

آفاق وتحديات تطبيق معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية الخاصة بتجميع الحسابات الصادرة  
بتاريخ 2011/05/12

Prospects and challenges of implementing international accounting and financial reporting standards for compilation  
of accounts issued on 05/12/2011

شنوف حمزة  
جامعة الجزائر 03 – الجزائر

[chennouf.hamza@univ-alger3.dz](mailto:chennouf.hamza@univ-alger3.dz)

تاريخ النشر: 2021/12/31

مداح عبد الباسط\*  
جامعة الجزائر 03 – الجزائر

[meddah.abdelbasset@univ-alger3.dz](mailto:meddah.abdelbasset@univ-alger3.dz)

تاريخ القبول للنشر: 2021/12/21

تاريخ الاستلام: 2021/11/23

ملخص:

تطرقنا من خلال الدراسة الى قياس مدى إستجابة القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي scf لمعايير المحاسبة الدولية الخاصة بتجميع الحسابات (IAS 27, IAS 28, IAS 31)، و(IFRS 10, IFRS 11, IFRS 12)، وللإجابة على إشكالية الدراسة المطروحة قمنا بدراسة مدى إستجابة وتوافق قوانين وتعليمات النظام المحاسبي المالي لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية المذكورة سابقا، ولإختبار فرضيات الدراسة قمنا بإستخدام إختبار t لعينيتين مستقلتين وأشارة النتائج إلى وجود توافق بين متطلبات المعايير المحاسبية الدولية مع ما تتضمنه القوائم المالية، إضافة الى العديد من النتائج الأخرى. الكلمات المفتاحية: معايير المحاسبة الدولية، النظام المحاسبي المالي، الحسابات المجمعة، القوائم المالية. تصنيف JEL: M41.

**Abstract:**

we discussed in this study the extent to which the financial statements according to the financial accounting system scf respond to the international accounting standards for compilation of accounts (IAS 27, IAS 28, IAS 31), and (IFRS 10, IFRS 11, IFRS 12). To answer the problematic of the study, we have studied the extent to which the laws and regulations of the financial accounting system comply with the requirements of the aforementioned international accounting standards. We have used the t-test for two independent samples in order to verify the hypotheses of the study.

**Keywords:** international accounting standards, financial accounting system, consolidated accounts, financial statements.

**Jel Classification Codes:** M41.

\* المؤلف المراسل.

1. مقدمة:

إن انتشار المجمعات حول العالم محليا ودوليا، وتشابك المصالح بين الأطراف باختلاف أنواعها، أدى بمجلس معايير المحاسبة الدولية بالاستقرار على عدة معايير خاصة بالحسابات المجمعة، لكن هذا لم يدم طويلا ويرجع ذلك لاكتشاف سلبيات هذه المعايير (IAS 27, IAS 28, IAS 31)، والتي كانت نتائج تطبيقها عدم تلبية احتياجات ذوي المصالح، ويظهر ذلك من خلال تكاثف طلبات مجموعة 20، ومجلس الاستقرار الدولي وأطراف أخرى للجهة المصدرة بإعادة النظر في تلك المعايير مما قاد بمجلس المعايير المحاسبية الدولية في 12 ماي 2011 بالقيام بتعديل في المعايير المحاسبية الدولية (IAS 27, IAS 28) وإلغاء (IAS 31)، ونشر معايير تقارير مالية دولية جديدة (IFRS 10, IFRS 11, IFRS 12)، وألزمت تطبيقها ابتداء من الفاتح من جانفي 2013 أو بعد، ومع ذلك قام الاتحاد الأوروبي بزيادة فترة إضافية لمدة عام للشركات الأوروبية مما يجعل إلزامية تطبيقها في الفترة السنوية التي تبدأ بعد 1 جانفي 2014.

ومع تماشي الجزائر مع مرحلة الانفتاح الاقتصادي، والتحول نحو اقتصاد السوق فأصبحت بحاجة ماسة لتبني نظام محاسبي جديد يستمد قوانينه من معايير المحاسبة الدولية، وهذا ما وقع بالفعل وذلك من خلال إلزام مؤسساتها بتطبيق نظام محاسبي مالي جديدة ابتداء من الفاتح من شهر جانفي لسنة 2010، وكمحاوله للتعرف على معايير الجديدة الخاصة بتجميع الحسابات من جهة، وسن قوانين جديدة تتماشى مع آخر التطورات الحاصلة حاولنا من خلال هذا الجزء التعرف على هذه المعايير الجديدة، وحصر أسباب إصدارها مع التعرف على العلاقة بين المعايير الجديدة ومدى تطبيقها على مستوى مجمع صيدال للفترة الممتدة بين 2009-2012.

1.1. الإشكالية:

وعلى ضوء ما سبق، تتبلور معالم طرح الإشكالية الرئيسية في السؤال التالي:

ما مدى استجابة والتزام القوائم المالية المجمعة المعدة وفق النظام المحاسبي المالي لمجمع صيدال في تطبيق

متطلبات معايير المحاسبة الدولية الصادرة بتاريخ 2011/05/12 ؟.

أما بخصوص الإشكاليات الفرعية فتلخص أسئلتها على النحو التالي:

- مدى استجابة الشركة الأم لمجمع صيدال بتطبيق (IAS 27-28), IFRS (10-11-12)؟.
- هل هناك توافق دال إحصائيا بين متطلبات القوائم المالية المجمعة المعدة وفق النظام المحاسبي المالي لمجمع صيدال ومتطلبات (IAS 27-28, IFRS 10-11-12)؟.

2.1. فرضيات الدراسة:

- الفرضية الرئيسية الأولى: هناك استجابة متوسطة في تطبيق متطلبات معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية الخاصة بتجميع الحسابات (IAS 27-28 , IFRS10-11-12)؛
- الفرضية الرئيسية الثانية: لا يوجد أي التزام دال إحصائيا بين متطلبات معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية الخاصة بتجميع الحسابات (IAS 27-28 , IFRS10-11-12)، وما يقابلها من متطلبات وفق SCF.

## 3.1. أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة في كونها من أوائل الدراسات التي تتناول موضوع معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالحسابات المجمع في الجزائر.

