

تجميع الأعمال بين النظام المحاسبي المالي SCF ومعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 03

Business combination between the financial accounting system SCF and International Financial Reporting Standard IFRS 03

حبيش علي

جامعة البويرة - الجزائر

a.habiche@univ-bouira.dz

تاريخ النشر: 2021/06/24

تاريخ القبول: 2021/06/16

شنايت بلال¹

جامعة البويرة - الجزائر

b.chenait@univ-bouira.dz

تاريخ الاستلام: 2020/09/22

ملخص:

تهدف هذه الدراسة لتحديد أوجه التشابه والاختلاف في معالجة تجميع الاعمال بين ما جاء به النظام المحاسبي المالي SCF وما نص عليه معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 3، من خلال الإجابة على الإشكالية الأساسية للبحث التي جاءت في السؤال الرئيسي التالي: " ما مدى توافق معالجة النظام المحاسبي المالي SCF لعملية تجميع الاعمال مع ما ينص عليه معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS3؟ ". حيث خلصت هذه الدراسة الى انه في حالة نتج عن عملية التجميع فارق اقتناء سالب، فهنا يوجد اختلاف بين المعالجتين اللتان جاء بهما كل من SCF و IFRS 3 اما إذا نتج فارق اقتناء موجب فهناك توافق بينها يتحقق فقط عند الاعتراف والقياس الأوليين، مع اختلاف في المعالجة المحاسبية اللاحقة لفارق الاقتناء.

الكلمات المفتاحية: تجميع الاعمال، فارق الاقتناء، السيطرة، تكلفة الاقتناء، فارق التقييم.

Abstract:

This study aims to identify the similarities and differences in addressing the business combination process between what was stated in the financial accounting system SCF and what was stipulated in the International Financial Reporting Standard IFRS 3, By answering the basic problem of research that came in the following main question: " How compatible is the treatment of the financial accounting system SCF for the business combination process with what is stipulated in the International Financial Reporting Standard IFRS3?". As this study concluded that if the business merging process led to the emergence of "Negative Goodwill", Here there is a difference between the SCF and IFRS 3 treatments. But if the process results in goodwill, there is agreement between them only upon initial recognition and measurement, with a difference in the subsequent accounting treatment of the acquisition teams.

Key words: Business combination, Acquisition difference, The control, Acquisition cost, Evaluation difference.

مقدمة:

إن تلبية الاحتياجات المالية والمادية والبشرية للشركات أصبح هاجس يعرف نموها وتطورها خاصة الشركات الصغيرة والمتوسطة التي عادة تعاني من ارتفاع التكاليف، ومن المنافسة الكبيرة التي تفرضها عليها كبرى الشركات الاقتصادية، ولعل السبيل الفعال في مواجهه هذه التحديات هو التوجه لخيار تجميع الاعمال او ما يسمى بدمج الاعمال بين الشركات، سواء عن طريق الاتحاد او الامتصاص او ما يعرف بالسيطرة.

وبما ان هذا الخيار عبارة عن معاملة اقتصادية ينتج عنها تدفقات مالية ومادية بين شركتين او أكثر، لا بد إذن من توفر إطار محاسبي ينظم ويحدد القواعد المحاسبية لهذه المعاملة، حيث نجد على المستوى العالمي تم اصدار المعيار المحاسبي الدولي IAS 22 اندماج المشروعات، الملغى لاحقا بموجب اصدار مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB لمعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS3 تجميع الاعمال في نسخته الأولى تم النسخة المعدلة الثانية. اما على المستوى المحلي أي بالجزائر فقد عالج النظام المحاسبي المالي SCF عملية تجميع الاعمال وفق متطلبات بيعة الاعمال الجزائرية. ومن هنا تبرز لنا معالم الإشكالية الرئيسية التي يمكن بلورتها في السؤال الرئيسي التالي:

الإشكالية

" ما مدى توافق معالجة النظام المحاسبي المالي SCF لعملية تجميع الاعمال مع ما ينص عليه معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 3؟". وسنحاول معالجتها من خلال الأسئلة الفرعية التالية:

1. ماهي اشكال تجميع الاعمال التي تندرج في إطار معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 3؟.
2. فيما تتمثل أوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي ومعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 3 في معالجة عملية تجميع الاعمال؟

الفرضيات

- تتمثل اشكال تجميع الاعمال التي تندرج ضمن المعيار IFRS 3 في: عمليات دمج الاعمال التي تحقق الاتحاد والاندماج بين المؤسسات، او العمليات التي تنشأ السيطرة اي علاقة مؤسسة قابضة بمؤسسة تابعة.
- بما ان النظام المحاسبي المالي SCF اعتمد المرجع الدولي IAS-IFRS في اعداده وبالتالي فهو يحقق التوافق معه من حيث المعالجة المحاسبية، لكن هناك اختلافات من حيث تسمية المصطلحات والبنود وهذا راجع للمرجعية للفرنكوفونية للنظام المحاسبي المالي.

اهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة للوصول الى:

- عرض الإطار النظري والتطبيقي لمعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 3.
- تحديد المعالجة المحاسبية لتجميع الاعمال وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي ومعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 3
- ابراز أوجه التشابه والاختلاف بين ما جاء به النظام المحاسبي المالي SCF في إطار تجميع الاعمال وما نص عليه معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 3.

الدولي IFRS 3.

أهمية الدراسة

تتجلى أهمية هذه الدراسة كونها تسعى إلى استجلاء موقف، نتيجة تباين وجهة نظر الخبراء والباحثين في مجال المحاسبة بين من يعتبر أن ما جاء به النظام المحاسبي المالي SCF في مجال تجميع الاعمال موافق لما ينص عليه معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 3 وبين من يرى عكس ذلك.

المنهج المتبع.

تحقيقا لأهداف البحث السابقة الذكر، ومن أجل معالجة إشكالية البحث، فإننا نعتمد على المنهج الوصفي، وذلك بهدف عرض المفاهيم، والمعلومات الخاصة بمجال البحث، مع الاعتماد على التحليل لتفسير وتحليل المعلومات والمعطيات والنتائج المتوصل اليها هذا في الجانب النظري الذي يتضمن المحاور الخمسة الأولى، أما في الجانب التطبيقي، والذي يتضمنه المحور الأخير فسوف نحاول الاعتماد على المنهج

الإستقرائي، مع الاعتماد على أسلوب دراسة الحالة، بُغية الدراسة المعمقة والمفصلة لحالة ما، والوصول إلى نتيجة معينة، تحدد لنا درجة توافق النظام المحاسبي المالي SCF مع معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 03. **الادوات المستعملة.**

أما عن أدوات البحث ومصادر البيانات، فسيتم الاعتماد في الجانب النظري على المسح المكتبي، والالكتروني، والاعتماد على مجموعة من الكتب، مذكرات ماجستير وأطروحات دكتوراه، مقالات، ودراسات لعدة باحثين مستوحاة من الأنترنت. أما في الجانب التطبيقي، فيتم الاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة المستقبلة، ونص معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 03 كون المؤسسة المستقبلة تطبق النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF فقط والدراسة التطبيقية تسعى للمقارنة بينه وبين IFRS 03 **الدراسات السابقة**

هناك البعض من الدراسات تناولت الموضوع أو جانبته، ونخص بالذكر ما يلي:

❖ الدراسة الاولى.

رشيد عريوة. (2010/2009). "اساليب وطرق اندماج الشركات دراسة مالية ومحاسبية". رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير - جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر.

