

**معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩)
تجميع الأعمال**

معياري الحاسبة المصرى رقم (٢٩)

تجميع الأعمال

فقرات	المحتويك
١	هدف المعيار
٢	نطاق المعيار
٣	تحديد عملية تجميع الأعمال
٥٣-٤	طريقة الاقتناء
٧-٦	تحديد المنشأة المقتنية
٩-٨	تحديد تاريخ الاقتناء
٣١-١٠	الاعتراف وقياس الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات المتكبدة وأية حقوق أقلية/ حصص غير مسيطرة فى المنشأة المقتناة
١٧-١٠	مبدأ الاعتراف
١٤-١١	شروط الاعتراف
١٧-١٥	تبويب أو تخصيص أصول مقتناة قابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات المحتملة فى عملية تجميع أعمال.
٢٠-١٨	مبدأ القياس
٣١-٢١	استثناءات على مبدأ الاعتراف والقياس
٢٣-٢٢	استثناءات على مبدأ الاعتراف
٢٨-٢٤	استثناءات على مبدأ الاعتراف والقياس
٣١-٢٩	استثناءات على مبدأ القياس
٤٠-٣٢	الاعتراف وقياس الشهرة أو المكسب الناتج من عملية شراء تفاوضية
٣٦-٣٤	عملية الشراء التفاوضية
٤٠-٣٧	المقابل المادي المحول
٤٠-٣٩	المقابل المادي المحتمل
٤٤-٤١	إرشادات إضافية لتطبيق طريقة الاقتناء على أنواع معينة من تجميع الأعمال
٤٢-٤١	تجميع الأعمال الذي يتم على مراحل

المحتويك	فقرات
تجميع الأعمال الذي يتم دون تحويل مقابل مادي	٤٣-٤٤
فترة القياس	٤٥-٥٠
تحديد ما يعتبر جزءاً من معاملة تجميع الأعمال	٥١-٥٣
التكاليف المتعلقة بالافتناء	٥٣
القياس اللاحق والمعالجة المحاسبية	٥٤-٥٨
الحقوق المعاد اقتناؤها	٥٥
الالتزامات المحتملة	٥٦
الأصول التعويضية	٥٧
المقابل المادي المحتمل	٥٨
الافصاحات	٥٩-٦٣
أحكام انتقالية	٦٤-٦٦
ملحق إرشادات التطبيق	

معيار المحاسبة المصري رقم (٢٩) تجميع الأعمال

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى تحسين درجة الملاءمة والمصادقية والقدرة على مقارنة المعلومات التي تفصح عنها المنشأة في قوائمها المالية عن تجميع الأعمال وتأثيراته. ولتحقيق ذلك، يضع هذا المعيار مبادئ ومتطلبات كيفية قيام المنشأة المقتنية بما يلي:

(أ) الاعتراف والقياس في قوائمها المالية بالأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات المحتملة وأي حقوق أقلية/ حصص غير مسيطرة في المنشأة المقتناة.

و(ب) الاعتراف والقياس بالشهرة المقتناة في تجميع الأعمال أو المكسب الناتج من عملية شراء تفاوضية.

و(ج) تحديد المعلومات التي يتم الإفصاح عنها لتمكين مستخدمي القوائم المالية من تقييم طبيعة تجميع الأعمال وآثاره المالية.

نطاق المعيار

٢- يطبق هذا المعيار على المعاملة أو على أي حدث آخر ينطبق عليه تعريف تجميع الأعمال، ولا يطبق هذا المعيار على:

(أ) تأسيس مشروع مشترك.

(ب) اقتناء أصل أو مجموعة من الأصول التي لا تمثل نشاط أعمال. وفي مثل هذه الحالات على المنشأة المقتنية القيام بتحديد الأصول الفردية المقتناة والالتزامات والالتزامات المحتملة القابلة للتحديد المقتناة والاعتراف بها (ويتضمن ذلك الأصول التي ينطبق عليها تعريف وشروط الاعتراف بالأصول غير الملموسة طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) "الأصول غير الملموسة" والالتزامات والالتزامات المحتملة. ويتم توزيع تكلفة هذه المجموعة بين الأصول والالتزامات الفردية القابلة للتحديد على أساس قيمها العادلة النسبية في تاريخ الشراء، ولا ينتج عن مثل هذه المعاملة أو الحدث أي شهرة.

(ج) تجميع المنشآت أو الأعمال تحت السيطرة الواحدة Common Control (وتوفر الفقرات من "أ١" إلى "أ٤" إرشادات التطبيق في هذا الشأن).

٢- لا تنطبق متطلبات هذا المعيار على استحواد المنشأة الاستثمارية - كما عرفت في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) "القوائم المالية المجمعة" - على استثمار في منشأة تابعة يُطلب أن يُقاس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

تحديد عملية تجميع الأعمال

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

طريقة الاقتناء

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

٥- يتطلب تطبيق طريقة الاقتناء ما يلي:

(أ) تحديد المنشأة المقتنية.

و(ب) تحديد تاريخ الاقتناء.

و(ج) الاعتراف والقياس لأصول المقتناة والالتزامات والالتزامات المحتملة القابلة للتحديد واية حقوق أقلية/ أو حصص غير مسيطرة في المنشأة المقتناة.

و(د) الاعتراف بالشهرة أو المكسب الناتج من عملية شراء بسعر مخفض وقياسها.

تحديد المنشأة المقتنية

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

٧- ينبغي اتباع الإرشادات الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) في تحديد المنشأة

المقتنية - وهي المنشأة التي تملك السيطرة على المنشأة المقتناة - وإذا تم تجميع الأعمال وكان تطبيق الإرشادات الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) لا يحدد بشكل واضح أي من المنشآت محل التجميع هي المنشأة المقتنية، ينبغي أن يؤخذ في الاعتبار العوامل الواردة في الفقرات من "أ١٤" إلى "أ١٨" لتحديد المنشأة المقتنية.

تحديد تاريخ الاقتناء

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

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

الاعتراف وقياس الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات المتكبدة وأية حقوق أقلية/ حصص غير مسيطرة في المنشأة المقتناة.

مبدأ الاعتراف

١٠- ينبغي على المنشأة المقتنية في تاريخ الاقتناء الاعتراف بالأصول المقتناة القابلة للتحديد بشكل منفصل عن الشهرة وكذلك الالتزامات المتكبدة وأية حقوق لغير ذوي السيطرة في المنشأة المقتناة. ويخضع الاعتراف بالأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات المتكبدة للشروط المحددة في الفقرتين "١١" و"١٢".

شروط الاعتراف

١١- لكي تكون الأصول القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات المحتملة مؤهلة للاعتراف بها كجزء من تطبيق طريقة الاقتناء يجب أن ينطبق عليها تعريف الأصول والالتزامات الوارد بالإطار العام لإعداد وعرض القوائم المالية وذلك في تاريخ الاقتناء. على سبيل المثال، التكاليف التي تتوقع المنشأة المقتنية تكبدها لتنفيذ خطتها في الخروج من نشاط تابع للمنشأة المقتناة أو لإنهاء عمل أو إعادة هيكلة موظفين المنشأة المقتناة ولكنها غير ملزمة بتحملها في المستقبل، مثل تلك التكاليف لا تمثل التزامات في تاريخ الاقتناء. لهذا لا تقوم المنشأة المقتنية بالاعتراف بتلك التكاليف كجزء من تطبيق طريقة الاقتناء، وبدلاً من ذلك تقوم المنشأة المقتنية بالاعتراف بتلك التكاليف في القوائم المالية اللاحقة للتجميع وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية الأخرى.

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

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

١٤- تقدم الفقرات من "٣١" إلى "٤٠" إرشادات تتعلق بالاعتراف بعقود الإيجار التشغيلي والأصول غير الملموسة. وتحدد الفقرات من "٢٢" إلى "٢٨" أنواع الأصول القابلة للتحديد والالتزامات التي تشمل بنوداً يوفر لها هذا المعيار استثناءات محدودة لمبدأ وشروط الاعتراف. **تبويب الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات، والالتزامات المحتملة في تجميع الأعمال**

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

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

(أ) تبويب بعض الأصول والالتزامات المالية على أنها تقاس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر أو بالتكلفة المستهلكة، وذلك وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) "الأدوات المالية".

و(ب) تبويب أداة مشتقة كأداة تغطية للمخاطر وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦).
و(ج) تقييم إذا ما كان ينبغي فصل المشتق الضمني عن العقد الأساسي وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) (والذي يعتبرها مسألة "تبويب" وهو المصطلح المستخدم في هذا المعيار).

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

(أ) ملغاة.

و(ب) تبويب العقد كعقد تأمين وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٧) "عقود التأمين".
وعلى المنشأة المقتنية أن تصنف تلك العقود على أساس الشروط التعاقدية والعوامل الأخرى عند نشأة العقد (أو إذا تم تعديل شروط العقد بطريقة قد تغير من تبويبها في تاريخ ذلك التعديل الذي قد يكون تاريخ الاقتناء).

مبدأ القياس

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

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

(أ) القيمة العادلة

أو(ب) نسبة من القيم المعترف بها في صافي الأصول القابلة للتحديد في المنشأة المقتناة.
وتقاس كافة مكونات حقوق الأقلية/ الحصص غير المسيطرة الأخرى بقيمتها العادلة في تاريخ اقتنائها ما لم تكن هناك أسس أخرى للتقييم مطلوبة بمعايير المحاسبة المصرية.

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

استثناءات على مبدأ الاعتراف والقياس

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

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

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

استثناءات على مبدأ الاعتراف

الالتزامات المحتملة

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

(أ) التزام محتمل ينشأ عن أحداث ماضية وسوف يتم تأكيد وجوده عن طريق حدوث أو عدم حدوث حدث ما أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة التي لا تقع تحت سيطرة المنشأة بشكل كامل.

أو (ب) التزام حال ينشأ عن أحداث ماضية ولم يتم الاعتراف به لأنه:

(١) ليس من المتوقع أن تفتضي تسوية هذا الالتزام تدفقا خارجا للموارد تتضمن منافع اقتصادية.

أو (٢) لا يمكن قياس مبلغ الالتزام بطريقة يمكن الاعتماد عليها بصورة كافية.

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

استثناءات على كل من مبادئ الاعتراف والقياس

ضرائب الدخل

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

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

مزايا العاملين

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

الأصول التعويضية

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

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

استثناءات على مبدأ القياس

الحقوق المعاد اقتناؤها

٢٩- على المنشأة المقتنية قياس قيمة الحق المعاد اقتناؤه والمعترف به كأصل غير ملموس على أساس الفترة التعاقدية المتبقية من العقد المتعلق بهذا الموضوع وبغض النظر عن قيام المشاركين فى السوق بالأخذ فى الاعتبار التجديدات التعاقدية المحتملة فى تحديد قيمتها العادلة. وتقدم الفقرتان "أ٣٥" و"أ٣٦" إرشادات متعلقة بالتطبيق.

المدفوعات المبينة على الأسهم

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

الأصول المحتفظ بها لغرض البيع

٣١- على المنشأة المقتنية قياس ما تم اقتناؤه من الأصول غير المتداولة (أو المجموعة الجارية التخلص منها) والتي تم تبويبها على أنها محتفظ بها لغرض البيع فى تاريخ الاقتناء وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة" بالقيمة العادلة ناقص تكاليف البيع وفقاً للفقرات من "١٥" إلى "١٨" من ذلك المعيار.

الاعتراف وقياس الشهرة أو المكسب الناتج من عملية شراء تفاوضية.

٣٢- على المنشأة المقتنية الاعتراف بالشهرة اعتباراً من تاريخ الاقتناء ويتم قياسها على أنها

زيادة (أ) على (ب) مما يلي:

(أ) إجمالي:

(١) المقابل المادي المحول المقاس وفقاً لهذا المعيار، والذي يتطلب عامة القيمة

العادلة في تاريخ الاقتناء (راجع الفقرة "٣٧")

و(٢) مبلغ أية حقوق للحصص غير المسيطرة (حقوق أقلية) في المنشأة المقتناة

والمقاسة وفقاً لهذا المعيار

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

سابقاً في المنشأة المقتناة، وذلك في جميع الأعمال الذي يتم على مراحل

(راجع الفقرتين "٤١" و"٤٢").

(ب) صافي قيم الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات المحتملة في

تاريخ الاقتناء والتي تم قياسها وفقاً لهذا المعيار.

