

الاستحقاق المحاسبي
Accrual Accounting



دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية

معيار المحاسبة للقطاع العام 40
"تجميع العمليات في القطاع العام"

وزارة المالية
Ministry of Finance



السجل التاريخي لمعييار المحاسبة للقطاع العام

صدر معيار المحاسبة للقطاع العام 40، *تجميع العمليات في القطاع العام* في 2022م.

منذ ذلك الحين، عُدل معيار المحاسبة للقطاع العام بموجب معايير المحاسبة للقطاع العام الآتية:

- معيار المحاسبة للقطاع العام 43، *عقود الإيجار* (2023)
- معيار المحاسبة للقطاع العام 44، *الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة* (2023)

English Version of Copyright Statement	Arabic Version of Copyright Statement
<p>This [public sector combinations] of the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) published by the International Federation of Accountants in [May 2022] in the English language, has been translated into Arabic in [February 2024], and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the [public sector combinations] was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with "Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants." The approved text of International Public Sector Accounting Standards is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.</p> <p>English language text of [public sector combinations] © [2022] by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.</p> <p>Arabic text of [تجميع العمليات في القطاع العام] © [2023] by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.</p> <p>Original title: [public sector combinations:] ISBN: [978-1-60815-491-3]</p> <p>"International Federation of Accountants", "International Public Sector Accounting Standards Board", "International Public Sector Accounting Standards", "Recommended Practice Guidelines", "IFAC", "IPSASB", "IPSAS", "RPG" and their respective logos are trademarks or registered trademarks of the International Federation of Accountants (IFAC).</p>	<p>إن هذا المعيار [تجميع العمليات في القطاع العام] الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) المنشور من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في [مايو 2022] باللغة الإنجليزية، قد تُرجم إلى اللغة العربية في [فبراير 2024]، وأعيد إخراجها بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في عملية ترجمة [تجميع العمليات في القطاع العام] وأجريت الترجمة وفقا لـ "سياسة ترجمة منشورات الاتحاد الدولي للمحاسبين".</p> <p>النص المعتمد لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هو ذلك المنشور من الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. لا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة الترجمة واكتمالها أو عن أي تصرفات قد تترتب عليها.</p> <p>النص الإنجليزي لـ [public sector combinations] حقوق تأليفه ونشره [2022] للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p> <p>النص العربي لـ [تجميع العمليات في القطاع العام] حقوق تأليفه ونشره [2023] للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p> <p>العنوان الأصلي: [IPSAS public sector combinations].</p> <p>ردمك 3-491-60815-1-978.</p> <p>إن الأسماء "الاتحاد الدولي للمحاسبين" و"مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام" و"معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام" و"إرشادات الممارسات الموصى بها" والاختصارات "IFAC" و"IPSASB" و"IPSAS" و"RPG" والشعارات الخاصة بكل منها هي علامات تجارية أو علامات تجارية مسجلة للاتحاد الدولي للمحاسبين.</p>

جدول الفقرات المعدلة في معيار المحاسبة للقطاع العام 40

الفقرة المُعدّلة	طبيعة التعديل	الإصدار الذي عُدلت بموجبه
68	عُدل نص الفقرة	معيار المحاسبة للقطاع العام 43 (2023)
71	عُدل نص الفقرة	معيار المحاسبة للقطاع العام 43 (2023)
العنوان أعلى الفقرة 82أ	عنوان جديد	معيار المحاسبة للقطاع العام 43 (2023)
82أ	فقرة جديدة	معيار المحاسبة للقطاع العام 43 (2023)
82ب	فقرة جديدة	معيار المحاسبة للقطاع العام 43 (2023)
العنوان أعلى الفقرة 84أ	عنوان جديد	معيار المحاسبة للقطاع العام 44 (2023)
84أ	فقرة جديدة	معيار المحاسبة للقطاع العام 44 (2023)
120	عُدل نص الفقرة	معيار المحاسبة للقطاع العام 43 (2023)
124	عُدل نص الفقرة	معيار المحاسبة للقطاع العام 44 (2023)
126هـ	فقرة جديدة	معيار المحاسبة للقطاع العام 43 (2023)
126و	فقرة جديدة	معيار المحاسبة للقطاع العام 44 (2023)
العنوان أعلى فقرة إرشادات التطبيق 72	حُذف	معيار المحاسبة للقطاع العام 43 (2023)
فقرة إرشادات التطبيق 72	حُذفت	معيار المحاسبة للقطاع العام 43 (2023)
فقرة إرشادات التطبيق 73	حُذفت	معيار المحاسبة للقطاع العام 43 (2023)
فقرة إرشادات التطبيق 74	حُذفت	معيار المحاسبة للقطاع العام 43 (2023)
فقرة إرشادات التطبيق 76	عُدل نص الفقرة	معيار المحاسبة للقطاع العام 43 (2023)
فقرة إرشادات التطبيق 89	عُدل نص الفقرة	معيار المحاسبة للقطاع العام 43 (2023)
فقرة الأمثلة التوضيحية 224	عُدل نص الفقرة	معيار المحاسبة للقطاع العام 43 (2023)

الفهرس

الفقرة	الموضوع
	تقديم
1	الهدف
4-2	النطاق
5	تعريفات
6	تحديد تجميع عمليات فى القطاع العام
14-7	تصنيف تجميع العمليات فى القطاع العام
14-12	المؤشرات التى قد توفر دليلًا على أن التجميع هو دمج
15	المحاسبة عن الدمج
57-16	طريقة تجميع الحصص المعدلة للمحاسبة
18-17	تحديد الجهة الناتجة عن الدمج
20-19	تحديد تاريخ الدمج
35-21	إثبات وقياس الأصول القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها وأية حقوق ملكية غير مسيطرة فى العمليات المجمعّة
39-36	إثبات وقياس مكونات صافى الأصول / حقوق الملكية نتيجة الدمج
44-40	فترة القياس
45	التكاليف المتعلقة بالدمج
49-46	القياس والمحاسبة فى تواريخ لاحقة
52-50	عرض القوائم المالية
57-53	الإفصاحات
58	المحاسبة عن الاستحواذ
125-59	طريقة الاستحواذ للمحاسبة
61-60	تحديد الجهة المستحوذة
63-62	تحديد تاريخ الاستحواذ
84-64	إثبات وقياس الأصول المقتناة القابلة للتحديد، والالتزامات التي تم تحملها وأي حصة غير مسيطرة فى العملية المستحوذ عليها
98-85	إثبات وقياس الشهرة أو المكسب نتيجة الشراء بسعر تفاضلى
100-99	الاستحواذ الذي يتم على مراحل
102-101	إرشادات إضافية لتطبيق طريقة الاستحواذ عندما يتم الاستحواذ من خلال التغييرات فى حقوق التصويت، وبموجب العقد وحده، والظروف المماثلة التي لا يُحوّل فيها عوض
108-103	فترة القياس
111-109	تحديد ما يُعد جزءاً من معاملة الاستحواذ
118-112	القياس والمحاسبة للاحقاق
125-119	الإفصاحات
134-126	تاريخ السريان وأحكام انتقالية
126	تاريخ السريان
134-127	أحكام انتقالية
	الدراسة المرفقة بالمعيار

تقديم

ورد معيار المحاسبة للقطاع العام 40 "تجميع العمليات في القطاع العام" في الفقرات 1-134. وتتساوى جميع الفقرات في قوة النفاذ. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة للقطاع العام 40 في سياق هدفه، وتقديم دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام، و"إطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام". ويوفر معيار المحاسبة للقطاع العام 3 "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء" أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في حال عدم وجود إرشادات صريحة.

روعي عند إعداد معيار المحاسبة للقطاع العام 40 أن يكون متوافقاً مع معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 40 (طبعة 2022) والتعديلات التي أُدخِلت على معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 40 بموجب معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 44، *الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة* المنشور من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في مايو 2022، وأُبقِيَ على تسلسل وأرقام فقرات المعيار كما وردت في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام وذلك لسهولة المقارنة والتحديث مستقبلاً، وقد تم إيضاح الاختلافات عن معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام في الدراسة المرفقة بالمعيار.
تنطبق معايير المحاسبة للقطاع العام على البنود ذات الأهمية النسبية.

الهدف

1. هدف هذا المعيار هو تحسين الملاءمة، والتعبير الموثوق، والقابلية للمقارنة للمعلومات التي توفرها جهة معدة للقوائم المالية في قوائمها المالية عن تجميع عمليات في القطاع العام وآثاره. ولتحقيق ذلك، يضع هذا المعيار مبادئ ومتطلبات تتعلق بكيف:
 - أ. تصنف الجهة المعدة للقوائم المالية تجميع عمليات في القطاع العام على أنه دمج أو استحواذ؛ و
 - ب. تقوم الجهة الناتجة عن الدمج بإثبات وقياس الأصول المستلمة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها وأي حصة غير مسيطرة في الدمج، في قوائمها المالية؛ و
 - ج. تقوم الجهة الناتجة عن الدمج بإثبات وقياس عناصر صافي الأصول / حقوق الملكية والتسويات الأخرى المثبتة في الدمج؛ و
 - د. تقوم الجهة المستحوذة بإثبات وقياس الأصول المستحوذ عليها القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها وأي حصة غير مسيطرة في عملية الجهة المستحوذ عليها، في قوائمها المالية؛ و
 - هـ. تثبت وتقيس الجهة المستحوذة الشهرة المستحوذ عليها أو المكسب أو الخسارة الناتجة عن الاستحواذ؛ و
 - و. تُحدد الجهة المعدة للقوائم المالية ماهية المعلومات التي تُفصح عنها لتمكين مستخدمي القوائم المالية من تقويم طبيعة تجميع عمليات في القطاع العام وآثاره المالية.

النطاق

2. يجب على الجهة التي تعد وتعرض القوائم المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار في المحاسبة عن تجميع العمليات في القطاع العام.
3. ينطبق هذا المعيار على معاملة أو حدث آخر يستوفي تعريف تجميع عمليات في القطاع العام، ولا ينطبق هذا المعيار على:
 - أ. المحاسبة عن إنشاء ترتيب مشترك في القوائم المالية للترتيب المشترك نفسه.
 - ب. استحواذ أو استلام أصل أو مجموعة أصول (وأي التزامات ذات صلة) لا تشكل عملية. وفي مثل هذه الحالات، تقوم الجهة المستحوذة بتحديد وإثبات الأصول الفردية القابلة للتحديد المقتناة أو المستلمة (بما في ذلك تلك الأصول التي تستوفي تعريف وضوابط إثبات الأصول غير الملموسة في معيار المحاسبة للقطاع العام 31، *الأصول غير الملموسة*) والالتزامات التي تم تحملها. مثل هذه المعاملة أو الحدث لا يؤدي إلى شهرة.
 - ج. تحمل التزام أو مجموعة من الالتزامات التي لا تشكل عملية. وفي مثل هذه الحالات، تحدد وتثبت الجهة الالتزامات الفردية التي تم تحملها.
4. لا تنطبق متطلبات هذا المعيار على الاستحواذ من قبل الجهة الاستثمارية، حسبما هي مُعرّفة في معيار المحاسبة للقطاع العام 35، *القوائم المالية الموحدة*، على استثمار في جهة مسيطر عليها يُطلب أن يُقاس بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز. كما لا تنطبق متطلبات هذا المعيار على الاستحواذ على جهات القطاع العام التجارية أو جهات القطاع العام ذات الشخصية الاعتبارية عندما يتم استثناء هذه الجهات من التوحيد والمحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 36، *الاستثمارات في الجهات الزميلة*

والمشاريع المشتركة عملاً بما ورد في الفقرة 8 من معيار المحاسبة للقطاع العام 35، *القوائم المالية الموحدة*.

تعريفات

5. تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:
- تجميع عمليات في القطاع العام** هو جمع العمليات المنفصلة في جهة قطاع عام واحدة.
- تعريفات عامة تتعلق بتجميع حالات تجميع العمليات في القطاع العام لأغراض هذا المعيار، تستخدم حصص حقوق الملكية على نطاق واسع لتعني حصص الملكية للجهات المملوكة للمستثمرين وحصص الملاك أو الأعضاء أو المشاركين في الجهات التعاونية.
- ويمكن أن يكون الأصل قابل للتحديد إذا كان:
- أ. قابلاً للفصل، أي يمكن فصله أو إبعاده عن الجهة وبيعه أو تحويله أو ترخيصه أو تأجيره أو استبداله، سواء بشكل فردي أم مع ترتيب ملزم ذي صلة، أو أصل أو التزام قابل للتحديد، بغض النظر عما إذا كانت الجهة تعتزم القيام بذلك؛ أو
- ب. ناشئ عن ترتيبات ملزمة (بما في ذلك الحقوق المترتبة على عقود أو الحقوق النظامية الأخرى)، بغض النظر عما إذا كانت هذه الحقوق قابلة للتحويل أو يمكن فصلها عن الجهة أو عن الحقوق والواجبات الأخرى.
- الجهة التعاونية** هي جهة، بخلاف الجهة التي يملكها مستثمرون، والتي تقدم توزيعات أرباح أو تكاليف أقل أو منافع اقتصادية أخرى مباشرة إلى ملاكها أو أعضائها أو المشاركين فيها. على سبيل المثال، تعتبر شركة تأمين مشتركة، واتحاد أئتمان، وجمعية تعاونية، كلها جهات تعاونية.
- العملية هي مجموعة متكاملة من الأنشطة والأصول و/أو الالتزامات ذات الصلة، التي يمكن القيام بها وإدارتها بغرض تحقيق أهداف الجهة عن طريق توفير السلع و/أو الخدمات.
- ولأغراض هذا المعيار، يستخدم لفظ **الملاك** بشكل عام ليشمل أي جهة لديها حصص ملكية قابلة للقياس في عملية ما. ويشمل ذلك، على سبيل المثال لا الحصر، أصحاب حقوق الملكية للجهات المملوكة لمستثمرين وملاك أو أعضاء في، أو مشاركين في الجهات التعاونية.
- تجميع عمليات في القطاع العام** تحت سيطرة نفس الجهة هو تجميع عمليات في القطاع العام تكون فيها جميع الجهات أو العمليات المعنية مسيطر عليها في النهاية من قبل الجهة نفسها قبل وبعد تجميع عمليات في القطاع العام.
- تعريفات تتعلق بالدمج
- يؤدي **الدمج** إلى جهة ناتجة وتكون إما:
- أ. تجميع عمليات في القطاع العام لا تحصل فيه أي جهة على سيطرة على واحدة أو أكثر من العمليات؛ أو
- ب. تجميع عمليات في القطاع العام تحصل فيه جهة ما على سيطرة على واحدة أو أكثر من العمليات، والتي يوجد دليل على أن التجميع هو في جوهره الاقتصادي دمج. (توفر من "فقرة إرشادات التطبيق 1" إرشادات إضافية).
- تاريخ الدمج** هو التاريخ الذي تحصل فيه الجهة الناتجة على السيطرة على العمليات المدمجة.

عملية مجمعة هي عملية تجمع مع واحدة أو أكثر من العمليات لتشكيل الجهة الناتجة عن الدمج في الدمج.

الجهة الناتجة عن الدمج هي الجهة التي تنشأ عن تجميع اثنتين أو أكثر من العمليات في دمج (توفر "فقرة إرشادات التطبيق 1" إرشادات إضافية).
التعريفات المتعلقة بالاستحواذ

عملية مستحوذ عليها هي العملية المسيطر عليها من قبل الجهة المستحوذة في الاستحواذ.
الجهة المستحوذة هي الجهة التي تحصل على السيطرة على واحدة أو أكثر من العمليات في الاستحواذ.

الاستحواذ هو تجميع عمليات في القطاع العام تقوم فيه جهة واحد بالسيطرة على واحدة أو أكثر من العمليات، مع وجود أدلة على أن التجميع ليس دمجاً.

تاريخ الاستحواذ هو التاريخ الذي تحصل فيه الجهة المستحوذة على السيطرة على عمليات الجهة المستحوذ عليها.

العوض المحتمل هو عادة واجب على الجهة المستحوذة لتحويل أصول إضافية أو حقوق ملكية إلى الملاك السابقين لعملية الجهة المستحوذ عليها كجزء من عملية تبادل السيطرة على عملية الجهة المستحوذ عليها إذا حدثت أحداث مستقبلية معينة أو تم الوفاء بالشروط. مع ذلك، قد يعطي العوض المحتمل أيضاً للجهة المستحوذة الحق في إعادة العوض المحول سابقاً إذا تم الوفاء بشروط محددة.

الشهرة هي أصل يمثل المنافع الاقتصادية المستقبلية الناشئة عن أصول مقتناة في عملية الاستحواذ والتي لا تُحدد بشكل فردي وتثبت بشكل منفصل.
وفي هذا المعيار، تُستخدم المصطلحات المعروفة في معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى بالمعنى نفسه الذي وردت به في تلك المعايير، كما عُرضت هذه المصطلحات في *قائمة المصطلحات المعرفة* الواردة في نهاية دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام.

تحديد تجميع عمليات في القطاع العام

6. تحدد الجهة ما إذا كانت المعاملة أو أي حدث آخر هو تجميع عمليات في القطاع العام من خلال تطبيق التعريفات في هذا المعيار، والتي تتطلب أن تشكل الأصول والالتزامات عملية. وإذا لم تشكل الأصول والالتزامات عملية، تقوم الجهة بالمحاسبة عن المعاملة أو الحدث الآخر وفق معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى. وتوفر "فقرات إرشادات التطبيق 2-9" إرشادات إضافية بشأن تحديد تجميع العمليات في القطاع العام.

تصنيف تجميع العمليات في القطاع العام

7. يصنف التجميع على أنه دمج إذا لم تحصل أي جهة في القطاع العام على السيطرة على واحدة أو أكثر من العمليات نتيجة التجميع، وتقدم "فقرات إرشادات التطبيق 10-18" إرشادات بشأن تحديد ما إذا كانت جهة ما في تجميع عمليات في القطاع العام تحصل على سيطرة على واحدة أو أكثر من العمليات نتيجة لذلك التجميع.

8. إذا حصلت جهة في تجميع عمليات في القطاع العام على السيطرة على عملية أو أكثر نتيجة للتجميع، يجب على الجهة أن تنظر في الجوهر الاقتصادي للتجميع لتصنيف التجميع على أنه

دمج أو استحواذ. ويصنف التجميع الذي يحصل فيه طرف واحد على السيطرة على واحدة أو أكثر من العمليات على أنه استحواذ، ما لم يكن له الجوهر الاقتصادي للدمج.

9. عند تحديد تصنيف تجميع عمليات في القطاع العام، تأخذ الجهة في الاعتبار ما إذا كانت المعالجة المحاسبية الناتجة عن التجميع تتضمن معلومات تلبى أهداف التقارير المالية وتلبي الخصائص النوعية. ولتقويم الجوهر الاقتصادي للتجميع، تأخذ الجهة في الاعتبار المؤشرات المتعلقة بالعمود وعمليات اتخاذ القرار الواردة في الفقرات 12-13. وتقدم هذه المؤشرات - بصورة فردية أو مجتمعة - عادة دليلاً على أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للدمج. ولا يلزم أن يلبي التجميع كلا المؤشرين ليُصنف على أنه دمج. وتوفر "فقرات إرشادات التطبيق 19-39" إرشادات إضافية.

10. من شأن تحليل المؤشرات المتعلقة بالعمود وعمليات اتخاذ القرار في الفقرات 12-13 أن يؤدي عادة إلى نتيجة حاسمة وأن يقدم أدلة كافية بشأن الجوهر الاقتصادي لتجميع عمليات في القطاع العام لتحديد ما إذا كان التجميع هو دمج. وفي مثل هذه الظروف، فإن التصنيف الناتج والمعالجة المحاسبية المرتبطة به سيضمن وصول المستخدمين إلى المعلومات التي تحقق أهداف التقارير المالية وتلبي الخصائص النوعية.

11. في ظروف استثنائية، بعد تطبيق المؤشرات الواردة في الفقرات 12-13، قد تكون النتائج غير حاسمة أو قد لا توفر أدلة كافية بشأن الجوهر الاقتصادي لتجميع عمليات في القطاع العام. وفي مثل هذه الظروف، تأخذ الجهة أيضاً في الاعتبار التصنيف الذي من شأنه أن يوفر، على أفضل وجه، معلومات تحقق أهداف التقارير المالية، وتلبي بأفضل صورة الخصائص النوعية، مع مراعاة الفقرة 14. وتوفر "فقرات إرشادات التطبيق 40-41" إرشادات إضافية.

المؤشرات التي قد توفر دليلاً على أن التجميع هو دمج المؤشرات المتعلقة بالعمود

12. قد توفر المؤشرات التالية دليلاً على أن التجميع هو دمج:

أ. يسد العوض لأسباب أخرى غير تعويض أولئك الذين لهم حق في صافي أصول العملية المحوِّلة للتنازل عن ذلك الحق (توفر "فقرات إرشادات التطبيق 27-28" إرشادات إضافية)؛ أو

ب. لا يسد العوض لأولئك الذين لهم الحق في صافي أصول العملية المحوِّلة (توفر "فقرات إرشادات التطبيق 29-30" إرشادات إضافية)؛ أو

ج. لا يسد العوض لأنه لا يوجد أي أحد (سواء كان فرداً أم جهة) لها استحقاق في صافي أصول الجهة المحوِّلة (توفر "فقرة إرشادات التطبيق 31" إرشادات إضافية).

المؤشرات المتعلقة بعملية اتخاذ القرار

13. قد توفر المؤشرات التالية دليلاً على أن التجميع هو دمج:

أ. يتم فرض تجميع عمليات في القطاع العام من قبل طرف ثالث دون اشتراك أي جهة في التجميع في عملية اتخاذ القرار (توفر "فقرات إرشادات التطبيق 32-35" إرشادات إضافية)؛ أو

ب. يخضع تجميع عمليات في القطاع العام لموافقة مواطني كل جهة من خلال الاستفتاءات (توفر "فقرة إرشادات التطبيق 36" إرشادات إضافية)؛ أو

ج. يحدث تجميع عمليات في القطاع العام تحت سيطرة نفس الجهة (توفر "فقرات إرشادات التطبيق 37-39" إرشادات إضافية).

وهناك أمور إضافية ينبغي أن تؤخذ في الاعتبار عندما لا توفر المؤشرات المتعلقة بالعمليّة اتخاذ القرار أدلة كافية لتحديد ما إذا كان التجميع يعتبر دمجاً

14. في ظروف استثنائية، قد يؤدي تحليل المؤشرات المتعلقة بالعمليّة واتخاذ القرار، إلى نتائج غير حاسمة أو لا يوفر دليلاً كافياً لتحديد ما إذا كان التجميع هو دمج، بناءً على الجوهر الاقتصادي لتجميع عمليات في القطاع العام والمؤشرات الواردة في الفقرات 12-13. وفي مثل هذه الظروف، تأخذ الجهة في الاعتبار إي تصنيف – والمعالجة المحاسبية المترتبة عليه – يكون من شأنه أن يوفر معلومات تحقق أهداف التقارير المالية على أفضل وجه. وتوفر "فقرات إرشادات التطبيق 42-46" إرشادات إضافية. كما تأخذ الجهة في الاعتبار أيضاً أي تصنيف – والمعالجة المحاسبية المترتبة عليه – يكون من شأنه أن يوفر معلومات تلي بأفضل صورة الخصائص النوعية المتعلقة بالملاءمة، والتعبير الموثوق، والقابلية للفهم، وملاءمة التوقيت، والقابلية للمقارنة، والقابلية للتحقق. توفر "فقرات إرشادات التطبيق 47-50" إرشادات إضافية.

المحاسبة عن الدمج

15. يجب على الجهة الناتجة عن الدمج المحاسبة عن كل دمج بتطبيق طريقة تجميع الحصص المعدلة للمحاسبة.

طريقة تجميع الحصص المعدلة للمحاسبة

16. يتطلب تطبيق طريقة تجميع الحصص المعدلة للمحاسبة:

- أ. تحديد الجهة الناتجة؛ و
- ب. تحديد تاريخ الدمج؛ و
- ج. إثبات وقياس الأصول المستلمة القابلة للتحديد، والالتزامات التي تم تحملها وأي حصة غير مسيطرة في العمليّة المجمعّة، بما يتسق مع المتطلبات في معايير المحاسبة للقطاع العام؛ و
- د. إثبات وقياس مكونات صافي الأصول/ حقوق الملكية والتسويات الأخرى الناتجة عن الدمج.

تحديد الجهة الناتجة عن الدمج

17. بالنسبة لكل دمج، يجب تحديد الجهة الناتجة عن الدمج.

18. تُعرف الفقرة 5 من هذا المعيار الجهة الناتجة عن الدمج بأنها "الجهة التي تنتج عن تجميع عمليتين أو أكثر في دمج". وتحدد الجهة الناتجة عن الدمج بعد ذلك بأنها الجهة التي تحصل على السيطرة على العمليات المجمعّة نتيجة الدمج.

تحديد تاريخ الدمج

19. يجب أن تحدد الجهة الناتجة عن الدمج تاريخ الدمج، وهو التاريخ الذي تحصل فيه على السيطرة على العمليات المجمعّة.

20. قد يكون التاريخ الذي تحصل فيه الجهة الناتجة عن الدمج على السيطرة على عمليات مجمعة هو التاريخ الذي تستلم فيه الجهة الناتجة عن الدمج الأصول وتتحمل التزامات العمليات المجمعة. ومن المحتمل ألا تستلم الجهة الناتجة عن الدمج سند الملكية نظام للأصول أو تتحمل المسؤولية النظامية عن التزامات عمليات مجمعة. وفي هذه الظروف، غالباً ما تحصل الجهة الناتجة عن الدمج على السيطرة على أصول والتزامات عمليات التجميع في التاريخ الذي تُفوض فيه المسؤولية عن الأصول والالتزامات رسمياً إلى الجهة الناتجة عن الدمج. مع ذلك، قد تحصل الجهة الناتجة عن الدمج على السيطرة في تاريخ مختلف. على سبيل المثال، قد ينص التشريع أو الاتفاق المكتوب على أن الجهة الناتجة عن الدمج تحصل على السيطرة على أصول والتزامات عمليات التجميع في تاريخ محدد. ويجب على الجهة الناتجة عن الدمج الأخذ في الاعتبار جميع الحقائق والظروف ذات الصلة عند تحديد تاريخ الدمج.

إثبات وقياس الأصول القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها وأية حقوق ملكية غير مسيطرة في العمليات المجمعة

مبدأ الإثبات

21. اعتباراً من تاريخ الدمج، يجب على الجهة الناتجة عن الدمج إثبات الأصول والالتزامات القابلة للتحديد وأي حقوق ملكية غير مسيطرة مثبتة في القوائم المالية للعمليات المجمعة اعتباراً من تاريخ الدمج. ويخضع إثبات الأصول والالتزامات المستلمة القابلة للتحديد للشروط المحددة في الفقرات 22-23.

شروط الإثبات

22. تستبعد آثار جميع المعاملات بين العمليات المجمعة عند إعداد القوائم المالية للجهة الناتجة عن الدمج (توفر "فقرات إرشادات التطبيق 51-52" إرشادات ذات صلة).

23. يجب أن تستوفي الأصول والالتزامات القابلة للتحديد تعريفات الأصول والالتزامات في إطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل جهات القطاع العام في تاريخ الدمج كي تكون مؤهلة للإثبات على أنها جزء من تطبيق طريقة تجميع الحصص المعدلة. على سبيل المثال، فإن التكاليف التي تتوقع الجهة الناتجة عن الدمج - ولكنها غير ملزمة بذلك - أن تتكبدها في المستقبل لتنفيذ خطتها لوقف نشاط عملية مجمعة أو إنهاء توظيف أو نقل موظفي عملية مجمعة؛ لا تعتبر التزامات في تاريخ الدمج. ومن ثم، فإن الجهة الناتجة عن الدمج لا تثبت تلك التكاليف على أنها جزء من تطبيق طريقة تجميع الحصص المعدلة. وبدلاً من ذلك، تثبت الجهة الناتجة عن الدمج تلك التكاليف في قوائمها المالية بعد التجميع وفق معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى.

تصنيف أو تعيين الأصول والالتزامات في الدمج

24. في تاريخ الدمج، تقوم الجهة الناتجة عن الدمج بتصنيف أو تعيين الأصول والالتزامات المستلمة في الدمج باستخدام التصنيفات أو التعيينات التي سبق استخدامها عن طريق العمليات المجمعة. ولا يجوز للجهة الناتجة عن الدمج اختيار تصنيفات أو تعيينات مختلفة عند الإثبات الأولي، حتى لو سمحت بذلك معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى.

25. في بعض الحالات، تنص معايير المحاسبة للقطاع العام على معالجة محاسبية مختلفة تبعاً للكيفية التي قامت بها جهة ما بتصنيف أو تعيين أصل أو التزام معين. ومن أمثلة التصنيفات

أو التعيينات التي يجب أن تقوم بها الجهة الناتجة عن الدمج على أساس التصنيفات أو التعيينات التي سبق أن طبقتها العمليات المجمعّة على سبيل المثال لا الحصر:

أ. تصنيف أصول والتزامات مالية محددة مقاسة بالقيمة العادلة أو بالتكلفة المستنفذة، وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 41، *الأدوات المالية*؛ و

ب. تعيين أداة مشتقة على أنها أداة تحوط وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 41؛ و

ج. تقويم ما إذا كان ينبغي فصل مشتقات ضمنية عن عقد أساسي وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 41 (وهي مسألة "تصنيف" لأن هذا المعيار يستخدم هذا المصطلح).

مبدأ القياس

26. تقوم الجهة الناتجة عن الدمج بقياس الأصول والالتزامات القابلة للتحديد للعمليات المجمعّة بقيمتها الدفترية في القوائم المالية للعمليات المجمعّة كما هي في تاريخ الدمج، مع مراعاة متطلبات الفقرة 27 (توفر "فقرات إرشادات التطبيق 53-54" إرشادات ذات صلة).
27. يجب أن تقوم الجهة الناتجة عن الدمج بتعديل القيم الدفترية في تاريخ الدمج للأصول والالتزامات القابلة للتحديد للعمليات المجمعّة عند الاقتضاء لكي تتوافق مع السياسات المحاسبية للجهة الناتجة عن الدمج.
28. ينتج عن تطبيق طريقة تجميع الحصص المعدلة جهة ناتجة من دمج واحد مجمع. وتطبق هذه الجهة مجموعة واحدة موحدة من السياسات المحاسبية، تتسق مع متطلبات معايير المحاسبة للقطاع العام، وتعدّل القيم الدفترية للأصول والالتزامات القابلة للتحديد للعمليات المجمعّة، عند الاقتضاء، لكي تتوافق مع تلك السياسات المحاسبية.
29. يجب أن تقوم الجهة الناتجة عن الدمج بقياس أي حصص غير مسيطرة في العمليات المجمعّة بالقيمة الدفترية في القوائم المالية للعمليات المجمعّة كما هي في تاريخ الدمج، وتُعدّل بالحصّة النسبية للحصّة غير المسيطرة من التسويات التي تتم وفق الفقرة 27.
30. تحدد الفقرات 33-35 أنواع الأصول والالتزامات القابلة للتحديد التي تتضمن بنوداً يوفر لها هذا المعيار استثناءات محدودة من مبدأ القياس.

استثناءات من مبدأ الإثبات أو مبدأ القياس

31. يوفر هذا المعيار استثناءات محدودة لمبدأي الإثبات والقياس. وتحدد الفقرات 32-35 كلاً من البنود الخاصة التي وضعت من أجلها استثناءات، وطبيعة تلك الاستثناءات. ويجب على الجهة الناتجة عن الدمج المحاسبة عن تلك البنود بتطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات 32-35، مما سينتج عنه بالنسبة لبعض البنود أن:
- أ. تُثبت إما بتطبيق شروط الإثبات بالإضافة إلى تلك الشروط الواردة في الفقرتين 22-23، وإما بتطبيق متطلبات معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى، مع النتائج التي تختلف نتيجة تطبيق مبدأ وشروط الإثبات.
- ب. تُقاس بمبلغ بخلاف قيمتها الدفترية في تاريخ الدمج.
- استثناء من مبدأ الإثبات
التراخيص والحقوق المماثلة التي سبق منحها عن طريق من عملية مجمعّة لعملية مجمعّة أخرى

32. تثبت الجهة الناتجة عن الدمج الترخيص أو أي حق مماثل، منحتة سابقاً عملية مجمعة لعملية مجمعة أخرى - وأثبت على أنه أصل غير ملموس عن طريق العملية المجمعة المتلقية - على أنه أصل غير ملموس. ولا يجوز استبعاد الترخيص أو الحق مماثل وفق الفقرة 22 (توفر "فقرات إرشادات التطبيق 55-56" إرشادات ذات صلة).
- الاستثناءات من كل من مبدأي الإثبات والقياس
ضرائب الدخل (عند تضمينها في شروط الدمج)
33. قد ينتج عن الدمج الذي يشمل جهات القطاع العام أن تقوم السلطة الضريبية بإعفاء مبالغ للضريبة المستدقة على أنه جزء من شروط الدمج. لا يجوز للجهة الناتجة عن الدمج أن تثبت أي بنود ضريبية أعفي منها نتيجة لشروط الدمج (توفر "فقرات إرشادات التطبيق 57-58" إرشادات ذات صلة).
34. يجب على الجهة الناتجة عن الدمج إثبات وقياس أي بنود ضريبية متبقية مدرجة في - أو ناشئة عن - الدمج وفق معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتناول ضرائب الدخل. ويجب على الجهة الناتجة عن الدمج إثبات وقياس أي إيرادات متبقية من الضرائب المدرجة في - أو الناشئة عن - دمج وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 23، *الإيرادات من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)*.
- منافع الموظفين
35. يجب على الجهة الناتجة عن الدمج إثبات وقياس التزام (أو أصل، إن وجد) تكون له صلة بترتيبات منافع موظفي عملية مجمعة، وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 39، *منافع الموظفين*.
- إثبات وقياس مكونات صافي الأصول / حقوق الملكية نتيجة الدمج
36. لا ينشأ عن الدمج الشهرة (توفر "فقرات إرشادات التطبيق 59-60" إرشادات ذات صلة).
37. يجب على الجهة الناتجة عن الدمج أن تثبت ضمن صافي الأصول / حقوق الملكية قيماً مساوية وعكسية للبنود التالية:
- أ. القيم الدفترية لأصول العملية المجمعة؛ و
ب. القيم الدفترية لالتزامات العملية المجمعة؛ و
ج. القيم الدفترية للحصص غير المسيطرة للعملية المجمعة.
38. يجب على الجهة الناتجة عن الدمج أن تثبت ضمن صافي الأصول / حقوق الملكية التعديلات المقابلة والمتعلقة ب:
- أ. إلغاء المعاملات بين الجهات المجمعة وفق الفقرة 22؛ و
ب. التعديلات التي أدخلت على القيم الدفترية للأصول والالتزامات القابلة للتحديد للعمليات المجمعة عند الاقتضاء لتتوافق مع السياسات المحاسبية للجهة الناتجة عن دمج، وفق الفقرة 27؛ و
ج. التعديلات التي أجريت بشأن الاستثناءات من مبادئ الإثبات و/أو القياس، وفق الفقرات 32-35.
39. قد تعرض الجهة الناتجة عن الدمج المبالغ المثبتة ضمن صافي الأصول / حقوق الملكية وفق الفقرتين 37 و38:
- أ. كرسيد افتتاحي واحد؛ أو

ب. كمكونات منفصلة لصافي الأصول/ حقوق الملكية.

فترة القياس

40. في حالة عدم اكتمال المحاسبة الأولية عن للدمج بنهاية فترة القوائم المالية التي يحدث فيها الدمج، فإنه يجب على الجهة الناتجة عن الدمج أن تعرض في قوائمها المالية مبالغ مؤقتة للبنود التي لم تكتمل المحاسبة عنها. ويجب أن تقوم الجهة الناتجة عن الدمج خلال فترة القياس بتعديل المبالغ المؤقتة المثبتة في تاريخ الدمج بأثر رجعي لتعكس المعلومات الجديدة التي حُصل عليها عن الوقائع والظروف التي كانت قائمة في تاريخ الدمج، والتي لو كانت معروفة، كانت ستؤثر على قياس المبالغ المثبتة في ذلك التاريخ. وخلال فترة القياس، يجب على الجهة الناتجة عن الدمج أيضاً إثبات أصول أو التزامات إضافية إذا حُصل على معلومات جديدة عن الوقائع والظروف التي كانت قائمة في تاريخ الدمج، والتي إن كانت معروفة، كانت ستؤدي إلى إثبات تلك الأصول والالتزامات في ذلك التاريخ. وتنتهي فترة القياس بمجرد حصول الجهة الناتجة عن الدمج على المعلومات التي كان تسعى للحصول عليها بشأن الوقائع والظروف التي كانت قائمة في تاريخ الدمج أو عندما تعلم أنه لا يمكن الحصول على مزيد من المعلومات. مع ذلك، لا يجوز أن تتجاوز فترة القياس سنة واحدة من تاريخ الدمج.

41. فترة القياس هي الفترة التي تلي تاريخ الدمج والتي يمكن للجهة الناتجة عن دمج أن تعدل خلالها المبالغ المؤقتة المثبتة للدمج. وتوفر فترة القياس للجهة الناتجة عن دمج وقتاً معقولاً للحصول على المعلومات اللازمة لتحديد وقياس الأصول والالتزامات القابلة للتحديد وأية حصة غير مسيطرة في العمليات المجمعة في تاريخ الدمج وفق متطلبات هذا المعيار. وبشكل عام، تكون المعلومات اللازمة لتحديد وقياس الأصول والالتزامات القابلة للتحديد وأي حصص غير مسيطرة في العمليات المجمعة متاحة في تاريخ الدمج. مع ذلك، قد لا يكون الأمر كذلك عندما تكون العمليات المجمعة قد أعدت قوائمها المالية سابقاً باستخدام سياسات محاسبية مختلفة.

42. تثبت الجهة الناتجة عن الدمج زيادة (نقص) في المبلغ المؤقت المثبت لأصل (التزام) قابل للتحديد عن طريق تعديل مكونات صافي الأصول/ حقوق الملكية المثبتة وفق الفقرات 37-38. مع ذلك، قد تؤدي المعلومات الجديدة التي يُحصَل عليها خلال فترة القياس أحياناً إلى تعديل المبلغ المؤقت لأكثر من أصل أو التزام. على سبيل المثال، قد تتحمل الجهة الناتجة عن الدمج التزاماً بدفع تعويضات ذات صلة بحادث في إحدى مرافق العملية المجمعة، والتي يُغطى جزء منها أو جميعها من خلال وثيقة تأمين التزام أبرمتها العملية المجمعة. وإذا حصلت الجهة الناتجة عن الدمج على معلومات جديدة خلال فترة القياس حول القيمة الدفترية لذلك الالتزام، تجرى مقاصة بين تسويات المكسب أو الخسارة الناتجة عن التغيير في المبلغ المؤقت المثبت للالتزام (كلياً أو جزئياً) والتسويات المقابلة للمكسب أو الخسارة الناتجة عن التغيير في المبلغ المؤقت المثبت للمطالبة المستحقة من المؤمن.

43. خلال فترة القياس، يجب على الجهة الناتجة عن الدمج أن تثبت تعديلات على المبالغ المؤقتة كما لو كانت المحاسبة عن الدمج قد اكتملت في تاريخ الدمج. ومن ثم، تقوم الجهة الناتجة عن الدمج بتصحيح المعلومات المقارنة للفترة السابقة المعروضة في القوائم المالية حسب الحاجة، بما في ذلك إجراء أي تغيير في الاستهلاك أو الاستنفاد المثبت عند استكمال المحاسبة الأولية عن الدمج.

44. بعد انتهاء فترة القياس، يجب على الجهة الناتجة عن الدمج تعديل المحاسبة عن الدمج فقط لتصحيح خطأ وفقاً لمعييار المحاسبة للقطاع العام 3، *السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء.*

التكاليف المتعلقة بالدمج

45. التكاليف ذات الصلة بالدمج هي التكاليف التي تتكبدها الجهة الناتجة عن الدمج أو العمليات المجمعة من أجل تنفيذ الدمج. وتشمل هذه التكاليف الأتعاب الاستشارية والنظامية والمحاسبية وأتعاب التقييم وغيرها من الأتعاب المهنية أو الاستشارية؛ والتكاليف الإدارية العامة؛ وأي تكاليف لتسجيل وإصدار أوراق مالية تمثل ديناً وحقوق ملكية. ويجب على الجهة الناتجة عن الدمج والعمليات المجمعة المحاسبة عن التكاليف المتعلقة بالدمج على أنها مصروفات في الفترات التي يتم فيها تكبد التكاليف واستلام الخدمات، مع استثناء واحد. حيث تُثبت تكاليف إصدار أوراق مالية تمثل ديناً أو حقوق ملكية وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 28، *الأدوات المالية: العرض ومعييار المحاسبة للقطاع العام 41: الأدوات المالية.*

القياس والمحاسبة في تواريخ لاحقة

46. بشكل عام، تقوم الجهة الناتجة عن الدمج في وقت لاحق بقياس الأصول والالتزامات المستلمة وأدوات حقوق الملكية الصادرة من الدمج وفق معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى التي تطبق على تلك البنود بحسب طبيعتها. مع ذلك، يوفر هذا المعيار إرشادات بشأن القياس والمحاسبة في تواريخ لاحقة عما يلي من أصول مستلمة والتزامات تم تحملها أو تكبدها في الدمج:

- أ. التراخيص والحقوق المماثلة التي منحتها سابقاً عملية مجمعة لعملية مجمعة أخرى؛ و
- ب. التحويلات، القروض الميسرة والمنافع المماثلة المستلمة من قبل عملية مجمعة على أساس ضوابط تتغير نتيجة للدمج؛ و
- ج. ضرائب الدخل (عندما لا تدرج في شروط الدمج).

التراخيص والقروض الميسرة والحقوق المماثلة التي سبق أن منحتها إحدى العمليات المجمعة لعملية مجمعة أخرى

47. يجب استنفاد الترخيص أو الحق المماثل الذي منح سابقاً من عملية مجمعة لعملية مجمعة أخرى وأثبت على أنه أصل غير ملموس، على مدى الفترة المتبقية من الترتيب الملزم الذي مُنح فيه هذا الحق، عندما يكون الحق قد مُنح لفترة محددة. وعندما يُمنح هذا الحق لفترة غير محددة، تقوم الجهة الناتجة عن الدمج بإجراء اختبار هبوط في القيمة للحق سنوياً على الأقل، كلما كان هناك مؤشر على أن هذا الحق قد هبطت قيمته. ويجب على الجهة الناتجة عن الدمج، التي تبيع في وقت لاحق هذا الترخيص أو الحق المماثل لطرف ثالث، أن تأخذ في الاعتبار القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة عند تحديد المكسب أو الخسارة الناتجة عن البيع.

التحويلات والقروض الميسرة والمنافع المماثلة المستلمة من قبل عملية مجمعة على أساس ضوابط قد تتغير نتيجة للدمج

48. يجب إعادة تقييم التحويلات أو القروض الميسرة أو المنافع المماثلة المستلمة من قبل عملية مجمعة على أساس ضوابط قد تتغير نتيجة للدمج، وفق معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى (توفر "فقرات إرشادات التطبيق 61-63" إرشادات ذات صلة).

ضرائب الدخل (عندما لا تدرج في شروط الدمج)

49. قد ينتج عن الدمج الذي يشمل جهات القطاع العام أن تقوم السلطة الضريبية بإعفاء مبالغ للضريبة لاحقة للدمج. ويجب على الجهة الناتجة عن الدمج المحاسبة عن هذا الإعفاء الضريبي على أساس مستقبلي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتناول ضرائب الدخل.

عرض القوائم المالية

50. وباستثناء عندما لا تكون الجهة الناتجة عن الدمج جهة جديدة بعد تجميع عمليات في القطاع العام، تتكون المجموعة الأولى من القوائم المالية للجهة الناتجة عن دمج بعد الدمج من:

- أ. قائمة مركز مالي افتتاحية في تاريخ الدمج؛ و
- ب. قائمة مركز مالي في تاريخ القوائم المالية؛ و
- ج. قائمة الأداء المالي للفترة من تاريخ الدمج وحتى تاريخ القوائم المالية؛ و
- د. قائمة التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية للفترة من تاريخ الدمج وحتى تاريخ القوائم المالية؛ و
- هـ. قائمة التدفقات النقدية للفترة من تاريخ الدمج وحتى تاريخ القوائم المالية؛ و
- و. إذا جعلت الجهة موازنتها المعتمدة متاحة للعموم، المقارنة بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية للفترة من تاريخ الدمج وحتى تاريخ القوائم المالية، إما كقائمة مالية إضافية منفصلة كعمود لمبالغ الموازنة في القوائم المالية؛ و
- ز. الإيضاحات، والتي تتضمن ملخصاً عن السياسات المحاسبية المهمة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.

51. عندما لا تكون الجهة الناتجة عن الدمج جهة جديدة بعد تجميع عمليات في القطاع عام، يجب أن تفصح الجهة الناتجة عن الدمج عن:

- أ. المبالغ المثبتة لكل فئة رئيسة من الأصول والالتزامات، ومكونات صافي الأصول / حقوق الملكية من العمليات المجمعة المتضمنة في الجهة الناتجة عن الدمج؛ و
- ب. أي تعديلات تجرى على مكونات صافي الأصول / حقوق الملكية عند الاقتضاء لتوفيق السياسات المحاسبية للعمليات المجمعة مع تلك الخاصة بالجهة الناتجة عن الدمج؛ و
- ج. أي تعديلات تجرى لاستبعاد المعاملات بين العمليات المجمعة.

52. مع مراعاة المتطلبات في الفقرتين 54 و56، يسمح للجهة الناتجة عن دمج ولكنها ليست مطالبة بذلك، بعرض القوائم المالية للفترة السابقة لتاريخ الدمج (توفر "فقرات إرشادات التطبيق 64-65" إرشادات ذات صلة). وحينما تختار الجهة الناتجة عن الدمج عرض القوائم المالية للفترة السابقة لتاريخ الدمج، فإنه يجب عليها أن تفصح عن المعلومات المطلوبة في الفقرة 54 (j).

الإفصاحات

53. يجب أن تفصح الجهة الناتجة عن الدمج عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقويم طبيعة الدمج وأثره المالي.
54. لتحقيق الهدف في الفقرة 53، يجب على الجهة الناتجة عن الدمج أن تفصح عن المعلومات التالية لكل دمج يحدث خلال فترة القوائم المالية:
- أ. اسم ووصف لكل عملية مجمّعة.
 - ب. تاريخ الدمج.
 - ج. الأسباب الرئيسية للدمج، بما في ذلك، عند الاقتضاء، الأساس النظامي للدمج.
 - د. المبالغ المثبتة في تاريخ الدمج لكل فئة رئيسية من الأصول والالتزامات المحوّلة.
 - هـ. التسويات التي أجريت على القيم الدفترية للأصول والالتزامات المثبتة عن طريق كل عملية مجمّعة في تاريخ الدمج:
- (1) لاستبعاد أثر المعاملات بين العمليات المجمّعة وفقاً للفقرة 22؛ و
 - (2) لتتوافق مع السياسات المحاسبية للجهة الناتجة عن دمج وفقاً للفقرة 27.
- و. تحليل صافي الأصول/ حقوق الملكية، بما في ذلك أي مكونات تُعرض بشكل منفصل، وأي تسويات هامة مثل فوائض أو عجوزات إعادة التقييم المثبتة وفقاً للفقرتين 37-38.
- ز. إذا اختارت الجهة الناتجة عن الدمج عرض قوائم مالية للفترات السابقة لتاريخ الدمج وفقاً للفقرة 52، فإنه يجب على الجهة الناتجة عن الدمج أن تفصح عن المعلومات التالية عن كل عملية مجمّعة:
- (1) قائمة المركز المالي في نهاية الفترة (الفترات) السابقة؛ و
 - (2) قائمة الأداء المالي للفترة (الفترات) السابقة؛ و
 - (3) قائمة التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية للفترة (الفترات) السابقة؛ و
 - (4) قائمة التدفقات النقدية للفترة (الفترات) السابقة؛ و
 - (5) الإفصاحات، والتي تتضمن ملخصاً للسياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.
- ولا يجوز للجهة الناتجة عن دمج أن تعيد عرض هذه المعلومات، بل يجب عليها الإفصاح عن هذه المعلومات على الأساس نفسه المستخدم في القوائم المالية للعمليات المجمّعة. ويجب على الجهة الناتجة عن الدمج أن تفصح عن الأساس الذي تستند إليه في عرض تلك المعلومات.
- ح. في وقت اعتماد إصدار القوائم المالية للجهة الناشئة، إذا كان تاريخ القوائم المالية الأخير لأي من العمليات المجمّعة لا يسبق تاريخ الدمج مباشرة، فإنه يجب على الجهة الناتجة عن الدمج أن تفصح عن المعلومات التالية:
- (1) مبالغ الإيرادات والمصروفات، والفائض أو العجز في كل عملية مجمّعة من آخر تاريخ للقوائم المالية للعمليات المجمّعة حتى تاريخ الدمج. ويجب تحليل مبالغ الإيرادات بأسلوب مناسب لعمليات الجهة، وفق الفقرة 108 من معيار المحاسبة للقطاع العام 1، *عرض القوائم المالية*. ويجب تحليل مبالغ المصروفات باستخدام تصنيف بناءً إما على طبيعة المصروفات أو على وظيفتها داخل الجهة، أيهما

- يقدم معلومات تعبر بموثوقية وأكثر ملاءمة، وفقاً للفقرة 109 من معيار المحاسبة للقطاع العام 1.
- (2) المبالغ التي عرضتها كل عملية مجمّعة مباشرة قبل تاريخ الدمج لكل فئة رئيسية من الأصول والالتزامات.
- (3) المبالغ التي عرضتها كل عملية مجمّعة مباشرة قبل تاريخ الدمج في صافي الأصول/ حقوق الملكية.
- ولا يطلب من الجهة الناتجة عن الدمج الإفصاح عن هذه المعلومات عندما تختار عرض القوائم المالية للفترات السابقة لتاريخ الدمج على النحو المحدد في الفقرة الفرعية (ج) أعلاه.
55. يجب على الجهة الناتجة عن الدمج أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقويم الآثار المالية للتسويات التي أثبتت في فترة القوائم المالية الحالية والمتعلقة بعمليات الدمج التي حدثت خلال الفترة أو في فترات القوائم المالية السابقة.
56. لتحقيق الهدف في الفقرة 55، يجب على الجهة الناتجة عن الدمج أن تفصح عن المعلومات التالية:
- أ. إذا لم تكن المحاسبة الأولية عن الدمج مكتملة (انظر الفقرة 40) بالنسبة لأصول أو التزامات معينة، ولم تحدد المبالغ المثبتة في القوائم المالية للدمج إلا بشكل مؤقت:
- (1) أسباب عدم اكتمال المحاسبة الأولية للدمج؛ و
- (2) الأصول أو الالتزامات التي لم تكتمل المحاسبة الأولية بشأنها؛ و
- (3) طبيعة ومبلغ أي تسويات لفترة القياس المثبتة خلال فترة القوائم المالية وفق الفقرة 43.
- ب. إذا أُعفي من مبالغ ضريبية مستحقة نتيجة لشروط الدمج (انظر الفقرات 33-34):
- (1) مبلغ الضريبة المستحقة التي أُعفي منها؛ و
- (2) عندما تكون الجهة الناتجة عن الدمج هي السلطة الضريبية، تفاصيل التسوية التي أُجريت على الضرائب المستحقة.
57. إذا لم تحقق الإفصاحات المحددة المطلوبة وفق هذا المعيار وغيرها من معايير المحاسبة للقطاع العام الأهداف المحددة في الفقرتين 53 و55، يجب على الجهة الناتجة عن الدمج أن تفصح عن أي معلومات إضافية ضرورية لتحقيق تلك الأهداف.

