دراسة أسباب عدم الاعتراف بفارق الاقتناء في المجمعات الجزائرية

Studying the Reasons for Non-Recognition of the Surplus of Intangible Assets in Algerian Institutions

فيصـــل كريـــم [1,*]، شريفة رفاع [2]

[1] مخبر التمويل، مالية المؤسسة ومالية الأسواق، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر (Krim.faycal@gmail.com)

[2] مخبر أداء المؤسسات والاقتصاديات في ظل العولمة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر (Ch.refaa@gmail.com)

تاريخ الاستلام: 05-03-2018؛ **تاريخ القبول**: 14-08-2021؛ **تاريخ النشر**: 25-08-2021

ملخص: تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الأسباب التي تدفع بالشركات الجزائرية إلى عدم الاعتراف بفارق الاقتناء في قوائمها المالية، خاصة تلك الشركات والمجمعات التي تكون مسعرة في البورصة أو مجمعات كبرى ودولية مما يؤثر سلبا على القيمة الإجمالية لهذه الكيانات الاقتصادية الضخمة في ظل التوحيد المحاسبي وتطبيق الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية والتي تكون بموجبها شركاتها ملزمة بتقديم قوائم مالية صادقة وذات موضوعية وقد أظهرت نتائج الدراسة التحليلية للبيئة الجزائرية وجود تقصير في المدققين وعدم احترام التنظيم المحاسبي كأهم أسباب نشر قوائم مالية لا تحمل عنصر فارق الاقتناء وبالتالي تكون هذه القوائم المالية لا تعطي صورة صادقة عن الوضعية المالية الحقيقية لهذه الشركات.

الكلمات المفتاحية : أصول المعنوية، تدقيق، فائض قيمة، فارق الاقتناء، معايير محاسبية.

تصنيف JEL: M41.

Abstract: This study aims to shed light on the reasons that lead Algerian companies not to recognize the acquisition difference in their financial statements, especially those companies and complexes that are listed on the stock exchange or large and international complexes, which negatively affects the overall value of these huge economic entities in the shade of the unification of accounting and Algeria's application of International Accounting Standards, under which itscompanies are obliged to provide honest and objective financial statements. The results of the analytical study of the Algerian environment have shown a dereliction of the auditors and lack of respect for the accounting organization as the main reasons for publishing financial statements that do not bear the difference of acquisition. Therefore, these financial statements do not give a true picture of the true financial position of these companies.

Key words: Moral Assets, Audit, Excess Value, Acquisition Difference, Accounting Standards.

Jel Classification Codes : M41.

* المؤلف المرسل.

تمهيد :

إن المؤسسات الرائدة أصبحت تخصص جزء معتبر من أرباحها للبحث والتطوير باعتبارها وظيفة من وظائف المؤسسة كمدخل للميزة التنافسية والتنافس للدخول لأسواق جديدة والصراع للمحافظة على الأسواق الحالية كحتمية فرضها محيطها الاقتصادي، مما جعلها تبحث عن السيادة والانفراد طورتها بمواردها الخاصة، وعليه أصبح المسيرون في إدراك تام بضرورة امتلاك تثبيتات معنوية فعالة لاكتساب إستراتيجية وميزة تنافسية في الوقت الحالي، كما أصبح من الضروري مسك الأصول المعنوية بمنهج فعال وترشيد استخدامها بما يتطلب وأهداف المؤسسة.

وفي السنوات الأخيرة بيعت مؤسسات بمبالغ مالية ضخمة، تضمنت مخاطر كثيرة خاصة أثناء تقييم بعض العناصر الغير ملموسة كالعلاقات مع الزبائن، التكنولوجيا، العلامات التجارية بما فيها فارق الاقتناء، وقد احتوت حسابات هذه مبالغ طائلة فاقت في كثير من الأحيان مبالغ المساهمين[1] مما اضطر شركات العالم إلى استخدام طريقة موحدة للتقييم كطريقة القيمة العادلة لإعداد التقارير المالية بعد الطفرة الواسعة لتطور عمليات الاندماج خاصة مع توسع الأزمة المالية مما دفع بكثير من الشركات إلى التعثر المالي والوصول إلى طريق مسدود أين كان أمامها خياران إما الإفلاس أو الاندماج.

ومع تبني المعايير المحاسبية الدولية والوصول إلى التوافق والتوحد المحاسبي في ظل عولمة سريعة للأسواق المالية تم التوافق على أساليب وطرق محاسبية موحدة أو على الأقل ذات درجة عالية من التقارب بين شركات العالم لإعداد تقارير مالية موحدة على نطاق واسع.

لكن بالرغم من هذا التوافق طفت على السطح بعض المشاكل المحاسبية المعاصرة في هذا الميدان في بعض المناطق من العالم، خاصة مع نمو التكنولوجيا وقطاع الخدمات الذي يعتمد بالدرجة الأولى على الأصول الغير ملموسة وزيادة حجم الاستحواذات،[2] وظل فارق الاقتناء محل جدل في كثير من الأنظمة المحاسبية في العالم ففي المملكة المتحدة مثلا سنة 1976م 38% من الشركات تقوم فارق الاقتناء بالتكلفة الأصلية وليس القيمة العادلة، 42% منها قامت بالشطب الفوري لاحتياطاتها و20% رسملتها واهتلاكها،[3] كما ظهر مشكل في بعض القوائم المالية من العالم وهو استخدام الأصول الغير ملموسة للتلاعب بأرباح الشركات.

