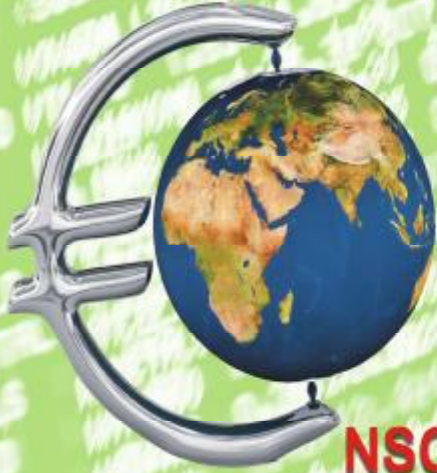


الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
المركز الجامعي بالوادي



معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



ينظم :

الملتقى الدولي الأول حول :

النظام الهجسبي الهالي الجديد NSCF

في ظل معايير الهجسبة الدولية

تجارب ، تطبيقات وافاق

يومي : 17 - 18 جانفي 2010

بالقطب الجامعي الجديد الشط



الملتقى العلمي الدولي الأول حول:

النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية
تجارب، تطبيقات و آفاق

يومي 17-18 جانفي 2010

مداخلة بعنوان:

فرق الاقتناء(الشهرة) من منظور معايير المحاسبة الدولية

الاسم الكامل: أ. قربة معمر

مكان العمل: جامعة عمار ثليجي بالأغواط (كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير)

الاسم الكامل: أ. بودريالة سارة

مكان العمل: جامعة عمار ثليجي بالأغواط (كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير)

فرق الاقتناء(الشهرة) من منظور معايير المحاسبة الدولية

مقدمة:

منذ أكثر من ثلاثة عقود، تجري محاولات جادة من قبل الكثير من الهيئات والمنظمات العالمية المحاسبية (IASC/IASB)، والتي تساهم في عملية تطوير النظام المحاسبي، من خلال عقد المؤتمرات الدولية، وكتابة البحوث وإثارة المناقشات، لتوحيد المبادئ والأسس والقواعد المحاسبية المختلف حولها من قبل هذه المنظمات، بغية الوصول إلى النظام المحاسبي القياسي العالمي، و يكون مقبولا من طرف الجميع، إلا أنه ما تزال هناك اختلافات كثيرة في المعايير القياسية المتبعة في كثير من بلدان العالم، نتيجة اختلاف البيئة لهذه الدول والجهات المستفيدة من المعلومات المالية لاستخدامها في عملية اتخاذ القرارات من قبل المستثمرين والمالكين وحاملي الأسهم والبنوك وغيرهم من الجهات.

و لقد أثار موضوع اندماج المؤسسات مشكلة جديدة و هي المعالجة المحاسبية لعملية الاندماج و التي تعد من أكثر المواضيع المحاسبية تعقيدا إلا أنها في نفس الوقت من أكثر المواضيع متعة و الأكثر تشعبا. ففي إطار التوحيد و التوافق الدولي للممارسات المحاسبية، نجد أن من أهم المعايير التي تناولت المعالجة المحاسبية لأساليب اندماج المؤسسات هي المعيار المحاسبي الدولي الثاني والعشرون (IAS22) و الذي حدد طريقتين لمعالجة محاسبة الاندماج و المتمثلتين في طريقة تجميع المصالح و التي لا تنتج جراء تطبيقها شهرة و طريقة محاسبة الشراء و التي يمكن أن يظهر فرق، من خلال إعادة تقييم الأصول و الخصوم، يعبر عن شهرة.

لكن مع بدايات القرن الحالي، تم إلغاء هذا المعيار، نتيجة الانتقادات العديدة الموجهة لطريقة تجميع المصالح، ليحل معيار الإبلاغ المالي الدولي الثالث (IFRS3) محله، و تصبح الطريقة الوحيدة المسموح بها في محاسبة الاندماج هي طريقة الشراء، و التي يمكن تنتج عنها شهرة.

في الحقيقة إن فرق الاقتناء، أو الشهرة كما سيتم الاصطلاح عليه في هذا البحث، و الناتجة من الاندماج هي من أكثر عناصر الميزانية التي تطرح الإشكالية حول كيفية معالجتها محاسبيا، خاصة في ظل استخدام المعايير المحاسبية الدولية، و التعديلات التي ما تزال قائمة بشأن هذه المعايير.

وبالنسبة للجزائر فإنها تسعى كغيرها من دول العالم الثالث، ومن أجل مواكبة عالم العولمة، لتطبيق معايير المحاسبة الدولية من قبل الشركات العاملة فيها، كي تتمكن من إدراج شركاتها في الأسواق العالمية والحصول على استثمارات أجنبية، وتسويق سلعتها ضمن دول القرية العالمية الواحدة. و لعل من أبرز ما قامت به في هذا المجال هو إعداد النظام المحاسبي المالي الجديد بالتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، و الذي من المنتظر أن يدخل حيز التطبيق مطلع 2010.

و على أساس هذا الطرح يمكن صياغة الإشكالية التالية:

متى نشأ الشهرة و كيف تتم معالجتها محاسبيا في ظل استخدام المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS؟

للإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيم البحث إلى:

أولاً: المحاسبة عن اندماج المؤسسات

ثانياً: المعالجة المحاسبية لفرق الاقتناء وفق المعايير المحاسبية الدولية

أولاً: المحاسبة عن اندماج المؤسسات (الأعمال)

و يتم في هذا العنصر التطرق إلى اندماج المؤسسات ثم الأساليب المحاسبية المستخدمة عند الاندماج، بهدف معرفة الطريقة التي يمكن أن تنتج فرق يعبر عن شهرة من خلال استخدامها في الاندماج، و هي طريقة أو أسلوب محاسبة الشراء.

