

## المحاضرة السادسة: IFRS-3 اندماج الأعمال

- I. **مجال التطبيق:**

تجميع الشركات يسجل محاسبيا حسب طريقة الاقتناء، باستثناء حالات قليلة جدا.
- II. **المقصود بتجمع الشركات:**
  - تجمع الشركات أو اندماج الأعمال يدل على معاملة (صفقة) أو أي حدث آخر الذي يسمح للمقتني (المشتري) الحصول على الرقابة لواحدة أو أكثر من مؤسسة.
  - المقصود بالمؤسسة مجموعة الأنشطة و الأصول المدمجة، القدرة أن تستغل و تسير من أجل تقديم مردودا لمستثمريها في شكل حصص أرباح للدفع (DIVIDENDE)، أو تكاليف مخفضة أو أي منافع اقتصادية.
- III. **المقصود بالمقتني (المشتري) L'acquéreur:**

المقصود بالمقتني لتجميع المؤسسات هو الوحدة التي تحصل على الرقابة لواحدة أو مجموعة مؤسسات.
- IV. **تحديد تاريخ الاقتناء:**

تاريخ الاقتناء هو التاريخ الذي يتحصل من خلاله المقتني على رقابة المؤسسة المقتناة.
- V. **المقابل المحول:**

المقابل المحول من قبل المقتني، عموما يقيم بالقيمة العادلة في تاريخ الاقتناء، يمكن أن تشمل على أصول محولة، ديون مسترجعة من قبل المقتني لدى المالكين القدماء للمؤسسة المقتناة و أسهم الأموال الخاصة الصادرة عن المقتني.
- VI. **تحديد العناصر المكونة لاندماج الأعمال:**

أي عنصر لا يكون جزء من صفقة اندماج الأعمال يسجل محاسبيا خارج (محاسبة الاقتناء).
- VII. **أصول معرفة مقتناة و خصوم مسترجعة:**

الأصول المعرفة المقتناة و الخصوم المسترجعة تسجل محاسبيا منفصلين عن GOOWILL في تاريخ الاقتناء إذا كانوا لا يتماشوا مع تعريف الأصول و الخصوم و الذين تم تبادلهم في إطار تجميع الشركات. يتم تقييمهم في تاريخ الاقتناء بالقيمة العادلة، إلا في الحالات الاستثنائية النادرة.
- VIII. **تقييم المساهمات التي لا تكون محل الرقابة:**
  - مقتني اندماج الأعمال يستطيع الاختيار، من أجل كل معاملة، أن يقيم المساهمات التي لا تكون محل الرقابة (العادية) بالقيمة العادلة، أو تناسبيا إلى نصيب حصتهم في الأصول الصافية للمؤسسة المقتناة، في تاريخ الاقتناء.
  - المساهمات (الأخرى) التي لا تكون محل الرقابة يتم تقييمهم عموما بالقيمة العادلة.
- IX. **فارق الاقتناء (GOOWILL) أو الربح الناتج عن اقتناء بشروط ذات منافع:**

فارق الاقتناء يقيم ك مبلغ متبقي، و يسجل كأصل. ، لما تكون قيمة فارق الاقتناء سالبة ( ربح نتيجة الاقتناء بشروط ذات منفعة) يسجل في النتيجة الصافية، بعد إعادة مراقبة القيم المستخدمة في محاسبة عملية الاقتناء.
- X. **التقييم و التسجيل اللاحق:**
  - ✓ التعديلات المنجزة على محاسبة الاقتناء خلال فترة (التقييم) تترجم المعلومات الإضافية على الظروف و الأحداث الموجودة في تاريخ الاقتناء.
  - ✓ في القاعدة العامة، العناصر المسجلة محاسبيا في إطار محاسبة الاقتناء تقيم و تسجل لاحقا في تجميع الشركات حسب معايير IFRS المناسبة.

### IFRS-3 اندماج الأعمال- تطبيق

تحصلت المؤسسة (X) لإنتاج المشروبات الغازية على الرقابة في N-3 /01/01 وذلك باقتناء على الترتيب 60% و 70% من رأسمال شركتين أخرتين : الشركة (Y) لإنتاج الطماطم و الشركة (Z) لإنتاج معجون البرتقال. الميزانيات في N-4 /12/31 للشركة (Y) و (Z) تقدم في الملحق 1 و2. بعض المعلومات الإضافية تقدم لك في الملحق 3.

