

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة البليدة 2 - لونيبي علي

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

الشهيد طالب عبد الرحمان



تنظم بالتعاون مع

فرقة البحث PRFU الموسومة ب: تصور وضع نظام معلوماتي محاسبي للقطاع الفلاحي في الجزائر

والمعتمدة سنة 2019 تحت الرقم:

F03N01UN090220190001

و فرقة البحث PRFU الموسومة ب: المشاكل المحاسبية المعاصرة في الجزائر في ظل البيئة الاقتصادية الجديدة

والمعتمدة سنة 2022 تحت الرقم:

F03N01UN0902202200 03

الملتقى الوطني الافتراضي الاول حول:

المشاكل المحاسبية المعاصرة: تحديات في مواجهة المؤسسات الجزائرية

يوم : 25 جانفي 2023 بواسطة تقنية التحاضر عن بعد - تطبيق GOOGLE MEET

هيئة الملتقى:

أ.د. غردي محمد	المنسق العام للملتقى - عميد الكلية
أ.د. عمورة جمال	المشرف العام للملتقى - رئيس فرقة بحث
د. مسموس رضوان	نائب المنسق العام للملتقى - رئيس فرقة بحث
د. حواس محمد	رئيس الملتقى
د. الصديق محمد الفضيل	رئيس اللجنة العلمية
د. جمعة الباتول	رئيسة أمانة الملتقى
السيد بن الحسين فريد	الأمين العام للكلية

<https://meet.google.com/biz-tisw-xap>

رابط الملتقى:

برنامج الملتقى الوطني الأول - عن بعد

المشاكل المحاسبية المعاصرة: تحديات في مواجهة المؤسسات الجزائرية

يوم الأربعاء 25 جانفي 2023



مراسيم الافتتاح الرسمي للملتقى: 9:00-10:00

تلاوة آيات من الذكر الحكيم

النشيد الوطني

كلمة السيد عميد كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير - جامعة البليدة 02

كلمة السيد المشرف العام للملتقى

كلمة السيد رئيس الملتقى

الجلسة الصباحية: 10:00 - 12:00

رئيس الجلسة: الأستاذ الدكتور يدو محمد

جامعة الانتماء	عنوان المداخلة	المتدخلين	التوقيت	
جامعة البليدة 02	واقع تطبيق الضرائب المؤجلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	عمورة جمال زروق بلخير	10:00 - 10:15	1
جامعة البليدة -2-	دور نظام الإدارة البيئية (ISO 14001) في تخفيض التكاليف البيئية دراسة حالة مؤسسة الإسمنت للمنتجة (SCMI)	منصر عبد العالي هدى إيمان زروق سمية	10:15 - 10:30	2
جامعة خنشلة	الإدارة المستدامة للنفايات المنزلية - نموذج التجربة السويدية في إعادة تدوير النفايات المنزلية-	بشوع سعاد بوحفص سميحة بعباد دليلة	10:30 - 10:45	3
جامعة قسنطينة - 02	محاسبة الموارد البشرية بين الأهمية وصعوبة التطبيق	بن زين ووداد	10:45 - 11:00	4
جامعة البليدة 02	إشكالية اختلاف محيط التجميع بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الخاص بالمجمعات -دراسة حالة مجمع LOGITRANS	معمر الطيب إبتسام كداتسة عائشة	11:00 - 11:15	5
جامعة الشلف	دراسة نظرية لعينة من أمراض الفكر المحاسبي وامكانية مساهمة التدقيق الخارجي في التقليل منها	نساب عائشة ظاهري منيكة جربو صارة	11:15 - 11:30	6
جامعة البليدة 02	Measurement and disclosure challenges of biological assets between the requirements	درحمون هلال بن متير حمزة	11:30 - 11:45	7

of IAS-IFRSs and the Algerian accounting
environment

ساكر مريم

المناقشات: 12:00-11:30



الجلسة المسائية: 14:30-12:30

رئيس الجلسة: الدكتور غالب عمر

جامعة الإنتماء	عنوان المداخلة	المتدخلين	التوقيت	
جامعة سطيف 01	آليات القياس والإفصاح للمحاسبة البيئية لأثار التلوث البيئي و الحلول المقترحة - حالة مؤسسة الاسمنت بعين الكبيرة للفترة 2018-2020	محمادي وليد بالرقي تيجاني	12:45 - 12:30	1
جامعة سطيف 01	التوجهات الحديثة للمحاسبة - المحاسبة السحابية	حسنا مشري	13:00 - 12:45	2
جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي	القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في المؤسسة الصناعية	يوسف حنكه لطفى نصري سمية سيد علي	13:15 - 13:00	3
جامعة الجلفة جامعة البليدة 02	مشكلة تقييم الموارد البشرية بين الرسمة والاعباء	شعواوي سفيان غالب عمر بن رجدة جوهري	13:30 - 13:15	4
جامعة مولود معمري - تيزي وزو	Les fondements théoriques et pratiques de la comptabilité créative	وعراب علي	13:45 - 13:30	5
جامعة خميس مليانة جامعة الجزائر 03 مدرسة الدراسات العليا التجارية	المحاسبة الخضراء وسبل تطبيقها في الجزائر	سعيد فارس بصري ريمة أمال فرحات	14:00 - 13:45	6
جامعة قاصدي مرياح - ورقلة	إسهامات جودة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة تطبيقية -	خولة وقيس اسماعيل قزال ولعة آمنة	14:15 - 14:00	7

المناقشات: 14:30-14:15

التوصيات : د. قبايلي محمد

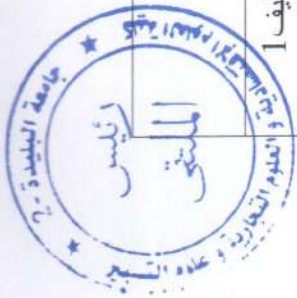


قائمة المداخلات المقبولة للمناقشة في الجلسات الأولى و الثانية

الرقم	عنوان المداخلة	المشاركين	الجامعة
01	آليات الحد من الممارسات غير الأخلاقية للمحاسبة الإبداعية	بوعلي عبد النور	جامعة بومرداس
		باش عبد الرحمان	جامعة البويرة
02	الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية وتأثيره في تحسين قرارات مستخدمي القوائم المالية	مسعودة توامدية	المركز الجامعي الشريف بوشوشة - أفلو
		عمارة البشير	المركز الجامعي الشريف بوشوشة - أفلو
		شتوح دلال	المركز الجامعي الشريف بوشوشة - أفلو
03	محاسبة الموارد البشرية: نماذج وأساليب القياس على أساس القيمة والتكلفة	عياش عبد الكريم	جامعة البليدة 02
		لعمارة العيد	جامعة البليدة 02
		سي أحمد نذير	جامعة البليدة 02
04	المحاسبة الإبداعية في ظل المعايير المحاسبية الدولية	سحنون أحلام	المركز الجامعي تيبازة
		حديبي عبد القادر	المركز الجامعي تيبازة
05	فارق الإقتناء بين النظام المحاسبي المالي SCF والمعيار المحاسبي الدولي IAS 22 ومعيار التقرير المالي الدولي IFRS 03.	خيرالدين برو	جامعة باتنة 1
		فارس صحراوي	جامعة باتنة 1
		عيد السلام فنغور	جامعة باتنة 1
06	واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية (إدارة الأرباح نموذجا) وأثره على جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية	عمر الفاروق زرقون	جامعة ورقلة
		مسعود كسكس	جامعة ورقلة
		يوسف بوعكاز	جامعة ورقلة
07	عرض وتقييم نماذج الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية	زكرياء شرقي	جامعة سوق اهراس



