مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية على مؤسسات القطاع العام المندمجة (دراسة ميدانية على المؤسسة العامة للتجارة الخارجية)
اسم الكاتب: د. لطيف زيود، د. حسان قيطيم، ريم علي عيسى
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/4043
تاريخ الاسترداد: 2026/11/03 06:22 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية – ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (29) العدد (1)2007
Tishreen University Journal for Studies and Scientific Research- Economic and Legal Sciences Series Vol. (29) No (1) 2007

إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية على مؤسسات القطاع العام المندمجة (دراسة ميدانية على المؤسسة العامة للتجارة الخارجية)

الدكتور لطيف زيود *
الدكتور حسان قيطيم**
ريم علي عيسى ***

(تاريخ الإيداع 28 / 11 / 2006. قُبِل للنشر في 2007/2/4)

□ الملخّص □

تتبع أهمية دراسة الاندماج من التحديات الكبيرة التي تواجه الاقتصادات المحلية في الوقت الحالي في ضوء المنافسة التي فرضتها السوق الدولية ؛ هذا وتلعب المؤسسة العامة للتجارة الخارجية (كأحد أهم مؤسسات القطاع العام العاملة في سوريا) دوراً كبيراً في التجارة الدولية فهي تعتبر واجهة القطاع العام الاقتصادي في تعاملاته مع الخارج، ومن هنا تأتي أهمية دراسة العملية التي تم من خلالها دمج المؤسسات الست المكونة لها للوقوف على المشكلات التي واجهتها بصورة عامة والمحاسبية على وجه الخصوص ، والحد الذي التزمت فيه بمتطلبات معايير المحاسبة الدولية، وبالتالي تقييم قدرة المؤسسة على دخول سوق المنافسة الدولية.

وبناء عليه فإن البحث يتناول دراسة الأسس التي تم الاعتماد عليها لإتمام عملية الاندماج والآلية التي تمت بها العملية في ضوء عرض شامل لمعايير المحاسبة الدولية ذات الصلة.

الكلمات المفتاحية: الاندماج ، معايير المحاسبة الدولية ، طريقة الشراء ، طريقة توحيد المصالح ، النظام المحاسبي.

* أستاذ مساعد في قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة تشرين– اللاذقية – سورية.
** أستاذ مساعد في قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة تشرين– اللاذقية – سورية.
***طالبة ماجستير في قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة تشرين– اللاذقية – سورية.

مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (29) العدد (1)2007
Tishreen University Journal for Studies and Scientific Research- Economic and Legal Sciences Series Vol. (29) No (1) 2007

Possibility of applying the international accounting standards on the merged sector institutions (Field study on the public institution of External Trade)

Dr. Latif Zayoud *
Dr. Hassan keteem **
Reem Ali Issa ***

(Received 28 / 11 / 2006. Accepted 4/2/2007)

□ ABSTRACT □

The importance of studying merger comes from the huge challenges which face the local economies at present because of competition imposed by international market. Thus public institution of External Trade (as one of the important institutions working at the public sector in Syria) has an important role at the international trade. It considers the economic public sector at his relations with others outside. Accordingly, the importance of studying the process of merging six institutions consists of following up the whole problems that face it in general and particularly the accounting ones. It also shows the limits that comply with the international accounting standards, and then evaluates the ability of the institution to enter the international competition market.

According to this, the research deals with the basics which were relayed on to finish the merging process and its mechanism, in the light of a comprehensive presentation of the related international accounting standards.

Keywords: Merging, international accounting standards, buying method, uniting interest methods, accounting system.

***Associate Professor, Department of Accountancy, Faculty of Economics, Tishreen University, Lattakia, Syria.**
****Associate Professor, Department of Accountancy, Faculty of Economics, Tishreen University, Lattakia, Syria.**
***** Postgraduate Student, Department of Accountancy, Faculty of Economics, Tishreen University, Lattakia, Syria.**

مقدمة:

بينما يتزايد تأثير العولمة على الاقتصاديات المحلية من خلال محاولة تبسيط القواعد وإصلاحات السوق، تتزايد الحاجة لإيجاد نقاط تلاقٍ بين المعايير المعمول بها على المستوى المحلي والمعايير الدولية. لكن، ولتحقيق درجة أكبر من الشفافية على المستوى العالمي بما يسمح بالدخول في إطار المساءلة العالمية ؛ يجب توافر المؤسسات الضرورية لاقتصاد السوق الحر قبل توقع حدوث التوافق المطلوب إذ ما زلنا في ظل الرعاية الحكومية التي تحد من ممارسة سلطة الإدارة بشكل فعال مما يقيد استقلالية ومرونة الإدارة عبر مركزية تفرضها تلك الرعاية ؛ وما زالت مؤسساتنا العامة تتخبط بين عمل فردي غير فعال وكنتونات غير منسجمة جمعتها الأنظمة العامة ذاتها التي عاصرتها فرادى. مما يجعل النظام الاقتصادي تقليديا لايواكب التطورات المتسارعة في التجارة العالمية التي تفرض ضرورة تخفيف القواعد والقيود والإجراءات ، وإصلاح الاقتصاديات المحلية. وفي سبيل ذلك فإن دعم الثقة بالاستثمارات المالية مهما بلغ حجمها سيحتاج الى إيجاد توافق بين الأسلوب المحلي في التطبيق المحاسبي وبين متطلبات المعايير الدولية.

مشكلة البحث:

تتمحور مشكلة البحث بصورة أساسية في كون اقتصادنا الوطني عامة والقطاع العام على وجه الخصوص يعاني من مجموعة من التحديات في ظل الوضع الراهن ، الأمر الذي يتطلب منه إيجاد آلية تمكنه من العمل على كافة الأصعدة وبكفاءة عالية لمواكبة القرن الحادي والعشرين بالتماشي مع المعايير الدوليةالموضوعة لذلك .

هذا ويمكن تحديد المشكلة في النقاط الرئيسية التالية :

- هناك فجوة كبيرة بين واقع النظام المحاسبي المطبق في المؤسسة العامة للتجارة الخارجية وما تتطلبه السوق الدولية من معايير وذلك في ظل القصور والتراجع الذي يعاني منه الهمل المحاسبي في القطاع العام.
- إن عملية دمج مؤسسات التجارة الخارجية الست اتسمت بالعشوائية ، إذ لم تراعَ أية معايير خلال عملية الدمج فبدت وكأنها عملية جمع بسيطة لموجودات والتزامات تلك المؤسسات.
- افتقرت عملية الدمج الى التخطيط الوافي فلم تتوافر أية دراسات اقتصادية ومحاسبية دقيقة تشكل المرجع الذي يوفر دليل عمل داخل دوائر المؤسسة المختلفة . فبدا الهدف من الدمج غير واضح ومحدد.

أهمية البحث وأهدافه:

وتتجلى الأهمية الأكبر في اختيار إمكانية تطبيق الأسس والمعايير المحاسبية الدولية على مؤسسات القطاع العام المندمجة من خلال تجربة المؤسسة العامة للتجارة الخارجية نظرا للدور الهام الذي يلعبه هذا النوع من المؤسسات كواجهة للقطاع العام الاقتصادي في تعاملاته مع الخارج. ويكتسب البحث أهمية أيضا لأنه يشكل استقراء للحالة الحقيقية التي تحكمها الضوابط الدولية المتمثلة في اندماج المؤسسات في دول الاقتصاد الحر والتي بات القسم الأعظم منها لايكتفي بالجنسية الواحدة ، إلا أن خصوصية اقتصادنا الوطني تجعل إلقاء الضوء على تجربة اندماج مؤسسات التجارة الخارجية في القطاع العام وقفة تستدعي الالتفات حولنا للبحث عن أحد المقومات الهامة للوقوف على الطريق السليم نحو تطور جذري وسليم. إن هدفنا من إجراء هذا البحث يتمحور فيما يلي :

- التأكيد على ضرورة استبدال النظام المحاسبي الموحد المطبق في مؤسسات القطاع العام عموما وفي المؤسسة العامة للتجارة الخارجية على وجه الخصوص بنظام محاسبي إلكتروني قادر على تمثل معطيات التطور التكنولوجي المستمر ومواكب للتطورات التي تفرضها المعايير الدولية.
- السعي لوضع الأسس المعيارية والقياسية السليمة التي يتحرك من خلالها القطاع العام والتي تمثل حجر الأساس للوصول الى معايير وطنية تسير جنبا الى جنب مع متطلبات المعايير الدولية.
- السعي – في إطار إدخال التكنولوجيا إلى المستويات المختلفة – إلى الاستغناء عن كافة المظاهر التي تعيق العمل المحاسبي من الناحية الشكلية والفنية والقانونية.
- إيجاد آليات وأساليب عمل تساعد على خلق بيئة ومناخ عمل مناسبين، إضافة للارتقاء بمستوى الأدوات والأداء لحسن سير العمل المحاسبي.

