

محاسبة المجمعات وفق النظام المحاسبي المالي في الجزائر

دراسة نظرية مدعمة بأمثلة تطبيقية

Accounting for complexes according to the financial accounting system in Algeria: A theoretical study supported by practical examples

رفيق قزي، المركز الجامعي سي الحواس بركة، الجزائر، guezirafik@gmail.com

تاريخ قبول المقال: 2021/09/26

تاريخ إرسال المقال: 2021/05/02

الملخص:

تعتبر محاسبة اندماج الشركات (محاسبة المجمعات) من المقاييس العلمية الحديثة التي تتماشى والعديد من معايير التقارير المالية الدولية IFRS، ومن بين تلك المعايير معيار اندماج الأعمال IFRS03، وكذا معيار الدفع على أساس الأسهم IFRS02، إلا أن محاسبة الشركات العادية تختلف عن محاسبة اندماج الشركات، كون محاسبة الشركات العادية دراستها متعلقة بشركة واحدة فقط وتكون المحاسبة فيها للشركاء في حدود الشركة الواحدة، وهذا ما يختلف عن محاسبة اندماج الشركات التي تكون المحاسبة فيها لاندماج شركة أو أكثر في شركة دامجة.

الكلمات المفتاحية: محاسبة اندماج الشركات، فارق الشراء، صافي القيمة العادلة، تكلفة الاندماج

Résumé:

La comptabilité des fusions des sociétés (la comptabilité de groupe) est considérée comme l'une des normes scientifiques modernes conformes à de nombreuses normes internationales d'information financière IFRS, et parmi ces normes figurent la norme IFRS 03 "regroupements d'entreprises", ainsi que la norme IFRS 02 "paiement fondé sur des actions", mais la comptabilité des sociétés ordinaires diffère de la comptabilité de fusion de sociétés, car la comptabilité des sociétés ordinaires soit étudiée par rapport à une seule société, et que la comptabilité y afférente pour les associés soit dans les limites d'une société, et c'est ce qui diffère de la comptabilité de fusion de sociétés dans laquelle la comptabilité concerne la fusion d'une ou plusieurs sociétés en une société fusionnante.

Mots-clés : comptabilité de fusion des sociétés, Ecart d'acquisition, juste valeur nette, coût de fusion

المقدمة:

في ظل التطورات الحديثة الحاصلة في المجالات الاقتصادية والمالية والمحاسبية، ونظرا لزيادة درجة المنافسة في الأسواق بين المنشآت الاقتصادية، أصبح من الضروري الرفع من القدرات التنافسية فيما بين الشركات لتحقيق جملة من الأهداف والإستراتيجيات أهمها ضرورة الإستمرار وتحقيق النمو في الأنشطة الاقتصادية، وبالتالي العمل على تعظيم أرباح تلك الشركات الدامجة والمندمجة وزيادة رقم أعمالها والتحكم في تكاليفها والعمل على تخفيضها بطريقة عقلانية. لتحقيق ذلك لابد من خيار إندماج الشركات، وهذا ما يقتضي بالضرورة معرفة كيفية محاسبة اندماج الشركات وأساليبها اللازمة في الرفع من القدرات التنافسية للشركات الاقتصادية، ومن خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

كيف تتم محاسبة اندماج الشركات وفق النظام المحاسبي المالي في الجزائر؟

وهي الإشكالية التي تتدرج ضمنها التساؤلات الفرعية التالية:

- ما هو مفهوم إندماج الشركات؟
- كيف نقوم بالمعالجة المحاسبية لإندماج الشركات؟
- للإجابة على هذه التساؤلات يمكن تحديد الفرضيات التالية:
- يتحدد مفهوم إندماج الشركات في إطار هذا البحث من خلال التمييز بين الشركة المندمجة التي قد تكون (شركة أو أكثر) والشركة الدامجة التي تكون (شركة واحدة).
- نقوم بالمعالجة المحاسبية لإندماج الشركات وفق ما جاء به النظام المحاسبي والمالي (SCF) المعتمد تطبيقه في الجزائر منذ سنة 2010.