وفي الولايات المتحدة الأمريكية كان فارق الاقتناء موضوع مثير للجدل منذ وتركز المشكل حول الاعتراف بفارق الاقتناء كأصل ومعاملته كحساب وتقييده في القوائم المالية وخلصت دراسات الباحثين على غرار، (Wines and Ferguson) سنة 1993م ودراسة (McCarthy and Schneider) سنة 1995م إلى استنتاج تعريف أدق لفارق الاقتناء وهو الزيادة لسعر الشراء عن القيمة العادلة لصافي الأصول بدلا من السعر المدفوع للأرباح الزائدة.[4]

وفي الجزائر يظهر مشكل لفارق الاقتناء وهو عدم الاعتراف به من الأساس كعنصر من عناصر الميزانية الأمر الذي يضعنا نطرح التساؤل التالي:

ما هي الأسباب التي تؤدي بالشركات الجزائرية لعدم الإعتراف بفارق الاقتناء سنويا في قوائمها المالية ؟

ومنه يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

1. هل البيئة الجزائرية لها أرضية قانونية جاهزة وذات كفاءة لتبني هذا العنصر في ميزانية مؤسساتها؟
2. هل المدققين قادرين على التحفظ بكل مسؤولية مهنية عن عدم ظهور فارق الاقتناء في القوائم المالية للشركة محل التدقيق؟
3. هل للمحاسبين الجزائريين المستوى العلمي الجيد يسمح بجودة الإفصاح للقوائم المالية؟

❖ **فرضيات الدراسة:**

1. البيئة الجزائرية لها أرضية قانونية وتنظيمية وتنظيم محاسبي فعّال ليظهر فارق الاقتناء في ميزانية شركاتها.
2. المدققين القانونيين قادرين على التحفظ بكل مسؤولية مهنية عن عدم ظهور فارق الاقتناء في القوائم المالية للشركة محل التدقيق.
3. المحاسبين لديهم القدرة العلمية للاعتراف ظهور فارق الاقتناء في القوائم المالية للشركة.

الدراسات السابقة:

- **Pelham Gore, Fauziah M. Taib and Paul A. Taylor** "Accounting for Goodwill: an Examination of Factors Influencing Management preferences" 2000 [5]:

هذه الدراسة تبحث عن العوامل التي أثرت على موقف إدارات الشركات المدرجة في المملكة المتحدة، والتي كانت محل نقاش حول مقترحات لوضع معيار جديد بشأن محاسبة فارق الاقتناء، أي العوامل المؤثرة سواء أكانت الإدارات تفضل الشطب الفوري من قائمة الشركات المدرجة أو إعادة الرسملة، العوامل التي تم التحقيق فيها مشتقة من نظرية التكلفة التعاقدية، وتشمل تلك المرتبطة بالقيود المفروضة على الدين والربح الإدارة، وهي تشمل أيضا تكاليف التعاقد من غير الوكالات ومن السمات الرئيسية لهذا البحث هو أنه بالمقارنة مع البحوث السابقة،

نحدد بشكل أكثر صرامة الظروف التي تكون فيها هذه الآثار تكلفة التعاقد، أو ليس من المرجح أن تكون ملزمة وبالإضافة إلى ذلك، تبحث هذه الورقة الآثار على تفضيلات الإدارة الخاصة بهم المعتقدات حول التنقيحات في تصورات السوق لشركاتهم الناتجة عن التغيرات في محاسبة الشهرة تدعم نتائجنا بعض فرضيات التعاقد القائمة على التكلفة، ولكنها تشير أيضا إلى أن معتقدات الإدارة حول فإن التغيرات في تصورات السوق لشركاتهم تشكل تأثيرا قويا على تفضيلاتهم.

- **Sylvie MARCHAl, Anné SAUVÉ** "Goodwill, structures de bilan et normes comptables Évolutions récentes et enjeux pour les groupes français" 2004 [6]:

هذه الدراسة تمحور هدفها حول قياس المخاطر الاقتصادية المرتبطة بالممارسات المحاسبية لفائض قيمة الأصول المعنوية وخاصة الآثار المحتملة بسبب الانتقال بداية من سنة 2005م للمعايير الدولية للإبلاغ والإفصاح المالي، وذلك للحسابات المجمعة للشركات الفرنسية وبالاعتماد على استغلال ومشاهدة قاعدة المعطيات الخاصة بالمجمعات الفرنسية، الدراسة سلطت الضوء تطور كبير وملحوظ لمبالغ فارق الاقتناء المسجلة محاسبيا في أصول ميزانية المجمعات الكبرى وخاصة المجمعات المسعرة في بورصة (CAC40)، وصل إلى 82% من الأموال الخاصة سنة 2002م.

ووصلت الدراسة إلى أن والصعوبات التي واجهة بعض القطاعات، وخاصة قطاع الاتصالات والإعلام حيث أدت بعض المجمعات إلى خفض كبير لفارق الاقتناء وبالتالي أظهرت نقص كتلة بين 2001م و2002م، كما توصلت الدراسة إلى دور المعايير المحاسبية في تقديم معلومات تعكس بدقة تهور الهيكل المالي للشركات وبطريقة أكثر تقدما.

- **Yousef Jahmani et al.** "Goodwill Impairment: A New Window For Earnings Management?" 2010 [7] :

انطلقت هذه الدراسة من المعيار الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية رقم 142 والذي يهدف حسب الدراسة إلى محاولة فهم المعلومات المحاسبية والذي ألغى قاعدة الإطفاء التلقائي لفارق الاقتناء وهذا المعيار يتطلب لتطبيقه اختبار شهرة المحل لاحتمال حدوث انخفاض في قيمته وتكون بصفة سنوية على الأقل، ومن النتائج الغير مقصودة لهذا المعيار هو فرصة للشركات لاستخدامه في إدارة الأرباح واختارت الدراسة عينة الشركات كلها لها قيم ومبالغ مالية لفارق الاقتناء من سنة 2003م إلى 2005م وكانت نتائج الدراسة إلى عدم وجود دلالة إحصائية وارتباط الشركات التي تعاني من خسائر أو انخفاض في معدل العائد لإجمالي الأصول بأنها هي الشركات التي كانت لها نقص في فارق الاقتناء خلال فترة الدراسة وبالتالي هي شركات تعتمد بقوة على المعيار المحاسبي المالي رقم 142.