منهجية وأسلوب البحث:

يعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي من خلال دراسة تحليلية تقوم على تتبع واستقصاء مادة البحث وتحليلها واستخلاص النتائج ، بالإضافة إلى ذلك سيتم الاستعانة بمنهج تحليل النظم وذلك من خلال التعرف على المشكلات المحاسبية التي واجهت اندماج مؤسسات القطاع العام انطلاقا من النظام المحاسبي المطبق وتحليله ومقارنة ذلك مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية؛ وذلك بالاستعانة بالمراجع والمصادر المتعلقة بالمحاسبة المتقدمة في الشركات والنظم المحاسبية والمعايير الدولية بالإضافة إلى الأنظمة والتقارير الصادرة عن المؤسسة العامة للتجارة الخارجية.

هذا وتم الاعتماد على أسلوبين لجمع البيانات والمعلومات:

1.الملاحظة: وذلك عن طريق ملاحظة ومعاينة العديد من أنواع التقارير والجداول والمستندات والسجلات التنظيمية والمحاسبية، بالإضافة إلى الاطلاع على النظام الداخلي للمؤسسة والنظام المحاسبي لها والتقارير الدورية الصادرة عنها..

2.المقابلة: وذلك من خلال إجراء مقابلات مع رؤساء الدوائر والشعب التابعة لها في المؤسسة والاستفسار منهم عن آلية العمل بشكل عام والعمل المحاسبي على وجه الخصوص.

فرضيات البحث:

1.عدم وضوح الخطة التي تبين الدراسة الاقتصادية والمحاسبية التي تم الاعتماد عليها لتنظيم عملية الاندماج .

2.تعاني المؤسسة من ثغرات ومشاكل كبيرة في النظام المحاسبي القائم بما في ذلك افتقاره إلى الأتمتة والتكنولوجيا الحديثة.

3.عدم انسجام النظام المحاسبي المطبق مع معايير المحاسبة الدولية .

4.يعاني الكادر المحاسبي من ضعف التخصص والخبرة التقليدية .

عينة البحث:

إن دراسة مختلف مؤسسات القطاع العام الاقتصادي أمر غير ممكن نظرا لتشعبها واختلاف مكوناتها. وهذا بدوره يؤدي إلى نتائج غير متجانسة وغير قابلة للتعميم. لذا سترتكز الدراسة على المؤسسة العامة للتجارة الخارجية.

أولاً: اندماج الشركات: يعتبر الاندماج من أهم الإجراءات الاقتصادية لما يحققه من التكامل والتعاون ومحاولة السيطرة على الأسواق وزيادة الربحية التي يحصل عليهاالمساهمون عن طريق توحيد أدوات الإنتاج، تخفيض التكاليف ، زيادة الإنتاجية ، وتحقيق المزايا التي يسعى اليها المدراء والمساهمون بصورة عامة .لذا فإن معظم الدراسات الاقتصادية المعاصرة تدعو إلى تشجيع الاندماج بين المؤسسات والمنشآت الاقتصادية والمالية، وفي كافة القطاعات لدعم القدرة التنافسية لها ؛ إذ إن الاتجاه نحو الاندماج وعقد التحالفات أصبح خياراً استراتيجيا مهماً في مواجهة المتغيرات والتحديات الدولية في عصر العولمة وظهور التكتلات الاقتصادية العملاقة. وقد أكدت هذه الدراسات على ضرورة الأخذ بدوافع ومبررات الدمج ومنها الاعتماد على مؤشرات تقويم الأداء وزيادة القدرة على المنافسة على الصعيد الدولي[1] .

المبحث الأول: مفهوم الاندماج:

يشمل مفهوم الاندماج عدة مفاهيم جزئية منها: الاندماج Merger ، التوحيد Consolidation ، والتملك Acquisition ولكل منها الشروط المالية والقانونية بالنسبة لسريان التجميع ومدى احتفاظ الشركات المستثمر فيها أو التابعة بشخصيتها القانونية المستقلة [2]ولكن غالباً ما يطلق مصطلح " توحيد أو تجميع المصالح ليعني أيأًمنها.

ينطوي اندماج الشركات في المفهوم العام على انقضاء الشركة المندمجة وانتقال ذمتها المالية بما تشمله من إيجابية وسلبية إلى الشركة الدامجة أو الجديدة ، ولافرق في ذلك بين اندماج الشركات الخاصة واندماج شركات القطاع العام ، إلا أن اندماج الشركات العامة يتم بقرار من السلطة التنفيذية المختصة أو بحكم القانون[3].

المفهوم القانوني للاندماج:

يرى البعض أن الاندماج يتجلى في " نقل الذمة المالية لشركة إلى شركة أخرى طبقاً للنظام القانوني لنقل الحصص العينية حتى ولو تضمنت هذه الحصص مبالغ نقدية حتى ولو كانت الذمة المالية بجميع عناصرها للشركة المندمجة عبارة عن مبالغ نقدية فقط وينتج عن هذا الاندماج شركة جديدة ذات شخصية معنوية مستقلة قوامها الشركات المندمجة جميعها ، تأخذ على عاتقها التزامات الشركات المندمجة وتحل محلها في مجال الحصول على حقوقها دون الإخلال بحقوق الغير من دائنين ومقرضين" .

ويرى البعض الآخر أن الاندماج هو" تلاحم شركتين قائمتين تلاحماً يقتضي بالضرورة زوال الشخصية الاعتبارية لكل منهما أو إحداهما ليكونا معاً شركة واحدة"[4].

يتضح مما سبق أن هناك نوعين للاندماج هما الاندماج بطريقة الضم إذ يقتصر الأمر فيه على أن تضم أو تبتلع إحدى الشركتين الشركة الأخرى ويعني ذلك أن الشركة المندمجة هي التي تنحل وتنقضي لتصبح بالاندماج زيادة رقمية في رأسمال الشركة الدامجة التي تحتفظ بشخصيتها القانونية السابقة التي لا تنقضي، والنوع الثاني الاندماج بطريقة المزج وفيه تنحل الشخصية المعنوية لكلتا الشركتين وينتج عنها شركة جديدة وبشخصية قانونية جديدة.

خلاصة القول إن الاندماج هو ضم شركتين أو أكثر قائمتين على وجه قانوني في شركة واحدة بعد موافقة مساهمي الشركة المندمجة على أن تكون الشركتان متحدتين في الموضوع بحيث تتكون منهما وحدة اقتصادية بعد الاندماج ،وينشأ عن الاندماج زوال الشركتين القائمتين أو إحداهما على الأقل[5] .

من جهة أخرى فإنه يمكن أن يتحقق الاندماج بين شركات ذات أنشطة متباينة شريطة ألا يؤدي إلى زيادة التزامات المساهمين. كاندماج شركة مغفلة في شركة تضامن أو توصية ، ولكن الاندماج في هذه الحالة يصبح صحيحاً بموافقة جميع المساهمين عليه.

المبحث الثاني: أشكال الاندماج:

أما بالنسبة لأشكال الاندماج فهو يتخذ شكلاً من الأشكال التالية سواء كان أفقياً (في نفس الصناعة) أم عمودياً (بين شركات في صناعات مختلفة):

الاندماج: وهي الحالة التي تقوم فيها شركة موجودة (أ) مثلاً بشراء صافي أصول شركة أخرى (ب) وتؤدي هذه الحالة إلى اختفاء الشركة (ب) واستمرارية الشركة (أ). وتفرض هذه الحالة مشكلة محاسبية واحدة تتلخص بالسؤال التالي :" ما هي القيم التي ستنتقل بناء عليها أصول والتزامات الشركة المشتراة (ب) إلى دفاتر الشركة المشترية (أ) ؟" والإجابة على هذا السؤال تتطلب مناقشة طرق المحاسبة عن الاندماج لاختيار ما يلائم كل شكل قانوني من أشكال الاندماج وهو ما سيتم التطرق إليه لاحقاً.

الاتحاد: هو الحالة التي ينتج عنها دمج شركتين موجودتين أو أكثر تحت اسم شركة جديدة لم يكن لها وجود قبل عملية الاتحاد. مثال على ذلك: الاتفاق بين إدارتي الشركة (أ) والشركة (ب) على الاتحاد باسم الشركة (ج). في هذه الحالة تنتقل قيم أصول والتزامات الشركتين (أ) و(ب) إلى دفاتر الشركة الجديدة (ج) وتؤدي هذه الحالة إلى اختفاء الشركتين (أ) و(ب) وبدء حياة الشركة الجديدة (ج). وتفرض هذه الحالة نفس المشكلة المحاسبية السابقة.