حدود الدراسة: هذه الدراسة تكون في حدود توضيح المعالجة المحاسبية لإندماج الشركات وفق النظام المحاسبي المالي المعتمد في الجزائر مع توضيح وتبسيط ذلك بأمثلة عددية، نظرا لغياب دراسة حالة. **أهداف البحث:** الهدف من هذه الدراسة هو تبسيط وتوضيح المعالجة المحاسبية لإندماج الشركات وفق النظام المحاسبي والمالي التي كانت شبه معقدة لدى الكثير من الباحثين والدارسين لهذا الموضوع، وبالتالي فإن لموضوع البحث أهمية كبيرة للباحثين والدارسين في هذا المجال.

منهجية الدراسة: إتباع المنهج الوصفي التحليلي لإندماج الشركات وحالات فارق الشراء في عملية التحليل ومحاولة لتجسيد مثال تطبيقي عددي لتوضيح الطبيعة المحاسبية لموضوع البحث. لمعالجة موضوع هذا البحث وجب تحديد المبحثين المواليين:

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول اندماج الشركات:

توحيد أو دمج الشركات من متطلبات الخيارات الإستراتيجية للشركات التجارية، فهي تسعى إما للاندماج أو الإندماج أو التوحيد، ويختلف مفهوم كل من تلك العناصر الثلاثة عن بعضها، فإما أن تكون الشركة مندمجة في شركة أخرى، أو دامجة لشركة أخرى في شركتها، أو قد تندمج شركتين في شركة، كما يمكن أن تتحد شركتين أو أكثر فيما بينها.

المطلب الأول: مفهوم ضم وإندماج الشركات:

أولاً - توحيد (ضم) الشركات (Consolidations): التوحيد يعني مزج شركتين مستقلتين أو أكثر في شركة واحدة جديدة، فكل واحدة من الشركات السابقة يتم حلها ويستبدل بمكانها شركة واحدة مستمرة، ولكون التوحيد تحكمه قوانين الشركات فهو يطلق عليه في بعض الأحيان بالتوحيد القانوني.

ثانياً - إندماج الشركات (Mergers): فهو الذي يعني الاستحواذ أو الاستيلاء على شركة أو أكثر من قبل شركة أخرى، وتستمر هذه الشركة على أنها الوحيدة الباقية على قيد الحياة، فالشركات التي تم ذوبانها في شركة أخرى تتخلى عن هويتها القانونية وتصبح جزء من الشركة الباقية على قيد الحياة، في حين أن الاندماج تحكمه أيضاً قوانين الشركات.¹

ثالثاً - أسباب توحيد / دمج الشركات (Reason for Combinations): أو ما يعرف في ظل التطورات الحديثة لمفاهيم التسيير الإستراتيجي بأسباب التوليفات فيما بين الشركات، فمن خلال ذلك يمكن طرح التساؤلات التالية: لماذا تفضل شركة ما أن تندمج مع شركة أخرى بدلاً من تنظيم أو تأسيس عمليات جديدة بنفسها؟ ولماذا لا تلجأ إلى التكامل العمودي؟

الإجابة أن أسباب ذلك - الاندماج - عديدة، ولكن من الناحية المنطقية يجب أن يرتبط السبب الرئيسي بالتأثير على الأرباح، وذلك من خلال تعظيم المبيعات أو تخفيض التكاليف للوحدة الواحدة، في حين أن البدء بعملية جديدة يستدعي صعوبات كثيرة بما فيها الدورة الاستثمارية طويلة الأجل. لقد وجد مجلس معايير المحاسبة المالية عند دراسة الموضوع بأن أحد أسباب ظهور عرض المناقصة غير الودي هو الأسعار المنخفضة في سوق الأسهم، والسبب الآخر الذي ذكر من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية هو

¹ فيرنون كام (Vernon Kam)، نظرية محاسبية، ترجمة الدكتور رياض العبد الله دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، العراق، 2000، ص 488-495.