٣٣- في جميع الأعمال الذي تتبادل فيه المنشأتان المقتنية والمقتناة (أو مالكيها السابقين) حقوق

الملكية فقط، تكون القيمة العادلة لحقوق ملكية المنشأة المقتناة في تاريخ الاقتناء قابلة للقياس

بطريقة يعتمد عليها أكثر من القيمة العادلة لحقوق ملكية المنشأة المقتنية في تاريخ الاقتناء.

وإذا كان الأمر كذلك، على المنشأة المقتنية أن تحدد مبلغ الشهرة باستخدام القيمة العادلة

لحقوق ملكية المنشأة المقتناة في تاريخ الاقتناء بدلاً من القيمة العادلة لحقوق الملكية المحولة

في تاريخ الاقتناء. ولتحديد مبلغ الشهرة في جميع الأعمال الذي لا يتم فيه تحويل مقابل

مادي، على المنشأة المقتنية استخدام القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء لحقوق المنشأة المقتنية

في المنشأة المقتناة والقابلة للتحديد باستخدام أساليب التقييم السارية عوضاً عن القيمة العادلة

للمقابل المادي المحول في تاريخ الاقتناء (الفقرة "٣٢" (أ) (١)) وتقدم الفقرات من

"أ٤٦" إلى "أ٤٩" الإرشادات المتعلقة بالتطبيق.

عملية الشراء التفاوضية

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

٣٥- قد تحدث عملية الشراء التفاوضية، في تجميع الأعمال الذي يعد بيعا اضطراريا حيث يكون فيه البائع مكرها على القيام بالبيع. وبالرغم من ذلك قد ينتج عن استثناءات الاعتراف أو القياس لبعض البنود التي تم مناقشتها في الفقرات من "٢٢" إلى "٣١"، الاعتراف بالمكسب (أو تغيير مبلغ المكسب المعترف به) في عملية الشراء التفاوضية.

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

(أ) الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات المحتملة.

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

و(ج) حقوق ملكية المنشأة المقتنية المحفوظ بها سابقاً في المنشأة المقتناة في تجميع الأعمال الذي يتم على مراحل.

و(د) المقابل المادي المحول.

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

المقابل المادي المحول

٣٧- يتم قياس المقابل المادي المحول في تجميع الأعمال بالقيمة العادلة التي يتم حسابها على أنها مجموع القيم العادلة للأصول المحولة بمعرفة المنشأة المقتنية في تاريخ الاقتناء، والالتزامات التي تتحملها المنشأة المقتنية لمالكي المنشأة المقتناة السابقين بالإضافة إلى حقوق الملكية التي تصدرها المنشأة المقتنية. (وبالرغم من ذلك، فأى جزء من نظام مدفوعات المنشأة المقتنية على أساس الأسهم والتي تمت مبادلتها مع المكافآت التي يحتفظ بها موظفو المنشأة المقتناة والمدرجة في المقابل المادي المحول في تجميع الأعمال سوف يتم قياسه وفقاً للفقرة "٣٠"

وليس وفقاً للقيمة العادلة. وتضم الأمثلة المتعلقة بالأشكال الممكنة للمقابل المادي كلاً من النقدية وغيرها من الأصول الأخرى أو كيان تجاري أو شركات تابعة للمنشأة المقتنية، ومقابل مادي محتمل وأدوات حقوق الملكية العادية أو الممتازة والخيارات والضمانات وحقوق أعضاء المنشآت التشاركية Mutual Entity.

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

المقابل المادي المحتمل

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

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

إرشادات إضافية لتطبيق طريقة الاقتناء على أنواع معينة من تجميع الأعمال تجميع الأعمال الذي يتم على مراحل

٤١- تملك المنشأة المقتنية أحياناً السيطرة على المنشأة المقتناة التي احتفظت فيها بحقوق ملكية قبل تاريخ الاقتناء مباشرة. على سبيل المثال، تحتفظ المنشأة أ في ٣٠ يونية ٢٠١٥ نسبة ٣٥% من حقوق الأقلية/ الحصة غير المسيطرة في المنشأة ب. وفي ذلك التاريخ، تشتري المنشأة أ حقوقاً إضافية بنسبة ٤٠% في المنشأة ب مما يعطيها السيطرة على المنشأة ب. ويشير هذا المعيار إلى مثل هذه المعاملة على أنها تجميع أعمال يتم على مراحل، ويشار إليها أحياناً على أنها الاقتناء على خطوات.

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

تجميع الأعمال الذي يتم دون تحويل مقابل مادي

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

(أ) المنشأة المقتناة تعيد شراء عدد كاف من أسهمها لمستثمر حال (المنشأة المقتنية) للحصول على السيطرة.

(ب) حقوق حق الرفض للأقلية التي سابقاً حالت دون تملك المنشأة المقتنية السيطرة على المنشأة المقتناة والتي فيها تحتفظ المنشأة المقتنية بحقوق أغلبية تصويت.

(ج) أن تنفق المنشأة المقتنية والمنشأة المقتناة على دمج أعمالهما فقط من خلال عقد. ولا تحول المنشأة المقتنية مقابلاً مادياً للسيطرة على المنشأة المقتناة ولا تحتفظ بحقوق الملكية في المنشأة المقتناة سواء في تاريخ الاقتناء أو في تاريخ سابق، ومن الأمثلة على تجميع الأعمال التي تتم فقط من خلال عقد ضم كيانيين تجاريين معا من خلال ترتيب معين.

٤٤ - فى تجميع الأعمال الذى يتم فقط بعقد، على المنشأة المقتنية أن تنسب لمالكي المنشأة المقتناة مبلغ صافي أصول المنشأة المقتناة المعترف بها وفقاً لهذا المعيار، أى أن حقوق الملكية فى المنشأة المقتناة التى تحتفظ بها أطراف غير المنشأة المقتنية هي حقوق الأقلية/ الحصص غير المسيطرة فى القوائم المالية للمنشأة المقتنية بعد التجميع حتى لو نتج عن ذلك أن كافة حقوق الملكية فى المنشأة المقتناة تنسب إلى حقوق الأقلية/ الحصص غير المسيطرة.

فترة القياس

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

٤٦ - فترة القياس هي فترة ما بعد تاريخ الاقتناء والتي خلالها تقوم المنشأة المقتنية بتعديل المبالغ المؤقتة المعترف بها لغرض تجميع الأعمال. وتوفر فترة القياس وقتاً معقولاً للمنشأة المقتنية للحصول على معلومات لازمة لتحديد وقياس ما يلي اعتباراً من تاريخ الاقتناء وفقاً لمتطلبات هذا المعيار:

(أ) الأصول المقتناة القابلة للتحديد، والالتزامات والالتزامات المحتملة وأية حقوق أقلية/

حصص غير مسيطرة فى المنشأة المقتناة

و(ب) المقابل المادي المحول للمنشأة المقتناة أو أي قيمة أخرى مستخدمة فى قياس الشهرة.

و(ج) فى تجميع الأعمال الذى يتم على مراحل، حقوق الملكية المحتفظ بها مسبقاً للمنشأة المقتنية فى المنشأة المقتناة.

و(د) الشهرة الناتجة أو المكسب من عملية شراء نفاوضية.

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

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

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

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

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

تحديد ما يعتبر جزءاً من معاملة تجميع الأعمال

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

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

(أ) المعاملة التي تكون لتسوية علاقات قائمة سابقاً بين المنشأة المقتنية والمقتناة.
و (ب) معاملة دفع مستحقات للموظفين أو للمالكين السابقين للمنشأة المقتناة مقابل خدمات مستقبلية.
و (ج) معاملة استعادة المنشأة المقتناة أو أصحابها السابقين ما دفعته من تكاليف المنشأة المقتنية المرتبطة بالاقتناء.

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

التكاليف المتعلقة بالاقتناء

٥٣- التكاليف المتعلقة بالاقتناء هي التكاليف التي تتحملها المنشأة المقتنية لتنفيذ تجميع الأعمال. وتشمل تلك التكاليف رسوم البحث ورسوم الاستشارات والرسوم القانونية والمحاسبية ورسوم التقييم والرسوم المهنية الأخرى أو الرسوم الاستشارية والتكاليف الإدارية العمومية بما فيها تكاليف إنشاء إدارة داخلية للاقتناء، ورسوم تسجيل وإصدار الأوراق المالية للمديونيات وحقوق الملكية. وعلى المنشأة المقتنية ان تعالج التكاليف المرتبطة بالاقتناء كمصروفات في الفترات التي يتم فيها تحمل التكاليف واستلام الخدمات باستثناء واحد وهو أن يتم الاعتراف بتكاليف إصدار الأوراق المالية مقابل المديونية أو لحقوق الملكية. وفقاً لمعيار المحاسبة المصريين رقمى "٢٥" و"٤٧".

القياس اللاحق والمعالجة المحاسبية

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

(أ) الحقوق المعاد اقتناؤها.

و(ب) الالتزامات المحتملة المعترف بها في تاريخ الاقتناء.

و(ج) الأصول التعويضية.

و(د) المقابل المادي المحتمل.

وتقدم الفقرة "أ٦٣" الإرشادات المتعلقة بالتطبيق.

الحقوق المعاد اقتناؤها

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

الالتزامات المحتملة

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

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

و(ب) القيمة المعترف بها مبدئياً ناقصاً - عند اللزوم - الاستهلاك التراكمي المعترف به وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٨).

لا يطبق هذا المطلب على العقود التي تمت معالجتها محاسبياً وفقاً لمعيار المحاسبة المصري

رقم (٤٧).

الأصول التعويضية

٥٧- فى نهاية كل فترة مالية لاحقة لتاريخ القوائم المالية على المنشأة المقتنية قياس الأصل التعويضي الذي تم الاعتراف به فى تاريخ الاقتناء على نفس الأساس المطبق على الالتزام أو الأصل الذي تم تعويضه، مع الأخذ فى الاعتبار أية قيود تعاقدية على قيمته، وللأصل التعويضي الذي لم يتم قياسه لاحقاً بقيمته العادلة، يخضع لتقييم الإدارة لقابلية الأصل التعويضي للتحصيل. وعلى المنشأة المقتنية إلغاء الاعتراف بالأصل التعويضي فقط عندما تقوم بتحصيل الأصل أو بيعه أو فقد الحق فيه.

المقابل المادي المحتمل

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

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

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

(١) أداة مالية تعالج ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)، يتم قياسها

بالقيمة العادلة، وأي مكسب أو خسارة ناتجة يعترف بها إما فى الأرباح أو الخسائر

أو فى بنود الدخل الشامل الأخرى وفقاً للمعيار المصري رقم (٤٧).

(٢) ليس ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) يتم معالجته وفقاً لمعيار

المحاسبة المصري رقم (٢٨) أو معايير المحاسبة المصرية الأخرى الملائمة.

الإفصاحات

٥٩- على المنشأة المقتنية الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم طبيعة جميع الأعمال وأثره المالي الذي يحدث إما:
(أ) خلال الفترة المالية الحالية.

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

٦٠- لتحقيق الغرض من الفقرة "٥٩"، على المنشأة المقتنية أن تفصح عن المعلومات المحددة في الفقرات من "أ٦٤" إلى "أ٦٦".

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

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

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

الأحكام الانتقالية

٦٤- يجب تطبيق هذا المعيار المعدل بأثر مستقبلي على عمليات تجميع الأعمال التي يكون فيها تاريخ الاقتناء في أو بعد أول يوليو ٢٠١٦ .

٦٥- لا يتم تعديل الأصول والالتزامات الناشئة من عمليات تجميع الأعمال التي سبق تاريخ اقتنائها أول يوليو ٢٠١٦ .

٦٦- فيما يتعلق بعمليات تجميع الأعمال التي كان تاريخ الاقتناء فيها قبل تطبيق هذا المعيار المعدل، تطبق المنشأة المقتنية بأثر مستقبلي متطلبات الفقرة ٦٨ من معيار المحاسبة المصري رقم ٢٤ "ضرائب الدخل ويعني ذلك ألا تعدل المنشأة المقتنية محاسبة عمليات تجميع الأعمال السابقة للتغيرات التي تم الاعتراف بها سابقاً في الأصول الضريبية المعترف بها. ومع هذا، تعترف المنشأة المقتنية من تاريخ تطبيق هذا المعيار بالتغيرات في الأصول الضريبية المؤجلة المعترف بها كتعديل على الربح أو الخسارة (قائمة الدخل).

ملحق

إرشادات التطبيق

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) ويعتبر جزءاً لا يتجزأ منه.

