مدى أهمية فارق التوحيد (الإدماج) الأول في توحيد حسابات المجموعة وفقا لكل من النظام المحاسبي المالي الجزائري والمعايير المحاسبية الدولية

أ.رقاد سليمة د.بوغازي زينب
جامعة سطيف

ملخص

أدى التوسع الاقتصادي إلى تجمع الشركات فيما بينها لتسهيل عملية تدفق السلع والخدمات ورؤوس الأموال. وظهرت الحسابات الموحدة لأول مرة في الولايات المتحدة سنة 1892. وتسمح عملية توحيد المجموعة بمزيج القوائم (الكشوف) المالية لشركات منفصلة لتكوين كيان واحد، ووصف حالة والعمليات التي قامت بها مجموعة الشركات، لأجل توفير معلومات صادقة ومفيدة، تتوافق مع النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.

الكلمات المفتاحية: المجمع، توحيد الحسابات، المعايير المحاسبية الدولية، النظام المحاسبي المالي.

Abstract

Group consolidation is the combination of financial statements for separate companies to produce a single entity.

To consolidate is to combine assets, liabilities and other financial items of two or more entities into one. In the context of financial accounting, the term consolidate often refers to the consolidation of financial statements, where all subsidiaries report under the umbrella of a parent company. Consolidation also refers to the merger and acquisition of smaller companies into larger companies.

Keyword: Group, consolidation, Algerian financial accounting system, International accounting standards.

المقدمة

أدى التوسع الاقتصادي وزيادة المنافسة وتطور الشركات وطنيا إلى جعل بعض الشركات تتكتل فيما بينها لمواجهة الصراعات وتسهيل عملية تدفق السلع والخدمات ورؤوس الأموال. وترتبط هذه التكتلات فيما بينها اقتصاديا قصد تحقيق منافع اقتصادية واستراتيجية.

وظهرت الحسابات الموحدة لأول مرة في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1892 وأول من نشر القوائم المالية هي مجموعة National leat. وفي سنة 1910 ظهرت الميزانيات الموحدة والجداول الموحدة في التقارير السنوية للشركات المهمة؛

أما في إنجلترا تم نشر أول مرة القوائم المالية الموحدة سنة 1922 وأصدرت أول معيار عن القوائم المالية الموحدة سنة 1944 وفي سنة 1948 أصرت إلزامية نشر القوائم المالية الموحدة؛أما الاتحاد الأوروبي طبق التعليمة السابعة على الحالات المالية الموحدة التي صدرت سنة 1983؛

وفيما يخص الجزائر فقد تطرق المشرع الجزائري إلى إجبارية إعداد الحسابات المجمعة منذ نهاية التسعينات، العدد 87 من الجريدة الرسمية الموافق ل 8 ديسمبر 1999 والعدد 91 الموافق ل 22 ديسمبر من نفس السنة، حيث تضمن الأول تحديد كيفيات إعداد وتجميع حسابات المجمع والآخر تضمن توافق المخطط الوطني للمحاسبة مع نشاط الشركات القابضة وتجميع حسابات المجمع.

انطلاقا مما سبق فإنه يمكن طرح الإشكالية التالية:

❖ ما مدى أهمية معالجة فارق التوحيد الأول في الحسابات الموحدة وفقا لكل من النظام المحاسبي المالي الجزائري والمعايير المحاسبية الدولية؟

وللإحاطة بالجوانب المختلفة للإشكالية المدروسة فقد ارتأينا تجزئة الإشكالية الرئيسية إلى الأسئلة الفرعية التالية:

❖ ما المقصود بفارق التوحيد الأول؟

❖ ماهي طرق تحديد فارق التوحيد الأول، وكيف يتم معالجته؟

الفرضيات

إن محاولتنا الإجابة على إشكالية بحثنا تجعلنا نضع الفرضيات التالية:

❖ تعتبر عملية معالجة فارق التوحيد الأول معقدة؛

❖ يتوافق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية في معالجة فارق التوحيد الأول.

