

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل أهمية اعتماد المعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية في إعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وذلك من خلال إبراز المعيار رقم *IFRS 10* "القوائم المالية المجمعة" والذي يحدد المفاهيم الجديدة المتعلقة بتجميع الحسابات للشركة الأم و الشركات التابعة و قواعد السيطرة.

تسلط هذه الدراسة الضوء على مختلف النصوص التشريعية الجزائرية المتعلقة بتجميع الحسابات ومجمع الشركات وذلك من خلال القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي ومقارنتها بما ورد في نصوص المعيار المحاسبي لإعداد التقارير المالية *IFRS10* للتوصل الى اهم الاختلافات في الممارسة المحاسبية في الجزائر.

وقد خلصت الدراسة الى ان النصوص التشريعية الجزائرية بالرغم من الإصلاحات على المستوى المحاسبي لا تتوافق بالشكل الكافي مع مستجدات المعايير المحاسبية الدولية للتقارير المالية ولا تتعامل بمرونة مع التغيرات الدولية للوصول إلى معلومات محاسبية ذات جودة تتلاءم واحتياجات مستخدمي القوائم المالية المجمعة للشركات الوطنية والدولية.

الكلمات المفتاحية: مجمع الشركات، القوائم المالية المجمعة، السيطرة، النظام المحاسبي المالي.

Abstract:

The objective of this study is to analyze the importance of adopting international accounting standards to prepare financial reports in the preparation and presentation of consolidated financial statements, passing by the international accounting standard IFRS 10 "Consolidated financial statements Which defines the new concepts relating to the consolidation of the accounts of the parent company and of the subsidiaries and also the control rules. This study highlights the various Algerian legislative texts on the consolidation of accounts and groups of companies either by commercial law or by the financial accounting system, also to make a comparison with the provisions of the texts of IFRS 10 for achieve the most important differences in accounting practice in Algeria

The study concluded that Algeria's legislative texts, despite the accounting reforms, do not adequately comply with developments in international accounting standards in relation to financial reports and do not deal flexibly with changes necessary to achieve the quality of accounting information adapted to the needs of the consolidated financial statements of users of national and international companies.

Keywords: Company groups, Consolidated financial statements, Control, Financial accounting system

دور أهمية إعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق متطلبات المعايير الدولية للتقارير المالية دراسة مقارنة مع النصوص التشريعية و المحاسبية الجزائرية

The role of the importance of
preparing and presenting the
consolidated financial statements
in accordance with the
requirements of the International
Financial

أ. خملول محمد بلقايد

أ.د أحمد قايد نور الدين

جامعة بسكرة

مقدمة

صدر أول معيار محاسبي يهتم بالقوائم المالية المجمعة سنة 1989 من قبل المجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بعنوان "IAS 27 البيانات المالية المجمعة والمنفصلة" وقد مر هذا المعيار بعدة تعديلات إلى غاية سنة 2011 حيث صدور المعايير المحاسبية للإبلاغ المالي "IFRS 10 البيانات المالية المجمعة" والمعيار "IFRS 11 الترتيبات المشتركة" والمعيار "IFRS 12 الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى"، وتم إلغاء بموجب هذه المعايير المعيار المحاسبي "IAS 31 التقرير عن الحصص في المشروعات المشتركة" والجزء المتعلق بالتقارير المالية المجمعة من المعيار "IAS 27 البيانات المالية المجمعة و المنفصلة" وتعديل المعيار "IAS 28 الاستثمارات في المشروعات المشتركة"، حيث صاحب هذه المعايير عدة تغيرات في مجال إعداد القوائم المالية المجمعة وتحديد المفاهيم المتعلقة بالسيطرة والرقابة للشركة الأم على الشركات التابعة، للوصول إلى معلومات مالية ذات جودة لمختلف مستخدمي هذه المعلومات.

ومن جهة أخرى باشرت الجزائر في إصلاحات متعلقة بالممارسة المحاسبية لتتوافق مع الممارسة المحاسبية الدولية، وذلك من خلال اعتماد النظام المحاسبي المالي الصادر في سنة 2007، هنا تبرز الإشكالية:

ما مدى توافق النصوص التشريعية الجزائرية مع مستجدات المعايير المحاسبية للتقارير المالية؟

فرضيات الدراسة

- من أجل الوصول إلى إجابة للإشكالية، تم وضع مجموعة من الفرضيات الجزئية للتأكد منها من خلال هذه الورقة البحثية، وهي كالتالي:
1. وضعت المعايير المحاسبية الدولية أسس ممارسة محاسبية خاصة مناسبة للتجميع المحاسبي في هذه الحالات.
 2. اهتمت البيئة الجزائرية المحاسبية بالتجميع المحاسبي من خلال قوانين وقواعد سواء على مستوى التشريعات التجارية أو المبادئ المحاسبية على مستوى النظام المحاسبي المالي، بما يتناسب مع طبيعة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.
 3. توجد اختلافات بين المعايير المحاسبية الدولية ومبادئ النظام المحاسبي المالي فيما يتعلق بالتجميع المحاسبي وإعداد القوائم المالية

المجموعة

أهمية الدراسة

تكمن أهمية البحث في تسليط الضوء على كيفية إعداد التقارير المالية المجمعة وفق متطلبات معايير التقارير المالية IFRS، وذلك لما لها من أهمية للحصول على معلومات مالية ذات جودة تعتبر قاعدة لاتخاذ القرارات لمستخدمي هاته المعلومات، والوقوف على مدى مساهمة النصوص التشريعية الجزائرية لمستجدات المعايير المحاسبية للتقارير المالية.

