وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المركز الجامعي أحمد بن يحي الونشريسي– تيسمسيلت

معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

الموضوع:

آلية عرض القوائم المالية الموحدة في ظل اندماج الشركات وفق معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي

مذكرة تخرج تندرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر ل م د في علوم التسيير

– تخصص: محاسبة مالية —

من إعداد الطالبتين:

بابا فاطمة الزهراء

برادعي رزيقة

تحت إشراف:

لجلط إبراهيم

لجنة المناقشة:

الأستاذ: بغالية فؤاد	**رئيسا**
الأستاذ: لجلط إبراهيم	**مقررا**
الأستاذ: براضية حكيم	**ممتحنا**

السنة الجامعية: 2015/ 2016

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي هذا إلى:

نبع الحنان الفياض، إلى التي لو جعلت البحر مدادا و السماء صفحات و النجوم نقاطا لما أستطعت أن أصف قلبها الدافئ الحنون شلال المحبة.... سر نجاحي و تألقي

من سهرت الليالي من أجل راحتي إلى أعظم امرأة في الوجود ...أمي الحنون

إلى من وجوده يغنيني و غيابه يؤلمني .....أبي العزيز

ربي احفظهما لي

إلى سر سعادتي و بسمة عمري .....أخي الغالي خليل

إلى إخوتي التي لم تلدهم أمي بدور حياة و بدور أحلام و كريمة عرجان و رزيقة برادعي اللواتي طالما كن لي سندا في حياتي

حفظهن الله ورعاهن و أدام المحبة بنا يا رب

إلى كل زملائي طلبة ماستر دفعة –محاسبة مالية-

بالمركز الجامعي تيسمسيلت مع تمنياتي لهم بالتوفيق جميعا

إلى كل الأهل و الأحباب ممن جمعتني بهم صلة القرابة أو ظروف الحياة

إلى كل باحث و طالب علم

الطالبة بابا فاطمة الزهراء

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع :

إلى أحب قلب في الوجود إلى من يعجز اللسان فيها عن التعبير و يتوقف العقل عن التفكير، إلى من دعت الله لي بالتوفيق و ألحت بالدعاء

إلى قرة عيني.....أمي الحبيبة

إلى الذي حثني إلى العلم و العمل كل هذه السنين و كان لي سندا ودعما

إلى قدوتي في الحياة .....أبي الغالي

أطال الله في عمرهما و قدرني الله على رد جزء من جميلهما

إلى رفيقة دربي أختي التي حلمت بها و لم تنجبها أمي التي قاسمتني هذا العمل و صاحبتني في مسار الدراسة .....بابا فاطمة

إلى البراعم التي انارت بيتنا .....اسحاق و ريتاج حفظهما الله

إلى من قاسمني و رافقني مقاعد الدراسة من أساتذة و طلبة من الابتدائي ليومنا هذا

الطالبة برادعي رزيقة

تشكرات

بسم الله نبتدئ وإليه ننتهي وعليه

نعول فيما نرتجي، ونستهل بالحمد لله الذي

ليس لقضائه دافع ولا لعطائه مانع ولا كصنعه صنع صانع

وهو الجواد الواسع، والسلام على من خصه بالنبوة سيد الأنام

محمد صلى الله عليه وسلم

نشكر كل من بذل معنا جهدا ووفر لنا وقتا ونصح لنا قولا نسأل

الله أن يجازيهم عنا خير جزاء الأولياء الكرام

يشرفنا أن نسجل بالشكر والعرفان وفائق التقدير والاحترام إلى أستاذنا الفاضل الأستاذ لجلط إبراهيم على الإشراف على هذه المذكرة

كما نتقدم بجزيل الشكر و كامل العرفان و وافر الامتنان للأستاذ براضية حكيم لما قدمه لنا من مساعدة و لما بذله معنا من جهد و إرشاد

فجزاه الله عنا وعن طلبة العلم خير جزاء

كما نخص بالشكر أيضا الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة العلمية لهذه المذكرة الذين تفضلوا علينا بقبول النظر في هذه المذكرة، وإبداء ملاحظاتهم وتوجيهاتهم للتخرج بالشكل العلمي الصحيح.

كما نتقدم بأسمى عبارات التقدير والاحترام لكل أساتذتنا من الطور الابتدائي إلى الطور الجامعي

رزيقة & فاطمة

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(1-1)	عملية جمع عناصر البيانات وفقا لطريقة التكامل الشامل	16
(2-1)	عملية جمع البيانات المالية وفقا لطريقة التكامل النسبي	19
(1 -3)	ميزانية الشركة الأم M1	47
(2 -3)	ميزانية الشركة الفرع F1	48
(3 -3)	جدول حسابات النتائج للشركة الأم M1	48
(4 -3)	جدول حسابات النتائج للشركة الفرع F1	49
(5 -3)	الميزانية المدمجة للشركة الأم M في N/12/31 بطريقة التكامل الشامل	50
(6-3)	جدول حسابات النتائج المدمج للشركة الأم M في N/12/31 بطريقة التكامل الشامل	51
(7-3)	ميزانية الشركة M2	52
(8-3)	ميزانية الشركة F2	52
(9-3)	الميزانية المدمجة للشركة M وفق طريقة التكامل النسبي	53
(10-3)	ميزانية الشركة الأم M3	54
(11-3)	ميزانية الشركة F3	54
(12-3)	الميزانية المدمجة للشركة M بطريقة المعادلة	55
(13-3)	ميزانية الشركة M4	56
(14-3)	ميزانية الشركة F4	57
(15-3)	ميزانية الإدماج	58
(16-3)	الضرائب على الأرباح	60
(17-3)	ميزانية الشركة الأم في12/31/	61
(18-3)	ميزانية الكيان الفعي في 12/31/	62
(19-3)	الميزانية المدمجة للشركة الأم M5 في N/12/31 (بدون تطبيق الضرائب المؤجلة)	69
(20-3)	الميزانية المدمجة للشركة الأم M5 في N/12/31 (مع تطبيق الضرائب المؤجلة)	72

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1-1)	النظام المحاسبي و طرق التوحيد	21
(1-3)	تقسيم رؤوس الأموال الخاصة بالكيان الفرع بين المجمع و ذوي الأقلية	49
(2-3)	تقسيم رؤوس الأموال الخاصة بالكيان الفرعي بين المجمع و ذوي الأقلية	58
(3-3)	جدول اليومية لعناصر الميزانية و الميزانية	63
(4-3)	جدول اليومية لإلغاء الحقوق و الديون المتبادلة	64
(5 -3)	جدول اليومية لإلغاء النتائج الداخلية	65
(6 -3)	جدول اليومية لإلغاء الأرباح المحققة للمخزونات	66
(7-3)	جدول اليومية لإلغاء الأرباح المحققة للمخزونات	66
(8-3)	تقسيم رؤوس الأموال الخاصة بالكيان الفرع بين المجمع و ذوي الأقلية (بدون تطبيق الضرائب المؤجلة)	67
(9 -3)	جدول اليومية ل تقسيم رؤوس الأموال الخاصة بالكيان الفرعي بين المجمع و ذوي الأقلية(مع تطبيق الضرائب المؤجلة)	68
(10 -3)	تقسيم رؤوس الأموال الخاصة بالكيان الفرعي بين المجمع و ذوي الأقلية(بدون تطبيق الضرائب المؤجلة)	70
(11-3)	جدول اليومية ل تقسيم رؤوس الأموال الخاصة بالكيان الفرعي بين المجمع و ذوي الأقلية(مع تطبيق الضرائب المؤجلة)	71

ملخص:

شهد العالم في الآونة الأخيرة تطورات عديدة في كافة المجالات، من بينها حدوث تطورات متسارعة في النواحي الاقتصادية، و من بين هذه التطورات ازدياد صفقات الاندماج الذي يتمثل بصورة عامة في اتحاد مصالح بين شركتين أو أكثر، حيث ينتج عن ذلك كأسلوب للتوسع في نشاط الشركة و إيجاد وحدات اقصادية تسيطر على مصادر ثروة طائلة في وقت وجيز، مما يمكنها من تحقيق الوفرات الاقتصادية و التقدم التكنولوجي المطلوب.

و تكون الشركة الأم أو المسيطرة ملزمة بإعداد قوائم مالية موحدة تكون معدة وفق مجموعة من الأسس و القواعد، و ذلك من أجل إعطاء الصورة الصادقة باعتبارها مخرجات النظام المحاسبي المالي المستوحي من معايير المحاسبة الدولية.

الكلمات المفتاحية: القوائم المالية الموحدة، الاندماج، النظام المحاسبي المالي، معايير المحاسبة المالية.

Résumé

Ces dernières années, le monde a connu un développement important dans tous les domaines, y compris la croissance économiques progressive, parmi ces développements, l'évolution du nombre de contrats de fusion, et ce, dans l'intérêt des sociétés contractantes, au vu d'élargir l'activité de l'entreprise et cibler des entités économiques gigantesques qui contrôlent les sources de la richesse dans un court terme, et qui leurs permet d'atteindre le progrès économique et technologique nécessaire.

Dans ce cas, la société mère est obligée d'établir des états financiers consolidés élaborés en conformité à certains règles et critères, afin de donner une situation fiable en application d'un système comptable et financier.

Mots-clés : Etats financiers consolidés، Fusions، Système comptable et financier, Les critères de la comptabilité financière.

البيـــــان	الصفحة
الشكر	I
الإهداء	II
الإهداء	III
الملخص	IV
فهرس المحتويات	V
فهرس الأشكال	VII
فهرس الجداول	VIII
مقدمة	أ – ج
الفصل الأول: اندماج الشركات	1
تمهيد	2
المبحث الأول: ماهية الاندماج	3
المطلب الأول: مفهوم الاندماج	3
المطلب الثاني: أساب و دوافع الاندماج	4
المطلب الثالث: مشاكل الاندماج	6
المبحث الثاني: اندماج الشركات وفق النظام المحاسبي المالي	7
المطلب الأول: عموميات حول النظام المحاسبي المالي	7
المطلب الثاني: المظاهر القانونية للاندماج و المعالجة المحاسبية	10
المطلب الثالث: مختلف حالات الاندماج	12
المبحث الثالث: طرق و مبادئ الاندماج	14
المطلب الأول: طريقة التكامل الشامل	14
المطلب الثاني: طريقة التكامل النسبي	17
المطلب الثالث: طريقة المعادلة	19
خلاصة الفصل	22
الفصل الثاني: القوائم المالية الموحدة	23
تمهيد	24
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للقوائم المالية	25
المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية و أنواعها	25

المطلب الثاني: أهداف و خصائص القوائم المالية	28
المطلب الثالث: قياس عناصر القوائم المالية	30
المبحث الثاني: معايير المحاسبة الدولية الخاصة بتوحيد القوائم المالية	31
المطلب الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية	31
المطلب الثاني: معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بتوحيد القوائم المالية	33
المطلب الثالث:معايير إعداد التقارير الدولية المتعلقة بتوحيد القوائم المالية	36
المبحث الثالث: ماهية القوائم المالية الموحدة	38
المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية الموحدة و دواعي الحاجة إليها	38
المطلب الثاني: أهداف القوائم المالية الموحدة و الشروط الواجب توفرها لإعدادها	39
المطلب الثالث: إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة و طريقة معالجتها	41
خلاصة الفصل	44
الفصل الثالث: محاكاة حول نماذج الاندماج	45
تمهيد	46
النموذج الأول: عرض القوائم المالية الموحدة وفق طريقة التكامل الشامل	47
النموذج الثاني: عرض القوائم المالية الموحدة وفق طريقة التكامل النسبي	51
النموذج الثالث: عرض القوائم المالية الموحدة وفق طريقة المعادلة	54
النموذج الرابع: فارق الاقتناء	55
النموذج الخامس: الضرائب المؤجلة	61
خلاصة الفصل	73
خاتمة	75
المصادر و المراجع	79

مقدمة عامة

توطئة:

شهد العالم في الفترة الأخيرة تطورات كبيرة لاسيما في النواحي الاقتصادية و السياسية و غيرها، مما كان له الأثر الكبير في حدوث تغييرات جذرية في المؤسسات الاقتصادية مما دفعها إلى مواجهة هذه التغييرات عن طريق تطوير عملياتها و أدائها، حيث حاولت الجزائر مواكبة هاته التطورات من خلال سن تشريعات و قوانين مستمدة من المعايير المحاسبية الدولية، من أجل تقليل الفجوة الموجودة بين النظام المحاسبي المالي و الأنظمة المحاسبية الدولية، و من بين هذه التغييرات موضوع الاندماج.

يمثل الاندماج أهم ظاهرة اقتصادية في عصرنا، حيث يعتبر من الحلول المالية الرئيسية للشركات المتعثرة، كما يستخدم في كثير من الحالات للخروج من أزمات العجز و الإفلاس التي تتعرض لها المنشاة.

و لقد أصبحت عمليات الاندماج أمر شائع متكرر الحدوث في عالم الأعمال في الوقت الراهن، يعتبر أداة تستخدمها الشركات بغرض التوسع في عملياتها التشغيلية و تهدف في كثير من الأحيان إلى زيادة ربحيتها على المدى البعيد.

و يعرف الاندماج بأنه عملية نظامية يتم بمقتضاها تلاحم أو توحيد بين شركتين أو أكثر لتكوين شركة واحدة أكبر، حيث تقوم هذه الأخيرة بإعداد قوائم مالية موحدة تشمل المنشأة أو أي منشأة ذات أغراض خاصة سيطر عليها من قبل هذه الشركة، و تشمل هذه القوائم المالية الموحدة معلومات مالية عن لمجموعة كشركة اقتصادية واحدة، حيث يتم إعدادها وفق سياسات محاسبية موحدة للمعاملات المتشابهة، كما تستطيع الشركة الأم إذا لم تكن نفسها خاضعة لمساءلة عامة عرض بيانات مالية منفصلة حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير الدولية حتى و لو عرضت بياناتها المالية الموحدة .

و تأسيسا على ما سبق فإن الاندماج في مفهومه ما هو الا وسيلة للتوسيع و النمو من خلال زيادة حجم الوحدة المحاسبية للوصول إل الحجم الفعال من خلال قيام الشركة بتعزيز موقعها في السوق.

و في ضوء ذلك يمكن طرح الإشكال الرئيسي التالي :

كيف يتم عرض القوائم المالية الموحدة في ظل اندماج الشركات بين معايير المحاسبة الدولية و النظام المحاسبي المالي؟

الأسئلة الفرعية

و يمكن تجزئة التساؤل الرئيسي إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مدى إمكانية تطبيق القوائم المالية الموحدة في المؤسسة الاقتصادية؟
- ما هي أهم دوافع الاندماج ؟
- فيم تتمثل طرق الاندماج؟

الفرضيات

و للإجابة عن هذه التساؤلات قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- يمكن تطبيق القوائم المالية الموحدة في المؤسسة الاقتصادية.
- إن دوافع الاندماج كثيرة و مختلفة و أهمها ضمان القدرة على الإستمرارية.
- يتم الإندماج وفق ثلاث طرق التكامل الشامل، التكامل النسبي، طريقة المعادلة.

أهداف الدراسة

يهدف هذا البحث للوصول إلى الأهداف التالية:

- تسليط الضوء على أهمية عملية الإندماج في المنشأة.
- بيان دوافع و أسباب الاندماج.
- التعرف على القوائم المالية الموحدة و السياسات المحاسبية لإعدادها.
- بيان طرق اعداد القوائم المالية الموحدة.

أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في تحديد دوافع الاندماج و كيفية إعداد و عرض القوائم المالية الموحدة في ظل الاندماج و التعرف على أهم المشكلات المحاسبية التي تواجه عملية الاندماج.

منهج الدراسة

للإجابة على الإشكالية العامة و إختبار صحة الفرضيات، تمت معالجة هذا البحث عن طريق اتباع المنهج الاستنباطي الذي يعتمد على التفكير المنطقي و الاستنتاجي و ذلك من خلال الدراسة النظرية بالرجوع إلى المصادر العلمية المتعلقة بموضوع البحث و الوقوف منها إلى محددات تشكل إطارا نظريا للبحث من خلال الدراسات السابقة.

بالإضافة إلى المنهج الوصفي من خلال التطرق إلى مختلف المفاهيم المتعلقة بالإندماج و القوائم المالية الموحدة، و المنهج التحليلي من خلال التطرق إلى آلية عرض القوائم المالية الموحدة في ظل طرق الإندماج.

أسباب اختيار الموضوع

يرجع سبب اختيار موضوع الدراسة لسببين إحداهما ذاتي و الآخر موضوعي، السبب الذاتي و يتمثل في الميول الشخصي لموضوع الاندماج أما السبب الموضوعي و يتمثل في كون الموضوع مهم بالنسبة للمؤسسات الإقتصادية و خاصة المتعثرة.

الدراسات السابقة :

1- (دراسة خالد زعباط: 2013)

الدراسة عبارة عن مذكرة ماستر في كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير بجامعة قاصدي مرباح، ورقلة تحت عنوان: **أهمية تطبيق القوائم المالية الموحدة في ظل النظام المحاسبي المالي**.

توصلت الدراسة إلى أن المنظمات الدولية للمحاسبة استطاعت تحقيق التوافق المحاسبي الدولي و تسوية الاختلافات في الممارسات المحاسبية من خلال إصدار المعايير المحاسبية الدولية. و اقترح الباحث جملة من الحلول أهمها : ضرورة تكوين ورسكلة الإطارات علميا و عمليا من أجل ممارسة المحاسبة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.

2- (دراسة رشيد عريوة: 2010)

الدراسة عبارة عن مذكرة ماجستير في كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير بجامعة الحاج لخضر، باتنة تحت عنوان: **أساليب و طرق اندماج الشركات دراسة مالية و محاسبية**.

