



المركز الجامعي عبد الحفيظ بو الصوف ميله
السنة الجامعية: 2024-2023 السداسي 1

اسم المادة: محاسبة الشركات المعقدة 1

المحور 2: اندماج الشركات

الدرس 3: المعالجة المحاسبية لعملية الاندماج- الحالة البسيطة



الأستاذة المسؤولين			
الاسم واللقب	الرتبة	المعهد	البريد الإلكتروني
ضافري ريمة	MAB	العلوم الاقتصادية	dafri.r@centre-univ-mila.dz

الطلبة المعنيين			
المعهد	القسم	السنة	التخصص
العلوم الاقتصادية	العلوم المالية والمحاسبة	ماستر 1	محاسبة ومالية

أهداف الدرس

- تعريف الطالب على مراحل المعالجة المحاسبية للاندماج عن طريق الامتصاص وعن طريق الاتحاد في الحالة البسيطة؛
- أن يتمكن الطالب من التسجيل المحاسبي لعملية حل الشركات المندمجة وتأسيس / رفع رأس المال الشركات الدامجة.

المعالجة المحاسبية لعملية الاندماج- الحالة البسيطة

بعد مرحلة التقييم ما قبل الاندماج، تأتي مرحلة التسجيل المحاسبي لعملية الاندماج والذي يختلف حسب نوع عملية الاندماج. نتناول في هذا الدرس الحالة البسيطة، وهي الحالة التي لا يكون فيها للشركات المعنية مساهمات متبادلة، ويشمل التسجيل المحاسبي الذي سنتناوله تسجيل عملية الانحلال لدى الشركات المندمجة وعملية رفع رأس المال أو التأسيس للشركات الدامجة. أما بالنسبة للاستحواذ أو السيطرة، فتعتبر الأسهم المشتراة أصولا مالية ويكون التسجيل المحاسبي حسب ذلك.

1- المعالجة المحاسبية في حالة الاندماج عن طريق الامتصاص

يترتب على هذا الشكل من الاندماج حل الشركة المندمجة والإبقاء على الشركة الدامجة، حيث تنتقل كافة أصول وخصوم الشركة المندمجة إلى الشركة الدامجة. تشمل المعالجة المحاسبية في هذه الحالة:

- تسجيل انحلال الشركة المندمجة في دفاترها؛
- التسجيل المحاسبي لعملية زيادة رأس المال (وعلاوة الإصدار إن وجدت) ضمن دفاتر الشركة الدامجة.

1-1- التسجيل المحاسبي في دفاتر الشركة المندمجة (المنحلة):

تتمثل خطوات المعالجة المحاسبية لحل الشركة المندمجة فيما يلي:

1-1- ترصيد حسابات مخصصات الاهتلاكات والمؤونات

		التاريخ	
	XXXX	ح/اهتلاك التثبيات المعنوية	280
	XXXX	ح/اهتلاك التثبيات المادية	281
	XXXX	ح/خسائر القيمة عن المخزونات	39
	XXXX	ح/خسائر القيمة عن حسابات الغير	49
XXXX		ح/تثبيات معنوية	20
XXXX		ح/تثبيات مادية	21
XXXX		ح/مخزونات	3
XXXX		ح/الزبائن والحسابات الملحقة	41
		ترصيد حسابات الاهتلاكات من أجل تحديد القيم الصافية لعناصر الأصول	

2- تسجيل الزيادة أو النقصان في عناصر الأصول:

في هذه المرحلة، نقوم بتسجيل الزيادة أو النقصان المسجلان نتيجة إعادة تقييم أصول الشركة المندمجة لغرض الاندماج، ويمكن أن تنخفض قيمة بعض الأصول وترتفع قيمة أصول أخرى في نفس الشركة، حيث تسجل هذه الزيادة أو النقصان في ح/123 نتيجة الاندماج.

أ- بالنسبة للأصول التي زادت قيمتها: نسجل في هذه الحالة زيادة القيمة الناتجة عن إعادة تقييم أصول الشركة في ح/123 نتيجة الاندماج، حيث تتمثل هذه الزيادة في الفرق بين القيمة العادلة أو السوقية للأصول والقيمة المحاسبية الصافية.