الشراء: وهي الحالة التي تقوم بها شركة موجودة (أ) بشراء ما نسبته 50% إلى 100% من صافي أصول شركة أخرى موجودة (ب). وينتج عن هذه الحالة علاقة بين الشركة المشترية وتدعى (بالشركة القابضة) مع الشركة المشترى منها النسبة من صافي الأصول وتدعى (بالشركة التابعة). وتؤدي هذه الحالة إلى استمرارية كل من الشركتين القابضة والتابعة بأعمالهما كما هو الحال قبل الشراء ، باستثناء القرارات الإدارية للشركة التابعة التي تخضع نتيجة للشراء إلى السيطرة من قبل إدارة الشركة القابضة ، وتفرض هذه الحالة الكثير من المشكلات المحاسبية.

يمثل التصنيف المحاسبي وما تبعه من أشكال قانونية للدمج الجهة القابلة للتطبيق في الشركات المساهمة التي تمثل السمة الأكثر بروزاً لدول الاقتصاد الحر ، في حين توجد تصنيفات أخرى تسببها موجبات مختلفة تقتضيها طبيعة الأنظمة الاقتصادية المطبقة في دول العالم ؛ لاسيما في الدول التي تشهد أنظمتها مرحلة انتقالية باتجاه تحرير الاقتصاد ، والتي تتطلب ظروفها المرحلية اجتياز بعض الخطوات غير المعيارية التي تقتضيها خصوصية قطاعاتها الاقتصادية والقوانين والتشريعات التي تنظم العمل في تلك القطاعات ، فالظروف الاقتصادية التي أوجدت هذه القوانين قد تختلف عن الظروف الاقتصادية العربية المحلية اذ إن معظم البلاد العربية لازالت قوانين الشركات فيها تخلو من المعالجة المحاسبية والتقنية الواضحة للاندماج فقانون الشركات الأردني– مثلا– رقم 1 لسنة 1989 أورد مواداً تتضمن تعريف الشركة القابضة وغاياتها وطرق تأسيسها ، إلا أنه لم يقدم ما يفيد أو يرشد المحاسب تطبيقياً .[6] لكن ذلك لايمنع من الاستفادة من إيجابيات قوانين الشركات ذات الصلة والتي بدأت منذ قرن مضى ولاتزال تحتل مركزاً هاماً في جدول أعمال المعاهد المحاسبية العلمية والمهنية للعمل على تطويرها. وهو ما يمثل محور هام سترتكز عليه الدراسة التي ستقدمها الباحثة من خلال الفصول القادمة إذ ترتكز الدراسة بشكل أساسي على عرض متطلبات معايير المحاسبة

الدولية – كمرشد أساسي موجب – في هذا الموضوع ودراسة الحالة المطروحة مقارنة مع هذه المتطلبات في ضوء غياب قانون محلي أو إقليمي ناظم.

المبحث الثالث:اختيار طريقة المحاسبة عن الاندماج :

حاز موضوع اختيار طريقة المحاسبة عن الاندماج على الكثير من اهتمامات المحاسبين على المستوى الأكاديمي والتطبيقي ، فكانت هناك وجهات نظر دولية في طرق المحاسبة عن الاندماج وتم الإجماع على طريقتين للمحاسبة عن الاندماج هما: طريقة الشراء (Purchase Method) وطريقة توحيد المصالح (Pooling of interests Method) أو ما يعرف أيضاً بطريقة اندماج الحقوق [7] .

طريقة الشراء: وفقاً لهذه الطريقة تُعالج عملية الاندماج على أنها حيازة شركة أو أكثر بواسطة شركة أخرى إذ تنطوي أغلب عمليات الاندماج على وجود شركة دامجة ، وشركة مندمجة أو أكثر لذلك فمن المنطقي أن تتم المحاسبة عن الاندماج كما لو كانت العملية عملية شراء تفاوضية بغض النظر عن الطريقة التي تتم بها عملية الاندماج. وتأسيساً على ذلك يجب أن تسجل الشركة الدامجة الأصول التي تم اقتناؤها ، والالتزامات التي تم قبولها على أساس قيمتها السوقية العادلة وقت الشراء (الاستثمار). ثم يتم مقارنة تكلفة الشراء مع القيمة السوقية العادلة لصافي الأصول المقتناة ، ففي حال زادت هذه التكلفة عن القيمة السوقية العادلة ، فإن الفرق يمثل شهرة Goodwill (شهرة موجبة Positive Goodwill) أما إذا كانت تكلفة الشراء تقل عن القيمة السوقية العادلة لصافي الأصول المقتناة فإن الفرق بينهما يمثل شهرة سالبة Negative Goodwill [8] .

عند المحاسبة عن عمليات الاندماج وفقاً لطريقة الشراء ، تتبع المبادئ المحاسبية التي تستخدم في ظل المحاسبة وفقاً للتكلفة التاريخية وذلك لتسجيل حيازة الأصول وإصدار الأسهم ، ثم المحاسبة عن الأصول والالتزامات بعد الاندماج. وتتضمن تكلفة شراء الشركة المندمجة عند استخدام تلك الطريقة إجمالي القيمة المدفوعة بواسطة الشركة الدامجة ، والتكاليف المباشرة لتنفيذ عملية الاندماج ؛ بالإضافة إلى التكاليف المشروطة التي يمكن تحديدها في تاريخ الاندماج [9].

وبعد تحديد تكلفة الشراء أو تكلفة الاستثمار يتم مقارنتها أولاً مع القيمة الدفترية لصافي الأصول المشتراة في تاريخ الاستثمار ، فإذا كانت تكلفة الشراء أكبر من القيمة الدفترية لصافي الأصول المشتراة ، ينتج عن ذلك علاوة شراء أما إذا كانت تكلفة الشراء أقل ، فإن الفرق يعتبر خصم شراء .

وبعد إجراء المقارنة السابقة يتم توزيع علاوة الشراء أو خصم الشراء على الأصول والالتزامات المشتراة لتعديل قيمتها الدفترية إلى القيمة السوقية في تاريخ الاستثمار ، ثم بعد ذلك يتم نقل القيمة السوقية الناتجة للأصول والالتزامات المشتراة إلى دفاتر الشركة المستثمرة بتاريخ الاستثمار في حالتي الاندماج والاتحاد (حالات زوال الصفة القانونية للشركات المندمجة) أما في حالة السيطرة (الشركة القابضة – التابعة) فيتم اعتبار هذه القيم فقط في القوائم المالية الموحدة للشركتين القابضة والتابعة وخارج دفاتر كل من هاتين الشركتين .

وقد يبقى من علاوة أو خصم الشراء بعد التوزيع مبلغ موجب يمثل شهرة (شهرة موجبة) ، أو مبلغ سالب يمثل شهرة محل سالبة (إيراد مؤجل). فإذا كان الناتج موجباً (شهرة محل موجبة) فتظهر في دفاتر الشركة المستثمرة في حالتي الاندماج والاتحاد ، وفي القوائم المالية الموحدة في حالة القابضة – التابعة. وفي جميع الأحوال يتوجب إطفاء شهرة المحل على مدار 40 عاماً .

أما إذا كان الناتج سالباً (شهرة محل سالبة) فيجب توزيعه على الأصول طويلة الأجل المشتراة (باستثناء الاستثمار في الأسهم) لتخفيض قيمتها السوقية بما يستوعب شهرة المحل السالبة. ويتم التوزيع بناءً على نسبة القيمة السوقية لكل من هذه الأصول إلى مجموع قيمتها السوقية. وفي حال تم التخفيض إلى الصفر وما زال يوجد مبلغ سالب للشهرة فيظهر هذا المبلغ في دفاتر الشركة المستثمرة كشهرة محل سالبة (إيراد مؤجل) في حالتي الاندماج والاتحاد ، وفي القوائم المالية الموحدة في حالة التابعة – القابضة. وفي جميع الحالات يجب إطفاء شهرة المحل السالبة على مدار فترة لاتزيد عن 40 عاماً.

طريقة توحيد المصالح (اندماج الحقوق): تتميز هذه الطريقة في ملاءمتها لبعض حالات الاندماج التي تقوم فيها الشركة المستثمرة بإصدار أسهم إلى حملة أسهم الشركة المستثمر فيها ، بمعنى أن سعر الشراء في هذه الحالة يتمثل في هذه الأسهم التي تصدرها الشركة المستثمرة.

