تجميع القوائم المالية باستخدام طريقة التكافؤ وتغير محيط التجميع: حساب فارق الاقتناء وفقا للنظريات المفسرة للتجميع والمعايير المحاسبية والإبلاغ المالية الدولية (IAS-IFRS)

د. عمورة جمال*

Résumé

Dans le domaine de la consolidation, la détermination du goodwill (ou écart d'acquisition) à été modifié par la révision des normes IFRS 03 et IAS 27 de L'IASB, or la traduction des variations du pourcentage de participation de la société mère dans une autre société du groupe peut poser des problèmes particuliers en cas de changement de méthode de consolidation, dans le cadre de cet article nous allons essayer d'examiner l'impact de changement du périmètre de consolidation et le pourcentage de participation sur la méthode de consolidation.

Les mots clés : groupe, consolidation, périmètre de consolidation, goodwill, méthode de consolidation de mise en équivalence, pourcentage de participation et de contrôle.

المستخلص: إن تحديد ما يعرف في مجال التجميع بفارق الاقتناء أو شهرة المحل تم تغييره، من خلال التعديلات التي عرفها كل من المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 ومعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 03 الصادرين عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية، بينما ترجمة وتفسير تغيرات نسب المساهمة للمؤسسة الأم في مؤسسة أخرى للمجمـــــع يمكن أن تطرح مشاكل خاصة في حالة تغيير طريقة التجميع، وبالتالي سنحاول في هذه المقالة اختبار وفحص أثر تغيير محيط التجميع ونسب المساهمة على طريقة التجميع.

الكلمات الدالة: المجمع، التجميع، محيط التجميع، فارق الاقتناء، طريقة التجميع بالتكافؤ، نسب المساهمة والرقابة.

* أستاذ محاضر قسم أ جامعة البليدة 2 – الجزائر.

مقدمة:

يعتبر التجميع المحاسبي من أهم المسائل المحاسبية التي تواجه المؤسسات الأم والمؤسسات الفروع أو التابعة أو المساهمة، لتحضير قوائمها أو حساباتها المالية المجمعة، وهذا نظرا للغموض الذي ينتاب الكثير من المفاهيم والتعقيد في تحديد مفهوم المجمع ومحيط التجميع والطريقة الملائمة للتجميع التي تخدم مصالح الكيان ككل سواء المساهمين ذوي الأكثرية أو ذوي الأقلية، فضلا عن المشاكل التي تنتج عن تغيير نسب المساهمة على طريقة التجميع المستعملة، ولذا حاولت الكثير من النظريات إيجاد حلول لهذه المشاكل، إلى جانب المعايير المحاسبية والإبلاغ المالية الدولية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية.

من خلال ما سبق يمكننا صياغة الإشكالية التي نود معالجتها في هذه المقالة هي: ما هو أثر محيط التجميع وتغير نسب المساهمة على طريقة التجميع؟

يمكننا تفكيك هذه الإشكالية إلى مجموعة من الأسئلة الفرعية نوجزها فيما يلي:

- ماذا نقصد بالمجمع والتجميع؟ ما هو محيط التجميع؟
- ما هي طرق التجميع؟ ما هي نسب المساهمة ونسب الرقابة، ما هي الرقابة المطلقة، المشتركة والتأثير البارز؟
- ما هي النظريات المفسرة لعمليات التجميع؟ ماهي المعايير المحاسبية والمالية المعالجة للتجميع ؟

للإجابة على هذه الأسئلة نحاول تقسيم محاور هذه المقالة إلى الخطوط العريضة الأتية:

- التأصيل النظري للتجميع.
- المعايير المحاسبية والإبلاغ المالية الدولية المعالجة للتجميع.
- النظريات المفسرة للتجميع.
- دراسة أثر ارتفاع نسبة المساهمة على طريقة التجميع وحساب فرق الاقتناء.

1- التأصيل النظري للتجميع:

نحاول في هذه النقطة الوقوف عند تعريف المجمع والتجميع، محيط التجميع، طرق التجميع، نسب المساهمة ونسب الرقابة وأنواعها.

