

القسم رقم ١٩ "تجميع الأعمال والشهرة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ١٩ "تجميع الأعمال والشهرة" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

القسم ١٩

تجميع الأعمال والشهرة

نطاق هذا القسم

- ١.١٩ ينطبق هذا القسم على المحاسبة عن تجميع الأعمال، ويقدم إرشادات حول تحديد المنشأة المستحوذة، وقياس تكلفة تجميع الأعمال، وتخصيص تلك التكلفة للأصول المقتناة والالتزامات والمخصصات للالتزامات المحتملة التي تم تحملها. ويتناول المعيار أيضاً المحاسبة عن الشهرة سواء في وقت تجميع الأعمال أو لاحقاً.
- ٢.١٩ يحدد هذا القسم المحاسبة عن جميع عمليات تجميع الأعمال باستثناء:
- (أ) عمليات تجميع المنشآت أو الأعمال التي تخضع لسيطرة واحدة. والمقصود بالسيطرة الواحدة أن جميع المنشآت أو الأعمال المتجمعة تخضع في النهاية لسيطرة نفس الطرف أو الأطراف سواء قبل تجميع الأعمال أو بعده، وأن تلك السيطرة ليست مؤقتة.
- (ب) تكوين مشروع مشترك.
- (ج) اقتناء مجموعة من الأصول التي لا تشكل أعمالاً.

تعريف تجميع الأعمال

- ٣.١٩ تجميع الأعمال هو جمع منشآت أو أعمال منفصلة معاً في منشأة واحدة معدة للتقرير. وتتمثل نتيجة جميع عمليات تجميع الأعمال تقريباً في اكتساب منشأة واحدة، أي المنشأة المستحوذة، السيطرة على عمل واحد أو أكثر، أي الأعمال المستحوذ عليها. ويعتبر تاريخ الاستحواذ هو التاريخ الذي تكتسب فيه المنشأة المستحوذة السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها.
- ٤.١٩ يمكن أن يتم تجميع الأعمال بطرق مختلفة تتحدد طبقاً لأسباب نظامية أو ضريبية أو غيرها من الأسباب. وقد تتضمن عمليات تجميع الأعمال قيام منشأة بشراء حقوق ملكية في منشأة أخرى، أو شراء صافي أصول منشأة أخرى بالكامل، أو تحمل التزامات منشأة أخرى، أو شراء بعض من صافي أصول منشأة أخرى تمثل معاً عملاً واحداً أو أكثر.
- ٥.١٩ يمكن أن تتم عملية تجميع الأعمال عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية، أو عن طريق تحويل نقد أو مبادلات نقد أو أصول أخرى، أو عن طريق مزيج من هذه الطرق. وقد تكون المعاملة بين المساهمين في المنشآت المتجمعة أو بين منشأة والمساهمين في منشأة أخرى. وقد تنطوي على تأسيس منشأة جديدة لتسيطر على المنشآت المتجمعة أو صافي الأصول المنقولة، أو إعادة هيكلة واحدة أو أكثر من المنشآت المتجمعة.

المحاسبة

- ٦.١٩ يجب أن تتم المحاسبة عن جميع عمليات تجميع الأعمال بتطبيق طريقة الشراء.
- ٧.١٩ يتضمن تطبيق طريقة الشراء الخطوات الآتية:
- (أ) تحديد المنشأة المستحوذة.

- (ب) قياس تكلفة تجميع الأعمال.
- (ج) القيام في تاريخ الاستحواذ بتخصيص تكلفة تجميع الأعمال للأصول المُقتناة والالتزامات والمخصصات للالتزامات المحتملة التي تم تحملها.

تحديد المنشأة المستحوذة

- ٨.١٩ يجب تحديد المنشأة المستحوذة لجميع عمليات تجميع الأعمال. والمنشأة المستحوذة هي المنشأة المُجمّعة التي تكتسب السيطرة على المنشآت أو الأعمال المتجمعة الأخرى.
- ٩.١٩ السيطرة هي سلطة التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة أو أعمال معينة لغرض الحصول على منافع من أنشطتها. ويوضح القسم ٩ "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة" معنى سيطرة منشأة على منشأة أخرى.
- ١٠.١٩ رغم أنه قد يكون من الصعب أحياناً تحديد المنشأة المستحوذة، فعادةً ما تكون هناك مؤشرات تدل على وجودها. فعلى سبيل المثال:
- (أ) إذا كانت القيمة العادلة لإحدى المنشآت المتجمعة أكبر بشكل جوهري من القيمة العادلة للمنشأة المتجمعة الأخرى، فمن المرجح عندئذ أن تكون المنشأة ذات القيمة العادلة الأكبر هي المنشأة المستحوذة.
- (ب) إذا تم تجميع الأعمال من خلال تبادل أدوات حقوق ملكية عادية لها حق التصويت مقابل نقد أو أصول أخرى، فمن المرجح عندئذ أن تكون المنشأة المتنازلة عن النقد أو الأصول الأخرى هي المنشأة المستحوذة.
- (ج) إذا نتج عن تجميع الأعمال أن تكون إدارة إحدى المنشآت المتجمعة قادرة على السيطرة على اختيار فريق إدارة المنشأة المُجمّعة الناتجة، فمن المرجح عندئذ أن تكون المنشأة التي بمقدور إدارتها أن تسيطر على هذا النحو هي المنشأة المستحوذة.

