

معيار توحيد القوائم المالية

لجنة معايير المحاسبة

شعبان ١٤١٩ هـ

ديسمبر ١٩٩٨ م

تركت هذه الصفحة فارغة

تقديم :

تُعدُّ المحاسبة من الأدوات المهمة التي تساعد على ضبط أعمال المنشآت بأنواعها المختلفة وتساعد القائمين عليها على اتخاذ القرارات الصائبة التي تكفل استمرار تلك المنشآت ومساهمتها في تقوية وتدعيم الاقتصاد الوطني ، ولذا قامت وزارة التجارة بدراسة مستفيضة بغرض تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة انتهت بصور المرسوم الملكي الكريم رقم م/١٢ وتاريخ ١٣/٥/١٤١٢ هـ الذي تمت بموجبه الموافقة على نظام المحاسبين القانونيين والذي ينص في مادته التاسعة عشرة على إنشاء الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ؛ وهي هيئة تعمل تحت إشراف وزارة التجارة للنهوض بمهنة المحاسبة والمراجعة وكل ما من شأنه تطوير هذه المهنة والارتقاء بمستواها. وقد نصت الفقرة (١) من المادة (١٩) من نظام المحاسبين القانونيين على أن من أغراض الهيئة مراجعة وتطوير واعتماد معايير المحاسبة.

وفي ضوء ذلك قرر مجلس إدارة الهيئة تشكيل لجنة (لجنة معايير المحاسبة) تتولى إعداد وتطوير معايير المحاسبة التي يتعين على المنشآت على اختلاف أشكالها النظامية أو نشاطها الذي تباشره الالتزام بها عند إعداد القوائم المالية لتلك المنشآت ، وأن يلتزم عند إعداد المعايير بلائحة إعداد معايير المحاسبة وتعديلها التي تم اعتمادها من قبل مجلس إدارة الهيئة برقم ١/٢/٣ وتاريخ ١٥/٥/١٤١٤ هـ الموافق ٣٠/١٠/١٩٩٣ م.

ونظرا لأهمية موضوع **توحيد القوائم المالية** رأت اللجنة إعداد معيار تفصيلي بهذا الموضوع وكلفت الدكتور **أحمد الهادي كريم الدين** (المستشار) بإعداد مشروع المعيار ، وقامت اللجنة بمناقشة مشروع المعيار والدراسة المرفقة بمشروع المعيار خلال عدة اجتماعات. وقام المستشار بإعادة صياغة مشروع المعيار والدراسة في ضوء الملاحظات المقدمة. وبعد اعتمادها من اللجنة تم إرسالها لذوي الاهتمام والاختصاص وطلب منهم تزويد الهيئة بما لديهم من ملاحظات ، كما تمت مناقشة مشروع المعيار في لقاء مفتوح حضره عدد من ذوي الاهتمام والاختصاص بمهنة المحاسبة والمراجعة من مهنيين ومسؤولين حكوميين وأكاديميين ورجال أعمال ، وقامت اللجنة بدراسة ما ورد من ملاحظات وتعديل مشروع المعيار بالملاحظات التي أخذ بها ؛ وبعرضه على مجلس إدارة الهيئة صدر عن المجلس قرار برقم ٤/٢/٥ وتاريخ ١١/٩/١٤١٩ هـ الموافق ٢٩/١٢/١٩٩٨ م قضى باعتماد المعيار.

والله الموفق ،،،

الأمين العام

يوسف محمد المبارك

تركت هذه الصفحة فارغة

فهرس

معيار توحيد القوائم المالية والدراسة المرفقة به

<u>الصفحة</u>	<u>م الموضوع</u>
	<u>المعيار :</u>
١٣١١	١ - نطاق المعيار
١٣١١	٢ - هدف المعيار
١٣١١	٣ - نص المعيار
١٣١٥	٤ - الإفصاح
١٣١٦	٥ - التعاريف
١٣١٨	٦ - سريان مفعول المعيار
	<u>الدراسة المرفقة بالمعيار :</u>
١٣٢٣	١ مقدمة.
١٣٢٣	٢ الهدف من إعداد قوائم مالية موحدة.
١٣٢٣	٣ أسس توحيد القوائم المالية للمجموعة (مفهوم السيطرة).
١٣٢٤	- الولايات المتحدة الأمريكية.
١٣٢٦	- المملكة المتحدة.
١٣٢٧	- لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB).
١٣٢٧	- مشروع المعيار السعودي.
١٣٢٨	٤ إجراءات توحيد القوائم المالية.
١٣٢٨	٥ مفهوم المنشأة الأم كأساس لتوحيد القوائم المالية.