1-1- تعريف المجمع: يعرف المجمع من وجهات نظر عديدة نحاول الوقوف عندها فيما يلي:

1-1-1 الناحية الاقتصادية: تم تعريف المجمع في معجم المحاسبة والتسيير المالي على أنه: " مجموعة من الكيانات المستقلة قانونا التي تتبع نفس مركز القرارات والذي يسمى بالشركة الأم ".[1]

عرف أيضا على أنه: " مجموعة متكونة من شركات ذات الصلة المالية والاقتصادية التي تخضع لشركة واحدة تضمن الإدارة والرقابة ".[2]

عرف أيضا على أنه: " مجموعة من الشركات ذات الصلة، والتي تحتوي بشكل عام على الشركة الأم (الشركة القابضة)، وعلى الفروع (الشركات التابعة) المملوكة بموجب مساهمات، والتي تشكل كيانا اقتصاديا متميزا، أي مجموعة مشكلة داخل المجموعة الأكبر من شركات تابعة أو وحدات أو فروع ".[3]

1-1-2- الناحية القانونية: يختلف تعريف المجمع من الناحية القانونية من مرجعية إلى أخرى، نحاول الوقوف عند أهم المرجعيات خصوصا المرجعية المحاسبية الدولية (مجلس المعايير المحاسبية الدولية)، المرجعية الفرنسية (لجنة التقنين للمحاسبي)، والمرجعية الجزائرية من خلال القانون التجاري الجزائري والقانون الجبائي.

[1] Louis Menard et autres, Dictionnaire de comptabilité et de la gestion financière, 2 émé édition, Montréal, Canada, 2004, p(570).
[2] Khafrabi Med Zine, Comptabilité des sociétés, 3éme édition, Berti édition, Alger, 2002, p(103).
[3] Bernard Colasse, Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, édition économica, 2 émé édition, Paris 2009, p(503).

1-1-2-1- تعريف مجلس المعايير المحاسبية الدولية: ينص المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 القوائم المالية المجمعة والفردية، على أن المجمع عبارة عن الشركة القابضة والشركات التابعة لها أو الفروع، والمقصود بفرع هو كيان أو مؤسسة (Entité)مراقب من طرف مؤسسة أخرى وهي المؤسسة الأم (S.M) فالفكرة الأساسية التي يستند عليها وجود المجمع هو مفهوم الرقابة (Contrôle) والترجمة الإنجليزية لهذا المفهوم (To control) يعني التحكم. [4]

1-1-2-2- المرجعية الفرنسية (CRC)*: حسب المادة 233-16 من القانون التجاري الفرنسي يعرف المجمع على أنه المؤسسة التي تمارس الرقابة بصفة مطلقة (Contrôle exclusif) أو بصفة مشتركة (Contrôle conjoint) على مؤسسة واحدة أو عدة مؤسسات أخرى أو تمارس تأثير بارز (Influence notable) على هذه المؤسسات. [5]

1-1-2-3- المرجعية الجزائرية: نحاول تقديم تعريف المجمع من خلال ما قدمه كل من القانون التجاري الجزائري والقانون الجبائي:

أ/ القانون التجاري الجزائري: أهتم القانون التجاري بمفاهيم الفروع، المساهمات والمؤسسات المراقبة، ولم يتحدث صراحة عن مفهوم المجمع، فحسب المادة 729 من القانون التجاري الجزائري يعرف الفرع (Filiale) على أنه مؤسسة يكون أكثر من 50 % من رأسمالها مملوك من طرف مؤسسة أخرى، أما إذا كان الجزء المملوك من رأسمال يتراوح ما بين 10 % إلى 50% فيتعلق الأمر هنا بمساهمة (une participation)، أما إذا كانت مؤسسة ما (A) تملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزء من رأسمال في مؤسسة أخرى (B) يخول لها أو يمنحها الأغلبية في حق

[4] Micheline Friédérich, Georges Langlois et autres, comptabilité et audit, manuel et application, DSCG, foucher, Vanves, 2007, p(168)

* Comité de la réglementation comptable.

[5] Code de commerce de la république française dernière modification du texte le 04/09/2010, document generé le 27/09/2010, copyright (c) 2007-2008, France.

التصويت في الجمعيات العامة في هذه المؤسسة الأخيرة، ففي هذه الحالة نقول أن المؤسسة (A) ممارسة للرقابة على المؤسسة (B)[6].

أما إذا كان للمؤسسة (A) وحدها الأغلبية في حقوق التصويت في المؤسسة (B) من خلال عقد، أو إذا كانت تحدد – من خلال حقوق التصويت التي تمتلكها – القرارات في الجمعيات العامة للمؤسسة (B) في هذه الحالة تسمى المؤسسة (A) شركة قابضة (société holding).[7]

ب/ القانون الجبائي: لقد انفرد التشريع الجبائي الجزائري عن باقي القوانين الأخرى في تعريفه للمجمع والشروط الواجب توفرها لاستفادة المجمع من الامتيازات والإعفاءات الجبائية.