تكلفة تجميع الأعمال

- ١١.١٩ يجب على المنشأة المستحوذة أن تقيس تكلفة تجميع الأعمال على أنها إجمالي:
- (أ) القيم العادلة، في تاريخ الاستحواذ، للأصول المتنازل عنها والالتزامات المتكبدة أو المتحملة وأدوات حقوق الملكية الصادرة من المنشأة المستحوذة، في مقابل السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها، زائد
- (ب) أي تكاليف يمكن عزوها بشكل مباشر إلى تجميع الأعمال.

التعديلات على تكلفة تجميع الأعمال المتوقفة على أحداث مستقبلية

- ١٢.١٩ عندما ينص اتفاق تجميع أعمال على تعديل لتكلفة التجميع يتوقف على أحداث مستقبلية، يجب على المنشأة المستحوذة أن تدرج المبلغ المُقدر لذلك التعديل ضمن تكلفة التجميع في تاريخ الاستحواذ إذا كان التعديل مرجحاً ويمكن قياسه بطريقة يمكن الاعتماد عليها.
- ١٣.١٩ بالرغم من ذلك، إذا لم يُثبت التعديل الممكن في تاريخ الاستحواذ ولكنه أصبح بعد ذلك مرجحاً ويمكن قياسه بطريقة يمكن الاعتماد عليها، فيجب أن يُعالج العوض الإضافي على أنه تعديل لتكلفة التجميع.

تخصيص تكلفة تجميع الأعمال للأصول المُقتناة، والالتزامات، والالتزامات المحتملة التي تم تحملها

١٤.١٩ يجب على المنشأة المستحوذ، في تاريخ الاستحواذ، أن تخصص تكلفة تجميع الأعمال عن طريق إثبات الأصول القابلة للتحديد والالتزامات الخاصة بالأعمال المستحوذ عليها وإثبات مخصص لتلك الالتزامات المحتملة التي تستوفي ضوابط الإثبات الواردة في الفقرة ١٥.١٩ بقيمتها العادلة في ذلك التاريخ باستثناء ما يلي:

- (أ) أصول أو التزامات الضريبة المؤجلة الناتجة من الأصول المكتناة والالتزامات المحتملة في تجميع الأعمال يجب إثباتها وقياسها وفقاً للقسم ٢٩ "ضريبة الدخل".
- (ب) الالتزام (أو الأصل، إن وجد) المتعلق بترتيبات منافع الموظفين في الأعمال المستحوذ عليها يجب إثباتها وقياسها وفقاً للقسم ٢٨ "منافع الموظفين".

ويجب أن تتم المحاسبة عن أي فرق بين تكلفة تجميع الأعمال وحصة المنشأة المستحوذ في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والالتزامات والمخصصات للالتزامات المحتملة المثبتة على هذا النحو وفقاً للفقرات ٢٢.١٩ – ٢٤.١٩ (على أنه شهرة أو ما يطلق عليه "شهرة سلبية"). وتُقاس أية حصة غير مسيطرة في الأعمال المستحوذ عليها بالنصيب التناسبي للحصة غير المسيطرة في المبالغ المثبتة لصافي الأصول القابلة للتحديد في الأعمال المستحوذ عليها.

١٥.١٩ لا يجوز للمنشأة المستحوذ أن تثبت بشكل منفصل الأصول القابلة للتحديد، والالتزامات، والالتزامات المحتملة للأعمال المستحوذ عليها في تاريخ الاستحواذ إلا إذا استوفت مثل هذه الأصول والالتزامات الضوابط الآتية في ذلك التاريخ:

- (أ) في حالة الأصول بخلاف الأصول غير الملموسة، أن يكون من المرجح أن تتدفق للمنشأة المستحوذ أي منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالأصل، وأن يكون من الممكن قياس القيمة العادلة لتلك المنافع بطريقة يمكن الاعتماد عليها.
- (ب) في حالة الالتزامات بخلاف الالتزامات المحتملة، أن يكون من المرجح أن تستدعي الحاجة تدفقاً خارجاً من الموارد لتسوية الالتزام، وأن يمكن قياس القيمة العادلة للالتزام بطريقة يمكن الاعتماد عليها.
- (ج) في حالة الأصل غير الملموس، أن يكون من الممكن قياس قيمته العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما.
- (د) في حالة الالتزام المحتمل، أن يكون من الممكن قياس قيمته العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