نتائج البحث:

وقد تم خلال هذا الرسالة الوقوف على إمكانية استخدام طرق الاندماج بين الشركات في الجزائر وهذا وفقا لمعايير المحاسبة الدولية وكذا النصوص القانونية التي تنظم مثل هذا النوع من العمليات. كما وضحت الدراسة وفصلت في مزايا وعيوب كل طريقة من طرق المحاسبة عن الاندماج.

الرأي الشخصي:

تعتبر هذه الدراسة ذات قيمة علمية ومرجع اساسي لمختلف الدراسات والبحوث التي تأتي من بعدها غير ان فترة اجراء الدراسة (2010/2009) كان يسود خلالها المخطط المحاسبي الوطني PCN حيث كان النظام المحاسبي المالي SCF حديث النشأة، وهو ما جعل أساليب الاندماج المقدمة من خلال الدراسة يراعي المعلومات التي يقدمها المخطط المحاسبي الوطني، إلا ان المفهوم والمحتوى يصب في معنى واحد ولا يعتبر هذا عائق على اعتماد هذا المرجع كمصدر في دراستنا.

اما في دراستنا نحن فسنعالج تجميع الاعمال وفق المعلومات التي يقدمها النظام المحاسبي المالي SCF و IFRS 03.

❖ الدراسة الثانية.

علي وعراب. (2018/2017). " اشكالية تقييم فارق الحياة في ظل معايير الابلاغ المالي دراسة حالة مجمع صيدال". اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محمد اولحاج - البويرة، الجزائر.

نتائج البحث:

تطرق الباحث من خلال دراسته الى إشكالية تقييم فارق الحياة الذي يعد صلب موضوع معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS3 إذ سمحت هذه الدراسة بتوضيح، تحليل وفهم طبيعة هذا الأصل مع تسليط الضوء على واقع تطبيق هذا المفهوم في الجزائر من خلال دراسة حالة مجمع "صيدال".

الرأي الشخصي:

لقد قدم الباحث نظرة شاملة لإشكالية تحديد وتقييم فارق الحيازة في ظل كل من النظام المحاسبي المالي، معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 3، ومعايير المحاسبة الفرنسية. حيث يمكن الاعتماد على هذه الدراسة كمرجع لدراستنا هذه.

حدود الدراسة.

قصد الاحاطة والإلمام بمحاور الإشكالية المطروحة سنحدّد ثلاثة أطر للدراسة، المكاني والزمني والموضوعي:

الحدود الزمانية:

سنحاول التطرق إلى كل ما يتعلق بعملية تجميع الاعمال:

- وفق ما جاء به النظام المحاسبي المالي SCF منذ تاريخ صدور اول تشريع له بتاريخ 2007/11/25 والمتمثل في القانون 07-11، إلى غاية نهاية سنة 2019.

- ووفق ما جاء به معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 3 منذ صدور المعيار المعدل سنة 2008 الى غاية نهاية 2019.

الحدود المكانية:

تتم هذه الدراسة بمقارنة المعالجة المحاسبية لعملية تجميع الاعمال في الجزائر (اي وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF) مع معالجة معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 3.

الحدود الموضوعية:

إن موضوع دراستنا واسع جدا ويصعب الإحاطة به من كل الجوانب في بضع صفحات، وعليه فإن دراستنا تعالج متطلبات التجميع وفق النظام المحاسبي المالي ومعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 3 دون التطرق للمعالجات التي تتم معاملتها استنادا، الى المعيار المحاسبي الدولي IAS 32، المتعلق بالأدوات المالية (العرض). كالتكاليف المتعلقة بإصدار أدوات حقوق الملكية، او أدوات الدين. كما ان دراسة الحالة التي سنتناولها تقتصر على حالة تجميع الاعمال التي تتجلى في شراء مؤسسة لأخرى مع دفع مبلغ مالي ولا تتناول حالة الاندماج عن طريق إصدار أسهم جديدة.

خطة البحث

سنحاول معالجة إشكالية بحثنا من خلال الاعتماد على الخطة التالية:

- ❖ **المحور الأول:** الإطار النظري لتجميع الاعمال وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 3
- ❖ **المحور الثاني:** المعالجة المحاسبية لتجميع الاعمال وفق طريقة الاقتناء التي اعتمدها IFRS 3
- ❖ **المحور الثالث:** إرشادات إضافية لحالات خاصة في عملية تجميع الاعمال.
- ❖ **المحور الرابع:** تجميع الاعمال وفق النظام المحاسبي المالي SCF.
- ❖ **المحور الخامس:** تسجيل الاختلافات الملحوظة في معالجة النظام المحاسبي المالي SCF لتجميع الاعمال مع ما جاء به معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 3
- ❖ **المحور السادس:** دراسة تطبيقية تبرز المعالجة المحاسبية لتجميع الاعمال وفق كل من النظام المحاسبي المالي SCF ومعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 3

المحور الأول: الإطار النظري لتجميع الاعمال وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 3

لا بد أولاً وقبل التطرق للمعالجات المحاسبية التي تتضمنها IFRS 3، ان نلم بالجانب المفاهيمي والنظري لعملية تجميع الاعمال.

أولاً: مفهوم تجميع الاعمال وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 3.

لقد أورد معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 3 مجموعة من التعاريف التي من شأنها ان تيسر فهم عملية تجميع الاعمال ومن ضمن هذه التعاريف مصطلح تجميع الاعمال بحد ذاته. الذي عرفه على انه: "معاملة او حدث اخر تمتلك المنشأة المشترية فيها السيطرة على عمل او أكثر، وهو جمع منشآت منفصلة في وحدة اقتصادية واحدة كنتيجة لقيام احدى المنشآت بالتوحيد مع او السيطرة على صافي اصول وعمليات منشأة أخرى"¹.

ثانياً: اشكال تجميع الاعمال التي تندرج في إطار معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 3:

يمكن تصنيف اشكال تجميع الاعمال حسب عدة معايير أهمها، حسب بقاء او اختفاء الصفة القانونية للمنشآت المندمجة ويمكن حسب هذا المعيار ان نميز بين ثلاثة اشكال:

1- اندماج شركة أو أكثر في شركة قائمة (حالة الاندماج عن طريق الامتصاص):

ويتحقق هذا الشكل باندماج منشأة او أكثر في منشأة قائمة، ما يؤدي الى زوال الصفة القانونية للمنشآت المندمجة، وبالتالي انتهاء وجودها وانتقل أصولها وخصومها الى الشركة الداخلة.²

الشكل رقم (01): شكل توضيحي لاندماج شركة في شركة قائمة (الاندماج عن طريق الامتصاص)

المصدر: من إعداد الباحثين.

2- تكوين شركة جديدة عن طريق الإتحاد (حالة الإتحاد):

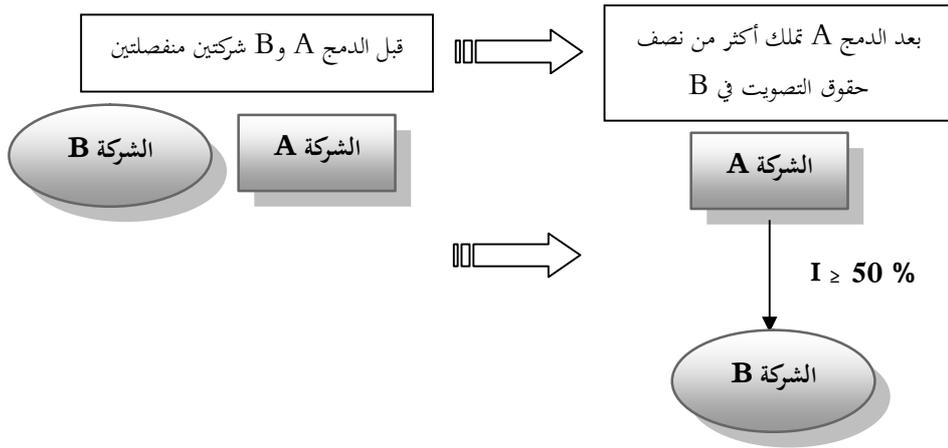
في هذه الشكل يتم دمج منشأتين او أكثر لتكوين منشأة جديدة، حيث تصدر المنشأة الجديدة أسهما جديدة مقابل الأسهم التي كان يحملها المساهمون في المنشآت المندمجة وتزول الصفة القانونية عن المنشآت المندمجة لتصبح المنشأة الجديدة هي صاحبة الصفة القانونية.³

الشكل رقم (02): شكل توضيحي لتكوين شركة جديدة عن طريق الإتحاد.

