الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة البليدة 2
كلية : العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم : العلوم التجارية

العنـوان :

محاسبة المجمعات وفقا لمعايير المحاسبة الدولية

وإمكانية تطبيقها في الجزائر - دراسة حالة -

أطـروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في : العلوم التجارية

تخصص : محاسبة وتدقيق

إعداد الطالب :
شعيب حمزة

إشراف الدكتور:
درحمون هـلال

السنة الجامعية : 2018/2017

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة البليدة 2
كلية : العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم : العلوم التجارية

العنـوان :

محاسبة المجمعات وفقا لمعايير المحاسبة الدولية

وإمكانية تطبيقها في الجزائر - دراسة حالة -

أطـروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في : العلوم التجارية

تخصص : محاسبة وتدقيق

إعداد الطالب :

شعيب حمزة

أمام اللجنة المشكلة من :

عمورة جمال	أستاذ التعليم العالي	جامعة البليدة 2	رئيسا
درحمون هلال	أستاذ التعليم العالي	جامعة البليدة 2	مشرفا ومقررا
حواس صلاح	أستاذ التعليم العالي	جامعة الجزائر 3	عضوا مناقشا
سعداوي موسى	أستاذ التعليم العالي	جامعة المدية	عضوا مناقشا
مداحي عثمان	أستاذ محاضر أ	جامعة البليدة 2	عضوا مناقشا
جاري فاتح	أستاذ محاضر أ	جامعة بومرداس	عضوا مناقشا

السنة الجامعية : 2018/2017

إهـــــــــــــــداء

أهدي هذا العمل إلـــــى :

الوالدين الكريمين أطال الله في عمرهما

زوجتي التي تحملت معي مشقة إنجاز هذا العمل

ابني الصغير "أيوب"

وإلى إخوتي وأخواتي وكامل أفراد العائلة

حمــزة شعيب

شكـــر وتقدير

وأنا بصدد إتمام هذه الأطروحة ، لا يسعني إلا أن أشكر المشرف على هذا العمل الأستاذ الدكتور درحمون هلال على توجيهاته ونصائحه سواء في مرحلة الماجستير أو الدكتوراه.

كما أشكر أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة هذا العمل وإثرائه بنصائحهم وتوجيهاتهم .

وأشكر كل من ساعدني من قريب أو بعيد.

ملخـص :

تطرح محاسبة المجمعات العديد من المشاكل المتعلقة أساسا بتقديم قوائم مالية مجمعة تعبر عن نتائج أعمال مجموعة الشركات ومركزها المالي وكأن الأمر يتعلق بمؤسسة واحدة ، وذلك انطلاقا من القوائم المالية الفردية للشركات الأعضاء.

يتمثل الهدف من هذه الدراسة في تحديد أهم متطلبات التجميع المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية ، وكذا وفق ما تضمنه النظام المحاسبي المالي في الجزائر ، وذلك لمعرفة مدى التوافق الموجود بينهما ، وفي ذات السياق للوصول إلى تشخيص واقع البيئة المحاسبية في الجزائر لتحديد مدى استجابتها لتطبيق معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي.

توصلنا في الأخير إلى أنه في الإطار العام هناك توافق كبير بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية ، خصوصا فيما يتعلق بطرق التجميع المعتمدة .

إلا أننا من جهة أخرى وجدنا أن فلسفة إصدار المعايير المحاسبية وتطبيقها في الجزائر يتطلب تأهيل البيئة المحاسبية في الجزائر ، ولاسيما البيئة القانونية التي لا تتفق مع هذه الفلسفة.

الكلمات المفتاحية : التجميع المحاسبي ، القوائم المالية المجمعة ، مجمعات الشركات .

قـائمـة المحتـويـــات

الصفحة	الموضوع
1	الإهداء .....
2	الشكر والتقدير .....
3	الملخص .....
4	قائمة المحتويات .....
14	قائمة الجداول .....
17	قائمة الأشكال .....
18	تعريف المختصرات .....
19	قائمة الملاحق .....
20	**مقدمة عامة** .....
	الفصل الأول: **مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي**
34	**تمهيد الفصل الأول** .....
35	**المبحث الأول : معايير المحاسبة الدولية وتحديات تطبيقها** .....
35	**المطلب الأول** : التوافق المحاسبي الدولي : مفهومه، أهدافه ومعوقاته .....
35	الفرع الأول : مفهوم التوافق المحاسبي الدولي .....
37	الفرع الثاني : أهداف التوافق المحاسبي الدولي .....
39	الفرع الثالث : معوقات التوافق المحاسبي الدولي .....
42	**المطلب الثاني** : تقديم مجلس معايير المحاسبة الدولية .....
43	الفرع الأول : تعريف وتطور مجلس معايير المحاسبة الدولية .....
52	الفرع الثاني : هيكل مجلس معايير المحاسبة الدولية .....
56	**المطلب الثالث** : تقديم معايير المحاسبة الدولية وتحديات تطبيقها .....
56	الفرع الأول : تعريف معايير المحاسبة الدولية وتطورها .....
58	الفرع الثاني : تصنيف معايير المحاسبة الدولية حسب موضوعها .....
60	الفرع الثالث : تطبيق معايير المحاسبة الدولية عبر العالم .....
75	**المبحث الثاني : النظام المحاسبي المالي وتحديات تطبيقه** .....
75	**المطلب الأول** : تقديم النظام المحاسبي المالي .....
76	الفرع الأول : تعريف النظام المحاسبي المالي .....
76	الفرع الثاني : تنظيم المحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي .....

الفرع الثالث : استحداثات النظام المحاسبي المالي	78
الفرع الرابع : هيكل النظام المحاسبي المالي وإطاره القانوني	79
المطلب الثاني : الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي	81
الفرع الأول : تعريف الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي ووظائفه	81
الفرع الثاني : مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي	82
الفرع الثالث : الفروض والمبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي المالي	84
الفرع الرابع : تعريف القوائم المالية وعناصرها	89
المطلب الثالث : قواعد التقييم وفق النظام المحاسبي المالي	93
الفرع الأول : قواعد عامة للإدراج في الحسابات	94
الفرع الثاني : قواعد عامة للتقييم	95
الفرع الثالث : معايير خاصة بالتثبيتات العينية والمعنوية	98
الفرع الرابع : المعايير المتعلقة بالخصوم	109
الفرع الخامس : المعايير ذات الصفة الخاصة	112
المطلب الرابع : معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي	121
الفرع الأول : معوقات تتعلق بكيفية صياغة النظام المحاسبي المالي	122
الفرع الثاني : معوقات تتعلق بكيفية تطبيق النظام المحاسبي المالي	123
الفرع الثالث : معوقات تتعلق بالتكوين	124
الفرع الرابع : معوقات تتعلق بطبيعة الاقتصاد الوطني	124
الفرع الخامس : معوقات تتعلق بالقانون الجبائي	125
خلاصة الفصل الأول	129
الفصل الثاني: **ماهية مجمعات الشركات والتجميع المحاسبي**	
تمهيد الفصل الثاني	131
المبحث الأول : ماهية مجمعات الشركات	132
المطلب الأول : نشأة وتعريف مجمعات الشركات	132
الفرع الأول : نشأة مجمعات الشركات	132
الفرع الثاني : مجمعات الشركات في بعض دول العالم	136
الفرع الثالث : تعريف مجمعات الشركات	138
الفرع الرابع : إيجابيات وسلبيات تكوين مجمعات الشركات	141

المطلب الثاني : نشأة وتطور مجمعات الشركات في الجزائر	146
الفرع الأول : ظهور مجمعات الشركات في الجزائر وإطارها القانوني	146
الفرع الثاني : مجمعات الشركات في القانون التجاري	155
الفرع الثالث : مجمعات الشركات في التشريع الجبائي الجزائري	159
الفرع الرابع : مجمعات الشركات في نصوص قانونية أخرى	159
المطلب الثالث : النظام الجبائي لمجمعات الشركات	165
الفرع الأول : شروط الخضوع للنظام الجبائي لمجمعات الشركات	166
الفرع الثاني : الاستثناءات من النظام الجبائي لمجمعات الشركات	168
الفرع الثالث : الامتيازات الجبائية الممنوحة لمجمعات الشركات	171
المطلب الرابع : هيكل مجمعات الشركات ومقارنتها مع مفاهيم أخرى	174
الفرع الأول : هيكل مجمعات الشركات	174
الفرع الثاني : الفرق بين مجمعات الشركات واندماج الشركات	180
الفرع الثالث : الفرق بين مجمعات الشركات والتجمعات بمفهوم القانون التجاري.....	190
الفرع الرابع : الفرق بين مجمعات الشركات والشركات متعددة الجنسيات.....	194
المبحث الثاني : ماهية التجميع المحاسبي.....	196
المطلب الأول : تعريف التجميع المحاسبي وأهدافه.....	196
الفرع الأول : تعريف التجميع المحاسبي.....	196
الفرع الثاني : تقنيات التجميع المحاسبي.....	197
الفرع الثالث : أهداف التجميع المحاسبي.....	198
المطلب الثاني : واقع التجميع المحاسبي عبر العالم.....	201
الفرع الأول : عوامل ظهور التجميع المحاسبي.....	201
الفرع الثاني : التجميع المحاسبي في الإتحاد الأوروبي.....	202
الفرع الثالث : التجميع المحاسبي في فرنسا.....	204
الفرع الرابع : التجميع المحاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية.....	206
الفرع الخامس : التجميع المحاسبي في بريطانيا.....	207
الفرع السادس : التجميع المحاسبي في الوطن العربي (تونس والمغرب كنموذج).....	208
الفرع السابع : تطور المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي.....	211
المطلب الثالث : نشأة وتطور التجميع المحاسبي في الجزائر.....	213
الفرع الأول : التجميع المحاسبي وفق المخطط المحاسبي الوطني.....	214

الفرع الثاني : التجميع المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي.....	221
الفرع الثالث : الإطار القانوني للتجميع المحاسبي في الجزائر.....	224
الفرع الرابع : الحسابات الخاصة بالتجميع المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي	225
المطلب الرابع : طرق التجميع المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي	227
الفرع الأول : تعريف الشركة التابعة والشركة الحليفة	227
الفرع الثاني : طريقة التكامل الشامل وفق النظام المحاسبي المالي	229
الفرع الثالث : طريقة المعادلة وفق النظام المحاسبي المالي	232
الفرع الرابع : فارق الإدماج وفق النظام المحاسبي المالي	232
خلاصـة الفصـل الثانـــي	236
الفصــل الثالث : **معـايير المحـاسبة الدولية الخاصـة بالتجميـع المحاسبـي**	
تمهيد الفصل الثالث	238
المبحث الأول : المعيار المحاسبي الدولي رقم 28	239
المطلب الأول : مفهوم التأثير الهام وكيفية إثباته	240
الفرع الأول : نسبة حقوق التصويت التي تسمح بالتأثير الهام	240
الفرع الثاني : طرق إثبات التأثير الهام وخسارته	241
المطلب الثاني : ماهية طريقة حقوق الملكية (طريقة المعادلة)	243
الفرع الأول : مفهوم طريقة حقوق الملكية	243
الفرع الثاني : الإعفاءات من تطبيق طريقة حقوق الملكية	245
الفرع الثالث : حالات التوقف عن استخدام طريقة حقوق الملكية	247
المطلب الثالث : إجراءات أخرى لطريقة حقوق الملكية	249
الفرع الأول : حصة المجموعة في منشأة زميلة أو مشروع مشترك	249
الفـرع الثاني : الأرباح والخسائـر الناتجة عن المعـاملات التصاعـدية والتنازلية	249
الفرع الثالث : المساهمة بأصل غير نقدي في منشأة زميلة أو مشروع مشترك	250
الفرع الرابع : تاريخ بداية المعالجة والاعتراف بالشهرة	251
الفرع الخامس : البيانات المالية المستخدمة في طريقة حقوق الملكية	251
الفرع السادس : استخدام السياسات المالية الموحدة	252
الفرع السابع : الاعتراف بخسارة المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك	252
الفرع الثامن : خسائر انخفاض القيمة	253

المبحث الثاني : معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 10	255
المطلب الأول : الهدف من المعيار IFRS 10 ومجال تطبيقه	255
الفرع الأول : الهدف من معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 10	255
الفرع الثاني : الاستثناءات من إعداد قوائم مالية موحدة.....	256
الفرع الثالث : استثناء المنشأة الاستثمارية من التجميع.....	257
المطلب الثاني : مفهوم السيطرة وعناصرها	259
الفرع الأول : مفهوم السيطرة وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 10	260
الفرع الثاني : عناصر السيطرة وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 10	260
الفرع الثالث : التغير في نسبة ملكية الشركة الأم في الشركة التابعة	263
المطلب الثالث : إجراءات إعداد القوائم المالية المجمعة	265
الفرع الأول : فترة القياس وتاريخ إعداد التقارير	266
الفرع الثاني : السياسات المحاسبية الموحدة	267
الفرع الثالث : إجراءات التوحيد	267
الفرع الرابع : إعداد الميزانية الموحدة في حالة تملك كامل الأسهم	269
الفرع الخامس : حالة تملك أقل من 100 % من أسهم الشركة التابعة	269
الفرع السادس : المعالجة المحاسبية للتغير على حساب الاستثمار في الشركة التابعة	269
الفرع السابع : إعداد القوائم المالية المجمعة في نهاية السنة الأولى للتملك	271
المبحث الثالث : معايير المحاسبة الدولية الأخرى المتعلقة بالتجميع المحاسبي	276
المطلب الأول : المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 (البيانات المالية المنفصلة)	277
الفرع الأول : هدف ونطاق المعيار المحاسبي الدولي رقم 27	277
الفرع الثاني : إعداد البيانات المالية المنفصلة	279
الفرع الثالث : الإفصاحات الواجبة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 27	282
المطلب الثاني : معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 03	283
الفرع الأول : طريقة معالجة اندماج الأعمال وفق المعيار IFRS 03	285
الفرع الثاني : تطبيق طريقة الحيازة على أنواع معينة من اندماج الأعمال	289
الفرع الثالث : كيفية الاعتراف بالشهرة وقياسها	291
الفرع الرابع : فترة القياس	295
الفرع الخامس : تحديد ما يعتر جزء من معاملة اندماج الأعمال	296
الفرع السادس : التكاليف المتعلقة بالتملك	296

الفرع السابع : البنود التي يجب على المنشأة الاعتراف بها	297
الفرع الثامن : قياس الحقوق غير المسيطرة	298
الفرع التاسع : القياس اللاحق والمحاسبة	299
الفرع العاشر : الإفصاحات المطلوبة في المعيار IFRS 03	300
المطلب الثالث : معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 11	301
الفرع الأول : تعريف الترتيب المشترك والسيطرة المشتركة	301
الفرع الثاني : تصنيف الترتيبات المشتركة	303
الفرع الثالث : معالجة العمليات المشتركة والمشاريع المشتركة	308
الفرع الرابع : طريقة المحاسبة في البيانات المالية المنفصلة	310
المطلب الرابع : معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 12	312
الفرع الأول : هدف المعيار IFRS 12	312
الفرع الثاني : نطاق تطبيق المعيار IFRS 12	313
خلاصة الفصل الثالث	315
الفصل الرابع : **إجراءات التجميع المحاسبي والقوائم المالية المجمعة**	
تمهيد الفصل الرابع	318
المبحث الأول : مراحل وإجراءات التجميع المحاسبي	319
المطلب الأول : ماهية محيط التجميع المحاسبي ومفهوم الرقابة	319
الفرع الأول : مفهوم محيط التجميع المحاسبي	320
الفرع الثاني : مفهوم معدل الرقابة ومعدل الفائدة	321
المطلب الثاني : المؤسسات الداخلة ضمن محيط التجميع	325
الفرع الأول : المؤسسات تحت الرقابة المطلقة	326
الفرع الثاني : المؤسسات الخاضعة لتأثير هام أو معتبر.....	329
الفرع الثالث : المؤسسات تحت الرقابة المشتركة.....	331
الفرع الرابع : المؤسسات المستثناة من محيط التجميع.....	332
الفرع الخامس : التغيرات في محيط التجميع	334
المطلب الثالث : طرق التجميع المحاسبي	334
الفرع الأول : طريقة الوضع للمعادلة	336
الفرع الثاني : طريقة الإدماج الشامل أو الكلي	339

الفرع الثالث : طريقة الإدماج النسبي	339
المطلب الرابع : إجراءات التجميع المحاسبي	340
الفرع الأول : مبادئ تنظيم عمليات التجميع المحاسبي	341
الفرع الثاني : مرحلة مجانسة الحسابات	343
الفرع الثالث : مرحلة إدماج الحسابات	349
الفرع الرابع : مرحلة إقصاء العمليات المتبادلة والنتائج الداخلية	351
الفرع الخامس : مرحلة توزيع الأموال الخاصة وإقصاء سندات المساهمة	355
المبحث الثاني : ماهية القوائم المالية المجمعة	360
المطلب الأول : ماهية القوائم المالية الأساسية (ذات الغرض العام)	360
الفرع الأول : مفهوم ، أهداف وحدود القوائم المالية ذات الغرض العام	360
الفرع الثاني : مفهوم التقارير المالية	363
الفرع الثالث : مفهوم القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية	365
الفرع الرابع : مفهوم القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي	368
المطلب الثاني : محتوى القوائم المالية الأساسية (ذات الغرض العام)	370
الفرع الأول : الميزانية (قائمة المركز المالي)	371
الفرع الثاني : حساب النتائج (قائمة الدخل)	377
الفرع الثالث : جدول تغير الأموال الخاصة (قائمة التغير في حقوق الملكية)	384
الفرع الرابع : جدول سيولة الخزينة (قائمة التدفقات النقدية)	386
الفرع الخامس : ملحق الكشوف المالية	391
المطلب الثالث : تعريف وأهمية القوائم المالية المجمعة	394
الفرع الأول : تعريف القوائم المالية المجمعة	394
الفرع الثاني : دواعي الحاجة إلى قوائم مالية مجمعة	395
الفرع الثالث : أهمية القوائم المالية المجمعة بالنسبة للتحليل المالي	396
الفرع الرابع : الفرق بين القوائم المالية المجمعة والحسابات المركبة	398
المطلب الرابع : العناصر الخاصة بالقوائم المالية المجمعة	401
الفرع الأول : العناصر الخاصة بالميزانية المجمعة	401
الفرع الثاني : العناصر الخاصة بحساب النتائج المجمع	403
الفرع الثالث : العناصر الخاصة بجدول تدفقات الخزينة المجمع	403
الفرع الرابع : العناصر الخاصة بجدول تغير الأموال الخاصة المجمع	407

الفرع الخامس : محتوى الملحق المجمع	408
الفرع السادس : مراحل تدقيق القوائم المالية المجمعة	411
خلاصة الفصل الرابع	418
الفصـل الخامـــس: **تحليل واقع التجميع المحاسبي في الجزائر**	
تمهيد الفصل الخامس	420
المبحث الأول : البيئة المحاسبية في الجزائر وعلاقتها بالتجميع المحاسبي	421
المطلب الأول : تشخيص بيئة التجميع المحاسبي في الجزائر	422
الفرع الأول : البيئة التعليمية والثقافية للمحاسبة في الجزائر	424
الفرع الثاني : البيئة القانونية وتنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر	435
الفرع الثالث : البيئة الاقتصادية في الجزائر	443
المطلب الثاني : المقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية	448
الفرع الأول : مقارنة شاملة بين المرجعين	448
الفرع الثاني : المقارنة بين المرجعين المحاسبيين من حيث التجميع المحاسبي	451
المطلب الثالث : تشخيص البيئة المحاسبية من خلال آراء عينة من محافظي الحسابات	469
الفرع الأول : مجتمع الدراسة وتحديد العينة	470
الفرع الثاني : بناء أداة الدراسة	474
الفرع الثالث : طريقة القياس	475
الفرع الرابع : صدق قائمة الاستقصاء	476
الفرع الخامس : ثبات أداة الدراسة	479
المطلب الرابع : تحليل نتائج توزيع الاستبيان	480
الفرع الأول : التحليل الوصفي لآراء المستجوبين	480
الفرع الثاني : التحليل الإحصائي لمعوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للتجميع المحاسبي	495
المبحث الثاني : واقع التجميع المحاسبي في بعض المجمعات الجزائرية	503
المطلب الأول : التجميع المحاسبي في مجمعي سوناطراك وسونلغاز	505
الفرع الأول : وضعية التجميع المحاسبي في مجمع سوناطراك	505
الفرع الثاني : وضعية التجميع المحاسبي في مجمع سونلغاز	507
المطلب الثاني : التجميع المحاسبي في مجمع بيوفارم	513

المطلب الثالث : التجميع المحاسبي في المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار ومجمع سيم	519
الفرع الأول : وضعية التجميع المحاسبي في المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار	519
الفرع الثاني : وضعية التجميع المحاسبي في مجمع سيم	521
المطلب الرابع : تقييم قدرة المجمعات الجزائرية على تطبيق معايير المحاسبة الدولية	523
الفرع الأول : وضع مؤشرات لتقييم قدرة مجمعات الشركات الجزائرية على تطبيق معايير المحاسبة الدولية	525
الفرع الثاني : مدى الإفصاح عن متطلبات معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي في مجمع بيوفارم	528
الفرع الثالث : تحليل القوائم المالية المجمعة لشركة إعمار كنموذج لمجمع يطبق معايير المحاسبة الدولية	532
خلاصة الفصل الخامس	543
خاتمــة عامــة	546
قائمة المراجــع	559
الملاحـــــق	576
الملخص باللغة الأجنبية	

قائمــة الجـداول

الرقـــم	العنـــــــوان	الصفحة
01	تصنيف معايير المحاسبة الدولية حسب موضوعها	59
02	هيكل النظام المحاسبي المالي	80
03	المؤسسات المعنية بمسك محاسبة مبسطة وفق النظام المحاسبي المالي	83
04	الكشوف المالية الواجب إعدادها وفق النظام المحاسبي المالي	91
05	تصنيف معايير المحاسبة الجزائرية	93
06	آلية التوافق المحاسبي الدولي في فرنسا	205
07	معايير المحاسبة التونسية المتعلقة بالتجميع المحاسبي	210
08	معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي	213
09	طرق التجميع المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي	228
10	ورقة العمل المستخدمة في إعداد القوائم المالية الموحدة	268
11	شكل قائمة الأرباح المحتجزة	273
12	المقارنة بين IFRS10 و (SIC12 – IAS27)	275
13	طريقة المحاسبة في البيانات المالية المنفصلة	310
14	المقارنة بين معدل الرقابة ومعدل الفائدة	325
15	الأسباب الرئيسية للتغيرات في محيط التجميع	334
16	طرق التجميع المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية والفرنسية	335
17	البنود الواجب عرضها كحد أدنى في بيان المركز المالي حسب م م د	372
18	مثال للتصنيف باستخدام طريقة طبيعة المصروف	381
19	مثال للتصنيف باستخدام طريقة وظيفة المصروف أو تكلفة المبيعات	381
20	تصنيف التدفقات النقدية حسب مصدرها وفق النظام المحاسبي المالي	390
21	طرق إعداد جدول سيولة الخزينة وفق النظام المحاسبي المالي	391
22	جدول المساهمات (فروع وكيانات مشاركة) حسب النظام المحاسبي المالي	411
23	المقاييس المتعلقة بالمحاسبة المدرسة لطلبة الليسانس تخصص محاسبة ومالية	425
24	البرنامج المدرس لطلبة الماستر تخصص محاسبة وتدقيق	425
25	استطلاع آراء عينة من طلبة الجامعات في تخصص المحاسبة حول المجمعات والتجميع المحاسبي	429

26	مداخل التعليم المحاسبي	433
27	المعايير الجزائرية للتدقيق	442
28	بعض إجراءات المعيار IFRS 10 غير الواردة في النظام المحاسبي المالي	457
29	بعض إجراءات المعيار IAS 28 غير الواردة في النظام المحاسبي المالي	462
30	بعض إجراءات المعيار IAS 27 غير الواردة في النظام المحاسبي المالي	465
31	بعض إجراءات المعايير IFRS3، IFRS11، IFRS12 غير الواردة في النظام المحاسبي المالي	466
32	عدد الاستمارات الموزعة والمستردة	474
33	الأوزان المعطاة لخيارات الإجابة في قائمة الاستقصاء	475
34	المتوسطات المرجحة والاتجاهات الموافقة لها	476
35	معاملات الارتباط بيرسون بين فقرات المتغير المستقل مع الدرجة الكلية لكل محور	477
36	معاملات الارتباط بيرسون بين فقرات المتغير التابع	478
37	معاملات الثبات كرونباخ-ألفا	479
38	التحليل الوصفي للفقرات المتعلقة بواقع التجميع المحاسبي في الجزائر	481
39	التحليل الوصفي لآراء المستجوبين حول البيئة القانونية وتنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر	483
40	التحليل الوصفي لآراء المستجوبين حول هيكلة وتنظيم مجمعات الشركات في الجزائر	486
41	التحليل الوصفي لآراء المستجوبين حول نظام تكوين وتأهيل المحاسبين في الجزائر	488
42	التحليل الوصفي لآراء المستجوبين حول البيئة الاقتصادية في الجزائر	491
43	التحليل الوصفي لآراء المستجوبين حول آلية استفادة الجزائر من معايير المحاسبة الدولية	494
44	نتائج التحليل الإحصائي من وجهة نظر مفردات العينة	496
45	نتائج التحليل الإحصائي للمتغير الفرعي المستقل البيئة القانونية	496
46	نتائج التحليل الإحصائي للمتغير الفرعي المستقل هيكلة وتنظيم مجمعات الشركات	498
47	نتائج التحليل الإحصائي للمتغير الفرعي المستقل نظام التكوين والتأهيل	499

48	نتائج التحليل الإحصائي للمتغير الفرعي المستقل البيئة الاقتصادية	500
49	نتائج التحليل الإحصائي للمتغير التابع	501
50	تطور حصة مجمع بيوفارم في السوق الجزائري	513
51	هيكل مجمع بيوفارم	514
52	محيط التجميع الخاص بمجمع بيوفارم	516
53	تحديد محيط التجميع للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار	519
54	تحديد محيط التجميع لمجمع سيم	522
55	وضع مؤشرات لقياس قدرة مجمعات الشركات على تطبيق معايير المحاسبة الدولية	526
56	مدى الإفصاح عن بعض متطلبات معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي في مجمع بيوفارم	529

قائمــة الأشكــال

الرقــم	العنـــوان	الصفحــة
01	شروط الخضوع للنظام الجبائي لمجمعات الشركات في الجزائر	167
02	طريقة تحويل الكشوف المالية للكيانات الأجنبية للعملة الوطنية وفق SCF	230
03	مكونات فارق الإدماج الأول الموجب وتسجيلها وفق النظام المحاسبي المالي	234
04	معالجة فارق الاقتناء السلبي وفق النظام المحاسبي المالي	235
05	نسبة حقوق التصويت التي تسمح بالتأثير الهام وفق المعيار IAS28	241
06	طرق إثبات وجود التأثير الهام وفق المعيار IAS 28	242
07	طريقة حقوق الملكية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 28	244
08	الإعفاءات من تطبيق طريقة حقوق الملكية حسب المعيار IAS 28	246
09	حالات التوقف عن استخدام طريقة حقوق الملكية حسب المعيار IAS 28	248
10	الخصائص النموذجية للمنشأة الاستثمارية وفق المعيار IFRS 10	258
11	عناصر السيطرة وفق المعيار IFRS 10	261
12	طرق المحاسبة في البيانات المالية المنفصلة وفق المعيار م د رقم 27	280
13	أشكال دمج الأعمال	284
14	متطلبات طريقة الحيازة حسب المعيار IFRS 3	286
15	تصنيف الترتيبات المشتركة وفق المعيار IFRS 11	304
16	تصنيف الترتيب المشترك المنظم من خلال أداة منفصلة وفق المعيار IFRS11	308
17	تقييم السيطرة المشتركة وفق المعيار IFRS 11	311
18	التداخل بين معايير المحاسبة الدولية	314
19	المراحل والإجراءات التقنية للتجميع المحاسبي	343
20	طرق عرض قائمة التدفقات النقدية وفق المعايير الدولية	388
21	ترتيب عرض الإيضاحات وفق معايير المحاسبة الدولية	392
22	مضمون ملحق الكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي	393
23	الآلية المقترحة لإصدار المعايير المحاسبية في الجزائر	439
24	تحديد محيط التجميع لمجمع بيوفارم	517

تعريـف المختصـرات

المختصـر	المعنى باللغة الأصلية	الترجمة للعربية
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group	المجموعة الاستشارية الأوروبية للتقارير المالية
FASB	Financial Accounting Standard Board (USA)	مجلس معايير المحاسبة المالية
FEE	Fédération des experts comptables européens	اتحاد الخبراء المحاسبين الأوروبيين
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IFAC	International Fédération of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IFRS	International Financial Reporting Standards	معايير الإبلاغ المالي الدولية
IFRSF	IFRS Foundation	مؤسسة معايير التقارير المالية الدولية
IOSCO	International Organization of Securities Commissions	المنظمة الدولية للبورصات العالمية
IVSC	International Valuation Standards Council	لجنة معايير التقييم الدولية
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development	منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية
PCG	Plan Comptable Générale	المخطط المحاسبي العام (فرنسا)
PCN	Plan Comptable Nationale	المخطط المحاسبي الوطني
SCF	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
SEC	Securities Exchange Commission (USA)	لجنة تبادل الأوراق المالية
SGP	Sociétés de Gestion des Participations	شركة تسيير المساهمات
SWP	Strategy Working Party	فريق عمل الاستراتيجية
SYSCOA	Système Comptable Ouest-Africain	النظام المحاسبي لغرب إفريقيا

قـائمــة الملاحــق

الرقم	العنوان	الصفحة
01	قائمة معايير المحاسبة الدولية IAS	576
02	قـائمــة معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS	577
03	قـائمــة المعايير المحاسبية الدولية الملغاة (غير النافذة)	578
04	جدول تفصيلي لأهم النصوص القانونية الخاصة بالمحاسبة في الجزائر	579
05	هيكل النظام المحاسبي للمؤسسات في تونس	586
06	الاستبيان الموجه لعينة من محافظي الحسابات في الجزائر	588
07	مراحل انهيار شركة إنرون الأمريكية	591
08	محيط التجميع المحاسبي لمجمع سونلغاز	593
09	مخرجات نظام المعالجة SPSS	594

مقـدمــة عــامـــة

نظرا لتزايد عدد التجمعات الاقتصادية بمختلف أشكالها ومجالاتها سواء على المستوى المحلي أو الدولي ، وباعتبار التأثير الكبير لهذه الكيانات الضخمة على الاقتصاد الوطني ، وكذا تأثيراتها الاجتماعية والبيئية، ...إلخ ، تبرز لنا ضرورة دراسة المعايير والضوابط التي تحكم إنشاء هذا النوع من الكيانات وكيفية إعداد حساباتها السنوية التي تسمح بتقديم صورة صادقة عن وضعيتها ونتائجها ومركزها المالي كوحدة واحدة ، وحظوظها قي البقاء ومواجهة المنافسين المحليين والأجانب على المدى القريب والبعيد.

ولاندماج المؤسسات دوافع متعددة منها تحقيق مزايا التكامل الأفقي المترتبة على اندماج مؤسسات تزاول أنشطة متشابهة أو متماثلة ، أو تحقيق مزايا التكامل الرأسي كما في حالة اندماج مؤسسات تتكامل مع بعضها البعض في إنتاج منتج معين أو تقديم خدمة معينة ، أو تنويع الاستثمارات لتقليل التقلبات في العائد وبالتالي تخفيض عامل المخاطرة للمؤسسة الجديدة ، كما تمثل الامتيازات الجبائية التي قد تمنح من طرف العديد من الدول أحد أهم أسباب اللجوء لهذا النوع من المؤسسات.

وتقيم العديد من المؤسسات علاقات رأسمالية أو تعاقدية أو غيرها ، وفي أغلب الأحيان لا تتم العمليات المنجزة بين هذه المؤسسات وفق شروط السوق المعتمدة مع المؤسسات الأخرى المستقلة ، في هذه الحالة من المهم بالنسبة للمستثمرين ومختلف الشركاء الإفصاح عن الأنشطة الاقتصادية والوضعية المالية وكفاءة مجمل المؤسسات المرتبطة التي تشكل ما يعرف بالمجمع أو مجموعة المؤسسات ، وهذا من أجل الحصول على تشخيص كامل وتقدير قيمة استثماراتهم. وتعتبر القوائم المالية المجمعة مجمل المؤسسات المستقلة قانونا كمؤسسة اقتصادية واحدة ، حيث تعرض فقط عمليات الشراء والبيع والحقوق والديون والمساهمات وكل العمليات الأخرى التي تتم مع المؤسسات الخارجية والمستقلة عن المجمع ، وبهذا فالعمليات المنجزة بين المؤسسات التي تنتمي

لنفس المجمع يتم إلغاؤها ، ولا يتم هذا فقط عن طريق عمليات جمع بسيطة وإنما وفق تقنيات مدروسة محددة تعرف بعمليات تجميع القوائم المالية.

ويمنح عرض القوائم المالية المجمعة بعدا إضافيا لصورة المؤسسة ، كما يسمح بتكوين نظرة اقتصادية وإجمالية على نشاطها ، وهي بهذا تعتبر وسيلة اتصال مع مختلف الشركاء والمتعاملين مع المؤسسة حيث تسهل قراءة حساباتها وفهم نشاطها.

ونظرا للأهمية الكبيرة للمجمعات في الاقتصاد الرأسمالي بدأ الاهتمام بوضع الأسس والضوابط التي تحكم إعداد حساباتها السنوية ، خصوصا مع تداخل ظروف بيئية مختلفة لاسيما بالنسبة للشركات المتعددة الجنسيات والشركات ذات الفروع الأجنبية ، وفي هذا الصدد قرر الإتحاد الأوروبي الاعتماد على معايير المحاسبة الدولية في إعداد القوائم المالية المجمعة ابتداء من 2005/01/01 ، وهو ما يدل على أن التوافق المحاسبي الدولي يمكن أن يوفر اعتمادا على هذه المعايير حلولا لمشاكل تجميع القوائم المالية ، ويرتكز هذا على أساس أن المنافسة بشكلها الحديث تتطلب الاعتماد على أسس دقيقة وموحدة لتقييم وضعية المؤسسات والمقارنة بينها خصوصا تلك التي تتعامل في الأسواق المالية.

من جانب آخر ، فإنه من الضروري الإشارة إلى أنه رغم المزايا التي توفرها معايير المحاسبة الدولية ، فإنها قد لا تخلو من العيوب والسلبيات لاسيما ما تعلق بعدم قدرة الاقتصاديات النامية الضعيفة على الانسجام والتأقلم مع متطلباتها ، إضافة إلى اعتبارها كأداة ضغط في يد الشركات متعددة الجنسيات التي قد يؤدي فتح المجال مطلقا أمامها إلى آثار سلبية على الاقتصاد المحلي. وزيادة على ذلك فإن معايير المحاسبة الدولية قد تؤدي لكشف إستراتيجية المؤسسة أمام المنافسين خصوصا أمام قوة المؤسسات المنافسة وعدم التحكم الجيد في تطبيق هذه المعايير نظرا لضعف المؤهلات البشرية.

بدورها أصدرت الجزائر سنة 2007 النظام المحاسبي المالي SCF ليعوض المخطط المحاسبي الوطني PCN المطبق منذ سنة 1975 ، ليعلن التوجه نحو تقريب المحاسبة الجزائرية من المعايير المحاسبية الدولية التي أصبحت تعتبر أحد متطلبات الولوج في الأسواق العالمية وشرطا لمواجهة حدة المنافسة ، وهي بمثابة اللغة التي يشترط استعمالها لمخاطبة المستثمرين وإعلامهم بوضعية المؤسسة ومركزها المالي.

وقد اهتم النظام المحاسبي المالي بشكل شبه كامل بكيفية إعداد الحسابات الفردية ، في حين أهمل التفصيل في كيفية إعداد القوائم المالية المجمعة التي تعنى بها العديد من المؤسسات الكبرى لاسيما مؤسسة سوناطراك التي لها وزن كبير في الاقتصاد الوطني.

وقد تأخر الاهتمام بمحاسبة المجمعات في الجزائر ومختلف البلدان العربية والإسلامية نظرا للتخلف الذي يعرفه اقتصادها ، حيث تميز بمؤسسات صغيرة لها نشاط محدود وامتداد جغرافي ضيق ، إلا أن العولمة وازدهار العلاقات الاقتصادية بين الدول حتم فتح المجال أمام المؤسسات الضخمة سواء المحلية أو الأجنبية لتتنافس في تلبية الاحتياجات المتزايدة للمستهلكين. ففي الجزائر كانت ملكية المؤسسات الاقتصادية للدولة بعد الاستقلال ، وكانت هذه المؤسسات حتى مع كبر حجم العديد منها لا تهتم بتطوير المحاسبة لأن الربح وإن كان مطلبا ضروريا ، كان يأتي في مراتب متأخرة بعد الأهداف الاجتماعية ومتطلبات تنفيذ المخططات الوطنية ، إلا أنه بعد ذلك بدأت الدولة تفتح المجال تدريجيا أمام الخواص ليظهر في سنوات التسعينات ما يعرف بالمجمعات التي ترتكز على تشكيل قوة أو تكتل اقتصادي يجمع عدة مؤسسات ، إلا أن كل منها تؤثر على النشاط العام للمجمع وتتأثر بدورها به.

ولا تختلف محاسبة المجمعات عن المحاسبة المالية في الأسس والمبادئ المعتمدة ، إلا أنها تدرج في العديد من المؤلفات ضمن ما يعرف بالمحاسبة المالية المتقدمة ، وذلك نظرا لأن عملية إعداد الحسابات المجمعة معقدة وتواجهها عدة مشاكل ترتكز من جهة على إظهار الحسابات والعمليات الخاصة بالمؤسسات الزميلة في الحسابات الفردية الخاصة بكل مؤسسة (هي تختلف عن المعاملات مع الأطراف الأخرى) ، ومن جهة أخرى إظهار الحسابات الخاصة بكل المؤسسات محل عملية التجميع وكأنها حسابات خاصة بمؤسسة واحدة.

بناء على ما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية كما يلي:

*** <u>الإشكالية الرئيسية</u> :**

على ضوء الإصلاحات المحاسبية التي انتهجتها الجزائر عن طريق تبني النظام المحاسبي المالي ، هل تتوفر البيئة المحاسبية في الجزائر على الشروط والمؤهلات الضرورية لإعداد القوائم المالية المجمعة وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية ؟

*** <u>فرضيات البحث</u> :**

الفرضيــة الأولــى : هناك توافق بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي .

الفرضيــة الثانيــة : يعتبر الإطار القانوني للتجميع المحاسبي في الجزائر غير كاف لمعالجة كل المشاكل المتعلقة بالتجميع المحاسبي .

الفرضية الثالثــة : يعتبر تنظيم مهنة المحاسبة وآلية إصدار القوانين والمعايير المحاسبية في الجزائر عائقا أمام تطبيق معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي.

الفرضيــة الرابعــة : تنظيم وهيكلة مجمعات الشركات في الجزائر لا يسمح بتطبيق معايير المحاسبة الدولية

الفرضيــة الخامسة : نظام تكوين وتأهيل المحاسبين المعتمد في الجزائر لا يسمح بتطبيق معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي

الفرضيـة السادسة : البيئة الاقتصادية في الجزائر غير جاهزة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي.

*** أهمية وأهداف البحث**:

تظهر أهمية هذا البحث من جهة في تأثير مجمعات الشركات على الاقتصاد الوطني بالنظر إلى حجم رؤوس الأموال المستثمرة فيها وكذا انتشارها الجغرافي وتنوع منتجاتها ، ومن جهة أخرى في ضرورة تحضير المجمعات الجزائرية وتكييفها مع متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي في إعداد القوائم المالية المجمعة خصوصا مع اشتداد المنافسة على المستويين الوطني والإقليمي والدولي ، وضرورة تقديم صورة صادقة وواضحة عن وضعية المؤسسة ومركزها المالي.

من هنا نقول أن هذا البحث يهدف بالدرجة الأولى إلى توفير مرجع للباحثين حول محاسبة المجمعات في ظل نقص هذا النوع من الكتب والمؤلفات ، وكذا تمهيد الطريق أمام دراسة مشاكل أدق وأعمق قد تواجه عملية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر.

*** أسباب اختيار الموضوع** :

إن السبب الرئيسي لاختيار مثل هذا الموضوع هو رغبة الباحث في تشخيص واقع البيئة الجزائرية ، ومعرفة جاهزيتها لتطبيق معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بتجميع القوائم المالية.

*** منهج الدراسة** :

قصد الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع والإجابة على إشكاليـة المطروحـة وذلك قصـد الوصـول إلى الأهداف المرجوة ، وكذا اختبار صحة الفرضيات تم استخدام المنهج الاستنباطي

وذلك بإتباع الأسلوب الوصفي التحليلي ، من خلال وصف متغيرات الدراسة وتحليلها بطرق علمية متعارف عليها ، بغية استنباط النتائج للوصول إلى الإجابة على مختلف الإشكاليات المطروحة.

*** حدود الدراسة:**

بالنسبة للإطار الزمني : سيتم الاهتمام بالتطور التاريخي للمجمعات وعملية تجميع القوائم المالية منذ ظهورها، ليتم التركيز على الفترات التي تلي إصدار معايير المحاسبة الدولية الأخيرة الخاصة بالتجميع ، وكذا صدور المخطط المحاسبي الوطني المكيف مع محاسبة المجمعات سنة 1999، إضافة إلى صدور النظام المحاسبي المالي سنة 2007.

بالنسبة للإطار المكاني : سيتم الاهتمام بمحاسبة المجمعات في الجزائر كدراسة حالة مقارنة مع معايير المحاسبة الدولية وكذا بعض النماذج الدولية لاسيما الرائدة منها.

أما بالنسبة للحدود الموضوعية للبحث : فبما أن موضوع تجميع القوائم المالية هو موضوع واسع ومعقد ، سنحاول من خلال هذا البحث التأكيد على المشاكل التي تواجهها المؤسسات في محاسبة المجمعات ، ويتم التركيز على آلية تجميع القوائم المالية سواء من منظور معايير المحاسبة الدولية ذات العلاقة أو النظام المحاسبي المالي في الجزائر.

*** الدراسات السابقة :**

هناك مجموعة من الدراسات عالجت هذا الموضوع من قريب أو بعيد ، نذكر منها :

1- مداني بن بلغيث ، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية – بالتطبيق على حالة الجزائر - ، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، سبتمبر 2004.

عالجت هذه الأطروحة إشكالية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في الجزائر في ظل أعمال التوحيد والتوافق المحاسبيين الدوليين، حيث تم التركيز على جهود التوافق المحاسبي الدولي وصولا إلى الجهود المبذولة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية، في الأخير قام الباحث بتشخيص الواقع في الجزائر، وتوصل الباحث إلى ضرورة ترسيخ ثقافة محاسبية تضمن استقلاليتها وعدم حصر الاهتمام بتحديد الوعاء الضريبي –محاسبة من أجل الضريبة-، والاهتمام باعتبار المحاسبة أداة لاتخاذ القرار –محاسبة من أجل المستثمر-، والاستفادة من معايير المحاسبة الدولية ، إلا أن هذا يجب أن يعكس طبيعة البنية الاقتصادية والاجتماعية ومستوى التنمية الذي بلغته الجزائر، ويجب أن يتم بمشاركة أصحاب المهنة ومختلف الفاعلين فيها.

هذه الأطروحة رغم أنها كانت في ظل تطبيق المخطط المحاسبي الوطني، ورغم أنها لم تتطرق إلى محاسبة المجمعات، إلا أنها قدمت تشخيصا للواقع الجزائري في مواجهة جهود التوافق الدولي، وهو ما يمكن الاستفادة منه في هذه الأطروحة.

2- سمية موهون ، التحليل الاقتصادي والمالي للحسابات المجمعة واتخاذ القرار على مستوى المجمع وخارجه دراسة حالة مجمع سوناطراك ، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية ، فرع محاسبة وتدقيق ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر 3 ، 2012/2011.

توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج من بينها :

- تحليل نشاط المجمعات عملية معقدة ومتشابكة عكس تحليل القوائم المالية الخاصة بالشركات الفردية ، لذلك يجب فهم خصوصية التحليل الاقتصادي والمالي للمجمعات لتجنب الوصول إلى نتائج خاطئة.

- تساعد التقارير القطاعية في تحليل نشاط المجمع بدقة وتقدم نتائج أفضل لعملية التحليل.

- يجب الاهتمام بتحديد وضبط محيط التجميع وتحليله وهو ما يساعد في التشخيص العام للمجمع.

- تقدم الحسابات المجمعة صورة اقتصادية أكثر اكتمالا عن نشاط المجمع ككل من الحسابات الفردية ، إلا أنه ينبغي التأكيد على وجود تكامل بين الحسابات المجمعة والحسابات الفردية التي لا يمكن الاستغناء عنها.

- بالنسبة لمجمع سوناطراك فإن القوائم المالية المجمعة لم تكن تعد لاحتياجات التسيير الداخلي وإنما لأغراض الائتمان على المستوى الخارجي فقط ، كما أن المجمع توقف عن التجميع في 2008 أي بعد صدور النظام المحاسبي المالي.

3- أمال فريال أوماطة ، تقنية تجميع الحسابات : حالة الشركة القابضة "سوناطراك خدمات بترولية " (SSP) ، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، فرع النقود والمالية ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2002/2001 .

تتعلق الإشكالية الخاصة بهذه الدراسة في تحديد قدرات شركة سوناطراك على تكييف التقنيات المحاسبية العالمية للتجميع على سوناطراك في ظل الخطوات المتعلقة بالمخطط الوطني المحاسبي ونقص النصوص المعالجة لعملية إقامة حسابات مجمعة .

النتائج المتوصل لها في هذه الدراسة هي :

- أدى ضعف النصوص التشريعية الجزائرية إلى النصوص القانونية الفرنسية التي فصلت في مختلف الجوانب المتعلقة بعملية التجميع.

- وجدت الباحثة أن مجمع سوناطراك لم يقم بعد بإعداد حسابات مجمعة لكنه بدأ مشروعا لإقامة حسابات مجمعة وذلك عن طريق برنامج عمل غني مع إدماج وتحسيس شركاتها القابضة وكذا كافة الشركات التابعة .

4- شعيب شنوف ، الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي حالة BP EXPLORATION LIMITED ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، السنة الجامعية 2006-2007.

توصلت هذه الدراسة للنتائج التالية :

- يجب أن تخضع الممارسة المحاسبية في مختلف الشركات الدولية لقواعد وإجراءات تتماشى مع المشاكل المحاسبية على المستوى الدولي.

- تقترح الأدبيات المحاسبية العديد من الإجراءات المحاسبية كمحاولة لعلاج الآثار السلبية للقياس المحاسبي التاريخي في ظل فترات التضخم أبرزها (- قياس تكلفة الاهتلاك السنوية للأصل الثابت على أساس التكلفة البديلة الجارية بدلا من التكلفة التاريخية ، - الاعتماد على مبدأ الوارد أخيرا يصرف أولا في تقييم المخزونات رغم أن معايير المحاسبة الدولية تفضل طريقة الوارد أولا يصرف أولا).

- ضرورة فصل الميزانية المحاسبية الخاضعة لقواعد تجارية ، عن الميزانية الجبائية.

- لمحاسبة التضخم انعكاسات هامة على طبيعة القوائم المالية ، لذلك ينبغي اعتماد المعايير المحاسبية الدولية لمعالجة هذه الظاهرة والحد منها ، مع ضرورة إعداد القوائم المالية في ظل اقتصاد تضخمي بعمودين واحد حسب التكلفة التاريخية والثاني حسب التكلفة الجارية.

- ضرورة إعداد مخطط محاسبي دولي يكون فيه استعمال الحسابات الرئيسية إجبارية بينما تكون الحسابات الفرعية والجزئية اختيارية ، وذلك حسب ظروف وحجم كل مؤسسة.

- ينبغي اعتماد أوراكل من طرف الشركات على غرار سوناطراك على اعتبار أن أوراكل يعتبر الرقم الأول عالميا في قاعدة البيانات .

من جانبها تهتم هذه الأطروحة بالمقارنة بين ما تضمنه النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق بالتجميع المحاسبي ، مع محاولة تشخيص واقع البيئة الجزائرية وقدرتها على تطبيق هذه المعايير الدولية.

*** هيكل الدراسة**:

لمعالجة هذا الموضوع يمكن تقسيم هذه الدراسة إلى الفصول التالية:

- **الفصل الأول : مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي**

في هذا الفصل سنتطرق في البداية لمعايير المحاسبة الدولية انطلاقا من التوافق المحاسبي الدولي الذي يمثل نقطة البداية لهذه المعايير ، وصولا إلى دراسة تطور معايير المحاسبة الدولية وتأثيرها على المستوى العالمي.

بعد ذلك ننتقل إلى التعريف بالنظام المحاسبي المالي باعتباره المرجعية المحاسبية الوطنية التي يتمثل هدفها الرئيسي في الاقتراب من معايير المحاسبة الدولية ومعالجة النقائص والسلبيات التي كانت تشوب المخطط المحاسبي الوطني.

الفصل الثاني : ماهية مجمعات الشركات والتجميع المحاسبي

في هذا الفصل سنتطرق إلى مفهوم مجمعات الشركات باعتبارها شكل حديث من أشكال التعاون بين الشركات ، حيث سيتم التركيز على نشأة مجمعات الشركات وتعريفها ، ثم ننتقل إلى الحديث عن مجمعات الشركات في القانون الجزائري مع التركيز على ما تضمنه القانون التجاري ، إضافة إلى الإجراءات المنصوص عليها في القانون الجبائي في إطار النظام الجبائي الخاص بمجمعات الشركات.

ثم ننتقل إلى مفهوم التجميع المحاسبي باعتباره التقنية المستعملة من طرف مجمعات الشركات لإعداد القوائم المالية المجمعة المعبرة عن الوضعية المالية لمجموعة الشركات الداخلة ضمن نطاق المجمع وكأنها تشكل كيانا واحدا ، مع التركيز على التجميع المحاسبي في الجزائر انطلاقا من المخطط المحاسبي الوطني الذي عالج هذه المسألة ابتداء من سنة 1999 ، وصولا إلى النظام المحاسبي المالي الذي خصص جانبا لمعالجة التجميع المحاسبي وإعداد القوائم المالية المجمعة.

الفصل الثالث : معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالتجميع المحاسبي

في هذا الفصل سنتطرق إلى المعايير المحاسبية الدولية الأساسية الخاصة بالتجميع المحاسبي وفق تعديلاتها الأخيرة لسنة 2011 ، انطلاقا من المعيار IAS 28 الذي يعالج كيفية تجميع الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة باستخدام طريقة المعادلة (طريقة حقوق الملكية) ، ثم المعيار IFRS 10 الذي عالج مسألة إعداد القوائم المالية الموحدة ، واهتم خصوصا بكيفية تجميع الشركات التابعة الخاضعة للسيطرة باستخدام طريقة الإدماج الكلي ، وفي الأخير نتطرق لمعايير المحاسبة الدولية الأخرى المتعلقة بالتجميع المحاسبي (المعيار IAS 27، المعيار IFRS 03، المعيار IFRS 11 ، المعيار IFRS 12).

الفصل الرابع : إجراءات التجميع المحاسبي والقوائم المالية المجمعة

في هذا الفصل سنقوم في البداية بتقديم المراحل والإجراءات المتعلقة بالتجميع المحاسبي انطلاقا من تحديد محيط التجميع أي الشركات المعنية بتجميع حساباتها الفردية ، وصولا إلى تحديد مضمون القوائم عموما والبنود المتعلقة بالحسابات المجمعة على وجه الخصوص.

الفصل الخامس : تحليل واقع التجميع المحاسبي في الجزائر

سنقوم في هذا الفصل بداية بدراسة بتشخيص البيئة المحاسبية في الجزائر للوقوف على مدى استجابتها لمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية عموما والمتعلقة بالتجميع المحاسبي على وجه الخصوص ، بالإضافة إلى ذلك سيتم توزيع استبيان على عينة من محافظي الحسابات في الجزائر لمعرفة رأيهم حول إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي في الجزائر.

بعد ذلك سنقوم بتحليل مضمون الحسابات المجمعة المنشورة لبعض المجمعات الجزائرية لمعرفة واقع التجميع المحاسبي فيها ، مع محاولة إسقاط متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي عليها.

في الأخير تم الوصول إلى مجموعة من النتائج تم ترجمتها في الخاتمة العامة التي ساعدتنا على اختبار الفرضيات التي تم وضعها.

الفصـــل الأول :

مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية

والنظام المحاسبي المالي

تمهيـــد الفصل الأول :

تمثل محاسبة المجمعات أحد القضايا التي تهتم بها الأنظمة المحاسبية المختلفة ، وذلك نظرا للمشاكل الناتجة عن طبيعة العلاقة القائمة بين الشركات التابعة لنفس المجمع وكذا العمليات التي تتم بينها دون تدخل أي طرف خارجي .

وقبل الخوض في مسألة تعريف مجمعات الشركات والتجميع المحاسبي والقوائم المالية المجمعة ، سنحاول في هذا الفصل تقديم نظرة عامة حول معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي باعتبارهما المرجعين الرئيسين ومحور اهتمام هذه الأطروحة.

يمثل النظام المحاسبي المالي تحولا جوهريا في المحاسبة الجزائرية ، حيث تضمن مجموعة من المفاهيم الجديدة التي لم يتطرق لها المخطط المحاسبي الوطني سابقا ، كما أنه اقترب من معايير المحاسبة الدولية من حيث إطاره التصوري ، وتضمن من جهة أخرى مخططا محاسبيا شبيها بالمخطط المحاسبي العام الفرنسي ، حيث مزج بين النظامين الأنجلوسكسوني والأوروبي القاري.

المبحـث الأول : معاييـر المحاسبـة الدوليـة وتحديات تطبيقها

ساهم بروز معايير المحاسبة الدولية في تطوير العمل المحاسبي ، وكذا في تنشيط البحوث والدراسات المحاسبية ، حيث تشكل الأداة الرئيسية للتوافق المحاسبي الدولي.

المطلب الأول : التوافق المحاسبي الدولي : مفهومه ، أهدافه ومعوقاته

يمثل التوافق المحاسبي الدولي نقطة البداية لدراسة وفهم الهدف من معايير المحاسبة الدولية.

الفـرع الأول : مفهـوم التوافـق المحاسبـي الدولـي

يعتبر التوافق المحاسبي الدولـي مسـارا لا رجعـة فيـه خصوصـا بالنسبـة للشركـات متعـددة الجنسيات التي يجب أن تتمكـن بموجبــه من رفـع أهم الحواجـز التي تعيق المقـارنات الدوليــة [1] ، ويقصد به التقريب والتنسيق بين المعايير والتطبيقات المحاسبية الوطنية ، مما يسهل المقارنة بين القوائم المالية لمؤسسات من دول مختلفة. [2]

ويعني التوافق المحاسبي الدولي أيضا الاحتكام إلى جملة من المبادئ ، القواعد والمعايير المحاسبية التي تلقى قبولا عاما في الأوساط الدولية ، والتي تهدف إلى توحيد الممارسات المحاسبية الدولية [3] ، حيث يتم التقليل من درجة الاختلافات بين البلدان بهدف خدمة ومساعدة المستثمرين لتحليل تقارير مالية تحدد الموقف المالي والأداء للمؤسسة المحلية أو العالمية . [4]

---

[1] مداني بن بلغيث : أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية – بالتطبيق على حالة الجزائر -.أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية. جامعة الجزائر : سبتمبر 2004 ، ص 105.

[2] Bernard COLASSE : Harmonisation Comptable internationale , Encyclopédie CCA , Economica , paris 2000 , page 757.

[3] شنـوف شعـيب : الممارسـة المحاسبيــة فـي الشـركـات متعـددة الجنسيات والتوحـيـد المحـاسبـي العـالمـي ، حـالــة BP EXPLORATION LIMITED ، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، السنة الجامعية 2006-2007 ، ص 82.

[4] نفس المرجع السابق ، ص 88.

وعرفه Nobes et Parker بأنه عمليـة رفـع درجـة الانسجـام في التطبيقـات المحاسبية ، وذلك من خلال وضع حدود لدرجة التباين لتلك التطبيقات .[1]

ولفهم معنى التوافق المحاسبي ينبغي التفرقة بين مفهومي التوافق (أو التناسق) والنمطية (أو المعايرة والتوحيد)، فالنمطية يقصد بها مجموعة قواعد جامدة وضيقة تتطلب معيارا واحدا أو قاعدة واحدة في كل المواقف ، ولا تقبل أي اختلافات على المستوى الوطني ، بينما يصعب (أو يستحيل) تطبيقها على المستوى الدولي ، أما التناسق فهو أكثر مرونة وانفتاحا حيث لا يعتمد منهج " مقاس واحد يناسب الكل" ويأخذ في اعتباره الفروق الوطنية [2] ، ويسمح بوجود الاختلافات الضرورية بين الأنظمة المحاسبية ، وبعبارة أخرى نقول أن التوحيد هو مرحلة متقدمة من عملية التوافق المحاسبي.

بعبارة أخرى ينبغي التفرقة بين مفهومي التوحيد المحاسبي والتوافق المحاسبي : فالتوحيد المحاسبي يعني تطبيق معيار أو قاعدة واحدة في كل الحالات ، وهو ينطوي على مجموعة من القواعد الموحدة. أما التوافق المحاسبي فيعني تطبيق معايير محاسبية مختلفة بطرق معينة بدلا من معيار واحد للجميع ، وهو عملية زيادة انسجام النظم المحاسبية الموجودة في الدول المختلفة في العالم عن طريق التخلص من الممارسات غير الضرورية الموجودة بينها.

كما أن التوافق المحاسبي يتضمن التوفيق بين وجهات النظر المختلفة ، وهذا أكثر قبولا من التوحيد الذي يعني أن الإجراءات المتبعة في بلد ما يجب تبنيها من الآخرين . من هذا

---

[1] محمد المبروك أبو زيد : المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية. القاهرة : إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع. 2005 ، ص 269.

[2] فردريك تشوى وآخرون : المحاسبة الدولية ، تعريب محمد عصام الدين زايد. مراجعة أحمد حامد حجاج. الرياض: دار المريخ للنشر. 2004 ، ص 349.

المنطلق يهدف التوافق المحاسبي إلى التقليل من الممارسات المختلفة ، أما التوحيد المحاسبي فهو يهدف للتماثل التام. [1]

ويقودنا هذا السياق للإشارة إلى مفهوم **العولمة المحاسبية** الذي يمثل عنصرا أساسيا في الوصول إلى العولمة الاقتصادية ، وتتمثل العولمة المحاسبية في وضع النظام المحاسبي في نموذج أعمال يمكنه إيصال المعلومة بالسرعة والدقة المطلوبتين إلى مستعملي المعلومة المحاسبية ، حيث كان لتوجه المؤسسات الاقتصادية نحو اقتصاد عالمي الدور الأساسي في تسريع ضرورة التوجه نحو معايير محاسبية عالمية. وأثبتت الدراسات أن نتيجة العولمة المحاسبية هي تسهيل نشر المعلومات المحاسبية للأطراف المهتمة بغض النظر عن البلدان التي ينتمون إليها ، وهذا الأمر أصبح اليوم ممكنا عن طريق تطبيق معايير المحاسبة الدولية. [2]

الفرع الثاني : أهداف ودوافع التوافق المحاسبي الدولي

يهدف التوافق المحاسبي الدولي [3] [4] إلى تحقيق المزايا التالية :

---

[1] توفيق جوادي ، محمد دينوري سالمي : التوحيد المحاسبي أم التوافق ؟. مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية. دورية أكاديمية محكمة تصدر عن المركز الجامعي بالوادي : العدد الرابع ، جانفي 2011 ، ص 167

[2] Loredana Oana Hutanu (Toma) , SYSTEMES COMPTABLES DANS LE CONTEXTE DE LA MONDIALISATION, CES Working Papers , Volume V Issue 3 , pp 388-397 .....page 388-389. ceswp.uaic.ro/articles/CESWP2013_V3_HUT.pdf

[3] (يمكن تقسيم أهداف التوافق المحاسبي الدولي إلى أهداف بالنسبة للمؤسسات المعدة للقوائم المالية ، وأهداف بالنسبة للأطراف المستعملة للقوائم المالية ، إضافة إلى أهداف بالنسبة للهيئات التي تمارس عمليات الرقابة والمتابعة).- أنظر : مداني بن بلغيث : أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية ، مرجع سبق ذكره ، ص 107.

[4] (ينبغي الإشارة إلى أن التوحيد والتوافق المحاسبي يتم وفق المستويات التالية :- على مستوى المبادئ : يقتصر التوحيد في هذا المستوى على الأسس والمبادئ المحاسبية والمعايير الأساسية. – على مستوى القواعد : يشمل هذا المستوى توحيد القواعد والإجراءات والوسائل المحاسبية ، وتتطلب هذه العملية حصر القواعد والإجراءات والأساليب المحاسبية المستخدمة فعلا والتي يمكن استخدامها لتحقيق أهداف المحاسبة ، اختيار أفضل القواعد والإجراءات والأساليب تماشيا مع مقتضيات المبادئ الموضوعة ، والحذر عند استخدام القواعد والإجراءات البديلة. - توحيد النظم : يشمل هذا المستوى النظام المحاسبي ككل بما يقوم عليه من أسس ومبادئ وقواعد ووسائل وإجراءات ، ويمتد إلى تنميط النتائج المحاسبية والقوائم المالية ، إضافة إلى نظم التكاليف والأسس والمبادئ التي تقوم عليها). – أنظر : مداني بن بلغيث : إشكالية التوحيد المحاسبي "تجربة الجزائر" ، مجلة الباحث ، جامعة ورقلة ، العدد 01 ، سنة 2002 ، ص 53.

- تدويل المحاسبة حتى تصبح لغة موحدة في جميع أنحاء العالم ، مما يسهل قراءة القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسات في مختلف دول العالم ;

- تخفيف تكاليف ترجمة القوائم المالية وتوفير السرعة الضرورية ، إضافة لتسهيل رقابة المؤسسة الأم على المؤسسات التابعة والفروع ;

- تسهيل الرقابة التي تقوم بها هيئات إدارة الأسواق المالية .[1]

- إزالة أحد أهم معوقات تدفق الاستثمارات الدولية وذلك بإمكانية مقارنة المعلومات المالية الدولية [2] ، فينتج عن ذلك سهولة التحليل المالي الدولي ، وكذا إعطاء صورة عامة عن العمليات التي تقوم بها الشركات متعددة الجنسيات .[3]

- تمكين المؤسسات من استغلال المعلومات المتاحة عن محيطها بشكل فعال .[4]

- إمكانية وسهولة تعديل البيانات المحاسبية القائمة على أسس موحدة ومفاهيم محددة لما قد يطرأ من تقلبات في المستوى العام للأسعار ، وبما يتفق والاحتياجات والمفاهيم الاقتصادية ;

- تشجيع البحث الأكاديمي المحاسبي على تحسين أداء المحاسبة لوظائفها;

- توفير إمكانية التجميع المرحلي للبيانات المحاسبية بما يخدم احتياجات المستويات الاقتصادية المختلفة من البيانات.[5]

- المساعدة على رفع الثقة في القوائم المالية لدى البنوك والمقرضين والمحللين الماليين;

---

[1] شنوف شعيب : مرجع سبق ذكره ، ص 82.

[2] فردريك تشوى وآخرون : مرجع سبق ذكره ، ص ص 350-351.

[3] شنوف شعيب : مرجع سبق ذكره ، ص ص 95-96.

[4] مداني بن بلغيث : أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية ، مرجع سبق ذكره ، ص 107.

[5] بالرقي تيجاني : التطورات الاقتصادية الحديثة المؤثرة على الإطار العلمي للنظرية المحاسبية ، مداخلة ضمن الملتقى الوطني : مستجدات الألفية الثالثة : المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية ، جامعة باجي مختار ، عنابة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، 22/21 نوفمبر 2007.

- توفير الجهد والمال الذي يبذل في توحيد وتجميع القوائم المالية المعدة وفق أسس مختلفة. [1]

وعلى العموم يمكن أن القول أن التوافق المحاسبي الدولي مسار تفرضه الظروف والتطورات الاقتصادية والسياسية المختلفة ، فلا يمكن البقاء في عزلة عن المحيط الإقليمي والدولي ، حيث تفرض التعاملات الدولية التنسيق مع الدول الأخرى في العديد من المجالات التي من بينها الإفصاح المحاسبي والمالي.

الفـرع الثالـث : معوقـات التوافـق المحاسبـي الدولــي

يمكن تلخيص أهم المعوقات أمام تحقيق التوافق المحاسبي الدولي فيما يلـي: [2] [3] [4] [5]

- اختلاف العوامل السياسية والاقتصادية واللغة والثقافة والتقاليد ومستوى التعليم بين الدول ، وهو ما يؤدي إلى القول بواقعية ومنطقية الاختلاف بين الأنظمة المحاسبية ، فالمحاسبة كنظام اجتماعي تعكس البيئة التي تعمل فيها وأهدافها مرتبطة بتلبية احتياجات تلك البيئة؛

- ينعكس التفاوت الاقتصادي بين الدول النامية والدول المتقدمة على المعالجات المحاسبية؛

- يؤدي اختلاف النظام الضريبي من دولة إلى أخرى إلى اختلاف الممارسات المحاسبية؛

- من الصعب استبدال المعايير الوطنية بمعايير أخرى نظرا لاختلافها وصعوبة التنسيق معها ، إضافة إلى أن تبني معايير محاسبية دولية إضافة إلى معايير وطنية يشكل عبئا متزايدا ، لاسيما فيما يتعلق بتكوين المؤهلات والكفاءات الضرورية. ويطرح هذا الأمر خصوصا بالنسبة

---

[1] توفيق جوادي ، محمد دينوري سالمي ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 168-169.

[2] حواس صلاح : التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية وأثره على مهنة المدقق ، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، السنة الجامعية 2008/2007 ، ص ص 57-58.

[3] محمد المبروك أبو زيد : مرجع سبق ذكره ، ص ص 273-275.

[4] مداني بن بلغيث : أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية ، مرجع سبق ذكره ، ص 108.

[5] توفيق جوادي ، محمد دينوري سالمي : مرجع سبق ذكره ، ص ص 171-172.

للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة ومسألة تحملها للتكاليف الضرورية للانخراط في مسار التوافق المحاسبي الدولي؛

- الحاجة لوجود هيئات مهنية قوية لمتابعة تطبيق المعايير الدولية مع وجود الدعم الحكومي لها الذي يعطي لها صفة الإلزام ؛

- الشروط الصارمة التي تضعها المنظمات المهنية لممارسة مهنة المحاسبة تحد من عالمية المحاسبة المهنية؛

- الالتزام بالقومية أو التعصب الوطني واعتبار معايير محاسبة دولية مفروضة من جهات خارجية بمثابة مساس بالسيادة الوطنية ليس من السهل الاستجابة له وقبوله؛

- عدم استفادة المؤسسات غير المسعرة بالبورصة من مزايا التوافق المحاسبي الدولي ، مع تحملها أعباء مسار التوافق الطويل والمكلف.

ويمكن القول أن الوصول إلى تحقيق التوافق المحاسبي الدولي يرتبط بصياغة وبناء مجموعة من المبادئ المحاسبية تصاغ على أساسها المعايير المحاسبية المعتمدة وكذا الطرق المستعملة في العمل المحاسبي ، وهو ما يعني الوصول إلى بناء نظرية محاسبية متكاملة. ويمكن تلخيص المعوقات التي تواجه عملية صياغة وبناء المبادئ المحاسبية [*] في النقاط التالية: [1]

- **عقبة عدم محاكاة النموذج المحاسبي للواقع** : تعود الانتقادات الموجهة للنموذج المحاسبي إلى بداية القرن العشرين حيث ذكر Canning عام 1929 م أن منتجات المحاسبة

---

[*] (أعطت لجنة ويت "Wheat Committee" التي شكلت عام 1972 م لدراسة أسلوب بناء معايير المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية تلخيصا دقيقا لأهم معوق لبناء نظرية للمحاسبة معتمدة على مبادئ محاسبية علمية ، والذي يكمن في "... إن الدراسات والتجارب السابقة أثبتت مثالية فكرة علمية مبادئ للمحاسبة ، فمبادئ المحاسبة سواء عما هو في المهنة أو خارجها ، ما هي إلا عبارات جامدة لخصت أساسيات في كلمات قليلة لا تأخذ الزمان والمكان في الاعتبار ولا تطوير بيئة الأعمال وحاجات متخذي القرار الاقتصادي ، ومع ذلك استمرت هيئات المحاسبة في إصدار المعايير المحاسبية بناء على حل إشكاليات محددة دون ربطها بنظرية أو مبادئ محددة...") ، أنظر : عبد الرحمن بن إبراهيم الحميد : نظرية المحاسبة ، مكتبة الملك فهد الوطنية ، الرياض ، 2009 ، ص 293.

[1] عبد الرحمن بن إبراهيم الحميد : مرجع سبق ذكره ، ص ص 293-298.

باستخدام النموذج المحاسبي تركز على القيمة أو التقييم باستخدام قواعد محاسبية لا تمت للواقع بصلة ، بينما كان من المفترض أن يتم التركيز على القيم الاقتصادية الحالية والواقعية بدلا من ربطها بأحداث تاريخية ، وأن يتم قياس التغيرات حسبما يحدده المحاسبون من قواعد وأسس اخترعوها ، وليست قواعد علمية ، وإنما مبنية على اجتهادات وفرضيات تم تطويرها في زمان ومكان محددين.

ولعل دراسة Kenneth Macneal في كتابه "Truth in Accounting" عام 1939 م تعد أهم ما صدر من انتقاد للنموذج المحاسبي ، حيث أوضح أن عدم اهتمام المحاسبين بالقيمة يعود إلى تشبثهم بالكلفة التاريخية كافتراض أساسي للنموذج المحاسبي.

- **عقبة تدخل السياسيين** : المقصود بالعامل السياسي تأثير الحكومات وأصحاب المصالح المتعارضة ، فالحكومات تهتم بجعل منتجات المحاسبة تخدم أغراضها المباشرة بقياس الدخل المحاسبي الذي يتم الاعتماد عليه في احتساب الوعاء الضريبي ، وفي الوقت نفسه ترغب الحكومات أيضا في إمداد متخذي القرار الاقتصادي بمعلومات مستقرة وعادلة لاتخاذ القرار الاقتصادي.

من جانب آخر يجب عدم إهمال تأثير الشركات الكبرى على النموذج المحاسبي لجعله يلبي أغراضها أو أغراض مديريها على حساب الأطراف الأخرى.

- **عقبة تشابك النظم الاقتصادية وتعقدها** : في ظل تعقد وتشابك النظم الاقتصادية والتسارع الهائل في أدواتها ، لا بد أن يجاري النموذج المحاسبي تلك التطورات عن طريق بناء إطار نظري يؤثر ويتأثر بتطور النظم الاقتصادية المتسارعة في تطورها والمعقدة في نماذجها.

ويمكن تلخيص عوامل كبح وظيفية التوحيد وإعداد معايير المحاسبة من خلال النماذج الوطنية فيما يلي: [1]

- **أسباب تنظيمية** : وهي الأسباب المرتبطة بالهيئات التي تقوم بوظيفة التوحيد من حيث مدى استقلاليتها ، مدى تمثيلها في عملية إعداد المعايير ، قدرتها على ضمان مسايرة المعايير للمستجدات ، مدى الاتصال بمختلف الأطراف المعنية بالمعايير،إضافة إلى مدى التنسيق بين مختلف هيئات التوحيد .

- **أسباب معرفية وفكرية وقيمية** : ويقصد بها التكوين الذي يعكس قدرة الفئات المعنية بمعايير المحاسبة على التعامل معها ، إضافة للقبول الذي تحظى به هذه المعايير ، وكذا الضغط الذي تمارسه جماعات المصالح سواء بالإيجاب أو السلب.

- **أسباب اقتصادية اجتماعية أو سياسية** : وتعني التباين في النسيج الاقتصادي على مستوى الدولة الواحدة سواء من حيث عدم تجانس أشكال المؤسسات وأنواع الأنشطة الاقتصادية ، وكذا الضغط الذي يمارسه الشركاء الاجتماعيين تجاه المعايير المحاسبية نتيجة ما قد تحدثه من تغييرات تجاههم.

المطلب الثاني : تقديم مجلس معايير المحاسبة الدولية

لا يمكن وضع معايير محاسبية دولية تحقق الأهداف المنشودة ، دون الاعتماد على هيئة تؤدي هذا الدور بالكفاءة المطلوبة ، مع تفادي الانحياز لمصالح أحد الأطراف السياسية أو الاقتصادية ، وجعل عملية إصدار المعايير ذات طابع علمي تأخذ بعين الاعتبار كل ما من شأنه تطوير المحاسبة وأدائها للوظائف المنوطة بها لاسيما ما تعلق بتوسيع الإفصاح المحاسبي ليشمل جميع الفئات المهتمة.

[1] مداني بن بلغيث : أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 76-77.

على هذا الأساس تم إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) سنة 1973 والتي أعيدت هيكلتها سنة 2001 وأصبحت تسمى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).

الفرع الأول : تعريف وتطور مجلس معايير المحاسبة الدولية

في أوائل السبعينيات من القرن العشرين بدأ التفكير بشكل جدي في إعداد معايير محاسبية معدة للاستخدام والتطبيق في جميع دول العالم ، ومن أجل ذلك تم تكوين تكتل مهني من عشر دول للعمل على تقريب معايير المحاسبة المحلية لتكون منسجمة مع بعض لتلك الدول. ولقد نشأ عن هذا التكتل إنشاء ما يعرف بلجنة معايير المحاسبة الدولية عام 1973 م ، وانضمت لاحقا دول أخرى لهذه اللجنة.

تمثل المهمة الأساسية لهذه اللجنة في إصدار معايير محاسبية دولية لا تكتسي طابع الإلزام ، وإنما تستمد قوتها من دعم الأنظمة السياسية وهيئات الأسواق الدولية والمنظمات الإقليمية والدولية المختلفة .

ويمكن تلخيص تطور مجلس معايير المحاسبة الدولية في ثلاث مراحل أساسية كما يلي:

- المرحلة الأولى : من عام 1973 إلى 1992 (المرحلة التأسيسية)؛ [1]

---

[1] من أبرز ملامح الفترة من 1973 إلى 1992 ضعف القبول الدولي لمعايير المحاسبة الدولية وانتشارها المحدود دوليا، ويعود ذلك إلى ما يلي :

- اتبعت لجنة معايير المحاسبة الدولية منهجية تمثلت في العمل على تنسيق آراء أعضائها من الهيئات الوطنية للمحاسبة للوصول إلى توافق الدولي ، وذلك عن طريق اختيار معالجة محاسبية مطبقة في دولة معينة ، ثم تبني هذه المعالجة مع إدخال بعض التعديلات عليها إذا لزم الأمر ، والسعي للحصول على قبول دولي لها. وبالتالي لم تمارس اللجنة أي دور ينطوي على تطوير معالجات محاسبية تلبي الحاجة لمعيار محاسبي معين وتعالج قضية محاسبية لا يوجد لها حل محاسبي مقبول. من جانب آخر سمحت معايير المحاسبة الدولية ببدائل متعددة لنفس العملية المحاسبية ، فنتج عن ذلك اختلاف طرق تطبيق المعيار الواحد من مكان لآخر ، وبناء عليه أعدت اللجنة مشروعا لتحقيق القابلية للمقارنة يقوم على مراجعة البدائل المستخدمة في التطبيق واستبعاد البدائل المتعددة.

- عدم استقلالية لجنة معايير المحاسبة الدولية وتبعيتها للاتحاد الدولي للمحاسبين ، سواء فيما يتعلق بالتمويل أو بالإدارة الخاصة باللجنة ، ومع هذا فإن هذه التبعية أكسبت لجنة معايير المحاسبة الدولية قبولا عالميا في العديد من الدول.

- الخلل الهيكلي في عضوية لجنة معايير المحاسبة الدولية وعدم تمثيل كافة الأطراف المستفيدة من المحاسبة من عضويتها (وهو ما يتعارض مع عدالة المعايير تجاه مصالح جميع الأطراف).

- عدم وجود جهة تنفيذية قادرة على إلزام الشركات بتطبيق معايير المحاسبة الدولية.

- المرحلـة الثانية : من عام 1993 إلى 2001 (مرحلة انتقالية)؛

- المرحلـة الثالثة : من عام 2001 إلى الآن (إعادة الهيكلة).

يمكن إيجار مراحل تطور مجلس معايير المحاسبة الدولية انطلاقا من تاريخ تأسيسه إلى غاية المرحلة التالية فيما يلي : [1] [2] [3]

- في سنة 1973 تم تأسيس لجنة المعايير المحاسبة الدولية بموجب اتفاق بين ممثلي الهيئات المحاسبية المهنية لعشر دول هي : ألمانيا ، أستراليا ، كندا ، الولايات المتحدة الأمريكية ، فرنسا ، اليابان ، المكسيك ، هولندا ، المملكة المتحدة وايرلندا.[4]

- في سنة 1975 تم إصدار أول معيارين محاسبيين دوليين هما المعيار IAS 01 "عرض الطرق المحاسبيـة " والمعيار IAS 02 "تقييم وعرض المخزون وفق طريقة التكلفة التاريخية " .

- في سنة 1981 بدأت اللجنة تتشاور مع الدول الأعضاء لمناقشة المعايير قبل اعتمادها ، وهذا من أجل تقريب وجهات النظر والوصول إلى هدف التوافق المحاسبي الدولي . وبعد عام أي سنة 1982 تم توسيع مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى (17) عضوا ، حيث شمل (13) بلدا لاسيما بانضمام الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) الذي اعترف بأن لجنة معايير المحاسبة

---

[1] Guide de référence sur les IFRS, Edition 2014, Deloitte, pp 17-20
http://www.iasplus.com/fr-ca/publications/publications/ifrs-in-your-pocket/ifrs-in-your-pocket-2014/at_download/file/IIYP-Fr_interactive.pdf... date de consultation 15/05/2015 - 00.15 h.

[2] حسين يوسف القاضي ، سمير معذى الريشاني : موسوعة المعايير المحاسبية الدولية معايير إعداد التقارير المالية الدولية – الجزء الأول : عرض البيانات المالية . عمان : دار الثقافة للنشر والتوزيع . 2012 ، ص ص 20-40.

[3] عبد الرحمن بن إبراهيم الحميد : مرجـع سبق ذكـره ، ص ص 234-236.

[4] تتمثل الأهداف الرئيسية من تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية فيما يلي : - مناقشة القضايا المحاسبية الوطنية فيما بين الدول المشاركة على نطاق دولي. - طرح أفكار محاسبية يمكن تبنيها وإصدارها كمعايير محاسبية دولية تخدم المصلحة العامة. - تحقيق قدر من التوافق بين الممارسات المحاسبية فيما بين الدول المشاركة يسمح بالقابلية للمقارنة. - العمل على تحقيق قدر من القبول الدولي لما يصدر من اللجنة من معايير. أنظـر : حسين يوسف القاضي ، سمير معذى الريشاني : مرجـع سبـق ذكـره ، ص 20.

الدولية تمثل الجهة المكلفة بإصدار معايير محاسبية دولية ، إضافة إلى (04) ممثلين لهيئات مهتمة بمجال عرض المعلومة المالية.

- في سنة 1984 بدأ الاهتمام الدولي بتوحيد وتوفيق معايير المحاسبة عالميا ، حيث عقدت عدة مؤتمرات دولية لهذا الغرض نظمتها لجنة بورصة الأوراق المالية الأمريكية (SEC) ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) والمنظمة الدولية للبورصات العالمية (IOSCO).

- في سنة 1987 انضمت المنظمة الدولية للبورصات العالمية (IOSCO) إلى المجموعة الاستشارية للجنة معايير المحاسبة الدولية وتم الاتفاق على الإسراع في إعداد هيكل متكامل من المعايير المحاسبية ، إضافة إلى دراسة إعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية للتمتع باستقلال وقبول دولي أكثر ودعم مجالس المحاسبة الوطنية.

- في سنة 1989 دعم اتحاد الخبراء المحاسبين الأوروبي (FEE) التوافق المحاسبي الدولي وتزايدت المشاركة الأوروبية في لجنة معايير المحاسبة الدولية. كما قام الإتحاد الدولي للمحاسبين بتبني المبادئ التوجيهية للقطاع العام من أجل فرض متابعة معايير المحاسبة الدولية على المؤسسات الحكومية.

من جانب آخر أعلنت المنظمة الدولية للبورصات العالمية أن عملية القيد والاستثمار خارج الحدود الإقليمية يمكن تسهيلها عن طريق معايير محاسبية دولية ، وكان هذا بمثابة دعم كبير لمعايير المحاسبة الدولية التي تحتاج إلى من يلزم الشركات على تطبيقها ، هذه المنظمة لم تقبل المعايير ولكنها بدأت بمراجعتها لتطلب من اللجنة إجراء التغييرات اللازمة لقبول ما تصدره من معايير وتفسيرات.

- بعد ذلك (أي بعد سنة 1993) انتقلت لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى مرحلة جديدة يمكن تسميتها (انتقالية) ، حيث تميزت هذه المرحلة ببدء الأنشطة التي تهدف إلى زيادة قبول الهيئات الدولية لمعايير المحاسبة الدولية.

- ففي عام 1993 بدأت المنظمة الدولية للبورصات العالمية دراسة معايير المحاسبة الدولية وإقرار قبولها على أساس المعيار تلو الآخر ، وأول معيار قبلته هو المعيار المحاسبي الدولي رقم 07.

كما تأسست في هذه السنة مجموعة الأربعة زائد واحد (G4+1) ، وهي مجموعة مكونة من ممثلي مجالس المحاسبة الوطنية لكل من (استراليا ، كندا ، نيوزلندا ، إنجلترا والولايات المتحدة الأمريكية) وذلك لتنسيق جهودها والتعبير عن توجهاتها ، حيث تحضر المجموعة بصفتها مراقب في مجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية.

- في سنة 1994 تم إنشاء المجلس الاستشاري للجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC Advisory Council) والذي أوكلت له مهام المراقبة والتمويل.

- **في سنة** 1995 أعلنت (SEC) على دعمها لأهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية في إعداد معايير محاسبية تخدم عملية إعداد القوائم المالية الموجهة للأسواق الدولية. كما استكمل التفاهم بين المنظمة الدولية للبورصات العالمية ولجنة معايير المحاسبة الدولية ، واتفق الجانبان على ضرورة استكمال " مجموعة معايير عصب المحاسبة " بنهاية سنة 1999 ، وقد أيد الاتحاد الأوروبي هذا الاتفاق وناشد الشركات الأوروبية متعددة الجنسيات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

- في عام 1996 انضمت المنظمة الدولية للبورصات العالمية وممثل لهيئة المحللين الماليين الدولية إلى مجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية بصفة مراقبين.

كما بدأت معايير المحاسبة الدولية تجذب أنظار هيئات لها ثقلها مثل الكونغرس الأمريكي ، منظمة التجارة العالمية ، لجنة البورصة الأسترالية ومجلس معايير المحاسبة البريطاني.

وبدأت تلك المعايير تلقى قبولا من قبل هيئات الأوراق المالية العالمية حيث اتفقت اللجنة مع المنظمة الدولية للبورصات العالمية للاعتراف بالمعايير المحاسبية الدولية.

- في عام 1997 تم تشكيل فريق عمل الاستراتيجية SWP (Strategy Working Party) لدراسة هيكل وإستراتيجية وآلية عمل لجنة معايير المحاسبة الدولية (المشروع الثاني بين اللجنة ومنظمة IOSCO) ، حيث تم خلال المؤتمر السنوي للمنظمة الدولية للبورصات العالمية الإعلان على أن لجنة معايير المحاسبة الدولية وافتها بتقرير يشرح تقدم العمل في المشروع ووعدت المنظمة في المؤتمر أنها سوف تعمل على مراجعته فور الانتهاء منه.

من جانب آخر تم إنشاء لجنة دائمة للتفسيرات (SIC) مشكلة من 12 عضوا ، يتمثل دورها في صياغة تفسيرات لمعايير المحاسبة الدولية للمصادقة عليها من طرف لجنة معايير المحاسبة الدولية.

كل هذا مع تواصل التنسيق مع المجالس المحاسبية الوطنية للدول المختلفة.

- في عام 1998 ارتفع عدد أعضاء الاتحاد الدولي للمحاسبين ولجنة معايير المحاسبة الدولية حيث بلغ 140 منظمة محاسبية من 101 بلدا. كما أنجز فريق عمل الاستراتيجية تقريره عن إعادة هيكلة اللجنة الدولية ، وأنهت لجنة معايير المحاسبة الدولية إعداد معايير عصب المحاسبة مع إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم 39.

- في عام 1999 صادق مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية بالإجماع على إعادة هيكلة مجلس مشكل من 14 عضو (12 عضو بالوقت الكامل) ضمن مجلس إدارة مستقل. وأقرت لجنة معايير المحاسبة الدولية خطة إعادة التنظيم والتحول الاستراتيجي.

وفي نفس السنة تم التأكيد على ضرورة دعم معايير المحاسبة الدولية من طرف الدول الصناعية السبعة الأعضاء في G7 ، صندوق النقد الدولي ، المنظمة الأوروبية للخبرة الاستشارية واتحاد هيئات المحاسبة والمراجعة لدول أوروبا وآسيا. وذلك من أجل تقوية الهندسة المالية الدولية.

كما شكل الإتحاد الدولي لهيئات المحاسبة منتدى دولي للتطوير المحاسبي (IFAD) يهتم بدعم استخدام معايير المحاسبة الدولية.

- في عام 2000 تم تشكيل لجنة لإعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية وصياغة هيكل مجلس معايير المحاسبة الدولية ، وتم ترأس اللجنة من طرف رئيس (SEC) . وقد تمت المصادقة على إعادة الهيكلة وكذا القوانين الأساسية لمجلس معايير المحاسبة الدولية.

من جانب آخر أعلنت لجنة بازل الخاصة بالشؤون المصرفية دعمها وقبولها لمعايير المحاسبة الدولية والجهود المبذولة لعولمة المحاسبة.

كما قبلت المنظمة الدولية للبورصات العالمية (IOSCO) ثلاثون (30) معيارا محاسبيا دوليا ، وسمحت للشركات المقيدة في البورصات العالمية باستخدامها في البيانات المالية كمتطلب للقيد والتداول خارج حدود موطنها الأصلي. وسمحت المنظمة لكل دولة باستخدام معاييرها الوطنية كأساس لإعداد بياناتها المالية مع إجراء معالجات إضافية (إجراء تسويات في الإيضاحات ، عرض معلومات إضافية أو ملاحظات مكملة عن معالجات المعايير الدولية ، أو تقديم تفسيرات محاسبية إضافية) ، وذلك حتى تكون معلومات البيانات المالية متفقة مع المعايير المحاسبية الدولية ، ويرجع ذلك إلى أن القضايا الوطنية تعتبر الأساس حسب المنظمة وأن اعتبارات المقارنة الدولية يمكن تحقيقها بصورة مكملة.

أما الهيئة الأمريكية لتداول الأوراق المالية SEC فشجعت الشركات الأجنبية على تبني معايير المحاسبة الدولية بدلا من معاييرها الوطنية ، مع ذلك أصدرت منشورا تقيم من خلاله جودة المعايير المحاسبية الدولية والذي ذهب في نفس اتجاه خطة إصلاح لجنة معايير المحاسبة الدولية.

- ابتداء من عام 2001 بدأت مرحلة جديدة تمت فيها عملية إعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية وأصبحت مجلس معايير المحاسبة الدولية [*] ، حيث تم تطوير آليات وإجراءات إصدار المعايير والتفسيرات ، وتميزت هذه المرحلة بازدياد القبول الدولي لمعايير المحاسبة الدولية لاسيما من طرف الإتحاد الأوروبي والولايات المتحدة الأمريكية.

كما انتقلت في 2001 مسؤولية إصدار المعايير لمجلس معايير المحاسبة الدولية الذي تبنى معايير المحاسبة الدولية (IAS) وكذا تفسيرات معايير المحاسبة الدولية (SIC). والتقى مجلس معايير المحاسبة الدولية مع رؤساء ثمان هيئات وطنية لإصدار المعايير المحاسبية من أجل التناقش حول سبل التنسيق وتحديد أهداف تقريب الممارسات المحاسبية.

- في عام 2002 تم تغيير لجنة التفسيرات (SIC) وأصبحت تسمى (IFRIC) التي يتمثل دورها إضافة لتفسير معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية ، تقديم مبادئ توجيهية حول المسائل التي لم تعالجها المعايير المحاسبية (IAS/IFRS).

كما نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) اتفاقا مشتركا حول تقريب المعايير المحاسبية التي يتم إصدارها من المجلسين.

- في عام 2003 تم نشر الصيغة النهائية لأول معيار (IFRS) وأول تفسير (IFRIC).

---

[*] لاقى منهاج اللجنة في عملها خلال عمرها انتقادا لاذعا من دول عدة س، وذلك باعتقاد الأغلبية أن معاييرها عبارة عن معايير سياسية يتم إعدادها بالتوافق بين دول محددة دون أخذها في الاعتبار المعالجة المحاسبية المهنية، وكذلك تعدد الخيارات المتاحة في إعداد القوائم المالية ، كل هذا وذاك دعا إلى إعادة هيكلة اللجنة من خلال إنشاء ما يعرف بمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB: أنظر : عبد الرحمن بن إبراهيم الحميد : مرجع سبق ذكره ، ص 236.

- في عام 2005 تم تعديل القوانين الأساسية لمجلس معايير المحاسبة الدولية حيث أصبح يمكن للجمهور العريض الحضور في اجتماعات مجموعات العمل ، كما اعتمد الاتحاد الأوروبي المعايير المحاسبية الدولية وطالب الشركات المدرجة بالبورصة بتطبيقها ابتداء من عام 2005 م.

- في عام 2006 قام مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية بتحيين الاتفاق المشترك للتنسيق بينهما ، كما نشر (IASB) تصريحا حول علاقات العمل مع هيئات أخرى لوضع المعايير المحاسبية الدولية.

- في عام 2007 تم رفع عدد أعضاء (IFRIC) من 12 إلى 14 ، واقترح المجلس وضع معيار خاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

- في عام 2008 اتخذ مجلس معايير المحاسبة الدولية مجموعة من الإجراءات كردة فعل على الأزمة المالية العالمية ، من بينها المؤشرات الجديدة حول تقييم القيمة العادلة ، الاجراء المستعجل لتعديل معيار المحاسبة الدولي رقم 39 ، تسريع المشاريع حول تقييم القيمة العادلة والتجميع المحاسبي ، معلومات أكثر تفصيلا لتقديمها حول الأدوات المالية إضافة إلى إنشاء فوجين استشاريين للخبراء. - في عام 2009 انتقل عدد أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى 16 عضو (بما فيهم كأقصى حد 3 أعضاء بالوقت الجزئي) ، مع احترام التوازن الجغرافي ، كما تم تشكيل مجلس مراقبة مكون من هيئات عمومية.

وتواصلت الإجراءات المتخذة كردة فعل حول الأزمة المالية العالمية مع المشاريع المتضمنة تعديل المعيار المحاسبي الدولي رقم 39 ، بما فيها تقييم خسائر قيم القروض.

- في عام 2010 أنهى الإداريون المرحلة الثانية من فحص العقد التأسيسي (2008-2010) وقدموا قبولهم للتغييرات التالية: (IAS Foundation) **أصبحت** (IFRS Foundation) ، (IFRIC) **أصبحت** (IFRS Interpretations Committee) ، (Le standards advisory council) **أصبح** (IFRS Advisory Council).

- في عام 2012 تم نشر تقرير المدراء حول مراجعة الاستراتيجية [1] ، وحدد مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي آجال جديدة للتقدم في مشاريع التقريب والتنسيق بينهما المتبقية إلى غاية منتصف سنة 2013 ، وذلك في التقرير الموجه لمجموعة العشرين.

وانتهى الإداريون من مراجعة كفاءة وفعالية l'IFRIC ، كما نشر IFRSF طلب تعليقات حول الإجراءات الرسمية الجديدة المتبعة من طرف IASB وIFRIC ومجلس المراقبة.

- في عام 2013 أنشأ IASB المنتدى الاستشاري للمعايرة المحاسبية (ASAF) الذي عقد أول اجتماع له في شهر أفريل ، حيث يجتمع عموما 4 مرات سنويا ، وهدفه دعم مؤسسة (IFRSF) التي نشرت صفحة خاصة لكل بلد عبر موقعها الالكتروني في إطار تجميع المعلومات حول وضعية تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المستوى العالمي ، كما نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية فوج عمل جديد حول المعلومات الواجب تقديمها.

من جانب آخر وقعت (IOSCO) و(IFRSF) بروتوكولات للوصول إلى التطبيق الموحد لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية.

[1] "IFRS as the global standards : Setting a strategy for the foundation's seconde decade

- في عام 2014 أنشأ مجلس معايير المحاسبة الدولية الفوج الاستشاري لتصنيف المعايير (IFRS Taxonomy Consultative Group) ، [1] هذا الفوج مشكل من 16 إلى 20 عضو بما فيهم رئيس ونائب رئيس.

كما أعلنت لجنة معايير التقييم الدولية (IVSC) و(IFRSF) عن التعاون بينهما في إعداد معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتقييم .

يتضح لنا جليا من خلال المسار المذكور سابقا بأن معايير المحاسبة الدولية فرضت نفسها تدريجيا ، وذلك عن طريق التنسيق مع هيئات مؤثرة على المستوى الدولي ، فمجلس معايير المحاسبة الدولية لا يملك سلطة الإلزام ولكنه وفر بمعاييره أحد المقومات الأساسية للأسواق المالية وللنشاط الاقتصادي عموما ، وهو ما حفز عديد الهيئات على تبنيها وبالتالي دعمها ومساندتها.

الفرع الثانـي : هيكل مجلس معايير المحاسبـة الدوليـة

في جويلية 2000 صوت أعضاء لجنة معايير المحاسبة الدولية على تغيير هيكل اللجنة لتصبح أكثر استقلالية وقوة من حيث قراراتها وتمويلها ، وأكثر تأثيرا على الحكومات من أجل تبني المعايير الدولية ، وبهذا أصبح اسم اللجنة مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الذي يصدر معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) ، أما لجنة التفسيرات (SIC) فأصبحت تسمى لجنة تفسير معايير التقارير المالية الدولية (IFRIC) ، وقد كانت لجنة معايير المحاسبة الدولية تحاول بناء معايير نموذجية لتشجيع التوافق المحاسبي الدولي ، أما مجلس معايير المحاسبة الدولية فيرغب في الوصول إلى معايير مشتركة مع الهيئات الوطنية لإصدار المعايير ، ما يفرض عليه التخلي عن بعض آرائه ووجهات نظره. [2]

---

[1] Ce groupe remplace Le XBRL Advisory Council (XAC) et XBRL Quality Review Team (XQRT).

[2] Voir - Peter WALTON : La normalisation comptable internationale , Origine , pratiques et enjeux , Revue Française de gestion 2003/6 , N° 147 , page 25-26.

وعموما يتكون مجلس معايير المحاسبة الدولية من الهيئات التالية :

أولا – مجلس المراقبة :

يتمثل الدور الأساسي لمجلس المراقبة (Monitoring Board) في تعزيز التبادل بين هيئات الأسواق المالية المسؤولة عن تحديد شكل ومحتوى المعلومة المالية ومؤسسة معايير التقارير المالية الدولية (IFRSF). ويمكن تلخيص مسؤوليات هذا المجلس فيما يلي :[1]

- المشاركة في مسار تعيين الإداريين والمصادقة على تعيينهم بما يتطابق مع المبادئ التوجيهية المحددة في القوانين الأساسية ؛

- فحص الإجراءات المتعلقة بتمويل مجلس معايير المحاسبة الدولية ؛

- فحص عمل المديرين في مجال مراقبة مسار إعداد معايير المحاسبة الدولية في المجلس ؛

- النقاش مع المديرين حول المسؤوليات المتعلقة خصوصا بالتطورات الحديثة.

ثانيا - مؤسسة معايير التقارير المالية الدولية_:

تتشكل مؤسسة معايير التقارير المالية الدولية (IFRS Foundation) من 22 عضوا ، واحد منهم يعين كرئيس إضافة إلى نائبي رئيس . ويقسم الأعضاء جغرافيا كما يلي : - 6 إداريين من آسيا . – 6 من أوروبا. – 6 من أمريكا الشمالية. – 1 من إفريقيا. – 1 من أمريكا الجنوبية. – 2 من أي منطقة جغرافية (مع العمل على تحقيق التوازن الجغرافي). إضافة إلى التوازن الجغرافي يجب تحقيق توازن بين الأعضاء من حيث تخصصاتهم وتكوينهم : مدققين ، معدي القوائم المالية

[1] Guide de référence sur les IFRS, Edition 2014, Deloitte , Op.cit , p p 7-8.

، مستعملي القوائم المالية ، جامعيين ، وممثلين آخرين لحماية الصالح العام. ويجب أن يكون عضوين شركاء رئيسيين في مكاتب خبرة محاسبية كبيرة تنشط على الصعيد الدولي.[1]

وهنا نلاحظ المساهمة الضئيلة للدول الافريقية في نشاط المجلس ، وهو ما يؤكد وجود اختلال في التوازن الجغرافي بين الدول.

ثالثا – مجلس معايير المحاسبة الدولية :

يتكون مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) من 16 عضوا ، من بينهم رئيس ونائبي رئيس ، وكحد أقصى 03 أعضاء يمكن أن يعينوا بالوقت الجزئي ، مع الإبقاء على التوازن الجغرافي ، حيث يجب توزيع أعضاء المجلس كما يلي : - 04 أعضاء من آسيا . - 04 أعضاء من أوروبا. - 04 أعضاء من أمريكا الشمالية. - 01 عضو من إفريقيا. - 01 عضو من أمريكا الجنوبية. - 02 عضوين من أي منطقة جغرافية مع مراعاة الحفاظ على التوازن الجغرافي.

من جانب آخر تتمثل الخاصية الأساسية لعضوية المجلس الكفاءة المهنية والخبرة العملية ، حيث يجب أن يشمل المجلس على أعضاء يقدمون تركيبة متنوعة من الخبرة التقنية والخبرة في الأعمال والأسواق في كل مكان تقريبا عبر العالم.[2] (*)

رابعا - لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية :

تتكون لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية (IFRIC) هذه اللجنة من 14 عضوا من مناطق مختلفة من العالم موزعة كما يلي : 08 من أوروبا ، 03 من أمريكا الشمالية ، 03 من آسيا.

---

[1] Guide de référence sur les IFRS, Edition 2014, Deloitte , Op.cit , p p 8-9.

(*) يبدو جليا أنه يصعب التقريب بين وجهات نظر الدول المختلفة بغرض الوصول إلى إصدار معايير محاسبية مقبولة من طرف جميع الدول ، لذلك تطرح مسألة إنشاء أجهزة إصدار معايير إقليمية تساعد على تحقيق التوافق المحاسبي الدولي تدريجيا من المستوى الإقليمي إلى الدولي.

[2] Guide de référence sur les IFRS, Op.cit, p 9.

يتمثل دورها في تفسير معايير التقارير المالية الدولية ومعالجة المشاكل التطبيقية (إصدار التفسيرات IFRIC) ، وتقوم برفع تقاريرها إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية.[1]

خامسا – فريق تطبيق معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة :

تم تكليف هذا الفريق (SME Implementation Group) بمسؤولية تطبيق معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة IFRS SMEs ومعالجة المشاكل التطبيقية ، يرأس الفريق عضو من مجلس IASB ، وهو يتكون من 22 عضو كما يلي : 4 من إفريقيا ، 2 من آسيا ، 6 من أوروبا ، 3 من أمريكا الشمالية ، 6 من أمريكا الجنوبية ، 1 من منطقة أخرى في العالم لتحقيق التوازن الجغرافي. [2]

يستند هذا المعيار على فكرة أساسية ترتبط باختلاف الأنظمة المحاسبية التي تحتاجها المؤسسات الاقتصادية ، ونظام الإعلام المالي والإفصاح المحاسبي ، حسب حجم المؤسسة ، فكلما كبر حجم المؤسسة زاد التعقيد في الإجراءات وزادت كمية المعلومات المطلوبة.

سادسا – المجلس الاستشاري لمعايير التقارير المالية الدولية :

يتمثل دور هذا المجلس (IFRS Advisory Council) في تقديم النصح والمشورة لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومؤسسة معايير التقارير المالية الدولية (IFRSF) ، وهو يتكون من 47 عضوا : الرئيس ، مساعديه ، وأعضاء من مجالس وجمعيات ومنظمات محاسبية وشركات تدقيق كبرى والبنك الدولي وأخرى. [3]

---

[1] خالد جمال الجعارات : مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015 ، مطبوعة جامعية مودعة بمكتبة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، مطبعة جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، الجزائر ، 2014 ، ص 11.

[2] نفس المرجع السابق ، ص 11.

[3] نفس المرجع السابق ، ص 11.

وتمثل الهيكلة الجديدة لمجلس معايير المحاسبة الدولية ابتداء من 2001 نسخة مطورة من مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي ، إلا أن الرقابة السياسية على هذا الأخير مهمة جدا [1] ، يقود هذا الكلام إلى مفهوم خوصصة إعداد المعايير المحاسبية الذي أقره مجلس معايير المحاسبة الدولية من أجل تحسين شفافية أعمال المجلس وتحقيق الحياد بين مختلف الأطراف.

نلاحظ أن تأثير مجلس معايير المحاسبة الدولية على المحاسبة في العالم متزايد ، لاسيما مع الدعم المقدم من الاتحاد الأوروبي والإدارة الأمريكية ، وهنا من الضروري الإشارة إلى طبيعة التقارب بين (FASB) و(IASB) ، وهل هو مشروع توافق وانسجام ، أم مشروع سيطرة ونفوذ بحيث تجعل الولايات المتحدة معاييرها هي المعايير الدولية.

المطلب الثالث : تقديم معايير المحاسبة الدولية وتحديات تطبيقها

تعتبر معايير المحاسبة الدولية المنتج الرئيسي لمجلس معايير المحاسبة الدولية ، وهي الأداة الأساسية المستعملة حاليا في التوافق المحاسبي الدولي.

الفـرع الأول : تعريف معايير المحاسبة الدولية وتطـورها

يعرف المعيار عموما حسب منظمة ISO [(*)] على أنه " وثيقة أعدت بإجماع ومصادق عليها من قبل هيئة معترف بها، تعطي لاستعمالات مشتركة ومتكررة قواعد أو خطوط عريضة أو مواصفات للأنشطة أو نتائجها لضمان مستوى تنظيم أمثل في سياق معين ".

---

[1] Grégory VANEL : La normalisation financière internationale face à l'émergence de nouvelles autorités épistémiques américaines : Le cas de la filière des chiffres, Revue de la régulation , Capitalisme, Institutions, Pouvoirs, N° ¾ , 2008, sans numéro de page

[(*)] International Organisation for Standardisation.

أما المعيار المحاسبي فيعرف بأنه بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية ، ويتعلق بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال ، ويحدد أسلوب القياس أو العرض أو التصرف أو التوصيل المناسب. [1]

بهذا فالمعايير المحاسبية تختلف عن الإجراءات فهي نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق ، أما الإجراءات فتتناول الصيغة التنفيذية للمعايير. [2]

وأصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) أول معيار محاسبي دولي في جويلية 1975 ، والذي ألغي عام 1998 ليسري بدلا منه المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 (عرض القوائم المالية)، ويتم إصدار المعايير حسب الحاجة والضرورة بعد الدراسات والمناقشات والتعليقات والاقتراحات ثم المراجعة مع تحديد تاريخ بدء سريان المعيار [3] .

ثم صدرت المعايير المحاسبية الدولية (من 02 إلى 12) التي تميزت بأنها تسمح بعدة طرق بديلة (مثل طرق تحديد تكلفة المخزون).

كما تم في أفريل 1989 تبني إطار تحضير وعرض القوائم المالية الذي يحدد المفاهيم المعتمدة في إعداد القوائم المالية ، ويعالج بصفة خاصة أهداف القوائم المالية وخصائصها الكيفية ، عناصرها ، الاعتراف بعناصر القوائم المالية وتقييمها ، أنظمة القياس ومفاهيم رأس المال.

وفي ماي 2002 تم تعديل مجموعة من المعايير نشرت في ديسمبر 2003 لتصبح سارية المفعول ابتداء من 2005/01/01 ، ويتعلق الأمر بالمعايير التالية (01، 02، 08، 10، 16، 17، 21، 24، 27، 28، 31، 33 و40) ، وقد تم إلغاء العديد من المعالجات في هذه المعايير

---

[1] حواس صلاح : مرجع سبق ذكره ، ص ص 57-58.

[2] حسين القاضي ، مأمون حمدان : المحاسبة الدولية ومعاييرها . عمان : دار الثقافة للنشر والتوزيع . 2008 ، ص 103.

[3] أمين السيد أحمد لطفي : المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسية . الاسكندرية : الدار الجامعية . 2004 ، ص 434.

، وتركت معالجة واحدة مرجعية ، كما بدأت مراجعة المعيار الدولي رقم 32 و 39 حول الأدوات المالية بعد الانتقادات الموجهة لها ، وكذا تعديل المعايير (19، 21، 36، 38)، وبدأ الاهتمام بتعديل المعايير لتتوافق مع المعايير الأمريكية.

وإجمالا تم إصدار 41 معيار محاسبي دولي (IAS) تم تعديل وإلغاء العديد منها ، كما أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية ستة عشر (16) معيار للتقارير المالية الدولية (IFRS) وتفسيراتها IFRIC (يمكن الإطلاع على قائمة المعايير IAS/IFRS في الملحقين رقم 01 و 02).

إضافة للمعايير (IAS/IFRS) الصادرة من قبل لجنة ومجلس معايير المحاسبة الدولية ، تم إصدار المعيار الدولي للتقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة IFRS for SMEs في جويلية 2009 ، وذلك بغرض مواجهة الاحتياجات المتعددة لمستخدمي التقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وحتى المتناهية الصغر التي تمثل وفق تصريح منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE) أكثر من 95 % من مجموع المؤسسات في العالم.

ويعتمد هذا المعيار على نفس الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بشكلها الكامل في إعداده وتعديله ، مما يسمح بتحديثه كلما دعت الضرورة إلى ذلك. [1]

الفـرع الثانـي : تصنيف معـايير المحاسبـة الدوليـة حسـب موضوعهـا

من أجل تسهيل معالجة مختلف المواضيع المحاسبية ، يمكن تصنيف معايير المحاسبة الدولية حسب مواضيعها كما يلي:

[1] مراد آيت محمد : ضـرورة تكييـف بيئــة المحاسبــة فـي الجزائــر مع متطلـبات النظام المحاسبـي المالـي "خلال الفترة 2010-2013" ، أطروحـة دكـتوراه علـوم في العلـوم الاقتصادية فرع النقود والمالية ، جامعة الجزائر 03 ، السنة الجامعية 2013-2014 ، ص ص 168-169.

الجدول رقم 01 : تصنيف معايير المحاسبة الدولية حسب موضوعها

الصنف	المعايير
إعداد التقارير المالية والأحداث اللاحقة لها	IAS 01 : عرض القوائم المالية
	IAS 07 : قائمة التدفقات النقدية
	IAS 08 : السياسات المحاسبية ، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء
	IAS 10 : الأحداث اللاحقة لتاريخ انتهاء الفترة المالية
	IAS 34 : التقارير المالية المرحلية
	IAS 37 : المخصصات ، والأصول والالتزامات المحتملة
الاعتراف والقياس للأصول غير المتداولة	IAS 16 : الممتلكات والمباني والمعدات
	IAS 23 : تكاليف الاقتراض
	IAS 36 : الانخفاض في قيمة الأصول
	IAS 38 : الأصول غير الملموسة
	IAS 40 : الاستثمارات العقارية
	IFRS 05 : الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة
دمج الأعمال	IFRS 03 : دمج الأعمال
	IFRS 10 : القوائم المالية الموحدة
	IAS 27 : القوائم المالية المنفصلة
	IAS 28 : الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة
	IAS 21 : آثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية
الأدوات المالية	IAS 32 : الأدوات المالية : العرض
	IAS 39 : الأدوات المالية : الاعتراف والقياس
	IFRS 09 : الأدوات المالية
	IFRS 07 : الأدوات المالية : الافصاحات
القطاعات المتخصصة	IAS 11 : عقود الانشاءات
	IAS 41 : الزراعة
	IFRS 04 : عقود التأمين
	IFRS 06 : الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها
الاعتراف والقياس لبنود القوائم المالية	IAS 02 : المخزون
	IAS 17 : عقود الإيجار
	IAS 18 : الإيراد
	IAS 19 : منافع الموظفين
	IAS 26 : المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد
	IAS 20 : محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية
	IAS 29 : التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع
	IAS 12 : ضرائب الدخل
	IFRS 01 : تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى

	IFRS 02 : المدفوعات على أساس الأسهم
الافصاح في البيانات المالية	IAS 24 : الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة
	IAS 33 : ربحية السهم
	IFRS 08 : القطاعات التشغيلية
	IFRS 11 : الترتيبات المشتركة
	IFRS 12 : الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى
	IFRS 13 : قياس القيمة العادلة

المصدر : من إعداد الطالب **اعتمادا على** : جمعة حميدات : منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين ، عمان ، 2014.

يساعد تصنيف معايير المحاسبة الدولية على الجمع بين المعايير التي تعالج مواضيع مترابطة ، وهذا الأمر يقودنا إلى التأكيد على التكامل الموجود بين مختلف المعايير ، فهي في مجملها تهدف إلى توضيح كيفية قياس وعرض بنود القوائم المالية للمؤسسة.

هذا التصنيف لمعايير المحاسبة الدولية يدفعنا إلى التساؤل عن سبب عدم استخدام هذا الأسلوب في التصنيف لصياغة معايير محاسبية جزائرية ، وهو ما سيسمح بالتحكم أكثر في المعالجات المحاسبية لنفس الموضوع ، وكذا التطوير المستمر لها حسب الحاجة.

الفـرع الثالث : تطبيق معايير المحاسبة الدولية عبر العالم

على الرغم من انتشار استعمال معايير المحاسبة الدولية ، إلا أنها تواجه عددا من التحديات التي تجعل من الضروري تكيف هذه المعايير وآلية إصدارها مع متطلبات كل مرحلة.

وقد نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية في موقعه دراسة مفصلة حول 122 بلدا ، تضمنت تحليل وضعية كل بلد في استعمال معايير المحاسبة الدولية . كما تم إجراء دراسة حول تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الدول الأعضاء في مجموعة العشرين - G 20-. وفي الأخير أجريت دراسة مستقلة حول تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

وتم إعداد هذا العمل بإشراف Paul Pacter –عضو سابق في IASB- ، بالاعتماد على تصريحات الهيئات المؤهلة في الدول أو المناطق المعنية.[1]

من بين (122) بلدا محل الدراسة التزم (115) بلدا بدعم مجموعة وحيدة من المعايير المحاسبية عالية الجودة ، من بين الدول السبعة (07) التي لم تعتمد هذا الالتزام نذكر سويسرا رغم أن معايير المحاسبة الدولية مطبقة فيها.

وفيما يتعلق بإلزامية تطبيق معايير المحاسبة الدولية ، بينت الدراسة أن (101) بلدا (أي 83 %) تفرض تطبيق معايير المحاسبة الدولية على كل أو أغلب المؤسسات المحلية المدرجة في البورصة والمؤسسات المالية في أسواقها المالية. أما البلدان (21) المتبقية التي لا تفرض استخدام معايير المحاسبة الدولية (- 10 دول تسمح بالتطبيق دون الإلزام ، من أهمها : الهند ، اليابان ، سويسرا ، سنغافورة. - 02 دول تلزم بتطبيق معايير المحاسبة الدولية المؤسسات المالية فقط ، وهي : المملكة العربية السعودية ، أوزبكستان. - 02 دول في طريق التبني التام لمعايير المحاسبة الدولية ، وهي : إندونيسيا، تايلاند. - 07 دول تستخدم معايير وطنية أو محلية ، وهي : الولايات المتحدة الأمريكية ، الصين، مصر، MACAO، غينيا بيساو والنيجر (اللتان تستعملان نظام SYSCOA)).

كما يوجد ضمن الـ(101) بلدا التي تفرض تطبيق معايير المحاسبة الدولية عدة دول قامت بتبني معايير المحاسبة الدولية حرفيا واعتمدتها كمعايير وطنية ، منها: أستراليا، هونغ كونغ، ونيوزلندا.

[1] Gilbert GELARD : Les IFRS en voie de mondialisation, Revue Française de Comptabilité; N°473 Février 2014 , p 04.

أما بالنسبة لمجال تطبيق معايير المحاسبة الدولية ، فبينت الدراسة أن (93) دولة من بين (101) دولة تفرض معايير المحاسبة الدولية على كل الشركات المدرجة في البورصة ، في حين أن (8) دول الأخرى تستثني المؤسسات المالية.

من جهة أخرى فإن 90 % من (101) دولة تفرض معايير المحاسبة الدولية على كل الشركات المدرجة في البورصة ، وتفرضها / أو تسمح بتطبيقها بالنسبة الشركات غير المدرجة.

وقد بينت الدراسة كذلك أن الـ(122) دولة لم تدخل إلا تعديلات قليلة على معايير المحاسبة الدولية ، وهذه التعديلات تعتبر مؤقتة (مثل le carve-out d'IAS39 في أوروبا). كما أن بعض الدول أو المناطق أجلت تطبيق بعض المعايير (مثل IFRS 10 ; 11 ; 12 و IFRIC 15).

وبالنظر إلى دور التدقيق في ضمان عملية تطبيق معايير المحاسبة الدولية فإنه في (70) دولة يشير المدقق في تقريره إلى التطابق مع معايير المحاسبة الدولية. كما أنه في (31) بلد أوروبي –بما فيها 3 دول EEE- يشير تقرير المدقق إلى مدى احترام معايير المحاسبة الدولية التي تم تبنيها من طرف الإتحاد الأوروبي.

أما بالنسبة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، فقد بينت الدراسة المذكورة أن (57) بلدا من (122) تلزم أو تسمح بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، و(16) بلدا آخر يتوجه نحو ذلك.

أما بالنسبة لدول مجموعة العشرين (G20) ، فقد التزمت كل دول المجموعة بدعم معايير المحاسبة الدولية ، حيث أن 14 بلدا منها (من بينها 04 دول أوروبية والإتحاد الأوروبي) تبنت معايير المحاسبة الدولية من أجل كل أو تقريبا كل الشركات المدرجة في أسواقها المنظمة.

أما بالنسبة لـ 6 دول الأخرى فإن : [- 03 دول تسمح بتطبيق معايير المحاسبة الدولية على أساس اختياري يقتصر على مصدري الأسهم الوطنيين و/أو الأجانب (الهند، اليابان والولايات المتحدة الأمريكية).- 01 تفرض معايير المحاسبة الدولية فقط على البنوك وشركات التأمين (المملكة العربية السعودية). - 01 وهو الصين التي قامت بتقريب معاييرها إلى حد كبير نحو معايير المحاسبة الدولية. - 01 وهو اندونيسيا التي قامت بتبني بعض معايير المحاسبة الدولية إلا أنها لم تعلن عن جدول للتطبيق الكامل للمعايير المحاسبية الدولية].

أما بالنسبة لمجال تطبيق معايير المحاسبة الدولية في دول مجموعة العشرين ، فنجد أنه من بين 14 بلدا تبنت معايير المحاسبة الدولية ، قامت الأرجنتين والمكسيك باستثناء المؤسسات المالية ، في حين قامت كندا بتأجيلها على بعض المؤسسات. كما أن 13 بلد من 14 تسمح أيضا بتطبيق معايير المحاسبة الدولية على كل أو جزء من الشركات غير المدرجة بالبورصة. وقد تم إدخال تعديلات بسيطة على معايير المحاسبة الدولية ، حيث أن 02 دول من مجموعة العشرين ألزمت باستخدام طريقة الوضع في المعادلة للتسجيل المحاسبي للشركات التابعة في الحسابات الفردية ، كما أن الاتحاد الأوروبي أجل تطبيق المعايير (IFRS 10-11-12) مع السماح بتطبيقها المسبق ، من جانب آخر نجد أن 07 دول من مجموعة العشرين تبنت معايير المحاسبة الدولية من أجل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

وقد شهدت السنوات الأخيرة انتشار معايير المحاسبة الدولية في العديد من دول العالم ، بحيث يمكن تلخيص أهم العوامل التي ساعدت على ذلك فيما يلي :[1]

- تحول عديد الدول نحو اقتصاد السوق؛

[1] للتوسع أكثر أنظر : حسين يوسف القاضي ، سمير معذى الريشاني : مرجع سبق ذكره ، ص ص 49-55.

- تكلفة صناعة البنية الأساسية للمحاسبة ممثلة في معايير المحاسبة ، حيث يمكن للدول التي لديها هذا المشكل الاعتماد على معايير المحاسبة الدولية عوض الاعتماد على معايير خاصة ببلد معين؛

- ارتفاع تكلفة إنتاج ومراجعة المعلومات المحاسبية في حالة الشركات المتعددة الجنسيات ، حيث تمثل معايير محاسبية دولية موحدة حلا لتسهيل العملية أمام الشركات متعددة الجنسيات؛

- تتحمل الشركات الوطنية تكلفة إضافية للحصول على التمويل من خارج الدولة ، وذلك نتيجة صعوبة قراءة وتقييم القوائم المالية؛

- يتحمل المستثمر الأجنبي تكلفة إضافية للاستثمار عندما يقوم بتصدير استثماراته إلى أسواق مال خارجية بحثا عن فرص استثمارية أفضل.

من خلال ما سبق نلاحظ اختلافا في طريقة تعامل دول العالم مع معايير المحاسبة الدوليــة :

- بعض الدول اعتمدت على تبني كل معايير المحاسبة الدولية.

- بعض الدول اعتمدت على تبني بعض معايير المحاسبة الدولية.

- بعد الدول اختارت إلزام بعض المؤسسات بمعايير المحاسبة الدولية ، أو استثناء بعض المؤسسات ، مثل البنوك والمؤسسات المالية ، شركات التأمين ، والمؤسسات المدرجة في البورصة .

- بعض الدول تسمح بتطبيق معايير المحاسبة الدولية دون الإلزام.

- بعض الدول قامت بتقريب نظامها المحاسبي إلى حد كبير نحو معايير المحاسبة الدولية.

- بعض الدول احتفظت بأنظمتها المحاسبية الوطنية مع تحقيق توافق مع المعايير الدولية.

هذا الاختلاف في التعامل مع معايير المحاسبة الدولية يؤكد صعوبة أو استحالة الوصول إلى توحيد تام في وجهات النظر فيما يتعلق بالنظام المحاسبي المعتمد.

وفيما يلي تجارب بعض الدول مع تطبيق معايير المحاسبة الدولية على سبيل المثال لا الحصر :

أولا - تجربة المملكة المتحدة :

رغم ريادتها في صناعة المعايير المحاسبية الدولية واستضافتها لمقر مجلس معايير المحاسبة الدولية ، اتبع مجلس معايير المحاسبة البريطاني الخطوات التالية:

- غياب خطة بريطانية محددة للتوافق مع المعايير الدولية ، حيث كان المجلس البريطاني يصدر المعايير حسب احتياجات السوق البريطاني إلى جانب نشاط بريطانيا في صياغة المعايير الدولية.

- في عام 2002 رحبت بريطانيا بالقرار الأوروبي الخاص بتطبيق معايير المحاسبة الدولية اعتبارا من 2005 ، لتقوم وزارة التجارة والصناعة في 2002/08/30 بإصدار منشور للشركات والمراجعين والمجلس الوطني للمعايير المحاسبية ومجلس معايير المراجعة الوطني وغيرهم من الهيئات ذات العلاقة بضرورة تعديل أوضاعهم تبعا للقرار الأوروبي ، ومنذ هذا التاريخ بدأ المجلس البريطاني بدراسة الاختلافات بين المعايير الوطنية والمعايير الدولية.

- في 2004/12/02 أصدر مجلس معايير المحاسبة البريطاني 06 معايير اعتبرت خطوة هامة وكبيرة نحو التوفيق مع معايير المحاسبة الدولية ، حيث يتم إدخال المعايير الدولية لبريطانيا من خلال معايير بريطانية صادرة عن مجلس معايير المحاسبة البريطاني. [1]

[1] حسين يوسف القاضي ، سمير معذى الريشاني : مرجع سبق ذكره ، ص ص 56-57.

ثانيا - التجربة الأمريكية :

تنتمي المحاسبة الأمريكية للنموذج الأنجلوسكسوني الذي من خلاله لا يتم نشر القواعد المحاسبية من خلال النصوص القانونية والتنظيمية والتشريعية ، إذ يتم تنظيمها من طرف القطاع الخاص ، ويقوم مجلس معايير المحاسبة المالية بنشر معايير المحاسبة الأمريكية (المبادئ المحاسبية المقبولة عموما).[1]

فمع تزايد نبرة العولمة في المعايير المحاسبية ، وبعد تشكل ملامح وأسس كيان دولي متماسك من المعايير المحاسبية ، وكذلك نتيجة لبعض الكوارث المحاسبية التي وقعت في الولايات المتحدة الأمريكية ، بدأت البورصة الأمريكية ومجلس معايير المحاسبة المالية بالاقتراب تدريجيا من المعايير الدولية ، وذلك وفق شقين : الشق الأول تغيير بعض المعايير الأمريكية لتتوافق مع المعايير الدولية ، والشق الثاني تغيير بعض المعايير الدولية لتتوافق مع المعايير الأمريكية.

وفي 2002 توصل IASB وFASB إلى تفاهم مشترك تضمن العمل على جعل المعايير الصادرة عن كل منهما متوافقة وقابلة للتطبيق ، إضافة إلى التنسيق فيما بينها قبل أي إصدارات مستقبلية. ليقوم مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB مؤخرا باتخاذ قرارا بالتحول لاعتماد معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية. [2]

بعد الاتفاق المبرم سنة 2002 بين مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي نثير التساؤل التالي : هل تريد الإدارة الأمريكية جعل المعايير الدولية نسخة من المعايير الأمريكية ؟ [3] ، لاستعمالها كأحد أدوات الهيمنة التي تمارسها.

---

[1] عزيزة المهري : اختبار التوافق بين المعيار المحاسبي الدولي ضرائب مؤجلة والتوجهات المحاسبية والجبائية في الجزائر ، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة الجزائر 3 ، السنة الجامعية 2012-2013 ، ص 20.

[2] حسين يوسف القاضي ، سمير معذى الريشاني : مرجع سبق ذكره ، ص 58.

[3] عزيزة المهري : مرجع سبق ذكره ، ص 26.

ثالثا – التجربة اليابانيــة :

تعد اليابان شريكا كاملا في كل الأنشطة الدولية ، وفي 2004/10/12 بدأت المحادثات بين مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة اليابانية حول مشروع مشترك لتخفيض الاختلافات بين معايير المحاسبة الصادرة عن كل منها ، إلا أن الاتجاه المستقبلي هو الإبقاء على المعايير الوطنية واحترام خصوصيات البيئة الوطنية رغم جهود التوافق الدولي. [1]

رابعا - التجربــة الكنديــة :

في 1968 تم إصدار دليل ICCA "Manuel de l'ICCA" ، حيث تم اعتماد عدد من التطبيقات المحاسبية التي تتماشى مع خصوصيات البيئة الكندية ، إلا أنه بعد ذلك تأثرت المحاسبة الكندية بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموما للولايات المتحدة الأمريكية.

وفي سنة 2006 أعلن مجلس المعايير المحاسبية الكندي نيته في تبني معايير المحاسبة الدولية ، ومنذ ذلك التاريخ بدأت عملية التوجه نحو المعايير المحاسبية الدولية بعد أن كان الاهتمام قبل ذلك بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموما للولايات المتحدة الأمريكية ، وفي الأخير تم في سنة 2011 تبني معايير المحاسبة الدولية. [2] [3]

---

[1] حسين يوسف القاضي ، سمير معذى الريشاني : مرجع سبق ذكره ، ص 59.

[2] Michel Blanchette, François- Eric Racicot et Komlan Sedzro , L'adoption des IFRS au Canada : une analyse ampirique de l'incidence sur les états financiers , Association des comptables généraux accrédités du Canada, Octobre 2013, page 69.

www.cga-canada.org/fr-ca/.../ca_rep_2013-10-03_IRFS_f.pdf

[3] حسب الدراسة المذكورة سابقا أدى تبني معايير المحاسبة الدولية في كندا إلى تحسين قابلية مقارنة القوائم المالية الكندية على المستوى الدولي ، حيث اعتمدت هذه الدراسة على المعلومات المستخرجة من القوائم المالية المدققة ، أين تم مقارنة الأرقام المحاسبية والنسب المالية لعينة مكونة من 150 مؤسسة مدرجة في بورصة تورنتو Toronto ، المحسوبة على أساس المعايير IFRS وكذا المعايير الكندية لنفس الفترة ، وقد تم استخراج نتائج على ثلاث مستويات : على المستوى الإجمالي ، القطاعي ، والجزئي (أي لكل مؤسسة).

خامسا - التجربة الفرنسية :

في سنة 2000 حددت اللجنة الأوروبية الاستراتيجية الخاصة بالتوافق المحاسبي وعلاقتها بمعايير المحاسبة الدولية ، حيث تقرر في 2000/06/13 تطبيق معايير المحاسبة الدولية بالنسبة للمجمعات الأوربية المدرجة بالبورصة ابتداء من 2005/01/01.

بعد ذلك صدر قرار أوروبي في 2002/07/19 والذي أكد هذا التوجه ، إلا أنه تم اشتراط تطبيق معايير المحاسبة الدولية بتحقيقها للصالح الأوربي ، وهذا ما تطلب آلية أوروبية للمصادقة على المعايير المحاسبية الدولية واعتمادها في نسخة أوربية قبل تطبيقها.

على هذا الأساس تم تأسيس اللجنة الأوروبية للتنظيم المحاسبي (CRCe) ، وهي لجنة ذات طابع سياسي تتكون من ممثلي الدول الأعضاء في الاتحاد الأوربي. حيث تعتمد اللجنة الأوروبية على رأي اللجنة الأوربية للتنظيم المحاسبي للموافقة على معيار محاسبي دولي أو رفضه ، وفي حالة قبوله تتخذ الإجراءات الضرورية لتطبيقه.

ومن أجل تقييم معايير المحاسبة الدولية تعتمد اللجنة الأوروبية على لجنة تقنية تم إنشاؤها في جوان 2001 وهي تسمى (EFRAG). وقد تم الاعتماد على هذه الآلية أول مرة في جويلية 2003 حيث تم دراسة كل المعايير المحاسبية الدولية لتطبيقها ابتداء من 2005/01/01 من طرف المجمعات الأوربية المدرجة بالبورصة ، وهنا تم رفض معيارين محاسبين دوليين هما : م م د رقم 32 ، م م د رقم 39 ، اللذان يعالجان الأدوات المالية عن طريق القيمة العادلة التي رغم تناغمها مع الإطار التصوري ، إلا أنها تواجه العديد من الصعوبات في تطبيقها (- عند الاعتماد

على السوق ، ضرورة وجود سوق. - عدم استقرار القيم ، وهذا ما ينتج عنه عدم استقرار السوق) ، حيث تم رفض المعيارين خصوصا من طرف البنوك وشركات التأمين الأوروبية.[1]

اعتمد الاتحاد الأوروبي في تبنيه لمعايير التقارير المالية الدولية رزنامة زمنية محددة ، فاللائحة الأوروبية رقم 2002/1606 الصادرة بتاريخ 2002/07/19 فرضت الانتقال إلى معايير التقارير المالية الدولية في 2005/01/01 بالنسبة للحسابات المجمعة للشركات المدرجة في البورصات الأوروبية ، وتركت للدول الأعضاء الحق في تعجيل اعتماد معايير التقارير المالية الدولية ، أما بالنسبة للحسابات المجمعة للشركات غير المدرجة في البورصة ، وكذلك بالنسبة للحسابات الفردية ، فللدول الأعضاء الخيار بين جعل معايير التقارير المالية إجبارية التطبيق أو منع تطبيقها وإما ترك تطبيقها على الخيار للشركات ، وتم إعطاء سنتين كمدة إضافية (أي إلى غاية 2007/01/01) بالنسبة للشركات المدرجة في بورصات الاتحاد الأوروبي والتي هي أصلا تعتمد في إعداد حساباتها على المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة قبولا عاما.[2]

إذن بعد إصدار القانون 2002/1606 من طرف الاتحاد الأوروبي أصبحت معايير المحاسبة الدولية المرجعية المحاسبية للشركات المدرجة في البورصات الأوروبية ، وأصبحت أيضا المؤسسات الفرنسية غير المدرجة في الأسواق المالية الأوروبية معنية بمعايير المحاسبة الدولية بطريقة غير مباشرة ، لأنه وبالموازاة مع الإصلاح الأوروبي ، فإن هيئات المحاسبة الفرنسية قررت القيام بمقاربة مخططها المحاسبي ، هذا يعني مقاربة المرجعية المطبقة من طرف كل المؤسسات والحسابات الفردية أيضا نحو معايير المحاسبة الدولية. [3]

---

[1] Bernard COLASSE, Harmonisation comptable internationale , de la résistible ascension de l'IASC/IASB, Géré et comprendre , Mars 2004 , N°75 , page 37-39.

[2] خالد جفال : التجربة الفرنسية في اعتماد المرجعية الدولية IFRS ، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد بوضياف – المسيلة ، العدد 02 ، 2016 ، ص ص 4-5.

[3] نفس المرجع السابق ، ص ص 13-14.

نلاحظ في ذات السياق أن فرنسا اختارت تقريب المخطط المحاسبي العام تدريجيا نحو معايير المحاسبة الدولية ، حيث اعتمدت الخيارات المحددة بالمرسوم رقم 1382-2004 المؤرخ في 2004/12/20 الذي تضمن :

- بالنسبة للحسابات المجمعة :

الشركات المدرجة بالبورصات الأوروبية تعد حسابات مجمعة وتنشرها طبقا لمعايير المحاسبة الدولية كبديل عن المعايير الفرنسية ، أما الشركات غير المدرجة فيسمح لها بإعداد حسابات مجمعة اعتمادا على المرجعية الدولية.

- بالنسبة للحسابات الفردية :

تمنع المؤسسات من إعداد ونشر حساباتها وفقا لمعايير المحاسبة الدولية ، فالمؤسسات الفرنسية مهما كان حجمها سواء كانت مدرجة في البورصة أم لا ، يجب أن تستمر في تطبيق المخطط المحاسبي العام الفرنسي الذي يتقارب تدريجيا نحو المرجعية المحاسبية الدولية. [1]

سادسا - تجارب بعض الدول العربية مع معايير المحاسبة الدولية :

تختلف الدول العربية فيما بينها بشأن معايير المحاسبة المطبقة في المؤسسات ، فهناك دول لديها معايير محاسبية محلية أعدتها دون النظر إلى المعايير الدولية أو غيرها من المعايير ، ودول تعتمد معايير المحاسبة الدولية معاييرا محلية لها ، ودول لديها معايير محلية تتوافق مع المعايير الدولية أو مزيج من هذا وذاك ، وقد يكون هناك دول عربية ليس لها معايير خاصة ولا تعتمد معاييرا معينة وإنما تترك الأمر لإدارات الشركات بها. [2]

---

[1] خالد جفال : مرجع سبق ذكـره ، ص 15.

[2] عبد الله سليمان بن صالح : تفاعـل الاتجاهـات الحديثـة للتعليـم والتأهيـل المحاسبـي بين جـودة المخرجـات المحاسبية ومتطلبات سوق العمل بالدول العربية في ظل التوجه نحو تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية ، المؤتمر العربي السنوي العام الأول واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح ، بغداد جمهورية العراق ، 16-17 أفريل 2014 ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، جامعة الدول العربية ، ص ص 11-12.

1- التجربة التونسية :

في سياق سياسة الانفتاح تم التركيز في تونس على تأهيل المعلومة المالية ، لذلك اقترن إصلاح النظام الاقتصادي بوضع نظام محاسبة للمؤسسات الذي دخل حيز التطبيق منذ 1997/01/01 بصدور القانون عدد 112 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996. هذا النظام أولى عناية خاصة بمختلف مستعملي المعلومة المالية وخاصة المستثمرين وساهم في بلورة الدور الجديد للمؤسسة وألزمها على إتباع مبادئ وقواعد لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية وضبطها ملائمة في مجملها مع المعايير الدولية ، كما حرص على توحيد المراجع المحاسبية المتعددة والطرق والمناهج المختلفة بصورة تمكن من إجراء المقارنات بين المؤسسات وتقدير مدى قدرتها على التطور في المستقبل والتنبؤ بالمخاطر قبل وقوعها.

وساهم نظام المحاسبة للمؤسسات في تدعيم الثقة بين المؤسسة ومحيطها وذلك بإضفاء أكثر شفافية ومصداقية على معاملاتها وقوائمها المالية بشكل يتماشى مع الممارسات الدولية في مجال المحاسبة ، وفي هذا الإطار اعتبرت لجنة معايير المحاسبة الدولية آنذاك ضمن نشريتها الصادرة في أكتوبر 1997 حول مقارنة الأنظمة المحاسبية أن نظام المحاسبة للمؤسسات في تونس هو من بين الأنظمة المنبثقة بصفة كبيرة عن معايير المحاسبة الدولية [1] حيث نلاحظ أن الإطار التصوري مستوحى كليا من الإطار التصوري لمعايير المحاسبة الدولية ، مع اختلافات

[1] بوابـة وزارة الماليـة التونسيـة ، تاريخ التصفح 2015/10/20 الساعة 45:h11 .
http://www.finances.gov.tn/index.php?option=com_content&view=article&id=233&Itemid=435&lang=ar-AA

بسيطة في بعض النقاط ، فعملية الإصلاح المحاسبي في تونس ارتكزت على استراتيجية التبني التدريجي لمعايير المحاسبة الدولية. [1]

2 – التجربــة المصريــة :

يتم بناء معايير المحاسبة المالية في مصر بناء على ترجمة المعايير المحاسبية الدولية مع إدخال تعديلات طفيفة عليها حتى تتلاءم مع الظروف المصرية ، ويتم إصدارها من قبل وزارة الاقتصاد والجهاز المركزي للمحاسبات[2] . وصدرت المجموعة الأولى من المعايير بقرار وزير الاقتصاد رقم 503 لسنة 1997 ، ثم تم تعديلها سنوات 1998 و 2002 حيث أصبح عدد المعايير الصادرة 23 معيارا محاسبيا تم إعدادها بما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية فيما عدا بعض التعديلات الطفيفة التي أجريت عليها لتتماشى مع الواقع المصري ، لذلك فإن الموضوعات التي لم يتم تناولها وفقا للمعايير المصرية يرجع في معالجتها لمعايير المحاسبة الدولية لحين صدور معيار محاسبي مصري يتناول تلك الموضوعات. [3]

3- التجربــة الأردنيــة :

يعمل الأردن على الانخراط في الاقتصاد العالمي عن طريق التحول إلى اقتصاد السوق ، فقد انضم إلى المنظمة العالمية للتجارة وكذا الشراكة المتوسطية مع الاتحاد الأوروبي ، وهو يعتمد على معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتدقيق في تشريعاته وقوانينه. [4]

---

[1] شهرزاد بلهامل ، عبد المطلب بيصار : التجربة التونسية في تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي IAS/IFRS ، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة ، مجلة عملية محكمة سداسية متخصصة في العلوم المالية والمحاسبية تصدر عن كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة ، العدد 02 ، 2016 ، ص 134 وص 139.