08	La comptabilité agricole entre les normes comptables internationales et le système comptable financier	ولد خصال إيمان	جامعة البليدة 02
09	أهمية محاسبة الموارد البشرية وعلاقتها بنظام الموارد البشرية	حبيبة زنان	جامعة البليدة 02
		بوعلام موجار	جامعة البليدة 02
		عامر بشير	جامعة البليدة 02
10	أسس تطبيق المحاسبة الرشيقة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	امحمدي فطوم	جامعة البليدة 02
11	Human Resource Accounting Models	بوقسري صارة	جامعة الشلف
12	Human Resource Accounting according to international accounting standards	علمي حسنية	جامعة البليدة 02
13	مشاكل الإفصاح في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية -الإشارة إلى المشاكل التي تواجهها المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	بن بايرة ريمة	جامعة البليدة 02
		سايح فايز	جامعة يومرداس
		جمعة الباتول	جامعة البليدة 02
14	المحاسبة الإدارية البيئية (EMA) كأداة لتقييم الأداء البيئي للمؤسسة	خديجة ملاك	جامعة البليدة 02
		خديجة رفيف	جامعة البليدة 02
15	محاسبة المسؤولية الاجتماعية بين القياس وإشكالية القياس	مراد كريفار	جامعة البليدة 02
		طه حسان	جامعة البليدة 02
16	تقييم إشكالية الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي والمنظور المستقبلي له في ظل التحديث المستمر للمعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية	صافو فتيحة	جامعة الشلف



17	دور التكامل المهني بين المحاسبة والتدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في سياق تبني معايير المحاسبة الدولية.	فورار عائشة	جامعة الشاف
18	التوجهات الحديثة للمحاسبة- المحاسبة السحابية	حسنا مشري	جامعة فرحات عباس - سطيف 1
19	IAS-IFRS أهمية المعايير المحاسبية الدولية	بلعبدلي عبدالله	جامعة مولود معمري تيزي وزو
20	محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - بين الضرورة والمعوقات	عبد السلام طيبيل حنان شناق	جامعة الجزائر 03 جامعة الجزائر 03
21	دور القياس والأفصاح المحاسبي عن محاسبة المسؤولية الاجتماعية في تحسين جودة البيانات المالية للنظام المحاسبي المالي	خالدي زهر بوعزيز إبراهيم عيساني عامر	جامعة خميس مليانة المركز الجامعي سي الحواس بركة جامعة الحاج لخضر باتنة
22	مشاكل قياس الأصول غير الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية	مداح عبد الباسط جناد سارة مقراني اميرة	جامعة الجزائر 3 جامعة بومرداس جامعة الجزائر 3
23	متطلبات ومشكلات المحاسبة عن عمليات التوريق	حوة عبد القادر الفضيل محمد الصديق بوعويبة مولود	جامعة البليدة 02 جامعة البليدة 02 جامعة البليدة 02
24	تجميع القوائم المالية وفق قواعد النظام المالي المحاسبي ومعايير المحاسبة الدولية	قبلي محمد حواس محمد جناي علاء	جامعة البليدة 02 جامعة البليدة 02 جامعة البليدة 02
25	المحاسبة البيئية كأداة لتقييم الأداء البيئي في المؤسسة الاقتصادية	بهلولي فصيل بوظياف سامية	جامعة البليدة 02 جامعة البليدة 02



26	أثر تطبيق المحاسبة الخضراء في تحسين الأداء البيئي دراسة عينة من المؤسسات الصناعية	علون محمد لمين سعدي عبد الحق مرنيش حمدي	جامعة البليدة 02 جامعة البليدة 02 جامعة البليدة 02
27	دور المحاسبة البيئية في إتخاذ القرار الإستثماري	نسبية مولاي	جامعة البليدة 02
28	مشاكل القياس و الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في ظل إرتفاع مستويات الاسعار (التضخم)	موسي عبد الكريم بورمال زوهير لطرش أسامة	جامعة محمد خيضر بسكرة جامعة محمد خيضر بسكرة جامعة محمد خيضر بسكرة
29	معوقات تطبيق النظام الجبائي للمجمعات في التشريع الجزائري	كويدي محمد أمين بن عودة أمال	جامعة البليدة 02 جامعة البليدة 02
30	نحو الإفصاح المحاسبي الإلكتروني في ظل اقتصاد المعرفة	قريني برو	جامعة الجزائر 03
31	إشكالية القياس و الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية	شيكو مصطفى بن تريدي يحي	جامعة البليدة 02 جامعة البليدة 02
32	النظام الجبائي للمجمعات في الجزائر : دراسة تطبيقية على مجمع	نشيدة مغزوزي العاب فاطمة الزهراء علاش زهية	جامعة البليدة 02 جامعة البليدة 02 جامعة غرداية
33	مكانة مهنة المحاسبة في SCF والمحاسبة الابداعية لمواجهة المشاكل المحاسبية	عجيلة محمد	جامعة غرداية
34	المعاصرة	شنيبي رشيد	جامعة أدرار
35	تأثير البيئة المحاسبية الجزائرية على بدائل القياس المحاسبي	أمين بن سعيد عبد الرحيم نادية سباغ أحمد الصالح	جامعة الجزائر 03 جامعة الجزائر 03 جامعة تيزي وزو



36	دور لجان التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة المضللة لتعزيز مصداقية القوائم المالية وفق ما نصت عليه المعايير المحاسبية الدولية	لياز ميروك بن عيسى بن علي	جامعة باتنة جامعة الجلفة
37	محاسبة الموارد البشرية بين الأهمية وصعوبة التطبيق	بن زين واد	جامعة قسنطينة -02
38	واقع تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات الجزائرية دراسة حالة جامعة الدكتور مولاي الطاهر سعيدة	بريار حفيظة خزاف مختارية	جامعة سعيدة جامعة سعيدة
39	طرق و مشاكل القياس و الإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية طرق و مشاكل القياس و الإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية	بوقدوم مروة ديبش أحمد	جامعة البليدة -02 جامعة بومرداس
40	إشكالية المعالجة المحاسبية للإجارة المنتهية بالتمليك - دراسة حالة الإجارة التمليلية كتاب بنك-الجزائر -	حدو علي	جامعة البليدة 02
41	الإطار المحاسبي للأندية الرياضية في الجزائر . دراسة حالة -الشركة الرياضية ذات المسؤولية المحدودة غلاكسي	حجاج زينب تمساوت زهير	جامعة البليدة 02 جامعة البليدة 02
42	أثر قيود القياس المحاسبي على جودة القوائم المالية، دراسة استقصائية لآراء محافظي حسابات	مغذوري شهرزاد	جامعة البليدة 02
43	الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية - شركة أوريدو - نموذجا	سهام موفق حبيب معروف	المركز الجامعي البيض جامعة تيسمسيلت
		شروطي خير الدين	جامعة البليدة 02



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة البليدة 2- لونيبي على -الجزائر-
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
الشهيد طالب عبد الرحمان

وبالتعاون مع:

فرقة البحث PRFU الموسومة بـ: تصور وضع نظام معلوماتي محاسبي للقطاع الفلاحي في الجزائر؛ و

فرقة البحث PRFU الموسومة بـ: المشاكل المحاسبية المعاصرة في الجزائر في ظل البيئة الاقتصادية الجديدة.

المؤتمر الوطني الأول الافتراضي حول:

المشاكل المحاسبية المعاصرة: تحديات في مواجهة المؤسسات الجزائرية
مداخلة بعنوان:

فارق الإقتناء بين النظام المحاسبي المالي SCF والمعيار المحاسبي الدولي IAS
22 ومعيار التقرير المالي الدولي IFRS 03.
من إعداد:

الإسم واللقب: خير الدين برو الإسم واللقب: فارس صحراوي الإسم واللقب: عبد السلام فنغور

الرتبة: طالب دكتوراه؛ الرتبة: أستاذ مؤقت الرتبة: أستاذ محاضر صنف "أ"؛

المؤسسة: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المؤسسة: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،

جامعة باتنة 1 (الجزائر)

جامعة باتنة 1 (الجزائر)

الهاتف النقال: 0554.72.10.92 الهاتف النقال: 0676.02.80.10 الهاتف النقال: 0777.56.12.47

فارق الإقتناء وفق النظام المحاسبي المالي SCF ومدى توافقه معيار التقرير المالي الدولي IFRS 03

The Iraqi Experience in Accounting Education: Between Reality and Future Challenges

ط.د/ خير الدين برو¹؛ د/ عبدالسلام فنغور²؛ د/ فارس صحراوي³؛

¹ مخبر اقتصاد المؤسسة والتسيير التطبيقي، جامعة باتنة 1 - الحاج لخضر (الجزائر)، khireddine.berrou@univ-batna.dz

² مخبر اقتصاد المؤسسة والتسيير التطبيقي، جامعة باتنة 1 - الحاج لخضر (الجزائر)، abdessalem.fenghour@univ-Batna.dz

³ مخبر إدارة مالية وبنوك، جامعة محمد خيضر بسكرة - (الجزائر)، fares.sahraoui@univ-biskra.dz

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مقارنة فارق الإقتناء بين متطلبات النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي IAS 22 ومعيار التقرير المالي الدولي IFRS 03 ومحاولة إبراز أجه التشابه والاختلاف في المعالجة المحاسبية. وقد تم الاعتماد على المنهج التحليلي والوصفي لمعالجة إشكالية الدراسة.