وتفترض هذه الطريقة أن عملية الاندماج ينتج عنها فقط توحيد للمصالح المشتركة لمساهمي هذه الشركات عن طريق تبادل أسهم رأس المال بين شركات متساوية الحجم تقريباً ، وفي مثل هذه الحالة تستمر الحقوق النسبية لمساهمي الشركات المكونة للاندماج ،وكذلك قيم المراكز المالية لهذه الشركات دون تغيير ،وتستمر أيضاً إدارات هذه الشركات في أنشطتها كما لو كانت شركات مستقلة [10].

وبناء عليه ؛ وحيث إن أياً من الشركات الداخلة في الاندماج يمكن أن تكون شركة دامجة ، فإن مبلغ رسملة الاستثمار في دفاتر الشركة المستثمرة يساوي القيمة الدفترية لصافي الأصول المشتراة ، ولا تؤخذ القيمة السوقية لصافي الأصول المشتراة أو للأسهم المصدرة كثمن للشراء. أما المصاريف المباشرة وغير المباشرة المتعلقة بإنجاز عملية الاستثمار فتحمل للفترة المالية التي حصل فيها الاستثمار. وعلى خلاف طريقة الشراء يبين ما سبق أن هذه الطريقة تتجاهل قاعدة التكلفة التاريخية كأساس لرسملة تكلفة الاستثمار. إلا أن المشكلة عند معالجة عملية الاندماج محاسبياً وفق هذه الطريقة تكمن في كيفية معالجة الفرق بين مبلغ الرسملة والقيمة الاسمية للأسهم الصادرة عن الشركة المستثمرة كثمن للشراء. وتعالج هذه المشكلة طبقاً للقاعدة التالية :

إذا كان رأس المال الاسمي المدفوع (رأسمال الأسهم العادية الاسمي بالإضافة إلى رأس المال الإضافي) للشركات المستثمرة والمستثمر فيها قبل الاستثمار أكبر من مجموع القيمة الاسمية للأسهم العادية الصادرة عن الشركة المستثمرة بعد عملية الاستثمار ، فإن الفرق يعتبر كرأسمال إضافي للشركة المستثمرة. يصبح رصيد حساب الأرباح المحتجزة للشركة المستثمرة يعادل مجموع أرصدة حسابات الأرباح المحتجزة لجميع الشركات المستثمرة والمستثمر فيها .

وفي الحالة المعاكسة ، أي في حال كان رأس المال المدفوع أقل فلا يسمح بوجود رأسمال إضافي للشركة المستثمرة ، وتخفض أرصدة حسابات الأرباح المحتفظ بها للشركات المستثمرة والمستثمر فيها بالفرق .

هذا وتأخذ طريقة توحيد المصالح بعين الاعتبار عند دمج القوائم المالية للشركات المستثمرة والمستثمر فيها نتائج عمليات الشركات المستثمر فيها من بداية الفترة المالية وبغض النظر عن تاريخ الاستثمار (إذا ما وقع خلال الفترة المالية) وهذا بعكس طريقة الشراء التي تتجاهل نتائج عمليات الشركات المستثمر فيها قبل تاريخ الاستثمار، لأن أي ربح أو خسارة ناتجة عن عمليات الشركة المستثمر فيها منذ بداية الفترة المالية وحتى تاريخ الاستثمار تعتبر أرباحاً أو خسائر مشتراة [11].

ثانيا: المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة باندماج الشركات:

عند الحديث عن تطور الآراء المهنية والمعايير المحاسبية التي تناولت المعالجة المحاسبية لكل نوع من تجميع الأعمال يستوقف الباحثة بعض المحطات التاريخية التي بدأت مع :

نشرة البحث المحاسبي رقم 40 عام 1950 والتي أشارت من خلالها لجنة الإجراءات المحاسبية التابعة لمجمع المحاسبين الأمريكيين AICPA الى طبيعة المعالجة المحاسبية لكل نوع من توحيد الشركات ، على اعتبار أن لكل نوع معالجة تعتمد على طبيعة التوحيد والظروف المحيطة به .

نشرة البحث المحاسبي رقم 48 عام 1957 التي اعتبرت مراجعة للنشرة السابقة وتطويراً لها من خلال تضمينها مفاهيم لم تتم مناقشتها سابقاً ، اقتضتها ضرورات التطور.

نشرة البحث المحاسبي رقم 1 عام 1959 التي اهتمت بتحديد أهداف القوائم المالية الموحدة [12] .

أما مجلس مبادئ المحاسبة APB فقد اهتم بالمعالجة المحاسبية من خلال الآراء التالية :

الرأي رقم 6 عام 1965 والرأي رقم 10 عام 1966 ، اللذان دعما آراء نشرات البحث المحاسبي وأوصيا باعتبارات معينة .

الرأي رقم 16 عام 1970 الذي حدد من خلاله 12 حالة لوجوب تطبيق طريقة تجميع أو توحيد الأعمال ، وإذا لم يتم تحقق شرط واحد من هذه الشروط فالواجب اتباع طريقة محاسبة الشراء. وحدد في هذا المجال بعض الإجراءات التفصيلية .

الرأي رقم 17 عام 1970 الذي اختص في بحث الأصول غير الملموسة التي يمكن أن تنجم عن توحيد الشركات الا أن المعالجة التي تضمنها هذا الرأي ألغيت بالكامل من خلال المعايير المحاسبية الصادرة لاحقاً بهذا الشأن وخصوصاً فيما يتعلق بالمدة التي يتطلبها استهلاك الشهرة الناجمة عن الاندماج.

الرأي رقم 18 عام 1971 الذي اعتبر تأكيداً وتطويراً للآراء الأولى الصادرة عن المجلس في هذا المجال ، بالإضافة إلى تقديمه خطوطاً إرشادية للتطبيق[13] .

بالنسبة لمجلس معايير المحاسبة المالية FASB فقد أصدر القرار رقم 14 عام 1976 الخاص بضرورة الإفصاح عن معلومات قطاعات المشرع الموحد لمساعدة المستثمرين والدائنين في فهم تحليل القوائم المالية الموحدة[14].

أما لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC فقد أصدرت المعيار رقم 3 عام 1976 بعنوان " القوائم المالية الموحدة " الذي بحث في كيفية عرض القوائم المالية الموحدة ، كما تضمن كيفية استخدام طريقة حق الملكية في عرض بعض الاستثمارات طويلة الأجل في القوائم المالية الموحدة. وفي السياق نفسه قدمت اللجنة مسودة لمعيار يحمل الاسم نفسه ذا الرقم 32 عام 1987 لإجراء بعض التعديلات على المعيار رقم 3 أدى لاحقاً الى إلغاء المعيار واستبداله رسميا بالمعيار رقم 32 .

وقد أصدرت اللجنة عام 1983 المعيار المحاسبي رقم 22 بعنوان " محاسبة اندماج الأعمال " تضمن معالجة محاسبية تفصيلية لطريقة تجميع الحقوق وطريقة الشراء ، ومناقشة للحالات المختلفة التي تتضمنها كل حالة .

كما أصدرت اللجنة المعيار المحاسبي رقم 24 عام 1984 بعنوان " الإفصاح عن الجهات المقربة " حيث اعتبر المعيار أن الشركات الزميلة أو المشتركة جهة مقربة يجب الإفصاح عن العمليات معها [15].

المعيار الدولي الثاني والعشرون (اندماج الأعمال): [16]

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لاندماج الأعمال ويغطي كل من تملك منشأة من قبل منشأة أخرى ، والحالة النادرة من اندماج المصالح عندما لا يمكن تمييز المتملك (الدامج). فوفق المعيار تستخدم طريقة توحيد المصالح للمحاسبة عن اندماج الأعمال في الحالات النادرة التي لا يمكن فيها تحديد المشتري. وفي كل الحالات الأخرى للاندماج تستخدم طريقة الشراء (التملك) [17].

وقد اعتبر المعيار أن اندماج الأعمال يمكن أن يتم بطرق متنوعة تتحدد على ضوء أسباب قانونية أو ضريبية أوأسباب أخرى ؛ وعندما يكون جوهر العملية متفقاً مع تعريف اندماج الأعمال في هذا المعيار باعتباره " جمع منشآت منفصلة في وحدة اقتصادية واحدة كنتيجة لقيام إحدى المنشآت بالتوحد مع أو السيطرة على صافي أصول وعمليات منشأة أخرى. " ؛ فإن متطلبات المحاسبة والإفصاح تعد مناسبة بغض النظر عن هيكلية الاندماج المتبعة.

هذا وتنشأ الكثير من الاندماجات القانونية كجزء من إعادة الهيكلة أوإعادة التنظيم للمجموعة ، إلا أنه لم يتم التعامل معها في هذا المعيار لأنها عمليات بين منشآت تحت سيطرة مشتركة ، لكن أي اندماج أعمال ينتج عنه اعتبار شركتين كأعضاء في نفس المجموعة فإنه يعامل كتملك أو توحيد مصالح في القوائم المالية الموحدة بموجب متطلبات هذا المعيار .