قد توصل الباحث الى نتائج أهمها لا يمكن اعتبار الاندماج مجرد عقد قانوني يمضى من قبل طرفين أو أكثر بل يتعدى إلى كونه قرار استراتيجي، كما توصل إلى أن استعمال طريقة الشراء للمحاسبة عن الاندماج ينتج عنه ظهور حساب الشهرة و هي من الأصول تحت تسمية فارق الحيازة أو goodwill و هي لا تهتلك بل يحدث لها اختبار القيمة في نهاية كل دورة محاسبية. و قد أوصى الباحث على ضرورة مواجهة التكتلات الاقتصادية التي تتم حاليا على الساحة الدولية عن طريق البدء في إعداد الدراسات و إصدار القوانين للاستفادة من الاندماج.

3- دراسة (زرموت خالد: 2011)

الدراسة عبارة مذكرة ماجستير في كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3 تحت عنوان **إدماج الحسابات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر**.

حيث توصل الباحث إلى جملة من النتائج أهمها: أن ظاهرة التجميع في الجزائر تتشكل من خلال مجموعة من شركات لغرض تحقيق منافع إقتصادية، فأغلبها غير مسعرة في البورصة، بمعنى أنها تبتعد نوعا ما عن البعد الاقتصادي للشركة القابضة. و قد أوصى الباحث على ضرورة تفعيل البورصة الجزائرية بإعتبارها العنصر الفعال لتنشيط ظاهرة المجمع.

ما يلاحظ من خلال استعراض الدراسات السابقة أنها تناولت جوانب متعددة:

- أنواع الرقابة التي تمارسها الشركة الأم على الشركات المعنية بالتجميع.
- دراسة الجدوى من الاندماج.
- إجراءات التوحيد و متطلبات الإفصاح.

أما ما تضيفه دراستنا الحالية فهو:

- المظاهر القانونية و المعالجة المحاسبية للاندماج.
- مشاكل الاندماج.
- طريقة معالجة القوائم المالية الموحدة.

إطار الدراسة:

تقتصر دراستنا على الجانب النظري المتعلق بالإندماج و القوائم المالية الموحدة و هذا وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، و محاولة إسقاط هذا على الجانب المحاسبي المالي من خلال المظاهر القانونية و المعالجة المحاسبية للإندماج، و لإثراء الموضوع قمنا بالإسقاط المحاسبي من خلال أمثلة تطبيقية لغرض التوضيح.

صعوبات البحث

لقد واجهتنا عدة صعوبات من بينها نقص المراجع المتخصصة و المحكمة في معالجة موضوع الاندماج و القوائم المالية الموحدة.

أقسام البحث

بغية الإحاطة بكل جوانب الموضوع، و نظرا إلى الإشكالية و الأهداف المبتغاة و لإختبار الفرضيات فقد تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول متتالية بعد المقدمة بحيث:

يتعرض **الفصل الأول** إلى ماهية الاندماج و ذلك في المبحث الأول، أما المبحث الثاني يتناول اندماج الشركات و فق النظام المحاسبي المالي، أما المبحث الثالث فيدرس طرق و مبادئ الاندماج.

أما **الفصل الثاني** فتم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث، يتناول المبحث الأول الإطار المفاهيمي للقوائم المالية، أما المبحث الثاني يدرس المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بتوحيد القوائم المالية، و المبحث الثالث يستعرض ماهية القوائم المالية الموحدة.

بينما **الفصل الثالث** فهو عبارة عن محاكاة حول نماذج الاندماج.

و أخيرا الخاتمة التي حاولنا فيها عرض النتائج المتوصل إليها بالإضافة إلى اختبار الفرضيات، و اقتراح جملة من التوصيات و الاقتراحات، و تقديم مجموعة من المواضيع يمكن أن تكون محل إشكاليات لبحوث مستقبلية.

مقدمة عامة

الفصل الأول

اندماج الشركات

تمهيد:

نظرا للتغيرات السريعة في النظام الاقتصادي العالمي و المتمثل في العولمة و الحرية الاقتصادية و إزالة العوائق أمام فتح الأسواق و إقامة التكتلات الاقتصادية و زيادة المشكلات المالية التي تواجه الدول النامية و المتقدمة أدت إلى زيادة حدة المنافسة بين الشركات مما أدى إلى ظهور استراتيجية اندماج الشركات.

الاندماج في الغالب يكون بين الشركات الصغيرة و المتوسطة و هو خيار استراتيجي لهذه الشركات نحو التكتل و التحالف لخلق كيان جديد و عملاق ذات تقدم تقني و رأسمالي و تكنولوجي، يكون له القدرة على تحقيق الأهداف التي لا تستطيع أن تحققها كل شركة بمفردها.

يكون الاندماج إما بطريق الضم بحل الشركة و نقل أموالها إلى شركة أخرى قائمة أو بطريق المزج و هو حل شركتين قائمتين أو أكثر و تأسيس شركة جديدة تنتقل إليها حقوق و التزامات كل من الشركات المنحلة.

ومن خلال ذلك تم تقسيم الفصل إلى:

- **المبحث الأول : ماهية الاندماج**
- **المبحث الثاني: اندماج الشركات وفق النظام المحاسبي المالي**
- **المبحث الثالث: طرق و مبادئ الاندماج**

المبحث الأول: ماهية الاندماج

إن الاندماج هو ظاهرة من ظواهر التركيز الاقتصادي الذي أثار ضجة في عصرنا هذا، لذلك نجد أن الشركات تتسارع للقيام بهذه العملية حتى تحقق نوعا من النجاح على مستوى السوق، و بالتالي الخروج من أزمات العجز و الإفلاس التي قد تتعرض لها أي شركة.

المطلب الأول: مفهوم الاندماج

تعددت تعريفات الفقهاء للاندماج و أغلب التعريفات تعتمد على بيان صور الاندماج، حيث يعرف بأنه:

" الاندماج بطريق الضم هو: فناء شركة أو أكثر في شركة قائمة أو بطريقة المزج و هو فناء شركتين أو أكثر أو قيام شركة جديدة تنتقل إليها الذمم المالية للشركات التي فنيت."[1]

يرى جونسون أن الدمج عبارة عن:

" عملية اتحاد أو ضم تقع بين شركتين أو مؤسستين أو منظمتين فأكثر من خلال تجميع أسهمهم معا أو تحويل نقدية للشركة التي يتم الاستحواذ عليها".[2]

الاندماج بصفة عامة هو :

" اتحاد مصالح بين شركتين أو أكثر و قد يتم هذا الاتحاد من خلال المزج الكامل بين الشركتين لظهور كيان جديد يكون عادة هذا الكيان أقوى من الشركتين قبل الاندماج".[3]

" عملية قانونية تتوحد بمقتضاها شركتان أو أكثر لتكوين شركة واحدة عملاقة و هو الدارج في الأسواق العالمية، يتم هذا الاندماج إما بذوبان أحدهما في الأخرى وتسمى طريقة الضم أو بمزجهما معا في شركة جديدة

---

[1]- عبد الوهاب عبد الله أحمد المعمري، "**اندماج الشركات في الفقه الإسلامي و أثره على تطوير الصناعة المالية الإسلامية**"، مداخلة ،جامعة العلوم و التكنولوجيا، اليمن، يومي 5 و 6 ماي 2014، ص 5.

[2]- مهيب محمد زايدة، **دوافع الدمج المصرفي في فلسطين و محدداته**،مذكرة ماجستير، غ م، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006، ص 33.

[3]- رشيد عريوة، **أساليب و طرق اندماج الشركات دراسة مالية و محاسبية**، مذكرة ماجستير، غ م، تكلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2010/2009، ص 2.

تحل محلها و تنتقل كافة حقوق و التزامات الشركات المندمجة و كذلك مساهموها أو شركاؤها إلى الشركة الدامجة أو الجديدة" .[1]

يعتمد تحقيق الاندماج بين الشركات على توفر الإرادة و الرغبة لاتحاد القوة الاقتصادية، و وضع الشركات الفردية تحت ظل إدارة موحدة لاشك أن الإدارة الناتجة عن عملية الاندماج هي أكثر كفاءة و أكبر مقدرة من الإدارة السابقة للمشروعات الفردية قبل الاندماج نتيجة استفادتها من الكفاءات الإدارية و هذا لاشك في صالح الأطراف في المشاريع الاقتصادية من مساهمين و عمال و حملة أسهم.[2]

المطلب الثاني: أسباب ودوافع الاندماج

على الرغم من أن الهدف الأساسي من الاندماج هو هدف ربحي إلا أن هناك عدة أهداف أخرى لذلك من أهمها: [3]

1- تحقيق التكامل الأفقي: Horizontal Intégration

يتم ذلك عند توحيد أعمال شركتين أو أكثر تعملان في نفس مجال الأعمال، كأن تتحد شركتين تعملان في مجال الأعمال المصرفية، أو في مجال الاتصالات و تلجأ الشركات لهذا النوع من التوحيد بهدف تقوية المركز المالي للشركة و تعزيز الوضع التنافسي لها.

2- تحقيق التكامل العمودي: Vertical Intégration

يتم ذلك عند توحيد أعمال شركتين أو أكثر تعملان في مجالين مختلفين إلا أن طبيعة أعمالها متكاملة، مثال ذلك توحيد أعمال شركة تعمل في مجال إنتاج العصائر مع مصنع إنتاج عبوات للعصائر الفارغة، و تلجأ الشركات لهذا النوع من التوحيد بغرض تأمين متطلبات الإنتاج ضمان انتظامها، و من الحالات العملية التي حدثت في هذا المجال قيام شركة IBM لصناعة الحاسوب بشراء شركة LOTUS التي تصنع برامج الحاسوب الجاهزة.

---

[1]- معتصم محمد الدباس، **أثر الإندماج على أداء الشركات وأرباحها**، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية و الإدارية، المجلد العشرون العدد الثاني، يونيو 2012، ص 523.

[2]- رشيد عريوة، مرجع سبق ذكره، ص 2.

[3]- محمد أبو نصار، **المحاسبة المالية المتقدمة**، ط1، عمان، الأردن، 2005، ص 4- 5.

3- التنويع في أنشطة الشركة: Conglomération

يتم ذلك عن طريق توحيد أعمال شركتين تعملان في أنشطة و أعمال مختلفة، مثال ذلك توحيد أعمال بنك مع شركة تأجير معدات، تلجأ الشركات لهذا النوع من التوحيد للحد من مخاطر التخصص في مجال نشاط واحد، بالإضافة إلى الأسباب السابقة فإن هناك منافع و دوافع أخرى لعملية التوحيد من أهمها:

- **تخفيض التكلفة:**

عند توحيد أعمال شركتين فإن العديد من مصاريف الشركة الجديدة تقل عن مجموع مصاريف الشركتين قبل التوحيد، فبدل وجود مديرين للشركتين يتم تعيين مدير واحد، كما أن الإيجارات و مصاريف التنقل قد يتم تخفيضها.

قد يكون أقل تكلفة للشركة الحصول على بعض الإمكانيات و التقنيات الجاهزة لدى شركة قائمة من القيام بتطوير هذه الإمكانيات و التقنيات.

- **عامل الضريبة:**

فقد تستطيع الشركة الاستفادة من انخفاض معدل الضرائب على الشركة الأخرى مما يخفض من مجموع الضرائب التي تدفعها.

- **التوفير في بعض الأصول المستخدمة:**

ففي حالة التوحيد قد يتم الاستغناء عن بعض الأصول مما يخفض من نسبة حجم الاستثمارات. [1]

[1]- نفس المرجع السابق، ص 5.

المطلب الثالث: مشاكل الاندماج

على الرغم من المزايا و الفوائد التي تجنيها الشركات من عملية الاندماج إلا أن هناك بعض السلبيات للاندماج و من أهمها:[1]

1- مشاكل احتكارية :

في الولايات المتحدة الأمريكية تعترف الهيئة الفدرالية للتجارة و إدارة مقاومة الاحتكار بوزارة العدل بأن عمليات الاندماج التي تتم بين الشركات هي عمليات احتكارية. وفي هذا الصدد تنص الفقرة السابعة من قانون كلايتون على مايلي:

"يحظر على أي شركة تعمل في المجال التجاري الحصول على كل أو جزء من أسهم رأسمال شركة أو منشأة أخرى سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة إذا كان لهذه العمليات تأثير جوهري على إضعاف المنافسة و خلق الاحتكار في أي مجال تجاري و في أي منطقة من الدولة."

2- مشاكل اجتماعية و اقتصادية:

وهذه المشاكل الاجتماعية و الاقتصادية ناتجة من التوسع الذي يحدثه الاندماج و أهمها:

أنه عادة ما يصاحب التنوع بين الشركات عملية إعادة تنظيم لهذه الشركات و إعادة هيكلة مما يؤدي غالبا على الاستغناء عن عدد كبير من العاملين و إحالتهم عن التقاعد قبل سنة التقاعد و هذا قد يؤثر بصورة أو بأخرى على المجتمع و النشاط الاقتصادي و الاجتماعي، و أن بعض أشكال هذا التوسع لا تمثل إضافة جديدة على المستوى القومي من حيث بقاء حجم المنتج ونوعيته أو بقاء الخدمة كما هي قبل التوسع.

3- مشاكل مالية:

من الناحية المالية قد يتسبب الاندماج في المشكلات حينما لا يحقق للجهة المشترية المكاسب المتوقعة كعائد على الاستثمار خلال فترة زمنية معقولة.

[1]- فادي فلاح القعايدة، أثر الاندماج على الربحية، مذكرة ماجستير،غ م، جامعة الشرق الأوسط، 2012، ص 22-23.

4- مشكلات أخرى:

يمكن أن تعود أسباب فشل الاندماج في بعض الأحيان إلى:

عدم الاستعداد التام و التخطيط المحكم لإتمام عملية الاندماج بنجاح، و ارتفاع سعر الشراء، و تصادم الثقافات و اختلاف طرق العمل.

المبحث الثاني: اندماج الشركات وفق النظام المحاسبي المالي SCF

إن إعداد النظام المحاسبي المالي يعد خطوة هامة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر، مما يسمح بتحقيق التوافق بين البيئة المحاسبية في هذا البلد و البيئة المحاسبية الدولية، و الاستجابة لمتطلبات اندماج الجزائر في الاقتصاد العالمي.

المطلب الأول: عموميات حول SCF

من خلال عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر، قام المجلس الوطني للمحاسبة المكلف بمهمة التوحيد المحاسبي بإعداد النظام المحاسبي المالي الذي يتضمن مجموعة من المعايير المحاسبية مستمدة من المعايير الدولية للمحاسبة.

أولا: تعريف النظام المحاسبي المالي

صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 و هو " نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية و تصنيفها و تقييمها و تسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية و ممتلكات المؤسسة و نجاعتها ووضعية خزينتها في نهاية السنة المالية."[1]

ومن خلال هذا التعريف يمكن استخلاص خصائص المحاسبة المالية والتي تتمثل فيما يلي: [2]

- هي نظام للمعلومات حيث ترتكز على المفهوم المالي بدلا من المفهوم المحاسبي؛
- هي معلومات يمكن قياسها بنائا على معطيات عددية قابلة للقياس النقدي؛

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 74 الصادرة في 25 نوفمبر 2007، القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة رقم03.

[2]- زين عبد المالك، **القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية في النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماجستير، غ م ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2015/2014، ص3-4.

- تخزين ، تصنيف، تسجيل المعلومات المالية؛
- إعداد قوائم مالية في نهاية السنة المالية؛
- قياس الوضعية المالية من خلال الميزانية، والأداء من خلال جدول حساب النتيجة؛
- قياس وضعية الخزينة من خلال جدول تدفقات الخزينة، ومعرفة مدى قدرة المؤسسة على توليد النقدية وما يماثلها.

ثانيا: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

لقد حدد النظام المحاسبي المالي وفقا للمواد 02.04.05 من القانون 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 مجال تطبيق هذا النظام كالتالي: [1]

كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، و المعنيون بمسك المحاسبة هم :

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المنتجين للسلع أو الخدمات التجارية و غير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات مبنية على عمليات متكررة؛
- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي، و يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها و عدد مستخدميها و نشاطها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة (محاسبة الخزينة).

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 74 الصادرة في 25 نوفمبر 2007، القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المواد رقم2- 3- 4.

ثالثا: مميزات النظام المحاسبي المالي

يتميز النظام المحاسبي المالي بثلاث مميزات أساسية هي: [1]

1- اختيار البعد الدولي لمطابقة الممارسة المحاسبية المالية مع الممارسة العالمية، ضمن المرجعية IAS/IFRS، لضمان التكيف مع الاقتصاد المعاصر و إنتاج معلومات مفصلة تعكس بصدق الوضعية المالية للمؤسسة.

2- يحتوي النظام المحاسبي المالي على نصوص صريحة وواضحة لمبادئ و قواعد التسجيل و طرق القياس و إعداد القوائم المالية و هذا ما يحد من التأويلات الخاطئة الإرادية واللاإرادية.

3- يوفر النظام المحاسبي المالي معلومات مالية واضحة و متوافقة، قابلة للمقارنة و اتخاذ القرارات، لأنه يحتوي على:

- إطار تصوري (مفاهيمي) الذي هو مستمد من الإطار التصوري للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، الذي يقدم مفاهيم متمثلة في الاتفاقيات المحاسبية، الخصائص النوعية للمعلومة المالية و المبادئ المحاسبية الأساسية.
- إعطاء نماذج للقوائم المالية : الميزانية، حساب النتيجة، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، الملاحق.
- تقديم مدونة الحسابات و قواعد سيرها.

رابعا: أهداف تطبيق النظام المحاسبي المالي

يمكن أن نذكر بعض الأهداف في النقاط التالية: [2]

- تحقيق التوافق بين النظام المحاسبي الجزائري ومعايير المحاسبية الدولية ، وتقريب الممارسة المحاسبية الوطنية من الممارسة المحاسبية الدولية التي تعتمد على معايير المحاسبة الدولية المصادق عليها في أغلب الدول؛
- تيسير المعاملات المالية والمحاسبية التي تتم بين المؤسسات الاقتصادية سواءا الوطنية أو حتى الأجنبية؛

[1]- زين عبد المالك، **القياس و الإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماجستير، غ م، كلية العلوم الاقتصادية و النجارية و علوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، 2015/2014، ص 8.

