

ملخص محاضرة حول معيار المحاسبة الدولي IFRS 3 "اندماج الأعمال" Business Combination

ما هو اندماج الأعمال؟

عرّف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 3) اندماج الأعمال على أنه جمع منشآت منفصلة في وحدة اقتصادية واحدة معدة للتقارير كنتيجة لقيام إحدى المنشآت بالتوحد مع أو السيطرة على صافي أصول وعمليات منشأة أخرى.

وفق ثلاث صور للاندماج تتحدد على النحو الآتي:

- الضم وهو اندماج شركة أو أكثر في شركة قائمة.
- الاتحاد، أي اندماج شركتين أو أكثر لتكوين شركة جديدة.
- السيطرة وهي قيام شركة بالحصول على معظم (أكثر من 50%) من أسهم شركة أخرى.

الهدف من تطبيق معيار اندماج الأعمال (IFRS 3)

يهدف تطبيق معيار اندماج الأعمال إلى عدة أهداف، أهمها:

- تحديد متطلبات الإفصاح والقياس والإثبات والعرض المتعلقة بعمليات اندماج الأعمال الهادفة للربح.
- بيان ووصف كيفية التقرير عن عمليات الاندماج وذلك من خلال اعتماد طريقة الاستحواذ فقط.
- تعزيز الملاءمة والموثوقية والقدرة على مقارنة المعلومات التي تقدمها الشركة حول اندماج الأعمال وتأثيراته في بياناتها المالية.
- وضع المبادئ والمتطلبات الأساسية التي يجب على الشركات اتباعها.

حالات تطبيق معيار اندماج الأعمال (IFRS 3)

يتم تطبيق معيار اندماج الأعمال (IFRS 3) على أي عملية تستحوذ بموجبها منشأة أعمال على منشأة أعمال أخرى، سواء تم الاستحواذ من خلال شراء كل أو جزء من حقوق ملكية المنشأة الأخرى، أو صافي أصولها من دون شراء مثل حالات اندماج المنشآت التي تتم بالتعاقد فقط.

يُضاف إلى ذلك عمليات اندماج المنشآت التي يشار إليها أحياناً بالاندماج الحقيقي أو الاندماج بين المنشآت المتكافئة، ويُستثنى من ذلك الحالات الآتية:

- حالات إنشاء مشروع مشترك.
- الاستحواذ على أصل أو مجموعة من الأصول التي لا تشكل منشأة أعمال.
- حالات اندماج الأعمال التي تتم بين المنشآت التي تخضع جميعها في نهاية الأمر لسيطرة الأطراف ذاتها، قبل وبعد عمليات الاندماج، بحيث تكون السيطرة عليها غير قابلة للانتقال لطرف آخر.
- حالة الاستحواذ التي تؤدي إلى سيطرة منشأة غير هادفة للربح على منشأة هادفة للربح.

آلية المعالجة المحاسبية لعمليات الاندماج في ضوء IFRS3

تتم المحاسبة عن عمليات الاندماج بتطبيق طريقة الاستحواذ وفق ما يلي:

- **تحديد الشركة المستحوذة**، أي الشركة المسيطرة على الشركات الأخرى موضوع الاندماج.
- **تحديد تكلفة الاندماج**، يتضمن ذلك القيمة العادلة للأصول المعطاة سواء كان نقدي أو أصول أخرى والالتزامات المحتملة وأدوات حقوق الملكية المقدمة من الشركة المقتنية للشركة المستحوذ عليها، يضاف إلى ذلك التكاليف المباشرة لعملية الاندماج مثل المصاريف القانونية وأتعاب المحامين، أما المصاريف غير المباشرة لعملية الاندماج مثل المصاريف الإدارية العامة فإنها تعد مصروفات زمنية تحمل على كشف الدخل لفترة تكبدها.
- **توزيع تكلفة تجميع الأعمال**، حيث أوجب المعيار على الشركة المستحوذة في تاريخ الاندماج الاعتراف بالأصول القابلة للتحديد والالتزامات المحتملة والطارئة التي تلبي معايير الاعتراف بقيمتها العادلة في ذلك التاريخ.

- المحاسبة عن أي فرق بين تكلفة تجميع الأعمال وحصة الشركة المستحوذة في صافي القيمة العادلة للأصول والالتزامات التي تم الاعتراف بها سواء كان الفرق موجباً أو سالباً .

طرق المحاسبة وفق معيار IFRS 3

اتفقت جميع المعايير المحاسبية الدولية على أن هناك طريقتين يمكن استخدامهما في إطار المعالجة المحاسبية لعمليات الاندماج وهما:

أولاً- طريقة تجميع المصالح

تعرف هذه الطريقة بكونها أحد طرق المحاسبة عن الاندماج القائمة على التبادل المشترك واستمرار ملكية المصالح الداخلة في الاندماج، ووفق هذه الطريقة يتم تقييم عناصر الأصول والخصوم بالتكلفة الدفترية لها بغض النظر عما إذا كانت تعكس القيمة الحقيقية والعادلة في تاريخ الاندماج أم لا .

بالتالي فإن هذه الطريقة لا تؤدي إلى ظهور أي مبلغ للشهرة ، ذلك أن مبلغ الاستثمار المقدم من الشركة الدامجة يساوي القيمة الدفترية لصافي الأصول والالتزامات للشركة المندمجة لاعتمادها على القيمة الدفترية في التقييم .

بالإضافة إلى ذلك فإن هذه الطريقة تتيح للشركة الدامجة إمكانية إدراج الأرباح المحتجزة للشركة المندمجة في القوائم المالية بعد الاندماج، لذلك تفضل العديد من الشركات استخدام هذه الطريقة لأنها تؤدي إلى تحسين صورة الأرباح الظاهرة في القوائم المالية .

ثانياً -طريقة الاستحواذ

ترتكز هذه الطريقة على اعتبار أن عملية الاندماج هي عملية استحواذ تقوم بها الشركة الدامجة من خلال شراء صافي أصول و موجودات الشركة المندمجة، وبذلك فهي عملية تبادلية يتم بمقتضاها تبادل موارد يمكن تقييمها على أساس القيمة السوقية العادلة وقت التبادل .

تعتمد هذه الطريقة على تقييم أصول وخصوم الشركة المندمجة على أساس القيمة العادلة ، بحيث تقوم الشركة
الدامجة بتسجيل أصول الشركة المندمجة في دفاترها بالقيمة العادلة لها وقت الاندماج مع عدم تغيير أصول
والتزامات الشركة الدامجة.