

الفروقات العالمية البنينة في القياس والتقيرير عن اندماج الأعمال في الأنظمة المحاسبية الأساسية

دراسة مقارنة بين مختلف الأنظمة المحاسبية الدولية: الأمريكية، الفرنسية والنظام المحاسبي المالي

Comparison of accounting methods for business combinations in accounting systems; A comparative study between international accounting systems: American, French and Algerian

هدى بصير

جامعة سطيف 1 ، الجزائر
bassirhouda@hotmail.fr

تيجاني بالرفي

جامعة سطيف 1 ، الجزائر
berregui@hotmail.com

ملخص:

تستعرض هذه الدراسة قواعد وإسترشادات المحاسبة عن اندماج الأعمال في النظام الدولي من خلال معيار الإبلاغ المالي رقم 03 والنظام الأمريكي من خلال تدوين المعيار المحاسبي لمجلس المحاسبة المالي رقم 805 والنظام الفرنسي من خلال التنظيم 02-99 المتعلق بالحسابات الموحدة والنظام المحاسبي المالي من خلال استرشادات القسم الثاني من الإطار التصوري. وذلك بغية استخراج الفروقات البنينة في جميع مراحل الاندماج من تحديد المشتري، قياس تكلفة الاندماج وتخصيصها، وتبيان كيفية معالجة الشهرة الناشئة عند التملك والحقوق غير المسيطر عليها.

الكلمات المفتاح: اندماج الأعمال، تكلفة الاندماج، معايير الإبلاغ المالي رقم 3، معيار المحاسبة للمجلس 805-ASC و 805-ASC ، النظام المحاسبي المالي،

Abstract:

IFRS 3 Business Combinations outlines the accounting when an acquirer obtains control of a business (e.g. an acquisition or merger). Such business combinations are accounted for using the 'acquisition method', which generally requires assets acquired and liabilities assumed to be measured at their fair values at the acquisition date. In our research we wanted to see how changes can affect the strategy and timing of business combinations, and provide additional guidance on determining rules relating to business combination resulting from the IFRS 3(R), FASB ASC805 & ASC810, the regulation CRC¹ 99-02 and SCF, it concludes with a summary of the main differences in the area between these four accounting systems of combination: Identify the acquirer, determine the purchase cost, measure and recognize the assets acquired and liabilities assumed, addressing the goodwill and non-controlling interest.

Key works: consolidation, merging costs, ifrs 3, fasb asc-805, asc-810, and scf.

تمهيد:

تعد المعالجة المحاسبية لعملية ضم الأعمال من أكثر المواضيع تعقيدا وتباينا على مستوى الممارسة الدولية، وما يزيد المسألة تعقيدا هو اختلاف المصطلحات المستخدمة لوصف عملية الشراء من نظام محاسبي لآخر فالأنظمة المقارنة باستثناء النظام المحاسبي المالي تتفق على معالجة الاندماج باستخدام طريقة الشراء التي تتبنى مفهوم القيمة العادلة وتلغي طريقة المصالح المشتركة، بحيث تتطلب الطريقة المتفق عليها اتباع ثلاث مراحل أثناء التطبيق وتكمن في تحديد المشتري، قياس تكلفة الاندماج، تخصيص تكلفة الاندماج ومعالجة الشهرة الناشئة في تاريخ التملك والحقوق غير المسيطر عليها (حقوق الأقلية أو خارج المجموعة). بالرغم من التشابه الكبير في تنفيذ هذه المراحل، غير أنه تبقى بعض الفروقات التي سوف نتطرق إليها في العرض الموالي.

فاستخراج وفهم هذه الفروقات من خلال التصنيف التحليلي لقواعد واسترشادات اندماج الأعمال سوف يمكن المحاسبين والممارسين للمهنة من تحسين قدراتهم على إدراك وقياس تأثير الممارسات المختلفة على التقرير والإبلاغ الماليين، وهذا ما يتطلبه المفهوم المقارن أو الدولي للمحاسبة، بحيث أن الإدراك الجيد للممارسات المختلفة سوف يخفف من مشكلة نظم المحاسبة المقارنة ويزيل العديد من العقبات أمام توحيد حسابات الشركات متعددة الجنسيات مما يجعل قوائمها الموحدة أكثر قابلية للمقارنة في الأسواق المالية الدولية وسهلة القراءة من طرف مختلف مستخدميها.

وعليه فسوف نركز في هذه المقارنة على الأنظمة المحاسبية الأساسية في العالم، وقبل الشروع في ذلك تجدر الإشارة إلى اطار تنظيم وممارسة مهنة المحاسبة في كل نظام مقارن²:

- النظام المحاسبي الدولي هو مجموعة من المعايير والمبادئ المحاسبية التي أصبحت مقبولة على الصعيد العالمي وتشهد تطورا ملحوظا وانتشارا واسعا في تبنيتها من طرف دول العالم، غير أنها لا تتميز بحجة الإلزام وإنما تقوم القوانين القومية بفرضها على الشركات ولاسيما تلك المسعرة في الأسواق المالية العالمية، يتم وضعها من طرف هيئة خاصة بآلية المدخل المفتوح من خلال التشاور مع العديد من الهيئات المختصة والمهتمة، تخضع في إعدادها وتطويرها إلى إطار نظري دقيق وواضح يشكل دليل عمل ومرشد الممارسين في تطبيق المعايير.
 - تم اختيار المرجع المحاسبي الأمريكي كنموذج عن التنظيم الذاتي للمحاسبة، فمهنة المحاسبة تنظم من طرف جهات خاصة والممارسة تتحدد حسب متطلبات المهنة والأسواق المالية، فهي مرنة وتتكيف مع التحولات الاقتصادية، توضع المعايير على أساس مبادئ تلقى القبول العام من طرف الجمهور وجهات مختصة عديدة ويسترشد في وضعها إلى إطار عمل واسع، مفصل ودقيق.
 - تم اختيار النظام الفرنسي كنموذج عن التأطير القانوني ومدخل المحاسبة الموحدة، فالمهنة تنظمها جهات رسمية من خلال القانون المحاسبي، والمعايير توضع بما يتماشى ويخدم الإقتصاد القومي، ولا وجود لإطار مفاهيمي واضح يسترشد به لوضع المعايير وتنظيم الممارسة، وأهم ما يميز هذا المدخل محاسبة غير مرنة للتغيرات البيئية وأقل تطورا من المحاسبة الدولية والأمريكية.
 - تدرج ضمن المقارنة قواعد النظام المحاسبي المالي التي تتعلق بإدماج الأعمال بغرض إستخراج وإدراك الفروقات المحاسبية في هذا الشأن. فالمحاسبة في الجزائر تخضع هي الأخرى للتنظيم القانوني وتسد عملية التوحيد إلى النظام المحاسبي المالي وفق ما يخدم المخططات الموضوعية من طرف الدولة، أما الممارسة فتخضع لإطار عمل مستوحى من الإطار المفاهيمي للمجلس الدولي للمعايير المحاسبية.
- ولإدراك التباين سوف نقوم بالإستعراض والتدقيق أولا في كيفية المحاسبة عن اندماج الأعمال وتطورها في معايير المحاسبة الدولية، وبعدها نبين كيفية ترجمة هذا الموضوع في الأنظمة المحاسبية المقارنة، لنتوصل في نهاية

الدراسة - من خلال التحليل المقارن - إلى استخراج أهم الفروقات بين هذه الأنظمة في الاعتراف والقياس عن اندماج الأعمال.