فقد عرف القانون الجبائي المجمع من خلال قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في مادته 138 مكرر على أنه كيان اقتصادي يضم مؤسستين أو أكثر من خلال أسهم مستقلة قانونا، تسمى الواحدة منها الشركة الأم (S.M)، تحكم المؤسسة أو المؤسسات الأخرى المسماة الأعضاء (Membres)، تحت تبعيتها بامتلاكها المباشر لنسبة 90 % أو أكثر من رأس المال الاجتماعي.[8]

من بين الشروط التي ينبغي إستفاؤها من طرف المجمع أو الشركات الأعضاء أو المشكلة للمجمع ما يلي:

---

[6] Ministère de la justice, code de commerce de la république algérienne, art (729), ONTE, 2003, p(233).

[7] Art 731 du code de commerce de la république algérienne, OPCIT.

[8] المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2012، ص (73).

- تنظيم الشركة في شكل شركة ذات أسهم (SPA)*
- إمتلاك رأس مال إجتماعي بشكل مباشر لـ 90 % فأكثر من طرف الشركة الأم على الشركة التابعة.

من خصائص المجمعات ما يلي:[9]

- مبدأ استقلالية الشركات المشكلة للمجمع.
- مبدأ التبعية الاقتصادية والمقصود بها هي علاقة التبعية ومركزية الإدارة والقرارات.
- مبدأ مصالح المجموعة أي التخلي عن بعض الفرص لصالح المجموعة.
- مبدأ المساهمة أي العلاقة الرابطة في رأسمال.
- مبدأ السيطرة أو الرقابة التي قد تكون رقابة كاملة أو مشتركة أو سيطرة بارزة (تأثير بارز).

1-2- تعريف التجميع، محيط التجميع، طرق التجميع:

1-2-1- تعريف التجميع: إن الهدف من التجميع هو تقديم الوضعية المالية ونتائج المجمع المكون من المؤسسة الأم والفروع كأنها كيان واحد، والمقصود بتجميع القوائم المالية (الميزانيات بالدرجة الأولى) هي استبدال لقيم سندات المساهمة الظاهرة في ميزانية المؤسسة الأم (M)، أصول وخصوم المؤسسة الفرع (F) بما فيها حصة نتيجة السنة المرتبطة بالسندات المملوكة.[10]

* أي استبعاد الأشكال الأخرى للشركات كالتضامن (SNC)، والشركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL)، والشركات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة (EURL)

[9] Mohamed Cid Benaibouche, comptabilité des sociétés conforme aux normes et au SCF, OPU, 2010, P(89).

[10] François Colinet et autres, Pratique des comptes consolidés, 5éme édition, Dunod, Paris, 2008, P(03).

1-2-2- محيط التجميع: يقصد بمحيط التجميع مجمل المؤسسات التي ستجمع حساباتها في قوائم مالية موحدة، وهذا ما تعرضت إليه كل من المعايير المحاسبية الدولية لاسيما المعيار رقم 27 وكذا النظام 99-02 الفرنسي المتعلق بالحسابات التجميعية للمؤسسات التجارية والمؤسسات العمومية بصفة متكافئة.

يتشكل محيط التجميع من المؤسسة المجمعة (Société consolidante) أو المؤسسة الأم، والمؤسسات التي تمارس عليهم المؤسسة الأم رقابة (كاملة أو مشتركة) أو تأثير بارز، وتسمى هذه المؤسسات التابعة بالفروع (sociétés consolidées). يجب الإشارة أن محيط التجميع يضم مؤسسات وطنية وأجنبية مهما كان شكلها القانوني وقطاع نشاطها.[11]

بالرغم من التقارب الموجود في تعريف كل المعايير المحاسبية الدولية والمرجعية الفرنسية إلا أن هناك إختلاف في ماهي الحالات التي تؤدي إلى إقصاء بعض المؤسسات من محيط التجميع، حيث تعتبر المعايير المحاسبية الدولية والإبلاغ المالية الدولية (IAS27, IAS28, IAS31,IFRS3) أربع حالات للإقصاء (exclusion) وهي:[12]

- الاقتناء بغرض البيع لاحقا Acquisition en vue d'une cession ultérieure .
- صعوبة تحويل الأموال difficultés de transferts de fonds.
- الطابع غير المعبر للبيانات caractère non significatif des données
- نشاطات هامشية activités marginales

[11] Patrick Mykita, cherif-jacques Allali, Mokhtar Belaiboud, comptabilité des societé conforme au SCF et Aux normes comptables internationales IAS/IFRS, Berti Editions, Alger, 2010, p(131)

[12] Code des IFRS Normes et interprétations, textes consolidés à jour au 1er septembre 2007, 3eme édition 2007, collection les codes RF, groupe revue fiduciaire, paris, p(286).

