

المعيار الدولي للتقرير المالي 3

تجميع الأعمال

الهدف

- 1 هدف هذا المعيار الدولي للتقرير المالي هو تحسين الملاءمة، وإمكانية الاعتماد، والقابلية للمقارنة، للمعلومات التي توفرها المنشأة معدة التقرير في قوائمها المالية عن تجميع الأعمال وآثاره. ولبلوغ ذلك، يضع هذا المعيار الدولي للتقرير المالي مبادئ ومتطلبات للمنشأة المستحوذة عن كيف:
- (أ) تُثبت وتقيس، في قوائمها المالية، الأصول المُقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها، وأي حصة غير مسيطرة في الأعمال المستحوذ عليها؛
- (ب) تُثبت وتقيس الشهرة المُقتناة ضمن عملية تجميع الأعمال أو مكسب من شراء بسعر تفاضلي؛
- (ج) تُحدد ماهية المعلومات التي تُفصح عنها لتمكين مستخدمي القوائم المالية من تقييم طبيعة تجميع الأعمال وآثاره المالية.

النطاق

- 2 ينطبق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي على معاملة أو حدث آخر يستوفي تعريف تجميع الأعمال. ولا ينطبق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي على:
- (أ) المحاسبة عن إنشاء ترتيب مشترك في القوائم المالية للترتيب المشترك نفسه.
- (ب) اقتناء أصل أو مجموعة أصول لا تشكل أعمالاً. في مثل هذه الحالات، يجب على المنشأة المستحوذة أن تحدد وتثبت الأصول الفردية القابلة للتحديد المُقتناة (بما في ذلك تلك الأصول التي تستوفي تعريف، وضوابط إثبات الأصول غير الملموسة الواردة في معيار المحاسبة الدولي 38 "الأصول غير الملموسة")، والالتزامات التي تم تحملها. ويجب أن تُخصص تكلفة المجموعة للأصول الفردية القابلة للتحديد وللالتزامات على أساس قيمها العادلة النسبية في تاريخ الشراء. ولا تنشأ عن مثل هذه المعاملة أو الحدث شهرة.
- (ج) تجميع منشآت أو أعمال تخضع لسيطرة واحدة (توفر الفقرات ب1-ب4 إرشادات التطبيق ذات العلاقة).
- 2أ لا تنطبق متطلبات هذا المعيار على استحواد المنشأة الاستثمارية، كما عُرُفت في المعيار الدولي للتقرير المالي 10 "القوائم المالية الموحدة"، على استثمار في منشأة تابعة يُتطلب أن يُقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

تحديد عملية تجميع أعمال

- 3 يجب على المنشأة أن تحدد ما إذا كانت معاملة أو حدث آخر هو تجميع أعمال وذلك من خلال تطبيق التعريف الوارد في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، والذي يتطلب أن تشكل الأصول المُقتناة والالتزامات التي تم تحملها أعمالاً. وعندما لا تكون الأصول المُقتناة أعمال، فإنه يجب على المنشأة معدة التقرير أن تحاسب عن المعاملة أو الحدث الآخر على أنه اقتناء أصل. وتوفر الفقرات ب5-ب12 إرشادات بشأن تحديد عملية تجميع الأعمال وتعريف الأعمال.

طريقة الاستحواذ

- 4 يجب على المنشأة أن تُحاسب عن كل معاملة تجميع أعمال من خلال تطبيق طريقة الاستحواذ.
- 5 يتطلب تطبيق طريقة الاستحواذ:
- (أ) تحديد المنشأة المستحوذ؛
- (ب) تحديد تاريخ الاستحواذ؛
- (ج) إثبات وقياس الأصول المُقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها وأي حصة غير مسيطرة في الأعمال المستحوذ عليها؛
- (د) إثبات وقياس الشهرة أو المكسب من شراء بسعر تفاضلي.

تحديد المنشأة المستحوذة

- 6 لكل تجميع أعمال، يجب أن تُحدد إحدى المنشآت المجمعّة على أنها المنشأة المستحوذة.
- 7 يجب أن تُستخدم الإرشادات الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي 10 لتحديد المنشأة المستحوذة – المنشأة التي تكتسب السيطرة على منشأة أخرى، أي الأعمال المستحوذ عليها. وإذا حدث تجميع أعمال ولكن لا يبين تطبيق الإرشادات الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي 10 – بشكل واضح – أي من المنشآت المجمعّة هي المنشأة المستحوذة، فإنه يجب أن تؤخذ العوامل الواردة في الفقرات ب14 – ب18 في الحسبان عند إجراء ذلك التحديد.

تحديد تاريخ الاستحواذ

- 8 يجب على المنشأة المستحوذة أن تحدد تاريخ الاستحواذ، وهو التاريخ الذي تكتسب فيه المنشأة المستحوذة السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها.
- 9 التاريخ الذي تكتسب فيه المنشأة المستحوذة السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها هو – بشكل عام – التاريخ الذي تحول فيه المنشأة المستحوذة – بشكل نظامي – العوض، وتقتني فيه أصول الأعمال المستحوذ عليها وتحمل فيه بالتزاماتها – أي تاريخ الإقفال. وبالرغم من ذلك، قد تكتسب المنشأة المستحوذة السيطرة في تاريخ إما أبكر من تاريخ الإقفال أو بعده. على سبيل المثال، يسبق تاريخ الاستحواذ تاريخ الإقفال عندما تنص اتفاقية مكتوبة على أن المنشأة المستحوذة تكتسب السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها في تاريخ قبل تاريخ الإقفال. ويجب على المنشأة المستحوذة أن تأخذ في الحسبان جميع الحقائق والظروف ذات الصلة عند تحديد تاريخ الاستحواذ.

إثبات وقياس الأصول المُقتناة القابلة للتحديد، والالتزامات التي تم تحملها وأي حصة غير مسيطرة في الأعمال المستحوذ عليها

مبدأ الإثبات

- 10 اعتباراً من تاريخ الاستحواذ، يجب على المنشأة المستحوذة أن تثبت – بشكل منفصل عن الشهرة – الأصول المُقتناة القابلة للتحديد، والالتزامات التي تم تحملها، وأي حصة غير مسيطرة في الأعمال المستحوذ عليها. ويخضع إثبات الأصول المُقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها للشروط المحددة في الفقرتين 11 و12.

شروط الإثبات

- 11 لتأهل للإثبات على أنها جزء من تطبيق طريقة الاستحواذ، يجب أن تستوفي الأصول المُقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها تعريفات الأصول والالتزامات الواردة في "إطار 2 إعداد وعرض القوائم المالية" في تاريخ الاستحواذ. على سبيل المثال، لا تعد التكاليف التي تتوقعها المنشأة المستحوذة، ولكنها ليست ملزمة بأن تتحملها في المستقبل لإنفاذ خطتها للخروج من أحد أنشطة الأعمال المستحوذ عليها أو لإنهاء توظيف موظفي الأعمال المستحوذ عليها أو نقلهم إلى مكان جديد، التزامات في تاريخ الاستحواذ. وبناءً عليه، لا تثبت المنشأة المستحوذة هذه التكاليف على أنها جزء من تطبيق طريقة الاستحواذ. وبدلاً من ذلك، تثبت المنشأة المستحوذة هذه التكاليف في قوائمها المالية بعد التجميع وفقاً للمعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي.

12 بالإضافة إلى ذلك، لتأهل للإثبات على أنها جزء من تطبيق طريقة الاستحواذ، يجب أن تكون الأصول المُقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها جزءاً مما تبادلتها المنشأة المستحوذة والأعمال المستحوذ عليها (أو ملاكها السابقون) في معاملة تجميع الأعمال وألا تكون نتيجة لمعاملات منفصلة. ويجب على المنشأة المستحوذة أن تطبق الإرشادات الواردة في الفقرات 51 – 53 لتحديد أي من الأصول المُقتناة أو التزامات التي تم تحملها تعد جزءاً من المبادلة مقابل الأعمال المستحوذ عليها وأياً منها، إن وجدت، تُعد نتيجة لمعاملات منفصلة لتتم المحاسبة عنها وفقاً لطبيعتها وللمعايير الدولية للتقرير المالي التي تنطبق عليها.

13 قد ينتج عن تطبيق المنشأة المستحوذة لمبدأ الإثبات وشروطه إثبات بعض الأصول والالتزامات التي لم تثبتتها الأعمال المستحوذ عليها – سابقاً – في قوائمها المالية على أنها أصول والتزامات. على سبيل المثال، تثبت المنشأة المستحوذة الأصول غير الملموسة القابلة للتحديد، مثل اسم علامة، أو براءة اختراع أو العلاقة مع العملاء، والتي لم تثبتتها الأعمال المستحوذ عليها في قوائمها المالية على أنها أصول نظراً لأنها طورتها داخلياً وحملت التكاليف المتعلقة بها لمصرف.

14 توفر الفقرات ب31 – ب40 إرشادات بشأن إثبات الأصول غير الملموسة. وتحدد الفقرات 22–28 أنواع الأصول القابلة للتحديد والالتزامات التي تتضمن بنوداً ينص هذا المعيار الدولي للتقرير المالي على استثناءات محدودة لها من مبدأ وشروط الإثبات.

تصنيف أو تعيين الأصول المُقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها ضمن عملية تجميع أعمال

15 في تاريخ الاستحواذ، يجب على المنشأة المستحوذة أن تصنف أو تعين الأصول المُقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها – عند الضرورة – لتطبق عليها لاحقاً المعايير الدولية للتقرير المالي الأخرى. ويجب على المنشأة المستحوذة أن تجري هذه التصنيفات أو التعيينات على أساس الشروط التعاقدية، والظروف الاقتصادية، وسياساتها التشغيلية أو المحاسبية والظروف الأخرى ذات الصلة كما هي موجودة في تاريخ الاستحواذ.

16 في بعض الحالات، تنص المعايير الدولية للتقرير المالي على محاسبة مختلفة اعتماداً على الكيفية التي تصنف، أو تعين، بها المنشأة أصلاً أو التزاماً معيناً. وتشمل أمثلة التصنيفات أو التعيينات التي يجب على المنشأة المستحوذة أن تجريها على أساس الظروف ذات الصلة كما هي موجودة في تاريخ الاستحواذ، ولكنها لا تقتصر على ما يلي:

- (أ) تصنيف أصول والتزامات مالية معينة على أنها مُقاسة بالقيمة العادلة أو بالتكلفة المطفأة، أو كأصل مالي تم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي 9 "الأدوات المالية"؛
- (ب) تعيين أداة مشتقة على أنها أداة تحوط وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي 9؛
- (ج) تقدير ما إذا كانت مشتقة مُضمنة يجب أن تُفصل من العقد الذي يتضمّنهما وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي 9 (وهي مسألة "تصنيف" بحسب ما يستخدم هذا المعيار الدولي للتقرير المالي ذلك المصلح).

17 ينص هذا المعيار الدولي للتقرير المالي على استثنائين للمبدأ الوارد في الفقرة 15:

- (أ) تصنيف عقد الإيجار الذي تكون فيه الأعمال المستحوذ عليها هي المؤجر على أنه إما إيجار تشغيلي أو إيجار تمويلي وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي 16 "عقود الإيجار"؛
- (ب) تصنيف عقد على أنه عقد تأمين وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي 4 "عقود التأمين".

يجب على المنشأة المستحوذة أن تصنف هذه العقود على أساس الشروط التعاقدية والعوامل الأخرى عند بدء العقد (أو، إذا تم تعديل شروط العقد بطريقة تغير تصنيفه، في تاريخ ذلك التعديل، والذي قد يكون تاريخ الاستحواذ).

مبدأ القياس

18 يجب على المنشأة المستحوذة أن تقيس الأصول المُقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها بقيمتها العادلة في تاريخ الاستحواذ.

² تم تبني "إطار إعداد وعرض القوائم المالية" للجنة معايير المحاسبة الدولية من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في 2001. وفي سبتمبر 2010 استبدل مجلس معايير المحاسبة الدولية "الإطار" بـ "إطار مفاهيم التقرير المالي".

19 لكل عملية تجميع أعمال، يجب على المنشأة المستحوذة في تاريخ الاستحواذ أن تقيس مكونات الحصص غير المسيطرة في الأعمال المستحوذ عليها، والتي تُعد حصص ملكية حالية وتمنح حاملها الحق في حصة تناسبية في صافي أصول المنشأة في حالة التصفية إما بـ:

(أ) القيمة العادلة، أو

(ب) بالحصص التناسبية لأدوات الملكية الحالية في المبالغ المثبتة لصافي الأصول القابلة للتحديد في الأعمال المستحوذ عليها.

يجب أن تُقاس جميع المكونات الأخرى للحصص غير المسيطرة بقيمتها العادلة في تاريخ الاستحواذ، ما لم تتطلب المعايير الدولية للتقرير المالي أساساً آخر للقياس.

20 تحدد الفقرات 24-31 أنواع الأصول القابلة للتحديد والالتزامات التي تتضمن بنوداً ينص هذا المعيار الدولي للتقرير المالي على استثناءات محدودة لها من مبدأ القياس.

الاستثناءات من مبادئ الإثبات أو القياس

21 ينص هذا المعيار الدولي للتقرير المالي على استثناءات محدودة من مبادئ الإثبات والقياس. تحدد الفقرات 22-31 كل من البنود المعينة التي نُص على استثناءات لها وطبيعة هذه الاستثناءات. ويجب على المنشأة المستحوذة أن تحاسب عن هذه البنود من خلال تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات 22-31، والتي سوف ينتج عنها بعض البنود التي:

(أ) تُثبت إما من خلال تطبيق شروط الإثبات بالإضافة إلى تلك الواردة في الفقرتين 11 و12 أو من خلال تطبيق متطلبات المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي، مع نتائج تختلف عن النتائج من تطبيق مبدأ الإثبات وشروطه.

(ب) تُقاس بمبلغ خلاف قيمتها العادلة في تاريخ الاستحواذ.

الاستثناء من مبدأ الإثبات

الالتزامات المحتملة

22 يُعرف معيار المحاسبة الدولي 37 "المخصصات، والالتزامات المحتملة، والأصول المحتملة" الالتزام المحتمل على أنه:

(أ) التزام محتمل ينشأ عن أحداث سابقة وسوف يتأكد وجوده - فقط - بوقوع أو عدم وقوع واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة التي لا تخضع - بشكل كامل - لسيطرة المنشأة، أو

(ب) التزام حالي ينشأ عن أحداث سابقة لكن لم يُثبت نظراً لأنه:

(1) من غير المحتمل أن تدفقاً خارجاً من موارد تنطوي على منافع اقتصادية سوف يُطلب لتسوية الالتزام، أو

(2) لا يمكن قياس مبلغ الالتزام بطريقة يمكن الاعتماد عليها - بشكل كافٍ.

23 لا تنطبق المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي 37 عند تحديد أي الالتزامات المحتملة التي تُثبت اعتباراً من تاريخ الاستحواذ. وبدلاً من ذلك، يجب على المنشأة المستحوذة، اعتباراً من تاريخ الاستحواذ، أن تثبت الالتزام المحتمل الذي تم تحمله ضمن عملية تجميع أعمال عندما يكون التزاماً حالياً ناشئاً عن أحداث سابقة ويمكن قياس قيمته العادلة - بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وبناءً عليه، على خلاف المعيار الدولي للتقرير المالي 37، تثبت المنشأة المستحوذة الالتزام المحتمل الذي تم تحمله ضمن عملية تجميع أعمال في تاريخ الاستحواذ، حتى ولو لم يكن من المحتمل أن تدفقاً خارجاً لموارد تنطوي على منافع اقتصادية سوف يُطلب لتسوية الالتزام. وتوفر الفقرة 56 إرشادات بشأن المحاسبة اللاحقة عن الالتزامات المحتملة.

الاستثناءات من كل من مبدئي الإثبات والقياس

ضرائب الدخل

24 يجب على المنشأة المستحوذة أن تثبت وتقيس أصل أو التزام ضريبية مؤجلة ينشأ عن الأصول المُقتناة والالتزامات التي تم تحملها ضمن عملية تجميع أعمال، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 12 "ضرائب الدخل".

25 يجب على المنشأة المستحوذة أن تحاسب عن الآثار الضريبية الممكنة للفروق والترجيلات المؤقتة للأعمال المستحوذ عليها والتي توجد في تاريخ الاستحواذ أو تنشأ كنتيجة للاستحواذ وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 12.

منافع الموظف

26 يجب على المنشأة المستحوذة أن تثبت وتقيس التزاماً (أو أصلاً، إن وجد) يتعلق بترتيبات منفعة الموظف للأعمال المستحوذ عليها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 19 "منافع الموظف".

أصول التعويض

27 قد يعرض البائع في عملية تجميع أعمال – بشكل تعاقدية – المنشأة المستحوذة عن نتيجة احتمال أو حالة عدم تأكد تتعلق بجميع أو بجزء من أصل أو التزام محدد. على سبيل المثال، قد يعرض البائع المنشأة المستحوذة عن الخسائر التي تزيد عن مبلغ معين من التزام ينشأ عن احتمال معين، بعبارة أخرى، سوف يضمن البائع ألا يزيد التزام المنشأة المستحوذة عن مبلغ معين. ونتيجة لذلك، تحصل المنشأة المستحوذة على أصل التعويض. ويجب على المنشأة المستحوذة أن تثبت أصل التعويض في الوقت نفسه الذي تثبت فيه البند المُعوض مقياساً على الأساس نفسه كما البند المُعوض، مع مراعاة الحاجة لمخصص تقويم للمبالغ غير القابلة للتحويل. بناءً عليه، عندما يتعلق التعويض بأصل أو التزام مُثبت في تاريخ الاستحواذ ومُقاساً بقيمته العادلة في تاريخ الاستحواذ، فإنه يجب على المنشأة المستحوذة أن تثبت أصل التعويض في تاريخ الاستحواذ مقياساً بقيمته العادلة في تاريخ الاستحواذ. ولأصل التعويض المُقاس بالقيمة العادلة، تُضمن آثار عدم التأكد بشأن التدفقات النقدية المستقبلية بسبب اعتبارات إمكانية التحويل في قياس القيمة العادلة، ولا ضرورة لمخصص تقويم منفصل (توفر الفقرة ب41 إرشادات التطبيق ذات العلاقة).

