

مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية: مادة تدريبية للمعايير الدولية لإعداد التقارير  
المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة

## الوحدة ١٩ – عمليات إندماج الأعمال والشهرة



مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية: مادة تدريبية للمعايير الدولية لإعداد التقارير  
المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة

بما فيها النص الكامل للقسم ١٩ "عمليات إندماج الأعمال والشهرة" من المعايير الدولية لإعداد  
التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في

شهر يوليو ٢٠٠٩،

مع توضيحات مفصلة وأسئلة تقييم ذاتي ودراسات حالة

مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

شارع ٣٠ كانون

لندن EC4M 6XH

المملكة المتحدة.

هاتف: ٢٠ ٧٢٤٦ ٦٤١٠ (٠) ٤٤+

فاكس: ٢٠ ٧٢٤٦ ٦٤١١ (٠) ٤٤+

البريد الإلكتروني [info@ifrs.org](mailto:info@ifrs.org)

هاتف الإصدارات: ٢٠ ٧٣٣٢ ٢٧٣٠ (٠) ٤٤+

فاكس الإصدارات: ٢٠ ٧٣٣٢ ٢٧٤٩ (٠) ٤٤+

البريد الإلكتروني [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org)

الموقع الإلكتروني [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (ASCA)

ص.ب: ٩٢٢١٠٤، عمان ١١١٩٢

هاتف: ٥١٠٠٩٠٠ ٦-٩٦٢+

فاكس: ٥١٠٠٩٠١ ٦-٩٦٢+

عمان-المملكة الأردنية الهاشمية

بريد إلكتروني: [asca.jordan@tagi.com](mailto:asca.jordan@tagi.com)

موقع: [www.ascasociety.org](http://www.ascasociety.org)

This training material has been prepared by IFRS Foundation education staff. It has not been approved by the International Accounting Standards Board (IASB). This training material is designed to assist those training others to implement and consistently apply the *IFRS for SMEs*. For more information about the IFRS education initiative please visit [www.ifrs.org/Use+around+the+world/Education/Education.htm](http://www.ifrs.org/Use+around+the+world/Education/Education.htm).

All rights, including copyright, in the content of this publication are owned by the IFRS Foundation.

**Copyright © 2013 IFRS Foundation®**

30 Cannon Street | London EC4M 6XH | United Kingdom | Telephone: +44 (0)20 7246 6410

Email: [info@ifrs.org](mailto:info@ifrs.org) | Web: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

**Disclaimer:** The IFRS Foundation, the authors and the publishers do not accept any responsibility for any loss caused to any person and/or entity that acted or refrained from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise. Any names of individuals, companies and/or places used in this publication are fictitious and any resemblance to real people, entities or places is purely coincidental.

### Right of use

Although the IFRS Foundation encourages you to use this training material for educational purposes, you must do so in accordance with the terms of use below. For details on using our standards please visit [www.ifrs.org/IFRSs/Pages/IFRS.aspx](http://www.ifrs.org/IFRSs/Pages/IFRS.aspx)

Please note the use of this training material (as set out in the terms of use) is not subject to the payment of a fee and we reserve the right to change the terms of use from time to time.

Your right (if any) to use this training material will expire:

- when this training material becomes out of date at which time you must cease to use it and/or to make it available; and/or
- if you breach the terms of use.

### 1. Terms of Use

1.1 This training material may only be used for educational purposes and in accordance with these terms. If you require any other use, please contact us as you will need a written licence which we may or may not grant.

#### Printed Use.

1.2 Unless you are reproducing the training material in whole or in part to be used in a hard copy stand-alone document, you must not use or reproduce, or allow anyone else to use or reproduce, any trademarks that appear on or in the training material.

1.3 For the avoidance of any doubt, you must not use or reproduce any trademark that appears on or in the training material if you are using all or part of the training material to incorporate into your own documentation.

1.4 The trademarks include, but are not limited to, the IFRS Foundation and IASB names and logos.

1.5 When you copy any extract, in whole or in part, from this publication in print form, you must ensure that:

- the documentation includes a copyright acknowledgement;
- the documentation includes a statement that the IFRS Foundation is the source of the material;
- the documentation includes an appropriate disclaimer;
- our status as the author(s) of the teaching materials is acknowledged;
- the extract is shown accurately; and
- the extract is not used in a misleading context.

#### Electronic Use.

1.6 In relation to any electronic use of this training material:

- if you intend to provide this training material (in whole) through your website you may only do so by providing a link to our website. Please see [www.ifrs.org/Pages/Terms-and-Conditions.aspx](http://www.ifrs.org/Pages/Terms-and-Conditions.aspx) for details of how you can link to our website
- if you intend to include any part of this training material on your website free of charge or in a slide pack for an educational course you must comply with the provisions listed at paragraph 1.5 and you must not use or reproduce, or allow anyone else to use or reproduce, any trademarks that appear on or in the training material
- if you intend to provide any part of this training material electronically for any other purpose please [contact us](#) as you will need a written licence which we may or may not grant

If you breach any of these terms of use your right (if any) to use our materials will cease immediately and you must, at our option, return or destroy any copies of the materials you have made.

Please address publication and copyright matters to:

IFRS Foundation Publications Department | 30 Cannon Street | London EC4M 6XH | United Kingdom | Telephone: +44 (0)20 7332 2730 | Email: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org) Web: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

The Arabic translation of the Training Material for the IFRS® for SMEs contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IFRS Foundation. The Arabic translation is copyright of the IFRS Foundation.

### Trade Marks



The IFRS Foundation logo, the IASB logo, the IFRS for SMEs logo, the 'Hexagon Device', 'IFRS Foundation', 'eIFRS', 'IAS', 'IASB', 'IASB Foundation', 'IASCF', 'IFRS for SMEs', 'IASs', 'IFRS', 'IFRSs', 'International Accounting Standards' and 'International Financial Reporting Standards' are Trade Marks of the IFRS Foundation.

مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية: مادة تدريبية للمعايير الدولية لإعداد التقارير  
المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم

بما فيها النص الكامل  
للقسم ١٩ "اندماج الأعمال والشهرة"  
من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية  
للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في شهر يوليو  
٢٠٠٩،  
مع توضيحات مفصلة وأسئلة تقييم ذاتي ودراسات حالة.

مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية  
شارع ٣٠ كانون  
لندن EC4M 6XH  
المملكة المتحدة.

هاتف: ٢٠ ٧٢٤٦ ٦٤١٠ (٠) ٤٤+

فاكس: ٢٠ ٧٢٤٦ ٦٤١١ (٠) ٤٤+

البريد الإلكتروني [info@ifrs.org](mailto:info@ifrs.org)

هاتف الإصدارات: ٢٠ ٧٣٣٢ ٢٧٣٠ (٠) ٤٤+

فاكس الإصدارات: ٢٠ ٧٣٣٢ ٢٧٤٩ (٠) ٤٤+

بريد الإصدارات الإلكتروني [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org)

الموقع الإلكتروني [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

أعدت المادة التدريبية من قبل موظفي التعليم في مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ولم يوافق عليها مجلس معايير المحاسبة المالية. وصُممت المادة التدريبية لمساعدة من يدرسون عليها على تنفيذ وتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم بشكل متسق. لمزيد من المعلومات عن المبادرة التعليمية لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، زوروا الموقع الإلكتروني: <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Education/Pages/Education.aspx>

جميع الحقوق، بما فيها حقوق التأليف، الواردة في محتوى هذه الوحدة من المادة التدريبية مملوكة لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

شارع ٣٠ كانون، لندن EC4M 6XH ، المملكة المتحدة.

هاتف: +٤٤ (٠) ٢٠ ٧٢٤٦ ٦٤١١ ، فاكس: +٤٤ (٠) ٢٠ ٧٢٤٦ ٦٤١١

بريد الكتروني: [info@ifrs.org](mailto:info@ifrs.org) ، الموقع الإلكتروني: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

إخلاء المسؤولية: لا تتحمل مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولا المؤلفون ولا الناشر مسؤوليات الخسارة التي يتسبب فيها أي شخص يتصرف أو يمتنع عن التصرف اعتماداً على المادة الواردة في هذا الإصدار سواءً نجمت هذه الخسارة عن قصور أو خلافه. أي أسماء أشخاص و/أو شركات و/أو أماكن مستخدمة في هذا الإصدار هي أسماء وهمية وتشابهها مع أسماء أشخاص أو منشآت أو أماكن حقيقية هو من قبيل الصدفة المحضة.

#### حق الاستخدام

بالرغم من أن مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تشجع استخدام هذه المادة التدريبية، بكاملها أو استخدام أجزاء، للغايات التعليمية، فيجب القيام بذلك وفقاً لشروط حقوق التأليف الواردة أدناه. لمعرفة التفاصيل عن استعمال مقاييسنا، يرجى زيارة [www.ifrs.org/IFRSs/Pages/ifrs.aspx](http://www.ifrs.org/IFRSs/Pages/ifrs.aspx).

يرجى مراعاة عدم خضوع استعمال هذه المادة التدريبية (كما هو موضح في شروط الاستعمال) للرسوم ونحتفظ بحقنا في تغيير شروط الاستعمال من وقت لآخر.

ينتهي حقلك (إن وجد) باستعمال هذه المادة التدريبية في حال:

- أصبحت المادة التدريبية قديمة حيث عليك وقتئذ التوقف عن استعمالها و/أو توفيرها؛ و/أو
- انتهكت شروط الاستعمال.

#### ١. شروط الاستعمال

١-١ لا يجوز استعمال هذه المادة التدريبية إلا لأغراض تعليمية وفق هذه الشروط. ويرجى في حال حاجتك إلى أي استعمال آخر فيرجى الاتصال بنا حيث تحتاج إلى ترخيص خطي بذلك قد نمنحك أو لا نمنحك إياه.

#### إستعمال مطبوعة

٢-١ ما لم تتم إعادة إنتاج الوحدة التدريبية بشكل جزئي أو كامل ليتم استخدامها في وثيقة مستقلة، فلا يجوز استخدام أو إعادة إنتاج أية علامات تجارية تظهر على المادة التدريبية أو فيها.

٣-١ لتجنب أية شكوك، يجب عدم استخدام أو إعادة إنتاج أية علامات تجارية تظهر على المادة التدريبية أو فيها في حال استخدام كامل المادة التدريبية أو جزء منها لإدراجها في وثيقة أخرى.

٤-١ تشمل هذه العلامات التجارية، على سبيل المثال لا الحصر، أسماء وشعارات مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية.

٥-١ عليك التأكد مما يلي عند نسخ أي مستخلص، بشكل كامل أو جزئي، من هذا الإصدار بشكل مطبوع:

- شمول المستندات لإقرار بحقوق التأليف؛
- شمول المستندات لإقرار بأن مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هي مصدر المادة التدريبية؛
- شمول المستندات لإخلاء مسؤولية مناسبة؛
- الإقرار بوضعنا كمؤلفين للمادة التعليمية؛
- إظهار المستخلص بشكل دقيق؛ و
- عدم استعمال المستخلص في سياق مضلل.

#### إستعمال إلكتروني:

٦-١ فيما يتصل بأي استعمال إلكتروني لهذه المادة التدريبية:

- إذا كنت ترغب في تزويد هذه المادة التدريبية (كليا) من خلال موقعك الإلكتروني، فإنه يمكنك فعل ذلك فقط بتزويد رابط بموقعنا الإلكتروني. يرجى زيارة [www.ifrs.org/ages/Terms-and-Conditions.aspx](http://www.ifrs.org/ages/Terms-and-Conditions.aspx) لمعرفة تفاصيل كيفية الربط بموقعنا الإلكتروني.
- إذا كنت ترغب في إدراج أي جزء من هذه المادة التدريبية في موقعك الإلكتروني وبالمجان لدورة تعليمية، فعليك الامتنال بالأحكام المنصوص عليها في الفقرة ١,٥ وعليك عدم استعمال أو استنساخ أو السماح لأي شخص آخر باستعمال أو استنساخ أي علامات تجارية تظهر على أو في المادة التدريبية.
- إذا كنت ترغب في تزويد أي جزء من هذه المادة التدريبية بشكل إلكتروني لأي غرض آخر، فيرجى الاتصال بنا حيث ستحتاج إلى رخصة خطية قد نمنحها أو لا نمنحها.

في حال انتهاكك أي من شروط الاستعمال هذه، فسوف يتوقف على الفور حقلك (إن وجد) باستعمال موادنا وعليك إعادة، حسب إرادتنا، أو إتلاف أي نسخ قمت بها للمواد.

يرجى إرسال المسائل المتعلقة بالإصدارات وحقوق التأليف على العنوان التالي:

دائرة إصدارات مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية شارع ٣٠ كانون، لندن EC4M 6XH، المملكة المتحدة، هاتف: +٤٤ (٠) ٢٠ ٧٢٣٢ ٢٧٣٠ ، البريد الإلكتروني: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org) ، الموقع الإلكتروني: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

لم توافق لجنة المراجعة التي عينتها مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على الترجمة العربية للمادة التدريبية التي وضعتها مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الواردة في هذا الإصدار. وتعد الترجمة العربية من حقوق تأليف مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. العلامات التجارية



: "IAS Foundation", "eIFRS", "IAS", "IASB", "IAS Foundation", "IASCF", "IFRS for SMEs", "IASs", "IFRIC", "International Accounting Standards", "International Financial Reporting Standards", "IFRS", "IFRSs", "International Accounting Standards", "International Financial Reporting Standards", علامات تجارية تخص مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية .

## المحتويات

	المقدمة
١	أهداف التعلم
٢	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة
٢	مقدمة إلى المتطلبات
٤	المتطلبات والأمثلة
٤	نطاق هذا القسم
١٠	عمليات إندماجات أعمال محددة
١٥	محاسبة
٥٩	إفصاحات
٦٢	التقديرات الهامة والأحكام الأخرى
٦٤	مقارنة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الكاملة
٦٧	اختبار المعرفة
٧١	تطبيق المعرفة
٧١	دراسة الحالة ١
٧٤	إجابة على دراسة الحالة ١
٧٧	دراسة الحالة ٢
٧٩	إجابة على دراسة الحالة ٢

أعدت المادة التدريبية من قبل موظفي التعليم في مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ولم يوافق عليها مجلس معايير المحاسبة المالية. وتم تحديد المتطلبات التي تنطبق على المنشآت الصغيرة والمتوسطة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الصادر من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولي في يوليو ٢٠٠٩.

### المقدمة

تركز هذه الوحدة، الصادرة في شهر مايو ٢٠١٣، على محاسبة وإعداد تقارير مالية لعمليات إندماجات الأعمال والشهرة وفقاً للقسم ١٩ "عمليات إندماجات الأعمال والشهرة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة" الصادرة في شهر يوليو ٢٠٠٩ والإرشادات المتصلة غير الإلزامية الذي زودتها لاحقاً مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مجموعة تنفيذ المنشآت الصغيرة والمتوسطة. وتعرف هذه الوحدة المتعلم على الموضوع وترشده خلال النص الرسمي وتطور فهمه لمتطلبات القسم من خلال استخدام الأمثلة وتشير إلى التقديرات والأحكام الهامة المطلوبة عند محاسبة عمليات إندماجات الأعمال والشهرة. علاوة على ذلك، تشمل الوحدة أسئلة مصممة لاختبار معرفة المتعلم بالمتطلبات ودراسات الحالة لتطوير قدرته على محاسبة عمليات إندماجات الأعمال والشهرة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

### أهداف التعلم

عند الانتهاء بنجاح من هذه الوحدة، ينبغي معرفة متطلبات عمليات إندماجات الأعمال والشهرة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الصادرة في شهر يوليو ٢٠٠٩. علاوة على ذلك، ومن خلال إكمال دراسات حالة تحاكي جوانب التطبيق العملي لتلك المعرفة، ينبغي تحسين الكفاءة لمحاسبة عمليات إندماجات الأعمال والشهرة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة:

- تحديد عمليات إندماج الأعمال؛
- تحديد المنشأة المشتريّة في عمليات إندماج الأعمال؛
- الاعتراف بتكلفة عمليات إندماج الأعمال وقياسها؛
- الاعتراف بالأصول والالتزامات والمخصصات المحتملة القابلة للتحديد وقياسها؛
- الاعتراف بأي شهرة مستملكة في عمليات إندماج الأعمال أو أي مريح في صفقة شراء بأسعار منخفضة وقياسها؛
- محاسبة الشهرة بعد الاعتراف المبدئي بها؛
- تحديد المعلومات الواجب الإفصاح عنها لتمكين مستخدمي البيانات المالية على تقييم طبيعة عمليات إندماج الأعمال وأثاره المالية؛ و
- إظهار فهم للأحكام الهامة المطلوبة في محاسبة عمليات إندماجات الأعمال والشهرة.

### المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة

تهدف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة إلى تطبيقها على البيانات المالية للأغراض العامة للمنشآت غير الخاضعة للمساءلة العامة (انظر البند ١ "المنشآت الصغيرة والمتوسطة"). وتشمل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة متطلبات إلزامية ومواد أخرى (غير إلزامية) منشورة معها:

وتشمل المواد غير الإلزامية ما يلي:

- تمهيدا يوفر مقدمة عامة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة ويوضح غايتها وتنظيمها وصلاحياتها.
- إرشادات التنفيذ التي تشمل بيانات مالية توضيحية وقائمة تحقق للإفصاح.
- أساس الاستنتاجات الذي يلخص الاعتبارات الرئيسية لمجلس معايير المحاسبة الدولية في الوصول إلى استنتاجاته في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.
- الآراء المعارضة لعضو مجلس معايير المحاسبة الدولية الذي لم يوافق على نشر المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

يعتبر قائمة المصطلحات في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة جزء من المتطلبات الإلزامية.

يوجد ملحقات في البند ٢١ "المخصصات والبنود المحتملة" والبند ٢٢ "الإلتزامات وحقوق الملكية" والبند ٢٣ "الإيراد" من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة. وتعتبر هذه الملحقات إرشادات غير إلزامية .

عند صدور المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة في شهر يوليو ٢٠٠٩، تعهد مجلس معايير المحاسبة الدولية بتقييم خبرة المنشآت في تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة بعد أول سنتين من التطبيق. ولهذه الغاية، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في شهر يونيو من عام ٢٠١٢ طلب معلومات: مراجعة شاملة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة. ومن المتوقع الآن إصدار مسودة عرض في النصف الأول من عام ٢٠١٣ تقترح إجراء تعديلات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

### مقدمة إلى المتطلبات

تهدف البيانات المالية للأغراض العامة للمنشآت الصغيرة والمتوسطة إلى توفير معلومات حول المركز المالي والأداء والتدفقات النقدية للمنشأة التي تعتبر مفيدة لمجموعة كبيرة من المستخدمين لإتخاذ قرارات إقتصادية (أي المالكين غير المشاركين في إدارة العمل والمالكين المحتملين والمقرضين الحاليين والمحتملين والمقرضين الآخرين) ممن ليسوا في وضع يسمح لهم بطلب تقارير مصممة حسب احتياجاتهم المعلوماتية المحددة.

يصف البند ١٩ المعالجة المحاسبية لعمليات إندماجات الأعمال والشهرة بحيث يتم عرض بيانات مالية لمستخدمي البيانات المالية تعكس الجوهر الإقتصادي لعمليات إندماج الأعمال وآثاره. والمسائل الرئيسية التي تظهر هي:

- تحديد المنشأة المشتريّة؛
- قياس تكلفة عمليات إندماج الأعمال؛ و
- قياس الأصول المستملكة والإلتزامات والإلتزامات المحتملة في عمليات إندماج الأعمال.

تقيس المنشأة المشتريّة الشهرة المستملكة في عمليات إندماج الأعمال بالتكلفة مطروحاً منها أي استهلاك متراكم وخسائر تخفيض قيمة. وتعتبر الشهرة ذات عمر إنتاجي محدود ويتم إطفؤها على مدى هذه الفترة المحدودة؛ وإذا كانت المنشأة غير قادرة على إجراء تقدير دقيق لعمر الشهرة الإنتاجي، ويفترض أن يكون العمر الإنتاجي عشر سنوات.

كما يحدد هذا البند متطلبات الإفصاح لعمليات إندماجات الأعمال التي تم عكسها في فترة إعداد التقارير المالية وللشهرة التي تم الاعتراف بها في قائمة المركز المالي.

## المتطلبات والأمثلة

تم أدناه تحديد والتظليل باللون الرمادي متطلبات البند ١٩ عمليات اندماجات الأعمال والشهرة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة. وتعتبر المصطلحات الواردة في قائمة المصطلحات جزء من المتطلبات. وتظهر في المرة الأولى في البند ١٩ بخط غامق. ولم يتم تظليل الملاحظات والأمثلة التي تم إدراجها من قبل موظفي التعليم في مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ولا تشكل الإضافات التي أضافها الموظفون جزءاً من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة ولم يوافق عليها مجلس معايير المحاسبة الدولية.

## نطاق هذا القسم

١٩,١ ينطبق هذا البند على محاسبة عمليات اندماجات الأعمال. إنه يزود دليلاً عن تحديد المنشأة المشتريّة، وقياس تكلفة عمليات اندماج الأعمال وتخصيص هذه التكلفة للأصول المستلمة والالتزامات ومخصصات الإلتزامات المحتملة. كما إنه يتناول محاسبة الشهرة وقد وبعد عمليات اندماج الأعمال.

## الملاحظات

عمليات اندماج الأعمال هو بداية جمع منشأتين أو شركتين منفصلتين معاً في منشأة معدة للتقارير (راجع قائمة المصطلحات).

عند النظر في ما إذا معاملة معينة كانت عمليات اندماج أعمال أم لا، فعلى المنشأة أن تحدد إذا كانت الأصول المستلمة والالتزامات المحتملة تشكل عملاً أم لا.

العمل عبارة عن مجموعة متكاملة من النشاطات والأصول التي تتم وتدار بغرض:

- (أ) تحقيق عائد للمستثمرين؛ أو  
 (ب) تحقيق تكاليف منخفضة أو منافع إقتصادية أخرى مباشرة ونسبة وتناسب لحاملي البوليصة أو المشاركين.  
 تتكون شركة الأعمال عموماً من مدخلات وعمليات تطبق على هذه المدخلات وتستخدم المخرجات الناتجة لتحقيق إيرادات. إذا كانت الشهرة موجودة في مجموعة محولة من النشاطات والأصول، فيفترض أن تكون هذه المجموعة المحولة عملاً (راجع قائمة المصطلحات).

على الرغم من عدم تعريف المصطلحات "مدخلات" و "عمليات" و "مخرجات" في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، إلا إن من الممكن إعطاؤها المعاني الموضحة أدناه التي أخذت من الفقرتين ب ٧ - ب ٨ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ٣- عمليات اندماج الأعمال الصادر في يناير ٢٠٠٨.

المدخل هو أي مصدر إقتصادي يحقق، أو لديه القدرة على تحقيق، مخرجات عند تطبيق عملية واحدة أو أكثر عليه. ومن الأمثلة على ذلك الأصول غير المتداولة (بما فيها الأصول الملموسة أو حقوق استعمال أصول غير متداولة) وملكية فكرية وقدرة الحصول على مواد ضرورية أو حقوق وموظفين.

<sup>١</sup> في حال عدم وجود إرشادات واضحة صريحة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، تستطيع المنشأة (لكن غير مطلوب منها) النظر حسب الفقرة ١٠,٦ في متطلبات وإرشادات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الكاملة.

العملية هي أي نظام أو معيار أو بروتوكول أو اتفاقية أو قاعدة تحقق، أو لديها القدرة على تحقيق، مخرجات عند تطبيقها على مدخلات أو مخرجات. ومن الأمثلة على ذلك عمليات الإدارة الاستراتيجية والعمليات التشغيلية وعمليات إدارة الموارد.

يتم نموذجياً توثيق هذه العمليات، لكن بإمكان قوة عاملة منظمة وتمتلك المهارات والخبرات الضرورية وتتقيد بالقواعد والاتفاقيات تزويد العمليات الضرورية الممكن تطبيقها على المدخلات لتحقيق مخرجات. لا تعتبر المحاسبة وإصدار الفواتير وسلم الرواتب وغيرها من الأنظمة الإدارية عمليات مستخدمة لتحقيق مخرجات.

المخرج هو نتيجة المدخلات والعمليات المطبقة على المدخلات التي تحقق أو لديها القدرة على تحقيق عائد على شكل أرباح أسهم أو تكاليف منخفضة أو منافع اقتصادية أخرى مباشرة للمستثمرين أو لمالكين أو أعضاء أو مشاركين آخرين.

حتى يكون من الممكن إجراؤها وإدارتها للأغراض المحددة، فإن مجموعة متكاملة من النشاطات والأصول تتطلب عنصرين أساسيين هما - مدخلات وعمليات تطبق على مدخلات مستخدمة أو سيتم استخدامها معاً لتحقيق مخرجات.

بالرغم من وجود مخرجات للأعمال عادةً، إلا إنها غير مطلوبة لمجموعة متكاملة من النشاطات والأصول لتأهل كعمل. على سبيل المثال، قد لا يوجد مخرجات لعمل في مرحلة التطوير. تنص الفقرة ب ١١ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ٣: "يجب أن يستند تحديد ما إذا كانت مجموعة معينة من الأصول والنشاطات هي عمل أم لا على إمكانية إجراء وإدارة المجموعة المتكاملة كعمل من قبل مشارك بالسوق. وعليه، عند تقييم ما إذا كانت مجموعة معينة هي عمل أم لا، فليس من المتصل ما إذا كان البائع يشغل المجموعة كعمل أو إذا كان ينوي المشتري تشغيل المجموعة كعمل"<sup>٢</sup>.

#### أمثلة - عمل

المثال ١ SME A هي شركة تكنولوجيا معلومات تقوم بتطوير برامج محاسبة وتبيعها مباشرة إلى العملاء. لديها الملكية الفكرية والموظفين والأصول غير المتداولة المطلوبة إلى تطوير وبيع البرامج. ولديها العديد من عقود ترخيص البرامج بالإضافة إلى العديد من طلبات الشراء من العملاء.

نشاط شركة SME A هو عمل - مجموعة الأصول (بما فيها الملكية الفكرية والأصول غير المتداولة) والنشاطات (وعمليات برمجة حاسوب موجهة لتطوير برامج محاسبة لبيعها للعملاء) يدار من قبل شركة SME A كعمل. من الواضح أن للعمل مدخلات (على سبيل المثال، ملكية فكرية وموظفين وأصول غير متداولة) وعمليات (عمليات برمجة حاسوب موجهة لتطوير برامج محاسبة) تعطي مخرجات (برامج محاسبة).

<sup>٢</sup> في حال عدم وجود إرشادات واضحة صريحة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، تستطيع المنشأة (لكن غير مطلوب منها) النظر حسب الفقرة ١٠.٦ في متطلبات وإرشادات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الكاملة.

المثال ٢ تطور شركة SME A برامج محاسبة جديدة، وتشمل نشاطاتها الحالية عمليات بحث وتطوير لمنتجاتها الأولى وإيجاد سوق للمنتج. لديها الملكية الفكرية والموظفين والأجهزة المطلوبة لتطوير وبيع البرامج، لكنها لم تحقق أي إيرادات منذ تأسيسها حيث لا يزال عليها طرح برنامجها للمحاسبة. تستمر الشركة في تمويل عملياتها من خلال أطراف ثالثة مقتصة بربحية الشركة مستقبلاً. وتتوقع الشركة طرح أول برنامج محاسبة تجاري لها خلال ثلاثة شهور.

نشاط شركة SME A هو عمل - يستعمل النشاط مدخلات (الملكية الفكرية والموظفين والأجهزة) في عملية برمجة حاسوب موجهة لتطوير برنامج محاسبة للبيع.

يشمل النشاط جميع المدخلات والعمليات اللازمة لإدارة وإنتاج المخرجات. ويكون النشاط عملاً، المخرجات نفسها ليست ضرورية. والضروري فقط هو القدرة على إجراء وإدارة مجموعة الأصول والنشاطات كعمل من قبل مشاركون سوق.

المثال ٣ تصنع شركة SME A أدوية للاستعمال البشري. وقد اكتشفت قبل بضعة سنوات، وطورت، وسجلت براءة اختراع لدواء للزكام. بدأت الشركة مؤخراً بتصنيع وتسويق الدواء بشكل تجاري، لكن سرعان ما قامت شركة SME B بعد ذلك بإستملاك شركة SME A وأوقفت على الفور تصنيع الدواء وجميع عمليات شركة SME A لحماية السوق من أجل علاجاتها الخاصة.

نشاط شركة SME A هو عمل - تستعمل الشركة مدخلات (ملكية فكرية موجودة مسبقاً، وموظفين وممتلكات ومصانع ومعدات) في عملية إنتاج موجهة لتطوير وتصنيع أدوية للبيع. هذا يعطي الدليل على إمكانية إجراء وإدارة المجموعة المتكاملة من النشاطات والأصول التي هي عمليات شركة SME A كعمل من قبل مشاركون سوق.

عند تقييم مدى شمول نشاطات وأصول شركة SME A على عمل، فلا يكون من المتصل عدم نية شركة SME B في تشغيل مجموعة النشاطات والأصول المطلوبة كعمل أمراً متصلاً.

المثال ٤ لدى شركة SME A ثلاث عمليات هي منجم نحاس بالطرق السطحية، ومصنع حديد (مصنع لتصنيع الحديد) ومحل تجزئة للبتروك. تعمل كل عملية باستعمال ممتلكات ومصانع ومعدات مخصصة ولديها عقود منفصلة مع أطراف ثالثة وإدارة وموظفين وأنظمة تكنولوجيا معلومات ودوائر مبيعات. إلا إن جميع المبيعات تتم تحت اسم علامة شائعة.