المصدر: من إعداد الباحثين.

3- دمج الاعمال مع بقاء الصفة القانونية للشركات المندمجة (حالة السيطرة)

تحدث عن حالة السيطرة حين تقوم منشأة ما بامتلاك أكثر من نصف حقوق التصويت في منشأة أخرى (عادة من خلال شراء أكثر من نصف أسهمها) مما يعطيها القدرة على إدارة السياسات المالية والتشغيلية في تلك المنشأة واتخاذ القرارات المتعلقة بها. وهذا كله مع بقاء الشركة المسيطرة عليها قائمة ولا يتم تصفيتها، حيث تسمى الشركة المسيطرة بالشركة الام (القابضة) والشركة المسيطر عليها بالشركة التابعة ولكل منهما شخصية قانونية واعتبارية منفصلة.⁴

الشكل رقم (03) شكل توضيحي لدمج الاعمال مع بقاء الصفة القانونية للشركات المندمجة

المصدر: من إعداد الباحثين.

ثالثاً: تحديد نطاق تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 3.

يطبق هذا المعيار على كل المعاملات والأحداث التي تحقق تعريف عملية تجميع الأعمال. لا تمثل كل حالات اقتناء مجموعة من الأصول أو اقتناء منشأة معينة، حالة تجميع أعمال، بل في العديد من الأحيان لا تمثل مثل هذه العمليات سوى عملية اقتناء أصول، ويجب عند دفع ثمن موحد لها ان يتم توزيعه حسب القيم العادلة للأصول. وفيما يلي الحالات التي يمكن اعتبارها امثلة لعملية لحالات اندماج اعمال:⁵

- شراء أصول ومطلوبات وحقوق تتعلق بمشروع معين.
- شراء بعض أصول ومطلوبات وحقوق تتعلق بأنشطة منشأة معينة والتي تمثل مع بعضها البعض مشروع اعمال
- تأسيس منشأة اعمال جديدة يتم فيها اقتناء مجموعة من الأصول والمطلوبات والأنشطة العائدة لمشروع موحد.
- شراء أصول يرتبط بها دفع ثمن خاص بالشهرة.

ومن بين حالات تجميع الاعمال التي لا تقع في نطاق المعيار⁶

- تأسيس مشاريع مشتركة.
- استملاك أصل أو مجموعة أصول والتي لا تشكل عملاً.
- مجموعة من المنشآت أو الاعمال الخاضعة للسيطرة المشتركة.

رابعاً: العرض والافصاح اللذان يلزمهما معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 3.

- يلزم المعيار المنشأة الداجمة (المشترى) الإفصاح عن مجموعة من المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم طبيعة عملية التجميع واثارها المالية، (يتم الإفصاح بأرقام اجمالية للبنود غير الهامة)، وتشمل هذه المعلومات ما يلي⁷:
- أسماء ووصف للمنشآت او الاعمال الدخلة في عملية الاندماج.
 - تاريخ الاستحواذ.
 - النسبة المئوية لحقوق الملكية المستحوذ عليها والتي لها حق التصويت.
 - تكلفة الاندماج ووصف لمكونات هذه التكلفة مثل عدد أسهم حقوق الملكية المصدرة او القابلة للإصدار وكذا القيم العادلة لهذه الأدوات بالإضافة الى الأساس المستخدم في تحديد القيم العادلة.
 - تفاصيل عن أي عمليات قررت المنشأة القيام بها كنتيجة لعملية الاندماج.
 - المبالغ المعترف بها في تاريخ الاستحواذ مبوبة حسب كل فئة من فئات الأصول والالتزامات المحتملة.
 - وصف للعوامل التي أسهمت في وجود الشهرة.
 - مبلغ الربح او الخسارة للكيان المستحوذ عليه حتى تاريخ الاستحواذ مشمولاً في الربح او الخسارة للكيان الدامج لهذه الفترة.
 - يجب الإفصاح عن المعلومات التي تمكن المستخدمين من تقييم اثار التعديلات المتعلقة بما قبل اندماج الاعمال.
 - يجب الإفصاح عن كافة المعلومات الضرورية لتقييم التغيرات في القيمة الدفترية المعدلة للشهرة خلال تلك الفترة.

المحور الثاني: المعالجة المحاسبية لتجميع الاعمال وفق طريقة الاقتناء التي اعتمدها IFRS 3.

يلزم معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 3 المنشآت الداجمة بمعالجة عملية تجميع الاعمال وفق طريقة الاقتناء حيث يتطلب تطبيق هذه الطريقة ما يلي:

أولاً: تحديد المقتني.

من اجل تحقيق أسلوب الاقتناء يجب تحديد المقتني من بين المنشآت المندجة ويأتي هذا كنتيجة لإلغاء طريقة المصالح المشتركة.⁸ ويحدد المقتني على اساس انه: "هو المنشأة المندجة التي تسيطر على الشركات او المنشآت المندجة الأخرى والتي تتحكم بالسياسات المالية والتشغيلية لها"⁹.

ثانياً: تحديد تاريخ الحيازة.

على المنشأة ان تحدد تاريخ الاقتناء وهو: " تاريخ امتلاكها السيطرة على المنشأة المشترية "¹⁰

ثالثاً: المعالجة لمحاسبية لتكاليف المتعلقة بالتملك وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 3.

يتم الاعتراف بتكاليف تجميع الاعمال كأعباء (مصاريف) تحمل على الفترة ومن بين الأمثلة على هذه التكاليف: أتعاب المحاسبين، والسماسة، وتكاليف إعادة تقييم الأصول وغيرها، واتعاب المستشارين، المحامين، المقومين، والاتعاب المهنية او الاستشارات الأخرى، التكاليف الإدارية العامة بما في ذلك تكاليف تشغيل القسم المسؤول عن عمليات الحيازة. وهنا يتم تسجيل الاختلاف مع النسخة الأولى من معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 3، الذي يضيف الى تكلفة التجميع كل التكاليف التي يمكن الحاقها مباشرة بعملية التجميع¹¹.

اما التكاليف المتعلقة بإصدار أدوات حقوق الملكية، او أدوات الدين، فيتم معاملتها استناداً، الى المعيار، IAS 32 المتعلق بالأدوات المالية العرض¹².

رابعاً: التقييم والاعتراف بالأصول المستحوذ عليها، الخصوم المحتملة، وكل المساهمات التي تعطي السيطرة الى الشركة المستحوذ عليها وفق القيمة العادلة لها.

من شروط الاعتراف ان الأصول القابلة للتحديد والخصوم المحتملة، يجب ان تكون جزء مما تم تبادله في عملية تجميع الاعمال، ولم تتم حيازتها نتيجة صفقة منفصلة. كما ان العمليات التي لا تتعلق مباشرة لا بجائزة الأصول ولا بتحمل خصوم الشركة المستحوذ عليها، يتم الاعتراف بها بشكل منفصل وفقاً للمعايير الأخرى المعمول بها¹³.