1- تعريف محاسبة الاندماج

يقصد باندماج المؤسسات بصفة عامة اتحاد مصالح بين مؤسستين أو أكثر وقد يتم هذا الاتحاد من خلال المزج الكامل بين المؤسستين لظهور كيان جديد يكون عادة هذا الكيان أقوى من المؤسستين قبل الاندماج.

و اندماج الأعمال (المؤسسات) هو مصطلح عام يستخدم للتعبير عن الضم أو التوحيد، و قد يأخذ الأشكال التالية¹:

الاندماج: و هو شكل من أشكال الاندماج تذوب فيه الشخصية المعنوية للمؤسسة المندمجة في الشخصية المعنوية للمؤسسة الدامجة، و بالتالي تصبح المؤسسة المندمجة كقسم من أقسام المؤسسة الدامجة.

التوحيد (الاتحاد): هو شكل من أشكال الاندماج تنتهي بموجبه الشخصية المعنوية لجميع المؤسسات المندمجة لتنشأ بدلا منها مؤسسة جديدة بشخصية معنوية جديدة.

التملك أو السيطرة أو الشراء²: بموجب هذا الشكل، تقوم المؤسسة الدامجة بشراء حصة تعادل أكثر من 50% من صافي أصول المؤسسة المندمجة ليطلق على المؤسسة المملوكة أو الدامجة مصطلح شركة قابضة أو المؤسسة الأم، و يطلق على المندمجة المؤسسة التابعة، لكن تستمر الشخصية المعنوية لكل من المؤسستين، و يطلق على المشروع الاقتصادي الذي يجمعهما مصطلح المجموعة (Groupe).

و يعرف اندماج المؤسسات بأنه " تجميع مجموعة من الوحدات المنفصلة أو الأعمال في كيان أو وحدة و واحدة مصدره للتقارير"³.

ويعتمد تحقيق الاندماج بين المؤسسات على توفر الإرادة و الرغبة لاتحاد القوى الاقتصادية ووضع المؤسسات الفردية تحت ظل إدارة موحدة ولاشك أن الإدارة الناتجة عن عملية الاندماج هي

أكثر كفاءة و أكبر مقدرة من الإدارة السابقة للمؤسسات الفردية قبل الاندماج نتيجة من استفادتها من الكفاءات الإدارية وهذا لاشك في صالح الأطراف في المشاريع الاقتصادية من مساهمين و عمال و حملة أسهم⁴.

2- طرق المحاسبة عن اندماج المؤسسات

تعتبر المعالجة المحاسبية للاندماج بين المؤسسات من المشاكل المحاسبية التي عجزت الهيئات المهنية للمحاسبة بوضع الحل الجذري لها، وذلك نظرا لاختلاف الظروف التي تجري فيها كل واقعة اندماج عن واقعة اندماج أخرى.

لكن هذه المجمعات المهنية قدمت طريقتين في المحاسبة عن عمليات الاندماج هما طريقة تجميع المصالح و طريقة الشراء(الحيازة) ولكل من هاتين الطريقتين أساس مختلف عن الطريقة الأخرى، وفيما يلي تقديم للطريقتين:

2-1 طريقة تجميع المصالح *mise en commun d'intérêt*: تسمح هذه الطريقة بتجميع

أصول و خصوم المؤسسات الداخلة في الاندماج بالقيم الدفترية السابقة للاندماج، و هو ما يعني عدم حدوث إعادة تقييم و بالتالي لا تظهر شهرة نتيجة الاندماج.⁵

و يطلق على هذه الطريقة أيضا تسمية اندماج الحقوق، و مفادها أن المساهمين في المؤسسة المندمجة يرغبون في نقل الأصول والخصوم إلى المؤسسة الدامجة بالقيمة الدفترية لها وليس بالقيمة العادلة⁶ السوقية.

و في هذه الحالة ينظر إلى عملية الاندماج باعتبارها عملية ضم لأصول وخصوم المؤسستين المندمجتين بالقيم الدفترية وليس باعتبارها شراء لصافي أصول المؤسسة المندمجة بقيمتها السوقية العادلة كما سنرى في طريقة الشراء.

ولقد عرفت طريقة دمج حقوق المساهمين بأنها اتحاد مؤسستين لدمج المصالح المشتركة والسير كوحدة اقتصادية مستقلة. و هنا يمكن ملاحظة النقاط التالية:

- يتم نقل أي أرباح حققتها المؤسسة المندمجة قبل الاندماج وكذلك أي أرباح محتجزة توفرت لديها بتاريخ الاندماج إلى المؤسسة الدامجة؛
- يتم تقييم صافي أصول المؤسسة المندمجة وفقاً لقيمتها الدفترية وليس لقيمتها العادلة و هنا لا يظهر أي أثر لشهرة الاندماج؛
- إن جميع نفقات الاندماج سواء المباشرة أو غير المباشرة يجب أن تحمل كمصروف للفترة التي تقع فيها عملية الاندماج.