## 4.1. أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح مدى استجابة والتزام مجمع الشركات في الجزائر " على الخصوص - مجمع صيدال" بتطبيق معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية الخاصة بتجميع الحسابات الصادرة بتاريخ 2011/05/12 والمتمثلة (IAS 27, IAS 28, IFRS 10, IFRS 11, IFRS 12) عند إعداد قوائمها المالية المجمع، وذلك من أجل تحديد نسبة التطبيق ووضع اقتراحات مساعدة لسن بها قوانين جديدة في المستقبل تتماشى مع تلك التطورات.

## 5.1. منهجية الدراسة:

تمثلت منهجية الدراسة بتطبيق منهج دراسة حالة، وبإسقاط الدراسة على مجمع صيدال، وقد تم الاعتماد على عملية جمع الوثائق كأداة من أدوات البحث العلمي. بالإضافة إلى كل من الملاحظة والمقابلة، أما بخصوص البرامج والمعالجات المستخدمة، تم تجميع البيانات المحصلة وتفرغها في برنامجي Excel، و SPSS 16 وذلك حسب طبيعة المعلومة. وتلخص خطوات إعداد الدراسة في نقطتين رئيسيتين نلخصهما على النحو التالي:

- قياس مدى استجابة القوائم المالية الخاصة بالشركة الأم لمجمع صيدال لمتطلبات معايير المحاسبة المالية الدولية الخاصة بتجميع الحسابات (IAS 27, IAS 28, IFRS 10, IFRS 11, IFRS 12)، وذلك من خلال تحديد متوسط إجمالي تطبيق تلك المعايير خلال الفترة الممتدة من 2009 إلى 2012؛
- تحديد هل هناك التزام دال إحصائياً بين متطلبات معايير المحاسبة الدولية محل الدراسة، وما يقابلها من تعليمات وقوانين وفق SCF، وذلك بقياس اختبار (ت) لعينتين مستقلتين؛.

## 2. الأدبيات النظرية:

سنحاول من خلال هذا الجزء عرض الهدف من إصدار كل معيار من المعايير المتطرق إليها في الدراسة، وأسباب ظهورها والتعرف على العلاقة التي تربط تلك المعايير فيما بعضها البعض

## 1.2. هدف معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية الخاصة بتجميع الحسابات الصادرة بتاريخ 2011/05/12:

- ❖ الهدف من المعيار المحاسبي الدولي رقم 27: يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات المحاسبة والإفصاح عن الاستثمارات في الشركات التابعة، المشروعات المشتركة والشركات الزميلة عندما تعد منشأة قوائم مالية منفصلة (IAS 30/03/2015)
- ❖ الهدف من المعيار المحاسبي الدولي رقم 28: يهدف هذا المعيار هو وصف المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة وتحديد متطلبات تطبيق طريقة حقوق الملكية عند المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشروعات المشتركة (الفقرة 1).
- ❖ 3.1.2 الهدف من معيار التقرير المالي الدولي رقم 10: هدفه وضع مبادئ لعرض وإعداد القوائم المالية الموحدة عندما تسيطر شركة على واحدة أو أكثر من الشركات الأخرى (الفقرة رقم 1، من معيار التقرير المالي الدولي 10) ولتحقيق هذا الهدف للمعيار التقرير المالي الدولي يجب (الفقرة رقم 2، معيار التقرير المالي الدولي 10):

- على الشركة (الأم)، التي تسيطر على واحدة أو أكثر من الشركات الأخرى (شركات تابعة)، أن تعرض قوائم مالية موحدة؛
  - يعرف مبدأ السيطرة، ويحدد السيطرة على أنها الأساس للتجميع؛
  - يحدد كيف يطبق مبدأ السيطرة عند تحديد ما إذا كانت الشركة المستثمرة تسيطر على أعمال «مستثمر فيها وبناء عليه يجب عليها أن توحد الأعمال» «مستثمر فيها»؛
  - يحدد المتطلبات المحاسبية لإعداد القوائم المالية الموحدة؛
  - يعرف الشركة الاستثمارية ويحدد استثناء من تجميع شركات تابعة معينة للشركة الاستثمارية.
- ❖ الهدف من معيار التقرير المالي الدولي رقم 11: إن الهدف من تطبيق معيار تقارير المالية الدولية 11 الترتيبات المشتركة هو وضع مبادئ للتقرير المالي من قبل الشركات التي تمتلك حصة في الترتيبات التي تخضع لسيطرة – بشكل مشترك (الفقرة رقم 1، معيار التقرير المالي الدولي 11)، ويتحقق هذا الهدف عندما يتطلب من الشركة التي تكون طرف في ترتيب مشترك أن تحدد نوع الترتيب المشترك الذي تشارك فيه من خلال تقويم حقوقها والتزاماتها وأن تحاسب عن تلك الحقوق والالتزامات وفق النوع ذلك الترتيب المشترك (الفقرة رقم 2، معيار التقرير المالي الدولي 11).
- ❖ الهدف من معيار التقرير المالي الدولي رقم 12: ويهدف أن تطالب الشركة بأن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقويم كل من طبيعة، والمخاطر المرتبطة بمالها من حصص في الشركات الأخرى، وكذا آثار تلك الحصص على مركزها المالي، وأدائها المالي وتدفعاتها النقدية، ولتحقيق أهدافها يجب على الشركة أن تفصح عن الأحكام والافتراضات المهمة التي استخدمتها عند تحديد طبيعة حصتها في شركة أو اتفاق آخر، نوع الترتيب المشترك الذي لها فيه حصة وأن تستوفي تعريف شركة استثمارية عندما يكون منطبقا، وأخيرا جميع المعلومات حول حصصها في الشركات الأخرى (IFRS12, 23/01/2015)
- 2.2. أسباب ظهور معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية الخاصة بتجميع الحسابات:  
وتلخص أسباب ظهور هذه الأخيرة في عنصرين وهما:
- اختلاف الممارسة العملية في تطبيق IAS 27 و SIC-12 وذلك من خلال اختلاف الكيانات في تطبيق مفهوم السيطرة في ظروف كيان يسيطر على كيان آخر ولديه أقلية من حقوق التصويت (IFRS10, May 2011, p. 6)؛
  - الصراع في التأكيد بين IAS 27 و SIC-12 أدى إلى تطبيق غير مناسب لمفهوم السيطرة في IAS 27 يعرفها القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية للشركات التابعة وذلك للحصول على المنافع من أنشطتها و SIC-12 تفسر تعريف IAS 27 في سياق الكيانات ذات الغرض الخاص، وذلك بالتركيز بشكل أكبر على المخاطر والمكافآت (IFRS10, May 2011, p. 6)؛
  - وأخيرا الأزمة المالية العالمية التي بدأت في 2007، والتي سلطت الضوء على انعدام الشفافية بشأن المخاطر التي تعرض لها المستثمرين؛
  - وبموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم 31 كانت المعالجة المحاسبية لترتيبات مشتركة تعتمد في المقام الأول على الهيكل أو الشكل القانوني للترتيب، بدلا من جوهر الترتيبات. ولهذا معاملة الترتيبات المشتركة بموجب معيار المحاسبة الدولي 31 كانت مفتوحة لانتهاكات محتملة من خلال ترتيبات الهيكلية؛ وبموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم 31 تم إعطاء

