

معيار المحاسبة المصري رقم (٢٩) المعدل ٢٠١٥

تجميع الأعمال

هدف المعيار

- ١- يهدف هذا المعيار إلى تحسين درجة الملاءمة والمصادقية والقدرة على مقارنة المعلومات التي تفصح عنها المنشأة في قوائمها المالية عن تجميع الأعمال و تأثيراته .ولتحقيق ذلك، يضع هذا المعيار مبادئ ومتطلبات كيفية قيام المنشأة المقتنية بما يلي:
- (أ) الاعتراف والقياس في قوائمها المالية بالأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات المحتملة وأية حقوق للحصول غير المسيطرة في المنشأة المقتناة.
- و (ب) الاعتراف والقياس بالشهرة المقتناة في تجميع الأعمال أو المكسب الناتج من عملية شراء تفاوضية.
- و(ج) تحديد المعلومات التي يتم الإفصاح عنها لتمكين مستخدمي القوائم المالية من تقييم طبيعة تجميع الأعمال وآثاره المالية.

نطاق المعيار

- ٢- يطبق هذا المعيار على المعاملة أو علي أي حدث آخر ينطبق عليه تعريف تجميع الأعمال، ولا يطبق هذا المعيار على:
- (أ) تأسيس مشروع مشترك.
- (ب) اقتناء أصل أو مجموعة من الأصول التي لا تمثل نشاط أعمال. وفي مثل هذه الحالات علي المنشأة المقتنية القيام بتحديد الأصول الفردية المقتناة والالتزامات والالتزامات المحتملة القابلة للتحديد المقتناة والاعتراف بها (و يتضمن ذلك الأصول التي ينطبق عليها تعريف وشروط الاعتراف بالأصول غير الملموسة طبقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) "الأصول غير الملموسة" والالتزامات والالتزامات المحتملة. و يتم توزيع تكلفة هذه المجموعة بين الأصول والالتزامات الفردية القابلة للتحديد علي أساس قيمها العادلة النسبية في تاريخ الشراء، ولا ينتج عن مثل هذه المعاملة أو الحدث أي شهرة.
- (ج) تجميع المنشآت أو الأعمال تحت السيطرة الواحدة Common Control (وتوفر الفقرات من "أ١" إلى "أ٤" إرشادات التطبيق في هذا الشأن).

تحديد عملية تجميع الأعمال

- ٣- على المنشأة أن تحدد ما إذا كانت المعاملة أو الحدث يعتبر تجميع أعمال وفقا للتعريف الوارد في هذا المعيار، والذي يتطلب أن تكون الأصول المقتناة والالتزامات والالتزامات المحتملة تمثل نشاط أعمال. وإذا كانت الأصول المقتناة لا تمثل نشاط أعمال، فعلي المنشأة معالجتها علي انها عملية اقتناء لأصل . وتوفر الفقرات من "أ٥" إلى "أ١٢" إرشادات حول تحديد تجميع الاعمال وتعريف نشاط الاعمال .

طريقة الاقتناء

٤- تقوم المنشأة بتطبيق طريقة الاقتناء عند معالجة كل عملية تجميع أعمال .

٥- يتطلب تطبيق طريقة الاقتناء ما يلي:

- (أ) تحديد المنشأة المقتنية.
- و(ب) تحديد تاريخ الاقتناء .
- و(ج) الاعتراف والقياس للأصول المقتناة والالتزامات والالتزامات المحتملة القابلة للتحديد وأية حقوق اقلية / حقوق غير مسيطرة في المنشأة المقتناة .
- و(د) الاعتراف بالشهرة أو المكسب الناتج من عملية شراء بسعر مخفض . وقياسها.

تحديد المنشأة المقتنية

٦- يتم في كل عملية تجميع أعمال تحديد إحدى المنشآت محل التجميع لتكون المنشأة المقتنية.

٧- ينبغي إتباع الإرشادات الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) في تحديد المنشأة المقتنية - وهي المنشأة التي تملك السيطرة على المنشأة المقتناة . وإذا تم تجميع الأعمال وكان تطبيق الإرشادات الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) لا يحدد بشكل واضح أي من المنشآت محل التجميع هي المنشأة المقتنية ، ينبغي أن يؤخذ في الاعتبار العوامل الواردة في الفقرات من "أت ١٤" إلى "أت ١٨" لتحديد المنشأة المقتنية.

تحديد تاريخ الاقتناء

٨- على المنشأة المقتنية أن تحدد تاريخ الاقتناء، وهو تاريخ الحصول على السيطرة على المنشأة المقتناة.

٩- يعتبر التاريخ الذي يتم فيه الحصول على السيطرة على المنشأة المقتناة عمومًا هو التاريخ الذي تقوم فيه المنشأة المقتنية قانونًا بتحويل المقابل المادي واقتناء أصول وتكبد التزامات المنشأة المقتناة. و لكن قد تقوم المنشأة المقتنية بالسيطرة في تاريخ سابق أو لاحق لتاريخ الإقفال. فعلى سبيل المثال، قد يسبق تاريخ الاقتناء تاريخ الإقفال إذا نصت اتفاقية خطية أن المنشأة المقتنية تملك السيطرة على المنشأة المقتناة قبل تاريخ الإقفال. وينبغي على المنشأة المقتنية أن تأخذ في الاعتبار كافة الوقائع والظروف المعنية عند تحديد تاريخ الاقتناء.

الاعتراف و قياس الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات المحتملة و أية حقوق أقلية / حقوق غير مسيطرة في المنشأة المقتناة.

مبدأ الاعتراف

١٠- ينبغي على المنشأة المقتنية في تاريخ الاقتناء الاعتراف بالأصول المقتناة القابلة للتحديد بشكل منفصل عن الشهرة وكذلك الالتزامات المتكدة و أية حقوق أقلية / حقوق غير مسيطرة في المنشأة المقتناة. ويخضع الاعتراف بالأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات المتكدة للشروط المحددة في الفقرات "١١" و "١٢".