و يجب الإشارة إلى أن المعايير الأمريكية حددت 12 شرطاً⁷ لمحاسبة التجميع، فإذا تحققت الشروط 12 عومل الاندماج على أنه تجميع للمصالح إذا لم يتحقق شرط واحد فقط (شرط واحد

كافي) عومل الاندماج على أنه شراء، بينما معايير المحاسبة الدولية و بالتحديد المعيار رقم 22 (IAS22) فقد حدد ثلاثة شروط فقط (يجب تحققها معا) لتطبيق هذه الطريقة و هي⁸:

1- أن يتم تبادل أو توحيد كل أو الغالبية العظمى من الأسهم العادية ذات حق التصويت للمؤسسات الداخلة في التوحيد؛

2- أن لا تخلف القيمة العادلة لأي مؤسسة يتم توحيدها اختلافا جوهريا عن القيمة العادلة للمؤسسة الأخرى الداخلة في التوحيد؛

3- المحافظة لمساهمي كل مؤسسة يتم توحيدها على حقوقهم النسبية في التصويت وحقوقهم الأخرى في المؤسسة الناتجة عن التوحيد.

2-2 طريقة محاسبة الشراء Méthode d'acquisition : تقوم فلسفة هذه الطريقة على أساس أن عملية الاندماج في جوهرها هي عملية شراء، سواء كان هذا الشراء لصافي أصول المؤسسة المندمجة أو لأسهم تلك المؤسسة. و نظرا للقيود الموضوعية على طريقة دمج الحقوق، كان هذا الأسلوب الأكثر استخداما عند الاندماج⁹.

يتم في ظل هذه الطريقة إعادة تقييم للأصول و الخصوم فيظهر فرق يعبر عن الشهرة، وتسجل الأصول و الخصوم في هذه الحالة بقيمتها العادلة¹⁰.

و من أجل فهم هذه الطريقة يجب التمييز بين المؤسسة الدامجة و المؤسسة المندمجة و هناك بعض المؤشرات التي تحدد الطرف الممتلك (المؤسسة المقتنية) وهي:

- إذا كانت القيمة العادلة لإحدى المؤسسات أكبر بكثير من القيمة العادلة للمؤسسة المندمجة الأخرى ففي مثل هذه الحالة المؤسسة الأكبر هي المؤسسة الممتلكة؛
- عندما يجري اندماج الأعمال عن طريق دفع نقود مقابل الأسهم العادية ذات حقوق التصويت في مثل هذه الحالة تكون المؤسسة التي تدفع النقدية هي المؤسسة الممتلكة؛
- عندما ينتج عن اندماج الأعمال سيطرة إدارة إحدى المؤسسات على انتخاب فريق إدارة المؤسسة المندمجة الناتجة في مثل هذه الحالة المؤسسة المسيطرة هي الممتلكة.

تتطلب هذه الطريقة ما يلي¹¹:

- تحديد المؤسسة الدامجة (المشترية)؛
- قياس تكلفة الاندماج؛
- توزيع - في تاريخ الاستحواذ- تكلفة اندماج المؤسسة على الأصول المستحوذ عليها و الالتزامات و الالتزامات المحتملة التي قد تظهر.

تتضمن تكلفة شراء المؤسسة المندمجة عند استخدام أسلوب الشراء في المحاسبة ما يلي:

- إجمالي القيمة المدفوعة بواسطة المؤسسة المندمجة) نقداً أو إصدار أدوات حقوق الملكية أو أدوات دين، و تحمل التزامات المؤسسة المندمجة)؛
- التكاليف المباشرة لتنفيذ عملية الاندماج (أتعاب المحاسبين، الاستشاريين،...)
- التكاليف المشروطة التي يمكن تحديدها في تاريخ الاندماج.

3- المقارنة بين الطريقتين:

من خلال تقديم طريقتي المحاسبة عن اندماج المؤسسات (أو اندماج الأعمال) يمكن إجراء مقارنة بسيطة بين الطريقتين لمعرفة نقاط الاختلاف بينهما من خلال الجدول التالي:

جدول رقم 1: المقارنة بين طريقة تجميع المصالح و طريقة الشراء عند اندماج المؤسسات

محاسبة تجميع المصالح (اندماج الحقوق)	محاسبة الشراء
1- تقوم على افتراض عدم حدوث عملية مالية حقيقية بين طرفي الاندماج وإنما فقط توحيد وضم حقوق الملكية بينهما عن طريق تبادل أسهم المؤسستين.	1- تقوم على افتراض حدوث عملية مالية بين طرفي الاندماج تقوم من خلالها المؤسسة الدامجة بشراء صافي أصول المندمجة عن طريق مبالغ نقدية أو أسهم عادية أو المزج بينهما.
2- تسجل الأصول و المطلوبات التي تم التوحيد بها بالقيم الدفترية الصافية.	2- تسجل الأصول و المطلوبات التي تم الحصول عليها بالقيم العادلة عند تاريخ الاستحواذ.
3- لا تظهر شهرة لعدم وجود عملية الشراء.	3- تظهر شهرة موجبة أو سالبة نتيجة عملية الشراء أو تقويم الأصول و المطلوبات.
4- تتكون تكاليف التوحيد من القيمة الدفترية لصافي الأصول المقدمة في المؤسسة المندمجة فقط.	4- تتكون تكاليف التملك من القيمة العادلة لصافي الأصول المقدمة يضاف إليها المصاريف المباشرة.
5- المصاريف المباشرة وغير المباشرة وتكاليف إصدار الأسهم تحمل كمصروف للفترة التي تم فيها الاندماج.	5- المصاريف غير المباشرة تحمل كمصروف للفترة التي تم فيها الاندماج أما مصروفات إصدار و تسجيل الأسهم فتخفض من علاوة إصدار الأسهم.
6- نتيجة أعمال الفترة الأولى للتوحيد تبدأ من بداية السنة المالية للتوحيد.	6- نتيجة أعمال الفترة الأولى للتملك تبدأ من تاريخ الشراء.