أن تقديم عرض مناقصة يتضمن مخاطرة أقل لأن المعلومات التي يفصح عنها بشأن الشركة المستهدفة كافية لتحديد مزاياها أو سماتها المفضلة وإن لم تفصح الشركة المشترة عن أية معلومات.

المطلب الثاني: الشروط اللازمة لقيام تجميع المصالح المالية:

لقد اعتبرت الشركات في نهاية الستينات من القرن العشرين المعالجة المحاسبية لدمج الأعمال التجارية على أنها مسألة خيار بين الشراء وتجميع المصالح المالية، وحتى كان من المقبول أيضاً أن يكون هناك شراء جزئي وتجميع جزئي للمصالح المالية، وإدراكاً من مجلس المبادئ المحاسبية فقدتم تحديد هذه الشروط كما يلي:

✓ سمات الشركات؛

✓ الأسلوب الذي بموجبه يتم توحيد/اندماج الشركات؛

✓ غياب صفقات مخطط لها، أي متفق عليها مسبقاً.

لقد تم وضع هذه الشروط لكي تكون طريقة تجميع المصالح المالية من الناحية التطبيقية قريبة من الأساس النظرية لمنع الإساءات المحتملة المرتبطة بالطريقة، في حين أن تجميع المصالح المالية ما هو إلا اندماج أو انصهار لمجموعتين من حملة الأسهم لغرض المشاركة في الموارد والمخاطر والحقوق والمنافع المشتركة.²

المطلب الثالث: الانتقادات الموجهة لطريقة تجميع المصالح المالية:

إن المنطق القائل بأن تجميع المصالح المالية هو فقط اتفاق بين مجموعتين من حملة الأسهم ما هو إلا خيال فقط، فالعملية يخطط لها ويتفاوض عليها وتنفذ من قبل إدارة الشركتين، إنها الشركة المشترية، وليس حملة الأسهم، هي التي تصدر رسمياً الأسهم التي تكمل الصفقة. وحقيقة كون أن أسهم وليس أي عوض آخر هي التي تعطى في الصفقة فإن هذا يجب أن لا يؤدي إلى أي فرق. فلأسهم قيمة، فبالإمكان بيع أسهم مقابل نقد وبهذا النقد يمكن شراء أسهم الشركة المشترة، وأن الإصدار المباشر للأسهم هو للسهولة فقط، وتمثل قيمة الأسهم في السوق تضحية تمت لأجل عملية الشراء.

فعندما تتوحد شركتين غير مرتبطتين سابقاً فإن ما ينتج عن هذا الاتحاد هو شيء مختلف، فالشركة المتحدة هي ليس نفس الشركتين المستقلتين، فالتأثيرات المتحدة synergistic effects واقتصاديات الحجم

² فيرنون كام، مرجع سابق، ص 514-516.

الأمثل كافية لوحدها لإحداث تغيرات، ولكن بالإضافة إلى ذلك هناك العديد من العوامل، مثل تركيبة رأس المال الجديدة، ستؤدي إلى خلق فرق، فمن السذاجة أن نفترض بأنه لم يحدث شيء جوهري وأن الوحدة المتحدة (الجديدة) هي ببساطة استمرار للمنشأتين المستمرتين سابقاً.³ وتوجد من الحالات السلبية التي قد تفرزها هذه العملية، الحالات التالية:

أولاً - الشهرة المالية (الشهرة السيئة): تنشأ الشهرة السيئة أو السالبة عندما تكون صافي القيمة العادلة أعلى من السعر المدفوع فعلاً لتملك الشركة المشتراة، وبالتالي تظهر بقيمة سالبة في الدفاتر المحاسبية.