أهداف الدراسة

- تحليل أهمية اعتماد المعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية في إعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وذلك من خلال إبراز المعيار رقم "IFRS 10 القوائم المالية المجمعة" والذي يحدد المفاهيم الجديدة المتعلقة بتجميع الحسابات للشركة الأم و الشركات التابعة و قواعد السيطرة.
- معرفة مدى التوافق بين معايير الإبلاغ المالي الدولية والنظام المحاسبي المالي حول الإطار العام للتجميع المحاسبي وللإجابة على الإشكالية سنحاول معالجة الموضوع من خلال المحاور التالية:

 1. استعراض معايير التقارير المالية المتعلقة بالتقارير المالية المجمعة
 2. الإطار التشريعي والمحاسبي المتعلق بالتقارير المالية المجمعة الجزائرية
 3. إجراء مقارنة بين النصوص التشريعية الجزائرية والمعايير المحاسبية للتقارير المالية المتعلقة بالتقارير المالية المجمعة

1.1.1. القوائم المالية المجمعة: القوائم المالية المجمعة يقدم فيها الموجودات والالتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصاريف والتدفقات النقدية للشركة الام وتعرض شركاتها التابعة على أنها منشأة اقتصادية واحدة.

2.1.1. السيطرة على الشركة المستثمر بها: يقوم المستثمر بالسيطرة على الشركة المستثمر بها عندما يتعرض لعوائد متغيرة ناتجة من شراكته في الشركة المستثمر فيها، ولديه القدرة على التأثير في تلك العوائد من خلال سلطته على الجهة المستثمر بها.

3.1.1. الشركة الام: هي المنشأة التي تمتلك غالبية أسهم واحدة أو عدة شركات تابعة.

4.1.1. السلطة: وجود حق لدى منشأة في التأثير وتوجيه أنشطة منشأة أخرى.

5.1.1. الحقوق غير المسيطرة: الحقوق المصممة لحماية مصلحة الطرف الذي يحمل تلك الحقوق دون إعطاء ذلك الطرف سلطة على الكيان الذي ترتبط به هذه الحقوق.

6.1.1. حقوق الحماية: الحقوق المصممة لحماية مصلحة الطرف الذي يحتفظ بتلك الحقوق دون إعطاء ذلك الطرف سلطة على المنشأة الذي ترتبط به هذه الحقوق.

1.1.2. السيطرة: يترتب على المستثمر بغض النظر على علاقته مع الشركة المستثمر بها تحديد ما إذا كانت الشركة الأم من خلال تقييم مدى سيطرتها على الجهة المستثمر بها. ويسيطر المستثمر على المنشأة المستثمر بها إذا كان يتعرض لعوائد متغيرة الناتجة من شراكته مع الجهة المستثمر بها أو يكون له حقوق فيها، ويكون قادرا على التأثير في هذه العوائد من خلال سلطته على الجهة المستثمر بها¹.

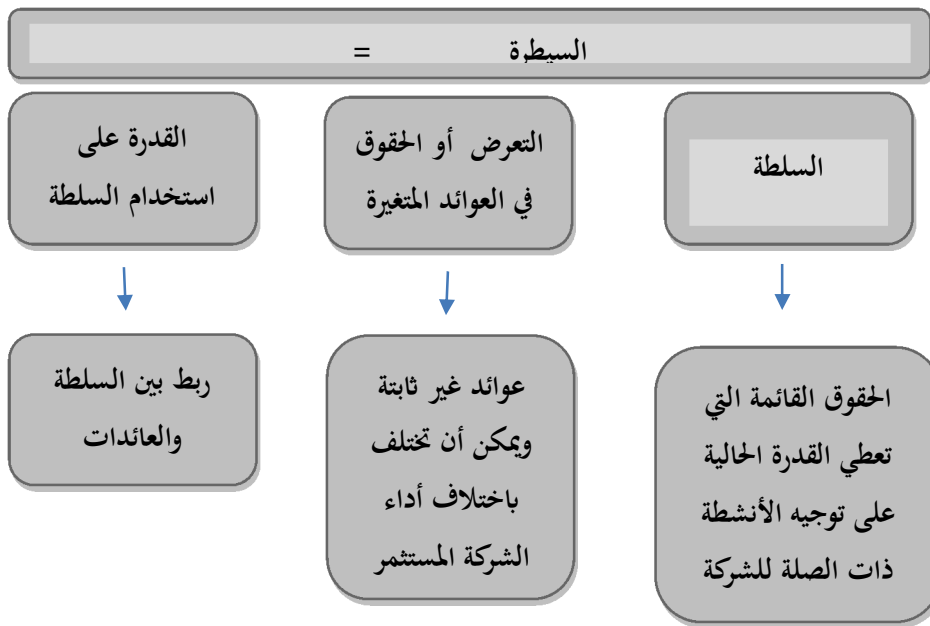
قدمت المعايير المحاسبية الدولية عدة مفاهيم للسيطرة إلى أن صدر هذا المعيار حيث قدم نموذج جديد للحكم على ان المنشأة تمارس سيطرة على المنشأة أو المنشآت التابعة حيث حدد هذا النموذج ثلاث عناصر أساسية تحكم مفهوم²:

❖ السلطة على الأعمال المستثمر بها

❖ التعرض أو الحقوق في عوائد متغيرة

❖ القدرة على استخدام الشركة المستثمرة سلطة التأثير على العوائد

الشكل رقم (02): النموذج الجديد للسيطرة



Source: deloitte, Clearly IFRS, IFRS 10 – Consolidated Financial Statements,

p4, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ca/Documents/audit/ca-en-audit-clearly-ifs-consolidated-financial-statements-ifs-10.pdf>, 20/11/2017

نلاحظ من خلال الشكل أعلاه أن المعيار المحاسبي يحدد ثلاث شروط أساسية لتكون هناك سيطرة من الشركة الأم على الشركات التابعة من أجل إعداد قوائم مالية مجمعة وهي السلطة على توجيه الأنشطة المتعلقة بالشركة أو الشركات المستثمر بها بالإضافة إلى التعرض أو الحقوق في عوائد متغير والتأثير على هاته العوائد.

1.1.3. الإجراءات المحاسبية لإعداد القوائم المالية المجمعة:

نص المعيار المحاسبي للتقرير المالية 10 على مجموعة من الإجراءات المحاسبية تتعلق بعملية إعداد القوائم المالية المجمعة والتي تتمثل أساسا فيما يلي:³

- يجب على الشركة الأم عرض قوائم مالية مجمعة
- يتطلب هذا المعيار استخدام أسس محاسبية متماثلة للعمليات المتشابهة والأحداث المماثلة التي تحدث لدى الشركات التي يتم إعداد قوائم مجمعة لها
- تجميع بنود الأصول والمطلوبات وحقوق الملكية والإيرادات والمصاريف المتماثلة في بند واحد لكل من الشركة الأم وشركاتها التابعة
- حذف القيمة الدفترية أو المسجلة لحساب الاستثمار في الشركات التابعة من ميزانية الشركة الام وحذف حقوق الملكية التابعة واحتساب الشهرة وفق ما نص عليه المعيار المحاسبي للتقارير المالية IFRS 3 اندماج الأعمال
- حذف جميع المعاملات والأرصدة وبنود الإيرادات والمصاريف بين المجموعة بشكل كامل، حيث يتم استبعاد الربح الناتج عن العمليات التي تتم داخل المجموعة
- الحصص الغير مسيطر عنها: تتمثل هذه الحقوق في الجزء من الحقوق الذي لا ينسب بشكل مباشر أو غير مباشر للشركة الأم وتسمى كذلك حقوق الأقلية، حيث يتطلب عرض هاته الحصص في الميزانية المجمعة بشكل منفصل في حقوق الملكية عن حقوق مالكي الشركة الأم، كما يتم توزيع أرباح الشركات التابعة بين الشركة الأم والحقوق غير المسيطر عليها على ضوء نسبة ملكية الشركة الأم للشركة التابعة
- تغير نسبة ملكية الشركة الأم للشركة التابعة: يترتب على تغير نسبة ملكية الشركة الأم على شركاتها التابعة بعض الإجراءات المحاسبية وذلك حسب إذا كان هذا التغير يفقد السيطرة ام لا.
- ❖ يتم معالجة تغير في نسبة السيطرة الذي لا يترتب عنه فقدان السيطرة على انه معاملات على حقوق الملكية تتم بين المالكين ولا يتم الاعتراف بمكاسب وخسائر هذه المعاملات، أي لا يتم تحقيق ربح او خسارة عن هاته المعاملات في قائمة الدخل وكذلك لا تؤثر على الموجودات والمطلوبات في الشركات التابعة ولا يترتب عليه إعادة قياس الشهرة.
- ❖ يترتب على تغير نسبة ملكية الشركة الأم في الشركات التابعة الذي يؤدي إلى فقدان السيطرة والتي تكون نتيجة لخضوع الشركة التابعة لسيطرة حكومة أو جهة قضائية أو جهة رقابية تنظيمية، حيث يترتب على فقدان السيطرة الإجراءات التالية:
- إلغاء الاعتراف بأصول والتزامات الشركات التابعة في الميزانية المعدة بعد تاريخ فقدان السيطرة.
- الاعتراف بأي أصل محتفظ به في الشركة التابعة بقيمته العادلة عند فقدان السيطرة ولاحقا محاسبته ومحاسبة المبالغ المستحقة من والى الشركات التابعة السابقة وفقا لمتطلبات المعايير المحاسبية المتعلقة بذلك.
- الاعتراف بأي أرباح وخسائر مرتبطة بفقدان السيطرة على الشركات التابعة إذا كانت الأرباح والخسائر متعلقة بأحداث قبل فقدان السيطرة.
- الإفصاحات: خصصت معايير المحاسبية لإعداد التقارير المالية المعيار الحاسبي IFRS 12 الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى حيث نص هذا المعيار عن كل المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية المجمعة والتي لها علاقات بالشركات التابعة والشركات في اطار الترتيبات المشتركة.⁴

