

المعيار المحاسبي الدولي رقم ٢٢

(المعدل عام ١٩٩٨)

اندماج المشروعات

تم اعتماد المعيار المحاسبي الدولي الثاني والعشرون في تشرين الثاني (نوفمبر) ١٩٨٣.

في كانون الأول (ديسمبر) ١٩٩٣ تم تعديل معيار المحاسبة الدولي الثاني والعشرون كجزء من مشروع حول "مقارنة وتحسينات البيانات المالية"، وأصبح معيار المحاسبة الدولي الثاني والعشرون "اندماج المشروعات" (المعيار المحاسبي الدولي الثاني والعشرون (المعدل عام ١٩٩٣)).

في تشرين الأول (أكتوبر) ١٩٩٦، تم تعديل الفقرتين ٣٩ (١) و ٦٩ من معيار المحاسبة الدولي الثاني والعشرون (أي الفقرتين ٣٩ (١) و ٨٥ من هذا المعيار لتكونا متفقتين مع معيار المحاسبة الدولي الثاني عشر (المعدل عام ١٩٩٦) "ضرائب الدخل" و أصبحت التعديلات نافذة المفعول للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في الأول من كانون الثاني (يناير) ١٩٩٨ أو بعد هذا التاريخ.

في تموز (يوليو) ١٩٩٨ تم تعديل فقرات متعددة من معيار المحاسبة الدولي الثاني والعشرون لتكون متفقة مع معيار المحاسبة الدولي السادس والثلاثون "انخفاض قيمة الموجودات" معيار المحاسبة الدولي السابع والثلاثون "المخصصات، المطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة" ومعيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون "الموجودات غير الملموسة" كما تم تعديل معاملة الشهرة السالبة، ويصبح المعيار المعدل (معيار المحاسبة الدولي الثاني والعشرون (المعدل عام ١٩٩٨)) نافذ المفعول للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في الأول من تموز (يوليو) ١٩٩٩ أو بعد هذا التاريخ.

في عام ١٩٩٩، عدلت الفقرة ٩٧ لتبديل الإشارات للمعيار المحاسبي الدولي العاشر "الأمر الطارئة والأحداث الواقعة بعد تاريخ الميزانية العمومية" بالإشارة إلى المعيار المحاسبي الدولي العاشر (المعدل عام ١٩٩٩) "الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية". أضيف إلى ذلك تم تعديل الفقرات ٣٠ و ٣١ (ج) لتكون متوافقة مع المعيار المحاسبي الدولي العاشر (المعدل عام ١٩٩٩). وقد أصبح النص المعدل نافذ المفعول عندما أصبح المعيار المحاسبي الدولي العاشر (المعدل عام ١٩٩٩) نافذ المفعول - أي للبيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ من الأول من كانون الثاني (يناير) ٢٠٠٠ أو بعد ذلك التاريخ.

في تشرين الأول (أكتوبر) ١٩٩٨، نشر العاملون في لجنة معايير المحاسبة الدولية بشكل منفصل، أسداس للاستنتاجات لمعيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون "الموجودات غير الملموسة" ومعيار المحاسبة الدولي الثاني والعشرون (المعدل عام ١٩٩٨)، وتتوفر النسخ لدى دائرة النشر التابعة للجنة معايير المحاسبة الدولية.

واحد من تفسيرات اللجنة الدائمة للتفسيرات يتناول المعيار المحاسبي الدولي الثاني والعشرون:

§ تفسير - ٩ - اندماج المشروعات - التصنيف إما كامتلاك أو توحيد المصالح.

المحتويات

المعيار المحاسبي الدولي الثاني و العشرون (المعدل عام ١٩٩٨)

اندماج المشروعات

الهدف	رقم الفقرة
نطاق المعيار	٧-١
تعريفات	٨
طبيعة اندماج المشروعات	١٦-٩
الامتلاك (الشراء)	١٢-١٠
عكس الامتلاك	١٢
ضم المصالح	١٦-١٣
الامتلاك (الشراء)	٧٦-١٧
المحاسبة عن الامتلاك (الشراء)	١٨-١٧
تاريخ الامتلاك (الشراء)	٢٠-١٩
تكلفة الامتلاك (الشراء)	٢٥-٢١
الاعتراف بالموجودات والمطلوبات القابلة للتحديد	٣١-٢٦
توزيع تكلفة الشراء	٣٥-٣٢
المعالجة المحاسبية المفضلة	٣٣-٣٢
المعالجة البديلة المسموح بها	٣٥-٣٤
الشراء المتتابع للأسهم	٣٨-٣٦
تحديد القيم العادلة للموجودات و المطلوبات المملوكة	٤٠-٣٩
الشهرة الناتجة عن الامتلاك (الشراء)	٥٨-٤١
الاعتراف والقياس	٤٣-٤١
الإطفاء	٥٤-٤٤
إمكانية استرداد القيمة الدفترية - خسائر انخفاض القيمة	٥٨-٥٥
الشهرة السالبة الناتجة عن الامتلاك (الشراء)	٦٤-٥٩
الاعتراف والقياس	٦٣-٥٩
العرض	٦٤
تعديل ثمن الشراء المعتمد على أحداث مستقبلية	٦٧-٦٥
التغييرات اللاحقة في تكلفة الامتلاك (الشراء)	٧٠-٦٨
التحديد اللاحق أو التغييرات اللاحقة في قيم الموجودات و المطلوبات	٧٦-٧١
ضم المصالح	٨٣-٧٧
المحاسبة عن ضم المصالح	٨٣-٧٧
كافة حالات اندماج المصالح	٨٥-٨٤
ضرائب الدخل	٨٥-٨٤
الإفصاح	٩٨-٨٦
أحكام انتقالية	١٠١-٩٩
تاريخ بدء التطبيق	

المعيار المحاسبي الدولي الثاني والعشرون (المعدل عام ١٩٩٨)

اندماج المشروعات

يتكون هذا المعيار من الفقرات المكتوبة بأحرف مائلة وبلون داكن . ويجب تطبيق هذا المعيار في ضوء ما جاء من مواد وإيضاحات بباقي الفقرات كذلك في ضوء ما جاء في المقدمة الخاصة بالمعايير الدولية . ويجب ملاحظة أنه لا توجد هناك ضرورة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية على البنود قليلة الأهمية نسبياً. (راجع الفقرة ١٢ من المقدمة).

هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى توصيف المعالجة المحاسبية لمليات اندماج المشروعات و يطبق هذا المعيار في حالة قيام مشروع بشراء (دمج) مشروع آخر وكذلك في حالة ضم المصالح بين أكثر من مشروع يث يصعب تحديد المشتري، وهي حالة نادرة . وتتضمن عملية المحاسبة عن الشراء تحديد تكلفة الشراء، توزيع تكلفة الشراء على الموجودات والمطلوبات (القابلة للتحديد أو التمييز) للمشروع الذي يتم الحصول عليه (المندمج) ثم المحاسبة عن الشهرة أو الشهرة السالبة في تاريخ الشراء وما يليه . وهناك بعض العمليات المحاسبية الأخرى التي تتضمن تحديد حقوق الأقلية، المحاسبة على عمليات الامتلاك (الشراء) التي تتم خلال فترة من الزمن (التدريجية)، التغيرات اللاحقة لتكلفة الشراء أو في عملية تحديد الموجودات والمطلوبات، وأخيراً الإفصاح اللازم .

نطاق المعيار

١. يجب تطبيق هذا المعيار عند المحاسبة على اندماج المشروعات.

٢. قد يتم تنفيذ عملية الاندماج بأكثر من وسيلة وذلك راجع لأسباب قانونية أو ضريبية أو غيرها . فقد تضمن قيام أحد المشروعات بشراء حقوق ملكية مشروع آخر أو شراء صافي موجوداته. وقد تتم عملية الشراء مقابل إصدار أسهم أو دفع نقدية أو ما يعادل النقدية أو موجودات أخرى. قد تتم العملية فيما بين مساهمي المشروعات المدمجين أو بين أحد المشروعات ومساهمي المشروع الآخر . وقد تتضمن عملية الاندماج تكوين مشروع جديد له السيطرة على المشروعات التي يتم إدماجها، تحويل صافي موجودات أحد المشروعات أو أكثر إلى مشروع آخر أو تصفية مشروع أو أكثر من المشروعات المندمجة. وبغض النظر عن كيفية تنفيذ عملية الدمج ، فإن المعالجة المحاسبية ومتطلبات الإفصاح التي ينص عليها هذا المعيار تعتبر مناسبة طالما كان جوهر العملية يتماشى مع تعريف اندماج المشروعات في هذا المعيار.

٣. قد ينتج عن عملية الدمج علاقة شركة قابضة - شركة تابعة، وفي هذه الحالة تكون الشركة المشتري (الدامجة) هي الشركة القابضة وتكون الشركة المشتراة (المملوكة) هي الشركة التابعة. في هذه الحالة يجب على الشركة القابضة الالتزام بهذا المعيار

عند إعداد البيانات المالية الموحدة. تقوم الشركة القابضة عند إعداد بياناتها المالية الخاصة بإظهار حصتها في الشركة التابعة كاستثمار في شركات تابعة (راجع المعيار المحاسبي الدولي السابع والعشرون، البيانات المالية الموحدة والمحاسبة عن الاستثمارات في شركات تابعة) .

٤. قد تتم عملية الدمج عن طريق شراء صافي موجودات شركة أخرى بما في ذلك الشهرة بدلا من شراء أسهم في الشركة الأخرى. هذه الحالة لا ينتج عنها علاقة شركة قابضة - شركة تابعة. وفي مثل هذه الحالات يجب على الشركة الدامجة تطبيق هذا المعيار عند إعداد بياناتها المالية الخاصة بنفس الوقت عند إعداد بياناتها المالية الموحدة .

٥. قد يتم الاندماج عن طريق ما يسمى بالدمج القانوني، ورغم اختلاف متطلبات الاندماج القانوني من دولة إلى أخرى، إلا أنه غالبا ما يتم بين شركتين وبأحد الشكلين الآتيين :

أ- تصفية إحدى الشركتين وتحويل موجوداتها ومطلوباتها إلى الشركة الأخرى.

ب- تصفية الشركتين وتحويل كافة موجودات ومطلوبات الشركتين إلى شركة جديدة.

وهناك العديد من حالات الدمج القانوني التي تحدث كجزء من عملية إعادة التنظيم أو الهيكلة لمجموعة من الشركات ولن يتم التعرض لها في هذا المعيار لأنها مجرد عمليات تتم بين شركات تخضع لرقابة مشتركة ومع ذلك فإن أية عملية اندماج ينتج عنها دخول الشركتين كأعضاء في نفس المجموعة يجب معاملتها كعملية دمج أو ضم مصالح بالبيانات المالية طبقا لمتطلبات هذا المعيار.

٦. لا يتعامل هذا المعيار بالبيانات المالية الخاصة بالشركة الأم، فيما عدا الحالات التي تم ذكرها بالفقرة رقم ٤ ، فالبيانات المالية المنفصلة يتم إعدادها باستخدام ممارسات محاسبية مختلفة في دول مختلفة لتلبية احتياجات متنوعة.

٧. لا يتعامل هذا المعيار مع :

أ- العمليات بين منشآت تخضع لسيطرة مشتركة .

ب- الحصص في المشروعات المشتركة (راجع المعيار المحاسبي الدولي الحادي والثلاثون "التقرير المالي عن الحصص في الشركات المشتركة ")، والبيانات المالية للمشروعات المشتركة .

تعريف المصطلحات

٨. فيما يلي تعريف المصطلحات المستخدمة في هذا المعيار

اندماج الأعمال : عبارة عن عملية دمج لشركتين أو أكثر بحيث ينتج عن ذلك وحدة اقتصادية نتيجة قيام شركة بالاتحاد مع أو السيطرة على صافي موجودات وعمليات شركة أخرى.