وتطرق المعيار بتفصيل كبير الى الحديث عن كل من التملك وتوحيد المصالح فبالنسبة للتملك تناول مفهومه باعتباره اندماج أعمال تقوم فيه إحدى المنشآت ، المنشأة المتملكة ، بالتحكم بصافي أصول وعمليات منشأة أخرى ، المنشأة المتملكة (المدموجة) ، مقابل تحويل أصول أو تكبد التزام أو إصدار أسهم. والطريقة المناسبة الواجب إتباعها للمحاسبة عن التملك وهي طريقة الشراء وما تتطلبه من مقارنة صافي الأصول المشتراة مع تكلفة التملك إذ يجب المحاسبة عن التملك بالتكلفة – وهي مبلغ النقدية أو ما يعادلها لثمن الشراء المعطى لقاء سيطرة المنشاة المتملكة على صافي أصول المنشأة الأخرى بالإضافة إلى أية تكاليف تعزى مباشرة للتملك ، وعادة ما تضم تكاليف التسجيل وإصدار الأوراق المالية والرسوم المهنية المدفوعة للمحاسبين. أما بالنسبة للتكاليف غير المباشرة التي لايمكن ربطها بعملية التملك مباشرة ، فهي لاتدخل في تكلفة التملك وإنما يعترف بها كمصروف في الفترة التي تحدث فيها. وبالتوازي مع ذلك فإن المقارنة السليمة تتطلب إقرار أسس تحديد القيمة العادلة للأصول والالتزامات المتملكة فقد يتم التوصل الى تلك القيم كما يلي:

تقيم الأوراق المالية القابلة للتسويق(بغرض المضاربة)بالقيم السوقية الجارية .

تقيم الأوراق المالية غير القابلة للتسويق(بغرض الاستثمار طويل الأجل) بالقيم المقدرة التي تأخذ بعين الاعتبار خصائصها مثل نسبة سعر السهم الى ربح السهم ، ومعدلات النمو المتوقعة للأوراق المالية المماثلة لمنشآت ذات خصائص مشابهة .

تقيم الذمم المدينة بالقيم الحالية للمبالغ التي سيتم قبضها محسوبة باستخدام معدلات الفائدة الجارية المناسبة، ناقصا مخصصات الديون غير القابلة للتحصيل وتكاليف التحصيل عند الضرورة.

بالنسبة للمخزون:

تقيم البضاعة تامة الصنع والسلع التجارية بسعر البيع ناقصا مجموع تكاليف البيع وهامش ربح معقول.

تقيم البضائع تحت التصنيع بسعر البيع للبضاعة الجاهزة ناقصا مجموع تكاليف الإتمام ، تكاليف البيع، وهامش ربح معقول .

تقيم المواد الخام بتكاليف الاستبدال الجارية.

بالنسبة للأراضي والمباني:

إذا استخدمت في نفس مجال استخدامها الحالي تقيم بالقيمة السوقية لها. أما إذا استخدمت في مجال آخر فتقيم بالقيمة السوقية لها في المجال المتوقع.

أما إذا كانت ستباع أو يحتفظ بها للبيع لاحقا فتقيم بالقيم القابلة للتحقق.

بالنسبة للمصانع والمعدات:

المصانع والمعدات التي سيتم استخدامها تقيم بقيمتها السوقية المحددة بالتقييم أما في الحالات الأخرى فإنها تقيم بتكلفة الاستبدال بعد طرح الاستهلاك.

أما إذا كان سيتم استخدامها مؤقتا فتقيم بتكلفة الاستبدال الجارية للطاقة المشابهة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.

وفي حال كانت ستباع أو يُحتفظ بها للبيع ، تقيم بصافي القيمة القابلة للتحقق.

بالنسبة للأصول غير الملموسة مثل حقوق الاختراع والرخص، فتقيم بالقيم المقدرة.

الأصول والالتزامات الضريبية، تقيم بمبلغ المنفعة الضريبية الناشئة عن الخسائر الضريبية أو الضرائب المستحقة بخصوص صافي الربح أو الخسارة، إذ تتضمن الأصول الضريبية أي أصل ضريبي مؤجل للمتملك لم يكن معترفا به قبل الاندماج.

الذمم الدائنة وأوراق الدفع والديون طويلة الأجل والالتزامات والمستحقات والمطالبات الأخرى تقيم بالقيم الحالية للمبالغ التي ستنفق لسداد الالتزام محسوبا على أساس معدل الفائدة الجاري المناسب .

العقود غير المناسبة ومصاريف إغلاق المصنع العرضية تقيم بالقيم الحالية للمبالغ التي ستنفق في مواجهة الالتزام محسوبا على أساس معدلات الفائدة الجارية المناسبة.

أما بالنسبة لمعالجة الشهرة الناجمة عن عملية التملك فقد اعتبر المعيار أن أي زيادة في تكلفة التملك عن حصة المتملك تعامل كشهرة ويتم الاعتراف بها كأصل.

القاعدة العامة تقتضي إطفاء الشهرة من خلال الاعتراف بها كمصروف خلال عمرها الإنتاجي باستخدام طريقة القسط الثابت على أن لا تتعدى فترة الإطفاء الخمس سنين إلا إذا كان بالإمكان تبرير فترة أطول لاتتجاوز العشرين سنة من تاريخ التملك.أما عندما تكون تكلفة التملك أقل من حصة المتملك في القيم العادلة للأصول والالتزامات المتملكة بتاريخ عملية التبادل ، يجب تخفيض القيمة العادلة للأصول غير النقدية بشكل متناسب حتى يتم التخلص من الزيادة. وإذا لم يكن ممكنا التخلص من الزيادة بالكامل من خلال تخفيض القيم العادلة للاصول غير النقدية، فإن الزيادة المتبقية يجب أن توصف كشهرة سالبة وتعالج كدخل مؤجل. ويجب الاعتراف بها كدخل على أساس منتظم خلال فترة لاتزيد عن خمس سنوات ، إلا إذا كان من الممكن تبرير فترة أطول لا تزيد عن 20 عاما.

أما بالنسبة لتوحيد المصالح فقد تناول أيضا كلاً من مفهومه باعتباره اندماج أعمال يقوم بموجبه حملة أسهم المنشآت المندمجة بضم سيطرتهم على كامل صافي أصولهم وعملياتهم لتحقيق مشاركة مستمرة ومتبادلة في تحمل الأخطار والاستفادة من المنافع المتعلقة بالمنشأة المندمجة إذ لا يمكن تحديد أي طرف بأنه الجهة المتحكمة. والمحاسبة عن توحيد المصالح باستخدام طريقة تجميع المصالح. وهذا يتوجب تضمين بنود القوائم المالية للمنشآت المندمجة – للفترة التي حدث فيها الاندماج والي فترات مقارنة – في القوائم المالية المجمعة للمنشآت المندمجة وكأنها اندمجت منذ بداية أقدم فترة معروضة في التقرير.

إن الجوهر في عملية التملك هو أنه لم تجر عملية تملك ، بل هناك استمرارية في المشاركة في المنافع والمخاطر التي كانت موجودة قبل الاندماج وهو الأمر الذي تعترف به طريقة تجميع المصالح وعليه يتم فقط القيام بتغييرات طفيفة فقط عند تجميع القوائم المالية الإفرادية .

من ناحية أخرى ، وبما أن توحيد المصالح ينتج عنه وحدة واحدة ، يجري اتباع مجموعة من السياسات المحاسبية الموحدة لتلك المنشأة ، وعليه تعترف المنشأة المجمعة بالقيم المسجلة الموجودة للأصول والالتزامات وحقوق الملكية للمنشآت المندمجة معدلة فقط نتيجة توحيد السياسات المحاسبية للمنشآت المندمجة وتطبق هذه السياسات على جميع الفترات المعروضة بناء على ذلك لايتم الاعتراف بأي شهرة أو شهرة سالبة وبشكل مشابه عند إعداد القوائم المالية للمجموعة يجري حذف آثار جميع العمليات بين المنشآت المندمجة سواء جرت قبل أم بعد توحيد المصالح.

يجب الاعتراف بالنفقات المتعلقة بتوحيد المصالح كمصروف في الفترة التي تتكبدها المنشأة فيها.

تضم النفقات المتكبدة بخصوص توحيد المصالح رسوم التسجيل وتكاليف توفير المعلومات لحملة الأسهم ورسوم المستشارين والرواتب والمصروفات الأخرى التي تعود لخدمات الموظفين العاملين في إنجاز اندماج الأعمال. كما تشمل كذلك أية تكاليف أو خسائر متكبدة في اندماج عمليات المنشات التي كانت سابقا منفصلة .