[2]- أمنية بوفرح، **أثر المعالجة المحاسبية للإئتمان الإيجاري وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري على المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/2011،ص 35.

- العمل على إعداد القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية حتى تكتسب طابعا دوليا مما يسهل استعمالها وفهمها داخليا وخارجيا؛
- توفير المعلومات التي تتسم بالشفافية و الموثوقية لضمان فهم أفضل لها حيث تشكل أساسا اتخاذ القرارات من قبل المستثمرين؛
- إعطاء الصورة الحقيقية والصادقة عن الوضعية المالية للشركات وأدائها؛
- قابلية المقارنة بين القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي المعتمد على معايير المحاسبة الدولية، سواء كان ذلك من خلال المقارنة بين القوائم المالية لنفس المؤسسة خلال عدة دورات أو بين القوائم المالية للمؤسسات مختلفة تعمل في نفس القطاع أو حتى بين الشركات الوطنية والدولية التابعة لدول تطبق معايير المحاسبة الدولية.

المطلب الثاني: المظاهر القانونية والمعالجة المحاسبية للاندماج

كثيرا ما تلجأ الشركات إلى الاندماج و ذلك لتقوي من مركزها و لتقضي على عامل المنافسة، أو رغبة في تجنب خسائر كبيرة تهدد بقائها و استمرارها.

أولا: المظاهر القانونية للاندماج [1]

للشركة ولو في حالة تصفيتها، أن تدمج في شركة أخرى أو أن تساهم في تأسيس شركة جديدة بطريقة الدمج، كما لها أن تقدم ماليتها لشركات موجودة أو تساهم معها في إنشاء شركات جديدة بطريقة الإدماج أو الانفصال، كما لها أخيرا أن تقدم رأسمالها لشركات جديدة بطريقة الانفصال.

قد يتم الاندماج المشار إليه أعلاه بين شركات ذات شكل مختلف. و يجب أن تقررها كل واحدة من الشركات المعنية حسب الشروط المطلوبة في تعديل قوانينها الأساسية.

إذا كانت العملية تتضمن إحداث شركات جديدة، يتعين تأسيس كل واحدة منها حسب القواعد الخاصة بكل شكل من الشركة الموافق عليها.

[1]- أمينة بن بوثلجة، **محاسبة الشركات وفق النظام المحاسبي الماليSCF**، دار الجزائر، الجزائر، بدون تاريخ، ص 115.

يحدد مجلس الإدارة مشروع الاندماج أو الانفصال سواء لكل واحدة من الشركات المساهمة في الاندماج أو للشركة المقرر إدماجها. و يجب أن يتضمن البيانات التالية:

- تواريخ قفل الحسابات للشركات المعنية، المستعملة لتحديد شروط العملية؛
- تعيين و تقديم الأموال و الديون المقرر نقلها للشركات المدمجة أو الجديدة؛
- تقرير روابط مبادلة الحصص؛
- المبلغ المحدد لقسط الاندماج أو الانفصال.

ثانيا: المعالجة المحاسبية للاندماج

تتم المعالجة المحاسبية للاندماج وفق المراحل التالية: [1]

1- إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات شراء الشركة (أ) للشركة (ب) و ذلك بحساب:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصروفات الاندماج

- **ثمن الشراء:** يتم إثبات ثمن الشراء في حساب مؤقت يسمى حساب الاستثمارات في رأس مال الشركة المندمجة، و هذا الحساب يعتبر حساب مؤقت و يتم إلغاؤه في قيد الاندماج.
- **مصروفات الاندماج:** يتم إثبات مصروفات الاندماج مباشرة في حـ/ الاستثمارات في رأس مال الشركة (ب) كجزء من تكلفة الشراء أما مصروفات الاندماج غير المباشرة فيخفض بها حـ/ علاوة الإصـــــــــدار (يجعل مدين).

2- قيد الاندماج:

في هذا القيد سوف تنتقل ملكية الأصول و الالتزامات من الشركة المندمجة إلى الشركة الدامجة على أساس القيم السوقية

[1]- الموقع الالكتروني: http://www.accdiscussion.com/acc1209.html، اطلع عليه يوم 2016/03/31.

3- إقفال الحسابات في دفاتر الشركة المندمجة:

يتم إجراء قيد وحيد في دفاتر الشركة المندمجة لإقفال جميع حساباتها في هذا القيد، يجعل فيه جانب الخصوم بالميزانية مدين وجانب الأصول دائن، و يتم إجراء هذا القيد بنفس القيم الموجودة بالميزانية بدون أي تغييرات.

- **حالة الشهرة السالبة:**

تظهر الشهرة السالبة عندما تكون تكلفة الشراء أقل من القيمة السوقية لصافي أصول الشركة المندمجة، و هذه الشهرة السالبة لا تظهر بدفاتر الشركة الدامجة و إنما يخفض بها قيم الأصول طويلة الأجل ماعدا الاستثمارات في أوراق مالية إن وجدت، و يتم هذا التخفيض بالنسبة والتناسب بين القيم السوقية لأصول الشركة المندمجة.

المطلب الثالث: مختلف حالات الاندماج

تتمثل مختلف حالات الاندماج فيما يلي: .[1]

1- تكوين شركة جديدة عن طريق إدماج شركتين أو أكثر قائمتين:

حيث يتم تصفية كل من الشركات المندمجة و تكوين الشركة الجديدة وفقا للإجراءات المنصوص عليها في القانون.

2- الاندماج عن طريق الامتصاص:

الاندماج عن طريق الامتصاص هو إدماج شركة أو اكثر مع شركة أخرى قائمة، على ان تصفى الشركة المندمجة و زيادة رأس المال للشركة المندمج فيها.

لا تختلف المعالجة المحاسبية للاندماج في هذه الحالة عنها في حالة الإدماج عن طريق تكوين شركة جديدة حيث تنتقل أصول و خصوم الشركة المندمجة إلى الشركة المندمج فيها. وتتلخص المعالجة المحاسبية كما يلي:

[1]- أمينة بن بوثلجة، **محاسبة الشركات**، مرجع سبق ذكره، ص 116- 118.

- **الشركة المندمجة:**

- تقويم الأصول المنتقلة؛
- تحديد حقوق الشركاء في الشركة المندمجة؛
- التسجيل المحاسبي لعملية التنازل عن الأصول و الخصوم؛

- **الشركة المندمج فيها:**

- تحديد قيمة الحصة للشركة المندمج فيها؛
- تحديد عدد الحصص الممنوحة للشركة المندمجة؛
- تحديد علاوات الاندماج؛
- التسجيل المحاسبي لعملية زيادة رأس المال

3- الاندماج في حالة وجود مساهمات: [1]

وتتمثل في ما يلي:

- **الشركة المندمج فيها لها مساهمة في الشركة المندمجة:** تتلخص المعالجة المحاسبية فيما يلي:

✓ **الشركة المندمجة:**

- تقويم الأصول المنتقلة؛
- التسجيل المحاسبي لعملية التنازل عن أصول و خصوم الشركة و تحديد المساهمات؛

✓ **الشركة المندمج فيها:**

- تحديد قيمة الحصة؛
- تحديد عدد الحصص الممنوحة للشركة المندمجة دون الأخذ بعين الاعتبار مساهمة الشركة المندمج فيها؛
- تحديد علاوات الاندماج و كذلك تحديد فائض او نقص القيمة الناتج عن المساهمة؛
- إلغاء المساهمة؛

- **الشركة المندمجة لها مساهمة في الشركة المندمج فيها:**

في هذه الحالة سندات الشركة المندمج فيها تظهر في أصول الشركة المندمجة، أما فيما يخص المعالجة المحاسبية فهي نفس حالة الاندماج عن طريق الامتصاص.

[1]- المرجع السابق: ص 135.

4- حالة الامتصاص مع المشاركات المتبادلة:

تتلخص المعالجة المحاسبية فيما يلي:

- تحديد ميزانية الاندماج لكل شركة؛
- تحديد قيمة السهم لكل شركة، مع الأخذ بعين الاعتبار المساهمات المتبادلة؛
- تحديد عدد الأسهم الممنوحة من طرف الشركة المندمج فيها؛
- التسجيل المحاسبي للتنازل في الشركة المندمجة؛
- التسجيل المحاسبي لعملية زيادة رأس المال مع إلغاء مساهمة الشركة المندمج فيها.[1]

المبحث الثالث: طرق و مبادئ الاندماج

سوف نتطرق من خلال هذا المبحث إلى مختلف طرق و مبادئ عملية الاندماج، بحيث تعتبر هذه الأخيرة في إحلال قيمة سندات المساهمة في حسابات الشركة للوحدة بقيمة كل العناصر المتعلقة بها من حسابات الشركة للوحدة.

المطلب الأول: طريقة التكامل الشامل (الادماج الكلي) Intégration globale

تعتبر طريقة الإدماج الكلي الطريقة العامة في مجال توحيد القوائم المالية وتقوم هذه الطريقة على شبه امتصاص الفرع من طرف الشركة الأم.

أولا: مفهوم طريقة التكامل الشامل

طريقة التكامل الشامل تطبق على الشركات التي تمارس عليها الشركة الأم مراقبة مطلقة، مما يسمح لهذه الأخيرة الاستحواذ على كل الملكية من الناحية المالية نتيجة مجموعة الشركات و كأنها تمثل كيانا واحدا.[2]

تهدف هاته الطريقة إلى تمثيل جميع أطراف الشركة التي لها شخصيات معنوية مختلفة وفق صورة اقتصادية موحدة. و لتجسيد هذا الهدف تجمع كل حسابات الميزانية و حسابات النتائج في حسابات الشركة الأم.

---

[1]- نفس المرجع السابق، ص 142.

[2]- زرموت خالد، **إدماج الحسابات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر**، مذكرة ماجستير، غ م، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير،جامعة الجزائر، الجزائر،2011/2010، ص 111.

إن هذه الطريقة تمس جميع عناصر الأصول و الخصوم و كذا الإيرادات و النفقات للشركات التابعة، و هذا لمعرفة درجة الأهمية الحقيقية لكل عنصر من عناصر حسابات النتائج و الميزانية لكل المجموعة الاقتصادية، لهذا فهي طريقة شاملة.[1]

ثانيا: مبدأ التكامل الشامل [2]

في حالة ما إذا كانت الشركة الأم تطبق رقابة مطلقة على شركات أخرى تابعة، تلجأ في هذه الحالة إلى تطبيق أسلوب التكامل الشامل الذي يعتمد على تجميع عناصر الميزانية و جدول حسابات النتائج للشركات التابعة، و يتم ذلك وفق المرور بخطوات منهجية لابد الوقوف عليها إلى أن تصل إلى إعداد الميزانية المجمعة و جدول حسابات النتائج المجمع.

و يمكن حصر الخطوات التي تعتمد عليها طريقة التكامل الشامل في النقاط التالية:

5- الجمع:

هي أول خطوة تتم ضمن هذه الطريقة و فيها يتم وضع حسابات الشركة المجمعة و حسابات الشركات المجمعة، فهذه الخطوة تعد أساسية و بسيطة في حد ذاتها، تجعل فيها الحسابات التي هي قيد التجميع حسابات موحدة.

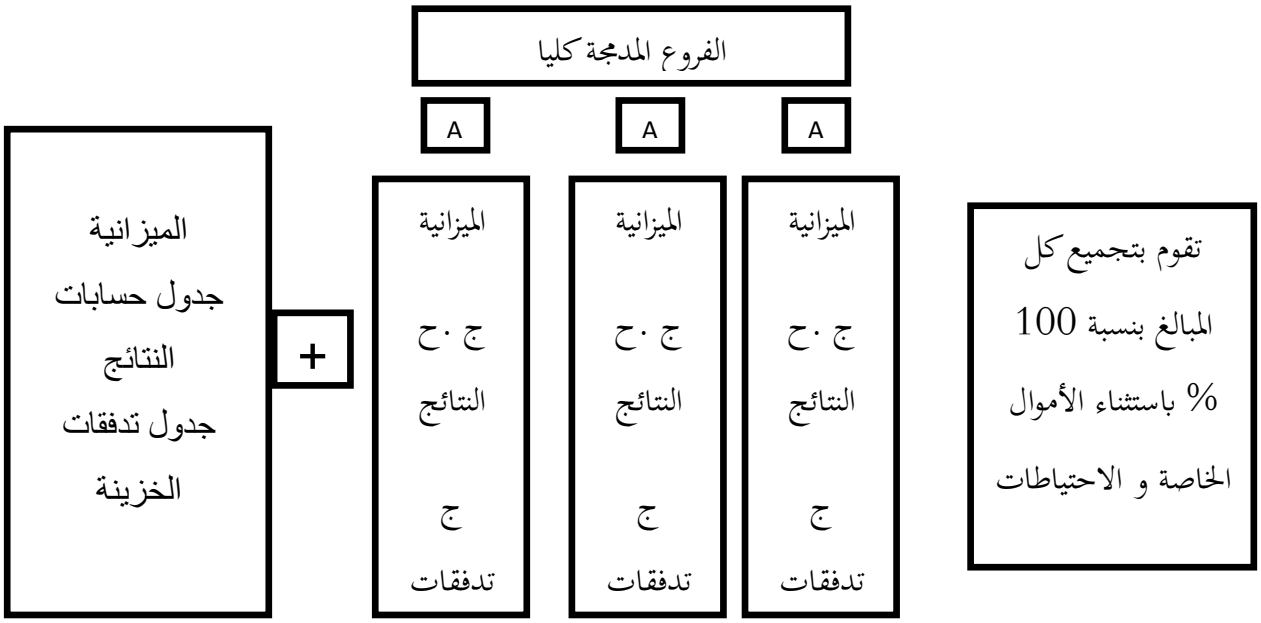
و عليه في إطار التكامل الشامل يتم الجمع بنسبة 100% بالنسبة لكل عنصر من عناصر الميزانية (الأصول و الخصوم)، جدول حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، و هذا يخص كل الهيئات التي تنتمي إلى محيط الاندماج. [3] و يمكن توضيح ذلك وفق الشكل التالي:

[1]- مقدمي أحمد، **مرجع سبق ذكره**، ص 47.

[2]- نفس المرجع السابق، ص 93.

[3]- الطيب مداني، **القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي SCF و معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS**، مذكرة ماجستير، غ م، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015/2014، ص 92.

الشكل رقم (1-1): عملية جمع عناصر البيانات المالية وفقا لطريقة التكامل الشامل



المصدر: زرموت خالد، **إدماج الحسابات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر** مرجع سبق ذكره، ص 113.

6- **الإقصاء:**

الخطوة الثانية التي تلي عملية الجمع، بحيث يتم فيها إقصاء الحسابات الداخلية المتبادلة، مثل تلك المتعلقة بالإهتلاكات، المخالفات و الحسابات الأخرى كالديون الحقوق الأخرى و التكاليف، بالإضافة إلى النتيجة الداخلية للمجمع خاصة الأرباح.

7- **التسجيل:**

تسجيل الضرائب المؤجلة المتعلقة بالنتائج الداخلية التي تم إقصاؤها.

8- **توزيع الأموال الخاصة و النتيجة المجمعة:**

فيها يتم الفصل أو التجزئة بين الأموال الخاصة للشركة المجمعة و الشركات التابعة، بمعنى تحديد فوائد المجمع (فوائد الأغلبية) و فوائد الشركات التابعة أو ما يعرف بحقوق الأقلية، و تحديد فرق التجميع الأولي.[1]

[1]- الطيب مداني، مرجع سابق، ص 93.

9- تحديد الاحتياطات المجمعة و النتائج المجمعة.

10- إعداد الحسابات المجمعة:

ذلك عن طريق إعداد الميزانية المجمعة و جدول حسابات النتائج المجمع، و القوائم الأخرى كجدول تدفقات الخزينة و جدول تغيرات رؤوس الأموال.

بعد تحديد الميزانية المجمعة و جدول حسابات النتائج المجمع و تحديد الاحتياطات المجمعة و النتيجة المجمعة، تتم بعدها عملية التسجيل المحاسبي في جدول اليومية.[1]

- ففي حالة التكامل الشامل تسلسل العمليات بالنسبة إلى رأس مال الشركة التابعة.
- تحقيق فوائد الأقلية الخاصة بمعدل فائدة خارج المجمع داخل رأسمال مضافا إليه الاحتياطات و نتيجة الشركة التابعة المجمعة.
- تسجل فوائد الأغلبية بداخل رأسمال الاحتياطات و النتيجة.[2]

المطلب الثاني: طريقة التكامل النسبي (الاندماج النسبي) Intégration proportionnell

تخضع هذه الطريقة لنفس قواعد طريقة الإدماج الكلي والفرق الوحيد هو غياب حقوق الأقلية. حيث تقوم على تعويض وهمي عيني لسندات المساهمة.

أولا: مفهوم التكامل النسبي[3]

يطبق أسلوب التكامل النسبي على الشركات التي تخضع للرقابة المزدوجة من طرف الشركة الأم، و هذه الطريقة تقوم باستبدال القيمة المحاسبية لسندات المساهمة للشركة التي تخضع للتجميع بجزء فقط، و الذي يتمثل في فوائد الشركة الأم أو الشركات التي تملك عناصر أصول و خصوم مكونة للأموال الخاصة بهذه الشركات والمحددة وفقا لقواعد التجميع.

[1]- نفس المرجع السابق، ص93.

[2]- مقدمي أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 78.

[3]- زرموت خالد، مرجع سبق ذكره، ص 123.

كما أن أسلوب الاندماج النسبي يستثني على الفائدة خارج المجمع، بحيث يتم إظهار حسابات الأصول والخصوم التي تخص المجمع فقط، بمعنى أنها تستحوذ مباشرة على جزء من أصول الشركات التابعة و جزء من خصومها.