- **Yuliya Sudyn** "Comparative Analysis of Accounting for Goodwill: Domestic practice and international experience" 2015 [8]:

هذه الدراسة قامت بإجراء تحليل لتمييز ومقارنة الممارسة الوطنية والدولية المعتمدة على المعايير المحاسبية الدولية لمحاسبة فارق الاقتناء، وفي هذه الدراسة قامت الباحثة بوصف الحساب وعنصر لفارق الاقتناء ومكوناته وتركيبته وجودة تحديده والإفصاح عنه في الميزانية على مجموعة شركات ناشطة وعاملة في أوكرانيا وقد أظهرت نتائج المقارنة أن الإفصاح عن فارق الاقتناء في الشركات التي كانت محل الدراسة، غالبا ما تكون غير خاضعة للمعايير المحاسبية الدولية وبالتالي الدراسة تهدف إلى تحسن الأنظمة والقوانين المحاسبية لفارق الاقتناء من منظور بيئة اقتصادية حديثة، وركزت اهتمامها على التوافق المحاسبي في أوكرانيا فيما يخص فارق الاقتناء وأعطت سبل تطوير القوانين والتشريعات الأوكرانية بشأن فائض قيمة الأصول المعنوية لتتماشى والقوانين الدولية.

أولا: دراسة نظرية في فارف الاقتناء:

1. تعريف فارق الشراء :

فائض قيمة الأصول المعنوية هو الجزء الهام من المبالغ المالية الغير ظاهر في القوائم والبيانات المالية للمؤسسات، والتي لا يمكن لمستعملي القوائم المالية رؤيتها أو معرفتها إلا إذا تم حسابها أو حصول عملية اندماج بين المؤسسة ومؤسسة أخرى[9] أو قررت إدارتها التنازل عنها وبيعها.

2. مختلف مقاربات (وجهات النظر) فارق الاقتناء :

أ. وجهة نظر المحاسبية :[10]

ومفهوم فائض قيمة الأصول المعنوية (Goodwill) له عدة تسميات في المراجع العربية والأجنبية، فيسمى شهرة المحل (Fond de commerce) وفق الحسابات المالية، وفي الحسابات المجمعة يطلق عليه اسم فارق الاقتناء (Ecart d'acquisition).

❖ **تعريف فارق الاقتناء من وجهة نظر الحسابات المالية (الشاملة) :**[11]

شهرة المحل (Fond de commerce) يتركب وفق المخطط المحاسبي المالي، من الأصول الغير ملموسة التي لا يمكن تقييمها أو محاسبتها بشكل منفصل عن الميزانية، فهي ضمن الميزانية في الحسابات رقم 20 وتظهر أعلى الميزانية ضمن عناصر الأصول، وبفضلها تكتسب المؤسسة

سمعة في محيطها مثل المعرفة، التحفيز وهي تساهم بشكل رئيسي في عملية تطوير فرص المؤسسة في السيطرة على السوق أو دخول أسواق جديدة، كذلك تسمح هذه الأصول للمؤسسة بالتميز بمنتجاتها أو بنمط التسيير واكتساب الميزة التنافسية للمؤسسة.

شهرة المحل يتواجد في كل المؤسسات عند إنشائه ولا يظهر في أي جهة من الحسابات الميزانية، لكن على الرغم من الاختفاء عند الإنشاء إلا أن شهرة المحل في حالة الاقتناء من طرف مؤسسة أخرى (حالة التنازل) يظهر في الميزانية كأصل معنوي تحت رقم الحساب 207 (شهرة المحل)، وبطبيعة الحال باعتباره كأصل من أصول المؤسسة فهو يخضع لعملية الاهتلاك الدورية، وتقييم شهرة المحل تتم بسعر اقتنائه على التنازل عن المؤسسة وهذا السعر هو نتيجة تحيين التدفقات النقدية المتولدة عن عملية التنازل وفق المعادلة التالية:

$$\text{قيمة الأصل المعنوي} = \frac{\text{القسط السنوي}}{\text{ع}+1} + \frac{\text{القسط السنوي}}{\text{ع}+1} + \ldots + \frac{\text{القسط السنوي ن}}{\text{ع}+1}$$

وهذا السعر (القسط السنوي) هو التفاوض بين البائع والمشتري حول السعر المناسب، وهناك بعض الباحثين من يرى أن شهرة المحل المقتناة لا تخضع للاهتلاك الدوري على عكس بقة الأصول الغير جارية، وذلك بسبب تركيب حساب 207 (شهرة المحل) والحسابات التي يتركب منها، وفي الواقع اهتلاك عنصر مثل سمعة المؤسسة لا يمكن أن يكون خطيا (يزداد أو ينقص بثبات) ولا يمكن أن ثابت مثل الاهتلاك الخطي.

❖ **تعريف فارق الاقتناء من وجهة نظر الحسابات المجمعة :**[12]

في حالة استحواذ (اندماج) الشركة على شركة أخرى، الفرق بين سعر الشراء (سعر الاندماج) والقيمة المحاسبية للشركة المستحوذ عليها يولد فائض قيمة (Survaleur) في الحسابات المجمعة في ميزانية الشركة المستحوذة، من وجهة نظر محاسبية، هذا الفائض يقلل من إعادة التقييم بالقيمة العادلة للأصول المعرفة والخصوم وهذا ما يسبب فروق بين قيم التجميع الأولية وفروق بين قيم إعادة التقييم.

فرق التجميع الأولي في حالة أرادت شركة الاستحواذ على شركة أخرى وبعض المفاوضات، الفرق بين السعر المدفوع من قبل الشركة المستحوذة وحصص الأموال الخاصة للشركة المستحوذ يشكل فارق التجميع الأولي.

فرق التقييم يتمثل من جهة، في إعادة تقييم (إعادة التقدير) مجموعة عناصر الأصول المعرفة (المحددة بذاتها) للشركة المتنازل عنها بطريقة القيمة العادلة، وهذا بسبب التغير المحتمل بين القيم المحاسبية لعناصر الميزانية والمسجلة بتكلفتها التاريخية والقيم المحددة بطريقة القيمة العادلة بعد إعادة تقييمها ومن جهة أخرى، القيم الغير ملموسة (المعنوية) مثل البراءات، العلامات وحصص السوق وملفات العملاء التي لا تظهر في القوائم المالية للشركة قبل التجميع ويمكن إعادة تقييمها وتسجيلها محاسبيا في الحسابات المجمعة في حالة معايير الاعتراف بهذا النوع موجودة.

فارق الاقتناء يتمثل الفرق بين تكلفة اقتناء السندات وإعادة تقييم شاملة للأصول والخصوم المعرفة عند تاريخ الاقتناء.