**المطلوب:** - قدم قيود الإدماج للشركة (Y) و (Z) في N-3 /01/01؟  
- قدم القيود المتعلقة بفروق التقييم التقييم و فارق الاقتناء في إطار إدماج حسابات المجموعة (X) في N /12/31؟

#### الملحق رقم: 1

ميزانية الشركة (Y) لإنتاج الطماطم في N-4 /12/31 المبلغ K دج

المبلغ K دج	أموال خاصة	أصول غير جارية
20000	رأسمال صادر	تثبيتات معنوية
8000	احتياطات أخرى	تثبيتات مادية
14000	أرباح ضمن الاحتياطات	السندات المثبة الأخرى
6000	نتيجة الفترة	كفالات مدفوعة
48000		53000
	<b>خصوم غير جارية</b>	<b>أصول جارية</b>
17000	قروض طويلة الأجل	مخزون
4000	ضرائب مؤجلة	حقوق على الزبائن
3000	مؤونات طيلة الأجل	مدينون آخرون
5000	منافع للمستخدمين	الخزينة و العناصر المكافئة
		الأدوات المالية المشتقة
29000		37000
	<b>خصوم جارية</b>	
8000	الموردون و الحسابات المرتبطة	
2000	فوائد مستحقة	
2000	الدولة – رسوم على رقم الأعمال	
1000	أدوات مالية مشتقة - خصوم	
13000		

90000	المجموع	90000	المجموع
-------	---------	-------	---------

## الملحق رقم: 2

المبلغ K دج

ميزانية الشركة (Z) لإنتاج معجون البرتقال في N-4 /12/31

المبلغ K دج	أموال خاصة	أصول غير جارية
10000	رأسمال صادر	تثبيات معنوية
7000	احتياطات أخرى	تثبيات مادية
8000	أرباح ضمن الاحتياطات	السندات المثبة الأخرى
(5000)	نتيجة الفترة	كفالات مدفوعة
20000		33000
	<b>خصوم غير جارية</b>	<b>أصول جارية</b>
20000	قروض طويلة الأجل	مخزون
4000	ضرائب مؤجلة	حقوق على الزبائن
5000	مؤونات طيلة الأجل	مدينون آخرون
6000	منافع للمستخدمين	الخزينة و العناصر المكافئة
		الأدوات المالية المشتقة
35000	<b>خصوم جارية</b>	47000
	الموردون و الحسابات المرتبطة	
12000	فوائد مستحقة	
6000	الدولة - رسوم على رقم الأعمال	
4000	أدوات مالية مشتقة - خصوم	
3000		
25000		
80000	المجموع	المجموع

## الملحق رقم: 3

معلومات إضافية

- سندات Y و Z تم اقتناءهم على الترتيب ب: 40000000 دج و 12000000 دج.
- في 01/01/03 N-3 أثناء اقتناء الشركة Y تم الأخذ بعين الاعتبار فائض القيمة على:
  - مباني ب: 4000000 دج (الاهتلاك على 20 سنة).
  - أراضي ب: 2000000 دج (منها 500000 دج للقيمة العادلة الصافية لمصروفات التنازل عن الأراضي غير ضرورية للاستغلال و موجهه للتنازل).
  - براءات ب: 6000000 دج (الامتلاك على 10 سنوات).
  - مخزون ب: 2000000 دج.
- في 01/01/03 N-3 أثناء اقتناء الشركة Z القيم العادلة للمباني (الاهتلاك على 20 سنة) و الأراضي كانت أكبر على الترتيب: 2000000 دج و 1000000 دج.
- مصروفات إعادة الهيكلة المحددة في 01/01/03 N-3 للفرع Z قدرت ب: 5000000 دج.
- في 31/12/01 N-1 الفرع Y ( المشابهة للوحدة المنتجة للخزينة) قدرت ب: 55 مليون دينار ( منها 50 مليون دينار بالنسبة للأصول المعرفة غير الجارية، 40 مليون دينار للأصول الجارية، 25 مليون دينار بالنسبة للخصوم غير الجارية و 20 مليون دينار للخصوم الجارية).
- في 31/12/01 N قدرت ب: 40 مليون دينار ( منها 45 مليون دينار بالنسبة للأصول المعرفة غير الجارية، 35 مليون دينار للأصول الجارية، 22 مليون دينار بالنسبة للخصوم غير الجارية و 24 مليون دينار للخصوم الجارية).

معدل الضريبة المستخدم هو 35% .

