

# معايير الإبلاغ المالي الدولية

## محاضرة (5)

### المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 3

#### “اندماج الأعمال”

#### ❖ طبيعة اهداف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى تعزيز ملائمة وموثوقية وقابلية مقارنة المعلومات التي تقدمها المنظمة في بياناتها المالية عن اندماج الأعمال وتأثيراته . وتقوم بذلك عن طريق وضع مبادئ ومتطلبات حول كيفية قيام المنشأة المشترية بما يلي:

1. الاعتراف والقياس في بياناتها المالية بالأصول المشترية القابلة للتحديد والالتزامات المحتملة وأية حصة غير مسيطرة في المنظمة المشترية.
2. الاعتراف والقياس في بياناتها المالية بالشهرة المستملكة في اندماج الأعمال او بالربح من الشراء بأسعار منخفضة.
3. تحديد أي معلومات يجب الإفصاح عنها لتمكين مستخدمي البيانات المالية من تقييم طبيعة اندماج الأعمال وآثارها المالية.

#### وتتلخص اهداف المعيار بما يلي:

1. تحديد القوائم المالية المطلوبة عند الاندماج.
2. تطبيق طريقة الشراء في اندماج الشركات .
3. أسس الاعتراف بأصول الشركة المقتناة وإلتزاماتها المحتملة القابلة للتحديد ( بالقيمة العادلة) في تاريخ الاقتناء.
4. تحديد السياسات المحاسبية لمعالجة شهرة المحل وانخفاض قيمتها.

#### ❖ المبدأ الأساسي

تعترف المنظمة التي تشتري مؤسسة عمل ما بالأصول المستملكة والالتزامات المحتملة بقيمتها العادلة في تاريخ الاستملاك وتفصح عن المعلومات التي تمكن المستخدمين من تقييم طبيعة الاستملاك وآثاره المالية.

# معايير الإبلاغ المالي الدولية

## ❖ الإفصاح

يقتضي هذا المعيار من المنشأة المشتريّة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي بياناتها المالية من تقييم طبيعة عمليات اندماج الأعمال وأثرها المالية والتي تحدث خلال فترة إعداد التقارير الحالية أو بعد تاريخ الإبلاغ ولكن قبل المصادقة على البيانات المالية لغرض اصداها. وبعد اندماج الأعمال ، يجب على المنشأة المشتريّة أن تفصح عن أي تعديلات معترف بها في فترة إعداد التقارير الحالية تكون مرتبطة بعمليات اندماج الأعمال التي تحدث في فترات إعداد التقارير الحالية أو السابقة.

لا يطبق المعيار على الحالات التالية:

1. تجميع منشآت أو شركات منفصلة لتكوين مشروع مشترك
2. تجميع منشآت أو شركات تخضع
3. تجميع أعمال يتضمن اثنين أو أكثر من صناديق الاستثمار
4. تجميع شركات أو منشآت منفصلة لتكوين منشأة معدة للقوائم المالية بموجب تعاقّد فقط، دون الحصول على أية حصة ملكية.

❖ أشكال افتناء حقوق الملكية في الشركات الأخرى والمعالجات المحاسبية والمعايير واجبة التنفيذ

المعيار الدولي	المعالجة المحاسبية	نسبة الملكية
IAS 39	القيمة العادلة	أقل من 20%
IAS 28	محاسبة حقوق الملكية	بين 20% - 50%
IAS 27	التوحيد والاندماج	أكثر من 50%
IAS 31	المشروعات المشتركة	حالات أخرى
IFRS 3	تجميع الأعمال	حالات أخرى

❖ تعريف عملية تجميع أو اندماج الأعمال وحالاتها

1. تجميع منشآت أو أنشطة أعمال منفصلة لتكوين منشأة واحدة معدة للقوائم المالية وينتج عنها سيطرة المنشأة المقتنية على منشأة أو أكثر (منشأة مقتناة).
2. يمكن تنفيذ عملية الاندماج من خلال إصدار أدوات حقوق ملكية أو سداد نقدي أو نقدية معادلة أو، أصول أخرى .