كما يمكن تعرفيه بأنه كل الأسباب المؤدية إلى وجود فائض قيمة الأصول المؤسسة [13] وبتالي هو جميع العناصر المعنوية (الغير ملموسة) والقدرة التي تتمتع بها المؤسسة من خلال استغلال هذه العناصر لزيادة الأرباح.

ب. وجهة نظر اقتصادية :

من وجهة نظر اقتصادية، فارق الاقتناء يمثل فائض قيمة الفرق بين سعر الاقتناء والقيمة المحاسبية (القيمة الإجمالية المحاسبية) للمشركة المستحوذ عليها، هذا الفارق يمكن تفسيره بأنه دلالة على وجود الأصول الغير ملموسة (أصول معنوية) في حسابات الشركة المستحوذ عليها، أو وجود اندماج محتمل بين وحدتين أو كيانين ماليين أو بين البيئة المنافسة ولهذه المقاربة ثلاث وجهات:[14]

- وجود عناصر أصول معنوية (غير مادية)، هناك كثير من الباحثين يعتبرون أن فارق الاقتناء سببه وجود العناصر الغير مادية في الميزانية، وغير مأخوذة بعين الاعتبار في المحاسبة (حسابات المؤسسة) بسبب صعوبة تقييم هذا النوع من الأصول، من خلال هذه العناصر في الميزانية (الأصول الغير مادية) يمكن إعطاء صورة للشركة لاسيما، الكفاءات، قدراتها التنافسية وعلاقة المؤسسة بمحيطها،[15] وفارق الاقتناء من هذه الوجهة يعني أنه قيمة للمؤسسة لا يمكن ربطها بشكل فردي لعناصر معرفة في الميزانية (محددة بذاتها)، ولا شيء يدل على أنها عناصر غير محددة؛[16]
- القيم المحتملة المتولدة نتيجة عملية الدمج، فعند حدوث اندماج بين شركتين تظهر قيم تلقائية متأتية توليفة (synergie) في المؤسسة الجديدة؛
- المحيط التنافسي، سعر اقتناء الشركات أثناء الاستحواذ يخضع كذلك لقانون الطلب والعرض.

3. تكوين وتشكيل فارق الاقتناء:

بما أن فارق الاقتناء أصل كبقية الأصول لعناصر الميزانية فهو الآخر له قيمة محاسبية صافية، ولتحديد هذه القيمة فإن (Gw) يتحدد وفق عدة طرق رياضية باعتباره جزء من المعادلة التي تحدد القيمة الإجمالية للمؤسسة.

ثانيا: دراسة أسباب عدم اعتراف المؤسسات الجزائرية بفارق الاقتناء:

1. التنظيم المحاسبي:

في سنة 2007 دخل القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة الموافق لـــ 25 نوفمبر 2007م المتضمن النظام المحاسبي والمالي والذي يلغي الأمر 75-35 المؤرخ في 17 ربيع الثاني عام 1395ه الموافق لـــــــ 29 أفريل 1975م والمتضمن المخطط المحاسبي الوطني، والمرسوم التنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429ه الموافق في 26 مايو سنة 2008م يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 لسنة 2007 وتدعمت المنظومة القانونية بالقرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429ه الموافق 26 يوليو 2008م يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الذي يعتبر الأساس والجوهر للمحاسبة وفق النظام المحاسبي والمالي والذي في مادته الثانية ينص على أنه قرار يحدد قواعد تقييم ومحاسبة الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات ومحتوى الكشوف المالية وكيفية عرضها ومدونة الحسابات الجديدة التي يحمل فيها فارق الاقتناء الحساب رقم 207.

والأصل المعنوي وفق القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429ه الموافق 26 يوليو 2008 في مادته 121-2 هو أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي، مراقب ومستعمل في إطار الأنشطة العادية، كما يعرف هذا القانون ويعطي الصيغة القانونية للمجمع في المادة 132-1 إلى أنه تهدف الحسابات المدمجة إلى تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة بمجموعة الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد، أي أن المجمع وفق هذه المادة هو وجود شركة أم وشركات فرعية تابعة لها وتنشط في التراب الوطني أو خارجه وتنشط في نفس النشاط أو نشاط مغاير تماما عن نشاط الشركة الأم (الكيان المدمج)، فمثلا شركة سوناطراك وفق هذه القرار هي مجمع باعتبارها لها شركة أم ومقرها في الجزائر ولها عدة فروع في التراب الوطني وخارجه وحتى الكيانات التي تشكل تكتل ومجموعة شركات تلاحظ وتراقب فالمادة 132-11 تنص صراحة على أن الكيان المشارك هو كيان يمارس فيه الكيان المدمج نفوذا ملحوظا، وهو ليس بكيان فرعي ولا كيان أنشئ في إطار عمليات تمت بصورة مشتركة.

والنفوذ الملحوظ وفق هذه المادة هو يُفترض وجود إحدى الحالات التالية:

- الحيازة (المباشرة والغير مباشرة) لـــ 20% من حق التصويت؛
- التمثيل في أجهزة التسيير؛
- المشاركة في عملية إعداد السياسات الإستراتيجية؛
- المعاملات التجارية ذات الأهمية البالغة، وتبادل إعلام تقني أساسي أو تبادل الإطارات والمسيرين.

ووفقا لهذه المادة فإن المؤسسات والشركات المدرجة في البورصة والتي تشكل مؤشر فيما بينها هي مجمع لأنها تحقق الشرط الثالث من المادة وهي المشاركة في عملية إعداد السياسات الإستراتيجية للوصول إلى هده واحد ومشترك فالمؤسسات المدرجة في بورصة الجزائر (مؤسسة تسيير قيم البورصة SGVB) والتي يشكل تجمعها المؤشر الذي يسمى (DZAIRINDEX) فهي عبارة عن تجمع شركات تحت هذا المؤشر لها أهداف مشتركة وترسم استراتيجيات مشتركة للصعود بهذا المؤشر، فأي أداء غير محفز هو يعني نقص في قيمة التجمع ككل وخسارة في نقاط المؤشر الذي يعني نقص في قيم كل الشركات المتجمعة والمشكلة للمجمع.