ثانيا: الإطار التشريعي والحاسبي للقوائم المالية المجمعة للمؤسسات الجزائرية

شرعت الجزائر منذ بداية التسعينيات في القيام بإصلاحات في المجال الاقتصادي بهدف فتح المجال للاستثمار الأجنبي والخاص، حيث يعتبر موضوع مجتمعات شركات جديد بالنسبة للبيئة الاعمال الجزائري حيث وضع الإطار القانوني لها في المواد 729 الى 732 مكرر و المواد 796 الى 799 مكرر من القانون التجاري، كما خصص المشرع الجزائري نظاما جبائيا خاصا لمجمع الشركات تمثل في المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حيث حددت مجموعة من الشروط الواجب توفرها للاستفادة من نظام خاص يسمى بنظام الدمج الجبائي، بالإضافة الى هذه التشريعات شملت الإصلاحات في الجانب المحاسبي والتمثل في النظام المحاسبي المالي الصادر في القانون 11/07 والمرسوم 156/08 المتعلقين بالنظام المحاسبي المالي، حيث تطرق هذا الأخير الى الإجراءات المحاسبية لأعداد وعرض القوائم المالية المجمعة.

1- تجميع الحسابات حسب القانون التجاري الجزائري

حدد القانون التجاري الجزائري جملة من المواد تتضمن مفاهيم متعلقة بمجمع الشركات والشركات التابعة والمساهمات والمراقبة من شركة على الشركات التابعة لها.

1.1 مفهوم مجمع الشركات:

تنص المادة 796 مكرر من القانون التجاري الجزائري انه " يجوز لشخصين معنويين أو أكثر ان يؤسسوا فيما بينهم كتابيا، ولفترة محدودة تجمعا لتطبيق كل الوسائل الملائمة لتسهيل النشاط الاقتصادي لأعضائها أو تطويره وتحسين نتائج هذا النشاط وتنميته"⁵. من هذا المفهوم نلاحظ ان المشرع الجزائري خص تجميع الشركات بين الأشخاص المعنويين فقط واستبعد تكوين تجمعات مع اشخاص طبيعيين.

كما تضمنت المواد 797،798،799 مكرر من القانون التجاري الشروط الشكلية والموضوعية لتكوين تجمعات بين الشركات الجارية.

1-2 ممارسة الرقابة على الشركات التابعة:

ينص القانون لتجاري الجزائري على ان الشركة التي تمارس الرقابة على شركة واحدة او عدة شركات تسمى " الشركة القابضة" ويكمن نشاطها الرئيسي في تسيير الشركات التابعة لها.

حدد المادة 727 ممارسة الرقابة يجب أن تمتلك الشركة أكثر من 50% من رأس مال شركة أخرى حتى تعد هذه الشركة تابعة للشركة الأولى، يضاف إلى تلك الطريقة المباشرة هناك أربع حالات تحول للشركة الرقابة على الشركة التابعة أو الشركات التابعة لها وهي منصوص عليها في المادة 731 من القانون التجاري وهي⁶:

- تعتبر شركة مراقبة لشركة أخرى، عندما تمتلك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزء من رأسمالها يحول لها أغلبية حقوق التصويت في الجمعية العامة؛

- عندما تملك شركة وحدها أغلبية الأصوات في شركة أخرى بموجب اتفاق مع باقي الشركاء الآخرين أو المساهمين على أن لا يخالف هذا الاتفاق مصلحة الشركة؛

- تمارس شركة الرقابة على شركة أخرى، عندما تمتلك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزء يتعدى 40% من حقوق التصويت، على ان لا يجوز مساهم آخر بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزء أكثر من هذا الجزء؛

- تعتبر كل مساهمة ولو كانت اقل من 10% تحوزها شركة مراقبة، بأنها بصفة غير مباشرة من طرف الشركة التي تراقبها.

تجدر الإشارة إلى أن رأس المال المملوك الذي يقل عن 10%، لا يمثل مساهمة في شركة وإنما يعتبر توظيف لأموال، فعلى سبيل المثال الشخص المعنوي أو الطبيعي الذي يقتني 09% من أسهم شركة ما، يقوم في الحقيقة بتوظيف المقابل المالي لهذه النسبة، حيث حدد القانون التجاري في المادة 729 أن الحد الأدنى لأخذ مساهمة في رأس مال شركة هو 10%⁷.

حدد القانون التجاري الجزائري في المواد سالفة الذكر، الفرق بين الشركات القابضة والتابعة وشروط الرقابة على الشركات التابعة، والفرق بين المساهمة وتوظيف الأموال، حيث اعتمد على امتلاك جزء يفوق النصف من رأس المال لممارسة الرقابة على الشركات التابعة بالإضافة إلى الحالات التي تعطي الحق في ممارسة الرقابة مثل حقوق التصويت.

ساهمت هذه الإصلاحات القانونية في تحول الكثير من شركات المساهمة إلى شركات قابضة إلى جانب هذه الإصلاحات القانونية توجب إصلاح المخطط المحاسبي ليتماشى مع الوضعية الجديدة لهذه المجمعات والتي صدرت في الجريدة الرسمية سنة 1999 والمتمثلة في:

- القرار الوزاري المؤرخ في 09 أكتوبر 1999 الصادر في الجريدة الرسمية رقم 87 والمتضمن كيفية اعداد وتجميع حسابات المجمع؛
- القرار الوزاري المؤرخ في 09 أكتوبر 1999 الصادر في الجريدة الرسمية رقم 91 والمتضمن توافق المخطط الوطني للمحاسبة مع نشاط الشركات القابضة وتجميع حسابات المجمع.