<u>الصفحة</u>	<u>الموضوع</u>	م
١٣٢٨	مفهوم الوحدة الاقتصادية كأساس لتوحيد القوائم المالية.	٦
١٣٣٣	متطلبات المعايير المهنية فيما يتعلق بإجراءات توحيد القوائم المالية.	٧
١٣٣٥	المقارنة بين مشروع المعيار الأمريكي ، والمعيار البريطاني ، والمعيار الدولي ، ومشروع المعيار المقترح للمملكة.	٨
١٣٤٧	ملحق رقم (١) سياسات توحيد القوائم المالية المطبقة بواسطة بعض المنشآت في المملكة.	٩
١٣٥٣	ملحق رقم (٢) أمثلة تشرح كيفية تطبيق إجراءات توحيد القوائم المالية وفقا لمشروع المعيار المقترح.	١٠
١٣٦٤	المصطلحات الأجنبية المهمة وترجمتها	١١

المعيار

تركت هذه الصفحة فارغة

فهرس

معيار توحيد القوائم المالية

<u>الموضوع</u>	<u>الصفحة</u>
١ - نطاق المعيار	١٣١١
٢ - هدف المعيار	١٣١١
٣ - نص المعيار	١٣١١
٤ - الإفصاح	١٣١٥
٥ - التعاريف	١٣١٦
٦ - سريان مفعول المعيار	١٣١٨

تركت هذه الصفحة فارغة

معيار توحيد القوائم المالية

١- نطاق المعيار :

١/١ يحدد هذا المعيار متطلبات العرض والإفصاح المتعلقة بالقوائم المالية الموحدة للمنشآت الهادفة للربح ، التي لها منشآت تابعة بغض النظر عن حجمها وشكلها النظامي.

(الفقرة ١٠١)

٢/١ لا ينطبق هذا المعيار على المنشآت المملوكة بالكامل لمنشآت أخرى.

(الفقرة ١٠٢)

٣/١ تقرأ فقرات هذا المعيار في سياق ما ورد من شرح في الدراسة المرفقة به وفي إطار أهداف ومفاهيم المحاسبة المعتمدة من الهيئة ومعيار العرض والإفصاح العام.

(الفقرة ١٠٣)

٤/١ يطبق هذا المعيار على الاستثمارات ذات الأهمية النسبية.

(الفقرة ١٠٤)

٢- هدف المعيار :

يهدف هذا المعيار إلى تحديد الأسس التي يتم بموجبها توحيد القوائم المالية والإجراءات الواجب اتباعها عند إعداد تلك القوائم المالية ومتطلبات العرض والإفصاح المتعلقة بها ، بحيث تظهر ، بعدل ، المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها.

(الفقرة ١٠٥)

٣- نص المعيار :

١/٣ أسس توحيد القوائم المالية :

يجب توحيد القوائم المالية عندما تتوافر للمنشأة سيطرة على منشأة أو عدد من المنشآت الأخرى (المنشآت التابعة) ، سواء أكانت المنشأة (المنشآت) التابعة محلية أو أجنبية. وإذا كانت السيطرة على المنشأة التابعة مؤقتة ، أو كانت المنشأة التابعة في حالة إفلاس، أو إعادة تنظيم ، فلا يجب في هذه الحالة توحيد القوائم المالية لهذه المنشأة التابعة.

(الفقرة ١٠٦)

٢/٣ يحل هذا المعيار محل الفقرات (٧٧٤-٧٥١) من متطلبات معيار العرض والإفصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية الموحدة.

(الفقرة ١٠٧)

٣/٣ إجراءات توحيد القوائم المالية :**العمليات بين منشآت المجموعة الواحدة :**

١/٣/٣ يجب استبعاد جميع استثمارات منشآت المجموعة الواحدة فيما بينها من القوائم المالية الموحدة.