ثانياً - انخفاض قيمة الأصول غير الملموسة: تنطبق القواعد العامة المتعلقة بانخفاض لأصول طويلة الأجل على الأصول غير الملموسة أيضاً، فهذه الأصول التي تحتفظ بها الشركة وتستخدمها يجب مراجعة انخفاض قيمتها كلما دلت التغيرات في الظروف على أن تكلفة الأصول لا يمكن استعادتها، وبذلك فهي تمثل خسارة انخفاض القيمة الفعلية للأصول عن تكلفتها.⁴

مع العلم أن د/456 الشركاء: مساهمات، يظهر في حالة التأسيس للشركة بمبلغ رأس مالها.⁵

المبحث الثاني: محاسبة اندماج الشركات وفق النظام المحاسبي المالي:

لقد اعتبرت الشركات في نهاية الستينات من القرن العشرين المعالجة المحاسبية لدمج الأعمال التجارية على أنها مسألة خيار بين الشراء وتجميع المصالح المالية، وحتى كان من المقبول أيضاً أن يكون هناك شراء جزئي وتجميع جزئي للمصالح المالية.

المطلب الأول: المعالجة المحاسبية لدمج الشركات بطريقة الشراء:

للقيام بالمعالجة المحاسبية لدمج الشركات بطريقة الشراء يجب إتباع الخطوات التالية:

➤ تحديد فارق الشراء (د/207 شهرة المحل) = تكلفة الشراء - صافي القيمة العادلة للشركة المندمجة

➤ تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء = د/271 سند المساهم (حقوق الملكية)

³ فيرنون كام، مرجع سابق، ص 517-518.

⁴ فداغ الفداغ، المحاسبة المتوسطة، ط 2، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002، ص 618.

⁵ أمينة بن بونلجة، محاسبة الشركات وفق النظام المحاسبي المالي، دار الطباعة باب الزوار، الجزائر، 2015، ص 14-15.

الجدول رقم (01): التسجيل لقيد العهد بالاندماج في دفتر يومية الشركة الدامجة:

قيد التعهد يكون هو أول خطوة من خطوات المعالجة المحاسبية لعملية دمج الشركات بطريقة

الشراء، وذلك وفق النظام المحاسبي المالي المعتمد في الجزائر منذ سنة 2010، كما يلي:

رقم ح م	رقم ح د	البــــــــــــــيان	مبالغ مدينة	مبالغ دائنة
		----- تاريخ الاندماج -----		
271		د/سند المساهم (حقوق الملكية)	XXXXXX	
	101	د/رأس المال الاجتماعي		*****
	103	د/علاوة الإصدار		*****
	512	د/البنك (*)		*****

التعهد بعملية الاندماج للشركة ع في الشركة س

(*) : ذلك يعنى أن فيه دفع جزئى نقدى والجزء الآخر هو دفع على أساس أسهم.

أولاً: فارق الشراء الموجب:

رقم ح م	رقم ح د	البيان	مبالغ مدينة	مبالغ دائنة
		----- تاريخ الاندماج -----		
207		د/فارق الشراء (الموجب)	*****	
2....		د/التثبيات	*****	
3....		د/المخزونات	*****	
4....		د/الغير ذات الطبيعة المدينة	*****	
5....		د/الحسابات المالية	*****	
	271	د/سند المساهم (حقوق الملكية)		XXXXXX
4...		د/الغير ذات الطبيعة الدائنة		*****
		تسوية عملية الاندماج للشركة ع في الشركة س		

فارق الشراء(د/207 شهرة المحل) = تكلفة الشراء - صافي القيمة العادلة للشركة المندمجة

يكون د/207 شهرة المحل موجب(+): وبضاف لموجودات الشركة الدامجة عندما تكون:

تكلفة الشراء (د/271) أكبر تماماً من صافي القيمة العادلة للشركة المندمجة (VNJ)

هذا ما يفسر على أن للشركة (ع) شهرة محل، يقابلها تكلفة مضحي بها من قبل الشركة الدامجة (س).