المحاسبة عن الاستحواذ

58. تقوم الجهة المستحوذة بحساب كل استحواذ بتطبيق طريقة الاستحواذ للمحاسبة.

طريقة الاستحواذ للمحاسبة

59. يتطلب تطبيق طريقة الاستحواذ للمحاسبة:

- أ. تحديد الجهة المستحوذة؛ و
- ب. تحديد تاريخ الاستحواذ؛ و

- ج. إثبات وقياس الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها وأي حصة غير مسيطرة في العملية المستحوذ عليها؛ و
د. إثبات وقياس الشهرة أو المكسب أو الخسارة من الاستحواذ.

تحديد الجهة المستحوذة

60. بالنسبة لكل استحواذ، يجب تحديد الطرف في التجميع الذي يحصل على السيطرة على عملية أو أكثر باعتباره الجهة المستحوذة.
61. يحدد الطرف الذي يحصل على السيطرة على عملية أو أكثر في التجميع عند تحديد تصنيف تجميع عمليات في القطاع العام وفق الفقرتين 7 و 8 و"فقرات إرشادات التطبيق 10-18".

تحديد تاريخ الاستحواذ

62. يجب أن تحدد الجهة المستحوذة تاريخ الاستحواذ، وهو التاريخ التي تحصل فيه على السيطرة على عملية مستحوذ عليها.
63. التاريخ الذي تحصل فيه الجهة المستحوذة على السيطرة على العملية المستحوذ عليها هو، بصفة عامة، التاريخ الذي تحول فيه الجهة المستحوذة بشكل نظامي العوض، و/أو تقني فيه أصولًا وتتحمل التزامات العملية المستحوذ عليها - تاريخ إتمام الصفقة. مع ذلك، قد تحصل الجهة المستحوذة على السيطرة في تاريخ سبق على تاريخ إتمام الصفقة أو بعده. على سبيل المثال، يسبق تاريخ الاستحواذ تاريخ إتمام الصفقة عندما تنص اتفاقية مكتوبة على أن الجهة المستحوذة تحصل على السيطرة على العملية المستحوذ عليها في تاريخ قبل تاريخ إتمام الصفقة. ويجب على الجهة المستحوذة أن تأخذ بالاعتبار جميع الحقائق والظروف ذات الصلة عند تحديد تاريخ الاستحواذ.

- إثبات وقياس الأصول المقتناة القابلة للتحديد، والالتزامات التي تم تحملها وأي حصة غير مسيطرة في العملية المستحوذ عليها
مبدأ الإثبات

64. يجب على الجهة المستحوذة أن تثبت في تاريخ الاستحواذ، بشكل منفصل عن الشهرة المثبتة الأصول المقتناة القابلة للتحديد، والالتزامات التي تم تحملها، وأي حصة غير مسيطرة في العملية المستحوذ عليها. ويخضع إثبات الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها للشروط المحددة في الفقرتين 65 و 66.

شروط الإثبات

65. يجب أن تستوفي الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها تعريفات الأصول والالتزامات في إطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام في تاريخ الاستحواذ، حتى تكون مؤهلة للإثبات على أنها جزء من تطبيق طريقة الاستحواذ. على سبيل المثال، التكاليف التي تتوقع الجهة المستحوذة - ولكنها ليست ملزمة بذلك - أن تتكبدها في المستقبل لإنفاذ خطتها للخروج من أحد أنشطة العملية المستحوذ عليها أو لإنهاء توظيف موظفي العملية المستحوذ عليها أو تحويلهم إلى مكان جديد، لا تعتبر التزامات في تاريخ الاستحواذ. ومن ثم، لا تثبت الجهة المستحوذة هذه التكاليف كجزء من تطبيق طريقة الاستحواذ. وبدلاً من ذلك، تثبت الجهة المستحوذة هذه التكاليف في قوائمها المالية بعد التجميع وفق معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى.

66. بالإضافة إلى ذلك، كي تكون مؤهلة للإثبات كجزء من تطبيق طريقة الاستحواذ، يجب أن تكون الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها جزءاً مما تبادلتها الجهة المستحوذة والعملية المستحوذ عليها (أو ملاكها السابقون) في معاملة الاستحواذ وليست نتيجة معاملات منفصلة. ويجب على الجهة المستحوذة أن تطبق الإرشادات الواردة في الفقرات 109-111 لتحديد أي من الأصول المقتناة أو الالتزامات التي تم تحملها يعتبر جزءاً من عملية التبادل مقابل العملية المستحوذ عليها، وأي منها - إن وجد - يعتبر نتيجة معاملات منفصلة كي يُحاسب عنها وفق طبيعتها ومعايير المحاسبة للقطاع العام التي تنطبق عليها.
67. قد ينتج عن تطبيق الجهة المستحوذة لمبدأ الإثبات وشروطه إثبات بعض الأصول والالتزامات التي لم تثبتتها العملية المستحوذ عليها سابقاً في قوائمها المالية على أنها أصول والتزامات. على سبيل المثال، تثبت الجهة المستحوذة الأصول غير الملموسة القابلة للتحديد، مثل براءة اختراع أو العلاقة مع العملاء، والتي لم تثبتتها العملية المستحوذ عليها في قوائمها المالية على أنها أصول لأنها قد طوّرت داخلياً وحملت تكاليفها كمصروفات.
68. توفر "فقرات إرشادات التطبيق 75-84" إرشادات بشأن إثبات الأصول غير الملموسة. وتحدد الفقرات 76-82 أنواع من الأصول والالتزامات القابلة للتحديد التي تتضمن بنوداً يوفر لها هذا المعيار استثناءات محدودة من مبدأ وشروط الإثبات.
69. تصنيف أو تعيين الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها في الاستحواذ. في تاريخ الاستحواذ، يجب على الجهة المستحوذة أن تصنف أو تعين الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها كلما كان ذلك ضرورياً لتطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى في وقت لاحق. ويجب على الجهة المستحوذة أن تجري تلك التصنيفات أو التعيينات على أساس شروط الترتيب الملزم (بما في ذلك الشروط التعاقدية)، والظروف الاقتصادية، وسياساتها التشغيلية أو المحاسبية والظروف الأخرى ذات الصلة التي كانت قائمة في تاريخ الاستحواذ.
70. في بعض الحالات، تقدم معايير المحاسبة للقطاع العام طرقاً مختلفة للمحاسبة تبعاً للكيفية التي تصنف أو تعين بها الجهة أصلاً أو التزاماً معيناً. وتشمل أمثلة التصنيفات أو التعيينات التي يجب على الجهة المستحوذة أن تجربها على أساس الظروف ذات الصلة كما هي موجودة في تاريخ الاستحواذ، ولكنها لا تقتصر على:
- أ. تصنيف أصول والتزامات مالية معينة على أنها مقاسة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز أو بالتكلفة المستنفدة، أو على أنها أصل مالي مقاس بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/حقوق الملكية وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 41؛ و
- ب. تعيين أداة مشتقة على أنها أداة تحوط وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 41؛ و
- ج. تقويم ما إذا كان ينبغي فصل المشتقات الضمنية عن العقد الأساسي وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 41 (والتي هي مسألة "تصنيف" حيث إن هذا المعيار يستخدم هذا المصطلح).
71. يقدم هذا المعيار استثناءين من المبدأ الوارد في الفقرة 69:
- أ. تصنيف عقد الإيجار الذي تكون فيه الجهة المستحوذ عليها هي المؤجر على أنه إما عقد إيجار تشغيلي أو عقد إيجار تمويلي وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 43، عقود الإيجار؛ و

ب. تصنيف عقد على أنه عقد تأمين وفق معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتناول عقود التأمين.
ويجب على الجهة المستحوذة أن تصنف هذه الترتيبات الملزمة على أساس الشروط والعوامل الأخرى عند بدء الترتيبات الملزمة (أو، إذا عُدلت شروط الترتيب الملزم بطريقة تغير من تصنيفه، في تاريخ ذلك التعديل، والذي قد يكون هو تاريخ الاستحواذ).

مبدأ القياس

72. يجب على الجهة المستحوذة قياس الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها بقيمتها العادلة في تاريخ الاستحواذ.
73. في كل استحواذ، يجب على الجهة المستحوذة في تاريخ الاستحواذ قياس مكونات الحصص غير المسيطرة في العملية المستحوذ عليها، والتي هي حصص ملكية عالية وتمنح حاملها الحق في حصة نسبية في صافي أصول الجهة في حالة التصفية إما:
أ. بالقيمة العادلة؛ أو
ب. بالحصة النسبية لأدوات الملكية الحالية في المبالغ المثبتة لصافي الأصول القابلة للتحديد في العملية المستحوذ عليها.
يجب أن تقاس جميع المكونات الأخرى للحصص غير المسيطرة بقيمتها العادلة في تاريخ الاستحواذ، ما لم تتطلب معايير المحاسبة للقطاع العام أساساً آخر للقياس.
74. تحدد الفقرات 78-84 أنواع الأصول والالتزامات القابلة للتحديد التي تتضمن بنوداً يوفر لها هذا المعيار استثناءات محدودة لمبدأ القياس.
- الاستثناءات من مبدئي الإثبات أو القياس*
75. يقدم هذا المعيار استثناءات محدودة لمبدئي الإثبات والقياس. وتحدد الفقرات 76-84 كلاً من البنود الخاصة التي قُدِّمت استثناءات بشأنها وطبيعة هذه الاستثناءات. وتقوم الجهة المستحوذة بالمحاسبة عن تلك البنود بتطبيق المتطلبات في الفقرات 76-84، والتي سوف ينتج عنها بعض البنود التي:
أ. تثبت إما من خلال تطبيق شروط الإثبات بالإضافة إلى تلك الواردة في الفقرتين 65-66 وإما من خلال تطبيق متطلبات معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى، مع نتائج تختلف عن تطبيق مبدأ الإثبات وشروطه.
ب. تُقاس بمبلغ بخلاف قيمتها العادلة في تاريخ الاستحواذ.
استثناء من مبدأ الإثبات
الالتزامات المحتملة
76. يُعرف معيار المحاسبة للقطاع العام 19، *المخصصات، والالتزامات المحتملة، والأصول المحتملة* الالتزام المحتمل على أنه:
أ. واجب ممكن والذي 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 الجهة؛ أو
ب. واجب حالي ينشأ عن أحداث سابقة، لكن لم يُثبت لأنه:
(1) من غير المحتمل أنه سيلزم تدفق خارجي لموارد تنطوي على منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة، لتسوية الواجب؛ أو

(2) لا يمكن قياس مبلغ الواجب بموثوقية كافية.

77. لا تنطبق المتطلبات في معيار المحاسبة 19 عند تحديد أي الالتزامات المحتملة يجب إثباتها في تاريخ الاستحواذ. وبدلاً من ذلك، يجب على الجهة المستحوذة أن تثبت، في تاريخ الاستحواذ، الالتزام المحتمل المفترض ضمن استحواذ عندما يُحوّل العوض إذا كان واجباً حالياً ناشئاً عن أحداث سابقة ويمكن قياس قيمته العادلة بموثوقية¹. وبناء عليه، بعكس ما ورد في معيار المحاسبة للقطاع العام 19، تثبت الجهة المستحوذة للالتزام المحتمل المفترض ضمن استحواذ عندما يُحوّل العوض في تاريخ الاستحواذ، حتى لو كان من غير المحتمل أنه سيلزم تدفق خارجي لموارد تنطوي على منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة لتسوية الواجب. وتوفر الفقرة 115 إرشادات بشأن المحاسبة اللاحقة عن الالتزامات المحتملة.

استثناءات من مبدأ الإثبات والقياس

ضرائب الدخل (عند إدراجها في شروط الاستحواذ)

78. قد ينتج عن الاستحواذ الذي تقوم به جهة القطاع العام الحصول على إعفاء من مبالغ ضريبة مستحقة من قبل السلطة الضريبية كجزء من شروط الاستحواذ. ولا يجوز للجهة المستحوذة أن تثبت أي بنود ضريبية يُعفى منها نتيجة لشروط الاستحواذ (توفر "فقرات إرشادات التطبيق 85-87" إرشادات ذات صلة).

79. يجب على الجهة المستحوذة أن تثبت وتقيس أي بنود ضريبية متبقية متضمنة في - أو ناتجة عن - استحواذ وفق معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتناول ضرائب الدخل. ويجب على الجهة المستحوذة أن تثبت وتقيس أي إيرادات متبقية من الضرائب المتضمنة في الاستحواذ أو الناشئة عنه وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 23.

منافع الموظفين

80. يجب على الجهة المستحوذة أن تثبت وتقيس التزام (أو أصل، إن وجد) يتعلق بترتيبات منافع موظفي العملية المستحوذ عليها وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 39.

الأصول التعويضية

81. قد يعوض البائع في استحواذ بشكل تعاقدية الجهة المستحوذة عن نتيجة احتمالية أو حالة عدم تأكد تتعلق بجميع أو بجزء من أصل أو التزام معين. على سبيل المثال، قد يعوض البائع الجهة المستحوذة عن الخسائر التي تزيد عن مبلغ معين من التزام ينشأ عن احتمال معين، بعبارة أخرى، سوف يضمن البائع ألا يزيد التزام الجهة المستحوذة عن مبلغ معين. ونتيجة لذلك، تحصل الجهة المستحوذة على أصل تعويضي. ويجب على الجهة المستحوذة أن تثبت أصلاً تعويضاً في الوقت نفسه الذي تثبت فيه البند المُعوض ويُقاس على الأساس نفسه مثل البند المُعوض، مع مراعاة الحاجة لمخصص تقييم للمبالغ غير القابلة للتحصيل. ومن ثم، عندما يتعلق التعويض بأصل أو التزام يُثبت في تاريخ الاستحواذ ويُقاس بقيمته العادلة في تاريخ الاستحواذ، فإنه يجب على الجهة المستحوذة أن تثبت الأصل التعويضي في تاريخ الاستحواذ مقاساً بقيمته العادلة في ذلك التاريخ. وبالنسبة للأصل التعويضي الذي يُقاس بالقيمة العادلة، تُضمن آثار عدم التأكد بشأن التدفقات النقدية المستقبلية بسبب اعتبارات

1 المعلومات الموثوقة تكون خالية من الخطأ والتحيز ذي الأهمية النسبية، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين لتعبير بأمانة عما تصرح أنها تعبر عنه أو ما يمكن أن يتوقع بشكل معقول أنها تعبر عنه. وتناقش الفقرة 16 من أساس الاستنتاجات المرافق لمعيار المحاسبة للقطاع العام 1 المدخل الانتقالي لتوضيح الموثوقية.

إمكانية التحصيل في قياس القيمة العادلة، ولا تكون هناك ضرورة لتكوين مخصص تقييم منفصل (توفر "فقرة إرشادات التطبيق 88" إرشادات ذات صلة).

82. في بعض الظروف، قد يتعلق التعويض بأصل أو التزام يكون مُستثنى من مبدئي الإثبات أو القياس. على سبيل المثال، قد يتعلق التعويض بالالتزام محتمل غير مُثبت في تاريخ الاستحواذ لأن قيمته العادلة غير قابلة للقياس بشكل موثوق في ذلك التاريخ. وبدلاً من ذلك، فإن التعويض قد يتعلق بأصل أو التزام، على سبيل المثال، الذي ينتج عن استحقاقات الموظفين، ويقاس على أساس غير القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ. في هذه الظروف، يجب أن يثبت أصل تعويضي ويقاس باستخدام افتراضات تتسق مع تلك المستخدمة لقياس البند المُعوض، مع مراعاة تقدير الإدارة لإمكانية تحصيل الأصل التعويضي وأية قيود تعاقدية على المبلغ المُعوض. وتوفر الفقرة 116 إرشادات بشأن المحاسبة للاصقة عن الأصل التعويضي.

عقود الإيجار التي تكون فيها العملية المستحوذ عليها هي المستأجر يجب على الجهة المستحوذة أن تُثبت أصول حقوق الاستخدام والتزامات عقود الإيجار لعقود الإيجار المحددة وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 43 والتي تكون فيها العملية المستحوذ عليها هي المستأجر. إن الجهة المستحوذة ليست مطالبة بإثبات أصول حقوق استخدام والتزامات عقود إيجار لما يلي:

أ. عقود الإيجار التي ينتهي أجل عقد الإيجار فيها (حسبما هو مُعرّف في معيار المحاسبة للقطاع العام 43) خلال 12 شهراً من تاريخ الاستحواذ؛ أو
ب. عقود الإيجار التي يكون فيها الأصل محل العقد ذا قيمة منخفضة (حسبما هو موضح في فقرات إرشادات التطبيق 4-9 من معيار المحاسبة للقطاع العام 43).

82ب. يجب على الجهة المستحوذة قياس التزام عقد الإيجار بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار المتبقية (حسبما هي مُعرّفة في معيار المحاسبة للقطاع العام 43) كما لو كان عقد الإيجار المقتنى عقد إيجار جديد في تاريخ الاستحواذ. ويجب على الجهة المستحوذة قياس أصل حق الاستخدام بنفس مبلغ التزام عقد الإيجار، مع تعديله لعكس الشروط المواتية أو غير المواتية لعقد الإيجار مقارنة بشروط السوق. الاستثناءات من مبدأ القياس الحقوق المُعاد اقتناؤها

83. يجب على الجهة المستحوذة قياس قيمة الحق المُعاد اقتناؤه المثبت على أنه أصل غير ملموس على أساس المدة المتبقية للترتيب الملزم ذي الصلة بغض النظر عما إذا كان المشاركون في السوق سينظرون في التجديدات الممكنة للترتيبات الملزمة عند قياس قيمته العادلة. وتوفر "فقرتان إرشادات التطبيق 79 و80" إرشادات ذات الصلة.

معاملات الدفع على أساس الأسهم
84. تقوم الجهة المستحوذة بقياس أداة الالتزام أو أداة حقوق الملكية التي تتعلق بمعاملات دفع مبنية على أساس الأسهم للعملية المستحوذ عليها، أو إطلال لمعاملات الدفع المبنية على أساس الأسهم للعملية المستحوذ عليها بمعاملات دفع مبنية على أساس الأسهم للجهة المستحوذة وفق معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتناول المدفوعات على أساس السهم.

الأصول المحتفظ بها للبيع

84. يجب على الجهة المستحوذة أن تقيس الأصل غير المتداول المقتني (أو مجموعة الاستبعاد المقتناة) المُصنف على أنه محتفظ به للبيع في تاريخ الاستحواذ وفقاً لمعيير المحاسبة للقطاع العام 44، *الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة* بالقيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع وفقاً للفقرات 22-26 من ذلك المعيار.

إثبات وقياس الشهرة أو المكسب نتيجة الشراء بسعر تفاضلي
85. يجب على الجهة المستحوذة أن تثبت الشهرة اعتباراً من تاريخ الاستحواذ، وتقاس بمقدار زيادة (أ) على (ب) أدناه، مع مراعاة متطلبات الفقرة 86:
أ. مجموع:

- (1) العوض المحول الذي يقاس وفق هذا المعيار، والذي يتطلب عادة القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ (انظر الفقرة 95)؛ و
- (2) مبلغ أي حصة غير مسيطرة في عملية الجهة المستحوذ عليها والتي تقاس وفق هذا المعيار؛ و
- (3) في عملية الاستحواذ المنجزة على مراحل (انظر الفقرات 99-100)، القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصة حقوق الملكية المُحتفظ بها سابقاً للجهة المستحوذة في العملية المستحوذ عليها.

ب. صافي المبالغ في تاريخ الاستحواذ للأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها، والتي تُقاس وفقاً لهذا المعيار.

86. يجب على الجهة المستحوذة أن تثبت الشهرة فقط إلى الحد الذي يؤدي فيه الاستحواذ إلى:
أ. توليد تدفقات نقدية داخلية (مثل استحواذ عملية مولدة للنقد)؛ و/أو
ب. انخفاض صافي التدفقات النقدية الخارجة للجهة المستحوذة.

ويجب على الجهة المستحوذة أن تثبت أي زيادة إضافية في (أ) على (ب) في الفقرة 85 أعلاه على أنها خسارة في الفائض أو العجز. وتوفر "فقرة إرشادات التطبيق 93" إرشادات تطبيق ذات صلة.

87. في الاستحواذ التي تتبادل فيها الجهة المستحوذة والعملية المستحوذ عليها (أو ملاكها السابقون) حصص حقوق ملكية فقط، قد تكون القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصص حقوق ملكية العملية المستحوذ عليها أكثر قابلية للقياس بموثوقية من القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصص حقوق ملكية الجهة المستحوذة. وعندما يكون الأمر كذلك، يجب على الجهة المستحوذة أن يحدد مبلغ الشهرة باستخدام القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصص حقوق ملكية العملية المستحوذ عليها بدلاً من القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصص حقوق الملكية المحولة. ولتحديد مبلغ الشهرة في عملية استحوذ لم يُحول فيها عوض، فإنه يجب على الجهة المستحوذة أن تستخدم القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصص الجهة المستحوذة في عملية الجهة المستحوذ عليها بدلاً من القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ للعوض المُحوّل (فقرة 85 (أ) (1)). توفر "فقرة إرشادات التطبيق 94" إرشادات ذات الصلة.

الشراء بسعر تفاضلي

88. أحياناً في تجميع لعمليات في القطاع العام مصنف كإقتناء، قد تقوم الجهة المستحوذة بالشراء بسعر تفاضلي، وهو الاستحواذ الذي يتجاوز فيه المبلغ في الفقرة 85 (ب) مجموع

المبالغ المحددة في الفقرة 85(أ). وإذا بقيت هذه الزيادة بعد تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة 90، فإنه يجب على الجهة المستحوذة أن تثبت المكسب الناتج ضمن الفائض أو العجز في تاريخ الاستحواذ. ويجب أن ينسب المكسب إلى الجهة المستحوذة.

89. قد يحدث الشراء بسعر تفاضلي، على سبيل المثال، في الاستحواذ الذي يكون بيعاً إجبارياً يتصرف فيه البائع تحت ضغط اقتصادي. مع ذلك، يمكن أيضاً أن يترتب على استثناءات الإثبات أو القياس لبنود معينة نوقشت في الفقرات 76-84 إثبات مكسب (أو تغيير مبلغ مكسب سبق إثباته) من الشراء بسعر تفاضلي.

90. قبل إثبات مكسب من الشراء بسعر تفاضلي، يجب على الجهة المستحوذة أن تعيد تقويم ما إذا كانت قد حددت بشكل صحيح جميع الأصول المقتناة وجميع الالتزامات التي تم تحملها، ويجب عليها أن تثبت أي أصول أو التزامات إضافية والتي حُدِّدت نتيجة لذلك. ويجب على الجهة المستحوذة حينئذ مراجعة الإجراءات المُستخدمة لقياس المبالغ التي يتطلب هذا المعيار إثباتها في تاريخ الاستحواذ لجميع ما يلي:

- أ. الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها؛ و
- ب. الحصة غير المسيطرة في العملية المستحوذ عليها، إن وجدت؛ و
- ج. بالنسبة للاستحواذ الذي يتم على مراحل، حصة ملكية الجهة المستحوذة المُحتفظ بها سابقاً في العملية المستحوذ عليها؛ و
- د. العوض المحول.

إن الهدف من المراجعة هو التأكد من أن عمليات القياس تعكس بصورة ملائمة جميع المعلومات المتاحة كما في تاريخ الاستحواذ.

91. في القطاع العام، تحصل جهة ما في بعض الأحيان على سيطرة على عملية في معاملة غير تبادلية تحول بموجبها عوض لا يساوي تقريباً القيمة العادلة للعملية المستحوذ عليها. وتشمل هذه الظروف، على سبيل المثال لا الحصر:

- أ. المصادرة التعويضية لعمليات أو جهات؛ و
 - ب. قيام الجهة المانحة بتحويل عملية ما إلى الجهة المستحوذة لقاء عوض رمزي.
92. حيثما يكون الجوهر الاقتصادي لتجميع عمليات في القطاع العام هو استحواذ، تعامل مثل هذه الاستحواذات غير التبادلية على أنها شراء بسعر تفاضلي وتسجل وفق الفقرات 88-90.

استحواذ غير تبادلي دون تحويل عوض

93. في القطاع العام، تحصل جهة أحياناً على سيطرة على عملية في معاملة غير تبادلية لا تحول فيها أي عوض. وتشمل هذه الظروف، على سبيل المثال لا الحصر:

- أ. المصادرات غير التعويضية لعمليات أو جهات (تعرف أيضاً بعمليات التوطين الإلزامية)؛ و
- ب. تحويل عملية إلى جهة من قبل جهة مانحة دون عوض. وقد تتم مثل هذه التحويلات عن طريق وصية في تركة؛ و

ج. تحويل عملية إلى جهة حيث يكون لدى العملية صافي الالتزامات. ويجوز للجهة أن تقبل تحويل صافي الالتزامات لمنع وقف العملية. وتعرف هذه المعاملات أحياناً باسم "الإنقاذ".

94. عندما يكون الجوهر الاقتصادي لتجميع عمليات في القطاع العام هو استحواذ، فإن الجهة المستحوذة، التي تحصل على سيطرة على عملية الجهة المستحوذ عليها في معاملة غير تبادلية لا يحوّل فيها عوض، لا تثبت شهرة. وتثبت الجهة المستحوذة مكسباً أو خسارة في الفائض أو العجز وفق الفقرة 86.

العوض المحوّل

95. يجب قياس العوض المحوّل في استحواذ بالقيمة العادلة، والتي يجب حسابها بمجموع القيم العادلة في تاريخ الاستحواذ للأصول المحوّلة من قبل الجهة المستحوذة، والالتزامات التي تتحملها الجهة المستحوذة ملاك العملية المستحوذ عليها السابقين وحصص حقوق الملكية المصدرة من قبل الجهة المستحوذة. (مع ذلك، فإنه يجب قياس أي جزء من المكافآت على أساس الأسهم التي تقوم الجهة المستحوذة بمبادلتها بمكافآت محتفظ بها من قبل موظفي العملية المستحوذ عليها والتي يتضمنها العوض المحوّل في الاستحواذ، وفقاً للفقرة 84 بدلاً من القيمة العادلة). وتشمل أمثلة الأشكال الممكنة للعوض النقد، وأصول أخرى، وعملية أو جهة مسيطر عليها من الجهة المستحوذة، والعوض المحتمل، وأدوات حقوق الملكية العادية أو الممتازة، والخيارات، وحصص الأعضاء في الجهات التعاونية.

96. قد يتضمن العوض المحوّل أصولاً أو التزامات للجهة المستحوذة التي يكون لها قيم دفترية تختلف عن قيمها العادلة في تاريخ الاستحواذ (على سبيل المثال، أصول غير نقدية أو عملية للجهة المستحوذة). إذا كان الأمر كذلك، فإنه يجب على الجهة المستحوذة أن تعيد قياس الأصول أو الالتزامات المحوّلة بقيمتها العادلة كما في تاريخ الاستحواذ وأن تثبت المكاسب أو الخسائر الناتجة - إن وجدت - ضمن الفائض أو العجز. مع ذلك، تبقى أحياناً الأصول أو الالتزامات المحوّلة لدى الجهة المجمّعة بعد الاستحواذ (على سبيل المثال، نظراً لأن الأصول أو الالتزامات حوّلت إلى العملية المستحوذ عليها وليس إلى ملاكها السابقين)، ومن ثم، تحتفظ الجهة المستحوذة بالسيطرة عليها. في هذه الحالة، يجب على الجهة المستحوذة قياس هذه الأصول والالتزامات بالقيم الدفترية قبل تاريخ الاستحواذ مباشرة، ولا يجوز لها أن تثبت مكسباً أو خسارة، ضمن الفائض أو العجز، من الأصول أو الالتزامات التي تسيطر عليها قبل وبعد الاستحواذ.

العوض المحتمل

97. يتضمن العوض الذي تحوله الجهة المستحوذة في التبادل للسيطرة على العملية المستحوذ عليها، أي أصل أو التزام ينتج عن ترتيب عوض محتمل (انظر الفقرة 95). يجب على الجهة المستحوذة أن تثبت القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ للعوض المحتمل على أنه جزء من العوض المحوّل في التبادل للسيطرة على العملية المستحوذ عليها.

98. يجب على الجهة المستحوذة أن تصنف أي واجب بسداد العوض المحتمل الذي يلبي تعريف الأداة المالية كالتزام مالي، أو كمكون لصافي الأصول/ حق ملكية على أساس تعريفات أداة حقوق الملكية والالتزام المالي في الفقرة 9 من معيار المحاسبة للقطاع العام 28. ويجب على الجهة المستحوذة أن تصنف الحق باسترداد العوض المحوّل سابقاً على أنه أصل إذا تم استيفاء شروط محددة. وتوفر الفقرة 117 إرشادات بشأن المحاسبة اللائقة عن العوض المحتمل.

الاستحواذ الذي يتم على مراحل

99. تحصل الجهة المستحوذة أحياناً على السيطرة على العملية المستحوذ عليها والتي تحتفظ فيها بحصة حقوق ملكية مباشرة قبل تاريخ الاستحواذ. على سبيل المثال، في 31 ديسمبر 20×1، تحتفظ الجهة (أ) بحصة حقوق ملكية غير مسيطرة بنسبة 35% في الجهة (ب). وفي ذلك التاريخ، تشتري الجهة (أ) حصة إضافية بنسبة 40% في الجهة (ب)، والتي تمنحها السيطرة على الجهة (ب). ويشير هذا المعيار إلى مثل هذه المعاملة على أنها استحواذ يتم على مراحل، وأحياناً يُشار إليه أيضاً على أنه استحواذ تدريجي.
100. في الاستحواذ الذي يتم على مراحل، يجب على الجهة المستحوذة أن تعيد قياس حصة حقوق ملكيتها المحتفظ بها سابقاً في عملية الجهة المستحوذ عليها بقيمتها العادلة في تاريخ الاستحواذ وأن تثبت المكسب أو الخسارة الناتجة - إن وجدت - في الفائض أو العجز أو صافي الأصول / حق الملكية، حسب ما يكون مناسباً. وفي الفترات السابقة للقوائم المالية، قد تكون الجهة المستحوذة أثبتت تغيرات في مبلغ حصة ملكيتها في العملية المستحوذ عليها ضمن صافي الأصول / حق الملكية. وإذا كان الأمر كذلك، يُثبت المبلغ الذي أثبت في صافي الأصول / حقوق الملكية على الأساس نفسه الذي كان سيكون مطلوباً استخدامه إذا كانت الجهة المستحوذة قد استبعدت مباشرة حصة حقوق الملكية المحتفظ بها سابقاً.
- 100أ. عندما يحصل طرف في ترتيب مشترك (حسبما ورد تعريفه في معيار المحاسبة للقطاع العام 37، *الترتيبات المشتركة*) على السيطرة على عملية تعد عملية مشتركة (حسبما ورد تعريفها في معيار المحاسبة للقطاع العام 37)، وسبق أن كان له حقوق في الأصول وعليه واجبات عن الالتزامات المتعلقة بتلك العملية المشتركة مباشرة قبل تاريخ الاستحواذ، فإن المعاملة هي استحواذ يتم على مراحل. ولذلك، يجب على الجهة المستحوذة أن تطبق المتطلبات الخاصة بالاستحواذ الذي يتم على مراحل، بما في ذلك إعادة قياس حصتها المحتفظ بها سابقاً في العملية المشتركة بالطريقة الموضحة في الفقرة 100. وعند القيام بذلك، يجب على الجهة المستحوذة أن تعيد قياس كامل حصتها المحتفظ بها سابقاً في العملية المشتركة.
- إرشادات إضافية لتطبيق طريقة الاستحواذ عندما يتم الاستحواذ من خلال التغيرات في حقوق التصويت، وبموجب العقد وحده، والظروف المماثلة التي لا يُحوّل فيها عوض الاستحواذ الذي يتم من خلال التغيرات في حقوق التصويت، وبموجب العقد وحده، والظروف المشابهة التي لا تنطوي على تحويل عوض
101. تحصل الجهة المستحوذة أحياناً على السيطرة على العملية المستحوذ عليها دون تحويل العوض. وتنطبق طريقة الاستحواذ للمحاسبة عن الاستحواذ على تلك الحالات من تجميع العمليات في القطاع العام. وتتضمن مثل هذه الظروف ما يلي:
- أ. أن تعيد العملية المستحوذ عليها شراء عدد كاف من أسهمها لأجل أن يحصل مستثمر حالي (الجهة المستحوذة) على السيطرة.
- ب. أن تنقضي حقوق النقص للأقلية والتي منعت الجهة المستحوذة سابقاً من السيطرة على العملية المستحوذ عليها حيث تحتفظ فيها الجهة المستحوذة بأغلبية حقوق التصويت.
- ج. أن تتفق الجهة المستحوذة والعملية المستحوذ عليها على تجميع عمليتهما بموجب عقد فقط. ولا تحول الجهة المستحوذة عوضاً في عملية التبادل للحصول على السيطرة

على العملية المستحوذ عليها ولا تمتلك أي حصص قابلة للقياس في حقوق ملكية العملية المستحوذ عليها، سواء في تاريخ الاستحواذ أم قبل ذلك.

102. في الاستحواذ الذي يتم بموجب عقد فقط، يجب على الجهة المستحوذة أن تنسب إلى ملاك العملية المستحوذ عليها مبلغ صافي أصول العملية المستحوذ عليها المثبتة وفق هذا المعيار. بعبارة أخرى، فإن حصص حقوق الملكية القابلة للقياس في العملية المستحوذ عليها المُحتفظ بها من قبل جهات غير الجهة المستحوذة هي حصص غير مسيطرة في القوائم المالية المجمعة بعد التجميع، حتى لو كانت النتيجة أن جميع حصص الملكية القابلة للقياس في العملية المستحوذ عليها تنسب إلى الحصص غير المسيطرة.

فترة القياس

103. في حال عدم اكتمال المحاسبة الأولية عن الاستحواذ بنهاية فترة القوائم المالية التي يحدث فيها الاستحواذ، يجب على الجهة المستحوذة أن تعرض في قوائمها المالية مبالغاً مؤقتة للبنود التي لم تكتمل المحاسبة بشأنها. وخلال فترة القياس، تقوم الجهة المستحوذة بتعديل المبالغ المؤقتة المثبتة في تاريخ الاستحواذ بأثر رجعي لتعكس المعلومات الجديدة التي حُصل عليها عن الحقائق والظروف التي كانت قائمة في تاريخ الاستحواذ، والتي إذا كانت معروفة، كان من شأنها أن تؤثر في قياس المبالغ المثبتة في ذلك التاريخ. وخلال فترة القياس، يجب أيضاً على الجهة المستحوذة إثبات الأصول أو الالتزامات الإضافية إذا حُصل على معلومات جديدة عن الحقائق والظروف التي كانت قائمة في تاريخ الاستحواذ، والتي إذا كانت معروفة، كان من شأنها أن تؤدي إلى إثبات تلك الأصول والالتزامات في ذلك التاريخ. وتنتهي فترة القياس بمجرد حصول الجهة المستحوذة على المعلومات التي كانت تسعى إلى الحصول عليها بشأن الحقائق والظروف التي كانت قائمة في تاريخ الاستحواذ أو عندما تعلم أنه لا يمكن الحصول على مزيد من المعلومات. مع ذلك، لا يجوز أن تتجاوز فترة القياس سنة واحدة من تاريخ الاستحواذ.

104. فترة القياس هي الفترة بعد تاريخ الاستحواذ والتي يجوز للجهة المستحوذة خلالها أن تعدل المبالغ المؤقتة المثبتة للاستحواذ. وتوفر فترة القياس للجهة المستحوذة وقتاً معقولاً لتحصل على المعلومات الضرورية لتحديد وقياس ما يلي اعتباراً من تاريخ الاستحواذ وفق متطلبات هذا المعيار:

- أ. الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها وأي حصة غير مسيطرة في العملية المستحوذ عليها؛ و
- ب. العوض المحوّل للعملية المستحوذ عليها (أو المبلغ الآخر المستخدمة في قياس الشهرة)؛ و
- ج. في الاستحواذ الذي يتم على مراحل، حصة حقوق الملكية في العملية المستحوذ عليها التي كانت مُحتفظ بها سابقاً من قبل الجهة المستحوذة؛ و
- د. الشهرة أو الخسارة أو المكسب الناتج عن عملية شراء بسعر تفاضلي.

105. يجب على الجهة المستحوذة أن تأخذ في الاعتبار جميع العوامل ذات الصلة عند تحديد ما إذا كانت المعلومات التي حُصل 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 حُصل فيه على المعلومات الإضافية وما إذا كانت الجهة المستحوذة تستطيع أن تحدد سبباً لتغيير المبالغ المؤقتة. ومن المرجح أن تعكس

المعلومات التي حُصل عليها بعد وقت قصير من تاريخ الاستحواذ الظروف التي كانت موجودة في تاريخ الاستحواذ أكثر من المعلومات التي حُصل عليها بعد عدة أشهر. على سبيل المثال، ما لم يُحدّد الحدث العارض الذي يغير قيمته العادلة، فإن بيع أصل إلى طرف ثالث بعد وقت قصير من تاريخ الاستحواذ بمبلغ يختلف بشكل مهم عن قيمته العادلة المؤقتة المقاسة في ذلك التاريخ، من المرجح أن يشير إلى خطأ في المبالغة المؤقتة.

106. تثبت الجهة المستحوذة الزيادة (النقص) في المبلغ المؤقت المثبت لأصل قابل للتحديد (التزام) بزيادة أو نقص في الشهرة. مع ذلك، قد تؤدي المعلومات الجديدة المتحصل عليها خلال فترة القياس أحياناً إلى تعديل المبلغ المؤقت لأكثر من أصل أو التزام واحد. على سبيل المثال، قد تكون الجهة المستحوذة تحملت التزاماً بأن تدفع تعويضات تتعلق بحادث في أحد مرافق العملية المستحوذ عليها، يكون جزء منها أو جميعها مشمولةً بوثيقة تأمين ضد المسؤولية العملية المستحوذ عليها. وإذا حصلت الجهة المستحوذة على معلومات جديدة خلال فترة القياس حول القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لذلك الالتزام، فإن تعديل الشهرة الناتجة عن تغيير المبلغ المؤقت المثبت للالتزام ستجرى مقاصة له (كلياً أو جزئياً) بتعديل مقابل للشهرة الناتجة عن تغيير المبلغ المؤقت المثبت للمطالبة المستحقة التحصيل من المؤتمن.

107. خلال فترة القياس، يجب على الجهة المستحوذة أن تثبت التعديلات على المبالغ المؤقتة كما لو كانت المحاسبة عن الاستحواذ قد اكتملت في تاريخ الاستحواذ. ومن ثم، يجب على الجهة المستحوذة أن تعدل المعلومات المقارنة للفترة السابقة المعروضة في القوائم المالية حسب الحاجة، بما في ذلك إجراء أي تغيير في الاستهلاك، أو الاستنفاد أو الآثار الأخرى على الدخل المثبت عند استكمال المحاسبة الأولية.

108. بعد انتهاء فترة القياس، يجب على الجهة المستحوذة أن تعدل المحاسبة عن الاستحواذ فقط لتصحح خطأ وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 3.

تحديد ما يُعد جزءاً من معاملة الاستحواذ

109. قد تكون للجهة المستحوذة والعملية المستحوذ عليها علاقة قائمة مسبقاً أو ترتيب آخر قبل بدء المفاوضات المتعلقة بالاستحواذ، أو قد تدخلن في ترتيب أثناء المفاوضات يكون منفصلاً عن الاستحواذ. في أي من الحالتين، يجب على الجهة المستحوذة أن تحدد أي مبالغ لا تُعد جزءاً مما تبادلتها الجهة المستحوذة والعملية المستحوذ عليها (أو ملاكها السابقون) ضمن عملية الاستحواذ، أي المبالغ التي لا تُعد جزءاً من المبادلة للعملية المستحوذ عليها. ويجب على الجهة المستحوذة، كجزء من تطبيق طريقة الاستحواذ، أن تثبت فقط العوض المحول للعملية المستحوذ عليها والأصول المقتناة والالتزامات التي تم تحملها في مقابل العملية المستحوذ عليها. وتتم المحاسبة عن المعاملات المنفصلة وفق معايير المحاسبة للقطاع العام ذات الصلة.

110. من المرجح أن تكون المعاملة التي تم الدخول فيها من قبل الجهة المستحوذة أو بالإنيابة عنها وتكون بشكل رئيس لمصلحة الجهة المستحوذة أو الجهة المجمعّة، وليست بشكل رئيس لمصلحة العملية المستحوذ عليها (أو ملاكها السابقين) قبل الاستحواذ؛ معاملة منفصلة. فيما يلي أمثلة للمعاملات المنفصلة التي لا يشملها تطبيق طريقة الاستحواذ:

- أ. معاملة تكون في الواقع تسوية لعلاقات موجودة من قبل بين الجهة المستحوذة والعملية المستحوذ عليها؛ و
- ب. معاملة تكون في الواقع هي مكافأة للعاملين في العملية المستحوذ عليها أو ملاكها السابقين عن خدمات مستقبلية؛ و
- ج. معاملة تُعوّض فيها العملية المستحوذ عليها أو ملاكها السابقون عن دفع تكاليف الجهة المستحوذة المتعلقة بالاستحواذ.
- وتوفر "فقرات إرشادات التطبيق 99-106" إرشادات ذات الصلة.

التكاليف المتعلقة بالاستحواذ

111. التكاليف المتعلقة بالاستحواذ هي تكاليف تتحملها الجهة المستحوذة لإحداث الاستحواذ. وتشمل هذه التكاليف أتعاب البحث عن الجهة المؤهلة للاستحواذ؛ الأتعاب الاستشارية، والنظامية، والمحاسبية، وأتعاب التقييم والأتعاب المهنية أو الاستشارية الأخرى؛ والتكاليف الإدارية العمومية، بما في ذلك تكاليف إنشاء إدارة داخلية للاستحواذ؛ وتكاليف تسجيل وإصدار أوراق مالية تمثل دين وحقوق ملكية. ويجب على الجهة المستحوذة المحاسبة عن التكاليف المتعلقة بالاستحواذ على أنها مصروفات في الفترات التي يتم فيها تحمل التكاليف والحصول على الخدمات، مع استثناء واحد. إذ يجب أن تثبت تكاليف إصدار الأوراق المالية التي تمثل ديناً أو حقوق ملكية وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 28 ومعيار المحاسبة للقطاع العام 41.

القياس والمحاسبة اللاحقان

112. بشكل عام، يجب أن تقوم الجهة المستحوذة لاحقاً بقياس (والمحاسبة عن) الأصول المقتناة أو الالتزامات التي تم تحملها أو تكبدها وأدوات حقوق الملكية التي أصدرت في الاستحواذ، وفق معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى التي تنطبق على تلك البنود، حسب طبيعتها. مع ذلك، يقدم هذا المعيار إرشادات بشأن القياس والمحاسبة في وقت لاحق عما يلي من الأصول المقتناة، والالتزامات التي تم تحملها أو تكبدها وأدوات حقوق الملكية التي أصدرت في الاستحواذ:

- أ. الحقوق المعاد اقتنائها؛ و
- ب. الالتزامات المحتملة المثبتة في تاريخ الاستحواذ؛ و
- ج. الأصول التعويضية؛ و
- د. العوض المحتمل؛ و
- هـ. ضرائب الدخل (عندما لا تدرج ضمن شروط الاستحواذ).
- وتوفر "فقرات إرشادات التطبيق 107-108" إرشادات ذات الصلة.

الحقوق المُعاد اقتنائها

113. يُستهلك الحق المعاد اقتناؤه المثبت على أنه أصل غير ملموس على مدى الفترة المتبقية من الترتيب الملزم الذي منح فيه الحق، عندما يكون منح الحق لفترة محددة. وعندما يُمنح الحق لفترة غير محددة، فإنه يجب أن تقوم الجهة الناتجة عن الدمج باختبار الحق سنوياً على الأقل لأغراض تحديد ما إذا كان هناك هبوط في القيمة، وعندما يكون هناك مؤشر على أن هذا الحق قد هبطت قيمته. ويجب على الجهة المستحوذة التي تبيع لاحقاً حقاً معاداً اقتناؤه

لطرف ثالث، أن يأخذ في الاعتبار القيمة الدفترية للأصل غير الملموس عند تحديد المكسب أو الخسارة من البيع.

التحويلات والقروض الميسرة والمنافع المماثلة المستلمة من قبل الجهة المستحوذة أو العملية المستحوذ عليها على أساس ضوابط قد تتغير نتيجة استحواذ.

114. يجب أن يُعاد تقييم التحويل أو القرض الميسر أو الاستحقاق المماثل الذي سبق أن تسلمته الجهة المستحوذة أو العملية المستحوذ عليها على أساس ضوابط تتغير نتيجة استحواذ وفق معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى (توفر "فقرات إرشادات التطبيق 109-111" إرشادات ذات الصلة).

الالتزامات المحتملة

115. بعد الإثبات الأولي وحتى يُسوَّى الالتزام أو يلغى أو تنتهي صلاحيته، فإنه يجب على الجهة المستحوذة قياس الالتزام المحتمل المثبت في استحواذ بالأعلى من:

- أ. المبلغ الذي من شأنه أن يُثبت وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 19؛ و
 - ب. المبلغ المثبت أولاً مطروحاً منه - في حال انطباق ذلك - المبلغ التراكمي للاستنفاد المثبت وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 9، *الإيراد من المعاملات التبادلية*.
- ولا ينطبق ذلك على العقود التي تمت المحاسبة عنها وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 41، *الأدوات المالية*.

الأصول التعويضية

116. في نهاية كل فترة قوائم مالية لاحقة، يجب على الجهة المستحوذة قياس الأصل التعويضي الذي أثبت في تاريخ الاستحواذ باستخدام الأساس نفسه المستخدم لإثبات الالتزام أو الأصل المُعوض، مع مراعاة أي حدود تعاقدية على قيمته، وبالنسبة للأصل التعويضي الذي لا يُقاس لاحقاً بقيمته العادلة، يستخدم تقدير الإدارة لإمكانية تحصيل الأصل التعويضي، ويجب على الجهة المستحوذة أن تلغي إثبات الأصل التعويضي فقط عندما تحصل الأصل، أو تبيعه أو تفقد الحق فيه.

العوض المحتمل

117. قد تكون بعض التغيرات في القيمة العادلة للعوض المحتمل التي تثبتها الجهة المستحوذة بعد تاريخ الاستحواذ، نتيجة لمعلومات إضافية حصلت عليها الجهة المستحوذة بعد ذلك التاريخ بشأن الحقائق والظروف التي كانت موجودة في تاريخ الاستحواذ. مثل هذه التغيرات هي تعديلات تتم في فترة القياس وفق الفقرات 103-107. مع ذلك، فإن التغيرات الناتجة عن أحداث بعد تاريخ الاستحواذ، مثل تحقيق أرباح مستهدفة أو الوصول إلى سعر سهم محدد أو الوصول إلى مرحلة مستهدفة لمشروع بحث وتطوير، لا تعتبر تعديلات في فترة القياس. ويجب على الجهة المستحوذة المحاسبة عن التغيرات في القيمة العادلة للعوض المحتمل والتي لا تعتبر تعديلات في فترة القياس، كما يلي:

- أ. لا يجوز إعادة قياس العوض المحتمل المصنف على أنه مكون من صافي الأصول/ حقوق ملكية، ويُحاسب عن تسويته اللاحقة ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية.
- ب. العوض المحتمل الآخر الذي:

- (1) يدخل ضمن نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 41، يُقاس بالقيمة العادلة في كل تاريخ للقوائم المالية وتُثبت التغيرات في القيمة العادلة في الفائض أو العجز وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 41.
- (2) لا يدخل ضمن نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 41، يُقاس بالقيمة العادلة في كل تاريخ للقوائم المالية، وثبت التغيرات في القيمة العادلة في الفائض أو العجز.

ضرائب الدخل (إذا لم تُدرج في شروط الاستحواذ)

118. قد ينتج عن الاستحواذ الذي يشمل جهات القطاع العام أن تقوم السلطة الضريبية بالإعفاء من مبالغ ضريبية لاحقاً بعد الاستحواذ. وتقوم الجهة المستحوذة بالمحاسبة عن الضريبة التي أعفي منها بأثر مستقبلي وفق معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتناول ضرائب الدخل.