شروط الاعتراف

١١- لكي تكون الأصول القابلة للتحديد و الالتزامات والالتزامات المحتملة مؤهلة للاعتراف بها كجزء من تطبيق طريقة الاقتناء يجب أن ينطبق عليها تعريف الأصول و الالتزامات الوارد بالإطار العام لإعداد وعرض القوائم المالية و ذلك في تاريخ الاقتناء.

على سبيل المثال، التكاليف التي تتوقعها المنشأة المقتنية لتنفيذ خطتها في الخروج من نشاط تابع للمنشأة المقتناة أو لإنهاء عمل أو إعادة هيكلة موظفين المنشأة المقتناة و لكنها غير ملزمة بتحملها في المستقبل، مثل تلك التكاليف لا تمثل التزامات في تاريخ الاقتناء. لهذا لا تقوم المنشأة المقتنية بالاعتراف بتلك التكاليف كجزء من تطبيق طريقة الاقتناء، وبدلاً من ذلك تقوم المنشأة المقتنية بالاعتراف بتلك التكاليف في القوائم المالية اللاحقة للتجميع وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية الأخرى.

١٢- بالإضافة إلى ذلك فإن الأصول القابلة للتحديد والالتزامات يجب أن تكون جزءاً مما تبادلتها المنشأة المقتنية والمنشأة المقتناة (أو مالكيها السابقين) في عملية تجميع الأعمال وليست نتيجة معاملات منفصلة. وذلك لكي تكون مؤهلة للاعتراف بها كجزء من تطبيق طريقة الاقتناء. وعلى المنشأة المقتنية اتباع الإرشادات الواردة في الفقرات من "٥١" إلى "٥٣" لتحديد أي من الأصول المقتناة أو الالتزامات المتكدة تعتبر جزءاً من التبادل في مقابل المنشأة المقتناة وأي منها- إن وجد- هو نتيجة معاملات منفصلة يتم المحاسبة عنها وفقاً لطبيعتها و وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية المطبقة.

١٣- قد ينتج عن تطبيق المنشأة المقتنية لمبادئ الإعراف بأن تعترف ببعض الأصول والالتزامات التي لم تعترف بها في السابق المنشأة المقتناة كأصول و كالتزامات في قوائمها المالية. على سبيل المثال، تعترف المنشأة المقتنية بالأصول غير الملموسة القابلة للتحديد مثل الاسم التجاري أو براءة الاختراع أو العلاقات مع العملاء، والتي لم تعترف بها المنشأة المقتناة كأصول في قوائمها المالية لأنه تم تطويرها داخلياً و تم إدراج تكلفتها ضمن المصروفات.

١٤- تقدم الفقرات من "٢٨" إلى "٤٠" إرشادات تتعلق بالاعتراف بعقود الإيجار التشغيلي والأصول غير الملموسة. وتحدد الفقرات من "٢٢" إلى "٢٨" أنواع الأصول القابلة للتحديد والالتزامات التي تشمل بنوداً يوفر لها هذا المعيار استثناءات محدودة لمبدأ وشروط الاعتراف.

تبويب الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات المحتملة في تجميع الأعمال

١٥- على المنشأة المقتنية في تاريخ الاقتناء تبويب أو تخصيص الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات المحتملة كما ينبغي لتطبيق معايير المحاسبة المصرية الأخرى لاحقاً. ويجب على المنشأة المقتنية تحديد تلك التبويبات أو التخصيصات على أساس الشروط التعاقدية والظروف الاقتصادية و السياسات التشغيلية او المحاسبية و غيرها من الظروف المعنية القائمة في تاريخ الاقتناء.

١٦- في بعض الحالات تقدم معايير المحاسبة المصرية معالجات محاسبية مختلفة ويتوقف ذلك على كيفية قيام المنشأة بتبويب أو تخصيص أصولاً أو التزاماً معيناً. ومن أمثلة التبويبات أو التخصيصات التي ينبغي على المنشأة المقتنية إجراؤها على أساس الظروف المعنية القائمة في تاريخ الاقتناء، و تشمل ولكنها لا تقتصر على:

(أ) تبويب بعض الأصول والالتزامات المالية على إنها تقاس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر أو بالتكلفة المستهلكة، و ذلك وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس"

و(ب) تبويب أداة مشتقة كأداة تغطية للمخاطر وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦)

و(ج) تقييم إذا ما كان ينبغي فصل المشتق الضمني عن العقد الأساسي وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) (والذي يعتبرها مسألة "تبويب" و هو المصطلح المستخدم في هذا المعيار) .

١٧- يقدم هذا المعيار استثناءين على المبدأ الوارد في الفقرة "١٥":

(أ) ملغاة.

و(ب) تبويب العقد كعقد تأمين وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٧) "عقود التأمين".

و على المنشأة المقتنية أن تصنف تلك العقود على أساس الشروط التعاقدية والعوامل الأخرى عند نشأة العقد (أو إذا تم تعديل شروط العقد بطريقة قد تغير من تبويبها في تاريخ ذلك التعديل الذي قد يكون تاريخ الاقتناء).

مبدأ القياس

١٨- على المنشأة المقتنية قياس الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات المحتملة على أساس قيمتها العادلة في تاريخ الاقتناء.

١٩- في كل عملية تجميع أعمال على المنشأة المقتنية في تاريخ الاقتناء قياس أية حقوق للأقلية / الحقوق غير المسيطرة في المنشأة المقتناة والتي هي حقوق ملكية قائمة وتمنح حاملها نسبة من صافي أصول المنشأة في حالة التصفية إما على أساس:

(أ) القيمة العادلة

أو(ب) نسبة من القيم المعترف بها في صافي الأصول القابلة للتحديد في المنشأة المقتناة.

وتقاس كافة مكونات حقوق للأقلية / الحقوق غير المسيطرة الأخرى بقيمتها العادلة في تاريخ إقتنائها ما لم تكن هناك أسس للتقييم أخرى مطلوبة بمعايير المحاسبة المصرية .