توصلت هذه الدراسة إلى أن الممارسة المحاسبية المتبعة وفقا للنظام المحاسبي المالي فيما يخص معالجة فارق الإقتناء تتوافق بشكل كبير مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS 22 الذي تم إلغائه و عوض بمعيار التقرير المالي الدولي IFRS 03. كلمات مفتاحية: فارق إدماج الأول، فارق التقييم، الشهرة، SCF، IFRS 03.

Abstract:

Accounting education is one of the interesting topics in the right to accounting, which is represented in the group of elements (professor, education curricula ... etc.) that interact with each other to provide the accounting student with the necessary knowledge and skills in his field.

This study aims to highlight the Iraqi experience in accounting education by addressing educational institutions and methods applied in Iraqi universities, as well as diagnosing the reality and future challenges of accounting education in the Iraqi environment. By analyzing some relevant laws. The deductive and descriptive approach was relied upon to address the problem of the study.

This study found that this country relies in accounting teaching on the traditional method, in addition to the absence of coordination between training centers and economic enterprises in domain of field training, and the main challenge that Iraqi universities face is the adoption of electronic accounting education, despite they begun to use it, but it stills in its first experimental stage.

Key words: accounting education, Iraqi experience, accounting education methods, electronic accounting education.

تمهيد:

إن التطورات الحاصلة على المستوى الدولي نتيجة لزيادة المنافسة فرضت على الشركات اللجوء لعمليات الإدماج أو السيطرة على شركات أخرى من أجل زيادة الموارد لمواجهة المنافسة الحادة، نتيجة لهذه العملية فإنه يتم تأسيس كيان جديد أو إدماج أحد الكيانين في الكيان الآخر ويصبح تحت إدارة واحدة ومن أجل خلق هذا الكيان أو السيطرة عليه فإنه يتم نقل أصول وخصوم الشركة المندمجة أو التي تم السيطرة عليها إلى أصول وخصوم الشركة التي قامت بعملية الإستحواذ، وهذا الأمر يتطلب القيام بعملية التقييم لأصول هذه الشركة من أجل تحديد قيمتها بدقة. من بين المشاكل المحاسبية التي معروفة لدى الكثير من الباحثين هي تحديد الشهرة أو فارق الإقتناء بشكل دقيق وذلك نتيجة للتعقيد في تحديد قيمته.

قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية والمعروفة حاليا باسم مجلس معايير المحاسبة الدولية IASSB بإدراج هذا الموضوع من بين المواضيع التي يستوجب إنشاء معيار محاسبي خاص بها من أجل إعطاء إرشادات عملية موحدة لتحديد الشهرة أو فارق الإقتناء بشكل واضح وتجلي ذلك فعلا من خلال إصدار أول معيار محاسبي خاص بإندماج الأعمال والذي قدم شروحات كافية لهذا الموضوع وهو المعيار IAS 22 إدماج الأعمال، خضع هذا المعيار للعديد من التعديلات منذ إعداده

إلى أن تم إلغائه وإستبداله بمعيار التقرير المالي الدولي IFRS 03 وتضمن هذا الأخير العديد من التعديلات مقارنة بما كانت عليه في المعيار السابق الذي تضمن بشكل كبير المعالجة المحاسبية للشهرة.

هذا على مستوى المعايير المحاسبية الدولية أما على مستوى النظام المحاسبي الجزائري فقد تم إعتقاد النظام المحاسبي المالي SCF الذي عوض النقص الذي كان في النظام السابق PCN حيث تم إستنباط النصوص الخاصة بهذا النظام من المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS.

إشكالية الدراسة:

بناء على ما سبق تنحصر الإشكالية فيما يلي:

ما مدى التوافق في المعالجة المحاسبية لفارق الإقتناء بين النظام المحاسبي المالي SCF والمعيار المحاسبي الدولي IAS 22 ومتطلبات معيار التقرير المالي الدولي IFRS 03؟

- هدف الدراسة:

وفي ضوء ما سبق؛ فإن هذه الدراسة تهدف إلى التعرف على الخلفية التاريخية لنشأة المعيار المحاسبي الدولي IAS 22 والمفاهيم التي جاء بها معيار التقرير المالي الدولي IFRS 03 الذي عوض المعيار السابق والمعالجات المحاسبية الخاصة بالشهرة وكذلك نصوص النظام المحاسبي المالي فيما يخص فارق الإدماج الأول ومدى توافقها مع متطلبات المعيار الدولي IFRS 03 إندماج الأعمال.

منهج الدراسة: لتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الاستنباطي لبناء وتحديد محاور الدراسة، بالإضافة للمنهج التاريخي لتتبع الخلفية التاريخية والمنهج الوصفي لتحليل ودراسة الجوانب النظرية وذلك بالاعتماد على ما هو متوفر من مراجع ومصادر ذات صلة بالموضوع.

المحور الأول: تطور المعيار المحاسبي الخاص بتجميع الأعمال

من خلال هذا المحور سنحاول عرض الخلفية التاريخية لنشأة المعيار المحاسبي الخاص بإندماج الأعمال وكذا التطرق للمعيار الدولي IFRS 03 وفارق الإدماج الأول وفقا لهذا المعيار.

أولا: الخلفية التاريخية لنشأة المعيار الخاص بتجميع الأعمال

تم وضع موضوع تجميع الأعمال على جدول أعمال لجنة معايير المحاسبة الدولية في جانفي 1978 مع بعض التخوف من أن يكون مشروعا صعبا وكان على أساس الإعتقاد بأنه لم يعد من الممكن تأجيله، حيث كان هذا المشروع جد معقد وذلك من خلال محاولة تطوير معيار محاسبي بريطاني بخصوص تجميع الأعمال، وكان على اللجنة أن تأخذ في الإعتبار الموقف التوفيقى الذي تم تحقيقه في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1970، كانت هناك قضيتين رئيسيتين، الأولى في ظل أي ظروف إن وجدت ينبغي السماح بتجميع المصالح المحاسبية والقضية الثانية تتمثل في المعالجة المحاسبية للشهرة الناشئة عن تطبيق طريقة الشراء أو الإستحواذ. في الولايات المتحدة الأمريكية قلل القانون الحالات التي يتم فيها تطبيق تجميع المصالح ولكنه لم يلغها بأي حال من الأحوال بعد أن عارض مجتمع الأعمال المحاولات السابقة للقضاء على التجميع تماما في أوروبا.¹

تمت الموافقة على المعيار الأول الخاص بمجموعات الأعمال (المعيار المحاسبي الدولي IAS 22) من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC في سنة 1983 بالضبط بعد 10 سنوات من تأسيس هذه اللجنة وبعد 07 سنوات من تبني المعيار المحاسبي الدولي IAS 03 الخاص بالقوائم المالية المجمع حيث تم تبني المعيار وفق نهج كان أقرب إلى مفهوم الكيان لمجمعات الشركات²، لم تكون الموافقة على إصدار المعيار بالأمر السهل حيث شهدت العديد من المناقشات بين أعضاء اللجنة. أول المناقشات كانت فيما يتعلق بحساب الشهرة حيث كانت هذه المواقف أكثر تنوعا إذ تطلب الرأي APB رقم 17 الرسملة والإطفاء على مدى فترة لا تتجاوز أربعين عاما. من ناحية أخرى، تضمن التوجيه الرابع إفتراضا قابلا للدحض بأن العمر الإقتصادي النافع لن يتجاوز خمس سنوات، أما التوجيه السابع الذي لا يزال في مرحلة الصياغة سمح بتحميل الشهرة مباشرة على الأرباح المحتجزة وكانت هذه الممارسة الأخيرة شائعة في المملكة المتحدة وهولندا.³