		التاريخ	
	XXXX	ح/تثبيات	2X
	XXXX	ح/مخزونات	3X
	XXXX	ح/حقوق لدى الغير	4X
XXXX		ح/نتيجة الاندماج	123
		تسجيل زيادة القيم لعناصر الأصول	

ب- بالنسبة للأصول التي انخفضت قيمتها: نسجل في هذه الحالة انخفاض القيمة الناتج عن إعادة تقييم أصول الشركة في ح/123 نتيجة الاندماج، حيث يتمثل هذا الانخفاض في الفرق بين القيمة العادلة أو السوقية للأصول والقيمة المحاسبية الصافية.

	XXXX	التاريخ	ح/نتيجة الاندماج	123
XXXX			2X	
XXXX			3X	
XXXX			4X	
			تسجيل انخفاض القيم لعناصر الأصول	

3- تحويل عناصر الأصول من الشركة المندمجة إلى الشركة الدامجة:

نستخدم لهذا الغرض ح/4671: حقوق على الشركات الحليفة، مع تسجيل الأصول بقيمها العادلة أو السوقية، ويشكل ذلك أيضًا النقديات (الصندوق والبنك).

	XXXX	التاريخ	ح/حقوق على الشركات الحليفة (الشركة الدامجة)	4671
XXXX			2X	
XXXX			3X	
XXXX			4X	
XXXX			5X	
			ترصيد حسابات أصول الشركة المندمجة وذلك بتحويلها بقيمها الحقيقية إلى الشركة الدامجة	

4- ترصيد نتيجة الاندماج وذلك بتحويل رصيدها إلى نتيجة الدورة:

	XXXX	التاريخ	ح/نتيجة الاندماج	123
XXXX			12	
			ح/نتيجة الدورة	
			ترصيد حساب نتيجة الاندماج	

ملاحظة: في حالة كانت نتيجة الاندماج سالبة (رصيد حساب 123 مدين)، ينعكس القيد، بحيث يكون حساب نتيجة الدورة مدينا وحساب نتيجة الاندماج دائنًا.

5- ترصيد عناصر الأموال الخاصة: وذلك باستخدام ح/ 4567 مساهمات للتسديد.

	XXXX	التاريخ	ح/رأس المال الصادر	101
	XXXX		ح/احتياطات	106
	XXXX		ح/الترحيل من جديد	11
	XXXX		ح/نتيجة الاندماج	12
XXXX			ح/مساهمات للتسديد	
			ترصيد حسابات رؤوس الأموال للشركة المندمجة	4567

6- ترصيد عناصر الالتزامات: وذلك باستخدام ح/ 4671 حقوق على الشركات الحليفة (الشركة الدامجة)

	XXXX	التاريخ	ح/موردون	401
	XXXX		ح/أوراق دفع	403
XXXX			ح/حقوق على الشركات الحليفة (الشركة الدامجة)	4671
			ترصيد التزامات الشركة المندمجة وذلك بتحويلها إلى الشركة الدامجة	

7- تحديد مقدار مساهمات الشركة المندمجة: نستخدم خلال هذه المرحلة ح/503 سندات المساهمة لترصيد الحسابين 4671 و4567 (بعد حساب رصيد ح/4671).

XXXX	XXXX	التاريخ	ح/ سندات المساهمة	503
XXXX	XXXX	ح/ حقوق على الشركات الحليفة (الشركة الدامجة)	4671	
			تحديد مقدار مساهمة الشركة الدامجة	
XXXX	XXXX / ...	ح/ مساهمات للتسديد	4567
XXXX	XXXX	ح/ سندات المساهمة	503	
			تكملة ترصيد ح/4567	

1-2- التسجيل المحاسبي في دفاتر الشركة الدامجة (الشركة التي ترفع رأس مالها):

بالنسبة للشركة الدامجة، فإن التسجيل المحاسبي يشمل تسجيل رفع رأسمالها من خلال ضم الشركة المندمجة، وذلك بتسجيل قيد رفع رأس المال وعلاوة الإصدار إن وجدت، ومن ثم تسجيل أصول والتزامات الشركة المندمجة في دفاتر الشركة الدامجة مع الأخذ في الاعتبار فارق الاقتناء (ح/207) وأي ضريبة مؤجلة (ح/13) تظهر عند الاندماج.