المبحث الأول: تكلفة الاندماج وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها

1- تحديد المشتري: يعرف الاندماج بأنه جمع منشآت أو أعمال منفصلة في وحدة اقتصادية واحدة معدة للتقارير المالية³، وذلك من خلال التجمع مع أو السيطرة على صافي أصول منشأة أخرى، ويستخدم مصطلح توحيد أو اندماج الأعمال كمصطلح عام للتعبير عن عملية ضم الأعمال التي يمكن أن تأخذ شكل الاندماج، الاتحاد أو السيطرة⁴. ونقصد بكل شكل⁵:

- الاندماج الكامل القانوني ويتم فيه المزج الكامل بين شركتين: الشركة الدامجة والشركة المندمجة، وينتج عن عملية الاندماج تلاشي الصفة القانونية للشركة المندمجة، واستمرار الشركة الدامجة بشخصيتها المعنوية الإعتبارية.
- الإتحاد (الإندماج بتأسيس شركة جديدة) ويتم فيه الدمج بين شركتين أو أكثر لتكوين شركة موحدة ويترتب على ذلك أن تنقضي الصفة القانونية لكل الشركات وتتمتع الشركة الجديدة بالشخصية الإعتبارية الخاصة بها.
- السيطرة وفي هذا الشكل تقوم إحدى الشركات الكبرى بشراء كل أو معظم أسهم شركة أخرى (أكثر من 50%) ويترتب على ذلك أن تصبح الشركة المشتري هي الشركة "الأم" والشركة المشتراة هي الشركة "التابعة" وتظل كل واحدة منهما تحتفظ باستقلالها القانوني.

لا تعد عمليات تجميع منشآت تخضع لسيطرة مشتركة من عمليات الاندماج، لكن هناك تعديلات طرأت على معيار الإبلاغ المالي رقم 11 "الترتيبات المشتركة" وستصبح سارية المفعول في 01 جانفي 2016، تتطلب تطبيق جميع استرشادات معيار الإبلاغ المالي 3 عندما تقتني منشأة حصة في مشروع مشترك وتشكل بذلك أعمال بمفهوم هذا معيار⁶.

لقد تم إلغاء المعيار المحاسبي الدولي رقم 22 ليحل محله المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 03 "اندماج الأعمال" والذي أصبح ساري المفعول سنة 2004، يتضمن تعديلات جوهرية تعزز من جودة المعلومة المحاسبية من خلال إلغاء طريقة توحيد المصالح المشتركة في المحاسبة عن اندماج الأعمال، بعد أن تم إلغاؤها من طرف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي عام 2001⁷ واعتماد طريقة الشراء أو ما يسمى بطريقة "القيم العادلة" والتي على أساسها تقوم المنشأة المشترية (الدامجة) بالاعتراف بصافي الأصول القابلة للتحديد وأية التزامات محتملة تتعلق بالمنشأة المشتراة (المندمجة) بقيمتها العادلة بتاريخ الشراء، كما يتم الاعتراف بالشهرة كأصل.

وقد تم مراجعة وتعديل المعيار من طرف المجلس ونشره في 10 جانفي 2008، وأصبح ساري المفعول ابتداء من 01 جانفي 2009، ومن أهم التعديلات التي طرأت عليه هو إدخال طريقة الشهرة الكاملة، الاعتراف بالمصاريف المتعلقة بالشراء ضمن الأعباء، جواز القيام بتعديلات على تكلفة الشراء ومعالجة أي تغير في القيمة العادلة لهذه التعديلات في النتيجة، إلى جانب إعادة تقييم الأسهم المحازة من طرف الشركة المشترية ومعالجة فارق التقييم في النتيجة في حالة الحصول على السيطرة بعمليات شراء متعاقبة، ويتحقق ذلك من خلال شراء حصص تكميلية في منشأة تمتلك فيها الشركة المشترية مساهمة من قبل⁸.

2- قياس تكلفة الاندماج : تضاف التكاليف المباشرة لإتمام عملية الاندماج إلى تكلفة التملك بالشراء، ويتم تضمينها بمبلغها الإجمالي (قبل الضريبة)، كما لا يمكن نسب تكاليف إصدار سندات المساهمة لتنفيذ عملية الاندماج إلى حقوق الملكية، وقد جرت العادة إلى خصمها من رأس المال الإضافي (علاوة الإصدار) ولا يمكن نسبها إلى تكلفة التملك، فهي تخفض من عائدات الإصدار حسب المعيار الدولي رقم 32 "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض"⁹، إلى جانب ذلك لا يمكن تضمين تكاليف إعادة هيكلة المنشأة المشتراة في تكلفة التملك (الشراء) وعلى نحو مماثل تكاليف إعادة هيكلة الشركة المشترية¹⁰ التي يعترف بها كمصاريف ما بعد التملك¹¹.

3- تخصيص تكلفة الاندماج والمحاسبة عن الشهرة الناشئة عند التملك والحقوق غير المسيطر عليها : يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم 37 الاعتراف بالالتزامات الطارئة (المحتملة) كمخصصات في تاريخ الشراء إذا كان هناك التزام حالي ناجم عن أحداث سابقة، ويمكن قياس قيمته العادلة بموثوقية كافية، ويقاس في الفترات اللاحقة بالقيمة أيهما أكبر: المبلغ المعترف به وفق المعيار الدولي رقم 37 "المخصصات، الأصول والالتزامات الطارئة" أو المبلغ الظاهر في الإقرار الأولي مخصصاً منه تراكم الإهلاكات المعترف بها وفق معيار المحاسبة الدولي رقم 18 "الإيراد"¹²، في حين يتطلب المعيار رقم 37 عدم الاعتراف بالأصول المحتملة تطبيقاً لمبدأ الحيطة والحذر، لأن هذا الاعتراف يمكن أن يؤدي إلى تسجيل إيرادات يستحيل تحقيقها.¹³

وتجدر الإشارة هنا إلى أن المعيار رقم 03 المعدل (2008) يتطلب تخصيص تكلفة الشراء على الأصول والالتزامات التي تنطبق عليها معايير الاعتراف بالقيمة العادلة ويستثنى من ذلك بعض البنود التي تقاس بأساس آخر غير القيمة العادلة وتتمثل في الالتزامات المحتملة التي لا تفي بشرط إمكانية خروج منافع اقتصادية مثلما يتطلبه الإطار المفاهيمي، الضرائب المؤجلة التي تقاس وفق المعيار 12، منافع المستخدمين التي تقاس وفق المعيار 19، منافع المستخدمين في شكل أسهم وفق معيار الإبلاغ المالي 02 والأصول غير المتداولة المعدة للبيع والتي تقاس بموجب معيار الإبلاغ المالي رقم 05 بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع المقدرة.¹⁴

تمثل الشهرة مدفوعات مقابل الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية من الأصول التي من غير الممكن تحديدها بشكل انفرادي والاعتراف بها بشكل منفصل، لذلك تعالج كأصل ملموس، وتقاس باستخدام بديلين:

- طريقة الشهرة الجزئية التي يتطلبها معيار الإبلاغ المالي 3 في نسخته السابقة ومعيار المحاسبة الدولي السابق رقم 27 وهي تمثل الفرق بين تكلفة الشراء وحصة المشتري من القيمة العادلة للأصول والالتزامات المشتراة القابلة للتحديد .

- طريقة الشهرة الكاملة التي يتطلبها معيار الإبلاغ المالي 3 المعدل (2008) وهي تمثل المبلغ الزائد في تكلفة الشراء عن القيمة العادلة لصادفي الأصول المشتراة، أو يمكن القول بأنها الشهرة الجزئية ويضاف إليها الشهرة التي يحتفظ بها الآخرون (حقوق الأقلية)¹⁵، بمعنى أن الشهرة تعالج بقيمتها الكلية بدلاً من حصة المجموعة فقط، بحيث تدمج الحقوق غير المسيطر عليها عند قياس تكلفة الشراء مثلها مثل باقي أصول والتزامات المنشأة المشتراة التي تتضمن حصة المجموعة وحصة الأقلية، إذ أنها تحسب بنسبة 100% حتى عندما لا تقتني المنشأة المشتري نسبة 100% من الشركة التابعة.