الإفصاحات

119. يجب على الجهة المستحوذة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم طبيعة الاستحواذ والأثر المالي المترتب عليه والذي يحدث، إما:

أ. خلال فترة القوائم المالية الحالية؛ أو

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

120. لتحقيق الهدف في الفقرة 119، فإنه يجب على الجهة المستحوذة أن تفصح عن المعلومات التالية لكل استحواذ يحدث خلال فترة القوائم المالية:

أ. اسم ووصف العملية المستحوذ عليها.

ب. تاريخ الاستحواذ.

ج. نسبة حصص حقوق الملكية التي لها حق التصويت أو ما يعادلها التي تم الاستحواذ عليها.

د. الأسباب الرئيسية للاستحواذ ووصف الكيفية التي حصلت بها الجهة المستحوذة على السيطرة على العملية المستحوذ عليها، بما في ذلك، حيثما ينطبق ذلك، الأساس النظامي للاستحواذ.

هـ. وصف نوعي للعوامل التي تشكل الشهرة التي أُثبتت، مثل التضافر المتوقع الناتج عن تجميع العملية المستحوذ عليها وعمليات الجهة المستحوذة، والأصول غير الملموسة غير المؤهلة للإثبات بصفة منفصلة أو عوامل أخرى.

و. القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لمجموع العوض المحول والقيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لكل فئة رئيسية من فئات العوض، مثل:

(1) النقد؛ و

(2) الأصول الملموسة أو غير الملموسة الأخرى، بما في ذلك عملية أو جهة مسيطر عليها من قبل الجهة المستحوذة؛ و

(3) الالتزامات التي يتم تحملها، على سبيل المثال، التزام عن عوض محتمل؛ و

(4) حصص حقوق ملكية الجهة المستحوذة، بما في ذلك عدد الأدوات المالية أو الحصص التي أُصدرت أو ستُصدر وطريقة قياس القيمة العادلة لتلك الأدوات المالية أو الحصص.

- ز. بالنسبة لترتيبات العوض المحتمل والأصول التعويضية:
- (1) المبلغ المثبت في تاريخ الاستحواذ؛ و
 - (2) وصف الترتيب وأساس تحديد مبلغ السداد؛ و
 - (3) تقدير نطاق النتائج (غير مخصصة)، أو إذا لم يمكن تقدير النطاق، يُفصَح عن هذه الحقيقة وأسباب عدم إمكانية تقدير النطاق. وإذا كان الحد الأقصى لمبلغ السداد غير محدد، فإنه يجب على الجهة المستحوذة أن تفصَح عن هذه الحقيقة.
- ح. بالنسبة للحسابات المدينة القابل للتحويل المستحوذ عليها:
- (1) القيمة العادلة للحسابات المدينة؛ و
 - (2) المبالغ الإجمالية المستحقة التحويل وفق ترتيب ملزم؛ و
 - (3) أفضل تقدير في تاريخ الاستحواذ للتدفقات النقدية وفق ترتيب ملزم والتي لا يتوقع تحصيلها.
- و تُوفَّر الإفصاحات حسب الفئات الرئيسة للحسابات المدينة القابلة للتحويل مثل القروض للغير وعقود الإيجار وأي فئة أخرى من الحسابات المدينة.
- ط. المبالغ المثبتة في تاريخ الاستحواذ لكل فئة رئيسة من الأصول المقتناة والالتزامات التي تم تحملها.
- ي. بالنسبة لكل التزام محتمل أثبت وفق الفقرة 77، المعلومات المطلوبة في الفقرة 98 من معيار المحاسبة للقطاع العام 19. وإذا لم يُثبت الالتزام المحتمل نظراً لأن قيمته العادلة لا يمكن قياسها بموثوقية، فإنه يجب على الجهة المستحوذة أن تفصَح عن:
- (1) المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة 100 من معيار المحاسبة للقطاع العام 19؛
 - (2) أسباب عدم إمكانية قياس الالتزام بموثوقية.
- ك. مجموع مبلغ الشهرة التي يتوقع أن تكون قابلة للخصم لأغراض ضريبية.
- ل. بالنسبة للمعاملات التي تُثبت بصورة منفصلة عن اقتناء الأصول وتحمل الالتزامات في الاستحواذ وفق الفقرة 109:
- (1) وصف لكل معاملة؛ و
 - (2) كيفية المحاسبة عن كل معاملة لدى الجهة المستحوذة؛ و
 - (3) المبالغ المثبتة لكل معاملة والبند في القوائم المالية الذي يُثبت فيه كل مبلغ؛
 - (4) إذا كانت المعاملة تسوية فعلية لعلاقة كانت موجودة مسبقاً، الطريقة المستخدمة لتحديد مبلغ التسوية.
- م. يشمل الإفصاح عن المعاملات المثبتة بشكل منفصل والمطلوبة بموجب البند (ل)، مبلغ التكاليف المتصلة بالاستحواذ، وبشكل منفصل، مبلغ تلك التكاليف التي تُثبت على أنها مصروف والبند أو البنود في قائمة الأداء المالي التي تُثبت فيها تلك المصروفات، كما يجب الإفصاح عن مبلغ أي تكاليف إصدار لم تُثبت على أنها مصروف والكيفية التي أُثبتت بها.
- ن. في استحواد تُثبت فيه الخسارة في الفائض أو العجز (انظر الفقرة 86):
- (1) مبلغ الخسارة التي أُثبتت وفق الفقرة 86 والبند في قائمة الأداء المالي الذي تُثبت فيه الخسارة؛ و

- (2) وصف الأسباب التي أدت إلى تحقيق خسارة في المعاملة.
س. في الشراء بسعر تفاضلي (انظر الفقرات 88-90):
- (1) مبلغ أي مكسب أثبت وفق الفقرة 88 والبند في قائمة الأداء المالي الذي يثبت فيه المكسب؛ و
- (2) وصف للأسباب التي أدت إلى تحقيق مكسب في المعاملة.
ع. بالنسبة لكل استحواذ تحتفظ فيها الجهة المستحوذة بأقل من 100٪ من حصص الملكية القابلة للقياس الكمي أو ما يعادلها في العملية المستحوذ عليها في تاريخ الاستحواذ:
- (1) مبلغ الحصة غير المستحوذة في العملية المستحوذ عليها التي أُثبتت في تاريخ الاستحواذ وأساس قياس ذلك المبلغ؛ و
- (2) بالنسبة لكل حصة غير مسيطرة في العملية المستحوذ عليها يُقاس بالقيمة العادلة، يُفصَح عن أساليب التقييم والمدخلات المستخدمة لقياس ذلك المبلغ.
ف. في الاستحواذ الذي يتم على مراحل:
- (1) القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصة الملكية في العملية المستحوذ عليها التي كانت تمتلكها الجهة المستحوذة قبل تاريخ الاستحواذ مباشرة؛ و
- (2) مبلغ أي مكسب أو خسارة أثبت نتيجة إعادة قياس القيمة العادلة لحصة حقوق الملكية في العملية المستحوذ عليها التي كانت تمتلكها الجهة المستحوذة قبل الاستحواذ (انظر الفقرة 100) والبند في قائمة الأداء المالي الذي يثبت فيها المكسب أو الخسارة.
ص. المعلومات التالية:
- (1) مبالغ الإيرادات والمصروفات، والفائض أو العجز الخاصة بالعملية المستحوذ عليها منذ تاريخ الاستحواذ والمدرجة في قائمة الأداء المالي الموحدة لفترة القوائم المالية؛ و
- (2) الإيرادات والمصروفات والفائض أو العجز للجهة المجمعّة لفترة القوائم المالية الحالية كما لو كان تاريخ الاستحواذ لجميع الاستحواذات التي حدثت خلال السنة هو بداية فترة القوائم المالية السنوية.
- وإذا كان الإفصاح عن أي من المعلومات المطلوبة في هذه الفقرة الفرعية أمراً غير عملياً، يجب على الجهة المستحوذة أن تفصَح عن هذه الحقيقة وتوضح أن الإفصاح سبب غير عملي. ويستخدم هذا المعيار مصطلح "غير عملي" بالمعنى نفسه في معيار المحاسبة للقطاع العام 3.
121. بالنسبة لعمليات الاستحواذ التي تحدث خلال فترة القوائم المالية والتي يكون كل منها بصفة منفردة غير ذي أهمية نسبية ولكنها تكون بصفة جماعية ذات أهمية نسبية، فإنه يجب على الجهة المستحوذة أن تفصَح بصورة مجمعة عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة 120(هـ)-(ص).
122. إذا كان تاريخ الاستحواذ لإحدى عمليات الاستحواذ يقع بعد فترة القوائم المالية، ولكن قبل اعتماد إصدار القوائم المالية، فإنه يجب على الجهة المستحوذة أن تفصَح عن المعلومات المطلوبة في الفقرة 120 ما لم تكن المحاسبة الأولية للاستحواذ غير كاملة في وقت اعتماد

إصدار القوائم المالية. وفي هذه الحالة، يجب على الجهة المستحوذة أن تصف أي الإفصاحات لم يمكن القيام بها وأسباب ذلك.

123. يجب على الجهة المستحوذة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقويم الآثار المالية للتعديلات التي أثبتت في فترة القوائم المالية الحالية المتعلقة بالاستحواذات التي تمت في الفترة أو في فترات القوائم المالية السابقة.

124. لتحقيق الهدف في الفقرة 123، تقوم الجهة المستحوذة بالإفصاح عن المعلومات التالية عن كل استحواذ ذي أهمية نسبية أو مجموع الاستحواذات التي يكون كل منها بصفة منفردة غير ذي أهمية نسبية ولكنها تكون مجتمعة ذات أهمية نسبية:

أ. إذا كانت المحاسبة الأولية عن استحواذ غير مكتملة (انظر الفقرة 103) بالنسبة لأصول أو التزامات أو حصص غير مسيطرة أو بنود معينة للعوض، والمبالغ التي أثبتت في القوائم المالية للاستحواذ، ومن ثم حُدِّدت بشكل مؤقت فقط:

- (1) الأسباب التي أدت إلى عدم اكتمال المحاسبة الأولية عن الاستحواذ؛ و
- (2) الأصول والالتزامات وحصص الملكية القابلة للقياس الكمي (أو ما يعادلها) أو بنود العوض التي لم تكتمل المحاسبة الأولية بشأنها؛ و
- (3) طبيعة ومبلغ أي تعديلات لفترة القياس أثبتت خلال فترة القوائم المالية وفقاً للفقرة 107.

ب. عن كل فترة قوائم مالية بعد تاريخ الاستحواذ وحتى تقوم الجهة بجمع أو بيع أو فقدان الحق في أصل عوض محتمل أو إلى أن تقوم الجهة بتسوية التزامات محتملة أو يلغى الالتزام أو تنتهي صلاحيته:

- (1) أي تغييرات في المبالغ التي أثبتت، بما في ذلك أية فروق ناتجة عن التسوية؛ و
- (2) أي تغييرات في نطاق النتائج (غير مخصومة) وأسباب تلك التغييرات؛ و
- (3) أساليب التقييم والمدخلات الرئيسية للنموذج المستخدمة لقياس العوض المحتمل.

ج. بالنسبة للالتزامات المحتملة المثبتة في استحواذ ما، يجب على الجهة المستحوذة أن تفصح عن المعلومات المطلوبة في الفقرتين 97 و98 من معيار المحاسبة للقطاع العام 19 لكل فئة من المخصصات.

د. مطابقة القيمة الدفترية للشهرة في بداية ونهاية فترة القوائم المالية بحيث تظهر بشكل منفصل:

- (1) المبلغ الإجمالي والخسائر المتراكمة للهبوط في القيمة في بداية فترة القوائم المالية.
- (2) الشهرة الإضافية المثبتة خلال فترة القوائم المالية، فيما عدا الشهرة المضمنة في مجموعة استبعاد تستوفي، عند الاستحواذ، الضوابط اللازمة لتصنيفها على أنها محتفظ بها للبيع وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 44.
- (3) التسويات الناتجة عن إثبات لاحق للمبالغ خلال فترة القوائم المالية وفق معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتناول ضرائب الدخل.
- (4) الشهرة المضمنة في مجموعة استبعاد مُصنفة على أنها محتفظ بها للبيع وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 44 والشهرة التي تم إلغاء إثباتها خلال فترة

القوائم المالية دون أن يسبق تضمينها في مجموعة استبعاد مُصنفة على أنها محتفظ بها للبيع.

- (5) خسائر هبوط القيمة المثبتة خلال فترة القوائم المالية وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 26، *الهبوط في قيمة الأصول المولدة للنقد*. (يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 26 الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمبلغ الممكن استرداده وهبوط قيمة الشهرة بالإضافة إلى هذا المتطلب).
- (6) صافي فروق أسعار الصرف الناشئة خلال فترة القوائم المالية وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 4، *آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية*.
- (7) أي تغيرات أخرى في القيمة الدفترية خلال فترة القوائم المالية.
- (8) المبلغ الإجمالي والخسائر المتراكمة للهبوط في القيمة في نهاية فترة القوائم المالية.

هـ. مبلغ وتفسير أي مكسب أو خسارة أُثبتت في فترة القوائم المالية الحالية والتي:

- (1) تتعلق بالأصول المقتناة القابلة للتحديد أو الالتزامات التي تم تحملها في استحواذ تم في فترة القوائم المالية الحالية أو السابقة؛ و
- (2) تكون من حيث الحجم أو الطبيعة أو مدى التأثير بحيث يكون الإفصاح عنها ملائماً لفهم القوائم المالية للجهة المجمعّة.

و. إذا أُعفي من مبالغ ضريبة نتيجة لشروط الاستحواذ (انظر الفقرات 78-79):

- (1) مبلغ الضريبة الذي أُعفي منها؛ و
- (2) إذا كانت الجهة المستحوذة هي السلطة الضريبية، يفصح عن تفاصيل التسوية على الضرائب المستحقة القبض.

125. إذا لم تحقق الإفصاحات المحددة المطلوبة من قبل هذا المعيار وغيره من معايير المحاسبة للقطاع العام الأهداف المبينة في الفقرتين 119 و123، فإنه يجب على الجهة المستحوذة أن تفصح عن أي معلومات إضافية ضرورية لتحقيق تلك الأهداف.

تاريخ السريان وأحكام انتقالية

تاريخ السريان

126. يجب أن يُطبق هذا المعيار بأثر مستقبلي على تجميع العمليات في القطاع العام الذي يكون تاريخ الدمج أو تاريخ الاستحواذ له موافقاً أو لاحقاً لبداية أول فترة قوائم مالية سنوية تبدأ في 31 ديسمبر 2022 أو بعد ذلك التاريخ. ويشجع على التطبيق الأبعد. إذا طبقت الجهة هذا المعيار قبل 31 ديسمبر 2022، يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة.

126أ. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 40].

126ب. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 40].

126ج. عندما تطبق الجهة معايير المحاسبة للقطاع العام المبينة على أساس الاستحقاق، حسبما هي مُعرّفة في معيار المحاسبة للقطاع العام 33، *تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبينة على أساس الاستحقاق لأول مرة*، لأغراض التقرير المالي بعد تاريخ سريان هذا المعيار، فإن هذا المعيار ينطبق على القوائم المالية السنوية للجهة التي تغطي فترات تبدأ في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام أو بعد ذلك التاريخ.

126د. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 40].

126هـ. عدل معيار المحاسبة للقطاع العام 43 الصادر في 2023 الفقرات 68 و 71 و 120 وفقرتي إرشادات التطبيق 76 و 89، وحذف فقرات إرشادات التطبيق 72-74 والعنوان المتعلق بها، وأضاف الفقرتين 82 و 82ب والعنوان المتعلق بهما. يجب على الجهة أن تطبق هذه التعديلات على القوائم المالية السنوية التي تغطي فترات تبدأ في 31 ديسمبر 2024 أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأبعد. إذا طبقت الجهة التعديلات على فترة تبدأ قبل 31 ديسمبر 2024، يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة وأن تطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 43 في الوقت نفسه.

126و. عدل معيار المحاسبة للقطاع العام 44 الصادر في 2023 الفقرة 124، وأضاف الفقرة 84أ والعنوان المرتبط بها. يجب على الجهة أن تطبق هذه التعديلات على القوائم المالية السنوية التي تغطي فترات تبدأ في 31 ديسمبر 2024 أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأبعد. إذا طبقت الجهة التعديلات على فترة تبدأ قبل 31 ديسمبر 2024، يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة وأن تطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 44 في الوقت نفسه.

أحكام انتقالية

127. لا يجوز عند تطبيق هذا المعيار تعديل الأصول والالتزامات التي نشأت عن تجميع العمليات في القطاع العام الذي سبق تاريخ الاستحواذ أو تاريخ الدمج له تطبيق هذا المعيار.

128. عند تطبيق هذا المعيار لأول مرة، لا يجوز تعديل رصيد العوض المحتمل الناشئ عن استحواذ سبق تاريخ الاستحواذ له التاريخ الذي طبقت فيه هذا المعيار لأول مرة. ويجب تطبيق الفقرات 129-132 عند المحاسبة اللائقة عن ذلك الرصيد. ولا يجوز تطبيق الفقرات 129-132 عند المحاسبة عن رصيد العوض المحتمل الناشئ عن استحواذ له تاريخ استحواذ موافق أو لاحق للتاريخ الذي طبقت فيه الجهة هذا المعيار لأول مرة. تشير كلمة "الاستحواذ" الواردة في الفقرات 129-132 بشكل حصري إلى الاستحواذ الذي سبق تاريخ الاستحواذ له تطبيق هذا المعيار.

129. عندما تقضي اتفاقية استحواذ بتعديل تكلفة الاستحواذ المحتملة رهناً بأحداث مستقبلية، فيجب على الجهة المستحوذة تضمين مبلغ ذلك التعديل في تكلفة الاستحواذ في تاريخ الاستحواذ إذا كان التعديل مرجحاً ويمكن قياسه بموثوقية.

130. قد تسمح اتفاقية استحواذ بتعديلات على تكلفة الاستحواذ رهناً بحدث مستقبلي واحد أو أكثر. وقد يكون التعديل، على سبيل المثال، مرهوناً بالمحافظة على أو تحقيق مستوى محدد من الربح في فترات مستقبلية، أو بالمحافظة على سعر السوق للأدوات المالية المُصدرة. ومن الممكن عادة تقدير مبلغ أي تعديل من هذا القبيل وقت المحاسبة بشكل أولي عن الاستحواذ دون الإخلال بموثوقية المعلومات، بالرغم من وجود شيء من عدم التأكد. وإذا لم تقع الأحداث المستقبلية أو لزم تعديل التقدير، فيجب تعديل تكلفة الاستحواذ تبعاً لذلك.

131. وبالرغم من ذلك، عندما تقضي اتفاقية استحواذ بمثل هذا التعديل، فإن ذلك التعديل لا يُضمن في تكلفة الاستحواذ وقت المحاسبة بشكل أولي عن الاستحواذ إذا كان غير مرجح أو لا يمكن قياسه بموثوقية. وإذا أصبح ذلك التعديل مرجحاً فيما بعد ويمكن قياسه بموثوقية، فيجب أن يُعالج العوض الإضافي على أنه تعديل لتكلفة الاستحواذ.

132. في بعض الظروف، قد يكون مطلوباً من الجهة المستحوذة سداد دفعة لائحة للبائع باعتبارها تعويض عن تخفيض في قيمة الأصول التي تم تقديمها أو أدوات حقوق الملكية

التي تم إصدارها أو الالتزامات التي تم تكبدها أو تحملها من قبل الجهة المستحوذة في مقابل السيطرة على العملية المستحوذ عليها. ويكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، عندما تضمن الجهة المستحوذة سعر السوق لأدوات حقوق الملكية أو أدوات الدين التي تم إصدارها على أنها جزء من تكلفة الاستحواذ، وتكون مُطالباً بأن تصدر أدوات حقوق ملكية أو أدوات دين إضافية للعودة بالعمول إلى التكلفة المحددة في الأصل. في مثل هذه الحالات، لا تُثبت زيادة في تكلفة الاستحواذ. وفي حالة أدوات حقوق الملكية، تُعوّض القيمة العادلة للدفعة الإضافية بتخفيض مساو في القيمة التي تعزى إلى أدوات حقوق الملكية المصدرة في بادئ الأمر. وفي حالة أدوات الدين، تُعتبر الدفعة الإضافية تخفيضاً في العلاوة أو زيادة في الخصم على أدوات الدين المصدر في بادئ الأمر.

133. الجهة، مثل الجهة التعاونية، التي لم تطبق هذا المعيار بعد وكان لديها تجميع عمليات في القطاع العام واحد أو أكثر تمت المحاسبة عنه باستخدام طريقة الشراء (التي تنطوي على استنفاد الشهرة)، يجب عليها أن تطبق الأحكام الانتقالية الواردة في "فقرتي إرشادات التطبيق 114-115".

ضرائب الدخل

134. فيما يخص تجميع العمليات في القطاع العام الذي يكون فيه تاريخ الاستحواذ أو تاريخ الدمج سابقاً لتاريخ تطبيق هذا المعيار، يجب على الجهة المستحوذة أو الجهة الناتجة عن الدمج أن تطبق متطلبات معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتناول ضرائب الدخل بأثر مستقبلي. واعتباراً من تاريخ تطبيق هذا المعيار، يجب على الجهة المستحوذة أو الجهة الناتجة عن الدمج أن تثبت أي تغييرات يتطلبها معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتناول ضرائب الدخل على أنها تعديل على الفائض أو العجز (أو خارج الفائض أو العجز، إذا كان ذلك مطلوباً بموجب معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتناول ضرائب الدخل).

إرشادات التطبيق

إرشادات التطبيق	
يُعدُّ هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من معيار المحاسبة للقطاع العام 40.	
تعريفات (انظر الفقرة 5)	
1.	تعرف الفقرة 5 من هذا المعيار الجهة الناتجة عن الدمج بأنها "الجهة الناتجة عن الدمج عن عمليتين أو أكثر يتم تجميعهما في دمج". والجهة الناتجة عن الدمج لم تكن في البداية جهة في تجميع عمليات في القطاع العام. وقد يكون للجهة الناشئة الشكل النظامي لجهة جديدة، أو قد تحتفظ بالهوية النظامية لإحدى عمليات مجمعة. مع ذلك، فإن الجهة الناتجة عن الدمج عادة ما يكون لديها جوهر اقتصادي لجهة جديدة. وفي التجميع الذي تحصل فيها جهة على السيطرة على عملية أو أكثر، والتي يكون فيها الجوهر الاقتصادي هو نفسه للدمج، فإن طبيعة التجميع تقتضي عادة أن يكون للجهة الناشئة جوهر جهة جديدة.
تحديد تجميع عمليات في القطاع العام (انظر الفقرة 6)	
2.	تعرف الفقرة 5 من هذا المعيار تجميع عمليات في القطاع العام بأنه "تجميع العمليات المنفصلة في جهة قطاع عام واحدة". والإشارة إلى جهة قطاع عام واحدة قد تكون جهة واحدة أو جهة اقتصادية. وقد تنطوي بعض حالات إعادة تنظيم القطاع العام على أكثر من عملية تجميع عمليات في القطاع العام واحدة. وتتضمن الحالات التي قد يحدث فيها تجميع عمليات في القطاع العام ما يلي: أ. باتفاق مشترك؛ و ب. إجباراً (على سبيل المثال التشريع).
3.	تعرف الفقرة 5 من هذا المعيار العملية بأنها "مجموعة متكاملة من الأنشطة والأصول و/ أو الالتزامات ذات الصلة التي يمكن تنفيذها وإدارتها بغرض تحقيق أهداف الجهة، من خلال توفير السلع و/ أو الخدمات".
4.	تتكون العملية من المدخلات والآليات المطبقة على هذه المدخلات التي يكون لها القدرة على إنتاج مخرجات. وعلى الرغم من أن الأعمال يكون لها عادة مخرجات، إلا أن المخرجات ليست ضرورية لمنظومة متكاملة من الأنشطة والأصول و/ أو الالتزامات ذات الصلة كي تكون مؤهلة لاعتبارها عملية. ولأغراض هذا المعيار، تُعرّف العناصر الثلاثة للعملية كما يلي: أ. المدخلات: أي مورد اقتصادي ينتج، أو له القدرة على إنتاج، مخرجات عند تطبيق واحدة أو أكثر من العمليات التشغيلية عليه. ب. الآلية: أي نظام، أو معيار، أو بروتوكول، أو ميثاق أو قاعدة التي عندما تطبق على مدخل أو مدخلات، تنتج أو يكون لها القدرة على إنتاج مخرجات. ج. المخرجات: نتيجة المدخلات والآليات المطبقة على تلك المدخلات التي توفر أو لديها القدرة على توفير سلع و/ أو خدمات. وتختلف تعريفات المدخلات والمخرجات عن تلك الموجودة في إرشادات الممارسات 3 الموصى بها <i>التقرير عن معلومات أداء الخدمة</i> . ونظراً لأن إرشادات الممارسات 3 الموصى بها تركز على متلقى الخدمات من خارج الجهة؛ في حين قد يكون لدى عملية متلقو خدمات داخل جهة.
5.	لكي يمكن تنفيذها وإدارتها للأغراض المحددة، تتطلب مجموعة متكاملة من الأنشطة والأصول و/ أو الالتزامات عنصرين أساسيين: المدخلات والآليات المطبقة على تلك المدخلات اللذين يُستخدمان معاً أو سيُستخدمان في إنتاج مخرجات. مع ذلك، لا تحتاج العملية إلى أن تشمل جميع المدخلات أو والآليات التي تستخدمها الجهة المحولة في تشغيل تلك العملية إذا كانت الجهة التي تتلقى العملية أو العمليات قادرة على الاستمرار في إنتاج مخرجات، على سبيل المثال، عن طريق تكامل العملية مع مدخلاتها وآلياتها الخاصة بها.
6.	تتنوع طبيعة عناصر عملية ما بحسب القطاع وبحسب هيكل عمليات (أنشطة) الجهة، بما في ذلك مرحلة تطوير الجهة. وغالباً ما يكون لدى العمليات الناشئة أنواع مختلفة عديدة من المدخلات والآليات والمخرجات، في حين يكون لدى العمليات الجديدة غالباً مدخلات وآليات قليلة، وأحياناً مخرج (منتج) واحد فقط. كما أن جميع العمليات تقريباً تكون لديها التزامات، ولكن لا يلزم أن تكون هناك التزامات لدى عملية ما.
7.	قد لا تكون هناك نتائج لمجموعة متكاملة من الأنشطة والأصول و/ أو الالتزامات في مرحلة التطوير. وفي هذه الحالات، يجب على الجهة التي تتلقى العملية أن تضع في الاعتبار عوامل أخرى

إرشادات التطبيق

لتحديد ما إذا كانت المجموعة هي عملية أم لا، وتشمل هذه العوامل، على سبيل المثال لا الحصر، ما إذا كانت المجموعة:
أ. بدأت الأنشطة الرئيسية المقررة؛ و
ب. لديها موظفون وملكية فكرية وغيرها من المدخلات والمعالجات التي يمكن تطبيقها على تلك المدخلات؛ و
ج. تسعى إلى وضع خطة لإنتاج المخرجات؛ و
د. قادرة على الوصول إلى جهات مستلمة للخدمة التي سوف تستلم المخرجات.
ولا يلزم وجود جميع هذه العوامل لمجموعة متكاملة معينة من الأنشطة والأصول و/ أو الالتزامات في مرحلة التطوير كي تكون مؤهلة لاعتبارها.

8. يجب أن يستند تحديد ما إذا كانت مجموعة معينة من الأنشطة والأصول و/ أو الالتزامات هي عملية على إمكانية تنفيذ وإدارة هذه المجموعة المتكاملة كعملية من جانب جهة أخرى. ومن ثم، فإنه عند تقويم ما إذا كانت مجموعة معينة تمثل عملية ما، فإن كون الجهة المحولة تقوم بإدارة المجموعة كعملية أو أن الجهة المستحوذة تنوى تشغيل المجموعة كعملية لا يعتبر ملائماً لهذا الغرض.

9. في حالة عدم وجود دليل على عكس ذلك، إذا كانت هناك مجموعة معينة من الأنشطة والأصول و/ أو الالتزامات، والتي تكون لديها شهرة، فإنه يجب أن تفترض أنها عملية. مع ذلك، لا يلزم أن يكون لدى لعملية شهرة.

تصنيف تجميع العمليات في القطاع العام (انظر الفقرات 7-14)

تقويم السيطرة (انظر الفقرات 7-8)

10. عندما يحصل طرف في تجميع عمليات في القطاع العام على السيطرة على عملية أو أكثر نتيجة للتجميع، يُصنّف هذا التجميع على أنه دمج أو استحواذ، استناداً إلى الجوهر الاقتصادي للتجميع. وإذا لم تحصل أي جهة في التجميع على السيطرة، يُصنّف هذا التجميع على أنه دمج. وعند إجراء هذا التقويم، تتمثل الخطوة الأولى في تحديد ما إذا كانت إحدى الجهات التي كانت موجودة قبل تجميع عمليات في القطاع العام قد حصلت على السيطرة على عملية أو أكثر. ونظراً لأن هذا التحديد يتم بالرجوع إلى الجهات التي كانت قائمة قبل تجميع عمليات في القطاع العام، فإنه يختلف عن تقويم السيطرة التي أجريت وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 35، *القوائم المالية الموحدة* حيث تُقوّم السيطرة بالرجوع إلى الجهات التي تكون موجودة بعد إنجاز تجميع عمليات في القطاع العام.

11. عند تحديد ما إذا كانت جهة ما في تجميع عمليات في القطاع العام قد حصلت على السيطرة على عملية أو أكثر نتيجة للتجميع، فإن هذه الجهة تطبق المبادئ والإرشادات في معيار المحاسبة للقطاع العام 35. وعند تطبيق هذه المبادئ والإرشادات، تُقرأ الإشارات "تسيطر جهة" على أنها "تحصل جهة على السيطرة على" وتتم قراءة الإشارات "جهة أخرى" كـ "عملية". فعلى سبيل المثال، عند تحديد ما إذا كانت إحدى جهات القطاع العام تسيطر على عملية أو أكثر نتيجة للتجميع لأغراض هذا المعيار، يجب قراءة الفقرة 20 من معيار المحاسبة للقطاع العام 35 على النحو التالي (النص المعدل مكتوب بخط مائل):

ومن ثم، *تكتسب جهة السيطرة على عملية ما فقط إذا حصلت هذه الجهة على جميع ما يلي:*
أ. السلطة على العملية (انظر الفقرات 23-29)؛ و
ب. تتعرض لمنافع متغيرة من ارتباطها مع الجهة الأخرى أو لديها حقوق فيها (انظر الفقرات 30-34)؛ و
ج. القدرة على استخدام سلطتها على العملية للتأثير على طبيعة أو مقدار المنافع المترتبة على مشاركتها في العملية (انظر الفقرات 35-37).

إرشادات التطبيق

12. عند تطبيق المبادئ والإرشادات في معيار المحاسبة للقطاع العام 35، تأخذ الجهة بعين الاعتبار "فقرات إرشادات التطبيق 13-18".
13. عادةً ينتج عن تجميع العمليات في القطاع العام الذي ينفذ بشكل رئيس بتحويل عوض (أي عن طريق تحويل نقد أو أصول أخرى أو بتكبد التزامات) اكتساب جهة واحدة السيطرة على عملية أو أكثر.
14. عادة ما يؤدي تجميع عمليات في القطاع العام الذي ينفذ بصورة رئيسة عن طريق تبادل حصص حقوق الملكية، إلى حصول جهة واحدة على السيطرة على عملية أو أكثر. وعادة ما تؤدي حالات التجميع التي تتضمن تبادل حصص حقوق الملكية إلى حصول جهة واحدة على حقوق تصويت كافية على السيطرة على عملية أو أكثر. وقد يحدث ذلك دون أن يكون لدى الجهة أغلبية حقوق التصويت في حين يكون لديها حصة كبيرة من حقوق تصويت الأقلية وليس لدى أي مالك آخر أو مجموعة من الملاك حصة تصويت مهمة.
15. قد يؤدي تجميع عمليات في القطاع العام الذي يتضمن إصدار حصص حقوق ملكية إلى استحواذ عكسي (انظر "فقرات إرشادات التطبيق 66-71"). وتأخذ الجهة هذا الاحتمال بالاعتبار عند تحديد ما إذا كانت جهة واحدة في تجميع عمليات في القطاع العام قد حصلت على السيطرة على العمليات.
16. في تجميع العمليات في القطاع العام الذي يضم أكثر من جهتين، فإن الطرف في تجميع العمليات في القطاع العام الذي استهلكت التجميع (إن وجدت) يكون الأرجح في اكتساب السيطرة على العمليات من الأطراف الأخرى في التجميع.
17. في تجميع العمليات في القطاع العام الذي تُكوّن فيه جهة جديدة لتنفيذ التجميع، قد تحصل هذه الجهة على السيطرة على العمليات فقط عندما تكون الجهة موجودة قبل حدوث التجميع. وفي حالة عدم وجود هذه الجهة الجديدة قبل التجميع، تأخذ الجهة بعين الاعتبار ما إذا كانت إحدى الجهات في التجميع، والتي كانت موجودة قبل حدوث التجميع، تحصل على السيطرة على العمليات.
18. إذا حدد تطبيق هذه الإرشادات جهة واحدة في التجميع على أنها تحصل على السيطرة على عملية واحدة أو أكثر، يُصنّف التجميع على أنه دمج أو استحواذ، اعتماداً على الجوهر الاقتصادي للتجميع. وتدرس الجهة الإرشادات في الفقرات 9-14 و"فقرات إرشادات التطبيق 19-50" لتحديد ما إذا كان الجوهر الاقتصادي للتجميع هو ذلك للدمج. وإذا حدد تطبيق هذه الإرشادات جهة واحدة في التجميع على أنها مسيطرة على واحدة أو أكثر من العمليات، سوف يُصنّف التجميع على أنه دمج.
<i>تقويم تصنيف تجميع عمليات في القطاع العام (انظر الفقرات 9-14)</i>
19. إذا قامت جهة في تجميع عمليات في القطاع العام بالسيطرة على عملية أو أكثر نتيجة للتجميع، يُصنّف التجميع على أنه دمج أو استحواذ، بناءً على الجوهر الاقتصادي للتجميع. وعند تقويم ما إذا كان الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للدمج، تدرس الجهة الجوهر الاقتصادي لتجميع عمليات في القطاع العام والمؤشرات في الفقرات 12-14. ويُصنّف التجميع الذي ليس له الجوهر الاقتصادي للدمج على أنه استحواذ. وعند إجراء هذا التقويم، تدرس الجهة الإرشادات التالية.
الجوهر الاقتصادي (انظر الفقرة 9)
20. في العادة، سيؤدي تحليل المؤشرات في الفقرات 12-13، بصورة فردية أو مجتمعة، إلى تحقيق نتيجة مؤكدة وتوفير أدلة كافية لتحديد ما إذا كان الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للدمج. ولا يتطلب التجميع تحقيق هذين المؤشرين ليُصنّف على أنه دمج.
21. عند الأخذ بعين الاعتبار المؤشرات في الفقرات 12-13 التي تؤدي إلى نتائج غير حاسمة أو لا تقدم أدلة كافية لتحديد الجوهر الاقتصادي للتجميع بشكل واضح، تدرس الجهة الأمور الإضافية في الفقرة 14.
22. عادة ما يكون الجوهر الاقتصادي لدمج هو إنشاء جهة جديدة، بغض النظر عن الشكل النظامي للجهة الناتجة عن دمج. وينطبق هذا بالتساوي على التجميع الذي تحصل فيه جهة واحدة في التجميع على السيطرة على عملية أو أكثر. وإذا كان الجوهر الاقتصادي لتجميع العمليات في القطاع العام هو أن تظل إحدى جهات التجميع قائمة، فإن ذلك قد يوفر دليلاً على أن الجوهر

إرشادات التطبيق

الاقتصادي للتجميع هو نفسه للاستحواذ. في حالات تجميع العمليات تحت سيطرة نفس الجهة، فإن حقيقة سيطرة الجهة المسيطرة النهائية على العمليات قبل وبعد التجميع تقلل من أهمية هذا العامل.
23. يتضمن الدمج تكامل العمليات التي تشكل جزءاً من تجميع عمليات في القطاع العام، وبعبارة أخرى، فإن الدمج لا يؤدي إلى علاقة بين جهة مسيطرة/ جهة مسيطر عليها بين الجهات في التجميع. إذا كانت أي من العمليات، بعد التجميع، تعمل على أنها جهات خاضعة لسيطرة طرف ما في التجميع، فإن ذلك قد يوفر دليلاً على أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للاستحواذ.
24. عادة ما يكون الاستحواذ عبارة عن اتفاق مشترك بين جهتين أو أكثر، وعادة ما يكون له جوهر تجاري. مع ذلك، في القطاع العام، قد تكون جهة في التجميع قادرة على فرض تجميع عمليات في القطاع العام على الجهة الأخرى في التجميع. وعندما يؤدي ذلك إلى حصول الجهة على منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة مماثلة لتلك التي كان يمكن الحصول عليها بالاتفاق المشترك، فمن المحتمل أن يكون الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للاستحواذ. فعلى سبيل المثال، يجوز لحكومة مركزية ² أن تجعل خدمة معينة ممولة عن طريقها مركزية، بدلاً من تقديمها عن طريق جهات حكومية محلية، وذلك تحقيقاً لوفورات الحجم. وعندما لا تحصل فيها الجهة على منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة مماثلة لتلك التي كان يمكن الحصول عليها في معاملة طوعية، فمن المحتمل أن يكون الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للدمج.
25. بعد النظر في المؤشرات وطبيعة تجميع العمليات في القطاع العام، وعندما لا يكون هناك دليل كافٍ على أن تجميع العمليات في القطاع العام له الجوهر الاقتصادي للدمج، يتم تصنيف التجميع على أنه استحواذ.
المؤشرات المتعلقة بالعرض (انظر الفقرة 12)
26. لا يتضمن الدمج عادة دفع عوض لتعويض البائع عن التنازل عن حقه في صافي أصول العملية. وعلى النقيض من ذلك، يتضمن الاستحواذ عادة على تبادل العوض بين أولئك الذين يسيطرون على العمليات والذين يفقدون السيطرة على العمليات.
27. يقدم دفع العوض الذي يقصد به تعويض الذين لهم حق في صافي أصول العملية المحولة للتنازل عن هذا الحق، دليلاً أن الجوهر الاقتصادي لتجميع عمليات في القطاع العام هو استحواذ. وفي مثل هذه الحالات، يُصنّف التجميع على أنه استحواذ.
28. قد يقدم دفع العوض الذي لا يقصد به تعويض البائع عن التنازل عن حقه في صافي أصول عملية ما، بل يقصد به، على سبيل المثال، التعويض عن التكاليف المتكبدة في تجميع عمليات في القطاع العام، دليلاً على أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للدمج.
29. قد تحدث الاستحواذات دون تبادل العوض، على سبيل المثال عندما يوصى فرد عند وفاته بعملية إلى جهة حكومية. ونتيجة لذلك، فإن عدم وجود عوض لا يقدم في حد ذاته دليلاً على الجوهر الاقتصادي لتجميع العمليات في القطاع العام، وعند تقويم العوض، تأخذ الجهة بعين الاعتبار أسباب دفع العوض أو عدم دفعه.
30. عندما لا يتضمن تجميع العمليات في القطاع العام دفع عوض، تدرس الجهة الأسباب التي أدت إلى عدم دفع أي عوض. وإذا تنازل المالك السابق عن حقه في صافي أصول أي عملية، أو أسقط حقه من خلال المصادرة (على سبيل المثال، حجز دون تعويض)، قد يكون ذلك دليلاً على أن التجميع هو استحواذ.
31. عندما لا يتضمن تجميع عمليات في القطاع العام دفع عوض نظراً لعدم وجود جهة لديها حق في صافي أصول عملية ما، فإن الجوهر الاقتصادي للتجميع يكون عادة هو نفسه للدمج. ويتضمن الاستحواذ تحويل عملية من مالكة السابق إلى مالكة الجديد، وإذا لم تكن هناك جهة لها حق في صافي أصول عملية ما، ولا يوجد مالك سابق، لا يكون التجميع عادة استحواذاً. وينشأ هذا الوضع فقط عندما تُحوّل جهة كاملة؛ أما عندما تُحوّل عملية فردية، فإن الجهة التي تحول العملية ستكون المالك السابق وسيكون لها الحق في صافي أصول العملية. ومن أمثلة الجهات التي لا يوجد لها مالك (ملاك) سابق (سابقون) البلديات وبعض المنظمات غير الهادفة للربح.
المؤشرات المتعلقة بعملية اتخاذ القرار (انظر الفقرة 13)

² إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وهيكل الحكومة في المملكة مركزي.

إرشادات التطبيق

32. عادة ما يتطلب الاستحواذ المشاركة الطوعية لجميع الجهات في التجميع. ونتيجة لذلك، عندما يفرض طرف ثالث على تجميع عمليات في القطاع العام دون أن تشارك أي جهة في التجميع بعملية اتخاذ القرار، فإن ذلك قد يقدم دليلاً على أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو دمج.
33. وفي ظروف أخرى، سيكون بمقدور جهات القطاع العام التأثير على شروط التجميع بدرجات مختلفة حتى عندما يفرض طرف ثالث على التجميع. ومع تزايد درجة التأثير على الجهات في التجميع، لا سيما تأثير الجهة التي تسيطر على عملية أو أكثر، يصبح من غير المحتمل أن يتم استنتاج بشأن الجوهر الاقتصادي للتجميع.
34. على سبيل المثال، قد تُوجّه جهات في التجميع إلى تجميع من قبل الجهة التنظيمية، ولكن الجهة التنظيمية تسمح للجهات بتحديد شروط التجميع. ومن المحتمل أن يُحدّد الجوهر الاقتصادي لتجميع عمليات في القطاع العام وفق شروط التجميع التي تتفق عليها الجهات وليس بقرار الجهة التنظيمية الذي يفرض على هذه الجهات القيام بالتجميع.
35. عندما يكون تجميع عمليات في القطاع العام الذي يحصل على السيطرة على عملية أو أكثر قادراً على فرض التجميع على الجهة الأخرى، فإن ذلك لا يقدم دليلاً على أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للاستحواذ. على سبيل المثال، قد تقرر حكومة توطين (تأميم) جهة من القطاع الخاص، على عكس رغبات المساهمين. ولا توفر حقيقة أن الحكومة (جهة في التجميع) قادرة على فرض التوطين (التأميم)، على سبيل المثال من خلال التشريع، دليلاً على أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للدمج. وعندما تكون الجهة في التجميع التي تحصل على السيطرة على عملية أو أكثر قادرة على فرض التجميع على الجهة الأخرى، فإن ذلك يقدم دليلاً على أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للاستحواذ.
36. وعندما يكون تجميع عمليات في القطاع العام خاضعاً للموافقة من جانب مواطني كل طرف من خلال الاستفتاءات، قد يوفر ذلك دليلاً على أن المادة الاقتصادية للتجميع هو دمج. ويوفر مثل هذا الشرط دليلاً على أن الأطراف في التجميع لا تتمتع بحرية التصرف الطوعي في التجميع وأن القرار النهائي بشأن ما إذا كان التجميع يتم من قبل أطراف ثالثة. وبالرغم من ذلك، فمن الممكن للمواطنين أن يوافقوا، من خلال الاستفتاءات، على التجميع حيث شروطه هي شروط الاستحواذ.
37. عندما تُجمع عمليات في القطاع العام بين طرفين تحت سيطرة نفس الجهة، قد يقدم ذلك دليلاً على أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للدمج. وكثيراً ما يُشجّع على تجميع العمليات في القطاع العام تحت سيطرة نفس الجهة من قبل الجهة المسيطرة وبالنيابة عنها، وكثيراً ما تحدد الجهة المسيطرة شروط التجميع. على سبيل المثال، قد تقرر الحكومة تجميع وزارتين لأسباب إدارية أو سياسية، وتحديد شروط التجميع. وفي مثل هذه الظروف، يُحدّد القرار النهائي بشأن ما إذا كان سيحدث التجميع، وشروط التجميع، من قبل الجهة المسيطرة. وهذا يقدم دليلاً على أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو عبارة عن دمج.
38. في بعض الظروف، قد توافق عمليتان تحت سيطرة نفس الجهة على التجميع طوعاً. مع ذلك، فإن هذا القرار عادة ما يكون خاضعاً لموافقة الجهة المسيطرة، سواء كانت هذه الموافقة صريحة أم لا. وعندما تكون موافقة الجهة المسيطرة مطلوبة، يقدم ذلك دليلاً على أن القرار النهائي بشأن ما إذا كان سيحدث التجميع، وشروط التجميع، تحدّد من قبل الجهة المسيطرة. ومن ثم، فإن ذلك يقدم دليلاً على أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للدمج.
39. فقط عندما لا يكون هناك دليل على أن الجهة المسيطرة مرتبطة بتجميع عمليات في القطاع العام، إما عن طريق التشجيع على التجميع، أو تحديد شروط التجميع، أو الموافقة (سواء بشكل صريح أو ضمني) على التجميع، لن يكون هناك دليل على أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للدمج. وفي مثل هذه الظروف، تأخذ الجهة بالاعتبار جميع العوامل الأخرى عند تحديد تصنيف تجميع عمليات في القطاع العام.
- الأمر الإضافية التي يجب مراعاتها عندما لا توفر المؤشرات المتعلقة بالعموم وعملية اتخاذ القرار أدلة كافية لتحديد ما إذا كان الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للدمج (انظر الفقرة 14)
40. عندما ينتج تحليل المؤشرات المتعلقة بالعموم وعملية اتخاذ القرار نتائج غير حاسمة أو لا تقدم أدلة كافية لتحديد ما إذا كان الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للدمج، فإن الجهة تدرس أي تصنيف وما ينتج عنه من معاملة محاسبية سيوفر المعلومات التي:
أ. تحقق على أفضل وجه أهداف التقرير المالي؛ و
ب. تحقق على أفضل وجه الخصائص النوعية.

إرشادات التطبيق

41. ومن شأن تحليل المؤشرات المتعلقة بالعمول وعملية اتخاذ القرار أن يؤدي عادة إلى نتيجة مؤكدة وأن يقدم أدلة كافية لتحديد ما إذا كان الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للدمج. ويرجع ذلك إلى أن المؤشرات المتعلقة بالعمول وعملية اتخاذ القرار ستقدم دليلاً على الجوهر الاقتصادي لتجميع عمليات في القطاع العام إلا في ظروف استثنائية. ونتيجة لذلك، عندما يكون من الواضح أن المؤشرات قد استوفيت، فإن الأمور الإضافية الواردة في الفقرة 14 لا تؤخذ بالاعتبار عند تحديد التصنيف.
42. عندما يقدم تحليل المؤشرات المتعلقة بالعمول وعملية اتخاذ القرار نتائج غير حاسمة أو لا يقدم أدلة كافية لتحديد ما إذا كان الجوهر الاقتصادي للتجميع هو دمج، فإن الجهة تدرس التصنيف الذي سيقدم المعلومات التي يحقق على أفضل وجه أهداف التقارير المالية. ويمكن أن يؤثر تحديد ما إذا كان تجميع عمليات في القطاع العام مصنفاً على أنه استحواذ أو دمج بشكل مهم على التقارير المالية للتجميع. ومن ثم، فمن المهم النظر في المعلومات التي توفرها كل طريقة والمستخدمين الرئيسيين لتلك المعلومات.
43. تعالج طريقة تجميع الحصص المعدلة للتجميع من منظور كل جهة من الجهات المجمععة وأصحابها أو المكونات التي توجد حصصها في الجهة الناتجة عن الدمج. وباستخدام طريقة تجميع الحصص المحاسبية المعدلة، تقوم العمليات المجمععة بقياس الأصول والالتزامات المفصّل عنها بقيمتها الدفترية في القوائم المالية للعمليات المجمععة اعتباراً من تاريخ الدمج. قد تساعد هذه المعلومات المستخدمين في تقييم أداء الجهة الناتجة عن الدمج استناداً إلى الأصول والالتزامات التاريخية للمجمعة للعمليات المجمععة في تاريخ الدمج وعند مقارنة النتائج التشغيلية مع فترات سابقة. مع ذلك، يجوز تقليل هذه المقارنة عندما تكون هناك حاجة إلى إجراء تعديلات لتحقيق سياسات محاسبية متسقة. ولا يتضمن ذلك معلومات عن توقعات السوق لقيمة التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بأصول والتزامات، بخلاف الأصول والالتزامات المسجلة بالقيمة العادلة قبل تاريخ الدمج.
44. تعالج طريقة الاستحواذ التجميع من منظور الجهة المستحوذة -الجهة التي تحصل على السيطرة على العمليات الأخرى. وتقوم الجهة المستحوذة بشراء أو السيطرة على صافي الموجودات، وتثبت في قوائمها المالية الأصول المقتناة والالتزامات التي يتم تحملها، بما في ذلك الأصول التي لم تُثبت سابقاً من قبل العملية المستحوذ عليها. وتساعد هذه المعلومات مستخدمي القوائم المالية في تقييم الاستثمارات الأولية التي تم القيام بها والأداء اللاحق لتلك الاستثمارات ومقارنتها بأداء الجهات الأخرى بناءً على الاستثمار التي تقوم به الجهة المستحوذة. كما تتضمن معلومات عن توقعات السوق لقيمة التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بتلك الأصول والالتزامات. وبينما يعيد تقييم أصول والتزامات العملية المستحوذ عليها، فإنه لا يؤثر في تقييم الأصول والالتزامات التي كانت موجودة لدى الجهة المستحوذة قبل الاستحواذ. وعلاوة على ذلك، وبناء على العلاقة بين المبالغ في الفقرتين 85(أ) و85(ب) والعوامل الأخرى (مثل، الشراء بسعر تفضيلي)، قد يؤدي ذلك إلى الإثبات الفوري لمكسب أو خسارة من خلال الفائض أو العجز.
45. يوضح الجدول التالي ملخصاً للمعلومات التي توفرها كل طريقة.