المستثمرين في الشركات تحت السيطرة المشتركة الاختيار بين اثنين من المعالجات المحاسبية ممثلة في: حقوق الملكية التجميع النسبي. وهذا يعني أن البيانات المالية للكيانات المماثلة اقتصاديا يمكن أن تكون مختلفة بشكل كبير (NEED, 2014)

### 3.2. العلاقة بين معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية الخاصة بتجميع الحسابات:

ويطلق على هذه الأخيرة باسم المعالجة المعيارية لمعايير التقارير المالية الدولية الجديدة الخاصة بتجميع الحسابات، وهي عبارة عن رسم بياني، يوضح الروابط بين المعايير المختلفة سالف الذكر، وهذا كما يوضحه الشكل رقم 1، ويفسر الشكل على المنهج التالي:

- في البداية إذا كان صاحب المشروع يتحكم وحده في السيطرة على الكيان، في هذه الحالة يجب استعمال التجميع القوائم المالية وفقا لIFRS 10 وتوفير المعلومات وفقا لIFRS 12؛
- في الحالة الثانية إن كان لصاحب المشروع أطراف مشاركة عليه أن يسأل الطرف الذي يشارك في مشروع مشترك، هل لديه سيطرة مشتركة أو له تأثير ملموس فقط؛
- في الحالة الثالثة إن كان هناك ترتيب مشترك فعلى صاحب المشروع أن يحدد نوع الترتيب فإن كان:
  - عمليات مشتركة: فمن الضروري حساب الأصول، والخصوم، والإيرادات والمصروفات ومن ثم توفير المعلومات وفقا لIFRS 12؛
  - مشروعات مشتركة: في هذه الحالة تنطبق عليها نفس مراحل لما يكون هناك تأثير جوهري للسيطرة المشتركة، ويقوم صاحب المشروع بحساب الاستثمار وفق IAS 28 ومن ثم توفير المعلومات وفقا لIFRS 12.
- وأخيرا إن لم يكن هناك أي تأثير جوهري للسيطرة المشتركة فإنه تعد القوائم وفقا لIFRS 9.

### 3. الأدبيات التطبيقية:

#### 1.3. الطريقة والأدوات المستعملة:

#### ❖ مجتمع وعينة الدراسة:

باعتبار أن منهج الدراسة هو دراسة حالة فإن عينة الدراسة تتمثل في مجمع صيدال. وباعتبار مجمع صيدال مثله مثل باقي المجمعات الموجودة على المستوى الوطني تم إخضاع قوائمه المالية لتبني SCF ابتداء من 2010/01/01، وسنحاول من خلال تبني هذا النظام تقييم مدى تطبيق معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية الخاصة بتجميع الحسابات والصادرة بتاريخ 2011/05/12 على مستوى مجمع صيدال، وذلك كألية مساعدة لسن قوانين جديدة تتماشى مع أغلب التطورات التي يشهدها العالم، وذلك نتيجة للأهمية الكبيرة التي تتمتع بها هذه المعايير وتطبيقها على مستوى مجمع الشركات على مستوى العالم، وبالتحديد ما يسمى بالشركات متعددة الجنسيات خصوصا، ومن خلال ما سبق يتحدد متغير الدراسة فيما يلي:

متغير الدراسة: ويتمثل في المعايير المحاسبية والتقارير المالية الدولية الخاصة بتجميع الحسابات والصادرة بتاريخ 2011/05/12، والمتمثلة فيمعايير المحاسبة الدولية "IAS 27 – IAS 28" والذي يحتوي كل معيار في مجمله على ثلاث فقرات، وفقرتين على التوالي، ومعايير تقارير المالية الدولية "IFRS 10 – 11 - 12"، والتي تحتوي في مجملها على ست فقرات، أربع فقرات وعشر فقرات على التوالي، وسيتم تقييم تطبيق المعايير المذكورة سابقا لمدة 4 سنوات، من 2009 – 2012، وبالرغم

من عدم تغيير قوانين الصادرة بتنظيم SCF، لكن اخترنا هذه المدة تجنباً لوجود أي مشكل قد يعيق من تطبيق الحرفي ل SCF خلال السنتين الأوليتين نظراً لغياب التكوين الجيد في تطبيق النظام المحاسبي المالي. وسيتم في هذا الجزء تقييم مدى تطبيق متطلبات هذه المعايير على مجمع صيدال بالاعتماد على تحليل القوائم المالية والملاحق الخاصة وهذا حسب ما سيتم شرحه في الجدول رقم (1). ومن ثم يتم تطبيقه تالياً على كل معيار من خلال ما سيتم توضيحه على مستوى الجداول (2,3,4,5,6). وأخيراً يتم دراسة وجود علاقة ذات دلالة إحصائية من عدمه بين فقرات معايير المحاسبة الدولية المذكورة آنفاً وما يقابلها ضمن النظام المحاسبي المالي، والتي سيتم توضيح نتائجها حسب ما بينه الجدولين رقم (7 - 8).