7- تتطلبها معايير المحاسبة الدولية.	7- لا تتماشى مع معايير المحاسبة الدولية(خاصة بعد إستبدال معيار IAS22 ب IFRS3).
-------------------------------------	--

المصدر: خليل عواد أبو حشيش، مرجع سبق ذكره، ص 68 (مع بعض التعديل).

و كخلاصة يمكن القول أنه إذا كانت المعاملة تصلح لتطبيق أسلوب محاسبة التجميع فلا توجد في هذه الحالة اشتراطات محاسبية لتقييم الأصول و يتم عادة في هذه الحالة دمج و توحيد الميزانيات و جدول نتائج المؤسسات بقيمتها الدفترية دون تعديل. و تكون عمليات التقييم مطلوبة عادة عندما تعامل المعاملة كسواء حيث أنه عند استخدام أسلوب الشراء المحاسبي يجب إعادة بيان أصول البائع حسب القيم السوقية العادلة الجارية ويتم تسجيل الالتزامات المحتملة بقيمتها الحالية في ظل أسعار الفائدة السائدة.

و الجدير بالذكر هنا، أن طريقة تجميع المصالح اندثرت بإلغاء المعيار المحاسبي الدولي (IAS22)¹²، و إستبداله بمعيار الإبلاغ المالي الدولي الثالث (IFRS3)¹³ و الذي يجيز استعمال محاسبة الشراء فقط عند حدوث عمليات الاندماج.

ثانيا: المعالجة المحاسبية لفرق الاقتناء وفق المعايير المحاسبية الدولية

من خلال ما تم عرضه سابقا، يلاحظ أن الشهرة لا يمكن أن تنشأ إلا عند استخدام أسلوب أو طريقة الشراء، و لا تظهر عند استخدام طريقة تجميع المصالح. لذلك سوف يقدم هذا الجزء من هذه الورقة البحثية مفهوم فرق الاقتناء(الشهرة) و كيفية معالجته محاسبيا في ظل استخدام معايير المحاسبة الدولية.

1- مفهوم فرق الاقتناء:

في البداية يجب الإشارة إلى أن مصطلح فرق الاقتناء (Ecart d'acquisition) أو ما يسمى كذلك بفائض القيمة (Survalueur) يستعمل لدى حسابات المؤسسات أو المجموعات الناتجة عن الاندماج، بينما يفضل استعمال مصطلح شهرة المحل (Fond de commerce) في الحسابات المنفصلة، لكن نظريا الأمر يتعلق بنفس المفهوم. و يعرف هذا المصطلح في الدول الانكلوساكسونية ب Goodwill.

1-1 تعريف الشهرة: يترتب على استخدام طريقة الشراء ظهور فرق يعبر عن شهرة الاندماج، فالشهرة من الناحية النظرية هي الأرباح غير العادية التي تحققها المؤسسة المندمجة زيادة عن مثيلاتها من المؤسسات التي تمارس نفس النشاط، أما من الناحية العملية فإنها تعبر عن الثمن الزائد المدفوع للحصول على السيطرة.

و تعرف الشهرة الناتجة عن التملك بأنها " دفعة من قبل المؤسسة المملكة لقاء منافع اقتصادية مستقبلية".¹⁴

كما تعرف وفقا لمجلس المحاسبة الدولية بأنها "أصل يمثل المنافع الاقتصادية المستقبلية الناشئة عن أصول أخرى تم استملاكها في اندماج الأعمال و لم يتم تحديدها بشكل منفرد والاعتراف بها بشكل منفصل".¹⁵

1-2 كيفية حساب الشهرة: تحسب الشهرة بالعلاقة التالية¹⁶:

صافي أصول المؤسسة المندمجة = القيمة العادلة لأصول - القيمة العادلة للالتزامات والالتزامات
بالقيمة السوقية العادلة المؤسسة المندمجة المحتملة للمؤسسة المندمجة
الشهرة = سعر الشراء (تكلفة الاندماج) - صافي أصول المؤسسة المندمجة بالقيمة السوقية العادلة

- إذا كان سعر الشراء < من القيمة العادلة لصافي أصول المؤسسة المندمجة تكون الشهرة موجبة (Goodwill)؛
- إذا كان سعر الشراء > من القيمة العادلة لصافي أصول المؤسسة المندمجة تكون الشهرة سالبة (Badwill).

2- موقف مجلس معايير المحاسبة الدولية من فرق الاقتناء (Goodwill)¹⁷:

لقد تم تسجيل ثلاث تغييرات هامة، و في غضون 20 سنة، قام بها مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB (لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASB سابقا) فيما يتعلق بشهرة المحل عند عملية الشراء (حيث لم يكن معترف بها كأصل).

و في سنة 1983، و بصدر أول معيار محاسبي دولي يتعلق باندماج المؤسسات (IAS22)، حيث نص في الفقرة 42 على وجوب الاعتراف بالشهرة كأصل و يتم اهتلاكها في فترة لا تتعدى 5 سنوات. و في سنة 1999، تم مراجعة هذا المعيار، بحيث تبقى الشهرة دائما قابلة للاهتلاك لكن ليس في فترة أقصاها 5 سنوات و إنما في فترة لا تتجاوز 20 سنة.