كما ينص النظام رقم 12-01 المؤرخ في 18 صفر عام 1433ه الموافق لـــ 12 يناير 2012م والمتعلق بالنظام العام لبورصة القيم المنقولة في مادته السابعة، أنه يجب على الشركة التي تقدم طلب قبول سندات رأسمالها في التداول في السوق الرئيسية أن توزع على الجمهور سندات تمثل 20% على الأقل من رأسمالها وهو ما يتوافق مع النقطة الأولى من المادة 132-11 من القرار المؤرخ في 2008 وهو ما يدعم قانونا فكرة أن الشركات المسعرة في البورصة في هي في الأصل مجمعات.

أما المادة رقم 132-14 تنص صراحة على أنه فارق الاقتناء أو حسن التفاتة (Goodwill) الذي هو عبارة عن فائض فارق الإدماج الذي لم يمكن إلحاقه بعناصر الأصل القابلة للتحديد، والذي هو مدرج في فصل خاص من الأصل وهو ما نجده في شركاتنا ومجمعاتنا، ففي مجمع التأمينات (Alliance Assurances) نجد باب لفارق الاقتناء ضمن أصول هذه الشركة ولكن بالقيمة المعدومة وكذلك شركة فندق الأوراسي، احتوت ميزانيته على هذا الأصل ولكن بالقيمة المعدومة بالرغم من وجود آليات والصيغ المالية والرياضية كفيلة لتحديد هذا النوع من الأصول سنويا وبدقة.

وعن الأرضية القانونية فالجزائر تتوفر على منظومة قانونية محاسباتية ومراسيم تنظيمية ومواد قانونية عديدة من أجل الوصول بالمؤسسات والشركات الجزائرية إلى إصدار قوائم مالية ذات جودة ومصداقية، فلو عدنا للمادة 132-14 دائما في النقطة الثانية والتي تتساهل مع الشركات بأنه لو لم يمكن تقسيم فارق الاقتناء بينه وبين مختلف مكوناته، فإنه على سبيل التبسيط يمكن إدراجه بمبلغه الكامل، والمادة 132-16 التي تنص على أنه في عملية كل جرد (سنويا) مقارنة مبلغ فارق الاقتناء الايجابي مع القيمة الاقتصادية (أو قيمة المنفعة) للعناصر الغير مادية

التي يشكلها هذا الفارق، ومن المحتمل إثبات أي خسارة في قيمة فارق الاقتناء عند الاقتضاء إرجاع مبلغ هذا الفارق إلى قيمته الاقتصادية وهذه الخسارة في القيمة لا تنعكس وهذه المادة يكذب أن فارق الاقتناء يظهر في ميزانية الشركات فقط أثناء عملية الاندماجات الاستحواذات، إذا تبقى مجمعاتنا وشركاتنا بعيدة كل البعد للوصول إلى تطبيق هذا الشق الجانب القانوني المهمل والغير مطبق منذ دخول القانون المتضمن النظام المحاسبي والمالي حيز التنفيذ منذ سنة 2010م، وخاصة مع الطموحات الجزائرية لدخول المنظمة العالمية للتجارة وبناء قاعدة اقتصادية قوية وصدور قوانين تسهل الاستثمار في الجزائر وجلب الاستثمار الأجنبي الذي لا يكون إلا في شكل شركات التي هي الأخرى ملزمة بالقوانين الجزائرية والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية الدولية لاسيما الموضوعية والموثوقية، ومجبرة بإعداد قوائم مالية ذات صورة صادقة وهو ما يجب توفره بالدرجة الأولى في الشركات الجزائرية.

2. الممارسات المحاسبية والإفصاح في القوائم المالية:

الهدف من إعداد التقارير المحاسبية والقوائم المالية، هو تحديد النتيجة والحصول جدول حسابات النتائج والتغيرات المحاسبية بصورة صادقة وواضحة لتفعيل الميزة الدولية للمحاسبة وتطور الفكر المحاسبي للخروج من نطاق الممارسة المحلية إلى الممارسة في الإطار الدولي.

فالمحاسبة في إطار المعايير المحاسبية الدولية تهدف إلى إزالة الفوارق الموجودة في الأنظمة المحاسبية، وهذا يتطلب التقليل من الاختلافات والتباينات الموجودة في القواعد المحاسبية باختلاف الدول، فالمعايير المحاسبية الدولية جاءت ووجدت لتجيب على هذا الإشكال وتدعيم التوافق وتوحيد الممارسات المحاسبية ومشكل مستوى الإفصاح في التقارير المالية والمعلومات المتضمنة لها وطرق وأساليب إعدادها، وحسب مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، فإن هناك خاصيتين تجعل المعلومة المحاسبية مفيدة بالنسبة لمتخذي القرار في الشركة وهي الملائمة والمصداقية.

فالممارسات المحاسبية في الشركات والمجمعات تتأثر بمجموعة من العوامل وهذه العوامل لها تأثير كبير في إعداد التقارير المحاسبية ومن ثم القوائم المالية للشركات، وقد تكون هذه العوامل ثقافية، قانونية، وتعليمية تأثر على الممارسات المحاسبية في الشركات التي تبني الإستراتيجية العامة للشركات والتخطيط الاستراتيجي في إعداد القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية للبلد، وحتى تتميز القوائم المالية بالسهولة لمستخدميها المحليين فهي تخضع لعادات وتقاليد ذلك البلد دون نسيان الارتباطات المحاسبية والمالية الدولية فمع توسع الشركات المتعددة الجنسيات كان لزاما على الشركات الجزائرية التموقع في المحيط المحاسباتي العالمي خاصة مع دخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ[17]، وعليه فالممارسة المحاسبية بشكلها الحالي والمحلي لا تلبي متطلبات المحاسبة الدولية خاصة وأن المعايير المحاسبية الدولية تشترط حد أدنى من مستوى الإفصاح في القوائم المالية وهذا ما ينقص شركات ومجمعات البيئة الجزائرية.