❖ أداة الدراسة: أما بالنسبة لأدوات البحث العلمي، فقد تم الاعتماد على عملية جمع الوثائق كأداة من أدوات البحث العلمي. بالإضافة إلى كل من الملاحظة والمقابلة. أما بخصوص البرامج والمعالجات المستخدمة وبغية تسهيل عملية التحليل، تم تجميع البيانات المحصلة وتفريغها في برنامجي Excel، و SPSS 16 وذلك حسب طبيعة المعلومة.

❖ الأساليب الإحصائية المستخدمة: ف فيما يخص جمع وتبويب المعلومات التي تخص عينة الدراسة، تم الاعتماد على مجموعة من الأدوات الإحصائية المتمثلة في المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري واختبار (ت) لعينتين مستقلتين والهدف منه الوصول إلى إجابة مفادها، هل المتوسطين الحسابيين للمجموعتين متساويتين من المعايير المطبقة أحدهما وفق معايير المحاسبة الدولية. والأخرى وفق SCF، يربطهما توافق ذات دلالة إحصائية من عدمها.

### 2.3. النتائج ومناقشتها:

❖ تحليل النتائج: وينقسم هذا الجزء حسب إشكاليات الجزئية للدراسة، والتي كانت على النحو التالي:

#### ● مدى استجابة الشركة الأم لمجمع صيدال بتطبيق (10-11-12) IFRS, (27-28) IAS :

أظهرت النتائج الخاصة بنسب تطبيق معايير المحاسبة الدولية على مستوى شركة الأم لمجمع صيدال وهذا بالرجوع إلى الجداول (3,4,5,6)، أن نسب التنفيذ الكلية للمعايير تراوحت بين عدم التطبيق لمعيار معين "/" إلى 100%، وبنسب إجمالية قدرت بـ 52%، ويعود ذلك إلى تفاوت نسب تطبيق هذه المعايير من جهة، وتفاوت نسب تطبيق المعيار من سنة إلى أخرى من جهة ثانية، وسيتم توضيح ذلك مفصلاً كما يلي:

- يتضح من خلال الجدول الخاص بعرض نتائج تطبيق متطلبات 27 IAS، أن الشركة الأم لمجمع صيدال معفى من تطبيق هذا المعيار نظراً لعدم تماثل الشروط الموضوعية لهذا المعيار والشركة محل الدراسة والمتمثلة أساساً في أن القوائم المالية المنفصلة هي عبارة عن قائمة تعرض من قبل منشأة أم أي " منشأة مستثمرة لديها سيطرة على منشأة تابعة"، وبالتالي من خلال التعريف أن الشركة الأم لمجمع صيدال لا تعتبر منشأة مستثمرة؛
- أما بخصوص الجدول 3 الخاص بعرض نتائج تطبيق متطلبات 28 IAS، يتبين أن الشركة الأم لمجمع صيدال تطبق هذا المعيار بشكل كلي وبما نسبته 100%، وراجع ذلك لاستعمال الشركة الأم لطريقة الحقوق الملكية، أما العناصر أو الإجراءات المستخدمة عند فقدان السيطرة، فالشركة الأم معفاة من هذا التطبيق لعدم وجود أي فقدان تم الإفصاح عليه؛
- من خلال الجدول 4 الخاص بـ IFRS10 أنه بلغت نسبة تطبيقها 67%، خلال سنوات الدراسة 2009-2012، ويرجع سبب عدم اكتمال تطبيق هذا المعيار إلى عدم تحديد الشركة الأم ما إذا كانت منشأة استثمارية أو لا؛

- يتضح من خلال الجدول 5 الخاص بعرض نتائج تطبيق متطلبات IFRS11، أن الشركة الأم لمجمع صيدال تطبق هذا المعيار بنسب ثابتة على مدار سنوات الدراسة والتي بلغت نسبتها 13%، وتعتبر هذه النسبة ضعيفة جداً، ويقدر سبب هذا الضعف إلى استعمال الشركة الأم لطريقة الحقوق الملكية لمثل هذا النوع من المشاريع، ولكن دون تحديد أو الإفصاح عن طريقة حقوق الملكية المستخدمة هل هي مطبقة كما هو منصوص عليه ضمن المعيار المحاسبي الدولي 28 أو لا، بالإضافة إلى عدم تحديد نوع الترتيبات المشتركة هل هي مشروعات أو عمليات مشتركة؛
- من خلال الجدول 6 الخاص بـ IFRS12 أنه بلغت نسبة تطبيقها 30%، عكس سنة 2009 والتي بلغت نسبة تطبيقها 15%، ويرجع ذلك إلى عدم الإفصاح عن معلومات مالية مختصرة حول الشركات التابعة عند إعداد القوائم المالية وفق لأول مرة. ويعود ضعف نسب تطبيق متطلبات هذا المعيار بصفة عامة إلى عدم تطبيق كلي لأي مطلب من المتطلبات العشر المذكورة باستثناء المتطلب رقم 6 والمتمثل بأن الشركة تقوم بالإفصاح عن نسبة حصص الملكية المحتفظ بها من قبل الحصص غير المسيطرة، بالإضافة إلى قيام الشركة الأم بالإفصاح عن المعلومات المالية المختصرة حول الشركات التابعة خلال الفترة الممتدة من 2010 - 2012.

ومن خلال متوسط نسب تطبيق تلك المعايير والتي قدرت في حدود 52%، لا يمكن الحكم على نتائجها أو تعميمها، نظراً لتطبيق مجمع صيدال لقوانين SCF والتي تبنت أساساً المعايير الخاصة بتجميع الحسابات القديمة أي قبل التعديلات الحاصلة في 2011/05/12، والتي حدث فيها تعديلات لبعض المعايير، وتم تغيير البعض منها من معايير المحاسبة الدولية IAS إلى معايير التقارير المالية الدولية IFRS، وإلغاء معايير أخرى، وكل هذا مع ثبات قوانين ومتطلبات SCF من جهة، وعدم تعقيد مجمع صيدال وسهولة تركيبته مقارنة بالشركات الكبرى، وكذا انعدام فقدان أو انعدام اكتساب شركات تابعة جديدة "باستثناء سنة 2012" داخل المجمع من جهة أخرى، جعل كل هذا صعوبة الحكم على نسب تطبيق معايير الخاصة بتجميع الحسابات.