28 في بعض الظروف، قد يتعلق التعويض بأصل أو التزام يكون مُستثنى من مبدئي الإثبات أو القياس. على سبيل المثال، قد يتعلق التعويض بالتزام محتمل غير مُثبت في تاريخ الاستحواذ نظراً لأن قيمته العادلة غير قابلة للقياس – بطريقة يمكن الاعتماد عليها – في ذلك التاريخ. وكمثال آخر، قد يتعلق التعويض بذلك الأصل أو الالتزام الذي ينتج من منفعة الموظف، الذي يكون مقياساً على أساس بخلاف القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ. في هذه الظروف، يجب أن يُثبت أصل التعويض ويُقاس باستخدام افتراضات تتفق مع تلك المستخدمة لقياس البند المُعوض، مع مراعاة تقدير الإدارة لإمكانية تحصيل أصل التعويض وأية حدود تعاقدية على المبلغ المُعوض. توفر الفقرة 57 إرشادات بشأن المحاسبة اللاحقة عن أصل التعويض.

عقود الإيجار التي تكون فيها الأعمال المستحوذ عليها هي المستأجر

128 يجب على المنشأة المستحوذة إثبات أصول حق الاستخدام والتزامات عقود الإيجار المحددة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي 16 والتي تكون فيها الأعمال المستحوذ عليها هي المستأجر. لا يتطلب من المنشأة المستحوذة إثبات أصل حق الاستخدام والتزامات عقود الإيجار لـ:

(أ) عقود الإيجار التي تنتهي فترة الإيجار فيها (كما هو محدد في المعيار الدولي للتقرير المالي 16) خلال 12 شهراً من تاريخ الاستحواذ، أو

(ب) عقود الإيجار التي يكون فيها الأصل المحدد ذا قيمة منخفضة (كما هو محدد في الفقرات ب3-ب8 من المعيار الدولي للتقرير المالي 16).

28ب يجب على المنشأة المستحوذة قياس التزامات عقد الإيجار بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار المتبقية (كما هي معرفة في المعيار الدولي للتقرير المالي 16) كما لو كان عقد الإيجار المقتنى جديداً في تاريخ الاستحواذ. يجب على المنشأة المستحوذة قياس أصل حق الاستخدام بنفس مبلغ التزام عقد الإيجار وتعديله ليعكس الشروط المواتية وغير المواتية لعقد الإيجار مقارنة بشروط السوق.

الاستثناءات من مبدأ القياس

الحقوق المُعاد اقتناؤها

- 29 يجب على المنشأة المستحوذة أن تقيس قيمة الحق المُعاد اقتناؤه المُثبت على أنه أصل غير ملموس على أساس الأجل التعاقدى المتبقي للعقد ذي العلاقة بغض النظر عما إذا كان المشاركون في السوق سيأخذون في الحسبان التجديدات التعاقدية الممكنة عند قياس قيمته العادلة. وتوفر الفقرتان ب35 وب36 إرشادات التطبيق ذات العلاقة.

معاملات الدفع على أساس السهم

- 30 يجب على المنشأة المستحوذة أن تقيس الالتزام أو أداة حق الملكية المتعلقة بمعاملات دفع على أساس السهم للأعمال المستحوذ عليها أو إحلال لمعاملات دفع على أساس السهم للأعمال المستحوذ عليها بمعاملات دفع على أساس السهم للمنشأة المستحوذة وفقاً للطريقة الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي 2 "الدفع على أساس السهم" في تاريخ الاستحواذ. (يشير هذا المعيار الدولي للتقرير المالي إلى نتيجة تلك الطريقة على أنها "القياس المُستند للسوق لمعاملة الدفع على أساس السهم).

الأصول المُحتفظ بها للبيع

- 31 يجب على المنشأة المستحوذة أن تقيس الأصل (أو مجموعة الاستبعاد) غير المتداول المُقتنى والذي تم تصنيفه على أنه مُحتفظ به للبيع في تاريخ الاستحواذ وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي 5 "الأصول غير المتداولة المُحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة" بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع وفقاً للفقرات 15-18 من ذلك المعيار الدولي للتقرير المالي.

إثبات وقياس الشهرة أو المكسب من شراء بسعر تفاضلي

- 32 يجب على المنشأة المستحوذة أن تثبت الشهرة اعتباراً من تاريخ الاستحواذ، مُقاسة على أنها زيادة (أ) على (ب) أدناه:

(أ) مجموع:

- (1) العوض المُحول مقاساً وفقاً لهذا المعيار الدولي للتقرير المالي، والذي يتطلب - بشكل عام - القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ (انظر الفقرة 37)، و
- (2) مبلغ أي حصص غير مسيطرة في الأعمال المستحوذ عليها مُقاسة وفقاً لهذا المعيار الدولي للتقرير المالي، و
- (3) في عملية تجميع أعمال منجزة على مراحل (انظر الفقرتين 41 و42)، القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصة حقوق الملكية المُحتفظ بها - سابقاً - من قبل المنشأة المستحوذة في الأعمال المستحوذ عليها.
- (ب) صافي المبالغ في تاريخ الاستحواذ للأصول المُقتناة القابلة للتحديد وللالتزامات التي تم تحملها، مُقاسة وفقاً لهذا المعيار الدولي للتقرير المالي.

- 33 في عملية تجميع الأعمال التي تتبادل فيه المنشأة المستحوذة والأعمال المستحوذ عليها (أو ملاكها السابقون) حصص ملكية فقط، قد تكون القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصص ملكية الأعمال المستحوذ عليها أكثر قابلية للقياس - بطريقة يمكن الاعتماد عليها - بالمقارنة بالقيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصص ملكية المنشأة المستحوذة. عندما يكون الأمر كذلك، يجب على المنشأة المستحوذة أن تحدد مبلغ الشهرة باستخدام القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصص ملكية الأعمال المستحوذ عليها بدلاً عن القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصص ملكية المُحوّلة. ولتحديد مبلغ الشهرة في عملية تجميع الأعمال التي لم يُحول فيها عوض، يجب على المنشأة المستحوذة أن تستخدم القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصص المنشأة المستحوذة في الأعمال المستحوذ عليها مكان القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ للعوض المُحول (فقرة 32 (أ) (1)). وتوفر الفقرات ب46 - ب49 إرشادات التطبيق ذات علاقة.

المشتريات بسعر تفاضلي

- 34 قد تقوم المنشأة المستحوذة - أحياناً - بالشراء بسعر تفاضلي، وهو تجميع الأعمال الذي يزيد فيه المبلغ الوارد في الفقر 32 (ب) عن مجموع المبالغ المحددة في الفقرة 32 (أ). وعندما تبقى تلك الزيادة بعد تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة 36، فإنه يجب على المنشأة المستحوذة أن تثبت المكسب الناتج ضمن الربح أو الخسارة في تاريخ الاستحواذ. ويجب أن يُنسب المكسب إلى المنشأة المستحوذة.

35 قد يحدث الشراء بسعر تفاضلي، على سبيل المثال، في عملية تجميع الأعمال التي تُعد بيعاً إجباري يتصرف فيه البائع تحت الضغط. بالرغم من ذلك، يمكن – أيضاً – أن ينتج عن الاستثناءات من الإثبات أو القياس لبنود معينة نوقشت في الفقرات 22–31 إثبات مكسب (أو تغيير مبلغ مكسب مثبت) من الشراء بسعر تفاضلي.

36 قبل إثبات مكسب من الشراء بسعر تفاضلي، يجب على المنشأة المستحوذة أن تعيد تقويم ما إذا كانت قد حددت – بشكل صحيح – جميع الأصول المُقتناة وجميع الالتزامات التي تم تحملها، ويجب عليها أن تثبت أي أصول أو التزامات إضافية تُحدد في تلك المراجعة. كما يجب على المنشأة المستحوذة – حينذاك – أن تراجع الإجراءات المُستخدمة لقياس المبالغ التي يتطلب هذا المعيار الدولي للتقرير المالي أن تثبت في تاريخ الاستحواذ لجميع ما يلي:

- (أ) الأصول المُقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها؛
- (ب) الحصة غير المسيطرة في الأعمال المستحوذ عليها، ان وجدت؛
- (ج) لتجميع الأعمال المنجز على مراحل، حصة ملكية المنشأة المستحوذة المُحتفظ بها – سابقاً – في الأعمال المستحوذ عليها؛
- (د) العوض المحول.

الهدف من المراجعة هو ضمان أن القياسات تعكس – بشكل مناسب – الأخذ في الحسبان جميع المعلومات المتاحة كما في تاريخ الاستحواذ.

العوض المحول

37 يجب أن يُقاس العوض المحول ضمن عملية تجميع أعمال بالقيمة العادلة، والتي يجب أن تُحسب على أنها مجموع القيم العادلة في تاريخ الاستحواذ للأصول المحولة من قبل المنشأة المستحوذة، والالتزامات التي تحملتها المنشأة المستحوذة لملاك الأعمال المستحوذ عليها السابقين وحصص الملكية المصدرة من قبل المنشأة المستحوذة. (بالرغم من ذلك، يجب أن يُقاس أي جزء من مكافآت دفع على أساس السهم للمنشأة المستحوذة تم مُبادلتها بمكافآت مُحتفظ بها من قبل موظفي الأعمال المستحوذ عليها مُضمنة في العوض المحول ضمن عملية تجميع الأعمال وفقاً للفقرة 30 بدلاً من القيمة العادلة). وتشمل أمثلة الأشكال الممكنة للعوض النقد، والأصول الأخرى، وأعمال أو منشأة تابعة للمنشأة المستحوذة، والعوض المحتمل، وأدوات حقوق الملكية العادية أو الممتازة، والخيارات، والأذونات وحصص الأعضاء في المنشآت المشتركة.

38 قد يتضمن العوض المحول أصولاً أو التزامات للمنشأة المستحوذة التي يكون لها مبالغ دفترية تختلف عن قيمها العادلة في تاريخ الاستحواذ (على سبيل المثال، أصول غير نقدية أو أعمال للمنشأة المستحوذة). إذا كان الأمر كذلك، يجب على المنشأة المستحوذة أن تعيد قياس الأصول أو الالتزامات المُحولة بقيمتها العادلة كما في تاريخ الاستحواذ وأن تثبت المكاسب أو الخسائر الناتجة، إن وجدت، ضمن الربح أو الخسارة. وبالرغم من ذلك، تبقى – أحياناً – الأصول أو الالتزامات المُحولة ضمن المنشأة المضمومة بعد عملية تجميع الأعمال (على سبيل المثال، نظراً لأن الأصول أو الالتزامات حُولت إلى الأعمال المستحوذ عليها وليس إلى ملاكها السابقين)، وبناء عليه، تحتفظ المنشأة المستحوذة بالسيطرة عليها. في تلك الحالة، يجب على المنشأة المستحوذة أن تقيس هذه الأصول والالتزامات بمبالغها الدفترية قبل تاريخ الاستحواذ – مباشرة – ولا يجوز لها أن تثبت مكسباً أو خسارة، ضمن الربح أو الخسارة، من الأصول أو الالتزامات التي تسيطر عليها قبل وبعد تجميع الأعمال.

العوض المحتمل

39 يتضمن العوض الذي تحوله المنشأة المستحوذة في مقابل الأعمال المستحوذ عليها أي أصل أو التزام ينتج عن ترتيب عوض محتمل (انظر الفقرة 37). يجب على المنشأة المستحوذة أن تثبت القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ للعوض المحتمل على أنها جزء من العوض المُحول في مقابل الأعمال المستحوذ عليها.

40 يجب على المنشأة المستحوذة أن تصنف أي تعهد بدفع عوض محتمل مستوفٍ لتعريف الأداة المالية كالتزام مالي أو على أنه حق ملكية على أساس تعريفات أداة حقوق الملكية والالتزام المالي الواردة في الفقرة 11 من معيار المحاسبة الدولي 32 "الأدوات المالية: العرض". ويجب على المنشأة المستحوذة أن تصنف الحق باسترداد عوض مُحول – سابقاً – على أنه أصل عندما تُستوفى شروط محددة. توفر الفقرة 58 إرشادات بشأن المحاسبة اللاحقة عن العوض المحتمل.

إرشادات إضافية حول تطبيق طريقة الاستحواذ على أنواع معينة من تجميع الأعمال

تجميع أعمال منجز على مراحل

- 41 تكتسب المنشأة المستحوذة – أحياناً – السيطرة على أعمال مستحوذ عليها احتفظت فيها بحصة حقوق ملكية – مباشرة – قبل تاريخ الاستحواذ. على سبيل المثال، في 31 ديسمبر 20×1، تحتفظ المنشأة أ بحصة حقوق ملكية غير مسيطرة 35% في المنشأة ب. وفي ذلك التاريخ، تشتري المنشأة أ حصة إضافية 40% في المنشأة ب، والتي تمنحها السيطرة على المنشأة ب. ويشير هذا المعيار الدولي للتقرير المالي إلى مثل هذه المعاملة على أنها تجميع أعمال منجز على مراحل، أحياناً – أيضاً – يُشار إليه على أنه استحواذ مرحلي.
- 42 في تجميع الأعمال المنجز على مراحل، يجب على المنشأة المستحوذة أن تعيد قياس حصة حقوق ملكيتها المُحتفظ بها – سابقاً – في الأعمال المستحوذ عليها بقيمتها العادلة في تاريخ الاستحواذ وأن تثبت المكسب أو الخسارة الناتجة، إن وجدت، ضمن الربح أو الخسارة أو الدخل الشامل الآخر، بحسب ما هو مناسب. وقد تكون المنشأة المستحوذة قد أُثبتت في فترات تقرير سابقة تغيرات في قيمة حصة ملكيتها في الأعمال المستحوذ عليها ضمن الدخل الشامل الآخر. وإذا كان الأمر كذلك، يجب أن يُثبت المبلغ الذي أُثبت ضمن الدخل الشامل الآخر على الأساس نفسه الذي سيكون مطلوباً إذا استبعدت المنشأة المستحوذة – بشكل مباشر – حصة حقوق الملكية المُحتفظ بها سابقاً.

تجميع أعمال منجز دون تحويل عوض

- 43 تكتسب المنشأة المستحوذة – أحياناً – السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها دون تحويل عوض. تنطبق طريقة الاستحواذ للمحاسبة عن تجميع الأعمال على هذه التجميعات. وتشمل مثل هذه الظروف:
- (أ) أن تعيد الأعمال المستحوذ عليها شراء عدد كاف من أسهمها لأجل أن يكتسب مستثمر حالي (المنشأة المستحوذة) السيطرة.
- (ب) أن تنقضي حقوق النقص للأقلية والتي منعت المنشأة المستحوذة – سابقاً – من السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها التي تحتفظ فيها المنشأة المستحوذة بأغلبية حقوق التصويت.
- (ج) أن تتفق المنشأة المستحوذة والأعمال المستحوذ عليها على تجميع أعمالها بموجب عقد فقط. ولا تحول المنشأة المستحوذة عوضاً في مقابل السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها ولا تحتفظ بحصص حقوق ملكية في الأعمال المستحوذ عليها، سواء في تاريخ الاستحواذ أو سابقاً. وتشمل أمثلة تجميع الأعمال المنجز بموجب عقد فقط جمع اثنين من الأعمال معاً في ترتيب للربط بينهما أو تشكيل شركة مُدرجة مزدوجة.
- 44 في تجميع الأعمال المنجز بموجب عقد فقط، يجب على المنشأة المستحوذة أن تنسب إلى ملاك الأعمال المستحوذ عليها مبلغ صافي أصول الأعمال المستحوذ عليها المُثبت وفقاً لهذا المعيار الدولي للتقرير المالي. بعبارة أخرى، تعد حصص حقوق الملكية في الأعمال المستحوذ عليها المُحتفظ بها من قبل أطراف بخلاف المنشأة المستحوذة حصة غير مسيطرة في القوائم المالية للمنشأة المستحوذة بعد التجميع حتى ولو كانت النتيجة هي أن تعود جميع حصص حقوق الملكية في الأعمال المستحوذ عليها إلى الحصة غير مسيطرة.

فترة القياس

- 45 عندما تكون المحاسبة الأولية عن تجميع الأعمال غير مكتملة حتى نهاية فترة التقرير التي تحدث فيها عملية التجميع، فإنه يجب على المنشأة المستحوذة أن تقوم بالتقرير في قوائمها المالية عن مبالغ مؤقتة للبند التي تكون المحاسبة عنها غير مكتملة. وخلال فترة القياس، يجب على المنشأة المستحوذة أن تعدل – بأثر رجعي – المبالغ المؤقتة المُثبتة في تاريخ الاستحواذ لتعكس المعلومات الجديدة المُتحصل عليها حول الحقائق والظروف التي وُجدت كما في تاريخ الاستحواذ والتي، لو كانت معروفة، كانت ستؤثر على قياس المبالغ المُثبتة كما في ذلك التاريخ. وخلال فترة القياس، يجب على المنشأة المستحوذة – أيضاً – أن تثبت أصولاً أو التزامات إضافية إذا تم الحصول على معلومات جديدة حول حقائق وظروف وُجدت كما في تاريخ الاستحواذ والتي، لو كانت معروفة، كانت ستؤدي إلى إثبات هذه الأصول والالتزامات كما في ذلك التاريخ. وتنتهي فترة القياس بمجرد حصول المنشأة المستحوذة على المعلومات التي كانت تسعى لها حول الحقائق والظروف التي وُجدت في تاريخ الاستحواذ، أو بمجرد علمها بعدم إمكانية الحصول على معلومات أكثر. وبالرغم من ذلك، لا يجوز أن تزيد فترة القياس عن سنة واحدة من تاريخ الاستحواذ.