الدمج : عبارة عن اندماج مشروعات و ذلك بقيام إحدى الشركات (الشركة الدامجة) بالحصول على حق السيطرة على صافي موجودات وعمليات شركة أخرى (شركة مدمجة) في مقابل التنازل عن موجودات أو التزام بتعهدات مالية (مطلوبات) أو إصدار أسهم .

ضم المصالح : عبارة عن عملية دمج يقوم من خلالها المساهمين في الشركات المملوكة لتمامك حق السيطرة الكاملة (أو شبه الكاملة) على صافي موجودات وعمليات تلك الشركات وذلك لتحقيق مشاركة متبادلة في المنافع والمخاطر المرتبطة بالوحدة التي تم تكوينها، وبحيث لا يمكن تحديد أي من الطرفين .

السيطرة : عبارة عن القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لمشروع ما وذلك للحصول على منافع من تلك الأنشطة .

الشركة القابضة (الأم) : عبارة عن شركة تمتلك شركة تابعة أو أكثر .

الشركة التابعة : عبارة عن شركة تسيطر عليها شركة أخرى (تعرف بالشركة القابضة).

حقوق الأقلية : عبارة عن ذلك الجزء من صافي نتائج العمليات (الربح) وصافي موجودات الشركة التابعة المتعلقة بحقوق غير مملوكة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة عن طريق المنشأة الأم.

القيمة العادلة : هي القيمة التي يمكن أن يتم على أساسها تبادل أو تسوية بين بين طرفين مطلعين و راغبين في التعامل في معاملة طرفاها متكافئان .

الموجودات النقدية : هي نقود محتفظ بها و موجودات سيتم استلامها من خلال مبالغ محددة أو قابلة للتحديد .

تاريخ الامتلاك : هو تاريخ انتقال السيطرة الفعلية على صافي موجودات وعمليات الشركة المملوكة إلى الشركة الدامجة .

طبيعة اندماج المشروعات

٩. غد المحاسبة عن اندماج الشركات، تختلف عملية الامتلاك أو الشراء اختلافا جوهريا عن عملية ضم المصالح فيجب أن ينعكس جوهر العملية في البيانات المالية¹، فلذلك، توجد طريقة محاسبية مختلفة لمعالجة كل منهما . وحتى تعكس البيانات المالية جوهر العملية فإنه يجب استخدام طرق محاسبية مختلفة في الحالتين .

التملك (الشراء)

١٠. في معظم حالات اندماج الشركات تحصل إحدى الشركات على حق السيطرة على الشركات المملوكة وعلى لك يمكن تحديد الشركة المشتري . ويفترض الحصول على حق السيطرة إذا ما تملك أحد الأطراف في عملية الاندماج أكثر من نصف الأسهم التي لها حق التصويت في الشركات الأخرى المملوكة . ويستثنى من ذلك بعض الحالات النادرة والتي يمكن فيها إثبات أن هذه الملكية لا ينتج عنها حق السيطرة . حتى عندما لا تتمكن واحدة من الشركات المندمجة حق الحصول على أكثر من نصف حقوق التصويت في الشركات الأخرى المندمجة تبقى إمكانية تحديد مشتري عندما تحصل واحدة من الشركات المندمجة نتيجة عملية الاندماج على :

- أ- السيطرة على أكثر من نصف عدد الأسهم التي لها حق التصويت بالشركات الأخرى بمقتضى اتفاق مع مستثمرين آخرين .
 - ب- القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية للشركات الأخرى بموجب قانون أو اتفاق .
 - ج- القدرة على تعيين أو فصل غالبية أعضاء مجلس الإدارة أو ما يعادل ذلك من سلطة إدارية بالشركات الأخرى .
 - د- القوة على كسب معظم أصوات أعضاء مجلس الإدارة في الاجتماعات أو ما يعادل ذلك من سلطة إدارية بالشركات الأخرى .
١١. على الرغم من أنه قد يكون من الصعب في بعض الأحيان تحديد المشتري، إلا أن هناك بعض الدلائل التي قد تساعد في تحديد ذلك، وعلى سبيل المثال:

- أ- إذا كانت القيمة العادلة لإحدى الشركات أكبر كثيرا من قيمة باقي الشركات الداخلة في اندماج، ففي مثل هذه الحالات تكون الشركة الأكبر هي الشركة المشتري .
- ب- إذا تمت عملية الاندماج عن طريق شراء الأسهم التي لها حق التصويت نقداً، فإن الشركة التي دفعت النقدية هي الشركة المشتري .

¹ انظر أيضا التفسير التاسع - اندماج المشروعات - التصنيف إما كامتلاك أو لتوحيد المصالح.

ج-

إذا أدى الاندماج إلى أن تكون لإدارة إحدى الشركات القدرة على التأثير الفعال في اختيار فريق الإدارة لباقي الشركات المملوكة. في هذه الحالة تكون تلك الشركة هي الشركة الدامجة أو المشتري.

عكس الامتلاك

١٢. في بعض الأحيان قد تقوم إحدى الشركات بشراء أسهم شركة أخرى عن طريق إصدار عدد كافيا من الأسهم التي لها حق التصويت بحيث يترتب على ذلك تحويل حق السيطرة إلى ملاك الشركة التي تم شراء أسهمها. ويطلق على هذه العملية لفظ عكس الامتلاك. وعلى الرغم من أنه من الناحية القانونية تعتبر الشركة التي قامت بإصدار الأسهم الشركة هي الأم أو الشركة المستثمرة إلا أن الشركة التي يقوم مساهموها الآن بالسيطرة الفعلية على الشركات المملوكة هي الشركة الدامجة التي لها غالبية الأصوات أو لها حق السيطرة طبقا لما جاء بالفقرة رقم ١٠. فالشركة التي قامت بإصدار الأسهم هي في الحقيقة التي تم دمجها بواسطة الشركة الأخرى. والشركة الأخيرة تعتبر هي الشركة الدامجة ويجب عليها تطبيق طريقة الشراء بالنسبة للموجودات والمطلوبات الخاصة بالشركة التي أصدرت الأسهم.

ضم المصالح

١٣. في أحوال استثنائية، قد يصعب تحديد الشركة الدامجة. فبدلا من قيام طرف واحد بالسيطرة، يقوم مساهمو الشركات المملوكة بعمل ترتيبات للمشاركة على قيد المساواة في السيطرة على كل أو معظم العمليات وصافي الموجودات بالتساوي. وبالإضافة إلى ذلك تقوم إدارات الشركات المملوكة بالمشاركة في إدارة الشركة الموحدة أو كنتيجة لذلك فإن لمساهمين جميعا يشاركون بالتساوي في المخاطر والمزايا الخاصة بتلك الشركة. ويتم المحاسبة على مثل حالات الاندماج هذه على أنها ضم للمصالح.

١٤. عادة يمكن المشاركة في المزايا والمخاطر إلا إذا حدث تبادل متساو للأسهم التي لها حق التصويت بين الشركات المملوكة. إذ يضمن هذا التبادل الحفاظ على حصص الملكية النسبية في الشركات المملوكة وبالتالي المزايا والمخاطر المرتبطة بها بالإضافة إلى الحفاظ على صلاحيات وقدرة كافة الأطراف على المشاركة في عملية اتخاذ القرارات. ومع ذلك فإنه لكي تكون عملية تبادل الأسهم متساوية في هذا الخصوص فإنه يجب ألا يكون هناك تخفيض في الحقوق المتعلقة بأسهم أحد الأطراف المملوكة والافانه يؤدي إلى إضعاف تأثير ذلك الطرف.

١٥. لتحقيق مشاركة متبادلة في المزايا والمخاطر المتعلقة بالشركة الناتجة عن الاندماج يجب:

أ- يتم تبادل ومشاركة غالبية - إن لم يكن جميع - الأسهم التي لها حق التصويت في الشركات المندمجة.

ب- عدم اختلاف القيمة العادلة لإحدى الشركات اختلافا جوهريا عن قيمة الشركة الأخرى.

ج- أن يحتفظ مساهمو كل شركة بنسبة ملكية في الأسهم التي لها حق التصويت في الشركة المتحدة تعادل نفس القيمة التي كانت لكل منهما قبل الاندماج.

١٦. تتلشى المشاركة المتبادلة بالمزايا و المخاطر للمزاةة الناتجة عن الاندماج و تتزايد احتمالات تحديد طرف ممتلك عند :

أ- حدوث انخفاض في المساواة النسبية للقيم العادلة للشركات المملكة وانخفاض نسبة الأسهم المتبادلة التي لها حق التصويت.

ب- ترتيبات مالية تؤدي إلى حصول مجموعة من المساهمين على مزايا نسبية أفضل من غيرهم. مثل هذه الترتيبات قد تبدأ قبل أو بعد الاندماج، و

ج- اعتماد حصة أحد الأطراف من أسهم الشركة المملكة على نتائج الأعمال التي كان يسيطر عليها هذا الطرف بعد الاندماج.

التملك (الشراء) المحاسبة عن الامتلاك (الشراء)

١٧. يجب المحاسبة عن اندماج المشروعات التي يتم عن طريق الامتلاك باستخدام طريقة الشراء كما هي موضحة بالفقرات من ١٩ إلى ٧٦ من هذا المعيار.

١٨. يتشابه استخدام طريقة الشراء للمحاسبة عن الامتلاك على إحدى الشركات تماما مع المعالجة المحاسبية لعمليات شراء الموجودات الأخرى. يعتبر ذلك مناسبا إذ تتضمن عملية الامتلاك تحويل موجودات، تحمل مطلوبات، أو إصدار أسهم في مقابل السيطرة على صافي موجودات وعمليات مشروع آخر. وتستخدم طريقة الشراء التكلفة كأساس لتسجيل عملية الامتلاك كما تعتمد في تحديد التكلفة على عملية التبادل المؤدية إلى الامتلاك.

تاريخ الامتلاك (الشراء)

١٩. يجب على الشركة الدامجة اعتبارا من تاريخ الاندماج أن :

أ- تضمين قائمة الدخل نتائج الأعمال المتعلقة بالمشروع الذي تمت حيازته.

ب- الإظهار بالميزانية العمومية عن موجودات ومطلوبات المشروع الذي تم امتلاكه وكذلك الشهرة أو الشهرة السالبة الناتجة عن عملية الامتلاك إن وجدت.

٢٠. تاريخ الامتلاك هو التاريخ الذي تتحول فيه السيطرة الفعلية على صافي موجودات وعمليات الشركة المملكة إلى الشركة الدامجة (المشتري) وهو تاريخ بدأ تطبيق طريقة الشراء ابتداء من ذلك التاريخ فإن البيانات المالية للشركة الدامجة يجب أن تتضمن

نتج أعمال الشركة المملوكة . وهو التاريخ الذي تنتقل فيه السيطرة عن الشركة المملوكة إلى الشركة الدامجة . ومن الناحية الفعلية فإن تاريخ الامتلاك يبدأ من التاريخ الذي يكون فيه للشركة الدامجة الصلاحية في التحكم في السياسات المالية و التشغيلية للشركة المملوكة لتحقيق منافع من أنشطة تلك الشركة . ولا يمكن اعتبار أن حق السيطرة قد انتقل إلى الشركة الدامجة إلا بعد استيفاء كافة الشروط اللازمة لحماية مصالح الأطراف ذات العلاقة . ومع ذلك فإن هذا لا يتطلب بالضرورة أن تكون العملية قد اكتملت أو انتهت من الناحية القانونية حتى يمكن اعتبار أن حق للسيطرة قد تم تحويله فعلاً . وللحكم على ما إذا كان حق السيطرة قد تم تحويله فعلاً يجب النظر إلى جوهر عملية الامتلاك وليس شكلها القانوني .