الاستحواذ	الدمج	
منظور الجهة المستحوذة	منظور كل من العمليات المجمععة وملّاكها أو المشاركين فيها.	منظور الجهة المستحوذة.
تساعد مستخدمي القوائم المالية في تقييم الاستثمارات الأولية التي تم القيام بها والأداء اللاحق لتلك الاستثمارات.	تساعد مستخدمي القوائم المالية في تقييم أداء الجهة الناتجة عن الدمج بناءً على الأصول والالتزامات التاريخية للمجمعة لعمليات مجمعة في	معلومات للمستخدم

إرشادات التطبيق

إرشادات التطبيق		تاريخ الدمج وفي مقارنة النتائج التشغيلية بفترات سابقة.	أساس القيم التي يتم التقرير عنها
يعاد تقييم الأصول والالتزامات القابلة للتحديد للعملية المستحوذ عليها ولكنها لن تؤثر على تقييم الأصول والالتزامات التي لدى الجهة المستحوذة. وتتضمن معلومات عن توقعات السوق لقيمة التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بتلك الأصول والالتزامات.	تفاس الأصول والالتزامات التي يتم التقرير عنها بقيمتها الدفترية في القوائم المالية للعمليات المجمعّة في تاريخ الدمج.	قد تسهّل مقارنة نتائج التشغيل بفترات سابقة. ويمكن تخفيض المقارنة عندما تكون هناك حاجة إلى إجراء تعديلات لتحقيق سياسات محاسبية متسقة.	القدرة على مقارنة النتائج التشغيلية للفترات السابقة.
من الصعب مقارنة نتائج التشغيل بفترات سابقة.	من الصعب مقارنة نتائج التشغيل بفترات سابقة.	من الصعب مقارنة نتائج التشغيل بفترات سابقة.	من الصعب مقارنة نتائج التشغيل بفترات سابقة.
46. يقدم النظر في التصنيف الذي سيوفر معلومات تحقق أهداف التقرير المالي على أفضل وجه، دليلاً على الجوهر الاقتصادي لتجميع العمليات في القطاع العام، حيث يقدم تحليل المؤشرات المتعلقة بالعرض وعملية اتخاذ القرار نتائج غير حاسمة أو لا يقدم أدلة كافية لتحديد ما إذا كان الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للاستحواذ.			
47. عندما يقدم تحليل المؤشرات المتعلقة بالعرض وعملية اتخاذ القرار نتائج غير حاسمة أو لا يقدم أدلة كافية لتحديد تصنيف التجميع، فإن الجهة تدرس التصنيف الذي سيوفر معلومات تحقق بأفضل صورة الخصائص النوعية المتعلقة بالملاءمة، والتعبير الموثوق، والقابلية للفهم، وملاءمة التوقيت، والقابلية للمقارنة، والقابلية للتحقق منها. وعند إجراء هذا التقييم، تضع الجهة في الاعتبار أيضاً القيود المفروضة على المعلومات المتضمنة في التقارير المالية المعدة لغرض عام، وهي الأهمية النسبية، والمنافع مقابل التكاليف، والتوازن بين الخصائص النوعية.			
48. عند النظر في تصنيف تجميع عمليات في القطاع العام، تكون بعض الخصائص النوعية أكثر أهمية من غيرها. فعلى سبيل المثال، سيكون التوقيت أقل أهمية من القابلية للفهم عند الأخذ بعين الاعتبار ما إذا كان التجميع دمجاً أو استحواذاً.			
49. تدرس الجهة الخصائص النوعية والقيود على المعلومات من منظور مستخدمي القوائم المالية. وسيشمل ذلك الأخذ بعين الاعتبار الأسئلة التالية؛ هذه القائمة ليست شاملة. أ. ما هو التصنيف الذي يعبر بموثوقية عن الجوهر الاقتصادي لتجميع عمليات في القطاع العام، والذي قد يختلف عن شكله النظامي؟ هل يعبر هذا التصنيف بموثوقية عن الأداء المالي والمركز المالي لجهة ما؟ ب. ما التصنيف الذي سيساعد المستخدمين على فهم طبيعة تجميع العمليات في لقطاع العام؟ على سبيل المثال، في الدمج، يُثبت أي فرق بين مجموع الأصول المثبتة ومجموع الالتزامات المثبتة في صافي الأصول/ حقوق الملكية، بينما في الاستحواذ، تثبت الجهة المستحوذة الشهرة أو المكسب أو الخسارة في فترة القوائم المالية. أي طريقة تساعد المستخدم لفهم طبيعة التجميع بشكل أفضل؟			

إرشادات التطبيق

ج. من الأفضل تلبية احتياجات المستخدمين عندما تكون المعلومات المقدمة فيما يتعلق بالمعاملة قابلة للمقارنة. كيف يُصنّف تجميع العمليات في القطاع العام المماثلة؟
50. يقدم النظر في التصنيف الذي سيوفر معلومات تلي على أفضل وجه الخصائص النوعية دليلاً على الجوهر الاقتصادي لتجميع عمليات في القطاع العام عندما لا يقدم تحليل المؤشرات المتعلقة بالعرض وعملية اتخاذ القرار نتائج غير حاسمة أو لا يوفر أدلة كافية لتحديد ما إذا كان الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للدمج.
المحاسبة عن الدمج
<i>إلغاء المعاملات بين العمليات المجمعّة (انظر الفقرة 22)</i>
51. تقوم الجهة الناتجة عن الدمج باستبعاد آثار جميع المعاملات بين العمليات المجمعّة. بالنسبة للعديد من المعاملات، تحدث عملية الإلغاء بصورة تلقائية. فعلى سبيل المثال، قدمت عملية مجمعّة واحدة خدمات مقابل أتعاب لعملية مجمعّة أخرى قبل تاريخ الدمج. تنعكس إيرادات العملية المجمعّة التي قدمت الخدمات في الفائض أو العجز المجمع للعملية المجمعّة في تاريخ الدمج. وتنعكس مصروفات العملية المجمعّة التي تتلقى الخدمات في الفائض أو العجز المجمع في العملية المجمعّة في تاريخ الدمج. وسوف تثبت الجهة الناتجة عن الدمج كلا المبلغين في صافي الأصول / حقوق الملكية.
52. لا يحدث الإلغاء بصورة تلقائية عندما تثبت عملية مجمعّة أصلاً، في حين تثبت عملية مجمعّة أخرى التزاماً مقابلاً له نتيجة للمعاملة بين العمليتين المجمعّتين. وتقوم الجهة الناتجة عن الدمج باستبعاد كل من الأصل والالتزام وتثبت أي فرق بين الأصل والالتزام في صافي الأصول / حقوق الملكية.
<i>القيم الدفترية التي ستستخدم (انظر الفقرات 26-27)</i>
53. عندما يُستحوذ على عملية مجمعّة في استحواد تم في وقت سابق (أي كانت في السابق عملية مستحوذ عليها)، فإن القيمة الدفترية لأصول والتزامات العمليات المجمعّة في قوائمها المالية المنفصلة قد تكون مختلفة عن القيم الدفترية لتلك الأصول والالتزامات في القوائم المالية للجهة المسيطرة. في الاستحواذ، ستقوم الجهة المسيطرة بقياس أصول والتزامات التجميع بقيمها العادلة. مع ذلك، عندما تستمر عملية مجمعّة (أي العملية التي كانت مستحوذ عليها سابقاً) في إعداد قوائم مالية منفصلة، فإنها ستستخدم قيمها الدفترية السابقة. إن قياسات القيمة العادلة في القوائم المالية للجهة المستحوذة تُدفع إلى العملية المجمعّة.
54. لتحقيق المتطلبات في الفقرات 26-27، تقيس الجهة الناتجة عن الدمج الأصول والالتزامات القابلة للتحديد للعمليات المجمعّة بقيمها الدفترية في القوائم المالية للعمليات المجمعّة اعتباراً من تاريخ الدمج. بشرط تعديل القيم الدفترية لتتوافق مع السياسات المحاسبية للجهة الناتجة عن الدمج. لا تقوم الجهة الناتجة عن الدمج بقياس الأصول والالتزامات بالقيمة الدفترية في القوائم المالية للجهة المسيطرة.
<i>التراخيص والحقوق المماثلة التي سبق أن منحتها عملية مجمعّة لعملية مجمعّة أخرى (انظر الفقرة 32)</i>
55. كجزء من الدمج، يجوز للجهة الناتجة عن دمج الحصول على ترخيص أو حق مماثل سبق أن منحه عملية مجمعّة لعملية مجمعّة أخرى لاستخدام واحد أو أكثر من الأصول المثبتة أو غير المثبتة لدى الجهة المانحة. ومن أمثلة هذه الحقوق الحق في استخدام تقنية الجهة المستحوذة بموجب اتفاقية ترخيص تقنية. وتثبت الجهة الناتجة عن الدمج هذا الترخيص أو الحق المماثل على أنه أصل غير ملموس قابل للتحديد، وتقيس الأصول غير الملموسة بقيمتها الدفترية في القوائم المالية لعملية مجمعّة اعتباراً من تاريخ الدمج. ونظراً لأن الترخيص أو الحق المماثل سبق أن كان جزءاً من ترتيب ملزم، فإن الترخيص يلبي ضوابط الفصل والترتيب الملزم في معيار المحاسبة للقطاع العام 31، <i>الأصول غير الملموسة</i> . وتقدم الفقرة 47 إرشادات بشأن المحاسبة اللائقة عن ترخيص أو حق مماثل سبق أن منحه عملية مجمعّة لعملية مجمعّة أخرى.
56. تقوم الجهة الناتجة عن الدمج بتقويم كل من الترخيص أو الحق المماثل الممنوح سابقاً من قبل عملية مجمعّة لعملية مجمعّة أخرى، واختبار الأصل محل الترخيص (حيث يكون الأصل محل الترخيص أصلاً مثبتاً) لأغراض تحديد هبوط القيمة وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 21، <i>الهبوط في قيمة الأصول غير المولدة للنقد</i> ومعيار المحاسبة للقطاع العام 26، <i>الهبوط في قيمة الأصول المولدة للنقد</i> ، وذلك في تاريخ الدمج.
<i>الإعفاء من مبالغ الضرائب المستحقة في الدمج (عند إدراجها في شروط الدمج) (انظر الفقرات 33-34)</i>

إرشادات التطبيق

57. لا يجوز للجهة الناتجة عن دمج أن تثبت أية مبالغ تتعلق بضريبة مستحقة على عملية مجمعة عندما تكون هذه المبالغ قد تم الإعفاء منها من قبل السلطة الضريبية كجزء من شروط الدمج. وعندما يحدث الإعفاء الضريبي بعد الدمج، تطبق الجهة الناتجة عن الدمج المتطلبات الواردة في الفقرة 49. وعند تطبيق طريقة تجميع الحصص المعدلة للمحاسبة عن الدمج، تتعامل الجهة الناتجة عن الدمج مع تلك المبالغ المتضمنة في شروط الدمج على أنها قد استُبعدت قبل الدمج. وعلى الجهة الناتجة عن الدمج المحاسبة عن الضريبة المستحقة على عملية مجمعة والتي لم ينطبق عليها إعفاء السلطة الضريبية وفق معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتناول ضرائب الدخل.
58. عندما تصبح الجهة الناتجة عن الدمج نتيجة الدمج سلطة ضريبية، فإنه يجب عليها التوقف عن إثبات أي ضريبة مستحقة تتعلق بالضريبة المتعلقة بالعملية المجمعة والتي أُعفيت وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 23، <i>الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)</i> .
<i>إثبات الشهرة (انظر الفقرة 36)</i>
59. لا تنشأ عن اندماج شهرة، ومن ثم فإن الجهة الناتجة عن الدمج لا تثبت شهرة ناتجة عن الدمج. وتحدد الفقرات 37-38 معالجة صافي الأصول / حقوق الملكية الناشئة عن الدمج.
60. عندما تكون عملية مجمعة قد قامت في وقت سابق بإثبات شهرة نتيجة لاستحواذ سابق، فإن الجهة الناتجة عن الدمج تقوم بإثبات هذه الشهرة في قائمة المركز المالي الافتتاحي الخاصة بها.
<i>القياس اللاحق للتحويلات والقروض الميسرة والمنافع المماثلة التي تستلمها العملية المجمعة على أساس الضوابط التي قد تتغير نتيجة دمج (انظر الفقرة 48)</i>
61. قبل حدوث الدمج، قد تحصل عملية مجمعة على تحويل من طرف ثالث، بناءً على ضوابط محددة. فعلى سبيل المثال، قد تقدم حكومة وطنية ³ منح للبلديات التي يقل فيها متوسط دخل الأسرة عن الحد الأدنى. ويمكن أن يتضمن الدمج بين بلديتين بلدية واحدة استوفت الضوابط واستلمت المنحة، والأخرى لم تستوف الضوابط ولم تحصل على المنحة. وبعد الدمج، يكون متوسط دخل الأسرة للبلدية الجديدة المجمعة إما أعلى أو أقل من الحد الأدنى، مما قد يتسبب في أن تعيد الجهة المانحة تقويم مبلغ المنحة المقدمة.
62. لا يجوز للجهة الناتجة عن الدمج أن تقوم بالمحاسبة عن أي تعديلات على قيمة المنحة باعتبارها جزءاً من الدمج، بل يجب عليها المحاسبة عن أي تعديلات عندما تعلن الجهة المانحة عن نيتها بشأن هذه التعديلات وفق معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى.
63. قد تنشأ ظروف مماثلة فيما يتعلق بالقروض الميسرة والمنافع الأخرى. ولا يجوز للجهة الناتجة عن الدمج المحاسبة عن أية تعديلات لتلك المعاملات باعتبارها جزءاً من الدمج، ولكنها تقوم بالمحاسبة عن أي تعديلات عندما تعلن الجهة المانحة عن نيتها بشأن هذه التعديلات وفق معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى.
<i>الاندماجات التي تحدث خلال فترة القوائم المالية (انظر الفقرات 50-52)</i>
64. لتلبية متطلبات الفقرات 50-52، لا يتطلب من الجهة الناتجة عن الدمج عرض القوائم المالية للفترة السابقة لتاريخ الدمج، على الرغم أنها قد تختار ذلك بعمل الإفصاحات المحددة في الفقرة 54(ج). وعندما لا تختار الجهة الناتجة عن الدمج عرض القوائم المالية للفترة السابقة لتاريخ الدمج، فإنها تلي احتياجات مستخدمي قوائمها المالية من المعلومات عن عمليات التجميع قبل الدمج من خلال: أ. عندما تُصدّر القوائم المالية نيابة عن العمليات المجمعة لفترة القوائم المالية التي تنتهي مباشرة قبل تاريخ الدمج (التي قد تكون فترة جزئية)، تقوم الجهة بتوجيه مستخدمي قوائمها المالية إلى القوائم المالية الصادرة نيابة عن العمليات المجمعة. ب. في حالة عدم إصدار قوائم مالية نيابة عن العمليات المجمعة لفترة القوائم المالية التي تنتهي مباشرة قبل تاريخ الدمج (التي قد تكون فترة جزئية)، تقوم الجهة بتقديم الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة 54(ج).
65. لتلبية متطلبات الجهة التنظيمية، قد يكون من الضروري أن تقوم العمليات المجمعة و/أو الجهة الناتجة عن الدمج بعرض أو الإفصاح عن المعلومات بالإضافة إلى المعلومات المطلوبة بموجب

³ إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وهيكل الحكومة في المملكة مركزي.

إرشادات التطبيق
هذا المعيار.
المحاسبة عن الاستحواذات
عمليات الاستحواذ العكسية
<p>66. يحدث الاستحواذ العكسي عندما تُحدد الجهة التي تصدر الأوراق المالية (الجهة النظامية المستحوذة) بأنها العملية المستحوذ عليها لأغراض المحاسبة على أساس الإرشادات في "فقرات إرشادات التطبيق 10-18". ويجب أن تكون الجهة التي يُستحوذ على حصص حقوق الملكية الخاصة بها (العملية المستحوذ عليها نظامياً) هي الجهة المستحوذة لأغراض محاسبية لكي تُعتبر عملية الاستحواذ استحواداً عكسياً. فعلى سبيل المثال، تحدث الاستحواذات العكسية أحياناً عندما ترغب جهة القطاع العام أن تصبح جهة مدرجة في سوق الأوراق المالية ولكنها لا تريد تسجيل أسهم الملكية الخاصة بها. ولتحقيق ذلك، تقوم جهة القطاع العام بالترتيب مع جهة مدرجة للاستحواذ على حصص حقوق الملكية الخاصة بها في مقابل حصص حقوق الملكية في الجهة المدرجة. في هذا المثال، تعتبر الجهة المدرجة هي الجهة المستحوذة نظامياً لأنها أصدرت حصص حقوق الملكية الخاصة بها، وتعتبر جهة القطاع العام هي العملية المستحوذ عليها نظامياً نظراً للاستحواذ على حصص حقوق الملكية الخاصة بها. مع ذلك، فإن تطبيق الإرشادات في "فقرات إرشادات التطبيق 10-18" يؤدي إلى تحديد:</p> <p>أ. الجهة المدرجة بوصفها العملية المستحوذ عليها لأغراض المحاسبة (العملية المستحوذ عليها محاسبياً) - أي أن الجهة المدرجة لا تحصل على السيطرة على عملية أو أكثر؛ و</p> <p>ب. جهة القطاع العام باعتبارها الجهة المستحوذة لأغراض المحاسبة (الجهة المستحوذة محاسبياً) - أي أن جهة القطاع العام تحصل على السيطرة على عملية أو أكثر.</p> <p>ويجب أن تستوفي العملية المستحوذ عليها محاسبياً تعريف "العملية" للمحاسبة عنها باعتبارها استحواداً عكسياً، وأن تُطبّق جميع مبادئ الإثبات والقياس في هذا المعيار، بما في ذلك متطلبات إثبات الشهرة.</p>
قياس العوض المحول
<p>67. في استحواد عكسي، لا تقوم الجهة المستحوذة محاسبياً عادة بإصدار أي عوض للعملية المستحوذ عليها. وبدلاً من ذلك، فإن العملية المستحوذ عليها محاسبياً عادة ما تصدر أسهمها لملاك الجهة المستحوذة محاسبياً. ونتيجة لذلك، فإن القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ للعوض المحول من قبل الجهة المستحوذة محاسبياً لحصتها في العملية المستحوذ عليها محاسبياً تكون مبنية على عدد حصص حقوق الملكية التي كان يتعين على الجهة المسيطر عليها نظامياً إصدارها لإعطاء ملاك الجهة المسيطرة نظامياً نفس نسبة حصص الملكية في الجهة المجمّعة التي تنتج عن الاستحواذ العكسي. ويمكن استخدام القيمة العادلة لعدد حصص حقوق الملكية المحتسبة بهذه الطريقة على أنها القيمة العادلة للعوض المحول نظير العملية المستحوذ عليها.</p>
إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة
<p>68. يتم إصدار القوائم المالية الموحدة المعدة بعد استحواد عكسي باسم الجهة المسيطرة نظامياً (العملية المستحوذ عليها محاسبياً)، ولكن توصف في الإيضاحات على أنها استمرار للقوائم المالية للجهة المسيطر عليها نظامياً (الجهة المستحوذة محاسبياً) مع تعديل واحد، لتسوية رأس المال النظامي للجهة المستحوذة محاسبياً بأثر رجعي ليعكس رأس المال النظامي للعملية المستحوذ عليها محاسبياً. ويلزم إجراء هذا التعديل ليعكس رأس المال الجهة المسيطرة نظامياً (العملية المسيطر عليها محاسبياً). كما تُعدّل المعلومات المقارنة المعروضة في هذه القوائم المالية الموحدة بأثر رجعي لتعكس رأس المال النظامي للجهة المسيطرة نظامياً (العملية المستحوذ عليها محاسبياً).</p>
<p>69. نظراً لأن القوائم المالية الموحدة تمثل استمراراً للقوائم المالية للجهة المسيطر عليها نظامياً باستثناء هيكل رأس المال، فإن القوائم المالية الموحدة تعكس:</p> <p>أ. أصول والتزامات الجهة المسيطر عليها نظامياً (الجهة المستحوذة محاسبياً) المثبتة والمقاسة بقيمتها الدفترية قبل التجميع.</p> <p>ب. أصول والتزامات الجهة المسيطر عليها نظامياً (العملية المستحوذ عليها محاسبياً) المثبتة والمقاسة وفق هذا المعيار.</p> <p>ج. الفائض أو العجز المجمع وأرصدة حقوق الملكية الأخرى للجهة المسيطر عليها نظامياً (الجهة المستحوذة محاسبياً) قبل الاستحواذ.</p> <p>د. المبلغ المثبت على أنه حصص ملكية مصدره في القوائم المالية الموحدة والذي يُحدّد عن طريق إضافة حصة حقوق ملكية مصدره للجهة المسيطر عليها نظامياً (الجهة المستحوذة محاسبياً) القائمة مباشرة قبل الاستحواذ على القيمة العادلة للجهة المسيطرة نظامياً (العملية المستحوذ عليها محاسبياً). مع ذلك، فإن هيكل حقوق الملكية (أي عدد ونوع حصص حقوق</p>

إرشادات التطبيق

الملكية المصدر) يعكس هيكل حقوق ملكية الجهة المسيطرة نظامياً (العملية المستحوذ عليها محاسبياً)، بما في ذلك حصص حقوق الملكية التي أصدرتها الجهة المسيطرة نظامياً لإنجاز الاستحواذ. ومن ثم، تُعاد هيكلية حصص حقوق الملكية للجهة المسيطرة نظامياً (الجهة المستحوذة محاسبياً) باستخدام معدل التبادل المنصوص عليه في اتفاقية الاستحواذ لتعكس عدد أسهم الجهة المسيطرة نظامياً (العملية المستحوذ عليها محاسبياً) التي أصدرت في الاستحواذ العكسي.

هـ. الحصة التناسبية لحقوق الملكية غير المسيطرة في القيمة الدفترية قبل الاستحواذ للجهة المسيطر عليها نظامياً (الجهة المستحوذة محاسبياً) من الفائض والعجز المتراكم وحصص حقوق الملكية الأخرى على النحو المبين في "فقرتين إرشادات التطبيق 70 و71".

الحصص غير المسيطرة

70. في الاستحواذ العكسي، قد لا يقوم بعض ملاك العملية المستحوذ عليها بشكل نظامي (الجهة المستحوذة محاسبياً) بتبادل حصص حقوق الملكية الخاصة بهم مقابل حصص حقوق ملكية في الجهة المسيطرة نظامياً (العملية المستحوذ عليها محاسبياً). ويُعالج هؤلاء الملاك كحصة غير مسيطرة في القوائم المالية الموحدة بعد الاستحواذ العكسي. وذلك لأن ملاك العملية المستحوذ عليها نظامياً الذين لا يبادلون حصص حقوق الملكية الخاصة بهم بحصص حقوق الملكية في الجهة المستحوذة نظامياً يهتمون فقط بنتائج وصافي أصول العملية المستحوذ عليها نظامياً، وليس بنتائج وصافي أصول الجهة المجمعّة. على العكس من ذلك، حتى وإن كانت الجهة المستحوذة نظامياً هي العملية المستحوذ عليها لأغراض المحاسبة، فإنه يكون لدى ملاك الجهة المستحوذة نظامياً اهتماماً بنتائج وصافي أصول الجهة المجمعّة.

71. تُقاس وتُثبت أصول والتزامات العملية المستحوذ عليها نظامياً في القوائم المالية الموحدة بقيمتها الدفترية قبل التجميع (انظر "فقرة إرشادات التطبيق 69(أ)"). ومن ثم، ففي الاستحواذ العكسي، تعكس الحصة غير المسيطرة الحصة النسبية لحملة الأسهم غير المسيطرين في القيم الدفترية لصافي أصول العملية المستحوذ عليها نظامياً قبل التجميع، حتى وإن قيست الحصص غير المسيطرة في الاستحواذات الأخرى بقيمتها العادلة في تاريخ الاستحواذ.

إثبات أصول معينة مقتناة والتزامات معينة تم تحملها في استحواذ (انظر الفقرات 64-68)

72. [حذفت].

73. [حذفت].

74. [حذفت].

الأصول غير الملموسة

75. يجب على الجهة المستحوذة أن تثبت الأصول غير الملموسة المقتناة القابلة للتحديد في الاستحواذ بشكل منفصل عن الشهرة. ويُعد الأصل غير الملموس قابلاً للتحديد عندما يستوفي إما شرط الانفصال وإما الشرط التعاقدى لترتيب الملزم.

76. يكون الأصل غير الملموس الذي يستوفي شرط الترتيب الملزم قابلاً للتحديد حتى ولو لم يكن الأصل قابلاً للتحويل أو قابلاً للانفصال عن العملية المستحوذ عليها أو عن الحقوق والواجبات الأخرى. على سبيل المثال:

أ. [حذفت].

ب. تمتلك عملية مستحوذ عليها وتشغل محطة طاقة نووية. ويعد الترخيص بتشغيل محطة الطاقة تلك أصلاً غير ملموس يستوفي شرط الترتيب الملزم للإثبات بشكل منفصل عن الشهرة. حتى لو لم تستطع الجهة المستحوذة بيعه أو تحويله بشكل منفصل - عن محطة الطاقة المستحوذ عليها. ويجوز للجهة المستحوذة أن تثبت القيمة العادلة لرخصة التشغيل والقيمة العادلة لمحطة الطاقة على أنهما أصل واحد لأغراض التقرير المالي إذا كانت الأعمار الإنتاجية لهذين الأصلين متشابهة.

إرشادات التطبيق

<p>ج. تمتلك عملية مستحود عليها براءة اختراع تقنية. وقد رخصت براءة الاختراع تلك لآخرين لاستخدامهم الحصري خارج السوق المحلية، وتستلم في المقابل نسبة مئوية محددة من الإيراد الأجنبي المستقبلي. تستوفي كل من براءة الاختراع التقنية واتفاقية الترخيص ذات العلاقة شرط الترتيب الملزم للإثبات بشكل منفصل عن الشهرة حتى لو لم يمكن عملياً بيع أو مُبادلة براءة الاختراع واتفاقية الترخيص ذات العلاقة كل بشكل منفصل عن الآخر.</p>
<p>77. يعنى شرط الانفصال أن يكون الأصل غير الملموس المستحود عليه قابلاً للفصل عن العملية المستحود عليها أو يجرأ ويُباع، أو يحول، أو يرخص أو يُؤجر، أو تتم مُبادلته، إما بشكل منفرد أو مع عقد ملزم ذي علاقة، أو أصل قابل للتحديد أو التزام. يستوفي الأصل غير الملموس الذي ستكون للجهة المستحودة القدرة على أن تبيعه، أو ترخصه أو بخلاف ذلك تبادلته مقابل شيء آخر ذي قيمة، يستوفي ضابط الانفصال، حتى لو لم تكن الجهة المستحودة تنوى بيعه أو ترخيصه أو بخلاف ذلك مُبادلته. ويستوفي الأصل غير الملموس المستحود عليه شرط الانفصال عندما يكون هناك دليل على معاملات تبادلية لذلك النوع من الأصول أو لأصل من نوع مشابه، حتى لو كانت هذه المعاملات غير متكررة وبغض النظر عما إذا كانت الجهة المستحودة مشاركة فيها. على سبيل المثال، تُرخص قوائم مستخدمي الخدمة بشكل متكرر ومن ثم تستوفي شرط الانفصال. وحتى عندما تعتقد العملية المستحود عليها أن قوائم مستخدميها لها خصائص مختلفة عن قوائم المستخدمين الآخرين، فإن حقيقة أن قوائم مستخدمي خدمات معينة تُرخص بشكل متكرر تعني بشكل عام أن قوائم المستخدمين المستحود عليها تستوفي شرط الانفصال. مع ذلك، لن تستوفي قائمة المستخدمين المستحود عليها ضمن استحواد شرط الانفصال عندما تمنع شروط الخصوصية أو الاتفاقيات الأخرى الجهة من بيع، أو تأجير أو مُبادلة المعلومات حول مستخدميها.</p>
<p>78. إن الأصل غير الملموس الذي لا يمكن فصله بشكل فردي عن عملية الجهة المستحودة أو الجهة المجمعّة يستوفي شرط الانفصال إذا كان يمكن فصله في التجميع مع ترتيب ملزم ذي صلة أو أصل أو التزام قابل للتحديد. على سبيل المثال، تمتلك عملية الجهة المستحودة علامة تجارية مسجلة وخبرة فنية موثقة، ولكنها غير مسجلة تستخدم لتصنيع المنتج المسجل علامة تجارية. لنقل ملكية علامة تجارية، فإنه يكون على المالك أيضاً تحويل كل شيء آخر ضروري للمالك الجديد لإنتاج منتج أو خدمة لا يمكن تمييزها عن تلك التي أنتجها المالك السابق. ونظراً لأنه يجب فصل الخبرة الفنية غير المسجلة عن عملية الجهة المستحودة أو الجهة المجمعّة وبيعها عند بيع العلامة التجارية ذات الصلة، فإنها تلي شرط الانفصال.</p>
<p>الحقوق المُعاد اقتناؤها</p>
<p>79. كجزء من استحواد، قد تعيد الجهة المستحودة حقاً قد منحه سابقاً العملية المستحود عليها لاستخدام أصل واحد أو أكثر من أصول الجهة المستحودة المُثبتة أو غير المُثبتة. ومن أمثلة هذه الحقوق، الحق في استخدام تقنية الجهة المستحودة بموجب اتفاقية ترخيص تقنية. ويعتبر الحق المُعاد اقتناؤه أصلاً غير ملموس قابل للتحديد تثبته الجهة المستحودة بشكل منفصل عن الشهرة أو المكسب الناتج عن شراء بسعر تفاضلي. وتوفر الفقرة 83 إرشادات بشأن قياس الحق المُعاد اقتناؤه وتوفر الفقرة 113 إرشادات بشأن المحاسبة اللاحقة عن الحق المُعاد اقتناؤه.</p>
<p>80. عندما تكون شروط الترتيب الملزم الذي ينشأ عنه الحق المُعاد اقتناؤه مواتية أو غير مواتية بالنسبة لشروط معاملات السوق الحالية لنفس البنود أو بنود مماثلة، فإنه يجب على الجهة المستحودة أن تثبت مكسباً أو خسارة نتيجة للتسوية. وتوفر الفقرة 100 من "إرشادات تطبيق" إرشادات بشأن قياس ربح أو خسارة التسوية تلك.</p>
<p>القوة العاملة المُجمعّة والبنود الأخرى التي تكون غير قابلة للتحديد</p>
<p>81. تصنف الجهة المستحودة ضمن الشهرة قيمة الأصل غير الملموس المستحود عليه الذي يكون غير قابل للتحديد في تاريخ الاستحواد. على سبيل المثال، قد تنسب للجهة المستحودة قيمة لوجود قوة عاملة مجمعة، والتي هي مجموعة موجودة من الموظفين تتيح للجهة المستحودة أن تستمر في تشغيل العملية المستحود عليها من تاريخ الاستحواد. ولا تمثل القوة العاملة المجمعة رأس المال الفكري للقوة العاملة الماهرة - المعرفة والخبرة (المتخصصة عادة) التي يجلبها موظفو العملية المستحود عليها لوظائفهم. ونظراً لأن القوى العاملة لا تُعد أصلاً قابلة</p>

إرشادات التطبيق

للتحديد حتى تُثبت بشكل منفصل عن الشهرة أو المكسب الناتج عن شراء بسعر تفاضلي، تُصنّف أية قيمة منسوبة لها ضمن الشهرة أو المكسب الناتج عن شراء بسعر تفاضلي.

82. تصنف الجهة المستحوذة أيضاً ضمن الشهرة أو المكسب الناتج عن شراء بسعر تفاضلي أية قيمة منسوبة للبنود التي لا تتأهل على أنها أصول في تاريخ الاستحواذ. على سبيل المثال، يمكن أن تنسب الجهة المستحوذة قيمة لترتيبات ملزمة ممكنة تتفاوض الجهة المستحوذة بشأنها مع عملاء محتملين في تاريخ الاستحواذ. ونظراً لأن هذه الترتيبات الملزمة الممكنة ليست في حد ذاتها أصولاً في تاريخ الاستحواذ، فإن الجهة المستحوذة لا تثبتها بشكل منفصل عن الشهرة أو المكسب الناتج عن شراء بسعر تفاضلي. ولا ينبغي للجهة المستحوذة لاحقاً أن تعيد تصنيف قيمة هذه الترتيبات الملزمة خارج الشهرة تبعاً للأحداث التي تقع بعد تاريخ الاستحواذ. مع ذلك، ينبغي على الجهة المستحوذة تقويم الحقائق والظروف المحيطة بالأحداث التي تقع بعد وقت قصير من تاريخ الاستحواذ لتحديد ما إذا كان أصل غير ملموس قابلاً للإثبات بشكل منفصل كان موجوداً في تاريخ الاستحواذ.

83. بعد الإثبات الأولي، تحاسب الجهة المستحوذة عن الأصول غير الملموسة المقتناة ضمن الاستحواذ وفق أحكام معيار المحاسبة للقطاع العام 31. مع ذلك، كما وضح في الفقرة 6 من معيار المحاسبة للقطاع العام 31، تحدد المحاسبة عن بعض الأصول غير الملموسة المستحوذ عليها بعد الإثبات الأولي بموجب معايير المحاسبة للقطاع العام.

84. يحدد ضابط القابلية للتحديد ما إذا كان الأصل غير الملموس يُثبت بشكل منفصل عن الشهرة. مع ذلك، لا تقدم الضوابط إرشادات بشأن قياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس ولا تقيد الافتراضات المستخدمة في قياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس. على سبيل المثال، ستأخذ الجهة المستحوذة في الاعتبار الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل غير الملموس، مثل توقعات التجديدات المستقبلية للترتيبات الملزمة عند قياس القيمة العادلة. وليس من الضروري للتجديدات ذاتها أن تستوفي ضابط القابلية للتحديد. (مع ذلك، انظر الفقرة 83، التي تضع استثناءً لمبدأ القيمة العادلة للحقوق المعاد اقتناؤها المثبتة في الاستحواذ). وتوفر الفقرتين 39(د) و39(هـ) من معيار المحاسبة للقطاع العام 31 إرشادات بشأن تحديد ما إذا كان ينبغي تجميع الأصول غير الملموسة مع أصول أخرى غير ملموسة أو ملموسة في وحدة واحدة لأغراض المحاسبة.

الإعفاء من مبالغ الضريبة المستحقة في استحواذ (عند إدراجها في شروط الاستحواذ) (انظر الفقرات 78-79)

85. لا يجوز للجهة المستحوذة أن تثبت أية مبالغ تتعلق بالضريبة المستحقة على العملية المستحوذ عليها، عندما تعفي السلطة الضريبية العملية المستحوذ عليها من الضريبة المستحقة عليها كجزء من شروط الاستحواذ. وعندما يحدث الإعفاء الضريبي بعد الاستحواذ، فإن الجهة الناتجة عن الدمج تنفذ المتطلبات الواردة في الفقرة 118. وتأخذ الجهة المستحوذة في الاعتبار الضريبة الخاصة بالعملية المستحوذ عليها التي لم يطبق عليها الإعفاء وفق معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتناول ضرائب الدخل.

86. إذا كانت الجهة المستحوذة هي في حد ذاتها السلطة الضريبية، فإنه يجب عليها أن تتوقف عن إثبات أي ضريبة مستحقة تتعلق بالعملية المستحوذ عليها بسبب الإعفاء وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 23.

87. إذا كانت السلطة الضريبية تعفى، نتيجة لشروط الاستحواذ، الجهة المستحوذة من مبلغ الضريبة المستحق عليها، فإنه يجب على الجهة المستحوذة التوقف عن إثبات تلك المبالغ وفق معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتناول ضرائب الدخل.

قياس القيمة العادلة لأصول معينة قابلة للتحديد وحصة غير مسيطرة في عملية الجهة المستحوذ عليها في استحواذ (انظر الفقرات 72-73)

أصول بتدفقات نقدية غير مؤكدة (مخصصات التقويم)

88. لا يجوز للجهة المستحوذة أن تثبت مخصص تقويم منفصل في تاريخ الاستحواذ للأصول المقتناة ضمن الاستحواذ والتي تُقاس بالقيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ نظراً لأن آثار عدم التأكد بشأن التدفقات النقدية المستقبلية أُخذت في الاعتبار عند قياس القيمة العادلة. على سبيل المثال، نظراً لأن هذا المعيار يتطلب من الجهة المستحوذة قياس الذمم المدينة المقتناة، بما في

إرشادات التطبيق

ذلك القروض، بقيمتها العادلة في تاريخ الاستحواذ عند المحاسبة عن الاستحواذ، فإن الجهة المستحوذة لا تثبت مخصص تقويم منفصل للتدفقات النقدية للترتيب الملزم التي تعد غير قابلة للتحويل في ذلك التاريخ أو مخصص خسارة للخسائر الائتمانية المتوقعة.
الأصول موضوع عقود إيجار تشغيلي تكون فيها العملية المستحوذ عليها هي المؤجر
89. عند قياس القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لأصل خاضع لعقد إيجار تشغيلي، مثل مبنى، تكون فيه العملية المستحوذ عليها هي المؤجر، فإن الجهة المستحوذة يجب عليها أن تأخذ في الحسبان شروط عقد الإيجار. ولا تثبت الجهة المستحوذة أصلاً أو التزاماً منفصلاً إذا كانت شروط عقد الإيجار مواتية أو غير مواتية عند مقارنتها مع شروط السوق.
الأصول التي تنوي الجهة المستحوذة ألا تستخدمها أو أن تستخدمها بطريقة تختلف عن الطريقة التي سيستخدمها بها المشاركون الآخرون في السوق
90. لحماية مركزها التنافسي، أو لأسباب أمنية أو لأسباب أخرى، قد تنوي الجهة المستحوذة ألا تستخدم بشكل نشط أصلاً غير مالي مستحوذ عليه، أو أنها قد لا تنوي أن تستخدم الأصل وفق أقصى وأفضل استخدام له. على سبيل المثال، قد يكون هذا هو حال أصل غير ملموس للبحث والتطوير مستحوذ عليه والذي تخطط الجهة المستحوذة أن تستخدمه بشكل دفاعي بمنع الآخرين من استخدامه. ومع ذلك، فإنه يجب على الجهة المستحوذة أن تقيس القيمة العادلة للأصل غير المالي مفترضة أقصى وأفضل استخدام له من قبل المشاركين في السوق وفق فرضية تقويم مناسبة، عند كل من القياس بشكل أولي وعند قياس القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف استبعاد الأصل لأغراض اختبار هبوط القيمة لاحقاً.
الحصة غير المسيطرة في عملية الجهة المستحوذ عليها
91. يسمح هذا المعيار للجهة المستحوذة أن تقيس الحصة غير المسيطرة في عملية الجهة المستحوذ عليها بقيمتها العادلة في تاريخ الاستحواذ. وتكون الجهة المستحوذة أحياناً قادرة على قياس القيمة العادلة للحصة غير المسيطرة في تاريخ الاستحواذ على أساس سعر معلن في سوق نشط لأسهم حقوق الملكية (أي تلك التي لا تحتفظ بها الجهة المستحوذة). مع ذلك، في حالات أخرى، سوف لا يكون السعر المعلن متاحاً في سوق نشط لأسهم حقوق الملكية. وفي هذه الحالات، ستقيس الجهة المستحوذة القيمة العادلة للحصة غير المسيطرة باستخدام طرق تقويم أخرى.
92. قد تختلف القيم العادلة للسهم في حصة الجهة المستحوذة في العملية المستحوذ عليها والحصة غير المسيطرة. ومن المرجح أن يكون الفرق الرئيس هو تضمين علاوة سيطرة في القيمة العادلة للسهم في حصة الجهة المستحوذة في العملية المستحوذ عليها أو، على العكس، تضمين خصم لعدم السيطرة (ويشار إليه أيضاً على أنه خصم الحصة غير المسيطرة) في القيمة العادلة للسهم في الحصة غير المسيطرة إذا كان المشاركون في السوق سيأخذون في الاعتبار مثل هذه العلاوة أو الخصم عند تسعير الحصة غير المسيطرة.
قياس الشهرة أو المكسب من الشراء بسعر تفاضلي في استحواد (انظر الفقرات 85-98)
العلاقة بين الشهرة والتدفقات النقدية (انظر الفقرة 86)
93. يجب على الجهة المستحوذة أن تثبت الشهرة فقط إلى الحد الذي تقدر فيه الجهة المستحوذة أن هناك تغيرات مواتية في صافي التدفقات النقدية، إما من زيادة التدفقات النقدية الداخلة أو انخفاض التدفقات النقدية الخارجة. ولا يجوز على الجهة المستحوذة أن تثبت الشهرة المتعلقة بالخدمات المتوقعة بخلاف التدفقات النقدية.
قياس القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصة الجهة المستحوذة في العملية المستحوذ عليها باستخدام طرق التقويم (انظر الفقرة 87)
94. في الاستحواذ الذي يتم دون تحويل عوض، يجب على الجهة المستحوذة أن تستبدل القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصتها في العملية المستحوذ عليها محل القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ للعوض المحول عند قياس الشهرة، أو المكسب أو الخسارة من الشراء بسعر تفاضلي (انظر الفقرات 85-87).
اعتبارات خاصة عند تطبيق طريقة الاستحواذ على تجميع الجهات التعاونية (تطبيق الفقرة 87)
95. عندما تُجمَع منشأتان تعاونيتان، قد تكون القيمة العادلة لحقوق الملكية أو حصص العضو في العملية المستحوذ عليها (أو القيمة العادلة للعملية المستحوذ عليها) من الممكن قياسها بموثوقية بدرجة أكثر من القيمة العادلة لحصص العضو المحولة من الجهة المستحوذة. في تلك الحالة، وتتطلب الفقرة 87 من الجهة المستحوذة أن تحدد مبلغ الشهرة باستخدام القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصص حقوق ملكية العملية المستحوذ عليها بدلاً من القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصص حقوق ملكية الجهة المستحوذة المحولة على أنها عوض. بالإضافة إلى

إرشادات التطبيق

<p>ذلك، يجب على الجهة المستحوذة في تجميع جهات تعاونية أن تثبت صافي أصول العملية المستحوذ عليها على أنها إضافة مباشرة إلى رأس المال أو حقوق الملكية في قائمة مركزها المالي، لا على أنها إضافة إلى فائض أو عجز مجمع، بما يتسق مع الطريقة التي تطبق بها أنواع أخرى من الجهات طريقة الاستحواذ.</p>
<p>96. بالرغم من أنها تشبه في نواح كثيرة جهات كثيرة، فإن الجهات التعاونية تتوافر فيها خصائص مميزة تنشأ بشكل رئيس من كون أعضائها عملاء وملاك في الوقت نفسه. ويتوقع أعضاء هذه الجهات التعاونية بشكل عام أن يحصلوا على منافع مقابل عضويتهم، والتي تكون عادة في شكل أتعاب مخفضة مقابل سلع أو خدمات أو توزيعات أرباح تفضيلية. ويتحدد الجزء المخصص لكل عضو من توزيعات الأرباح التفضيلية على أساس مبلغ الأعمال التي يقوم بها العضو مع الجهة التعاونية خلال الفترة.</p>
<p>97. يجب أن يتضمن قياس القيمة العادلة للمنشأة التعاونية الافتراضات التي سيضعها المشاركون في السوق بشأن منافع العضو المستقبلية إضافة على أي افتراضات أخرى ملائمة تتعلق بالجهة التعاونية يضعها المشاركون في السوق. على سبيل المثال، قد تستخدم طريقة القيمة الحالية لقياس القيمة العادلة للجهة المشتركة. ويجب أن تستند التدفقات النقدية المستخدمة على أنها مدخلات للنموذج إلى التدفقات النقدية المتوقعة للمنشأة التعاونية، والتي من المرجح أن تعكس تخفيضات في منافع العضو، مثل الأتعاب المخفضة مقابل السلع والخدمات.</p>
<p><i>تحديد ما يعد جزءاً من معاملة الاستحواذ (انظر الفقرات 109-111)</i></p>
<p>98. ينبغي على الجهة المستحوذة أن تأخذ في الاعتبار العوامل التالية -والتي ليست متعارضة كما أنها ليست قاطعة بصفة منفردة - لتحديد ما إذا كانت معاملة ما تُعد جزءاً من المبادلة مقابل عملية الجهة المستحوذ عليها أو أن المعاملة تُعد منفصلة عن الاستحواذ:</p> <p>أ. أسباب المعاملة. قد يؤدي فهم أسباب لماذا تدخل أطراف في استحواذ (الجهة المستحوذة والعملية المستحوذ عليها، وملاكهما، ومجالس إدارتهما ومدراءهما - ووكلاؤهم) في معاملة أو ترتيب معين، إلى توفير صورة واضحة حول ما إذا كانت تُعد جزءاً من العوض المَحُول والأصول المَقْتَنَة أو الالتزامات التي تم تحملها. على سبيل المثال، إذا رُتبت معاملة بشكل رئيس لصالح الجهة المستحوذة أو الجهة المَجْمَعَة بدلاً من أن تكون بشكل رئيس لصالح العملية المستحوذ عليها أو ملاكها السابقين قبل التجميع، فإن ذلك الجزء من سعر المعاملة المدفوع (وأي أصول أو التزامات ذات علاقة) من غير المرجح أن يكون جزءاً من المُبادلة مقابل العملية المستحوذ عليها، وعليه، ينبغي على الجهة المستحوذة المحاسبة عن ذلك الجزء بشكل منفصل عن الاستحواذ.</p> <p>ب. مَن بادر بالمعاملة. قد يوفر فهم مَن بادر بالمعاملة أيضاً فكرة واضحة حول ما إذا كانت تُعد جزءاً من المبادلة مقابل العملية المستحوذ عليها. على سبيل المثال، قد يُدخَل في معاملة أو حدث آخر بادرت به الجهة المستحوذة لغرض توفير منافع اقتصادية مستقبلية للجهة المستحوذة أو الجهة المَجْمَعَة مع منفعة ضئيلة أو بدون منفعة تحصل عليها العملية المستحوذ عليها أو ملاكها السابقون قبل التجميع. من ناحية أخرى، من غير المرجح أن تكون هناك معاملة أو ترتيب بادرت به العملية المستحوذ عليها أو ملاكها السابقون لصالح الجهة المستحوذة أو الجهة المَجْمَعَة، ومن المرجح أن تُعد جزءاً من معاملة الاستحواذ.</p> <p>ج. توقيت المعاملة. قد يوفر توقيت المعاملة أيضاً فكرة واضحة حول ما إذا كانت تُعد جزءاً من المُبادلة مقابل العملية المستحوذ عليها. على سبيل المثال، قد يُدخَل في معاملة بين الجهة المستحوذة والعملية المستحوذ عليها تحدث خلال المفاوضات حول شروط الاستحواذ على أمل أن يوفر الاستحواذ منافع اقتصادية مستقبلية للجهة المستحوذة أو الجهة المَجْمَعَة. في هذه الحالة، من المرجح أن تتسلم العملية المستحوذ عليها أو ملاكها السابقون قبل عملية الاستحواذ منفعة ضئيلة أو لا يتسلمون منفعة من المعاملة باستثناء المنافع التي يتسلمونها باعتبارهم جزءاً من الجهة المَجْمَعَة.</p>
<p>التسوية الفعلية لعلاقة موجودة من قبل بين الجهة المستحوذة والعملية المستحوذ عليها في الاستحواذ (انظر الفقرة 110(أ))</p>
<p>99. قد تكون للجهة المستحوذة والعملية المستحوذ عليها علاقة قائمة قبل التفكير في الاستحواذ، ويشار إليها بأنها "علاقة موجودة من قبل". وقد تنشأ العلاقة الموجودة من قبل بين الجهة المستحوذة والعملية المستحوذ عليها عن ترتيب ملزم (على سبيل المثال، العلاقة بين البائع والعميل، أو المرخص والمرخص له) أو قد تنشأ دون ترتيب ملزم (على سبيل المثال، المدعي والمدعى عليه).</p>
<p>100. عندما يترتب فعلياً على الاستحواذ تسوية علاقة كانت موجودة من قبل، فإن الجهة المستحوذة تثبت مكسباً أو خسارة تُقاس كما يلي:</p>

إرشادات التطبيق

<p>أ. بالنسبة لعلاقة موجودة من قبل ناشئة خارج ترتيب ملزم (مثل دعوى قضائية)، تقاس بالقيمة العادلة.</p> <p>ب. بالنسبة لعلاقة موجودة من قبل ناشئة عن ترتيب ملزم: تقاس بالأقل من (1) أو (2) أدناه:</p> <p>(1) المبلغ الذي يكون به الترتيب الملزم مواتي أو غير مواتي من منظور الجهة المستحوذة عند مقارنته بشروط معاملات السوق الحالية لنفس البنود أو بنود مماثلة. (الترتيب الملزم غير المواتي هو ذلك الترتيب الملزم الذي يعد غير مواتي من حيث شروط السوق الحالية. وليس ضرورياً أن يكون الترتيب الملزم عقداً خاسراً تتجاوز فيه التكاليف، التي لا يمكن تفاديها للوفاء بالواجبات بموجب العقد، المنافع الاقتصادية المتوقعة تحقيقها منه).</p> <p>(2) مبلغ أي أحكام تسوية منصوص عليها في الترتيب الملزم متاح للطرف الآخر والذي يعتبر الترتيب الملزم بالنسبة له غير مواتي.</p> <p>عندما يكون (2) أقل من (1)، يعامل الفرق على أنه جزء من المحاسبة عن الاستحواذ.</p> <p>قد يعتمد مبلغ المكسب أو الخسارة المُثبت، جزئياً على ما إذا كانت الجهة المستحوذة قد أثبتت سابقاً أصلاً أو التزاماً ذا علاقة، ومن ثم قد يختلف مبلغ المكسب أو الخسارة الذي يتم التقرير عنه عن المبلغ المحسوب بتطبيق المتطلبات أعلاه.</p>
<p>101. قد تكون العلاقة الموجودة من قبل ترتيباً ملزماً تثبته الجهة المستحوذة على أنه حق معاد اقتناؤه. وعندما يتضمن الترتيب الملزم شروطاً تعد مواتية أو غير مواتية عند مقارنتها بتسعير معاملات السوق الحالية للبنود نفسها أو بنود مماثلة، فإن الجهة المستحوذة تثبت بشكل منفصل عن الاستحواذ، مكسباً أو خسارة مقابل التسوية الفعلية للترتيب الملزم، مُقاسة وفق الفقرة 100.</p> <p>ترتيبات المدفوعات المحتملة للعاملين أو المساهمين البائعين (انظر الفقرة 110(ب))</p>
<p>102. يتوقف ما إذا كانت ترتيبات المدفوعات المحتملة للعاملين أو حملة الأسهم البائعين هي عوض محتمل ضمن الاستحواذ، أو أنها معاملات منفصلة، على طبيعة الترتيبات. وقد يكون فهم أسباب لماذا تتضمن اتفاقية استحواذ مخصص للمدفوعات المحتملة، ومن الذي يبادر بالترتيب ومتى دخلت الجهات في الترتيب، مفيداً في تقويم طبيعة الترتيب.</p>
<p>103. عندما لا يكون واضحاً ما إذا كان ترتيب مدفوعات لعاملين أو مساهمين بائعين يُعد جزءاً من التبادل مقابل العملية المستحوذ عليها أو أنه يُعد معاملة منفصلة عن الاستحواذ، فإنه يجب على الجهة المستحوذة أن تأخذ في الاعتبار المؤشرات التالية:</p> <p>أ. استمرار التوظيف. شروط استمرار التوظيف من قبل المساهمين البائعين الذين أصبحوا من كبار الموظفين قد يكون مؤشراً على جوهر ترتيب العوض المحتمل. وقد تتضمن عقود التوظيف، أو في اتفاقية الاستحواذ، أو أي وثيقة أخرى، شروطاً ملائمة لاستمرار التوظيف. ويعتبر ترتيب العوض المحتمل، الذي يتضمن إلغاء المدفوعات المحتملة بشكل تلقائي عندما يُنهي التوظيف، مكافأة مقابل الخدمات التي تقدم بعد التجميع. وقد تبين الترتيبات التي لا تتأثر فيها المدفوعات المحتملة بإنهاء التوظيف أن المدفوعات المحتملة تعد عوضاً إضافياً وليست مكافأة.</p> <p>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.</p> <p>ج. مستوى المكافأة. قد تبين الحالات التي تكون فيها مكافأة الموظف بخلاف المدفوعات المحتملة عند مستوى معقول بالمقارنة بمكافأة كبار الموظفين في الجهة المجمعة أن المدفوعات المحتملة تعد عوضاً إضافياً وليست مكافأة.</p> <p>د. المدفوعات الإضافية للموظفين. إذا حصل المساهمون البائعون الذين لم يصبحوا موظفين مدفوعات محتملة على أساس الأسهم أقل من المساهمين البائعين الذين أصبحوا موظفين في الجهة المجمعة، قد تشير تلك الحقيقة أن المبلغ الإضافي للمدفوعات المحتملة إلى المساهمين البائعين الذين أصبحوا موظفين يعد مكافأة.</p> <p>هـ. عدد الأسهم المملوكة. قد يكون العدد النسبي للأسهم المملوكة من قبل المساهمين البائعين الذين يظلون من كبار الموظفين مؤشراً على جوهر ترتيب العوض المحتمل. على سبيل المثال، عندما يظل المساهمون البائعون الذين يملكون تقريباً جميع الأسهم في العملية المستحوذ عليها ضمن كبار الموظفين، قد تبين تلك الحقيقة أن الترتيب هو بشكل جوهرى ترتيب</p>

إرشادات التطبيق

مشاركة في الأرباح المقصود منه تقديم مكافأة مقابل الخدمات التي تقدم بعد التجميع. بدلاً من ذلك، عندما يمتلك المساهمون البائعون الذين يستمرون كبار الموظفين عدداً قليلاً من أسهم عملية الجهة المستحوذ عليها ويتسلم جميع المساهمين البائعين نفس مبلغ العوض المحتمل على أساس السهم، قد تبين تلك الحقيقة أن المدفوعات المحتملة تعد عوضاً إضافياً. وينبغي أيضاً الأخذ في الاعتبار حصص حقوق الملكية قبل الاستحواذ المُحتفظ بها من قبل أطراف ذوي علاقة بالمساهمين البائعين الذين يستمرون على أنهم كبار الموظفين، مثل أفراد العائلة.