عمليات تجميع الأعمال في المنشآت تحت السيطرة الواحدة (تطبيق الفقرة ٢ (ج) "

أت ١- لا يسري هذا المعيار على عمليات تجميع أعمال المنشآت أو أنشطة الأعمال تحت السيطرة الواحدة. وعملية تجميع الأعمال المتعلقة بمنشآت أو أنشطة أعمال تخضع لسيطرة واحدة هو عملية تجميع أعمال تخضع فيها جميع المنشآت محل التجميع أو الشركات بصفة مطلقة لسيطرة نفس الطرف أو الأطراف قبل أو بعد عملية التجميع ولا تكون هذه السيطرة مؤقتة.

أت ٢- ينظر إلى أية مجموعة من الأفراد على أنها طرف مسيطر على المنشأة عندما يكون لدى هذه المجموعة مجتمعة بموجب ترتيبات تعاقدية القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة بغرض الحصول على المنافع الاقتصادية من أنشطة المنشأة، وبالتالي لا يقع ضمن نطاق هذا المعيار التجميع الذي فيه يكون لدى نفس مجموعة الأفراد مجتمعين القدرة المطلقة بموجب ترتيبات تعاقدية على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية الخاصة بكل منشأة من المنشآت محل التجميع لغرض الحصول على منافع من أنشطتها، وعندما لا تكون هذه القدرة المطلقة الجماعية لهذه المجموعة مؤقتة.

أت ٣- من الممكن أن تخضع المنشأة لسيطرة فرد أو مجموعة من الأفراد يتصرفون مجتمعين بموجب ترتيب تعاقدى، وقد لا يخضع هذا الفرد أو هذه المجموعة من الأفراد لمتطلبات إعداد القوائم المالية بموجب معايير المحاسبة المصرية، وبالتالي ليس من الضروري أن تدرج المنشآت محل التجميع كجزء من نفس القوائم المالية المجمع الخاصة بعملية تجميع الأعمال حتى يتم اعتبارها منشآت تخضع لسيطرة واحدة.

أت ٤- لا يرتبط نطاق ومدى الحقوق غير المسيطرة في كل منشأة من المنشآت محل التجميع قبل وبعد عملية تجميع الأعمال بتحديد ما إذا كان التجميع يتضمن منشآت تخضع لسيطرة واحدة، وبالمثل فإن وجود أحد المنشآت محل التجميع كمنشأة تابعة تم استبعادها من القوائم المالية المجمع لا يرتبط بتحديد ما إذا كانت عملية التجميع تتضمن منشآت تخضع لسيطرة واحدة أم لا.

تحديد تجميع الأعمال (تطبيق الفقرة "٣")

٥- يعرف هذا المعيار تجميع الأعمال على أنه معاملة أو حدث آخر تحصل من خلاله المنشأة المقتنية على السيطرة على واحد أو أكثر من نشاط الأعمال. وقد تحصل المنشأة المقتنية على السيطرة على المنشأة المقتناة بعدة طرق، على سبيل المثال:

(أ) من خلال تحويل النقدية أو ما فى حكم النقدية أو أصول أخرى (بما فى ذلك

صافي الأصول التي تمثل أنشطة الأعمال).

أو (ب) من خلال تحمل الالتزامات.

أو (ج) من خلال إصدار حقوق ملكية.

أو (د) من خلال توفير أكثر من نوع من المقابل المادي.

أو (هـ) دون تحويل المقابل المادي بما فى ذلك عن طريق العقد فقط (راجع الفقرة "٤٣").

٦- يجوز لتجميع الأعمال أن يكون بعدة طرق لأسباب قانونية أو ضريبية أو غيره أو التي تشمل ولكنها لا تقتصر على:

(أ) أن يصبح كيان تجاري أو أكثر شركات تابعة للمنشأة المقتنية أو صافي أصول

كيان تجاري أو أكثر مدمجة قانوناً فى المنشأة المقتنية.

أو (ب) أن تنقل منشأة محل التجميع صافي أصولها، أو ينقل مالكوها حقوق ملكيتهم إلى منشأة أخرى محل التجميع أو لمالكيها.

أو (ج) أن تنقل كافة المنشآت محل التجميع صافي أصولها أو مالكوها حقوق ملكيتهم إلى منشأة حديثة التأسيس (يشار إليها أحياناً معاملة دمج أو معاملة تجميع).

أو (د) أن تمتلك مجموعة من المالكين السابقين لإحدى المنشآت محل التجميع السيطرة على المنشأة محل التجميع.

تعريف الأعمال (تطبيق الفقرة "٣")

٧- تتكون الأعمال من مدخلات وعمليات تطبق على هذه المدخلات والتي لها القدرة على تحقيق نتائج، وبالرغم من أنه عادة ما يكون لدى أنشطة الأعمال نتائج، إلا أن هذه النتائج ليست مطلوبة لمجموعة متكاملة لتؤهلها أن تصبح نشاط أعمال وتعرف العناصر الثلاثة لنشاط أعمال فى الآتي:

(أ) المدخلات: أي مورد اقتصادي يولد، أو له القدرة على توليد نتائج عندما تطبق عليه

عملية أو أكثر. ومن الأمثلة على ذلك الأصول غير المتداولة (وتشمل الأصول غير

الملموسة أو حقوق استخدام أصول غير متداولة) الملكية الفكرية والمقدرة على

استخدام المواد اللازمة أو الحقوق أو الموظفين.

(ب) العملية: أي نظام أو معيار أو بروتوكول أو ميثاق أو قاعدة تولد أو قادرة على توليد مخرجات عندما يتم تطبيقها على مدخلات. ومن الأمثلة على ذلك عمليات الإدارة الاستراتيجية والعمليات التشغيلية وعمليات إدارة الموارد. ويتم عادة توثيق هذه العمليات ولكن القوى العاملة المنظمة التي تمتلك المهارات والخبرة اللازمة وتتبع القواعد والمواثيق يمكن ان توفر العمليات اللازمة التي يمكن تطبيقها على المدخلات للحصول على مخرجات. فعمليات المحاسبة وإصدار الفواتير والأجور والأنظمة الإدارية الأخرى لا تعتبر عادة عمليات مستخدمة في الحصول على المخرجات.

(ج) المخرجات: هي نتيجة المدخلات والعمليات المطبقة على تلك المدخلات والتي تحقق أو قادرة على تحقيق عائد على شكل توزيعات أو تخفيض التكاليف أو أية منافع اقتصادية أخرى مباشرة للمستثمرين أو المالكين ولأعضاء أو المشاركين.

٨- تتطلب المجموعة المتكاملة من الأنشطة والأصول لكي يسهل إجراؤها أو إدارتها لتحقيق الأهداف المحددة توافر عنصرين هامين هما المدخلات وعمليات تطبق على تلك المدخلات ويمثلا معاً أو يمكن استخدامهما في توليد المخرجات. وبالرغم من ذلك، لا تحتاج أنشطة الأعمال إلى إدراج كافة المدخلات أو العمليات التي يستخدمها البائع في تشغيل هذا النشاط إذا كان المشاركون في السوق قادرين على اقتناء الأعمال والاستمرار في إنتاج المخرجات، وقد يكون ذلك على سبيل المثال، من خلال دمج الأعمال مع مدخلاتهم وعملياتهم الخاصة.

٩- تختلف طبيعة عناصر نشاط الأعمال باختلاف الصناعة وهيكل عمليات المنشأة (الأنشطة)، بما في ذلك مرحلة نمو المنشأة. وغالبًا ما تكون لأنشطة الأعمال القائمة عدة أنواع من المدخلات والعمليات والمخرجات، بينما غالبًا ما يكون للأنشطة الجديدة القليل من المدخلات والعمليات وأحياناً مخرج واحد فقط (منتج) وتقريباً يكون لدى كافة أنشطة الأعمال التزامات إلا أن وجود التزامات لا يعتبر شرطاً لوجود نشاط أعمال.

١٠- قد لا يكون لدى المجموعة المتكاملة من الأنشطة والأصول مخرجات في مرحلة النمو، وإن لم يكن فعلى المنشأة المقتنية أن تأخذ في الاعتبار عوامل أخرى لتحديد ما إذا كانت هذه المجموعة تمثل نشاط أعمال، وهذه العوامل تشمل - ولكنها لا تقتصر - على ما إذا كانت المجموعة:

(أ) قد بدأت التخطيط للأنشطة الرئيسية.

و (ب) لديها موظفين، وملكية فكرية ومدخلات وعمليات أخرى يمكن تطبيقها على هذه المدخلات.

و (ج) أنها تتبع تنفيذ خطة لإنتاج مخرجات.

و (د) قادرة على الوصول للعملاء الذين سيشترون المخرجات.

لا حاجة لوجود كافة تلك العوامل لمجموعة متكاملة معينة من الأنشطة والأصول في مرحلة النمو للتأهل كنشاط أعمال.

أت ١١- يتوقف تحديد ما إذا كانت مجموعة الأصول والأنشطة تمثل أعمالاً أم لا على إذا ما كانت المجموعة المتكاملة قادرة على أن تنظم أعمالاً من قبل المشاركين في السوق، وبذلك، فإن تقييم ما إذا كانت مجموعة معينة تمثل عملاً تجارياً أم لا، فإن ذلك يتعلق بإذا ما قام البائع بتشغيل المجموعة كعمل تجاري أو إذا ما استهدفت المنشأة المقتنية تشغيل المجموعة كنشاط أعمال.

أت ١٢- في غياب الدليل على ما يخالف ذلك، يتم اعتبار مجموعة الأصول والأنشطة التي تتواجد فيها الشهرة كنشاط أعمال. وبالرغم من ذلك، لا يحتاج نشاط الأعمال للشهرة.

تحديد المنشأة المقتنية (تطبيق الفقرتين "٦" و"٧")

أت ١٣- ينبغي استخدام إرشادات معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) "القوائم المالية المجمعة" في تحديد المنشأة المقتنية وهي المنشأة التي تحصل على السيطرة على المنشأة المقتناة. وإذا حدث تجميع أعمال ولم توضح إرشادات تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) أي من المنشآت محل التجميع تعتبر منشأة مقتنية، ينبغي الأخذ في الاعتبار العوامل الواردة في الفقرات من "أت ١٤" إلى "أت ١٨" لإجراء ذلك التحديد.

أت ١٤- في تجميع الأعمال الذي يتم بشكل رئيسي من خلال تحويل النقدية أو غيرها من الأصول أو من خلال تحمل الالتزامات، عادة ما تكون المنشأة المقتنية هي التي تقوم بتحويل النقدية أو غيرها من الأصول أو بتحمل الالتزامات.

أت ١٥- في تجميع الأعمال الذي يتم بشكل رئيسي من خلال مبادلة حقوق الملكية، عادة ما تكون المنشأة المقتنية هي التي تصدر حقوق ملكيتها. وبالرغم من ذلك، في بعض عمليات تجميع الأعمال والتي عادة ما تسمى "عمليات الاقتناء العكسي" تكون فيه المنشأة المصدرة هي المنشأة المقتناة. وتقدم الفقرات من "أت ١٩" إلى "أت ٢٧" الإرشادات المتعلقة

بمعالجة عمليات الاقتناء العكسي . كما ينبغي الأخذ في الاعتبار الحقائق والظروف المرتبطة بالموضوع عند تحديد المنشأة المقتنية في تجميع الأعمال الذي يتم من خلال مبادلة حقوق الملكية، وتشمل:

(أ) حقوق التصويت المعنية في المنشأة المجمع بعد تجميع الأعمال - عادة ما تكون المنشأة المقتنية هي المنشأة المجمع التي يحتفظ أو يحصل ملاكها كمجموعة على الجزء الأكبر من حقوق التصويت في المنشأة المجمع. وعند تحديد أي مجموعة من المالكين تحتفظ أو تحصل على الجزء الأكبر من حقوق التصويت، على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار وجود أي ترتيبات خاصة أو غير عادية للتصويت والخيارات والضمانات أو الأوراق المالية القابلة للتحويل.

(ب) وجود حقوق تصويت كبيرة للأقلية في المنشأة المجمع ولم يكن لدى أي مالك آخر أو مجموعة مالكين آخرين حقوق تصويت هامة - عادة ما تكون المنشأة المقتنية هي إحدى المنشآت المجمع والتي لمالكها أو لمجموعة منظمة من مالكيها أكبر حقوق تصويت للأقلية في المنشأة المجمع.

(ج) تشكيل مجلس إدارة المنشأة المجمع - عادة ما تكون المنشأة المقتنية هي إحدى المنشآت المجمع والتي يحتفظ مالكوها بالقدرة على ترشيح أو تعيين أو عزل أغلبية أعضاء مجلس الإدارة في المنشأة المجمع.