في معالجة هذا الموضوع الصعب أدركت لجنة معايير المحاسبة الدولية أن التسوية كانت حتمية على الرغم من أنها لم تكن حريصة على طريقة تجميع المصالح إلا أنها لم تقترح أبدا إستبعادها تماما لأسباب ليس أقلها أن التجميع تم إدخاله في التوجيه السابع كنتيجة لقوة ضغط المملكة المتحدة من خلال عملية الصياغة، فيما يتعلق بالشهرة كانت لجنة معايير المحاسبة الدولية معارضة بشكل واضح لخيار تحميلها مباشرة على (حقوق الملكية) في البداية قامت بالسماح بالإطفاء الفوري للشهرة ومع ذلك أوضح وفود المملكة المتحدة وأيرلندا وهولندا وبدعم من جنوب إفريقيا وإيطاليا أنهم لم يدعوا معيار لا يسمح بفرض تحميل الشهرة على الأسهم، تم إدخال الخيار على النحو الواجب في مسودة العرض ولكن مع تقييد أنه مسموح به فقط عندما يكون هناك عدم يقين بشأن ما إذا كانت الشهرة تمثل أرباحا مستقبلية وإلى أي مدى.⁴

فضلت لجنة معايير المحاسبة الدولية حدا مدته خمس سنوات للإطفاء من أجل جعل المعيار يتماشى مع التوجيه الرابع ومع ذلك قررت اللجنة أنه لا ينبغي تحديد حد زمني بعيدا عن المطلب العام للإهلاك على مدى العمر الإنتاجي للشهرة⁵، كانت معاملتها هي القضية التي أثارت إهتمام المستجيبين لمسودة المعيار E22 أكثر من غيرها لكن ردود أفعالهم لم تكن بأي حال من الأحوال بالإجماع، تمت الدعوة بقوة إلى كل موقف يمكن تصوره بشأن الرسملة وفترات الإطفاء والتحميل للشهرة على حقوق الملكية. على الرغم من أن الشروط التي فرضتها مسودة المعيار E22 على تحميل الشهرة مباشرة على حقوق الملكية لم تكون مقيدة، شعرت اللجنة أنه يتعين عليها المضي قدما كخطوة إلى الأمام من خلال تضمينها كخيار في المعيار النهائي.⁶

في يونيو 1983 تمت الموافقة على المعيار المحاسبي الدولي IAS 22 بتسعة أصوات مؤيدة وهي أصغر أغلبية ممكنة وأكثر الأصوات إنقسامًا حتى الآن، حيث أن المعيار الذي تم تمريره كان بسبب عدم إتساق الوفد المكسيكي عندما تم إدراج خيار تحميل الشهرة على حقوق الملكية وقد أشارت كل من ألمانيا والمكسيك إلى أنهما ستصوتان ضد المعيار النهائي لهذا السبب، وفي التصويت النهائي إمتنعت ألمانيا عن التصويت وصوتت كندا ضدها، وتغيب الوفد الإيطالي وفقا لنمط الحضور الغير منتظم في إجتماعات لجنة معايير المحاسبة الدولية ومع ذلك صوتت المكسيك لصالح المعيار.⁷

في أبريل 2001 تبنى مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار المحاسبي الدولي IAS 22 لدمج الأعمال والذي كان قد صدر في الأصل من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في أكتوبر 1998 وكان المعيار في حد ذاته نسخة منقحة للمعيار الذي صدر في نوفمبر 1983، وفي مارس 2004 إستبدل مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار المحاسبي الدولي IAS 22 وثلاث تفسيرات ذات صلة (9-SIC دمج الأعمال- التصنيف إما كحيازات أو وحدات مصالح 22-SIC دمج الأعمال- التعديل اللاحق إما كحيازات للقيم العادلة والشهرة التي تم الإبلاغ عنها مبدئيا، و28-SIC دمج الأعمال- تاريخ التبادل والقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية) عندما أصدرت المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 03 دمج الأعمال.⁸

ثانيا: دراسة تحليلية لمعيار التقرير المالي الدولي IFRS 03

صدر هذا المعيار المنقح في جانفي 2008 وأصبح ساري المفعول بداية من عام 2009 وقد تضمن تعديلات هامة تعزز الإتجاه العام لوضعي المعايير بتبني مفهوم القيمة العادلة من خلال إلغاء طريقة توحيد المصالح وإعتماد طريقة الحيابة عند المحاسبة عن دمج الأعمال وكذلك جاء المعيار لتعزيز الوثوقية والقدرة على المقارنة للمعلومات المحاسبية التي تقدمها الشركة من أجل دمج الأعمال.⁹

1. هدف المعيار: يهدف هذا المعيار إلى بيان ووصف كيفية التقرير عن عمليات إندماج الشركات ويتطلب إعتماد طريقة الحيابة (كما يطلق عليها في نسخة 2004 طريقة الشراء) للمحاسبة على إندماج الأعمال، وبالتالي فإن المقتني سيقوم بالاعتراف بالأصول والإلتزامات والالتزامات المحتملة المتعلقة بالشركة المشتراة بقيمتها العادلة بتاريخ الإندماج ويتم الإعتراف بالشهرة كأصل ولا يتم إطفائها على عدد معين من السنين بل تخضع لإختبار التدني سنويا.¹⁰

2. المصطلحات الواردة في المعيار:

- **إندماج الأعمال:** هو جمع شركات منفصلة في وحدة إقتصادية واحدة نتيجة لقيام شركة ما بالتوحد أو السيطرة على صافي أوصل شركة أخرى.

- الأعمال المستحوذ عليها (المندمجة): الأعمال أو الشركات التي تكتسب الشركة المستحوذة السيطرة عليها ضمن عملية تجميع الأعمال.
- الشركة المستحوذة (الدامجة): الشركة التي تكتسب السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها.
- طريقة الإستحواذ: هي طريقة تعتبر أن أي دمج أعمال هو عبارة عن وجود شركة مشترية وشركة أو كيان آخر يتم الإستحواذ عليه، وأن الشركة الدامجة تشتري صافي أصول الشركة المشتراة وتعترف في سجلاتها بالأصول والخصوم المشتراة بالقيمة العادلة لها، كما تعترف بأية خصوم محتملة قد تنشأ على أن تكون قابلة للقياس بموثوقية.
- السيطرة: هي القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لشركة أخرى لتحقيق منافع من أنشطتها.
- القيمة العادلة: هو المبلغ الذي سيتم إستلامه إذا تم بيع الأصل أو دفعه لتسديد الإلتزام في عملية إعتيادية بين أطراف مشاركة بالسوق المنتظم بتاريخ قياس القيمة العادلة.

3. متطلبات تطبيق طريقة الإستحواذ:

يتطلب تطبيق كريقة الإستحواذ ما يلي:¹¹

- تحديد الشركة المقتناة (المستحوذة): هي الشركة التي تملك السيطرة على شركة أخرى ويتم الحصول على السيطرة عندما تمتلك نص حقوق التصويت في شركة أخرى ما لم يظهر خلاف ذلك، قد يكون أحيانا من الصعب تحديد الشركة المقتناة لكن عادة ما يكون هناك مؤشرات على وجود شركة مقتنية واحدة؛
- تحديد تاريخ الإستملاك: هو التاريخ الذي تسيطر فيه الشركة المقتنية على الشركة المقتناة وهو التاريخ الذي يتم فيه نقل المقابل المالي وإستملاك الأصول وضمن الإلتزامات الشركة المقتناة بشكل قانوني ويسمى تاريخ الإقفال، وأحيانا قد يتقدم تاريخ الإستملاك على تاريخ الإقفال إذا إشتراطت الإتفاقية الخطية أن تمتلك الشركة المقتنية السيطرة على الشركة المقتناة قبل تاريخ الإقفال؛
- الإعراف والقياس بالأصول المقتناة القابلة للتحديد والإلتزامات المحددة وأية حصص غير مسيطر عليها في الشركة المقتناة؛
- القياس والإعراف بالشهرة أو بالربح من الشراء بأسعار تفضيلية أو مخفضة.