ثانياً: فارق الشراء السالب (الشهرة السيئة):

رقم ح م	رقم ح د	البيان	مبالغ مدينة	مبالغ دائنة
		----- تاريخ الاندماج -----		
207		د/فارق الشراء (السالب)	(*****)	
2....		د/التثبيات	*****	
3....		د/المخزونات	*****	
4....		د / الغير ذات الطبيعة المدينة	*****	
5....		د / الحسابات المالية	*****	
	271	د/سند المساهم (حقوق الملكية)		XXXXXX
4...		د / الغير ذات الطبيعة الدائنة		*****

تسوية عملية الاندماج للشركة ع في الشركة س

فارق الشراء(د/207 شهرة المحل) = تكلفة الشراء - صافي القيمة العادلة للشركة المندمجة

يكون د/207 شهرة المحل سالب(-): ويطرح من موجودات الشركة الدامجة عندما تكون:

تكلفة الشراء (د/271) أصغر تماماً من صافي القيمة العادلة للشركة المندمجة (VNJ)

هذا ما يفسر على أنه توجد شهرة سالبة (سيئة) للشركة (ع)، ومن مصلحة الشركة (ع) الاندماج في الشركة (س) قبل الإندثار والذوال، ويتم تطبيقها تلقائياً (آلياً).

ثالثاً: فارق الشراء المعلوم :

رقم ح م	البيان	مبالغ مدينة	مبالغ دائنة
	----- تاريخ الاندماج -----		
207		/	
2....	ح/التثبيتات	*****	
3....	ح/المخزونات	*****	
4....	ح/ الغير ذات الطبيعة المدينة	*****	
5....	ح/ الحسابات المالية	*****	
271	ح/سند المساهم (حقوق الملكية)	XXXXXX	
4...	ح/ الغير ذات الطبيعة الدائنة	*****	

تسوية عملية الاندماج للشركة ع في الشركة س

فارق الشراء(د/207 شهرة المحل) = تكلفة الشراء - صافي القيمة العادلة للشركة المندمجة

يكون د/207 = 0 ، وفي هذه الحالة لا يظهر د/207 فارق الشراء (شهرة المحل) في دفتر اليومية ولا الميزانية الإفتتاحية للشركة (س) الدامجة.

ملاحظة: تظهر مبالغ عناصر الأصول (الموجودات) بالقيم الدفترية للشركة الدامجة (س) مع إضافة القيمة العادلة لعناصر أصول الشركة المندمجة (ع)، كون ذلك القيد إفتتاحي بالنسبة للشركة المندمجة. في حين أن : د/271 سند المساهم (حقوق الملكية) هو حساب وسيط واجب الترسيد خلال الدورة.

المطلب الثاني : الميزانية الإفتتاحية للإندماج:

مما سبق عرضه نستطيع القول، في إطار علم المحاسبة بأن الميزانية الإفتتاحية للشركة الدامجة قد تظهر على ثلاثة حالات، وذلك وفق فروقات الشراء التي تم مناقشتها وتحليلها عند المعالجة المحاسبية لفارق الشراء د/207 فارق الشراء الذي هو الآخر ظهر وفق ثلاثة حالات، كما يلي:

أولاً: إعداد الميزانية الإفتتاحية للشركة الدامجة بعد عملية الاندماج : بتاريخ الاندماج

في حالة فارق الشراء الموجب

البيان	الشركة (الدامجة)
الأصول	
شهرة المحل/فارق الشراء (الموجب)	*****
تثبيات عينية	*****
مخزونات	*****
حسابات الغير المدينة	*****
الحسابات المالية	*****
مج الأصول	XXXXXX
الخصوم	
رأس المال الاجتماعي	*****
علاوة إصدار	*****
احتياطات	*****
الديون ط.أ	*****
حسابات الغير الدائنة	*****
مج الخصوم	XXXXXX

ثانيا: إعداد الميزانية الافتتاحية للشركة الدامجة بعد عملية الاندماج : بتاريخ الاندماج
في حالة فارق الشراء السالب

البيان	الشركة (الدامجة)
الأصول	
شهرة المحل/فارق الشراء (السالب)	(*****)
تثبيبات عينية	*****
مخزونات	*****
حسابات الغير المدينة	*****
الحسابات المالية	*****
مج الأصول	XXXXXX
الخصوم	
رأس المال الاجتماعي	*****
علاوة إصدار	*****
احتياطات	*****
الديون ط.أ.1	*****
حسابات الغير الدائنة	*****
مج الخصوم	XXXXXX