و. الربط بالتقويم، إذا كان العوض الأولي المُحول في تاريخ الاستحواذ قد حدد على أساس الحد الأدنى للمدى المحدد عند تقويم العملية المجمعّة، وكانت المعادلة الاحتمالية ترتبط بمدخل التقويم، فإن هذه الحقيقة قد تشير إلى أن المدفوعات المحتملة هي عوض إضافي. من ناحية أخرى، عندما تتسق طريقة احتساب الدفعة المحتملة مع ترتيبات سابقة للمشاركة في الربح، فقد تشير تلك الحقيقة إلى أن جوهر الترتيب هو تقديم مكافأة.

ز. طريقة تحديد العوض. قد تكون الطريقة المحاسبية المُستخدمة لتحديد الدفعة المحتملة مفيدة في تقويم جوهر الترتيب. على سبيل المثال، عندما تُحدد الدفعة المحتملة على أساس مضاعف الأرباح، فقد يوضح ذلك أن الواجب عبارة عن عوض محتمل ضمن الاستحواذ وأن الطريقة المحاسبية يُقصد منها تحديد أو تأكيد القيمة العادلة للعملية المستحوذ عليها. وعلى النقيض من ذلك، قد توضح الدفعة المحتملة التي هي نسبة مئوية محددة من الأرباح أن الواجب تجاه الموظفين يعتبر ترتيب مشاركة في الأرباح لمكافأة الموظفين مقابل خدمات مُقدمة.

ح. ترتيبات وأمور أخرى. قد تبين شروط الترتيبات الأخرى مع المساهمين البائعين (مثل الاتفاقيات بعدم التنافس، والعقود التنفيذية، والعقود الاستشارية وعقود إيجار العقارات) ، ومعالجة ضريبة الدخل على المدفوعات المحتملة، أن المدفوعات المحتملة تنسب إلى شيء غير العوض لقاء العملية المستحوذ عليها. فعلى سبيل المثال، فيما يتعلق بالاستحواذ، قد تدخل الجهة المستحوذة في عقد إيجار عقارات مع أحد المساهمين البائعين. عندما تكون مدفوعات الإيجار المحددة في عقد الإيجار أقل بشكل مهم من السوق، فقد تكون بعض أو جميع المدفوعات المحتملة للمؤجر (المساهم البائع) المطلوبة بموجب ترتيب منفصل لمدفوعات محتملة، في جوهرها، مدفوعات مقابل استخدام العقار المُستأجر، وينبغي على الجهة المستحوذة أن تثبتها بشكل منفصل في قوائمها المالية بعد التجميع. وعلى النقيض من ذلك، عندما يحدد عقد الإيجار مدفوعات إيجار تتسق مع شروط السوق للعقار المُستأجر، فقد يمثل ترتيب المدفوعات المحتملة لحامل الأسهم البائع لعوض محتمل ضمن الاستحواذ.

مكافآت دفع على أساس الأسهم للجهة المستحوذة مقابل مكافآت محتفظ بها من قبل موظفي العملية المستحوذ عليها (انظر الفقرة 110 (ب))

104. قد تتبادل الجهة المستحوذة مكافآت دفع على أساس الأسهم لديها بمكافآت محتفظ بها من قبل موظفي العملية المستحوذ عليها. يجب على الجهة المستحوذة المحاسبة عن مبادلات خيارات الأسهم أو مكافآت الدفع على أساس الأسهم الأخرى المقترنة بالاستحواذ وفق معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتناول المدفوعات على أساس الأسهم.

105. في الحالات التي تنقضي فيها مكافآت العملية المستحوذ عليها نتيجة لاستحواذ، وعندما تستبدل الجهة المستحوذة تلك المكافآت عندما تكون غير ملزمة بذلك، فإنه يجب على الجهة المستحوذة أن تثبت أي تكاليف على أنها تكاليف مكافأة في القوائم المالية بعد التجميع وفق معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتناول المدفوعات على أساس الأسهم. ولا يجوز إدراج تكلفة تلك المكافآت في قياس العوض المحول في الاستحواذ.

معاملات تسوية مدفوعات على أساس الأسهم بحقوق ملكية العملية المستحوذ عليها

إرشادات التطبيق

106. قد يكون للعمليات المستحوذ عليها معاملات قائمة للدفع على أساس الأسهم والتي لم تُبادلها الجهة المستحوذة مقابل معاملاتها للدفع على أساس السهم، عندما تُكتسب، تُعد معاملات العملية المستحوذ عليها للدفع على أساس الأسهم جزءاً من الحصة غير المسيطرة في العملية المستحوذ عليها. وعندما لا تكون قد اكتسبت بعد، فتقاس كما لو كان تاريخ الاستحواذ هو تاريخ المنح. وتُقاس عمليات الدفع على أساس الأسهم وفق معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتناول الدفع على أساس السهم.

القياس اللاحق والمحاسبة اللاحقة (انظر الفقرة 112)

107. من أمثلة معايير المحاسبة للقطاع العام التي توفر إرشادات بشأن القياس اللاحق والمحاسبة اللاحقة عن الأصول المقتناة والالتزامات التي تم تحملها أو التي تكبدت في الاستحواذ تشمل:
أ. يحدد معيار المحاسبة للقطاع العام 31 المحاسبة عن الأصول غير الملموسة المقتناة القابلة للتحديد ضمن استحواذ. وتقيس الجهة المستحوذة الشهرة بالمبلغ المُثبت في تاريخ الاستحواذ مطروحاً منه أية خسائر متراكمة للهبوط في القيمة. ويحدد معيار المحاسبة للقطاع العام 26 المحاسبة عن خسائر هبوط القيمة.
ب. يوفر معيار المحاسبة للقطاع العام 35 إرشادات بشأن المحاسبة عن التغيرات في حصص ملكية الجهة المسيطرة في جهة مسيطر عليها بعد الحصول على السيطرة.

108. ينبغي أن تشير الجهة المستحوذة إلى معايير المحاسبة الدولية أو الوطنية ذات الصلة فيما يتعلق بالإرشادات الخاصة بقياس عقود التأمين وضرائب الدخل والمدفوعات على أساس الأسهم والمحاسبة عنها لاحقاً.

القياس اللاحق للتحويلات والقروض الميسرة والمنافع المماثلة التي تحصل عليها الجهة المستحوذة أو العملية المستحوذ عليها على أساس ضوابط قد تتغير نتيجة استحواذ (انظر الفقرة 114)

109. قبل حدوث الاستحواذ، يجوز للجهة المستحوذة أو العملية المستحوذ عليها الحصول على تحويل من طرف ثالث، بناءً على ضوابط محددة. فعلى سبيل المثال، يجوز لحكومة وطنية أن تقدم منحاً للبلديات التي يقل فيها مقياس "إيرادات البلدية لكل فرد من السكان" عن حد قياسي. وقد يؤدي استحواذ من قبل بلدية معينة على عملية مولدة للنقد إلى زيادة مقياس "إيرادات البلدية لكل فرد من السكان" بحيث تكون أعلى من الحد القياسي. وقد يتسبب ذلك في مراجعة الحكومة للمنحة.

110. لا يجوز للجهة المستحوذة المحاسبة عن أي تعديلات على مبلغ المنحة كجزء من الاستحواذ، ولكنها تقوم بالمحاسبة عن أي تعديلات عندما تعلن الجهة المانحة عن نيتها بشأن هذه التعديلات وفق معايير المحاسبة للقطاع العام.

111. قد تنشأ ظروف مماثلة فيما يتعلق بالقروض الميسرة وغيرها من المنافع. ولا يجوز للجهة المستحوذة المحاسبة عن أي تعديلات على تلك المعاملات كجزء من الاستحواذ، ولكنها تحاسب عن أي تعديلات عندما تعلن الجهة المانحة عن نيتها بشأن هذه التعديلات وفق معايير المحاسبة للقطاع العام.

الاستحواذات التي تتم خلال فترة القوائم المالية

112. تليي الجهة الناتجة عن الدمج احتياجات مستخدمي قوائمها المالية الخاصة بمعلومات عن عمليات الجهة المستحوذ عليها قبل الاستحواذ عن طريق تقديم الإفصاحات في الفقرة 120(ص).

113. للوفاء بمتطلبات الجهة التنظيمية، قد يكون من الضروري للجهة المستحوذة أن تعرض أو تفسح عن معلومات بالإضافة إلى المعلومات المطلوبة بموجب هذا المعيار.

أحكام انتقالية لتجميع العمليات في القطاع العام التي تنطوي فقط على جهات تعاونية أو بموجب عقد فقط (انظر الفقرة 133)

114. تنص الفقرة 126 على أن هذا المعيار ينطبق بأثر مستقبلي على تجميع العمليات في القطاع العام التي يكون فيها تاريخ الاستحواذ أو الدمج في أو بعد بداية فترة القوائم المالية السنوية الأولى التي تبدأ في..... أو بعده. ويُسمح بالتطبيق المبكر.

إرشادات التطبيق

115. يكون للمتطلب الخاص بتطبيق هذا المعيار بأثر مستقبلي الأثر التالي على تجميع عمليات في القطاع العام الذي ينطوي فقط على جهات تعاونية أو بموجب عقد فقط إذا كان تاريخ الاستحواذ أو تاريخ الدمج للتجميع قبل تطبيق هذا المعيار:
- التصنيف. يجب على الجهة أن تستمر في تصنيف جميع الأعمال السابقة وفق السياسات المحاسبية السابقة للجهة لمثل هذه الحالات من تجميع العمليات في القطاع العام.
 - الشهرة المُثبتة سابقاً. في بداية الفترة السنوية الأولى التي يطبق فيها هذا المعيار، يجب أن تكون القيمة الدفترية للشهرة الناشئة عن التجميع السابق هو قيمتها الدفترية في ذلك التاريخ وفق السياسات المحاسبية السابقة للجهة. وعند تحديد هذه القيمة، يجب على الجهة أن تستبعد القيمة الدفترية لأي استنفاد متراكم لتلك الشهرة وللانخفاض المقابل في الشهرة. ولا يجوز إجراء أي تعديلات أخرى للقيمة الدفترية للشهرة.
 - الشهرة المُثبتة سابقاً على أنها استقطاع من حقوق الملكية. قد تكون السياسات المحاسبية السابقة للجهة أدت إلى الشهرة الناشئة عن تجميع عمليات في القطاع العام السابق وأُثبتت على أنها استقطاع من حقوق الملكية. في تلك الحالة، لا يجوز للجهة أن تثبت تلك الشهرة على أنها أصل في بداية الفترة السنوية الأولى التي يطبق فيها هذا المعيار. إضافة إلى ذلك، لا يجوز للجهة أن تثبت أي جزء من تلك الشهرة ضمن الفائض أو العجز عندما تستبعد جميع أو جزء من العملية التي تتعلق بها تلك الشهرة أو عندما تهبط قيمة الوحدة المولدة للنقد التي تتعلق بها الشهرة.
 - المحاسبة للائحة عن الشهرة. من بداية الفترة السنوية الأولى التي يطبق فيها هذا المعيار، يجب على الجهة أن تتوقف عن استنفاد الشهرة الناشئة عن تجميع عمليات في القطاع العام السابق، ويجب عليها أن تختبر الشهرة للهبوط في قيمتها وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 26.
 - الشهرة السالبة المُثبتة سابقاً. قد تكون الجهة التي قامت بالمحاسبة عن تجميع عمليات في القطاع العام السابق بتطبيق طريقة الاستحواذ قد أثبتت رصيداً دائماً دائماً مؤجلاً مقابل زيادة حصتها في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والالتزامات الخاصة بعملية الجهة المستحوذ عليها على تكلفة تلك الحصة (تسمى أحياناً شهرة سالبة). إذا كان الأمر كذلك، يجب على الجهة أن تتوقف عن إثبات القيمة الدفترية لذلك الرصيد الدائن المؤجل في بداية الفترة السنوية الأولى التي يطبق فيها هذا المعيار مع تعديل مقابل للرصيد الافتتاحي للزيادة أو العجز المجمع في ذلك التاريخ.

6. إرشادات التنفيذ

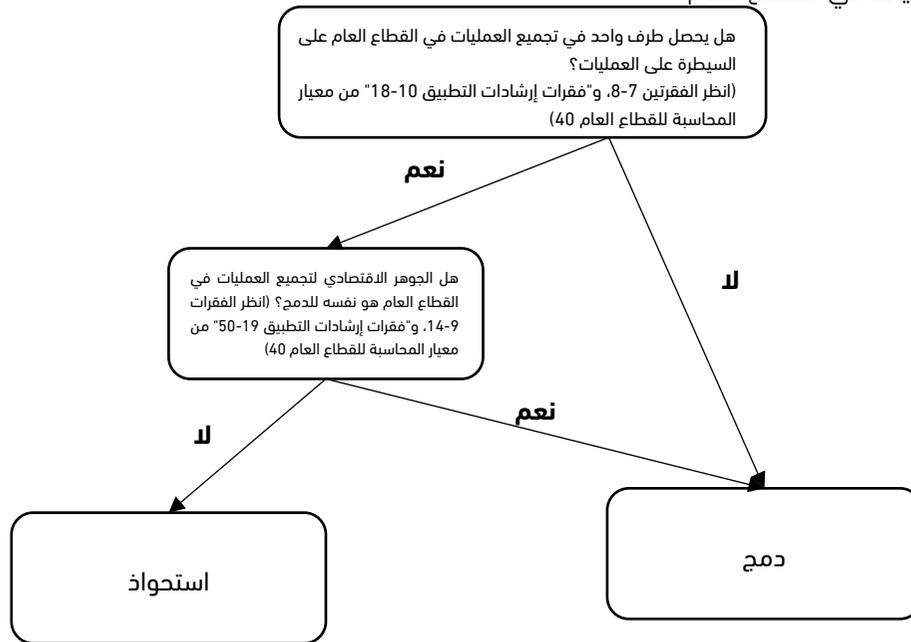
إرشادات التنفيذ

ترافق هذه الإرشادات معيار المحاسبة للقطاع العام 40 ولكنها لا تشكل جزءاً منه.

1. الغرض من هذه الإرشادات هو توضيح جوانب معينة من متطلبات معيار المحاسبة للقطاع العام 40.

تصنيف تجميع العمليات في القطاع العام

2. يلخص الرسم أدناه العملية التي حددها معيار المحاسبة للقطاع العام 40 بشأن تصنيف تجميع العمليات في القطاع العام.



7. أمثلة توضيحية

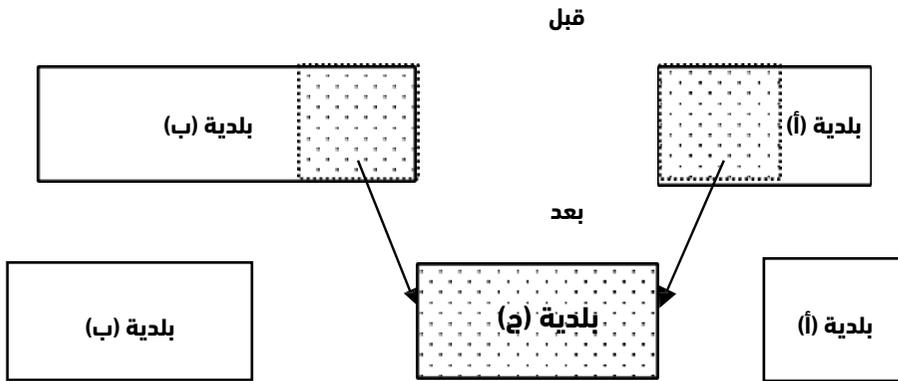
أمثلة توضيحية

ترافق هذه الأمثلة معيار المحاسبة للقطاع العام 40، ولكنها لا تشكل جزءاً منه.

تصنيف تجميع العمليات في القطاع العام

توضيح نتائج تطبيق الفقرات 7-14 و"فقرات إرشادات التطبيق 10-50" من معيار المحاسبة للقطاع العام 40

1. توضح التصورات التالية عملية تصنيف تجميع العمليات في القطاع العام. وتصف هذه التصورات حالات افتراضية. وعلى الرغم من أن بعض جوانب التصورات قد تكون موجودة في أنماط الواقع الفعلي، فإنه سيلزم تقويم جميع الحقائق والظروف لنمط واقع بعينه عند تطبيق معيار المحاسبة للقطاع العام 40.
2. يتم توضيح كل تصور في رسم توضيحي. عندما تشتمل تجميع العمليات في القطاع العام على عمليات تشكل جزءاً من جهة اقتصادية، ولكن ليست جهة اقتصادية كاملة، فإن العمليات التي تشارك في التجميع، والجهة التي كُوتت من خلال التجميع -مظلة في الرسم. وفي حالة إدراج أكثر من جهة معدة للقوائم المالية ضمن جهة اقتصادية، تظهر حدود الجهة الاقتصادية بخط منقط.
3. التصور الأول: إعادة تنظيم حكومة محلية عن طريق إعادة ترتيب الحدود الإقليمية
يوضح الرسم التالي إنشاء بلدية جديدة من خلال تجميع بعض العمليات من بلديتين قائمتين.



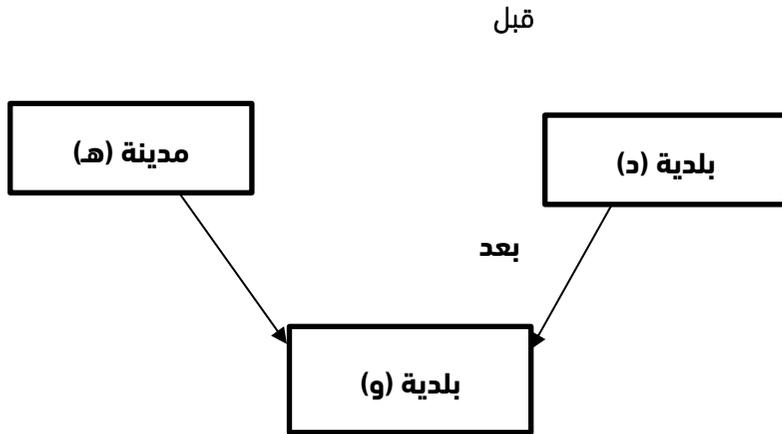
4. في هذا التصور، يعيد البرلمان⁴ من خلال تشريع رسم الحدود المحلية لبلديتين قائمتين، البلدية (أ) والبلدية (ب). ولا يسيطر البرلمان ولا تسيطر الحكومة المركزية على البلدية (أ) أو البلدية (ب). وتُنقل المسؤولية عن جزء من المنطقة العائدة سابقاً لكل بلدية إلى بلدية جديدة، بلدية (ج). وتُجمَع العمليات المتعلقة بالمنطقة المنقولة لتشكيل بلدية (ج). وبذلك يحدث تجميع عمليات في القطاع العام.

5. لا تزال البلدية (أ) والبلدية (ب) على حالهما دون تغيير، وتحفظ كل منهما بهيئتها الحاكمة. يُختار هيئة حاكمة جديدة (لا علاقة لها بالهيئتين الحاكميتين للبلدية (أ) والبلدية (ب)) للبلدية (ج) لإدارة

⁴ إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وفي المملكة، الشريعة الإسلامية هي المطبقة ولا توجد سلطة تشريعية في الدولة وإنما توجد سلطة تنظيمية، والمقام السامي هو مرجع جميع السلطات في الدولة، وتصدر الأنظمة ويتم تعديلها بموجب مراسيم ملكية.

أمثلة توضيحية

- العمليات التي تُنقل من البلديتين الأخرتين.
6. إنشاء البلدية (ج) هو تجميع عمليات في القطاع العام. لتحديد ما إذا كان ينبغي تصنيف ذلك على أنه دمج أو استحواذ، فإن السؤال الأول الذي يجب أخذه للاعتبار هو ما إذا كان أحد أطراف التجميع قد حصل على السيطرة على العمليات نتيجة التجميع.
7. عينت للبلدية (ج) حديثاً هيئة حاكمة، لا علاقة لها بالهيئتين الحاكميتين للبلدية (أ) والبلدية (ب). لا البلدية (أ) ولا البلدية (ب) لديها سلطة على البلدية (ج). ولا تتعرضان لمنافع متغيرة وليست لهما حقوق فيها ناتجة عن أي ارتباط بالبلدية (ج).
8. ولم تحصل البلدية (أ) أو البلدية (ب) على السيطرة على البلدية (ج) نتيجة لتجميع العمليات في القطاع العام، ونتيجة لذلك، يصنف التجميع على أنه دمج.
- التصور 2: إعادة تنظيم حكومة محلية⁵ من خلال تجميع البلديات في جهة نظامية جديدة
9. يوضح الرسم التالي إنشاء بلدية جديدة من خلال تجميع جميع عمليات بلديتين موجودتين في جهة نظامية جديدة.



10. في هذا التصور، تتم تجميع عمليات في القطاع العام حيث يتم تشكيل البلدية (و) لتجميع العمليات (والأصول والالتزامات ومكونات صافي الأصول / حقوق الملكية ذات الصلة) في البلدية (د) والمدينة (هـ). وقبل التجميع، لم تخضع البلدية (د) والمدينة (هـ) لسيطرة نفس الجهة، وتفرض حكومة منطقة⁶ (طرف ثالث) التجميع من خلال التشريع. ولحكومة المنطقة السلطة النظامية لتوجيه الجهتين للتجميع، من خلال التشريع، على الرغم من أنها لا تسيطر عليهما.

⁵ إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وهيكل الحكومة في المملكة مركزي.

⁶ إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وهيكل الحكومة في المملكة مركزي.

أمثلة توضيحية

11. ينص التشريع الذي يُنشئ البلدية (و) على تشكيل هيئة حاكمة جديدة لا علاقة لها بالبلدية (د) أو المدينة (هـ). البلدية (د) والمدينة (هـ) ليس لهما دور عند تحديد شروط التجميع. وبعد التجميع، البلدية (د) والمدينة (هـ) لا يكون لهما وجود.
12. إنشاء البلدية (و) هو تجميع عمليات في القطاع العام. وعند تحديد ما إذا كان ينبغي تصنيف ذلك على أنه دمج أو استحواذ، فإن السؤال الأول الذي يجب أخذه بالاعتبار هو ما إذا كان أحد أطراف التجميع قد حصل على سيطرة عمليات نتيجة التجميع.
13. شكلت البلدية (و) حديثاً هيئة حاكمة، لا علاقة لها بالهيئات الحاكمة للبلدية (د) والمدينة (هـ). وليس للبلدية (د) ولا المدينة (هـ) سلطة على البلدية (و). وليس لهما تعرض، أو حقوق، فيما يتعلق بمنافع متغيرة ناتجة عن أي ارتباط بالبلدية (و).
14. لم تحصل البلدية (د) أو المدينة (هـ) على السيطرة على البلدية (و) نتيجة تجميع العمليات في القطاع العام. ونتيجة لذلك، يصنف التجميع على أنه دمج.
التصور 2: التغيير
15. في التصور 2، ينص التشريع الذي يُنشئ البلدية (و) على تشكيل هيئة حاكمة جديدة لا علاقة لها بالبلدية (د) أو المدينة (هـ). وفي هذا التغيير، ينص التشريع الذي يُنشئ البلدية (و) على أن تصبح الهيئة الحاكمة ⁷ للبلدية (د) هيئة حاكمة للبلدية (و).
16. وهذا يشير إلى أنه كجزء من تجميع عمليات في القطاع العام الذي يُنشئ البلدية (و)، فإن البلدية (د) تحصل على السيطرة على عمليات المدينة (هـ). ومع ذلك، فإن تقويم ما إذا كانت البلدية (د) تحصل على السيطرة بناءً على جوهر التجميع، وليس على أساس شكلها النظامي. وعند إعداد قوائمها المالية الأولية، تضع البلدية (و) بالاعتبار الإرشادات في الفقرتين 7-8 و"فقرات إرشادات التطبيق 10-18" من معيار المحاسبة للقطاع العام 40.
17. في هذا التغيير، يفترض أن التشريع الذي ينص على أن تكون الهيئة الحاكمة للبلدية (د) لتصبح الهيئة الحاكمة للبلدية (و) يؤدي إلى أن البلدية (د) تحصل على: أ. السلطة على عمليات المدينة (هـ)؛ و ب. التعرض، أو الحقوق، المتعلقة بمنافع متغيرة ناتجة عن مشاركتها في تلك العمليات؛ و ج. القدرة على استخدام سلطتها على تلك العمليات للتأثير على طبيعة أو مبلغ المنافع الناتجة عن مشاركتها في تلك العمليات.
18. تخلص البلدية (و) إلى أن، نتيجة تجميع عمليات في القطاع العام، البلدية (د) قد حصلت على السيطرة على المدينة (هـ). وتضع البلدية (و) بالاعتبار الإرشادات في الفقرات 9-14 و"فقرات إرشادات التطبيق 19-50" من معيار المحاسبة للقطاع العام 40 عند تحديد ما إذا كان الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للدمج.
19. عند الأخذ بالاعتبار الجوهر الاقتصادي لتجميع العمليات في القطاع العام، تلاحظ البلدية (و) أن التجميع لا ينتج عنها علاقة جهة مسيطرة / جهة مسيطر عليها بين البلدية (د) والمدينة (هـ). وهذا يتسق مع كل من الدمج والاستحواذ. وتلاحظ البلدية (و) أيضاً أن البلدية (د) يمكنها الحصول على منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة مماثلة لتلك التي كان يمكن الحصول عليها بالاتفاق المتبادل؛ وقد يشير هذا أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه جوهر استحواذ، ولكن ليس قطعياً.
20. عند الأخذ بالاعتبار المؤشرات المتعلقة بالعوض، تلاحظ البلدية (و) أن تجميع عمليات في القطاع العام لا يشمل دفع العوض نظراً لعدم وجود طرف مستحق صافي أصول المدينة (هـ) (أي أنه لا يوجد ملاك سابقون للمدينة (هـ) مع حصص ملكية قابلة للقياس الكمي). ويشير هذا إلى أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للدمج.
21. عند الأخذ بالاعتبار المؤشرات المتعلقة بعملية اتخاذ القرار، تلاحظ البلدية (و) أن تجميع عمليات في القطاع العام قد فرض من قبل حكومة المنطقة (طرف ثالث) وأن البلدية (د) والمدينة (هـ) لم يكن لهما دور عند تحديد شروط التجميع. وقد يشير ذلك إلى أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للدمج.

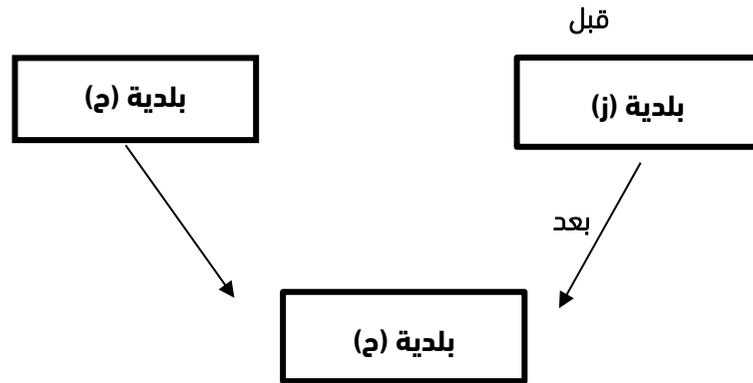
⁷ يوضح معيار المحاسبة للقطاع العام 20 "الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة" مصطلح "الهيئة الحاكمة".

أمثلة توضيحية

22. عند أخذ هذه العوامل معاً، ترى البلدية (و) أنه ينبغي تصنيف تجميع عمليات في القطاع العام على أنه دمج. وعند التوصل لهذا القرار، تضع البلدية (و) بالاعتبار عدم وجود عوض نظراً لعدم وجود طرف مستحق لصافي أصول عملية ما ليكون عاملاً مهماً عند تحديد الجوهر الاقتصادي للتجميع.

التصور 3: إعادة تنظيم حكومة محلية من خلال تجميع بلديات في جهة نظامية قائمة

23. يوضح الرسم التالي تجميع جميع عمليات بلديتين موجودتين في جهة نظامية قائمة.



24. في هذا التصور، تُجمّع عمليات في القطاع العام الذي تُجمّع فيه عمليات البلدية (ز) والبلدية (ج) والأصول والالتزامات الخاصة بهما ومكونات صافي الأصول / حقوق الملكية ذات الصلة في الجهة النظامية للبلدية (ز). قبل التجميع، لم تكن البلدية (ز) والبلدية (ج) خاضعتين لسيطرة نفس الجهة. وتفرض الحكومة المركزية التجميع من خلال التشريع. وتتمتع الحكومة المركزية بالسلطة النظامية لتوجيه الجهتين للتجميع، من خلال التشريع.

25. ينص التشريع الذي يؤثر على التجميع أن الهيئة الحاكمة للبلدية (ز) تواصل العمل كهيئة حاکمة للجهة المّجّعة. البلدية (ز) والبلدية (ج) ليس لها دور عند تحديد شروط التجميع. وبعد تجميع عمليات في القطاع العام، لا يكون للبلدية (ج) وجود.

26. وتشير هذه الحقائق إلى أنه جزء من تجميع عمليات في القطاع العام، تحصل البلدية (ز) على السيطرة على عمليات البلدية (ج). مع ذلك، فإن تقويم ما إذا كانت البلدية (ز) تحصل على السيطرة بناءً على جوهر التجميع وليس على شكله النظامي. وتضع البلدية (ز) بالاعتبار الإرشادات في الفقرتين 7-8 "فقرات إرشادات التطبيق 10-18" من معيار المحاسبة للقطاع العام 40 عند تحديد ما إذا كان ينبغي تصنيف التجميع على أنه دمج أو استحواذ.

27. في هذا التصور، من المفترض أن التشريع الذي ينص على الهيئة الحاكمة للبلدية (ز) تواصل العمل على أنها هيئة حاکمة للجهة المّجّعة يؤدي إلى أن البلدية (ز) تحصل على: أ. السلطة على عمليات البلدية (ج):

أمثلة توضيحية

ب. التعرض لمنافع متغيرة ناتجة عن مشاركتها في تلك العمليات أو الحق في تلك المنافع؛ و
ج. القدرة على استخدام سلطتها على تلك العمليات للتأثير على طبيعة أو مبلغ المنافع الناتجة عن مشاركتها في تلك العمليات.

28. تخلص البلدية (ز) إلى أنها، نتيجة لتجميع عمليات في القطاع العام، حصلت على السيطرة على البلدية (ح). وتأخذ البلدية (ز) بالاعتبار الإرشادات في الفقرات 9-14 "فقرات إرشادات التطبيق 19-50" من معيار المحاسبة للقطاع العام 40 عند تحديد ما إذا كان الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفس جوهر الدمج.

29. عند الأخذ بالاعتبار الجوهر الاقتصادي لتجميع عمليات في القطاع العام، تلاحظ البلدية (ز) أن التجميع لا ينتج عنه علاقة جهة مسيطرة / جهة مسيطر عليها بين البلدية (ز) والبلدية (ح). وهذا يتسق مع كل من الدمج والاستحواذ. كما تلاحظ البلدية (ز) أنها يمكنها الحصول على منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة مماثلة لتلك التي كان يمكن الحصول عليها بالاتفاق المتبادل؛ وقد يشير هذا إلى أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للاستحواذ، ولكن ليس قطعياً.

30. عند الأخذ بالاعتبار المؤشرات المتعلقة بالعرض، تلاحظ البلدية (ز) أن تجميع عمليات في القطاع العام لا ينطوي على دفع عوض نظراً لعدم وجود طرف مستحق صافي أصول البلدية (ح) (أي أنه لا يوجد ملاك سابقون للبلدية (ح) مع حصص ملكية قابلة للقياس الكمي). ويشير هذا إلى أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للدمج.

31. عند الأخذ بالاعتبار المؤشرات المتعلقة بعملية اتخاذ القرار، تلاحظ البلدية (ز) أن تجميع عمليات في القطاع العام قد فرض من قبل الحكومة المركزية وأن البلدية (ز) والبلدية (ح) لم يكن لهما دور عند تحديد شروط التجميع. وقد يشير ذلك إلى أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للدمج.

32. مع مراعاة هذه العوامل معاً، ترى البلدية (ز) أنه ينبغي تصنيف تجميع عمليات في القطاع العام على أنه دمج. وعند التوصل لهذا القرار، تضع البلدية (ز) بالاعتبار عدم وجود عوض نظراً لعدم وجود طرف مستحق لصافي أصول عملية ما ليكون عاملاً مهماً عند تحديد الجوهر الاقتصادي للتجميع.

التصور 3: التغيير

33. في التصور 3، ينص التشريع على أن تصبح الهيئة الإدارية للبلدية (ز) الهيئة الحاكمة للجهة المجمعّة. وفي هذا التغيير، ينص التشريع على تشكيل هيئة حاكمة جديدة لا علاقة لها بالبلدية (ز) أو البلدية (ح).

34. عند تحديد ما إذا كان ينبغي تصنيف تجميع هذا القطاع العام على أنه دمج أو استحواذ، فإن السؤال الأول الذي ينبغي أخذه بالاعتبار هو ما إذا كان أحد أطراف التجميع قد حصل على السيطرة على العمليات نتيجة للتجميع.

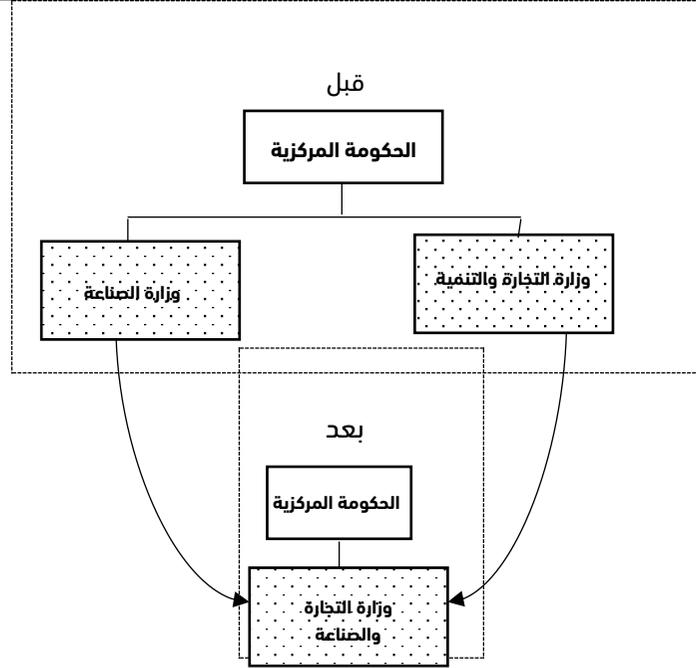
35. على الرغم من استمرار شكلها النظامي، فإن البلدية (ز) قامت بتشكيل هيئة حاكمة حديثاً، لا علاقة بالهيئة الحاكمة السابقة أو هيئة البلدية (ح). ومن ثم، فإن البلدية السابقة (ز) لا تحصل على السلطة على البلدية (ح). ولا تتعرض لمنافع متغيرة ناتجة عن أي ارتباط بالبلدية (ح) وليست لها حقوق فيها.

36. لم تحصل البلدية (ز) على السيطرة على البلدية (ح). نتيجة لتجميع عمليات في القطاع العام، ونتيجة لذلك، يصنف التجميع على أنه دمج.

التصور 4: إعادة هيكلة وزارات الحكومة المركزية

37. يوضح الرسم التالي إعادة تنظيم وزارات الحكومة المركزية من خلال تجميع وزارة التجارة والتنمية ووزارة الصناعة في وزارة التجارة والصناعة الجهة المنشأة حديثاً.

أمثلة توضيحية



38. في هذا التصور، يحدث تجميع عمليات في القطاع العام تُنشأ فيه وزارة التجارة والصناعة لتجميع العمليات (الأصول والالتزامات ومكونات صافي الأصول / حقوق الملكية ذات الصلة) التابعة لوزارة التجارة والتنمية ووزارة الصناعة. وتسيطر الحكومة المركزية على جميع الوزارات، قبل وبعد التجميع. وتفرض الحكومة المركزية التجميع باستخدام هذه السيطرة. وليس لوزارة التجارة والتنمية ووزارة الصناعة دوراً عند تحديد شروط التجميع.

39. عند تنفيذ التجميع، تلقي الحكومة المركزية على وزير الصناعة والهيئة الحاكمة لوزارة الصناعة المسؤولية عن وزارة التجارة والصناعة الجديدة. بعد التجميع، لن يكون لوزارة التجارة والتنمية ووزارة الصناعة وجود.

40. نظراً لأن الحكومة المركزية تسيطر على العمليات نفسها قبل وبعد تجميع عمليات في القطاع العام، فإن الحكومة المركزية لا تقوم بالتقرير عن تجميع في قوائمها المالية الموحدة. وتقوم وزارة التجارة والصناعة بالتقرير عن التجميع.

41. إنشاء وزارة التجارة والصناعة هو تجميع عمليات في القطاع العام. وعند تحديد ما إذا كان ينبغي تصنيف ذلك على أنه دمج أو استحواذ، فإن السؤال الأول الذي ينبغي أخذه للاعتبار هو ما إذا كان أحد أطراف التجميع قد حصل على السيطرة على العمليات نتيجة التجميع.

42. تلقي الحكومة المركزية على وزير الصناعة والهيئة الحاكمة لوزارة الصناعة المسؤولية عن وزارة التجارة والصناعة الجديدة. وهذا يشير إلى أنه كجزء من تجميع عمليات في القطاع العام التي تنشأ وزارة التجارة والصناعة الجديدة، تحصل وزارة الصناعة على السيطرة على عمليات وزارة التجارة والتنمية. مع ذلك، فإن تقويم ما إذا كانت وزارة الصناعة تحصل على السيطرة بناءً على جوهر التجميع، وليس على شكلها. ولتحديد ما إذا كان ينبغي تصنيف التجميع على أنها دمج أو استحواذ، تضع وزارة التجارة والصناعة بالاعتبار الإرشادات في الفقرتين 7-8 و"فقرات إرشادات التطبيق 10-18" من

أمثلة توضيحية

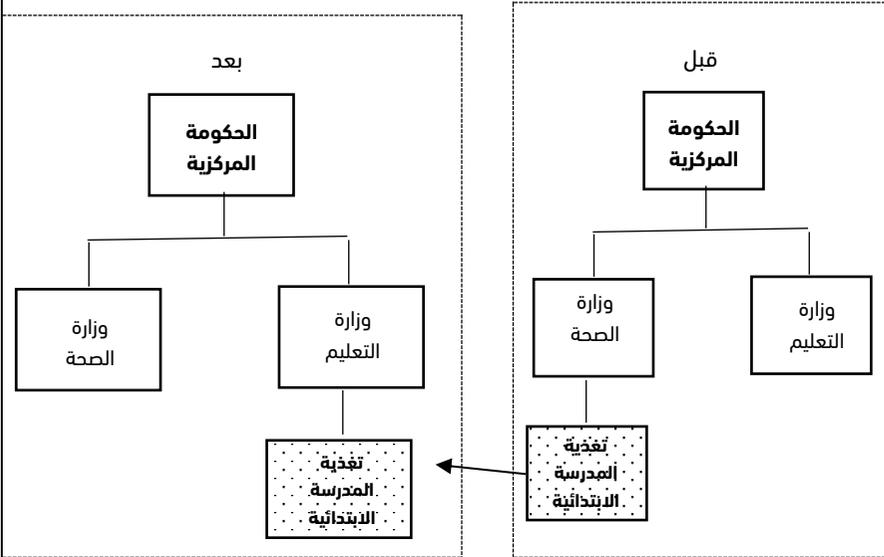
معايير المحاسبة للقطاع العام 40.
43. في هذا التصور، يُفترض أن قرار الحكومة المركزية يلقي على وزير الصناعة والهيئة الحاكمة لوزارة الصناعة المسؤولة عن وزارة التجارة والصناعة الجديدة، ويؤدي إلى حصول وزارة الصناعة على ما يلي: أ. السلطة على عمليات وزارة الصناعة والتنمية؛ و ب. التعرض لمنافع متغيرة ناتجة عن مشاركتها في تلك العمليات ولها حق فيها؛ و ج. القدرة على استخدام سلطتها على تلك العمليات للتأثير على طبيعة أو مبلغ المنافع الناتجة عن مشاركتها في تلك العمليات.
44. تخلص وزارة التجارة والصناعة إلى أنه، نتيجة لتجميع عمليات في القطاع العام، تحصل وزارة الصناعة على السيطرة على وزارة التجارة والتنمية. وتأخذ وزارة التجارة والصناعة بالاعتبار الإرشادات في الفقرات 9-14 "فقرات إرشادات التطبيق 19-50" من معيار المحاسبة للقطاع العام 40 عند تحديد ما إذا كان الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للدمج.
45. عند الأخذ بالاعتبار الجوهر الاقتصادي لتجميع عمليات في القطاع العام، تلاحظ وزارة التجارة والصناعة أن عملية التجميع لا ينتج عنها علاقة جهة مسيطرة/ جهة مسيطر عليها بين وزارة التجارة والتنمية ووزارة الصناعة. وهذا يتسق مع كل من الدمج والاستحواذ. تلاحظ وزارة التجارة والتنمية أيضاً أن وزارة الصناعة تحصل على منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة والتي تكون مماثلة لتلك التي كان يمكن الحصول عليها بالاتفاق المتبادل؛ وهذا قد يشير إلى أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للاستحواذ.
46. عند الأخذ بالاعتبار المؤشرات المتعلقة بالعرض، تلاحظ وزارة التجارة والصناعة أن تجميع عمليات في القطاع العام لا يتضمن دفع عوض لأن التجميع تم تحت سيطرة نفس الجهة، ولم تحدد الحكومة المركزية -الجهة المسيطرة- أي عوض في شروط التجميع. ونتيجة لذلك، وعلى الرغم من عدم وجود عوض، ويشير هذا إلى أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفس جوهر دمج. فإن هذا ليس في حد ذاته قطعياً، كما ينبغي أخذ عوامل أخرى بالاعتبار.
47. عند أخذ المؤشرات المتعلقة بعملية اتخاذ القرار في الاعتبار، تلاحظ وزارة التجارة والصناعة أن تجميع عمليات في القطاع العام تم تحت سيطرة نفس الجهة. ووجهت الحكومة المركزية التجميع، ولم يكن لوزارة التجارة والتنمية ووزارة الصناعة أي دور عند تحديد شروط التجميع. هذا يقدم دليلاً على أن القرار النهائي بشأن ما إذا كان التجميع قد تم، وشروط التجميع حُدِّت من قبل الحكومة المركزية -الجهة المسيطرة- هذا يقدم دليلاً على أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للاستحواذ.
48. مع مراعاة هذه العوامل معاً، ترى وزارة التجارة والصناعة أنه ينبغي تصنيف تجميع عمليات في القطاع العام على أنه دمج. وعند التوصل إلى هذا القرار، حقيقة أن تجميع عمليات في القطاع العام تحت سيطرة نفس الجهة يعتبر عاملاً مهماً عند تحديد الجوهر الاقتصادي للتجميع.
التصور 4: التغيير
49. في التصور 4، تلقي الحكومة المركزية على وزير الصناعة والهيئة الحاكمة لوزارة الصناعة المسؤولة عن وزارة التجارة والصناعة الجديدة. وفي هذا التغيير، تعين الحكومة المركزية وزيراً جديداً وهيئة حاكمة.
50. إنشاء وزارة التجارة والصناعة يمثل تجميع عمليات في القطاع العام تحت سيطرة نفس الجهة. وعند تحديد ما إذا كان ينبغي تصنيف ذلك على أنه دمج أو استحواذ، فإن السؤال الأول الذي ينبغي أخذه في الاعتبار هو ما إذا كان أحد أطراف التجميع قد حصل على السيطرة على العمليات نتيجة التجميع.
51. لدى وزارة التجارة والصناعة وزير جديد وهيئة حاكمة سُكِّلت حديثاً ليس لها علاقة بالهيئات الحاكمة لوزارة التجارة والتنمية ووزارة الصناعة. لم تحصل وزارة التجارة والتنمية أو وزارة الصناعة على السلطة على عمليات الوزارة الأخرى. ولا تتعرض لمنافع متغيرة ناتجة عن أي ارتباط بعمليات الوزارة الأخرى وليس لها حقوق فيها.

أمثلة توضيحية

52. لم تحصل وزارة التجارة والتنمية ولا وزارة الصناعة على السيطرة على وزارة التجارة والصناعة نتيجة تجميع عمليات في القطاع العام، ونتيجة لذلك، يصنف التجميع على أنه دمج.

التصور 5: تحويل عمليات تحت سيطرة نفس الجهة

53. يوضح الرسم التالي تحويل العمليات بين جهتين من جهات القطاع العام تحت سيطرة نفس الجهة.



54. في هذا التصور، تُجمَع عمليات في القطاع العام الذي تُنقل فيه عملية التغذية في المدارس الابتدائية من وزارة الصحة التابعة لحكومة المنطقة إلى وزارة التعليم التابعة لحكومة المنطقة، وتخضع كلتا الوزارتين لسيطرة حكومة المنطقة قبل وبعد التجميع.

55. بما أن حكومة المنطقة تسيطر على العمليات نفسها قبل وبعد تجميع عمليات في القطاع العام، فإن حكومة المنطقة لا تقرر عن تجميع في قوائمها المالية الموحدة. ويتم التقرير عن التجميع من قبل وزارة التعليم.

56. إن نقل التغذية في المدارس الابتدائية تعتبر عمليات في القطاع العام، وعند تحديد ما إذا كان ينبغي تصنيف ذلك على أنه دمج أو استحواذ، فإن السؤال الأول الذي تأخذه وزارة التعليم بالاعتبار هو ما إذا كان أحد أطراف التجميع قد حصل على السيطرة على العمليات نتيجة التجميع.