تكلفة الامتلاك (الشراء)

٢١. يجب المحاسبة على عملية الامتلاك حسب تكلفتها، والتي تتمثل في النقدية أو ما يعادلها التي يتم دفعها أو القيمة العادلة، بتاريخ التبادل، للمقابل الذي تقوم الشركة الدامجة بتقديمه مقابل الحصول على حق السيطرة على صافي موجودات الشركة الأخرى بالإضافة إلى التكاليف المباشرة المرتبطة بعملية الامتلاك.

٢٢. إذا تمت عملية الامتلاك من خلال عدة عمليات تبادل، فإن تكلفة الشراء تتمثل في مجموع تكاليف كافة تلك العمليات. وإذا تمت عملية الامتلاك على عدة مراحل فإن التمييز بين تاريخ الامتلاك وتاريخ عمليات التبادل يعطى له أهمية خاصة . فالمحاسبة عن الامتلاك تبدأ من تاريخ حدوثها، في حين تتحدد المعلومات المتعلقة بالتكلفة والقيم العادلة المستخدمة في المحاسبة في التاريخ الذي تحدث فيه كل عملية تبادل.

٢٣. تقييم الموجودات النقدية المدفوعة وكذلك المطلوبات التي تتحملها الشركة الدامجة على أساس القيمة العادلة بتاريخ عملية التبادل و عند تأجيل سداد ثمن الشراء، فإن تكلفة التملك هي القيمة الحالية لثمن الشراء ، آخذين بعين الاعتبار أية علاوة أو خصم محتمل تحملها عند السداد و ليس القيمة الاسمية للمبالغ المستحقة للسداد.

٢٤. نحدد تكلفة الشراء، يتم تقييم الأوراق المالية التي لها سوق رائجة والتي تصدرها الشركة الدامجة على أساس قيمتها العادلة والتي تتمثل في القيمة السوقية في تاريخ عملية التبادل مع اعتبار أن وجود تقلبات مستمرة أو محددة في السوق لن يجعل من القيمة السوقية مؤشراً غير موثوق به . وفي حالة عدم إمكانية الاعتماد على سعر السوق في تاريخ معين بذاته فإنه يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار تحركات الأسعار خلال فترة معقولة قبل وبعد تاريخ الإعلان عن شروط الامتلاك. وفي حالة عدم وجود أسعار معلنة أو إذا كان السوق غير موثوق به فإنه يمكن تقدير القيمة العادلة للأوراق المالية التي تصدرها الشركة الدامجة على أساس نسبة حصتها في القيمة العادلة للشركة الدامجة أو على أساس نسبة حصتها في القيمة العادلة للشركة التي تم الحصول عليها أيهما أكثر وضوحاً. ويساعد المقابل الذي يتم دفعه نقداً لمساهمي الشركة التي تم الحصول عليها (كبدل للأوراق المالية) في تحديد القيمة العادلة الإجمالية . ويجب أن تؤخذ بعين الاعتبار كافة جوانب عملية الامتلاك بما في ذلك العوامل المؤثرة في المفاوضات،

ويمكن الاسد تعانة بتقييمات خارجية مستقلة لتحديد القيمة العادلة للأوراق المالية المصدرة.

٢٥. قد تتحمل الشركة الدامجة بالإضافة إلى ثمن الشراء تكاليف مباشرة تتعلق بعملية الامتلاك مثل تكاليف إصدار وتسجيل الأسهم بالإضافة إلى أية عمولات وأتعاب محاسبين أو مستشارين قانونيين أو مثنين أو خبراء يتم تحملها في سبيل إتمام عملية الامتلاك. التكاليف الإدارية العامة بما فيها تكاليف إنشاء إدارة خاصة لعملية الامتلاك بالإضافة إلى أية تكاليف أخرى غير مرتبطة مباشرة بعملية الامتلاك فلا تدخل ضمن تكلفة الشراء ولكن يتم معالجتها كمصروف في نفس الفترة التي تحدث فيها.

الاعتراف بالموجودات و المطلوبات القابلة للتحديد

٢٦. الموجودات و المطلوبات القابلة للتحديد المعترف بها بموجب الفقرة ١٩ يجب أن تكون من الممتلكات الخاصة بالشركة المملوكة التي كانت موجودة بتاريخ الاندماج بالإضافة إلى أية مطلوبات معترف بها حسب الفقرة ٣١. ويجب الاعتراف بها بشكل منفصل من تاريخ الامتلاك فقط عندما:

أ- يكون من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية إلى المنشأة المملوكة أو أن موارد تتضمن منافع اقتصادية سوف تتدفق من المنشأة المملوكة.

ب- يتوفر مقياس موثوق به لتكلفتها أو قيمتها العادلة.

٢٧. يطلق على الموجودات و المطلوبات المعترف بها حسب الفقرة رقم ٢٦ بالموجودات و المطلوبات القابلة للتحديد. ويتأثر مبلغ الشهرة أو الشهرة السالبة الناتجة عن عملية الامتلاك مباشرة بمقدار الموجودات و المطلوبات المشتراة والتي لا تنطبق عليها تلك الشروط، ويرجع ذلك إلى أن الشهرة أو الشهرة السالبة تعرف على أنها التكلفة المتبقية من التملك بعد الاعتراف بالموجودات و المطلوبات القابلة للتحديد.

٢٨. قد تتضمن الموجودات و المطلوبات القابلة للتحديد والتي ينتقل حق السيطرة عليها إلى الشركة الدامجة بنوداً لم يسبق الاعتراف بها بالبيانات المالية للشركة المملوكة. وقد يكون ذلك راجعاً إلى عدم توافر شروط التحقق اللازمة قبل الدمج. ومن أمثلة ذلك المزايا الضريبية الناتجة عن خسائر الشركة المملوكة والتي قد يتوافر لها شروط التحقق كأصل بعد الاندماج بسبب وجود أرباح كافية خاضعة للضريبة لدى الشركة الدامجة.

٢٩. مع مراعاة الفقرة ٣١، فإنه لا يجب الاعتراف بالمطلوبات في تاريخ الامتلاك إذا نجمت من نوايا أو أفعال الشركة الدامجة، ولا يجب الاعتراف بالمطلوبات للخسائر المستقبلية أو التكاليف الأخرى التي يمكن تحملها بسبب الامتلاك سواء كانت مرتبطة بالشركة المملوكة أو الشركة المملوكة.

٣٠. المطلوبات المشار إليها بالفقرة ٢٩ ليست مطلوبات الشركة الدامجة في تاريخ الامتلاك. لذلك لا يمكن اعتبارها عند توزيع تكلفة الامتلاك. ومع هذا فإن هذا المعيار يحوي استثناء واحداً محدداً لهذا المبدأ العام. هذا الاستثناء يطبق إذا طور المشتري خططا تتعلق بالشركة التي تم شرائها، وينشأ الالتزام كنتيجة مباشرة للتملك. ونظراً لأن هذا الخطط

هي جزء لا يتجزأ من خطط المشتري فان هذا المعيار يتطلب من المنشأة الاعتراف بمخصص للتكاليف الناتجة (راجع الفقرة ٣١)، ولغرض هذا المعيار - فأن الموجودات و المطلوبات القابلة للتحديد تحتوي المخصصات المعترف بها بموجب الفقرة ٣١، وقد وضعت الفقرة ٣١ شروط صارمة وضعت لتضمن بأن الخطط كانت جزءاً من التملك وأنة خلال وقت قصير خلال الشهور الثلاثة الأولى بعد تاريخ التملك و تاريخ المصادقة على إصدار البيانات المالية، أيهما أبكر . قام المشتري بتطوير خطط بطريقة تتطلب قيام المشروع بالاعتراف بمخصص إعادة هيكلة بموجب المعيار المحاسبي الدولي السابع و الثلاثون - المخصصات، ال مطلوبات المحتملة و الموجودات المحتملة. و يتطلب هذا المعيار أيضاً أن تعكس المنشأة هذه المخصصات إذا لم يتم تنفيذ الخطة حسب الأسلوب المتوقع خلال الفترة المتوقعة (راجع الفقرة ٧٥) و الإفصاح عن المعلومات حول هذه المخصصات (راجع الفقرة ٩٢) .

٣١. في تاريخ التملك، يجب على المشتري الاعتراف بمخصصات لم تكن مطلوبة من الشركة المندمجة في ذلك الوقت إلا إذا كان المشتري قد قام ب :

أ- تطوير النواحي الرئيسية من الخطة التي تتعلق بتقليص أو إنهاء فعاليات الشركة المندمجة قبل أو بتاريخ الشراء وهذا يتعلق بما يلي:

١- تعويض المستخدمين لإنهاء فترة استخدامهم؛

٢- إغلاق مرافق للشركة المندمجة؛

٣- إيقاف خطوط إنتاج للشركة المندمجة؛

٤- إنهاء بعض العقود للشركة المندمجة التي أصبحت تشكل عبأ لأن الشركة المشترية قد قامت بإبلاغ الطرف الآخر قبل أو خلال فترة التملك أنه سيتم إنهاء العقد.

ب- من خلال الإعلان عن النواحي الرئيسية للخطة في تاريخ التملك أو قبله خلق توقعات صحيحة لدى أولئك المتأثرين بالخطة أنها ستنفذ.

ج- قد قام الممتلك بتطوير النواحي الرئيسية إلى خطة رسمية مفصلة خلال الأشهر الثلاثة الأولى من تاريخ الامتلاك وتاريخ اعتماد البيانات المالية السنوية أيهما أبكر تحدد على الأقل ما يلي:

٥- العمل أو جزء من العمل المعني؛

٦- المواقع الرئيسية المتأثرة؛

٧- موقع و مهمة والعدد التقريبي للموظفين الذين سيتم تعويضهم عن إنهاء خدماتهم؛

٨- النفقات التي ستصرف؛

٩- موعد تنفيذ الخطة .

أي مخصص معترف به بموجب هذه الفقرة يجب أن يغطي فقط تكاليف البنود المبينة في أ(١) إلى (٤) أعلاه.

توزيع تكلفة التملك

المعالجة المحاسبية المفضلة

٣٢. يجب قياس قيمة الموجودات والمطلوبات التي يتم الاعتراف بها طبقا لمقتضيات الفقرة ٢٦ على أساس مجموع كل من :

أ- القيمة العادلة - في تاريخ عملية التبادل - للموجودات والمطلوبات القابلة للتحديد وذلك في حدود حصة الشركة الدامجة نتيجة عملية التبادل، و

ب- نسبة حقوق الأقلية من المبلغ المسجل قبل التملك للموجودات والمطلوبات القابلة للتحديد للمنشأة التابعة.

ويجب المحاسبة عن أية شهرة أو شهرة سالبة بموجب ما جاء بهذا المعيار.

٣٣. يتم توزيع تكلفة الامتلاك على الموجودات والمطلوبات القابلة للتحديد والتي تم الاعتراف بها طبقا لما جاء بالفقرة ٢٦ على أساس القيمة العادلة لها في تاريخ عملية التبادل. مع ذلك فإن تكلفة الامتلاك تخص نسبة الموجودات والمطلوبات القابلة للتحديد التي تم شرائها من قبل الشركة الدامجة . وعلى ذلك فإنه في حالة عدم شراء كافة أسهم الشركة التابعة، فإنه يجب تقييم حقوق الأقلية الناتجة على أساس نصيب الأقلية في المبلغ المسجل قبل الاندماج للموجودات و المطلوبات القابلة للتحديد للشركة التابعة . وذلك راجع إلى أن نصيب الأقلية لم يكن طرفا في عملية التبادل المؤدية إلى الاندماج.

المعالجة البديلة المسموح بها

٣٤. يجب قياس قيمة الموجودات والمطلوبات القابلة للتحديد التي تم الاعتراف بها طبقا للفقرة ٢٦ على أساس القيمة العادلة في تاريخ التملك. ويجب المحاسبة على للشهرة أو الشهرة السالبة طبقا لما جاء بهذا المعيار . ويجب عرض حقوق الأقلية على أساس نصيب الأقلية في القيمة العادلة للموجودات و المطلوبات القابلة للتحديد التي تم الاعتراف بها طبقا لما جاء بالفقرة ٢٦ .