[2] مراد آيت محمد : مرجع سبـق ذكـره ، ص 177.

[3] عبد الله سليمان بن صالح : مرجـع سبـق ذكـره ، ص ص 14-15.

[4] مراد آيت محمد : مرجـع سبـق ذكـره ، ص 178.

4- تجربة المملكة العربية السعودية :

أعدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين خطة استراتيجية لمراجعة المعايير المهنية الصادرة في ظل التطورات الدولية وإعداد دراسة لمدى إمكانية تبني معايير المحاسبة والمراجعة الدولية ، وإصدار سياسة واضحة حول العلاقة بين المعايير السعودية والمعايير الدولية . ويذكر في هذا الصدد أنه وفقا لموقع مجلس معايير المحاسبة الدولية فإن المملكة العربية السعودية هي الدولة الوحيدة من دول مجموعة العشرين التي لم تطبق معايير المحاسبة الدولية وليس لها خطة طريق لتطبيقها في المستقبل.

وقد عملت اللجان الفنية في الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين على دراسة إمكانية التحول إلى معايير المحاسبة الدولية ، وتوصلت إلى قرارات بتوفيق المعايير السعودية مع المعايير الدولية وفق منهجية تضمن الأخذ في الاعتبار البيئة السعودية سواء فيما يتعلق بالأحكام الشرعية أو الأنظمة المعتمدة أو مستوى الاستعداد الفني والتقني للجهات المتأثرة بعمليات التوافق. واستكمالا لتلك الجهود وضمانا لتكامل العمل ومشاركة الجهات ذات العلاقة تم تشكيل لجنة توجيهية مكونة من ممثلين من وزارة المالية ومؤسسة النقد العربي السعودي وهيئة السوق المالية بالإضافة إلى ممثلين من لجنتي معايير المحاسبة والمراجعة في الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين لمتابعة الموضوع ، والوصول بتوصية لمجلس الإدارة بشأن التوافق مع معايير المحاسبة ومعايير المراجعة الدولية. [1]

تحليلا لما سبق نلاحظ أن تعامل دول العالم مع معايير المحاسبة الدولية يختلف من بلد لآخر ، فكل بلد أخذ بعين الاعتبار ظروفه وخصائصه الاقتصادية وبيئته بالدرجة الأولى ، لذلك

[1] عبد الله سليمان بن صالح : مرجع سبق ذكره ، ص ص 13-14.

يجب الإشارة إلى صعوبة التطبيق الحرفي لكل ما تضمنته معايير المحاسبة الدولية في مختلف دول العالم ، حيث ينبغي بدل ذلك الاهتمام بتقريب الممارسات المحاسبية بين الدول .

وهنا ما يلفت الانتباه هو أن الدول المشاركة في صياغة معايير المحاسبة الدولية لا تقوم بالتطبيق الحرفي لما تتضمنه معايير المحاسبة الدولية ، بل انتهجت أسلوب التطبيق التدريجي .

إلا أنه فيما يتعلق بالأسواق المالية عبر العالم ، نجد أن المؤسسات أصبحت ملزمة باستعمال هذه اللغة المحاسبية المشتركة نتيجة دعمها من قبل العديد من الهيئات لاسيما الهيئات المنظمة لأسواق المال ، فأغلب بلدان العالم تسمح لمؤسسات أو تلزمها بإعداد قوائم مالية وفق معايير المحاسبة الدولية كشرط للدخول في الأسواق المالية.

المبحث الثاني : النظام المحاسبي المالي وتحديات تطبيقه

استمرت الجزائر بعد استقلالها في استخدام المخطط المحاسبي العام الفرنسي (PCG) إلى غاية 1976/01/01 أين بدأ تطبيق المخطط المحاسبي الوطني (PCN) الذي تم إعداده تماشيا مع التوجهات الاقتصادية لتلك المرحلة ، حيث كان أحد أدوات تنفيذ ومتابعة البرامج والمخططات التنموية للدولة.

إلا أنه ومع تغيير الجزائر للنهج الاقتصادي المتبع وتوجهها نحو اقتصاد السوق ، أصبح لزاما عليها تحديث نظامها المحاسبي ، حيث تم تبني النظام المحاسبي المالي الذي يقترب من المعايير المحاسبية الدولية التي استقى منها إطارا تصوريا يحدد المفاهيم والمبادئ المحاسبية ، كما اعتمد النظام المحاسبي المالي على مخطط حسابات شبيه بالمخطط المحاسبي العام الفرنسي حيث يوفر المعالجة المحاسبية للعديد من العمليات التي أهملها المخطط المحاسبي الوطني سابقا.

المطلب الأول : تقديم النظام المحاسبي المالي

بعيدا عن الجدل القائم حول طبيعة المحاسبة ، هل هي علم قائم بذاته له فروضه ومبادئه ، وله نظريته المبنية على أسس علمية ، أم هي تقنية تعتمد ممارستها على الاجتهادات والمهارات الشخصية للمحاسبين . فرضت البيئة الاقتصادية الجديدة في الجزائر تطوير المخطط المحاسبي الوطني وتكييفه مع متطلبات الإفصاح المحاسبي الضرورية من أجل اتخاذ القرارات ، أي ضرورة نقل المحاسبة في الجزائر من مجرد مخطط محاسبي إلى نظام متكامل للمعلومات.

الفــرع الأول : تعريـف النظام المحاسبـي المالــي

عرفت المادة 03 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي المحاسبة المالية بأنها " نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها و تقييمها و تسجيلها ، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة ونجاعتها ووضعية خزينتها في نهاية السنة المالية ".[1]

نلاحظ أن هذا التعريف ينظر إلى النظام المحاسبي المالي كنظام معلومات يهتم بمتابعة كل ما يتعلق بالمؤسسة ، ويقدم معلومات مالية معبرة عن وضعية المؤسسة في نهاية السنة ، وهنا يتبين لنا جليا الاختلاف مع المخطط المحاسبي الوطني الذي يهدف بالدرجة الأولى إلى خدمة المحاسبة الوطنية ونظام المعلومات الخاص بالدولة ، وليس احتياجات المؤسسة والمحيط الاقتصادي عموما من المعلومات.

الفـرع الثانــي : تنظيم المحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي

أكد القانون رقم 07-11 في المواد من 10 إلى 24 على ضرورة احترام مجموعة ضوابط متعلقة بتنظيم المحاسبة والمتمثلة فيما يلي : [2]

- ضرورة استيفاء المحاسبة لالتزامات الانتظام والمصداقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبليغها؛

- يجب على كل مؤسسة تحديد الإجراءات اللازمة لوضع تنظيم محاسبي يسمح لها بالرقابة الداخلية والخارجية؛

- مسك المحاسبة المالية وفق العملة الوطنية؛

---

[1] المادة 03 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 74 مؤرخة في 2007/11/25 .

[2] المواد من 10 إلى 24 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

- القيام بجرد الأصول (بالكمية والقيمة) مرة في السنة على الأقل من خلال فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية (القيام بجرد مادي ومحاسبي) ؛

- عدم إمكانية إجراء المقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر من الإيرادات؛

- احترام مبدأ القيد المزدوج في التسجيل المحاسبي؛

- يتم كل تسجيل محاسبي انطلاقا من وثائق مؤرخة ومكتوبة في شكل يضمن المصداقية؛

- يجب مسك دفاتر محاسبية تشمل : دفتر اليومية ،الدفتر الكبير ،دفتر الجرد مع سجلات مساعدة وفقا لاحتياجات المؤسسة؛

- تسجل حركات الأصول والخصوم والأموال الخاصة وأعباء وإيرادات المؤسسة في الدفتر اليومي ،وفي حالة استعمال دفاتر مساعدة فإن الدفتر اليومي يتضمن فقط الرصيد الشهري للتسجيلات الواردة في الدفاتر المساعدة ،كما يتضمن الدفتر الكبير مجموع حركة الحسابات خلال الفترة المعنية ،أما دفتر الجرد فتنقل فيه الميزانية وجدول حسابات النتائج الخاصان بالمؤسسة ، وتحفظ الدفاتر التجارية والوثائق الثبوتية لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من تاريخ قفل كل سنة مالية؛

- إمكانية مسك محاسبة مالية مبسطة لبعض المؤسسات الصغيرة عن طريق ضبط يومي للإيرادات والنفقات؛

- إمكانية مسك المحاسبة بصفة آلية أو يدوية ، وهو الأمر الذي أغفله المخطط المحاسبي الوطني ، ولكن يبقى من الضروري تحديد ضوابط وأسس النظام المحاسبي الآلي لاسيما

ما تعلق بالجوانب القانونية وكيفية استعمال الوسائط الالكترونية كأدلة إثبات بدلا من الوسائط الورقية.[1]

الفــرع الثالــث : استحداثات النظام المحاسبي المالي

نصت التعليمة الوزارية رقم 02 على أن النظام المحاسبي المالي موافق مع المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ، حيث أدخل تغييرات جد هامة على مستوى (تعاريف ، مفاهيم ، قواعد تقييم ومحاسبة وطبيعة ومحتوى) الكشوف المالية التي تعد من طرف الكيانات الخاضعة لمسك محاسبة مالية.

ويتميز النظام المحاسبي المالي بأربعة استحداثات أساسية جديدة هي :[2]

- **اعتماد الحل الدولي** الذي يقرب التطبيق المحاسبي في الجزائر مع الممارسات العالمية ، والذي يسمح للمحاسبة بالسير مع قاعدة تصورية ومبادئ أكثر تكيف مع الاقتصاد الجديد وإنتاج معلومة مفصلة؛

- **إيضاح المبادئ والقواعد** التي يجب أن تسير التطبيق المحاسبي لاسيما تسجيل المعاملات ، تقييمها وإعداد الكشوف المالية ، والذي يحد من مخاطر التدخل الإرادي واللاإرادي بالمعالجة اليدوية في القواعد وكذا تسهيل فحص الحسابات؛

- **التكفل باحتياجات المستثمرين** ، الحالية أو المحتملة ، الذين يملكون معلومة مالية عن المؤسسات على حد سواء منسقة ، قابلة للقراءة وتسمح بالمقارنة واتخاذ القرار؛

- **إمكانية الكيانات الصغيرة** تطبيق نظام معلوماتي قائم على محاسبة مبسطة.

---

[1] أنظر : المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 2009/04/07 يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي (الجريدة الرسمية ، العدد 21 مؤرخ في 2009/04/08)

[2] تعليمة وزارية رقم 02 مؤرخة في 2009/10/29 تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010 ، المجلس الوطني للمحاسبة ، ص 02.

رغم الإستحداثات المذكورة ، نشير إلى أن الإصلاح المحاسبي في الجزائر لم تحدد له نقاط الانطلاق والوصول ، ولم تضع الدولة له رؤية إصلاحية واضحة ونظرة استراتيجية تشرك فيها مختلف الأطراف الفاعلة في هذا الميدان ، لذلك عند النقاش مع عديد المختصين في المجال المحاسبي تجد تشاؤما وعد رضى سببه الأساسي هذا الغموض في الرؤية وعدم اتضاح الأفق.

الفـرع الرابــع : هيكل النظام المحاسبي المالي وإطاره القانوني

صدر النظام المحاسبي المالي سنة 2007 حيث تقرر تطبيقه أول مرة في 2009/01/01 وتم تأجيل ذلك إلى 2010/01/01 ، وتتمثل مجمل النصوص القانونية التي تضمنت مختلف جوانب النظام المحاسبي المالي فيما يلي:

- **القانون رقم** 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي (الجريدة الرسمية ، العدد 74 مؤرخة في 2007/11/25) : ويضع هذا القانون الخطوط العريضة والهيكل العام للنظام المحاسبي المالي ، حيث يحيل الأمر لنصوص قانونية أخرى صدرت بعده ؛

- **المرسوم التنفيذي رقم** 08-156 المؤرخ في 2008/05/26 يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي (الجريدة الرسمية ، العدد 27 مؤرخة في 2008/05/28) : هذا المرسوم التنفيذي شرح مكونات الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي ، ورغم تميزه بالاختصار وعدم الدقة والوضوح ، إلا أنه يمثل إضافة مهمة للمحاسبة الجزائرية؛

- **القرار المؤرخ في** 2008/07/26 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها (الجريدة الرسمية ، العدد 19 مؤرخة في 2009/03/25) : هذا القرار يمثل النص الأساسي الذي فصل مختلف جوانب النظام المحاسبي المالي من مخطط حسابات وطرق تقييم وطرق العرض ؛

- **القرار المؤرخ في** 2008/07/26 الذي يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط ، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة (الجريدة الرسمية ، العدد 19 مؤرخة في 2009/03/25)؛

- **المرسوم التنفيذي رقم** 09-110 المؤرخ في 2009/04/07 يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي (الجريدة الرسمية ، العدد 21 مؤرخ في 2009/04/08)

إضافة إلى مجموعة من التعليمات والمذكرات المنهجية الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة ، وكذا مجموعة من المواد الواردة في قوانين المالية وقوانين المالية التكميلية.

ويمكن توضيح هيكل النظام المحاسبي المالي في الجدول التالي :

الجدول رقم 02 : هيكل النظام المحاسبي المالي

هيكـل النظام المحاسبـي المالــي				
1	2	3	4	5
الإطار التصوري	**قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي**	**دليل الحسابات**[1]	**الكشوف المالية**	**المحاسبة المالية المبسطة**

المصدر: من إعداد الطالب

[1] يعتمد دليل الحسابات على نظام الترميز العشري (Codification décimale) حيث يمكن فتح عدد غير محدود من الحسابات الفرعية .

مثلا : الصنف 2 : حسابات التثبيتات – حـ 21 : التثبيتات العينية – حـ 218 : التثبيتات العينية الأخرى – حـ 2182 : معدات نقل.

كما يعتمد على نظام للترميز يسهل فهم وقراءة الحسابات ، مثلا :

- الرقم 8 في المرتبة الثانية يعبر عن حساب الاهتلاك ، مثل : الحساب 213 مباني ، الحساب 2813 اهتلاك المباني

- الرقم 9 في المرتبة الثانية يعبر عن حساب خسارة القيمة أو مؤونة ، مثل : الحساب 503 أسهم أخرى يقابله الحساب 591 خسائر قيمة للقيم في البنوك والمؤسسات المالية

- الرقم 0 في المرتبة الأخيرة في حساب من ثلاث أرقام أو أكثر يعبر عن حساب يجمع عدة حسابات من نفس المستوى

مثل : الحساب 410 الزبائن وحسابات ملحقة ، نجد في هذا الحساب عدد من الحسابات منها:

الحساب 411 : الزبائن ، الحساب 413 : الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها ، الحساب 416 : الزبائن المشكوك فيهم

- الرقم 9 في المرتبة الثالثة في حساب من ثلاث أرقام يعبر عن حساب يسجل العمليات عكس الحسابات الموجودة معه.

مثلا : الحساب 419 يسير عكس الحساب 411 والحسابات الأخرى

- هناك تجانس وتناظر يسهل استعمال الحسابات ، مثلا : الحساب 30 مخزونات البضائع ، الحساب 380 البضائع المخزنة الحساب 600 مشتريات البضائع المبيعة ، الحساب 700 المبيعات من البضائع.

VOIR : H.DEVAAE et autre , Manuel de COMPTABILITE , BERTI Editions , Alger 2010, pp 55-56

المطلب الثانـي : الإطـار التصـوري للنظـام المحاسبـي المالــي

يمثل الإطار التصوري أهم ما جاء به النظام المحاسبي المالي ، حيث تضمن شرحا للمفاهيم والمبادئ المحاسبية التي يستند عليها.

الفـرع الأول : تعريف الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي ووظائفه

عرفت المادة 07 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي الإطار التصوري للمحاسبة المالية بأنه يشكل دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل ، بالتالي يحدد الإطار التصوري مجال التطبيق وأهداف المحاسبة المالية والمبادئ المحاسبية وكذا مختلف المفاهيم والمصطلحات المحاسبية إضافة لعناصر القوائم المالية .[1]

من جانب آخر نصت المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 2008/05/26 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي على أن الإطار التصوري للمحاسبة المالية له الوظائف التالية:[2]

- يعرف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض الكشوف المالية (كالاتفاقيات والمبادئ المحاسبية والخصائص النوعية للمعلومة المالية)؛
- يشكل مرجعا لوضع معايير جديدة؛
- يسهل تفسير المعايير المحاسبية وفهم العمليات أو الأحداث غير المنصوص عليها في التنظيم المحاسبي بصفة صريحة.

---

[1] المادة 07 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 2008/05/26 يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي ، الجريدة الرسمية ، العدد 27 مؤرخة في 2008/05/28.

وأضافت المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 بأن الإطار التصوري للمحاسبة المالية يهدف إلى المساعدة على تطوير المعايير ، إضافة إلى تحضير الكشوف المالية والسماح بتفسير المستعملين للمعلومة المتضمنة في الكشوف المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية ، ومن جهة أخرى إبداء الرأي حول مدى مطابقة الكشوف المالية مع المعايير.

من خلال ما سبق يتكون الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي مما يلي :

- مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي.
- أهداف المحاسبة المالية.
- المبادئ المحاسبية.
- المفاهيم والمصطلحات المحاسبية.
- عناصر القوائم المالية.

الفـرع الثانـي : مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

نصت المادة 02 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 على أن أحكام النظام المحاسبي المالي تطبق على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية. وأضافت المادة 04 من نفس القانون بأن الكيانات الملزمة بمسك محاسبة مالية هي:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية ، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
- وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

في المقابل ، وحسب الفقرة 02 المادة 02 من القانون رقم 07-11 ، يستثنى من مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية. [*]

كما سمحت المادة 05 من القانون رقم 07-11 للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها **حدا معينا** بإمساك محاسبة مالية مبسطة.

وعلى ضوء ذلك صدر القرار المؤرخ في 2008/07/26 الذي يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط ، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة ، حيث نصت المادة 02 من هذا القرار على أن يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها أحد الأسقف الآتية ، خلال سنتين متتاليتين ، مسك محاسبة مالية مبسطة: [1]

الجدول رقم 03 : المؤسسات المعنية بمسك محاسبة مبسطة وفق النظام المحاسبي المالي

نـوع النشـاط	الحد الأقصى لرقم الأعمـال	الحد الأقصى لعدد المستخدمين
النشاط التجاري	≤ 10 ملايين دج	≤ 9 **أجراء** يعملون ضمن الوقت الكامل
النشاط الإنتاجي والحرفي	≤ 06 ملايين دج	
نشاط الخدمات ونشاطات أخرى	≤ 03 ملايين دج	

المصـــدر : **المادة** 02 **من القرار المؤرخ في** 2008/07/26 ، الجريدة الرسمية ، العدد 19 مؤرخة في 2009/03/25.

[*] تخضع المحاسبة العمومية لأحكام القانون رقم 90-21 المؤرخ في 1990/08/15 يتعلق بالمحاسبة العمومية (الجريدة الرسمية عدد 35 مؤرخة في 1990/08/15) ، معدل بالمرسوم التشريعي رقم 92-04 مؤرخ في 1992/10/11 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1992 (الجريدة الرسمية عدد 73 مؤرخة في 1992/10/11) ، معدل بالقانون رقم 99-11 مؤرخ في 1999/12/23 يتضمن قانون المالية لسنة 2000 (الجريدة الرسمية عدد 92 مؤرخة في 1999/12/25) ، معدل ومتمم بالقانون رقم 11-16 مؤرخ في 2011/12/28 يتضمن قانون المالية لسنة 2012 (الجريدة الرسمية عدد 72 مؤرخة في 2011/12/24) ، إضافة إلى مجموعة من القرارات والمراسيم.

وتقع مسؤولية إصدار المعايير المحاسبية المتعلقة بالمحاسبة العمومية على عاتق المديرية العامة للمحاسبة التابعة لوزارة المالية.

[1] المادة 02 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 الذي يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط ، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 19 مؤرخة في 2009/03/25.

في هذا الإطار يبرز التساؤل عن المعايير المعتمدة لتحديد الأسقف المذكورة أعلاه سواء تعلق الأمر برقم الأعمال أو عدد المستخدمين ، حيث يتطلب الأمر إجراء دراسة دقيقة لتحديد المعايير الموضوعية لجعل المؤسسة معنية بمسك محاسبة مبسطة.

فمن جانب آخر نجد أن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة اعتمد على معيار تبسيطي متمثل في الضريبة الجزافية الوحيدة التي يمكن أن تدفعها المؤسسات التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي 30.000.000 دج ، حتى وإن كان هذا مرتبطا بالإخضاع الجبائي ، إلا أننا هنا نود الإشارة إلى الاختلاف الوارد في المعايير المعتمدة للتصنيف.

الفـرع الثالـث : الفروض والمبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي المالـي

نصت المادة 06 من القانون 07-11 على أنه يتم إعداد الكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة ، لاسيما : - محاسبة التعهد. - استمرارية الاستغلال. - قابلية الفهم. - الدلالة. - المصداقية. - قابلية المقارنة. - التكلفة التاريخية. - أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني.

من جهة أخرى تضمن المرسوم التنفيذي رقم 08-156 شرحا مختصرا للمفاهيم والمبادئ التي أطلق عليها القانون رقم 07-11 "المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة " ، وذلك كما يلي : [1]

أولا - محاسبة الالتـزام : تتم المحاسبة عن آثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام عند حدوث هذه المعاملات أو الأحداث ، وتعرض في الكشوف المالية للسنوات المالية التي ترتبط بها.

[1] أنظـر: المواد من 06 إلى 19 من المرسوم التنفيذي 08-156 ، مرجع سبق ذكره.

ثانيا - استمرارية الاستغلال : يتم إعداد الكشوف المالية بافتراض متابعة الكيان لنشاطاته في مستقبل متوقع ، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في مستقبل قريب. وإذا لم يتم إعداد الكشوف المالية على هذا الأساس ، فإن الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبينة ومبررة ويحدد الأساس المستند عليه في ضبطها في ملحق.

ثالثا - الوحدة المحاسبية : يجب على أن الكيان أن يعتبر كما لو كان وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها ، على هذا الأساس يجب الفصل محاسبيا بين أصول الكيان وخصومه وأعبائه ومنتوجاته وأصول وخصوم وأعباء ومنتوجات المشاركين في رؤوس أمواله الخاصة أو مساهميه ، كما يجب ألا تأخذ الكشوف المالية للكيان في الحسبان إلا معاملات الكيان دون معاملات مالكيها.

رابعا - اتفاقية الوحدة النقدية : يشكل الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل معاملات الكيان وعرض الكشوف المالية. كما أنه لا تدرج في الحسابات إلا المعاملات والأحداث التي يمكن تقويمها نقدا ، غير أنه يمكن أن تذكر في الملحق بالكشوف المالية المعلومات غير القابلة للتحديد الكمي والتي يمكن أن تكون ذات أثر مالي.

خامسا - مبدأ الأهمية النسبية : يقصد بمبدأ الأهمية النسبية حسب النظام المحاسبي المالي :

- ضرورة إبراز في الكشوف المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعمليها تجاه الكيان ، مع إمكانية جمع المبالغ غير المعتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الطبيعة أو الوظيفة؛

- ضرورة أن تعكس الصورة الصادقة للكشوف المالية معرفة المسيرين للمعلومة التي يحملونها عن الواقع والأهمية النسبية للأحداث المسجلة؛

- إمكانية عدم تطبيق المعايير المحاسبية على العناصر قليلة الأهمية.

سادسا - الاستقلالية : تعتبر نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها وعن السنة التي تليها ، ومن أجل تحديدها يتعين أن تنسب إليها الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط.

من جانب آخر على أنه يجب ربط حدث بالسنة المالية المقفلة ، إذا كانت له صلة مباشرة ومرجحة مع وضعية قائمة عند تاريخ إقفال حسابات السنة المالية ويكون معلوما بين هذا التاريخ وتاريخ الموافقة على حسابات هذه السنة المالية.

ولا يتم إجراء أية تسوية إذا طرأ حدث بعد تاريخ إقفال السنة المالية وكان لا يؤثر على وضعية الأصول أو الخصوم الخاصة بالفترة السابقة للموافقة على الحسابات . ويجب أن يكون هذا الحدث موضوع إعلام في الملحق بالكشوف المالية إذا كان ذا أهمية تمكنه من التأثير على قرارات مستعملي الكشوف المالية.

سابعا - مبدأ الحيطة : يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر تحول لشكوك موجودة إلى المستقبل من شأنها أن تثقل بالديون ممتلكات الكيان أو نتائجه. ويجب أن لا يؤدي تطبيق هذا المبدأ إلى المبالغة في تقدير قيمة الأصول والمنتوجات ، أو التقليل من قيمة الخصوم والأعباء. كما يجب أن لا يؤدي تطبيقه إلى تكوين **احتياطيات** خفية أو مؤونات مبالغ فيها.

ثامنا - مبدأ ديمومة الطرق : ينص هذا المبدأ على ضرورة دوام تطبيق القواعد والطرق المحاسبية المتبعة لضمان قابلية مقارنة المعلومات المحاسبية وانسجامها خلال الفترات المتعاقبة ، ولا يبرر أي استثناء عن مبدأ ديمومة الطرق إلا بالبحث عن معلومة أفضل أو تغير في التنظيم.

تاسعا - مبدأ التكلفة التاريخية : حسب هذا المبدأ تقيد عناصر الأصول والخصوم والمنتوجات والأعباء في المحاسبة وتعرض في الكشوف المالية ب قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة ، وكاستثناء لمبدأ التكلفة التاريخية تقيم بعض الأصول والخصوم مثل الأصول البيولوجية أو الأدوات المالية بقيمتها الحقيقية.

وبالرغم من المزايا المتعلقة بالتكلفة التاريخية والمتمثلة في سهولة التحقق من صحتها وموضوعيتها ، فإن تطبيقها يواجه عدة انتقادات وخاصة في حالة تغير الأسعار ، إذ أن القيم التاريخية تصبح غير ملائمة وواقعية ، وبالتالي لا تمثل المركز المالي الحقيقي للشركات ، فضلا عن صعوبة المقارنة بين المراكز المالية خلال عدة فترات محاسبية متتالية .

من المفيد أن نؤكد بأن قياس التكلفة التاريخية هو الأكثر استخداما لدى الشركات عند إعداد القوائم المالية ، إلا أنها تستخدم عادة مع أسس قياس أخرى. [1]

عاشرا - مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني : حسب هذا المبدأ يجب تقييد العمليات وعرضها طبقا لطبيعتها ولواقعها الاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني.

ويعتبر هذا المبدأ غير معمول به عادة في البلدان التي يتم ضبط الممارسة المحاسبية فيها استنادا لإجراءات قانونية.[2]

إحدى عشر - الخصائص النوعية للمعلومات المالية : كما تطرقنا سابقا صنف القانون رقم 07-11 الخصائص النوعية للمعلومات المالية ضمن المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة ، وتتمثل هذه الخصائص في (قابلية الفهم ، الدلالة ، المصداقية ، قابلية المقارنة).

---

[1] طلال الحجاوي ، سالم الزوبعي : القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاسها على رأي مراقب الحسابات . عمان : دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع .2014 ، ص 46 وص 48.

[2] مداني بن بلغيث : أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية ، مرجع سبق ذكره ، ص 44.

في المقابل نص المرسوم التنفيذي رقم 08-156 على ضرورة أن تتوفر المعلومة الواردة في الكشوف المالية على الخصائص النوعية التي تتمثل في (الملاءمة ، الدقة ، قابلية المقارنة ، الوضوح).

من جانب آخر نصت المادة 19 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 على مفهوم الصورة الصادقة ، حيث يجب أن تستجيب الكشوف المالية بطبيعتها ونوعياتها وضمن احترام المبادئ والقواعد المحاسبية إلى هدف إعطاء صورة صادقة بمنح معلومات مناسبة عن الوضعية المالية والنجاعة وتغير الوضعية المالية للكيان.

وفي هذا الصدد أشارت نفس المادة إلى أنه إذا تبين أن تطبيق القاعدة المحاسبية غير ملائم لتقديم صورة صادقة عن الكيان ، من الضروري الإشارة إلى أسباب ذلك ضمن ملحق الكشوف المالية.

كما أن المعالجات المحاسبية غير الملائمة لا يمكن تصحيحها ببيان الطرق المحاسبية المستعملة أو بمعلومات ملحقة أو بكشوف توضيحية أخرى.

من خلال ما سبق يمكن الإشارة إلى ما يلي :

- رغم الإضافة التي جاء بها الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي ، إلا أنه جاء مختصرا وسطحيا ، حيث من الضروري تخصيص نص قانوني للإطار التصوري يعالج جميع الجوانب ، ويجيب على أهم الأسئلة المطروحة حول المفاهيم والمبادئ التي يستند عليها النظام المحاسبي المالي.

- الملاحظ أن مضمون الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي لم يتم تصنيفه بالشكل الملائم ، حيث لم تتم التفرقة بوضوح بين كل من الفروض والمبادئ المحاسبية والخصائص النوعية للمعلومات المالية.

- رغم أن الإطار التصوري نفسه ينص على ضرورة الثبات في استخدام الطرق من دورة محاسبية لأخرى ، إلا أننا نجد ارتباكا في المصطلحات المستعملة في نصوص النظام المحاسبي المالـي ، مثلا : نجد أن الخصائص النوعية للمعلومة المالية وفق القانون رقم 07-11 هي : قابلية الفهم ، الدلالة ، المصداقية ، قابلية المقارنة. أما وفق المرسوم التنفيذي رقم 08-156 هي : **الملاءمة** ، **الدقة** ، قابلية المقارنة ، **الوضوح**. كما نجد أن القانون 07-11 استعمل مصطلح محاسبة التعهد في حين أن المرسوم التنفيذي رقم 08-156 استعمل مصطلح محاسبة الالتزام.

- إضافة للقصور الملاحظ في مضمون الإطار التصوري ، نسجل غياب إطار مناسب لجمع ومتابعة التفسيرات الضرورية لمختلف النصوص الخاص بالنظام المحاسبي المالي لاسيما ما تعلق بالمفاهيم والمبادئ المحاسبية ، كما هو معمول به في معايير المحاسبة الدولية (إطار تصوري ، معايير محاسبية ، تفسيرات) ، وتشكل التفسيرات مجالا خصبا للنقاش البناء والهادف سواء على المستوى المهني أو الأكاديمي ، من خلال البحث في مختلف المشاكل المطروحة على الصعيد العملي.

الفـرع الرابـع : تعريف القوائم المالية وعناصرها

تمثل القوائم المالية مخرجات أي نظام محاسبي ، وهي تمثل الأداة الأساسية للإفصاح المحاسبي.

أولا - تعريف القوائم المالية :

نص النظام المحاسبي المالي على أن الكشوف المالية يتم إعدادها سنويا على الأقل ، وهي تعرض بصفة وفية الوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية ، ويجب أن تعكس هذه الكشوف مجمل العمليات والأحداث الناجمة عن معاملات الكيان وآثار الأحداث المتعلقة بنشاطه . ويتم عرضها لزوما بالعملة الوطنية.

وتضبط وتعد الكشوف المالية تحت مسؤولية المسيرين في أجل أقصاه 04 أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية المحاسبية ، ويجب أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي قد ينشرها الكيان.

ويجب أن توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة. وعندما يصبح من غير الممكن مقارنة أحد الأقسام العددية من أحد الكشوف المالية مع المركز العددي من الكشف المالي للسنة المالية السابقة ، بسبب تغيير طرق التقييم أو العرض ، يكون من الضروري تكييف مبالغ السنة المالية السابقة لجعل المقارنة ممكنة.

وإذا كان من غير الممكن إجراء مقارنة بسبب اختلاف مدة السنة المالية أو لأي سبب آخر ، فإن إعادة الترتيب أو التعديلات التي أدخلت على المعلومات العددية للسنة المالية السابقة يكون محل تفسير في الملحق حتى تصبح قابلة للمقارنة.

من جانب آخر مدة السنة المالية المحاسبية هي اثنى عشر (12) شهرا تغطي السنة المدنية . غير أنه يمكن السماح لكيان معين قفل السنة المالية في تاريخ آخر غير 31 ديسمبر في حالة ارتباط نشاطه بدورة استغلال لا تتماشى مع السنة المدنية.

وفي الحالات الاستثنائية التي تكون فيها مدة السنة المالية أقل أو أكثر من 12 شهرا ، لاسيما في حالة إنشاء أو وقف الكيان أو في حالة تغيير تاريخ القفل ، يجب تحديد المدة المقررة وتبريرها.[1]

وفي هذا السياق نص النظام المحاسبي المالي على أن الكشوف المالية الواجب إعدادها تشتمل على : الميزانية ، حساب النتائج ، جدول سيولة الخزينة ، جدول تغير الأموال الخاصة والملحق ، وهي موضحة في الجدول التالي :

[1] المواد من 25 إلى 30 من القانون رقم 07-11 ، مرجع سبق ذكره.

الجدول رقم 04 : الكشوف المالية الواجب إعدادها وفق النظام المحاسبي المالي

الكشـف المالـي	التعـريـف
الميزانيـة	تحدد بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم ، مع الفصل بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية.
حساب النتائج	يمثل وضعية ملخصة للأعباء والمنتوجات المحققة من طرف الكيان خلال السنة المالية ، ولا يأخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع ، ويظهر النتيجة الصافية للسنة المالية بإجراء عملية الطرح.
جدول سيولة الخزينة	يهدف إلى تقديم قاعدة لمستعملي الكشوف المالية لتقييم قدرة الكيان على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها ، وكذا معلومات حول استعمال هذه السيولة.
جدول تغير الأموال الخاصة	يشكل تحليلا للحركات التي أثرت في الفصول المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة بالكيان خلال السنة المالية.
ملحق الكشوف المالية	يتضمن معلومات ذات أهمية أو تفيد في فهم العمليات الواردة في هذه الكشوف المالية .

المصـدر : من إعداد الطالب استنادا على المواد من 32 إلى 37 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 ، مرجع سبق ذكره.

ثانيا - تعريف عناصر القوائم المالية :

تضمن المرسوم التنفيذي رقم 08-156 تعريف كل من الأصول والخصوم والمنتوجات والأعباء والنتيجة الصافية للسنة المالية.

1- تعريـف الأصول :

تتكون الأصول من الموارد التي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر له منافع اقتصادية مستقبلية. وتتمثل مراقبة الأصول في قدرة الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية توفرها هذه الأصول ، وهي مصنفة وفق النظام المحاسبي المالي إلى أصول غير جارية وأصول جارية .[1] [2]

---

[1] المـادتين 20-21 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 ، مرجع سبق ذكره.

[2] حسب المادتين المذكورتين أعلاه تعرف الأصول غير الجارية بأنها عناصر الأصول الموجهة لخدمة نشاط المؤسسة بصورة دائمة ، وهي تحتوي على :- الأصول الموجهة للاستعمال المستمر لتغطية احتياجات أنشطة المؤسسة مثل الأموال العينية الثابتة أو المعنوية .- الأصول التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل أو غير الموجهة لأن يتم تحقيقها خلال 12 شهرا ابتداء من تاريخ الإقفال.
أما الأصول الجارية فهي عناصر الأصول التي ليست موجهة لخدمة نشاط المؤسسة بصفة دائمة ، وذلك بسبب وجهتها أو طبيعتها ، وهي تحتوي على :- الأصول التي تتوقع المؤسسة تحقيقها أو بيعها أو استهلاكها في إطار دورة الاستغلال العادية التي تمثل الفترة الممتدة بين اقتناء المواد الأولية أو البضائع التي تدخل في عملية الاستغلال وإنجازها في شكل سيولة الخزينة. - الأصول التي تتم

2- تعريف الخصوم :

تتكوّن الخصوم من الالتزامات الراهنة للكيان الناتجة عن أحداث ماضية والتي يتمثل انقضاؤها بالنسبة للكيان في خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية ، وهي مصنفة إلى خصوم جارية وخصوم غير جارية ورؤوس أموال خاصة .[1] [2]

3- تعريف المنتوجات ، الأعباء والنتيجة الصافية للسنة المالية:

حدد النظام المحاسبي المالي تعريف هذه البنود كما يلي :[3]

* **تتمثل منتوجات سنة مالية** في تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول أو انخفاض في الخصوم ، كما تمثل المنتوجات استعادة خسارة في القيمة و الاحتياطات المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

* **تتمثل أعباء سنة مالية** في تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول أو في شكل ظهور خصوم ، وتشمل الأعباء مخصصات الاهتلاكات أو الاحتياطات وخسارة القيمة المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

حيازتها أساسا لأغراض المعاملات أو لمدة قصيرة والتي تتوقع المؤسسة تحقيقها خلال 12 شهرا.- السيولات أو شبه السيولات التي لا يخضع استعمالها لقيود.

[1] المواد 22-23-24 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 ، مرجع سبق ذكره.

[2] حسب المواد المذكورة أعلاه تصنف الخصوم خصوما جارية عندما يتوقع أن تتمّ تسويتها خلال دورة الاستغلال العادية ، أو يجب تسديدها خلال 12 شهرا الموالية لتاريخ الإقفال. بينما تصنف باقي الخصوم كخصوم غير جارية.

كما تصنف الخصوم ذات المدى الطويل التي تنتج عنها فوائد في شكل خصوم غير جارية حتى وإن كان تسديدها سيتم خلال 12 شهرا الموالية لتاريخ إقفال السنة المالية إذا كان استحقاقها الأصلي أكثر من 12 شهرا مع نية إعادة تمويل الالتزام على المدى الطويل ، وكانت هذه النية مؤكدة باتفاق إعادة تمويل أو إعادة جدولة للمدفوعات النهائية تثبت قبل تاريخ إقفال الحسابات.

من جانب آخر تمثل رؤوس الأموال الخاصة أو الأموال الخاصة أو الرأسمال المالي فائض أصول الكيان عن خصومه الجارية وغير الجارية.

[3] المواد 25-26-27-28 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 ، مرجع سبق ذكره.

* **تساوي النتيجة الصافية** للسنة المالية الفارق بين مجموع المنتوجات ومجموع الأعباء لتلك السنة المالية ، ويكون مطابقا لتغير الأموال الخاصة بين بداية السنة المالية ونهايتها ، ما عدا العمليات التي تؤثر مباشرة على مبلغ رؤوس الأموال الخاصة ولا تؤثر على الأعباء والمنتوجات.

وتمثل النتيجة الصافية ربحا عند وجود فائض في المنتوجات عن الأعباء ، وتمثل خسارة في الحالة العكسية.

المطلب الثالث : قواعد التقييم وفق النظام المحاسبي المالـي

استعمـل المرسـوم التنفيـذي رقم 08-156 مصطلـح المعايير المحـاسبيـة في المادة 29 ، حيث عرفها بأنها تشكل الوسائل التقنية الناتجة عن الإطار التصوري ، والتي تحدد طرق التقييم ومحاسبة عناصر الكشوف المالية.

وقد صدرت قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها ، وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها بموجب القرار الوزاري المؤرخ في 2008/07/26. [1]

وتم تقسيم المعايير المحاسبيـة الجزائريـة كما هو مبين في الجدول التالي :

الجـدول رقـم 05 : تصنيـف معـايير المحـاسبـة الجزائريـــة	
المعايير المتعلقة بالأصول	- التثبيتات العينية . - التثبيتات المعنوية . - التثبيتات المالية - المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ.
المعايير المتعلقة بالخصوم	- رؤوس الأموال الخاصة . – الإعانات . - مؤونات المخاطر - القروض والخصوم المالية الأخرى.
المعايير المتعلقة بقواعد التقييم والمحاسبة	- الأعباء والمنتوجات.
المعايير ذات الصفة الخاصة	- تقييم الأعباء والمنتوجات المالية. - الأدوات المالية . - عقود التأمين - العمليات المنجزة بصفة مشتركة أو لحساب الغير - العقود طويلة المدى . - الضرائب المؤجلة - عقود إيجار تمويل - امتيازات المستخدمين - العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية.

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المادة 30 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 ، **مرجـع سبـق ذكـره**.

[1] القرار المؤرخ في 2008/07/26 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها ، الجريدة الرسمية ، العدد 19 مؤرخة في 2009/03/25.

بالمقارنة مع طريقة تنظيم معايير المحاسبة الدولية حسب الموضوع المعالج ، نلاحظ القصور الكبير في ما سمي بمعايير المحاسبة الجزائرية ، حيث من الضروري العمل على صياغة نسخة أكثر تطورا من النظام المحاسبي المالي تكون مبوبة ومقسمة إلى معايير تعالج مختلف المواضيع المحاسبية بما يسمح بمتابعة التطورات الحاصلة في كل موضوع ، وكذا تدارك النقائص التي قد ترد في مختلف النصوص.

الفرع الأول : قواعد عامة للإدراج في الحسابات

وردت القواعد العامة للإدراج في الحسابات حسب النظام المحاسبي المالي كما يلي :[1]

أولا- إدراج عنصر الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات في الحسابات :

وضع النظام المحاسبي المالي شرطين لإدراج عنصر في الحسابات ضمن الأصول والخصوم والأعباء والإيرادات ، الشرط الأول هو أن يكون من المحتمل أن تعود منه أو إليه أية منفعة اقتصادية مرتبطة بالكيان . أما الشرط الثاني فهو أن يكون للعنصر كلفة أو قيمة يمكن تقييمها بطريقة صادقة.

ثانيا- الاعتراف بمنتجات الأنشطة العادية :[2]

تقيم المنتوجات عن مبيعات أو تقديم خدمات وغيرها من الأنشطة العادية بالقيمة الحقيقية للمقابل المستلم أو المطلوب استلامه في تاريخ إبرام المعاملة ، وحتى تعترف بها المؤسسة يجب تحقق ما يلي :

- حولت المؤسسة إلى المشتري المخاطر والمنافع الهامة الملازمة لملكية السلع؛

---

[1] الفقرات من 1.111 إلى 6.111 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره.

[2] أشار النظام المحاسبي المالي من جانب آخر هناك منتوجات عن استعمال أطراف أخرى لأصول المؤسسة ، مثل الفوائد تبعا للزمن المنصرم وللمردود الفعلي للأصل المستعمل ، الإيجارات والأتاوى تبعا للاتفاقات المبرمة ، الحصص عندما ينشأ حق المساهمين في تلك الحصص.

- لا يبقى للمؤسسة دخل في التسيير أو في المراقبة الفعلية للسلع المتنازل عنها؛

- من الممكن تقييم مبلغ منتجات الأنشطة العادية بصورة صادقة؛

- من المحتمل أيلولة منافع اقتصادية مرتبطة بالمعاملة إلى المؤسسة؛

- يمكن تقييم التكاليف التي تحملتها أو ستتحملها المؤسسة بشكل صادق.

ثالثا - تاريخ إدراج عبء في حساب النتائج :

يدرج أي عبء في حساب النتائج بمجرد توقف نفقة عن إنتاج أي منفعة اقتصادية مستقبلية ، أو كانت هذه المنافع المستقبلية لا تتوفر على شروط إدراجها في الميزانية كأصل أو توقفت عن موافقتها.

علما بأن الأعباء المبينة بوضوح من حيث موضوعها والمحتملة يترتب عنها تكوين إحتياطات يجب أن تحول إلى النتائج مع زوال أسباب تكوينها.

رابعا - الأحداث بين تاريخ إقفال الحسابات وتاريخ إعداد حسابات السنة المالية :

في حالة افتراض حدث له علاقة سببية مباشرة ومرجحة مع وضعية مدونة عند تاريخ إقفال حسابات السنة المالية ، ويثبت حصوله بين ذلك التاريخ وتاريخ إعداد حسابات هذه السنة المالية ، فإنه يتعين ربط الأعباء والمنتوجات المتعلقة بالحدث بالسنة المالية المقفلة.

الفـرع الثانـي : قواعد عامـة للتقييـم

وردت القواعد العامة للتقييم وفق النظام المحاسبي المالي في الفقرات من 1.112 إلى 11.112 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 :[1]

[1] الفقرات من 1.112 إلى 11.112 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره.

أولا- **طـرق التقييــم المعتمـــدة :**

يستند تقييم مختلف العناصر على التكلفة التاريخية كقاعدة عامة ، إلا أن بعض العناصر تقيم بطريقة أخرى وفق: القيمة الحقيقية (أو الكلفة الراهنة) ، قيمة الإنجاز ، القيمة المحينة (أو قيمة المنفعة).

ثانيا- التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات المقيدة في أصول الميزانية :

تتألف التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات عند إدراجها في الحسابات ، عقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع ، والتخفيضات والتنزيلات وغير ذلك من العناصر المماثلة حسب الآتي:

- **من كلفة الشراء** : بالنسبة للسلع المكتسبة بمقابل ؛
- **من تكاليف الإنتاج** : بالنسبة للسلع والخدمات المنتجة من طرف المؤسسة ؛
- **من قيمة الإسهام** : بالنسبة للسلع المستلمة كمساهمة عينية ؛
- **من القيمة الحقيقية في تاريخ دخولها** : بالنسبة للسلع المكتسبة مجانا ؛

- أما بالنسبة للسلع المكتسبة عن طريق التبادل ، تسجل الأصول غير المماثلة بالقيمة الحقيقية للأصول المستلمة ، وتسجل الأصول المماثلة بالقيمة المحاسبية للأصول المقدمة للمبادلة؛

ثالثا- تكلفـة شـــراء أصـل :

تتكون تكلفة شراء أصل من : سعر الشراء الناتج عن اتفاق الطرفين في تاريخ إجراء العملية - التنزيلات والتخفيضات التجارية + الحقوق الجمركية والرسوم الجبائية الأخرى غير القابلة للاسترجاع + المصاريف الممنوحة مباشرة للحصول على مراقبة الأصل ووضعه في حالة

الاستخدام مثل مصاريف التسليم والشحن والتفريغ الأصلية ومصاريف التركيب والأتعاب المهنية مثل المعماريين والمهندسين.[1]

رابعا - تكلفة إنتاج سلعة أو خدمة :

تكلفة إنتاج سلعة أو خدمة = تكلفة شراء المواد المستهلكة والخدمات المستعملة لتحقيق هذا الإنتاج + التكاليف الأخرى الملتزم بها خلال عمليات الإنتاج أي الأعباء المباشرة وغير المباشرة التي يمكن ربطها منطقيا بالسلعة أو الخدمة المنتجة.[2]

خامسا - اختبـــار تدهــور القيمـــة :

عند حلول كل تاريخ إقفال الحسابات يجب أن يقوم الكيان بتقدير وتفحص ما إذا كان هناك مؤشر على أن أي أصل لم يفقد قيمته. وإذا ثبت ذلك يقوم الكيان بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من الأصل. (في النسخة العربية للقرار الوزاري ورد خطأ ...أي أصل من **الأصول المالية** ، حيث تم تخصيص الأصول المالية بينما المسألة تتعلق بالأصول عموما).

القيمة القابلة للتحصيل = أعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي والقيمة النفعية.[3]

---

[1] حسب النظام المحاسبي المالي تستثنى من كلفة شراء أصل المصاريف الإدارية العامة ، والمصاريف الملتزم بها بمناسبة وضع الشيء الممتلك المثبت طوال الفترة الممتدة بين نهاية تركيبه (تاريخ إيقاف الجمع لتكاليف الدخول) واستخدامه بقدرته العادية.

[2] نشير إلى أنه عند تحديد تكلفة إنتاج الأصل تستبعد الأعباء المرتبطة بالاستعمال غير الأمثل للقدرات الإنتاجية (نشاط أقل من القدرة الإنتاجية الحقيقية).

[3] من أجل تحديد القيمة القابلة للتحصيل ، لدينا ثمن البيع الصافي للأصل = المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع أصل عند إبرام أية معاملة ضمن ظروف المنافسة العادية بين أطراف على علم تام ودراية وتراضي مع طرح منه تكاليف الخروج. أما القيمة النفعية للأصل = القيمة المحينة لتقدير سيولة الأموال المستقبلية المنتظرة من استعمال الأصل بشكل متواصل والتنازل عنه في نهاية مدة الانتفاع به.

عند عدم إمكانية تحديد سعر البيع الصافي لأي أصل تقدر قيمته القابلة للتحصيل على أنها مساوية لقيمتها النفعية.

وإذا كان الأصل لا يتولد عنه سيولة خزينة بشكل مباشر ، فإن قيمته القابلة للتحصيل تحدد بالنسبة إلى الوحدة المنتجة لسيولة الخزينة التي ينتسب إليها ، والتي تمثل أصغر مجموعة قابلة لتعريف الأصول التي تنتج مداخيل الخزينة ذات استقلالية واسعة عن مداخيل الخزينة المنتجة من طرف الأصول الأخرى أو مجموعة الأصول.

وعندما تكون القيمة القابلة للتحصيل لأي أصل أقل من قيمته المحاسبية الصافية للاهتلاك ، فإن هذه الأخيرة يجب إرجاعها إلى القيمة القابلة للتحصيل ، ويشكل الفائض خسارة في القيمة يتم إثباتها بانخفاض قيمة الأصل المعني وبإدراج عبء في الحسابات.

وعند كل إقفال للحسابات تقدر المؤسسة ما إذا كان هناك مؤشر يدل على أن الخسارة في القيمة المدرجة سابقا لم تعد موجودة أو أنها انخفضت ، وإذا ثبت ذلك يتم تقدير القيمة القابلة للتحصيل للأصل ، فإذا أصبحت هذه الأخيرة أكبر من القيمة المحاسبية للأصل تحول خسارة القيمة المثبتة خلال السنوات السابقة ضمن المنتوجات في حساب النتائج. ويتم زيادة القيمة المحاسبية بما يناسب القيمة القابلة للتحصيل ، ولكن دون تجاوز القيمة المحاسبية الصافية التي قد يتم تحديدها إذا لم تسجل أي خسارة قيمة في الحسابات لهذا الأصل خلال السنوات السابقة.

وبعد الإدراج الأصلي ، يتم إدراج التثبيت العيني والمعنوي في الحسابات بكلفة منقوصة من مجموع كل من الاهتلاكات والخسارة في القيمة.

الفـرع الثالـث : معايير خاصة بالتثبيتات العينية والمعنوية

وردت المعايير الخاصة بالتثبيتات العينية والمعنوية وفق النظام المحاسبي المالي في الفقرات من 1.121 إلى 7.123 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 :

أولا- تعريف التثبيت العيني والمعنوي وشروط إدراجها في الحسابات :

نص النظام المحاسبي المالي على الجوانب التالية :[1]

[1] الفقرات من 1.121 إلى 4.121 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره.

1- تعريف التثبيت العيني والمعنوي :

التثبيت العيني هو أصل عيني تحوزه المؤسسة من أجل الإنتاج وتقديم الخدمات والإيجار والاستعمال لأغراض إدارية ، والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد مدة السنة المالية.

أما التثبيت المعنوي فهو أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي ، وهو مراقب ومستعمل في إطار الأنشطة العادية (مثلا المحلات التجارية المكتسبة "القاعدة التجارية" ، العلامات ، برامج المعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى ، والإعفاءات ومصاريف تنمية حقل منجمي موجه للاستغلال التجاري).

2- شروط الإدراج في الحسابات :

يتم إدراج التثبيت العيني أو المعنوي في الحسابات كأصل بتوفر شرطين هما:

* إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى المؤسسة ؛

* إذا كانت تكلفة الأصل من الممكن تقييمها بصورة صادقة.

3- مبادئ تجميع الأصول العينية أو الفصل فيما بينها :

تطبق المبادئ التالية لتجميع الأصول العينية أو الفصل فيما بينها:

- يمكن اعتبار العناصر ذات القيمة الضعيفة مستهلكة في السنة التي تم استخدامها فيها (أي لا تسجل في الحسابات كتثبيتات) ؛

- تدرج قطع الغيار ومعدات الصيانة ذات الخصوصيات على شكل تثبيتات إذا كان استعمالها مرتبط بتثبيتات عينية أخرى ، وكانت المؤسسة تعتزم استخدامها لأكثر من سنة مالية واحدة ؛

- يمكن معالجة مكونات أصل كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدد الانتفاع بها مختلفة ، أو كانت توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة ؛

- يمكن اعتبار الأصول المرتبطة بالبيئة والأمن كما لو كانت تثبيتات عينية إذا كانت تسمح للمؤسسة برفع المنافع الاقتصادية المستقبلية لأصول أخرى قياسا إلى ما كان يمكن الحصول عليه في حالة عدم اكتسابها.

ثانيا - مكونات تكلفة التثبيتات والنفقات اللاحقة بها :

بعد ذلك انتقل النظام المحاسبي المالي إلى تبيان كيفية حساب تكلفة التثبيتات المدرجة في الحسابات ، حيث تم تحديد مكونات تكلفة التثبيتات إضافة إلى كيفية معالجة النفقات اللاحقة المتعلقة بالتثبيتات العينية أو المعنوية :[1]

1 - مكونات تكلفة التثبيتات المدرجة في الحسابات :

تدرج التثبيتات في الحسابات بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة ، وتدخل ضمنها : مجموع تكاليف الاقتناء ، ووضعها في أماكنها ، والرسوم المدفوعة ، والأعباء المباشرة الأخرى . ولا تدرج ضمن هذه التكاليف المصاريف العامة والمصاريف الإدارية ومصاريف الانطلاق في النشاط .

كما تتضمن تكلفة أي تثبيت أنتجه الكيان لنفسه تكلفة العتاد واليد العاملة وأعباء الإنتاج الأخرى.

تضاف تكلفة تفكيك أي منشأة عند انقضاء مدة الانتفاع بها أو كلفة تجديد موقع إلى كلفة إنتاج التثبيت المعني أو اقتنائه إذا كان هذا التفكيك أو التجديد يشكل إلزاما للكيان.

[1] الفقرتين 5.121-6.121 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره.

2- النفقات اللاحقة المتعلقة بالتثبيتات العينية أو المعنوية :

تسجل النفقات اللاحقة المتعلقة بالتثبيتات العينية أو المعنوية كما يلي :

* **إذا كانت تمكن من استرجاع مستوى نجاعة الأصل** : تسجل كعبء للسنة المستحقة خلالها ؛

* **إذا كانت ترفع من القيمة المحاسبية لتلك الأصول** : أي إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية تفوق المستوى الأصلي للنجاعة إلى المؤسسة ، تدرج في الحسابات في شكل تثبيتات وتضاف إلى قيمة الأصل.[1]

ثالثا – معالجة الاهتلاك وفق النظام المحاسبي المالي :

تتم معالجة الإهتلاكات وفق النظام المحاسبي المالي كما يلي :[2]

1- تعريـــف الإهتـــلاك :

الاهتلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي ، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه.[3]

2- طـرق حسـاب الاهتـــلاك :

تمثل طريقة اهتلاك أي أصل انعكاس تطور استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك الأصل ، وتتمثل طرق الاهتلاك حسب النظام المحاسبي المالي في:

---

[1] من بين التحسينات التي تحقق زيادة المنافع المستقبلية : (تعديل وحدة الإنتاج الذي يسمح بإطالة مدة نفعها أو زيادة قدرتها الإنتاجية - تحسين قطع الماكنات الذي يسمح بالحصول على تحسين جوهري لنوعية الإنتاج أو إنتاجية الكيان . - تبني أساليب إنتاج جديدة تسمح بتخفيض التكاليف العملياتية المعاينة سابقا تخفيضا جوهريا).

[2] الفقرات من 7.121 إلى 15.121 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره.

[3] من أجل حساب الاهتلاك يوزع المبلغ القابل للاهتلاك بصفة مطردة على مدة دوام نفعية الأصل ، مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل في أعقاب فترة نفعية (إذا كان بالإمكان تحديدها بصورة صادقة). تمثل القيمة المتبقية المبلغ الصافي المرتقب الحصول عليه عند انقضاء مدة نفعية الأصل المعني بعد طرح تكاليف الخروج المنتظرة (هذه القيمة غالبا ما تكون غير معبرة إلا في إطار بعض العمليات الخاصة مثل الامتيازات أو المشاريع ذات الأجل المحدد).

* **الإهتلاك الخطي (الطريقة الخطية)** : يقود إلى عبء ثابت على المدة النفعية للأصل .

* **الطريقة التناقصية** : تؤدي إلى عبء متناقص على مدة الأصل النفعية.

* **طريقة وحدات الإنتاج** : يترتب عليها عبء يقوم على الاستعمال أو الانتاج المنتظر من الأصل.

- **الطريقة التزايدية** : تؤدي إلى عبء يتنامى على المدة النفعية للأصل.

وتكون الطريقة الخطية هي المعتمدة في حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور بصورة صادقة.

3- المراجعة الدورية للاهتلاك :

يجب القيام دوريا بدراسة طريقة الإهتلاك والمدة النفعية والقيمة المتبقية في أعقاب المدة النفعية المطبقة على التثبيتات العينية ، وعند حدوث تعديل مهم للوتيرة المنتظرة من المنافع الاقتصادية الناتجة عن تلك الأصول ، يتم تعديل التوقعات والتقديرات لكي تعكس هذا التغير في الوتيرة. وإذا تبين أن هذا التغيير أمر ضروري ، فإنه يدرج في الحسابات كما لو كان تغير تقدير محاسبي ، ويضبط المبلغ المخصص لاهتلاكات السنة المالية والسنوات المستقبلية.

4- المدة النفعية للتثبيت المعنوي :

لا تتجاوز المدة النفعية لأي تثبيت معنوي 20 سنة ، وعند حصول الإهتلاك في مدة أطول أو عدم حصوله بتاتا فإن المعلومات الخاصة بذلك تقدم في الملحق.[1]

---

[1] فرق النظام المحاسبي المالي بين نفقات التنمية أو الناجمة عن طور التنمية ونفقات البحث أو الناجمة عن طور البحث كما يلي :

* بالنسبة لنفقات التنمية أو الناجمة عن طور التنمية : تشكل هذه النفقات تثبيتا معنويا في الحالات الآتية فقط :

- إذا كانت ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة.

- إذا كان للمؤسسة النية والمقدرة التقنية والمالية لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية أو استعمالها أو بيعها.

- يمكن تقييم هذه النفقات بصورة صادقة.

* بالنسبة لنفقات البحث أو الناجمة عن طور البحث عن مشروع داخلي : تشكل أعباء تدرج في الحسابات عندما تكون مستحقة ولا يمكن تثبيتها.

رابعا - معالجة العقارات الموظفة والأصول البيولوجية وفق النظام المحاسبي المالي :

تطرق النظام المحاسبي المالي إلى العقارات الموظفة والأصول البيولوجية كحالة خاصة من التثبيتات وذلك كما يلي :[1]

1 - معالجة العقارات الموظفة :

تمثل العقارات الموظفة أملاكا عقارية (أراض ، بناية أو جزء من بناية) مملوكة لتقاضي إيجار و/أو تثمين رأس المال. فهي إذن غير موجهة للاستعمال في إنتاج أو تقديم سلع أو خدمات أو أغراض إدارية ، وكذا غير موجهة للبيع في إطار النشاط العادي.

ويتم إدراجها الأولي في الحسابات باعتبارها تثبيتا عينيا ، وبعد ذلك يمكن تقييمها حسب:

- **طريقة الكلفة** : أي تقيم وفق الإطار العام للتثبيتات العينية ، بتكلفة يطرح منها مجموع الإهتلاكات وخسائر القيم.

- **طريقة القيمة الحقيقية** : أي تقيم على أساس قيمتها الحقيقية التي يجب أن تعكس الحالة الواقعية للسوق عند تاريخ إقفال السنة المالية. وعند عدم التمكن من تحديد القيمة الحقيقية بمصداقية لأي عقار موظف ، فإنه تستعمل طريقة التكلفة ، وتقدم معلومات عن ذلك في الملحق.

وتدرج في الحسابات الخسارة أو الفائدة الناتجة عن التغير في القيمة الحقيقية للعقار الموظف ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصلت فيها. كما تطبق الطريقة المختارة على جميع العقارات الموظفة إلى حين خروجها من التثبيتات أو تغيير وجهة تخصيصها.

---

[1] الفقرات من 16.121 إلى 19.121 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره.

2- معالجة الأصل البيولوجي :

يقيم الأصل البيولوجي لدى إدراجه الأولي في الحسابات وعند كل إقفال للحسابات بقيمته الحقيقية يطرح منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع ، إلا إذا لم يمكن تقدير قيمته الحقيقية بصورة صادقة ، وعندئذ يقيم بكلفته منقوصا منها مجموع الإهتلاكات وخسائر القيمة.

ويتم إثبات الخسارة أو الربح الناتجان من تغير القيمة الحقيقية المنقوص منها المصاريف التقديرية في نقاط البيع في النتيجة الصافية للسنة المالية التي يحدثان فيها.

خامسا – معالجة عمليات إعادة التقييم وفق النظام المحاسبي المالي :

رغم استناد النظام المحاسبي المالي على التكلفة التاريخية كقاعدة أساسية للتقييم (يدرج أي تثبيت عيني في الحسابات عقب إدراجه الأول باعتباره أصلا بتكلفته منقوصا منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة) ، إلا أنه رخص القيام بعمليات إعادة تقييم التثبيتات (أي إدراج التثبيت في الحسابات وفق مبلغه **المعاد تقييمه**): [1]

1- طريقة إجراء إعادة التقييم :

يمثل المبلغ المعاد تقييمه للتثبيت العيني قيمته الحقيقية في تاريخ إعادة التقييم منقوصا منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة. وتتم عمليات إعادة التقييم بانتظام كاف حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات المعنية اختلافا كبيرا عن القيمة المحددة باستعمال القيمة الحقيقية في تاريخ الإقفال . وبعد إعادة التقييم تحدد المبالغ القابلة للاهتلاك على أساس المبالغ المعاد تقييمها.

وتصحح الإهتلاكات في تاريخ إعادة التقييم بما يتناسب مع القيمة الإجمالية المحاسبية للأصل ، بحيث تكون القيمة المحاسبية لهذا الأصل عقب إعادة التقييم مساوية للمبلغ المعاد تقييمه.

---

[1] الفقرات من 20.121 إلى 27.121 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره.

2- إعادة التقييم الإيجابية :

في هذه الحالة تقيد الزيادة تقيد مباشرة في شكل رؤوس أموال خاصة في حساب " فرق إعادة التقييم " ، إلا أنها تسجل كمنتوج إذا كانت تعوض إعادة تقييم سلبية لنفس الأصل سبق إدراجها كعبء.

3- إعادة التقييم السلبية :

إذا أبرزت عملية إعادة تقييم وجود خسارة في القيمة (إعادة تقييم سلبية) ، فإن هذه الخسارة في القيمة تنسب على سبيل الأولوية إلى فارق إعادة تقييم سبق إدراجه في الحسابات كرؤوس أموال خاصة في هذا الأصل نفسه. ويقيد الرصيد المحتمل (فارق إعادة التقييم السلبية الصافية) كعبء من الأعباء.

إذن تعالج كل خسارة في قيمة أصل أعيد تقييمه كإعادة تقييم سلبية ، وتنتج إذن عن انخفاض لاحتياطي إعادة التقييم بما يناسب هذه الأخيرة.

من جهة أخرى كل استرجاع لخسارة في قيمة أصل أعيد تقييمه يسجل كما لو كان إعادة تقييم عندما يكون إثبات الخسارة في القيمة قد سبق تسجيله كإعادة تقييم سلبية.

4- الشروط المطبقة على التثبيتات المعنوية :

بالنسبة للتثبيت المعنوي لا يرخص بهذه المعالجة إلا إذا كانت قيمته الحقيقية يمكن تحديدها استنادا إلى سوق نشطة ، وتطبق نفس شروط التثبيتات العينية.

سادسا – معالجة التثبيتات المالية وفق النظام المحاسبي المالي :[1]

تدرج الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول المؤسسة بتكلفتها التي هي القيمة الحقيقية لمقابل معين بما في ذلك مصاريف الوساطة والرسوم غير المستردة ومصاريف البنك. ولكن لا تندرج فيها الحصص والفوائد المتوقع استلامها غير المدفوعة والمستحقة قبل الاكتساب.

ويتم إدراج التثبيتات المالية في الحسابات تبعا لنفعيتها وللدواعي التي كانت سائدة عند اقتنائها أو عند تغيير لوجهتها ، **في إحدى الفئات الأربعة الآتيــة** :[2]

- **سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة** التي يعد امتلاكها الدائم مفيدا لنشاط الكيان (خاصة وأنها تسمح لها بممارسة نفوذ على الشركة التي تصدر السندات ، أو أن تراقبها : المشاركة في الفروع ، الكيانات المشاركة لها ، أو المؤسسات المشتركة) .

- **السندات المثبتة لنشاط المحفظة** الموجهة لكي توفر للكيان على المدى الطويل بقدر أو بآخر ، مردودية مرضية ، دون التدخل في تسيير الكيانات التي تمت حيازة سنداتها.

- **السندات المثبتة الأخرى** التي تمثل أقساط رأس مال أو توظيفات طويلة الأجل يمكن للكيان الاحتفاظ بها حتى حلول أجل استحقاقها ، أو ينوي الاحتفاظ بها أو يتعين عليه ذلك.

- **القروض والحسابات الدائنة المصدرة من طرف الكيان** ، والتي لا ينوي أو لا يسعه بيعها في الأجل القصير (الحسابات الدائنة لدى الزبائن ، وغيرها من الحسابات الدائنة للاستغلال لأكثر من سنة ، أو القروض التي تزيد على سنة والمقدمة لأطراف أخرى). [3]

---

[1] الفقرات من 1.122 إلى 9.122 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجـع سبـق ذكـره.

[2] يجب الإشارة إلى أن النظام المحاسبي المالي رخص لبعض المؤسسات مثل تلك التي تعمل في القطاع المالي أو في قطاع التأمينات إجراء تصنيف يختلف عن التصنيف المقترح. مع ذكر معلومات عن ذلك في الملحق.

[3] أضاف النظام المحاسبي المالي المعالجات التالية المتعلقة بالتثبيتات المالية :

* بالنسبة للمشاركات في الفروع والمؤسسات المشتركة والكيانات المشاركة المحازة بغرض التنازل عنها في مستقبل قريب : تسجل في الكشوف المالية الفردية بالتكلفة المهتلكة . وتخضع عند كل إقفال لاختبار تناقص القيمة قصد إثبات وجود أي خسارة محتملة في القيمة.

وعند التنازل عن تثبيتات مالية يتم إدراج القيم الفائضة أو الناقصة كمنتوجات أو أعباء عملياتية ، وعند التنازل الجزئي لجزء من التوظيف المالي الخاص يقيم الجزء المحتفظ به بتكلفة الشراء المتوسطة المرجحة.

في الأخير يجب الإشارة في الملحق إلى المعلومات التي تخص طريقة تحديد القيمة المحاسبية للسندات ، وكذلك طريقة معالجة التغيرات في قيمة السوق بالنسبة للتوظيفات المالية المسجلة محاسبيا بقيمة السوق.

سابعا - معالجة المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ وفق النظام المحاسبي المالي :

تطرق النظام المحاسبي المالي إلى كيفية معالجة وتطبيق المخزونات في اتساق كبير مع ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 :[1]

1- تعريف المخزونات وتصنيفها :

تمثل المخزونات أصولا يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال العادي ، أو هي قيد الانتاج بقصد مماثل ، أو هي مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات. وتكون المخزونات في إطار عملية تقديم خدمات هي كلفة الخدمات التي لم يقم الكيان بعد باحتساب المنتوجات المناسبة له.

وتصنف المخزونات إلى أصول جارية أو في شكل تثبيتات (أصول غير جارية) ليس على أساس نوع المخزون ، وإنما تبعا لوجهته أو استعماله في إطار نشاط المؤسسة .

---

* بالنسبة للمساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة الموجهة للتنازل عنها لاحقا وكذلك السندات المثبتة لنشاط المحفظة : تعتبر كما لو كانت أدوات مالية متاحة للبيع ، ويتم تقييمها عقب إدراجها الأولي في الحسابات بقيمتها الحقيقية.

* بالنسبة للتوظيفات المالية المحازة حتى حلول استحقاقها والقروض والحسابات الدائنة المصدرة ليس لأغراض معاملة تجارية : تقيم بالتكلفة المهتلكة. وعند كل إقفال تخضع لاختبار تناقص في القيمة قصد إثبات أي خسارة محتملة في القيمة.

[1] الفقرات 1.123 إلى 7.123 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره .

2- مكونات تكلفة المخزونات :

تشمل تكلفة المخزونات جميع التكاليف الضرورية لإيصال المخزونات إلى المكان وفي الحالة التي توجد عليها : تكاليف الشراء (تتضمن المشتريات ، المواد القابلة للاستهلاك ، المصاريف المرتبطة بالمشتريات ، ...) ، تكاليف التحويل (تتضمن مصاريف المستخدمين والأعباء الأخرى المتغيرة والثابتة) ، ، إضافة إلى المصاريف العامة والمصاريف المالية.

وعند تعذر تحديد تكلفة شراء أو إنتاج المخزونات بتطبيق القواعد العامة للتقييم ، تقيم على أساس تكلفة شراء أو إنتاج أصول مساوية لها تثبت أو تقدر في أقرب تاريخ لشراء أو إنتاج الأصول المذكورة.

3- تقييم المخزونات وفق مبدأ الحيطة :[1]

تقيم المخزونات عملا بمبدأ الحيطة بالتكلفة أو قيمة الانجاز الصافية (أي سعر البيع المقدر مطروحا منه تكلفتي الإتمام والتسويق) أيهما أقل ، وتدرج أية خسارة في قيمة المخزونات كعبء في حساب النتائج عندما تكون كلفة مخزون ما أكثر من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون.

4- طرق تقييم مخرجات المخزونات :

تقيم مخرجات المخزونات بطريقة ما ورد أولا يصدر أولا (FIFO) أو متوسط كلفة شرائها أو إنتاجها المرجحة (PEPS) ، وتبين الطريقة المستعملة في ملحق الكشوف المالية.

---

[1] كحالة خاصة تقيم المنتوجات الزراعية عند إدراجها في الحسابات وعند كل إقفال بقيمتها الحقيقية منقوصة منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع. وتثبت أي خسارة أو ربح متأتيين من تغيير القيمة الحقيقية منقوصا منها التكاليف التقديرية لنقاط البيع في النتيجة الصافية للسنة التي حصل فيها.

الفـرع الرابـع : المعاييـر المتعلقـة بالخصـوم

تتمثل المعاييـر المتعلقة بالخصـوم فيمـا يلـي : - الإعـانات. – مؤونـات المخاطـر والأعـباء. - القروض والخصوم المالية الأخرى. - الأعباء والمنتوجات المالية.

أولا- معالجة الإعانـات وفق النظام المحاسبي المالي :[1]

تمثل الإعانات العمومية عمليات تحويل موارد عمومية مخصصة لتعويض التكاليف التي تحملها أو سيتحملها المستفيد من الإعانة بفعل امتثاله لبعض الشروط المرتبطة بأنشطته ماضيا أو مستقبلا.

وتدرج الإعانات كمنتوجات في حساب النتائج في سنة مالية أو عدة سنوات بنفس وتيرة التكاليف التي تلحق والتي يفترض فيها تعويضها.

وفيما يتعلق بالإعانات المرتبطة بالأصول الثابتة القابلة للاهتلاك تدرج في الحسابات كمنتجات حسب تناسب الإهتلاك المحتسب ، وفي الميزانية تشكل الإعانات المرتبطة بأصول منتوجات مؤجلة.

أما الإعانات التي تمول تثبيتات غير قابلة للاهتلاك فتنشر على المدة التي يكون فيها التثبيت غير قابل للتصرف ، وفي غياب هذا الشرط ع فإن الإعانة تسجل في شكل نتيجة على مدى 10 سنوات حسب طريقة خطية.

من جهة أخرى فإن الإعانة الموجهة لتغطية أعباء أو خسائر سبق حصولها أو التي هي عبارة عن دعم مالي عاجل للمؤسسة دون إلحاق بتكاليف مستقبلية فتدرج كمنتوجات في تاريخ اكتسابها.[2]

---

[1] الفقرات 1.124 إلـى 6.124 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجـع سبـق ذكـره.

[2] يجب الإشارة إلى أنه لا يتم إدراج الإعانات العمومية في الحسابات إلا إذا توفر ضمان معقول بأن المؤسسة تمتثل للشروط الملحقة بالإعانات وبأن الإعانات سيتم استلامها. ومن جانب آخر في حالة تسديد وتعويض الإعانة التي تعتبر حالة استثنائية يدرج هذا التسديد

ثانيا - معالجة مؤونات المخاطر والأعباء وفق النظام المحاسبي المالي:

تطرح مؤونات المخاطر والأعباء إشكالات عديدة تتعلق بالتقييم الموثوق لها ، وهو الأمر الذي يستدعي العمل على الضبط الدقيق للمؤشرات التي تسهل تسجيل ومتابعة هذا النوع من الحسابات.[1]

تمثل مؤونات الأعباء خصوما يكون استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد ، وهي تدرج في الحسابات في الحالات الآتية : - عندما يكون لكيان التزام راهن (قانوني أو ضمني) ناتج عن حادث مضى ؛

- عندما يكون من المحتمل أن يكون خروج موارد أمرا ضروريا لإطفاء هذا الالتزام ؛

- عندما يمكن القيام بتقدير هذا الإلزام تقديرا موثوقا منه.

في نهاية السنة يكون المبلغ المدرج في الحسابات على سبيل مؤونات الأعباء هو أفضل تقدير للنفقات الواجب تحملها حتى تلاشي الإلزام المعني ، وتكون المؤونات محل تقدير جديد عند كل إقفال.

وينبغي التأكيد على أنه لا تستعمل أي مؤونة للأعباء إلا في النفقات التي من أجلها تم إدراجه أصلا في الحسابات.

في الحسابات باعتباره تغييرا لتقدير حسابي : ويرجع التسديد في المقام الأول إلى كل منتوج مؤجل غير مهتلك مرتبط بالإعانة ، ويدرج الفائض في الحسابات كعبء من الأعباء.

[1] الفقرات 1.125 إلى 4.125 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره.

ثالثا - معالجة القروض والخصوم المالية الأخرى وفق النظام المحاسبي المالي :

تقيم القروض والخصوم المالية الأخرى حسب تكلفتها (هي القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها). [1]

وبعد الاقتناء تقيم الخصوم المالية من غير الخصوم التي تمت حيازتها لأغراض معاملة تجارية حسب التكلفة المهتلكة (هي المبلغ الذي تم به تقييم الخصم المالي عند إدراجه الأصلي في الحسابات:- منقوصا من التسديدات الرئيسية.- مضافا إلى "أو منقوصا من" الإهتلاك المجمع لكل فارق بين المبلغ الأصلي والمبلغ عند استحقاقه) ، أما تلك التي حازتها المؤسسة لأغراض معاملة تجارية فتقيم بقيمتها الحقيقية.

أما بالنسبة للتكاليف الملحقة المترتبة لتنفيذ قرض من القروض وعلاوات تسديد قرض أو إصداره فتنشر بصورة حسابية على مدى مدة القرض ، وهي وتدرج في الحسابات كأعباء مالية للسنة المالية المترتبة فيها ، إلا إذا أدمجت في كلفة أصل.[2]

رابعا - تقييم الأعباء والمنتوجات المالية وفق النظام المحاسبي المالي : [3]

حسب النظام المحاسبي المالي تؤخذ الأعباء والمنتوجات المالية في الحسبان تبعا لانقضاء الزمن ، وتلحق بالسنة المالية التي ترتبت الفوائد خلالها. أما العمليات التي تم الحصول من أجلها على تأجيل الدفع أو منح هذا التأجيل بشروط تقل عن شروط السوق تدرج في الحسابات بقيمتها الحقيقية بعد طرح المنتوج المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل.

---

[1] الفقرات 1.126 إلى 3.126 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره.

[2] بالنسبة لكلف الاقتراض المنسوبة مباشرة إلى اقتناء أو بناء أو إنتاج أصل يتطلب مدة طويلة (أكثر من 12 شهرا) قبل أن يستعمل أو يباع يتم إدماجها في كلفة هذا الأصل (الاستثمار العقاري ، المخزون الكرمي) ، ويوقف إدماج تكاليف الاقتراض في حالة انقطاع نشاط الإنتاج ، ويتوقف عندما تنتهي عمليا الأنشطة الضرورية لتحضير الأصل قبل استعماله أو بيعه.

[3] الفقرة 1.127 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره .

من جهة أخرى يدرج في الحسابات كأعباء مالية في حسابات المشتري ، وكمنتجات مالية في حسابات البائع ، الفارق بين القيمة الاسمية للمقابل والقيمة الحقيقية للعملية التي تناسب الكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه أو الممنوح.

الفـرع الخامس - المعايير ذات الصفة الخاصة (كيفيات خاصة للتقييم والمحاسبة)

حدد النظام المحاسبي المالي مجموعة معايير ذات صفة خاصة يمكن تلخيصها كما يلي:

أولا- العمليات المنجزة بصورة مشتركة أو لحساب الغير :

وضمن هذه العمليات نجد :[1]

1- العمليات المنجزة بصورة مشتركة أو المصالح المشتركة :

هي اتفاق تعاقدي يتفق فيه طرفان أو أكثر على ممارسة نشاط اقتصادي تحت المراقبة المشتركة ، ويتوقف تسجيل هذه العمليات لدى كل مساهم من المساهمين على الشروط التعاقدية والتنظيم المحاسبي الذي يقرره الشركاء المساهمون.

وفي هذا الإطار ميز النظام المحاسبي المالي في المعالجة المحاسبية بين مسك الحسابات من طرف مسير ، المراقبة المشتركة والملكية المشتركة لأصل واحد أو عدة أصول وإنجاز العمليات بصورة مشتركة في إطار كيان منفصل يحوز فيه كل المشاركين مساهمة.[2]

---

[1] الفقرات 1.131 إلى 8.131 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجـع سبـق ذكــره.

[2] في إطار معالجة العمليات المشتركة ذكر النظام المحاسبي المالي الحالات التالية :

الحالة الأولى - مسك الحسابات من طرف مسير هو وحده المعروف قانونيا من طرف الغير ، تكون أعباء ومنتوجات هذه العمليات مشمولة في أعباء ومنتوجات هذا المسير ، ويقتصر كل واحد من الشركاء المساهمين على تسجيل قسط النتيجة التي تعود إليه في شكل منتوجات أو أعباء.

الحالة الثانية - عندما تقتضي العمليات المنجزة بصورة مشتركة المراقبة المشتركة والملكية المشتركة لأصل واحد أو عدة أصول ، فإن كل واحد من الشركاء المساهمين يدرج في الحسابات قسطا من الأصول والخصوم زيادة على حصته من المنتوجات والأعباء.

2- امتيازات المرفق العمومي :

تطبيقا لمبدأ تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني للعملية ، تسجل الأصول التي يضعها المتنازل أو المتنازل له في الامتياز في أصل ميزانية المؤسسة صاحب الامتياز.[1]

3- العمليات المنجزة لحساب الغير :

تدرج العمليات التي تعالجها المؤسسة لحساب أطراف أخرى بصفة وكيل ، في الحسابات في حساب أطراف أخرى ، ولا يسجل الوكيل في حساب النتائج سوى الأجر الذي يتلقاه بمقتضى توكيله. أما العمليات التي تعالجها المؤسسة لحساب الغير باسم المؤسسة حسب نوعها فتدرج في أعباء المؤسسة ومنتوجاتها.

ثانيا- معالجة عمليات الإدماج ، تجميع الكيانات ، والحسابات المدمجة :

هذا الجزء هو موضوع هذه الأطروحة ، لذلك سنتطرق له بنوع من التفصيل في الفصول الموالية. وقد خصصت له الفقرات 1.132 إلى 21.132 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 المذكور سابقا.

ثالثا – معالجة العقود طويلة الأجل :

تتضمن العقود طويلة الأجل : إنجاز سلعة ، خدمة ، مجموعة سلع أو خدمات تقع تواريخ انطلاقها والانتهاء منها في سنوات مالية مختلفة (يمكن أن يتعلق الأمر بعقود بناء ، عقود إصلاح حالة أصول أو بيئة ، عقود تقديم خدمات).

الحالة الثالثة - عندما تنجز العمليات بصورة مشتركة في إطار كيان منفصل يحوز فيه كل المشاركين مساهمة ، فإن كل واحد من المشاركين يدرج في الحسابات القسط الذي يعود إليه في الأصول والخصوم والنتيجة والأعباء والمنتوجات وتدفقات الخزينة في الكيان المشترك.

[1] أكد النظام المحاسبي على ضرورة أن يكفل المستوى المطلوب من المرفق العمومي للطاقة الانتاجية الخاصة بالمنشآت المتنازل عنها باستعمال الاهتلاكات أو عند الاقتضاء بواسطة مؤونات ملائمة وبصورة خاصة عن طريق مؤونات من أجل التجديد.

اعتمد النظام المحاسبي المالي في معالجة العمليات التي تمت في إطار عقد طويل الأجل على طريقة التقدم ، حيث يتم إدراج الأعباء والمنتوجات في الحسابات حسب وتيرة تقدم العملية عن طريق تحرير نتيجة محاسبية بالتتابع وبمقياس إنجاز العملية.

في المقابل إذا تعذر تطبيق طريقة التقدم بسبب أن نظام معالجة المؤسسة أو طبيعة العقد لا يسمح بذلك ، أو كانت النتيجة النهائية للعقد لا يمكن تقديرها بصورة صادقة ، فإن النظام المحاسبي سمح على سبيل التبسيط باستخدام **طريقة الإتمام** التي يقصد بها عدم تسجيل كمنتوجات إلا مبلغ يعادل مبلغ الأعباء المثبتة التي يكون تحصيلها محتملا.

وعند احتمال خسائر متوقعة بعد الإتمام في تاريخ الجرد أو بفعل حوادث طارئة أو معروفة في ذلك التاريخ (أي أن مجموع تكاليف العقد سيفوق مجموع منتجاته) ، يمكن للمؤسسة تكوين رصيد بما يفوق الخسارة الإجمالية للعقد غير الموضحة بعد بالتسجيلات المحاسبية. [1]

رابعا – معالجة الضرائب المؤجلة: [2]

تعتبر الضرائب المؤجلة طريقة محاسبية تتمثل في إدراج في الحسابات ضمن أعباء الضريبة في النتيجة المنسوبة لعمليات السنة المالية وحدها ، وهي تمثل مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصوم) أو قابل للتحصيل (ضريبة مؤجلة أصول) خلال سنوات مالية مستقبلية.

وعند إقفال السنة المالية ، يدرج أصل أو خصم لضريبة مؤجلة في الحسابات بالنسبة إلى كل الفوارق الزمنية إذا كانت هذه الفوارق الزمنية يحتمل أن يترتب عليها لاحقا عبء أو منتوج ضريبي.

---

[1] الفقرات 1.133 إلى 4.133 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره.

[2] الفقرات 1.134 إلى 3.134 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره.

وتحدد الضرائب المؤجلة وتراجع عند كل إقفال للسنة المالية على أساس التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ الإقفال أو المنتظرة من السنة المالية التي ينجز الأصل خلالها ، أو يسوى الخصم الجبائي دون حساب التحيين.

وفي ملحق الكشوف المالية يجب إدراج المعلومات التالية : منشأ الضريبة المؤجلة ، المبلغ ، تاريخ انقضاء الأجل ، طريقة الحساب والإدراج في الحسابات.[1]

خامسا – معالجة عقود الإيجار – تمويل : [2]

تطرح معالجة هذا النوع من العقود إشكالية أساسية تتعلق بالتعارض بين وجهة النظر الاقتصادية والرؤية القانونية ، وهو ما سمي اصطلاحا بمبدأ تغليب الجوهر الاقتصادي للعملية على شكلها أو مظهرها القانوني ، وهنا نجد أن المحاسبة تهتم بإظهار الحقيقة الاقتصادية للعملية في حين أن النصوص القانونية الأخرى وخصوصا الجبائية منها لا تتبنى هذه الرؤية ، هذا الإشكال تم طرحه أيضا في النظام المحاسبي المالي.

1 - تعريف عقد الإيجار التمويلي وشروط تصنيفه :

يعتبر عقد إيجار التمويل عقد إيجار تترتب عليه عملية تحويل شبه كلي مخاطر ومنافع ذات صلة بملكية أصل إلى مستأجر ، مقرون بتحويل الملكية في نهاية العقد أو عدم تحويلها (خيار الشراء).

---

[1] تتمثل أسباب تسجيل الضرائب المؤجلة في الميزانية وحساب النتائج فيما يلي :- اختلال زمني بين الإثبات المحاسبي لمنتوج أو عبء ما وأخذه في الحسبان في النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع؛ - عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور؛- ترتيبات وإقصاء وإعادة معالجة تمت في إطار إعداد كشوف مالية مدمجة.

وقد أكد النظام المحاسبي المالي على ضرورة التمييز في الحسابات بين الضرائب المؤجلة أصول والحسابات الدائنة الضريبية الجارية ، وكذا التمييز بين الضرائب المؤجلة خصوم وديون الضريبة الجارية.

[2] الفقرات 1.135 إلى 4.135 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره.

ويتوقف تصنيف عقد إيجار كعقد إيجار تمويل أو عقد إيجار بسيط ، على واقع المعاملة التجارية بدلا من شكل العقد أو صيغته (احترام مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني).[1]

ويجب الإشارة إلى أن عقود إيجار الأراضي التي لا تؤدي إلى نقل الملكية إلى المستأجر بعد مدة الإيجار ، لا يمكن أن تشكل عقود إيجار تمويل ، والمدفوعات الأصلية التي يحتمل القيام بها بمقتضى هذه العقود تمثل إيجارات مسبقة (أعباء مدرجة في الحسابات مسبقا) تهتلك على مدى عقد الإيجار طبقا للمنافع المكتسبة.

2- التسجيل المحاسبي لدى المستأجر :

يسجل الأصل المستأجر في حسابات أصول الميزانية بقيمته الحقيقية أو بالقيمة المحينة للمدفوعات الدنيا بمقتضى الإيجار إذا كانت هذه القيمة أقل ثمنا.

في حين يدرج إلزام دفع الإيجارات المستقبلية في الحسابات بنفس المبلغ في خصوم الميزانية.

ويهتلك الأصل المستأجر في حسابات المستأجر حسب القواعد الخاصة بالتثبيتات ، وإذا لم يكن هناك يقين معقول بأن يصبح المستأجر مالكا للأصل عند نهاية عقد الإيجار ، فإن الأصل يجب أن يهتلك كلية على أقصر مدة لهذا العقد ومدته النفعية.

---

[1] تتمثل الأمثلة المقدمة في النظام المحاسبي المالي والتي تؤدي إلى تصنيف عقد إيجار كعقد إيجار تمويل فيما يلي:

- ملكية الأصل محولة إلى المستأجر بعد انقضاء مدة الإيجار.
- عقد الإيجار يمنح المستأجر خيار شراء الأصل بسعر يقل بصورة كافية عن قيمته الحقيقية في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة حق الخيار ، حتى يكون هناك تيقن معقول باستعمال هذا الحق في التاريخ الذي يمكن فيه تحقيق هذا الخيار.
- مدة الإيجار تغطي الجزء الأكبر من مدة الحياة الاقتصادية للأصل ذاته إذا لم يكن هناك تحويل للملكية.
- في بداية عقد الإيجار قيمة المدفوعات الدنيا المحينة بمقتضى هذا الإيجار ترتفع على الأقل إلى شبه كامل القيمة الحقيقية للأصل المؤجر.
- الأصول المستأجرة ذات طبيعة خاصة ولا يستعملها إلا المستأجر دون أن يدخل عليها تعديلات كبيرة.

3- التسجيل المحاسبي لدى المؤجـر :

فرق النظام المحاسبي المالي بين نوعين من المؤجر :

- عند المؤجر غير الصانع أو غير الموزع للملك المؤجر : يتشكل الدين من الحسابات الدائنة على عقود إيجار التمويل ، وفي مقابل الديون الناتجة عن اقتناء هذا الملك (تكلفة الاقتناء) ، التي تشتمل أيضا على المصاريف الأولية المباشرة المرتبطة بالتفاوض على العقد ووضعه موضع تنفيذ ؛

- عند المؤجر الصانع أو الموزع للملك المستأجر : يدرج الدين ضمن الحسابات بالمبلغ الذي يساوي القيمة الحقيقية للملك ، وعليه تدرج الخسائر أو الأرباح الناتجة عن المبيعات في حسابات نتيجة السنة المالية ، لكن إذا كانت نسب فائدة عقد الإيجار متدنية بصورة اصطناعية ، فإن الربح الناتج عن البيع يجب أن يكون محدودا بما كان يقف عنده لو كان الإيجار مبرما على أساس نسبة الفائدة المعمول بها في السوق . وتثبت المصاريف الأصلية المباشرة التي التزم بها المؤجر من أجل التفاوض على العقد ووضعه موضع التنفيذ كأعباء في تاريخ إبرام العقد.

4- تسجيل الإيجارات :

تسجل الإيجارات لدى كل من المؤجر والمستأجر بالتمييز بين الفوائد المالية (المحددة على أساس صيغة تترجم نسبة مردود دوري ثابت للاستثمار الصافي) ، وتسديد المستحقات الرئيسية.

5- عقد التنازل المقترن بعقد إيجار تمويل :

يدرج عقد التنازل المقترن بعقد إيجار تمويل في الحسابات كما لو كان الأمر لا يعني إلا معاملة تجارية واحدة ، وكل فائض كمنتوجات التنازل بالمقارنة إلى القيمة المحاسبية لدى المستأجر لا يسجل كمنتوجات في تاريخ إبرام العقدين بل يوزع على مدى مدة عقد الإيجار.

سادسا – معالجة الامتيازات الممنوحة للمستخدمين :

تدرج في الحسابات كأعباء المنافع التي تمنحها المؤسسة للمستخدمين لديها (سواء أكانوا في وضعية نشاط أو غير نشاط) ، وذلك عندما يؤدي المستخدمون العمل المقرر في مقابل تلك المنافع ، أو عندما تكون الشروط التي تخضع لها الإلزامات التعاقدية للمؤسسة إزاء المستخدمين لديها متوفرة.

وعند كل عملية إقفال لحسابات السنة المالية يتم إثبات في شكل أرصدة مبلغ التزامات المؤسسة في مجال المعاش ، وتكميلات التقاعد ، وتعويضات مقدمة بسبب الانصراف إلى التقاعد ، أو منافع مماثلة ممنوحة لأفراد المستخدمين لديها ولشركائها ووكلائها في شكل أرصدة.

وتحدد هذه الأرصدة على أساس القيمة المحينة لمجموع التزامات المؤسسة حيال المستخدمين لديها باستعمال فرضيات وطرق حسابية ملائمة .[1]

سابعا – معالجة العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية :[2]

من المعلوم أن الكشوف المالية يجب أن تقدم بالدينار الجزائري ، لذلك من الضروري تحويل كل العمليات المنجزة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية :

- **بالنسبة للأصول المكتسبة** : تحول تكلفتها على أساس سعر الصرف الجاري (المعمول به يوم إتمام المعاملة).

- **بالنسبة للحسابات الدائنة (الحقوق) والديون** : يتم تحويلها على أساس سعر الصرف المعمول به في تاريخ اتفاق الأطراف على العملية إذا تعلق الأمر بمعاملات تجارية ، وفي تاريخ وضع العملات الأجنبية تحت التصرف إذا كان المقصود هو عمليات مالية .

---

[1] الفقـرات 1.136 إلـى 2.136 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجـع سبـق ذكـره .

[2] الفقرات من 1.137 إلـى 7.137 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجـع سبـق ذكـره .

وعندما يتم نشوء وتسوية حسابات دائنة أو ديون في السنة المالية نفسها ، فإن الفوارق المثبتة قياسا إلى قيم الدخول ، بسبب تقلبات سعر الصرف ، تشكل خسائر أو أرباحا في الصرف يجب تسجيلها حسب الحالة في الأعباء المالية أو في المنتوجات للسنة المالية.

- **بالنسبة لعناصر النقدية** : يصحح تسجيلها الأولي على أساس سعر الصرف الأخير المعمول به في ذلك التاريخ .

ويتم رفع أو إنقاص المبالغ الأصلية عن طريق الفوارق بين القيم المسجلة في الحسابات وتلك الناتجة عن التحويل في تاريخ الجرد ، وتشكل هذه الفوارق أعباء مالية أو منتوجات مالية للسنة المالية ، مع مراعاة الحدود المحتملة المتعلقة بتغطية الصرف.

فإذا كانت العملية المعالجة بالعملة الصعبة منسقة من طرف المؤسسة بعملية متماثلة موجهة لتغطية تبعات تقلبات الصرف ، وتدعى عملية تغطية الصرف ، فإن أرباح أو خسائر الصرف لا تسجل في حساب النتائج إلا بما يناسب الخطر غير المشمول للتغطية . وعندما تحدث ظروف تلغي كل أو جزء من خطر الخسارة في الصرف ، تصحح الحسابات في الميزانية تبعا لذلك.[1]

[1] أشار النظام المحاسبي المالي أيضا إلى فوارق الصرف المتعلقة بعنصر نقدي هو في جوهره جزء مكمل من الاستثمار الصافي لمؤسسة ما في مؤسسة أجنبية ، فيتم تسجيلها في رؤوس الأموال الخاصة للكشوف المالية المتعلقة بالمؤسسة إلى حين خروج هذا الاستثمار الصافي ، وهو التاريخ الذي تدرج فيه تلك الفوارق في الحسابات كمنتوجات أو أعباء. على أن هذا إذا كان الحساب الدائن أو الحساب المدين محررا بعملة أجنبية تختلف عن العملة السائدة لدى كل من الكيانين المعنيين ، فإن الفوارق تسجل كنتيجة.

من جانب آخر فإن فوارق التحويل المرتبطة بتغيرات سعر الصرف بشأن الاستثمار الصافي لمؤسسة ما في إحدى مؤسساته الواقعة في الخارج ، وتعد مستقلة عنه في مجال التسيير المالي والاستغلال ، تسجل مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة تحت فصل " فارق التحويل " دون أن يدرج في حساب النتائج .

ثامنا – معالجة تغير التقديرات أو الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء أو النسيان : [1]

تدرج تأثيرات تغييرات التقديرات المحاسبية المبنية على معلومات جديدة أو على تجربة أفضل ، والتي تسمح بالحصول على إعلام أفضل ، في النتيجة الصافية للسنة المالية الجارية أو السنوات المالية المستقبلية إذا كانت التغيرات تؤثر فيها أيضا.

أما تغييرات الطرق المحاسبية فتخص تعديلات المبادئ والأسس والاتفاقيات والقواعد والممارسات التي تطبقها أي مؤسسة لإعداد وتقديم كشوفها المالية ، ولا يعمد إلى تغيير طريقة محاسبية إلا إذا كان هذا التغيير مفروضا في إطار تنظيم جديد أو كان يسمح بتحسين عملية تقديم الكشوف المالية للمؤسسة.

ويجب تقديم التأثير على نتائج السنوات المالية السابقة لأي تغيير في الطريقة المحاسبية أو لتصحيح خطأ أساسي في حساب " ترحيل من جديد " أو في حساب الاحتياطي الذي يناسب النتائج غير الموزعة.

وحينئذ يعمد إلى تكييف معلومات السنة المالية السابقة بغرض ضمان في مستوى الكشوف المالية إمكان المقارنة بين الفترتين. أما إذا كان التكييف للمعلومات الخاصة بالسنة المالية السابقة لا يمكن إنجازه بصورة مرضية ، تقدم توضيحات عن غياب التكييف في الملحق.

من جهة أخرى يتم إثبات تأثير تغييرات التوجهات الجبائية المناسبة للسنة المالية الجارية في نتيجة السنة المالية.

---

[1] الفقرات 1.138 إلى 5.138 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره .

تاسعا - الحالة الخاصة بالمؤسسات الصغيرة : [1]

ترتكز محاسبة الخزينة (المحاسبة الخاصة بالمؤسسات الصغيرة) على إعداد دفتر خزينة يبرر التدفق الصافي للأموال (إيرادات أو خسائر صافية) ، بحيث يتمثل الواقع المولد للتسجيل المحاسبي في إطار محاسبة الخزينة في التحصيل (الإيراد) أو الدفع (الإنفاق) .

ويمكن أن تخضع لمحاسبة الخزينة المؤسسات الصغيرة التي تتوفر فيها بعض شروط رقم الأعمال ، وعدد المستخدمين ، والنشاط المحددة من طرف وزارة المالية.

ومن الضروري أن تحترم محاسبة الخزينة الشروط التالية:

- المسك المنتظم لدفاتر الخزينة (دفتر الإيرادات مع احتمال تجميع الإيرادات اليومية ذات المبلغ الضئيل عند الاقتضاء ، ودفتر النفقات الذي تسجل فيه العمليات حسب ترتيبها الزمني)؛

- حفظ الوثائق الثبوتية الرئيسية (الفواتير المستلمة أو الصادرة ، أشرطة الصندوق ، بيانات البنوك ، نسخ الرسائل...) ، وتؤرخ وتصنف وترقم هذه الوثائق الثبوتية الداخلية والخارجية للكيان.

المطلب الرابع : معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي

إن الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني المطبق منذ 1976/01/01 – أي طيلة 34 سنة – إلى النظام المحاسبي المالي الذي اقترب من معايير المحاسبة الدولية ليس بالأمر السهل ، فهو انتقال من محاسبة خاضعة للنصوص القانونية إلى محاسبة تقوم بتغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل أو الطبيعة القانونية ، تواجهه مخاطر تقنية ترتبط بالتعارض بين نصوص النظام المحاسبي المالي والقانون الجبائي أو التجاري ، فمثلا أنشأت المادة 06 من الأمر 09-01 المؤرخ في 2009/07/22 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009 ضمن قانون الضرائب المباشرة

[1] الفقرات 1.139 إلى 4.139 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره .

والرسوم المماثلة المادة 141 مكرر 2 التي تلزم المؤسسات باحترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي ، مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة. هذا الأمر قد يدفع بالمؤسسة إلى اختيار الطرق المحاسبية المنصوص عليها في القانون الجبائي بغض النظر عن الطرق الجديدة والأهداف التي جاء بها النظام المحاسبي المالي (يظهر جليا أن الربط بين المحاسبة والجباية قد يؤثر على تحقيق أهداف النظام المحاسبي المالي).

إضافة إلى وجود مخاطر بشرية تتعلق بمعدي التقارير المالية الذين يجب أن تتوفر فيهم الكفاءة المطلوبة لتطبيق ما جاء به النظام المحاسبي المالي.[2 1]

وعموما تواجه عملية تطبيق النظام المحاسبي المالي مجموعة من التحديات والمعوقات يمكن تلخيصها فيما يلي :

الفـرع الأول : معوقـات تتعلـق بكيفيـة صياغـة النظـام المحاسبـي المـالـي

انطلقت عملية إصلاح النظـام المحاسبي في الجزائر منذ سنة 2001 ، إلا أن المتأمل في هذه العملية يسجل الملاحظات التالية التي أثرت سلبا على التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالـي :

- عدم إشراك الأطراف الفاعلة في مجال المحاسبة في مختلف مراحل إعداد النظام المحاسبي المالي ، لاسيما مهنيو المحاسبة وأساتذة الجامعات (الأكاديميون) ؛

[1] Nacer Eddine Sadi, Epistémologie de la normalisation comptable dans les pays en transition à l'économie de marché , Communication Congrès AFC , Grenoble May 2012 , France.

[2] La comptabilité selon le SCF repose sur un cadre conceptuel s'inscrivant dans une démarche purement épistémologique en s'appartenant au cadre de référence à partir duquel le comptable est censé modéliser l'entreprise.

- عدم استغلال وسائل الإعلام المختلفة لإطلاع الفئات المهتمة بمختلف البدائل المطروحة لعملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر ، وهذا من أجل الاتفاق على أهداف محددة لهذه العملية تكون مقبولة من طرف الجميع ؛ [1]

- أخذت عملية إعداد النظام المحاسبي المالي " طابعا سياسيا بحتا " حيث كانت تحت إشراف وزارة المالية ، في حين كان من الأحسن أن توكل مهمة صياغة النظام المحاسبي المالي لجهاز مستقل يستعمل منهجا علميا أكاديميا يأخذ بعين الاعتبار كل المتغيرات المتعلقة بالبيئة الجزائرية ، وتبقى مسؤولية وزارة المالية الاشراف على العملية والمصادقة عليها في الأخير ضمن احترام توجهات الحكومة.

الفـرع الثانــي : معوقات تتعلق بكيفية تطبيق النظام المحاسبي المالي

عند صدور القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي ، كان من المقرر أن يتم تطبيق القانون ابتداء من 2009/01/01 ، إلا أن عملية التطبيق تم تأجيلها إلى 2010/01/01 بسبب عدم جاهزية المؤسسات الاقتصادية لتطبيق ما جاء في النظام المحاسبي المالي.

إن أهم ما ميز عملية تطبيق النظام المحاسبي المالي هو العشوائية ، حيث عوض تهيئة الظروف المناسبة لتطبيق النظام المحاسبي المالي عن طريق التكوين الجيد للمحاسبين في المؤسسات الاقتصادية المختلفة ، وكذا مستخدمي الإدارات العمومية ذات العلاقة خصوصا إدارة الضرائب ، وعوض ترك الوقت الضروري لفهم ما تضمنه النظام المحاسبي المالي ، كان التطبيق مباشرا.

---

[1] لتأكيد هذا الأمر قام الطالب باستطلاع لرأي عدد من الأساتذة وكذا طلبة الجامعات في تخصص محاسبة ، وأغلبهم أكدوا أنهم خلال الفترة التي سبقت إصدار النظام المحاسبي المالي لم يكونوا على اطلاع بما تضمنه هذا النظام ، كما أن أغلبهم لم يكن على اطلاع على معايير المحاسبة الدولية التي تمثل أحد الدعائم الأساسية للنظام المحاسبي المالي .

الفــرع الثالـــث : معوقـات تتعلـق بالتكويـــن

يعتبر التكوين عنصرا أساسيا في إنجاح عملية تطبيق أي نظام جديد ، فالعنصر البشري هو الذي يضمن التطبيق السليم لما تضمنه النظام المحاسبي المالي ، إلا أن الملاحظ هو وجود تأخر في عملية التكوين وكذا تأخر في تكييف برامج التكوين ، سواء بالنسبة للتكوين الخاص بالمهنيين ، أو التكوين في الجامعات والمعاهد المختلفة.

وإذا سلطنا الضوء على الجامعات نجد أن كثير من البرامج المقدمة للطلبة كانت وفق المخطط المحاسبي الوطني ، حتى بعد دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق ، كما أن عملية تحيين البرامج خضعت للاجتهادات الشخصية لبعض الأساتذة الذين اعتمدوا على الكتب الخاصة بالمخطط المحاسبي العام الفرنسي ، وهو ما أحدث كثيرا من الارتباك .

الفــرع الرابـــع : معوقات تتعلق بطبيعة الاقتصاد الوطني

ترتبط هذه المشاكل في مجملها بعدم استقرار النظام الاقتصادي الجزائري في انتقاله من النظام الاشتراكي إلى نظام اقتصاد السوق :

- **طبيعة المؤسسة الجزائرية** : يقتضي التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي مؤسسة مهيكلة ومنظمة ، وهذا ما يقتضي تطوير أساليب التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية حتى تتماشى مع هذا النظام المستمد من بيئة اقتصادية رائدة ومتقدمة ؛

- **طبيعة الاقتصاد الوطني وعدم اكتمال الاصلاحات الاقتصادية** : يتميز الاقتصاد الوطني الجزائري بالارتباط الكبير بقطاع المحروقات ، وعدم استقرار الإطار القانوني ، الأمر الذي يعيق حركة الاستثمارات ، لاسيما مع انتشار الاحتكار وغياب منافسة حقيقية ، وفي هذا الصدد يمكن القول أن الاقتصاد الجزائري لم يتحول بصفة كلية إلى نظام رأسمالي ، حيث بقيت عدة رواسب

اشتراكية خصوصا ما يرتبط بالبيروقراطية الإدارية ، من أجل هذا يطرح مشكل توافق وتأقلم النظام المحاسبي المالي مع بيئة اقتصادية لم يصمم للعمل في إطارها.

ورغم تواصل الإصلاحات الاقتصادية (لاسيما النظام الضريبي والمصرفي والمالي) ، تتواصل المشاكل المالية التي تشهدها المؤسسات الجزائرية ، وهنا نشير إلى أن المشكل لا يتوقف عند المخطط المحاسبي الوطني ، وإنما يمتد إلى ضعف الإطار القانوني والتنظيمي الذي يحتضن النظام المحاسبي المعتمد ، وهنا نتساءل عن قدرة النظام المحاسبي المالي على ملء هذه الفراغات القانونية.

- **غياب سوق مالي وطني** : إن النظام المحاسبي المالي يرتبط بوجود سوق مالي نشط ، خصوصا فيما يتعلق بتحديد القيمة العادلة ، في حين نسجل ضعف بورصة الجزائر التي لا تحتوي إلا على مجموعة قليلة من المؤسسات ، وهنا نقول أن الأسواق المالية هي أحد محفزات ظهور معايير المحاسبة الدولية ، فكيف سيتم تطبيق هذه المعايير في الجزائر في ظل غياب سوق مالي حقيقي.

الفـرع الخامس : معوقات تتعلق بالقانـون الجبائــي

يكرس تطبيق النظام المحاسبي المالي الفصل بين المحاسبة والقواعد الجبائية ، لذلك فإن من أهم التحديات التي تواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي معالجة التعارض مع المتطلبات الجبائية ، حيث نلمس اختلافا بين النصوص المحاسبية و الجبائية ، ومن بين هذه الاختلافات نذكر ما يلي:

أولا- معالجة الاهتلاكات وخسائر القيم : من جهة نجد أن النظام الجبائي يتضمن طرق الإهتلاك المعروفة (القسط الثابت، الخطي والمتزايد،...) على أساس التكلفة التاريخية.

إلا أنه من جهة أخرى احتفظ النظام المحاسبي المالي بنفس التقنيات مع إدخال مفهوم خسارة القيمة وقيمة ومدة المنفعة ، وهذا ما قد يكون له الأثر الكبير على النتيجة المحاسبية ، ومعلوم أن الجباية تبحث عن تعظيم الموارد الجبائية ، بينما تفضل المحاسبة المفهوم المالي أو الاقتصادي.

ثانيا - ترجمة الحقوق والديون بالعملة الأجنبية : ينص النظام المحاسبي المالي من جهة على الاعتراف بمكاسب وخسائر تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية في نهاية كل سنة ، أما النظام الجبائي فلا يسمح بالاعتراف إلا بخسائر التحويل.

ثالثا - عمليات إعادة التقييم : يسمح النظام المحاسبي المالي بإعادة تقييم بعض العناصر وفق القيمة العادلة ، وتسجيل الزيادة مباشرة في الأموال الخاصة في حساب فرق إعادة التقييم ، إلا أن أساس القيمة العادلة يتعارض مع القواعد الجبائية المبنية على التكلفة التاريخية.

رابعا - الضرائب المؤجلة : تحدث دوريا اختلافات بين تاريخ الاعتراف بعبء جبائي أو اجتماعي على المستوى المحاسبي وبين تاريخ الاعتراف بنفس العبء من أجل تحديد النتيجة الجبائية ، ويفضل النظام الجبائي التحقق الكامل للنفقة من أجل إدخالها في حساب النتيجة الخاضعة.

أما النظام المحاسبي المالي فيستند على مفهوم الأعباء المستحقة ، وهذا ما يطرح إعادة الإدماج الجبائي لهذه الأعباء.

خامسا - تغيير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء : ينص النظام المحاسبي المالي على أن أثر ذلك يظهر في الأموال الخاصة دون التسجيل في حساب النتائج ، ولكن هل تقبل الإدارة هذه المعالجة التي تسبب في خسارتها بعض الموارد الجبائية.

سادسا - التسجيل المحاسبي لعمليات الإيجار التمويلي : وفق النظام المحاسبي المالي يتم تغليب الجوهر على الشكل ، حيث يسجل الأصل المستأجر في أصول المؤسسة ويطبق عليه الاهتلاك .

إلا أن النظام الجبائي لا يقبل ذلك ، فالأمر رقم 95-27 المؤرخ في 1995/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 1996 نص في المادة 112 على أن المؤجر هو المتصرف في الملكية القانونية للملك المؤجر، وهو بهذا صاحب الحق في تطبيق اهتلاك هذا الملك ، بينما يتمتع المستأجر بحق قابلية التخفيض من الربح الخاضع للضريبة للإيجارات التي يدفعها للمؤجر. [1]

وقد نصت المادة 27 من الأمر رقم 10-01 المؤرخ في 2010/08/26 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010 على الاستمرار في تطبيق الأحكام السابقة على قانون المالية لسنة 2010 والمتعلقة بقواعد الإهتلاك في إطار عقود القرض الإيجاري إلى غاية 2012/12/31. [2]

إلا أننا نجد أن المادة 53 من القانون رقم 13-08 المؤرخ في 2013/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2014 نصت على أن المؤجر يعد جبائيا مالكا للعين المؤجرة في عمليات الاعتماد الإيجاري التي تقوم بها البنوك والمؤسسات المالية وشركات القرض الإيجاري ، ونتيجة لذلك فإن المؤجر يبقى جبائيا يسجل العين المؤجرة كأصل ثابت ويطبق عليه الاهتلاك الجبائي

---

[1] المادة 112 من الأمر رقم 95-27 المؤرخ في 1995/12/30 يتضمن قانون المالية لسنة 1996 ، الجريدة الرسمية ، العدد 82 مؤرخة في 1995/12/31.

[2] المادة 27 من الأمر رقم 10-01 المؤرخ في 2010/08/26 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010 ، الجريدة الرسمية ، العدد 49 مؤرخة في 2010/08/29 (نصت هذه المادة على الاستمرار في اعتبار المقرض المؤجر من الناحية الجبائية صاحب الملكية القانونية للملك المستأجر ويكون بهذه الصفة صاحب الحق في ممارسة اهتلاك هذا الملك ، ويستمر المقترض المستأجر بصفته المالك الاقتصادي للملك بمفهوم المقاييس الجديدة للمحاسبة في اهتلاك حق قابلية خصم الربح الخاضع للضريبة المطبق على الإيجارات المسددة إلى المقرض المؤجر ممارس الاهتلاك إلى غاية نهاية الاستحقاقات المذكورة).

على أساس الاهتلاك المالي للقرض الإيجاري ، كما يسجل مبالغ الإيجار المقبوضة كناتج ، أما بالنسبة للمستأجر (يبقى جبائيا يحمل صفة المستأجر) فيسجل المبالغ التي يدفعها للمؤجر كتكلفة.[1]

من خلال ما سبق يظهر لنا جليا عدم وضوح العلاقة بين المحاسبة والجباية في الجزائر ، فيجب إيجاد صيغة واضحة لجعل المحاسبة تحترم أهدافها العامة ، مع السعي في خدمة المتطلبات الجبائية، وهذا لا يمكن الوصول إليه إلا بالفصل التام بين القانون المحاسبي والقانون الجبائي.

وفي إطار تفاعل الإدارة الجبائية تضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009 عدة نقاط تتعلق بتطبيق النظام المحاسبي المالي ، وتمثل تعديلا لبعض المواد الضريبية [(2)].

---

[1] المادة 53 من القانون رقم 13-08 المؤرخ في 2013/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2014 ، الجريدة الرسمية ، العدد 68 مؤرخة في 2013/12/31.

[2] الأمر رقم 09-01 المؤرخ في 2009/07/22 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009 ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 44 مؤرخة في 2009/07/26. يمكن تلخيص الإجراءات التي تتضمنها هذا القانون فيما يلي :

- تضمنت المادة 04 تعديل المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بإضافة الفقرة 03 التي تنص على أن الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للعقود طويلة المدة المتعلقة بإنجاز المواد أو الخدمات ، والتي يمتد تنفيذها على الأقل بمرحلتين محاسبيتين أو عدة سنوات مالية ، والمقتناة بصورة حصرية تبعا لطريقة المحاسبة بالتسبيق المستقلة عن الطريقة المعتمدة من طرف المؤسسة في هذا المجال ، وذلك بغض النظر عن صنف العقود سواء كانت جزافية أو مسيرة ، ويقبل بهذه الصفة وجود أدوات التسيير ونظام حساب التكلفة والرقابة الداخلية التي تسمح بالأخذ بالنسبة المئوية للتسبيق ، وبمراجعة تقديرات الأعباء والحواصل والنتائج تماشيا مع التسبيق، ويتم حساب ربح مؤسسات الترقية العقارية تبعا لطريقة محاسبة الأعباء وحواصل العمليات بالتسبيق.

- تضمنت المادة 05 تعديل المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في الفقرة 03 على إمكانية تقييد العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا يتجاوز مبلغها 30.000 دج خارج الرسوم كأعباء قابلة للخصم من السنة المالية المتصلة بها ، كما تسجل المواد المقتناة بصورة مجانية في الأصول بالنسبة لقيمتها النقدية . كما نصت في الفقرة 05 على أن الأرصدة المشكلة لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم في المخزونات أو غير المبينة بوضوح ، والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية ، شريطة تقييدها في السنة المالية وتبيانها في كشف الأرصدة.

- أنشأت المادة 06 ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المادة 141 مكرر 2 التي أكدت على وجوب احترام المؤسسات للتعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي ، مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة.

- تممت المادة 08 أحكام المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بإضافة الفقرة 03 التي نصت على ضرورة خصم المصاريف الأولية المسجلة قبل سريان النظام المحاسبي المالي من النتيجة الجبائية تبعا لمخطط الامتصاص الأصلي.

- تعدل وتتمم المادة 10 أحكام المادتين 185 و 186 من القسم الثامن (إعادة تقويم الأصول) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، حيث حسب المادة 185 يقيد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم الأصول الثابتة عند سريان النظام المحاسبي المالي في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه 05 سنوات ، وحسب المادة 186 يقيد فائض مخصصات الإهتلاكات من إعادة التقييم في نتيجة السنة.

- تضمنت المادة 30 تعديل أحكام المادة 13 من الأمر 06-04 المؤرخ في 2006/07/15 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2006 التي تتعلق بتأسيس لدى المديرية العامة للضرائب بطاقية وطنية لمرتكبي أعمال الغش ومرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريعات والتنظيمات الجبائية والجمركية والبنكية والتجارية وكذا عدم القيام بالإيداع القانوني لحسابات الشركة التي يترتب عنها مجموعة من العقوبات.

خلاصـة الفصــل الأول :

من خلال هذا الفصل تطرقنا إلى مفهوم كل من معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي ، حيث تم التوصل إلى ما يلي :

- تمثل معايير المحاسبة الدولية معايير ذات جودة يتم إصدارها وفق منهج علمي يوفر الحلول المناسبة للمشاكل التي تواجه المحاسبة في الميدان التطبيقي ، ورغم التحديات التي تواجهها هذه المعايير إلا أن العديد من الدول قامت باستخدامها إما عن طريق التبني أو عن طريق تكييف أنظمتها المحاسبية مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية ، وذلك لاحترام خصوصيات البيئة المحاسبية في كل دولة.

- قامت الجزائر بتبني النظام المحاسبي المالي الذي يقترب من معايير المحاسبة الدولية ، إلا أن أهم ما يجب الإشارة إليه هو عدم وضوح العلاقة بين معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالــي ، حيث لم تضع الجزائر جهازا خاصا بإصدار المعايير المحاسبية الجزائرية ، ويهتم بمناقشة المشاكل المطروحة في الواقع التطبيقي ، وإصدار التفسيرات الضرورية لكيفية تطبيق المعايير المحاسبية ، وبهذا الشكل يمكن ضمان مواكبة التطورات الحاصلة في معايير المحاسبة الدولية.

- يمثل الإطار التصوري أهم ما جاء به النظام المحاسبي المالي ، وهو يمثل الأساس الذي تستند عليه عملية وضع معايير محاسبية جزائرية تتماشى مع المعايير الدولية ، في هذا الشأن يجب تطوير هذا الإطار التصوري بتوضيح أكثر للمفاهيم والمبادئ التي تضمنها.

- يجب على المشرع الجزائري ضبط طبيعة العلاقة بين الإجراءات المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي ، والمتطلبات الجبائية ، وهو ما يجد أن يقودنا إلى الفصل بين المحاسبة والجباية.

الفصـــل الثانـــي :

ماهية مجمعات الشركات والتجميع المحاسبي

تمهيـــد الفصل الثاني :

تطرح مسألة تحديد مفهوم مجمعات الشركات عدة إشكالات ، حيث يبرز التباس شديد في هذا الإطار ، ويعود ذلك إلى الاختلاف بين القانون التجاري والقانون الجبائي وباقي النصوص القانونية ، والتباين الواضح في المصطلحات المستعملة ناهيك عن الاختلاف في المضامين.

إن أهم ما يتميز به مجمع الشركات هو الروابط الموجودة بين الشركة الأم والشركات التابعة لها ، حيث تتمثل هذه الروابط في مساهمات في رأس المال ينتج عنها علاقات سيطرة ونفوذ ، كل هذا التعقيد الذي يتميز به المجمع من الطبيعي أن تكون له الانعكاسات على النظام المحاسبي الذي يجب أن يستجيب لهذه الخصوصيات.

يعبر التجميع المحاسبي عن مختلف الإجراءات والطرق المستعملة من طرف مجمع الشركات وعلى رأسه الشركة الأم من أجل إعداد القوائم المالية المجمعة المعبرة عن الوضيعة المالية ونتيجة مجمع الشركات ، اعتمادا على القوائم المالية الفردية للشركة الأم وشركاتها التابعة.

المبحث الأول : ماهية مجمعات الشركات

تمثل مجمعات الشركات نتيجة حتمية لتطور النشاط الاقتصادي ، يظهر ذلك من خلال التطور التاريخي الذي أدى إلى بروز مجمعات الشركات سواء على المستوى الدولي أو الوطني ، لنصل في الأخير إلى تحديد تعريف مجمعات الشركات من منظور القانون التجاري وكذا وفق القانون الجبائي.

المطلب الأول : نشأة وتعريف مجمعات الشركات

لا تقتصر مزاولة التجارة على الأفراد ، بل تزاولها أيضا جماعات من الأشخاص في شكل قانوني هو الشركات التجارية [*]، ويرجع ذلك إلى توسع وتنوع المشاريع التجارية والصناعية التي لا يقوى الفرد الواحد على النهوض بها ، وقد زادت الحاجة إلى توحيد جهود الأفراد وأموالهم خصوصا بعد الثورة الصناعية. لاسيما وأن من مميزات الشركة افتراض استمرارها حتى بعد وفاة مؤسسيها ، الأمر الذي يضمن استمرار المشروع واستقراره.[1]

الفرع الأول : نشأة مجمعات الشركات

يرتبط بروز مفهوم مجمع الشركات أساسا بالتطور الذي عرفه النشاط الاقتصادي ، وذلك من حيث توسع وكبر حجم المؤسسات الاقتصادية من جهة ، وامتداد نشاطها في مساحة جغرافية واسعة تشمل بلدان وقارات مختلفة من جهة أخرى.

ويمكن اعتبار مجمعات الشركات امتداد طبيعي لانتشار شركات المساهمة ، حيث أن هذه الأخيرة توسعت ماليا وجغرافيا ، فأصبح هيكلها ضخم من الصعب أن تسيطر عليه هيئة مسيرة

---

[*] ينبغي التنبيه إلى وجود عدة أنواع من الشركات : شركات الأموال مثل شركة المساهمة وشركات الأشخاص مثل شركة التضامن. من هنا لا يمكن اعتبار مجمع الشركات أحد أنواع الشركات ، لأنه لا يمتلك شخصية معنوية ، وهو يتشكل بسبب الروابط الموجودة بين أشخاص معنوية قائمة في الأساس.

[1] عزيز العكيلي : الوسيط في الشركات التجارية ، دراسة فقهية قضائية مقارنة في الأحكام العامة والخاصة. الطبعة الثانية.عمان : دار الثقافة للنشر والتوزيع.2010 ، ص 09.

واحدة ، فقامت بالتفريع (إنشاء فروع) بغرض تحقيق الاستمرار ، فلم يكن بإمكانها أن تتطور إلا بالتعدد.

من أجل ذلك تم في البداية إنشاء فروع Succursale ووحدات Unité وتوزيعها في مناطق انتشارها ، ثم سرعان ما تحولت إلى شركات تابعة Filiale ، وذلك بغرض توزيع المخاطر والاستفادة من الامتيازات التي تمنحها الدولة المضيفة خاصة الجبائية منها . وبذلك انقسمت الشركة الواحدة إلى شركات متعددة خاضعة لإدارة اقتصادية موحدة ، تحوز على أموال مصدرها واحد ، تسعى إلى تنفيذ مخطط اقتصادي مشترك ، يراقبها نفس الأشخاص ، ورغم أن هذه الشركات تظهر منفصلة عن بعضها إلا أنها تقوم بإنجاز نفس المشروع الاقتصادي فهي تشكل عائلة واحدة تتكون من الأم والأبناء والإخوة. [1]

وقد تسارعت عملية تنظيم المؤسسات الاقتصادية في شكل مجمعات بالتوازي مع تطور عدد امتلاك المساهمات وإنشاء مشاريع مشتركة بين المؤسسات الاقتصادية عن طريق روابط في رأس المال. ويتكون مجمع الشركات من عدة مؤسسات مالية أو غير مالية ، مدرجة أو غير مدرجة بالبورصة ، حيث نجد على رأس المجمع شركة أم تمتلك سلطة اتخاذ القرار وتراقب مجموعة من الشركات التابعة عن طريق حقوق التصويت .

من هنا نلاحظ أن المؤسسة الموجودة ضمن مجمع شركات هي مؤسسة مدرجة في مجموع معقد يتميز بعدة تفاعلات اقتصادية ، استراتيجية ومالية . وفي المقابل المؤسسة المستقلة هي المؤسسة التي تتحكم في سلطة قرارها بدون روابط قانونية ومالية مع مؤسسة أخرى. [2]

---

[1] أمال زايدي : واقع القانون الجزائري لتجمعات الشركات وآفاق تعديله ، مجلة العلوم الإنسانية – جامعة محمد خيضر بسكرة ، العدد 22 ، جوان 2011 ، ص 198.

[2] Laurent NAHIMAS , Groupes de sociétés et analyse du tissu productif : Enjeux et premiers constats , Bulletin de la Banque de France , N° 159 , Mars 2007. page 23-24.

ولفهم نشأة مجمعات الشركات يمكن تفسير النظرية الاقتصادية لظهورها فيما يلي : [1]

- **سلطة السوق** : أي رغبة المؤسسة الاقتصادية في السيطرة على السوق سواء تجاه مورديها أو زبائنها ، وهو ما يندرج ضمن التركيز الأفقي الذي يرتكز على شراء مؤسسة لمؤسسات أخرى منافسة متواجدة في سوق قريب منها ، تسمح للمؤسسة هذه بتجميع سلطتها التفاوضية تجاه مورديها.

- **تبسيط المؤسسة** : وذلك عن طريق تسهيل نظام تسيير المؤسسة والتقسيم الجيد للأنشطة.

- **وجود تكاليف المعاملات** : من المعروف أن تكاليف المعاملات تزن في السوق (مثل دوران اليد العاملة ، الوصول للمعلومات ، زمن التفاوض ، ....) ، ووجود مكاسب سببها تنويع الأنشطة (عن طريق تحسين الانتاجية وتدعيم قنوات توزيع المنتجات ،...) يمكن أن يؤدي بالمؤسسة إلى حيازة أسهم في مؤسسات أخرى تمارس أنشطة أخرى غير النشاط الرئيسي (المقارنة بين التكاليف والمكاسب) .

- **وسيلة لاستبعاد والتخلص من المخاطر** : وذلك نتيجة تنويع الأنشطة.

- **نظرية الوكالة** : جاءت هذه النظرية نتيجة الفصل بين الملكية والإدارة ، فيبرز هنا التعارض الموجود بين مصالح المساهمين والمسيرين ، وقد يكون تنوع الأنشطة أداة يستعملها المسيرون لتحقيق منافعهم الشخصية على حساب مصالح المساهمين.

[1] Laurent NAHIMAS , Op.cit , page 37-38.

ولفهم نشأة مجمعات الشركات أكثر يمكن تقسيم تطور تجميع الأعمال إلى ثلاثة مراحل: [1]

- المرحلة الأولى : قبل الحرب العالمية الأولى : تعتبر هذه مرحلة نشوء الترستات التي أوجدتها مصارف الاستثمار في محاولة لاحتكار صناعات معينة ، فكان تجميع الأعمال بين شركات ذات نشاط متماثل لتحقيق التكامل الأفقي ، فمثلا في الولايات المتحدة الأمريكية كان هناك أكثر من 300 ترست سيطر على أكثر من 40 % من رأسمال البلاد الصناعي. هذه الظاهرة أدت إلى تدخل الحكومات عن طريق إصدار قوانين مضادة لتنظيمات الترست والكارتل.

- المرحلة الثانية : الفترة بين الحربين العالميتين الأولى والثانية : انتشرت هذه التجربة في الدول الأوروبية مع توفر تسهيلات تجارية وإلغاء القيود الجمركية لتوفر حرية انتقال السلع ورؤوس الأموال وإيجاد الأسواق بغرض دفع عجلة النمو الاقتصادي وتحسين المركز التنافسي للمؤسسات والحصول على أفضل تكامل للعمليات وتخفيض التكاليف ، مثلا في الفترة ما بين 1925 حتى 1930 ظهر حوالي 1200 تجميع للأعمال واختفت وتلاشت 7000 شركة في أمريكا.

- المرحلة الثالثة : الفترة ما بعد الحرب العالمية الثانية حتى الآن : بعد الحرب العالمية الثانية أصبح التوسع بشراء مؤسسات أخرى من الأهداف الإستراتيجية للمؤسسات الكبرى ، ولم يكن الهدف تحقيق التكامل الأفقي والعمودي فقط ، بل تعداه إلى العمل على تنويع مخاطر الأعمال بتجميع مؤسسات في صناعات مختلفة ليس بينها تماثل.(*)

---

[1] رحمة الشيخ ياسين : القوائم المالية الموحدة – مع دراسة تطبيقية على الشركة السورية الأردنية للصناعة - ، مذكرة ماجستير ، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق ، سورية ، 1989 ، ص 11.

(*) على سبيل المثال شركة بريتش بتروليوم لها عبر العالم شركات التنقيب ومصافي البترول كنشاط مميز لها، بالإضافة إلى شركات تابعة كثيرة مثل الشركات الكيماوية والمنظفات والنسيج وشركات التعدين ومناجم الذهب وشركات الأغذية ومعاهد التعليم ....إلخ

الفـرع الثانـــي : مجمعات الشركات فـي بعض دول العالـم

اقترن بروز مجمعات الشركات بتطور النشاط الاقتصادي ، حيث نجد أنه تأخر ظهورها في البلدان العربية والنامية ، وبقي لفترة طويلة أحد أساليب الهيمنة من خلال الشركات متعددة الجنسيات.

أولا- مجمعات الشركات في فرنسا :

ظهرت مجمعات الشركات في فرنسا عام 1867 م ، ويعود ذلك إلى النصوص التشريعية المنظمة لشركات الأسهم ، حيث برزت الحاجة إلى تجميع الهيئات القانونية القائمة ، وكانت المجمعات الاقتصادية لاسيما الدولية منها محل انتقاد كثيرين خصوصا المتأثرين بآراء الماركسيين والنقابات التي تخشى التأثيرات السلبية على حقوق العاملين ، إلا أن مجمعات الشركات أصبحت حاليا تمثل الشكل الرئيسي المستعمل لولوج الأسواق الأجنبية خصوصا في الدول التي لا تفتح أسواقها إلا للشركات ذات المساهمات المحلية.

وقد تطورت المؤسسات في فرنسا بعد الحرب حيث برزت في البداية الشركات العائلية التي أخذت في البحث عن التحالفات من أجل مواجهة متطلبات التصنيع والانتاج ، وبتطور الاقتصاد تحت ضغوط الرأسماليين تطور حجم المؤسسات الاقتصادية وأصبح من الصعب التحكم فيها ، وبرزت ضرورة أن تتجزأ المؤسسات حتى تتمكن من البقاء. [1]

وحسب إحصائيات خاصة ببنك فرنسا في سنة 2004 نجد أن 90 % من الشركات الكبرى في فرنسا (التي رقم أعمالها يتجاوز 50 مليون أورو) مدعومة وداخلة ضمن إطار مجمع شركات ، مقابل نسبة 80 % في سنة 1999 ، كما شكلت الشركات الكبرى التي كانت في

---

[1] MAGGY PARIENTE , LES GROUPES DE SOCIETES, aspects juridique, social, comptable et fiscal, Editions Litec, PARIS 1993 , page 10.

وضعية شركات تابعة نسبة قدرها 95 % [1] ، وهذا ما يبين تطور استخدام أسلوب مجمعات الشركات في فرنسا.

ثانيا - مجمعات الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية :

في الولايات المتحدة الأمريكية استعملت تقنية الترست " Trust " لتكوين تجمع الشركات عن طريق إنشاء شركات الأمانة ، حيث ظهرت أول شركة في 1634 باسم " commun law trust" ، وقد لجأ الرأسماليون في أغلب الولايات إلى شركات الأمانة للسيطرة على الأسواق.

ولم يكن ظهور مجمعات الشركات بشكلها الحالي في الولايات المتحدة الأمريكية إلا بعد سنة 1888 م ، بسبب رفض القضاء الأمريكي بحق الشركات في المساهمة في شركات أخرى ، هذا المنع كان له الأثر الإيجابي في تنظيم المعاملات ونشوء شركات ضخمة.

وقد تم تجاوز هذا المنع عن طريق اللجوء لتقنية الترست ، ويعود الفضل في ذلك إلى رجل الأعمال John d Rocker Filler ومستشاريه القانونيين ، هذا الأخير كان يملك شركات ضخمة تسيطر على الصناعة البترولية الأمريكية ، وقد لجأ إلى منح 03 أمناء trustee للقيام بتسيير شركاته لفائدة المساهمين ، وفي سنة 1982 تم تحويل مهام الأمناء الثلاث إلى مجلس أمناء يتكون من 09 أعضاء وتم تحويل أسهم الشركات التابعة إلى شركات أمانة.

وفي ظل هذا الواقع تراجع القضاء الأمريكي عن المنع السابق وأقر إمكانية مساهمة شركة في رأسمال شركة أخرى ابتداء من سنة 1988 م ، بهذا تم تحويل مجالس الأمانة إلى شركات قابضة أصبح يطلق عليها مصطلح "holding trustee" تتولى حيازة وتسيير المساهمات في شركات تابعة لها ، وتزايد اللجوء إلى استعمال الشركات القابضة بعد صدور القوانين التي منعت

[1] Laurent NAHIMAS , Op.cit , page 24

التحالفات التي تتم في شكل ترست الضارة بالمنافسة ، وأصبحت الشركة القابضة الوسيلة المفضلة لتجميع المشاريع خاصة بعد نهاية الحرب العالمية الثانية والاهتمام بإعادة إعمار أوروبا. [1]

ثالثا - مجمعات الشركات فـــي ألمانيـا :

أما ألمانيا فقد عرفت موجة ترابط بين المؤسسات ، إذ أن المستثمرين الألمان خاصة في المجال الصناعي والبنكي كانوا يعتمدون على اتحاد الشركات في شكل الكونزرن أو الترابط عن طريق الكارتل. فبعد الحرب العالمية الأولى تسارعت وتيرة إنشاء المجمعات الضخمة انطلاقا من قطاع الصناعة الكيميائية إلى مختلف القطاعات ، ثم انخفضت هذه الوتيرة بعد الحرب العالمية الثانية ، لتتسارع مع بداية خمسينيات القرن العشرين أين صدر قانون 1965 م الذي يمثل أول قانون على المستوى العالمي نظم مجمعات الشركات بصفة شاملة. [2]

رابعا - مجمعات الشركات في الدول العربية :

في المقابل نلاحظ أن تنظيم مجمعات الشركات تأخر في الدول العربية والدول المتأخرة اقتصاديا عموما ، وذلك راجع أساسا إلى خضوع أغلب هذه الدول للاستعمار الأجنبي الناهب للثروات ، فالثروة تركزت بيد الاستعمارية التي أنشأت شركات كبرى أضحت أداة جديدة للهيمنة على الدول .

الفـــرع الثالـث : تعريف مجمعات الشركـات

يقصد بالتركيز الاقتصادي إنشاء مجمعات اقتصادية باختلاف أشكالها وصيغها القانونية ، تستعمل لتحقيق أغراض اقتصادية ، سواء في المجال الصناعي أو المالي ، يمتد نشاطها في كثير

---

[1] أمال زايدي : مرجع سبق ذكره ، ص ص 199-200.

[2] نفس المرجع السابق ، ص 200.

من الأحيان إلى خارج حدود الدولة التي نشأت فيها هذه المجمعات ، ويقوم أساسا على تركيز المشروعات وإخضاعها لإدارة واحدة بهدف تحقيق المصلحة الاقتصادية للأعضاء المشتركين فيه.

ويختلف النظام القانوني لعمليات التركيز الاقتصادي باختلاف العلاقة التي تربط بين هذه الوحدات الاقتصادية مع بعضها من جهة، واختلاف الأسلوب القانوني المتبع في إنشائه من جهة أخرى.[1]

ويدخل مجمع الشركات ضمن أشكال الشركات التي يصعب ضبطها بدقة ، بالتالي يصعب وضع إطار قانوني وتشريعي شامل وعام لها ، وقد كتب كثيرون حول عدم الوجود القانوني لمجمع الشركات [2] ، حيث يترجم هذا في عدم امتلاك مجمع الشركات لسجل تجاري ، في حين تحتفظ الشركات الداخلة ضمن مجمع الشركات باستقلاليتها وتمتلك كل واحدة سجلها التجاري الخاص بها.

وهنا نلاحظ عدم وجود تعريف واحد وشامل متفق عليه لمجمعات الشركات ، فهذا الكيان له تصور عام يتعلق بالشركات كبيرة الحجم وذات رؤوس الأموال الكبيرة إلا أن آليات عملها تختلف من إطار قانوني لآخر ومن دولة لأخرى.

ويترجم مجمع الشركات في خضوع مجموعة شركات تمارس نشاطا اقتصاديا متماثلا أو مكملا لإدارة اقتصادية موحدة ورقابة على ذممها المالية عن طريق إحدى الشركات التي تأتي على رأس التجمع ، والتي تسمى الشركة الأم ، والتي تباشر سيطرتها على الشركات أعضاء المجمع بالسيطرة على ملكية الأسهم في هذه الشركات. [3]

---

[1] هارون أوروان : الإطار المفاهيمي لمجمع الشركات ، مجلة صوت القانون ، مجلة سداسية دولية علمية محكمة تصدر عن مخبر نظام الحالة المدنية ، جامعة خميس مليانة ، العدد الرابع ، أكتوبر 2015 ، ص ص 135-136.

[2] MAGGY PARIENTE , Op.cit , page 01.