1-2-3- طرق التجميع: تتوقف طريقة التجميع في المؤسسات على بعض العناصر الأساسية لابد من ذكرها وهي:

- طبيعة السيطرة أو الرقابة (le contrôle) التي يمتلكها الكيان.
- نسبة الرقابة (pourcentage de contrôle) التي تمتلكها المؤسسة الأم بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

توجد ثلاث طرق للتجميع معمول بها نقف عندها فيما يلي:[13]

أ/ طريقة الاندماج أو التكامل الكامل (الكلي): **Integration globale** تقوم هذه الطريقة على ما يلي:

- إدماج في حسابات المؤسسة المدمجة (Consolidante) عناصر حسابات الميزانية وحسابات نتائج المؤسسات المندمجة (Consolidées) بعد القيام ببعض المعالجات المحتملة.
- توزيع رؤوس الأموال والنتيجة ما بين فوائد المؤسسة المدمجة وفوائد المساهمين أو الشركاء الآخرين ذوي الأقلية (interest minoritaires).
- إلغاء العمليات والحسابات المتبادلة.

ب/ طريقة الإندماج أو التكامل النسبي : **Intégration proportionnelle** تقوم هذه الطريقة على:

- إدماج في حسابات المؤسسة المدمجة الجزء الممثل للفوائد في حسابات المؤسسات المندمجة بعد القيام ببعض التعديلات أو المعالجات المحتملة (للإشارة لا تحسب أية فوائد لذوي الأقلية).
- إلغاء العمليات والحسابات ما بين المؤسسة المندمجة نسبيا والمؤسسات الأخرى المندمجة.

[13] Bruno Bachy, Michel Sion, Analyse financière des comptes consolidés, Normes IFRS, 2 éditions, DUNOD, Paris, 2009, pp (51-56).

ج/ **طريقة الإندماج عن طريق التكافؤ: Mise en équivalence** تقوم هذه الطريقة على:

- استبدال أو إحلال القيمة المحاسبية للسندات المملوكة بحصة في رأس المال بما فيها نتيجة السنة المحددة حسب قواعد التجميع.
- إلغاء العمليات والحسابات المتبادلة ما بين المؤسسة موضع التكافؤ والمؤسسات الأخرى المندمجة.

كما سبق وأن ذكرنا أن طريقة التجميع تتوقف على نوع الرقابة وبالتالي يمكننا تلخيص طريقة التجميع وعلاقتها بنوع الرقابة في الجدول المستمد من المعايير المحاسبية الدولية والمرجعية الفرنسية كما يلي:

الجدول رقم 01: طرق التجميع وفق المرجعية المحاسبية الدولية والمرجعية الفرنسية

المرجعية المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)				المرجعية الفرنسية (CRC 99-02)		
الشروط	نوع الرقابة	طريقة التجميع		الشروط	نوع الرقابة	طريقة التجميع
أكبر من 50% من حقوق التصويت	مراقبة فرع	اندماج كلي أو كامل		أكبر من 50% من حقوق التصويت	رقابة مطلقة للحق (droit)	اندماج كلي أو كامل
أقل من 50% من حقوق التصويت لكن مع: إمكانية تسيير السياسات المالية والعملياتية أو تعيين أغلبية أعضاء الإدارة	مراقبة فرع	اندماج كلي أو كامل		أكبر من 40% من حقوق التصويت مع تعيين لمدة سنتين لأغلبية هيئات الإدارة	رقابة مطلقة للفعل (fait)	اندماج كلي أو كامل
أكبر أو يساوي 20 % من حقوق التصويت	تأثير بارز	اندماج عن طريق التكافؤ		أكبر أو يساوي 20 % من حقوق التصويت	تأثير بارز	اندماج عن طريق التكافؤ
استغلال مشترك لمؤسسة مشتركة أو وجود اتفاق تعاقدي	رقابة مشتركة	اندماج نسبي أو اندماج عن طريق التكافؤ		استغلال مشترك لفرع	رقابة مشتركة	اندماج نسبي
اقل من 20 % من حقوق التصويت	خارج محيط التجميع	لا شيء		اقل من 20 % من حقوق التصويت	خارج محيط التجميع	لا شيء

Sources :

✓ Direction générale des impôts l'évaluation des entreprises et des titres des sociétés Service Juridique Bureau J2 de la DGI *Crédit photo* MédioImages/GraphicObsession

✓ Code des IFRS Normes et interprétations, textes consolidés à jour au 1er septembre 2007, 3eme édition 2007, collection les codes RF, groupe revue fiduciaire, paris.

