمها المالية المنفصلة، بما في ذلك المتطلبات الواردة في الفقرتين ١٦ و ١٧.

١٦ عندما تختار المنشأة الأم، وفقاً للفقرة ٤ (أ) من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠، ألا تعد قوائم مالية موحدة وتعد، بدلاً من ذلك، قوائم مالية منفصلة، فيجب عليها الإفصاح في تلك القوائم المالية المنفصلة عما يلي:

(أ) حقيقة أن القوائم المالية هي قوائم مالية منفصلة؛ وأنه قد تم استخدام الإعفاء من التوحيد؛ والاسم والمقر الرئيسي (وبلد التأسيس، إن كان مختلفاً) لأعمال المنشأة التي تم إعداد قوائمها المالية الموحدة التي تلتزم بالمعايير الدولية للتقرير المالي لغرض الاستخدام العام؛ والعنوان الذي يمكن الحصول منه على تلك القوائم المالية الموحدة.

(ب) قائمة بالاستثمارات المهمة في المنشآت التابعة والمشروعات المشتركة والمنشآت الزميلة، تتضمن:

(١) أسماء تلك المنشآت المستثمر فيها.

(٢) المقر الرئيسي (وبلد التأسيس، إذا كان مختلفاً) لأعمال تلك المنشآت المستثمر فيها.

(٣) نسبة حصة ملكيتها (ونسبتها في حقوق التصويت، إذا كانت مختلفة) المُحتفظ بها في تلك المنشآت المستثمر فيها.

(ج) وصف للطريقة المستخدمة في المحاسبة عن الاستثمارات المذكورة في البند (ب).

- ١١٦ عندما تُعدّ المنشأة الاستثمارية التي هي منشأة أمّ (بخلاف المنشأة الأم المشمولة في الفقرة ١٦) قوائم مالية منفصلة على أنها قوائمها المالية الوحيدة، وفقاً للفقرة ٨، فإن المنشأة الاستثمارية يجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة. ويجب على المنشأة الاستثمارية أيضاً عرض الإفصاحات المتعلقة بالمنشآت الاستثمارية التي يتطلبها المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ "الإفصاح عن الحصص في منشآت أخرى".
- ١٧ عندما تُعدّ المنشأة الأم (بخلاف المنشأة الأم المشمولة في الفقرتين ١٦ و ١٦أ) أو المنشأة المستثمرة التي لها سيطرة مشتركة أو تأثير مهم على منشأة مستثمر فيها، قوائم مالية منفصلة، يجب على المنشأة الأم أو المنشأة المستثمرة أن تحدد القوائم المالية المعدة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ أو المعيار الدولي للتقرير المالي ١١ أو المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ (المُعدل في ٢٠١١) التي تتعلق بها القوائم المالية المنفصلة. ويجب على المنشأة الأم أو المنشأة المستثمرة أن تفصح أيضاً في قوائمها المالية المنفصلة عما يلي:
- (أ) حقيقة أن القوائم هي قوائم مالية منفصلة وأسباب إعداد هذه القوائم إذا لم تكن مطلوبة بموجب النظام.
- (ب) قائمة بالاستثمارات المهمة في المنشآت التابعة والمشروعات المشتركة والمنشآت الزميلة، تتضمن:
- (١) أسماء تلك المنشآت المستثمر فيها.
- (٢) المقر الرئيسي (وبلد التأسيس، إذا كان مختلفاً) لأعمال تلك المنشآت المستثمر فيها.
- (٣) نسبة حصة ملكيتها (ونسبتها في حقوق التصويت، إذا كانت مختلفة) المُحتفظ بها في تلك المنشآت المستثمر فيها.
- (ج) وصف للطريقة المستخدمة في المحاسبة عن الاستثمارات المذكورة في البند (ب).

تاريخ السريان والتحول

- ١٨ يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٣ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة المعيار لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة وتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ والمعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ (المُعدل في ٢٠١١) في الوقت نفسه.
- ١٨أ عدّل الإصدار "المنشآت الاستثمارية" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ والمعيار الدولي للمحاسبة ٢٨)، الصادر في أكتوبر ٢٠١٢، الفقرات ٥ و ٦ و ١٧ و ١٨ وأضاف الفقرات ٨، ١١ و ١١أ، ١٦ و ١٨ ب و ١٨ ط. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٤ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة تلك التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة وتطبيق جميع التعديلات الواردة في التعديل "المنشآت الاستثمارية" في الوقت نفسه.
- ١٨ ب في تاريخ التطبيق الأولي لتعديلات "المنشآت الاستثمارية" (والذي، لأغراض هذا المعيار، هو بداية فترة التقرير السنوية التي تُطبّق خلالها تلك التعديلات لأول مرة)، إذا خلصت المنشأة الأم إلى أنها منشأة استثمارية، فيجب عليها تطبيق الفقرات ١٨ ج و ١٨ ط على استثمارها في المنشأة التابعة.
- ١٨ ج في تاريخ التطبيق الأولي، يجب على المنشأة الاستثمارية التي كانت تقيس في السابق استثمارها في منشأة تابعة بالتكلفة أن تقيس ذلك الاستثمار بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة كما لو كانت متطلبات هذا المعيار سارية على الدوام. ويجب على المنشأة الاستثمارية أن تعدل بأثر رجعي الفترة السنوية التي تسبق مباشرة تاريخ التطبيق الأولي ويجب أن تعدل الأرباح المبقاة في بداية الفترة السابقة مباشرة تبعاً لأي فرق بين:
- (أ) المبلغ الدفتری السابق للاستثمار؛
- (ب) القيمة العادلة لاستثمار المنشأة المستثمرة في المنشأة التابعة.