في 2004 حدث تغيير جديد في المعيار IFRS3 و الذي حل محل المعيار IAS22، بحيث قام IASB باقتراح النقاط التالية¹⁸:

- إلغاء طريقة تجميع المصالح؛
- اعتبار نفقات إعادة الهيكلة كمصاريف مسجلة بعد الاندماج؛
- فصل الأصول المعروفة (actifs identifiable) عن الشهرة؛
- إلغاء عملية إهلاك الشهرة و القيام فقط باختبارات نقص القيمة لهذه الشهرة وفقا للمعيار

؛IAS36

- إعداد مقارنة شديدة أو قوية مع المعايير الأمريكية (SFAS 141 et 142)¹⁹.
- و يمكن إدراج أهم التغيير الحاصل بين المعيارين السابقين فيما يتعلق بالشهرة من خلال الجدول التالي:

جدول رقم 2: الاختلاف بين IAS22 و IFRS3

اختبارات نقص القيمة	الاهتلاك الانتظامي	
نعم	نعم	IAS22
نعم	لا	IFRS3

المصدر: Jacques RICHARD et Christine COLLETTE, op.cit, p.242

إن هذا التوجه الجديد لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) يسفر عن الرغبة الحقيقية في إتباع النموذج الأمريكي أو المعايير الأمريكية (SFAS 141 et 142).

3- المعالجة المحاسبية لفرق الاقتناء (الشهرة):

يتم التطرق من خلال هذا العنصر إلى كيفية معالجة الشهرة الموجبة و الشهرة السالبة من خلال معيار المحاسبة الدولي IAS22 و معيار إعداد التقارير المالية الدولي الثالث IFRS3.

1-3-1 كيفية المعالجة المحاسبية للشهرة طبقا للمعيار IAS22:

يتناول المعيار الدولي للمحاسبة رقم 22 (IAS22 "اندماج المؤسسات") المعالجات المحاسبية للعمليات الناتجة عن الاندماج، سواء كان هذا الاندماج توحيد مصالح أو تملك (شراء)، بما فيها كيفية معالجة الشهرة الناتجة عن هذه الأخيرة، سواء كانت موجبة أو سالبة.

1-3-1-1 الشهرة الموجبة²⁰: طبقا للمعيار IAS22 و المعدل في 1998، يتم إهلاك الشهرة الموجبة على أساس أفضل تقدير للحياة الإنتاجية (الاقتصادية) التي يتوقع الحصول على المنافع الاقتصادية خلالها، و بطريقة تعكس نمط الاستفادة من المنافع الاقتصادية الناتجة عن الشهرة. ويفترض المعيار أن فترة إهلاك الشهرة الموجبة لا يتعدى 20 سنة، و أفضل طريقة إهلاك لهذه الشهرة هي طريقة الاهتلاك الخطي (الثابت).

و يضع هذا المعيار بعض الاستثناءات، بحيث يمكن أن تزيد فترة إهلاك الشهرة عن 20 سنة، إذا اقتضت الضرورة و وجد دليل قوي يؤيد ذلك، كما أنه يمكن استخدام طريقة أخرى للاهلاك غير الاهتلاك الخطي، لكن نادرا ما يحدث ذلك.

إضافة إلى فكرة إهلاك الشهرة، فإن هذا المعيار يقضي بضرورة التقييم السنوي للشهرة والاعتراف بأي تدهور يعتري قيمتها، و ذلك من خلال إجراء اختبارات نقص القيمة²¹ كما هو منصوص عليه في المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 " انخفاض قيمة الأصول " IAS36.

2-1-3 الشهرة السالبة: يفسر المعيار IAS 22 وجود شهرة سالبة بأنه يعكس إما²²:

- وجود مغالاة في تقييم الأصول أو تقليل في تقييم الالتزامات؛ أو
 - توقعات لخسائر و مصروفات ستحمل بها المؤسسة المقتنية في المستقبل؛ أو
 - أنها تمثل مكاسب حصلت عليها المؤسسة المقتنية من صفقة الانضمام أو الاندماج.
- لذا فان هذا المعيار يتطلب التأكد من أن الشهرة السالبة لا تعكس وجود مغالاة في تقييم الأصول أو تقليل لقيمة الالتزامات. كما حدد هذا المعيار معالجة الشهرة السالبة في الحالتين المتبقيتين²³.

2-3 كيفية المعالجة المحاسبية للشهرة طبقا للمعيار IFRS 3:

نص معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 3 (IFRS3) على تطبيق طريقة الشراء في اندماج المؤسسات وعلى أن تتم معاملة أية زيادة في تكلفة الشراء عن حصة المشتري في القيمة العادلة للأصول والالتزامات المحددة المشتراة في تاريخ عملية التبادل كشهرة، ويتم الاعتراف بها كأصل. وقد نص هذا المعيار على وجوب قيام المؤسسة المشتريّة في تاريخ الاندماج بما يلي²⁴:

- الاعتراف بالشهرة المشتراة في عملية اندماج المؤسسة كأصل؛
- القياس المبدئي لتلك الشهرة بسعر تكلفتها، كونها زيادة تكلفة اندماج المؤسسة المشتريّة في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد و الالتزامات الطارئة المعترف بها وفقا لنفس المعيار (الفقرة 36).