2- المعايير المحاسبية والإبلاغ المالية الدولية المعالجة للتجميع:

من بين أهم المعايير التي تم نشرها من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) سنة 2011 نجد المعيار الدولي للتقارير والإبلاغ المالية رقم 10 (IFRS 10): المتمثل في القوائم المالية المجمعة، حيث أصدر هذا المعيار لإدراج بعض التحسينات على المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 (IAS 27): القوائم المالية المجمعة والفردية، فأصبح هذا الأخير يدعى بالقوائم المالية الفردية من خلال طبعة 2011، (IAS 27 version 2011).

للإشارة فإن التفسيرات التي جاءت في المعيار SIC 12 : التجميع – الوحدات ذات الغرض الخاص، قد تم إلغاؤه كليا ودمج أحكامه في المعيار الدولي للإبلاغ أو التقارير المالية رقم 10 (IFRS 10).

يمكننا تلخيص أهم المعايير المعالجة لتجميع الحسابات أو القوائم المالية فيما يلي:[14]

2-1- المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 (IAS 27): القوائم المالية المجمعة أو الفردية:

أصدر هذا المعيار سنة 1989 وتم إعادة صياغته سنة 1994 وتم مراجعته مرتين سنة 2008 و2011، حيث أهم تعديل اجري عليه هو تغيير اسم المعيار حيث أصبح القوائم المالية الفردية، يتضمن هذا الأخير القواعد المحاسبية والمعلومات الواجب تقديمها فيما يخص المساهمات في الشركات التابعة والحصص في المؤسسات المشتركة (Co-entreprise) عندما تكون الشركة الأم ملزمة على تقديم قوائم مالية منفصلة.

[14] Robert Obert, de nouvelles normes IFRS sur les comptes consolidés, la revue française de la comptabilité, N° 444, Paris, 2011, p(05).

2-2- المعيار المحاسبي الدولي رقم 28 (IAS 28) المحاسبة عن المساهمات في شركات حليفة:

تم إصدار هذا المعيار سنة 1989 وتم مراجعته مرتين سنة 1998 و2011، حيث ينص هذا المعيار على قواعد التسجيل المحاسبي للمساهمات في الشركات الحليفة أو الزميلة، وأهم ما عالجه هذا المعيار التأثير البارز (Influence notable) في وضع السياسات المالية والعملياتية في المؤسسة المستثمر فيها، وكذا كيفية استعمال طريقة تعديل السندات.

2-3- المعيار المحاسبي الدولي رقم 31 (IAS 31): المساهمات في المؤسسات المشتركة:

أصدر هذا المعيار سنة 1990 وتم مراجعته مرتين سنة 1998 ثم سنة 2000، ثم ألغي سنة 2011 وأدمجت أحكامه في المعيار المحاسبي الدولي رقم 27.

2-4- المعيار الدولي للإبلاغ والتقارير المالية رقم 3 (IFRS3): اندماج الأعمال:

أصدر سنة 2004، ويهدف هذا المعيار إلى تبيان أو توضيح كيفية التقرير عن عمليات تجميع المؤسسات، حيث يتطلب هذا المعيار اعتماد طريقة الشراء للمحاسبة عن تجميع المؤسسات، وبالتالي فالمقتني يقوم بالاعتراف بالأصول والالتزامات المتعلقة بالمؤسسة المشتراة (المندمجة) بقيمتها العادلة بتاريخ الاندماج، ويتم الاعتراف بالشهرة أو فرق الاقتناء كأصل ولا يتم إطفاؤها على عدد معين من السنين بل تخضع لاختبار التدهور سنويا.

2-5- المعيار الدولي للإبلاغ والتقارير المالية رقم 10 (IFRS10): القوائم المالية المجمعة.

تم إصدار هذا المعيار سنة 2011 حيث يهدف إلى إعداد مبادئ تحضير وعرض القوائم المالية المجمعة إذا كانت الشركة تتحكم في كيان واحد أو عدة كيانات.