- وفي النهاية تطرق المعيار الى الإفصاحات الواجبة في القوائم المالية عند استخدام أي من الطريقتين. فبالنسبة لكافة حالات اندماج الأعمال ، خلال فترة الاندماج يجب الإفصاح في القوائم المالية عما يلي:

1. أسماء وأوصاف المنشآت المندمجة .
2. طريقة المحاسبة عن الاندماج .
3. تاريخ الاندماج الفعلي للأغراض المحاسبية .
4. أية عمليات ناتجة عن اندماج الأعمال قررت المنشأة التخلص منها .

- بالنسبة لاندماج الأعمال من نوع التملك، وخلال فترة التملك يجب كذلك الإفصاح عما يلي في القوائم المالية:

1. نسبة الأسهم المتملكة صاحبة حق التصويت .
2. تكلفة التملك ووصف لثمن الشراء المدفوع أو المحتمل الدفع .
3. طبيعة ومبلغ مخصصات إعادة الهيكلة ومصاريف إغلاق المصانع الناتجة عن التملك المعترف بها بتاريخ التملك.

- كما يجب أن تفصح القوائم المالية عما يلي:

1. المعالجة المحاسبية للشهرة أو الشهرة السالبة بما في ذلك فترة الإطفاء.
2. عندما يزيد العمر الإنتاجي للشهرة أو فترة الإطفاء للشهرة السالبة عن خمس سنوات. تبرير الفترة المستخدمة .
3. عندما لاتطفأ الشهرة أو الشهرة السالبة بطريقة القسط الثابت ، الأساس المستخدم وسبب اعتبار هذا الأساس أكثر ملائمة من أساس القسط الثابت .
4. مطابقة بين الشهرة أو الشهرة السالبة بين بداية الفترة ونهايتها لإظهار:
   a. المبلغ الإجمالي والإطفاء المتجمع في بداية الفترة .
   b. أية شهرة أو شهرة سالبة إضافية مسجلة أثناء الفترة .
   c. الإطفاء الخاص بالفترة .

d. التعديلات الناتجة عن التحديد اللاحق أو التغيرات اللاحقة في قيمة الأصول والالتزامات .
e. أية تخفيضات أخرى خلال الفترة .
f. المبلغ الإجمالي والإطفاء المتجمع في نهاية الفترة .

- إذا كانت القيم العادلة للأصول والالتزامات أو ثمن الشراء في عملية تملك ما لايمكن تحديدها إلا على أساس مؤقت في نهاية الفترة التي يتم فيها التملك ' فإنه يجب ذكر ذلك مع بيان الأسباب. وعندما يكون هناك تعديلات لاحقة لهذه القيم المؤقتة يجب الإفصاح والتوضيح عنها في القوائم المالية للفترة المتعلقة بها.
- بالنسبة لتوحيد المصالح ، يجب تقديم الإفصاحات الإضافية التالية في القوائم المالية في الفترة التي يحدث فيها التوحيد :

1. وصف الأسهم المصدرة وعددها مع نسبة الأسهم صاحبة حق التصويت التي بادلتها كل منشأة لإتمام توحيد المصالح.
2. مبالغ الأصول والالتزامات المقدمة من قبل كل منشأة.
3. إيراد المبيعات ، والإيرادات التشغيلية الأخرى والبنود غير العادية وصافي ربح أو خسارة كل منشأة قبل تاريخ الاندماج المشمولة في صافي الربح أو صافي الخسارة الظاهرة في القوائم المالية المجمعة للمنشأة الجديدة الناتجة عن الاندماج.

- إن الافصاحات العامة المطلوبة في القوائم المالية الموحدة تشمل مايلي:
  - قائمة بالمنشآت التابعة الهامة تدرج في القوائم المالية الموحدة تبين الاسم وبلد التسجيل أوالاقامة ، ونسبة حق الملكية ، أو نسبة حقوق التصويت المحتفظ بها إذا كانت مختلفة عن نسبة حق الملكية .
  - أسباب عدم توحيد منشأة تابعة، في حال انطبق ذلك.
  - طبيعة العلاقة بين المنشأة الأم والمنشأة التابعة التي لاتملك فيها المنشأة الأم بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال المنشآت التابعة أكثر من نصف حقوق التصويت .
  - اسم المنشأة التي تملك فيها المنشأة الأم أكثر من نصف حقوق التصويت ، بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال المنشآت التابعة ، ولكن بسبب غياب السيطرة ليست منشأة تابعة .
  - تأثير التملك والتخلص من المنشآت التابعة على المركز المالي بتاريخ التقرير ، وعلى نتائج فترة التقرير ، وعلى المبالغ المقبلة للفترة السابقة .
  - وصف للطريقة المستخدمة في المحاسبة عن المنشآت التابعة في القوائم المالية المنفصلة للشركة الأم.

ثالثا: دراسة ميدانية على اندماج مؤسسات وشركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي (المؤسسة العامة للتجارة الخارجية):

<u>المبحث الأول: ماهية المؤسسة العامة للتجارة الخارجية وأهميتها:</u>

[18]بموجب المرسوم رقم 120 تاريخ 2003/3/22 تم دمج مجموعة من مؤسسات التجارة الخارجية التابعة للقطاع العام تحت اسم (المؤسسة العامة للتجارة الخارجية) ترتبط بوزير الاقتصاد والتجارة الخارجية وتعتبر تاجرا في علاقاتها مع الغير. والمؤسسات التي اندمجت هي :

1. المؤسسة العامة للتجارة الخارجية للمواد الكيماوية والغذائية (غذائية) المحدثة بالمرسوم رقم 1627 لعام 1969 .
2. المؤسسة العامة للتجارة الخارجية للمواد النسيجية (نسيج) المحدثة بالمرسوم رقم 1626 لعام 1969 .
3. المؤسسة العامة للتجارة الخارجية للآليات والتجهيزات (سيارات) المحدثة بالمرسوم رقم 1097 لعام 1968 .
4. المؤسسة العامة للتجارة الخارجية للمعادن ومواد البناء (معادن) المحدثة بالمرسوم رقم 1625 لعام 1969 .
5. المؤسسة العامة للتجارة الخارجية لتجارة الأدوية (صيدلية) المحدثة بالمرسوم رقم 730 لعام 1967 .
6. المؤسسة العامة للتجارة الخارجية والتوزيع (الغوطة) المحدثة بالمرسوم رقم 1159 لعام 1968 .

وقد حدد المرسوم في المادة الثالثة منه رأس المال الاسمي للمؤسسة بمبلغ مليار ليرة سورية مكون من :

I. قيمة الأموال المنقولة وغير المنقولة والموجودات الثابتة والحقوق التي آلت من المؤسسات التي حلت محلها .
II. الأموال التي تخصصها الدولة.
III. نسبة 20% من أرباحها السنوية الصافية .

المبحث الثاني :النظام المحاسبي لمؤسسة التجارة الخارجية:

النظام المحاسبي هو الدورة المحاسبية المتكاملة والعمل المحاسبي الشامل الذي تطبقه الوحدة الاقتصادية استنادا الى المبادئ والقواعد والأعراف المحاسبية المقبولة في الوسط المحاسبي [19]

عناصر النظام المحاسبي: تعبر هذه العناصر عن الأدوات والإجراءات التي يتكون منها والتي تشترك بها جميع النظم المحاسبية :

1- مجموعة الأوراق الثبوتية (المجموعة المستندية والمستندات) .
2- المجموعة الدفترية.
3- دليل الحسابات .
4- التقارير .

من خلال مراجعة الدليل المحاسبي لمؤسسة التجارة الخارجية ومقارنته مع الأدلة المحاسبية المتبعة في كل شركة من الشركات الست قبل عملية الدمج ، تبين أن نسبة 95% من الدليل المحاسبي الجديد هو عبارة عن تجميع لزمر حسابات الشركة الست ، أما النسبة الباقية فهي عبارة عن حسابات تم التوصل إلى إدراجها في الدليل الجديد عبر التحكيم تلبية لمقتضيات عملية الدمج .

وبمناقشة المعنيين في مديرية الحسابات في الإدارة العامة / مديرة الحسابات / أفادت أنه وبعد الدمج لم تكن هناك آلية واضحة لتوحيد الحسابات فقد تم الاعتماد بشكل اساسي على دليل حسابات مؤسسة معادن باعتباره الدليل الأكثر شمولا والذي يعبر بشكل كبير عن تفاصيل العمل في هيكل النشاطات المختلفة فالفكرة السائدة كانت أنه باعتبار أن جميع المؤسسات المندمجة هي مؤسسات تجارة خارجية فإن التوحيد سيتم بغاية البساطة ولن تظهر مشكلات محاسبية ناجمة عن عملية الدمج ، إلا أن التعقيدات التي ظهرت عقب عملية الدمج بينت أن الأمر لم يكن بالبساطة المتوقعة إذ إن لكل مؤسسة خصوصية ، ليس فقط من جهة السلع التي تتعامل بها ، بل من جهة طبيعة المعاملات المالية التي تقوم بها .