57. في هذا التصور، تحصل وزارة التعليم على ما يلي:

أمثلة توضيحية

<p>أ. السلطة على عملية التغذية في المدارس الابتدائية؛ و ب. التعرض للمنافع المتغيرة الناتجة عن مشاركتها في تلك العملية ولها حق فيها؛ و ج. القدرة على استخدام سلطتها على تلك العملية للتأثير على طبيعة أو مبلغ المنافع المترتبة على مشاركتها في تلك العملية.</p>
<p>58. وتخلص وزارة التعليم إلى أنه نتيجة لتجميع عمليات في القطاع العام، فقد حصلت على السيطرة على عملية التغذية في المدارس الابتدائية. وتضع وزارة التعليم بالاعتبار الإرشادات في الفقرتين 9-14 و"مقررات إرشادات التطبيق 19-50" من معيار المحاسبة للقطاع العام 40 عند تحديد ما إذا كان الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للدمج.</p>
<p>59. عند الأخذ بالاعتبار الجوهر الاقتصادي لتجميع عمليات في القطاع العام، تلاحظ وزارة التعليم أنها تحصل على منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة مماثلة لتلك التي كان يمكن الحصول عليها في معاملة طوعية، وهذا قد يشير إلى أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للاستحواذ.</p>
<p>60. عند الأخذ بالاعتبار المؤشرات المتعلقة بالعرض، تلاحظ وزارة التعليم أن تجميع عمليات في القطاع العام لا يتضمن دفع عوض لأن التجميع تم تحت سيطرة نفس الجهة، ولم تحدد حكومة المنطقة -الجهة المسيطرة -أي عوض في شروط التجميع. ونتيجة لذلك، وعلى الرغم من عدم وجود عوض، قد يشير إلى أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للدمج. فإن هذا ليس في حد ذاته قطعياً، كما ينبغي أخذ عوامل أخرى بالاعتبار.</p>
<p>61. عند الأخذ بالاعتبار المؤشرات المتعلقة بعملية اتخاذ القرار، تلاحظ وزارة التعليم أن تجميع عمليات في القطاع العام حدثت تحت سيطرة نفس الجهة. ووجهت حكومة المنطقة بالتجميع. وهذا يقدم دليلاً على أن القرار النهائي بشأن ما إذا كانت التجميع قد تم، وتحدده حكومة المنطقة، الجهة المسيطرة شروط التجميع، وهذا يقدم دليلاً على أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للاستحواذ.</p>
<p>62. مع مراعاة هذه العوامل معاً، ترى وزارة التعليم أنه ينبغي تصنيف تجميع عمليات في القطاع العام على أنه دمج. وعند التوصل إلى هذا القرار، تعتبر حقيقة أن تجميع عمليات في القطاع العام تحت سيطرة نفس الجهة عاملاً مهماً عند تحديد الجوهر الاقتصادي للتجميع.</p>
<p><i>التصور 6: تجميع جهة تابعة لقطاع عام مع منظمة غير هادفة للربح</i></p>
<p>63. يوضح الرسم التالي تجميع جهة تابعة لقطاع عام مع منظمة غير هادفة للربح تقدم خدمات مماثلة.</p> <div style="text-align: center;"> <p>قبل</p> <p>بعد</p> </div>
<p>64. في هذا التصور، يحدث تجميع عمليات في القطاع العام توافق فيه منظمة غير هادفة للربح (ب)، وهي جمعية خيرية تقدم خدمات المسعفين، طوعاً على التجميع مع وزارة الصحة من أجل تحسين تقديم الخدمات للجمهور. وتكون عمليات المنظمة غير الهادفة للربح (ب) متكاملة مع عمليات مماثلة تقدمها وزارة الصحة. قبل التجميع، قدمت وزارة الصحة التمويل للمنظمة غير الهادفة للربح</p>

أمثلة توضيحية

(ط). تتحمل وزارة الصحة تكلفة نقل الملكية المتعلقة بالأصول والالتزامات التي تكبدها أمناء المؤسسة الخيرية.

65. يعتبر التجميع بين وزارة الصحة والمنظمة غير الهادفة للربح (ط) تجميع عمليات في القطاع العام. وعند تحديد ما إذا كان ينبغي تصنيف ذلك على أنه دمج أو استحواذ، فإن السؤال الأول الذي تضعه وزارة الصحة بالاعتبار هو ما إذا كانت قد حصلت على السيطرة على عمليات نتيجة التجميع.

66. في هذا التصور، تحصل وزارة الصحة على ما يلي:

أ. السلطة على المنظمة غير الهادفة للربح ط وعملياتها؛ و

ب. التعرض لمنافع متغيرة ناتجة عن مشاركتها في تلك العمليات ولها حقوق فيها؛ و

ج. القدرة على استخدامها على تلك العمليات للتأثير على طبيعة أو مبلغ المنافع ناتجة عن مشاركتها في تلك العمليات.

67. تخلص وزارة الصحة، ونتيجة لتجميع عمليات في القطاع العام، إلى أنه قد حصلت على السيطرة على المنظمة غير الهادفة للربح (ط). وتضع وزارة الصحة بالاعتبار الإرشادات في الفقرتين 9-14 "فقرات إرشادات التطبيق 19-50" من معايير المحاسبة للقطاع العام 40 عند تحديد ما إذا كان الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للدمج.

68. عند الأخذ بالاعتبار الجوهر الاقتصادي لتجميع عمليات في القطاع العام، تلاحظ وزارة الصحة أن التجميع لا ينتج عنه علاقة جهة مسيطرة/ جهة مسيطر عليها بين الوزارة والمنظمة غير الهادفة للربح. وهذا يتسق مع كل من الدمج والاستحواذ.

69. عند الأخذ بالاعتبار المؤشرات المتعلقة بالعرض، تلاحظ وزارة الصحة أن تجميع عمليات في القطاع العام لا يشمل دفع العوض المراد به تعويض البائع عن التخلي عن حقه في صافي أصول العملية. وعلى الرغم من أن وزارة الصحة تقوم بدفع مبالغ إلى الأمناء، فإن ذلك لتعويضهم عن التكاليف المتكبدة في التجميع، وليس لتعويضهم عن التخلي عن حقه في صافي أصول المنظمة غير الهادفة للربح (ط). على الرغم من أن المنظمة غير الهادفة للربح (ط) لديها مجلس أمناء، لا يحق لهؤلاء الأفراد الحصول على صافي أصول العملية. وهذا يعني أنه ليس هناك طرف لديه حق في صافي أصول المنظمة غير الهادفة للربح (ط) (أي أنه لا يوجد ملاك سابقون للمنظمة غير الهادفة للربح (ط) لديهم حصص ملكية قابلة للقياس الكمي). ويشير هذا إلى أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو جوهر الدمج. وفي هذا التصور، يتأكد ذلك بحقيقة أن الغرض من التجميع هو تحسين تقديم الخدمات إلى الجمهور.

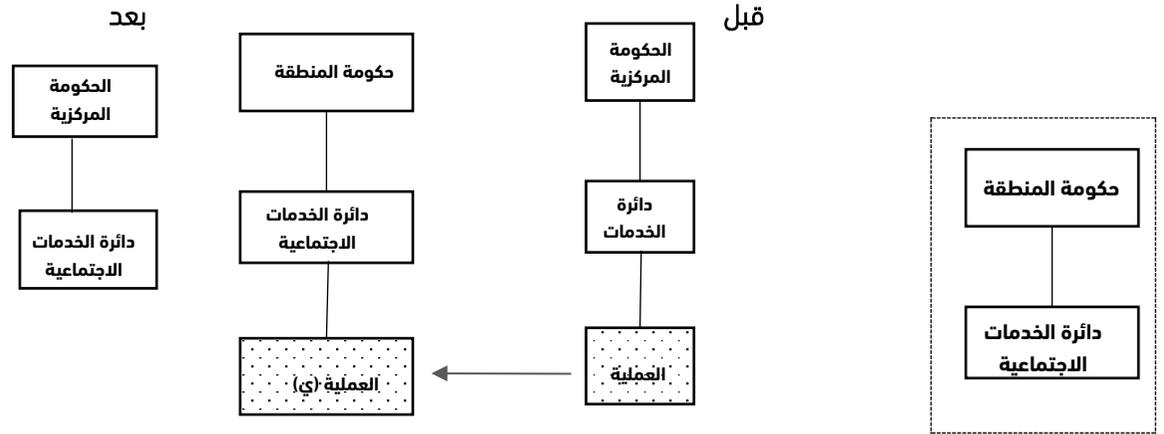
70. عند الأخذ بالاعتبار المؤشرات المتعلقة بعملية اتخاذ القرار، تلاحظ وزارة الصحة أن تجميع عمليات في القطاع العام كان عملية تجميع طوعي. ونتيجة لذلك، فإن هذه المؤشرات لا تقدم أي دليل يشير إلى أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للدمج.

71. مع مراعاة هذه العوامل معاً، ترى وزارة الصحة أنه ينبغي تصنيف تجميع عمليات في القطاع العام على أنه دمج. وعند التوصل إلى هذا القرار، تأخذ وزارة الصحة بالاعتبار عدم وجود عوض نظراً لعدم وجود طرف له حق في صافي أصول العملية ليكون عاملاً مهماً عند تحديد الجوهر الاقتصادي للتجميع. وفي هذا التصور، يُعزز هذا الرأي حقيقة أن مجلس الأمناء يتخلى طوعاً عن السيطرة على العمليات لتحسين تقديم الخدمات إلى الجمهور.

التصور 7: نقل عملية بين مستويات الحكومة

72. يوضح الرسم التالي نقل عملية بين مستويات الحكومة.

أمثلة توضيحية



73. في هذا التصور، تطبق الحكومة المركزية سياسة نقل المسؤولية عن بعض الخدمات الاجتماعية إلى حكومة المنطقة. ونتيجة لذلك، تقترح نقل العملية (ي)، التي تقدم خدمات الرعاية السكنية، من إدارة الخدمات الاجتماعية التابعة للحكومة المركزية إلى إدارة الخدمات الاجتماعية التابعة لحكومة المنطقة. تدعم حكومة المنطقة هذه السياسة وتوافق على قبول العملية. وتحتوي العملية (ي) على صافي أصول 1,000 ريال سعودي. ولا تنقل حكومة المنطقة عوضاً إلى الحكومة المركزية. وبالرغم من ذلك، تفرض اتفاقية النقل واجباً على حكومة المنطقة لمواصلة تقديم خدمات الرعاية السكنية لمدة لا تقل عن 10 سنوات. ولا تسترد العملية (ي) جميع تكاليفها من الرسوم؛ ولذلك تتحمل حكومة المنطقة مسؤولية توفير الموارد لسد النقص. وبعد عملية النقل، تقوم حكومة المنطقة بتشغيل العملية (ي) كجهة قائمة بذاتها (أي وجود علاقة جهة مسيطرة / جهة مسيطر عليها بين حكومة المنطقة وعملية (ي)). على الرغم من أنها تخطط لتكامل العملية مع عملياتها الأخرى في وقت لاحق، والتي من شأنها إلغاء علاقة الجهة المسيطرة / الجهة المسيطر عليها.

74. نقل العملية (ي) يعتبر تجميع عمليات في القطاع العام يلزم التقرير عنها في كل من القوائم المالية لحكومة المنطقة وقوائم إدارة الخدمات الاجتماعية التابعة لحكومة المنطقة. وبما أن التحليل المطلوب سيكون هو نفسه بالنسبة لكلتا الجهتين، فإن هذا المثال يستخدم مصطلح حكومة المنطقة للإشارة إلى كلتا الجهتين.

75. وعند تحديد ما إذا كان ينبغي تصنيف ذلك على أنه دمج أو استحواد، فإن السؤال الأول الذي تضعه حكومة المنطقة للاعتبار هو ما إذا كانت قد حصلت على السيطرة على العمليات نتيجة للتجميع.

76. في هذا التصور، تحصل حكومة المنطقة على ما يلي:

- أ. السلطة على العملية (ي)؛ و
- ب. التعرض، أو الحقوق، لمنافع متغيرة ناتجة عن مشاركتها مع العملية (ي)؛ و
- ج. القدرة على استخدامها سلطة على العملية (ي) للتأثير على طبيعة أو مبلغ المنافع ناتجة عن مشاركتها في العملية.

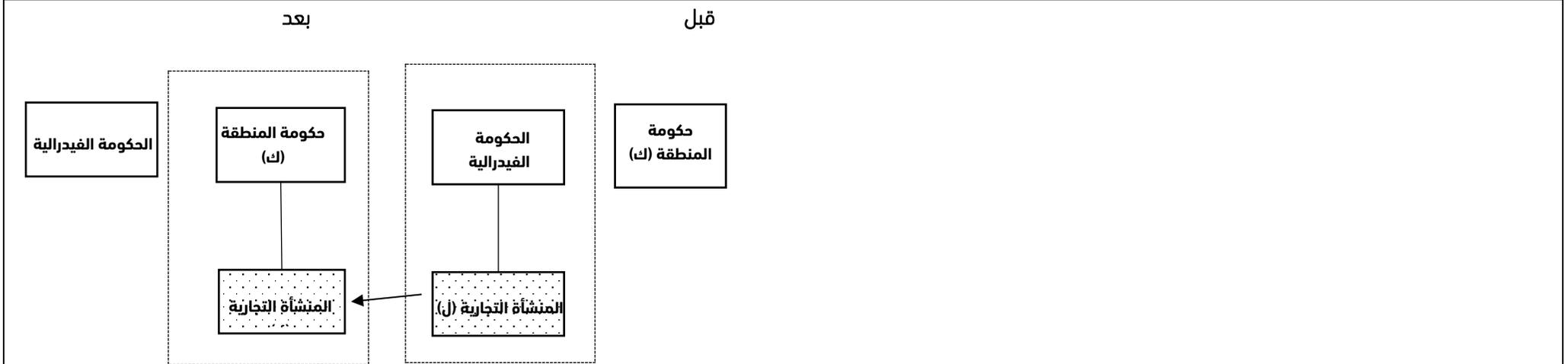
77. تخلص حكومة المنطقة إلى أنه، نتيجة التجميع عمليات في القطاع العام، فقد حصلت على السيطرة على العملية ج. وتضع حكومة المنطقة الإرشادات في الفقرتين 9-14 و"فقرات إرشادات التطبيق 19-50" من معيار المحاسبة للقطاع العام 40 عند تحديد ما إذا كان الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للدمج.

78. عند الأخذ بالاعتبار الجوهر الاقتصادي لتجميع عمليات في القطاع العام، تلاحظ حكومة المنطقة أن التجميع ينتج عنه علاقة جهة مسيطرة/ جهة مسيطر عليها بين حكومة المنطقة والعملية

أمثلة توضيحية

(ي). وهذا لا يتسق مع الجوهر الاقتصادي للدمج.
79. عند الأخذ بالاعتبار المؤشرات المتعلقة بالعوض، تلاحظ حكومة المنطقة أن تجميع عمليات في القطاع العام لا يشمل دفع العوض المراد به تعويض البائع عن التخلي عن حقه في صافي أصول العملية. وبالرغم من ذلك، أن اتفاقية النقل تقتضي من حكومة المنطقة أن تواصل تقديم الخدمات. وبما أن العملية (ي) لا تسترد جميع تكاليفها من الرسوم، فإن حكومة المنطقة ستحتاج إلى توفير الموارد اللازمة لتغطية النقص. وترى حكومة المنطقة أن تكلفة تقديم الخدمات لفترة السنوات العشر المتفق عليها من المرجح أن تكون مساوية تقريباً لقيمة صافي الأصول المستلمة. ولذلك تؤخذ بالاعتبار أن أحد المشاركين في السوق يقدر القيمة العادلة للعملية (ي) (مع الواجب بتقديم الخدمات لمدة 10 سنوات) على أن تكون صفراً. على الرغم من عدم تحويل أي عوض، فإن هذا يعكس تلك القيمة العادلة للتجميع. وتخلص حكومة المنطقة إلى أن المؤشرات المتعلقة بالعوض لا تقدم أي دليل يشير إلى أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للدمج.
80. عند الأخذ بالاعتبار المؤشرات المتعلقة بعملية اتخاذ القرار، تلاحظ حكومة المنطقة أن تجميع عمليات في القطاع العام هي تجميع طوعي. ونتيجة لذلك، فإن هذه المؤشرات لا تقدم أي دليل يشير إلى أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للدمج.
81. مع مراعاة هذه العوامل معاً، تخلص حكومة المنطقة إلى أنه لا يوجد دليل على أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو جوهر الدمج، وأنه ينبغي تصنيف تجميع عمليات في القطاع العام على أنها استحواذ.
<i>التصور 7: التغيير</i>
82. في التصور 7، ترى حكومة المنطقة أن أحد المشاركين في السوق سيقدر القيمة العادلة للعملية (ي) (مع الواجب بتقديم الخدمات لمدة 10 سنوات) لتصبح صفر. وهذا هو السبب في عدم دفع أي اعتبار. وفي هذا الاختلاف، يفترض أن تغطي العملية (ي) تكاليفها من الرسوم. ونتيجة لذلك، يقدر المشارك في السوق القيمة العادلة للعملية (ي) (مع الواجب بتقديم الخدمات لمدة 10 سنوات) لتكون أكبر من الصفر.
83. وفي هذه الظروف، حقيقة أن التجميع لا يشمل دفع العوض المعد لتعويض البائع عن التخلي عن حقه في صافي أصول عملية ما، قد تقدم دليلاً على أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للدمج.
84. عند تحديد تصنيف تجميع عمليات في القطاع العام، تأخذ حكومة المنطقة بالاعتبار العامل أو العوامل الأكثر أهمية. وتضع حكومة المنطقة بالاعتبار أنها قد حصلت على السيطرة على العملية (ي) وأن التجميع لا ينطوي على تكامل عملياتها وأن العمليات المتعلقة بالعملية (ي) هي أكثر العوامل المهمة عند تحديد الجوهر الاقتصادي للتجميع. وهذا يشير إلى التجميع ينبغي أن يصنف على أنه استحواذ. وتدعم المؤشرات المتعلقة بعملية اتخاذ القرار هذا التصنيف؛ إلا أن المؤشرات المتعلقة بالعوض تشير إلى أن الجوهر الاقتصادي للتجميع قد يكون دمج. ومن ثم، تصنف حكومة المنطقة هذا التجميع على أنه استحواذ.
<i>التصور 8: نقل منشأة تجارية بين مستويات الحكومة</i>
85. يوضح الرسم التالي نقل المنشأة التجارية بين مستويات الحكومة.

أمثلة توضيحية



86. في هذا التصور، توافق الحكومة الفيدرالية⁸ على تحويل المنشأة التجارية (ل) إلى حكومة المنطقة (ك). وتدفع حكومة المنطقة (ك) العوض إلى الحكومة الفيدرالية فيما يتعلق بعملية النقل. وبعد التجميع، تقوم حكومة المنطقة (ك) بتشغيل المنشأة التجارية (ل) على أنها جهة مستقلة على أساس تجاري بحت.

87. يعتبر نقل المنشأة التجارية (ل) تجميع عمليات في القطاع العام. وعند تحديد ما إذا كان ينبغي تصنيف ذلك العملية على أنه دمج أو استحواذ، فإن السؤال الأول الذي تضعه حكومة المنطقة (ك) بالاعتبار هو ما إذا كانت قد حصلت على السيطرة على العمليات نتيجة للتجميع.

88. في هذا التصور، تحصل حكومة المنطقة (ك) على:

أ. السلطة على المنشأة التجارية (ل) وعملياتها؛ و

ب. التعرض، أو الحقوق، لمنافع متغيرة ناتجة عن ارتباطها بتلك العمليات؛ و

ج. القدرة على استخدام سلطتها على تلك العمليات للتأثير على طبيعة أو مبلغ المنافع ناتجة عن مشاركتها في تلك العمليات.

89. تخلص حكومة المنطقة (ك) إلى أنه نتيجة لتجميع عمليات في القطاع العام، فقد حصلت على السيطرة على المنشأة التجارية (ل). وتأخذ حكومة المنطقة (ك) بالاعتبار الإرشادات في الفقرتين 9-14 و"فقرات إرشادات التطبيق 19-50" من معيار المحاسبة للقطاع العام 40 عند تحديد ما إذا كان الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للدمج.

90. عند الأخذ بالاعتبار الجوهر الاقتصادي لتجميع عمليات في القطاع العام، تلاحظ حكومة المنطقة (ك) أن التجميع ينتج عنها علاقة جهة مسيطرة/ جهة مسيطر عليها بين حكومة المنطقة والمنشأة التجارية (ل). وهذا لا يتسق مع الجوهر الاقتصادي للدمج. وتلاحظ حكومة المنطقة (ك) أيضاً أن التجميع له جوهر تجاري، وهو ما يدل على استحواذ.

91. عند الأخذ بالاعتبار المؤشرات المتعلقة بالعوض، تلاحظ حكومة المنطقة (ك) أن تجميع عمليات في القطاع العام يشمل دفع العوض المعد لتعويض البائع عن التخلي عن حقه في صافي أصول العملية. وتخلص حكومة المنطقة (ك) إلى أن المؤشرات المتعلقة بالعوض لا تقدم أي دليل يشير إلى أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للدمج.

92. عند الأخذ بالاعتبار المؤشرات المتعلقة بعملية اتخاذ القرار، تلاحظ حكومة المنطقة (ك) أن تجميع عمليات في القطاع العام هو تجميع طوعي. ونتيجة لذلك، فإن هذه المؤشرات لا تقدم أي دليل يشير إلى أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للدمج.

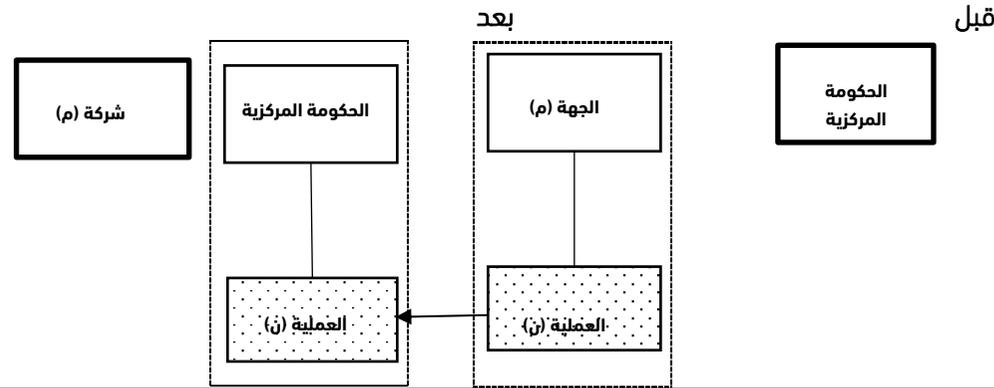
⁸ إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وهيكل الحكومة في المملكة مركزي.

أمثلة توضيحية

93. مع مراعاة هذه العوامل معا، تخلص حكومة المنطقة (ك) إلى أنه لا يوجد دليل على أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للدمج، ومن ثم ينبغي تصنيف تجميع عمليات في القطاع العام على أنه استحواذ.

التصور 9: شراء عملية القطاع الخاص

94. يوضح الرسم التالي شراء عملية للقطاع الخاص من قبل جهة تابعة للقطاع العام.



95. في هذا التصور، تشتري الحكومة المركزية العملية (ن) من الشركة (م). وتدفع الحكومة المركزية القيمة السوقية للعملية (ن)، وتتصرف الشركة (م) طوعاً. وبعد عملية الشراء، تدار العملية (ن) على أنها جهة مستقلة يتم التعامل معها على أساس تجاري بحت.

96. شراء العملية "ن" يعتبر تجميع عمليات في القطاع العام، عند تحديد ما إذا كان ينبغي تصنيف ذلك على أنه دمج أو استحواذ، فإن السؤال الأول الذي تضعه الحكومة المركزية للاعتبار هو ما إذا كانت قد حصلت على السيطرة على العمليات نتيجة للتجميع.

97. في هذا التصور، تحصل الحكومة المركزية على ما يلي:
أ. السلطة على عملية (ن)؛ و

ب. التعرض لمنافع متغيرة ناتجة عن مشاركتها في العملية (ن) ولها الحق فيها؛ و

ج. القدرة على استخدام سلطتها على العملية (ن) للتأثير على طبيعة أو مبلغ المنافع ناتجة عن مشاركتها في تلك العملية.

98. تخلص الحكومة المركزية أنه نتيجة لتجميع عمليات في القطاع العام، قد حصلت على السيطرة على العملية (ن). وتأخذ الحكومة المركزية للاعتبار الإرشادات في الفقرات 9-14 و"فقرات إرشادات التطبيق 19-50" من معيار المحاسبة للقطاع العام 40 عند تحديد ما إذا كان الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للدمج.

99. عند الأخذ بالاعتبار الجوهر الاقتصادي لتجميع عمليات في القطاع العام، تلاحظ الحكومة المركزية أن التجميع ينتج عنه وجود علاقة جهة مسيطرة/ جهة مسيطر عليها بين الحكومة المركزية وعملية (ن). وهذا لا يتسق مع الجوهر الاقتصادي للدمج. وتلاحظ الحكومة المركزية أيضاً أن التجميع له جوهر تجاري، وهو ما يدل على الاستحواذ.

100. عند الأخذ بالاعتبار المؤشرات المتعلقة بالعرض، تلاحظ الحكومة المركزية أن تجميع عمليات في القطاع العام يشمل دفع العوض المعد لتعويض البائع عن التخلي عن حقه في صافي أصول

أمثلة توضيحية

<p>العملية. وتخلص الحكومة المركزية أن المؤشرات المتعلقة بالعمود لا تقدم أي دليل يشير إلى أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للدمج.</p>
<p>101. عند الأخذ بالاعتبار المؤشرات المتعلقة بعملية اتخاذ القرار، تلاحظ الحكومة المركزية أن تجميع عمليات في القطاع العام يعتبر تجميع طوعي. ونتيجة لذلك، فإن هذه المؤشرات لا تقدم أي دليل يشير إلى أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للدمج.</p>
<p>102. مع مراعاة هذه العوامل معاً، تخلص الحكومة المركزية أنه لا يوجد دليل على أن جوهر التجميع الاقتصادي هو نفسه للدمج، ومن ثم ينبغي تصنيف تجميع عمليات في القطاع العام على أنه استحواذ.</p>
<p>التصور 9: التغيير</p>
<p>103. في التصور رقم 9، تدخل الشركة (م) في المعاملة طوعاً. وفي هذا التغيير، تقوم الحكومة المركزية بتوطين العملية (ن) من خلال عملية شراء إلزامية. ولا تزال عملية الشراء تتأثر بالقيمة السوقية للعملية (ن).</p>
<p>104. ولا يؤثر التغيير من المعاملة الطوعية إلى الشراء الإلزامي على تقويمات السيطرة أو المؤشرات المتعلقة بالعمود.</p>
<p>105. عند الأخذ بالاعتبار المؤشرات المتعلقة بعملية اتخاذ القرار، تلاحظ الحكومة المركزية أن الشركة (م) لا تتصرف طوعاً. وحقيقة أن الحكومة المركزية (طرفاً في التجميع) قادرة على فرض تجميع عمليات في القطاع العام على الشركة (م) تقدم دليلاً على أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للاستحواذ.</p>
<p>106. ونتيجة لذلك، تصنف الحكومة المركزية تجميع عمليات في القطاع العام على أنه استحواذ.</p>
<p>التصور 10: الشراء بسعر تفاضلي</p>
<p>107. يوضح الرسم التالي الشراء بسعر تفاضلي من قبل جهة تابعة للقطاع العام.</p>
<p>108. في هذا التصور، تشتري البلدية (س) العملية (ف) من الشركة (ع) في شراء بسعر تفاضلي. وتسعى الشركة (ع) لبيع العملية (ف) بسرعة لتوفير النقد لعملياتها الأخرى، والرغبة في قبول سعر أقل من القيمة السوقية للعملية (ف) لبيع مبكر. وعند الدخول في عملية شراء بسعر تفاضلي، تتصرف الشركة (ع) طوعاً. وبعد عملية الشراء، تدار العملية (ف) على أنها جهة مستقلة يتم التعامل معها على أساس تجاري بحت من قبل البلدية (س).</p>
<p>109. شراء العملية (ف) بسعر تفاضلي يعتبر تجميع عمليات في القطاع العام. وعند تحديد ما إذا كان ينبغي تصنيف ذلك على أنه دمج أو استحواذ، فإن السؤال الأول الذي تضعه البلدية بالاعتبار هو</p>

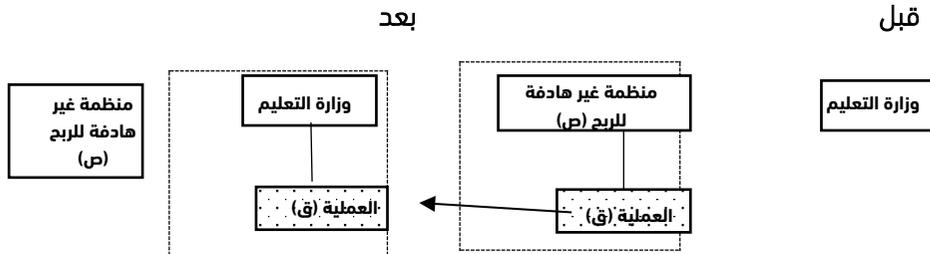
أمثلة توضيحية

<p>ما إذا كانت قد حصلت على السيطرة على العمليات نتيجة للتجميع.</p> <p>110. في هذا التصور، تحصل البلدية (س) على: أ. السلطة على العملية س؛ و ب. التعرض لمنافع متغيرة ناتجة عن مشاركتها في العملية (ف) ولها الحق فيها؛ و ج. القدرة على استخدام قوتها على العملية (ف) للتأثير على طبيعة أو مبلغ المنافع الناتجة عن مشاركتها في تلك العملية.</p>
<p>111. تخلص البلدية (س) إلى أنه نتيجة لتجميع عمليات في القطاع العام، فقد حصلت على السيطرة على العملية (ف). وتضع البلدية (س) بالاعتبار الإرشادات في الفقرات 9-14 و"فقرات إرشادات التطبيق 19-50" من معيار المحاسبة للقطاع العام 40 عند تحديد ما إذا كان الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للدمج.</p>
<p>112. عند الأخذ بالاعتبار الجوهر الاقتصادي لتجميع عمليات في القطاع العام، تلاحظ البلدية (س) أن التجميع ينتج عنه علاقة جهة مسيطرة/ جهة مسيطر عليها بين البلدية (س) والعملية (ف). وهذا لا يتسق مع الجوهر الاقتصادي للدمج. وتلاحظ البلدية (س) أيضاً أن التجميع لها جوهر تجاري (على الرغم من أن الثمن المدفوع كان أقل من سعر السوق للعملية (ف))، وهو ما يدل على الاستحواذ.</p>
<p>113. عند الأخذ بالاعتبار المؤشرات المتعلقة بالعرض، تلاحظ البلدية (س) أن تجميع عمليات في القطاع العام يشمل دفع العوض المعد لتعويض البائع عن التخلي عن حقه في صافي أصول العملية، على الرغم من أن هذا السعر أقل من القيمة السوقية. وقبلت الجهة طوعاً سعراً أقل لبيع سريع، وكان الغرض من العوض المدفوع هو تزويد الشركة (ع) بمستوى التعويض عن التخلي عن حقه في صافي أصول العملية (ف) التي كانت على استعداد لقبولها. تخلص البلدية (س) إلى أن المؤشرات المتعلقة بالعرض لا تقدم أي دليل على أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو دمج.</p>
<p>114. عند الأخذ بالاعتبار المؤشرات المتعلقة بعملية اتخاذ القرار، تلاحظ البلدية (س) أن تجميع عمليات في القطاع العام هو تجميع طوعي. ونتيجة لذلك، فإن هذه المؤشرات لا تقدم أي دليل يشير إلى أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للدمج.</p>
<p>115. مع مراعاة هذه العوامل معاً، تخلص البلدية (س) أنه لا يوجد دليل على أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو جوهر الدمج، ومن ثم ينبغي تصنيف التجميع على أنه استحواذ.</p>
<p><i>التصور 10: التغيير</i></p>
<p>116. في التصور 10، تدخل الشركة (ع) في المعاملة طوعاً. وفي هذا التغيير، تستحوذ البلدية (س) على العملية (ف) من خلال عملية شراء إلزامي. ولا تزال عملية الشراء متأثرة بسعر أقل من القيمة السوقية للعملية (ف). ولم تقم الشركة (ع) ببيع العملية (ف) بسعر أقل من القيمة السوقية طوعاً.</p>
<p>117. إن التغيير من المعاملة الطوعية إلى الشراء الإلزامي لا يؤثر على تقويم السيطرة.</p>
<p>118. عند الأخذ بالاعتبار المؤشرات المتعلقة بالعرض، تلاحظ البلدية (س) أن تجميع عمليات في القطاع العام يشمل العوض المعد لتعويض البائع عن التخلي عن حقه في صافي أصول العملية. مع ذلك، فإن مستوى التعويض أقل مما قبلته الشركة (ع) بشكل طوعي. ونتيجة لذلك، فإن هذه المؤشرات تقدم فقط أدلة ضعيفة على أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للاستحواذ، كما أن الاعتماد الأكبر على عوامل أخرى.</p>
<p>119. عند الأخذ بالاعتبار المؤشرات المتعلقة بعملية اتخاذ القرار، تشير البلدية (س) إلى أن الشركة (ع) لا تتصرف بشكل طوعي. وحقيقة أن البلدية (س) (طرف في التجميع) قادرة على فرض تجميع عمليات في القطاع العام على الشركة (ع) تقدم دليلاً على أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للاستحواذ.</p>
<p>120. مع أخذ جميع العوامل بالاعتبار، تصنف البلدية (س) تجميع عمليات في القطاع العام على أنها استحواذ.</p>

أمثلة توضيحية

التصور 11: العمليات المتبرع بها

121. يوضح الرسم التالي استلام عملية متبرع بها من قبل جهة تابعة للقطاع العام.



122. في هذا التصور، المنظمة غير الهادفة للربح (ص)، وهي مؤسسة خيرية تقدم خدمات تعليمية، تحول العملية (ق) طوعاً - مدرسة - إلى وزارة التعليم دون أي تكلفة. وتعمل المنظمة غير الهادفة للربح (ص) ذلك لأنها ترى أن هذا سوف يؤدي إلى تحسين الخدمات للجمهور، ويمكنها من تحقيق أهدافها.

123. عملية التبرع بالعملية (ق) تعتبر تجميع عمليات في القطاع العام. وعند تحديد ما إذا كان ينبغي تصنيف ذلك كدمج أو استحواذ، فإن السؤال الأول الذي تضعه وزارة التعليم بالاعتبار هو ما إذا كانت قد حصلت على السيطرة على العمليات نتيجة للتجميع.

124. في هذا التصور، حصلت على وزارة التعليم على ما يلي:

أ. السلطة على العملية (ق)؛ و

ب. التعرض لمنافع متغيرة ناتجة عن مشاركتها في العملية (ق) ولها حق فيها؛ و

ج. القدرة على استخدام سلطتها على العملية (ق) للتأثير على طبيعة أو مبلغ المنافع الناتجة عن مشاركتها في تلك العملية.

125. تخلص وزارة التعليم أنه نتيجة لتجميع عمليات في القطاع العام، فقد حصلت على السيطرة على العملية (س). وتضع وزارة التعليم بالاعتبار الإرشادات في الفقرتين 9-14 و"فقرات إرشادات التطبيق 19-50" من معيار المحاسبة للقطاع العام 40 عند تحديد ما إذا كان الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للدمج.

126. عند الأخذ بالاعتبار الجوهر الاقتصادي لتجميع عمليات في القطاع العام، تلاحظ وزارة التعليم أن التجميع له جوهر تجاري (على الرغم من عدم دفع أي ثمن للعملية (ق))، وهو ما يدل على الاستحواذ.

127. عند الأخذ بالاعتبار المؤشرات المتعلقة بالعرض، تلاحظ وزارة التعليم أن تجميع عمليات في القطاع العام لا تشمل دفع العوض المعد لتعويض البائع عن التخلي عن حقه في صافي أصول العملية. مع ذلك، فالسبب في ذلك هو تنازل المنظمة غير الهادفة للربح (ص) بشكل طوعي عن تلك الحقوق. والوضع مشابه لوضع الشراء بسعر تفاضلي. ففي عملية الشراء بسعر تفاضلي، قد يرغب البائع قبول سعر أقل من القيمة السوقية حيث يلبي ذلك احتياجاته، على سبيل المثال، التمكين من البيع السريع. بالنسبة لعملية متبرع بها، يرغب المالك السابق تحويل العملية دون عوض للطرف المقابل المفضل. وفي هذا التصور، ترغب المنظمة غير الهادفة للربح في نقل العملية (ق) إلى وزارة التعليم لأن ذلك سيقدم تحسين في الخدمات المقدمة للجمهور. ونتيجة لذلك، تخلص

أمثلة توضيحية

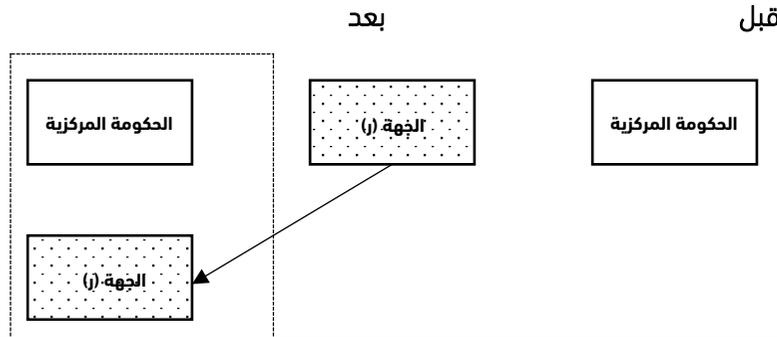
وزارة التعليم إلى أن مؤشرات العوض لا تقدم أي دليل يشير إلى أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للدمج.

128. عند الأخذ بالاعتبار المؤشرات المتعلقة بعملية اتخاذ القرار، تلاحظ وزارة التعليم أن تجميع عمليات في القطاع العام هو تجميع طوعي. ونتيجة لذلك، فإن هذه المؤشرات لا تقدم أي دليل يشير إلى أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للدمج.

129. مع مراعاة هذه العوامل معاً، خلصت وزارة التعليم أنه لا يوجد دليل على أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو جوهر الدمج، ومن ثم ينبغي تصنيف التجميع على أنه استحواذ.

التصور 12: توطين جهة تابعة للقطاع الخاص - الاستيلاء الجبري

130. يوضح الرسم التالي توطين جهة تابعة للقطاع الخاص من قبل جهة تابعة للقطاع العام عن طريق الاستيلاء الجبري.



131. في هذا التصور، تقوم الحكومة المركزية بتوطين الجهة (ر) من خلال التشريعات. ولا تدفع الحكومة المركزية أي عوض لمساهمي الجهة (ر). وبعد الشراء، تدار الجهة (ر) على أنها جهة مستقلة على أساس تجاري بحت.

132. توطين الجهة (ر) يعتبر تجميع عمليات في القطاع العام. وعند تحديد ما إذا كان ينبغي تصنيف ذلك على أنها دمج أو استحواذ، فإن السؤال الأول التي تضعه الحكومة المركزية في هو ما إذا كانت قد حصلت على السيطرة على العمليات نتيجة للتجميع.

133. في هذا التصور، تحصل الحكومة المركزية على ما يلي:

أ. السلطة على الجهة (ر)؛ و

ب. التعرض لمنافع متغيرة ناتجة عن مشاركتها في الجهة (ر) ولها حق فيها؛ و

ج. القدرة على استخدام سلطتها على الجهة (ر) للتأثير على طبيعة أو مبلغ المنافع ناتجة عن مشاركتها في الجهة (ر).

134. تخلص الحكومة المركزية أنه نتيجة لتجميع عمليات في القطاع العام، فقد حصلت على السيطرة على الجهة (ر). وتضع الحكومة المركزية الإرشادات في الفقرات 9-14 و"فقرات إرشادات التطبيق 19-50" من معيار المحاسبة للقطاع العام 40 عند تحديد ما إذا كان الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للدمج.

135. عند الأخذ بالاعتبار الجوهر الاقتصادي لتجميع عمليات في القطاع العام، تلاحظ الحكومة المركزية أن التجميع ينتج عنه علاقة جهة مسيطرة/ جهة مسيطر عليها بين الحكومة المركزية والجهة (ر). وهذا لا يتسق مع الجوهر الاقتصادي للدمج. وتلاحظ الحكومة المركزية أيضاً أنه من خلال حرمان المساهمين السابقين من حقوقهم في الجهة (ر)، فإن التجميع له جوهر تجاري، وهو ما يدل

أمثلة توضيحية

على الاستحواذ.

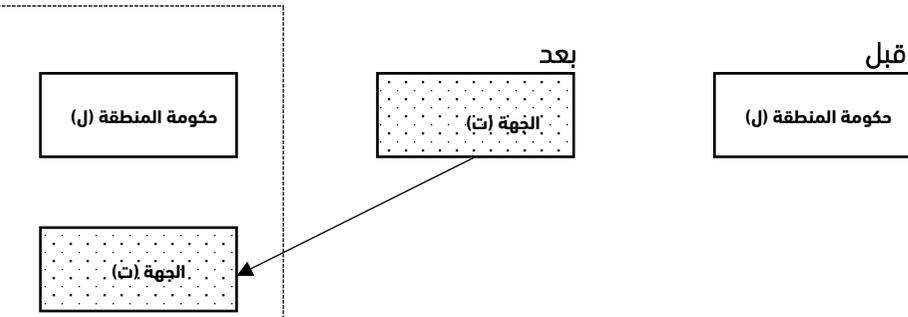
136. عند الأخذ بالاعتبار المؤشرات المتعلقة بالعرض، تلاحظ الحكومة المركزية أن تجميع عمليات في القطاع العام لا يشمل دفع العوض المعد لتعويض البائع عن التخلي عن حقه في صافي أصول العملية. مع ذلك، فإن المساهمين السابقين في الجهة "ر" قد ألغيت مستحقاتهم عن طريق الضغط، مما يقدم دليلاً على أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للاستحواذ. وتخلص الحكومة المركزية أن المؤشرات المتعلقة بالعرض لا تقدم أي دليل يشير إلى أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للدمج.

137. عند الأخذ بالاعتبار المؤشرات المتعلقة بعملية اتخاذ القرار، تلاحظ الحكومة المركزية أن الجهة (ر) لا تتصرف طوعاً. وحقيقة أن الحكومة المركزية (طرفاً في التجميع) قادرة على فرض تجميع عمليات في القطاع العام على الجهة (ر) تقدم دليلاً على أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للاستحواذ.

138. مع مراعاة هذه العوامل معاً، تخلص الحكومة المركزية أنه لا يوجد دليل على أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للدمج، ومن ثم ينبغي تصنيف التجميع على أنه استحواذ.

التصور 13: توطين جهة تابعة للقطاع الخاص - الإنقاذ

139. يوضح الرسم التالي توطين جهة من القطاع الخاص من قبل جهة من القطاع العام عن طريق الإنقاذ.



140. في هذا التصور، توطن حكومة المنطقة (ل) الجهة (ت) عن طريق تشريعات من أجل الإنقاذ. وقبل عملية التوطين، كانت الجهة (ت) في أزمة مالية. ولم تدفع حكومة المنطقة (ل) أي عوض لمساهمي الجهة (ت) ولكن تتحمل صافي التزامات تلك الجهة وبعد عملية الشراء، تدار الجهة (ت) على أنها جهة مستقلة على أساس تجاري بحت.

141. يمثل توطين الجهة (ت) تجميع عمليات في القطاع العام. وعند تحديد ما إذا كان ينبغي تصنيف ذلك على أنه دمج أو استحواذ، فإن السؤال الأول الذي تضعه حكومة المنطقة (ل) بالاعتبار هو ما إذا كانت قد حصلت على السيطرة على العمليات نتيجة للتجميع.

142. في هذا التصور، تحصل حكومة المنطقة (ل) على:

أ. السلطة على الجهة (ت)؛ و

ب. التعرض للمنافع المتغيرة ناتجة عن مشاركتها مع الجهة (ت) ولها حق فيها؛ و

ج. القدرة على استخدام سلطتها على الجهة (ت) للتأثير على طبيعة أو مبلغ الفوائد ناتجة عن مشاركتها مع الجهة (ت).

143. تخلص حكومة المنطقة (ل) إلى أنه نتيجة لتجميع عمليات في القطاع العام، فقد حصلت على السيطرة على الجهة (ت). وتضع حكومة المنطقة (ل) الإرشادات في الفقرات 9-14 و"فقرات إرشادات التطبيق 19-50" من معيار 40 المحاسبة للقطاع العام عند تحديد ما إذا كانت الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للدمج.

144. عند الأخذ بالاعتبار الجوهر الاقتصادي لتجميع عمليات في القطاع العام، تلاحظ حكومة المنطقة (ل) أن التجميع ينتج عنه علاقة جهة مسيطرة / جهة مسيطر عليها بين حكومة المنطقة (ل)

أمثلة توضيحية

والجهة (ت). وهذا لا يتسق مع الجوهر الاقتصادي للدمج. تلاحظ حكومة المنطقة (ل) أيضاً أنه من خلال تحمل صافي التزامات الجهة (ت)، فإن التجميع له جوهر تجاري، وهو ما يدل على الاستحواذ.

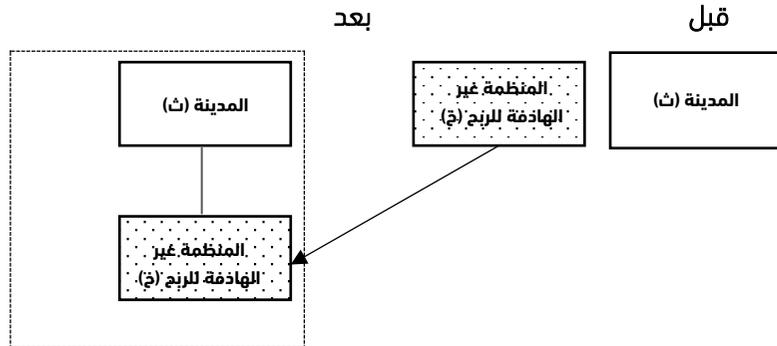
145. وعند الأخذ بالاعتبار المؤشرات المتعلقة بالعمول، تلاحظ حكومة المنطقة (ل) أن تجميع عمليات في القطاع العام يشمل دفع العول المعد لتعويض البائع عن التخلي عن حقه في صافي أصول العملية. وبالرغم من ذلك، فإن الجهة (ت) لديها صافي الالتزامات التي يتم تحملها من قبل حكومة المنطقة (ل) كجزء من التجميع. ويعكس عدم وجود عوض القيمة العادلة للجهة (ت) بدلاً من اقتراح أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو جوهر الدمج. وتخلص حكومة المنطقة (ل) إلى أن المؤشرات المتعلقة بالعمول لا توفر أي دليل يشير إلى أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للدمج.

146. عند الأخذ بالاعتبار المؤشرات المتعلقة بعملية اتخاذ القرار، تلاحظ حكومة المنطقة (ل) أن الجهة (ت) لا تتصرف بصورة طوعية. وحقيقة أن حكومة المنطقة (ل) (طرف في التجميع) قادرة على فرض تجميع عمليات في القطاع العام على الجهة (ت) تقدم دليلاً على أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للاستحواذ.

147. مع مراعاة هذه العوامل معاً، تخلص حكومة المنطقة (ل) إلى أنه لا يوجد دليل على أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للدمج، ومن ثم ينبغي تصنيف التجميع على أنه استحواذ.

التصور 14: توطين منظمة غير هادفة للربح - الإينقاد

148. يوضح الرسم التالي توطين منظمة غير هادفة للربح من قبل جهة من القطاع العام عن طريق الإينقاد.



149. في هذا التصور، توطن المدينة (ث) المنظمة غير الهادفة للربح (خ) (جمعية خيرية) نتيجة لإينقاد طوعي. وقبل التوطين، كانت المنظمة غير الهادفة للربح (خ) في أزمة مالية وطلبت الدعم من المدينة (ث). وتحمل المدينة (ث) صافي التزامات المنظمة غير الهادفة للربح. وبعد عملية الشراء، تدار المنظمة غير الهادفة للربح (خ) على أنها جهة مستقلة على أساس تجاري بحت.

150. تمثل عملية توطين المنظمة غير الهادفة للربح (خ) تجميع عمليات في القطاع العام. وعند تحديد ما إذا كان ينبغي تصنيف ذلك على أنها دمج أو استحواذ، فإن السؤال الأول الذي تضعه المدينة (ث) بالاعتبار هو ما إذا كانت قد حصلت على السيطرة على العمليات نتيجة للتجميع.

151. في هذا التصور، تحصل المدينة (ث) على:

أ. السلطة على منظمة غير هادفة للربح (خ)؛ و

ب. التعرض لمنافع متغيرة ناتجة عن مشاركتها مع منظمة غير هادفة للربح (خ) ولها حق فيها؛ و

ج. القدرة على استخدامها سلطتها على منظمة غير هادفة للربح (خ) للتأثير على طبيعة أو مبلغ المنافع الناتجة عن مشاركتها مع منظمة غير هادفة للربح (خ).

152. تخلص المدينة (ث) أنه نتيجة لتجميع عمليات في القطاع العام، قد حصلت على السيطرة على المنظمة غير الهادفة للربح (خ). وتضع المدينة (ث) بالاعتبار الإرشادات في الفقرات 9-14 و"فقرات إرشادات التطبيق 19-50" من معيار المحاسبة للقطاع العام 40 عند تحديد ما إذا كانت الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للدمج.

أمثلة توضيحية

153. عند الأخذ بالاعتبار الجوهر الاقتصادي لتجميع عمليات في القطاع العام، تشير المدينة (ث) إلى أن التجميع ينتج عنه علاقة جهة مسيطرة/ جهة مسيطر عليها بين المدينة (ث) والمنظمة غير الهادفة للربح (خ). وهذا لا يتسق مع الجوهر الاقتصادي للدمج. وتلاحظ المدينة (ث) أيضاً أنه من خلال تحمل صافي الالتزامات للمنظمة غير الهادفة للربح (خ)، فإن التجميع له جوهر تجاري، مما يدل على الاستحواذ.