ثالثا: إعداد الميزانية الافتتاحية للشركة الدامجة بعد عملية الاندماج : بتاريخ الاندماج
في حالة فارق الشراء معدوم

البيان	الشركة (الدامجة)
الأصول	
شهرة المحل/فارق الشراء (0) لا يظهر ...	/
تثبيبات عينية	*****
مخزونات	*****
حسابات الغير المدينة	*****
الحسابات المالية	*****
مج الأصول	XXXXXX
الخصوم	
رأس المال الاجتماعي	*****
علاوة إصدار	*****
احتياطات	*****
الديون ط.أ.	*****
حسابات الغير الدائنة	*****
مج الخصوم	XXXXXX

حالة تطبيقية: في 2020/01/01 اشترت الشركة (س) أسهم الشركة (ع) بسعر 1.000.000 دج عن ريق رصيدها البنكي والباقي على أساس أسهم بخصم علاوة إصدار 05% ؟

البيان	الشركة (س)	القيمة الدفترية للشركة (ع)	القيمة العادلة للشركة (ع)
الأصول			
تشبيكات عينية	1.300.000	1.200.000	1.200.000
بضائع	180.000	150.000	130.000
زيائن	120.000	50.000	30.000
بنك	700.000	0 (مرصد)	0 (مرصد)
مج الأصول	2.300.000	1.400.000	1.360.000
الخصوم			
رأس المال الاجتماعي	1.700.000	1.200.000	/
علاوة إصدار	85.000	/	/
احتياطات	115.000	40.000	/
موردون	400.000	160.000	160.000
مج الخصوم	2.300.000	1.400.000	

العمل المطلوب:

- 1 - إستنتاج طبيعة تلك العملية؟
- 2 - حساب تكلفة الشراء وفارق الشراء مع إثبات تلك العملية في دفتر يومية الشركة (س)؛
- 3 - إعداد الميزانية الافتتاحية للشركة (س) بعد هذه العملية.

معالجة الحالة التطبيقية:

- 1 - طبيعة تلك العملية هي عملية اندماج الشركة (ع) في الشركة (س) بتاريخ 2020/01/01
 - 2 - حساب تكلفة الشراء وفارق الشراء مع إثبات تلك العملية في دفتر يومية الشركة (س)
- تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء = 1.000.000 دج (معطاة بقيمة إجمالية)
- فارق الشراء = تكلفة الشراء - صافي القيمة العادلة
- صافي القيمة العادلة للشركة (ع) = مجموع الأصول بالقيمة العادلة - مجموع الديون

ومنه : صافي القيمة العادلة للشركة (ع) = 1.360.000 - 160.000

ومنه : صافي القيمة العادلة للشركة (ع) = 1.200.000 دج.

إذن: فارق الشراء = 1.000.000 - 1.200.000 = - 200.000 دج. (سالب)

➤ إثبات تلك العملية في دفتر يومية الشركة (س)

مبالغ مدينة	البيان	رح د	رح م
	----- 2020/01/01 -----		
1.000.000	د/سند المساهم (حقوق الملكية)		271
285.000	د/رأس المال الاجتماعي (*)	101	
15000	د/علاوة الإصدار 5%	103	
700.000	د/البنك	512	
	التعهد بالاندماج للشركة ع في الشركة س		

(*) : تكلفة الشراء 1.000.000 دج مبلغ 700.000 دج من البنك والباقي على أساس أسهم

أي 1.000.000 - 700.000 = 300.000 دج بخضم علاوة إصدار 5%

علاوة الإصدار = 300.000 * 100/5 = 15.000 دج تظهر في د/103

والباقي : 300.000 - 15.000 = 285.000 دج يظهر في د/101 .