٣٥. في ظل هذه الطريقة - يتم إظهار صافي الموجودات القابلة للتحديد و التي للشركة الدامجة حق السيطرة عليها على أساس قيمتها العادلة بغض النظر عما إذا كانت الشركة دامجة قد قامت بشراء كل أو بعض رأسمال الشركة الأخرى أو قامت مباشرة بشراء الموجودات. وينتج عن ذلك أن حقوق الأقلية - إن وجدت - يتم إظهارها على أساس حصة الأقلية في القيمة العادلة لصادفي موجودات الشركة التابعة القابلة للتحديد.

المشتريات المتلاحقة للأسهم

٣٦. قد تتم عملية التملك من خلال أكثر من عملية تبادلية واحدة، فعلى سبيل المثال فقد تتم على مراحل عن طريق الشراء المتتالي للأسهم من سوق الأوراق المالية. في مثل هذه الحالات، يجب معالجة كل عملية جوهرية بمفردها وذلك لغرض تحديد القيم العادلة للموجودات والمطلوبات القابلة للتحديد وكذلك لتحديد قيمة نللة هرة أو الشهرة السالبة الناتجة عن العملية. ويذتج عن ذلك إجراء مقارنة خطوة بخطوة لتكلفة الاستتثمار والنسبة المئوية لحصة المشتري في القيمة العادلة للموجودات والمطلوبات التي يتم تملكها في كل خطوة هامة.

٣٧. عندما ما تتم عملية الشراء على مراحل متلاحقة، فإن القيم العادلة للموجودات والمطلوبات القابلة للتحديد تتباين في تاريخ كل عملية تبادل المشتريات المتلاحقة. وفي حالة ما إذا تمت إعادة تقدير كافة الموجودات والمطلوبات القابلة للتحديد الخاصة بعملية تملك في تاريخ المشتريات المتلاحقة، فإن أية تسويات تتعلق بالحصص السابقة للمشتري تعامل على أنها إعادة تقييم وتتم المحاسبة عليها على هذا الأساس.

٣٨. قبل تأهيل العملية كتملك قد تتأهل كاستتثمار في شركة زميلة يتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية طبقا للمعيار المحاسبي الدولي الثامن والعشرون "المحاسبة عن الاستتثمارات في الشركات الزميلة"، وفي هذه الحالة فإن تحديد القيم العادلة للموجودات والمطلوبات القابلة للتحديد التي تم الحصول عليها والاعتراف بالشهرة أو الشهرة السالبة تتم مبدئيا اعتبارا من تاريخ تطبيق طريقة حقوق الملكية وفي حالة ما إذا كانت عملية الاستتثمار لا تنطبق عليها في الماضي الشر روط المتعلقة بالاستتثمار في شركات زميلة فإن القيم العادلة للموجودات والمطلوبات القابلة للتحديد تحدد في تاريخ كل خطوة هامة ويتم الاعتراف بالشهرة أو الشهرة السالبة اعتبارا من تاريخ التملك.

تحديد القيم العادلة للموجودات والمطلوبات المملوكة القابلة للتحديد

٣٩. القواعد العامة لتحديد القيم العادلة للموجودات والمطلوبات المملوكة القابلة للتحديد:

أ- تقييم الاستتثمارات المالية ذات السوق الراجعة على أساس قيمتها السوقية الجارية.

ب- قيم الاستتثمارات المالية غير القابلة للتداول على أساس قيمتها المقدرة والتي تحدد في ضوء عدد من الاعتبارات مثل نسبة سلع إلى الأرباح، عوائد أرباح

الأسهم، معدل النمو المتوقع للأوراق المالية المشابهة الخاصة بمنشآت لها نفس الخصائص.

ج- يتم تقييم الذمم المدينة على أساس القيمة الحالية للمبالغ التي سيتم قبضها باستخدام أسعار الفائدة الجارية المناسبة مطروحا منها مخصصات الديون غير القابلة للتدصيل و تكاليف التدصيل إذا كان ضروريا . مع ذلك فإن عملية الخصم غير مطلوبة للذمم المدينة قصيرة الأجل عندما يكون الفرق بين القيمة الاسمية و المبلغ المخصوم للذمم المدينة غير مهم نسبيا.

د- المخزون :

١- بالنسبة للبضائع التامة والسلع بغرض البيع، تقيم على أساس سعر البيع مطروحا منه مجموع كل من (أ) تكاليف التخلص و(ب) هامش ربح معقول لجهود البيع للدامج بناء على أرباح البضاعة التامة و السلع بغرض البيع المماثلة.

٢- البضاعة تحت التشغيل : تقيم على أساس سعر بيع البضاعة التامة مطروحا منه مجموع كل من : (أ) التكلفة اللازمة للإتمام ، و(ب) تكاليف التخلص، (ج) هامش ربح معقول لجهود البيع للدامج بناء على أرباح البضاعة التامة و السلع بغرض البيع المماثلة.

٣- تقييم المواد الخام بتكاليف الاستبدال الجارية .

أ- تقييم الأراضي والمباني بمقدار قيمتها السوقية :

ب- التجهيزات والمعدات تقيم بالقيمة السوقية المحددة عادة بالتقييم، وفي حالة عدم وجود قيمة سوقية بسبب الطبيعة المتخصصة للتجهيزات والمعدات أو لأن تلك البنود نادرا ما يتم بيعها إلا كجزء من أعمال مستمرة فإنه يمكن تقدير قيمتها بالرجوع إلى مكاتب الخبرة المختصة . ويستثنى من ذلك حالة ما إذا كانت المعدات والتجهيزات جزءا من مشروع مستمر في أعماله فيتم تقييمها على أساس التكلفة الإجمالية للموجودات المستعملة المماثلة.

ج- تقييم الموجودات غير الملموسة كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون "الموجودات غير الملموسة" بمقدار القيم العادلة المحددة :

١. بالرجوع إلى سوق نشط كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون، و

٢. إذا لم يوجد سوق نشط تقيم الموجودات غير الملموسة على أساس يعكس المبلغ الذي كانت المنشأة ستدفعه على الأصل في عملية تجارية بين أطراف مطلعة و رغبة، بناء على أفضل المعلومات المتوفرة (من أجل المزيد من الإرشادات لتحديد القيمة العادلة لأصل غير ملموس ممتلك في اندماج الأعمال، انظر المعيار المحاسبي الدولي الثامن و الثلاثون).

٣. تقييم صافي موجودات و مطلوبات منافع المستخدمين لخطط المنافع المحددة بمقدار القيمة الحالية للالتزام المنافع المحددة مطروحاً منه القيمة العادلة لموجودات أي خطة، مع ذلك فإنه يتم الاعتراف بالأصل فقط إلى الحد الذي يحتمل فيه توفره للمنشأة في صورة استردادات من الخطة أو تخفيض في المساهمات المستقبلية .

٤. الموجودات و المطلوبات الضريبية تقيم على أساس مقدار المنافع الضريبية الناتجة عن خسائر الضريبة أو الضرائب الواجبة السداد في ضوء صافي الربح أو الخسارة المتوقع للوحدة الجديدة أو للمجموعة كنتيجة للاحتلاك. يتم تحديد الأصل أو الالتزام الضريبي بعد الأخذ بالاعتبار التأثير الضريبي لاعادة بيان الموجودات و المطلوبات القابلة للتحديد بقيمتها العادلة ولا يتم خصمها. تتضمن الموجودات الضريبية أي أصل ضريبي مؤجل لدمج لم يكن معترف به قبل الاندماج، ولكن كنتيجة للاندماج فإنه أصبح يحقق مقاييس الاعتراف في المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر "ضرائب الدخل" .

٥. الذمم الدائنة و أوراق الدفع، والديون طويلة الأجل، و المطلوبات، والمستحقات و المتطلبات الأخرى تقيم بالقيم الحالية للمبالغ التي ستفق لمواجهة الالتزام محسوبا على أساس معدل الفائدة الجاري المناسب، إلا أن عملية الخصم غير مطلوبة للمطلوبات قصيرة الأجل عندما يكون الفرق بين المبلغ الاسمي للالتزام و المبلغ المخصوم ليس هاماً نسبياً (مادياً) .

٦. العقود المثقلة بالالتزامات و الم طلبات الأخرى القابلة للتحديد للمنشأة المدمجة بمقدار القيم الحالية للمبالغ التي سيتم إنفاقها لمواجهة الالتزام المحدد بأسعار الفائدة الحالية المناسبة، و

٧. مخصصات لإنهاء أو تخفيض أنشطة الشركة المدمجة المعترف بها بموجب الفقرة ٣١ بمقدار مبلغ محدد بموجب المعيار المحاسبي الدولي السابع والثلاثون "المخصصات المطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة".

بعض الإرشادات المحددة أعلاه تقترض أن القيم العادلة سوف تتحدد باستخدام عملية الخصم . ولكن عندما لا تشير الإرشادات إلى عملية استخدام الخصم، فإنه من الممكن استخدام الخصم أو عدم استخدامه في تحديد القيم العادلة للموجودات و المطلوبات القابلة للتحديد.

٤٠. إذا لم يكن من الممكن قياس القيمة العادلة لأصل غير ملموس بالرجوع إلى سوق نشط (كما هو معرف في المعيار الدولي المحاسبي الثامن والثلاثون " الموجودات غير الملموسة" فإن المبلغ المعترف لذلك الأصل غير الملموس في تاريخ التملك يجب تحديده بمقدار مبلغ لا يخلق أو يزيد الشهرة السالبة التي تنشأ عند التملك (راجع الفقرة ٥٩) .

الشهرة الناتجة عن التملك

الاعتراف و القياس

٤١. يجب وصف أي زيادة في تكلفة التملك على حصة الدامج في القيمة العادلة للموجودات و المطلوبات المملوكة القابلة للتحديد في تاريخ عملية التبادل كشهرة والاعتراف بها كأصل.

٤٢. تمثل الشهرة الناشئة عن التملك دفعة من الدامج في مقابل توقع منافع اقتصادية مستقبلية .
قوتنتج تلك المنافع صافي الموجودات القابلة للتمييز المملوكة من التكافل بين أ و بسبب بعض الموجودات التي لا تنطبق عليها بمفردها الشروط اللازمة للاعتراف بها في البيانات المالية لإظهارها ضمن بنود البيانات المالية، ولكن يوجد استعداد لدى الدامج لدفع مقابل لها عند التملك.

٤٣. يجب تسجيل الشهرة بمقدار التكلفة منقوصة عن أي فاء متراكم و أية خسائر متركمة في انخفاض القيمة.

الإطفاء

٤٤. يجب إطفاء الشهرة بشكل منتظم على مدى عمرها النافع. و يجب أن تعكس فترة الإطفاء أفضل تقدير للفترة التي يتوقع خلالها أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية للشركة، وهناك افتراض واحد قابل للدحض وهو أن العمر النافع للشهرة لن يزيد عن عشرين سنة من الاعتراف الأولي.

٤٥. يجب أن يعكس أسلوب الإطفاء المستخدم النمط الذي يتوقع فيه استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية الناجمة عن الشهرة، ويجب تبني أسلوب القسط الثابت إلا في حالة وجود دليل مقنع على أن طريقة أخرى مناسبة أكثر في ظروف معينة.

٤٦. يجب الاعتراف بالإطفاء لكل فترة على أنه مصروف .