٢٠- تقدم الفقرات من "أ٤١" إلى "أ٤٥" إرشادات حول قياس القيمة العادلة لبعض الأصول القابلة للتحديد وحقوق غير ذوي السيطرة في المنشأة المقتناة. وتحدد الفقرات من "٢٤" إلى "٣١" أنواع الأصول القابلة للتحديد والالتزامات التي تشمل بنوداً يوفر لها هذا المعيار استثناءات محدودة لمبدأ القياس .

استثناءات لمبادئ الاعتراف والقياس

٢١- هذا المعيار يقدم استثناءات محدودة لمبادئ الاعتراف و القياس الواردة به. و تحدد الفقرات من "٢٢" إلى "٣١" كلا من البنود التي لها استثناءات وطبيعة تلك الاستثناءات .وعلى المنشأة المقتنية أن تعالج تلك البنود عن طريق تطبيق متطلبات الفقرات من "٢٢" إلى "٣١" والتي ينتج عنها أن تكون بعض البنود:

(أ) معترفاً بها إما عن طريق تطبيق شروط الاعتراف بالإضافة إلى تلك الواردة في الفقرات "١١" و "١٢" وإما عن طريق تطبيق متطلبات معايير المحاسبة المصرية الأخرى و ما يتبعها من نتائج تختلف عن تلك الناتجة من تطبيق مبدأ وشروط الإعراف.

(ب) تقاس بقيمة غير قيمتها العادلة في تاريخ الاقتناء.

استثناءات على مبدأ الاعتراف

الالتزامات المحتملة

٢٢- يعرف معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) " المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة " الالتزام المحتمل على أنه:

- (أ) التزام محتمل ينشأ عن أحداث ماضية و سوف يتم تأكيد وجوده عن طريق حدوث أو عدم حدوث حدث ما أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة التي لا تقع تحت سيطرة المنشأة بشكل كامل.
- أو(ب) التزام حالي ينشأ عن أحداث ماضية ولم يتم الاعتراف به لأنه :
- (١) ليس من المتوقع أن تقتضي تسوية هذا الالتزام تدفقا خارجا للموارد تتضمن منافع اقتصادية .
- أو (٢) لا يمكن قياس مبلغ الالتزام بطريقة يمكن الاعتماد عليها بصورة كافية.

٢٣- لا تطبق متطلبات معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) في تحديد أي الالتزامات المحتملة التي يعترف بها إعتباراً من تاريخ الاقتناء، و بدلا من ذلك على المنشأة المقتنية اعتبارا من تاريخ الاقتناء أن تعترف بالالتزام المحتمل في جميع الأعمال إذا كان إلزاماً حالياً ناشئاً من أحداث ماضية ويمكن قياس قيمته العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها بصورة كافية. لذلك وخلافاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٨)، تعترف المنشأة المقتنية بالالتزام المحتمل في جميع الأعمال في تاريخ الاقتناء حتى لو لم يكن من المتوقع تدفق خارج للمنافع الاقتصادية لتسوية الالتزام. وتقدم الفقرة "٥٦" إرشادات حول المعالجة اللاحقة للالتزامات المحتملة.

إستثناءات لكل من مبادئ الاعتراف والقياس

ضرائب الدخل

٢٤- علي المنشأة المقتنية أن تعترف وتقيس الأصل الضريبي المؤجل أو الالتزام الناشئ من الأصول المقتناة والالتزامات والالتزامات المحتملة في جميع الأعمال وفقاً لمعييار المحاسبة المصري رقم (٢٤) " ضرائب الدخل".

٢٥- علي المنشأة المقتنية معالجة الآثار الضريبية المحتملة للفروق المؤقتة و ترحيل أرصدة المنشأة المقتناة القائمة في تاريخ الاقتناء أو الناشئة كنتيجة للاقتناء وفقاً لمعييار المحاسبة المصري رقم (٢٤).

مزايا العاملين

٢٦- علي المنشأة المقتنية أن تعترف وتقيس الالتزام (أو الأصل إن وجد) المتعلق بترتيبات مزايا العاملين في المنشأة المقتناة وفقاً لمعييار المحاسبة المصري رقم (٣٨) " مزايا العاملين".

الأصول التعويضية

٢٧- يجوز للبائع في جميع الأعمال أن يعوض المنشأة المقتنية تعاقدياً عن نتائج الظروف المحتملة أو الغير مؤكدة المتعلقة بكل أو جزء من أصل أو التزام معين. علي سبيل المثال قد يقوم البائع بتعويض المنشأة المقتنية عن خسائر تفوق مبلغ معين لالتزام ناتج عن احتمالية معينة، أي أن البائع يتعهد بألا تزيد التزامات المنشأة المقتنية عن مبلغاً معيناً، وعلى هذا تحصل المنشأة المقتنية على أصل تعويضي. وتعترف المنشأة المقتنية بهذا الأصل التعويضي في نفس الوقت الذي تعترف فيه بالبند الذي تم تعويضه ويقاس بنفس الأساس المستخدم في قياس البند الذي يتم تعويضه ، مع الأخذ في الاعتبار الحاجة إلي مخصص تقييم للمبالغ التي لا يمكن تحصيلها. و لذلك، إذا ارتبط التعويض بأصل أو التزام تم الاعتراف بهما في تاريخ الاقتناء وقياسهما بقيمتهم العادلة في تاريخ الاقتناء، علي المنشأة المقتنية ان تعترف بالأصل التعويضي في تاريخ الاقتناء مقاساً بقيمته العادلة في تاريخ الاقتناء . و فيما يتعلق بالأصل التعويضي المقاس بالقيمة العادلة، فإن تأثيرات عدم التأكد المرتبطة بالتدفقات النقدية المستقبلية الناتجة عن قابلية المقابل المادي للتحصيل يتم أخذها في الاعتبار عند قياس القيمة العادلة و ليس ضرورياً وجود مخصص تقييم منفصل (تقدم الفقرة "أ٤١" الإرشادات المتعلقة بالتطبيق).