[3] عزيز العكيلي : مرجع سبق ذكره ، ص 420.

ويمكن القول أن مجمع الشركات يحمل في المقام الأول معنى وجوهرا اقتصاديا أكثر منه قانونيا ، فمجمع الشركات ليس له شخصية معنوية ، حيث يتواجد وينشط كوحدة اقتصادية. وفي هذا الإطار تطرقت مختلف القوانين لموضوع مجمع الشركات ، إلا أنها قدمت تعاريف جزئية ومحددة حيث لا يوجد نص قانوني شامل ومتكامل يغطي مختلف الجوانب الخاصة بمجمعات الشركات. [1]

كما يمكن وصف مجمع الشركات بأنه وضعية فعلية أو واقعية لمجموعة من الشركات تشكل كيانا اقتصاديا واحدا من خلال عملها كوحدة ، غير أنها من الناحية القانونية مستقلة عن بعضها البعض. [2]

وبما أن مجمع الشركات لا ينشأ فقط من خلال المساهمات المالية وامتلاك حقوق التصويت ، قدم P Maggy تعريفا أكثر شمولية حيث عرف مجمع الشركات بأنه " وحدة اقتصادية تجمع بين شركتين أو أكثر يتمتعون بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي ، تجمعهم مصلحة مشتركة ، هذه الرقابة تتجسد في السيطرة على قرارات الشركة التابعة إما من خلال المساهمة في رأسمالها ، أو امتلاك نسبة من حقوق التصويت فيها تمكنها من تعيين أغلبية أعضاء مجلس إدارتها ، أو بأي وسيلة أخرى تحدث نفس الآثار " .[3]

من جانب آخر عرفت غرفة التجارة الدولية بباريس مجمع الشركات في قرار التحكيم الذي أصدرته سنة 1975 تحت رقم 2375 كما يلي : "إن المفهوم القانوني لمجمع الشركات يجب أن

---

[1] Paul Billion, LES GROUPES DE PME, une ou plusieurs sociétés ?, LexisNexis, LITEC, PARIS 2009, page 15.

[2] حورية سويقي : الإطار المفاهيمي لتجمع الشركات في القانون الجزائري ، مجلة الدراسات الحقوقية ، مجلة محكمة وأكاديمية متخصصة تصدر عن مخبر حماية حقوق الإنسان بين النصوص الدولية والنصوص الوطنية وواقعها في الجزائر ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة الدكتور الطاهر مولاي - سعيدة ، العدد 03 – جوان 2015 ، ص 58.

[3] نفس المرجع السابق ، ص ص 61-62.

يتجاوز فكرة الاستقلالية الشكلية للشركات المنضوية تحت لوائه ، بحيث يمكن وصفه على أنه كيان له نفس التوجه الاقتصادي ويخضع لسلطة موحدة ".

في سياق ما سبق يمكن تلخيص الأسس القانونية لقيام مجمع الشركات في عنصرين اساسيين :

العنصر الأول - الاستقلال القانوني لشركات المجمع : فالشخصية القانونية للشركة التابعة تظل قائمة ومستقلة عن الشخصية القانونية للشركة القابضة ، وهو ما ينتج عنه استقلال الذمم المالية لكل منهما ، كما أن لكل واحدة اسم تجاري وممثل قانوني وموطن وجنسية خاصة بها.

العنصر الثاني - خضوع شركات المجمع لرقابة الشركة القابضة : حيث تعد السيطرة والرقابة التي تمارسها الشركة القابضة على الشركات التابعة الركيزة الأساسية لوجود مجمع الشركات. [1]

الفــرع الرابـع : إيجابيات وسلبيات تكوين مجمعات الشركات

تعتبر مجمعات الشركات نتيجة لنماء الأموال وتوسع الأعمال ، مع اشتداد المنافسة وامتدادها بين الدول ، إلا أن لها آثار متباينة سواء على الاقتصاد الوطني أو على الشركات التي تدخل في محيطه.

[1] هارون أوروان : مرجع سبق ذكــره ، ص ص 143-145.

أولا - الامتيازات الناتجة عن تكوين مجمعات الشركات

يمكن تفسير أسباب اللجوء إلى مجمعات الشركات بما يلي: [1] [2]

1- **تقسيم المخاطر** : فإذا واجهت أي شركة عضو في المجمع مشاكل من أي نوع قد تصل إلى إفلاسها ، تواصل الشركات الأخرى الأعضاء في المجمع نشاطها بصورة عادية ، فتنويع قطاعات النشاط قد يسمح بتجاوز المشاكل الناجمة عن صعوبات في أحد الأنشطة عن طريق النتائج المحققة في الأنشطة الأخرى للمجمع ، أي أن هيكلة المجمع تضمن تقسيم المخاطر بين كيانات قانونية مستقلة فيما بينها ، حيث يتم تفادي نقل المشاكل المالية لأحد الأنشطة إلى الأنشطة الأخرى للمجمع.

2- **المرونة في المساهمة في رأس المال** : حيث يكون رأس المال مفتوحا لعدة شركاء ، مع احتفاظ الشركة الأم بالرقابة عن طريق تملكها لأغلبية رأس المال ، بعبارة أخرى يمكن إشراك مستثمرين آخرين في تمويل نشاط الشركة دون الاضطرار إلى تقاسم السلطة على رأسمالها الخاص.

3- **المرونة في إدارة وتسيير الشركة** : فعوض أن تكون إدارة الشركة مركزة في شخص شريك مسير أو مسيرين ، يتم تقسيم المهام بين عدة أطراف مما يسمح للمسيرين بتكريس الوقت والجهد لتطوير المجمع. ومن جهة أخرى تضمن كل شركة عضو في المجمع بنفسها كل الأمور المتعلقة بتسيير الشركة ، ويمكنها تفويض بعض المهام للشركة الأم أو شركة أخرى في المجمع وفق اتفاق محدد.

---

[1] Paul Billion, Op.cit, page 9-10.

[2] Bruno BACHY, Michel SION , Analyse financière des comptes consolidés Normes IFRS, Dunod, 2eme édition, Paris 2009, page 08-11.

4- **المرونة في حيازة السندات والتنازل عنها** : يتم ذلك حسب الفرص والتحديات والظروف التي يمر بها نشاط مجمع الشركات.

5- **المرونة الجبائية** : هي أحد أهم الامتيازات في هذا الإطار وهي تختلف حسب القانون الجبائي المطبق في كل بلد.

6- **ضمان تطوير النشاط على المستوى الدولي** : وذلك عن طريق إنشاء شركات تابعة في عدة دول سواء من أجل الانتاج أو من أجل تصريف المنتجات.

7- **تسهيل التحالف والتعاون بين الشركات وتوفير المشاريع الاقتصادية المتكاملة** : وذلك من خلال سيطرة الشركة القابضة على مجموعة من الشركات التابعة التي تختص كل واحدة منها بغرض يعد مكملا لغرض الشركة الأخرى.

8- **من جانب آخر قد تساهم مجمعات الشركات في نقل التكنولوجيا** عن طريق فتح فروع للشركات الأجنبية ، إلا أن هذا الأمر لا يكون إلا إذا انتهجت هذه الشركات سياسة التصنيع المحلي الذي يستعمل كذلك اليد العاملة المحلية ويعتمد على أحدث الطرق التكنولوجية ، والوصول إلى هذه النتيجة يتطلب سياسة حكومية واضحة في التعامل مع المستثمرين الأجانب اعتمادا على مبدأ رابح رابح. [1]

9- **كما يمكن لمجمع الشركات** عن طريق الاستقلالية القانونية للشركات المراقبة من طرف الشركة الأم ، وكذا الفصل بين الذمم المالية للشركات المراقبة والشركة الأم (مع الحذر من الروابط المالية والمحاسبية بين الشركة الأم والشركات التابعة لها) أن يحقق مردودية معتبرة بفضل

[1] عبد الله علي محمود الصيفي : الشركة القابضة وأحكامها في الفقه الإسلامي . عمان : دار النفائس للنشر والتوزيع . 2006 ، ص ص 129-137.

استقلالية التسيير للشركات المراقبة وتخصصها تبعا لقطاع النشاطات. وهذا ما يمكن أن يسهل اقتحام أسواق جديدة خاصة في البلدان التي يقل فيها الضغط الجبائي. [1]

ثانيا : الآثار السلبية الناتجة عن تكوين مجمعات الشركات

بعد تطور شركات مساهمة أصبحت هذه الأخيرة أحيانا غير قادرة على مواكبة متطلبات النشاط الاقتصادي الذي أصبح يتميز بالمنافسة الشرسة ، وهذا ما أدى إلى بروز أشكال مختلفة من التعاون بين المؤسسات من بينها مجمعات الشركات التي أضحت تمثل قوة اقتصادية قادرة على التحكم حتى في بعض الأنظمة السياسية. ورغم المزايا التي توفرها مجمعات الشركات وقدرتها على إنجاز المشاريع الكبرى ، يمكن أن توجه لها مجموعة من الانتقادات نذكر منها:

* **بسط النفوذ والهيمنة على السوق** ، حيث يمكن أن تحتكر بعض الأنشطة الاقتصادية ، وهذا ما يعد عائقا أمام تطور النشاط الاقتصادي ، لذلك نجد أن قوانين مختلف الدول تجرم ظاهرة الاحتكار ، وتضع الضوابط المختلفة لتجنبها ، كما هو الحال بالنسبة لقانون المنافسة في الجزائر.

* **خطر الهيمنة الأجنبية** ، حيث يعتبر البعض أن الشركات متعددة الجنسيات تعتبر أحدث الطرق لاحتلال الدول والسيطرة عليها بدلا من الاحتلال العسكري ، ويظهر هذا الأمر جليا حين نجد أرباب الأموال يتدخلون في الشؤون السياسية للدول. [2]

* **خطر توسيع خصوم الشركات التابعة إلى الشركة الأم** [1] ، كمثال على ذلك قضية مجمع الخليفة في الجزائر أين استغلت الروابط بين شركات المجمع في صفقات مشبوهة ، وهو ما انعكس سلبا على المجمع الذي تم إشهار إفلاسه كأحد أكبر الفضائح المالية في الجزائر.

---

[1] الطيب بلولة : قانون الشركات . ترجمه إلى العربية : محمد بن بوزه . الطبعة الثانية . الجزائر : برتي للنشر . 2013 ، ص ص 141-142.

[2] أنظر : عبد الله علي محمود الصيفي : مرجع سبق ذكره ، ص 129-137.

* كما يمكن أن يؤدي تجميع الأعمال وإنشاء مجمعات الشركات إلى ما يلي: [2]

- **العملقة** التي من شأنها أن تشل سير الشركة وتحدث اضطرابا في إنتاجها أو خدماتها ، هذه هي الحالة التي كانت عليها الشركات الوطنية التي كانت في البداية ممركزة بكيفية مفرطة ، ثم اضطرت إلى إعادة هيكلتها وأصبحت في يومنا هذا عبارة عن وحدات صغيرة مستقلة ، سميت بالشركات التابعة.

- **تسريح العمال** ، وهذه الظاهرة نشاهدها في أغلب البلدان التي تلجأ إلى تجميع الشركات جراء ما فرضته عولمة الاقتصاد أو شموليته.

- **التقليل من المنافسة أو حتى إزالتها** ، وهو ما قد يترتب عليه ارتفاع الأسعار وانخفاض في نوعية المنتجات.

لذلك ومن أجل الاستفادة من الامتيازات التي يمكن أن تقدمها مجمعات الشركات ، وتقليل آثارها السلبية المحتملة ، تطرح مسالة ضبط القوانين المنظمة لتجمعات الشركات العديد من الإشكالات ، ترتكز أساسا على ضرورة تحقيق التوازن بين مصالح متعارضة هـي : [3]

- **مصلحـة الشركات الكبرى** ، وذلك في تحقيق الانتشار وتسهيل توظيفها لأموالها عن طريق إنشاء الشركات التابعة.

- **مصلحة المساهمين الصغار والعمال والدائنين** ، وذلك عن طريق منح الحماية الكافية لهم لكي لا يكونوا محل استغلال الشركات الرأسمالية.

- **مصلحة الاقتصاد الوطني** ، وذلك في ضمان توطين الاستثمار وخلق مناصب شغل وبقاء الأموال المستثمرة في البلد.

---

[1] الطيب بلولة : مرجـع سبـق ذكـره ، ص 142

[2] نفس المرجع السابق ، ص ص 130-131.

[3] أمال زايدي : مرجـع سبـق ذكـره ، ص 203.

المطلب الثاني : نشأة وتطور مجمعات الشركات في الجزائر

إن المرحلة الأولى التي مرت بها المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تميزت بسيطرة الدولة على تسيير القطاع العمومي ، ويتجلى ذلك على أن كل مؤسسة تكون تحت مسؤولية الوزارة التي تنشط في نطاقها ، وكما تميزت هذه المرحلة بظهور المؤسسات الكبرى.

ويمكن تصنيف المراحل التي مرت بها المؤسسات إلى أربعة مراحل كما يلي : مرحلة التسيير الذاتي ، مرحلة المشروع العام (المؤسسة العامة/الشركة الوطنية) ، مرحلة التسيير الاشتراكي ، مرحلة المؤسسة العمومية الاقتصادية.[1]

عرف ظهور مجمعات الشركات تأخرا في الجزائر بسبب النهج الاقتصادي المتبع ، والذي اتسم بسيطرة الدولة ، وعدم فتح المجال أمام القطاع الخاص ، وهو الأمر الذي كان عائقا أمام ظهور وتطور مجمعات الشركات. وقبل ظهور مجمعات الشركات بمفهومها الحالي برزت الشركات القابضة العمومية وصناديق المساهمة ، وتم إصدار عدد من القوانين وصولا إلى القوانين الحالية.

الفرع الأول : ظهور مجمعات الشركات في الجزائر وإطارها القانوني

تم في الجزائر لأول مرة إنشاء نوع خاص من الشركات القابضة وهي الشركات القابضة العمومية بموجب الأمر 25/95 المؤرخ في 25 ديسمبر 1995 ، والتي حلت محلها منذ 20 أوت 2001 شركات تسيير المساهمات (SGP) حيث كُلِّفَت بمهام ضمان التسيير والرقابة الإستراتيجية والعملية لحافظات الأسهم والقيم المنقولة لتحقيق الفعالية والمردودية الدنيا المطلوبة في المؤسسات الاقتصادية العمومية [2] .

---

[1] ياسين رحماني : الأجهزة الإدارية للشركات القابضة في الجزائر ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون فرع قانون الأعمال ، جامعة الجزائر ، كلية الحقوق ، جوان 2014 ، ص 27.

[2] أحمد مقدمي : النظام المحاسبي والجبائي لمجمع الشركات – دراسة حالة مجمع صيدال - ، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، فرع : تحليل اقتصادي ، جامعة الجزائر ، 2006/2005 ، ص 10.

ويجب أن نميز في هذا السياق بين المؤسسات الخاصة والعمومية ، فللخواص الحرية في تنظيم مؤسساتهم في شكل مجمعات وفق ما تقتضيه نصوص القانون التجاري والجبائي ، حيث برزت عدة مجمعات تابعة للخواص واحتلت مكانة مهمة في الاقتصاد الوطني . على هذا الأساس ينظم القانون التجاري العلاقات القائمة بين المؤسسات المتواجدة ضمن مجمع ، أما إذا أرادت هذه المؤسسات تشكيل مجمع وفق المفهوم الجبائي فعليها الانخراط في النظام الجبائي الخاص بمجمعات الشركات ، فيتضح جليا أن مجمع الشركات لا يكون دائما مجمعا جبائيا.

أما المؤسسات العمومية فقد تطلبت إصدار مجموعة كبيرة من النصوص القانونية دون التوصل إلى تحسين أدائها وتطوير مساهمتها في تنمية الاقتصاد الوطني ، حيث يمكن تقسيم مراحل ظهور وتطور مجمعات الشركات في الجزائر كما يلي :

أولا – الفترة قبل سنة 1988 م (مرحلة المؤسسات الاشتراكية) :

بعد الاستقلال كانت المؤسسة الاقتصادية خاضعة للقانون الفرنسي ، ثم حاولت الجزائر تجربة تتمثل في التسيير الذاتي ، أين يكون التسيير بأيدي المنتجين وليس بيد الدولة أو أية قوة أخرى منظمة بصفة خاصة ومعدة لتسيير الشؤون الاقتصادية ، كما أن ملكية وسائل الانتاج يجب أن تعود للعمال في شكل ملكية جماعية.

وفي سنة 1971 م تم اعتماد نموذج الإصلاح الأول الذي أحدث المؤسسة الاشتراكية التي تعد ملكا للدولة الممثلة للمجموعة الوطنية (كانت ترمي إلى التطور الاقتصادي لصالح الجماهير الكادحة).[1]

وفي إطار إعادة هيكلة وتنظيم المؤسسات الاقتصادية في الجزائر صدر المرسوم رقم 80-242 المؤرخ في 1980/10/04 يتعلق بإعادة هيكلة المؤسسات[1] ، حيث تهدف إعادة هيكلة

[1] الطيب بلولة : مرجع سبق ذكره ، ص ص 279-280.

المؤسسات العمومية إلى السعي نحو تلبية الاحتياجات المتزايدة للاقتصاد والمواطنين في إطار إنجاز أهداف المخططات الوطنية للتنمية الاقتصادية والاجتماعية.[2]

ويجب أن تصحب إعادة الهيكلة إجراءات ضرورية للمحافظة على الممتلكات الوطنية والأملاك العمومية ، واحترام الحقوق الاجتماعية للعمال والمحافظة على الوثائق.

وفي سياق الانفتاح على المحيط الخارجي ظهرت الشركات المختلطة الاقتصاد ، حيث صدر القانون رقم 13/82 المؤرخ في 1982/08/28 يتعلق بتأسيس الشركات المختلطة الاقتصاد وسيرها.[3]

حدد هذا القانون إطار [4] وكيفيات قيام مؤسسة أو عدة مؤسسات اشتراكية بإنشاء شركات مختلطة الاقتصاد مع مؤسسة أو عدة مؤسسات أجنبية ، حيث تعد الشركات المختلطة الاقتصاد الموجود مقرها في الجزائر شركات تجارية بالأسهم تخضع للقانون التجاري ، وتحوز جزءا من

---

[1] المرسوم رقم 80-242 المؤرخ في 1980/10/04 يتعلق بإعادة هيكلة المؤسسات (الجريدة الرسمية العدد 41 المؤرخة في 1980/10/07).

[2] تهدف عملية إعادة هيكلة المؤسسات لسنة 1980 لتحقيق ما يلي : - تشجيع المبادرات المبدعة التي تقوم بها هيئات المؤسسات ووحداتها لتحقيق أقصى ما يمكن من الانتاجية والمزيد من الانتاج الوطني كما وكيفا. - دعم اللامركزية وتوزيع السلطة في تسيير مختلف الأنشطة.

- إقامة علاقات تكاملية سواء بين المؤسسات التابعة للقطاع الواحد أو التابعة لقطاعات متعددة.

- توخي الملائمة القصوى بين حجم المؤسسة ومستوى عملها واختصاصها الإقليمي ، مع مراعاة الدور التكميلي المنوط بالمؤسسات المحلية.

- القيام بتموين المؤسسات والسكان بانتظام وجودة عن طريق التخطيط الدقيق والفعال للمبادلات عبر مجموع التراب الوطني.

ويظهر جليا من خلال الأهداف المذكورة الرغبة في إيجاد الآلية المناسبة لتسيير المؤسسات العمومية ضمن إطار متكامل يسمح بالتنسيق والتعاون بين مختلف المؤسسات العمومية لتحقيق الأهداف العامة للتنمية آنذاك.

[3] القانون رقم 13/82 المؤرخ في 1982/08/28 يتعلق بتأسيس الشركات المختلطة الاقتصاد وسيرها –المواد 1 ، 2 ، 3- (الجريدة الرسمية عدد 35 مؤرخة في 1982/08/31). المعدل بالقانون رقم 86-13 المؤرخ في 1986/08/19 –المواد 2 ، 3-(الجريدة الرسمية عدد 35 المؤرخة في 1986/08/27)

[4] حسب المادة 02 من القانون رقم 13/82 لا يسري هذا القانون على :- الشركات المختلطة الاقتصاد المنشأة بموجب معاهدات دولية.

- الشركات بالمحاصة المنشأة في إطار الأمر رقم 71-22 المتعلق بالشركات الأجنبية التي تمارس نشاطها في ميدان التنقيب عن المحروقات السائلة واستغلالها. - الشركات المختلطة الاقتصاد التي يوجد مقرها خارج التراب الوطني.

رأسمالها مؤسسة أو عدة مؤسسات اشتراكية وطنية ، ويندرج إنشاؤها في إطار بروتوكول الاتفاق المبرم مع الطرف الأجنبي.

ويندرج إنشاء الشركات المختلطة الاقتصاد في إطار نقل التكنولوجيا وضمان نقل حقيقي للخبرات واكتساب المهارة بواسطة تكوين إطارات وطنية كفأة.

ثانيا – إنشاء المؤسسات العمومية الاقتصادية وصناديق المساهمة (سنة 1988) :

يمثل هذا التاريخ نقطة تحول في مسار إصلاح وهيكلة المؤسسات الاقتصادية في الجزائر ، وذلك عند صدور القانون رقم 88-01 المؤرخ في 1988/01/12 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية [1] ، حيث تم بموجب هذا القانون إنشاء المؤسسات العمومية الاقتصادية التي تمثل مؤسسات اشتراكية تشكل الوسيلة المفضلة لإنتاج المواد والخدمات وتراكم رأس المال ، وتعمل في خدمة الأمة والتنمية وفق المهام المنوطة بها.

وبهذا فإن المؤسسات العمومية الاقتصادية تختلف عن الهيئات العمومية بصفتها أشخاصا معنوية خاضعة للقانون العام ومكلفة بتسيير الخدمات العمومية ، وكذا الجمعيات والتعاونيات والتجمعات الأخرى. **ويمكن تعريفها** بأنها شركات مساهمة أو شركات محدودة المسؤولية تملك الدولة و/أو الجماعات المحلية فيها مباشرة أو بصفة غير مباشرة جميع الأسهم و/ أو الحصص ، وهي تمارس مهامها في إطار المخططات الوطنية للتنمية.

ومن أجل ضمان التحكم في تسيير المؤسسات العمومية الاقتصادية تم إنشاء صناديق المساهمة بموجب القانون رقم 88-03 المؤرخ في 1988/01/12[2] الذي ينص على أن صناديق المساهمة تمثل شركات لتسيير القيم المنقولة ، كما يمثل صندوق المساهمة عونا ائتمانيا للدولة

---

[1] القانون رقم 88-01 المؤرخ في 1988/01/12 يتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية –المواد من 1 إلى 5 ، 11- (جريدة رسمية عدد 02 المؤرخة في 1988/01/13).

[2] القانون رقم 88-03 المؤرخ في 1988/01/12 يتعلق بصناديق المساهمة –المواد 01 ، 02- (جريدة رسمية عدد 02 مؤرخة في 1988/01/13).

التي تسند إليه رؤوس أموال عامة يتولى تسييرها المالي ، وهو يتولى القيام باستثمارات اقتصادية لحساب الدولة ، لاسيما عن طريق المساهمة في رأسمال المؤسسات العمومية الاقتصادية بهدف تحقيق أرباح مالية ، وبهذا يشكل حافظة للقيم المنقولة التي يتولى تسييرها.[1]

وبعد تجربة دامت خمس سنوات نلاحظ أن صناديق المساهمة أظهرت عجزها في إصلاح القطاع العام الاقتصادي وأيضا فشلها في إنعاش المؤسسات الوطنية.

أمام هذا الوضع المنهار للاقتصاد الوطني وإفلاس المؤسسات العمومية وسياسة تسريح العمال لجأت الدولة إلى حل هذه الصناديق بتاريخ 1995/12/25 بنص المادة 28 الفقرة الثالثة من الأمر المتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة. [2]

ثالثا – إنشاء الشركات القابضة العمومية (سنة 1995) :

في هذه الفترة صدر الأمر رقم 95-22 المؤرخ في 1995/08/26 يتعلق بخوصصة المؤسسات العمومية [3] ، **حدد هذا الأمر** القواعد العامة لخوصصة المؤسسات التي تمتلك فيها

---

[1] في ذات السياق صدرت مجموعة أخرى من النصوص القانونية نذكر منها :- القانون رقم 88-02 المؤرخ في 1988/01/12 يتعلق بالتخطيط (الجريدة الرسمية العدد 02 المؤرخة في 1988/01/13).- القانون رقم 88-04 المؤرخ في 1988/01/12 يعدل ويتمم الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 1975/09/26 والمتضمن القانون التجاري ، ويحدد القواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية (الجريدة الرسمية العدد 02 المؤرخة في 1988/01/13).- المرسوم رقم 88-119 المؤرخ في 1988/06/21 يتعلق بصناديق المساهمة ،الأعوان الائتمانيين التابعين للدولة (الجريدة الرسمية العدد 25 المؤرخة في 1988/06/22). - المرسوم رقم 88-120 المؤرخ في 1988/06/21 يتضمن تشكيل الجهاز المؤهل لممارسة صلاحيات الجمعية العامة العادية لصناديق المساهمة ،الأعوان الائتمانيين التابعين للدولة (الجريدة الرسمية العدد 25 المؤرخة في 1988/06/22).- المرسوم الرئاسي رقم 89-241 المؤرخ في 1989/12/26 يتضمن تشكيل الجهاز المؤهل لممارسة صلاحيات الجمعية العامة العادية لصناديق الأعوان الائتمانيين التابعين للدولة (الجريدة الرسمية العدد 55 المؤرخة في 1989/12/27).- المرسوم التنفيذي رقم 90-249 المؤرخ في 1990/08/18 يعدل المرسوم رقم 88-119 المؤرخ في 1988/06/21 والمتعلق بصناديق المساهمة ،الأعوان الائتمانيين التابعين للدولة (الجريدة الرسمية العدد 36 المؤرخة في 1990/08/22).

[2] ياسين رحماني ، مرجع سبق ذكره ، ص 55.

[3] الأمر رقم 95-22 المؤرخ في 1995/08/26 يتعلق بخوصصة المؤسسات العمومية (الجريدة الرسمية العدد 48 المؤرخة في 1995/09/03) : تعني الخوصصة القيام بمعاملة أو معاملات تجارية تتجسد إما في تحويل ملكية كل الأصول المادية أو المعنوية في مؤسسة عمومية أو جزء منها ، أو كل رأسمالها أو جزء منه ، لصالح أشخاص طبيعيين أو معنويين تابعين للقانون الخاص. وإما في تحويل تسيير مؤسسات عمومية إلى أشخاص طبيعيين أو معنويين تابعين للقانون الخاص ، وذلك بواسطة صيغ تعاقدية يجب أن تحدد كيفيات تحويل التسيير وممارسته وشروطه.

الدولة والأشخاص المعنويون التابعون للقانون العام ،بصفة مباشرة أو غير مباشرة ، جزءا من رأسمالها أو كله.

بعد ذلك صدر الأمر رقم 95-25 المؤرخ في 1995/09/25 يتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة [1] ، حيث ألغى هذا الأمر صناديق المساهمة وحلت محلها الشركات القابضة العمومية التي تراقب المؤسسات العمومية الاقتصادية.

ويحدد هذا الأمر القواعد الخاصة بتنظيم وتسيير ومراقبة الأموال العمومية التي تحوزها الدولة أو أي شخص معنوي أخر تابع للقانون العام ، في شكل أسهم أو مساهمات أو شهادات استثمار أو أي قيم منقولة أخرى تمثل رأسمال الشركات التجارية ، حيث تتكون أصول الشركة القابضة العمومية أساسا من قيم منقولة في شكل أسهم وسندات مساهمة وشهادات استثمار وأي سند آخر يمثل ملكية الرأسمال أو الديون في المؤسسات التابعة لها.

ومن أجل التحكم في ما استحدثه هذا الأمر تم إنشاء مجلس وطني لمساهمات الدولة يكلف بتنسيق نشاط الشركات القابضة العمومية وتوجيهه ، وهو يحدد بالتشاور مع الأجهزة المداولة في الشركة القابضة العمومية أهداف سياسة تسيير مساهمات الدولة ، ويحدد عند الاقتضاء شروط توظيف رؤوس الأموال التابعة للدولة وشراء الأسهم وغيرها من القيم المنقولة والتنازل عنها.[2]

في هذا السياق يجب رفع الالتباس القائم وفق ما سبق ذكره بين الشركات القابضة بمفهومها التجاري والشركات القابضة المكلفة بتسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة المشكلة

---

[1] الأمـر رقم 95-25 المؤرخ في 1995/09/25 يتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 55 المؤرخة في 1995/09/27)

[2] كما صدر المرسوم التنفيذي رقم 97-228 المؤرخ في 1997/06/09 الذي يخول الشركات القابضة العمومية سلطة إدارة المؤسسات العمومية غير المستقلة ، ومراقبتها وتغيير طابعها القانوني (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 43 المؤرخة في 1997/06/25).

بموجب الأمر رقم 95-25 المؤرخ في 1995/09/25 ، والتي تمثل في الحقيقة بنوكا للقيم المنقولة التي تملكها الدولة في شركات ذات طابع تجاري.[1]

رابعا – صدور الأمر رقم 01-04 المؤرخ في 2001/08/20 :

يتعلق هذا الأمر بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية وتسييرها وخوصصتها[2] وهو يؤكد النهج الذي تقرر في سنة 1995 ، ويضيف أن الرأسمال الاجتماعي للمؤسسات العمومية يتأتى من الأموال العمومية التي ينظمها قانون الأملاك الوطنية ، حيث منذ سنة 2001 صارت الأموال العمومية المقدمة من طرف الدولة منظمة بموجب قانون الأملاك الوطنية في أحكامه المتعلقة بتسيير الأملاك الخاصة بالدولة (أنظر القانون رقم 90-30 المؤرخ في 1990/12/01 المتعلق بالأملاك الوطنية). [3]

ويعرف هذا الأمر المؤسسات العمومية الاقتصادية بأنها شركات تجارية تحوز فيها الدولة أو أي شخص معنوي أخر خاضع للقانون العام أغلبية رأس المال الاجتماعي مباشرة أو غير مباشرة. حيث جاء هذا الأمر بمجموعة من الإجراءات المتعلقة أساسا بتحسين طرق تسيير المؤسسات العمومية الاقتصادية ، إضافة إلى التحكم أكثر في عمليات الخوصصة. [4]

---

[1] سعيد بختاوي ، دراسة حول إنشاء الشركات القابضة وإعادة هيكلة الشركات العمومية وخوصصتها ، مجلة الموثق ، دورية متخصصة تصدر عن الغرفة الوطنية للموثقين ، العدد 09 ، سنة 2003 ، ص 27.

[2] الأمر رقم 01-04 المؤرخ في 2001/08/20 يتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية وتسييرها وخوصصتها (الجريدة الرسمية العدد 47 المؤرخة في 2001/08/22)، مصادق عليه بموجب القانون رقم 01-17 المؤرخ في 2001/10/21 (الجريدة الرسمية العدد 62 بتاريخ 2001/10/24).

[3] الطيب بلولة ، مرجـع سبـق ذكـره ، ص ص 286-287.

[4] بعد ذلك صدر الأمر رقم 08-01 مؤرخ في 2008/02/28 يتمم الأمر رقم 01-04 المتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية وتسييرها وخوصصتها ، حيث تم إضافة مواد تتعلق بإمكانية قيام المفتشية العامة للمالية أن تقوم برقابة وتدقيق تسيير المؤسسات العمومية الاقتصادية بناء على طلب من السلطات أو الأجهزة التي تمثل الدولة المساهمة. أما المؤسسات العمومية الاقتصادية المكلفة بمشاريع ممولة بمساهمة من الميزانية فهي تخضع للرقابة الخارجية من المفتشية العامة للمالية. وفي هذا الإطار صدر المرسوم التنفيذي رقم 09-96 مؤرخ في 2009/02/22 الذي يحدد شروط وكيفيات رقابة وتدقيق المفتشية العامة للمالية لتسيير المؤسسات العمومية الاقتصادية. أنظر الأمر رقم 08-01 مؤرخ في 2008/02/28 يتمم الأمر رقم 01-04 المؤرخ في 2001/08/20 والمتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية وتسييرها وخوصصتها (الجريدة الرسمية العدد 11 المؤرخة في 2008/03/02) ، وكذا المرسوم التنفيذي

خامسا – إعـادة تنظـيم القـطاع العمومـي التجـاري الصناعـي و إنعاشـه :

في إطار إعادة تنظيم القطاع العمومي التجاري الصناعي و إنعاشه ، تم تنصيب 12 مجمعا صناعيا ، وتضم هذه المجمعات التي أنشئت انطلاقا من 14 شركة لتسيير مساهمات الدولة سبعة (7) مجمعات جديدة و خمسة (5) كانت موجودة من قبل.

وتخـص المجمعـات السبعـة الجديـدة قطاعـات : الصناعـات الغذائيـة ، الصناعـات الكيمـاويـة ، التجهيزات الكهربائية والكهرومنزلية والالكترونيكية ، والصناعات المحلية و الميكانيك وصناعات التعدين والحديد والصلب والنسيج والجلود.

أما المجمعات الخمسة الأخرى التي كانت موجودة من قبل فيتعلق الأمر بالشركة الوطنية للسيارات الصناعية ، المجمع الصناعي للإسمنت ، مجمع الصناعات الصيدلانية (صيدال) ، الشركة الوطنية للتبغ والكبريت ، مجمع مناجم الجزائر.

ويشمل المخطط الجديد للقطاع العمومي التجاري الصناعي كذلك مؤسسات كانت موجودة من قبل ضمن حقيبة الوزارة : مؤسسة الاستشارة للتمويل والصناعة المكلفة بتعزيز المؤشرات الإقتصادية للقطاع العمومي التجاري لصالح الحكومة ، بالإضافة إلى أربع (4) شركات تسيير مساهمات للمناطق الصناعية التي تسير سندات 32 مؤسسة لصالح الدولة.

وقد تم الفصل في إعادة تنظيم القطاع العمومي التجاري الصناعي من قبل مجلس مساهمات الدولة في أوت 2014 ، حيث تم ضم مؤسسات تابعة لقطاعات أخرى لوزارة الصناعة و المناجم ، فتم ضم شركة تسيير مساهمات الدولة "سيغرو" (حبوب) للوزارة بعدما كانت تابعة لوزارة الفلاحة وكذا المؤسسة الوطنية للبناء ومواد وعتاد السكك الحديدية التي كانت تابعة لوزارة النقل.

رقم 09-96 مؤرخ في 2009/02/22 يحدد شروط وكيفيات رقابة وتدقيق المفتشية العامة للمالية لتسيير المؤسسات العمومية الاقتصادية (الجريدة الرسمية العدد 14 المؤرخة في 2009/03/04).

ويعتبر خيار إنشاء هذه المجمعات من خلال ضم شركات تسيير مساهمات الدولة راجعا إلى البحث عن تثمين القدرات التي تتوفر عليها هذه المؤسسات و رفع مردوديتها و تفادي تشتت القدرات ، حيث يكمن دور هذه المجمعات في تحسين المردودية المالية للأموال المستثمرة فيها وتكثيف النشاطات على المستوى الوطني.

كما يتعين على هذه المجمعات لعب دور "**المحـرك**" في انفتاح المؤسسة الجزائرية على العالم وتوسيع سوقها ونشاطاتها على الصعيد الدولي في سياق المؤسسات الصغيرة والمتوسطة العمومية والخاصة.[1]

من خلال ما سبق ، وكتقييم لمسار هيكلة المؤسسات الاقتصادية في الجزائر نلاحظ ما يلي :

- عدم وجود استراتيجية واضحة لتنظيم المؤسسات الاقتصادية والنشاط الاقتصادي في الجزائـر ، وهو ما انعكس سلبا على واقع الاقتصاد الوطني.

- عدم وضع رؤية واضحة ومتوازنة للتعاون بين القطاعين العام والخاص ، فالقطاع العام لم ينجح في تطوير أدائه ، والقطاع الخاص من جانبه يجد العديد من العقبات والعراقيل.

- غياب سوق مالي وطني ساهم في عدم بروز عدد كبير من مجمعات الشركات في الجزائر ، فإنشاء سوق منظم لتداول الأسهم من شأنه فتح مجال الاستثمار وتوظيف المدخرات أمام المؤسسات الاقتصادية والأفراد.

- وجود مشكل في الرقابة على الأموال العمومية المستثمرة انطلاقا من المؤسسات الاشتراكية إلى المؤسسات العمومية الاقتصادية وصناديق المساهمة ثم الشركات القابضة العمومية

---

[1] موقع الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار "ANDI": تاريخ الاطلاع 2015/05/05.
http://www.andi.dz/index.php/ar/presse/1161-creation-de-nouveaux-groupes-publics-pour-la-relance-du-secteur-industriel

، ويظهر ذلك جليا في وضعية المؤسسات العمومية الاقتصادية التي أفلست العديد منها في حين تمت خوصصة العديد منها بطرق مشبوهة وغامضة.

الفـرع الثانـي : مجمعـات الشركـات فـي القانـون التجـاري الجزائـري

كانت أول إحالة لمجمعات الشركات في التشريع الجزائري بصدور الأمر رقم 25/95 المتعلق بتسيير الأموال التجارية التابعة للدولة ، والذي نظم مؤسسات الدولة في شكل مجمعات تراقبها شركات قابضة. وبعد صدور هذا الأمر وجد المشرع نفسه ملزما بإدخال تعديلات على القانون التجاري ، حيث صدرت تعديلات سنة 1996 مست المواد من 731 إلى 734 مكرر 9 ، والتي تضمنت تعريف الشركة القابضة والمسائل المتعلقة بها [1] .

ولم يخصص القانون التجاري الجزائري مجالا واسعا للحديث عن المجمعات حيث تطرق إلى مفهوم الشركات التابعة ، المساهمات والشركات المراقبة [(*)] في المواد من 729 إلى 732 مكرر 4.

أولا- مفاهيم الشركة التابعة ، المساهمة والمراقبة

لم يتضمن القانون التجاري الجزائري تعريفا مباشرا لمجمعات الشركات ، إلا أنه ركز على 03 مفاهيم تمثل الركائز الأساسية التي ستقودنا إلى ضبط مفهوم مجمعات الشركات :

1- مفهـوم الشركـة التابعـة :

نصت المادة 729 من القانون التجاري على أنه إذا كانت لشركة أكثر من 50 % من رأسمال شركة أخرى تعد الثانية **تابعـة** للأولى.

---

[1] أمال زايدي : مرجـع سبـق ذكـره ، ص ص 203-204.

[(*)] في ظل الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 1975/09/26 حررت هذه المادة كما يلي : الشركات التابعة والمساهمة ، وعدلت بالأمر رقم 96-27 المؤرخ في 1996/12/09 (الجريدة الرسمية ، العدد 77 مؤرخة في 1996/12/11 ص 6) ، حيث تم إدراج مصطلح الشركات المراقبة.

2- مفهـوم الشركـة المساهمـة :

حسب المادة 729 من القانون التجاري تعتبر شركة **مساهمـة** في شركة أخرى إذا كان جزء الرأسمال الذي تملكه في هذه الأخيرة يقل عن 50 % أو يساويها.[1]

بمعنى أن الشركة التابعة يكون رأسمالها مملوكا من طرف شركة أخرى بنسبة تفوق 50 % ، أما الشركة المساهمة فهي الشركة التي تملك نسبة تقل عن 50 % أو تساويها في رأسمال شركة أخرى.[(**)]

كما نصت المادة 730 من القانون التجاري على أنه لا يمكن لشركة المساهمة امتلاك أسهم في شركة أخرى إذا كانت هذه الأخيرة تملك مباشرة جزءا من رأسمالها يزيد عن 10 % [2] ، وهنا نلاحظ أن القانون التجاري قيد المساهمات المتبادلة بالنسبة لشركات المساهمة عكس الأنواع الأخرى من الشركـات ، فلا يمكن لشركة المساهمة حيازة أسهم في شركة أخرى إلا إذا كانت هذه الأخيرة لا تملك في هذه الشركة نسبة تفوق 10 % من رأسمالها.

3- مفهوم الشركـة المراقبـة :

تطرقت المادة 731 من القانون التجاري إلى مفهوم الشركة المراقبة حيث نصت على أنه تعد شركة ما **مراقبــة** لشركة أخرى في الحالات التالية : [3]

- عندما تملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا من رأس المال يخول لها أغلبية الأصوات في الجمعيات العامة لهذه الشركة ؛

---

[1] المادة 729 من القانون التجاري الجزائـري .

[(**)] أ تمتلك أكثر من 50 % من أسهم ب : معناه الشركة ب تابعة للشركة أ ، من جهة أخرى إذا كانت أ تمتلك نسبة تقل أو تساوي 50 % من أسهم ب : معناه الشركة أ مساهمة في الشركة ب.

[2] المادة 730 من القانون التجاري الجزائري (هذه المادة كانت سابقا تعرف الشركة المساهمة وهو ما تم نقله إلى المادة 729 المذكورة سابقا).

[3] المادة 731 من القانـون التجـاري الجزائري (نلاحظ من خلال هذه المادة أن تملك جزء هام من رأسمال شركة ما ليس هو العامل الوحيد الذي تترتب عنه الرقابة ، وإنما هناك عوامل أخرى غير رأس المال).

- عندما تملك وحدها أغلبية الأصوات في هذه الشركة بموجب اتفاق مع باقي الشركاء الآخرين أو المساهمين ، على ألا يخالف هذا الاتفاق مصالح الشركة ؛

- عندما تتحكم في الواقع بموجب حقوق التصويت التي تملكها ، في قرارات الجمعيات العامة لهذه الشركة.

وتعتبر الشركة ممارسة لهذه الرقابة عندما تملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا يتعدى 40 % من حقوق التصويت ، ولا يحوز أي شريك أو مساهم آخر بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا أكثر من جزئها.

ثانيا - تعريف القانون التجاري للشركة القابضة :

لم يقدم القانون التجاري الجزائري تعريفا مباشرا لمجمعات الشركات ، حيث اكتفى بتعريف الشركة القابضة على أنها الشركة التي **تراقب** شركة أو عدة شركات وفق ما ذكر أعلاه.

في حين أن أية مساهمة ولو كانت أقل من 10 % تحوزها شركة مراقبة تعتبر بأنها محيزة بصفة غير مباشرة من طرف الشركة التي تراقبها.

وأكد القانون التجاري على أنه عندما تراقب شركة مساهمة شركة أخرى بصفة غير مباشرة ، لا يجوز لهذه الأخيرة امتلاك أكثر من 50 % من رأسمال الشركة الأولى. [1] [2]

ثالثا - التزامات الشركات القابضة حسب القانون التجاري :

نص القانون التجاري على مجموعة من الالتزامات الواجب احترامها من قبل الشركات القابضة في الجزائر ، وهي : [3]

---

[1] المواد 731 – 732 - 732 مكرر من القانون التجاري الجزائري .

[2] أضيفت المواد من 732 مكرر إلى 732 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري بموجب الأمر رقم 96-27 المؤرخ في 1996/12/09 (الجريدة الرسمية عدد 77 المؤرخة في 1996/12/11).

[3] المواد 732 مكرر 1، مكرر 2، مكرر 3 من القانون التجاري الجزائري.

- يجب أن يذكر في التقرير المقدم للشركاء والمتعلق بالعمليات التي تم إجراؤها خلال السنة المالية وكذا عند الاقتضاء في تقرير محافظي الحسابات ، أية مساهمة تأخذها الشركة في شركة يوجد مركزها بالجزائر ، أو تحصلت على أكثر من نصف رأسمالها ؛

- يشير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو المسير في تقريره إلى نشاط الشركات التابعة حسب مجال النشاط ، كما يظهر النتائج المحصل عليها ؛

- يتولى محافظي حسابات مهمة مراقبة حسابات الشركة القابضة ؛

- الشركة القابضة التي تلجأ علنيا للادخار و/أو المسعرة في البورصة ملزمة بإعداد الحسابات المدعمة ونشرها.

ويقصد بالحسابات المدعمة تقديم الوضعية المالية ونتائج مجموعة الشركات وكأنها تشكل نفس الوحدة ، وذلك بإتباع نفس قواعد التقييم والمراقبة والمصادقة والنشر للحسابات السنوية الفردية. [1] [2]

---

[1] المادة 732 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري.

[2] من أجل ضمان تنفيذ الالتزامات المذكورة أعلاه نصت المادة 837 من القانون التجاري على مجموعة من المخالفات والعقوبات ، حيث يعاقب بالحبس من 6 أشهر إلى سنتين وبغرامة من 20.000 دج إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط ، رؤساء كل شركة والقائمون بإدارتها ومديروها العامـون الذين يتعمدون :

- عدم الإشارة في التقرير السنوي المقدم للشركاء عن عمليات النشاط إلى حيازتهم ضمن شركة لها مركزها بالجزائر وإلى امتلاك نصف رأسمال الحسابات الذين لم يشيروا في تقريرهم لنفس هذه الشركة ، وتسري نفس العقوبات على مندوبي الحسابات.

- عدم بيان نشاط الشركات التابعة للشركة في تقريرهم بحسب كل فرع من النشاط ، وعدم إظهار النتائج المحصل عليها.

- عدم إلحاق الجدول المنصوص عليه في المادة 558 من القانون التجاري في ميزانية الشركة والمتضمن المعلومات التي يراد بها إظهار حالة الشركات التابعة والمساهمات.

- يكونون قد تحصلوا على مساهمات في شركة ، مخالفين بذلك أحكام المادة 731 من القانون التجاري.

- لم يعدوا أو لم يقدموا و/أو لم ينشروا الحسابات المدعمة كما هو محدد في المادة 732 مكرر 3 من القانون التجاري.

الفـرع الثالث : مجمعات الشركات في التشريع الجبائي الجزائري

تم تعريف مجمعات الشركات بموجب المادة 138 مكرر [*] من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المحدثة بموجب المادة 14 من الأمر رقم 96-31 المؤرخ في 1996/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 1997.

وقد أطلقت هذه المادة على المجمعات مصطلح "**تجمعات الشركات** " الذي يعني «كل كيان اقتصادي مكون من شركتين أو أكثر ذات أسهم مستقلة قانونيا تدعى الواحدة منها " الشركة الأم " تحكم الأخرى المسماة "الأعضاء" تحت تبعيتها ، بامتلاكها المباشر 90 % أو أكثر من الرأس المال الاجتماعي ، والذي لا يكون الرأسمال مملوكا كليا أو جزئيا من طرف هذه الشركات او بنسبة 90 % أو أكثر من طرف شركة أخرى يمكنها أن تأخذ طابع الشركة الأم ».[1]

وتضمن التشريع الجبائي الجزائري نظاما خاصا بمجمعات الشركات ، حيث يمكن للمجمعات الانضمام إلى هذا النظام مع الاستجابة لشروط محددة والاستفادة في المقابل من مجموعة من الامتيازات التي يقررها النظام الجبائي.

الفـرع الرابـع : مجمعـات الشركـات في نصـوص قانونيـة أخـرى

لا يعتبر مجمع الشركات وليد قانون الشركات فقط ، حيث تقتضي حقيقته أن يكون محل تنظيم في عدة مجالات قانونية أخرى : القانون الضريبي ، قانون العمل ، القانون البنكي ، قانون المنافسة ، ... إلخ [2] . فبالنظر إلى أهمية مجمعات الشركات المستمدة من حجمها وارتباطها

---

[*] المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، محدثة بموجب المادة 14 من الأمر رقم 96-31 المؤرخ في 1996/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 1997 ، ومعدلة بموجب المواد : 7 من قانون المالية لسنة 2008 ، 3 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 ، 6 من قانون المالية لسنة 2012.

[1] المادة 14 من الأمر رقم 96-31 المؤرخ في 1996/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 1997 ، مرجع سبق ذكره .

[2] حورية سويقي : مرجـع سبـق ذكـره ، ص 59.

بمختلف القطاعات ، نجد أن مختلف النصوص القانونية تطرقت لها ، حيث أشار كل قانون للمجمعات من الزاوية التي تتعلق به.

أولا- مجمعات الشركات في قانون الصفقات العمومية :

ورد مفهوم مجمعات الشركات في قانون الصفقات العمومية حيث أشارت المادة 57 من المرسوم الرئاسي رقم 15-247 المؤرخ في 2015/09/16 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام في إطار الحديث عن تأهيل المرشحين والمتعهدين إلى أن كل متعهد أو مرشح يتقدم بمفرده أو في تجمع يجوز له أن يعتد بقدرات مؤسسات أخرى حسب الشروط المذكورة في هذه المادة.

ويكون الأخذ في الحسبان لقدرات مؤسسات أخرى مشروطا بوجود علاقة قانونية بينها تتمثل في المناولة أو التعاقد المشترك أو في إطار قانوني أساسي (فرع أو شركة أم في نفس مجمع الشركات) وبإلزامية مشاركتها في إجراء إبرام الصفقة العمومية.

وأشارت الفقرة الموالية إلى أنه في إطار تجمع مؤسسات مؤقت تأخذ المصلحة المتعاقدة في الحسبان قدرات التجمع إجمالا ، وبهذه الصفة لا يطلب من أعضاء التجمع إثبات كل القدرات المطلوبة من التجمع في دفتر الشروط [1] . وهنا اعتمد قانون الصفقات العمومية على مفهوم مجمع الشركات لتقييم قدرة مجموعة من الشركات المتعاونة من أجل إنجاز مشروع معين.

ثانيا- مجمعات الشركات في القانون المتعلق بالمنافسة :

يهتم قانون المنافسة بتوفير البيئة المناسبة لممارسة النشاط الاقتصادي في ظل تساوي الفرص وترك المجال للمنافسة الحرة ، في هذا الإطار قد تشكل التجمعات بمختلف أشكالها خطرا

[1] المادة 57 من المرسوم الرئاسي رقم 15-247 المؤرخ في 2015/09/16 يتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام ، الجريدة الرسمية عدد 50 مؤرخة في 2015/09/20.

على عدالة المنافسة وذلك لإمكانية هيمنة إحدى الشركات الكبرى المنظمة في شكل تجمع على السوق ، من هنا تطرق قانون المنافسة الجزائري لهذا الموضوع في بعض مواده كما يلي :[1] [2]

1- حالات التجميعات الاقتصاديــة وتعريف مفهوم مراقبة مؤسسة :

في سياق الحديث عن الممارسات المقيدة للمنافسة خصص الأمر المتعلق بالمنافسة الفصل الثالث للتجميعات الاقتصادية ، حيث **أشار هذا الأمر إلى أن التجميع** يتم في الحالات التالية:

- اندماج مؤسستين أو أكثر كانت مستقلة من قبل ؛

- حصول مؤسسة أو عدة مؤسسات على مراقبة مؤسسة أو عدة مؤسسات أو جزء منها ، بصفة مباشرة أو غير مباشرة ، عن طريق أخذ أسهم في رأس المال أو عن طريق شراء عناصر من أصول المؤسسة أو بموجب عقد أو بأي وسيلة أخرى ؛

- إنشاء مؤسسة مشتركة تؤدي بصفة دائمة جميع وظائف مؤسسة اقتصادية مستقلة.

---

[1] الأمر رقم 03-03 المؤرخ في 2003/07/19 المتعلق بالمنافسة (الجريدة الرسمية عدد 43 المؤرخة في 2003/07/20) ، المعدل والمتمم بموجب القانون رقم 08-12 المؤرخ في 2008/06/25 المتعلق بالمنافسة (الجريدة الرسمية عدد 36 المؤرخة في 2008/07/02) ، والمعدل والمتمم بموجب القانون رقم 10-05 المؤرخ في 2010/08/15 (الجريدة الرسمية عدد 46 المؤرخة في 2010/08/18)

[2] يهدف هذا القانون إلى تحديد شروط ممارسة المنافسة في السوق وتفادي كل ممارسات مقيدة للمنافسة ومراقبة التجميعات الاقتصادية ، وذلك قصد زيادة الفعالية الاقتصادية وتحسين ظروف معيشة المستهلكين ، وتم تعريف وضعية الهيمنة بأنها الوضعية التي تمكن مؤسسة ما من الحصول على مركز قوة اقتصادية في السوق المعني من شأنها عرقلة قيام منافسة فعلية فيه وتعطيها إمكانية القيام بتصرفات منفردة إلى حد معتبر إزاء منافسيها أو زبائنها أو ممونيها (أنظـر المادتين 01 و 03 من الأمر رقم 03-03 المؤرخ في 2003/07/19 المتعلق بالمنافسة).

وقد أكد هذا الأمر على أن أسعار السلع والخدمات تحدد بصفة حرة وفقا لقواعد المنافسة الحرة والنزيهة (أنظـر المادة 04 من الأمر رقم 03-03 المؤرخ في 2003/07/19 المتعلق بالمنافسة ، والمعدلة بموجب المادة 03 من القانون رقم 10-05 المؤرخ في 2010/08/15) ، غير أنه تم تقييد المبدأ العام لحرية الأسعار ، حيث يمكن أن تحدد هوامش وأسعار السلع والخدمات أو الأصناف المتجانسة من السلع والخدمات أو تسقيفها أو التصديق عليها عن طريق التنظيم (أنظـر المادة 05 من الأمر رقم 03-03 المؤرخ في 2003/07/19 المتعلق بالمنافسة ، المعدلة بالمادة 04 من القانون رقم 08-12 المؤرخ في 2008/06/25 ، والمعدلة بموجب المادة 04 من القانون رقم 10-05 المؤرخ في 2010/08/15) .

ويقصد بالمراقبة في قانون المنافسة تلك الناتجة عن طريق العقود أو عن طرق أخرى تعطي بصفة فردية أو جماعية حسب الظروف الواقعة ، إمكانية ممارسة النفوذ الأكيد والدائم على نشاط مؤسسة ،لاسيما فيما يتعلق بما يلي : حقوق الملكية أو حقوق الانتفاع على ممتلكات مؤسسة أو جزء منها ، حقوق أو عقود المؤسسة التي يترتب عليها النفوذ الأكيد على أجهزة المؤسسة من ناحية تشكيلها أو مداولاتها أو قراراتها. [1]

2- التجميع الذي من شأنه المساس بالمنافسة والعقوبات المطبقة عليه :

تم التأكيد على أن كل تجميع من شأنه المساس بالمنافسة ، ولاسيما بتعزيز وضعية هيمنة مؤسسة على سوق ما ، يجب أن يقدمه أصحابه إلى مجلس المنافسة الذي يبت فيه في أجل 03 أشهر ، ويطبق هذا الإجراء كلما كان التجميع يرمي إلى تحقيق معدل يفوق 40 % من المبيعات أو المشتريات المنجزة في سوق معينة.[2]

ويتم فرض عقوبات على عمليات التجميع المذكورة أعلاه ، والتي أنجزت بدون ترخيص من مجلس المنافسة بغرامة مالية يمكن أن تصل إلى 7 % من رقم الأعمال من غير الرسوم ، المحقق في الجزائر خلال آخر سنة مالية مختتمة ، ضد كل مؤسسة هي طرف في التجميع أو ضد المؤسسة التي تكونت من عملية التجميع. وفي حالة عدم احترام الشروط والالتزامات المنصوص عليها في المادة 19 من الأمر رقم 03-03 يتم إقرار عقوبة مالية يمكن أن تصل إلى 5 %. [3]

وتتمم المادة 08 من القانون رقم 08-12 المؤرخ في 2008/06/25 أحكام الأمر رقم 03-03 بمادة 21 مكرر تنص على أن الحد المنصوص عليه في المادة 18 من الأمر 03-03

---

[1] المادتين 15-16 من الأمر رقم 03-03 المؤرخ في 2003/07/19 المتعلق بالمنافسة ، مرجع سبق ذكره

[2] المادتين 17 و 18 من الأمر رقم 03-03 المؤرخ في 2003/07/19 المتعلق بالمنافسة ، مرجع سبق ذكره

[3] المادتين 61-62 من الأمر رقم 03-03 المؤرخ في 2003/07/19 المتعلق بالمنافسة ، مرجع سبق ذكره.

لا يطبق على التجميعات التي يمكن أن يثبت أصحابها أنها تؤدي إلى تطوير قدراتها التنافسية أو تساهم في تحسين التشغيل أو من شأنها السماح للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بتعزيز وضعيتها التنافسية في السوق ، بشرط أن تكون محل ترخيص من مجلس المنافسة. [1]

3- المقاييس التي تبين أن العون الاقتصادي في وضعية هيمنة :

في ذات السياق ، تم إصدار المرسوم التنفيذي رقم 2000-314 المؤرخ في 2000/10/14 يحدد المقاييس التي تبين أن العون الاقتصادي في وضعية هيمنة وكذلك مقاييس الأعمال الموصوفة بالتعسف في وضعية الهيمنة. [2]

وبما أن مشاريع التجميع تمثل أحد أهم الطرق المستعملة في الاحتكار والهيمنة على السوق ، تم إصدار المرسوم التنفيذي رقم 2000-315 المؤرخ في 2000/10/14 الذي يحدد مقاييس تقدير مشاريع التجميع أو التجميعات . [1]

---

[1] يرخص مجلس المنافسة بالتجميع أو يرفضه بمقرر معلل بعد أخذ رأي الوزير المكلف بالتجارة والوزير المكلف بالقطاع المعني بالتجميع . ويمكن أن يقبل التجميع وفق شروط من شأنها تخفيف آثار التجميع على المنافسة ، كما يمكن للمؤسسات المكونة للتجميع أن تلتزم بتعهدات من شأنها تخفيف آثار التجميع على المنافسة. وفي حالة رفض منح الترخيص يمكن للمؤسسات الطعن أمام مجلس الدولة (أنظر المادة 19 من الأمر رقم 03-03 المؤرخ في 2003/07/19 المتعلق بالمنافسة ، المعدلة بالمادة 07 من القانون رقم 08-12 المؤرخ في 2008/06/25).

وفي هذا السياق لا يمكن أن يتخذ أصحاب عملية التجميع أي تدبير يجعل التجميع لا رجعة فيه ، خلال المدة المحددة لصدور قرار مجلس المنافسة. كما أنه إذا اقتضت المصلحة العامة لذلك ، يمكن أن ترخص الحكومة تلقائيا أو بناء على طلب من الأطراف المعنية بالتجميع الذي كان محل رفض من مجلس المنافسة ، وذلك بناء على تقرير الوزير المكلف بالتجارة والوزير الذي يتبعه القطاع المعني بالتجميع (أنظر المادتين 20-21 من الأمر رقم 03-03 المؤرخ في 2003/07/19 المتعلق بالمنافسة).

[2] تتمثل المقاييس التي تحدد وضعية هيمنة عون اقتصادي على سوق للسلع والخدمات أو على جزء منها في :- حصة السوق التي يحوزها العون الاقتصادي مقارنة إلى الحصة التي يحوزها كل عون من الأعوان الاقتصاديين الآخرين الموجودين في نفس السوق.- الامتيازات القانونية أو التقنية التي تتوفر لدى العون الاقتصادي المعني.- العلاقات المالية أو التعاقدية أو الفعلية التي تربط العون الاقتصادي بعون أو عدة أعوان اقتصاديين والتي تمنحه امتيازات متعددة الأنواع.- امتيازات القرب الجغرافي التي يستفيد منها العون الاقتصادي المعني.

ويعتبر تعسفا في وضعية الهيمنة على سوق أو على جزء منه كل فعل يرتكبه عون اقتصادي في وضعية هيمنة على السوق المعنية يستجيب على الخصوص للمقاييس الآتية: - المناورات التي تهدف إلى مراقبة الدخول إلى السوق أو سيرها .- المساس المتوقع أو الفعلي بالمنافسة. - غياب حل بديل بسبب وضعية تبعية اقتصادية.

أنظر: المادتين 02 و 05 من المرسوم التنفيذي رقم 2000-314 المؤرخ في 2000/10/14 يحدد المقاييس التي تبين أن العون الاقتصادي في وضعية هيمنة وكذلك مقاييس الأعمال الموصوفة بالتعسف في وضعية الهيمنة (الجريدة الرسمية عدد 61 المؤرخة في 2000/10/18).

ثالثا - مجمعات الشركات في قانون النقد والقرض :

تطرق الأمر رقم 03-11 المؤرخ في 2003/08/26 المتعلق بالنقد والقرض لمفهوم مجمعات الشركات ، حيث أن المادة 76 منعت كل شخص طبيعي أو معنوي ، من غير البنوك أو المؤسسات المالية ، من القيام بالعمليات التي تجريها تلك البنوك والمؤسسات بشكل اعتيادي ، غير أن المادة 79 أتاحت لكل مؤسسة أن تقوم بعمليات خزينة مع شركات لها معها بصفة مباشرة أو غير مباشرة مساهمات في رأس المال تخول لإحداها سلطة الرقابة الفعلية على الأخرى. [2]

من هنا تم التطرق في هذا القانون إلى مجمعات الشركات من خلال الإشارة إلى سلطة الرقابة التي تكون ناتجة عن تملك إحدى المؤسسات لمساهمات في رأسمال مؤسسات أخرى.

في هذا الإطار من الضروري الإشارة إلى المخاطر الناتجة عن التبادلات المالية الداخلية بين شركات المجمع ، فالعلاقة القائمة بين شركات المجمع تجعل التعاون قائما بينها حيث تلجأ إلى خزينة بعضها البعض بدلا من اللجوء إلى الاستدانة الخارجية ، إلا أن حركة الأموال هذه قد تشكل مخاطر قانونية أو جبائية مختلفة لاسيما فيما يتعلق بحقوق الأقلية ، نقل الأصول والحقوق بين الشركات لمصالح شخصية ، وكذا في حالة توقف الشركة المستفيدة من التسبيقات عن الدفع [3] ، وهنا تبرز مسألة المفاضلة بين المصلحة الخاصة لكل شركة والمصلحة العامة للمجمع ككل ،

---

[1] يتم تقدير مشاريع التجميع أو التجميعات حسب المقاييس الآتية: - حصة السوق التي يحوزها كل عون اقتصادي معني بعملية التجميع.- حصة السوق التي تمسها عملية التجميع.- آثار عملية التجميع على حرية اختيار الممونين والموزعين أو المتعاملين الآخرين.- النفوذ الاقتصادي والمالي الناتج عن عملية التجميع.- تطور العرض والطلب على السلع والخدمات المعنية بعملية التجميع.- حصة الواردات من سوق السلع والخدمات.

أما حصة السوق فتحدد بالعلاقة بين رقم أعمال كل عون اقتصادي معني متدخل في نفس السوق ورقم الأعمال العام لهؤلاء الأعوان الاقتصاديين.

أنظر : المادتين 02 و 03 من المرسوم التنفيذي رقم 2000-315 المؤرخ في 2000/10/14 يحدد مقاييس تقدير مشاريع التجميع أو التجميعات (الجريدة الرسمية عدد 61 المؤرخة في 2000/10/18).

[2] المادتين 76-79 من الأمر رقم 03-11 المؤرخ في 2003/08/26 متعلق بالنقد والقرض (جريدة رسمية عدد 52 مؤرخة في 2003/08/27).

[3] Paul Billion , Op.cit , page 47-48.

لاسيما وأن مسيري كل شركة من مصلحتهم إبراز النتائج الإيجابية لشركتهم من أجل إظهار أيضا كفاءتهم في التسيير.

ومن أجل الحد من المخاطر المدنية والجنائية والجبائية ، يجب أن تكون للتدفقات المالية بين الشركات الأعضاء في المجمع دوافع محددة ومبررة بعقود أو على الأقل بمراسلات رسمية ، لذلك من الضروري وضع ضوابط واتفاقية للخزينة على مستوى المجمع من أجل تفادي الآثار السلبية للتحويلات العشوائية بين الشركات الأعضاء. [1]

رابعا - مجمعات الشركات في قانون بورصة القيم المنقولة

بموجب المادة 20 من القانون رقم 03-04 المؤرخ في 2003/02/17 المعدل والمتمم للمرسوم التشريعي رقم 93-10 المؤرخ في 1993/05/23 والمتعلق ببورصة القيم المنقولة ، تم إحداث المواد من 65 مكرر إلى 65 مكرر 3 التي أشارت لمفهوم مراقبة الشركات الذي يعتبر العنصر الأساسي في مجمعات الشركات ، وركزت هذه المواد على الإخطارات التي يجب أن تتم في حالة المساهمات التي قد تؤدي إلى كسب السيطرة.[2]

المطلب الثالث : النظام الجبائي لمجمعات الشركات في الجزائر

سمح قانون المالية لسنة 1997 لأول مرة بتجميع نتائج الشركات الأعضاء في مجمع الشركات على مستوى الشركة الأم التي تخضع لوحدها للضريبة على مجمل الأرباح المحققة من قبل أعضائها ، وهذا يمثل حافزا للمؤسسات التي تمتلك شركات تابعة ، ويوفر لها اقتصاديات ضريبية هامة.

---

[1] Paul Billion , Op.cit , page 49.

[2] المادة 20 من القانون رقم 03-04 المؤرخ في 2003/02/17 المعدل والمتمم للمرسوم التشريعي رقم 93-10 المؤرخ في 1993/05/23 والمتعلق ببورصة القيم المنقولة .

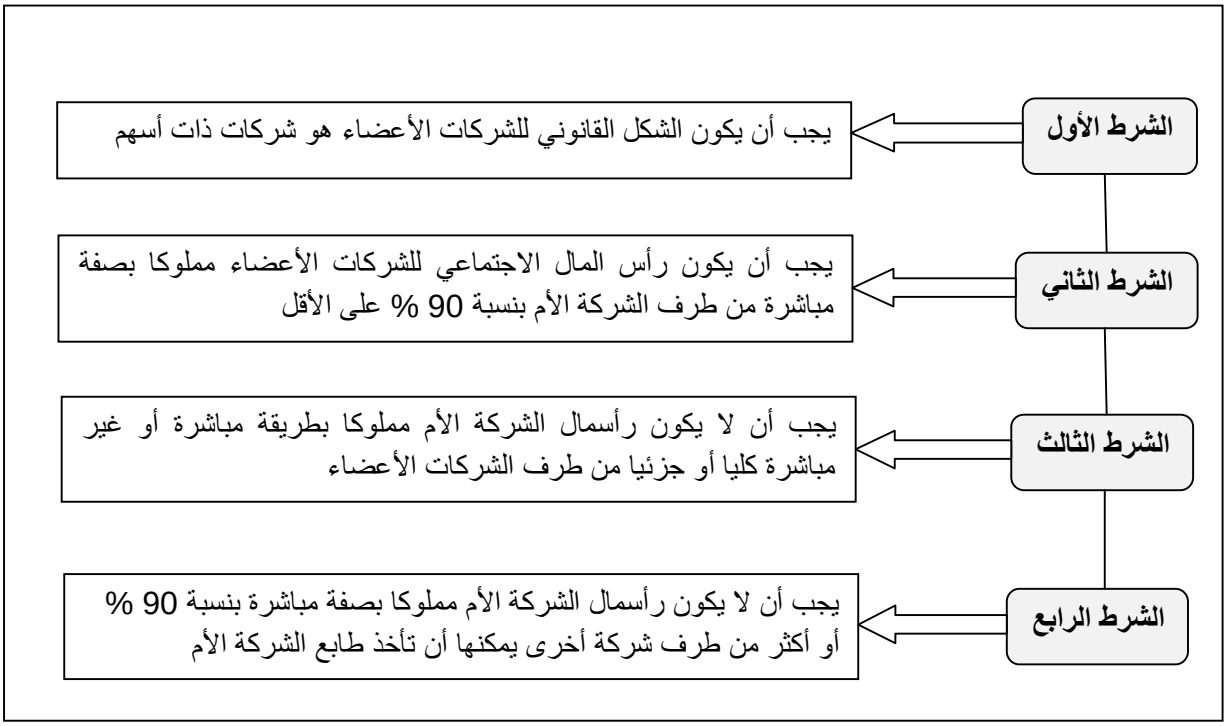
هذا النظام الجبائي الخاص بمجمعات الشركات يسمح بتفادي ازدواجية الخضوع الجبائي ، فالشركة التابعة تخضع للضريبة على الأرباح التي تحققها ، ثم توزع الأرباح على شركائها ومن بينهم الشركة الأم ، هذه الأخيرة تخضع للضريبة على الأرباح الموزعة ، ثم تقوم الشركة الأم بدورها بتوزيع الأرباح على شركائها الذين يخضعون للضريبة على الدخل ، فذات الربح يخضع للضريبة 03 مرات ، عند تحقيقه بشكل أساسي ، ثم عند توزيعه مرتين ، ويمكن أن يشتد وضع الازدواج الضريبي إذا كان المجمع يتكون من هيكلة أكثر تفريعا.

من جانب آخر ، وباعتبار المجمع كيان اقتصادي موحد ومتكامل ، من الضروري الابتعاد قدر الإمكان عن تطبيق القواعد الضريبية التي تعتمد على مبدأ استقلالية الأشخاص المعنوية ، وذلك بتفضيل أولوية للعامل الاقتصادي للمجمعات التي تلعب دورا هاما في النسيج الاقتصادي للدولة. [1]

الفـــرع الأول : شروط الخضوع للنظام الجبائي لمجمعات الشركات

وضع النظام الجبائي الجزائري مجموعة من الشروط لاعتبار أن مجموعة من الشركات تشكل مجمعا يمكن تلخيصها في الشكل التالي :

[1] رابح بن زارع ، شروط تطبيق النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات في التشريع الجزائري ، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون ، جامعة باجي مختار ، عنابة ، عدد 38 – جوان 2014 ، ص 250.



الشكـــل رقم 01 : شروط الخضوع للنظام الجبائي لمجمعات الشركات في الجزائر

المصـــدر : من إعداد الطالب اعتمادا على التعليمة الإدارية الصادرة عن المديرية العامة للضرائب تحت رقم : 07/Mf/D.G/DLF/CF/97 الصادرة بتاريخ 1997/04/13 والمتعلقة بالنظام الجبائي الخاص بمجمعات الشركات.

من خلال الشكل السابق نلاحظ ما يلي :

- استثنى المشرع الجزائري الأنواع الأخرى للشركات من النظام الجبائي لمجمعات الشركات (مثل الشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات التضامن) ؛

- اشترط المشرع الجزائري امتلاك الشركة الأم للنسبة المحددة على الأقل في الشركات الأعضاء بطريقة مباشرة ، وليس بطريقة غير مباشرة بوساطة شركات أخرى ؛

- أكد المشرع الجزائري من جهة على ضرورة عدم وجود مساهمات متبادلة بين الشركة الأم والشركات الأعضاء في نفس المجمع ، ومن جهة أخرى على ضرورة عدم إمكانية اعتبار الشركة الأم شركة تابعة لشركة أخرى مسيطرة يمكن أن تأخذ طابع الشركة الأم. وهذا الأمر إن وجد قد يؤثر على السيطرة الممارسة من قبل الشركة الأم على الشركات التابعة لها.

ويمكن لمجمعات الشركات اختيار الخضوع لنظام الميزانية الموحدة ، حيث يتم الاختيار من طرف الشركة الأم ، وتقبله الشركات الأعضاء ، علما أن هذا الاختيار لا يقبل التراجع لمدة 04 سنوات ، كما أن العلاقات بين الشركات الأعضاء بالمفهوم الجبائي يجب أن تكون خاضعة للقانون التجاري.[1]

وهنا أحالت المادة 138 مكرر فقرة 4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تنظيم العلاقات بين الشركات الأعضاء في المجمع على أساس أحكام القانون التجاري ، إلا أنه ينبغي الإشارة إلى الاختلافات الواردة بين القانونين التجاري والجبائي كما يلي :

- كلا القانونين اختار المعيار الكمي المحدد لنسبة المساهمات بالنسبة للشركات الأعضاء ، إلا أن القانون التجاري حددها في 50 % والقانون الجبائي 90 % ؛

- القانون التجاري لم يحدد الشكل القانوني للشركات الأعضاء في حين أن القانون الجبائي حصر الشكل القانوني لها في شركة المساهمة ؛

- هناك إشكالية في ضبط المصطلح بين مختلف النصوص القانونية : مجموعة شركات ، مجمع أو تجمع. [2]

الفـــرع الثانـــي : الاستثنـاءات من النظام الجبائي لمجمعـات الشركات

يظهر لنا جليا من الشروط التي تطرقنا لها سابقا أن المشرع الجزائري ضيق مجال الخضوع للنظام الجبائي للمجمعات ، ويمكن تفسير ذلك بالتحفظ من التعقيدات التي قد تنجم عن الخضوع لهذا النظام ، ويمكن تلخيص الاستثناءات هذه فيما يلي:

- استثنى القانون الجبائي الشركات البترولية من الخضوع لنظام مجمعات الشركات ؛

---

[1] المادة 14 من الأمر رقم 96-31 المؤرخ في 1996/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 1997 ، مرجع سبق ذكره .

[2] حورية سويقي : مرجع سبق ذكره ، ص 63.

- نصت المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة عند إصدارها على شرط تحقيق نتائج إيجابية في السنتين الماليتين الأخيرتين للخضوع لنظام مجمعات الشركات ، كما أكدت هذه المادة في نهايتها على أن الشركات التي تتوقف عن استيفاء الشروط المحددة أعلاه أو تحقق عجزين متتاليين أثناء تطبيقها نظام المجمعات تقصى تلقائيا من مجمع الشركات بالمفهوم الجبائي. [1]

إلا أن المادة 07 من القانون رقم 07-12 المؤرخ في 2007/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2008 ألغت شرط تسجيل نتائج إيجابية خلال السنتين الأخيرتين من أجل الخضوع للنظام الجبائي لمجمعات الشركات .[2]

كما تم بموجب المادة 06 من القانون رقم 11-16 المتضمن قانون المالية لسنة 2012 إلغاء استثناء الشركات التي تحقق خسارتين متتاليتين من محيط التجميع ، وذلك من أجل عدم حرمانها من الامتيازات الممنوحة في إطار مجمعات الشركات. [3] [4]

---

[1] المادة 14 من الأمر رقم 96-31 المؤرخ في 1996/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 1997 ، مرجـع سبـق ذكـره.

[2] المادة 07 من القانون رقم 07-12 المؤرخ في 2007/12/30 يتضمن قانون المالية لسنة 2008، الجريدة الرسمية عدد 82 مؤرخ في 2007/12/31.

[3] المادة 06 من القانون رقم 11-16 المؤرخ في 2011/12/28 يتضمن قانون المالية لسنة 2012 ، الجريدة الرسمية عدد 72 مؤرخ في 2011/12/29.

[4] أضاف المشرع الجزائري شرطا غير موجود في التشريع الفرنسي ، حيث نصت المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ضرورة توفر شرط خاص بالشركات التابعة التي ترغب في الاستفادة من نظام المجمع الجبائي ، والذي يكمن في عدم تسجيل عجز في نتائجها خلال الدورتين الأخيرتين السابقتين على دخولها نظام الدمج الضريبي.

من جانب أخر تنص التعليمة الإدارية الصادرة عن المديرية العامة للضرائب على أنه إذا حققت الشركات التابعة بعد انضمامها للمجمع عجزين متتاليين ، تصبح خارج مجال النظام الجبائي لمجمع الشركات. ومنه على المصالح الجبائية مراقبة نسبة تملك رأس مال الشركات التابعة ، وكذا نتائج استغلالها قبل تطبيق أحكام الدمج الجبائي وأثنائه.

إلا أنه بموجب قانون المالية لسنة 2008 عدل المشرع الجزائري من موقفه الرامي إلى تضييق مجال تطبيق النظام الجبائي لمجمعات الشركات ، إذ ألغت المادة 07 من القانون رقم 12/07 الشرط المتعلق بعدم تحقيق الشركات التابعة لعجزين متتاليين قبل خضوعها لنظام الميزانية الموحدة.

أنظـــر : رابح بن زارع ، مرجـع سبـق ذكـره ، ص ص 257-258.

من جانب آخر تم استثناء الشركات التي تنظم علاقاتها بقوانين أخرى إلى جانب القانون التجاري.[1]

من خلال تطرقنا للتعريف الجبائي لمجمعات الشركات نلاحظ أن المشرع الجزائري لم يقدم تدقيقات مفصلة حول طبيعة الحقوق المرتبطة بأسهم الشركة المملوكة وفق النسبة المحددة قانونا ، وكيفية احتساب هذه النسبة من الأسهم ، عكس المشرع الفرنسي الذي لم يعتمد على طريقة الحساب تماشيا مع عدد الأسهم المكونة لرأس المال ، وإنما تماشيا مع طبيعة الحقوق التي ترد على هذه الأسهم والتي وجب أن تتمثل في حقوق الأرباح وحقوق التصويت.

كما اشترط المشرع الجزائري أن تكون الأسهم مملوكة بشكل مباشر ، عكس المشرع الفرنسي الذي لم يشترط ذلك ، وهو إجراء قد يكون هدفه تبسيط الإجراءات من طرف المشرع الجزائري.

وعلى خلاف المشرع الجزائري ، وبغرض ضمان استقرار المجمع المستند على ضرورات جبائية ، أضاف المشرع الفرنسي شرط وجوب تملك رأسمال الشركة التابعة بشكل دائم طوال سنوات النشاط الخاضعة لنظام الدمج الضريبي. وهو ما يعني تجنب استخدام رأس المال فقط بغرض إدخال شركة ما داخل الربح الجبائي الخاص بمجمعات الشركات. [2]

إذن نجد أن المشرع الجزائري اعتمد معيارا مزدوجا يتعلق بشكل الشركة وبطبيعة نشاطها : [3]

- **بالنسبة لشكل الشركة** : تعتبر شركات المساهمة وحدها المؤهلة للخضوع للنظام الجبائي لمجمعات الشركات ، كما تم اشتراط تمتع الشركة بالشخصية القانونية المستقلة ، وهو ما

---

[1] رابح بن زارع : مرجع سبق ذكره ، ص 251.

[2] نفس المرجع السابق ، ص ص 254-256.

[3] نفس المرجع السابق ، ص ص 251-253.

يعني استثناء جميع أشكال الشركات التي تفتقد الشخصية المعنوية كشركات المحاصة ، ولم يفرق المشرع الجزائري بين كون الشركة مسعرة بالبورصة من دونها ؛

- **بالنسبة لطبيعة نشاط الشركة** : تم استثناء الشركات البترولية ، حيث يمكن تبرير ذلك بكون هذا النوع من النشاط تحكمه قوانينه الخاصة به ، وعقود شراكة وامتياز ، ولعل ذلك هو السبب في إقصائها حتى لا تستفيد من امتيازات مزدوجة.

الفـرع الثالث : الامتيازات الجبائية الممنوحة لمجمعات الشركات

خصص المشرع الجبائي الجزائري تحفيزات وامتيازات هامة من أجل حث المؤسسات الاقتصادية على الانخراط في النظام الجبائي للمجمعات ، وقد مست هـذه الامتيـازات كل مـن الضرائب المباشــرة ، الرسوم على رقم الأعمال وحقوق التسجيل ، ويمكن تلخيص هذه التحفيزات فيما يلي :

أولا- الامتيازات المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات :

- **تجميــع الأربــاح** ، حيث تقوم المؤسسات الخاضعة لنظام مجمعات الشركات بإعداد ميزانية جبائية مجمعة ، ولا يتم ذلك عن طريق عمليات جمع حسابيـة لنتائج الشركـات الأعضـاء فـي المجمـع ، وإنما عن طريق عمليات تجميع معقدة تمس مختلف حسابات الميزانية. [1] [2]

- **إعفاء أرباح الأسهم** ، حيث تعفى الأرباح المحصل عليها من طرف الشركات مقابل مساهمتها في رأسمال الشركات الأخرى الأعضاء في المجمع من الضريبة على أرباح الشركات.

---

[1] موقع المديرية العامة للضرائب – الجزائر (تاريخ الإطلاع 2015/12/20).

[2] نصت المادة 03 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 –التي تعدل المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة- على أنه إذا كانت الأنشطة الممارسة من طرف الشركات الأعضاء في التجمع خاضعة لمعدلات مختلفة للضريبة على أرباح الشركات ، يخضع الربح المتأتي من هذا التوحيد للضريبة بمعدل 19 % في حالة ما إذا كان رقم الأعمال تابعا لهذا المعدل المتفوق. أما في الحالـة العكسيـة فيسمح بتوحيد الأرباح تبعـا لصنف رقـم الأعمـال. أنظـر المادة 03 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 ، والمادة 06 من قانون المالية لسنة 2012 .

وهذا لا يتعلق إلا بالأرباح الموزعة لفائدة الشركة الأم من طرف شركاتها التابعة ، فبما أن المساهمات المتناظرة غير مسموح بها، لا توجد أي أرباح لتوزيعها من طرف الشركة الأم لفائدة شركاتها التابعة. [1]

- **إعفاء فوائض قيم التنازل** ، تعفى من الضريبة على أرباح الشركات فوائض قيم التنازل المنجزة في إطار تبادل الأصول بين الشركات الأعضاء في نفس المجمع. [2]

ثانيا - الامتيازات المتعلقة بالرسم على النشاط المهني :

تعفى العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء في نفس المجمع من الرسم على النشاط المهني. [3]

ثالثا - الامتيازات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة :

تعفى العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء في مجمعات الشركات من مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة [4] ، كما يمكن لمجمعات الشركات بالمفهوم الجبائي استرجاع الرسم على القيمة المضافة المدفوع عند اقتناء السلع والخدمات من طرف أو من أجل الشركات الأعضاء فيها. [5]

---

[1] موقع المديرية العامة للضرائب – الجزائر (تاريخ الإطلاع 2015/12/20).

[2] المادة 19 من الأمر رقم 96-31 المؤرخ في 1996/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 1997 ، الجريدة الرسمية عدد 85 لسنة 1996.

[3] الفقرة 06 من المادة 220 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة محدثة بموجب المادة 17 من القانون رقم 06-24 المؤرخ في 2006/12/26 يتضمن قانون المالية لسنة 2007 ، الجريدة الرسمية العدد 85 ، المؤرخ في 2006/12/27.

[4] الفقرة 03 من المادة 08 من قانون الرسوم على رقم الأعمال محدثة بموجب المادة 27 من القانون رقم 06-24 المؤرخ في 2006/12/26 يتضمن قانون المالية لسنة 2007 ، الجريدة الرسمية العدد 85 ، المؤرخ في 2006/12/27.

[5] المادة 31 مكرر من قانون الرسوم على رقم الأعمال محدثة بموجب المادة 18 من الأمر رقم 09-01 المؤرخ في 2009/07/22 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009 ، الجريدة الرسمية العدد 44 ، المؤرخ في 2009/07/26.

رابعا - الامتيازات المتعلقة بحقـوق التسجيــل :

تعفى من حقوق التسجيل العقود التي تثبت نقل الأملاك بين الشركات الأعضاء ، وكذا العقود التي تثبت تحويل الشركات قصد إدماجها في التجمعات [1] ، إلا أن الإعفاء من حقوق التسجيل لا يعني الإعفاء من إجراءات التسجيل.

وبعد الخضوع للنظام الجبائي للمجمعات ، يجب على الشركات التابعة إيداع ميزانياتها في نسختين لدى مفتشية الضرائب المختصة ، وتكون الميزانية مرفقة بنسخة طبق الأصل من رسالة اختيار الخضوع لنظام المجمعات والنسخة الأصلية للشهادة الصادرة من مفتشية الضرائب لمقر الشركة الأم.

ترسل مفتشيات الضرائب المختصة إقليميا نسخة من الميزانيات الخاصة بالشركات التابعة إلى مفتشية مقر الشركة الأم ، مرفقة بشهادة سلبية تتعلق بالخضوع للضريبة على أرباح الشركات.

وتصبح الشركة التابعة مسؤولة بالتضامن عن دفع الضريبة على أرباح الشركات التي تطالب بها الشركة الأم. [2] [3]

---

[1] المادة 347 مكرر 3 من قانون التسجيل المعدلة بموجب المادة 36 من الأمر رقم 96-31 المؤرخ في 1996/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 1997 ، الجريدة الرسمية : العدد 85 لسنة 1996 .

[2] موقع المديرية العامة للضرائب – الجزائر (تاريخ الإطلاع 2015/12/20).

[3] هناك مجموعة أخرى من الإجراءات الخاصة نذكر من بينها :

- إخضاع الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة خارج الجزائر : لا تقبل كأعباء قابلة للخصم الفوائد ،والمبالغ المستحقة من الدخل وكافة الحواصل الأخرى الناتجة عن السندات والديون والودائع والكفالات وأتاوى الامتياز أو التنازل عن رخصة الاستغلال وبراءات الاختراع أو بيع علامات صنع أو طرق أو صيغ الصنع وغيرها من الحقوق المماثلة أو المكافآت عن الخدمات المقدمة المسددة أو المستحقة من طرف الأشخاص المقيمين أو المستقرين في الجزائر لفائدة أشخاص مقيمين أو مستقرين في دولة أجنبية ، إلا إذا قدم المدين دليلا يثبت بأن النفقات لها علاقة بالعمليات الحقيقية وأنها لا تمثل طابعا غير عادي أو مبالغا فيه (أنظر المادة 141 مكرر 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المحدثة بموجب المادة 05 من الأمر رقم 10-01 مؤرخ في 2010/08/26 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010، جريدة رسمية عدد 49 مؤرخ في 2010/08/29). في نفس الإطار عندما تشارك مؤسسة مستغلة في الجزائر أو خارج الجزائر ، حسب الحالة ، بصفة مباشرة أو غير مباشرة ، في إدارة أو مراقبة أو في رأسمال مؤسسة مستغلة في الجزائر أو خارج الجزائر ، أو شارك نفس الاشخاص بصفة مباشرة أو غير مباشرة في إدارة أو مراقبة أو في رأسمال مؤسسة مستغلة في الجزائر أو خارج الجزائر ، وأن هاتين المؤسستين تكونان في كلتا الحالتين مقيدتين في علاقاتهما التجارية أو المالية بشروط تختلف عن تلك التي يمكن الاتفاق عليها بين مؤسسات مستقلة ، فإن الأرباح التي كان من الممكن تحقيقها من طرف المؤسسة المستغلة في الجزائر، ولكن لم يتم تحقيقها بسبب هذه الشروط المختلفة يتم إدراجها ضمن أرباح هذه المؤسسة الخاضعة للضريبة (أنظر المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة

المطلب الرابع : هيكل مجمعات الشركات ومقارنتها مع مفاهيم أخرى

يتكون مجمع الشركات من الشركة الأم أو الشركة القابضة ، بالإضافة إلى الشركات الأعضاء في المجمع والتي تختلف تسميتها حسب طبيعة العلاقة الموجودة بينها وبين رأس المجمع ، من جانب آخر نجد أن علاقة السيطرة والمراقبة التي يبنى عليها مجمع الشركات يتم الخلط بينها وبين مفاهيم أخرى.

الفـرع الأول - هيـكل مجمـع الشركـات:

لا يمكن أن يتكون مجمع الشركات إلا من أشخاص معنوية ، فالنفوذ والسيطرة في تجمع الشركات لا يمارسان إلا من قبل شركة أم في شكل شخص معنوي [1].

والرسوم المماثلة المحدثة بموجب المادة 08 من القانون رقم 06-24 المؤرخ في 2006/12/26 يتضمن قانون المالية لسنة 2007 ، جريدة رسمية عدد 85 مؤرخ في 2006/12/27). تحويل الأرباح المستهدف هنا هو الذي يتم في التقارير الدولية بين مؤسسات مرتبطة ، فالعمليات التي تتم بين مؤسسات متحالفة مرتبطة بهيئات جبائية مختلفة يجب أن تتم باحترام مبدأ المنافسة الكاملة وفق شروط السوق العادية، ويمكن أن تطلب الإدارة تقديم معلومات حول إجراءات تحديد سعر العمليات بين مؤسسات ومؤسسات تقع في بلدان لم توقع معها الجزائر اتفاقيات جبائية. أما المؤسسات المتحالفة التابعة لمديرية كبريات الشركات فهي ملزمة بإيداع الوثائق التي تبرر سياسة تحديد سعر التحويل المطبق في إطار العمليات المختلفة المنجزة بين مؤسسات مرتبطة وفق مقتضيات المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. وإذا لم تقدم هذه الوثائق في أجل 30 يوم يعاد إدماج الأرباح المحولة مع زيادة غرامة قدرها 25 % من الأرباح المحولة (أنظر موقع المديرية العامة للضرائب).

- إدماج الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة بين مؤسسات مرتبطة تشتغل بالجزائر، وسع قانون المالية لسنة 2008 إمكانية دمج الأرباح المحولة بطريقة غير عادية وغير مباشرة خارج الجزائر بين مؤسسات مرتبطة ، إلى مؤسسات محلية توجد بينها روابط في الجزائر تحت أي شكل ، مع السماح للإدارة الجبائية بتقدير أسعار المعاملات الواقعة بين مؤسسة ومؤسسات أخرى مرتبطة ، وتصحيح سعر المعاملات بالمقارنة مع سعر المنافسة الكاملة (أنظر موقع المديرية العامة للضرائب).

- تعتبر الأرباح المحولة إلى شركة أجنبية غير مقيمة من قبل شركتها الفرعية المقيمة في الجزائر أو كل منشأة مهنية أخرى بالمفهوم الجبائي ، كأرباح موزعة خاضعة للضريبة (الفقرة 09 من المادة 46 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المحدثة بموجب المادة 06 من القانون رقم 08-21 المؤرخ في 2008/12/30 يتضمن قانون المالية لسنة 2009 ، جريدة رسمية عدد 74 مؤرخ في 2008/12/31).

- إلزامية التصريح لدى المصالح الجبائية بتحويلات الأموال نحو الخارج لفائدة أشخاص غير مقيمين بالجزائر (أنظر المادتين 10،11 من القانون رقم 08-21 المؤرخ في 2008/12/30 يتضمن قانون المالية لسنة 2009 ، جريدة رسمية عدد 74 مؤرخ في 2008/12/31).

نلاحظ من خلال الإجراءات المذكورة أعلاه أن الهاجس الأساسي الذي يواجه ارتباط المؤسسات في إطار مجمعات شركات وخصوصا مع مؤسسات أجنبية هو تحويل الأرباح أو بعبارة أخرى تهريبها إلى الخارج ، لذلك يعمل النظام الجبائي على مراقبة العلاقات القائمة بين هذه المؤسسات وتبريرها من أجل تبرير هذه التحويلات وضمان إخضاعها جبائيا.

[1] حورية سويقي : مرجـع سبق ذكره ، ص 57.

ويتمثل مصدر وجود مجمع الشركات في وحدة الإدارة أو ما يسمى بالسيطرة والهيمنة ، ويتحقق ذلك عن طريق المشاركة في رأسمال الشركة التابعة بحيازة أغلبية الأسهم فيها.

على هذا الأساس يمكن القول حسب R.Houin " أن الإشكال الأساسي في مجمع الشركات هو التناقض الموجود بين القانون والواقع ، فكيف يمكن حسب رأيه التكلم عن الاستقلالية القانونية للشركات التابعة ، وفي نفس الوقت نتكلم عن خضوعها لإدارة موحدة تكون فيها الشركة الأم المسيطرة ، والشركات التابعة المسيطر عليها " . ويبرر التناقض المذكور بهدف المجمع المتمثل في تقسيم الأعمال على الشركات الأعضاء المحتفظة بشخصيتها واستقلالها المالي والمنضمة إلى الوحدة الاقتصادية للتجمع. [1]

أولا- رأس المجمع (الشركة الأم ، الشركة القابضة (*)) :

عادة ما يطلق اسم الشركة الأم أو الشركة القابضة على رأس المجمع دون التفرقة بين المصطلحين ، إلا أنه يمكن تمييز إحداهما عن الأخرى من خلال معيار ممارسة النشاط الصناعي أو التجاري أو الخدمي إلى جانب تسيير المساهمات المالية (النشاط المالي). [2]

ظهرت الشركة القابضة كصورة جديدة من صور الشركات الهادفة إلى استثمار الأموال ، وخصوصا في المشاريع الضخمة التي لا تستطيع أن تقوم بها شركة واحدة بمفردها ، إلا أن هيمنة الشركة القابضة على الشركات التابعة قد تؤدي إلى الهيمنة على السوق الاقتصادي لأي دولة ، وقد يكون في ذلك بعض الخطورة.[3]

---

[1] حورية سويقي : مرجع سبق ذكره ، ص 61

[(*)] لغة : القابضة أصلها من الفعل "قبض"، فيقال قبضت مالي قبضا ، وقبض الشيء تقبيضا أي جمعه ، والقابض من أسماء الله تعالى أي الذي يمسك الرزق وغيره من الأشياء عن عباده بحكمته. أنظر : عبد الله علي محمود الصيفي : الشركة القابضة وأحكامها في الفقه الإسلامي . عمان : دار النفائس للنشر والتوزيع . 2006 ، ص 21 .

[2] أحمد مقدمي : مرجع سبق ذكره ، ص ص 8-9.

[3] عبد الله علي محمود الصيفي : مرجع سبق ذكره ، ص 09.

يستخدم البعض مصطلح الشركة الأم وهو مصطلح من صنع الفقه الفرنسي[1] ، وهي الشركة التي تساهم في شركة أخرى تخضع لسيطرتها وتسمى الشركة الوليدة ، لذلك يستخدم كذلك مصطلح الشركة المسيطرة وهي تلك الشركة التي تسيطر على شركة أخرى عن طريق تملك جزء من رأسمالها.

واستخدم أخيرا مصطلح "الشركة القابضة " التي عرفها الشراح الأنجلو أمريكان بأنها تلك الشركة التي تملك السيطرة على شركة أخرى نتيجة لتملكها أسهما في رأسمالها. ويرى فريق آخر من الشراح الأنجلو أمريكان أن الشركة تكون قابضة إذا كان لها حق الرقابة على تكوين مجلس إدارة الشركة التابعة ، سواء من خلال استعمال حقوق التصويت المترتبة لها ، أو من خلال وجود علاقة عقدية بين الشركة القابضة والشركة التابعة.

أما الفقه الفرنسي فقد تطرق للشركة القابضة من خلال تعريفه لمجموعة الشركات بأنها مجموعة شركات منفصلة قانونا عن بعضها ، وترتبط في الوقت ذاته مع بعضها البعض ، وتعتبر إحداها شركة أم أو شركة مسيطرة لها القدرة في الواقع أو القانون على فرض وحدة القرار على الشركات الأعضاء في المجموعة.[2]

أما المشرع الجزائري فقد استعمل في المادة 731 من القانون التجاري مصطلح الشركة القابضة ، في حين استعملت المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة مصطلح "شركة أم " بدل " شركة قابضة ".

هذا الأمر يقودنا إلى ضرورة تحديد الفرق بين الشركة القابضة والشركة الأم :

---

[1] حسينة بركات : مجمع الشركات في القانون التجاري الجزائري والمقارن ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص فرع قانون الأعمال ، جامعة الإخوة منتوري قسنطينة ، كلية الحقوق ، السنة الجامعية 2009-2010 ، بدون رقم صفحة.

[2] عبد الله علي محمود الصيفي : مرجـع سبـق ذكـره ، ص ص 22-24.

بالنسبة لمفهوم الشركة الأم يمكن أن يستند إلى السيطرة القانونية التي تستند عادة إلى حملة الأسهم الذين يمتلكون حق التصويت ، ويمكن أن يستند إلى مفهوم وحدة المجموعة التي يتم فيها معاملة جميع حملة الأسهم بشكل متساوي سواء كانوا من المؤسسين أو المساهمين ، فضلا عن معاملة الأطراف الأخرى ذات العلاقة بالمجموعة مثل الإدارة والعاملين والزبائن بنفس الأسلوب وبشكل واضح. كذلك يمكن أن يقوم مفهوم الشركة الأم على أساس مفهوم الملكية الذي يوفر مفهوم السيطرة الرئيسية على قرارات السياسة المالية والتجارية ، واستنادا إلى ذلك فإن حصة مناسبة من الأرباح أو الخسائر السنوية ، وحصة مناسبة من الأصول والخصوم تظهر في القوائم المالية الموحدة. [1]

والشركة الأم تراقب الشركات التابعة من كل الجوانب ، التسيير ، الإدارة وحتى نشاطاتها ، **أما الشركة القابضة** فتكتفي بالرقابة المالية فقط ، لأن الهدف الوحيد من المساهمة في الشركات التابعة هو تطوير رأسمالها ، ولهذا فإن الشركات التابعة تبقى مستقلة في نشاطاتها وإدارتها ، مع بقاء ماليتها خاضعة لرقابة الشركة القابضة. [2]

بالنسبة للشركة الأم لها نشاط خاص بها (صناعي،تجاري أو خدمي) بالإضافة إلى تملكها لأسهم في شركات أخرى من أجل ممارسة الرقابة أو التأثير المعتبر . **أما الشركة القابضة** (تسمى أيضا شركة المحفظة) فهي لا تقوم بأي نشاط صناعي ، تجاري أو خدمي ويقتصر دورها على تسيير المساهمات المالية ، وتتكون ميزانيتها من أصول مالية تتمثل في المساهمات المالية في شركات أخرى ، أما الأصول الأخرى فتتمثل في الحد الأدنى الذي يسمح لها بالتسيير. وتعمل

---

[1] سعود جايد العامري : المحاسبة الدولية منهج علمي للمشاكل المحاسبية وحلولها . عمان : دار المناهج للنشر والتوزيع . 2010 ، ص ص 315-316.

[2] حورية سويقي : مرجع سبق ذكره ، ص 70.

الشركة القابضة على إتمام العمليات المالية التي تعد مهمة للشركات التي تراقبها ، وتقوم في نفس الوقت بتحديد الإستراتيجية العامة للمجمع وتوجيه نشاطاته.[1]

من جانب آخر يمكن تعريف الشركة القابضة بأنها شركة متخصصة في الدرس والتخطيط والتوجيه من أجل تطوير وإدارة عمليات الاستثمار لشركات تابعة لها متخصصة في عمليات التنفيذ [2] ، وهي تلعب دورا هاما في التحكم وتطوير الرقابة على مستوى المجمع ، ويتشكل رأسمالها من سندات خاصة بشركة أخرى أو عدة شركات تمارس عليها الشركة القابضة نفوذ أو سلطة. [3(**)]

وينبغي في الختام القول بأن الشائع في مختلف الكتابات هو الخلط بين مصطلح الشركة الأم والشركة القابضة على اعتبار أن كليهما يعني رأس المجمع.

ثانيا - الشركات تحت رقابة الشركة الأم (الشركات الأعضاء) :

يرجع ظهور الشركات التابعة إلى الأوضاع الاقتصادية في كثير من الدول منذ حوالي قرن ونصف التي اقتضت تركيز المشروعات ، فكان لابد من أن تخضع شركة لأخرى مجالهما الاقتصادي واحد ، ثم تطورت فكرة الإخضاع إلى ظهور شركات هدفها الأساس هو إنشاء شركات تابعة لها. [4]

تختلف تسمية الشركات الخاضعة للشركة الأم حسب طبيعة العلاقة الموجودة بينهما.

---

[1] أحمد مقدمي : مرجع سبق ذكره ، ص ص 8-9.

[2] عزيز العكيلي : مرجع سبق ذكره ، ص 420.

[3] MAGGY PARIENTE, Op.cit, page 80.

(**) « La holding répond à un objectif de rationalisation du potentiel économique du groupe et rend possible la dissociation entre le capital et le contrôle de l'exploitation. Deux manières d'atteindre ce but «par le haut» la holding créée détient le contrôle de groupe par l'apport des titres de sociétés liées ou «par le bas» c'est la filialisation ». voir : MAGGY PARIENTE, Op.cit, page 86.

[4] عبد الله علي محمود الصيفي : مرجع سبق ذكره ، ص 26.

فوفقا للتشريع الجزائري نصت المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على وجوب أن تتخذ الشركة التابعة شكل شركة مساهمة ، كما تتمتع بشخصية معنوية مستقلة بكل ما يترتب عنها من آثار قانونية. [1]

وبصفة عامة يمكن أن تأخذ تبعية الشركات التابعة للشركة الأم أشكالا مختلفة : [2]

- **التبعية ذات الطابع المالي** : هي ناتجة عن طريق الامتلاك المباشر لأغلبية حقوق التصويت في الجمعية العامة ؛

- **التبعية ذات الطابع الإداري** : تنتج عن طريق امتلاك أغلبية مقاعد الهيئات الإدارية مثل مجلس الإدارة ، وهي تحتمل في غياب سلطة الرقابة المالية نتيجة وجود عدة مساهمين صغار لا أحد فيهم يمتلك الأغلبية ، أو بموافقة شريك ليس لديه الرغبة في تحمل مسؤوليات التسيير ؛

- **التبعية ذات الطابع التعاقدي** : تنتج هذه التبعية عن طريق اتفاقات مع الشركة أو اتفاقات مع بعض المساهمين ، وقد تنتج عن طريق القوانين التأسيسية للشركة ؛

- **التبعية ذات الطابع الاقتصادي** : تنتج في حالة شبه احتكارية للمجمع أو في نشاط المناولة لشركة تعمل أساسا في المجمع.

ثالثا - الفرق بين الشركة التابعة والشركة الفرعية أو الفرع :

يجب أن نفرق بين الشركات التابعة (filiales) والفروع أو المكاتب (succursales) ، فالأولى تتميز بشخصية معنوية خاصة بها ، ولديها محاسبة خاصة بها ، أما الثانية فتتميز بعدم وجود استقلالية وشخصية قانونية ، وغير خاضعة للضريبة على أرباح الشركات ، وتدرج

---

[1] حورية سويقي : مرجع سبق ذكره ، ص 75.

[2] أمال فريال أوماطة : تقنية تجميع الحسابات : حالة الشركة القابضة "سوناطراك خدمات بترولية " (SSP) ، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، فرع النقود والمالية ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2002/2001 ، ص ص 5-6.

محاسبتها مباشرة في محاسبة الشركة الأم[1] ، كما يعتبر الفرع مؤسسة ممتدة وتابعة اقتصاديا للمؤسسة الرئيسية ، تتمتع ببعض الصلاحيات التي تمكنها من تمثيل المؤسسة تجاه الغير ، فليس له ذمة مالية أو غرض مستقل واسم خاص به ، والأموال التي يتعامل بها تعود ملكيتها للشركة الأم ، ويتمثل دور الفرع عموما في تلبية طلبات زبائن المؤسسة الرئيسية. [2]

الفرع الثاني : الفرق بين مجمعات الشركات واندماج الشركات

أصبح الاعتقاد السائد في ظل العولمة بأنه لم يعد هناك مكان للشركات الصغيرة ، حيث تسعى الشركات من خلال الاندماج إلى تحسين نوعية الخدمة المقدمة وتقليل التكاليف وزيادة الأرباح ، ومن جهة أخرى مواجهة تحديات المنافسة الشرسة. من هذا المنطلق يقول أحد الخبراء "إن الاندماج مفيد لكل الأطراف لأننا أصبحنا نشهد عصر الشركات العملاقة والميزانيات التي تتسم بالقوة ، وهناك دراسات تقول إن الشركات العملاقة ستكون في المستقبل عبارة عن دول تمتلك جوازات وإقامات لموظفيها ". [3]

ويتمثل الهدف الأساسي من عملية الاندماج في تحسين المنتج وتوسيع الطاقة الإنتاجية ، وهو ما يمثل أحد أساليب النمو الخارجي.[4]

أولا – تعريف ظاهرة اندماج الشركات وتطورها :

الاندماج في الاصطلاح مأخوذ من الفعل الثلاثي دمج ، ومن المعاني الخاصة بها دمج الشيء بالشيء أي دخل وتوغل فيه [1] ، وتدامجوا على الشيء أي اجتمعوا عليه ، واندمج الشيء في الشيء أي دخل فيه واستحكم. [2]

---

[1] أحمد مقدمي : مرجع سبق ذكره ، ص 12.

[2] حورية سويقي : مرجع سبق ذكره ، ص ص 75-76.

[3] معتصم حمد الدباس : أثر الاندماج على أداء الشركات ، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية ، المجلد 20 ، العدد 02 ، ص 511 – ص 544 ، يونيو 2012 ، غزة (فلسطين) ، ص ص 522-523.

[4] دريد كامل ال شبيب : إدارة مالية الشركات المتقدمة . الطبعة العربية . عمان : دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع . 2010 ، ص 233.

وقد أصبح الاعتقاد السائد في ظل العولمة بأنه لم يعد هناك مكان للشركات الصغيرة ، حيث تسعى الشركات من خلال الاندماج إلى تحسين نوعية الخدمة المقدمة وتقليل التكاليف وزيادة الأرباح ، ومن جهة أخرى مواجهة تحديات المنافسة الشرسة . حيث يقول أحد الخبراء "إن الاندماج مفيد لكل الأطراف لأننا أصبحنا نشهد عصر الشركات العملاقة والميزانيات التي تتسم بالقوة ، وهناسك دراسات تقول إن الشركات العملاقة ستكون في المستقبل عبارة عن دول تمتلك جوازات وإقامات لموظفيها"

ويمكن تعريف الاندماج بأنه عملية قانونية تتوحد بمقتضاها شركتان أو أكثر لتكوين شركة واحدة عملاقة ، وهو الدارج في الأسواق العالمية ، ويتم هذا الاندماج إما بذوبان إحداهما في الأخرى وتسمى طريق الضم أو بمزجهما معا في شركة جديدة تحل محلهما. [3]

كما قد يقصد به جمع مشاريع منفصلة في وحدة اقتصادية واحدة كنتيجة لقيام إحدى المؤسسات بالتوحيد أو السيطرة على صافي أصول وعمليات مؤسسة أخرى.[4]

من جانب آخر يمكن تعريف اندماج الشركات بأنه اتفاقية تتحد بمقتضاها شركتان أو أكثر قائمتان على الأقل في شركة واحدة ، لها شخصية معنوية بعد اتخاذ إجراءات تأسيس جديدة . أو تبتلع شركة يطلق عليها الشركة الدامجة شركة أخرى تسمى الشركة المندمجة ، وتسمى الصورة الأولى الإندماج بطريق تكوين شركة جديدة ويطلق على الصورة الثانية الاندماج بطريق الامتصاص.[5]

---

[1] فادي فلاح القعايدة : أثر الاندماج على الربحية دراسة حالة "البنك الأهلي" ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، كلية الأعمال ، جامعة الشرق الأوسط ، 2012 ، ص 09.

[2] عبد الرحمان اللمتوني : اندماج الشركات بين حتمية التركيز الاقتصادي والحاجة إلى الحماية القانونية . الرباط : دار السلام للطباعة والنشر والتوزيع . 2013 ، ص 25.

[3] معتصم حمد الدباس : مرجع سبق ذكره ، ص ص 522-523

[4] حسين القاضي، حسين دحدوح، رضا حمادة : المحاسبة المالية المتقدمة . عمان : دار الثقافة للنشر والتوزيع . 2007 ، ص 15.

[5] أحمد محمد محرز : إندماج الشركات من الوجهة القانونية –دراسة مقارنة- . القاهرة : دار النهضة العربية . 1997 ، ص ص 7-8

في بداية القرن العشرين عرف التنظيم القانوني التقني للتركيز بين المقاولات انقلابا ملحوظا نتيجة وصول التطور التكنولوجي والتراكم الرأسمالي إلى مستويات قياسية ، وكان من أهم مظاهر هذا التحول إعادة النظر في إطار شركات الأشخاص ، واعتبار شركة المساهمة الأداة القانونية الفعالة التي اكتشفها النظام الرأسمالي والتي بصفها البعض بأنها "لا تقل في أهميتها في النظام القانوني عن اكتشاف البخار والكهرباء والآلة في ميدان العلوم الطبيعية " . وقد استوطنت ظاهرة الاندماج أول الأمر بالولايات المتحدة الأمريكية ، فانجلترا وألمانيا ، أما فرنسا فلم تعرف ملامح الظاهرة إلا بعد الحرب العالمية الثانية. [1]

وقد برزت ظاهرة الاندماج في الدول الرأسمالية والاشتراكية على حد سواء ، لكن حركة الاندماج في الدول الرأسمالية أكثر . [2]

ورغم تعدد تقنيات التركيز الاقتصادي فإن الاندماج يبقى الوسيلة المتعددة الاستعمالات في إطار التوسع الخارجي ، فقد يستعمل من أجل التعاون كما قد يستعمل من أجل السيطرة ، وهو في جميع الأحوال يكفل علاقة متينة بين المقاولات الداخلة في عملية التحالف. [3]

ثانيا - أنـــواع اندمـــاج الشركـــات :

يمكن التمييز بين أنواع متعددة لاندماج الشركات نذكر منها :

يوجد في الواقع العملي أشكال متعددة لتوحيد الأعمال ، تختلف حسب الزاوية التي ينظر منها إليها: [4] [5] [6] [7] [1]

---

[1] عبد الرحمان اللمتوني : مرجـع سبـق ذكـره ، ص 13.

[2] فادي فلاح القعايدة : مرجـع سبـق ذكـره ، ص 10.

[3] عبد الرحمان اللمتوني : مرجـع سبـق ذكـره ، ص 15.

[4] حسين القاضي، حسين دحدوح، رضا حمادة : مرجـع سبـق ذكـره ، ص ص 15-17.

[5] معتصم حمد الدباس : مرجـع سبـق ذكـره ، ص ص 523-524.

[6] عبد الرحمان اللمتوني : مرجـع سبـق ذكـره ، ص ص 29-30.

[7] فادي فلاح القعايدة : مرجـع سبـق ذكـره ، ص 11.

1- مـن الزاويـــة الاقتصاديـــة :

نميز بين 03 أنواع هـــي :

- الاندمـاج الأفقـــي : يعني الاندماج الأفقي شركتان تعملان وتتنافسان في نفس قطاع النشاط ، ويمكن أن يكون له انعكاس سلبي على مبدأ حرية المنافسة التجارية والصناعية والخدمية بسبب انخفاض عدد الشركات العاملة في مجال معين بسبب الاندماج وسهولة الوصول إلى حالة الاحتكار ، في هذا الشأن نجد في القانون الإنجليزي قانون التجارة العادلة الذي أنشئت بموجبه "لجنة الاحتكارات والدمج" المكلفة بالبحث والاستقراء حول تعارض الدمج مع المصلحة العامة أو عدم تعارضه. من جانب آخر هناك قانون مكافحة الاحتكار الأمريكي مع وجود مؤشر يستخدم لقياس مدى زيادة تركيز السيطرة المترتبة على الاندماج يسمى (هرفيدال هرشمان HHI).

- الاندمـاج الرأسـي : يقصد به الاندماج بين المؤسسات العاملة في المراحل المختلفة في الإنتاج أو التي لها أنشطة متكاملة ، مثل صناعة البترول التي تمر بمراحل مختلفة مثل الدراسة والاستكشاف والإنتاج والتكرير والتسويق ، وكل مرحلة تقوم بها شركات مختلفة يمكنها الإندماج وتكوين شركة جديدة واحد تقوم بالعملية الإنتاجية كلها وذلك للاستفادة من تخفيض التكلفة. أو أن يكون الاندماج مثلا بين مؤسسة مختصة في صناعة الألبسة الجاهزة ، مع مؤسسة مختصة في توزيع الألبسة .

- الاندماج المختلط أو المتنوع : يشمل هذا الاندماج المؤسسات العاملة في أنواع مختلفة من الأنشطة وذلك بغرض التنويع.....

2 - من زاوية إرادة ورغبة المؤسسات المعنية في الاندماج :

من هذه الزاوية نميز بين نوعين من الإندماج هما :

---

[1] الطيب بلولة : مرجـع سبـق ذكـره ، ص 132

- الاندمـاج الـودي : حيث يكون بالتفاهم بين الشركتين المندمجتين لتحقيق مصلحة مشتركة.

- الاندمـاج غيـر الودي : يسمى هذا النوع بالاستحواذ ، وذلك عندما تسيطر شركة قوية على السوق وتتمكن بذلك من السيطرة على شركة ضعيفة.

3 - من زاوية اختفاء أو بقاء الصفة القانونية للمؤسسات المعنية بالإندماج :

يمكن من هذه الزاوية التمييز بين شكلين من أشكال التوحيد:

- الاندماج عن طريق الضم (الاندماج القانوني) : يطلق عليه كذلك الابتلاع ، ويقصد به ابتلاع مؤسسة تسمى الدامجة لمؤسسة أخرى تسمى المندمجة ، بحيث تستمر الشخصية المعنوية للأولى ، في حين تزول تلك الخاصة بالثانية. بعبارة أخرى يتم عند قيام مؤسسة بشراء مؤسسة أخرى ، حيث تحل هذه الأخيرة وتزول صفتها القانونية ، وتنقل أصولها وخصومها إلى المؤسسة الأولى.

- الاندماج عن طريق تأسيس شركة جديدة (أو الاتحاد) : وفق هذا الشكل يتم دمج مؤسستين فأكثر قائمتين لتكوين مؤسسة أخرى جديدة ، وبذلك يتم تصفية وحل المؤسسات المندمجة وتزول صفتها القانونية ، وتنقل أصولها وخصومها للمؤسسة الجديدة الناتجة عن عملية الاندماج.

- السيطـــرة : تحدث السيطرة عندما تمتلك إحدى المؤسسات غالبية أسهم التصويت الخاصة بمؤسسات أخرى ، وتستمر المؤسستان بالعمل بشكل منفصل، مع ممارسة المؤسسة المشترية للسيطرة على إدارة وقرارات المؤسسة المسيطر عليها، وتسيير أعمالها وفق لمصالح المؤسسة المسيطرة (علاقة: شركة أم-شركة تابعة).

من جانب آخر قد تقوم مؤسسة بشراء بعض أو كل أصول مؤسسة أخرى ، وأحيانا التعهد ببعض أو كل خصومها ، وهنا قد يتم تصفية المؤسسة البائعة ، ولكن إذا استمرت في نشاطها فإنها تستمر كشخصية مستقلة تماما عن المؤسسة المشترية وليست قسما منها. ويتعلق الأمر هنا بحصة جزئية من الأصول تقوم بتقديمها مؤسسة ما إلى مؤسسة أخرى قائمة أو مقرر تأسيسها ، وتقدم عادة هذه الحصة للمساهمة في فرع من فروع النشاط أو في مجموعة متجانسة يمكن أن تسير بصفة مستقلة.

ثالثا - دوافـــع اندمـــــاج الأعمـــال :

كثيرا ما تلجأ الشركات إلى الإدماج وذلك لتقوي من مركزها ولتقضي على عامل المنافسة ، ورغبة في تجنب خسائر كبيرة تهدد بقاءها واستمرارها [1] ، حيث يهدف الإندماج والتجميع إلى الحصول على أفضل مردودية لضمان زيادة في الانتاج وتطوير الإمكانيات التنافسية. [2]

ويمكن تلخيص أسباب اللجوء إلى اندماج الأعمال لمجموعة من الدوافع يمكن تلخيصها فيما يلي:

- تحسين الكفاءة الإدارية لدى الشركات المتحدة.
- تحقيق مزايا الإنتاج الكبير عن طريق التكامل الأفقي والتكامل الرأسي.
- تقوية المركز التنافسي للشركة القابضة عن طريق تعظيم حصتها في السوق.
- تقليل المخاطر الاستثمارية عن طريق التنويع بالاستثمارات من سواء من حيث التوزيع الجغرافي أو تنويع المنتجات.
- تحقيق وفورات ضريبية (عن طريق اتحاد شركة تحقق أرباح مع شركة تحقق خسائر). [3]

---

[1] أمينة بن بوثلجة : محاسبة الشركات وفق النظام المحاسبي المالي SCF . الجزائر : الصفحات الزرقاء . فيفري 2011 ، ص 115

[2] الطيب بلولة : مرجـع سبـق ذكـره ، ص 130.

[3] حسين القاضي، حسين دحدوح، رضا حمادة : مرجـع سبـق ذكـره ، ص 19.

وهناك مجموعة من الأسباب الإدارية لاندماج الأعمال يمكن تلخيصها فيما يلي : [1]

- **نظرية الكفاية** : تشير إلى أن عمليات الاندماج هامة جدا كونها تحقق منافع اجتماعية وهي تشمل بصفة عامة تحسين أداء الإدارة أو تحقيق صيغة التعاون. ويمثل هذا الدافع الاقتصادي لتبرير الاندماج في التصور بأن قيمة الشركة الواحدة بعد الاندماج تتجاوز قيمة إجمالي الشركتين المندمجتين كل على حدى.

- **نظرية الكفاية التفاضلية** : وهي تعني أنه إذا كانت إدارة الشركة أ أكثر كفاية من إدارة الشركة ب ، وإذا قامت الشركة أ بالاندماج مع الشركة ب ، ورفعت مستوى كفاية الشركة ب ، فإن الكفاية الإدارية ترتفع من خلال الاندماج .

- **الشركات المسعرة بأقل من قيمتها الحقيقية** : ومن أسباب انخفاض القيمة عدم قيام الإدارة بتشغيل الشركات بأقصى طاقة لديها ، ويكون ذلك شكل من أشكال نظرية عدم الكفاية الإدارية.

- **الاندماج كحل لمشكلات الوكالة** : يمكن السيطرة على مشكلات الوكالة من خلال بعض الآليات التنظيمية والسوقية وذلك بربط التعويض بالإنتاجية ، أي ربط حوافز الإدارة بالأداء وكذلك يمكن تخفيض مشكلات الوكالة من خلال المديرين الذين يسعون إلى تحسين سمعتهم المهنية في السوق ، الأمر الذي يؤدي إلى تحسين أجورهم وفقا لسمعة الأداء.

وكذلك المراقبة الخارجية التي يفرضها سوق الأسهم لأن أسعار الأسهم تلخص تأثيرات القرارات التي اتخذتها الإدارة وحينما لا تكون هذه الآليات كافية للسيطرة على مشكلات الوكالة فإن سوق عمليات الاندماج سوق يقدم طريقة خارجية للسيطرة وهي الملاذ الأخير.

---

[1] رشيد عريوة : أساليب وطرق اندماج الشركات دراسة مالية ومحاسبية ، رسالة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة الحاج لخضر باتنة ، 2010/2009 ، ص ص 06-08.

رابعا - الحجج الداعية إلى اندماج الشركات في الوطن العربي :

يمكن تلخيص هذه الأسباب والحجج فيما يلي : [1]

- **ضعف القدرة التنافسية** في العالم العربي في مجال العلاقات الاقتصادية الدولية مع وجود الاندماجات بين الشركات في البلاد المتقدمة ، ويرجع هذا إلى : الأسعار المنخفضة التي تعرض بها الشركات المندمجة سلعها وخدماتها ، الجودة العالية للسلع والخدمات التي تعرضها ، التنوع الواسع للسلع والخدمات التي تعرضها ، التسهيلات المتكاملة والمتنوعة التي تستطيع الشركات المندمجة أن تعرضها مثل التسهيلات المصرفية .

- **اتساع الفجوة التكنولوجية** : فالعالم العربي يعاني من تخلف تكنولوجي ، ويتوقع ازدياد الفجوة التكنولوجية اتساعا مع تزايد الاندماجات.

- **اتساع الفجوة الدخلية** : فسوف تؤدي الاندماجات القائمة إلى زيادة تشغيل الموارد ، وارتفاع الأجور بسبب زيادة الطلب على العمل.

- **ازدياد الاعتماد على الخارج** : وذلك بسبب سيطرة الشركات الكبرى المندمجة على السوق الدولي حيث أصبحت الدول العربية سوقا لاستهلاك السلع والخدمات المستوردة من الخارج.

خامسا - الآثـــار السلبيـــة لاندمـــاج الأعمـــال :

رغم المزايا الناتجة عن اندماج وتوحيد الأعمال ، فإن هناك مخاطر وآثار سلبية ناتجة عنه نلخصها فيما يلي: [2] [3] [4]

---

[1] رفعت السيد العوضي ، إسماعيل علي بسيوني : الاندماج والتحالفات الاستراتيجية بين الشركات في الدول العربية . الطبعة الثانية . القاهرة : منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية . 2007 ، ص ص 89-92

[2] فادي فلاح القعايدة : مرجع سبق ذكره ، ص ص 22-23.

[3] حسين القاضي ، حسين دحدوح ، رضا حمادة : مرجع سبق ذكره ، ص 21.

[4] الطيب بلولة : مرجع سبق ذكره ، ص ص 130-131

- **مشاكل احتكارية وإضعاف المنافسة** : وذلك عن طريق ظهور التكتلات الاقتصادية والشركات الاحتكارية، وهو ما اضطر العديد من الدول على وضع تشريعات تقيد عمليات توحيد الأعمال. ففي الولايات المتحدة الأمريكية تنص الفقرة السابعة من قانون كلايتون على ما يلي : "يحظر على أي شركة تعمل في المجال التجاري الحصول على كل أو جزء من أسهم رأسمال شركة أو منشأة أخرى سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة إذا كان لهذه العمليات تأثير جوهري على إضعاف المنافسة وخلق الابتكار في أي مجال تجاري وفي أي منطقة من الدولة ". نتيجة لذلك صدر تشريع من الحكومة الفيدرالية للولايات المتحدة الأمريكية يضع قيودا على كل أنواع الاندماج.

- **مشاكل اجتماعية واقتصادية** : قد يؤدي الاندماج إلى عملية إعادة تنظيم وإعادة هيكلة الأمر الذي قد يؤدي إلى الاستغناء عن عدد من العاملين وهو ما يؤثر على المجتمع والنشاط الاقتصادي والاجتماعي ، خصوصا إذا كانت بعض أشكال هذا التوسع لا تمثل إضافة جديدة على المستوى الوطني من حيث بقاء حجم المنتج ونوعيته أو بقاء الخدمة كما هي قبل التوسع.

يمكن أن يؤدي التجميع إلى تسريح العمال ، إذ يؤدي ذلك إلى التخفيض من تعداد العمال ، وفي أغلب الأحيان إلى الانقاص من الإمكانيات . وهذه الظاهرة نشاهدها في أغلب البلدان التي تلجأ إلى تجميع الشركات جراء ما فرضته عولمة الاقتصاد أو شموليته.

كما يمكن أن يؤدي إلى التقليل من المنافسة أو حتى إزالتها ، وهو ما قد يترتب عليه ارتفاع الأسعار وانخفاض في نوعية المنتجات.

- **مشاكل مالية** : قد يتسبب الاندماج في مشكلات عندما لا يحقق للجهة المشترية المكاسب المتوقعة كعائد على الاستثمار خلال فترة زمنية معقولة.

- ظهور صيغ التحالف العالمي الاستراتيجي للهيمنة على الدول النامية.

- يمكن أن يؤدي التجميع والاندماج إلى عملقة من شأنها أن تشل سير الشركة وتحدث اضطرابا في إنتاجها أو خدماتها ، هذه هي الحالة التي كانت عليها الشركات الوطنية التي كانت في البداية ممركزة بكيفية مفرطة ، ثم اضطرت إلى إعادة هيكلتها وأصبحت في يومنا هذا عبارة عن وحدات صغيرة مستقلة ، سميت بالشركات التابعة.

الإشكـــال الرئيســـي هو تحديد الفرق بين الاندماج وإنشاء شركات تابعة الذي يمثل أساس مفهوم مجمعات ، حيث أن الفرق الجوهري بينهما يتمثل في أن الاندماج يؤدي إلى زوال الشخصية المعنوية لشركة واحدة على الأقل من الشركات المشتركة في عملية الاندماج ، في حين يؤدي إنشاء شركة تابعة إلى خلق شخصية معنوية جديدة مع بقاء الشخصية المعنوية للشركة الأم قائمة ، بشكل يحقق الاستقلالية القانونية بين الشركتين ، وإن كانت التبعية الاقتصادية مؤمنة للشركة بتملكها قسما هاما من رأسمال الشركة التابعة مما يكفل لها السيطرة داخل الجمعيات العامة والأغلبية داخل مجلس الإدارة.

من هذا نستنتج أن تقنية الشركات التابعة تساهم في خلق أشخاص معنوية جديدة أي شركات جديدة ، في حين يؤدي الاندماج إلى زوالها . الأمر الذي يجعل الاندماج وسيلة لتركيز النشاط الاقتصادي وتقليص عدد المؤسسات الاقتصادية وبالتالي تركيز اتخاذ القرار داخل الشركات ، في حين يتميز أسلوب الشركات التابعة بلا مركزية النشاط الاقتصادي واتخاذ القرارات داخل الشركة.

وتطرح تقنية مجمع الشركات مشاكل قانونية تفوق بكثير ما يطرحه الاندماج من صعوبات ، ويكفي للتدليل عليها الإشارة إلى الفراغ القانوني الذي تمارس فيه تقنية مجمع الشركات ، فضلا عن غموض مفهومها واختلاف الفقه في تحديده ، إضافة إلى ما تطرحه هذه التقنية من مشاكل قانونية تتعلق أساسا بتداخل مسؤولية الشركة الأم مع مسؤولية الشركات التابعة ومشكلة

شركات الواجهة ، وغير ذلك من المشاكل القانونية النابعة أساسا من غموض مفهوم الاستقلال القانوني لأعضاء المجموعة وهيمنة مفهوم التبعية الاقتصادية الذي يحكم علاقة الشركة الأم بباقي شركات المجمع. [1]

الفـرع الثالـث – الفرق بين مجمعات الشركات والتجمعات بمفهوم القانون التجاري :

عرف المشرع الفرنسي التجمعات ذات الغاية الاقتصادية بموجب الأمر رقم 821 لسنة 1967 الصادر بتاريخ 1967/09/22 بأنها اتفاقات بين أشخاص من أجل استغلال الوسائل التي يكون من شأنها تيسير أو تنمية النشاط الاقتصادي الذي يزاولونه أو تزيد من عائد هذا النشاط.

يتضح من هذا التعريف تحقيق التجمعات ذات الغاية الاقتصادية رغبة القائمين عليها باستقلال مشروعاتهم ، مع التعاون المشترك لزيادة أعمالها ونشاطها ، بارتياد أسواق جديدة لبيع منتجاتها أو افتتاح مكاتب مشتركة للاستيراد والتصدير أو افتتاح مراكز أبحاث مشتركة إلى آخر هذه الأنشطة والأعمال المشتركة التي تؤدي إلى تسهيل وتنمية النشاط الاقتصادي للمنشآت الأعضاء من أجل تحسين وزيادة إنتاجيتها ومضاعفة أرباحها.

وليس من الأهداف المباشرة للتجمع ذو الغاية الاقتصادية تحقيق الربح بمفهومه التقليدي لأن غايته إشباع حاجات تابعة أو مكملة لأنشطة الأعضاء فيه ليحقق كافة أوجه التعاون الاقتصادي بين الأعضاء. [2]

بالنسبة للتشريع الجزائري نجد أن القانون التجاري تطرق إلى مفهوم تجمعات الشركات ذات المنفعة الاقتصادية في المواد من 796 إلى 799 مكرر 4 : [3]

---

[1] عبد الرحمان اللمتوني : مرجع سبق ذكره ، ص 53-54-56-57.

[2] أحمد محمد محرز : مرجع سبق ذكره ، ص ص 16-17.

[3] المواد من 796 إلى 799 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري.

أولا- تكوين تجمع الشركات:

يعتبر التجمع ذي المنفعة الاقتصادية شخص معنوي جديد له أهداف ، لا ينطوي تحت أي من الأشخاص المعنوية التي يعرفها القانون الخاص ، فهو ليس شركة ولا جمعية ولا شركة مدنية. [1]

فحسب القانون التجاري يجوز لشخصين معنويين أو أكثر أن يؤسسوا فيما بينهم كتابيا ، ولفترة محددة تجمعا لتطبيق كل الوسائل الملائمة لتسهيل النشاط الاقتصادي لأعضائها أو تطويره وتحسين نتائج هذا النشاط وتنميته. ويمكن أن يؤسس التجمع بدون رأسمال وهو لا يؤدي من تلقاء نفسه إلى تحقيق الفوائد واقتسامها ، كما لا يمكن تمثيل حقوق أعضاء التجمع بواسطة سندات قابلة للتداول ، وهو يتمتع بالشخصية المعنوية وبالأهلية التامة ابتداء من تاريخ تسجيله في السجل التجاري.

ويتم إثبات التجمع عن طريق عقد كتابي يخضع للنشر والإشهار مع جميع التعديلات التي يمكن أن تطرأ عليه لاحقا ، وهو يتضمن على وجه الخصوص :- اسم التجمع. - اسم الشركة أو موضوعها والشكل القانوني وعنوان المقر أو المركز الرئيسي للشركة ، وإذا اقتضى الأمر رقم تسجيل كل عضو من التجمع في السجل التجاري.- مدة ، موضوع وعنوان مقر التجمع. - شروط قبول الأعضاء الجدد وعزلهم.- صلاحيات جمعية أعضاء التجمع.- كيفيات مراقبة التسيير.- كيفيات الحل والتصفية.

ثانيا- إدارة تجمع الشركات:

حسب ما هو منصوص عليه في القانون التجاري تتم إدارة تجمع الشركات كما يلي:

---

[1] حورية سويقي : مرجع سبق ذكره ، ص 66.

- يعتبر أعضاء التجمع ملزمون بتسديد ديونه من ثروتهم الخاصة ، وهم متضامنون إلا إذا وجد اتفاق مخالف مع المتعاقدين الآخرين.

- يسير التجمع من طرف شخص واحد أو أكثر ، ويمكن أن يعين شخص معنوي قائما بإدارة التجمع مع مراعاة تعيين ممثل دائم يتحمل نفس المسؤوليات المدنية والجزائية كما لو كان قائما بالإدارة باسمه الخاص.

- يجوز للتجمع إصدار سندات استحقاق ، وهو يتكون فقط من شركات تستوفي الشروط المنصوص عليها في القانون التجاري.

- يمكن تحويل كل شركة أو جمعية يكون موضوعها متناسبا مع تعريف التجمع إلى تجمع دون أن يؤدي ذلك إلى حل أو تأسيس شخص معنوي جديد.

في ذات السياق تطرق المرسوم التنفيذي رقم 95-438 المؤرخ في 1995/12/23 المتضمن تطبيق أحكام القانون التجاري المتعلقة بشركات المساهمة والتجمعات ، إلى كيفيات إيداع عقد التجمع على مستوى المركز الوطني للسجل التجاري ، وكذا نشره في النشرة الرسمية للإعلانات القانونية. [1]

ثالثا - نقاط التشابه والاختلاف بين مجمعات الشركات والتجمعات :

يظهر جليا أن كل من التجمع والمجمع يعد أحد أشكال التركيز الاقتصادي ، لذلك من الضروري المقارنة بين المفهومين.

تتمثل نقاط التشابه بينهما فيما يلي :

- تحتفظ الشركات الأعضاء في كليهما بوجودها القانوني خلافا لما هو عليه الحال في الاندماج؛

[1] المرسوم التنفيذي رقم 95-438 المؤرخ في 1995/12/23 المتضمن تطبيق أحكام القانون التجاري المتعلقة بشركات المساهمة والتجمعات ، الجريدة الرسمية العدد 80 لسنة 1995 ، ص ص 11-12.

- يهدف كليهما إلى تدعيم وتقوية الإمكانيات الاقتصادية للفروع من أجل مواجهة المنافسة ، وكذلك إبرام عمليات مالية بين الشركات المكونة لها (قروض ، تأمين ، ...إلخ) ؛ [1]

- من حيث الذمة المالية ، للتجمع والمجمع ذمة مالية مستقلة عن ذمة الأعضاء المكونين لهما ؛

- من حيث الأشخاص المكونين لهما ، كل منهما يتأسسان من الأشخاص المعنوية ؛

- من حيث القانون الذي يخضع له كليهما ، كل منهما يخضع للقانون التجاري ؛

- من حيث النشاط ، يمارس كليهما أعمالا تجارية. [2]

في المقابل تتمثل نقاط الاختلاف بينهما فيما يلي :

- يتمتع الأعضاء داخل التجمع ذي المنفعة الاقتصادية باستقلالية تامة في القيام بمهامهم ، أما الشركات الأعضاء في مجمع الشركات فهي مستقلة نسبيا لارتباطها بعلاقة وطيدة بالشركة الأم ناتجة عن تملك هذه الأخيرة لجزء من رأس المال أو حقوق التصويت يخول لها حق الرقابة والسلطة واتخاذ القرار؛

- يتمتع التجمع ذي المنفعة الاقتصادية بالشخصية المعنوية وبالأهلية الكاملة من تاريخ قيده في السجل التجاري ، أما مجمع الشركات فليس له وجود قانوني ولا يتمتع بشخصية معنوية مستقلة ، ولا يمكنه التقاضي ولا التعاقد[3] ، فمجمع الشركات لا يتمتع بالشخصية المعنوية لأنه يضم عدة شركات تملك الشركة الأم أغلبية حصصها أو أسهمها ، أما التجمع فهو يتمتع بالشخصية المعنوية رغم ضمه لشركات مستقلة ومحتفظة باستقلاليتها القانونية والمالية بكاملها؛

---

[1] حورية سويقي : مرجع سبق ذكره ، ص 67.

[2] تسعديت أكير : النظام القانوني للتجمع وفقا لأحكام القانون التجاري المواد من 796 إلى 799 مكرر من المرسوم التشريعي رقم 08/93 ، مذكرة ماجستير ، فرع قانون الأعمال ، جامعة الجزائر 1 بن يوسف بن خدة ، كلية الحقوق ، السنة الجامعية 2011-2012 ، ص ص 50-51.

[3] حورية سويقي : مرجع سبق ذكره ، ص ص 67-68.

- يهدف مجمع الشركات إلى تطوير الشركة الأم بنفسها أو بواسطة شركات تابعة لها ، بينما يهدف التجمع إلى تطوير نشاطات أعضائه دون أن يفيد ذلك التجمع في حد ذاته؛ [1]

- من حيث المفهوم ، التجمع له مفهوم قانوني أما المجمع فلديه مفهوم اقتصادي؛

- من حيث تحقيق الربح ، لا يسعى التجمع في تحقيق الربح عكس المجمع الذي يهدف لذلك ، ويسعى التجمع لتسهيل وتطوير نشاط أعضائه أما المجمع فكل أعضائه يعملون لمصلحة الشركة الأم؛

- من حيث الخضوع للنظام الضريبي ، لا يخضع التجمع إلى نظام ضريبي خاص به ، أما المجمع فهو يخضع إلى معاملة ضريبية خاصة حسب المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.[2]

فمجمعات الشركات يمكن أن تختار نظام الحصيلة المدعمة لكل شركات المجموعة ، حيث تقدم وضعيتها المالية ونتائجها وكأن الأمر يتعلق بكيان وحيد ، وبطبيعة الحال يترتب على هذه الطريقة آثار إيجابية على المجموعة من الناحية الجبائية.

أما التجمع فالمبدأ أن لا يحقق أرباحا ، حيث يمول سيره بالحصص التي يدفعها له أعضاؤه ، وبالمقابل يكون مكلفا بالضرائب إذا كان يقوم بنشاطات تمكنه من تحقيق مداخيل. [3]

الفرع الرابع : الفرق بين مجمعات الشركات والشركات متعددة الجنسيات

الشركات متعددة الجنسيات هي مؤسسات ضخمة مكونة من عدة وحدات اقتصادية ، تنشط في أكثر من بلدين مهما كان شكلها القانوني ، وباختلاف نظام اتخاذ القرارات فيها ، والذي

---

[1] الطيب بلولة : مرجع سبق ذكره ، ص 135.

[2] تسعديت أكير : مرجع سبق ذكره ، ص ص 51-52.

[3] الطيب بلولة : مرجع سبق ذكره ، ص 53.

يسمح لها برسم سياسات متجانسة واستراتيجيات موحدة ، حيث أن هذه الوحدات أو الفروع مرتبطة فيما بينها برباط الملكية أو غير ذلك ، وبشكل تؤثر كل وحدة على نشاط الوحدات الأخرى. [1]

وتعرف أيضا بأنها تجمع اقتصادي ما بين عدة شركات تتمتع بجنسيات دول مختلفة وترتبط فيما بينها عن طريق المساهمة في رأس المال بهدف تحقيق هدف اقتصادي معين ، وتتحقق وحدة الهدف وحدة السيطرة على إدارة الشركات أعضاء المجموعة ، بحيث تكون كيانا اقتصاديا واحدا.