(الفقرة ١٠٨)

٢/٣/٣ يجب استبعاد الأرصدة والمعاملات المالية المتبادلة بين منشآت المجموعة الواحدة من القوائم المالية الموحدة. كما يجب استبعاد كامل الأرباح والخسائر غير المحققة الناتجة عن العمليات والمعاملات بين منشآت المجموعة الواحدة من القوائم المالية الموحدة.

(الفقرة ١٠٩)

٣/٣/٣ إذا كانت الأرباح أو الخسائر المذكورة في الفقرة (١٠٩) ناتجة عن مبيعات قامت بها منشأة تابعة ، حصة السيطرة فيها أقل من ١٠٠% فإنه يجب تقسيم تلك الأرباح أو الخسائر بين الملاك في أسهم المنشأة التابعة ، كل حسب نسبة ملكيته. وتخفيض حصة كل مالك في صافي ربح المنشأة التابعة بمقدار حصته من تلك الأرباح أو الخسائر الناتجة عن مبيعات التابعة إلى منشآت داخل المجموعة الواحدة.

(الفقرة ١١٠)

٤/٣/٣ عند قيام إحدى منشآت المجموعة بشراء سندات سبق أن أصدرتها منشأة أخرى في المجموعة لطرف ثالث خارج المجموعة فإن عملية الشراء في هذه الحالة تعدّ استرداداً ضمنياً للسندات من وجهة نظر المجموعة ، وتعدّ أي مكاسب أو خسائر تنشأ عن عملية الشراء محققة. وتنتج تلك المكاسب أو الخسائر عن الفرق بين تكلفة الشراء بالنسبة للمنشأة المشتريّة والقيمة الدفترية للسندات في سجلات المنشأة المصدرة. وإذا كانت حصة السيطرة في المنشأة المصدرة تقل عن ١٠٠% فإنه يجب تقسيم تلك المكاسب أو الخسائر بين المنشأة المسيطرة وحقوق الملكية غير المسيطرة ، حسب نسبة حصة كل منها في المنشأة ، المصدرة بنفس الطريقة المذكورة في الفقرة (١٠٩).

(الفقرة ١١١)**حقوق الملكية غير المسيطرة :**

٥/٣/٣ يتم خصم حصة حقوق الملكية غير المسيطرة في صافي أرباح المنشآت التابعة للفترة المحاسبية الجارية من صافي ربح المجموعة، للوصول للربح الموحد للمجموعة.

(الفقرة ١١٢)

٦/٣/٣ تتكون حقوق الملكية غير المسيطرة في صافي أصول المنشآت التابعة الموحدة من :

- أ - قيمة حقوقهم في تاريخ تحقق السيطرة.
ب- حصتهم في التغيرات (الزيادة أو النقصان) التي حدثت في حقوق الملكية من تاريخ السيطرة وحتى تاريخ إعداد القوائم المالية الموحدة.

(الفقرة ١١٣)

٧/٣/٣ يجب إظهار حقوق الملكية غير المسيطرة في صافي أصول المنشآت التابعة كبنء مستقل في قائمة المركز المالي الموحدة من ضمن حقوق الملكية باسم (حقوق الملكية غير المسيطرة).

(الفقرة ١١٤)

السيطرة عن طريق الشراء ⊕:

٨/٣/٣ (ملغاة)

(الفقرة ١١٥)

٩/٣/٣ (ملغاة)

(الفقرة ١١٦)

١٠/٣/٣ (ملغاة)

(الفقرة ١١٧)

١١/٣/٣ (ملغاة)

(الفقرة ١١٨)

١٢/٣/٣ (ملغاة)

(الفقرة ١١٩)

١٣/٣/٣ (ملغاة)

(الفقرة ١٢٠)

⊕ تم إلغاء الفقرات الموضحة أعلاه بقرار مجلس إدارة الهيئة رقم ٢/٨ وتاريخ ١٥/٥/١٤٣٣هـ الموافق ٧/٤/٢٠١٢م

التغير في حصة السيطرة (نسبة الملكية في التابعة) :

١٤/٣/٣ إذا حصل تغير في حصة السيطرة دون أن يؤدي إلى فقد المنشأة لسيطرتها على التابعة فيجب :

- استخدام نسب حصص الملكية القائمة في تاريخ إعداد القوائم المالية الموحدة لحساب كل من حصة المنشأة المسيطرة وحصة حقوق الملكية غير المسيطرة في صافي أصول التابعة.

