



SOCPA
الهيئة السعودية
للمحاسبين القانونيين

الإرشادات التطبيقية للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم

قائمة التغيرات في حقوق أصحاب الملكية
وقائمة الدخل والأرباح المبقاة

القسم
(٦)



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 اعتماد 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 .

١. هل هناك اختلاف في عرض قائمة التغيرات في حقوق أصحاب رأس المال وفقاً للمعيار السعودي والمعيار الدولي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم؟

• يتطلب المعيار السعودي عرض قائمة التغير في حقوق أصحاب رأس المال حينما تكون المعاملات مع الملاك معقدة بحيث لا يفي عرض قائمة التغير في الأرباح المبقاة وحدها عن وصف تلك المعاملات، وفي كافة الحالات يجب إبراز التغيرات في حقوق أصحاب رأس المال إما في «قائمة الأرباح المبقاة» أو في «قائمة التغيرات في حقوق أصحاب رأس المال».

(فقرة رقم ٦٢٧)

• يتطلب المعيار الدولي ضمن نطاق القسم السادس أن تعرض التغيرات في حقوق الملكية في قائمة التغير في حقوق أصحاب الملكية. إلا أنه في ظل شروط معينة باختيار المنشأة يمكن أن تعرض التغيرات في قائمة الدخل والأرباح المبقاة.

ووفقاً للمعيار السعودي للعرض والإفصاح العام:

- تعرض قائمة التغيرات في حقوق أصحاب رأس المال:

٧ التغيرات في رأس المال المدفوع وفي المنح الرأسمالية. والاحتياطيات والأرباح المبقاة المخصصة وغير المخصصة - كل على حدة.

٧ تبرز قائمة التغيرات في حقوق أصحاب رأس المال أرصدة أول المدة لرأس المال المدفوع والمنح الرأسمالية والاحتياطيات والأرباح المبقاة المخصصة وغير المخصصة، كلٌّ منها كبند منفصل - وذلك قبل وبعد أية تسويات تتعلق بالمدد المالية السابقة.

٧ يجب أن تبرز القائمة المشار إليها الإضافات والاستبعادات من أرصدة أول المدة التي وردت بالفقرة السابقة في صلب القائمة مع وصف لطبيعة كل إضافة أو استبعاد.

(الفقرة ٦٢٩- معيار العرض والإفصاح العام)

١/١ هل أضاف المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم بنوداً بعينها صراحة للعرض بقائمة

التغيرات في حقوق أصحاب الملكية؟

- نعم حيث تعرض قائمة التغيرات في حقوق أصحاب الملكية التغيرات في حقوق الملكية بحيث توضح:

• ربح أو خسارة الفترة.

• التغير في الدخل الشامل للفترة بحيث يظهر بشكل منفصل ما يخص المنشأة الأم وحصص الملكية غير المسيطرة.

• التغيير في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء الذي يتم على بنود حقوق الملكية وذلك لكل مكون لحقوق الملكية، آثار التطبيق بأثر رجعي، أو التعديل بأثر رجعي المثبتة وفقاً للقسم ١٠ «السياسات المحاسبية، والتقديرات والأخطاء»

• لكل مكون لحقوق الملكية، مطابقة بين المبلغ الدفترى في بداية الفترة مع المبلغ الدفترى في نهاية الفترة، مع الإفصاح - بشكل منفصل - عن التغيرات الناتجة عما يلي:

١. الربح أو الخسارة.

٢. الدخل الشامل الآخر.

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.

يتضح مما سبق أن التغيير في الدخل الشامل والمطابقة بين رصيد بداية ونهاية الفترة لبنود الدخل الشامل الآخر هما البندان اللذان يمثلان ما أضافه المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم صراحة لقائمة التغيرات في حقوق أصحاب الملكية .