إفصاح الشركات الجزائرية في القوائم المالية الناقص بهذا الشكل فمثلا كما ورأينا غياب حساب فارق الاقتناء أو ظهوره بالقيمة المعدومة يجعل منه عرف تتعارف عليه جميع الشركات والمجمعات ويخلف نوع من الريبة واللاشفافية التي تؤثر على جودة اتخاذ القرار في القطاعين العام والخاص، والتي تؤدي إلى نقص في الأداء الاقتصادي للدولة الجزائرية فلا بد للسلطات الجزائرية ممثلة في وزارة المالية ومن ضمنها المديرية العامة للمحاسبة إلى تدراك هذه النقائص وهذا من أجل توفير معلومات محاسبية لمستعملي القوائم المالية مقبولة عموما وتوفر الحد الأدنى لاتخاذ القرار، فالنظام السياسي لكل بلد هو النظام الذي يرسم السياسات العامة الاقتصادية والمالية ومراقبة الممارسات المحاسبية وشفافيتها هي والقوائم المالية للشركات الناشطة في الدولة باعتباره الجهة الحاكمة ويدخل تحت سلطته (وزارة المالية) كل صغيرة وكبيرة مالية تنشط في إقليم حدود الدولة الجزائرية.

3. التدقيق المحاسبي والمالي وتنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر:

مما لا شك فيه أن المدقق يبدأ عمله من حيث ينتهي عمل المحاسب، فالمحاسب الذي مهمته جمع البيانات المالية وتبويبها وإعطاء القوائم المالية النهائية كمخرجات النظام المحاسبي، التي هي مدخلات نظام التدقيق والمراقبة والمراجعة المحاسبية والمالية ليحكم في النهاية المدقق على سلامة هذه القوائم المالية وخلوها من الأخطاء وأنها قوائم ذات مصداقية وتعطي صورة حقيقية عن الوضعية المالية للمؤسسة.

فلو قمنا بتعريف وجيز للتدقيق فقد عرفته الجمعية الأمريكية للمحاسبين (AAA) بأنه عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة، فمن هذا التعريف يمكن لنا نستنتج أن:

- ❖ التدقيق مهمة دورية ومنتظمة أي تتم سنويا أو سداسيا بانتظام؛
- ❖ توفر الأدلة والقرائن، وهي التي يجمعها المدقق ويبني عليها التقرير النهائي للمراجعة وإصدار الحكم حول سلامة القوائم المالية؛
- ❖ أن لا يكون الفحص والتدقيق في القوائم المالية المقدمة فقط بل يتعدى فحص النظام المحاسبي الذي يعتبر مصدر لها؛
- ❖ تحرير المدقق لتقرير في النهاية يحكم فيه على مدى سلامة القوائم المالية؛

التدقيق هو فحص انتقادي؛

- ❖ يشترط الاستقلالية والحياد في عنصر المدقق؛
- ❖ رأي المدقق يكون معللا أي لا يصدر أحكام مبهمة بدون تعليل؛
- ❖ أن يتقيد المدقق بالقوانين والمبادئ المحاسبية.

أما لو تكلمنا على أهداف التدقيق التي يمكن لها أن تكون تقريبا هي الحل لإشكاليتنا وما يمكن لها أن تقدمه من إضافات للقوائم المالية فيمكن أن نوجزها في الأهداف التالية: [18]

- ❖ التحقق من صحة البيانات المالية والمحاسبية؛
- ❖ إبداء رأي فني محايد أي الاستقلالية في إصدار الأحكام الفنية المحاسبية؛
- ❖ اكتشاف ما قد يوجد من أخطاء وغش بالدفاتر المحاسبية؛
- ❖ وضع ضوابط وإجراءات تحول دون الوقع في الأخطاء مرة أخرى؛
- ❖ تدعيم رسم السياسات الإدارية الحاضرة والمستقبلية؛
- ❖ مساعدة مصالح الضرائب في تحديد الوعاء الضريبي؛
- ❖ طمأنة مستعملي القوائم المالية بصحة وسلامة هذه القوائم.

كما تتوفر البيئة الجزائرية على القانون رقم 10-01 مؤرخ في 16 رجب عام 1431ه الموافق لـــــ 29 يونيو 2010م والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد والذي ينص في مادته الأولى على أن هذا القانون يهدف إلى تحديد وشروط وكيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد، فباختلاف أسماء هذه المهن إلا أنها كلها تهدف إلى المراجعة الخارجية للشركات ويسمى الخبير المحاسب ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد لدى المؤسسات بالمدقق ويحدد هذا القانون الهيئة المسؤولة عن تكوين واعتماد مهنة المدقق في الجزائر وهي حسب هذا القانون في مادته الرابعة ينشأ مجلس وطني للمحاسبة يعمل تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، كما تنص المادة الثالثة على واجبات المدقق الجزائري وهي أنه يجب على الخبير المحاسب ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد الالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية وكذا مراقبتها وممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة، ومن مهام الخبير المحاسب في مفهوم هذا القانون هي:

- ❖ تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات؛
- ❖ مسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات التي لا يربطه بها عقد عمل؛
- ❖ الخبير المحاسب المؤهل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي؛
- ❖ يؤهل لتقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي.

إضافة إلى ذلك يمكن له أن يقوم بمهام وظيفة محافظ الحسابات التي من مهامه بموجب هذا القانون هي:

- ❖ يشهد أن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا ممتلكات الشركة والهيئات؛
- ❖ يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الفحص؛
- ❖ يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
- ❖ يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- ❖ يعلم المسيرين والجمعية العامة أو المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

وفي الأخير يقوم المدقق بإصدار تقرير بتحفظ أو دون تحفظ عن صحة الوثائق المحاسبية وتقارير أخرى، وهو الأمر الذي يضعنا كذلك في إشكال حول هذه التقارير حول صحة المجمعات والشركات التي تصدر قوائم مالية بحساب فارق الاقتناء معدوم وهو كما ورأينا في القوانين الخاصة بالنظام المحاسبي هو أصل كباقي الأصول، وجب إظهاره سنويا في القوائم المالية للشركات المؤسسات فكيف يمكن لمدقق جزائري وتضبطه القوانين الجزائرية أن يصادق وبدون تحفظ على صحة القوائم المالية ومخالفة أحكام القوانين المنظمة لمهنة التدقيق ومخالفة قانون النظام المحاسبي.