2-6- المعيار الدولي للإبلاغ والتقارير المالية رقم 11 (IFRS11): الشراكات:

تم إصدار هذا المعيار في إطار التعديلات التي قام بها مجلس المعايير المحاسبية الدولية في ماي 2011، حيث تضمن هذا المعيار عقود الشراكة التي تمارس فيه شركة واحدة أو أكثر السيطرة المشتركة، حيث قسم هذا المعيار الشراكة إلى نوعين: النشاط المشترك والشركات المشتركة، اتسم هذا المعيار بالتخلي عن طريقة الاندماج النسبي (Intégration proportionnelle)، للشركات الزميلة أو الحليفة والذي كان مسموحا به في إطار المعيار المحاسبي الدولي رقم 31 (IAS31)، مع إمكانية تطبيق طريقة تعديل السندات بالتكافؤ (Mise en equivalence).

2-7- المعيار الدولي للإبلاغ والتقارير المالية رقم 12 (IFRS12): المعلومات المتعلقة بالفوائد المملوكة في الكيانات الأخرى:

أصدر هذا المعيار سنة 2011، يتضمن هذا كل المعلومات الواجب الإفصاح عنها فيما يتعلق بكل من عقود الشراكة والشركات الحليفة وكذا الكيانات المهيكلة وغير المجمعة.

3- النظريات المفسرة للتجميع:

هناك مجموعة من النظريات حاولت تقديم حلول لبعض المشاكل العالقة في مسائل التجميع، منها ماهو كلاسيكي ومنها ماهو حديث نعرضها فيما يلي:[15]

3-1- نظرية الملكية : مفادها أن التجميع هو في خدمة مصالح ملاك الشركة الأم أي المساهمين، حيث تهدف إلى إعلامهم بالتفصيل ما لهم وما عليهم (مستحقات وديون)، ويفضلون أصحاب هذه النظرية طريقة التكامل أو الاندماج النسبي، اي كل ما لم يتم الاستحواذ عليه من طرف الملاك لا يجب إظهاره في القوائم المالية المجمعة، فيتم تجاهل حصة ذوي الأقلية في كل من الميزانية المجمعة وحساب النتائج المجمع،

[15] Pierre Schevin, Intérêts minoritaires : différence de première consolidation et goodwill, la revue française de la comptabilité, N° 411, Paris, 2008, pp(23-24).

وكذلك الحال بالنسبة لحصتهم التي لا تؤخذ في الحسبان في تحديد فارق التقييم وإلغاء النتائج المتأتية من داخل المجمع.

3-2- نظرية الشركة الأم: تعتمد هذه النظرية كسابقتها (نظرية الملكية) على نفس المبادئ، أي أن التجميع يخدم بالدرجة الأولى مساهمي الشركة الأم، غير أنها لم تتجاهل وجود الأقلية.

وتعتبر القوائم المالية كأنها قوائم مالية محسنة للشركة الأم، حيث تسمح بإعطاء نظرة شاملة على ممتلكاتها دون تجاهل حقوق ذوي الأقلية ويتم اعتبارها كحسابات الغير (الديون) وهذا في جانب الميزانية، أما الحصة المستحوذ عليها من قبل الأقلية فيتم عرضها كتكاليف تستبعد للحصول على نتيجة خاصة بالشركة الأم.[16]

3-3- نظرية توسع أو امتداد الشركة الأم: هي نظرية قائمة على الاختلافات الموجودة في حصص الأقلية بالمقارنة مع الملاك أو المساهمين (les bailleurs de fonds)، حيث تعترف هذه النظرية بأن الأقلية يتمتعون بخصائص المساهمين، إلا أن المصالح تختلف ما بين الأقلية والأكثرية.[17]

3-4- نظرية الكيان الاقتصادي: تعتبر هذه النظرية من النظريات الحديثة مقارنة بالنظريات السابقة، حيث يعتمد التحليل الحديث للمجمع والتجميع على فكرة تجاوز إطار الشركة وتغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني، وبالتالي التوجه أو الانتقال إلى فكرة الكيان الاقتصادي، والتي مفادها أن القوائم المالية المجمعة تخص مجموعة تضم صنفين من الملاك (دوي الأكثرية وذوي الأقلية)، ففي هذا الإطار فإن تجميع القوائم المالية يخالف مبدأ الملكية للأكثرية، ويحاول معالجة حصص المساهمين بنفس الطريقة، أي دون تمييز بين فئة من المساهمين وفئة أخرى، بمعنى أنها تحاول إعلام كل الأطراف المشاركة. إلا أنه وفي ظل هذه النظرية التي تمكنت من

[16] Philippe Touron et autres, consolidation vers une réforme de modèle comptable, la revue française de la comptabilité, N° 402, Paris, 2007, p(38).
[17] [17] Pierre Schevin, Opcit , p(24).