خامساً: التقييم والاعتراف بفارق الحيازة Goodwill ان وجد حسب معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 3.

يتم الاعتراف بالشهرة أي فارق الحيازة من قبل المقتني كأصل منذ تاريخ الاقتناء وتقاس بالتكلفة عند الاعتراف المبدئي في تاريخ الاقتناء باستخدام بديلين نص عليهم المعيار:

1- البديل الأول: فارق الحيازة الكلي.

يمثل فارق الحيازة هنا الزيادة في القيمة العادلة لصافي الأصول والمطلوبات المحددة، والمطلوبات الطارئة، عن قيمها المرحلة، ويستخدم هذا البديل عند قياس الحقوق غير المسيطر عليها بالقيمة السوقية لأسهم الأقلية، فتكون الشهرة (فارق الحيازة) المعترف بها تتعلق بالمنشأة المقتناة كاملة سواء كانت ملكيتها بالكامل للشركة الام او يوجد حقوق غير المسيطر عليها¹⁴.

2- البديل الثاني: فارق الحيازة الجزئي.

يمثل الفرق بين السعر المدفوع، وحصة المشتري (المستحوذ) في القيمة العادلة لصافي الأصول القابلة للتحديد المستحوذ عليها. ويوصف فارق الاقتناء هذا بأنه " جزئي " لأنه يقتصر على الجزء المدفوع من قبل المشتري (مستحوذ)، ولا يتضمن أي فارق اقتناء متعلق بحقوق الأقلية.¹⁵

فهذا البديل يستخدم عند قياس الحقوق غير المسيطر عليها حصتهم من صافي الأصول المحددة المقتناة، وبذلك تكون الشهرة المعترف بها خاصة فقط بالمقتني ومبررات هذه الطريقة تكمن في ان الأقلية لم تكن جزء من عملية الاقتناء¹⁶.

وعليه يتم قياس الشهرة (فارق الحيازة) من قبل المقتني في تاريخ الاقتناء وفق العلاقة التالي:

الشهرة = [القيمة العادلة للمقابل المقدم في تاريخ الاقتناء + قيمة الحقوق غير المسيطر عليها + القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء لحقوق الملكية المقتناة سابقاً] - القيمة العادلة لصافي الأصول المقتناة القابلة للتحديد والخصوم المضمونة في تاريخ الاقتناء.

❖ ملاحظات هامة:

- يتم قياس الحقوق غير المسيطر عليها بإحدى الطريقتين كما سبق وذكرنا:
- في حالة الاعتراف بالشهرة الكلية: تقاس على أساس القيمة السوقية لأسهم الأقلية.
- في حالة الاعتراف بالشهرة الجزئية: تقاس على أساس الحصة النسبية للحقوق غير المسيطر عليها في القيمة العادلة لصافي الأصول المقتناة القابلة للتحديد.
- تظهر القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء لحقوق الملكية المقتناة سابقاً، فقط في حالة تجميع الاعمال المتحقق على مراحل، والذي سوف نتطرق له لاحقاً

سادساً: التقييم والاعتراف بمكاسب الشراء التفاوضي ان وجدت وفق IFRS 3.

تتحقق في حالة زيادة القيمة العادلة لصافي الأصول المقتناة، عن تكلفة الشراء ولا يتم توزيعها على الأصول بتخفيض، بل يتم الاعتراف بها كدخل في قائمة الأرباح والخسائر¹⁷

سابعاً: المعالجة المحاسبية في الفترات اللاحقة لفارق الحيازة Goodwill وفق IFRS 3.

بالنسبة لمعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 3 فهو لا يسمح بل يمنع اهتلاك الشهرة أي فارق الحيازة خلال الدورات اللاحقة، حيث يعالج فارق الحيازة على انه أصل خاضع لفحوصات واختبارات انخفاض القيمة عادة في نهاية كل دورة محاسبية او بمجرد وجود مؤشرات تدل على انخفاض قيمة فارق الحيازة.

المحور الثالث: إرشادات إضافية لحالات خاصة في عملية تجميع الاعمال.

هناك بعض الحالات الخاصة في عملية تجميع الاعمال تختلف عن الحالات التي تناولتها سابقاً، هي الأخرى يتم معالجتها كذلك وفق طريقة الاقتناء ومن بين هذه الحالات:

أولاً: تجميع الاعمال المتحقق على مراحل.

وتكون هذه الحالة عندما تمتلك المؤسسة المشتريّة السيطرة أحياناً على مؤسسة مشتراً احتفظت فيها بحصة حقوق ملكية قبل تاريخ الاستملاك. وكمثال عن ذلك تحتفظ مؤسسة انتاج الادوية في تاريخ معين بنسبة 35% من حصة حقوق الملكية غير المسيطرة في مؤسسة انتاج المواد الصيدلانية، وفي نفس التاريخ تشتري مؤسسة انتاج الادوية حصة إضافية بنسبة 40% في مؤسسة انتاج المواد الصيدلانية مما يخولها السيطرة عليها، ويشير معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 3 الى مثل هذه المعاملة على انها اندماج اعمال متحقق على مراحل، ويشير إليها أحياناً على انها استملاك على خطوات، وفي هذه المعاملة تعيد المؤسسة المشتريّة قياس حصة حقوق ملكيتها التي احتفظت بها سابقاً في المؤسسة المقتناة على أساس قيمتها العادلة في تاريخ الاقتناء وتعترف بالكسب او الخسارة الناتجتين، ان وجد، في الربح او الخسارة¹⁸.

ثانياً: تجميع الاعمال المتحقق دون نقل مقابل مالي.

تملك المؤسسة المشتريّة في بعض الحالات السيطرة على المؤسسة المشتراً دون نقل المقابل المالي وتنطبق طريقة الاقتناء على عمليات تجميع الاعمال هذه، والتي تقع في هذه الظروف:¹⁹

➤ ان تعيد المؤسسة المشتراً شراء عدد كاف من أسهمها لمستثمر حالي (المؤسسة المشتريّة) لامتلاك السيطرة.

➤ ان تنتهي حقوق نقض الأقلية التي حالت

➤ سابقاً دون امتلاك المؤسسة المشتريّة السيطرة على المؤسسة المشتراً التي احتفظت فيها المؤسسة المشتريّة بحقوق تصويت الأغلبية.

➤ ان تتفق المؤسستين المشتريّة والمشتراً على تجميع أعمالهم من خلال عقد مستقل، ولا تنقل المؤسسة المشتريّة مقابلاً مالياً لمبادلة السيطرة على المؤسسة المشتراً ولا تحتفظ بحصص حقوق الملكية في المؤسسة المشتراً سواء في تاريخ الاستملاك او قبله، أي ان حصص حقوق الملكية في المؤسسة المشتراً التي تحتفظ بها جهات غير المؤسسة المشتريّة هي حصة غير مسيطرة في السياسات المالية للمؤسسة المشتريّة.

المحور الرابع: تجميع الاعمال وفق النظام المحاسبي المالي SCF.

حتى يتجلى لنا معرفة الفروقات والاختلافات بين اسلوبي النظام المحاسبي المالي SCF ومعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 3 في معالجة تجميع الاعمال، لابد أولاً التطرق الى الكيفية والمعالجة النظرية والتطبيقية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي SCF في مجال تجميع الاعمال.

أولاً: مفهوم النظام المحاسبي المالي SCF

هو نظام لتنظيم المعلومة المالية بحيث يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، يتم تصنيفها، تقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة على الوضعية المالية وممتلكات الكيان (شخص طبيعي او معنوي) ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية²⁰

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطار تصوري للمحاسبة المالية، ومعايير محاسبية ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة²¹

ثانياً: النصوص والمواد التي جاء بها النظام المحاسبي المالي في مجال تجميع الاعمال.