- هل هناك توافق دال إحصائياً بين متطلبات القوائم المالية المجمع المعدة وفق النظام المحاسبي المالي لمجمع صيدال ومتطلبات (IAS 27-28, IFRS 10- 11- 12) :

يوضح الجدول 7 معلومات حول العينة المدروسة، إذ أنه أوضح أن حجم متطلبات أو فقرات الخاصة بمعايير المحاسبة الدولية تقدر بـ 72 وهي نفسها حجم الفقرات الخاصة بالنظام المحاسبي المالي، وقد قدر المتوسط الحسابي لفقرات معايير المحاسبة الدولية (10-11-12) IFRS (27-28) IAS بـ 2 وانحراف معياري معدوم، أما فقرات الخاصة بالنظام المحاسبي المالي قدر متوسطها الحسابي 0,6667، انحراف معياري 0,83918 وقددر الخطأ المعياري للوسط بـ 0,09890. وقد أظهرت نتائج الجدول 8 أن قيمة اختبار ليفني Levene هي 346,951 وبواقع دلالة 0,000، وهذه القيمة أقل من مستوى الدلالة  $\alpha=0.05$ ، وهذا بدوره يبين أننا نستطيع الافتراض بأن تباين مجتمعي الدراسة غير متساوئين، وبالتالي سنعتمد على النتائج الموجودة في السطر الثاني من نفس الجدول والمسماة بـ Equal variances not assumed، والذي يبين أن قيمة اختبار (ت) هي -13,482 وبدرجة حرية مقدارها 71، وأن الفرق بين متوسطي العينتين متطلبات IFRS (27-28) IAS (10-11-12)، ومتطلبات نظام المحاسبي المالي هو -1,33333، ومن خلال ما سبق نلاحظ أن قيمة  $\text{sig} = 0,000$  أقل من قيمة  $\alpha = 0.05$  وبالتالي فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل البديل، وهذا يعني أنه هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين متطلبات معايير المحاسبة الدولية، ومتطلبات نظام المحاسبي المالي.



❖ اختبار الفرضيات:

- الفرضية الرئيسية الأولى: هناك استجابة متوسطة في تطبيق متطلبات معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية الخاصة بتجميع الحسابات (IAS 27-28 , IFRS10-11-12) من خلال تحليل الجداول من 2 إلى 6، وبلاستعانة بالجدول رقم 7، نقبل الفرضية الرئيسية الأولى والتي مفادها هناك استجابة متوسطة في تطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية الخاصة بتجميع الحسابات (IAS (27-28) IFRS (10-11-12، إذ أن هذه الأخيرة لم تتجاوز ما نسبته 52%.
- الفرضية الرئيسية الثانية: لا يوجد أي التزام دال إحصائيا بين متطلبات معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية الخاصة بتجميع الحسابات (IAS 27-28 , IFRS10-11-12)، وما يقابلها من متطلبات وفق SCF من خلال الجدول (8) بلغت قيمة اختبار  $t$  هي 13,482 - وبدرجة حرية مقدارها 71، وأن الفرق بين متوسطي العينتين متطلبات معايير المحاسبة الدولية، ومتطلبات نظام المحاسبي المالي هو 1,33333 -، ومن خلال ما سبق نلاحظ أن قيمة  $\text{sig} = 0,000$  أقل من قيمة  $\alpha = 0.05$  وبالتالي فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل البديل، وهذا يعني أنه هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين متطلبات معايير المحاسبة الدولية، ومتطلبات نظام المحاسبي المالي. وبالتالي نرفض الفرضية الرئيسية الثانية والتي مفادها أنه لا يوجد أي التزام دال إحصائيا بين متطلبات معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية الخاصة بتجميع الحسابات (IAS 27-28 , IFRS10-11-12)، وما يقابلها من متطلبات وفق SCF، بالتالي نستطيع القول على أنه هناك توافق بين متطلبات معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية الخاصة بتجميع الحسابات (IAS 27-28 , IFRS10-11-12)، والقوانين والتعليمات الخاصة بالنظام المحاسبي المالي المدروسة على مدار 4 سنوات.

❖ نتائج الدراسة النظرية والتطبيقية:

- من خلال الدراسة تم التوصل إلى مجموعة من النتائج يمكن عرضها على النحو التالي:
- إن من أسباب ظهور معايير التقارير المالية الدولية الخاصة بتوحيد الحسابات هو اختلاف الممارسة العملية في تطبيق IAS 27 و SIC-12 وذلك من خلال اختلاف الكيانات في تطبيق مفهوم السيطرة في ظروف كيان يسيطر على كيان آخر ولديه أقلية من حقوق تصويت للكيان؛ الأزمة المالية العالمية التي بدأت في 2007؛ وكذا سماح المعيار المحاسبي الدولي رقم 31 بإعطاء المستثمرين للشركات تحت السيطرة المشتركة الاختيار بين طريقة حقوق الملكية وطريقة التوحيد النسبي.
- إن العلاقة بين معايير التقارير المالية الدولية الخاصة بتوحيد الحسابات، تتمثل بإعطاء صورة واضحة ومترابطة بين المعايير الجديدة، فالمخطط المقدم يشرح بدقة كبيرة كيفية التنقل من معيار إلى آخر، في حالة عدم تناسب وضعية الشركة مع معيار محدد.
- هناك استجابة لتطبيق متطلبات معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية الخاصة بتجميع الحسابات بنسب متفاوتة عند إعداد قوائم مالية مجمعة معدة وفق SCF؛
- يوجد توافق بين متطلبات معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية الخاصة بتجميع الحسابات، وما يقابلها من قوانين وتعليمات الخاصة بالنظام المحاسبي المالي المدروسة على مدار 4 سنوات، وهذا الذي يعبر عنه التوافق الدال إحصائيا



بين متطلبات معايير المحاسبة الدولية، والمتطلبات الخاصة بـSCF، وهذا ما يفسره ناتج اختبار (ت) لعينتين مستقلتين والذي يساوي 13.482 - وبدرجة حرية مقدارها 71، وكانت قيمة sig=,000 وهي أقل من قيمة  $\alpha=0.05$ :