(د) تشكيل الإدارة العليا للمنشأة المجمع - عادة ما تكون المنشأة المقتنية هي إحدى المنشآت المجمع والتي تسيطر إدارتها (السابقة) على إدارة المنشأة المجمع.

(هـ) شروط مبادلة حقوق الملكية - عادة ما تكون المنشأة المقتنية هي إحدى المنشآت المجمع التي تدفع علاوة إصدار بالإضافة إلى القيمة العادلة لحقوق الملكية قبل التجميع في المنشأة أو المنشآت المجمع الأخرى.

أت ١٦ - عادة ما تكون المنشأة المقتنية هي إحدى المنشآت المجمع والتي يكون حجمها النسبي (يتم قياسه على سبيل المثال بالأصول أو الإيرادات أو الربح) أكبر بشكل ملحوظ من المنشأة أو المنشآت المجمع الأخرى.

أت ١٧ - في تجميع الأعمال الذي يضم أكثر من منشأتين عند تحديد المنشأة المقتنية، يجب الأخذ في الاعتبار - من بين أمور أخرى - أي من المنشآت محل التجميع بدأت تجميع الأعمال بالإضافة إلى الحجم النسبي للمنشآت محل التجميع.

أ١٨- ليس بالضرورة أن تكون المنشأة الجديدة التي تشكلت لإتمام تجميع الأعمال هي المنشأة المقتنية، فإذا تأسست منشأة جديدة لإصدار حقوق ملكية لإتمام تجميع الأعمال فإنه ينبغي تحديد إحدى المنشآت محل التجميع التي كانت قائمة قبل تجميع الأعمال على أنها المنشأة المقتنية من خلال تطبيق الإرشادات الواردة في الفقرات من "أ١٣" إلى "أ١٧"، وخلافاً لذلك فقد تكون المنشأة المقتنية هي المنشأة الجديدة التي تحول النقدية أو غيرها من الأصول أو تتحمل الالتزامات كمقابل مادي.

عمليات الاقتناء العكسي

أ١٩- يحدث الاقتناء العكسي عندما يتم تحديد المنشأة التي تصدر الأوراق المالية (المنشأة المقتنية قانوناً) (على أنها هي المنشأة المقتناة لأغراض محاسبية وفقاً للإرشادات المبينة في الفقرات من "أ١٣" إلى "أ١٨". ويجب أن تكون المنشأة التي يتم الحصول على حقوق ملكيتها (المنشأة المقتناة قانوناً) هي المنشأة المقتنية لأغراض محاسبية ليتم اعتبار المعاملة اقتناء عكسياً، مثلاً تحدث الاقتناءات العكسية أحياناً عندما ترغب منشأة أعمال خاصة في أن تصبح منشأة عامة لكنها لا ترغب في تسجيل أسهم ملكيتها في البورصة. لتحقيق ذلك، على المنشأة الخاصة أن ترتب لقيام منشأة عامة باقتناء حقوق ملكيتها في مقابل حقوق ملكية المنشأة العامة. في هذا المثال، تكون المنشأة العامة هي المنشأة المقتنية قانوناً لأنها أصدرت حقوق ملكية وتكون المنشأة الخاصة هي المنشأة المقتناة قانوناً لأنه تم اقتناء حقوق ملكيتها. وبالرغم من ذلك، ينتج عن تطبيق إرشادات الفقرات من "أ١٣" إلى "أ١٨" تحديد ما يلي:

- (أ) المنشأة العامة بصفقتها المنشأة المقتناة لأغراض محاسبية (المنشأة المقتناة محاسبياً).
و(ب) المنشأة الخاصة بصفقتها المنشأة المقتنية لأغراض محاسبية (المنشأة المقتنية محاسبياً).

ويجب ان ينطبق تعريف نشاط الأعمال على المنشأة المقتناة محاسبياً بمعالجة هذه العملية على أنها اقتناء عكسي، وتطبق كافة مبادئ الاعتراف والقياس في هذا المعيار، بما فيها متطلبات الاعتراف بالشهرة.

قياس المقابل المادي المحول

أت ٢٠- في الاقتناء العكسي، لا تصدر المنشأة "المقتنية محاسبيا" أي مقابل مادي للمنشأة المقتناة . وبدلاً من ذلك، عادة ما تصدر المنشأة المقتناة محاسبيا أسهم حقوق ملكيتها لمالكي المنشأة "المقتنية محاسبيا" ولذلك، فالقيمة العادلة في تاريخ الاقتناء للمقابل المادي الذي تحوله المنشأة "المقتنية محاسبيا" مقابل حقوقها في المنشأة "المقتناة محاسبيا" تكون مبنية على أساس حصص حقوق الملكية التي كانت المنشأة التابعة قانوناً ستقوم بإصدارها لإعطائها لمالكي المنشأة الأم قانوناً بنفس نسبة حقوق الملكية في المنشأة المجمعة الناتجة عن الاقتناء العكسي. ويمكن استخدام القيمة العادلة لحصص حقوق الملكية التي احتسبت بتلك الطريقة، على أنها القيمة العادلة للمقابل المادي المحول في مقابل المنشأة المقتناة.

إعداد وعرض القوائم المالية المجمعة

أت ٢١- يتم إصدار القوائم المالية المجمعة بعد الاقتناء العكسي باسم المنشأة "الأم قانوناً" (المنشأة المقتناة محاسبياً) على أن يرد في الإيضاحات أنها استكمالاً للقوائم المالية للمنشأة "التابعة قانوناً" (المنشأة المقتنية محاسبياً)، مع تعديل واحد وهو إجراء تعديل بأثر رجعي على معالجة رأس المال القانوني للمنشأة المقتنية ليظهر رأس المال القانوني للمنشأة "المقتناة محاسبياً". هذا التعديل مطلوب ليعكس رأسمال المنشأة "الأم قانوناً" (المنشأة المقتناة محاسبياً). ويتم تعديل الأرقام المقارنة المعروضة في تلك القوائم المالية المجمعة أيضاً بأثر رجعي لتعكس رأس المال القانوني للمنشأة "الأم قانوناً" (المنشأة المقتناة محاسبياً).

أت ٢٢- نظراً لأن القوائم المالية المجمعة هذه تمثل استكمالاً للقوائم المالية للشركة "التابعة قانوناً"، فيما عدا هيكل رأس المال، فإن القوائم المالية المجمعة تعكس:

- (أ) أصول والتزامات المنشأة "التابعة قانوناً" (المنشأة المقتنية محاسبياً) معترف بها ومقاسة ضمن القوائم المالية المجمعة ومقاسة بقيمتها الدفترية قبل عملية التجميع.
- (ب) أصول والتزامات المنشأة "الأم قانوناً" (المنشأة المقتناة محاسبياً) معترف بها ومقاسة وفقاً لهذا المعيار.
- (ج) أرصدة الأرباح المرحلة وغيرها من أرصدة حقوق ملكية المنشأة التابعة قانوناً (المنشأة المقتنية محاسبياً) قبل عملية التجميع.

(د) المبلغ المعترف به كحقوق ملكية مصدره فى القوائم المالية المجمعة بإضافة حقوق الملكية المصدره الخاصة بالمنشأة "التابعة قانوناً" (المنشأة المقتنية محاسبياً) والقائمة قبل التجميع مباشرة إلى القيمة العادلة للمنشأة "الأم قانوناً" (المنشأة المقتناة محاسبياً) القابلة للتحديد وفقاً لهذا المعيار. إلا أن هيكل حقوق الملكية (عدد ونوعية حقوق الملكية المصدره) يعكس هيكل حقوق الملكية للشركة "الأم قانوناً" (المنشأة المقتناة محاسبياً) ويتضمن ذلك حقوق الملكية المصدره من المنشأة الأم قانوناً لإتمام عملية التجميع. وبالتالي يتم إعادة تبويب هيكل حقوق ملكية المنشأة "التابعة قانوناً" (المنشأة المقتنية محاسبياً) باستخدام معدل التبادل الواردة باتفاقية الاقتناء ليعكس عدد أسهم المنشأة "الأم قانوناً" (المنشأة المقتناة محاسبياً) المصدره فى عملية الاقتناء العكسي.

(هـ) القيمة الدفترية للأرباح المرحله قبل التجميع وغيرها من حقوق الملكية الأخرى لنسبة الأسهم الخاصة بالحقوق غير المسيطره للمنشأة "التابعة قانوناً" (المنشأة المقتنية محاسبياً) كما هي موضحة فى الفقرتين "أ٢٣" و"أ٢٤".

حقوق الأقلية/ الحصص غير المسيطره

أ٢٣- فى بعض عمليات الاقتناء العكسي، بعض مالكي المنشأة "المقتناة قانوناً" (المنشأة المقتنية محاسبياً) قد لا يقوموا بتبادل حقوق ملكيتهم مقابل حقوق الملكية فى المنشأة "الأم قانوناً" (المنشأة المقتناة محاسبياً). وتتم معاملة أصحاب الملكية هؤلاء كحقوق غير مسيطره فى القوائم المالية المجمعة المعده بعد الاقتناء العكسي. وذلك نظراً لأن مالكي المنشأة "المقتناة قانوناً" الذين لم يقوموا بتبادل حقوق ملكيتهم مقابل حقوق ملكية المنشأة "المقتنية قانوناً" لهم فقط حقوق فى نتائج أعمال وصافي أصول المنشأة "المقتناة قانوناً" وليس فى نتائج أعمال وصافي أصول المنشأة محل التجميع. ومن ناحية أخرى وعلى الرغم من أن المنشأة المقتنية قانوناً هى المنشأة "المقتناة محاسبياً" فإن مالكي المنشأة "المقتنية قانوناً" لهم حقوق فى نتائج أعمال وصافي أصول المنشأة محل التجميع.

أ٢٤- يتم الاعتراف بأصول والتزامات المنشأة "المقتناة قانوناً" ويتم قياسها ضمن القوائم المالية المجمعة بقيمتها الدفترية قبل عملية تجميع الأعمال (راجع الفقرة "أ٢٢")، ولذلك فإنه فى عملية التجميع العكسي تمثل الحقوق غير المسيطره نسبة حقوق المساهمين غير

المسيطرة فى القيم الدفترية لصافي أصول المنشأة المقتناة قانوناً قبل عملية تجميع الأعمال حتى لو تم قياس حقوق غير ذوي السيطرة بقيمتها العادلة فى تاريخ الاقتناء فى اقتناءات أخرى.

نصيب السهم فى الأرباح

أت ٢٥ – ملغاة.

أت ٢٦ – ملغاة.

أت ٢٧ – ملغاة.

الاعتراف بأصول معينة مقتناة والتزامات معينة متكبدة (تطبيق الفقرات من "١٠" إلى "١٣")

عقود الإيجار التشغيلية

أت ٢٨ – ملغاة.

أت ٢٩ – ملغاة.

أت ٣٠ – ملغاة.

الأصول غير الملموسة

أت ٣١ – على المنشأة المقتنية أن تعترف – بشكل منفصل عن الشهرة – بالأصول غير الملموسة المقتناة القابلة للتحديد فى جميع الأعمال . ويكون الأصل غير الملموس قابلاً للتحديد إذا انطبقت عليه شروط قابلية الفصل أو شروط التعاقد القانوني.

أت ٣٢ – أن الأصل غير الملموس الذي تنطبق عليه شروط التعاقد القانوني يكون قابلاً للتحديد حتى لو كان الأصل غير قابل للتحويل أو الفصل عن المنشأة المقتناة أو عن الحقوق والالتزامات الأخرى . على سبيل المثال:

(أ) تستأجر المنشأة المقتناة مصنعاً بموجب عقد تأجير تشغيلي بشروط تفضيلية مقارنة بشروط السوق . وتمنع شروط عقد الإيجار صراحة نقل عقد الإيجار (بالباع أو بالتأجير من الباطن). يعتبر المبلغ الذي فيه شروط عقد الإيجار مفضلة مقارنة مع شروط معاملات السوق الحالية لنفس البند أو بند مشابه له أصل غير ملموس تنطبق عليه شروط التعاقد القانوني للاعتراف بشكل منفصل عن الشهرة، حتى لو لم تستطع المنشأة المقتنية بيع أو نقل عقد الإيجار .

(ب) المنشأة المقتناة تمتلك وتدير محطة طاقة. تعتبر رخصة تشغيل محطة الطاقة هي أصل غير ملموس يفي بشروط التعاقد القانوني للاعتراف بشكل منفصل عن الشهرة، حتى إذا كانت المنشأة المقتنية غير قادرة على البيع أو التحويل بشكل منفصل عن محطة الطاقة المقتناة. ويمكن للمنشأة المقتنية الاعتراف بالقيمة العادلة لرخصة التشغيل والقيمة العادلة لمحطة الطاقة كأصل منفرد لأغراض إعداد القوائم مالية إن كان العمر الإنتاجي لتلك الأصول متشابه.