ثالثا: فارق الإدماج الأول وفقا لمعيار التقرير المالي الدولي IFRS 03

يتم تحديد فارق الإدماج الأول المثبت لدخول كيان ما في محيط الدمج بالفرق بين تكلفة الإقتناء للسندات الخاصة بالكيان المعني كما تظهر في الأصل التابع للشركة المالكة لهذه السندات والحصة الغير معاد تقييمها لرؤوس الأموال الخاصة التابعة لهذا الكيان والتي تعود إلى الشركة المالكة بما في ذلك حصة نتيجة السنة المالية المكتسبة عند تاريخ دخول الكيان محيط الدمج¹²، ويتكون فارق الإدماج الأول من فارق التقييم وفارق الإقتناء ويمكن التطرق لهذين العنصرين بنوع من التفصيل كما يلي:

1. فارق التقييم

1.1. تعريف فارق التقييم: يعرف فارق التقييم على أنه حصة التي تعود للمجمع في الاحتياطات المتراكمة من قبل الشركة التابعة منذ دخولها في نطاق التجميع (عن طريق الاستحواذ أو الانشاء) ليتم الاعتراف بيها في حساب فرعي.¹³

يعرف أيضا فارق التقييم على أنه الفرق بين قيمة الإدخال في الميزانية الموحدة لبند ما والقيمة الدفترية لنفس البند في الشركة الخاضعة للسيطرة.¹⁴

2.1. تحديد فارق التقييم: يتم تحديد فارق التقييم وفقا للمعيار المحاسبي الدولي IFRS 03 من خلال تقييم السعر المدفوع

بالقيمة العادلة في تاريخ الإستحواذ والذي يتوافق مع مجموع القيم العادلة لـ:¹⁵

- الأصول المنقولة؛

- الخصوم المتكبدة من قبل المستحوذ مقابل الشركة المقتناة للمالكين السابقين؛

- حصص رأس المال الصادر قبل الاستحواذ.

نص المعيار على يجب إستبعاد التكاليف التي يتحملها المقتني لتحقيق دمج الشركات مثل: أتعاب الوسطاء، الإستشارات القانونية والجبائية الخ.

من أجل تحديد القيمة العادلة للموجودات والمطلوبات التي يمكن تحديدها، يجب على المشتري استخدام الطرق التالية وبالترتيب وذلك كما يلي:¹⁶

- الإشارة إلى معاملة يمكن ملاحظتها في سوق نشط يمكن للمشتري الوصول إليها، فيما يخص أصل أو التزام مماثل لتلك التي تم تقييمها أو تنفيذها في تاريخ الاستحواذ؛

- الرجوع إلى سعر السوق المرصود، في تاريخ الاستحواذ أو تاريخ الاغلاق، لأصل أو التزام مشابه للأصل الذي تم تقييمه؛

- استخدام طرق التقييم القابلة للتطبيق أو ذات الصلة في مثل هذه الظروف إذا كانت المعلومات الضرورية متاحة دون تكلفة أو جهد إضافي؛

- تطبيق تقنيات التقدير على أساس الافتراضات التي تحددها الشركة نفسها.

3.1. تسجيل فارق التقييم

يجب تسجيل فارق التقييم على مستوى كل بند ذي صلة، ينتج عن فارق التقييم بين القيمة الدفترية الموحدة لعنصر الأصول أو الخصوم قيمة ضريبية وهي ضريبة مؤجلة يجب أن تهلك.

2. فارق الإقتناء (الشهرة)

1.2. مفهوم فارق الإقتناء (الشهرة)

هو عبارة عن أصل يمثل منافع إقتصادية مستقبلية ناشئة عن أصول أخرى مقتناة ضمن عملية تجميع الأعمال ولا يعترف بالشهرة بشكل منفرد بمعزل عن الأصول الأخرى للشركة.

2.2. الإعراف بالشهرة وقياسها¹⁷

يعترف المشتري بالشهرة كأصل بتاريخ الإقتناء وتقاس مبدئياً بالزيادة في تكلفة الشراء عن القيمة العادلة لصافي الأصول بتاريخ الإقتناء وهي ما تعرف بالشهرة الموجبة ويتم حسابها وفق هذه المعادلة كما يلي:

الشهرة = (القيمة العادلة للمقابل المقدم في تاريخ الدمج + قيمة الحصص الغير مسيطرة) – القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المشتراة والإلتزامات المتكبدة.

أما في حالة الدمج المحقق عبر مراحل فإنه يتم إحتساب الشهرة كما يلي:

الشهرة = (القيمة العادلة للمقابل المقدم في تاريخ الاندماج + قيمة الحصص الغير مسيطرة + القيمة العادلة في تاريخ الإستملاك لحصة حقوق الملكية للشركة المشترية المحتفظ بها في الشركة المشتراة سابقا) – القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المشتراة والإلتزامات المتكبدة.

يتم القياس اللاحق للشهرة (بتاريخ إعداد القوائم المالية اللاحقة للإقتناء) بالتكلفة مطروحا منها مجموع خسائر التدني وتخضع الشهرة لإختبار التدني سنويا على الأقل ويمكن أكثر من مرة سنويا إذا كان هناك أحداث وظروف تشير إلى

إحتمالية تدني الشهرة طبقا للمعيار المحاسبي الدولي IAS 36 المتعلق بتدني قيمة الأصول.¹⁸

3.2. مكونات فارق الإقتناء (الشهرة)

يتكون فارق الإقتناء مما يلي:

- **فارق الإقتناء الموجب (الشهرة الموجبة):** تعرف الشهرة الإيجابية أيضا على انها السعر الإضافي المدفوع فيما يتعلق بتقييم حصة الشركة الام في حقوق الملكية المعاد تقييمها للشركة التابعة في تاريخ الاستحواذ، هذا القسط هو المقابل التي

يتوقعها المشتري من السيطرة على الشركة التابعة: القضاء على المنافسين، التحكم في مصادر التوريد،... الخ.¹⁹

وفقا لإصدار سنة 2008 من المعيار IFRS 03 يتم تحويل الشهرة إلى احتياطات الشركة المستحوذ عليها وبعد ذلك يتم توزيعها بين المجموعة المقتناة والحقوق الغير مسيطر عليها²⁰، وفي حالة ما إذا تم تسجيل انخفاض في قيمة العناصر التي تمثل هذا الفارق نقوم بإثبات خسارة القيمة.²²²¹

- فارق الاقتناء السالب (الشهرة السالبة)

الشهرة السالبة أو فارق الاقتناء السالب تتوافق عموما إما مع فوائض قيمة محتملة بسبب الاستحواذ الذي يتم في ظل ظروف مواتية أو الربحية الغير الكافية للأعمال المقتناة.²³

يجب الاعتراف بأي فائض في تاريخ معاملة التبادل لفائدة مصلحة المقتني في القيم العادلة للأصول والالتزامات المحددة والمكتسبة على تكلفة الاقتناء على أنها شهرة سلبية، وبالتالي الشهرة السلبية تتوافق بشكل أساسي مع فرضيتين:
- يعتبر الاستحواذ على الأوراق المالية صفقة جيدة تم اقتناء هذه الأوراق بقيمة أقل من حصتها في حقوق ملكية الشركة المعنية التي تحقق ربحا؛

- لا تتمتع الشركة المعنية بربحية جيدة، حيث يتم إجراء خصم بشكل طبيعي على سعر الاستحواذ للشركة إذا تم إبلاغ المقتني.²⁴

وفقا للمعيار الدولي IFRS 03 فإنه يتم تحميل الشهرة السلبية في نتيجة السنة للشركة المقتناة وذلك بعد التأكد من القياس الصحيح لإجمالي القيمة العادلة للكيان المستحوذ عليه، والسعر الذي يدفعه المقتني والقيمة العادلة للأصول والالتزامات المحددة²⁵، ويرجع ظهور فارق الاقتناء السالب وفق المعيار الدولي IFRS 03 للحالات التالية:²⁶
- وجود خطأ في تقييم أصول الشركة التابعة بالقيمة العادلة، أو في تحديد تكلفة الاقتناء؛
- تتمتع الشركة المستحوذة على قدرة تفاوضية مما مكنها من اقتناء الشركة التابعة بأقل من قيمتها الحقيقية؛
- وجود تحيز في القياس المحاسبي لعناصر أصول وخصوم الشركة التابعة.