الحل:

1) ادماج الشركة (Y) لإنتاج الطماطم و الشركة (Z) لإنتاج معجون البرتقال في N-3/01/01  
أ) بالنسبة للشركة (Y) في N-3/01/01 يجب الأخذ بعين الاعتبار فارق التقييم ل:

المباني:	4000000
الأراضي(بما فيها الأراضي غير صالحة للاستغلال):	2000000
البراءات:	6000000
المخزون:	2000000
	<u>14000000</u>

و الذي يجب أن يخفض منه ضريبة مؤجلة ب: 35%، و التكن  $4900000 = 35\% \times 14000000$  ،  
و يكون فارق التقييم الصافي:  $14000000 - 4900000 = 9100000$  دج.  
قيمة مساهمة الشركة (Y) يمكن أن تقويم ب:  $48000000$  (الرأسمال) +  $9100000 = 57100000$  دج  
فارق الاقتناء (موجب) المحقق عن عملية الاقتناء هو:

$$40000000 - (57100000 \times 60\%) = 5740000 \text{ دج}$$

ب) بالنسبة للشركة (Z)، يجب الأخذ بعين الاعتبار فارق التقييم ل:

المباني:	2000000
الأراضي:	1000000
إعادة الهيكلة:	- 5000000
	<u>- 2000000</u>

و التكن فارق الاقتناء الصافي بعد الضريبة:  $2000000 - 1300000 = 65\% \times 2000000$  -  
فارق الاقتناء سيكون سالب  $12000000 - (1300000 - 2000000) \times 70\% = 1090000$  دج

ج) القيد المحاسبية الخاصة بالشركة (Y) في N-3 /01/01 (المبلغ K دج)

	30000	تثبيبات معنوية		20
	10000	تثبيبات مادية		21
	11000	السندات المثبة الأخرى		271
	2000	كفالات مدفوعة		275
	15000	مخزون		3
	12000	حقوق على الزبائن		41
	6000	مدينون آخرون		467
	2000	الخزينة و العناصر المكافئة		512
	2000	الأدوات المالية المشتقة		520
20000		رأسمال الشركة (Y)	101	
28000		احتياطات أخرى (Y)	106	
17000		قروض طويلة الأجل	16	
4000		ضرائب مؤجلة	134	
3000		مؤونات طيلة الأجل	15	
5000		منافع للمستخدمين	153	
8000		الموردون و الحسابات المرتبطة	40	
2000		فوائد مستحقة	445	
2000		الدولة – رسوم على رقم الأعمال	518	
1000		أدوات مالية مشتقة – خصوم	52	
		استرجاع أصول و خصوم الشركة (Y)		

	6000	تثبيبات معنوية		20
	6000	تثبيبات مادية (4000+2000)		21
	2000	المخزون		3
9100		احتياطات الشركة (Y)	106	
4900		الضرائب المؤجلة على الخصوم	134	
		فارق تقييم الشركة (Y)		

	5740	فارق الاقتناء		207
5740		سندات مساهمة الشركة (Y)	261	
		فارق الاقتناء		

	20000	رأسمال الشركة (Y)		101
	37100	احتياطات الشركة (Y) (9100+28000)		106
34260		سندات مساهمة الشركة (Y) (5740-40000)	261	
22840		الديون المرتبطة بشركات في شكل مساهمة	173	
		%40 X(37100+20000)		
		إلغاء السندات و تقسيم الأموال الخاصة بالشركة (Y)		

د) القيد المحاسبية الخاصة بالشركة (Z) في N-3 /01/01 (المبلغ K دج)

	20000	تثبيبات معنوية	20
	5000	تثبيبات مادية	21
	4000	السندات المثبة الأخرى	271
	4000	كفالات مدفوعة	275
	12000	مخزون	3
	26000	حقوق على الزبائن	41
	4000	مدينون آخرون	467
	3000	الخزينة و العناصر المكافئة	512
	2000	الأدوات المالية المشتقة	520
10000		رأسمال الشركة (Z)	101
10000		احتياطات أخرى (Z)	106
20000		قروض طويلة الأجل	16
4000		ضرائب مؤجلة	134
5000		مؤونات طيلة الأجل	15
6000		منافع للمستخدمين	153
12000		الموردون و الحسابات المرتبطة	40
6000		فوائد مستحقة	445
4000		الدولة – رسوم على رقم الأعمال	518
3000		أدوات مالية مشتقة – خصوم	52
		استرجاع أصول و خصوم الشركة (Z)	