#### 4. خاتمة:

بعد عرض النتائج المتوصل إليها، نعيد ما قلناه فيما سبق أن نتائج هذه الدراسة تتوافق إلى حد كبير مع أغلب الدراسات السابقة التي تطرقت إلى جوانب الموضوع، إذ يمكننا القول أن لاعتماد معايير المحاسبة الدولية يؤدي إلى وجود توافق بين متطلبات المعايير المحاسبية الدولية مع ما تتضمنه القوائم المالية، كما أن هناك استجابة قوية في تطبيق متطلبات معايير محاسبة الدولية الخاصة بعرض القوائم المالية المجمعة (IFRS 10-11-12) IAS (17-27-28)، مع وجود توافق بين متطلبات تلك المعايير وما يقابلها من متطلبات ضمن القوانين والتعليمات الخاصة بالنظام المحاسبي المالي.

#### 5. قائمة المراجع:

1. IAS, 2. (30/03/2015). IAS 27 — Separate Financial Statements. Récupéré sur <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias27-2011>
2. IFRS10. (May 2011). International Financial Reporting Standards, Consolidated Financial Statements, IFRS, United Kingdom.
3. IFRS10. (May 2011). International Financial Reporting Standards, IFRS 10 Consolidated Financial Statements, IFRS, United Kingdom.
4. IFRS12. (23/01/2015). Disclosure of Interests in Other Entities., Récupéré sur <http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs12>
5. NEED, T. K. (2014, 08 23). IFRS 11 joint arrangements. Récupéré sur <http://www.pwc.com/ca/en/financial-reporting/ifrs-and-other-accounting-developments/publications/pwc-10-10-2013-new-disclosures-2013-annual-financial-statements-05-en.pdf>

6. الفقرة 1. (بلا تاريخ). من المعيار المحاسبي الدولي 28.

7. الفقرة رقم 1. (بلا تاريخ). معيار التقرير المالي الدولي 11.

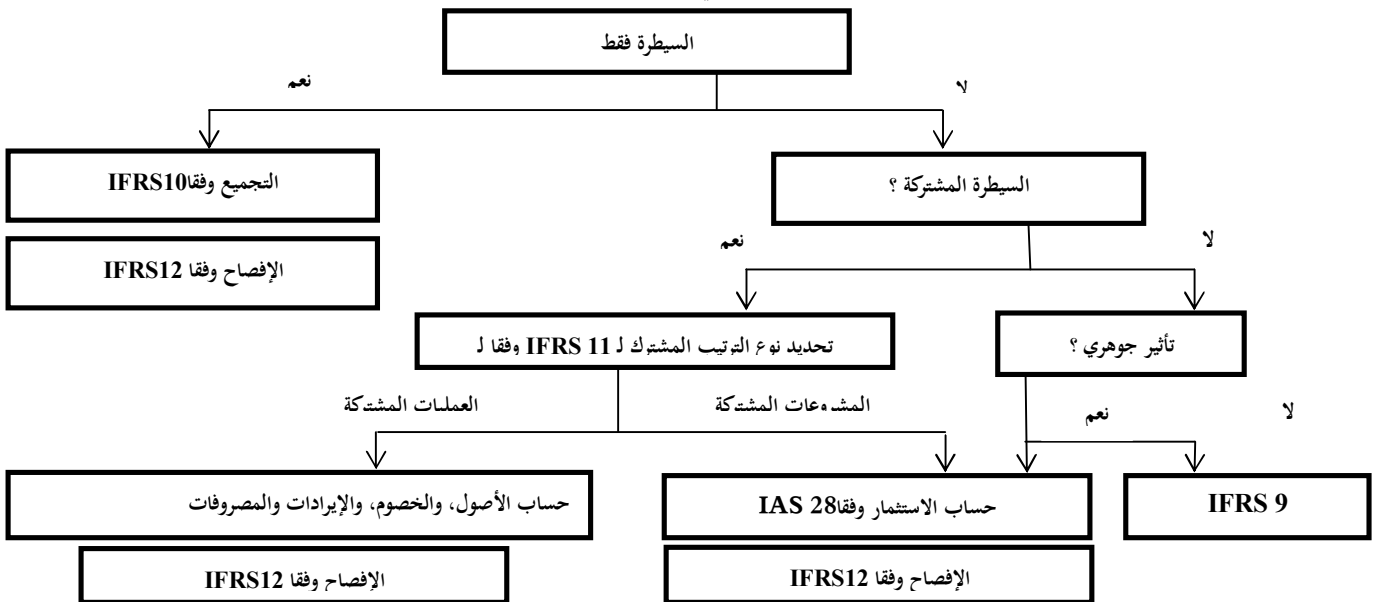
8. الفقرة رقم 1. (بلا تاريخ). من معيار التقرير المالي الدولي 10.

9. الفقرة رقم 2. (بلا تاريخ). معيار التقرير المالي الدولي 10.

10. الفقرة رقم 2. (بلا تاريخ). معيار التقرير المالي الدولي 11.

#### 6. ملاحق:

الشكل 1: المعالجة المعيارية لـ IFRS 10، IFRS 11، IFRS 12.



Source : [Eric Tort et Escaffre Lionel](#), Améliorer l'information financière en IFRS : politique comptable et communication financière, Édition Dunod, Paris, 2012, p 27.

الجدول 1: طريقة حساب درجة تطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية محل الدراسة

وصف العلامة	العلامة	النسبة المئوية	ملاحظة
يطبق بشكل كامل	2	100 %	عند تطبيق لمطلب المعيار يأخذ علامة (2) وهي التي تمثل النسبة المئوية كاملة 100 %.
يطبق بشكل جزئي	1	50 %	عند تطبيق لمطلب المعيار بشكل شبه كامل يأخذ علامة (1) وهي التي تمثل النسبة 50 %.
لا يطبق	0	0 %	عند عدم تطبيق لمطلب المعيار بشكل كلي يأخذ علامة (0) وهي تمثل النسبة منعدمة 0 %.
لا ينطبق	/	خارج التقييم	عندما لا ينطبق المتطلب على حالة المجمع تأخذ علامة (N/V) ويقصى المتطلب من الحساب.