- 46 فترة القياس هي الفترة بعد تاريخ الاستحواذ والتي يمكن للمنشأة المستحوذة خلالها أن تعدل المبالغ المؤقتة المثبتة لعملية تجميع أعمال. وتوفر فترة القياس للمنشأة المستحوذة وقتاً معقولاً لتحصل على المعلومات الضرورية لتحديد وقياس ما يلي كما في تاريخ الاستحواذ وفقاً لمتطلبات هذا المعيار الدولي للتقرير المالي:
- (أ) الأصول المُقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها وأي حصة غير مسيطرة في الأعمال المستحوذ عليها؛
- (ب) العوض المحول مقابل الأعمال المستحوذ عليها (أو المبلغ الآخر المُستخدم في قياس الشهرة)؛
- (ج) في تجميع أعمال منجز على مراحل، حصة حقوق الملكية في الأعمال المستحوذ عليها المُحتفظ بها – سابقاً – من قبل المنشأة المستحوذة،
- (د) الشهرة أو المكسب الناتج عن شراء بسعر تفاضلي.
- 47 يجب على المنشأة المستحوذة أن تأخذ في الحسبان جميع العوامل ذات الصلة عند تحديد ما إذا كانت المعلومات المُتحصل عليها بعد تاريخ الاستحواذ ينبغي أن ينتج عنها تعديل للمبالغ المؤقتة المثبتة أو ما إذا كانت تلك المعلومات تنتج عن أحداث وقعت بعد تاريخ الاستحواذ. وتشمل العوامل ذات الصلة التاريخ الذي تم فيه الحصول على المعلومات الإضافية وما إذا كانت المنشأة المستحوذة تستطيع أن تحدد سبباً لتغيير المبالغ المؤقتة. من المرجح أن تعكس المعلومات المُتحصل عليها – حالياً – بعد تاريخ الاستحواذ الظروف التي وُجدت في تاريخ الاستحواذ أكثر من المعلومات المُتحصل عليها بعد عدة أشهر. على سبيل المثال، ما لم يكن ممكناً أن يُحدد الحدث المُتخلّل الذي غير القيمة العادلة لأصل، فإن يبيعه لطرف ثالث – حالياً – بعد تاريخ الاستحواذ بمبلغ يختلف – بشكل جوهري – عن قيمته العادلة المؤقتة المُقاسة في ذلك التاريخ من المرجح أن يشير إلى خطأ في المبلغ المؤقت.
- 48 تثبت المنشأة المستحوذة زيادة (تخفيضاً) في المبلغ المؤقت المثبت لأصل قابل للتحديد (أو الالتزام) بزيادة أو تخفيض في الشهرة. وبالرغم من ذلك، قد تؤدي المعلومات الجديدة المُتحصل عليها خلال فترة القياس – أحياناً – إلى تعديل المبلغ المؤقت لأكثر من أصل أو التزام واحد. على سبيل المثال، قد تكون المنشأة المستحوذة تحملت التزاماً بأن تدفع تعويضات تتعلق بحادث في أحد مرافق الأعمال المستحوذ عليها، يكون جزء منها أو جميعها مشمولة بوثيقة تأمين التزام الأعمال المستحوذ عليها. فعندما تحصل المنشأة المستحوذة على معلومات جديدة خلال فترة القياس حول القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لذلك الالتزام، فإن تعديل الشهرة الناتجة من تغيير المبلغ المؤقت المثبت للالتزام ستم مقاصته (كلياً أو جزئياً) من خلال تعديل مقابل للشهرة الناتجة عن تغيير المبلغ المؤقت المثبت للمطالبة المستحقة التحصيل من المؤمن.
- 49 خلال فترة القياس، يجب على المنشأة المستحوذة أن تثبت التعديلات على المبالغ المؤقتة كما لو أن المحاسبة عن عملية تجميع الأعمال قد اكتملت في تاريخ الاستحواذ. وبالتالي، يجب على المنشأة المستحوذة أن تنقح المعلومات المقارنة للفترات السابقة المُعروضة في القوائم المالية حسب الحاجة، بما في ذلك إجراء أي تغيير في الاستهلاك، أو الإطفاء أو الأثار الأخرى على الدخل المثبتة لاستكمال المحاسبة الأولية.
- 50 بعد إنتهاء فترة القياس، يجب على المنشأة المستحوذة أن تنقح المحاسبة عن تجميع الأعمال – فقط – لتصحيح خطأ وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 8 "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

تحديد ما يُعد جزءاً من معاملة تجميع الأعمال

- 51 قد تكون للمنشأة المستحوذة والأعمال المستحوذ عليها علاقة موجودة من قبل أو ترتيب آخر قبل بدء المفاوضات لتجميع الأعمال، أو أنهما قد يدخلان، خلال المفاوضات، في ترتيب يُعد منفصلاً عن عملية تجميع الأعمال. في أي من الحالتين، يجب على المنشأة المستحوذة أن تحدد أي مبالغ لا تُعد جزءاً مما تبادلتها المنشأة المستحوذة والأعمال المستحوذ عليها (أو ملاكها السابقون) ضمن عملية تجميع الأعمال، أي المبالغ التي لا تُعد جزءاً من المبادلة مقابل الأعمال المستحوذ عليها. ويجب على المنشأة المستحوذة، كجزء من تطبيق طريقة الاستحواذ، أن تثبت – فقط – العوض المحول مقابل الأعمال المستحوذ عليها والأصول المُقتناة والالتزامات التي تم تحملها في المبادلة مقابل الأعمال المستحوذ عليها. يجب أن تتم المحاسبة عن المعاملات المنفصلة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي ذات الصلة.

52 من المرجح أن تكون المعاملة التي تم الدخول فيها من قبل المنشأة المستحوذة أو نيابة عنها أو - بشكل رئيس - لمصلحة المنشأة المستحوذة أو المنشأة المضمومة، وليس - بشكل رئيس - لمصلحة الأعمال المستحوذ عليها (أو ملاكها السابقين) قبل التجميع، معاملة منفصلة. وما يلي أمثلة للمعاملات المنفصلة التي لا تشملها تطبيق طريقة الاستحواذ:

- (أ) معاملة، في الواقع أنها تسوي علاقات موجودة من قبل بين المنشأة المستحوذة والأعمال المستحوذ عليها؛
 (ب) معاملة تكافئ موظفي الأعمال المستحوذ عليها أو ملاكها السابقين عن خدمات مستقبلية؛
 (ج) معاملة تعوض الأعمال المستحوذ عليها أو ملاكها السابقين عن دفع التكاليف المتعلقة باستحواذ المنشأة المستحوذة.

توفر الفقرات ب50-ب62 إرشادات التطبيق ذات العلاقة.

التكاليف المتعلقة بالاستحواذ

53 التكاليف المتعلقة بالاستحواذ هي تكاليف تتحملها المنشأة المستحوذة لإحداث جميع أعمال. تشمل هذه التكاليف أتعاب الباحثين، والأتعاب الاستشارية، والنظامية، والمحاسبية، وأتعاب التقييم والأتعاب المهنية والاستشارية الأخرى، والتكاليف الإدارية العمومية، بما في ذلك تكاليف إنشاء قسم داخلي لعمليات الاستحواذ، وتكاليف تسجيل وإصدار أوراق مالية تمثل ديوناً وحقوق ملكية. ويجب على المنشأة المستحوذة أن تحاسب عن التكاليف المتعلقة بالاستحواذ على أنها مصروفات في الفترات التي يتم فيها تحمل التكاليف وتلقي الخدمات، مع استثناء واحد. يجب أن تُثبت تكاليف إصدار الأوراق المالية التي تمثل ديوناً أو حقوق ملكية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 32 والمعيار الدولي للتقرير المالي 9.

القياس والمحاسبة اللاحقة

54 بشكل عام، يجب على المنشأة المستحوذة أن تقيس وتحاسب - لاحقاً - عن الأصول المُقتناة والالتزامات التي تم تحملها أو تم تكبدها وأدوات حقوق الملكية المصدرة ضمن عملية تجميع أعمال وفقاً للمعيار الدولية الأخرى للتقرير المالي التي تنطبق على تلك البنود، تبعاً لطبيعتها. وبالرغم من ذلك، يوفر هذا المعيار الدولي للتقرير المالي إرشادات بشأن القياس والمحاسبة - لاحقاً - عن ما يلي من الأصول المُقتناة، والالتزامات التي تم تحملها أو تم تكبدها وأدوات حقوق الملكية المصدرة ضمن عملية تجميع أعمال:

- (أ) الحقوق المُعاد اقتناؤها؛
 (ب) الالتزامات المحتملة المُثبتة كما في تاريخ الاستحواذ؛
 (ج) أصول التعويض؛
 (د) العوض المحتمل.

توفر الفقرة ب63 إرشادات التطبيق ذات العلاقة.

الحقوق المُعاد اقتناؤها

55 يجب أن يُطفاً الحق المُعاد اقتناؤه المُثبت على أنه أصل غير ملموس على مدى الفترة التعاقدية المتبقية للعقد الذي مُنح فيه الحق. ويجب على المنشأة المستحوذة التي تتبع - لاحقاً - الحق المُعاد اقتناؤه إلى طرف ثالث أن تدرج المبلغ الدفترى للأصل غير الملموس عند تحديد المكسب أو الخسارة من البيع.

الالتزامات المحتملة

56 بعد الإثبات الأولي وإلى أن يُسوى الالتزام، أو يُلغى، أو ينقضي، يجب على المنشأة المستحوذة أن تقيس الالتزام المحتمل المُثبت ضمن عملية تجميع أعمال بأيهما أكبر من:

- (أ) المبلغ الذي سيُثبت وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 37،

(ب) المبلغ المثبت – بشكل أولي – مطروحاً منه، عندما يكون مناسباً، المبلغ التراكمي للدخل المثبت وفقاً لمبادئ المعيار الدولي للتقرير المالي 15 "الإيرادات من العقود مع العملاء".

لا ينطبق هذا المتطلب على العقود التي تمت المحاسبة عنها وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي 9.

أصول التعويض

57 في نهاية كل فترة تقرير لاحقة، يجب على المنشأة المستحوذة أن تقيس أصل التعويض الذي أثبت في تاريخ الاستحواذ على الأساس نفسه كما الالتزام أو الأصل المُعوض، مع مراعاة أي قيود تعاقدية على مبلغه. ولأصل التعويض الذي لا يتم قياسه – لاحقاً – بقيمته العادلة، فإن القياس أيضاً يتم على أساس تقدير الإدارة لإمكانية تحصيل أصل التعويض. ويجب على المنشأة المستحوذة أن تلغي إثبات أصل التعويض – فقط – عندما تُحصل الأصل، أو تبيعه أو بخلاف ذلك تفقد الحق فيه.

العوض المحتمل

58 قد تكون بعض التغيرات في القيمة العادلة للعوض المحتمل، التي تثبته المنشأة المستحوذة بعد تاريخ الاستحواذ، نتيجة لمعلومات إضافية حصلت عليها المنشأة المستحوذة بعد ذلك التاريخ حول الحقائق والظروف التي وُجدت في تاريخ الاستحواذ. تُعد مثل هذه التغيرات تعديلات فترة القياس وفقاً للفقرات 45-49. وبالرغم من ذلك، لا تُعد التغيرات الناتجة عن أحداث بعد تاريخ الاستحواذ تعديلات فترة القياس، مثل تحقيق أرباح مستهدفة، أو الوصول إلى سعر سهم محدد، أو الوصول إلى مرحلة مستهدفة لمشروع بحث وتطوير. ويجب على المنشأة المستحوذة أن تحاسب عن التغيرات في القيمة العادلة للعوض المحتمل التي لا تُعد تعديلات فترة القياس، كما يلي:

(أ) لا يجوز أن يُعاد قياس العوض المحتمل المُصنّف على أنه حقوق ملكية، ويجب أن يُحاسب عن تسويته اللاحقة ضمن حقوق الملكية.

(ب) العوض المالي المحتمل الآخر الذي:

- (1) يقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي 9، يجب أن يُقاس بالقيمة العادلة في كل تاريخ تقرير وإثبات التغيرات في القيمة العادلة في الربح أو الخسارة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي 9.
- (2) لا يقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي 9، يجب قياسه بالقيمة العادلة في كل تاريخ تقرير تاريخ، وإثبات التغيرات في القيمة العادلة في الربح أو الخسارة.

الإفصاحات

59 يجب على المنشأة المستحوذة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم طبيعة لعملية تجميع الأعمال والأثر المالي لها، التي تحدث إما:

(أ) خلال فترة التقرير الحالية؛ أو

(ب) بعد نهاية فترة التقرير ولكن قبل أن تُعتمد القوائم المالية للإصدار.

60 لتحقيق الهدف الوارد في الفقرة 59، يجب على المنشأة المستحوذة أن تفصح عن المعلومات المحددة في الفقرات ب64-ب66.

61 يجب على المنشأة المستحوذة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم الأثر المالية للتعديلات المثبتة في فترة التقرير الحالية التي تتعلق بعمليات تجميع الأعمال التي حدثت في الفترة أو فترات التقرير السابقة.

62 لتحقيق الهدف الوارد في الفقرة 61، يجب على المنشأة المستحوذة أن تفصح عن المعلومات المحددة في الفقرة ب67.

63 عندما لا تحقق الإفصاحات المحددة المطلوبة بموجب هذا المعيار والمعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي الأهداف المحددة في الفقرتين 59 و61، فإنه يجب على المنشأة المستحوذة أن تفصح عن أية معلومات إضافية تُعد ضرورية لتحقيق هذه الأهداف.

تاريخ السريان والتحول

تاريخ السريان

- 64 يجب أن يُطبق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي – بأثر مستقبلي – على عمليات تجميع الأعمال التي يكون تاريخ الاستحواذ لها في أو بعد بداية فترة التقرير السنوية الأولى التي تبدأ في 1 يوليو 2009 أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبعد. وبالرغم من ذلك، يجب أن يُطبق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي – فقط – في بداية فترة التقرير السنوية التي تبدأ في 30 يونيو 2007 أو بعده. وعندما تطبق المنشأة هذا المعيار الدولي للتقرير المالي قبل 1 يوليو 2009، فإنه يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة وأن تطبق معيار المحاسبة الدولي 27 (المعدل في 2008) في الوقت نفسه.
- 64^أ [حذفت]
- 64^ب عدّل "التحسينات على المعايير الدولية للتقرير المالي" المُصدر في مايو 2010 الفقرات 19، و30، و56 وأضاف الفقرتين ب62 وب62. يجب على المنشأة أن تطبق هذه التعديلات للقرارات السنوية التي تبدأ في 1 يوليو 2010 أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبعد. وعندما تطبق المنشأة التعديلات لفترة أبكر فإنه يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة. وينبغي أن يكون التطبيق بأثر مستقبلي من التاريخ الذي عنده طبقت المنشأة – لأول مرة – هذا المعيار الدولي للتقرير المالي.
- 64^ج أضيفت الفقرات 65-65هـ بموجب "التحسينات على المعايير الدولية للتقرير المالي" المُصدر في مايو 2010. يجب على المنشأة أن تطبق هذه التعديلات للقرارات السنوية التي تبدأ في 1 يوليو 2010 أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبعد. وعندما تطبق المنشأة التعديلات لفترة أبكر فإنه يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة. ويجب أن تُطبق التعديلات على أرصدة العوض المحتمل الناشئة عن عمليات تجميع أعمال بتاريخ استحواد سابق لتطبيق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، المُصدر في 2008.
- 64^د [حذفت].
- 64^{هـ} عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي 10، المُصدر في مايو 2011، الفقرات 7، و13، و13(هـ)، والملحق أ. ويجب على المنشأة أن تطبق هذه التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي 10.
- 64^و عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي 13 "قياس القيمة العادلة"، المُصدر في مايو 2011، الفقرات 20، و29، و33، و47، وعدل تعريف القيمة العادلة في الملحق أ وعدل الفقرات ب22، وب40، وب43، وب46، وب49 والفقرة ب64. ويجب على المنشأة أن تطبق هذه التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي 13.
- 64^ز عدّل "المنشآت الاستثمارية" (التعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي 10، والمعيار الدولي للتقرير المالي 12، ومعيار المحاسبة الدولي 27)، المُصدر في أكتوبر 2012، الفقرة 7 وأضاف الفقرة 2. يجب على المنشأة أن تطبق هذه التعديلات للقرارات السنوية التي تبدأ في 1 يناير 2014 أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبعد لـ "المنشآت الاستثمارية". وعندما تطبق المنشأة هذه التعديلات أبكر فإنه يجب عليها – أيضا – أن تطبق جميع التعديلات المُتضمنة في "المنشآت الاستثمارية" في الوقت نفسه.
- 64^ح [حذفت]
- 64^ط عدّل "التحسينات السنوية للمعايير الدولية للتقرير المالي دورة 2010 – 2012" المُصدر في ديسمبر 2013 الفقرتين 40 و58 وأضاف الفقرة 67 أ والعنوان المتعلق بها. يجب على المنشأة أن تطبق التعديل بأثر مستقبلي على تجميع الأعمال التي يكون تاريخ الاستحواذ لها في 1 يوليو 2014 أو بعده. يسمح بالتطبيق الأبعد. ويجوز للمنشأة التطبيق الأبعد للتعديل شرط أن يكون قد تم أيضا تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي 9 ومعيار المحاسبة الدولي 37 (المعدلان كلاهما بالتحسينات السنوية في المعايير الدولية للتقرير المالي دورة 2010 – 2012). وإذا طبقت المنشأة ذلك التعديل على فترة أبكر فإنه يجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.
- 64^ي عدّل التحسينات السنوية دورة 2011 – 2013 الصادرة في ديسمبر 2013 الفقرة 2(أ). يجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل بأثر مستقبلي على الفترات التي تبدأ في 1 يوليو 2014 أو بعده. يسمح بالتطبيق قبل هذا التاريخ. وإذا طبقت المنشأة ذلك التعديل على فترة أبكر فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

- 64ك عدل المعيار الدولي للتقرير المالي 15 "الإيرادات من العقود مع العملاء" المصدر في مايو 2014 الفقرة 56. يجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي 15.
- 64ل عدل المعيار الدولي للتقرير المالي 9 كما أصدر في يوليو 2014 الفقرات 16، 42، 53، 56، 58، ب41 وحذف الفقرات 64أ، 64د و64ج. يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي 9.
- 64م عدل المعيار الدولي للتقرير المالي 16 الصادر في يناير 2016 الفقرات 14، 17، 32ب، 42ب وحذف الفقرات ب28-30 والعناوين المتعلقة بها وأضاف الفقرات 28أ-28ب والعناوين المتعلقة بها. يجب على المنشأة أن تطبق هذه التعديلات عند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي 16.