(ج) تمتلك المنشأة المقتناة براءة اختراع تقنية. وقامت بترخيص البراءة للآخرين لاستخدامهم الحصري خارج السوق المحلي، مع تلقي نسبة معينة من الإيراد الأجنبي المستقبلي في مقابل الرخصة. ينطبق على كل من براءة الاختراع واتفاقية الترخيص شروط التعاقد القانوني للاعتراف بشكل منفصل عن الشهرة حتى لو كان من غير العملى بيع أو تبادل البراءة والرخصة ذاتا الصلة بصورة منفصلة عن بعضها.

أت ٣٣- شروط القابلية للانفصال يعني أن يكون الأصل غير الملموس المقتني يمكن فصله أو تقسيمه عن المنشأة المقتناة، أو بيعه أو نقله أو ترخيصه أو تأجيره أو مبادلته سواء بمفرده أو مع عقد ذي صلة أو مع أصل قابل للتحديد أو التزام. ويفى الأصل غير الملموس الذي تكون المنشأة المقتنية قادرة على بيعه، ترخيصه أو تبادله بشئ آخر ذي قيمة بشروط الفصل حتى لو لم تكن المنشأة المقتنية تتوي بيعه أو ترخيصه أو استبداله. ويفى الأصل غير الملموس المقتني بشروط الفصل إذا كانت هناك معاملات تبادل لهذا النوع من الأصل أو نوع مشابه له حتى لو كانت هذه المعاملات غير متكررة وبغض النظر عن اشتراك المنشأة المقتنية فيها. مثلا، العملاء وقوائم المشتركين يتم ترخيصها دورياً ويعني هذا بشكل عام أن قوائم العملاء المقتناة تفي بشروط القابلية للفصل. وعلى الرغم من ذلك فإن قوائم العملاء المقتناة في عملية تجميع أعمال تفي بشروط القابلية للفصل إذا كانت شروط السرية أو أي اتفاقيات أخرى تمنع المنشأة من البيع أو التأجير أو غيرها من أشكال تبادل المعلومات عن عملاء المنشأة.

أت ٣٤- الأصل غير الملموس غير القابل للفصل بشكل فردي عن المنشأة المقتناة أو المجموعة، يفي بشروط الفصل إن كان قابلاً للفصل مع عقد مرتبط أو مع أصل قابل للتحديد أو التزام.

الحقوق المعاد اقتناؤها

أت ٣٥- كجزء من تجميع الأعمال، قد تستعيد المنشأة المقتنية حقاً منحتة في السابق إلى المنشأة المقتناة، لاستخدام أصل أو أكثر من أصول للمنشأة المقتنية معترف بها أو غير معترف بها . ومن الأمثلة على مثل هذه الحقوق حق استخدام الاسم التجاري للمنشأة المقتنية بموجب اتفاقية حق امتياز أو حق استخدام تقنية فنية للمنشأة المقتنية بموجب اتفاقية ترخيص تكنولوجي. يعد الحق المعاد اقتناؤه أصلاً غير ملموس قابل للتحديد تعترف به المنشأة المقتنية بشكل منفصل عن الشهرة. وتقدم الفقرة "٢٩" إرشاداً حول قياس الحق المعاد اقتناؤه وتقدم الفقرة "٥٥" إرشاداً عن المحاسبة اللاحقة للحق المعاد اقتناؤه.

أت ٣٦- إذا كانت شروط العقد التي تؤدي إلى إعادة حق سبق اقتناؤه فى صالح أو فى غير صالح المنشأة مقارنة بشروط المعاملات الحالية للسوق، يجب على المنشأة المقتنية الاعتراف بمكسب أو خسارة التسوية، وتقدم الفقرة "أت ٥٢" إرشاداً عن قياس مكسب أو خسارة تلك التسوية.

جموع القوى العاملة المجمعة والبنود الأخرى غير القابلة للتحديد

أت ٣٧- تقوم المنشأة المقتنية بإدراج الشهرة ضمن قيمة الأصل غير الملموس المعاد اقتناؤه وغير القابل للتحديد اعتباراً من تاريخ الاقتناء. على سبيل المثال، قد تنسب المنشأة المقتنية قيمة لوجود تشكيلة من القوى العاملة بما يسمح للمنشأة المقتنية بالاستمرار فى تشغيل أعمال المنشأة المقتناة من تاريخ الاقتناء. إن تشكيلة القوى العاملة لا تمثل رأس المال الفكري للعمالة الماهرة والمعرفة والخبرة التي يجلبها موظفو المنشأة المقتناة إلى مواقع عملهم لأن القوى العاملة ليست أصلاً قابلاً للتحديد ليتم الاعتراف بها بشكل منفصل عن الشهرة، وأي قيمة تنسب إليها تدرج ضمن الشهرة.

أت ٣٨- كما تقوم المنشأة المقتنية بإدراج أي قيمة تنسب إلى بنود لا تتأهل كأصول ضمن الشهرة فى تاريخ الاقتناء. على سبيل المثال، قد تنسب المنشأة المقتنية قيمة ما إلى العقود المحتملة التي تتفاوض عليها الشركة المقتناة مع عملاء جدد مستقبليين فى تاريخ

الاقتناء. لأن تلك العقود المحتملة ليست أصولاً بحد ذاتها في تاريخ الاقتناء، فإن المنشأة المقتنية لا تعترف بها بشكل منفصل عن الشهرة. كما لا ينبغي على المنشأة المقتنية لاحقاً إعادة تبويب قيمة تلك العقود من الشهرة لأجل أحداث تقع بعد تاريخ الاقتناء، وعلى الرغم من ذلك على المنشأة المقتنية تقييم الحقائق والظروف المحيطة بالأحداث التي تقع مباشرة بعد الاقتناء لتحديد ما إذا كان هناك أصل غير ملموس منفصل قابل للاعتراف به في تاريخ الاقتناء.

أت ٣٩- بعد الاعتراف الأولى، على المنشأة المقتنية ان تعالج الأصول غير الملموسة المقتناة في تجميع الأعمال، وفقاً لأحكام معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) "الأصول غير الملموسة". وعلى الرغم من ذلك وكما هو موضح في الفقرة "٣" من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) فإن المعالجة المحاسبية لبعض الأصول غير الملموسة المقتناة بعد الاعتراف الأولى تتم بالرجوع إلى معايير المحاسبة المصرية الأخرى.

أت ٤٠- تحدد شروط القابلية للتحديد ما إذا تم الاعتراف بالأصل غير الملموس منفصلاً عن الشهرة. وعلى الرغم من ذلك لا تقدم تلك الشروط إرشاداً لقياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس ولا تفيد الافتراضات المستخدمة في تقدير القيمة العادلة للأصل غير الملموس. على سبيل المثال، تأخذ المنشأة المقتنية في اعتبارها الافتراضات التي يراعيها المشاركون في السوق مثل توقعات تجديد عقود في المستقبل في قياس القيمة العادلة. وليس من الضروري للتجديدات نفسها أن تفي بشروط القابلية للتحديد. (ومع هذا راجع الفقرة "٢٩"، التي تضع استثناءً لمبدأ قياس القيمة العادلة للحقوق المعاد اقتناؤها والمعترف بها في تجميع الأعمال). وتقدم الفقرتان "٣٦" و"٣٧" من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) إرشاداً عن تحديد ما إذا كان يجب دمج الأصول غير الملموسة في بند منفرد مع أصول أخرى غير ملموسة أو ملموسة.

قياس القيمة العادلة لأصول معينة قابلة للتحديد وحقوق الأقلية/ الحصص غير المسيطرة في المنشأة المقتناة (تطبيق الفقرات "١٨" و"١٩").

أصول بتدفقات نقدية غير مؤكدة (مخصصات التقييم)

أت ٤١ - على المنشأة المقتنية ألا تعترف بمخصص تقييم منفصل - اعتباراً من تاريخ الاقتناء - لأصول المقتناة في جميع الأعمال التي يتم قياسها بقيمتها العادلة في تاريخ الاقتناء، لأن تأثير عدم تأكد التدفقات النقدية المستقبلية يدرج ضمن قياس القيمة العادلة. على سبيل المثال، لما كان هذا المعيار يتطلب من المنشأة المقتنية قياس الأرصدة المدينة المقتناة - ويتضمن ذلك القروض - بقيمتها العادلة في تاريخ اقتنائها، فإن المنشأة المقتنية لا تعترف بتخصيص تقييم من فصل للتدفقات النقدية التعاقدية التي تعتبر غير قابلة للتحويل في ذلك التاريخ.

أصول ترتبط بعقود إيجار تشغيلية تكون فيها المنشأة المقتناة هي المؤجر

أت ٤٢ - عند قياس القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء لأصل ما مثل مبنى أو براءة اختراع مرتبطة بعقد إيجار تشغيلي.

الأصول التي لا تنوي المنشأة المقتنية استخدامها أو تنوي استخدامها بطريقة مختلفة عن الطريقة التي قد يستخدمها المشاركون في السوق.

أت ٤٣ - قد تنوي المنشأة المقتنية ألا تقوم باستخدام الأصل غير المالي المقتني لأسباب تنافسية أو غيرها، على سبيل المثال، أصل غير ملموس (بحث وتطوير). أو قد تنوي استخدام الأصل بطريقة مختلفة عن الطريقة التي قد يستخدمها المشاركون في السوق. على أي حال، على المنشأة المقتنية قياس الأصل بالقيمة العادلة المحددة وفقاً للاستخدام من قبل المشاركين الآخرين في السوق.

حقوق الأقلية/ الحصص غير المسيطرة في المنشأة المقتناة

أت ٤٤ - يتيح هذا المعيار للمنشأة المقتنية قياس الحقوق غير المسيطرة في المنشأة المقتناة بقيمتها العادلة في تاريخ الاقتناء وأحياناً تكون المنشأة المقتنية قادرة على قياس القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء للحقوق غير المسيطرة على أساس أسعار السوق النشط لأسهام حقوق الملكية غير المحفوظ بها بواسطة المنشأة المقتنية. وعلى الرغم من ذلك وفي مواقف أخرى، قد لا تكون أسعار سوق نشطة متوفرة. ففي هذه المواقف، على المنشأة المقتنية ان تقيس القيمة العادلة للحقوق غير المسيطرة باستعمال وسائل تقييم أخرى.

٤٥- قد تختلف القيمة العادلة لحقوق المنشأة المقتنية في المنشأة المقتناة والحقوق غير المسيطرة على أساس سعر السهم. ومن المرجح أن يكون الفرق الرئيسى هو إدراج علاوة للسيطرة في القيمة العادلة لكل سهم من حقوق المنشأة المقتنية في المنشأة المقتناة، وعلى النقيض، إدراج خصم لعدم وجود السيطرة (أيضاً يشار إليه خصم الحقوق غير المسيطرة) في القيمة العادلة لكل سهم من أسهم الحقوق غير المسيطرة.

قياس الشهرة أو المكسب الناتج من عملية شراء بأسعار تفاوضية

قياس القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء لحقوق المنشأة المقتنية في المنشأة المقتناة باستخدام أساليب التقييم (تطبيق الفقرة "٣٣")

٤٦- في تجميع الأعمال الذي يتم بدون تحويل مقابل، يجب على المنشأة المقتنية استبدال القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء لحقوقها في المنشأة المقتناة بالقيمة العادلة في تاريخ الاقتناء للمقابل المحول لقياس الشهرة أو الربح من عملية شراء بأسعار تفاوضية (راجع الفقرات من "٣٢" إلى "٣٤"). وعلى المنشأة المقتنية قياس القيمة العادلة لحقوقها في المنشأة المقتناة في تاريخ الاقتناء باستخدام أسلوب أو أكثر للتقييم ملائم في هذه الظروف والتي تتوفر فيها البيانات الكافية. وفي حالة استخدام أكثر من أسلوب تقييم، فعلى المنشأة المقتنية تقييم نتائج هذه الأساليب، مع الأخذ في الاعتبار درجة ارتباط المدخلات المستخدمة بالموضوع ودرجة الاعتماد عليها ومدى توافر البيانات.

اعتبارات خاصة في تطبيق طريقة الاقتناء لتجميع منشآت تشاركية Mutual entities (تطبيق الفقرة "٣٣").