XXXX	XXXX / ...	ح/ حقوق على الشركات الحليفة (الشركة المندمجة)	4671
XXXX	XXXX	رأس المال الصادر	101	
XXXX	XXXX	علاوة الإصدار	103	
			اثبات اندماج الشركة المندمجة في الشركة الدامجة	
XXXX	XXXX / ...	تثبيات معنوية	20
XXXX	XXXX	فارق الاقتناء		207
XXXX	XXXX	تثبيات مادية		21
XXXX	XXXX	مخزونات		3X
XXXX	XXXX	زيائن		411
XXXX	XXXX	البنك		512
XXXX	XXXX	موردو السلع والخدمات	401	
XXXX	XXXX	حقوق على الشركات الحليفة (الشركة المندمجة)	4671	
			انتقال أصول وخصوم الشركة المندمجة إلى الشركة الدامجة	

مثال تطبيقي 1 (حالة اندماج عن طريق الامتصاص)

في تاريخ 2019/1/1 قامت الشركة A بشراء كامل الشركة B، ودفعت للمساهمين مبلغاً قدره 50.000 وحدة نقدية، بالإضافة إلى إصدار 15000 سهم القيمة الاسمية للسهم الواحد 1 و.ن والقيمة السوقية للسهم 5 و.ن.

دفعت الشركة A كذلك مصاريف قيمتها 20.000 و.ن من بينها 12.000 مصاريف مباشرة والباقي مصاريف غير مباشرة.

فيما يلي ملخص ميزانية مبسطة للشركة B بتاريخ 2019/1/1 قبل الشراء:

البيان	قيم صافية	قيم عادلة
أصول ثابتة	60.000	72.000
أصول متداولة أخرى (مخزونات)	42.000	40.000
نقدية	8.000	8.000
مجموع الأصول	110.000	120.000

رأس المال	70.000	
الترحيل من جديد	25.000	
خصوم جارية (موردون)	15.000	
مجموع الخصوم وحقوق الملكية	110.000	

المطلوب:

- 1- تحديد تكلفة الاستثمار في الشركة B.
- 2- حساب علاوة الاستثمار.
- 3- تحديد القيمة العادلة لصافي أصول الشركة B.
- 4- تحديد قيمة ونوع فارق الاقتناء (الشهرة).
- 5- إثبات عملية الاندماج في دفاتر الشركتين A و B.

الحل في حصة المحاضرة.

2- المعالجة المحاسبية في حالة تكوين شركة جديدة عن طريق دمج شركتين (الاتحاد)

يحدث هذا النوع من الاندماج عندما تتفق شركتان أو أكثر على أن تحلا وتتحدًا معًا في شركة واحدة جديدة تملك جميع أصولهما السابقة وتحمل ديونهما والتزاماتها، وينتج عن ذلك زوال الصفة القانونية والشخصية المعنوية للشركات المندمجة، لتصبح مساهمة في الشركة الجديدة التي تكونت لغرض الاندماج، ويكون التسجيل المحاسبي في هذه الحالة وفق الخطوات التالية:

- تسجيل انحلال الشركات المندمجة في دفاترها؛
- التسجيل المحاسبي لعملية التأسيس ضمن دفاتر الشركة الجديدة.

1-2- التسجيل المحاسبي في دفاتر الشركات المندمجة (المنحلة)

خطوات التسجيل المحاسبي في دفاتر الشركات المندمجة سواء كانت الشركة الأولى أو الثانية هي نفسها خطوات التسجيل المحاسبي للشركات المندمجة في حالة الامتصاص، على أن يتم حساب تكلفة شراء الشركة وعلاوة الإصدار وصافي الأصول وفارق الاقتناء لكل شركة على حدة قبل البدء في التسجيل المحاسبي، والذي يشمل بالنسبة لكل شركة:

- 1- ترصيد حسابات مخصصات الاهتلاكات والمؤونات؛
- 2- تسجيل الزيادة أو النقصان في عناصر الأصول؛
- 3- تحويل عناصر الأصول من الشركة المندمجة إلى الشركة الجديدة؛
- 4- ترصيد نتيجة الاندماج وذلك بتحويل رصيدها إلى نتيجة الدورة؛
- 5- ترصيد عناصر الأموال الخاصة وذلك باستخدام ح/ 4567 مساهمات للتسديد؛
- 6- ترصيد عناصر الالتزامات وذلك باستخدام ح/ 4671 حقوق على الشركات الحليفة (الشركة الجديدة)؛
- 7- تحديد مقدار مساهمات الشركة المندمجة: نستخدم خلال هذه المرحلة ح/ 503 سندات المساهمة لترصيد الحسابين 4671 و 4567 (بعد حساب رصيد ح/ 4671).