الفصل في تصنيف حصص ذوي الأقلية في الميزانية بمقاربته بحصص الأكثرية (رؤوس الأموال الخاصة للمجموعة المجمعة) وأيضا في حسابات النتائج التي يتم فيه إضافة حصة ذوي الأقلية لحصة ذوي الأكثرية (نتيجة حصة المجمع) للوصول إلى نتيجة المجموعة المجمعة، فإن الاختلاف الجوهري يكمن في تحديد مبلغ فارق الاقتناء (Goodwill)، فهناك وجهتي نظر في ظل هذه النظرية نلخصها فيما يلي:[18]

3-4-1- مؤيدو فارق الاقتناء الأولي: (Purchased goodwill): يعتمد أصحاب هذه النظرة على حساب فارق الاقتناء بصفة تقليدية أي ابتداء من السعر المدفوع للسندات الممتلكة فحصة مصالح الأقلية لا تؤخذ بعين الاعتبار إلا في حدود السندات المملوكة من قبلهم.

3-4-2- مؤيدو فارق الاقتناء الكلي: (full goodwill): يرى أصحاب هذه النظرية أن يؤخذ بعين الاعتبار عند حساب فارق التقييم السلبي أو الإيجابي القيمة المحتملة للأسهم المملوكة من طرف الأقلية، والذي يمكن الحصول عليه إذا قاموا بالتنازل وفقا للسعر المدفوع من طرف الشركة الأم.

4- دراسة أثر ارتفاع نسبة المساهمة على طريقة التجميع وحساب فرق الاقتناء:

إن ارتفاع نسبة المساهمة يؤدي حتما غلى تغيير طريقة التجميع، فالاقتناء الأولي للحصة الأولى من السندات يؤدي إلى وضعية التأثير البارز (Influence notable) (أكثر من 20 %) بينما الاقتناء الثاني أو التكميلي يؤدي إلى ظهور وضعية رقابة (Situation de contrôle)، يبقى الإشكال المطروح في حساب فارق الاقتناء، هل يجب اعتبار عمليتي اقتناء السندات بصفة منفصلة أو تشكل كل لا يتجزأ، قدمت كل من المرجعية الفرنسية (CRC) والمرجعية المحاسبية الدولية (IASB) حلولا أو إجابات لهذا التسأول نحاول أن نقف عندها فيما يلي:[19]

[18] Philippe Touron et autres, op.cit., p(38).

[19] Pierre Schevin, Mise en équivalence et changement de périmètre :calcul de goodwill en règles internationales et françaises, la revue française de la comptabilité, N° 441, Paris, 2011, p(42).

4-1- حسب المرجعية المحاسبية الدولية: (IFRS): تتعلق هذه الوضعية بتجميع مؤسسات على مراحل والتي نص عليها المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 03 (IFRS3) المعدل* فالمقتني يحصل على رقابة ما على مؤسسة ما إذا كان يملك مساهمة في السابق ولكن لا يحصل على رقابة من الوهلة الأولى، فمثلا نفترض أن مؤسسة (A) تملك 30 % من رأسمال المؤسسة (B) وبعد ذلك اقتنت A مساهمة تكميلية أخرى بنسبة 40 %، فحسب المعيار رقم 03 (IFRS3) المعدل يتوقع بأن يلجأ المقتني لإعادة تقييم الحصة الأولى للسندات بالقيمة العادلة الموافقة لسعر اقتناء الحصة الثانية، وبالتالي تسجيل الخسارة أو الربح المحتمل يجعل في النتيجة.

بمعنى أخر أن عملية رفع المساهمة سيترتب عنه وضعية رقابة لكن بشرط التنازل عن المساهمة السابقة بسعر يساوي القيمة العادلة وأيضا حساب فارق الاقتناء من خلال اقتناء الحصة الثانية للسندات بصفة كلية (Full goodwill) **وبأثر رجعي**.