٢٨- في بعض الأحيان يتعلق التعويض بأصل أو التزام مستثنى من مبادئ الاعتراف أو القياس . علي سبيل المثال، التعويض قد يتعلق بالالتزام محتمل غير معترف به في تاريخ الاقتناء لأن قيمته العادلة غير قابلة للقياس بطريقة يعتمد عليها بصورة كافية في ذلك التاريخ . أو أن التعويض قد يتعلق على سبيل المثال، بأصل أو التزام، أحدهما ناتج عن مزايا العاملين التي تم قياسها على أساس بخلاف القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء. و في مثل هذه الحالات يتم الاعتراف والقياس للأصل التعويضي باستخدام افتراضات متسقة مع تلك المستخدمة في قياس بند التعويض، و الخاضع لتقييم الإدارة لقابلية الأصل التعويضي للتحصيل وأي قيود تعاقدية على مبلغ التعويض .وتقدم الفقرة "٥٧" إرشادات حول المعالجة اللاحقة للأصل التعويضي.

استثناءات على مبدأ القياس

الحقوق المعاد اقتناءها

٢٩- علي المنشأة المقتنية قياس قيمة الحق المعاد اقتناؤه والمعتترف به كأصل غير ملموس علي أساس الفترة التعاقدية المتبقية من العقد المتعلق بهذا الموضوع وبغض النظر عن قيام المشاركين في السوق بالأخذ في الاعتبار التجديدات التعاقدية المحتملة في تحديد قيمتها العادلة. وتقدم الفقرتين "أت ٣٥" و "أت ٣٦" إرشادات متعلقة بالتطبيق.

المدفوعات المبينة على الأسهم

٣٠- علي المنشأة المقتنية قياس الالتزام أو أداة حقوق الملكية المتعلقة بالمدفوعات المبينة على أسهم في المنشأة المقتناة أو تلك المتعلقة بإحلال نظام المنشأة المقتناة للمدفوعات المبينة علي أسهم بنظام المنشأة المقتنية للمدفوعات المبينة علي الأسهم وفقاً للطريقة الواردة بمعييار المحاسبة المصري رقم (٣٩) "المدفوعات المبينة على الأسهم" (يشير هذا المعيار إلى ناتج تلك الطريقة بمصطلح "القياس علي أساس السوق لهذه المكافأة").

الأصول المحتفظ بها لغرض البيع

٣١- علي المنشأة المقتنية قياس ما تم اقتناؤه من الأصول غير المتداولة (أو المجموعة الجاري التخلص منها) والتي تم تبويبها علي أنها محتفظ بها لغرض البيع في تاريخ الاقتناء وفقاً لمعييار المحاسبة المصري رقم (٣٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع و العمليات غير المستمرة" بالقيمة العادلة ناقص تكاليف البيع وفقاً للفقرات من "١٥" إلي "١٨" من ذلك المعيار.

الاعتراف و قياس الشهرة أو المكسب الناتج من عملية شراء تفاوضية.

٣٢- علي المنشأة المقتنية الاعتراف بالشهرة اعتباراً من تاريخ الاقتناء ويتم قياسها علي أنها زيادة (أ) علي (ب) مما يلي:

(أ) إجمالي:

(١) المقابل المادي المحول المقاس وفقاً لهذا المعيار، والذي يتطلب عامة القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء

(راجع الفقرة "٣٧")

و(٢) مبلغ أية حقوق لحصص غير المسيطرة في المنشأة المقتناة و المقاس وفقاً لهذا المعيار

و(٣) القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء لحقوق ملكية المنشأة المقتنية المحتفظ بها سابقاً في المنشأة المقتناة،

وذلك في جميع الأعمال الذي يتم على مراحل (راجع الفقرتين "٤١" و "٤٢").

(ب) صافي قيم الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات المحتملة في تاريخ الاقتناء والتي تم قياسها وفقاً لهذا المعيار.

٣٣- في جميع الأعمال الذي تتبادل فيه المنشأتان المقتنية والمقتناة (أو مالكيها السابقين) حقوق الملكية فقط ، تكون القيمة العادلة لحقوق ملكية المنشأة المقتناة في تاريخ الاقتناء قابلة للقياس بطريقة يعتمد عليها أكثر من القيمة العادلة لحقوق ملكية المنشأة المقتنية في تاريخ الاقتناء. و إذا كان الأمر كذلك ، علي المنشأة المقتنية أن تحدد مبلغ الشهرة باستخدام القيمة العادلة لحقوق ملكية المنشأة المقتناة في تاريخ الاقتناء بدلاً من القيمة العادلة لحقوق الملكية المحولة في تاريخ الاقتناء .ولتحديد مبلغ الشهرة في جميع الأعمال الذي لا يتم فيه تحويل مقابل مادي، علي المنشأة المقتنية استخدام القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء لحقوق المنشأة المقتنية في المنشأة المقتناة والقابلة للتحديد باستخدام أساليب التقييم السارية عوضاً عن القيمة العادلة للمقابل المادي المحول في تاريخ الاقتناء (الفقرة " ٣٢ (أ) (١)) و تقدم الفقرات من "أ٦٤" إلي "أ٦٩" الإرشادات المتعلقة بالتطبيق.

عملية الشراء التفاوضية

٣٤- قد تقوم المنشأة المقتنية أحياناً بعملية شراء تفاوضية والتي تمثل عملية تجميع أعمال يتجاوز فيه المبلغ في الفقرة " ٣٢ (ب) " إجمالي المبالغ القابلة للتحديد في الفقرة " ٣٢ (أ) "، وفي حال استمرار تلك الزيادة بعد تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة " ٣٦ " ، علي المنشأة المقتنية أن تعترف بالمكسب الناتج في الأرباح أو الخسائر في تاريخ الاقتناء، و تنسب المكاسب إلى المنشأة المقتنية.

