

رأي لجنة معايير المحاسبة في المعالجة المحاسبية لعملية تحول المنشآت من شكل نظامي إلى شكل نظامي آخر

الموافق: ٢٠١٢/٥/٣٠ م

التاريخ: ١٤٣٣/٧/٩ هـ

تمهيد:

١. يمكن النظر إلى عملية إنشاء منشأة جديدة بغرض تحويل كل أصول والتزامات منشأة قائمة إليها على أنها مجرد تغيير في الشكل النظامي للمنشأة، ويمكن أن تكون في الجانب الآخر نوعاً من تجميع الأعمال حيث ينظر إلى المنشأتين على أن إحداها استحوذت على الأخرى وفقاً للترتيبات التي تتم بين المستثمرين، وبخاصة في عمليات تأسيس الشركات الجديدة التي يدخل فيها ملاك منشأة قائمة في التأسيس عن طريق تحويل صافي أصول منشأتهم إلى الشركة الجديدة مقابل حصة ملكية فيها. وفي الواقع العملي تتم عمليات التحويل في أغلب الأحوال عن طريق قيام مستثمر أو مجموعة مستثمرين بالحصول على ترخيص بإنشاء منشأة نظامية جديدة ثم يقومون بتحويل كل أصول والتزامات منشأة قائمة لهذا المنشأة الجديدة. وقد يتم هذا التحويل بدون تغيير في الملاك ونسب ملكيتهم، وقد يصاحب هذا التحويل إما تغيير في نسب ملكيتهم أو سيطرتهم أو دخول ملاك جدد مسيطرين أو غير مسيطرين على المنشأة الجديدة. وتتمثل المشكلة الرئيسية في تحديد المعالجة المحاسبية لعمليات التحويل التي قد يصاحبها تغيير في السيطرة وتلك التي لا يحدث فيها تغيير في السيطرة نتيجة للتحويل.

الرأي:

٢. إن إنشاء منشأة نظامية جديدة (شركة مساهمة على سبيل المثال) بغرض تحويل جميع أصول والتزامات منشأة نظامية أخرى (مؤسسة فردية أو شركة تضامنية أو شركة ذات مسؤولية محدودة على سبيل المثال) إلى هذه المنشأة الجديدة مع بقاء سيطرة ملاك المنشأة المحولة (المنتهية) على المنشأة المحول إليها (الجديدة) لا يؤدي إلى تغيير في الوحدة المحاسبية المعدة للتقارير، ومن ثم لا يؤثر هذا التحويل على قيم الأصول والالتزامات المحولة، حيث يجب تسجيل جميع أصول والتزامات المنشأة المنتهية في دفاتر المنشأة الجديدة بنفس القيم الدفترية المثبتة في دفاتر المنشأة المنتهية. ولا يؤثر دخول ملاك آخرين في المنشأة الجديدة على هذه المعالجة المحاسبية ما دام أن ملاك المنشأة المنتهية يسيطرون على السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة الجديدة. ولا يؤثر تغيير درجة سيطرة ملاك المنشأة المنتهية فيما بينهم (سواء بسيطرة أو بفقد سيطرة) على المنشأة الجديدة على هذه المعالجة المحاسبية.

٣. تنطبق متطلبات هذا الرأي على عمليات التحويل التي تتم بعد إصداره.

الدراسة الملحقه بالرأي:

يمكن أن يتم تحويل الأشكال النظامية (القانونية) للأعمال التجارية إلى أشكال أخرى بعدة طرق منها:

١. تحويل المنشأة القائمة إلى شكل آخر، بحيث يتم إنشاء منشأة بشكل نظامي جديد وتحويل جميع أصول والتزامات المنشأة القائمة إليها، مع عدم دخول شركاء جدد ودون تغيير في السيطرة بين ملاك المنشأة المنتهية على المنشأة الجديدة.
٢. تحويل المنشأة القائمة إلى شكل آخر، بحيث يتم إنشاء منشأة بشكل نظامي جديد وتحويل جميع أصول والتزامات المنشأة القائمة إليها، مع عدم دخول شركاء جدد ولكن مع تغيير في السيطرة بين ملاك المنشأة المنتهية على المنشأة الجديدة.
٣. تحويل المنشأة القائمة إلى شكل آخر، بحيث يتم إنشاء منشأة بشكل نظامي جديد وتحويل جميع أصول والتزامات المنشأة القائمة إليها، ودخول شركاء جدد مع استمرار سيطرة نفس الملاك المسيطرين في المنشأة المنتهية على المنشأة الجديدة.