لا تكون الشهرة موضوع إهلاك، بحيث يتعين إخضاعها في الفترات اللاحقة لاختبار التدني سنوياً أو بشكل متكرر إذا أشارت أحداث ما إلى إمكانية انخفاض قيمتها وفق ما يتطلبه المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 والذي يتعلق بانخفاض قيمة الأصول، ويتم الإفصاح عنها في الميزانية بقيمتها الصافية من التدني، وتحتسب خسارة تدني قيمة الشهرة من خلال مقارنة إجمالي الشهرة المعدلة (إذا تم قياسها اعتماداً على الحصة في الأصل الصافي المشتري مثلما يتطلبه المعيار رقم 27 فيطلب إضافة حصة الأقلية) مع المبلغ القابل للإسترداد للشركة المشتراة¹⁶، ولا يتم استعادة التدني في الفترات التالية التي تزيد فيها قيمة الشهرة. وتجدر الإشارة إلى أن الشهرة الكاملة هي التي تخضع لاختبار التدني والحصص غير المسيطر عليها هي الأخرى تتحمل جزءاً من التدني في الدخل¹⁷، ويكون بذلك تدني الشهرة يؤثر على الدخل الموحد بصورة جوهرية باستخدام هذه الطريقة¹⁸. كما تجدر الإشارة إلى أن الشهرة سابقاً كانت تهتك تحت المعيار الدولي رقم 22، وبإصدار معيار الإبلاغ المالي رقم 03، وفي أول نشر له قام باستبعاد هذه المعالجة كونه سطر أحكامه وفق استرشادات قائمة المحاسبة المالية رقم 141، السارية المفعول ابتداءً من 01 جويلية 2001 والتي

تم مراجعتها في ديسمبر 2007 (في نفس فترة تعديل معيار الإبلاغ رقم 03) بغرض استبعاد الفروقات بين الممارسة الدولية والأمريكية في هذا الموضوع.¹⁹

أما الشهرة السالبة، فلا وجود لهذا الاصطلاح في المعايير المحاسبية الدولية وإنما يطلق عليها حسب معيار الإبلاغ المالي رقم 03 بالزيادة لكونها تنشأ إذا زادت حصة المنشأة المشتريّة في صافي القيمة العادلة لأصول الشركة المشتراة عن تكلفة الشراء، وأصبح يطلق عليها بعد تعديل طريقة حسابها بـ "الشراء بأسعار مخفضة" Bargain purchases لأنها أصبحت تنشأ في حالة ما إذا كانت تكلفة الشراء (القيمة العادلة للمقابل المقدم + قيمة الحقوق غير المسيطر عليها) أقل من القيمة العادلة لصافي الأصول المشتراة وتعالج فوراً كإيراد في قائمة الدخل²⁰، وذلك بعد التأكد من دقة تحديد القيم العادلة للأصول المشتراة لتفادي تسجيل إيرادات ناتجة عن التقدير الخاطئ للأصول والالتزامات المعنية. تمثل الحقوق غير المسيطر عليها حقوق ملكية للمساهمين في جزء من أسهم الشركة ويتطلب قياسها باستخدام بديلين:²¹ بالقيمة العادلة ويتم تضمينها، أو بحصتها في القيمة العادلة للأصول والالتزامات المشتراة القابلة للتحديد باستثناء الشهرة، بمعنى تعالج الحصص غير المسيطر عليها على هذه القيم ويتطلب عدم إظهار ما يخص الأقلية في الشهرة، ما لم يتطلب معيار آخر أساس آخر للقياس (كما هو الحال بالنسبة للشهرة التي تقاس هي الأخرى باستخدام بديلين وفق المعيار الدولي رقم 27 ومعيار الإبلاغ المالي رقم 03).

المبحث الثاني: مبادئ المحاسبة المقبولة والمعترف عليها الأمريكية US GAAP

يمكن التمييز في الولايات المتحدة الأمريكية بين ثلاث فترات من أعمال الاندماج، التوحيد وأشكال أخرى من الاندماج:²²

- تمتد المرحلة الأولى من 1880 إلى 1904 وتميزت بظهور الشركات القابضة الضخمة أو شركات الإئتمان التي أنشئت من طرف مستثمرون بنكيون، وكان غرضهم هو احتكار السيطرة في بعض الصناعات، ويدعى هذا الشكل من الإندماج بالتكامل الأفقي لأنه يعمل على دمج شركات من نفس الصناعة كشركات الغاز القياسية وشركات تكرير السكر... إلخ.

- تمتد المرحلة الثانية لإندماج الأعمال من 1905 إلى 1930 وقد عززت من طرف الحكومة الاتحادية خلال الحرب العالمية الأولى محاولة لدعم جهود الحرب، وقد استمرت في نفس الإتجاه بعد الحرب وشجعت تكامل العمليات، تخفيض التكلفة وتحسين المواقف التنافسية بدل من احتكار الصناعة، وهذا ما يعرف بالتكامل العمودي لأنه يساهم في اندماج شركات بمورديها أو زبائنها في العملية، فمن عام 1925 حتى عام 1930 سجلت أكثر من 1200 عملية إندماج وحوالي 7000 شركة اختفت في العملية.

- أما المرحلة الثالثة فامتدت من 1945 إلى يومنا هذا وقد شهدت نمواً سريعاً في نشاط الإندماج والإقتناء بلغت قيمته 3,5 تريليون في عام 2006، وكان الإندماج تحت التكامل المختلط حتى 1970 هو الشكل المسيطر بغرض تنويع مخاطر الأعمال، ويتم من خلال إدماج شركات من صناعات مختلفة، وكان الشراء الإستراتيجي هو الشكل المسيطر حتى عام 1990، في حين شوهد في أواخر عام 2008 هبوط واضح في نشاط الإندماج الكلي وانخفضت أسعار الأسهم وأصبح الاقتصاد يتجه نحو الركود. وفي عام 2010 أصبحت تنتظر العديد من عمليات الإندماج في صنعها مرة أخرى إلى استخدام كل أو معظم الأسواق، وذلك بتحريك الأسواق صعوداً.

يحدث الإندماج وفق المبادئ الأمريكية عندما تشتري منشأة صافي أصول أو حقوق ملكية في وحدة أخرى وتحصل على السيطرة عليها. وقد ظهرت المعالجة المحاسبية للإندماج بعد تأسيس لجنة تداول الأوراق المالية، بحيث رخصت باستخدام طريقتين هما طريقة الشراء وطريقة المصالح المشتركة (دمج الحصص أو الحقوق)، وقد استخدم أسلوب الشراء في محاسبة الشركات الدامجة لشركات أخرى على نطاق واسع، حتى ظهر أسلوب اندماج الحقوق، بحيث شهد الأسلوب الأول أخطاء نتجت عن تطبيقه خلال الفترة من 1950 حتى 1960، وقد انصب الخطأ الأساس

على عدم توزيع تكلفة الشراء على كل من الأصول الصافية القابلة للتحقق والشهرة المتحصل عليها وكان يكتفي بالإفصاح عن الزيادة في الأصول ضمن العناصر غير الملموسة، وبناء على موافقة المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين على الدراسة رقم 48 في سنة 1957، بدأ التحول لإتباع المحاسبة بأسلوب اندماج الحقوق، وقد شهد هذا الأسلوب هو الآخر أخطاء ومشاكل عديدة في ممارسته على الشركات. وفي السبعينات أقر مجلس مبادئ المحاسبة على هذه المسألة في رأيه رقم 16 الصادر في سنة 1970 وقام بتحديد شروط تطبيق كل طريقة كونهما ليستا بديلين، فكل طريقة اطارها الخاص، والظروف التي تتطلب أن تطبق فيها، بعد ذلك تعرض أسلوب دمج الحصص إلى إنتقادات عديدة، واشتد الجدل المحاسبي لمفاضلة المحاسبة على أساس الشراء بعد معالجة مشاكلها في هذا الرأي المحاسبي²³.

إلى جانب اختلاف قياس الأصول المشتركة في ظل هتين الطريقتين وجعل عملية المقارنة صعبة بين المنشآت الدامجة (المشترية)، قام مجلس معايير المحاسبة المالية بإصدار معيار المحاسبة المالي رقم 141 عام 2001 يلغي طريقة دمج الحصص ويتطلب معالجة جميع عمليات الاندماج المطلوبة في المعيار على أساس الشراء²⁴، ورافقه معيار المحاسبة المالي رقم 142 الشهرة والأصول غير الملموسة الأخرى (FASB ASC350) الذي يتطلب عدم اهلاك الشهرة واختبار مدى انخفاض قيمتها بدلا من ذلك. وتجدر الإشارة إلى أن المجلس حاليا يعتقد بأن معظم اندماجات الأعمال تحدث بعمليات الاقتناء، وعلى هذا الأساس غير الاصطلاح المتعلق بمحاسبة الاندماج من أسلوب الشراء إلى أسلوب الاقتناء²⁵.