4. التعليم وتطور مهنة المحاسبة في الجزائر:

لا يمكن بأي حال من الأحوال أن يكون لشخص الكفاءة والقدرة المهنية الكافية للقيام بمهام تقنية دون أن يتوفر على مستوى علمي مقبول، فالمحاسب على غرار بقية المهام لا يمكنه هو الآخر من أداء مهام المحاسبة والمراجعة دون مستوى تعليمي متخصص ممتاز والخبرة العميقة إنجاز الأعمال المحاسبية بدقة وتميز ويكون هو الآخر محل ثقة المؤسسات التي تعتمد عليه في هذا المجال.

فالمحاسب يجب عليه أن يكون على درجة عالية من التحصيل العلمي في مجال المحاسبة والمالية والمراجعة وهذا لا يتحقق إلا من خلال الدراسة الأكاديمية المتخصصة في الجامعات والمعاهد، ليتوج في الأخير بحصوله على شهادة جامعية معترف دوليا[19]، وهذا ما يتحقق فعلا في البيئة الجزائرية التي تتوفر على جامعات بها كليات في العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير وتضمن التكوين المتخصص في مجال المحاسبة والمراجعة والجباية تمنح عقب نهاية التخصص شهادة لطلبتها في الليسانس والماستر وحتى الدكتوراه في هذا المجال، ولكن المحاسب الناجح المدرك لأهمية مهامه يعلم بأن الشهادة ليست هي نقطة نهاية ليوصف بالمحاسب الناجح، بل عليه القيام وبصفة مستمرة بتحديث معارفه المالية والمحاسباتية والدراية الكاملة بالتطورات العلمية والتكنولوجية خاصة مع وصول التكنولوجية للمحاسبة وظهور البرامج التي تسهل العمل المحاسبي والمراجعة، ففي الولايات المتحدة أوروبا المنظمات المهنية لها دور مهم في توفير التعليم الدائم والتكوين المستمر لرسكلة المحاسبيين وتحسين مستواهم لمواجهة التطورات والتغيرات التي تطرأ على الساحة الدولية ودراسة إصدارات المعايير الصادرة عن هيئة المعايير الدولية والمراجعة وكل ما يتعلق بآداب وسلوك المهنة.

كما يتوجب على الهيئات، الكليات والمعاهد تحديد مقررات الدراسة بما يتماشى والمعطيات الدولية في المجال المحاسبي ودراسة حالات الشركات المتعثرة وحالات الإفلاس الدولية للاحتفاظ بالكفاءة العالية للمحاسبة في الجزائر وضمان تخريج جيل من المحاسبين ذو كفاءة عالية من الجيل الذي قبله، والجيل الذي قبله هو الآخر تكون لديه برامج تكوين مستمرة في المجال المحاسبي والمالي والمراجعة فالاختلاف في الممارسات المحاسبية كفيل بطرح مشكل وعند توفر منظمات مهنية متطورة ذات كفاءة أكيد يكون بها مدربين ومكونين تلقى على عاتقهم هذه المسؤولية، ومن ثم النهوض بالمحاسبة أكاديميا ومهنيا في الجزائر لتصل إلى مصاف الدول الكبرى.

وهذا كله ما لا يتواجد في البيئة الجزائرية، فما عدا مبادرة وزارة التعليم العالي والبحث القيام بإرسال عدد محدود من الأساتذة المتخصصين في المحاسبة للدورة التكوينية الجهوية التي نظمها المجلس الوطني للمحاسبة سنة 2008م من تنظيم وتنشيط مجموعة من المهنيين المتكونين سابقا على يد الخبراء المحاسبين الفرنسيين، لم تعرف الجامعة محاولات جادة لتطوير النظام المحاسبي في الجزائر لحل المشكل المتعلق بملائمة برنامج التعليم مع المستجدات والمعطيات المهنية باستثناء الدورات والتظاهرات العلمية المحدودة أو بعض الأبحاث في هذا المجال كمذكرات ليسانس أو ماستر أو أطروحات دكتوراه[20] تعالج وتتناول محور من محاور المحاسبة والتي تكون أصلا مقترحة من طرف الإدارة وعلى الطلبة فقط اختيار من بين المواضيع المقترحة موضوع يتناسب وقدراته، وبالنسبة، كما أن ما ميز مهنة المحاسبة في الجزائر هو ضعفها وعدم تأثيرها في بيئة المحاسبة في الجزائر وهذا ناتج عن الصراع القائم والتوتر المتصاعد بين أصحاب المهنة في الجزائر منذ تنظيمها وهو صراع مصالح ومن جهة أخرى لسوء العلاقة مع الإدارة وهو المجلس الوطني للمحاسبة.

وبالتالي فعدم كفاءة المنهاج التعليمي والأكاديمي الذي تكون نتيجته مجموعة من المحاسبين ذو الكفاءة المحدودة والمستوى التعليمي المتدني من جهة والمنظمات المهنية الضعيفة والغارقة في المشاكل ونقص التكوين بها ورسكلة المحاسبين من جهة أخرى شكل لنا بيئة غير فعالة في المجال المحاسبي فالمحاسب غير كفء والمراجع الذي يراقب ويصادق على صحة القوائم التي يعدها المحاسب متخبط في المشاكل وفي صراع مع الإدارة الوصية وهو الطلب الذي جعل الجزائر تفكر في إنشاء معهد للدراسات المحاسبية مشروع يعول عليه الكثير والذي لم يرى النور بعد، وفي الأخير وكل هذا هو الذي تسبب برداءة القوائم المالية في الجزائر ولا تصلح ولا يعتمد عليها في التحليل المالي بل هي قوائم معدة لتتماشى والقانون في الشكل فقط أما في الموضوع فهي والمحاسبة خطان متوازيان لا يلتقيان، وبالتالي فعنصر فارق الاقتناء الذي لا يظهر في القوائم المالية الجزائرية هو نتيجة لهذا المشكل.