٤٧- عندما يتم تجميع منشأتين تشاركيتين معاً، قد تكون القيمة العادلة لحقوق الملكية أو العضوية في المنشأة المقتناة (أو القيمة العادلة للمنشأة المقتناة) أكثر قابلية للقياس من القيمة العادلة لحقوق الأعضاء التي تتقله المنشأة المقتنية. في هذه الحالة، تتطلب الفقرة "٣٣" من المنشأة المقتنية أن تحدد مبلغ الشهرة باستخدام القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء لحقوق ملكية المنشأة المقتناة بدلاً من القيمة العادلة لحقوق ملكية المنشأة المقتنية في تاريخ الاقتناء المحولة كمقابل. بالإضافة لذلك، تعترف المنشأة المقتنية في تجميع المنشآت التشاركية بصافي أصول المنشأة المقتناة كإضافة مباشرة على رأس المال أو حقوق ملكية في قائمة المركز المالي وليست إضافة على الأرباح المرحلة وهي بذلك تتسق مع الطريقة التي تطبق بها طريقة الاقتناء في أنواع أخرى من المنشآت.

أت ٤٨- على الرغم من تشابه ما تتمتع المنشآت التشاركية بمزايا خاصة ومميزة من أنشطة الأعمال الأخرى تنشأ بشكل رئيسي لأن أعضاء كليهما عملاء وأصحاب عمل . ويتوقع أعضاء المنشآت التشاركية بشكل عام تلقي منافع مقابل عضويتهم، غالباً ما تكون على شكل رسوم مخفضة مقابل السلع والخدمات أو نسبة توزيعات الأسهم . أن حصة توزيعات الأسهم المخصصة لكل عضو غالباً تبني على مقدار الأعمال التي أنجزها العضو أثناء السنة مع المنشأة التشاركية.

أت ٤٩- ينبغي أن يشمل قياس القيمة العادلة في المنشأة التشاركية افتراضات حول ما يجريه المشارك في السوق لمنافع الأعضاء المستقبلية بالإضافة إلى أى افتراضات أخرى ملائمة يجريها المشارك في السوق بخصوص المنشأة التشاركية، على سبيل المثال، يمكن استخدام أسلوب القيمة الحالية في تحديد القيمة العادلة للمنشأة التشاركية . إن التدفقات النقدية المستخدمة كمدخلات في النموذج المستخدم يجب أن تكون على أساس التدفقات النقدية المستقبلية والتي من المرجح أن تعكس خصومات كمنافع للأعضاء مثل الرسوم المخفضة المفروضة على السلع والخدمات.

تحديد ما يعتبر جزءاً من معاملة تجميع الأعمال (تطبيق الفقرتين "٥١" و"٥٢")

أت ٥٠- لتحديد ما إذا كانت المعاملة جزءاً من التبادل مقابل المنشأة المقتناة أو أن المعاملة منفصلة عن تجميع الأعمال، على المنشأة المقتنية الأخذ في الاعتبار العوامل التالية التي لا تعتبر مطلقة ولا قاطعة بشكل منفرد:

(أ) أسباب المعاملة - ان فهم أسباب تجميع الأطراف (المنشأة المقتنية والمنشأة المقتناة ومالكها وأعضاء مجلس الإدارة والمديرين ووكلائهم) في معاملة خاصة أو ترتيب خاص قد يوفر توضيحاً عما إذا كانت تلك المعاملة جزءاً من المقابل المحول والأصول المقتناة والالتزامات والالتزامات المحتملة، على سبيل المثال، إذا تم ترتيب معاملة بشكل رئيسي لمنفعة المنشأة المقتنية أو لمنفعة المنشأة المجمعة بدلاً من منفعة المنشأة المقتناة أو مالكها السابقين قبل عملية التجميع، فإن ذلك الجزء من السعر المدفوع للمعاملة (وأي أصول أو التزامات ذات علاقة) من غير المرجح أن يكون جزءاً من التبادل مقابل المنشأة المقتناة. وعليه فإن على المنشأة المقتنية أن تعالج ذلك الجزء بشكل منفصل عن تجميع الأعمال.

(ب) من أنشأ المعاملة - قد يوفر فهم من أنشأ المعاملة توضيح ما إذا كانت تعتبر جزءاً من التبادل مقابل المنشأة المقتناة. أنشأته على سبيل المثال، قد تكون المعاملة أو حدث آخر قامت به المنشأة المقتنية بهدف تقديم منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة المقتنية أو المنشأة المجمعة مع قليل من المنافع أو عدم وجودها للمنشأة المقتناة أو لمالكها السابقين قبل التجميع. على الجانب الآخر، من غير المرجح أن تكون المعاملة أو الترتيبات التي شرعت فيها المنشأة المقتناة أو مالكها السابقين لمنفعة المنشأة المقتنية أو المنشأة المجمعة ومن المرجح أن تكون جزءاً من عملية تجميع الأعمال.

(ج) توقيت المعاملة - قد يوفر توقيت المعاملة توضيح ما إذا كانت المعاملة جزءاً من التبادل مقابل المنشأة المقتناة. على سبيل المثال، معاملة بين المنشأة المقتنية والمنشأة المقتناة التي تحدث خلال مفاوضات على شروط تجميع الأعمال ربما تمت المشاركة فيها بعد تفكير متأن لعملية تجميع الأعمال لتوفير منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة المقتنية أو المنشأة المجمعة. عندئذ من المتوقع أن تحصل المنشأة المقتناة أو مالكها السابقين قبل التجميع القليل من المنافع أو قد لا يحصلوا على أية منافع في هذه المعاملة فيما عدا المنافع التي تحصل عليها كجزء من المنشأة المجمعة.

التسوية الفعالة للعلاقة القائمة قبل التجميع بين المنشأة المقتنية والمنشأة المقتناة في تجميع الأعمال (تطبيق الفقرة "أ٥٢").

أ٥١- قد يكون بين كل من المنشأة المقتنية والمنشأة المقتناة علاقة قائمة قبل اتخاذ قرار تجميع الأعمال، يشار إليها "علاقة قائمة قبل التجميع" قد تكون العلاقة القائمة قبل التجميع علاقة تعاقدية (على سبيل المثال، مورد وعميل أو مرخص ومرخص له أو غير تعاقدية) (على سبيل المثال، المدعى المدعى عليه).

أ٥٢- إذا تضمنت عملية تجميع الأعمال تسوية العلاقة القائمة قبل التجميع، تعترف المنشأة المقتنية بالمكسب أو الخسارة، وتقاس كما يلي:

(أ) العلاقة غير التعاقدية (مثل قضية) القائمة قبل التجميع تقاس بالقيمة العادلة.

(ب) بالنسبة للعلاقة التعاقدية القائمة قبل التجميع، تقاس بـ (١) أو (٢) أدناه أيهما أقل:

- (١) المبلغ الذي يكون فيه العقد في مصلحة أو في غير مصلحة المنشأة المقتنية عند مقارنته مع شروط معاملات السوق الحالية لنفس البنود أو بنود شبيهه. (العقد في غير مصلحة المنشأة هو عقد شروطه غير تفضيلية وفقاً لشروط السوق الحالية. وليس بالضرورة أن يكون العقد مجحفاً والذي تكون فيه التكاليف التي لا يمكن تفاديها والناجمة عن مواجهة الالتزامات الواردة بالعقد تزيد عن المنافع الاقتصادية المتوقع الحصول عليها من خلال ذلك العقد).
- (٢) مبلغ أي تسوية مذكورة في العقد المتوفر للطرف المقابل والذي يعتبر بالنسبة له عقد في غير مصلحته .

إذا كان (٢) أقل من (١)، يدرج الفرق كجزء من محاسبة تجميع الأعمال .
قد يعتمد مبلغ المكسب أو الخسارة المعترف به جزئياً على ما إذا كانت المنشأة المقتنية قد اعترفت سابقاً بأصل أو التزام ذو صلة ولذلك قد يختلف المكسب أو الخسارة المثبتة عن المبلغ المحسوب بتطبيق المتطلبات المذكورة أعلاه.

٥٣- العلاقة القائمة قبل التجميع قد تكون عقداً تعترف به المنشأة المقتنية على أنه حق أعيد اقتناؤه. إذا احتوي العقد على شروط في مصلحتها أو في غير مصلحتها مقارناً بتسعير معاملات السوق الحالية لنفس البنود أو بنود مشابهة، تعترف المنشأة المقتنية بشكل منفصل عن تجميع الأعمال، بالمكسب أو الخسارة للتسوية الفعالة للعقد المقاس وفقاً للفقرة ٥٢ (ب) ."

ترتيبات المدفوعات المحتملة للموظفين أو المساهمين (تطبيق الفقرة ٥٢ (ب) "

٥٤- سواء كانت الترتيبات للمدفوعات المحتملة للموظفين أو المساهمين، هي مقابل محتمل في تجميع الأعمال أو كانت معاملات منفصلة فإن ذلك يعتمد على طبيعة هذه الترتيبات. وقد يكون من المفيد عند تقييم طبيعة الترتيب فهم أسباب احتواء اتفاقية الاقتناء على نص للمدفوعات المحتملة، ومن شرع بالترتيب ومتى أبرمت الأطراف هذه الترتيبات.

٥٥- إن لم يكن من الواضح إن كان ترتيب المدفوعات للموظفين أو المساهمين جزءاً من التبادل في مقابل المنشأة المقتناة أو أنها معاملة منفصلة عن تجميع الأعمال، فعلى المنشأة المقتتية الأخذ في الاعتبار المؤشرات التالية:

(أ) استمرار التوظيف: يمكن أن تكون شروط استمرار الوظيفة التي يضعها المساهمون الذين أصبحوا موظفين أساسيين مؤشراً لجوهر ترتيب المقابل المالي المحتمل. ويمكن إدراج الشروط المتعلقة باستمرار الوظيفة في اتفاقية التوظيف أو اتفاقية الاقتناء أو غيرها من الوثائق .

ترتيب المقابل المالي المحتمل الذي يتم فيه مصادرة المدفوعات تلقائياً إذا إنتهى التوظيف يعتبر بمثابة أتعاب عن خدمات ما بعد التجميع. وتشير الترتيبات التي لا تتأثر فيها المدفوعات المحتملة بإلغاء التوظيف إلى أن الدفعات المحتملة هي مقابل إضافي وليس بدلات.

(ب) فترة التوظيف المستمر: إذا توافقت فترة التوظيف المطلوبة معاً وكانت أطول من فترة السداد المحتمل، فإن تلك الحقيقة تشير إلى أن المدفوعات المحتملة في الحقيقة هي أتعاب أو مكافأة.

(ج) مستوى الأتعاب أو المكافأ: قد تشير المواقف التي يكون فيها أتعاب أو مكافأة الموظف - بدون المدفوعات المحتملة - على مستوى معقول مقارنة مع بدلات الموظفين الأساسيين الآخرين في المنشأة المجمعة، إلى أن المدفوعات المحتملة هي مقابل مادي إضافي وليست أتعاباً أو مكافأة.

(د) مدفوعات إضافية للموظفين: المساهمين الذي لم يصبحوا موظفين يحصلون على مدفوعات محتملة على أساس السهم تكون اقل من المساهمين الذين أصبحوا موظفين في المنشأة المجمعة، تلك الحقيقة تشير إلى أن المبلغ الإضافي للمدفوعات المحتملة إلى المساهمين الذين أصبحوا موظفين هي أتعاب أو مكافأة.

(هـ) عدد الأسهم المملوكة: نسبة الأسهم المملوكة من قبل المساهمين الذين ظلوا موظفين أساسيين قد يكون مؤشراً على جوهر ترتيب المقابل المادي المحتمل. على سبيل المثال، المساهمون الذين يملكون تقريباً كل الأسهم في المنشأة المقتتاة واستمروا كموظفين أساسيين، فإن تلك الحقيقة قد تشير إلى أن الترتيب من حيث الجوهر،

هو ترتيب نصيب من الأرباح يهدف لتقديم أتعاب أو مكافآت عن خدمات ما قبل التجميع. بدلا من ذلك، إذا كان المساهمون الذين استمروا كموظفين رئيسيين يمتلكون فقط عددا قليلا من الأسهم في المنشأة المقتناة وحصل كافة المساهمين على نفس قيمة المقابل المحتمل على أساس السهم، فإن تلك الحقيقة قد تشير إلى أن المدفوعات المحتملة هي مقابل إضافي. وينبغي الأخذ في الاعتبار حقوق ملكية ما قبل الاقتناء التي يحتفظ بها أطراف مرتبطة بالمساهمين الذين استمروا كموظفين رئيسيين مثل أفراد العائلة.