1-2- التسجيل المحاسبي في دفاتر الشركات الجديدة (الدامجة)

بالنسبة للشركة الدامجة، فإن التسجيل المحاسبي يشمل تسجيل عملية التأسيس، وذلك بتسجيل قيد الوعد بالمساهمة الذي يتضمن رأس المال وعلاوة الإصدار إن وجدت، ومن ثم تسجيل أصول والتزامات الشركات المندمجة في دفاتر الشركة الجديدة كل على حدة مع الأخذ في الاعتبار فارق الاقتناء (ح/ 207) وأي ضريبة مؤجلة (ح/ 13) تظهر عند الاندماج.

..../...

XXXX	ح/ حقوق على الشركات الحليفة (الشركة المندمجة الأولى)	4671
XXXX	ح/ حقوق على الشركات الحليفة (الشركة المندمجة الثانية)	4672
XXXX	ح/ رأس المال الصادر	101
XXXX	ح/ علاوة الإصدار	103
	اثبات اندماج الشركتين المندمجتين في الشركة الدامجة الجديدة	

..../...

	XXXX	ح/تثبيات معنوية	20
	XXXX	فارق الاقتناء	207
	XXXX	ح/تثبيات مادية	21
	XXXX	ح/مخزونات	3X
	XXXX	ح/زبائن	411
	XXXX	ارلبنك	512
XXXX		ح/موردو السلع والخدمات	401
XXXX		ح/ حقوق على الشركات الحليفة (الشركة المندمجة الأولى) انتقال أصول وخصوم الشركة المندمجة الأولى إلى الشركة الدامجة	4671
	XXXX/.....	
	XXXX	ح/تثبيات معنوية	20
	XXXX	ح/فارق الاقتناء	207
	XXXX	ح/تثبيات مادية	21
	XXXX	ح/مخزونات	3X
	XXXX	ح/زبائن	411
	XXXX	ح/البنك	512
XXXX		ح/موردو السلع والخدمات	401
XXXX		ح/ حقوق على الشركات الحليفة (الشركة المندمجة الثانية) انتقال أصول وخصوم الشركة المندمجة الثانية إلى الشركة الدامجة	4672

ملاحظة

الحسابات التي تظهر في الخطوات السابقة في مثال فقط وليست بالضرورة هي الحسابات التي ستظهر دائماً، والهدف هو تقريب الفهم فقط.

3- المعالجة المحاسبية في حالة الاندماج عن طريق الاستحواذ (السيطرة)

الاندماج عن طريق الاستحواذ (السيطرة) هو امتلاك الشركة الدامجة لشركة أو شركات أخرى مندمجة دون أن تحل هذه الأخيرة ودون أن تفقد شخصيتها المعنوية، والمعالجة المحاسبية لهذا النوع من الاندماج بسيطة، تلتخص في اثبات انتقال ملكية سندات مساهمة الشركات المندمجة للشركة الدامجة.

ويكون التسجيل المحاسبي في دفاتر الشركة الدامجة كما يلي:

	XXXX	ح/سندات المساهمة	261
XXXX		ح/البنك	512
		اثبات حيازة الشركة المستحوذة لأسهم الشركة المستحوذ عليها	

المراجع

- المعيار المحاسبي الدولي لإعداد التقارير المالية 3 .IFRS.
- النظام المحاسبي المالي.
- صراوي مراد. (2021/2022). محاضرات مقياس محاسبة الشركات المعمقة. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي.
- بوتلجة، أمينة. (2011). محاسبة الشركات وفق النظام المحاسبي المالي SCF. Eurl Pages Blues Internationales.
- Amir, E., & Ghitti, M. (2021). *Financial Analysis of Mergers and Acquisitions: Understanding Financial Statements and Accounting Rules with Case Studies*. Springer Nature.