كل عملية من العمليات الثلاثة التي تشكل مجتمعةً شركة SME A هي عمل منفصل - ولكل عملية مدخلات مميزة (مباني ومعدات وإدارة وموظفين وأنظمة تكنولوجيا معلومات) وعمليات (عمليات إدارة استراتيجية وعمليات تشغيلية وعمليات إدارة موارد) ومخرجات (خام النحاس وحديد وبتروك).

حقيقة إجراء المبيعات تحت اسم علامة شائعة أمر ليس ذو صلة بتحديد ما إذا كانت كل عملية هي عمل أم لا.

المثال ٥ استحوذت شركة SME A على عملية فندق - موظفي الفندق واتفاقية الامتياز والمخزون ونظام الحجزات وكل عمليات "إدارة العمليات".  
استمكت شركة SME A على عمل - لدى المجموعة المشترية كامل مكونات العمل الثلاثة (المدخلات والعمليات والمخرجات) وهي قادرة على تحقيق عائد لمالكها.

مثال - ليس عملاً

المثال ٦ توقفت شركة SME A مؤخراً عن تصنيع الكاميرات، وقد تخلصت من معدات التصنيع وأصبح جميع موظفيها فائضين. وكل ما تبقى من أصول شركة SME A هو مبنى مصنع فارغ (والأرض المقامة عليها المصنع). لا تنوي شركة SME A استئناف عملية الإنتاج وتبحث عن مشتري للمبنى.

لا شركة SME A ولا ميناها عملاً. لا يوجد مجموعة متكاملة من النشاطات أو العمليات لتطبيقها على المبنى لتحقيق مخرجات. وبالتالي، المبنى لوحده غير قادر بأن يجري أو يدار كعمل من قبل مشارك سوق.

ملاحظات - عدم تحويل جميع العمليات

لا يحتاج العمل أن يشمل على كافة المدخلات أو العمليات التي استعملها البائع في تشغيل هذا العمل إذا كان مشاركو السوق قادرين على إستملاك العمل والاستمرار في إنتاج مخرجات، على سبيل المثال، بدمج العمل مع مدخلاتها وعملياتها (أنظر الفقرة ب ٨ من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٣).<sup>٢</sup>

مثال - عدم نقل جميع العمليات

المثال ٧ اشترت شركة SME A مؤخراً تجارة وأصول شعبة التلسكوب لشركة SME B. كانت شركة SME B تضم قبل هذه الصفقة ثلاثة دوائر هي دائرة الكاميرات ودائرة المناظير ودائرة التلسكوبات. قامت شركة SME B بتصنيع وبيع كل منتج من هذه المنتجات على الرغم من وجود ثلاثة مواقع تصنيع منفصلة (موقع واحد لكل منتج)، وكان لديها دائرة تسويق واحدة فقط تباع منتجات الدوائر الثلاثة كافة. عندما باعت شركة SME B دائرة التلسكوبات إلى شركة SME A، احتفظت بكامل دائرة تسويقها حيث تخطط لتوسيع دائرة الكاميرات. وسعت شركة SME A دائرة تسويقها قليلاً بعد إستملاكها. وتم نقل الموظفين الذين كانوا يعملون لدى شركة SME B لتصنيع التلسكوبات إلى شركة SME B كجزء من نقل الدائرة. نقلت أيضاً الآليات المستخدمة في تصنيع التلسكوبات ونقلت أيضاً المرافق والمنشآت المستخدمة في عملية التصنيع مع قوائم العملاء وأصول صافية أخرى.

استحوذت الشركة SME A على عمل - تملك الدائرة المستمكة كافة عناصر العمل الثلاثة (المدخلات، والعمليات والمخرجات) وقادرة على تحقيق عائد لمالكها. حقيقة عدم نقل دائرة التسويق لا يحول دون أن تكون الدائرة عملاً.

١٩,٢ يحدد هذا البند محاسبة جميع عمليات اندماجات الأعمال باستثناء:

(أ) عمليات اندماجات منشآت أو أعمال تحت سيطرة مشتركة. والسيطرة المشتركة تعني بأن السيطرة على جميع المنشآت أو الأعمال المدمجة ستؤول إلى نفس الطرف قبل وبعد عملية اندماج العمل، وأن السيطرة ليست مؤقتة.

<sup>٢</sup> في حال عدم وجود إرشادات واضحة صريحة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، تستطيع المنشأة (لكن غير مطلوب منها) النظر حسب الفقرة ١٠,٦ في متطلبات وإرشادات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الكاملة.

- (ب) تشكيل مشروع مشترك.  
(ج) إستملاك مجموعة أصول لا تشكل عملاً.

## ملاحظات

## عمليات اندماجات خاضعة لسيطرة مشتركة

تستثني الفقرة ١٩,٢ (أ) عمليات اندماجات منشآت خاضعة لسيطرة مشتركة من نطاق البند ١٩. لأن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة لا تحدد كيفية محاسبة هذه العمليات اندماجات، فإنه يتعين على إدارة المنشأة، وفقاً للفقرة ١٠,٤ إتخاذ قرار بشأن وضع وتطبيق سياسة محاسبية تفضي إلى معلومات متصلة باحتياجات المستخدمين لإتخاذ قرارات إقتصادية وأن تكون هذه المعلومات موثوق بها (أي أن تؤدي إلى بيانات مالية: (١) تمثل بصدق المركز المالي للمنشأة وأداءها المالي وتدفقاتها النقدية؛ (٢) تعكس الجوهر الإقتصادي للمعاملات والمناسبات والظروف الأخرى وليس الشكل القانوني فحسب؛ (٣) محايدة وغير منحازة: (٤) تتسم بالحيطة والتحوط؛ و (٥) مكتملة من جميع الجوانب المادية).

وعلى الإدارة عند قيامها بذلك الإشارة إلى، وأخذ إمكانية التطبيق بالاعتبار، المصادر التالية بترتيب تصاعدي:

(أ) المتطلبات والدليل في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة التي تتناول مسائل شبيهة ومتصلة؛ و

(ب) تعريفات ومعايير الإعراف ومفاهيم قياس الأصول والإلتزامات والدخل والمصاريف والمبادئ الواردة في البند ٢ مفاهيم ومبادئ سائدة.

في هذه الحالة، تسمح المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة أيضاً للإدارة بالاعتماد على المتطلبات والدليل في كامل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (أنظر الفقرة ١٠,٦). وللمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية نفس الاستثناء لعمليات اندماجات منشآت خاضعة لسيطرة مشتركة، في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٣، ولذلك لا تزود أي دليل إضافي.

نطاق الاستثناء في الفقرة ١٩,٢ (أ) لا يمنع المنشأة من تطبيق البند ١٩ على اندماج عمل خاضع لسيطرة مشتركة. والاستثناء يعني أنه ليس من الإلزامي القيام بذلك. وبإمكان الإدارة عند إصدار حكمها أن تقرر بالقياس تطبيق متطلبات البند ١٩. وكبديل، بإمكان منشأة صغيرة ومتوسطة النظر كيف أن مؤسسة ليست صغيرة ومتوسطة في منطقتها المحلية تحاسب في هذه الحالة. قد يكون هذا محاسبة استحواذ كامل، بتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٣، أو أسلوب بديل كأسلوب تجميع المصالح.

## المشاريع المشتركة

المشروع المشترك عبارة عن ترتيب تعاقدية حيث يقوم طرفان أو أكثر بنشاط إقتصادي خاضع لسيطرة مشتركة. ويمكن أن تكون المشاريع المشتركة على شكل عمليات أو أصول أو منشآت خاضعة لسيطرة مشتركة (راجع قائمة المصطلحات). وتتم محاسبة المشاريع المشتركة وفق البند ١٥/استثمارات في مشاريع مشتركة (راجع الوحدة ١٥).

## مجموعة أصول

تتم محاسبة إستملاك مجموعة أصول لا تشكل عملاً وفق أقسام أخرى من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، أي يحاسب كل أصل من الأصول حسب البند المتصل، على سبيل المثال، البند ١٧ الممتلكات والمصانع والمعدات.

أمثلة - نطاق البند ١٩

المثال ٨ استملاك شركة SME A محطة محروقات من شركة SME B مقفلة منذ ١٨ شهر من قبل تاريخ الإستملاك. لم تستحوذ شركة SME A على الحقوق في أي اسم تجاري من شركة SME B، كما إنها لم تستحوذ على أي عمليات لتشغيل المحطة من شركة SME B ولم تأخذ أيأ من موظفي شركة SME B (أي إنها فقط اشترت الممتلكات والمصنع والمعدات).

هذه الصفقة ليست عمليات اندماج أعمال. إنها مجرد إستملاك شركة SME A لمجموعة من الأصول بدون عمليات مصاحبة. بمعنى آخر، في حال عدم وجود عمليات ومدخلات، لا تستطيع المدخلات تشكيل عمل لوحدها. وعليه، تتم محاسبة SME A عن إستملاك أصول محطة المحروقات وفق البند ١٧ وليس البند ١٩.

المثال ٩ استملاك شركة SME A وشركة SME B ٥٠% من الأسهم العادية لشركة SMEC التي تتمتع بحق التصويت في اجتماع المساهمين العام. تصنع شركة SMEC أواني بلاستيكية تستخدم بشكل رئيسي لزيوت صالحة للأكل تبيعها لعدة منشآت أخرى. وتنص شروط الترتيبات التعاقدية بين شركة SME A وشركة SME B على أن القرارات الاستراتيجية في شركة SMEC تتطلب موافقة شركة SME A وشركة SME B.

هذه الصفقة ليست عمليات اندماج أعمال. إنها تمثل تشكيل مشروع مشترك - فقد وافقت شركة SME A وشركة SME B تعاقدياً على اقتسام السيطرة على شركة SMEC (أي أصبحت شركة SMEC نتيجة هذه الصفقة منشأة ذات سيطرة مشتركة). وعليه، تتم محاسبة استثمار شركة SME A وشركة SME B في شركة SMEC وفق البند ١٥/ استثمارات في مشروع مشترك وليس حسب البند ١٩.

المثال ١٠ تدير شركة SME A شركة دهان وديكور يملكها السيد X بالكامل. كما يملك السيد X شركة SME B التي تشغل شركة صيانة حدائق. كلا الشركتين يعملان بنجاح منذ ١٠ سنوات وعندما قرر السيد X تحويل أسهمه في شركة SME A إلى شركة SME B مقابل أسهم إضافية في شركة SME A.

أصبح السيد X يملك بعد الصفقة كل شركة SME A (كما فعل سابقاً) لكن لشركة SME A الأ□  
□رقة تابعة هي □رقة SME B ولم يعد للسيد X حصة مباشرة في الشركة SME B.

شركة SME A وشركة SME B خاضعتان لسيطرة السيد X قبل وبعد الصفقة. وعليه، فإن هذا عمليات اندماج أعمال تحت سيطرة مشتركة والإستملاك خارج نطاق البند ١٩. ولا يهم أن تكون السيطرة المشتركة خاضعة لشخص وليس لمنشأة؛ وينطبق استثناء النطاق.

يتعين على شركة SME A حسب الفقرة ١٠,٤ إتخاذ قرار بشأن وضع وتطبيق سياسية محاسبية مناسبة. وقد تفكر شركة SME A باستعمال أسلوب محاسبة الشراء (أي وفق الأسلوب الموضح في البند ١٩). وكبديل، بإمكان شركة SME A النظر كيف أن مؤسسة ليست صغيرة ومتوسطة في منطقتها المحلية تناسب في هذه الحالة. قد يكون هذا محاسبة استحواذ كامل، بتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٣، أو أسلوب بديل كأسلوب تجميع المصالح.

المثال ١١ قامت الشركة SME A بتأسيس منشأة جديدة (SME B) تملك فيها جميع الحقوق. ثم استحوذت شركة SME B على خمس شركات موجودة مسبقاً تابعة لشركة SME A. لشركة SME A شركتين تابعتين أخريتين لكنها غير داخلية في إعادة هيكلة المجموعة.

ما لم تقم شركة SME A بإعداد بيانات مالية موحدة وفق كامل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، سيكون مطلوباً من شركة SME B إعداد بيانات مالية موحدة. استحواذ شركة SME B على خمس شركات موجودة مسبقاً تابعة لشركة SME A هو دمج منشآت خاضعة لسيطرة مشتركة - وجميع المنشآت الموحدة مسيطر عليها في نهاية المطاف من قبل نفس الطرف قبل وبعد الصفقة. هذه العمليات اندماجات مستثناة من نطاق البند ١٩ (راجع الفقرة ١٩,٢ (أ)). وفقاً لذلك، يتعين على شركة SME B حسب الفقرة ١٠,٤ إتخاذ قرار بشأن وضع وتطبيق سياسية محاسبية مناسبة. وقد تفكر شركة SME B باستعمال أسلوب محاسبة الشراء (أي وفق الأسلوب الموضح في البند ١٩). وكبديل، بإمكان شركة SME B النظر كيف أن مؤسسة ليست صغيرة ومتوسطة في منطقتها المحلية تناسب في هذه الحالة. قد يكون هذا محاسبة استحواذ كامل، بتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٣، أو أسلوب بديل كأسلوب تجميع المصالح.

### عمليات اندماجات أعمال محددة

١٩,٣

ملية اندماج العمل عبارة عن جمع منشآت أو أعمال منفصلة في منشأة معدة للتقارير. نتيجة جميع عمليات اندماجات الأعمال هو أن منشأة واحدة، هي المنشأة المشترية، تحصل على سيطرة على شركة عمل واحدة أو أكثر، هي المنشأة المشترية. تاريخ الاستحواذ هو تاريخ سيطرة المنشأة المشترية على المنشأة المشترية.

## ملاحظات

لجميع عمليات اندماجات الأعمال، يتعين على المنشأة المشتريّة تحديد تاريخ الإستملاك - وهو تاريخ سيطرة المنشأة المشتريّة على المنشأة المشترية. وغالباً ما يكون تاريخ الإستملاك هو تاريخ تحويل المنشأة المشتريّة للعرض المقابل قانوناً وإستملاكها لأصول المنشأة المشترية وتحمل إلتزاماتها - تاريخ الإقفال. على أي حال، ليس من الضروري أن يكون تاريخ الإستملاك هو تاريخ الإقفال، فقد يكون قبل أو بعد تاريخ الإقفال. من الضروري النظر في جميع الحقائق والحالات المتصلة عند تحديد تاريخ الإستملاك. وقد لا يكون ما هو مدون في وثيقة؛ إنه وقت حصول المنشأة المشتريّة على سيطرة على المنشأة المشترية.

أدرجت شركة ديلويت بعض المؤشرات التي قد تكون متصلة عند تحديد تاريخ الإستملاك<sup>٤</sup>. تشمل هذه المؤشرات ما يلي:

- تاريخ مباشرة المنشأة المشتريّة بتوجيه العمليات والسياسات المالية للمنشأة المشترية؛
- التاريخ الذي يتغير عنده تدفق المنفعة الإقتصادية؛
- تعيين أغلبية مجلس إدارة (أو هيئة إدارية معادلة) المنشأة المشترية (على الرغم من إمكانية إظهار آخر تاريخ تم به نقل السيطرة).

## أمثلة - تاريخ الإستملاك

المثال ١٢ بتاريخ ١٥ كانون ثاني ٢٠٠١، وقعت شركة SME A اتفاقية لشراء كامل شركة SME B نقداً. تحدد اتفاقية الشراء ١ نيسان ٢٠٠١ كتاريخ إستملاك. على أي حال، بإمكان شركة SME A القيام اعتباراً من تاريخ ١٥ كانون الثاني ٢٠٠١ بإقالة أي مدير من مدراء شركة SME B وتعيين مدراء من اختيارها. بتاريخ ١ آذار ٢٠٠١، أقالت شركة SME A جميع مدراء شركة SME A الحاليين وعينت مدراء من اختيارها. بتاريخ ١ نيسان ٢٠٠١، تم تحويل ملكية جميع الأسهم في شركة SME B إلى شركة SME A وتم دفع العوض نقداً.

في حال عدم وجود دليل بعكس ذلك، تاريخ الإستملاك هو ١٥ كانون الثاني ٢٠٠١ - تاريخ حصول شركة SME A على صلاحية التحكم بسياسات شركة SME B المالية والتشغيلية من خلال مقدرتها على إقالة وتعيين جميع أعضاء مجلس إدارة شركة SME B.

المثال ١٣ بدأت شركة SME A وشركة SME B مفاوضات بتاريخ ١ كانون الثاني ٢٠٠١ تتعلق بإستملاك شركة SME A ١٠٠% من أسهم شركة SME B التي لها حق التصويت. وقد تم بتاريخ ١ نيسان ٢٠٠١ توقيع الاتفاقية النهائية وسيطرت شركة SME A على شركة SME B. تنص الاتفاقية على أن ١ كانون الثاني ٢٠٠١ هو تاريخ الإستملاك وأن من حق شركة SME A جميع الأرباح التي حققتها شركة SME B بعد هذا التاريخ. تم تحويل العوض بتاريخ ١ نيسان ٢٠٠١ واستند سعر الإستملاك على صافي أصول شركة SME B بتاريخ ١ كانون الثاني ٢٠٠١.

<sup>٤</sup> ديلويت، مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً، ليكسس، نيكسس، لندن، الفصل ٣٦، الفقرة ٦،٤، صفحة ٢٤٤٦.

على الرغم من استناد السعر على صافي الأصول بتاريخ ١ كانون الثاني ٢٠٠١ وعدم أحقية مالكي شركة B SME السابقين بأي أرباح بعد هذا التاريخ، إلا إنه في حال عدم وجود دليل بعكس ذلك فإن تاريخ الإستملاك هو ١ نيسان ٢٠٠١ - تاريخ سيطرة شركة A SME على شركة B SME.

المثال ١٤ قدمت شركة A SME بتاريخ ١ كانون الثاني ٢٠٠١ عرضاً بإستملاك ١٠٠% من أسهم شركة B SME التي لها حق التصويت. استند المبلغ المعروض على صافي أصول شركة B SME بذلك التاريخ. يخضع العرض لإكمال مرضي للعناية الواجبة. ويجب إلى أن يتم هذا استشارة شركة A SME قبل إتخاذ قرار رئيسي بشأن شركة B SME. وتكون شركة A SME مستحقة لجميع أرباح شركة B SME بعد ١ كانون الثاني ٢٠٠١ إذا انتهت عملية الإستملاك بنجاح. بتاريخ ١٥ شباط ٢٠٠١، انتهت العناية الواجبة بنجاح، وتم تحويل العوض المقابل والأسهم.

في حال عدم وجود دليل بعكس ذلك، تاريخ الإستملاك هو ١٥ كانون الثاني ٢٠٠١ - تاريخ سيطرة شركة A SME على شركة B SME. على الرغم من ضرورة استشارة شركة A SME في أي قرار رئيسي فيما يتصل بشركة B SME بعد ١ كانون الثاني ٢٠٠١، فلا يعني هذا بحد ذاته أن لشركة A SME صلاحية التحكم بسياسات شركة B SME المالية والتشغيلية. وعلى الأرجح أن تكون الاستشارة حقوق حماية لشركة A SME لأنه تقرر السعر بناءً على صافي الأصول بتاريخ ١ كانون الثاني ٢٠٠١، وقد يوضح هذا الاتفاقية المبرمة بين الطرفين.

المثال ١٥ بتاريخ ١ كانون الثاني ٢٠٠١، استمكت شركة A SME ١٠٠٠ سهم لها حق التصويت من أسهم شركة B SME البالغة ٣٠٠٠ سهم. الحصة المصونة تمنح شركة A SME صلاحية المشاركة في سياسات شركة B SME المالية والتشغيلية (أي أثر كبير) لكن ليس السيطرة عليها.

بتاريخ ٣٠ حزيران ٢٠٠٢ إعادة شركة B SME شراء وإلغاء ١٥٠٠ من أسهمها من أطراف غير شركة A SME.

حصلت شركة A SME على سيطرة على شركة B SME من خلال قدرتها على الإدلاء بالأصوات المرفقة بالألف سهم من الأسهم المتبقية البالغة ١٥٠٠ في إصدار شركة B SME.

في حال عدم وجود دليل بعكس ذلك، حصلت شركة A SME بتاريخ ٣٠ حزيران ٢٠٠٢ على سيطرة على شركة B SME من خلال قدرتها على الإدلاء بأغلبية الأصوات في اجتماع عام للمساهمين (أي ١٠٠٠ سهم من الأسهم المتبقية البالغة ١٥٠٠ سهم في شركة B SME). على الرغم من عدم إتخاذ شركة A SME أي إجراء بتاريخ ٣٠ حزيران ٢٠٠٢، إلا إنها حصلت على سيطرة على شركة B SME بذلك التاريخ نتيجة إعادة شراء شركة B SME لأسهمها الخاصة. وعليه، يكون تاريخ ٣٠ حزيران ٢٠٠٢ هو تاريخ الإستملاك.

المثال ١٦ بتاريخ ١ كانون الثاني ٢٠٠١، اشترت شركة SME A أغلبية حصة شركة SME B التي لها حق التصويت لكن لا يحق لها ممارسة السيطرة على شركة SME B بسبب الحقوق التعاقدية لمستثمرين آخرين في شركة SME B (على سبيل المثال، حقوق الاعتراض، حقوق عضوية مجلس الإدارة أو حقوق مشاركة جوهرية أخرى) لفترة زمنية. تنقضي جميع الحقوق المقيدة بتاريخ ١ تموز ٢٠٠٢. في حال عدم وجود دليل بعكس ذلك، ستحصل شركة SME A، بتاريخ ١ تموز ٢٠٠٢ عند انقضاء الحقوق المقيدة، على شركة SME B من خلال قدرتها على الإدلاء بأغلبية الأصوات المصوتة في شركة SME B. يكون تاريخ ١ تموز ٢٠٠٢ هو تاريخ الإستملاك.

١٩,٤ يمكن هيكلة عملية اندماج العمل بعدة طرق لأسباب قانونية أو ضريبية أو أسباب أخرى. وقد تشمل شراء منشأة ما لحصة منشأة أخرى، أو شراء جميع صافي أصول منشأة أخرى، أو تحمل جميع إلتزامات منشأة أخرى، أو شراء جزء من صافي أصول منشأة أخرى تشكل معاً شركة أعمال واحدة أو أكثر. يمكن وضع عمليات اندماج الأعمال موضع التنفيذ بإصدار أدوات حقوق ملكية أو تحويل النقد أو النقد المعادل أو أصول أخرى أو مزيج من هذه. وقد تتم الصفقة بين مساهمي المنشآت المندمجة أو بين منشأة واحدة ومشاركي منشأة أخرى. وقد تشمل تأسيس منشأة جديدة للسيطرة على المنشآت المدمجة أو صافي الأصول المحولة أو إعادة هيكلة منشأة واحدة أو أكثر من المنشآت المدمجة.

## ملاحظات

- ١٩,٥ ينطبق البند ١٩ من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة على عمليات اندماجات الأعمال بغض النظر عن شكل الصفقة. ومن الهياكل الممكنة ما يلي:
- حصول المنشأة المشتريّة على حصة في شركة أعمال أخرى بحيث تصبح شركة الأعمال شركة تابعة للمنشأة المشتريّة؛
  - شراء المنشأة المشتريّة شركة أعمال واحدة أو أكثر غير مؤسسة دون أن تصبح شركة تابعة لها؛ و
  - اندماج منشأتين أو أكثر بتحويل حصص مالكيها أو صافي أصولها إلى منشأة مؤسسة حديثاً.

يمكن أن يختلف شكل العوض (على سبيل المثال، أدوات حقوق ملكية، أو نقد، أو النقد المعادل أو أصول أخرى أو مزيج من هذه). النقد المعادل المشار إليه في الفقرة ١٩,٥ يعني استثمارات قصيرة المدى ذات سيولة عالية قابلة للتحويل مباشرة إلى مبالغ نقدية معروفة وخاضعة إلى خطر ضئيل في تغيير القيمة (راجع قائمة المصطلحات). أصول أخرى تتفاوت بشكل واسع وتشمل أصول مادية مثل تحويل الممتلكات وأصول غير مادية مثل تحويل براءة اختراع.

الأمثلة - طرق تنفيذ عمليات اندماج الأعمال

المثال ١٧ تدفع شركة SME A ٣٧٥,٠٠٠ وحدة نقدية نقداً مقابل الحصول على جميع حصص الملكية في شركة SME B، وهي شركة تعمل في مجال تأجير السيارات.

هذه الصفقة عمليات اندماج أعمال تمت بتحويل نقد إلى مالكي الأسهم السابقين في شركة SME B.

المثال ١٨ تدفع شركة SME A ٣٠٠,٠٠٠ وحدة نقدية نقداً مقابل الحصول على ٨٠% من حصص الملكية في شركة SME B، وهي شركة تعمل في مجال تكنولوجيا المعلومات. هذه الصفقة عمليات اندماج أعمال تمت بتحويل نقد إلى مالكي الأسهم السابقين في شركة SME B.

المثال ١٩ تصدر شركة SME A أسهماً جديدة في ذاتها الحصول على ٨٠% من حصص الملكية في شركة SME B، وهي شركة تعمل في مجال الإنشاءات. كانت شركة SME A تملك قبل هذه الصفقة ١٠٠,٠٠٠ سهماً مطروحاً.

هذه الصفقة عمليات اندماج أعمال تمت بتحويل أدوات حقوق ملكية شركة SME A إلى مالكي الأسهم السابقين في شركة SME B.

المثال ٢٠ استمكتت شركة SME A ١٠٠% من حصص الملكية في شركة SME B، وهي شركة تعمل في مجال بيع الملابس بالتجزئة مقابل:

- \* مبلغ نقدي ١٠,٠٠٠ وحدة عملة
- \* مبنى مكتب
- \* سببكتين ذهبيتين
- \* ١٠% من أدوات حقوق الملكية
- \* ١٠٠٠ سهم في المنشأة ج

هذه الصفقة عمليات اندماج أعمال تمت بتحويل مختلف الأصول المحددة.

المثال ٢١ لدى شركة SME A شعبتين: تصنيع أحذية وتصنيع حقائب يدوية. كلا الشعبتين عمل على الرغم من هيكلتهما داخل كيان قانوني واحد. وافقت شركة SME B على شراء شعبة تصنيع الحقائب اليدوية من شركة SME A مقابل نقد بمبلغ ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. أسست شركة SME A منشأة جديدة، هي شركة SMEC والتي تملك فيها جميع الحصص. لدى شركة SMEC نقد بقيمة ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة وحصص بقيمة ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. دفعت شركة SMEC نقد بقيمة ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة لشركة SME A مقابل تجارة وصافي أصول شعبة SME A لتصنيع الحقائب اليدوية. هذه الصفقة عمليات اندماج أعمال تمت بتحويل نقد إلى مالكي العمل السابقين.

المثال ٢٢ دخلت شركة SME A وشركة SME B في اتفاقية لدمج عملهما. وكانت الطريقة التي نفذت بها شركة SME A وشركة SME B هذه الاتفاقية بإصدار أدوات حقوق ملكية في ذاتها إلى أصحاب

الحقوق لشركة SME B مقابل أدوات حقوق ملكيتها في شركة SME B. ونتيجة لذلك، تمتلك شركة SME A شركة تابعة (شركة SME B) وأصحاب حقوق الملكية السابقين في شركة SME B هم الآن أصحاب شركة SME A مع المالكين الأصليين لشركة SME A.

هذه الصفقة عمليات اندماج أعمال تمت بتحويل أدوات حقوق ملكية شركة SME A إلى مالكي أدوات حقوق الملكية السابقين في شركة SME B.

المثال ٢٣ دخلت شركة SME A وشركة SME B في اتفاقية لدمج عملهما. وكانت الطريقة التي نفذت بها شركة SME A وشركة SME B هذه الاتفاقية تأسيس منشأة جديدة، شركة SMEC التي تصدر أدوات حقوق ملكية في ذاتها لأصحاب حقوق ملكية شركة SME A وشركة SME B مقابل أدوات حقوق ملكيتها في شركة SME A وشركة SME B. ونتيجة لذلك، تمتلك شركة SMEC شركتين تابعيتين هما شركة SME A وشركة SME B. أصحاب حقوق الملكية السابقين في شركة SME A وشركة SME B هم الآن أصحاب SMEC.

هذه الصفقة عمليات اندماج أعمال تمت بتحويل أدوات حقوق الملكية في منشأة جديدة إلى مالكي أدوات حقوق الملكية السابقين في شركة SME A وشركة SME B.

### المحاسبة

١٩,٦	يجب محاسبة جميع عمليات اندماجات الأعمال بتطبيق أسلوب الشراء.
١٩,٧	يشمل أسلوب الشراء الخطوات التالية:
(أ)	تحديد المنشأة المشتري
(ب)	قياس تكلفة عمليات اندماج الأعمال.
(ج)	التخصيص بتاريخ الإستملاك تكلفة عمليات اندماج الأعمال للأصول المستملكة والإلتزامات ومخصصات الإلتزامات المحتملة.

### ملاحظات

يجب محاسبة جميع عمليات اندماجات الأعمال ضمن نطاق البند ١٩ باستعمال أسلوب الشراء الذي يدعى أحياناً أسلوب الإستملاك.

من الأفضل أن يكون مستخدمى البيانات المالية قادرين على تقييم الاستثمارات الأولية والأداء اللاحق لهذه الاستثمارات ومقارنتها مع أداء المنشآت الأخرى لأن صافي الأصول المستملكة بما فيها الأصول التي لم تعترف بها المنشأة المشترة سابقاً يتم الإعتراف بها في البيانات المالية الموحدة للمنشأة المشتري.

علاوة على ذلك، بقياس الأصول المستملكة والإلتزامات والإلتزامات المحتملة المتحققة في عمليات اندماجات الأعمال بقيمها العادلة، ويشمل أسلوب الشراء في البيانات المالية مزيداً من المعلومات عن توقعات السوق بقيمة

<sup>\*</sup> في هذا المثال وفي جميع أمثلة هذه الوحدة الأخرى، جميع المبالغ النقدية مبنية "بوحدة العملة".

التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بهذه الأصول والالتزامات - مما يعزز صلة هذه المعلومات (راجع الفقرة BC45 من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٣ (٢٠٠٤)).

مثل كامل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، لا تسمح المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة باستعمال أسلوب تجميع المصالح لمحاسبة عمليات إندماج الأعمال ضمن نطاق البند ١٩. يجمع أسلوب تجميع المصالح، بدون تغيير، المبالغ المسجلة لعملية اندماج العمل السابق لأصول والالتزامات واحتياطات المنشآت أو الأعمال الموحدة.

تناولت فقرات لاحقة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة كل خطوة من الخطوات الثلاث التي تشمل أسلوب الشراء:

- تحتوي الفقرات ١٩,٨ - ١٩,١٠ دليلاً عن تحديد المنشأة المشتري؛
- تتناول الفقرات ١٩,١١ - ١٩,١٣ قياس تكلفة عمليات إندماج الأعمال؛ و
- تفسر الفقرات ١٩,١٤ - ١٩,١٥ و ١٩,١٧ - ١٩,١٩ كيفية تخصيص تكلفة عمليات إندماج الأعمال للأصول المستلمة والالتزامات المحتملة المحتملة.

قبل مناقشة هذه الخطوات الثلاث، نسرّد أدناه مثالين لتوضيح الآليات الأساسية لتطبيق أسلوب الشراء لمحاسبة عمليات إندماج الأعمال.

#### أمثلة - تطبيق أسلوب الشراء<sup>٦</sup>

المثال ٢٤ اشترت شركة SME A شركة سيارات أجرة منافستها شركة SME B بمبلغ ٤٢,٠٠٠ وحدة عملة دفعت نقداً بتاريخ الإستملاك. تم عمليات إندماج الأعمال بأصول والالتزامات وعمليات شركة سيارات الأجرة التي تم تحويلها إلى شركة SME A.

كانت المعلومات عن أصول ودمم والالتزامات المحتملة للشركة المشترية بتاريخ الإستملاك على النحو التالي:

القيمة العادلة	المبلغ المسجل	
		في البيانات المالية لشركة SME B
وحدة عملة	وحدة عملة	
٢٠,٠٠٠	١٥,٠٠٠	سيارات الأجرة
١٥,٠٠٠	٥,٠٠٠	تراخيص سيارات الأجرة
٦,٠٠٠	-	الماركة (الاسم التجاري المسجل)
(١,٠٠٠)	-	إلتزام محتمل لقضية قانونية
٤٠,٠٠٠	٢٠,٠٠٠	المجموع

<sup>٦</sup> تم تجاهل ضريبة الدخل في هذا المثال وفي جميع أمثلة هذه الوحدة الأخرى (ما لم ينص خلافه).

تحاسب شركة SME A (الشركة المشتريّة) عمليات اندماج الأعمال بالإعتراف بتكلفة عمليات اندماج الأعمال، ٤٢,٠٠٠ وحدة عملة، والإعتراف بالأصول القابلة للتحديد (سيارات الأجرة، تراخيص سيارات الأجرة، والماركة) والإلتزامات والإلتزامات المحتملة (الإلتزام المحتمل لقضية قانونية هو إلتزام محتمل يمكن أن يحدد له قيمة عادلة) بقيمها العادلة بتاريخ الامتلاك بالقيود اليومية التالية:

وحدة عملة	وحدة عملة
	٢٠,٠٠٠
	١٥,٠٠٠
	٦,٠٠٠
	٢,٠٠٠
١,٠٠٠	
٤٢,٠٠٠	

الإعتراف بامتلاك عمل سيارات أجرة شركة SME B  
(١) رقم الموازنة (راجع الفقرة ١٤,١٩).

في هذا المثال، اشترت شركة SME A تجارة وأصول من شركة SME B. لذلك يتم القيد اليومي أعلاه مباشرةً في السجلات المحاسبية لشركة SME A لأنه، على سبيل المثال، تملك شركة SME A حالياً سيارات الأجرة، بدلاً من أن تمتلك بصورة غير مباشرة (على سبيل المثال، شركة تابعة تملكها وأصول وإلتزامات أخرى).

مباشرةً قبل الإستملاك، كانت البيانات المالية لشركة SME A على النحو الآتي:

SME A	
المبلغ المسجل	
وحدة عملة	
	الأصول
	أصول غير متداولة
٣٥,٠٠٠	الممتلكات والمنشآت والمعدات - سيارات الأجرة
١٠,٠٠٠	أصل غير ملموس - تراخيص سيارات الأجرة
٤٥,٠٠٠	
	أصول متداولة
٦٠,٠٠٠	نقداً
٦٠,٠٠٠	
١٠٥,٠٠٠	المجموع الأصول

الحصة

٥,٠٠٠	أسهم رأس المال
١٠٠,٠٠٠	احتياطات
<u>١٠٥,٠٠٠</u>	المجموع الحصاة

وبناءً عليه، كانت بيانات المركز المالي لشركة SME A بعد الإستملاك على النحو الآتي:

SME A			
بعد الإستملاك	أثر الإستملاك	قبل الإستملاك	
وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	
الأصول			
أصول غير متداولة			
٥٥,٠٠٠	٢٠,٠٠٠	٣٥,٠٠٠	الممتلكات والمنشآت والمعدات - سيارات الأجرة
٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	-	أصل غير ملموس - اسم الشهرة
٢٥,٠٠٠	١٥,٠٠٠	١٠,٠٠٠	أصل غير ملموس - تراخيص سيارات الأجرة
٦,٠٠٠	٦,٠٠٠	-	أصل غير ملموس - الماركة
٨٨,٠٠٠	٤٣,٠٠٠	٤٥,٠٠٠	
أصول متداولة			
١٨,٠٠٠	(٤٢,٠٠٠)	٦٠,٠٠٠	نقداً
١٨,٠٠٠	(٤٢,٠٠٠)	٦٠,٠٠٠	
إلتزامات متداولة			
(١,٠٠٠)	(١,٠٠٠)	-	إلتزام - قضية قانونية
(١,٠٠٠)	(١,٠٠٠)	-	
١٠٥,٠٠٠	-	١٠٥,٠٠٠	المجموع صافي الأصول
الحصاة			
٥,٠٠٠	-	٥,٠٠٠	أسهم رأس المال
١٠٠,٠٠٠	-	١٠٠,٠٠٠	احتياطات
١٠٥,٠٠٠	-	١٠٥,٠٠٠	المجموع الحصاة

المثال ٢٥ الحقائق هي نفسها كما في المثال ٢٤. لكن، في هذا المثال، تم تنفيذ عمليات اندماج الأعمال بواسطة شركة SME A، المنشأة المشتريّة، بشراء جميع الأسهم المطروحة لشركة SME B (عمل شركة SME B الوحيد هو سيارات أجرة). في بيانات شركة SME A المالية المنفصلة (دفتر الأستاذ العام الخاص بها)، تحاسب استثمارها في شركة SME B باستعمال نموذج التكلفة بواقع ٤٢,٠٠٠ وحدة عملة.

تعد شركة SME A بياناتها المالية الموحدة بدمج البيانات المالية للشركة الأم والشركات التابعة لها بنداً بنداً بجمعها معاً كبنود أصول وإلتزامات وحصاة ودخل ومصاريف ثم إجراء تعديلات الدمج. تقاس أصول وإلتزامات شركة SME B في بيانات المركز المالي الموحدة بتاريخ الإستملاك على النحو الآتي:

وحدة عملة	
٢٠,٠٠٠	الممتلكات والمنشآت والمعدات - سيارات الأجرة
١٥,٠٠٠	أصول غير ملموسة - تراخيص سيارات الأجرة
٦,٠٠٠	أصل غير ملموس - الماركة
٢,٠٠٠	أصل غير ملموس - اسم الشهرة
(١,٠٠٠)	إلتزام محتمل - قضية قانونية

تستعمل الإدارة تعديلات الدمج التالية عند إعداد شركة SME A بيانات مركزها المالي الموحدة بتاريخ الإستملاك (بعد دمج البيانات المالية لشركة SME A وشركة SME B بنداً بنداً بجمعها معاً كبنود أصول وِلتزامات وحصّة):

وحدة	وحدة	
عملة	عملة	
٥,٠٠٠		مدين الممتلكات والمنشآت والمعدات - سيارات الأجرة
١٠,٠٠٠		مدين أصول غير ملموسة - تراخيص سيارات الأجرة
٦,٠٠٠		مدين أصل غير ملموس - الماركة
٢,٠٠٠		مدين أصل غير ملموس - اسم الشهرة
٢٠,٠٠٠		مدين (حصّة شركة SME B قبل الإستملاك)
١,٠٠٠		دائن إلتزام محتمل - قضية قانونية
٤٢,٠٠٠		دائن استثمار شركة SME A في شركة SME B

يتم احتساب بيانات المركز المالي الموحدة لشركة SME A تاريخ ٣١ كانون الثاني ٢٠×١ على النحو التالي (على افتراض أن لشركة SME B أسهم رأسمالية بقيمة ١,٠٠٠ وحدة عملة واحتياطات بقيمة ١٩,٠٠٠ وحدة عملة):

أ	ب	ج	د	هـ
	SME A	SME B	تعديلات الدمج	مدمجة
	المبلغ المسجل	المبلغ المسجل	وحدة عملة	(أي الأعمدة ب + ج + د) وحدة عملة
	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
الأصول				
أصول غير متداولة				
الممتلكات والمنشآت والمعدات - سيارات الأجرة	٣٥,٠٠٠	١٥,٠٠٠	٥,٠٠٠	٥٥,٠٠٠
أصل غير ملموس - اسم الشهرة	-	-	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠
أصل غير ملموس - رخص سيارات الأجرة	١٠,٠٠٠	٥,٠٠٠	١٠,٠٠٠	٢٥,٠٠٠
أصل غير ملموس - الماركة	-	-	٦,٠٠٠	٦,٠٠٠
	٤٥,٠٠٠	٢٠,٠٠٠	٢٣,٠٠٠	٨٨,٠٠٠

أصول متداولة			
١٨,٠٠٠	(٤٢,٠٠٠)	-	٦٠,٠٠٠
١٨,٠٠٠	(٤٢,٠٠٠)	-	٦٠,٠٠٠
إلتزامات متداولة			
(١,٠٠٠)	(١,٠٠٠)	-	-
(١,٠٠٠)	(١,٠٠٠)	-	-
١٠٥,٠٠٠	(٢٠,٠٠٠)	٢٠,٠٠٠	١٠٥,٠٠٠
المجموع صافي الأصول			
الحصة			
٥,٠٠٠	(١,٠٠٠)	١,٠٠٠	٥,٠٠٠
١٠٠,٠٠٠	(١٩,٠٠٠)	١٩,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠
١٠٥,٠٠٠	(٢٠,٠٠٠)	٢٠,٠٠٠	١٠٥,٠٠٠

تحديد المنشأة المشتريّة

١٩,٨ يجب تحديد المنشأة المشتريّة لجميع عمليات إندماجات الأعمال. المنشأة المشتريّة هي المنشأة التي تقوم بالدمج والتي تحصل على سيطرة على منشآت أو شركات أعمال الدمج الأخرى.

ملاحظات:

ينظر أسلوب الشراء إلى عمليات إندماج الأعمال من وجهة نظر المنشأة المشتريّة. ويكون تحديد المنشأة المشتريّة مباشراً في عدة حالات. لكن قد يكون من الصعب في بعض الحالات تحديد المنشأة المشتريّة، خاصةً لعمليات إندماجات يشار إليها أحياناً بعبارة "عمليات إندماجات المتساويين". على الرغم من هذا، تتطلب محاسبة عملية اندماج العمل وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة تحديد هوية المنشأة المشتريّة.

المبدأ الرئيسي لتحديد المنشأة المشتريّة هو القيام أولاً بتحديد من هي المنشأة المسيطرة على المنشأة الأخرى. وتكون المنشأة التي تحصل على سيطرة على المنشآت أو شركات الأعمال الأخرى المدمجة في المنشأة المشتريّة لأغراض المحاسبة.

١٩,٩ السيطرة هي صلاحية التحكم بالسياسات المالية والتشغيلية لمنشأة أو لشركة أعمال لتحقيق منافع وفوائد من نشاطاتها. سيطرة منشأة على منشأة أخرى موصوف في البند ٩/البيانات المالية المدمجة والمنفصلة.

ملاحظات:

لمزيد من المعلومات حول السيطرة، بما فيه دليل التطبيق الإلزامي، راجع البند ٩.

عند تقييم مدى سيطرة منشأة على أخرى، يؤخذ بالاعتبار جميع الحقائق والحالات. القرارات الرئيسية عند تحديد السيطرة موضحة في الوحدة ٩ البيانات المالية المدمجة والمنفصلة من هذه المادة التدريبية.

١٩,١٠ على الرغم من إمكانية صعوبة تحديد المنشأة المشتريه أحياناً، إلا أن هناك مؤشرات على وجود منشأة مشتريه. على سبيل المثال:

(أ) إذا كانت القيمة العادلة لأحدى المنشآت المدمجة أعلى بكثير من المنشأة المدمجة الأخرى، فعلى الأرجح أن تكون المنشأة الأعلى قيمة عادلة هي المنشأة المشتريه.

(ب) إذا تم عمليات اندماج الأعمال من خلال تبادل أدوات حقوق الملكية العادية المصوتة بنقد أو بأصول أخرى، فعلى الأرجح أن تكون المنشأة التي تدفع النقد أو الأصول الأخرى هي المنشأة المشتريه.

(ج) إذا أدى عمليات اندماج الأعمال إلى إدارة إحدى المنشآت المدمجة قادرة من السيطرة على اختيار فريق إدارة المنشأة المدمجة الناتجة، على الأرجح أن تكون المنشأة القادرة إدارتها على السيطرة هي المنشأة المشتريه.

ملاحظات:

تؤخذ بالاعتبار جميع الحقائق والحالات المتصلة عند تحديد المنشأة المشتريّة - المنشأة المدمجة التي تحصل على سيطرة على المنشآت أو شركات الأعمال المدمجة الأخرى. تقدم الفقرتان ٩,٥ و ١٩,١٠ بعض الإرشادات حول تحديد المنشأة المشتريّة.

تقدم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٣ أيضاً المزيد من إرشادات التطبيق المفيدة والمفصلة عند تحديد المنشأة المشتريّة في عمليات اندماج أعمال. تستند النقاط المدرجة أدناه على الدليل الوارد في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٣ (٢٠٠٨)<sup>٧</sup>

في عمليات اندماج الأعمال الذي يتم بصورة أساسية بتبادل حصص الملكية، فعادةً ما تكون المنشأة المشتريّة (لكن ليس دائماً) هي المنشأة التي تصدر حصص الملكية الخاصة بها. يجب أيضاً الأخذ بالاعتبار حقائق وحالات متصلة أخرى عند تحديد المنشأة المشتريّة في عمليات اندماج أعمال يتم بتبادل حصص الملكية، ومنها:

(أ) حقوق التصويت المتصلة في المنشأة المدمجة بعد عمليات اندماج الأعمال. وعادةً ما تكون المنشأة المشتريّة هي المنشأة المدمجة التي يحتفظ أو يتلقى مالكيها كمجموعة حصة كبيرة من حقوق التصويت في المنشأة المدمجة. وعند تحديد أي مجموعة مالكين تحتفظ أو تتلقى أكبر حصة، يتعين على المنشأة النظر في وجود أي ترتيبات أو خيارات تصويت غير عادية أو خاصة أو ضمانات أو أوراق مالية قابلة للتحويل.

(ب) تركيبة الهيئة الإدارية للمنشأة المدمجة. المنشأة المشتريّة هي عموماً المنشأة المدمجة التي لمالكيها القدرة على انتخاب وتعيين وإقالة غالبية أعضاء مجلس إدارة أو هيئة إدارة المنشأة المدمجة.

(ج) شروط تبادل حصص الملكية. عادةً ما تكون المنشأة المشتريّة هي المنشأة المدمجة التي تدفع قسطاً أعلى من القيمة العادلة ما قبل الاندماج لحصص الملكية في المنشأة أو المنشآت المدمجة الأخرى.

المنشأة المشتريّة هي عادةً المنشأة المدمجة التي حجمها النسبي (يقاس، على سبيل المثال، بالأصول أو العائدات أو الربح) أعلى بكثير من الحجم النسبي للمنشأة أو المنشآت المدمجة الأخرى.

في عمليات اندماجات الأعمال التي تتطلب أكثر من منشأتين، فإن تحديد المنشأة المشتريّة يضم مقابلاً، من بين أمور أخرى، للمنشآت المدمجة التي قامت بالاندماج، بالإضافة إلى الحجم النسبي للمنشآت المدمجة.

المنشأة المشتريّة هي بالعادة المنشأة المدمجة التي تسيطر إدارتها على إدارة المنشأة المدمجة. وقد يتطلب هذا براعةً للتقييم إذا اندمجت شركتي أعمال يديرهما مالكين اثنين واستمر المالكين السابقين في العمل في شركة الأعمال وإدارتها. على أي حال، بالرغم من الاستمرار بالعمل والبقاء مدرء، يجوز لأحدهما الارتباط بالآخر و/أو قد توضح العوامل الأخرى التي تمت مناقشتها في هذه الفقرات أي منشأة هي المنشأة المشتريّة.

من غير الضروري أن تكون المنشأة الجديدة المشكلة لإجراء عمليات اندماج الأعمال هي المنشأة المشتريّة. في حال تأسيس منشأة جديدة لإصدار حصص ملكية لإجراء عمليات اندماج الأعمال، فإن إحدى المنشأتين المدمجتين

---

في حال عدم وجود إرشادات واضحة صريحة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، تستطيع المنشأة (لكن غير مطلوب منها) النظر حسب الفقرة ١٠.٦ في متطلبات وإرشادات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الكاملة.

القائمتين قبل عمليات اندماج الأعمال يجب تحديدها كمنشأة مشترية باستعمال الدليل في الفقرات السابقة. على العكس، قد تكون المنشأة المشترية منشأة جديدة تحول نقداً أو أصولاً أخرى أو تتكبد إلتزامات كمقابل.

#### أمثلة - تحديد المنشأة المشترية

المثال ٢٦ من المزمع دمج المنشأتين المستقلتين السابقتين (SME A و SME B). ولتنفيذ عملية اندماج العمل، تم تأسيس منشأة جديدة هي (SMEC). تصدر شركة SMEC أسهماً لمالكي شركة SME A وشركة SME B مقابل جميع أسهم شركة SME A وشركة SME B. تم تأسيس شركة SMEC فقط لإضفاء الصبغة الرسمية على الهيكل التنظيمي.

حيث تم تأسيس شركة SMEC فقط لإضفاء الصبغة الرسمية على الهيكل التنظيمي للمنشآت المدمجة وذلك بإصدار أسهم، إلا إنها ليست المنشأة المشترية بالرغم من إنها الشركة الأم القانونية لكلا المنشأتين الآخريتين. يجب تحديد إحدى المنشأتين الموجودة قبل الإندماج، شركة SME A أو شركة SME B كمنشأة مشترية بناءً على جميع الحقائق والحالات المتصلة. هذا موضح أكثر في المثالين التاليين.

المثال ٢٧ الحقائق هي نفسها كما في المثال ٢٦، إلا أن شركة SME A في هذا المثال أكبر بكثير (تقاس بالإشارة إلى القيمة العادلة لكل منشأة من المنشأتين المدمجتين) من شركة SME B ويملك مساهمو شركة SME A السابقين حصة أكبر في شركة SMEC من مساهمي شركة SME B السابقين. بالإضافة لذلك، شركة SME A هي التي فاتحت مالكي شركة SME B لبدء الإندماج والتي قامت بالعناية الواجبة على شركة SME B.

في حال عدم وجود دليل بالعكس من ذلك، تكون شركة SME A هي المنشأة المشترية.

المثال ٢٨ الحقائق هي نفسها كما في المثال ٢٦، إلا أن حجم شركة SME A وحجم شركة SME A هو نفسه تقريباً (يقاس بالإشارة إلى القيمة العادلة لكل منشأة من المنشأتين المدمجتين)، ويتمتع مساهمو شركة SME B السابقين صلاحية تعيين أغلبية أفراد الإدارة الرئيسية لشركة SMEC.

في حال عدم وجود دليل بالعكس من ذلك، تكون شركة SME B هي المنشأة المشترية.

المثال ٢٩ كانت شركة SME A تملك ١٠٠ سهم مطروح بتاريخ ٣١ كانون اول ٢٠٠٠. استمكتت شركة SME A ١٠٠% من حصص الملكية في شركة SME B بتاريخ ١ كانون الثاني ٢٠٠١. أصدرت شركة SME A ٢٠٠ سهم جديد لمالكي شركة SME B مقابل جميع الأسهم في شركة SME B. قانوناً، استمكتت شركة SME A جميع الأسهم في شركة SME B. ونتيجة لعمليات اندماج الأعمال، احتفظ مساهمي شركة SME B السابقين بثلاثي الأسهم في شركة SME A. ولأغراض تطبيق البند ١٩ من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، فإن شركة SME B هي المنشأة المشترية لأن مساهمو شركة SME B السابقين حصلوا على سيطرة على المنشآت المدمجة في عمليات اندماج الأعمال من

خلال مساهمتهم البالغة ٦٧% في شركة SME A (أي ٣٠٠/٢٠٠ سهم). وعليه، في حال عدم وجود دليل بالعكس من ذلك، تكون شركة SME B هي المنشأة المشتريّة.

#### تكلفة عمليات اندماج الأعمال

١٩,١١ يتعين على المنشأة المشتريّة قياس تكاليف عمليات اندماج الأعمال على إنها مجموع:

- (أ) القيم العادلة، بتاريخ التبادل، للأصول والالتزامات المتكبدة أو المحتملة، وأدوات حقوق الملكية الصادرة بواسطة المنشأة المشتريّة مقابل السيطرة على المنشأة المشتريّة، زائد
- (ب) أي تكاليف منسوبة مباشرةً لعمليات اندماج الأعمال.

#### ملاحظات - تاريخ التبادل

تشير الفقرة ١٩,١١ من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة إلى القيمة العادلة للمقابل "بتاريخ التبادل" حيث يشير الإصدار الحالي من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٣ (إصدار ٢٠٠٨ من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٣) إلى "القيم العادلة بتاريخ الإستملاك" للمقابل. على أي حال، أشار إصدار ٢٠٠٤ من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٣ (الذي يستند إليه البند ١٩ بشكل عام) إلى القيمة العادلة للمقابل "بتاريخ التبادل". وأوضح أن "تاريخ التبادل" قد تزامن مع تاريخ الإستملاك عندما تحققت السيطرة في معاملة واحدة كأن تقوم منشأة واحدة بشراء جميع أسهم رأس المال الصادرة لمنشأة أخرى من المساهم الوحيد في تلك المنشأة. وعلى العكس، إذا تحققت سيطرة منشأة أخرى على مراحل، يكون تاريخ التبادل عدة تواريخ؛ هي تواريخ إستملاك كل مرحلة من المراحل.

#### ملاحظات - تاريخ التبادل

المثال ٣٠ بتاريخ ١ كانون الثاني ٢٠٠١، استمكت شركة SME A ١٠٠% من حصص الملكية في شركة SME B مقابل بدل نقدي ٣٠,٠٠٠ وحدة عملة.

تاريخ التبادل هو ١ كانون الثاني ٢٠٠١، وهو تاريخ الإعتراف بالمعاملة في البيانات المالية. في هذا المثال، تاريخ سيطرة المنشأة المشتريّة على المنشأة المشتريّة (هو أيضاً ١ كانون الثاني ٢٠٠١).

المثال ٣١ يملك الأسهم في شركة SME B ثلاثة أشخاص هم (س)، (ص) و (ع). بتاريخ ١ كانون الثاني ٢٠٠١، استحوذت شركة SME A على الأسهم في شركة SME B التي كان يملكها (س) مقابل بدل نقدي يبلغ ١٠,٠٠٠ وحدة عملة. بتاريخ ١ آذار ٢٠٠٢، حصلت شركة SME A على سيطرة على شركة SME B عند إستملاكها الأسهم في شركة SME B التي كان يملكها (ص) مقابل بدل نقدي يبلغ ١١,٢٠٠ وحدة عملة.

تواريخ التبادل هي ١ كانون الثاني ٢٠٠١ و ١ آذار ٢٠٠٢ وهي تواريخ الإعتراف بالمعاملة في البيانات المالية. تاريخ الإستملاك (تاريخ سيطرة المنشأة المشتريّة على المنشأة المشتريّة) هو ١ آذار ٢٠٠٢.

## ملاحظات - القيمة العادلة

القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن مقابله بمبادلة أصل أو تسوية إلتزام أو مبادلة أداة حصة ممنوحة بين طرفين مطلعين وراغبين في معاملة على أساس تجاري (راجع قائمة المصطلحات).

يتطلب المقابل الذي يعطى على شكل غير نقدي وضع قيمة فيه لنتمكن المنشأة المشتريّة من حساب ما دفعته بدقة للعمل الذي استملكته؛ تستخدم القيمة العادلة للذي تم إعطائه. وقد يحتاج حتى المقابل النقدي إلى تعديل. فلو دفعت المنشأة ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة لإستملاك جميع الحصص في منشأة أخرى، فإن تكلفة الإستملاك هي القيمة العادلة للنقد المحول. وفي حال دفعها إلى المالكين السابقين مباشرة، تكون القيمة العادلة هي القيمة الاسمية، أي ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. وإذا تم، بدلاً من ذلك، دفع النقد البالغ ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة بعد سنة واحدة من تاريخ الإستملاك وكانت معدلات الفائدة ٥% سنوياً، تكون القيمة الحالية للنقد بتاريخ الإستملاك ٩٥,٢٣٨ وحدة عملة (أي ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة بخصم مقداره ٥%) هي تكلفة الإستملاك.

عندما يضم المقابل المحول في عمليات اندماج الأعمال بنداً واحداً أو أكثر من البنود التالية: أصول غير نقدية؛ إلتزامات منكبة أو محتملة؛ وأدوات حقوق ملكية، فقد يتطلب قياس القيمة العادلة لتاريخ التبادل لأشكال الدفع هذه تقديرات وقرارات.

لا يوفر البند ١٩ دليل تطبيق عن كيفية قياس القيمة العادلة.

في ظل غياب دليل واضح وصريح، وفق الفقرة ١٠,٤، تستعمل المنشأة قرارها وحكمها في وضع وتطبيق سياسة محاسبية تعطي معلومات متصلة وموثوقة. تشير الإدارة عند إتخاذ هذا القرار إلى المتطلبات والدليل في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة التي تتعامل مع مسائل مشابهة ومتصلة (راجع الفقرة ١٠,٥) ثم تستطيع، لكن ليس مطلوباً منها، النظر في المتطلبات والدليل في كامل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (راجع الفقرة ١٠,٦).

يقدم البند ١١ أدوات مالية أساسية دليلاً لقياس القيمة العادلة للأدوات المالية. ويضم الدليل تسلسلياً هرمياً لتقدير القيمة العادلة (راجع الفقرة ١١,٢٧).

في شهر أيار ٢٠١١ (بعد سنتين تقريباً من إصدار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة)، لتحسين التناغم بين متطلبات قياس القيمة العادلة، قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٣ قياس القيمة العادلة.

وعليه، تشير المنشأة عند قياس تكلفة عمليات اندماج الأعمال وفق الفقرة ١٩,١١ إلى البند ١١ ويمكنها، لكن غير مطلوب منها، أن تشير أيضاً إلى دليل التطبيق الشامل في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٣. وأوضح مجلس معايير المحاسبة الدولية في مقدمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٣ بأن القيمة العادلة هي قياس يستند إلى السوق، وليس خاص بالمنشأة (راجع الفقرة IN9)، ويتم وضعها بالتالي باستعمال فرضيات يستعملها

مشاركي السوق عند تسعير الأصول في ظل ظروف السوق الحالية، وأن قياس القيمة العادلة يتطلب من المنشأة تحديد ما يلي (راجع الفقرة IN10):

- (أ) الأصل أو الإلتزام الخاص الخاضع للقياس، مع الأخذ بالاعتبار متى صلته بالقيمة العادلة، عوامل مثل موقع ووضع الأصل وأي قيود مفروضة على بيعه أو استعماله؛
- (ب) لأصل غير مالي، أعلى وأفضل استعمال للأصل ومدى استعمال الأصل مع أصول أخرى أم لوحده.
- (ج) السوق الذي تتم فيه صفقة قديمة للأصل أو الإلتزام، و
- (د) أفضل أسلوب (أساليب) التقييم لاستعمالها عند قياس القيمة العادلة. ويجب أن يضاعف أسلوب (أساليب) التقييم استعمال المدخلات المتصلة الملحوظة والحد من استعمال المدخلات غير الملحوظة. ويجب أن تكون هذه المدخلات متناغمة مع المدخلات التي يستعملها مشارك السوق عند تسعير الأصل أو الإلتزام.

للمساعدة في قياس القيمة العادلة، وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية "تسلسلاً هرمياً للقيمة العادلة" يتكون من ثلاث مستويات مدخلات هي:

- مدخلات المستوى ١ - أسعار معلنة (غير معدلة) في أسواق نشطة لأصول أو إلتزامات متطابقة يمكن أن تحصل على المنشأة بتاريخ القياس.
- مدخلات المستوى ٢ - مدخلات أخرى غير الأسعار المعلنة الواردة في المستوى ١ والملحوظة للأصل أو الإلتزام، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر (على سبيل المثال، أسعار معلنة لأصول أو إلتزامات متشابهة في أسواق نشطة وأسعار معلنة لأصول أو إلتزامات متطابقة أو متشابهة في أسواق غير نشطة).
- مدخلات المستوى ٣ - مدخلات غير ملحوظة للأصل أو الإلتزام.