ويكمن وجه الاتفاق بين الشركة القابضة والشركة متعددة الجنسيات في أن كليهما يقوم على إستراتيجية اقتصادية مرسومة من قبل الإدارة المركزية.

إلا أنهما يختلفان في أن الشركة متعددة الجنسيات أوسع نطاقا من الشركة القابضة ، حيث أن هذه الأخيرة تعتبر أحد طرق إنشاء الشركة متعددة الجنسيات ، كما أن الشركة متعددة الجنسيات عبارة عن كيانات متعددة وكل واحد منها مستقل بهويته وموطنه. [2]

من خلال هذا المبحث عالجنا المحور الأول من هذه الأطروحة المتمثل في مجمعات الشركات ، حيث تبين أن لنا أن المجمعات تنطوي على مفهوم معقد ومركب ، وذلك بين وجوده الاقتصادي من خلال سيطرة هيمنة الشركة الأم على باقي الشركات ، ومن جهة أخرى من خلال عدم وجوده القانوني من خلال تمتع كل شركة عضو باستقلالها القانوني .

هذا التعقيد ينعكس حتما على الجانب المحاسبي ، حيث تطرح محاسبة المجمعات العديد من الإشكالات المتعلقة بمختلف مراحل التجميع المحاسبي والانتقال من القوائم الفردية للشركة والأم والشركات التابعة وصولا إلى القوائم المالية المجمعة التي تعتبر عن الوضعية المالية لمجموع والشركات وكأنها تشكل وحدة واحدة ، وهذا هو موضوع المبحث الثاني.

---

[1] شعيب شنوف : مرجع سبق ذكره ، ص 116.

[2] عبد الله علي محمود الصيفي : مرجع سبق ذكره ، ص ص 34-35.

المبحث الثاني : ماهية التجميع المحاسبي

بعدما تطرقنا فيما سبق لمفهوم مجمعات الشركات سواء في القانون الجزائري أو على المستوى الدولي ، ننتقل إلى تقنية التجميع المحاسبي باعتبارها الأداة التي يتم على أساسها إعداد القوائم المالية المجمعة.

المطلب الأول : تعريف التجميع المحاسبي وأهدافه

يمثل التجميع المحاسبي التقنية التي تسمح بالانتقال من القوائم المالية الفردية إلى القوائم المالية المجمعة.

الفرع الأول : تعريف التجميع المحاسبي

لا يوجد تباين في تعريف التجميع المحاسبي بين مختلف المراجع ، إلا أن الاختلاف يكمن في الإطار القانوني الذي توضع عملية التجميع في إطاره ، وبالتالي الإجراءات والمراحل التي يتم إتباعها ، وكذا المؤسسات المعنية بعملية تجميع حساباتها.

ويمثل التجميع المحاسبي المعالجة المحاسبية التي تؤدي إعداد قوائم مالية تسمح بتقديم صورة للمجموع المكون من الشركة الأم وشركاتها التابعة ومساهماتها.[1]

وفق المنظور الاقتصادي يتشكل المجمع من مجموعة من الشركات المستقلة قانونا والمرتبطة بنفس مركز القرار الذي يسمى الشركة الأم ، هذه التبعية تدخل في إطار إستراتيجية شاملة للتنمية وتترجم عن طريق امتلاك بصفة مباشرة أو غير مباشرة لحقوق التصويت في رأسمال عدة شركات.

---

[1] Robert OBERT, Marie-Pierre MAIRESSE , comptabilité et audit–manuel et applications-, EDITION DUNOD, 4 ème éditions, PARIS 2012, page 201.

إن القوائم المالية الفردية للشركات التابعة للمجمع لا تعطي القدر الكافي من المعلومات الضرورية لتحليل وضعية مجموعة الشركات التي تشكلها ، كما أن قراءة القوائم المالية للشركة الأم قد تكون ناقصة إلى حد كبير ، حيث أن سندات المساهمة المسجلة في الميزانية بتكلفة اقتنائها (مع إعادة تقييمها وتسجيل تدهورها)، لا تسمح بأي حال بمعرفة طبيعة الأصول التي تمثلها وحتى إجراءات تمويلها.

على هذا الأساس فإن التجميع المحاسبي يرتكز على **استبدال** القيمة المحاسبية لسندات المساهمة التي تظهر في ميزانية الشركة الأم ، **بواسطة** كل أو جزء من ممتلكات الشركات التي تمارس عليها الشركة الأم مستوى معين من سلطة اتخاذ القرار. [1]

وقد ازداد الاهتمام بالتجميع المحاسبي بعد تزايد عدد مجمعات الشركات عبر العالم وكذا الحاجة الكبيرة للمعلومات الدقيقة والشفافة في الأسواق المالية.

وفي هذا الإطار لا يستعمل التجميع المحاسبي فقط من أجل تقديم حسابات مجمعة طبقا للإلزام القانوني ، إلا أنه يمكن النظر للتجميع المحاسبي كأداة للتسيير بغض النظر عن عنصر الإلزام. [2]

الفـرع الثانـي : تقنيــات التجميـع المحاسبـي

يمكن أن نميز بين تقنيتين أساسيتين للتجميع المحاسبي هما : [3]

---

[1] Jean Montier , Comptes de groupe , Encyclopédie de Comptabilité , Contrôle de gestion et audit , ECONOMICA , Paris 2000 , page 421.

[2] سمية موهون : التحليل الاقتصادي والمالي للحسابات المجمعة واتخاذ القرار على مستوى المجمع وخارجه دراسة حالة مجمع سوناطراك ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ، فرع محاسبة وتدقيق ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر 3 ، ص ص 28-29.

[3] Manuel de COMPTABILITE FINANCIERE, conforme à la loi 07-11 du 25/11/2007 portant système comptable financier, Conseil National de la Comptabilité, ENAG Editions, Alger 2014 , page 482.

- **تقنيــة الجــداول** : تطبق هذه التقنية في المجمعات الصغيرة ، حيث يتم نقل عمليات التجميع في جداول خارج العمل المحاسبي.

- **التقنيـة المحاسبيـة الكلاسيكيـة** : تطبق هذه التقنية في المجمعات الكبيرة ، وهي تستند على مسك دفاتر محاسبية ، إجراء التسجيلات المحاسبية للتجميع ، مسك واستخراج الدفتر الكبير ، ميزان المراجعة والقوائم المالية المجمعة.

الفـرع الثالـث : أهـداف التجميـع المحاسبـي

يتمثل الغرض الرئيسي للتجميع المحاسبي في الحصول على قوائم مالية موحدة لمجموعة من الشركات بدلا من قوائمها المالية الفردية ، حيث تسمح هذه العملية بالحصول على معلومات حول وضعية مجمع الشركات وكأنه وحدة واحدة مترابطة.

من أجل فهم أهداف التجميع المحاسبي يمكن النظر إليه من أربع زوايا كما يلي: [1]

أولا - نظـرة المالـك :

وفق هذا المفهوم تهدف القوائم المالية المجمعة إلى تحديد لمالكي الشركة الأم ما لهم وما عليهم ، ونتيجة لذلك :

- تتضمن الميزانية المجمعة نصيب الشركة الأم في أصول وخصوم الشركة التابعة ، مع الأخذ بالحسبان فوارق التقييم في تاريخ ممارسة المراقبة ، إضافة إلى فارق الاقتناء ؛

- لا تظهر حقوق الأقلية في الميزانية ؛

- يتم إلغاء النتائج المحققة من العمليات بين الشركات الداخلة في محيط التجميع فقط فيما يتعلق بنصيب الشركة الأم ، بينما يعتبر الباقي محققا مع أطراف أخرى ؛

- تقتصر النتائج على نسبة فائدة الشركة الأم ، بينما لا تظهر حقوق الأقلية .

[1] Robert OBERT, Marie-Pierre MAIRESSE , Op.cit , page 209-210.

ثانيا - النظـرة الاقتصاديـة :

تعتبر القوائم المالية المجمعة وفق هذا المفهوم كقوائم لوحدة اقتصادية تضم نوعين من المالكين المهتمين (مالكي أغلبية الأسهم ومالكي الأقلية) ، ونتيجة لذلك :

- تتضمن الميزانية إجمالي أصول وخصوم الشركات التابعة (فارق الاقتناء يتضمن في نفس الوقت نصيب مالكي الأغلبية وذوي الأقلية) ؛

- تظهر حقوق الأقلية في بند مستقل في حقوق الملكية وذلك بنصيبها في القيمة المقدرة للشركة بتاريخ الاقتناء ؛

- فيما يتعلق بالنتائج المحققة من العمليات بين الشركات الداخلة في محيط التجميع ، يتم إلغاء العمليات التي تتم بين شركات غير الشركة الأم وتوزع حسب نسب الفائدة ، أما العمليات المنجزة من طرف الشركة الأم فتلغى كليا وتحمل على الشركة الأم فقط. وتظهر النتيجة الإجمالية المتأتية من الشركة الأم ومن مساهمي الأقلية.

ثالثا - النظـرة الماليـة :

وفق هذا المفهوم يتم إعداد القوائم المالية المجمعة أساسا من أجل المساهمين في الشركة الأم ، والهدف منها هو تحديد القيمة المحاسبية الحقيقية لأسهمهم مع الأخذ بالاعتبار النشاط المباشر للشركة الأم والنشاط الممارس عن طريق شركاتها التابعة ، وتقتسم الشركة الأم الأصول والخصوم للشركة التابعة مع المساهمين ذوي الأقلية الذين يعتبرون كأطراف أخرى. وبالنتيجة :

- تتضمن الميزانية إجمالي أصول وخصوم الشركات التابعة (مع فوائض القيم المتأتية من الشركة الأم ، إضافة إلى فارق الاقتناء المسجل من طرف هذه الأخيرة) ؛

- تظهر حقوق الأقلية في الميزانية بالحصة من القيمة المحاسبية للأصول والخصوم (بما فيها النتيجة)، وتعتبر كديون ؛

- فيما يتعلق بالنتائج المحققة من عمليات بين الشركات الداخلة في محيط التجميع ، يتم إلغاؤها بالتناسب مع حصة الشركة الأم ، أما حصة حقوق الأقلية فتعتبر منجزة مع الغير ؛

- يتم إظهار نتيجة الأقلية في نتيجة الدورة بشكل مستقل.

رابعا - النظـرة المختلطـة اقتصاديـة وماليـة :

وفق هذا الاتجاه يتمثل الهدف من القوائم المالية المجمعة في تقديم القيمة الحقيقية للأسهم للمساهمين في الشركة الأم ، إلا أن ذلك داخل وحدة اقتصادية تتضمن حقوق الأغلبية والأقلية ، أي لا تعتبر حقوق الأقلية أطرافا أخرى. بالتالي :

- تتضمن الميزانية إجمالي أصول وخصوم الشركات التابعة ، ويتعلق الأمر بإجمالي القيمة المحاسبية مع فوائض القيم الكامنة (تتضمن حصة الأغلبية والأقلية) ، إضافة إلى فارق الاقتناء المدفوع من قبل الشركة الأم ؛

- تظهر حقوق الأقلية في الميزانية في بند مستقل بين الديون وحقوق الملكية للمجمع ؛

- فيما يتعلق بالنتائج المحققة من عمليات بين الشركات الداخلة في محيط التجميع ، يتم إلغاؤها وتقسم حسب نوع الفوائد إلى الشركات التابعة أو تحمل كليا على الشركة الأم إذا كانت منجزة من طرفها ؛

- تظهر نتيجة الأقلية في حساب النتيجة ، أما النتيجة المجمعة فتمثل الحصة المتأتية من الشركة الأم.

تتمثل الاتجاهات المعتمدة عادة في طرق التجميع المستعملة سواء في المعايير الدولية أو الفرنسية هي الاتجاه الاقتصادي أو المختلط.

المطلـب االثاني : واقـع التجميـع المحاسبي عبر العالـم

يمثل التجميع المحاسبي تطورا مهما في الممارسة المحاسبية عبر العالم ، إلا أن بروزها مرتبط بالحاجة إليها والبيئة الاقتصادية في كل دولة.

الفـرع الأول : عوامل ظهور التجميـع المحاسبي

يعتبر التجميع المحاسبي حديث النشأة ، حيث كان ذلك عام 1892 م في الولايات المتحدة الأمريكية أين تم أول نشر للحسابات المجمعة من طرف شركة (National Lead) ، وفي عام 1922 م تم نشر أول للحسابات المجمعة في بريطانيا ، كما ظهرت في عام 1965 م إجبارية التجميع المحاسبي لشركات الأموال في ألمانيا ، أما في فرنسا فتم أول نشر للحسابات المجمعة في 1966.[1]

وقد تم وصف توسع الشركات الصناعية الكبرى وافتتاحها لفروع وأقسام جديدة لها خارج منطقة مركزها الرئيسي بالاحتكار ، نتيجة لذلك صدرت القوانين المانعة للاحتكار (قانون شيرمان عام 1890 م وتعديله بقانون كلايتون عام 1914 م) ، فلجأ رجال الأعمال إلى السيطرة على شركات أخرى لها شخصية اعتبارية مستقلة عن طريق شراء نسبة من أسهمها تؤهلها للسيطرة على إدارتها مع بقاء الشركات التابعة مستقلة قانونا ، مما جعل مسألة إعداد قوائم مالية موحدة ضرورية لقياس المركز المالي ونتائج عمليات الشركة المسيطرة والشركات التابعة لها. [2]

بهذا شكـل تطـور مجمعـات الشركـات بروز نـوع جديد من الحسابات إضافـة للحسابات الفرديـة ، وهو الحسابات المجمعة ، إلى غاية تعويض الحسابات السنوية الفردية بالحسابات المجمعة في بعض الحالات مثل حساب الضريبة الخاصة بمجمع الشركات.

---

[1] سمية موهـون : مرجع سبـق ذكـره ، ص 27.

[2] رحمة الشيخ ياسين : القوائم المالية الموحدة – مع دراسة تطبيقية على الشركة السورية الأردنية للصناعة - ، مرجع سبق ذكره ، ص 07.

وتقوم عمليـة تجميع الحسابات على دمـج الحسابات الفردية للشركات الداخلة في محيط التجميع عن طريق إلغاء التدفقات داخل المجمع وسندات المساهمة الخاصة بالشركة الأم.

ويكون الإلزام القانوني بنشر الحسابات المجمعة بالنسبة لمجمعات الشركات المدرجة بالبورصة من أجل أكثر شفافية مالية ، ويقابل هدف تحسين الشفافية الامتيازات المحصل عليها من الإدراج في البورصة والتي تترجم أساسا في توسيع مصادر واحتمالات التمويل. [1]

الفـرع الثانـي : التجميع المحاسبي في الاتحـاد الأوروبـي

في إطار معاهدة روما تم إنشاء سوق تنافسي يفترض أن تكون المعلومات المنتجة من طرف المؤسسات واضحة ومفهومة في جميع البلدان ، وتم وضع إطار يحد من الفروقات المحاسبية التي يمكن أن تكون موجودة بين الدول.

وقد تم نشر التوجيـه المحاسبـي رقـم 04 الخاص بالحسابات الفردية والتوجيه المحاسبي رقم 07 الخاص بالحسـابات المجمعـة ، وهمـا يهدفـان لتوافـق الحسابات الماليـة لمؤسسات دول الإتحاد الأوروبي ، إلا أن الملاحظ أن هذين التوجيهين ورغم تحسينهما لنوعية القوائم المالية المنشورة ، إلا أنهما لم يسمحا بمقارنة أداء المؤسسات لأنهما يتضمنان العديد من الخيارات المتعلقة بالتقييم والتسجيل المحاسبي. [2]

إذن تجد القواعد المحاسبية الوطنية للتجميع المحاسبي الخاصة بالدول الأعضاء في الإتحاد الأوروبي مصدرها في التوجيهة الأوروبية السابعة لـ 1983/06/13 ، وأغلبية المفاهيم الداخلة في هذه التوجيهة أصلها أنجلوسكسوني ، إلا أنها وسعت محيط الإدماج الكلي ليشمل بعض الشركات التابعة وغير المملوكة بالأغلبية ، وأدخلت تقنية الإدماج النسبي. [3]

---

[1] Laurent NAHIMAS , op.cit , page 25.

[2] عزيزة المهري : مرجـع سبـق ذكـره ، ص ص 19-20.

[3] أمال فريال أوماطة : مرجـع سبـق ذكـره ، ص 10.

من جانب آخر نص القرار الصادر عن اللجنة الأوروبية في 2002/07/19 تحت رقم 2002/1606 على إلزام الشركات الأوروبية بإعداد الحسابات المجمعة وفق معايير المحاسبة الدولية ابتداء من 2005/01/01.[1]

كما نشرت المفوضية الأوروبية في الجريدة الرسمية المؤرخة في 2012/12/29 النظام رقم 2012/1254 المؤرخ في 2012/12/11 الذي يتضمن تبني معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالتجميع المحاسبي [2] [3] . من جانب آخر تم تعويض التوجيه السابع المؤرخ في 1983/06/13 بالتوجيه الوحيد المؤرخ في 2013/06/26 المتعلق بالقوائم المالية الفردية ، القوائم المالية المجمعة ، والتقارير المتعلقة ببعض المؤسسات ، **وهنا** يجب التأكيد على أنه تم التفرقة بين 3 أنواع من المجمعات : المجمعات الكبرى هي ملزمة بإعداد حسابات مجمعة ، المجمعات المتوسطة ترك الاختيار حولها للشركات الأعضاء ، المجمعات الصغيرة هي مستثناة من الإلزام.

وهذه الإجراءات يجب ترجمتها في القوانين الوطنية للدول الأعضاء كأقصى حد في 2015/07/20 لتصبح مطبقة خلال سنة 2016. [4]

الملاحظ أن التوجيه الوحيد الذي ألغى وعوض التوجيه الرابع المتعلق بالقوائم المالية الفردية لبعض أشكال المؤسسات ، والتوجيه السابع المتعلق بالقوائم المالية المجمعة ، يهدف إلى تبسيط ما

---

[1] Robert OBERT , Marie-Pierre MAIRESSE , Op.cit , page 206.

[2] Xavier Paper, La norme IFRS10 fournit de nouvelles définitions du contrôle, option finance n°1207, lundi 04 février 2013, page 33.

[3] تبنى هذا النظام المعايير التالية : معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 10 ، معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 11 ، معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 12 ، المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 المعدل سنة 2011 ، والمعيار المحاسبي الدولي رقم 28 المعدل سنة 2011.

[4] Yassine BOULAHDOUR , Comptes consolidés, L'AUDITEUR , Revue périodique n°6 , Octobre 2016 , Chambre nationale des commissaires aux comptes, Algérie , page 06.

ورد في التوجيهات السابقة في ما يتعلق بالالتزامات الخاصة بالمعلومة المالية وتقليص الأعباء الإدارية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، وذلك من أجل تشجيع عولمتها. [1]

الفـرع الثالـث : التجميـع المحاسبـي فـي فرنسـا

في البداية لم ينص أي قانون على مسألة إعداد القوائم المالية المجمعة في فرنسا ، حيث أن المادة 248 من المرسوم المؤرخ في 1967/03/23 سمحت للشركات الأم بأن ترفق مع حساباتها السنوية القوائم المجمعة التي تبين وضعية أصول وخصوم شركات المجمع ، مع مذكرة توضح الطرق المستعملة في التجميع المحاسبي.

من جانب آخر قامت لجنة عمليات البورصة منذ سنة 1968 بإلزام الشركات التي تلجأ للإدخار العلني بإعداد قوائم مالية مجمعة مع تحديد الطرق المستخدمة ، كل هذا في ظل غياب إطار تصوري واضح ومحدد. [2]

أما القانون المؤرخ في 1983/01/03 حول تطوير الاستثمارات وحماية الادخار فهو أول قانون نص على إلزامية إعداد القوائم المالية المجمعة بالنسبة للشركات التي أسهمها مدرجة بالبورصة والتي لها شركات تابعة أو مساهمات.

في حين أن القانون المؤرخ في 1985/01/03 (المكمل بالمرسوم المؤرخ في 1986/02/17) المتعلق بالحسابات المجمعة لبعض الشركات التجارية والمؤسسات العمومية ، أخذ بعين الاعتبار التوجيه الأوروبي السابع المؤرخ في 1983/06/13 ، حيث ألزم كل الشركات ابتداء من من 1989/12/31 بإعداد ونشر حسابات مجمعة إضافة إلى تقرير حول تسيير المجمع

---

[1] Odile BARBE , Laurent DIDELOT , Nouvelle Directive comptable européenne, Quels changements ? Quels impacts sue le droit comptable français ? , Revue Française de comptabilité N°468 , Septembre 2013 , page 22.

[2] Jean Montier , Comptes de groupe , Op.cit, page 422.

، وذلك إذا أصبحت تراقب بصفة منفردة أو مشتركة شركة أو مجموعة من الشركات أو تمارس تأثير ملحوظ عليها.

هذا القانون الأخير الذي تم إدراجه في القانون التجاري الفرنسي أخذ بعين الاعتبار قرار اللجنة الأوروبية رقم 2002/1606 المؤرخ في 2002/07/19 الصادر عن المجلس والبرلمان الأوروبي حول تطبيق معايير المحاسبة الدولية . والذي ألزم الشركات التي تلجأ للادخار العام في أوروبا بإعداد القوائم المالية المجمعة وفق معايير المحاسبة الدولية. [1]

ويمكن توضيح كيفية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في فرنسا سواء بالنسبة للحسابات الفردية أو الحسابات المجمعة في الجدول التالي :

الجدول رقم 06 : آلية التوافق المحاسبي الدولي في فرنسا

	الحسابات المجمعة	**الحسابات الفردية**
الشركات التي تلجأ علنيا للإدخار	تطبيق المعايير المحاسبية الدولية إلزامي	نظام توافق وتقارب مع معايير المحاسبة الدولية
شركات مراقبة غير مدرجة بالبورصة	تطبيق المعايير المحاسبية الدولية اختياري	نظام توافق وتقارب مع معايير المحاسبة الدولية
شركات أخرى PME-PMI		نظام توافق وتقارب مبسط مع معايير المحاسبة الدولية

Source : Christian HOARAU , Place et rôle de la normalisation comptable en France , Revue française de gestion , 2003/6, N° 147 , page 43

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن فرنسا ألزمت الشركات المدرجة بالبورصة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية ، أما باقي الشركات فتم معها اتباع أسلوب الاختيار دون الإلزام ، إضافة لأسلوب التوافق والتقارب التدريجي ، وعموما مر التجميع المحاسبي في فرنسا بالمراحل التالية :

- سنة 1966 تم نشر أول قوائم مالية مجمعة ؛
- سنة 1968 صدر أول معيار (توصيات المجلس الوطني للمحاسبة) ؛

[1] Robert OBERT, Marie-Pierre MAIRESSE , Op.cit , page 200-201.

- سنة 1978 صدر مشروع تقرير المجلس الوطني للمحاسبة حول القوائم المالية المجمعة ؛

- سنة 1985 تم نشر أول قانون يتعلق بتجميع الحسابات ؛

- سنة 1998 صدر الرأي 98-10 المؤرخ في 1998/12/17 حول القوائم المالية المجمعة ؛

- سنة 1999 صدر النظام 99-02 المؤرخ في 1999/04/29 حول الحسابات المجمعة. [1]

الفـرع الرابـع : التجميع المحاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية

يعود ظهور أول شركة قابضة أمريكية إلى عام 1832 م، وفي نهاية القرن 19 م ظهرت في الولايات المتحدة الأمريكية أول قوائم مالية مجمعة على الرغم من عدم وجود أي نص قانوني يلزم بذلك. [2]

وفي سنة 1915 قامت معظم المؤسسات المهمة بإحلال حسابات مجمعة محل حساباتها الفردية دون الاستناد على قواعد خاصة.[3]

وبعد الأزمة الاقتصادية الكبرى التي بدأت في بورصة نيويورك تم اعتماد مجموعة من الإجراءات بصفة رسمية ، وتم تأسيس لجنة تنظيم البورصة (SEC) سنة 1934 م التي ألزمت الشركات المدرجة بالبورصة على إرفاق قوائمها المالية الفردية بالقوائم المالية المجمعة. [4]

وتعتبر التجربة الأمريكية في مجال التجميع المحاسبي التجربة الأعرق التي كان لها آثار في صياغة المعايير المحاسبية الدولية في مجال السيطرة وإعداد القوائم المالية المجمعة من وجهة

---

[1] Yassine BOULAHDOUR , Op.cit , page 06.

[2] Jean Montier , Comptes de groupe , Op.cit, page 421.

[3] أمال فريال أوماطة : مرجع سبق ذكره ، ص 13.

[4] Jean Montier , Comptes de groupe , Op.cit, page 422.

نظر أكثرية المساهمين. ويعود السبب في تقدم التجربة الأمريكية إلى أن الولايات المتحدة الأمريكية شهدت أوائل تجارب السيطرة وتوحيد القوائم المالية منذ أواسط القرن التاسع عشر ، كما شهد الاقتصاد الأمريكي تطورا سريعا حيث ساعدت الظروف السياسية التي تلت الحربين العالميتين في أن تدخل الشركات الأمريكية إلى القارة الأوربية بأساليب أهمها شراء أسهم الشركات الأوربية وتلبية طلبها في توسيع هذه الشركات وزيادة رأس المال ، وساعد في تسريع هذا التوجه تشجيع القوانين الأمريكية على إنشاء الشركات المساهمة.[1]

ويمكن تلخيص ظهور وتطور التجميع المحاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية كما يلي :

- سنة 1892 تم نشر أول قوائم مالية مجمعة : NATIONAL LEAD ؛
- سنة 1905 تم عقد مؤتمر دولي حول القوائم المالية المجمعة ؛
- سنة 1910 ضرورة وجود القوائم المالية المجمعة ضمن التقارير السنوية ؛
- سنة 1934 إلزامية إرفاق القوائم المالية المجمعة بالتقارير السنوية ؛
- سنة 1959 صدور معيار حول القوائم المالية المجمعة ARB 51 ؛
- سنة 1971 صدور معيار حول طريقة المعادلة APB 18.[2]

الفـرع الخامـس : التجميع المحاسبي في بريطانيا

استفادت المملكة المتحدة من تجربة الولايات المتحدة الأمريكية [3] ، حيث تم نشر أول قوائم مالية مجمعة عام 1922 م من طرف شركة Nobel Industries Limited ، وفي سنة 1939 م أصدرت بورصة لندن إجراءات تلزم الشركات المدرجة بالبورصة على إصدار قوائم مالية مجمعة ،

---

[1] حسين القاضي ، مأمون حمدان : المحاسبة الدولية ومعاييرها ، مرجـع سبـق ذكـره ، ص 26.

[2] Yassine BOULAHDOUR , Op.cit , page 05.

[3] حسين القاضي ، مأمون حمدان : المحاسبة الدولية ومعاييرها ، مرجـع سبـق ذكـره ، ص 26.

وبدوره أصدر ICAEW توصية بخصوص إصدار القوائم المالية المجمعة ، كما جعل قانون الشركات سنة 1948 هذه التوصية إجراء إلزاميا. [1] [2] وعموما يمكن أن نسجل ما يلي :

- سنة 1922 تم نشر أول قوائم مالية مجمعة ؛
- سنة 1944 تم إصدار أول معيار حول القوائم المالية المجمعة SSAP14 ؛
- سنة 1948 صدر الإلزام بالتجميع المحاسبي في قانون الشركات ؛
- سنة 1965 تم إلزام شركات رؤوس الأموال بالتجميع المحاسبي ؛
- سنة 1969 تم إلزام الشركات ذات المسؤولية المحدودة بالتجميع المحاسبي. [3]

الفـرع السادس : التجميـع المحاسبـي فـي الوطـن العربـي (تونس والمغرب كنموذج)

كان لضعف الاقتصاد العربي انعكاس سلبي على التجربة العربية في مجال تجميع الأعمال حيث فتحت الشركات الأجنبية فروعا لها أو سيطرت على بعض الشركات العربية تحت شعارات مختلفة كنقل التكنولوجيا . كما تبنت جامعة الدول العربية ومنظماتها أسلوب الشركات المشتركة بقصد تدعيم وتوطيد التعاون والتنسيق الاقتصادي بين الدول العربية وفق أسس علمية وعملية وتساهم كل دولة حسب رغباتها وإمكانياتها بنسبة معينة من رأسمال هذه الشركات. [4]

---

[1] Jean Montier , Comptes de groupe , Op.cit, page 422.

[2] أمال فريال أوماطة : مرجـع سبـق ذكـره ، ص 13.

[3] Yassine BOULAHDOUR , Op.cit , page 06.

[4] رحمة الشيخ ياسين : القوائم المالية الموحدة –مع دراسة تطبيقية على الشركة السورية الأردنية للصناعة - ، مرجع سبق ذكره ، ص 12.

أولا- التجميـع المحاسبـي في المغرب :

إذا ذكرنا المغرب على سبيل المثال نجد أنه بدأ في سنة 2001 برنامجا مدعما من طرف البنك الدولي وصندوق النقد الدولي يهدف إلى تحسين المعلومة المالية المقدمة من طرف الشركات المغربية.

وقد تمت معالجة التجميع المحاسبي بموجب الفصل 04 من القانون العام للمعايير المحاسبية ، إلا أن هذا النص لم يبين منهجية خاصة بالتجميع المحاسبي وكذا المؤسسات المعنية.

كما أن القانون البنكي المؤرخ في 1993/07/06 المتعلق بمؤسسات القرض ، ألزم في مادته 35 بعرض حسابات مجمعة ، إلا أنه لم يطبق إلا ابتداء من سنة 2000 مع تطبيق المخطط المحاسبي الجديد الخاص بمؤسسات القرض.

وقد تم إعداد المنهجية الخاصة بالتجميع المحاسبي في نوفمبر 1998 ، إلا أن هذا النص تم سحبه من طرف المجلس الوطني للمحاسبة بهدف إعداد نص قانوني يتماشى مع التطورات الحاصلة على المستوى الدولي.

وتم تأكيد التوجه نحو التوافق المحاسبي الدولي بموجب القانون رقم 52-01 المؤرخ في 2004/04/21 المتعلق ببورصة القيم ، والذي نص على ضرورة إعداد المؤسسات التي لديها فروع لحسابات مجمعة اعتمادا على القوانين الوطنية سارية المفعول أو وفق المعايير الدولية .

وهنا نقول أنه رغم المجهودات المبذولة من طرف المغرب ، إلا أن مسار إعداد المعايير المحاسبية يبقى بطيئا ، لذلك وفي إطار تقييم مسار إصلاح الإطار التشريعي المغربي للتجميع المحاسبي يمكن الإشارة إلى ما يلي :

- غياب إطار تشريعي خاص بالتجميع المحاسبي ؛

- تستعمل المجمعات المغربية مراجع محاسبية أجنبية لإعداد الحسابات المجمعة ، وهذا راجع إلى نقص في الإطار التشريعي المغربي ، إضافة إلى طبيعة مستعملي الحسابات المجمعة الذين يتمثلون أساسا في الشركاء الأجانب ؛

- عدم وجود إلزام قانوني للمؤسسات المغربية بتقديم حسابات مجمعة (رغم ذلك لجأت بعض المجمعات المغربية إلى إعداد حسابات مجمعة بإرادتها باستعمال المخطط المحاسبي العام الفرنسي أو المعايير المحاسبية الدولية ، إلا أنها واجهت صعوبات لاسيما فيما يتعلق بالتحكم بهذه الأخيرة). [1]

ثانيا - التجميع المحاسبي في تونس :

تعتبر تونس النموذج الأقرب لمعايير المحاسبة الدولية بين بلدان المغرب العربي ، حيث اعتمدت في تنظيم المعايير المحاسبية التونسية على نفس الأسلوب الخاص بمعايير المحاسبة الدولية ، فنجد إطارا تصوريا ومجموعة من المعايير يعالج كل معيار موضوعا محددا.

في هذا السياق تم بموجب قرار وزير المالية المؤرخ في 2003/12/01 المصادقة على معايير المحاسبة التونسية المتعلقة بالتجميع المحاسبي ، والتي يمكن تلخيصها في الجدول التالي :

الجدول رقم 07 : معايير المحاسبة التونسية المتعلقة بالتجميع المحاسبي

رقم المعيار	الموضوع
35	القوائم المالية المجمعة
36	المساهمات في المؤسسات الشريكة
37	المساهمات في المؤسسات المشتركة
38	تجميع المؤسسات
39	المعلومات حول الأطراف المرتبطة

المصدر : قرار وزير المالية التونسي مؤرخ في 2003/12/01 يتعلق بالمصادقة على معايير المحاسبة ، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية ، عدد 97 مؤرخ في 2003/12/05 ، ص 3746.

[1] Youssef ALAMI , Mohamed SEMMAA , L'adaptation du système de la consolidation des comptes aux normes comptables internationales (IAS/IFRS) dans le secteur immobilier marocain : cas du groupe AL OMRANE , livre de Séminaire Internationale université de Blida 13 et 14/12/2011 , page 98- 102.

الفـرع السابـع : تطور المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي

بعد زيادة حالات اندماج الشركات صدر المعيار المحاسبي الدولي رقم 22 عام 1983 وعدل سنة 1998 (اندماج الأعمال) ، حيث وصف المعالجة المحاسبية لاندماج الأعمال.

وبعد زيادة أعداد الشركات القابضـة لتكوين تكتلات اقتصادية عملاقة فقد صدر المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 في جوان 1990 (القوائم الماليـة الموحدة ومحاسبة الاستثمـارات فـي المنشآت التابعـة) ، والمعاد صياغتـه عـام 1994 م ، حيث أشـار إلـى ضـرورة عـرض القوائـم الماليـة الموحـدة ، ونطاق هذه القوائم ، وإجراءات إعدادها ، وكيفية المحاسبة عن الضرائب المستحقة على المنشأة القابضة أو منشآتها التابعة.

وبعد زيادة أعداد المشروعـات المشتركـة كمردود للتطورات الاقتصاديـة الحديثـة فقد صـدر المعيار المحاسبي الدولي رقم 31 في نوفمبر 1990 (التقرير المالي عن الحصص في المشاريع المشتركة) ، المعدل عام 1998 م وأصبح ساري المفعول اعتبارا من جويلية 1999 م.[1]

وفي 2011/05/12 أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية مجموعة معايير جديدة تتعلق بإعداد القوائم المالية المجمعة [2] ، حيث كثف المجلس من أنشطته تحت ضغط من الهيئات السياسية لاسيما مجموعة العشرين "G20" ، وقد أسفر ذلك على إصدار ثلاث معايير جديدة هي معايير الإبلاغ المالي الدولية رقم 10 ، 11 ، 12. [3]

---

[1] صالح عبد الرحمن المحمود : انعكاسات التطورات الاقتصادية الحديثة على الإطار العلمي لنظرية المحاسبة بالتركيز على معايير المحاسبة الدولية ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز : الاقتصاد والإدارة ، م 18 ، ع 02 ، 2004 ، ص ص 198-199.

[2] Robert OBERT , De nouvelle normes IFRS sur les comptes consolidés, Revue Française de Comptabilité , N°444, Juin 2011, p 05.

[3] Gilbert GÉLARD , La nouvelle normalisation pour les comptes consolidés : IFRS 10, 11 et 12 ; Revue Française de Comptabilité , N°446, Septembre 2011, p 28.

بالنسبة للمعيار IFRS 10 والذي حل جزئيا محل معيار المحاسبي الدولي رقم 27 "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة " ، إضافة إلى تفسير اللجنة الدائمة رقم 12، فيمكن تفسير أهم أسباب صدوره لبعض التعقيدات في حالات خاصة مثل:

- **المنشآت لأغراض خاصة** : يستخدم هذا التعبير لوصف المنشآت التي تؤسس لتحقيق هدف محدد ومعرف تعريفاً جيداً ، مثل عقد إيجار، أو تكاليف أبحاث وتطوير،... إلخ، تكبدتها المنشأة مشاركةً مع أطراف أخرى (هذه الحالات عالجها سابقا تفسير اللجنة الدائمة رقم 12) ؛

- حالات سيطرة مستثمر على منشأة أخرى ولكن ليست له الأغلبية في حقوق التصويت ؛

- العلاقات بين المالك والوكيل.

ففي حين تعرف السيطرة حسب المعيار IAS 27 السابق على أنها "قوة التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة لغرض الحصول على منافع من أنشطتها"، يركز التفسير رقم 12 على المخاطر والمكافآت ، وهو ما يؤكد عدم وجود اتساق بين التعريفين ، لذلك تم إصدار المعيار IFRS 10 لغرض إزالة عدم الاتساق هذا ، حيث يتضمن تعريفاً أكثر وضوحاً لمفهوم السيطرة.

ويمكن توضيح مجموعة معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي في الجدول التالي:

الجدول رقم 08 : معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي

رقم المعيار	اسم المعيار	ملاحظات حول المعيار
IFRS 10	القوائم المالية الموحدة	هذا المعيار يحل جزئيا محل معيار المحاسبة الدولي رقم 27 – السابق- "القوائم المالية المنفصلة والموحدة"
IFRS 11	الترتيبات المشتركة	هذا المعيار يحل كاملا محل معيار المحاسبة الدولي رقم 31 "المصالح في المشاريع المشتركة"
IFRS 12	الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى	-
IAS 27 **المعدل**	القوائم المالية المنفصلة	يبقى هذا المعيار مطبقا في الجانب المتعلق بالقوائم المالية المنفصلة ، في حين تم نقل ما يتعلق بالقوائم المالية الموحدة إلى المعيار IFRS 10.
IAS 28 **المعدل**	الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة	-

المصـدر : من إعداد الطالب

المطلب الثالث : نشأة وتطـور التجميـع المحاسبـي فـي الجزائـر

تأخر الاهتمام بمسألة إعداد القوائم المالية المجمعة في الجزائر مقارنة بالعديد من دول العالم لاسيما البلدان المجاورة ، ويمكن إرجاع ذلك لطبيعة النظام الاقتصادي الجزائري منذ الاستقلال الذي يرتكز على تحكم الدولة في الأنشطة الاقتصادية.

وتتمثل نقطة التحول الرئيسية في إعادة النظر في تنظيم المؤسسات العمومية مع الإصلاحات الهيكلية ، وتكوين صناديق المساهمة ، ومن بعدها الشركات القابضة العمومية سنة 1995 إلى تغيير القانون التجاري سنة 1996، هذا الأخير أصبح يلزم الشركات القابضة المدرجة في البورصة أو التي تلجأ علنا إلى الادّخار العام بإعداد الحسابات المجمعة.

في المقابل لم يهتم النظام المحاسبي في الجزائر بموضوع التجميع المحاسبي لعدم بروز الحاجة لذلك ، إلى أن ظهرت الشركات القابضة عن طريق التغييرات التي أحدثت في القانون التجاري سنة 1996 ، وهنا تم تكييف المخطط المحاسبي الوطني مع هذه التغييرات سنة 1999.

وتطبيقا للأمر رقم 96-27 المؤرخ في 1996/12/09 ، واستجابة للمادة 732 مكرر 4 من القانون التجاري ، صدر القرار المؤرخ في 1999/10/09 الذي يحدد كيفيات إعداد وتجميع حسابات المجمع.[1]

الفـرع الأول - التجميع المحاسبي وفق المخطط المحاسبي الوطني

وضع المخطط المحاسبي الوطني أسسا للتجميع المحاسبي في الجزائر ، إلا أنه اتسم بعدم الكفاية وعدم معالجة جميع جوانب الموضوع ، والمشكل الأهم هو عدم التوافق مع الممارسة المحاسبية الدولية.

أولا - تعريف الحسابات المجمعة وفق المخطط المحاسبي الوطني

الحسابات المجمعة للمجمع هي حسابات الشركة القابضة التي تم تجميعها مع حسابات الشركات المعنية التي هي تحت رقابتها.

ثانيا - طرق التجميع وفق المخطط المحاسبي الوطني

يتم تجميع حسابات المجمع حسب نسبة التبعية طبقا للكيفيات الآتية: [2]

1- طريقة الإدماج الإجمالي :

تعتمد هذه الطريقة على إحلال سندات المساهمة للشركة القابضة محل حسابات الميزانية والنتائج للشركات المجمعة المعنية لإعداد ميزانية واحدة وجدول واحد لحسابات نتائج للمجمع.

تسجل الفوائد المرتبطة بالمساهمات خارج المجمع في الشركات المراقبة ضمن خصوم الميزانية المجمعة. كما تقصى كل من الحقوق والديون والتكاليف والمنتجات والأرباح على

---

[1] قرار مؤرخ في 1999/10/09 يحدد كيفيات إعداد وتجميع حسابات المجمع ، الجريدة الرسمية عدد 87 مؤرخ في 30 شعبان 1420 هجري.

[2] قرار مؤرخ في 1999/10/09 يحدد كيفيات إعداد وتجميع حسابات المجمع ، مرجع سبق ذكره.

المخزونات داخل المجمع وأرباح الأسهم المتحصل عليها من الشركات الفرعية لفائدة الشركة القابضة المعنية ، من الحسابات المجمعة للمجمع ، إلا إذا كانت مبالغها غير معتبرة.

2- طريقة الإدماج النسبي :

تستند هذه الطريقة على نسبة المساهمة المحصل عليها وذلك لإحلال سندات المساهمة للشركة القابضة محل حسابات الميزانية والنتائج للشركات المجمعة، وذلك لإعداد ميزانية واحدة وجدول واحد لحسابات نتائج للمجمع.

3- طريقــة التكافــؤ :

تعتمد هذه الطريقة على إحلال القيمة المحاسبية لسندات المساهمة للشركة القابضة محل حصتها في الأموال الخاصة بما فيها نتيجة السنة المالية للشركات التي وضعت محل التكافؤ.

ثالثا - محيط التجميع وفق المخطط المحاسبي الوطني:

تطرق المخطط المحاسبي الوطني لمحيط التجميع من خلال تحديد الشركات المعنية بتجميع حساباتها كما يلي:

1- الشركات تحت رقابة الشركة القابضة دون سواها :

وذلك حسب مفهوم المادة 731 من الأمر رقم 96-27 ، يتم تجميع حساباتها بطريقة الإدماج الإجمالي.

2- الشركات التي تراقَب بعدد محدد من الشركاء أو المساهمين :

حيث تنجم القرارات عن اتفاق مشترك ، ويتم تجميع حساباتها بطريقة الإدماج النسبي.

3- الشركات الخاضعة لتأثير بارز :

وذلك بحيازة على الأقل خمس (5/1) حقوق التصويت بصفة مباشرة أو غير مباشرة ، ويتم معالجتها محاسبيا بالاعتماد على طريقة التكافؤ.

كما تجمع المساهمات التي يكون غرضها ماليا محضا حسب طريقة التكافؤ. [1]

رابعا - حالات الإقصاء من محيط التجميع وفق المخطط المحاسبي الوطني

تقصى شركات ومساهمات من التجميع وفق المخطط المحاسبي الوطني في الحالات التالية :

- حصة رأس المال المحازة تم توظيفها لغرض مالي محض أو للتنازل عنها مستقبلا .

- عدم توفر المعلومات الضرورية لإعداد الحسابات المجمعة ، أو يقتضي الحصول عليها تكاليف باهظة أو يكون ذلك في آجال لا تتوافق مع تاريخ الإقفال ؛

- يكون إجمالي الأصول أقل من 5 % من الأصول المجمعة. [2]

خامسا - إجراءات التجميع المحاسبي وفق المخطط المحاسبي الوطني:

يتم التجميع المحاسبي وفق المخطط المحاسبي الوطني بإتباع الإجراءات التالية : [3]

1- المبادئ المحاسبية وقواعد التقييم والتسيير المطبقة :

هي نفس المبادئ المحاسبية وقواعد التقييم والتسيير المطبقة على الحسابات السنوية الفردية ، مع ضرورة أن يضمن المخطط المحاسبي للمجمع تجانس قواعد التقييم الاختيارية.

2- الفرق الأول للتجميع :

يشكل الفرق الأول للتجميع الفرق المسجل عند دخول الشركة في محيط التجميع الناتج عن تكلفة تحصيل السندات وحصة الشركة القابضة في رؤوس الأموال الخاصة للشركة أو في المساهمة بما فيها نتيجة النشاط في هذا التاريخ. في حالة ما إذا لم يوزع هذا الفرق على مختلف عناصر الثروة ، فإنه يسجل ضمن رؤوس الأموال الخاصة.

---

[1] قرار مؤرخ في 1999/10/09 يحدد كيفيات إعداد وتجميع حسابات المجمع ، مرجع سبق ذكره.

[2] قرار مؤرخ في 1999/10/09 يحدد كيفيات إعداد وتجميع حسابات المجمع ، مرجع سبق ذكره.

[3] قرار مؤرخ في 1999/10/09 يحدد كيفيات إعداد وتجميع حسابات المجمع ، مرجع سبق ذكره.

ينقسم فرق التجميع الأول إلى فرق التقييم وفرق التحصيل : يخص فرق التقييم العناصر المعرفة التي أعيد تقييمها حسب القيمة المحتفظ بها لتحديد القيمة الإجمالية للشركة المجمعة ، أما فرق التحصيل فيخص الرصيد غير المخصص.

ويسجل فرق التحصيل في أصول الميزانية إذا كان إيجابيا ، ويمثل المكافأة المسددة للحصول على السندات ، وفي حالة ما إذا كان فرق التحصيل سالبا يسجل في خصوم الميزانية ، ويمثل مؤونة الأخطار. وينقل الرصيد غير المخصص إلى النتيجة وفقا لمخطط الاهتلاك أو استرجاع المؤونة.

سادسا - الوضعيات المحاسبية المجمعة (الكشوف المالية المجمعة) :

تشمل الوضعيات المحاسبية المجمعة : الميزانية وجدول حسابات النتائج والملحق، ويمكن استكمالها بجدول التمويل.

أما ملحق المعلومات فيحتوي على كل المعلومات المعبرة التي يمكن من خلالها تقدير الثروة والوضعية المالية ونتائج المجمع ، وهو يشير أيضا إلى:

- المبادئ المحاسبية وطرق التجميع الملتزم بها ؛
- طرق التقييم المطبق على المناصب الرئيسية للميزانية وحسابات النتائج ؛
- طرق التحويل الملتزم بها للقيام بتجميع الشركات الأجنبية ؛
- الاسم والمقر ونسبة رأس المال المحازة بشكل مباشر أو غير مباشر في الشركات التي وضعت محل التكافؤ ؛
- الاسم والمقر ونسبة رأس المال المحازة بشكل مباشر أو غير مباشر في الشركات التي أقصيت من التجميع والأسباب التي تبرر هذا الإقصاء ؛
- توزيع رقم الأعمال المجمع حسب قطاع النشاط والمنطقة الجغرافية ؛

- توزيع الحقوق والديون حسب استحقاقيتها القصيرة والمتوسطة أو الطويلة المدى ؛

- تعداد المجمع.

سابعا - السندات التي تحوزها الشركات المجمعة في رأسمال الشركة القابضة:

تسجل سندات المساهمة بصفة منفصلة مع تخفيض رؤوس الأموال الخاصة المجمعة ، أما سندات التوظيف فيتم الاحتفاظ بها في الأصول المجمعة.[1]

ثامنا - تكييف المخطط المحاسبي الوطني مع نشاط الشركات القابضة وتجميع حسابات المجمع

أصدر وزير المالية القرار المؤرخ في 1999/10/09 المتضمن توافق المخطط الوطني للمحاسبة مع نشاط الشركات القابضة وتجميع حسابات المجمع [2] ، وتضمن هذا القرار ما يلي :

- مدونة الحسابات ؛

- طريقة ترميزية للعمليات ما بين المجمع ، حيث يتم إبراز العمليات داخل المجمع بإضافة رقم 1 إلى الحساب المستعمل عادة (مثلا الحساب 71- إنتاج مباع ، 71-1- إنتاج مباع داخل المجمع)؛

- مصطلحات تفسيرية وقواعد استعمال الحسابات الخاصة ولاسيما المتعلقة بالتجميع ؛

- وثائق الملخصات.

---

[1] أشار القرار المذكور أعلاه إلى أنه تتضمن حسابات أموال الشركة وعلاوة المساهمة التي تظهر على مستوى خصوم الميزانية المجمعة أموال الشركة القابضة وعلاوات المساهمة فيها دون سواها.

وتتضمن حسابات الاحتياط المجمعة النتائج غير الموزعة للشركة القابضة ، وحصة الشركة القابضة في النتائج غير الموزعة للشركات المجمعة منذ تاريخ تحصيلها أو إنشائها أو تجميعها الأول.

ويسجل الفرق الناتج بين الضريبة على أرباح الشركات الواجبة الأداء فعلا للمجمع والشركات المجمعة والضريبة على أرباح الشركات المحدد بدءا من النتيجة المجمعة بعد إعادة فحصها في حساب يدعى "فرق الضريبة على أرباح الشركات على النتيجة المعاد فحصها".

[2] قرار مؤرخ في 1999/10/09 يتضمن توافق المخطط الوطني للمحاسبة مع نشاط الشركات القابضة وتجميع حسابات المجمع ، جريدة رسمية عدد 91 مؤرخ في 14 رمضان 1420 هجري.

وقد تم إلزام الشركات القابضة بالخضوع لأحكام هذا المخطط في مسك محاسبتها وإعداد وثائق الملخصات وتقديمها.

ويتم تطبيق نفس قواعد استعمال الحسابات للمخطط المحاسبي الوطني باستثناء ما يلي:

- **الحساب 135 الاحتياطات المجمعة** : تمثل الحصة التي تعود إلى المجموعة في الاحتياطات المتراكمة من طرف الفرع منذ أن دخلت هذه الأخيرة في محيط التجميع (عن طريق الحيازة أو الإنشاء).

- **الحساب 161 فرق التجميع الأول** : يسجل فرق التجميع الأولي عند إدخال مؤسسة في محيط التجميع ويتم أخذها أثناء كل تجميع لاحق بعد الاستحداث ، وتتعلق هذه المعالجة بكل المؤسسات المنخرطة إجماليا بما فيها تلك التي وضعت بتكافؤ أو بتناسب.

ويمثل فرق التجميع الأولي عند الدخول في محيط التجميع ، الفرق بين تكلفة الحيازة لسندات المؤسسة وحصة المؤسسة المالكة للأموال الخاصة التي تمثل تلك التي تظهر بعد القيام بعمليات إعادة الترتيب وإعادة المعالجة وذلك من أجل احترام قواعد التقديم والتقييم المستعملة للمجمع.

وإذا لم يتم تحضر الميزانية بتاريخ اقتناء السندات ، يمكن أن تأخذ بعين الاعتبار لحساب فرق التجميع الأولي:- إما حالة مؤقتة ، - إما الميزانية الأخيرة المصححة بالنتائج المحققة بين تاريخ الميزانية وتاريخ أخذ المساهمة وفي حالة وجود التوزيعات لحصة الأرباح المقدمة خلال هذه الفترة.

- **الحساب 162 فوائد الأقلية خارج المجموعة** : يحدد هذا الحساب خارج المحاسبة ويسطر حصة المؤسسات الأخرى في : - الحالة الصافية المجمعة. - نتيجة السنة المالية. - حصة الأرباح الموزعة من طرف المؤسسة. - تصحيحات القيم الزائدة الداخلية.

تحلل هذه الفوائد حسب النسبة المئوية للأسهم الممتلكة من طرف الشركاء الآخرين على الفرع أو على المؤسسة أو على المجمع ، ويمكن أن تسجل في حساب فرعي للحساب الرئيسي "162"

- **الحســاب 163 فرق التحويل الخاص بالتجميع** : يمثل الفرق الذي يحصل من التحويل إلى العملة الوطنية للميزانية ولحساب النتائج للفروع الأجنبية ، وقد يكون هذا الفرق إيجابيا أو سلبيا.

- **الحســاب 207 فرق الاقتناء** : هو ذلك الفرق غير المخصص مع تاريخ الاقتناء للفرع بين تكلفة شراء السندات والقيمة التي أسندها المقتني في هذا التاريخ لكل من الأصول والخصوم المقتناة للحصة الممتلكة من طرف المؤسسة الأم.

يكون فرق الاقتناء إيجابيا بصفة عامة ، ويعتبر على هذا الأساس عنصرا من الأصول المعنوية (قابل للاستهلاك) يقيد في الحسابات إلى الجانب المدين للحساب 207 ، وإذا كان سلبيا يسجل في الخصوم كمؤونات للخسائر والتكاليف.

- **الحســاب 882 نتيجة مجمعة** : يتمثل في تقديم مجموع العمليات المحققة من طرف المجمع باستبعاد التأثير لتلك العمليات المحققة داخل المجمع لتقيد في حساب فرعي لحساب 88.

- **الحســاب 8890 فرق الضريبة على أرباح الشركات على النتيجة المعاد فحصها** :

يظهر في الميزانية وفي حسابات النتائج المجمعة الفرق بين الضريبة على أرباح الشركات الواجبة الأداء والضريبة على أرباح الشركات المحددة بدءا من النتيجة المجمعة بعدما يعاد فحصها، وهذا الفرق ينتج من الاختلال المؤقت بين التسجيل المحاسبي للمنتوج أو المصاريف وإدخالها في النتيجة الجبائية اللاحقة ، وكذا عن إعادة الفحص وإقصاء التجميع المؤثر على النتيجة المجمعة.

الفـرع الثاني : التجميع المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي

عكس المخطط المحاسبي الوطني ، لم يتضمن النظام المحاسبي المالي نصا قانونيا مستقلا خاصا بالتجميع المحاسبي ، وإنما تم الاعتماد على نفس الإطار القانوني الذي أبرز فقط البنود الإضافية التي يجب إظهارها في القوائم المالية المجمعة ، وكذا الطرق المعتمدة في التجميع المحاسبي.

أولا - الشركات الملزمة بإعداد حسابات مجمعة وفق النظام المحاسبي المالي

نصت المادة 31 من القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي 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 المدمجة للمجموع المكون لكل هذه الكيانات[1] . من خلال هذا التعريف نستنتج ما يلي:

- الشركات المعنية بإعداد الحسابات المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي هي الشركات التي يكون مقرها أو نشاطها الرئيسي موجود بالإقليم الوطني ؛

- السبب الرئيسي لإعداد الحسابات المجمعة هو إشراف كيان على كيان أو عدة كيانات أخرى ؛

- يمكن أن يتشكل المجمع من شركتين على الأقل (شركة مشرفة وشركة أخرى على الأقل).

من جهة أخرى فإن المادة 39 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 نصت على أن الحسابات المدمجة يتم إعدادها من طرف أي كيان يراقب كيانا أو عدة كيانات أخرى.[2]

---

[1] المادة 31 من القانون رقم 07-11 ، مرجع سبق ذكره : نلاحظ أن المادة استعملت مصطلح الإشراف وليس المراقبة ، وهذا ما يعكس مشكلة عدم ضبط المصطلحات في التشريع المحاسبي الجزائري.

[2] المادة 39 المرسوم التنفيذي رقم 08-156 ، مرجع سبق ذكره.

ثانيا - الهدف من دمج الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي

نصت المادة 32 من القانون رقم 07-11 على أن دمج الحسابات يهدف إلى عرض الوضعية المالية ونتيجة مجموعة الكيانات على أنها كيان واحد. [1]

نلاحظ هنا جليا أن دمج الحسابات يقدم صورة مجملة عن نتيجة مجمع الشركات ، وذلك نظرا للارتباط الموجود بين الكيانات المكونة للمجمع.

في ذات السياق نصت الفقرة 1.132 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 على أن الحسابات المدمجة تهدف إلى تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة بمجموعة الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد. [2]

ثالثا - مسؤولية إعداد الكشوف المالية المدمجة :

نصت المادة 33 من القانون 07-11 على أن مسؤولية إعداد الكشوف المالية المدمجة تقع على عاتق الأجهزة الاجتماعية للكيان المهيمن للمجموع المدمج والذي يدعى الكيان المدمج [3] ، وهنا يبرز لنا مصطلح "الكيان المهيمن" الذي يقابل مصطلح "الإشراف" الذي تم النص عليه في المادة 31 من القانون رقم 07-11.

كما نص القرار المؤرخ في 2008/07/26 على أن كل كيان له مقره أو نشاطه الرئيسي في الإقليم الوطني ويراقب كيان أو عدة كيانات ، يعد وينشر كل سنة الكشوف المالية المدمجة للمجموع المتألف من جميع تلك الكيانات.

---

[1] المادة 32 من القانون رقم 07-11 ، مرجع سبق ذكره.

[2] الفقرة 1.132 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره.

[3] المادة 33 من القانون رقم 07-11 ، مرجع سبق ذكره.

ويكون إعداد ونشر البيانات المدمجة على عاتق أجهزة إدارة الكيان المهيمن على المجموع المدمج الذي يعرف بالكيان المدمج (أو الشركة الأم)، أو على عاتق الهيئة التي تتولى قيادته ومراقبته. [1]

رابعا - الإعفاء من إعداد كشوف مالية مدمجة

يعفى من إعداد كشوف مالية مدمجة كل كيان مهيمن إذا كان يحوزه بصورة شبه كلية كيان آخر، وإذا حصل على موافقة أصحاب المصالح ذوي الأقلية. وتعني الحيازة شبه الكلية أن الشركة المهيمنة تحوز على الأقل على 90 % من حقوق التصويت. [2]

خامسا -الاستثناءات من مجال تطبيق عملية دمج الحسابات

تبقى خارج مجال تطبيق عملية الدمج المؤسسات التالية : [3]

- الكيانات التي تواجه قيود صارمة ودائمة تفرض إعادة النظر بصورة جوهرية في المراقبة أو النفوذ الذي يمارسه عليها الكيان المدمج ؛

- الكيانات التي تملك الأسهم أو الحصص للغرض الوحيد المتمثل في التنازل عنها لاحقا في مستقبل قريب.(*)

ويجب تبرير كل إقصاء لدمج الكيانات يندرج في الفئات المذكورة في ملحق الحسابات المدمجة.

---

[1] الفقرتين 2.132 - 3.132 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره.

[2] الفقرة 4.132 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره.

[3] الفقرة 6.132 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره.

(*) نلاحظ هنا أن الحديث عن أسهم أو حصص في وقت واحد ، وهو الأمر الذي يتفق مع متطلبات القانون التجاري ، بينما يتعارض مع التعريف الجبائي لمجمعات الشركات الذي يشمل فقط شركات المساهمة.

الفـرع الثالـث - الإطار القانوني للتجميع المحاسبي في الجزائر

ترتكز عملية التجميع المحاسبي في الجزائر على مجموعة من النصوص القانونية ، وهـو مـا يجعلهـا تتسم بنوع من التعقيد ، في هذا الإطار يجب عدم التعامل مع هـذه النصـوص في سياق واحـد ، لأن كل نص قانوني له هدفه وسياقه الخاص ، وهنا ننبه على وجه الخصوص إلى الاختلاف بين مجمع الشركات وفق القانونين التجاري والجبائي الذي ينعكس على التجميع المحاسبي.

وتتمثل أهم هذه النصوص فيما يلي :

- **القانـون التجـاري** : نلاحظ أن المادة 732 مكرر 3 المحدثة بموجب الأمر رقم 96-27 المؤرخ في 1996/12/09 المعدل للأمر رقم 75-59 المؤرخ في 1975/09/26 المتضمن القانون التجاري ، ألزمت الشركات القابضة التي تلجأ للإدخار العام و / أو المدرجة في البورصة بإعداد ونشر الحسابات المجمعة حسب مقتضيات المادة 732 مكرر 4 من القانون التجاري.

- **القانون البنكي** : المادة 103 من الأمر رقم 03-11 المؤرخ في 2003/08/26.

- **القانون الجبائي** : يستند ذلك على المادة 14 من قانون المالية لسنة 1997 التي أحدثت المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- **القانون المحاسبي** : حيث يحدد القانون رقم 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي وكذا المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 2008/05/26 المؤسسات الملزمة بإعداد حسابات مجمعة ، إضافة إلى الطرق والإجراءات الواجب اتباعها.

الفرع الرابع : الحسابات الخاصة بالتجميع المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي

خصص النظام المحاسبي المالي عدة حسابات للتجميع المحاسبي وإعداد القوائم المالية المجمعة ، نذكر أهمها فيما يلي : [1]

أولا - الحساب 107 فارق المعادلة :

يسجل هذا الحساب الفارق الملحوظ عندما تكون القيمة الإجمالية للسندات المقومة عن طريق المعادلة أعلى من سعر الشراء.

حيث تؤدي طريقة المعادلة إلى إحلال القسط الذي تمثله السندات (التي تناسب عادة سعر شراء تلك السندات) محل القيمة المحاسبية لتلك السندات نفسها ، وهذا في رؤوس الأموال الخاصة ونتيجة الكيان المشارك. ويقيد الفارق المحصل من هذه المعالجة المجددة كاحتياطات مجمدة في الحساب 107 فيما يخص القسط المطابق لرؤوس الأموال الخاصة ، وفي شكل نتيجة مجمدة فيما يخص القسط المطابق للنتيجة.

ثانيا – الحسابات الخاصة بالضرائب المؤجلة :

الضريبة المؤجلة عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصوم) أو قابل للتحصيل (ضريبة مؤجلة أصول) خلال سنوات مالية مستقبلية ، تسجل في الميزانية وفي حساب النتائج.

من بين أسباب ظهورها ترتيبات وإقصاء وإعادة معالجة تمت في إطار إعداد كشوف مالية مدمجة.[2]

---

[1] أنظر : القرار المؤرخ في 2008/07/26 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها ، مرجع سبق ذكره.

[2] الفقرة 2.134 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره.

ولمعالجتها يتم استعمال الحسابات التالية :

- الحساب 133 : الضرائب المؤجلة على الأصول.

- الحساب 134 : الضرائب المؤجلة على الخصوم.

- الحساب 138 : منتوجات أخرى وأعباء مؤجلة.

ثالثا - الحساب 17 الديون المرتبطة بمساهمات :

من الضروري التمييز فيهذا الحساب بتقسيمات فرعية خصوصية بين :

- الديون المرتبطة بمساهمات المجمع (الفروع أو الكيانات المشاركة).

- الديون المرتبطة بمساهمات خارج المجمع.

رابعا - **الحساب 207 فارق الاقتناء**:

يسجل فارق الاقتناء (إيجابيا كان أو سلبيا) الناتج عن تجميع مؤسسات في إطار عملية اقتناء أو انصهار أو إدماج ، ويمكن أن يكون هذا الحساب مدينا أو دائنا ، ويجب أن يظهر في الميزانية ضمن الأصل المالي غير الجاري مهما يكن رصيده . وفارق الشراء هو أصل غير معرف ، بالتالي يجب تمييزه عن التثبيتات المعنوية التي هي بالتعريف أصول معرفة.

ولا يمكن أن تكون خسائر القيمة المثبتة عقب اختبار تناقص للقيمة في فارق اقتناء موضع استرجاعات لاحقة خلافا لخسائر القيمة التي يتم إثباتها في أصول أخرى.

خامسا - حسابات الأسهم والسندات :

نجد ضمن هذه الحسابات :

- الحساب 261 سندات الفروع المنتسبة.

- الحساب 265 سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة (المؤسسات المشاركة).

- الحساب 266 الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات المجمع.

- الحساب 267 الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات خارج المجمع.

سادسا - الحساب 45 المجمع والشركاء :

هذه الحسابات لا تسجل العمليات المنجزة كموردين أو زبائن والتي تسجل في الحساب 40 أو الحساب 41 :

- **الحساب 451 عمليات المجمع** : يسجل هذا الحساب في جانبه المدين مبلغ الأموال التي يقدمها الكيان بطريقة مباشرة أو غير مباشرة وبصورة مؤقتة إلى كيانات المجموعة ، ويسجل في جانبه الدائن مبلغ الأموال التي تضعها كيانات المجمع تحت تصرف الكيان بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

- **الحساب 458 الشركاء** ، العمليات المنجزة بالاشتراك معا أو في تجمع : يسجل هذا الحساب عمليات وضع الأموال بين الشركاء المساهمين في إطار شركات المساهمة أو المماثلة (المجموعات).

- **الحساب 495 خسائر القيمة** عن حسابات المجمع وعن الشركاء.

المطلب الرابع : طرق التجميع المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي

اعتمد النظام المحاسبي المالي على طريقة التكامل الشامل وطريقة المعادلة لإعداد الحسابات المدمجة والحسابات المركبة ، حيث فرق بين طريقة إدماج الفروع وطريقة إدماج الكيانات المشاركة:

الفرع الأول – تعريف الشركة التابعة والشركة الحليفة :

تعرف المراقبة وفقا للفقرة 5.132 من القرار الوزاري المؤرخ في 2008/07/26 كعنصر محدد للشركة التابعة ، حيث تمثل سلطة توجيه السياسات المالية العملياتية لكيان بغية الحصول على منافع من أنشطته ، ويفترض وجودها في الحالات الآتية :

- الامتلاك المباشر أو غير المباشر لأغلبية حقوق التصويت في كيان آخر ؛

- السلطة على أكثر من 50 % من حقوق التصويت المحصل عليها في إطار اتفاق مع الشركاء الآخرين أو المساهمين ؛

- سلطة تعيين أو إنهاء مهام أغلبية مسيري كيان آخر ؛

- سلطة تحديد السياسات المالية العملياتية للكيان بموجب القانون الأساسي أو بموجب عقد ؛

- سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات هيئات تسيير الكيان.[1] [2]

أما الشركات الحليفة فقد أطلق النظام المحاسبي المالي عليها الكيانات المشاركة التي تعتبر كيانات يمارس فيها الكيان المدمج نفوذا ملحوظا ، والكيان المشارك ليس بكيان فرعي ولا بكيان أنشئ في إطار عمليات تمت بصورة مشتركة. [3]

ولفهم طرق التجميع المعتمدة وفق النظام المحاسبي المالي يجب الربط بينها وبين نوع الرقابة الممارسة من قبل الشركة الأم كما هو مبين في الجدول التالي :

الجدول رقم 09 : طرق التجميع المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي

نـوع الرقابـة الممارسـة	نـوع الشركـة	طريقـة التجميـع الواجـب تطبيقها
شركات خاضعة رقابة مطلقة	كيان فرعي	طريقة التكامل الشامل (الإدماج الكلي)
شركات حليفة خاضعة لنفوذ ملحوظ	كيان مشارك	طريقة المعادلة (الوضع في حالة تكافؤ)

المصـــدر: من إعداد الطالب اعتمادا على القرار الوزاري المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره.

[1] الفقـرة 132-5 من القرار الوزاري المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجـع سبـق ذكـره.

[2] تطـرق النظـام المحاسبـي المالـي إلـى طريقـة إدماج الفروع في الفقرات من 7.132 إلى 10.132 من القرار الوزاري المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجـع سبـق ذكـره.

[3] الفقـرة 132-11 من القرار الوزاري المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره.

الفـرع الثانـي - طريقـة التكامـل الشامـل وفق النظام المحاسبي المالي :

يطلق على هذه الطريقة أيضا طريقة الإدماج الكلي ، وهي الطريقة المستعملة وفق النظام المحاسبي المالي في تجميع الشركات التابعة (الكيانات المراقبة) ، والتي تطبق على النحو التالي :

أولا – المعالجة الضرورية في الميزانية :

يتم الأخذ بعناصر ممتلكات الكيان المدمج فيما عدا سندات الكيانات المدمجة ، وإحلال محل القيمة المحاسبية لتلك السندات غير المأخوذ بها مجموع عناصر الأصول والخصوم المكونة لرؤوس الأموال الخاصة لهذه الكيانات حسب قواعد الإدماج.

ثانيا – المعالجة الضرورية في حساب النتائج :

يتم إحلال العمليات المنجزة من قبل المجموع المدمج محل عمليات الشركة المدمجة ، مع استبعاد العمليات المعالجة فيما بينها من قبل الكيانات التي هي جزء من هذا المجموع.

ثالثا - ظهور مصالح الغير (مصالح ذات الأقلية) :

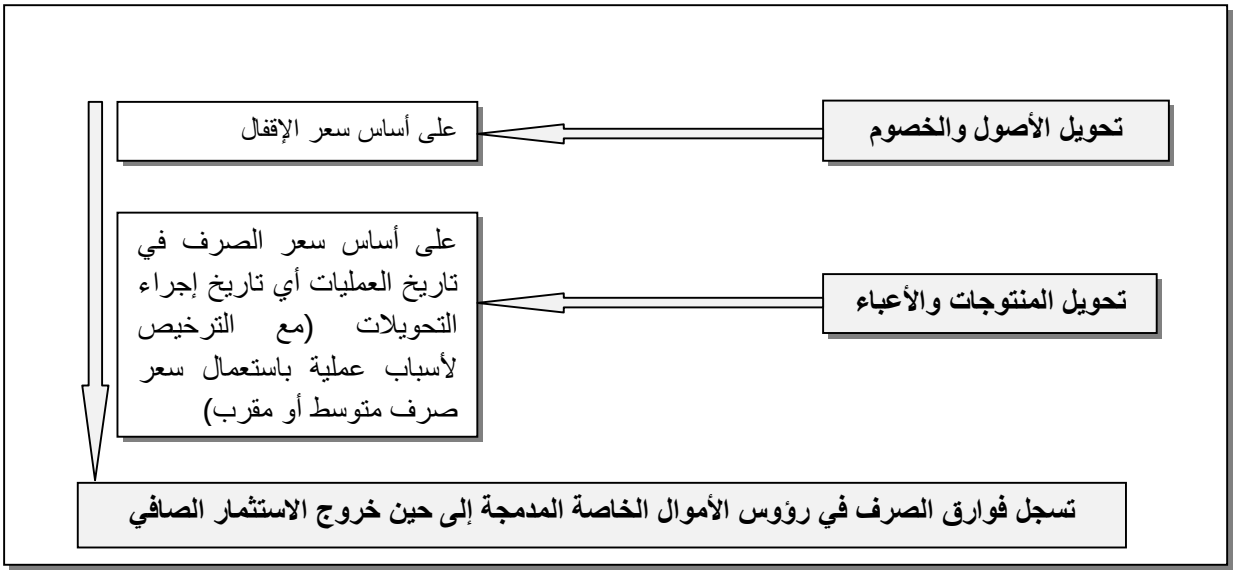
يورد ذكر هذه المصالح ذات الأقلية تحت عنوان خاص في رؤوس الأموال الخاصة وفي النتائج الصافية للمجموع المدمج. [1]

رابعا - تحويل الكشوف المالية للكيانات الأجنبية إلى العملة الوطنية :

عندما تدخل مؤسسات أجنبية في محيط تجميع شركة أم في الجزائر ، يتم تحويل كشوفها المالية إلى العملة الوطنية في القوائم المالية وفق القواعد الموضحة في الشكل التالي :

---

[1] الفقـرة 7.132 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجــع سبـق ذكــره.



الشكل رقـم 02 : طريقة تحويل الكشوف المالية للكيانات الأجنبية للعملة الوطنية وفق SCF

المصـدر: من إعداد الطالب اعتمادا على : الفقرة 8.132 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره.
Manuel de COMPTABILITE FINANCIERE, conforme à la loi 07-11, Op.cit , page 484

من خلال الشكل السابق يظهر الفرق بين تحويل الأصول والخصوم من جهة والمنتوجات والأعباء من جهة أخرى ، حيث تحول الأولى على أساس سعر الإقفال أما الثانيــة فعلى أساس تاريخ العملية.

خامسا - القوائم المالية الداخلة ضمن محيط التجميع لكن بتواريخ إقفال مختلفة:

يحدد تاريخ إقفال الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي بـ 12/31 لكل فترة محاسبية من 12 شهرا ، هذه الفترة تقابل السنة المدنية ، وذلك وفقا لما نصت عليه المادة 30 من القانون رقم 07-11 التي أشارت إلى أنه يمكن السماح لكيان آخر بقفل السنة المالية في تاريخ آخر غير 31 ديسمبر في حالة ارتباط نشاطه بدورة استغلال لا تتماشى مع السنة المدنية .

إلا أنـه وفـي الحالات الاستثنائية التي تكون فيها مدة السنـة الماليـة أقل أو أكثر من 12 شهرا ، لاسيمـا في حالـة إنشـاء أو وقف الكـيان أو في حالـة تغيير تاريخ القفـل ، يجـب تحديـد المـدة المقـررة وتبريرهــا. [1]

وفـي إطار إعداد القوائم المالية المجمعة إذا كان تاريخ إقفال السنة المالية لكيان يشمله الإدماج يسبق بأكثر من 03 أشهر لتاريخ إقفال السنة المالية للإدماج ، فإن الكشوف المالية تعد على أساس حسابات وسيطة تعد في تاريخ الإدماج ، ويراقبها محافظ حسابات الكيان المدمج ، وعند تعذر ذلك من طرف مهني مكلف بمراقبة الحسابات. [2] [3] [4]

سادسا - ملحق الكشوف المالية المدمجة :

يجب أن يشمل ملحق الكشوف المالية المدمجة حسب النظام المحاسبي المالي ما يلي: [5] [6]

- جميع المعلومات ذات الأهمية التي تسمح بالتقدير الصحيح لمحيط وممتلكات والوضعية المالية ونتيجة المجموع المتكون من الكيانات المندرجة في الإدماج ؛

- جدول لتغير محيط الإدماج يبين جميع التعديلات التي أثرت في هذا المحيط بفعل تغير معدل رقابة الكيانات السابق إدماجها ، وبفعل عمليات اقتناء سندات والتنازل عنها ؛

- توضيحات حول المؤسسات الموضوعة خارج مجال التجميع ؛

- تخصيص فوارق التجميع الأول وطرق التجميع وفوارق الاقتناء الموجبة.

---

[1] المـادة 30 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 ، مرجع سبق ذكره.

[2] الفقـرة 9.132 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره.

[3] Manuel de COMPTABILITE FINANCIERE, conforme à la loi 07-11 , Op.cit , page 484.

[4] الهدف من إعداد حسابات وسيطة هو الاستجابة لمتطلبات التجميع المحاسبي ، حيث لا يمكن تجميع حسابات تستند على تواريخ إقفال مختلفة.

[5] الفقـرة 10.132 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره.

[6] Manuel de COMPTABILITE FINANCIERE, conforme à la loi 07-11 ,Op.cit , page 484 et page 488.

الفرع الثالث - طريقة المعادلة وفق النظام المحاسبي المالي :

تستعمل هذه الطريقة في دمج الكيانات المشاركة على النحو التالي : [1]

أولا - على مستوى الأصل للميزانية المدمجة :

يتم إحلال الحصة التي تمثلها السندات في رؤوس الأموال الخاصة ونتيجة الكيان المشارك محل القيمة المحاسبية لتلك السندات ، كما يتم احتساب حصة المجموعة هذه في نتيجة الكيان المشارك ضمن حساب النتائج المدمجة.

ثانيا - على مستوى حساب النتائج المدمج :

تقدم حصة المجمع في نتيجة الكيان المشارك تحت عنوان خاص ، كما تؤخذ في الحسبان النتيجة المدمجة هذه الحصة للمجمع في حساب نتيجة الكيان المشارك.

الفرع الرابع – فارق الإدماج وفق النظام المحاسبي المالي :

تتم معالجة فارق الإدماج الذي يظهر عند القيام بعمليات التجميع المحاسبي كما يلي :

أولا - كيفية تحديد فارق الإدماج الأول :

يتشكل فارق الإدماج الأول (أو فارق التجميع الأول) عند دخول مؤسسة في محيط التجميع ، ويتم حسابه بالفرق بين :

- **من جهة** ، تكلفة اقتناء سندات الكيان المعني كما تظهر في أصول المؤسسة المالكة لهذه السندات ؛

- **من جهة أخرى** ، الحصة غير المعاد تقييمها لرؤوس الأموال الخاصة التابعة لهذا الكيان والتي تعود إلى الشركة المالكة بما في ذلك حصة نتيجة السنة المالية المكتسب عند تاريخ دخول الكيان في محيط التجميع. [1] [2]

---

[1] الفقرة 12.132 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره.

فارق الإدماج الأول وفق SCF = تكلفة اقتناء سندات الكيان المعني كما تظهر في أصول الشركة المالكة لهذه السندات - الحصة غير المعاد تقييمها لرؤوس الأموال الخاصة التابعة لهذا الكيان والتي تعود إلى الشركة المالكة بما في ذلك حصة نتيجة السنة المالية المكتسب عند تاريخ دخول الكيان في محيط التجميع

ثانيا - مكونات فارق الإدماج الأول الإيجابي وتسجيلها المحاسبي :

يتركب فارق الإدماج الأول الإيجابي (فارق التجميع الأول الموجب) على العموم من عنصرين اثنين يكونان موضوع معالجة محاسبية مختلفة في إطار إعداد القوائم المالية المجمعة:[3] [4]

– فارق التقييم :

هو عبارة عن الفرق بين القيمة المحاسبية لبعض العناصر القابلة للتحديد من الأصول ، والقيمة الحقيقية (القيمة العادلة) لنفس هذه العناصر في تاريخ اقتناء السندات.

– فارق الاقتناء أو حسن الالتفاتة (good will) :

هو عبارة عن فائض فارق الإدماج الذي لا يمكن إلحاقه بعناصر محددة من الأصول ، وهو يسجل في حساب خاص في الأصول.

وعندما لا يمكن تقسيم فارق الإدماج الأول بين مختلف مكوناته ، يكون من المقبول على سبيل التبسيط إدراجه بمبلغه الكامل في باب **(فارق الاقتناء)** .

ويتم تحميل فوارق التجميع إلى العناصر المحددة للأصول المعنية إلى غاية جعل الأصول بقيمتها العادلة المحددة في تاريخ الاقتناء.

---

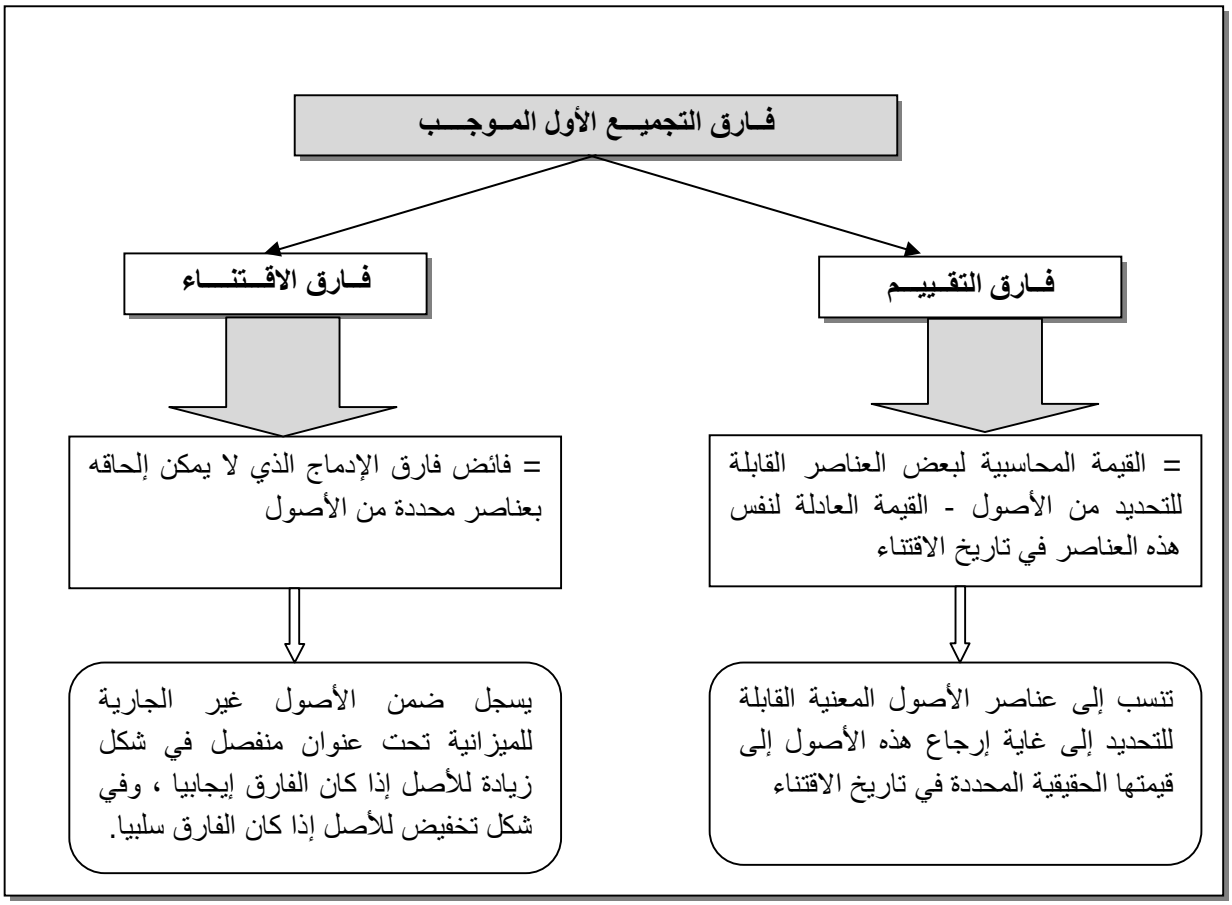
[1] الفقرة 13.132 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره.

[2] Manuel de COMPTABILITE FINANCIERE, conforme à la loi 07-11, Op.cit , page 487.

[3] الفقرة 14.132 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره.

[4] Manuel de COMPTABILITE FINANCIERE, conforme à la loi 07-11, Op.cit , page 487.

ويمكـن تلخيص مكونات فارق الإدماج الأول الموجب وتسجيلها المحاسبي في الشكل التالي :



الشكـل رقـم 03 : مكونات فارق الإدماج الأول الموجب وتسجيلها وفق النظام المحاسبي المالي

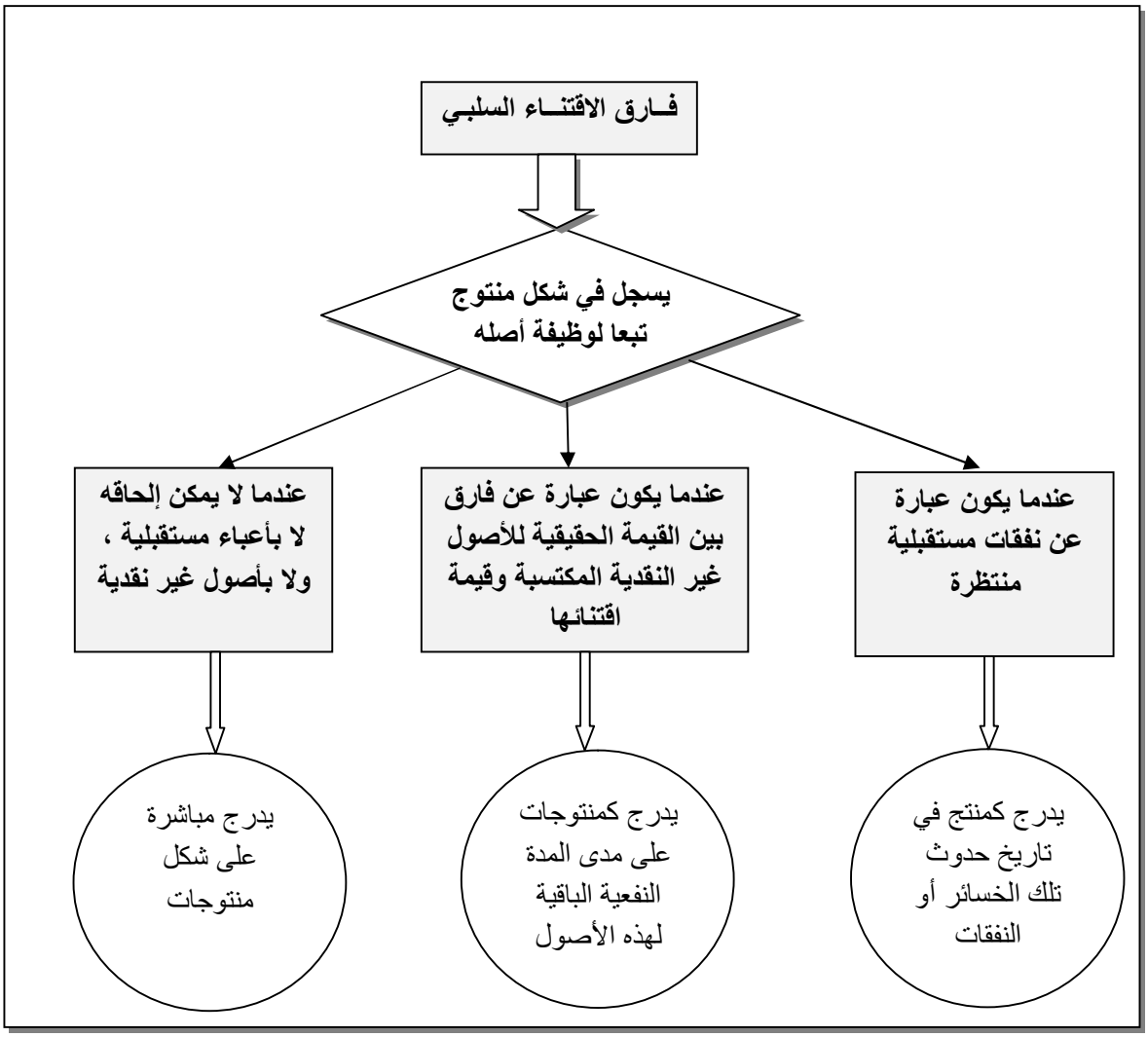
المصـدر : من إعداد الطالب اعتمادا على الفقرتين 15.132-14.132 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره.

وتتم في كل عملية جرد مقارنة مبلغ فارق الاقتناء الإيجابي مع القيمة الاقتصادية (أو القيمة النفعية) للعناصر غير المادية التي يشكلها هذا الفارق ، حيث من المحتمل إثبات أي خسارة في قيمة فارق الاقتناء عند الاقتضاء لإرجاع مبلغ هذا الفارق إلى قيمته الاقتصادية ، وهذه الخسارة في القيمة لا تنعكس.[1]

[1] الفقـرة 16.132 من القرار المؤرخ في 2008/07/26.

ثالثا – فارق الاقتناء السلبي :

يدرج في الحسابات أي فارق اقتناء سلبي في شكل منتوج (إيراد) تبعا لوظيفة أصله كما هو موضح في الشكل التالي :



الشكل رقـم 04 : معالجة فارق الاقتناء السلبي وفق النظام المحاسبي المالي

المصـــدر : من إعداد الطالب اعتمادا على الفقرة 17.132 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره.

ونص النظام المحاسبي المالي على ضرورة تقديم أي تغيرات عن معالجة فارق الإدماج في ملحق القوائم المالية المجمعة. [1]

[1] الفقـرة 18.132 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجـع سبـق ذكـــره.

خلاصــة الفصــل الثاني :

من خلال هذا الفصل توصلنا إلى ما يلي :

- هناك تباين واختلاف في تعريف مجمع الشركات بين ما تضمنه القانون التجاري والقانون الجبائي ، لذلك من الضروري تخصيص نص قانوني مستقل يعالج هذا النوع من الكيانات ، حيث يحدد بوضوح طبيعة العلاقة الموجودة بين الشركة الأم من جهة والشركات الأعضاء في المجمع من جهة أخرى . كما يحدد بوضوح صفة المجمع وطبيعته القانونية أمام مختلف الأطراف المتعاملة معه.

- على المشرع الجزائري البحث عن الموازنة بين التناقض الظاهر بين الاستقلال القانوني للشركات التابعة للمجمع وبين تبعيتها الاقتصادية للشركة الأم.

- يعتبر التجميع المحاسبي أداة ضرورية لتحديد وضعية الشركات الداخلة ضمن المجمع وكأنها تشكل كيانا واحدا ، حيث يتم تقديم كشوف مالية لمؤسسة غير قائمة قانونية ، بل موجودة على أساس الترابط الموجود في رأس المال نتيجة النفوذ أو السيطرة الممارسة من الشركة الأم ، وكذا على أساس الارتباط والتعاون الاقتصادي بين الشركات الأعضاء في المجمع.

- لا يوجد تشريع متكامل للتجميع المحاسبي في الجزائر وفق النظام المحاسبي المالي ، فرغم التطورات المهمة المتمثلة في الاقتراب من المعايير المحاسبة الدولية ، إلا أن المشكل الأساسي المتمثل في عدم معالجة المرجع المحاسبي الجزائري لمختلف المشاكل المتعلقة بالتجميع المحاسبي يبقى مطروحا ، وهو ما يحتم على المجمعات الجزائرية الاعتماد على المحاسبتين الفرنسية أو الدولية.

الفصـــل الثالث :

معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالتجميع المحاسبي

تمهيد الفصل الثالث :

تعالج معايير المحاسبة الدولية مختلف المواضيع ذات الصلة بقياس وتسجيل وإيصال المعلومة المحاسبية لمستخدميها ، وتمثل أهم التحديات التي تواجه هذه المعايير استجابتها للمتغيرات التي تعرفها البيئة الاقتصادية على جميع الأصعدة والتي تجعل من الضروري تحديث وتطوير المعايير باستمرار عن طريق وضع الآليات التي تسمح بمعالجة كل المشاكل المحاسبية .

وفي هذا الإطار أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية مجموعة من معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية التي تعالج موضوع التجميع المحاسبي.

تمثل المعايير المحاسبية المتعلقة بالتجميع المحاسبي مجموعة متكاملة من المعايير حيث تطرقت إلى مختلف الجوانب المتعلقة بالتجميع المحاسبي.

وسيتم معالجة هذه المعايير على النحو التالي :

- **المبحث الأول** : معيار المحاسبة الدولي رقم 28 ، والذي تطرق إلى كيفية تجميع الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة باستخدام طريقة الوضع للمعادلة (طريقة حقوق الملكية) ؛

- **المبحث الثاني** : معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 10 ، والذي عالج مسألة إعداد القوائم المالية الموحدة ، واهتم خصوصا بكيفية تجميع الشركات التابعة الخاضعة للسيطرة باستخدام طريقة الإدماج الكلي أو الشامل ؛

- **المبحث الثالث** : معايير المحاسبة الدولية الأخرى المتعلقة بالتجميع المحاسبي (معيار المحاسبة الدولي رقم 27 ، معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 03 ، معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 11 ، معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 12).

المبحث الأول : المعيار المحاسبي الدولي رقم 28

يبين معيار المحاسبة الدولي رقم 28 كيفية المعالجة عن الاستثمار في المنشآت الزميلة في دفاتر المستثمر وعرض متطلبات تطبيق طريقة حقوق الملكية عند المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة.

وقد انتقلت متطلبات المحاسبة عن الاستثمارات في المشاريع الخاضعة للسيطرة المشتركة إلى معيار المحاسبة الدولي رقم 28 الذي بدأ سريانه في 2013/01/01 ، حيث تم إلغاء المعيار المحاسبي الدولي رقم 31 "الاستثمارات في المشاريع المشتركة ". أما مسألة تحديد نوع الترتيبات المشتركة للمشاريع المشتركة فهي واردة في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 11 "الترتيبات المشتركة ".[1]

ويهدف هذا المعيار إلى تحديد محاسبة الاستثمارات في المنشآت الزميلة وبيان متطلبات تطبيق طريقة حقوق الملكية عند محاسبة الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة ، أي ينبغي تطبيقه من قبل المنشآت التي تكون عبارة عن مستثمرين يمارسون سيطرة مشتركة أو تأثير هام على الجهة المستثمر بها.[2] [3]

---

[1] محمد أبو نصار ، جمعة حميدات : معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية –الجوانب النظرية والعملية- . الطبعة الثالثة . عمان : دار وائل للنشر . 2013 ، ص 413.

[2] الفقرتين 01 و 02 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 28 ، ص أ 930.

[3] نص معيار المحاسبة الدولي رقم 28 (أنظر الفقرة 03 من معيار المحاسبة الدولي رقم 28 ، ص أ 930) على استخدام المصطلحات التالية التي تضاف لها المصطلحات الواردة في معيار المحاسبة الدولي رقم 27 ومعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 10 :

- المنشأة الزميلة : هي منشأة يمارس عليها المستثمر تأثيرا هاما.
- البيانات المالية الموحدة : هي البيانات المالية للمجموعة التي تعرض فيها أصول الشركة الأم والشركات التابعة والتزاماتها وحقوق ملكيتها ودخلها ومصاريفها وتدفقاتها النقدية كتلك التي تخص منشأة اقتصادية مفردة.
- طريقة حقوق الملكية : هي طريقة محاسبية يعترف بموجبها بالاستثمار مبدئيا بسعر التكلفة، ويتم تعديله لاحقا فيما يخص التغير بعد التملك في حصة المستثمر في صافي أصول الجهة المستثمر بها، وتشمل أرباح أو خسائر المستثمر حصته من أرباح أو خسائر الجهة المستثمر بها، ويتضمن الدخل الشامل الأخر للمستثمر حصته من الدخل الشامل الأخر للجهة المستثمر بها.
- الترتيب المشترك : هو ترتيب معين يمارس عليه طرفان أو أكثر سيطرة مشتركة.

في المقابل ينبغي محاسبة الاستثمار في منشأة زميلة أو مشروع مشترك في البيانات المالية المنفصلة للمنشأة وفقا للفقرة 10 من معيار المحاسبة الدولي رقم 27. [1]

المطلب الأول : مفهوم التأثير الهام وكيفية إثباته

يعتبر مفهوم التأثير الهام العنصر الأساسي والمحدد الرئيسي لتطبيق المعالجة المحاسبية المنصوص عليها في المعيار IAS 28.

الفرع الأول - نسبة حقوق التصويت التي تسمح بالتأثير الهام :

يمكن اعتبار أن المنشأة تملك تأثيرا هاما إذا امتلكت بشكل مباشر أو غير مباشر (من خلال الشركات التابعة لها) 20 % أو أكثر من سلطة التصويت في الجهة المستثمر بها (ما لم يكن من الممكن بوضوح إثبات بأن الحال غير ذلك). على هذا الأساس فإنه مع امتلاك أقل من 20 % من سلطة التصويت في الجهة المستثمر بها يفترض أن المنشأة لا تمتلك تأثيرا هاما ما لم يكن من الممكن بوضوح إثبات ذلك التأثير ، وهنا نشير إلى أن امتلاك مستثمر آخر لملكية كبيرة أو ملكية الأغلبية لا تعيق المنشأة بالضرورة من امتلاك تأثير هام. [2]

يقودنا هذا الكلام إلى القول أن إثبات التأثير الهام لا يعتمد فقط على نسبة حقوق التصويت المملوكة ، وإنما يعتمد أيضا على جمع المعطيات التي تبين التأثير الممارس من طرف المنشأة كما سنراه لاحقا.

- السيطرة المشتركة : هي المشاركة المتفق عليها تعاقديا في السيطرة على ترتيب معين ، والتي تكون قائمة فقط عندما تتطلب القرارات حول الأنشطة ذات الصلة موافقة بالإجماع من الأطراف الذين يشتركون في السيطرة.

- المشروع المشترك : هو ترتيب مشترك يكون بموجبه للأطراف الذين يمارسون سيطرة مشتركة على الترتيب حقوقا في صافي أصول ذلك الترتيب.

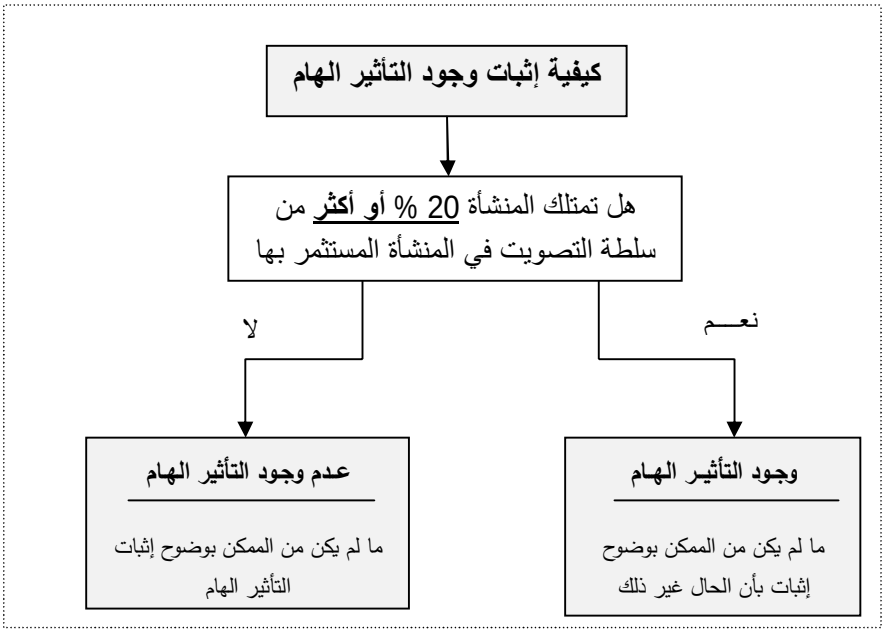
- المشارك في مشروع مشترك : هو أحد أطراف مشروع مشترك والذي يمارس سيطرة مشتركة على ذلك المشروع المشترك.

- التأثير الهام : هو صلاحية المشاركة في قرارات السياسة المالية والتشغيلية للجهة المستثمر بها وليس سيطرة أو سيطرة مشتركة على تلك السياسات.

[1] الفقرة 44 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 28 ، ص أ 938.

[2] الفقرة 05 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 28 ، ص أ 931.

ويمكـن تلخيـص مـا سبـق فـي الشكـل الموالـي :



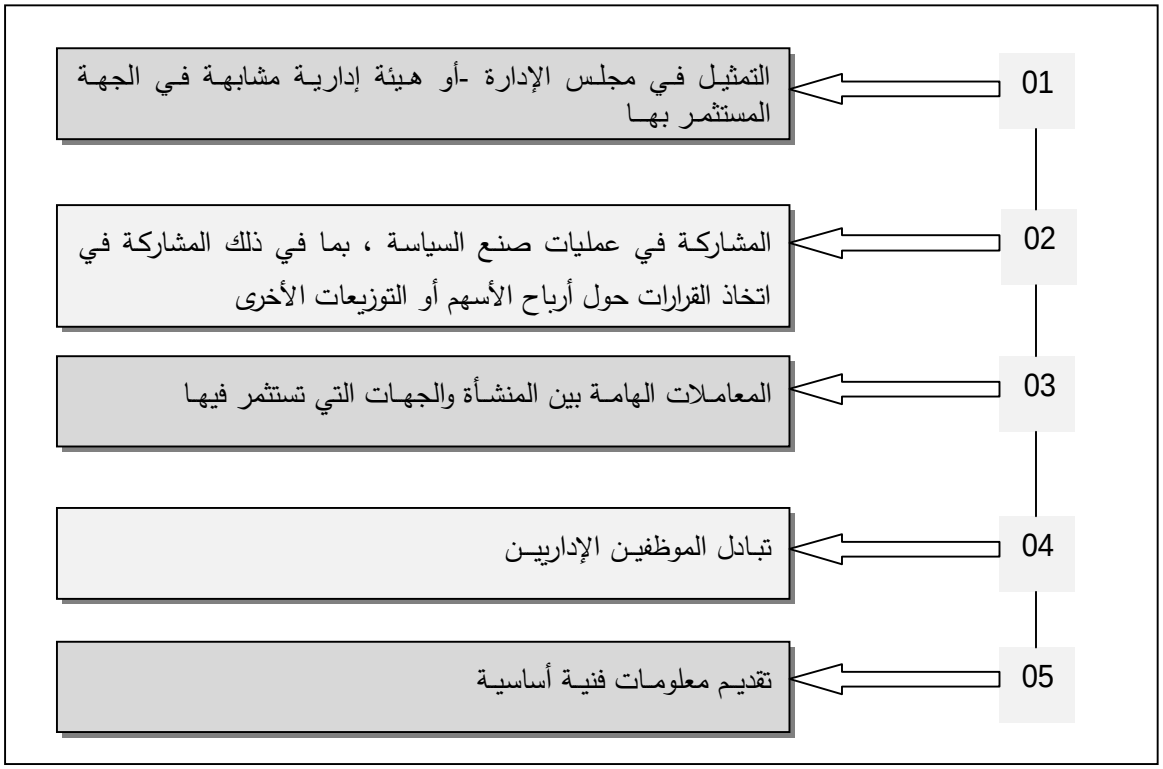
الشكل رقم 05 : نسبة حقوق التصويت التي تسمح بالتأثير الهام وفق المعيار IAS28

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على الفقرة 05 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 28 ، ص أ 931.

من خلال الشكل السابق نلاحظ أن إثبات وجود التأثير الهام وفق معيار المحاسبة الدولي رقم 28 يتطلب وجود نظام معلومات دقيق يوفر للمؤسسة كل ما تحتاجه من معلومات لإثبات وجود هذا التأثير ، لاسيما وأن ذلك لا يرتبط فقط بنسبة حقوق التصويت التي تمتلكها الشركة الأم ، وإنما يتعداه إلى طبيعة العلاقة القائمة بين الشركة الأم والشركة التي يفترض أن تكون خاضعة لتأثير هام.

الفـرع الثانـي – طرق إثبات وجود التأثير الهام وخسارته :

يمكن إثبات وجود التأثير الهام - حسب الفقرة 06 من المعيار IAS 28 - بواحدة أو أكثر من الطرق المبينة في الشكل التالي :



الشكل رقم 06 : طرق إثبات وجود التأثير الهام وفق المعيار IAS 28

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على الفقرة 06 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 28 ، ص أ 931

في المقابل تخسر المنشأة التأثير الهام على جهة مستثمر بها عندما تفقد صلاحية المشاركة في قرارات السياسة المالية والتشغيلية لتلك الجهة المستثمر بها ، ويمكن أن يحدث فقدان التأثير الهام مع أو بدون تغير في مستويات الملكية المطلقة أو النسبية (مثلا عند خضوع المنشأة الزميلة لسيطرة حكومة أو محكمة أو مدير أو منظمة ، **أو** نتيجة ترتيب تعاقدي). [1]

من جانب آخر تطرق المعيار IAS 28 لحقوق التصويت المحتملة ومساهمتها في التأثير الهام ، حيث يقصد بحقوق التصويت المحتملة امتلاك المنشأة ضمانات أسهم أو خيارات شراء أسهم أو أدوات دين أو حقوق ملكية يمكن تحويلها إلى أسهم عادية أو أدوات مشابهة أخرى ، والتي يمكن أن تمنح المنشأة في حال ممارستها أو تحويلها سلطة تصويت إضافية ، أو تقلص من سلطة تصويت طرف آخر فيما يخص السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة أخرى.

[1] الفقرة 09 من المعيار المحاسبة الدولي رقم 28 ، ص أ 932.

وعند تقييم ما إذا كانت المنشأة تمتلك تأثيرا هاما ، يؤخذ بعين الاعتبار وجود وتأثير حقوق التصويت المحتملة التي يمكن ممارستها أو تحويلها في الوقت الحالي [1] ، وهنا يجب أن تدرس المنشأة جميع الحقائق والظروف التي تؤثر على حقوق التصويت المحتملة ، باستثناء نوايا الإدارة والقدرة المالية على ممارسة أو تحويل الحقوق المحتملة. [2]

المطلب الثانـي – ماهية طريقة حقوق الملكيـة (طريقة المعادلـة) :

تضمن المعيار المحاسبي الدولي رقم 28 شرحا مفصلا للمعالجة الخاصة بالمنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة والتي يمكن تلخيصها في طريقة حقوق الملكية أو طريقة الوضع للمعادلة.

الفـرع الأول – مفهـوم طـريقـة حقـوق الملكيـة_:

تقوم المنشأة التي تمارس سيطرة مشتركة أو تأثير هام على الجهة المستثمر بها بمحاسبة استثمارها في منشأة زميلة أو مشروع مشترك باستخدام طريقة حقوق الملكية باستثناء عندما يكون ذلك الاستثمار مؤهلا للإعفاء [3] بموجب معايير المحاسبة الدولية. ويوفر تطبيق هذه الطريقة تقارير تشمل معلومات أكثر عن صافي أصول أو أرباح أو خسائر المستثمر [4] .

وبعد إثبات التأثير الهام كما ذكرناه سابقا ، يتم معالجة الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة وفق ما هو مبين في الشكل التالي :

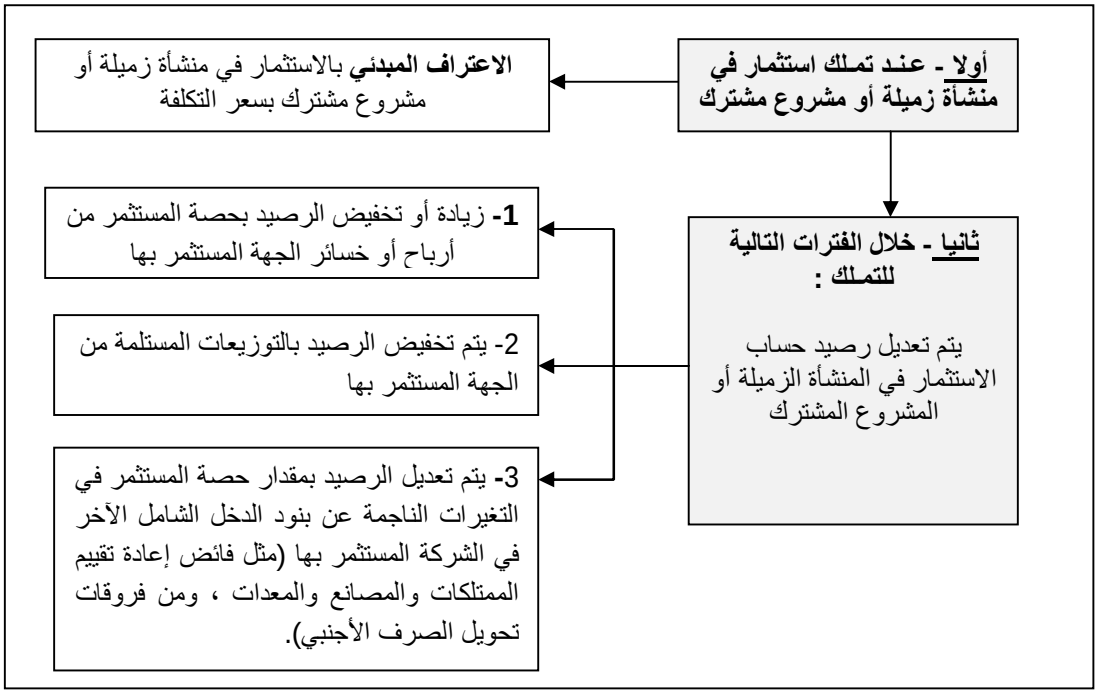
---

[1] من الواجب الإشارة إلى أن حقوق التصويت المحتملة لا تكون قابلة للممارسة أو التحويل عندما لا يكون من الممكن مثلا ممارستها أو تحويلها حتى تاريخ مستقبلي أو حتى وقوع حدث مستقبلي.

[2] الفقـرتين 07 و 08 من المعيار المحاسبي الدولي رقـم 28 ، ص ص أ 931-أ 932.

[3] الفقـرة 16 من المعيار المحاسبي الدولي رقـم 28 ، ص أ 933.

[4] الفقـرة 11 من المعيار المحاسبي الدولي رقـم 28 ، ص أ 932.



الشكل رقم 07 : طريقة حقوق الملكية وفق المعيار IAS 28

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على الفقرتين 10 و 11 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 28 ، ص أ932.

و**عند وجود حقوق تصويت محتملة** أو مشتقات أخرى تشتمل على حقوق تصويت محتملة ، تحدد حصة المنشأة في منشأة زميلة أو مشروع مشترك فقط على أساس حصص الملكية القائمة فقط ، إلا أنه في بعض الظروف تحدد حصة المنشأة عن طريق الأخذ بعين الاعتبار الممارسة النهائية لحقوق التصويت المحتملة والأدوات المشتقة الأخرى التي تمنح المنشأة حاليا فرصة الوصول إلى العوائد.

ويتم محاسبة الأدوات التي تشتمل على حقوق تصويت محتملة في منشأة زميلة أو مشروع مشترك وفقا للمعيار IFRS 09 ، إلا أنه عندما تمنح هذه الأدوات بشكل جوهري فرصة الوصول إلى العوائد فهي لا تخضع لهذا المعيار.

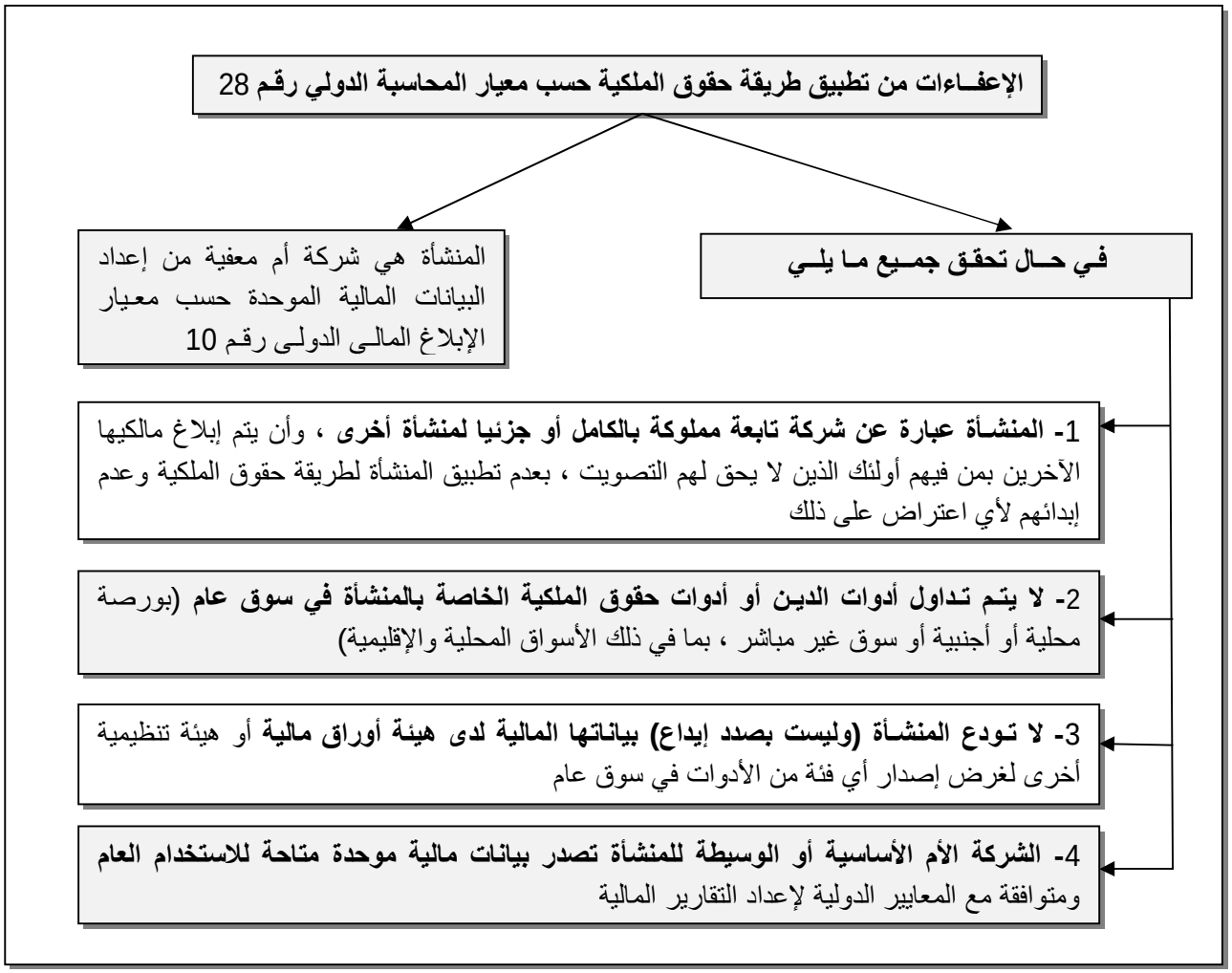
ويصنف استثمار معين أو جزء من استثمار معين في منشأة زميلة أو مشروع مشترك على أنه أصل غير متداول ، وذلك ما لم يتم تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع وفقا للمعيار IFRS 05.[1] [2]

الفـرع الثانـي – الإعفـاءات مـن تطبيـق طريقـة حقـوق الملكـيـة :

يمكن توضيح الإعفاءات من تطبيق طريقة حقوق الملكية وفق المعيار IAS28 في الشكل التالي:

[1] الفقـرات 12-13-14-15 من المعيار المحاسبي الدولي رقـم 28 ، ص ص أ 932-أ 933.

[2] ينبغي محاسبة أي جزء متبقي من الاستثمار في منشأة زميلة أو مشروع مشترك لم يتم تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع باستخدام طريقة حقوق الملكية إلى أن يتم التصرف بالجزء المصنف على أنه محتفظ به برسم البيع . وبعد أن يجري التصرف ، ينبغي أن تقوم المنشأة بمحاسبة أي حصة متبقية في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك وفقا لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 09 ما لم تستمر الحصة المتبقية بكونها منشأة زميلة أو مشروع مشترك أين تطبق طريقة حقوق الملكية. وعندما لا يعد استثمار معين في منشأة زميلة أو مشروع مشترك مصنف مسبقا على أنه محتفظ به برسم البيع يحقق معايير تصنيفه على أنه كذلك ، فإنه ينبغي محاسبته باستخدام طريقة حقوق الملكية بأثر رجعي من تاريخ تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع . وينبغي تعديل البيانات المالية وفقا لذلك (أنظر الفقرتين 20 و 21 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 28 ، ص أ 934).



الشكل رقم 08 : الإعفاءات من تطبيق طريقة حقوق الملكية حسب المعيار IAS 28

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على الفقرة 17 من المعيار المحاسبة الدولي رقم 28 ، ص أ 933.

من خلال الشكل السابق نلاحظ أن الاعفاء من تطبيق طريقة حقوق الملكية يرتبط بالإعفاء من إعداد قوائم مالية مجمعة ، على اعتبار أن هذه الطريقة تمثل أحد طرق التجميع المحاسبي الخاصة بالمنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة .

كما أن الاعفاء يتعلق أيضا بعدم ارتباط المؤسسة بسوق عام (بورصة) بأي شكل كان ، وكذا أن تكون المؤسسة تابعة لمؤسسة أخرى تمثل شركة أم وتقوم بإصدار قوائم مالية مجمعة.

على هذا الأساس نلاحظ أن المعيار المحاسبي الدولي رقم 28 ضيق مجال الإعفاء من تطبيق طريقة حقوق الملكية ، وذلك من أجل ضمان توسيع نطاق إعداد القوائم المالية المجمعة.

كما يشار إلى أن هذا المعيار وفي التعديلات التي تمت عليه والسارية المفعول اعتبارا من 2005/01/01 ، لا يسمح لأي مستثمر لا يزال له تأثير هام على إحدى المنشآت الزميلة أو المشاريع المشتركة بعدم تطبيق طريقة الوضع للمعادلة كون المنشأة الزميلة تعمل في ظل قيود صارمة طويلة الأجل تضعف بشكل كبير من قدرتها على تحويل الأموال إلى المستثمر. [1] [2]

الفــرع الثالث – حالات التوقف عن استخدام طريقة حقوق الملكية

توقف المؤسسة استخدام طريقة حقوق الملكية من التاريخ الذي يتوقف فيه استثمارها عن كونه منشأة زميلة أو مشروع مشترك على النحو التالي : [3]

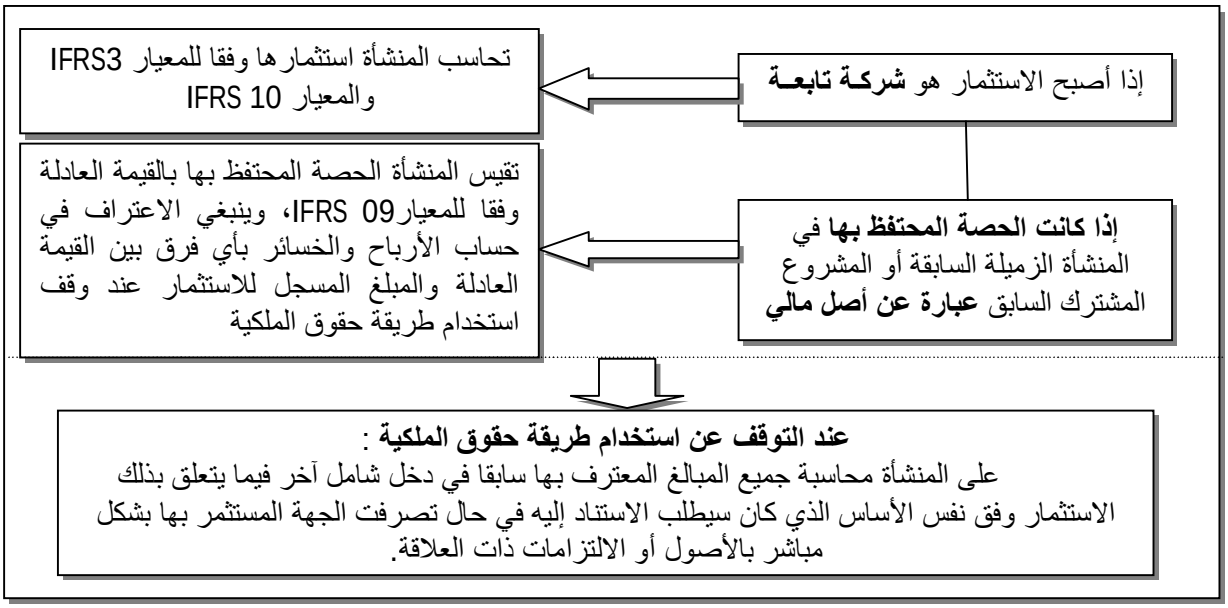
---

[1] محمد أبو نصار ، جمعة حميدات : مرجـع سبـق ذكـره ، ص ص 418-419.

[2] عند امتلاك استثمار معين في منشأة زميلة أو مشروع مشترك من قبل ، أو بشكل غير مباشر من خلال ، مؤسسات رأس المال المخاطر أو صناديق الاستثمار المشترك وصناديق الائتمان والمنشآت المماثلة بما في ذلك صناديق التأمين المرتبطة بالاستثمار ، قد تختار المنشأة قياس الاستثمارات في تلك المنشأة الزميلة والمشاريع المشتركة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقا للمعيار IFRS 09.

وعندما تملك المنشأة استثمار معين في منشأة زميلة ، والذي يمتلك جزء منه بشكل غير مباشر من خلال مؤسسة رأسمال مخاطر أو صندوق استثمار مشترك أو صندوق ائتمان ومنشآت مماثلة بما في ذلك صناديق التأمين المرتبطة بالاستثمار ، قد تختار المنشأة قياس ذلك الجزء من الاستثمار في المنشأة الزميلة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقا للمعيار IFRS 9 بغض النظر عما إذا كانت مؤسسات رأسمال المخاطر أو صندوق الاستثمار المشترك أو صندوق الائتمان والمنشآت المماثلة بما في ذلك صناديق التأمين المرتبطة بالاستثمار تمتلك تأثيرا هاما على ذلك الجزء من الاستثمار . إذا حددت المنشأة ذلك الاختيار ، فإنها ينبغي أن تطبق طريقة حقوق الملكية على أي جزء متبقي من استثمارها في المنشأة الزميلة والذي لا يتم امتلاكه من خلال مؤسسة رأسمال مخاطر أو صندوق استثمار مشترك أو صندوق ائتمان ومنشآت مماثلة بما في ذلك صناديق التأمين المرتبطة بالاستثمار (أنظر الفقرتين 18-19 من المعيار IAS 28 ، ص ص أ 933-أ934).

[3] الفقــرة 22 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 28 ، ص ص أ934-أ935.



الشكل رقم 09 : حالات التوقف عن استخدام طريقة حقوق الملكية حسب المعيار IAS 28

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على الفقرة 22 من معيار المحاسبة الدولي رقم 28 ، ص ص أ934-أ935

من جانب آخر تستمر المنشأة في تطبيق طريقة حقوق الملكية في الحالات التالية : [1] [2]

- إذا أصبح الاستثمار في منشأة زميلة هو استثمار في مشروع مشترك أو العكس ؛

- إذا تم تخفيض الحصة في منشأة زميلة أو مشروع مشترك مع بقاء التأثير الهام (مثلا انخفاض الحصة من 40 % إلى 30 %) ، تعيد المؤسسة تصنيف نسبة الربح أو الخسارة المعترف بها سابقا في دخل شامل آخر فيما يتعلق بذلك التخفيض في حصص الملكية إلى حساب الأرباح أو الخسائر إذا كان يتوجب ذلك عند التصرف بالأصول أو الالتزامات ذات العلاقة.

على هذا الأساس يجب مراجعة أي تغير في حصة الشركة الأم ، والتأكد من أن هذا التغير لا يتطلب التوقف عن طريقة حقوق الملكية و اتباع معالجة أخرى.

[1] الفقـرتين 24-25 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 28 ، ص أ935.

[2] محمد أبو نصار ، جمعة حميدات : مرجـع سبـق ذكـره ، ص 423.

المطلب الثالث – إجراءات أخرى لطريقة حقوق الملكية

إن العديد من الإجراءات المناسبة لتطبيق طريقة حقوق الملكية هي مشابهة للإجراءات المتبعة في المعيار IFRS 10 ، ومن أبرز النقاط التي عالجها هذا المعيار نذكر ما يلي:

الفرع الأول - حصة المجموعة في منشأة زميلة أو مشروع مشترك :

تكون حصة المجموعة في منشأة زميلة أو مشروع مشترك هي مجموع ممتلكات الشركة الأم وشركاتها التابعة في تلك المنشأة أو ذلك المشروع .

وعندما يكون لدى المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك شركات تابعة أو منشآت زميلة أو مشاريع مشتركة ، تكون الأرباح أو الخسائر والدخل الشامل الآخر وصافي الأصول المأخوذة بعين الاعتبار عند تطبيق طريقة حقوق الملكية هي تلك المعترف بها في البيانات المالية للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك بعد أي تعديلات لازمة لاستخدام السياسات المالية الموحدة. [1]

الفرع الثاني - الأرباح والخسائر الناتجة عن المعاملات التصاعدية والتنازلية :

يتم الاعتراف بالأرباح والخسائر الناتجة عن المعاملات التصاعدية والتنازلية بين الشركة الأم والمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك فقط بمقدار حصص المستثمرين من غير ذوي العلاقة في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك ، وتستبعد حصة المستثمر من هذه المعاملات.

المعاملات التصاعدية هي على سبيل المثال بيع الأصول من منشأة زميلة أو مشروع مشترك إلى مستثمر ، أما **المعاملات التنازلية** فهي مثلا بيع مساهمات الأصول من المستثمر إلى منشأته الزميلة أو مشروعه المشترك.

وعندما تقدم المعاملات التنازلية دليلا على انخفاض صافي القيمة القابلة للتحقق للأصول التي سيتم بيعها أو المساهمة بها ، أو لخسارة انخفاض القيمة في تلك الأصول ، ينبغي الاعتراف بتلك الخسائر بالكامل من قبل المستثمر.

---

[1] الفقـرة 27 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 28 ، ص أ 935.

أما عندما تقدم المعاملات التصاعدية دليلا على انخفاض صافي القيمة القابلة للتحقق للأصول التي سيتم شراؤها أو لخسارة انخفاض القيمة في تلك الأصول ، ينبغي أن يعترف المستثمر بحصته في تلك الخسائر. [1]

الفـرع الثالـث - المساهمة بأصل غير نقدي في مؤسسة زميلة أو مشروع مشترك :

يجب محاسبة المساهمة بأصل غير نقدي في منشأة زميلة أو مشروع مشترك مقابل حصة حقوق ملكية في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك وفقا للفقرة 28 من المعيار IAS 28 (أي الاعتراف بالربح أو الخسارة واعتباره محققا)، ما لم تفتقر المساهمة إلى جوهر تجاري (حسب المعيار IAS 16) .

وفي حالة العكس يعتبر الربح أو الخسارة بأنها غير محققة ولا يعترف بها ، ويتم استبعادها مقابل الاستثمار الذي يتم محاسبته باستخدام طريقة حقوق الملكية.

أما في حال استلمت المنشأة بالإضافة إلى استلام حصة حقوق ملكية في منشأة زميلة أو مشروع مشترك ، أصول نقدية أو غير نقدية ، تعترف المنشأة بالكامل في حساب الأرباح أو الخسائر بجزء الربح أو الخسارة من المساهمة غير النقدية المتعلقة بالأصول النقدية أو غير النقدية المستلمة. [2]

---

[1] الفقـرتين 28 و 29 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 28 ، ص ص أ935- أ936.

[2] الفقـرتين 30 و 31 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 28 ، ص أ 936.

الفـرع الرابع – تاريخ بداية المعالجة والاعتراف بالشهـرة :

يتم محاسبة الاستثمار باستخدام طريقة حقوق الملكية بدء من التاريخ الذي أصبح فيه منشأة زميلة أو مشروع مشترك.

ويعتبر الفرق بين تكلفة الاستثمار وحصة المستثمر في صافي القيمة العادلة لصافي أصول المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك والتزاماتها المحتملة **كشهرة موجبة** أو **شهرة سالبة** وفقا لمعيار المالي الدولي رقم 03. هذه الشهرة يتم محاسبتها على النحو التالي :

- الشهـرة الموجبـــة :

تدمج في المبلغ المسجل للاستثمار ، ولا يتم إطفاؤها خلال الفترات التالية للتملك بل تبقى مثبتة ضمن القيمة المسجلة لحساب الاستثمار.

- الشهـرة السالبـــة :

يتم الاعتراف بها كإيراد في الفترة التي تم فيها تملك الاستثمار ، وذلك عند تحديد حصة المستثمر من أرباح أو خسائر المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك. [1] [2]

الفرع الخامس – البيانات المالية المستخدمة في تطبيق طريقة حقوق الملكية :

يتم استخدام أحدث البيانات المالية المتاحة للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك ، إلا أنه عند اختلاف نهاية فترة إعداد التقارير عن الفترة الخاصة بالمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك ، تعد هذه الأخيرة بيانات مالية بنفس تاريخ البيانات المالية للمنشأة ما لم يكن من غير الممكن القيام بذلك . وعند إعدادها تجري تعديلات نتيجة الأحداث الهامة بين ذلك التاريخ وتاريخ البيانات المالية

---

[1] الفقـرة 32 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 28 ، ص أ 936.

[2] محمد أبو نصار ، جمعة حميدات : مرجـع سبق ذكـره ، ص ص 424-425.

للمنشأة ، وفي أي حال لا ينبغي أن يكون الفرق أكثر من 03 أشهر ، كما ينبغي أن يكون طول فترات إعداد التقارير وأي فرق بين نهايات فترات التقارير هو نفسه من فترة لأخرى. [1]

الفـرع السادس – استخـدام السياسـات المحاسبيـة الموحـدة :

من أجل تطبيق طريقة حقوق الملكية ينبغي إعداد البيانات المالية للمنشأة باستخدام السياسات المحاسبية الموحدة للمعاملات والأحداث المشابهة في الظروف المماثلة.

أما عند استخدام المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك لسياسات محاسبية مختلفة عن تلك الخاصة بالمنشأة ، يتم إجراء تعديلات على البيانات المالية للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك بحيث تتوافق سياساتها المحاسبية مع سياسات المنشأة المستثمرة. [2]

الفرع السابع – الاعتـراف بخسـارة المنشـأة الزميلة أو المشـروع المشتـرك :

إذا كانت حصة المنشأة من خسائر المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك تساوي أو تتجاوز حصتها ، توقف المنشأة الاعتراف بحصتها من الخسائر الأخرى ، وتكون الحصة في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك هو المبلغ المحدد باستخدام طريقة حقوق الملكية إضافة لأي حصص طويلة الأجل تشكل في جوهرها جزءا من صافي استثمار المنشأة.

على سبيل المثال يعتبر البند الذي لا يخطط لتسويته والذي من غير المرجح ان يحدث في المستقبل المنظور ، في جوهره ، امتدادا لاستثمار المنشأة في تلك المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك. وقد تشمل هذه البنود الأسهم الممتازة والذمم المدينة أو القروض طويلة الأجل لكنها لا تشمل الذمم المدينة أو الدائنة التجارية أو أي ذمم أخرى طويلة الأجل يوجد لها ضمانات إضافية ، وتطبق الخسائر المعترف بها باستخدام طريقة حقوق الملكية والتي تزيد عن استثمار المنشأة في

---

[1] الفقـرتين 33 و 34 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 28 ، ص أ 937.

[2] أنظر : الفقـرتين 35 و 36 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 28 ، ص أ 937.

الأسهم العادية على المكونات الأخرى لحصة المنشأة وفق الترتيب العكسي لأقدميتها (أي أولوية التصفية).

وبعد أن يتم تخفيض حصة المنشأة إلى الصفر ، يتم وضع مخصص للخسائر الإضافية ويعترف بالتزام معين فقط إلى الحد الذي تتكبد فيه المنشأة التزامات قانونية أو استدلالية أو تسدد دفعات بالنيابة عن المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك. وإذا قامت المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك لاحقا بالإبلاغ عن الأرباح تواصل المنشأة الاعتراف بحصتها في تلك الأرباح بعد أن تساوي حصتها من الأرباح حصة الخسائر غير المعترف بها.[1]

الفـرع الثامـن – خسائـر انخفـاض القيمـة :

تطبق المنشأة المعيار IAS 39 لتحديد ما إذا كان من الضروري الاعتراف بأي خسارة إضافية لانخفاض القيمة فيما يخص صافي استثمارها في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك التي لا تشكل جزءا من صافي الاستثمار ومبلغ خسارة انخفاض القيمة تلك. [2]

ونظرا لأن الشهرة تشكل جزءا من المبلغ المسجل في حساب الاستثمار في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك ، فلا يمكن اختبار التدني في قيمتها بشكل منفصل وتطبيق المعيار IAS 36 "انخفاض قيمة الأصول ".

بناء عليه يتم إجراء اختبار تدني إجمالي المبلغ المسجل للاستثمار في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك بموجب المعيار IAS 36 على أنه أصل فردي ، وذلك بمقابلة قيمته القابلة للاسترداد مع قيمته الدفترية المسجلة. ويتم الاعتراف بخسارة تدني القيمة كخسارة في بيان الدخل إذا كانت القيمة القابلة للاسترداد أقل من القيمة الدفترية.

---

[1] الفقرتين 38-39 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 28 ، ص ص أ 937 – أ 938.

[2] الفقـرتين 40-41 من المعيار المحاسبة الدولي رقم 28 ، ص أ938.

وفي حالة وجود استثمار في أكثر من شركة مستثمر بها يتم تقييم كل شركة على حدى ، ما لم تكن الشركة المستثمر بها غير قادرة على تحقيق تدفقات نقدية بشكل مستقل عن شركة أو شركات أخرى مستثمر بها. [1] [2]

[1] محمد أبو نصار ، جمعة حميدات ، مرجع سبق ذكره ، ص 427.

[2] أنظر أيضا الفقرتين 42-43 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 28 ، ص أ 938.

المبحـث الثانـي : معيار الإبلاغ المالـي الدولـي رقم 10

تم إصدار معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 10 في شهر ماي 2011 حيث بدأ سريانه اعتبارا من 2013/1/1 ، وهو يحدد متطلبات وإجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة .

وقد حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولـي رقم 27 "القوائم الماليـة الموحـدة والمنفصلـة " والتفسير رقم 12 ، حيث تم فصـل متطلبات إعداد القوائم الماليـة الموحـدة لتدرج في المعيار IFRS10 ، فـي حيـن أصبح المعيار IAS 27 المعدل يحمل اسم "القوائم المالية المنفصلة ".

المطلـب الأول – الهدف من المعـيار IFRS10 ومجـال تطبيقــه :

حدد المعيار IFRS 10 مجموعة من الأهداف المرتبطة بإعداد القوائم المالية المجمعة.

الفـرع الأول – الهدف من معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 10 :

الهدف من إصدار هذا المعيار هو تحديد مبادئ إعداد وعرض القوائم المالية المجمعة عندما تراقب أو تسيطر منشأة على منشأة واحدة أو عدة منشآت ، وهو يركز على تحديد مفهوم المراقبة وكيفية تحديد المؤسسات التي تخضع للمراقبة وبالتالي تدخل في محيط التجميع. [2] [1]

بالتالي فإن القوائم المالية المجمعة تعتبر أن الشركة التابعة هي جزء من الشركة القابضة وكأنها أحد فروعها. [3]

---

[1] Robert OBERT , De nouvelle normes IFRS sur les comptes consolidés, Op.cit, p 05.

[2] الفقـرة 01 من المعيار IFRS10 ، ص أ 425.

[3] محمد أبو نصار، جمعة حميدات : مرجـع سبـق ذكـره ، ص 762.

ولتحقيق هذا الهدف ينص المعيار IFRS 10 على ما يلي :[1] [2]

- يتطلب من المنشأة الأم التي تسيطر على واحدة أو أكثر من المنشآت الأخرى التابعة عرض القوائم المالية المجمعة ؛

- يعرف مبدأ السيطرة ، ويعتبر أن السيطرة هي أساس التجميع ؛

- يوضح كيفية تطبيق مبدأ السيطرة لتحديد ما إن كان المستثمر يسيطر على الجهة المستثمر بها ويجب عليه بالتالي توحيد الجهة المستثمر بها ؛

- يوضح متطلبات المحاسبة لإعداد البيانات المالية المجمعة ؛

- يعرف المنشأة الاستثمارية ويورد استثناءا من تجميع شركات تابعة محددة للمنشأة الاستثمارية.

الفـرع الثانـي – الاستثنـاءات من إعـداد قوائـم ماليـة موحـدة :

يجب على المنشأة التي تكون عبارة عن شركة أم عرض البيانات المالية المجمعة ، إلا أن هذا المعيار ينطبق على جميع المنشآت باستثناء ما يلي :[3]

أولا - الاستثنـاء الأول :

لا يشترط على الشركة الأم عرض بيانات مالية مجمعة في حال استوفت جميع الشروط التاليـة مجتمعـة :

- في حال كانت شركة تابعة مملوكة بشكل كامل أو جزئي لمنشأة أخرى ، ووافق جميع مالكيها الآخرين على قرار عدم إعداد قوائم مالية مجمعة ؛

---

[1] الفقـرة 02 من المعيار IFRS10 ، ص أ 425.

[2] لا يتعامل هذا المعيار مع متطلبات المحاسبة لاندماج الأعمال وتأثيرها على التوحيد ، الناتجة من اندمـاج الأعمـال (أنظر المعيار IFRS03) ، أنظـر : الفقـرة 03 من المعيار IFRS10 ، ص أ 425.

[3] أنظـر : الفقـرة 04 من المعيار IFRS10 ، ص ص أ 425-أ 426.

- في حال عدم تداول أدوات الديون أو أدوات حقوق الملكية الخاصة بها في سوق عام (بورصة) سواء كان محلي أو خارجي ؛

- في حال لم تودع ، أو ليست بصدد إيداع بياناتها المالية لدى هيئة الأوراق المالية أو أي هيئة تنظيمية أخرى لغرض إصدار أي فئة من الأدوات في سوق عام ؛

- في حال قدمت الشركة القابضة الرئيسية أو الوسيطة بيانات مالية مجمعة تتوافق مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

ثانيا - الاستثنـــاء الثانـــي :

خطط منافع ما بعد التوظيف وخطط منافع الموظفين طويلة الأجل التي ينطبق عليها المعيار IAS 19 "منافع الموظفين ".