المصدر: من إعداد الباحثان.

الجدول 2: درجة تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 27

نطاق المعيار ومتطلباته 27	فترة التطبيق	التنفيذ المعياري	التنفيذ الفعلي	نسبة التنفيذ	نسبة التنفيذ الكلية	2009	2010	2011	2012
تقوم الشركة بإعداد قوائم مالية منفصلة	2009	2	/	/	/	/	/	/	/
	2010	2	/	/	/	/	/	/	/
	2011	2	/	/	/	/	/	/	/
	2012	2	/	/	/	/	/	/	/
تقوم الشركة بإعداد قوائم مالية منفصلة وفقا لجميع معايير الدولية لتقرير المالي	2009	2	/	/	/	/	/	/	/
	2010	2	/	/	/	/	/	/	/
	2011	2	/	/	/	/	/	/	/
	2012	2	/	/	/	/	/	/	/
إفصاح الشركة أن القوائم المالية هي قوائم مالية منفصلة	2009	2	/	/	/	/	/	/	/
	2010	2	/	/	/	/	/	/	/
	2011	2	/	/	/	/	/	/	/
	2012	2	/	/	/	/	/	/	/
نسبة التنفيذ لكل الفقرات في كل السنوات بعد استبعاد علامة عدم التطابق	24					/	/	/	/
نسبة التنفيذ لكل الفقرات في كل سنة	1,00					/	/	/	/
نسبة تنفيذ المئوية لكل الفقرات في كل سنة	100%					/	/	/	/

المصدر: من إعداد الباحثان اعتمادا على متطلبات المعيار.

## الجدول 3: درجة تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 28

2012	2011	2010	2009	نسبة التنفيذ الكلية	نسبة التنفيذ	التنفيذ الفعلي	التنفيذ المعياري	فترة التطبيق	نطاق المعيار ومتطلباته 28
			2		100%	2	2	2009	يطبق المجمع طريقة حقوق الملكية في المحاسبة عن استثماراتها في شركات الزميلة أو المشروع المشترك
		2			100%	2	2	2010	
	2				100%	2	2	2011	
2				2	100%	2	2	2012	
			/		/	/	2	2009	يتوقف المجمع عن استخدام طريقة حقوق الملكية من تاريخ توقف استثماراتها عن كونها منشأة زميلة أو مشروعاً مشتركاً
		/			/	/	2	2010	
	/				/	/	2	2011	
/				/	/	/	2	2012	
2	2	2	2	2		8	8		نسبة التنفيذ لكل الفقرات في كل السنوات بعد استبعاد علامة عدم التطابق
1,00	1,00	1,00	1,00	1,00			1,00		نسبة التنفيذ لكل الفقرات في كل سنة
100%	100%	100%	100%	100%			100%		نسبة تنفيذ المنوية لكل الفقرات في كل سنة

المصدر: من إعداد الباحثان اعتماداً على متطلبات المعيار.

## الجدول 4: درجة تطبيق متطلبات المعيار التقرير المالي الدولي رقم 10

2012	2011	2010	2009	نسبة التنفيذ الكلية	نسبة التنفيذ	التنفيذ الفعلي	التنفيذ المعياري	فترة التطبيق	نطاق معيار تقرير المالي 10
			2		%100	2	2	2009	تعد الشركة الأم قوائم مالية موحدة باستخدام سياسات محاسبية متماثلة للمعاملات والأحداث الأخرى المتماثلة في ظروف مشابهة
		2			%100	2	2	2010	
	2				%100	2	2	2011	
2			2	2	%100	2	2	2012	
			2		%100	2	2	2009	عند حصص غير مهيمنة تعرض الحصص غير المسيطرة في الميزانية ضمن حقوق الملكية. بشكل منفصل عن الأموال الخاصة لملاك الشركة الأم.
		2			%100	2	2	2010	
	2				%100	2	2	2011	
2			2	2	%100	2	2	2012	
			0		%0	0	2	2009	الشركة الأم تحدد ما إذا كانت منشأة استثمارية أو لا.
		0			%0	0	2	2010	
	0				%0	0	2	2011	
0			0	0	%0	0	2	2012	
									عند فقدان السيطرة
			/		/	/	2	2009	يتم ألغى إثبات أصول والتزامات الشركة التابعة السابقة من قائمة المركز المالي الموحدة.
		/			/	/	2	2010	
	/				/	/	2	2011	
/				/	/	/	2	2012	
			/		/	/	2	2009	يتم تثبيت أي استثمار متبقي في الشركة التابعة السابقة بقيمته العادلة وقت فقدان السيطرة وتحاسب لاحقاً.
		/			/	/	2	2010	
	/				/	/	2	2011	

آفاق وتحديات تطبيق معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية الخاصة بتجميع الحسابات الصادرة

بتاريخ 2011/05/12

/				/	/	/	2	2012	يتم تثبيت المكسب أو الخسارة المرتبطة بفقدان سيطرة تعود إلى الحصبة المسيطرة سابقا
		/		/	/	/	2	2009	
		/		/	/	/	2	2010	
/	/			/	/	/	2	2011	
/				/	/	/	2	2012	
4	4	4	4	4		16	24		نسبة التنفيذ لكل الفقرات في كل السنوات بعد استبعاد علامة عدم التطابق
0,67	0,67	0,67	0,67	0,67			1,00		نسبة التنفيذ لكل الفقرات في كل سنة
67%	67%	67%	67%	67%			100%		نسبة تنفيذ المئوية لكل الفقرات في كل سنة

المصدر: من إعداد الباحثان اعتمادا على متطلبات المعيار.