- إجراء التسويات اللازمة لتحديد صافي الدخل الموحد وحصة حقوق الملكية غير المسيطرة في صافي دخل التابعة.

- عدم إثبات أي مكاسب أو خسائر تنشأ عن التغيرات في حصة السيطرة.

(الفقرة ١٢١)

١٥/٣/٣ في حالة بيع المنشأة المسيطرة لحصة السيطرة جزئياً أو كلياً ، الأمر الذي يترتب عليه فقد السيطرة ، يجب إثبات المكاسب أو الخسائر الناتجة عن عملية البيع فور إتمامها. وتتمثل تلك المكاسب أو الخسائر في الفرق بين سعر البيع والقيمة الدفترية للحصة المباعة.

(الفقرة ١٢٢)

١٦/٣/٣ إذا احتفظت المنشأة باستثمارات في أي منشأة كانت تابعة ثم فقدت السيطرة عليها ، فيجب تقويم تلك الاستثمارات بقيمتها العادلة الجارية في تاريخ فقد السيطرة.

(الفقرة ١٢٣)**الفترة المالية :**

١٧/٣/٣ يجب عدم استبعاد منشأة تابعة من القوائم المالية الموحدة لمجرد اختلاف فترتها المالية عن الفترة المالية للمنشأة المسيطرة.

(الفقرة ١٢٤)

١٨/٣/٣ يجب أن تغطي القوائم المالية للمنشأة التابعة المضمنة في القوائم المالية الموحدة نفس الفترات المالية التي تغطيها القوائم المالية للمنشأة المسيطرة. وإذا تأكد للمنشأة التابعة عدم ملاءمة ذلك لنشاطها، فيجوز لها الخروج عنه ، شريطة أن تفصح عن المبررات التي أدت إلى ذلك.

(الفقرة ١٢٥)

١٩/٣/٣ عند اختلاف الفترة المالية لمنشآت المجموعة الواحدة يجب استخدام آخر قوائم مالية معدة للمنشآت التابعة على ألا يزيد الفرق بين تاريخ إعدادها وتاريخ إعداد القوائم المالية للمنشآت المسيطرة ، في جميع الأحوال ، عن ثلاثة أشهر ويجب في هذه الحالة إجراء التسويات اللازمة لإثبات أثر الأحداث والمعاملات التي قامت بها التابعة خلال

المدة بين التاريخين ، إذا كانت تلك الأحداث والمعاملات تؤثر تأثيراً مهماً في المركز المالي أو نتائج العمليات الموحدة.

(الفقرة ١٢٦)

السياسات المحاسبية :

٢٠/٣/٣ يجب أن تستخدم المنشآت التابعة سياسات محاسبية متماثلة مع السياسات المحاسبية للمنشأة المسيطرة ، فيما يتعلق بالعمليات المتشابهة ، إلا إذا اقتضت الضرورة غير ذلك. وفي هذه الحالة يجب إجراء التعديلات اللازمة عند إعداد القوائم المالية الموحدة مع توزيع الآثار المترتبة على تلك التعديلات بين المنشأة المسيطرة وحقوق الملكية غير المسيطرة في المنشأة التابعة.

(الفقرة ١٢٧)

٢١/٣/٣ يجب عدم استبعاد منشأة تابعة من القوائم المالية الموحدة لمجرد اختلاف سياساتها المحاسبية عن السياسة المحاسبية للمنشأة المسيطرة.

(الفقرة ١٢٨)

القوائم المالية المجمعة :

٢٢/٣/٣ يجب اتباع نفس إجراءات توحيد القوائم المالية الواردة في الفقرات (١٠٨ إلى ١٢٧) من هذا المعيار عند إعداد القوائم المالية المجمعة.