*في هذه الحالة فارق الشراء سالب ويكون الإجراء المحاسبي كما يلي:

مبالغ مدينة	البيان	رح د	رح م
	----- 2020/01/01 -----		
(200.000)	د/فارق الشراء (سالب)		207
2.500.000	د/التشبيكات العينية		21
310.000	د/البضائع		30
150.000	د/الزبائن		411
700.000	د/البنك		512
	د/سند المساهم (حقوق الملكية)		
1.000.000	د/ رأس المال الاجتماعي	271	
1.700.000	د/ علاوة الإصدار	101	
85.000	د/ احتياطات	103	
115.000	د/ الموردون	106	
560.000	تسوية اندماج الشركة ع في الشركة س	401	
3.460.000	المجموع		3.460.000

3- إعداد الميزانية الافتتاحية للشركة (س) بعد عملية الاندماج للشركة (ع) بتاريخ 2020/01/01

البيان	الشركة (س)
الأصول	
فارق الشراء (الشهرة سالب)	(200.000)
تثبيات عينية	2.500.000
بضائع	310.000
زيائن	150.000
بنك (مرصد)	/
مج الأصول	2.760.000
الخصوم	
رأس المال الاجتماعي	1.985.000
علاوة إصدار	100.000
احتياطات	115.000
موردون	560.000
مج الخصوم	2.760.000

الخاتمة:

من خلال ما سبق عرضه من مفاهيم ودراسات لمحاسبة المجمعات والتي تم التركيز فيها على محاسبة اندماج الشركات ليترك الشق أو المحور الثاني المتعلق بتوحيد الشركات لدراسات لاحقة، ومن خلال تناول الباحث لذلك الجزء الذي يتعلق باندماج الأعمال، وذلك كون المقالة محددة من خلال مجال البحث وعدد

الصفحات المسموح بها إكتفى الباحث بالمعالجة المحاسبية لإندماج الأعمال، ومن خلال التحليل لتلك الدراسة تبين لنا النتائج التالية:

- د/271 سند المساهم (حقوق الملكية) يعتبر حساب وسيط (يرصد خلال الدورة) ويمثل تكلفة الشراء أو تكلفة الاندماج؛

- د/207 فارق الشراء (فرق الشهرة) يظهر في الميزانية في حالتها الموجبة والسالبة، ولا يظهر في حالة فارق الشراء المعدوم الذي يعبر عن تساوي تكلفة الشراء مع صافي القيمة العادلة للشركة المندمجة.

- د/103 علاوة الإصدار يمكن أن تقرضها الشركة الدامجة على الشركة المندمجة وتخضع من مساهماتها؛ - الاندماج للشركات يمكن أن يكون لأكثر من شركتين في شركة دامجة والباقي مندمجة فيها.

من خلال تلك النتائج يمكن تقديم جملة من الإقتراحات والتوصيات المتمثلة في مايلي:

- العمل على تطوير المهارات التسييرية بتوظيف وتكوين الإطارات من حملة الماستر والدكتوراه في الإختصاص وفي ميدان تسيير الشركات والمجمعات وفق ما يتماشى ومعايير المحاسبة الدولية، ومعايير التقارير المالية الدولية؛

- ضرورة تكييف تطورات معايير المحاسبة الدولية IAS ومعايير التقارير المالية الدولية IFRS مع تطوير النظام المحاسبي المالي في الجزائر بشكل مستمر؛

- جعل الجامعات والمراكز الجامعية مراكز بحوث ودراسات لكل الإختصاصات للنهوض بالإقتصاد الوطني، والعمل على دعمها بشكل مستمر كونها أساساً لتطوير كل المؤسسات مهما كان نشاطها.

قائمة المصادر والمراجع:

الكتب:

- أحمد حلمي جمعة وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2007؛

- أمينة بن بوثلجة، محاسبة الشركات وفق النظام المحاسبي المالي، دار الطباعة باب الزوار، الجزائر، 2015؛

- فداغ الفداغ، المحاسبة المتوسطة، ط 2، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002؛

- فيرنون كام (Vernon Kam) ، نظرية محاسبية، ترجمة الدكتور رياض العبد الله دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، العراق، 2000؛

- ستيفن أ. موسكوف، مارك ج. سيمكن، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات، ترجمة كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، العربية السعودية، 2002.