٤٧. تتناقص الشهرة مع مرور الوقت و تعكس حقيقة أن إمكانية منفعتها تنخفض، وفي بعض الحالات قد تظهر قيمة الشهرة أنها لا تنخفض بمرور الوقت، ويعود ذلك لأن إمكانية المنافع الاقتصادية التي تم شرائها أو ليا يتم استبدالها بشكل متابع بإمكانية المنافع الاقتصادية الناجمة عن التحسينات اللاحقة للشهرة. وبكلمات أخرى - الشهرة التي تم شرائها يتم استبدالها بشهرة مولدة داخليا، المعيار المحاسبي الدولي الثامن و الثلاثون - "الموجودات غير الملموسة" يمنع الاعتراف بالشهرة المولدة داخليا على أنها أصل، لذلك فإن من المناسب إطفاء الشهرة على أساس منتظم على مدى أفضل تقدير لعمرها النافع.

٤٨. الكثير من العوامل يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار عند تقدير العمر النافع للشهرة وتشمل:

أ- طبيعة وعمر العمل المملوك المنظور.

ب- الاستقرار والعمر المنظور للصناعة التي تعود الشهرة لها.

- ج- المعلومات العامة حول خصائص الشهرة في الأعمال أو الصناعات المشابهة ودورات الحياة النموذجية للأعمال المشابهة.
- د- آثار تقادم المنتج و التغيرات في الطلب و العوامل الاقتصادية الأخرى على العمل الممتلك.
- هـ- مدة الخدمة المتوقعة للموظفين الرئيسيين أو مجموعات الموظفين و ما إذا كان من الممكن إدارة العمل الممتلك من قبل فريق إداري آخر.
- و- مستوى إنفاق الصيانة أو التمويل اللازم للحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من العمل الممتلك وقدرة الشركة و نيتها للوصول إلى هذا المستوى .
- ز- الإجراءات المتوقعة من المنافسين أو المنافسين المحتملين، و
- ح- فترة السيطرة على العمل الممتلك و الأحكام القانونية أو التشريعية أو التعاقدية التي تؤثر على عمره النافع.

٤٩. نظرا لأن الشهرة تمثل من بين أشياء أخرى المنافع الاقتصادية المستقبلية الناتجة عن التكافل أو الموجودات التي لا يمكن الاعتراف بها بشكل منفصل فإنه من الصعب تقدير عمرها النافع وتصبح تقديرات عمرها النافع أقل موثوقية مع ازدياد طول عمرها النافع، والفرضية في هذا المعيار إن الشهرة ليس لها عادة عمر نافع يزيد عن عشرين سنة منذ الاعتراف الأولي.

٥٠. في حالات نادرة قد توجد أدلة مقنعة على أن العمر الإنتاجي للشهرة سيكون فترة محددة أطول من عشرين سنة، وبالرغم من أنه من الصعب إيجاد أدلة على ذلك فقد يحدث ذلك عندما تكون الشهرة متعلقة بشكل واضح بأصل قابل للتحديد أو مجموعة من الموجودات القابلة للتحديد بحيث أنه يمكن أن يتوقع بشكل معقول إنها ستنفد المنشأة الدامجة على مدى العمر النافع للأصل أو مجموعة الموجودات القابلة للتحديد، و في هذه الحالات يستبعد الافتراض أن العمر النافع للشهرة لن تزيد عن عشرين سنة، وتقوم الشركة بما يلي :

- أ. إطفاء الشهرة على مدى أفضل تقدير لعمرها الإنتاجي ؛
- ب. تقدير المبلغ القابل للاسترداد على الأقل سنويا لتحديد أية خسارة في انخفاض القيمة(راجع الفقرة ٥٦)، و
- ج. الإفصاح عن أسباب استبعاد الافتراض والعامل (العوامل) التي لعبت دورا هاما في تحديد العمر النافع للشهرة (أنظر الفقرة ٨٨ ب).
٥١. العمر النافع للشهرة محدود دائما، ويبرر عدم التأكد من تقدير العمر النافع للشهرة على أساس حريص، إلا أنه لا يبرر تقدير عمر نافع قصير بشكل غير واقعي .

٥٢. نادراً ما توجد أدلة مقنعة إن وجدت بالفعل تدعم أسلوب إطفاء للشهرة عدا عن أساس القسط الثابت وبشكل خاص إذ كان ينجم عن هذا الأسلوب الآخر مبلغ من الإطفاء المتراكم أقل مما ينجم بموجب أسلوب القسط الثابت، ويطبق أسلوب الإطفاء بشكل متناسق من فترة لأخرى ما لم يكن هنالك تغيير في نلظ الم توقع للمنافع الاقتصادية من الشهرة .

٥٣. عند المحاسبة على التملك قد تكون هنالك ظروف لا تعكس فيها شهرة التملك المنافع الاقتصادية المستقبلية التي يتوقع تدفقها إلى المنشأة الدامجة، فعلى سبيل المثال منذ التفاوض على ثمرالشراء قد يكون هناك انخفاض في التدفقات النقدية المستقبلية من صافي الموجودات المملوكة القابلة للتحديد، وفي هذه الحالة تختبر المنشأة الشهرة لانخفاض القيمة بموجب معيار المحاسبة الدولي السادس والثلاثون - انخفاض قيمة الموجودات " و تقوم بالمحاسبة على خسارة الانخفاض في القيمة تبعاً لذلك.

٥٤. يجب مراجعة فترة الإطفاء وأسلوب الإطفاء على الأقل في نهاية كل سنة مالية، وإذا كان العمر النافع المتوقع للشهرة مختلف إلى حد كبير عن التقديرات السابقة فإنه يجب تغيير فترة الإطفاء تبعاً لذلك، وإذا كان تغيير كبير في النمط المتوقع للمنافع الاقتصادية من الشهرة فإنه يجب تغيير الأسلوب لعكس النمط المتغير، وتجب محاسبة هذه التغييرات على أنها تغييرات في التقديرات المحاسبية بموجب معيار المحاسبة الدولي الثامن - " صافي ربح أو خسارة الفترة، الأخطاء الجوهرية والتغييرات في السياسات المحاسبية " وذلك بتعديل مبلغ الإطفاء للفترات الحالية والمستقبلية.

إمكانية استرداد القيمة الدفترية - خسائر انخفاض القيمة

٥٥. لتحديد ما إذا كانت الشهرة قد انخفضت قيمتها تقوم المنشأة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي السادس والثلاثون - انخفاض قيمة الموجودات، ويوضح معيار المحاسبة الدولي السادس والثلاثون كيف تراجع المنشأة القيمة الدفترية لموجوداتها وكيف تحدد المبلغ القابل للاسترداد لأصل ومدى تعترف أو تعكس خسارة انخفاض القيمة.

٥٦. بالإضافة إلى اتباع المتطلبات التي يشملها معيار المحاسبة الدولي السادس والثلاثون - " انخفاض قيمة الموجودات " يجب على المنشأة على الأقل في نهاية كل سنة مالية القيام بموجب معيار المحاسبة الدولي السادس والثلاثون بتقدير المبلغ القابل للاسترداد للشهرة الذي تم إطفائه على مدى فترة تزيد عن عشرين سنة من الاعتراف الأولي حتى ولو لم تكن هنالك دلالة على أنها انخفضت قيمتها.

٥٧. من الصعب في بعض الأحيان تحديد ما إذا كانت الشهرة قد انخفضت قيمتها، وبشكل خاص إذا كان لها عمر نافع طويل، ونتيجة لذلك يتطلب هذا المعيار كحد أدنى احتساب سنوي لقيمة الشهرة القابلة للاسترداد إذا تجاوز عمرها النافع عشرون عاماً من الاعتراف الأولى.

٥٨. ينطبق متطلب اختبار انخفاض القيمة السنوي للشهرة عندما يزيد إجمالي العمر النافع الحالي للشهرة عشرين سنة منذ الاعتراف المبدئي بها، ولذلك إذا قدر العمر النافع للشهرة على أنه أقل من عشرين سنة للاعتراف المبدئي ولكن تم لاحقاً تمديد العمر النافع ليزيد عن عشرين سنة منذ الاعتراف المبدئي بالشهرة تقوم المنشأة بأجراء اختبار انخفاض القيمة بموجب الفقرة (٥٦) - و يعطى الإفصاح المطلوب حسب الفقرة ٨٨ (ب).

الشهرة السالبة الناشئة عن التملك

الاعتراف و القياس

٥٩. يجب الاعتراف بأية زيادة في تاريخ عملية التبادل لحصة المنشأة الدامجة في القيم العادلة للموجودات و المطلوبات القابلة للتحديد التي تم امتلاكها عن تكلفة الامتلاك على أنها شهرة سالبة.

٦٠. قد يدل وجود شهرة سالبة على أن الموجودات القابلة للتحديد قد قدرت بأعلى من قيمتها، وأن المطلوبات القابلة للتحديد قد حذفت أو قدرت بأقل من قيمتها، ومن الضروري ضمان أن الحالة ليست كذلك قبل الاعتراف بالشهرة السالبة.

٦١. إلى الحد الذي تتعلق به الشهرة السالبة بتوقعات خسائر و مصروفات مستقبلية قابلة للتحديد في خطة الشركة الدامجة للامتلاك ويمكن قياسها بشكل موثوق به، ولكنها لا تمثل مطلوبات قابلة للتحديد في تاريخ التملك (راجع الفقرة ٢٦) فإنه يجب الاعتراف بذلك الجزء من الشهرة السالبة على أنه دخل فيبيان الدخل عندما يتم الاعتراف بالخسائر والمصروفات المستقبلية، وإذا لم يتم الاعتراف بهذه الخسائر و المصروفات المستقبلية القابلة للتحديد في الفترة المتوقعة فإنه يجب معاملة الشهرة السالبة بموجب الفقرة ٦٢ (أ) ، (ب).

٦٢. إلى الحد الذي لا تتعلق به الشهرة السالبة بالخسائر و المصروفات القابلة للتحديد المتوقعة التي يمكن قياسها بشكل موثوق به في تاريخ الامتلاك فإنه يجب الاعتراف بالشهرة السالبة على أنها دخل في بيان الدخل كما يلي :

أ- يجب الاعتراف بمبلغ الشهرة السالبة التي لا يزيد عن قيم الموجودات غير النقدية القابلة للتحديد المتوقعة على أنه دخل على أساس منتظم على المعدل المرجع للعمر الإنتاجي المتبقي للموجودات القابلة للتحديد المملوكة القابلة للاستهلاك / الإطفاء، و

ب- يجب الاعتراف بمبلغ الشهرة السالبة الذي يزيد عن القيم العادلة للموجودات غير النقدية القابلة للتحديد المملوكة على أنه دخل في الحال .

٦٣. إلى الحد الذي لا تتعلق به الشهرة السالبة بتوقعات الخسائر و المصروفات المستقبلية التي تم تحديدها في خطة الشركة الدامجة للتملك ويمكن قياسها بشكل موثوق به ، فإن الشهرة السالبة هي مكسب يتم الاعتراف به على خالئها عندما تستهلك المزايا الاقتصادية المضمنة في الموجودات المملوكة القابلة للتحديد و القابلة للاستهلاك / الإطفاء المملوكة، وفي حالة الموجودات النقدية يتم الاعتراف بالمكسب على أنه دخل في الحال .

العرض

٦٤. يجب عرض الشهرة السالبة على أنها خصم من موجودات الشركة الم مقدمة للتقارير في نفس التصنيف للشهرة في الميزانية العمومية.

تعديلات ثمن الشراء المعتمد على أحداث مستقبلية

٦٥. عندما تنص اتفاقية التملك على إجراء تعديل على ثمن الشراء اعتمادا على حدث مستقبلي أو أكثر، فيجب عندئذ إدخال مبلغ التعديل في تكلفتك كما في تاريخ التملك إذا كان التعديل محتملا ويمكن قياس مبلغه بصورة موثوقة.