## معايير الإبلاغ المالي الدولية

3. يمكن أن ينتج عن الاندماج علاقة بين الشركة الأم والشركة التابعة تكون فيها الشركة المشتريية هي الأم والمشتراة هي التابعة . وتطبق الشركة المشتريية هذا المعيار في قوائمها المالية الموحدة . كما تظهر حصتها في الشركة التابعة في قوائمها المالية المنفصلة وفق المعيار 27 ( القوائم المالية الموحدة والمنفصلة)
4. يمكن أن يتم الاندماج بشراء صافي الأصول بما في ذلك الشهرة، بدلا من شراء حقوق الملكية، وهنا لا تنشأ علاقة بين الشركتين.

### مثال

تمتلك الشركة (أ)، وهي شركة عامة محدودة ، 50% من الشركة (ب) و 49% من الشركة (ج) . وهناك اتفاقية مبرمة مع حملة الاسهم في الشركة (ج) بان المجموعة ستسيطر على مجلس الادارة .  
المطلوب : هل ينبغي توحيد الشركة (ج) كشركة تابعة في حسابات المجموعة ؟

### الحل:

سيتم توحيد الشركة (ج) على اساس النفوذ المهيمن الفعلي والسيطرة التي تمارسها المجموعة وفقا لعقد السيطرة.

### • ينص المعيار على تطبيق طريقة الشراء في محاسبة الاندماج

خطوات تطبيق طريقة الشراء:

- 1) تحديد الشركة المشتريية.
- 2) قياس تكلفة الاندماج.
- 3) توزيع تكلفة الاندماج على الأصول المشتراة والالتزامات.

### • تعريف المنشأة المشتريية

هي المنشأة موضوع الاندماج التي تحصل على السيطرة على المنشآت أو مؤسسات الأعمال الأخرى موضوع الاندماج .  
السيطرة : سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة من أجل الحصول على مزايا من أنشطتها. ومن المفترض حصول السيطرة عند شراء أكثر من نصف حقوق التصويت.

### • قياس تكلفة الاندماج

1. القيمة العادلة للأصول الممنوحة والالتزامات وأدوات حقوق الملكية التي تصدرها الشركة المشتريية ، مقابل السيطرة على المنشأة المشتراة.
2. التكاليف المباشرة لعملية الاندماج . ( رسوم مهنية للمحاسبين والمستشارين القانونيين والمستشارين الآخرين لتنفيذ الاندماج).

## معايير الإبلاغ المالي الدولية

### • شروط الاعتراف بالأصول والالتزامات من عملية الاندماج:

1. وجود منفعة اقتصادية مستقبلية من الأصل.
2. تقاس الأصول بقيمتها العادلة.
3. إمكانية قياس قيمة الأصول بموثوقية.
4. قياس الأصل غير الملموس بالقيمة العادلة. ( وفق تعريف المعيار 38 )
5. يتم بيان حقوق الأقلية في المنشأة المشتراة من صافي القيمة العادلة للأصول والالتزامات.

### • الاعتراف بشهرة المحل وقياسها

1. يتم الاعتراف بالشهرة المشتراة في عملية الاندماج كأصل غير ملموس.
2. تقاس الشهرة بسعر تكلفتها ، وهي زيادة تكلفة الاندماج عن الحصة المشتراة في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والالتزامات.

### • التقييم اللاحق شهرة المحل

- بعد إثبات الشهرة ، يجب على المنشأة المشترية قياس الشهرة الناجمة عن الاندماج بسعر التكلفة ، مطروحاً منها أية خسائر انخفاض قيمة متراكمة. ( معيار 36 )
- في حال زيادة حصة الشركة المشترية في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والالتزامات عن تكلفة اندماج الأعمال ، يجب على الشركة المشترية القيام بما يلي :
  - ✓ إعادة تقييم تحديد وقياس الأصول القابلة للتحديد والالتزامات العائدة للمنشأة المشترية مع احتساب تكلفة الاندماج
  - ✓ الاعتراف فوراً في الربح أو الخسارة بأية زيادة متبقية بعد إعادة التقييم.

### • ملخص طريقة الشراء

1. تحديد تكلفة الاندماج.
2. تحديد القيمة العادلة للأصول المقنتاة.
3. تحديد القيمة العادلة للالتزامات والالتزامات المحتملة.
4. القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المشترية تعادل الفرق بين القيمة العادلة لأصول الشركة المشترية وبين التزاماتها.
5. شهرة المحل الناشئة عن الشراء هي الفرق بين سعر الشراء وبين القيمة العادلة السوقية لصافي الأصول والالتزامات المحتملة ، المقنتاة.
6. يتم جمع القيمة الدفترية لأصول الشركة المشترية و التزاماتها مع القيمة العادلة لأصول و التزامات الشركة المشترية.
7. يتم الاعتراف بأية شهرة كأصل في ميزانية الشركة المشترية.