	3000	تثبيبات مادية (2000+1000)	21
	700	الضرائب المؤجلة على الأصول (35% X 2000)	133
	1300	احتياطات الشركة (Z)	106
5000		مؤونات طويلة الأجل	15
		فارق تقييم الشركة (Z)	
1090	1090	سندات مساهمة الشركة (Z)	261
		نتيجة الفترة الشركة (X)	120
		فارق الاقتناء سالب الشركة (Z)	

	10000	رأسمال الشركة (Z)	101
	8700	احتياطات الشركة (Z) (1300-10000)	106
13090		سندات مساهمة الشركة (Z) (1090-12000)	261
5610		الديون المرتبطة بشركات في شكل مساهمة	173
		%30 X (8700+10000)	
		إلغاء السندات و تقسيم الأموال الخاصة الشركة (Z)	

(2) القيود المتعلقة بفروق التقييم و الاقتناء في إطار إدماج حسابات المجموعة (X) في N/12/31 عند الدمج خلال N، من الضروري الرجوع إلى فروق التقييم و إطفاءها. من الضروري أيضاً إجراء اختبار الانخفاض في قيمة شهرة الشركة (Y) و تسجيل المؤونات اللازمة.

✓ في 31 ديسمبر ، N-1 ، يمكن تقييم الشهرة

$$[55\ 000\ 000 - (50\ 000\ 000 + 40\ 000\ 000 - 25\ 000\ 000 - 20\ 000\ 000)] \times 60\% = 6\ 000\ 000$$

فارق الاقتناء تمت ملاحظته في الأصل بقيمة: 5 740 000. و لم تخصص له مؤونات.

✓ في 31 ديسمبر N، يمكن تقييم الشهرة

$$[40\ 000\ 000 - (45\ 000\ 000 + 35\ 000\ 000 - 22\ 000\ 000 - 24\ 000\ 000)] \times 60\% = 3\ 600\ 000$$

فارق الاقتناء تمت ملاحظته في الأصل بقيمة: 5 740 000. يجب ملاحظة خسارة قيمة فارق الاقتناء ب: 5

$$740\ 000 - 3\ 600\ 000 = 2\ 140\ 000$$

✓ القيود المحاسبية في 31 ديسمبر N (المبلغ K دج)

أولاً: فيما يتعلق بحسابات الميزانية

▪ نذكر أولاً بفارق التقييم في N-3 /12/31

	6000	تثبيبات معنوية		20
	6000	تثبيبات مادية (2000+4000)		21
	2000	المخزون		3
9100		رأسمال صادر	106	
4900		الضرائب المؤجلة على الخصوم	134	
		فارق تقييم الشركة (Y)		

	3000	تثبيبات مادية (2000+1000)		21
	700	الضرائب المؤجلة على الأصول (35% X 2000)		133
	1300	احتياطات الشركة (Z)		106
5000		مؤونات طيلة الأجل	15	
		فارق تقييم الشركة (Z)		

- نسجل اهتلاك فارق تقييم المباني و فارق تقييم (الشهرة) للشركة (Y) في N /12/31  
 $800 = 600 + 200 = (%10 \times 6000) + (%5 \times 4000)$

	520	نتيجة الشركة (Y) [600+200] X 65%		120
	1560	احتياطات الشركة (Y) 3X520		106
	1300	ضرائب الخصوم المؤجلة (35% X (800+2400))		134
800		فارق الاقتناء 4x200	207	
2400		مباني 4x600	213	

- نسجل اهتلاك فارق تقييم المباني للشركة (Z) في N /12/31  
 $100 = (%5 \times 2000)$

	65	نتيجة الشركة (Z) 65 X (100)		121
	195	احتياطات الشركة (Z) 3X65		106
	140	ضرائب الأصول المؤجلة (35% X 400)		134
400		مباني 4X100	213	

- خسارة قيمة شهرة الشركة (Y) في N /12/31

	2140	احتياطات الشركة (X)		106
2140		فارق الاقتناء الشركة (Y)	207	

- ثانيا: فيما يتعلق بحسابات النتائج  
 • مخصص الشركة (Y)

	800	مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة		681
280		لعناصر الاصول غير الجارية		
		ضرائب على الأرباح	695	

520		نتيجة الفترة	120	
-----	--	--------------	-----	--

● مخصص الشركة (Z)

35	100	مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة	695	681
65		ضرائب على الأرباح	120	
		نتيجة الفترة		

● خسارة القيمة على فارق الاقتناء

2140	2140	مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة	120	681
		فارق الاقتناء الشركة (Y)		