ان النظام المحاسبي المالي SCF تناول عملية تجميع الاعمال بشكل مرتبط مع عملية اعداد الحسابات المجمعة (القوائم المالية المجمعة) كون ان للموضوعين علاقة كبيرة وترابط فيما بينهم غير ان معايير الإبلاغ المالي الدولي IFRS تناولت الموضوعين بشكل منفصل حيث خصصت معيار الإبلاغ لمالي الدولي IFRS 3 لتجميع الاعمال والمعيار IFRS 10 لموضوع القوائم المالية الموحدة. والجدول الموالي يوضح ذلك.

الجدول رقم (01): الإطار المحاسبي لتجميع الاعمال واعداد الحسابات المجمعة وفق الـ SCF

المصدر	الفصل / او المواد / او الفقرات
القانون رقم 11-07	الفصل الخامس: الحسابات المجمعة والحسابات المدجة. من المادة 31 الى المادة 36
المرسوم التنفيذي رقم 08-156	من المادة 39 الى المادة 41
القرار رقم 71 المؤرخ في 26 يوليو سنة 2008	الملحق الأول / الباب الأول / الفصل الثالث: الكيفيات الخاصة للتقييم والمحاسبة ✓ القسم 2: الادماج - تجميع الكيانات - الحسابات المدجة: من الفقرة 1.132 الى الفقرة 21.132
	الملحق الاول / الباب الثاني: عرض الكشوف المالية / الفصل الثامن: محتوى ملحق الكشوف المالية ✓ النقطة 3 :- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة والمعاملات التي تمت مع هذه الكيانات ومسيرتها
	الملحق الأول/ الباب الثالث: مدونة الحسابات سير الحسابات/ الفصل الثاني: سير الحسابات ✓ الصنف الثاني: فارق الاقتناء ح/207
	الملحق 3 / معجم قائمة التعريفات: ✓ المصطلح 23 (تكلفة الاقتناء)، المصطلح 33 (فارق الاقتناء)، المصطلح 43 (الدمج)

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على: برقي للنشر، قانون المحاسبة، برقي للنشر BERTI Editions، الجزائر، الطبعة الثانية، 2015، ص ص 1-130.

ثالثاً: المصطلحات وتعريفات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي SCF في مجال تجميع الاعمال.

ذكر النظام المحاسبي المالي SCF مجموعة من التعاريف للمصطلحات التقنية والمحاسبية التي تندرج في عملية تجميع الاعمال والتي من شأنها ان تسهل فهم ما أسلوب معالجة هذا النظام لهذه العملية، ومن بين اهم هذه التعاريف ما يلي:

الجدول رقم (02): تعريفات أوردها النظام المحاسبي المالي SCF في مجال تجميع الاعمال

المصطلح	التعريف
الدمج:	حسب المصطلح رقم 43 من قائمة التعريفات: الدمج هو عموماً عملية تتم بين شركتين يتم خلالها: • تحويل أصول شركة ما وخصومها الى شركة أخرى ويتم حل الشركة الأولى، او • تحويل أصول الشركتين وخصومهما الى شركة جديدة ويتم حل الشركتين الاوليين
تكلفة الاقتناء:	حسب المصطلح رقم 23 من قائمة التعريفات: فإن تكلفة الاقتناء هي سعر الشراء الناتج عن اتفاق الأطراف عند تاريخ اجراء المعاملة، وتزداد عليه الحقوق الجمركية وغيرها من الرسوم الجبائية التي لا يستردها الكيان من الإدارة الجبائية وكذا النفقات الملحقة المقدمة مباشرة للحصول على مراقبة العنصر ووضعه في حالة استعمال.

تخصم التخفيضات التجارية والعناصر الأخرى المماثلة للحصول على تكلفة الاقتناء.	
حسب المصطلح رقم 33 من قائمة التعريفات: هو كل فائض في تكلفة الاقتناء من حصة فائدة المقتني ضمن القيمة الحقيقية للأصول والخصوم المعرفة على أنها مكتسبة عند تاريخ عملية التبادل.	فارق الاقتناء:

المصدر: من اعداد الباحثين، بالاعتماد على: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار مؤرخ في 26 يوليو سنة 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجزائر، العدد 19، 2009/03/25، ص ص: 81-91. تاريخ الاطلاع من 2020/09/16

<https://www.joradp.dz/FTP/jo-arabe/2009/A2009019.pdf>

رابعا: المعالجة المحاسبية لعملية تجميع الاعمال وفق النظام المحاسبي المالي SCF.

يمكن حصر المعالجة المحاسبية لتجميع الأعمال حسب النظام المحاسبي المالي بما جاء في القرار المؤرخ في 26 يوليو سنة 2008، من خلال ما تضمنته الفقرات التي كانت تحت عنوان فارق الادمج الأول وهي كالتالي²²:

- 1- الفقرة 13.132 والتي تنص على انه: يتم تحديد فارق الادمج الأول المثبت لدى دخول كيان ما في محيط الادمج بالفارق بين:
 - تكلفة اقتناء أسهم الكيان المعني كما تظهر في الأصل التابع للشركة المالكة لهذه الأسهم.
 - والحصة غير المعاد تقييمها لرؤوس الأموال الخاصة التابعة لهذا الكيان والتي تعود الى الشركة المالكة بما في ذلك حصة نتيجة السنة المالية المكتسبة عند تاريخ دخول الكيان محيط التجميع.
 - 2- الفقرة 14.132 والتي تنص على انه: يتركب فارق الادمج الأول الإيجابي على العموم من عنصرين اثنين يكونان موضوع معالجة محاسبية مختلفة في إطار اعداد الحسابات المدججة.
 - فارق تقييم هو عبارة عن الفرق بين القيمة المحاسبية لبعض عناصر قابلة للتحديد في الأصل، والقيمة الحقيقية لنفس هذه العناصر في تاريخ اقتناء الاسهم.
 - فارق اقتناء Goodwill الذي هو عبارة عن فائض فارق الادمج الذي لم يمكن الحاقه بعناصر الأصل القابلة للتحديد، والذي هو مدرج في فصل خاص من الأصل.
- عندما لا يتأتى تقسيم فارق الادمج الأول بين مختلف مكوناته يكون من القبول، على سبيل التبسيط، إدراجه بمبلغه الكامل في باب " فارق الاقتناء ".

3- الفقرة 15.132 والتي تنص على انه: في إطار أي عملية الادمج:

- تسبب فوارق التقييم الى عناصر الأصول المعنية القابلة للتحديد الى غاية إرجاع هذه الأصول الى قيمتها الحقيقية المحددة في تاريخ الاقتناء،
 - 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.
- 4- الفقرة 16.132 والتي تنص على انه: تتم في كل عملية جرد مقارنة مبلغ فارق الاقتناء الإيجابي مع القيمة الاقتصادية (او القيمة النفعية) للعناصر غير المادية التي شكلها هذا الفارق. ومن المحتمل اثبات أي خسارة في قيمة فارق الاقتناء عند الاقتضاء لإرجاع مبلغ هذا الفارق الى قيمته الاقتصادية. وهذه الخسارة في القيمة لا تسترجع.
 - 5- الفقرة 17.132 والتي تنص على انه: يدرج في الحسابات أي فارق اقتناء سلبي في شكل منتج تبعا لوظيفته أصله.
 - عندما يكون عبارة عن نفقات مستقبلية منتظرة، يدرج في الحسابات في شكل منتج عند تاريخ حدوث تلك الخسارة او النفقات.