2-3-1 الشهرة الموجبة: خلافا للمعيار IAS22، فقد نص المعيار (IFRS3) على عدم إهلاك

الشهرة الموجبة بتوزيع قيمتها على عدد من الفترات المالية و بدلا من ذلك يجب اختبار قيمة الشهرة في نهاية كل سنة لقياس إن كان هناك تدني أو انخفاض في قيمتها. و عليه ففي الفترات اللاحقة تبقى قيمة الشهرة دفتريا كما هي و لا تخفض إذا لم توجد أي مؤشرات تفيد بانخفاض قيمتها. أما في حالة وجود مؤشرات لانخفاض قيمة الشهرة فيتم في هذه الحالة إثبات خسارة الانخفاض في قيمة الشهرة و تحميلها للفترة التي حدث فيها الانخفاض، و بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 36 (IAS36)، لا يتم استعادة خسارة التدني في الفترات التالية التي تزيد فيها قيمة الشهرة²⁵. أما بالنسبة لمعالجة الشهرة الموجبة السابق الاعتراف بها، فيتوقف إهلاك هذه الشهرة، منذ بدء الفترة السنوية الأولى لبداية تطبيق هذا المعيار (2004/03/31)، كما يتم استبعاد المبلغ المتراكم للاهلاك مع تخفيض المقابل من قيمة الشهرة.

2-3-2 الشهرة السالبة: نص المعيار IFRS3 في فقرته رقم 81 على وجوب إلغاء الاعتراف

بالشهرة السالبة، و يتم التأكد مرة أخرى من قياس تكلفة الاندماج و القيمة العادلة للأصول و الالتزامات للمؤسسة المستحوذ عليها، ثم يعتبر كربح و يرحل إلى حسابات النتائج مباشرة، و لم

يسمح المعيار بمعالجة الشهرة السالبة كتخفيض لقيمة الأصول غير الملموسة، و لم يسمح بمعالجتها كالتزامات مؤجلة.

أما بالنسبة لمعالجة الشهرة السالبة التي سبق الاعتراف بها قبل بداية السنوات المالية منذ بداية تطبيق هذا المعيار في 2004/03/31، فسوف يلغى الاعتراف بها في بداية هذه الفترة مع إجراء التسوية المقابلة لذلك بإضافتها إلى رصيد الأرباح المحتجزة.

4- التسجيل المحاسبي لفرق الاقتناء وفقاً للنظام المحاسبي المالي الجديد SCF²⁶:

يعرف النظام المحاسبي المالي الجديد فرق الاقتناء على أنه " كل فائض في تكلفة الاقتناء من حصة فائدة المقتني ضمن القيمة الحقيقية للأصول و الخصوم المعرفة على أنها مكتسبة عند تاريخ عملية التبادل"²⁷.

وحسب SCF يسجل هذا الفارق في الحساب رقم 207 الذي يدخل ضمن حسابات الأصول المعنوية، كما ينص SCF على أنه يتم في هذا الحساب تسجيل فرق الاقتناء سواء كان موجبا أو سالبا الناتج عن اقتناء أو انصهار أو اندماج. كما يمكن أن يكون مدينا أو دائنا، و يجب أن يظهر في الميزانية ضمن الأصول غير الجارية مهما كان رصيده.

أما خسائر القيمة التي يتم إثباتها عقب اختبار تناقص القيمة في فرق الاقتناء، لا يمكن أن تكون موضع استرجاعات لاحقة.

4-1 معالجة الشهرة الموجبة وفق المعيار IFRS3 و التسجيل المحاسبي وفق SCF:

بافتراض أن هناك مؤسسة دامجة و أخرى مندمجة، حيث تملكت المؤسسة الأولى المؤسسة الثانية بنسبة 100%، و دفعت لقاء ذلك التملك مبلغ نقدي (أو أصدرت أسهم)، و تحملت نفقات مباشرة و غير مباشرة في سبيل حصول الاندماج.

فالمعالجة المحاسبية في هذه الحالة، تكون أولاً بحساب سعر الشراء (أو تكلفة الاندماج)، والذي يمثل مجموع المبلغ النقدي المدفوع (أو ثمن الأسهم المصدرة) من قبل المؤسسة الدامجة للمؤسسة المندمجة ومصاريف الاندماج.

فإذا كانت تكلفة الاندماج أكبر من صافي أصول المؤسسة المندمجة المقيمة بالقيمة العادلة، سوف تنشأ هنا شهرة موجبة، و يتم معالجة الاندماج و الشهرة لدى المؤسسة الدامجة بالطريقة التالية:

1- إثبات القيد المتعلق بالنفقات المباشرة و غير المباشرة للاندماج إذا ما تم تحديدها: ويكون ذلك بجعل حسابات المصاريف المعنية مدينة بقيمة النفقات التي دفعت لقاء حصول الاندماج وفي المقابل يجعل أحد حسابات النقدية دائنا بنفس المبلغ؛

2- إثبات القيد المتعلق بالاستثمار في المؤسسة المندمجة: إذا ما تم تحديد تكلفة الاستثمار في المؤسسة المندمجة و النفقات المتعلقة بالاندماج، تقوم المؤسسة الدامجة بإثبات ذلك في دفاترها، بجعل

حساب الاستثمار في المؤسسة المندمجة لدينا بتكلفة الاستثمار و في المقابل يجعل حسابي رأس المال الأسهم العادية و علاوة إصدار الأسهم دائنين بالمبلغ المدين، و هذا في حالة ما إذا تم الشراء عن طريق إصدار أسهم، و كذلك نتجت علاوة إصدار أسهم. أما إذا كان الشراء نقداً (جزء منه أو كله) فيجعل حسابي الصندوق و حساب مصاريف الاندماج المباشرة دائنين، بحيث يرصد في هذه الخطوة حساب المصاريف المباشرة؛