التحول

- 65 لا يجوز، بناءً على تطبيق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، أن تُعدل الأصول والالتزامات التي نشأت عن عمليات تجميع أعمال والتي يسبق تاريخ الاستحواذ عليها تطبيق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي.
- 65أ عند أول تطبيق لهذا المعيار الدولي للتقرير المالي لا يجوز أن تُعدل أرصدة العوض المحتمل الناشئة عن عمليات تجميع أعمال والتي يسبق تاريخ الاستحواذ عليها التاريخ الذي عنده طبقت المنشأة - لأول مرة - هذا المعيار الدولي للتقرير المالي المصدر في 2008. ويجب أن تُطبق الفقرات 65ب-65هـ عند المحاسبة اللاحقة عن هذه الأرصدة. ولا يجوز أن تُطبق الفقرات 65ب-65هـ عند المحاسبة عن أرصدة العوض المحتمل الناشئة عن عمليات تجميع أعمال لها تواريخ استحوذ في أو بعد التاريخ الذي طبقت فيه المنشأة - لأول مرة - هذا المعيار الدولي للتقرير المالي المصدر في 2008. في الفقرات 65ب-65هـ، يشير تجميع الأعمال - على وجه الحصر - إلى عمليات تجميع الأعمال الذي يسبق تاريخ الاستحواذ عليها تطبيق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي المصدر في 2008.
- 65ب عندما تنص اتفاقية تجميع الأعمال على تعديل لتكلفة التجميع يتوقف على أحداث مستقبلية، فإنه يجب على المنشأة المستحوذة أن تُضمن مبلغ ذلك التعديل في تكلفة التجميع في تاريخ الاستحواذ عندما يكون التعديل محتملاً ويمكن قياسه - بطريقة يمكن الاعتماد عليها.
- 65ج قد تسمح اتفاقية تجميع أعمال بتعديلات لتكلفة التجميع تكون متوقعة على واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية. على سبيل المثال، قد يكون التعديل متوقعاً على مستوى معين من الربح تتم المحافظة عليه أو تحقيقه في الفترات المستقبلية، أو سعر سوق للأدوات المالية المُصدرة تتم المحافظة عليه. يكون من المحتمل - عادةً - تقدير مبلغ أي من مثل هذا التعديل في وقت المحاسبة - بشكل أولي - عن معاملة التجميع دون المساس بإمكانية الاعتماد على المعلومات، حتى ولو بوجود بعض عدم التأكد. وعندما لا تقع الأحداث المستقبلية أو يلزم أن يُنقح التقدير، فإنه - وفقاً لذلك - يجب أن تُعدل تكلفة تجميع الأعمال.
- 65د وبالرغم من ذلك، عندما تنص اتفاقية تجميع أعمال على مثل هذا التعديل، فإن ذلك التعديل لا يُضمن في تكلفة التجميع في وقت المحاسبة - بشكل أولي - عن التجميع عندما يكون غير محتمل أو لا يمكن قياسه - بشكل يمكن الاعتماد عليه. وعندما يصبح ذلك التعديل - لاحقاً - محتملاً ويمكن قياسه - بشكل يمكن الاعتماد عليه - فإن العوض الإضافي يجب أن يُعالج على أنه تعديل لتكلفة التجميع.
- 65هـ في بعض الظروف، قد تُطالب المنشأة المستحوذة بالقيام بدفعة لاحقة للبائع على أنه تعويض عن الانخفاض في قيمة الأصول المُقدمة، أو أدوات حقوق الملكية المُصدرة، أو الالتزامات التي تُكبدت أو التي تم تحملها من قبل المنشأة المستحوذة في مقابل السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها. يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، عندما تضمن المنشأة المستحوذة سعر السوق لأدوات حقوق الملكية أو أدوات الدين المُصدرة على أنها جزء من تكلفة تجميع الأعمال، وتكون مُطالباً بأن تصدر أدوات حقوق ملكية أو أدوات دين إضافية لاستعادة التكلفة المُحددة أصلاً. في مثل هذه الحالات، لا تُثبت زيادة في تكلفة تجميع الأعمال. وفي حالة أدوات حقوق الملكية، فإنه ستنم مقاصة القيمة العادلة للدفعة الإضافية بانخفاض مساوٍ في القيمة المنسوبة إلى أدوات حقوق الملكية المُصدرة - بشكل أولي. وفي حالة أدوات الدين، تُعد الدفعة الإضافية على أنها تخفيض في العلاوة أو زيادة في الخصم على الإصدار الأولي.
- 66 يجب على المنشأة، مثل المنشأة المشتركة، التي لم تطبق بعد المعيار الدولي للتقرير المالي 3 ولديها واحدة أو أكثر من عمليات تجميع الأعمال التي تمت المحاسبة عنها باستخدام طريقة الشراء، أن تطبق مقتضيات التحول الواردة في الفقرتين ب68-ب69.

ضرائب الدخل

67 لمعاملات تجميع الأعمال التي يكون فيها تاريخ الاستحواذ قبل أن يُطبق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، يجب على المنشأة المستحوذة أن تطبق متطلبات الفقرة 68 من معيار المحاسبة الدولي 12، المُعدل بموجب هذا المعيار الدولي للتقرير المالي – بأثر مستقبلي. ويعني هذا، أنه لا يجوز للمنشأة المستحوذة أن تعدل المحاسبة عن عمليات تجميع الأعمال السابقة للتغيرات المثبتة – سابقاً – في أصول الضريبة المؤجلة. وبالرغم من ذلك، من التاريخ الذي يُطبق فيه هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، يجب على المنشأة المستحوذة أن تثبت التغيرات في أصول الضريبة المؤجلة المثبتة على أنها تعديل للربح أو الخسارة (أو، خارج الربح أو الخسارة، عندما يتطلب معيار المحاسبة الدولي 12 ذلك).

الإشارة إلى المعيار الدولي للتقرير المالي 9

67أ إذا طبقت المنشأة هذا المعيار ولكنها لم تطبق بعد المعيار الدولي للتقرير المالي 9، فإن أي إشارة إلى المعيار الدولي للتقرير المالي 9 يجب قراءتها على أنها إشارة إلى معيار المحاسبة الدولي 39.

سحب المعيار الدولي للتقرير المالي 3 (2004)

68 يحل هذا المعيار الدولي للتقرير المالي محل المعيار الدولي للتقرير المالي 3 "تجميع الأعمال" المُصدر في 2004.

الملحق أ المصطلحات المُعرفة

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من المعيار الدولي للتقرير المالي.

<p>العمل أو الأعمال التي تكتسب المنشأة المستحوذة السيطرة عليها ضمن عملية تجميع أعمال المنشأة التي تكتسب السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها.</p> <p>هو التاريخ الذي تكتسب فيه المنشأة المستحوذة السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها.</p> <p>منظومة متكاملة من الأنشطة والأصول التي تكون قابلة لأن تُباشَر وتُدار لغرض توفير عائد في شكل توزيعات أرباح، أو تكاليف منخفضة أو منافع اقتصادية أخرى – بشكل مباشر – للمستثمرين أو الملاك الآخرين، أو الأعضاء أو المشاركين.</p> <p>معاملة أو حدث آخر تكتسب فيه منشأة مستحوذة السيطرة على واحدة أو أكثر من الأعمال. والمعاملات التي يشار إليها – أحياناً – على أنها "اندماجات حقيقية" أو "اندماجات بين طرفين متكافئين" هي – أيضاً – عمليات تجميع أعمال كما يُستخدم ذلك المصطلح في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي.</p> <p>عادة، هو التزام على المنشأة المستحوذة بأن تقدم أصولاً إضافية أو حصص حقوق ملكية إلى الملاك السابقين للأعمال المستحوذ عليها على أنه جزء من المبادلة مقابل السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها عندما تقع أحداث مستقبلية محددة أو تستوفي شروطاً محددة. وبالرغم من ذلك، قد يمنح العوض المحتمل المنشأة المستحوذة – أيضاً – الحق في استرداد عوض محول – سابقاً – عندما تُستوفي شروط مُحددة.</p> <p>لأغراض هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، تُستخدم حصص حقوق الملكية – بالمعنى الواسع – لتعني حصص الملكية في المنشآت المملوكة لمستثمر وحصص المالك، أو العضو أو المشارك في المنشآت المشتركة.</p> <p>القيمة العادلة هي السعر الذي سيُستلم لبيع أصل أو سيُدفع لتحويل التزام في معاملة نظامية بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس. (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي 13).</p> <p>أصل يمثل منافع اقتصادية مستقبلية ناشئة عن أصول أخرى مقبولة ضمن عملية تجميع أعمال، والتي لا تُحدد – بشكل فردي – ولا تُثبت – بشكل منفصل.</p> <p>يكون الأصل قابلاً للتحديد عندما يكون إما:</p> <p>(أ) قابلاً للانفصال، أي أنه قابل أن يُفصل عن المنشأة أو يُجتزأ منها، وأن يُباع أو يحول، أو يرخص أو يُوجر، أو تتم مُبادلتها، إما بشكل منفرد أو مع عقد ذي علاقة، أو أصل أو التزام قابل للتحديد، بغض النظر عما إذا كانت المنشأة تنوي عمل ذلك أم لا، أو</p> <p>(ب) ناشئاً عن حقوق تعاقدية أو حقوق نظامية أخرى، بغض النظر عما إذا كانت هذه الحقوق قابلة للتحويل أو قابلة للانفصال عن المنشأة أو عن حقوق والتزامات أخرى.</p> <p>أصل غير نقدي قابل للتحديد وليس له وجود مادي.</p> <p>هي المنشأة، بخلاف المنشأة المملوكة لمستثمر، التي تقدم توزيعات أرباح، أو تكاليف منخفضة أو منافع اقتصادية أخرى – بشكل مباشر – لملاكها، أو أعضائها أو المشاركين فيها. على سبيل المثال، تُعد منشأة التأمين المشترك، واتحاد الائتمان والمنشأة التعاونية – جميعها – منشآت مشتركة.</p> <p>حقوق الملكية في منشأة تابعة لا تعود – بشكل مباشر أو غير مباشر – إلى المنشأة الأم.</p> <p>لأغراض هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، يُستخدم مصطلح الملاك – بالمعنى الواسع – ليشمل حاملي حصص حقوق الملكية في المنشآت المملوكة لمستثمر، وملاك أو أعضاء أو المشاركين في المنشآت المشتركة.</p>	<p>الأعمال المستحوذ عليها</p> <p>المنشأة المستحوذة</p> <p>تاريخ الاستحواذ</p> <p>الأعمال</p> <p>تجميع الأعمال</p> <p>العوض المحتمل</p> <p>حصص حقوق الملكية</p> <p>القيمة العادلة</p> <p>الشهرة</p> <p>قابل للتحديد</p> <p>الأصل غير الملموس</p> <p>منشأة مشتركة</p> <p>الحصص غير المسيطرة</p> <p>الملاك</p>
---	---

الملحق ب

إرشادات التطبيق

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من المعيار الدولي للتقرير المالي

عمليات تجميع الأعمال للمنشآت الخاضعة لسيطرة واحدة
(تطبيق الفقرة 2(ج))

- ب1 لا ينطبق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي على عملية تجميع الأعمال للمنشآت أو الأعمال الخاضعة لسيطرة واحدة. إن تجميع الأعمال الذي ينطوي على منشآت أو أعمال خاضعة لسيطرة واحدة هو تجميع أعمال تكون فيه جميع المنشآت أو الأعمال المتجمعة خاضعة - في نهاية الأمر - لسيطرة الطرف أو الأطراف نفسها - على حد سواء - قبل وبعد تجميع الأعمال، وتلك السيطرة ليست عابرة.
- ب2 يجب أن تُعد مجموعة من الأفراد أنها تسيطر على منشأة عندما، وكنتيجة لترتيبات تعاقدية، تكون لديهم - مجتمعين - السلطة للتحكم في سياساتها المالية والتشغيلية للحصول على المنافع من أنشطتها. وبناءً عليه، يقع تجميع الأعمال خارج نطاق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي عندما يكون لدى نفس مجموعة الأفراد، نتيجة لترتيبات تعاقدية، سلطة جماعية نهائية للتحكم في السياسات المالية والتشغيلية لكل منشأة من المنشآت المجمعّة، كي تحصل على منافع من أنشطتها، وتلك السيطرة ليست عابرة.
- ب3 قد تخضع منشأة للسيطرة من قبل فرد أو من قبل مجموعة من الأفراد يتصرفون - معاً - بموجب ترتيب تعاقدية، وقد لا يكون ذلك الفرد أو المجموعة من الأفراد خاضعين لمتطلبات التقرير المالي للمعايير الدولية للتقرير المالي. وبناءً عليه، ليس من الضروري لمنشآت مجمعة أن تُضمن على أنها جزء من القوائم المالية الموحدة نفسها يُعد تجميع الأعمال أنه تجميع ينطوي على منشآت خاضعة لسيطرة واحدة.
- ب4 لا يُعد حجم الحصص غير المسيطرة في كل من المنشآت المجمعّة قبل وبعد عملية تجميع الأعمال ملائمة عند تحديد ما إذا كان التجميع ينطوي على منشآت خاضعة لسيطرة واحدة أم لا. وبالمثل، لا تُعد حقيقة أن إحدى المنشآت المجمعّة هي منشأة تابعة تم استبعادها من القوائم المالية الموحدة ملائمة عند تحديد ما إذا كان التجميع ينطوي على منشآت خاضعة لسيطرة واحدة أم لا.

تحديد عملية تجميع أعمال (تطبيق الفقرة 3)

- ب5 يعرف هذا المعيار الدولي للتقرير المالي تجميع الأعمال على أنه معاملة أو حدث آخر تكتسب فيه منشأة مستحوذة السيطرة على واحدة أو أكثر من الأعمال. وقد تكتسب المنشأة المستحوذة السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها بطرق متنوعة، على سبيل المثال:
- (أ) عن طريق تحويل نقد، أو مُعادلات نقد أو أصول أخرى (بما في ذلك صافي الأصول التي تشكل أعمالاً)؛ أو
- (ب) عن طريق تكبد التزامات؛ أو
- (ج) عن طريق إصدار حصص حقوق ملكية؛ أو
- (د) عن طريق تقديم أكثر من نوع واحد من العوض؛ أو
- (هـ) دون تحويل عوض، بما في ذلك بموجب العقد فقط (انظر الفقرة 43).
- ب6 يمكن هيكلة تجميع الأعمال بطرق متنوعة لأسباب قانونية، أو ضريبية أو أسباب أخرى، والتي تشمل ولكن لا تقتصر على ما يلي:
- (أ) أن تصبح واحدة أو أكثر من الأعمال منشأة تابعة لمنشأة مستحوذة، أو أن يُدمج صافي الأصول لواحدة أو أكثر من الأعمال - بشكل نظامي - في المنشأة المستحوذة.
- (ب) أن تُحول إحدى المنشآت المجمعّة صافي أصولها، أو أن يحول ملاكها حصص حقوق ملكيتهم، إلى منشأة مجمعة أخرى أو إلى ملاكها.
- (ج) أن تحول جميع المنشآت المجمعّة صافي أصولها، أو يحول ملاك هذه المنشآت حصص ملكياتهم، إلى منشأة مكونة حديثاً (أحياناً يشار إليها على أنها معاملة لف أو تجميع، أو
- (د) تكتسب مجموعة من الملاك السابقين لإحدى المنشآت المجمعّة السيطرة على المنشأة المضمومة.

تعريف الأعمال (تطبيق الفقرة 3)

7ب تتكون الأعمال من مدخلات وآليات تُطبق على هذه المدخلات التي يكون لها القدرة على إنتاج مخرجات. ورغم أن الأعمال يكون لها - عادةً - مخرجات، إلا أنه لا يُطلب مخرجات لمنظومة متكاملة لتتأهل على أنها أعمال. وتُعرف العناصر الثلاثة للأعمال كما يلي:

(أ) **المدخل:** أي مورد اقتصادي ينتج، أو له القدرة على إنتاج، مخرجات عندما تُطبق عليه واحدة أو أكثر من الآليات. ومن أمثلته الأصول غير المتداولة (بما في ذلك الأصول غير الملموسة، أو الحقوق لاستخدام أصول غير متداولة)، والملكية الفكرية، والقدرة على الحصول على حق استخدام المواد الخام أو الحقوق الضرورية والموظفين.

(ب) **الآلية:** أي نظام، أو معيار، أو بروتوكول، أو ميثاق أو قاعدة التي عندما تُطبق على مدخل أو مدخلات، تنتج أو يكون لها القدرة على إنتاج مخرجات. ومن أمثلته آليات الإدارة الاستراتيجية، والآليات التشغيلية وآليات إدارة المورد. تكون هذه الآليات - عادةً - موثقة، ولكن يمكن أن توفر القوة العاملة المنظمة التي لديها المهارات والخبرات الضرورية، والتي تتبع القواعد والمواثيق، الآليات الضرورية التي تكون قابلة للتطبيق على المدخلات لتنتج مخرجات. (المحاسبية، الفوترة، جدول الرواتب والنظم الإدارية الأخرى التي لا تكون - عادةً - آليات مُستخدمة لإنتاج مخرجات).

(ج) **المخرجات:** نتيجة المدخلات والآليات المطبقة على هذه المدخلات التي توفر أو لديها القدرة على توفير عائد في شكل توزيعات أرباح، أو تكاليف منخفضة أو منافع اقتصادية أخرى - بشكل مباشر - إلى المستثمرين أو الملاك الآخرين، أو الأعضاء أو المشاركين.

8ب تكون قابلة لأن تُبأشر وتدار للأغراض المحددة، تتطلب المنظومة المتكاملة من الأنشطة والأصول عنصرين أساسيين - المدخلات والآليات المطبقة على هذه المدخلات، والتي تُستخدم أو سوف تُستخدم معاً لإنتاج المخرجات. وبالرغم من ذلك، لا يلزم الأعمال أن تدرج جميع المدخلات أو الآليات التي استخدمها البائع في تشغيل تلك الأعمال، عندما يكون المشاركون في السوق قادرين على الاستحواذ على الأعمال والاستمرار في إنتاج مخرجات، على سبيل المثال، عن طريق تكامل الأعمال مع مدخلاتها وآلياتها الخاصة بها.

9ب تتنوع طبيعة عناصر الأعمال بحسب الصناعة، وبحسب هيكل عمليات (أنشطة) المنشأة، بما في ذلك مرحلة نمو للمنشأة. لدى الأعمال الراسخة - غالباً - أنواع مختلفة عديدة من المدخلات، والآليات والمخرجات، في حين لدى الأعمال الجديدة - غالباً - القليل من المدخلات والآليات وأحياناً مخرج (منتج) واحد. أيضاً لدى جميع الأعمال - تقريباً - التزامات، ولكن لا يلزم الأعمال أن يكون لديها التزام.

10ب يمكن ألا يكون لدى المنظومة المتكاملة من الأنشطة والأصول في مرحلة الإنشاء مخرجات. وإذا لم تكن، فينبغي على المنشأة المستحوذة أن تأخذ في الحسبان عوامل أخرى لتحديد ما إذا كانت المنظومة هي أعمال. تشمل هذه العوامل، ولكن لا تقتصر، على ما إذا كانت المنظومة:

(أ) قد بدأت أنشطة رئيسة مخططة.

(ب) لديها موظفون، وملكية فكرية ومدخلات وآليات أخرى يمكن أن تُطبق على هذه المدخلات.

(ج) تسعى لخطّة لإنتاج مخرجات.

(د) سوف تكون قادرة على الوصول للعملاء الذين سوف يشترون المخرجات.

لا يلزم أن تكون جميع هذه العوامل حاضرة لمنظومة متكاملة معينة من الأنشطة والأصول في مرحلة الإنشاء لتتأهل على أنها أعمال.

11ب ينبغي أن يستند تحديد ما إذا كانت منظومة معينة من الأصول والأنشطة هي أعمال إلى ما إذا كانت المنظومة المتكاملة قابلة لأن تُبأشر وتدار على أنها أعمال من قبل مشارك في السوق. وعليه، عند تقويم ما إذا كانت منظومة معينة هي أعمال، لا يُعد ذي صلة ما إذا كان البائع قد شغل المنظومة على أنها أعمال أو ما إذا كانت المنشأة المستحوذة تنوي أن تشغلها على أنها أعمال.

