

معييار التقارير المالية الدولي 3 IFRS

اندماج الاعمال

تمهيد:

صدر هذا المعيار في نيسان 2004 واعتبر ساري المفعول اعتبارا من نيسان 2004, وقد جاء هذا المعيار ليحل محل معيار المحاسبة الدولي رقم (22) وقد تضمن تعديلات هامة تعزز الاتجاه العام لوضعي المعايير لتعزيز جودة المعلومات المحاسبية وبتبني مفهوم القيمة العادلة من خلال الغاء طريقة توحيد المصالح اعتماد طريقة الشراء عند المحاسبة عن اندماج الاعمال.

هدف المعيار:

يهدف هذا المعيار الى بيان و وصف كيفية التقرير عن عمليات اندماج منشآت الاعمال , ويتطلب ان يتم اعتماد طريقة الشراء للمحاسبة عن اندماج الاعمال و بالتالي فان المقتني (الدامج) سيقوم بالاعتراف بالاصول و الالتزامات والالتزامات المحتملة المتعلقة بالمنشأة المشتراة (المندمجة) بقيمتها العادلة بتاريخ الاندماج , ويتم الاعتراف بالشهرة سنويا.

نطاق المعيار:

يتناول المعيار النقاط التالية :

- طريقة المحاسبة عن اندماج الاعمال.
- يمكن ضم الاعمال بطرق متنوعة تتحدد على ضوء اسباب قانونية او ضريبية اخرى , وقد تتضمن شراء مشروع لحقوق الملكية في المشروع اخر , او شراء صافي اصول مشروع اعمال .
- يمكن ان ينشا عن ضم الاعمال علاقة منشأة ام بمنشأة تابعة حيث يكون فيها المشروع الممتلك هو الام المشروع المستملك هو التابع .
- قد يتضمن ضم الاعمال شراء صافي اصول مشروع اخر بما فيها الشهرة و ليس شراء اسهم في المشروع الاخر.
- كما يتطرق المعيار المحاسبة عن الشهرة و الاصول غير الملموسة المستحوذ عليها في اندماج الاعمال.

اهم التعريفات و المصطلحات الواردة في المعيار:

- اندماج الاعمال: هو جمع منشآت منفصلة في وحدة اقتصادية واحدة كنتيجة لقيام احدى المنشآت بالتوحيد معا او السيطرة على صافي اصول و عمليات منشآت اخرى.

- الحقوق غير المسجلة :وهي ذلك الجزء من صافي نتائج العمليات و صافي الاصول الذي لم تمتلكها الشركة المشتري (الدامجة) سواء بشكل مباشر او غير مباشر. فمثلا اذا تمكنت المنشأة الدامجة س (القابضة) من خلال الاستحواذ على 85% من اسهم الشركة ص المندمجة , ففي هذه الحالة فان باقي الاسهم (ما نسبته 15% من اسهم الشركة ص) يكون مملوك لمساهمين اخرين, حيث يطلق على مالكي ال 15% من الاسهم ص بالحقوق غير الميسير عليها (الاقلية).
- السيطرة:هي القدرة على التحكم في السياسات المالية و التشغيلية لمشروع اخر لتحقيق , منافع من انشطته.
- القيمة العادلة : هو المبلغ الذي يمكن مبادلة الاصل به او سداد الالتزام بين طرفين مطلعين و راغبين في التعامل على اساس تبادل تجاري بحت.