► ويتضح مما ورد أعلاه الاختلاف عن الفقرة ٢٢٧ من المعيار السعودي في الآتي:

١. أوضح المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم أن لكل بند من بنود حقوق الملكية يتم عرض التغير ورصيد أول المدة وآخر المدة له، وهو نفس منهجية المعيار السعودي مع إضافة بعض البنود.
 ٢. ركز المعيار الدولي على بنود لم تتم الإشارة إليها بمعيار العرض والإفصاح السعودي كالآتي:-
- **المعيار الدولي:** الإشارة إلى بنود الدخل الشامل الآخر والسابق عرضها في قسم قائمة الدخل الشامل وعرض التغيرات التي وقعت فيها خلال الفترة بصفة عامة وكذلك أسهم الخزينة.
 - **المعيار السعودي:** لم يشر لذلك لعدم وجود مثل تلك البنود واقتصر على التغيرات في رأس المال والأرباح المُبقاة والاحتياطات والمنح الرأسمالية، وهنا يجب الأخذ في الاعتبار الآتي:
 - لم يرد ضمن المعيار الدولي تصنيف المنح الرأسمالية ببنود حقوق الملكية، و تتم معالجة المنح الحكومية وفقاً لمدخل الإيراد ووفقاً لضوابط معينة في القسم رقم ٢٤، وتحديداً الفقرة رقم ٢٤ ، ٤٠ ، وليس ضمن حقوق الملكية.

• **أضاف المعيار الدولي** أن يتم عرض التغير في حصص حقوق الملكية في المنشأة التابعة التي لا ينتج عنها فقدان سيطرة في قائمة التغيرات في حقوق أصحاب الملكية. وتتساوى المعالجة مع تلك الموصوفة في المعايير السعودية، وإن لم يُنصَّ على العرض بقائمة التغيرات في حقوق أصحاب رأس المال صراحة في المعيار السعودي فهي كباقي بنود حقوق الملكية لا بد أن تخضع لنفس طريقه العرض، ولا يمثل ذلك فارقاً بين الإطاريين الدولي والسعودي حيث طالما أن البيع والشراء لم يترتب عليه تغيير وضع المنشأة إلى درجة أقل من السيطرة لذلك يثبت فرق سعر البيع عن القيمة الدفترية في حقوق الملكية.

❖ لماذا ذكر المعيار الدولي عند التعديل في السياسات وتصحيح الأخطاء أن يعرض التغير نتيجة التطبيق أو التعديل بأثر رجعي على بنود حقوق الملكية ولم يُشِرْ إلى الأرباح المُبقاة فقط كما أُشيرَ في المعيار السعودي للعرض والإفصاح العام؟

إن آثار التطبيق بأثر رجعي أو التعديل بأثر رجعي على بنود يتم قياسها من خلال الدخل الشامل الآخر من المناسب أن تُعالج بتعديل بند الدخل الشامل الآخر المرتبط بالتعديل، فيما عدا إذا ثبت أن الأثر يخص الربح أو الخسارة أو ما نص المعيار الدولي على وجوب أن يعامل بأثر مستقبلي.

مثال: التعديل لإثبات عقد يخص المحاسبة عن التحوط لم تثبته المنشأة بدفاترها بنهاية العام:

عقد مستقبلي للتحوط عن مخاطر فروق عملة أجنبية متوقعة عن معاملة مستقبلية مثل التحوط لتغير سعر الصرف

للمتحصلات بالعملة الأجنبية من أحد العملاء باستخدام عقد يعطي الحق للمنشأة لبيع وحدات عملة أجنبية بسعر مستقبلي محدد سلفاً. وقد وجدت المنشأة أنها لم تثبت التغير في قيمة تلك الأداة المالية كما تطلب قسم ١٢ « الموضوعات الأخرى للأدوات المالية» وطالما لم يُثبت التغير في قيمة أداة التحوط (التعاقد المستقبلي) فيجب التعديل بأثر رجعي بإثبات الجزء الفعال من التغير على الدخل الشامل الآخر ومصنفاً بحساب «احتياطي الجزء الفعال من التغير بأدوات التحوط للتدفقات النقدية» بالاحتياطيات بقائمة المركز المالي.

٢/١ متى يمكن أن تُعرض قائمة الدخل والأرباح المبقاة؟ وما هي المعلومات التي تُعرض في تلك القائمة؟

٧ إذا كانت التغيرات في حقوق ملكية المنشأة 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 فإن المنشأة أن تعرض قائمة الدخل والأرباح المبقاة بدلاً من قائمة الدخل الشامل وقائمة التغيرات في حقوق أصحاب الملكية.