ثالثا – الاستثنـــاء الثالـــث :

لا تكون المنشأة الاستثمارية بحاجة لعرض البيانات المالية المجمعة ، إذا كان يتوجب عليها قياس جميع شركاتها التابعة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

الفـرع الثالـث – استثناء المنشأة الاستثمارية من التجميع :

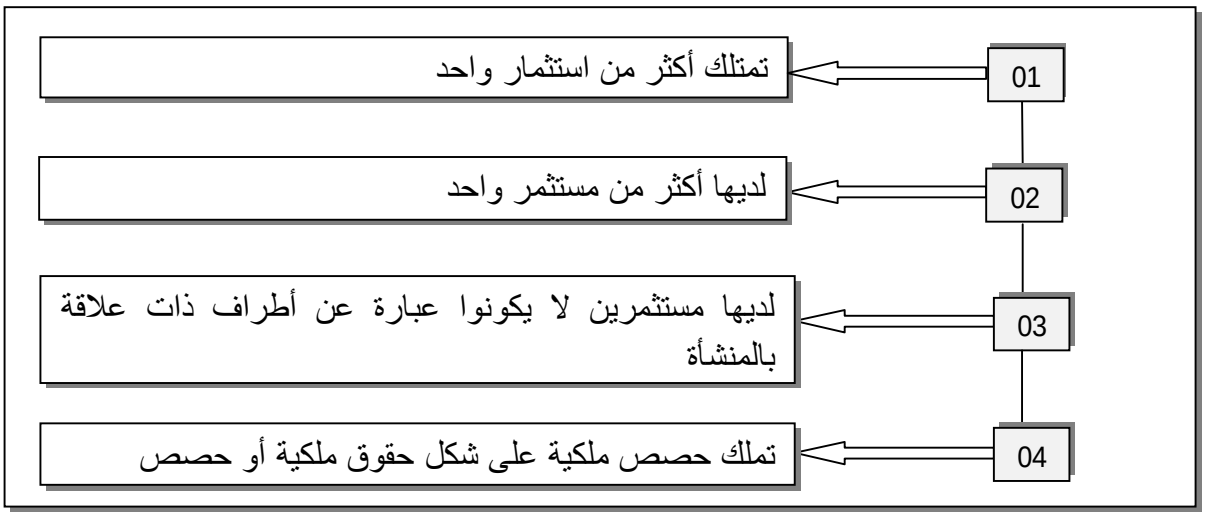
وضع المعيار IFRS 10 المنشأة الاستثمارية ضمن الاستثناءات من إعداد قوائم مالية مجمعة ، وذلك بالنظر إلى خصوصية نشاط هذا النوع من المنشآت ، حيث يعرفها بأنها منشأة :

- تحصل على الأموال من مستثمر واحد أو أكثر لغرض تزويدهم بخدمات إدارة الاستثمار ؛

- تتعهد تجاه مستثمريها بأن الغرض من أعمالها هو استثمار الأموال لغرض واحد فقط وهو تحقيق عوائد من زيادة رأس المال أو الدخل الاستثماري أو كلاهما ؛

- تقيس وتقيم أداء جميع استثماراتها تقريبا على أساس القيمة العادلة. [1]

وعند تقييم ما إذا كانت المنشأة تستوفي تعريف المنشأة الاستثمارية ، فإنه يتعين عليها مراعاة ما إذا كانت تتمتع بالخصائص النموذجية الموضحة في الشكل التالي:



الشكـل رقـم 10 : الخصائص النموذجية للمنشأة الاستثمارية وفق المعيار IFRS 10

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على الفقـرة 28 من المعيار IFRS10 ، ص أ 429

يجب الإشارة إلى أنه ليس بالضرورة أن يؤدي غياب أي من هذه الخصائص النموذجية إلى استبعاد تصنيف المنشأة على أنها منشأة استثمارية ، إلا أن المعيار فرض على المنشأة الاستثمارية التي لا تتمتع بجميع هذه الخصائص النموذجية إفصاحا إضافيا بمقتضى المعيار IFRS 12.

وإذا حدثت تغييرات على واحد أو أكثر من عناصر تعريف المنشأة الاستثمارية ، أو على خصائصها النموذجية ، فإنه يتعين على الشركة الأم إعادة تقييم ما إذا كانت هي عبارة عن منشأة استثمارية ، كما يتعين عليها إذا توقفت عن كونها منشأة استثمارية أو تصبح منشأة استثمارية أن تقوم بمحاسبة التغيير في وضعها بأثر مستقبلي بدء من تاريخ حدوث التغيير في الوضع. [2]

---

[1] أنظـر : الفقـرة 27 من المعيار IFRS10 ، ص ص أ 428- أ429.

[2] أنظـر : الفقـرات 28-29-30 من المعيار IFRS10 ، ص أ 429.

ويتعين على المنشأة الاستثمارية التي تسيطر على شركة أخرى قياس الاستثمار في الشركة التابعة لها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقا للمعيار IFRS 9.

أما إذا كانت المنشأة الاستثمارية تمتلك شركة تابعة تقدم خدمات ذات صلة بالأنشطة الاستثمارية للمنشأة التابعة ، فيتعين عليها تجميع تلك الشركة التابعة وفقا للمعيار IFRS 10 وتطبيق المعيار IFRS 3 على عملية امتلاك أي من هذه الشركات التابعة.

إلا أنه يتعين على الشركة الأم للمنشأة الاستثمارية تجميع المنشآت التي تسيطر عليها ، بما فيها تلك المنشآت المسيطر عليها من خلال الشركة التابعة للمنشأة الاستثمارية ، ما لم تكن الشركة الأم بحد ذاتها هي عبارة عن منشأة استثمارية. [1]

المطلب الثاني - مفهوم السيطرة وعناصرها :

يمثل مفهوم السيطرة (أو المراقبة) الركيزة الأساسية التي يستند عليها المعيار IFRS 10 ، هذا المفهوم كان موجودا في المعيار IAS 27 ، إلا أن هذا المعيار أضاف ووضح أنه للقيام بالتجميع المحاسبي يجب أن تنصب المراقبة حول الأنشطة الأساسية ، فمن غير المهم مراقبة أنشطة ثانوية أو ليس لها آثار جوهرية على نشاط المؤسسة.

هذا المفهوم للأنشطة الأساسية يسمح بجعل النموذج أكثر شمولا ، حيث يتم معالجة الشركات ad hoc باستخدام مفهوم المراقبة ، وليس وفق مفهوم المخاطر والمنافع ، كما أن التفسير رقم 12 لم يعد له معنى ومحتواه ألغي بالمعيار IFRS10 . [2]

---

[1] الفقرات 31-32-33 من المعيار IFRS10 ، ص أ 429.

[2] Gilbert GÉLARD , La nouvelle normalisation pour les comptes consolidés , op.cit , p 28.

الفرع الأول – مفهوم السيطرة وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 10:

يطبق هذا المعيار عند تملك شركة لأكثر من 50 % من أسهم شركة أخرى ، تتمتع هذه الأسهم بالتصويت والإدارة ، حيث يصبح للشركة المالكة للأسهم سيطرة على القرارات الإدارية والتشغيلية للشركة المستثمر بها.

ويجب على المستثمر تحديد ما إذا كانت المنشأة هي شركة أم من خلال تقييم مدى سيطرتها على الجهة المستثمر بها ، مع أخذ جميع الحقائق والظروف بعين الاعتبار ، كما عليه أيضا إعادة تقييم السيطرة في حال أشارت الحقائق والظروف إلى وجود تغيير أو عدة تغييرات على عناصر السيطرة.

من جانب آخر يمكن أن تكون السيطرة مشتركة على الجهة المستثمر بها عندما يتعين على مستثمرين أو أكثر العمل معا لتوجيه النشاطات ذات الصلة ، ويقوم كل مستثمر على حدى بمحاسبة حصصه في الجهة المستثمر بها وفقا لمعايير المحاسبة الدولية ذات الصلة. [1]

الفـرع الثانــي – عناصر السيطرة وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 10

تتمثل الحالات التي تملك فيها شركة مستثمرة السيطرة على شركة أخرى مستثمر بها حسب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 10 فيما يلي : [2]

- إذا كان لدى الشركة المستثمرة قوة أو نفوذ عال على الشركة المستثمر بها يعطيها ذلك القدرة على توجيه أنشطة الشركة المستثمر بها ؛

---

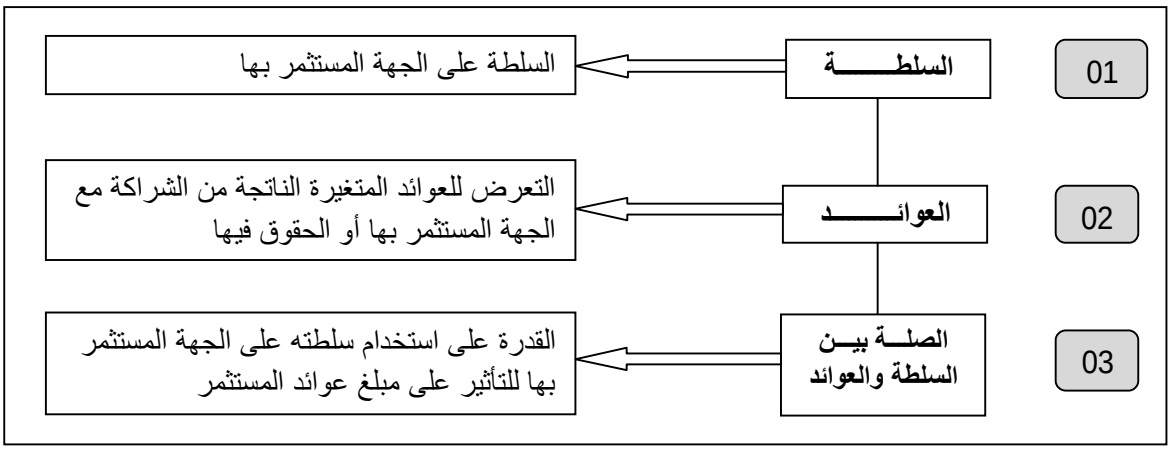
[1] الفقرات 05-06-08-09 من المعيار IFRS10 ، ص أ 426.

[2] محمد أبو نصار ، جمعة حميدات : مرجع سبق ذكره ، ص 764.

- وجود الحق أو لدى الشركة المستثمرة يمكنها من تغيير أو توجيه عوائد الشركة المستثمر بها ، مثل قرارات بيع وشراء السلع والخدمات ، إدارة الموجودات المالية ، شراء وبيع الأصول الثابتة ، تحديد هيكل التمويل للشركة ؛

- إذا كان لدى الشركة المستثمرة قوة أو نفوذ عال على الشركة المستثمر بها يعطيها القدرة في التأثير على العوائد المتحققة لها من استثماراتها في الشركة المستثمر بها.

ويلخص الشكل التالي مختلف الحالات التي تبين وجود السيطرة وفق المعيار IFRS 10:



الشكل رقم 11 : عناصر السيطرة وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 10

المصـــدر : من إعداد الطالب اعتمادا على الفقرة 07 من المعيار IFRS10 ، ص أ 426.

سنتطرق إلى كل عنصر من عناصر السيطرة التي حددها المعيار IFRS 10 فيما يلي :

أولا - العنصـــر الأول : السلطـــة

يسيطر المستثمر على الجهة المستثمر بها في حال توافرت لديه حقوق قائمة تمنحه القدرة الحالية على توجيه النشاطات ذات الصلة (الأنشطة الأساسية) ، مثل النشاطات التي تؤثر بشكل ملموس على عوائد الجهة المستثمر بها.

ويكون تقييم السلطة أحيانا مباشرة عن طريق حقوق التصويت الممنوحة بواسطة الأسهم ، وفي حالات أخرى يكون التقييم أكثر تعقيدا مثل السلطة الناتجة من ترتيب تعاقدي واحد أو أكثر.

كما يمتلك السلطة المستثمر الذي لديه القدرة الحالية على توجيه النشاطات ذات الصلة حتى وإن لم تمارس حقوقه في التوجيه بعد. [1] [2]

ويجب أن تكون السلطة حالية ، ولا يجب أن تكون السلطة ممارسة بالفعل حيث يكفي أن يتمكن المستثمر من استعمال السلطة عندما يرى أن ذلك ضروري.

ولا تكون السلطة فقط عن طريق امتلاك الأغلبية المطلقة من حقوق التصويت ، حيث قد تكفي الأغلبية النسبية في العديد من الحالات (مثلا إذا كان المساهمين الأخيرين مبعثرين ويرجح عدم اجتماعهم لأخذ السلطة).

من جهة أخرى يتم أخذ حقوق التصويت المحتملة في الحسبان بشرط أن تكون ممارسة حاليا ومحددة . ويجب التفرقة كذلك بين حقوق التصويت التي من المرجح أن تعطي سلطة وحقوق التصويت التي تكون دفاعية أو وقائية أي التي لا تؤدي للحصول على سلطة ، وتمثل حماية لفئة من المساهمين ليست لهم سلطة (مثلا التي تسمح بالمعارضة في الجمعية العامة على رفع رأس المال أو تجاوز الاستثمار لمستوى معين) [3] ، فهي تتعلق بتغييرات أساسية في أنشطة المؤسسة والتي لا تطبق عموما إلا في حالات استثنائية. [4] [5]

---

[1] الفقـرات 10-11-12 من المعيار IFRS10 ، ص ص أ 426 - أ 427.

[2] نشير هنا إلى أنه إذا امتلك مستثمران اثنان أو أكثر حقوق قائمة تمنحهم القدرة الفردية على توجيه نشاطات مختلفة ذات صلة ، فإن المستثمر الذي يمتلك القدرة الحالية على توجيه النشاطات الأكثر تأثيرا في عوائد الجهة المستثمر بها هو الذي يمتلك السلطة على الجهة المستثمر بها (أنظر الفقرتين 13-14 من المعيار IFRS10 ، ص أ 427)

[3] Gilbert GÉLARD , La nouvelle normalisation pour les comptes consolidés , Op.cit , p 28.

[4] Xavier Paper , Op.cit , page 33.

[5] أنظر كذلك الفقرتين ب 89 - ب 90 من المعيار IFRS 10 ، ص أ 464 : " في حال وجود حقوق تصويت محتملة أو مشتقات أخرى تتضمن حقوق تصويت محتملة ، يتم تحديد نسبة الأرباح والخسائر والتغيرات في حقوق الملكية المخصصة للمنشأة الأم والحصص غير المسيطرة في إعداد البيانات المالية الموحدة بناء على حصص الملكية القائمة دون أن تعكس الممارسة أو التحويل المحتمل لحقوق التصويت المحتملة والمشتقات الأخرى . إلا أنه في بعض الحالات ، تمتلك المنشأة جوهريا حصة ملكية قائمة نتيجة معاملة معينة تمنح المنشأة حاليا حق الوصول إلى العوائد المصاحبة لحصة الملكية . في هذه الحالة يتم تحديد النسبة المخصصة للمنشأة الأم والحصص غير المسيطرة لإعداد البيانات المالية الموحدة عبر الأخذ بعين الاعتبار الممارسة النهائية لحقوق التصويت المحتملة والمشتقات الأخرى التي تمنح المنشأة حاليا حق الوصول إلى العوائد"

وعوض مفهوم الأنشطة الأساسية خاصية (السياسات المالية والتشغيلية للمؤسسة) المنصوص عليها في المعيار IAS 27 القديم ، حيث أن ممارسة السلطة على أنشطة أساسية هو مصطلح أوسع عن طريق استعمال لفظ "أنشطة" ويتطلب ممارسة حكم للتفرقة بين هذه الأنشطة وغيرها من الأنشطة الثانوية ، فالسلطة على هذه الأخيرة حتى المطلقة قد لا تؤدي إلى ممارسة الرقابة. [1]

ثانيا - العنصر الثاني : العوائد

يتعرض المستثمر للعوائد المتغيرة الناتجة من شراكته مع الجهة المستثمر بها أو يكون له حقوق في هذه العوائد ، عندما يكون من المحتمل أن تتنوع عوائد المستثمر الناتجة من شراكته نتيجة أداء الجهة المستثمر بها (قد تكون عوائد المستثمر إيجابية أو سلبية فقط أو الاثنان معا). [2]

ثالثا - العنصر الثالث : الصلة بين السلطة والعوائد

يتمثل العنصر الثالث للسيطرة في قدرة المستثمر على التأثير على العوائد من خلال شراكته مع الجهة المستثمر بها .

ويحدد المستثمر الذي يتمتع بحقوق اتخاذ القرارات ما إذا كان عبارة عن موكل أو وكيل ، حيث لا يسيطر المستثمر الذي يكون عبارة عن وكيل على الجهة المستثمر بها عند ممارسة حقوق اتخاذ القرارات المفوضة له. [3]

الفرع الثالث - التغير في نسبة ملكية الشركة الأم في الشركة التابعة :

يجب التمييز بين نوعين من التغير في نسبة ملكية الشركة الأم في الشركة التابعة :

---

[1] Gilbert GÉLARD , La nouvelle normalisation pour les comptes consolidés , Op.cit , p 28.

[2] الفقرة 15 من المعيار IFRS10 ، ص أ 427.

[3] الفقرتين 17-18 من المعيار IFRS10 ، ص أ 427.

أولا - التغير الذي لا يؤدي إلى فقدان السيطرة :

تجدر الإشارة إلى أن التغييرات في حصص ملكية الشركة الأم في شركة تابعة والتي لا تؤدي إلى فقدان سيطرة الشركة الأم على الشركة التابعة تعتبر معاملات حقوق ملكية [1] تمت مع المالكين ، ولا يتم الاعتراف بمكاسب أو خسائر في هذه المعاملات ، أي لا يتم تحقيق أرباح أو خسائر في قائمة الدخل ، وكذلك لا تأثير لذلك على الموجودات والمطلوبات في الشركة التابعة ، ولا يعاد قياس الشهرة. [2]

ثانيا - التغير الذي يؤدي إلى فقدان سيطرة الشركة الأم على الشركة التابعة :

عند فقدان سيطرة الشركة الأم على الشركة التابعة بسبب التغير في نسبة تملك الشركة الأم بالشركة التابعة ، أو بسبب خضوع الشركة التابعة لسيطرة حكومة أو محكمة أو وصي أو جهة تنظيمية (جهة رقابية حكومية) أو اتفاقية تعاقدية.

و في حال فقدت الشركة الأم سيطرتها على الشركة التابعة يجب عليها القيام بما يلي : [3] [4]

- **إلغاء الاعتراف** بأصول والتزامات الشركة التابعة (بما في ذلك أي شهرة) بمبالغها المسجلة في تاريخ فقدان السيطرة ، وذلك من البيان الموحد للمركز المالي.

- **إلغاء الاعتراف** بالمبلغ المسجل لأي حصص غير مسيطرة في الشركة التابعة السابقة في تاريخ فقدان السيطرة (بما في ذلك أي من عناصر الدخل الشامل الآخر المنسوب لها).

- **الاعتراف بأي استثمار** محتفظ به في المنشأة التابعة السابقة بقيمته العادلة عند فقدان السيطرة ولاحقا محاسبته ومحاسبة المبالغ المستحقة من أو إلى الشركة التابعة السابقة وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ذات الصلة ؛

---

[1] الفقرة 23 من المعيار IFRS10 ، ص أ 427.

[2] محمد أبو نصار ، جمعة حميدات : مرجع سبق ذكره ، ص 767.

[3] الفقرتين ب 98 – ب 99 من المعيار IFRS 10 ، ص أ 466.

[4] الفقرة 25 من المعيار IFRS10 ، ص أ 428.

- **إعـادة تصنيـف المبالـغ** المعترف بها في الدخـل الشامـل الآخر فيما يتعلق بالشركة التابعة إلى حساب الأرباح و الخسائر ، أو نقلها مباشرة إلى الأرباح المستبقاة في حال اشترطت المعايير الأخرى ذلك.

- الاعتراف بالأرباح أو الخسائر المرتبطة بفقدان السيطرة المنسوبة لحصص السيطرة السابقة .

وفي حال خسرت الشركة الأم سيطرتها على الشركة التابعة ، يجب عليها حساب جميع المبالغ المعترف بها سابقا في دخل شامل آخر فيما يتعلق بتلك الشركة التابعة وذلك بناء على الأسس ذاتها المطلوب تحقيقها عندما تقوم الشركة الأم بالتصرف مباشرة بالأصول أو الالتزامات ذات العلاقة .

ويقودنا الحديث عن مسألة فقدان السيطرة إلى مفهوم الحقوق غير المسيطر عليها التي تتمثل في حصة الأقلية في صافي أصول المنشأة التابعة ، ويظهر هذا الحساب عند إعداد القوائم المالية الموحدة ضمن حقوق الملكية [1] ، وبشكل منفصل عن حقوق الملكية لمالكي الشركة الأم[2].

بعبارة أخرى الحصص غير المسيطرة هي الجزء من حقوق الملكية في شركة تابعة والذي لا ينسب بشكل مباشر أو غير مباشر إلى شركة أم والتي كانت تسمى سابقا بحقوق الأقلية.

المطلب الثالث : إجراءات إعداد القوائم المالية المجمعة

نص المعيار IFRS 10 على مجموعة من الإجراءات تبدأ من حصول الشركة الأم على القوائم المالية الفردية للشركات الأعضاء ، وصولا إلى إعداد القوائم المالية المجمعة.

---

[1] جمعة حميدات ، منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS EXPERT ، مرجع سبق ذكره ، ص 43.

[2] الفقرة 22 من المعيار IFRS10 ، ص أ 427.

الفـرع الأول : فترة القياس وتاريخ إعداد التقارير

يتم دمج دخل ومصاريف الشركة التابعة في البيانات المالية الموحدة بدءا من تاريخ السيطرة عليها لحين توقف تلك السيطرة على الشركة التابعة ، ويعتمد دخل ومصاريف الشركة التابعة علـى مبالـغ الأصول والالتزامات المعترف بها في البيانات المالية الموحدة في تاريخ التملك. [1]

من جانب آخر يجب أن يكون تاريخ إعداد التقارير هو نفس التاريخ بالنسبة للبيانات المالية للمنشأة الأم وشركاتها التابعة المستخدمة في إعداد البيانات المالية الموحدة ، ففي حال اختلفت نهاية فترة إعداد التقارير تقوم الشركة التابعة بإعداد معلومات مالية إضافية في نفس تاريخ البيانات المالية للمنشأة الأم وذلك لتمكينها من توحيد المعلومات المالية للشركة التابعة. [2]

في حال تعذر ذلك يجب على الشركة الأم استخدام أحدث المعلومات المالية للشركة التابعة والتي يتم تعديلها فيما يخص آثار المعاملات والأحداث الهامة التي تحدث ما بين تاريخ تلك البيانات المالية وتاريخ البيانات المالية الموحدة .

في جميع الحالات يجب ألا يزيد الاختلاف بين تاريخ البيانات المالية للشركة التابعة وتاريخ البيانات المالية الموحدة عن فترة تزيد عن 03 أشهر ، ويجب أن يكون طول فترات إعداد التقارير وأي اختلاف بين تواريخ البيانات المالية هو نفسه من فترة إلى أخرى. [3]

---

[1] الفقرة ب 88 من المعيار IFRS 10 ، ص أ 464.

[2] الفقرة ب 92 من المعيار IFRS 10 ، ص أ 465.

[3] الفقرة ب 93 من المعيار IFRS 10 ، ص أ 465.

الفـرع الثانـي : السياسات المحاسبية الموحدة

يجب على الشركة الأم إعداد البيانات المالية الموحدة باستخدام سياسات محاسبية موحدة وذلك للمعاملات المشابهة والأحداث الأخرى في الظروف المماثلة ، ويبدأ ذلك من التاريخ الذي يسيطر فيه المستثمر على الجهة المستثمر بها ، ويتوقف عند فقدان السيطرة على تلك الجهة. [1]

في حال استخدم عضو من المجموعة سياسات محاسبية مختلفة عما يتم تبنيه في البيانات المالية الموحدة للمعاملات والأحداث المشابهة في الحالات المماثلة ، يتم إجراء تعديلات على البيانات المالية لذلك العضو لضمان توافقها مع السياسات المحاسبية للمجموعة من أجل إعداد البيانات المالية الموحدة. [2]

الفــرع الثالـث : إجـراءات التوحـيد

من أجل إعداد البيانات المالية الموحدة ينص المعيار IFRS 10 على اتباع ما يلي :[3]

- الجمع بين البنود المتشابهة للأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصاريف والتدفقات النقدية للمنشأة الأم مع تلك البنود الخاصة بشركاتها التابعة.

- إلغاء المبلغ المسجل لاستثمار الشركة الأم في كل من شركاتها التابعة وكذلك حصتها من حقوق الملكية في كل من شركاتها التابعة (تعالج الشهرة ذات الصلة حسب المعيار IFRS 03).

- إلغاء بالكامل جميع الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصاريف والتدفقات النقدية ضمن المجموعة والمتعلقة بالمعاملات بين منشآت المجموعة (يتم إلغاء جميع الأرباح أو الخسائر الناتجة من المعاملات ضمن المجموعة بالكامل والتي يتم الاعتراف بها في الأصول ،

---

[1] الفقـرتين 19-20 من المعيار IFRS10 ، ص أ 428.

[2] الفقرة ب 87 من المعيار IFRS 10 ، ص أ 464.

[3] الفقرة ب 86 من المعيار IFRS 10 ، ص أ 463.

كالمخزون والأصول الثابتة) ، وقد تشير الخسائر ضمن المجموعة إلى وجود عجز يتطلب اعترافا بالبيانات المالية الموحدة . ينطبق المعيار IAS 12 على التغيرات المؤقتة الظاهرة عقب إلغاء الأرباح والخسائر الناتجة من المعاملات ضمن المجموعة.

وتقع مسؤولية إعداد القوائم المالية المجمعة على عاتق الشركة القابضة ، وذلك من خلال القوائم المالية الفردية الخاصة بكل من الشركة القابضة والشركات التابعة ، إضافة إلى معلومات أخرى غير متوفرة في هذه القوائم المالية ، وتتمثل الإجراءات المتبعة فيما يلي: [1]

- الحصول على القوائم المالية لكل من الشركة القابضة والشركة التابعة ، ثم تفريغ بيانات القوائم المالية للشركتين في نموذج يطلق عليه "**ورقة العمل** " التي تظهر كما يلي:

الجدول رقم 10 : ورقة العمل المستخدمة في إعداد القوائم المالية الموحدة

البيان	القابضة	التابعة	التسويات		موحدة
			مدين	دائن	

المصدر: محمد أبو نصار ، جمعة حميدات ، **مرجع سبق ذكره** ، ص 769.

- إجراء بعض التعديلات على بعض البنود الظاهرة في القوائم المالية الفردية ، من خلال عمود التسويات الظاهر في ورقة العمل ؛

- يجري في العمود الأخير من ورقة العمل والمعنون "الموحدة" جمع قيمة كل بند من واقع القيم الظاهرة في السطر أي "عمود الشركة القابضة ، عمود الشركة التابعة ، عمود التسويات إن وجدت"، وتمثل القيم الظاهرة في العمود الأخير القيم التي يتم إظهارها في القوائم المالية المجمعة.

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات : مرجع سبق ذكره ، ص ص 768-769.

الفرع الرابع - إعداد الميزانية الموحدة في حالة تملك كامل الأسهم :

نجد في الواقع اختلافا بين القيمة الدفترية والعادلة لأصول والتزامات الشركة التابعة وبالتالي وجود شهرة موجبة أو سالبة ، لذلك يجب إظهار هذا الفرق في عمود التسويات في ورقة العمل بحيث تظهر أصول والتزامات الشركة التابعة في عمود "**موحدة** " بالقيمة العادلة بعد إضافتها لبنود الشركة القابضة بالقيمة الدفترية.

وتظهر الشهرة الموجبة بالطرف المدين بعمود التسويات ليتم إظهارها في عمود الموحدة ، أما الشهرة السالبة إن وجدت فيتم إطفاؤها كإيراد في السنة التي حدث فيها التملك. [1]

الفرع الخامس : حالة تملك أقل من 100 % من أسهم الشركة التابعة

عند تملك الشركة القابضة لأقل من 100 % من أسهم الشركة التابعة تكون بقية أسهم الشركة التابعة مملوكة من قبل أطراف أخرى يطلق عليهم "الحقوق غير المسيطر عليها " [2] ، ويتوجب إظهار الحقوق غير المسيطر عليها كبند مستقل في الميزانية الموحدة ضمن حقوق الملكية وبشكل منفصل عنها ، على اعتبار أن الحقوق غير المسيطر عليها هي مصدر تمويل من المالكين وليس التزام.

الفرع السادس : المعالجة المحاسبية للتغير على حساب الاستثمار في الشركة التابعة

تتم المعالجة المحاسبية في مرحلة أولى لعملية تملك الشركة الأم لأسهم الشركة التابعة ، وبعد ذلك يجب متابعة محاسبيا التغيرات الحاصلة في حساب الاستثمار في الشركة التابعة.

---

[1] محمد أبو نصار ، جمعة حميدات : مرجع سبق ذكره ، ص ص 769-770.

[2] " كانت الحقوق غير المسيطر عليها تسمى قبل التعديل الأخير لمعايير المحاسبة الدولية حقوق الأقلية ، ويعتبر مكان ظهورها مثار جدل ، إما بعد المطلوبات وقبل حقوق المساهمين مباشرة ، أو في نهاية حقوق المساهمين ".

أولا- عند تملك الشركة القابضة لأسهم الشركة التابعة :

تستخدم الشركة القابضة طريقة الحيازة أو طريقة المصالح المشتركة لإثبات عملية شراء أسهم الشركة التابعة.

تعتمد طريقة الحيازة على تقييم أصول والتزامات الشركة التابعة حسب القيمة السوقية ، مما يؤدي إلى ظهور فروقات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لأصول والتزامات الشركة التابعة.

أما طريقة المصالح المشتركة فتقيم أصول والتزامات الشركة التابعة بالقيم الدفترية ، وبالتالي لا يكون هناك أية فروقات. [1]

ثانيا - خلال الفترات التالية للتملك :

يتم معالجة التغير على حساب الاستثمار في دفاتر الشركة القابضة بإحدى ثلاث طرق هي:[2]

الطريقة الأولى - طريقة الملكية :

حسب هذه الطريقة يتأثر حساب الاستثمار في الشركة التابعة في نهاية كل سنة بما يلي:

- يتم زيادته (أو تخفيضه) بمقدار حصة الشركة القابضة في أرباح (أو خسائر) الشركة التابعة؛

- يتم تخفيضه (أو زيادته) بمقدار الجزء الواجب إطفاؤه سنويا من الفرق بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لأصول الشركة التابعة ؛

- يتم تخفيضه بمقدار حصة الشركة القابضة من توزيعات أرباح الشركة التابعة.

---

[1] محمد أبو نصار ، جمعة حميدات : مرجع سبق ذكره ، ص 776.

[2] أنظر : محمد أبو نصار ، جمعة حميدات ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 776-777 ، (كما أوجب المعيار IFRS10 استخدام الشركة القابضة طريقة الملكية للمحاسبة عن الاستثمار في الشركات التابعة ، إلا أن المعيار أوجب استخدام طريقة التكلفة أو المعيار IFRS9 في حالة عدم إعداد الشركة القابضة لقوائم مالية موحدة وعرض قوائم الشركة القابضة والشركات التابعة بشكل منفصل).

الطريقة الثانية - طريقة الملكية غير المكتملة :

حسب هذه الطريقة يتأثر حساب الاستثمار في الشركة التابعة سنويا بمقدار حصة الشركة القابضة في أرباح (أو خسائر) الشركة التابعة ، وكذا من توزيعات أرباح الشركة التابعة.

ولا يتأثر بمقدار الجزء الواجب إطفاؤه سنويا من الفرق بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لأصول الشركة التابعة.

الطريقة الثالثة - طريقة التكلفة :

حسب هذه الطريقة يتم إثبات قيد واحد فقط في دفاتر الشركة القابضة في نهاية كل عام ويتعلق هذا القيد بحصة الشركة القابضة في توزيعات أرباح الشركة التابعة ، وتعتبر توزيعات الأرباح بموجب طريقة التكلفة إيراد.

وبناء عليه يبقى رصيد حساب الاستثمار في الشركة التابعة بموجب طريقة التكلفة كما هو دون تغيير خلال الفترات التالية للتملك (أي يبقى مثبتا بالتكلفة المدفوعة عند التملك) .

وحسب معايير المحاسبة الدولية يخفض حساب الاستثمار في الشركة التابعة بموجب طريقة التكلفة في حالة زيادة قيمة توزيعات أرباح الشركة التابعة بعد تاريخ تملك الشركة القابضة لها عن الأرباح التي حققتها الشركة التابعة بعد التملك ، ويكون مبلغ التخفيض بمقدار الزيادة في حصة الشركة القابضة من التوزيعات عن حصة القابضة في أرباح الشركة التابعة بعد التملك.[1]

الفرع السابع : إعداد القوائم المالية المجمعة في نهاية السنة الأولى للتملك

أولا- إجراءات إعداد قائمة الدخل المجمعة :

يتم إعداد قائمة الدخل المجمعة بإتباع الإجراءات التالية :[2]

---

[1] رغم وجود اختلافات جوهرية بين الطريق الثلاثة المذكورة ، فإن القيم التي تظهر في القوائم المالية الموحدة تكون متساوية بالطرق الثلاثة.

[2] محمد أبو نصار، جمعة حميدات : مرجع سبق ذكره ، ص ص 787-788.

- يتم الحصول على قائمة الدخل لكل من الشركة القابضة والشركة التابعة ويتم تفريغ البيانات الظاهرة بهما في ورقة العمل ؛

- يتم إظهار الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول والتزامات الشركة التابعة والواجب إطفاؤها في السنة الحالية في عمود التسويات **(بالنسبة للأصول** : يظهر مبلغ الإطفاء في حالة زيادة القيمة العادلة عن القيمة الدفترية في الجانب المدين ، في حين يظهر الفرق في الجانب الدائن في حالة العكس. **أما الالتزامات** فتعامل بشكل عكسي**)** ؛

- يتم إلغاء حساب أرباح الاستثمارات في الشركة التابعة والظاهر في قائمة دخل الشركة التابعة و قائمة دخل الشركة القابضة عن طريق جعله مدينا في عمود التسويات ؛

- في حالة كون نسبة تملك الشركة القابضة لأسهم الشركة التابعة يقل عن 100 %، فإن جزءا من أرباح الشركة التابعة يعود للأقلية ، لذا يتم إظهار حصة الأقلية من أرباح الشركة التابعة في الجانب المدين من عمود التسويات ليتم طرحه من قيمة الربح الظاهرة في عمود قائمة الدخل المجمعة ، لأن ما يظهر في عمود قائمة الدخل المجمعة يمثل مجموع ربح الشركتين القابضة والتابعة ؛

- يتم جمع بنود الإيرادات والمصاريف الظاهرة في قائمة دخل الشركتين القابضة والتابعة ، ويتم إظهار المجموع في عمود قائمة الدخل المجمعة مع الأخذ بالاعتبار للقيم الظاهرة في عمود التسويات.

ثانيا - إجراءات إعداد قائمة الأرباح المحتجزة

تظهر قائمة الأرباح المحتجزة عادة كما يلي:

الجدول رقم 11 : شكل قائمة الأرباح المحتجزة

أرباح محتجزة في بداية السنة	xxxxx
+ أرباح السنة	xxxxx
- توزيعات الأرباح	(xxxxx)
أرباح محتجزة في نهاية السنة	xxxxx

المصـــدر: محمد أبو نصار ، جمعة حميدات : **مرجع سبق ذكره** ، ص 789.

وتتمثل إجراءات إعداد قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة كما يلي : [1]

- يتم إلغاء أرباح محتجزة أول المدة لدى الشركة التابعة وذلك بإظهار القيمة الخاصة بها في الجانب المدين من عمود التسويات ، وعليه فإن ما يظهر في عمود الموحدة هو رصيد الأرباح المحتجزة لدى الشركة القابضة في بداية السنة ؛

- يتم إلغاء أرباح السنة للشركة التابعة بالكامل وذلك بإظهار القيمة الخاصة بها في الجانب المدين من عمود التسويات ، وعليه فإن ما يظهر في عمود الموحدة هو أرباح السنة للشركة القابضة ؛

- يتم إلغاء توزيعات الأرباح لدى الشركة التابعة بإظهار القيمة الخاصة به في الجانب الدائن من عمود التسويات ، وعليه فإن ما يظهر في عمود الموحدة هو مقدار توزيعات الأرباح لدى الشركة القابضة ، فما يخص الشركة القابضة من هذه التوزيعات تمثل توزيعات داخلية لم يقبضها مساهمو الشركة القابضة ، كما يتم إلغاء الجزء الخاص بالأقلية أيضا ؛

- يتم جمع بنود قائمة الأرباح المحتجزة لدى الشركتين القابضة والتابعة ويتم إظهار المجموع في عمود الموحدة مع الأخذ بالاعتبار القيم الظاهرة في عمود التسويات.

<u>ثالثا – إجراءات إعداد الميزانية المجمعة :</u>

من أجل إعداد الميزانية المجمعة يتم اتباع الإجراءات التالية : [1]

---

[1] محمد أبو نصار ، جمعة حميدات : مرجع سبق ذكره ، ص ص 789-790.

- **يتم الحصول على ميزانية** الشركة القابضة والشركة التابعة ، ويتم تفريغ البيانات الظاهرة بهما في ورقة العمل؛

- **يتم إظهار الفروقات** بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول والتزامات الشركة التابعة وذلك برصيد الفروقات في بداية الفترة. وبالمقابل يتم إظهار قيم إطفاء فروقات الأصول والالتزامات الخاصة بالسنة الحالية في عمود التسويات ؛

- **يتم حذف قيمة الاستثمار في الشركة التابعة** حيث يجعل دائنا بعمود التسويات ، ويتم في الفقرات التالية للتملك حذف حساب الاستثمار في الشركة التابعة على مرحلتين ، حيث يحذف رصيد الاستثمار في الشركة التابعة في بداية الفترة ثم يحذف التغير الذي طرأ عليه خلال العام بالمرحلة الثانية؛

- **يتم حذف حسابات حقوق الملكية لدى الشركة التابعة** بجعلها مدينة في عمود التسويات ، ليظهر في عمود الموحدة قيم حقوق الملكية للشركة القابضة فقط؛

- **يتم إظهار قيمة الحقوق غير المسيطر عليها** بالجانب الدائن من عمود التسويات ، وذلك على مرحلتين : الأولى تمثل الحقوق غير المسيطر عليها في بداية الفترة، والثانية التغير الذي طرأ على الحقوق غير المسيطر عليها خلال الفترة (أي صافي حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة بعد خصم مبلغ الإطفاء الذي يخص الأقلية مطروحا منه حصة الأقلية في توزيعات أرباح الشركة التابعة).

في الأخير يجدر التذكير إلى أن المعيار IFRS 10 عوض ما تضمنه سابقا المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 والتفسير رقم 12 ، حيث يبين الجدول التالي نقاط الاختلاف بينهما :

---

[1] محمد أبو نصار ، جمعة حميدات : مرجع سبق ذكره ، ص ص 791-792.

الجـدول رقم 12 : المقارنة بين IFRS10 و (SIC12 – IAS27)

المجـال	SIC12 – IAS27	IFRS10
تعريف السيطرة	عرفت الفقرة 4 من معيار المحاسبة الدولي رقم 27 السيطرة على أنها "قوة التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة لغرض الحصول على منافع من أنشطتها "	تعرف الفقرتان 6 و7 من المعيار السيطرة على أنها تلك الحالات التي يكون فيها المستثمر معرضا لـ أو له حقوق في إيرادات متنوعة نتيجة مشاركته مع مستثمر آخر ولديه القدرة على التأثير على تلك الإيرادات من خلال قوته على الكيان المستثمر فيه ، لذلك فإنه بدلا من التركيز على حقوق التصويت ، يتناول التعريف الجديد القوة والإيرادات والتي هي مشابهة إلا أنها أكثر تركيزا على القدرة على ممارسة القوة للتأثير على غالبية الأنشطة ذات الصلة والتي تؤثر على الإيردات.
حقوق التصويت / القوة	تؤكد الفقرة 13 على حقوق التصويت لغرض اتخاذ القرار فيما إذا كان المستثمر يسيطر على الكيان المستثمر فيه . قد تعني حقوق التصويت المحتملة السيطرة إذا كانت تمارس فعليا حاليا.	تتناول الفقرات من 10 إلى 14 القوة وتوضح أنه بخلاف الحالات العادية عندما تأتي القوة من حقوق التصويت ، فقد تنتج القوة من الترتيبات التعاقدية . إن لحقوق التصويت المحتملة مدى أوسع من الدلالات تحت المعيار IFRS 10
المنشآت للأغراض الخاصة	يقدم تفسير اللجنة الدائمة رقم 12 إرشادات حول الكيانات لأغراض خاصة والتي تربط بشكل أساسي السيطرة بالمخاطر والمكافآت.	لا يتناول المعيار المنشآت لأغراض خاصة بشكل منفصل ، وتحتاج المفاهيم المذكورة أعلاه لتطبيقها على الكيانات لأغراض خاصة لتحديد مفهوم السيطرة
العلاقة بين المالك والوكيل	لا يوفر معيار المحاسبة الدولي رقم 27 إرشادات حول العلاقة بين المالك والوكيل ، في بعض الأحيان قد يحتفظ الوكلاء بحقوق تصويت نيابة عن المالك مما يخلق بعض الغموض عند تطبيق معايير حقوق التصويت لتأسيس السيطرة	يتضمن المعيار إرشادات حول العلاقات بين المالك والوكيل ، وتوضح الفقرة 18 أن الوكيل لا يصبح بحكم المالك وإن مارس القوة الممنوحة له من قبل المالك ، لأن القوة الممنوحة مقيدة وليست لديه القدرة للسيطرة على أغلب الأنشطة ذات الصلة بالكيان المستثمر فيه.

المصدر : خليل طيار ، **محيط التجميع في الجزائر ومدى توافقه مع معيار الإبلاغ المالي الدولي 10** ، مجمع مداخلات الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات – اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية - ، جامعة ورقلة ، الجزائر ، يومي 24 و25 نوفمبر 2014 ، ص 04.

المبحث الثالث : معايير المحاسبة الدولية الأخرى المتعلقة بالتجميع المحاسبي

تطرقنا في المبحثين السابقين إلى معيار المحاسبة الدولي رقم 28 الذي عالج طريقة حقوق الملكية (الوضع للمعادلة) المستعملة في التجميع المحاسبي للشركات الزميلة والمشاريع المشتركة ، إضافة إلى معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 10 الذي عالج مسألة إعداد القوائم المالية المجمعة مشيرا إلى طريقة الإدماج الكلي المستخدمة مع الشركات التابعة.

سنتطرق فيما يلي لأهم ما جاء في معايير المحاسبة الدولية الأخرى ذات العلاقة بالتجميع المحاسبي لاسيما :

- معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 27 (IAS 27) : الذي عالج مسألة إعداد البيانات المالية المنفصلة من قبل الشركة الأم .

- معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 03 (IFRS 03) : الذي عالج مسألة اندماج الأعمال ، وخصوصا كيفية تقييم وتسجيل الشهرة الناتجة عن اندماج الأعمال.

- معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 11 (IFRS 11) : الذي عالج موضوع الترتيبات المشتركة وتصنيفها ، وهي المسائل التي كانت سابقا ضمن معيار المحاسبة الدولي رقم 31 في نسخته القديمة.

- معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 12 (IFRS 12) : الذي عالج موضوع الإفصاحات المطلوبة عن الحصص في المنشآت الأخرى ، سواء كانت شركات تابعة أو شركات حليفة أو مشاريع مشتركة ، والتي كانت سابقا ضمن متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم 27 في نسخته القديمة.

المطلـب الأول : المعيار المحاسبي الدولي رقـم 27 (البيانات المالية المنفصلة)

صدر هذا المعيار في البداية تحت مسمى القوائم المالية المجمعة والمنفصلة ، حيث يطبق عند إعداد القوائم المالية المجمعة لمجموعات الشركات التي يسيطر عليها كيان أم ، وينبغي تجميع كل الشركات التابعة للكيان الأم ، حيث يفترض وجود سيطرة عندما يمتلك الكيان الأم بصورة مباشرة أو غير مباشرة أكثر من نصف حقوق تصويت الكيان. ويمكن أن تكون سيطرة بأقل من نصف حقوق الملكية إذا أمكن إثبات ذلك بموجب اتفاق مثلا.[1]

ويمكن أن تقوم المنشأة الأم بإعداد وعرض قوائم مالية فردية خاصة بها ، إضافة لإعداد القوائم المالية المجمعة.

الفـرع الأول - هدف ونطاق المعيـار المحاسبي الدولي رقم 27 [2]:

يهدف المعيار IAS 27 [3] إلى تحديد متطلبات المحاسبة والإفصاح للاستثمارات في الشركات التابعة والمشاريع المشتركة والمنشآت الزميلة عندما تقوم المنشأة بإعداد بيانات مالية

---

[1] طارق عبد العال حماد : دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها (حالات عملية محلولة) – الجزء الأول - . الاسكندرية : الدار الجامعية . 2008 ، ص ص 447-448.

[2] تطبق المنشأة هذا المعيار للفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد 2013/01/01 ، ويسمح بتطبيق المعيار قبل ذلك التاريخ ، وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار في وقت مبكر ، فإنها يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة وأن تطبق المعايير IFRS 10 و IFRS 11 ، والمعيار IAS 28 حسب تعديلات سنة 2001 في نفس الوقت (أنظر الفقرة 18 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 ، ص أ 923).

[3] " في جويلية 1976 صدر المعيار IAS 03 "القوائم المالية الموحدة" . ثم في أفريل 1989 صدر المعيار IAS 27 تحت اسم "القوائم المالية الموحدة ومحاسبة الاستثمارات في الشركات الزميلة"، وحل هذا المعيار محل المعيار السابق باستثناء الأجزاء التي تطرقت إلى محاسبة الاستثمار في المنشآت الزميلة. وقد تم تبني هذا المعيار في أفريل 2001 من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية.

في ديسمبر 2003 صدر المعيار IAS 27 المنقح "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة"، إضافة إلى تفسيرين ذوي العلاقة هما التفسير 12 "توحيد البيانات المالية للمنشآت ذات الغرض الخاص"، والتفسير 33 "التوحيد وطريقة حقوق الملكية- حقوق التصويت المحتملة وتوزيع حصص الملكية".

في جانفي 2008 تم تعديل المعيار IAS 27 لتناول الحصص غير المسيطرة وفقدان السيطرة على الشركة التابعة كجزء من مشروع عمليات اندماج الأعمال.

وفي أواخر سنة 2012 تم إصدار نسخة جديدة منقحة من المعيار IAS 27 تحت عنوان "القوائم المالية المنفصلة " ، حيث تم نقل الجوانب المتعلقة بالقوائم المالية الموحدة إلى المعيار IFRS 10 "القوائم المالية الموحدة ". أنظـر : الترجمة العربية للمعيار IAS 27.

منفصلة ، حيث ينبغي تطبيق هذا المعيار عندما تختار المنشأة أو يتوجب عليها بمقتضى أنظمة محلية عرض بيانات مالية منفصلة. [1]

وقد ركز المعيار على مفهومي البيانات المالية الموحدة والبيانات المالية المنفصلة كما يلي: [2]

- البيانـــات الماليـــة الموحـــدة :

هي البيانات المالية للمجموعة التي تعرض فيها أصول الشركة الأم والشركات التابعة والتزاماتها وحقوق ملكيتها ودخلها ومصاريفها وتدفقاتها النقدية كتلك التي تخص منشأة اقتصادية مفردة؛

- البيانـات الماليـــة المنفصلـــة :

هي البيانات المالية التي تعرضها الشركة الأم (المستثمر الذي يسيطر على الشركة التابعة) أو المستثمر الذي يمارس سيطرة مشتركة أو تأثير هام على جهة مستثمر بها ، والتي يتم فيها محاسبة الاستثمارات بسعر التكلفة أو وفقا للمعيار IFRS 9.

وهي تمثل تلك البيانات المعروضة بالإضافة إلى البيانات المالية الموحدة أو بالإضافة إلى البيانات المالية التي يتم فيها محاسبة الاستثمارات في المنشآت الزميلة أو المشاريع المشتركة باستخدام طريقة حقوق الملكية ، ولا يتعين إرفاق البيانات المالية المنفصلة بتلك البيانات.

ولا تعتبر البيانات المالية التي تطبق فيها طريقة حقوق الملكية بيانات مالية منفصلة ، وعلى نحو مشابه فإن البيانات المالية للمنشأة التي لا يكون لها شركة تابعة أو منشأة زميلة أو حصة مشارك في مشروع مشترك هي ليست بيانات مالية منفصلة.

---

[1] الفقـرتين 01-02 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 ، ص أ 919.

[2] الفقـرات 4-6-7-8 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 ، ص ص أ 919 – أ 920 .

ويمكن أن تقوم المنشأة المعفاة وفقا للمعيار IFRS 10 من التوحيد أو المعفاة وفقا للمعيار IAS 28 من تطبيق طريقة حقوق الملكية بعرض البيانات المالية المنفصلة كبياناتها المالية الوحيدة.

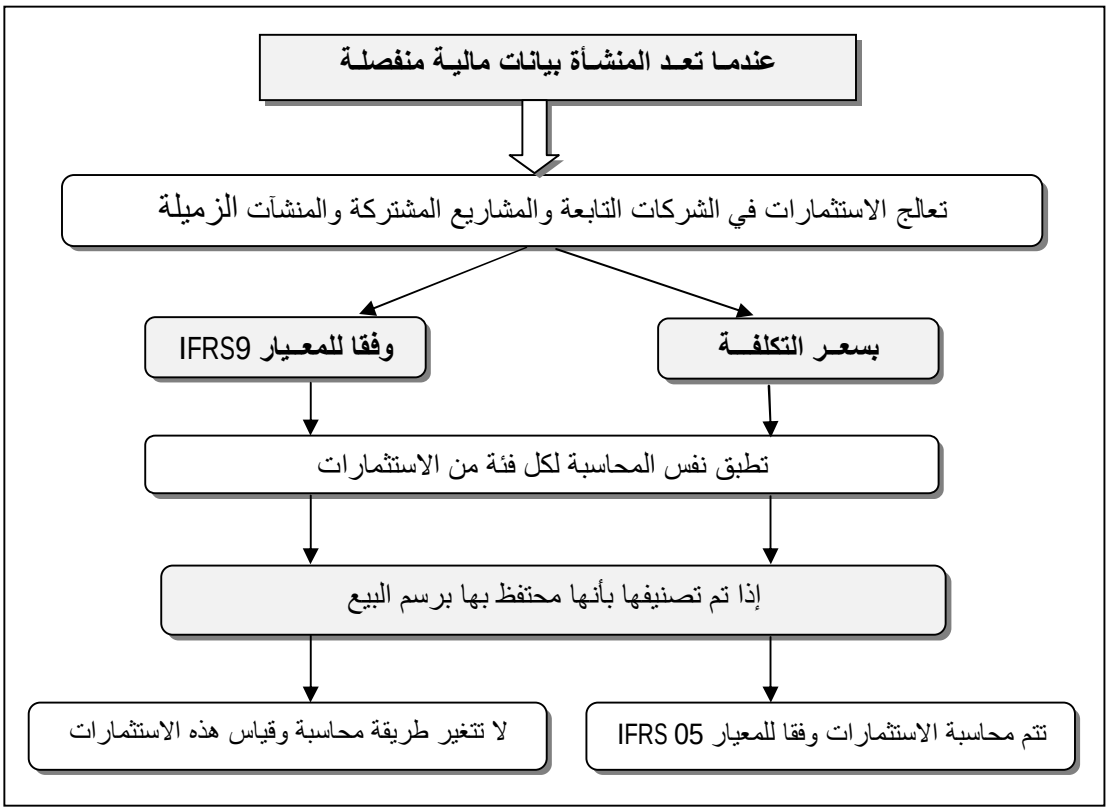
الفرع الثاني - إعداد البيانات المالية المنفصلة :

عند إعداد المنشأة للبيانات المالية المنفصلة ينبغي عليها أن تقوم بالمحاسبة عن الاستثمارات في الشركات التابعة والمشاريع المشتركة والمنشآت الزميلة **بإحدى الطريقتين** :

- إما بسعر التكلفة ؛
- أو بالقيمة العادلة وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 09. [1]

ويوضح الشكل التالي طريقة معالجة الاستثمارات في الشركات التابعة والمشاريع المشتركة والمنشآت الزميلة وفق المعيار IAS 27 عندما تعد المنشأة الأم بيانات مالية منفصلة:

[1] الفقرة 10 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 ، ص أ 920.



الشكل رقم 12 : طرق المحاسبة في البيانات المالية المنفصلة وفق المعيار IAS 27

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على الفقرة 10 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 ، ص أ 920

وإذا اختارت المنشأة قياس استثماراتها في المنشآت الزميلة أو المشاريع المشتركة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر وفقا للمعيار IFRS 09 ، فإنه يتعين عليها أيضا محاسبة تلك الاستثمارات بنفس الطريقة في بياناتها المالية المنفصلة.

وفي حال توجب على الشركة الأم أيضا قياس استثمارها في شركة تابعة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقا للمعيار IFRS9 ، فإنه يتعين عليها أيضا محاسبة استثماراتها في الشركة التابعة بنفس الطريقة المتبعة في بياناتها المالية المنفصلة.[1]

[1] الفقرتين 11-11 أ من المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 ، ص أ 920.

كما ينبغي أن تعترف المنشأة بأرباح الأسهم من شركة تابعة أو مشروع مشترك أو منشأة زميلة في حساب الأرباح أو الخسائر ضمن بياناتها المالية المنفصلة عندما يثبت حقها في استلام أرباح الأسهم. [1]

وعندما تعيد الشركة الأم تنظيم هيكل مجموعتها عن طريق تأسيس منشأة جديدة لتكون شركتها الأم بطريقة تستوفي المعايير التالية :

- تكتسب الشركة الأم الجديدة السيطرة على الشركة الأم الأصلية عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية مقابل أدوات حقوق الملكية القائمة للشركة الأم الأصلية ؛

- تكون أصول والتزامات المجموعة الجديدة والمجموعة الأصلية هي نفس الأصول والالتزامات مباشرة قبل وبعد إعادة التنظيم ؛

- يكون لمالكي المجموعة الأصلية قبل إعادة التنظيم نفس الحصص المطلقة والنسبية في صافي أصول المجموعة الأصلية والمجموعة الجديدة مباشرة قبل وبعد إعادة التنظيم.

وتقوم الشركة الأم الجديدة بمحاسبة استثمارها في الشركة الأم الأصلية وفقا لسعر التكلفة في بياناتها المالية المنفصلة ، وتقيس الشركة الأم الجديدة التكلفة بالمبلغ المسجل لحصتها من بنود حقوق الملكية المبينة في البيانات المالية المنفصلة للشركة الأم الأصلية في تاريخ إعادة التنظيم.

وعلى نحو مماثل ، فإن المنشأة التي لا تكون عبارة عن شركة أم قد تعمل على تأسيس منشأة جديدة كشركة أم لها بطريقة تستوفي المعايير المنصوص عليها أعلاه ، وتطبق المتطلبات الواردة في الفقرة السابقة . وفي هذه الحالات ، تكون الإشارات إلى الشركة الأم الأصلية والمجموعة الأصلية هي إشارة إلى المنشأة الأصلية. [2]

---

[1] الفقـرة 12 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 ، ص أ 921.

[2] الفقـرتين 13-14 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 ، ص أ 921.

الفرع الثالث - الإفصاحات الواجبة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم 27 :

تطبق المنشأة جميع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المعمول بها عند تقديم الإفصاحات في بياناتها المالية المنفصلة ، مع التفرقة بين حالة اختيار الشركة الأم عدم إعداد بيانات مالية موحدة ، حالة المنشأة الاستثمارية ، وحالة اختيار الشركة الأم لإعداد بيانات مالية موحدة ، وذلك كما يلي : [1]

أولا - حالة اختيار الشركة الأم عدم إعداد بيانات مالية موحدة :

عندما تختار الشركة الأم وفقا للفقرة 4 أ من المعيار IFRS 10 أن لا تعد بيانات مالية موحدة ، وأن تعد بدلا من ذلك بيانات مالية منفصلة ، فإنها ينبغي أن تفصح عما يلي:

- حقيقة أن البيانات المالية هي بيانات مالية منفصلة ، وأنه لم يتم استخدام الإعفاء من التوحيد ، واسم المكان الرئيسي لأعمال المنشأة (وبلد التأسيس في حال كان مختلفا) التي تم إصدار بياناتها المالية الموحدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية لاستخدام الجمهور ، وعنوان الحصول عليها ؛

- قائمة بالاستثمارات الهامة في الشركات التابعة والمشاريع المشتركة والمنشآت الزميلة ، بما في ذلك : - اسم الجهات المستثمر بها – المكان الرئيسي لأعمال تلك الجهات المستثمر بها (وبلد التأسيس في حال كان مختلفا) – نسبة حصة ملكيتها (ونسبتها من حقوق التصويت ، في حال اختلافها) في تلك الجهات المستثمر بها؛

- وصف للطريقة المستخدمة لمحاسبة الاستثمارات الهامة المذكورة.

ثانيا – حالة المنشأة الاستثمارية :

[1] الفقرات 15-16-16 أ-17 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 ، ص ص أ 922 – أ 923.

عندما تقوم المنشأة الاستثمارية التي تكون عبارة عن شركة أم (باستثناء الشركة الأم التي تشملها الفقرة 16) بإعداد بيانات مالية منفصلة على أنها بياناتها المالية الوحيدة ، فإنه يتعين عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة .

كما يتعين أيضا عليها عرض الإفصاحات التي يقتضيها المعيار IFRS 12.

ثالثا - الإفصاحات المطلوبة عند إعداد بيانات مالية منفصلة :

تقوم الشركة الأم أو المستثمر الذي يمارس سيطرة مشتركة أو تأثير هام على جهة مستثمر بها بإعداد بيانات مالية منفصلة ، وينبغي أن تحدد البيانات المالية المعدة وفقا للمعيار IFRS 10 أو IFRS 11 ، أو المعيار IAS 28 التي ترتبط بها.

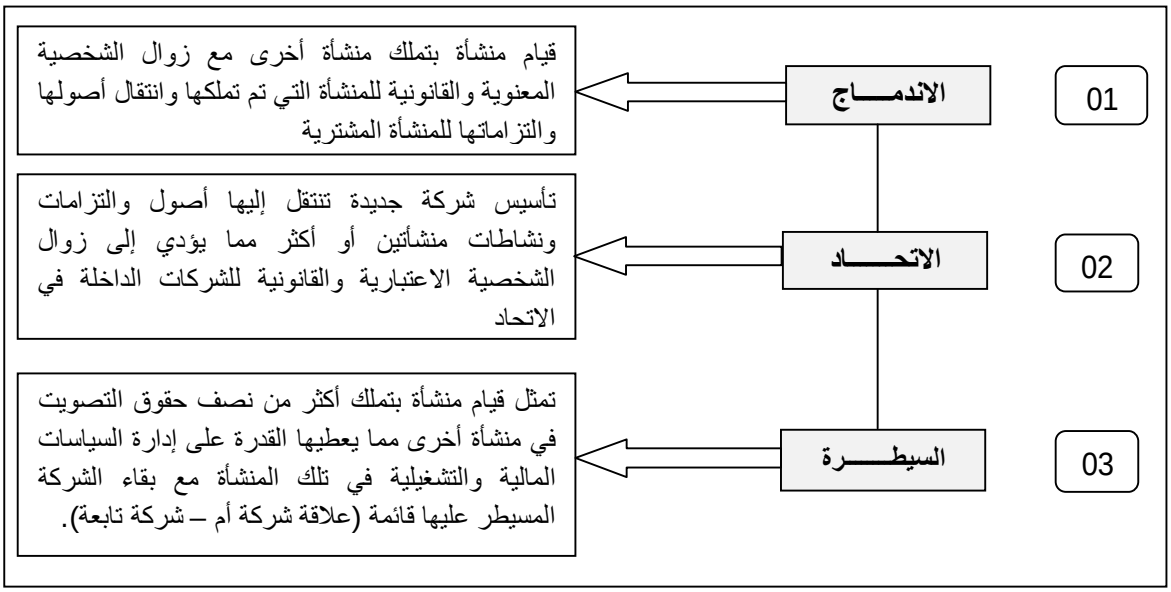
وينبغي الإفصاح عما يلي في البيانات المالية المنفصلة :

- حقيقة أن البيانات المالية هي بيانات مالية منفصلة ، والسبب وراء إعداد تلك البيانات إن لم تكن مطلوبة بموجب القانون ؛

- قائمة بالاستثمارات الهامة في الشركات التابعة والمشاريع المشتركة والمنشآت الزميلة بما في ذلك إسم الجهات المستثمر بها والمكان الرئيسي لأعمالها (بلد التأسيس إن كان مختلفا) ، إضافة إلى نسبة حصة ملكيتها (ونسبتها من حقوق التصويت في حال اختلافها) ، وكذا وصف للطريقة المستخدمة.

المطلب الثاني : معيار الابلاغ المالي الدولي رقم 03

يعتبر مصطلح دمج الأعمال مصطلحا عاما يستخدم للتعبير عن عملية التوحيد ، ويمكن أن يكون دمج الأعمال على أحد الأشكال التالية :



الشكل رقـم 13 : أشكـال دمـج الأعمـال

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على : جمعة حميدات ، منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS EXPERT ، مرجع سبق ذكره ، ص 320.

ويهـدف المعـيار IFRS 3 [1] إلى تعزيـز الملائمة والموثوقية والقدرة على مقارنة المعلومات التي تقدمها المنشأة حول اندماج الأعمال وتأثيراته في بياناته المالية. ولتحقيق ذلك يتطلب ما يلي :

- أن تعترف وتقيس في بياناتها المالية الأصول الممتلكة القابلة للتحديد والالتزامات المضمونة وأية حصة غير مسيطرة في المنشأة المشتراة ؛

- أن تعترف وتقيس الشهرة الممتلكة في اندماج الأعمال أو الربح من الشراء بسعر منخفض ؛

---

[1] في نوفمبر 1983 أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية المعيار IAS 22 "اندماج الأعمال " .

في أفريل 2001 أجرى مجلس معايير المحاسبة الدولية تعديلات على المعيار حيث تم إصدار نسخة منقحة للمعيار IAS 22 .

في مارس 2004 استبدل مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار IAS 22 والتفسيرات المرتبطة به، عن طريق إصدار المعيار IFRS 03.

في سبتمبر 2007 تم إدخال تعديلات بسيطة على المعيار من خلال المعيار IFRS 5 والمعيار IAS1 المنقح.

في جانفي 2008 أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية نسخة منقحة من المعيار IFRS 03 .

في ماي 2010 تم تعديل المعيار عن طريق التحسينات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، حيث تم إدخال تعديلات طفيفة على المعيار ، وهي تشمل المعيار IFRS 09 الصادر في نوفمبر 2009 وأكتوبر 2010 ، والمعايير IFRS 10 ، IFRS 11 ، IFRS 13 الصادرة كلها في ماي 2011 ، أنظـر : نص المعيار IFRS 03 ، ص أ 129.

- أن تحدد ما يتم الإفصاح عنه من معلومات ليتمكن مستخدمو البيانات المالية من تقييم طبيعة اندماج الأعمال وآثاره المالية.

ويطبق المعيار IFRS 3 على المعاملة أو أي حدث آخر يلبيان تعريف اندماج الأعمال ، في حين لا يطبق هذا المعيار على :

- محاسبة صياغة ترتيب مشترك ما في البيانات المالية للترتيب المشترك ذاته ؛
- تملك أصل أو مجموعة من الأصول التي لا تشكل عملا ؛
- مجموعة من المنشآت أو الأعمال الخاضعة للسيطرة المشتركة.

كما لا ينطبق هذا المعيار على عملية الامتلاك من قبل منشأة استثمارية كما يرد تعريفها في المعيار IFRS 10.

وعلى المنشأة أن تحدد ما إذا كانت المعاملة أو أي حدث آخر يشكل اندماج أعمال عن طريق تطبيق التعريف الوارد في المعيار ، حيث يتطلب هذا أن تشكل الأصول المشتراة والالتزامات المضمونة عملا. [1]

الفـرع الأول – طريقة معالجة اندماج الأعمال وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي 03 :

بغض النظر عن شكل ضم الأعمال فإن هناك طريقتان لمعالجة عملية التوحيد هما : [2] [3]

- طريقة الحيازة : هي الأكثر انتشارا ، تستعمل في العمليات التي تقوم فيها الشركة الأم بشراء شركة تابعة.

- طريقة المصالح المشتركة (تم إلغاء استخدام هذه الطريقة من طرف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB في العام 2001) ، وكانت تستعمل عندما لا يتعلق الأمر

---

[1] الفقرات 01-02-02 أ-03 من المعيار IFRS03 ، ص أ 134.

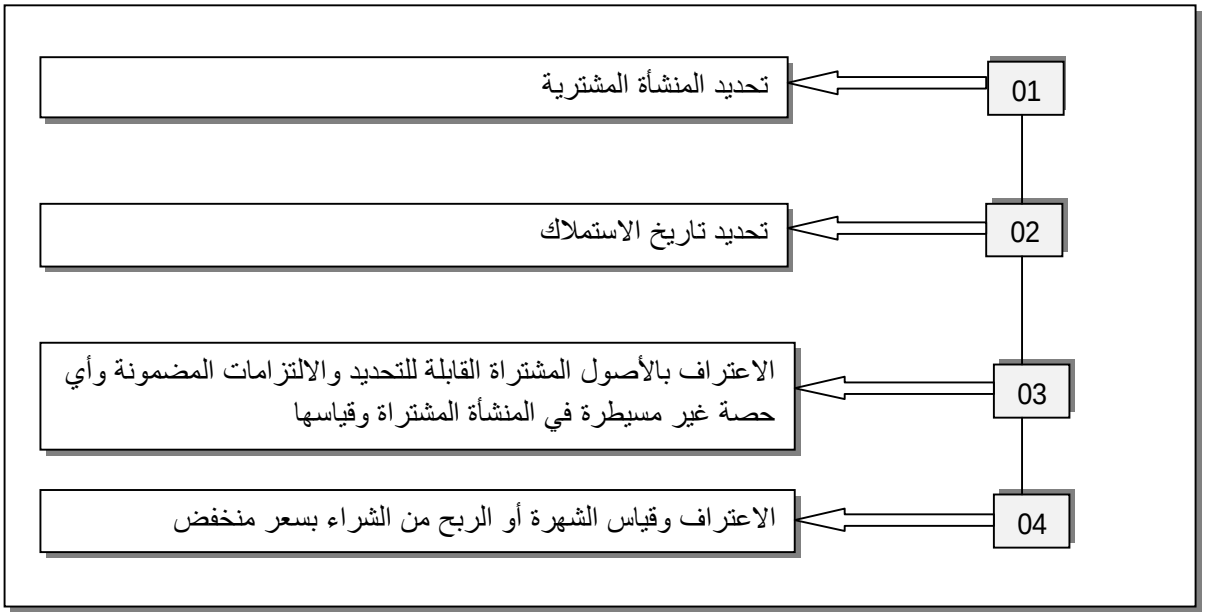
[2] محمد أبو نصار ، جمعة حميدات : مرجع سبق ذكره ، ص 670.

[3] Jean MONTIER , Comptabilité et stratégie de regroupement : mouvements de concentration et création de valeur , Comptabilité – Contrôle – Audit , Tome 7 , Volume 01 , mars 2001 , p 26.

بعملية حيازة ، وإنما التقريب بين المؤسسات عن طريق وضع وسائل بصفة مشتركة من أجل تحقيق هدف مشترك.

وعلى المنشأة أن تحاسب كل اندماج أعمال عن طريق تطبيق طريقة الحيازة [1] ، وهذا ما يعني عدم جواز استخدام طريقة المصالح المشتركة وفق معايير المحاسبة الدولية.

ومن أجل تطبيق طريقة الحيازة نص المعيار IFRS 3 على مجموعة من المتطلبات يمكن توضيحها في الشكل التالي :



الشكل رقم 14 : متطلبات طريقة الحيازة حسب المعيار IFRS 3

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على الفقرة 05 من المعيار IFRS03 ، ص أ 135

سنقوم فيما يلي بتوضيح هذه المتطلبات : [2]

أولا - تعريف المنشأة المشترية :

المنشأة المشترية هي المنشأة التي تملك السيطرة على منشأة أخرى أي المنشأة المشتراة.

[1] الفقرة 04 من المعيار IFRS03 ، ص أ 135.

[2] الفقرات من 07 إلى 19 من المعيار IFRS03 ، ص ص أ 135 – أ 137.

ثانيا – تعريف تاريخ التملك :

تاريخ التملك هو تاريخ امتلاك السيطرة على المنشأة المشتراة الذي يعتبر عموما التاريخ الذي تقوم المنشأة المشترية فيه بنقل المقابل المالي وامتلاك الأصول وضمان التزامات المنشأة المشتراة بشكل قانوني ، وقد تملك المنشأة المشترية السيطرة قبل تاريخ الإقفال أو بعده.

ثالثا – الاعتـراف بالأصـول المشتـراة :

يتم الاعتراف بالأصول المشتراة القابلة للتحديد والالتزامات المضمونة وأي حصة غير مسيطرة في المنشأة المشتراة وقياسها :

- **بالنسبة لمبدأ الاعتراف** ، ينبغي على المنشأة المشترية الاعتراف بالشهرة والأصول الممتلكة القابلة للتحديد والالتزامات المضمونة وأية حصة غير مسيطرة في المنشأة المشتراة بشكل منفصل ؛

- **بالنسبة لشروط الاعتراف** ، يجب أن تتطابق مع تعريفات الأصول والالتزامات، كما يجب أن تكون الأصول الممتلكة القابلة للتحديد والالتزامات المضمونة جزء مما تبادلته المنشأتين المشترية والمشتراة في معاملة الاندماج وليست نتيجة معاملات منفصلة ليتم الاعتراف بها كجزء من طريقة الحيازة .

وينتج عن ذلك اعتراف المنشأة المشترية ببعض الأصول والالتزامات التي لم تعترف بها سابقا كأصول والتزامات في بياناتها المالية ؛ [1] [2]

---

[1] ينبغي أن تطبق المنشأة المشترية الإرشادات الواردة في الفقرات 51-53 من المعيار IFRS3 لتحديد أي الأصول المشتراة أو الالتزامات المضمونة تكون جزء من التبادل وأي منها إن وجد هو نتيجة المعاملات المنفصلة التي تتم محاسبتها وفقا لطبيعتها والمعايير الدولية المطبقة.

[2] تقدم الفقرات ب 28 - ب 40 من المعيار IFRS 3 إرشادات تتعلق بالاعتراف بعقود الإيجار التشغيلية والأصول غير الملموسة ، وتحدد الفقرات 22-28 أنواع الأصول القابلة للتحديد والالتزامات التي تشمل بنودا يوفر لها هذا المعيار استثناءات محددة لمبدأ وشروط الاعتراف ، أنظر : الفقرة 14 من المعيار IFRS03 ، ص أ 136

- بالنسبة لتخصيص الأصول الممتلكة القابلة للتحديد والالتزامات المضمونة في اندماج الأعمال ، ينبغي على المنشأة المشترية في تاريخ التملك تصنيف الأصول المستملكة القابلة للتحديد والالتزامات المضمونة كما يلزم لتطبيق المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية لاحقا ، ويجب تحديد تلك التصنيفات والتسميات على أساس الشروط التعاقدية والظروف الاقتصادية والسياسات المحاسبية أو التشغيلية وغيرها من الظروف القائمة في تاريخ التملك ؛ [1]

- بالنسبة لمبدأ القياس ، تقيس المنشأة المشترية الأصول المستملكة القابلة للتحديد والالتزامات المضمونة على أساس قيمتها العادلة في تاريخ التملك .

وتقاس الحصص غير المسيطر إما بالقيمة العادلة ، أو بالحصة التناسبية لأدوات الملكية الحالية في مبالغ صافي الأصول المحددة والمعترف بها للمنشأة المشتراة ، وتقاس المكونات الأخرى للحصص غير المسيطرة بقيمتها العادلة بتاريخ التملك ، ما لم تقتضي المعايير الدولية استخدام أساس قياس آخر.

---

[1] ينبغي الإشارة إلى أنه في بعض الحالات تشترط المعايير الدولية محاسبة مختلفة بناء على الطريقة التي تصنف المنشأة أو تسمى من خلالها أصلا أو التزاما معينا ، فعلى سبيل المثال لا الحصر :

- تصنيف أصول والتزامات مالية معينة على أنه تم قياسها بالقيمة العادلة أو بالتكلفة المطفأة وفقا للمعيار IFRS 09.

- تسمية أداة الاشتقاق كأداة للتحوط وفقا للمعيار IFRS 09.

- تقييم إذا ما كان ينبغي فصل المشتق المتضمن عن العقد الأساسي وفقا لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 09 (والذي يعتبر مسألة تصنيف وهو المصطلح الذي يستخدمه هذا المعيار). (أنظر الفقرة 16 من المعيار IFRS03 ، ص ص أ 136-أ137)

من جانب آخر يقدم معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 03 استثناءين على المبدأ المذكور في الفقرة 15 ، وهما : - تصنيف عقد الإيجار كإيجار تشغيلي أو كإيجار تمويلي وفقا للمعيار IAS 17. - تصنيف العقد كعقد تأمين وفقا للمعيار IFRS 04.

كما ينبغي على المنشأة المشترية أن تصنف تلك العقود على أساس الشروط التعاقدية والعوامل الأخرى في ابتداء العقد (أو إذا تم تعديل شروط العقد بطريقة تغير تصنيفها في تاريخ ذلك التعديل الذي قد يكون تاريخ الاستملاك) (أنظر الفقرة 17 من المعيار IFRS03 ، ص أ 137).

رابعا - الاعتراف وقياس الشهرة أو الربح من الشراء بسعر منخفض :

تعترف المنشأة المشترية بالشهرة اعتبارا من تاريخ التملك ، والتي تكون شهرة موجبة Goodwill ، كما يمكن أن تكون في حالات خاصة شهرة سالبة أي شراء بأسعار منخفضة Badwill.

الفرع الثاني - تطبيق طريقة الحيازة على أنواع معينة من اندماج الأعمال

ينبغي الإشارة إلى خصوصية تطبيق طريقة الحيازة على اندماج الأعمال المتحقق على مراحل ، وكذا اندماج الأعمال المتحقق دون نقل المقابل المالي.

أولا- اندماج الأعمال المتحقق على مراحل :

تملك المنشأة المشترية أحيانا السيطرة على منشأة مشتراة احتفظت فيها بحصة حقوق ملكية قبل تاريخ التملك مباشرة ، في هذه الحالة تعيد المنشأة المشترية قياس حصة حقوق ملكيتها المحتفظ بها سابقا في المنشأة المشتراة بقيمتها العادلة في تاريخ التملك وتعترف بالربح أو الخسارة الناتجة إن وجدت [1] في بيان الأرباح والخسائر أو في الدخل الشامل الآخر حسب ما هو ملائم كما يلي :

- إذا كانت الأسهم المملوكة قبل السيطرة مصنفة كاستثمارات يتم المحاسبة عليها بطريقة حقوق الملكية (شركة زميلة مثلا) ، أو كانت أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح و الخسارة بموجب المعيار IFRS9 ، فإنه يتم الاعتراف بالربح أو الخسارة من إعادة قياس الأسهم بالقيمة العادلة مع الاعتراف بفروقات التقييم ضمن الربح والخسارة ؛

- **أما** إذا كانت تلك الأسهم مصنفة كأصول مالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل آخر بموجب المعيار IFRS9 ، فإنه يتم الاعتراف بالربح أو الخسارة من إعادة قياس الأسهم

[1] الفقرتين 41-42 من المعيار IFRS03 ، ص أ 142.

بالقيمة العادلة مع الاعتراف بفروقات التقييم ضمن الدخل الشامل الآخر (حقوق الملكية) ، ولا يتم الاعتراف بالمبالغ المعترف بها سابقا ضمن الدخل الشامل الآخر ضمن الربح والخسارة بموجب المعيار IFRS9 ، وذلك خلافا لما كان معمول به في المعيار IAS 39. [1]

ثانيا – اندماج الأعمال المتحقق دون نقل المقابل المالي :

يمكن أن تحدث السيطرة دون نقل المقابل المالي ، وتنطبق طريقة الحيازة في محاسبة اندماج الأعمال تلك بحيث تصبح الشركة المشتراة تابعة ، وتتضمن هذه الظروف ما يلي :

- أن تقوم الشركة بشراء عدد كاف من أسهمها من السوق مما يؤدي لتخفيض حصص المساهمين الآخرين بالشركة لتمكين الشركة المشترية من السيطرة ؛

- انتهاء حقوق نقض الأقلية التي حالت سابقا دون امتلاك المنشأة المشترية السيطرة ؛

- اتفاق المنشأة المشترية والمنشأة المشتراة على دمج أعمالهما من خلال عقد مستقل ، ولا تنقل المنشأة المشترية مقابلا ماليا لمبادلة السيطرة على المنشأة المشتراة ولا تحتفظ بحصص حقوق الملكية في المنشأة المشتراة سواء في تاريخ التملك أو قبله. [2] [3]

ويشير المعيار IFRS 3 إلى أنه في اندماج الأعمال المتحقق بعقد منفصل تقوم المنشأة المشترية في القوائم المجمعة بعرض حصص حقوق الملكية في المنشأة المشتراة التي تحتفظ بها جهات غير المنشأة المشترية كحصة غير مسيطرة في البيانات المالية للمنشأة المشترية قبل الاندماج حتى لو نتج عن ذلك نسبة كافة حقوق الملكية في المنشأة المشتراة إلى حصة غير مسيطرة. [4] [5]

---

[1] جمعة حميدات ، منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS EXPERT ، مرجع سبق ذكره ، ص 325.

[2] الفقرة 43 من المعيار IFRS03 ، ص ص أ 142-أ 143.

[3] جمعة حميدات ، منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS EXPERT ، مرجع سبق ذكره ، ص 329.

[4] الفقرة 44 من المعيار IFRS03 ، ص أ 143.

[5] جمعة حميدات ، منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS EXPERT ، مرجع سبق ذكره ، ص 329.

الفـرع الثالــث – كيفية الاعتراف بالشهرة وقياسهـا :

تمثل الشهرة المشتراة في اندماج الأعمال دفعة تقدمها المنشأة المشترية توقعا للمنافع الاقتصادية المستقبلية من الأصول التي من غير الممكن تحديدها بشكل فردي والاعتراف بها بشكل منفصل .

وبعد الاعتراف المبدئي ، ينبغي على المنشأة المشترية قياس الشهرة المشتراة في اندماج الأعمال بسعر التكلفة ، مطروحا منها أية خسائر انخفاض قيمة متراكمة.

ويجب عدم إطفاء الشهرة المشتراة في اندماج الأعمال ، وبدلا من ذلك يتعين على المنشأة المشترية أن تختبرها فيما يخص انخفاض القيمة سنويا ، أو بشكل متكرر إذا أشارت أحداث أو تغييرات في الظروف إلى انخفاض قيمتها وفقا للمعيار IAS 36. [1]

أولا – الاعتراف بالشهرة الموجبة (GoodWill) :

تعترف المنشأة المشترية بالشهرة من تاريخ التملك على أنها زيادة "أ" أعلى من "ب" أقل من :

(أ) **إجمالـي** : - المقابل المالي المنقول المقاس عموما بالقيمة العادلة في تاريخ التملك. - مبلغ أي حصة غير مسيطرة في المنشأة المشترية. - وفي اندماج الأعمال على مراحل ، القيمة العادلة بتاريخ التملك لحصة حقوق ملكية المنشأة المشترية التي كانت تحتفظ بها في المنشأة المشتراة سابقا ؛

(ب) **صافي** مبالغ الأصول المستملكة القابلة للتحديد والالتزامات المضمونة بتاريخ التملك.[2]

---

[1] حسين القاضي ، مأمون حمدان : المحاسبة الدولية ومعاييرها ، مرجع سبق ذكره ، ص 225.

[2] الفقـرة 32 من المعيــار IFRS03 ، ص أ 140.

إذا يعترف المشتري بالشهرة كأصل بتاريخ الاقتناء ، وتقاس مبدئيا بالزيادة في تكلفة الشراء عن القيمة العادلة لصافي الأصول بتاريخ الاقتناء ، وهي ما تعرف بالشهرة الموجبة GoodWill ، ويتم حسابها كما يلـي :

الشهـــرة =

(القيمة العادلة للمقابل المقدم في تاريخ الدمج + قيمة الحصص غير المسيطرة) – القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المشتراة والالتزامات المتكبدة.

ثانيا - الاعتراف بالشهرة في حالة دمج الأعمال المتحقق على مراحل:

في هذه الحالة يتم حساب الشهرة القيمة العادلة في تاريخ التملك لحصة حقوق الملكية للشركة المشترية المحتفظ بها في الشركة المشتراة سابقا كما يلي:

الشهـرة في حالــة دمـج الأعمــال المتحقـق علـى مراحــل =

(القيمة العادلة للمقابل المقدم في تاريخ الاندماج + قيمة الحصص غير المسيطرة + القيمة العادلة في تاريخ التملك لحصة حقوق الملكية للشركة المشترية المحتفظ بها في الشركة المشتراة سابقا) – القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المشتراة والالتزامات المتكبدة.

ثالثا - الاعتراف بالشهرة في حالة دمج الأعمال المتحقق دون نقل المقابل المالي :

من أجل تحديد مقدار الشهرة في اندماج الأعمال الذي لا يتم فيه نقل مقابل مالي ، تستخدم المنشأة المشترية القيمة العادلة في تاريخ التملك لحصص المنشأة المشترية في المنشأة المشتراة القيمة العادلة للمقابل المالي المنقول في تاريخ التملك. [1]

رابعا - القياس اللاحق للشهرة (بتاريخ إعداد القوائم المالية اللاحقة للاقتناء) :

يتم قياسها بالتكلفة مطروحا منها مجمع خسائر التدني وتخضع الشهرة لاختبار التدني سنويا على الأقل ، ويمكن أكثر من مرة سنويا إذا كانت هناك أحداث وظروف تشير إلى احتمالية تدني الشهرة طبقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم 36 المتعلق بتدني قسم الأصول.

[1] الفقـرة 33 من المعيــار IFRS03 ، ص أ 140.

تجدر الإشارة إلى أنه تم التوقف عن إطفاء الشهرة المعترف بها نتيجة عملية دمج سابقا اعتبارا من 2004/03/31 ، حيث يتم إقفال مجمع الإطفاء في حساب الشهرة ، ويخضع رصيد الشهرة الصافي للتدني كما ذكر سابقا. [1]

خامسا – الاعتراف بالشهرة السالبة Badwill (الشراء بأسعار منخفضة) :

من حين لآخر قد تجري المنشأة المشترية شراء بأسعار منخفضة ، حيث تعترف بالربح الناتج عن الأرباح أو الخسائر في تاريخ التملك ، وقد يحدث الشراء بأسعار منخفضة مثلا في اندماج الأعمال الذي يعد بيعا اضطراريا حيث يكون البائع فيه مكرها على القيام بالبيع [2] ، أو قد تتسبب استثناءات الاعتراف والقياس لبنود محددة في الاعتراف بربح من الشراء بأسعار مخفضة.

وقبل الاعتراف بالربح من الشراء بأسعار منخفضة يتطلب المعيار IFRS 3 التحقق من حقيقة وجود الشراء بأسعار مخفضة كما يلي : [3] [4]

- تقييم ما إذا قامت بتحديد كافة الأصول المستملكة وكافة الالتزامات المتكبدة بشكل صحيح وتعترف بأية أصول أو التزامات إضافية تم تحديدها في تلك المراجعة ؛

- مراجعة الإجراءات المستخدمة في قياس المبالغ التي يقضي هذا المعيار الاعتراف بها في تاريخ التملك لكل من : الأصول المستملكة القابلة للتحديد والالتزامات المضمونة ، والحصة غير المسيطرة في المنشأة المشتراة إن وجدت ، وحصة حقوق ملكية المنشأة المشترية المحتفظ بها سابقا في المنشأة المشتراة (في اندماج الأعمال المتحقق على مراحل) ، والمقابل المالي المنقول ؛

- استخدام بعض المعايير المحاسبية في معالجة عملية الدمج والتي تقضي بقياس بعض البنود بقيمة تختلف عن قيمتها العادلة بدلا من استخدام القيمة العادلة ، مثل الضرائب المؤجلة.

---

[1] جمعة حميدات : منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS EXPERT ، مرجع سبق ذكره ، ص 326.

[2] الفقـرتين 34-35 من المعيار IFRS03 ، ص ص أ 140-أ141.

[3] جمعة حميدات : منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS EXPERT ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 326-327.

[4] الفقـرة 36 من المعيار IFRS03 ، ص أ 141.

إذا تعالج الشهرة السالبة كدخل مباشرة في قائمة الدخل في الحالة التالية : [1]

الشهـرة السالبــة Badwill

(الشراء بأسعار منخفضة) **إذا كانت** تكلفة الشراء (القيمة العادلة للمقابل المقدم في تكلفة الدمج + قيمة الحصص غير المسيطر عليها) **أقل مـن** القيمة العادلة لصافى الأصول المشتراة

سادسا - المقابـل المالـي المنقـول والمحتمل :

يقاس المقابل المالي المنقول في اندماج الأعمال بالقيمة العادلة التي تمثل مجموع (القيم العادلة للأصول التي تنقلها المنشأة المشترية في تاريخ التملك ، والالتزامات التي تتحملها) إلى مالكي المنشأة المشتراة السابقين ، بالإضافة إلى حصص حقوق الملكية التي تصدرها المنشأة المشترية.

بناء على ذلك تعيد المنشأة المشترية قياس الأصول أو الالتزامات المنقولة بقيمتها العادلة اعتبارا من بدء تاريخ التملك والاعتراف بالمكاسب أو الخسائر إن وجدت في الربح أو الخسارة.

ويتضمن المقابل المالي الذي تنقله المنشأة المشترية لمبادلة المنشأة المشتراة أي أصل أو التزام ناشئ من ترتيب مقابل مالي محتمل ، حيث تعترف المنشأة المشترية بالقيمة العادلة للمقابل المالي المحتمل في تاريخ التملك كجزء من المقابل المالي المنقول لمبادلة المنشأة المشتراة ، كما تصنف المنشأة المشترية الالتزام بدفع المقابل المالي المحتمل الذي يحقق تعريف الأداة المالية كالتزام أو حقوق ملكية وفق الفقرة 11 من المعيار IAS 32 ، كما تصنف المنشأة المشترية حق إعادة مبلغ مالي منقول سابقا كأصل إذا تمت تلبية الشروط المحددة. [2]

---

[1] جمعة حميدات : منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS EXPERT ، مرجع سبق ذكره ، ص 326.

[2] الفقـرات 37 إلى 40 من المعيار IFRS03 ، ص ص أ 141 - أ 142.

الفـــرع الرابــع - فتــرة القــيــاس

إذا لم تكتمل المحاسبة المبدئية لاندماج الأعمال مع فترة إعداد التقارير التي يحدث فيها الاندماج تقوم المنشأة المشترية بالإبلاغ عن المبالغ الانتقالية للبنود التي لم تكتمل محاسبتها في بياناتها المالية.

وخلال فترة القياس ، تعدل المنشأة المشترية المبالغ الانتقالية المعترف بها في تاريخ التملك بأثر رجعي لتظهر المعلومات الجديدة التي تم الحصول عليها حول الحقائق والظروف في تاريخ التملك. كما تعترف المنشأة المشترية أيضا بالأصول أو الالتزامات الإضافية إذا تم إحراز معلومات جديدة تتعلق بالحقائق والظروف في تاريخ التملك. وينبغي ألا تتجاوز فترة القياس سنة واحدة من تاريخ التملك. [1] [2]

وتوفر فترة القياس وقتا معقولا للحصول على معلومات لازمة لتحديد وقياس ما يلي:

- الأصول المستملكة القابلة للتحديد ، والالتزامات المضمونة وأية حصة غير مسيطرة في المنشأة المشتراة ؛

- المقابل المالي المنقول إلى المنشأة المشتراة (أو أي قيمة أخرى مستخدمة في قياس الشهرة) ؛

- في اندماج الأعمال المتحقق على مراحل ، حصة حقوق الملكية في المنشأة المشتراة التي احتفظت المنشأة المشترية بها مسبقا ؛

- الشهرة أو الكسب الناتجين من الشراء بأسعار منخفضة.

---

[1] الفقـرة 45 من المعيار IFRS03 ، ص أ 143.

[2] جمعة حميدات ، منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS EXPERT ، مرجع سبق ذكره ، ص 327.

وتنظر المنشأة المشترية إذا كانت المعلومات المحصل عليها بعد تاريخ التملك سببا في تعديل المبالغ المعترف بها أو ما إذا نتجت تلك المعلومات عن أحداث حصلت بعد تاريخ التملك.

وقد تؤدي المعلومات الجديدة المحصل عليها أحيانا إلى تعديل المبلغ الانتقالي لأكثر من أصل أو التزام [1] [2] ، وتراجع المنشأة المشترية بالتالي المعلومات المقارنة للفترات السابقة المعروضة في البيانات المالية بأثر رجعي ، كما يتم تصحيح أي خطأ وفقا للمعيار IAS 08. [3]

الفـرع الخامـس - تحديد ما يعتبر جزء من معاملة اندماج الأعمال :

قد تكون العلاقة أو أي ترتيب آخر بين المنشأة المشترية والمنشأة المشتراة قائمة مسبقا قبل بدء مشاورات اندماج الأعمال ، حيث تحدد المنشأة المشترية أية مبالغ ليست جزء مما تبادلته مع المنشأة المشتراة (أو مالكيها السابقين) في اندماج الأعمال ، وتعترف المنشأة المشتراة فقط بالمقابل المالي المنقول إلى المنشأة المشتراة والأصول المستملكة والالتزامات المضمونة في عملية مبادلة المنشأة المشتراة كجزء من تطبيق طريقة الحيازة . وتتم محاسبة المعاملات المنفصلة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية المعنية.[4]

الفـرع السادس - التكاليف المتعلقة بالتملك :

تتمثل التكاليف المتعلقة بالتملك في التكاليف التي تتحملها المنشأة المشترية لتفعيل اندماج الأعمال ، وتشمل تلك التكاليف رسوم الباحث ورسوم الاستشارات والرسوم القانونية والمحاسبية ورسوم التقييم والرسوم المهنية الأخرى أو الرسوم الاستشارية والتكاليف الإدارية العامة بما فيها

---

[1] الفقـرات 46-47-48 من المعيار IFRS03 ، ص ص أ 143- أ 144.

[2] مثلا تكون المنشأة المشترية قد تحملت التزاما بدفع الأضرار المتعلقة بحادث في أحد مرافق المنشأة المشتراة المشمول كلها أو بعضها في بوليصة تأمين المنشأة المشتراة . وإذا حصلت المنشأة المشترية على معلومات جديدة خلال فترة القياس حول القيمة العادلة لذلك الالتزام في تاريخ الاستملاك ، فإن التعديل على الشهرة الناتجة عن تغيير المبلغ الانتقالي المعترف به للالتزام يكون متعادلا (كليا أو جزئيا) مع تعديل موافق للشهرة الناتجة عن تغيير المبلغ الانتقالي المعترف به للمطالبة بالذمم المدينة من شركة التأمين.

[3] الفقـرتين 49-50 من المعيار IFRS03 ، ص أ 144.

[4] الفقـرتين 51-52 من المعيار IFRS03 ، ص ص أ 144-أ 145.

تكاليف إنشاء قسم داخلي لعمليات التملك ، ورسوم تسجيل وإصدار الأوراق المالية للديون ولحقوق الملكية.

وتقوم المنشأة المشترية بمعالجة التكاليف المتعلقة بالتملك كمصاريف في الفترات التي تحمل التكاليف واستلام الخدمات فيها ، باستثناء تكاليف إصدار الأوراق المالية للديون أو لحقوق الملكية التي يتم الاعتراف بها وفقا للمعيارين IAS 32 و IFRS 9.

وتقاس تكلفة دمج الأعمال من خلال مجموع القيم العادلة بتاريخ التبادل للأصول المعطاة والالتزامات المتحملة ، ويتمثل تاريخ التبادل في التاريخ الذي يحصل فيه المشتري على السيطرة الفعالة على المنشأة المندمجة في عملية تبادل مفردة.

ولا تعتبر التزامات تتكبدها المنشأة المشترية (بالتالي لا تعتبر جزء من تكلفة التملك) الخسائر التشغيلية المستقبلية أو التكاليف التي يتوقع تكبدها نتيجة دمج الأعمال. [1] [2]

الفـرع السابـع : البنود التي يجب على المنشأة الاعتراف بها

يجب على المنشأة المشترية الاعتراف بشكل منفصل في تاريخ الدمج بالأصول والالتزامات المحددة والشهرة ، وكذلك الاعتراف بالالتزامات المحتملة المتعلقة بالمنشأة المشتراة ، وذلك بغض النظر عما إذا كان قد اعترف بها في القوائم المالية للشركة المشتراة أم لا :

- **يتم** الاعتراف بالأصول والالتزامات المحددة والالتزامات المحتملة الممتلكة في تاريخ الاقتناء وبنسبة تملك 100 % ، وتشارك الحصة غير المسيطرة في التغير بالقيمة العادلة ؛

[1] جمعة حميدات : منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS EXPERT ، مرجع سيق ذكره ، ص 323.

[2] الفقـرة 53 من المعيار IFRS03 ، ص أ 145.

- **يتم** تخصيص تكلفة الشراء على الأصول والالتزامات المتملكة بالقيمة العادلة لكافة الأصول والالتزامات ، عدا الأصول المصنفة كأصول غير متداولة محتفظ بها للبيع بموجب المعيار IFRS 05 والتي يجب قياسها بالقيمة العادلة منقوصا منها تكاليف البيع المقدرة ؛

- **يتطلب** المعيار IFRS 03 من المنشأة بتاريخ التملك تصنيف وتخصيص الأصول المشتراة القابلة للتحديد والالتزامات بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية ، وعلى المنشأة تصنيف الأصول على أساس الشروط التعاقدية والظروف الاقتصادية والسياسات المحاسبية أو التشغيلية أو غيرها. [1]

الفـرع الثامن : قياس الحقـوق غير المسيطـــرة

يجب على المنشأة المشترية في كل عملية دمج أعمال قياس الحصة غير المسيطرة في المنشأة المشتراة ، حيث يسمح المعيار IFRS 03 بقياسها بإحدى الطريقتين التاليتين:

- **على أساس القيمة العادلة (تسمى أحيانا طريقة الشهرة الكاملة)** : وتحدد القيمة العادلة على أساس أسعار السوق النشط لأسهم حقوق الملكية التي تملكها الأقلية ، وعند عدم توفرها بسبب عدم تداولها بشكل عام ، يجب قياس القيمة العادلة للحصص غير المسيطرة باستخدام أساليب أخرى؛

- **على أساس الحصة النسبية للحقوق غير المسيطر عليها** في القيمة العادلة لصافي الأصول المحددة في الشركة المشتراة. [2]

---

[1] جمعة حميدات ، منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS EXPERT ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 323-324.

[2] نفس المرجع السابق ، ص 328.

الفرع التاسع - القياس اللاحق والمحاسبة :

تقيس المنشأة المشترية وتحاسب لاحقا الأصول المستملكة والالتزامات التي تم تحملها وأدوات حقوق الملكية الصادرة في اندماج الأعمال وفقا لمعايير المحاسبة الدولية المطبقة على تلك البنود وفقا لطبيعتها[1]. إلا أن المعيار IFRS 3 يوفر الإرشادات المتعلقة بالقياس والمحاسبة اللاحقين لما يلي : [2]

أولا - الحقــوق المعــاد تملكهــا :

يتم إطفاؤها والاعتراف بها كأصل غير ملموس خلال الفترة التعاقدية المتبقية للعقد الذي تم منح الحق فيها ؛

ثانيا - الالتزامــات المحتملة :

تقـاس بالحـد الأعلى بيـن (- القيمـة المعتـرف بها وفقـا للمعـيار IAS 37.- القيمة المعترف بها مبدئيا ، باستثناء عند اللزوم الإطفاء التراكمي المعترف به وفقا للمعيار IAS 18) ، ولا يسري هذا المتطلب على العقود المعالجة وفقا للمعيار IFRS 9 ؛

ثالثا - الأصــول التعويضيــة :

في بعض الحالات يتفق البائع في دمج الأعمال أن يعوض المشتري تعاقديا عن نتائج الظروف غير المؤكدة المتعلقة بأصل أو التزام أو جزء منهما ، وبذلك تحصل الشركة المشترية على أصل تعويضي وتعترف به في نفس الوقت الذي تعترف فيه بالبند الذي تم تعويضه ؛ [3] [4]

---

[1] الفقـرة 54 من المعيار IFRS03 ، ص أ 145.

[2] الفقـرات 55-56-58 من المعيار IFRS03 ، ص ص أ 145 - أ 146.

[3] جمعة حميدات : منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS EXPERT ، مرجع سبق ذكره ، ص 328.

[4] في نهاية كل فترة لاحقة لإعداد التقارير ، تقيس المنشأة المشترية كلا من أصل التعويض الذي تم الاعتراف به في تاريخ التملك على نفس الأسس المطبقة على الالتزام أو الأصل الذي تم تعويضه وفقا لأية قيود تعاقدية على قيمته ، وأصل التعويض الذي لم يتم قياسه لاحقا بقيمته العادلة بالإضافة إلى تقييم الإدارة لقابلية تحصيل أصل التعويض. وتلغي المنشأة المشترية الاعتراف بأصل التعويض فقط عندما تحصل على الأصل أو تبيعه أو أن تخسر الحق فيه (أنظـر الفقـرة 57 من المعيار IFRS03 ، ص أ 146).

رابعا - المقابل المالي المحتمل :

قد تنتج بعض التغييرات في القيمة العادلة للمقابل المالي المحتمل بعد تاريخ التملك عن معلومات إضافية حصلت عليها المنشأة المشترية عن ظروف كانت قائمة في تاريخ التملك .

ويتم محاسبة هذه التغييرات كما يلي:

- لا تتم إعادة قياس المقابل المالي المحتمل الذي تم تصنيفه كحقوق ملكية ، وتتم محاسبة تسويته اللاحقة ضمن حقوق الملكية؛

- يتم قياس العوض النقدي المحتمل الآخر بالقيمة العادلة في كل تاريخ لإعداد للتقارير ، ويتم الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة ضمن حساب الأرباح أو الخسائر.

الفرع العاشر - الإفصاحات المطلوبة في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 03

يتطلب هذا المعيار الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية للمنشأة من تقييم طبيعة العمليات والآثار المالية لاندماجات منشآت الأعمال التي تمت : خلال فترة إعداد التقارير الحالية ، بعد نهاية فترة إعداد التقارير وقبل المصادقة على إصدار البيانات المالية ، أو تمت في فترات سابقة .

كما يتطلب المعيار الإفصاح عن أية معلومات إضافية تمكن من تقييم التغيرات في المبلغ المحتمل للشهرة خلال الفترة. [1] [2]

---

[1] جمعة حميدات : منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS EXPERT ، مرجع سبق ذكره ، ص 329.

[2] أنظر كذلك للفقرات 59-60-61-62-63 من المعيار IFRS03 ، ص ص أ 146- أ 147.

المطلب الثالث : معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 11

حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي 31 "الحصص في المشاريع المشتركة" ، ومحل التفسير رقم 13 "الوحدات تحت السيطرة المشتركة – المساهمات غير النقدية للمشاركين في مشروع مشترك " ، وأصبح ساري المفعول ابتداء من 2013/01/01.[1]

تم تعويض المعيار المحاسبي الدولي رقم 31 بالمعيار IFRS 11 الذي أضاف الكثير من المفاهيم للمعيار IFRS 10 ، حيث يقتسم مع هذا الأخير المفهومين الأساسيين وهما : السلطة والأنشطة الأساسية ، إضافة إلى العلاقة مع العوائد المتأتية من هذه السلطة.

الفرق هو أن ممارسة السلطة على الأنشطة الأساسية يفرض التوافق الجماعي للأطراف المتعاقدة ، حيث يتعلق الأمر برقابة مطلقة ممارسة من عدة أطراف.

ورغم ما تم إدخاله من مفاهيم لا يوجد اختلافات كثيرة مع IAS31، إلا أنه من جانب آخر تغيرت المعالجات المحاسبية عن طريق التمييز بين العمليات المشتركة والمشاريع المشتركة. [2]

وتميز المعيار IFRS 11 بالتخلي عن طريقة الادماج النسبي للشركات الحليفة التي كان مسموح بها المعيار IAS 31 وأبقى على استعمال طريقة واحدة هي طريقة الوضع للمعادلة. [3]

الفـرع الأول - تعريـف الترتيب المشترك والسيطرة المشتركة :

يتطلب هذا المعيار من الطرف في الترتيب المشترك تحديد نوع الترتيب المشترك الذي يشارك به من خلال تقييم حقوقه والتزاماته الناجمة عن هذا الترتيب ، حيث يعرف الترتيب المشترك بأنه الترتيب الذي يكون فيه لطرفين أو أكثر سيطرة مشتركة.

---

[1] الفقـرة 02 من المعيار IFRS 11 ، ص أ 480.

[2] Gilbert GÉLARD , La nouvelle normalisation pour les comptes consolidés , Op.cit, p 29.

[3] Robert OBERT , De nouvelle normes IFRS sur les comptes consolidés , Op.cit , p 05.

كما يعرف المعيار السيطرة المشتركة على أنها المشاركة في السيطرة على ترتيب متفق عليها تعاقديا ، وتوجد فقط عندما تتطلب القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة (أي الأنشطة التي تؤثر بشكل كبير على العوائد الناتجة عن هذا الترتيب) موافقة بالإجماع من قبل الأطراف التي تتشارك بالسيطرة.

ويجب التنبيه إلى أن الترتيب يمكن أن يكون عبارة عن ترتيب مشترك حتى لو لم تمتلك جميع الأطراف سيطرة مشتركة ، حيث يميز هذا المعيار بين الأطراف ذات السيطرة المشتركة على هذا الترتيب المشترك ، والأطراف المشاركة في الترتيب المشترك دون سيطرة مشتركة عليه. [1]

وعند تقييم ما إذا كان للمنشأة سيطرة مشتركة على الترتيب ، ينبغي عليها أن تقيم أولا ما إذا كانت جميع الأطراف ، أو مجموعة من الأطراف تسيطر على الترتيب وفق التعريف الوارد في المعيار IFRS 10. وبعد استنتاج أن السيطرة تتم بشكل جماعي ، ينبغي تقييم ما إذا كانت لديها سيطرة مشتركة على الترتيب ، حيث توجد السيطرة المشتركة فقط عند تطلب القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة الموافقة بالإجماع التي تعني أن أي طرف يتمتع بسيطرة مشتركة على الترتيب يمكن أن يمنع الأطراف الأخرى من اتخاذ قرارات أحادية (عن الأنشطة ذات الصلة) من دون موافقته ، وهنا يظهر جليا أنه إذا كانت الموافقة بالإجماع تتعلق فقط بالقرارات التي تمنح الطرف حقوقا وقائية وليس لاتخاذ قرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة ، فإن الطرف لا يعتبر طرفا يتمتع بسيطرة مشتركة. [2]

ويمكن إثبات الترتيبات التعاقدية بعدة وسائل (غالبا ما يكون ساريا بصورة خطية ، أو تكون على شكل عقد أو مناقشات موثقة بين الأطراف) ، أما عند تنظيم الترتيبات المشتركة من

---

[1] أنظر : الفقرات 04-05-07-11 من المعيار IFRS 11 ،

[2] الفقرات ب 5 – ب 6 - ب 9 من المعيار IFRS 11 ، ص ص أ 485 - أ 487.

خلال أداة منفصلة فإن الترتيب التعاقدي أو بعض الجوانب المتعلقة به تدرج في بعض الحالات في مواد أو ميثاق أو القوانين الداخلية للأداة المنفصلة. [1]

ويعرف المعيار الأدوات المنفصلة بأنها صيغة مالية قابلة للتحديد بعقد منفصل ، بما في ذلك المنشآت القانونية المنفصلة أو المنشآت المعترف بها بموجب القوانين ، بصرف النظر عما إذا كان لهذه المنشآت شخصية قانونية. [2]

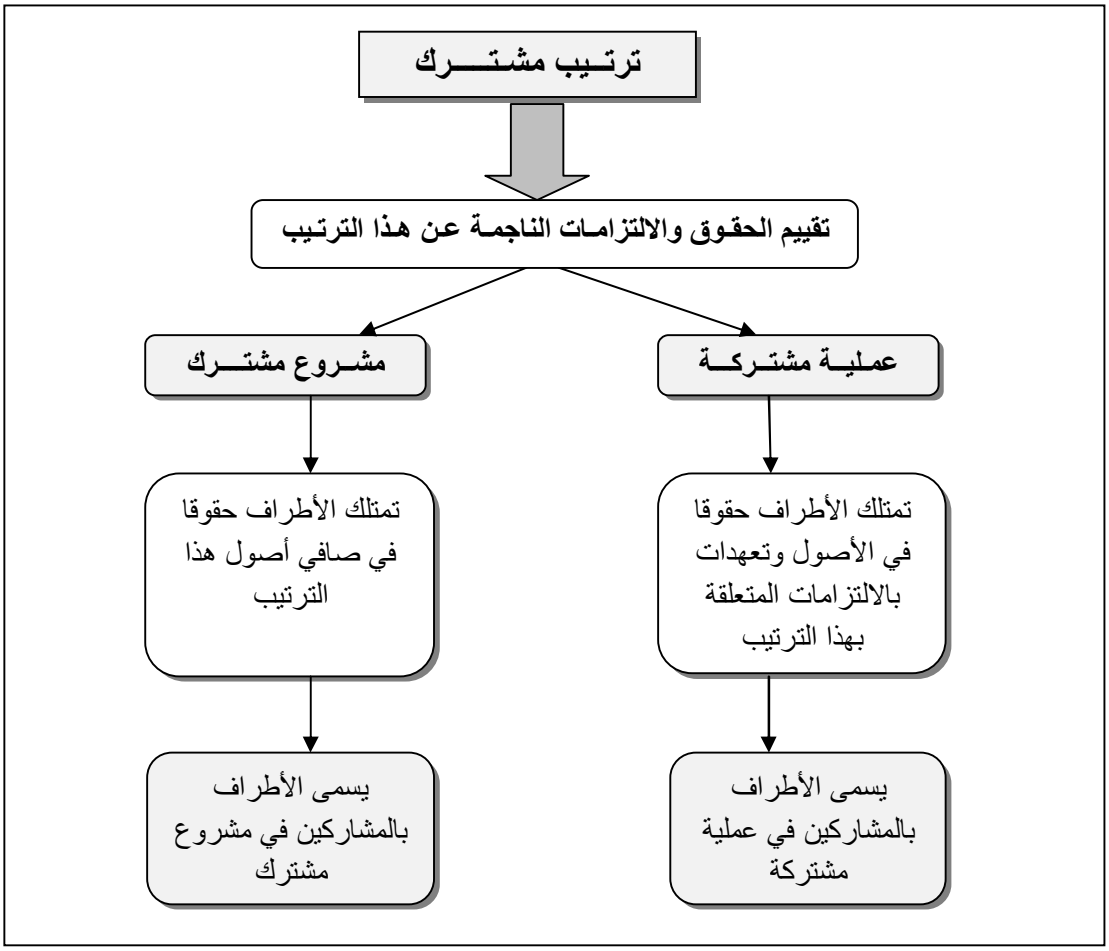
من خلال ما سبق يتضح لنا أن هذا المعيار يركز في المقام الأول على ضبط مفهوم الترتيب المشترك ، وكذا تصنيف إلى نوعين كما سيأتي ذكره لتحديد المعالجة الضرورية.

الفــرع الثانـــي - تصنيف الترتيبات المشتركة :

يصنف المعيار IFRS 11 الترتيبات المشتركة إلى نوعين كما هو موضح في الشكل التالي:

[1] الفقرتين ب 2 - ب 3 من المعيار IFRS 11 ، ص أ 485.

[2] فقرة تعريف المصطلحات في المعيار IFRS 11 ، ص أ 484.



الشكل رقـم 15 : تصنيف الترتيبات المشتركة وفق المعيار IFRS 11.

المصـدر : من إعداد الطالب اعتمادا على الفقرات 15-16-17 من المعيار IFRS 11

تجدر الإشارة إلى أن المنشأة تقيم حقوقها والتزاماتها من خلال النظر في الهيكل والصيغة القانونية لهذا الترتيب ، الشروط التعاقدية المتفق عليها من قبل أطراف الترتيب ، وعند الضرورة الحقوق والظروف الأخرى :

أولا - الترتيبات المشتركة غير المنظمة من خلال أداة منفصلة :

تعتبر الترتيبات المشتركة غير المنظمة من خلال أداة منفصلة عملية مشتركة ، وفي هذه الحـالات يحـدد الترتيب التعاقـدي حقـوق الأطـراف في الأصول وتعهداتهم بالالتزامات المتعلقة بالترتيب ، وحقوق الأطراف في الإيرادات والتعهدات المقابلة لتغطية النفقات ذات الصلة.

غالبا ما يصف الترتيب التعاقدي طبيعة الأنشطة موضوع الترتيب وكيف تنوي الأطراف القيام بهذه الأنشطة معا. على سبيل المثال قد تتفق أطراف الترتيب المشترك على تصنيع منتج معا ، ويكون كل طرف مسؤولا عن مهمة معينة ويستخدم كل طرف أصوله ويتحمل التزاماته ، كما يمكن للترتيب التعاقدي تحديد كيفية مشاركة الإيرادات والنفقات المشتركة بين الأطراف . وفي مثل هذه الحالة يعترف كل مشارك في عملية مشتركة في بياناته المالية بالأصول والالتزامات المستخدمة في مهمة محددة ، ويعترف بحصته من الإيرادات والنفقات وفقا للترتيب التعاقدي. [1]

ثانيا - الترتيبات المشتركة المنظمة من خلال أداة منفصلة :

يعتبر الترتيب المشترك الذي يتم فيه الاحتفاظ بالأصول والالتزامات المتعلقة بالترتيب في أداة منفصلة إما مشروعا مشتركا أو عملية مشتركة ، ويتوقف ذلك على حقوقه في الأصول وتعهداته بالالتزامات المتعلقة بالترتيب المحتفظ به في أداة منفصلة.

وتحتاج الأطراف من أجل ذلك لتقييم ما إذا كانت الصيغة قانونية للأداة المنفصلة وشروط الترتيبات التعاقدية ، وعند الضرورة أي حقائق أو ظروف أخرى تمنحهم حقوقا في الأصول وتعهدات بالالتزامات المتعلقة بالترتيب (الترتيب هو عملية مشتركة) ، أو تمنحهم حقوقا في صافي أصول الترتيب (الترتيب هو مشروع مشترك). [2]

1 - الصيغة القانونية للأداة المنفصلة :

تعتبر الصيغة القانونية مهمة عند تقييم نوع الترتيبات المشتركة ، فهي تساعد في التقييم الأولي لحقوق الأطراف في الأصول وتعهداتها للالتزامات المحتفظ بها في الأداة المنفصلة من

---

[1] الفقرتين ب 16-ب 17 من المعيار IFRS 11 ، ص أ 489.

[2] الفقرات ب 19-ب 20- ب 21 من المعيار IFRS 11 ، ص أ 489.

حيث ما إذا كان للأطراف حصص في الأصول وما إذا كانوا مسؤولين عن الالتزامات المحتفظ بها في الأداة المنفصلة. [1]

2- تقييم شروط الترتيبات التعاقدية :

في العديد من الحالات تكون الحقوق والالتزامات المتفق عليها من قبل الأطراف في ترتيباتهم التعاقدية لا تتعارض مع الحقوق والالتزامات الممنوحة للأطراف بموجب الصيغة القانونية للأداة المنفصلة والتي يتم تنظيم الترتيب فيها.

في حالات أخرى تستخدم الأطراف الترتيب التعاقدي لعكس أو تعديل الحقوق والالتزامات الممنوحة بموجب الصيغة القانونية للأداة المنفصلة التي تم تنظيم الترتيب من خلالها. [2]

وعندما يحدد الترتيب التعاقدي أن للأطراف حقوقا في الأصول وتعهدات بالالتزامات المتعلقة بالترتيب ، فإن هذه الأطراف تكون أطرافا في عملية مشتركة ولا حاجة للنظر في الحقائق والظروف الأخرى لأغراض تصنيف الترتيب المشترك. [3]

3- تقييم الحقائق والظروف الأخرى :

عندما لا تحدد شروط الترتيب التعاقدي أن لدى الأطراف حقوقا في الأصول وتعهدات بالالتزامات المتعلقة بالترتيب ، فإن على الأطراف النظر في الحقائق والظروف الأخرى لتقييم ما إذا كان الترتيب يعتبر عملية مشتركة أو مشروع مشترك.

يمكن تنظيم الترتيب المشترك في أداة منفصلة تتيح صيغتها القانونية الفصل بين الأطراف والأداة المنفصلة ، وقد لا تحدد الشروط التعاقدية المتفق عليها بين الأطراف حقوق الأطراف في الأصول وتعهداتهم بالالتزامات ، غير أن النظر في الحقائق والظروف يمكن أن يؤدي إلى تصنيف

---

[1] الفقرة ب 22 من المعيار IFRS 11 ، ص أ 490.

[2] الفقرتين ب 25-ب 26 من المعيار IFRS 11 ، ص أ 491.

[3] الفقرة ب 28 من المعيار IFRS 11 ، ص أ 495.

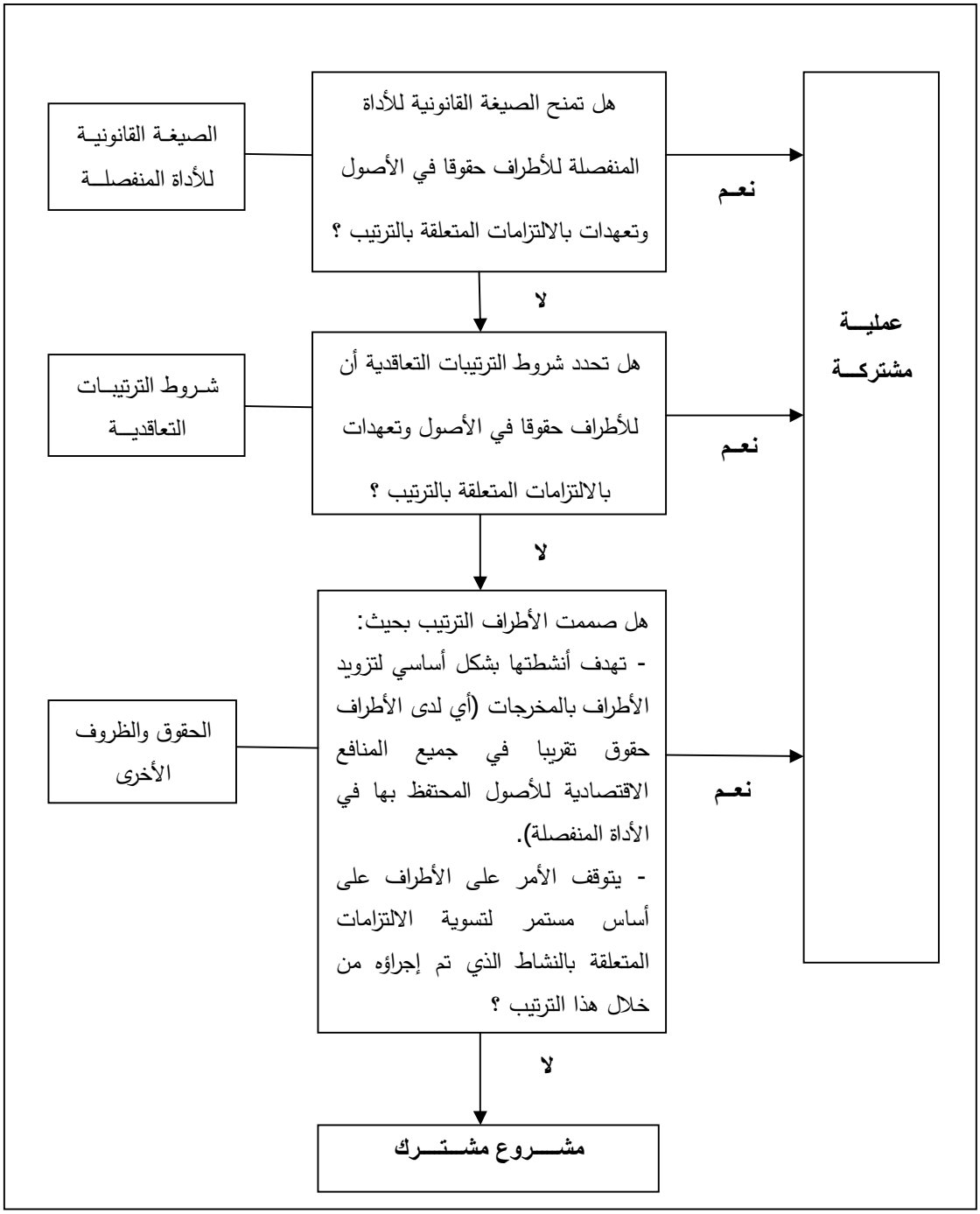
هذا الترتيب على أنه عملية مشتركة ، وهذا هو الحال عندما تمنح الحقائق والظروف الأخرى للأطراف حقوقا في الأصول وتعهدات بالالتزامات المتعلقة بالترتيب.

عندما يتم تصميم أنشطة الترتيب بشكل أساسي لتوفير مخرجات للأطراف ، فإن ذلك يشير إلى أن الأطراف لديهم حقوق تقريبا في كافة المنافع الاقتصادية لأصول هذا الترتيب ، وغالبا ما يضمن أطراف هذه الترتيبات وصولهم إلى المخرجات التي يقدمها الترتيب من خلال منع هذا الترتيب من بيع المخرجات إلى أطراف ثالثة.

يتمثل أثر الترتيب الذي يكون له هذا التصميم والغرض في أن الالتزامات المتكبدة من قبل الترتيب ، من حيث المضمون، تتعوض بالتدفقات النقدية المستلمة من الأطراف خلال شرائهم للمخرجات. وعندما تكون الأطراف بشكل جوهري هي المصدر الوحيد للتدفقات النقدية التي تسهم في استمرارية عمليات الترتيب ، فإن هذا يشير إلى أن الأطراف لديها تعهدات بالالتزامات المتعلقة بالرتيب. [1]

يوضح الشكل التالي كيفية تصنيف الترتيب المشترك المنظم من خلال أداة منفصلة وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 11:

[1] الفقرات ب 29-ب 30- ب 31- ب 32 من المعـيار IFRS 11 ، ص أ 495.



الشكل رقم 16:تصنيف الترتيب المشترك المنظم من خلال أداة منفصلة وفق المعيار IFRS 11

المصدر : الفقرة ب 33 من المعيار IFRS 11 ، ص أ 498.

الفرع الثالث - معالجة العمليات المشتركة والمشاريع المشتركة :

حسب المعيار IFRS 11 ينبغي التفرقة بين العمليات المشتركة والمشاريع المشتركة.

أولا- معالجة العمليات المشتركة :

يعترف المشارك في العملية المشتركة بما يلي :

- **أصولـه** ، بما في ذلك حصته في أي أصول محتفظ بها بصورة مشتركة ؛

- **التزاماتـه** ، بما في ذلك حصته في أي التزامات متكبدة بصورة مشتركة ؛

- **إيراداتـه** من بيع حصته من المخرجات الناجمة عن العمليات المشتركة ؛

- **حصتـه** من الإيرادات من بيع مخرجات العملية المشتركة ؛

- **نفقاتـه** ، بما في ذلك حصته في أي نفقات متكبدة بصورة مشتركة.

ويقوم المشارك في العملية المشتركة بمحاسبة الأصول والالتزامات والإيرادات والنفقات المتعلقة بحصته في العملية المشتركة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية المطبقة على الأصول والالتزامات والإيرادات والنفقات المحددة. [1]

من جانب آخر نصت الفقرة 23 من المعيار IFRS 11 على أنه إذا كان الطرف الذي يشارك في العملية المشتركة لا يملك سيطرة مشتركة عليها ، فإنه يحاسب حصته في الترتيب كما يلي :

- وفقا للفقرات 20-22 إذا كان لهذا الطرف حقوق في الأصول وتعهدات بالالتزامات المتعلقة بالعملية المشتركة ؛

- وفقا لمعايير المحاسبة الدولية المطبقة على تلك الحصة إذا لم يمتلك الطرف الذي يشارك في العملية المشتركة حقوقا في الأصول وتعهدات بالالتزامات المتعلقة بتلك العملية المشتركة.

[1] الفقرتين 20-21 من المعيار IFRS 11.

ثانيا – معالجـة المشـاريـع المشتركـة :

يعترف المشارك في المشروع المشترك بحصصه فيه على أنها استثمار ينبغي عليه محاسبته باستخدام طريقة حقوق الملكية وفقا للمعيار IAS 28.

أما المشارك في مشروع مشترك دون امتلاكه سيطرة مشتركة عليه ، فإنه يحاسب حصته في الترتيب وفقا للمعيار IFRS 9 ، ما لم يكن له تأثير كبير على المشروع المشترك ، حيث في هذه الحالة ينبغي عليه محاسبة حصته وفقا للمعيار IAS 28. [1]

الفـرع الرابع - طريقـة المحاسبة في البيانات المالية المنفصلة:

يمكن شرح طريقة المحاسبة في البيانات المالية المنفصلة في الجدول التالي :

الجـدول رقـم 13 : طريقـة المحاسبـة في البيانات الماليـة المنفصلـة

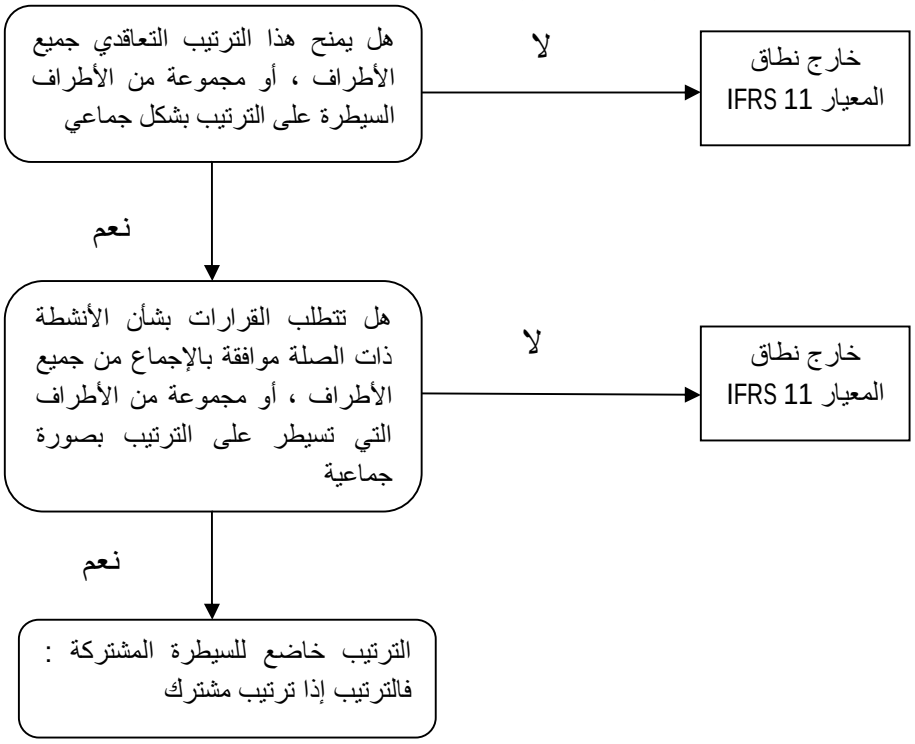
نـوع الطرف المشـارك	نوع الترتيب المشترك	طريقـة المعالجـة
الطرف المشارك في العملية المشتركة أو المشارك في المشروع المشترك	العمليـة المشتركـة	وفقا للفقرات 20-22 من المعيار IFRS 11.
	المشـروع المشترك	وفقا للفقرة 10 من المعيار IAS 27
الطرف الذي يشارك في الترتيب المشترك ، ولكنه لا يملك سيطرة مشتركة عليه	العمليـة المشتركـة	وفقا للفقرة 23 من المعيار IFRS 11
	المشـروع المشترك	وفقا للمعيار IFRS 9 ما لم يكن هناك تأثير كبير للمنشأة على المشروع المشترك ، وفي هذه الحالة ينبغي عليه محاسبتها وفقا للمعيار IAS 27.

المصـدر : من إعداد الطالب اعتمادا على الفقرتين 26،27 من المعيار IFRS 11

ويتم تقييم السيطرة المشتركة وفق المعيار IFRS 11 لمعرفة إذا كان الترتيب مشتركا وخاضعا لمتطلبات هذا المعيار كما هو مبين في الشكل التالـي:

[1] الفقـرتين 24-25 من المعيار IFRS 11.

الشكل رقـم 17 : تقييم السيطرة المشتركة وفق المعيار IFRS 11



المصـــدر: نص المعـيار IFRS 11

في الأخيـر ، وفي إطار المقارنة بين المعيار IFRS 11 والمعيار IAS 31 ، نلاحظ أن المعيار IAS 31 اعتمد في معالجة الترتيبات المشتركة على الشكل القانوني للترتيب بدلا من جوهر الترتيبات ، كما أعطى للمستثمرين الاختيار بين طريقتين هما طريقة المعادلة والتكامل النسبي.

أما المعيار IFRS 11 فقد ألغى استخدام أسلوب التكامل النسبي للمشاريع المشتركة لتحل محلها طريقة المعادلة.

المطلـب الرابــع : معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 12

هـذا المعيار يسعـى لتقديم توضيحـات أكثر حـول المعالجـات المستخدمـة ، مما سيقدم فائدة أكثر لمستخدمي القوائـم الماليـة ، وجـاء ذلك استجابـة لتخوفـات الـعديد من الـهيئات من بينـها مجموعة العشرين (G20) ، وذلك عن طريق تقوية الإفصاح المحاسبي. [1]

وفي ماي 2011 صدر المعيار IFRS 12 "الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى " حيث تضمن متطلبات الافصاح التي كانت واردة في المعايير السابقة (المعيار IAS 27 "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة " ، المعيار IAS 28 "الاستثمارات في الشركات الزميلة"، والمعيار IAS 31 "الحصص في المشاريع المشتركة" الذي تم إلغاؤه).

الفـرع الأول - هدف معـيار الإبلاغ المالي الدولي رقـم 12 :

يهدف هذا المعيار إلى تحديد ما يجب على المنشأة الإفصاح عنه من المعلومات التي تتيح لمستخدمي بياناتها المالية تقييم طبيعة حصصها في المنشآت الأخرى والمخاطر المصاحبة لها ، إضافة إلى تأثيرات تلك الحصص على مركزها المالي وأدائها المالي والتدفقات النقدية.[2]

ولتحقيق هذا الهدف يجب على المنشأة الإفصاح عن :

* الأحكام والافتراضات الهامة التي قامت بها لتحديد طبيعة حصتها في المنشأة الأخرى أو الترتيب، وتحديد نوع الترتيب المشترك الذي تملك فيه حصة ؛

* المعلومات حول حصصها في : الشركات التابعة ، الترتيبات المشتركة والشركات الزميلة، المنشآت المنظمة غير المسيطر عليها من قبل المنشأة. [3]

---

[1] Gilbert GÉLARD , La nouvelle normalisation pour les comptes consolidés: IFRS 10, 11 et 12 , Op.cit , p 29.

[2] الفقرة 01 من المعيار IFRS 12 .

[3] الفقرة 02 من المعيار IFRS 12.

الفـرع الثاني - نطاق تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 12:

ينبغي على المنشأة التي تملك حصة في أي مما يلي تطبيق هذا المعيار:

- الشركات التابعة ؛

- الترتيبات المشتركة (أي العمليات المشتركة أو المشاريع المشتركة) ؛

- الشركات الزميلة ؛

- المنشآت المنظمة غير الموحدة.

في ختام الحديث عن مضمون معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالتجميع المحاسبي ، ينبغي الإشارة إلى التداخل والتقاطع بين هذه المعايير كما يلي :

- فإذا كانت شركة تسيطر بمفردها على شركة أخرى ، يجب تجميع هذه الأخيرة طبقا للمعيار IFRS 10 وتقديم معلومات طبقا للمعيار IFRS 12 ؛

- وإذا كانت شركة لا تسيطر بمفردها على شركة أخرى ، يجب طرح السؤال لمعرفة هل هناك رقابة مشتركة أم تأثير فعال ؛

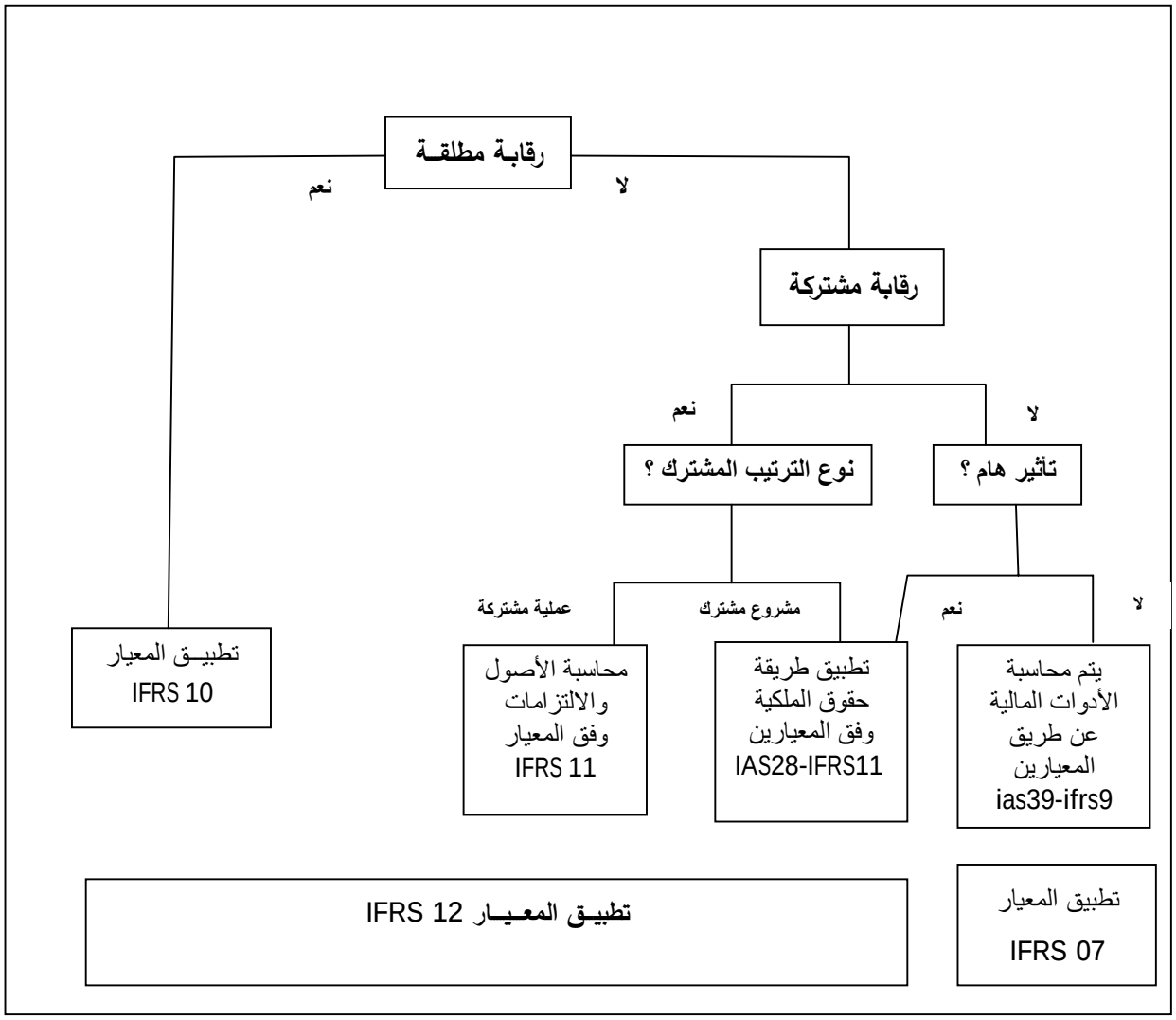
- إذا كانت الرقابة المشتركة نشاطا مشتركا يتم تسجيل الأصول والخصوم والأعباء والإيرادات وتقديم معلومات طبقا للمعيار IFRS12 ؛

- أما إذا كانت الرقابة المشتركة شركة حليفة أو هناك تأثير بارز ، يتم تسجيل المساهمات طبقا للمعيار IAS 28 (طريقة الوضع للمعادلة)، وتقديم معلومات طبقا للمعيار IFRS 12 ؛

- إذا لم يكن هناك تأثير بارز يتم التسجيل طبقا للمعيار IFRS9. [1]

[1] Robert OBERT, De nouvelle normes IFRS sur les comptes consolidés , Op.cit , p 05.

ونوضح من خلال الشكل الموالي التداخل الموجود بين معايير المحاسبة الدولية من خلال ربطها بمفهوم الرقابة أو السيطرة :



الشكل رقم 18 : التداخل بين معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي

ressource : Alerte de votre conseiller , sous contrôle ? , guide pratique pour l'IFRS 10 Etats financiers consolidés, Grant Thornton (un cabinet canadien), Aout 2012.

خلاصـة الفصـل الثـالـث :

يتمثل الهدف الأساسي للتجميع المحاسبي في الانتقال من القوائم المالية الفردية للمؤسسات الداخلة في محيط التجميع ، إلى قوائم مالية مجمعة تقدم الوضعية المالية وممتلكان المجمع وكأنه كيان وحيد. وقد اهتمت الدول بوضع الأطر القانونية اللازمة للتجميع المحاسبي ، وفي هذا الإطار تعتبر المعايير المحاسبية الدولية مرجعا هاما اعتمدت عليه عديد الدول ، ومن بينها الجزائر التي تبنت النظام المحاسبي المالي الذي يقترب من معايير المحاسبة الدولية ويستمد فلسفته منها.

من خلال الدراسة المفصلة لمعايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي تبين لنا أن هذه المعايير تم تصنيفها حسب الموضوع ، وهو ما سهل التطرق لمختلف الجوانب المتعلقة بالتجميع المحاسبي ، كما سمح هذا التنظيم بمتابعة التطوير المستمر للمعايير الدولية بما يتماشى مع المتغيرات الحاصلة في الميدان الاقتصادي.