ثانيا: مبدأ التكامل النسبي[1]

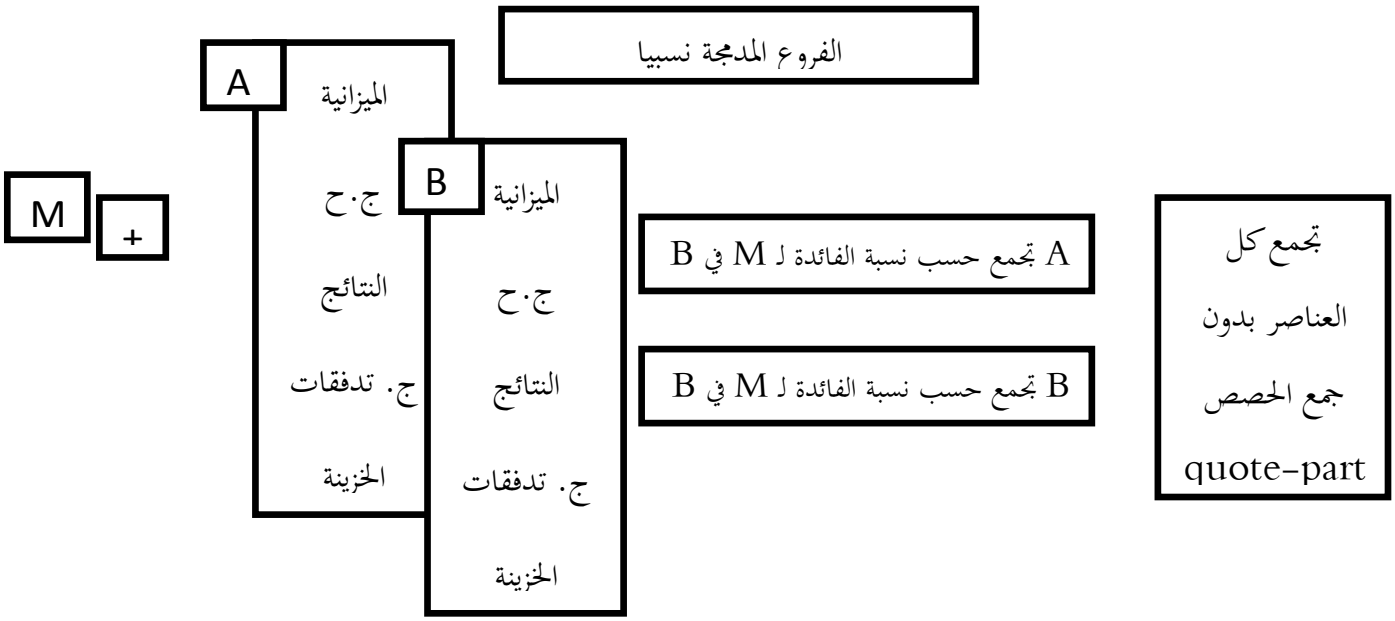
مبدأ التكامل النسبي لا يختلف عن مبدأ التكامل الشامل إلا في بعض النقاط التي تخص نسبة فوائد الأقلية التي يتم إقصاؤها تماما.و يمكن تلخيص خطوات هذه الطريقة فيما يلي:

1- الإدماج:

بحيث يتم إدماج في حسابات الشركة المجمعة حصص(quote-part) من الأصول و الديون المتعلقة بنسبة الفائدة التي تملكها الشركة الأم في الشركات الأخرى التابعة، بمعنى أن الحسابات التي تم إدماجها تكون معبرة عن فوائد الشركة المالكة لسندات المساهمة، و ذلك بعد القيام بمعالجات تخص إقصاء العمليات الداخلية للمجمع.[2]
و يمكن توضيح ذلك من خلال الشكل الموالي:

[1]- الطيب مداني، مرجع سبق ذكره، ص 95.
[2]- نفس المرجع السابق، ص 95.

الشكل رقم (1-2):عملية جمع عناصر البيانات المالية وفقا لطريقة التكامل النسبي



المصدر: زرموت خالد، مرجع سبق ذكره، ص 124.

2- الإقصاء:

و فيها يتم إقصاء المساهمات بالشركة الأم في الشركات التابعة من الميزانية المجمعة.

المطلب الثالث: طريقة المعادلة (الوضع في التكافؤ)

تتمثل هذه الطريقة في تقييم سندات المساهمة للفرع في القوائم المالية للشركة الأم وفق القيمة الحقيقية الحالية المفترضة .

أولا: مفهوم طريقة المعادلة[1]

طريقة المعادلة تطبق على الشركات التي تمارس عليها الشركة الأم تأثيرا ملحوظا، فهي تقوم على إعادة سندات المساهمة التي تملكها الشركة الام و التي تظهر في ميزانيتها و التي هي عبارة عن سندات مساهمة للشركات

[1]- زرموت خالد، مرجع سبق ذكره، ص 127.

الفرع و التي لابد ان تكون مقيمة بالقيمة الحقيقية و ذلك باستبدال قيمتها الشرائية بقيمة الحصة التي تكافؤ الحالة الصافية لهذا الفرع.

يطبق هذا الأسلوب على الشركات التي يمارس عليها نوعا من السيطرة و هذه الأخيرة نستكشفها من خلال التدخل المباشر أو غير المباشر في السياسة المالية و التسيير و الإستراتيجية.

كما أنه من خلال هذا الأسلوب يمكن تحديد نسبة الرقابة أو بالأحرى المجال الذي تؤول إليه الشركات التي تخضع لتأثير ملحوظ، سيما أن هذا الأسلوب المتمثل في الوضع في التكافؤ يتحدد في حالة ما إذا كانت نسبة الرقابة لا تتعدى 20% من حقوق التصويت.

ثانيا:مبدأ طريقة المعادلة

إن طريقة المعادلة ما هي إلا عملية استبدالية للقيمة المحاسبية لسندات المساهمة التي تملكها الشركة الأم مع ما تكافؤها في الوضعية الصافية للشركة التي تخضع للاندماج.

ومن خلال هذا المبدأ يتم إحلال القيمة المحاسبية الصافية لسندات المساهمة التي تملكها الشركة الأم محل رأس المال الخاص مضافا إليه نتيجة الدورة، و يمكن الإشارة إلى ما يلي: [1]

1- **بالنسبة إلى الميزانية المجمعة:** يجب إظهار سندات المساهمة المكافئة للأصل التي تم استبدالها بالأموال الخاصة المضاف إليها نتيجة الدورة المحددة حسب قواعد الاندماج؛

2- **بالنسبة إلى جدول حسابات النتائج المجمع:** يجب إعادة إظهار حصة الأموال المكافئة لتلك السندات؛

3- إهمال كل ما هو متعلق بالشركة الفرع فيما يخص أصول الفرع و ديونه.

و يمكن أن نبين أصناف المؤسسات و الطرق المتبعة في عملية الاندماج وفقا لنظام المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي من خلال الجدول التالي:[1]

[1]- الطيب مداني، مرجع سبق ذكره، ص 97.

الجدول رقم (1-1): النظام المحاسبي وطرق التوحيد

أصناف المؤسسات / النظام المحاسبي	الشركات التابعة	المساهمات	المؤسسة المشتركة
نظام المعايير المحاسبية الدولية	التكامل الشامل	طريقة المعادلة	طريقة المعادلة
النظام المحاسبي المالي	التكامل الشامل	طريقة المعادلة	التكامل النسبي

المصدر:الطيب مداني، **القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي SCFومعايير المحاسبة الدوليةIAS/IFRS**،ص91.

خلاصة:

[1]- الطيب مداني، مرجع سبق ذكره، ص 91.

من خلال دراستنا للفصل الثاني، الذي تناولنا فيه مدخل لاندماج الشركات حيث تطرقنا إلى مفهوم الاندماج و دوافعه و أهم المشاكل التي يتعرض لها .

و حاولنا تسليط الضوء على عملية الاندماج وفق النظام المحاسبي المالي، الذي يعتمد عل مبادئ المحاسبة الدولية و ما تتطلبه من ضرورة إعادة هيكلة النظام المحاسبي السائد.

كما نستنتج أن عملية الاندماج تعتمد على طرق و مبادئ تقنية من أجل إعداد بيانات مالية موحدة سواء كان عن طريق التكامل الشامل، أو النسبي، أو عن طريق المعادلة.

كما يمكن القول أن عملية الاندماج تحكمها قواعد و مبادئ متفق عليها على المستوى الدولي.

الفصل الثاني

القوائم المالية الموحدة

تمهيد:

عندما تتوافر لشركة سيطرة على شركة أو شركات أخرى سواء كانت محلية أو أجنبية، فهذا يتطلب إعداد قوائم مالية موحدة، بحيث تكون هذه القوائم معدة وفق مجموعة من الأسس و الإجراءات، و ذلك من أجل أن تظهر بعدل المركز المالي للشركة و نتائج أعمالها، كذلك إتاحة الفرصة لمساهمي الشركة الأم في التعرف على المركز المالي لاستثماراتهم و مدى نجاح الإدارة في إدارة استثماراتهم.

حيث يحتاج مستخدمو القوائم المالية للشركة الأم الى معلومات عن المركز المالي و نتائج الاعمال، و التغيرات في المركز المالي للمجموعة ككل و الهدف الرئيسي لهذا القياس هو وصف المعالجة المحاسبية في القوائم المالية الموحدة للشركات التابعة و المشروعات المشتركة و الشركات الزميلة.و لدراسة أعمق ارتأينا تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث كالاتي :

- **المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للقوائم المالية**
- **المبحث الثاني: المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بتوحيد القوائم المالية**
- **المبحث الثالث: ماهية القوائم المالية الموحدة**

المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للقوائم المالية

تعتبر القوائم المالية من أهم التقارير المحاسبية، فهي ذو فائدة كبيرة لإدارة المؤسسة لأنها توضح مدى نجاحها أو فشلها في مواردها المتاحة، و من ناحية أخرى فإن القوائم المالية تمثل المصدر الرئيسي للمعلومات المالية للجهات الخارجية التي تهتم بأعمال الشركة.

المطلب الأول :مفهوم القوائم المالية و أنواعها

تعد القوائم المالية الوسيلة الأساسية لمعرفة وضع الشركة المالي، وتحليل نتائجها عبر السنوات المعاقبة من قبل المهتمين بوضع تلك الشركة وذلك لاتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة نظرا لتنوع وأهمية المعلومات التي تحتويها هذه القوائم.

أولا: مفهوم القوائم المالية

عرفت لجنة إجراءات المراجعة القوائم المالية على أنها:

" القوائم التي يتم إعدادها لكي تظهر المركز المالي و نتيجة العمليات لشركة معينة، في حين يرى مجمع المحاسبين الأمريكي AICPN أن إدارة االشركة تعد القوائم المالية بهدف تقديم أو عرض تقرير دوري عن حالة الاستثمارات في الشركة و عن النتائج التي تحققت خلال الفترة موضع البحث".[1]

" ملخصات لكتلة البيانات المحاسبية التي تخص الشركة كما تعد الوسيلة الفعالة التي بمقتضاها يتمكن قارؤها من تفهم أنشطتها، فبدونها لا يمكن إطلاقا التعرف على هذه الأنشطة و نتائجها كما لا يمكن التعرف على الموارد الاقتصادية التي تحت وصاية الشركة و مصادر تمويلها".[2]

[1]- محمد المبروك أبو زيد، **التحليل المالي شركات وأسواق مالية**، ط2، دار المريخ، الرياض، المملكة العربية السعودية، بدون تاريخ، ص56.

[2]- محمد أحمد الخليل، **المراجعة و الرقابة المحاسبية**، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، 2005، ص 230.

ثانيا: أنواع القوائم المالية

إن العملية المحاسبية او نظام التقرير الذي يزود المعلومات المالية للأطراف خارج الشركة يتكون من أربع قوائم مالية رئيسية هي : [1]

1- الميزانية أو قائمة المركز المالي:

عبارة عن صورة للمركز المالي للشركة من خلال بيان ما لها من ممتلكات (الأصول و الموجودات) و حقوق الملكية و ما عليها من التزامات مالية (الخصوم) في تاريخ معين هو تاريخ الميزانية.

تمثل قائمة المركز المالي إحدى الركائز المهمة في بيان صورة الشركة أو المؤسسة للأطراف المتعاملة معها و هي بذلك تترجم بالأرقام ما تملكه الشركة من أصول (موجودات) لديها و هذه الملكية تعبر في القياس المحاسبي هل ان وضع الشركة المالي جيد بمقارنته بالمطلوبات (الخصوم) حيث تشكل المطلوبات ما يترتب على الشركة من حقوق للغير.

2- قائمة الدخل أو جدول حسابات النتائج:

جدول بياني ملخص للأعباء والإيرادات المنجزة من الشركة خلال السنة المالية و لا يأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب و يبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية (الربح أو الخسارة).

يعطي جدول حسابات النتائج صورة أكثر حيوية عن الشركة حيث تقيس أداءها خلال الفترة المالية المنتهية وتبين ما إذا كانت نتيجة هذا الأداء ربحا او خسارة، وذلك عن طريق مقارنة الإيرادات بالتكاليف.

3- قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

يظهر من خلال قائمة التغيرات في حقوق الملكية أي أحداث قد تطرأ على رأس المال و حقوق المساهمين التي تعطي معلومات عن التغيرات التي تحدث أثناء السنة على رأس المال و الأرباح المحتجزة و التوزيعات و الاحتياطات.

[1]- عبد الوهاب رميدي و علي سماي، **المحاسبة المالية**، ط1، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 30- 39.

و توضح أيضا هل أجرت الشركة زيادة على رأس المال؟ كيف كانت الزيادة؟ هل أصدرت الشركة أسهما جديدة، هل قامت الشركة بتوزيع أسهم مجانية؟ و هل الأرباح المحتجزة ارتفعت أم انخفضت و بأي مقدار؟ كذلك الأمر بالنسبة للاحتياطات.

4- قائمة التدفقات النقدية:

تعرض هذه القائمة بيان التدفقات النقدية الداخلة للشركة و التدفقات النقدية الخارجة منها خلال الدورة المحاسبية مع التفرقة بين التدفقات النقدية المرتبطة بالأنشطة التشغيلية الاستثمارية و التمويلية للشركة.

تعتبر قائمة التدفقات النقدية من أهم القوائم المالية اللازم تحليلها للتعرف على الموقف المالي للشركة حيث تظهر تلك القائمة المتحصلات و المدفوعات النقدية للشركة و صافي التغير في أرصدتها النقدية مع بيان مصادر و أوجه تلك المتحصلات و المدفوعات مقسمة تبعا لأنشطتها التشغيلية و الاستثمارية التمويلية خلال الفترة.

5- الإيضاحات المتممة للقوائم المالية:

هي معلومات تفصيلية تلحق بالقوائم المالية بغرض إعطاء فهم أفضل للبنود الواردة بالقوائم المالية و السياسة المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم و المحاسبة عن بنودها كالسياسات المتعلقة بالأصول الثابتة.

يحتاج المساهمين لكثير من المعلومات التفصيلية التي تظهر مباشرة من القوائم المالية كي لا تصبح معقدة، لذا فإن هذه المعلومات التفصيلية تظهر كمجموعة من الإيضاحات المتممة للقوام المالية. [1]

[1]- نفس المرجع السابق ، ص 40-49.

المطلب الثاني: أهداف و خصائص القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية ملخصا للعمليات والأحداث المالية التي حدثت خلال الفترة المالية، لذلك من المفروض أن تصل هذه القوائم للمستفيدين منها بكل سهولة ويسر وذات مصداقية عالية وموثوق بها.

أولا: أهداف القوائم المالية:

يجب أن يتم إعداد قوائم مالية عامة الأغراض حتى يمكن أن يفيد منها متخذو القرارات في مجال التنبؤ بقدرة الشركة على توليد تدفقات نقدية (Cash-Flow)مستقبلية، بالإضافة إلى ذلك يجب أن تقدم مثل هذه القوائم المعلومات التالية للمستخدمين: [1]

- التغيرات في المركز المالي و التي تنتج من جهود الشركة في تحقيق دخلها.
- أرباح الشركة على أن تعرض بطريقة توضح كلا من مصادر هذه الأرباح و اتجاهاتها.
- الموارد الاقتصادية التي تملكها الشركة و كذلك الالتزامات و التعهدات المستحقة عليها.
- التغيرات في صافي الموارد المالية و التي تنتج من الأنشطة التمويلية و الاستثمارية في الشركة.
- المعلومات الإضافية الأخرى التي تكون ملائمة لمستخدمي القوائم المالية في التنبؤ بالأحوال المستقبلية للشركة.

ثانيا:خصائص القوائم المالية:

تركز المحاسبة المالية على هدف تقديم معلومات مفيدة لمتخذي القرارات الاقتصادية، لذلك يجب توفر الخصائص النوعية التالية: [2]

1- الملائمة:

ويقصد بها أن تكون المعلومات المحاسبية ذات صلة أو ارتباط بالقرار المزمع اتخاذه، أي أنها تؤثر على القرار المتخذ من جانب مستخدم المعلومات. و للملائمة ثلاث خواص ثانوية :

[1]- عبد الحي عبد الحي مرعي و أخرون، **مبادئ المحاسبة المالية**، دار المطبوعات الجامعية،الإسكندرية، 2008، ص 75-76.

[2]- رضوان حلوة حنان، **أسس المحاسبة المالية**، ط1، دار الحامد، عمان، الأردن، 2004، ص 32-33.

- **أن تتميز المعلومات بقدرة تنبؤية:** أي تساعد متخذ القرار أن يحسن من احتمالات التوصل إلى تنبؤات صادقة عن نتائج الأحداث.
- **أن تتميز المعلومات بإمكانية التحقق من التوقعات:** أي أن تساعد متخذ القرار أن يتحقق من صحة توقعاته السابقة أو يقوم بتصحيح هذه التوقعات.
- **أن تأتي المعلومات في الوقت المناسب:** فتأخر الحصول على المعلومات يكون على حساب فائدتها.