في حال عدم توفر مدخلات المستوى ١، تقيس المنشأة القيمة العادلة بتعديل مدخلات المستوى ٢ التي تتم بتاريخ القياس أو بتاريخ قريب منه. وتختلف مدخلات المستوى ٢ بناءً على عوامل خاصة بالأصل أو الإلتزام. وتضم هذه العوامل ما يلي (راجع الفقرة ٨٣ من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٣):

- (أ) وضع أو موقع الأصل؛
- (ب) مدى اتصال المدخلات بالبنود المشابهة للأصل أو الإلتزام (بما فيه العوامل الواردة في الفقرة ٣٩ من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٣)؛ و
- (ج) حجم أو مستوى النشاط في الأسواق التي تلاحظ فيها المدخلات.

تستخدم المدخلات غير الملحوظة (مدخلات المستوى ٣) فقط لقياس القيمة العادلة بقدر عدم توفر المدخلات المتصلة الملحوظة (مدخلات المستوى ١ والمستوى ٢). يسمح استخدام المدخلات غير الملحوظة لحالات يكون فيها نشاط سوق قليل، إن وجد، للأصول والإلتزامات بتاريخ القياس. على أي حال، يبقى هدف قياس القيمة العادلة هو نفسه (أي سعر خروج بتاريخ القياس من وجهة نظر مشارك سوق يملك الأصل أو يدين بالإلتزام). وبناءً عليه، يجب أن تعكس المدخلات غير الملحوظة الفرضيات التي سيستعملها مشاركو السوق عند تسعير الأصل أو الإلتزام، بما فيها فرضيات حول المخاطر (راجع الفقرة ٨٧ من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٣).

يمكن استعمال مستويات تقييم مختلفة على أجزاء مختلفة من المقابل الذي تدفعه المنشأة لإستملاك منشأة أخرى. على سبيل المثال، تتوفر مدخلات المستوى ١ إذا كان جزء من المقابل المدفوع أسهماً مدرجة احتفظت بها المنشأة المشترية كاستثمار. من جانب آخر، إذا أصدرت المنشأة أسهماً الخاصة لاستخدامها كمقابل، فلن تتوفر مدخلات المستوى ١ حيث يستثنى تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة المنشأة التي يتم تداول ديونها أو أدوات حقوق ملكيتها في سوق عام.

مثال - أصول غير نقدية وأدوات حقوق ملكية

المثال ٣٢ امتلكت شركة SME A ١٠٠% من حصص الملكية في شركة SME B، وهي شركة تعمل في مجال بيع الملابس بالتجزئة وذلك مقابل:

- نقد يبلغ ١٠,٠٠٠ وحدة عملة دفعت بتاريخ الإستملاك؛
- مبنى مكاتب (قيمة عادلة بتاريخ الإستملاك مقاسة باستعمال سعر المتر المربع من المبنى مشتق من أسعار في صفقات ملحوظة تضم مباني مشابهة في مواقع مشابهة = ٥٠,٠٠٠ وحدة عملة)؛
- سببكتين ذهبيتين (قيمة عادلة بتاريخ الإستملاك مقاسة باستعمال سعر التسليم الفوري الصادر عن لجمعية لندن لأسواق السبائك = ١,٠٠٠ وحدة عملة لكل سبيكة ذهب)؛
- ١٠% من أدوات حقوق ملكية شركة SME A (تتكون أسهم رأس مال شركة SME A من ١٠,٠٠٠ سهم عادي مدفوعة بالكامل؛ بلغت القيمة العادلة لكل سهم بتاريخ الإستملاك ١٠ وحدة عملة - وقيست القيمة العادلة باستعمال منهج الدخل (تدفقات نقدية مخصومة) باستعمال فرضيات مشارك السوق)؛ و
- ١٠٠٠ سهم لطرف ثالث (المنشأة ج). يتم تداول أسهم الشركة ج بنشاط في بورصة لندن (القيمة العادلة لتاريخ الإستملاك = ٦ وحدة عملة لكل سهم).

تبلغ تكلفة عمليات اندماج الأعمال ٧٨,٠٠٠ وحدة عملة.

الحساب:

وحدة عملة	مستوى نقطة التقييم	
١٠,٠٠٠	١	نقد مدفوع فوراً
٥٠,٠٠٠	٢	القيمة العادلة لمبنى المكاتب
٢,٠٠٠	١	القيمة العادلة لسببكتين ذهبيتين
١٠,٠٠٠	٣	أدوات حقوق ملكية شركة SME A
٦,٠٠٠	١	أدوات حقوق الملكية المنشأة ج
<u>٧٨,٠٠٠</u>		المجموع

ملاحظات - دفعة مؤجلة

عند تأجيل تسوية تكلفة عمليات اندماج الأعمال، تقاس القيمة العادلة للمكون المؤجل بقيمته الحالية.

مثال = دفعة مؤجلة

المثال ٣٣ بتاريخ ١ كانون الثاني ٢٠٠١، استمكت شركة SME A ١٠٠% من حصص الملكية في شركة SME B مقابل بدل نقدي يبلغ ٣٠,٠٠٠ وحدة عملة سيتم دفعها بعد سنتين بتاريخ ٣١ كانون أول ٢٠٠٢.

يبلغ معدل الافتراض المتزايد لشركة SME A ٥% سنوياً.

تبلغ تكلفة عمليات اندماج الأعمال ٢٧,٢١١ وحدة عملة، <sup>(١)</sup> هي القيمة الحالية للدفعة المؤجلة البالغة ٣٠,٠٠٠ وحدة عملة مخصوماً منها ٥% سنوياً لمدة سنتين.

$$(أ) \quad ٢٧,٢١١ \text{ وحدة عملة} = \text{القيمة المستقبلية} / [(١ + \text{معدل الخصم السنوي})^{\text{عدد السنوات المخصصة}}] = ٣٠,٠٠٠ م (١ + ٠,٠٥) [٢]$$

ملاحظات - تكاليف منسوبة مباشرة إلى عمليات اندماج الأعمال

التكاليف المنسوبة مباشرة إلى عمليات اندماجات الأعمال هي التكاليف التي تتكبدها المنشأة المشتريّة مباشرة لتنفيذ عمليات اندماج أعمال. وهذه تضاف إلى المقابل المدفوع كجزء لا يتجزأ من تكلفة عمليات اندماج الأعمال، وبالتالي التأثير على حساب اسم الشهرة (بدلاً من فرضها مباشرة عند تحقيق ربح أو خسارة السنة في سنة الإستملاك). وتشمل التكاليف رسوم الباحث والرسوم الاستشارية والرسوم القانونية والمحاسبية والتقييم وغيرها من الرسوم المهنية أو الاستشارية الأخرى. تكاليف إدارية عامة تشمل تكاليف صيانة دائرة إستملكات داخلية، فلا تتسب مباشرة؛ لأنها كانت ستتحقق بغض النظر عن إجراء أو عدم إجراء عمليات اندماج الأعمال.

تكاليف تسجيل وإصدار ديون وأوراق مالية لحقوق الملكية صادرة كجزء من المقابل فيتم الإعتراف بها كجزء من الديون وأدوات حقوق الملكية حسب الفقرتين ١١,١٣ و ٢٢,٨ من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة؛ لا يتم التعامل معها كجزء من التكاليف المنسوبة مباشرة إلى عمليات اندماج الأعمال.

أمثلة - تكاليف منسوبة مباشرة

المثال ٣٤ استمكت شركة SME A ١٠٠% من حصص الملكية في شركة SME B مقابل بدل نقدي يبلغ ٣٠,٠٠٠ وحدة عملة. بالإضافة، دفعت SME A التكاليف التالية المتصلة مباشرة بعمليات اندماج الأعمال:

- استشارية: ١,٢٥٠ وحدة عملة؛
- قانونية: ٥٠٠ وحدة عملة؛
- محاسبية: ١٥٠ وحدة عملة؛ و
- تقييم: ١٠٠ وحدة عملة.

تبلغ تكلفة عمليات اندماج الأعمال ٣٢,٠٠٠ وحدة عملة، وتشمل مقابل نقدي وجميع التكاليف المنسوبة مباشرة للإستملاك.

المثال ٣٥ الحقائق هي نفسها كما في المثال ٣٤. إلا أن شركة SME A استمكت في هذا المثال ١٠٠% من حصص الملكية في شركة SME B مقابل إصدار أسهم تبلغ قيمتها ٣٠,٠٠٠ وحدة عملة بدلاً من دفع نقد بقيمة ٣٠,٠٠٠ وحدة عملة. بالإضافة إلى التكاليف المتصلة مباشرة بعمليات اندماج الأعمال أعلاه، تكبدت شركة SME A تكاليف إصدار أسهم تبلغ ٣٠٠ وحدة عملة.

تبلغ تكلفة عمليات اندماج الأعمال ٣٢,٠٠٠ وحدة عملة، وتشمل القيمة العادلة للمقابل السهمي وجميع التكاليف المنسوبة مباشرة للإستملاك. وسيتم الإعتراف بتكاليف إصدار الأسهم في الحصة عند تسجيل الأسهم الصادرة.

تعديلات تكلفة عمليات اندماج الأعمال وفقاً على أحداث مستقبلية

١٩,١٢ عندما تنص اتفاقية عمليات اندماج الأعمال على تعديل الاندماج وفقاً على أحداث مستقبلية، يتعين على المنشأة المشتريّة تضمين القيمة التقديرية لهذا التعديل في تكلفة الاندماج بتاريخ الإستملاك إذا كان التعديل محتملاً ويمكن قياسه بموثوقية.

ملاحظات

يمثل المقابل المشروط لإلتزام من جانب المنشأة المشتريّة بتحويل أصول أو حصص ملكية إضافية لمالكي المنشأة المشتريّة السابقين في حال وقوع أحداث مستقبلية معينة أو في حال استيفاء شروط معينة.

أدناه بعض الأمثلة على الأحداث أو العوامل المستقبلية التي قد تؤدي إلى دفعات إضافية:

- أرباح (أو مكونات أرباح معينة) أعلى من الهدف المتفق عليه خلال فترة زمنية متفق عليها؛
- الموافقة على رخصة أو براءة اختراع خلال فترة زمنية متفق عليها؛
- الإنتهاء من مفاوضات عقد محدد خلال فترة زمنية متفق عليها؛ و
- تدفقات نقدية ناشئة عن أصول محددة أعلى من الهدف المتفق عليه خلال فترة زمنية متفق عليها.

يمكن أن يكون لترتيب ما اندماج بين أي من العوامل أعلاه و/أو أي عوامل أخرى. ويتم في حال كان من الممكن (على الأرجح أكثر من ليس - راجع قائمة المصطلحات) استيفاء الشروط، فيتم الإعتراف بإلتزام المنشأة المشتريّة بدفع مقابل محتمل (إذا كان من الممكن قياسه بموثوقية) إما كإلتزام أو كحصة (بناءً على مواصفات الدفعة المستقبلية).

عند تحديد مدى إمكانية دفع المقابل المحتمل، يستند التقييم إلى جميع الحقائق والحالات بتاريخ الإستملاك.

فور تحديد إمكانية دفع دفعة وإمكانية قياسها بموثوقية، يتم تضمينها في تكلفة عمليات اندماج الأعمال كمقابل غير محتمل، وبالتالي يقاس المبلغ بقيمته العادلة. على سبيل المثال، إذا كان من المحتمل دفع دفعة قيمتها ٢٠٠,٠٠٠ وحدة عملة بعد سنتين من تاريخ الإستملاك، فيتم تضمين القيمة الحالية البالغة ٢٠٠,٠٠٠ وحدة عملة في تكلفة الإستملاك. ويتم الإعتراف بالفرق بين القيمة الاسمية والقيمة الحالية ٢٠٠,٠٠٠ وحدة عملة كمصاريف فائدة عند تحقيق ربح أو خسارة السنة. بمعنى آخر، فقط القيمة الحالية ٢٠٠,٠٠٠ وحدة عملة (وليس كامل المبلغ ٢٠٠,٠٠٠ وحدة عملة) تؤثر على حساب اسم الشهرة.

مثال - مقابل محتمل

المثال ٣٦ بتاريخ ١ كانون الثاني ٢٠٠٣، استمكت شركة SME A ١٠٠% من حصص الملكية في شركة SME B مقابل نقد يبلغ ٣٠,٠٠٠ وحدة عملة. وافقت شركة SME A على دفع ٤,٠٠٠ وحدة عملة أخرى إذا كان عائد المتوسط المرجح على الأصول لشركة SME B للسنوات الثلاث التالية ما بين

٦ و ١٤%، أو دفع ٧,٠٠٠ وحدة عملة إذا كان عائد المتوسط المرجح على الأصول أكثر من ١٤%، أو دفع ١,٠٠٠ وحدة عملة إذا كان عائد المتوسط المرجح على الأصول إيجابياً لكن أقل من ٦% وعدم دفع شيء إذا كان عائد المتوسط المرجح على الأصول سلبياً. وسيتم دفع المقابل المحتمل، إذا كان مطلوباً، بتاريخ ١ كانون الثاني ٢٠٠٧.

بعد التفكير ملياً والأخذ بالحسبان، على سبيل المثال، ميزانيات السنوات ٢٠٠٣، ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥، قدرت شركة SME A أن عائد المتوسط المرجح على الأصول سيكون ما بين ٦ و ١٤%، وكان من المحتمل بتاريخ الإستملاك القيام بدفع دفعة ٤,٠٠٠ وحدة عملة بتاريخ ١ كانون الثاني ٢٠٠٧. قاست شركة SME A القيمة الحالية للمقابل المحتمل التقديري بواقع ٣,٢٩١ وحدة عملة.

لأن تعديل تكلفة الاندماج بتاريخ الإستملاك كان محتملاً ويمكن قياسه بموثوقية، يتعين على شركة SME A الاعتراف بالمقابل الإجمالي البالغ ٣٣,٢٩١ وحدة عملة (أي ٣٠,٠٠٠ دفعة نقدية و ٣,٢٩١ وحدة عملة قيمة الحالية للمقابل المحتمل التقديري).

على افتراض أن عائد المتوسط المرجح على الأصول لشركة SME B للسنوات الثلاث اللاحقة للإستملاك كان ١١%، فإن على شركة SME A دفع المقابل الإضافي ٤,٠٠٠ وحدة عملة بتاريخ ١ كانون الثاني ٢٠٠٧. يتم الاعتراف بالفرق بين المبلغ الاسمي المدفوع، ٤,٠٠٠ وحدة عملة، وقيمتها الحالية ٣,٢٩١ وحدة عملة (أي ٧٠٩ وحدة عملة) كمصاريف فائدة عند تحقيق ربح أو خسارة خلال السنوات الأربعة حتى ٣١ كانون الأول ٢٠٠٦؛ ١٦٤ وحدة عملة في السنة الأولى و ١٧٣ وحدة عملة و ١٨٢ وحدة عملة و ١٩٠ وحدة عملة في السنة الثانية والثالثة والرابعة على التوالي.

١٩,١٣ على أي حال، في حال عدم الاعتراف بالتعديل المحتمل بتاريخ الإستملاك لكنه أصبح ممكناً فيما بعد وكان من الممكن قياسه بموثوقية، فيجب التعامل مع المقابل الإضافي كتعديل على تكلفة الاندماج. ملاحظة

سيؤثر تعديل تكلفة عمليات اندماج الأعمال على مبلغ اسم الشهرة المعترف به فيما يتعلق بعمليات اندماج الأعمال. ويجب إجراء التعديل حال أصبحت تقديرات المنشأة المشتريّة موثوقة وأصبح المقابل محتملاً.

بشكل مماثل، في حال تضمين المقابل المحتمل في المحاسبة لتكلفة عمليات اندماج الأعمال بواسطة المنشأة المشتريّة بتاريخ الإستملاك، لكن دون تحقيق الأهداف الموجبة للدفع (أو في حال لم يعد من المحتمل تحقيقها)، يتعين على المنشأة المشتريّة تعديل محاسبة عمليات اندماج الأعمال باستبعاد هذا "المقابل المحتمل".

مثال - مقابل محتمل غير معترف به بتاريخ الإستملاك

المثال ٣٧ دفعت الشركة SME A ١,٠٠٠ وحدة عملة لإستملاك شركة SME B ووافقت على دفع ٥٠٠ وحدة عملة إضافية بعد أربع سنوات من تاريخ الإستملاك في حال تحقيق هدف ربحي معين خلال السنوات الثلاث التي تلي تاريخ الإستملاك. ولا يكون أي مقابل آخر مستحقاً للدفع في حال عدم

تحقيق الأهداف. اعتبر تحقيق الأهداف محتملاً (على الأرجح أكثر من ليس) لأول مرة في نهاية السنة الثانية من بعد تاريخ الإستملاك.

سجلت شركة SME A بتاريخ الإستملاك تكلفة الإستملاك ١,٠٠٠ وحدة عملة، ورفعت في نهاية السنة الثانية تكلفة الإستملاك بمقدار القيمة الحالية ٥٠٠ وحدة عملة (أي رفعت مبلغ اسم الشهرة واعترفت بالتزامها بدفع المقابل المحتمل).

يمكن أن تكون القيمة الحالية ٥٠٠ وحدة عملة بتاريخ الإستملاك ٤١١ وحدة عملة على افتراض معدل خصم بنسبة ٥%. ويمكن أن تكون القيمة الحالية ٤٥٣ وحدة عملة بعد سنتين من تاريخ الإستملاك. يستحق الفرق بين القيمتين لفائدة ولتصحيح الخصم.

إذا تم الإعتراف بالمقابل المحتمل بتاريخ الإستملاك، فسوف يتأثر اسم الشهرة بمبلغ ٤١١ وحدة عملة معترف منها بمبلغ ٨٩ وحدة عملة كمصاريف فائدة على مدى السنوات الأربعة التالية للإستملاك. إذا بلغ تعديل اسم الشهرة في نهاية السنة الثانية ٤٥٣ وحدة عملة، فسيكون اسم الشهرة مبلغاً مختلفاً عما كان سيكون عليه لو تم الإعتراف بالمقابل المحتمل بتاريخ الإستملاك. لا يوجد دليل في البند ١٩ من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة بشأن تعديل اسم الشهرة بمبلغ ٤٥٣ أو بمبلغ ٤١١ وحدة عملة، في أي حالة كما تم تعديله لإطفاء هذا المبلغ لسنتين. علقت برايس ووتر هاوس كويرز بأن التعديل بمبلغ ٤٥٣ وحدة عملة سيكون متناغماً مع التعديل المستقبلي لمحاسبة التقديرات المطلوبة في الفقرتين ١٠,١٦ و ١٠,١٧ من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة<sup>٨</sup>.

<sup>٨</sup> برايس ووتر هاوس كويرز دليل المحاسبة - المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمملكة المتحدة، إصدار ٢٠٠٦، الفقرتين ٢٥,١٠٦,٢ و ٢٥,١٦٣

تخصيص تكلفة عمليات اندماج الأعمال للأصول المستلمة والالتزامات والإلتزامات المحتملة المحتملة ١٩,١٤ يتعين على المنشأة المشتري أن تخصص بتاريخ الإستملاك تكلفة عمليات اندماج الأعمال بالإعتراف بأصول المنشأة المشتراة القابلة للتحديد والتزاماتها ومخصص الإلتزامات المحتملة التي تستوفي معيار الإعتراف في الفقرة ١٩,٢٠ بقيمها العادلة في ذلك التاريخ. أي فرق بين تكلفة عمليات اندماج الأعمال وحصة المنشأة المشتري في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والإلتزامات ومخصص الإلتزامات المولدة المعترف بها فتتم محاسبتها وفق الفقرات ١٩,٢٢ - ١٩,٢٤ (كاسم شهرة أو ما يدعى "اسم شهرة سلبي").

## ملاحظات

يتم بتاريخ الإستملاك تخصيص تكلفة عمليات اندماج الأعمال للأصول والإلتزامات في المنشأة المشتراة. من الضروري الإعتراف بجميع الأصول القابلة للتحديد (الملموسة وغير الملموسة) والإلتزامات والإلتزامات المحتملة التي تستوفي معيار الإعتراف بغض النظر عما إذا تم الإعتراف بها في بيانات المنشأة المشتراة المالية المنفصلة أم لا. لا تعرف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة المصطلح "قابل للتحديد". لكنه معرف في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٣ التي توضح بأن الأصل قابل للتحديد إذا:<sup>٩</sup>

(أ) قابل للفصل، أي قابل للانفصال عن المنشأة وبيعه أو تحويله أو ترخيصه أو تأجيره أو مبادلتته، سواءً بمفرده أو مع عقد متصل، بأصل أو التزم قابل للتحديد بغض النظر عن نية المنشأة القيام بذلك؛ أو

(ب) نشأ عن حقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخرى، بغض النظر عما كانت هذه الحقوق قابلة للتحويل أو الفصل عن المنشأة أو من حقوق والتزامات أخرى.

يُعرّف بالأصول القابلة للتحديد والإلتزامات ومخصصات الإلتزامات المحتملة بقيمها العادلة بتاريخ الإستملاك؛ ويفترض أن يكون هذا التكلفة التي تتكبدها المنشأة المشتري بتاريخ إستملاكها لها.

كما نوقش أعلاه (في الملاحظات على "القيمة العادلة" التي تلي الفقرة ١٩,١١) في شهر أيار ٢٠١١، تقريباً سنتين من بعد إصدار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، لتحسين التناغم بين متطلبات قياس القيمة العادلة، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٣. موضح أعلاه ملخص بالطريقة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٣. تستطيع المنشأة عند تحديد القيم العادلة للأصول والإلتزامات القابلة للتحديد الإشارة إلى دليل التطبيق الشامل في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٣. بالإضافة، يوضح إصدار ٢٠٠٤ من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية دليلاً لتحديد القيمة العادلة لأصول والتزامات معينة قابلة للتحديد. الدليل أدناه مأخوذ منه.

<sup>٩</sup> في حال عدم وجود إرشادات واضحة صريحة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، تستطيع المنشأة (لكن غير مطلوب منها) النظر حسب الفقرة ١٠,٦ في متطلبات وإرشادات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الكاملة.

الأصول الملموسة القابلة للتحديد

يعطي الجدول أدناه أمثلة على مقاييس القيمة العادلة لأصول ملموسة معينة قابلة للتحديد بتاريخ الإستملاك:<sup>١٠</sup>

الأراضي والمباني	تستعمل المنشأة المشتريّة القيم السوقية.
المصانع والمعدات	تستعمل المنشأة المشتريّة القيم السوقية. وحيث لا يوجد دليل على قيمة سوقية، تستعمل المنشأة المشتريّة منهج الدخل أو منهج تكلفة الاستبدال المستهلكة.

قابل للتحديد أصول غير ملموسة

جزء هام وأساسي من أسلوب الشراء هو الإعتراف بالأصول القابلة للتحديد غير الملموسة وقياسها. ويجب الإعتراف بهذه البنود بشكل منفصل عن اسم الشهرة. يغطي البند ١٨ أصول غير ملموسة غير اسم الشهرة (راجع الفقرتين ١٨,٨ و ١٨,١١) محاسبة الأصول الملموسة المستملكة في عمليات اندماج الأعمال.

معنى قابل للتحديد هام جداً عند تحديد الأصول غير الملموسة التي يجب الإعتراف بها. وكما ورد أعلاه، يكون الأصل قابل للتحديد إذا كان قابلاً للفصل أو ناشئاً عن حقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخرى.

أدناه أمثلة على بنود غير قابلة للتحديد:

- قوة عاملة مجمعة (مجموعة من الموظفين الحاليين تسمح للمنشأة المشتريّة من الاستمرار في تشغيل العمل المستملك من تاريخ الإستملاك) للمنشأة المشتريّة؛
- اتحادات ناشئة من دمج صافي أصول المنشأة المشتريّة مع صافي أصول المنشأة المشتريّة؛ و
- حصة سوقية أكبر أو معززة.

توضح الجداول أدناه أصول غير ملموسة تستوفي بشكل نموذجي معيار الإعتراف ومعترف بها بشكل منفصل عن اسم الشهرة في عمليات اندماج أعمال (راجع الفقرات IE16 - IE44 من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (٣):<sup>١١</sup>

علامات تجارية، أسماء تجارية	تتصل بالتسويق
علامات خدمة، علامات جماعية، علامات شهادة.	
المظهر التجاري (لون مميز، شكل، أو تصميم عبوة مميز)	
كتلة عنوان الصفحة الأولى من مجلة.	
أسماء مجال الإنترنت	

<sup>١٠</sup> تم اقتباس أمثلة قياس الأصول الملموسة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٣ (٢٠٠٤). في حال عدم وجود إرشادات واضحة صريحة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، تستطيع المنشأة (لكن غير مطلوب منها) النظر حسب الفقرة ١٠,٦ في متطلبات وإرشادات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الكاملة.

<sup>١١</sup> في حال عدم وجود إرشادات واضحة صريحة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، تستطيع المنشأة (لكن غير مطلوب منها) النظر حسب الفقرة ١٠,٦ في متطلبات وإرشادات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الكاملة.

اتفاقيات عدم المنافسة	
-----------------------	--

قوائم العملاء	تتصل بالعملاء
تراكم الطلبات أو الإنتاج	
عقود العملاء وعلاقات متصلة بالعملاء	
علاقات غير تعاقدية مع العملاء	

مسرحيات وأوبرا وباليه	تتصل بالفن
كتب ومجلات وجرائد وأعمال مكتبية أخرى.	
أعمال موسيقية، مثل القطع الموسيقية، كلمات أغاني، أغاني دعائية	
صور، رسومات	
مواد فيديو ومواد سمعية وبصرية، بما فيها صور أو أفلام سينمائية، فيديوهات موسيقية، وبرامج تلفزيونية.	

اتفاقيات ترخيص واتفاقيات رسوم امتياز واتفاقيات تجميد	تستند إلى عقود
عقود إعلان أو إنشاء أو إدارة أو خدمات أو توريد.	
اتفاقيات إيجار	
تصاريح بناء	
اتفاقيات حق الترخيص	
حقوق التشغيل والبت	
استعمال حقوق مثل سلطات الحفر والمياه والهواء وقطع الأخشاب والطرق.	
عقود خدمات	
عقود توظيف	

تقنية مسجلة ببراءة اختراع	تستند إلى التكنولوجيا
برامج كمبيوتر وأعمال مخفية (برمجيات)	
تقنية غير مسجلة ببراءة اختراع	
قواعد بيانات بما فيها معلومات الملكية.	
أسرار تجارية، مثل صيغ وعمليات ووصفات سرية.	

توضح الفقرة ١٨,٨ من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة أن القيمة العادلة للأصول غير الملموسة المستملكة في عمليات اندماج الأعمال يمكن قياسها عادة بموثوقية كافية للسماح بالإعتراف بها. بمعنى آخر، في حين قد يحول هذا دون الإعتراف بأصل غير ملموس مولد داخلياً، لكنه يجب أن لا يحول دون الإعتراف بأصل غير ملموس تم إستملكه في عمليات اندماج أعمال. على أي حال، تفيد الفقرة بأن الإعتراف

المنفصل غير ممكن عندما ينشأ الأصل غير الملموس من حقوق قانونية أو من حقوق تعاقدية أخرى ولا يمكن قياس قيمته العادلة بموثوقية لأن الأصل:

- إما غير منفصل عن اسم الشهرة؛ أو
- منفصل عن اسم الشهرة لكن لا يوجد تاريخ أو دليل على تبادل صفقات لنفس الأصول أو لأصول مشابهة وبالتالي يكون تقدير القيمة العادلة معتمداً على متغيرات متعذر قياسها.

#### أصول مالية وأصول مشابهة

يوضح الجدول أدناه أمثلة لقياس الأصول المالية وأصول مشابهة بقيمتها العادلة بتاريخ الإستملاك:<sup>١٢</sup>

أدوات مالية متداولة في سوق نشط	تستعمل المنشأة المشتريّة القيم السوقية الحالية.
أدوات مالية غير متداولة في سوق نشط	تستعمل المنشأة المشتريّة قيماً تقديرية تأخذ بالحسبان خصائص مثل معدل ربحية السهم ومردود أرباح الأسهم ومعدلات النمو المتوقعة لأوراق مالية مشابهة.
حقوق الانبعاث	تقرر المنشأة المشتريّة القيمة العادلة بالإشارة إلى سوق نشط لحقوق انبعاث.
ذمم مدينة، عقود انتفاعية	تستعمل المنشأة المشتريّة القيمة الحالية للمبالغ التي سيتم تحصيلها والمحددة بمعدلات فائدة حالية ملائمة، مطروحاً منها مخصصات لتكاليف عدم قابلية التحصيل وتكاليف التحصيل. بالنسبة للذمم المدينة قصيرة الأجل، يكون الخصم غير مطلوب إذا لم يكن جوهري.
صافي أصول منافع الموظفين لخطط منافع محددة	تستعمل المنشأة المشتريّة القيمة العادلة لأيّ لإلتزام خطة المنافع المحددة. على أي حال، لا يمكن الإعتراف بالأصل ما لم يكن من المحتمل توفره للمنشأة المشتريّة على شكل رديات (أموال مستردة) أو تخفيض مساهمات مستقبلية.
أصول الضريبة	تستعمل المنشأة المشتريّة مبلغ منافع الضريبة المقدرة من وجهة نظر المنشأة المندمجة. يحدد أصل الضريبة بعد السماح بأثر الضريبة بإعادة الأصول القابلة للتحديد والإلتزامات والإلتزامات المحتملة إلى قيمها العادلة. لا تخصم أصول الضريبة.