وبصفة عامة يمكن الخروج بالنتائج التالية :

- تعتمد معايير المحاسبة الدولية على طريقتين للتجميع المحاسبي هما طريقة المعادلة (أو حقوق الملكية) ، وطريقة الإدماج الكلي ، حيث تم إلغاء طريقة الإدماج النسبي ؛

- يعالج المعيار IAS 28 طريقة المعادلة التي تستند على إثبات وجود التأثير البارز ، ويتم معالجة المنشآت الحليفة والمشاريع المشتركة عن طريقة إعادة تقييم الأسهم والأخذ بعين الاعتبار مختلف التغيرات التي تطرأ عليها ، انطلاقا من نشاط المنشأة الحليفة أو المشروع المشترك ؛

- يعالج المعيار IFRS 10 طريقة الإدماج الكلي وإعداد القوائم المالية المجمعة ، حيث يركز على مفهوم السيطرة الذي يترجم في السيطرة على القرارات الإدارية والتشغيلية للشركة التابعة ، والتأثير عليها ؛

- تركز معايير المحاسبة الدولية على ضرورة مجانسة الحسابات واستعمال السياسات المحاسبية الموحدة من أجل تسهيل عمليات التجميع المحاسبي وتقديم وضعية مالية للمجمع ككل ، ويدخل في ذات السياق الاعتماد على نفس تواريخ إقفال الحسابات ؛

- يتم معالجة الشهرة التي يمكن أن تظهر حسب المعيار IFRS 03 ، والتي يمكن أن تكون شهرة موجبة أو سالبة ؛

- تؤكد معايير المحاسبة الدولية على ضرورة إبراز الحقوق غير المسيطرة (حقوق الأقلية سابقا) والنتائج التي تعود إليها ، وذلك في البنود المالية المختلفة ؛

- يعالج المعيار IAS 27 مسألة إعداد الشركة الأم لبيانات مالية منفصلة ، والافصاحات الضرورية التي يجب أن تقوم بها عن استثماراتها في شركاتها التابعة ومنشآتها الزميلة ومشاريعها المشتركة ؛

- يتضمن المعيار IFRS 11 المعالجة الضرورية للعمليات المشتركة والمشاريع المشتركة ، حيث تميز بإلغاء طريقة التكامل النسبي والاعتماد فقط على طريقة المعادلة.

- يبين المعيار IFRS 12 متطلبات الإفصاح الضرورية المتعلقة بمختلف أنواع الشركات الداخلة ضمن نطاق التجميع المحاسبي (شركات تابعة ، منشآت حليفة ، ...) .

الفصـــل الرابع :

إجراءات التجميع المحاسبي والقوائم المالية المجمعة

تمهيد الفصل الرابع

يمثل محيط التجميع المحاسبي نقطة البداية لعمليات التجميع المحاسبي ، فعلى أساسه تحدد الطريقة المتبعة وبالتالي المراحل المختلفة الواجب القيام بها ، على هذا الأساس من الضروري ضبط مفهوم محيط التجميع المحاسبي سواء من خلال ما تضمنه النظام المحاسبي المالي أو المعايير المحاسبية الدولية ، وذلك عن طريق تحديد المؤشرات المستعملة لتحديد المؤسسات الداخلة ضمن محيط التجميع.

من جانب آخر يمثل التجميع المحاسبي مجموعة من العمليات التي تهدف إلى إعداد قوائم مالية مجمعة ، حيث يمر بمجموعة من المراحل والإجراءات التي تستند أساسا على القوائم المالية الفردية للمؤسسات الداخلة في محيط التجميع (الشركة الأم وشركاتها التابعة) ، وصولا إلى القوائم المالية المجمعة التي تبرز وضعية مجموعة الشركات وكأنها كيان وحيد.

عالجت معايير المحاسبة الدولية هذا الموضوع في مجموعة من المعايير في مقدمتها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 10.

أما النظام المحاسبي المالي فتميز بنوع من الاختصار ولم يتطرق إلى كل القضايا المتعلقة بالتجميع المحاسبي كما هو الحال بالنسبة للمخطط المحاسبي العام الفرنسي الذي أفرد نصا قانونيا مستقلا خاصا بالقوائم المالية المجمعة.

المبحث الأول : مراحل وإجراءات التجميع المحاسبي

يتمثل أساس التجميع المحاسبي في الانتقال من القوائم المالية الفردية لمجموعة من الشركات ، إلى قوائم مالية مجمعة تعبر عن الوضعية المالية لمجموعة الشركات وكأنها كيان واحد. من هذا المنطلق تعتبر مسألة تحديد محيط التجميع نقطة البداية في مراحل التجميع ، والتي تسمح بتحديد الشركات المعنية بتجميع حساباتها الفردية.

على هذا الأساس يؤدي تحديد محيط التجميع المحاسبي إلى الإجابة على الأسئلة التالية :

- ما هي المؤسسات الداخلة ضمن محيط التجميع ؟

- ما هو نوع الرقابة أو التأثير الممارس من قبل الشركة الأم على كل واحدة من المنشآت الأخرى الأعضاء في المجمع ؟

- ما هي الطريقة الواجب اتباعها لتجميع مختلف الشركات الأعضاء في المجمع ؟

- ما هو معدل الفائدة المطبق على كل شركة معنية بالتجميع المحاسبي ؟.[1]

المطلب الأول : ماهية محيط التجميع المحاسبي ومفهوم الرقابة

لا يعتبر تحديد محيط التجميع عملية سهلة ، وذلك نظرا لتعقد العلاقات القائمة بين شركات المجمع وتنوعها ، لذلك من الضروري التحليل والتحديد الجيد لطبيعة العلاقة القائمة بين الشركة الأم والشركات الأعضاء.

[1] Bruno BACHY, Michel SION, Op.cit , page 59-60.

الفـرع الأول : مفهـوم محيط التجميع المحاسبي

يقصد بمحيط التجميع الشركات المعنية بعملية التجميع [1] ، ويهدف تعريف محيط التجميع إلى إعداد قائمة الشركات الواجب تجميعها وتحديد طريقة التجميع المطبقة على كل منها ، ويعتبر أول مرحلة في مسار التجميع ، بحيث يجب تجميع كل الشركات المُراقبة أو المُمَارس عليها تأثير معتبر.[2]

بعبارة أخرى يمثل محيط التجميع مجموع الشركات المراقبة (شركات تابعة أجنبية أو وطنية مراقبة من طرف شركة أم) ، والشركات الخاضعة لتأثير معتبر. [3]

نلاحظ أن معايير المحاسبة الدولية لم تقدم تعريفا مباشرا وصريحا لمحيط التجميع المحاسبي ، إلا أن تحديد وضبط محيط التجميع يتم ضمنيا من خلال تطرق المعايير المحاسبية الدولية لمختلف أنواع الشركات الداخلة ضمن محيط التجميع من شركات زميلة ، مشاريع مشتركة وشركات تابعة.

في المقابل نجد أن النظام المحاسبي المالي كذلك لم يقدم تعريفا صريحا لمحيط التجميع المحاسبي ، إلا أنه اكتفى بتحديد الشركات الداخلة ضمن محيط التجميع.

إن أهم ما يميز محيط التجميع هو تغيره انطلاقا من دخول شركة إليه أو خروجها منه ، حيث تدخل شركة ضمن محيط التجميع عموما : [4]

- إما في تاريخ شراء السندات من طرف الشركة المهيمنة ؛

---

[1] Robert OBERT, Marie-Pierre MAIRESSE , comptabilité et audit , Op.cit , page 231.

[2] Bruno BACHY et Michel SION, Op.cit , page 26.

[3] Manuel de COMPTABILITE FINANCIERE, conforme à la loi 07-11 du 25/11/2007 , Op.cit , page 480.

[4] Ibidem.

- إما في تاريخ الحصول على الرقابة أو التأثير المعتبر ، إذا كان الشراء تم في عدة مرات ؛

- إما في التاريخ المنصوص عليه ضمن عقد التنازل عن السندات إذا كان العقد ينص على أن نقل الرقابة يكون في تاريخ أخر غير تاريخ نقل السندات.

كما تخرج شركة من محيط التجميع المحاسبي في تاريخ فقد الرقابة أو التأثير المعتبر ، حيث يرتبط نقل الرقابة أو التأثير المعتبر في حالة التنازل عموما بنقل حقوق التصويت المتعلقة بهذه السندات.

وفي إطار المقارنة بين ما تضمنه النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالتجميع المحاسبي ، نجد أن هذه الأخيرة فصلت في مختلف الجوانب المتعلقة بتحديد محيط التجميع عن طريق تعريف كل المنشآت التي يمكن أن تدخل ضمنه ، أما النظام المحاسبي المالي فاتسم بالعمومية ولم يتطرق لمختلف الحالات ، ناهيك عن عدم احترامه مصطلحات محاسبية موحدة.

الفرع الثاني : مفهوم معدل الرقابة ومعدل الفائدة

يقتضي تحديد مكونات مجمع الشركات تحديد الروابط التي تجمع بين الشركة الأم أو الشركة القابضة ، والشركات الأخرى التي تكون تابعة لها وخاضعة وفق نسبة معينة إلى نفوذها أو سيطرتها.

أولا - مفهوم معدل الرقابة (Pourcentage de contrôle) :

يعبر معدل الرقابة على رابطة التبعية المباشرة أو غير المباشرة بين الشركة الأم وشركة أخرى ، وهو يمثل نسبة حقوق التصويت التي تمتلكها الشركة الأم في الشركة المعنية ، فهي

بالنتيجة تترجم **علاقة سلطة** ، هذه النسبة تساوي نسبة رأس المال المملوك من طرف الشركة الأم إذا كان لكل الأسهم المشكلة لرأس المال نفس حقوق التصويت.

ويتم إيجاد معدل الرقابة عن طريق حساب مجموع حقوق التصويت المملوكة من طرف الشركة الأم بصفة مباشرة أو بصفة غير مباشرة عن طريق الشركات الواقعة تحت رقابتها المطلقة ، مع التنبيه إلى إمكانية وجود فرق بين عدد الأسهم في رأس المال وعدد حقوق التصويت نظرا لوجود أنواع مختلفة من الأسهم ليس لها نفس قوة التصويت. [1]

بعبارة أخرى يمثل معدل الرقابة قدرة المجمع على مراقبة شركة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة عن طريق حقوق التصويت الممتلكة ، مع العلم أن الرقابة غير المباشرة لا تكون إلا بواسطة مؤسسات خاضعة للرقابة المطلقة. [2]

ويسمح معدل الرقابة بتحديد نوع الرقابة التي تمارسها الشركة الأم على الشركات التي لها أسهم فيها ، وهو يمثل نسبة حقوق التصويت التي تمتلكها الشركة الأم بنفسها (رقابة مباشرة)، أو التي تمتلكها عن طريق شركات أخرى في المجمع موضوعة تحت رقابتها المطلقة (رقابة غير مباشرة) ، وهذا ما يترجم درجة السلطة والنفوذ الذي تمارسه الشركة الأم على شركة أخرى. [3]

وبهذا يقيس معدل الرقابة درجة تبعية منشأة تجاه الشركة الأم ، وبالنتيجة هو يسمح بتحديد محيط التجميع (أي الشركات التي يتم تجميعها والشركات المستثناة) ، إضافة إلى طريقة التجميع التي يجب تطبيقها من أجل كل شركة داخلة ضمن محيط التجميع.

---

[1] Jean Montier , Comptes de groupe , Op.cit , page 427.

[2] Dominique Mesplé-Lassalle, la consolidation des comptes , Normes IFRS et comparaison avec les principes français actuels, Maxima , Paris , 2ème édition 2010, page 40.

[3] Elisabeth Bertin et autre , Op.cit , page 191.

إلا أنه من الضروري الإشارة إلى أن الرقابة يتم تحديدها مع أخذ بعين الاعتبار الواقع الاقتصادي وليس فقط العلاقات القانونية الموجودة بين الشركة الأم وشركاتها التابعة أو الحليفة.[1]

من جانبه حدد القانون التجاري الجزائري الحالات التي تكون فيها شركة مراقبة لشركة أخرى ، وأكد على ضرورة مراعاة ما يلي :

- الأسهم بحق تصويت مضاعف ، حيث تنص المادة 715 مكرر 44 من القانون التجاري على إمكانية تقسيم الأسهم العادية الاسمية إلى فئتين اثنتين حسب إرادة الجمعية العامة التأسيسية ، تتمتع الفئة الأولى بحق تصويت يفوق عدد الأسهم التي بحوزتها ، أما الفئة الثانية فتتمتع بامتياز الأولوية في الاكتتاب لأسهم أو سندات استحقاق جديدة ؛[2]

- شهادات الحق في التصويت المنشأة عن إصدار شهادات استثمار حسبما نصت عليه المادة 715 مكرر 61 وما يليها من القانون التجاري .[3]

ثانيا - معدل الفائـدة (Pourcentage d'intérêt) :

يعتبر امتلاك جزء من رأس المال تداخلا ماليا لشركة في شركة أخرى ، هذا المفهوم ذو الطابع المالي أساسا يتم ترجمته عن طريق حساب **معدل الفائدة** الذي يمكن تعريفه بأنه النسبة التي تعبر عن الجزء من رأس المال المملوك بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من طرف الشركة الأم في شركات أخرى.

---

[1] Manuel de COMPTABILITE FINANCIERE, conforme à la loi 07-11 du 25/11/2007, Op.cit, page 477.

[2] المادة 715 مكرر 44 من القانون التجاري ، تم إضافتها بموجب المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 1993/04/25 (الجريدة الرسمية عدد 27 مؤرخة في 1993/04/25).

[3] المادة 715 مكرر 61 من القانون التجاري ، تم إضافة المواد المتعلقة بشهادات الاستثمار وشهادات الحق في التصويت من 715 مكرر 61 إلى 715 مكرر 72 بموجب المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 1993/04/25 (جريدة رسمية عدد 27 مؤرخة في 1993/04/25).

يسمح هذا المعدل بتحديد حقوق الشركة الأم في كل شركة داخلة في محيط التجميع لاسيما توزيع الأموال الخاصة والنتيجة بين حقوق المجمع وحقوق الشركات الأخرى (حقوق الأقلية) ، وبذلك فإن معدل الفائدة يعتبر الأداة الأساسية لإجراء التسجيلات المحاسبية لعمليات التجميع. [1]

بعبارة أخرى يتعلق معدل الفائدة الخاص بالشركة الأم في شركة أخرى بحصة الشركة الأم في رأسمال هذه الشركة الأخرى ، سواء كانت الشركة الأم مالكة لهذه الأسهم بصفة مباشرة أو بصفة غير مباشرة [2] ، **بالنتيجة** يمثل معدل الرقابة نقطة البداية في عمليات التجميع ، بينما يسمح معدل الفائدة للشركة الأم بتحديد حصتها في رأسمال ونتيجة الشركات الخاضعة لها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة. [3]

كما يمثل معدل الفائدة حصة المجمع المباشرة أو غير المباشرة في رؤوس الأموال الخاصة لشركة أخرى ، حيث يستعمل هذا المعدل في مختلف التسجيلات المحاسبية لعمليات التجميع بما فيها تسجيلات الإقصاء وإعادة المعالجة والترتيب ، وهنا يجب الإشارة إلى أنه إذا كانت الرابطة بين الشركة الأم والشركة التابعة مباشرة ووحيدة فإن معدل الفائدة هو معدل الرقابة. [4]

ثالثا – المقارنة بين معدل الرقابة ومعدل الفائدة :

بعد تحديد مفهوم كل من معدل الرقابة ومعدل الفائدة ، ينبغي التنبيه إلى أنه يمكن أن يتساوى المعدلان في حالة تساوي عدد الأسهم المملوكة مع عدد حقوق التصويت - أي يكون للأسهم نفس حقوق التصويت - ، ويمكن إظهار الفرق بين طبيعة واستعمال المعدلين في الجدول التالي:

---

[1] Jean Montier , Comptes de groupe , Op.cit, page 427.

[2] Elisabeth Bertin et autre , Op.cit, page 203.

[3] أمال فريال أوماطة : مرجع سبق ذكره ، ص 30.

[4] Dominique Mesplé-Lassalle , Op.cit , page 41.

الجدول رقم 14 : المقارنة بين معدل الرقابة ومعدل الفائدة

المفهـوم	الطبيعـــة	الاستعمـــال
معـدل الرقابـــة	التعبير عن **علاقة سلطة** عن طريق حقوق التصويت	- تحديد محيط التجميع المحاسبي (قائمة الشركات التي تدخل في عملية التجميع) ؛ - اختيار الطريقة المستعملة في التجميع.
معـدل الفائـــدة	التعبير عن **رابطة مالية** عن طريق المساهمة في رأس المال	يمثل معدل الفائدة أداة أساسية لتطبيق تقنيات التجميع المحاسبي : - دمج الحسابات ؛ - إقصاء العمليات المتبادلة ؛ - توزيع الأموال الخاصة والنتيجة بين حقوق المجمع وحقوق الأقلية.

Source : Jean Montier, Comptes de groupe , Op.cit, page 428.

المطلب الثاني : المؤسسات الداخلة ضمن محيط التجميع

يتكون محيط التجميع من الشركة الأم والشركات الواجب تجميعها ، والتي تتمثل في:

- **الشركات التابعة** : الشركات التابعة هي الشركات التي تمارس عليها الشركة الأم رقابة مطلقة ، يعالج هذا النوع من الشركات المعيار IFRS 10 ، وهي تجمع بطريقة الإدماج الكلي أو الشامل ؛

- **الشركات الزميلة (الحليفة)** : الشركات الزميلة هي الشركات التي تمارس عليها الشركة الأم تأثيرا معتبرا وتجمع بطريقة الوضع للمعادلة ؛

- **المشاريع المشتركة** : المشاريع المشتركة هي التي تمارس عليها الشركة الأم رقابة مشتركة ، وتجمع بطريقة الوضع للمعادلة طبقا للمعيار IFRS 11 (كانت المشاريع المشتركة تجمع بطريقة الإدماج النسبي قبل تطبيق تعديلات 2011/05/12).

بالإضافة إلى الكيانات ذات الهدف الخاص (entité ad hoc) أو SPE التي تناولها التفسير SIC 12 وأصبحت فيما بعد ضمن مواضيع المعيار IFRS 10.

الفـرع الأول : المؤسسات تحت الرقابـة المطلقـة

تطرق المعيار IFRS 10 لهذا المفهوم ، حيث يطلق على المؤسسات الخاضعة للرقابة المطلقة والسيطرة الشركات التابعة.

أولا- تعريف الرقابـة المطلقـة أو السيطرة :

نص المعيار IFRS 10 على أن السيطرة على منشأة مستثمر بها تكون عندما تستطيع الشركة القابضة من خلال تملكها لأسهم الشركة التابعة أو عندما يعطيها القانون الحق في التدخل في القرارات الإدارية للشركة التابعة مما يؤثر على إيرادات وعوائد الشركة التابعة ، وتمثل قوة التأثير وجود الحق لدى منشأة في التأثير وتوجيه أنشطة شركة أخرى.

في المقابل تم تعريف الحقوق غير المسيطر عليها بأنها ذلك الجزء من صافي نتائج العمليات وصافي الأصول الذي لم تمتلكه الشركة الأم سواء بشكل مباشر أو غير مباشر.[1]

أما النظام المحاسبي المالي فقد عرف الرقابة بأنها سلطة إدارة السياسات المالية والعملياتية لكيان بغرض الحصول على امتيازات من هذه النشاطات[2] .

هنا نجد أن النظام المحاسبي المالي ركز على الامتيازات التي يتحصل عليها الكيان نتيجة ممارسته للرقابة ، أما المعيار IFRS 10 فقد بين في تعريفه للسيطرة أنها تنتج إما من تملك الأسهم أو كحق يمنحه لها القانون لأسباب أخرى ، كما استعمل مصطلح التأثير على إيرادات الشركة التابعة عن طريق توجيه أنشطتها بدل مصطلح الحصول على الامتيازات من هذه النشاطات ، وهذا التعريف أشمل من التعريف الذي أورده النظام المحاسبي المالي.

---

[1] محمد أبو نصار ، جمعة حميدات : مرجع سبق ذكره ، ص 763.

[2] المـادة 39 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 ، مرجــع سبـق ذكــره.

ثانيا - حالات السيطـــرة :

تحدد السيطرة من قبل الشركة المستثمرة التي يتوجب عليها استخدام جميع الحقائق المتاحة والظروف المحيطة لتحديد مدى وجود سيطرة لها على الشركة المستثمر بها.

وقد حدد المعيار IFRS 10 حالات تملك شركة للسيطرة على شركة مستثمر بها فيما يلي :[1]

- إذا كان للشركة المستثمرة قوة أو نفوذ عال على الشركة المستثمر بها يعطيها ذلك القدرة على توجيه أنشطتها ؛

- وجود الحق للشركة المستثمرة في توجيه عوائد الشركة المستثمر بها (مثل قرارات بيع وشراء السلع والخدمات والأصول الثابتة ، إدارة الموجودات المالية ، تحديد هيكل تمويل الشركة) ؛

- إذا كان لدى الشركة المستثمرة قوة أو نفوذ عال يعطيها القدرة في التأثير على العوائد المتحققة لها من استثماراتها في الشركة المستثمر بها.

وتستمد السيطرة إما من خلال التشريعات عند تملك الشركة القابضة لأغلبية أسهم الشركة التابعة ، أو من خلال عمليات معقدة مثل وجود اتفاق بين الشركة المستثمرة ومالكين آخرين لأسهم الشركة المستثمر بها يمكنها هذا الاتفاق من السيطرة على الشركة المستثمر بها.

إلا أن حصول منشأة على حقوق حماية في شركة أخرى دون وجود القوة والتأثير على الشركة المستثمر بها لا يعطيها السيطرة على الشركة الأخرى.[2]

---

[1] محمد أبو نصار ، جمعة حميدات : مرجع سبق ذكره ، ص 764.

[2] نفس المرجع السابق ، ص 764.

أما بالنسبة للنظام المحاسبي المالي فقد حددت المادة 40 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 الحالات التي يعتبر فيها كيان مراقبا لكيان آخر فيما يلي: [1] [2]

- الامتلاك المباشر أو غير المباشر من طرف وسيط الفروع لأغلبية حقوق التصويت في كيان آخر ؛

- السلطة على أكثر من 50 % من حقوق التصويت المحصل عليها في إطار اتفاق مع الشركاء الآخرين أو المساهمين ؛

- سلطة تعيين أو إنهاء مهام أغلبية مسيري كيان آخر ؛

- سلطة تحديد السياسات المالية والعملياتية للكيان ؛

- سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات هيئات تسيير الكيان.

من جهة أخرى نصت المادة 731 من القانون التجاري الجزائري على أنه تعد شركة ما مراقبة لشركة أخرى في الحالات التالية :[3]

- عندما تملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا من رأسمال لها يخول أغلبية الأصوات في الجمعيات العامة لهذه الشركة ؛

- عندما تملك وحدها أغلبية الأصوات في هذه الشركة بموجب اتفاق مع باقي الشركاء الآخرين أو المساهمين ، على ألا يخالف هذا الاتفاق مصالح الشركة ؛

- عندما تتحكم في الواقع ، بموجب حقوق التصويت التي تملكها ، في قرارات الجمعيات العامة لهذه الشركة ؛

---

[1] المادة 40 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 ، مرجع سبق ذكره.

[2] تم التطرق أيضا إلى مفهوم المراقبة في الفقرة 5.132 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، وهو نفس مفهوم الرقابة الذي تم التطرق له سابقا ، إلا أنه في الحالة الرابعة هناك إضافة عبارة " بموجب القانون الأساسي أو بموجب عقد ". وهنا نشير إلى إشكالية عدم ضبط المصطلحات في النظام المحاسبي المالي رغم استناده على إطار تصوري ، وهذا راجع في الأساس إلى الخلل في الآلية المعتمدة في إصدار القوانين المحاسبية في الجزائر.

[3] المادة 731 من القانون التجاري الجزائري.

- وتعتبر ممارسة لهذه الرقابة عندما تملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا يتعدى 40 % من حقوق التصويت، ولا يحوز أي شريك أو مساهم آخر بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا أكثر من جزئها.

هنا نلاحظ أن القانون التجاري ركز على حقوق التصويت في جميع الحالات خلافا للنظام المحاسبي المالي الذي ذكر مثلا سلطة تعيين أو إنهاء مهام أغلبية مسيري كيان آخر ، من جانب آخر لم يبين النظام المحاسبي المالي صراحة كيفية استعمال هذه الحالات ، وهل يكفي توفر حالة واحدة فقط للحكم على توفر عنصر المراقبة.

الفـرع الثانــي : المؤسسات الخاضعة لتأثير هام أو معتبر

ورد مفهوم التأثير الهام في المعيار المحاسبي الدولي رقم 28 ، في المقابل ورد في النظام المحاسبي المالي بمصطلح النفوذ الملحوظ.

أولا – تعريف التأثير الهام أو المعتبر:

عرف المعيار IAS 28 التأثير الهام بأنه صلاحية المشاركة والتأثير في القرارات الخاصة بالسياسات المالية والتشغيلية للجهة المستثمر بها وليس السيطرة على هذه السياسات.[1]

أما النظام المحاسبي المالي فقد تطرق إلى مفهوم النفوذ الملحوظ عند الحديث عن الكيان المشارك ، حيث عرف الكيان المشارك بأنه كيان يمارس فيه الكيان المدمج نفوذا ملحوظا ، وهو ليس بكيان فرعي ولا بكيان أنشئ في إطار عمليات تمت بصورة مشتركة. [2]

---

[1] محمد أبو نصار ، جمعة حميدات : مرجع سبق ذكره ، ص 414.

[2] الفقـرة 11.132 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره.

نلاحظ أن العنصر الرابط بين التعريفين هو عملية المشاركة في اتخاذ القرارات دون السيطرة والتحكم فيها ، والمشاركة لا تعني اتخاذ القرارات بالإجماع بل يقصد بها التأثير بقدر مهم على عملية اتخاذ القرار في المنشأة التي يمارس عليها التأثير الهام.

ثانيا- طرق إثبات وجود التأثير الهام :

حسب المعيار IAS 28 ينشأ التأثير الهام عند حيازة المستثمر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خلال المنشآت التابعة له على 20%-50 % من حقوق التصويت في الشركة المستثمر بها.

وبهذا يعتبر المعيار أنه إذا كانت نسبة الرقابة أقل من 20 % لا نكون أمام تأثير هام ، إلا أنه من جهة أخرى أقر بإمكانية إثبات وجود هذا التأثير بواحدة أو أكثر من الطرق التالية: [1]

- التمثيل في مجلس الإدارة ؛
- المشاركة في عملية وضع السياسات ؛
- وجود معاملات هامة بين المستثمر والمنشأة المستثمر بها ؛
- تبادل الموظفين الإداريين بينهما ؛
- تقديم معلومات فنية ضرورية بين الشركتين.

كما يؤكد المعيار IAS 28 على ضرورة التحقق من وجود حقوق التصويت المحتملة التي تؤخذ بعين الاعتبار فقط إذا كانت قابلة للممارسة حاليا.

وينبغي الإشارة إلى إمكانية فقدان التأثير الهام عندما يفقد المستثمر صلاحية المشاركة في القرارات المتعلقة بالسياسات المالية والتشغيلية للجهة المستثمر بها ، مثلا عند خضوع الشركة الزميلة لسيطرة الحكومة أو أنظمتها نتيجة اتفاقية تعاقدية. [1]

---

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات : مرجع سبق ذكره ، ص ص 414-415.

في المقابل يفترض النظام المحاسبي المالي وجود النفوذ الملحوظ في الحالات الآتية :

- الحيازة المباشرة أو غير المباشرة لـ 20 % أو أكثر من حقوق التصويت ؛
- التمثيل في الأجهزة المسيرة ؛
- المشاركة في عملية إعداد السياسات الإستراتيجية ؛
- المعاملات التجارية ذات الأهمية البالغة ، وتبادل إعلام تقني أساسي أو تبادل إطارات ومسيرين. [2]

من خلال المقارنة بين المعيار IAS 28 والنظام المحاسبي المالي نلاحظ التطابق التام في الحالات التي تبين وجود التأثير الهام ، إلا أن النظام المحاسبي المالي لم يتطرق لمفهوم حقوق التصويت المحتملة التي قد تؤخذ بعين الاعتبار في المعايير الدولية إذا كانت قابلة للممارسة ، كما لم يبين صراحة هل يتم الاعتماد على الأقل على واحدة من الحالات المذكورة لإثبات التأثير الهام.

الفـرع الثالـث - المؤسسات تحت الرقابة المشتركة :

يعرف المعيار IAS 28 السيطرة المشتركة بأنها عبارة عن اتفاق تعاقدي لاقتسام السيطرة على نشاط اقتصادي، وتوجد فقط عندما يتطلب اتخاذ القرارات المالية والتشغيلية الإستراتيجية المرتبطة بالنشاط موافقة بالإجماع من قبل الأطراف التي تشارك في السيطرة (الأطراف المشاركة في المشروع المشترك). [3]

أما النظام المحاسبي المالي فيعرف العمليات التي تتم بصورة مشتركة أو المصالح المشتركة بأنها اتفاق تعاقدي يتفق فيه طرفان أو أكثر على ممارسة نشاط اقتصادي تحت المراقبة

---

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات : مرجع سبق ذكره ، ص 415.

[2] الفقرة 11.132 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره.

[3] محمد أبو نصار ، جمعة حميدات : مرجع سبق ذكره ، ص 414.

المشتركة ، حيث يتوقف تسجيل هذه العمليات لدى كل مساهم من المساهمين على الشروط التعاقدية وبالتنظيم المحاسبي الذي يقرره الشركاء المساهمون.[1]

كما تم الإشارة إلى هذا المفهوم في الفقرة 11.132 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 في إطار تعريف الكيان المشارك ، حيث يعتبر الكيان المشارك كيانا يمارس فيه الكيان المدمج نفوذا ملحوظا ، وهو ليس بكيان فرعي ولا بكيان أنشئ في إطار عمليات تمت بصورة مشتركة [2] والمقصود هنا أن الكيان المشارك هو الكيان الخاضع للنفوذ الملحوظ وليس للسيطرة المشتركة.

نلاحظ أن المعيار IAS 28 نص على أن القرارات يتم اتخاذها بالإجماع من قبل الأطراف التي تمارس سيطرة مشتركة ، أما النظام المحاسبي المالي فلم يشر صراحة إلى مسألة الإجماع في اتخاذ القرارات.

الفـرع الرابـع - المؤسسات المستثناة من محيط التجميع :

ضيقت معايير المحاسبة الدولية مجال الاستثناءات بغرض مكافحة التركيب غير التجميعي الذي يُستعمل غالبا لإظهار صحة مالية حسنة ، ففي معظم الأحيان تلجأ المجمعات إلى عدم تجميع الشركات ذات الدائنية (الديون) العالية أو التي لها نتائج سلبية من شأنها تشويه مؤشرات الأداء الجيد للمجمع.[3]

حيث نص المعيار IFRS 10 على إمكانية عدم إعداد قوائم مالية مجمعة إذا توفرت الشروط التالية مجتمعة :

- إذا كانت الشركة القابضة هي نفسها شركة تابعة مملوكة بالكامل أو جزئيا لشركة أخرى ، ووافق بقية المالكين على قرار عدم إعداد قوائم مالية موحدة ؛

---

[1] الفقـرة 1.131 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره.

[2] الفقـرة 11.132 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره.

[3] Bruno BACHY et Michel SION , Op.cit , page 26.

- إذا كانت أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية للشركة القابضة غير متداولة في سوق عام (بورصة) سواء كان السوق محلي أو خارجي ؛

- إذا لم تقم الشركة بإيداع أو ليست قيد عملية إيداع لبياناتها المالية الموحدة لدى هيئة أوراق مالية أو أية هيئة تنظيمية ؛

- إذا كانت الشركة القابضة النهائية أو أي من الشركات القابضة الوسيطة تعد قوائم مالية موحدة تتفق ومتطلبات المعايير الدولية. [1]

في المقابل يعفي النظام المحاسبي المالي من إعداد كشوف مالية مدمجة كل كيان مهيمن إذا كان يحوزه بصورة شبه كلية كيان آخر ، وإذا حصل على موافقة أصحاب المصالح ذوي الأقلية (تعني الحيازة شبه الكلية أن الشركة المهيمنة تحوز على الأقل على 90 % من حقوق التصويت). [2]

كما تبقى خارج مجال التجميع المحاسبي حسب النظام المحاسبي المالي الكيانات التالية: [3]

- الكيانات التي تواجه قيود صارمة ودائمة تفرض إعادة النظر بصورة جوهرية في المراقبة أو النفوذ الذي يمارسه عليها الكيان المدمج ؛

- الكيانات التي تملك الأسهم أو الحصص لغرض التنازل عنها لاحقا في مستقبل قريب .

ويجب تبرير كل إقصاء لدمج الكيانات يندرج في الفئات المذكورة في ملحق الحسابات المدمجة.

---

[1] محمد أبو نصار ، جمعة حميدات : مرجع سبق ذكره ، ص 765.

[2] الفقرة 4.132 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره.

[3] الفقرة 6.132 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره.

من خلال ما سبق يظهر لنا جليا استناد المعايير المحاسبية الدولية على سوق الأسهم (البورصة) ، فالإعفاءات الواردة في المعيار IFRS 10 تبين أن معايير المحاسبة الدولية تمت صياغتها لتنظيم وضبط أداء البورصة في المقام الأول ، من هذا المنطلق يبرز لنا الاختلاف مع النظام المحاسبي المالي الذي لم يشر إلى البورصة نظرا لعدم استناد الاقتصاد الوطني عليها.

الفـرع الخـامس : التغيـرات فـي محـيط التجميـع

عموما يمكن تلخيص الأسباب الرئيسية للتغيرات في محيط التجميع في الجدول التالي :

الجـدول رقـم 15 : الأسباب الرئيسية للتغيرات فـي محـيط التجميـع

طبيعـة العمليـات	أمثلـة العمليـات
الدخول في محيط التجميع	- شراء سندات من الغير؛ - إدماج منجز بمساهمات خارجية ؛ - اقتناء تكميلي لسندات يؤدي إلى ممارسة سيطرة مطلقة أو تأثير معتبر ؛ - مبادلة سندات مؤسسة غير مجمعة بسندات مؤسسة أخرى مجمعة .
الخروج من محيط التجميع	- بيع كلي أو جزئي لسندات مؤسسة مجمعة ؛ - مبادلة سندات مؤسسة مجمعة بسندات مؤسسة أخرى غير مجمعة ؛ - انخفاض معدل الرقابة إلى مستوى يجعل مؤسسة غير معنية بالتجميع المحاسبي.
التغيـرات في معـدل الفائدة	- شراء تكميلي للسندات من الغير والمتعلقة بمؤسسة يتم تجميعها من قبل ؛ - التنازل الجزئي للغير عن سندات خاصة بمؤسسة يتم تجميعها من قبل ؛ - إعادة ترتيب مؤسسة مجمعة داخل المجمع.

Source : Bruno BACHY, Michel SION, Op.cit , page 88

المطلب الثالـث : طرق التجميـع المحاسبـي

تمثل طرق التجميع المحاسبي التقنية المستعملة للانتقال من القوائم المالية الفردية إلى القوائم المالية المجمعة ، وفي هذا الصدد ينبغي تصحيح الاعتقاد بأن التجميع المحاسبي هو مجرد جمع بسيط للبنود المتشابهة في القوائم المالية لمختلف الشركات الداخلة ضمن محيط التجميع.

حسب معايير المحاسبة الدولية تتمثل الطرق الرئيسية للتجميع المحاسبي في : طريقة الادماج الكلي أو الشامل ، وطريقة الوضع للمعادلة .

كما نص النظام المحاسبي المالي على نفس الطرق ، إلا أنه يجب التنبيه إلى طريقة الادماج النسبي تم التخلي عنها بموجب التعديلات الأخيرة لمعايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي ، وهو الأمر الذي تم تبنيه في النظام المحاسبي المالي.

ويتم تحديد طرق التجميع المحاسبي المطبقة حسب طبيعة العلاقة القائمة بين الشركة الأم والشركات المنتمية إلى المجمع كما هو موضح في الجدول التالي :

الجدول رقم 16 : طرق التجميع المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية والفرنسية

العلاقة	القواعد الفرنسية	معايير المحاسبة الدولية
الرقابة المطلقة	الادماج الشامل	التجميع الكلي
الرقابة المشتركة	الادماج النسبي	الوضع في تكافؤ
التأثير المعتبر	الوضع في تكافؤ	الوضع في تكافؤ

Source : Robert OBERT, Marie-Pierre MAIRESSE , Op.cit, p 346.

حسب المعايير المحاسبية الدولية القديمة توجد 03 طرق للتجميع المحاسبي : الإدماج الكلي ، الإدماج النسبي ، الوضع للمعادلة.

أما المعيار IFRS10 فلم يأت بمصطلح الإدماج الكلي ، إلا أنه تضمن نفس إجراءات التجميع ، كما حذف المعيار IFRS11 طريقة الإدماج النسبي بالنسبة للكيانات تحت السيطرة المشتركة ، وتم تغيير مصطلح حقوق الأقلية إلى الحقوق غير المسيطر عليها. [1]

[1] خليل طيار : مرجع سبق ذكره ، ص 05.

الفـرع الأول - طريقـة الوضـع للمعادلة (طريقة حق الملكية أو الوضع في حالة تكافؤ):

يتم تجميع الشركات الخاضعة لتأثير هام وفق طريقة المعادلة [1] ، بموجب هذه الطريقة تسجل المساهمة عن طريق التكلفة ، ثم بعد ذلك تعدل القيمة المسجلة لأخذ التغيرات اللاحقة بعين الاعتبار[2] ، بعبارة أخرى يسجل الاستثمار في المؤسسة تحت السيطرة المشتركة بالتكلفة ، وبعد ذلك تعدل وفقا للتغير في حصة المشارك في صافي أصول المؤسسة المذكورة ، كذلك بالنسبة لقائمة الدخل التي تعكس حصة المشارك في نتائج عمليات المؤسسة. [3]

إذن بموجب هذه الطريقة يتم إعادة تقييم السندات الموضوعة في حالة تكافؤ في الحسابات المجمعة بالحصة من الأصول الصافية المحاسبية للمساهم ، وتسجل فوائض القيمة الناتجة في حساب خاص بالنتيجة ، حيث ترفع القيمة المحاسبية أو تخفض لتسجيل ما يلي :

- حصة المستثمر في نتيجة المؤسسة المستثمر فيها بعد تاريخ الاقتناء ؛
- التوزيعات المستلمة من المؤسسة المستثمر بها لفائدة المؤسسة المستثمرة ؛
- التغيرات في رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة المستثمر بها التي لم يتم تسجيلها في نتيجتها ، والتي قد تنتج من إعادة تقييم التثبيتات العينية وفروقات الصرف). [4]

وتستعمل طريقة الوضع للمعادلة من أجل تجميع حسابات الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة كما هو منصوص عليه في المعيار IAS 28 ، أما مسألة تحديد نوع الترتيبات المشتركة للمشاريع المشتركة فهي واردة في المعيار IFRS 11.[1]

---

[1] Laurent BAILLY, Le tableau de flux consolidé et la mise en équivalence , Revue française de comptabilité N°433 Juin 2010, page 21.

[2] Robert OBERT , Marie-Pierre MAIRESSE , Op.cit, page 236.

[3] حسين القاضي ، مأمون حمدان : المحاسبة الدولية ومعاييرها. مرجع سبق ذكـره ، ص 233.

[4] Robert OBERT , Marie-Pierre MAIRESSE , Op.cit, page 346-347.

في ذات السياق تطرق Gilbert GÉLARD إلى إشكالية موجودة في التطبيق العملي تتعلق باعتبار هذه الطريقة كطريقة لتقييم الأسهم أو طريقة للتجميع المحاسبي ، وهذا ما حتم على الهيئات المحاسبية المختلفة العمل على توضيح هذه الطريقة وتفسيرها أكثر.

ويرجع الاستعمال الأول لطريقة المعادلة إلى سنوات الستينات في المملكة المتحدة ، أين كان يعتقد القانونيون أنه لا يمكن إظهار في حسابات شركة ما أصول وخصوم غير مملوكة لها ، وقد كانت هذه الطريقة تسمح بإظهار نتيجة الشركات التابعة حتى قبل أن يكون التجميع المحاسبي شائعا ، وتدريجيا أصبحت هذه الطريقة غير مفيدة في الحسابات الفردية للشركة الأم مع وجود الحسابات المجمعة.

لاحقا استخدمت هذه الطريقة للتسجيل المحاسبي في الحسابات المجمعة للشركات التابعة المعفاة من طريقة الإدماج الكلي ، إلا أنه فيما بعد أصبح تجميع كل الشركات التابعة سواء وفق المعايير الدولية أو الفرنسية أو الأمريكية يتم وفق طريقة الإدماج الكلي.

وفي سنوات الستينات بدأ يوصى باستخدام طريقة الوضع للمعادلة لتقييم سندات المساهمة للشركات غير التابعة ، حيث تبين أنه يمكن ممارسة تأثير جوهري من خلال شراء جزء من الأسهم لا يسمح بممارسة الرقابة ، وهنا أصبحت طريقة الوضع للمعادلة الطريقة المعتمدة لتسجيل هذه المساهمات في القوائم المالية المجمعة.

وأدى التوافق المحاسبي الدولي إلى اعتماد هذه الطريقة بصفة إلزامية في القوائم المالية المجمعة في التوجيه السابع للإتحاد الأوروبي لسنة 1983 ، إلا أن الدول الأعضاء أبدت مخاوف من هذه الطريقة حيث أشار Nobes سنة 2002 إلى أن هذه المخاوف ذات الطبيعة القانونية تم حلها جزئيا عن طريق اعتبار طريقة الوضع للمعادلة كطريقة تجميع محاسبي في حين اعتبرها

---

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات : مرجع سبق ذكره ، ص 413.

توجيه الإتحاد الأوروبي طريقة تقييم ، في حين أن الكثير من الدول خارج أوروبا لاسيما في الولايات المتحدة الأمريكية تعتبر بوضوح الوضع للمعادلة كطريقة تقييم.

ويلزم القانون التجاري الفرنسي الشركة التي ليس لها شركات تابعة ، إلا أن لها مساهمات تعطيها تأثيرا هاما بإعداد حسابات مجمعة ، هذه التسمية تصبح خاطئة إذا لم تعتبر طريقة الوضع للمعادلة طريقة تجميع محاسبي. نفس الشركة وفق معايير المحاسبة الدولية تعد حسابات فردية أين تكون المساهمات محل وضع للمعادلة ، بحيث تصبح وفق هذا الإطار طريقة تقييم.

أما وفق معايير المحاسبة الدولية فالشركة التي تعد قوائم مالية مجمعة يمكنها إعداد قوائم مالية فردية للشركة الأم ، أما الشركة التي ليس لها شركات تابعة فلا تعد قوائم مالية مجمعة ، والشركة التي ليس لها شركات تابعة مع ممارستها تأثير ملحوظ على شركات أخرى تعد قوائم ماليـة وليس قوائم مالية فردية.

من هنا من الضروري التمييز بين المصطلحين:

- **الوضع للمعادلة طريقة تقييم** : يتضمن المعيار IAS 28 بعض المعالجات التي تعتبر هذه الطريقة كطريقة تقييم للأسهم ؛

- **الوضع للمعادلة طريقة تجميع** : تنص الفقرة 26 من المعيار IAS 28 على عدة إجراءات مطبقة على الوضع للمعادلة هي نفسها المعتمدة في المعيار IFRS 10 وكذا المعيار IFRS 03.

وتوسع استعمال طريقة الوضع للمعادلة في معايير المحاسبة الدولية حيث نجد أن المعيار IFRS 11 جعلها إلزامية للمحاسبة عن الشركات الحليفة مع إلغاء طريقة التجميع النسبي. [1]

[1] Gilbert GÉLARD , Le point sur la mise en équivalence : méthode d'évaluation ou méthode de consolidation ?; Revue Française de Comptabilité , N°475, Avril 2014, p 04-05.

الفــرع الثانــي – طريقــة الادمــاج الشامـل أو الكلــي :

يتعلق الأمر أساسا بالفصل بين الحقوق العائدة للمجمع في الشركة التابعة ، والحقوق العائدة للأقلية [1] ، وقد تم التطرق لهذه الطريقة بالتفصيل في المعيار IFRS 10.

يتم بموجب هذه الطريقة تجميع بنود القوائم المالية للشركات التابعة والشركة الأم ، حيث تسمح الميزانية المجمعة بمعرفة الحجم الحقيقي لأصول مجمل الشركات التابعة للمجمع وطريقة تمويلها ، كما يسمح حساب النتائج المجمع بتحليل كفاءة المجمع على اعتبار أن الشركات التابعة هي امتداد للشركة الأم ، وبما أن الشركة الأم لا تمتلك بالضرورة إجمالي أسهم الشركات التابعة ، يتم التفرقة بين الحصة العائدة للمجمع ولحقوق الأقلية في رؤوس الأموال الخاصة وفي النتيجة المحققة.[2]

الفــرع الثالــث - طريقــة الإدمــاج النسبــي :

بموجب هذه الطريقة يتم إدماج في القوائم المالية المجمعة النسبة المملوكة للشركة الأم من الأصول والخصوم والأعباء والإيرادات ، مع إلغاء مختلف العمليات التي تتم بين شركات المجمع.[3]

هذه الطريقة منصوص عليها في النظام رقم 99-02 في فرنسا ، وهي تتعلق بالمؤسسات الخاضعة لرقابة مشتركة أو شركات حليفة ، وتتم هذه الطريقة مثل طريقة الادماج الشامل ، إلا أن حقوق الأقلية لا تظهر نظرا لظهور فقط الحصة العائدة للمجمع من أصول وخصوم المؤسسة المدمجة.

---

[1] Robert OBERT , Marie-Pierre MAIRESSE, Op.cit, page 348.

[2] CHRISTEL VIVEL ET JEAN-CLAUDE DUPUIS , Comment établir les comptes d'un groupe (qui n'existe pas) ? https://www.alternatives-economiques.fr/etablir-comptes-dun-groupe-nexiste/00042353 (date de consultation 20/05/2014)

[3] Nourreddine SABRI , Les normes comptables internationales IAS/IFRS et le passage au NSCF Algérien , Maison de livres , Alger 2011 , page 84

حسب معايير المحاسبة الدولية تستعمل طريقة المعادلة في حالة المؤسسات الخاصة للرقابة المشتركة . أما في حالة الأنشطة المشتركة فيمكن اللجوء إلى تجميع نسبي [1] ، فمعايير المحاسبة الدولية اعتمدت طريقتين للتجميع المحاسبي هما طريقة الإدماج الكلي بالنسبة للشركات التابعة وطريقة المعادلة بالنسبة للشركات الزميلة والمشاريع المشتركة.

وقبل تعديله نص المعيار المحاسبي الدولي رقم 31 على أن المعالجة الأساسية تتمثل في التوحيد النسبي أما المعالجة البديلة فهي طريقة حق الملكية. وتعتبر طريقة التوحيد النسبي طريقة محاسبية تقوم على تجميع حصة الشركة المشاركة في الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات للوحدة المسيطر عليها بشكل مشترك وذلك على أساس إفرادي مع البنود المشابهة لها في القوائم المالية للمشارك أو التقرير عنها كبنود منفصلة في تلك القوائم المالية. [2]

المطلـب الرابــع : إجراءات التجميع المحاسبي

يمر التجميع المحاسبي بأربع مراحل أساسية هي : مرحلة مجانسة الحسابات ، مرحلة إدماج الحسابات ، مرحلة إقصاء العمليات المتبادلة ومرحلة توزيع الأموال الخاصة وإقصاء سندات المساهمة.

وعموما يتمثل مسار التجميع المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي فيما يلي :

- جمع القوائم المالية لمختلف الشركات التابعة ؛
- التوفيق والتجانس بين الحسابات (توحيد المبادئ ، القواعد والطرق المحاسبية) ؛
- إقصاء سندات المساهمة المملوكة في الشركات التابعة وتحديد فوارق الاقتناء ؛
- إقصاء ، بعد عمليات التقريب ، العمليات البينية –داخل المجمع- ؛

---

[1] Robert OBERT, Marie-Pierre MAIRESSE , Op.cit , page 350.

[2] حسين القاضي ، مأمون حمدان : المحاسبة الدولية ومعاييرها . مرجع سبق ذكره ، ص ص 232-233.

- تقدير خسارة القيمة في فارق الاقتناء ؛

- إعداد الحسابات المجمعة من طرف من طرف أجهزة التسيير ؛

- تدقيق الحسابات من طرف محافظي حسابات ؛

- فحص الحسابات من طرف الجمعية العامة والنشر القانوني. [1]

سنلخص في هذا المطلب مراحل التجميع المحاسبي التي تم شرحها ضمن الفصل الثالث ، حيث نركز على الجوانب التقنية للتجميع المحاسبي.

الفــرع الأول - مبادئ تنظيم عمليات التجميع المحاسبي :

يمكن تنظيم العمليات المؤدية إلى عرض الحسابات المجمعة وفق عدة طرق ، حيث يتم عموما إعداد الحسابات المجمعة انطلاقا من الحسابات الفردية للشركات الداخلة ضمن محيط التجميع ، كما أن أعمال التجميع يمكن تقسيمها بين المصالح المحاسبية للشركات التابعة ومصلحة التجميع المحاسبي في الشركة الأم التي تتكلف عموما بما يلي :

- ضمان العلاقة مع المصالح المحاسبية للشركات التابعة (وذلك عن طريق إعداد دليل التجميع المحاسبي) ؛

- تحضير عمليات التجميع المحاسبي (تحديد محيط التجميع،إرسال الوثائق للشركات التابعة)؛

- القيام بالعمليات السابقة للتجميع المحاسبي (عمليات إعادة الترتيب والمعالجة ، تحويل العملات ، مراقبة وثائق التجميع) ؛

[1] Manuel de COMPTABILITE FINANCIERE, conforme à la loi 07-11, Op.cit, page 488.

- القيام بأعمال التجميع المحاسبي : حساب معدلات الفائدة ، تجميع حسابات الميزانية والنتائج ، إلغاء الحسابات والعمليات المتبادلة ، معالجة سندات المساهمة وتوزيع رؤوس الأموال الخاصة ، إعداد القوائم المالية المجمعة ؛

- تسيير ومتابعة العلاقة مع محافظي الحسابات.

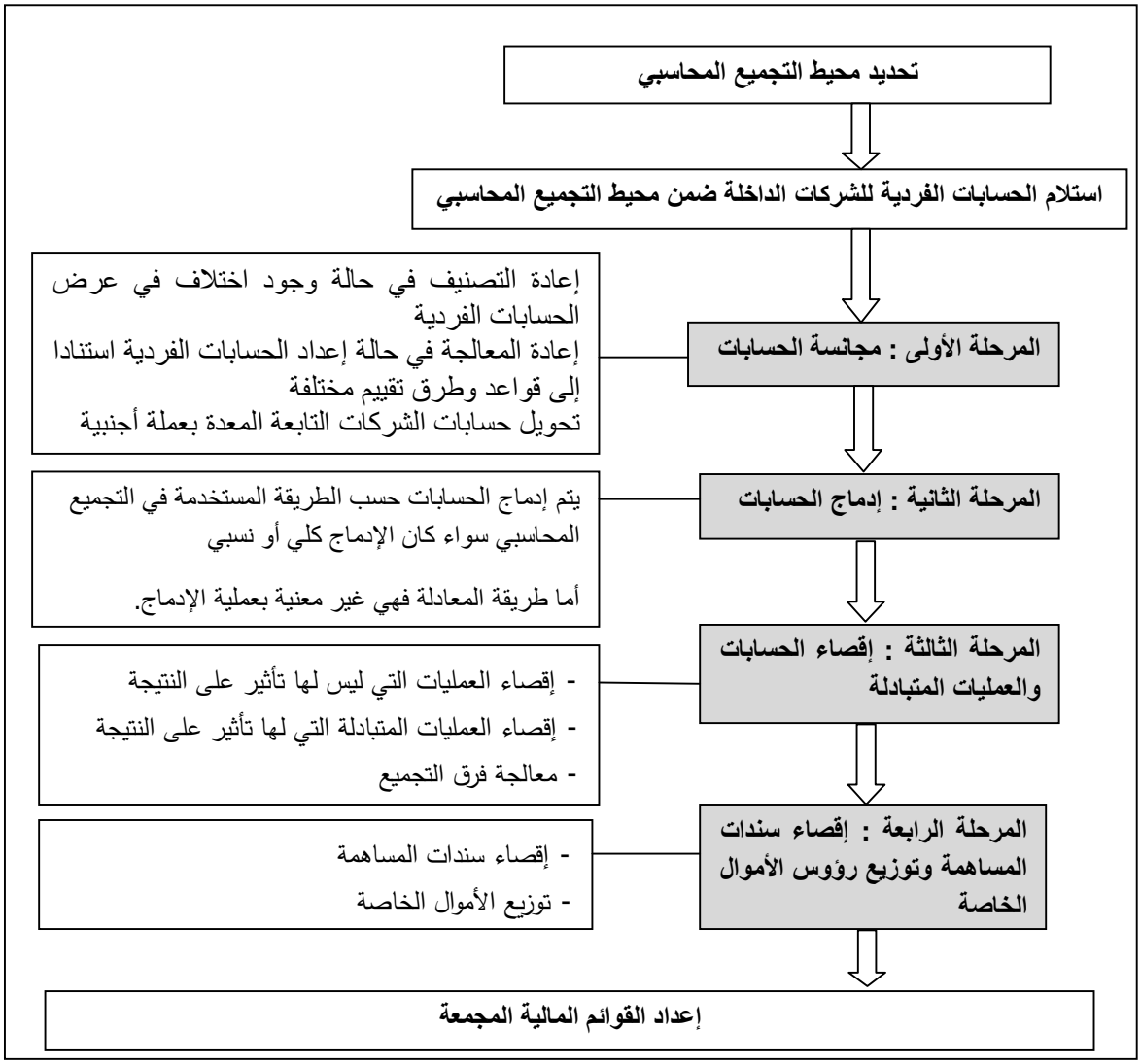
ويمكن تلخيص الإجراءات الواجب وضعها سواء على مستوى مصلحة التجميع للشركة الأم أو الشركات التابعة فيما يلي :

- **على مستوى الشركات التابعة** : يجب إعداد مخطط محاسبي مشترك للمجمع ككل من أجل تسهيل عمليات المعالجة وإعادة الترتيب ، كما يجب إعداد الوثائق الخاصة بأعمال التجميع المحاسبي ، وكذا إعداد جدول عمليات التجميع ؛

- **على مستوى مصلحة التجميع بالشركة الأم** : يتم ضبط الطرق والقواعد المستعملة في التجميع المحاسبي ، تسجيل مجموعة الوثائق الخاصة بالتجميع المحاسبي وكذا مراقبة المعطيات المسجلة ، تسيير العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي ، تنظيم مصلحة التجميع المحاسبي ، ضمان توفير إمكانيات الإعلام الآلي والوسائل التقنية ، إضافة إلى ضبط قواعد عرض الحسابات المجمعة المنشورة. [1]

ويمكن تلخيص مراحل وإجراءات التجميع المحاسبي في الشكل التالي :

[1] Robert OBERT , Marie-Pierre MAIRESSE , Op.cit, page 377-378.



الشكل رقم 19 : المراحل والإجراءات التقنية للتجميع المحاسبي

المصدر : من إعداد الطالب

الفـرع الثانــي : مرحلة مجانسة الحسابات (إدخال المعطيات القاعدية)

في معظم الأحيان توجد اختلافات جوهرية في قواعد تقييم وعرض الحسابات الفردية للشركات الداخلة ضمن محيط التجميع ، والتي تعد حساباتها وفق القواعد المعمول بها في البلد الذي تتواجد به.

وتستهدف عمليات إعادة ترتيب الحسابات الفردية تصحيح الاختلافات الموجودة بين الطرق المستعملة في الحسابات الفردية والطرق الواجب تطبيقها في الحسابات المجمعة ، من أجل ضمان تجانسها ، وذلك مهما كانت الطريقة المستعملة في التجميع المحاسبي. [1]

في الواقع التطبيقي تستعمل المجمعات الدولية دليلا محاسبيا للتجميع من أجل التسجيل المحاسبي على مستوى مختلف الشركات التابعة للمجمع ، هذا التطبيق يسهل الاتصال المالي داخل المجمع ، وهو ما يجعل من غير الضروري إجراء عمليات معالجة الحسابات الفردية لأنها ستكون متجانسة مباشرة.[2]

إلا أنه في المقابل قد لا تستطيع الشركات المنتمية إلى محيط التجميع استعمال القواعد الموصى بها من طرف المجمع ، وذلك لأسباب عديدة نذكر منها : [3]

- ضرورة توافق الشركات الأجنبية مع التنظيم المحلي الذي يكون مخالفا لمعايير المجمع ؛

- تفضل بعض الشركات استخدام الطرق الأكثر نفعا على المستوى الجبائي بتقليص مبلغ الضريبة؛

- قد لا تتمكن المصالح المالية للمجمع من فرض طرقها في التجميع، وذلك غالبا عند عدم امتلاك الشركة المُجمِّعة للرقابة المطلقة واقتسامها مع مستثمر آخر أو ممارستها فقط لتأثير معتبر، كما يصعب التعديل الفوري لقواعد إعداد الحسابات بما يتوافق مع قواعد الشركة الأم بالنسبة للشركات المشتراة حديثا.

إذا تتطلب عملية التجميع المحاسبي معلومات متجانسة قدر الإمكان للمؤسسات الداخلة في محيط التجميع ، هذه المعلومات تتمثل عموما في موازين المراجعة بعد الجرد التي تستعمل في

---

[1] Bruno BACHY, Michel SION, Op.cit , page 60.

[2] Ibid , page 62.

[3] Sophie de Oliveira leit et Dang pham , La Consolidation des comptes, ELLIPSES, Paris, 2000, page 66

إعداد القوائم المالية ، والتي يجب أن تستجيب لمجموعة من الخصائص وإلا يتوجب إعادة معالجتها.

على هذا الأساس يجب إعداد القوائم المالية المجمعة بالاعتماد على طرق محاسبية موحدة للمعاملات ومختلف الأحداث المشابهة في نفس الظروف ، ويهتم مبدأ المجانسة بطرق التقييم والعرض لمختلف عناصر الميزانية وحساب النتائج وكذا المعلومات المقدمة في الملحق، حيث يفترض هذا المبدأ وضع مخطط محاسبي للتجميع يحدد قواعد وطرق التقييم والتصنيف المعتمدة في الحسابات المجمعة. [1]

من خلال ما سبق يتبين لنا أن الهدف من هذه المرحلة هو جعل كل القوائم المالية للمؤسسات الداخلة ضمن محيط التجميع متوافقة مع السياسات المحاسبية للمجمع ، وبالتالي قابلة للتوحيد والتجميع.

ويمكن أن يكون عدم تجانس المعطيات المحاسبية في طريقة عرضها أو في عملية تقييم العناصر المكونة لها ، حيث يستدعي مثلا إعداد القوائم المالية المجمعة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية أن تكون كل القوائم المالية الفردية لمؤسسات نطاق التجميع معدة كذلك وفقا لها. [2]

1- الاختلاف في تاريخ إقفال القوائم المالية (اختلاف تاريخ إعداد المعطيات الأساسية):

حسب المعيار IFRS 10 يجب أن تكون القوائم المالية للشركة الأم وشركاتها التابعة معدة في نفس تاريخ الإفصاح ، عندما تكون التواريخ مختلفة تقوم الشركة التابعة بإعداد – من أجل متطلبات التجميع - قوائم مالية إضافية في نفس تاريخ القوائم المالية للشركة الأم ، إلا إذا استحال ذلك.

---

[1] Robert OBERT , Marie-Pierre MAIRESSE , Op.cit , page 241-242.

[2] الطيب مداني : القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية – دراسة حالة مجمع المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار ENSP خلال سنة 2013 - ، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة مالية ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، السنة الجامعية 2015/2014 ، ص 109.

في هذه الحالة يجب إجراء تعديلات للأخذ بعين الاعتبار أثر الأحداث أو المعاملات الجوهرية التي حدثت في هذا التاريخ وتاريخ القوائم المالية للشركة الأم.

وفي جميع الحالات لا يمكن أن يتجاوز الاختلاف بين القوائم المالية للشركة التابعة والشركة الأم ثلاثة (03) أشهر ، كما يجب أن تتساوى فترات الإفصاح والاختلافات المحتملة في تواريخ الإفصاح من دورة لأخرى. [1]

2- توحيد طرق التقييم والعرض :

تفرض معايير المحاسبة الدولية إعداد القوائم المالية المجمعة باستخدام طرق محاسبية موحدة للمعاملات المتشابهة وللأحداث التي تتم في نفس الظروف. وفي حالة إعداد القوائم المالية لإحدى المؤسسات الداخلة ضمن محيط التجميع وفق طرق محاسبية مختلفة ، من الضروري إجراء التسويات اللازمة لجعل تلك القوائم المالية الفردية قابلة للاستعمال من أجل إعداد القوائم المالية المجمعة.

3- توحيد حسابات المؤسسات الأجنبية:

يعبر سعر الصرف أو معدل التبادل عن ذلك المقدار من أحد العملات النقدية الذي يستخدم في الحصول على وحدة نقدية واحدة من عملة نقدية أخرى.

ويمكن تعريف سعر الصرف للعملة النقدية بأنه سعر مبادلة إحدى العملات النقدية مقابل عملة نقدية أخرى. [2]

وعند إعداد القوائم المالية المجمعة يتم الاعتماد على عملة عرض واحدة ، ويتم تحويل العملات التي تستخدمها المؤسسات الأجنبية عن طريق المعيار المحاسبي الدولي رقم 21.

---

[1] Robert OBERT , Marie-Pierre MAIRESSE, Op.cit , page 241.

[2] سعود جايد العامري : مرجع سبق ذكره ، ص 139.

4- إعادة المعالجة ذات الطابع الجبائي (الضرائب المؤجلة) :

تمثل المحاسبة الجبائية المحاسبة التي تتحدد من خلالها ضرائب المؤسسات ، والتي تقوم على أساس علاقة اتصال المحاسبة والجباية ، أين تفرض قواعد التقييم الجبائية من أجل تحديد النتيجة المحاسبية .

ومن أجل ضمان مصداقية القوائم المالية تعالت الدعوات لضرورة استقلال المحاسبة عن كافة التشريعات والقوانين بما فيها القانون الجبائي ، وهذا للحد من التشوهات المحاسبية من أصل جبائي والتي تجعل المحاسبة تنحرف عن مهمتها الأساسية.

وهنا لا يطرح المشكل في الولايات المتحدة الأمريكية والدول التي تطبق نموذجها لأن المحاسبة فيها مستقلة عن الجباية ، أما في الدول التي ترتبط محاسبتها بالجباية مثل فرنسا فبرزت ضرورة إعداد نوعين من القوائم المالية ، الأولى لأغراض ضريبية والثانية لتحقيق الأغراض العامة للمحاسبة. [1]

أثناء عمليات التجميع المحاسبي تظهر جباية مؤجلة لبعض العمليات ، والتي هي مرتبطة بوقوع الحدث المنشئ للضريبة الخاصة بها ، ويكون إعفاء أو إخضاع العناصر الخاصة بالضريبة المؤجلة سيحدث في تاريخ مؤكد ، وهي ترتبط أساسا بما يلي : [2]

- إعادة المعالجة المتصلة بعمليات ما قبل التجميع المحاسبي :

قد تؤدي إعادة المعالجة المرتبطة بتجانس طرق التقييم إلى تسوية نفقة الضرائب على الأرباح ، فمثلا اختلاف طريقة الاهتلاك المطبق بين الفرع والشركة الأم يؤدي إلى ظهور الضرائب المؤجلة.

---

[1] عزيزة المهري : مرجع سبق ذكره ، ص ص 56-59.

[2] نفس المرجع السابق ، ص ص 113-114.

كما تظهر ضرائب مؤجلة خصوم عند إلغاء المؤونات النظامية والاهتلاك الاستثنائي الذي ينتج عنه ارتفاع النتيجة.

- إعادة المعالجة المتعلقة باستبعاد العمليات المتبادلة :

تنشأ الضريبة المؤجلة أثناء عمليات التجميع عند استبعاد العمليات المتبادلة التي لديها أثر على النتيجة ، حيث يجب أن تأخذ هذه الإستبعادات في الحساب الجباية المؤجلة :

- الهامش المتواجد ضمن المخزون يؤدي لظهور حقوق الضرائب المؤجلة (ضرائب مدفوعة مسبقا على فائض القيمة الناتج) ويؤدي لظهور ضرائب مؤجلة أصول ؛

- الهامش المدرج ضمن فائض القيمة الناتج عن التنازل عن التثبيتات المادية الذي يؤدي إلى ضرائب مؤجلة أصول ؛

- قسائم الأرباح المقبوضة من طرف الفرع إذا كانت غير معفاة من الضريبة.

- إعادة المعالجة المرتبطة بالتفاوت المؤقت بين المحاسبة والجباية :

إن قواعد تحديد النتيجة الجبائية على مستوى الحسابات الاجتماعية تقود إلى استرجاع مؤقت لبعض النفقات أو تأجيل الإخضاع الضريبي لبعض الإيرادات ، هذه النفقات ليست قابلة للخصم سنة تسجيلها محاسبيا ، ونفس الشيء بالنسبة للإيرادات التي ليست خاضعة للضريبة سنة التسجيل المحاسبي ، ولكن هذه النفقات أو هذه الإيرادات تكون قابلة للخصم أو خاضعة للضريبة في السنوات اللاحقة.

بعد إعادة المعالجة وإعادة الترتيب يتم تجميع المعطيات الأساسية (موزاين المراجعة) ، وذلك إما على شكل جداول أو تسجيلات محاسبية.

ويمكن الحصول على ميزان مراجعة مجمع يسمح بالحصول على ميزانية وحساب نتائج جديد. بعد ذلك من الضروري إجراء مجموعة من التسويات والمعالجات ، وإقصاء الحسابات

المتبادلة قبل الحصول على الحسابات المجمعة. هذه العمليات يمكن إنجازها اعتمادا على عمليات جمع وطرح بسيطة ، أو عن طريق إجراء مجموعة من التسجيلات المحاسبية. [1]

ويمكن أن يتم التجميع المحاسبي وفق تقنيتين :- التجميع المباشر. - التجميع التدريجي.

التجميع المباشر يقصد به تحديد مباشرة على مستوى الشركة التابعة الفرعية الحقوق العائدة للشركة الأم والأقلية.

أما التجميع غير المباشر فيقصد به تحديد على مستوى الشركة الفرعية الحصة العائدة للشركة للشركة التابعة ومساهمي الأقلية للشركة التابعة الفرعية ، ثم تقسيم الأصل الصافي للشركة التابعة بين الشركة الأم وأقلية الشركة التابعة. [2]

إذن وفي عدة حالات ، إذا استعمل عضو في المجمع طرق محاسبية مختلفة عن تلك المعتمدة في القوائم المالية المجمعة من أجل معاملات وأحداث مشابهة وظروف مماثلة ، يتم إجراء تسويات على هذه القوائم المالية لاستعمالها في إعداد القوائم المالية المجمعة [3].

الفرع الثالث - مرحلة إدماج الحسابات :

تعتبر عملية إدماج الحسابات من أهم مراحل التجميع المحاسبي ، وهي تختلف حسب الطريقة المتبعة.

---

[1] Robert OBERT , Marie-Pierre MAIRESSE, Op.cit , page 243.

[2] Ibid , page 251.

[3] Dominique Mesplé-Lassale , Op.cit , page 135.

أولا - تأثير طريقة التجميع المحاسبي :

يتأثر إدماج حسابات الشركات التي تنتمي إلى محيط التجميع بطريقة التجميع المطبقة على الشركة المراقبة أو الممارس عليها تأثير معتبر ، حيث وفقا لطريقة التجميع المطبقة على الشركة نجد إدماج حساباتها يتم كالآتي :[1]

- **الشركات المطبق عليها الإدماج الكلي** ، يتم إضافة مراكز الميزانية وحساب النتائج بالكامل (100%) إلى ميزانية وحساب نتائج ما قبل التجميع ؛

- **الشركات المطبق عليها طريقة الإدماج التناسبي** ، يتم إضافة مراكز ميزانيتها وحساب نتائجها إلى حسابات ما قبل التجميع في حدود نسبة الفائدة المملوكة من طرف الشركة المجمِّعة (هذه الطريقة تم إلغاؤها في المعايير المحاسبية الدولية ولم يعتمد عليها النظام المحاسبي المالي) ؛

- **الشركات المطبق عليها طريقة الوضع المعادلة** ، لا يتم إضافة مراكز ميزانيتها وحساب نتائجها إلى حسابات ما قبل التجميع إطلاقا ، حيث يتم فقط ترجمة علاقة التبعية المالية في حساب الشركة الأم، ويتم ذلك في مرحلة لاحقة تسمى مرحلة توزيع الأموال الخاصة وإلغاء سندات المساهمة المالية ، والتي سوف نراها عند دراسة المرحلة الرابعة .

ثانيا - إجراء عملية إدماج الحسابات :

يتضح من النقطة السابقة أن إدماج الحسابات لا يتم إجراؤه إلا على طريقتين من طرق التجميع، عند تطبيق طريقة التجميع الكلي وطريق التجميع التناسبي ، أما طريقة الوضع للمعادلة فتأخذ صبغة إعادة تقييم سندات المساهمة ، ونتيجة لذلك فإن الأمر لا يستلزم إضافة أو تراكم حسابات الميزانية وحساب النتائج.[2]

---

[1] Jean MONTIER et Olivier GRASSI, Technique de consolidation, 2eme Edition , ECONOMICA , paris , 2006 , p 185

[2] Ibid , p 186

الفـرع الرابـع : مرحلة إقصاء العمليات المتبادلة والنتائج الداخليـة

يقوم المجمع أساسا على اعتبار أن الشركات الداخلة ضمنه تمثل كيانا واحدا ، لذلك فإن التعاملات التي تتم داخل المجمع والنتائج المحققة منها لا يجب أخذها بعين الاعتبار عند إعداد القوائم المالية المجمعة التي تركز على التعاملات مع الغير.

أولا - تعريف العمليات المتبادلة داخل المجمع :

حتى تقدم القوائم المالية المجمعة صورة صادقة عن الوضعية المالية ونشاط المجمع ، يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار فقط العمليات المنجزة مع أطراف خارجية عن المجمع ، لهذا السبب تتضمن الحسابات المجمعة ما يلي :

- الأصول والخصوم بالنسبة لأطراف خارجة عن المجمع ؛
- العمليات المنجزة مع الغير ؛
- النتائج المحصل عليها مع الغير. [1]

ويقصد بالعمليات المتبادلة داخل المجموعة الصفقات المالية التي تحدث فيما بين الشركة الأم من جهة وشركة أو أكثر من شركاتها التابعة من جهة أخرى.

وحيث أن الهدف الأساسي من إعداد القوائم المالية المجمعة هو إظهار ربحية المجموعة ومركزها المالي كما لو كانت شركة واحدة ، فهذا يقتضي إلغاء أثر العمليات المتبادلة التي تحدث فيما بين شركات المجموعة على القوائم المالية الموحدة ، وذلك بكيفية تجعل النتائج التي تظهرها تلك القوائم محصورة فقط بالآثار الناتجة من العمليات المالية التي تحدث بين شركات المجموعة باعتبارها جميعا وحدة واحدة من جهة والأطراف الخارجية من جهة أخرى. [2]

---

[1] Bruno BACHY, Michel SION, Op.cit , page 62.

[2] محمد مطر : المحاسبة المتقدمة ، حالات وتطبيقات عملية في المشاكل المحاسبية المعاصرة . الطبعة الثالثة . عمان : دار وائل للنشر والتوزيع . 2010 ، ص 129.

إذن تتم عملية مقاربة الحسابات البينية بهدف إلغاء الحسابات المتعلقة بالحقوق والديون والمبيعات وأداء الخدمات الداخلية من حسابات التجميع ، كما تهدف لتحقيق شرط التجانس بين الحسابات التي تسمح بإجراء التقييم وتقدير القيم الحقيقية للعمليات البينية التي تم إقصاؤها من الحسابات المجمعة وهذا بدون تداخل أو تعارض في تسيير عملية الفوترة والتحصيل.[1]

ثانيا - الحسابات المتبادلة :

في إطار تحديد العمليات التي تتم بين شركات المجمع يمكن مواجهة الحالات التالية :

- **إذا كانت الحسابات متبادلة** ، وكذا المؤسسات المعنية مجمعة بنسبة 100 % حسب طريقة الإدماج الكلي ، يكون الإقصاء سهلا ومباشرا ؛

- **إذا كانت الحسابات غير متبادلة** ، يتم البحث عن السبب وتتم التسوية في يومية التجميع من أجل التمكن من القيام بالإقصاء.

ومن بين أسباب عدم تناظر الحسابات نذكر مثلا : تسديدات قيد الإجراء ، بضائع قيد الإرسال ، منازعات حول فواتير ، معارضات ، ... إلخ.

وبعد تحديد سبب عدم التناظر ، يتم القيام بتسويات في يومية التجميع من أجل السماح بإقصاء هذه العمليات ، وهذا تماشيا مع مبدأ " l'entité réceptrice s'aligne sur l'entité émettrice".

- **أما إذا كانت الحسابات متبادلة** ، إلا أن المؤسسات المعنية لا يتم تجميعها وفق طريقة الإدماج الكلي ، يتم إقصاء الحسابات المتبادلة في حدود مستوى الإدماج.[2]

وتظهر الحسابات المتبادلة سواء في الميزانية أو حساب النتائج ، وبسبب عمليات داخلية في المجمع (إقراضات ، تنازلات عن الإيرادات) :

---

[1] الطيب مداني : مرجع سبق ذكره ، ص 105.

[2] Dominique Mesplé-Lassale , Op.cit , page 94-95.

- **على مستوى الميزانية** : زبائن وموردين ، من أجل حقوق شركة على أخرى في نفس المجمع ، إقراضات واقتراضات.

- **على مستوى حساب النتيجة** : مشتريات ومبيعات ، أعباء وإيرادات مالية.

هذه المبالغ يجب إلغاؤها من ميزان المراجعة التجميعي (أو الميزانية أو حساب النتائج التجميعي) ، وذلك عن طريق ترصيد الحسابات المعنية. وإذا كانت هذه الحسابات موضوع تدهور قيم ، يجب إلغاء التدهور أيضا ، ونفس الأمر بالنسبة للآثار الجبائية.

- **الأرباح الموزعة** : أرباح الشركة التابعة الممنوحة للشركة الأم تمثل نتائج للسنة السابقة ، يجب أن تعتبر كاحتياطات.

وللتوضيح أكثر نذكر على سبيل المثال :

- **المخزونات المقتناة داخل المجمع** : فعندما تبيع مؤسسة إلى مؤسسة أخرى من نفس المجمع سلع أو منتجات ، فهي تحقق إيراد داخلي من التنازل عن هذه المنتجات . هذا الإيراد يأتي من تخفيض النتيجة المنجزة من المؤسسة الثانية عندما تعيد هذه الأخيرة بيع المنتوج لطرف خارجي.

وعندما لا تعيد المؤسسة الثانية بيع المنتوج ، تبرز نتيجة داخلية يجب تسويتها عن طريق الأخذ بعين الاعتبار ضريبة مدفوعة مسبقا حول هذه النتيجة الداخلية.

- **التثبيتات المقتناة داخل المجمع** : يجب إلغاء فوائض القيم المستخرجة من التنازل عن التثبيتات داخل المجمع إضافة إلى الاهتلاكات المسجلة. [1]

[1] Robert OBERT , Marie-Pierre MAIRESSE , Op.cit , page 326-329.

ثالثا - إقصاء العمليات الداخلية التي لها تأثير على نتيجة المجمع :

يجب القيام بهذه الإقصاءات مهما كانت الطريقة المعتمدة للتجميع المحاسبي ، ولا تكون هذه الإقصاءات محل إعلام خاص بالملحق إلا إذا كانت مهمة نسبيا. [1]

نذكر على سبيل المثال : الهوامش على المخزونات ، الأرباح الموزعة من شركة إلى أخرى في نفس المجمع ، فوائض قيم التنازل عن التثبيتات ، المؤونات الداخلية في المجمع.

رابعا - إقصاء العمليات الداخلية التي ليس لها تأثير على النتيجة المجمعة :

تقوم بين الشركات التابعة لنفس المجمع علاقات قد تكون تجارية أو مالية في إطار التسيير المركزي للخزينة مثلا ، هذه العمليات التجارية أو المالية تسجل في الحسابات الفردية لكل شركة بطريقة متعاكسة ، وينتج عن ذلك حسابات متناظرة للحقوق والديون إضافة إلى الأعباء والإيرادات يتم إقصاؤها ، حيث تتعلق هذه الإقصاءات بمبالغ متساوية دون تأثير على نتيجة المجمع. [2]

بعبارة أخرى تتمثل العمليات الداخلية للمجمع التي ليس لها تأثير على النتيجة المجمعة في العمليات المتعلقة بالقروض، الحقوق والديون، والحسابات الجارية والحصص المتبادلة بين الشركات. في هذا الصدد يجب مراعاة طريقة التجميع المطبقة ، ففي التكامل الشامل يتم الإقصاء بصفة كلية ، أما في التكامل النسبي فيتم الإقصاء حسب نسبة المساهمة ، في حين لا يوجد أي إقصاء في طريقة المعادلة. [3]

---

[1] Bruno BACHY, Michel SION, Op.cit , page 62.

[2] Ibid , page 65.

[3] الطيب مداني : مرجع سبق ذكره ، ص 122.

إذن يتعلق الأمر هنا بعكس وقلب أرصدة الأصول والخصوم داخل المجمع ، إضافة إلى حسابات الإيرادات والأعباء الناتجة عن عمليات داخل المجمع.[1]

وحسب تنظيم المجمع ، تتم التسجيلات المحاسبية للإقصاء إما من المؤسسات الداخلة ضمن محيط التجميع وموافق عليها من طرف جهاز التجميع للشركة الأم قبل تسجيلها في يومية التجميع ، أو من طرف الجهاز الخاص بالتجميع على مستوى الشركة الأم انطلاقا من المعلومات المحصل عليها.

فيما يتعلق بالأرباح المتأتية من مؤسسات مدمجة كليا ، يتم إجراء التسجيلات المحاسبية حسب النموذج التالي :

- إلغاء النتيجة حسب الحالة عن طريق وضع احتياطات مجمعة أو نتائج مسجلة مسبقا ؛
- تسجيل التأثير على الضرائب المؤجلة ؛
- تعديل حصة الأقلية إلى مستوى الإقصاء الصافي للضريبة .[2]

الفـرع الخامــس : مرحلة توزيع الأموال الخاصة وإقصاء سندات المساهمة [3]

يمثل هذا الموضوع أحد المشاكل المحاسبية المطروحة ، ويتعلق الأمر خصوصا بمسألة اعتبار فارق الاقتناء كأصل ، طريقة القياس ، طريقة استهلاك المزايا الاقتصادية الخاصة به ، طريقة حساب خسارة القيمة ، تقاربها مع أنواع أخرى من الأصول وصعوبة التفرقة بينها. [4]

---

[1] Dominique Mesplé-Lassale , Op.cit , page 93.

[2] Ibid , page 101-102.

[3] Voir : Robert OBERT , Marie-Pierre MAIRESSE , Op.cit , page 331-341.

[4] Gilbert GELARD , Pourquoi le goodwill pose problèmes , Revue Française de comptabilité , N°466 , juin 2013 , page 31.

تمثل معالجة فارق الاقتناء goodwill [1] من أهم المسائل المتعلقة بالتجميع المحاسبي ، حيث يجب في البداية الإجابة على الإشكال المتعلق باعتباره أصلا أم لا ؟ ، للإجابة على هذا السؤال نطبق شروط التصنيف كأصل وفق إطار المفاهيم لمجلس معايير المحاسبة الدولية :

بالنسبة للشرط الأول المتعلق بتحقيق فارق الاقتناء امتيازات اقتصادية مستقبلية ، في الحقيقة لا يحقق فارق الاقتناء تدفقات نقدية مباشرة ، إلا أنه يلعب دورا مهما بالتنسيق مع أصول أخرى للمؤسسة ، فمثلا تسمح السمعة الجيدة لدى الزبائن ببيع المنتوجات بأسعار مرتفعة ، وبالتالي تحقق تدفقات نقدية. إذا حتى وإن كان بطريقة مرتبطة بأصول أخرى ، فإن فارق الاقتناء يحقق فعلا امتيازات اقتصادية مستقبلية.

بالنسبة للشرط الثاني وهو مراقبة الموارد ، المقصود به السماح للمؤسسة بالاستفادة مباشرة من الأصل ، وبصفة عامة منع أو مراقبة استفادة الغير من هذا الامتياز ، فالامتيازات المتأتية من فارق الاقتناء يتم مراقبتها من طرف المؤسسة ، بالنتيجة فإن تكاليف فارق الاقتناء تسمى عموما استثمارات لا تسمح بإنشاء الأصول إلا من طرف المؤسسة.[2]

أولا – معالجـة فـارق التجميـع الأول :

يعرف المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1986 فارق التجميع الأول بأنه الفرق المسجل عند دخول مؤسسة في محيط التجميع ، وذلك بين تكلفة شراء هذه الأسهم وحصة

---

[1] في المقال السابق ضبط Gilbert GELARD المصطلحات التالية التي غالبا ما يحدث الخلط بينها :

- Goodwill : Terme désormais international consacré . l'expression complète est : goodwill arising on aquisition.

- Badwill : terme familier (à déconseiller) pour goodwill négatif.- Ecart d'acquisition : terme officiel français . ce terme est critiquable , car un écart n'est pas un actif . aux mieux , c'est un façon de mesurer un actif. employé concurremment avec goodwill. Survaleur : terme journalistique sans définition précise : à éviter dans tout discours visant à l'exactitude.

[2] OUARAB Ali , CHIKHI Billal , Traitement du goodwill entre les normes IFRS et le SCF : les mise à jour souhaitées, Journal of Economic and Financial Studies , University of Echahid Hamma Lakhdar , Eloued , Issue 10 , Tome 2 , 2017, page 279-280.

المؤسسة المقتنية في رؤوس الأموال الخاصة بما في ذلك النتيجة المحصل عليها في ذلك التاريخ .

هذا المفهوم يغطي **فوارق التقييم** التي تمثل الفرق بين قيمة الدخول في الميزانية المجمعة والقيمة المحاسبية لنفس العنصر في المؤسسة محل المراقبة ، **إضافة** إلى فوارق الاقتناء التي تمثل الفرق بين تكلفة شراء السندات والقيمة الإجمالية للأصول والخصوم المحددة في تاريخ الاقتناء.

أما في معايير المحاسبة الدولية فنجد هذين المصطلحين في المعيار IFRS 3 بمصطلح آخر ، حيث ينص المعيار IFRS 3 بالنسبة لفارق التقييم على أن المشتري يجب أن يقيم الأصول المحددة المشتراة والخصوم المتحملة بقيمتها العادلة في تاريخ الاقتناء ، أما بالنسبة لفارق الاقتناء فنجد أن مصطلح goodwill هو مصطلح في اللغة الإنجليزية وترجم للغة الفرنسية وفق مصطلح survaleur ، وهو الفرق الموجب بين القيمة الإجمالية للعنصر المقتنى ومجموع قيم مكونات هذا العنصر ، ويسجل حسب الحالة إما في شهرة المحل في الحسابات الفردية أو في فارق الاقتناء في الحسابات المجمعة.

ثانيا – تقييم وتسجيل فارق الاقتناء السالب :

يتعلق فارق الاقتناء السالب من جانب المشتري إما بتقدير خسارة أو خلل في المردودية ، وإما في حالة أخرى نتيجة فائض قيمة محتمل بسبب عملية اقتناء تمت وفق شروط امتيازية.

وإذا كانت حقوق المشتري في القيمة العادلة للأصول والخصوم والخصوم المحتملة القابلة للتحديد يتجاوز تكلفة التجميع ، يجب على المشتري أن يسجل مباشرة في النتيجة هذا الفائض بعد المراجعة كاحتياطات.

ثالثا - تقييم وتسجيل فارق الاقتناء الموجب :

يسجل فارق الاقتناء الموجب وفق إحدى الطريقتين :

الطريقة الأولى – طريقة purchase goodwill :

يجب تقييم فارق الاقتناء بتكلفته باعتباره الفائض عن تكلفة الاندماج على حصة المشتري في القيمة العادلة الصافية للأصول والخصوم والخصوم المحتملة المحددة.

إذا كان فارق الاقتناء موجب فهو يتعلق بالحصة من التثبيتات المعنوية غير المحددة المقتناة من طرف المشتري و/أو العلاوة المدفوعة مقابل الامتيازات المحصل عليها نتيجة مراقبة المؤسسة مثل : إقصاء مؤسسة منافسة ، ضمان التوريد ، تحسين شروط الانتاج ، التوسع نحو الخارج.

ويسجل فارق الاقتناء ويحمل على قيمة سندات المساهمة للشركة المقتناة ، وهو ما يجعل قيمة السندات تساوي حصة المشتري في الأصول والخصوم القابلة للتحديد للمنشأة المقتناة.

وبعد تسجيله الأولي يكون فارق الاقتناء الموجب موضوع اختبار تدهور القيمة وفق متطلبات المعيار IAS 36 ، يجب التنبيه على أن فارق الاقتناء لا ينتج عنه ضرائب مؤجلة حسب الفقرة 21 من المعيار IAS 12.

الطريقة الثانية – طريقة Full goodwill :

وفق هذه الطريقة يجب على المشتري تقييم مجمل المنشأة المقتناة بالقيمة العادلة في تاريخ الاقتناء ، وينتج عن ذلك فارق اقتناء يمثل الفرق بين القيمة العادلة للمنشأة المقتناة والقيمة العادلة للأصول والخصوم والخصوم المحتملة القابلة للتحديد.

القيمة العادلة للمنشأة المقتناة هي قيمة المنشأة التي تستعمل أساسا لتقييم سندات المساهمة المقتناة . يتم هذا التقييم عن طريق إسقاط السعر المدفوع من أجل النسبة المشتراة ، أو إذا كان هذا السعر لا يمثل القيمة العادلة لنسبة الحقوق المقتناة باستعمال طرق أخرى للتقييم.

ويحمل فارق الاقتناء على احتياطات الشركة المشتراة ، والذي يوزع فيما بعد بين المؤسسة المشترية وحقوق الأقلية التي تسمى وفق المعيار IFRS 3 حقوق غير مسيطر عليها.

رابعا - إقصاء سندات الشركات المجمَعة :

يتم إقصاء هذه السندات ضمن طريقة الإدماج الكلي و طريقة الإدماج النسبي سابقا ، أما في طريقة المعادلة فيتم إعادة تقييمها. ويجدر الإشارة إلى أن التسجيلات المحاسبية الخاصة بعملية الإقصاء تكون سهلة إذا تم مسبقا تحضير جدول يتضمن تقسيم رأس المال للمؤسسة المجمَعة . [1]

[1] Dominique Mesplé-Lassale , Op.cit , page 122.

المبحث الثاني : ماهية القوائم المالية المجمعة

تعتبر القوائم المالية المجمعة المخرجات الرئيسية لعملية التجميع المحاسبي ، وهي تقدم الوضعية المالية للشركة الأم والشركات الداخلة في محيط التجميع ، وكأنها تشكل كيانا واحدا ، ويتم إعداد القوائم المالية المجمعة اعتمادا على القوائم المالية الفردية لشركات المجمع.

المطلب الأول : ماهية القوائم المالية الأساسية (ذات الغرض العام)

الفرع الأول : مفهوم ، أهداف وحدود القوائم المالية ذات الغرض العام

إن إعداد القوائم المالية وتقديمها للمستخدمين من قبل العديد من المؤسسات الموجودة حول العالم قد أسهم بقدر كبير في نشر الثقافة المحاسبية لدى هؤلاء ، لكن رغم أن القوائم المالية قد تبدو متشابهة من بلد لآخر إلا أن هناك فروقا بينها تسببت فيها ظروف تحكمها البيئة المحيطة بالنظام المحاسبي ، إن هذه الظروف المختلفة قد أدت إلى استخدام تعاريف مختلفة للقوائم المالية مما نتج عنه استخدام معايير مختلفة في الاعتراف بعناصر القوائم المالية وفي إعطاء أسس مختلفة للقياس.

فالقوائم المالية هي الوسائل التي بموجبها تنقل إلى الإدارة والأطراف المعنية صورة مختصرة عن الأرباح والمركز المالي للمؤسسة الاقتصادية .[1]

وتشمل القوائم المالية عادة قائمة المركز المالي ، قائمة الدخل ، قائمة التدفقات النقدية ، قائمة حقوق الملكية [2] ، إضافة إلى الملاحق التي تمثل توضيحات للبنود الواردة في القوائم المالية.

---

[1] فالتر ميجس و روبرت ميجس : المحاسبة المتوسطة (ترجمة أحمد حامد حجاج) . الرياض : دار المريخ . 2003 ، ص 43.

[2] كمال الدين مصطفى الدهراوي : المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية . الاسكندرية : المكتب الجامعي الحديث . 2007 ، ص 13

وتعد القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي ، حيث تقيس المعلومات التي تتضمنها نتائج نشاط المؤسسة ومركزهـا المالـي ، ومن خلالها يتم التعرف على التغيرات التي تحصل في حقوق الملكية ، ويقتضي فهم القوائم المالية النظر إليها كوحدة معلوماتية واحدة بحكم العلاقة المتبادلة بينها [1] ، والتكامل بين المعلومات التي تتضمنها.

ويمكن تلخيص أهداف القوائم المالية باعتبارها الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي فيما يلي:[2]

---

[1] طلال الحجازي ، سالم الزوبعي : مرجع سبق ذكره ، ص 17.

[2] في سياق تعريف القوائم المالية وعرض مكوناتها ، من الضروري التأكيد على أن هناك قيم بعض العناصر يتم احتسابها وتسجيلها في قائمة ما اعتمادا على عناصر قائمة مالية أخرى ، وهذا ما يعرف بترابط وتكامل القوائم المالية الأساسية.

أولا - ترابط القوائم المالية : بمعنى أن تلك القوائم المالية تخضع لنفس عملية القياس ، حيث نجد مثلا :

- اعتماد طريقة قياس معينة لقياس عنصر من عناصر قائمة الدخل ينعكس على قائمة المركز المالي ؛
- تطبيق القيد المزدوج على كافة عمليات الوحدة المحاسبية تنعكس تأثيراته على جميع القوائم المالية ؛
- إعداد قائمة التدفقات النقدية على أساس تطابق أرصدة النقدية في أول وآخر الدورة في كل من قائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية يثبت ترابط القائمتين .

أنظـر : رضوان حلوة حنان : تطور الفكـر المحاسبـي . عمـان : الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع . 2001 ، ص ص 227-228

ثانيا- تكامل القوائم المالية : القوائم المالية هي أيضا مكملة لبعضها البعض ، فلا يمكن لأي قائمة من تلك القوائم بمفردها أن تلبي كافة احتياجات مستخدمي التقارير المالية ، ويمكن عرض بعض حالات التكامل بين القوائم المالية الأساسية فيما يلي:

- تتضمن الميزانية معلومات مفيدة عن الهيكل المالي التمويلي للمؤسسة ، لكنها لا تعطي صورة كاملة إلا إذا استخدمت مع قائمة التدفقات النقدية؛
- تقدم قائمة الدخل معلومات هامة عن قدرة المؤسسة على توليد الأرباح ، ولكن هذه المعلومات تكون ذات مضمون أشمل وأعمق إذا ربطت بالمعلومات الواردة في قائمة المركز المالي بغرض التوصل إلى مؤشرات تقييم الأداء وتحديد القدرة الربحية للمؤسسة ؛
- تقدم قائمة التدفقات النقدية معلومات مفيدة عن التدفقات النقدية التاريخية في السنة ذات العلاقة ، ومع ذلك تبقى تلك المعلومات التاريخية ذات فائدة محدودة في مجال التنبؤ ، فالتدفقات خلال الفترة الحالية تتأثر بنشاط الفترات السابقة وتؤثر في الفترات المقبلة، لذلك فإن إضافة المعلومات التي تقدمها قائمة الدخل تزيد من إمكانية التنبؤ بشكل أفضل ؛
- تقدم قائمة التغيرات في حقوق الملكية معلومات مفيدة عن بعض مصادر التغير في عناصر قائمة المركز المالي ، لكن تصبح تلك المعلومات أكثر فائدة إذا استخدمت جنبا إلى جنب مع المعلومات الواردة في القوائم الأخرى ، مثل مقارنة توزيع الأرباح مع النتيجة الصافية للفترة ، أو مقارنة عمليات زيادة أو تخفيض رأس المال مع التدفقات الخاصة بالاقتراض أو سداد القروض في قائمة التدفق النقدي.

بناء على ما سبق تتجسد علاقة التكامل بين القوائم المالية في بعض المعلومات التي تتدفق من قائمة إلى أخرى حيث نجد:

- الميزانية تتوسط كل من قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية، حيث نحتاج إلى ميزانيتين لدورتين متتاليتين وقائمة دخل من أجل بناء أو تشكيل قائمة تدفقات نقدية لدورة معينة؛
- النتيجة الصافية النهائية في قائمة الدخل ستظهر كأحد بنود قائمة التغيرات في حقوق الملكية ؛
- النتيجة النهائية في قائمة التغيرات في حقوق الملكية ستظهر كأحد بنود قائمة المركز المالي؛
- الرصيد النقدي الصافي لقائمة التدفقات النقدية سوف يظهر كأحد بنود أصول قائمة المركز المالي.

أنظر: رضوان حلوة حنان : تطور الفكر المحاسبي ، مرجـع سبـق ذكـره ، ص 231.

- تزويد المستثمرين الحاليين والمتوقعين ، والدائنين والمقرضين وبعض الوحدات الحكومية وغيرها من الأطراف المهتمة بالمعلومات المفيدة التي تساعدهم في اتخاذ القرارات المختلفة ؛

- التزويد بالمعلومات المتعلقة بأصول الشركة والتزاماتها والتغيرات التي حصلت فيها ؛

- تزويد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات المفيدة لأغراض المقارنة بين والتنبؤ وتقييم القوة الإيرادية للشركة (قياس الأداء التشغيلي للشركة) ؛

- تزويد الأطراف المعنية بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم مبالغ وتوقيت درجة عدم التأكد للتدفقات النقدية المستقبلية ؛

- التزويد بالمعلومات عن المصادر المختلفة للنقدية (التشغيلية ، الاستثمارية والتمويلية) واستخداماتها ؛

- التزويد بالمعلومات التي تساعد في الحكم على مقدرة الإدارة في استخدام الموارد المتاحة للشركة بفاعلية من أجل التوصل إلى تحقيق أهداف الشركة. [1]

في المقابل ورغم الفائدة الكبيرة لمفهوم القوائم المالية ذات الغرض العام في بناء الفكر المحاسبي ، إلا أنها لا تخلو من مجوعة من الحدود والنقائص أهمها :[2]

- يتطلب توقيت إعداد القوائم المالية إفصاحا أكثر عن طريق التوضيحات والتفسيرات بسبب التغيرات المستمرة في وضعية المؤسسة ، وهذا ما أدى إلى بروز مفهوم الأحداث اللاحقة ؛

- استخدام التقديرات المحاسبية التي قد تشوبها مخاطر الأخطاء أو التحيز ، وذلك نتيجة اختلاف أسس التقدير وارتباطه بالاجتهادات والأحكام الشخصية ؛

---

[1] طلال الحجازي ، سالم الزوبعي : مرجع سبق ذكره ، ص ص 18-19.

[2] نفس المرجع السابق ، ص ص 24-25.

- يؤدي استخدام بدائل متعددة للمعالجة للوصول إلى نتائج مختلفة في تحديد الدخل وتقييم الأصول ، مثل : طرق تقييم المخزون ، طرق الإهتلاك ، تقدير مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها ؛

- استخدام إجراءات مختلفة لتقييم الأصول في المؤسسة الواحدة نظرا لتعدد أساليب القياس المحاسبي ؛

- غياب بعض الأصول والخصوم من قائمة المركز المالي (الموارد البشرية ، قيمة اكتشاف آبار البترول والغاز والمناجم ، الشهرة المولدة داخليا التي لا يتم الاعتراف بها إلا عند بيعها ، غرامات العقود واجبة التنفيذ والخصوم المحتملة مثل الضمانات البنكية "الكفالات") ، ويعتبر سبب غيابها هو صعوبة التقدير واختلافه من محاسب لآخر ؛

- غياب المعلومات غير القابلة للقياس الكمي مثل قيمة الهيكل التنظيمي للمؤسسة ، وغياب الأحداث غير المالية التي تؤثر كثيرا على نوعية القرارات المتخذة انطلاقا من القوائم المالية ؛

- افتراض ثبات وحدة النقد تطبيقا لمبدأ التكلفة التاريخية يجعل القيم المعبر عنها في القوائم المالية بعيدة عن الواقع.

الفـــرع الثانـــي : مفهـوم التقاريـر المـاليـــة

في بداية ظهور المحاسبة كان ينظر إلى القوائم المالية بأنها تعبر تعبيرا كافيا عن الأحداث والعمليات المالية التي حدثت خلال الفترة المحاسبية ، حيث تعكس بوضوح واقع المؤسسة دُونما حاجة إلى أية معلومات إضافية ، ولكن مع مـرور الزمـن والتطـور الاقتصادي وتعقـد العملـيات الاقتصاديــة ، اتضح أن المعلومات الرقمية المعروضة في القوائم المالية والمبنية على البيانات المدونة في السجلات المحاسبية يشوبها الكثير من القصور ، كما أن هناك العديد من البدائل التي

يمكن إتباعها في قياس نفس الأحداث والعمليات المالية ، الأمر الذي لا يمكن قارئ القوائم المالية من فهمها دون فهم الافتراضات التي بنيت عليها والطرق التي اتبعت في قياسها.

لذلك بدأ الاهتمام بالإفصاح عن بعض المعلومات الوصفية غير الرقمية المرتبطة بالمعلومات المالية التي تعرضها القوائم المالية وذلك في شكل هوامش وإيضاحات وملاحظات. [1]

على هذا الأساس نجد أن القوائم المالية تمثل الجزء المحوري للتقارير المالية ، حيث تعتبر الوسائل الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية ، كما تشمل التقارير المالية الوسائل الأخرى لتوصيل المعلومات ذات العلاقة المباشرة أو غير المباشرة والتي يتم استخراجها من النظام المحاسبي ، وقد تشمل أيضا معلومات مالية ومعلومات غير مالية ، ونشرات أو تقارير مجلس الإدارة والتنبؤات المالية والأخبار ذات الصلة بالمؤسسة ووصف للخطط والتوقعات وكذلك التأثير البيئي أو الاجتماعي لأعمال المؤسسة [2] ، إذن تعتبر التقارير المالية أشمل من القوائم المالية لأنها تتضمن العديد من المعلومات الإضافية وفق عدة أشكال (وصفية، بيانية،...).[3]

مما سبق نستنتج أن مفهوم التقارير المالية أشمل وأوسع من مفهوم القوائم المالية ، بحيث يشمل أية معلومة ذات علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمعلومات التي يخرجها النظام المحاسبي للمؤسسة.

---

[1] تيجاني بالرقي : دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية ، أطروحة دكتوراه دولة غير منشورة ، جامعة سطيف ، 2006 ، ص 132.

[2] طارق عبد العال حماد : التقارير المالية . مصر : الدار الجامعية . 2005 ، ص ص 35-36.

[3] كمال الدين مصطفى الدهراوي : مرجع سبق ذكره ، ص 13.

الفرع الثالث – مفهوم القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية

أولا – تعريف القوائم المالية ذات الغرض العام وضرورة تحديدها :

عرف المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 البيانات المالية ذات الأغراض العامة بأنها تلك البيانات التي تهدف إلى سد حاجات المستخدمين غير المؤهلين لمطالبة المنشأة بإعداد تقارير تكون مصممة حسب احتياجاتهم الخاصة من المعلومات[1] . وتشمل المجموعة الكاملة من البيانات المالية :

- بيان المركز المالي في نهاية الفترة ؛
- بيان الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر للفترة ؛
- بيان التغيرات في حقوق الملكية للفترة ؛
- بيان التدفقات النقدية للفترة ؛
- الملاحظات ، وتشمل ملخصا للسياسات المحاسبية المهمة ومعلومات توضيحية أخرى ؛
- بيان المركز المالي كما في بداية الفترة السابقة عندما تطبق المنشأة سياسة محاسبية بأثر رجعي أو بإعادة بيان البنود في بياناتها المالية بأثر رجعي أو عندما تعيد تصنيف البنود في بياناتها المالية بما يتوافق مع الفقرات 40 أ-40 د.

وأجاز المعيار استخدام المؤسسة لعناوين تختلف عن تلك المستخدمة في المعيار ، مثلا : عوض بيان الأرباح أو الخسائر والدخل الشامل الآخر يمكن استخدام "بيان الدخل الشامل".[2]

---

[1] الفقرة 07 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 ، ص أ 589.

[2] الفقرة 10 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 ، ص أ 592 .

ويجب أن تحدد البيانات المالية للمؤسسة بشكل واضح وتمييزها عن المعلومات الأخرى في نفس الوثيقة المنشورة ، حيث يتعين على المنشأة إظهار المعلومات التالية بشكل واضح وتكرارها عند الضرورة حتى تكون المعلومات المعروضة مفهومة :

- اسم المنشأة التي قدمت التقرير أو وسائل تعريفية أخرى وأي تغيرات في تلك المعلومات من نهاية فترة إعداد التقارير السابقة ؛

- ما إذا كانت البيانات المالية تخص المنشأة منفردة أو مجموعة من المنشآت ؛

- تاريخ انتهاء فترة إعداد التقارير أو الفترة التي تغطيها البيانات المالية ذات العلاقة أو الإيضاحات ؛

- عملة العرض ، كما تم تعريفها في المعيار IAS 21 ؛

- مستوى التقريب المستخدم في عرض المبالغ في البيانات المالية. [1]

ثانيا - الغرض من البيانات المالية :

تمثل البيانات المالية عرضا منظما لمركز وأداء المؤسسة الماليين ، فهدف البيانات المالية هو توفير المعلومات حول المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة التي تفيد شريحة عريضة من المستخدمين عند اتخاذهم للقرارات الاقتصادية ، وتبين البيانات المالية أيضا نتائج واجبات الإدارة في عملية تنظيم الموارد الموكلة إليها ، ولتحقيق هذا الغرض توفر المعلومات حول المنشأة من حيث :

- الأصول ؛ - الالتزامات ؛ - حقوق الملكية ؛

- الدخل والمصروفات بما فيها المكاسب والخسائر ؛

- مساهمات المالكين والتوزيعات عليهم بصفتهم مالكين ؛

---

[1] الفقرتين 49 و 51 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 ، ص أ 600 و ص أ 601.

- التدفقات النقدية.

تساعد هذه المعلومات إضافة إلى المعلومات الأخرى في الملاحظات مستخدمي المعلومات المالية في التنبؤ بتدفقات المنشأة النقدية المستقبلية وتحديدا توقيتها وتأكيدها. [1]

ثالثا - الاعتبارات العامة حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 :

تتمثل الاعتبارات العامة التي وضعها المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 فيما يلي : [2]

- **العرض العادل والامتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية** ، حيث يفترض أن ينتج عن تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، إلى جانب الإفصاح الإضافي متى لزم الأمر ، بيانات مالية تحقق عرضا عادلا ؛

- **فرضية استمرار المؤسسة** : أي إعداد البيانات المالية على أساس أن المؤسسة مستمرة ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة إما لتصفيتها أو التوقف عن المتاجرة أو ليس أمامها بديل واقعي سوى أن تفعل ذلك ، وعندما تكون الإدارة على علم بأحداث أو ظروف قد تلقي شكوكا كبيرة في قدرة المؤسسة على البقاء كمؤسسة مستمرة فإن عليها الإفصاح عن هذه الحالات من عدم التأكد؛

- **أساس الاستحقاق المحاسبي** : حيث يتم إعداد البيانات المالية باستثناء المعلومات الخاصة بالتدفق النقدي بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي ؛

- **المادية والتجميع** : يجب على المؤسسة عرض كل فئة مادية من البنود المماثلة بشكل منفصل ، كما ينبغي عليها عرض البنود ذات الطبيعة أو الوظيفة المختلفة بشكل منفصل ما لم تكن غير مادية ؛

- **التقاص** : يجب على المؤسسة عدم إجراء تقاص بين الأصول والالتزامات أو الدخل والمصاريف ما لم تقتضي أو تجيز معايير المحاسبة الدولية ذلك ؛

---

[1] الفقرة 09 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 ، ص أ 592.

[2] الفقرات من 15 إلى 46 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 ، ص ص أ593- أ600

- **تكرار إعداد التقارير** : يتم عرض مجموعة متكاملة من البيانات المالية سنويا على أقل تقدير (بما في ذلك المعلومات المقارنة) ، وعندما تغير المؤسسة نهاية فترة إعداد التقارير الخاصة بها ، وتعرض البيانات المالية لفترة تزيد أو تقل عن العام ، فإنها تفصح عن الفترة التي تغطيها البيانات المالية ، والسبب وراء استخدام فترة تزيد أو تقل عن العام ، وحقيقة أن المبالغ المعروضة في البيانات المالية ليست مقارنة بشكل كامل ؛

- **المعلومات المقارنة** : تعرض المؤسسة معلومات مقارنة تتعلق بالفترة السابقة لكافة المبالغ التي تم الإبلاغ عنها في البيانات المالية للفترة الحالية ؛

- **اتساق العرض** : يجب أن تحتفظ المؤسسة بعرض وتصنيف البنود في البيانات المالية لفترة ما إلى الفترة التي تليها باستثناء الحالة التي يتبين فيها أن عرضا أو تصنيف أخر سيكون أكثر ملائمة ، أو أن يقتضي المعيار المحاسبي الدولي تغييرا في العرض.

الفرع الرابع : مفهوم القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

تطرق النظام المحاسبي المالي إلى مصطلح الكشوف المالية بدلا من القوائم المالية أو البيانات المالية ، وذلك في الفقرات من 1.210 إلى 5.210 من القرار المؤرخ في 2008/07/26: [1]

أولا- الكشوف المالية الواجب إعدادها وفق النظام المحاسبي المالي :

ينبغي على كل كيان يطبق النظام المحاسبي المالي القيام سنويا بإعداد كشوف مالية تقدم إجباريا بالعملة الوطنية ، وهي تشتمل على :

- ميزانية ؛
- حساب النتائج ؛

[1] الفقرات من 1.210 إلى 5.210 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره.

- جدول سيولة الخزينة ؛

- جدول تغير الأموال الخاصة ؛

- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ، ويوفر معلومات مكملة للميزانية وحساب النتائج.[1]

ثانيا - اعتبارات إعداد وتقديم الكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي:

تنتج الاعتبارات الواجب أخذها في الحسبان لإعداد وتقديم الكشوف المالية عن الإطار التصوري للمحاسبة ، وتكون الكشوف المالية نتيجة إجراء معالجة العديد من المعلومات لأعمال التبسيط والتلخيص والهيكلة ، حيث يتم جمع وتحليل وتلخيص وهيكلة المعلومات من خلال عملية تجميع تعرض في الكشوف المالية في شكل فصول ومجاميع ، ويحدد مدى اتساع مبدأ الأهمية البالغة مدى اتساع عملية التجميع هذه ، وكذلك مدى التوازن بين المنافع الموفرة للمستعملين بواسطة انتشار إعلام مفصل ، والتكاليف المحتملة سواء لإعداد ونشر هذا الإعلام لاستعماله.

ثالثا - مسؤولية إعداد الكشوف المالية ، آجال إعدادها ، والمعلومات الواجب تبيانها:

تضبط الكشوف المالية تحت مسؤولية مسيري الكيان ، ويتم إصدارها خلال مهلة أقصاها 06 أشهر التالية لتاريخ إقفال السنة المالية ، حيث يجب أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي يحتمل أن ينشرها الكيان ، مع تحديد بوضوح كل مكون من مكونات الكشوف المالية ، مع تبيان المعلومات الآتية بطريقة دقيقة :

- تسمية الشركة ، الاسم التجاري ، رقم السجل التجاري للكيان المقدم للكشوف المالية ؛

- طبيعة الكشوف المالية (حسابات فردية أو حسابات مدمجة أو حسابات مركبة) ؛

- تاريخ الاقفال ؛

---

[1] يمكن القيام بجبر المبالغ الوارد ذكرها في الكشوف المالية إلى ألف وحدة.

- العملة التي قدم بها والمستوى المجبور.

وتبين كذلك معلومات أخرى تسمح بتحديد هوية الكيان :

- عنوان مقر الشركة ، الشكل القانوني ، مكان النشاط والبلد الذي سجلت فيه ؛

- الأنشطة الرئيسية وطبيعة العمليات المنجزة ؛

- اسم الشركة الأم وتسمية المجمع الذي يلحق به الكيان عند الاقتضاء ؛

- معدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة.

رابعا – توفر خاصية المقارنة في الكشوف المالية :

توفر الكشوف المالية المعلومات التي تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة ، حيث يتضمن كل فصل بيانا للمبلغ المتعلق بالفصل المقابل له من السنة المالية السابقة ، كما يشتمل الملحق على معلومات ذات صبغة مقارنة في شكل سردي وصفي رقمي.

وإذا حدث عقب تغيير لطريقة التقييم أو التقديم أن أحد الفصول المرقمة لأحد الكشوف المالية ما لا يمكن مقارنته بفصل السنة المالية السابقة ، فمن الضروري تكييف مبالغ السنة المالية السابقة لجعل عملية المقارنة أمرا ممكنا.

وفي حالة عدم توافر المقارنة (بفعل وجود مدة للسنة المالية مختلفة أو لأي سبب آخر) فإنه يجب توضيح إعادة ترتيب أو التعديلات على المعلومات الرقمية التي تجرى على السنة المالية السابقة لجعلها قابلة للمقارنة في الملحق.

المطلب الثاني – محتوى القوائم المالية الأساسية (ذات الغرض العام)

هناك أربعة قوائم مالية أساسية ذات غرض عام ، تتميز بأنها مترابطة (أي تخضع لنفس عملية القياس) ومكملة لبعضها البعض.[1]

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوي : مرجع سبق ذكره ، ص 13.

الفرع الأول – الميزانيـة (قائمـة المركـز المالـي) :

تمثل قائمة المركز المالي الحالة المالية للمؤسسة في لحظة زمنية معينة ، وبتعبير آخر هي صورة فوتوغرافية لحظية للوضع المالي للمؤسسة ، وهنا نشير أن عناصر القوائم المالية تصنف إلى ثلاث مجموعات :

- عناصر الميزانية من أصول والتزامات وحقوق ملكية هي أرصدة في لحظة معينة ؛

– عناصر قائمة الدخل من إيرادات ومصروفات ومكاسب وخسائر هي تدفقات دخلية خلال فترة زمنية ؛

– عناصر قائمة التدفقات النقدية فهي تدفقات نقدية خلال فترة زمنية ، وتمثل الأرصدة الأثر التراكمي للتدفقات.[1]

وتساعد قائمة المركز المالي على تقييم بعض خصائص الوضع المالي للشركة وبصفة خاصة ما يتعلق بـ : درجة السيولة ، درجة المرونة المالية ، تقييم هيكل رأس المال . حساب معدلات العائد على الاستثمار ، والحكم على درجة المخاطر.[2]

أولا – الميزانية حسب معايير المحاسبة الدولية :

1- البنود الواجب عرضها في بيان المركز المالي :

لم يحدد معيار المحاسبة الدولي رقم 01 طريقة أو شكل عرض بيان المركز المالي ، إلا أنه حدد البنود الواجب عرضها كحد أدنى كما هو مبين في الجدول التالي :

---

[1] رضوان حلوة حنان : النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير . مرجع سبق ذكره ، ص 286.

[2] طلال الحجازي، سالم الزوبعي : مرجع سبق ذكره ، ص ص 20-21.

الجدول رقم 17 : البنود الواجب عرضها كحد أدنى في بيان المركز المالي حسب م م د

البنـد	المضمــون
أ	الممتلكات والمصانع والمعدات.
ب	عقارات استثمارية
ج	الأصول غير الملموسة
د	الأصول المالية (باستثناء المبالغ المبينة في هـ ، ح ، ط)
هـ	الاستثمارات التي يتم محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية
و	الأصول البيولوجية
ز	المخزون
ح	الذمم المدينة التجارية والذمم المدينة الأخرى
ط	النقد ومعادلات النقد
ي	إجمالي الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع والأصول المشمولة في مجموعات التصرف والمصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقا للمعيار IFRS 05.
ك	الذمم الدائنة التجارية والذمم الدائنة الأخرى.
ل	المخصصات
م	الالتزامات المالية (باستثناء الذمم الدائنة التجارية والذمم الدائنة الأخرى والمخصصات).
ن	التزامات وأصول الضريبة الحالية ، حسبما يرد تعريفها في المعيار IAS 12
س	الالتزامات الضريبية المؤجلة والأصول الضريبية المؤجلة وفقا للمعيار IAS 12.
ع	الالتزامات المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقا للمعيار IFRS 05.
ف	الحصص غير المسيطرة التي تم عرضها ضمن حقوق الملكية.
ص	رأس المال الصادر والاحتياطي المنسوب إلى مالكي الشركة الأم.

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على الفقرة 54 من المعيار IAS 01 ، ص ص أ601-أ602

ولم يحدد المعيار IAS 01 ترتيبا أو تنسيقا معينا تعرض به المؤسسة البنود المذكورة في الجدول السابق ، إلا أنه يؤكد على ضرورة التمييز بين الأصول المتداولة وغير المتداولة إلا إذا قدم العرض المستند إلى السيولة معلومات موثوقة وذات علاقة.

حيث يجب على المؤسسة تصنيف الأصول على أنها متداولة عندما : [1]

- يتوقع أن يحقق الأصل أو تنوي بيعه أو استهلاكه أثناء الدورة التشغيلية العادية ؛
- عندما يحتفظ بالأصل بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة ؛
- يتوقع أن يتحقق الأصل خلال اثنا عشر شهرا بعد فترة إعداد التقارير ؛

[1] الفقرة 66 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 ، ص أ 604

- عندما يكون الأصل نقدا أو أصلا معادلا للنقد (وفق المعيار IAS 07) إلا إذا وجدت قيود على استبدال الأصل أو استعماله لتسوية التزام معين لمدة 12 شهرا على الأقل بعد فترة إعداد التقارير.

وعلى المؤسسة تصنيف جميع الأصول الأخرى على أنها أصول غير متداولة.

أما بالنسبة للالتزامات فتصنف على أنها متداولة عندما : [1]

- يتوقع تسديد الالتزام أثناء الدورة التشغيلية العادية للمؤسسة ؛

- يحتفظ بالالتزام بشكل أساسي لغرض المتاجرة ؛

- يستحق الالتزام التسديد خلال إثنى عشر شهرا بعد فترة إعداد التقارير ؛

- لا يكون لها حق غير مشروط بتأجيل تسوية الالتزام لمدة 12 شهرا على الأقل بعد فترة إعداد التقارير ، ولا تؤثر شروط الالتزام التي يمكن ، بناء على خيار الطرف المقابل ، تؤدي إلى تسويتها من خلال إصدار أدوات حقوق الملكية على تصنيفها.

ويجب تصنيف جميع الالتزامات الأخرى على أنها التزامات غير متداولة.

2- المعلومات التي يجب عرضها إما في قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات :

يجب على المؤسسة أن تفصح إما في قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات عن تصنيفات جزئية أخرى للبنود المعروضة مصنفة بشكل مناسب لعملياتها ، مثلا : [2]

- تصنف بنود الممتلكات والمصانع والمعدات حسب الفئة كما هو مبين في المعيار IAS 16 ؛

- تحلل الذمم المدينة إلى مبالغ مستحقة من عملاء التجارة والأعضاء الآخرين في المجموعة وذمم مدينة من الأطراف ذات العلاقة ودفعات مقدمة ومبالغ أخرى ؛

---

[1] الفقرة 69 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 ، ص أ 604

[2] الفقرتين 77 ، 78 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 ، ص أ 606

- يمكن تجزئة المخزون حسب المعيار IAS 02 إلى أصناف مثل البضاعة وإمدادات الإنتاج والمواد والعمل قيد الإنجاز والبضائع الجاهزة ؛

- المخصصات مبينة بشكل منفصل مخصصات لتكاليف منافع الموظفين وأية بنود أخرى مصنفة في أسلوب مناسب لعمليات المؤسسة ؛

- يتم توزيع حقوق الملكية والإحتياطات مبينة بشكل منفصل مختلف فئات رأس المال المدفوع وعلاوة الإصدار والإحتياطات.

3- المعلومات المفصح عنها في قائمة المركز المالي أو قائمة التغير في حقوق الملكية أو في الإيضاحات :

تتمثل هذه المعلومات فيما يلي : [1]

أ- بالنسبة لكل فئة من رأس المال المساهم (- عدد الأسهم المصرح بها . - عدد الأسهم الصادرة والمدفوعة بالكامل ، وعدد الأسهم الصادرة ولكنها ليست مدفوعة بالكامل. - القيمة الاسمية لكل سهم أو أن الأسهم ليس لها قيمة إسمية . - مطابقة لعدد الأسهم غير المسددة في بداية ونهاية الفترة . - الحقوق والامتيازات والقيود الخاصة بتلك الفئة بما في ذلك القيود على توزيع أرباح الأسهم وإعادة دفع رأس المال. - الأسهم التي تملكها المؤسسة نفسها أو شركاتها الفرعية أو شركاتها الزميلة. - الأسهم المحتفظ بها لإصدارها بموجب الخيارات وعقود المبيعات متضمنا الشروط والمبالغ).

ب- وصف لطبيعة وغرض كل احتياطي ضمن حقوق المالكين.

[1] الفقرة 79 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 ، ص ص أ 606 – أ 607

ثانيا – الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي :

1 - طريقة عرض الميزانية والحد الأدنى من بنودها :

تصنف الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي [1] بصفة منفصلة : عناصر الأصول وعناصر الخصوم ، وتبرز بصورة منفصلة على الأقل الفصول الآتية ، عند وجود عمليات تتعلق بهذه الفصول :

- **في الأصول** : - التثبيتات المعنوية. - التثبيتات العينية. - الاهتلاكات. - المساهمات. - الأصول المالية. - المخزونات. - أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة). - الزبائن والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقا). - خزينة الأموال الإيجابية ومعادلات الخزينة الإيجابية ؛

- **في الخصوم** : - رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الاقفال ، مع تمييز رأس المال الصادر (في حالة شركات) والإحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى. - الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة. - الموردون والدائنون الآخرون. - خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة). - المرصودات للأعباء وللخصوم المماثلة (منتوجات مثبتة مسبقا). - خزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية ؛

- **في حالة الميزانية المدمجة** : يجب إبراز المساهمات المدرجة في الحسابات حسب طريقة المعادلة ، وكذا الفوائد ذات الأقلية.

ويجب أن يبرز عرض الأصول والخصوم في الميزانية التمييز بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية.[2]

---

[1] الفقرة 1.220 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره.

[2] الفقرة 2.220 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره.

2 – معلومات يمكن أن تظهر في صلب الميزانية أو في الملحق :

نص النظام المحاسبي المالي على أن هناك معلومات أخرى يمكن أن تظهر في صلب الميزانية أو في ملحق الكشوف المالية هي : [1]

* وصف طبيعة وموضوع كل احتياط من الاحتياطات ؛

* حصة لأكثر من سنة للحسابات الدائنة والحسابات المدينة ؛

* مبالغ للدفع والاستلام : - من الشركة الأم. - من الفروع. - من الشركات المساهمة في المجمع. - من جهات أخرى مرتبطة (مساهمين ، مسيرين ، ...) ؛

* في إطار شركات رؤوس الأموال ، ومن أجل كل فئة أسهم :

- عدد الأسهم المرخصة ، الصادرة ، غير المحررة كليا ؛

- القيمة الاسمية للأسهم أو الفعل بأن الأسهم ليس لها قيمة إسمية ؛

- تطور عدد الأسهم بين بداية ونهاية السنة المالية ؛

- عدد الأسهم التي يملكها الكيان ، فروعه والكيانات المشاركة ؛

- الأسهم في شكل احتياطات للإصدار في إطار خيارات أو عقود البيع ؛

- حقوق وامتيازات وتخفيضات محتملة متعلقة بالأسهم .

* مبلغ توزيعات الحصص المقترحة ، مبلغ حصص الامتياز غير المدرجة في الحسابات (في السنة المالية وفي المجموع) ، وصف التزامات مالية أخرى إزاء بعض المساهمين في الدفع أو الاستلام.

---

[1] الفقرة 3.220 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره.

3- عدم إمكانية إجراء مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم :

نص النظام المحاسبي المالي على عدم إمكانية إجراء مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم في الميزانية إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أم تعاقدية ، أو إذا تقرر منذ البداية إنجاز عناصر أصول وخصوم متزامنة أو على أساس واضح جلي. [*][1]

الفـرع الثانـي – حسـاب النتائـج (قائمة الدخـل)

يمكن تعريف قائمة الدخل على أنها بيان (تلخيص) للإيرادات ، المصروفات وصافي الدخل (أو صافي الخسارة) عن فترة زمنية معينة[2] ، وهي تهدف لقياس نجاح المؤسسة خلال فترة زمنية معينة (سنة أو ربع سنة) في استغلال الموارد المتاحة في تحقيق الأرباح ، وعادة ما يهتم المستخدمون بهذه القائمة للحكم على ربحية المؤسسة وتحديد قيمة الاستثمارات والديون ، فهي تقدم للمستثمرين والدائنين المعلومات للتنبؤ بكمية ووقت وعدم التأكد فيما يتعلق بالتدفقات النقدية.[3]

وترتبط قائمة الدخل بفترة زمنية مما يجعل عملية الاعتراف بالإيرادات والمصروفات في غاية الأهمية ، حيث تقضي مفاهيم المحاسبة باستخدام أساس الاستحقاق أين يتم الاعتراف بالإيرادات فقط حينما تكون العمليات المسببة للإيرادات قد اكتملت (على العكس في الأساس النقدي حيث التحصيل النقدي هو محك الاعتراف) ، أما الاعتراف بالمصروفات فيتم عند استحقاقها (على العكس في حالة الأساس النقدي يتم الاعتراف بالمصروف فقط عند دفعه). [4]

---

[*] ينبغي الإشارة إلى أن الفقرة 4.220 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 خصصت لميزانية البنوك والمؤسسات المالية المماثلة ، وهذا راجع إلى أن المحاسبة في البنوك والمؤسسات المالية خاضعة لأنظمة خاصة صادرة عن بنك الجزائر.

[1] الفقرة 5.220 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره.

[2] جويل ليرنر ، جيمس كاشين : مبادئ المحاسبة ، ملخصات شوم إيزي ، ترجمة : كمال حسين ، صبري ندا . الطبعة العربية الأولى. القاهرة : الدار الدولية للاستثمارات الثقافية . 2004 ، ص 11

[3] كمال الدين مصطفى الدهراوي : مرجع سبق ذكره ، ص 57.

[4] جويل ليرنر ، جيمس كاشين : مرجع سبق ذكره ، ص 12.

وقد بات من المعروف أن قائمة الدخل تتمثل في تقرير مالي يقيس أداء المشروع عن فترة معينة ، ويقدم لمجتمع الأعمال من مستثمرين ومقرضين ودائنين وفئات أخرى ، معلومات عن الربحية وقيمة الاستثمار والكفاءة الائتمانية ، مما يساعدهم في اتخاذ القرارات المتعلقة بما يلي :

- تقييم أداة المؤسسة الماضي والتمكين من المقارنة بأداء الفترات الأخرى لنفس المؤسسة أو مقارنة هذا الأداء مع ما حققته المؤسسات المنافسة ؛

- توفير مؤشرات مالية تمكن من التنبؤ بالأداء والربحية المستقبلية للمؤسسة ؛

- المساعدة في تقييم المخاطر وعدم التأكد بشأن التدفقات النقدية المستقبلية. [1] [2]

أولا – قائمة الدخل حسب معايير المحاسبة الدولية :

نصت معايير المحاسبة الدولية على عرض هذه القائمة إما في شكل (بيان الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر) أو (بيان الدخل الشامل).

1- بيان الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر :

حسب المعيار IAS 01 يعرض بيان الأرباح أو الخسائر والدخل الشامل الآخر (بيان الدخل الشامل) ، بالإضافة إلى أقسام الأرباح أو الخسائر والدخل الشامل الآخر ، ما يلي: [3]

- الأرباح أو الخسائر ؛

- إجمالي الدخل الشامل الآخر ؛

- الدخل الشامل للفترة ، كونه مجموع الأرباح أو الخسائر والدخل الشامل الآخر.

---

[1] محمد مطر ، موسى السويطي : التأصيل النظري لممارسات المهنية المحاسبية في مجال القياس – العرض – الإفصاح . عمان : دار وائل للنشر والتوزيع . 2012 ، ص 217.

[2] " العلاقة الوطيدة بين قائمة الدخل والميزانية واضحة ، فقائمة الدخل تربط بين ميزانية السنة السابقة والسنة الحالية ، ومن جهة أخرى فإن الدخل والمصروفات هي في الحقيقة تحليل أكثر تفصيلا لحساب رأس المال ". أنظر : جويل ليرنر ، جيمس كاشين : مرجع سبق ذكره ، ص 13

[3] الفقرة 81 أ من المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 ، ص أ 607

وإذا عرضت المؤسسة بيان واحد للأرباح أو الخسائر فإنها لا تعرض قسم الأرباح أو الخسائر في البيان الذي يعرض الدخل الشامل.

بالإضافة إلى أقسام الأرباح أو الخسائر والدخل الشامل الآخر ، تعرض المؤسسة البنود التالية كتوزيع للأرباح أو الخسائر والدخل الشامل الآخر للفترة :

أ - الربح أو الخسارة ؛

ب- إجمالي الدخل الشامل للفترة المالية.

الذي ينسب إلى الحقوق غير المسيطر عليها أو مالكي الشركة الأم.

وإذا عرضت المؤسسة الأرباح أو الخسائر في بيان واحد فإنها ينبغي أن تعرض البند أ في ذلك البيان. [1] [2]

2- المعلومات التي يجب عرضها في قسم الأرباح أو الخسائر أو بيان الأرباح أو الخسائر :

ينبغي أن يتضمن قسم الأرباح أو الخسائر أو بيان الأرباح أو الخسائر بنود السطر التي تعرض المبالغ التالية للفترة : [3]

أ- الإيراد ، ويمثل الأرباح والخسائر الناتجة عن إلغاء الاعتراف بالأصول المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة ؛

ب- تكاليف التمويل ؛

ج- حصة أرباح أو خسائر المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة التي تحاسب باستخدام طريقة حقوق الملكية. وإذا تم تصنيف الأصل المالي بحيث يقاس بالقيمة العادلة، أية أرباح أو

---

[1] الفقرة 81 ب من المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 ، ص أ 607

[2] جمعة حميدات : منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS EXPERT ، مرجع سبق ذكره ، ص 48.

[3] الفقرة 82 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 ، ص أ 608

خسائر ناتجة عن الفرق بين المبلغ المسجل السابق وقيمته العادلة في تاريخ إعادة التصنيف (حسب المعيار IFRS 09).

3- المعلومات التي يجب عرضها في قسم الدخل الشامل الآخر :

يجب أن يعرض قسم الدخل الشامل الآخر بنود مستقلة للدخل الشامل الآخر للفترة المالية ، المصنفة حسب طبيعتها (متضمنة حصة الدخل الشامل الآخر للمنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة التي يتم محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية) والتي تجمع ضمن تلك المبالغ وفقا لمعايير المحاسبة الدولية الأخرى :

- لن يتم إعادة تصنيفها لاحقا إلى حساب الأرباح أو الخسائر ؛

- سيتم إعادة تصنيفها لاحقا إلى حساب الأرباح أو الخسائر عند استيفاء شروط محددة.[1] [2]

4- عدم جواز عرض أي بنود كبنود استثنائية :

يجب على المؤسسة عدم عرض أي بنود للدخل والمصروفات كبنود استثنائية في بيان / بيانات عرض الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر أو في الملاحظات[3] ، وبهذا ألغى المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 مفهوم البنود غير العادية.

---

[1] الفقرة 82 أ من المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 ، ص أ 608

[2] جمعة حميدات : منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS EXPERT ، مرجع سبق ذكره ، ص 48.

[3] الفقرة 87 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 ، ص أ 609

5- المعلومات الواجب عرضها في بيان / بيانات الربح أو الخسارة أو الدخل الشامل الآخر أو في الإيضاحات :

عندما تكون بنود الدخل أو المصروفات جوهرية ، يجب على المؤسسة الإفصاح عن طبيعتها وقيمتها بشكل منفصل [1] ، كما يجب عرض تحليل للمصروفات المعترف بها في الربح أو الخسارة إما على أساس طبيعتها أو وظيفتها ، أيهما يوفر معلومات مناسبة وملائمة. [2]

ونقدم في الجدولين المواليين نموذجا عن التصنيف حسب طبيعة أو وظيفة المصروف :

الجـدول رقم 18 : مثال للتصنيف باستخدام طريقة طبيعة المصروف

الإيراد			×
الدخل الآخر			×
التغيرات في مخزون البضائع الجاهزة والعمل قيد الإنجاز	×		
المواد الخام والمستهلكات المستخدمة		×	
تكاليف منافع الموظفين	×		
تكلفة الاستهلاك والإطفاء		×	
المصروفات الأخرى		×	
إجمالي المصروفات			(×)
الربح			×

المصدر : الفقرة 102 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 ، ص أ 611

الجدول رقم 19 : مثال للتصنيف باستخدام طريقة وظيفة المصروف أو تكلفة المبيعات

الإيراد	×
تكلفة المبيعات	(×)
إجمالي الربح	×
الدخل الآخر	×
تكاليف التوزيع	(×)
المصروفات الإدارية	(×)
المصروفات الأخرى	(×)
الربح قبل الضريبة	×

المصدر : الفقرة 103 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 ، ص أ 611

[1] الفقـرة 97 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 ، ص أ 610

[2] الفقـرة 99 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 ، ص أ 611

ويجب أن تفصح المؤسسة التي تصنف المصروفات حسب وظيفتها عن معلومات إضافية حول طبيعة المصروفات بما في ذلك مصروف الاهتلاك والإطفاء وتكاليف الموظفين. [1]

ثانيا – حساب النتائج حسب النظام المحاسبي المالي :

1 - تعريف حساب النتائج :

يعرف النظام المحاسبي المالي حساب النتائج بأنه بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية ، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ، ويبرز النتيجة الصافية للسنة المالية : ربح / مكسب أو خسارة. [2]

2 – المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتائج :

تتمثل المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتائج فيما يلي : - تحليل الأعباء حسب طبيعتها ، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية : الهامش الإجمالي ، القيمة المضافة ، الفائض الإجمالي عن الاستغلال. - منتجات الأنشطة العادية. - المنتوجات المالية والأعباء المالية. - أعباء المستخدمين. - الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة. - المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية. - المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية. - نتيجة الأنشطة العادية. - العناصر غير العادية (منتجات وأعباء). - النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع. - النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

و**في حالة حساب النتائج المدمجة** يجب إظهار :

- حصة المؤسسات المشاركة والمؤسسات المشتركة المدمجة حسب طريقة المعادلة في النتيجة الصافية ؛

---

[1] الفقرة 104 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 ، ص أ 612.

[2] الفقرة 1.230 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره.

- حصة الفوائد ذات الأقلية في النتيجة الصافية. [1]

3 - المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتائج أو في الملحق :

حدد النظام المحاسبي المالي معلومات دنيا يجب أن تقدم إما في حساب النتائج أو في ملحق الكشوف المالية ، تتمثل فيما يلي : - تحليل منتجات الأنشطة العادية. - مبلغ الحصص في الأسهم مصوتا عليها أو مقترحة ، والنتيجة الصافية لكل سهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

ويمكن للمؤسسات أيضا أن تقدم في الملحق حسابا للنتيجة حسب الوظيفة ، فتستعمل زيادة على مدونة الحسابات حسب الطبيعة ، مدونة حسابات حسب الوظيفة مكيفة مع خصوصيتها واحتياجها.

تقدم المنتوجات والأعباء الناتجة عن النشاط العادي والتي يكون من الضروري إبرازها في فصول خصوصية لتوضيح نجاعة المؤسسة خلال الفترة وذلك بسبب حجمها وطبيعتها وتأثيرها ، أما النتيجة غير العادية فهي ناجمة عن معاملات واضحة التميز عن النشاط العادي للكيان وتمثل طابعا استثنائيا .[2]

وتتم المقاصة بين عناصر المنتوجات والأعباء ، ويقدم الرصيد الصافي في حساب النتائج :

- إذا كانت مرتبطة بأصول وخصوم هي نفسها محل لمقاصة ؛

- إذا كانت ناتجة عن مجموع معاملات أو حوادث متجانسة أو مماثلة وكانت أهميتها وطبيعتها أو تأثيرها لا يتطلب إعلاما منفصلا ؛

- إذا كان مثل تلك المقاصة يفرضها التنظيم أو يأذن بها. [3]

---

[1] الفقرة 2.230 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره.

[2] الفقرات 3.230 - 4.230 - 5.230 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره.

[3] الفقرة 7.230 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره.

وتحتسب في النتيجة الأعباء أو المنتوجات التي نشأت خلال السنة المالية حتى ولو كانت معروفة بين تاريخ إقفال السنة المالية وتاريخ إعداد الكشوف المالية ، وهكذا فإن الحوادث التي تطرأ بين تاريخ الاقفال والتي لها صلة بالظروف القائمة في تاريخ الاقفال تترتب عليها تصحيحات إذا كانت تساهم في تقديم معلومات تسمح بتقدير أفضل للأصول أو الخصوم القائمة عند إقفال السنة المالية. [1]

الفـرع الثالـث – قـائمـة التغير فـي حقـوق الملكيـة :

تمثل قائمة التغيرات في حقوق الملكية حلقة الربط بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي ، وهي نوع من قوائم التدفقات ، حيث يمكن حصر مصادر التغيرات في حقوق الملكية في :[2]

- تغيرات رأس المال المدفوع بالزيادة أو النقصان ؛

- تغيرات الأرباح المحتجزة التي تعود إلى ثلاث مصادر هي : رصيد الأرباح المحتجزة أول الدورة وتعديله بتسويات السنوات السابقة ، توزيعات الأرباح على الملاك أو المساهمين خلال الدورة ، صافي الدخل الشامل كما تظهره قائمة دخل الدورة الجارية ؛

- تغيرات رأس المال المحتسب التي من أهم مصادرها مكاسب أو خسائر : إعادة التقويم ، الحيازة غير المحققة ، ترجمة أرصدة العملات الأجنبية المتوفرة في نهاية الدورة.

أولا – قـائمـة التغير في حقـوق الملكية حسب معـايير المحاسبـة الدوليـة :

تعرض المؤسسة بيان التغيرات في حقوق الملكية ، والذي يتضمن المعلومات التالية : [3]

- **إجمالي الدخل الشامل للفترة** ، بحيث يظهر إجمالي المبالغ المنسوبة إلى مالكي الشركة الأم وإلى حصة الأقلية بشكل منفصل. ؛

---

[1] الفقرة 8.230 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره.

[2] رضوان حلوة حنان : النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 315-317.

[3] الفقرة 106 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 ، ص أ 612

- **لكل مكون في حقوق الملكية** ، آثار التطبيق بشكل رجعي أو إعادة البيان بشكل رجعي المعترف بهما وفقا للمعيار IAS 08 ؛

- **لكل مكون في حقوق الملكية** ، تسوية بين القيمة المسجلة في بداية ونهاية الفترة ، مع الإفصاح بشكل منفصل (كحد أدنى) عن كل تغيير : (- الربح أو الخسارة. - الدخل الشامل الآخر . - المعاملات مع المالكين بصفتهم مالكين ، التي تظهر بشكل منفصل المساهمات والتوزيعات على المالكين والتغيرات في حصص الملكية في الشركات التابعة التي لا تؤدي إلى خسارة أو ربح).