2- الموثوقية:

تعني هذه الخاصية إمكانية الاعتماد على المعلومات المقدمة، أي أن تجعل متخذ القرار يثق بها، و لتحقيق ذلك يجب توافر ثلاث خصائص ثانوية:

- **صدق المعلومات في تمثيل الظاهرة موضع البحث:** أي تطابق طبيعة العملية المالية مع أرقام المعلومة المقدمة عنها.
- **الموضوعية أو قابلية التحقق:** أي أن أي محاسب آخر لو أعاد عملية القياس المحاسبي لتوصل الى نفس النتائج.
- **الحياد:** أي أن تكون المعلومات المحاسبية خالية من التحيز لفئة معينة من المستخدمين، أي لا تغلب مصالح فئة معينة من المستخدمين على غيرها من الفئات.

3- القابلية للمقارنة:

يقصد بها تقديم معلومات محاسبية تسمح بإجراء المقارنات بين االشركات المماثلة في نفس الصناعة، فذلك يزيد من فائدة المعلومات.

4- الاتساق و الثبات: و يقصد بها مقارنة النتائج لنفس الشركة من فترة محاسبية لأخرى، و هذا يتطلب من الشركة الثبات في اتباع نفس الطرائق المحاسبية.

المطلب الثالث: قياس عناصر القوائم المالية

القياس هو عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في القوائم المالية و تظهر بها في الميزانية العمومية و قائمة الدخل، و يتضمن ذلك اختيار أساس محدد للقياس.

يستخدم عدد من الأسس المختلفة للقياس و بدرجات مختلفة في تشكيلات متفاوتة في القوائم المالية و هذه الأسس تشمل: [1]

1- التكلفة التاريخية:

تسجل الأصول بالمبلغ النقدي الذي دفع أو ما يعادله أو بالقيمة العادلة كما أعطى بالمقابل في تاريخ الحصول عليها، و تسجل الالتزامات بمبلغ المتحصلات المستلمة مقابل التعهد أو في بعض الظروف (مثل ضرائب الدخل) بمبلغ النقدية أو ما يعادل النقدية الذي من المتوقع أن يدفع لسداد الالتزام في المسار العادي للعمل.

2- التكلفة الجارية:

تسجل الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد و الذي يجب دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثله في الوقت الحاضر، و تسجل الالتزامات بالمبلغ غير المخصوم من النقد أو ما يعادل النقد المطلوب لسداد التعهد في الوقت الحاضر.

3- القيمة المتحققة:

تحمل الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بطريقة منظمة، و تحمل الالتزامات بقيم السداد، أي بالمبالغ غير المخصومة النقدية أو ما يعادل النقدية التي من المتوقع أن تدفع لسداد الالتزامات في المسار العادي للعمل.

4- القيمة الحالية:

تحمل الأصول بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع أن يولدها الأصل في المسيرة العادية للعمل، و تحمل الالتزامات بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية التي من المتوقع أن تطلب لسداد الالتزامات في المسيرة العادية للعمل.

[1]- طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة**، ط1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 133.

المبحث الثاني: معايير المحاسبة الدولية الخاصة بتوحيد القوائم المالية

وضعت المعايير المحاسبية الدولية من أجل إيجاد إيطار موحد يحكم الممارسات المحاسبية، و قد عنيت المعايير بجميع جوانب المحاسبة حيث تضمن كل معيار جانب معين، و بالنظر لأهمية القوائم المالية الموحدة و تأثيرها على التقارير المالية، كان من الضروري أخذها بعين الاعتبار في الدراسات المحاسبية، وضع القواعد المحاسبية التي تنظمها، و هو ما تضمنته المعايير المحاسبية الدولية: IAS27، IAS28 ،IAS31، IFRS03، IFRS10

المطلب الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية

اتجه عدد كبير من دول العالم إلى تنظيم السياسة المحاسبية من خلال عدة إجراءات أهمها إصدار معايير المحاسبة و المراجعة، وقد شملت تلك المعايير تحديد الإطار الفكري للمحاسبة بحسب الظروف البيئية للدولة.

أولا: مفهوم معايير المحاسبة الدولية

لقد جاءت كلمة معيار ترجمة لكلمة Standard الإنجليزية و هي تعني نموذج يوضع، يقاس على ضوئه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته.

المعيار المحاسبي هو بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية و يتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي و نتائج الأعمال، و يحدد أسلوب القياس أو العرض أو التصرف أو التوصيل المناسب. [1]

ثانيا: أسباب وضع معايير المحاسبة الدولية

1- توفر المعايير المحاسبية لمستخدمي المعلومات المحاسبية معلومات حول الموقف المالي و الأداء، أيضا معلومات الإدارة، فيفترض من هذه المعلومات أن تكون واضحة و ثابتة، متسقة ومعول عليها و قابلة للمقارنة.

[1]- حواس صالح، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه، غ م، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2008/2007، ص58.

2- توفر المعايير المحاسبية للمحاسبين القانونيين أدلة عمل و قواعد للسلوك تمكنهم من بذل عناية كافية و استقلالية عند تقديم خبرتهم للآخرين و نزاهة و تجرد عند تدقيقهم لتقارير الشركة و عند الشهادة بصدق هذه التقارير.

3- توفر المعايير المحاسبية للحكومة قواعد و بيانات بشأن مختلف المتغيرات التي تعتبر جوهرية لإدارة الضرائب و توجيه المنشآت و تخطيط و توجيه الاقتصاد و تعزيز الكفاءة و السعي لتحقيق أهداف اجتماعية أخرى.

4- تولد هذه المعايير اهتمام بالمبادئ النظريات لدى أولئك المهتمين بحقول المحاسبة، إن مجرد إصدار تشريع فهو يولد الكثير من الجدل و النقاش في الدوائر التطبيقية و الأكاديمية، وهو أفضل بكثير من حالة عدم الاكتراث. [1]

ثالثا: تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية

إن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ما هي إلا المعايير التي أعلن عنها مجلس معايير الإبلاغ المالي الدولية التي كانت تعرف مسبقا بمعايير المحاسبة الدولية، و قد صدرت عن لجنة معايير المحاسبة الدولية و هي الهيئة السابقة لمجلس معايير المحاسبة الدولية.

تهدف معايير الإبلاغ المالي الدولية إلى تحديد أسس الطريقة السليمة لتحديد و قياس و عرض القوائم المالية و تأثير العمليات و الأحداث و الظروف على المركز المالي للشركة، يمكن تعريف المعايير بأنها نماذج و إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه و ترشيد الممارسة العملية المحاسبية و التدقيق و مراجعة الحسابات.[2]

[1]- رياض العبد الله و آخرون، **نظرية المحاسبة**، دار اليازوري، عمان، الأردن، 2009، ص 172-173.

[2]- طبايبية سليمة، **دور محاسبة شركات التأمين في اتخاذ القرارات وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه، غ م، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1، 2014/2013، ص 150.

المطلب الثاني: معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بتوحيد القوائم المالية

تلزم المعايير المحاسبة الدولية كل شركة أم التي تملك مساهمات شركات أخرى طبقا لمفاهيم المعايير IAS27 - IAS28- IAS31 بإعداد وعرض قوائم مالية موحدة تضم الشركة الأم و الشركة التابعة.

أولا: المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 (البيانات المالية الموحدة)

يهدف هذا المعيار إلى بيان كيفية إعداد و عرض القوائم المالية المندمجة لمجموعة من الكيانات تسيطر عليها الشركة الأم، و البيانات المالية المنفصلة المحددة لمساهمات الشركات التابعة، و حسب هذا المعيار نقول عن كيان أنه يسيطر على كيان أو كيانات أخرى إذا توفرت الشروط الآتية: [1]

- **الملكية:**

هي حيازة الشركة الأم (و بشكل مباشر أو غير مباشر) على أكثر من 50% من حقوق التصويت استنادا إلى اتفاق مع مستثمرين آخرين.

- **تحديد السياسة:**

هي القدرة على تحديد سياسات مالية و تشغيلية للمجمع بموجب نظامها الداخلي أو اتفاقية.

- **مجلس الإدارة:**

القدرة على تعيين أو صرف أغلبية أعضاء مجلس الإدارة.

- **حقوق تصويت أعضاء مجلس الإدارة:**

أي القدرة على تجميع أكثرية حقوق التصويت في اجتماعات مجلس الإدارة.

مع الإشارة إلى انه تم تعويض هذا المعيار بالمعيار IFRS 10 البيانات المالية الموحدة.

[1]- الطيب مداني، **القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي الماليSCFو معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS**، مذكرة ماجستير، غ م ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015/2014،ص 22 .

ثانيا: المعيار المحاسبي الدولي رقم 28 (المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الحليفة) [1]

المحاسبة عن الاستثمار في الشركات الحليفة أو كما يصح تسميتها الشركات الزميلة بحيث تعرف الشركة الزميلة بأنها شركة يوجد للمستثمر تأثير مهم عليها فهي ليست شركة تابعة أو مشروعا مشتركا للمستثمر.

التأثير المهم: هو القدرة على المشاركة في القرارات المتعلقة بالسياسات المالية و المستقبلية للشركة دون أن يكون هناك تحكم بهذه السياسات. إن وجود هذا التأثير يظهر من خلال المؤشرات التالية:

- سيطرة مباشرة أو غير مباشرة على 20% أو أكثر من حقوق التصويت في الشركة؛
- تمثيل في الأجهزة الإدارية؛
- المشاركة في عملية رسم السياسات؛
- تبادل موظفين قياديين و تبادل المعلومات.

ثالثا: المعيار المحاسبي الدولي رقم 31 (الحصص في المشاريع المشتركة)

المشروع المشترك هو إجراء تعاقدي يقوم بموجبه طرفان أو أكثر بنشاط اقتصادي يخضع لسيطرة مشتركة يهدف المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للمساهمات في المشاريع المشتركة و تحديد المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية حول أصول و خصوم و نواتج و أعباء المشاريع المشتركة في القوائم المالية الموحدة و المنفصلة للكيانات المشتركة مهما كان هيكلها و الشكل الذي يعمل بموجبه، و حدد المعيار ثلاثة أشكال من المشاريع المشتركة: [2]

1- العمليات الخاضعة للسيطرة المشتركة:

لا يتطلب هذا الشكل من أشكال السيطرة المشتركة إنشاء كيان منفصل، لذا فلا يمكن إعداد قوائم مالية للمشروع المشترك بل يجب على القائمين عليه إعداد حسابات التسيير من أجل تقييم أداء المشروع المشترك، و نظرا لأن الأصول و الخصوم و النواتج و الأعباء تم تسجيلها في القوائم المالية المنفصلة للكيان المشارك و في بياناته

[1]- زرموت خالد، **إدماج الحسابات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر**، مذكرة ماجستير، غ م، جامعة الجزائر، الجزائر،2011/2010، ص 54.

[2]- رفيق يوسفي، **النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية و متطلبات التطبيق**، مذكرة ماجستير، غ م، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسير،جامعة أم البواقي، 2011/2010، ص 127-128.

المالية الموحدة، فلا يشترط القيام بأي تعديل أو إجراء أي تجميع فيما يتعلق بهذه البنود، بل يجب فقط الاعتراف بالأصول التي تسيطر عليها و الالتزامات التي تتكبدها و الأعباء التي تتحملها و نصيبها من نواتج بيع سلع و خدمات المشروع المشترك.

2- الأصول الخاضعة للسيطرة المشتركة:

هذا الشكل لا يتطلب كذلك إنشاء كيان مشترك، كما لا يتطلب إعداد قوائم مالية خاصة بالمشروع المشترك، بل يجب على الكيانات المشتركة الإفصاح عن حصتها من الموجودات، مفصلة حسب نوع الأصول الالتزامات التي تتكبدها، و نواتج بيع أو استخدام نصيبها من انتاج المشروع المشترك و أي مصاريف تتحملها من المشروع المشترك.

3- الكيانات الخاضعة للسيطرة المشتركة:

هي مشاريع تتطلب إنشاء كيان يكون لكل مشترك حصة فيه، وفق إجراءات تعاقدية تنشأ بموجبها سيطرة مشتركة على النشاط الاقتصادي للمشروع، يساهم كل مشترك بمساهمات عينية أو نقدية و يقوم بإعداد قوائم مالية منفصلة بإتباع نفس السياسات وفق معايير المحاسبة الدولية، و يسمح المعيار بنوعين من المعالجة المحاسبية للمساهمات في الكيانات المشتركة و في القوائم المالية لكل طرف مشارك، و إما بطريقة التوحيد النسبي أين تتضمن الميزانية الموحدة حصة كل مشارك من الأصول المسيطر عليها و الالتزامات المسؤول عليها، و يضم جدول حسابات النتائج حصته من الأعباء و النواتج عن الكيان الخاضع للسيطرة المشتركة و هي الطريقة الموصى بها، أو بطريقة المعادلة.[1]

[1]- المرجع السابق، ص 128.

المطلب الثالث: معايير إعداد التقارير المالية الدولية المتعلقة بتوحيد القوائم المالية IFRS

صدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية معايير خاصة بكفية إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة والتي تمثلت في معايير الإبلاغ المالي(**IFRS 03 –IFRS 10**)

أولا: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 03 (اندماج الأعمال)

يهدف هذا المعيار إلى تعزيز الملائمة، وزيادة الثقة و إمكانية المقارنة بين المعلومات التي توفرها الشركة من خلال قوائمها المالية، وذلك من خلال عرض مبادئها و متطلباتها لكيفية اكتسابها: [1]

- الاعتراف و القياس في قوائمها المالية لتحديد الأصول المكتسبة و الالتزامات المفترضة و أي فوائد غير مرتقبة.
- الاعتراف و القياس بالشهرة المكتسبة في اتحاد الأعمال أو الربح من الصفقات.
- تحديد المعلومات اللازمة لتحليل البيانات لمساعدة المستخدمين للقوائم المالية لتقييم طبيعة و التأثير المالي لاتحاد الشركات.

يصف هذا المعيار المعالجة المحاسبية لاندماج الأعمال، و يركز بصفة أساسية على مجموعة الشركات التي يكون فيها شركة دامجة و هي الشركة القابضة (الأم) و الشركة المستحوذ عليها (المندمجة) و هي الشركة التابعة، ومحور التركيز هو المعالجة المحاسبية في تاريخ الاستحواذ.[2]

كما توجد هناك استثناءات لتطبيق هذا المعيار تتمثل في:[3]

- لا يطبق هذا المعيار في حالة وجود عمليات اندماج الأعمال التي تتم فيها جمع شركات أعمال منفصلة مع تشكيل مشروع مشترك.
- لا يطبق على عمليات اندماج الأعمال المتعلقة بالشركات أو مؤسسات الأعمال التي تخضع لسيطرة مشتركة.

[1]– فؤاد محمد الليثي، **نظرية المحاسبة**، ط3، دار النهضة العربية، القاهرة، 2010/2009، ص 343.

[2]– طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة الدولية**، ط 4، الدار الجامعية ، الإسكندرية، 2006، ص 806.

[3]– زرموت خالد، مرجع سبق ذكره، ص 55.

- لا يطبق على عمليات اندماج الأعمال التي تنطوي على شركتين أو أكثر من الشركات المتبادلة.

ثانيا: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية10 IFRS (القوائم المالية المجمعة)

جاء هذا المعيار ليعوض المعيار IAS 27 و يهدف هذا المعيار إلى وضع خطوات إعداد القوائم المالية المندمجة لكيان يراقب عدة كيانات و منها:

- المطالبة من الشركة الأم التي تراقب عدة كيانات تقديم قوائم مالية مندمجة؛
- تقديم تعريف للمراقبة لتحديد ما إذا كان المستثمر مسيطرا على الكيان و عليه إذن القيام بعملية الاندماج لهذا الكيان؛
- يحدد معايير التسجيل المحاسبي لإعداد القوائم المالية.

و يطبق هذا المعيار على الكيانات بدون استثناء، و تعفى الشركة الأم من إعداد قوائم مالية مندمجة عند توفر الشروط التالية:

- كيان تابع كليا أو جزئيا لكيان آخر مع شرط تبليغ أصحاب الأقلية؛
- لا يتم تداول أدوات أو الأوراق المالية في الأسواق المالية؛
- في حالة قيام الشركة الأم و الشركات الأم الوسيطة بإعداد قوائم مالية مدمجة متاحة للنشر و مطابقة لـ IFRS.

و يستثنى أيضا :

- يمكن الاستبعاد في حالة المساهمة غير مهمة ؛
- التأخير في إعداد القوائم المالية و التكلفة المفرطة لإعدادها ؛
- قيود صارمة و طويلة الأمد تمنع و تحد بشكل كبير من قدرة الكيان على تحويل الأموال للشركة الأم؛
- الكيانات المحازة من طرف الوكالات الاستثمارية؛
- الرقابة المؤقتة.[1]

[1]- الطيب مداني، مرجع سبق ذكره، ص 31-32.

المبحث الثالث: ماهية القوائم المالية الموحدة

القوائم المالية الموحدة هي قوائم فعلية تعد على مستوى المجموعة و التي يرأسها شركة أم تسيطر على شركة أو أكثر تابعة و ذلك من منطلق أنها تمثل جميعا وحدة اقتصادية واحدة إلا أن كل منها يعتبر بمثابة وحدة محاسبية مستقلة.

المطلب الأول:مفهوم القوائم المالية الموحدة و دواعي الحاجة إليها

إن القوائم المالية الموحدة تعطي معلومات حول الممتلكات التي يسيرها المجمع حيث تبين بصورة أوضح عن الوضعية المالية للمجمع.