٦٦. قد تسمح اتفاقية التملك بإجراء تعديلات على ثمن الشراء في ضوء واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية. فقد تكون التعديلات معتمدة على الحفاظ على مستوى من الدخل في فترات مستقبلية أو الحفاظ على استقرار سعر السوق للأوراق المالية المصدرة كجزء من ثمن الشراء.

٦٧. عدد المحاسبة المبدئية عن التملك، من الممكن عادة تقدير مبلغ التعديل في ثمن الشراء، حتى لو وجد البعض عدم التأكد في ذلك، دون الأضرار بإمكانية الوثوق بالمعلومات . فإذا لم تقع الأحداث المستقبلية أو دعت الحاجة لإعادة النظر في التقدير، فإنه يجري تعديل تكلفة التملك الذي ينعكس بالتبعية على الشهرة أو الشهرة السالبة حسب الحالة .

التغييرات اللاحقة في تكلفة التملك

٦٨. يجب تعديل تكلفة التملك عندما يتضح الأمر الطارئ المؤثر على ثمن الشراء بتاريخ لاحق للتملك بحيث يكون دفع المبلغ محتملا ويمكن تقديره بصورة موثوقة .

٦٩. قد تنص شروط التملك على تعديل ثمن الشراء إذا كانت نتائج عمليات الشركة المدمجة تتجاوز أو تقل عن مستوى متفق عليه بعد التملك . عندما يصبح التعديل بعد التملك أمرا محتملا و يوجد تقدير موثوق به للمبلغ، فإن الدامج يعالج الثمن الإضافي كتعديل لتكلفة التملك، و ما يتبع ذلك من تأثير على الشهرة أو الشهرة السالبة حسب الحالة .

٧٠. في بعض الظروف قد يطلب من الدامج إعطاء دفعة لاحقة للبائع كتعويض عن الانخفاض في قيمة ثمن الشراء، هذه هي الحالة عندما يضمن ملائمة سعر السوق للأوراق المالية أو سندات الدين المصدرة كضمان شراء ويكون ملزماً بإصدار أوراق مالية أو سندات دين إضافية لغرض الحفاظ على تكلفة التملك المقررة أصلاً. في هذه الحالات، لا توجد زيادة في تكلفة التملك، وبالتالي، لا تعديل على الشهرة أو الشهرة السالبة. وإنما بدلاً من ذلك، تمثل الزيادة في الأوراق المالية أو سندات الدين تخفيض في العلاوة أو زيادة في الخصم عن الإصدار الأولى.

التحديد اللاحق أو التغييرات اللاحقة في قيمة الموجودات و المطلوبات القابلة للتحديد

٧١. يجب الاعتراف لاحقاً بالموجودات والمطلوبات القابلة للتحديد التي تم امتلاكها ولكنها لا تحقق المقاييس في الفقرة ٢٦ للاعتراف المنفصل عندما تمت المحاسبة المبدئية على الامتلاك عندما تحقق المقاييس. ويجب تعديل القيم الدفترية للموجودات والمطلوبات المتملكة القابلة للتحديد عندما - لاحقاً للتملك - تتوفر أدلة إضافية تساعد في تقدير المبالغ المخصصة لهذه الموجودات، المطلوبات القابلة للتحديد عندما تمت المحاسبة الأولية على التملك. يجب أيضاً تعديل المبلغ المخصص للشهرة والشهرة السالبة عند الضرورة للحد الذي

أ- لا يزيد التعديل القيمة الدفترية للشهرة عن قيمتها القابلة للاسترداد كما هو محدد في المعيار المحاسبي الدولي السادس والثلاثون "انخفاض قيمة الموجودات".

ب- يتم به هذا التعديل في نهاية الفترة المحاسبية السنوية الأولى التي تبدأ بعد التملك (فيما عدا بالنسبة للاعتراف بالتزام قابل للتحديد حسب الفقرة ٣١ والذي ينطبق عليه الإطار الزمني في الفقرة ٣١ (ج)).

خلافاً لذلك يجب الاعتراف بالتعديلات على الموجودات و المطلوبات القابلة للتحديد على أنها دخل أو مصروف.

٧٢. في تاريخ التملك قد لا يتم الاعتراف بموجودات ومطلوبات قابلة للتحديد للشركة المدمجة بسبب عدم تلبية مقاييس الاعتراف لموجودات والمطلوبات القابلة للتحديد أو لعدم دراية الشركة الدامجة بوجودها. بالمثل، قد تحتاج القيم العادلة المخصصة في تاريخ التملك للموجودات والمطلوبات المتملكة القابلة للتحديد إلى تعديل بحالة توفرت أدلة إضافية تساعد في تقدير قيمة الموجودات والمطلوبات القابلة للتحديد في تاريخ التملك. عندما يتم الاعتراف بالموجودات أو المطلوبات القابلة للتحديد أو تعديل القيم الدفترية بعد نهاية الفترة المحاسبية السنوية الأولى (باستثناء الفترات المرحلية) التي تبدأ بعد التملك، يتم الاعتراف بالدخل أو المصروف بدلاً من تعديل الشهرة أو الشهرة السالبة. هذا الحد الزمني، بالرغم من كونه اعتباطياً في طوله، يمنع إعادة تقدير وتعديل الشهرة والشهرة السالبة إلى وقت غير محدد.

٧٣. بموجب الفقرة ٧١- يتم تعديل القيمة الدفترية للشهرة (الشهرة السالبة) إذا كان هنالك على سبيل المثال خسارة في انخفاض الـ قيمة قبل نهاية الفترة المحاسبية الأولى التي تبدأ بعد التملك لأصل متملك قابل للتحديد ولا تتعلق خسارة الانخفاض في القيمة بأحداث محددة أو تغييرات في الظروف الواقعة بعد تاريخ التملك .

٧٤. عندما يصبح معلوما لدى الشركة الدامجة، لاحقا للتملك، ولكن قبل نهاية الفترة المحاسبية السنوية الأولى التي تبدأ بعد التملك بوجود التزام بتاريخ التملك أو بوجود خسارة في انخفاض القيمة لا تتعلق بأحداث أو تغييرات محددة في الظروف الواقعة بعد تاريخ التملك فإنه لا تتم زيادة الشهرة بأكثر من قيمتها القابلة للاسترداد بموجب المعيار المحاسبي الدولي السادس والثلاثون .

٧٥. إذا تم الاعتراف بمخصصات لإنهاء أو تخفيض أنشطة الشركة المدمجة بموجب الفقرة ٣١ فإنه يجب عكس هذه المخصصات وذلك فقط إذا :

أ- لم يعد التدفق الصادر للمنافع الاقتصادية محتملا , أو

ب- لم يتم تنفيذ الخطة الرسمية المفصلة :

١- بالأسلوب المبين في الخطة الرسمية المفصلة , أو

٢- ضمن الزمن المحدد في الخطة الرسمية المفصلة .

هذا العكس يجب إظهاره على أنه تعديل للشهرة أو الشهرة السالبة (و حقوق الأقلية إذا كان ذلك مناسباً) بحيث لا يتم الاعتراف بدخل أو مصروف بالنسبة لها ويجب إطفاء المبلغ المعدل للشهرة بأثر مستقبلي على مدة عمره النافع المتبقي، كما يجب معاملة المبلغ المعدل للشهرة السالبة بموجب الفقرة ٦٢ (أ) , (ب).

٧٦. من غير الضروري إجراء تغيير لاحق فيما يتعلق بالمخصصات المعترف بها بموجب الفقرة ٣١ حيث تطلب خطة رسمية مفصلة لتحديد الإنفاق الذي سيتم القيام به، و إذا لم يتم الاتفاق في الفترة المتوقعة أو لم يعد يتوقع حدوثه فإنه من الضروري تعديل مخصص إنهاء أو تخفيض أنشطة المنشأة المدمجة، مع تعديل مقابل لمبلغ الشهرة أو الشهرة السالبة (وحصص الأقلية إذا كان ذلك مناسباً)، وإذا كان هنالك بعد ذلك أي التزام يتطلب الاعتراف به بموجب المعيار المحاسبي الدولي السابع والثلاثون - "المخصصات، المطلوبات المحتملة و الموجودات المحتملة" فإن المنشأة تعترف بمقابلة بمصروف.

ضم المصالح

المحاسبة عن ضم المصالح

٧٧. يجب المحاسبة على ع مليه المصالح باستخدام طريقة ضم المصالح كما تنص عليها الفقرات ٧٩، ٧٨، و ٨٢.

٧٨. عند تطبيق طريقة ضم المصالح يجب أن تتضمن البيانات المالية للشركات المندمجة كوحدة محاسبية واحدة بنود البيانات المالية لكل شركة من الشركات المندمجة وذلك ابتداء من السنة المالية التي حدثت فيها عملية الدمج وكذلك عن أية فترات مقارنة أخرى يتم عرض أرقامها المالية وبافتراض أن عملية الدمج قد حدثت اعتباراً من بداية أقدم تلك الفترات. ويجب عدم اعتبار البيانات المالية لأي مشروع جزءاً من عملية ضم مصالح هو طرفاً فيه إذا كان تاريخ ضم المصالح يقع بعد تاريخ احدث قائمة مركز مالي تضمنتها البيانات المالية .

٧٩. يجب تعديل حقوق الملكية بمقدار الفرق بين القيمة المسجلة للأسهم المصدرة بالإضافة إلى أية اعتبارات إضافية في صورة نقدية أو موجودات أخرى و القيمة المسجلة لرأس مال الأسهم الذي يتم الحصول عليه.

٨٠. جوهر عملية ضم المصالح أنه لم تحدث عملية دمج وأن هناك نوعاً من الاستمرار في المشاركة المتبادلة في المخاطر والمنافع التي كانت قائمة قبل الاندماج. وتأخذ طريقة ضم المصالح بهذا المفهوم تماماً عن طريق المحاسبة على المنشآت المندمجة بافتراض أن تلك الشركات كل على حدة مازالت مستمرة في أعمالها كما كان الحال من قبل وكل ما حدث أنها الآن تمتلك وتدار بشكل مشترك . وبناء على ذلك يأخذ الحد الأدنى من التعديلات عند تجميع البيانات المالية الخاصة بكل شركة .

٨١. حيث إن عملية ضم المصالح يذتج عنها وحدة مدمجة واحدة، فإنه يجب تبني مجموعة موحدة من السياسات المحاسبية من قبل تلك الوحدة . وعلى ذلك، فإن على الوحدة المندمجة أن تعترف بالموجودات والمطلوبات وحقوق الملكية للشركات المندمجة على أساس قيمها الدفترية الموجودة فعلاً بعد تعديلها فقط لمطابقة السياسات المحاسبية للمنشآت المندمجة، مع تطبيق تلك السياسات على كافة الفترات التي يتم عرضها ولا يتم الاعتراف بأية شهرة أو شهرة سالبة . وبالمثل فإنه عند إعداد البيانات المالية للوحدة المندمجة يتم استبعاد آثار كافة العمليات المتبادلة بين الشركات المندمجة سواء كانت هذه العمليات قبل أو بعد ضم المصالح.

٨٢. يجب الاعتراف بكافة النفقات المتعلقة بعملية ضم المصالح كمصروفات في الفترة التي تحدث فيها.

٨٣. تشمل النفقات التي تحدث خلال عملية توحيد المصالح على نفقات التسجيل، وتكاليف إمداد المساهمين بالمعلومات، نفقات الاستشارات ورواتب وعمولات الموظفين المشتركين في إنجاز عملية اندماج الأعمال، كما تشمل أليال تكاليف أو الخسائر التي تحدثت عند تجميع العمليات أو الأنشطة التشغيلية لشركات كانت منفصلة فيما سبق.

كافة أشكال الاندماج

الضرائب على الدخل

٨٤. ي بغض الدول قد تختلف المعالجة المحاسبية عن المعالجة الضريبية لعمليات الاندماج . وفي هذه الحالة يجب معالجة الفوق الدائمة أو الفروق الزمنية والتي تنشأ بسبب اختلاف الأسس المحاسبية عن الأسس الضريبية فيما يتعلق بالاعتراف ببنود الإيرادات والمصروفات طبقاً لما جاء بالمعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر " ضرائب الدخل " .