٤. تحويل المنشأة القائمة إلى شكل آخر، بحيث يتم إنشاء منشأة بشكل نظامي جديد وتحويل جميع أصول والتزامات المنشأة القائمة إليها، ودخول شركاء جدد مع سيطرة بعض ملاك المنشأة المنتهية غير المسيطرين على المنشأة الجديدة.

٥. تحويل المنشأة القائمة إلى شكل آخر، بحيث يتم إنشاء منشأة بشكل نظامي جديد وتحويل جميع أصول والتزامات المنشأة القائمة إليها، ودخول شركاء جدد يسيطرون على المنشأة الجديدة.

موقف معايير المحاسبة:

عرف معيار تجميع المنشآت الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين عملية تجميع المنشآت بأنها أية عملية أو حدث تحصل بموجبه منشأة أعمال على سيطرة على منشأة أعمال أخرى. وقد أخرج المعيار من نطاقه حالات السيطرة التي تتم بين المنشآت التي تخضع جميعها في نهاية الأمر لسيطرة نفس الطرف (أو الأطراف) قبل وبعد عملية التجميع. ولم يستطرد المعيار في الحديث عن هذا النوع من تجميع المنشآت (أي الخاضعة لنفس السيطرة قبل وبعد عملية التجميع)، بل نص على استبعاد هذا النوع من تجميع المنشآت من نطاقه.

أما معيار تجميع الأعمال الدولي (IFRS3) فقد استبعد عمليات التجميع بين المنشآت التي تخضع لنفس السيطرة قبل وبعد عملية التجميع من نطاقه. ولا يوجد في المعايير الدولية الأخرى أي إرشادات بهذا الخصوص. وقد قرر المجلس الدولي عام ٢٠٠٧ إضافة موضوع "عمليات المنشآت الخاضعة لنفس السيطرة لجدول أعماله، إلا أنه أوقف العمل على هذا الموضوع في عام ٢٠٠٩، مبررا ذلك بوجود أولويات أخرى. ومع ذلك فإن هناك بعض المبادئ الأساسية التي تحكم المعالجات المحاسبية والتي يشير إليها المجلس الدولي ولجانه الداخلية في أوراق النقاش. فعلى سبيل المثال نصت إحدى أوراق النقاش المعدة من قبل موظفي المجلس الدولي (staff paper D13) ضمن نقاشات مشروع التحسينات السنوية والمنشورة في شهر يونيو ٢٠٠٩ والمتعلقة بتخصيص بعض القطاعات المملوكة للحكومة على ما يلي:

17. In the absence of a standard that requires or permits remeasurement, a reorganization or restructuring in which there is no change in ownership or control usually fails to provide justification for a change in the basis of measurement of assets and liabilities.

١٧ في ظل عدم وجود معيار يشترط أو يسمح بإعادة القياس، فإن إعادة التنظيم أو الهيكلة التي لا يوجد معها تغيير في الملكية أو السيطرة لا تبرر تغييرا في أساس التقييم للأصول والالتزامات.

وهذا الفهم جاء في إحدى النشرات التي أصدرها أحد مكاتب المحاسبة العالمية (BDO) في عرضه لمعيار تجميع الأعمال حيث نص على ما يلي:

It is very common, particularly as part of an IPO process, to create a new entity to acquire the 'old' business or businesses. the combination of the new entity and the existing entity would often be accounted for as a reorganisation, which means that the acquiring entity's net assets are recorded at book value in the new entity's consolidated financial statements. من الشائع وبالذات كجزء من عملية الطرح الأولي أن يتم إنشاء منشأة جديدة لتستحوذ على المنشأة أو المنشآت القديمة.

إن تجميع المنشأة الجديدة مع المنشأة القائمة يتم المحاسبة عنه في الغالب باعتباره إعادة هيكلة مما يعني أن المنشأة المستحوذة تسجل صافي الأصول بقيمتها الدفترية في القوائم المالية الموحدة للمنشأة الجديدة.

أما معيار تجميع الأعمال الأمريكي ("SFAS 141"REVISED) فقد استبعد أيضا عمليات التجميع بين المنشآت التي تخضع لنفس السيطرة قبل وبعد عملية التجميع من نطاقه، إلا أن المعيار قدم أمثلة للحالات التي توصف بأنها خاضعة لنفس السيطرة قبل وبعد عملية تجميع المنشآت، وبين طريقة المحاسبة عنها والتي من ضمنها عملية التحول من شكل نظامي إلى شكل نظامي آخر، حيث نص على ما يلي:

D8. Paragraph 2(c) states that this Statement does not apply to combinations between entities or businesses under common control. The following are examples of those types of transactions:

a. An entity charters a newly formed entity and then transfers some or all of its net assets to that newly chartered entity...