12ب وفي غياب دليل على العكس، يجب أن يُفترض أن منظومة معينة من الأصول والأنشطة التي توجد فيها شهرة هي أعمال. وبالرغم من ذلك، لا يلزم الأعمال أن تكون لديها شهرة.

تحديد المنشأة المستحوذة (تطبيق الفقرتين 6 و 7)

- ب13 يجب أن تُستخدم الإرشادات الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي 10 عند تحديد المنشأة المستحوذة – المنشأة التي تكتسب السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها. وعندما تحدث عملية تجميع أعمال ولكن لا يبين تطبيق الإرشادات الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي 10 – بوضوح – أيًا من المنشآت المجمعّة تُعد هي المنشأة المستحوذة، فإنه يجب أن يؤخذ في الحسبان العوامل الواردة في الفقرات ب14-ب18 عند القيام بذلك التحديد.
- ب14 في معاملة تجميع أعمال نُفذت – بشكل رئيس – عن طريق تحويل نقد أو أصول أخرى أو بتحمل التزامات، تكون المنشأة المستحوذة – عادةً – هي المنشأة التي تحول النقد أو الأصول الأخرى أو تتحمل الالتزامات.
- ب15 في عملية تجميع أعمال نُفذت – بشكل رئيس – عن طريق مُبادلة حصص حقوق ملكية، تكون المنشأة المستحوذة – عادةً – هي المنشأة التي تصدر حصص حقوق ملكيتها. وبالرغم من ذلك، في بعض عمليات تجميع الأعمال التي تُسمى – عادةً – "الاستحوادات العكسية"، تكون المنشأة المصدرة هي الأعمال المستحوذ عليها. وتوفر الفقرات ب19-ب27 إرشادات بشأن المحاسبة عن الاستحوادات العكسية. ويجب أن تؤخذ في الحسبان – أيضاً – الحقائق والظروف الأخرى ذات الصلة عند تحديد المنشأة المستحوذة في عملية تجميع أعمال نُفذت عن طريق مُبادلة حصص حقوق ملكية، بما في ذلك:
- (أ) حقوق التصويت النسبية في المنشأة المضمومة بعد عملية تجميع الأعمال – تكون المنشأة المستحوذة – عادةً – هي المنشأة المجمعّة التي يحتفظ أو يستلم ملاكها كمجموعة النصيب الأكبر من حقوق التصويت في المنشأة المضمومة. عند تحديد أي مجموعة من الملاك تحتفظ أو تستلم النصيب الأكبر لحقوق التصويت، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان وجود أي ترتيبات تصويت وخيارات غير عادية أو خاصة، أو أو أدوات أو أوراق مالية قابلة للتحويل.
- (ب) وجود حصة تصويت أقلية كبيرة في المنشأة المضمومة عندما لا يكون لدى مالك آخر أو مجموعة منظمة من الملاك حصة تصويت كبيرة – تكون المنشأة المستحوذة – عادةً – هي المنشأة المجمعّة التي يحتفظ مالكيها الوحيد أو المجموعة المنظمة من ملاكها بأكثر حصة تصويت أقلية في المنشأة المضمومة.
- (ج) تكوين كيان حاكم للمنشأة المضمومة – تكون المنشأة المستحوذة – عادةً – هي المنشأة المجمعّة التي لدى ملاكها القدرة على اختيار أو تعيين أو عزل غالبية أعضاء الكيان الحاكم للمنشأة المضمومة.
- (د) تكوين إدارة عليا للمنشأة المضمومة – تكون المنشأة المستحوذة – عادةً – هي المنشأة المجمعّة التي تهيمن إدارتها (السابقة) على إدارة المنشأة المضمومة.
- (هـ) شروط مُبادلة حصص حقوق الملكية – تكون المنشأة المستحوذة – عادةً – هي المنشأة المجمعّة التي تدفع علاوة زيادة على القيمة العادلة قبل التجميع لخصص حقوق الملكية للمنشأة أو المنشآت المتجمعة الأخرى .
- ب16 تكون المنشأة المستحوذة – عادةً – هي المنشأة المجمعّة التي يكون حجمها النسبي (مقاساً، على سبيل المثال، بالأصول، أو الإيرادات أو الربح) أكبر – بشكل جوهري – منه للمنشأة أو المنشآت لمتجمعة الأخرى.
- ب17 في معاملة تجميع أعمال تنطوي على أكثر من منشأتين، يجب أن يتضمن تحديد المنشأة المستحوذة الأخذ في الحسبان، ضمن أشياء أخرى، أي من المنشآت لمتجمعة بادرت بالتجميع، بالإضافة إلى الحجم النسبي للمنشآت المتجمعة.
- ب18 ليس بالضرورة أن تكون المنشأة الجديدة التي يتم تكوينها لإحداث تجميع الأعمال هي المنشأة المستحوذة. عندما يتم تكوين منشأة جديدة لإصدار حصص حقوق ملكية لإحداث تجميع الأعمال، فإنه يجب أن تُحدد واحدة من المنشآت المتجمعة التي وُجدت قبل عملية تجميع الأعمال على أنها المنشأة المستحوذة من خلال تطبيق الإرشادات الواردة في الفقرات ب13-ب17. وفي المقابل، يمكن أن تكون المنشأة الجديدة التي تحول نقداً أو أصولاً أخرى أو تتحمل التزامات على أنها عوض هي المنشأة المستحوذة.

الاستحواذات العكسية

ب19 يحدث الاستحواذ العكسي عندما تُحدّد المنشأة التي تصدر الأوراق المالية (المنشأة المستحوذة نظامياً) على أنها الأعمال المستحوذ عليها للأغراض المحاسبية على أساس الإرشادات الواردة في الفقرات ب13-ب18. ويجب أن تكون المنشأة التي أقتنيت حصص حقوق ملكيتها (الأعمال المستحوذ عليها نظامياً) هي المنشأة المستحوذة للأغراض المحاسبية لكي تُعتبر المعاملة استحوذاً عكسياً. على سبيل المثال، تحدث الاستحواذات العكسية - أحياناً - عندما تريد منشأة تشغيل خاصة أن تصبح منشأة عامة ولكنها لا تريد أن تسجل أسهم حقوق ملكيتها. لتحقيق ذلك، سوف ترتب المنشأة الخاصة لمنشأة عامة أن تقتني حصص حقوق ملكيتها في مقابل حصص حقوق ملكية في المنشأة العامة. في هذا المثال، تُعد المنشأة العامة هي المنشأة المستحوذة نظامياً نظراً لأنها أصدرت حصص حقوق ملكيتها، وتُعد المنشأة الخاصة هي الأعمال المستحوذ عليها نظامياً نظراً لأنه تم اقتناء حصص حقوق ملكيتها. وبالرغم من ذلك، ينتج عن تطبيق الإرشادات الواردة في الفقرات ب13-ب18 تحديد:

(أ) المنشأة العامة على أنها المنشأة المستحوذ عليها للأغراض المحاسبية (الأعمال المستحوذ عليها محاسبياً).

(ب) المنشأة الخاصة على أنها المنشأة المستحوذة للأغراض المحاسبية (المنشأة المستحوذة محاسبياً).

يجب على الأعمال المستحوذ عليها محاسبياً أن تستوفي تعريف الأعمال ليتم المحاسبة عن المعاملة على أنها استحواذ عكسي، وتتنطبق جميع مبادئ الإثبات والقياس الواردة في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، بما في ذلك تطبيق متطلب إثبات الشهرة.

قياس العوض المحول

ب20 في الاستحواذ العكسي، لا تصدر المنشأة المستحوذة محاسبياً - عادةً - أي عوض مقابل المنشأة المستحوذ عليها. بدلاً من ذلك، تصدر الأعمال المستحوذ عليها محاسبياً - عادةً - حصص حقوق ملكيتها لملاك المنشأة المستحوذة محاسبياً. وفقاً لذلك، تستند القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ للعوض المحول من قبل المنشأة المستحوذة محاسبياً مقابل حصتها في الأعمال المستحوذ عليها محاسبياً إلى عدد حصص حقوق الملكية التي كانت سيجب أن تصدرها المنشأة التابعة نظامياً لتعطي ملاك المنشأة الأم نظامياً نسبة حصة حقوق الملكية نفسها في المنشأة المضمومة التي تنتج عن الاستحواذ العكسي. ويمكن أن تُستخدم القيمة العادلة لعدد حصص حقوق الملكية والمحسوبة بتلك الطريقة على أنها القيمة العادلة للعوض المحول في المُبادلة مقابل الأعمال المستحوذ عليها.

إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة

ب21 تُصدر القوائم المالية الموحدة المُعدة بعد الاستحواذ العكسي تحت اسم المنشأة الأم نظامياً (الأعمال المستحوذ عليها محاسبياً)، ولكن تُوصف في الإيضاحات على أنها استمرار للقوائم المالية للمنشأة التابعة نظامياً (المنشأة المستحوذة محاسبياً)، مع تعديل واحد، وهو أن يُعدل رأس المال النظامي للمنشأة المستحوذة محاسبياً - بأثر رجعي - ليعكس رأس المال النظامي للأعمال المستحوذ عليها محاسبياً. وتُعدل - أيضاً - المعلومات المقارنة المعروضة في هذه القوائم المالية الموحدة - بأثر رجعي - لتعكس رأس المال النظامي للمنشأة الأم نظامياً (الأعمال المستحوذ عليها محاسبياً).

ب22 نظراً لأن القوائم المالية الموحدة تمثل استمرارية للقوائم المالية للمنشأة التابعة نظامياً باستثناء هيكل رأسمالها، فإن القوائم المالية الموحدة تعكس:

(أ) أصول والتزامات المنشأة التابعة نظامياً (المنشأة المستحوذة محاسبياً) المُثبتة والمُقاسة بمبالغها الدفترية قبل التجميع.

(ب) أصول والتزامات المنشأة الأم نظامياً (الأعمال المستحوذ عليها محاسبياً) المُثبتة والمُقاسة وفقاً لهذا المعيار الدولي للتقرير المالي.

(ج) أرصدة الأرباح المبقاة وحقوق الملكية الأخرى للمنشأة التابعة نظامياً (المنشأة المستحوذة محاسبياً) قبل عملية تجميع الأعمال.

(د) المبلغ المثبت على أنه حصص حقوق ملكية مُصدرة في القوائم المالية الموحدة مُحددًا بإضافة حصة حقوق ملكية المنشأة التابعة نظامياً المُصدرة (المنشأة المستحوذة محاسبياً) الموجودة – مباشرة – قبل عملية تجميع الأعمال إلى القيمة العادلة للمنشأة الأم نظامياً (الأعمال المستحوذ عليها محاسبياً). وبالرغم من ذلك، يعكس هيكل الملكية (أي عدد حصص حقوق الملكية المُصدرة ونوعها) هيكل حقوق ملكية المنشأة الأم نظامياً (الأعمال المستحوذ عليها محاسبياً)، بما في ذلك ما أصدرته المنشأة الأم نظامياً من حصص حقوق ملكية لإحداث التجميع. ووفقاً لذلك، يُعدل هيكل حقوق ملكية المنشأة التابعة نظامياً (المنشأة المستحوذة محاسبياً) باستخدام نسبة المُبادلة المُحددة في اتفاقية الاستحواذ ليعكس عدد أسهم المنشأة الأم نظامياً (الأعمال المستحوذ عليها محاسبياً) المُصدرة ضمن الاستحواذ العكسي.

(هـ) النصيب التناسبي للحصة غير المسيطرة من المبالغ الدفترية قبل التجميع للأرباح المبقة وحصص حقوق ملكية المنشأة التابعة نظامياً الأخرى (المنشأة المستحوذة محاسبياً) كما نُوقش في الفقرات 23 و 24.

الحصة غير المسيطرة

23ب في الاستحواذ العكسي، قد لا يبادل بعض ملاك الأعمال المستحوذ عليها نظامياً (المنشأة المستحوذة محاسبياً) حصص حقوق ملكيتهم مقابل حصص حقوق ملكية المنشأة الأم نظامياً (الأعمال المستحوذ عليها محاسبياً). يُعامل هؤلاء الملاك على أنهم حصة غير مسيطرة في القوائم المالية الموحدة بعد الاستحواذ العكسي. وذلك نظراً لأنه لدى ملاك المنشأة المستحوذ عليها نظامياً، الذين لا يبادلون حصص حقوق ملكيتهم مقابل حصص حقوق ملكية المنشأة الأم نظامياً، اهتمام – فقط – بنتائج وصافي أصول الأعمال المستحوذ عليها نظامياً – وليس بنتائج وصافي أصول المنشأة المضمومة. على العكس من ذلك، حتى لو كانت المنشأة المستحوذة نظامياً هي الأعمال المستحوذ عليها للأغراض المحاسبية، فإنه لدى ملاك المنشأة المستحوذة نظامياً اهتمام بنتائج وصافي أصول المنشأة المضمومة.

24ب تُقاس وتُثبت أصول والتزامات الأعمال المستحوذ عليها نظامياً في القوائم المالية الموحدة بمبالغها الدفترية قبل التجميع (انظر الفقرة ب22(أ)). بناءً عليه، في الاستحواذ العكسي تعكس الحصة غير المسيطرة الحصة التناسبية لحملة الأسهم غير المسيطرين في المبالغ الدفترية قبل التجميع لصافي أصول الأعمال المستحوذ عليها نظامياً حتى عندما تُقاس الحصص غير المسيطرة في الاستحواذات الأخرى بقيمتها العادلة في تاريخ الاستحواذ.

ربحية السهم

25ب كما وضع في الفقرة ب22(د)، يعكس هيكل حقوق الملكية في القوائم المالية الموحدة بعد الاستحواذ العكسي هيكل حقوق ملكية المنشأة المستحوذة نظامياً (الأعمال المستحوذ عليها محاسبياً)، بما في ذلك حصص حقوق الملكية المُصدرة من قبل المنشأة المستحوذة نظامياً لإحداث تجميع الأعمال.

26ب عند حساب المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة (مقام حساب ربحية السهم) خلال الفترة التي يحدث فيها الاستحواذ العكسي:

(أ) يجب أن يُحسب عدد الأسهم العادية القائمة من بداية تلك الفترة وحتى تاريخ الاستحواذ على أساس المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة للأعمال المستحوذ عليها نظامياً (المنشأة المستحوذة محاسبياً) خلال الفترة مضموراً في معدل المُبادلة المُحدد في اتفاقية التجميع؛

(ب) يجب أن يكون عدد الأسهم العادية القائمة من تاريخ الاستحواذ وحتى نهاية تلك الفترة هو العدد الفعلي للأسهم العادية للمنشأة المستحوذة نظامياً (الأعمال المستحوذ عليها محاسبياً).

27ب يجب أن تُحسب ربحية السهم الأساس لكل فترة مقارنة قبل تاريخ الاستحواذ مُعرضة في القوائم المالية الموحدة بعد الاستحواذ العكسي، بقسمة:

(أ) ربح أو خسارة الأعمال المستحوذ عليها نظامياً والذي يعود إلى حملة الأسهم العادية في كل من هذه الفترات، على

(ب) المتوسط المرجح التاريخي لعدد الأسهم العادية القائمة للأعمال المستحوذ عليها نظامياً مضموراً في معدل المُبادلة المُحدد في اتفاقية الاستحواذ.

إثبات أصول مقتناه والتزامات تم تحملها معينة (تطبيق الفقرات 10-13)

- ب28- [حذفت]
ب30
- ب31 يجب على المنشأة المستحوذة أن تثبت الأصول غير الملموسة المُقتناة القابلة للتحديد ضمن عملية تجميع أعمال – بشكل منفصل – عن الشهرة. ويُعد الأصل غير الملموس قابلاً للتحديد عندما يستوفي إما ضابط القابلية للانفصال أو الضابط التعاقدى – النظامي.

الأصول غير الملموسة

- ب32 يكون الأصل غير الملموس الذي يستوفي الضابط التعاقدى – النظامي قابلاً للتحديد حتى ولو لم يكن الأصل قابلاً للتحويل أو قابلاً للانفصال عن الأعمال المستحوذ عليها أو عن الحقوق والالتزامات الأخرى. على سبيل المثال:

(أ) [حذفت]

(ب) تمتلك وتشغل أعمال مستحوذ عليها محطة طاقة نووية. يعد الترخيص بتشغيل محطة الطاقة تلك أصلاً غير ملموس يستوفي الضابط التعاقدى – النظامي للإثبات – بشكل منفصل – عن الشهرة، حتى لو لم تكن المنشأة المستحوذة تستطيع بيعه أو تحويله – بشكل منفصل – عن محطة الطاقة المُقتناة. يمكن للمنشأة المستحوذة أن تثبت القيمة العادلة لرخصة التشغيل والقيمة العادلة لمحطة الطاقة على أنهما أصل واحد لأغراض التقرير المالي إذا كانت الأعمار الانتاجية لهذين الأصلين متشابهة.

(ج) تمتلك أعمال مستحوذ عليها براءة اختراع تقنية. وقد رخصت براءة الاختراع تلك لأخرين لاستخدامهم الحصري خارج السوق المحلية، وتسلم في المقابل نسبة مئوية محددة من الإيراد الأجنبي المستقبلي. يستوفي كل من براءة الاختراع التقنية واتفاقية الترخيص ذات العلاقة الضابط التعاقدى – النظامي للإثبات – بشكل منفصل – عن الشهرة حتى لو لم يمكن عملياً بيع أو مبادلة براءة الاختراع واتفاقية الترخيص ذات العلاقة – بشكل منفصل – عن الأخر.

ب33 يعني ضابط القابلية للانفصال أن يكون الأصل غير الملموس المُقتنى قابلاً لأن يُفصل عن الأعمال المستحوذ عليها أو يُجتزأ منها وأن يُباع، أو يحول، أو يرخص أو يُؤجر، أو تتم مبادلتها، إما بشكل منفرد أو مع عقد ذي علاقة، أو أصل قابل للتحديد أو التزام. يستوفي الأصل غير الملموس الذي ستكون المنشأة المستحوذة قادرة على أن تبيعه، أو ترخصه أو بخلاف ذلك تبادلته مقابل شيء آخر ذي قيمة، ضابط القابلية للانفصال، حتى ولو لم تكن المنشأة المستحوذة تنوي بيعه أو ترخيصه أو بخلاف ذلك مبادلتها. يستوفي الأصل غير الملموس المُقتنى ضابط القابلية للانفصال عندما يكون هناك دليلاً على معاملات مُبادلة لذلك النوع من الأصول أو لأصل من نوع مشابه، حتى لو كانت هذه المعاملات غير متكررة وبغض النظر عما إذا كانت المنشأة المستحوذة مشاركة فيها. على سبيل المثال، تُرخص قوائم العملاء والمشاركين – بشكل متكرر – وبالتالي تستوفي ضابط القابلية للانفصال. وحتى عندما تعتقد المنشأة المستحوذ عليها أن قوائم عملائها لها خصائص مختلفة عن قوائم العملاء الأخرى، فإن حقيقة أن قوائم العملاء تُرخص – بشكل متكرر – تعنى – بشكل عام – أن قوائم العملاء المُقتناة تستوفي ضابط القابلية للانفصال. وبالرغم من ذلك، سوف لن تستوفي قائمة العملاء المُقتناة ضمن عملية تجميع أعمال ضابط القابلية للانفصال عندما تمنع شروط الخصوصية أو الاتفاقيات الأخرى المنشأة من بيع، أو تأجير أو بخلاف ذلك مبادلة المعلومات حول عملائها.