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

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

6- الفقرة 18.132 والتي تنص على انه: أي تفسيرات عن معالجة الفارق المذكور أعلاه يجب ان تقدم في ملحق الحسابات المدججة.

هذا بالإضافة الى الشرح الذي تضمنه النظام المحاسبي المالي SCF بالنسبة لسير حساب فارق الاقتناء والذي جاء فيه " يسجل الحساب 207 فارق الاقتناء إيجابيا كان او سلبيا الناتج عن تجميع مؤسسات في إطار عملية اقتناء او انصهار او ادماج، ويمكن ان يكون هذا الحساب مدينا او دائنا، ويجب ان يظهر في الميزانية ضمن الأصل المالي غير الجاري مهما يكن رصيده. وفارق الشراء هو أصل غير معرف، وعليه يجب ان يميز عن التثبيتات المعنوية التي هي بالتعريف أصول معروفة. وحسائر القيمة التي يتم اثباتها عقب اختيار تناقص للقيمة في فارق اقتناء، لا يمكن ان تكون موضوع استرجاعات لاحقة خلافا لحسائر القيمة التي يتم اثباتها في أصول أخرى".²³

المحور الخامس: تسجيل الاختلافات الملحوظة في معالجة النظام المحاسبي المالي SCF لتجميع الاعمال مع ما جاء به معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 3.

ان معالجة النظام المحاسبي المالي SCF لعملية تجميع الاعمال تعتبر غامضة نوعا ما وتحتاج لمزيد من التفسيرات والابضاحات وفيما يلي اهم الاختلافات التي سجلتها مع ما جاء IFRS 3:

✓ لم يحدد النظام المحاسبي المالي SCF كيفية معالجة التكاليف المتعلقة بالتملك مثل: أتعاب المحاسبين، والسماصرة، وتكاليف إعادة تقييم الأصول وغيرها، اما معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 3، اعتبارها أعباء تلحق أي تحمل على الفترة،

✓ كما ان النظام المحاسبي المالي SCF لم يذكر بنص صريح طريقة المعالجة اللاحقة لفارق الاقتناء Goodwill، الا انه ومن خلال النقطة 3 الفرع (ب ب) المتواجدة بالفصل الثامن من الباب الثاني للملحق الاول للقرار رقم 71 المؤرخ في 26 يوليو سنة 2008، أُلزم النظام المحاسبي المالي الافصاح في ملحق الكشوف المالية على "تخصيص فوارق الادماج الاول وطريقة اهتلاك فوارق الاقتناء الايجابي (goodwill) " كما انه في مدونة الحسابات التي جاء بها هذا القرار نجد الحساب: ح/2807 تحت عنوان " اهتلاك فارق الاقتناء "، وهذا ان دل عن شيء فإنما يدل على ان ال SCF يسمح بإخضاع هذا الفارق للاهتلاك وهذا عكس ما جاء به معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 3 الذي يمنع اهتلاك فارق الاقتناء Goodwill ويعالجه على انه أصل خاضع لفحوصات واختبارات انخفاض القيمة فقط.²⁴

✓ ان مصطلح ومفهوم فارق الادماج الأول الذي جاء به النظام المحاسبي المالي SCF والذي يتركب من عنصرين يكونان موضوع معالجة محاسبية مختلفة، لم تعتمد المعايير المحاسبية الدولية IAS ولا معايير الإبلاغ المالي IFRS، وانما جاء به النظام المحاسبي المالي SCF من المخطط المحاسبي العام (الفرنسي) PCG.

✓ من خلال مفهوم فارق الاقتناء (على انه عنصر من عناصر فارق الادماج الأول) الذي جاء به النظام المحاسبي المالي نستنتج بطريقة غير مباشرة ان هذا النظام اعتمد القياس الجزئي فقط لفارق الاقتناء، اما معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 3 فقد اعتمد بديلين للقياس بديل "القياس الجزئي" وبديل "القياس الكلي"²⁵.

✓ يسمح النظام المحاسبي المالي بإظهار: "فارق الاقتناء السالب" في الميزانية ضمن الأصول المالية غير الجاري اما حسب معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 3 فإنه يمنع ويحظر ادراج فارق الحيابة السالب في الميزانية بل يعترف به كإيراد محقق عن عملية الاقتناء وفي تاريخ الاقتناء.

المحور السادس: دراسة تطبيقية تبرز المعالجة المحاسبية لتجميع الاعمال وفق كل من النظام لمحاسبي المالي SCF ومعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 3

من اجل الامام بما تطرقنا له في الجانب النظري للدراسة، ووضعه في اطاره التطبيقي كان لابد من تناول دراسة حالة لعملية تجميع الاعمال.

ملاحظات قبل عرض الدراسة التطبيقية :

➤ تتمثل الدراسة التطبيقية في مثال مستوحى من حالة واقعية حيث ان:

- الشركة المعبر عنها بإسم AMNYD هي شركة الشركة الماصة ذات الشخص الواحد "ش.ذ.م.م أمنهيد إنجازات"، " Eurl AMENHYD REALISATION".
- والشركة الممتصة المعبر عنها بإسم TRN، هي الشركة ذات المسؤولية المحدودة " تي.أر.أو.أش أشغال الإنجاز لأشغال الري"، " Sarl TRON".

➤ يعود سبب الإدماج، إلى اشتداد المنافسة التي عرفها سوق الأشغال الكبرى العمومية والري، موضوع النشاط الحالي لشركة أمنهيد، ما ألزم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي تنشط في نفس المجال أو القطاع، القيام بتكتلات وإندماجات من أجل بناء مجتمعات كبيرة من شأنها أن تكون لها قوة تنافسية أكبر لإحتلال مكانة واسعة في السوق المحلية.

➤ المعالجة التي تنولنها بمتطلبات المعيار IFRS 3 تمت وفق ما ينص عليه المعيار كون الشركة تتمثل لمتطلبات SCF فقط.

أولاً: عرض معطيات الحالة التطبيقية.

قامت شركة "AMNYD"، بتاريخ 2019/09/09 بشراء كامل أسهم شركة "TRN" بمقابل 35.000 KDA وكان التسديد عن طريق شيك بنكي. وهذا ما أدى الى اندماج شركة "TRN" في شركة "AMNYD" مع زوال الأولى حيث أظهرت كل من الحسابات الموجودة بميزانية الشركتين والمعطيات المتوفرة في السوق بتاريخ عميلة الاقتناء ما يلي:

الجدول رقم (03): الميزانية المختصرة للشركتين "AMNYD" و"TRN"

شركة TRN		شركة AMNYD	البيان
القيمة العادية	القيمة الدفترية		
K DA	K DA	K DA	الاصول
00.000	00.000	1.000	✓ برمجيات معلومات
17.000	13.000	20.000	✓ أراضي
10.000	9.000	15.000	✓ مباني
5.000	5.000	5.000	✓ الات إنتاجية
3.000	3.000	2.000	✓ معدات نقل
35.000	30.000	43.000	مجموع الأصول غير الجارية
2.000	2.000	3.500	✓ مخزونات
500	500	1.500	✓ زبائن
00.00	00.00	40.000	✓ نقديات
2.500	2.500	45.000	مجموع الأصول الجارية
37.500	32.500	88.000	مجموع الأصول
K DA	K DA	K DA	الخصوم
	21.000	65.000	✓ رأس المال الصادر.
	2.500	7.000	✓ علاوات واحتياطيات
	1.500	1.500	

			✓ ترحيل من جديد
	25.000	73.500	مع رؤوس الأموال الخاصة
2.500	2.500	12.250	✓ اقتراضات لدى البنوك
2.500	2.500	12.250	مع الخصوم غير الجارية
5.000	5.000	2.250	✓ موردون
5.000	5.000	2.250	مجموع الخصوم الجارية
	32.500	50.000	مجموع الخصوم

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على ميزانية المؤسسة.