٨د. نصت الفقرة ٢(ج) على أن هذا المعيار لا ينطبق على عمليات التجميع بين المنشآت أو الأعمال التي تخضع لنفس السيطرة. وفيما يلي أمثلة لهذا النوع من العمليات:
أ. تقوم منشأة تجارية بإنشاء منشأة تجارية جديدة ثم تقوم بتحويل كل أو بعض صافي أصولها لهذه المنشأة الجديدة.

كما بين المعيار الأمريكي طريقة المحاسبة عن مثل هذه العمليات

D9. When accounting for a transfer of assets or exchange of shares between entities under common control, the entity that receives the net assets or the equity interests should initially recognize the assets and liabilities transferred at their carrying amounts in the accounts of the transferring entity at the date of transfer.

٩د. عند المحاسبة عن تحويل الأصول أو تبادل الأسهم بين المنشآت الخاضعة لنفس السيطرة، فإنه يجب على المنشأة المتلقية لصافي الأصول أو الحصة في حقوق الملكية الاعتراف مبدئياً بالأصول والالتزامات المحولة بقيمتها الدفترية كما هي في حسابات المنشأة المحولة في تاريخ التحويل.

إضافة إلى ذلك فإن نشرة الممارسة رقم (١٤) الصادرة عن اللجنة التنفيذية لمعايير المحاسبة التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين قد نصت على ما يلي:

.24 Formation of a limited liability company by conversion from another type of entity (such as a partnership or corporation) generally does not result in a different reporting entity.

٢٤ إن إنشاء شركة ذات مسؤولية محدودة عن طريق التحول من شكل آخر للمنشأة (شركة تضامنية أو مساهمة) لا ينتج في العادة وحدة تقرير مختلفة.

وعليه أكدت النشرة على أن المعالجة المحاسبية التي أقرها معيار تجميع الأعمال الأمريكي تنطبق على تحول المنشآت من شكل إلى شكل آخر ما دام أنها تخضع لنفس السيطرة قبل وبعد التجميع أو التحول، حيث نصت النشرة على ما يلي:

.05 An LLC formed by combining entities under common control or by conversion from another type of entity initially should state its assets and liabilities at amounts at which they were stated in the financial statements of the predecessor entity or entities as indicated in paragraphs D-11–D-12 of FASB Statement No. 141, *Business Combinations*.

٥٠ إذا تم إنشاء شركة ذات مسؤولية محدودة عن طريق تجميع منشآت تخضع لسيطرة واحدة أو عن طريق تحولها من شكل آخر للمنشآت، فإنه يجب على هذه الشركة تسجيل أصولها والتزاماتها بنفس المبالغ التي كانت مسجلة في القوائم المالية للمنشأة أو المنشآت السابقة حسب المعالجة التي أقرها معيار تجميع الأعمال رقم (١٤١) في الفقرات ١١١-١٢٠.

موقف نظام الشركات وغيره من المصادر النظامية من عملية تحول المنشآت:

نص نظام الشركات على جواز تحول الشركات من شكل نظامي إلى شكل آخر، واعتبر أن تحول الشركة من شكل نظامي إلى آخر هو امتداد للشركة السابقة بما لها من حقوق وما عليها من التزامات، وليس إنشاءً لشخص اعتباري جديد. ومما يلاحظ على النظام ما يلي:

١. اقتصره على تنظيم تحول الشركات، فهو لا ينظم تحول المنشآت بشكل عام ومنها المؤسسات الفردية.

٢. اقتصره على النواحي التنظيمية للتحول (شروط التأسيس والشهر)، وعدم تغطيته للجوانب المالية المتعلقة بصافي أصول الشركة المتحولة. إلا أنه يمكن اعتبار نظرة النظام للشركة الجديدة على أنها امتداد للشركة المنتهية بأنه يعني استمرار الاعتراف في دفاتر الشركة الجديدة بقيم أصول والتزامات الشركة المنتهية بقيمها الدفترية التي كانت مثبتة في دفاتر الشركة المنتهية قبل عملية التحول، أي أنها لم تنتقل لمالك آخر.

٣. لم ينص النظام على أثر تغير سيطرة ملاك المنشأة المنتهية على المنشأة الجديدة أو دخول ملاك آخرين في الشركة الجديدة عند عملية التأسيس، ومدى تأثير ذلك على درجة سيطرة ملاك الشركة المنتهية على الشركة الجديدة.

ويتضح مما ذكر أعلاه عدم وجود معالجة محاسبية في المعايير السعودية لكل حالات التحول التي تقوم بها المنشآت التجارية من شكل نظامي إلى شكل آخر، وعدم تغطية المعايير الدولية لهذا الموضوع، مما يعني الحاجة إلى قيام لجنة معايير المحاسبة بإصدار رأي بشأن المعالجة المحاسبية المناسبة لمثل هذه الحالات.