#### الإلتزامات

يقدم الجدول أدناه دليلاً لقياس الإلتزامات بتاريخ الإستملاك:

صافي إلتزامات منافع الموظفين لخطط منافع محددة	تستعمل المنشأة المشتريّة القيمة الحالية لإلتزام خطة المنافع المحددة مطروحاً منها القيمة العادلة لأيّ أصول خطة.
الإلتزامات الضريبة	تستعمل المنشأة المشتريّة مبلغ إلتزام الضريبة المقدرة من وجهة نظر المنشأة المندمجة. يحدد إلتزام الضريبة بعد السماح بأثر الضريبة بإعادة الأصول القابلة

<sup>١٢</sup> تم اقتباس أمثلة قياس الأصول المالية والأصول المشابهة والإلتزامات من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٣ (٢٠٠٤). في حال عدم وجود إرشادات واضحة صريحة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، تستطيع المنشأة (لكن غير مطلوب منها) النظر حسب الفقرة ١٠.٦ في متطلبات وإرشادات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الكاملة.

للتحديد والإلتزامات والإلتزامات المحتملة إلى قيمها العادلة. لا تخصم إلتزامات الضريبة.	
تستعمل المنشأة المشتريّة القيم الحالية للمبالغ المطلوب دفعها، محددة بمعدل الفائدة الحالي المناسب، على سبيل المثال، إذا كان الدين مستحق السداد بعد خمس سنوات من تكبده وكان تاريخ الإستملاك بعد سنتين من تاريخ وقوع الدين، يتم خصم التدفقات النقدية التعاقدية غير المسددة باستعمال معدل الفائدة السوقية الحالية لقرض ثلاث سنوات. بالنسبة لإلتزامات قصيرة الأجل، الخصم غير مطلوب إذا لم يكن جوهرياً.	حسابات وأوراق دفع، ديون طويلة الأجل، مستحقات ومطالبات مستحقة الدفع
تستعمل المنشأة المشتريّة القيم الحالية للمبالغ المطلوب دفعها للوفاء بالإلتزام المحدد بمعدل الفائدة الحالي المناسب.	عقود مثقلة بالإلتزامات

*إلتزامات محتملة*

يوضح البند ٢١ إما أن يكون الإلتزام المحتمل إلتزاماً ممكناً لكنه غير مؤكد أو إلتزام حالي غير معترف به لأنه من غير المحتمل أن يكون هناك منافع إقتصادية و/أو لا يمكن تقدير مبلغ الإلتزام بموثوقية (راجع الفقرة ١٢، ٢١). وعليه، يتوجب على المنشأة الاعتراف بالإلتزام المحتمل في بيانات مركزها المالي. لكن الاستثناء من هذا هو إعتراّف المنشأة المشتريّة بالإلتزامات المحتملة للمنشأة المشترية عند محاسبة عمليات اندماج الأعمال. والدوافع الكامنة وراء ذلك هو أنه بالرغم من عدم الاعتراف بها في بيان المركز المالي للمنشأة المشترية، إلا أن الإلتزام المحتمل موجود وسوف يؤثر على المبلغ الذي قد يدفعه المرء ثمناً لعمل وقد تم إستملاكه كجزء من إستملاك العمل، ويجب بالتالي الاعتراف به كما لو تم إستملاكه مباشرة. وفق الفقرة ٢٠، ١٩، يتم الاعتراف بالإلتزام المحتمل المضمون في عمليات اندماج الأعمال بتاريخ الإستملاك فقط إذا كان من الممكن قياس قيمته العادلة بموثوقية.

تعترف المنشأة المشتريّة، كالإلتزام، بالإلتزام المحتمل المضمون في عمليات اندماج أعمال بتاريخ الإستملاك حتى لو لم يكن من الممكن إستملاك المنشأة لتحويل منافع إقتصادية عند تسوية هذا الإلتزام المحتمل. وغالباً ما يؤدي هذا إلى الاعتراف بالإلتزامات غير مؤهلة للاعتراف بموجب البند ٢١. بمعنى آخر، الإلتزامات المحتملة غير المعترف بها في سجلات المنشأة المشترية فيمكن الاعتراف بها في سجلات المنشأة المشتريّة كنتيجة لعمليات اندماج الأعمال. تحتوي الفقرة ٢١، ١٩، دليلاً عن المحاسبة اللاحقة للإلتزامات المحتملة المعترف بها حسب الفقرة ١٤، ١٩ - راجع المثال ٥٣ أدناه.

١٥، ١٩ على المنشأة المشتريّة الاعتراف بشكل منفصل بالأصول القابلة للتحديد والإلتزامات والإلتزامات المحتملة

للمنشأة المشترية بتاريخ الإستملاك فقط في حال استوفت المعايير التالية بتاريخ الإستملاك:

- (أ) في حال أصل غير أصل غير ملموس، من المحتمل تدفق أي منافع إقتصادية مستقبلية للمنشأة المشتريّة وكان من الممكن قياس قيمته العادلة بموثوقية.
- (ب) في حال إلتزام غير إلتزام محتمل، من المحتمل أن يتطلب الأمر تدفقات مصادر لتسوية الإلتزام، وكان من الممكن قياس قيمته العادلة بموثوقية.
- (ج) في حال أصل غير ملموس أو إلتزام محتمل من الممكن قياس قيمته العادلة بموثوقية.

## ملاحظات

وفق البند ٢، هناك معياران لا بد من استيفائهما للإعتراف بعنصر - أصل، إلترام، دخل أو مصروف (راجع الفقرة ٢,٢٧)؛

- احتمالية أن يتدفق من أو إلى المنشأة منافع إقتصادية مستقبلية مرتبطة مع البند؛ و
- إمكانية قياس تكلفة أو قيمة البند بموثوقية.

تعزز مفاهيم الإعتراف هذه مبادئ الإعتراف في الفقرة ١٩,١٥. على أي حال، بالنسبة للأصول غير الملموسة والإلتزامات المحتملة المحتملة في عمليات إندماج أعمال، من المفروض استيفاء معيار تدفق المنافع المحتملة.

هذا لأن، بالنسبة للأصول غير الملموسة والإلتزامات المحتملة، كما هو موضح في أساس الاستنتاجات للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٣ (٢٠٠٤)، تعكس القيمة العادلة للأصل غير الملموس توقعات السوق حول إمكانية أن يتدفق للمنشأة المشتري المنافع الإقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل غير الملموس (راجع الفقرة BC96) وتعكس القيمة العادلة للإلتزام محتمل توقعات السوق بشأن أي شكوك تحيط بإمكانية أن تكون تدفقات الموارد التي تجسد المنافع الإقتصادية مطلوبة لتسوية الإلتزام الممكن أو الحالي (راجع الفقرة BC111).

عند طلب الإعتراف بالقيمة العادلة بأصول غير ملموسة والإلتزامات محتملة مستملكة في عمليات إندماج أعمال، فإن أثر الاحتمالية ينعكس.

وعليه، في عمليات إندماج الأعمال، موثوقية معيار القياس هو معيار الادراك الوحيد للأصول غير الملموسة والإلتزامات المحتملة للمنشأة المشتراة، وكما هو موضح أعلاه، توضح الفقرة ١٨,٨ من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة بأن القيمة العادلة للأصول غير الملموسة المستملكة في عمليات إندماج أعمال يمكن قياسها عادةً (مع مراعاة توقعين) بموثوقية كافية ليتم الإعتراف بها (راجع الفقرة BC100).

وعليه، الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً والإلتزامات المحتملة الغير معترف بها في سجلات المنشأة المشتراة فيتم الإعتراف بها عادةً في البيانات المالية للمنشأة المشتري عند إستملكها في عمليات إندماج أعمال.

## أمثلة

المثال ٣٨ استمكت شركة SME A جميع حصص الملكية في شركة SME B. كلتا الشركتين مؤسستي تعليم تنفيذيتين يزودان تحديثات فنية لممارسي السوق حول مسائل المحاسبة. لدى شركة SME B قاعدة بيانات بالعملاء (أي المشاركين السابقين) تضم أسماء ومعلومات الاتصال وتاريخ الدورات التدريبية السابقة التي تم الالتحاق بها وتغذية راجعة عن مواضيع ذات اهتمام. وفق الفقرة ١٨,٤ من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، لا تعترف شركة SME B بقاعدة البيانات كأصل حيث تم إنشاؤها داخلياً.

من وجهة نظر شركة SME A، قاعدة البيانات غير متولدة داخلياً، فقد استمكتها في عمليات اندماج أعمال. لا تنشأ قواعد بيانات العملاء عموماً من حقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخرى، لكن غالباً ما يتم بيعها أو تأجيرها أو مبادلتها. لذلك تعترف SME A بقاعدة البيانات بشكل منفصل عن اسم الشهرة في بياناتها المالية الموحدة شريطة أن لا تسمح شروط السرية أو اتفاقيات أخرى لشركة SME B ببيع أو تأجير أو تبادل معلومات عن عملاءها (راجع الفقرة B33 من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٣ (٢٠٠٨)). لو استمكت شركة SME A تجارة وأصول شركة SME B (بدلاً من شراء الأسهم في شركة SME B)، لبقيت شركة SME A تعترف بقاعدة البيانات في بيانات المنشأة الفردية للمركز المالي لأنها ستبقى مستمكة في عمليات اندماج أعمال.

المثال ٣٩ استمكت شركة SME A جميع حصص الملكية في شركة SME B. كلتا الشركتين شركتي دواء. طورت شركة SME B عدداً من الأدوية حصلت لها على موافقة تنظيمية وبراءات اختراع مسجلة. لم تعترف شركة SME B بالأصول غير الملموسة فيما يتصل ببراءات الاختراع لأنه يجب إنفاق جميع تكاليف التطوير وفق البند ١٨ من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

طورت شركة SME A أيضاً عدداً من الأدوية حصلت لها على موافقة تنظيمية وبراءات اختراع مسجلة. ولم تعترف مثل شركة SME B بالأصول غير الملموسة (لنفس السبب).

يتعين على المجموعة الإقرار في بيان مركزها المالي الموحد بالأصول غير الملموسة فيما يتصل ببراءات اختراع SME B بتاريخ الإستملاك إذا استوفت معيار الإقرار في الفقرة ١٩،١٥. تنشأ براءات الاختراع من حقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخرى.

لذلك تعترف SME A ببراءات الاختراع بشكل منفصل عن اسم الشهرة ما لم يوجد تاريخ أو دليل على تبادل صفقات لبراءات اختراع مشابهة، وبالتالي يكون تقدير القيمة العادلة معتمداً على متغيرات متعذر قياسها (راجع الفقرة ١٨،٨). لا يمكن الإقرار بأي أدوية تطورها SME B بعد تاريخ الإستملاك في بيانات المركز المالي الموحدة لشركة AMEA؛ فهي مطورة داخلياً (بواسطة المجموعة) وبالتالي غير مؤهلة للإقرار.

لا تزال SME A ممنوعة من الإقرار بالأصول غير الملموسة فيما يتصل ببراءات الاختراع التي طورتها سواءً في بياناتها المالية الموحدة وفي بيانات المنشأة المالية المفردة الخاصة بها.

لو استمكت شركة SME A تجارة وأصول شركة SME B (بدلاً من شراء الأسهم في شركة SME B)، لبقيت شركة SME A تعترف ببراءات اختراع SME B في بياناتها الفردية للمركز المالي (على افتراض استيفائها المعيار في الفقرتين ١٨،٨ و ١٩،١٥) لأنه تم إستملاكها في عمليات اندماج

أعمال. وستبقى SME A ممنوعة من الإعتراف بالأصول غير الملموسة فيما يتصل ببراءات اختراعها التي طورتها في بيان مركزها المالي.

المثال ٤٠ استحوذت SME A على SME B. لدى SME B اتفاقية لخمس سنوات لتوريد سلع إلى SMEC. تستوفي اتفاقية التوريد (سواءً كانت قابلة للإلغاء أم لا) معيار الإعتراف لتحديدها كأصل غير ملموس. يتم الإعتراف بالعقد بشكل منفصل عن اسم الشهرة ما لم يوجد تاريخ أو دليل على تبادل صفقات لاتفاقيات مشابهة، وبالتالي يكون تقدير القيمة العادلة معتمداً على متغيرات متعذر قياسها (راجع الفقرة ١٨,٨).

المثال ٤١ استحوذت SME A على SME B. في دعوى قضائية رفعت ضد SME B قبل تاريخ الإستملاك، يطالب أعضاء من المجتمع المحلي بتعويضات عن الأضرار التي لحقت بصحتهم نتيجة تلوث المياه الجوفية في محطة SME B. قدر المحامون أن نسبة مطالبة SME B لدفع تعويضات هي ٢٥% فقط. لذلك لم تعترف SME B بتخصيص في بيان المركز المالي وأفصحت فقط عن التزام محتمل.

وفقاً للفقرة ١٩,١٥، في حالة الإلتزامات المحتملة المحتملة في عمليات اندماج الأعمال، فإن الاختبار الوحيد الواجب تحقيقه لإعتراف منفصل هو وثوقية القياس. وبناءً عليه، يجب الإعتراف بمخصص الإلتزام المحتمل كنتيجة لعمليات اندماج أعمال حتى لو كان من غير المحتمل الطلب من SME B تحويل منافع إقتصادية في تسوية مستقبلية ممكنة.

#### ملاحظات - تطبيق أسلوب الشراء

يحلل ما ورد أعلاه كل خطوة من الخطوات الثلاثة الداخلة في تطبيق أسلوب الشراء. وقبل الانتقال لإلقاء نظرة على البيانات الموحدة للدخل الشامل، يضع المثال أدناه هذه الخطوات الثلاثة معاً.

#### مثال - تطبيق أسلوب الشراء

المثال ٤٢ بتاريخ ٣١ كانون أول ٢٠٠١، استمكت شركة SME A كامل الأسهم العادية لشركة SME B التي لها حق التصويت في اجتماع المساهمين العام. وكان مقابل أسهم SME B ٥٠٠ سهم في SME A و ٢,٧٥٠ وحدة عملة نقداً. تكبدت SME A مصاريف بواقع ١٥٠ وحدة عملة لإصدار الأسهم و ١٥٠ وحدة عملة سوم قانونية واستشارية أخرى فيما يتصل بالإستملاك. SME A هي المنشأة المشترية وقدرت القيمة العادلة لأسهمها بتاريخ الإستملاك بمعدل ٦ وحدات عملة لكل سهم. كانت بيانات المركز المالي بتاريخ الإستملاك لكل من SME A و SME B والقيم العادلة لأصول SME B القابلة للتحديد وإلتزاماتها كما يلي:<sup>١٣</sup>

SME B

SME A

<sup>١٣</sup> تم تجاهل ضريبة الدخل في هذا المثال وفي جميع أمثلة هذه الوحدة الأخرى (ما لم ينص خلافه) وذلك لغايات التبسيط.

المبلغ المسجل وحدة عملة	المبلغ المسجل وحدة عملة	القيمة العادلة وحدة عملة
الأصول		
أصول غير متداولة		
مباني وممتلكات ومعدات ومعدات		
٧,٠٠٠	٣,٠٠٠	٣,٣٠٠
أخرى		
-	-	٤٠٠
أصل غير ملموس (قائمة العملاء)		
٥,٩٠٠ (١)	-	-
استثمار في SME B		
١٢,٩٠٠	٣,٠٠٠	-
أصول متداولة		
مخزون		
٧٠٠	٥٠٠	٦٠٠
ذمم مدينة تجارية		
٤٠٠	٢٥٠	٢٥٠
نقداً		
١,٥٠٠	٧٠٠	٧٠٠
٢,٦٠٠	١,٤٥٠	-
المجموع الأصول		
١٥,٥٠٠	٤,٤٥٠	-
الحصص والإلتزامات		
الحصة		
أسهم رأس المال		
٥,٠٠٠	٢,٠٠٠	-
أرباح مدورة (ب)		
١٠,٢٠٠	٢,٣٠٠	-
مجموع الحصص		
١٥,٢٠٠	٤,٣٠٠	-
إلتزامات متداولة		
ذمم دائنة تجارية		
٣٠٠	١٥٠	١٥٠
٣٠٠	١٥٠	-
مجموع الحصص والإلتزامات		
١٥,٥٠٠	٤,٤٥٠	-

(١) تكلفة الإستملاك = ٣,٠٠٠ وحدة عملة (٥٠٠ سهم × القيمة العادلة للسهم بواقع ٦ وحدات عملة) + ٢,٧٥٠ وحدة عملة (نقد - غير مخصصة لأنها دفعت بتاريخ الإستملاك) + ١٥٠ وحدة عملة (مصاريف الإستملاك).

(ب) لدى SME A أرباح مدورة تبلغ ١٠,٢٠٠ وحدة عملة بعد اقتطاع تكاليف إصدار أسهم تبلغ ١٥٠ وحدة عملة.

سيتم احتساب بيانات المركز المالي الموحدة لشركة SME A بتاريخ ٣١ كانون الثاني ٢٠١٣ كما يلي:

أ	ب	ج	د	هـ
---	---	---	---	----

مدمجة (أي العمود ب + ج + د) وحدة عملة	تعديلات الدمج وحدة عملة	SME B المبلغ المسجل وحدة عملة	SME A المبلغ المسجل وحدة عملة	
				الأصول
				أصول غير متداولة
٨٠٠	(٥)٨٠٠	-	-	اسم الشهرة
١٠,٣٠٠	٣٠٠	٣,٠٠٠	٧,٠٠٠	مباني وممتلكات ومعدات ومعدات أخرى
٤٠٠	٤٠٠	-	-	أصل غير ملموس (قائمة العملاء)
-	(٥,٩٠٠)	-	٥,٩٠٠	استثمار في المنشأة ب
١١,٥٠٠	(٤,٤٠٠)	٣,٠٠٠	١٢,٩٠٠	
				أصول متداولة
١,٣٠٠	١٠٠	٥٠٠	٧٠٠	مخزون
٦٥٠	-	٢٥٠	٤٠٠	ذمم مدينة تجارية
٢,٢٠٠	-	٧٠٠	١,٥٠٠	نقداً
٤,١٥٠	١٠٠	١,٤٥٠	٢,٦٠٠	
١٥,٦٥٠	(٤,٣٠٠)	٤,٤٥٠	١٥,٥٠٠	المجموع الأصول
				الحصص والإلتزامات
				الحصة
٥,٠٠٠	(٢,٠٠٠)	٢,٠٠٠	٥,٠٠٠	أسهم رأس المال
١٠,٢٠٠	(٢,٣٠٠)	٢,٣٠٠	١٠,٢٠٠	احتياطات
١٥,٢٠٠	(٤,٣٠٠)	٤,٣٠٠	١٥,٢٠٠	المجموع الحصة
				إلتزامات متداولة
٤٥٠	-	١٥٠	٣٠٠	ذمم دائنة تجارية
٤٥٠	-	١٥٠	٣٠٠	
١٥,٦٥٠	(٤,٣٠٠)	٤,٤٥٠	١٥,٥٠٠	مجموع الحصص والإلتزامات

يشمل الدمج ما يلي:

٠١ إضافة بيان المركز المالي للشركة الأم والشركات التابعة لها (الجدول ب والجدول ج) معاً وفق الفقرة ٩,١٣ (أ).

٠٢ حسب الفقرة ٩,١٣ (ب)، إلغاء المبلغ المسجل لاستثمار الشركة الأم في الشركة التابعة (لعدم استطاعة المجموعة من الاستثمار في نفسها) والحصة السابقة للإستملاك للشركة التابعة (لأن لم يتم كسب هذه الحصة

بواسطة المجموعة بل هي جزء من ما تم شراؤه) والإعتراف بتعديلات القيمة العادلة مع أصل اسم الشهرة الذي نشأ جراء إستملاك الشركة التابعة. أنظر التعديلات المطلوبة لإعداد البيانات المالية الموحدة بتاريخ ٣١ كانون أول ٢٠١١ الموضحة على الصفحة التالية (عُرِضَتْ هذه في العمود د أعلاه):

تعديلات الدمج	وحدة عملة	وحدة عملة
أصل - اسم الشهرة	٨٠٠ (ج)	
أصل - مباني وممتلكات ومصانع ومعدات أخرى	٣٠٠	
أصل - قائمة العملاء	٤٠٠	
أصل - مخزون	١٠٠	
الحصة - أسهم رأس المال (SME B)	٢,٠٠٠	
الحصة - احتياطات (SME B)	٢,٣٠٠	
أصل - استثمار في المنشأة B (SME A)		٥,٩٠٠

لإلغاء المبلغ المسجل لاستثمار الشركة الأم في شركتها التابعة والحصة في الشركة التابعة بتاريخ الإستملاك والإعتراف بتعديلات القيمة العادلة واسم الشهرة الناشئ على عملية اندماج العمل.

- (ج) اسم الشهرة = ٥,٩٠٠ وحدة عملة (تكلفة الإستملاك) - ٥,١٠٠ وحدة عملة (القيمة العادلة بتاريخ الإستملاك لصافي أصول SME B)<sup>(د)</sup>
- (د) ٥,١٠٠ وحدة عملة القيمة العادلة بتاريخ الإستملاك لأصول SME B = ٣,٣٠٠ وحدة عملة مباني وممتلكات ومصانع ومعدات أخرى + ٤٠٠ وحدة عملة.

قائمة العملاء + ٦٠٠ وحدة عملة مخزون + ٢٥٠ وحدة عملة ذمم مدينة تجارية + ٧٠٠ وحدة عملة نقداً - ١٥٠ وحدة عملة ذمم دائنة تجارية.

١٩,١٦ يجب أن يشمل بيان الدخل الشامل للمنشأة المشتريه أرباح وخسائر المنشأة المشتراة بعد تاريخ الإستملاك بما فيه دخل ومصاريف المنشأة المشتراة بناءً على تكلفة عمليات اندماج الأعمال على المنشأة المشتريه. على سبيل المثال، مصاريف الاستهلاك المدرجة بعد تاريخ الإستملاك في بيان الدخل الشامل للمنشأة المشتريه والمتصلة بأصول المنشأة المشتراة القابلة للاستهلاك فتقوم على القيم العادلة لهذه الأصول القابلة للاستهلاك بتاريخ الإستملاك، أي تكلفتها على المنشأة المشتريه.

### ملاحظات

كما هو واضح أعلاه، قد يؤدي الإعراف بعمليات اندماج الأعمال بيانات مركز مالي موحدة بتاريخ الإستملاك، بما فيه:

- بعض الأصول والإلتزامات والإلتزامات المحتملة غير المعترف بها في بيانات المركز المالي للمنشأة المشتراة؛
- و
- بعض الأصول والإلتزامات والإلتزامات المحتملة بمبلغ قد يختلف (أكثر أو أقل) عن المبلغ الظاهر في بيانات المركز المالي للمنشأة المشتراة،

يجب إجراء هذه التعديلات في بيانات مالية موحدة لاحقة إلى حين إلغاء الإعراف بالأصول والإلتزامات والإلتزامات المحتملة المتصلة. وتتبع التعديلات في بيان الدخل الشامل الموحد حيث يجب إعدادها على أساس متسق.

### أمثلة - أثر فروقات القياس

المثال ٤٣ - استمكت شركة SME A كامل حصص الملكية في شركة SME B بتاريخ ١ كانون الثاني ٢٠٠١. بتاريخ الإستملاك، امتلكت SME B قطعة أرض تم الإعراف بها في بيان مركزها المالي بتكلفة ١٠٠ وحدة عملة. كانت القيمة العادلة للأرض بتاريخ الإستملاك ١٥٠ وحدة عملة. بيعت الأرض خلال شهر كانون الأول ٢٠٠١ لطرف ثالث بمبلغ ١٨٠ وحدة عملة.

يجب أن يستند الربح المتحقق من بيع الأرض المدرج في بيان الدخل الشامل الموحد على القيمة العادلة للأرض بتاريخ الإستملاك، أي تكلفتها على المجموعة. وعليه، بيان الدخل الشامل الموحد للسنة المنتهية بتاريخ ٣١ كانون أول ٢٠٠١ يشمل ربح مقداره ٣٠ وحدة عملة (أي ١٨٠ وحدة عملة سعر البيع مطروحاً منها ١٥٠ وحدة عملة القيمة العادلة للأرض بتاريخ الإستملاك - تكلفتها على المجموعة).

يبلغ ربح التخلص من الأرض المعترف به في بيان الدخل الشامل الفردي لشركة SME B ٨٠ وحدة عملة (أي ١٨٠ وحدة عملة سعر البيع مطروحاً منه ١٠٠ وحدة عملة القيمة المسجلة في بيان المركز المالي لشركة SME B). ستتم الموافقة عند الدمج على تعديل القيد لتخفيض هذا الربح إلى ٣٠ وحدة عملة (ربح المجموعة من البيع).

الفرق	البيانات المالية للمنشأة		بيانات مالية موحدة	قطعة أرض
	SME A	SME B		
وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	
٥٠	١٠٠	-	١٥٠	١ كانون الثاني ٢٠٠١ - القيمة المسجلة
-	(١٨٠)	-	(١٨٠)	كانون أول ٢٠٠١ - إيرادات المبيعات
٥٠	(٨٠)	-	(٣٠)	ربح البيع

المثال ٤٤ استمكت شركة SME A كامل حصص الملكية في شركة SME B بتاريخ ١ كانون الثاني ٢٠٠١. بتاريخ الإستملاك، امتلكت SME B قطعة أرض تم الإعتراف بها في بيان مركزها المالي بتكلفة ١٠٠ وحدة عملة. كانت القيمة العادلة للأرض بتاريخ الإستملاك ١٥٠ وحدة عملة. أجري في نهاية كانون أول ٢٠٠١ اختبار انخفاض القيمة حسب البند ٢٧/انخفاض قيمة الأصول وكان مبلغ الأرض القابل للاسترداد ١٣٠ وحدة عملة.

سيشمل بيان الدخل الشامل الموحد للمنشأة المشتريّة (SME A) للسنة المنتهية بتاريخ ٣١ كانون أول ٢٠٠١ مصاريف انخفاض قيمة تبلغ ٢٠ وحدة عملة (أي القيمة العادلة بتاريخ الإستملاك (١٥٠ وحدة عملة) مطروحاً منها المبلغ القابل للاسترداد (١٣٠ وحدة عملة)).

لن يوجد مصاريف انخفاض قيمة في بيان الدخل الشامل المنفصل لشركة SME B لأن مبلغ الأرض القابل للاسترداد (١٣٠ وحدة عملة) أكثر من المبلغ المعترف به في بيان المركز المالي المنفصل (١٠٠ وحدة عملة).

الفرق	البيانات المالية للمنشأة		بيانات مالية موحدة	قطعة الأرض
	SME A	SME B		
CU	CU	CU	CU	
٥٠	١٠٠	-	١٥٠	١ كانون الثاني ٢٠٠١ - القيمة المسجلة
-	(١٣٠)	-	(١٣٠)	كانون أول ٢٠٠١ - اختبار انخفاض القيمة المبلغ القابل للاسترداد
(٢٠)	-		(٢٠)	انخفاض القيمة
٣٠	١٠٠	-	١٣٠	المبلغ المسجل بعد انخفاض القيمة

المثال ٤٥ استمكت شركة SME A كامل حصص الملكية في شركة SME B بتاريخ ١ كانون الثاني ٢٠٠١. بتاريخ الإستملاك، امتلكت SME B مبنى إدارة تم الإعتراف به في بيان مركزها المالي مع مبلغ مسجل ٢٠٠ وحدة عملة. قُدِّرَ العمر الانتاجي المتبقي للمبنى من تاريخ الإستملاك بـ ٢٠ سنة وتم استهلاكه على طريقة القسط الثابت (وقدرت القيمة المتبقية صفر). كانت القيمة العادلة للمبنى بتاريخ الإستملاك ٣٠٠ وحدة عملة.

مصاريف الاستهلاك بعد تاريخ الإستملاك في بيانات الدخل الشامل الموحدة للمجموعة المتصلة بأصول المنشأة المشترية القابلة للاستهلاك يجب أن تستند إلى القيمة العادلة لهذه الأصول القابلة للاستهلاك بتاريخ الإستملاك، أي تكلفتها على المجموعة. وبالتالي، تعترف بيانات الدخل الشامل الموحدة لشركة SME A للسنة المنتهية بتاريخ ٣١ كانون أول ٢٠٠١ باستهلاك ١٥ وحدة عملة (٣٠٠ وحدة عملة مبلغ قابل للاستهلاك (القيمة العادلة بتاريخ الإستملاك) ÷ ٢٠ سنة).

مصاريف الاستهلاك المعترف بها في بيان الدخل الشامل المنفصل لشركة SME B للسنة المنتهية بتاريخ ٣١ كانون أول ٢٠٠١ فيما يتعلق بالمبنى ستكون ١٠ وحدة عملة (٢٠٠ وحدة عملة مبلغ قابل للاستهلاك ÷ ٢٠ سنة).

بيانات مالية موحدة		البيانات المالية للمنشأة		الفرق	مبنى الإدارة:
SME A	SME B	SME A	SME B		
وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	
٣٠٠	-	٢٠٠	-	١٠٠	١ كانون الثاني ٢٠٠١ القيمة المسجلة
(١٥)	-	(١٠)	-	(٥)	استهلاك ٢٠٠٢
٢٨٥	-	١٩٠	-	٩٥	٣١ انون أول ٢٠٠١ - القيمة المسجلة

المثال ٤٦ استمكت شركة SME A كامل حصص الملكية في شركة SME B بتاريخ ١ كانون الثاني ٢٠٠١. بتاريخ الإستملاك، احتفظت SME B بمخزون تم الإعتراف به في بيان مركزها المالي بمبلغ ٥٠ وحدة عملة. كانت القيمة العادلة للمخزون بتاريخ الإستملاك ٧٥ وحدة عملة. بيع كامل المخزون خلال شهر شباط ٢٠٠١ لطرف ثالث مستقل مقابل ٨٠ وحدة عملة.