ثانياً. التقارير المالية للمؤسسة العامة للتجارة الخارجية :

تحتاج المشروعات الاقتصادية على اختلافها الى تحقيق الهدف الأساسي للمحاسبة والذي يكمن في توصيل المعلومات الاقتصادية الهامة الى متخذي القرارات من أطراف داخلية وخارجية وذلك من خلال نظام محاسبي يمكن من تشغيل البيانات لاستخراج الأوضاع الدورية التي تقتضيها متابعة ومراقبة أعمالها في الأوقات المناسبة واستخلاص نتائج أعمالها وبيان المركز المالي لها في نهاية الدورة .

بالنظر الى موضوع الاندماج – في معرض الحديث عن التقارير المالية– لابد من الإشارة إلى أن القوائم المالية الموحدة يجب أن تشمل كلا من قائمة الدخل الموحدة، قائمة المكاسب المحجوزة الموحدة والميزانية الموحدة بشكل أساسي وهام ، وكذلك قائمة التغييرات في المركز المالي الموحد. ويجب أن تقر المعلومات والإيضاحات المرفقة مع القوائم المالية الموحدة ؛ وكجزء لا يتجزأ لابد من معرفة مدى تقدم الادارة في تحقيق مزايا تجميع الأعمال . ولكي لا يؤدي تجميع البيانات المحاسبية إلى أية خسارة في المعلومات من جهة تقديمها في قوائم مالية موحدة فلابد من وجوب التقرير عن القوائم المالية المنفصلة للشركات المندمجة بشكل مكمل وملحق للقوائم المالية الموحدة على ألا يحمل مستخدموها بمعلومات تفصيلية غير ضرورية. أسس وإجراءات توحيد القوائم المالية [20].

يجب توحيد القوائم المالية عندما تتوافر للمنشأة سيطرة على منشأة أو عدد من المنشآت الأخرى (المنشآت التابعة) سواء أكانت المنشأة (المنشآت) التابعة محلية أم أجنبية.

•يجب استبعاد جميع استثمارات منشآت المجموعة الواحدة فيما بينها من القوائم المالية الموحدة، كما ويجب إدراج صافي أصول وخصوم المنشآت التابعة في قائمة مركز مالي موحد .

•يجب استبعاد الأرصدة والمعاملات المالية المتبادلة بين منشآت المجموعة الواحدة من القوائم المالية الموحدة وذلك باعتبار أنها جميعا وحدة اقتصادية واحدة. كما ويجب استبعاد كامل الأرباح والخسائر غير المحققة الناتجة عن العمليات والمعاملات بين منشآت المجموعة الواحدة من القوائم المالية الموحدة.

متطلبات معيار العرض والإفصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية الموحدة .

عند إعداد القوائم المالية الموحدة يجب الالتزام بما يقتضيه معيار العرض والإفصاح العام ، بالإضافة الى متطلبات أخرى تتعلق بتلك القوائم .

يجب أن تفصح القوائم المالية الموحدة عما يلي:

1. السياسة التي تتبعها المنشأة القابضة لإعداد القوائم المالية الموحدة، ويجب أن يكون هذا الإفصاح جزءا من إيضاح السياسات المحاسبية الهامة.
2. نسبة حقوق الملكية للمنشأة القابضة في المنشآت التابعة التي تشملها القوائم المالية الموحدة .

وقد صدر العديد من الآراء والمعايير من المجالس المهنية في هذا الصدد فقد أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية المعيار رقم 14 لعام 1981 تحت عنوان " التقارير المالية لقطاعات المؤسسة " بدأ سريان العمل به منذ عام 1983 ويتعلق بصورة خاصة بالبيانات المالية الموحدة ، إذ يتوجب على المؤسسة أن تصنف نشاطات كل قطاع ومكونات كل قطاع جغرافي عندما يعرض في التقارير .أضف إلى ذلك وجوب الإفصاح عن سياسة التوحيد المتبناة من أجل فهم كامل للقوائم المالية الموحدة. وقد أشارت الباحثة في الفصل السابق وفي المبحث الاخير منه الى مقتضيات المعيار المحاسبي الدولي رقم 22 فيما يتعلق بالتقارير المالية وما يجب أن تفصح عنه بشكل ملحق وتكميلي كملاحظات هامشية مرفقة بالإفصاحات الأساسية التي يتطلبها المعيار وذلك سواء تم اتباع طريقة توحيد المصالح أو طريقة الشراء عند إتمام عملية الاندماج .

وبالعودة الى المؤسسة العامة للتجارة الخارجية فعند صدور المرسوم التشريعي رقم 122 وإثر صدور التعليمات التنفيذية الناظمة للإجراءات طلب من كل مؤسسة عن طريق مديرية الحسابات الخاصة بها إقفال حساباتها عن النصف الأول من عام 2003 وتقديم قوائمها المالية الإفرادية عن الفترة المنتهية بتاريخ 2003/6/30 تمهيدا لتدقيقها وإصدار القوائم المالية الموحدة للمؤسسة العامة للتجارة الخارجية كشخصية معنوية مستقلة بتاريخ 2003/7/1، فالمدخل إلى إصدار القوائم المالية الموحدة هو القوائم المالية الإفرادية للشركات المستقلة وأحيانا من موازين مراجعتها. ولابد من الإشارة إلى أن القوائم المالية الموحدة تحتوي على الأرصدة الناتجة من صفقات خارج مع خارج المجموعة الموحدة بمعنى أنه يتم استبعاد المبالغ المتأتية من الصفقات التي تتم بين شركات المجموعة .

1- قائمة الدخل الموحدة :تمثل قائمة الدخل تجميعاً للإيراد ، النفقة ، المكسب والخسارة لجميع الشركات ضمن المجموعة الموحدة بعد استبعاد المبالغ المتاتية من الصفقات الداخلية بين شركات المجموعة.

2-قائمة المكاسب المحجوزة (توزيع الارباح والخسائر): تتألف من المكاسب الموحدة في 12/31/..... حسب الترتيب العادي ومن المفترض أن تتضمن المكاسب المحجوزة في 1/1 /..... للشركات المندمجة مضافا إليها صافي الدخل الموحد عن عام الاندماج أو مطروحا صافي الخسارة الموحدة. كما ويطرح توزيعات الأرباح المعلن عنها خلال الفترة.

بالنسبة للمؤسسة العامة للتجارة الخارجية جاء عرضها لقائمة الدخل من خلال حسابي المتاجرة والأرباح والخسائر كوثيقة داخلية[1] غايتها تحديد وضبط الأرصدة التي بدأت بها المؤسسة العمل بصورة موحدة فقد تم تجميع الإيرادات والنفقات الناجمة عن النشاط التشغيلي لأنشطة المؤسسة الستة في حساب المتاجرة وعرضها في 2003/7/1 لتحديد مجمل الربح (الربح التجاري) للمؤسسة تمهيدا لتحديد صافي الربح – ولاحقا توزيعاته – الذي بدأت به المؤسسة عملها ككيان موحد عبر تجميع الإيرادات والنفقات الأخرى في حساب أرباح وخسائر. كما تقوم بعرض حساب توزيع الأرباح والخسائر بنفس الطريقة بدأت المؤسسة تحقيق ذلك بإعداد ورقة عمل للحسابات المذكورة هيكلها العام على الشكل التالي :

حساب المتاجرة

	معادن	سيارات	صيدلية	غذائية	نسيج	جوتا	الإجمالي
الإيرادات							
*إيرادات بضائع بغرض البيع							
*مبيعات لحساب الغير							
*بضاعة آخر المدة							

[1] وقد تم إيراد تعبير وثيقة داخلية بمعرض الحديث عن القوائم المالية المعدة بتاريخ 2003/7/1 باعتبار أن هذه القوائم المالية لم تنشر وإنما اكتفي بتدقيقها واعتماد المعلومات الواردة فيها كمدخل لتنظيم العمل تمهيدا لاعتماد القوائم المالية الموحدة ونشرها عن الفترة المنتهية بتاريخ 2003/12/31 ، فالباحثة لم تتمكن من الحصول على القوائم المالية الموحدة من المؤسسة بتاريخ 2003/7/1 بحجة أنها أعدت حصرا للرقابة الداخلية ولا تعتبر من التقارير نصف السنوية ، وتم الاكتفاء من مديرية الحسابات بالتعليق على الطريقة التي تم بها تجميع المعلومات الواردة في القوائم المالية المنفصلة للشركات الست المندمجة .

