معيـــار
المحاسبة عن الاستثمار وفق طريقة حقوق الملكية

لجنة معايير المحاسبة
شوال ١٤٢٣هـ
ديسمبر ٢٠٠٢م

تركت هذه الصفحة فارغة

تقديـــم :

تُعد المحاسبة من الأدوات المهمة التي تساعد على ضبط أعمال المنشآت بأنواعها المختلفة وتساعد القائمين عليها على اتخاذ القرارات الصائبة التي تكفل اسـتمرار تلـك المنشآت ومساهمتها في تقوية وتدعيم الاقتصاد الوطني ، ولـذا قامـت وزارة التجـارة بدراسة مستفيضة بغرض تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة انتهت بـصدور المرسـوم الملكي الكريم رقم م/١٢ وتاريخ ١٤١٢/٥/١٣هـ الذي تمت بموجبه الموافقة على نظام المحاسبين القانونيين والذي ينص في مادته التاسعة عشرة على إنشاء الهيئـة الـسعودية للمحاسبين القانونيين ؛ وهي هيئة تعمل تحت إشراف وزارة التجارة للنهـوض بمهنـة 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 أغـراض الهيئـة مراجعة وتطوير واعتماد معايير المحاسبة.

وفي ضوء ذلك قرر مجلس إدارة الهيئة تشكيل لجنة (لجنة معـايير المحاسـبة) تتولى إعداد وتطوير معايير المحاسبة التي يتعين على المنشآت على اخـتلاف أشـكالها النظامية أو نشاطها الذي تباشره الالتزام بها عند إعداد القوائم المالية لتلـك المنـشآت ، وأن يلتزم عند إعداد المعايير بلائحة إعداد معايير المحاسبة وتعديلها التي تم اعتمادهـا من قبل مجلس إدارة الهيئـة بـرقم ١/٢/٣ وتـاريخ ١٤/٥/١٥ش١٤هـ ـ الموافـق ١٩٩٣/١٠/٣٠م.

ونظرا لأهمية موضوع المحاسبة عن الاستثمار وفق طريقة حقوق الملكية كلفـت اللجنة الدكتور/ أحمد الهادي كريم الدين (المستشار) بإعداد مشروع المعيـار ، وقامـت بمناقشة مشروع المعيار والدراسة المرفقة بمشروع المعيار خلال عدة اجتماعات. وقـام المستشار بإعادة صياغة مشروع المعيار والدراسة في ضوء الملاحظات المقدمة. وبعـد اعتمادها من اللجنة تم إرسالها لذوي الاهتمام والاختصاص وطلب منهم تزويد الهيئة بما لديهم من ملاحظات ، كما نوقش مشروع المعيار في لقاء مفتوح حضره عدد مـن ذوي الاهتمام والاختصاص بمهنة المحاسبة والمراجعة مـن مهنيـين ومـسئولين حكـوميين وأكاديميين ورجال أعمال ، وقامت اللجنة بدراسة ما ورد من ملاحظات وتعديل مشروع المعيار بالملاحظات التي أخذ بها ؛ وبعرضه على مجلس إدارة الهيئـة صـدر عـن المجلس قرار برقم ١/٢/٨ وتاريخ ١٤٢٣/١٠/٢١هـ الموافق ٢٠٠٢/١٢/٢٥م قـضى باعتماد المعيار.