أولا: مفهوم القوائم المالية الموحدة:

يقصد بالقوائم المالية الموحدة على أنها:

" تلك القوائم المالية العائدة للشركة القابضة وشركاتها التابعة والتي يتم عرضها وكأنها لوحدة اقتصادية واحدة."[1]

" قوائم مالية لمجموعة من الشركات كما لو كانت شركة واحدة، تهدف إلى إظهار ثروة هذه المجموعة بالاستناد إلى مبادئ وتقنيات معينة."[2]

عرفت القوائم المالية الموحدة في محاسبة المعايير الدولية :

"بأنها تلك القوائم التي تعرض الأصول و الخصوم و حسابات المساهمين و الإيرادات و المصروفات للشركة القابضة و الشركات التابعة لها كما لو كانت جميعها شركة واحدة".

ومما سبق يمكن استنتاج تعريف للقوائم المالية الموحدة:

" هي تجميع حسابات الشركة الأم و الشركات الأخرى التي سيطرت عليها في شكل حسابات موحدة، كأنها لشركة واحدة وذلك وفق مجموعة من الأسس والإجراءات".

1- حسين القاضي و اخرون، **المحاسبة المالية المتقدمة**،ط1، دار الثقافة، عمان،2011، ص 80.

2 – سوسة بدر الدين ، **توحيد القوائم المالية و تدقيقها**، رسالة ماجستير، غ م، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، 2012، ص 16.

ثانيا: دواعي الحاجة إلى قوائم مالية موحدة

هناك بعض الأسباب التي تدعو إلى ضرورة توفر قوائم مالية موحدة للشركات : [1]

- المستخدمون و المستفيدون من القوائم المالية، و هم كل من حملة الأسهم و العاملين و الزبائن، المقترضين و هؤلاء يهتمون بمستقبل و شؤون الشركات الدولية من حيث الاستفادة من المركز المالي للشركة و نتائج أعمالها.
- يتم إعداد قوائم مالية للشركة كما لو كانت شركة واحدة بغض النظر عن الحدود القانونية للشخصية الاعتبارية المستقلة، و بذلك يتم توحيد القوائم المالية بغض النظر عن الفوارق الأخرى مثل الجنسية و الشخصية الاعتبارية المستقلة للشركة عن مالكيها.

المطلب الثاني: أهداف القوائم المالية الموحدة والشروط الواجب توفرها لإعدادها

أولا: أهداف القوائم المالية الموحدة

تستخدم القوائم المالية الموحدة في الإفصاح عن الموارد المتاحة والالتزامات ونتائج العمليات لوحدة محاسبية واحدة، تمارس في نطاقها مجموعة من الشركات المرتبطة ببعضها البعض أنشطتها الاقتصادية العادية وذلك لتحقيق الأغراض التالية: [2]

- إدماج أرصدة حسابات الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات الخاصة بكل من الشركة القابضة و الشركة التابعة لها؛
- استبعاد الأرباح أو الخسائر الناتجة عن العمليات المتبادلة بينهم؛
- تسوية أرصدة الحسابات المقابلة بينهم؛
- توفير معلومات عن موارد الوحدة والمطالبات المترتبة على هذه الموارد والتغيرات في كل منها؛
- توفير معلومات عن تقدير النفقات النقدية المتوقعة والحالية؛
- توفير المعلومات المفيدة لقرارات الاستثمار والائتمان.

[1]-سعود جايد العامري، **المحاسبة الدولية**، ط1،دار المناهج، عمان، الأردن، 2010، ص316.

[2]- خالد زعباط، **أهمية تطبيق القوائم المالية الموحدة في ظل النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماستر، غ م، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013، ص 09.

ثانيا: الشروط الواجب توفرها لإعداد القوائم المالية الموحدة

إن الشرط الأساسي المطلوب توافره لإعداد القوائم المالية الموحدة، هو تملك الشركة القابضة لأكثر من 50٪ من أسهم الشركة التابعة، إلا أن حالتان لا يتم فيها إعداد القوائم المالية الموحدة رغم تملك الشركة القابضة لأكثر من 50٪ من أسهم الشركة التابعة، وهاتان الحالتان هما:[1]

1- أن تكون رقابة الشركة القابضة على الشركة التابعة مؤقتة وغير دائمة، ففي حالة تملك الشركة القابضة لأكثر من 50٪ من أسهم الشركة التابعة بصورة مؤقتة انتظارا، على سبيل المثال ارتفاع أسهم الشركة التابعة ثم بيعها، ففي هذه الحالة تعتبر رقابة الشركة القابضة مؤقتة مما يتطلب عدم إعداد القوائم المالية الموحدة.

2- أن تكون رقابة الشركة القابضة على الشركة التابعة غير ممكنة رغم تملك القابضة لأكثر من 50٪ من أسهم الشركة التابعة، ويحدث هذا الوضع في عدة حالات منها أن تكون الشركة التابعة في حالة تصفية أو أن تكون قوانين البلد التي تعمل فيها الشركة التابعة تمنع مثل هذه السيطرة والرقابة.

بالإضافة إلى هاتان الحالتان يوجد بعض الدراسات تم قيام الشركات القابضة بإعداد قوائم مالية موحدة رغم تملك القابضة لأكثر من 50٪ من أسهم الشركة التابعة، ومن هذه الحالات حالة اختلاف نشاط الشركة القابضة عن نشاط الشركة التابعة وبشكل جوهري، كأن تكون الشركة القابضة بنك و الشركة التابعة فندق، ففي هذه الحالة لا يظهر أي معنى لعملية توحيد قوائم الشركتين نظرا لاختلاف نوعية حسابات الشركتين.

المطلب الثالث: إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة و طريقة معالجتها

أولا: إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة

[1]- محمد أبو نصار، **المحاسبة المالية المتقدمة**، الجامعة الأردنية، ط1، 2005،ص 79-80.

عند إعداد القوائم المالية الموحدة نتبع الإجراءات التالية:[1]

- استبعاد قيمة استثمار الشركة القابضة في كل شركة تابعة و نصيب الشركة القابضة في حقوق الملكية في كل شركة تابعة.
- يتم تحديد حقوق الأقلية في صافي دخل الفترة في الشركات التابعة الأجنبية المجمعة و تسوي خصما من دخل المجموعة و ذلك للوصول إلى صافي الدخل الخاص بأصحاب الشركة القابضة.
- يتم تحديد حقوق الأقلية في صافي أصول الشركات التابعة المجمعة وتعرض في القوائم المالية مستقلة عن الالتزامات وعن حقوق ملكية الشركة القابضة، تتكون حقوق الأقلية في صافي الأصول من مبلغ الاستثمار في تاريخ الانضمام الأصلي و نصيب الأقلية في حركة حقوق الملكية من تاريخ الاندماج.
- تستبعد بالكامل الأرصدة الناتجة عن المعاملات المتبادلة بين المجموعة و كذلك معاملات المجموعة المتبادلة و الأرباح غير المحققة الناتجة منها، و تستبعد الخسائر غير المحققة و الناتجة عن معاملات المجموعة إلا إذا كان من غير الممكن تغطيتها.
- تستبعد بالكامل الأرصدة الناتجة عن المعاملات المتبادلة بين المجموعة، و كذلك المعاملات المتبادلة بين شركات المجموعة و كذلك معاملات المجموعة معا بما في ذلك المبيعات و المصروفات و توزيعات الأرباح، و التي تظهر ضمن قيم بعض الأصول مثل المخزون و الأصول الثابتة.

كما يجب أن تشتمل القوائم المالية الموحدة على الإفصاح التالي:

- قائمة بالشركات التابعة و ذلك بما يوضح أسماء تلك الشركات و بلد التأسيس أو الإقامة و الحصة في حقوق الملكية و الحصة في قوة التصويت إذا اختلف عن الحصة في حقوق الملكية.
- الإفصاح عن أسباب عدم تجميع شركة تابعة و طبيعة العلاقة بين الشركة القابضة و الشركة التابعة و التي لا تمتلك فيها الشركة القابضة ما يزيد عن 50٪ من قوة التصويت و اسم الشركة التي لم تفيد تابعة بسبب عدم وجود سيطرة عليها، بالرغم من امتلاك الشركة القابضة ما يزيد عن 50٪ فيها و تأثيرا اقتناء و بيع شركات تابعة على المركز المالي في تاريخ إعداد القوائم المالية و على نتيجة الأعمال عن تلك الفترة و على أرقام المقارنة للفترة السابقة.

[1]- رأفت حسين مطبر، **المحاسبة الدولية**، الجامعة الإسلامية، غزة، ص 116-117.

- السياسة المحاسبية المستخدمة في المحاسبة عن الاستثمارات في شركة تابعة في القوائم المالية المستقلة للشركة القابضة. [1]

ثانيا: طريقة معالجة توحيد القوائم المالية

هنالك مجموعة من الإجراءات يجب اتخاذها لغرض توحيد القوائم المالية للشركات القابضة و التابعة و من أهمها ما يلي:[2]

- تجميع حسابات الشركة القابضة و الشركات التابعة لها في قوائم مالية موحدة و ذلك بتجميع البنود المحاسبية المتشابهة من بنود الأصول، و الخصوم و الإيرادات و المصروفات.
- حذف البنود غير المتشابهة مثل :

1- الأرصدة و المعاملات المتداخلة بين شركات المجموعة بما في ذلك عمليات البيع و المصاريف و الأرباح الموزعة، و يرجع سبب ذلك إلى أنه ينظر لمجموعة الشركات عند التوحيد كأنها شركة واحدة، بحيث لا تؤدي عملية التوحيد إلى تضخيم القوائم المالية الموحدة.

2- حذف تكلفة استثمارات الشركة القابضة في كل من الشركات التابعة، و كذلك في رأس مال الشركة التابعة و نصيبها في احتياطات و أرباح و خسائر ما قبل شراء الشركة القابضة للاستثمار في الشركة التابعة.

3- حذف الأرباح غير المتحققة الناتجة عن معاملات متداخلة بين شركات المجموعة.

- يفضل أن تتبع الشركة القابضة و الشركات التابعة فترة محاسبية واحدة أي تنتهي الفترة المحاسبية لكل من الشركات التابعة و القابضة في تاريخ واحد.
- إدراج نتائج عمليات الشركة التابعة في القوائم المالية الموحدة في الفترة المحاسبية من تاريخ امتلاكها من قبل الشركة القابضة.

- إدراج نتائج عملية بيع الشركة التابعة في القوائم المالية الموحدة خلال الفترة المالية بتاريخ بيع الشركة.

ثالثا: النصوص التشريعية المعالجة للقوائم المالية الموحدة

[1]- نفس المرجع السابق، ص 118.

[2]- سعود جايد العامري، **المحاسبة الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص 318.

يتضمن المرسوم تنفيذي رقم 156-08 مؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق لـ 26 مايو سنة 2008 تطبيق أحكام القانون رقم 11-07 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق لـ 25 نوفمبر سنة 2007 و المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، والصادر بالجريدة الرسمية رقم 27 سنة 2008، حيث تناول القوائم المالية الموحدة في المواد التالية: [1]

المادة 39: تطبيقا للمادة 36 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق لـ 25 نوفمبر سنة 2007 و المذكور أعلاه، تعد الحسابات المدمجة من طرف أي شركة تراقب شركة أو عدة شركات أخرى.

تعرف الرقابة على أنها سلطة إدارة السياسات المالية و العملياتية لشركة بغرض الحصول على امتيازات من هذه النشاطات.

المادة 40: يعتبر أن شركة تراقب شركة أخرى في الحالات الآتية:

الامتلاك المباشر أو غير المباشر من طرف وسيطرة الفروع، لأغلبية حقوق التصويت في شركة أخرى، السلطة على أكثر من 50% من حقوق التصويت المتحصل عليها في إطار اتفاق مع الشركاء الآخرين أو المساهمين.

- سلطة تعيين أو إنهاء مهام أغلبية مسيري شركة أخرى؛
- سلطة تحديد السياسات المالية و العملياتية للشركة؛
- سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات هيئات تسيير الشركة.

المادة 41: تعد الشركات المذكورة أعلاه، حسابات مدمجة وحسابات مركبة وفقا لطريقة التكامل الشامل وطريقة المعادلة.تحدد كيفيات إعداد وعرض ونشر الحسابات المدمجة والحسابات المركبة، وجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

خلاصة:

[1]- خالد زعباط، مرجع سبق ذكره، ص 12

لقد تم التطرق في هذا الفصل إلى استعراض القوائم المالية الموحدة، وذلك من خلال التطرق إلى مختلف معايير المحاسبة الدولية معايير الإبلاغ المالي الدولية التي قامت بتوحيد تلك القوائم.

كما أشرنا إلى أهم ما جاء في المعيار من تقنيات محاسبية تنظيمية فيما يتعلق بكيفية إعداد و عرض هذا النوع من القوائم المالية، حيث تم التطرق لمختلف المعايير المحاسبية الدولية التي اهتمت بتوحيد القوائم المالية

حيث لاقت معايير المحاسبة الدولية تلك قبولا واسعا على المستوى الدولي لما تسعى إليه من تحقيق توحيد في عرض القوائم المالية و حجم المعلومات المفصح عنها من خلال اتباع متطلباتها في ذلك.

الفصل الثالث

محاكاة حول نماذج الاندماج

تمهيد:

إن تجميع القوائم المالية لفروع المجمع الشركة الأم يهدف إلى تقديم معلومات كاملة لمستخدمي القوائم المالية عن نتائج العمليات و المركز المالي لشركات المجمع كما لو كانت شركة واحدة.

إن استعمال طرق محاسبية موحدة بين كل مؤسسات نطاق التجميع هي من متطلبات إعداد القوائم المالية الموحدة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية.

و قد قمنا بتقديم محاكاة حول نماذج الاندماج، حيث تتمثل هذه الأخيرة في كيفية إعداد القوائم المالية الموحدة وفقا لطرق الاندماج.

❖ **النموذج الأول :عرض القوائم المالية الموحدة وفق طريقة التكامل الشامل**

لدينا البيانات المالية التالية الملخصة في شكل الميزانية وجدول حسابات النتائج للمؤسسة الأم و فروعها.

نأخذ الشركة الأم(M)، و الشركة الفرع (F) . و لدينا ما يلي:

1- الميزانية:

الشكل رقم (3-1) :ميزانية المؤسسة الأم (M1)

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
تثبيتات معنوية	220000	رأس المال الاجتماعي	600000
تثبيتات مادية	500000	احتياطات	250000
مساهمات في الفرع F	200000	النتيجة الصافية	130000
تثبيتات مالية أخرى	340000	الديون	720000
أصول غير جارية	440000		
Σالمجموع	**1700000**	**Σالمجموع**	**1700000**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على: محاضرة الأستاذ براضية حكيم، **مقياس معايير المحاسبة الدولية** المركز الجامعي تيسمسيلت، 2015/2014.

الشكل رقم (3–2): ميزانية الشركة الفرع (F1)

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
تثبيتات معنوية	250000	رأس المال الاجتماعي	400000
تثبيتات مادية	300000	احتياطات	100000
أصول غير جارية	450000	التيجة الصافية	55000
		الديون	445000
∑المجموع	**1000000**	**∑المجموع**	**1000000**

المصدر: : من إعداد الطلبة بالاعتماد على: محاضرة الأستاذ براضية حكيم، **مقياس معايير المحاسبة الدولية** المركز الجامعي تيسمسيلت، 2015/2014.

2– جدول حسابات النتائج

الشكل رقم (3–3): جدول حسابات النتائج للشركة الأم (M1)

البيان	مدين	البيان	دائن
المصاريف و الأعباء	3700000	المبيعات	3200000
النتيجة	50000	إيرادات أخرى	550000
∑المجموع	**3750000**	**∑المجموع**	**3750000**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على: محاضرة الأستاذ براضية حكيم، **مقياس معايير المحاسبة الدولية** المركز الجامعي تيسمسيلت، 2015/2014.

الشكل رقم (3–4): جدول حسابات النتائج للشركة الفرع (F1)

البيان	مدين	البيان	دائن
المصاريف و الأعباء	2300000	المبيعات	2197000
النتيجة	47000	إيرادات أخرى	150000
المجموع	**2347000**	**المجموع**	**2347000**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على: محاضرة الأستاذ براضية حكيم، **مقياس معايير المحاسبة الدولية** المركز الجامعي تيسمسيلت، 2015/2014.

مع العلم أن الشركة الأم (M) تملك على 75 % من الشركة (F)و لم تتم أي عملية داخلية بينهما.

أولا: إعداد الميزانية المدمجة

الجدول رقم (3–1): تقسيم رؤوس الأموال الخاصة للكيان الفرعي بين المجمع و ذوي الأقلية

العناصر	المبالغ	حصة المجمع 75%	حصة ذوي الأقلية 25%
رأس المال F	400000	300000	100000
الاحتياطاتF	100000	75000	25000
المجموع	500000	375000	125000
مبلغ المساهمات		200000	
الفرق		175000(تضاف لاحتياطات M)	
النتيجة F	**55000**	**41250 (تضاف لنتيجة M)**	**13750 (نتيجة الأقلية)**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على: محاضرة الأستاذ براضية حكيم، **مقياس معايير المحاسبة الدولية** المركز الجامعي تيسمسيلت، 2015/2014.

الشكل رقم (3-5): الميزانية المدمجة للشركة الأم M في N/12/31 بطريقة التكامل الشامل

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
تثبيتات معنوية		رأس المال	600000
(250000 +220000)	470000	احتياطات مدمجة	
تثبيتات مادية		(250000 +175000)	425000
(300000+500000)	800000	النتيجة: حصة المجمع	
تثبيتات مالية أخرى		(130000 +41250)	171250
340000	340000	حصة الشركة المدمجة	**1196250**
أصول غير جارية		حصة ذوي الأقلية	
(450000 +440000)	890000	(13750 +125000)	138750
		الديون (445000 +720000)	1165000
المجموع	2500000	المجموع	2500000

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على: محاضرة الأستاذ براضية حكيم، **مقياس معايير المحاسبة الدولية** المركز الجامعي تيسمسيلت، 2015/2014.