من جانب آخر ، تعرض المؤسسة إما في بيان التغيرات في حقوق الملكية أو الملاحظات تحليلا للدخل الشامل حسب البنود. [1]

ثانيا – جدول تغير الأموال الخاصة حسب النظام المحاسبي المالي :

حسب النظام المحاسبي المالي يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية. وتخص المعلومات الدنيا المطلوب تقديمها الحركات المرتبطة بما يأتي :

- النتيجة الصافية للسنة المالية ؛

- تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال ؛

- المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة ؛

- عمليات الرسملة (الارتفاع ، الانخفاض ، التسديد ، ...) ؛

---

[1] الفقرة 106 أ من المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 ، ص أ 612.

- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية. [1]

الفـرع الرابـع – قائمـة التدفقـات النقـديـة :

طالب مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB بهذه القائمة في المعيار رقم 95 لعام 1987 ، وتبعها إصدار المعيار المحاسبي الدولي السابع عام 1992 ، حيث أصبحت قائمة التدفقات النقدية جزءا من القوائم المالية [2] يتم بموجبها عرض التدفقات النقدية للمؤسسة خلال الفترة مبوبة إلى أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل بطريقة تسمح لمستخدمي القوائم المالية بتقدير أثر تلك الأنشطة على المركز المالي للمؤسسة والأرصدة النقدية وما في حكمها. [3]

أولا – بيـان التدفقـات النقـديــة حسب معايير المحاسبة الدولية :

توفر معلومات التدفقات النقدية لمستخدمي البيانات المالية أساسا لتقييم قدرة المؤسسة على توليد النقد ومعادلات النقد وحاجة المنشأة للاستفادة من التدفقات النقدية ، ويحدد المعيار IAS 07 متطلبات عرض معلومات التدفقات النقدية والإفصاح عنها. [4] ويتمثل الهدف منه في الإلزام بتوفير المعلومات حول التغيرات التاريخية في النقدية وما يعادلها للمشروع بواسطة بيان التدفقات النقدية والذي يصنف التدفقات النقدية خلال الفترة إلى تدفقات من النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.

1- المصطلحات المتعلقة ببيان التدفقات النقدية :

عرف المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 المصطلحات التالية :[5]

- **النقـد** : يشمل النقد الجاهز والودائع تحت الطلب ؛

---

[1] الفقرة 1.250 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره.

[2] رضوان حلوة حنان : النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير ، مرجع سبق ذكره ، ص 320.

[3] سالمي محمد الدينوري : قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية (دراسة حالة مؤسسة اقتصادية)، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، 2009/2008، ص 78.

[4] الفقـرة 111 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 ، ص أ 613

[5] الفقـرة 06 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 ، ص أ643.

- **النقـد المعادل** : هي الاستثمارات قصيرة الأجل عالية السيولة والتي تكون قابلة للتحول إلى مبالغ معلومة من النقد وهي خاضعة لمخاطر ضئيلة من التغير في القيمة ؛

- **التدفقات النقدية** : هي عبارة عن التدفقات الداخلة والخارجة من النقدية وما يعادلها ؛

- **النشاطات التشغيلية** : هي النشاطات الرئيسية لتوليد الإيراد في المنشأة والنشاطات الأخرى التي لا تعتبر من النشاطات الاستثمارية أو التمويلية ؛

- **النشاطات الاستثمارية** : هي النشاطات المتمثلة في امتلاك الأصول طويلة الأجل والتخلص منها ، وغيرها من الاستثمارات التي لا تدخل ضمن البنود التي تعادل النقدية ؛

- **النشاطات التمويلية** : هي النشاطات التي ينتج عنها تغيرات في حجم ومكونات ملكية رأس المال وعمليات الاقتراض التي تقوم بها المنشأة.

ويجب أن يظهر بيان التدفقات النقدية خلال الفترة مصنفة حسب النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية. [1]

2- طرق عرض التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية :

يجب على المؤسسة عرض التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية باستخدام إما : [2]

- **الطريقة المباشرة** : يتم بموجبها الإفصاح عن الفئات الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية ؛

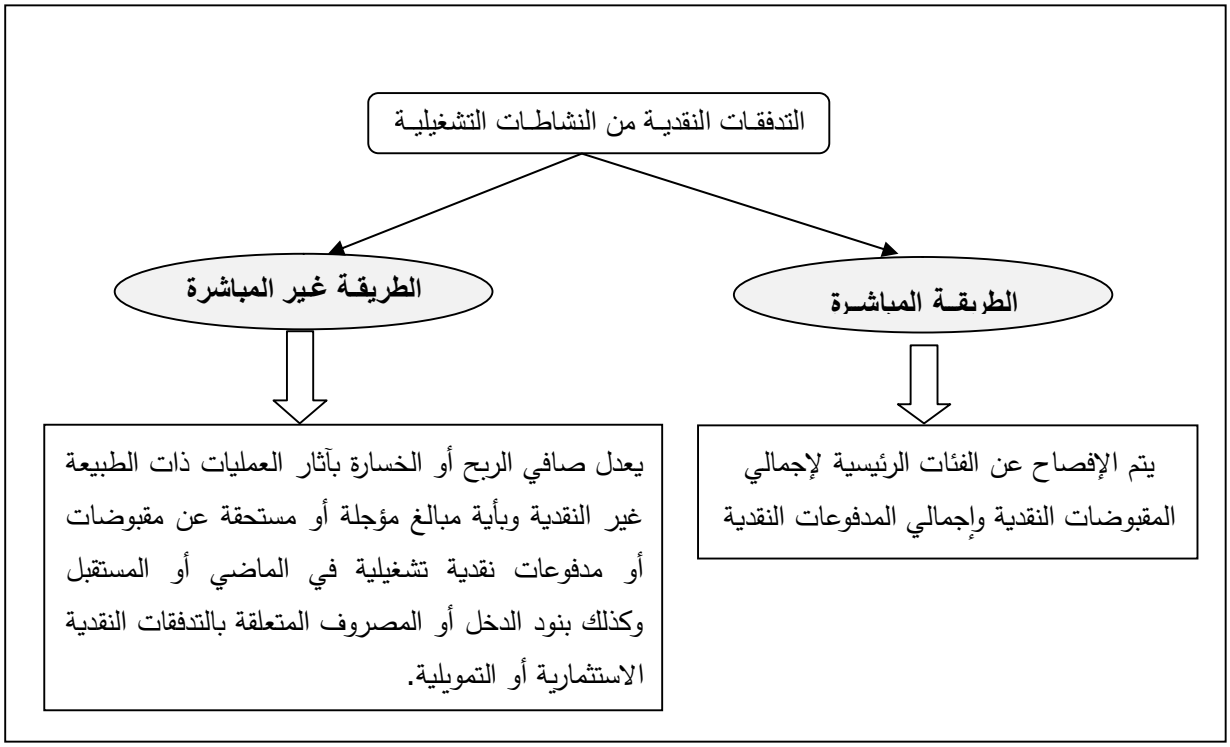
- **الطريقة غير المباشرة** : يتم بموجبها تعديل صافي الربح أو الخسارة بآثار العمليات ذات الطبيعة غير النقدية وبأية مبالغ مؤجلة أو مستحقة عن مقبوضات أو مدفوعات نقدية تشغيلية في الماضي أو المستقبل وكذلك بنود الدخل أو المصروف المتعلقة بالتدفقات النقدية الاستثمارية أو التمويلية.

---

[1] الفقـرة 10 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 ، ص أ644.

[2] الفقـرة 18 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 ، ص أ646.

ويمكن تلخيص طرق إعداد قائمة التدفقات النقدية في الشكل التالي :



الشكل رقم 20 : طرق عرض قائمة التدفقات النقدية وفق المعايير الدولية

المصـــدر : من إعداد الطالب اعتمادا على الفقرة 18 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 ، ص أ646.

ويشجع المعيار IAS 07 المؤسسات على تقديم التقارير عن التدفقات النقدية باستخدام الطريقة المباشرة ، على اعتبار أنها توفر معلومات مفيدة في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية لا تتوفر بمقتضى الطريقة غير المباشرة. [1]

3- التدفقات النقدية التي تعرض على أساس صافي :

يجب على المؤسسة أن تعرض وبشكل منفصل الفئات الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية التي تنشأ عن النشاطات الاستثمارية والتمويلية. [2]

[1] الفقرة 19 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 ، ص أ646.

[2] الفقرة 21 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 ، ص أ647.

إلا أنه تعرض على أساس الصافي : [1]

- المقبوضات والمدفوعات النقدية نيابة عن العملاء عندما تمثل هذه التدفقات النقدية نشاطات العميل بدلا من نشاطات المؤسسة ؛

- المقبوضات والمدفوعات النقدية للبنود التي يكون فيها معدل الدوران سريعا ، ومبالغها كبيرة وتواريخ الاستحقاق قصيرة .

كما يمكن عرض التدفقات النقدية التالية لمؤسسة مالية على أساس صافي :[2]

- المقبوضات والمدفوعات النقدية بالنسبة لقبول الودائع وإعادة دفعها والتي يكون لها تاريخ استحقاق محدد ؛

- إيداع الودائع وسحبها من المنشآت المالية الأخرى ؛

- السلف النقدية والقروض المقدمة للعملاء وإعادة تسديد هذه السلف والقروض.

ثانيا – جدول سيولة الخزينة وفق النظام المحاسبي المالي :

1- الهدف من جدول سيولة الخزينة :

نص النظام المحاسبي المالي على أن الهدف من جدول سيولة الخزينة هو إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية. [3]

2- تصنيف التدفقات النقدية حسب مصدرها وفق النظام المحاسبي المالي :

يقدم جدول سيولة الخزينة حسب النظام المحاسبي المالي مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب مصدرها ، يمكن توضيحها في الجدول التالي :

---

[1] الفقرة 22 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 ، ص أ647.

[2] الفقرة 24 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 ، ص ص أ647-أ648.

[3] الفقرة 1.240 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره.

الجـدول رقم 20 : تصنيف التدفقات النقدية حسب مصدرها وفق النظام المحاسبي المالي

أنواع التدفقات النقدية	المضمـــــون
تدفقات تولدها الأنشطة العملياتية	الأنشطة التي تتولد عنها منتوجات وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة لا بالاستثمار ولا بالتمويل
تدفقات تولدها الأنشطة الاستثمارية	عمليات سحب أموال عن اقتناء ، وتحصيل لأموال عن بيع أصول طويلة الأجل.
تدفقات تولدها الأنشطة التمويلية	أنشطة تكون نتيجتها تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض).
تدفقات متأتية من فوائد وحصص أسهم	تقدم كلا على حدة وترتب بصورة دائمة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى في الأنشطة العملياتية للاستثمار أو التمويل.

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على الفقرة 2.240 من القرار المؤرخ في 2008/07/26

وتتمثل الموجودات المالية حسب النظام المحاسبي المالي في :

- **السيـولات** : تشمل الأموال في الصندوق والودائع عند الإطلاع (بما في ذلك المكشوفات المصرفية وغير ذلك من تسهيلات الصندوق)؛

- **شبـه السيـولات** : التي تمت حيازتها قصد الوفاء بالالتزامات ذات الأجل القصير (التوظيفات المالية ذات الأجل القصير البالغة السيولة والسهلة التحويل إلى سيولة والخاضعة لخطر هين يتعلق بتغيير قيمتها). [1]

3- طرق إعداد جدول سيولـة الخزينـة وفق النظام المحاسبي المالي :

يتم إعداد جدول سيولة الخزينة حسب النظام المحاسبي المالي وفق طريقتين يمكن توضيحهما في الجدول التالي (مع الإشارة إلى أن النظام المحاسبي المالي يوصي بتطبيق الطريقة المباشرة كما هو معمول به في المعيار المحاسبي الدولي رقم 07):

[1] الفقرة 4.240 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره.

الجدول رقم 21 : طرق إعداد جدول سيولة الخزينة وفق النظام المحاسبي المالي

الطـريقـة	المضمـــون
الطريقـة المباشـرة	تقدم الفصول الرئيسية لدخول وخروج الأموال الإجمالية (الزبائن، الموردون، الضرائب ، ...) قصد إبراز التدفق المالي الصافي الذي يتم تقريبه إلى النتيجة قبل ضريبة الفترة المقصودة.
الطريقة غير المباشرة	يتم تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان : - آثار المعاملات دون التأثير في الخزينة (اهتلاكات ، تغيرات الزبائن ، المخزونات ، تغيرات الموردين ، ...). - التفاوتات أو التسويات (ضرائب مؤجلة). - التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة) وهذه التدفقات تقدم كلا على حدى.

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على الفقرة 3.240 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره.

4 - التدفقات المالية المقدمة على أنها مبلغ صاف :

أجاز النظام المحاسبي المالي تقديم التدفقات المالية الآتية على أنها مبلغ صاف بالنسبة للسيولات أو شبه السيولات التي تمت حيازتها لحساب الزبائن ، إضافة للعناصر سريعة وتيرة الدوران ، المبالغ المرتفعة والاستحقاقات القصيرة. [1]

الفـرع الخامـس – ملحـق الكشـوف الماليـة :

مع تزايد الاهتمام بالإفصاح المحاسبي وتوسعه ، أخذ ملحق الكشوف المالية مكانة هامة حيث يسمح بتوضيح العديد من البنود الواردة في الكشوف المالية ، وهو الأمر الذي يساعد متخذي القرار.

أولا – ملحق الكشوف المالية وفق معايير المحاسبة الدولية :

عرف المعيار IAS 01 الملاحظات بأنها تشتمل على معلومات بالإضافة إلى تلك المعروضة في البيانات المالية الأساسية ، وهي توفر وصفا توضيحيا أو تفصيلات للبنود المعروضة في تلك البيانات ومعلومات حول البنود غير المؤهلة للاعتراف في تلك البيانات. [1]

[1] الفقرة 5.240 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره.

ويجب أن توفر الإيضاحات معلومات حول أساس إعداد البيانات المالية والسياسات المحاسبية التي تم اختيارها وتطبيقها ، إضافة إلى المعلومات التي هي غير معروضة في البيانات المالية سواء كانت مطلوبة من المعايير الدولية أو كانت ضرورية لفهم المعلومات الواردة في البيانات المالية.

كما يجب على المؤسسة طالما أن الأمر مجدي عرض الملاحظات بطريقة منتظمة ، وعمل إشارات مرجعية لكل بند في البيانات المالية الأساسية إلى معلومات ذات علاقة في الملاحظات. [2]

ومن أجل تنظيم عرض الإيضاحات يقترح المعيار IAS 01 الترتيب الموضح في الشكل التالي :

الشكل رقم 21 : ترتيب عرض الإيضاحات وفق معايير المحاسبة الدولية



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على الفقرة 114 من المعيار IAS 01 (الترجمة العربية الرسمية للمعيار) ، ص أ 614

---

[1] الفقرة 07 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 ، ص أ590.

[2] الفقرتين 112-113 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 ، ص أ 613

ثانيا – ملحق الكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي :

يشتمل ملحق الكشوف المالية حسب النظام المحاسبي المالي على المعلومات التي تكتسي طابعا هاما أو المفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية ، وهي تخص النقاط المبينة في الشكل الموالي:

الشكل رقم 22 مضمون ملحق الكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي



المصدر:من إعداد الطالب اعتمادا على الفقرات 1.260 - 3.260 - 4.260 من القرار المؤرخ في 2008/07/26،مرجع سبق ذكره

ويجب أن تكون الملاحظات الملحقة بالكشوف المالية موضوع تقديم منظم ، وكل فصل أو باب من أبواب كل كشف من الكشوف المالية يحيل إلى الإعلام المناسب له في الملاحظات الملحقة [1] ، وذلك من أجل تسهيل الاستفادة من المعلومات الواردة في المحلق.

أما بالنسبة للمؤسسات الملزمة بنشر كشوف مالية وسيطة فقد أكد النظام المحاسبي المالي على ضرورة أن تحترم في إعداد هذه الكشوف نفس طريقة التقديم في شكل مختصر عند الاقتضاء ، ونفس المضمون ، ونفس الطرق المحاسبية المقررة للكشوف المالية لآخر السنة المالية. [2]

المطلب الثالـث : تعريـف وأهمية القوائم المالية المجمعة

بسبب نظرة اقتصادية أكثر للمعلومات المقدمة ، تستند فكرة إعداد القوائم المالية المجمعة على تطبيق مبدأ تغليب الواقع المالي على الشكل القانوني ، حيث يعود إعداد أول حسابات مجمعة إلى بداية القرن العشرين ميلادي ، وذلك سنة 1904 م في الولايات المتحدة الأمريكية. [3]

الفـرع الأول – تعريـف القـوائـم الماليـة المجمعـة :

أطلقت المادة 732 مكرر 4 من القانون التجاري على القوائم المالية المجمعة "الحسابات المدعمة " ، والتي يقصد بها تقديم الوضعية المالية ونتائج مجموعة الشركات وكأنها تشكل نفس الوحدة.[4]

في ذات السياق استعملت الفقرة 1.132 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 مصطلح الحسابات المدمجة حيث نصت على أنها تهدف إلى تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة بمجموعة الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد. [5]

---

[1] الفقرة 2.260 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره

[2] الفقرة 5.260 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره

[3] Robert OBERT, Marie-Pierre MAIRESSE , Op.cit , page 200.

[4] المـادة 732 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري.

[5] الفقرة 1.132 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره.

الفرع الثاني – دواعي الحاجة إلى قوائم مالية مجمعة :

من بين الأسباب الداعية إلى ضرورة إعداد وعرض قوائم مالية مجمعة نذكر ما يلي:

- اهتمام مستخدمي القوائم المالية بمختلف فئاتهم بمستقبل وشؤون مجمعات الشركات ، وذلك من حيث الاستفادة من مركزها المالي ونتائج أعمالها ؛

- يتم إعداد قوائم مالية لمجموعة الشركات كما لو كانت شركة واحدة بغض النظر عن الحدود القانونية للشخصية الاعتبارية المستقلة ، فلا تؤخذ بعين الاعتبار الفوارق الأخرى مثل الجنسية والشخصية الاعتبارية المستقلة للشركة عن مالكيها.[1]

وتتمثل النظريات التي تبرر إعداد القوائم المالية المجمعة فيما يلي: [2]

- **نظرية الشخصية الاعتبارية** : تفترض هذه النظرية أن المجموعة الاقتصادية لها كيان وشخصية معنوية موحدة ، باعتبار أنها كوحدة اقتصادية افتراضية واحدة ، وهذا الافتراض يعوزه السند القانوني ، ولا يمكن تحققه حيث أن كل شركة منذ تأسيسها تتمتع بشخصية اعتبارية مستقلة ؛

- **نظرية المشاركة بالتضامن** : تفترض هذه النظرية أن هناك علاقة بين الشركة القابضة والشركة التابعة كوحدة اقتصادية تأخذ شكل علاقة تضامنية مشتركة ، ولكن الواقع غير ذلك حيث أن العلاقة بين الشركتين غير متكافئة وغير متساوية سواء في الإدارة أو تحمل المسؤوليات ؛

---

[1] سعود جايد العامري : مرجـــع سبـق ذكـره ، ص 317.

[2] سامي محمد الوقاد ، محمد ياسين رحاحلـــة : أساسيات المحاسبـــة المتقدمـــة . عمان : مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيـــع . 2011 ، ص ص 47-48.

- **نظرية القوائم الإحصائية** : تقوم هذه النظرية على اعتبار أن القوائم المالية ضرورية بالنسبة للوحدة الاقتصادية ، رغم عدم وجود شخصية اعتبارية مستقلة للمجموعة كلها كوحدة ، باعتبار هذه القوائم في نفس الوقت قوائم إحصائية هامة ، ويمكن إعدادها في ضوء القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، ويمكن قبول هذه النظرية باعتبار أنها تتفادى النواحي القانونية من حيث الشخصية الاعتبارية لكل شركة.

وقد ركز كل من باركر ونوبس "R.Parker, Ch.Nobes" في دراسة لهما على مفهوم الوحدة المحاسبية التي يجسدها مفهوم مجمع الشركات ، فقد أشارا إلى أن عملية إنتاج القوائم المالية المجمعة تفترض أن مجموعة الشركات تشكل شركة واحدة وتمثل كذلك وحدة محاسبية. [1]

الفرع الثالث - أهمية القوائم المالية المجمعة بالنسبة للتحليل المالي :

تقدم القوائم المالية المجمعة صورة أكثر اكتمالا من القوائم المالية الفردية بالنظر لعدة نواحي من بينها: [2]

- تبرز الحسابات المجمعة كل الذمة المالية الموضوعة تحت تسيير المجمع ، كما تعكس الصورة الحقيقية للوضعية المالية للمجمع عن طريق إلغاء أثر العمليات التي تتم بين شركات المجمع ، كما تبين الحسابات المجمعة رقم الأعمال والنتائج المحققة من طرف المجمع ، وتعطي صورة اقتصادية للقارئ عن نشاط وذمة ونتيجة مجموعة الشركات كما لو كانت تمثل كيانا وحيدا ؛

---

[1] سعود جايد العامري : مرجع سبق ذكره ، ص 315.

[2] سمية موهون : مرجع سبق ذكره ، ص ص 30-32.

- تبرز أهمية الحسابات المجمعة من منطلق عدم كفاية الحسابات الفردية ، حيث يوجد تكامل بين الحسابات الفردية والمجمعة ، فالأولى تأخذ الأولوية في مجال الحياة القانونية للمؤسسة ، وتتولى الثانية مهمة عرض الكفاءة الاقتصادية لمجمع الشركات ؛

- تعتبر الحسابات المجمعة أداة إعلام خارجية موجهة بالدرجة الأولى للمستثمرين ؛

- يسمح إعداد الحسابات المجمعة بقياس مدى إسهام كل كيان من المجمع في الكفاءة الإجمالية ، ومدى الوصول إلى الأهداف المالية للمجمع ومساهمة كل كيان في ذلك.

إلا أنه في المقابل يجب توخي الحذر عند تقييم القوائم المالية المجمعة من بعض العوامل نذكر منها :

- النسب أو المعدلات التي يتم احتسابها على أساس الحسابات المجمعة قد تكون مضللة حيث تخفي المراكز المالية القوية المركز المالي الضعيف لأحد أو بعض الشركات من خلال عملية التجميع ؛

- إن اختلاف أسس تصنيف وتقييم الحسابات بين الشركات وانتماء الشركات لصناعات مختلفة قد يؤدي إلى التقليل من مغزى المعلومات التي تفصح عنها القوائم المالية المجمعة ؛

- قد تكون القوائم المالية المجمعة مضللة إذا كانت بعض الشركات التابعة هي شركات أجنبية وكانت معدلات الصرف عرضة لتقلبات غير عادية أو كانت هناك قيود مفروضة على حق التصرف في أصول الشركة التابعة من جانب الدولة الأجنبية. [1]

من هذا المنطلق نستنتج أن هناك تكاملا بين القوائم المالية الفردية والقوائم المالية المجمعة.

---

[1] سمية موهون : مرجع سبق ذكره ، ص 33.

الفـرع الرابـع – الفـرق بين القوائـم الماليـة المجمعـة والحسابات المركبـة:

تطرق النظام المحاسبي المالي إلى نوع آخر من الحسابات هو **(الحسابات المركبة)** ، وهو يشبه إلى حد كبير الحسابات المدمجة:

أولا- مسؤولية إعداد الحسابات المركبة:

نص النظام المحاسبي المالي على أن المؤسسات الموجـودة علـى الإقليـم الوطنـي والتـي تشكـل مجموعـة اقتصاديـة خاضعة لنفس سلطة القرار ، الموجودة داخل الإقليم الوطني أو خارجه دون أن توجد بينها روابط قانونية مهيمنة ، تعد وتنشر حسابات تدعى حسابات مركبة كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد.[1] [2]

من جانب آخر نصت الفقرة 19.132 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 على أن المؤسسات التي تشكل مجموعة اقتصادية خاضعة لنفس المركز الاستراتيجي لاتخاذ القرارات ، واقعة أو غير واقعة في الإقليم الوطني ، دون أن تكون بينهما روابط قانونية بالسيطرة تقوم بإعداد وتقديم حسابات تسمى على سبيل الوجوب "حسابات مركبة" كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد.[3]

إذن يمكن للمؤسسات التي تشكل مجموعا متجانسا ، ولكن ليس بسبب روابط في المساهمة ، والتي لا يمكنها إعداد حسابات مجمعة ، إعداد حسابات مركبة من أجل عرض حسابات هذه المجموعة من المؤسسات وكأنها وحدة واحدة. [4]

---

[1] المـادة 34 من القانـون رقم 07-11 ، مرجع سبق ذكره.

[2] نلاحظ هنا التشابه البارز بين الحسابات المركبة والحسابات المدمجة ، إلا أن الفرق يكمن في أن إعداد الحسابات المركبة على يرتكز على وجود كيان مهيمن على كيان أو عدة كيانات ، وإنما على وجود ارتباط من خلال خضوع مجموعة من الكيانات لنفس سلطة القرار وتشكيلها ما يعرف بالمجموعة الاقتصادية ، لذلك من أجل فهم أفضل للحسابات المركبة والهدف من إعدادها يتعين التأكيد على مفهوم المجموعة الاقتصادية ، وتحديد الحالات التي يتوجب عندها إعداد حسابات مركبة.

[3] الفقـرة 19.132 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره.

[4] Robert OBERT , Marie-Pierre MAIRESSE , Op.cit , page 378.

في هذا السياق نلاحظ عدم الاعتماد على نفس المصطلح في النصوص القانونية التي من المفروض هي مكملة لبعضها البعض ، ففي القانون تم الاعتماد على مصطلح الهيمنة لتفسير الروابط القانونية ، في حين تم الاعتماد على مصطلح السيطرة في القرار الوزاري ، فحتى إن ظهر جليا أن للمصطلحين نفس المعنى ، إلا أن ضمان انسجام النصوص وتناسقها حتى في المصطلحات المستعملة يسهل التحكم في مختلف جوانبه.

ثانيا - قواعد إعداد الحسابات المركبة ونشرها:

تخضع الحسابات المركبة لنفس القواعد المنصوص عليها في مجال الحسابات المدمجة مع مراعاة الجوانب المتعلقة بغياب روابط المساهمة في رأس المال [1] ، وهو نفس ما تم التأكيد عليه في الفقرة 20.132 من القرار المؤرخ في 2008/07/26.

ثالثا - الحالات المبررة لإعداد حسابات مركبة :

تمثل مقاييس الوحدة والتماسك المبرر الرئيسي لإعداد وتقديم حسابات مركبة ، وتكون هذه المقاييس متوفرة في الحالات الآتية على الخصوص: [2]

- كيانات يسيرها شخص معنوي واحد أو نفس مجموعة أشخاص لهم مصالح مشتركة ؛

- كيانات تنتمي إلى قطاعات التعاونيات أو التعاضديات ، وتشكل مجموعة متجانسة ذات قيادة واستراتيجة مشتركة ؛

- كيانات هي جزء من مجموع بعينه غير ملحق قانونا بالشركة المشرفة (أو المشرفة الفرعية) ولكن لها نفس النشاط وتابعة لنفس السلطة ؛

- كيانات لها فيما بينها هياكل مشتركة أو علاقات تعاقدية واسعة بما فيه الكفاية لينشأ عنها سلوك اقتصادي منسق في الزمن ؛

---

[1] المادة 35 من القانون رقم 07-11 ، مرجع سبق ذكره.

[2] الفقرة 21.132 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره.

- كيانات ترتبط فيما بينها باتفاق تقاسم النتيجة (أو أي اتفاقية أخرى) ملزم بما فيه الكفاية وكامل لكي يكون تركيب حساباتها أكثر تمثيلا لأنشطتها ولعملياتها منه للحسابات الشخصية لكل واحدة منها.

أما في فرنسا فنجد فقط شركات التأمين وإعادة التأمين والتعاونيات الفلاحية واتحاداتها والهيئات الوطنية للضمان الاجتماعي التي تسير بنظام إجباري هي الخاضعة لإلزامية إعداد حسابات مركبة. [1]

رابعا - المقارنة بين الحسابات المجمعة والحسابات المركبة :

من خلال المقارنة بين الحسابات المجمعة والحسابات المركبة نجد أنهما : [2]

- يشتركان في القيام بجمع نفس البنود و/ أو العمليات للمؤسسات الوقعة في المحيط المعني ؛

- يتبعان نفس المراحل باستثناء غياب الروابط في رأس المال في الحسابات المركبة ؛

- يتم في كليهما إقصاء العمليات المتبادلة بين الشركات الداخلة ضمن محيط التجميع أو التركيب.

على هذا الأساس يبرز مصطلح محيط التركيب "périmètre de combinaison" الذي يقصد به الشركات المعنية بتركيب حساباتها والداخلة ضمن الحسابات المركبة ، وهو المصطلح الذي يقابل محيط التجميع عند إعداد القوائم المالية المجمعة.

---

[1] Robert OBERT , Marie-Pierre MAIRESSE , Op.cit , page 379.

[2] Manuel de COMPTABILITE FINANCIERE, conforme à la loi 07-11, Op.cit , page 491.

المطلب الرابـع - العناصر الخاصة بالقوائم المالية المجمعة

بعد أن تطرقنا فيما سبق للبنود المضمنة في القوائم المالية ذات الغرض العام ، سيتم التركيز في هذا المطلب على البنود الخاصة بالقوائم المالية المجمعة :

الفـرع الأول- العناصر الخاصة بالميزانية المجمعة:

تتضمن الميزانية المجمعة البنود التالية مقارنة بالميزانية الفردية : [1]

- فارق الاقتناء (Goodwill) :

يمثل فارق الاقتناء الفرق بين سعر اقتناء سندات المساهمة والحصة في الأموال الخاصة المعاد معالجتها في تاريخ الاقتناء ، يكون هذا الفارق موجبا إذا كانت تكلفة اقتناء السندات أكبر من الحصة في الأموال الخاصة ، حيث يظهر هذا العنصر في الأصول المعنوية للميزانية المجمعة.

أما فارق الاقتناء المتعلق بشركة يتم تجميعها وفق طريقة الوضع للمعادلة فيدرج في القيمة المحاسبية للسندات الموضوعة للمعادلة .

- مساهمات مسجلة وفق طريقة الوضع للمعادلة :

المبلغ المسجل في هذا البند يمثل الحصة في رؤوس الأموال الخاصة المتعلقة بالمنشآت التي يتم تجميعها وفق طريقة الوضع للمعادلة.

- الحقوق غير المسيطر عليها (حقوق الأقلية سابقا) :

يظهر هذا البند بصفة إلزامية في الأموال الخاصة ، وهو يمثل الحصة في الأموال الخاصة المتعلقة بالمنشآت التي يتم تجميعها وفق طريقة الإدماج الكلي ، والتي تعود إلى الشركاء أو المساهمين من خارج المجمع.

---

[1] Bruno BACHY et Michel SION , Op.cit, page 77.

- فارق المعادلة ونتيجة المجمع.

بالنسبة لمعالجة حقوق الأقلية يوجد في الواقع العملي 03 نظريات يمكن الاعتماد عليها في القياس والإفصاح عن حقوق الأقلية في القوائم المالية المجمعة ، وهي :[1]

- **نظرية الملكية** : تقوم على افتراض أن الهدف النهائي من القوائم المالية المجمعة هو تقديمها كتقرير لمساهمي الشركة القابضة الذين ينظر إليهم على أنهم مهتمون بالدرجة الأولى بحساب موارد الشركة القابضة ، وانطلاقا من ذلك لا تسجل حقوق الأقلية في القوائم المالية المجمعة. الجدير بالذكر أن هذه النظرية لا تستخدم بشكل كبير في الواقع العملي.

- **نظرية الوحدة الاقتصادية** : تقوم هذه النظرية على افتراض أن القوائم المالية المجمعة هي لوحدة اقتصادية واحدة ، هذا معناه أن القوائم المالية المجمعة لا تعتبر امتدادا للقوائم المالية للشركة القابضة ، ونتيجة لذلك يتم حساب قيمة حقوق الأقلية على أساس القيمة العادلة لصافي أصول الشركة التابعة . وبموجب هذه النظرية يتم إظهار حقوق الأقلية في الميزانية المجمعة ضمن حقوق المساهمين وكعنصر مستقل .

وتنطلق هذه النظرية فيما يتعلق بالإفصاح من أن ملكية صافي الأصول تعود لمجموعتين من المساهمين هما : حقوق أغلبية المساهمين ، وحقوق أقلية المساهمين. وكلا من المجموعتين تتشابهان في أنهما يمثلان حقوقا على صافي الأصول العائدة للمجموعة ، لذا ينبغي الإفصاح عنها بطريقة متشابهة.

- **نظرية الشركة القابضة** : تعتبر هذه النظرية القوائم المالية المجمعة على أنها امتداد للقوائم المالية للشركة القابضة أي أن القوائم المالية المجمعة تعد لخدمة مساهمي الشركة القابضة بالدرجة الأولى . وهذا يعني من جهة أخرى أن حقوق الأقلية هي بمثابة التزام يجب إظهاره ضمن

---

[1] حسين القاضي ، حسين دحدوح ، رشا حمادة : مرجع سبق ذكره ، ص ص 92-95

الالتزامات للغير وعند إعداد القوائم المالية المجمعة يتم إظهار الزيادة أو النقص في قيم الأصول والخصوم (الفرق بين القيم العادلة والقيم الدفترية) بمقدار حصة الشركة القابضة. ويتم احتساب حقوق الأقلية على أساس صافي الأصول بالقيم الدفترية.

وبخصوص الإفصاح عن هذه الحقوق في القوائم المالية المجمعة فيتم إظهارها في عنصر مستقل في الميزانية المجمعة ، وفي قسم خاص يقع بين حقوق الملكية والخصوم طويلة الأجل.

وتعد هذه النظرية الأكثر شيوعا وقبولا ، وهي النظرية التي أخذت بها معايير المحاسبة الدولية.

الفـرع الثانـي - العناصر الخاصة بحساب النتائج المجمع

يتضمن حساب النتائج المجمع العناصر الآتية:[1]

- الحصة من نتيجة الدورة التي تعود إلى الشركة الأم (أو إلى المجمع) ؛
- الحصة من نتيجة الدورة التي تعود إلى الأقلية ؛
- الحصة من النتيجة الشاملة التي تعود إلى الشركة الأم ؛
- الحصة من النتيجة الشاملة التي تعود إلى الأقلية ؛
- الحصة في أرباح الشركات الموضوعة موضع معادلة.

الفـرع الثالـث - العناصر الخاصة بجدول تدفقات الخزينة المجمع

المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية مهمة لأنها تقصي تأثيرات المعالجات المحاسبية المختلفة لنفس العملية وبالتالي تدعم القابلية للمقارنة بين مجمعات مختلفة [2].

تتمثل العناصر التي تظهر في جدول تدفقات الخزينة المجمع فيما يلي :

---

[1] Bruno BACHY et Michel SION, Op.cit , page 80.

[2] Ibid , page 85.

- تأثيرات تغيرات محيط التجميع ؛

- النتيجة المجمعة ؛

- أرباح موزعة من طرف شركة حليفة (الزميلة) ؛

- التنازل عن شركات مجمعة ؛

- توزيعات أرباح مسددة داخل المجمع أو إلى الأقلية .

في هذا السياق يجب الإشارة إلى القيود على استخدام الخزينة أو أشباه الخزينة في الشركات الخاضعة للرقابة أو الشركات الخاضعة للتأثير المعتبر [1].

وللتوسع أكثر في معالجة التدفقات النقدية في القوائم المالية المجمعة وفق معايير المحاسبة الدولية ، نتطرق فيما يلي لأهم الجوانب التي عالجها المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 :

أولا - التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية :

تسجل التدفقات النقدية الناشئة عن عمليات بالعملة الأجنبية باستخدام عملة المشروع التي تنشر بموجب بياناته المالية ، وذلك بتحويل مبلغ العملة الأجنبية إلى عملة المشروع باستخدام سعر الصرف السائد بين عملة التقرير والعملة الأجنبية في تاريخ التدفق النقدي.

كما يجب ترجمة التدفقات النقدية من الشركة التابعة الأجنبية حسب سعر الصرف بين عملة التقرير والعملة الأجنبية بتواريخ التدفقات النقدية.

وأكد المعيار على ضرورة التقرير عن التدفقات النقدية المحددة بعملة أجنبية بأسلوب منسجم مع المعيار IAS 21 ، كما نص على أن الأرباح والخسائر غير المحققة التي تنشأ عن التغيرات في معدلات صرف العملة الأجنبية لا تعتبر تدفقات نقدية. [2]

---

[1] طارق عبد العال حماد : معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها ، الجزء الأول ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2008 ، ص 109.

[2] الفقرات 25-26-27-28 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 ، ص أ 648.

ثانيا – الاستثمارات في الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة :

حسب المعيار IAS 07 عندما تتم المحاسبة عن الاستثمارات في شركة زميلة أو تابعة على أساس استخدام طريقة حقوق الملكية أو التكلفة يقوم المستثمر بإدراج التدفقات النقدية بينه وبين الشركة المستثمر بها فقط عند عرض بيان التدفقات النقدية.

وعلى المؤسسة التي تقوم بالإبلاغ عن حصتها في منشأة زميلة أو مشروع مشترك باستخدام طريقة حقوق الملكية أن تدمج في بيان التدفقات النقدية الخاص بها التدفقات النقدية المتعلقة باستثماراتها في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك ، والتوزيعات والمدفوعات أو المقبوضات الأخرى بينها وبين المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك. [1]

ثالثا – التغيرات في حصص الشركات التابعة والمنشآت التجارية الأخرى :

حسب المعيار IAS 07 يجب أن تعرض التدفقات النقدية الناشئة من حصول أو فقدان السيطرة على الشركات التابعة وغيرها من منشآت الأعمال الأخرى بشكل منفصل وتصنف على أنها نشاطات استثمارية. [2]

ويجب على المؤسسة الإفصاح ، وبشكل إجمالي ، بالنسبة لكل من عمليات الحصول أو فقدان السيطرة للشركات التابعة أو غيرها من وحدات الأعمال الأخرى خلال الفترة عن كل مما يلي:

- إجمالي المبلغ المدفوع أو المقبوض ؛
- جزء من المبلغ الذي يتألف من النقد أو معادل النقد ؛
- مبلغ النقد أو النقد المعادل في الشركات التابعة أو مؤسسات الأعمال الأخرى التي تم السيطرة عليها أو فقدان السيطرة عليها ؛

---

[1] الفقرتين 37-38 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 ، ص أ649.

[2] الفقرة 39 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 ، ص أ649.

- مبلغ الأصول والالتزامات عدا النقد أو النقد المعادل في الشركات التابعة أو مؤسسات الأعمال الأخرى التي تم السيطرة عليها أو فقدان السيطرة عليها ، مع تلخيص كل فئة رئيسية على حدى. [1] [2]

يسمح هذا العرض المنفصل بتمييز هذه التدفقات النقدية عن التدفقات النقدية الأخرى ، مع عدم السماح بطرح آثار التدفقات النقدية الناتجة عن فقدان السيطرة من تلك الآثار الناتجة عن الحصول على السيطرة.

ويتم الإبلاغ عن المبلغ التراكمي للنقد المدفوع أو المقبوض كعوض نقدي مقابل الحصول على السيطرة الشركات التابعة أو منشآت الأعمال الأخرى أو فقدان السيطرة عليها في بيان صافي التدفقات النقدية للنقد والنقد المعادل الذي تم شراؤه أو التصرف به كجزء من هذه المعاملات أو الأحداث أو التغيرات في الظروف. [3]

أما التدفقات النقدية الناتجة عن التغيرات في حصص الملكية في الشركة التابعة التي لا تؤدي إلى فقدان السيطرة فتصنف على أنها تدفقات نقدية من نشاطات التمويل ، ما لم تكن الشركة التابعة مملوكة لمنشأة استثمارية حيث يتوجب قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

ويتم محاسبة التغيرات في حصص الملكية التي لا تؤدي إلى فقدان السيطرة ، مثل الشراء أو البيع اللاحق لأدوات حقوق الملكية في الشركة التابعة من قبل الشركة الأم ، على أنها معاملات حقوق ملكية ما لم تكن الشركة التابعة مملوكة لمنشأة استثمارية. [4]

---

[1] الفقرة 40 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 ، ص ص أ649-أ650.

[2] نشير إلى أنه لا يتوجب على المنشأة الاستثمارية كما يرد تعريفها في المعيار IFRS10 تطبيق الفقرة 40 ج أو 40 د على استثمار معين في شركة تابعة مطلوب قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. أنظر الفقرة 40 أ من المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 ، ص أ 650.

[3] الفقرتين 41-42 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 ، ص أ 650.

[4] الفقرة 42 أ من المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 ، ص أ650.

رابعا - الإفصاحات الأخرى التي يتطرق لها المعيار :

يجب على المشروع الإفصاح عن مبلغ الأرصدة النقدية الهامة وما يعادلها التي يحتفظ بها المشروع وغير المتوفرة للاستعمال من قبل المجموعة ، من أمثلة ذلك : أرصدة النقدية وما يعادلها التي تحتفظ بها الشركة التابعة والتي تعمل في بلد أجنبي حيث توجد رقابة أو قيود قانونية مطبقة عندما تكون مثل هذه الأرصدة غير متوفرة للاستعمال العام من قبل الشركة الأم. [1]

الفرع الرابع - العناصر الخاصة بجدول تغيرات الأموال الخاصة المجمع

يحب أن تتضمن هذه القائمة في نفس الوقت تغيرات الأموال الخاصة المتعلقة بالمجمع وكذلك المتعقلة بحقوق الأقلية كما يلي : [2]

أولا - التغيرات في الأموال الخاصة – حصة المجمع - :

تترجم الزيادة أو النقصان في ذمة المجمع بين تاريخي إقفال وفق مبادئ التقييم المطبقة في القوائم المالية ، ويمكن فصل هذه التغيرات إلى فئتين:

- تغيرات ناتجة عن عمليات مع مساهمي الشركة الأم ، كتوزيعات أرباح من طرف الشركة الأم ، رفع أو تخصيص رأس مال الشركة ، حيازة أو التنازل عن أسهم ذاتية ؛

- التغيرات الناتجة عن نتيجة الدورة وتغيرات الأصول والخصوم المسجلة مباشرة في الأموال الخاصة (نتيجة الدورة ، آثار تغيير الطرق المحاسبية أو تصحيح أخطاء الدورات السابقة ، أثر تغير سعر الصرف ، أثر إعادة تقييم الأصول) ، وفي النهاية تعكس الأموال الخاصة مباشرة حصة المجمع.

---

[1] الفقرة 49 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 ، ص ص أ651 - أ652.

[2] Bruno BACHY et Michel SION, Op.cit , page 81-82

ثانيا - التغيـرات فـي حقـوق الأقليـة :

تنشأ حقوق الأقلية عندما يحتوي محيط التجميع على شركات لا يملكها المجمع بالكلية وتُجمَّع وفق طريقة الإدماج الكلي ، والتغير في حقوق الأقلية له مصدران أساسيان:

- التغيرات الناشئة عن نتيجة الدورة وتغيرات قيمة الأصول والخصوم المسجلة مباشرة في الأموال الخاصة ؛

- تغيرات خاصة بحقوق الأقلية التي تنتج إما عن توزيع نتيجة شركة مجمَّعة ، أو عن طريق تغير محيط التجميع لشركة تخضع لطريقة الإدماج الكلي ، دخول أو خروج من محيط التجميع ، الاقتناء أو التنازل الجزئي عن الأسهم ، زيادة رأس المال.

الفـرع الخامس - محتوى الملحق المجمَّع :

ذكر المعيار IAS 01 معلومات يمكن ذكرها في الملحق وهي على سبيل المثال: [1]

- مبادئ التجميع بما في ذلك الخاصة بالشركات التابعة والشركات الزميلة ؛

-اندماج المشروعات ؛

- أساليب وطرق التجميع ؛

- المشاريع المشتركة ، الشركات التابعة والشركات الزميلة ؛

- معلومات قطاعية ؛

- ترجمة وتحويل النقود الأجنبية ؛

- الأدوات المالية والتوظيفات ؛

- الضمانات المعطاة من طرف المجمع إلى الغير ؛

- الالتزامات الناتجة عن الإيجار التمويلي ؛

[1] Bruno BACHY et Michel SION, Op.cit , page 83-84

- الأحداث اللاحقة لإقفال الدورة ؛

- جدول المساهمات حسب الشركات التابعة.

في المقابل ينص النظام المحاسبي المالي على أن ملحق الكشوف المالية المدمجة يجب أن يتضمن ما يلي :[1]

* جميع المعلومات ذات الأهمية التي تسمح بالتقدير الصحيح لمحيط وممتلكات والوضعية المالية ونتيجة المجموع المتكون من الكيانات المندرجة في الإدماج.

* جدولا لتغير محيط الإدماج يبين جميع التعديلات التي في هذا المحيط بفعل تغير النسبة المئوية لمراقبة الكيانات السابق إدماجها ، وبفعل عمليات اقتناء سندات والتنازل عنها.

* أي تفسيرات عن معالجة فارق الإدماج.

* تقدم الكيانات التي تستعين بالإدخار العمومي الذي يوفر المعلومات الخصوصية الضرورية لمستعملي الكشوف المالية من أجل فهم النجاعة الماضية ، وتقييم الأخطار ومردودية الكيان. وفي هذا الإطار تقدم على الخصوص استنادا على كشوفها المالية المدمجة معلومات تخص :- مختلف أنماط المنتوجات والخدمات التابعة لنشاطها. - مختلف المناطق الجغرافية التي تعمل فيها.

* فيما يتعلق بالمؤسسات الحائزة على نسبة تفوق 20 % أو التي تمارس المؤسسة نفوذا ملحوظا عليها ، تبين اسم المؤسسة ، مقرها ، مبلغ رؤوس أموالها الخاصة في السنة المالية الأخيرة المقفلة ، والنسبة المحازة من رأسمالها.

---

[1] أنظر الفقرات 10.132-18.132-4.260 وغيرها من القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره.

* بيان كسر التثبيتات المالية والحسابات الدائنة والديون وكذلك الأعباء والمنتوجات المالية التي تخص : - المؤسسة الأم ، الفروع التابعة لها ، الكيانات المشاركة للمجمع ، الأطراف الأخرى المرتبطة بها .

* طبيعة العلاقات ، أنماط المعاملات ، حجم ومبلغ المعاملات ، سياسة تحديد الأسعار الخاصة بالمعاملات التي تمت خلال السنة المالية مع الكيانات المشاركة أو مسيريها.

* توضيحات حول المؤسسات المتروكة خارج مجال تطبيق الإدماج : - المؤسسات التي تتسبب تقييدات صارمة ودائمة في إعادة النظر بصورة جوهرية في المراقبة أو النفوذ الذي تمارسه عليها الكيان المدمج. - المؤسسات التي لا تحتاز أسهمها أو حصصها إلا بقصد التنازل لاحقا (الوضعية المالية لهذه المؤسسات ، تبرير عدم الإدماج ، طريقة إدراج السندات في الحسابات).

* المعلومات ذات الطابع الهام التي تسمح بتقدير محيط ممتلكاتها ووضعيتها المالية ونتيجة المجموع الذي تتألف منه الكيانات المندرجة ضمن الإدماج بشكل صحيح ، ولاسيما جدول تغير محيط الإدماج الذي يبين التغيرات التي أثرت في هذا المحيط بفعل تغير النسبة المئوية لمراقبة المؤسسات لتي سبق تجميدها ، وبفعل عمليات اقتناء سندات أو بيعها كذلك.

* تخصيص فوارق الإدماج الأول وطريقة اهتلاك فوارق الاقتناء الإيجابي goodwill.

ويقدم النظام المحاسبي المالي في الملحق نموذجا لجدول المساهمات (فروع وكيانات مشاركة) :

الجدول رقم 22 : جدول المساهمات (فروع وكيانات مشاركة) حسب النظام المحاسبي المالي

الفروع والكيانات المشاركة	ملاحظات	رؤوس الأموال الخاصة	ومنها رأس المال	قسط رأس المال المحتاز %	نتيجة السنة المالية الأخيرة	القروض والتسبيقات الممنوحة	الحصص المقبوضة	القيمة المحاسبية للسندات المحتازة
الفروع الكيان أ الكيان ب الكيانات المشاركة الكيان 1 الكيان 2								

المصدر : أنظر القرار المؤرخ في 208/07/26 ، **مرجـــع سبــق ذكـــــره.**

الفرع السادس : مراحل تدقيق القوائم المالية المجمعة

حسب القانون التجاري الجزائري تخضع القوائم المالية المجمعة لنفس قواعد الإعداد ، المراقبة والمصادقة والنشر المتعلقة بالقوائم المالية الفردية ، وتنص المادة 732 مكرر من القانون التجاري أن القوائم المالية للشركات القابضة تخضع لرقابة محافظي حسابات.

وتوضع الحسابات المجمعة والتقرير حول تسيير المجمع تحت تصرف محافظي الحسابات على الأقل شهر كامل قبل استدعاء الجمعية العامة للمساهمين للمصادقة على القوائم المالية الفردية للشركة.

ويقوم محافظي الحسابات في أي فترة خلال السنة على مستوى الشركة الأم كل المراقبات والتدقيقات التي يرونها ضرورية ، كما تمتد تدخلاتهما إلى مجمل الشركات الداخلة ضمن محيط التجميع.

عموما يعتبر التدقيق عنصرا مهما في ضبط العمل المحاسبي وضمان مطابقته للقوانين والمعايير المعمول بها ، ويمكن تلخيص إجراءات تدقيق القوائم المالية المجمعة في المراحل الرئيسية التالية : [1]

أولا - المرحلة الأولى : التحضير والتخطيط للمهمة :

يمكن تقسيم هذه المرحلة من التدقيق إلى ثلاث جوانب أساسية هي :

1- **المعرفة العامة للمجمع** : يقوم المدقق في هذه المرحلة بجمع كل المعلومات الضرورية لإنجاز مهمته من بينها :

- **الإطار القانوني والتنظيمي** (يسمح بتحديد التزامات المؤسسة فيما يتعلق بالمعلومة المالية – الطبيعة ، الآجال والدورية - ، وكذا عرض حساباتها).

- **هيكل المجمع** (الهيكل التنظيمي للمجمع ومحيط التجميع ، الوزن النسبي لمختلف الشركات الداخلة ضمن محيط التجميع ، قطاعات النشاط ، القطاع الجغرافي ، طبيعة وأهمية العمليات الداخلية بين شركات المجمع ، العناصر الاستثنائية المحتمل حدوثها –إعادة هيكلة أو تحويل النشاط -)

- **التنظيم العام للتجميع المحاسبي** (هذه المعلومة موجودة في دليل التجميع المحاسبي).

- **السياق العام للمجمع** (يتعلق الأمر بالمعلومات التي تسمح للمدقق بتحديد مسار تطور المجمع وذلك عن طريق : المقابلات التي يتم إجراؤها مع مختلف المديريات ، تقارير السنوات السابقة للمدققين الداخليين والخارجيين ، الحسابات المجمعة للسنوات السابقة ، التقارير حول تسيير المجمع وبصفة عامة كل معلومة داخلية تتعلق بالمجمع ، المعلومات المنشورة من طرف مجمعات تمارس نشاطات مماثلة للمجمع).

[1] Yassine BOULAHDOUR , Op.cit , page 09-10.

2- **تحليل المخاطر وتحديد المستويات الجوهرية** : في هذه المرحلة يقوم المدقق بتحديد العناصر التي عليه أخذها بعين الاعتبار عند تنظيمه لأعماله ، ومن بين هذه المخاطر نذكر :

- **المخاطر المتعلقة بهيكل المجمع وبنشاطه** (هيكل تنظيمي معقد أو يعدل باستمرار ، كثرة المعاملات بين شركات المجمع ، صعوبات الحصول على المعلومات من شركات المجمع ، عدد وأهمية معالجات المجانسة والتجميع المحاسبي).

- **المخاطر المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية وإجراءات التجميع المحاسبي** (تتعلق بتنظيم عملية التجميع ، وفريق المستخدمين المكلف بالتجميع المحاسبي "الكفاءة ، التكوين ، نقص العدد ،..." ، إضافة إلى خطر مهم يرتبط بتنظيم شركات المجمع وقدرتها على إرسال المعلومات المطلوبة في الآجال المحددة إلى مصالح التجميع المحاسبي).

هذا التقييم يسمح بتحديد مجال الرقابة.

3- **التنظيم المادي لعمليات التجميع المحاسبي** : يتميز هذا التنظيم بوضع برنامج رقابة مرفقا بجدول زمني للرقابة ، إضافة إلى تحديد تركيبة فريق التدقيق ، وكذا تنظيم الملفات.

ثانيا - المرحلة الثانية : فحص نظام الرقابة الداخلية :

تتمثل أهداف الرقابة الداخلية فيما يلي :

- اكتمال المعلومات والعمليات : تم تجميع كل الشركات الداخلة ضمن محيط التجميع ، تم تسجيل كل عمليات مجانسة الحسابات ، تم إلغاء كل العمليات المتبادلة بين شركات المجمع ، تم إجراءات كل المعالجات الضرورية.

- réalité : كل العمليات يجب أن ترتبط بحقيقة اقتصادية أو قانونية.

- الدقة : تتوافق وثائق التجميع المحاسبي مع المعطيات المحاسبية للشركات مع الأخذ بعين الاعتبار عمليات المجانسة ، تتوافق العمليات المتبادلة مع الوثائق المحاسبية للشركات ، المعالجات صحيحة في مبالغها وأثرها على النتائج ورؤوس الأموال ، عمليات الجمع صحيحة.

- احترام مبدأ خصوصية الدورات على مستوى الحسابات الفردية المستعملة

- عرض الحسابات والمعلومات المكملة وفق المعايير المعمول بها.

يجدر الإشارة إلى ضرورة توفر دليل للتجميع المحاسبي وملف دائم يمثل عناصر أساسية في الرقابة الداخلية ، ويجب أن يتضمن المراقبات التالية :

* فحوصات الاتساق : يمكن أن يسمح فحص وثائق التجميع من طرف المصالح المركزية بتحديد الاختلالات بين الوثائق والحسابات ، أو غياب بعض المعلومات.

* فحص العمليات الحسابية : يتعلق الأمر عموما بوثائق مقاربة الحسابات والعمليات المتبادلة من أجل ضمان التوافق الحقيقي بين الشركات المعنية ، وكذا الانسجام بين الحسابات وجداول التحليل والتغير.

* فحوصات هرمية : وهي الفحوصات التي يتم إجراؤها من طرف مسؤولي مكتب التجميع المحاسبي حول العمليات المنجزة من طرف أعضاء فريق التجميع المحاسبي ، وكذا من طرف المديرية المالية حول القوائم المالية المجمعة المنجزة من طرف مكتب التجميع.

* الفحص النهائي للتجميع المحاسبي : ويتعلق الأمر خصوصا بما يلي :

- وجود مسار مراقبة يسمح بتتبع سير المعلومات الأساسية إلى غاية الوثائق النهائية ، وبصفة عكسية إيجاد انطلاقا من حساب أو معلومة مضمنة في الوثائق النهائية مختلف العناصر الثبوتية التي تدعمها والتسجيلات المحاسبية الخاصة بها.

- وجود فحوصات كافية حول العناصر الأساسية : الحسابات الفردية للشركات ، إقصاء العمليات المتبادلة ، ....

- تحليل بعض الإجراءات ، خصوصا المتعلقة بتحديد وتأكيد الحسابات والعمليات المتبادلة وعمليات مجانسة الحسابات وكذا عمليات تجميع الحسابات.

ثالثا - المرحلة الثالثة : فحص الحسابات المجمعة :

يتضمن هذا الفحص الجوانب الثلاثة التالية :

1- مراقبة مبادئ وطرق التجميع المحاسبي : يجب أن يقوم المدقق بتقدير المبادئ والطرق المعتمدة وذلك انطلاقا من المعايير المرجعية التي اختارتها الشركة الأم مع الأخذ بعين الاعتبار قبل ذلك الالتزامات القانونية ، ويرتكز ذلك على الجوانب التالية :

- محيط التجميع المعتمد حيث يجب فحص التغيرات في محيط التجميع والنظر إن كانت الإعفاءات من محيط التجميع مبررة.

- الطرق المعتمدة للتجميع المحاسبي : حيث يتم فحص كيفية اختيار الطريقة ، النظر في التوافق بين طبيعة كل شركة "معدل الرقابة ، قطاع النشاط ، ..." والطريقة المختارة. التغيرات في الطرق من دورة لأخرى ، التطبيق الجيد للطريقة بالمقارنة مع دليل التجميع المعتمد.

- المبادئ المحاسبية المعتمدة ومبادئ التجميع : حيث يتحقق المدقق من صحة هذه المبادئ وتطابقها مع المعايير المعمول بها. كما يتأكد من عدم تغيرها مقارنة بالسنة السابقة ، حيث يجب أن يكون أي تغيير مبررا.

2- مراقبة حسابات الشركات الداخلة ضمن الحسابات المجمعة : يتعين على محافظي الحسابات للشركة الأم في إطار العلاقات مع مدققي الشركات الداخلة ضمن محيط التجميع المحاسبي ما يلي :

- من جهة ضمان انتظام وصحة حسابات الشركات الداخلة ضمن محيط التجميع.

- من جهة أخرى معرفة الاختلافات في قواعد العرض والتقييم مقارنة بالمعايير المعتمدة من طرف المجمع ، من أجل مراقبة بعد ذلك عمليات المعالجة الضرورية.

3- مراقبة العمليات والحسابات المجمعة : تتضمن هذه المرحلة العناصر التالية :

- مراقبة أولية تتضمن تحليل أولي لما ميز السنة المالية الحالية ، تحليل لتطور المعطيات المالية بهدف تحديد التغيرات الهامة والجوهرية التي قد يكون لها أثر على الحسابات و / أو برنامج مراقبة الحسابات المجمعة.

- مراقبة عمليات المعالجة المنجزة ، حيث يتم التأكد من أنها كاملة وشاملة بالنظر لمعايير المجمع ، تم إنجازها بصورة صحيحة ، هي ثابتة من دورة لأخرى.

- مراقبة التسجيلات المحاسبية للتجميع المحاسبي : يتعلق الأمر بالتسجيلات المحاسبية لإقصاء العمليات المتبادلة ، الحسابات المتبادلة ، والنتائج الداخلية. إضافة إلى التسجيلات المحاسبية المتعلقة بإقصاء سندات المساهمة وتوزيع رؤوس الأموال بما فيها النتيجة.

يقوم المدقق في هذه المرحلة باختبارات الاتساق النهائية ، وهي موجهة للتحقق مما يلي :

- التغير في رؤوس الأموال الخاصة في الميزانية المجمعة.

- النتيجة المجمعة للدورة.

ويقوم المدقق بتدقيق طريقة العرض والملاحظات حول الحسابات المجمعة كما يلي :

* يتأكد من أن القوائم المالية المجمعة معروضة بطريقة كافية ، وأن الملاحق تقدم العناصر الضرورية للفهم الجيد لمجل الحسابات المجمعة ، وهذا مع احترام الالتزامات القانونية.

* يتأكد أيضا من صدق المعلومات المضمنة في تقرير التسيير ، حيث على المدقق التأكد خصوصا من النقاط التالية :

- التوافق مع القوائم المالية.

- دقة الملاحظات المقدمة.

- مصداقية المعلومات المقدمة في التقرير.

- عدالة التحليلات المقدمة من طرف إدارة الشركة الأم في الملاحظات الوصفية.

- الترابط بين الانطباع العام للمجمع المستخرج من تقرير التسيير والمعلومات المستخرجة من القوائم المالية.

رابعا – المرحلة الرابعة : التقـريـر : يقوم المدقق استنادا إلى عمليات المراقبة التي قام بها بإعداد تقرير يتضمن المصادقة على الحسابات.[1]

[1] Yassine BOULAHDOUR , Op.cit , page 10.

خلاصــة الفصــل الرابــع :

من خلال هذا الفصل تطرقنا إلى المراحل التقنية للتجميع المحاسبي وصولا إلى تحديد ما تتميز به القوائم المالية المجمعة من بنود ، حيث توصلنا إلى النتائج التالية:

- يمثل تحديد وضبط محيط التجميع المحاسبي نقطة جوهرية ركزت عليها معايير المحاسبة الدولية ، حيث عالج كل معيار نوعا من أنواع الشركات المعنية سواء كانت شركة تابعة (المعيار IFRS 10) أو شركة حليفة أو مشروع مشترك (المعيار IAS 28) . في المقابل هناك قصور كبير في النظام المحاسبي المالي في هذا المجال.

- يعتمد تحديد نوع الشركة وبالتالي طريقة تجميعها على ضبط طبيعة علاقتها مع الشركة الأم (سيطرة ، تأثير معتبر ، رقابة مشتركة) ، للوصول إلى هذا الأمر يجب وضع نظام متكامل للإفصاح عن المعلومات التي تساعد على تقييم هذه العلاقة.

- هناك تقارب كبير بين المعايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي من حيث طرق التجميع المحاسبي ، وكذا المعلومات المضمنة في القوائم المالية المجمعة ، إلا أنه تصعب المقارنة بين المرجعين نظرا للنقص الكبير في النظام المحاسبي المالي.

- تعتمد المعالجة المحاسبية للتجميع المحاسبي على توفر نظام معلومات دقيق يحدد طبيعة العلاقة بين الشركات الأعضاء في المجمع ، وكذا التغيرات الحاصلة فيها ، إضافة إلى تحديد العمليات التي تحدث بين شركات المجمع ، وكذا العمليات مع الغير.

الفصـــل الخامس :

تحليل واقع التجميع المحاسبي

في الجزائر

تمهـيـد الفصل الخامس :

خلال الفصول السابقة تبين لنا أن المعايير المحاسبية الدولية عالجت موضوع القوائم المالية المجمعة من مختلف الجوانب ، وتتم عملية تطوير هذه المعايير بصفة مستمرة حسب الحاجة ، كما حدث في تعديلات سنة 2011 الذي أفرزت مجموعة من المعايير الخاصة بالتجميع المحاسبي.

وبما أن المحاسبة تتبع بيئتها ، طرحنا التساؤل في بداية هذه الدراسة حول إمكانية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالتجميع في الجزائر ، وهو الأمر الذي يقتضي منا تشخيص واقع البيئة المحاسبية في الجزائر ، ونؤكد هنا على أن الأمر لا يرتبط فقط بمعرفة نقاط التوافق والاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالتجميع ، وإنما يتعداه إلى معرفة مدى توفر البيئة المناسبة في الجزائر لتطبيق معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي.

سنحاول من خلال هذا الفصل تقديم تشخيص موجز للبيئة المحاسبية في الجزائر مع مقارنة شاملة بين التجميع المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في المبحث الأول ، وسندعم ذلك بآراء عينة من محافظي الحسابات في الجزائر حول معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي في الجزائر ، ثم نعرض في المبحث الثاني حالة مجموعة من المجمعات الجزائرية بغرض معرفة واقع التجميع المحاسبي فيها ومعرفة مدى جاهزيتها لتطبيق معايير المحاسبة الدولية ، كما سندعم ذلك بتحليل مضمون القوائم المالية المجمعة لأحد المجمعات في الإمارات العربية المتحدة الذي يطبق معايير المحاسبة الدولية.

المبحث الأول : البيئة المحاسبية في الجزائر وعلاقتها بالتجميع المحاسبي

تتأثر المحاسبة كعلم اجتماعي بالمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية السائدة ، من ثم فإنه من الضروري أن يواكب تلك المتغيرات تجاوبا وتفاعلا من المحاسبة يتناسب مع شكل وحجم وأهمية وسرعة تلك التغيرات سواء على المستوى الأكاديمي أو التطبيقي ، وهذا يتطلب إعادة تقييم الموقف المهني والأكاديمي ليتوافق مع المتطلبات الحالية والمتوقعة في ظل البيئة الاقتصادية الجديدة. [1] [2]

من هنا لا يمكن تطبيق أي تقنية بنجاح دون توفر البيئة المناسبة لذلك ، فبعد أن عرفنا مفهوم تقنية التجميع المحاسبي ، سنحاول تسليط الضوء على البيئة المحاسبية في الجزائر للخروج بأهم المعوقات التي تقف أمام تطوير التجميع المحاسبي وبالتالي أمام مجمعات الشركات في الجزائر.

ظلت الشركات الجزائرية تعد وتقدم حسابات فردية ، بالرغم من وجود بعض منها على رأس مجموعة من المؤسسات ، إلى أن ظهر الأمر رقم 27/96 المؤرخ في 1996/12/09 الذي يعدل ويتمم الأمر رقم 59/75 المؤرخ في 1975/09/26 المتضمن القانون التجاري (الجريدة الرسمية عدد 77 المؤرخة في 1996/12/11) ، وهو الأمر الذي بين المؤسسات المعنية بإصدار قوائم مالية مجمعة.

---

[1] صالح عبد الرحمن المحمود : **مرجع سبق ذكره** ، ص 220.

[2] اهتم الباحثون بمجال المحاسبة بتصنيف النظم المحاسبية عن طريق ربطها ببيئتها ودراسة العوامل المؤثرة عليها ، ويمكن تلخيص الدوافع الأساسية وراء القيام بعمليات تصنيف النظم المحاسبية من جهة في الحاجة الماسة لمعرفة واختبار طبيعة وأهمية التشابه والاختلاف بين الدول حيث يساهم التصنيف في تطور المحاسبة من خلال مساعدة دولة معينة على اختيار أفضل النظم المتاحة.
ومن جهة أخرى يوفر التصنيف أداة تعليمية قيمة يستخدمها المدرسون في تحديد الدول الأساسية في كل مجموعة من المجموعات والتي في ضوئها تتحدد خصائص كل مجموعة . كما يوفر دليلا لمن يقومون بالتنظيم المهني المحاسبي ، ربما يساعدهم في تحديد الأنظمة المحاسبية المشابهة ، الأمر الذي يساعدهم ليس فقط في التغلب على المشكلات التي تواجههم ، ولكن أيضا في محاولة تفادي هذه المشاكل قبل وقوعها.
أنظر: عصام محمد البحيصي : **قياس التنوع في النظم المحاسبية – مراجعة أدبية** ، مجلة الجامعة الإسلامية بغزة (سلسلة الدراسات الإنسانية) ، المجلد 14 ، العدد 01 ، جانفي 2006 ، ص 181.

أما من الجانب المحاسبي فقد صدر القرار المؤرخ في 1999/10/09 الذي يحدد كيفيات إعداد وتجميع حسابات المجمع[1] ، وبالموازاة مع ذلك صدر القرار المؤرخ في 1999/10/09 المتضمن توافق المخطط الوطني للمحاسبة مع نشاط الشركات القابضة وتجميع حسابات المجمع.[2]

كل ذلك إلى غاية صدور النظام المحاسبي المالي الذي تضمن كيفية إعداد القوائم المالية سواء الفردية أو المجمعة.

المطلب الأول : تشخيص بيئة التجميع المحاسبي في الجزائر

في بداية هذا المطلب نشير إلى تقرير فريق الخبراء الحكومي التابع للأمم المتحدة الذي أكد على الدور المتنامي لمعايير المحاسبة الدولية في تيسير الاستثمار وتدفقات رؤوس الأموال عبر الحدود ، حيث تم التأكيد على أهمية الأخذ بنهج متكامل من أجل تعزيز أسس الإبلاغ العالي الجودة من قبل الشركات ، إضافة إلى وضع أسس تنظيمية ومؤسسية قوية وموارد بشرية تتميز بالكفاءة من أجل تحقيق الاتساق في تطبيق وإنفاذ المعايير والقواعد الدولية المتعلقة بالإبلاغ من قبل الشركات.

وحذر الأمين العام للأونكتاد من وجود العديد من التحديات المستقبلية في مجال المحاسبة والإبلاغ ، مشيرا بشكل خاص إلى أن العديد من البلدان النامية يواجه نقصا حادا في الموارد البشرية في مهنة المحاسبة التي تبلغ عن البيانات المالية وغير المالية ، كما أشار التقرير إلى الجوانب الأربعة التالية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية :

---

[1] **قرار مؤرخ في** 1999/10/09 يحدد كيفيات إعداد وتجميع حسابات المجمع (جريدة رسمية عدد 87 مؤرخ في 30 شعبان 1420 هجري).

[2] **قرار مؤرخ في** 1999/10/09 يتضمن توافق المخطط الوطني للمحاسبة مع نشاط الشركات القابضة وتجميع حسابات المجمع (جريدة رسمية عدد 91 مؤرخ في 14 رمضان 1420 هجري).

- أن توليفة كاملة ومتوازنة من القدرات والحوافز المؤسسية لتطبيق المعايير الدولية هي العامل الرئيسي لنجاح التنفيذ.

- أن التنظيم الفعال لا غنى عنه لتوطيد هذه الحوافز المؤسسية ، وإن كانت المعايير الدولية لا تحدد شروطا بشأن الكيفية التي ينبغي بها ممارسة هذا التنظيم الفعال.

- أن المعايير الدولية ليست مناسبة بالضرورة لتنظيم جميع الالتزامات المتعلقة بالإبلاغ عن البيانات المالية ، كما هو الحال مثلا في حالة المشاريع الصغيرة والمتوسطة ، والمشاريع المملوكة للدولة.

- أن الافتقار إلى الموارد البشرية يمثل عقبة كبيرة أمام تنفيذ المعايير الدولية. [1]

على العموم يجب أن تتوفر البيئة على مقومات تطبيق معايير المحاسبة الدولية التي يقصد بها كل ما يرتبط بتهيئة البيئة المحلية لتندمج في البيئة الدولية بدون أي صعوبات وتعارض ، وتتمثل هذه المقومات فيما يلي :

- بيئة معولمة أو في طريقها إلى البيئة العالمية : المقصود به توافق البيئة المحلية مع صفات العولمة من حيث الانضمام إلى المؤسسات الدولية .

- تكييف التشريعات والقوانين بما يتوافق مع المتطلبات الدولية .

- البيئة الاقتصادية للبلد هي بيئة الاقتصاد الجزئي (أين يتراجع دور الدولة).

- التكييف الفني والنفسي لمواطني البلد.[2]

---

[1] تقرير فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ عن أعمال دورته الثلاثين (رقم TD/B/C.II/ISAR/68) ، المنعقدة في قصر الأمم ، جنيف ، في الفترة من 06 إلى 08 نوفمبر 2013.

[2] نور الدين مزياني ، محمد الصالح فروم : المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية (مقومات ومتطلبات التطبيق) ، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية ، المركز الجامعي بالوادي ، العدد 01 ، السنة الأولى 2010 ، ص 50.

الفـرع الأول : البيئـة التعليميـة والثقافيـة للمحاسبـة فـي الجزائر

نقصد بالبيئة التعليمية المعارف والمؤهلات التي يتمتع بها ممارسو مهنة المحاسبة في الجزائر ، وغيرهم من الأطراف الفاعلة في مجال التجميع المحاسبي.

أولا – مستوى التعليم الأكاديمي في الجزائر :

تحتوي الجزائر على عدد كبير من الجامعات والمراكز الجامعية وكذا المدارس العليا التي تقدم تكوينا أكاديميا وعاليا في مختلف المجالات ، من بينها مجال المحاسبة ، حيث دخل المحاسبة مجال اهتمام الأكاديميين في وقت متأخر بعدما كانت تعتبر مهنة لا يصلح معها التنظير والمبادئ العلمية.

فجامعة البليدة على سبيل المثال (جامعة سعد دحلب سابقا) اعتمدت أول ماجستير في المحاسبة سنة 2007 ، بعدما كان الاهتمام منحصرا فقط بالمجالات الأخرى كالمالية والتسويق وإدارة الأعمال.

هذا الاهتمام المتأخر بالمحاسبة في التعليم الأكاديمي انعكس سلبا على تطوير العديد من المواضيع المحاسبية مثل موضوع التجميع المحاسبي ، وسنحاول تلخيص أوجه القصور فيما يلي:

1 - عدم كفاية الحجم الساعي مع عدم وجود تدرج في المعارف المكتسبة :

من أهم المشاكل التي تواجه الطلبة والأساتذة على حد سواء هو عدم كفاية الحجم الساعي لإتمام البرنامج المسطر منذ بداية السنة ، وهو ما ينتج عنه في كثير من الأحيان عدم التطرق أصلا لموضوع التجميع المحاسبي باعتباره أحد مواضيع المحاسبة المتقدمة.

ويمكن تقديم كنموذج التكوين الخاص بطلبة تخصص محاسبة ومالية بأحد الجامعات الجزائريـــــة :

الجدول رقم 23: المقاييس المتعلقة بالمحاسبة المدرسة لطلبة الليسانس تخصص محاسبة ومالية بأحد الجامعات الجزائرية

السداســي	المقـيـاس	الحجـم الساعـي
السداسي 1	محاسبة عامة 1	محاضرة + أعمال موجهة
السداسي 2	محاسبة عامة 2	محاضرة + أعمال موجهة
السداسي 3	محاسبة تحليلية	محاضرة + أعمال موجهة
السداسي 4	المعايير المحاسبية الدولية	محاضرة + أعمال موجهة
السداسي 5	محاسبة مالية معمقة 1	محاضرة + أعمال موجهة
	محاسبة الشركات	محاضرة + أعمال موجهة
السداسي 6	محاسبة مالية معمقة 2	محاضرة + أعمال موجهة
	نظام المعلومات المحاسبي	محاضرة + أعمال موجهة
	تدقيق مالي ومحاسبي	محاضرة

المصـدر: عرض تكوين تخصص محاسبة ومالية لأحد الجامعات الجزائرية

من جـانب آخـر يتلقـى طلبـة الماستر تخصص محاسبـة وتدقيـق بنفس الجامعـة التكويـن التالي :

الجدول رقم 24: البرنامج المدرس لطلبة الماستر تخصص محاسبة وتدقيق بأحد الجامعات

السداســي	المقـيـاس	الحجـم الساعـي
السداسـي 1	المعايير المحاسبية الدولية 1	محاضرة + أعمال موجهة
	نظام المعلومات المحاسبي	محاضرة + أعمال موجهة
	المراجعة والتدقيق الجبائي	محاضرة + أعمال موجهة
	إعلام آلي للتسيير	محاضرة
	المقاولاتية	محاضرة
	قانون الضرائب المباشرة	محاضرة
	لغة أجنبية 1	محاضرة
السداسـي 2	المعايير المحاسبية الدولية 2	محاضرة + أعمال موجهة
	تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر	محاضرة + أعمال موجهة
	مراجعة محاسبية ومالية	محاضرة + أعمال موجهة
	مراقبة وتدقيق داخلي	محاضرة
	الاتصال والتحرير الإداري	محاضرة
	قانون الضرائب غير المباشرة	محاضرة
	لغة أجنبية 2	محاضرة
السداسـي 3	التحليل المالي المتقدم	محاضرة + أعمال موجهة
	ندوة المحاسبة والتدقيق	محاضرة + أعمال موجهة
	محاسبة الشركات المعمقة	محاضرة + أعمال موجهة
	تدقيق بنكي	محاضرة
	منهجية البحث العلمي	محاضرة
	قانون الصفقات العمومية	محاضرة
	لغة أجنبية 3	محاضرة

المصـدر: عرض التكوين المتعلق بتخصص ماستر محاسبة وتدقيق ، ميدان ل م د لكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، لأحد الجامعات الجزائرية

من خلال تحليلنا للبرنامج المقدم في الجدولين أعلاه يمكن تسجيل النقاط التالية :

- **عدم كفاية السنة الأولى للتوجيه السليم للطالب** إلى الفرع المناسب لقدراته ، فالطالب ينتقل في نظام ل.م.د من الجذع المشترك في السنة الأولى إلى الفرع في السنة الثانية ثم التخصص في السنة الثالثة ، وهنا يطرح التساؤل هل يمكن أن تكفي سنة جامعية واحدة في ظل الظروف التعليمية المتاحة حاليا لتقديم تكوين عالي في مجال المحاسبة ؟ ، من خلال تجربة الباحث في تدريس مقياس المحاسبة لمختلف السنوات ، في جامعة البليدة وجامعة الشلف ، يمكن تأكيد عدم كفاية هذه السنة.

ولا يتمثل المشكل فقط في السنة الثالثة ، فالسنتين الأولى والثانية من المفترض أن تكون طالبا جاهزا للبدء في التخصص ، إلا أن الواقع خلاف ذلك ، فسنة التخصص عوض أن تكون مجالا مفتوحا للتعمق في تخصص المحاسبة ، يجد الأستاذ نفسه ملزما بإعادة ركائز التخصص ، فيبدو هنا من غير المنطقي الحديث عن التطرق لمواضيع معقدة مثل التجميع المحاسبي.

- **عدم وجود ترابط بين المقاييس المدرسة** في السنوات التعليمية المختلفة ، فمن الضروري رسم خطة تكوينية للطالب يتم بموجبها تحديد الحد الأدنى من المعارف التي من الضروري اكتسابها ، ومساهمة كل مقياس في ذلك.

وهنا يجب تشكيل لجان لتحديد على الأقل بشكل سنوي الحد الأدنى من الدروس والمعلومات الواجب تقديمها في كل مقياس ، ونشر هذا البرنامج لاستعماله على المستوى الوطني ، هذه العملية لا تعني جمود النشاط الأكاديمي وإنما تعني ضمان اكتساب الطالب للحد الأدنى مع ترك المجال مفتوحا لإضافة معلومات أخرى حسب الأستاذ المدرس.

- **بعد البرنامج عن الواقع** ، هذه الجملة يرددها الطلبة دائما بغرض تقديم المبررات أمام ضعف النتائج المحصل عنها ، وهنا من الضروري معالجة هذا المشكل عن طريق الربط الدائم

للبرامج بآخر المستجدات ، ومن جهة أخرى ربط الطالب بمرجعية قانونية وعلمية تفك الارتباط بين الطالب ودفاتره التي يتمثل الهدف منها في أغلب الحالات في الإجابة عن أسئلة الامتحان والحصول على نتائج مرضية.

- **عدم دراسة مقياس محاسبة المجمعات** في فترة الليسانس ، إضافة إلى عدم كفاية الحجم الساعي لمقياس المحاسبة المعمقة ومحاسبة الشركات للوصول إلى هذه المواضيع يجعل الطالب لا يفقه أصلا المقصود من المجمع ناهيك عن محاسبة المجمعات.

- **عدم تمكن الطالب من مجالات القانون والجباية** ، وهذا يعد عائقا أمام تدريس موضوع التجميع المحاسبي لطالب لا يدرك أحيانا الفرق بين شركة الأشخاص وشركة الأموال ، كما لا يدرك أحيانا أساسيات الإخضاع الجبائي .

وهنا حتى يفهم الطالب التجميع المحاسبي عليه أن يكون ملما بالقواعد والتطبيقات المحاسبية ، وبالموازاة مع ذلك الإلمام بمفهوم المجمع الذي يستند إلى القانون التجاري والقانون الجبائي ونصوص قانونية أخرى مختلفة.

- **عدم توفر حالات تطبيقية للتجميع المحاسبي في الجزائر** ، ففي هذه الحالة يجد الطالب نفسه منكبا على مفاهيم نظرية مستخرجة أساسا من معايير المحاسبة الدولية ، وكتب معظمها من المشرق العربي ، في ظل غياب مراجع جزائرية ، وهو ما لا يسمح للطالب بإسقاط ما تلقاه من معارف على الواقع الجزائري.

2- عدم الاهتمام بتعليم اللغات في الجامعات الجزائرية بالنسبة لطلبة الاقتصاد عموما :

في ظل اقتصاد متفتح على العالم الخارجي ، يجب على المحاسبة الجزائرية أن تنفتح هي الأخرى ، فتعامل الشركات الجزائرية مع نظيرتها الأجنبية ينتج عنه ممارسات جديدة يتحتم على المحاسبة التجاوب والتأقلم معها.

على هذا الأساس فإن عدم تحكم الدارس للمحاسبة في اللغات الأجنبية عموما ، واللغة الإنجليزية على وجه الخصوص ، يمثل عائقا كبيرا أمامه ، فيمكن لتوضيح هذا الأمر البحث عن المقالات المنشورة في موضوع التجميع المحاسبي أو أي موضوع آخر ، ستجد أن المقالات باللغة العربية تكون نادرة ، وإن وجدت فهي مجرد نقل من مراجع من المشرق العربي ، والتي بدورها نقلت المعلومات كما هي من مراجع باللغة الانجليزية ، كل هذا مع غياب تام للتحليل والإسقاط على الواقع الجزائري.

وإذا تأملنا على سبيل المثال في طريقة تعليم اللغات الأجنبية في كلية العلوم الاقتصادية بجامعة البليدة 02 ، سنجد أنه يجب تطويرها ، فلا يوجد أي تراكم للرصيد المعرفي ، وأغلب الطلبة لا يحضرون أصلا لمحاضرة مقياس الانجليزية ، كل هذا في ظل غياب مخابر للغات تستوعب العدد الكبير للطلبة.

من هنا نجد أنه من الضروري إعادة النظر في طريقة تعليم اللغات الأجنبية في كليات العلوم الاقتصادية ، إذا أردنا فتح المجال أمام طلبة المحاسبة لتوسيع معارفهم.

3 - عدم الاهتمام بتدريس الإعلام الآلي والبرامج المستخدمة في التجميع المحاسبي :

ويمكن تبرير ذلك بالدرجة الأولى إلى عدم تجهيز الجامعات بأجهزة الإعلام الآلي وعدم إيلاء أهمية لاقتناء البرامج المستخدمة في الواقع العملي والتي يمكن أن تساهم في تطوير التعليم المحاسبي.

4 - إضعاف مستوى الجامعة الجزائرية بإنشاء مدارس تحضيرية في العلوم الاقتصادية

خلال السنوات الأخيرة تم إنشاء مدارس تحضيرية في العلوم الاقتصادية ، أين أصبح يتم توجيه حملة البكالوريا بمعدلات مرتفعة إلى هذه المدارس ، هذا الإجراء وإن كان هدفه تقديم تكوين أفضل للنخبة ، إلا أنه ساهم بشكل كبير في تدني مستوى الجامعة الجزائرية.

لتشخيص الواقع ومحاولة منا للإجابة عن السؤال التالي : هل يسمح أسلوب التكوين المعتمد لطلبة المحاسبة في الجزائر في إكسابهم المهارات المطلوبة للقيام بعملية التجميع المحاسبي ؟

قمنا بطرح 04 أسئلة على عينة من الطلبة المتخرجين والمتحصلين على شهادة الليسانس والماستر خلال السنوات 2014-2015 ، حيث تتشكل العينة من 1000 طالب من جامعات مختلفة وكانت نتيجة الإجابة كما يلي :

الجدول رقم 25 : استطلاع آراء عينة من طلبة الجامعات في تخصص المحاسبة حول المجمعات والتجميع المحاسبي

السـؤال	نعـم	لا
1- هل تدرك الفرق بين مجمع الشركات والشركة	80	920
2- هل تدرك الفرق بين القوائم المالية المجمعة والفردية	100	900
3- هل أنت على اطلاع على معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالتجميع المحاسبي	50	950

المصـدر : من إعـداد الطالـب

من أجل مواجهة كثير من المشاكل التي تواجه التعليم المحاسبي يقترح الباحث ما يلي :

- ضرورة تخصيص السنة الأولى ليتعرف الطالب على الركائز الأساسية للميدان الاقتصادي بما فيه : المحاسبة ، التسويق ، المالية ، ومبادئ الاقتصاد عموما.....إلخ ؛

- في السنة الثانية يتمكن الطالب من اختيار الفرع المرغوب ، وهنا يجب أن تكون أغلب المقاييس في الفرع الذي اختاره الطالب ؛

- أما في السنة الثالثة فيستفيد الطالب من دراسات معمقة في تخصصه بدلا من البقاء في العموميات ، وبهذا الشكل يمكن للطالب أن يتعرف على مواضيع أكثر تعقيدا مثل محاسبة المجمعات ؛

- يجب أن تستند الدراسات في الماستر دائما على التعمق في المفاهيم والتحليل وهذا لا يتأتى إلا بربط الطالب بالمشاكل المحيطة به ، وإنشاء صلة بين تكوين الطالب وبيئته بالدرجة الأولى ؛

- إعداد ونشر دوريات إلكترونية سنوية من طرف لجان متخصصة تتضمن الحد الأدنى الخاص بالمقاييس المدرسة في كل المستويات ؛

- تجهيز الجامعات الجزائرية بأجهزة الإعلام الآلي ومخابر اللغات.

ثانيا – مستوى التعليم المهني للمحاسبة في الجزائر

يقصد بالتعليم المهني للمحاسبة المؤهلات والمعارف المطلوبة حتى يسمح للشخص بممارسة مهنة المحاسبة في الجزائر ، وفي إطار تقييم واقع منظومة التعليم المهني للمحاسبة في الجزائر نلاحظ ما يلي:

1- العشوائية وشكلية التعليم المهني للمحاسبة في الجزائر :

للأسف تميز التعليم المهني للمحاسبة في الجزائر بالعشوائية ، فلا يوجد برنامج محدد يجب أن يحترمه المتربص ، فالشخص الذي يمتلك الشهادة المطلوبة ويرغب في الحصول على اعتماد لممارسة مهنة المحاسبة كان يقوم بإيداع ملف على مستوى المصف الوطني للمهنة ، وفي المقابل يضمن موافقة أحد مهنيي المحاسبة لإجراء تربص خلال فترة محددة ، إلا أنه وللأسف في أغلب الأحيان لا يفتح المجال للمتربص للتعلم ، وتمنح له فقط مهام روتينية ، ورغم كل هذا كان ينجز

المتربص مجموعة من التقارير يوافق عليها مهني المحاسبة المسؤول عن التربص ، ويودعها كدليل لإجرائه التربص الذي يمكن القول عنه أنه شكلي.

وتداركا لهذا الخلل تم إنشاء معهد للتعليم المحاسبي يمكن أن يعيد مهنة المحاسبة لمسارها الصحيح في الجزائر (في انتظار تفعيل هذه الإجراءات التي جاء بها إصلاح سنة 2010).

2 – مستوى المحاسبين في تكنولوجيات الإعلام الآلي

تعتمد المحاسبة بدرجة كبيرة على برامج الإعلام الآلي التي تضمن الدقة والسرعة ، حيث ومن أجل مواكبة التطور في مجال التجميع المحاسبي ، يجب الاهتمام باعتماد برامج إعلام آلي لإجراء التجميع المحاسبي سواء بما يتوافق مع النظام المحاسبي المالي أو معايير المحاسبة الدولية. وفي المقابل يجب ضمان توفر المؤهلات اللازمة لدى المحاسبين في الجزائر للتعامل مع هذه البرامج.

3 – مستوى المحاسبين في اللغات الأجنبية

إذا أرادت الجزائر فتح الاستثمار أمام الشركات الأجنبية ، فمن الضروري توفير البيئة اللازمة لذلك ، فالشركات الأجنبية تحتاج إلى الخدمات المقدمة من مكاتب متخصصة في المحاسبة ، وهنا يمكن طرح تساؤل مهم : هل يمكن لمكاتب المحاسبة الجزائرية منافسة نظيراتها الأجنبية ؟ وهل يمكن لها تقديم تقارير لاستعمالها دوليا وليس محليا ؟ وهل يمكن كذلك لها تقديم تقارير معدة بلغات أجنبية ؟.

من هنا يبرز إشكال كبير يكمن في عدم تحكم مكاتب المحاسبة في الجزائر في اللغات الأجنبية وعلى رأسها اللغة الإنجليزية.

4 - عدم رسم سياسة واضحة للتكوين المستمر :

لا تمثل المحاسبة معارف ثابتة عبر الزمان والمكان ، فمن حيث الزمان لا بد أن تنعكس الأحداث والمستجدات المتتالية على العمل المحاسبي ، ويترجم ذلك في تعديل القوانين والطرق المحاسبية المطبقة ، إضافة إلى ظهور معالجات وطرق جديدة ، كل هذا يجعل من الضروري وضع خطة تكوين مستمر لفائدة المحاسبين والعاملين في مكاتب المحاسبة ، وذلك من أجل تحيين معارفهم باستمرار ، هذا الكلام يقودنا إلى الحديث عن غياب استراتيجية وخطة تكوين تنظمها الهيئات المشرفة على المحاسبة في الجزائر ، ففي سياق الحديث عن المعايير المحاسبية الدولية المتعقلة بالتجميع المحاسبي ، من غير المعقول أن نجد حملة شهادة محافظ حسابات أو خبرة محاسبية لم يسمعوا بصدور معيار إبلاغ مالي دولي رقم 10 ، والتعديلات التي رافقته .

أما من حيث المكان ، فالطبيعة الحالية للاقتصاد تفرض على المحاسب التعامل مع قوائم مالية ذات خلفيات مختلفة ، ومعدة على أساس معايير متباينة ، لذلك يجب عدم حصر تكوين المحاسب في النظام المحاسبي المطبق في البلد ، بل يجب الاهتمام بمختلف مواضيع المحاسبة الدولية التي قد يضطر المحاسب إلى معرفتها إذا تعامل مع أنظمة محاسبية مختلفة.

وعموما يحتل التعليم المحاسبي أهمية كبيرة إلى جانب العديد من الاختصاصات الأخرى ، وتأتي هذه الأهمية نظرا لخصوصية النظرة إلى المحاسبة والحاجة المستمرة والدائمة إلى العمل المحاسبي في نطاق أي مجتمع من المجتمعات.

وتحتاج ممارسة العمل المحاسبي إلى كوادر مهيأة وفق أسس علمية إضافة إلى ضرورة توافر القدرة الشخصية في الحكم على الكثير من الأمور التي تهتم بها المحاسبة وتقع ضمن العمل المحاسبي مع بدء الاهتمام بالمحاسبة وبضرورة توافر الأسس العلمية لتعليمها وممارستها. [1]

---

[1] عبد الله سليمان بن صالح : مرجع سبق ذكره ، ص 19.

وفي هذا السياق يجب الإشارة إلى ضرورة انتقال التعليم المحاسبي من المدخل التقليدي إلى المدخل الحديث الذي نظر للمحاسبة نظرة أكثر شمولية كما هو موضح في الجدول التالي :

الجـدول رقم 26 : مداخـل التعلـيـم المحـاسبـي

المدخـل التقليـدي	المدخـل الحـديث
التركيز على المسائل الفنية للمحاسبة	تناول قضايا عامة للتعليم المحاسبي وبيئة الأعمال والمعارف الفنية
تكامل محدود بين فروع ومعارف المحاسبة في المفردات التعليمية	تكامل كبير بين المقررات المحاسبية كالضرائب والمحاسبة الإدارية ونظم المعلومات والتدقيق
التأكيد على العمليات المحاسبية للوصول لإجابة وحيدة	زيادة الاهتمام في حل المسائل المعقدة التي تتطلب عمقا في التحليل كالحالات العملية
التأكيد على قواعد التعليم (التلقين)	الاهتمام بالتعليم وبالتعلم (التعليم الذاتي)
التعليم المهني لأجل اجتياز الاختبارات	الاعتراف بأهداف أكثر للتعليم المحاسبي منها التعلم للغرض المهني
عدم الاهتمام بمسائل الاتصالات والعلاقات والمهارات الفردية	زيادة الاهتمام بالشخصية والمهارات والسلوكيات من خلال التقديم والعروض الجماعية
تلقي الطلاب المجرد للفنون المحاسبية	مشاركة الطلاب في التعلم من خلال الإبداع والتعلم الذاتي
عرض الوسائل التقنية نظريا بما فيها نظم المعلومات	إدخال الوسائل التقنية ونظم المعلومات في المناهج التعليمية
تركيز المقررات المحاسبية على الدورة المحاسبية	تناول المقررات للمحاسبة التنموية ودورها في عملية اتخاذ القرارات علاوة على تناول الجوانب المالية والدورة المحاسبية

المصـدر : عبد الله سليمان بن صالح : **مرجع سبق ذكره** ، ص 19.

كما يجب الإشارة إلى مسألة ضرورة توحيد مناهج التعليم وتقريبها ، والاعتراف المتبادل بالشهادات من أجل تسهيل نقل الخبرات وتطوير مستوى التعليم المحاسبي.

وعموما من بين تحديات تطوير الموارد البشرية التي أشار إليها تقرير فريق الخبراء الحكومي التابع للأمم المتحدة نذكر ما يلي :

- تلزم الظروف المتغيرة في سوق العمل المهنيين باكتساب مهارات تتعلق بمعالجة المعلومات ومهارات عامة بالإضافة إلى إتقان المهارات الخاصة بالمهنة.

- ضرورة وصف المعارف والمهارات والقيم والآداب والمواقف المهنية المطلوبة للمحاسبين المهنيين ، وتشجيع التعلم مدى الحياة عن طريق التطوير المهني والتعلم المستمر ، وتيسير تنقل المحاسبين المهنيين على الصعيد العالمي ، وتضييق الفروقات فيما بين البلدان في شروط التأهيل والعمل كمحاسبين مهنيين.

- ربط الصلـة بين التعليـم الجامعي والمعايير المرجعية الدولية ، وتطوير المناهج الدراسية. [1]

ثالثا - البيئة الثقافية وتأثيرها على المحاسبة في الجزائر

تعتبر الثقافـة السائـدة في بلـد ما أحـد أهم العوامـل المؤثـرة علـى النظام المحاسبي المطبق فيه ، حيث يتم أخذها بعين الاعتبار عند إصدار القوانين التي تضبط الممارسات المحاسبية.

1 - تأثير اللغـة :

لا يمكن إنكار التأثير الكبير للغة على الممارسة المحاسبية ، فكلما انفتح المجتمع على لغات أكثر ، كلما تم إثراء الممارسة المحاسبية والمهنة عموما لتصبح قادرة على التعامل مع القوائم المالية الصادرة من مختلف دول العالم.

وإذا تأملنا واقع المحاسبة في الجزائر ، يتبين لنا هذا الأمر جليا ، فاللغة التي يتعامل بها أغلب المحاسبين هي اللغة الفرنسية ، في حين أن كثير منهم لا يتقنون حتى اللغة الفرنسية ، والمشكل الأكبر أن البعض الآخر لا يجيد حتى اللغة العربية . هذا التقصير في تعليم اللغات له انعكاس كبير على مستوى المحاسبين وتأهيلهم في الجزائر ، لاسيما إذا تعلق الأمر بالمحاسبة الدولية ، ومسألة إعداد القوائم المالية المجمعة المتمثلة في المزج بين قوائم مالية قد تكون معدة في بيئات محاسبية مختلفة.

[1] تقرير فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ عن أعمال دورته الثلاثين (رقم TD/B/C.II/ISAR/68) ، المنعقدة في قصر الأمم ، جنيف ، في الفترة من 06 إلى 08 نوفمبر 2013.

2 - تأثير الدين الإسلامي :

يمثل الدين أهم مصدر للتشريع ولتنظيم حياة الأفراد والمجتمعات ، وبما أن المجتمع الجزائري ينتمي للأمة الإسلامية ، فهو لا يتقبل العديد من الممارسات الاقتصادية المبنية على الربا والتدليس وأكل أموال الناس ، وهو ما ينعكس على الممارسات المحاسبية ، حيث ظهر ما يعرف بالمحاسبة الإسلامية أي المحاسبة التي تحترم مبادئ الشريعة الإسلامية.

الفـرع الثانـي : البيئـة القانونيـة وتنظـيم مهنـة المحاسبة في الجزائر

سنركز في هذا الفرع على النصوص القانونية المتعلقة بالمهنة إضافة إلى الآلية المتبعة لإصدار القوانين المحاسبية عموما.

أولا – القوانيـن المنظمـة لمهنـة المحاسبـة فـي الجزائـر :

يتم تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر بموجب القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد [1] ، والذي ألغى القانون رقم 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.[2]

---

[1] القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد (جريدة رسمية عدد 42 مؤرخ في 2010/07/11) ، وهو معدل ومتمم بالقانون رقم 12-12 المؤرخ في 2012/12/26 المتضمن قانون المالية لسنة 2013 ، والقانون رقم 08-13 المؤرخ في 2013/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2014.

[2] أنظر : فيروز خويلدات ، أعمر عزاوي ، مبارك بوعلاق : واقع مهنة المحاسبة في الجزائر بين التحولات والتحديات "دراسة ميدانية على عينة من الممارسين والمهتمين بالمهنة" ، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية ، العدد 07 سنة 2015 ، ص 61 و ص 68.

بموجب الإصلاح المحاسبي لسنة 2010 بادرت وزارة المالية باسترجاع العديد من الصلاحيات التي تخلت عنها بموجب القانون 91-08 ، نذكر على سبيل المثال :- جعل عملية منح الاعتماد لممارسة المهنة من صلاحيات وزير المالية. - تهتم وزارة المالية بمسألة مراقبة النوعية المهنية لأعمال مهنيي المحاسبة. - تكلف مؤسسة تعليم مختصة تابعة لوزارة المالية بضمان التكوين النوعي لمهنيي المحاسبة. فالإشكال المطروح هو نزع الصلاحيات من المنظمات المهنية وجعلها تحت وصاية وزارة المالية.

وتوصلت هذه الدراسة إلى اعتبار التعليم المحاسبي عائقا أمام تطوير مهنة المحاسبة في الجزائر ، حيث من الضروري :

- العمل على تكريس استقلالية المهنة وتعزيز دور الهيئات المهنية في تنظيم وتطوير المهنة.

- ضرورة التنسيق مع الهيئات المهنية المحلية والإقليمية ذات العلاقة بمهنة المحاسبة ، والانضمام إلى المنظمات والهيئات الدولية التي تجمع أصحاب المهنة عبر العالم مثل الإتحاد الدولي للمحاسبين وذلك بغية الاستفادة منها.

هذا القانون يدخل في إطار إعادة هيكلة المنظومة المحاسبية وإصلاحها وتميز بما يلي :

- تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة عن طريق إنشاء اللجان التالية : لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية ، لجنة الاعتماد ، لجنة التكوين ، لجنة الانضباط والتحكيم ، لجنة مراقبة النوعية . إلا أن هذه اللجان لم يفعل دورها في الواقع.

- جعل هذا القانون ممارسة المهنة حكرا على الحاصلين على شهادة من معهد التعليم المحاسبي الذي تم إنشاؤه لهذا الغرض ، ويكون الالتحاق به بعد إجراء مسابقة.

- يتم منح الاعتماد من طرف المجلس الوطني للمحاسبة وليس المنظمة المهنية.

- الفصل بين المهن الثلاث عن طريق إنشاء مصف وطني للخبراء المحاسبين ، غرفة وطنية لمحافظي الحسابات ، ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين ، وهي بمثابة منظمات مهنية يتم تسييرها من قبل مجالس وطنية ينتخبها المهنيون.

- نص هذا القانون على أن المنظمات المهنية تتمثل مهامها في الدفاع عن المهنة ، وكذا المساهمة في إصدار مختلف النصوص القانونية المتعلقة بهذه المهن.

أما بالنسبة للحسابات المجمعة فقد نصت المادة 24 من هذا القانون على أن محافظ الحسابات يصادق على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة ، وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

كما تضمن المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 2011/05/26 الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها في مادته 02 معيارا حول المصادقة على

- ضرورة تطوير برامج التعليم المحاسبي الجامعي وتوثيق العلاقة بين الجانبين الأكاديمي والتطبيقي في التعليم.
- رفع كفاءة المحاسبين عبر تبني برامج تعليم مستمر.

الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة ، وكذا معيارا حول الفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

وبعد صدور هذا القانون صدرت العديد من النصوص القانونية التطبيقية المتعلقة خصوصا بكل من المجلس الوطني للمحاسبة ومهامه والمنظمات المهنية وتشكيلتها ومهامها ، إضافة إلى تقارير محافظ الحسابات ومعايير إعدادها ، معهد التعليم المحاسبي وشروط الالتحاق به ، إضافة إلى معايير التدقيق الجزائرية. [1]

وعلى العموم من أهم أهداف الإصلاح المحاسبي لسنة 2010 إعادة هيكلة الجهات المشرفة على مهنة المحاسبة ، وذلك في إطار خلق التوازن بين دور الدولة وكذا دور المنظمات المهنية في إصدار القوانين المحاسبية وتنظيم المهنة بصفة عامة.

إلا أنه للأسف يبقى هذا شعارا ليس له وجود في الواقع ، فعملية إصدار القوانين بقيت عملية تخضع لأهواء ورغبات السياسيين دون الأخذ بجدية بآراء المختصين والأكاديميين.

---

[1] أنظر : - المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 2011/01/27 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره. - المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 2011/01/27 ، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره.- المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 2011/01/27 ، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره. - المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 2011/01/27 ، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره. - المرسوم التنفيذي رقم 11-29 المؤرخ في 2011/01/27 ، يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين ، والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ، والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتهم. - المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 2011/01/27 يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. - المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 2011/01/27 يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. - المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 2011/01/27 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات (الجريدة الرسمية عدد 07 مؤرخة في 2011/02/02).
من جانب آخر صدر : - المرسوم التنفيذي رقم 11-72 المؤرخ في 2011/02/16 يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب. - المرسوم التنفيذي رقم 11-73 المؤرخ في 2011/02/16 يحدد كيفيات ممارسة المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات. - المرسوم التنفيذي رقم 11-74 المؤرخ في 2011/02/16 يحدد شروط وكيفيات تنظيم الامتحان النهائي بصفة انتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسب (الجريدة الرسمية عدد 11 مؤرخة في 2011/02/20).
كما صدر المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 2011/05/26 الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها (الجريدة الرسمية عدد 30 مؤرخة في 2011/06/01).

ثانيا – آلية إصدار القوانين المحاسبية في الجزائر

ناقشت الدراسات الأكاديمية الإشكالية المتعلقة بطبيعة عملية إصدار المعايير المحاسبية ، هل هي تأخذ طابعا سياسيا أم علميا.

في الجزائر تأخذ عملية إصدار القوانين المحاسبية طابعا سياسيا بحتا ، فهي تحت سلطة وزارة المالية ، حيث يكمن الخلل في الجوانب التالية :

- عدم إشراك الأطراف ذات العلاقة بالمحاسبة في عملية صياغة وإعداد القوانين المحاسبية.

- عدم اتباع طريقة علمية ومدروسة للانتقال من قانون قديم لآخر جديد.

- عدم اتباع سياسة تغذية عكسية وتقييم للقوانين لتدارك النقائص الموجودة فيها ، فالنظام المحاسبي في مجمله أثار العديد من التساؤلات التي لم يبادر المشرع الجزائري بتوضيحها عن طريق نصوص قانونية مكملة.

على العموم يمكن وصف آلية إصدار القوانين المحاسبية في الجزائر بأنها جد ثقيلة ، كما أن القوانين غير مهيكلة ومصنفة بأسلوب واضح . من هنا يقترح الطالب اتباع المنهجية التالية في إصدار القوانين المحاسبية وذلك انطلاقا من الإطلاع على تجربة مجلس معايير المحاسبة الدولية وتجربة فرنسا والإتحاد الأوربي ودول مختلفة أخرى :

- إنشاء جهاز مستقل مكلف بإصدار المعايير المحاسبية ، يتكون من مختصين في المجال المحاسبي مشهود لهم بالكفاءة ، إضافة إلى ممثلين عن وزارة المالية.

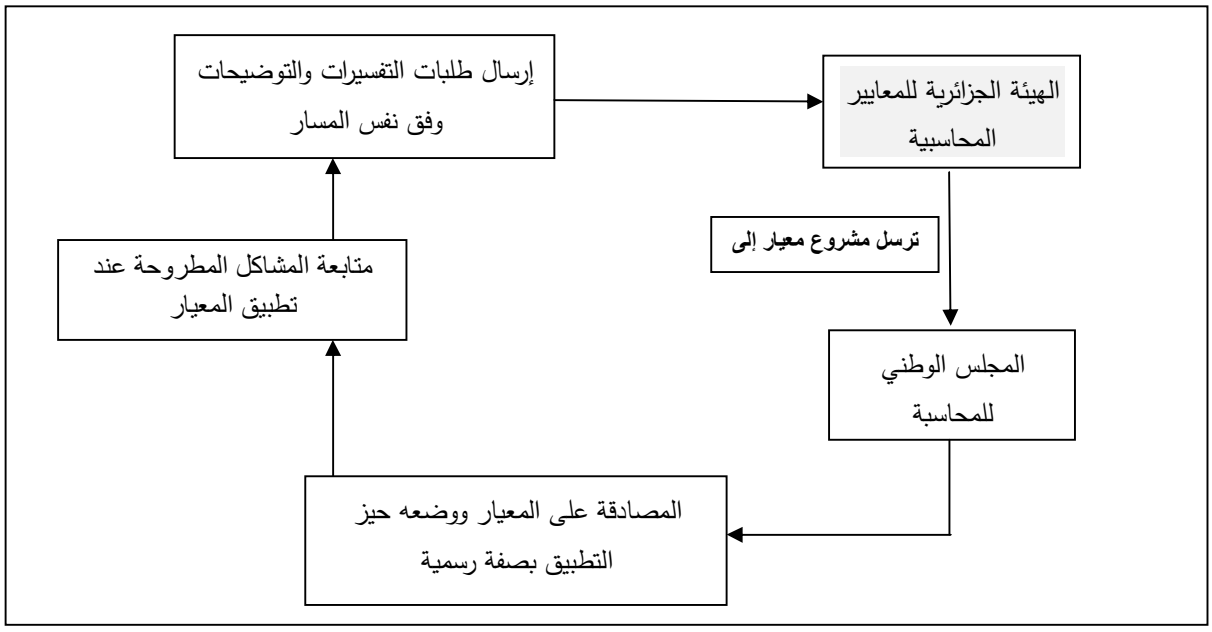
- تأخذ عملية إعداد المعايير المحاسبية طابعا علميا أكاديميا ، حيث تقوم الهيئة الجزائرية للمعايير بإصدار معايير حسب الحاجة ، بعد ترك فترة للنقاش والتشاور مع المهتمين بالموضوع ،

وتبقى المصادقة النهائية على المعيار من صلاحية المجلس الوطني للمحاسبة الذي يراقب بدوره المعايير الصادرة ويتأكد من توافقها مع التوجهات العامة للدولة.

- هيكلة وتصنيف المعايير المحاسبية بشكل أكثر وضوحا ، كما هو معمول به في المعايير المحاسبية الدولية ، وحتى المعايير المحاسبية التونسية ، حيث يتم إصدار إطار تصوري مع معايير مصنفة حسب موضوعها ، ويضاف إلى ذلك ضرورة إصدار تعليمات وتوجيهات توضح كيفية تطبيق المعايير المحاسبية كلما استدعت الضرورة لذلك.

- الحصول على عضوية الهيئة الجزائرية للمعايير المحاسبية في مجلس معايير المحاسبة الدولية ، وجعلها تشارك في الأعمال التحضيرية لإعداد هذه المعايير ، حتى يتسنى فهم جوهر معايير المحاسبة الدولية بشكل جيد ، وتحديد ما يتلاءم منها مع البيئة الجزائرية ، وهذا لتقليل الاختلافات إلى أقصى حد .

ويقترح الطالب آلية إصدار المعايير والقوانين المحاسبية في الجزائر حسبما هو موضح في الشكل التالي :



الشكـل رقـم 23 : الآلية المقترحة لإصدار المعايير المحاسبية في الجزائر

المصدر : من إعداد الطالب

على أساس الشكل السابق سيكون لدينا معايير خاصة بالتجميع المحاسبي ، وهو ما يمكننا من تطوير هذه المعايير وتطوير الممارسة المحاسبية الخاصة بالتجميع المحاسبي بما يتماشى مع المعايير الدولية ، دون التعارض مع متطلبات البيئة الجزائرية.

في آخر هذه الجزئية نشير إلى أن المشرع الجزائري استعمل مصطلح الاقتراب من معايير المحاسبة الدولية ووضعه شعارا كبيرا ، إلا أنه أغفل أمرا مهما وهو أنه بدون آلية مناسبة لإصدار المعايير أو القوانين المحاسبية لا يمكن ضمان الاقتراب من المعايير لفترة طويلة لأن معايير المحاسبة الدولية في تطور مستمر حسب المشاكل المحاسبية المطروحة في كل فترة.

ثالثا – عدم وجود مكاتب دولية للمحاسبة والتدقيق بالجزائر :

تساهم المكاتب الدولية للمحاسبة والتدقيق في نقل الخبرات وتكوين المحاسبين الجزائريين في كل ما يتعلق بمعايير المحاسبة الدولية ، إلا أننا لا نجد في السوق الوطني إلا بعض المكاتب الأجنبية التي ينحصر نشاطها في تقديم بعض الخدمات لاسيما الاستشارية منها ، هذا الكلام شبيه بإشكالية فتح السوق الوطني أمام المنتجات الأجنبية ، حيث يجب فتح المجال أمام بعض مكاتب المحاسبة والتدقيق الدولية للعمل بحرية في الجزائر في ظل القانون الجزائري.

يكفي فقد أن نشير إلى أن معهد المحاسبين العموميين المعتمدين في كينيا كان يضم سنة 2013 أكثر من 12000 عضو من كينيا ومن 50 بلدا في العالم [1] ، وهذا معناه أن انتهاج سياسة العزلة في مهنة المحاسبة والتدقيق سيكون له أثر سلبي كبير في الجزائر.

رابعا – ضرورة التوجه نحو معايير التدقيق الدولية :

أولت منظمات دولية عديدة أهمية خاصة لموضوع الإفصاح ، ومنها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OECD عندما عدت الإفصاح والشفافية كأحد المبادئ الخمسة الرئيسية

[1] تقرير فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ عن أعمال دورته الثلاثين (رقم TD/B/C.II/ISAR/68) ، المنعقدة في قصر الأمم ، جنيف ، في الفترة من 06 إلى 08 نوفمبر 2013.

للحاكمية المؤسسيـة ، وهدفت بذلك إلى الحفاظ على حقوق حملة الأسهم ، والمعاملة العادلة لجميع المساهمين ، وتأكيد مسؤولية مجلس الإدارة ، وإلى إزكاء دور أصحاب المصالح بشكل عـام.[1]

على هذا الأساس يبرز دور التدقيق الإلزامي الذي يمثل التدقيق الذي تلزم المؤسسة به وفقا للقانون والتشريعات السائدة في الدولة ، حيث تلتزم المؤسسة بتعيين مدقق حسابات خارجي [2] يكمن دوره في المصادقة على صحة ومصداقية القوائم المالية التي تنشرها المؤسسة.

تتمثل الفكرة الأساسية لهذه الجزئية في مداخلة للأستاذ الدكتور عمورة جمال الذي اقترح فيها اعتماد الجزائر المعايير الدولية للتدقيق جنبا إلى جنب مع المعايير الدولية للمحاسبة[3] ، حيث بقي التدقيق في الجزائر خاضعا للاجتهادات المهنية ، ولم يتم إصدار معايير منظمة ومنهجية لعمليات التدقيق.

وذلك إلى غاية صدور المعايير الجزائرية للتدقيق الموضحة في الجدول التالي : [4]

---

[1] محمد مطر ، موسى السويطي : مرجع سبـق ذكـره ، ص 361

[2] مصطفى يوسف كافي : تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية واقتصاد المعرفة . عمان : مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع . 2014 ، ص 42.

[3] جمال عمورة : ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة ISA ، الملتقى الدولي " النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة : التحدي " ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة سعد دحلب بالبليدة ، 13 و14 ديسمبر 2011.

[4] مقرر وزير المالية المؤرخ في 2016/02/04 تحت رقم 02 يتضمن الإصدار الأول من المعايير الجزائرية للتدقيق.

مقرر وزير المالية المؤرخ في 2016/10/11 تحت رقم 150 يتضمن الإصدار الثاني من المعايير الجزائرية للتدقيق.

مقرر وزير المالية المؤرخ في 2017/03/15 تحت رقم 23 يتضمن الإصدار الثالث من المعايير الجزائرية للتدقيق.

الجـدول رقـم 27 : المعـايير الجزائريــة للتدقيـق

الإصـــــدار	رقـم المعـــيار	موضـــوع المعـــيار
الإصــدار الأول	210	اتفاق حول أحكام مهام التدقيق
	505	التأكيدات الخارجية
	560	أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة
	210	التصريحات الكتابية
الإصــدار الثاني	300	تخطيط تدقيق الكشوف المالية
	500	العناصر المقنعة
	510	مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية
	700	تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية
الإصــدار الثالث	520	الإجراءات التحليلية
	570	استمرارية الاستغلال
	610	استخدام أعمال المدققين الداخليين
	620	استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على معايير التدقيق الجزائرية المحملة من الموقع الرسمي للمصف الوطني للخبراء المحاسبين في الجزائر

الملاحظ أن المعايير الجزائرية للتدقيق التي تم إصدارها لحد الآن لم تعالج مسألة تدقيق القوائم المالية المجمعة ، ولم تحدد خصوصياتها التي ينبغي على المدقق أخذها بعين الاعتبار ، حيث تم الإشارة فقط في الفقرات من 18 إلى 21 من المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 إلى المسائل المتعلقة برسالة المهمة المشتركة لعدة كيانات لاسيما بالنسبة للشركة الأم وشركاتها التابعة.

من هنا ينبغي التأكيد على ضرورة مرافقة النظام المحاسبي المالي بمعيار خاص بتدقيق القوائم المالية المجمعة ، هذا الأخير يمثل ضمانا للتطبيق السليم لما يتضمنه النظام المحاسبي المالي ، ضف إلى ذلك فإن ضعف التدقيق يساهم في التقليل من جودة مخرجات المحاسبة فهو بمثابة مقوم ومصوب للانحرافات التي قد يقع فيها العمل المحاسبي ، لاسيما التعقيدات المتعلقة بالتجميع المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي أو معايير المحاسبة الدولية.

في ذات السياق تبرز الحاجة الملحة للتوجه نحو معايير التدقيق الدولية والاستفادة منها من أجل تطوير مسار التدقيق في الجزائر.

الفـرع الثالـث : البيئــة الاقتصاديــة فــي الجزائــر

تعتبر البيئـة الاقتصادية الحاضن الرئيسي لمعايير المحاسبة الدولية الخاصـة بالتجميع المحاسبي ، لذلك من الضروري التأكد من أن البيئـة هذه تتوفر على المقومـات الضروريـة لتطبيق هذه المعـايير ، سنحاول تشخيص واقع هذه البيئة من خلال التطرق للنظام الجبائي ، النظام المصرفي ، السوق المالي (البورصة).[1]

أولا - التشريعات الضريبية في الجزائر (موقف الإدارة الجبائية) :

من أجل تطبيق معايير المحاسبة الدولية ينبغي أن تنص التشريعات الضريبية المعمول بها على قبول تطبيق هذه المعايير وفرض تطبيقها والالتزام بها في العمل المحاسبي ، وهذا ما لا يتوفر إلى حد الآن في التشريع الضريبي الجزائري نظرا لتحفظ المديرية العامة للضرائب على تقييم الأصول بالقيمة العادلة (La juste valeur).

من جانب آخر لا تعترف مصالح الضرائب بطريقة حساب الاهتلاكات بغير الطريقة المقررة لديها (حساب الاهتلاكات انطلاقا من القيمة الأصلية التاريخية وبمعدلات اهتلاك مقننة).

أضف إلى ذلك أنها لا تعترف بحساب الاهتلاكات التي لا تعود ملكيتها للمؤسسة وإنما تم اقتناؤها في إطار قرض الإيجار.[2]

في إطار الحديث عن التجميع المحاسبي نلاحظ أن الإدارة الجبائية في الجزائر وضعت شروطا للانخراط في النظام الجبائي لمجمعات الشركات تختلف عن الشروط التي وضعها النظام المحاسبي المالي ، وحتى تلك التي حددها القانون التجاري ، فالجباية تهدف إلى تحديد الوعاء الضريبي والحفاظ عليه ، أما المحاسبة فتهدف إلى إظهار حقيقة الوضعية المالية للمجمع

---

[1] من المؤشرات التي يمكن أن نسوقها على ضعف انفتاح الاقتصاد الوطني أمام الأجانب العدد القليل للمستثمرين الأجانب ، حيث يمكن الإطلاع على عدد التجار الأجانب بما فيهم المؤسسات الأجنبية المقيدة بالمركز الوطني للسجل التجاري في الموقع :
http://www.andi.dz/index.php/ar/statistique/creation-d-entreprise (تاريخ الإطلاع 2016/05/05)

[2] نور الدين مزياني ، محمد الصالح فروم : مرجع سبق ذكره ، ص 52.

للمساهمين والأطراف الأخرى المهتمة ، أما القانون التجاري فيهتم بضبط طبيعة العلاقة القائمة بين المؤسسات الداخلة ضمن محيط التجميع.

ومن أجل جعل الإخضاع الجبائي محفزا لتطوير التجميع المحاسبي يستحسن العمل على تقليل الفروقات بين هذه النصوص القانونية وتبسيط الشروط الموضوعة حتى يسهل انضمام المؤسسات إلى النظام الجبائي لمجمعات الشركات.

ثانيا - النظام المصرفي في الجزائر :

رغم ورشة الإصلاح المفتوحة ، لا يزال النظام المصرفي الجزائري متأخرا عن مواكبة الأنظمة المصرفية المتطورة عبر العالم ، ويرجع ذلك بالدرجة الأولى إلى ضعف الوسائل التكنولوجية المستعملة ، وكذا نقص كفاءة العنصر البشري ، ضف إلى ذلك عدم انتشار الثقافة المصرفية سواء بالنسبة للأفراد أو بالنسبة للتجار والمؤسسات الاقتصادية بصفة عامة.

ويظهر لنا ضعف القطاع المصرفي بصفة جلية في عدم قدرة البنوك على استغلال الموارد المالية الكبيرة التي كانت متوفرة في فترة البحبوحة المالية الاستغلال الأمثل ، ناهيك عن الوضع الحالي في ظل الأزمة المالية الخانقة.

ونضيف إلى ما سبق قصور النظام المصرفي الجزائري من جهتين :

- من جهة : وجود عدد قليل من المصارف والبنوك الأجنبية في الجزائر.

- من جهة ثانية : عدم فتح البنوك الجزائرية لفروع لها في الخارج ، حتى في الدول التي توجد فيها جالية جزائرية معتبرة.

بالنسبة للجانب المحاسبي تعتبر البنوك شريكا أساسيا في العديد من العمليات المالية سواء البسيطة أو المعقدة والمتعلقة بالأدوات المالية المختلفة ، لذلك يعتبر ضعفها عنصرا مثبطا ويحد

من الحاجة للعديد من المعالجات المنصوص عليها في معايير المحاسبة الدولية لاسيما تلك المتعلقة بالتجميع المحاسبي.

ثالثا - السوق المالي في الجزائر (البورصة) :

من المعلوم أن كفاءة السوق المالي تقوم على عنصرين أساسيين هما :

- أن تتوفر في الآلية التي تحكم السوق مجموعة الشروط التي تعكس في أسعار الأسهم الجارية جميع المعلومات المتاحة للمتعاملين فيه بالكامل.

- كما أن أي تغير في تلك الأسعار لن يحدث إلا بتوفر معلومات إضافية تبرر هذا التغير ، وهكذا فإن معلومة ما تكون مفيدة وذات قيمة للمتعاملين في أسواق المال فقط إذا ما أدى توفرها في السوق إلى حدوث استجابة لها على أسعار الأسهم ، وحينئذ يصبح لهذه المعلومة قيمة أو محتوى إعلامي.[1]

على هذا الأساس تعتبر الأسواق المالية العامل الأساسي لانتشار معايير المحاسبة الدولية ، حيث أنه في الإتحاد الأوربي مثلا وفي بلدان متعددة مثل فرنسا اقتصر الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في البداية على المؤسسات المدرجة بالبورصة ، وذلك يعتبر حلا مناسبا لتوفير لغة تواصل مشتركة بين البورصات العالمية المختلفة.

بالنسبة للجزائر يمكن القول أنه لا يوجد سوق مالي ، وذلك راجع إلى عدم انضمام المؤسسات إلى البورصة رغم التحفيزات الممنوحة ، على هذا الأساس لا يمكن القيام بالعديد المعالجات المرتبطة بالقيمة العادلة للأسهم التي يتم استخراجها من سوق نشط للأسهم ، وهذا الأمر غير متوفر في الجزائر.

وللدلالة عن ضعف بورصة الجزائر وهشاشتها نشير إلى أنها تتكون من:

---

[1] محمد مطر ، موسى السويطي : التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس – العرض – الإفصاح . الطبعة الثانية . عمان : دار وائل للنشر والتوزيع . 2012 ، ص 324.

* **سوق سندات رأس المال** ، وهو يتكون من :

- **السوق الرئيسية الموجهة للشركات الكبرى**، ويوجد حالياً (05) شركات مُدرجة في تسعيرة السوق الرئيسية، وهي:- مجمع صيدال (الناشط في القطاع الصيدلاني). - مؤسسة التسيير الفندقي الأوراسي (الناشطة في قطاع السياحة)، - أليانس للتأمينات (الناشطة في قطاع التأمينات) ، - أن –سي ا-رويبة (الناشطة في قطاع الصناعات الغذائية)، - مؤسسة بيوفارم (الناشطة في القطاع الصيدلاني).

- **سوق المؤسسات الصغيرة والمتوسطة** ، تم إنشاؤه سنة 2012 بموجب نظام لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها رقم 12-01 المؤرخ في 2012/01/12 ، المعدّل والمتمّم للنّظام رقم 97-03 المؤرخ في 1997/11/18 المتعلّق بالنّظام العام لبورصة القيم المنقولة (صادر في الجريدة الرسمية رقم 41 بتاريخ 15 يوليو 2012). يمكن لهذه السوق أن توفر للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة عند انطلاقتها مصدراً بديلاً للحصول على رؤوس أموال ما يتيح فرصة ممتازة للنمو من خلال توفير سوق مُحكمة التنظيم للمستثمرين من أجل توظيف استثماراتهم.

* **سوق سندات الدين** ، وهو يتكون من : - سوق سندات الدين التي تصدرها الشركات ذات الأسهم والهيئات الحكومية والدولة. - سوق كتل سندات الخزينة العمومية (OAT) المخصصة للسندات التي تصدرها الخزينة العمومية الجزائرية ، تأسست هذه السوق سنة 2008 وهي تحصي حالياً 25 سند للخزينة العمومية مدرجة في التسعيرة بإجمالي قريب من 400 مليار دينار جزائري.

يضاف إلى ذلك عدم وجود مستثمرين أجانب ببورصة الجزائر ، وهذا ما يضعف الطلب على التقارير المالية للمؤسسات الجزائرية على المستوى الدولي.[1]

[1] موقع بورصة الجزائر (تاريخ الإطلاع 2016/05/05)

بالمقارنة مع تونس مثلا ، نجد أن عدد الشركات المدرجة هو 79 شركة من مختلف القطاعات ، كما أن للأجانب مساهمة معتبرة في الرسملة السوقية بنسبة قدرها 24.45 % خلال سنة 2016 ، ضف إلى ذلك النشاط الكبير الذي تعرفه بورصة تونس والمجهودات التي تبذل من أجل نشر الثقافة المالية بالتنسيق مع مختلف الأطراف الفاعلة لاسيما الهيئات الدولية.[1]

ومن خلال التقرير السنوي لبورصة تونس لسنة 2016 ، نجد أن بورصة تونس جاءت في المرتبة 03 من حيث المردودية بعد بورصة كل من مصر والمغرب ، فيما لم تظهر بورصة الجزائر أصلا في هذا الترتيب.

وفي ذات السياق تعتبر بورصة الدار البيضاء بالمغرب بعيدة كل البعد عن واقع بورصة الجزائر ، فهي تضم 75 شركة مدرجة من مختلف القطاعات الاقتصادية بحجم معاملات قدره 73 مليار درهم ، كما أنها تتميز بالتعاون مع العديد من الهيئات الدولية وأسواق المال العالمية مثل سوق لندن للأوراق المالية.

أما عن هوية المستثمرين فالملاحظ أن 21 % هم أشخاص معنويين أجانب ، كما أن 58 % هم أشخاص ذاتيين أجانب ، وهو ما يؤكد حاجة السوق المالي لتقارير مالية تستجيب لمتطلبات هؤلاء المستثمرين إضافة إلى التوسع أكثر في الإفصاح.[2]

من هنا يمكن القول أن الحاجة لمعايير المحاسبة الدولية عموما والمعايير المتعلقة بالتجميع المحاسبي تقل في ظل عدم وجود سوق مالي نشط بالجزائر ، حيث لاحظنا أن الشركات

---

http://www.sgbv.dz/ar/index.php

[1] التقرير السنوي 2016 لبورصة الأوراق المالية بتونس (تاريخ التحميل 2017/02/05)
http://www.bvmt.com.tn/sites/default/files/rapports_activites/2016_0.pdf

[2] التقرير السنوي 2016 لبورصة الدار البيضاء بالمغرب (تاريخ الإطلاع 2017/03/22)
http://www.casablanca-bourse.com/bourseweb/ar/content.aspx?IdLink=136&Cat=1

المدرجة ببورصة تونس والدار البيضاء مطالبة بالإفصاح عن تقريرها المالية من أجل تقييم أسهمها في السوق ، وهذا ما يمثل محفزا للاهتمام بالإفصاح المحاسبي وتطويره.

المطلب الثاني : المقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية [1]

سنقوم في هذا المطلب بالمقارنة بين ما تضمنه النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق بالتجميع المحاسبي ، وذلك من أجل فهم الاختلافات الموجودة بين المرجعين ، ومحاولة تفسير خصوصيات البيئة الجزائرية.

الفــرع الأول : مقارنة شاملة بين المرجعين المحاسبيين

أولا – بالنسبة للعلاقة بين المرجعـين :

نجد أن القانون رقم 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي لم ينص صراحة على تبني معايير المحاسبة الدولية في الجزائر ، حيث أشارت التعليمة الوزارية رقم 02 المؤرخة في 2009/10/29 التي تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي إلى اعتماد الحل الدولي الذي يقرب التطبيق المحاسبي في الجزائر مع الممارسات العالمية ، فالعلاقة هي علاقة تقارب وتوافق وليست علاقة تبني.

إلا أن الإشكال يكمن في عدم توضيح مدى التوافق المستقبلي من خلال التعديلات المستمرة والإصدارات الجديدة لمعايير المحاسبة الدولية ، فكان بالإمكان إيجاد آلية مناسبة لإدخال التعديلات الحاصلة في معايير المحاسبة الدولية في الإطار القانوني الجزائري حسب توافقها مع متطلبات البيئة الجزائرية (اعتماد سياسة التكيف والتوافق المستمر).

[1] تم الاعتماد في هذه المقارنة على ما تضمنته الفصول السابقة من معلومات ، حيث قام الطالب بتحليل هذه المعلومات.

ثانيا – بالنسبة لآلية الإصدار وطريقة ترتيب النصوص:

كما وضحنا سابقا تأخذ عملية إصدار المعايير المحاسبية الدولية طابعا علميا يركز على مسألة الجودة والتقييم الدائم للمعايير وتحديثها ، أما النظام المحاسبي المالي فهو نتاج قرارات سياسية مع مساهمة هامشية للمختصين في مجال المحاسبة ، وقد استندت هذه القرارات على نقل تجارب دول الأخرى دون الاهتمام بخصائص البيئة الجزائرية.

من جانب آخر جاءت معايير المحاسبة الدولية مصنفة إلى إطار مفاهيم ، معايير محاسبية وتفسيرات ، حيث تم تصنيف المعايير والتفسيرات حسب موضوعها ، وهو ما يسهل دراسة هذه المعايير وتطويرها ، إلا أن الدارس للنظام المحاسبي المالي يجد صعوبة في تصنيف أجزائه نظرا لاستناده على عدة نصوص قانونية غير واضحة المعالم.

ثالثا - بالنسبة للإطار التصوري أو المفاهيمي :

استند النظام المحاسبي المالي على معايير المحاسبة الدولية لسنة 2003 ، إلا أن مجلس معايير المحاسبة الدولية أصدر في سنة 2010 إطار مفاهيمي لإعداد التقارير المالية بدلا من الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية ، حيث تم توسيع الإطار المفاهيمي الجديد.

ويتكون إطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية الصادر من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في سبتمبر 2010 (حل محل إطار إعداد وعرض البيانات المالية) ، من الفصول التالية :

- الفصل 01 (هدف التقارير المالية ذات الغرض العام) : يتمثل الهدف الأساسي في تقديم معلومات مالية حول المؤسسة المعدة للتقارير تكون مفيدة للمستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين . كما تقدم التقارير المالية معلومات حول الموارد الاقتصادية

للمؤسسة المعدة للتقارير ومطالباتها والتغيرات في الموارد والمطالبات ، مع قياس الأداء المالي على أساس محاسبة الاستحقاق ومحاسبة التدفقات.

- الفصل 02 (المنشأة المعدة التقارير).

- الفصل 03 (الخصائص النوعية للمعلومات المفيدة) : الخصائص النوعية الأساسية (الملائمة ، التمثيل الصادق) ، الخصائص النوعية المعززة (قابلية المقارنة ، قابلية التحقق ، التقديم في الوقت المناسب ، قابلية الفهم) ، قيود التكلفة على التقارير المالية المفيدة.

- الفصل 04 (إطار سنة 1989 النص المتبقي) : فرض الاستمرارية ، عناصر البيانات المالية والاعتراف بها وقياسها ، مفاهيم رأس المال والحفاظ على رأس المال .[1]

في المقابل جاء الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي بشكل مختصر ، مع غموض وعدم وضوح العديد من المفاهيم وكذا عدم الاستقرار في المصطلحات وعدم التطابق التام مع كل ما جاء في إطار مجلس معايير المحاسبة الدولية ، فمثلا نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي تطرق لمفهوم رأس المال والمحافظة عليه إلا أن المرسوم التنفيذي رقم 08-156 الذي يمثل الإطار التصوري لم يتطرق لهذا المفهوم الموجود أيضا في معايير المحاسبة الدولية.[2]

والمشكل الأساسي يكمن في عدم تحديد العلاقة بين الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي وباقي نصوص النظام ، فالإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية هو جزء لا يتجزأ منها ، وهو ما لا نلمسه في النظام المحاسبي المالي.

---

[1] أنظر : إطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية ، محمل من موقع مجلس معايير المحاسبة الدولية.

[2] يمكن الإطلاع على مكونات الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي في الفصل الأول ، المبحث الثاني.

الفرع الثاني: المقارنة بين المرجعين المحاسبيين من حيث التجميع المحاسبي

سنقوم في هذا الفرع بإجراء مقارنة بين المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالتجميع المحاسبي ، وما تضمنه النظام المحاسبي المالي ، وذلك من خلال الجوانب التالية :

أولا - المقارنة من حيث الإلزام بإعداد قوائم مالية مجمعة :

* **بالنسبة للنظام المحاسبي المالي** يتعلق الإلزام بإعداد قوائم مالية مجمعة حسب المادة 31 من القانون رقم 07-11 بالمؤسسات التي تشرف على مؤسسة أو مؤسسات أخرى (تراقبها أو تسيطر عليها).

* **أما حسب معايير المحاسبة الدولية** تكون كل مؤسسة تأخذ شركة أم أو قابضة معنية بإعداد قوائم مالية مجمعة (ما عدا الإعفاءات والاستثناءات المذكورة أدناه) ، وهذه المعايير ليست ملزمة بحد ذاتها بل استمدت ذلك من دعمها من طرف الأسواق المالية عبر العالم وجعلها ضرورية لولوج المؤسسات إلى هذه الأسواق ، كما فرضت معايير المحاسبة الدولية وجودها عن طريق إدماجها في الأنظمة المحاسبية للعديد من الدول ، وهذا ما جعلها لغة مشتركة بين مجمعات الشركات.

ثانيا - المقارنة من حيث الإعفاء من إعداد قوائم مالية مجمعة :

* **بالنسبة للنظام المحاسبي المالي** هناك حالة واحدة يكون فيها الإعفاء ، وهي إذا كانت المؤسسة تحوزها بصورة شبه كلية (أي حيازة على الأقل 90 % من حقوق التصويت) مع الحصول على موافقة أصحاب المصالح ذوي الأقلية.

* **أما بالنسبة لمعايير المحاسبة الدولية** فهناك إضافة لما سبق شروط أخرى يجب أن تكون متوفرة جميعها وهي : عدم تداول الأسهم في بورصة سواء محلية أو خارجية ، لم تقم المؤسسة بإيداع أو ليست قيد عملية إيداع بياناتها المالية المجمعة لدى هيئة أوراق مالية أو أية

هيئة تنظيمية ، وإذا كانت القابضة النهائية أو أي من الشركات القابضة الوسيطة تعد قوائم مالية مجمعة تتفق ومتطلبات المعايير الدولية.

بهذا نلاحظ أن معايير المحاسبة الدولية ضيقت من مجال الإعفاء من إعداد قوائم مالية مجمعة ، كما أنها تظهر صلة وعلاقة قوية مع وجود سوق لتداول الأسهم وهو ما يعتبر غائبا في البيئة الجزائرية.

ثالثا - المقارنة من حيث الاستثناءات من مجال تطبيق عملية تجميع الحسابات :

* **بالنسبة للنظام المحاسبي المالي** تستثنى من مجال التجميع المحاسبي المؤسسات التي تواجه قيود صارمة ، أو المؤسسات التي تملك الأسهم لغرض التنازل عنها لاحقا في مستقبل قريب ، مع ضرورة تبرير كل إقصاء في ملحق الحسابات المدمجة.

* **أما بالنسبة لمعايير المحاسبة الدولية** فتم استثناء المنشآت الاستثمارية من التجميع المحاسبي ، حيث قدم المعيار IFRS 10 كل التفاصيل الخاصة بها ، وهذا الأمر لم يتطرق له النظام المحاسبي المالي.

رابعا - المقارنة من حيث تعريف وتحديد محيط التجميع المحاسبي :

لم يعرف النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية محيط التجميع ، حيث تم الاكتفاء بتعريف وتحديد الشركات الداخلة ضمنه كما يلي :

- **بالنسبة لمفهوم السيطرة (المراقبة)** : نص النظام المحاسبي المالي على نفس المفهوم الوارد في المعيار IFRS 10 (السيطرة إما عن طريق امتلاك غالبية الأسهم وبالتالي غالبية حقوق التصويت ، أو عن طريق عقد اتفاق). إلا أن الملاحظ بالنسبة للنظام المحاسبي المالي هو الاختلاف مع التعريف الوارد في القانون التجاري.

- **بالنسبة لمفهوم التأثير المعتبر أو النفوذ الملحوظ** : لخص النظام المحاسبي المالي هذا المفهوم في مصطلح النفوذ الملحوظ الذي يمارس على المؤسسة المشاركة ، أما المعيار IAS 28 فقد ركز في تعريفه على مسألة المشاركة والتأثير في القرارات الخاصة بالمؤسسة الحليفة.

إلا أننا نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي اعتمد على نفس الطرق المعتمدة في المعيار IAS 28 لإثبات وجود التأثير الهام ، مع عدم إشارة النظام المحاسبي المالي لمفهوم حقوق التصويت المحتملة ، وكذا عدم توضيح بدقة كيفية الاعتماد على الحالات المذكورة لإثبات النفوذ الملحوظ لاسيما عندما يكون لدينا نسبة أكثر من 20 % أو أقل من 20 % من حقوق التصويت.

- **بالنسبة لمفهوم الرقابة أو السيطرة المشتركة** : بالنسبة لمعايير المحاسبة الدولية نص المعيار IAS 28 على أن هذا المفهوم يقصد به اقتسام السيطرة واتخاذ القرارات بالإجماع ، في المقابل نجد أن النظام المحاسبي المالي لم يضبط التعريف ولم يشر إلى مسألة الإجماع.