١٦.١٩ يجب أن تتضمن قائمة الدخل الشامل للمنشأة المستحوذ أرباح وخسائر الأعمال المستحوذ عليها بعد تاريخ الاستحواذ وذلك عن طريق إدراج دخل ومصروفات الأعمال المستحوذ عليها على أساس تكلفة تجميع الأعمال التي تحملتها المنشأة المستحوذ. فعلى سبيل المثال، يجب أن يستند مصروف الإهلاك المُدرج بعد تاريخ الاستحواذ ضمن قائمة الدخل الشامل للمنشأة المستحوذ والذي يتعلق بالأصول القابلة للإهلاك الخاصة بالأعمال المستحوذ عليها على القيم العادلة لتلك الأصول القابلة للإهلاك في تاريخ الاستحواذ، أي تكلفتها بالنسبة للمنشأة المستحوذ.

١٧.١٩ يبدأ تطبيق طريقة الشراء من تاريخ الاستحواذ، وهو التاريخ الذي تكتسب فيه المنشأة المستحوذ السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها. ونظراً لأن السيطرة هي سلطة التحكم في السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة أو أعمال معينة لغرض الحصول على منافع من أنشطتها، فليس من الضروري إتمام أو إنهاء المعاملة نظاماً قبل أن تكتسب المنشأة المستحوذ السيطرة. ويجب أن تُؤخذ في الحسبان جميع الحقائق والظروف ذات الصلة المحيطة بتجميع الأعمال عند تحديد الوقت الذي اكتسبت فيه المنشأة المستحوذ السيطرة.

١٨.١٩ وفقاً للفقرة ١٤.١٩، لا تُثبت المنشأة المستحوذة بشكل منفصل سوى الأصول القابلة للتحديد والالتزامات، والالتزامات المحتملة الخاصة بالأعمال المستحوذ عليها التي كانت قائمة في تاريخ الاستحواذ والتي تستوفي ضوابط الإثبات الواردة في الفقرة ١٥.١٩. وتبعاً لذلك:

(أ) يجب على المنشأة المستحوذة أن تثبت التزامات إنهاء أو تقليص أنشطة الأعمال المستحوذ عليها على أنها جزء من تخصيص تكلفة التجميع فقط عندما يكون لدى الأعمال المستحوذ عليها، في تاريخ الاستحواذ، التزام قائم لإعادة الهيكلة مثبت وفقاً للقسم ٢١ "المخصصات والاحتمالات";

(ب) لا يجوز للمنشأة المستحوذة، عند تخصيص تكلفة التجميع، أن تثبت التزامات للخسائر المستقبلية أو التكاليف الأخرى المتوقع أن يتم تحملها نتيجة لتجميع الأعمال.

١٩.١٩ في حالة عدم اكتمال المحاسبة الأولية عن تجميع الأعمال قبل نهاية فترة التقرير التي يحدث فيها التجميع، يجب على المنشأة المستحوذة أن تثبت في قوائمها المالية مبالغ مؤقتة للبنود التي لم تكتمل المحاسبة عنها. وخلال اثني عشر شهراً من تاريخ الاستحواذ، يجب على المنشأة المستحوذة أن تعدل بأثر رجعي المبالغ المؤقتة المثبتة على أنها أصول أو التزامات في تاريخ الاستحواذ (أي المحاسبة عنها وكأنها حدثت في تاريخ الاستحواذ) لإظهار أثر المعلومات الجديدة التي تم الحصول عليها. أما بعد مضي اثني عشر شهراً من تاريخ الاستحواذ، فإن التعديلات على المحاسبة الأولية لتجميع الأعمال يجب إثباتها فقط لتصحيح خطأ وفقاً للقسم ١٠ "السياسات المحاسبية والتقديرات والأخطاء".

الالتزامات المحتملة

٢٠.١٩ تنص الفقرة ١٤.١٩ على أن المنشأة المستحوذة لا تُثبت بشكل منفصل مخصصاً لأي التزام محتمل على الأعمال المستحوذ عليها إلا عندما يمكن قياس القيمة العادلة لمثل هذا الالتزام بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وعندما لا يمكن قياس القيمة العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها:

(أ) يترتب على ذلك تأثير على المبلغ المثبت على أنه شهرة أو المُحاسب عنه وفقاً للفقرة ٢٤.١٩؛

(ب) يجب على المنشأة المستحوذة أن تفصح عن المعلومات المتعلقة بذلك الالتزام المحتمل كما هو مطلوب بموجب القسم ٢١.