الخلاصة:

انتقال الجزائر إلى النظام المحاسبي والمالي الجديد فرض عليها تطبيق مجموعة من القوانين تتماشى ومتطلبات النظام الجديد وهو ما قامت به فعلا الوزارة الوصية على المحاسبة في الجزائر، فقامت بإعداد الأرضية القانونية لتطبيق النظام المالي حسن التطبيق، ولكن ومع دخول حيز التنفيذ ظهرت مجموعة من المشاكل من بينها إعداد قوائم مالية محدودة، ومع زيادة الاستثمار الأجنبي في الجزائر ودخول شركات دولية للبيئة الجزائرية لها على غرار شركة رونو لصناعة السيارات والتي في بلدها الأصلي تعد قوائم مالية ذات كفاءة أما بالنسبة لفرعها في الجزائر فبالرغم من توفر المعطيات القانونية اللازمة، إلا أنها تلتحق بمصاف الشركات ذات القوائم المالية الغير متوفرة على عنصر فارق الاقتناء والذي سببه هو نقص كفاءة المحاسب المعد للقوائم المالية والمراقب الذي مهمته الجوهرية هي الكشف عن الأخطاء والنقائص بالقوائم المالية، وإن لم تتحرك وزارة المالية

(الوزارة الوصية) لتدارك هذه المشاكل فقد تتفاقم لظهور نقائص جديدة، ففارق الاقتناء من الجهة النظرية توجد العديد من الطرق والمعادلات الرياضية والوسائل المالية لتحديد قيمته سنويا بدقة ومن الجانب التنظيمي توجد كذلك مراسيم هي الأخرى تنصُ على تحديد قيمته بصفة دورية، إذا لتحديد قيمته يبقى ويعول على المحاسبيين لتحسين مستواهم ويعول كذلك على المراقبين والمدققين لإبداء الرأي بشفافية في القوائم المالية التي بها نقائص التي من شأنها أن تأثر على اتخاذ القرار بالمؤسسات والرقي بها وبالتالي الرقي بالاقتصاد الوطني، وزيادة الناتج الداخلي الخام جراء زيادة القيمة المضافة للشركات.

الهوامش والمراجع :

[1] Marc, C., Christian, K., **Intangible Assets and Goodwill in the context of Business Combinations**, KPMG, 2009 [https://www.kpmg.com/PT/pt/IssuesAndInsights/Documents/Intangible-assets-and-goodwill.pdf].

[2] Zuzana KŘÍŽOVÁ, Jaroslav SEDLÁČEK, Eva HÝBLOVÁ, **Disclosure of Goodwill in Mergers & Acqusitions**, CLC, Jeseník, Czech Republic, EU, 07-09.11.2012, P 01

[3] Pelham Gore, Fauziah M. Taib and Paul A. Taylor, **Accounting for Goodwill: an Examination of Factors Influencing Management preferences**, Accounting and Business Research, Vol 30, N° 3, Summer 2000, P 213-215.

[4] Yousef Jahmani et al., Goodwill Impairment: A New Window For Earnings Management?, Journal of Business and Economic Research, Volume 8, N° 2, February 2010, P 20.

5 Pelham Gore, Fauziah M. Taib and Paul A. Taylor, Accounting for Goodwill: an Examination of Factors Influencing Management preferences, Accounting and Business Research, Vol 30, N° 3, Summer 2000.

6 Sylvie MARCHAl, Anné SAUVÉ, Goodwill, structures de bilan et normes comptables Évolutions récentes et enjeux pour les groupes français, Banque de France, Revue de la Stabilité financière, N° 4, Juin 2004.

7 Yousef Jahmani et al., Goodwill Impairment: A New Window For Earnings Management?, Journal of Business and Economic Research, Volume 8, N° 2, February 2010.

8 Yuliya Sudyn, Comparative Analysis of Accounting for Goodwill: Domestic practice and international experience, International Journal Of Economic and Society, April 2015.

9 Andrea Beretta Zanoni, Accounting for Goodwill, Routledge, New York, USA, 2009, P.01

10 Karine FABRE et al., Ecart D'acquisition Et Normes Ias/Ifrs Une Etude Empirique Des Pratiques Des Entreprises Francaises, 2011, U. Paris Dauphine, P.04

11 Karine FABRE et al., Op.Cit., P.04

12 Idem.

[13] هواري سويسي، **أهمية قياس قيمة الأصول المعنوية في ظل اقتصاد المعرفة**، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، ورقلة، 2005، ص 398.

[14] Karine FABRE et al., Op.Cit., P.06

[15] Edvinsson L. et Malone M., (1999), **Le capital immatériel de l'entreprise**, Maxima, Paris. Transférer Par Karine FABRE et al., Op.Cit., P.06

[16] Pierrat C. et Martory B., (1996), **La gestion de l'immatériel**, Nathan, P.41

17 شعيب شنوف، **الممارسات المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي حالة BP Exploitation Limited**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2007/2006، ص 24-29.

18 محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011/2010، ص 04-10.

19 أحمد لعماري وحكيمة صالحي، **ترشيد أداء المراجعين والمحاسبين الجزائريين للتقليل من مخاطر الانحراف في إنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية**، مجلة العلوم الانسانية، العدد 45، باتنة، 2010، ص 07.

20 صالحي بوعلام، **أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011/2010، ص 128-130.

كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA:

فيصل كريم، شريفة رفاع **(2021)**، دراسة أسباب عدم الاعتراف بفارق الاقتناء في المجمعات الجزائرية، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد **07** (العدد **01**)، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص.ص **47-56**.

يتم الاحتفاظ بحقوق التأليف والنشر لجميع الأوراق المنشورة في هذه المجلة من قبل المؤلفين المعنيين وفقا لـــ **رخصة المشاع الإبداعي نَسب المُصنَّف – غير تجاري – منع الاشتقاق 4.0 دولي** (CC BY-NC 4.0).

المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية مرخصة بموجب **رخصة المشاع الإبداعي نَسب المُصنَّف – غير تجاري – منع الاشتقاق 4.0 دولي** (CC BY-NC 4.0).

The copyrights of all papers published in this journal are retained by the respective authors as per the **Creative Commons Attribution License**.
Algerian Review of Studies in Accounting and Finance is licensed under a Creative Commons Attribution-Non Commercial license (CC BY-NC 4.0).