ب34 يستوفي الأصل غير الملموس الذي لا يكون قابل للانفصال – بشكل فردي – عن الأعمال المستحوذ عليها أو المنشأة المضمومة ضابط القابلية للانفصال عندما يكون قابلاً للانفصال بالترافق مع عقد متعلق به، أو أصل قابل للتحديد أو التزام. على سبيل المثال:

(أ) يتبادل المشاركون في السوق التزامات ودائع وما يتعلق بها من أصول غير ملموسة للعلاقة مع المودعين في معاملات تبادلية ملحوظة. بناءً عليه، ينبغي على المنشأة المستحوذة أن تثبت أصلاً غير ملموس للعلاقة مع المودعين – بشكل منفصل – عن الشهرة.

(ب) تمتلك الأعمال المستحوذ عليها علامة تجارية مسجلة وموثقة لكنها استخدمت خبرة فنية غير مسجلة على أنها براءة اختراع لتصنع منتج العلامة التجارية. ولتحويل ملكية العلامة التجارية، يكون المالك مُطالباً – أيضاً – بأن يحول أي شيء آخر لازماً للمالك الجديد لينتج منتجاً أو خدمة لا يمكن تمييزها عن تلك المُنتجة من قبل المالك السابق. ونظراً لأنه يجب فصل الخبرة الفنية غير المُسجلة على أنها براءة اختراع عن المنشأة المستحوذ عليها أو المنشأة المضمومة وبيعها عندما تُباع العلامة التجارية، فإنها تستوفي ضابط القابلية للانفصال.

الحقوق المُعاد اقتناؤها

35ب كجزء من عملية تجميع الأعمال، قد تعيد المنشأة المستحوذة اقتناء الحق الذي كانت قد منحتة - سابقاً - للأعمال المستحوذ عليها لاستخدام واحد أو أكثر من أصول المنشأة المستحوذة المُثبتة أو غير المُثبتة. ومن أمثلة مثل هذه الحقوق الحق في استخدام الاسم التجاري للمنشأة المستحوذة بموجب اتفاقية امتياز أو حق لاستخدام تقنية المنشأة المستحوذة بموجب اتفاقية ترخيص التقنية. إن الحق المُعاد اقتناؤه هو أصل غير ملموس قابل للتحديد تثبتته المنشأة المستحوذة - بشكل منفصل - عن الشهرة. وتوفر الفقرة 29 إرشادات بشأن قياس الحق المُعاد اقتناؤه وتوفر الفقرة 55 إرشادات بشأن المحاسبة اللاحقة عن الحق المُعاد اقتناؤه.

36ب عندما تكون شروط العقد الذي ينشأ عنه الحق المُعاد اقتناؤه مواتية أو غير مواتية بالنسبة لشروط معاملات السوق الحالية لنفس البنود أو بنود مشابهة، فإنه يجب على المنشأة المستحوذة أن تثبت مكسب أو خسارة نسوية. وتوفر الفقرة 52 إرشادات بشأن قياس مكسب أو خسارة التسوية تلك.

القوة العاملة المُجمعة والبنود الأخرى التي تكون غير قابلة للتحديد

37ب تصنف المنشأة المستحوذة ضمن الشهرة قيمة الأصل غير الملموس المُقتنى الذي يكون غير قابل للتحديد اعتباراً من تاريخ الاستحواذ. على سبيل المثال، قد تنسب المنشأة المستحوذة قيمة لوجود قوة عاملة مُجمعة، والتي هي مجموعة موجودة من الموظفين تتيح للمنشأة المستحوذة أن تستمر في تشغيل الأعمال المستحوذ عليها من تاريخ الاستحواذ. لا تمثل القوة العاملة المُجمعة رأس المال الفكري للقوة العاملة الماهرة - المعرفة والخبرة (المتخصصة عادةً) التي يجلبها موظفو الأعمال المستحوذ عليها لوظائفهم. ونظراً لأن القوة العاملة لا تُعد أصلاً قابل للتحديد لتُثبت - بشكل منفصل - عن الشهرة، تُصنف أية قيمة منسوبة لها ضمن الشهرة.

38ب تصنف المنشأة المستحوذة - أيضاً - ضمن الشهرة أية قيمة منسوبة للبنود التي لا تتأهل على أنها أصول في تاريخ الاستحواذ. على سبيل المثال، يمكن أن تنسب المنشأة المستحوذة قيمة لعقود ممكنة تتفاوض المنشأة المستحوذة بشأنها مع عملاء جدد محتملين في تاريخ الاستحواذ. نظراً لأن هذه العقود الممكنة ليست - في حد ذاتها - أصولاً في تاريخ الاستحواذ، فإن المنشأة المستحوذة لا تثبتتها - بشكل منفصل - عن الشهرة. ولا ينبغي للمنشأة المستحوذة - لاحقاً - أن تعيد تصنيف قيمة هذه العقود خارج الشهرة تبعاً للأحداث التي تقع بعد تاريخ الاستحواذ. وبالرغم من ذلك، ينبغي على المنشأة المستحوذة أن تُقوم الحقائق والظروف المحيطة بالأحداث التي تقع بعد وقت قصير من تاريخ الاستحواذ لتحديد ما إذا كان أصل غير ملموس قابل للإثبات - بشكل منفصل - كان موجوداً في تاريخ الاستحواذ.

39ب بعد الإثبات الأولي، تحاسب المنشأة المستحوذة عن الأصول غير الملموسة المُقتناة ضمن عملية تجميع أعمال وفقاً لنصوص معيار المحاسبة الدولي 38 "الأصول غير الملموسة". وبالرغم من ذلك، كما وُضح في الفقرة 3 من معيار المحاسبة الدولي 38، بعد الإثبات الأولي تُحدد المحاسبة عن بعض الأصول غير الملموسة المُقتناة بموجب المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي.

40ب يحدد ضابط القابلية للتحديد ما إذا كان الأصل غير الملموس يُثبت - بشكل منفصل - عن الشهرة أم لا. وبالرغم من ذلك، لا يقدم الضابط إرشادات بشأن قياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس ولا يقيد الافتراضات المُستخدمة في قياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس. على سبيل المثال، ستأخذ المنشأة المستحوذة في الحسبان الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل غير الملموس، مثل توقعات التجديدات المستقبلية للعقد، عند قياس القيمة العادلة. وليس من الضروري للتجديدات أن تستوفي - في حد ذاتها - ضابط القابلية للتحديد. (وبالرغم من ذلك، انظر الفقرة 29، التي تضع استثناءً لمبدأ قياس القيمة العادلة للحقوق المُعاد اقتناؤها المُثبتة ضمن عملية تجميع أعمال). توفر الفقرتين 36 و37 من معيار المحاسبة الدولي 38 إرشادات بشأن تحديد ما إذا كان ينبغي جمع الأصول غير الملموسة مع أصول أخرى غير ملموسة أو ملموسة في وحدة حساب واحدة.

قياس القيمة العادلة لأصول معينة قابلة للتحديد وحصّة غير مسيطرة في أعمال مستحوذ عليها (تطبيق الفقرتين 18 و 19)

أصول بتدفقات نقدية غير مؤكدة (مخصصات التقييم)

ب41 لا يجوز للمنشأة المستحوذة أن تثبت مخصص تقييم منفصل كما في تاريخ الاستحواذ للأصول المُقتناة ضمن عملية تجميع الأعمال والتي تُقاس بقيمتها العادلة في تاريخ الاستحواذ نظراً لأن آثار عدم التأكد حول التدفقات النقدية المستقبلية تُدرج في قياس القيمة العادلة. على سبيل المثال، نظراً لأن هذا المعيار الدولي للتقرير المالي يتطلب من المنشأة المستحوذة أن تقيس المبالغ تحت التحصيل المُقتناة، بما في ذلك القروض، بقيمتها العادلة في تاريخ الاستحواذ في المحاسبة عن تجميع أعمال، فإن المنشأة المستحوذة لا تثبت مخصص تقييم منفصل للتدفقات النقدية التعاقدية التي تُعد غير قابلة للتحصيل في ذلك التاريخ أو مخصص خسائر لخسائر الائتمان المتوقعة.

الأصول موضوع عقود تأجير تشغيلية تكون فيها الأعمال المستحوذ عليها هي المؤجر

ب42 عند قياس القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لأصل ما، مثل مبنى أو براءة اختراع، يكون موضوع عقد تأجير تشغيلي تكون فيه المنشأة المستحوذة هي المؤجر، فإنه يجب على المنشأة المستحوذة أن تأخذ في الحسبان شروط عقد التأجير. لا تثبت المنشأة المستحوذة أصلاً أو التزاماً منفصلاً عندما تكون شروط عقد التأجير إما مواتية أو غير مواتية عند مقارنتها مع شروط السوق.

الأصول التي تنوي المنشأة المستحوذة ألا تستخدمها أو أن تستخدمها بطريقة تختلف عن الطريقة التي سيستخدمها بها المشاركون الآخرون في السوق

ب43 لحماية مركزها التنافسي، أو لأسباب أخرى، قد تنوي المنشأة المستحوذة ألا تستخدم – بشكل نشط – أصلاً غير مالي مُقتنى، أو أنها قد لا تنوي أن تستخدم الأصل وفقاً لأقصى وأفضل استخدام له على سبيل المثال، قد يكون هذا هو حال أصل غير ملموس للبحث والتطوير مُقتنى وتخطط المنشأة المستحوذة أن تستخدمه – بشكل إنقائي – من خلال منع الآخرين من استخدامه. ومع ذلك، فإنه يجب على المنشأة المستحوذة أن تقيس القيمة العادلة للأصل غير المالي مفترضة أقصى وأفضل استخدام له من قبل المشاركين في السوق وفقاً لفرضية تقييم مناسبة، عند كل من القياس بشكل أولي وعند قياس القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد لأجل اختبار الهبوط لاحقاً.

الحصّة غير المسيطرة في أعمال مستحوذ عليها

ب44 يسمح هذا المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشأة المستحوذة أن تقيس الحصّة غير المسيطرة في الأعمال المستحوذ عليها بقيمتها العادلة في تاريخ الاستحواذ. سوف تكون المنشأة المستحوذة – أحياناً – قادرة على قياس القيمة العادلة للحصّة غير المسيطرة في تاريخ الاستحواذ على أساس سعر معن في سوق نشط لأسهم حقوق الملكية (أي هذه التي لا تحتفظ بها المنشأة المستحوذة). وبالرغم من ذلك، في حالات أخرى، سوف لا يكون السعر المعن متاحاً في سوق نشط لأسهم حقوق الملكية. وفي هذه الحالات، ستقيس المنشأة المستحوذة القيمة العادلة للحصّة غير المسيطرة باستخدام طرق تقييم أخرى.

ب45 قد تختلف القيم العادلة لحصّة المنشأة المستحوذة في الأعمال المستحوذ عليها وللحصّة غير المسيطرة على أساس السهم. ومن المرجح أن يكون الفرق الرئيس هو تضمين علاوة سيطرة في القيمة العادلة لحصّة المنشأة المستحوذة في الأعمال المستحوذ عليها على أساس السهم أو، على العكس، تضمين خصم لعدم السيطرة (يشار إليه – أيضاً – على أنه خصم الحصّة غير المسيطرة) في القيمة العادلة للحصّة غير المسيطرة على أساس السهم إذا كان المشاركون في السوق سيأخذون في الحسبان مثل هذه العلاوة أو الخصم عند تسعير الحصّة غير المسيطرة.

قياس الشهرة أو مكسب من الشراء بسعر تفاضلي

قياس القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصة المنشأة المستحوذ في الأعمال المستحوذ عليها باستخدام طرق التقويم (تطبيق الفقرة 33)

ب46 في تجميع أعمال منجز دون تحويل عوض، يجب على المنشأة المستحوذ أن تحل القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصتها في الأعمال المستحوذ عليها محل القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ للعوض المُحول لتقيس الشهرة أو مكسب من الشراء بسعر تفاضلي (انظر الفقرات 32-34).

اعتبارات خاصة عند تطبيق طريقة الاستحواذ على عمليات تجميع المنشآت المشتركة (تطبيق الفقرة 33)

ب47 عندما تتجمع منشأتان مشتركتان، قد تكون القيمة العادلة لحقوق الملكية أو حصص العضو في الأعمال المستحوذ عليها (أو القيمة العادلة للأعمال المستحوذ عليها) يمكن قياسها بطريقة يمكن الاعتماد عليها أكثر من القيمة العادلة لحصص العضو المُحوّلة من قبل المنشأة المستحوذ. في تلك الحالة، تتطلب الفقرة 33 من المنشأة المستحوذ أن تحدد مبلغ الشهرة باستخدام القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصص حقوق ملكية الأعمال المستحوذ عليها بدلاً من القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصص حقوق ملكية المنشأة المستحوذ المُحوّلة على أنها عوض. بالإضافة إلى ذلك، يجب على المنشأة المستحوذ في عملية تجميع منشآت مشتركة أن تثبت صافي أصول الأعمال المستحوذ عليها على أنها إضافة مباشرة إلى رأس المال أو حقوق الملكية في قائمة مركزها المالي، وليس على أنها إضافة إلى الأرباح المبقاة، ويتفق هذا مع الطريقة التي تطبق بها أنواع أخرى من المنشآت طريقة الاستحواذ.

ب48 رغم أنها تشبه - في نواح كثيرة - الأعمال الأخرى، إلا أنه للمنشآت المشتركة خصائص متميزة تنشأ - بشكل رئيس - عن كون أعضائها عملاء وملاك في نفس الوقت. يتوقع أعضاء هذه المنشآت المشتركة - بشكل عام - أن يتسلموا منافع مقابل عضويتهم، والتي تكون - عادة - في شكل أتعاب مخفضة مقابل سلع أو خدمات أو توزيعات أرباح رعاية. ويستند الجزء المُخصص لكل عضو من توزيعات أرباح الرعاية على مبلغ الأعمال التي يقوم بها العضو مع المنشأة المشتركة خلال الفترة.

ب49 يجب أن يتضمن قياس القيمة العادلة للمنشأة المشتركة الافتراضات التي سيضعها المشاركون في السوق حول منافع العضو المستقبلي إضافة إلى أي افتراضات أخرى ملائمة سيضعها المشاركون في السوق حول المنشأة المشتركة. على سبيل المثال، يمكن أن تُستخدم طريقة القيمة الحالية لقياس القيمة العادلة للمنشأة المشتركة. وينبغي أن تستند التدفقات النقدية المُستخدمة على أنها مدخلات للنموذج إلى التدفقات النقدية المتوقعة للمنشأة المشتركة، والتي من المرجح أن تعكس تخفيضات لمنافع العضو، مثل أتعاب مخفضة مقابل السلع والخدمات.

تحديد ما يعد جزءاً من معاملة تجميع الأعمال (تطبيق الفقرتين 51 و52)

ب50 ينبغي على المنشأة المستحوذ أن تأخذ في الحسبان العوامل التالية، التي لا هي متعارضة ولا هي قاطعة - بشكل فردي، عند تحديد ما إذا كانت معاملة ما تُعد جزءاً من المبادلة مقابل الأعمال المستحوذ عليها أو أن المعاملة تُعد منفصلة عن تجميع الأعمال:

(أ) أسباب المعاملة - قد يوفر فهم أسباب لماذا تدخل أطراف لمعاملة تجميع (المنشأة المستحوذ والأعمال المستحوذ عليها، وملاكهما، ومجالس إدارتهما ومدراؤهما - ووكلاؤهم) في معاملة أو ترتيب معين نظرة ثاقبة حول ما إذا كانت تُعد جزءاً من العوض المُحول والأصول المُقتناة أو الالتزامات التي تم تحملها. على سبيل المثال، إذا رُتبت معاملة - بشكل رئيس - لصالح المنشأة المستحوذ أو المنشأة المضمومة بدلاً من أن تكون - بشكل رئيس - لصالح الأعمال المستحوذ عليها أو ملاكها السابقين قبل التجميع، فإن ذلك الجزء من سعر المعاملة المدفوع (وأي أصول أو التزامات ذات علاقة) ليس من المرجح أن يكون جزءاً من المبادلة مقابل الأعمال المستحوذ عليها. وفقاً لذلك، ينبغي على المنشأة المستحوذ أن تحاسب عن ذلك الجزء - بشكل منفصل - عن عملية تجميع الأعمال.

(ب) من بادر بالمعاملة – قد يوفر فهم من بادر بالمعاملة – أيضاً – نظرة ثاقبة حول ما إذا كانت تُعد جزءاً من المُبادلة مقابل الأعمال المستحوذ عليها. على سبيل المثال، قد يتم الدخول في معاملة أو حدث آخر بادرت به المنشأة المستحوذ لغرض توفير منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة المستحوذ أو المنشأة المضمومة مع منفعة ضئيلة أو بدون منفعة مُستلمة من قبل الأعمال المستحوذ عليها أو ملاكها السابقين قبل التجميع. من ناحية أخرى، ليس من المرجح أن تكون معاملة أو ترتيب بادرت به الأعمال المستحوذ عليها أو ملاكها السابقون لصالح المنشأة المستحوذ أو المنشأة المُجمعة، ومن المرجح أن تُعد جزءاً من معاملة تجميع الأعمال.

(ج) توقيت المعاملة – قد يوفر توقيت المعاملة – أيضاً – نظرة ثاقبة حول ما إذا كانت تُعد جزءاً من المُبادلة مقابل الأعمال المستحوذ عليها. على سبيل المثال، قد يتم الدخول في معاملة بين المنشأة المستحوذ والأعمال المستحوذ عليها تحدث خلال المفاوضات حول شروط عملية تجميع الأعمال على أمل أن يوفر تجميع الأعمال منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة المستحوذ أو المنشأة المضمومة. في هذه الحالة، من المرجح أن تتسلم الأعمال المستحوذ عليها أو ملاكها السابقون قبل عملية تجميع الأعمال منفعة ضئيلة أو لا يتسلموا منفعة من المعاملة باستثناء المنافع التي يتسلمونها على أنهم جزء من المنشأة المضمومة.