154. عند الأخذ بالاعتبار المؤشرات المتعلقة بالعمول، تلاحظ المدينة (ث) أن تجميع عمليات في القطاع العام لا يشمل دفع العوض المعد لتعويض البائع عن التخلي عن حقه في صافي أصول العملية. ويرجع السبب في ذلك إلى عدم وجود أي طرف لديه حق في صافي أصول المنظمة غير الهادفة للربح (خ) (أي أنه لا يوجد مالك سابق) لأن الأمانة لا يحق لهم الحصول على صافي الأصول. ومن شأن ذلك أن يوفر في العادة دليلاً على أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للدمج. مع ذلك، في هذا التصور، المنظمة غير الهادفة للربح (خ) لديها صافي التزامات تتحملها المدينة (ث) كجزء من التجميع. ويتحمل صافي الالتزامات، وتعفي المدينة (ث) أمانة المنظمة غير الهادفة للربح (خ) عن مسؤولية تسوية الالتزامات، وهو ما يماثل دفع العوض. ولذلك، تخلص المدينة (ث) إلى أن المؤشرات المتعلقة بالعمول لا تقدم أي دليل يشير إلى أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للدمج.

155. عند الأخذ بالاعتبار المؤشرات المتعلقة بعملية اتخاذ القرار، تلاحظ المدينة (ث) أن المنظمة غير الهادفة للربح (خ) بدأت طوعاً في التجميع. وتخلص المدينة (ث) إلى أن المؤشرات المتعلقة باتخاذ القرار لا تقدم أي دليل يشير إلى أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للدمج.

156. مع مراعاة هذه العوامل معاً، تخلص المدينة (ث) أنه لا يوجد دليل على أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للدمج، ومن ثم ينبغي تصنيف تجميع عمليات في القطاع العام على أنه استحواذ.

المحاسبة عن الدمج

استبعاد معاملات بين العمليات المدمجة - القروض

توضيح نتائج تطبيق الفقرة 22 و"فقرات إرشادات التطبيق 51-52" من معيار المحاسبة للقطاع العام 40

157. يوضح المثال التالي عملية استبعاد القرض بين عمليتين مدمجتين لا تخضعان لسيطرة نفس الجهة.

158. في 30 يونيو 20X5 سُكِّلت الجهة الناتجة عن الدمج من خلال دمج بين عمليتين: العملية المدمجة (أ) والعملية المدمجة (ب). وقبل أربع سنوات، قدمت العملية المدمجة (أ) قرضاً للعملية المدمجة (ب) قدره 250 مليون ريال سعودي بمعدل سعر فائدة ثابت لمدة عشر سنوات. وتُدفع عمولة القرض سنوياً، ويُسدّد أصل القرض عند الاستحقاق.

159. وقد عانت العملية المدمجة (ب) مؤخراً من صعوبات مالية، وفي تاريخ الدمج كانت متأخرة في سداد مدفوعات العمولة. وتبلغ القيمة الدفترية للالتزام المالي (التكلفة المستنفدة للقرض) في قوائمها المالية في تاريخ الدمج 260 مليون ريال سعودي.

160. نظراً للمتأخرات وحقيقة أن العملية المدمجة (ب) تعاني من صعوبات مالية، فقد قامت العملية المدمجة (أ) بإثبات هبوط في القيمة للقرض. وبلغت القيمة الدفترية للأصل المالي (القرض) في قوائمها المالية في تاريخ الدمج 200 مليون ريال سعودي.

161. في تاريخ الدمج، تقوم الجهة الناتجة عن الدمج باستبعاد الأصل المالي المستلم من العملية المدمجة (أ) والالتزام المالي الذي تم تحمله من قبل العملية المدمجة (ب) وعنصر ائتمان من صافي الأصول/ حقوق الملكية بمبلغ 60 مليون ريال سعودي، وهو الفرق بين القيم الدفترية للأصل المالي والالتزام المالي المرتبط بالقرض.

استبعاد معاملات بين العمليات المدمجة - التحويلات

توضيح نتائج تطبيق الفقرتين 22 و"فقرات إرشادات التطبيق 51-52" من معيار المحاسبة للقطاع العام 40

162. يوضح المثال التالي عملية استبعاد التحويل بين عمليتين مدمجتين لا تخضعان لسيطرة نفس الجهة.

163. في 30 يونيو 20X9، تم تشكيل الجهة الناتجة عن الدمج عن طريق دمج وكاليتين حكوميتين، العملية المدمجة (أ) والعملية المدمجة (ب). وفي 1 يناير 20X9، قدمت العملية المدمجة (أ) للعملية المدمجة (ب) منحة قدرها 700 ريال سعودي لاستخدامها في تقديم عدد متفق عليه من الدورات التدريبية.

164. تخضع المنحة لشرط أن تعاد المنحة بالتناسب مع عدد الدورات التدريبية التي لم تُنفذ. وفي تاريخ الدمج، قدمت العملية المدمجة (ب) نصف عدد الدورات المتفق عليه، وأثبتت التزام 350 ريال

أمثلة توضيحية

سعودي فيما يتعلق بواجب الأداء، وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 23، *الإيرادات من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)*. وبناءً على الخبرة السابقة، رأت العملية المجمعّة (أ) أنه من غير المحتمل أن تقدم العملية المجمعّة (ب) الدورات التدريبية. ومن ثم ليس من المحتمل أن يكون هناك تدفق للموارد إلى العملية المجمعّة (أ)، ولم تثبت العملية المجمعّة (أ) أصلاً فيما يتعلق بالمنحة، ولكنها تحاسب عن 700 ريال سعودي بالكامل كمصروف.

165. في تاريخ الدمج، تُستبعد المعاملة. ولم يعد هناك واجب تجاه طرف خارجي. ولا تثبت الجهة الناتجة عن الدمج التزاماً بمبلغ 350 ريال سعودي، ولكنها بدلاً من ذلك تثبت هذا المبلغ في صافي الأصول / حقوق الملكية.

تعديل القيم الدفترية للأصول والالتزامات القابلة للتحديد للعمليات المجمعّة لتتوافق مع السياسات المحاسبية للجهة الناتجة عن دمج في الدمج

توضيح نتائج تطبيق الفقرات 26-27 و36 من معيار المحاسبة للقطاع العام 40

166. يوضح المثال التالي عملية تعديل القيم الدفترية للأصول والالتزامات القابلة للتحديد لعمليات الدمج لتتوافق مع السياسات المحاسبية للجهة الناتجة عن دمج في عملية دمج تحت السيطرة المشتركة.

167. في 1 أكتوبر 20X5 أنشئت جهة ناشئة من خلال دمج وزارتين حكوميتين، العملية المجمعّة (أ) والعملية المجمعّة (ب). وقد طبقت العملية المجمعّة (أ) سابقاً سياسة محاسبية لقياس العقارات والآلات والمعدات باستخدام نموذج التكلفة في معيار المحاسبة للقطاع العام 17، *العقارات والآلات والمعدات*. وقد طبقت العملية المجمعّة (ب) سابقاً سياسة محاسبية لقياس العقارات والآلات والمعدات باستخدام نموذج إعادة التقييم في معيار المحاسبة للقطاع العام 17.

168. تطبق الجهة الناتجة عن الدمج سياسة محاسبية لقياس العقارات والآلات والمعدات باستخدام نموذج إعادة التقييم. وتسعى الجهة الناتجة عن الدمج إلى إجراء تقييم مستقل لبنود العقارات والآلات والمعدات المسيطر عليها سابقاً من قبل العملية المجمعّة (أ).

169. عند استلام التقييم المستقل لبنود العقارات والآلات والمعدات التي كانت تسيطر عليها سابقاً العملية المجمعّة (أ)، تقوم الجهة الناتجة عن الدمج بتعديل القيم الدفترية لبنود العقارات والآلات والمعدات على النحو التالي مع القيد المقابل لمكونات صافي الأصول / حقوق الملكية:

التعديل (ريال سعودي)	التقييم (ريال سعودي)	القيمة الدفترية (ريال سعودي)	فئة الأصل
787	18,410	17,623	الأراضي
1,478	37,140	35,662	المباني
(118)	1,605	1,723	المركبات

170. كما تقوم الجهة الناتجة عن الدمج بمراجعة القيمة الدفترية لبنود العقارات والآلات والمعدات التي كانت تسيطر عليها العملية المجمعّة (ب) سابقاً لضمان تحديث المبالغ حتى 1 أكتوبر 20X5. وتؤكد المراجعة أن القيمة الدفترية لبنود العقارات والآلات والمعدات التي كانت تسيطر عليها العملية المجمعّة (ب) سابقاً محدثة وأنه لا يلزم إجراء أي تعديل.

171. تقوم الجهة الناتجة عن الدمج بإثبات بنود العقارات والآلات والمعدات التي كان تسيطر عليها العملية المجمعّة (ب) سابقاً بقيمتها الدفترية. ووفق الفقرة 67 من معيار المحاسبة للقطاع العام 17، ستراجع الجهة الناتجة عن الدمج القيم المتبقية والأعمار إنتاجية للآلات والمعدات التي كان تسيطر عليها كل من العملية المجمعّة (أ) والعملية المجمعّة (ب) على الأقل في كل تاريخ القوائم المالية السنوية. إذا اختلفت التوقعات عن التقديرات السابقة، فإن الجهة الناتجة عن الدمج ستحاسب عن هذه التغييرات باعتبارها تغييرات في التقديرات المحاسبية، وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 3، *السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*.

أمثلة توضيحية

الإعفاء عن مبالغ ضريبة مستحقة في الدمج

توضيح نتائج المحاسبة عن الإعفاء الضريبي في الدمج بتطبيق الفقرات 33-34 و"فقرات إرشادات التطبيق 57-58" من معيار المحاسبة للقطاع العام 40

172. يوضح المثال التالي المحاسبة عن الدمج الذي لا يتم تحت سيطرة نفس الجهة والذي يُعفى فيه من الالتزام الضريبي للجهة الناتجة عن دمج كجزء من شروط الدمج.

173. في 1 يناير 20×6 شُكّلت الجهة الناتجة عن الدمج من خلال دمج اثنتين من جهات القطاع العام، العملية المجمعّة (أ) والعملية المجمعّة (ب). ويوجّه الدمج من قبل الحكومة الوطنية. وتستخدم الجهة الناتجة عن الدمج والعملية المجمعّة (أ) والعملية المجمعّة (ب) السياسات المحاسبية نفسها. ولا يلزم تعديل للقيم الدفترية للأصول والالتزامات القابلة للتحديد للعملية المجمعّة (أ) والعملية المجمعّة (ب) لتتوافق مع السياسات المحاسبية للجهة الناشئة. في تاريخ الدمج، لا توجد مبالغ قائمة بين العملية المجمعّة (أ) والعملية المجمعّة (ب).

174. في قائمة المركز المالي كما في 1 يناير 20×6، تقوم الجهة الناتجة عن الدمج بإثبات وقياس لأصول ووللتزامات العملية المجمعّة (أ) والعملية المجمعّة (ب) بقيمتها الدفترية في القوائم المالية الخاصة بها اعتباراً من تاريخ الدمج:

قائمة المركز المالي:	العملية المجمعّة (أ) (ريال سعودي)	العملية المجمعّة (ب) (ريال سعودي)	الجهة الناتجة عن الدمج (ريال سعودي)
الأصول المالية	1,205	997	2,202
المخزون	25	42	67
العقارات والآلات والمعدات	21,944	18,061	40,005
الأصول غير الملموسة القابلة للتحديد	0	3,041	3,041
الالتزامات المالية	(22,916)	(22,020)	(44,936)
الالتزامات الضريبية	(76)	(119)	(195)
مجموع صافي الأصول	182	2	184
صافي الأصول / حقوق الملكية	182	2	184

أمثلة توضيحية

175. نفترض أن شروط الدمج تشمل وزارة المالية (السلطة الضريبية) التي تعفي الجهة الناتجة عن الدمج من الالتزام الضريبي. وسوف تقوم الجهة الناتجة عن الدمج بالتوقف عن إثبات الالتزامات الضريبية وإجراء التعديل على صافي الأصول/ حقوق الملكية. وتكون قائمة المركز المالي كما في 1 يناير 20×6 بالنسبة للجهة الناشئة كما يلي:

الجهة الناتجة عن الدمج (ريال سعودي)	قائمة المركز المالي:
2,202	الأصول المالية
67	المخزون
40,005	العقارات والآلات والمعدات
3,041	الأصول غير الملموسة
(44,936)	التزامات مالية
0	الالتزامات الضريبية
379	مجموع صافي الأصول
379	صافي الأصول/ حقوق الملكية

176. تقوم وزارة المالية بالمحاسبة عن الضريبة مستحقة القبض وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 23، وستثبت التعديل للضريبة المعفاة.

إثبات وقياس صافي الأصول / حقوق الملكية الناشئة نتيجة الدمج

توضيح نتائج تطبيق الفقرات 37-39 من معيار المحاسبة للقطاع العام 40

177. يوضح المثال التالي المحاسبة عن إثبات وقياس مكونات صافي الأصول/ حقوق الملكية في الدمج.

178. في 1 يونيو 20×4، تُشكّل بلدية جديدة كجهة ناشئة من خلال دمج عمليتين: للعملية المجمعّة (أ) والعملية المجمعّة (ب) المتعلقين بمنطقتين جغرافيتين، ولم تكونا تحت سيطرة نفس الجهة في وقت سابق.

179. وقد قامت العملية المجمعّة (ب) سابقاً بتنفيذ خدمات للعملية المجمعّة (أ) وكان من المقرر دفع 750 ريال سعودي مقابل هذه الخدمات. وكان الدفع مستحقاً في تاريخ الدمج. وشكلت هذه المعاملة جزءاً من القيمة الدفترية للالتزامات المالية للعملية المجمعّة (أ) وجزء من القيمة الدفترية للأصول المالية للعملية المجمعّة (ب).

180. وقد طبقت العملية المجمعّة (أ) سابقاً سياسة محاسبية لقياس العقارات والآلات والمعدات باستخدام نموذج التكلفة. وقد طبقت العملية المجمعّة (ب) سابقاً سياسة محاسبية لقياس العقارات والآلات والمعدات باستخدام نموذج إعادة التقييم. وتحصل الجهة الناتجة عن الدمج على تقييم مستقل لبنود العقارات والآلات والمعدات التي كانت خاضعة للسيطرة من قبل العملية المجمعّة (أ). ونتيجة لذلك، تزيد من قيمتها الدفترية لتلك البنود من العقارات والآلات والمعدات بمقدار 5,750 ريال سعودي، وتقوم بإجراء التعديل المقابل لمكونات صافي الأصول/ حقوق الملكية.

181. فيما يلي ملخص للقيم الدفترية للأصول والالتزامات ومكونات صافي الأصول/ حقوق الملكية المحولة. كما تُوضّح التعديلات الرامية إلى استبعاد المعاملات بين العملية المجمعّة (أ) والعملية المجمعّة (ب) (انظر الفقرة 22)، ومطابقة القيم الدفترية للسياسات المحاسبية للجهة الناتجة عن دمج.

أمثلة توضيحية

الجهة الناتجة عن الدمج رصيد افتتاحي (ريال سعودي)	السياسة	تعديلات المحاسبية (ريال سعودي)	تعديلات الاستبعاد (ريال سعودي)	العملية المجمعّة (ب) (ريال سعودي)	العملية المجمعّة (أ) (ريال سعودي)	
27,809			(750)	17,311	11,248	الأصول المالية
1,604				532	1,072	المخزون
23,584		5,750		12,171	5,663	العقارات والآلات والمعدات
137				137	0	الأصول غير الملموسة
(38,601)			750	(20,553)	(18,798)	التزامات مالية
14,533		5,750		9,598	(815)	مجموع صافي الأصول (الالتزامات)
12,689		5,750		6,939	0	فائض إعادة التقييم
1,844				2,659	(815)	فائض أو عجز متراكم
14,533		5,750	0	9,598	(815)	مجموع صافي الأصول/حقوق الملكية
182. وفق الفقرات 37-39 من معيار المحاسبة للقطاع العام 40، قد تعرض الجهة الناتجة عن الدمج صافي الأصول / حقوق الملكية إما على شكل رصيد افتتاحي قدره 14,533 ريال سعودي أو كمكونات منفصلة كما هو موضح أعلاه						
183. الجهات الأخرى التي سيطرت، قبل الدمج، على العملية المجمعّة (أ) والعملية المجمعّة (ب) ستلغي إثبات الأصول والالتزامات ومكونات صافي الأصول / حقوق الملكية المحولة إلى الجهة الناتجة عن الدمج وفق معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى.						
فترة القياس في الدمج						
<i>توضيح نتائج تطبيق الفقرات 40-44 من معيار المحاسبة للقطاع العام 40.</i>						
184. عندما تكون المحاسبة الأولية للدمج غير مكتملة في نهاية فترة القوائم المالية التي يحدث فيها الدمج، تتطلب الفقرة 40 من معيار المحاسبة للقطاع العام 40 من الجهة الناتجة عن الدمج أن تثبت في قوائمها المالية مبالغ مخصصة للبنود التي تكون المحاسبة عنها غير مكتملة. وخلال فترة القياس، تثبت الجهة الناتجة عن الدمج تعديلات على المبالغ المخصصة اللازمة لتعكس المعلومات الجديدة التي حُصل عليها عن الحقائق والظروف التي كانت قائمة في تاريخ الدمج، والتي لو كانت معروفة في ذلك الوقت، كان من شأنها أن تؤثر على قياس المبالغ المثبتة في ذلك التاريخ. وتتطلب الفقرة 43 من معيار المحاسبة للقطاع العام 40 من الجهة الناتجة عن الدمج إثبات هذه التعديلات كما لو كانت المحاسبة عن الدمج قد اكتملت في تاريخ الدمج. ولا تدرج تعديلات فترة القياس في الفائض أو العجز.						

أمثلة توضيحية

185. نفترض أن الجهة ناتجة عن دمج العملية المجمعّة (أ) والعملية المجمعّة (ب) (عمليتين غير خاضعتين لسيطرة نفس الجهة قبل الدمج) في 30 نوفمبر 20×3. وقبل الدمج، كان لدى العملية المجمعّة (أ) سياسة محاسبية باستخدام نموذج إعادة التقييم لقياس الأراضي والمباني، في حين كانت السياسة المحاسبية للعملية المجمعّة (ب) هي قياس الأراضي والمباني باستخدام نموذج التكلفة. وطبقت الجهة الناتجة عن الدمج سياسة محاسبية لقياس الأراضي والمباني باستخدام نموذج إعادة التقييم، وتسعى إلى تقييم مستقل للأراضي والمباني التي كان تسيطر عليها العملية المجمعّة (ب) سابقاً. لم يكتمل هذا التقييم في الوقت الذي اعتمدت فيه الجهة الناتجة عن الدمج بإصدار قائمتها المالية للعام المنتهي في 31 ديسمبر 20×3. في قوائمها المالية السنوية لعام 20×3، أثبتت الجهة الناتجة عن الدمج المبالغ المخصصة للأراضي والمباني بمبلغ 150,000 ريال سعودي و275,000 ريال سعودي على التوالي. وفي تاريخ الدمج، كانت الأعمار الإنتاجية المتبقية للمباني 15 سنة. وكانت الأراضي لها أعمار غير محددة. وبعد أربعة أشهر من تاريخ الدمج، استلمت الجهة الناتجة عن الدمج التقييم المستقل الذي قدر القيمة كما في تاريخ الدمج للأراضي بمبلغ 160,000 ريال سعودي والقيمة كما في تاريخ الدمج للمباني بمبلغ 365,000 ريال سعودي.

186. في القوائم المالية للعام المنتهية في 31 ديسمبر 20×4، تقوم الجهة الناتجة عن الدمج بتعديل معلومات العام السابق لعام 20×3 بأثر رجعي كما يلي:
أ. يتم زيادة القيمة الدفترية للأراضي كما في 31 ديسمبر 20×3 بمقدار 10,000 ريال سعودي. وبما أن الأراضي لها عمر غير محدد، فلا يُحْمَل أي استهلاك.
ب. يتم زيادة القيمة الدفترية للمباني كما في 31 ديسمبر 20×3 بمبلغ 89,500 ريال سعودي. ويقاس هذا التعديل على أنه تعديل التقييم في تاريخ الدمج البالغ 90,000 ريال سعودي مطروحاً منها الاستهلاك الإضافي الذي كان سيتم إثباته إذا أثبتت مبلغ الأصل في تاريخ الدمج من ذلك التاريخ (500 ريال سعودي لاستهلاك شهر واحد).
ج. يُثبت التعديل البالغ 100,000 ريال سعودي في صافي الأصول/ حقوق الملكية كما في 31 ديسمبر 20×3.
د. تزداد مصروفات الاستهلاك لعام 20×3 بمقدار 500 ريال سعودي.

187. وفق الفقرة 56 من معيار المحاسبة للقطاع العام 40، تفصح الجهة الناتجة عن الدمج عن:
أ. وفي قوائمها المالية لعام 20×3، لم تكتمل المحاسبة الأولية للدمج نظراً لعدم استلام تقييم الأراضي والمباني التي كانت تسيطر عليها العملية المجمعّة (ب) في وقت سابق.
ب. المبالغ والتفسيرات المتعلقة بالتعديلات على المبالغ الموقّعة المثبتة خلال فترة القوائم المالية الحالية في قوائمها المالية لعام 20×4. ونتيجة لذلك، تفصح الجهة الناتجة عن الدمج عن أن معلومات المقارنة لعام 20×3 تُعدّل بأثر رجعي لزيادة قيمة الأرض والمباني بمبلغ 99,500 ريال سعودي (100,000 ريال سعودي في تاريخ الدمج)، والزيادة في مصروف الاستهلاك البالغ 500 ريال سعودي، والزيادة في صافي الأصول/ حقوق الملكية بمبلغ 100,000 ريال سعودي.

القياس اللاحق للتحويل المستلم من قبل عملية مجمعّة على أساس الضوابط التي قد تتغير نتيجة للدمج

توضيح نتائج تطبيق المتطلبات في الفقرة 48 و"فقرات إرشادات التطبيق 61-63" من معيار المحاسبة للقطاع العام 40.

188. يوضح المثال التالي المحاسبة اللاحقة عن التحويل المستلم من قبل عملية مجمعّة على أساس ضوابط قد تتغير نتيجة للدمج.

189. في 1 يناير 20×3، تقدم حكومة وطنية منحة سنوية إلى البلديات التي يقل فيها متوسط دخل الأسرة عن الحد الأدنى. في 1 يونيو 20×3، تُنشأ جهة ناشئة، بلدية جديدة، من خلال دمج بلديتين قائمتين، العملية المجمعّة (أ) والعملية المجمعّة (ب). كانت العملية المجمعّة (أ) قد استلمت من قبل منحة قدرها 1,000 ريال سعودي، بناءً على متوسط دخل الأسرة. ولم تحصل العملية المجمعّة (ب) على أي منحة لأن متوسط دخل الأسرة كان أعلى من متوسط الحد الأدنى.

190. بعد الدمج في 1 يونيو 20×3، كان متوسط دخل الأسرة في الجهة الناتجة عن الدمج أعلى من الحد الأدنى التي حددتها الحكومة عند توزيع المنح.

191. في 1 يوليو 20×3، تطلب الحكومة الوطنية من الجهة الناتجة عن الدمج سداد جزء (200 ريال سعودي) من المنحة التي سبق دفعها إلى العملية المجمعّة (أ). وثبتت الجهة الناتجة عن الدمج التزام ومصروف بمبلغ 200 ريال سعودي في 1 يوليو 20×3.

متطلبات الإفصاح المتعلقة بالاندماجات

توضيح نتائج تطبيق متطلبات الإفصاح في الفقرات 53-57 من معيار المحاسبة للقطاع العام 40.

أمثلة توضيحية

192. يوضح المثال التالي بعض متطلبات الإفصاح المتعلقة بدمج من معيار المحاسبة للقطاع العام 40؛ فإنه لا يقوم بناءً على المعاملة الفعلية. ويفترض المثال أن الجهة الناتجة عن الدمج هي بلدية أنشئت حديثاً تشكلت من خلال دمج البلديات السابقة العملية المجمعّة (أ) والعملية المجمعّة (ب). التوضيح يبين إفصاحات في شكل محدد يشير إلى متطلبات الإفصاح المحدد. وقد تتضمن الحاشية الفعلية العديد من الإفصاحات المبينة في شكل سرد بسيط.

مرجع الفقرة

54 (أ) - (ج)

في 30 يونيو 20×2 سُكِّلت جهة ناشئة من خلال دمج البلديات السابقة العملية المجمعّة (أ) والعملية المجمعّة (ب). ولم تحصل العملية المجمعّة (أ) والعملية المجمعّة (ب) على السيطرة على الجهة الناتجة عن الدمج. وكان الدمج متفق عليه بشكل متبادل من قبل العمليتين وسُنَّ من قبل الحكومة من خلال تشريع. ويهدف الدمج إلى تقليل التكاليف من خلال اقتصاديات الحجم، وتوفير خدمات محسنة للسكان.

المبالغ المثبتة لكل فئة رئيسة للأصول والالتزامات المحولة كما في 30 يونيو 20×2

54(د)

ريال سعودي

1,701

5

74,656

42

(2,001)

74,403

الأصول المالية

المخزون

ممتلكات وآلات ومعدات

الأصول غير الملموسة

التزامات مالية

مجموع صافى الأصول

54 (هـ)

أجريت التعديلات التالية على القيم الدفترية للأصول والالتزامات المسجلة من قبل العملية المجمعّة (أ) والعملية المجمعّة (ب) كما في 30 يونيو 20×2 قبل الدمج:

المبلغ المعدل	التعديل (ريال سعودي)	المبلغ الأصلي		
797	(25)	822	تعديل الأصول المالية المسجلة من قبل العملية المجمعّة (أ) لاستبعاد المعاملات مع العملية المجمعّة (ب)	54 (هـ) (1)
(1,068)	25	(1,093)	تعديل الالتزامات المالية المسجلة من قبل العملية المجمعّة (ب) لاستبعاد المعاملات مع العملية المجمعّة (أ)	54 (هـ) (1)
30,070	17,954	12,116	تعديل العقارات والآلات والمعدات المسجلة من قبل العملية المجمعّة (أ) لقياس البنود باستخدام نموذج إعادة التقييم	54 (هـ) (2)

أمثلة توضيحية

المبالغ المثبتة في صافي الأصول/حقوق الملكية كما في 30 يونيو 20×2				54 (و)
الجهة الناتجة عن الدمج (ريال سعودي)	التعديل (ريال سعودي)	العملية المجمعّة (ب) (ريال سعودي)	العملية المجمعّة (أ) (ريال سعودي)	
36,286	17,954	18,332	0	إعادة تقييم الفائض
38,117	0	26,070	12,047	الفائض أو العجز المتراكم
74,403	17,954	44,402	12,047	مجموع صافي الأصول/حقوق الملكية
عند اعتماد إصدار القوائم المالية للجهة الناشئة، كان تاريخ آخر تقارير للعملية المجمعّة (أ) والعملية المجمعّة (ب) 31 ديسمبر 20×1. أما الإيرادات والمصروفات والفائض أو العجز بالنسبة للعملية المجمعّة (أ) والعملية المجمعّة (ب) من 1 يناير 20×2 إلى تاريخ الدمج (30 يونيو 20×2) والمبالغ التي تم التقرير عنها من قبل العملية المجمعّة (أ) والعملية المجمعّة (ب) لكل فئة رئيسة من فئات الأصول والالتزامات ومكونات صافي الأصول / حقوق الملكية، كما يلي:				54 (ح)
العملية المجمعّة (ب) (ريال سعودي)	العملية المجمعّة (أ) (ريال سعودي)			
70,369	45,213	الإيرادات		54 (ح) (1)
25,377	2,681	ضرائب عقارية		
19,345	32,615	إيرادات ناتجة عن معاملات تبادلية		
115,091	80,509	تحويلات من جهات حكومية أخرى		
	(51,263)	مجموع الإيرادات		
(68,549)	(18,611)	المصروفات		54 (ح) (1)
(26,445)	(7,545)	الأجور والرواتب ومنافع الموظفين		
(13,391)	(677)	المنح ومدفوعات التحويلات الأخرى		
(2,598)	(17)	اللوازم والمواد الاستهلاكية المستخدمة		
(33)	(2)	مصرفات الاستهلاك		
(3)	(78,115)	الهبوط في قيمة العقارات والآلات والمعدات		
(111,019)	2,394	تكاليف التمويل		
4,072		مجموع المصروفات		
		الفائض أو (العجز) للفترة من 1 يناير 20×2 إلى 30 يونيو 20×2		54 (ح) (i)
		الأصول كما في 30 يونيو 20×2		54 (ح) (ii)

أمثلة توضيحية

904	822	الأصول المالية	
5	0	المخزون	
44,586	12,116	عقارات وآلات ومعدات	
0	42	أصول غير ملموسة	
45,495	12,980	مجموع الأصول	
		التزامات كما في 30 يونيو 20×2	54 (ج) (ii)
(1,093)	(933)	التزامات مالية	
(1,093)	(933)	مجموع الالتزامات	
44,402	12,047	صافي الأصول كما في 30 يونيو 20×2	54 (ج) (iii)
		صافي الأصول/حقوق الملكية كما في 30 يونيو 20×2	
18,332	0	فائض إعادة التقييم	
26,070	12,047	الفائض أو العجز المتراكم	
44,402	12,047	مجموع صافي الأصول / حقوق الملكية كما في 30 يونيو 20×2	

عند الأخذ بالاعتبار الإفصاحات المتعلقة بالدمج، قد تجد الجهة أنه من المفيد الإشارة إلى مناقشة الأهمية النسبية في معيار المحاسبة للقطاع العام 1، *عرض القوائم المالية*.

المحاسبة عن الاستحواذات

الاستحواذات العكسية

توضيح نتائج إثبات الاستحواذ العكسي بتطبيق "فقرات إرشادات التطبيق 66-71" من معيار المحاسبة للقطاع العام 40

193. بوضوح هذا المثال المحاسبة عن الاستحواذ العكسي الذي تستحوذ فيه الجهة (ب)، الجهة المسيطر عليها نظامياً، على الجهة (أ)، الجهة التي تصدر أدوات حقوق ملكية، ومن ثم الجهة المسيطرة نظامياً، في استحواذ عكسي في 30 سبتمبر 20×6. هذا المثال يتجاهل المحاسبة عن أي آثار ضريبة دخل.

194. قوائم المركز المالي للجهة (أ) والجهة (ب) قبل الاستحواذ مباشرة:

الجهة (أ) (جهة مسيطرة نظامياً، الجهة (ب) (جهة مسيطرة عليها نظامياً، جهة مستحوذ عليها محاسبياً) مستحوذ عليها محاسبياً)

أمثلة توضيحية

(ريال سعودي)	(ريال سعودي)	
700	500	الأصول المتداولة
3,000	1,300	الأصول غير المتداولة
3,700	1,800	مجموع الأصول
600	300	الالتزامات المتداولة
1,100	400	التزامات غير متداولة
1,700	700	مجموع الالتزامات
1,400	800	حقوق المساهمين
		الفائض أو العجز المتراكم
	300	الأسهم المصدرة
600		100 سهم عادي
		60 سهم عادي
2,000	1,100	مجموع حقوق المساهمين
3,700	1,800	مجموع الالتزامات وحقوق المساهمين

195. يستخدم هذا المثال المعلومات التالية:

- أ. في 30 سبتمبر 20×6، تصدر الجهة (أ) 2.5 سهم مقابل كل سهم عادي للجهة (ب). وتتبادل الجهة (ب) المساهم الوحيد، حكومة، أسهمها في الجهة (ب). ومن ثم، تصدر الجهة (أ) 150 سهم عادي مقابل 60 سهم عادي للجهة (ب).
- ب. تبلغ القيمة العادلة لكل سهم عادي للجهة (ب) في 30 سبتمبر 20×6 هي 40 ريال سعودي. إن سعر السوق المعلن عن الأسهم العادية للجهة (أ) في ذلك التاريخ هو 16 ريال سعودي.
- ج. إن القيم العادلة للأصول والالتزامات القابلة للتحديد للجهة (أ) في 30 سبتمبر 20×6 هي قيمتها الدفترية نفسها، باستثناء أن القيمة العادلة للأصول غير المتداولة للجهة (أ) في 30 سبتمبر 20×6 هي 1,500 ريال سعودي.

احتساب القيمة العادلة للعرض المحول

196. نتيجة إصدار الجهة (أ) (الجهة المسيطرة نظامياً، مستحوذ عليها محاسبياً) 150 سهم عادي، يمتلك مساهم الجهة (ب) (الحكومة) 60 في المائة من الأسهم المصدرة للجهة المجمعّة (أي 150 من 250 سهم مصدر). أما نسبة ال 40 في المائة المتبقية فهي مملوكة لمساهمي الجهة (أ). إذا كان الاستحواذ قد اتخذ شكل الجهة (ب) التي تصدر أسهم عادية إضافية لمساهمي الجهة (أ)

أمثلة توضيحية

مقابل أسهمهم العادية في الجهة (أ)، كان يتعين على الجهة (ب) إصدار 40 سهم لنسبة حصة الملكية في الجهة المجمعّة لتكون نفسها. وسوف يمتلك مساهم الجهة (ب) (الحكومة) 60 من أصل 100 سهم مصدر عن الجهة ب-60 في المائة من الجهة المجمعّة. ونتيجة لذلك، بلغت القيمة العادلة لل عوض المحول فعلياً من قبل الجهة (ب) وحصة المجموعة في الجهة (أ) 1,600 ريال سعودي (40 سهم بقيمة عادلة للسهم الواحد قدرها 40 ريال سعودي).

197. يجب أن تستند القيمة العادلة لل عوض المحول فعلياً إلى القياس الأكثر موثوقية. في هذا المثال، يوفر السعر المعلن لأسهم الجهة (أ) في السوق الرئيس (أو الأكثر ميزة) للأسهم أساساً أكثر موثوقية لقياس العوض المحول فعلياً من القيمة العادلة للأسهم في الجهة (ب) ويقاس العوض باستخدام سعر السوق لأسهم الجهة (أ) -100 سهم بقيمة عادلة للسهم الواحد تبلغ 16 ريال سعودي.

قياس الشهرة

198. تُقاس الشهرة على أنها الزيادة في القيمة العادلة لل عوض المحول فعلياً (حصة المجموعة في الجهة أ) على المبلغ الصافي للأصول القابلة للتحديد والالتزامات المثبتة للجهة (أ) كما يلي:

ريال سعودي	ريال سعودي	
1,600		العوض المحول فعلياً
	500	المبلغ الصافي للأصول القابلة للتحديد والالتزامات المثبتة للجهة (أ)
	1,500	الأصول المتداولة
	(300)	الأصول غير المتداولة
	(400)	الالتزامات المتداولة
(1,300)	(400)	الالتزامات غير المتداولة
300		الشهرة

قائمة المركز المالي الموحدة في 30 سبتمبر 20×6

199. قائمة المركز المالي الموحدة بعد الاستحواذ مباشرة:

ريال سعودي		
1,200		الأصول المتداولة [700 ريال سعودي + 500 ريال سعودي]
4,500		الأصول غير المتداولة [3,000 ريال سعودي + 1,500 ريال سعودي]
300		الشهرة
6,000		مجموع الأصول
900		الالتزامات المتداولة [600 ريال سعودي + 300 ريال سعودي]
1,500		الالتزامات غير المتداولة [1,100 ريال سعودي + 400 ريال سعودي]

أمثلة توضيحية

2,400	مجموع الالتزامات
1,400	حقوق المساهمين الفائض أو العجز المتراكم الأسهم المصدرة
2,200	250 سهم عادي [600 ريال سعودي + 1,600]
3,600	مجموع حقوق المساهمين
6,000	مجموع الالتزامات وحقوق المساهمين
200. يُحدّد المبلغ المثبت على أنه حصص حقوق ملكية مصدرة في القوائم المالية الموحدة (2,200 ريال سعودي) بإضافة حصة حقوق ملكية مصدرة للجهة المسيطر عليها نظامياً قبل الاستحواذ مباشرة (600 ريال سعودي) والقيمة العادلة للعرض المدفوع فعلياً (1,600 ريال سعودي). مع ذلك، فإن هيكل حصص حقوق الملكية الظاهر في القوائم المالية الموحدة (أي عدد ونوع حقوق الملكية المصدرة) يجب أن يعكس هيكل حقوق ملكية الجهة المسيطرة نظامياً، بما في ذلك حصص حقوق الملكية الصادرة من قبل الجهة المسيطرة نظامياً لتنفيذ التجميع.	
<i>الحصص غير المسيطرة</i>	
201. نفترض الحقائق المذكورة أعلاه نفسها، باستثناء أن الجهة (ب) لديها أكثر من مساهم، وأن 56 فقط من الأسهم العادية الـ 60 للشركة يتم تبادلها. وبما أن الجهة (أ) تصدر 2.5 سهم مقابل كل سهم عادي للجهة (ب)، فإن الجهة (أ) تصدر فقط 140 (بدلاً من 150) سهم، ونتيجة لذلك، فإن مساهمي الجهة (ب) يمتلكون 58.3٪ من الأسهم المصدرة للجهة المجمععة (140 من 240 سهم مصدر). وتُحتسب القيمة العادلة للعرض المحول للجهة (أ)، عملية الجهة المستحوذ عليها محاسبياً، بافتراض أن التجميع قد تُنفذ من قبل الجهة (ب) بإصدار أسهم عادية إضافية لمساهمي الجهة (أ) مقابل أسهمهم العادية في الجهة (أ). لأن الجهة (ب) هي الجهة المستحوذة محاسبياً، وتتطلب "فقرة إرشادات التطبيق 67" من معيار المحاسبة للقطاع العام 40 من الجهة المستحوذة قياس العوض المتبادل لعملية الجهة المستحوذ عليها محاسبياً.	
202. عند احتساب عدد الأسهم التي كان يتعين على الجهة (ب) إصدارها، يتم استثناء الحصص غير المسيطرة من الحساب. يمتلك المساهمون (الحكومة) الأغلبية 56 سهماً من الجهة (ب). ومن أجل ذلك تمثل حصة ملكية بنسبة 58.3٪، كان يتعين على الجهة (ب) إصدار 40 سهماً إضافياً. وعندئذ سيحصل المساهمون الأغلبية (الحكومة) على 56 من الأسهم الـ 96 المصدرة للجهة (ب)، ومن ثم 58.3 في المائة من الجهة المجمععة، ونتيجة لذلك، بلغت القيمة العادلة للعرض المحول للجهة (أ)، عملية الجهة المستحوذ عليها محاسبياً، 1,600 ريال سعودي (أي 40 سهم، كل منها بقيمة 40 ريال سعودي). وهذا هو المبلغ نفسه عندما يقدم المساهم الوحيد للجهة (ب) 60 من أسهمها العادية للتبادل. ولا يتغير المبلغ المثبت لحصة المجموعة في الجهة (أ)، عملية الجهة المستحوذ عليها محاسبياً، إذا لم يشارك بعض مساهمي الجهة (ب) في التبادل.	
203. تتمثل الحصة غير المسيطرة في الأسهم الأربعة من مجموع 60 سهم في الجهة (ب) التي لا يتم تبادلها بأسهم في الجهة (أ). ومن ثم، فإن الحصة غير المسيطرة تمثل 6.7٪. وتعكس الحصة غير المسيطرة الحصة النسبية للمساهمين غير المسيطرين في القيم الدفترية قبل تجميع صافي الأصول للجهة (ب)، الجهة المسيطر عليها نظامياً. ومن ثم، تُعدّل قائمة المركز المالي الموحدة لإظهار حصة غير مسيطرة بنسبة 6.7 في المئة من القيمة الدفترية قبل التجميع لصافي أصول الجهة (ب)، (أي 134 ريال سعودي أو 6.7 في المئة من 2,000 ريال سعودي).	
204. قائمة المركز المالي الموحدة في 30 سبتمبر 20X6 والتي تعكس الحصص غير المسيطرة كما يلي:	
ريال سعودي 1,200	لأصول المتداولة [700 ريال سعودي + 500 ريال سعودي]

أمثلة توضيحية

4,500	الأصول غير المتداولة [3,000 ريال سعودي + 1,500 ريال سعودي]
300	الشهرة
6,000	مجموع الأصول
900	الالتزامات المتداولة [600 ريال سعودي + 300 ريال سعودي]
1,500	الالتزامات غير المتداولة [1,100 ريال سعودي + 400 ريال سعودي]
2,400	مجموع الالتزامات
1,306	حقوق المساهمين الفائض أو العجز المتراكم [1,400 × 93.3 في المائة]
2,160	240 سهم عادي [560 ريال سعودي + 1,600 ريال سعودي]
134	الحصص غير المسيطرة
3,600	مجموع حقوق المساهمين
6,000	مجموع الالتزامات وحقوق المساهمين

205. إن الحصة غير المسيطرة البالغة 134 ريال سعودي تشتمل على مكونين. ويمثل المكون الأول إعادة تصنيف سهم الحصة غير المسيطرة في الفائض والعجز المتراكم للجهة المستحوذة محاسبياً قبل الاستحواذ مباشرة (1,400 ريال سعودي × 6.7 في المئة أو 93.80 ريال سعودي). ويمثل المكون الثاني إعادة تصنيف حصة حقوق الملكية غير المسيطرة في حقوق الملكية المصدرة للجهة المستحوذة محاسبياً (600 ريال سعودي × 6.7 في المائة أو 40.20 ريال سعودي).

الأصول غير الملموسة القابلة للتحديد في استحواذ

توضيح نتائج تطبيق الفقرات 64-68 و"فقرات إرشادات التطبيق 75-84" من معيار المحاسبة للقطاع العام 40

206. فيما يلي أمثلة على الأصول غير الملموسة القابلة للتحديد المقننة في استحواذ. وقد يكون لبعض الأمثلة خصائص الأصول بخلاف الأصول غير الملموسة. ويجب على الجهة المستحوذة المحاسبة عن تلك الأصول وفق جوهرها. وليس المقصود من الأمثلة أن تكون شاملة.

207. الأصول غير الملموسة التي تُحدّد على أن لها أساس "ترتيب ملزم" هي تلك التي تنشأ عن الترتيبات الملزمة (بما في ذلك الحقوق من العقود أو الحقوق النظامية الأخرى). أما تلك التي تصنف على أن لها أساس "ترتيب غير ملزم" لا تنشأ عن ترتيبات ملزمة ولكنها تكون قابلة للفصل. ويمكن أيضاً أن تكون الأصول غير الملموسة التي مُيّزت على أنها أساس ترتيب ملزم قابلة للفصل، إلا أن إمكانية الفصل ليست شرطاً ضرورياً لأصل لاستيفاء شرط الترتيب الملزم.

أمثلة توضيحية

الأصول غير الملموسة المتعلقة بالتسويق

208. تستخدم الأصول غير الملموسة المتعلقة بالتسويق أساساً في تسويق أو ترويج المنتجات أو الخدمات. ومن الأمثلة على الأصول غير الملموسة المتعلقة بالتسويق ما يلي:

الفئة	الأساس
العلامات التجارية والأسماء التجارية وعلامات الخدمات والعلامات المجمععة وعلامات الفئة	ترتيب ملزمة
الزي التجاري (لون وشكل فريد أو تصميم شامل)	ترتيب ملزمة
عناوين الصحف	ترتيب ملزمة
أسماء نطاقات الإنترنت	ترتيب ملزمة
اتفاقيات عدم المنافسة	ترتيب ملزمة

العلامات التجارية والأسماء التجارية وعلامات الخدمة والعلامات المجمععة وعلامات التصديق

209. العلامات التجارية هي الكلمات والأسماء والرموز أو الأجهزة الأخرى المستخدمة في التجارة للإشارة إلى مصدر المنتج وتمييزه عن منتجات الآخرين. وتحدد علامة الخدمة مصدر الخدمة وتمييزه بخلاف المنتج. وتحدد العلامات المجمععة السلع أو الخدمات لأعضاء في مجموعة. وتوثق علامات التصديق المنشأ الجغرافي أو الخصائص الأخرى لبضاعة أو خدمة.

210. يجوز حماية العلامات والأسماء التجارية وعلامات الخدمة والعلامات المجمععة وعلامات التصديق من الناحية النظامية من خلال التسجيل لدى الوكالات الحكومية، والاستخدام المستمر في التجارة أو بوسائل أخرى. فإذا كانت محمية من الناحية النظامية من خلال التسجيل أو غيرها من الوسائل، فإن العلامة التجارية أو العلامة الأخرى التي اقتُنيت في استحواذ تعتبر أصلاً غير ملموس يستوفي شرط الترتيب الملزم. وبخلاف ذلك، يمكن إثبات العلامة التجارية أو العلامة الأخرى التي اقتُنيت في الاستحواذ بشكل منفصل عن الشهرة في حالة استيفاء ضابط القابلية للفصل، والتي عادة ما تكون.

211. يُستخدم مصطلح "علامة" ومصطلح "اسم العلامة" -غالباً- على أنهما مرادفان للعلامات التجارية والعلامات الأخرى، وهي مصطلحات تسويقية عامة والتي تستخدم عادة للإشارة إلى مجموعة من الأصول المتكاملة مثل العلامة التجارية (أو علامة الخدمة) وما يتعلق بها من اسم تجاري، وصيغ، ووصفات وخبرة تقنية. ولا يمنع معيار المحاسبة للقطاع العام 40 الجهة من إثبات، على أنه أصل واحد منفصل عن الشهرة، مجموعة من الأصول غير الملموسة التكميلية التي يشار إليها عادة بعلامة تجارية إذا كانت الأصول التي تتكون منها تلك المجموعة لها أعمار إنتاجية مماثلة.

أسماء نطاقات الإنترنت

212. اسم نطاق إنترنت هو اسم أبجدي رقمي فريد يستخدم لتحديد عنوان إنترنت رقمي معين. ويؤدي تسجيل اسم النطاق إلى إنشاء ارتباط بين هذا الاسم وجهاز كمبيوتر معين على الإنترنت خلال فترة التسجيل. وهذه التسجيلات قابلة للتجديد. اسم النطاق المسجل الذي اقتُنيت في استحواذ يفى بشرط الترتيب الملزم.