بعد ذلك باشرت الجزائر في إصلاحات عميقة في المخطط المحاسبي الوطني إلى أن صدر النظام المحاسبي المالي سنة 2007 من خلال القانون 11/07 والذي تضمن في فصل من فصوله الحسابات المالية المجمعة.

2- الإطار المحاسبي لتجميع القوائم المالية

تضمن النظام المحاسبي المالي مجموعة من الإصلاحات المحاسبية والتي مست بدورها إعداد القوائم المالية المجمعة، وظهرت هذه الإجراءات في القانون 11/07 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، والقرار المؤرخ في 26 جويلية من سنة 2008 والذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

2-1 مجال تطبيق القوائم المالية المجمعة: تنص المادة 31 من القانون 11/07 على أن "كل كيان يكون مقره أو نشاطه الرئيسي موجودا في الإقليم الوطني ويشرف على كيان أو عدة كيانات أخرى، يعد وينشر سنويا الكشوف المالية المدجة للمجموع المكون لهذه الكيانات"⁸.

لم يحدد هذا القانون طبيعة العلاقة بين الكيان الذي يشرف على كيان آخر أو عدة كيانات، حتى صدر القرار الوزاري الذي يحدد قواعد تطبيق النظام المحاسبي المالي، والذي نص على مصطلح المراقبة التي تتم من طرف الشركة الأم والشركات التابعة حيث قدم مصطلح المراقبة (السلطة) على أنه:

المراقبة: "تعرف المراقبة كما لو كانت سلطة توجيه السياسات المالية والعملياتية لكيان بغية الحصول على منافع من أنشطته"⁹ ويفترض وجود مراقبة في الحالات التالية:

- الامتلاك المباشر أو غير المباشر من طرف وسيط الفروع لأغلبية حقوق التصويت في كيان آخر؛
 - السلطة على أكثر من 50% من حقوق التصويت محصل عليها في إطار اتفاق مع الشركاء الآخرين أو المساهمين؛
 - سلطة تعيين أو إنهاء مهام أغلبية مسيري كيان آخر؛
 - سلطة تحديد السياسات المالية والعملياتية بموجب القانون الأساسي أو بموجب عقد؛
 - سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات تسيير هيئات تسيير الكيان.
- ركز المشرع الجزائري في تحديد مفهوم المراقبة (السيطرة) على مفهوم امتلاك أو السيطرة على حقوق التصويت للحكم على قدرة الشركة الأم في السيطرة على الشركات التابعة من أجل إعداد القوائم المالية المجمعة.

2-2- الطرق المحاسبية لإعداد القوائم المالية المجمعة: حسب النظام المحاسبي المالي، فإن هناك ثلاث طرق أساسية متبعة في عملية التجميع المحاسبي سيتم عرضها كالتالي: ¹⁰

أ- طريقة التكامل الشامل: تطبق هذه الطريقة على الشركات التي تمارس عليها الشركة الأم رقابة مطلقة، حيث تستحوذ على كل الملكية ونتيجة الجمع كأنها مؤسسة واحدة. وتهدف هذه الطريقة إلى تجميع حسابات الميزانية وحسابات النتائج في حسابات الشركة المجمعة، ويمكن حصر الخطوات التي تعتمد عليها طريقة التكامل الشامل في النقاط التالية:

- جمع عناصر الميزانية من الأصول والخصوم وجدول حسابات النتائج وجدول تدفقات الخزينة بالنسبة لحسابات الشركة المجمعة وحسابات الشركات المجمعة بنسبة 100 %

- إقصاء الحسابات الداخلية المتبادلة مثل المتعلقة بالاهتلاكات والمخالفات والديون والحقوق الأخرى بالإضافة إلى النتيجة الداخلية للمجمع، خاصة فيما يتعلق بالأرباح.

- تسجيل الضرائب المؤجلة المتعلقة بالنتائج الداخلية التي تم إقصاؤها.

- الفصل بين الأموال الخاصة للشركة المجمعة والشركات المجمعة، حيث يتم تحديد فوائدها للمجمع وفوائدها للشركات التابعة (حقوق الأغلبية وحقوق الأقلية) وتحديد فرق التجميع الأولي.

- تحديد الاحتياطات المجمعة والنتائج المجمعة.

- إعداد الحسابات المجمعة.

ب- طريقة التكامل النسبي: لا تختلف هذه الطريقة كثيرا عن سابقتها، حيث تطبق على الشركات التي تخضع للرقابة المزدوجة من طرف الشركة الأم، وهذه الطريقة تقوم باستبدال القيمة المحاسبية لسندات المساهمة للشركة التي تخضع للتجميع بجزء فقط، والذي يتمثل في فوائد الشركة الأم أو الشركات التي تملك عناصر أصول وخصوم مكونة للأموال الخاصة بهذه الشركات والمحددة وفقا لقواعد التجميع، ويمكن حصر خطوات هذه الطريقة كالتالي:

- إدماج حصص (quot-part) من الأصول والديون المتعلقة بنسبة الفائدة التي تملكها الشركة الأم في الشركات الأخرى التابعة.