٢١.١٩ بعد الإثبات الأولي، يجب على المنشأة المستحوذة أن تقيس الالتزامات المحتملة التي تم إثباتها بشكل منفصل وفقاً للفقرة ١٤.١٩ بالمبلغين الآتين، أيهما أكبر:

(أ) المبلغ الذي كان سيُثبت وفقاً للقسم ٢١؛ أو

(ب) المبلغ المثبت بشكل أولي مطروحاً منه المبالغ المثبتة سابقاً على أنها إيراد وفقاً للقسم ٢٣ "الإيراد".

الشهرة

٢٢.١٩ يجب على المنشأة المستحوذة، في تاريخ الاستحواذ:

(أ) أن تثبت الشهرة المُقتناة ضمن عملية تجميع أعمال على أنها أصل،

(ب) أن تقيس بشكل أولي تلك الشهرة بالتكلفة، كونها الزيادة في تكلفة تجميع الأعمال عن حصة المنشأة المستحوذة في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والالتزامات، والالتزامات المحتملة المثبتة وفقاً للفقرة ١٤.١٩.

٢٣.١٩ بعد الإثبات الأولي، يجب على المنشأة المستحوذة أن تقيس الشهرة المكتنزة ضمن عملية تجميع أعمال بالتكلفة مطروحاً منها الإطفاء المتراكم وخسائر الهبوط المتراكم:

(أ) يجب على المنشأة أن تتبع المبادئ الواردة في الفقرات ١٩.١٨ - ٢٤.١٨ لإطفاء الشهرة. وإذا لم يمكن تقدير العمر الإنتاجي للشهرة بطريقة يمكن الاعتماد عليها، فإن العمر الإنتاجي يجب تحديده بناءً على أفضل تقديرات الإدارة على ألا يتجاوز عشر سنوات.

(ب) يجب على المنشأة أن تتبع القسم ٢٧ "الهبوط في قيمة الأصول" لإثبات وقياس الهبوط في قيمة الشهرة.

زيادة حصة المنشأة المستحوذة في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والالتزامات، والالتزامات المحتملة الخاصة بالأعمال المستحوذ عليها عن التكلفة

٢٤.١٩ في حالة زيادة حصة المنشأة المستحوذة في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والالتزامات ومخصصات الالتزامات المحتملة المثبتة وفقاً للفقرة ١٤.١٩ عن تكلفة تجميع الأعمال (يُشار إليها أحياناً على أنها "الشهرة السالبة")، يجب على المنشأة المستحوذة:

(أ) أن تعيد تقييم تحديد وقياس الأصول والالتزامات ومخصصات الالتزامات المحتملة الخاصة بالأعمال المستحوذ عليها وقياس تكلفة التجميع:

(ب) أن تُثبت مباشرة ضمن الربح أو الخسارة أية زيادة متبقية بعد إعادة التقييم.

الإفصاحات

لعملية أو عمليات تجميع الأعمال خلال فترة التقرير المالي

٢٥.١٩ لكل عملية تجميع أعمال تتم خلال الفترة، يجب على المنشأة المستحوذة أن تفصح عما يلي:

- (أ) أسماء وأوصاف المنشآت أو الأعمال المتجمعة.
- (ب) تاريخ الاستحواذ.
- (ج) النسبة المئوية لأدوات حقوق الملكية المكتنزة التي لها حق التصويت.
- (د) تكلفة التجميع ووصف لمكونات تلك التكلفة (مثل النقد، وأدوات حقوق الملكية، وأدوات الدين).
- (هـ) المبالغ المثبتة في تاريخ الاستحواذ لكل فئة من فئات أصول الأعمال المستحوذ عليها والالتزامات، والالتزامات المحتملة، بما في ذلك الشهرة.
- (و) مبلغ أية زيادة مُثبتة ضمن الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة ٢٤.١٩ والبند المستقل في قائمة الدخل الشامل (وفي قائمة الدخل، في حال عرضها) الذي أُثبتت فيه الزيادة.
- (ز) وصف نوعي للعوامل التي تشكل الشهرة المثبتة، مثل التأزر المتوقع من اجتماع عمليات كل من الأعمال المستحوذ عليها والمنشأة المستحوذة، أو الأصول غير الملموسة أو البنود الأخرى غير المثبتة وفقاً للفقرة ١٥.١٩.

لتجميع عمليات تجميع الأعمال

- ٢٦.١٩ يجب على المنشأة المستحوذة أن تفصح عن الأعمار الإنتاجية المستخدمة للشهرة وعن مطابقة للمبلغ الدفترى للشهرة في بداية فترة التقرير وفي نهايتها، بحيث تظهر بشكل منفصل:
- (أ) التغيرات الناشئة عن عمليات تجميع الأعمال الجديدة.
 - (ب) خسائر الهبوط في القيمة.
 - (ج) عمليات استبعاد الأعمال التي سبق الاستحواذ عليها.
 - (د) التغيرات الأخرى
- ولا يلزم عرض هذه المطابقة للفترات السابقة.