مستخدم الخدمة أو الأصول غير الملموسة ذات الصلة بالعميل

213. فيما يلي أمثلة على الأصول غير الملموسة المتعلقة بمستخدمي الخدمة أو العملاء:

الفئة	الأساس
قوائم مستخدمي الخدمة	ترتيب غير ملزم
تراكم أوامر أو إنتاج	ترتيب ملزم

أمثلة توضيحية

ترتيبات ملزمة للعملاء وعلاقات العملاء ذات الصلة	ترتيب ملزم
علاقات العملاء الناشئة من خلال وسائل أخرى غير الترتيبات الملزمة	ترتيب غير ملزم
قوائم مستخدمي الخدمة	
214. تتكون قائمة مستخدمي الخدمة من معلومات عن مستخدمي الخدمة، مثل أسماءهم ومعلومات الاتصال بهم، وقد تكون قائمة مستخدمي الخدمة في شكل قاعدة بيانات تشمل معلومات أخرى عن المستخدمين، مثل تواريخ استخدام الخدمة والمعلومات الديموغرافية. ولا تنشأ عادة قائمة مستخدمي الخدمة من ترتيب ملزم (بما في ذلك الحقوق الناتجة عن العقود أو الحقوق النظامية الأخرى). مع ذلك، عادة ما تُوجَد قوائم مستخدمي الخدمة أو تبادلها. ولذلك، فإن قائمة مستخدمي الخدمة المستحوذ عليها في استحوذ تستوفى عادة شروط القابلية للفصل.	
تراكم أوامر الشراء أو الإنتاج	
215. ينشأ تراكم الطلب أو الإنتاج عن ترتيبات ملزمة مثل أوامر الشراء أو البيع. ويفى أمر الشراء أو الإنتاج المتراكم في استحوذ بشرط الترتيب الملزم حتى إذا كان بالإمكان إلغاء أوامر الشراء أو البيع.	
ترتيبات العملاء الملزمة وعلاقات العملاء ذات الصلة	
216. إذا أقامت جهة علاقات مع عملائها من خلال ترتيبات ملزمة، تنشأ هذه العلاقات عن حقوق الترتيب الملزم. ولذلك، فإن ترتيبات العملاء الملزمة وعلاقات العملاء ذات الصلة المستحوذ عليها في استحوذ تفي بشرط الترتيب الملزم، حتى إذا كانت الخصوصية أو غيرها من شروط الترتيب الملزم تمنع بيع أو نقل ترتيب ملزم بشكل منفصل عن العملية المستحوذ عليها.	
217. قد يمثل ترتيب العميل الملزم علاقة العميل ذات الصلة أصليين غير ملموسين متميزين. وقد تختلف الأعمار الإنتاجية والنمط الذي تستهلك فيه المنافع الاقتصادية للأصليين.	
218. توجد علاقة العميل بين الجهة وعميلها إذا: (أ) كان لدى الجهة معلومات عن العميل ولديها اتصال منتظم معه و(ب) كان لدى العميل القدرة على إجراء اتصال مباشر مع الجهة. وتفي علاقات العميل بشرط الترتيب الملزم إذا جرت الجهة على ممارسة إنشاء ترتيبات ملزمة مع عملائها بغض النظر عما إذا كان هناك ترتيب ملزم موجود في تاريخ الاستحوذ. وقد تنشأ علاقات العملاء أيضاً من خلال وسائل أخرى غير الترتيبات الملزمة، مثل الاتصال المنتظم من قبل ممثلي المبيعات أو الخدمات.	
219. كما ورد في فقرة الأمثلة التوضيحية 215، ينشأ تراكم الطلبات أو تراكم أوامر الإنتاج عن ترتيبات ملزمة مثل أوامر الشراء أو البيع، ومن ثم يعتبر حقاً ناشئاً عن ترتيب ملزم. وتبعاً لذلك، إذا كان لدى الجهة علاقات مع عملائها من خلال هذه الأنواع من الترتيبات الملزمة، تنشأ علاقات العملاء أيضاً عن حقوق الترتيب الملزم، ومن ثم تستوفى شرط الترتيب الملزم.	
أمثلة	
220. توضح الأمثلة التالية إثبات الأصول غير الملموسة المتعلقة بترتيبات العملاء الملزمة وبالعلاقة العملاء المقنتاة في استحوذ.	
أ. تقوم الجهة المستحوذة بالاستحوذ على الجهة المستهدفة في استحوذ في 31 ديسمبر 20×5. ولدى الجهة المستهدفة اتفاقية لمدة خمس سنوات لتوريد السلع للعميل. وترى كلاً من الجهة المستهدفة والجهة المستحوذة أن العميل سوف يجدد الاتفاقية في نهاية الترتيب الملزم الحالي. وهذه الاتفاقية غير قابلة للفصل.	
ب. وهذه الاتفاقية، سواء كانت قابلة للإلغاء أم لا، تفي بشرط الترتيب الملزم. بالإضافة إلى ذلك، لأن الجهة المستهدفة تُقَوِّم علاقتها مع العملاء من خلال ترتيب ملزم، وليس فقط الاتفاقية ذاتها ولكن أيضاً علاقة الجهة المستهدفة مع العملاء تفي بشرط الترتيب الملزم.	
ج. تقوم الجهة المستحوذة بالاستحوذ على الجهة المستهدفة في استحوذ في 31 ديسمبر 20×5. وتقوم الجهة المستهدفة بتصنيع السلع في اثنين من خطوط العمل المتميزة: السلع الرياضية والإلكترونيات. ويشترى العميل كلاً من السلع الرياضية والإلكترونيات من الجهة المستهدفة. ولدى الجهة المستهدفة ترتيب ملزم مع العميل لتكون الجهة الوحيدة الموردة للسلع الرياضية، ولكن ليس لديها ترتيب ملزم لتوريد الإلكترونيات للعميل. وترى كل من الجهة المستهدفة والجهة المستحوذة أن هناك علاقة واحدة شاملة فقط بين الجهة المستهدفة والعميل.	
د. ويكون الترتيب الملزم ليكون المورد الوحيد للعميل للسلع الرياضية، سواء كان قابلاً للإلغاء أم لا، يفي بشرط الترتيب الملزم. وبالإضافة إلى ذلك، ونظراً لأن الجهة المستهدفة تُقَوِّم علاقتها مع العميل من خلال ترتيب ملزم، فإن علاقة العميل مع العميل تفي بشرط الترتيب الملزم. ونظراً لأن الجهة المستهدفة لديها علاقة واحدة فقط مع العميل، فإن القيمة العادلة لتلك العلاقة	

أمثلة توضيحية

تتضمن افتراضات حول علاقة الجهة المستهدفة مع العميل فيما يتعلق بكل من السلع الرياضية والإلكترونيات. مع ذلك، إذا حددت الجهة المستحوذة أن علاقات العملاء مع العملاء بالنسبة للسلع الرياضية والإلكترونيات منفصلة بعضها عن بعض، فإن الجهة المستحوذة تُقوِّم ما إذا كانت علاقة العميل بالنسبة للإلكترونيات تفي بشروط قابلية الفصل للتحديد كأصل غير ملموس. هـ. تقوم الجهة المستحوذة بالاستحواذ على الجهة المستهدفة في استحواذ في 31 ديسمبر 20×5. وتعمل الجهة المستهدفة مع عملائها فقط من خلال أوامر الشراء والمبيعات. وفي 31 ديسمبر 20×5، يكون لدى الجهة المستهدفة تراكم أوامر شراء العملاء من 60 في المئة من عملائها، وجميعهم من العملاء المتكررين. كما أن 40٪ من عملاء الجهة المستهدفة هم أيضاً عملاء متكررين. مع ذلك، فإنه حتى 31 ديسمبر 20×5، لا يكون لدى الجهة المستهدفة أوامر شراء مفتوحة أو ترتيبات ملزمة أخرى مع هؤلاء العملاء. و. بغض النظر عما إذا كانت قابلة للإلغاء أم لا، فإن طلبات الشراء من 60 في المائة من عملاء الجهة المستهدفة تفي بشرط الترتيب الملزم. بالإضافة إلى ذلك، نظراً لأن الجهة المستهدفة أقامت علاقاتها مع 60 في المئة من عملائها من خلال ترتيبات ملزمة، لم تفي فقط أوامر الشراء ولكن أيضاً علاقات عملاء الجهة المستهدفة شرط الترتيب الملزم. ونظراً لأن الشركة لديها ممارسة لوضع ترتيبات ملزمة مع 40 في المئة المتبقية من عملائها، فإن علاقاتها مع هؤلاء العملاء تنشأ أيضاً من خلال حقوق الترتيب الملزم، ومن ثم تفي بشرط الترتيب الملزم على الرغم من أن الجهة المستهدفة ليس لديها ترتيبات ملزمة مع هؤلاء العملاء في 31 ديسمبر 20×5. ز. تقوم الجهة المستحوذة بالاستحواذ على الجهة المستهدفة، شركة تأمين، في استحواذ في 31 ديسمبر 20×5. ولدى الجهة المستهدفة مجموعة من عقود التأمين على السيارات لمدة عام يمكن إلغاؤها من قبل حملة الوثائق. ح. ونظراً لأن الشركة تُقوِّم علاقاتها مع حاملي الوثائق من خلال عقود التأمين، فإن علاقة العميل مع حاملي الوثائق تفي بشرط الترتيب الملزم. وينطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 26، *الهبوط في قيمة الأصول* المولدة للنقد ومعايير المحاسبة للقطاع العام 31، *الأصول غير الملموسة*، على الأصل غير الملموس المتعلق بعلاقة العملاء.

علاقات العملاء الناشئة من خلال وسائل أخرى غير الترتيبات الملزمة

221. علاقة العملاء المستحوذ عليها في استحواذ لا تنشأ عن ترتيب ملزم قد تكون، رغم ذلك، قابلة للتحديد لأن العلاقة قابلة للفصل. إن المعاملات التبادلية لنفس الأصل أو الأصل المماثل التي تشير إلى أن الجهات الأخرى قد باعت أو حولت نوع معين من علاقات العملاء الناشئة عن طريق وسائل غير الترتيبات الملزمة من شأنها أن توفر دليلاً على أن العلاقة قابلة للفصل.

الأصول غير الملموسة ذات الصلة بالأعمال الفنية

222. من الأمثلة على الأصول غير الملموسة المتعلقة بالأعمال الفنية ما يلي:

الفئة	الأساس
المسرحيات والأوبرا والباليه	ترتيب ملزم
الكتب والمجلات والصحف والأعمال الأدبية الأخرى	ترتيب ملزم
الأعمال الموسيقية مثل التراكيب، وكلمات الأغاني والأناشيد الإعلانية	ترتيب ملزم
الصور والصور الفوتوغرافية	ترتيب ملزم
المواد السمعية والبصرية، بما في ذلك الصور المتحركة أو الأفلام، وأشربة الفيديو والموسيقى والبرامج التلفزيونية	ترتيب ملزم

223. تكون الأصول ذات الصلة بالأعمال الفنية التي تُقتنى في استحواذ قابلة للتحديد إذا نشأت عن ترتيبات ملزمة (بما في ذلك الحقوق الناتجة عن عقود) أو الحقوق النظامية كتلك التي تنص عليها حقوق الطبع والنشر. ويمكن لصاحب التسجيل نقل حقوق الطبع والنشر، سواء عن طريق تنازل كلي أو جزئي من خلال اتفاقية الترخيص. ولا تُمنع الجهة المستحوذة من إثبات الأصول غير الملموسة

أمثلة توضيحية

المتعلقة بحقوق الطبع والنشر وأي تنازلات أو اتفاقيات ترخيص ذات صلة كأصل واحد، شريطة أن يكون لها أعمار إنتاجية مماثلة.

الأصول غير الملموسة القائمة على الترتيبات الملزمة

224. تمثل الأصول غير الملموسة القائمة على الترتيبات الملزمة قيمة الحقوق الناشئة عن الترتيبات الملزمة. وتعتبر الترتيبات الملزمة مع العملاء نوعاً واحداً من الأصول غير الملموسة القائمة على الترتيبات الملزمة. وإذا كانت شروط الترتيب الملزم ينتج عنها التزاماً (على سبيل المثال، إذا كانت شروط ترتيب ملزم مع عميل غير مواتية بالنسبة لشروط السوق)، تثبته الجهة المستحوذة على أنه التزام يتم تحمله في الاستحواذ. ومن الأمثلة على الأصول غير الملموسة القائمة على ترتيب ملزم:

الفئة	الأساس
اتفاقيات التراخيص، ورسوم الامتياز وتأجيل السداد	ترتيب ملزم
ترتيبات الإعلان أو الإنشاء أو الإدارة أو الخدمة أو التوريد الملزمة	ترتيب ملزم
تصاريح الإنشاء	ترتيب ملزم
اتفاقيات الامتياز	ترتيب ملزم
حقوق التشغيل والبت	ترتيب ملزم
ترتيبات تقديم الخدمات الملزمة، مثل ترتيبات خدمات الرهن العقاري الملزمة	ترتيب ملزم
الترتيبات الملزمة للتوظيف	ترتيب ملزم
حقوق استخدام، مثل الحفر والماء والهواء، وقطع الأخشاب وممرات الطريق	ترتيب ملزم

ترتيبات تقديم الخدمات الملزمة، مثل ترتيبات خدمات الرهن العقاري الملزمة

225. الترتيبات الملزمة للأصول المالية للخدمات هي نوع واحد من الأصول غير الملموسة القائمة على ترتيب ملزم. وعلى الرغم من أن تقديم الخدمة يلزم جميع الأصول المالية، فإنها تصبح أصلاً أو (الالتزاماً) متميزاً من خلال أحد الإجراءات التالية:
أ. عند فصله في ترتيب ملزم عن الأصل المالي الأساسي عن طريق بيع أو توريق الأصول مع الاحتفاظ بالخدمة؛
ب. من خلال الشراء بصفة منفصلة وافتراس الخدمة.

226. إذا تم الاستحواذ على قروض الرهن العقاري أو مستحقات بطاقات الائتمان أو أصول مالية أخرى في استحواذ مع خدمة الاحتفاظ بها، فإن حقوق الخدمة الملزمة لا تعتبر أصلاً غير ملموس منفصل لأن القيمة العادلة لتلك الحقوق في الخدمة تُدرج في قياس القيمة العادلة للأصل المستحوذ عليه.

الترتيبات الملزمة للتوظيف

أمثلة توضيحية

227. الترتيبات الملزمة للتوظيف التي هي ترتيبات ملزمة مفيدة من منظور صاحب العمل لأن تسعير هذه الترتيبات الملزمة يكون موافقاً بالنسبة لشروط السوق، وهي تعتبر أحد أنواع الأصول غير الملموسة القائمة على ترتيب ملزم.

حقوق الاستخدام

228. تشمل حقوق الاستخدام حقوق الحفر، والمياه، والهواء، وقطع الأخشاب وممرات الطريق، وتعتبر بعض حقوق الاستخدام أصولاً غير ملموسة قائمة على ترتيبات ملزمة وتتم المحاسبة عنها بشكل منفصل عن الشهرة. وقد تكون لحقوق الاستخدام الأخرى خصائص الأصول الملموسة بدلاً من الأصول غير الملموسة. ويجب على الجهة المستحوذة المحاسبة عن حقوق الاستخدام على أساس طبيعتها.

الأصول غير الملموسة القائمة على التقنية

229. من الأمثلة على الأصول غير الملموسة القائمة على التقنية ما يلي:

الفئة	الأساس
تقنية مسجلة ببراءة اختراع	ترتيب ملزم
برامج الكمبيوتر وسلسلة الصور ثلاثية الأبعاد	ترتيب ملزم
تقنية غير مسجلة ببراءة اختراع	ترتيب غير ملزم
قواعد البيانات، بما في ذلك السجلات المصنفة	ترتيب غير ملزم
الأسرار التجارية، مثل التركيبات السرية والعمليات والوصفات	ترتيب ملزم

برامج الكمبيوتر وسلسلة الصور ثلاثية الأبعاد

230. برامج الحاسوب وصيغ البرامج المستحوذ عليها في الاستحواذ والمحمية نظامياً، مثل براءة الاختراع أو حقوق الطبع والنشر، تفي بشرط الترتيب الملزم لتحديد الأصول غير الملموسة.

231. سلسلة الصور ثلاثية الأبعاد Mask works هو برنامج مخزن بشكل دائم على شريحة ذاكرة القراءة فقط على شكل سلسلة من قوالب الاستنسل أو الدوائر المتكاملة. وقد يكون لهذا البرنامج حماية نظامية. وتفي سلسلة الصور ثلاثية الأبعاد مع الحماية النظامية المستحوذ عليها في الاستحواذ بشرط الترتيب الملزم لتحديد أصول غير ملموسة.

قواعد البيانات، بما في ذلك السجلات المصنفة

232. قواعد البيانات هي مجموعة من المعلومات، وغالباً ما تُخزن في شكل إلكتروني (مثل أقراص الكمبيوتر أو الملفات). وقد يكون لقاعدة بيانات التي تتضمن أعمال الطبع والنشر الأصلية حق حماية حقوق الطبع والنشر. وتستوفي قاعدة البيانات المستحوذ عليها في استحواذ والمحمية بموجب حقوق الطبع والنشر شرط الترتيب الملزم. مع ذلك، تتضمن قاعدة البيانات عادة المعلومات التي تُنشأ نتيجة لعمليات عادية للجهة، مثل قوائم مستخدمي الخدمة، أو المعلومات المتخصصة، مثل القوائم العلمية أو معلومات الائتمان. ويمكن أن تكون قواعد البيانات غير محمية بحقوق الطبع والنشر، وغالباً ما يتم تبادلها أو تُرخص أو تُؤجّر للأخرين كلياً أو جزئياً. ولذلك، حتى لو لم تنشأ المنافع الاقتصادية المستقبلية عن قاعدة بيانات عن الحقوق النظامية، فإن قاعدة البيانات المستحوذ عليها في استحواذ تفي بشرط قابلية الفصل.

233. تشكل السجلات الإلكترونية المصنفة سجلاً تاريخياً لجميع المسائل التي تؤثر على الملكية في قطع الأراضي في منطقة جغرافية معينة. وتُشتري وتُباع تلك السجلات كأصول، سواء كلياً أو جزئياً، في المعاملات التبادلية أو تُرخص. ولذلك، فإن تلك أصول التي تُقتنى في استحواذ تستوفي شرط قابلية الفصل.

أمثلة توضيحية

الأسرار التجارية، مثل التركيبات السرية والعمليات والوصفات

234. السر التجاري هو عبارة عن "معلومات، بما في ذلك الصيغة أو النمط أو الوصفة أو التجميع أو البرنامج أو الجهاز أو الطريقة أو التقنية أو العملية التي: (أ) تستمد قيمة اقتصادية مستقلة، فعلية أو محتملة، من عدم معرفتها بشكل عام، و(ب) محل جهود معقولة في ظل الظروف القائمة للمحافظة على سريتها². وإذا كانت المنافع الاقتصادية المستقبلية من أسرار تجارية مكتسبة في استحواذ محمية نظاماً، فإن ذلك الأصل يستوفي شرط الترتيب الملزم، وبخلاف ذلك، لا يمكن تحديد الأسرار التجارية المكتسبة في الاستحواذ إلا إذا استوفي شرط الفصل، وهو ما يرجح أن يكون هو الحال.

² ملفين سيمسكي ولانينغ براير، الدور الجديد للملكية الفكرية في المعاملات التجارية (نيويورك: جون وايلي أند سنز، 1998)، صفحة 293

قياس الحصص غير المسيطرة في استحواذ

توضيح نتائج تطبيق الفقرة 73 من معيار المحاسبة للقطاع العام 40

235. توضح الأمثلة التالية قياس مكونات الحصص غير المسيطرة في تاريخ الاستحواذ في استحواذ.

قياس الأصول غير المسيطرة بما في ذلك الأسهم الممتازة

236. أصدرت الجهة المستهدفة 100 سهم ممتاز تصنف على أنها حقوق ملكية. وتبلغ القيمة الاسمية للأسهم الممتازة 1 ريالاً سعودياً لكل سهم. وتمنح هذه الأسهم لحامليها الحق في الحصول على توزيعات أرباح ممتازة قبل دفع أي توزيعات أرباح لأصحاب الأسهم العادية. وعند تصفية الجهة المستهدفة، يحق لحاملي الأسهم الممتازة أن يحصلوا من الأصول المتاحة للتوزيع على مبلغ 1 ريال سعودي للسهم قبل حاملي الأسهم العادية. ولا يملك حاملو الأسهم الممتازة أي حقوق إضافية في التصفية.

237. تقوم الجهة المستحوذة بالاستحواذ على جميع الأسهم العادية للجهة المستهدفة. وتمنح المعاملة للجهة المستحوذة السيطرة على الجهة المستهدفة، ويؤكد تحليل الجوهر الاقتصادي للتجميع باستخدام الإرشادات في الفقرتين 9-14 "فقرات إرشادات التطبيق 19-50" من معيار المحاسبة للقطاع العام 40 أن المعاملة تعتبر استحواذاً. وتبلغ القيمة العادلة للأسهم الممتازة 120 ريالاً سعودياً في تاريخ الاستحواذ.

238. تنص الفقرة 73 من معيار المحاسبة للقطاع العام 40 على أن تقوم الجهة المستحوذة، في كل استحواذ، بقياس مكونات حقوق الملكية غير المسيطرة في تاريخ الاستحواذ في العملية المستحوذ عليها التي تعتبر حصص ملكية عالية ومنح ملاكها حصة نسبية من صافي أصول الجهة في حالة التصفية إما بالقيمة العادلة أو الحصة النسبية لأدوات الملكية الحالية في المبالغ المثبتة لصافي الأصول القابلة للتحديد للعملية المستحوذ عليها. ويجب قياس جميع المكونات الأخرى للحصة غير المسيطرة بالقيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ، ما لم تتطلب معايير المحاسبة للقطاع العام أساس قياس آخر.

239. إن الحصص غير المسيطرة التي تتعلق بالأسهم الممتازة الخاصة بالجهة المستهدفة غير مؤهلة لاختيار القياس الوارد في الفقرة 73 من معيار المحاسبة للقطاع العام 40 لأنها لا تمنح حامليها حصة نسبية من صافي أصول هذه الجهة في حالة التصفية. وتقيس الجهة المستحوذة الأسهم الممتازة بالقيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ والبالغة 120 ريالاً سعودياً.

التغيير الأول

240. نفترض أنه عند تصفية الجهة المستهدفة، تمنح الأسهم الممتازة لحامليها الحق في الحصول على حصة نسبية من الأصول المتاحة للتوزيع. ويتمتع حاملو الأسهم الممتازة بحق ودرجة أولوية متساويين مع حاملي الأسهم العادية في حالة التصفية. بافتراض أن القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ للأسهم الممتازة أصبحت الآن 160 ريالاً سعودياً وأن الحصة النسبية للمبالغ المثبتة للجهة المستهدفة من صافي الأصول القابلة للتحديد التي تنسب إلى الأسهم الممتازة تبلغ 140 ريالاً سعودياً.

241. تتأهل الأسهم الممتازة لاختيار القياس في الفقرة 73 من معيار المحاسبة للقطاع العام 40. ويمكن أن تختار الجهة المستحوذة قياس الأسهم الممتازة إما بقيمتها العادلة في تاريخ الاقتناء بمبلغ 160 ريالاً سعودياً وإما بحصتها النسبية في المبالغ المثبتة لعملية الجهة المستحوذ عليها من صافي الأصول القابلة لتحديد 140 ريالاً سعودياً.

التغيير الثاني

أمثلة توضيحية

242. نفترض أيضاً أن الجهة المستهدفة أصدرت خيارات أسهم مكافأة لموظفيها. تُصنّف خيارات هذه الأسهم على أنها حقوق ملكية وتُكتسب في تاريخ الاستحواذ. ولا تمثل حصة ملكية دالية ولا تمنح حاملها حصة نسبية من صافي أصول الجهة المستهدفة في حالة التصفية. وتبلغ القيمة العادلة لخيارات الأسهم وفق معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتناول المدفوعات القائمة على الأسهم في تاريخ الاستحواذ 200 ريال سعودي. ولا تسقط خيارات الأسهم في تاريخ الاستحواذ ولا تستبدلها الجهة المستحوذة.

243. تتطلب الفقرة 73 من معيار المحاسبة للقطاع العام 40 قياس خيارات الأسهم بقيمتها العادلة في تاريخ الاستحواذ، ما لم تتطلب معايير المحاسبة للقطاع العام أساس قياس آخر. وتنص الفقرة 84 من معيار المحاسبة للقطاع العام 40 على أن تقوم الجهة المستحوذة بقياس أداة حقوق الملكية التي تتعلق بمعاملات الدفع على أساس الأسهم في عملية الجهة المستحوذ عليها وفق معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتناول المدفوعات على أساس الأسهم.

244. تقيس الجهة المستحوذة الحصص غير المسيطرة المتعلقة بخيارات الأسهم بقيمتها العادلة 200 ريال سعودي.

الإعفاء عن مبالغ الضريبة المستحقة في استحواد

توضيح نتائج حساب الإعفاء الضريبي في الاستحواذ بتطبيق الفقرتين 78-79 و"فقرات إرشادات التطبيق 85-87" من معيار المحاسبة للقطاع العام 40

245. يوضح المثال التالي المحاسبة عن الاستحواذ الذي يتم فيه الإعفاء عن جزء من الالتزام الضريبي للعملية المستحوذ عليها كجزء من شروط الاستحواذ.

246. في 1 يناير 20X4، تستحوذ وزارة حكومية تتصرف بالنيابة عن الحكومة على جهة مستهدفة، وهي جهة خاصة مقابل نقود بمبلغ 575 ريال سعودي. ونتيجة للاستحواذ، تتوقع الجهة المستحوذة تخفيض التكاليف من خلال اقتصاديات الحجم، القيمة العادلة للأصول المقتناة والالتزامات التي تم تحملها كما يلي:

الأصول المقتناة والالتزامات التي تم تحملها:	ريال سعودي
الأصول المالية	265
المخزون	5
العقارات والآلات والمعدات	640
الأصول غير الملموسة القابلة للتحديد	12
الالتزامات المالية	(320)
الالتزامات الضريبية	(40)
مجموع صافي الأصول	<u>562</u>

247. تثبت الجهة المستحوذة الشهرة بمبلغ 13 ريالاً سعودياً، الفرق بين السعر المدفوع للاستحواذ على الجهة المستهدفة (575 ريالاً سعودياً) وصافي أصول الجهة المستهدفة (562 ريالاً سعودياً).

248. نفترض أنه كجزء من شروط الاستحواذ، تطلب الحكومة من وزارة المالية (السلطة الضريبية) أن تعفي 50٪ من الالتزام الضريبي للجهة المستهدفة. وتكون القيمة العادلة للأصول المقتناة والالتزامات التي تم تحملها كما يلي:

الأصول المقتناة والالتزامات التي تم تحملها:	ريال سعودي
الأصول المالية	265
المخزون	5
العقارات والآلات والمعدات	640

أمثلة توضيحية

الأصول غير الملموسة القابلة للتحديد	12
الالتزامات المالية	(320)
الالتزامات الضريبية	(20)
مجموع صافي الأصول	582
249. تثبت الجهة المستحوذة أرباباً قدرها 7 ريالاً سعودية، الفرق بين السعر المدفوع للاستحواذ على الجهة المستحوذة (575 ريالاً سعودياً) وصافي أصول الجهة المستهدفة (582 ريالاً سعودياً). وسوف تقوم الجهة المستحوذة بالمحاسبة عن الالتزامات الضريبية المتبقية وفق معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتناول ضرائب الدخل.	
250. تقوم وزارة المالية بالمحاسبة عن الضرائب المستحقة القبض وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 23، وتثبت التعديل للضريبة المعفاة.	
المكسب الناتج عن شراء بسعر تفاضلي في استحواذ	
<i>توضيح نتائج إثبات وقياس مكسب ناتج عن شراء بسعر تفاضلي في استحواذ بتطبيق الفقرات 85-90 من معيار المحاسبة للقطاع العام 40</i>	
251. يوضح المثال التالي المحاسبة عن استحواذ يُثبت فيها مكسب ناتج عن شراء بسعر تفاضلي.	
252. في 1 يناير 20X5، تقوم الجهة المستحوذة بالاستحواذ على 80 في المائة من حصص حقوق ملكية الجهة المستهدفة، جهة خاصة، نقداً مقابل 150 ريالاً سعودياً. ونظراً لأن أصحاب الجهة المستهدفة السابقين كانوا بحاجة لاستبعاد استثماراتهم في الجهة المستهدفة في موعد محدد، لم يكن لديهم الوقت الكافي لتسويق الجهة المستهدفة لمشتريين محتملين متعددين. وتقيس إدارة الجهة مبدئياً الأصول المقتناة القابلة للتحديد التي يمكن إثباتها بصورة منفصلة والالتزامات التي تم تحملها في تاريخ الاستحواذ وفق متطلبات معيار المحاسبة للقطاع العام 40. وتقاس الأصول القابلة للتحديد بمبلغ 250 ريالاً سعودياً وتقدر الالتزامات التي تم تحملها بمبلغ 50 ريالاً سعودياً. وتعمل الجهة المستحوذة مستشاراً مستقلاً، وحددت القيمة العادلة للحصة غير المسيطرة البالغة 20 في المائة في الجهة المستهدفة بمبلغ 42 ريالاً سعودياً.	
253. مبلغ صافي الأصول القابلة للتحديد للشركة المستهدفة (200 ريالاً سعودياً، محسوبة على أساس 250 ريالاً سعودياً - 50 ريال سعودياً) وهي تزيد عن القيمة العادلة للعوض المحول زائد القيمة العادلة للحصة غير المسيطرة في الجهة المستهدفة. ولذلك، تقوم الجهة المستحوذة بمراجعة الإجراءات المستخدمة لتحديد وقياس الأصول المقتناة والالتزامات التي تم تحملها وقياس القيمة العادلة لكل من الحصص غير المسيطرة في الجهة المستهدفة والعوض المحول. وبعد عملية المراجعة، تقرر الجهة المستحوذة أن الإجراءات والتدابير الناتجة مناسبة. وتقيس الجهة المستحوذة المكسب عند شرائها حصة قدرها 80% على النحو التالي:	
مبلغ صافي الأصول المقتناة القابلة للتحديد (250 ريالاً سعودياً - 50 ريالاً سعودياً)	ريال سعودي 200
ناقصاً: القيمة العادلة للعوض المحول لـ 80 نسبة حصة ملكية في الشركة العربية للاتصالات، زائداً	150
القيمة العادلة للحصة غير المسيطرة في الجهة المستهدفة	42
	192
المكسب عند الشراء بسعر تفاضلي حصة قدرها 80 %	8

أمثلة توضيحية

254. تسجل الجهة المستحوذة استحوادها للجهة المستهدفة في القوائم المالية الموحدة على النحو التالي:

ريال سعودي	ريال سعودي	من / أصول مقتناة قابلة للتحديد
	250	إلى / نقدية
150		إلى / الالتزامات التي يتم تحملها
50		إلى / مكسب ناتج عن شراء بسعر تفاضلي
8		إلى / حقوق الملكية - الحصص غير المسيطرة في الجهة المستهدفة
42		

255. إذا اختارت الجهة المستحوذة قياس الحصص غير المسيطرة في الجهة المستهدفة على أساس حصتها النسبية في صافي الأصول القابلة للتحديد للعمليات المستحوذ عليها، فإن المبلغ المثبت للحصص غير المسيطرة يكون 40 ريال سعودي (200 ريال سعودي × 0.20). حيثُ يكون المكسب الناتج عن الشراء بسعر تفاضلي 10 ريال سعودي (200 ريال سعودي - 150 ريال سعودي + 40 ريال سعودي).

فترة القياس في الاستحواذ

توضيح نتائج تطبيق الفقرات 103-108 من معيار المحاسبة للقطاع العام 40.

256. إذا كانت المحاسبة الأولية للاستحواذ غير مكتملة في نهاية فترة القوائم المالية التي تحدث خلالها التجميع، فإن الفقرة 103 من معيار المحاسبة للقطاع العام 40 تتطلب من الجهة المستحوذة أن تثبت في قوائمها المالية مبالغ مؤقتة للبنود التي لم تكتمل المحاسبة بشأنها. وخلال فترة القياس، تثبت الجهة المستحوذة التعديلات على المبالغ المؤقتة اللازمة لتعكس المعلومات الجديدة المتحصل عليها حول الحقائق والظروف التي وجدت كما في تاريخ الاستحواذ والتي، لو كانت معروفة، كانت ستؤثر في قياس المبالغ المثبتة في ذلك التاريخ. وتتطلب الفقرة 107 من معيار المحاسبة للقطاع العام 40 من الجهة المستحوذة أن تثبت هذه التعديلات كما لو كانت المحاسبة عن الاستحواذ قد اكتملت في تاريخ الاستحواذ. ولا تُدرج تعديلات فترة القياس في الفائض أو العجز.

257. نفترض أن الجهة المستحوذة تستحوذ على الجهة المستهدفة في 30 سبتمبر 20×7. وتسعى الجهة المستحوذة إلى إجراء تقييم مستقل لبنود العقارات والآلات والمعدات المستحوذ عليها في التجميع، وكان التقييم غير مكتمل في الوقت الذي اعتمدت فيه الجهة المستحوذة إصدار قوائمها المالية للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 20×7. في قوائمها المالية السنوية لعام 20×7، اعتمدت الجهة المستحوذة القيمة العادلة المؤقتة للأصل بمبلغ 30,000 ريال سعودي. وفي تاريخ الاستحواذ، كان بند العقارات والآلات والمعدات له عمر إنتاجي متبقي مدته خمس سنوات، وبعد خمسة أشهر من تاريخ الاستحواذ، استلمت الجهة المستحوذة التقييم المستقل، الذي قدر القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ على الأصل بمبلغ 40,000 ريال سعودي.

258. في قوائمها المالية للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 20×8، تعدل الجهة المستحوذة بأثر رجعي معلومات السنة السابقة 20×7 على النحو التالي:
أ. تُزاد القيمة الدفترية للعقارات والآلات والمعدات كما في 31 ديسمبر 20×7 بمبلغ 9,500 ريال سعودي. ويقاس هذا التعديل على أنه تعديل القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ بمبلغ 10,000 ريال سعودي مطروحاً منه الاستهلاك الإضافي الذي كان سيُثبت إذا أثبتت القيمة العادلة للأصل في تاريخ الاستحواذ من ذلك التاريخ (500 ريال سعودي للاستهلاك لمدة ثلاثة أشهر).
ب. تنخفض القيمة الدفترية للشهرة كما في 31 ديسمبر 20×7 بمبلغ 10,000 ريال سعودي.
ج. تُزاد مصروفات الاستهلاك 20×7 بمبلغ 500 ريال سعودي.

259. وفق الفقرة 124 من معيار المحاسبة للقطاع العام 40، تفصح الجهة المستحوذة عما يلي:
أ. في قوائمها المالية لعام 20×7، لم تكتمل المحاسبة الأولية للاستحواذ نظراً لأن تقييم العقارات والآلات والمعدات لم يُستلم بعد.

أمثلة توضيحية

ب. في قوائمها المالية لعام 20×8، فإن المبالغ والتفسيرات المتعلقة بالتعديلات على المبالغ المؤقتة أثبتت خلال فترة القوائم المالية الحالية. ونتيجة لذلك، تفصح الجهة المستحوذة أن معلومات المقارنة لعام 20×7 تُعدّل بأثر رجعي لزيادة القيمة العادلة لبند العقارات والآلات والمعدات في تاريخ الاستحواذ بمبلغ 9,500 ريال سعودي ويقابلها هبوط في قيمة الشهرة قدره 10,000 ريال سعودي وزيادة في مصروفات الاستهلاك قدره 500 ريال سعودي.

تحديد ما يعد جزءاً من معاملة الاستحواذ

تسوية علاقة موجودة من قبل - قرض

توضيح نتائج تطبيق الفقرتين 109-110 و"فقرات إرشادات التطبيق 98-101" من معيار المحاسبة للقطاع العام 40.

260. تقدم الجهة المستحوذة للجهة المستهدفة قرضاً بمبلغ 100 ريال سعودي لمدة خمس سنوات بمعدل فائدة ثابت. وتُدفع الفائدة كل ثلاثة أشهر، ويُسدّد أصل القرض عند الاستحقاق. وتقوم الجهة المستحوذة بالاستحواذ على الجهة المستهدفة خلال آخر سنتين بموجب اتفاقية القرض.

261. يتضمن مجموع القيمة العادلة للجهة المستهدفة التزاماً مالياً قدره 90 ريالاً سعودي للقيمة العادلة لترتيب القرض مع الجهة المستحوذة. وفي تاريخ الاستحواذ، تبلغ القيمة الدفترية للأصل المالي المقابل في القوائم المالية لشركة للجهة المستحوذة (التكلفة المستنفذة للقرض) 100 ريال سعودي.

262. في هذا المثال، تحسب الجهة المستحوذة خسارة 10 ريالات سعودية. وتُحتسب الخسارة على أنها الفرق بين القيمة العادلة للالتزامات المالية المتحملة والقيمة الدفترية للأصل المالي المقابل الذي أثبت سابقاً من قبل الجهة المستحوذة. وفي قوائمها المالية الموحدة، ستقوم الجهة المستحوذة باستبعاد أصلها المالي (100 ريال سعودي) مقابل القيمة العادلة للالتزام المالي للجهة المستهدفة (90 ريالاً سعودياً)، وهو الفرق الذي يمثل الخسارة للجهة المستحوذة.

تسوية علاقة موجودة من قبل - تحويلات

توضيح نتائج تطبيق الفقرتين 109-110 و"فقرات إرشادات التطبيق 98-101" من معيار المحاسبة للقطاع العام 40.

263. في 1 يناير 20×7، تقوم الجهة المستحوذة بالاستحواذ على الجهة المستهدفة. وفي وقت سابق، في 1 أكتوبر 20×6، قدمت الشركة المستحوذة للشركة المستهدفة منحة قدرها 800 ريال سعودي لاستخدامها في تقديم عدد متفق عليه من الدورات التدريبية.

264. وخضعت المنحة لشرط أن تُعاد المنحة بالتناسب مع عدد الدورات التدريبية التي لم تُنفذ. وفي تاريخ الاستحواذ، قدمت الجهة المستهدفة ربع عدد الدورات المتفق عليها، وأثبتت التزاماً قدره 600 ريال سعودي فيما يتعلق بواجب الأداء المترتب عليها، وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 23. وبناءً على الخبرة السابقة، رأت الجهة المستحوذة أنه من غير المحتمل أن تقدم الجهة المستهدفة الدورات التدريبية. ولذلك لم يكن من المحتمل أن يكون هناك تدفق للموارد للجهة المستحوذة، ولم تثبت الجهة المستحوذة الأصل المتعلق بالمنحة، ولكنها قامت بالمحاسبة عن 800 ريال سعودي بأكملها على أنها مصروفات.

265. في هذا المثال، تقوم الجهة المستحوذة باحتساب مكسب قدره 600 ريال سعودي. ويُحتسب المكسب على أنه التزام يتم تحمله والذي ألغى إثباته نظراً لعدم وجود واجب مستحق لطرف ثالث نتيجة للاستحواذ.

266. في هذا المثال، لم يُثبت أصل مقابل من قبل الجهة المستحوذة، وإذا قامت الجهة المستحوذة في وقت سابق بإثبات أصل مقابل، فإنه سيُلغى إثباته تاريخ الاستحواذ، ويُدرج المبلغ التي ألغى إثباته في احتساب المكسب أو الخسارة.

تسوية العلاقة الموجودة من قبل - عقد التوريد

توضيح نتائج تطبيق الفقرتين 109-110 و"فقرات إرشادات التطبيق 98-101" من معيار المحاسبة للقطاع العام 40.

267. تقوم الجهة المستحوذة بشراء مكونات إلكترونية من الجهة المستهدفة بموجب عقد توريد مدته خمس سنوات بأسعار ثابتة. وفي الوقت الراهن، تكون المعدلات الثابتة أعلى من المعدلات التي

أمثلة توضيحية

يمكن أن تشتري فيها الجهة المستحوذة مكونات إلكترونية ماثلة من مورد آخر. ويسمح عقد التوريد للجهة المستحوذة بإنهاء العقد قبل نهاية فترة السنوات الخمس الأولى ولكن فقط عن طريق دفع غرامة قدرها 6 ملايين ريال سعودي. وخلال آخر ثلاث سنوات متبقية بموجب عقد التوريد، تدفع الجهة المستحوذة 50 مليون ريال سعودي للاستحواذ على الجهة المستهدفة، وهي القيمة العادلة للجهة المستهدفة بناءً على ما يرغب المشاركون الآخرون في السوق في دفعه.

268. يتضمن مجموع القيمة العادلة للجهة المستهدفة مبلغ قدره 8 ملايين ريال سعودي تتعلق بالقيمة العادلة لعقد التوريد مع الجهة المستحوذة. ويمثل مبلغ الـ 8 ملايين ريال سعودي مكوناً بمبلغ 3 ملايين ريال سعودي "بسر السوق" لأن التسعير قابل للمقارنة مع تسعير معاملات السوق الحالية لنفس البنود أو ما يماثلها (جهود البيع وعلاقات العملاء وما إلى ذلك) ومكون قيمته 5 ملايين ريال سعودي للتسعير غير الموازي للجهة المستحوذة لأنها تزيد عن سعر معاملات السوق الحالية لبنود ماثلة. ولا يوجد لدى الجهة المستهدفة أصول أو التزامات أخرى قابلة للتحديد تتعلق بعقد التوريد، ولم تقم الجهة المستحوذة بإثبات أي أصول أو التزامات متعلقة بعقد التوريد قبل الاستحواذ.

269. في هذا المثال، تقوم الجهة المستحوذة باحتساب خسارة قدرها 5 ملايين ريال سعودي (مبلغ التسوية المنصوص عليه البالغ 6 ملايين ريال سعودي، أو مقدار المبلغ الذي يكون العقد به غير موازي للجهة المستحوذة، أيهما أقل) بصورة منفصلة عن الاستحواذ. ويمثل مكون العقد البالغ قيمته السوقية 3 ملايين ريال سعودي جزءاً من الشهرة.

270. بيان ما إذا قامت الجهة المستحوذة سابقاً بإثبات مبلغ في قوائمها المالية متعلق بعلاقة موجودة من قبل من شأنه أن يؤثر على المبلغ المثبت كمكسب أو خسارة للتسوية الفعلية لهذه العلاقة. لنفترض أن معايير المحاسبة للقطاع العام كانت قد تطلبت من الجهة المستحوذة أن تثبت التزاماً بمبلغ قدره 6 ملايين ريال سعودي لعقد التوريد قبل الاستحواذ. وفي تلك الحالة، تثبت الجهة المستحوذة مكسب تسوية بمبلغ 1 مليون ريال سعودي في العقد ضمن الفائض أو العجز في تاريخ الاستحواذ (خسارة مقاسة في العقد قدرها 5 ملايين ريال سعودي مطروحاً منها خسارة قدرها 6 ملايين ريال سعودي مثبتة سابقاً). وبعبارة أخرى، فقد استطاعت الجهة المستحوذة في واقع الأمر تسوية التزام مثبت قدره 6 ملايين ريال سعودي مقابل مبلغ قدره 5 ملايين ريال سعودي، نتج عنه مكسب قدره مليون ريال سعودي.

الدفعات المحتملة للعاملين في استحواد

توضيح نتائج تطبيق الفقرات 109-110 و"فقرات إرشادات التطبيق 98 و 102-103" من معيار المحاسبة للقطاع العام 40

271. عينت الجهة المستهدفة رئيساً تنفيذياً جديداً لها بموجب عقد مدته عشر سنوات. ويتطلب هذا العقد من الجهة المستهدفة دفع مبلغ 5 ملايين ريال سعودي إذا تم الاستحواذ على الجهة المستهدفة قبل انتهاء العقد. واستحوذت الجهة المستحوذة على الجهة المستهدفة بعد ثماني سنوات. وكان الرئيس التنفيذي لا يزال على رأس العمل في تاريخ الاستحواذ وسوف يحصل على دفعة إضافية بموجب العقد الحالي.

272. في هذا المثال، أبرمت الجهة المستهدفة اتفاقية عمل قبل أن تبدأ المفاوضات بشأن التجميع، وكان الغرض من هذه الاتفاقية الحصول على خدمات الرئيس التنفيذي. ومن ثم، ليس هناك دليل على أنه قد رُتب للاتفاقية أساساً لتقديم منافع للجهة المستحوذة أو الجهة الممثلة. ومن ثم، فإن الالتزام بدفع 5 ملايين ريال سعودي يُصنّف عند تطبيق طريقة الاستحواذ.

273. في ظروف أخرى، قد تبرم الجهة المستهدفة اتفاقية ماثلة مع الرئيس التنفيذي بناءً على اقتراح من الجهة المستحوذة خلال المفاوضات المتعلقة بالاستحواذ. إذا كان الأمر كذلك، فإن الغرض الأساسي من الاتفاقية قد يكون دفع تعويض إنهاء خدمة إلى الرئيس التنفيذي، وقد تفيد الاتفاقية في المقام الأول الجهة المستحوذة أو الجهة الممثلة بدلاً من الجهة المستهدفة أو أصحابها السابقين. وفي هذه الحالة، تقوم الجهة المستحوذة بالمحاسبة عن الالتزام بشأن تعويض الرئيس التنفيذي في قوائمها المالية بعد الدمج بشكل منفصل عن تطبيق طريقة الاستحواذ.

القياس اللاحق للتحويلات والقروض الميسرة والمنافع الماثلة المستلمة من قبل جهة مستحوذة أو عملية الجهة المستحوذ عليها على أساس ضوابط قد تتغير نتيجة استحواد

توضيح نتائج تطبيق الفقرات 114 و"فقرات إرشادات التطبيق 109-111" من معيار المحاسبة للقطاع العام 40

274. يوضح المثال التالي المحاسبة لللاحقة عن التحويل المستلم من قبل الجهة المستحوذة على أساس ضوابط التي قد تتغير نتيجة استحواد

275. في 1 يناير 20×6، تقدم حكومة وطنية منحة سنوية إلى تلك البلديات التي يقل فيها دخل الفرد عن الحد الأدنى. وفي 1 يونيو 20×3، تتطلب الجهة المستحوذة (بلدية) من الجهة المستهدفة (مجمع تسويق يولد إيرادات للجهة المستحوذة). وقد استلمت الجهة المستحوذة سابقاً منحة قدرها 500 ريال سعودي بناءً على إيراداتها لكل فرد.

أمثلة توضيحية

276. نتيجة لاستحواذها على الجهة المستهدفة في 1 يونيو 20×3، تزيد الإيرادات لكل فرد في الجهة المستحوذة عن الحد الأدنى الذي حددته الحكومة عند توزيع المنح.	
277. في 1 يوليو 20×3، تتطلب الحكومة الوطنية من الجهة المستحوذة تسديد نسبة (100 ريال سعودي) من المنحة المستلمة سابقاً من قبل الجهة المستحوذة. وثبتت الجهة المستحوذة التزاماً ومصروفات قدرها 100 ريال سعودي في 1 يوليو 20×3.	
متطلبات الإفصاح المتعلقة بالاستحواذات	
توضيح النتائج المترتبة على تطبيق متطلبات الإفصاح في الفقرات 119-125 من معيار المحاسبة للقطاع العام 40.	
278. يوضح المثال التالي بعض متطلبات الإفصاح المتعلقة بالاستحواذات: التي لا تستند إلى المعاملة الفعلية. ويفترض المثال أن الجهة المستحوذة هي جهة تابعة لقطاع عام تكون مسؤولة عن الرعاية الصحية في منطقتها وأن الجهة المستهدفة هي جهة مدرجة. ويعرض هذا التوضيح الإفصاحات في شكل محدد يشير إلى متطلبات الإفصاح المحددة الموضحة. وقد تعرض الحاشية الفعلية العديد من الإفصاحات الموضحة بصيغة سردية بسيطة.	
مرجع الفقرة 20 (أ) - (د)	في 30 يونيو 20×2 قامت الجهة المستحوذة بالاستحواذ على 75 في المئة من الأسهم العادية للجهة المستهدفة وقامت بالسيطرة على هذه الجهة. ويؤكد تحليل الجوهر الاقتصادي للتجميع أن المعاملة تمثل استحواذ. وتعتبر الجهة المستهدفة هي مقدم الإمدادات الطبية. ونتيجة للاستحواذ، من المتوقع أن تقدم الجهة المستحوذة رعاية صحية لموظفيها. ويتوقع أيضاً خفض التكاليف من خلال اقتصاديات الحجم.
120 (هـ)	تتكون الشهرة البالغ قدرها 2,500 ريال سعودي الناشئة عن الاستحواذ إلى حد كبير من أوجه التآزر واقتصاديات الحجم المتوقعة من تجميع عمليات الجهة المستحوذة والجهة المستهدفة.
120 (ك)	لا يُتوقع أن تكون الشهرة المثبتة قابلة للخصم لأغراض ضريبة الدخل. ويلخص الجدول التالي العوض المدفوع للشركة المستهدفة ومبالغ الأصول المقتناة والالتزامات التي تم تحملها والمثبتة في تاريخ الاستحواذ وكذلك القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ للحصص غير المسيطرة في الجهة المستهدفة.
120 (و) (1)	في 30 يونيو 20×2 العوض النقد
120 (و) (3):	ترتيب العوض المحتمل
120 (ز) (1)	
120 (و) (و)	مجموع العوض المحول
	ريال سعودي
	11,000
	<u>1,000</u>
	<u>12,000</u>

أمثلة توضيحية

1,250	التكاليف المتعلقة بالاستحواذ (المدرجة في مصروفات البيع العمومية والإدارية في قائمة الأداء المالي للجهة	120 (م)
	المستحوذة للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 20×2)	
	المبالغ المثبتة للأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها	120 (1)
3,500	الأصول المالية	
1,000	المخزون	
10,000	العقارات والآلات والمعدات	
3,300	الأصول غير الملموسة القابلة للتحديد	
(4,000)	الالتزامات المالية	
(1,000)	الالتزامات المحتملة	
12,800	مجموع صافي الأصول القابلة للتحديد	
(3,300)	الحصص غير المسيطرة في الجهة المستهدفة	
<u>2,500</u>	الشهرة	120 (ع) (1)
<u>12,000</u>		
	يتطلب ترتيب العوض المحتمل أن تقوم الجهة المستحوذة بدفع خمسة في المئة لأصحاب الجهة المستهدفة السابقين من الإيرادات الجهة X، استثمارات حقوق ملكية غير موحدة مملوكة من قبل الجهة المستهدفة، تزيد عن 7,500 ريال سعودي لسنة 20×3 بحد أقصى مبلغاً قدره 2,500 ريال سعودي (غير مخصصة).	120 (و) (3)
	إن المبلغ المحتمل غير المخصوم لجميع المدفوعات المستقبلية التي قد تطلب الجهة المستحوذة القيام بها بموجب ترتيب العوض المحتمل ما بين 0 و 2,500 ريال سعودي.	120 (ز)
		124 (ب)
	فُدرت القيمة العادلة لترتيب العوض المحتمل 1,000 ريال سعودي من خلال تطبيق طريقة الدخل. وتتضمن الافتراضات الرئيسة معدل خصم يتراوح من 20-25 في المئة وإيرادات مفترضة معدلة بالاحتمالات في الجهة X قدرها من 10,000 إلى 20,000 ريال سعودي.	
	في 31 ديسمبر 20×2، لم يتغير المبلغ المثبت لترتيب العوض المحتمل، ولا النتائج أو الافتراضات المستخدمة لوضع التقديرات.	
	تتضمن القيمة العادلة للأصول المالية المقتناة مستحقات بقيمة عادلة قدرها 2,375 ريالاً سعودياً. ويبلغ إجمالي المبلغ المستحق بموجب العقود 3,100 ريال سعودي، منها 450 ريالاً سعودياً من المتوقع أن تكون غير قابلة للتحصيل.	120 (ح)
	إن القيمة العادلة للأصول غير الملموسة القابلة للتحديد المستحوذ عليها والبالغة 3,300 ريال سعودي هي مبلغ مؤقت لحين استلام التقييمات النهائية لتلك الأصول.	124 (أ)

أمثلة توضيحية

أثبت التزام محتمل بمبلغ 1,000 ريال سعودي لمطالبات الضمان المتوقعة على المنتجات التي باعتها الجهة المستهدفة خلال السنوات الثلاث الماضية. ونتوقع أن يتم تكبد معظم هذه النفقات في نهاية عام 20×3 وأن يتم تكبد جميع هذه النفقات في نهاية عام 20×4 ويقدر المبلغ غير المخصص المحتمل لجميع المدفوعات المستقبلية التي قد تكون مطلوبة من قبل الجهة المستحوذة على أنها جزء من ترتيبات الضمان ما بين 500 ريال سعودي و1,500 ريال سعودي. وفي 31 ديسمبر 20×2، لم يحدث أي تغيير منذ 30 يونيو 20×2 في المبلغ المثبت للالتزام أو أي تغيير في مجموعة النتائج أو الافتراضات المستخدمة لوضع التقديرات.	120 (ي)
قيست القيمة العادلة للحصة غير المسيطرة في الجهة المستهدفة، جهة مدرجة، باستخدام سعر الإقفال في السوق للأسهم العادية للجهة المستهدفة في تاريخ الاستحواذ.	124 (ج) الفقرات 97 و 98 من معيار المحاسبة للقطاع العام 19
بلغت الإيرادات المدرجة في قائمة الأداء المالي الموحدة منذ 30 يونيو 20×2 التي ساهمت بها الجهة المستهدفة 4,090 ريالاً سعودياً. كما ساهمت تلك الجهة في تحقيق أرباح بلغت 1,710 ريالاً سعودية خلال الفترة نفسها.	120 (ص) (1)
لو وُجِّدَت الجهة المستهدفة من 1 يناير 20×2، فإن قائمة الأداء المالي الموحدة سيُشمل إيرادات بمبلغ 27,670 ريالاً سعودياً وأرباحاً قدرها 12,870 ريالاً سعودياً.	120 (ص) (2)

عند الأخذ بالاعتبار الإفصاحات المتعلقة بالاستحواذ، قد تجد الجهة أن من المفيد الإشارة إلى مناقشة الأهمية النسبية الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 1.