3- يتم تسجيل لدى المؤسسة الدامجة عملية انتقال أصول و التزامات المؤسسة المندمجة كل حسب طبيعته، فالأصول تسجل في الجانب المدين و الالتزامات في الجانب الدائن مع ترصيد حساب الاستثمار في المؤسسة المندمجة المسجل في الخطوة السابقة بجعله دائناً، و سيظهر معنا في هذه الخطوة حساب مدين جديد و هو حساب الشهرة، وبهذا يحدث التوازن بين الجانب المدين و الجانب الدائن. و تختلف هذه الخطوة بحسب نوع الاندماج، و فيما إذا تمت تصفية المؤسسة المندمجة، أو تم الإبقاء عليها و على حسب نسبة التملك؛

4- في نهاية السنة، يتم إقفال (ترصيد) حسابات المصاريف غير المباشرة المسجلة في الخطوة الأولى بجعلها دائنة مع حسابات النتائج، كما يتم ترصيد حساب نفقات إصدار الأسهم إن وجدت، بجعلها دائنة و جعل حساب علاوة إصدار الأسهم مديناً بنفس القيمة؛

فطبقاً للمعيار IFRS3 و أيضاً SCF يتم الاعتراف بالشهرة الموجبة كأصل غير ملموس (معنوي) في ميزانية المؤسسة المشتريّة بعد الاندماج، مع وجوب إجراء اختبارات نقص القيمة مرة واحد على الأقل في السنة، إذا وجدت مؤشرات على حدوث هذا الانخفاض، و يسجل بقيمة التدني في القيمة وفقاً للقيود التالي:

681	ح/مخصص اهتلاكات و مؤونات و خسائر القيمة	X X	X X
2907	ح/خسائر القيمة عن فارق الاقتناء	X X	

و حسب SCF يلاحظ وجود حساب 2807 و المتعلق باهتلاك الشهرة الموجبة، بحيث يجعل هذا الحساب دائناً بقسط الاهتلاك (بعد تحديد عمر الشهرة، و قسمة مبلغ الشهرة على هذا العمر)، و في المقابل يجعل حساب 681 مخصص اهتلاكات مديناً بنفس المبلغ. و هذا الأمر غير مسموح به في ظل استخدام المعيار الدولي IFRS3 .

ن معالجة الشهرة السالبة وفق المعيار IFRS3 و تسجيلها محاسبياً وفق SCF:

على افتراض أن تكلفة تملك المؤسسة الدامجة للمؤسسة المندمجة هي أقل من صافي أصول المؤسسة المندمجة المقيمة بالقيمة العادلة، فالشهرة التي تنشأ هنا سالبة، و يتم في هذه الحالة معالجة الاندماج و الشهرة السالبة لدى المؤسسة الدامجة بالكيفية التالية:

طبقا للمعيار الدولي IFRS3 لا علاج الشهرة كتخفيض لقيمة الأصول و لا كالتزامات مؤجلة، و إنما يتم الاعتراف بالشهرة السالبة كإيرادات وتقل مباشرة في حسابات النتائج، وتعامل على أساس أنها إيرادات غير عادية.

في هذه الحالة تبقى القيود المسجلة هي نفسها، و يحدث التغيير في القيد المتعلق بانتقال أصول و خصوم المؤسسة المندمجة إلى المؤسسة الدامجة فقط، بحيث يسجل ح/207 دائما بمقدار الشهرة السالبة، ليرصد في نهاية السنة بجعله مدينا مع حساب إيرادات غير عادية الذي يجعل دائما. و ينص SCF على أن يسجل فرق الاقتناء في الأصول غير الجارية للميزانية تحت عنوان منفصل في شكل تخفيض للأصل إذا كان الفارق سالبا، و هو ما لم يسمح به المعيار الدولي IFRS3 .

الخاتمة:

من خلال دراستنا لموضوع فرق الاقتناء أو الشهرة و كيفية معالجتها محاسبيا وفقا لمعايير المحاسبة الدولية يمكن الخروج بالاستنتاجات التالية:

- لا يمكن أن تنشأ شهرة إلا في ظل استخدام أسلوب الشراء عند الاندماج؛
- إن التعديل و التغيير في معايير المحاسبة يعكس التوجه الشديد نحو المعايير الأمريكية، و التي تركز في مضمونها على القيمة العادلة؛
- إن إدخال مفهوم القيمة العادلة في طريقة محاسبة الشراء رجح الكفة لصالح هذه الأخيرة على حساب طريقة تجميع المصالح؛
- وجود شهرة سالبة يدل على قدرة و مهارة المؤسسة الدامجة في المساومة؛
- سوف يساهم معيار IFRS3 بتحقيق ما يعرف بالإفصاح الشامل، و الذي من خلاله يتمكن المستثمرون الاطلاع على القوائم المالية للمؤسسة، و بالتالي معرفة قيمة الأصول غير الملموسة التي تعكس بشكل جيد قيمة المؤسسة الحقيقية وبالتالي تولد ثقة المستثمرين بها.

و من خلال القيام ببعض المقارنات بين ما نص عليه المعيار الدولي IFRS3 والنظام المحاسبي المالي الجديد SCF يمكن الخروج ببعض الملاحظات:

- في SCF فرق الاقتناء أو الشهرة يسجل ضمن الأصول غير الجارية مهما كان رصيده، بينما في IFRS3 يتم الاعتراف به كأصل إذا كان موجبا فقط؛
- من خلال ملاحظة الحسابات الموجودة على مستوى SCF يسجل وجود الحساب 2807 والمتعلق باهلاك فرق الاقتناء مما يدل أن هذا النظام يتماشى مع المعيار الدولي IAS22 المستبدل منذ 2004، و ليس مع IFRS3 بالرغم من حداثة إتمام إعداد هذا النظام (SCF) و عدم دخوله حيز التطبيق إلى اليوم؛
- بالنسبة لاختبارات نقص القيمة، فان نظام المحاسبي المالي يجيز استعمالها وفقا لما نصت عليه المعايير المحاسبية الدولية.