متطلبات المعيار :

- يتطلب المعيار ان تتم المحاسبة عن كافة اندماجات منشآت الاعمال بطريقة الشراء .
- يجب ان يتم تحديد الطرف الدامج(المشتري) في كل اندماج منشآت اعمال داخلية ضمن نطاقه .
- يجب على المنشأة الدامجة (المشتري) ان تقيس تكلفة اندماج الاعمال من خلال مجموع القيم العادلة بتاريخ التبادل للاصول العطاء (نقدية مدفوعة او أي اصول اخرى) والالتزامات التي تم تحملها.
- يجب على المنشأة المشتري (الدامج) الاعتراف بشكل مفصل في تاريخ الاندماج بالاصول المحددة و الالتزامات و الالتزامات المحتملة المتعلقة بالمنشأة المشتراة (المندمجة) والتي تنطبق عليها معايير الاعتراف من حيث امكانية تدفق المنافع المستقبلية من تلك الاصول و يمكن قياسها بموثوقية و بغض النظر عما اذا كان قد اعترف بهافي القوائم المالية للشركة المندمجة (المشتراة) ام لا.
- يتم الاعتراف بالاصول و الالتزامات المحددة (المعرفة) والالتزامات و الالتزامات المحتملة المملوكة من قبل المنشأة المشتري بالقيمة العادلة في تاريخ الاقتناء و بنسبة تملك 100% و تشارك الاقلية في التغيير بالقيمة العادلة.
- يجب تخصيص تكلفة الشراء على الاصول و الالتزامات المملوكة بالقيمة العادلة لكافة الاصول و الالتزامات , عدا الاصول المصنفة كاصول غير متداولة محتفظ بها للبيع بموجب معيار الابلاغ المالي (5).
- الشهرة: يعترف المشتري (الدامج) بالشهرة كاصل بتاريخ الاقتناء , وتقاس مبدئيا بالزيادة في تكلفة الشراء عن القيمة العادلة لصافي الاصول بتاريخ الاقتناء .
- اذا كانت تكلفة الشراء (القيمة العادلة للمقابل المقدم في تاريخ الاندماج+ قيمة الحصص غير المسطرة) اقل من القيمة العادلة لصافي الاصول المشتراه فان هناك شهرة سالبة و التي تسمى حديثا "الشراء بأسعار مخفضة " و التي يجب ان تعالج كدخل مباشرة في قائمة الدخل و ذلك بعد التحقق من القيم العادلة للاصول و الالتزامات المملوكة و كذلك القيمة العادلة للبدل المقدم لمالكي الشركة المشتراة و القيمة العادلة للحصص غير المسطرة.

- يتم القياس اللاحق للشهرة (بتاريخ اعداد القوائم المالية اللاحقة للاقتناء) بالتكلفة مطروحا منها مجمع خسائر التدني و تخضع الشهرة لاختبار التدني سنويا او اكثر من مرة اذا كانت هناك احداث و ظروف تشير الى احتمالية تدني الشهرة طبقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم (36) المتعلق بتدني قيمة الاصول.
- الشهرة المعترف بها نتيجة عملية اندماج سابقة يتم التوقف عن اطفائها اعتبارا من 2004/03/31 , ويتم اقبال مجمع الاطفاء في حساب الشهرة ويخضع رصيد الشهرة الصافي للتدني كما ذكر سابقا.
- يتم الاعتراف بمصاريف اعادة هيكلة الشركة كمصاريف ما بعد التملك.

المعالجة المحاسبية لتوحيد الاعمال:

تمثل عملية و دمج توحيد اعمال مؤسستين او اكثر في مؤسسة واحدة . وبشكل مبسط فان عملية توحيد الاعمال قد تتم بين المؤسسة س و المؤسسة ص حيث يتم تجميع اصول و التزامات المؤسستين في مؤسسة واحدة. وتوحيد الاعمال هو مصطلح عام يستخدم للتعبير عن عملية التوحيد والتي قد تاخذ احد الاشكال التالية :

اولا: الاندماج

تحدث عملية الاندماج عند قيام مؤسسة بتملك مؤسسة اخرى مما ينتج عنه زوال الشركة التي تم تملكها و انتقال نشاطها و اصولها والتزاماتها للشركة المشترية , فمثلا اذا قامت الشركة س بشراء كامل اسهم الشركة ص ونتج عن ذلك اندماج ص في س فان كامل اصولها و التزامات ص تنتقل الى س مما ينتج عنه انتهاء و تصفية الشركة ص.