والله الموفق ،،،

الأميـــن العـــام

يوسف محمد المبارك

تركت هذه الصفحة فارغة

فهـرس
معيار المحاسبة عن الاستثمار وفق طريقة حقوق الملكية

الموضـــــــــــــــــوع	الصفحة
ـ المعيـــــــــــــــــار :	
١ - نطاق المعيـــــــار	**٢٢١١**
٢ - هدف المعيـــــــار	**٢٢١١**
٣ - نـص المعيـــــــار	**٢٢١١**
٤ - العـــــــــــرض	**٢٢١٤**
٥ - الإفصـــــــــاح	**٢٢١٤**
٦ - التعاريـــــــــف	**٢٢١٥**
٧ - سريان المفعـــــول	**٢٢١٧**
ـ الدراسة المرفقـــة بالمعيـار :	
١ ـ الشـــرح.	**٢٢٢٣**
٢ ـ المحاسبة عن الاستثمارات.	**٢٢٢٣**
٣ ـ طريقة حقوق الملكية.	**٢٢٢٤**
* إجراءات تطبيق طريقة حقوق الملكية.	**٢٢٢٦**
٤ ـ العمليات والمعاملات المتبادلة بين المنشآت المستثمرة والمنشآت المستثمر فيها.	**٢٢٢٨**
٥ ـ معالجة الشهرة المتعلقة بطريقة حقوق الملكية	**٢٢٢٩**
٦ ـ العـــرض.	**٢٢٢٩**
٧ ـ الإفصـــاح.	**٢٢٢٩**
٨ ـ المعايير المحاسبية المتعلقة بتطبيق طريقة حقوق الملكية :	**٢٢٣٠**
١/٨ الولايات المتحدة الأمريكيـة.	**٢٢٣٠**
٢/٨ المملكة المتحـــــــدة.	**٢٢٣١**
٣/٨ لجنة معايير المحاسبة الدولية.	**٢٢٣٢**
٤/٨ الممارسة العملية في المملكة العربية السعودية.	**٢٢٣٢**
٥/٨ قطاع الخدمات ـ متنوعـة.	**٢٢٣٤**

الموضـــــــــــــــــــــــوع	الصفحة
٦/٨ المعيـــار السعـــودي.	**٢٢٣٥**

الموضـــــــــــــــــــــــوع	الصفحة
٩ ـ أمثلة تطبيقية على طريقة حقوق الملكية.	**٢٢٣٩**
١٠ ـ دراسة مقارنة للمعيار السعودي بالمعايير الأمريكيـــة والبريطانية والدولية.	**٢٢٥٣**
١١ ـ المصطلحات الإنجليزية المهمة وما يقابلها باللغة العربية.	**٢٢٦٧**
١٢ ـ المراجـــع.	**٢٢٦٨**

الـمعيـــــــــــــار

تركت هذه الصفحة فارغة

فهـرس
معيار المحاسبة عن الاستثمار وفق طريقة حقوق الملكية

الموضـــــــــــــــــوع	الصفحـة
١ ـ نطاق المعيـــــــار	٢٢١١
٢ ـ هدف المعيـــــــار	٢٢١١
٣ ـ نـص المعيـــــــار	٢٢١١
٤ ـ العـــــــــــرض	٢٢١٤
٥ ـ الإفصـــــــــاح	٢٢١٤
٦ ـ التعاريـــــــــف	٢٢١٥
٧ ـ سريان المفعـــــول	٢٢١٧

تركت هذه الصفحة فارغة

معيـــار

المحاسبة عن الاستثمار وفق طريقة حقوق الملكية

١ - نطاق المعيار :

١/١ يحدد هذا المعيار متطلبات القياس والإثبات والعرض والإفصاح الخاصة بالاستثمار الذي يتيح للمنشأة المستثمرة الهادفة للربح تأثيرا مهماً على السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة المستثمر فيها بغض النظر عن الحجم أو الشكل النظامي للمنشأة المستثمرة. **(الفقرة ١٠١)**

٢/١ لا ينطبق هذا المعيار على الاستثمارات التي تتم معالجتها وفقا لمعيار توحيد القوائم المالية أو معيار المحاسبة عن الاستثمار في الأوراق المالية. كما لا ينطبق هذا المعيار على المنشآت التي تتم معالجة استثمارها وفق معايير محاسبية خاصة معتمدة من الهيئة ، بما في ذلك المنشآت التي يكون غرضها الاستثمار في الأوراق المالية. **(الفقرة ١٠٢)**

٣/١ تقرأ فقرات المعيار في سياق ما ورد من شرح في الدراسة المرفقة به ، وفي إطار أهداف ومفاهيم المحاسبة المالية ومعيار العرض والإفصاح العام المعتمدة من الهيئة. **(الفقرة ١٠٣)**

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

(الفقرة ١٠٤)

٢ - هدف المعيار :

يهدف هذا المعيار إلى تحديد الأسس والإجراءات الواجب اتباعها عند تطبيق طريقة حقوق الملكية ومتطلبات العرض والإفصاح المتعلقة بها ، بحيث تظهر القوائم المالية بعدل المركز المالي للمنشأة المستثمرة ونتائج أعمالها.