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

- الأرباح المبقاة في بداية فترة التقرير.
- توزيعات الأرباح المعلنة والمدفوعة أو واجبة السداد خلال الفترة.
- إعادة عرض الأرباح المبقاة لتصحيح أخطاء فترة سابقة.
- إعادة عرض الأرباح المبقاة للتغيرات في السياسة المحاسبية.
- الأرباح المبقاة في نهاية فترة التقرير.

مثال: يشمل عرض قائمة التغير في حقوق الملكية بعد أثر التعديل لتصحيح أخطاء سنوات سابقة، والتعديل بأثر رجعي لتغير السياسة المحاسبية لأحد بنود القوائم المالية:-

فيما يلي عرض قائمة التغير في حقوق الملكية للعام ٢٠X١ وإيضاحات التعديل بأثر رجعي على رصيد الأرباح المبقاة إثر اكتشاف الأخطاء التي تخص العام ٢٠X٠:-

شركة / منشأه

الكيان القانوني

قائمة التغيير في حقوق الملكية

عن السنة المالية المنتهية في / /

حقوق الملكية المتعلقة بمساهمي الشركة الأم									
إيضاح	رأس المال	الاحتياطي النظامي	الاحتياطي العام	الأرباح المُبقاة (المعدلة)	الاحتياطيات الأخرى إيضاح رقم ١١	الإجمالي	بحرص الملكية غير المسيطرة	إجمالي حقوق الملكية	المتعلق
*الرصيد كما في ١ يناير ٢٠X١ (سابق قبل التعديل)	١٠,٠٠٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠	٧٥,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	٥٠,٠٠٠	١١,٢٢٥,٠٠٠	١,٢٤٧,٢٢٢	١٢,٤٧٢,٢٢٢	
تسويات سنوات سابقة				(٤٥,٠٠٠)		(٤٥,٠٠٠)	---	(٤٥,٠٠٠)	
الرصيد المعدل في ١ يناير، ٢٠X١	١٠,٠٠٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠	٧٥,٠٠٠	٩٥٥,٠٠٠	٥٠,٠٠٠	١١,١٨٠,٠٠٠	١,٢٤٧,٢٢٢	١٢,٤٢٧,٢٢٢	
صافي ربح السنة				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 ٢٠X١	١٠,٠٠٠,٠٠٠	١٢٥,٠٠٠	٧٥,٠٠٠	١,٠٩٠,٠٠٠	٢٥٠,٠٠٠	١١,٥٤٠,٠٠٠	١,٢٦٩,٩٩٩	١٢,٨٠٩,٩٩٩	

* عرضت قائمة التغيير في حقوق الملكية لعام واحد لأغراض المثال ويتطلب العرض للقوائم المالية سنتين على الأقل، فيما لو كان بالمثال عرضت قائمة ٢٠X٠ المقارنة كان سيعرض ربح عام ٢٠X٠ المعدل وصولاً إلى الأرباح المبقاة المعدلة بقيمة ٩٥٥,٠٠٠ ريال وهو (الرصيد الافتتاحي المعدل بعام ٢٠X١)

إيضاح (١٠) تسويات سنوات سابقة:-

قامت الشركة خلال العام ٢٠X١ بمراجعة بعض المعالجات المحاسبية التي أظهرت أخطاءً محاسبية في الإثبات والقياس في بعض بنود القوائم المالية في ضوء سياساتها المحاسبية، وقد أسفر ذلك عن التعديل بأثر رجعي عن تصحيح تلك الأخطاء الهامة وإعادة عرض أرقام القوائم المالية المقارنة والتسوية على رصيد الأرباح المبقاة ليصبح الرصيد المعدل* ٩٥٥,٠٠٠ ريال (سابقاً ٢٠X٠: ٢٠٠٠,٠٠٠ ريال) وقد بلغ ربح عام ٢٠X٠ المعدل ٥٥,٠٠٠ ريال (سابقاً قبل التعديل ٢٠X٠: ١٠٠,٠٠٠ ريال) وتضمن الأثر تخفيض أرصدة المدينين المتنوعين بمبلغ ٢٥,٠٠٠ ريال (قبل التعديل ١٢٠,٠٠٠ ريال)، وتخفيض أراضٍ بغرض التطوير بمبلغ ٢٠,٠٠٠ ريال (قبل التعديل ١,٠٥٠,٠٠٠ ريال) في مقابل تخفيض ربح عام ٢٠X٠ (٤٥,٠٠٠ ريال). وكانت التعديلات على النحو الآتي:

١/١٠ المدينون المتنوعون:-

تصحيح خطأ احتساب مصروف الإيجار المقدم بالزيادة عن المدة التي تخص الرصيد بقيمة ٢٥٠٠٠ ريال والتي لم يتم إثباتها في مصروف إيجار عام ٢٠X٠ كالآتي:

٢٠X٠	
«المعدلة»	
ريال	
١٢٠,٠٠٠	الرصيد كما في ١ يناير (قبل التعديل)
(٢٥,٠٠٠)	تسويات سنوات سابقة
٩٥,٠٠٠	الرصيد كما في ٣١ ديسمبر (المعدل)

٢/١٠ أراضي بغرض التطوير:-

تقوم الشركة بتطوير بعض الأراضي كما ورد بإيضاح رقم والتي اشتملت عام ٢٠X٠ على مبلغ ٢٠,٠٠٠ ريال ضمن الدراسات الفنية للمشروع سبق إضافتها ضمن تكلفة الأراضي على سبيل الخطأ تمثل مصروفات دعاية وإعلان ولافتات للمشروع وتم التصحيح بتوجيهها إلى مصروفات دعاية وإعلان ٢٠X٠ وكان الرصيد قبل وبعد التعديل وأثر التعديل كالآتي:

٢٠X٠	
«المعدلة»	
ريال	
١,٠٥٠,٠٠٠	الرصيد كما في ١ يناير (قبل التعديل)
(٢٠,٠٠٠)	تسويات سنوات سابقة
١,٠٣٠,٠٠٠	الرصيد كما في ٣١ ديسمبر (المعدل)

*أدرجت التسويات في هذا المثال على رصيد الأرباح المبقاة باعتبار أن أثر الضرائب يهمل (صفر) وفي حال وجود أثر للضرائب تدرج التسويات على الأرباح المبقاة بالصافي بعد حسم أثر الضرائب.

إيضاح (١١) الاحتياطات الأخرى:-

المتعلق بالشركة الأم في التغيير في الاحتياطات الأخرى						
حصص الملكية غير المسيطرة	الإجمالي	احتياطي المكاسب والخسائر الاكتوارية عن خطط المنافع المحددة	احتياطي الجزء الفعال من أدوات التحوط للتدفق النقدي	احتياطي مكاسب وخسائر ترجمة القوائم المالية لعمليّة أجنبيّة	احتياطي فائض إعادة تقويم العقارات والآلات والمعدات	
	٥٠,٠٠٠	٥,٠٠٠	١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	٢٥,٠٠٠	الرصيد كما في ١ يناير ٢٠x١
التغيرات خلال العام						
	٥,٠٠٠	٧٥,٠٠٠			٧٥,٠٠٠	التغير في فائض إعادة تقويم الآلات والمعدات **.
		٥٠,٠٠٠		٥٠,٠٠٠		التغير في احتياطي ترجمة القوائم المالية لعمليّة أجنبيّة
		٤٠,٠٠٠	٤٠,٠٠٠			التغير في احتياطي الجزء الفعال من أدوات التحوط للتدفق النقدي
		٣٥,٠٠٠	٣٥,٠٠٠			التغير في احتياطي المكاسب والخسائر الاكتوارية عن خطط المنافع المحددة
	٥,٠٠٠	٢٥٠,٠٠٠	٤٠,٠٠٠	٥٠,٠٠٠	٦٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠

** بلغ التغيير في فائض إعادة التقييم ٧٥٠٠٠ ريال منها ٥٠٠٠٠ ريال تتمثل في التغيير في فائض إعادة التقويم للعقارات والآلات والمعدات للشركات التابعة ويتمثل الرصيد ٢٥٠٠٠ ريال في التغيير في فائض إعادة التقويم للشركة الأم.