- المعالجة المحاسبية للاندماج باستخدام طريقة الشراء:

تمثل عملية الاندماج , وكما بينا اعلاه, قيام شركة بشراء كامل اسهم شركة اخرى مما ينتج عنه انتقال جميع اصول والتزامات الشركة الى الشركة المشترية و بالتالي تصفية و زوال الشركة المشترية باثبات انتقال اصول و التزامات الشركة المندمجة وذلك حسب قيمتها العادلة.

وفي حالة زيادة تكلفة الاستثمار المدفوعة من قبل الشركة المشترية عن صافي القيمة العادلة لاصول الشركة المشترية, فان مبلغ الزيادة يمثل شهرة يتوجب اثباتها بجعلها مدينة ثم يجري اختبار قيمة الشهرة خلال الفترات المالية التالية لقياس ان كان هناك تدني او انخفاض في قيمتها . و تجدر الاشارة الى ان مبلغ الزيادة قد يمثل اكثر من اصل غير ملموس , فبالاضافة الى الشهرة قد يكون هناك علامة تجارية او براءة اختراع, و في هذه الحالة يتوجب توزيع مبلغ الزيادة بين هذه الاصول , شريطة ان يكون تحديد اهمية و قيمة هذه الاصول قابل للقياس بشكل معقول , و الا اعتبر مبلغ الزيادة شهرة.

اما عن كيفية معالجة الشهرة الناتجة عن دمج الاعمال خلال الفترات المالية اللاحقة للدمج فقد نص المعيار الدولي لاعداد التقارير المالية رقم (3): اندماج الاعمال (وكما بينا سابقا) . على عدم اطفاء الشهرة بتوزيع قيمتها على عدمن الفترات المالية , و بدلا من ذلك يجب اختبار قيمة الشهرة في نهاية كل سنة لقياس ان كان هناك تدني او

انخفاض في قيمتها. وعليه ففي الفترات اللاحقة تبقى قيمة الشهرة دفترية كما هي و لا تخفض قيمتها اذا لم توجد أي مؤشرات تفيد بانخفاض قيمتها.

و بموجب معيار المحاسبة الدولي (36): انخفاض قيمة الموجودات , لا يتم استعادة خسارة التدني في الفترات التالية التي تزيد فيها قيمة الشهرة.

- الاندماج مع وجود شهرة سالبة:

تنشأ الشهرة السالبة او ما يطلق عليها احيانا بالزيادة في حال كون صافي القيمة العادلة لاصول الشركة المشترية تزيد تكلفة الاستثمار المدفوعة من قبل الشركة المشترية وقد حدد المعيار الدولي لاعداد التقارير المالية (المعيار رقم 03: اندماج الاعمال 2004) ثلاثة اسباب لوجود هذه الحالة

- وجود خطأ في عملية تحديد القيمة العادلة لاصول و التزامات الشركة المشترية , او خطأ في عملية تحديد تكلفة الاستثمار المدفوعة من قبل الشركة المشترية .

- وجود قدرة تفاوضية عالية لدى الشركة المشترية مما ادى الى قيامها بشراء الشركة المندمجة بقيمة اقل من قيمتها الصحيحة.

- استخدام بعض المعايير المحاسبية في معالجة عملية الاندماج و التي تقضي بقياس بعض البنود بقيمة تختلف عن قيمتها العادلة بدلا من استخدام القيمة العادلة.

ثانيا:الاتحاد:

تحدث عملية الاتحاد عند تاسيس شركة جديدة تنتقل اليها اصول و نشاطات مؤسستين او اكثر قائمتين مما ينتج عنه تصفية و زوال الشركات الداخلة في الاتحاد. فاذا كان لدينا الشركة س و الشركة ص فقد يتم اتحادهما في الشركة ع حيث يتم تصفية اعمال س و ص و تنتقل اصولهما و نشاطهما الى الشركة الجديدة ع .