(الفقرة ١٠٥)

٣ - نص المعيار :

القياس والإثبات :

١/٣ قياس وإثبات الاستثمار عند اقتنائه :

يتم قياس الاستثمار وإثباته عند اقتنائه بالتكلفة. وتشمل التكلفة سعر الشراء مضافا إليه جميع ما أنفقته المنشأة لغرض اقتناء الاستثمار.

(الفقرة ١٠٦)

٢/٣ قياس وإثبات الاستثمار بعد اقتنائه :

١/٢/٣ يجب قياس وإثبات الاستثمار وإظهاره في الفترات المالية التي تلي تاريخ اقتنائه وفقا لتكلفته التاريخية بعد تعديلها بما يخص المنـشأة المستثمرة من صافي دخل (خسارة) المنشأة المستثمر فيها وأرباحها الموزعة.

(الفقرة ١٠٧)

٢/٢/٣ يجب إطفاء الفرق بين تكلفة الاستثمار وحصة المنشأة المستثمرة في القيمة الدفترية لصافي أصول المنشأة المستثمر فيهـا فـي تـاريخ الاستثمار كما يلي :

أ – يجب توزيع تكلفة الفرق بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأي أصل له عمر إنتاجي ويمكن تحديده بشكل مستقل على مـدى المدة المتبقية من العمر الإنتاجي للأصل ، باسـتخدام نفـس الطرق التي تم بموجبها استهلاك الأصل.

ب- يجب إطفاء الشهرة (إن وجدت) وفقا لمتطلبات معيار الأصول غير الملموسة.

(الفقرة ١٠٨) (*)

٣/٢/٣ يجب إثبات ما يخص المنشأة المستثمرة في صافي دخل (خـسارة) المنشأة المستثمر فيها أولا بأول بعد استبعاد مـا يخـص الأسـهم الممتازة مجمعة الأرباح (إن وجدت).

(الفقرة ١٠٩)

٤/٢/٣ يجب استبعاد الأرباح أو الخسائر غير المحققة الناتجة عن العمليات والمعاملات بين المنشأة المستثمرة والمنشأة المستثمر فيهـا وذلـك وفق نسبة الاستثمار وتعديل رصيد الاستثمار تبعا لذلك.

(الفقرة ١١٠)

٥/٢/٣ يجب إثبات المكاسب أو الخسائر الناتجة عن بيع أسـهم الاسـتثمار إلى طرف ثالث فور إتمام عملية البيـع ، وتتمثـل المكاسـب أو

(*) تم اعتماد تعديل الفقرة وفقا لقرار مجلس إدارة الهيئة رقم ٢/١١ وتاريخ ١٤٢٧/٥/٨هـ الموافق ٢٠٠٦/٦/٤م

الخسائر في الفرق بين سعر البيع والقيمة الدفترية للأسهم المبيعة في تاريخ البيع.