٨٥. إن المنفعة المحتملة من خسائر ضريبة الدخل المرحلة أو الموجودات الضريبية المؤجلة الأخرى للشركة المندمجة، والتي لم يعترف بها كأصل محدد من قبل الدامج بتاريخ التملك، قد تتحقق لاحقاً. و عندما يحدث هذا، يعترف الدامج بالمنفعة كدخل بموجب المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر " ضرائب الدخل ". أضف إلى ذلك يقوم الدامج بما يلي :

أ- تعديل إجمالي القيمة الدفترية للشهرة و الاطفاء المتراكم المتعلق الى المبالغ التي كان سيتم تسجيلها فيما لو تم الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل كأصل محدد في تاريخ اندماج الأعمال، و

ب- الاعتراف بالتخفيض في صافي القيمة الدفترية للشهرة كمصروف.

إلا أن هذا الإجراء لا ينجم عنه شهرة سالبة ولا يؤدي إلى زيادة القيمة الدفترية للشهرة السالبة .

الإفصاح

٨٦. بالنسبة لكافة أشكال الاندماج، يجب الإفصاح بالبيانات المالية الخاصة بالسنة التي حدث فيها الاندماج عما يلي :

- أ- اسم ونبذة مختصرة عن الشركات المندمجة.
- ب- طريقة المحاسبة للاندماج .
- ج- التاريخ الفعلي للاندماج للأغراض المحاسبية.
- د- أية عمليات ناتجة عن اندماج الاعمال قررت المنشأة التخلص منها .

٨٧. في حالة الاندماج الذي يعتبر تملك، يجب عمل الاتصالات الإضافية التالية الإفصاح بالبيانات المالية المتعلقة بالسنة التي حدث فيها الاندماج عما يلي :

- أ- النسبة التي تم امتلاكها من الاسهم التي لها حق التصويت.
- ب- تكلفة الشراء وبيان حق المقابل الذي تم دفعه أو المحتمل دفعه.

٨٨. بالنسبة للشهرة يجب على البيانات المالية أن تفصح عما يلي :

- أ- فترة (فترات) الإطفاء التي تم اعتمادها .
- ب- إن لم يتم إطفاء الشهرة على مدى فترة تزيد عن عشرين سنة فإنه يتم استبعاد أسباب الافتراض بأن العمر الإنتاجي للشهرة لن يزيد عن عشرين سنة ابتداء من الاعتراف المبدئي، وعند إعطاء هذه الأسباب يجب على الشركة بيان العامل (العوامل) التي لعبت دورا هاما في تحديد العمر الإنتاجي للشهرة .
- ج- إذا لم يتم إطفاء الشهرة على أساس القسط الثابت ببيان الأساس المستخدم وسبب كون هذا الأساس مناسب أكثر من أساس القسط الثابت .
- د- بند (بنود) بيان الدخل التي يدخل ضمنها إطفاء الشهرة .

هـ- مطابقة للقيمة الدفترية للشهرة في بداية و نهاية الفترة مبينة ما يلي :

١. المبلغ الإجمالي والإطفاء المتراكم (المجموع مع خسائر انخفاض القيمة المتراكمة) في بداية الفترة .
٢. أية شهرة إضافية تم الاعتراف بها خلال الفترة .

٣. أية تعديلات ناتجة من التحديد أو التغييرات اللاحقة في قيمة الموجودات و المطلوبات القابلة للتحديد .
٤. أية شهرة ألغي الاعتراف بها عند التصرف بكامل الشركة أو بجزء منها عائدة لهذه الشركة خلال الفترة .
٥. الإطفاء المعترف به خلال الفترة .
٦. خسائر انخفاض القيمة المعترف بها خلال الفترة بموجب المعيار المحاسبي الدولي السادس و الثلاثون -" انخفاض قيمة الموجودات "، (إذا وجدت).
٧. خسائر انخفاض القيمة المعكوسة خلال الفترة بموجب المعيار المحاسبي الدولي السادس و الثلاثون (إن وجدت) .
٨. التغييرات الأخرى في القيمة الدفترية خلال الفترة (إن وجدت) .
٩. المبلغ الإجمالي و الإطفاء المتراكم (المجمعة مع خسائر انخفاض القيمة المجمعة و المتراكمة) في نهاية الفترة .

المعلومات المقارنة ليست مطلوبة

٨٩. عندما تبين الشركة العامل (العوامل) التي لعبت دورا هاما في تحديد العمر الإنتاجي للشهرة المطفأة على مدى فترة تزيد عن عشرين سنة، تأخذ الشركة في الاعتبار قائمة العوامل الموجودة في الفقرة ٤٨ .
٩٠. تقوم المنشأة بالإفصاح عن المعلومات الخاصة بالشهرة التي انخفضت قيمتها بموجب المعيار المحاسبي الدولي السادس و الثلاثون بالإضافة إلى المعلومات التي تتطلبها الفقرة ٨٨ (٥) (٦) و (٧) .
٩١. بالنسبة للشهرة السالبة يجب على الشركة الإفصاح عما يلي :

- أ- إلى المدى الذي تتم فيه معاملة الشهرة السالبة بموجب الفقرة ٦١ بيان ومبلغ وتوقيت الخسائر والمصروفات المستقبلية المتوقعة.
 - ب- الفترة (الفترة) التي يتم فيها الاعتراف بالشهرة السالبة على أنها دخل .
 - ج- بند (بنود) بيان الدخل المعترف فيه بالشهرة السالبة على أنها دخل .
 - د- مطابقة للقيمة الدفترية للشهرة السالبة في بداية ونهاية الفترة مبينة ما يلي:
١. إجمالي مبلغ الشهرة السالبة والمبلغ المتراكم للشهرة السالبة المعترف بها كدخل في بداية الفترة.

٢. أية شهرة سالبة إضافية معترف بها خلال الفترة.
 ٣. أية تعديلات ناجمة من التحديد أو التغيرات اللاحقة في قيمة الموجودات والمطلوبات القابلة للتحديد.
 ٤. أية شهرة سالبة الغي الاعتراف بها عند التصرف بالمنشأة بأكملها أو بجزء منها عائد لهذه الشركة خلال الفترة.
 ٥. الشهرة السالبة المعترف بها كدخل خلال الفترة، مبيّنة بشكل منفصل الجزء من الشهرة السالبة المعترف به كدخل بموجب الفقرة ٦١ (إن وجد).
 ٦. التغيرات الأخرى في القيمة الدفترية خلال الفترة (إن وجدت).
 ٧. إجمالي مبلغ الشهرة السالبة والمبلغ المتراكم للشهرة السالبة التي تم الاعتراف بها كدخل في نهاية الفترة.
- المعلومات المقارنة ليست مطلوبة
٩٢. تنطبق متطلبات الإفصاح لمعيار المحاسبة الدولي السابع والثلاثون - المخصصات والمطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة على المخصصات المعترف بها بموجب الفقرة ٣١ لإنهاء أو تخفيض أنشطة الشركة المدمجة، ويجب معاملة هذه المخصصات كفئة منفصلة من المخصصات لغرض الإفصاح بموجب المعيار المحاسبي الدولي السابع والثلاثون، إضافة إلى ذلك يجب الإفصاح عن القيم الدفترية المجمعة لهذه المخصصات لكل عملية اندماج منفردة .
 ٩٣. إذا كانت القيم العادلة للموجودات والمطلوبات القابلة للتحديد أو ثمن الشراء في عملية تملك لا يمكن تحديدها إلا على أساس مؤقت في نهاية الفترة التي يتم فيها التملك، فإنه يجب ذكر ذلك مع بيان الأسباب. وعندما يكون هنالك تعديلات لاحقة لهذه القيم العادلة المؤقتة، فإنه يجب الإفصاح عن التعديلات و التوضيح عنها في البيانات المالية للفترة المتعلقة بها .
 ٩٤. بالنسبة لاندماج الأعمال الذي يعتبر توحيد مصالح , فإنه يجب تقديم الإفصاحات الإضافية التالية في البيانات المالية في الفترة التي يحدث فيها توحيد مصالح:
 - أ- وصف وعدد الأسهم المصدرة مع نسبة الأسهم صاحبة حق التصويت التي بادلتها كل شركة لاتمام توحيد المصالح،
 - ب- مبالغ الموجودات والمطلوبات المقدمة من قبل كل شركة، و

ج- إيرادات المبيعات، و الإيرادات التشغيلية الأخرى و البنود غير العادية و صافي ربح أو خسارة كل شركة قبل تاريخ الاندماج المشمولة في صافي الربح أو الخسارة الظاهرة في البيانات المالية المجمعة للشركة الجديدة عن الاندماج .

٩٥. إن الإفصاحات العامة المطلوبة في البيانات المالية الموحدة هي تلك المبينة في المعيار المحاسبي الدولي السابع و العشرون، "البيانات المالية الموحدة و المحاسبة عن الاستثمار في الشركات التابعة".

٩٦. بالنسبة لحالات اندماج الأعمال الحاصلة بعد تاريخ الميزانية العمومية , يجب الإفصاح عن المعلومات المطلوبة كما في الفقرات ٨٦ إلى ٩٤ , و إذا كان من غير العملي الإفصاح عن هذه المعلومات فيجب الإفصاح عن هذه الحقيقة.

٩٧. يجب الإفصاح عن حالات اندماج الأعمال الحاصلة بعد تاريخ الميزانية العمومية و قبل تاريخ الموافقة على إصدار البيانات المالية لواحدة من الشركات المندمجة، إذا ما كان من الأهمية بمكان بحيث أن عدم الإفصاح سيؤثر على قدرة مستخدمي البيانات المالية على القيام بالتقييمات و أخذ القرارات المناسبة (انظر المعيار المحاسبي الدولي العاشر، "الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية") .

٩٨. في ظروف محددة، قد يكون تأثير اندماج الأعمال السماح بإعداد البيانات المالية للشركة الموحدة بموجب فرضية الاستمرارية و هذا قد لا يكون ممكناً لواحدة أو إلى الشركتين قبل الاندماج. يمكن أن يحدث هذا على سبيل المثال عندما تندمج شركة لديها صعوبات في التدفق النقدي مع شركة لديها فائض نقدي يمكن استخدامها في الشركة المحتاجة إلى النقدية في هذه الحالة يعد الإفصاح عن هذه المعلومات في البيانات المالية للشركة التي لديها صعوبات في التدفق النقدي يعد ملائماً.

أحكام انتقالية

٩٩. في التاريخ الذي يصبح فيه هذا المعيار نافذ المفعول (أو في تاريخ تنبيهه، أيهما أبكر) يجب تطبيقه كما هو مبين في الجداول التالية، وفي جميع الحالات عدا عن تلك المبينة بالتفصيل في هذه الجداول يجب تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي إلا إذا كان من غير العملي إجراء ذلك.

١٠٠. يجب الاعتراف بأثر تبني هذا المعيار في التاريخ الذي يصبح به نافذ المفعول (أو أبكر من ذلك) بموجب المعيار الدولي الثامن - "صافي ربح أو خسارة الفترة، الأخطاء الجوهرية و التغييرات الرئيسية في السياسات المحاسبية"، أي كتعديل أما للرصيد الافتتاحي للأرباح غير الموزعة لأبكر فترة معروضة (المعاملة الأساسية في المعيار المحاسبي الدولي الثامن) أو لصافي الربح أو الخسارة للفترة الحالية (المعاملة البديلة المسموح بها بموجب المعيار المحاسبي الدولي الثامن).

١٠١. يجب على الشركة في أول بيانات مالية سنوية صادرة بموجب هذا المعيار الإفصاح عن الأحكام الانتقالية المعتمدة حيث تسمح الأحكام الانتقالية بموجب هذا المعيار بإجراء اختيار.