- المعالجة المحاسبية للاتحاد باستخدام طريقة الشراء :

تمثل عملية الاتحاد و كما بينا سابقا , وجود شركتين يتم اتحادهما في شركة واحدة مما يؤدي الى الغاء الشركتين القدمتين و انتقال اصولهما و التزامتهما الى شركة جديدة وبالتالي فان عملية الاتحاد تتم في دفاتر الشركة الجديدة , ولا تختلف المعالجة المحاسبية للاتحاد عن الاندماج باستثناء ان الشركة الجديدة التي سيثبت في دفاتر ها عملية الاتحاد تقوم باثبات انتقال اصول و التزامات كلتا الشركتين و بالقيمة العادلة لاصول و التزامات كل شركة مع اثبات الشهرة لاي من الشركتين ان وجدت.

ثالثا : السيطرة (القابضة و التابعة):

تمثل السيطرة قيام شركة بشراء غالبية اسهم شركة اخرى مما يعطي الشركة المشترية القدرة على السيطرة على ادارة و قرارات الشركة المسيطر عليها و تسيير اعمالها وفقا لمصالح الشركة المسيطرة.

و تجدر الإشارة الى ان السيطرة تختلف عن الاندماج و الاتحاد في بقاء الشركتين قائمتين و تمارسان اعمالهما بشكل مستقل و يبقى لكل منهما صفة قانونية مستقلة و سجلات محاسبية مستقلة , كما ان السيطرة لا تحتاج الى شراء كامل اسهم الشركة المسيطرة عليها. ومن الشروط الاساسية للسيطرة تملك الشركة المسيطرة على اكثر من 50% من اسهم الشركة الاخرى , او من حقوق التصويت فيها . و يطلق على الشركة المسيطرة بالشركة القابضة او الام اما الشركة المسيطر عليها فيطلق عليها الشركة التابعة .

- المعالجة المحاسبية للقابضة و التابعة باستخدام طريقة الشراء:

تمثل حالة القابضة و التابعة قيام شركة بتملك اكثر من 50% من اسهم شركة اخرى , مما يعطي الشركة المشترية للاسهم القدرة في السيطرة على قرارات و اعمال الشركة المشترية نظرا لانها تمتلك اغلبيية الاسهم . يطلق على الشركة المالكة للاسهم بالشركة المستثمر بها القابضة او الشركة الام في حين يطلق على الشركة المستثمر بها الشركة التابعة. و بعكس الاندماج و الاتحاد و التي تتطلب كل منها تملك 100% من اسهم الشركة الاخرى , فان حالة القابضة و التابعة قد تتم في حالة تملك 50% - 100% من اسهم الشركة الاخرى . كما تختلف حالة القابضة و التابعة عن الاندماج و الاتحاد في بقاء الشخصية الاعتبارية و القانونية للشركة التابعة و بشكل مستقل عن القابضة, في حين تؤحد الشركتين في حالة الاتحاد و الاندماج في شركة واحدة .

وبناء عليه تقوم كل من الشركة القابضة و الشركة التابعة في نهاية كل فترة مالية مستقلة, ثم يتم بعد ذلك دمج هذه القوائم عن طريق تحضير ما يسمى بالقوائم المالية الموحدة. اما بالنسبة للمعالجة المحاسبية لحالة القابضة و التابعة فتتمثل باثبات عملية الاستثمار فقط و ذلك نظرا لمحافظة التابعة على وجودها القانوني و الاعتباري , و كما هو الحال في حالة الاندماج و الاتحاد.

متطلبات الإفصاح :

يتطلب المعيار الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية للمنشأة من تقييم طبيعة العمليات و الاثار المالية لما يلي :

- اندماج منشآت الاعمال التي تمت خلال الفترة .
 - اندماجات منشآت الاعمال التي تمت بعد تاريخ الميزانية , و لكن قبل لترخيص باصدار الميزانية.
 - بعض اندماجات منشآت الاعمال التي تمت في فترات سابقة .
- كما يتطلب المعيار الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم التغيرات في المبلغ المحتمل للشهرة خلال الفترة .