- ١٨ د في تاريخ التطبيق الأولي، يجب على المنشأة الاستثمارية التي كانت تقيس في السابق استثمارها في منشأة تابعة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر أن تستمر في قياس ذلك الاستثمار بالقيمة العادلة. ويجب نقل المبلغ التراكمي لأي تعديل للقيمة العادلة، تم إثباته في السابق ضمن الدخل الشامل الآخر، إلى الأرباح المبقاة في بداية الفترة السنوية التي تسبق مباشرة تاريخ التطبيق الأولي.
- ١٨ هـ في تاريخ التطبيق الأولي، لا يجوز للمنشأة الاستثمارية إجراء تعديلات على المحاسبة السابقة عن أية حصة في منشأة تابعة اختارت سابقاً أن تقيسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩، كما هو مسموح به في الفقرة ١٠.
- ١٨ و قبل تاريخ إقرار المنشأة الاستثمارية للعمل بالمعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة"، يجب على المنشأة الاستثمارية أن تستخدم مبالغ القيمة العادلة التي تم التقرير عنها سابقاً للمنشآت المستثمرة أو للإدارة إذا كانت تلك المبالغ تمثل المبلغ الذي كان سيتم مقابله بمبادلة الاستثمار بين أطراف تتوفر لديها المعرفة والرغبة في التعامل في معاملة تتم بإرادة حرة في تاريخ التقييم.
- ١٨ ز إذا كان قياس الاستثمار في المنشأة التابعة وفقاً للفقرات ١٨ ج ١٨، غير ممكن عملياً (حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء")^١، فيجب على المنشأة الاستثمارية تطبيق متطلبات هذا المعيار في بداية أسبق فترة يكون من الممكن عملياً فيها تطبيق الفقرات ١٨ ج ١٨، والتي قد تكون هي الفترة الحالية. ويجب على المنشأة المستثمرة أن تعدل بأثر رجعي الفترة السنوية التي تسبق مباشرة تاريخ التطبيق الأولي، ما لم تكن بداية أسبق فترة يمكن عملياً تطبيق هذه الفقرة خلالها هي الفترة الحالية. وعندما يكون التاريخ الذي يمكن فيه عملياً للمنشأة المستثمرة أن تقيس القيمة العادلة للمنشأة التابعة أسبق من بداية الفترة السابقة مباشرة، فيجب على المنشأة المستثمرة أن تعدل حقوق الملكية في بداية الفترة السابقة مباشرة تبعاً لأي فرق بين:
- (أ) المبلغ الدفئري السابق للاستثمار؛
- (ب) القيمة العادلة لاستثمار المنشأة المستثمرة في المنشأة التابعة.
- وإذا كانت أسبق فترة يمكن عملياً تطبيق هذه الفقرة خلالها هي الفترة الحالية، فيجب إثبات تعديل حقوق الملكية في بداية الفترة الحالية.
- ١٨ ح إذا كانت المنشأة الاستثمارية قد استبعدت، أو فقدت السيطرة على، استثمار في منشأة تابعة قبل تاريخ التطبيق الأولي لتعديلات "المنشآت الاستثمارية"، فإن المنشأة الاستثمارية غير مُطالبة بإجراء تعديلات على المحاسبة السابقة عن هذا الاستثمار.
- ١٨ ط بالرغم من الإشارات إلى الفترة السنوية التي تسبق مباشرة تاريخ التطبيق الأولي ("الفترة السابقة مباشرة") الواردة في الفقرات ١٨ ج - ١٨ ز، فإن المنشأة يجوز لها أيضاً أن تعرض معلومات مقارنة معدلة لأية فترات سابقة معروضة، ولكنها غير مُطالبة بالقيام بذلك. وإذا عرضت المنشأة معلومات مقارنة معدلة لأية فترات سابقة، فإن جميع الإشارات الواردة في الفقرات ١٨ ج - ١٨ ز إلى "الفترة السابقة مباشرة" يجب أن تُقرأ على أنها إشارات إلى "أسبق فترة مقارنة مُعدلة معروضة". وإذا عرضت المنشأة معلومات مقارنة غير معدلة لأية فترات سابقة، فيجب عليها أن تحدد بشكل واضح المعلومات التي لم تُعدّل، وأن تنص على أنها قد أُعدت وفقاً لأساس مختلف، وأن توضح ذلك الأساس.
- ١٨ ي عدّل الإصدار "طريقة حقوق الملكية في القوائم المالية المنفصلة" (تعديلات على المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧)، الصادر في أغسطس ٢٠١٤، الفقرات ٤ - ٧، ١٠، ١١ ب، و ١٢. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات بأثر رجعي للفترة السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٦ أو بعد ذلك التاريخ وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"^٢. ويسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة تلك التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

الإشارات إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٩

- ١٩ إذا طبقت المنشأة هذا المعيار ولكنها لم تطبق بعد المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، فإن أية إشارة إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ يجب أن تُقرأ على أنها إشارة إلى المعيار الدولي للمحاسبة ٣٩ "الأدوات المالية: الإثبات والقياس".

^١ عندما أصدر مجلس المعايير الدولية للمحاسبة المعيار الدولي للتقرير المالي ١٨ "العرض والإفصاح في القوائم المالية" في أبريل ٢٠٢٤، غير المجلس اسم المعيار الدولي للمحاسبة ٨ إلى "أساس إعداد القوائم المالية".

^٢ عندما أصدر مجلس المعايير الدولية للمحاسبة المعيار الدولي للتقرير المالي ١٨، غير المجلس اسم المعيار الدولي للمحاسبة ٨.

سحب المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ (٢٠٠٨)

٢٠ صدر هذا المعيار بشكل متزامن مع المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠. ويحل هذان المعياران معاً محل المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة" (المُعدل في ٢٠٠٨).