المطلوب: المعالجة المحاسبية لعملية تجميع الشركتين بدفاتر المحاسبية للشركة الداخلة وفق النظام المحاسبي المالي SCF ومعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 3.

ثانياً: المعالجة المحاسبية بدفاتر شركة "AMNYD" وفق متطلبات المعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 3.

يلزم معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 3 المنشآت الداخلة بمعالجة عملية تجميع الاعمال وفق طريقة الاقتناء حيث يتطلب تطبيق هذه الطريقة ما يلي:

1- متطلبات الإفصاح

الجدول رقم (05): متطلبات الإفصاح التي يفرضها معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 3.

البيان	الإفصاح
01	تحديد المقتني تعتبر شركة AMNYD الشركة المشترية.
02	تحديد تاريخ السيطرة: يعتبر تاريخ السيطرة هو تاريخ الشراء أسهم شركة "TRN" وهذا هو تاريخ الاقتناء 2019/09/09.
03	تحديد نوع التجميع التجميع عن طريق الاندماج (الامتصاص)
04	تحديد تكلفة الشراء تساوي مبلغ الاقتناء KDA 35.000
05	تحديد القيمة العادلة لصافي أصول شركة "TRN" (مجموع الأصول بالقيمة العادلة - مجموع الخصوم الجارية وغير الجارية بقيمتها العادلة) = KDA 30.000 = (5.000 - 2.500 - 37.500)
06	تحديد فارق الاقتناء (الشهرة) الشهرة = (30.000 - 35.000) = KDA 5.000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على: معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 03 ومعطيات الدراسة.

2- تسجيل القيود المحاسبية الخاصة بشراء في دفاتر شركة "AMNYD".

الجدول رقم (06): دفتر يومية شركة "AMNYD".

دائن	مدين	2019/09/09
35.000	35.000	من ح / الاستثمار في الشركة المندمجة "TRN" الى ح / البنك " بيان شراء 100 % من اسهم "TRN"
	5.000 17.000	من ح / المذكورين: ح/ فارق الاقتناء Goodwill ح/ أراضي

شنايت بلال، حبيش علي

	10.000	ح/ مباني
	5.000	ح/ الات إنتاجية
	3.000	ح/ معدات نقل.
	2.000	ح/ مخزونات
	500	ح/ زبائن
35.000		الى ح/ الاستثمار في الشركة المندمجة "TRN"
2.500		ح/ اقتراضات لدى البنوك
5.000		ح/ موردون
		" بيان انتقال أصول والتزامات الشركة المندمجة "

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد: على معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 03 ومعطيات الدراسة.

3- اعداد الميزانية المالية المختصرة بعد الاقتناء مباشرة.

الجدول رقم (07): الميزانية المالية المدمجة لشركة "AMNYD"

الاصول	KDA	الخصوم	KDA
الأصول غير الجارية		رؤوس الأموال الخاصة	
✓ Goodwill	5.000	✓ رأس المال الصادر.	65.000
✓ برمجيات معلومات	1.000	✓ علاوات واحتياطات	7.000
✓ أراضي	37.000	✓ ترحيل من جديد	1.500
✓ مباني	25.000		
✓ الات إنتاجية	10.000	مج رؤوس الأموال الخاصة	73.500
✓ معدات نقل	5.000	الخصوم غير الجارية.	
مج الأصول غير الجارية	83.000	✓ اقتراضات لدى البنوك	14.750
الأصول الجارية		مج الخصوم غير الجارية	14.750
✓ مخزونات	5.500	الخصوم الجارية	
✓ زبائن	2.000	✓ موردون	7.250
✓ مخزونات	5.000		
✓ نقديات		مج الخصوم الجارية	7.250
مج الأصول الجارية	12.500	مجموع الخصوم	95.500
مجموع الأصول	95.500		

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على: ميزانية الشركة ومتطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 03

ثالثا: المعالجة المحاسبية المعالجة المحاسبية بدفاتر شركة "AMNYD" حسب النظام المحاسبي المالي.

بما ان الشهرة موجبة أي وجود فارق اقتناء Goodwill فإن النظام المحاسبي المالي SCF يعالج هذا الاقتناء بنفس أسلوب معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 3 ولكن يحدد فارق الاقتناء بأسلوب مغاير عن طريق تحديد فارق الادمج الأول ثم فارق التقييم وبعدها فارق الاقتناء.

ولو كانت الشهرة سالبة Negative Goodwill لكنت المعالجة بين SCF و IFRS 3 مختلفة بحيث يسمح النظام المحاسبي المالي بإظهار: "فارق الاقتناء السالب" في الميزانية ضمن الأصول المالية غير الجاري اما حسب معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 3 فإنه يحظر ادراج فارق الحيازة السالب في الميزانية بل يعترف به كإيراد محقق عن عملية الاقتناء وفي تاريخ الاقتناء.

الجدول رقم (08): تحديد فارق الاقتناء حسب النظام المحاسبي المالي SCF

المبالغ	البيان
35.000	تكلفة الاقتناء
25.000	الحصة المشتركة من رؤوس الأموال (100%)
10.000	فارق الإدمج الأول
5.000	فارق التقييم (4.000 + 1.000)
5.000	فارق الاقتناء Goodwill (10.000 – 5.000)

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على قائمة الملاحق لشركة AMNYD

كما تجدر الإشارة ان المتابعة اللاحقة لفارق الاقتناء (أي الشهرة) في الدورات القادمة وفق ال SCF تختلف عن IFRS 3 كون ان ال SCF يُضع الشهرة للاهلاك اما IFRS 3 يمنع الاهلاك ويعالجها على انها أصل خاضع لفحوصات واختبارات انخفاض القيمة فقط.

خاتمة

ان النظام المحاسبي المالي SCF المطبق في الجزائر بداية من سنة 2010 كان مبنيا على المعايير المحاسبية الدولية التي كانت معتمدة حتى سنة 2004 غير ان هذه المعايير عرفت تطور واصدارات جديدة من شأنها ان ترفع من مستوى شفافية ومصداقية التقارير المالية بصفة عامة والكشف المالية بصفة خاصة، اما النظام المحاسبي المالي لم يعرف منذ تاريخ إصداره الى يومنا هذا أي تحين او تحديث من شأنه ان يواكب هذه التطورات التي عرفتها معايير المحاسبة الدولية. حيث حاولنا من خلال هذه الدراسة القيام بدراسة جزئية لمدى مدى توافق ما جاء به النظام المحاسبي المالي في مجال تجميع الاعمال مع ما طرحه معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 3 حيث توصلنا من خلالها الى ان هناك توافق جزئي في المعالجتين مع وجود اختلافات جوهرية.

اختبار الفرضيات:

- بالنسبة للفرضية الاولى: والتي تنص على انه: " تتمثل اشكال تجميع الاعمال التي تندرج ضمن المعيار IFRS 3 في: عمليات دمج الاعمال التي تحقق الاتحاد والاندماج بين المؤسستين، او العمليات التي تنشأ السيطرة اي علاقة مؤسسة قابضة بمؤسسة تابعة " **تعتبر فرضية صحيحة.** وهذا ما اثبتناه في المحور الثاني للدراسة عند عرض اشكال تجميع الاعمال التي تندرج في إطار معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 3.