أهمية البحث

تنبع أهمية البحث من أهمية موضوع توحيد الحسابات كونه سوف يعالج مشكلة محاسبية هامة وهي مدى أهمية معالجة فارق التوحيد الأول في الحسابات الموحدة وفقا لكل من النظام المحاسبي المالي الجزائري والمعايير المحاسبية الدولية وهذا من أجل إعطاء صورة صادقة عن المنشأة.

محاور البحث

سوف نتطرق للبحث من خلال المحاور الأساسية التالية:

❖ مفهوم فارق التوحيد الأول

❖ طريقة تحديد فارق التقييم

❖ طريقة تحديد فارق الاقتناء

❖ المعالجة المحاسبية لفارق الاقتناء

المحور الأول: مفهوم فارق التوحيد (الإدماج) الأول

يتم تحديد فارق الإدماج الأول المثبت لدى دخول كيان ما في محيط الإدماج بالفرق بين:[1]

– تكلفة اقتناء سندات الكيان المعني كما تظهر في الأصل التابع للشركة المالكة لهذه السندات؛

– والحصة غير المعاد تقييمها لرؤوس الأموال الخاصة التابعة لهذا الكيان والتي تعود إلى الشركة المالكة بما في ذلك حصة نتيجة السنة المالية المكتسبة عند تاريخ دخول الكيان في محيط الإدماج.

ويعرف فرق التوحيد الأول على أنه: " الفرق الموجود بين تكلفة شراء المساهمة والحصة التي تمثلها هذه المساهمة في الأموال الخاصة بما في ذلك النتيجة وهذا يكون في نفس التاريخ، ويتم حساب هذا الفرق عند دخول الشركة في مجال التوحيد."[2]

ويتركب فارق الإدماج الأول الإيجابي على العموم من عنصرين اثنين يكونان موضوع معالجة محاسبية مختلفة في إطار إعداد الحسابات المدمجة:

– فارق التقييم؛

– فارق الاقتناء.

أولا: مفهوم فارق التقييم

فارق التقييم هو الفرق بين تكلفة دخول الأصل في الميزانية الموحدة والقيمة المحاسبية لنفس العنصر في الشركة المراقبة (التي تسيطر عليها).[3]

كما يمكن تعريفه على أنه: " فارق التقييم يمثل الحصة التي تعود للمجمع في الاحتياطات المتراكمة من قبل الشركة التابعة من تاريخ التوحيد (وهذا من أجل الاستحواذ أو الإنشاء) ليتم تسجيلها في حساب فرعي.[4]

كما يمكن القول أن فارق التقييم يسجل في حساب رصيد الأرباح والخسائر غير المقيدة في النتيجة، والناتجة عن تقييم بعض عناصر الميزانية بقيمتها العادلة وفقا لنظام التقييم المعمول به من خلال إدماج المؤسسات.[5]

فارق التقييم هو عبارة عن الفرق بين القيمة المحاسبية لبعض عناصر قابلة للتحديد في الأصل، والقيمة الحقيقية لنفس هذه العناصر في تاريخ اقتناء السندات.[6]

خلاصة التعاريف

ومنه يمكن استنتاج من التعاريف السابقة مايلي:

– ينتج فارق التقييم إما من أصول مالية غير جارية مقيمة وفقا للقيمة العادلة أو استثمارات صافية من شركات فرعية؛

– يتم تسجيل هذا الفارق في حساب فرعي للأموال الخاصة وهو حـــــ/104؛

– فارق التقييم هو الفرق بين القيمة المحاسبية والقيمة العادلة للأصل.

ثانيا: مفهوم فارق الاقتناء

فارق الاقتناء هو الزيادة في تكلفة الاستحواذ على حصة المستحوذ (المشتري) للقيم العادلة للأصول والخصوم المحددة المقتناة في تاريخ المعادلة.[7]

كما يمكن تعريفها على أنها:" منافع اقتصادية مستقبلية ناشئة عن أصول لا تستطيع تحديد ماهيتها بصورة منفردة ولا يتم الإقرار بها بصفة منفصلة.[8]

يمثل فارق الاقتناء (شهرة المحل) الجزء الاستراتيجي أو الجزء غير المرئي للمجمع معناه إمكانية النمو المأمول (المراد) الذي يعكس الجزء غير الكمي في المحاسبة.[9]