٣٥- قد تحدث عملية الشراء التفاوضية ،في جميع الأعمال الذي يعد بيعاً اضطرارياً حيث يكون فيه البائع مكرهاً على القيام بالبيع . و بالرغم من ذلك قد ينتج عن استثناءات الاعتراف أو القياس لبعض البنود التي تم مناقشتها في الفقرات من " ٢٢ " إلي " ٣١ " ، الاعتراف بالمكسب (أو تغيير مبلغ المكسب المعترف به) في عملية الشراء التفاوضية.

٣٦- قبل الاعتراف بالمكسب من عملية شراء تفاوضية علي المنشأة المقتنية إن تقوم بمراجعة ما إذا كانت قد قامت بتحديد كافة الأصول المقتناة وكافة الالتزامات والالتزامات المحتملة بشكل صحيح و أن تعترف بأي أصول أو التزامات إضافية تم تحديدها من تلك المراجعة، وعلي المنشأة المقتنية بعد ذلك القيام بمراجعة الإجراءات المستخدمة في قياس المبالغ التي يتطلب هذا المعيار الاعتراف بها في تاريخ الاقتناء لكل مما يلي:

(أ) الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات المحتملة .

و (ب) حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة في المنشأة المقتناة، إن وجدت

و (ج) حقوق ملكية المنشأة المقتنية المحتفظ بها سابقاً في المنشأة المقتناة في جميع الأعمال الذي يتم على مراحل

و (د) المقابل المادي المحول

وتهدف عملية المراجعة تلك إلى ضمان أن المقاييس تعكس بشكل صحيح ان كافة المعلومات المتوفرة قد تم أخذها في الاعتبار في تاريخ الاقتناء.

المقابل المادي المحول

٣٧- يتم قياس المقابل المادي المحول في جميع الأعمال بالقيمة العادلة التي يتم حسابها على أنها مجموع القيم العادلة للأصول المحولة بمعرفة المنشأة المقتنية في تاريخ الاقتناء، والالتزامات التي تتحملها المنشأة المقتنية لمالكي المنشأة المقتناة السابقين بالإضافة إلى حقوق الملكية التي تصدرها المنشأة المقتنية. (و بالرغم من ذلك، فأى جزء من نظام مدفوعات المنشأة المقتنية على أساس الأسهم والتي تمت مبادلتها مع المكافآت التي يحتفظ بها موظفو المنشأة المقتناة والمدرجة في المقابل المادي المحول في جميع الأعمال سوف يتم قياسه وفقاً للفقرة "٣٠" وليس وفقاً للقيمة العادلة. (و تضم الأمثلة المتعلقة بالأشكال الممكنة للمقابل المادي كل من النقدية و غيرها من الأصول الأخرى أو كيان تجاري أو شركات تابعة للمنشأة المقتنية ، و مقابل مادي محتمل وأدوات حقوق الملكية العادية أو الممتازة والخيارات والضمانات وحقوق أعضاء المنشآت التشاركية Mutual Entity).

٣٨- يشمل المقابل المادي المحول أصول أو إلتزامات المنشأة المقتنية التي لديها قيم دفترية مختلفة عن قيمتها العادلة في تاريخ الاقتناء (على سبيل المثال، الأصول ذات الطبيعة غير النقدية أو كيان تجاري للمنشأة المقتنية). وفي هذه الحالة علي المنشأة المقتنية إعادة قياس الأصول أو الإلتزامات المحولة بقيمتها العادلة اعتباراً من بدء تاريخ الاقتناء والاعتراف بالمكاسب أو الخسائر، إن وجدت، في الأرباح أو الخسائر، و بالرغم من ذلك، أحياناً تبقى الأصول أو الإلتزامات المحولة بعد تجميع الأعمال ضمن المنشأة المجمعة (على سبيل المثال، بسبب تحويل الأصول أو الإلتزامات إلى المنشأة المقتناة وليس مالكيها السابقين) ولذلك تحتفظ المنشأة المقتنية بالسيطرة عليها . في تلك الحالة، علي المنشأة المقتنية قياس تلك الأصول والإلتزامات بقيمتها الدفترية مباشرة قبل تاريخ الاقتناء وان لا تعترف بالربح أو الخسارة على الأصول أو الإلتزامات التي تسيطر عليها قبل وبعد تجميع الأعمال في الربح أو الخسارة.

المقابل المادي المحتمل

٣٩- المقابل المادي الذي تحوله المنشأة المقتنية في مقابل المنشأة المقتناة يشمل أي أصل أو التزام ناشئ من الترتيبات المتعلقة بمقابل مادي محتمل (راجع الفقرة "٣٧"). وعلي المنشأة المقتنية الاعتراف بالقيمة العادلة للمقابل المادي المحتمل في تاريخ الاقتناء كجزء من المقابل المادي المحول في مقابل المنشأة المقتناة.

٤٠- علي المنشأة المقتنية تبويب الإلتزام بدفع المقابل المادي المحتمل كالإلتزام أو حقوق ملكية على أساس التعريفات الخاصة بأداة حقوق الملكية والإلتزام المالي في الفقرة "١١" من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) "الأدوات المالية - العرض" أو غيره من المعايير الأخرى السارية من معايير المحاسبة المصرية . وعلي المنشأة المقتنية تبويب حق إعادة المقابل المادي المحول سابقاً كأصل إذا تم استيفاء الشروط المحددة. وتقدم الفقرة "٥٨" الإرشادات المتعلقة بالمعالجة اللاحقة للمقابل المادي المحتمل.

إرشادات إضافية لتطبيق طريقة الاقتناء على أنواع معينة من تجميع الأعمال

تجميع الأعمال الذي يتم على مراحل

٤١- تملك المنشأة المقتنية أحياناً السيطرة على المنشأة المقتناة التي احتفظت فيها بحقوق ملكية قبل تاريخ الاقتناء مباشرة . على سبيل المثال، تحتفظ المنشأة أ في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ نسبة ٣٥ % من حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة المنشأة ب . وفي ذلك التاريخ، تشتري المنشأة أ حقوق إضافية بنسبة ٤٠ % في المنشأة ب مما يعطيها السيطرة على المنشأة ب . ويشير هذا المعيار إلى مثل هذه المعاملة على أنها تجميع أعمال الذي يتم على مراحل، ويشار إليها أحياناً على أنها الاقتناء على خطوات.