4.2. تحديد فارق الإقتناء: وفقا لمعيار التقرير المالي الدولي IFRS 03 فإنه يمكن للمشتري ان يختار معاملة تلو الأخرى لتسجيل الشهرة الجزئية أو تسجيل الشهرة كاملة، ومن أجل تحديد الشهرة الكاملة يجب على المشتري قياس الكيان المقتني في مجمله بالقيمة العادلة وذلك في تاريخ الاستحواذ، حيث تتمثل القيمة العادلة للكيان المقتني في قيمة الكيان الذي كان بمثابة أساس لتقييم الأوراق المالية المقتناة ويتم إجراء هذا التقييم من خلال استقرار السعر المدفوع للنسبة المئوية المكتسبة، أو إذا كان هذا السعر لا يمثل القيمة العادلة للنسبة المئوية للفوائد المكتسبة فيتم باستخدام طرق تقييم أخرى.²⁷

المحور الثاني: فارق الإدماج الأول وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF

أولا: مفهوم فارق الإدماج الأول

يعرف فرق الإدماج الأول على انه الفرق الموجود بين تكلفة اقتناء المساهمة والحصة التي تمثلها هذه المساهمة في الأموال الخاصة بما في ذلك النتيجة وهذا في نفس التاريخ ويتم حساب هذا الفرق عند دخول الشركة أو الكيان في محيط التجميع. وفقا للنظام المحاسبي المالي وفي نص المادة 13.132 فإنه: "يتم تحديد فارق الإدماج الأول المثبت لدخول كيان ما في محيط التجميع المحاسبي بالفرق بين تكلفة اقتناء السندات للكيان المعني كما تظهر في الأصل التابع للشركة المالكة لهذه السندات والحصة المعاد تقييمها لرؤوس الأموال الخاصة والتابعة لهذا الكيان والتي تعود إلى الشركة المالكة بما في ذلك حصة نتيجة السنة المالية المكتسبة عند تاريخ دخول الكيان محيط التجميع المحاسبي."²⁸

يتم تحديد فارق الإدماج الأول وفقا للمعادلة التالية:²⁹

فارق الإدماج الأول = تكلفة اقتناء السندات - (صافي أصول الشركة التابعة بالقيمة المحاسبية × نسبة الاقتناء)

ثانيا: مكونات فارق الإدماج الأول وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF

يتكون فارق الإدماج الأول مما يلي:

1. فارق التقييم

- **تعريف فارق التقييم:** عرف النظام المحاسبي المالي فارق التقييم في نص المادة 14.132 على أنه: " هو الفرق بين القيمة المحاسبية لبعض عناصر قابلة للتحديد في الأصل، والقيمة الحقيقية لنفس هذه العناصر في تاريخ اقتناء السندات."³⁰

2. **فارق الإقتناء Good Will:** يعرف النظام المحاسبي المالي فارق الإقتناء على أنه عبارة عن فائض فارق الإدماج لم يمكن إلحاقه بعناصر الأصل القابلة للتحديد والذي هو مدرج في فصل خاص من الأصل، وفي حالة عدم تقسيم فارق الإدماج الأول بين مختلف مكوناته يكون من القبول على سبيل التبسيط إدراجه بمبلغه الكامل في باب فارق الإقتناء.

ثالثا: المعالجة المحاسبية لفارق الإقتناء

تختلف المعالجة المحاسبية لفارق الإقتناء حسب طبيعته إذا كان موجب أو سالب وذلك كما يلي:

1. **فارق الإقتناء الموجب:** وفقا لنص المادة 16.132 من النظام المحاسبي المالي فإنه تتم في كل عملية جرد مقارنة مبلغ فارق الإقتناء الإيجابي مع القيمة الاقتصادية (أو القيمة النفعية) للعناصر الغير المادية التي يشكلها هذا. ومن المحتمل إثبات أي خسارة في قيمة فارق الإقتناء عند الإقتضاء لإرجاع مبلغ هذا الفارق إلى قيمته الاقتصادية وهذه الخسارة في القيمة لا تنعكس.

2. **فارق الإقتناء السالب:** تنص الفقرة 17.132 على أنه يدرج في الحسابات أي فارق إقتناء سلبي في شكل نتوج تبعا لوظيفته أصله كما يلي:³¹

- عندما يكون عبارة عن نفقات مستقبلية منتظرة، يدرج في الحسابات في شكل منتج عند تاريخ حدوث تلك الخسارة أو النفقات؛

- عندما يكون عبارة عن فارق بين القيمة الحقيقية للأصول غير النقدية المكتسبة، وقيمة إقتنائها فإنه يدرج في الحسابات كمنتوجات على مدى المدة النفعية الباقية لهذا الأصول؛

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

- تنص المادة 18.132 من النظام المحاسبي المالي على أنه يجب ذكر التفسيرات عن معالجة الفارق المذكور ويجب أن يقدم في ملحق الحسابات المدمجة.

3. **التسجيل المحاسبي لفارق الإقتناء:** يتم تسجيل فارق الإقتناء في الحساب 207 سواء كان الفارق إيجابيا أو سلبيا في إطار عمليات تجميع الأعمال أو إقتناء أسهم الشركات كما يمكن أن يكون هذا الحساب مدينا أو دائنا ويجب أن يظهر في الميزانية ضمن الأصل المالي غير الجاري مهما كان رصيده وفارق الإقتناء هو أصل غير معروف ويجب أن يميز عن التنبهات المعنوية التي هي بالتعريف هي أصول معرفة، وخسائر القيمة التي يتم إثباتها عقب إختيار تناقص للقيمة في فارق الإقتناء لا يمكن أن تكون موضع إسترجاعات لاحقة خلافا لخسائر القيمة التي يتم إثباتها في أصول أخرى.³²

المحور الثالث: مقارنة فارق الإقتناء بين المعيار المحاسبي الدولي الملغى IAS 22 ومعيار التقرير المالي الدولي IFRS 03 والنظام المحاسبي المالي SCF من خلال هذا المحور سنحاول القيام بمقارنة فارق الإقتناء بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي الملغى IAS 22 والمعيار الحالي IFRS 03 أولاً: مقارنة الشهرة والمعالجة المحاسبية لها وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي IAS 22 والمعيار الدولي IFRS 03 والنظام المحاسبي المالي.

يمكن توضيح مقارنة مفهوم الشهرة ومعالجة خسارتها وإهلاكها وفقاً للجدول التالي:

جدول رقم (01): مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي IAS 22 والمعيار الدولي IFRS 03 والنظام المحاسبي المالي فيما يخص الشهرة

البيان	المعيار المحاسبي الدولي IAS 22	معيار التقرير المالي الدولي IFRS 03	SCF
مفهوم الشهرة		منافع إقتصادية مستقبلية ناشئة عن أصول لا نستطيع تحديد ما هيبتها بصورة منفردة ولا يتم الإقرار بها بصفة منفصلة.	فائض فارق الإدماج الذي لا يمكن إلحاقه بعناصر الأصل القابلة للتحديد، والذي هو مدرج في فصل خاص من الأصول.
قياس الشهرة	القياس الجزئي	القياس الكلي والجزئي	القياس الجزئي
خسارة القيمة	يخضع لإختبار تدني القيمة	يخضع لإختبار تدني القيمة	يخضع لإختبار تدني القيمة
إسترجاع خسارة القيمة	لا يمكن إسترجاع خسارة القيمة	لا يمكن إسترجاع خسارة القيمة	لا يمكن إسترجاع خسارة القيمة
الإهلاك	يهتك	لا يهتك	يهتك
الإفصاح عن فارق الإقتناء في الميزانية	يظهر في الميزانية	لا يظهر في الميزانية	يظهر في الميزانية

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نصوص المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي.