ثانيا: إعداد جدول حسابات النتائج المدمج

الشكل رقم (3–6):جدول حسابات النتائج المدمج للشركة الأم M في N/12/31 بطريقة التكامل الشامل

البيان	مدين	البيان	دائن
المصاريف و الأعباء		المبيعات	5397000
(2300000+3700000)	6000000	إيرادات أخرى	700000
النتيجة الصافية للمجموع المدمج	97000		
منها حصة ذوي الأقلية	13750		
حصة المجمع	83250		
المجموع	**6097000**		**6097000**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على: محاضرة الأستاذ براضية حكيم، **مقياس معايير المحاسبة الدولية** المركز الجامعي تيسمسيلت، 2015/2014.

❖ **النموذج الثاني: إعداد القوائم المالية الموحدة في ظل طريقة التكامل النسبي**

لدينا شركة M تستحوذ على 3/1 من رأس مال شركة F و لدينا ميزانية لكل شركة كما يلي:

الشكل رقم (3–7): ميزانية الشركة M2

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
تثبيات معنوية	200000	رأس المال الاجتماعي	200000
تثبيتات مادية	130000	الاحتياطات	60000
مساهمات الفرع F	20000	النتيجة الصافية	160000
تثبيتات مالية أخرى	90000	الديون	20000
المجموع	**440000**	**المجموع**	**440000**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على: محاضرة الأستاذ براضية حكيم، **مقياس معايير المحاسبة الدولية** المركز الجامعي تيسمسيلت، 2015/2014.

الشكل رقم (3–8): ميزانية الشركة F2

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
تثبيتات معنوية	50000	رأس المال الاجتماعي	60000
تثبيتات مادية	45000	احتياطات	18000
أصول غير جارية	25000	النتيجة الصافية	36000
		الديون	6000
المجموع	**120000**	**المجموع**	**120000**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على: محاضرة الأستاذ براضية حكيم، **مقياس معايير المحاسبة الدولية** المركز الجامعي تيسمسيلت، 2015/2014.

إعداد الميزانية المدمجة للشركة M وفق طريقة التكامل النسبي:

منهجية أسلوب الاندماج النسبي لا يختلف كثيرا عن الاندماج الكلي، سنقوم من خلالها بإلغاء مساهمات الشركة الأم في الشركة التابعة لها، ثم نعالج الاحتياطات و النتيجة معا و ذلك حسب نسبة المساهمة في رأس المال.

الشكل رقم (3–9):الميزانية المدمجة للشركةM وفق طريقة التكامل النسبي

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
أصول الشركة M	420000	رأس المال الاجتماعي	200000
تثبيتات معنوية	200000	الاحتياطات المجمعة	66000
تثبيتات مادية	130000	النتيجة المجمعة	172000
تثبيتات مالية أخرى	90000	الوضعية الصافية	438000
أصول الشركة F	40000	ديون M	20000
تثبيتات معنوية	16666.66667	ديون F	2000
تثبيتات مادية	15000		
أصول غير جارية	8333.333333		
المجموع	**460000**	**المجموع**	**460000**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على: محاضرة الأستاذ براضية حكيم، **مقياس معايير المحاسبة الدولية** المركز الجامعي تيسمسيلت، 2015/2014.

أصول الشركة F = (90000+40000+20000)/3= 40000

الاحتياطات المجمعة = 60000 + 3/18000 = 66000

النتيجة المجمعة = 160000 + 3/36000 = 172000

الوضعية الصافية = 200000 + 66000 + 172000 = 438000

ديون F = 3/6000 = 2000

❖ **النموذج الثالث: إعداد القوائم المالية الموحدة وفق طريقة المعادلة**

لدينا البيانات المالية التالية الملخصة في شكل الميزانية للمؤسسة الأم و فروعها.

الشكل رقم (3–10): ميزانية الشركة الأم M3

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
تثبيتات معنوية	15000	رأس المال	7200
تثبيتات مادية	8280	احتياطات	2400
سندات المساهمة	720	النتيجة	1200
		الديون	13200
المجموع	**24000**	**المجموع**	**24000**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على: محاضرة الأستاذ براضية حكيم، **مقياس معايير المحاسبة الدولية** المركز الجامعي تيسمسيلت، 2015/2014.

الشكل رقم (3–11): ميزانية الشركة F3

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
تثبيتات معنوية	7000	رأس المال	3600
تثبيتات مادية	5000	احتياطات	1200
		النتيجة	600
		الديون	6600
المجموع	**12000**	**المجموع**	**12000**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على: محاضرة الأستاذ براضية حكيم، **مقياس معايير المحاسبة الدولية** المركز الجامعي تيسمسيلت، 2015/2014.

مع العلم أن الشركة M تمارس تأثيرا ملحوظا على الشركة F، بحيث تستحوذ على 25% من رأس مال هذه الأخيرة، و ذلك كما يلي:

الشكل رقم (3-12): الميزانية المدمجة للشركة M وفق طريقة المعادلة

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
تثبيتات معنوية	15000	رأس المال	7200
تثبيتات مادية	8280	احتياطات	2640
سندات المساهمة	1080	النتيجة	1320
		الديون	13200
المجموع	**24360**	**المجموع**	**24360**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على: محاضرة الأستاذ براضية حكيم، **مقياس معايير المحاسبة الدولية** المركز الجامعي تيسمسيلت، 2015/2014.

سندات المساهمة = (600 + 1200 + 3600) *0.2 = 1080

احتياطات = (1200*0.2) + 2400 = 2640

النتيجة = (600 * 0.2) + 1200 = 1320

❖ **النموذج الرابع: فارق الاقتناء (GoodWill)**

في البداية يتم إظهار فرق الاقتناء و ذلك عن طريق طرحه من تكلفة شراء سندات المساهمة، ثم نقوم باهتلاكه ذلك بتخفيض كل من حساب نتيجة المجموعة بقسط مساو لقسط إهتلاك السنة الحالية و حساب احتياطات التجميع بقسط مساو لمجموع أقساط إهتلاكه المكونة من تاريخ ظهور الاقتناء.

و عرف SCF فارق الاقتناء GoodWill الذي هو عبارة عن فائض فارق الاندماج الذي لم يكن إلحاقه بعناصر الأصل القابلة للتحديد و الذي هو مدرج في فصل خاص من الأصل.

يسجل فارق الاقتناء سواء كان إيجابيا (الجانب المدين) أو كان سلبيا (الجانب الدائن) الناتج عن تجميع الشركات في إطار عملية الاقتناء، انصهار أو إدماج شركة إلى أخرى. و يجب أن يظهر في الميزانية ضمن الأصل المالي غير الجاري مهما كان رصيده.فارق الشراء هو أصل غير معروف و عليه يجب أن يميز عن التثبيتات المعنوية التي أصولها معرفة.

يتم تقييم فارق الاقتناء كعنصر مستقل في الميزانية بعد عملية الاقتناء بمقارنة سعر شراء الشركة مع القيمة العادلة لصافي أصولها حيث: فارق الاقتناء = سعر اقتناء الشركة – القيمة الصافية للأصول.[1]

لتوضيح ذلك أخذنا النموذج الموالي :

في N/12/31 اقتنت الشركة M 80% من الشركة F بمبلغ 2500 و كانت ميزانية M و ميزانية F كما يلي:

الشكل رقم (3–13): ميزانية الشركة M4

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
تثبيتات معنوية	3000	رأس المال	4000
تثبيتات مادية	2000	احتياطات	9000
تثبيتات مادية أخرى	7000	النتيجة الصافية	800
مساهمات في الكيان F	2500	الديون	4200
أصول غير جارية	3500		
المجموع	**18000**	**المجموع**	**18000**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على: محاضرة الأستاذ براضية حكيم، **مقياس معايير المحاسبة الدولية** المركز الجامعي تيسمسيلت، 2015/2014.

[1]– الطيب مداني، مرجع سبق ذكره، ص 129.

الشكل رقم (3–14): ميزانية الشركة F4

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
تثبيتات معنوية	500	رأس المال	350
تثبيتات مادية	1000	احتياطات	600
تثبيتات مادية أخرى	200	النتيجة الصافية	200
أصول غير جارية	650	الديون	1200
المجموع	**2350**	**المجموع**	**2350**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على: محاضرة الأستاذ براضية حكيم، **مقياس معايير المحاسبة الدولية** المركز الجامعي تيسمسيلت، 2015/2014.

معلومات إضافية:

- قدرت التثبيتات المادية بـ 1200 دج
- كما قدت التثبيتات المادية الأخرى بـ 400 دج

1. تعيين و تقييم أصول و خصوم الشركة القابلة للتحديد بقيمتها الحقيقية:

- رؤوس الأموال الخاصة = 1150 (350+600+200)
- إعادة تقييم التثبيتات المادية: 1200 – 1000 = 200 دج
- إعادة تقييم التثبيتات المادية الأخرى: 400 – 200 = 200 دج
- المجموع = 1550 دج

2. حساب فارق الاقتناء(GoodWill)

GoodWill = (1550 * 0.8) – 2500 = 1260 دج

الجدول رقم (3–2): تقسيم رؤوس الأموال الخاصة لـ F4 بين المجمع و ذوي الأقلية

العناصر	المبلغ	حصة المجمع 80%	حصة الأقلية 20%
رؤوس الأموال الخاصة	1150	920	230
فرق إعادة تقييم التثبيتات المادية	200	160	40
فرق إعادة تقييم التثبيتات المادية	200	160	40
الأخرى		1260	/
فارق الاقتناء			
المجموع		**2500** (قيمة الأسهم في الميزانية M)	**310**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على: محاضرة الأستاذ براضية حكيم، **مقياس معايير المحاسبة الدولية** المركز الجامعي تيسمسيلت، 2015/2014.

الشكل رقم (3–15): ميزانية الإدماج

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
تثبيتات معنوية	3500	رأس المال	4000
تثبيتات مادية	3200	احتياطات	9000
تثبيتات مادية أخرى	7400	النتيجة الصافية للمجمع	800
فارق الإقتناء	1260	حقوق الأقلية	310
أصول غير جارية	4150	الديون	5400
المجموع	**19510**	**المجموع**	**19510**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على: محاضرة الأستاذ براضية حكيم، **مقياس معايير المحاسبة الدولية** المركز الجامعي تيسمسيلت، 2015/2014.

معالجة متعلقة بالاختلافات بين القواعد المحاسبية و الجبائية:

إن قواعد تسجيل الضرائب على الأرباح يحكمها المعيار المحاسبي الدولي IAS27 فالإطار العام يقوم على فرضيتين أساسيتين متواجدتين في الإطار ألمفاهيمي: محاسبة الاستحقاق و استمرارية الاستغلال.

فهو يتضمن تسجيل:

- أعباء السنة، مجموع تكلفة الضريبة محتسبة على أساس محاسبي يتضمن الضرائب المستحقة و الضرائب المؤجلة.
- في الميزانية الأصول و الخصوم الضريبية الجارية و المؤجلة.

ذلك أن التغيرات في ثروة المؤسسة (زيادة أو انخفاض الوضعية الصافية) تأتي من:

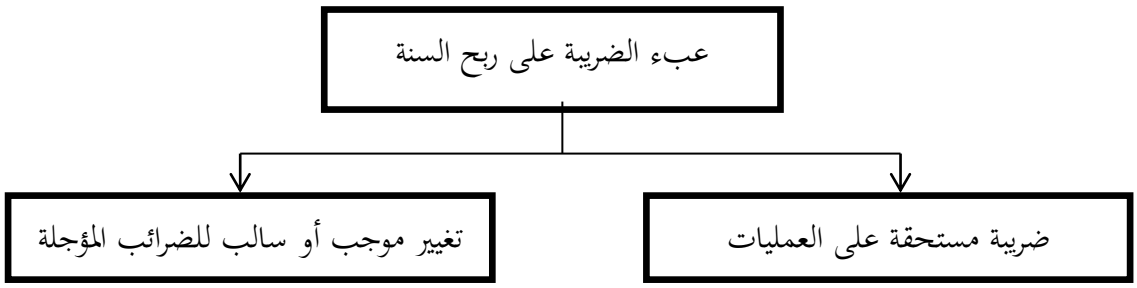
- أرباح أ خسائر مصدرها نشاط المؤسسة.
- زيادة أو انخفاض في القيم المحاسبية للأصول (مثال: إعادة تقييم استثمارات مادية) أو في الخصوم (مثال: تعديل مؤونات معاشات).

حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS12 يجب على الضرائب المسجلة في المحاسبة (حسابات فردية أو موحدة) أن تتضمن هاذين النوعين من التغيرات فهذا المعيار يتضمن كيفية حساب و تسجيل الضرائب.

الضريبة المستحقة هي مبلغ الضريبة على الأرباح الواجب دفعها على أساس الربح المحقق خلال السنة و الذي يتم تحديده على أساس قواعد جبائية و الفروقات الوقتية تمثل فروقات بين القيمة المحاسبية للأصول أو الديون و تأسيسها الجبائي فيمكنها أن تكون موجبة أو سالبة فتكون مصدر ضريبة مؤجلة في الخصوم (ضريبة مستقبلية للدفع).[2]

[2]- سوسة بدر الدين، مرجع سبق ذكره، ص 39-40.

الشكل رقم (3-16): الضرائب على الأرباح



المصدر:سوسة بدر الدين،مرجع سبق ذكره، ص 39-40

و يتم الاعتراف محاسبيا بكل الضرائب المؤجلة ما عدا تلك المتعلقة بالشهرة وعملا بمبدأ الحيطة والحذر لا يتم الاعتراف بأصول الضرائب المؤجلة إلا إذا كانت المؤسسة تتوقع أرباح خاضعة للضرائب كافية لتحصيل تلك المبالغ.

معالجات الضريبة المؤجلة:

العمليات المحققة من طرف الشركات يمكن أن تظهر نتائج جبائية موجبة أو سالبة و التي تم أخذها بعين الاعتبار في حساب الضريبة الواجبة الأداء، مما ينجم عنه ضريبة مؤجلة من جهة الأصول و الخصوم بحسب 02-CRC 99 المادة 310.

إذن فعندما يكون الأساس الضريبي (الوعاء الخاضع للضريبة) يختلف عن الأساس المحاسبي يظهر في الحسابات المدمجة بما يعرف بالضريبة المؤجلة، (مصد الوعاء الضريبي هو من القيم المصرح بها أثناء القيام بالتصريحات الفردية).

لمعرفة طبيعة الضريبة المؤجلة يجب معرفة مجمل الفروقات الظرفية و ذلك بتحديد مختلف مصادرها الممكنة، التي تظهر بمجرد أن تكون القيمة المحاسبية لعنصر من عناصر الأصول أو الخصوم يختلف عن قيمته الجبائية و معالجة أعباء الضريبة تسوى بالطريقة التالية:

- إذا كانت المعالجة تنتج قيمة زائدة في النتيجة أو الاحتياطات تظهر في هذه الحالة ضريبة مؤجلة مسجلة من جهة الخصوم لتنقص قيمة النتيجة و الاحتياطات؛

- و إذا أنتجت المعالجة قيمة ناقصة في النتيجة أو الاحتياطات تظهر ضريبة مؤجلة مسجلة من جهة الأصول من أجل زيادة قيمة النتيجة و الاحتياطات؛[3]

سنأخذ مثال نوضح فيه الفرق بين الميزانية المدمجة في حالة عدم تطبيق الضرائب المؤجلة و في حالة تطبيقها.

❖ **النموذج الخامس: الفرق بين الميزانية المدمجة في حالة تطبيق الضرائب المؤجلة و في حالة عدم تطبيقها**

نفرض أن الشركة الأم M تملك 80% من الأسهم العادية للكيان الفرعي F مقتناة بمبلغ 500000 في N-2 حينها كانت رؤوس الأموال الخاص لـــF تقدر بـ 650000 و كانت ميزانية M و ميزانية F في N/12/31كما يلي:

الشكل رقم (3-17): ميزانية الشركة الأم M5في N/12/31

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
تثبيتات مادية	700000	رأس المال	500000
تثبيتات معنوية	400000	احتياطات	800000
مساهمات في الفرع F	500000	النتيجة الصافية	180000
تثبيتات مالية	120000	الديون	820000
مخزونات	270000		
أصول جارية أخرى	310000		
المجموع	**2300000**	**المجموع**	**2300000**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على: محاضرة الأستاذ براضية حكيم، **مقياس معايير المحاسبة الدولية** المركز الجامعي تيسمسيلت، 2015/2014.

[3]- الطيب مداني، مرجع سبق ذكره، ص 112.

الشكل رقم (3–18): ميزانية الكيان الفرعي F في N/12/31

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
تثبيتات مادية	450000	رأس المال	280000
تثبيتات معنوية	200000	احتياطات	140000
مخزونات	100000	النتيجة الصافية	70000
أصول جارية أخرى	250000	الديون	510000
المجموع	**1000000**	**المجموع**	**1000000**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على: محاضرة الأستاذ براضية حكيم، **مقياس معايير المحاسبة الدولية** المركز الجامعي تيسمسيلت، 2015/2014.

معلومات إضافية:

- الشركة الأم M أقرضت F في N/01/02 مبلغ 120000 كقرض طويل الأجل تم تسجيله كتثبيتات مالية عند M و كديون طويلة الأجل عند F.
- نتجت عن القرض فوائد بـ 8000 في N/12/31 سجلت كنواتج مالية عند M و تكاليف مالية عند F.
- في ماي وزعت F نصف نتيجة السنة N–1 التي كانت 30000 على المساهمين.
- في N/12/31 كانت بعض مخزونات F تشمل على بضائع تم شراؤها من بقيمة 50000 و كانت قيمة البضائع المشتراة من M في N/12/31 29000 (هامش الربح المطبق من طرف هو 20% على سعر البيع)

1– تسجيل عناصر ميزانية M و عناصر ميزانية F:

الجدول رقم (3-3): جدول اليومية لعناصر الميزانيةM و الميزانية F

21		تثبيتات مادية	700000	
22		تثبيتات معنوية	400000	
261		مساهمات الفرع	500000	
27-26		تثبيتات مالية	120000	
30		مخزونات	270000	
4-5		أصول جارية أخرى	310000	
	101	رأس المال		500000
	106	احتياطات		800000
	120	النتيجة الصافية		180000
	4-5	الديون		820000
		تسجيل عناصر ميزانية M		
21		تثبيتات مادية	450000	
22		تثبيتات معنوية	200000	
30		مخزونات	100000	
4-5	101	أصول جارية أخرى	250000	280000
	106	رأس المال		140000
	120	احتياطات		70000
	4-5	النتيجة الصافية		510000
		الديون		
		تسجيل عناصر ميزانية F		

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على: محاضرة الأستاذ براضية حكيم، **مقياس معايير المحاسبة الدولية** المركز الجامعي تيسمسيلت، 2015/2014.