٤٢- في تجميع الأعمال الذي يتم على مراحل، علي المنشأة المقتنية إعادة قياس حقوق الملكية التي احتفظت بها سابقاً في المنشأة المقتناة بقيمتها العادلة في تاريخ الاقتناء والاعتراف بالمكسب أو الخسارة الناتجة، إن وجداً، في بنود الدخل الشامل الآخر . وقد تكون المنشأة المقتنية قد اعترفت في الفترات المالية السابقة بالتغيرات في قيمة حقوق ملكيتها في المنشأة المقتناة في بنود قائمة الدخل الشامل الأخرى ، وإذا كان ذلك هو الوضع، يتم الاعتراف بالمبلغ الذي تم الاعتراف به في بنود الدخل الشامل الأخرى على نفس الأساس كما هو متطلب في حال قيام المنشأة المقتنية مباشرة ببيع حقوق الملكية المحتفظ بها مسبقاً.

تجميع الأعمال الذي يتم دون تحويل مقابل مادي

٤٣- قد تملك المنشأة المقتنية أحياناً السيطرة على المنشأة المقتناة دون تحويل المقابل المادي وتطبق طريقة الاقتناء في معالجة تجميع الأعمال على عمليات التجميع تلك . وتتضمن هذه الظروف:

- (أ) المنشأة المقتناة تعيد شراء عدد كاف من أسهمها لمستثمر حالي (المنشأة المقتنية) للحصول علي السيطرة.
- (ب) حقوق حق الرفض للأقلية التي سابقاً حالت دون تملك المنشأة المقتنية السيطرة على المنشأة المقتناة و التي فيها تحتفظ المنشأة المقتنية بحقوق أغلبية تصويت.
- (ج) أن تتفق المنشأة المقتنية والمنشأة المقتناة على دمج أعمالهما فقط من خلال عقد . ولا تحول المنشأة المقتنية مقابلاً مادياً للسيطرة على المنشأة المقتناة ولا تحتفظ بحقوق الملكية في المنشأة المقتناة سواء في تاريخ الاقتناء أو في تاريخ سابق ، ومن الأمثلة على تجميع الأعمال التي تتم فقط من خلال عقد ضم كيانيين تجاريين معاً من خلال ترتيب معين.

٤٤- في تجميع الأعمال الذي يتم فقط بعقد ، علي المنشأة المقتنية أن تنسب لمالكي المنشأة المقتناة مبلغ صافي أصول المنشأة المقتناة المعترف بها وفقاً لهذا المعيار ، أي أن حقوق الملكية في المنشأة المقتناة التي تحتفظ بها أطراف غير المنشأة المقتنية هي من حقوق أقلية / حقوق غير مسيطرة في القوائم المالية للمنشأة المقتنية بعد التجميع حتى لو نتج عن ذلك أن كافة حقوق الملكية في المنشأة المقتناة تنسب إلى حقوق الحصص غير المسيطرة.

فترة القياس

٤٥- إذا لم تكتمل المعالجة المبدئية لتجميع الأعمال في نهاية الفترة المالية التي يحدث فيها التجميع، علي المنشأة المقتنية إن تثبت في قوائمها المالية المبالغ المؤقتة للبنود التي لم تكتمل معالجتها وخلال فترة القياس، علي المنشأة المقتنية القيام بتعديل بأثر رجعي المبالغ المؤقتة المعترف بها في تاريخ الاقتناء لتعكس المعلومات الجديدة التي تم الحصول عليها حول الحقائق والظروف القائمة في تاريخ الاقتناء والتي لو علمت، لأثرت على قياس المبالغ المعترف بها منذ ذلك التاريخ. وعلي المنشأة المقتنية أيضا أثناء فترة القياس الاعتراف بالأصول أو الالتزامات الإضافية إذا تم الحصول علي معلومات جديدة تتعلق بالحقائق والظروف القائمة في تاريخ الاقتناء والتي، لو علمت، لنتج عنها الاعتراف بتلك الأصول والالتزامات منذ ذلك التاريخ. وتنتهي فترة القياس بمجرد حصول المنشأة المقتنية على المعلومات التي تبحث عنها و المتعلقة بالحقائق والظروف القائمة منذ تاريخ الاقتناء أو عند معرفتها بعدم القدرة على الحصول علي معلومات أخرى. و بالرغم من ذلك، ينبغي ألا تتجاوز فترة القياس سنة واحدة من تاريخ الاقتناء.

٤٦- فترة القياس هي فترة ما بعد تاريخ الاقتناء و التي خلالها تقوم المنشأة المقتنية بتعديل المبالغ المؤقتة المعترف بها لغرض تجميع الأعمال. وتوفر فترة القياس وقتا معقولا للمنشأة المقتنية للحصول على معلومات لازمة لتحديد وقياس ما يلي إعتبارًا من تاريخ الاقتناء وفقًا لمتطلبات هذا المعيار:

(أ) الأصول المقتناة القابلة للتحديد، والالتزامات والالتزامات المحتملة و أية حقوق أقلية / حقوق غير مسيطرة في المنشأة المقتناة

- و(ب) المقابل المادي المحول للمنشأة المقتناة أو أي قيمة أخرى مستخدمة في قياس الشهرة .
- و(ج) في تجميع الأعمال الذي يتم على مراحل، حقوق الملكية المحتقظة بها مسبقًا المنشأة المقتنية في المنشأة المقتناة.
- و(د) الشهرة الناتجة أو المكسب من عملية شراء تفاوضية.