(و) العلاقة بالتقييم: إذا كان المقابل المبدئي المحول في تاريخ الاقتناء يقوم على أساس الحد الأدنى من المدى المقرر في تقييم المنشأة المقتناة والمعادلة المحتملة المتعلقة بمنهج التقييم، تلك الحقيقة تؤيد أن المدفوعات المحتملة تعتبر مقابل مادي إضافي. وعلى الجانب الآخر، إن كانت معادلة المدفوعات المحتملة متسقة مع الترتيبات السابقة من الربح، فإن تلك الحقيقة تشير إلى أن جوهر الترتيب هو تقديم أتعاب أو مكافآت.

(ز) معادلة تحديد المقابل: قد تساعد المعادلة المستعملة في تحديد المدفوعات المحتملة في تقييم جوهر الترتيب. على سبيل المثال، إذا تحددت المدفوعات المحتملة على أساس مضاعف الربحية، فإن ذلك قد يؤيد أن الالتزام هو مقابل محتمل في تجميع الأعمال وأن المقصود من المعادلة هو تحديد أو مراجعة القيمة العادلة للمنشأة المقتناة. وعلى العكس، قد تشير المدفوعات المحتملة والتي هي نسبة محده من الأرباح، إن الالتزام تجاه الموظفين هو ترتيب نصيب من الأرباح من أجل تعويض الموظفين مقابل الخدمات التي تم أدائها.

(ح) اتفاقيات وموضوعات أخرى: إن شروط الترتيبات الأخرى مع المساهمين (مثل اتفاقية عدم المنافسة، عقود إدارية تنفيذية، عقود استشارية، اتفاقيات عقود إيجار عقارات) ومعالجة ضريبة الدخل عن المدفوعات المحتملة، قد تشير إلى أن المدفوعات المحتملة تنسب إلى شيء آخر غير المقابل للمنشأة المقتناة. على سبيل المثال، فيما يتعلق بالاقتناء، قد تدخل المنشأة المقتناة في اتفاقية تأجير عقارات مع مساهم بائع مهم. وإذا كانت مدفوعات الإيجار المحددة في العقد أقل من السوق بشكل ملحوظ، فإن بعض أو كافة المدفوعات المحتملة للمؤجر (المساهم البائع)

والتي تتطلبها اتفاقية منفصلة للمدفوعات المحتملة تكون في جوهرها مدفوعات لاستخدام العقارات المستأجرة التي ينبغي على المنشأة المقتنية أن تعترف بها بشكل منفصل في قوائمها المالية بعد التجميع. وبخلاف ذلك، إذا حدد عقد الإيجار مدفوعات إيجار تتسق مع شروط السوق للعقارات المؤجرة، فقد تكون اتفاقية المدفوعات المحتملة للمساهم البائع مقابل محتمل في تجميع الأعمال.

المكافآت المدفوعة المبنية على الأسهم الخاصة بالمنشأة المقتنية المتبادلة مقابل مكافآت موظفى المنشأة المقتناة (تطبيق الفقرة "٥٢ (ب) ")

أت ٥٦- قد تبادل المنشأة المقتنية المكافآت المدفوعة المبنية على أسهم (استبدالاً لمكافآت) مقابل مكافآت موظفى المنشأة المقتناة. وتعالج التبادلات الخاصة بخيارات الأسهم أو المكافآت الأخرى المدفوعة المبنية على الأسهم المرتبطة بتجميع الأعمال محاسبياً على أنها تعديلات على المكافآت المدفوعة المبنية على أسهم وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٩) "المدفوعات المبنية على أسهم". وإذا قامت المنشأة المقتنية باستبدال مكافآت المنشأة المقتناة، فإن كل أو جزء من القياس على أساس السوق لمكافآت المنشأة المقتناة المستبدلة يتم إدراجه في قياس المقابل المادي المحول في تجميع الأعمال، وتوفر الفقرات من "أت ٥٧" إلى "أت ٦٢" إرشادات حول كيفية تخصيص القياس على أساس السوق. لكن في الحالات التي تنتهي فيها مكافآت المنشأة المقتناة نتيجة لتجميع الأعمال، وإذا استبدلت المنشأة المقتنية تلك المكافآت في الوقت الذي لا يتعين عليها القيام بذلك، فيتم الاعتراف بجميع القياسات على أساس السوق للمكافآت المستبدلة على أنها تكلفة تعويض في القوائم المالية لما بعد الإندماج وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٩). ويمكن القول بناء على ذلك إن أى من القياسات على أساس السوق لتلك المكافآت ستكون ضمن قياس المقابل المادي المحول في تجميع الأعمال. وتكون المنشأة المقتنية ملزمة باستبدال مكافآت المنشأة المقتناة إذا كان لدى المنشأة المقتناة أو موظفيها القدرة على فرض عملية التبادل. على سبيل المثال -لأغراض تطبيق هذه الفقرة -تلتزم المنشأة المقتنية بتبادل مكافآت المنشأة المقتناة إذا كان التبادل مطلوباً بمقتضى:

(أ) شروط اتفاقية الاقتناء.

أو (ب) شروط مكافآت المنشأة المقتناة.

أو (ج) القوانين أو التشريعات المطبقة.

أ٥٧- لتحديد الجزء من المكافأة المستبدلة الذي يعتبر جزءاً من المقابل المحول للمنشأة المقتناة والجزء الذي يعتبر أتعاباً ومكافآت عن خدمات ما قبل التجميع، فعلى المنشأة المقتنية قياس كل من المكافآت المستبدلة الممنوحة من المنشأة المقتنية ومكافآت المنشأة المقتناة اعتباراً من تاريخ الاقتناء وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٩) "المدفوعات المبنية على أسهم". ويتساوى الجزء من القياس على أساس السوق للمكافآت المستبدلة والذي يعتبر جزءاً من المقابل المحول للمنشأة المقتناة مع الجزء من مكافأة المنشأة المقتناة الذي ينسب لخدمات ما قبل التجميع.

أ٥٨- ويحسب الجزء من المكافأة المستبدلة المنسوبة لخدمات ما قبل التجميع على أنه القياس المبني على أساس السوق لمكافأة المنشأة المقتناة مضروباً في نسبة الجزء من فترة الاستحقاق المستكملة حتى إجمالي فترة الاستحقاق أو فترة الاستحقاق الأساسية لمكافأة المنشأة المقتناة أيهما أكبر. وفترة الاستحقاق هي الفترة التي يجب خلالها استيفاء كافة شروط الاستحقاق المحددة. وقد تم تحديد شروط الاستحقاق في معيار المحاسبة المصري رقم (٣٩).

أ٥٩- الجزء من المكافأة المستبدلة غير المكتسب المنسوب لخدمات ما بعد التجميع، وبالتالي معترف به كتكلفة أتعاب أو مكافآت في القوائم المالية بعد التجميع يساوي إجمالي القياس المبني على أساس القيمة السوقية للمكافأة المستبدلة ناقصاً المبلغ المنسوب لخدمات ما قبل التجميع. وعليه، فأى فائض في القياس المبني على أساس القيمة السوقية للمكافأة المستبدلة عن القياس المبني على أساس القيمة السوقية للمكافأة المستبدلة للمنشأة المقتناة تنسبه المنشأة المقتنية لخدمات ما بعد التجميع وتعترف بالفائض كتكلفة أتعاب أو مكافآت في القوائم المالية بعد التجميع. وعلى المنشأة المقتنية أن تنسب جزءاً من المكافأة المستبدلة لخدمات ما بعد التجميع إذا احتاجت لخدمات ما بعد التجميع، بغض النظر عما إذا كان الموظفون قد قدموا كافة الخدمات المطلوبة لمنشأتهم المقتناة للاستحقاق قبل تاريخ الاقتناء أم لا.

أ٦٠- الجزء غير المكتسب من المكافأة المستبدلة المنسوب لخدمات ما قبل التجميع، بالإضافة إلى الجزء المنسوب لخدمات ما بعد التجميع، يعكس أفضل تقدير متوفر لعدد المكافآت المستبدلة المتوقع استحقاقها. على سبيل المثال، إذا كان القياس المبني على أساس القيمة

السوقية لجزء من المكافأة المستبدلة المنسوبة إلى خدمات ما قبل التجميع هي ١٠٠ وتتوقع المنشأة المقتنية أن فقط ٩٥ % من المكافأة تستحق، فإن المبلغ المدرج ضمن المقابل المحول في تجميع الأعمال هو ٩٥، وتنعكس التغيرات في العدد المقدر من المكافآت المستبدلة المتوقعة للاستحقاق في تكلفة أتعاب ومكافآت الفترات التي يحدث فيها تغيرات أو إنهاء حقوق والتي ليست تعديلاً على المقابل المادي المحول في تجميع الأعمال. وبنفس الطريقة، تعالج آثار الأحداث الأخرى مثل تعديلات أو نتائج نهائية للمكافآت مرتبطة بشروط أداء تقع بعد تاريخ الاقتناء وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٩) "المدفوعات المبنية على أسهم"، عند تحديد تكلفة أتعاب ومكافآت الفترة التي يقع بها الحدث.

أ٦١- تطبق نفس متطلبات تحديد الجزء من المكافأة المستبدلة المنسوب لخدمات ما قبل وما بعد التجميع بغض النظر عما إذا كانت المكافأة المستبدلة مبنية كالتزام أو أداة حقوق ملكية وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٩) "المدفوعات المبنية على أسهم". ويتم الاعتراف بكافة التغيرات في القياس المبني على أساس القيمة السوقية للمكافأة المبنية كالتزامات بعد تاريخ الاقتناء وما يرتبط به من آثار ضريبة الدخل في القوائم المالية للمنشأة المقتنية لما بعد التجميع في الفترة (الفترات) التي يقع بها التغير.

أ٦٢- يتم الاعتراف بآثار ضريبة الدخل للمكافآت المستبدلة للمدفوعات المبنية على أسهم، وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) "ضرائب الدخل".

معاملات المدفوعات المبنية على أسهم التي يتم تسويتها بحقوق الملكية للمنشأة المقتناة

أ٦٢- يمكن أن يكون لدى المنشأة المقتناة معاملات مدفوعات مبنية على أسهم غير مسددة ولا تقوم المنشأة المقتنية باستبدالها بمعاملات المدفوعات المبنية على أسهم الخاصة بها. وفي حال استحقاقها، تكون معاملات المدفوعات المبنية على أسهم الخاصة بالمنشأة المقتناة هي جزء من الحقوق غير المسيطرة في المنشأة المقتناة وتقاس بقيمتها السوقية. وفي حال عدم استحقاقها، فإنها تقاس بقيمتها السوقية كما لو كان تاريخ الاقتناء هو تاريخ المنح وفقاً للفقرتين "١٩" و"٣٠".

أ٦٢ب- إن المقياس السوقى لمعاملات المدفوعات المبنية على أسهم غير المستحقة يتم تخصيصه للحقوق غير المسيطرة على أساس النسبة المستكملة من فترة الاستحقاق إلى إجمالي فترة الاستحقاق وفترة الاستحقاق الأصلية لمعاملات المدفوعات المبنية على أسهم، أيهما أطول. فى حين يتم تخصيص الرصيد إلى الخدمة بعد التجميع.

معايير المحاسبة المصرية الأخرى التي تقدم إرشادات حول القياس اللاحق والمعالجة المحاسبية (تطبيق الفقرة "٥٤")

أ٦٣- تشمل الأمثلة على معايير المحاسبة المصرية التي تقدم إرشادًا عن القياس اللاحق والمعالجة المحاسبية للأصول المقتناة والالتزامات المتكبدة فى جميع الأعمال:

(أ) يصف معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) "الأصول غير الملموسة"، معالجة

الأصول غير الملموسة القابلة للتحديد والمقتناة فى جميع الأعمال. وتقوم المنشأة المقتنية بقياس الشهرة بالقيمة المعترف بها فى تاريخ الاقتناء مطروحًا منها أي خسائر اضمحلال مجمعة. ويصف معيار المحاسبة المصري رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول" المعالجة المحاسبية لخسائر اللاضمحلال.

(ب) يقدم معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧) "عقود التأمين" إرشادًا عن المعالجة المحاسبية اللاحقة لعقد التأمين المقتني فى جميع الأعمال.

(ج) يصف معيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) "ضرائب الدخل" المعالجة المحاسبية اللاحقة للأصول الضريبية المؤجلة (بما فى ذلك أصول الضريبة المؤجلة غير المعترف بها) والالتزامات المقتناة فى جميع الأعمال.