2- إجراءات الاندماج:

1- إلغاء الحقوق و الديون المتبادلة:

- تثبيتات مالية F : 120000 – 120000 = 0
- ديون F طويلة الأجل : 510000 – 120000 = 390000

الجدول رقم (3-4): جدول اليومية لالغاء الحقوق و الديون التبادلة

4-5		ديون F	120000	
	26-27	تثبيتات مالية أخرى		120000

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على: محاضرة الأستاذ براضية حكيم، **مقياس معايير المحاسبة الدولية** المركز الجامعي تيسمسيلت، 2015/2014.

1. إلغاء النتائج الداخليةF:

نتيجةF: 70000 + 8000 = 78000

نتيجة M: 180000 – 8000 = 172000

الضرائب المؤجلة على الأصول: 8000*025 = 2000

الجدول رقم (3–5): جدول اليومية لإلغاء النتائج الداخلية

120		نتيجة M	8000	
	4-5	أصول جارية أخرى		8000
133		الضرائب المؤجلة على الأصول	2000	
	120	نتيجة M		2000
4-5		ديون F	8000	
	120	نتيجةF		8000
120		نتيجة F	2000	
	134	الضرائب المؤجلة على الخصوم		2000

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على: محاضرة الأستاذ براضية حكيم، **مقياس معايير المحاسبة الدولية** المركز الجامعي تيسمسيلت، 2015/2014.

2. إلغاء الحصص المستلمة من نتيجة السنة ووضعها في احتياطات M

2/30000 * 80% = 12000

نتيجة M: 172000 – 12000 = 160000

احتياطات M: 800000 + 12000 = 812000

الجدول رقم (3-6): جدول اليومية لإلغاء الحصص المستلمة من نتيجة السنة

120		نتيجة M	12000	
	106	احتياطات M		12000
133		الضرائب المؤجلة على الأصول	3000	
	120	نتيجةM		3000

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على: محاضرة الأستاذ براضية حكيم، **مقياس معايير المحاسبة الدولية** المركز الجامعي تيسمسيلت، 2015/2014.

3. إلغاء الأرباح المحققة بين المخزونات:

مخزون اخر السنة 50000 و مخزون بداية السنة 29000 يعني التغير في المخزون 21000.

نتيجةMتنقص بـ 21000 * 20% = 4200

احتياطاتM تنقص بـ 29000 * 20% = 5800

الجدول رقم (3-7): جدول اليومية لإلغاء الأرباح المحققة للمخزونات

120		نتيجةM	4200	
	30	المخزونات		4200
133		الضرائب المؤجلة على الأصول	1050	
	120	نتيجة M		1050
106		احتياطات M	5800	
	30	المخزونات		5800
133		الضرائب المؤجلة على الأصول	1450	
	106	احتياطاتM		1450

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على: محاضرة الأستاذ براضية حكيم، **مقياس معايير المحاسبة الدولية** المركز الجامعي تيسمسيلت، 2015/2014.

الجدول رقم (3–8): تقسيم رؤوس الأموال الخاصة للكيان الفرعي بين المجمع و ذوي الأقلية (بدون تطبيق الضرائب المؤجلة)

العناصر	المبالغ	حصة المجمع 80%	حصة ذوي الأقلية 20%
رأس المال F	280000	224000	56000
احتياطاتF	140000	112000	28000
المجموع	420000	336000	84000 (حق الأقلية)
مبلغ المساهمات		300000	
الفرق		36000 (تضاف لاحتياطات M)	
النتيجة F	70000	56000 (تضاف لنتيجة M)	14000 (نتيجة الأقلية)

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على: محاضرة الأستاذ براضية حكيم، **مقياس معايير المحاسبة الدولية** المركز الجامعي تيسمسيلت، 2015/2014.

التسجيل المحاسبي:

الجدول رقم (9–3): جدول اليومية لتقسيم رؤوس الأموال الخاصة للكيان الفرع يبين المجمع وذوي الأقلية (بدون تطبيق الضرائب المؤجلة)

101		رأس المال	280000	
106		احتياطاتF	140000	
120		النتيجةالصافية F	70000	
	261	مساهمات MفيF		300000
	106	احتياطاتM		36000
	120	نتيجةM		56000
	108	حقوق الأقلية		84000
	128	نتيجة الأقلية		14000

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على: محاضرة الأستاذ براضية حكيم، **مقياس معايير المحاسبة الدولية** المركز الجامعي تيسمسيلت، 2015/2014.

إعداد الميزانية المدمجة للشركة الأمM في N/12/31 (بدون تطبيق الضرائب المؤجلة)

الشكل رقم (3–19): الميزانية المدمجة للشركة الأم Mفي N/12/31 (بدون تطبيق الضرائب المؤجلة)

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
تثبيتات مادية	1150000	رأس المال	500000
تثبيتات معنوية	600000	احتياطات مدمجة	842200
مخزونات	360000	نتيجة حصة المجمع	231800
أصول غير جارية	298000	حصة ذوي الأقلية	84000
		نتيجة الأقلية	14000
		الديون	736000
المجموع	2408000	المجموع	2408000

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على: محاضرة الأستاذ براضية حكيم، **مقياس معايير المحاسبة الدولية** المركز الجامعي تيسمسيلت، 2015/2014.

الجدول رقم (3–10): تقسيم رؤوس الأموال الخاصة للكيان الفرع Fبين المجمع و ذوي الأقلية (مع تطبيق الضرائب المؤجلة)

العناصر	المبالغ	حصة المجمع 80%	حصة ذوي الأقلية 20%
رأس المال F	280000	224000	56000
احتياطاتF	140000	112000	28000
المجموع	420000	336000	84000 (حق الأقلية)
مبلغ المساهمات		300000	
الفرق		36000 (تضاف لاحتياطات M)	
النتيجة F	68000	54400 (تضاف لنتيجة M)	13600 (نتيجة الأقلية)

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على: محاضرة الأستاذ براضية حكيم، **مقياس معايير المحاسبة الدولية** المركز الجامعي تيسمسيلت، 2015/2014.

التسجيل المحاسبي:

الجدول رقم (11–3): جدول اليومية تقسيم رؤوس الأموال الخاصة للكيان الفرع Fبين المجمع و ذوي الأقلية (مع تطبيق الضرائب المؤجلة)

101		رأس المال F	280000	
106		احتياطات F	140000	
120		النتيجة الصافية F	68000	
	261	مساهماتM في F		300000
	106	احتياطاتM		36000
	120	نتيجةM		54400
	108	حقوق الأقلية		84000
	128	نتيجة الأقلية		13600

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على: محاضرة الأستاذ براضية حكيم، **مقياس معايير المحاسبة الدولية** المركز الجامعي تيسمسيلت، 2015/2014.

إعداد الميزانية المدمجة للشركة الأم M في N/12/31(مع تطبيق الضرائب المؤجلة)

الشكل رقم (3–20): الميزانية المدمجة للشركة الأم M في N/12/31(مع تطبيق الضرائب المؤجلة)

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
تثبيتات مادية	1150000	رأس المال	500000
تثبيتات معنوية	600000	احتياطات مدمجة	843650
مخزونات	360000	نتيجة حصة المجمع	230200
أصول غير جارية	291950	حصة ذوي الأقلية	84000
ضـــرائب مؤجلـــة علـــى الأصول	7500	نتيجة الأقلية	13600
		الديون	736000
		ضـــرائب مؤجلـــة علـــى الخصوم	2000
المجموع	2409450	المجموع	2409450

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على: محاضرة الأستاذ براضية حكيم، **مقياس معايير المحاسبة الدولية** المركز الجامعي تيسمسيلت، 2015/2014.

خاتمة:

إسنادا لم تقدم عرضه، نستنتج أن عملية الاندماج تعتمد على أدوات تقنية و تنظيمية لإعدادها، بحيث تتولى الشركة الأم هذه العملية، و ذلك بعد تحديد الأسلوب المناسب للاندماج و أن عملية إعداد القوائم المالية الموحدة تعتمد على مجموعة من الإجراءات التقنية.

حيث قمنا بعرض مجموعة من النماذج توضح كيفية عرض و إعداد القوائم المالية الموحدة وفق طريقة التكامل الشامل، التكامل النسبي و طريقة المعادلة، بالإضافة إلى نموذج يوضح كيفية التعامل مع فارق الاقتناء في عملية الاندماج و كيفية إعداد الميزانية المدمجة في حالة استعمال الضرائب المؤجلة.

خاتمة

خاتمة

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع آلية عرض القوائم المالية الموحدة في ظل اندماج الشركات وفق النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية معالجة الإشكالية المطروحة، التي تنصب حول كيفية عرض القوائم المالية الموحدة في ظل طرق الاندماج، و هذا ما دفعنا لمعالجتها من خلال ثلاث فصول، انطلاقا من الفرضيات الأساسية المذكورة وفقا للمنهج و الأدوات المشار إليها في المقدمة، يمكن تقسيم هذه الخاتمة إلى نتائج البحث و اختبار الفرضيات و كذا التوصيات و الاقتراحات و في الأخير آفاق الدراسة.

نتائج الدراسة

لقد ساقنا هذا البحث للوصول إلى جملة من النتائج أهمها ما يلي:

1. إن توحيد القوائم المالية ظاهرة تقنية محاسبية تهدف إلى إعطاء صورة صادقة و أكثر شمولية عن المركز المالي للمجتمع.
2. توحيد القوائم المالية يقوم على مجموعة من التقنيات تضبطها معايير محاسبي دولية مما يضفي طابع الشمولية على القوائم المالية الموحدة.
3. إن إعداد القائم المالية الموحدة محدد بمعايير المحاسبة الدولية IAS27، IAS28، IAS31، بالإضافة إلى معايير التقارير الدولية IFRS03، IFRS10.
4. تختلف أساليب الاندماج من شركة إلى أخرى حسب الهدف من الاندماج.
5. أما فيما يخص طريقة الاندماج فيجب تطبيق طريقة التكامل الشامل و طريقة المعادلة و هذا ما أقره النظام المحاسبي المالي.
6. إن عملية الاندماج بين الشركات تكون السيطرة فيها لمن يملك الأغلبية أي أكثر من 50% من مجموع الأسهم.

اختبار الفرضيات

الفرضية الأولى: يمكن تطبيق القوائم المالية الموحدة في المؤسسة الاقتصادية

تعد القوائم المالية الموحدة في المؤسسة الاقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي أكثر فعالية و ملائمة و شفافة، تمكن مستخدميها من الاستفادة منها مستقبلا و ذلك في ظل تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي الذي يعتمد أساسا على معايير المحاسبة الدولية تتكيف مع متطلبات المؤسسة الاقتصادية.

الفرضية الثانية: إن دوافع الاندماج كثيرة و مختلفة أهمها ضمان القدرة على الاستمرارية.

يعتبر الاندماج من أهم ملامح و أثار التحولات المتسارعة و التطورات المتداخلة التي عرفتها و لازالت تعرفها الساحة الاقتصادية العالمية، لأنها تمثل الوسيلة الأنجح للحفاظ على المكانة السوقية و الميزة التنافسية للشركات الاقتصادية بما فيها الرائدة.

الفرضية الثالثة: يتم الاندماج وفق ثلاث طرق، التكامل الشامل، التكامل النسبي و طريقة المعادلة.

يعتمد النظام المحاسبي على طريقة التكامل الشامل و طريقة المعادلة عند إعداد القوائم المالية الموحدة، و ذلك وفقا لما جاءت به معايير المحاسبة الدولية.

التوصيات و الاقتراحات

من خلال تطرقنا لموضوع آلية عرض القوائم المالية الموحدة في ظل اندماج الشركات وفق لمعايير المحاسبة الدولية و النظام المحاسبي المالي، رأينا أن عملية إعداد القوائم المالية لموحدة و عملية الاندماج تتطلب وقتا كبيرا بالإضافة إلى إمكانيات بشرية ذات خبرة عالية، و عليه يمكن الخروج بجملة من التوصيات و هي كما يلي:

1. الأخذ بمبدأ الاندماج كأحد الحلول لمعالجة أوضاع بعض الشركات عند مختلف المستثمرين.
2. تشجيع عملية الاندماج عن طريق منح امتيازات و ذلك من أجل جلب الشركات الأجنبية.
3. يجب على الشركات الاهتمام أكثر بالقوائم المالية الموحدة و إنشاء مصالح متخصصة في التوحيد و تكوين محاسبين أكفاء في هذا المجال.

آفاق الدراسة:

بعد دراستنا لهذا الموضوع، تظهر لنا إمكانية المواصلة فيه من عدة جوانب، يمكنها أن تكون محل إشكاليات لبحوث مستقبلية تستحق الدراسة، و ذلك بالتطرق للمواضيع التالية:

- دور تفعيل البورصة في تنشيط ظاهرة الاندماج.
- دور الامتيازات الجبائية في تشجيع عملية الاندماج.
- المعالجة الجبائية و المحاسبية لعملية الاندماج.

قائمة المصادر و المراجع

الكتب:

أمينة بن بوثلجة، **محاسبة الشركات وفق النظام المحاسبي المالي SCF**، دار الجزائر، الجزائر، بدون تاريخ.

حسين القاضي و اخرون، **المحاسبة المالية المتقدمة**،ط1، دار الثقافة، عمان،2011.

رضوان حلوة حنان، **أسس المحاسبة المالية**، ط1، دار الحامد، عمان، الأردن، 2004.

رياض العبد الله و آخرون، **نظرية المحاسبة**، دار اليازوري، عمان، الأردن، 2009.

سعود جايد العامري، **المحاسبة الدولية**، ط1،دار المناهج، عمان، الأردن، 2010.

طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة الدولية**، ط 4، الدار الجامعية ، الإسكندرية، 2006.

طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة** ط1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.

عبد الحى عبد الحى مرعى و أخرون، **مبادئ المحاسبة المالية**، دار المطبوعات الجامعية،الإسكندرية، 2008.

عبد الوهاب رميدي و علي سماي، **المحاسبة المالية**، ط1، دار هومة، الجزائر، 2011.

فؤاد محمد الليثي، **نظرية المحاسبة**، ط3، دار النهضة العربية، القاهرة، 2010/2009.

محمد أبو نصار، **المحاسبة المالية المتقدمة**، الجامعة الأردنية، ط1، 2005.

محمد أبو نصار، **المحاسبة المالية المتقدمة**، ط1، عمان، الأردن، 2005.

محمد أحمد الخليل، **المراجعة و الرقابة المحاسبية**، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، 2005.

محمد المبروك أبو زيد، **التحليل المالي شركات وأسواق مالية**، ط2، دار المريخ، الرياض، المملكة العربية السعودية، بدون تاريخ.

الأطروحات والمذكرات:

حواس صالح، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه،غير منشورة، جامعة سطيف، 2008/2007، ص58.

طبايبية سليمة، **دور محاسبة شركات التأمين في اتخاذ القرارات وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف1، 2014/2013.

أمنية بوفرح، **أثر المعالجة المحاسبية للإئتمان الإيجاري وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري على المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/2011.

رأفت حسين مطبر، **المحاسبة الدولية**، مذكرة ماجستير ، الجامعة الإسلامية، غزة.

رشيد عريوة، **أساليب و طرق اندماج الشركات دراسة مالية و محاسبية**، مذكرة ماجستير، غير منشورة، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة 2010/2009.

رفيق يوسفي، **النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية و متطلبات التطبيق**، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة أم البواقي،2011/2010.

زرموت خالد، **إدماج الحسابات في ظل تطبيق النظام المحابي المالي الجديد في الجزائر**، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر،2011./2010

زين عبد المالك، **القياس و الإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النام المحاسبي المالي**، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، 2015/2014.

سوسة بدر الدين ، **توحيد القوائم المالية و تدقيقها**، رسالة ماجستير، جامعة باجي مختار، عنابة، 2012.

الطيب مداني، الطيب مداني، **القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي الماليSCF و معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS**، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015/2014.

فادي فلاح القعايدة، **أثر الاندماج على الربحية**، مذكرة ماجستير،غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، 2012.

مهيب محمد زايدة، **دوافع الدمج المصرفي في فلسطين و محدداته**،مذكرة ماجستير، غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006.

خالد زعباط، **أهمية تطبيق القوائم المالية الموحدة في ظل النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013.

الجرائد الرسمية:

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 74 الصادرة في 25 نوفمبر 2007، القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة رقم03.

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 74 الصادرة في 25 نوفمبر 2007، القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المواد رقم2- 3- 4.

المداخلات :

عبد الوهاب عبد الله أحمد المعمري، "**اندماج الشركات في الفقه الإسلامي و أثره على تطوير الصناعة المالية الإسلامية**"، مداخلة ،جامعة العلوم و التكنولوجيا، اليمن، يومي 5 و 6 ماي 2014، ص 5.

مجلات:

معتصم محمد الدباس، **أثر الإندماج على أداء الشركات وأرباحها**، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية و الإدارية، المجلد العشرون العدد الثاني، يونيو 2012، ص 523.

المواقع الإلكتروني:

http://www.accdiscussion.com/acc1209.html.