٤٧- علي المنشأة المقتنية أن تأخذ في الاعتبار كافة العوامل المتعلقة بتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها بعد تاريخ الاقتناء قد ينتج عنها تعديل في المبالغ المؤقتة المعترف بها أو إذا ما نتجت تلك المعلومات عن أحداث وقعت بعد تاريخ الاقتناء. وتشتمل العوامل المعنية :

تاريخ الحصول علي المعلومات الإضافية وإذا ما كان بإمكان المنشأة المقتنية تحديد سبب إجراء تعديل علي المبالغ المؤقتة . وعلى الأرجح ان المعلومات التي يتم الحصول عليها بعد وقت قصير من تاريخ الاقتناء تعكس الظروف القائمة في تاريخ الاقتناء بشكل أفضل من المعلومات التي تم الحصول عليها بعد عدة أشهر ، فعلى سبيل المثال ما لم يتم تحديد الحدث الفاصل الذي تم تغيير قيمته العادلة، فان بيع أصل إلى طرف ثالث بعد وقت قصير من تاريخ الاقتناء بقيمة تختلف جوهريا عن قيمته العادلة المؤقتة التي تم تحديدها في ذلك التاريخ من المرجح أنه يشير إلى خطأ في المبلغ المؤقت.

٤٨- تعترف المنشأة المقتنية بزيادة (عجز) في المبلغ المؤقت المعترف به كأصل (التزام) قابل للتحديد من خلال النقص (الزيادة) في الشهرة . و بالرغم من ذلك، فأحياناً قد تؤدي المعلومات الجديدة التي تم الحصول عليها أثناء فترة القياس إلى تعديل على المبلغ المؤقت لأكثر من أصل أو إلزام . فمثلاً، تكون المنشأة المقتنية قد تحملت التزاماً بدفع مقابل الأضرار المتعلقة بحادث في أحد مرافق المنشأة المقتناة و المغطي كله أو جزء منه ببوليصة تأمين المنشأة المقتناة . وإذا حصلت المنشأة المقتنية على معلومات جديدة خلال فترة القياس عن القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء لذلك الالتزام ، فإن التعديل على الشهرة الناتج من تغيير المبلغ المؤقت المعترف به للالتزام يلغي (كلياً أو جزئياً) التعديل المقابل للشهرة الناتجة من تغيير المبلغ المؤقت المعترف به للمديونية المطلوبة من شركة التأمين.

٤٩- خلال فترة القياس، على المنشأة المقتنية أن تعترف بالتعديلات على المبالغ المؤقتة كما لو أن معالجة جميع الأعمال تم استيفائها في تاريخ الاقتناء . وعليه على المنشأة المقتنية مراجعة الاعتراف بالمعلومات المقارنة للفرات السابقة المعروضة في القوائم المالية عند الحاجة بما فيها إجراء أي تغيير في الإهلاك أو الاستهلاك أو أي مؤثرات أخرى على الدخل المعترف بها لاستكمال المعالجة المبدئية.

٥٠- على المنشأة المقتنية بعد انتهاء فترة القياس مراجعة المعالجة المحاسبية لجميع الأعمال فقط لتصحيح أي خطأ وفقاً لمعييار المحاسبة المصري رقم (٥) "السياسات المحاسبية و التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

تحديد ما يعتبر جزءاً من معاملة تجميع الأعمال

٥١- قد توجد علاقة أو ترتيب قائم مسبقاً آخر قبل بدء مفاوضات تجميع الأعمال بين المنشأة المقتنية والمنشأة المقتناة، أو قد يبدأ ترتيباً فيما بينهما خلال المفاوضات يكون منفصل عن تجميع الأعمال . وفي كلتا الحالتين، على المنشأة المقتنية أن تحدد أية مبالغ لا تعتبر جزءاً مما تبادله المنشأة المقتنية والمنشأة المقتناة (أو مالكيها السابقين) في تجميع الأعمال، مثل أي مبالغ لا تمثل جزءاً من مبادلة المنشأة المقتناة . و على المنشأة المقتنية أن تعترف فقط كجزء من تطبيق طريقة الاقتناء بالمقابل المادي المحول للمنشأة المقتناة والأصول المقتناة والالتزامات المتكبدة في مقابل المنشأة المقتناة . ويتم معالجة المعاملات المنفصلة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية ذات العلاقة.

٥٢- المعاملة المنفصلة ، هي تلك المعاملة التي ابتدأتها المنشأة المقتنية أو ممثلها، أو بدأت أساساً لصالح المنشأة المقتنية أو المنشأة المدمجة وليس لصالح المنشأة المقتناة أو (مالكيها السابقين) قبل التجميع . فيما يلي أمثلة على المعاملات المنفصلة التي لا يتم أدرجها في تطبيق طريقة الاقتناء:

(أ) المعاملة التي تكون لتسوية علاقات قائمة سابقاً بين المنشأة المقتنية والمنشأة المقتناة

و(ب) معاملة دفع مستحقات للموظفين أو للمالكيين السابقين للمنشأة المقتناة مقابل خدمات مستقبلية

و(ج) معاملة استعادة المنشأة المقتناة أو أصحابها السابقين ما دفعته من تكاليف المنشأة المقتنية المرتبطة بالاقتناء .

تقدم الفقرات من "أ٥٠" إلى "أ٦٢" الإرشادات المتعلقة بالتطبيق.

التكاليف المتعلقة بالاقتناء

٥٣- التكاليف المتعلقة بالاقتناء هي التكاليف التي تتحملها المنشأة المقتنية لتنفيذ جميع الأعمال. وتشمل تلك التكاليف رسوم البحث ورسوم الاستشارات والرسوم القانونية والمحاسبية ورسوم التقييم والرسوم المهنية الأخرى أو الرسوم الإستشارية والتكاليف الإدارية العمومية بما فيها تكاليف إنشاء إدارة داخلية للاقتناء، ورسوم تسجيل وإصدار الأوراق المالية للمديونيات وحقوق الملكية. وعلي المنشأة المقتنية ان تعالج التكاليف المرتبطة بالاقتناء كمصروفات في الفترات التي يتم فيها تحمل التكاليف واستلام الخدمات باستثناء واحد. يتم الاعتراف بتكاليف إصدار الأوراق المالية مقابل المديونية أو لحقوق الملكية . وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية أرقام "٢٥" و "٢٦".