من إجراء المقارنة لمفهوم الشهرة ومعالجتها وفقاً للمعيار المحاسبي الملغى IAS 22 والمعيار التقرير المالي الدولي IFRS 03 ونصوص النظام المحاسبي المالي SCF نجد أن الممارسة المعالجة المحاسبية للشهرة بصفة عامة وفقاً للنظام المحاسبي المالي تتوافق مع متطلبات المعيار المحاسبي الملغى IAS 22 ويرجع السبب في ذلك أن الجزائر تبنت متطلبات المعيار المحاسبي الملغى قبل التعديل الصادر في سنة 2004 والذي كان مضمونه إلغاء المعيار المحاسبي IAS 22 وتبني معيار التقرير المالي الدولي IFRS 03 ومنذ ذلك الوقت لم يتم إجراء أية تعديل تخص نصوص النظام المحاسبي المالي مع التغييرات التي طرأت على الكثير من المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS.

ثانيا: مقارنة المعالجة المحاسبية لفارق الإدماج الأول بين IAS 22 و IFRS 03 و scf.
جدول رقم (01): جدول يوضح مقارنة معالجة فارق الإدماج الأول بين IAS 22 و IFRS 03 و scf.

SCF	معيار التقرير المالي الدولي IFRS 03	المعيار المحاسبي الدولي IAS 22
ينص النظام المحاسبي المالي في نص المادة 13.132 أنه يتم تحديد فارق الإدماج الأول المثبت لدخول كيان ما في محيط التجميع المحاسبي بالفرق بين تكلفة اقتناء السندات للكيان المعني كما تظهر في الأصل التابع للشركة المالكة لهذه السندات والحصة المعاد تقييمها لرؤوس الأموال الخاصة والتابعة لهذا الكيان والتي تعود إلى الشركة المالكة بما في ذلك حصة نتيجة السنة المالية المكتسبة عند تاريخ دخول الكيان محيط التجميع المحاسبي	وفقا لهذا الإصدار يجب على المشتري الاعتراف بالشهرة إعتبارا من تاريخ الإستحواذ مقاس على أنه الفائض الناتج عن (أ) على (ب) كما يلي: - (أ) إجمالي: 1. المقابل المحول والمقاس وفقا لهذا المعايير والذي يتطلب عموما القيمة العادلة في تاريخ الإستحواذ؛ 2. مبلغ أي حصة غير مسيطرة في الشركة المشتراة تم قياسها وفقا لهذا المعيار؛ 3. في حالة الإندماج الذي يتم عبر مراحل القيمة العادلة في تاريخ الإستحواذ لحصة ملكية المشتري المحتفظ بها سابقا في الشركة المشتراة. - (ب): صافي مبالغ في تاريخ الإستحواذ للأصول القابلة للتحديد المكتتاة والخصوم المفترضة المقاسة وفقا لهذا المعيار.	- وفقا لهذا المعيار يجب على المقتني وصف أي زيادة في تكلفة الإقتناء على القيم العادلة للأصول والخصوم القابلة للتحديد المكتسبة في تاريخ معاملة التبادل على أنها شهرة ويتم الإعتراف بها كأصل. - يجب مراجعة الرصيد الغير مطفاً للشهرة في تاريخ كل ميزانية وإلى الحد الذي لا تدعمه المنافع الاقتصادية المستقبلية ويجب الإعتراف به فورا كمصروف.

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نصوص النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبي الدولي IAS 22/IFRS 03.

تطرق النظام المحاسبي المالي لفارق الإدماج الأول من خلال إعطاء تعريف له وطريقة تحديده فقط حيث لم يقدم شروط مفصلة لهذا الفارق، كما أن نص المادة 13.132 من النظام المحاسبي المالي نجده مطابق نوعا ما لما ورد في المعيار المحاسبي الملغى IAS 22 في تحديد الشهرة على أنها يجب الإعتراف بها كأصل ضمن بنود الأصول و فقط عكس المعيار المحاسبي IAS 22 الذي نص على إعتباره كأصل أيضا يجب مراجعة الرصيد الذي لم يتم إطفائه من الشهرة ويتم الإعتراف به كمصروفات، بالإضافة إلى ذلك يتطلب كل من المعيار الملغى ومعيار التقرير المالي الدولي IFRS 03 أنه يجب حساب هذا الفائض بين من خلال تكلفة الإقتناء والقيمة العادلة لهذه الأصول عند تاريخ الإستحواذ عكس ما هو معمول به في الجزائر فإنه يتم لا يتم إعتداد القيمة العادلة كأساس لقياس القيمة الحقيقية للأصول في تاريخ الإستحواذ كون أغلبية الشركات غير مدرجة في البورصة وهو يخلق صعوبة ومشاكل في القياس الحقيقي لقيمة هذه الشهرة.

ثالثاً: مقارنة للمعالجة المحاسبية لفارق الإقنتاء السلبي وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي. جدول رقم (01): جدول يوضح المقارنة للشهرة السالبة بين المعيار المحاسبي IAS 22 والمعيار 03 IFRS و SCF.

SCF	معيار التقرير المالي الدولي IFRS 03	المعيار المحاسبي الدولي IAS 22
<p>يتم معالجة الشهرة السلبية كما يلي:</p> <p>- عندما يكون عبارة عن نفقات مستقبلية منتظرة، يدرج في الحسابات في شكل منتج عند تاريخ حدوث تلك الخسارة أو النفقات؛</p> <p>- عندما يكون عبارة عن فارق بين القيمة الحقيقية للأصول غير النقدية المكتسبة، وقيمة إقنتائها فإنه يدرج في الحسابات كمنتجات على مدى المدة النفعية الباقية لهذا الأصول؛</p> <p>- عندما لا يمكن إحقاقه لا بأعباء مستقبلية، ولا بأصول غير نقدية، فإنه مباشرة يدرج في الحسابات على شكل منتوجات.</p>	<p>عند قيام المقتني بإبرام صفقة شراء وهي عبارة عن عملية إندماج يكون فيه المبلغ الوارد في الفقرة 32 (ب) يتجاوز إجمالي المبلغ المحدد في الفقرة 32 (أ) وفي حالة إستمرار هذا الفائض بعد تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة 36 يجب على المشتري الإعتراف بالمكاسب الناتجة في الريح أو الخسارة الناتجة في تاريخ الإستحواذ، حيث ينسب هذا المكسب إلى المشتري.</p> <p>تنص الفقرة 32 أ على ما يلي:³³</p> <p>- المقابل المحول المقاس وفقاً لهذا المعيار والذي يتطلب القيمة العادلة في تاريخ الإستحواذ؛</p> <p>- قيمة أي حصة غير مسيطرة في الشركة المقتناة تم قياسها وفقاً لهذا المعيار؛ و</p> <p>- في إندماج الأعمال الذي يتم تحقيقه عبر مراحل فإن القيم العادلة في تاريخ الإستحواذ لحصة ملكية المشتري المحتفظ بها سابقاً في الشركة المقتناة.</p> <p>تنص الفقرة 32 ب على ما يلي:³⁴</p> <p>- صافي مبالغ الإستحواذ للأصول القابلة للتحديد المقتناة والمطلوبات المفترضة المقاسة وفقاً لهذا المعيار.</p>	<p>- في حالة ما إذا كانت الشهرة السلبية مرتبطة بتوقعات الخسائر والمصروفات المستقبلية المحددة في خطة المشتري للإقنتاء والتي يمكن قياسها بشكل موثوق ولكنها لا تمثل إلتزامات يمكن تحديدها في تاريخ الإقنتاء، يجب الإعتراف بهذا الجزء من الشهرة السلبية كدخل في جدول النتائج عند الإعتراف بالخسائر والمصاريف المستقبلية، ويجب معالجة الشهرة بموجب الفقرة 62 (أ) و (ب). كما يلي:</p> <p>- في حالة ما إذا كانت الشهرة السلبية غير مرتبطة بالخسائر والمصاريف المستقبلية المتوقعة التي يمكن تحديدها إذا تم قياس الشهرة السالبة بشكل موثوق في تاريخ الإقنتاء فيجب الإعتراف بها كدخل في جدول النتائج كما يلي:</p> <p>أ. يجب الإعتراف بمبلغ الشهرة السلبية الذي لا يتجاوز القيم العادلة للأصول الغير نقدية المقتناة القابلة للتحديد كدخل على أساس منتظم على مدى متوسط العمر الإنتاجي المتبقي للأصول القابلة للإهلاك/القابلة للإهلاك والتحديد؛</p> <p>ب. يجب الإعتراف بمبلغ الشهرة السالبة الزائدة عن القيمة العادلة للموجودات غير النقدية المقتناة القابلة للتحديد كدخل.</p> <p>- في حالة ما إذا كانت الشهرة السلبية لا تتعلق بتوقعات الخسائر والمصروفات المستقبلية التي تم تحديدها في خطة المشتري للإقنتاء ويمكن قياسها بشكل موثوق، فإن الشهرة السلبية هي ربح يعترف به كإيراد عندما تكون المنافع الاقتصادية المستقبلية متجسدة في الأصول القابلة</p>