- إقصاء المساهمات المتعلقة بالشركة الأم في الشركات التابعة من الميزانية المجمعة.

ج- طريقة المعادلة: تطبق هذه الطريقة على الشركات التي تمارس عليها الشركة الأم تأثيرا ملحوظا، أو ما يطلق عليه النفوذ الفعال، فهي تقوم على إعادة تقييم سندات المساهمة التي تملكها الشركة الأم والتي تظهر في ميزانيتها والتي هي عبارة عن سندات المساهمة للشركات الفرع والتي لا بد أن تكون قيمتها حقيقية وذلك باستبدال القيمة الشرائية لها بقيمة الحصة التي تكافئ الحالة الصافية لهذا الفرع. ويطبق هذا الأسلوب على الشركات التي يمارس عليها نوعا من السيطرة، ومن خلال هذا الأسلوب يمكن تحديد نسبة السيطرة أو المجال الذي تقول إليه الشركات الخاضعة للتأثير الفعال، وتطبق هذه الطريقة في حالة عدم تجاوز نسبة الرقابة 20% من حقوق التصويت، وتجدر الإشارة إلى أن هذه الطريقة ما هي إلا عملية استبدالية للقيمة المحاسبية لسندات المساهمة التي تملكها الشركة الأم مع ما تكافؤها في الوضعية الصافية للشركة التي تخضع للتجميع، وتتمثل خطوات هذه الطريقة فيما يلي:

- إظهار سندات المساهمة المكافئة للأصل التي تم استبدالها بالأموال الخاصة مضافا إليها نتيجة الدورة المحددة في الميزانية المجمعة حسب قواعد التجميع.

- إعادة إظهار حصة الأموال المكافئة لتلك السندات في جدول حسابات النتائج للمجمع.

- إقصاء كل ما هو متعلق بالفروع فيما يخص الأصول والديون.

ثالثا: مقارنة بين النصوص التشريعية الجزائرية والمعايير المحاسبية للتقارير المالية المتعلقة بالتقارير المالية المجمعة

سنقوم من خلال هذا العنصر إبراز أهم الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية أو معايير الإبلاغ المالي الدولية في مجال التجميع المحاسبي:

1- بالنسبة للمؤسسات المستبعدة من نطاق التوحيد:

جدول رقم(1): المؤسسات المستبعدة من نطاق التوحيد المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية

حسب النظام المحاسبي المالي	حسب المعايير المحاسبية الدولية
- إذا كانت الشركة التابعة تعمل في ظل قيود صارمة ودائمة تؤدي إلى ضعف السيطرة من قبل المؤسسة الأم ¹¹ .	- حسب المعايير المحاسبية IAS27-28-31 تستبعد الشركات من التجميع المحاسبي في حالة فقدان الرقابة أو الرقابة المشتركة أو النفوذ المؤثر
- إذا كان اقتناء المؤسسة الأم المسيطر عليها قد تم فقط بغرض إعادة بيعها في المستقبل القريب.	- حسب المعيار IAS27 تستبعد الشركات التابعة من نطاق القوائم المالية المجمعة عند اختلاف أنشطتها عن أنشطة المنشآت الأخرى في المجموعة.
	- تستبعد المؤسسات ذات الحجم الصغير في حالة لم يؤثر ذلك على القوائم المالية المجمعة.
	- تستبعد الوحدات التي لا تتعدى حدود 5% من أرقام المبالغ الأساسية للمجمع كرقم الأعمال، النتيجة، الاستثمارات، الأموال الخاصة.

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مرجع طيب مداني، مرجع سبق ذكره، ص 78.

2- المقارنة بين المادة 40 من المرسوم 132-5 من القرار المتعلق بالنظام المحاسبي المالي IFRS 10:

يمكن إيجازها في الجدول التالي :

جدول رقم(2): المقارنة بين المادة 40 من المرسوم 132-5 من القرار المتعلق بالنظام المحاسبي المالي IFRS 10

المادة 40 من المرسوم 132-5 من القرار	IFRS 10	الهدف
الوحدات المراقبة	الوحدات المراقبة	الهدف
الشركات التابعة (الفروع)	الشركات التابعة	التسمية التجارية
الرقابة (السيطرة)	الرقابة (السيطرة)	نوع الرقابة
هي القدرة على التحكم للسياسات المالية التشغيلية لكيان ما للحصول على منافع من أنشطتها.	هي القدرة على التحكم على السياسات المالية والتشغيلية لكيان ما للحصول على منافع من أنشطتها وفق الشروط التالية: 1. السلطة على كيان آخر. 2. الاعتراض والحقوق على العوائد المتغيرة ابتداء من المشاركة مع الكيان 3. القدرة على استعمال السلطة في التأثير والتخفيض من عوائد الكيان.	الرقابة
امتلاك الشركة الأم بشكل مباشر أو غير مباشر، من خلال الشركات التابعة، ما يزيد عن 50% من حقوق التصويت لكيان ما. التحكم في أكثر من نصف حقوق التصويت تطبيقا لاتفاق مع المستثمرين الآخرين. وجود سلطة تعيين أو عزل أغلبية أعضاء هيئة الإدارة التحكم في السياسات المالية والتشغيلية للكيان وذلك بموجب القانون الأساسي. وجود القدرة على جمع أغلبية الأصوات في اجتماعات هيئة الإدارة.	امتلاك الشركة الأم بشكل مباشر أو غير مباشر، من خلال الشركات التابعة، ما يزيد عن 50% من حقوق التصويت لكيان ما.	الرقابة أو النفوذ المفترض
الاندماج الكلي	الاندماج الكلي	طريقة التوحيد