التوصيات: من خلال هذه الورقة يوصي الباحثان ب:

- محاولة وضع معايير محاسبية وطنية (جزائرية) تتوافق مع ما هو معمول به دولياً وتتلاءم مع الواقع الاقتصادي للبلاد؛
- ضرورة القيام بتحديث النظام المحاسبي المالي الجديد وفقاً للتعديلات التي تطرأ على المعايير المحاسبية الدولية؛
- الاهتمام الجدي بإعادة التكوين، و صياغة البرامج التعليمية الجامعية المتعلقة بالمحاسبة.

الهوامش و الإحالات:

- ¹ خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة المتقدمة، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص 69.
- ² وهناك تسميات أخرى للشراء (الحيازة) و هي الاقتناء أو الاستحواذ.
- ³ Philippe TOURON et Hubert TONDEUR, **Comptabilité en IFRS**, éditions d'Organisation, Paris, 2004, p.285.
- ⁴ طارق عبد العال حماد، اندماج و خصخصة البنوك، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص 5.
- ⁵ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة؛ القياس و التقييم المحاسبي(1)، الدار الجامعية، الإسكندرية، الجزء الرابع، 2004، ص 3.
- ⁶ غالباً ما تكون القيمة العادلة هي القيمة السوقية، و يقصد بها المبلغ الذي يمكن مبادلة الأصل به أو سداد الالتزام بين طرفين مطلعين و راغبين في التعامل على أساس تبادل تجاري بحت.
- ⁷ لمزيد من التفصيل حول الشروط 12، أنظر طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، 2004، ص ص3-7.
- ⁸ أحمد بسيوني شحاتة، عبد الوهاب نصر علي، المحاسبة المالية المتقدمة: وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية و الأمريكية و العربية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005/2004، ص 29.
- ⁹ خليل عواد أبو حشيش، مرجع سبق ذكره، ص 29.
- ¹⁰ طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، 2004، ص 3.
- ¹¹ طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 1236.
- ¹² International Accounting Standard 22.
- ¹³ International Financial Reporting Standard 3.
- ¹⁴ حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية و معاييرها، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2008، ص 169.
- ¹⁵ جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المصادق عليها في 2008/01/01، مجموعة طلال أبو غزالة، عمان، 2008، ص 344.
- ¹⁶ طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، 2006، ص 1244.
- ¹⁷ Jacques RICHARD et Christine COLLETTE, **Système comptable français et normes IFRS**, éditions Dunod, 7^e éditions, Paris, 2005, pp 241-242.
- ¹⁸ Pascal BARNETO, **Normes IAS/IFRS; Application aux états financiers**, éditions Dunod, Paris, 2004, p. 99.
- ¹⁹ www.fasb.org
- ²⁰ أحمد بسيوني شحاتة، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص ص 87-88.
- ²¹ بحيث يجب القيام في أي وقت من السنة بهذا الاختيار لمعرفة التدهور و التندي الذي قد يطرأ على قيمة الأصول و هنا على الشهرة، و يتم التأكد من خلاله بأن المبلغ الدفترى المرحل للشهرة لا يقل عن مبلغها القابل للاسترجاع، و لمزيد من التفصيل يمكن الرجوع إلى المعيار المحاسبي الدولي رقم 36.
- ²² نفس المرجع، ص 88.
- ²³ لمزيد من التفصيل حول معالجة الشهرة السالبة وفقاً للمعيار 22 IAS، أنظر المرجع السابق، ص ص 89-91.
- ²⁴ حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سبق ذكره، ص 169.
- ²⁵ محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير الإبلاغ المالي الدولية؛ الجوانب النظرية و العملية، دار وائل للنشر، عمان، 2008، ص 729.
- ²⁶ Système Comptable Financier.
- ²⁷ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 2009/03/25.

المراجع:

المراجع باللغة العربية:

- 1- أحمد بسيوني شحاتة، عبد الوهاب نصر علي، المحاسبة المالية المتقدمة: وفقا لمعايير المحاسبة الدولية و الأمريكية و العربية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005/2004.
- 2- حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية و معاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2008.
- 3- خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة المتقدمة، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2009.
- 4- طارق عبد العال حماد، اندماج و خصخصة البنوك، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999.
- 5- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة؛ القياس و التقييم المحاسبي(1)، الدار الجامعية، الإسكندرية، الجزء الرابع، 2004.
- 6- طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
- 7- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير الإبلاغ المالي الدولية؛ الجوانب النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، 2008.
- 8- جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المصادق عليها في 2008/01/01، مجموعة طلال أبو غزالة، عمان، 2008.
- 9- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 2009/03/25.

المراجع باللغة الفرنسية:

- 1- Jacques RICHARD et Christine COLLETTE, **Système comptable français et normes IFRS**, éditions Dunod, 7^e editions, Paris, 2005.
- 2- Pascal BARNETO, **Normes IAS/IFRS; Application aux états financiers**, éditions Dunod, Paris, 2004.
- 3- Philippe TOURON et Hubert TONDEUR, **Comptabilité en IFRS**, éditions d'Organisation, Paris, 2004.
- 4- www.fasb.org