(د) يقدم معيار المحاسبة المصري رقم (٣٩) "المدفوعات المبنية على أسهم" إرشادًا عن القياس والمعالجة اللاحقة للجزء من مدفوعات المكافآت المستبدلة المبنية على أسهم التي تصدرها المنشأة المقتنية وتنسب إلى خدمات الموظفين المستقبلية.

(هـ) يقدم معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) "القوائم المالية المجملة" إرشادًا عن معالجة التغيرات فى حقوق ملكية المنشأة الأم فى المنشأة التابعة بعد الحصول على السيطرة.

إفصاحات (تطبيق الفقرتين "٥٩" و"٦١")

أت ٦٤- لتحقيق الهدف الوارد فى الفقرة "٥٩"، على المنشأة المقتنية الإفصاح عن المعلومات التالية لكل عملية تجميع أعمال تحدث خلال الفترة المالية:

- (أ) اسم ووصف المنشأة المقتناة.
- (ب) تاريخ الاقتناء.
- (ج) نسبة تصويت أدوات حقوق الملكية المقتناة.
- (د) الأسباب الرئيسية لتجميع الأعمال ووصف كيفية حصول المنشأة المقتنية على السيطرة.

(هـ) وصف كفي للعوامل التي تشكل الشهرة المعترف بها، على سبيل المثال، التناغم المتوقع من دمج أعمال المنشأة المقتناة والمنشأة المقتنية، والأصول غير الملموسة والتي لا تنطبق عليها شروط الاعتراف المنفصل والعناصر الأخرى.

(و) القيمة العادلة فى تاريخ الاقتناء لإجمالي المقابل المحول والقيمة العادلة فى تاريخ الاقتناء لكل نوع رئيسي من المقابل مثل:

- (١) النقدية.
- (٢) والأصول الأخرى الملموسة وغير الملموسة، وتشمل أعمال المنشأة المقتنية أو شركاتها التابعة.

و (٣) الالتزامات المتكبدة، على سبيل المثال، التزام عن المقابل المادي المحتمل.

و (٤) حقوق ملكية المنشأة المقتنية ويتضمن ذلك عدد الأدوات أو الحقوق الصادرة أو القابلة للإصدار وطريقة تحديد القيمة العادلة لتلك الأدوات أو الحقوق.

(ز) بالنسبة لترتيبات المقابل المادي المحتمل والأصول التعويضية:

- (١) المبلغ المعترف به فى تاريخ الاقتناء.
- (٢) وصف لترتيبات وأساس تحديد مقدار المدفوعات.
- (٣) تقدير مجموعة من النتائج (بدون خصم) أو إذا تعذر تقدير مدى الإفصاح عن تلك الحقيقة وأسباب تعذر تقديرها. وإذا كان الحد الأقصى للمدفوعات غير محدود فعلى المنشأة المقتنية الإفصاح عن تلك الحقيقة.

(ح) بالنسبة للمديونيات المقتناة:

(١) القيمة العادلة للمديونيات.

و (٢) إجمالي القيمة التعاقدية للمديونيات.

و (٣) أفضل تقدير في تاريخ الاقتناء للتدفقات النقدية التعاقدية التي لا يتوقع تحصيلها.

ويتم تقديم الإفصاح لكل نوع رئيسي من المديونيات كالقروض والتأجير التمويلي المباشر وأية أنواع أخرى للمديونيات.

(ط) المبالغ المعترف بها اعتباراً من تاريخ الاقتناء لكل نوع من الأصول المقتناة والالتزامات والالتزامات المحتملة.

(ي) لكل التزام محتمل تم الاعتراف به وفقاً للفقرة "٢٣"، يتم الإفصاح عن المعلومات المطلوبة في الفقرة "٨٥" من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) "المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة. وإذا لم يتم الاعتراف بالالتزام المحتمل بسبب عدم القدرة على قياس قيمته العادلة بشكل موثوق به، تفصح المنشأة المقتنية عن:

(١) المعلومات المطلوبة في الفقرة "٨٦" من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨).

و (٢) أسباب عدم القدرة على قياس الالتزام.

(ك) المبلغ الإجمالي للشهرة المتوقع خصمه لأغراض ضريبية.

(ل) المعاملات المعترف بها بشكل منفصل عن اقتناء الأصول وتكبد الالتزامات في تجميع الأعمال وفقاً للفقرة "٥١": -

(١) وصف لكل معاملة.

و (٢) كيفية معالجة المنشأة المقتنية كل معاملة.

و (٣) المبالغ المعترف بها لكل معاملة وفي أي بند يتم إدراجها في القوائم المالية.

و (٤) إن كانت المعاملة تسوية فعالة لعلاقة قائمة سابقاً، والطريقة المستعملة في تحديد مبلغ التسوية.

(م) الإفصاح عن المعاملات التي تم الاعتراف بها بشكل منفصل وفقاً لما تتطلبه الفقرة

(ط) "ينبغي أن يشمل، مبلغ التكاليف المتعلقة بالاقتناء وبشكل منفصل مبلغ تلك

التكاليف المعترف بها كمصروفات والبند أو البنود وفي قائمة الدخل والتي تم

الاعتراف فيها بتلك المصاريف. ويتم الإفصاح أيضاً عن مبلغ أية تكاليف إصدار لم

يتم الاعتراف بها كمصروف بالإضافة إلى الإفصاح عن كيفية الاعتراف بها.

- (ن) عن عملية الشراء التفاوضية (راجع الفقرة من "٣٤" إلى "٣٦"): -
- (١) مبلغ أي ربح معترف به وفقاً للفقرة "٣٤" والبند في قائمة الدخل الذي تم فيه الاعتراف بالمكسب.
- و (٢) وصفا لأسباب المعاملة التي ينتج عنها المكسب.
- (س) لكل تجميع أعمال تحتفظ فيه المنشأة المقتنية بأقل من ١٠٠% من حقوق حق الملكية في تاريخ الاقتناء:
- (١) مبلغ حقوق الأقلية/ الحصص غير المسيطرة في المنشأة المقتناة المعترف به في تاريخ الاقتناء وأساس قياس ذلك المبلغ.
- و (٢) لكل حقوق الأقلية/ الحصص غير المسيطرة المقاسة بالقيمة العادلة، أساليب التقييم والنموذج الأساسي للمدخلات المستخدمة في تحديد تلك القيمة.
- (ص) في تجميع الأعمال الذي يتم على مراحل:
- (١) القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء لحقوق الملكية في المنشأة المقتناة التي تحتفظ بها المنشأة المقتنية مباشرة قبل تاريخ الاقتناء.
- و (٢) مبلغ أي مكسب أو خسارة معترف بها نتيجة لإعادة قياس القيمة العادلة لحقوق الملكية في المنشأة المقتناة التي احتفظت بها المنشأة المقتنية قبل تجميع الأعمال (راجع الفقرة "٤٢") والبند الذي تم الاعتراف فيه بالمكسب أو الخسارة في قائمة الدخل.
- (ع) المعلومات التالية:
- (١) مبالغ إيرادات وأرباح أو خسائر المنشأة المقتناة منذ تاريخ الاقتناء مدرجة في قائمة الدخل للفترة المالية.
- و (٢) إيرادات وأرباح أو خسائر المنشأة المقتناة للفترة المالية الحالية. كما لو كان تاريخ الاقتناء لجميع عمليات تجميع الأعمال الواقعة خلال السنة هو بداية السنة المالية.
- إذا كان الإفصاح عن أي من المعلومات المطلوبة في هذه الفقرة الفرعية غير ممكن عملياً، تقوم المنشأة المقتنية بالإفصاح عن تلك الحقيقة مع تفسير سبب اعتبار الإفصاح عن تلك المعلومات غير ممكن عملياً.
- ويستخدم هذا المعيار عبارة "غير ممكن عملياً" بنفس معناها الوارد في معيار المحاسبة المصري رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

أ٦٥- بالنسبة لتجميعات الأعمال غير الهامة التي تحدث أثناء الفترة المالية والتي تكون هامة عند تجميعها مع بعض، على المنشأة المقتنية الإفصاح عن إجمالي المعلومات المطلوبة في الفقرة "أ٦٤ (هـ) و(ع)".

أ٦٦- إذا كان تاريخ الاقتناء لتجميع الأعمال بعد نهاية الفترة المالية ولكن قبل إصدار القوائم المالية، تفصح المنشأة المقتنية عن المعلومات التي تتطلبها الفقرة "أ٦٤" إلا إذا كانت المعالجة الأولية لتجميع الأعمال لم تكن قد اكتملت بعد في الوقت الذي تم فيه إصدار القوائم المالية. في هذا الموقف على المنشأة المقتنية وصف أي من الإفصاحات تعذر الإفصاح عنها وأسباب تعذر الإفصاح.

أ٦٧- لتحقيق هدف الفقرة "٦١"، على المنشأة المقتنية ان تفصح عن المعلومات التالية لكل عملية تجميع أعمال هامة أو إجمالي العمليات الفردية لتجميع الأعمال غير الهامة والتي تكون هامة عند تجميعها معاً:

(أ) إذا كانت المعالجة الأولية لتجميع الأعمال لم تكتمل بعد (راجع الفقرة "٤٥") لأصول معينة أو التزامات أو حقوق الأقلية/ الحصص غير المسيطرة أو بنود المقابل المادي وبالتالي فقد تم تحديد المبالغ المعترف بها في القوائم المالية لتجميع الأعمال فقط بشكل مؤقت:

- (١) أسباب عدم اكتمال المعالجة الأولية لتجميع الأعمال
- و (٢) الأصول والالتزامات وحقوق الملكية أو بنود المقابل المادي غير المكتمل معالجتها.
- و (٣) طبيعة ومبلغ أي تعديلات على فترة القياس المعترف بها خلال الفترة المالية وفقاً للفقرة "٤٩".

(ب) لكل فترة مالية بعد تاريخ الاقتناء وحتى تتمكن المنشأة من جمع أو بيع أو بالتالي خسارة الحق في أصل المقابل المحتمل أو حتى تسوي المنشأة الالتزام المقابل المحتمل أو إلغاء الالتزام أو انتهاء فترة سريانه:

- (١) أي تغييرات في المبالغ المعترف بها، بما في ذلك أي فروقات ناشئة عن التسوية.
- و (٢) أي تغييرات في مدى النتائج (غير المخصوصة) وأسباب تلك التغييرات.
- و (٣) تقنيات التقييم ونموذج المدخلات المستعمل في قياس المقابل المادي المحتمل.

(ج) بالنسبة للالتزامات المحتملة المعترف بها في تجميع الأعمال، على المنشأة المقتنية الإفصاح عن المعلومات المطلوبة في الفقرتين "٨٤" و"٨٥" من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) لكل نوع من المخصصات.

(د) تسوية مبلغ الشهرة المسجل في بداية ونهاية الفترة المالية وإظهار التالي بشكل منفصل:

- (١) إجمالي مبلغ ومجمع خسائر الاضمحلال في بداية الفترة المالية
- (٢) الشهرة الإضافية المعترف بها خلال الفترة المالية، باستثناء الشهرة المدرجة في المجموعة الجاري التخلص منها والتي عند الاقتناء تفي بشروط التبويب على أنها محتفظ بها لغرض البيع وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة".
- (٣) التعديلات الناتجة عن الاعتراف اللاحق بالأصول الضريبية المؤجلة أثناء الفترة المالية وفقاً للفقرة "٦٧"
- (٤) الشهرة المدرجة في المجموعة الجاري التخلص منها والمبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٢) والشهرة غير المعترف بها أثناء الفترة المالية دون إدراجها في المجموعة الجاري التخلص منها المبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع.
- (٥) خسائر الاضمحلال المعترف بها أثناء الفترة المالية وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) الذي يتطلب الإفصاح عن معلومات عن المبلغ الممكن استرداده واضمحلال الشهرة بالإضافة إلى هذا المتطلب.
- (٦) صافي فروق سعر الصرف الناشئة أثناء الفترة المالية وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٣) "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية".
- (٧) أي تغيرات أخرى في القيمة الدفترية المسجلة أثناء الفترة المالية.
- (٨) إجمالي مبلغ ومجمع الخسائر الناتجة عن الاضمحلال في القيمة في نهاية الفترة المالية.

(هـ) مبلغ وتوضيح لأي مكسب أو خسارة تم الاعتراف بها في الفترة المالية الحالية في كلتا الحالتين:

(١) تتعلق بالأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات المحتملة

في تجميع الأعمال الذي تم تنفيذه في الفترة المالية الحالية أو السابقة.

و (٢) تكون بالحجم والطبيعة أو الحدث بحيث يكون الإفصاح فيها ملائماً لفهم القوائم المالية الخاصة بالمنشأة المراجعة.