(الفقرة ١١١)

٦/٢/٣ يجب إثبات الانخفاض غير المؤقت في قيمة الاستثمار فور حدوثه وإثبات الخسائر الناتجة عن هذا الانخفاض في دخل الفترة المالية التي حدث فيها الانخفاض غير المؤقت وتعديل قيمة الاستثمار تبعا لذلك. **(الفقرة ١١٢)**

٧/٢/٣ عند اختلاف الفترة المالية للمنشأة المستثمر فيها عن الفترة المالية للمنشأة المستثمرة ، يجب استخدام آخر قوائم مالية معدة للمنشأة المستثمر فيها لتحديد ما يخص المنشأة المستثمرة في أرباح وخسائر المنشأة المستثمر فيها. **(الفقرة ١١٣)**

٨/٢/٣ إذا كانت المنشأة المستثمر فيها تستخدم سياسات محاسبية غير متماثلة مع السياسات المحاسبية للمنشأة المستثمرة فيما يتعلق بالعمليات والأحداث المتشابهة ؛ فيجب على المنشأة المستثمرة إجراء التعديلات اللازمة على القوائم المالية للمنشأة المستثمر فيها عند تطبيق طريقة حقوق الملكية. **(الفقرة ١١٤)**

٩/٢/٣ يجب على المنشأة المستثمرة التوقف عن تطبيق طريقة حقوق الملكية في الحالات التالية :

أ - فقد المنشأة المستثمرة القدرة على ممارسة التأثير المهم على السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة المستثمر فيها.

(الفقرة ١١٥)

ب- إذا أصبح رصيد حساب الاستثمار صفرا نتيجة للخسائر المستمرة في المنشأة المستثمر فيها (إلا إذا كانت المنشأة المستثمرة ضامنة لالتزامات المنشأة المستثمر فيها أو كانت ملتزمة بتقديم دعم مالي إضافي لها). ويتم استئناف تطبيق طريقة حقوق الملكية إذا حققت المنشأة المستثمر فيها أرباحا صافية تساوي صافي الخسارة خلال فترة التوقف عن تطبيق طريقة حقوق الملكية.

(الفقرة ١١٦)

١٠/٢/٣ عند التوقف عن تطبيق طريقة حقوق الملكية نتيجة لفقد التأثير المهم والتحول إلى طريقة أخرى (طريقة القيمة العادلة مثلا) فإن القيمة الدفترية لرصيد حساب الاستثمار في تاريخ التوقف تعتبر هي الأساس لغرض تطبيق الطريقة الجديدة ولا تتم تسويات بأثر رجعي. **(الفقرة ١١٧)**

١١/٢/٣ عند تطبيق طريقة حقوق الملكية لأول مرة على الاستثمارات التي كانت تتم المحاسبة عنها على أسس أخرى غير طريقة حقوق الملكية ، فإنه يجب تسوية أرصدة حسابات الاستثمار والأرباح المبقاة ونتائج العمليات بأثر رجعي (للسنة الجارية وجميع السنوات المعروضة).

(الفقرة ١١٨)

٤ ـ العـرض :

١/٤ يجب إظهار الاستثمارات التي تتم المحاسبة عنها وفق طريقة حقوق الملكية في بند مستقل ضمن مجموعة الأصول غير المتداولة في صلب قائمة المركز المالي للمنشأة المستثمرة.

(الفقرة ١١٩)

٢/٤ يجب إظهار ما يخص المنشأة المستثمرة في صافي دخل (خسائر) المنشأة المستثمر فيها (بعد استبعاد الأرباح أو الخسائر الناتجة عن العمليات والمعاملات المتبادلة) كبند مستقل في قائمة الدخل للمنشأة المستثمرة بعد الربح من العمليات ، أما ما يخص المنشأة المستثمرة في الأرباح والخسائر الاستثنائية فيجب إظهارها ضمن البنود الاستثنائية. وأما تسويات السنوات السابقة فيتم إظهارها ضمن قائمة الأرباح المبقاة.

(الفقرة ١٢٠)

٣/٤ يجب إظهار الخسائر الناتجة عن الانخفاض غير المؤقت في قيمة الاستثمار ضمن الخسائر في قائمة الدخل للفترة التي يحدث فيها الانخفاض.

(الفقرة ١٢١)

٥ ـ الإفصاح :

يجب الإفصاح عما يلي :

١/٥ السياسات المحاسبية المتعلقة بالاستثمار وفق طريقة حقوق الملكية.