وفي 04 ديسمبر 2007 قام المجلس بإصدار معيارين، قائمة المجلس المعدلة 141 "اندماج الأعمال" وقائمة المجلس رقم 160 "الحصص غير المسيطر عليها في القوائم المالية الموحدة" (تم دمجها عام 2009 في تدوين المعيار المحاسبي رقم ASC 805 "اندماج الاعمال" ورقم ASC 810 "التوحيد" على أساس نظام التدوين الجديد للمجلس)، وأصبحت كلا القائمتين ساريتا المفعول في الدورة التي تفتتح بعد 15 ديسمبر 2008²⁶، وقد خضع المعيارين لعدة تعديلات وتحديثات بعد ذلك من خلال التدوين (Accounting Standards Update) ASU.

لقد عدل وغير هذان المعياران محاسبة الإندماج بشكل كبير، فكلاهما يهدفان إلى تحسين الملائمة، قابلية المقارنة والشفافية للمعلومة المالية المرتبطة بالإندماج، كما سهلا التوافق مع الممارسة الدولية، فتدوين المعيار رقم ASC 805 ومعيار الإبلاغ المالي المعدل رقم IFRS(R) 03 يمثلان النتاج النهائي للمشروع الرئيسي الأول المشترك بين مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية، فالمعياران يتوافقان بدرجة كبيرة وتبقى بعض الفروقات سببها في العرض الموالي²⁷.

1- تحديد المنشأة المشترية : وهي تلك التي تحصل على سيطرة منشأة أخرى وتحدث السيطرة إذا كانت المنشأة المشترية تمتلك غالبية حقوق تصويت المنشأة المشترية، فهي تقتصر على السيطرة القانونية، خلاف مجلس معايير المحاسبة الدولية الذي يعطي مفهوما أوسع للسيطرة حسبما ورد في معيار الإبلاغ المالي رقم 03 ومعيار المحاسبة الدولي السابق رقم 27، بحيث يمكن أن تتحقق السيطرة رغم تملك الشركة المشترية لأقل من نصف أسهم شركة أخرى (سيطرة تعاقدية، في الواقع، اقتصادية... إلخ)²⁸، كما أن عمليات تجميع منشآت تخضع لسيطرة مشتركة لا تعد من عمليات الاندماج حسب المبادئ الأمريكية ويتم التقرير عن صافي الأصل لهذه المنشآت في القيم الدفترية للمنشأة المشترية بالتكلفة التاريخية²⁹، لكن في ظل الممارسة الحالية تطبق كذلك معايير الاندماج على تجميع الأعمال التي تتطوي فقط على المنشآت المشتركة (غير تلك التي تخضع للسيطرة المشتركة) المحققة من خلال عقد وحيد والتوحيد الأولي للمنشآت ذات الحصص المتغيرة (Vies)³⁰. فقد أصبح للسيطرة مفهومين وفق نموذجي التوحيد المقترحين من طرف المبادئ الأمريكية وهما:

- نموذج حصص التصويت: وفي ظل تحقق السيطرة بالنسبة للمنشآت الأخرى غير الشراكات المحدودة بامتلاك مباشرة أو غير مباشرة أكثر من 50% من أسهم التصويت الممتازة على منشأة أخرى، أما الشراكات المحدودة، فيفترض السيطرة على حصصها المالية بامتلاك أكثر من 50% من حقوق العزل من خلال حصص التصويت، ويمكن أن تتحقق السيطرة بنسبة ملكية أقل من 50% من خلال عقد، عقد إيجار، اتفاقية مع مساهمين آخرين أو بقرار قضائي.³¹

- نموذج حصص الفائدة: وتتطلب السيطرة في ظل كلاً من السلطة على إدارة النشاطات التي تؤثر جوهرياً على الأداء الاقتصادي للمنشأة ذات الحصص المتغيرة، والالتزام بامتصاص الخسائر المحتملة أو الحق في تحصيل الأرباح المحتملة.³²

تصنف عمليات الاندماج بطريقة ضم الأعمال المنتهجة وتتمثل في الاندماج القانوني، التوحيد القانوني واقتناء الأسهم، والطرق الثلاث تؤدي إلى سيطرة المنشأة الدامجة على المنشأة المندمجة والاصطلاحات: الاندماج، التوحيد (الإتحاد) والسيطرة (اقتناء أسهم) تستخدم عادة بالتبادل في العرف الأمريكي.³³

2- تحديد تكلفة الاندماج (الشراء): تعفى التكاليف المتعلقة بالشراء من قياس تكلفة الاندماج تحت تدوين معيار المحاسبة للمجلس FASB ASC في فقرته 23-25-10-805 لأن هذه التكاليف لا تمثل جزءاً من القيمة العادلة للمنشأة المشتراة ولا تمثل أصول، وقد كانت المبادئ الأمريكية السابقة تتطلب إعفاء التكاليف غير المباشرة فقط وتضمن جميع التكاليف المباشرة في تكلفة التملك.³⁴ ويتم تحديد هذه التكلفة في تاريخ الشراء والحصول على السيطرة كما يتطلب معيار الإبلاغ المالي رقم 03، فلا تتحقق السيطرة بعد إقفال الصفقة وإتمام الإجراءات القانونية مثلما يتطلب التنظيم الفرنسي، وإنما تتحقق عند القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة لتحقيق منافع من أنشطتها.

يتطلب المعيار رقم 141 عدم جواز تضمين أية تعديلات محتملة في سعر الشراء، خلاف التنظيم الفرنسي ومعيار الإبلاغ المالي اللذان يتطلبان على المنشأة المشتري أن يكون تضمين التعديل على تكلفة الشراء مشروطاً بأحداث مستقبلية وإذا كان التعديل محتملاً ويمكن قياسه بموثوقية، فهذه التعديلات تمثل حسب معيار الإبلاغ المالي رقم 03 (2008) عناصر مكملة لسعر الشراء وتقاس بالقيمة العادلة في تاريخ الحصول على السيطرة وأي تغيير لاحق لقيمتها يعالج في النتيجة³⁵، ويمكن إرجاعها في أية فترة، حتى وإن وقعت خارج فترة التخصيص.³⁶

يمكن للمشتري أن يقوم بتعديل المبالغ المعترف بها مؤقتاً في تاريخ الشراء، وذلك في فترة القياس التي تلي التاريخ الأولي للشراء، بحيث تسمح هذه الفترة بالحصول على معلومات ضرورية لتحديد وقياس القيمة العادلة للأصول والالتزامات المشتراة، بشرط أن لا تتعدى هذه الفترة السنة.³⁷

3- تخصيص تكلفة الشراء ومعالجة الشهرة: يتطلب تدوين معيار المحاسبة للمجلس ASC 805 في فقرته 805-30-25-5 الاعتراف بالأصول والالتزامات المحتملة (الناشئة عن الأحداث الطارئة) وقياسها بالقيمة العادلة وفقاً لتدوين المعيار ASC 820 "القيمة العادلة، القياس والإفصاح"، ويتم ذلك إذا كان يمكن تحديد القيمة العادلة خلال فترة القياس، وإذا لم يمكن ذلك يتم الاعتراف بها في تاريخ الإقتناء وفق ما يتطلبه تدوين المعيار ASC 450 "الأحداث الطارئة"، إذا كانت تستوفي شروط الاعتراف. ويتعين على المنشأة المشتري أن تضع أساساً منهجياً وعقلانياً للقياس اللاحق والمحاسبة عن تلك الأصول والالتزامات حسب طبيعتها. فإذا تم الاعتراف والقياس الأوليين باستخدام استرشادات تدوين المعيار ASC 450 فيتعين الثبات في الطرق واتباع نفس الإسترشادات.³⁸

وتجدر الإشارة إلى أن المشتري يمكن أن يدرج تعديلات واعتبارات إضافية على الأصول والالتزامات المحتملة بالقيمة العادلة كمبالغ مكملة لتسجيلات الاندماج في تاريخ الشراء، على أساس توفر معلومات أفضل في فترة القياس. بعد هذه الفترة، أية تعديلات لاحقة للاعتبارات المحتملة والمسجلة سابقاً ضمن الالتزامات يتطلب الاعتراف بها في

قائمة الدخل، أما تلك المسجلة كحقوق ملكية فلا يسمح المعيار بإعادة قياسها، وهذا ما يتطلبه كذلك معيار الإبلاغ المعدل (IFRS 3 (R)).