وهو الفرق بين تكلفة اقتناء الأسهم والتقييم الإجمالي (تقييم مجموع) الأصول والخصوم المحددة في تاريخ الاستحواذ.[10]

هو كل فائض في تكلفة الاقتناء من حصة فائدة المقتني ضمن القيمة الحقيقية للأصول والخصوم المعرفة على أنها مكتسبة عند تاريخ عملية التبادل.[11]

خلاصة التعريف

من التعاريف السابقة يمكن استنتاج مايلي:

– فارق الاقتناء هو عبارة عن الجزء الإضافي الذي يدفعه المشتري مقابل الحصول على منافع من الاستحواذ والرقابة على الشركة؛

– يمثل فارق الاقتناء الجزء الاستراتيجي وغير المرئي لممتلكات الشركة؛

– في حالة عدم إمكانية تقييم فارق الإدماج الأول بين مختلف مكوناته يمكن إدراجه بمبلغه الكامل في حساب فارق الاقتناء.

المحور الثاني: طريقة تحديد فارق التقييم

وفقا لمعيار التقارير المالية الدولي رقم 3 لسنة 2004، يجب على المستحوذ تقييم مجموع تكاليف دمج الشركات (منشآت الأعمال):[12]

– القيمة العادلة: في تاريخ التبادل، الأصول الممنوحة، الخصوم المحتملة أو المحملة (المتكبدة)، وأدوات حقوق الملكية المصدرة من قبل الشركة الدامجة في مقابل السيطرة على الشركة المستحوذ عليها؛

– وأية تكاليف تساعد بطريقة مباشرة لدمج منشآت الأعمال: الأتعاب المقدمة للمحاسبين، المستشارين القانونين، المقيميين، الاستشاريين لأجل القيام بإدماج شركات الأعمال، التكاليف الإدارية العامة، بما في ذلك التكاليف التشغيلية لقسم الاستحواذ، والتكاليف التي لا تدخل مباشرة في دمج منشآت الأعمال خلال التقييد (التسجيل) المحاسبي لا تدرج في تكلفة الدمج: يتم الاعتراف بها وتقييدها (تسجيلها) محاسبيا كمصاريف تحملها (تكبدها).

وفقا لمعيار التقارير المالية الدولي رقم 3 المعدل عام 2008، يتم تقييم السعر المدفوع أو المقابل المحول بالقيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ والتي تتوافق مع مجموع القيم العادلة:[13]

– الأصول المنقولة؛

– الخصوم المتكبدة من قبل المستحوذ (المشتري) مقابل الشركة المشتراة للمالكين السابقين؛

– حصص من رأس المال الصادر من قبل المستحوذ.

وفقا لمعيار التقارير المالية الدولي رقم 3 المعدل، يتم استبعاد بعض التكاليف التي يتحملها المشتري لتحقيق دمج منشآت الأعمال مثل: أتعاب الوسطاء، الرسوم القانونية، أتعاب العناية، والأتعاب المهنية الأخرى، والاستشارات يتم تحملها كنفقات (مصاريف) عند حدوثها.[14]

تنسب فوارق التقييم إلى عناصر الأصول المعنية القابلة للتحديد إلى غاية إرجاع هذه الأصول إلى قيمتها الحقيقية المحددة في تاريخ الاقتناء.[15]

لتحديد القيمة العادلة للأصول والخصوم المحددة، يجب على المستحوذ اللجوء إلى أساليب مختلفة وبالترتيب التالي:[16]

– الرجوع إلى عملية يمكن ملاحظتها في سوق نشط والتي يستطيع المستحوذ الوصول إليها فورا، والتي تخص أصل أو خصم مطابقة للتي ستقيم أو ستنشأ في تاريخ الاستحواذ؛

– استخدام الأسعار المرجعية للسوق في تاريخ الاقتناء، أو تاريخ قريب، للأصول أو/و الخصوم المماثلة لتلك المقيمة؛

– استخدام أساليب التقييم المعمول بها أو ذات صلة في مثل هذه الظروف إذا كانت المعلومات اللازمة متوفرة دون تكاليف وغير مفرطة؛

– استخدام تقنيات تقييم (تقدير) تعمل على أساس الافتراضات (الفرضيات) التي تحددها الشركة نفسها.