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على طيب مداني، مرجع سبق ذكره. ص 79

تجدر الإشارة إلى أن الإطار التصوري للسيطرة حسب المعيار المحاسبي الدولي IFRS 10 تبنى على أساس قدرة المستثمر على التحديد الدقيق للسيطرة من خلال النظر لجميع الوقائع والظروف لتقديم ما إذا كان يسيطر على الكيان.

3- المقارنة بين المرسوم 11-132 من القرار والمعيار المحاسبي الدولي IAS 28

يمكن إنجازها في الجدول التالي:

جدول رقم(3): المقارنة بين المرسوم 11-132 من القرار والمعيار المحاسبي الدولي IAS 28

البنود	IAS 28	المرسوم 11-132 من القرار
الهدف	الشركات الشقيقة	الشركات الشقيقة
التسمية التجارية	المساهمات	المساهمات
نوع الرقابة	النفوذ المؤثر	النفوذ المؤثر
رقابة	هو القدرة على المشاركة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالسياسة المالية والتشغيلية للشركة المستثمر فيها ولكن لا تصل تلك القدرة إلى درجة السيطرة أو السيطرة المشتركة.	لا يوجد تعريف محدد للنفوذ المؤثر
الرقابة أو النفوذ المفترض	المستثمر يمتلك بطريقة مباشرة أو غير مباشرة نسبة 20% أو أكثر من حقوق التصويت.	1. المستثمر يمتلك بطريقة مباشرة أو غير مباشرة نسبة 20% أو أكثر من حقوق التصويت. 2. التمثيل في الأجهزة المسيرة 3. المشاركة في وضع السياسات الاستراتيجية 4. وجود معاملات هامة بين المستثمر والشركة المستثمر فيها، تبادل معلومات فنية وأساسية أو تبادل للإطارات والمسيرين.
طريقة التوحيد	طريقة المعادلة	طريقة حقوق الملكية

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على طيب مداني، مرجع سبق ذكره. ص79

4- المقارنة بين المواد 1-131 إلى 4-131 من القرار و IFRS11

يمكن إنجازها في الجدول التالي:

جدول رقم(4): المقارنة بين المواد 1-131 إلى 4-131 من القرار و IFRS11

البنود	IFRS 11	من 1-131 إلى 4-131 من القرار
الهدف	المشروعات المشتركة	العمليات المشتركة
التسمية التجارية	الشركات المشتركة	الشركات المشتركة
نوع الرقابة	سيطرة مشتركة	الرقابة المشتركة
التعريف	هي مشاركة بموجب اتفاق تعاقدي لمراقبة نشاط اقتصادي وتكون فقط عندما تتطلب قرارات التشغيل والقرارات المالية الاستراتيجية المرتبطة بالنشاط الموافقة بالإجماع من الشركاء وتكون هناك سيطرة مشاركة فقط عند وجود قرار بشأن الأنشطة المهمة وتتطلب موافقة بالإجماع من الأطراف المراقبة.	هي الرقابة المشتركة لنشاط اقتصادي بموجب اتفاق تعاقدي
الرقابة أو النفوذ المفترض	يطبق المعيار على كل الكيانات التي لها ترتيبات تعاقدية مشتركة.	// //
طريقة التوحيد	طريقة المعادلة	إدماج نسبي

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على طيب مداني، مرجع سبق ذكره. ص79

من خلال ما سبق يتضح لنا أن النظام المحاسبي المالي يتشابه مع معايير الإبلاغ المالي الدولية من حيث الأهداف والتسمية التجارية ونوع السيطرة في نطاق القوائم المالية المجمعة، أما بالنسبة للتعريف فإن النظام المحاسبي المالي لم يتطرق إلى مفهوم النفوذ المؤثر أو الفعال، حيث يلجأ المحاسبون إلى المعايير الدولية في هذا الشأن.

بالإضافة إلى أن النظام المحاسبي المالي قد تفصل بشكل أكبر فيما يتعلق بالرقابة أو النفوذ المفترض بالنسبة للمرسومين: 132-5، و 11-132، حيث وضح كيفية التملك بالنسبة للمستثمرين وسياسة التحكم والتسيير فيما يتعلق بسلطة العزل والتعيين، في إطار السياسة التشغيلية والمالية ضمن السياسات الاستراتيجية للمجمع في إطار السيطرة.