- بالنسبة للفرضية الثانية: والتي تنص على " بما ان النظام المحاسبي المالي SCF اعتمد المرجع الدولي IAS-IFRS في اعداده وبالتالي فهو يحقق التوافق معه من حيث المعالجة المحاسبية، لكن هناك اختلافات من حيث تسمية المصطلحات والبند وهذا راجع للمرجعية

الفرنكوفونية للنظام المحاسبي المالي" فهي **فرضية خاطئة**. حيث من خلال الملاحظات المسجلة في المحور الاخير وجدنا هناك بعض الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي SCF والمعيار IFRS 03 تجعل التوافق بينهما جزئيا فقط، مثل اختلاف المتابعة في الدورات اللاحقة لتاريخ الاعتراف بفارق الاقتناء.

نتائج الدراسة

- ✓ لم يجدد النظام المحاسبي المالي SCF كيفية معالجة التكاليف المتعلقة بالتملك مثل: أتعاب المحاسبين والسماسة اما معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 3، اعتبارها مصاريف تحمل على الفترة،
- ✓ يسمح النظام المحاسبي المالي بإخضاع هذا فارق الاقتناء Goodwill للاهتلاك وهذا عكس ما جاء به معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 3 الذي يمنع اهتلاكه ويعالجه على انه أصل خاضع لفحوصات واختبارات انخفاض القيمة فقط.
- ✓ ان مصطلح ومفهوم فارق الادماج الأول الذي جاء به النظام المحاسبي المالي SCF لم يعتمد معيار الإبلاغ المالي IFRS3.
- ✓ اعتمد النظام المحاسبي المالي SCF القياس الجزئي فقط لفارق الاقتناء، اما معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 3 فقد اعتمد بديلين للقياس بديل "القياس الجزئي" وبديل "القياس الكلي".
- ✓ يسمح النظام المحاسبي المالي بإظهار: "فارق الاقتناء السالب" في الميزانية اما معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 3 فإنه يمنع ادراج فارق الحيازة السالب في الميزانية بل يعترف به كإيراد محقق عن عملية الاقتناء وفي تاريخ الاقتناء.

توصيات والاقتراحات

- ✓ من الضروري اصدار تفسيرات خاصة بالمعالجة التي اعتمدها النظام المحاسبي المالي لعملية تجميع الاعمال كونها تتصف بالغموض في معالجة بعض النقاط كمعالجة التكاليف المتعلقة بالتملك مثلا.
- ✓ على الجمعيات والشركات الكبرى التي تقوم بعمليات تجميع الاعمال إعطاء أهمية أكبر للأصول غير المادية كفارق الاقتناء، وتشكيل فرقة عمل خاصة تهتم بالمتابعة اللاحقة لعمليات التجميع التي تقوم بها الشركة ومتابعة فارق الحيازة وتحديد قيمته.
- ✓ ضرورة توفّر ملاحق القوائم المالية على تفسيرات ومعلومات تخص حساب فارق الاقتناء، في سبيل تمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم وتحليل هذا الحساب.
- ✓ لا بد من القيام بعملية تحيين للنظام المحاسبي المالي من اجل التوافق مع مستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولي.
- ✓ لا بد من انشاء معايير محاسبية جزائرية وتأسيس هيئة او غرفة على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة تشرف عليها.

آفاق البحث

لقد ركزنا في دراستنا هذه على مقارنة معالجة النظام المحاسبي المالي لعملية تجميع الاعمال مع ما جاء به معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 3 وكان بالإمكان ان نقارن النظام المحاسبي المالي SCF ككل مع جميع معايير الإبلاغ المالي IFRS ولكننا فضلنا في هذه الدراسة ان تكون المقارنة جزئية أي مع معيار محاسبي واحد، على ان تكون المقارنة الكلية موضوع بحثنا القادمة. وفي ختام الدراسة، نقترح مجموعة من المواضيع التي تعتبر كبحوث مستقبلية ذات علاقة مباشرة مع موضوع بحثنا، للمزيد من الإثراء والتجديد ونذكر على سبيل المثال:

- ☒ تجميع الاعمال بين النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF والمخطط المحاسبي العام الفرنسي PCG.
- ☒ اعداد القوائم المالية الموحدة بين النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF ومعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 10.
- ☒ مدى توافق النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF مع معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS.

الهوامش والمراجع:

- ¹ جمعية حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS EXPERT، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان - الأردن، 2014، ص: 321.
- ² رشيد عريوة، " اساليب وطرق اندماج الشركات دراسة مالية ومحاسبية "، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير - جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2010/2009، ص: 10.
- ³ نفس المرجع، ص: 11.
- ⁴ جمعية حميدات، مرجع سابق ذكره، ص: 320.
- ⁵ خالد جمال الجعارات، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية - الجزء الأول، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، الطبعة الأولى، 2017، ص: 527.
- ⁶ لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية IAS-IFRS، الصفحات الزرقاء Pages Bleues، بوية، الجزائر، 2012، ص: 390.
- ⁷ هيني جان جريونج، معايير التقارير المالية الدولية دليل التطبيق، (ترجمة: طارق حماد)، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية ش.م.م، القاهرة - مصر، ص: 83.
- ⁸ خالد جمال الجعارات، مختصر المعايير المحاسبية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير - جامعة قاصدي مرباح، مطبعة جامعة قاصدي مرباح، ورقلة - الجزائر، 2014، ص: 25.
- تاريخ الاطلاع 2020/09/18، من <https://alqashi.com/book/book35.pdf>
- ⁹ خالد جمال الجعارات، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية - الجزء الأول، مرجع سابق ذكره، ص: 532.
- ¹⁰ لخضر علاوي، مرجع سابق ذكره، ص 394.
- ¹¹ علي وعراب، " اشكالية تقييم فارق الحياة في ظل معايير الإبلاغ المالي دراسة حالة مجمع صيدال"، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة اكلي محمد والحاج - البوية، الجزائر، 2018/2017، ص: 97.
- ¹² خالد جمال الجعارات، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية - الجزء الأول، مرجع سابق ذكره، ص: 535.
- ¹³ علي وعراب، مرجع سابق ذكره، ص: 97.
- ¹⁴ خالد جمال الجعارات، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية - الجزء الأول، مرجع سابق ذكره، ص: 548.
- ¹⁵ علي وعراب، مرجع سابق ذكره، ص: 96.
- ¹⁶ خالد جمال الجعارات، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية - الجزء الأول، مرجع سابق ذكره، ص: 548-547.
- ¹⁷ خالد جمال الجعارات، مختصر المعايير المحاسبية الدولية، مرجع سابق ذكره، ص: 26.
- ¹⁸ لخضر علاوي، مرجع سابق ذكره، ص: 401-400.
- ¹⁹ نفس المرجع، ص: 402-401.
- ²⁰ شعيب شنوف، المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص: 19.
- ²¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون 07-11 يتضمن النظام المحاسبي المالي، الجزائر، العدد 74، 2007/11/25، ص: 04.
- تاريخ الاطلاع 2020/09/16، من <https://www.joradp.dz/FTP/jo-arabe/2007/A2007074.pdf>
- ²² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار مؤرخ في 26 يوليو سنة 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجزائر، العدد 19، 2009/03/25، ص: 17-18.
- تاريخ الاطلاع 2020/09/16، من <https://www.joradp.dz/FTP/jo-arabe/2009/A2009019.pdf>
- ²³ نفس المرجع، ص: 57.
- ²⁴ Ali Ouarab, & Billal Chikhi, Traitement du goodwill entre les normes IFRS et le SCF : les mises à jour souhaitées. Journal of Economic and Financial Studies - University of Echahid Hamma Lakhdar, Eloued, Issue 10, Tome 2, 2017, p 282.
- ²⁵ علي وعراب، مرجع سابق ذكره، ص: 104.