التسجيل المحاسبي لفارق التقييم

يجب أن يتم تسجيل فارق التقييم في كل بند من البنود ذات الصلة بهذا الفارق بين القيمة المحاسبية المجمعة لآصل أو خصم وقيمته الضريبية التي تولد ضريبة مؤجلة قابلة للاهتلاك.[17]

المحور الثالث: طريقة تحديد فارق الاقتناء

فارق الاقتناء هو القيمة الحالية للعوائد الإضافية التي يمكن للشركة كسبها وفي هذه الحالة ولتحديد القيمة الحالية لهذه العوائد الإضافية يماثل تحديد القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بالأصول الأخرى والمشروعات وهناك من يعارض هذا الرأي فهم يستندون إلى أن الأسعار التي يتم دفعها في عملية الاستحواذ أو الشراء لمنشآت أخرى يتضح غالبا أنها تعتمد على توقعات غير واقعية، وبالتالي تؤدي إلى عمليات تخفيض القيمة المقدرة لفارق الاقتناء (الشهرة).[18]

ويجب الإشارة إلى كل من تاريخ الاستحواذ وتكلفة الاستحواذ:

تاريخ الاستحواذ: حسب معيار التقارير المالية رقم 3 هو التاريخ الذي يحول فيه المستحوذ الرقابة على الأصول الصافية (صافي الأصول) ونشاطات المؤسسة المستحوذ عليها.[19]

تكلفة الاستحواذ: هي مجموع القيم العادلة للأصول والخصوم المستحوذ عليها وكذلك المحتملة وكذا أدوات حقوق الملكية المصدرة بواسطة الدامج مقابل السيطرة على المنشأة المندمجة في تاريخ التبادل، وهي تشمل التكاليف المرتبطة مباشرة بالعملية مثل (أتعاب مهنية) ولكنها لا تشمل تكاليف إصدار دين أو سهم (حقوق الملكية) لتسوية العملية.[20]

ويجب التمييز بين بين الأحكام الواردة في معيار التقارير المالية رقم 3 لسنة 2004 والأحكام الواردة في نفس المعيار المعدل:[21]

– معيار التقارير المالية الدولي رقم 3 لسنة 2004

يجب على المستحوذ في تاريخ الاستحواذ:

– الاعتراف بفارق الاقتناء في حالة دمج شركات الأعمال كأصل؛

– الاعتراف بفارق الاقتناء مبدئيا بتكلفته، وفارق الاقتناء هو الزيادة في تكاليف الدمج عن فوائد حصة المستحوذ وصافي القيمة العادلة للأصول الصافية والخصوم المحتملة للشركة الدامجة.

– معيار التقارير المالية الدولي رقم 3 لسنة 2008 (المعدل)

يمكن للمستحوذ تسجيل فارق الاقتناء جزئيا أي صفقة بصفقة (مثلما ينص عليها معيار التقارير المالية الدولي رقم 3 لسنة 2004)، أو تسجيل كلي لفارق الاقتناء.

ومن أجل تحديد فارق الاقتناء الكلي (الإجمالي) يجب على المستحوذ تقييم الشركة المستحوذ عليها في مجملها بقيمتها العادلة وهذا في تاريخ الاستحواذ. ا

والقيمة العادلة للشركة المستحوذة هي قيمة الكيان التي وفرت الأساس لتقييم الأسهم المكتسبة أي المبلغ الذي دفع مقابل النسبة المكتسبة (المستحوذة)، وإذا كان هذا المبلغ غير مقيم بالقيمة العادلة لنسبة الفوائد المستحوذة، يمكن استخدام طرق تقييم أخرى.