(الفقرة ١٢٩)

الإفصاح : -٤

يجب الإفصاح عما يأتي عند إعداد القوائم المالية الموحدة :

١/٤ السياسة التي تتبعها المنشأة المسيطرة لإعداد القوائم المالية الموحدة لمنشأتها التابعة ، ويجب أن يكون هذا الإفصاح جزءاً من إيضاح السياسات المحاسبية المهمة.

(الفقرة ١٣٠)

٢/٤ نسبة حقوق الملكية للمنشأة المسيطرة في المنشآت التابعة التي تشملها القوائم المالية الموحدة.

(الفقرة ١٣١)

٣/٤ نسبة حقوق الملكية للمنشأة المسيطرة في المنشآت التابعة التي لا تشملها القوائم المالية الموحدة.

(الفقرة ١٣٢)

٤/٤ أساس المحاسبة عن المنشآت التابعة التي لا تشملها القوائم المالية الموحدة.

(الفقرة ١٣٣)

٥/٤ الشهرة التي تنشأ نتيجة للسيطرة عن طريق الشراء ضمن الأصول غير الملموسة في قائمة المركز المالي الموحدة.

(الفقرة ١٣٤)

٦/٤ الفترة المالية التي تغطيها القوائم المالية للمنشأة التابعة ، التي لا تتفق مدة قوائمها المالية مع المدة المالية للقوائم المالية للمنشأة المسيطرة.

(الفقرة ١٣٥)

٧/٤ الأحداث التي ترتبط بالمنشأة التابعة ، أو العمليات والمعاملات التي أجرتها تلك المنشأة خلال المدة بين الفترة المالية للمنشأة المسيطرة والفترة المالية للمنشأة التابعة ، التي لا تتفق مدتها المالية مع المدة المالية للمنشأة المسيطرة.

(الفقرة ١٣٦)

٨/٤ حصة حقوق الملكية غير المسيطرة في دخل أو خسارة المنشأة التابعة.

(الفقرة ١٣٧)

٩/٤ كشف بأسماء ومقار ونسب وقيم الملكية في المنشآت التابعة.

(الفقرة ١٣٨)

٥- التعاريف :

١/٥ السيطرة :

هي مقدرة المنشأة على استخدام ، أو توجيه استخدام ، أصول منشأة أخرى لاكتساب منافع اقتصادية. وتنشأ سيطرة منشأة على منشآت أخرى بعدة طرق من أمثلتها توافر أي مما يلي :

أ - امتلاك (بصورة مباشرة أو غير مباشرة) أكثر من ٥٠% من صافي أصول المنشأة الأخرى.

ب- امتلاك حقوق أقلية مع وجود القدرة على توجيه السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة الأخرى بموجب اتفاق سابق.

ج - امتلاك حقوق أقلية ذات نسبة عالية من الأسهم التي لها حق التصويت في المنشأة الأخرى ، مع عدم امتلاك جهة أخرى (منشأة أو مجموعة موحدة من المستثمرين) حصة جوهريّة من الأسهم التي لها حق التصويت في المنشأة الأخرى.

د- امتلاك حقوق أقلية مع وجود حق نظامي (قانوني) تتحكم بموجبه المنشأة في استخدام أصول المنشأة الأخرى وتوجيه سياساتها المالية والتشغيلية.

(الفقرة ١٣٩)

٢/٥ السيطرة المؤقتة :

تعد سيطرة منشأة على منشأة أخرى مؤقتة في الحالات التالية :

أ - إذا كان هناك التزام على المنشأة بأن تتخلى عن السيطرة خلال عام من تاريخ السيطرة.

ب- إذا قررت إدارة المنشأة التخلص من المنشأة التابعة خلال عام من تاريخ السيطرة.

(الفقرة ١٤٠)

٣/٥ المنشأة المسيطرة :

هي المنشأة التي تسيطر على منشأة تابعة واحدة أو أكثر.

(الفقرة ١٤١)

٤/٥ المنشأة التابعة :

هي أي منشأة تسيطر عليها منشأة أخرى سواء أكانت محلية (مسجلة في المملكة) أو أجنبية (مسجلة خارج المملكة).