أحكام انتقالية - إعادة بيان الشهرة و الشهرة السالبة	
المتطلبات	الظروف
١ - اندماج الأعمال التي كانت امتلاكاً و ظهرت في البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ قبل الأول من كانون الثاني (يناير) ١٩٩٥ .	
أ - تم شطب الشهرة (الشهرة السالبة) مقابل الاحتياطات .	يشجع هذا المعيار على إعادة بيان الشهرة (الشهرة السالبة) ، إلا أنها ليست مطلوبة ، و إذا تم إعادة بيان الشهرة (الشهرة السالبة) : أعد بيان الشهرة و الشهرة السالبة لكافة عمليات الامتلاك قبل الأول من كانون الثاني (يناير) ١٩٩٥ ؛ ٢ - حدد المبلغ المخصص للشهرة (الشهرة السالبة) في تاريخ الامتلاك بموجب الفقرة ٤١ (٥٩) من هذا المعيار و الاعتراف بالشهرة (الشهرة السالبة) تبعاً لذلك؛ و ٣ - حدد الإطفاء المتراكم للشهرة (المبلغ المتراكم للشهرة السالبة معترف به بشكل) منذ تاريخ الامتلاك بموجب الفقرات من ٤٤ - ٥٤ (٦١ - ٦٣) من هذا المعيار واعترف به تبعاً لذلك.

أحكام انتقالية - إعادة بيان الشهرة و الشهرة السالبة (تابع)	
المتطلبات	الظروف
٢- اندماج الأعمال التي كانت امتلاكاً و ظهرت في البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ قبل الأول من كانون الثاني (يناير) ١٩٩٥ (تابع).	
ب- تم الاعتراف بالشهرة (الشهرة السالبة) مبدئياً كأصل (دخل مؤجل) ولكن ليس بمقدار المبلغ الذي كان سيخصص بموجب الفقرة ٤١(٥٩) من هذا المعيار.	ي شجع هذا المعيار على إعادة بيان الشهرة (الشهرة السالبة)، إلا أنها ليست مطلوبة. إذا تم إعادة بيان الشهرة (الشهرة السالبة) يجب تطبيق المتطلبات بموجب البند ١ (أ) من الظروف أعلاه.
	إذا لم يتم إعادة بيان الشهرة (الشهرة السالبة) يعتبر المبلغ المخصص للشهرة (الشهرة السالبة) في تاريخ الامتلاك أنه تم تحديده بشكل مناسب، و فيما يتعلق بإطفاء الشهرة (الاعتراف بالشهرة السالبة كدخل) انظر البند الثالث و الرابع الظروف أدناه .

أحكام انتقالية - إعادة بيان الشهرة و الشهرة السالبة (تابع)	
الظروف	المتطلبات
١ - اندماج الأعمال التي كانت امتلاكاً و ظهرت في البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في الأول من كانون الثاني (يناير) ١٩٩٥ أو بعد هذا التاريخ , و لكن قبل أن يصبح هذا المعيار نافذ المفعول (أو قبل تاريخ تبني هذا المعيار إذا كان ذلك أبكر) .	
أ - في تاريخ الامتلاك زادت تكلفة الامتلاك عن حصة الشركة الدامجة في القيمة العادلة للموجودات و المطلوبات القابلة للتحديد .	
إذا تم الاعتراف بالشهرة على أنها أصل و تم تحديد المبلغ المخصص لها في تاريخ الامتلاك بموجب الفقرة ٤١ من هذا المعيار , انظر الأحكام الانتقالية للإطفاء بموجب البند الثالث و الرابع الظروف أدناه.	
و إلا :	
١- حدد المبلغ الذي كان سيخصص للشهرة في تاريخ الامتلاك بموجب الفقرة ٤١ من هذا المعيار و اعترف بالشهرة تبعاً لذلك ؛	
٢- حدد الإطفاء المتراكم للشهرة الذي كان سيتم الاعتراف به بموجب المعيار المحاسبي الدولي الثاني والعشرين (المعدل في عام ١٩٩٣) واعترف به تبعاً لذلك (ينطبق الحد البالغ عشرين سنة في معيار المحاسبة الدولي الثاني والعشرين (المعدل في عام ١٩٩٣)).	
٢ - أطفئ أي قيمة دفترية متبقية للشهرة على مدى عمرها الإنتاجي المتبقى المحدد بموجب هذا المعيار (المعاملة كما هي في البند الرابع الظروف أدناه).	

المتطلبات	أحكام انتقالية - إعادة بيان الشهرة و الشهرة السالبة (تابع) الظروف
٣- اندماج الأعمال التي كانت امتلاكاً و ظهرت في البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ قبل الأول من كانون الثاني (يناير) ١٩٩٥ أو بعد هذا التاريخ، و لكن قبل أن يصبح هذا المعيار نافذ المفعول (أو قبل تاريخ تبني هذا المعيار إذا كان ذلك أبكر) - (تابع) .	
ب- في تاريخ الامتلاك : ١- كانت تكلفة الامتلاك أقل من حصة الشركة المملوكة في القيمة العادلة للموجودات و المطلوبات القابلة للتحديد ؛ ٢- تم تخفيض القيم العادلة للموجودات القابلة للتحديد غير النقدية المملوكة إلى أن تم إلغاء الزيادة (المعاملة الأساسية بموجب المعيار المحاسبي الدولي الثاني والعشرون (المعدل في عام ١٩٩٣)) . ٣- حدد المبلغ الذي كان سيخصص للشهرة السالبة الذي كان سيتم الاعتراف به كدخل بموجب المعيار المحاسبي الدولي الثاني والعشرون (المعدل في عام ١٩٩٣) و اعترف به تبعاً لذلك ؛ و ٤- اعترف بأي قيمة دفترية للشهرة السالبة على إنها دخل على مدى معدل العمر الإنتاجي المرجح المتبقي للموجودات غير النقدية المملوكة القابلة للتحديد والقابلة للاستهلاك / الإطفاء (المعاملة كما في الظرف ٤ أدناه) . إذا لم يتم إعادة بيان الشهرة السالبة يعتبر المبلغ المخصص للشهرة السالبة (إن وجد) في تاريخ الامتلاك أنه تم تحديده بالشكل المناسب، و فيما يتعلق بالاعتراف بالشهرة السالبة على أنها دخل، انظر البند الثالث و الرابع من الظروف أدناه .	

أحكام انتقالية - إعادة بيان الشهرة و الشهرة السالبة (تابع)	
المتطلبات	الظروف
٤ - اندماج الأعمال التي كانت امتلاكاً و ظهرت في البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ قبل الأول من كانون الثاني (يناير) ١٩٩٥ أو بعد هذا التاريخ، و لكن قبل أن يصبح هذا المعيار نافذ المفعول (أو قبل تاريخ تبني هذا المعيار إذا كان ذلك أبكر) - (تابع) .	
إذا تم الاعتراف بالشهرة السالبة وتم تحديد المبلغ المخصص لها في تاريخ الامتلاك بموجب الفقرة ٥٩ من هذا المعيار انظر الأحكام الانتقالية من أجل الاعتراف بالشهرة السالبة على أنها دخل بموجب البنود الثالث و الرابع من الظروف أدناه . ١ - حدد المبلغ الذي كان سيخصص للشهرة السالبة في تاريخ الامتلاك بموجب الفقرة ٥٩ من هذا المعيار واعترف بالشهرة السالبة تبعا لذلك . ٢ - حدد المبلغ المتراكم للشهرة السالبة الذي كان سيتم الاعتراف به على أنه دخل بموجب معيار المحاسبة الدولي الثاني والعشرون (المعدل في عام ١٩٩٣) و اعترف به تبعا لذلك ؛ و ٣ - اعترف بأي قيمة دفترية متبقية للشهرة السالبة على أنه دخل على مدى معدل العمر الإنتاجي المرجح المتبقي للموجودات غير النقدية القابلة للتحديد و القابلة للاستهلاك / الإطفاء الممتلكة (المعاملة كما هي بموجب البند الرابع من الظروف أدناه).	ج- في تاريخ الامتلاك : ١- كانت تكلفة الامتلاك أقل من حصة الشركة الدامجة في القيمة العادلة للموجودات والمطلوبات القابلة للتحديد ؛ و ٢- لم يتم تخفيض القيم العادلة للموجودات غير النقدية القابلة للتحديد المملوكة لإلغاء الزيادة (المعاملة البديلة المسموح بها بموجب معيار المحاسبة الدولي الثاني والعشرون (المعدل في عام ١٩٩٣)) .

أحكام انتقالية - إطفاء الشهرة (الاعتراف بالشهرة السالبة كدخل)	
الظروف	المتطلبات
٣- تم الاعتراف بالشهرة كأصل ولكن لم يتم إطفائها في السابق أو اعتبر مبلغ الإطفاء صفراً . تم الاعتراف بالشهرة السالبة من قبل دول كمنفذ منفصل في الميزانية العمومية ولكن لم يتم الاعتراف بها لاحقاً على أنها دخل ، أو أن مبلغ الشهرة السالبة الذي سيتم الاعتراف به كدخل اعتبر صفراً .	أعد بيان القيمة الدفترية للشهرة (الشهرة السالبة) كما لو أن إطفاء الشهرة (مبلغ الشهرة السالبة المعترف به كدخل) تم دائماً تحديده بموجب هذا المعيار (انظر الفقرات ٤٤-٥٥ (٦١-٦٣)) .

أحكام انتقالية - إطفاء الشهرة (الاعتراف بالشهرة السالبة كدخل) (تابع)	
الظروف	المتطلبات
٤- تم إطفاء الشهرة (الشهرة السالبة) سابقاً (الاعتراف بها كدخل) .	لا تقم بإعادة بيان القيمة الدفترية للشهرة (الشهرة السالبة) لأي فرق بين الإطفاء المتراكم (الشهرة السالبة المتراكمة المعترف بها كدخل) في السنوات السابقة و تلك المحسوبة بموجب هذا المعيار ، و : ١- إطفاء أي قيمة دفترية للشهرة على مدى عمرها الإنتاجي المتبقي المحدد بموجب هذا المعيار (انظر الفقرات ٤٤-٥٤)؛ و ٢- اعترف بأي قيمة دفترية للشهرة السالبة على أنها دخل على مدى معدل العمر الإنتاجي المرجح المتبقي للموجودات غير النقدية المملوكة القابلة للتحديد و القابلة للاستهلاك / الإطفاء (انظر الفقرة ٦٢ (أ)) . (أي أن أي تغيير تتم معاملته بنفس الطريقة كتغيير في التقدير المحاسبي بموجب المعيار المحاسبي الدولي الثامن " صافي الربح أو الخسارة للفترة ، الأخطاء و التغييرات في السياسات المحاسبية ") .

تاريخ التطبيق

١٠٢. يصبح هذا المعيار نافذ المفعول للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في الأول من تموز (يوليو) ١٩٩٩ أو بعد هذا التاريخ . و يشجع التطبيق الأبركر . اذا قامت الشركة بتطبيق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ قبل الأول من تموز (يوليو) ١٩٩٩ , فيجب على الشركة أن تقوم ب :

أ- الإفصاح عن هذه الحقيقة ؛ و

ب- تبني المعيار المحاسبي الدولي السادس و الثلاث - " انخفاض قيمة الموجودات " - و المعيار المحاسبي الدولي السابع و الثلاث - " المخصصات، المطلوبات المحتملة و الموجودات المحتملة " - و المعيار المحاسبي الدولي الثامن و الثلاثون - " الموجودات غير الملموسة " في نفس الوقت .

١٠٣. يلغي هذا المعيار المحاسبي الدولي الثاني والعشرون - اندماج الأعمال - الذي اعتمد في عام ١٩٩٣ .