كما ينص تدوين المعيار المحاسبي للمجلس ASC 805 المتعلق بضم الأعمال أن أية تكاليف ترتبط بإعادة الهيكلة أو نشاطات الخروج من مجال المجموعة لا يتم معالجتها كإلتزامات في تاريخ الشراء ما لم تف بمعايير الإعراف التي يتطلبها تدوين معيار المحاسبة للمجلس ASC 420 في فقرته 10-15-2-146 التي تكرر مفهوم الإلتزامات وتؤكد على أن الإلتزامات الحالية لوحدها تعد إلتزامات، بدلا من ذلك يمكن إعتبارها كمصروفات في الفترة التي حدثت فيها.³⁹

تتحقق الشهرة بعد توزيع تكلفة شراء الاستثمار بين الأصول والإلتزامات القابلة للتحديد، فإذا بقي مبلغ من التكلفة بعد تغطية الأصل الصافي فيعد شهرة موجبة وتعالج كأصل غير ملموس، وتخضع لاختبار التدني سنويا مثلما يتطلبه تدوين معيار المحاسبة للمجلس في فقرته 18-35-20-350⁴⁰. أما إذا كان هناك فائض القيمة العادلة لصافي الأصول على التكلفة فهي شهرة سالبة وتخصص كتخفيض نسبي للمبالغ الموزعة على جميع الأصول (مع وجود بعض الاستثناءات) وإذا تبقى فائض بعد التوزيع يسجل فوراً في قائمة الدخل كإيرادات عادية بعد أن كان يسجل سابقاً كإيرادات استثنائية.

يتم اختبار تدني قيمة الشهرة في الوحدة محل التقرير باتباع خطوتين، بحيث يتم في الخطوة الأولى مقارنة القيمة العادلة للوحدة مع قيمتها الدفترية، فإذا كانت القيمة العادلة أقل من القيمة الدفترية، عندئذ نتجاوز إلى الخطوة الثانية، وفيها يتم مقارنة القيمة الدفترية للشهرة مع القيمة العادلة لها، وللحصول على هذه الأخيرة يتطلب المجلس توزيع القيمة العادلة للوحدة في تاريخ الاختبار بين الأصول والإلتزامات القابلة للتحديد، ويتم منح فائض القيمة العادلة إلى الشهرة كما تم التخصيص عند تاريخ الاندماج، غير أنه يصعب تحديد القيمة العادلة للوحدة في حالة عدم توفر أسعار سوق مسجلة⁴¹، لأن الأسعار السوقية المأخوذة من الأسواق النشطة هي أفضل دليل على القيمة العادلة. ويتطلب مجلس المحاسبة الدولي كذلك إجراء اختبار التدني لكنه يقتصر على الخطوة الأولى فقط.

تقاس الحقوق غير المسيطر عليها على أساس القيمة العادلة، ويتم تضمينها في الشهرة، أي عندما لا تقتني المنشأة نسبة 100% من الشركة التابعة، ستحتسب الشهرة بنسبة 100%، ومنها يمكن تحديد الجزء المخصص للحقوق غير المسيطر عليها، بحيث يتطلب الموضوع الفرعي للتدوين رقم 1-30-20-805⁴² من المشتري أن يقوم في تاريخ الشراء بتقدير الأصول القابلة للتحديد والإلتزامات، وكل مساهمة غير مسيطر عليها في المنشأة المشتراة بالقيمة العادلة. وقد كانت من قبل تقاس باستخدام بديلين حسب إسترشادات المعيار المالي رقم 141 FAS: بالقيمة الدفترية وفق نظرية الشركة الأم في توحيد القوائم المالية، والتي تهدف إلى توفير معلومات لحملة أسهم الشركة الأم أساساً، أو بالقيمة العادلة حسب نظرية الوحدة التي تشكل في ظلها المجموعة وحدة اقتصادية والغرض من القوائم هو توفير معلومات لجميع حملة الأسهم، وكان المجلس يحدد الطريقة الأخيرة سواء في معالجة الحقوق غير المسيطر عليها أو الشهرة⁴³.

كما كان التقرير عنها يتم باستخدام بديلين: كعنصر من عناصر الملكية تحت نظرية الوحدة الاقتصادية كون هذه النظرية تعامل حاملي الحصص المسيطر عليها وحاملي الحصص غير المسيطر عليها كمساهمين في رأسمال الوحدة، أو تصنيفها غير واضح في ظل مبدأ الشركة الأم، فيمكن اعتبارها كإلتزامات، لكن في الحقيقة المنشأة لا تواجه التزام حالي يسدد أو سيسدد ولا نفي بمفهوم الإلتزام، وهي ليست بحقوق ملكية لأن المستثمرين غير المسيطرين ليست لهم حصص في الشركة الأم تحت هذا المبدأ، وبهذا يشجع التقرير عنها أسفل الإلتزامات ولكن فوق حقوق حاملي الأسهم في القوائم المالية الموحدة.⁴⁴

المبحث الثالث: تكلفة الاندماج والمرجع المحاسبي الفرنسي

1- تحديد المنشأة المشتريّة: يعرض التنظيم 99-02 المتعلق بالحسابات الموحدة مفهوما ضيقا لضم الأعمال وهو يقتصر فقط على عمليات هيكلية المجموعة ولاسيما عمليات الشراء. وطريقة الشراء هي الطريقة الوحيدة المرخص بها في المحاسبة عن هذه العمليات، في حين يسمح التنظيم باستخدام طرق بديلة تعتمد على القيم الدفترية في المحاسبة عن التجمعات في الحسابات الفردية (الاندماج أو الإتحاد)⁴⁵، على خلاف المعايير الدولية والأمريكية التي تتطلب استخدام طريقة الشراء لوحدها في جميع أشكال الاندماج.

على خلاف معيار الإبلاغ المالي رقم 03 (2008) يعد ضم منشآت تخضع لسيطرة مشتركة من أعمال إعادة الهيكلة الخارجية للمجموعات وتفي بمفهوم تجمع الأعمال وتتم المحاسبة عنها وفقا لطريقة الشراء، فالتنظيم يؤهل لعمليات هيكلية المجموعة كل منشأة تدخل في مجال التوحيد⁴⁶، بينما تخرج عن نطاق تطبيق معيار الإبلاغ المالي رقم 03 عملية جمع منشآت تخضع لسيطرة مشتركة أو جمع عدة منشآت بغرض تشكيل مشروع مشترك⁴⁷ وتتم المحاسبة عنها على أساس القيم الدفترية التاريخية.

2- تحديد تكلفة الاندماج: يتم إدماج التكاليف المباشرة في تكلفة الشراء بقيمتها الصافية بعد الضريبة، ويمكن نسب تكاليف إصدار سندات المساهمة لتمويل عملية الاندماج إلى تكلفة الشراء، كما يمكن إدماج تكاليف إعادة هيكلة المنشأة المشتراة كونها تمثل مخصصات فهي خصوم قابلة للتحديد، وذلك في حالة وجود خطة رسمية مفصلة لإعادة الهيكلة قد تم دراستها وإعلانها إلى الغير في تاريخ الإقتناء. ويمكن إدماج كذلك تكاليف إعادة هيكلة المنشأة المشتريّة إذا كانت هذه المخصصات تقابل تكاليف متوقعة ناجمة عن الإستغناء عن مواقع وقدرات ذات إستخدام مزدوج.⁴⁸

يتأثر تحديد القيم العادلة في التنظيم الفرنسي بنوايا المنشأة المشتريّة أو الاستخدام الذي تخصص فيه الأصول والالتزامات المشتراة، بحيث يتم التمييز بين البنود غير الموجهة للاستغلال لنقاس بقيمتها السوقية، بينما تقاس البنود الموجهة للاستغلال بقيمتها النفعية. على خلاف معيار الإبلاغ المالي رقم 03 الذي يقاس القيمة العادلة بغض النظر عن نوايا المشتري باستثناء بعض البنود التي يحددها المعيار وتقاس وفق متطلبات معايير أخرى.