4-2- حسب المرجعية الفرنسية: (CRC- Règlement 99-02):

ينص النظام 99-02 خصوصا في الفقرات التي تعالج قواعد التجميع وبصفة أدق المتعلقة بالاندماج الكامل (الكلي)، في الفقرة 22 منه الحصول على الرقابة المطلقة لمؤسسة من خلال حصص متتالية (Lots successifs)، من بين الحالات ما يتعلق بالاندماج الكلي لمؤسسة أدمجت حساباتها سابقا بطريقة التكافؤ (Mise en équivalence).

يجب الإشارة إلى أن حساب تكلفة الاقتناء الكلية للسندات (الاقتناء الأولي والتكميلي) تؤدي إلى وضعية رقابة مطلقة، ومن خلال مجمل النصوص والإجراءات التي جاءت بها المرجعية الفرنسية يمكننا القول أنه عند حصول الكيان على رقابة مطلقة في مؤسسة أخرى بإقتناءات تمت على مراحل فإن فارق الاقتناء يعالج بصفة منفصلة **وليس بأثر رجعي**.

* IFRS3 révisé, regroupement d'entreprise §§41-42

خلاصة:

من خلال ما سبق يمكننا القول أن عملية تجميع الحسابات أو القوائم المالية هي عملية تتطلب التحكم والضبط الجيد للمفاهيم والطرق المستعملة، حيث من خلال هذه الدراسة حاولنا تسليط الضوء على الأساس النظري لعملية التجميع وإسقاطاتها العملية، لاحظنا الاختلافات الكثيرة في المفاهيم والتي لم يتم الفصل في بعضها كإعطاء تعريف واضح للمجمع على غرار الاختلاف الجوهري في التشريع الجزائري بين القانون التجاري الجزائري والتشريع الجبائي، وكذلك محيط التجميع والمؤسسات التي يتم إقصاؤها، وكذلك الطرق الملائمة لعملية التجميع حسب حالة أو وضعية كل مؤسسة من حيث نسب المساهمة والرقابة، وتفسيرها يختلف من مرجعية لأخرى وهذا حسب إيديولوجية كل فئة وهذا من خلال ما تعرضنا إليه في النظريات المفسرة لعملية تجميع القوائم المالية، فضلا عن المشكلة الأساسية التي حاولنا إثارتها في هذه الدراسة وهو مشكل تأثير تغير نسب المساهمة والانتقال من وضعية إلى وضعية على طريقة التجميع وتحديد فرق الاقتناء.

المراجع المستعملة:

1) Bernard Colasse, Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, édition économica, 2 émé édition, Paris 2009.
2) Bruno Bachy, Michel Sion, Analyse financière des comptes consolidés, Normes IFRS, 2 éditions, DUNOD, Paris, 2009.
3) Code de commerce de la république française dernière modification du texte le 04/09/2010, document généré le 27/09/2010, copyright(c)2007-2008, France.
4) Code des IFRS Normes et interprétations, textes consolidés à jour au 1er septembre 2007, 3eme édition 2007, collection les codes RF, groupe revue fiduciaire, paris.
5) François Colinet et autres, Pratique des comptes consolidés, 5éme édition, Dunod, Paris, 2008.
6) Khafrabi Med Zine, Comptabilité des sociétés, 3éme édition, Berti édition, Alger, 2002.
7) Louis Menard et autres, Dictionnaire de comptabilité et de la gestion financière, 2 émé édition, Montréal, Canada, 2004.
8) Micheline Friédérich, Georges Langlois et autres, comptabilité et audit, manuel et application, DSCG, Foucher, Vanves, 2007.
9) Ministère de la justice, code de commerce de la république algérienne, ONTE, 2003.
10) Mohamed Cid Benaibouche, comptabilité des sociétés conforme aux normes et au SCF, OPU, 2010.
11) Patrick Mykita, cherif-jacques Allali, Mokhtar Belaiboud, comptabilité des société conforme au SCF et Aux normes comptables internationales IAS/IFRS, Berti Editions, Alger, 2010.
12) Philippe Touron et autres, consolidation vers une réforme de modèle comptable, la revue française de la comptabilité, N° 402, Paris, 2007.
13) Pierre Schevin, Intérêts minoritaires : différence de première consolidation et goodwill, la revue française de la comptabilité, N° 411, Paris, 2008.
14) Pierre Schevin, Mise en équivalence et changement de périmètre :calcul de goodwill en règles internationales et françaises, la revue française de la comptabilité, N° 441, Paris, 2011.
15) Robert Obert, de nouvelles normes IFRS sur les comptes consolidés, la revue française de la comptabilité, N° 444, Paris, 2011.