الخاتمة

حاولنا من خلال هذه الورقة البحثية تسليط الضوء على واقع التجميع المحاسبي في ظل كل من النظام المحاسبي المالي عن البيئة الجزائرية المحاسبية، والمعايير المحاسبية الدولية، حيث تمت مقارنة ما ورد في النصوص التشريعية الجزائرية مع ما تطرقت إليه كل من المعايير IFRS 10، و IFRS 11 و IAS 28، في ظل المحاولات المحلية الساعية إلى تحقيق توافق محاسبي دولي حول الممارسة المحاسبية بشكل عام والتجميع المحاسبي للقوائم المالية بشكل خاص، حيث أنه على ما يبدو أنه لا يزال هناك اختلاف أو فجوة كبيرة بين المجالين، فمتطلبات التجميع المحاسبي كما هي واضحة في المعايير المحاسبية الدولية، لا تزال رهن بعض القيود في البيئة الجزائرية من خلال التشريعات والقوانين وخاصة ما يتعلق بالجانب الجبائي منها، كذلك الجانب المحاسبي، متمثلاً في إشكالية القياس ومدى اعتماد نوع التقييم الذي يؤثر بدوره على جودة ومصداقة القوائم المالية.

نتائج الدراسة:

- اهتمت المعايير المحاسبية الدولية بموضوع التجميع المحاسبي، وقد بدا ذلك من خلال العديد من التغييرات والتعديلات التي جاء بها مجلس المعايير المحاسبية الدولية لغاية إخراج المعيار IFRS 10 و IFRS 11.
- سعت الجزائر إلى مواكبة التطورات والتغييرات الحاصلة في مجال المحاسبة من خلال تبني النظام المحاسبي المالي المشتق من المعايير المحاسبية الدولية، كخطوة نحو إرساء التوافق المحاسبي الدولي من أجل مسايرة سياسة الوصول إلى التوحيد المحاسبي.
- بناء على معايير الإبلاغ المالي الدولية، فقد خصصت الجزائر مجموعة القوانين التي تطبق على عمليات التجميع المحاسبي على مستوى المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من الناحية الجبائية فقد خصصت المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حيث حددت مجموعة من الشروط الواجب توفرها للاستفادة من نظام خاص يسمى بنظام الدمج الجبائي.
- كذلك فقد خصص المشرع الجزائري المواد 729 إلى 732 مكرر و المواد 796 إلى 799 مكرر من القانون التجاري لتوضيح الطبيعة القانونية فيما يخص مجمع الشركات والشركات التابعة والمساهمات والمراقبة من شركة على الشركات التابعة لها.
- كذلك من الناحية المحاسبية فقد تضمن النظام المحاسبي المالي مجموعة من الإصلاحات المحاسبية والتي مست بدورها إعداد القوائم المالية المجمعة، وظهرت هذه الإجراءات في القانون 11/07 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، والقرار المؤرخ في 26 جويلية من سنة 2008 والذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.
- بعد المقارنة بين التجميع المحاسبية في النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية تبين هناك وجود اختلافات كبيرة، حيث ان النظام المحاسبي المالي قد أسقط المعايير بناء على متطلبات البيئة المؤسساتية الجزائرية فقط، مع وجود مشكلة عدم وجود معايير جزائرية خاصة تحدد الإطار العام للممارسة المحاسبية في مجال تجميع القوائم المالية حسب كل نوع وكل حالة.

مقترحات الدراسة

- بناء على ما سبق قمنا بإدراج بعض الاقتراحات التي من شأنها أن تساعد على تجاوز بعض العقبات، نذكر منها:
- إعادة النظر في التشريعات والقوانين التجارية المتعلقة بالمجمعات، لتكون أكثر مرونة وسلاسة في التطبيق.

- محاولة تعديل بعض المواد الجبائية حتى تكون في صالح المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وتمكنها من الافصح بشكل كافي وسليم في القوائم والتقارير المالية.

-إحداث بعض التغييرات في النظام المحاسبي المالي ، ليتوافق بشكل أكبر مع ما هو منصوص عليه في المعايير المحاسبية الدولية من اجل تقليل الفروقات في الممارسة المحاسبية المتعلقة بالتجميع المحاسبي، وأهم هذه التغييرات إشكالية تقييم عناصر القوائم المالية، حتى تكون القوائم أكثر جودة من حيث المصدقية والملائمة والقابلية للمقارنة.

قائمة المراجع المستخدمة

¹ جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقرير المالية، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، طبعة 2014، ص 350.

² Jean-Michel palou, Manuel de consolidation, groupe revue fiduciaire, 6 édition, paris 2013, p43

³ IFRS 10، Consolidated Financial Statements، <https://www.ifrs.org>، 16/02/2018.

⁴ IFRS 12، Disclosure of Interests in Other Entities، <https://www.ifrs.org>، 16/02/2018.

⁵ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الأمانة العامة للحكومة، القانون التجاري، المادة 796، معدلة، 2007، ص 235.

⁶ نفس المرجع السابق، المادة 231، 232، معدلة، 2007، ص ص 220-221.

⁷ الطيب بلوله، ترجمة محمد بن بوزة، قانون الشركات، BERTI EDITION، الطبعة الثانية، الجزائر، 2013، ص 140

⁸ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الأمانة العامة للحكومة، القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، المادة 31، ص 06.

⁹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الأمانة العامة للحكومة، القرار المؤرخ في 26 جويلية من سنة 2008 والذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ص 16.

¹⁰ الطيب مداني، القوائم المالية المدجة وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية-حالة مجمع المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار ENSP - مذكرة

ماجستير غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2015، ص 91.

¹¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القرار المؤرخ بـ 26/07/2008 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، المادة 4-132.