(الفقرة ١٤٢)

٥/٥ حقوق الملكية غير المسيطرة :

هي عبارة عن تلك الحصة من صافي أصول وصافي نتائج عمليات المنشأة التابعة التي لا تمتلكها المنشأة المسيطرة بصورة مباشرة أو غير مباشرة.

(الفقرة ١٤٣)

٦/٥ القيمة العادلة :

بالنسبة للأصول : هي القيمة التي يكون المشتري راغباً في دفعها والبائع راغباً في تسلمها ثمناً للأصل في سوق مفتوحة وليس عليها قيود.

بالنسبة للالتزامات : هي القيمة الحالية للالتزام ، أي قيمة التدفقات النقدية الخارجة مخصومة بمعدل الخصم المناسب.

(الفقرة ١٤٤)

٧/٥ القوائم المالية الموحدة :

هي القوائم المالية للمجموعة والتي يتم عرضها كما لو أنها قوائم مالية لوحدة محاسبية واحدة هي المجموعة.

(الفقرة ١٤٥)

٨/٥ المجموعة :

عبارة عن المنشأة المسيطرة وجميع منشأتها التابعة.

(الفقرة ١٤٦)

٩/٥ القوائم المالية المجمعة :

عبارة عن تجميع للمركز المالي ونتائج الأعمال لعدة منشآت يملكها شخص فرد.

(الفقرة ١٤٧)

٦- سريان مفعول المعيار :

يجب أن تعد وفق هذا المعيار القوائم المالية التي تعد عن فترة مالية تبدأ بعد صدور المعيار.

(الفقرة ١٤٨)

تم اعتماد مشروع المعيار النهائي من قبل لجنة معايير المحاسبة :

- | | |
|---|--|
| أ.د. عبدالرحمن إبراهيم الحميد (جامعة الملك سعود) | د. عبدالستار أبو غده (دلة البركة) (*) |
| د. عبدالله قاسم يمانى (جامعة الملك عبد العزيز) (*) | أ. عطا حمد البيوك (محاسب قانوني) |
| د. عبدالله حسن عبدالقادر (جامعة الملك فهد للبترول والمعادن) | أ. بكر عبد الله أبو الخير (محاسب قانوني) (*) |
| د. محمد صالح الطاسان (جامعة الملك سعود) | أ. عبدالعزيز صالح الفريخ (محاسب قانوني) |
| أ. إبراهيم حمد الضويحي (مصلحة الزكاة والدخل) | أ. عادل عبد العزيز بودي (محاسب قانوني) |
| د. عبدالله عبدالعزيز عبدالقادر (الشركة السعودية للصناعات الدوائية والمستلزمات الطبية) | |

وتم اعتماد المعيار من قبل مجلس إدارة الهيئة بموجب القرار رقم ٤/٢/٥ وتاريخ ١٤١٩/٩/١١ هـ الموافق ١٩٩٨/١٢/٢٩ م. ويتكون مجلس الإدارة من معالي وزير التجارة الأستاذ أسامة بن جعفر فقيه رئيساً ، وعضوية كل من :

- | | |
|---|---|
| عبدالعزيز عبدالله أبوحميد (نائب رئيس ديوان المراقبة العامة) | عبدالعزيز راشد الراشد (محاسب قانوني) |
| منصور محمود عبدالغفار (مدير عام مصلحة الزكاة والدخل) | إبراهيم محمد السبيل (محاسب قانوني) |
| منير نوار العتيبي (وكيل وزارة التجارة) | سامي بهاء الدين السراج (محاسب قانوني) |
| د. عبدالرحمن إبراهيم الحميد (أستاذ بجامعة الملك سعود) | أحمد الزامل السليم (محاسب قانوني) |
| د. عبدالله قاسم يمانى (أستاذ مشارك بجامعة الملك عبدالعزيز) | د. محمد عبدالله الشبانى (محاسب قانوني) |
| د. خليل عبدالفتاح كردي (مجلس الغرف التجارية والصناعية) | عبدالمجيد أحمد مهندس (محاسب قانوني) (*) |

(*) اعتذر عن حضور الاجتماع.

معيار توحيد القوائم المالية الدراسة