3- تخصيص تكلفة الشراء ومعالجة الشهرة الناشئة عند التملك والحقوق غير المسيطر عليها: لا تؤهل الأصول والالتزامات المحتملة حسب التنظيم 99-02 بأن تكون أصول والتزامات قابلة للتحديد وبذلك لا يمكن تسجيلها. كما لا يسمح التنظيم بالإعتراف بالضريبة المؤجلة عند دخول الأصول والالتزامات المشتراة بالقيمة العادلة في تاريخ الشراء وكذلك الضريبة المؤجلة على تسجيل الأصول غير الملموسة التي لا يمكن بيعها بصفة مستقلة عن المؤسسة المشتراة (كالعلامات)، على خلاف المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 " ضرائب الدخل" الذي يتطلب تسجيل الضرائب المؤجلة على جميع الأصول والالتزامات المشتراة عند الاندماج باستثناء الشهرة.

تخصص التعديلات اللاحقة لقيم دخول الأصول والالتزامات المشتراة في قائمة الدخل الموحدة للفترة التي حدث فيها التعديل، إذا طرأ هذا التعديل في فترة التخصيص (وهي فترة توزيع تكلفة الشراء على الأصول والالتزامات المشتراة وتحدد في التنظيم الفرنسي بـ 24 شهرا وفي معيار الإبلاغ المالي رقم 03 بـ 12 شهرا)، بينما يتطلب معيار الإبلاغ المالي رقم 03 التعديل بأثر رجعي لقيم الدخل في الميزانية الموحدة وبذلك تعديل الشهرة، مما يؤثر على مخصصات الإهلاكات والمؤونات ويتطلب تعديلها هي الأخرى في حقوق الملكية الإفتتاحية بالنسبة للتعديلات المحملة على الأنشطة السابقة.⁴⁹

بالنسبة للشهرة يستخدم التنظيم مصطلح فارق الإقتناء في الحسابات الموحدة ويطلق اصطلاح الشهرة على المحل التجاري في الحسابات السنوية⁵⁰، وتعالج حسب التنظيم 99-02 كأصل غير ملموس وفي المقابل يتم تخفيضها من حساب الإستثمار (سندات المساهمة)، مما يسمح بتسوية هذا الأخير وجعله معبرا عن قيمة شراء الأصول والالتزامات القابلة للتحديد. وتسجل الشهرة مبدئيا بالمبلغ الموافق لحصة المشتري فقط في القيمة العادلة لصافي الأصول المشتراة، وهذا مثلما يتطلبه معيار الإبلاغ المالي رقم 03 في نسخته السابقة (2004)، ودون تسجيل ضريبة

مؤجلة مثلما يتطلبه معيار المحاسبة الدولي رقم 12. فإذا كانت شهرة موجبة يتم إهلاك قيمتها بتحميلها سنويا على الدخل على أساس منتظم خلال العمر المقدر للاستفادة منها، بينما إذا كانت الشهرة سالبة أو زيادة () فيتطلب التنظيم 02-99 وكذلك المعيار الدولي السابق رقم 22 تصحيح أو تخفيض القيمة العادلة للأصول والإلتزامات القابلة للتحديد بشكل متناسب حتى تصبح قيمة الشهرة معادلة للصفر⁵¹. وإذا لم يكن ممكنا التخلص من هذه الزيادة بالكامل، فإنه يجب أن توصف كشهرة سالبة ويتطلب الإقرار بها كإلتزامات مؤجلة (مؤونة الأعباء والمخاطر) ويتم تحميل قيمتها سنويا على الدخل طبقا للفرضيات المطروحة والأهداف المسطرة أثناء الشراء. وتعد هذه الطريقة كبديل للمعالجة تم اعتمادها من طرف المعيار المحاسبي الدولي السابق رقم 22⁵² قبل استبداله بمعيار الإبلاغ المالي رقم 03 IFRS.

تقاس الحقوق غير المسيطر عليها (حقوق الأقلية) على أساس القيمة العادلة للأصل الصافي المشتري ويتم إظهارها كبنود مستقل أسفل حقوق المساهمين.

رابعا: تكلفة الاندماج حسب النظام المحاسبي المالي

1- تحديد المشتري: يستخدم مصطلح الإندماج كمصطلح عام للتعبير عن عملية الإندماج والإتحاد في القانون التجاري الجزائري في قسمه الرابع "الاندماج والانفصال"، بحيث يمكن للشركة أن تدمج في شركة أخرى أو أن تساهم في شركة جديدة بطريقة الدمج⁵³. ويستخدم هذا الإصطلاح في النظام المحاسبي المالي للتعبير عن تجميع الكيانات وتعد عمليات الإندماج تلك التي تدخل في إطار هيكلية المجموعة مثلما ورد في القسم الثاني من الاطار التصوري للنظام المحاسبي المالي.

2- معالجة الشهرة والحقوق غير المسيطر عليه:وردت بعض الاسترشادات في القسم الثاني المتعلق بالحسابات الموحدة حول كيفية تحديد فارق التوحيد عند دخول منشأة ما في مجال التوحيد، فهو يمثل الفرق بين تكلفة شراء سندات المساهمة والحصة غير المعاد تقييمها في الأصل الصافي المشتري، وهو يقسم الى فرق التقييم وفرق الإقتناء، بحيث يخصص فرق التقييم في عناصر الأصول المعنية القابلة للتحديد إلى غاية إرجاعها إلى قيمتها الحقيقية في تاريخ الشراء، أما فائض فارق التوحيد الذي لا يمكن نسبه إلى عناصر الأصل القابلة للتحديد فيمثل فارق الإقتناء أو شهرة موجبة، تسجل تحت عنوان منفصل ضمن الأصول غير الجارية وتخضع لاختبار تدني القيمة في كل عملية جرد، وهذا بعد إجراء المقارنة بينها وبين القيمة الإقتصادية للعناصر غير العادية التي يشكلها هذا الفارق، ومن المحتمل إثبات أية خسارة في القيمة لإرجاع مبلغ الشهرة إلى قيمته الحقيقية. أما إذا كانت شهرة سالبة يعترف بها في شكل إيراد تبعا لوظيفة أصلها، بحيث إذا كانت عبارة عن نفقات مستقبلية، تدرج في شكل إيراد عند تاريخ حدوث تلك النفقات، وإذا كانت تمثل الفرق بين القيمة الحقيقية للأصول غير النقدية المكتسبة وقيمة إقتنائها فتسجل كإيراد على مدى المدة النفعية الباقية لهذه الأصول، وإذا لم يمكن نسبها إلى ما ذكر أعلاه، فيمكن تسجيلها فورا كإيراد في قائمة الدخل⁵⁴. وقد كانت الشهرة سابقا تخضع في معالجتها لإسترشادات القرار المؤرخ في 09 أكتوبر 1999 والذي يحدد كيفية إعداد وتجميع حسابات المجمع وهي توافق استرشادات التنظيم الفرنسي، بحيث إذا كانت شهرة موجبة تدرج ضمن أصول الميزانية وتمثل المكافأة المسددة للحصول على السندات وإذا كانت سالبة تسجل في خصوم الميزانية كمؤونة الأخطار وتنتقل إلى النتيجة وفقا لمخطط إهلاك أو إستعادة المؤونة⁵⁵. تقاس الحقوق الأقلية بقيمتها غير المعاد تقييمها في حقوق الملكية وتظهر كبنود منفصل أسفل حقوق المجموعة ضمن الأموال الخاصة.