(الفقرة ١٢٢)

٢/٥ الأسباب التي أدت إلى عدم تطبيق طريقة حقوق الملكية رغم امتلاك المنشأة المستثمرة من ٢٠% إلى ٥٠% من صافي أصول المنشأة المستثمر فيها.

(الفقرة ١٢٣)

٣/٥ اسم المنشأة المستثمر فيها التي تمارس عليها المنشأة المستثمرة تأثيرا مهمـا ونسبة الاستثمار إلى إجمالي حقوق الملكية التي يحق لها التصويت في تلـك المنشأة والقيمة العادلة لكل استثمار في تاريخ إعداد القوائم المالية.

(الفقرة ١٢٤)

٤/٥ أي تحويل إلى أسهم عادية من أوراق مالية أخرى قابلة للتحويل إذا كان ذلك التحويل ذا تأثير مهم على حصة المنشأة المستثمرة في أرباح وخسائر المنشأة المستثمر فيها.

(الفقرة ١٢٥)

٦ ـ <u>التعاريـف</u> :

١/٦ <u>الاستثمار</u> :

هو أصل تحتفظ به المنشأة بهدف زيادة الثروة من خلال التوزيعات (في شكل أرباح أو إيجار أو عوائد أخرى) أو الزيادة الرأسمالية أو منافع أخرى تعود للمنشأة المستثمرة ، مثل تلك المنافع التي تحصل عليها من خلال العلاقات التجارية. **(الفقرة ١٢٦)**

٢/٦ <u>المنشأة المستثمرة</u> :

هي المنشأة التي تمتلك حصة استثمار في منشأة أخرى.

(الفقرة ١٢٧)

٣/٦ <u>المنشأة المستثمر فيها</u> :

هي المنشأة التي تمتلك فيها المنشأة المستثمرة حصة استثمار.

(الفقرة ١٢٨)

٤/٦ <u>حصـة</u> :

يقصد بحصة لغرض هذا المعيار ما يخص المنشأة المستثمرة من حقوق فـي المنشأة المستثمر فيها وما يترتب عليها من التزامات. فهنـاك مـثلا حـصة

المنشأة المستثمرة في صافي أصول المنشأة المستثمر فيها (حصة استثمار) ، وحصتها من أرباح أو خسائر المنشأة المستثمر فيها ، وحصتها من الأربـاح أو الخسائر غير المحققة عن العمليات والمعاملات المتبادلة ... الخ.

(الفقرة ١٢٩)

٥/٦ <u>التأثير المهم</u> :

التأثير الذي لا يرقى إلى درجة السيطرة ، للمنشأة المستثمرة في استخدام أو توجيه استخدام أصول المنشأة المستثمر فيها لاكتساب منافع اقتصادية. ويتم الاستدلال على وجود التأثير المهم بالمؤشرات الآتية ما لم تتوافر قرائن تدل على عدم وجود هذا التأثير :

أ – امتلاك المنشأة المستثمرة (بصورة مباشرة أو غير مباشرة) ٢٠% إلـى ٥٠% من إجمالي حقوق الملكية التي يحق لها التصويت.

ب- امتلاك حقوق أقلية تقل عن ٢٠% من صافي أصول المنشأة المـستثمر فيها مع توافر أي مما يلي :

١- وجود تمثيل للمنشأة المستثمرة في مجلس إدارة المنشأة المـستثمر فيها.

٢- مشاركة المنشأة المستثمرة في وضع الخطط والسياسات الخاصـة بالمنشاة المستثمر فيها.

٣- تبادل القيادات الإدارية بين المنشأة المستثمرة والمنـشأة المـستثمر فيها.

٤- اعتماد المنشأة المستثمر فيها على المنشأة المستثمرة في النـواحي التقنية (استخدام التكنولوجيا).

٥- وجود معاملات تجارية ذات أهمية نسبية بين المنـشأة المـستثمرة والمنشأة المستثمر فيها.