يجب أن يستند الربح المدرج في بيان الدخل الشامل الموحد المتحقق من بيع مخزون المنشأة المشترية بتاريخ الإستملاك على القيمة العادلة بتاريخ الإستملاك، أي تكلفته على المجموعة. وبالتالي تعترف ببيانات الدخل الشامل الموحد لشركة SME A للسنة المنتهية بتاريخ ٣١ كانون أول ٢٠٠١ بالربح المتحقق من بيع المخزون والبالغ ٥ وحدات عملة (٨٠ وحدة عملة إيرادات مطروحاً منها ٧٥ وحدة عملة تكلفة بضاعة مباعه).

بلغ الربح المتحقق من بيع المخزون المعترف به في بيان الدخل الشامل الفردي لشركة SME B للسنة المنتهية بتاريخ ٣١ كانون أول ٢٠٠١ مبلغ ٣٠ وحدة عملة (٨٠ وحدة عملة إيرادات مطروحاً منها ٥٠ وحدة عملة تكلفة بضاعة مباعه). ستتم الموافقة عند الدمج على تعديل قيد لتخفيض هذا الربح إلى ٥ وحدات عملة (أي ربح المجموعة من البيع).

المخزون:	بيانات مالية		البيانات المالية للمنشأة		الفرق
	موحدة				
	SME A	SME B	SME A	SME B	
	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	
١ كانون الثاني ٢٠٠١ - القيمة المسجلة	٧٥	-	٥٠	٢٥	
شباط ٢٠٠١ - إيرادات المبيعات	(٨٠)	-	(٨٠)	-	
ربح البيع	(٥)	-	(٣٠)	٢٥	

المثال ٤٧ استمكت شركة SME A كامل حصص الملكية في شركة SME B بتاريخ ١ كانون الثاني ٢٠٠١. بتاريخ الإستملاك، احتفظت SME B ببراءة اختراع أنتجت بموجبها دواءً معيناً. تم تطوير براءة الاختراع داخلياً بواسطة SME B ولم يتم الإعتراف بها كأصل غير ملموس حسب البند ١٨. كانت القيمة العادلة لبراءة الاختراع بتاريخ الإستملاك ١٠٠ وحدة عملة. ستنتهي براءة الاختراع بتاريخ ٣١ كانون أول ٢٠٠٥ ولا يمكن تجديدها.

يجب أن تستند مصاريف الإطفاء المدرجة بعد تاريخ الإستملاك في البيانات المالية الموحدة للمجموعة على القيمة العادلة للأصل بتاريخ الإستملاك، أي تكلفتها على المجموعة.

بالتالي، يجب أن تشمل تكلفة الدواء المنتج خلال السنة المنتهية بتاريخ ٣١ كانون أول ٢٠٠١، أي في السنة بعد تاريخ الإستملاك، إطفاء براءة الاختراع البالغة ٢٠ وحدة عملة (١٠٠ وحدة عملة القيمة العادلة بتاريخ الإستملاك ÷ ٥ سنوات)، على افتراض تقرير الإدارة بوجود أن يكون الإطفاء قسط ثابت إلى قيمة متبقية صفر.

بيانات مالية				براءة الاختراع:
البيانات المالية للمنشأة				
الفرق				
موحدة				
SME A		SME B		
وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	
١٠٠	-	-	١٠٠	١ كانون الثاني ٢٠×١ - القيمة المسجلة
(٢٠)	-	-	(٢٠)	استهلاك ٢٠×٢
٨٠	-	-	٨٠	٣١ كانون أول ٢٠×١ - القيمة المسجلة

١٩,١٧ يبدأ تطبيق أسلوب الشراء من تاريخ الإستملاك، وهو تاريخ سيطرة المنشأة المشتريّة على المنشأة المشتراة. ولأن السيطرة هي قوة تقرير السياسات المالية والتشغيلية لأي منشأة أو شركة أعمال للحصول على منافع من نشاطاتها، فليس من الضروري قانوناً إقفال أو إنهاء صفقة قبل حصول المنشأة المشتريّة على سيطرة. ويجب الأخذ بالاعتبار جميع الحقائق والحالات المحيطة بعملية اندماج العمل عند تقييم مدى سيطرة المنشأة المشتريّة.

١٩,١٨ وفق الفقرة ١٩,١٤، تعترف المنشأة المشتريّة بشكل منفصل بأصول المنشأة المشتريّة القابلة للتحديد والتزاماتها والتزاماتها المحتملة الموجودة وقت الإستملاك واستيفاء معيار الإعراف في الفقرة ١٩,١٥. وبناءً عليه:

- (أ) على المنشأة المشتريّة الإعراف بالإلتزامات لإنهاء أو تخفيض نشاطات المنشأة المشتراة كجزء من تخصيص تكلفة الإندماج فقط عندما يكون لدى المنشأة المشتراة بتاريخ الإستملاك إلتزام قائم لإعادة هيكلة معترف بها وفق البند ٢١/المخصصات والحالات الطارئة؛ و
- (ب) على المنشأة المشتريّة عدم الإعراف، عند تخصيص تكلفة الإندماج، بالإلتزامات لخسائر مستقبلية أو تكاليف أخرى متوقع تكبدها نتيجة عمليات إندماج الأعمال.

#### ملاحظات

تنص الفقرة ١٩,١٨ بأن على المنشأة المشتريّة الإعراف بالإلتزامات لإعادة هيكلة أو بيع النشاطات في شركة الأعمال المَستَمَلِكة فقط في حال انطبق عليها تعريف الإلتزام بتاريخ الإستملاك وكانت المنشأة المشتراة تملك بهذا التاريخ إلتزام قائم لإعادة الهيكلة. التكاليف المصاحبة لإعادة الهيكلة أو لبيع نشاطات المنشأة المشتراة التي ليست للإلتزامات بتاريخ الإستملاك فيتم الإعراف بها كمصاريف لاحقة للإندماج.

يجب أن تحدد ممارسة تخصيص تكلفة عمليات إندماج الأعمال للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة والتزاماتها والتزاماتها المحتملة تكلفة كل بند يتم إستملاكه (على المنشأة المشتريّة). لهذا السبب، إذا لم يوجد إلتزام بتاريخ الإستملاك، فلا يمكن تخصيص جزء من المقابل لهذا الإلتزام لأنه ليس جزءاً مما تم إستملاكه. وبشكل مماثل، إذا رغبت المنشأة المشتريّة في إعادة هيكلة شركة الأعمال المستملكة بعد الإستملاك، فلا يمكن أن تكون تكلفة هذا جزءاً مما تم إستملاكه. فقط في حال استوفت المنشأة المشتراة معيار الإعراف بمخصص لإعادة هيكلة بيانات مركزها المالي قبل الإستملاك (وكان

عليها لذلك إلتزام)، فإنه يمكن تضمين مخصص إعادة الهيكلة (تحديداً الذي تم الإعتراف به) في القيم العادلة لتاريخ الإستملاك.

أمثلة

المثال ٤٨ استمكتت شركة SME A كامل حصص الملكية في شركة SME B بتاريخ ١ كانون الثاني ٢٠٠١. SME B عبارة عن شركة تصنيع يقع مقرها الرئيسي في وسط المدينة ويقع مصنع تصنيعها في المنطقة الصناعية. كجزء من خطط الإستملاك، قررت SME A إغلاق مرافق المقر الرئيسي لشركة SME B ونقل موظفي SME B إلى مرافقها في المقر الرئيسي في المدينة. وستدفع شركة SME B تكاليف إغلاق المكتب، ومن المتوقع أن تبلغ تكاليف إغلاق مرافق المقر الرئيسي لشركة SME B ١٠٠ وحدة عملة. وتم احتساب اسم الشهرة البالغ ١٠٠٠ وحدة عملة لعمليات اندماج الأعمال هذا قبل أي مقابل لتكاليف إعادة الهيكلة هذه.

عند تحديد القيمة العادلة لصافي الأصول القابلة للتحديد المستمكة في شركة SME B، فيجب أن لا تقوم شركة SME A بتضمين مخصص إعادة الهيكلة لأنه لم يكن لدى شركة SME B بتاريخ الإستملاك إلتزام قائم لإعادة الهيكلة. من غير المتصل بالموضوع أن تقوم شركة SME B بتمويل إعادة الهيكلة وأن تكون شركة SME A قد اتخذت قراراً (بإغلاق المقر الرئيسي لشركة SME B) قبل تاريخ الإستملاك؛ إنه قرار اتخذته شركة SME A وبالتالي ليس إلتزاماً كان موجوداً بتاريخ الإستملاك. لذلك سيبقى اسم الشهرة الناشئ على عمليات اندماج الأعمال ١٠٠٠ وحدة عملة.

المثال ٤٩ استمكتت شركة SME A كامل حصص الملكية في شركة SME B بتاريخ ١ كانون الثاني ٢٠٠١. SME B عبارة عن شركة تصنيع يقع مقرها الرئيسي في وسط المدينة ويقع مصنع تصنيعها في المنطقة الصناعية. قررت SME B قبل تاريخ الإستملاك إغلاق مرافق المقر الرئيسي ونقل موظفيها ومرافق مقرها الرئيسي إلى موقع تصنيعها حيث يوجد فائض في مساحة المكتب. أخبرت شركة SME B موظفيها بهذه الخطط وأعطت إشعارات إنهاء خدمة للموظفين الفائضين بعد النقل وطلبت من وكالة تسويق مرافق مركز المدينة قبل الاستحواذ من قبل شركة SME A. من المتوقع أن تصل تكلفة إغلاق مرافق مكتب شركة SME B ١٠٠ وحدة عملة. يبلغ اسم الشهرة ١٠٠٠ وحدة عملة في حال عدم إمكانية عكس تكاليف إعادة الهيكلة هذه في الحساب و ١١٠٠ وحدة عملة إذا تم تضمين مخصص تكاليف إعادة الهيكلة هذه في صافي الأصول المستمكة القابلة للتحديد. لأنه كان يوجد إلتزاماً قائماً لإعادة الهيكلة على شركة SME B بتاريخ الإستملاك، فعلى شركة SME A عند تحديد القيمة العادلة لصافي الأصول القابلة للتحديد المستمكة في شركة SME B تضمين مخصص إعادة الهيكلة (إلتزام معترف به).

لذلك سيكون اسم الشهرة الناشئ على عمليات اندماج الأعمال ١١٠٠ وحدة عملة.

المثال ٥٠ استمكت شركة SME A كامل حصص الملكية في شركة SME B بتاريخ ١ كانون الثاني ٢٠٠١. وكجزء من خطط الإستملاك، قررت SME A تعيين مستشارين خارجيين لتحديد الأهداف والاستراتيجيات المؤسسية المستقبلية لهيكلها التنظيمي.

لن تقوم SME A عند تحديد القيمة العادلة لاصافي الأصول القابلة للتحديد المستملكة في SME B بتضمين أي مخصص مرتبط بهذه التكاليف لأنه لم يكن على شركة SME B إلتزام قائم لهذه المصاريف. وتكاليف المستشارين ليست جزءاً مما تم إستملاكه بل تكبدت نتيجة عمليات إندماج الأعمال وليس تشكل جزءاً من الإندماج نفسه.

١٩,١٩ إذا لم تكتمل المحاسبة المبدئية لعمليات إندماج الأعمال في نهاية فترة إعداد التقارير التي يحصل فيها الإندماج، فعلى المنشأة المشتريّة الاعتراف في بياناتها المالية بمبالغ مؤقتة للبنود التي محاسبته غير مكتملة. وعلى المنشأة المشتريّة القيام بأثر رجعي خلال اثني عشر شهراً من تاريخ الإستملاك بتعديل المبالغ المؤقتة المعترف بها كأصول والتزامات بتاريخ الإستملاك (أي محاسبته كما لو تمت بتاريخ الإستملاك) لتعكس معلومات جديدة متحصل عليها. بعد اثني عشر من تاريخ الإستملاك، يجب الاعتراف بالتعديلات على المحاسبة المبدئية لعمليات إندماج الأعمال فقط لتصويب أي خطأ وفق البند ١٠ السياسات المحاسبية، التقديرات المحاسبية والأخطاء.

## ملاحظات

تتطلب المحاسبة الأولية لعمليات اندماج الأعمال تحديد القيمة العادلة لمقابل عمليات اندماج الأعمال وللأصول القابلة للتحديد والإلتزامات والإلتزامات المحتملة المستمكة في عمليات اندماج الأعمال. قد لا يتم الانتهاء من القيم العادلة بتاريخ الإستملاك لأصول والإلتزامات المنشأة المشتريّة مع نهاية الفترة المالية التي يحصل فيها عمليات اندماج الأعمال. بمعنى آخر، قد تكون هذه المبالغ قد حددت سابقاً في هذا التاريخ. قد تحصل المنشأة المشتريّة بعد هذا التاريخ على معلومات إضافية تتعلق بعمليات اندماج الأعمال. وإذا أدت هذه المعلومات إلى تنقيح مبالغ محددة مسبقاً وكانت مستندة إلى حقائق وحالات كانت موجودة بتاريخ الإستملاك، وأصبح معلوماً للمنشأة المشتريّة خلال فترة القياس (التي قد لا تزيد على سنة واحدة من تاريخ الإستملاك) بأنه سيكون لأي تعديلات أجريت أثراً على اسم الشهرة أو ربح شراء بأسعار منخفضة (يعرف أيضاً باسم اسم الشهرة السلبي) معترف به. يجب محاسبة أي تعديلات تنشأ بعد انقضاء فترة القياس حسب البند ١٠.

## مثال

المثال ٥١ بتاريخ ٣٠ أيلول ٢٠٠٥، استمكت شركة SME A ١٠٠% من حصص الملكية في شركة SME B مقابل مبلغ نقدي مقداره ٥٠,٠٠٠ وحدة عملة. لم يكتمل تقييم بند ممتلكات ومصانع ومعدات شركة SME B بالتاريخ الذي كانت فيه مخولة بإصدار بياناتها المالية الموحدة للسنة المنتهية بتاريخ ٣١ كانون أول ٢٠٠٥. في بياناتها المالية لسنة ٢٠٠٥، اعترفت شركة SME A بقيمة عادلة مؤقتة لأصل يبلغ ١٠,٠٠٠ وحدة عملة. كان العمر الإنتاجي التقديري المتبقي لبند الممتلكات والمصانع والمعدات بتاريخ الإستملاك خمس سنوات وقيمة متبقية تقديرية مقدارها صفر. اعترفت شركة SME A بتاريخ الإستملاك باسم شهرة يبلغ ٥,٠٠٠ وحدة عملة. يتم إطفاء اسم الشهرة على أساس القسط الثابت على مدى عشر سنوات.

بعد ست شهور من تاريخ الإستملاك، تلقت شركة SME A تقييماً مستقلاً قدر القيمة العادلة لبند الممتلكات والمصانع والمعدات بتاريخ الإستملاك بمبلغ ١٣,٠٠٠ وحدة عملة. في بياناتها المالية للسنة المنتهية بتاريخ ٣١ كانون أول ٢٠٠٦، يتعين على شركة SME A أن تعدل معلومات السنة السابقة بأثر رجعي. والتعديلات الضرورية هي:

- زيادة مصاريف الاستهلاك بواقع ١٥٠ وحدة عملة. وهذا هو الاستهلاك الإضافي لثلاثة شهور على افتراض تكلفة مبدئية على المجموعة بواقع ١٣,٠٠٠ وحدة عملة (زيادة بالتكلفة بواقع ٣,٠٠٠ وحدة عملة).
- ازاد المبلغ المسجل للممتلكات والمصانع والمعدات بتاريخ ٣١ كانون أول ٢٠٠٥ بواقع ٢,٨٥٠ وحدة عملة. يقاس التعديل كقيمة عادلة متزايدة بتاريخ الإستملاك بواقع ٣,٠٠٠ وحدة عملة مطروحاً منها الاستهلاك الإضافي الذي كان سيُعترف به لو تم الاعتراف بقيمة الأصل العادلة من تاريخ الإستملاك.
- ارتفع المبلغ المسجل لاسم الشهرة بواقع ٢,٩٢٥ وحدة عملة. ويقاس هذا التعديل كتعديل للقيمة العادلة بتاريخ الإستملاك بواقع ٣,٠٠٠ وحدة عملة مطروحاً منه ارتفاع في الإطفاء بواقع ٧٥ وحدة عملة (أي ٣,٠٠٠ وحدة عملة ÷ ١٠ سنوات ÷ ١٢ شهر × ٣ لإطفاء ثلاثة أشهر).

- ارتفاع مصاريف إطفاء لاسم الشهرة بواقع ٧٥ وحدة عملة.

## الإلتزامات المحتملة

١٩,٢٠ تتص الفقرة ١٩,١٤ على إعتراف المنشأة المشتريية بشكل منفصل بمخصص للإلتزام المحتمل للمنشأة المشتراة فقط إذا كان من الممكن قياس قيمته العادلة بموثوقية. أما في حال عدم إمكانية قياس قيمته العادلة:

- (أ) وجود أثر ناشئ على المبلغ المعترف به كاسم شهرة أو المحاسب وفق الفقرة ١٩,٢٤: و  
 (ب) على المنشأة المشتريية الإفصاح عن معلومات بشأن هذا الإلتزام المحتمل حسب ما هو مطلوب في البند ٢١.

## مثال

المثال ٥٢ استمكت شركة SME A كامل حصص الملكية في شركة SME B. رفعت بتاريخ الإستملاك دعوى قضائية ضد شركة SME B. شركة SME A غير قادرة من قياس قيمة المطالبة بموثوقية.

حيث لا يمكن قياس مخصص الإلتزام المحتمل بموثوقية، فلا يتم الإعتراف بالإلتزام عند محاسبة عمليات اندماج الأعمال. وبناءً عليه، فإن الأثر على المبلغ المعترف به كاسم شهرة أو كفائض عن تكلفة مصلحة المنشأة المشتريية في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة والإلتزامات والإلتزامات المحتملة هو أن اسم الشهرة سيكون أقل. وعلى شركة SME A الإفصاح عن حقيقة عدم أخذ أي مبلغ بالاعتبار حيث لا يمكن قياس هذا المبلغ بموثوقية. (راجع الفقرة ٢١,١٥).

١٩,٢١ يتعين على المنشأة المشتريية بعد الإعتراف المبدئي بها قياس الإلتزامات المحتملة المعترف بها بشكل منفصل حسب الفقرة ١٩,١٤ بمعدل أعلى من:

- (أ) المبلغ الذي كان سيتم الإعتراف به وفق البند ٢١؛ و  
 (ب) المبلغ المعترف به مبدئياً مطروحاً منه المبالغ المعترف بها سابقاً كإيراد وفق البند ٢١/الإيرادات.

## مثال

المثال ٥٣ استمكت شركة SME A كامل حصص الملكية في شركة SME B في شهر أيار ٢٠٠٠. رفعت بتاريخ الإستملاك دعوى قضائية ضد شركة SME B نتيجة حرق عقد. تم بتاريخ الإستملاك الإعتراف بمخصص إلتزام محتمل بواقع ١٠٠ وحدة عملة. تعيد شركة SME A تقييم المطالبة بتاريخ ٣١ كانون أول ٢٠٠١. تعتقد الإدارة الآن بإمكانية التسوية؛ استوفي معيار الإعتراف في البند ٢١. ويقدر المبلغ المطلوب لتسوية المطالبة ١٨٠ وحدة عملة.

كما هو مذكور أعلاه، وحسب الفقرة ١٩,١٥، في حالة الإلتزامات المحتملة المحتملة في عمليات اندماج الأعمال، الاختبار الوحيد المطلوب تحقيقه للإعتراف المنفصل في عمليات اندماج الأعمال هو موثوقية القياس. وبناءً عليه، يتم الإعتراف بالإلتزام المحتمل بقيمته العادلة بتاريخ الإستملاك والبالغة ١٠٠ وحدة عملة نتيجة عمليات اندماج

الأعمال، على الرغم من عدم احتمالية أن يكون مطلوباً من شركة SME B تحويل المنافع الإقتصادية في تسوية مستقبلية ممكنة.

يجب بتاريخ ٣١ كانون أول ٢٠×١ قياس الإلتزام في البيانات المالية الموحدة بمعدل ١٨٠ وحدة عملة (حيث أن هذا أعلى من المبلغ الأصلي المعترف به وقت عمليات إندماج الأعمال). يتم تحميل الزيادة في المخصص والبالغة ٨٠ وحدة عملة عند تحقيق ربح أو خسارة الفترة. ويتم في البيانات المالية الفردية لشركة SME B الاعتراف بالإلتزام لأول مرة بتاريخ ٣١ كانون أول ٢٠×١ وتقاس بمعدل ١٨٠ وحدة عملة.

#### اسم الشهرة

١٩,٢٢ يتعين على المنشأة المشترية بتاريخ الإستملاك:

(أ) الاعتراف باسم الشهرة المستملك في عمليات إندماج الأعمال كأصل، و  
(ب) القيام مبدئياً بقياس اسم الشهرة بتكلفته حيث الفائض في تكلفة عمليات إندماج الأعمال عن مصلحة المنشأة المشترية في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والإلتزامات والإلتزامات المحتملة معترف بها حسب الفقرة ١٩,١٤.

#### ملاحظات

يعرف اسم الشهرة بأنه المنافع الإقتصادية المستقبلية الناشئة عن أصول من غير الممكن تحديدها لوحدها أو الاعتراف بها منفصلة (راجع قائمة المصطلحات). ويحسب اسم الشهرة كفائض تكلفة عمليات إندماج الأعمال عن مصلحة المنشأة المشترية في القيمة العادلة لصافي الأصول القابلة للتحديد والإلتزامات والإلتزامات المحتملة للمنشأة المشترية. ومن الضروري لحساب اسم الشهرة حساب تكلفة عمليات إندماج الأعمال (التي هي قيمة القيمة العادلة للمقابل المدفوع أو المطلوب دفعه وأي تكاليف منسوبة مباشرة) وتحديد القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والإلتزامات والإلتزامات المحتملة المستملكة. وعليه، فإن اسم الشهرة عبارة عن المبلغ المتبقي بعد الاعتراف بمصلحة المنشأة المشترية في الأصول القابلة للتحديد والإلتزامات والإلتزامات المحتملة.

#### أمثلة

المثال ٥٤ بتاريخ ١ كانون الثاني ٢٠×٥، استمكت شركة SME A ١٠٠% من حصص الملكية في شركة SME B مقابل مبلغ نقدي مقداره ٣٠,٠٠٠ وحدة عملة. كانت القيمة العادلة للأصول المستملكة القابلة للتحديد لشركة SME B والإلتزامات المحتملة كما يلي (لا يوجد إلتزامات محتملة قائمة):

وحدة عملة	
٢٠,٠٠٠	المعدات
١٠,٠٠٠	المخزون
٧,٠٠٠	ذمم مدينة
٨,٠٠٠	براءات الاختراع
٤٥,٠٠٠	القيمة العادلة للأصول المستملكة
(١٨,٠٠٠)	ينزل: ذمم دائنة بالقيمة العادلة

٢٧,٠٠٠

القيمة العادلة لصافي الأصول المستمكة

يتعين على SME A الاعتراف باسم الشهرة البالغ ٣,٠٠٠ وحدة عملة.  
الحساب:

٣,٠٠٠ وحدة عملة = ٣,٠٠٠ وحدة عملة (تكلفة عمليات اندماج الأعمال) مطروحاً منها ٢٧,٠٠٠ وحدة عملة  
(صافي الأصول القابلة للتحديد بالقيمة العادلة بتاريخ الإستملاك).

المثال ٥٥ الحقائق هي نفسها كما في المثال ٥٤. إلا أن شركة SME A استمكت في هذه الحالة ٨٠% فقط من حصص الملكية في شركة SME B مقابل مبلغ نقدي مقداره ٢٤,٠٠٠ وحدة عملة.  
يتعين على SME A الاعتراف باسم الشهرة البالغ ٢,٤٠٠ وحدة عملة.  
الحساب:

٢,٤٠٠ وحدة عملة = ٢٤,٠٠٠ وحدة عملة (تكلفة عمليات اندماج الأعمال) مطروحاً منها ٢١,٦٠٠ وحدة عملة (حصة SME A في صافي الأصول بالقيمة العادلة بتاريخ الإستملاك، أي ٨٠% × ٢٧,٠٠٠ وحدة عملة).

ملاحظة: يتم الاعتراف في بيانات المركز المالي الموحدة بكامل صافي الأصول القابلة للتحديد لشركة SME B وبالباقي ٢٧,٠٠٠ وحدة عملة (وليس فقط حصة SME A البالغة ٨٠%). وعليه، تكون الحصة أعلى بحصة غير مسيطرة من صافي تلك الأصول، ٥,٤٠٠ وحدة عملة (٢٠% من ٢٧,٠٠٠ وحدة عملة) بتاريخ الإستملاك، ويعرض هذا منفصلاً في الحصة عن الحصة المنسوبة لمالكي شركة SME A. راجع الوحدة ٩، القسم ٩ لمعرفة التفاصيل الكامل عن الحصة غير المسيطرة.

المثال ٥٦ بتاريخ ١ كانون الثاني ٢٠٠٥، استمكت شركة SME A ١٠٠% من حصص الملكية في شركة SME B مقابل مبلغ نقدي مقداره ١,٥٠٠ وحدة عملة. وكانت بتاريخ الإستملاك البيانات المالية الموحدة لشركة SME B والقيمة العادلة لأصولها والتزاماتها كما يلي:

القيمة العادلة وحدة عملة	المبلغ المسجل وحدة عملة	
		الأصول
		أصول غير متداولة
٥٠٠	٣٠٠	أراضي
٥٥٠	٥٠٠	المعدات، صافي
<u>١,٠٥٠</u>	<u>٨٠٠</u>	
		أصول متداولة
٢٥٠	٢٠٠	المخزون

١٠٠	١٠٠	نقد
٣٥٠	٣٠٠	
١,٤٠٠	١,١٠٠	مجموع الأصول
		الحصص والإلتزامات
		الحصة
	٤٠٠	أسهم رأس المال
	٢٦٠	الأرباح المدورة
	٦٦٠	مجموع الحصص
		الإلتزامات
		إلتزامات غير متداولة
١٧٠	١٥٠	مخصصات (طويلة الأجل)
١٧٠	١٥٠	
		إلتزامات متداولة
٢٥٠	٢٥٠	ذمم مدينة
٤٠	٤٠	إلتزام الضريبة الحالية
٢٩٠	٢٩٠	
٤٦٠	٤٤٠	مجموع الإلتزامات
	١,١٠٠	مجموع الحصص والإلتزامات

يتعين على SME A الاعتراف باسم الشهرة البالغ ٥٦٠ وحدة عملة.  
الحساب:

٥٦٠ وحدة عملة = ١,٥٠٠ وحدة عملة (تكلفة عمليات إندماج الأعمال) مطروحاً منها ٩٤٠ وحدة عملة (صافي أصول SME B بالقيمة العادلة بتاريخ الإستملاك، أي أصول بالقيمة العادلة بواقع ١,٤٠٠ وحدة عملة مطروحاً منها إلتزامات بواقع ٤٦٠ وحدة عملة بالقيمة العادلة).

#### ملاحظة - الضريبة المؤجلة على تعديلات القيمة العادلة

وفق البند ٢٩ ضريبة الدخل، مطلوب من المنشآت الاعتراف بأصل أو إلتزام الضريبة المؤجلة فيما يتعلق بالضريبة القابلة للاسترداد أو مستحقة الدفع في فترات مستقبلية نتيجة صفقات أو معاملات سابقة. ويتم الاعتراف بالضريبة المؤجلة على الفرق بين المبلغ المسجل لأصل أو إلتزام<sup>٤</sup> وعليه، عند إجراء تعديلات، عند الإستملاك، على المبالغ المسجلة للأصول والإلتزامات والإلتزامات المحتملة لإدراجها في بيانات المركز المالي الموحد للمجموعة

<sup>١٤</sup> وفق البند ٢٩، يعادل الأساس الضريبي لأصل المبلغ الذي كان من الممكن أن يكون قابلاً للاقتطاع لو بيع الأصل في نهاية فترة إعداد التقارير المالية (أو يعادل المبلغ المسجل لو لم يؤدي البيع إلى زيادة الربح الخاضع للضريبة)، ويعادل الأساس الضريبي للمطلوب (الإلتزام) مبلغه المسجل مطروحاً منه أي مبالغ كان من الممكن أن تكون قابلة للاقتطاع عند تحديد الربح الخاضع للضريبة لو تمت تسوية المطلوب (الإلتزام) بقيمته المسجلة في نهاية فترة إعداد التقارير المالية.

(وبالتالي يختلف المبلغ المسجل للمجموعة عن المبلغ المسجل في البيانات المالية الفردية للشركة التابعة) دون إجراء تعديلات مشابهة لأغراض ضريبية، فيجب الاعتراف بأصل أو الالتزام الضريبية المؤجلة.

مثال

المثال ٥٧ الحقائق هي نفسها كما في المثال ٥٦. بالإضافة، كان لدى شركة SME B بتاريخ الإستملاك براءة اختراع غير معترف بها (أي براءة اختراع غير معترف بها في بيانات المركز المالي لشركة SME B) قيمتها العادلة ٧٠٠ وحدة عملة والتزام محتمل غير معترف به قيمته العادلة ٣٠٠ وحدة عملة.

لم يتم تجاهل الضريبة في هذا المثال، ويبلغ معدل الضريبة المطبقة ٢٠٪.

يتعين على SME B الاعتراف باسم الشهرة البالغ ٢٩٦ وحدة عملة.

حساب اسم الشهرة: ٢٩٦ وحدة عملة = ١٥٠٠ وحدة عملة (تكلفة عمليات اندماج الأعمال) مطروحاً منه ١٢٠٤ وحدة عملة (صافي أصول SME B بالقيمة العادلة).