الجدول 5: درجة تطبيق متطلبات المعيار التقرير المالي الدولي رقم 11

2012	2011	2010	2009	نسبة التنفيذ الكلية	نسبة التنفيذ	التنفيذ الفعلي	التنفيذ المعياري	فترة التطبيق	نطاق معيار تقرير المالي 11
			0		%0	0	2	2009	في حالة العمليات المشتركة تثبت الشركة حصتها في العملية المشتركة على أصولها، خصومها، إيراداتها ومصروفها
		0			%0	0	2	2010	
	0				%0	0	2	2011	
0				0	%0	0	2	2012	
			0		%0	0	2	2009	في حالة العمليات المشتركة توضح الشركة نصيبها من أصولها وخصومها وإيراداتها ومصروفها بشكل مشترك
		0			%0	0	2	2010	
	0				%0	0	2	2011	
0				0	%0	0	2	2012	
			0		%0	0	2	2009	في حالة المشروعات المشتركة تثبت الشركة حصتها في المشروع المشترك على أنها استثمار
		0			%0	0	2	2010	
	0				%0	0	2	2011	
0				0	%0	0	2	2012	
			1		%50	1	2	2009	يحاسب الاستثمار عند المشروعات المشتركة باستخدام طريقة حقوق الملكية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 28
		1			%50	1	2	2010	
	1				%50	1	2	2011	
1				1	%50	1	2	2012	
1	1	1	1	1		4	32		نسبة التنفيذ لكل الفقرات في كل السنوات بعد استبعاد علامة عدم التطابق
0,13	0,13	0,13	0,13	0,13			1,00		نسبة التنفيذ لكل الفقرات في كل سنة
13%	13%	13%	13%	13%			100%		نسبة تنفيذ المئوية لكل الفقرات في كل سنة

المصدر: من إعداد الباحثان اعتمادا على متطلبات المعيار.

## الجدول 6: درجة تطبيق متطلبات المعيار التقرير المالي الدولي رقم 12

2012	2011	2010	2009	نسبة التنفيذ الكلية	نسبة التنفيذ	التنفيذ الفعلي	التنفيذ المعياري	فترة التطبيق	نطاق المعيار ومتطلباته 12
									الحصص في الشركات التابعة
			1		%50	1	2	2009	تساعد الشركة عند إفصاحها على
		1			%50	1	2	2010	المعلومات عن فهم تركيبة المجمع والحصبة
	1				%50	1	2	2011	التي تملكها الحصص غير المسيطرة في
1				1	%50	1	2	2012	أنشطة المجمع وتدفعاتها النقدية
			0		%0	0	2	2009	تساعد الشركة عند إفصاحها على
		0			%0	0	2	2010	المعلومات عن تقويم طبيعة ومدى قدرة
	0				%0	0	2	2011	القيود المهمة أن تصل إلى أصول المجمع
0				0	%0	0	2	2012	أو أن تستخدمها، وعلى أن تسوي التزاماتها
			0		%0	0	2	2009	تساعد الشركة عند إفصاحها على
		0			%0	0	2	2010	المعلومات عن تقويم المخاطر المرتبطة
	0				%0	0	2	2011	بحصصها في الشركات المهيكلية الموحدة،
0				0	%0	0	2	2012	والتغيرات فيها، وكذا تقويم تبعات
									التغيرات في حصة ملكيتها في الشركة
									التابعة والتي لا ينتج عنها فقدان السيطرة
			0		%0	0	2	2009	تساعد الشركة عند إفصاحها على
		0			%0	0	2	2010	المعلومات عن تقويم تبعات فقدان
	0				%0	0	2	2011	السيطرة على الشركة التابعة خلال فترة
0				0	%0	0	2	2012	التقرير.
			0		%50	1	2	2009	تقوم الشركة بالإفصاح عن اسم الشركة
		1			%50	1	2	2010	التابعة والمقر الرئيسي لأعمالها
	1				%50	1	2	2011	
1				1	%50	1	2	2012	
			2		%100	2	2	2009	تقوم الشركة بالإفصاح عن نسبة
		2			%100	2	2	2010	حصص الملكية المحتفظ بها من قبل
	2				%100	2	2	2011	الحصص غير مسيطرة
2				2	%100	2	2	2012	
			0		%0	0	2	2009	تقوم الشركة بالإفصاح عن نسبة حقوق
		0			%0	0	2	2010	التصويت المحتفظ بها من قبل الحصص
	0				%0	0	2	2011	غير المسيطرة، في حالة اختلافها عن
0				0	%0	0	2	2012	حصص الملكية المحتفظ بها
			0		%0	0	2	2009	تقوم الشركة بالإفصاح عن الربح أو
		0			%0	0	2	2010	الخسارة المخصصة للحصص غير
	0				%0	0	2	2011	مسيطرة في الشركة التابعة خلال فترة
0				0	%0	0	2	2012	التقرير
			0		%0	0	2	2009	تقوم الشركة بالإفصاح عن الحصص
		0			%0	0	2	2010	غير المسيطرة المتراكمة في الشركة

آفاق وتحديات تطبيق معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية الخاصة بتجميع الحسابات الصادرة

بتاريخ 2011/05/12

التابعة في نهاية فترة التقرير								
2011	2	0	%0				0	
2012	2	0	%0	0			0	
2009	2	0	%0	0			0	
2010	2	2	%100	2			2	
2011	2	2	%100	2			2	
2012	2	2	%100	2			1,5	
نسبة التنفيذ لكل الفقرات في كل السنوات بعد استبعاد علامة عدم التطابق								
	80,00	22,00		5,50	3,00	6,00	6,00	6,00
نسبة التنفيذ لكل الفقرات في كل سنة								
	1			0,275	0,15	0,3	0,3	0,3
نسبة تنفيذ المثوية لكل الفقرات في كل سنة								
	%100			%28	%15	%30	%30	%30

المصدر: من إعداد الباحثان اعتمادا على متطلبات المعيار.

الجدول 7: وصف عينات الدراسة من حيث الحجم، المتوسط الحسابي والانحراف المعياري

VAR00002	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
VAR00001 SCF	72	,6667	,83918	,09890
IAS 27-28 / IFRS 10-11-12	72	2,0000	,00000	,00000

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.

الجدول 8: نتيجة اختبار T لدراسة توافق بين متطلبات (IAS 27-28, IFRS 10- 11- 12)، وما يقابلها ضمن SCF

	Levene's Test for Equality of Variances	t-test for Equality of Means								
		F	Sig.	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
VAR00001	Ev assumed	346,951	,000	-13,482	142	,000	-1,33333	,09890	-1,52884	-1,13783
	Ev not a			-13,482	71,000	,000	-1,33333	,09890	-1,53053	-1,13614

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.