(الفقرة ١٣٠)

٦/٦ <u>الانخفاض غير المؤقت</u> :

يعد الانخفاض غير مؤقت إذا توافرت بعض المؤشرات التـي تـدل علـى استمراره ، أو يمكن من خلالها الحكم على طبيعة الانخفاض (مؤقت أو غير مؤقت) ومنها عدم القدرة على استعادة القيمة الدفترية للاستثمار أو عدم قدرة

المنشأة المستثمر فيها على الاحتفاظ بمستوى الدخل الذي يتناسب والقيمة الدفترية للاستثمار. **(الفقرة ١٣١)**

٧/٦ القيمة العادلة :

هي القيمة التي يمكن تبادل الأصول على أساسها في عملية تبادلية متكاملة بين طرفين تامي الرضا ويستدل عليها بالقيمة السوقية.

(الفقرة ١٣٢)

٨/٦ الأسهم الممتازة :

هي نوع خاص من حصص الملكية تعرف بأنها ممتازة لأنها تختص بأولويات ومزايا معينة تميزها عن الأسهم العادية ؛ فقد نصت المادة (١٠٣) من نظام الشركات على ما يلي : "ويجوز أن ترتب الأسهم الممتازة لأصحابها أولوية في قبض ربح معين أو أولوية في استرداد ما دفع من رأس المال عند التصفية أو أولوية في الأمرين معاً أو أية مزية أخرى".

(الفقرة ١٣٣)

٧- سريان مفعول المعيار :

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

(الفقرة ١٣٤)

تم اعتماد مشروع المعيار النهائي من قبل لجنة معايير المحاسبة :

أ. عبدالمحسن عبدالعزيز الفارس (مصلحة الزكاة والدخل)
د. خالد عبدالرحمن النمر (ديوان المظالم)
د. نبيه عبدالرحمن الجبر (جامعة الملك سعود)
د. صالح عبدالرحمن السعد (جامعة الملك عبدالعزيز)
أ. محمد منصور الموسى (معهد الإدارة العامة)(*)
أ. حمد محمد الكنهل (شركة السيف للتنمية)(*)
د. سليمان عبدالعزيز التويجري (صندوق تمويل التعليم العالي)
أ. يوسف حمدان الحمدان (شركة الوسيط)(*)
أ. طارق عثمان القصبي (مستشفى دلة)
أ. عطا حمد البيوك (محاسب قانوني)
أ. عبدالعزيز صالح الفريح (محاسب قانوني)(*)
أ. عبدالعزيز سعود الشبيبي (محاسب قانوني)
أ. منير قاسم جنبي (محاسب قانوني)(*)

وتم اعتماد المعيار من قبل مجلس إدارة الهيئة بموجب القرار رقم ١/٢/٨ وتاريخ ١٤٢٣/١٠/٢١هـ الموافق ٢٠٠٢/١٢/٢٥م ، ويتكون مجلس الإدارة من معالي وزير التجارة الأستاذ أسامة بن جعفر فقيه رئيساً ، وعضوية كل من :

عبد الله بن عبدالرحمن الحمودي (وكيل وزارة التجارة)(*)
عبدالمحسـن عبدالعزيز الفـارس (مصلحة الزكاة والدخل)
إبراهيـم بـن علي البغدادي (ديوان المراقبة العامـة)
د. عبدالرحمن إبراهيم الحميد (جامعة الملك سعـود)
د. عبد الله قاسـم يمانـي (جامعة الملك عبد العزيـز)
د. خليل عبد الفتاح كردي (مجلس الغرف التجارية والصناعية)
بكر عبد الله ابو الخيـر (محاسب قانونـي)
عبد الله عبدالعزيـز الحملـي (محاسب قانونـي)
محمد إبراهيم عبدالله الطعيمـي (محاسب قانونـي)
عبد الله عبد العزيـز السويلـم (محاسب قانونـي)
د. عبد الله عبد الرحمـن باعشن (محاسب قانوني)
أحمـد زامـل السليـم (محاسب قانونـي)

* اعتذر عن حضور الاجتماع.