حساب صافي الأصول المستلمة بالقيمة العادلة بتاريخ الإستملاك: ١٢٠٤ وحدة عملة = ٢١٠٠ وحدة عملة (القيمة العادلة للأصول المستلمة) مطروحاً منها ٨٩٦ وحدة عملة (القيمة العادلة للإلتزامات والإلتزامات المحتملة، بما فيها صافي إلتزام الضريبة المؤجلة، أي ٧٦٠ وحدة عملة بالإضافة إلى ١٣٦<sup>(١)</sup> وحدة عملة).

(١) يبلغ صافي إلتزام الضريبة المؤجلة ٢٠٠ وحدة عملة (إجمالي إلتزامات الضريبة المؤجلة على تعديلات القيمة العادلة، أنظر أدناه) مطروحاً منه ٦٤ وحدة عملة (إجمالي أصول الضريبة المؤجلة على تعديلات القيمة العادلة، أنظر أدناه) = ١٣٦ وحدة عملة، على افتراض أن الأساس الضريبي لأصول والإلتزامات المنشأة المشتركة تساوي مبالغها المسجلة. على الرغم من أن مبلغ المجموعة المسجل لاسم الشهرة (٢٩٦ وحدة عملة) يتجاوز أساسه الضريبي (صفر)، فلا يوجد ضريبة مؤجلة ناشئة من هذا الفرق المؤقت لأنه معفي من الضريبة المؤجلة (راجع الفقرة ٢٩،١٦ (ب)).

ضريبة (٢٠٪)

على الفرق

المبلغ المسجل	القيمة العادلة	الفرق	الفرق	المبلغ المسجل
وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
-	٧٠٠	٧٠٠	٧٠٠	١٤٠
٣٠٠	٥٠٠	٢٠٠	٢٠٠	٤٠
٥٠٠	٥٥٠	٥٠	٥٠	١٠
٢٠٠	٢٥٠	٥٠	٥٠	١٠
١٠٠	١٠٠	٠	٠	٠
١,١٠٠	٢,١٠٠	١,٠٠٠	١,٠٠٠	

مجموع إلتزامات الضريبة المؤجلة			
٢٠٠			
٤	٢٠	١٧٠	١٥٠
٦٠	٣٠٠	٣٠٠	٠
٠	٠	٢٥٠	٢٥٠
٠	٠	٤٠	٤٠
	٣٢٠	٧٦٠	٤٤٠
مجموع أصول الضريبة المؤجلة على			
٦٤			
تعديلات القيمة العادلة			

١٩,٢٣ يتعين على المنشأة المشتريّة القيام بعد الإقرار المبدئي بقياس اسم الشهرة المكتسب في عمليات إندماج الأعمال بالتكلفة مطروحاً منه الإطفاء المتراكم وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة:

(أ) على المنشأة اتباع المبادئ الموضحة في الفقرات ١٨,١٩ - ١٨,٢٤ لإطفاء اسم الشهرة. وفي حال كانت المنشأة غير قادرة على عمل تقدير موثوق للعمر الإنتاجي لاسم الشهرة، يتم افتراض العمر الإنتاجي بعشر سنوات.

(ب) على المنشأة اتباع البند ٢٧/انخفاض قيمة الأصول للإقرار بقياس انخفاض قيمة اسم الشهرة.

## ملاحظة

## الإطفاء

وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، تعتبر جميع الأصول غير الملموسة ذات عمر إنتاجي محدود. وعليه، يجب إطفاء اسم الشهرة على أساس نظامي طوال عمره الإنتاجي التقديري؛ ويتم الإقرار بإطفاء كل فترة كمصاريف في تلك الفترة. تختار المنشأة المشتريّة طريقة الإطفاء التي تعكس النموذج الذي تتوقع أن تستهلك فيه المنافع الإقتصادية المستقبلية لاسم الشهرة. إذا لم تتمكن المنشأة المشتريّة من تحديد النموذج بموثوقية، يكون مطلوباً منها استعمال طريقة القسط الثابت (راجع الفقرة ١٨,٢٢).

إذا كانت المنشأة المشتريّة غير قادرة على عمل تقدير موثوق للعمر الإنتاجي لاسم الشهرة، تتطلب المعايير الدولية إعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والكبيرة افتراض العمر الإنتاجي بعشر سنوات.

عند تقييم العمر الإنتاجي المتوقع لاسم الشهرة على أنه قد تغير عن التقديرات الأصلية، فيجب تعديل فترة الإطفاء وفقاً لذلك. وتحاسب هذه التغييرات كتغييرات في التقديرات المحاسبية وفق البند ١٠.

## انخفاض القيمة

لا يمكن بيع اسم الشهرة، ولا تحقق للمنشأة تدفقات نقدية مستقلة عن التدفقات النقدية للأصول الأخرى. وكنتيجة لذلك، لا يمكن قياس المبلغ القابل للاسترداد لاسم الشهرة بشكل مباشر ويجب اشتقاقه من قياس المبلغ القابل للاسترداد للوحدات المولدة للنقد التي يعتبر اسم الشهرة جزءاً منها.

يتطلب البند ٢٧، لأغراض فحص انخفاض القيمة، تخصيص اسم الشهرة المكتسب في عمليات اندماج أعمال، من تاريخ الإستملاك، لكل وحدة من وحدات المنشأة المشتريّة المولدة للنقد أو لمجموعة من الوحدات المولدة للنقد المتوقع أن تستفيد من الإندماج بغض النظر عن تخصيص أو عدم تخصيص أصول أو إلتزامات المنشأة المشتريّة لهذه الوحدات.

الفائض عن تكلفة حصة المنشأة المشتريّة في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتريّة والإلتزامات والتزاماتها المحتملة.

١٩,٢٤ إذا كانت حصة المنشأة المشتريّة في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والإلتزامات ومخصصات الإلتزامات المحتملة المعترف بها وفق الفقرة ١٩,١٤ تتجاوز تكلفة عمليات اندماج الأعمال (يشار إليها أحياناً "باسم الشهرة السلبية")، تعين على المنشأة المشتريّة:

(أ) إعادة تقييم وقياس أصول المنشأة المشتريّة والإلتزامات ومخصصات إلتزاماتها المحتملة وقياس تكلفة الإندماج، و

(ب) الإعراف فوراً بربح أو خسارة أي فائض متبقي بعد إعادة التقييم.

#### ملاحظة

عندما تكون تكلفة عمليات اندماج الأعمال أعلى من حصة المنشأة المشتريّة في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والإلتزامات والإلتزامات المحتملة للمنشأة المشتريّة، فإنه يتم الإعراف باسم الشهرة (راجع الفقرة ١٩,٢٢). وفي حال حدوث عكس ذلك (أي عندما تكون تكلفة عمليات اندماج الأعمال أقل من حصة المنشأة المشتريّة في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والإلتزامات والإلتزامات المحتملة للمنشأة المشتريّة، فإنه يتعين على المنشأة المشتريّة إعادة تقييم تعريف وقياس الأصول القابلة للتحديد والإلتزامات والإلتزامات المحتملة للمنشأة المشتريّة وقياس تكلفة الإندماج. ويتم الإعراف بأي فائض يبقى بعد إعادة التقييم كمكسب في الربح أو الخسارة.

يحصل الفائض بسبب عامل واحد أو أكثر من العوامل التالية:

- أخطاء في قياس القيمة العادلة لتكلفة عمليات اندماج الأعمال، والأصول المستملاك أو الإلتزامات والإلتزامات المحتملة المحتملة؛
- على الرغم من تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، إلا أنه من الممكن عدم الإعراف بالأصل القابل للتحديد أو الإلتزام بالقيمة العادلة، على سبيل المثال، إلتزام محتمل للمنشأة المشتريّة قد لا يكون قادراً لقياس موثوق بتاريخ الإستملاك وبالتالي لا يمكن الإعراف به؛
- السعر الذي دفعته المنشأة المشتريّة يعكس حقيقة أن العمل المكتسب بحاجة إلى إعادة هيكلة لكن شروط الإعراف بمخصص إعادة هيكلة (عند الإعراف بالأصول القابلة للتحديد والإلتزامات والإلتزامات المحتملة) غير متحققة؛
- شراء بأسعار منخفضة بسبب مهارات التفاوض التي تتمتع بها المنشأة المشتريّة؛ و

- شراء بأسعار منخفضة بسبب تحفيز البائع للبيع وليس لأسباب إقتصادية أو إذا اضطر البائع للبيع بسبب ظروف محددة مثل عسر مالي.

الخطوة الأولى لمحااسبة "فائض" هي إعادة تقييم تمرين التعريف والمقاييس المستخدمة في تحليل الإستملاك؛ وهل يوجد أصل لم يتم تعريفه مبدئياً أو هل تم حساب القيمة العادلة للأصل أو الإلتزام بشكل خاطئ؟. إذا بقي "الفائض" قائماً بعد هذا (سواءً الفائض الأصلي أو الفائض المخفض)، يكون الإندماج عندئذٍ شراء بأسعار منخفضة. وبالتالي، تعترف المنشأة المشتريّة بالفائض كدخل في الربح أو الخسارة مباشرةً.

مثال

المثال ٥٨ بتاريخ ١ كانون الثاني ٢٠٠٥، استمكت شركة SME A ١٠٠% من حصص الملكية في شركة SME B مقابل نقد يبلغ ٢٥,٠٠٠ وحدة عملة. قيست القيمة العادلة لأصول شركة SME B القابلة للتحديد والتزاماتها والتزاماتها المحتملة على النحو التالي:

وحدة عملة	
٢٠,٠٠٠	معدات
١٠,٠٠٠	مخزون
٧,٠٠٠	ذمم مدينة
٨,٠٠٠	براءات اختراع
٤٥,٠٠٠	أصول مستمكة بالقيمة العادلة
(١٦,٠٠٠)	ذمم دائنة بالقيمة العادلة
(٢,٠٠٠)	إلتزام محتمل
٢٧,٠٠٠	صافي الأصول المستمكة بالقيمة العادلة

يؤدي حساب "اسم الشهرة" إلى ظهور فائض مقداره ٢,٠٠٠ وحدة عملة. يحسب هذا كصافي أصول قابلة للتحديد بمقدار ٢٧,٠٠٠ وحدة عملة بالقيمة العادلة بتاريخ الإستملاك مطروحاً منها ٢٥,٠٠٠ وحدة عملة تكلفة عمليات إندماج الأعمال.

أعدت شركة SME A تقييم القيمة العادلة لكل من الأصول القابلة للتحديد والإلتزامات والإلتزامات المحتملة وتوصلت إلى أن القيمة العادلة للمعدات تبلغ ١٩,٨٠٠ وحدة عملة وليس ٢٠,٠٠٠ وحدة عملة.

يؤدي الحساب المنقح "لاسمة الشهرة" إلى ظهور فائض مقداره ١,٨٠٠ وحدة عملة. يحسب هذا كصافي أصول قابلة للتحديد بمقدار ٢٦,٨٠٠ وحدة عملة بالقيمة العادلة بتاريخ الإستملاك مطروحاً منها ٢٥,٠٠٠ وحدة عملة تكلفة عمليات إندماج الأعمال.

تعترف شركة SME A على الفور بالفائض البالغ ١,٨٠٠ وحدة عملة كدخل في الربح أو الخسارة.

## إفصاحات

بالنسبة لعمليات اندماجات الأعمال المنفذة خلال فترة إعداد التقارير المالية ١٩,٢٤ لكل عمليات اندماج أعمال نفذ خلال الفترة، يتعين على المنشأة المشتري الإفصاح عن ما يلي:

(أ) أسماء وأوصاف المنشآت أو الأعمال المندمجة.

(ب) تاريخ الإستملاك.

(ج) نسبة أدوات حقوق الملكية المكتسبة التي لها حق التصويت.

(د) تكلفة الإندماج ووصف لمكونات هذه التكلفة (مثل النقد وأدوات حقوق الملكية وأدوات الدين).

(هـ) المبالغ المعترف بها بتاريخ الإستملاك لكل فئة من أصول المنشأة المشتري والتزاماتها والتزاماتها المحتملة، بما فيه اسم الشهرة.

(و) مقدار أي فائض معترف به في الربح أو الخسارة حسب الفقرة ١٩,٢٤ ويند السطر في قائمة الدخل الشامل (وفي قائمة الدخل، إذا تم عرضها) المعترف فيه بالفائض. .

مثال

المثال ٥٩ يوضح المثال التالي أحد طرق استيفاء متطلبات الإفصاح أعلاه. والإفصاح المثال المعروف عبارة عن مستخرج من البيانات المالية الموحدة لشركة SME A للسنة المنتهية بتاريخ ٣١ كانون أول ٢٠٠٠. كان لشركة SME A بتاريخ ٣١ كانون أول ٢٠٠٠ شركتين تابعتين هما شركة SME B وشركة SMEC.

## ١٤. إستملاك عمل

بتاريخ ١ تشرين الثاني ٢٠٠٠، استمكت شركة SME A ١٠٠% من الحصة المصوتة في شركة SMEC من خلال شركتها التابعة شركة SME B في صفقة نقدية. تمت محاسبة الإستملاك باستعمال أسلوب الشراء بتاريخ الإستملاك. القيمة العادلة للمقابل المعطى لإستملاك شركة SME B، بما فيه المصاريف المنسوبة مباشرةً وبالغة ٥٠٠ وحدة عملة كانت ٥٠٠ وحدة عملة.

شركة SMEC مثل شركة SME B شركة تكنولوجيا شمسية تركز على سوق الطاقة الشمسية المركزة. تقوم شركة SMEC بتطوير وتصميم وتصنيع وتركيب معدات لمصانع الطاقة الحرارية الشمسية.

المبالغ المعترف فيها بتاريخ الإستملاك لكل صنف من أصول شركة SMEC والتزاماتها والتزاماتها المحتملة، مع القيمة العادلة للمقابل المدفوع والرصيد الناتج لاسم الشهرة كان على النحو التالي:

القيمة العادلة	
وحدة عملة	
٥,٠٠٠	أصول غير ملموسة
١٥,٠٠٠	الممتلكات والمنشآت والمعدات
٥,٠٠٠	المخزون
٣,٥٠٠	ذمم مدينة
<hr/>	
٢٨,٥٠٠	
(١٤,٠٠٠)	مخصص إلتزام محتمل
(٦,٠٠٠)	ذمم دائنة
<hr/>	
٨,٥٠٠	القيمة العادلة لصافي الأصول القابلة للتحديد المستمكة
٢,٠٠٠	اسم الشهرة
<hr/>	
١٠,٥٠٠	تكلفة عمليات إندماج الأعمال

#### لكافة عمليات إندماجات الأعمال

١٩,٢٥ يتعين على المنشأة المشتريّة الإفصاح عن تسوية المبلغ المسجل لاسم الشهرة في بداية ونهاية فترة إعداد التقارير المالية، توضح بشكل منفصل:

(أ) التغييرات الناشئة من عمليات إندماجات الأعمال الجديدة.

(ب) خسائر انخفاض القيمة.

(ج) التخلص من أعمال مستمكة سابقاً.

(د) تغييرات أخرى.

لا توجد حاجة لعرض هذه التسوية لفترات سابقة.

مثال

المثال ٦٠ يوضح المثال التالي متطلبات الإفصاح أعلاه. والإفصاح المثال المعروض عبارة عن مستخرج من البيانات المالية الموحدة لشركة SME A للسنة المنتهية بتاريخ ٣١ كانون أول ٢٠×٠.

				× اسم الشهرة
الإفصاح	التكلفة	الإطفاء المتراكم	المبلغ المسجل	
	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	
	×	(×)	×	١ كانون الثاني ٢٠×٠
Z				مستمكة في عمليات إندماج الأعمال
	X	-	X	

(X)	(X)	-	الإطفاء - ٢٠×٠
(X)	(X)	-	خسارة انخفاض القيمة
(X)	X	(X)	التخلص من شركة تابعة
(X)	X	(X)	فروقات التحويل
X	(X)	X	٣١ كانون أول ٢٠×٠

## التقديرات الهامة والأحكام الأخرى

غالباً ما يقتضي تطبيق متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة على المعاملات والأحداث إصدار أحكام. وتعتبر المعلومات حول الأحكام الهامة والمصادر الرئيسية لشكوك التقديرات مفيدة في تقييم مركز المنشأة (أ) المالي وأدائها وتدفعاتها النقدية. ونتيجة لذلك، ووفقاً للفقرة ٨,٦، يجب أن تفصح المنشأة عن الأحكام التي قامت بها الإدارة خلال عملية تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة والتي لها أعظم الأثر على المبالغ المعترف بها في البيانات المالية. علاوة على ذلك، ووفقاً للفقرة ٨,٧، يجب أن تفصح المنشأة عن المعلومات حول الافتراضات المهمة المتعلقة بالمستقبل والمصادر الرئيسية الأخرى لشكوك التقديرات في تاريخ إعداد التقارير، والتي لها مخاطر هامة لأنها يمكن أن تتسبب بإصدار تعديل هام على القيم المسجلة للأصول والإلتزامات خلال السنة المالية القادمة.

وتقتضي الأقسام الأخرى من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الإفصاح عن معلومات حول أحكام وشكوك تقديرات معينة. موضح أدناه بعض الأحكام الهامة الممكن إصدارها عند تطبيق القسم ١٩.

### تحديد المنشأة المشتريّة

يتطلب أسلوب الشراء تحديد هوية المنشأة المشتريّة في عمليات إندماج الأعمال. وتظهر في عدة حالات صعوبات طفيفة عند تحديد المنشأة المشتريّة. على أي حال، يكون من المطلوب في بعض الحالات إصدار حكماً هاماً عند تحديد المنشأة المشتريّة. المنشأة المشتريّة هي المنشأة التي تحصل على السيطرة على المنشأة المشتريّة. وفي حال لم يوضح عمليات إندماج الأعمال بشكل واضح من هي المنشأة المشتريّة من بين المنشآت المندمجة، فلا بد من الأخذ بالاعتبار عوامل أخرى عند اتخاذ القرار مثل حقوق التصويت المتصلة في المنشأة المندمجة بعد عمليات إندماج الأعمال وتركيبية الهيئة الإدارية العليا للمنشأة المندمجة وتركيبية الإدارة العليا للمنشأة المندمجة وشروط تبادل حصص الملكية وحجم المنشآت المندمجة بالإضافة إلى عوامل أخرى. ولا بد من الأخذ بالاعتبار جميع الحقائق والظروف عند تحديد المنشأة المشتريّة.

### تكلفة عمليات إندماج الأعمال

تقاس تكلفة عمليات إندماج الأعمال بتحديد القيم العادلة للمقابل الذي تدفعه المنشأة المشتريّة. والتكلفة عبارة عن مبلغ القيم العادلة لمختلف أشكال المقابل بالإضافة إلى التكاليف المنسوبة مباشرة. وقد يضم المقابل الذي يدفع إلى المنشأة المشتريّة عدداً من البنود مثل النقد وأصول نقدية أخرى وأصول غير نقدية وأدوات حقوق ملكية والتزامات محتملة أو عمل أو شركة تابعة للمنشأة المشتريّة وخيارات وأمر أخرى. علاوة على ذلك، غالباً ما تؤجل الدفعة أو جزء من الدفعة أو تضم مكون موقوف على أحداث مستقبلية. وقد يكون من المطلوب أحكاماً هامة عند تحديد القيمة العادلة لبعض أشكال المقابل (على سبيل المثال، أسهم المنشأة المشتريّة أو الأصول التي ليس لها سوق نشط) وعند تحديد ما إذا كان دفع المقابل المحتمل ممكناً و/أو يمكن قياسه بموثوقية أم لا.

قد يكون الحكم الهام مطلوباً أيضاً عند تحديد ما إذا كان الدفع مقابلاً محتملاً أو أتعاب إدارة سابقة للإستملاك. في حال إستملاك عمل يديره المالك مع استمرار المالك السابق مشاركاً كموظف في الشركة التابعة المستملكة حديثاً، فيجب الاتفاق على دفعات مستقبلية متغيرة لتحليل الاحتياجات الفردية بعناية لتحديد ما إذا كانت أتعاب متصلة بالأداء (وبالتالي تحميلها عند تحقيق ربح أو خسارة) أو مقابل محتمل، يتم تضمينه في أي حال في تكلفة عمليات اندماج الأعمال بتاريخ الإستملاك إذا كان الدفع ممكناً ويمكن قياسه بموثوقية.

قد يتطلب تحديد ما هي المصاريف التي تعتبر مصاريف إستملاك وما هي المصاريف التي لا تعتبر مصاريف إستملاك (التكاليف المنسوبة مباشرةً لعمليات اندماج الأعمال) حكماً في بعض الحالات.

#### الإعتراف بأصول معينة مستملكة والتزامات محتملة

يتعين على المنشأة المشتريّة الإعتراف بتاريخ الإستملاك وبشكل منفصل عن اسم الشهرة بالأصول المستملكة القابلة للتحديد والإلتزامات المحتملة والإلتزامات المحتملة المعترف بها نتيجة عمليات اندماج الأعمال. تقاس جميع هذه البنود بقيمتها العادلة. ومطلوب أحكام هامة عند تحديد القيمة العادلة للبنود المراد قياسها، على سبيل المثال، الإلتزامات المحتملة والأصول غير الملموسة المميزة.

### مقارنة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الكاملة

تتطلب المعايير الدولية الكاملة لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة استعمال إستملاك أو شراء أو طريقة محاسبة عمليات اندماج الأعمال. وتستند متطلبات المعايير الدولية الكاملة لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة على الإصدار السابق من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣. وعليه، هناك بعض الفروقات بين متطلبات عمليات اندماج الأعمال المعايير الدولية الكاملة لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ (كما تم التنقيح في عام ٢٠٠٨ وينطبق على عمليات اندماجات الأعمال تاريخ إستملاكها بتاريخ أو بعد تاريخ بداية فترة إعداد التقارير المالية السنوية الأولى التي تبدأ بتاريخ أو بعد تاريخ ١ تموز ٢٠٠٩).

### تكلفة عمليات اندماج الأعمال

وفق الفقرة ١٩,١١ (ب) من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، تشمل تكلفة عمليات اندماج الأعمال أي تكاليف منسوبة مباشرةً لعمليات اندماج الأعمال (على سبيل المثال، عمولة سمسار الصفقات والرسوم الاستشارية والقانونية والمحاسبية والتقييم والرسوم المهنية أو الاستشارية الأخرى المنسوبة مباشرةً لعمليات اندماج الأعمال). على النقيض، يستثني المعيار الدولي ٣ لإعداد التقارير المالية صراحةً هذه التكاليف من تكلفة عمليات اندماج الأعمال (أنظر الفقرة ٥٣). وعليه، تشكل هذه التكاليف عموماً جزءاً من اسم شهرة الأصل بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، حيث يتم الإعتراف بها بموجب المعايير الدولية ٣ لإعداد التقارير المالية كمصاريف في الفترة التي يتم فيها تكبد التكاليف وتلقي الخدمات. إذا تم إستملاك عمليات اندماج الأعمال على مراحل، يقاس كامل المقابل المدفوع بالقيمة العادلة بتاريخ الإستملاك وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الكاملة (أنظر الفقرات ٤١ - ٤٢ من المعايير الدولية ٣ لإعداد التقارير المالية) حيث، ووفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، يقاس المقابل المدفوع لكل مرحلة بقيمته العادلة بالتاريخ الذي تم فيه الإعتراف بتلك المرحلة في البيانات المالية (أنظر الفقرة ١٩,١١).

### المقابل المحتمل

يتم تضمين المقابل المحتمل في تكلفة عمليات اندماج الأعمال وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة إذا كان دفعه محتملاً وكان من الممكن قياس المبلغ بموثوقية (أنظر الفقرة ١٩,١٢). من جانب آخر، تتطلب المعايير الدولية ٣ لإعداد التقارير المالية تضمين القيمة العادلة للمقابل المحتمل في تكلفة عمليات اندماج الأعمال بغض النظر عما إذا كان الدفع محتملاً؛ وإذا كانت قيمته العادلة محددة باعتبار مختلف النتائج الممكنة وتقدير احتمالية كلٍ منها (أنظر الفقرة ٣٩).

وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، إذا كانت احتمالية المقابل المحتمل بتاريخ الإستملاك ٥٠% أو أقل (أو عدم إمكانية قياسها بموثوقية) فلا يتم تضمين شيء في تكلفة عمليات اندماج الأعمال فيما يتعلق بهذا المقابل المحتمل. وإذا أصبح فيما بعد محتملاً أو أصبح من الممكن قياسه بموثوقية (أو

يمكن قياسه بموثوقية لأول مرة، وكان محتملاً من البداية)، فيتم التعامل مع المبلغ كتعديل لتكلفة عمليات اندماج الأعمال (أنظر الفقرة ١٩,١٢).

وفق المعايير الدولية ٣ لإعداد التقارير المالية، تنقسم التغييرات اللاحقة على القيمة العادلة للمقابل المحتمل إلى فئتين (أنظر الفقرة ٥٨):

- (أ) تغييرات ناشئة نتيجة معلومات بعد الإستملاك تدخل حيز الوجود خلال سنة واحدة من تاريخ الإستملاك حول حقائق وظروف كانت موجودة بتاريخ الإستملاك - وأدت هذه إلى تعديل تكلفة عمليات اندماج الأعمال وبالتالي اسم الشهرة الذي ينشأ على عمليات اندماج الأعمال؛ و
- (ب) تغيرات ناتجة عن أحداث بعد تاريخ الإستملاك مثل تحقيق هدف الأرباح - لا تؤثر هذه على تكلفة عمليات اندماج الأعمال ولا تؤثر على اسم الشهرة الناشئ على عمليات اندماج الأعمال.

#### اسم الشهرة

بعد الإعراف الأولي، ووفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، يقاس اسم الشهرة بالتكلفة مطروحاً منها الإطفاء المتراكم وأي خسائر انخفاض قيمة متراكمة. يتم إطفاء اسم الشهرة على مدى عمره الإنتاجي. وفي حال لم تتمكن المنشأة من عمل تقديرات موثوقة لعمر اسم الشهرة الإنتاجي، فيفترض أنه عشر سنوات (أنظر الفقرة ١٩,٢٣).

لا يتم إطفاء اسم الشهرة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الكاملة. على أي حال، يخضع لاختبار انخفاض القيمة سنوياً على الأقل عند وجود مؤشر على انخفاض القيمة (أنظر الفقرات ١٠ (ب) و ٩٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦).

#### الحصة غير المسيطرة

وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة (أنظر الفقرات ٩,١٣ (د) و ١٩,١٤ - ١٩,١٥)، تقاس الحصة غير المسيطرة بحصتها التناسبية من مبالغ المجموعة المسجلة لصافي الأصول القابلة للتحديد للشركة التابعة (تدعى أحياناً طريقة الحصة التناسبية). ولا يتم باستعمال هذه الطريقة تضمين اسم الشهرة في المبلغ المسجل للحصة غير المسيطرة.

وفق المعايير الدولية ٣ لإعداد التقارير المالية (أنظر الفقرة ١٩)، تقاس الحصة غير المقاسة باستعمال إما طريقة القيمة العادلة أو طريقة الحصة التناسبية. والفرق بين الطريقتين هو أن بطريقة القيمة العادلة، عند حساب اسم الشهرة بتاريخ الإستملاك، يتم تقييم الحصة غير المسيطرة في المنشأة بالقيمة العادلة وهذا يستخدم مع ما دفعته المنشأة الأم لإستملاك حصتها في الشركة التابعة لحساب اسم الشهرة الناشئة على ١٠٠% من الشركة التابعة. يتم الإعراف باسم الشهرة الكامل في البيانات المالية الموحدة، ويتم التضمين في قياس الحصة غير المسيطرة ذلك الجزء من اسم الشهرة المنسوب للحصة المملوكة من قبل الحصة غير المسيطرة.

في حال استعمال طريقة القيمة العادلة، بتاريخ إستملاك شركة تابعة مملوكة جزئياً، يكون اسم الشهرة والحصة غير المسيطرة مختلفان عن تلك المحسوبة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

عموماً، تم صياغة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة بلغة بسيطة وتضم توجيهات أقل عن كيفية تطبيق المبادئ.

### اختبار المعرفة

اختبر معرفتك بمتطلبات محاسبة وإعداد تقارير عمليات اندماج الأعمال والشهرة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة من خلال الإجابة على الأسئلة التالية.  
بعد إكمال الاختبار، يرجى التحقق من الإجابات مرة أخرى وفقاً للإجابات الواردة بعد الاختبار.  
افتراض أن كافة المبالغ هي مبالغ مادية.

### ضع إشارة على المربع بجانب العبارة الصحيحة

#### السؤال ١

استمكت شركة SME A ١٠٠% من أسهم شركة SME B التي لها حق التصويت. تملك شركة SME B أصلين فقط هما قطعة أرض ستقيم عليها شركة شركة SME A مبنى بالمستقبل ومبنى فارغ. تدعى شركة SME B باسم "شركة واجهة"، أي ليس لديها موظفين ولا إنتاج ولا عمليات إدارية. هذه المعامل:

- (أ) عمليات اندماج أعمال.
- (ب) يمكن أن تكون عمليات اندماج أعمال.
- (ج) ليست عمليات اندماج أعمال.

#### السؤال ٢

تاريخ الإستملاك هو:

- (أ) تاريخ سيطرة المنشأة المشتري بفعالية على المنشأة المشتراة.
- (ب) التاريخ الذي يدفع فيه أكثر من ٥٠% من المقابل.
- (ج) التاريخ الذي يتوصل فيه الطرفان المندمجان إلى اتفاقية جوهرية.

#### السؤال ٣

وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، تتم محاسبة عمليات اندماج الأعمال بتطبيق:

- (أ) طريقة تجميع المصالح (أو الدمج).
- (ب) أسلوب الشراء.
- (ج) طريقة البداية الجديدة.
- (د) إما طريقة تجميع المصالح (أو طريقة الدمج) أو أسلوب الشراء.
- (هـ) إما طريقة تجميع المصالح (أو طريقة الدمج) أو أسلوب الشراء أو طريقة البداية الجديدة.