خامسا: استخراج الفروقات البيئية والنتائج : إعتادا على ما سبق، يمكن أن نستخرج الفروقات البيئية في المحاسبة عن إندماج الأعمال في الأنظمة المحاسبية المقارنة كما هو موضح في الجدول أسفله:

ملخص لاهم الفروقات العالمية البيئية في القياس والتقارير عن اندماج الأعمال في الأنظمة المحاسبية الأساسية

Differences between the U.S. GAAP, SCF and the IFRS in the area of business combinations

النظام المحاسبي الدولي	النظام المحاسبي الأمريكي	النظام الفرنسي	النظام المحاسبي المالي	البيان
الإندماج ، الإتحاد والسيطرة	الإندماج ، الإتحاد والسيطرة	عمليات هيكلية المجموعة وحصولها على سيطرة مشتركة	عمليات هيكلية المجموعة وحصولها على سيطرة شاملة	العمليات التي يشتملها الإندماج
تعتمد في القياس على القيمة العادلة	تعتمد في القياس على القيمة العادلة	تعتمد في القياس على القيمة العادلة لكن يتأثر القياس بهذه القيمة حسب نوايا المنشأة المشتري	طريقة توحيد المصالح المشتركة التي تعتمد في القياس على القيمة الدفترية	طريقة الشراء للمحاسبة عن الإندماج
يتم الاعتراف بالإلتزامات المحتملة فقط إذا كانت تستوفي شروط الاعتراف	يتم الاعتراف بالأصول والإلتزامات المحتملة إذا كانتا توفيان بشروط الاعتراف	لا يتم الاعتراف بهما	لا يتم الاعتراف بهما	الإعتراف بالأصول والإلتزامات المحتملة
تقاس باستخدام بديلين: طريقة الشهرة الجزئية أو طريقة الشهرة الكاملة وتخضع الشهرة الكاملة(بما فيها الحقوق غير المسيطر عليها)لاختبار التدني إذا كانت موجبة وإذا كانت سالبة تسجل كإيراد في قائمة الدخل	تقاس بطريقة الشهرة الكاملة وتخضع لاختبار التدني إذا كانت موجبة وإذا كانت سالبة تسجل كإيراد في قائمة الدخل	تقاس الشهرة بحصتها في القيمة العادلة لصافي الأصل المشتري وتهلك إذا كانت موجبة وإذا كانت سالبة تسجل كإلتزامات مؤجلة(مؤونة الأعباء والمخاطر)	تقاس الشهرة بحصتها في القيمة الدفترية لصافي الأصل المشتري	قياس الشهرة
تقاس باستخدام بديلين: إما تضمينها في الشهرة أو قياس حصتها في القيمة العادلة لصافي الأصل المشتري	تقاس بالقيمة العادلة ويتم تضمينها في الشهرة	تقاس بحصتها في القيمة العادلة لصافي الأصل المشتري	تقاس بحصتها في القيمة الدفترية لصافي الأصل المشتري	الحقوق غير المسيطر عليها

المصدر: من اعداد الباحثين بالاستناد الى المصادر التالية:

- ✓ IFRS 3 -Business Combinations, available on: <http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs3>, [Accessed 16-12-2016]. IFRS 3 (2008) resulted from a joint project with the US Financial Accounting Standards Board (FASB) and replaced IFRS 3 (2004).
- ✓ ASC 805 – Business Combinations in the U.S. generally accepted accounting principles (U.S. GAAP)
- ✓ Operations with a business in the Algerian financial Accounting System (SCF).

ملاحظة: تجذلا الإشارة هنا انه إلى جانب هذه الإختلافات تبقى بعض الفروقات الأخرى الناشئة عن متطلبات المعايير الأخرى كتحديد تكلفة الشراء، قياس الضرائب المؤجلة، مفهوم السيطرة.....إلخ.

الخاتمة:

بالرغم من تبني غالبية الأنظمة السابقة الذكر لطريقة الشراء أو ما تسمى بالقيم العادلة، إلا أن الممارسة لنفس الطريقة تسفر على فروقات عديدة في القياس بسبب متطلبات المعايير الأخرى مثل تحديد تكلفة الشراء، فكل نظام يتطلب تضمين تكاليف محددة إلى جانب التكاليف المباشرة، أو عدم تضمين أية تكاليف، كما يمكن أن يسمح أو لا يسمح بتضمين تعديلات محتملة على هذه التكلفة أو الاعتراف بالضرائب المؤجلة الناشئة عند الإندماج، فيمكن أن يتطلب النظام الاعتراف بالضرائب المؤجلة على جميع الأصول والإلتزامات المشتراة دون استثناء كما هو الحال في النظام الأمريكي، أو باستثناء الشهرة كما هو الحال في النظام الدولي أو عدم الاعتراف اطلاقا مثلما يتطلبه النظام الفرنسي. من خلال هذه الدراسة المقارنة تم استنتاج بعض النقاط الأساسية التالية:

- تتقارب مبادئ الإندماج الدولية مع المبادئ الأمريكية، غير أن مجلس المعايير الدولية لا يزال يحذ المعالجة باستخدام بديلين فيما يتعلق بالشهرة والحقوق غير المسيطر عليها.

- بالرغم من أن مشروع اندماج الأعمال يعد المشروع الأول والأكبر من بين العديد من المشاريع المشتركة بين مجلس المحاسبة المالي والمجلس الدولي في إطار التوافق الإجمالي للمعايير، غير أن التوافق الكلي لم يتحقق بعد وبقيت بعض الفروقات السالفة الذكر. وقد تم تعزيز هذا التوافق بتعديل استرشادات التوحيد الأمريكية وخلق نموذجين للتوحيد مما أدى إلى ظهور مفهوم آخر للسيطرة تحت نموذج المنشآت ذات الحصص المتغيرة، و أصبحت بذلك قواعد الاندماج تطبق على هذه المنشآت كما هو الحال في معيار الإبلاغ المالي (R)3. هذا إلى جانب نموذج حقوق التصويت الذي أصبح يسمح بممارسة السيطرة على بعض المنشآت بموجب عقد، مما يتوافق مع السيطرة التعاقدية التي يتطلبها المجلس الدولي لمعايير المحاسبة.

- تعد السيطرة من خلال اقتناء أسهم شكل من أشكال الاندماج، ومفهوم السيطرة يختلف من نظام لآخر، فالمبادئ الأمريكية تتبنى مفهومين، مفهوم يطبق على منشآت حصص التصويت والآخر يخص منشآت الحصص المتغيرة، ومعيار الإبلاغ المالي رقم 10 يتبنى مفهوم جديد للسيطرة، يخالف ذلك الوارد في المعيار الدولي السابق رقم 27 (2008) والوارد حالياً في معيار الإبلاغ المالي المعدل رقم 3، والتنظيم الفرنسي والجزائري يتبنيان المفهوم الوارد في معيار المحاسبة الدولي السابق رقم 27. وتجدر الإشارة إلى أن تقدير السيطرة وقياسها هو الآخر يختلف من نظام لآخر، مما يؤدي إلى اختلاف الأعمال التي يشتملها الاندماج.

- جميع الأنظمة تتطلب المحاسبة عن اندماج الأعمال بطريقة الشراء التي تعتمد على القيمة العادلة ما عدا النظام المحاسبي المالي، فالقياس على أساس القيمة الدفترية سوف يعيق تجميع حسابات معدة بأسس مختلفة بغرض التوحيد ويخفض من قابلية مقارنة القوائم الموحدة على الصعيد الدولي.

- تبدي المبادئ الأمريكية والدولية احتراماً لمبدأ تسبيق الجوهر على الشكل ويتجلى ذلك في تحديد تكلفة الشراء، الاعتراف بالاصول والالتزامات المشتراة والحقوق غير المسيطر عليها، كل هذا يتم في تاريخ الشراء الذي يمثل تاريخ الحصول على السيطرة، وتتحقق السيطرة عند ممارستها فعلاً في الواقع وليس بمجرد إتمام الصفقة والإجراءات القانونية كما هو الحال في التنظيم الفرنسي. إلى جانب إظهار حقوق الأقلية ضمن حقوق المساهمين لكون المجموعة تمثل وحدة إقتصادية واحدة والغرض من إعداد القوائم المالية للشركات المندمجة هو توفير معلومات لجميع حملة الأسهم، غير أن التنظيم الفرنسي يفصح عنها في بند منفصل عن حقوق المجموعة لأن غرض القوائم الموحدة هو توفير معلومات لحملة أسهم الشركة الأم فقط. فعند معالجة اندماج أعمال محاسبياً من المهم أن ننذكر بأن التقرير عن نتائج الأحداث الإقتصادية هو أساس العملية المحاسبية.