المحور الرابع: المعالجة المحاسبية لفارق الاقتناء

أولا: وفقا للمعايير المحاسبية الدولية

بموجب معيار التقارير المالية الدولية رقم 3 فإنه يجب رسملة فارق الاقتناء، أي اعتبارها أصل من الأصول، وإجراء اختبار انخفاض القيمة لها سنويا وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 36 (الخاص بانخفاض قيمة الأصول، ولا يخضع فارق الاقتناء للاهتلاك، وأي انخفاض في قيمة فارق الاقتناء يعتبر مصروف غير نقدي.[22]

وانخفاض قيمة فارق الاقتناء سوف يؤثر على صافي الدخل المفصح عنه، فعندما يتم تحميل فارق الاقتناء كعبء على الدخل في الفترة الحالية، فإن الدخل المفصح عنه الجاري سوف ينقص، ولكن معدلات الدخل المستقبلي المقرر سوف يزيد عندما يتم

شطب فارق الاقتناء أو جزء منه أو لا يوجد مزيد من الانخفاض منه، وهذا الأمر سوف يؤدي إلى تخفيض صافي الأصول وحقوق المساهمين من ناحية، ولكنه يؤدي من ناحية أخرى إلى تحسين بعض المؤشرات مثل العائد على الأصول، معدلات دوران الأصول، معدلات دوران حقوق الملكية.[23]

يمكن لفارق الاقتناء أن يؤثر بشكل جوهري على القابلية للمقارنة بين القوائم المالية للشركات نتيجة استخدام طرق محاسبية مختلفة لمعالجتها، وبذلك فإنه ينبغي على المحلل المالي استبعاد أي تحريف قد تولده الشهرة، مثل الاعتراف بها، اهتلاكها، الانخفاض في قيمتها،، ويتم ذلك بعمل تعديلات أو تسويات قبل إجراء التحليل مثل:[24]

– حساب النسب المالية باستخدام بيانات الميزانية مستبعدا منها الشهرة؛

– مراجعة اتجاهات التشغيل باستخدام بيانات تستبعد استهلاك الشهرة أو انخفاض قيمتها؛

– تقييم اندماجات الأعمال المستقبلية عن طريق الأخذ في الحسبان سعر الشراء المدفوع المتعلق بصافي الأصول وتوقعات الأرباح المستقبلية للشركة المستحوذ عليها.

ثانيا: ووفقا للنظام المحاسبي المالي

تتم في كل عملية جرد مقارنة مبلغ فارق الاقتناء الإيجابي مع القيمة الاقتصادية (أو القيمة النفعية) للعناصر غير المادية التي يشكلها هذا الفارق ومن المحتمل إثبات أي خسارة في قيمة فارق الاقتناء عند الاقتضاء لإرجاع مبلغ هذا الفارق إلى قيمته الاقتصادية. وهذه الخسارة في القيمة لا تنعكس. ويدرج في حساب أي فارق اقتناء سلبي في شكل منتوج تبعا لوظيفة أصله:[25]

– عندما يكون عبارة عن نفقات مستقبلية منتظرة، يدرج في الحسابات في شكل منتج عند تاريخ حدوث تلك الخسارة أو النفقات؛

– عندما يكون عبارة عن فارق بين القيمة الحقيقية للأصول غير النقدية المكتسبة، وقيمة اقتنائها، فإنه يدرج في الحسابات كمنتوجات على المدة النفعية الباقية لهذه الأصول،

– عندما لا يمكن إلحاقه لا بأعباء مستقبلية ولا بأصول غير نقدية، فإنه مباشرة يدرج في الحسابات على شكل منتوجات.

والجدول الموالي يوضح بعض الاختلافات بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي.

الجدول رقم 01: مقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 3

حسب معيار التقارير المالية الدولية رقم 3	حسب النظام المحاسبي المالي
منافع اقتصادية مستقبلية ناشئة عن أصول لا تستطيع تحديد ما هيتها بصورة منفردة ولا يتم الاقرار بها بصفة منفصلة.	هو فائض فارق الادماج الذي لم يمكن إلحاقه بعناصر الأصل القابلة للتحديد، والذي هو مدرج في فصل خاص من الأصول
يجرى لها اختبار انخفاض القيمة سنويا.	لا يجرى له اختبار انخفاض القيمة
لا يخضع للاهتلاك	خاضع للاهتلاك

المصدر: إعداد الباحثة.