#### السؤال ٤

المنشأة المشتري هي دائماً المنشأة المدمجة:

- (أ) التي يكون حجمها أكبر بكثير من المنشأة أو المنشآت المدمجة الأخرى.

- (ب) التي تحصل على سيطرة على المنشأة أو المنشآت المدمجة الأخرى.  
(ج) التي تحصل على أكثر من ٥٠% من الحصة المصوتة للمنشأة أو المنشآت المدمجة الأخرى.  
(د) التي تبدأ الإندماج.

#### السؤال ٥

الضرائب الاستشارية والضرائب القانونية وتكاليف العناية الواجبة وتكاليف التقييم المنسوبة مباشرة إلى عمليات إندماج الأعمال:

- (أ) هي جزء من تكلفة عمليات إندماج الأعمال.  
(ب) يتم الإعتراف بها كمصاريف.  
(ج) تتم محاسبتها كإقتطاع من الحصة الصادرة.

#### السؤال ٦

التكاليف المنسوبة مباشرة إلى إصدار أسهم هي جزء من مقابل لعمليات إندماج أعمال:

- (أ) هي جزء من تكلفة عمليات إندماج الأعمال.  
(ب) يتم الإعتراف بها كمصاريف.  
(ج) تتم محاسبتها كإقتطاع من الحصة.

#### السؤال ٧

يتعين على المنشأة المشتريّة الإعتراف في يوم الإستملاك باسم الشهرة المعترف به في عمليات إندماج الأعمال:

- (أ) كأصل.  
(ب) كمصاريف  
(ج) كإقتطاع من الحصة.

#### السؤال ٨

يتعين على المنشأة المشتريّة بعد الإعتراف الأولي قياس اسم الشهرة المكتسب في عمليات إندماج الأعمال:

- (أ) بالتكلفة مطروحاً منها الإطفاء المتراكم وانخفاض القيمة المتراكم.  
(ب) بالتكلفة مطروحاً منها الإطفاء المتراكم.  
(ج) بالتكلفة مطروحاً منها انخفاض القيمة المتراكم.  
(د) بالقيمة العادلة.

#### السؤال ٩

يتم إطفاء اسم الشهرة:

- (أ) على مدى عمره الإنتاجي التقديري الذي قد يكون غير محدود.  
(ب) على مدى عشر سنوات.

- (ج) على مدى عمره الإنتاجي التقديري. وإذا كانت المنشأة غير قادرة على إجراء تقدير موثوق لعمر الشهرة الإنتاجي، فيفترض أن يكون العمر الإنتاجي عشر سنوات.
- (د) على مدى عمره الإنتاجي التقديري. وإذا كانت المنشأة غير قادرة على إجراء تقدير موثوق لعمر الشهرة الإنتاجي، فلا يكون الإطفاء مطلوباً.

#### السؤال ١٠

بتاريخ ١٨ شباط ٢٠×١، اشترت شركة SME A جميع حصص الملكية في شركة SME A. كان مقدار المقابل مستحق الدفع ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة بتاريخ الإستملاك ومبلغ إضافي متوقف على مبيعات لاحقة للإستملاك؛ أما صفر أو ٥,٠٠٠ أو ١٠,٠٠٠ وحدة عملة وفقاً على المبيعات المعترف بها من قبل شركة SME B خلال السنوات الثلاث حتى ٣١ كانون أول ٢٠×٣. بتاريخ الإستملاك، قدرت شركة SME A أن المبلغ ٥,٠٠٠ وحدة عملة سيكون مستحقاً للدفع (أي على الأرجح سيتم دفع أكثر من ٥,٠٠٠ وحدة عملة). رفعت أيضاً قضية من قبل طرف ثالث ضد شركة SME B بتاريخ الإستملاك. عند محاسبة إستملاك شركة SME B في بياناتها المالية الموحدة، قدرت شركة SME A عدم وجود فرصة لخسارة القضية القانونية وأن القيمة العادلة للإلتزام المحتمل بتاريخ الإستملاك تبلغ ٢,٠٠٠ وحدة عملة.

بتاريخ ٣١ كانون أول ٢٠×٢، شركة SME B:

- عدلت تقديراتها بزيادة قيمة المقابل الإضافي مستحق الدفع إلى ١٠,٠٠٠ وحدة عملة (سيتم على الأرجح دفع ١٠,٠٠٠ وحدة عملة)؛ و
- توصلت إلى أنه على الأرجح خسارة القضية القانونية وأن أفضل تقدير لتسوية القضية بتاريخ ٣١ كانون أول ٢٠×٢ هو ١٢,٥٠٠ وحدة عملة.

في بياناتها المالية الموحدة للسنة المنتهية بتاريخ ٣١ كانون أول ٢٠×٢، يتعين على شركة SME A:

- (أ) تعديل اسم الشهرة بسبب تغيير تقدير المقابل المحتمل وبسبب تغيير تقدير مخصص القضية القانونية.
- (ب) تعديل اسم الشهرة بسبب تغيير تقدير المقابل المحتمل والإعتراف بالتغيير في تقدير مخصص القضية القانونية كمصروف عند تحقيق ربح أو خسارة.
- (ج) الإعتراف بالتغيير في تقدير المقابل المحتمل كمصروف عند تحقيق ربح أو خسارة وتعديل اسم الشهرة بسبب تغيير تقدير مخصص القضية القانونية.
- (د) الإعتراف كمصروف عند تحقيق ربح أو خسارة بتغيير تقدير المقابل المحتمل وتغيير تقدير مخصص القضية القانونية.

الإجابات

- السؤال ١ (ج) لا تشكل الأصول المشتراة في الصفقة عملاً كما هو محدد.
- السؤال ٢ (أ) أنظر الفقرة ١٩,٣
- السؤال ٣ (ب) أنظر الفقرة ١٩,٦
- السؤال ٤ (ب) أنظر الفقرة ١٩,٨
- السؤال ٥ (أ) أنظر الفقرة ١٩,١١ (ب)
- السؤال ٦ (ج) أنظر الفقرتين ٢٢,٨ و ٢٢,٩
- السؤال ٧ (أ) أنظر الفقرة ١٩,٢٢ (أ)
- السؤال ٨ (أ) أنظر الفقرة ١٩,٢٣
- السؤال ٩ (ج) أنظر الفقرة ١٩,٢٣ (أ)
- السؤال ١٠ (ب) أنظر الفقرات ١٩,١٣، ١٩,١٩ و ١٩,٢١

## تطبيق المعرفة

طبق ما تعلمته عن متطلبات محاسبة وإعداد تقارير عمليات اندماج الأعمال والشهرة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة من خلال حل دراسات الحالة أدناه.

بعد إكمال دراسات الحالة، يرجى التحقق من الإجابات مرة أخرى وفقاً للإجابات الموضحة في نهاية كل دراسة حالة.

## دراسة الحالة ١

يتمثل العمل الرئيسي لشركة SME A في صناعة أطعمة الأطفال، حيث تقوم بصناعة أطعمة ومشروبات الأطفال. بتاريخ ١ شباط ٢٠٠١، بدأت شركة SME A مفاوضات مع أصحاب شركة SME B (التي تصنع حلويات) لإستملاك ١٠٠% من رأس مال شركة SME B الصادر. وبعد شهر من المناقشات، تم التوصل إلى اتفاقية بتاريخ ٢٥ آب ٢٠٠١. وفق الاتفاقية، آلت ملكية شركة SME B إلى شركة SME A بتاريخ ٣٠ أيلول ٢٠٠١. على أي حال، أصبح من صلاحية شركة SME A اعتباراً من تاريخ ١ أيلول ٢٠٠١ إقالة وتعيين جميع مدراء شركة SME B، وقامت شركة SME A بتاريخ ١٥ أيلول ٢٠٠١ بتعيين مدراء جدد ليحلوا محل أغلبية مدراء شركة SME B الحاليين.

كان المبلغ المسجل والقيمة العادلة للأصول والإلتزامات التي كان معترف بها في بيانات المركز المالي لشركة SME B بتاريخ الإستملاك كما يلي:

المبلغ المسجل	القيمة العادلة	
وحدة عملة	وحدة عملة	
١,٠٠٠	١,٣٠٠	المصنع والمعدات
١,٥٠٠	٢,٠٠٠	أراضي
٣٠٠	٣٢٠	سيارات
٢٠٠	٢٨٠	مخزون
١٥٠	١٣٠	ذم مدينة
٣,١٥٠	٤,٠٣٠	المجموع الأصول
٧٠٠	٧٠٠	ذم دائنة
١,٢٠٠	١,١٥٠	قروض بنكية
٢٥٠	٢٧٠	مخصصات (قصيرة الأجل)
٢,١٥٠	٢,١٢٠	مجموع الإلتزامات

بتاريخ الإستملاك، كان لدى شركة SME B صفات غير مسجلة لصناعة الحلويات. كانت القيمة العادلة للوصفات بتاريخ الإستملاك ٨٠٠ وحدة عملة.

بتاريخ الإستملاك، تمت مقاضاة شركة SME B بسبب أضرار تتصل بمطالبة قدمها والذي طفل كان من الممكن أن يصاب بتسمم غذائي من استهلاك حلويات من صناعة شركة SME B. إذا خسرت شركة SME A القضية القانونية، فمن المتوقع صدور حكم بمبلغ ١,٠٠٠ وحدة عملة لصالح المدعي. استبعد المحامون إمكانية خسارة القضية. تقدر شركة SME A القيمة العادلة للإلتزام المحتمل بواقع ١٠٠ وحدة عملة.

تفاصيل المقابل الذي وافقت شركة SME A على دفعه مقابل رأس مال شركة SME B الصادر كان على النحو التالي:

- ١٠٠ سهم في شركة SME A - القيمة العادلة بتاريخ الإستملاك لكل سهم ١٤ وحدة عملة؛
  - ١٠٠٠ وحدة عملة نقداً، يدفع نصفها بتاريخ الإستملاك والنصف الآخر بعد سنة؛
  - دفعة أخرى مقدارها ٥٠٠ وحدة عملة بعد سنتين إذا تجاوزت أرباح شركة SME B قبل الفائدة والضريبة (مجمّل الدخل قبل الفائدة والضريبة) للسنة الأولى التي تلي الإستملاك ٢,٥٠٠ وحدة عملة، أو دفعة أخرى مقدارها ٧٠٠ وحدة عملة بعد سنتين إذا تجاوزت أرباح شركة SME B قبل الفائدة والضريبة (مجمّل الدخل قبل الفائدة والضريبة) للسنة الأولى التي تلي الإستملاك ٤,٠٠٠ وحدة عملة. اعتقدت شركة SME A أن من المحتمل أن يكون مجمّل الدخل قبل الفائدة والضريبة أكثر من ٢,٥٠٠ وحدة عملة لكن أقل من ٤,٠٠٠ وحدة عملة؛ و
  - تزويد براءة اختراع كانت قيمتها العادلة ٥٠٠ وحدة عملة بتاريخ الإستملاك.
- بلغت التكاليف المنسوبة مباشرة المدفوعة التي دفعتها شركة SME A فيما يتصل بالإستملاك (بما فيه تكاليف إصدار أسهم قيمتها ٢٠ وحدة عملة) ٦٠ وحدة عملة.
- يبلغ سعر الفائدة المتزايد على الاقتراض لشركة SME B ١٠%.

المطلوب:

عليك تجاهل آثار ضريبة الدخل عند الإجابة على الأجزاء أ - د من دراسة الحالة هذه. فآثار ضريبة الدخل هي موضوع الجزء هـ من دراسة الحالة هذه.

**الجزء أ**

حدد تاريخ الإستملاك.

**الجزء ب**

حدد القيمة العادلة لصافي الأصول القابلة للتحديد المستلمة من قبل شركة SME A بتاريخ الإستملاك.

**الجزء ج**

حدد تكلفة عمليات اندماج الأعمال.

#### الجزء د

حدد قيمة، إن وجدت، اسم الشهرة المطلوب الإعتراف به كنتيجة لعمليات إندماج الأعمال.

#### الجزء هـ

أعد حساب قيمة، إن وجدت، اسم الشهرة المطلوب الإعتراف به كنتيجة لعمليات إندماج الأعمال باستعمال الفرضيات التالية:

- معدل ضريبة الدخل المطبق ٢٠%.
- الأساس الضريبي للأصول والإلتزامات المعترف بها من قبل SME B في سجلاتها المحاسبية يعادل مبالغها المسجلة؛ و
- إطفاء اسم الشهرة ليس اقتطاع ضريبي عند تحديد الربح الخاضع للضريبة.

## إجابة دراسة الحالة ١

## الجزء أ

تاريخ الإستملاك هو تاريخ سيطرة المنشأة المشترية بفعالية على المنشأة المشترية. في هذه الحالة، بالرغم من عدم قيام شركة SME A بتعيين مدراء جدد إلا بتاريخ ١٥ أيلول ٢٠٠١ وعدم أيلولة الملكية القانونية إلا بتاريخ ٣٠ أيلول ٢٠٠١، إلا أن شركة SME A كان تملك صلاحية تعيين جميع مدراء شركة SME B من ١ أيلول ٢٠٠١. ستؤخذ بالاعتبار جميع الحقائق والظروف الأخرى. وفي ظل عدم وجود حقائق وظروف أخرى تشير عكس ذلك، يكون تاريخ الإستملاك هو ١ أيلول ٢٠٠١.

## الجزء ب

تبلغ القيمة العادلة لاصافي الأصول القابلة للتحديد المستمكة بواسطة شركة SME A ٢,٦١٠ وحدة عملة (أي ٤,٨٣٠ وحدة عملة القيمة العادلة للأصول المستمكة مطروحاً منها ٢,٢٢٠ وحدة عملة القيمة العادلة للإلتزامات والإلتزامات المحتملة المحتملة).  
حساب صافي الأصول القابلة للتحديد:

القيمة العادلة	
وحدة عملة	
٨٠٠	أصول غير ملموسة (وصفات)
١,٣٠٠	المصنع والمعدات
٢,٠٠٠	أراضي
٣٢٠	سيارات
٢٨٠	مخزون
١٣٠	ذمم مدينة
<u>٤,٨٣٠</u>	المجموع الأصول
٧٠٠	ذمم دائنة
١,١٥٠	قروض بنكية
٢٧٠	مخصصات (قصيرة الأجل)
١٠٠	إلتزام محتمل
<u>٢,٢٢٠</u>	مجموع الإلتزامات
<u>٢,٦١٠</u>	صافي الأصول المستمكة القابلة للتحديد

## الجزء ج

تبلغ تكلفة عمليات اندماج الأعمال ٣,٣٠٨ وحدة عملة.

العمل:

مقابل الشراء

وحدة عملة		
١,٤٠٠	١٠٠ سهم من أسهم شركة SME A × ١٤ وحدة عملة	أسهم
٥٠٠		النقد لمدفوع بتاريخ الإستملاك
٤٥٥	٥٠٠ وحدة عملة × ١,١/١	دفعة نقدية مؤجلة
٤١٣	٥٠٠ وحدة عملة × ١ / (١,٠)²	مقابل محتمل (أهداف مجمل الدخل قبل الفائدة والضريبة)
٥٠٠		براءة اختراع
٤٠		تكاليف منسوبة مباشرة (باستثناء تكاليف إصدار أسهم)
٣,٣٠٨		مجموع تكلفة عمليات اندماج الأعمال

## الجزء د

تبلغ قيمة اسم الشهرة المعترف به كأصل نتيجة عمليات اندماج الأعمال ٦٩٨ وحدة عملة. الحساب: ٣,٣٠٨ وحدة عملة تكلفة عمليات اندماج الأعمال (الجزء ج) مطروحاً منها صافي الأصول المستملكة ٢,٦١٠ وحدة عملة (الجزء ب) = ٦٩٨ وحدة عملة.

## الجزء هـ

بعد أخذ آثار ضريبة الدخل بالاعتبار، تبلغ قيمة اسم الشهرة المعترف به كأصل نتيجة عمليات اندماج الأعمال ٠٢٠ وحدة عملة.

الحساب: ٣,٣٠٨ وحدة عملة تكلفة عمليات اندماج الأعمال مطروحاً منها القيمة العادلة لصافي الأصول القابلة للتحديد المستملكة ٢,٢٨٨ وحدة عملة (أنظر الحساب أدناه) = ١,٠٢٠ وحدة عملة اسم الشهرة. تبلغ القيمة العادلة لصافي الأصول القابلة للتحديد المستملكة من قبل شركة SME A ٢,٢٨٨ وحدة عملة:

القيمة العادلة	
وحدة عملة	
٢,٦١٠	صافي الأصول القابلة للتحديد المستملكة قبل تأثيرات الضريبة (الجزء ب)
(٣٢٢)	إلتزام الضريبة المؤجلة (أنظر أدناه)
٢,٢٨٨	صافي الأصول المستملكة القابلة للتحديد

حساب إلتزام الضريبة المؤجلة:

منشأة فردية (SME B) المبلغ المسجل (القيمة العادلة)	المبلغ المسجل بتاريخ إستملاك المجموعة (القيمة العادلة)	الفرق	ضريبة مؤجلة %٢٠	
وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	
-	٨٠٠	٨٠٠	(١٦٠)	أصول غير ملموسة (وصفات)
١,٠٠٠	١,٣٠٠	٣٠٠	(٦٠)	المصنع والمعدات
١,٥٠٠	٢,٠٠٠	٥٠٠	(١٠٠)	أراضي
٣٠٠	٣٢٠	٢٠	(٤)	سيارات
٢٠٠	٢٨٠	٨٠	(١٦)	مخزون
١٥٠	١٣٠	(٢٠)	٤	ذمم مدينة
(٧٠٠)	(٧٠٠)	-	-	ذمم دائنة
(١,٢٠٠)	(١,١٥٠)	٥٠	(١٠)	قروض بنكية
(٢٥٠)	(٢٧٠)	(٢٠)	٤	مخصصات (قصيرة الأجل)
-	(١٠٠)	(١٠٠)	٢٠	إلتزام محتمل
١,٠٠٠	٢,٦١٠	١,٦١٠		المجموع
			(٣٢٢)	مجموع إلتزام الضريبة المؤجلة

ملاحظات: ( ) توضح إلتزاماً، بينما المبلغ الإيجابي يوضح أصلاً.

## دراسة حالة ٢

بتاريخ ١ حزيران ٢٠١١، استمكت شركة SME A، وهي شركة تجزئة، ٧٥% من أسهم رأس المال الصادر وسيطرت على شركة SME B وهي شركة تجزئة أخرى. بلغ مقابل عمليات اندماج الأعمال ٣,٧٦٥ وحدة نقداً و ٣٠ وحدة عملة تكاليف منسوبة مباشرة إلى عمليات اندماج الأعمال. بتاريخ الإستملاك، بيانات المركز المالي لشركة SME A وشركة SME B، والقيمة العادلة للأصول والإلتزامات المعترف بها في بيانات المركز المالي لشركة SME B كانت على النحو التالي:

<i>SME B</i>		<i>SME A</i>		
القيمة العادلة	المبلغ المسجل	المبلغ المسجل	وحدة عملة	
وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة		
				الأصول
				أصول غير متداولة
٢,٥٠٠	١,٨٠٠	٤,٠٠٠		أراضي
٥٥٠	٥٠٠	٢,٠٠٠		معدات
-	-	٣,٧٩٥		استثمار في SME B
	٢,٣٠٠	٩,٧٩٥		
				أصول متداولة
٤٠٠	٣٠٠	٥٠٠		مخزون
١٠٠	١٠٠	٧٠٠		نقد
	٤٠٠	١,٢٠٠		
	٢,٧٠٠	١٠,٩٩٥		المجموع الأصول
				الإلتزامات والحصص
				الحصص
	١,٥٠٠	٥,٠٠٠		أسهم رأس المال
	٦٠٠	٤,١٩٥		أرباح مدورة
	٢,١٠٠	٩,١٩٥		المجموع الحصص
				الإلتزامات
				الإلتزامات غير متداولة
٢١٠	٢٠٠	٨٠٠		مخصصات (طويلة الأجل)
	٢٠٠	٨٠٠		
				الإلتزامات متداولة
١٨٠	١٨٠	٦٠٠		ذمم دائنة
٢٢٠	٢٢٠	٤٠٠		مخصصات (قصيرة الأجل)

٤٠٠	١,٠٠٠	
٦٠٠	١,٨٠٠	مجموع الإلتزامات
٢,٧٠٠	١٠,٩٩٥	مجموع الحصص والإلتزامات

- بتاريخ الإستملاك، كان لدى شركة SME B براءة اختراع غير مسجلة قيمتها العادلة ٢,٠٠٠ وحدة عملة. يجب عكس الآثار باستعمال الافتراضات التالية:
- معدل ضريبة الدخل المطبق ٢٠%.
  - الأساس الضريبي للأصول والإلتزامات المعترف بها من قبل SME B في سجلاتها المحاسبية يعادل مبالغها المسجلة؛ و
  - إطفاء اسم الشهرة ليس اقتطاع ضريبي عند تحديد الربح الخاضع للضريبة.

#### المطلوب:

##### الجزء أ

أحسب اسم الشهرة، إن وجد، المطلوب الإعتراف به.

##### الجزء ب

أعد بيانات المركز المالي الموحدة لمجموعة SME A بتاريخ ١ حزيران ٢٠١٠.

##### الجزء ج

أعد الإفصاحات التي من الضروري عرضها والمتصلة بعمليات إندماج الأعمال التي سيتم تضمينها في البيانات المالية الموحدة لمجموعة SME A للسنة المنتهية بتاريخ ٣١ كانون أول ٢٠١٠.

إجابات دراسة الحالة ٢

الجزء أ

تعرّف SME A باسم شهرة ٥١٦ وحدة عملة (أي تكلفة عمليات اندماج الأعمال ٣,٧٩٥ وحدة عملة (٣,٧٦٥ وحدة عملة + ٣٠ وحدة عملة) مطروحاً منها ٧٥% من صافي الأصول القابلة للتحديد المستلمة البالغة ٣,٢٧٩ وحدة عملة (٠,٧٥ × ٤,٣٧٢ وحدة عملة)).

القيمة العادلة لـصافي الأصول المستلمة القابلة للتحديد:

القيمة العادلة	وحدة عملة	
٢,٠٠٠		أصول غير ملموسة (براءة اختراع)
٢,٥٠٠		أراضي
٥٥٠		معدات
٤٠٠		مخزون
١٠٠		نقداً
٥,٥٥٠		المجموع الأصول
٢١٠		مخصصات (طويلة الأجل)
١٨٠		ذمم دائنة
٢٢٠		مخصصات (قصيرة الأجل)
٥٦٨		إلتزام الضريبة ال (أنظر أدناه)
١,١٧٨		مجموع الإلتزامات
٤,٣٧٢		صافي الأصول المستلمة القابلة للتحديد

حساب إلتزام الضريبة المؤجلة:

الضريبة %٢٠	الفرق	المبلغ المسجل بتاريخ إستملاك المجموعة (القيمة العادلة)	المبلغ المسجل SME B	
وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	
(٤٠٠)	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	-	أصول غير ملموسة (براءة اختراع)
(١٤٠)	٧٠٠	٢,٥٠٠	١,٨٠٠	أراضي
(١٠)	٥٠	٥٥٠	٥٠٠	معدات
(٢٠)	١٠٠	٤٠٠	٣٠٠	مخزون
-	-	١٠٠	١٠٠	نقداً
٢	(١٠)	(٢١٠)	(٢٠٠)	مخصصات (طويلة الأجل)
-	-	(١٨٠)	(١٨٠)	ذمم دائنة
-	-	(٢٢٠)	(٢٢٠)	مخصصات (قصيرة الأجل)
	٢,٨٤٠	٤,٩٤٠	٢,١٠٠	المجموع
(٥٦٨)				مجموع إلتزام الضريبة المؤجلة

ملاحظات:

( ) توضح إلتزاماً، بينما المبلغ الإيجابي يوضح أصلاً. بالرغم من أن المبلغ المسجل لاسم شهرة المجموعة (٥١٦ وحدة عملة) يتجاوز أساسه الضريبي (صفر)، إلا أنه لا تنشأ ضريبة مؤجلة من هذا الفرق المؤقت لأنه معفي من الضريبة المؤجلة (أنظر الفقرة ٢٩,١٦ (ب)).

## الجزء ب

## بيانات المركز المالي الموحدة لشركة SME A

بتاريخ ١ حزيران ٢٠١٠

وحدة عملة	وحدة عملة	
		الأصول
		أصول غير متداولة
	٥١٦	اسم الشهرة
	٢,٠٠٠	براءة اختراع
	٦,٥٠٠	أراضي
	٢,٥٥٠	معدات
١١,٥٦٦		
		أصول متداولة
	٩٠٠	مخزون
	٨٠٠	نقداً
١,٧٠٠		
١٣,٢٦٦		المجموع الأصول
		الإلتزامات والحصص
		الحصة المنسوبة لأصحاب الشركة الأم
	٥,٠٠٠	أسهم رأس المال
	٤,١٩٥	أرباح مدورة
	٩,١٩٥	
	(١)١,٠٩٣	حصص غير مسيطر
١٠,٢٨٨		المجموع الحصص
		إلتزامات
		إلتزامات غير متداولة
	١,٠١٠	مخصصات (طويلة الأجل)
	٥٦٨	ضريبة مؤجلة إلتزام
	١,٥٧٨	

		إلتزامات متداولة
	٧٨٠	ذمم دائنة
	٦٢٠	مخصصات (قصيرة الأجل)
	<u>١,٤٠٠</u>	
<u>٢,٩٧٨</u>		مجموع الإلتزامات
<u>١٣,٢٦٦</u>		مجموع الحصص والإلتزامات

(أ) ٢٥% من ٤,٣٧٢ وحدة عملة القيمة العادلة بتاريخ الإستملاك لأصول SME B القابلة للتحديد.

### أعمال:

دمج وحدة عملة	تعديلات وحدة عملة	SME B وحدة عملة	SME A وحدة عملة	
				الأصول
٥١٦	٥١٦	-	-	اسم الشهرة
٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	-	-	براءة اختراع
٦,٥٠٠	٧٠٠	١,٨٠٠	٤,٠٠٠	أراضي
٢,٥٥٠	٥٠	٥٠٠	٢,٠٠٠	معدات
-	(٣,٧٩٥)	-	٣,٧٩٥	استثمار في SME B
٩٠٠	١٠٠	٣٠٠	٥٠٠	مخزون
٨٠٠	-	١٠٠	٧٠٠	نقداً
١٣,٢٦٦	(٤٢٩)	٢,٧٠٠	١٠,٩٩٥	المجموع الأصول
				الإلتزامات والحصص
				الحصص
٥,٠٠٠	(١,٥٠٠)	١,٥٠٠	٥,٠٠٠	أسهم رأس المال
٤,١٩٥	(٦٠٠)	٦٠٠	٤,١٩٥	أرباح مدورة
١,٠٩٣	١,٠٩٣	-	-	حصص غير مسيطرة
				الإلتزامات
١,٠١٠	١٠	٢٠٠	٨٠٠	مخصصات (طويلة الأجل)
٥٦٨	٥٦٨	-	-	ضريبة مؤجلة إلتزام
٧٨٠	-	١٨٠	٦٠٠	ذمم دائنة
٦٢٠	-	٢٢٠	٤٠٠	مخصصات (قصيرة الأجل)
١٣,٢٦٦	(٤٢٩)	٢,٧٠٠	١٠,٩٩٥	مجموع الإلتزامات والحصص

### الجزء ج

الإفصاحات المطلوب تضمينها في البيانات المالية الموحدة لشركة SME A للسنة المنتهية بتاريخ ٣١ كانون أول ٢٠٠١:

ي	اسم الشهرة	الإيضاح	التكلفة	الإطفاء المتراكم وانخفاض القيمة	المبلغ المسجل
			وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
	١ كانون الثاني ٢٠٠٠		-	-	-
	مستملكة في عمليات إندماج أعمال	Z	٥١٦	-	٥١٦
	الإطفاء السنوي		-	(٣٠)	(٣٠)
	٣١ كانون أول ٢٠٠٠		٥١٦	(٣٠)	٤٨٦

عمل لإطفاء اسم الشهرة:

$$\text{الإطفاء} = ١٢/٧ \times (١٠ \div ٥١٦)$$

تم افتراض عمر ١٠ سنوات والإستملاك قبل نهاية السنة بسبع شهور.

### الإستملكات

بتاريخ ١ حزيران ٢٠٠١، استمكت شركة SME A ٧٥% من رأس المال الصادرة وسيطرت على شركة SME B في صفقة نقدية. تمت محاسبة الإستملاك بموجب أسلوب الشراء وتم تضمينها في البيانات المالية الموحدة من تاريخ الإستملاك.

شركة SME B عبارة عن شركة تجزئة متخصصة في ملابس الأطفال والشباب، والتي تكمل عمل تجزئة شركة SME A الذي يزود ملابس نسائية.

كانت المبالغ المعترف بها، بالقيمة العادلة، نتيجة عمليات إندماج الأعمال بتاريخ الإستملاك على النحو التالي:

وحدة عملة	الإيضاح	وحدة عملة
	صافي الأصول المستملكة القابلة للتحديد:	
	براءة اختراع	٢,٠٠٠
	أراضي	٢,٥٠٠
	معدات	٥٥٠
	مخزون	٤٠٠
	نقد	١٠٠
٥,٥٥٠		
	ذمم دائنة	(١٨٠)

		(٢٢٠)		مخصصات (قصيرة الأجل)
		(٢١٠)		مخصصات (طويلة الأجل)
		(٥٦٨)		إلتزام الضريبة المؤجلة
(١,١٧٨)				
٤,٣٧٢				مجموع صافي الأصول القابلة للتحديد
(١,٠٩٣)				حصة غير مسيطرة
٥١٦			J	اسم الشهرة
٣,٧٩٥				تكلفة عمليات إندماج الأعمال