- عند التمعن في قواعد التنظيم الفرنسي تجدر الإشارة إلى أن هذا الأخير يتبنى إسترشادات معيار المحاسبة الدولي السابق رقم 22 في معالجة اندماج الأعمال ولم يشهد تطوراً بعد ذلك كونه نظام يخضع للتأطير القانوني والمحاسبة في ظل غير مرنة ولا تتماشى مع التغيرات الإقتصادية والظروف البيئية المعقدة. إلى جانب هذا، فما إن تتقدم أعمال التوفيق القومية، حتى يتم خلق فروقات جديدة بسبب التعديلات المستمرة التي تطرأ على المعايير الدولية، كون المحاسبة الدولية مرنة وتتجاوب مع متطلبات البيئات المتقدمة.

- يلاحظ وجود فراغ كبير في القواعد والإسترشادات التي تتعلق بالمحاسبة عن اندماج الأعمال في النظام المحاسبي المالي كتحديد تكلفة الشراء، تخصيص تكلفة الشراء، الإعراف بالاصول والالتزامات المحتملة... إلى جانب المعالجات المرفقة بعمليات الاندماج كالضرائب المؤجلة. إضافة إلى ذلك عدم ممارسة أسلوب الشراء في اندماج الأعمال كونه أسلوب يعتمد على القيمة العادلة، وهذه الأخيرة تثير العديد من المشاكل العلمية والعملية في المجتمع المالي، فهي تتطلب توفير بيئة ملائمة، بحيث يصعب تحديد نماذج التقدير ودقتها في ظل عدم وجود سوق نشط.

فبالرغم من تبني الجزائر للعديد من معايير مجلس المحاسبة الدولي إلا أن بعضها يصعب تطبيقها في ظل الظروف الاقتصادية الجزائرية وهذا ما يثبت تأثير العوامل البيئية على تطور ومرونة المحاسبة.

- إلى جانب التباين في المحاسبة عن اندماج الأعمال، تجدر الإشارة إلى التباين الكبير الناجم عن استخدام مصطلحات دون غيرها في كل نظام، مما يصعب فهم هذه الاسترشادات ومقارنتها، وكمثال على ذلك مقارنة مع المعايير الدولية: فارق الاقتناء بدل الشهرة، فوائد الأقلية بدل حقوق غير مسيطر عليها، فترة القياس بدل فترة التخصيص، طريقة الاقتناء بدل طريقة الشراء.

الهوامش والمراجع :

- ¹ Règlement 2014-03 de l'Autorité des normes comptables (ANC) du 5 juin 2014 relatif au nouveau Plan comptable général, homologué par arrêté du 8 septembre 2014 publié au JO le 15 octobre 2014.
- ² In the business management **theory business combinations** are usually related to company growth strategies.
- د. حسين القاضي، د. مأمون حمدان، "المحاسبة الدولية"، الدار العالمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن،³ 2000، ص 217.
- د. محمد أبو نصار، حميدات جمعة، "معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية"، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2010، ص 753.
- د. معتز أمين السعيد، "محاسبة الشركات"، دار الاصدار العلمي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2012، ص 31.
- ⁶ IFRS11, "Joint Arrangements", 01 January 2015, Available at <http://www.iasplus.com>, Last date access 04/05/2015.
- د. محمد أبو نصار، حميدات جمعة، مرجع سابق، ص،⁷
- ⁸ Ali Saada, "Les états financiers de l'entreprise, Règles de présentation en IFRS", Edition Ali Saada, Tunisie, 2010, p330.
- د. حسين القاضي، د. مأمون حمدان، مرجع سابق، ص 223.⁹
- ¹⁰ Dominique Mesplé-Lassalle, "La consolidation des comptes, Norme IFRS et comparaison avec les principes Français actuels", Paris, 2006, p171.
- ¹¹ The acquisition can have a character of a **capital investment (capital acquisition) or a property acquisition**, in which the entire company or its part is purchased.
- ¹² Ernst & Young, US GAAP versus IFRS, the basic, P14.
- ¹³ Code IFRS, Normes et interprétation, Edition Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2007, p430.
- ¹⁴ Ali Saada, Op. Cit., p341.
- ¹⁵ IBID, p342.
- د. محمد أبو نصار، حميدات جمعة، مرجع سابق، ص 599.¹⁶
- ¹⁷ Dominique Mesplé-Lassalle, Op. Cit., p202.
- ¹⁸ Ali Saada, Op. Cit., p344.
- ¹⁹ Robert Obert, "Pratique des normes IFRS, Normes IFRS et US GAAP", 5e édition, Edition Dunod, Paris, 2013, p173.
- د. محمد أبو نصار، حميدات جمعة، مرجع سابق، ص 752.²⁰
- ²¹ EY US GAAP Versus IFRS, Op. Cit., P14
- ²² Debra C. Jeter, Paul K. Chaney, "Advanced Accounting", John Wiley & Sons, Inc., Fifth Edition, Singapore, Asia, 2012, p02-03.
- د. معتز أمين السعيد، مرجع سابق، ص 38.²³
- ²⁴ ريتشارد شرويدر، مارتن كلارك، جاك كاثي، تعريب د. خالد علي أحمد كاجيجي، أ. إبراهيم ولد محمد فال، "نظرية المحاسبة"، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، الرياض، 2010، ص 592-593.
- ²⁵ Richard G. Schroeder, Myrtle W. Clark, Jack M. Cathey, "Financial Accounting Theory and Analysis", John Wiley & Sons, Inc., 10th edition, United States of America, 2011, p519.

²⁶EY US GAAP versus IFRS, Op. Cit., P14.

²⁷ Debra C. Jeter, Paul K. Chaney, Op. Cit., p03.

²⁸ Bruno Bachy, Michel Sion, « Analyse Financière », édition Dunod, Paris, 2009, p.

²⁹EY US GAAP versus IFRS, Op. Cit., P14.

³⁰ Debra C. Jeter, Paul K. Chaney, Op. Cit., p56.

³¹ FASB, Accounting Standard Update ASUn°2015-02, February 2015, Consolidation (topic810), Amendments to the consolidation analysis, Subtopic810-10-15-8A, P17.

³² FASB, ASUn°2015-02, Subtopic810-10, P17.

³³ IBID, p15.

³⁴ Richard G.Schroeder, Myrtle W.Clark, Jack M. Cathey, Op. Cit., p520.

³⁵ Benoît Lebrun, "Le projet d'interprétation sur les options de vente consenties aux intérêts minoritaires", Revue Française de Comptabilité 460, Décembre 2012, p03.

³⁶ Dominique Mesplé-Lassalle, Op. Cit., p169.

³⁷ IBID, p72.

³⁸ EY US GAAP versus IFRS, Op. Cit., P14.

³⁹ Debra C. Jeter, Paul K. Chaney, Op. Cit., p19.

⁴⁰ Debra C. Jeter, Paul K. Chaney, Op. Cit., p58.

⁴¹ IBID, p78.

⁴² Robert Obert, Op. cit., p179.

ريتشارد شرويدر، مارنل كلارك، جاك كاثي، تعريب د. خالد علي أحمد كاججي، أ. إبراهيم ولد محمد فال، مرجع سابق، ص 601-602.⁴³

⁴⁴ Debra C. Jeter, Paul K. Chaney, Op. Cit., p27.

⁴⁵ Odile Barbe, Laurent Didelot, "Maîtriser les IFRS", édition Groupe Revue Fiduciaire, 3ème édition, Paris, p549.

⁴⁶ Micheline Friedrich, Georges Langlois et autres, "Comptabilité et audit", Editions Foucher, Vanves, France, 2007, p305.

⁴⁷ EY US GAAP versus IFRS, Op. Cit., P14.

⁴⁸ Dominique Mesplé-Lassalle, Op. Cit., p171.

⁴⁹ Dominique Mesplé-Lassalle, Op.cit., p182

⁵⁰ Micheline Friedrich, Georges Langlois et autres, Op. Cit., p311.

⁵¹ IBID, P185

د. حسين القاضي، د. مأمون حمدان، مرجع سابق، ص 71.⁵²

القانون التجاري، طبعة برتي 2010-2011، ص 422.⁵³

القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق ل 26 يوليو سنة 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة في 25 مارس 2009، العدد 19، ص 17-18.⁵⁴

القانون التجاري، طبعة برتي 2010-2011.⁵⁵