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نصوص النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولي IAS

22/IFRS 03

من خلال مقارنة الشهرة السلبية بين المعيار المحاسبي IAS 22 و IFRS 03 والنظام المحاسبي المالي نجد أن المعالجة المحاسبية للشهرة وفقا للنظام المحاسبي تتوافق مع متطلبات المعيار المحاسبي الذي تم إلغاؤه IAS 22، بينما وفقا لمعيار التقرير المالي الدولي IFRS 03 نجد أن معالجة الشهرة السلبية خضعت لعملية إصلاح شاملة من خلال مراجعة المعيار المحاسبي الدولي IAS 22 في سنة 1998 وقد تم جعل كل من الاعتراف عند الإستحواذ وبعده أكثر انسجاما مع معالجة الشهرة. كما نجد أن المعيار الجديد يستبعد البنود التي تضمنها المعيار السابق IAS 22 فيما يخص الاعتراف بها كجزء من الشهرة وهي الإلتزامات المحتملة والأصول الغير ملموسة.

نتائج الدراسة: من خلال هذه الدراسة تم التوصل للنتائج التالية:

- النصوص التي جاء بها النظام المحاسبي المالي scf تتوافق مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS 22 الذي تم إلغاؤه وعض بمعيار التقرير المالي الدولي IFRS 03؛
- ينص النظام المحاسبي على إهلاك الشهرة عكس ما تضمنه معيار التقرير المالي الدولي IFRS 03 الذي ينص على عدم إهلاك الشهرة؛

- يعتمد معيار التقرير المالي الدولي IFRS 03 على القياس الكلي والجزئي للشهرة عكس ما تضمنه النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الملغى IAS 22 على طريقة القياس الجزئي فقط للشهرة؛

- يتم الإفصاح عن فارق الإقتناء السالب في الميزانية وفقا للنظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي IAS 22 الملغى عكس المعيار الدولي IFRS 03 الذي لا ينص على الإفصاح عليه ضمن بنود قائمة الميزانية؛

- يتطلب معيار التقرير المالي الدولي IFRS 03 قياس صافي أصول الشركة المقتناة بالقيم العادلة عكس ما هو معمول به في الجزائر فإنه لا يتم قياس صافي أصول الشركات وفقا للقيمة العادلة حيث يتم الاعتماد على نماذج تقييم أخرى كون غالبية الشركات غير مدرجة في البورصة وهو ما يؤدي للتقدير الحقيقي لقيمة الشهرة؛

- نصوص النظام المحاسبي المالي الخاصة بفارق الإدماج الأول لا تعتبر كافية من أجل الإعتماد عليها في المعالجة المحاسبية عند القيام بعملية الإدماج بين شركتين مقارنة بما جاء به مضمون المعايير المحاسبية الدولية سواء المعيار IAS 22 الذي تم إلغاؤه أو المعيار الجديد IFRS 03 الذي قدم شروحات كافية وقرارات توضيحية لمختلف الحالات التي يمكن أن يتم مصادفتها خلال عملية الإدماج وتحديد الشهرة بدقة؛

- مضمون المعيار الخاص بإندماج الأعمال تم بنائه وفقا لمتطلبات البيئة الدولية التي تتميز بالتعقيد والمشاكل التي تتخبط فيها الشركات نتيجة للتعقيد المتزايد في ملكية هذه الشركات، وعليه فإن تبني معيار من خلال ترجمته حرفيا وتطبيقه في البيئة الجزائرية التي تتميز بضعف وشح في عمليات الإدماج يعتبر من الأمور الصعبة جدا لتطبيق مثل هذا النوع من المعايير الذي يتميز بالتعقيد في التطبيق حتى في البيئة الدولية؛

¹ Kees Camfferman, Stephen A. Zeff, **financial reporting and global capital markets A History of the International Accounting Standards Committee 1973–2000**, oxford university press, New York, USA. 2006. P. 136.

² Stefano CODA, **BUSINESS COMBINATIONS AND GROUP OF COMPANIES: PERSPECTIVES FROM ACCOUNTING, LAW AND CORPORATE FINANCE**, THESE En Vue de l'obtention du DOCTORAT ÈS SCIENCES DE GESTION, Ecole Doctoral de Management Panthéon-Sorbonne, France, 2018. P. 88-89.

³ Kees Camfferman, Stephen A. Zeff., op, cit. p. 137.

⁴ Ibid., p. 138.

⁵ Deloitte. IAS 22 Business combinations (superseded) valuable at. <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias22>.

⁶ Kees Camfferman, Stephen A. Zeff., op, cit. p. 138.

⁷ Ibid., p. 139.

⁸ IFRS FONDATION, IFRS 3 Business Combinations. valuable at: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-3-business>.

⁹ جمعة فلاح حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS EXPERT، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان- المملكة الأردنية الهاشمية، 2019. ص. 345.

¹⁰ محمد أبو نصار، حميدات جمعة. *معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية*. دار وائل للنشر. الأردن. 2018، ص. 661.

¹¹ جمعة فلاح حميدات، مرجع سابق، ص. 348-347.

¹² خمقاني بدر الزمان، محاسبة الشركات المعمقة دروس وتمارين محلولة، النشر الجامعي الجديد، الجزائر، 2021. ص. 15.

¹³ Elisabeth Bertin, Christophe Godowski, Rédha Khelassi, Op, Cit., P. 290.

¹⁴ Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse, Arnaud Desenfans. Op, Cit., P. 295.

¹⁵ Elisabeth Bertin, Christophe Godowski, Rédha Khelassi, op cit, P291.

¹⁶ Ibid., P. 292.

¹⁷ جمعة فلاح حميدات، مرجع سابق، ص. 351.

¹⁸ محمد أبو نصار، حميدات جمعة، مرجع سابق، ص. 667.

¹⁹ Patricia Gouttefarde, Fanny Ziegelmeier, Emmanuelle Pèpe. Op, Cit., P. 95.

²⁰ Ibid., P. 299.

²¹

²² بدر الزمان خمقاني، مرجع سابق، ص. 40.

²³ Patricia Gouttefarde, Fanny Ziegelmeier, Emmanuelle Pèpe. Op, Cit., P. 95.

²⁴ Mohamed Neji Hergli, Maitriser la Consolidation des Comptes, Référentiel Tunisien et IFRS, 2006, P. 156.

²⁵ Elisabeth Bertin, Christophe Godowski, Rédha Khelassi, Op, Cit., P.300.

²⁶ بدر الزمان خمقاني، مرجع سابق، ص. 40.

²⁷ Ibid., P. 296.

²⁸ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 25 مارس 2009، العدد 19، ص. 17.

²⁹ بدر الزمان خمقاني، مرجع سابق، ص. 15.

³⁰ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 25 مارس 2009، العدد 19، ص. 17.

³¹ نفس المرجع أعلاه، ص. 17-18.

³² نفس المرجع أعلاه، ص. 57.

³³ IFRS Foundation, International Financial Reporting Standard 3 Business Combinations. file:///C:/Users/khire%20eddine/Downloads/business-combinations.pdf.

³⁴ IFRS Foundation, International Financial Reporting Standard 3 Business Combinations. file:///C:/Users/khire%20eddine/Downloads/business-combinations.pdf.