التسوية الفعلية لعلاقة موجودة من قبل بين المنشأة المستحوذ والأعمال المستحوذ عليها في عملية تجميع أعمال (تطبيق الفقرة 52(أ))

ب51 قد تكون للمنشأة المستحوذ والأعمال المستحوذ عليها علاقة وجدت قبل أن التفكير في تجميع الأعمال، ويشار إليها هنا على أنها "علاقة موجودة من قبل". وقد تكون العلاقة الموجودة من قبل بين المنشأة المستحوذ والأعمال المستحوذ عليها تعاقدية (على سبيل المثال، البائعين والعملاء أو المرخص والمُرخص له) أو غير تعاقدية (على سبيل المثال، المدعي والمدعي عليه).

ب52 عندما يسوي تجميع الأعمال – بشكل فعلي – علاقة موجودة من قبل، فإن المشاة المستحوذ تثبت مكسباً أو خسارة، مقاسة كما يلي:

(أ) لعلاقة غير تعاقدية موجودة من قبل (مثل دعوى قضائية): بالقيمة العادلة.

(ب) لعلاقة تعاقدية موجودة من قبل: بالأقل من (1) أو (2) أدناه:

(1) المبلغ الذي يكون به العقد مواتياً أو غير مواتي من منظور المنشأة المستحوذ عند مقارنته بشروط معاملات السوق الحالية لنفس البنود أو بنود مشابهة. (العقد غير المواتي هو العقد الذي يكون غير مواتي بحكم شروط السوق الحالية. وليس بالضرورة أن يكون عقداً خاسراً تزيد فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها لمقابلة الالتزامات بموجب العقد عن المنافع الاقتصادية المتوقعة استلامها بموجبه)

(2) مبلغ أي مقتضيات تسوية منصوص عليها في العقد متاح للطرف المقابل الذي يُعد العقد غير مواتي له.

عندما يكون (2) أقل من (1)، يُدرج الفرق على أنه جزء من المحاسبة عن تجميع الأعمال.

قد يعتمد مبلغ المكسب أو الخسارة المثبت – جزئياً – على ما إذا كانت المنشأة المستحوذ أثبتت – سابقاً – أصلاً أو التزاماً ذا علاقة، وبالتالي قد يختلف المكسب أو الخسارة التي تم التقرير عنها عن المبلغ المحسوب بموجب تطبيق المتطلبات أعلاه.

ب53 قد تكون العلاقة الموجودة من قبل عقداً تثبته المنشأة المستحوذ على أنه حق معاد اقتناؤه. وعندما يتضمن العقد شروطاً تُعد مواتية أو غير مواتية عند مقارنتها بتسعير معاملات السوق الحالية لنفس البنود أو بنود مشابهة، فإن المنشأة المستحوذ تثبت – بشكل منفصل – عن عملية تجميع الأعمال، مكسباً أو خسارة مقابل التسوية الفعلية للعقد، مقاسة وفقاً للفقرة ب52.

ترتيبات المدفوعات المحتملة للموظفين أو حملة الأسهم البائعين (تطبيق الفقرة 52(ب))

ب54 يتوقف ما إذا كانت ترتيبات المدفوعات المحتملة للموظفين أو حملة الأسهم البائعين هي عوض محتمل ضمن عملية تجميع الأعمال، أو أنها معاملات منفصلة، على طبيعة الترتيبات. قد يكون فهم أسباب لماذا تتضمن اتفاقية الاستحواذ نصاً لمدفوعات محتملة، ومن الذي بادر بالترتيب ومتى دخلت الأطراف في الترتيب، مفيدة في تقويم طبيعة الترتيب.

ب55 عندما لا يكون واضحاً ما إذا كان ترتيب مدفوعات لموظفين أو مساهمين بائعين يُعد جزءاً من المُبادلة مقابل الأعمال المستحوذ عليها أو أنه يُعد معاملة منفصلة عن عملية تجميع الأعمال، فإنه يجب على المنشأة المستحوذ أن تأخذ في الحسبان المؤشرات التالية:

(أ) *استمرار التوظيف* – شروط استمرار التوظيف من قبل حملة الأسهم البائعين الذين أصبحوا من كبار الموظفين قد يكون مؤشراً على جوهر ترتيب العوض المحتمل. قد تُضمن الشروط ذات الصلة باستمرار التوظيف في اتفاقية توظيف، أو في اتفاقية الاستحواذ أو أي وثيقة أخرى. يُعد ترتيب العوض المحتمل، الذي تُلغى فيه المدفوعات – بشكل تلقائي – عندما يُنهي التوظيف، مكافأة مقابل الخدمات لما بعد التجميع. قد تبيّن الترتيبات التي لا تتأثر فيها المدفوعات المحتملة بانتهاء التوظيف أن المدفوعات المحتملة تعد عوضاً إضافياً وليست مكافأة.

(ب) *مدة استمرار التوظيف* – عندما تتزامن فترة التوظيف المطلوبة مع فترة المدفوعات المحتملة أو تكون أطول منها، فإن تلك الحقيقة قد تشير إلى أن المدفوعات المحتملة تعد، في جوهرها مكافأة.

(ج) *مستوى المكافأة* – قد تبيّن الحالات التي تكون فيها مكافأة الموظف بخلاف المدفوعات المحتملة عند مستوى معقول بالمقارنة بمكافأة كبار الموظفين في المنشأة المضمومة أن المدفوعات المحتملة يعد عوضاً إضافياً وليست مكافأة.

(د) *المدفوعات الإضافية للموظفين* – عندما يتسلم حملة الأسهم البائعين الذين لم يصبحوا موظفين مدفوعات محتملة على أساس السهم أقل من حملة الأسهم البائعين الذين أصبحوا موظفين في المنشأة المضمومة، قد تبيّن تلك الحقيقة أن المبلغ الإضافي للمدفوعات المحتملة إلى حملة الأسهم البائعين الذين أصبحوا موظفين يعد مكافأة.

(هـ) *عدد الأسهم المملوكة* – قد يكون العدد النسبي للأسهم المملوكة من قبل حملة الأسهم البائعين الذين يبقون على أنهم كبار الموظفين مؤشراً على جوهر ترتيب العوض المحتمل. على سبيل المثال، عندما يبقى حملة الأسهم البائعين الذين يملكون – تقريباً – جميع الأسهم في الأعمال المستحوذ عليها على أنهم كبار الموظفين، قد تبيّن تلك الحقيقة أن الترتيب هو – في جوهره – ترتيب مشاركة في الأرباح المقصود منه تقديم مكافأة مقابل الخدمات لما بعد التجميع. بدلاً من ذلك، عندما يمتلك حملة الأسهم البائعين الذين يستمرون على أنهم كبار الموظفين عدداً قليلاً من أسهم الأعمال المستحوذ عليها ويتسلم جميع حملة الأسهم البائعين نفس مبلغ العوض المحتمل على أساس السهم، قد تبيّن تلك الحقيقة أن المدفوعات المحتملة تعد عوضاً إضافياً. ينبغي – أيضاً – الأخذ في الحسبان حصص حقوق الملكية قبل الاستحواذ المُحتفظ بها من قبل أطراف ذات علاقة بحملة الأسهم البائعين الذين يستمرون على أنهم كبار الموظفين، مثل أفراد العائلة.

(و) *الربط بالتقويم* – عندما يستند العوض الأولي المُحوّل في تاريخ الاستحواذ إلى الحد الأدنى لمدى حُدد عند تقويم الأعمال المستحوذ عليها وتتعلق الطريقة الحسابية المحتملة بطريقة التقويم تلك، فقد توضح تلك الحقيقة أن المدفوعات المحتملة تعد عوضاً إضافياً. من ناحية أخرى، عندما تتفق طريقة احتساب الدفعة المحتملة مع ترتيبات سابقة للمشاركة في الربح، فقد توضح تلك الحقيقة أن جوهر الترتيب تقديم مكافأة.

(ز) *الطريقة الحسابية لتحديد العوض* – قد تكون الطريقة الحسابية المستخدمة لتحديد الدفعة المحتملة مفيدة في تقويم جوهر الترتيب. على سبيل المثال، عندما تُحدد الدفعة المحتملة على أساس مضاعف الأرباح، فقد يوضح ذلك أن الالتزام عوض محتمل ضمن عملية تجميع الأعمال وأن الطريقة الحسابية يُقصد منها تحديد أو تأكيد القيمة العادلة للأعمال المستحوذ عليها. في المقابل، قد توضح الدفعة المحتملة التي هي نسبة مئوية محددة من الأرباح أن الالتزام تجاه الموظفين ترتيب مشاركة في الأرباح لمكافأة الموظفين مقابل خدمات مُقدمة.

(ح) *ترتيبات وقضايا أخرى* – قد تبيّن شروط الترتيبات الأخرى مع حملة الأسهم البائعين (مثل الاتفاقيات بعدم التنافس، والعقود التنفيذية، والعقود الاستشارية واتفاقيات إيجار العقارات) ومعالجة ضريبة الدخل على المدفوعات المحتملة أن المدفوعات المحتملة تعود إلى شيء بخلاف العوض مقابل الأعمال المستحوذ عليها. على سبيل المثال، فيما يتعلق بالاستحواذ، قد تدخل المنشأة المستحوذ في ترتيب إيجار عقارات مع حامل أسهم بائع مهم. فعندما تكون مدفوعات الإيجار المحددة في عقد الإيجار أقل – بشكل جوهري – عن السوق، فقد تكون بعض أو جميع المدفوعات المحتملة للمؤجر (حامل الأسهم البائع) المطلوبة بموجب ترتيب منفصل لمدفوعات محتملة، في جوهرها، مدفوعات مقابل استخدام العقار المُستأجر، وينبغي على المنشأة المستحوذ أن تثبتتها – بشكل منفصل – في قوائمها المالية بعد التجميع. في المقابل، عندما يحدد عقد الإيجار مدفوعات إيجار تتفق مع شروط السوق للعقار المُستأجر، فقد يكون ترتيب المدفوعات المحتملة لحامل الأسهم البائع عوضاً محتملاً ضمن عملية تجميع الأعمال.

مكافآت دفع على أساس السهم للمنشأة المستحوذة تم مبادلتها بمكافآت مُحْتَظ بها من قبل موظفي الأعمال المستحوذ عليها (تطبيق الفقرة 52(ب))

ب56 قد تبادل المنشأة المستحوذة مكافآت³ دفع على أساس السهم لديها (مكافآت الاستبدال) بمكافآت مُحْتَظ بها من قبل موظفي الأعمال المستحوذ عليها. تتم المحاسبة عن مبادلات خيارات الأسهم أو مكافآت الدفع على أساس السهم الأخرى المقترنة بعملية تجميع أعمال على أنها تعديلات لمكافآت الدفع على أساس السهم وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي 2 "الدفع على أساس السهم". فعندما تستبدل المنشأة المستحوذة مكافآت الأعمال المستحوذ عليها، فإنه يجب أن يُدرج في قياس العوض المُحوّل ضمن عملية تجميع الأعمال إما جميع أو جزء من القياس المُستند إلى السوق لمكافآت الاستبدال للمنشأة المستحوذة. توفر الفقرات ب57 – ب62 إرشادات بشأن كيفية تخصيص القياس المُستند إلى السوق. وبالرغم من ذلك، في الحالات التي سنتقضي فيها مكافآت الأعمال المستحوذ عليها كنتيجة لعملية تجميع الأعمال، وعندما تستبدل المنشأة المستحوذة هذه المكافآت من غير أن تكون ملزمة بأن تفعل ذلك، فإنه يجب أن يُثبت جميع القياس المُستند إلى السوق لمكافآت الاستبدال على أنه تكلفة مكافأة في القوائم المالية بعد التجميع وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي للتقرير المالي 2. ويعني هذا، أنه لا يجوز أن يُدرج أي من القياس المُستند إلى السوق لهذه المكافآت في قياس العوض المُحوّل في عملية تجميع الأعمال. وتكون المنشأة المستحوذة ملزمة باستبدال مكافآت الأعمال المستحوذ عليها عندما يكون لدى المنشأة المستحوذة أو موظفيها القدرة على إنفاذ الاستبدال. على سبيل المثال، لأغراض تطبيق هذا الإرشاد، تكون المنشأة المستحوذة ملزمة بأن تستبدل مكافآت الأعمال المستحوذ عليها، عندما يكون الاستبدال مطلوباً بموجب:

(أ) شروط اتفاقية الاستحواذ؛ أو

(ب) شروط مكافآت الأعمال المستحوذ عليها، أو

(ج) القوانين أو اللوائح التي تنطبق عليها.

ب57 لتحديد الجزء من مكافأة الاستبدال الذي هو جزء من العوض المُحوّل مقابل الأعمال المستحوذ عليها، والجزء الذي هو مكافأة مقابل الخدمة لما بعد التجميع، يجب على المنشأة المستحوذة أن تقيس كل من مكافآت الاستبدال المُمنوحة من قبل المنشأة المستحوذة ومكافآت الأعمال المستحوذ عليها كما في تاريخ الاستحواذ وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي 2. الجزء من القياس المُستند إلى السوق لمكافأة الاستبدال الذي هو جزء من العوض المُحوّل في مقابل الأعمال المستحوذ عليها يساوي الجزء من مكافأة الأعمال المستحوذ عليها الذي يعود إلى الخدمة لما قبل التجميع.

ب58 الجزء من مكافأة الاستبدال التي يعود إلى الخدمة لما قبل التجميع هو القياس المُستند إلى السوق لمكافأة الأعمال المستحوذ عليها مضمناً في نسبة الجزء من فترة الاكتساب المكتملة إلى إجمالي فترة الاكتساب أو فترة الاكتساب الأصلية لمكافأة الأعمال المستحوذ عليها، أيهما أكبر. فترة الاكتساب هي الفترة التي تُستوفى خلالها جميع شروط الاكتساب المحددة. عرفت شروط الاكتساب في المعيار الدولي للتقرير المالي 2.

ب59 الجزء من مكافأة الاستبدال غير المُكتسبة الذي يعود إلى الخدمة لما بعد التجميع، وبالتالي أثبت على أنه تكلفة مكافأة في القوائم المالية بعد التجميع، يساوي إجمالي القياس المُستند إلى السوق لمكافأة الاستبدال مطروحاً منه المبلغ الذي يعود إلى الخدمة لما قبل التجميع. بناءً عليه، تنسب المنشأة المستحوذة أي زيادة في القياس المُستند إلى السوق لمكافأة الاستبدال عن القياس المُستند إلى السوق لمكافأة الأعمال المستحوذ عليها إلى الخدمة لما بعد التجميع وتثبت تلك الزيادة على أنها تكلفة مكافأة في القوائم المالية بعد التجميع. ويجب على المنشأة المستحوذة أن تنسب جزء من مكافأة الاستبدال إلى الخدمة لما بعد التجميع عندما تتطلب تلك الخدمة، بغض النظر عما إذا كان الموظفون قدّموا كامل الخدمة المطلوبة حتى تصبح مكافآتهم من الأعمال المستحوذ عليها مكتسبة قبل تاريخ الاستحواذ.

ب60 يجب أن يعكس الجزء من مكافأة الاستبدال غير المُكتسبة الذي يعود إلى الخدمة لما قبل التجميع، وكذلك الجزء الذي يعود إلى الخدمة لما بعد التجميع، أفضل تقدير متاح لعدد مكافآت الاستبدال المتوقع أن تُكتسب. على سبيل المثال، عندما يكون القياس المُستند إلى السوق لجزء من مكافأة الاستبدال الذي يعود إلى الخدمة لما قبل التجميع هو 100 وحدة نقد وتتوقع المنشأة المستحوذة أن 95% فقط من المكافأة سوف تُكتسب، فإن المبلغ الذي يجب تضمينه في العوض المُحوّل في عملية تجميع الأعمال هو 95 وحدة نقد. تُعكس التغيرات في العدد المقدر لمكافآت الاستبدال المتوقع أن تُكتسب في تكلفة المكافأة للفترة التي تحدث فيها التغيرات أو الإلغاءات وليس على أنها تعديلات للعوض المُحوّل ضمن عملية تجميع الأعمال. بالمثل، تتم المحاسبة عن آثار الأحداث الأخرى، مثل التعديلات أو النتيجة النهائية للمكافآت التي تكون بشروط أداء، والتي تقع بعد تاريخ الاستحواذ، وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي 2 عند تحديد تكلفة المكافأة للفترة التي يقع فيها الحدث.

³ في الفقرات ب5-62 يشير مصطلح "مكافآت الدفع على أساس السهم" إلى معاملات الدفع على أساس السهم المكتسبة أو غير المكتسبة.

- 61ب) تنطبق المتطلبات نفسها لتحديد الأجزاء من مكافأة الاستبدال التي تعود إلى الخدمة لما قبل التجميع وبعد التجميع، بغض النظر عما إذا كانت مكافأة الاستبدال قد صُنفت على أنها التزام أو على أنها أداة حقوق ملكية وفقاً لنصوص المعيار الدولي للتقرير المالي 2. تُثبت جميع التغيرات في القياس المُستند إلى السوق للمكافأة المُصنفة على أنها التزامات بعد تاريخ الاستحواذ وأثار ضريبة الدخل ذات الصلة في القوائم المالية للمنشأة المستحوذ بعد التجميع في الفترة (الفترات) التي تحدث فيها التغيرات.
- 62ب) يجب أن تُثبت آثار ضريبة الدخل لمكافأة الاستبدال للمدفوعات على أساس السهم وفقاً لنصوص المعيار الدولي للتقرير المالي 12 "ضرائب الدخل".

معاملات دفع على أساس السهم تُسوى بحقوق ملكية الأعمال المستحوذ عليها

- 62ب) قد يكون للأعمال المستحوذ عليها معاملات قائمة للدفع على أساس السهم والتي لم تُبادلها المنشأة المستحوذ مقابل معاملاتها للدفع على أساس السهم. عندما تُكتسب، تُعد معاملات الأعمال المستحوذ عليها تلك للدفع على أساس السهم جزءاً من الحصة غير المسيطرة في الأعمال المستحوذ عليها وتقاس بقياسها المُستند إلى السوق. وعندما لا تُكتسب، فنُقاس بقياسها المُستند إلى السوق كما لو كان تاريخ الاستحواذ هو تاريخ المنح وفقاً للفقرتين 19 و30.
- 60ب) يُخصص القياس المُستند إلى السوق لمعاملات الدفع على أساس السهم غير المكتسبة للحصة غير المسيطرة على أساس نسبة الجزء من فترة الاكتساب المكتملة إلى إجمالي فترة الاكتساب أو فترة الاكتساب الأصلية لمعاملة الدفع على أساس السهم، أيهما أكبر. ويخصص الرصيد للخدمة لما بعد التجميع.

المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي التي توفر إرشادات بشأن القياس والمحاسبة اللاحقة (تطبيق الفقرة 54)

- 63ب) من أمثلة المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي التي توفر إرشادات بشأن القياس والمحاسبة – لاحقاً – عن الأصول المُقتناة والالتزامات التي تم تحملها أو التي تكبدت في معاملات تجميع أعمال:
- (أ) يحدد معيار المحاسبة الدولي 38 المحاسبة عن الأصول غير الملموسة المُقتناة القابلة للتحديد ضمن عملية تجميع أعمال. تقيس المنشأة المستحوذة الشهرة بالمبلغ المُثبت في تاريخ الاستحواذ مطروحاً منه أي مجمع خسائر هبوط في القيمة. ويحدد المعيار الدولي للتقرير المالي 36 "الهبوط في قيمة الأصول" المحاسبة عن خسائر الهبوط.
- (ب) يوفر المعيار الدولي للتقرير المالي 4 "عقود التأمين" إرشادات بشأن المحاسبة اللاحقة عن عقد التأمين المُقتنى ضمن معاملة تجميع أعمال.
- (ج) يحدد معيار المحاسبة الدولي 12 المحاسبة اللاحقة عن أصول الضريبة المؤجلة (بما في ذلك أصول الضريبة المؤجلة غير المُثبتة) والالتزامات المُقتناة ضمن معاملة تجميع أعمال.
- (د) يوفر المعيار الدولي للتقرير المالي 2 إرشادات بشأن القياس والمحاسبة اللاحقة عن الجزء من مكافأة استبدال الدفع على أساس السهم المُصدرة من قبل المنشأة المستحوذ الذي يعود إلى خدمات الموظفين المستقبلية.
- (هـ) يوفر المعيار الدولي للتقرير المالي 10 إرشادات بشأن المحاسبة عن التغيرات في حصص ملكية المنشأة الأم في منشأة تابعة بعد أن تُكتسب السيطرة.

الإفصاحات (تطبيق الفقرتين 59 و61)

- ب64 لتحقيق الهدف الوارد في الفقرة 59، يجب على المنشأة المستحوذة أن تفصح عن المعلومات التالية لكل عملية تجميع أعمال تحدث خلال فترة التقرير:
- (أ) اسم ووصف الأعمال المستحوذ عليها.
- (ب) تاريخ الاستحواذ.
- (ج) النسبة المئوية لحصص حقوق الملكية المُقتناة التي لها حق التصويت.
- (د) الأسباب الرئيسية لتجميع الأعمال ووصف كيف اكتسبت المنشأة المستحوذة السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها.
- (هـ) وصف كمي للعوامل التي تشكل الشهرة المُثبتة، مثل التأزر المتوقع من العمليات المتجمعة للمنشأة المستحوذة والأعمال المستحوذ عليها، أو من الأصول غير الملموسة التي لا تتأهل للإثبات المنفصل أو من العوامل الأخرى.
- (و) القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لإجمالي العوض المُحول، والقيمة العادلة لكل فئة رئيسة للعوض، مثل:
- (1) النقد؛
- (2) الأصول الملموسة أو غير الملموسة الأخرى، بما في ذلك أعمال أو منشأة تابعة للمنشأة المستحوذة؛
- (3) الالتزامات التي تم تحملها، على سبيل المثال، التزام بعوض محتمل؛
- (4) حصص حقوق ملكية المنشأة المستحوذة، بما في ذلك عدد الأدوات أو الحصص المُصدرة أو القابلة للإصدار، وطريقة قياس القيمة العادلة لهذه الأدوات أو الحصص.
- (ز) لترتيبات العوض المحتمل وأصول التعويض:
- (1) المبلغ المُثبت كما في تاريخ الاستحواذ؛
- (2) وصف للترتيب والأساس لتحديد مبلغ الدفع؛
- (3) تقدير لمدى النتائج (غير المضمونة) أو، عندما لا يمكن تقدير مدى، تلك الحقيقة وأسباب لماذا لا يمكن تقدير مدى. وعندما يكون أقصى مبلغ للدفع غير محدود، فإنه يجب على المنشأة المستحوذة أن تفصح عن تلك الحقيقة.
- (ح) للمبالغ تحت التحصيل المُقتناة:
- (1) القيمة العادلة للمبالغ تحت التحصيل؛
- (2) إجمالي المبالغ التعاقدية تحت التحصيل؛
- (3) أفضل تقدير في تاريخ الاستحواذ للتدفقات النقدية التعاقدية غير المتوقع أن تُحصل.
- ويجب أن تُقدم الإفصاحات بحسب الفئات الرئيسية للمبالغ تحت التحصيل، مثل القروض، وعقود التأجير التمويلي المباشر، وأي فئة أخرى للمبالغ تحت التحصيل.
- (ط) المبالغ المُثبتة كما في تاريخ الاستحواذ لكل فئة رئيسة للأصول المُقتناة والالتزامات التي تم تحملها.
- (ي) لكل التزام مُحتمل مُثبت وفقاً للفقرة 23، المعلومات المطلوبة في الفقرة 85 من المعيار الدولي للتقرير المالي 37 "المخصصات، والالتزامات المحتملة، والأصول المحتملة". وإذا لم يُثبت التزام مُحتمل نظراً لأنه لا يمكن قياس قيمته العادلة – بطريقة يمكن الاعتماد عليه، فإنه يجب على المنشأة المستحوذة أن تفصح عما يلي:
- (1) المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة 86 من معيار المحاسبة 37؛
- (2) الأسباب لماذا لا يمكن قياس الالتزام – بطريقة يمكن الاعتماد عليها.
- (ك) المبلغ الإجمالي للشهرة الذي يُتوقع أن يطرح لأغراض الضريبة.

(ل) للمعاملات المثبتة - بشكل منفصل - عن اقتناء الأصول وتحمل الالتزامات ضمن عملية تجميع الأعمال وفقاً للفقرة 51:

- (1) وصف لكل معاملة؛
- (2) كيف حاسبت المنشأة المستحوذة عن كل معاملة؛
- (3) المبالغ المثبتة لكل معاملة والبند المستقل في القوائم المالية التي يُثبت فيه كل مبلغ؛
- (4) عندما تكون المعاملة هي النسوية الفعلية لعلاقة موجودة من قبل، الطريقة المستخدمة لتحديد مبلغ التسوية.

(م) يجب أن يشمل الإفصاح عن المعاملات المثبتة - بشكل منفصل - المطلوب في البند (ط) مبلغ التكاليف المتعلقة بالاستحواذ و - بشكل منفصل - مبلغ تلك التكاليف المثبتة على أنها مصروف والبند أو البنود المستقلة في قائمة الدخل الشامل التي تُثبت فيها هذه المصروفات. ويجب أن يُفصح - أيضاً - عن مبلغ أي تكاليف إصدار غير مثبتة على أنها مصروف، وعن كيفية إثباتها.

(ن) في شراء تفاضلي (انظر الفقرات 34 - 36):

- (1) مبلغ أي مكسب مثبت وفقاً للفقرة 34، والبند المستقل في قائمة الدخل الشامل الذي يُثبت فيه المكسب؛
- (2) وصف أسباب لماذا نتج مكسب عن المعاملة.

(س) لكل عملية تجميع أعمال تحتفظ فيها المنشأة المستحوذة بأقل من 100% من حصص حقوق الملكية في الأعمال المستحوذ عليها في تاريخ الاستحواذ:

- (1) مبلغ الحصة غير المسيطرة في الأعمال المستحوذ عليها المثبتة في تاريخ الاستحواذ وأساس قياس ذلك المبلغ؛
- (2) لكل حصة غير مسيطرة في أعمال مستحوذ عليها مُقاسة بالقيمة العادلة، طريقة (طرق) التقويم والمدخلات المهمة المستخدمة لقياس تلك القيمة.

(ع) في تجميع أعمال منجز على مراحل:

- (1) القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصة حقوق الملكية المُحتفظ بها من قبل المنشأة المستحوذة في الأعمال المستحوذ عليها - مباشرة - قبل تاريخ الاستحواذ؛
- (2) مبلغ أي مكسب أو خسارة مُثبتة نتيجة لإعادة قياس القيمة العادلة لحصة الملكية في الأعمال المستحوذ عليها المُحتفظ بها من قبل المنشأة المستحوذة قبل تجميع الأعمال (انظر الفقرة 42) والبند المستقل في قائمة الدخل الشامل الذي يُثبت فيه ذلك المكسب أو الخسارة.

(ف) المعلومات التالية:

- (1) مبالغ إيراد وربح أو خسارة الأعمال المستحوذ عليها منذ تاريخ الاستحواذ المُدرجة ضمن قائمة الدخل الشامل الموحدة لفترة التقرير.
- (2) إيراد وربح أو خسارة المنشأة المضمومة لفترة التقرير الجارية كما لو كان تاريخ الاستحواذ لجميع عمليات تجميع الأعمال التي حدثت خلال السنة كانت كما في بداية فترة التقرير السنوية. وعندما يكون الإفصاح عن أي من المعلومات المطلوبة بموجب هذه الفقرة الجزئية غير عملي، فإنه يجب على المنشأة المستحوذة أن تفصح عن تلك الحقيقة وتوضح لماذا يُعد الإفصاح غير عملي. يستخدم هذا المعيار الدولي للتقرير المالي مصطلح "غير عملي" بنفس المعنى كما في معيار المحاسبة الدولي 8 "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

ب65 لعمليات تجميع الأعمال غير ذات الأهمية النسبية بشكل فردي التي حدثت خلال فترة التقرير والتي تكون ذات أهمية نسبية بشكل جماعي، يجب على المنشأة المستحوذة أن تفصح بصورة مجمعة عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة ب64(هـ)-(ف).

- 66ب عندما يكون تاريخ الاستحواذ لعملية تجميع الأعمال بعد نهاية فترة التقرير، ولكن قبل أن تُعتمد القوائم المالية للإصدار، فإنه يجب على المنشأة المستحوذ أن تفصح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة 64 ما لم تكن المحاسبة الأولية عن عملية تجميع الأعمال غير مكتملة في الوقت الذي تُعتمد فيه القوائم المالية للإصدار. في تلك الحالة، يجب على المنشأة المستحوذ أن تحدد أي الإفصاحات لم يكن من الممكن القيام بها وأسباب عدم القيام بها.
- 67ب لتحقيق الهدف الوارد في الفقرة 61، يجب على المنشأة المستحوذ أن تفصح عن المعلومات التالية لكل عملية تجميع أعمال ذات أهمية نسبية أو بصورة مجمعة لعمليات تجميع الأعمال غير ذات الأهمية النسبية بشكل فردي التي تكون ذات أهمية نسبية بشكل جماعي:
- (أ) عندما تكون المحاسبة الأولية عن عملية تجميع أعمال غير مكتملة (انظر الفقرة 45) لأصول، أو التزامات، أو حصص غير مسيطرة أو بنود عوض معينة وبالتالي تكون المبالغ المثبتة في القوائم المالية لعملية تجميع الأعمال قد حُددت - بشكل مؤقت - فقط:
- (1) الأسباب كون المحاسبة الأولية عن عملية تجميع الأعمال غير مكتملة؛
 - (2) الأصول، والالتزامات، وحصص حقوق الملكية وبنود العوض التي تكون المحاسبة الأولية عنها غير مكتملة؛
 - (3) طبيعة ومبلغ أي تعديلات في فترة القياس أثبتت خلال فترة التقرير وفقاً للفقرة 49.
- (ب) لكل فترة تقرير بعد تاريخ الاستحواذ وحتى تحصل المنشأة الأصل الممثل للعوض المحتمل، أو تبيعه أو بخلاف ذلك تفقد الحق فيه، أو حتى تسوي المنشأة التزام عوض محتمل أو أن يُلغى الالتزام أو ينقضي:
- (1) أي تغييرات في المبالغ المثبتة، بما في ذلك أي فروق تنشأ عن التسوية؛
 - (2) أي تغييرات في مدى النتائج (غير المخصصة)، وأسباب هذه التغييرات؛
 - (3) طرق التقييم ومدخلات النموذج الأساس المستخدم لقياس العوض المحتمل.
- (ج) للالتزامات المحتملة المثبتة ضمن عملية تجميع أعمال، يجب على المنشأة المستحوذ أن تفصح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرتين 84 و 85 من معيار المحاسبة الدولي 37 لكل فئة مخصص.
- (د) مطابقة المبلغ الدفترى للشهرة في بداية فترة التقرير ونهايتها، يظهر - بشكل مستقل:
- (1) المبلغ الإجمالي ومجمع خسائر الهبوط في بداية فترة التقرير.
 - (2) الشهرة الإضافية المثبتة خلال فترة التقرير، باستثناء الشهرة المدرجة ضمن مجموعة الاستبعاد التي تستوفي، في تاريخ الاستحواذ، الضوابط لتُصنف على أنها مُحفظ بها للبيع وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي 5 "الأصول غير المتداولة المُحفظ بها للبيع، والعمليات غير المستمرة".
 - (3) التعديلات الناتجة من الإثبات اللاحق لأصول الضريبة المؤجلة خلال فترة التقرير وفقاً للفقرة 67.
 - (4) الشهرة المدرجة ضمن مجموعة استبعاد مُصنفة على أنها مُحفظ بها للبيع وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي 5، والشهرة الملغى إثباتها خلال فترة التقرير دون أن تكون قد أدرجت - سابقاً - ضمن مجموعة استبعاد مُصنفة على أنها مُحفظ بها للبيع.
 - (5) خسائر الهبوط المثبتة خلال فترة التقرير وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 36، (يتطلب معيار المحاسبة الدولي 36 الإفصاح عن معلومات حول المبلغ الممكن استرداده والهبوط في قيمة الشهرة بالإضافة لهذا المُتطلب).
 - (6) صافي فروق أسعار صرف العملات الناشئة خلال فترة التقرير وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 21 "أثار التغييرات في أسعار صرف العملات الاجنبية".
 - (7) أي تغييرات أخرى في المبلغ الدفترى خلال فترة التقرير.

- (هـ) المبلغ الإجمالي ومجمع خسائر الهبوط في نهاية فترة التقرير.
- (و) مبلغ أي مكسب أو خسارة مثبتة في فترة التقرير الحالية وتوضيح لها، والتي – على حد سواء:
- (1) تتعلق بالأصول المُقتناة القابلة للتحديد، أو الالتزامات التي تم تحملها، ضمن عملية تجميع الأعمال التي نُفذت في فترة التقرير الحالية أو السابقة،
- (2) تكون يمثل ذلك الحجم، أو الطبيعة أو الحدوث بحيث أن الإفصاح عنها يكون ملائماً لفهم القوائم المالية للمنشأة المضمومة.

مقتضيات التحول لعمليات تجميع أعمال تطوي – فقط – على منشآت مشتركة أو بموجب عقد فقط (تطبيق الفقرة 66)

- ب68 تنص الفقرة 64 على أن هذا المعيار الدولي للتقرير المالي ينطبق – بأثر مستقبلي – على عمليات تجميع الأعمال التي يكون تاريخ الاستحواذ عليها في أو بعد بداية فترة التقرير السنوية الأولى التي تبدأ في 1 يوليو 2009 أو بعده. ويُسمح بالتطبيق الأبعد. وبالرغم من ذلك، يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي – فقط – في بداية فترة التقرير السنوية التي تبدأ في 30 يونيو 2007 أو بعده. وعندما تطبق المنشأة هذا المعيار الدولي للتقرير المالي قبل تاريخ سريانه، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن تلك الحقيقة ويجب أن تطبق معيار المحاسبة الدولي 27 (المعدل في 2008) في الوقت نفسه.
- ب69 متطلب أن يُطبق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي – بأثر مستقبلي – له الأثر التالي على تجميع أعمال بنطوي – فقط – على منشآت مشتركة أو بموجب عقد فقط عندما يكون تاريخ الاستحواذ لعملية تجميع الأعمال قبل تطبيق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي:
- (أ) *التصنيف* – يجب على المنشأة أن تستمر في تصنيف عملية تجميع الأعمال السابقة وفقاً للسياسات المحاسبية السابقة للمنشأة لمثل عمليات التجميع هذه.
- (ب) *الشهرة المُثبتة سابقاً* – في بداية الفترة السنوية الأولى التي يطبق فيها هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، يجب أن يكون المبلغ الدفترى للشهرة الناشئة عن عملية تجميع الأعمال السابقة هو مبلغها الدفترى في ذلك التاريخ وفقاً للسياسات المحاسبية السابقة للمنشأة. وعند تحديد ذلك المبلغ، يجب على المنشأة أن تستبعد المبلغ الدفترى لأي مجمع إطفاء لتلك الشهرة وللانخفاض المقابل في الشهرة. ولا يجوز إجراء تعديلات أخرى للمبلغ الدفترى للشهرة.
- (ج) *الشهرة المُثبتة سابقاً على أنها استقطاع من حقوق الملكية* – قد تكون السياسات المحاسبية السابقة للمنشأة قد أدت إلى الشهرة الناشئة عن عملية تجميع الأعمال السابقة وتم إثباتها على أنها استقطاع من حقوق الملكية. في تلك الحالة، لا يجوز للمنشأة أن تثبت تلك الشهرة على أنها أصل في بداية الفترة السنوية الأولى التي يطبق فيها هذا المعيار الدولي للتقرير المالي. إضافة إلى ذلك، لا يجوز للمنشأة أن تثبت أي جزء من تلك الشهرة ضمن الربح أو الخسارة عندما تستبعد جميع أو جزء من الأعمال التي تتعلق بها تلك الشهرة أو عندما تهيبط قيمة الوحدة المولدة للنقد التي تتعلق بها الشهرة.
- (د) *المحاسبة اللاحقة عن الشهرة* – من بداية الفترة السنوية الأولى التي يطبق فيها هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، يجب على المنشأة ألا تستمر في اطفاء الشهرة الناشئة عن عملية تجميع الأعمال السابقة، ويجب عليها أن تختبر الشهرة للهبوط في قيمتها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 36.
- (هـ) *الشهرة السالبة المُثبتة سابقاً* – قد تكون المنشأة التي حاسبت عن عملية تجميع الأعمال السابقة بتطبيق طريقة الشراء قد أثبتت رصيداً داخلياً مؤجلاً مقابل زيادة حصتها في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والالتزامات الخاصة بالأعمال المستحوذ عليها عن تكلفة تلك الحصة (تسمى – أحياناً – شهرة سالبة). إذا كان الأمر كذلك، يجب على المنشأة أن تلغي إثبات المبلغ الدفترى لذلك الرصيد الدائن المؤجل في بداية الفترة السنوية الأولى التي يطبق فيها هذا المعيار الدولي للتقرير المالي مع تعديل مقابل للرصيد الافتتاحي للأرباح المبقة في ذلك التاريخ.