ثالثا: التسجيل المحاسبي

فارق الاقتناء الإيجابي

فارق الاقتناء = الزيادة في تكلفة الاقتناء مقيمة بالقيمة العادلة – إجمالي الاهتلاك وخسائر القيمة.

وبعد تعديل المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 تم إلغاء الاهتلاكات وهذا يعني فارق الاقتناء أصبح أصل غير قابل للاهتلاك وفي المقابل يجب إجراء اختبار انخفاض القيمة عليه سنويا ووفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 36 ففي حالة انخفاض قيمة فارق الاقتناء لا يمكن استرجاع هذه الخسارة نهائيا.[26]

فارق الاقتناء السلبي

في حالة ما تكون تكلفة الاقتناء أقل من الحصة الخاصة بأصول وخصوم المؤسسة المقتناة فيكون هناك فارق اقتناء سلبي ومعيار التقارير المالية الدلية رقم 3 يمنع تسجيل هذا الفرق في الميزانية والذي كان يسمح به من قبل في المعيار المحاسبي الدولي رقم 22 وفي حالة حدوث مثل هذا الفارق فيجب إعادة تقييم الأصول والخصوم من أجل التأكد من وجود مثل هذا الفرق وفي حالة وجود مثل هذا الفارق يجب على الفور تسجيله في حساب النتيجة.[27]

الشهرة = سعر الشراء – صافي أصول المنشأة المندمجة مقومة بالقيمة السوقية العادلة (الأصول والالتزامات والالتزامات المحتملة الجديدة المقومة بالقيمة العادلة.

المصدر: هيني قان جريوينج، ترجمة طارق حماد، مرجع سابق، ص 85.

وفقا للنظام المحاسبي المالي

يسجل فارق الاقتناء في الأصل غير الجاري للميزانية تحت عنوان منفصل في شكل زيادة للأصل إذا كان الفارق إيجابيا، وفي شكل تخفيض للأصل إذا كان الفارق سلبيا.[28]

ومما سبق نلاحظ أن فارق الادماج الأول في حالة دخول كيان ما في مجال التوحيد ويتكون فارق الادماج الأول من فارق الاقتناء وفارق التقييم. ففارق التقييم هو الفرق بين القيمة المحاسبية للأصل والقيمة العادلة لنفس الأصل، أما فارق الاقتناء فهو الجزء الاضافي أو الزائد الذي يدفعه المستحوذ على الكيان، مقابل الحصول على منافع وممارسة الرقابة على نفس الكيان. ومنه ففارق الادماج الأول هو عبارة عن الفرق بين تكلفة شراء المساهمة مقابل الحصة التي تمثلها هذه المساهمة.

الخاتمة

من خلال دراستنا لهذا البحث، الذي تناولنا فيه مدى أهمية فارق التوحيد الأول في توحيد حسابات المجموعة وفقا لكل من النظام المحاسبي المالي الجزائري والمعايير المحاسبية الدولية تطرقنا إلى عموميات حول فارق التوحيد الأول، طريقة تحديد فارق التقييم ، طريقة تحديد فارق الاقتناء وفي الأخير المعالجة المحاسبية لفارق الاقتناء.

واتضح لنا أن الجزائر تأخرت في خوضها غمار هذه التجربة (توحيد الحسابات) مقارنة بالولايات المتحدة الأمريكية والدول الأوروبية. حيث فرضت لأول مرة في القانون التجاري الصادر سنة 1996 على المؤسسات المدرجة في البورصة تقديم قوائم مالية موحدة، ونشرت سنة 1999 قرار يحدد كيفية إعداد ونشر الحسابات الموحدة.

وفي سنة 2010 تم تطبيق أحكام النظام المحاسبي المالي الذي يفرض على المجمعات تقديم قوائم مالية موحدة وفقا لما تنص عليها المعايير المحاسبية الدولية.