إجمالي الإيرادات

التكاليف

*بضاعة أول المدة

*مشتريات بغرض البيع

(لحساب المؤسسة)

(لحساب الغير)

*نفقات مشتريات

إجمالي التكاليف

إجمالي الربح (الخسارة)

ثم تم إعداد ورقة مماثلة لحساب الأرباح والخسائر بدأت بترحيل نتيجة حساب المتاجرة وإدراج بيانات الإيرادات الأخرى من أرباح رأسمالية وإيرادات متنوعة أخرى، الاستخدامات والنفقات الأخرى وصولا إلى صافي النتيجة من ربح (خسارة). وحساب توزيع ارباح وخسائر يبين القنوات التي تتوزع بها نتيجة حساب الأرباح والخسائر للمؤسسات الست. بالنسبة للميزانية العمومية الموحدة تم تجميع الأصول والالتزامات بالقيمة الدفترية للمؤسات.

هذا وقد بدأت المؤسسة العامة للتجارة الخارجية بتقديم تقاريرها المالية بعد دمج نشاطاتها عن طريق إصدار الميزانية الختامية بتاريخ 2003/12/31وهي عبارة عن تقرير سنوي يتضمن مجموعة تقارير تبدأ بتقرير الميزانية الختامية وفيه تصوير للميزانية الختامية بتاريخ الإقفال ، يليه عرض لحسابي المتاجرة والأرباح والخسائر ثم عرض لحساب توزيع الأرباح والخسائر، كما يتضمن البيان الضريبي لأرباح المؤسسة وينتهي التقرير إلى تعليق وشرح تفصيلي لبعض النتائج الواردة في حسابات الميزانية أو حسابات الدخل ، بالإضافة الى شرح الإجراءات التي قامت بها المديرية في مطابقة ومراجعة وضبط بعض الحسابات. ويحتوي التقرير جداول تفصيلية تبين تفاصيل حركة بعض الحسابات الرئيسية للمؤسسة .

الاستنتاجات:

1.إنجاز عملية الاندماج بصورة عشوائية لاتستند إلى دراسة وخطة مالية ومحاسبية معدة مسبقا مما يجعل الأمر يبدو وكأنه عملية تجميع للبيانات المحاسبية.

2.وجود فجوة واسعة بين واقع النظام المحاسبي المطبق في المؤسسة وبين متطلبات معايير المحاسبة الدولية متمثلة بقصور الإفصاح في التقارير المالية وبعض الثغرات في إعداد تلك التقارير.

3.قصور حاد في استخدام التكنولوجيا ، أبقى النظام المحاسبي تقليديا قديما لا يملك مقومات التحول بوضعه الراهن إلى نظام مؤتمت، حديث ، مرن ، قادر على مواكبة التطورات المتلاحقة التي تفرضها السوق العالمية على المعايير الدولية.

التوصيات:

1. إن إعادة النظر في مكونات النظام المحاسبي القائم تجعل من إعادة تقييم عملية الاندماج المنجزة وفق متطلبات المعايير الدولية أمرا ممكنا. إذ أن ذلك سيسمح بإعداد دراسة شاملة للإجراءات المتخذة منذ اتخاذ القرار بإتمام عملية الاندماج ، وتقييم النتائج بناء على ذلك للوصول إلى استنتاجات منطقية تسمح بالتقويم والإصلاح بما ينسجم مع متطلبات المعايير الدولية ذات الصلة.

2. لابد من مواكبة التعديلات المطلوبة التي تقتضيها تطورات السوق العالمية عبر الاطلاع المستمر على كل جديد في معايير المحاسبة الدولية وتطبيقها عبر نظام محاسبي مرن قادر على استيعاب هذه التطورات.

3. فيما يتعلق بالنظام المحاسبي القائم فلابد من استبداله بنظام محاسبي إلكتروني حديث من خلال شبكة ربط حواسب إلكترونية بين الفروع والإدارة العامة بالشكل الذي يقلل من هدر الوقت ويرفع من كفاءة العمل المحاسبي.

4. إن استخدام النظم المحاسبية الإلكترونية سيزيد من سرعة الإنجاز فيما يتعلق بالعمل المحاسبي وسيتيح الحصول على معلومات محاسبية أكثر دقة مما يكون له أثر إيجابي على الإفصاح المطلوب في التقارير المالية .

خاتمة:

على ضوء ما تقدم فإن تعديل النظام المحاسبي القائم يلعب دورا هاما في تحقيق الانسجام مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية بما يسمح بالسير نحو الأمام باتجاه دخول السوق الدولية بما يعطي القطاع العام بعدا إقليميا ودوليا يساعد على تحفيز الاستثمارات الوطنية والأجنبية وتنميتها.

المراجع:

1. شلبي ، ماجدة ، *اندماج البنوك*، دراسة أعدت في جامعة الزقازيق، مصر ونشرت على الموقع الإلكتروني www.alyaum.com 2003.
2. HARIED, A. ; INDIEK, K. L. ; SMITH, R., *Advanced Accounting*, 4 th ed. John Wity & Sons Inc. N.Y. 1988, 4.
3. عبد الغني الصغير، حسام الدين، *النظام القانوني لاندماج الشركات*، دار الثقافة للطباعة، القاهرة، مصر،1987، 446،450 .
4. لقمان ، وحى فاروق ، *الاندماج يوسع من دائرة الاستثمارات* ،مقالة تم تحضيرها في جامعة الملك عبد العزيز ونشرت في الموقع الإلكتروني لصحيفة الوطن *www.al-watan.com*. بتاريخ 2005/2/11.
5. ناصيف، الياس، *موسوعة التجارة الشاملة*، الجزء الثالث، عويدات للطباعة والنشر، الأردن،1999 ،403، 406، 407.

6. *قانون الشركات المؤقت رقم 1 لسنة 1989 المواد 232-236* ، وزارة الصناعة والتجارة ، منشور في الجريدة الرسمية رقم 3597 عمان 1989 ، 90-91.

7. أحمد لطفي ، أمين السيد ، *المحاسبة الدولية / الشركات متعددة الجنسية*، الدار الجامعية ، مصر ، الطبعة الأولى، 2004، 330، 332

8. أبو المكارم ، وصفي عبد الفتاح ، *المحاسبة المالية المتقدمة*، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر، 1999 ، 38-40 .

9. الراعي ، زياد، *المحاسبة المتقدمة / محاسبة دمج الشركات وعمليات العملات الأجنبية*، دار SIT للنشر ، عمان ، الأردن ،الطبعة الأولى، 1994، 31-32 .

10. SIDNEY, DAVIDSON ; ROMAN, WIEL (editors) ,*Handbook Of Modern Accounting*, McGrawhill Book Co. N. Y. 1985, 33,67.

11. الشيخ ياسين ، رحمة ،*القوائم المالية الموحدة مع دراسة تطبيقية على الشركة السورية الأردنية للصناعة* ، رسالة ماجستير إشراف د. حسين القاضي ، جامعة دمشق ، 1989 ، 14 .

12. WISHON, K.., *Plugging GAPs in GAAP,* Journal of Acc. N. Y. June 86 97.

13. مرعي ، عصام ، *قواعد لجنة معايير المحاسبة الدولية* ، دار العلم للملايين ، بيروت، ،1987، 333،342.

14. *المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية* ، من منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، عمان ، الأردن ، 1999 ، 456،473 .

15. غالي ، جورج دانيال ، *طرق ومشاكل المحاسبة عن اندماج الشركات – دراسة علمية لأحدث الاتجاهات التي تضمنتها معايير المحاسبة في مصر والدول المتقدمة ومعايير المحاسبة الدولية*، الدار الجامعية ، مصر ، الطبعة الأولى،2002 ، 33،34.

16. *المرسوم التشريعي رقم 120 /2003/3*. من مستندات المؤسسة العامة للتجارة الخارجية .

17. سليمان، علي؛ اسبر، عزيز، *برمجة نظام المحاسبة العامة*، دار شعاع ، حلب ، سوريا ،2000 ، 16،26 .

18. www.socpa.org.sa *معيار توحيد القوائم المالية والدراسة المرفقة به* ،2000، 1 .

19. www.indexsignal.com *أسس إعداد القوائم المالية الموحدة (الشركات القابضة والشركات التابعة لها)*،2001 ، 1 .

20. www.socpa.org.sa *بحث بعنوان متطلبات معيار العرض والإفصاح المتعلقة بالقوائم المالية الموحدة* ، لجنة معايير المحاسبةالمحاسبة الدولية ، 2003.