# معايير الإبلاغ المالي الدولية

## تمرين (1)

في 31 مارس (إذار) 2019، اشترت شركة (بابل) جميع الأسهم العادية العائدة لشركة ستارك بمبلغ 8200000 دولار نقداً ، عندما أظهرت ميزانية ستارك صافي أصولها بقيمة 6,400,000 دولار، فقد يتم تجاهل التكاليف النثرية لدمج الأعمال. وكان لصافي موجودات شركة ستارك القابلة للتحديد قيم عادلة حالية مختلفة عن القيم الدفترية كما يلي:

	القيمة الدفترية	القيمة العادلة الجارية
صافي موجودات الشركة	\$10,000,000	\$11,500,000
الموجودات الأخرى	1,000,000	700,000
القروض طويلة الأجل	6,000,000	5,600,000

**المطلوب:** إعداد ورقة عمل لاحتساب مبلغ الشهرة التي سيتم عرضها في الميزانية العمومية في شركة بابل والشركة التابعة لها بتاريخ 31 مارس (إذار) 2019.

### الحل

حساب مبلغ الشهرة في 31 مارس 2019 (إذار)، الميزانية العمومية الموحدة لشركة بابل وشركتها التابعة:

- تكلفة استثمار شركة بابل في أسهم شركة ستارك المشتركة = 8200000 دولار أمريكي.
- ناقصاً: القيمة العادلة الجارية لصافي موجودات شركة ستارك:  
(6 400 000 دولار + 1 500 000 دولار - 300 000 دولار + 400 000 دولار) = 8000000 دولار.
- مبلغ الشهرة = 8200000 - 8000000 = 200000 دولار

## معايير الإبلاغ المالي الدولية

### تمرين (2) : طريقة الشراء

اشترت شركة (الربيع) اجمالي صافي أصول شركة (البدن) في 2019/1/2 بمبلغ 90000 وحدة نقدية نقداً، وفيما يلي ميزانيتي الشركتين عند الشراء :

شركة البدن (التابعة)	شركة الربيع (القابضة)	البيان
20000	110000	نقدية
30000	120000	مدينون
32000	80000	مخزون
30000	80000	اراضي
100000	400000	ابنية
(18000)	(250000)	الاندثار المتراكم / الأبنية
90000	300000	الات
(34000)	(140000)	الاندثار المتراكم / الآلات
190000	300000	دائنون
40000	300000	اسهم راس المال
20000	100000	أرباح محتجزة

وقد تم تقييم أصول شركة (البدن) وخصومها بما يعادل قيمتها الدفترية عدا الأصول التالية:

المخزون 36000

أراضي 40000

مباني 88000

المطلوب:

إعداد ورقة عمل قائمة المركز المالي الموحدة.

الحل: وفقاً لطريقة الشراء:

القائمة الموحدة	الاستيعادات		التابعة (البدن)	القابضة (الربيع)	البيان
	مدين	دائن			
40000			20000	20000	نقدية
150000			30000	120000	مدينون
116000			36000	80000	مخزون
-	90000		-	90000	استثمارات في الشركة البدن التابعة
120000			40000	80000	اراضي
488000			88000	400000	ابنية
(250000)			-	(250000)	( اندثار متراكم / الأبنية)
3560000			56000	300000	الات
(140000)			-	140000	( اندثار متراكم / الآلات)
10000			10000	-	شهرة المحل
890000			280000	700000	
490000			190000	300000	دائنون
300000			-	300000	راس المال: القابضة
-		90000	90000	-	التابعة
100000			-	100000	أرباح محتجزة
890000			280000	700000	

## معايير الإبلاغ المالي الدولية

### الملاحظات :

- 1- تم تسجيل الأصول والخصوم للشركة التابعة (البدر) بقيمتها الجارية، أما أصول الشركة القابضة (الربيع) فظهرت بتكلفتها التاريخية.
- 2- ظهرت أصول القابضة (الربيع) بالتكلفة ناقصة الاندثار المتراكم، أما أصول التابعة (البدر) فظهرت بقيمتها الجارية المتفق عليها.
- 3- ظهر بند شهرة المحل في الميزانية العمومية الموحدة.

5 5 5 5 5 5 5 5 5 5 5 5 5 5 5 5 5 5 5 5