ومن خلال هذه الدراسة تم الوصول إلى النتائج التالية:

❖ إعداد الحسابات الموحدة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية سوف يسمح للمؤسسات الجزائرية من إعطاء الصورة الصادقة عن الوضعية المالية والحقيقية للمجموعة وبهذا يسهل عملية إجراء المقارنة مع مختلف المؤسسات وكذا وضعية نفس المجموعة خلال مختلف الفترات؛

❖ نظرا لأهمية عملية توحيد الحسابات خصص المشرع الجزائري جزء من النظام المحاسبي المالي لهذا العنصر وبالمقارنة مع ما جاء في هذا النظام مع المعايير المحاسبية الدولية نجدها تتطابق بدرجة كبيرة وهذا ما يجعلنا نستنتج إلى حد الآن أن المؤسسات التي تطبق حرفيا ما جاء وفقا للنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية فهي تمتاز بدرجة من المصداقة؛

❖ يمثل فارق الاقتناء الجزء الاستراتيجي وغير المرئي لممتلكات الشركة؛

❖ فارق التقييم هو الفرق بين القيمة المحاسبية والقيمة العادلة للأصل؛

❖ فارق الادماج الأول من فارق الاقتناء وفارق التقييم. ففارق التقييم هو الفرق بين القيمة المحاسبية للأصل والقيمة العادلة لنفس الأصل، أما فارق الاقتناء فهو الجزء الاضافي أو الزائد الذي يدفعه المستحوذ على الكيان، مقابل الحصول على منافع وممارسة الرقابة على نفس الكيان.

الهوامش

[1] الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادر في 25 مارس 2009، الجزائر، ، م 132-13، ص 17.

[2] Robert Obert, Comptabilité approfondie et révision, Dunod, Paris, 2eme Edition, 1998, P450.

[3] Robert Obert, Fusion Consolidation en 25 Fiches, 3eme Edition, Dunod, Paris, 2012, P136.

[4] Elisabeth Bertin, Christophe Godowski, Rédha Khelassi, Manuel Comptabilité & Audit, Berti, Alger, 2013, P290.

[5] لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية، Page bleues، الجزائر، 2010، ص 213.

[6] الجريدة الرسمية، 2009، مرجع سابق، م 132-13، ص 17.

[7] Catherine Maillet- Baudriet, Anne le Manh, Les Normes Comptables Internationales IAS-IFRS, 5eme Edition, Foucher, Vennes, 2007, P276.

[8] هيني قان جريونيج، ترجمة طارق حماد، معايير التقارير المالية الدولية دليل التطبيق، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية ش م م، مصر، 2006، ص 81.

[9] Elisabeth bertin et al, op cit, P295.

[10] Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse, Comptabilité et audit, 4eme Edition, DUNOD, Paris, P331.

[11] الجريدة الرسمية، 2009، مرجع سابق، ص 84.

[12] Elisabeth Bertin et al, op cit, P291.

[13] IBID.

[14] IBID.

[15] الجريدة الرسمية، 2009، مرجع سابق، ص 17.

[16] Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse, Comptabilité et audit, 4eme Edition, Dunod, Paris, 2012, P332.

[17] Elisabeth bertin et al, op cit, P298.

[18] هيني قان جريوينج، ترجمة طارق حماد، مرجع سابق، ص 87.

[19] C Maillet- Baudrier, A le Manh, Normes Comptables Internationales IAS/IFRS, Berti, Alger, 2007, P172.

[20] هيني قان جريونيج، ترجمة طارق حماد، مرجع سابق، ص 81،

[21] Elisabeth Bertin et al, op cit, P295-296.

[22] Bernard Rafournier, Les Normes Comptables Internationales IFRS, 4eme Edition, Econimica, Paris, P480.

[23] IBID.

[24] هيني قان جريونيج، ترجمة طارق حماد، مرجع سابق، ص 88-89.

[25] الجريدة الرسمية، 2009، مرجع سابق، م 132-16، ص 17.

[26] C Maillet- Baudrier, A le Manh, Normes Comptables Internationales IAS/IFRS, Berti, Alger, 2007, P174.

[27] C Maillet- Baudrier, A Le Manh, op cit, P175.

[28] الجريدة الرسمية، 2009، مرجع سابق، م 132-15، ص 17.