القياس اللاحق و المعالجة المحاسبية

٥٤- بشكل عام، علي المنشأة المقتنية لاحقاً ان تقيس وتعالج الأصول المقتناة والالتزامات والالتزامات المحتملة أو التي تم تحملها وأدوات حقوق الملكية المصدرة في جميع الأعمال وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية الأخرى المطبقة على تلك البنود وفقاً لطبيعتها . و برغم من ذلك، يوفر هذا المعيار الإرشادات المتعلقة بالقياس اللاحق والمعالجة لما يلي من الأصول المقتناة والالتزامات والالتزامات المحتملة أو التي تم تحملها وأدوات حقوق الملكية المصدرة في جميع الأعمال:

(أ) الحقوق المعاد اقتناءها

و(ب) الالتزامات المحتملة المعترف بها في تاريخ الاقتناء

و(ج) الأصول التعويضية.

و(د) المقابل المادي المحتمل.

وتقدم الفقرة "٦٣" الإرشادات المتعلقة بالتطبيق.

الحقوق المعاد اقتناءها

٥٥- الحقوق المعاد اقتناءها والمعترف بها كأصل غير ملموس يتم استهلاكها خلال الفترة التعاقدية المتبقية من العقد الذي تم فيها منح الحق . وتقوم المنشأة المقتنية التي تبيع الحق المعاد اقتناءه لطرف ثالث لاحقاً بالأخذ في الاعتبار القيمة الدفترية للأصل غير الملموس عند تحديد مكسب أو خسارة البيع.

الالتزامات المحتملة

٥٦- بعد الاعتراف المبدئي وإلى أن تتم تسوية الإلتزام أو إلغائه أو انتهاء ذلك الإلتزام، علي المنشأة المقتنية قياس الإلتزام المحتمل الذي تم الاعتراف به في جميع الأعمال ب (أ) أو (ب) أدناه أيهما أعلى:

(أ) القيمة التي كان يجب الاعتراف بها وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٨)

و(ب) القيمة المعترف بها مبدئياً ناقصاً - عند اللزوم - الاستهلاك التراكمي المعترف به وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١١) " الإيراد."

لا يطبق هذا المتطلب على العقود التي تمت معالجتها محاسبياً وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦).

الأصول التعويضية

٥٧- في نهاية كل فترة مالية لاحقة لتاريخ القوائم المالية علي المنشأة المقتنية قياس الأصل التعويضي الذي تم الاعتراف به في تاريخ الاقتناء علي نفس الأساس المطبق علي الالتزام أو الأصل الذي تم تعويضه، اخذين في الاعتبار أية قيود تعاقدية علي قيمته، وللأصل التعويضي الذي لم يتم قياسه لاحقاً بقيمته العادلة، يخضع لتقييم الإدارة لقابلية الأصل التعويضي للحصول .وعلي المنشأة المقتنية إلغاء الاعتراف بالأصل التعويضي فقط عندما تقوم بتحصيل الأصل أو تبعية أو تفقد الحق فيه.

المقابل المادي المحتمل

٥٨- بعد تاريخ الاقتناء قد تطرأ بعض التغيرات في القيمة العادلة للمقابل المادي المحتمل المعترف به من قبل المنشأة المقتنية كنتيجة لوجود معلومات إضافية حصلت عليها المنشأة المقتنية بعد ذلك التاريخ عن حقائق وظروف كانت قائمة في تاريخ الاقتناء . تلك التغيرات هي تعديلات فترة القياس وفقاً للفقرات من "٤٥" إلي "٤٩" . و من ناحية أخرى، فالتغيرات الناتجة عن أحداث ما بعد تاريخ الاقتناء مثل تحقيق أرباح مستهدفة أو الوصول إلى سعر محدد للسهم أو الوصول لمرحلة معينة في مشروع للبحث والتطوير لا تعتبر تعديلات فترة القياس. و علي المنشأة المقتنية القيام بمعالجة التغيرات في القيمة العادلة للمقابل المادي المحتمل والتي لا تعتبر تعديلات لفترة القياس كما يلي:

(أ) المقابل المادي المحتمل الذي تم تبويبه كحقوق ملكية لا يتم إعادة قياسه وتتم معالجة التسوية اللاحقة له ضمن حقوق الملكية.

(ب) المقابل المادي المحتمل الذي تم تبويبه كأصل أو التزام يكون:

(١) أداة مالية تعالج ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) ، يتم قياسها بالقيمة العادلة، و أي مكسب أو خسارة ناتجة يعترف بها إما في الأرباح أو الخسائر أو في بنود الدخل الشامل الأخرى وفقاً للمعيار المصري رقم (٢٦).

(٢) ليست ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) يتم معالجته وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) أو معايير المحاسبة المصرية الأخرى الملائمة.

الإفصاحات

٥٩- علي المنشأة المقتنية الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم طبيعة جميع الأعمال وأثره المالي الذي يحدث إما:

(أ) خلال الفترة المالية الحالية

و(ب) بعد نهاية الفترة المالية و لكن قبل إصدار القوائم المالية.

٦٠- لتحقيق الغرض من الفقرة "٥٩"، علي المنشأة المقتنية أن تفصح عن المعلومات المحددة في الفقرات من "٦٤" إلي "٦٦".

٦١- علي المنشأة المقتنية أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم الآثار المالية للتعديلات المعترف بها في الفترة المالية الحالية والمرتبطة بتجميع الأعمال التي حدثت في الفترة أو الفترات المالية السابقة.

٦٢- لتحقيق الهدف من الفقرة "٦١"، علي المنشأة المقتنية ان تفصح عن المعلومات المحددة في الفقرة "أ٦٧".

٦٣- إذا لم تحقق الإفصاحات المحددة التي يقتضيها هذا المعيار أو معايير المحاسبة المصرية الأخرى الأهداف الواردة في الفقرتين "٥٩" و"٦١" علي المنشأة المقتنية أن تفصح عن أية معلومات إضافية لازمة لتحقيق تلك الأهداف.

HITZ Training Academy