خامسا - المقارنة من حيث طرق التجميع المحاسبي المعتمدة :

بصفة عامة اعتمد النظام المحاسبي المالي على نفس طرق التجميع المحاسبي المنصوص عليها في معايير المحاسبة الدولية المتمثلة في طريقة الإدماج الكلي وطريقة المعادلة ، مع الإشارة إلى أن المعيار IFRS 10 لم يستعمل صراحة اسم طريقة الإدماج الكلي.

ولا يمكن القول بوجود تطابق بين معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي لأن هذا الأخير سكت عن العديد من التفصيلات الموجودة في معايير المحاسبة الدولية.

سادسا - المقارنة من حيث مفهوم السيطرة والشركات التابعة :

* **حسب المعيار** IFRS 10 تحدث السيطرة عند تملك شركة لأكثر من 50 % من أسهم شركة أخرى ، حيث تتمتع هذه الأسهم بالتصويت والإدارة ، ويصبح للشركة المالكة للأسهم سيطرة على القرارات الإدارية والتشغيلية للشركة المستثمر بها. ويتم تقييم السيطرة مع أخذ جميع الحقائق والظروف بعين الاعتبار ، كما يجب إعادة تقييم السيطرة في حال أشارت الحقائق والظروف إلى وجود تغييرات.

* **أما وفق النظام المحاسبي المالي** تعرف المراقبة كعنصر محدد للشركة التابعة ، حيث تمثل سلطة توجيه السياسات المالية العملياتية لكيان بغية الحصول على منافع من أنشطته ، ويفترض وجودها في الحالات الآتية :

- الامتلاك المباشر أو غير المباشر لأغلبية حقوق التصويت في كيان آخر ؛
- السلطة على أكثر من 50 % من حقوق التصويت المحصل عليها في إطار اتفاق مع الشركاء الآخرين أو المساهمين ؛
- سلطة تعيين أو إنهاء مهام أغلبية مسيري كيان آخر ؛
- سلطة تحديد السياسات المالية العملياتية للكيان بموجب القانون الأساسي أو بموجب عقد ؛
- سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات هيئات تسيير الكيان.

يجب الإشارة إلى أنه حسب الفقرة 132 من النظام المحاسبي المالي تم الاعتماد على المعيار IAS 27 "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة " الذي تم تعديله ، أين تم تعريف السيطرة على أنها قوة التحكم في السياسات التشغيلية والمالية لمؤسسة أخرى.

إلا أن مفهوم السيطرة تغير في المعيار IFRS10 حيث أصبحت تمثل القدرة على ممارسة القوة للتأثير على غالبية الأنشطة ذات الصلة والتي تؤثر بدورها على العوائد .

وقد أخذ النظام المحاسبي المالي بنفس الحالات التي تنشأ من خلالها سيطرة أو مراقبة مؤسسة لمؤسسة أخرى ، إلا أنه لم يقدم التفاصيل الضرورية عن مفهوم السيطرة.

سابعا - المقارنة من حيث مفهوم العمليات المنجزة بصورة مشتركة :

حسب الفقرة 131 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 اعتمد النظام المحاسبي المالي على المعيار IAS 31 الذي تم إلغاؤه وحل محله المعيار IFRS 11.

* **نلاحظ أن المعيار** IFRS 11 شرح بدقة العمليات المنجزة بصورة مشتركة حيث يعرف الترتيب المشترك بأنه الترتيب الذي يكون فيه لطرفين أو أكثر سيطرة مشتركة ، وصنف هذا المعيار الترتيب المشترك بأنه عملية مشتركة تمتلك الأطراف حقوقا في الأصول وتعهدات بالالتزامات المتعلقة بهذا الترتيب ، وكذا مشروع مشترك تمتلك الأطراف حقوقا في صافي أصول هذا الترتيب.[1]

* **أما النظام المحاسبي المالي** فقد اكتفى بتعريف العمليات المنجزة بصورة مشتركة ، ولم يعرف الترتيبات المشتركة ولم يعتمد بوضوح التصنيف الذي جاء به المعيار IFRS 11.

نطرح هنا إشكالية ضرورة التعديل المستمر للنظام المحاسبي المالي ومسايرته للتطورات الحاصلة في معايير المحاسبة الدولية.

ثامنا - المقارنة من حيث طريقة التكامل الشامل (الإدماج الكلي) :

* **نص النظام المحاسبي المالي** على أن هذه الطريقة خاصة بتجميع المؤسسات المراقبة (الشركات التابعة) ، حيث يتم الأخذ بعناصر ممتلكات الكيان المدمج فيما عدا سندات الكيانات

[1] الفقرات 04-15-16-17 من المعيار IFRS 11

المدمجة ، وإحلال محل قيمتها المحاسبية مجموع عناصر الأصول والخصوم المكونة لرؤوس الأموال الخاصة لهذه الكيانات.

ويتم إحلال العمليات المنجزة من قبل المجموع المدمج محل عمليات الشركة المدمجة ، مع استبعاد العمليات المعالجة فيما بينها من قبل الكيانات التي هي جزء من هذا المجموع.

كما تظهر حقوق الأقلية تحت عنوان خاص في رؤوس الأموال الخاصة وفي النتائج الصافية للمجموع المدمج.

* **أما معايير المحاسبة الدولية** فخصصت المعيار IFRS 10 لمسألة إعداد القوائم المالية المجمعة ، حيث بين هذا المعيار مفهوم السيطرة وكيفية إثباته وقدم كل التفاصيل المتعلقة به (كما وضحنا ذلك في الفصل الثالث) ، ولخص المعيار إجراءات التوحيد فيما يلي :

- جمع البنود المشابهة للأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصاريف والتدفقات النقدية للمنشأة الأم مع تلك البنود الخاصة بشركاتها التابعة.

- إلغاء المبلغ المسجل لاستثمار الشركة الأم في كل من شركاتها التابعة وكذلك حصتها من حقوق الملكية في كل شركاتها التابعة (يحيل هذا المعيار إلى المعيار IFRS 03 لمعالجة الشهرة).

- إلغاء جميع الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصاريف والتدفقات النقدية المتعلقة بالمعاملات بين منشآت المجموعة (أحال هذا المعيار إلى المعيار IAS 12 لمعالجة التغيرات المؤقتة الظاهرة عقب إلغاء الأرباح والخسائر الناتجة من المعاملات ضمن المجموعة).[1]

[1] الفقرة ب 86 من المعيار IFRS 10 ، ص ص أ 463 – أ 464.

أما بالنسبة لحقوق الأقلية (الحصص غير المسيطرة) فيجب على المؤسسة حسب المعيار IFRS 10 عرضها في البيان الموحد للمركز المالي ضمن حقوق الملكية وبشكل منفصل عن حقوق الملكية لمالكي الشركة الأم. [1]

كما يجب أن تنسب المؤسسة الأرباح أو الخسائر وكل من عناصر الدخل الشامل الآخر إلى مالكي الشركة الأم والحصص غير المسيطرة ، كما يجب أن تنسب المؤسسة إجمالي الدخل الشامل إلى مالكي الشركة الأم والحصص غير المسيطرة حتى وإن أدى ذلك إلى حصول عجز فيها. [2]

من خلال ما سبق نلاحظ التوافق الكبير بين الإجراءات المنصوص عليها في المعيار IFRS 10 وتلك التي جاء بها النظام المحاسبي المالي ، إلا أن هناك عدة جوانب تطرق لها المعيار IFRS 10 لكن لم يتطرق لها النظام المحاسبي المالي ، نذكر من بينها :

الجدول رقم 28 : بعض إجراءات المعيار IFRS 10 غير الواردة في النظام المحاسبي المالي

الموضـــوع	المضمـــون
المنشأة الاستثمارية	يعرفها المعيار بأنها منشأة : - تحصل على الأموال من مستثمر واحد أو أكثر لتزويدهم بخدمات إدارة الاستثمار ؛ - تتعهد تجاه مستثمريها بأن الغرض من أعمالها هو استثمار الأموال لغرض واحد فقط وهو تحقيق عوائد من زيادة رأس المال أو الدخل الاستثماري أو كلاهما ؛ - تقيس وتقيم أداء جميع استثماراتها تقريبا على أساس القيمة العادلة
عناصر السيطرة	ذكر المعيار 03 عناصر ممثلة في : - السلطة ، إذا كان لدى الشركة الأم قوة أو نفوذ عال يعطيها ذلك القدرة على توجيه أنشطة الشركة التابعة. - وجود الحق أو لدى الشركة الأم يمكنها من تغيير أو توجيه عوائد الشركة التابعة ؛ - إذا كان لدى الشركة الأم قوة أو نفوذ عال يعطيها القدرة في التأثير على العوائد المتحققة لها من استثماراتها في الشركة التابعة.

[1] الفقرة 22 من المعيار IFRS 10 ، ص أ 428.

[2] الفقرة ب 94 من المعيار IFRS 10 ، ص أ 465.

التغير في نسبة ملكية الشركة الأم في الشركة التابعة	إذا كان التغير لا يؤدي إلى فقدان السيطرة ، لا يتم تحقيق أرباح أو خسائر في قائمة الدخل ، ولا تأثير لذلك على الموجودات والمطلوبات في الشركة التابعة. أما إذا كان التغير يؤدي إلى فقدان السيطرة بسبب التغير في نسبة التملك ، أو بسبب خضوع الشركة التابعة لسيطرة حكومة أو محكمة أو وصي أو جهة تنظيمية أو اتفاقية تعاقدية ، يتم إلغاء الاعتراف بأصول والتزامات المنشأة التابعة السابقة ، ويتم الاعتراف بأي استثمار محتفظ به في المنشأة التابعة السابقة بقيمته العادلة ولاحقا محاسبته ومحاسبة المبالغ المستحقة من أو إلى الشركة التابعة السابقة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية ذات الصلة ، كما يتم الاعتراف بالأرباح أو الخسائر المرتبطة بفقدان السيطرة المنسوبة لحصص السيطرة السابقة .
استخدام سياسات محاسبية متجانسة	يجب استخدام سياسات محاسبية موحدة للمعاملات المشابهة والأحداث الأخرى في الظروف المماثلة.

المصـدر : من إعداد الطالب اعتمادا على المعيار IFRS 10

تاسعا - المقارنة من حيث السياسات المحاسبية الموحدة (تجانس الحسابات) :

* **حسب معايير المحاسبة الدولية** يجب على الشركة الأم إعداد البيانات المالية الموحدة باستخدام سياسات محاسبية موحدة وذلك للمعاملات المشابهة والأحداث الأخرى في الظروف المماثلة.[1]

وفي حال استخدم عضو من أعضاء المجموعة سياسات محاسبية مختلفة عما يتم تبنيه في البيانات المالية الموحدة للمعاملات والأحداث المشابهة في الحالات المماثلة ، يتم إجراء التعديلات المناسبة على البيانات المالية لذلك العضو فيما يتعلق بإعداد البيانات الموحدة لضمان توافقها مع السياسات المحاسبية للمجموعة [2] (وهو ما نصت عليه الفقرتين 35 و 36 من المعيار IAS 28).

* **أما النظام المحاسبي المالي** فلم يشر إلى هذا المفهوم رغم أنه يعتبر بديهيا وضروريا للقيام بعمليات التجميع المحاسبي ، حيث ينبغي معالجة الحالات المتعددة للاختلافات التي يمكن مواجهتها في الطرق والسياسات المحاسبية المتبعة من قبل الشركات الأعضاء في المجمع.

---

[1] الفقرة 19 من المعيار IFRS 10 ، ص أ 428.

[2] الفقرة ب 87 من المعيار IFRS 10 ، ص أ 464.

عاشرا -المقارنة من حيث تحويل الكشوف المالية للكيانات الأجنبية إلى العملة الوطنية :

* **حسب النظام المحاسبي المالي** تحول الأصول والخصوم على أساس سعر الإقفال ، أما المنتوجات والأعباء فتحول على أساس سعر الصرف في تاريخ العمليات أي تاريخ إجراء التحويلات (مع الترخيص لأسباب عملية باستعمال سعر صرف متوسط أو مقرب).

* **وهي نفس الطريقة المعتمدة في المعيار المحاسبي الدولي رقم 21** "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية " ، ولكن ذلك عندما لا تكون العملة الوظيفية خاصة باقتصاد عالي التضخم (أنظر الفقرة 39 من المعيار IAS 21).

أما إذا كان التحويل من العملة الوظيفية التي هي عملة خاصة باقتصاد عالي التضخم فيتم تحويل كافة المبالغ بسعر الاقفال في تاريخ أحدث بيان للمركز المالي (أنظر الفقرة 42 من المعيار IAS 21) .

إحدى عشر - المقارنة من حيث معالجة اختلاف تواريخ إقفال القوائم المالية :

* **حسب المعيار** IFRS 10 يتم دمج الشركة التابعة بدءا من تاريخ السيطرة عليها لحين توقف تلك السيطرة. ويجب أن يكون تاريخ إعداد التقارير هو نفس التاريخ بالنسبة للبيانات المالية للمنشأة الأم ، ففي حال اختلفت نهاية فترة إعداد التقارير تقوم الشركة التابعة بإعداد معلومات مالية إضافية في نفس تاريخ البيانات المالية للمنشأة الأم. وإذا تعذر ذلك تستخدم الشركة الأم أحدث المعلومات المالية للشركة التابعة والتي يتم تعديلها فيما يخص آثار المعاملات والأحداث الهامة التي تحدث ما بين تاريخ تلك البيانات المالية والبيانات المالية الموحدة.

ويجب ألا يزيد الاختلاف بين تاريخ البيانات المالية للشركة التابعة وتاريخ البيانات المالية الموحدة عن فترة تزيد عن 03 أشهر ، كما يجب أن يكون طول فترات إعداد التقارير وأي اختلاف بين تواريخ البيانات المالية هو نفسه من فترة إلى أخرى.[1]

* **أما حسب النظام المحاسبي المالي** فيحدد تاريخ إقفال الحسابات بـ 12/31 لكل فترة محاسبية من 12 شهرا ، هذه الفترة تقابل السنة المدنية ، وذلك وفقا لما نصت عليه المادة 30 من القانون رقم 07-11 التي أشارت إلى أنه يمكن السماح لكيان آخر بقفل السنة المالية في تاريخ آخر غير 31 ديسمبر في حالة ارتباط نشاطه بدورة استغلال لا تتماشى مع السنة المدنية .

إلا أنه وفي الحالات الاستثنائية التي تكون فيها مدة السنة المالية أقل أو أكثر من 12 شهرا ، لاسيما في حالة إنشاء أو وقف الكيان أو في حالة تغيير تاريخ القفل ، يجب تحديد المدة المقررة وتبريرها.

وفي إطار إعداد القوائم المالية المجمعة إذا كان تاريخ إقفال السنة المالية لكيان يشمله الإدماج يسبق بأكثر من 03 أشهر لتاريخ إقفال السنة المالية للإدماج ، فإن الكشوف المالية تعد على أساس حسابات وسيطة تعد في تاريخ الإدماج ، ويراقبها محافظ حسابات الكيان المدمج ، وعند تعذر ذلك من طرف مهني مكلف بمراقبة الحسابات.

إذن نلاحظ التوافق التام بيم معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي في هذه المعالجة.

<u>اثنى عشر - المقارنة من حيث محتوى ملحق الكشوف المالية المدمجة :</u>

* **حسب النظام المحاسبي المالي** يتضمن ملحق الكشوف المالية المدمجة جميع المعلومات ذات الأهمية التي تسمح بتقدير محيط وممتلكات والوضعية المالية ونتيجة المجموع

[1] أنظر : الفقرتين ب 92 ، ب 93 من المعيار IFRS 10 ، ص أ 465.

المتكون من الكيانات المندرجة في الإدماج ، جدول لتغير محيط الإدماج ، توضيحات حول المؤسسات الموضوعة خارج مجال التجميع ، إضافة إلى تخصيص فوارق التجميع الأول وطرق التجميع وفوارق الاقتناء الموجبة.[1]

* **أما وفق معايير المحاسبة الدولية** فقدم تم تخصيص المعيار IFRS 12 "الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى " لتحديد الإفصاحات الضرورية ، إضافة إلى أن كل معيار من المعايير الخاصة بالتجميع المحاسبي قدم إضافة فيما يتعلق بالإفصاح في الملحق. والملاحظ هو التوسع في الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على خلاف النظام المحاسبي المالي.

ثلاثة عشر - المقارنة من حيث كيفية إجراء طريقة المعادلة :

* **حسب النظام المحاسبي المالي** تم استعمال هذه الطريقة في دمج الكيانات المشاركة الخاضعة للنفوذ الملحوظ ، حيث يتم على مستوى الأصل للميزانية المدمجة إحلال الحصة التي تمثلها السندات في رؤوس الأموال الخاصة ونتيجة الكيان المشارك محل القيمة المحاسبية لتلك السندات ، كما يتم احتساب حصة المجموعة هذه في نتيجة الكيان المشارك ضمن حساب النتائج المدمجة.

وتقدم على مستوى حساب النتائج المدمج حصة المجمع في نتيجة الكيان المشارك تحت عنوان خاص ، كما تؤخذ في الحسبان النتيجة المدمجة هذه الحصة للمجمع في حساب نتيجة الكيان المشارك.

* **أما بالنسبة للمعيار** IAS 28 فقد تم الاعتماد على طريقة المعادلة لإدماج المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة الخاضعة للتأثير الهام ، وهنا نلاحظ الاختلاف في المصطلح المستعمل سواء بالنسبة لطبيعة التأثير الممارس أو نوع المؤسسة المعنية.

---

[1] أنظر : القرار المؤرخ في 2008/07/26 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها ، مرجع سبق ذكره (النقطة الثالثة من الفصل 08 المتعلق بمحتوى الكشوف المالية).

من جانب آخر تطرق المعيار IAS 28 إلى أنه وفق هذه الطريقة يتم تعديل الرصيد بمقدار حصة المستثمر في التغيرات الناجمة عن بنود الدخل الشامل الآخر في الشركة المستثمر بها (مثل فائض إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات ، ومن فروقات تحويل الصرف الأجنبي) ، وهذا الجانب لم يتطرق له النظام المحاسبي المالي.

كما أخذ المعيار IAS 28 بعين الاعتبار حقوق التصويت المحتملة ، وقدم تفصيلات كثيرة لم يتطرق لها النظام المحاسبي المالي [1] ، نذكر من بينها :

الجدول رقم 29 : بعض إجراءات المعيار IAS 28 غير الواردة في النظام المحاسبي المالي

الموضـــــوع	المضمـــــون
حالة امتلاك أقل من 20 % من حقوق التصويت	يمكن إثبات وجود التأثير الهام عن طريق إحدى الحالات المذكورة.
خسارة التأثير الهام	عند فقدان صلاحية المشاركة في قرارات السياسة المالية والتشغيلية مع أو بدون تغير في مستويات الملكية المطلقة أو النسبية.
حقوق التصويت المحتملة	يتم أخذها بعين الاعتبار
الإعفاءات من تطبيق طريقة المعادلة	إعفاء الشركة الأم من إعداد بيانات مالية موحدة حسب المعيار IFRS 10 أو في حالة تحقق جميع ما يلي : - المنشأة شركة تابعة مملوكة بالكامل أو جزئيا لمنشأة أخرى ، وأن يتم إبلاغ مالكيها الآخرين بذلك مع عدم إبدائهم لأي اعتراض. - لا يتم تداول أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة في سوق عام. - لا تودع المنشأة بياناتها المالية لدى هيئة أوراق مالية أو هيئة تنظيمية أخرى لغرض إصدار أي فئة من الأدوات في سوق عام. - الشركة الأم الأساسية أو الوسيطة للمنشأة تصدر بيانات مالية موحدة متاحة للاستخدام العام ومتوافقة مع معايير المحاسبة الدولية.
حالات التوقف عن استعمال طريقة المعادلة	- إذا أصبحت المنشأة شركة تابعة يتم تطبيق المعيارين IFRS 10 وifrs03. - إذا أصبت الحصة المحتفظ بها عبارة عن أصل مالي يتم تطبيق المعيار IFRS 09.
الأرباح والخسائر الناتجة عن المعاملات التصاعدية والتنازلية	يتم الاعتراف بها فقط بمقدار حصة المستثمرين من غير ذوي العلاقة في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك.
المساهمة بأصل غير نقدي	- يتم الاعتراف بالربح أو الخسارة واعتباره محققا ما لم تفتقر المساهمة إلى جوهر تجاري.

[1] أنظـر : المعيار IAS 28 بالتفصيل في الفصل الثالث.

في منشأة زميلة أو مشروع مشترك	- وفي حالة العكس يعتبر الربح أو الخسارة بأنها غير محققة ولا يعترف بها
استخدام السياسات المحاسبية الموحدة	عند استخدام المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك سياسات محاسبية مختلفة ، تجرى تعديلات بحيث تتوافق سياساتها المحاسبية مع سياسات المنشأة الأم.
الاعتراف بخسارة المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك	إذا كانت حصة المنشأة من خسائر المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك تساوي أو تتجاوز حصتها ، توقف المنشأة الاعتراف بحصتها من الخسائر الأخرى. ويتم وضع مخصص للخسائر الإضافية . وإذا قامت المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك لاحقا بالإبلاغ عن الأرباح تواصل المنشأة الاعتراف بحصتها بعد أن تساوي حصتها من الأرباح حصة الخسائر غير المعترف بها.
معالجة خسائر انخفاض القيمة	يتم إجراء اختبار تدني إجمالي المبلغ المسجل للاستثمار في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك بموجب المعيار IAS 36 على أنه أصل فردي.

المصـــدر : من إعداد الطالب اعتمادا على المعيار IAS 28.

أربعة عشر - المقارنـــة من حيث معالجـــة فـــارق الإدمـــاج (الشهرة) :

* **حسب النظام المحاسبي المالي** يتم حساب فارق التجميع الأول بالفرق بين تكلفة اقتناء سندات المؤسسة المعنية كما تظهر في أصول المؤسسة المالكة لهذه السندات ، والحصة غير المعاد تقييمها لرؤوس الأموال الخاصة التابعة لهذه المؤسسة والتي تعود إلى المؤسسة المالكة بما في ذلك حصة نتيجة السنة المالية المكتسبة عند تاريخ دخول المؤسسة في محيط التجميع.

وهو يتكون من فارق التقييم الممثل للفرق بين القيمة المحاسبية لبعض العناصر القابلة للتحديد من الأصول ، والقيمة الحقيقية (القيمة العادلة) لنفس هذه العناصر في تاريخ اقتناء السندات. وهو ينسب إلى عناصر الأصول المعنية إلى غاية إرجاعها إلى قيمتها الحقيقية المحددة في تاريخ الاقتناء.

إضافة إلى فارق الاقتناء أو حسن الالتفاتة (good will) الممثل لفائض فارق الإدماج الذي لا يمكن إلحاقه بعناصر محددة من الأصول ، حيث يسجل في حساب خاص ضمن الأصول غير الجارية في شكل زيادة للأصل إذا كان الفارق إيجابيا ، وفي شكل تخفيض للأصل إذا كان الفارق سلبيا.

وعندما لا يمكن تقسيم فارق الإدماج الأول بين مختلف مكوناته ، يكون من المقبول على سبيل التبسيط إدراجه بمبلغه الكامل في باب **(فارق الاقتناء)** .

ويسمح النظام المحاسبي المالي بإثبات أي خسارة في قيمة فارق الاقتناء عند الاقتضاء لإرجاع مبلغ هذا الفارق إلى قيمته الاقتصادية ، مع العلم أن هذه الخسارة في القيمة لا تنعكس.

كما يجيز النظام المحاسبي المالي إطفاء فارق الاقتناء وذلك عن طريق الحساب 2807 اهتلاك فارق الاقتناء (goodwill) مع عدم تقديم توضيحات حول كيفية ومدة الإطفاء ، في حين تسجل خسارة القيمة في الحساب 2907 خسائر القيمة عن فارق الشراء ، حيث يؤكد النظام المحاسبي المالي في شرحه للحساب 207 بأن خسائر القيمة المثبتة عقب اختبار تناقص للقيمة في فارق اقتناء لا يمكن أن تكون موضع إسترجاعات لاحقة خلافا لخسائر القيمة المثبتة في أصول أخرى.

أما فارق الاقتناء السلبي فيدرج في الحسابات في شكل منتوج (إيراد) تبعا لوظيفة أصله.

وينص النظام المحاسبي المالي على ضرورة تقديم أي تغيرات عن معالجة فارق الإدماج في ملحق القوائم المالية المجمعة.

* **أما وفق معايير المحاسبة الدولية** فقد عالج المعيار IFRS 03 هذا الموضوع ، حيث ميز المعيار بين معالجة الشهرة الموجبة Goodwill والشهرة السالبة Badwill :[1]

بالنسبة للشهرة السالبة تقيد كدخل مباشرة مثل النظام المحاسبي المالي ، إلا أن النظام المحاسبي المالي تميز بتسجيل الشهرة السالبة طبقا لوظيفة الأصل وفق 03 حالات مقدمة.

أما الشهرة الموجبة فلا يجيز المعيار IFRS 03 إطفاءها على خلاف النظام المحاسبي المالي ، بينما يتم إخضاعها لاختبار التدني سنويا على الأقل طبقا للمعيار IAS 36 .

[1] تم التطرق بالتفصيل لكيفية حساب الشهرة وفق معايير المحاسبة الدولية في الفصل 03.

ولا تعتبر مسألة إطفاء الشهرة الاختلاف الوحيد بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية ، حيث قدمت هذه الأخيرة تفاصيل أخرى سكت عنها النظام المحاسبي المالي.

أما بالنسبة لحساب الشهرة فنجد أن المعيار IFRS 3 ذكر طريقتين (الشهرة الجزئية والشهرة المكتملة) ، بينما ينص النظام المحاسبي المالي على طريقة واحدة هي الشهرة الجزئية أو غير المكتملة.

خمسة عشر – المقارنة من حيث إعداد البيانات المالية المنفصلة للشركة الأم :

نلاحظ أن معايير المحاسبة الدولية خصصت المعيار IAS 27 لهذا الموضوع ، والذي تضمن على وجه الخصوص ما يلي :

الجدول رقم 30 : بعض إجراءات المعيار IAS 27 غير الواردة في النظام المحاسبي المالي

الموضـــوع	المضمـــون
هـدف المعـيار ونطاقـه	تحديد متطلبات محاسبة وإفصاح الشركة الأم عن استثماراتها في الشركات التابعة والمشاريع المشتركة والمنشآت الزميلة عندما تختار أو يتوجب عليها بمقتضى أنظمة محلية عرض بيانات مالية منفصلة.
الفرق بين القوائم الماليـة الموحـدة والمنفصلـة	بين المعيار الفرق بين المصطلحين
طريقة معالجة الاستثمارات	نص المعيار على إمكانية استعمال طريقتين : - طريقة سعر التكلفة - طريقة القيمة العادلة وفق المعيار IFRS 09
حالة تصنيف الاستثمارات بأنها محتفظ بها برسم البيع	في حالة تطبيق طريقة سعر التكلفة تتم معالجة الاستثمارات وفق المعيار IFRS 05 ، أما في حالة تطبيق المعيار IFRS 09 فلا يتم تغيير طريقة المعالجة.
الإفصـاحـات المطلوبـة	فرق المعيار بين حالة اختيار الشركة الأم لعدم إعداد بيانات مالية موحدة وإعداد بدلا من ذلك بيانات مالية منفصلة ، حالة المنشأة الاستثمارية ، إضافة إلى الإفصاحات المطلوبة عند إعداد بيانات مالية منفصلة

المصـــدر : من إعداد الطالب اعتمادا على المعيار IAS 27

في المقابل نجد أن النظام المحاسبي المالي لم يتطرق لمسألة إعداد الشركة الأم لقوائم مالية منفصلة.

وعلى العموم هناك مجموعة من الإجراءات المنصوص عليها في المعايير IFRS 03 ، IFRS 11 ، IFRS 12 ، والتي لم يتطرق لها النظام المحاسبي المالي نذكر منها ما يلي :

الجدول رقم 31 : بعض إجراءات المعايير IFRS3، IFRS11، IFRS12 غير الواردة في النظام المحاسبي المالي

المعـــيار IFRS 03	
الموضـــوع	**المضمـــون**
طريقة معالج اندماج الأعمال	يتم تطبيق طريقة الحيازة التي تتمثل متطلباتها فيما يلي : - تحديد المنشأة المشترية. - تحديد تاريخ التملك. - الاعتراف بالأصول المشتراة القابلة للتحديد والالتزامات المضمونة وأي حصة غير مسيطرة وقياسها. - الاعتراف وقياس الشهرة أو الربح من الشراء بسعر منخفض.
اندماج الأعمال المتحقق على مراحل	تعيد المنشأة المشترية قياس حصة حقوق ملكيتها المحتفظ بها سابقا في المنشأة المشتراة بقيمتها العادلة في تاريخ التملك وتعترف بالربح أو الخسارة الناتجة إن وجدت في بيان الأرباح والخسائر أو في الدخل الشامل الآخر.
اندماج الأعمال المتحقق دون نقل المقابل المالي	يمكن حدوث السيطرة دون نقل المقابل المالي ، وتطبق طريقة الحيازة في محاسبة اندماج الأعمال تلك بحيث تصبح الشركة المشتراة تابعة ، وتتضمن هذه الظروف: - أن تقوم الشركة بشراء عدد كاف من أسهمها من السوق مما يؤدي لتخفيض حصص المساهمين الآخرين بالشركة لتمكين الشركة المشترية من السيطرة ؛ - انتهاء حقوق نقض الأقلية التي حالت سابقا دون امتلاك المنشأة المشترية السيطرة ؛ - الاتفاق على دمج الأعمال بعقد مستقل ، دون نقل مقابل مالي لمبادلة السيطرة ، ودون الاحتفاظ بحصص حقوق الملكية سواء في تاريخ التملك أو قبله.
المقابل المالي المنقول والمحتمل	يقاس المقابل المالي المنقول بالقيم العادلة للأصول التي تنقلها المنشأة المشترية في تاريخ التملك ، والالتزامات التي تتحملها، إلى مالكي المنشأة المشتراة السابقين ، إضافة لحصص حقوق الملكية التي تصدرها المنشأة المشترية. ويتم الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر إن وجدت في الربح أو الخسارة. كما تعترف المنشأة المشترية بالقيمة العادلة للمقابل المالي المحتمل في تاريخ التملك ، ويصنف الالتزام بدفع المقابل المالي المحتمل الذي يحقق تعريف الأداة المالية كالتزام أو حقوق ملكية وفق المعيار IAS 32 ، كما تصنف المنشأة المشترية حق إعادة مبلغ مالي منقول سابقا كأصل إذا تمت تلبية الشروط المحددة.
فتـرة القـياس	خلال فترة القياس ، تعدل المنشأة المشترية المبالغ الانتقالية المعترف بها في تاريخ التملك بأثر رجعي لتظهر المعلومات الجديدة التي تم الحصول عليها حول الحقائق والظروف في تاريخ التملك. وتوفر فترة القياس وقتا معقولا للحصول على معلومات لازمة لتحديد وقياس ما يلي: - الأصول المستملكة القابلة للتحديد ، والالتزامات المضمونة وأية حصة غير مسيطرة في المنشأة

	المشتراة ؛ - المقابل المالي المنقول إلى المنشأة المشتراة ؛ - في اندماج الأعمال المتحقق على مراحل ، حصة حقوق الملكية التي احتفظت المنشأة المشترية بها مسبقا ؛ - الشهرة أو الكسب الناتجين من الشراء بأسعار منخفضة.
تحديد ما يعتبر جزء من معاملة اندماج الأعمال	يتم الاعتراف فقط بالمقابل المالي المنقول والأصول المستملكة والالتزامات المضمونة في عملية المبادلة كجزء من تطبيق طريقة الحيازة .
التكاليف المتعلقة بالتملك	تشمل تلك التكاليف رسوم الباحث ورسوم الاستشارات والرسوم القانونية والمحاسبية ورسوم التقييم والرسوم المهنية الأخرى أو الرسوم الاستشارية والتكاليف الإدارية العامة بما فيها تكاليف إنشاء قسم داخلي لعمليات التملك ، ورسوم تسجيل وإصدار الأوراق المالية للديون ولحقوق الملكية. وتعالج تكاليف التملك كمصاريف باستثناء تكاليف إصدار الأوراق المالية التي يتم الاعتراف بها وفقا للمعيارين IAS 32 و IFRS 9. وتقاس تكلفة دمج الأعمال من خلال مجموع القيم العادلة بتاريخ الحصول على السيطرة الفعالة للأصول المعطاة والالتزامات المتحملة. ولا تعتبر جزءا من تكلفة التملك الخسائر التشغيلية المستقبلية أو التكاليف التي يتوقع تكبدها نتيجة دمج الأعمال.
البنود التي يجب على المنشأة الاعتراف بها	- **يتم** الاعتراف بالأصول والالتزامات المحددة والالتزامات المحتملة الممتلكة في تاريخ الاقتناء بنسبة تملك 100 % ، وتشارك الحصة غير المسيطرة في التغير بالقيمة العادلة؛ - **يتم** تخصيص تكلفة الشراء على الأصول والالتزامات المتملكة بالقيمة العادلة لكافة الأصول والالتزامات، عدا الأصول المصنفة كأصول غير متداولة محتفظ بها للبيع التي تقاس بالقيمة العادلة منقوصا منها تكاليف البيع المقدرة ؛ - على المنشأة بتاريخ التملك تصنيف الأصول المشتراة القابلة للتحديد والالتزامات بما يتوافق مع المعايير الدولية ، وتصنف الأصول على أساس الشروط التعاقدية والظروف الاقتصادية والسياسات المحاسبية أو التشغيلية أو غيرها.
قياس الحقـوق غير المسيطـــرة	تقيس المنشأة المشترية الحصة غير المسيطرة : - على أساس القيمة العادلة التي تحدد على أساس أسعار السوق النشط لأسهم حقوق الملكية التي تملكها الأقلية ؛ - على أساس الحصة النسبية للحقوق غير المسيطر عليها في القيمة العادلة لصافي الأصول المحددة في الشركة المشتراة.
القياس اللاحق والمحاسبة	يتم تطبيق معايير المحاسبة الدولية المطبقة على تلك البنود وفقا لطبيعتها ، إلا أن المعيار يوفر إرشادات تتعلق بالحقوق المعاد تملكها ، الالتزامـات المحتملة ، الأصـول التعويضيـة ، المقابل المالي المحتمل.
الإفصاحات المطلوبة	يجب الإفصاح عن المعلومات التي تمكن من تقييم طبيعة العمليات والآثار المالية لاندماجات منشآت الأعمال التي تمت : خلال فترة إعداد التقارير الحالية ، بعد نهاية فترة إعداد التقارير وقبل المصادقة

	على إصدار البيانات المالية ، أو تمت في فترات سابقة. كما يجب الإفصاح عن أية معلومات إضافية تمكن من تقييم التغيرات في المبلغ المحتمل للشهرة خلال الفترة.
المعـــــيار IFRS 11	
الموضـــــوع	**المضمـــــون**
تعـريـف الترتيـب المشتـــرك	هو الترتيب الذي يكون فيه لطرفين أو أكثر سيطرة مشتركة
تعريـف السيطـرة المشتركـة	السيطرة المشتركة هي المشاركة في السيطرة على ترتيب متفق عليها تعاقديا ، وتوجد عندما تتطلب القرارات المتعلقة بالأنشطة التي تؤثر بشكل كبير على العوائد الناتجة عن هذا الترتيب موافقة بالإجماع من قبل الأطراف التي تتشارك بالسيطرة.
تصنيـف الترتيبـات المشتركـــة	انطلاقا من تقييم الحقوق والالتزامات الناجمة عن الترتيب ، يمكن تصنيفه إلى : - **عملية مشتركة ، حيث** تمتلك الأطراف حقوقا في الأصول وتعهدات بالالتزامات المتعلقة بهذا الترتيب ، ويسمى الأطراف بالمشاركين في عملية مشتركة - **مشـروع مشتـرك ، حيث** تمتلك الأطراف حقوقا في صافي أصول هذا الترتيب ، ويسمى الأطراف بالمشاركين في مشروع مشترك.
مفهوم الأداة المنفصلة	يعرف المعيار الأدوات المنفصلة بأنها صيغة مالية قابلة للتحديد بعقد منفصل ، بما في ذلك المنشآت القانونية المنفصلة أو المنشآت المعترف بها بموجب القوانين ، بصرف النظر عما إذا كان لهذه المنشآت شخصية قانونية. حيث في حالة الترتيبات المشتركة المنظمة من خلال أداة منفصلة يتم تقييم ما إذا كانت الصيغة قانونية للأداة المنفصلة وشروط الترتيبات التعاقدية ، وعند الضرورة أي حقائق أو ظروف أخرى تمنحهم حقوقا في الأصول وتعهدات بالالتزامات المتعلقة بالترتيب (الترتيب هو عملية مشتركة) ، أو تمنحهم حقوقا في صافي أصول الترتيب (الترتيب هو مشروع مشترك).
معالجـة العمليـات المشتركة	يعترف المشارك في العملية المشتركة بأصولـه ، التزاماته ، إيراداتـه ، نفقاتـه ، بما في ذلك نصيبه في هذه البنود المتعلق بالعمليات المشتركة. ويقوم المشارك بمحاسبة الأصول والالتزامات والإيرادات والنفقات المتعلقة بحصته وفقا للمعايير الدولية المطبقة على الأصول والالتزامات والإيرادات والنفقات المحددة.
معالجـة المشاريـع المشتركـة	يعترف المشارك في المشروع المشترك بحصصه فيه على أنها استثمار ينبغي عليه محاسبته وفقا للمعيار IAS 28. أما المشارك في مشروع مشترك دون امتلاكه سيطرة مشتركة عليه ، فإنه يحاسب حصته في الترتيب وفقا للمعيار IFRS 9 ، ما لم يكن له تأثير كبير على المشروع المشترك ، حيث في هذه الحالة ينبغي عليه محاسبة حصته وفقا للمعيار IAS 28. =

المعـــيار IFRS 12	
الموضـــوع	**المضمـــون**
نطـاق التطـبيق	يطبق هذا المعيار من طرف المؤسسة التي تملك حصة في:- الشركات التابعة ؛ - الترتيبات المشتركة (أي العمليات المشتركة أو المشاريع المشتركة) ؛ - الشركات الزميلة ؛ - المنشآت المنظمة غير الموحدة.
المعلومات الواجـب الإفصاح عنها	يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تتيح لمستخدمي بياناتها المالية تقييم طبيعة حصصها في المنشآت الأخرى والمخاطر المصاحبة لها ، إضافة إلى تأثيرات تلك الحصص على مركزها المالي وأدائها المالي والتدفقات النقدية. ولتحقيق ذلك عليها الإفصاح عن : - الأحكام والافتراضات الهامة التي قامت بها لتحديد طبيعة حصتها في المنشأة الأخرى أو الترتيب ، وتحديد نوع الترتيب المشترك الذي تملك فيه حصة ؛ - المعلومات حول حصصها في : الشركات التابعة ، الترتيبات المشتركة والشركات الزميلة، المنشآت المنظمة غير المسيطر عليها من قبل المنشأة.

المصـــدر : من إعداد الطالب اعتمادا على المعايير IFRS3، IFRS11، IFRS12

المطلب الثالث : تشخيص البيئة المحاسبية من خلال آراء عينة من محافظي الحسابات[1]

بعد أن قمنا كخطوة أولى بتشخيص واقع البيئة الجزائرية من خلال التركيز على مميزات هذه البيئة ومدى استجابتها لمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي

[1] نذكر على سبيل الاستئناس والمقارنة الدراسة التالية التي حاولت تحديد موقف المحاسبين الليبيين من ملائمة معايير المحاسبة الدولية للبيئة الليبية ، توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية :

- يرى المحاسبون الليبيون أن معايير المحاسبة الدولية تتلاءم مع الدول النامية ، حيث يمكن أن تساعد في توفير المعلومات المحاسبية الملائمة التي من شأنها أن تساهم في تطوير أسواق رأس المال ، كما أنها ستسهم في المساعدة في دفع عجلة التنمية الاقتصادية من خلال تدفقات رأس المال.

- يرى المحاسبـــون الليبيون أن معايير المحاسبة الدولية تساهم في رفع كفاءة العمل المحاسبي وتعظيم الفائدة من البيانات المالية المنشورة .

- إلا أن المحاسبين الليبيين يرون أنه قبل التفكير في تبني معايير المحاسبة الدولية يجب الأخذ بعين الاعتبار اختلاف الظروف الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والحضارية بين ليبيا والدول التي تضع هذه المعايير وتتبناها والتفاوت في المفاهيم والسلوكيات والقيم السائدة. تعتبر هذه العوامل من أهم معوقات تبني معايير المحاسبة الدولية.

أنظر : عادل عبد الحميد المشاط ، سناء ضو أبو زيد ، مدى ملائمة معايير المحاسبة الدولية للتطبيق في البيئة الليبية : موقف المحاسبين الليبيين ، المجلة الجامعة ، العدد 16 ، المجلد 04 ، نوفمبر 2014 ، ص ص 215 - 216.

، كما أجرينا في الخطوة الثانية مقارنة بين ما تضمنه النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي لمعرفة أهم نقاط التوافق والاختلاف.

سنقوم في هذا المطلب بتحليل آراء عينة من محافظي الحسابات في الجزائر ، حيث تركزت الأسئلة حول رأيهم في واقع التجميع المحاسبي في الجزائر ، وكذا المعوقات التي يرون أنها تقف أمام التطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي.

الفـرع الأول : مجتمـع الدراسـة وتحـديد العينـة

أولا- تحديد مجتمع الدراسة :

عند اختيارنا للموضوع كان الهدف الأساسي هو إجراء دراسة تطبيقية في أحد المجمعات الجزائرية ، إلا أنه وبعد التعمق في الموضوع ، وبعد الزيارة التي قمنا بها لبعض المجمعات الجزائرية وعلى رأسها مجمع سوناطراك ، تبين لنا أن نتائج الدراسة ستكون محدودة وستخص فقط المجمع محل الدراسة ، لهذا السبب فضلنا أن نقوم فيما بعد بإعداد استبيان يتم عن طريقه معرفة واقع التجميع المحاسبي في الجزائر .

المشكل المطروح في مجتمع الدراسة الذي يقودنا إلى الإجابة على الإشكالية ، هو وجود فئات متعددة وتداخل هيئات متعددة لها علاقة بالموضوع ، فبالإضافة إلى مجمعات الشركات (وهي الجهة التي تقوم بإعداد القوائم المالية المجمعة) ، هناك جهات أخرى ذات علاقة مثل:

- **وزارة المالية والمجلس الوطني للمحاسبة** : فوزارة المالية هي المكلفة بالسهر على تطبيق النظام المحاسبي المالي ، حيث يطرح التساؤل حول مدى إدراكها لضرورة إصدار النصوص التي تغطي مختلف جوانب التجميع المحاسبي ، وكذا مدى فهم القائمين على إعداد النصوص القانونية المختلفة لهذه التقنيات المستخدمة في التجميع ، والغرض من هذا التساؤل هو معرفة إن كان من الضروري تغيير طريقة إصدار القوانين ، فالآلية المستخدمة ما تزال تقليدية

وبطيئة ، في حين أن المطلوب هو استخدام فلسفة محاسبية جديدة جاء بها النظام المحاسبي المالي.

وفي هذا الصدد توجهنا في العديد من المرات إلى وزارة المالية لطلب معلومات إضافية حول الموضوع ، ولكن للأسف دون جدوى.

- **إدارة الضرائب** : فالضريبة تعد أحد أهم أسباب إعداد القوائم المالية المجمعة ، كما أن الإجراءات المضمنة في القوانين الجبائية المختلفة تؤثر على عملية إعداد القوائم المالية المجمعة ، حيث يطرح التساؤل عن مدى استعداد الإدارة الجبائية لمراقبة القوائم المالية المجمعة المعدة وفق النظام المحاسبي المالي ، ناهيك عن تلك المعدة وفق المعايير المحاسبية الدولية.

في هذا الصدد توجهنا إلى المديرية العامة للضرائب حيث التقينا ببعض الموظفين لاسيما على مستوى مديرية التشريع الجبائي ، كما توجهنا إلى مديرية كبريات الشركات على أمل الحصول على بعض الإحصائيات المتعلقة بالمجمعات المنخرطة ضمن النظام الجبائي لمجمعات الشركات ، لكن للأسف دون جدوى .

- **مهنيو المحاسبة** : والمقصود بهم خبراء المحاسبة ، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ، فهؤلاء يتدخلون إما في إعداد القوائم المالية أو مراقبتها والتحقق من صحتها ، لذلك من الضروري أن يكون لهذه الفئة رأي فيما يتعلق بالتجميع المحاسبي والقوائم المالية المجمعة ، ويرتبط هذا الأمر بالنصوص التي تنظم عملهم ، وكذا التكوين الذي يتلقونه ومدى كفايته.

- **الأكاديميون وأساتذة الجامعات** : إن أهم تأثير لهذه الفئة هو تكوينها للمحاسبين والقائمين على إعداد القوائم المالية المجمعة ، فهذا يقودنا إلى التساؤل عن مدى كفاية برامج التكوين المعتمدة حاليا ، ومدى حداثتها ، ومدى انسجامها مع ما هو مطلوب في الواقع التطبيقي.

- **البنوك والمؤسسات المالية** : تعتبر البنوك والمؤسسات المالية عنصرا أساسيا في عملية إعداد القوائم المالية المجمعة ، فهذه الأخيرة تعتبر الأداة التي يستخدمها البنك للتأكد من المركز المالي للمجمع ووضعيته المالية قبل اتخاذ قرار منح القرض من عدمه ، فالبنوك إذا معنية حول ما إذا كانت القوائم المالية المجمعة مفهومة من قبلها وتستجيب لاحتياجات التحليل المالي الذي تقوم به البنوك.

- **بورصة الجزائر** : يتمثل الدور الأساسي للبورصة في كونها السوق المنظم لتبادل الأسهم والسندات ، لذلك تسعى إدارات البورصات والأسواق المالية إلى وضع الإجراءات التي تفرض على الشركات المدرجة بالبورصة إعداد تقاريرها المالية وفق المعايير المحاسبية المتعارف عليها ، من هنا يجب أن يكون العاملون بالبورصة على دراية بكيفية إعداد القوائم المالية.

وعلى الرغم من الوضعية التي تعيشها بورصة الجزائر ، في ظل العدد المحدود من الشركات المدرجة ، لا يمنعنا هذا من التساؤل حول مدى توفر الآليات الضرورية للتعامل مع القوائم المالية المجمعة ، وذلك باعتبار المعلومة المحاسبية والمالية أحد العناصر الأساسية التي تدخل في تنشيط السوق المالي.

إن كل ما سبق يقودنا إلى القول إلى أن أي مشروع إصلاحي يجب أن يترافق مع حوار جاد ونقاش معمق بين مختلف الأطراف الفاعلة وذات العلاقة ، وهو ما لم يكن عند إصدار النظام المحاسبي المالي ، حيث لم يتم إشراك مختلف الأطراف في عملية صياغة القانون.

كما لا توجد حاليا آلية تفاعلية تمكن من إيصال المشاكل المتعلقة بالتطبيق العملي ووضع الحلول المناسبة في الوقت المناسب.

ولصعوبة تحليل آراء مختلف الأطراف المذكورة ، سنقوم بتحديد مجتمع دراستنا هذه في عينة من محافظي الحسابات في الجزائر ، باعتبار أن هذه الفئة مكلفة قانونا بتدقيق ومراقبة

القوائم المالية المجمعة والتأكد من صحتها ، فهي بالضرورة على دراية بواقع التجميع المحاسبي في الجزائر والمشاكل والمعوقات التي تواجهه لاسيما في ظل الرغبة للتوجه نحو معايير المحاسبة الدولية .

ثانيا - تحديد عينة الدراسة :

نظرا للعدد الكبير لمفردات مجتمع الدراسة وصعوبة تطبيق أسلوب الحصر الشامل عليهم، فإننا اخترنا القيام بعملية المسح عن طريق العينة.

تم اختيار العينة من مجتمع الدراسة بطريقة عشوائية ، حيث تم إعداد 350 استمارة استبيان لتوجيهها إلى محافظي الحسابات الذين تم استجوابهم إما وفق أسلوب المقابلة الشخصية أو عن طريق الهاتف أو إرسال الاستبيان عن طريق البريد الإلكتروني (قمنا بالاعتماد على قائمة محافظي الحسابات المتوفرة على مستوى موقع المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات).

جدير بالذكر أنه تم التركيز في الاستبيان على صفة المستجوب ممثلة في كونه محافظ حسابات معتمد ، دون التركيز على المنطقة التي يقع فيها المكتب ، الخبرة ، الجنس ، ....إلخ.

وبما أن موضوع الاستبيان هو معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي ، تم إقصاء جميع الاستمارات التي صرح فيها محافظ الحسابات أنه غير مطلع على معايير المحاسبة الدولية أو تحديثاتها لسنة 2011 ، والملاحظ هنا أن عدد كبير من محافظي الحسابات غير مطلعين على التحديثات الأخيرة لمعايير المحاسبة الدولية ، وعدم اهتمام البعض منهم لهذا الموضوع يرجع حسبهم إلى عدم الحاجة لما تتضمنه معايير المحاسبة الدولية في المهنة طالما أن القوائم المالية المجمعة يجب أن تكون خاضعة لمتطلبات القانون الجزائري.

على هذا الأساس يبين الجدول التالي عدد الاستمارات الموزعة والمستردة :

الجدول رقم 32 : عدد الاستمارات الموزعة والمستردة

مجتمع الدراسة	الاستمارات الموزعة	الاستمارات المرفوضة	الاستمارات غير المستردة	الاستمارات المعتمدة
محافظي الحسابات	350	68	42	240

الفرع الثاني – بنـــاء أداة الدراســـة :

قمنا بتصميم قائمة استقصاء خاصة ذات علاقة بتحديد أبعاد المتغير المستقل (المعوقات البيئية) والمتغير التابع (تطبيق معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي في الجزائر) :

- **أبعاد المتغير المستقل (معوقات البيئة المحاسبية في الجزائر)**: والتي تمثلت في : البيئة القانونية ، هيكلة وتنظيم مجمعات الشركات ، نظام التكوين والتأهيل ، البيئة الاقتصادية.

- **المتغير التابع (تطبيق معايير المحاسبة الدولية)**: والتي تمثلت في تحديد حاجة الجزائر إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي.

وتكونت قائمة الاستقصاء من ثلاثة أجزاء كالأتي :

- **الجزء الأول** : يشمل واقع التجميع المحاسبي في الجزائر ، ويهدف إلى تحديد مدى حاجة البيئة الجزائرية لمعايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي.
- **الجزء الثاني** : يركز على المقاييس الخاصة بالمتغير المستقل (البيئة المحاسبية في الجزائر) ، حيث تم تقسيم هذا الجزء إلى 04 محاور كما يلي : المعوقات المتعلقة بالبيئة القانونية وتنظيم مهنة المحاسبة ، المعوقات المتعلقة بهيكلة وتنظيم مجمعات الشركات ، المعوقات المتعلقة بنظام التكوين والتأهيل ، المعوقات المتعلقة بالبيئة الاقتصادية في الجزائر.

- **الجزء الثالث** : يتضمن سؤالا واحد يهدف إلى معرفة موقف محافظي الحسابات من الطريقة الأنسب للاستفادة من معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي في الجزائر.

الفـرع الثالــث – طريقــة القــياس :

قمنا في دراستنا هذه باستخدام قائمة الاستقصاء كأداة لجمع البيانات ، حيث وزعت على عينة الدراسة وجاءت الأسئلة فيها أو الفقرات لكل الأبعاد (المتغير المستقل والتابع) مغلقة ومصممة وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي الذي يعد الأنسب لمثل هذه الدراسات[1].

وقد كانت الخيارات المتاحة أمام كل عبارة كما يلي: (موافق بشدة ، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة)، ومن أجل تحديد الاتجاه أعطينا لاحتمالات الإجابات الخمسة السابقة أوزان محددة كما هو موضح في الجدول الاتي:

جـدول رقـم 33 : الأوزان المعطاة لخيارات الإجابة في قائمة الاستقصاء.

الرأي	الأوزان
موافق بشدة	1
موافق	2
محايد	3
غير موافق	4
غير موافق بشدة	5

بعد ذلك يتم حساب المتوسط الحسابي المرجح، ثم يحدد الاتجاه ، حسب قيم المتوسط الحسابي المرجح كما هو موضح في الجدول التالي :

[1] عز عبد الفتاح : مقدمـة فـي الإحصـاء الوصفـي والاستدلالـي باستخدام (spss) . جدة : خوارزم العلميـة للنشـر والتوزيـع . 2008 ، ص 537.

جـدول رقـم 34 : المتوسطات المرجحة والإتجاهات الموافقة لها.

المتوسط المرجح	الاتجاه
1 - 1.79	موافق بشدة
1.80 - 2.59	موافق
2.60 - 3.39	محايد
3.40 - 4.19	غير موافق
4.20 - 5	غير موافق بشدة

المصـــدر : عز عبد الفتاح : **مرجع سبق ذكره** ، ص 540.

الفــرع الرابــع – صــدق قائمــة الاستقصــاء :

صدق الاستقصاء هو أن يقيس المقياس ما وضع أصلا لقياسه[1]، إنها جودة الاختبار في قياس ما صمم أصلا لقياسه ، كما يقصد بالصدق أن تكون أداة القياس قد تضمنت عدداً كافيا وممثلا من الأسئلة التي ينبغي أن تستخدم لقياس المفهوم الذي نحن بصدد قياسه.

للتأكد من صدق قائمة الاستقصاء عرضناها على مجموعة من المحكمين ذوي الصلة بموضوع البحث لإبداء رأيهم في محتوى قائمة الاستقصاء ومدى ملاءمتها وشموليتها وتغطيتها للموضوع المبحوث ، وبناء على الملاحظات والتوجيهات التي أبداها المحكمون ، قمنا بإجراء التعديلات المطلوبة.

وبعد التأكد من الصدق الظاهري قمنا باختبار الاتساق الداخلي لقائمة الاستقصاء عن طريق حساب معامل الارتباط بيرسون الذي يسمح بحساب درجة ارتباط كل فقرة بالدرجة الكلية لجميع فقرات المحور الذي تنتمي إليه ، وهذا بالنسبة لجميع محاور الدراسة:

[1] منذر الضامن : أساسيات البحث العلمي . عمان : دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة . 2008، ص 113.

جدول رقم 35 : معاملات الارتباط بيرسون بين فقرات المتغير المستقل مع الدرجة الكلية لكل محور.

رقم المحور	رقم العبارة	معامل الارتباط	رقم المحور	رقم الفقرة	معامل الارتباط
02	06	0,522 **	05	18	0,630 **
	07	0,925 **		19	0,583 **
	08	0,947 **		20	0,771 **
	09	0,928 **		21	0,902 **
	10	0,328 **		22	0,904 **
	11	0,397 **		23	0,795 **
	12	0,319 **		24	0,440 **
	13	0,319 **	05	25	0,725 **
03	14	0,753 **		26	0,724 **
	15	0,530 **		27	0,517 **
	16	0,893 **		28	0,677 **
	17	0,846 **		29	0,712 **
				30	0,808 **
				31	0,766 **
				32	0,755 **

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS لتحليل فقرات الاستقصاء.

يلخص الجدول رقم 35 معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة (الفقرة من 06 إلى 32) ودرجة المحور أو البعد التابعة له ، فالنسبة للمحور رقم (02) للمتغير المستقل الخاص بالبيئة القانونية وتنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر كانت معاملات الارتباط موجبة وتراوحـت بين (0,947**) في حدها الأعلى أمام الفقرة رقم (08) وبين (0,319 **) في حدها الأدنى أمام الفقرتين رقم (12) و(13)، وأن جميع فقرات هذا المحور دالة إحصائياً عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$).

أما بالنسبة للمحور رقم (03) الخاص بهيكلة وتنظيم مجمعات الشركات في الجزائر فقد جاءت معاملات الارتباط للفقرات التابعة له (الفقرة من 14 إلى 17) كلهـا موجبـة وتراوحـت بين (0,893**) في حدها الأعلى أمام الفقرة رقم (16) وبين (0,530 **) في حدها الأدنى أمام الفقرة رقم (15)، وأن جميع فقرات هذا المحور دالة إحصائياً عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$).

أما بالنسبة للمحور رقم (04) الخاص بنظام تكوين وتأهيل المحاسبين في الجزائر فقد جاءت معاملات الارتباط للفقرات التابعة له (الفقرة من 18 إلى 24) كلها موجبة وتراوحت بين (0,904**) في حدها الأعلى أمام الفقرة رقم (22) وبين (0,440 **) في حدها الأدنى أمام الفقرة رقم (24)، وأن جميع فقرات هذا المحور دالة إحصائياً عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$).

أما المحور رقم (05) الخاص بالبيئة الاقتصادية في الجزائر فقد جاءت معاملات الارتباط للفقرات التابعة له (الفقرة من 25 إلى 32) كلها موجبة وتراوحت بين (0,808 **) في حدها الأعلى أمام الفقرة رقم (30) وبين (0,517 **) في حدها الأدنى أمام الفقرة رقم (27)، وأن جميع فقرات هذا المحور دالة إحصائياً عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$).

أما بالنسبة لفقرات المتغير التابع فكانت معاملات الارتباط بين فقرات المحور كما يلي :

جدول رقم 36 : معاملات الارتباط بيرسون بين فقرات المتغير التابع

رقم المحـور	رقم العـبارة	معامـل الارتباط
01	01	0,535 **
	02	0,726 **
	03	0,651 **
	04	0,474 **
	05	0,689 **

المصـدر : من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS لتحليل فقرات الاستقصاء.

يتضح من الجدول السابق أن معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة (من 01 إلى 05) والدرجة الكلية لجميع فقرات المحور موجبة وتراوحت بين (** 0,726) في حدها الأعلى أمام الفقرة رقم (02) وبين (** 0,474) في حدها الأدنى أمام الفقرة رقم (04)، وأن جميع فقرات هذا المحور دالة إحصائياً عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$).

الفــرع الخامــس - ثبات أداة الدراســة :

يشير الثبات في أداة الدراسة إلى التوافق والاتساق في نتائج الاستبيان إذا طبقت أكثر من مرة وفي ظروف مماثلة[1]، وللتأكد من ثبات الأداة فقد تم استخراج معامل الاتساق الداخلي لأداة الدراسة ، وفقا لإجابات مفردات عينة الدراسة والبالغ عددهم (240) مفردة صالحة للمعالجة ، وباستخدام معامل كرونباخ-ألفا لكل بعد من أبعاد الدراسة ، وجاءت قيم معامل الثبات مقبولة كما هو مبين في الجدول التالي :

جدول رقم 37 : معاملات الثبات كرونباخ-ألفا.

متغيرات الدراسة	أبعاد متغيرات الدراسة	فقرات قائمة الاستقصاء	معامل كرونباخ-ألفا للثبات
الحاجة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي		05-01	0,670
معوقـات التطبيـق	البيئـة القانونيـة وتنظيم المهنــة	13-06	0,631
	هيكلـة وتنظيـم مجمعـات الشركـات	17-14	0,755
	نظـام التكويـن والتأهيـل	24-18	0,665
	البيئــة الاقتصاديــة	32-25	0,737
			0,737

المصــدر : من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS لتحليل فقرات الاستقصاء.

[1] فايز جمعة النجار وآخرون : أساليب البحث العلمي: منظور تطبقي . الطبعة الثانية . عمان .2013، ص149.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن قيمة معامل الثبات لجميع المتغيرات كانت أعلى من (0,6) وهذا يعني أن الدراسة تتمتع بثبات جيد ، وبالنسبة للمتغير المستقل نلاحظ أن أعلى قيمة لمعامل الثبات كانت لهيكلة وتنظيم مجمعات الشركات بقيمة (0,755) ، وبلغت أقل قيمة لمعامل الثبات لبعد البيئة القانونية وتنظيم مهنة المحاسبة (0,631) وهو معدل ثبات جيد ، أما بالنسبة للمتغير التابع المتمثل في معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر فنلاحظ أن نسبة معامل الثبات كانت (0,670) وهو معدل ثبات جيد كذلك.

المطلب الرابع : تحليل نتائج توزيع الاستبيان على عينة من محافظي الحسابات

من خلال هذا المطلب سنقوم بتحليل إجابات محافظي الحسابات الذين تم استجوابهم لتحديد درجة الارتباط بين تطبيق معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي والمعوقات المختلفة التي تميز البيئة المحاسبية في الجزائر.

الفرع الأول- التحليل الوصفي لآراء المستجوبين :

من خلال هذا الفرع سنقول بتحليل أجوبة أفراد العينة لمعرفة موقفهم من مختلف العبارات المضمنة في الاستبيان.

أولا- التحليل الوصفي للفقرات المتعلقة بواقع التجميع المحاسبي في الجزائر :

يمكن تلخيص الإجابات المتعلقة بالأسئلة الخاصة بواقع التجميع المحاسبي في الجزائر فيما يلي:

جدول رقم 38 : التحليل الوصفي لآراء المستجوبين حول واقع التجميع المحاسبي في الجزائر

نـص الفقـــــرة	عـــدد أفـــراد العينـــة المجيبـــين بـ									
	موافـــق بشـــدة		موافـــق		محايـــد		غيـــر موافـــق		غيـــر موافـــق بشـــدة	
	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%
1- قلة عدد مجمعات الشركات وغموض مفهومها يمثل عائقا أمام تطوير التجميع المحاسبي في الجزائر	216	90	23	9.6	1	0.4	0	0	0	0
2- ينظر مسيرو مجمعات الشركات في الجزائر لإعداد القوائم المالية المجمعة كإلزام قانوني دون الاهتمام بفوائدها في العملية التسييرية واتخاذ القرار	161	67.1	52	21.7	24	10	03	1.3	0	0
3- يوفر النظام المحاسبي المالي دليلا متكاملا لإعداد الحسابات المجمعة	0	0	0	0	0	0	99	41.3	141	58.8
4- تقدم المعايير المحاسبية الدولية حلولا للمشاكل التي لم يتطرق لها النظام المحاسبي المالي	210	87.5	29	12.1	01	0.4	0	0	0	0
5- تتوفر الجزائر على البيئة والأدوات المناسبة لتطبيق المعيار IFRS10	01	0.4	0	0	0	0	97	40.4	142	59.2

من خلال الجدول السابق نلاحظ ما يلي :

- **بالنسبة للفقـرة 01** : كانت إجابات محافظي الحسابات المستجوبين كما يلي (موافق بشدة 90 % ، موافق 9.6 % ، محايد 0.4 %) ، بمعنى أنهم يرون أن قلة عدد مجمعات الشركات وغموض مفهومها يمثل فعلا عائقا أمام تطوير التجميع المحاسبي في الجزائر ، حيث أن الرصيد القانوني قليل جدا ، كما أن أغلب أفراد العينة لم يدققوا من قبل الحسابات الخاصة بمجمعات الشركات ، وهو ما ينعكس سلبا على اهتمام المشرع الجزائري بهذا الموضوع ، وكذا اهتمام محافظي الحسابات به.

- **بالنسبة للفقـرة 02** : كانت إجابات محافظي الحسابات المستجوبين كما يلي (موافق بشدة 67.1 % ، موافق 21.7 % ، محايد 10 % ، غير موافق 1.3 %) . من خلال ذلك يرى محافظو الحسابات أن عدم الاهتمام بفوائد القوائم المالية المجمعة في التسيير واتخاذ القرار واعتبارها مجرد إلزام قانوني له جانب كبير في تقليص جودة هذه القوائم المالية ، في المقابل نسبة قليلة من محافظي الحسابات قدرها 10 % تحفظت عن الإجابة على اعتبار عدم قدرتها على تقييم ذلك.

- **بالنسبة للفقـرة 03** : كانت إجابات محافظي الحسابات المستجوبين كما يلي (غير موافق 41.3 % ، غير موافق بشدة 58.8 %) . بمعنى إجماع محافظي الحسابات المستجوبين على أن النظام المحاسبي المالي لا يوفر دليلا متكاملا لإعداد الحسابات المجمعة ، هذا راجع من جهة إلى نقص في مضمون النظام المحاسبي المالي ومن جهة أخرى عدم وجود آلية لإثرائه وتطويره بصفة مستمرة.

- **بالنسبة للفقرة 04** : كانت إجابات محافظي الحسابات المستجوبين كما يلي (موافق بشدة 87.5 % ، موافق 12.1 % ، محايد 0.4 %) . بمعنى إجماع محافظي الحسابات المستجوبين حول إمكانية الاستفادة من المعايير المحاسبية الدولية عن طريق تقديم حلول للمشاكل التي لم يتطرق لها النظام المحاسبي المالي، إلا أن هذا لا يعني اتفاقهم على التطبيق الحرفي لما تضمنته معايير المحاسبة الدولية.

- **بالنسبة للفقرة 05** : كانت إجابات محافظي الحسابات المستجوبين كما يلي (موافق بشدة 0.4 % ، غير موافق 40.4 % ، غير موافق بشدة 59.2 %). بمعنى أن محافظي الحسابات المستجوبين مجمعون على عدم توفر الجزائر على البيئة والأدوات المناسبة لتطبيق

المعيار IFRS10 ، فمن خلال دراسة هذا المعيار تبين لنا أنه يرتكز في مختلف جوانبه على وجود سوق مالي نشط وهو الأمر غير المتوفر في البيئة الجزائرية.

ثانيا - تحليل آراء المستجوبين حول البيئة القانونية وتنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر

يمكن تلخيص الإجابات المتعلقة بالأسئلة الخاصة بالمعوقات المتعلقة بالبيئة القانونية وتنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر فيما يلي:

جدول رقم 39 : التحليل الوصفي لآراء المستجوبين حول البيئة القانونية وتنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر

نص الفقـــرة	عـــدد أفراد العينة المجيبين بـ									
	موافـــق بشدة		موافـــق		محايـــد		غير موافـــق		غير موافـــق بشـــدة	
	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%
6- حداثة ظهور مجمعات الشركات في الجزائر ونقص الرصيد القانوني المتعلق بها	218	90.8	22	9.2	0	0	0	0	0	0
7- الخلط بين مجمعات الشركات وتجمعات الشركات ذات المنفعة الاقتصادية	177	73.8	33	13.8	18	7.5	11	4.6	01	0.4
8- عدم التمييز في الواقع العملي بين مجمع الشركات وفق القانونين التجاري والجبائي	148	61.7	61	25.4	18	7.5	11	4.6	2	0.8
9- عدم ضبط طبيعة العلاقة بين الشركات الأعضاء في مجمع الشركات في القانون الجزائري	150	62.5	57	23.8	20	8.3	12	05	01	0.4
10- عدم ضبط طبيعة العلاقة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية وتحديثاتها المستمرة	232	96.7	07	2.9	0	0	0	0	01	0.4
11- عدم تلاؤم فلسفة معايير المحاسبة الدولية وآلية إصدارها مع البيئة القانونية الجزائرية.	233	97.1	07	2.9	0	0	0	0	0	0
12- ضعف الهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة في الجزائر	235	97.9	05	2.1	0	0	0	0	0	0
13- عدم وجود جهة مكلفة بالتأكد من جودة القوائم المالية المجمعة المعدة في الجزائر	235	97.9	05	2.1	0	0	0	0	0	0

من خلال الجدول السابق نلاحظ ما يلي :

- **بالنسبة للفقرة 06** : كانت إجابات محافظي الحسابات المستجوبين كما يلي (موافق بشدة 90.8 % ، موافق 9.2 %) ، بمعنى إجماعهم على أن حداثة ظهور مجمعات الشركات في الجزائر ونقص الرصيد القانوني المتعلق بها يمثل عائقا أمام تطبيق معايير المحاسبة الدولية ، فهذه الأخيرة مرت بالعديد من المراحل وصولا إلى ما هي عليه الآن ، وهو ما يجب أن تمر به الجزائر عن طريق الاستجابة لمتطلبات البيئة الجزائرية.

- **بالنسبة للفقرة 07** : كانت إجابات محافظي الحسابات المستجوبين كما يلي (موافق بشدة 73.8 % ، موافق 13.8 % ، محايد 7.5 % ، غير موافق 4.6 % ، غير موافق بشدة 0.4 %) ، وفعلا لمسنا خلطا بين مجمعات الشركات وتجمعات الشركات ذات المنفعة الاقتصادية في العديد من الدراسات المحاسبية ، وهذا مرده عدم الاهتمام بضبط المصطلحات في النصوص القانونية الجزائرية على العموم.

- **بالنسبة للفقرة 08** : كانت إجابات محافظي الحسابات المستجوبين كما يلي (موافق بشدة 61.7 % ، موافق 25.4 % ، محايد 7.5 % ، غير موافق 4.6 % ، غير موافق بشدة 0.8 %) ، أي أنهم يرون وجود خلط بين مجمع الشركات وفق القانونين التجاري والجبائي ، هذا الأمر يقتضي وضع إطار واضح للتفرقة بين المفهومين ، وتحديد أسباب الاختلاف بينهما التي قمنا بتحليلها في الجانب النظري.

- **بالنسبة للفقرة 09** : كانت إجابات محافظي الحسابات المستجوبين كما يلي (موافق بشدة 62.5 % ، موافق 23.8 % ، محايد 8.3 % ، غير موافق 05 % ، غير موافق بشدة 0.4 %) ، أي أنهم يرون ضرورة ضبط طبيعة العلاقة بين الشركات الأعضاء في مجمع الشركات في القانون الجزائري ، على اعتبار أنها أساس وجود مجمع الشركات.

- **بالنسبة للفقـرة 10** : كانت إجابات محافظي الحسابات المستجوبين كما يلي (موافق بشدة 96.7 % ، موافق 2.9 % ، غير موافق بشدة 0.4 %) ، أي أنهم مجمعون على أن النظام المحاسبي المالي لم يحدد طبيعة علاقته مع معايير المحاسبة الدولية وتحديثاتها المستمرة ، وذلك يحد من الاستفادة من معايير المحاسبة الدولية في الجزائر.

- **بالنسبة للفقـرة 11** : كانت إجابات محافظي الحسابات المستجوبين كما يلي (موافق بشدة 97.1 % ، موافق 2.9 %) ، أي أنهم مجمعون على عدم تلاؤم فلسفة معايير المحاسبة الدولية وآلية إصدارها مع البيئة القانونية الجزائرية ، فالنظام المحاسبي المالي يخضع لإجراءات الإصدار القانونية والسياسية ، أما معايير المحاسبة الدولية فهي ذات طابع علمي يتم إصدارها بناء على المشاكل المطروحة في الواقع العملي ويتم تعديلها باستمرار.

- **بالنسبة للفقرة 12** : كانت إجابات محافظي الحسابات المستجوبين كما يلي (موافق بشدة 97.9 % ، موافق 2.1 %) ، حيث أنهم يجمعون على أن ضعف الهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة في الجزائر يعتبر عائقا كبيرا أمام تطبيق معايير المحاسبة الدولية ، فالمهنة لا تساهم بالشكل المطلوب في عملية صياغة المعايير المحاسبة ، كما أن المنظمات المهنية الجزائرية ليس لها وجود على الصعيد الدولي ولا تشارك في جهود التوافق المحاسبي الدولي.

- **بالنسبة للفقرة 13** : كانت إجابات محافظي الحسابات المستجوبين كما يلي (موافق بشدة 97.9 % ، موافق 2.1 %) ، أي أنهم يرون أن عدم وجود جهة مكلفة بالتأكد من جودة القوائم المالية المجمعة المعدة في الجزائر يمثل عائقا كبيرا أمام تطبيق معايير المحاسبة الدولية ، حيث يجب وضع آلية لضمان الالتزام بالمعايير المحاسبية إلى جانب الجهود المتعلقة بالتدقيق الخارجي.

ثالثا - تحليل آراء المستجوبين حول هيكلة وتنظيم مجمعات الشركات في الجزائر

يمكن تلخيص الإجابات المتعلقة بالأسئلة الخاصة بالمعوقات المتعلقة بهيكلة وتنظيم مجمعات الشركات في الجزائر فيما يلي:

جدول رقم 40 : التحليل الوصفي لآراء المستجوبين حول هيكلة وتنظيم مجمعات الشركات في الجزائر

نص الفقـــــرة	عـــدد أفـــراد العينـــــة المجيبـــين بـ									
	موافـــق بشدة		موافـــق		محايـــد		غير موافـــق		غير موافـــق بشـــدة	
	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%
14- لا تتماشى هيكلة وتنظيم مجمعات الشركات في الجزائر مع متطلبات عمليات التجميع المحاسبي.	165	68.8	65	27.1	07	2.9	03	1.3	0	0
15- عدم توفر برامج إعلام آلي متطورة في مجمعات الشركات في الجزائر تساعد في التجميع المحاسبي	22	9.2	66	27.5	112	46.7	40	16.7	0	0
16- عدم امتلاك مجمعات الشركات في الجزائر لوسائل اتصال حديثة تسهل تدفق وانسياب المعلومات بين الشركات الأعضاء في المجمع	161	67.1	63	26.3	07	2.9	09	3.8	0	0
17- عدم تبني مجمعات الشركات في الجزائر أنظمة متطورة للرقابة الداخلية تحدد ضوابط كل العمليات بما فيها أعمال التجميع المحاسبي	158	65.8	69	28.8	07	2.9	06	2.5	0	0

من خلال الجدول السابق نلاحظ ما يلي :

- **بالنسبة للفقرة 14** : كانت إجابات محافظي الحسابات المستجوبين كما يلي (موافق بشدة 68.8 % ، موافق 27.1 % ، محايد 2.9 % ، غير موافق 1.3 %) ، أي أنهم يرون ضرورة إعادة النظر في هيكلة وتنظيم مجمعات الشركات في الجزائر حتى تتلاءم مع متطلبات عمليات التجميع المحاسبي عموما لاسيما مع الحاجة إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

والحديث عن الهيكلة والتنظيم يقودنا إلى مسألة حوكمة الشركات أي أنه من الضروري وضع إطار خاص بحوكمة مجمعات الشركات الجزائرية بما يتناسب مع متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي.

- **بالنسبـة للفقـرة 15** : كانت إجابات محافظي الحسابات المستجوبين كما يلي (موافق بشدة 9.2 % ، موافق 27.5 % ، محايد 46.7 % ، غير موافق 16.7 %) ، من خلال ذلك يتضح أن نسبة 36.7 % يرون أن عدم كفاءة برامج إعلام الآلي المستخدمة يمثل عائقا أمام تطوير التجميع المحاسبي ، في حين أن النسبة المتبقية تراوحت بين الحياد والرفض لهذا الأمر ، على اعتبار أن مجمعات الشركات الجزائر بدأت تهتم بتطوير برامج الإعلام الآلي المستخدمة لتسهيل العمل المحاسبي عموما والتجميع المحاسبي على وجه الخصوص.

- **بالنسبـة للفقــرة 16** : كانت إجابات محافظي الحسابات المستجوبين كما يلي (موافق بشدة 67.1 % ، موافق 26.3 % ، محايد 2.9 % ، غير موافق 3.8 %) ، حيث أن الأغلبية يرون أن ضعف وسائل الاتصـال يمثـل عائقا أمام تطوير التجميع المحاسبي ، وهنا يطرح بشدة مشكل ضعف تدفق الإنترنت لاسيما فـي الجنـوب الجزائري ، مما يعيق تبادل الحسابات والمعلومات بين الشركات التابعة للمجمع.

- **بالنسبة للفقـرة 17** : كانت إجابات محافظي الحسابات المستجوبين كما يلي (موافق بشدة 65.8 % ، موافق 28.8 % ، محايد 2.9 % ، غير موافق 2.5 %) ، بمعنى أن عدم تبني مجمعات الشركات في الجزائر دليل للإجراءات بما في ذلك دليلا للتجميع المحاسبي يمثل عائقا أمام تطوير التجميع المحاسبي.

رابعا - تحليل آراء المستجوبين حول نظام تكوين وتأهيل المحاسبين في الجزائر

يمكن تلخيص الإجابات المتعلقة بالأسئلة الخاصة بالمعوقات المتعلقة بنظام تكوين وتأهيل المحاسبين في الجزائر فيما يلي:

جدول رقم 41 : التحليل الوصفي لآراء المستجوبين حول نظام تكوين وتأهيل المحاسبين في الجزائر

نص الفقـــرة	عدد أفراد العينة المجيبين بـ									
	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة	
	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%
18- النقائص الكبيرة في التكوين الأكاديمي وعدم تلبيته لاحتياجات المهنة	229	95.4	10	4.2	0	0	01	0.4	0	0
19- ضعف مستوى التكوين في الجامعة وعدم تجديد وتحديث برامج التكوين	230	95.8	10	4.2	0	0	0	0	0	0
20- ضعف التكوين المهني في المحاسبة ، وعدم قيام مهنيي المحاسبة بالتكوين المستمر وتحيين معلوماتهم	218	90.8	15	6.3	02	0.8	05	2.1	0	0
21- ضعف تكوين المحاسبين في اللغات الأجنبية وخصوصا اللغة الإنجليزية	203	84.6	26	10.8	06	2.5	05	2.1	0	0
22-ضعف تكوين المحاسبين في برامج الإعلام الآلي	204	85	24	10	07	2.9	05	2.1	0	0
23- نقص دورات التدريب واستنادها على الجوانب النظرية دون طرح المشاكل العملية	224	93.3	13	5.4	01	0.4	02	0.8	0	0
24- ضعف الاستثمار الأجنبي في الجزائر يدفع مهنيي المحاسبة إلى عدم الاهتمام بالتطورات الحاصلة على المستوى الدولي وعدم تطوير مهاراتهم ومعارفهم	232	96.7	07	2.9	01	0.4	0	0	0	0

من خلال الجدول السابق نلاحظ ما يلي :

- **بالنسبة للفقـرة 18** : كانت إجابات محافظي الحسابات المستجوبين كما يلي (موافق بشدة 95.4 % ، موافق 4.2 % ، غير موافق 0.4 %) ، بمعنى إجماعهم على وجود نقائص في التكوين الأكاديمي وعدم تلبيته لاحتياجات المهنة ، ويظهر هذا جليا حسبهم من خلال عدم جاهزية خريجي الجامعات للعمل المحاسبي إلا بعد فترة طويلة من التدريب المهني ، وكذا محدودية معارفهم في المجال المحاسبي والقانوني والجبائي.

- **بالنسبة للفقـرة 19** : كانت إجابات محافظي الحسابات المستجوبين كما يلي (موافق بشدة 95.8 % ، موافق 4.2 %) ، حيث ركز محافظو الحسابات على ضعف جودة التكوين في الجامعة وإشكالية عدم تجديد وتحديث برامج التكوين الجامعي حسب المتغيرات الحاصلة في البيئة الاقتصادية.

- **بالنسبة للفقـرة 20** : كانت إجابات محافظي الحسابات المستجوبين كما يلي (موافق بشدة 90.8 % ، موافق 6.3 % ، محايد 0.8 % ، غير موافق 2.1 %) ، حيث أجمعوا على الضعف الكبير في التكوين المهني في المحاسبة ، وكذا عدم قيام مهنيي المحاسبة بالتكوين المستمر وتحيين معلوماتهم ، وهنا نشير إلى ضرورة انتظار تطبيق الإجراءات الجديدة التي جاء بها القانون رقم 10-01 والمتعلقة بإنشاء معهد للتعليم المحاسبي ووضع حد لعشوائية وشكلية التعليم المهني سابقا.

- **بالنسبة للفقـرة 21** : كانت إجابات محافظي الحسابات المستجوبين كما يلي (موافق بشدة 84.6 % ، موافق 10.8 % ، محايد 2.5 % ، غير موافق 2.1 %) ، أي ضعف تكوين المحاسبين في اللغات الأجنبية وخصوصا اللغة الإنجليزية يمثل عائقا أمام التعامل مع التقارير المالية للشركات والفروع الأجنبية ، كما يمثل عائقا أمام تعامل مهنيي المحاسبة الجزائريين مع الشركات الأجنبية والمستثمرين الأجانب.

- **بالنسبة للفقـرة 22** : كانت إجابات محافظي الحسابات المستجوبين كما يلي (موافق بشدة 85 % ، موافق 10 % ، محايد 2.9 % ، غير موافق 2.1 %) ، يتضح من ذلك إجماعهم على ضرورة تطوير تكوين المحاسبين في برامج الإعلام الآلي من أجل ضمان قدرتهم على التعامل مع مختلف البرامج المحاسبية المستعملة.

- **بالنسبة للفقـرة 23** : كانت إجابات محافظي الحسابات المستجوبين كما يلي (موافق بشدة 93.3 % ، موافق 5.4 % ، محايد 0.4 % ، غير موافق 0.8 %) ، يتضح من ذلك إجماعهم على وجود نقص في دورات التدريب التي تستند على الجوانب النظرية دون طرح المشاكل العملية ، حيث يجب في هذا الإطار أن تتكفل المنظمات المهنية بوضع برنامج فعال للتدريب طيلة المسار المهني .

- **بالنسبة للفقـرة 24** : كانت إجابات محافظي الحسابات المستجوبين كما يلي (موافق بشدة 96.7 % ، موافق 2.9 % ، محايد 0.4 %) ، يتضح من ذلك إجماعهم على أن ضعف الاستثمار الأجنبي في الجزائر يدفع مهنيي المحاسبة إلى عدم الاهتمام بالتطورات الحاصلة على المستوى الدولي ، حيث أنهم يتعاملون مع شركات أغلبها تنشط في السوق الجزائري فقط.

خامسا – تحليل آراء المستجوبين حول البيئة الاقتصادية في الجزائر

يمكن تلخيص الإجابات المتعلقة بالأسئلة الخاصة بالمعوقات المتعلقة بالبيئة الاقتصادية في الجزائر فيما يلي :

جدول رقم 42 : التحليل الوصفي لآراء المستجوبين حول البيئة الاقتصادية في الجزائر

نص الفقـــــــرة	عدد أفراد العينة المجيبين بـ									
	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة	
	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%
25- المعايير المحاسبية الدولية معدة وفق ظروف الدول المتقدمة ، عكس ما هو عليه الحال في الجزائر	234	97.5	06	2.5	0	0	0	0	0	0
26- ضعف انفتاح الاقتصاد الوطني على المستثمرين الأجانب يؤدي إلى ضعف الحاجة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي	233	97.1	07	2.9	0	0	0	0	0	0
27- ضعف القطاع المصرفي في الجزائر وعدم استجابته للكثير من المعالجات المحاسبية	212	88.3	20	8.3	08	3.3	0	0	0	0
28- ضعف السوق المالي في الجزائر يقف عائقا أمام العديد من المعالجات المحاسبية	231	96.3	09	3.8	0	0	0	0	0	0
29- عدم ربط مختلف المعاملات المتعلقة بتداول الأسهم ببورصة القيم له انعكاس كبير على ضعف الحاجة لتطبيق كل ما هو وارد في معايير المحاسبة الدولية	232	96.7	08	3.3	0	0	0	0	0	0
30- الحجم الكبير للاقتصاد الموازي (السوق السوداء) في الجزائر ودوره في عدم تنظيم رؤوس الأموال ضمن شركات ومجمعات	204	85	36	15	0	0	0	0	0	0
31- ينظر للتجميع المحاسبي في الجزائر كأداة جبائية لتوحيد الإخضاع الجبائي وليس كأداة اقتصادية متكاملة	202	84.2	36	15	02	0.8	0	0	0	0
32- تعارض النصوص المحاسبية مع العديد من المتطلبات الجبائية	207	86.3	33	13.8	0	0	0	0	0	0

من خلال الجدول السابق نلاحظ ما يلي :

- **بالنسبة للفقـرة 25** : كانت إجابات محافظي الحسابات المستجوبين كما يلي (موافق بشدة 97.5 % ، موافق 2.5 %) ، أي أنهم يعتبرون أن معايير المحاسبة الدولية معدة وفق ظروف الدول المتقدمة ، لذلك لا توجد فائدة من تطبيقها الحرفي في الجزائر.

- **بالنسبة للفقـرة 26** : كانت إجابات محافظي الحسابات المستجوبين كما يلي (موافق بشدة 97.1 % ، موافق 2.9 %) ، بمعنى أنهم مجمعون على أن ضعف انفتاح الاقتصاد الوطني على المستثمرين الأجانب يؤدي إلى ضعف الحاجة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي.

- **بالنسبة للفقـرة 27** : كانت إجابات محافظي الحسابات المستجوبين كما يلي (موافق بشدة 88.3 % ، موافق 8.3 % ، محايد 3.3 %) ، بمعنى أنهم مجمعون على أن ضعف القطاع المصرفي في الجزائر يمثل عائقا أمام تطبيق العديد من المعالجات المنصوص عليها في المعايير المحاسبة الدولية.

- **بالنسبة للفقـرة 28** : كانت إجابات محافظي الحسابات المستجوبين كما يلي (موافق بشدة 96.3 % ، موافق 3.8 %) ، بمعنى أنهم يرون أن ضعف السوق المالي في الجزائر يقف عائقا أمام العديد من المعالجات المحاسبية لاسيما تلك المتعلقة بالتقييم القيمة العادلة.

- **بالنسبة للفقـرة 29** : كانت إجابات محافظي الحسابات المستجوبين كما يلي (موافق بشدة 96.7 % ، موافق 3.3 %) ، بمعنى أنه في ذات السياق تضعف الحاجة لتطبيق كل ما هو وارد في معايير المحاسبة الدولية نتيجة عدم ربط مختلف المعاملات المتعلقة بتداول الأسهم ببورصة القيم.

- **بالنسبة للفقـرة 30** : كانت إجابات محافظي الحسابات المستجوبين كما يلي (موافق بشدة 85 % ، موافق 15 %) ، أي أنهم يرون أن الحجم الكبير للاقتصاد الموازي (السوق

السوداء) يؤدي إلى عدم تنظيم رؤوس الأموال بطريقة رسمية ضمن شركات ومجمعات ، وهو ما يمثل عائقا أمام تطوير التجميع المحاسبي في الجزائر وضعف الحاجة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية.

- **بالنسبة للفقـرة 31** : كانت إجابات محافظي الحسابات المستجوبين كما يلي (موافق بشدة 84.2 % ، موافق 15 % ، محايد 0.8 %) ، بمعنى أنهم يجمعون على ضرورة عدم اعتبار التجميع المحاسبي في الجزائر أداة جبائية فقط ، وإنما اعتباره أداة اقتصادية متكاملة مهمة في ضمان تحقيق أهداف المجمع ، وهنا يمكن ملاحظة أن المجمعات الداخلة ضمن النظام الجبائي لمجمعات الشركات تهتم أكثر بموضوع التجميع المحاسبي نتيجة وجود التحفيزات الجبائية.

- **بالنسبة للفقـرة 32** : كانت إجابات محافظي الحسابات المستجوبين كما يلي (موافق بشدة 86.3 % ، موافق 13.8 %) ، حيث اتفقوا على أن التعارض بين النصوص المحاسبية والمتطلبات الجبائية يسبب ارتباكا في عمليات التجميع المحاسبي ، لذلك من الضروري العمل على تقليل الاختلافات إلى أقصى حد ممكن ، أو على الأقل وضع نقاط صلة واضحة بين المحاسبة والجبائية.

سادسا - تحليل آراء المستجوبين حول آلية استفادة الجزائر من معايير المحاسبة الدولية

رأينا في الجانب النظري أن طريقة التعامل مع معايير المحاسبة الدولية تختلف من دولة إلى أخرى ، لذلك ارتأينا معرفة وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر حول التوجه الذي يجب أو كان يجب أن تسلكه الجزائر.

وكانت النتيجة كما هو موضح في الجدول التالي :

جدول رقم 43 : التحليل الوصفي لآراء المستجوبين حول آلية استفادة الجزائر من معايير المحاسبة الدولية		
الفقـــــــرة	**العـــدد**	**النسبـــة**
التبني الحرفي لمعايير المحاسبة الدولية بعد تهيئة البيئة المحاسبية في الجزائر لذلك	04	1.67
اعتماد آلية وطنية لإصدار معايير محاسبية جزائرية متقاربة مع المعايير الدولية	185	77.08
الاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية في مجمعات الشركات والشركات الكبرى فقط	28	11.67
تطوير نموذج محاسبي وطني مع تدريب المحاسبين الجزائريين على إعداد عند الحاجة قوائم مالية وفق المعايير الدولية	23	9.58
المجمـــــــــوع	240	% 100

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن 77.08 % من الفئة المستجوبة كانت مع اعتماد آلية وطنية لإصدار معايير محاسبية جزائرية متقاربة مع المعايير الدولية ، وهذا هو التوجه الذي اختاره النظام المحاسبي المالي ، إلا أن الإشكال يكمن في عدم اعتماد آلية مناسبة تضمن التقارب المستمر بين معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي (مثل النموذج المعتمد في الاتحاد الأوروبي) ، فمحافظو الحسابات رأوا في هذا الشأن ضرورة إصدار معايير محاسبية جزائرية مع تقليل الاختلافات بصفة مستمرة مع معايير المحاسبة الدولية.

في هذا الشأن نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي اعتمد على المعايير المحاسبية الدولية الصادرة سنة 2004 ، وكذا المخطط المحاسبي العام الفرنسي ، إلا أنه لم يهتم أبدا بالتغيرات الحاصلة منذ ذلك التاريخ.

وفي المرتبة الثانية اختارت الفئة المستجوبة بنسبة 11.67 % الاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية في مجمعات الشركات والشركات الكبرى فقط ، وهذا يعود حسب رأيهم إلى ضرورة عدم تحميل الشركات الصغيرة تكاليف الاعتماد على معايير المحاسبة الدولية دون حصولها على عوائد من ذلك. هذا الرأي يتعارض مع مبدأ الشفافية الذي يهتم به النظام المحاسبي

المالي ، حيث يمكن الاعتماد على معيار المحاسبة الدولية الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الذي يأخذ بعين الاعتبار احتياجات هذه الفئة من الشركات.

ثم في المرتبة الثالثة اختارت الفئة المستجوبة بنسبة 9.58 % تطوير نموذج محاسبي وطني مع تدريب المحاسبين الجزائريين على إعداد عند الحاجة قوائم مالية وفق المعايير الدولية ، هذا الرأي سببه في اعتقادنا شعور محافظي الحسابات المعنيين بعدم حاجة البيئة الجزائرية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية ، حيث يجب ضمان قدرة المحاسبين على اللجوء إليها عند الحاجة فقط.

ثم في المرتبة الرابعة والأخيرة اختارت الفئة المستجوبة بنسبة 1.67 % التبني الحرفي لمعايير المحاسبة الدولية بعد تهيئة البيئة المحاسبية في الجزائر ، هذا الرأي رفضه أغلبية محافظي الحسابات المستجوبين بسبب عدم منطقية التطبيق الحرفي لمعايير المحاسبة الدولية التي تعالج العديد من النقاط الخاصة بالبلدان المتقدمة اقتصاديا.

في سياق ما سبق ، نؤكد على ضرورة بناء النموذج الوطني الذي يكون قادرا على صياغة معايير محاسبية جزائرية وفق آلية شبيهة بتلك الخاصة بمعايير المحاسبة الدولية ، مع ضمان تقليل الاختلافات مع المعايير الدولية واحترام خصوصيات البيئة الجزائرية.

الفـرع الثانــي : التحليل الإحصائي لمعوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي

فيما يلي عرض لنتائج التحليل الإحصائي لأبعاد الدراسة المتعلقة بالمتغير المستقل والمتضمن إجابات مفردات عينة الدراسة نحو معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي. وهو عبارة عن قيمة المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة بإجابة كل سؤال من أسئلة الدراسة.

ويمكن تلخيص ذلك في الجدول التالي :

جدول رقم 44 : نتائج التحليل الإحصائي من وجهة نظر مفردات العينة.

رقم الفقرة	محتوى المتغير المستقل	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه
13-06	البيئة القانونية وتنظيم المهنة	1,2245	0,35512	2	موافق بشدة
17-14	هيكلة وتنظيم مجمعات الشركات	1,7323	0,53237	1	موافق بشدة
24-18	نظام التكوين والتأهيل	1,1149	0,30701	3	موافق بشدة
32-25	البيئة الاقتصادية	1,0911	0,19663	4	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج تحليل فقرات الاستقصاء.

يتبين لنا من الجدول السابق أن المتغير الفرعي المستقل **هيكلة وتنظيم مجمعات الشركات** جاء في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره (M=1,7323) وانحراف معياري قدره (δ=0,53237) ما يفسر بالتأثير الكبير لهيكلة وتنظيم مجمعات الشركات على التجميع المحاسبي في الجزائر ، ثم يأتي من حيث الأهمية المتغير الفرعي المستقل البيئة القانونية وتنظيم المهنة ، ثم أتى ثالثا من حيث الأهمية المتغير الفرعي المستقل نظام التكوين والتأهيل ، ثم جاء في الأخير من حيث الأهمية المتغير الفرعي المستقل البيئة الاقتصادية بمتوسط حسابي قدره (M=1,0911) وانحراف معياري قدره (δ=0,19663).

<u>أولا - التحليل الإحصائي للمتغير الفرعي المستقل البيئة القانونية</u> :

نتائج التحليل الإحصائي للمتغير الفرعي المستقل البيئة القانونية وتنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر والعبارات المكونة له موضحة في الجدول التالي :

جدول رقم 45 : نتائج التحليل الإحصائي للمتغير الفرعي المستقل البيئة القانونية.

المتغير الفرعي المستقل	محتوى الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه
	حداثة ظهور مجمعات الشركات في الجزائر ونقص الرصيد القانوني المتعلق بها	1,0917	0,28916	4	موافق بشدة

البيئة القانونية	الخلط بين مجمعات الشركات وتجمعات الشركات ذات المنفعة الاقتصادية	1,4417	0,85124	3	موافق بشدة
	عدم التمييز في الواقع العملي بين مجمع الشركات وفق القانونين التجاري والجبائي	1,5750	0,87897	1	موافق بشدة
	عدم ضبط طبيعة العلاقة بين الشركات الأعضاء في مجمع الشركات في القانون الجزائري	1,5708	0,87455	2	موافق بشدة
	عدم ضبط طبيعة العلاقة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية وتحديثاتها المستمرة	1,0458	0,30680	5	موافق بشدة
	عدم تلاؤم فلسفة معايير المحاسبة الدولية وآلية إصدارها مع البيئة القانونية الجزائرية.	1,0292	0,16863	6	موافق بشدة
	ضعف الهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة في الجزائر	1,0208	0,14312	7	موافق بشدة
	عدم وجود جهة مكلفة بالتأكد من جودة القوائم المالية المجمعة المعدة في الجزائر	1,0208	0,14312	7	موافق بشدة
13-6	المتوسط الكلي	1,2245	0,35512	-	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج تحليل فقرات الاستقصاء.

يتبين من الجدول السابق أن المتوسط الحسابي للمتغير الفرعي المستقل **البيئة القانونية** جاء في مجمله بقيمة (M=1,2245) وانحراف معياري (δ=0,35512) ما يشير إلى اتفاق أفراد العينة المستجوبين على أن البيئة القانونية تشكل عائقا أمام تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

ثانيا - التحليل الإحصائي للمتغير الفرعي المستقل هيكلة وتنظيم مجمعات الشركات :

نتائج التحليل الإحصائي للمتغير الفرعي المستقل هيكلة وتنظيم مجمعات الشركات في الجزائر والعبارات المكونة له موضحة في الجدول التالي :

جدول رقم 46 : نتائج التحليل الإحصائي للمتغير الفرعي المستقل

هيكلة وتنظيم مجمعات الشركات

المتغير الفرعي المستقل	محتوى الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه
هيكلة وتنظيم مجمعات الشركات	لا تتماشى هيكلة وتنظيم مجمعات الشركات في الجزائر مع متطلبات عمليات التجميع المحاسبي.	1,3667	0,60588	4	موافق بشدة
	عدم توفر برامج إعلام آلي متطورة في مجمعات الشركات في الجزائر تساعد في التجميع المحاسبي	2,7083	0,85223	1	محايد
	عدم امتلاك مجمعات الشركات في الجزائر لوسائل اتصال حديثة تسهل تدفق وانسياب المعلومات بين الشركات الأعضاء في المجمع	1,4333	0,72877	2	موافق بشدة
	عدم تبني مجمعات الشركات في الجزائر أنظمة متطورة للرقابة الداخلية تحدد ضوابط كل العمليات بما فيها أعمال التجميع المحاسبي	1,4208	0,67376	3	موافق بشدة
14-17	المتوسط الكلي	1,7323	0,53237	-	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج تحليل فقرات الاستقصاء.

يتبين من الجدول السابق أن المتوسط الحسابي للمتغير الفرعي المستقل **هيكلة وتنظيم مجمعات الشركات في الجزائر** جاء في مجمله بقيمة (M=1,7323) وانحراف معياري (δ=0,53237) ما يشير إلى اتفاق أفراد العينة المستجوبين على أن هيكلة وتنظيم مجمعات الشركات في الجزائر يمثل عائقا أمام تطبيق معايير المحاسبة الدولية ، وذلك ينطبق على جميع فقرات المحور باستثناء ما تعلق ببرامج الإعلام الآلي التي فضل محافظو الحسابات الحياد بالنظر إلى اختلاف هذا الأمر من مجمع إلى آخر ، وكذا بالنظر إلى توفر مختلف برامج الإعلام الآلي وسهولة استخدامها وتعميمها على مجمعات الشركات ، لاسيما وأن مجمعات الشركات في الجزائر ومختلف المؤسسات ازداد اهتمامها باستخدام البرامج الحديثة للإعلام الآلي في التسيير عموما.

ثالثا - التحليل الإحصائي للمتغير الفرعي المستقل نظام التكوين والتأهيل :

نتائج التحليل الإحصائي للمتغير الفرعي المستقل نظام تكوين وتأهيل المحاسبين في الجزائر والعبارات المكونة له موضحة في الجدول التالي :

جدول رقم 47 : نتائج التحليل الإحصائي للمتغير الفرعي المستقل نظام التكوين والتأهيل.

المتغير الفرعي المستقل	محتوى الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه
نظام التكوين والتأهيل	النقائص الكبيرة في التكوين الأكاديمي وعدم تلبيته لاحتياجات المهنة	1,0542	0,27668	4	موافق بشدة
	ضعف مستوى التكوين في الجامعة وعدم تجديد وتحديث برامج التكوين	1,0417	0,20024	5	موافق بشدة
	ضعف التكوين المهني في المحاسبة ، وعدم قيام مهنيي المحاسبة بالتكوين المستمر وتحيين معلوماتهم	1,1417	0,51416	2	موافق بشدة
	ضعف تكوين المحاسبين في اللغات الأجنبية وخصوصا اللغة الإنجليزية	1,2208	0,59035	1	موافق بشدة
	ضعف تكوين المحاسبين في برامج الإعلام الآلي	1,2208	0,59740	1	موافق بشدة
	نقص دورات التدريب واستنادها على الجوانب النظرية دون طرح المشاكل العملية	1,0875	0,37250	3	موافق بشدة
	ضعف الاستثمار الأجنبي في الجزائر يدفع مهنيي المحاسبة إلى عدم الاهتمام بالتطورات الحاصلة على المستوى الدولي وعدم تطوير مهاراتهم ومعارفهم	1,0375	0,21122	6	موافق بشدة
18-24	المتوسط الكلي	1,1149	0,30701	-	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج تحليل فقرات الاستقصاء.

يتبين من الجدول السابق أن المتوسط الحسابي للمتغير الفرعي المستقل **نظام تكوين وتأهيل المحاسبين في الجزائر** جاء في مجمله بقيمة (M=1,1149) وانحراف معياري (δ=0,30701) ما يشير إلى اتفاق أفراد العينة على أن نظام تكوين وتأهيل المحاسبين في الجزائر يمثل عائقا أمام تطبيق معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي.

رابعا - التحليل الإحصائي للمتغير الفرعي المستقل البيئة الاقتصادية :

نتائج التحليل الإحصائي للمتغير الفرعي المستقل البيئة الاقتصادية في الجزائر والعبارات المكونة له موضحة في الجدول التالي :

جدول رقم 48 : نتائج التحليل الإحصائي للمتغير الفرعي المستقل البيئة الاقتصادية.

المتغير الفرعي المستقل	محتوى الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه
البيئة الاقتصادية	معايير المحاسبة الدولية معدة وفق ظروف الدول المتقدمة ، عكس ما هو عليه الحال في الجزائر	1,0250	0,15645	7	موافق بشدة
	ضعف انفتاح الاقتصاد الوطني على المستثمرين الأجانب يؤدي إلى ضعف الحاجة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي	1,0292	0,16863	6	موافق بشدة
	ضعف القطاع المصرفي في الجزائر وعدم استجابته للكثير من المعالجات المحاسبية	1,1500	0,44156	2	موافق بشدة
	ضعف السوق المالي في الجزائر يقف عائقا أمام العديد من المعالجات المحاسبية	1,0375	0,19038	5	موافق بشدة
	عدم ربط مختلف المعاملات المتعلقة بتداول الأسهم ببورصة القيم له انعكاس كبير على ضعف الحاجة لتطبيق كل ما هو وارد في معايير المحاسبة الدولية	1,0333	0,17988	4	موافق بشدة
	الحجم الكبير للاقتصاد الموازي (السوق السوداء) في الجزائر ودوره في عدم تنظيم رؤوس الأموال ضمن شركات ومجمعات	1,1500	0,35782	2	موافق بشدة
	ينظر للتجميع المحاسبي في الجزائر كأداة جبائية لتوحيد الإخضاع الجبائي وليس كأداة اقتصادية متكاملة	1,1667	0,39523	1	موافق بشدة
	تعارض النصوص المحاسبية مع العديد من المتطلبات الجبائية	1,1375	0,34509	3	موافق بشدة
25-32	المتوسط الكلي	1,0911	0,19663	-	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج تحليل فقرات الاستقصاء.

يتبين من الجدول التالي أن المتوسط الحسابي للمتغير الفرعي المستقل **البيئة الاقتصادية** جاء في مجمله بقيمة (M=1,0911) وانحراف معياري (δ=0,19663) ما يشير إلى اتفاق أفراد العينة المستجوبين على أن البيئة الاقتصادية تشكل أحد معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي ، وذلك مرتبط بطبيعة النظام الاقتصادي الجزائري وضعف انفتاحه على المستثمرين الأجانب ، ضعف السوق المالي ، أهمية السوق الموازية ، وكذا اعتبار التجميع المحاسبي كمجرد أداة جبائية.

خامسا : التحليل الإحصائي الوصفي لأبعاد المتغير التابع من وجهة نظر مفردات العينة.

نتائج التحليل الإحصائي للمتغير التابع المتمثل في واقع التجميع المحاسبي في الجزائر والحاجة إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي في الجزائر.

جدول رقم 49 : نتائج التحليل الإحصائي للمتغير التابع.

المتغير التابع	محتوى الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجـــاه
	قلة عدد مجمعات الشركات وغموض مفهومها يمثل عائقا أمام تطور التجميع المحاسبي في الجزائر	1,1042	0,31949	5	موافق بشدة
	ينظر مسيروا مجمعات الشركات في الجزائر لإعداد القوائم المالية المجمعة كإلزام قانوني دون الاهتمام بفوائدها في العملية التسييرية	1,4542	0,72463	3	موافق بشدة
	يوفر النظام المحاسبي المالي دليلا متكاملا لإعداد الحسابات المجمعة	4,5875	0,49331	1	غير موافق بشدة
	تقدم معايير المحاسبة الدولية حلولا للمشاكل التي لم يتطرق لها النظام المحاسبي المالي	1,1292	0,34831	4	موافق بشدة
	تتوفر الجزائر على البيئة والأدوات المناسبة لتطبيق المعيار IFRS 10	4,5792	0,54310	2	غير موافق بشدة
05-01	المتوسط الكلي	2,5708	0,31153	-	**موافق**

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج تحليل فقرات الاستقصاء.

يتبين من الجدول السابق أن المتوسط الحسابي للمتغير التابع جاء في مجمله بقيمة (M=2,5708) وانحراف معياري (δ=0,31153) ما يفسر باتفاق أفراد العينة على أن الجزائر بحاجة إلى الاستعانة بمعايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي ، وتفسر هذه النتائج بأن مفردات عينة الدراسة أكدوا على النقص الكبير في النظام المحاسبي المالي ، إلا أنهم أجمعوا من جهة أخرى على ضرورة توفير البيئة المناسبة للتطبيق.

المبحث الثاني : واقع التجميع المحاسبي في بعض المجمعات الجزائرية

هناك مجمعات جزائرية تقوم بالتجميع المحاسبي ، أولها مجمع سوناطراك ومجمع سفيتال ، إضافة لعدد من المجمعات الكبيرة ، إلا أن الإشكال يبقى مطروحا في المجمعات العائلية [1] التي تتميز بفتح المجال أمام التعاون اللامحدود بين الشركات الأعضاء في المجمع دون الحاجة إلى تحديد الوضعية المالية للمجمع ككل.

وينبغي التأكيد على أن العلاقة بين التجميع المحاسبي وإدارة الأعمال هي علاقة جد مهمة ، فالتجميع المحاسبي يتطلب تنظيما وهيكلا إداريا مناسبا ، وينبغي بالتالي مراجعة جميع الإجراءات حتى تكون متساوية في المجمع ككل ، وتمثل هذه الخطوة الأولى الواجب تفعيلها من أجل ضمان تطوير تقنية التجميع المحاسبي في الجزائر وضمان متابعة التطورات الحاصلة باستمرار في المعايير المحاسبية الدولية.

وفي إطار القيام بهذه الدراسة قمنا بالبحث عن عدد مجمعات الشركات في الجزائر ، أي الشركات المسجلة ضمن النظام الجبائي لمجمعات الشركات ، وذلك من أجل التمكن من تشخيص واقع هذه المجمعات في ظل البيئة الجزائرية. وفي سبيل ذلك تنقلنا إلى مجموعة من المصالح على مستوى وزارة المالية وعلى رأسها المديرية العامة للضرائب ، ومديرية كبريات الشركات ، إلا أن هذه المعلومة لم تكن متاحة أو لم نمكن منها للأسف.

---

[1] http://www.lemaghrebdz.com/?page=detail_actualite&rubrique=Nation&id=44763

Philippe Mongin الشريك المسير في Ernst & Young Advisory Algérie 2012/05/06 في

وفي ندوة نظمها مكتب ERNST & Young -- بالجزائر العاصمة [1] من أجل مرافقة الشركات الجزائرية في مجال التجميع المحاسبي ، والتي تمت بحضور 40 مدير إداري ومالي ، أو مدراء عامين ، وذلك بحضـور مسـؤول خدمـات التجميع المحاسبي والإفصاح لمكتب ERNST & Young بباريس ، وأحد الشركاء في المكتب ، والمدير التنفيذي لمكتب الجزائر.

وقد تم إجراء تحقيق على مستوى 150 مجمعا بحجم متوسط ، حيث من بين الملاحظات المسجلة والتحديات الواجب الإشارة إليها فيما يتعلق بالتجميع المحاسبي في الجزائر ما يلي :

- **التحــدي الأول** : التكوين.

- **التحــدي الثاني** : le benchmark أي معرفة التطبيقات الممارسة في المجمعات الأخرى وتقييمها وهذا ما يسمح بوضع خطط التطوير المستقبلية.

وحول تكلفة تجميع الحسابات تمت الإشارة إلى أنها متغيرة ، ويكون ذلك حسب تنظيم العمل في المجمع ، حيث تكون التكلفة عالية كلما تم تخريج العمل المحاسبي نظرا لنقص الكفاءات في هذا المجال ، وهنا تنصح المؤسسات التي تريد القيام بالتجميع المحاسبي لأول مرة باعتماد نظام عمل مختلط : الجزء الأكبر من العمل المحاسبي الروتيني الذي لا يتطلب كفاءة عالية يتم إعداده من طرف موظفي المؤسسة ، أما الجزء المتبقي المتعلق بالجوانب المعقدة فيمكن إسنادها لخبير محاسب متمرن في هذا المجال.

من أجل تشخيص أكثر عمقا لواقع التجميع المحاسبي في الجزائر ، ارتأينا عرض نماذج من مجمعات الشركات التي تقوم بالتجميع المحاسبي، وذلك ليس من خلال دراسة ميدانية ، وإنما من خلال تحليل للقوائم المالية المجمعة المنشورة عبر المواقع الإلكترونية لهذه المجمعات ، وتحليل

[1] http://archives.maghrebemergent.info/entreprises/60-algerie/12193-les-entreprises-algeriennes-avec-filiales-confrontees-a-lobligation-de-consolider-leurs-comptes.html تاريخ الإطلاع 2015/12/20

هذه التقارير سيمكننا من معرفة مدى الاهتمام بتقنية التجميع المحاسبي ومخرجاتها ممثلة في القوائم المالية المجمعة.

المطلب الأول : التجميع المحاسبي في مجمعي سوناطراك وسونلغاز

اخترنا أحد أكبر الشركات التابعة للدولة على المستوى الوطني ، والتي يفترض أن تقوم بإعداد قوائم مالية مجمعة .

الفـرع الأول – وضعية التجميع المحاسبي في مجمـع سوناطــراك :

تمثل الرغبة في دراسة التجميع المحاسبي على مستوى مجمع سوناطراك أحد الدوافع والمحفزات نحو دراسة هذا الموضوع ، حيث بالفعل انطلقنا في دراسة ميدانية على مستوى مديرية التجميع المحاسبي بالمديرية العامة للشركة ، إلا أننا تفاجأنا بعدم قيام الشركة بإعداد قوائم مالية مجمعة منذ دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق ، وأن آخر قوائم مالية مجمعة تم إعدادها كانت في ظل تطبيق المخطط المحاسبي الوطني.

ونظرا لمحدودية المرجعية المحاسبية في الجزائر قام مجمع سوناطراك باستعمال المرجعية المحاسبية الفرنسية مع عدم المساس بما هو منصوص عليه في القانون الجزائري (القرارات الوزارية الصادرة آنذاك).

وحسب موظفي المصلحة ، بالإضافة إلى استثناء الشركات البترولية من النظام الجبائي لمجمع الشركات ، لم يقم المجمع بتكييف برامج الإعلام الآلي مع النظام المحاسبي المالي ، على أساس أنها عملية جد معقدة ومكلفة بالنظر إلى العدد الكبير لفروع الشركة ومساهماتها.[1]

[1] مقابلة مع موظف بمصلحة التجميع المحاسبي على مستوى المديرية العامة لسوناطراك سنة 2014.

وتبرز المشاكل المحاسبية في مجمع سوناطراك بعد القضايا العديدة التي طرحت أمام القضاء الجزائري والأجنبي ، ففي مقال نشر بجريدة الشروق في 2011/08/23 [1] قام مجمع سوناطراك باعتماد 20 مكتب خبرة أجنبي لتعزيز أجهزة المحاسبة والتدقيق.

وبصفة عامة يمكن تفسير عدم إيلاء مجمع سوناطراك أهمية كبيرة لموضوع التجميع المحاسبي في النقاط التالية :

- **عدم وجود إلزام قانوني** : فالمجمع مستثنى من النظام الجبائي لمجمعات الشركات من جهــة ، وهو غير مدرج بالبورصة ، لذلك لا يوجد إلزام قانوني واضح بإصدار قوائم مالية مجمعة.

- **خضوع مجمع سوناطراك لتسيير سياسي** : مع منطقية خضوع المجمع العمومي للسلطة السياسية ، إلا أن نمط التسيير المتبع لا يخضع لمنهج علمي مبني على تطوير وعصرنة الشركة ، بل يعتمد بالدرجة الأولى على تنفيذ القرارات المتخذة وفق أفق سياسي بحت.

- **سياسة الدعم المتبعة من طرف الدولة** : فالمواد البترولية كلها مدعمة من قبل الدولة ، وهو ما يجعل الأرقام المعبر عنها مغايرة للواقع ومبنية في مجملها على تحمل خزينة الدولة لعبء الدعم المقدم للمواطنين.

- **غياب مجمع سوناطراك عن الساحة الدولية** : فمجمع سوناطراك لم يهتم بتوسيع استثماراته بالخارج بغرض تنويع مداخيله وتطوير أنشطته ، وهذا يحد من الحاجة لقوائم مالية مجمعة ، فتعاملات المجمع تبقى محصورة على المحيط الداخلي.

كل هذه الأسباب أدت في رأينا بمجمع سوناطراك إلى عدم الاهتمام الكافي بموضوع التجميع المحاسبي.

---

[1] http://www.echoroukonline.com/ara/articles/82761.html مقال منشور في 2011/08/23

الفـرع الثانـــي – وضعية التجميع المحاسبي في مجمــع سونلغــاز [1]

سنبدأ بتعريف مختصر لمجمع سونلغاز ، ثم ننتقل إلى الحديث عن آلية انتقال المجمع إلى النظام المحاسبي المالي ، وكذا برامج الإعلام الآلي التي يستخدمها ، وصولا إلى تحليل مضمون القوائم المالية المجمعة التي ينشرها ويفصح عنها مجمع سونلغاز.

أولا- التعريــف بمجمــع سونلغــاز :

قبل الاستقلال أسند المرسوم رقم 47-1001 المؤرخ في 1947/06/05 مؤسسات الكهرباء والغاز في الجزائر لمؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري تسمى كهرباء وغاز الجزائر (EGA).

وقد **تأسست** شركة سونلغاز وفقا للأمر رقم 69-59 المؤرخ في 1969/07/28 (الجريدة الرسمية رقم 63 لسنة 1969) ، حيث تعزز لها احتكار عمليات إنتاج ونقل وتوزيع واستيراد وتصدير الطاقة الكهربائية والغاز المصنع.

وفي سنة 1983 تمت عملية إعادة هيكلة كل المؤسسات العمومية وأصبحت وحدات سونلغاز مؤسسات مستقلة تابعة لمؤسسات تسيير مساهمات الدولة.

وفي إطار تكريس استقلالية المؤسسات الاقتصادية تم تحويل سونلغاز إلى **مؤسسة عمومية اقتصادية** (EPE) بموجب المرسوم التنفيذي رقم 475/91 المؤرخ في 1991/12/14.

بعد ذلك صدر المرسوم رقم 280-95 المؤرخ في 1995/09/17 الذي حول سونلغاز من مؤسسة عمومية اقتصادية إلى **مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري** EPIC ، حيث منحت لها الشخصية القانونية والاستقلالية المالية ، وتم وضعها تحت وصاية وزارة الطاقة.

---

[1] تم الاستعانة بتقارير النشاطات والحسابات المجمعة الخاصة بمجمع سونلغاز والمنشورة في الموقع الإلكتروني للمجمع.

ثم تحولت بعد ذلك إلى شركة مساهمة SPA تملك الدولة رأسمالها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 195-02 المؤرخ في 2002/06/01 المتضمن القانون الأساسي للشركة الجزائرية للكهرباء والغاز ، إضافة للقانون المتعلقة بالكهرباء وتوزيع الغاز أصبحت سونلغاز خاضعة للقانون التجاري.

ثانيا - انتقال مجمع سونلغاز إلى النظام المحاسبي المالي :

في سنة 2010 انتقل مجمع سونلغاز من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي ، حيث تميزت هذه السنة بنتيجة موجبة قدرها 11.4 مليار دينار سببها تغير بعض الطرق المحاسبية (تغيير طريقة الاهتلاك) ، وليس بسبب تحسن مداخيل شركات المجمع.

وهنا ينبغي الإشارة إلى أن الحكومة تتدخل بصفة مستمرة من أجل تحسين الوضع المالي للمجمع ، إلا أن هذا التدخل لم يصل إلى ضمان التوازن المالي للمجمع على المدى الطويل.

ثالثا - برنامج الإعلام الآلي للمحاسبة المطبق في مجمع سونلغاز -حساب-:[1]

تم إنجاز هذا البرنامج سنة 2012 من طرف فرع من فروع مجمع سونلغاز يسمى (ELIT/EL DJAZAIR Information Technology) - الجزائر أنفورماسيون تكنولوجي - ، وقد تم تعميمه على كل شركات المجمع في شهر أكتوبر 2012.

[1] في مقال صدر في جريدة النهار يوم 2012/01/03 صرح الرئيس المدير العام لمجمع سونلغاز بأن هناك برامج جديدة لتسيير المعلومات المحاسبية و الموارد البشرية داخل سونلغاز بدءا من مارس 2012 ، وأن النظام الجديد الخاص بالمحاسبة بدأ العمل به كمرحلة تجريبية منذ بداية جانفي الجاري ، والذي سينطلق العمل به بصفة عادية مع بداية شهر مارس 2012 إلى جانب البرنامج المتعلق بتسيير الموارد البشرية ، حيث سيتم تعميم هذا النظام على كافة المؤسسات التابعة للمجمع ، بعد أن يتم انطلاق العمل به على مستوى مؤسسة التوزيع بالجزائر العاصمة.

كما أكد أنه بعد ثلاث سنوات سيتم تعميم العمل بهذه البرامج الجديدة سواء الخاصة بالمحاسبة أو بتسيير الموارد البشرية إلى جانب البرنامج الخاص بالزبائن على كافة مؤسسات مجمع سونلغاز ، حيث سيستمر العمل بهذه البرامج مستقلة عن بعضها قبل أن يتم دمجها لتسير مع بعضها البعض على مستوى كل المؤسسات في غضون الثلاث سنوات المقبلة.

هذا البرنامج معد وفق النظام المحاسبي المالي ، وهو ليس مجرد برنامج إعلام آلي بل هو نظام متكامل للتسيير يسمح بالقيام بما يلي : مسك المحاسبة المالية ، مسك المحاسبة التحليلية ، تسيير الاستثمارات ، تسيير الموردين ، تسيير التثبيتات ، إعداد القوائم المالية.

ويوفر هذا البرنامج أداة للقيام بعمليات التجميع المحاسبي وذلك عن طريق :

- استعمال مرجع بيانات مشترك.
- تجميع موازين المراجعة لشركات المجمع.
- إنجاز في وقت قياسي الرقابة على العمليات البينية داخل المجمع.
- إنتاج الحسابات المجمعة.

كما يسمح هذا البرنامج بتسجيل أكثر من 30 مليون قيد محاسبي في السنة الواحدة ، وله القدرة على التسجيل في اليومية المركزية للمجمع من أجل التسجيل الآني لحركات الحسابات وتحديد أرصدتها على مستوى المجمع.

وقبل اعتماد برنامج حساب لم تكن هناك شبكة عامة تربط جميع فروع المجمع ، حيث تم إنشاء مركز لتسيير البيانات وشبكات اتصال داخلي لتسهيل تبادل الملفات.

يجب الإشارة في هذا الشأن إلى التأثير السلبي لمشكل ضعف قوة تدفق الأنترنت على مهام التجميع المحاسبي ووظائف هذا البرنامج ، والذي يحاول مجمع سونلغاز معالجته.

كما تطرح بشدة مسألة تأمين **برنامج الإعلام الآلي** ضد جميع المخاطر وفي مقدمتها القرصنة بأغراضها المتنوعة.

بالنسبة للتكوين تلقى محاسبوا المجمع المكلفون باستخدام هذا البرنامج تكوينا في معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي وكذا تكوينا في استخدام نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني "حساب".

رابعا - التعليق على التقرير المالي لسنة 2015 لمجمع سونلغاز :

بالنسبة لمحيط التجميع تم في سنة 2010 توسيعه ليشمل 35 شركة تابعة يمتلك فيها المجمع كل أو أغلبية رأس المال ، إضافة إلى 7 شركات يمتلك فيها المجمع مساهمات.[1]

وقد انخرط مجمع سونلغاز في النظام الجبائي لمجمعات الشركات [2]، وهو يقوم بإعداد القوائم المالية المجمعة الموجودة ضمن التقرير المالي للمجمع ، والذي يتضمن المعلومات التالية:

*** في شكل مقدمــة للتقرير المالي :**

تم التركيز على ما تميزت به السنة المالية 2015 ، حيث استمر المجمع في تسجيل خسائر خصوصا بالنسبة لشركات توزيع الكهرباء والغاز ، ومن بين مميزات هذه السنة :

- تواصل دعم الخزينة العمومية للشركة لمواجهة ديونها.
- تعميم استخدام أنظمة التسيير المالي والمحاسبي على مستوى جميع شركات المجمع.
- إلغاء مجموع العمليات التي تتم بين الشركات التابعة للمجمع.
- إقفال حسابات جميع شركات المجمع في الآجال المحددة طبقا للتعليمات ذات الصلة.
- التجميع الجبائي للشركات التابعة (بمجموع 26 شركة) التي تحوز سونلغاز أكثر من 90 % من رأسمالها.

في هذا الإطار نلاحظ أن التقرير المالي لم يحدد بدقة محيط التجميع ، وهو ما يصعب متابعة التغيرات الحاصلة سواء بدخول شركة جديدة في محيط التجميع أو خروج شركة أخرى منه ، ويعود عدم الاهتمام بذلك لعدم وجود حركة في الأسهم الخاصة بالمجمع (الشراء والبيع) ، وهذا ما يقلل من التغيرات المحتملة في محيط التجميع.

---

[1] Groupe SONELGAZ, Newsletter presse n° 15 Conférence de presse du 10/10/2011, Direction des relations avec les Médias N° 191/DRM/2011, octobre 2011.

[2] مقابلة مع موظف على مستوى مديرية العامة للضرائب لكبريات الشركات يوم 2014/04/30

*** تحليل نتيجة السنة المالية 2015** :

من أجل تحليل نتيجة السنة المالية للمجمع ، تم التطرق إلى البنود التالية :

- **تحليـل الإيرادات** : تم التركيـز علـى نصيب الأنشطة العادية من الإيرادات والأنشطة الأخرى ، وقدر رقم الأعمال المجمع الذي قدر بـ 328 مليار دج ، وهو يمثل 85 % من إجمالي إيرادات الأنشطة العادية. كما تم تقديم (التغيرات في المخزونات من الإنتاج التام أو الجاري إنجازه ، الإنتاج المثبت ، الإيرادات الأخرى العملياتية ، استرجاع خسائر القيم والمؤونات).

- **تحليل الأعــباء** : وذلك عـن طريـق تقديـم (استهلاك المـواد واللـوازم ، أعـباء المستخدميـن ، مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيم ، الأعباء المالية).

- **النتائج الاقتصادية والمالية** : تم تقديم الفائض الإجمالي للاستغلال ، النتيجة العملياتية والنتيجة المالية.

تمثلت النتيجة الصافية المجمعة في خسارة قدرها 43.8 مليار دج وهي تتكون من العناصر التالية : - النتيجة الصافية من الأنشطة العادية : - 45.9 مليار دج.

- النتيجة غير العادية : + 0.01 مليار دج.

- الحصة في الشركات الموضوعة تحت المعادلة : +2.1 مليار دج.

بالنسبة لحصة حقوق الأقلية فهي قدرها 8.6 مليار دج .

قدم التقرير المالي أيضا تحليلا للنتيجة حسب الشركة التابعة ، وهنا الملاحظة أن الخسارة الأهم سجلت في شركات توزيع الكهرباء والغاز بسبب ضعف إيراداتها مقارنة بأعبائها ، فإذا احتسبنا الخسارة الخاصة بأربع شركات خاصة بالتوزيع فقط نجد أنها مقدرة بـ 73.4 مليار دج.

*** تحليل الحسابات المجمعة لميزانية 2015** : تم تحليل حسابات الأصول (الأصول الثابتة - التثبيتات الجاري إنجازها – التثبيتات المالية – الحقوق والاستعمالات المماثلة - المتاحات).

كما تم تحليل حسابات الخصوم (رؤوس الأموال الخاصة – الخصوم غير الجارية – الخصوم الجارية).

ثم تم عرض القوائم المالية المجمعة لسنة 2015 ممثلة في : الميزانية المجمعة أصول ، الميزانية المجمعة خصوم ، حساب النتيجة المجمع ، قائمة التغير في حقوق الملكية.

انطلاقا مما سبق نسجل الملاحظات التالية :

- تميز التقرير المالي بالعمومية ، وهذا راجع إلى ضعف ثقافة الإفصاح المحاسبي لدى المؤسسات الجزائرية التي تهتم بالدرجة الأولى بالمعلومات المقدمة للإدارة الجبائية والجهات الرقابية أو الإدارية عموما ، مع إغفال الفئات الأخرى من مستخدمي التقارير المالية لاسيما الباحثين والأكاديميين الذين تساهم دراساتهم في خدمة المؤسسة عن طريق تحليل الاختلالات الموجودة .

- عدم الالتزام بكل النقاط المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي ، على سبيل المثال لم تنشر قائمة التدفقات النقدية ، كما لم يتم وضع الملحق والإيضاحات.

- لم يقدم التقرير المالي الشرح الكافي لمختلف المبادئ المحاسبية التي استند عليها إعداد القوائم المالية المجمعة ، لاسيما عدم توضيح محيط التجميع والتغيرات الحاصلة فيه ، وكذا عدم شرح الطرق المعتمدة في التجميع المحاسبي.

- ساهم تطوير برنامج الإعلام الآلي المستعمل في المعالجة المحاسبية بمجمع سونلغاز في تسهيل عمليات التجميع المحاسبي ، لاسيما ما تعلق بتعميم هذا البرنامج على كل فروع

المجمع ، وهو الأمر الذي يساعد على تحقيق مبدأ المجانسة ، وهو أهم مشكل مطروح في التجميع المحاسبي.

- ساهم انخراط مجمع سونلغاز في النظام الجبائي لمجمعات الشركات في زيادة الاهتمام بالتجميع المحاسبي على مستوى المجمع من أجل خدمة المتطلبات الجبائية.

- لم يتضمن التقرير المالي لمجمع سونلغاز نسخى عن تقرير محافظ الحسابات ، وهي الذي يقدم من المفروض ضمانات حول مصداقية القوائم المالية المجمعة ، ومدى احترامها للقوانين والمعايير السارية المفعول.

المطلب الثاني : التجميع المحاسبي في مجمع بيوفارم

يتمثل مجمع بيوفارم في مخبر للمنتجات الصيدلانية ، وهو مجمع صناعي وتجاري استثمر في بداية سنوات التسعينات في القطاع الصيدلاني ، وهو يمتلك حاليا وحدة إنتاج تستجيب للمعايير الدولية وشبكة توزيع لبائعي الجملة والصيادلة.

ويحوز مجمع بيوفارم حصة مهمة في السوق الجزائري كما هو موضح في الجدول التالي :

الجدول رقم 50 : تطور حصة مجمع بيوفارم في السوق الجزائري

السنـــة	2011	2012	2013	2014	2015	2016
رقم أعمال السوق (مليار دج)	228	285	333	374	331	352
رقم أعمال المجمع (مليار دج)	30	35	41	49	51	56
حصة المجمع في السوق	% 13	% 12	% 12	% 13	% 15	% 16

المصدر : التقرير المالي لسنة 2016 لمجمع بيوفارم

اعتمد مجمع بيوفارم على استراتيجية التكامل العمودي ، حيث يتواجد في مختلف جوانب قطاع الإنتاج الصيدلاني ، وكذا كل المراحل والعمليات المتعلقة بإنتاج الدواء في الجزائر.

ولدى مجمع بيوفارم تشكيلة من المنتجات جزء منها خاص به ، والباقي يتم إنتاجه بالتعاقد مع مخابر أخرى.

أولا - رأسمال المجمع والشركات التابعة له :

يقدر رأسمال الشركة بـ 5.104.375.000 دج مقسم إلى 25.521.875 سهم بقيمة 200 دج للسهم الواحد . ويمكن توضيح هيكل مجمع بيوفارم في الجدول التالي :

الجدول رقم 51 : هيكل مجمع بيوفارم

الشركة الأم : BIOPHARM SPA
إنتاج الأدوية

الشركـات التابعــة					
إسم الشركة	BIOPHARM DISTRIBUTIO SPA	BIOPURE SPA	BIOFARM LOGISTIC SPA	Humain Health Information SPA	PROFAM SPA
المهام	شراء وتوزيع المنتجات الصيدلانية	التوزيع والتسويق بالجملة للمنتجات الصيدلانية	تسيير اللوجيستيك الخاص بالصناعة الصيدلانية	تطوير المنتجات الصيدلانية	الشراكة الصناعية
معدل الفائدة	% 98.52	% 99.91	% 99.81	% 97.43	% 98.91

المصدر : التقرير المالي لسنة 2016 لمجمع بيوفارم

كما يمتلك بيوفارم مساهمة في حدود 30 % في رأسمال شركة بيوفارم للاستثمار ، وهي الشركة المكلفة بتمثيل المجمع في الشركات التي يتم إنشاؤها مع شركاء المجمع.

ثانيا - المرجعية المستعملة في إعداد القوائم المالية المجمعة لمجمع بيوفارم :

حسب التقرير المالي لسنة 2016 فإن القوائم المالية المجمعة الخاصة بمجمع بيوفارم تم إعدادها وفق ما نص عليه القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي ، وكذا مختلف النصوص الصادرة والمتعلقة بتطبيقه.

كما تم احترام مبدأ المقارنة عن طريق إظهار الأرقام والمبالغ الخاصة بالسنة المالية السابقة.

من جانب آخر تم إعداد هذه القوائم المالية اعتمادا على مبدأ التكلفة التاريخية ، إلا فيما يتعلق ببعض الأصول المادية القابلة للاهتلاك أو غير القابلة للاهتلاك المقتناة أو المنشأة قبل 2007.

ثالثا - طرق التجميع المحاسبي المستعملة :

تمتلك الشركة الأم الرقابة المطلقة على مختلف الشركات التابعة ، بالنتيجة فإن القوائم المالية يتم إعدادها وفق طريقة الإدماج الشامل.

وهنا نلاحظ ما يلي :

- تم تحديد تاريخ الإقفال لكل الشركات الداخلة ضمن محيط التجميع المحاسبي بـ 31 ديسمبر ، لذلك لا تطرح هنا مسألة الاختلاف في تواريخ الإقفال.

- تم إعداد القوائم المالية المجمعة مع احترام المبادئ المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي لاسيما : الصورة الصادقة ، استمرارية الاستغلال ، محاسبة التعهد ، الثبات في الطرق ، الأهمية النسبية.

- تم إلغاء المعاملات الجوهرية ، الأرصدة ، الإيرادات والأعباء الخاصة بالمعاملات التي تمت بين الشركات التابعة للمجمع.

- بالنسبة لحقوق الأقلية –الحقوق غير المسيطر عليها- فقد تم إظهارها في بند مستقل في الميزانية المجمعة.

رابعا - محيط التجميع الخاص بمجمع بيوفارم :

يمثل الجدول التالي محيط التجميع الخاص بمجمع بيوفارم في 2016/12/31 :

جدول رقم 52 : محيط التجميع الخاص بمجمع بيوفارم

اسم الشركة التابعة	بداية النشاط	معدل الفائدة %	معدل الرقابة %	طريقة التجميع
BIOPHARM Distribution SPA	2013	98.52	98.60	الإدماج الشامل
BIOPURE SPA	2006	99.91	99.62	الإدماج الشامل
BIOPHARM Logistic SPA	2000	99.81	99.84	الإدماج الشامل
HHI SPA	2002	97.43	97.67	الإدماج الشامل
PROFAM SPA	2012	98.91	99.84	الإدماج الشامل

المصدر : التقرير المالي لسنة 2016 لمجمع بيوفارم

كما أشار التقرير المالي إلى عدم حدوث تغير في محيط التجميع مقارنة بالسنة المالية 2015.

خامسا - الملاحظات الواردة في تقرير محافظ الحسابات :

من أجل الوصول إلى تقييم شامل للقوائم المالية المجمعة المعدة من طرف مجمع بيوفارم ارتأينا تحليل ما ورد في تقرير محافظ الحسابات.

في البداية تجدر الإشارة إلى أنه تم تعيين محافظي حسابات ، وهذا تطبيقا لما ورد في القانون التجاري الجزائري فيما يتعلق بالشركات القابضة .

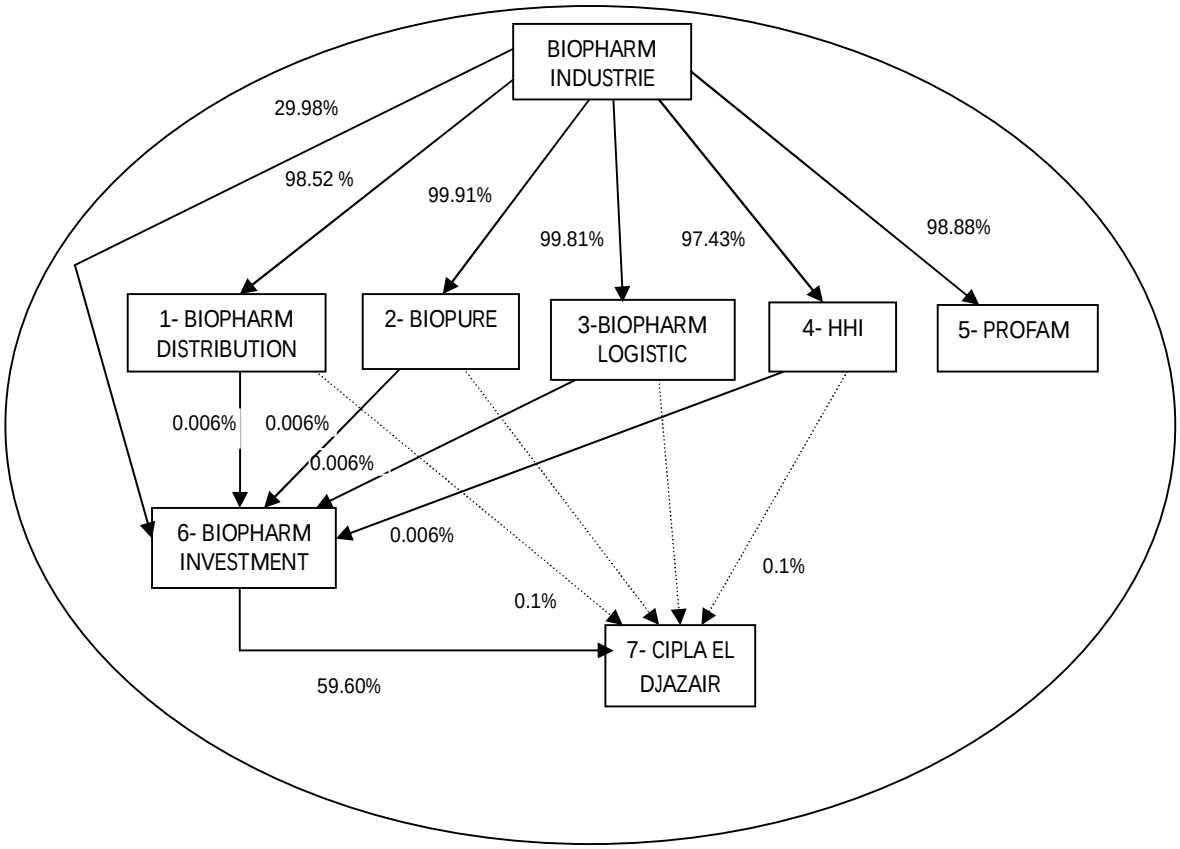
كما أن الشركة قامت بإعداد القوائم المالية الفردية الخاصة بالشركة الأم حسب المفهوم الوارد في المعيار IAS 27 ، إضافة إلى القوائم المالية المجمعة.

بصفة عامة قدم محافظوا الحسابات المكلفين بتدقيق القوائم المالية المجمعة الخاصة بمجمع بيوفارم الملاحظات التالية :

- تم إعداد القوائم المالية المجمعة وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي ، وهي منتظمة وصادقة وتقدم صورة وفية حول ممتلكات والمركز المالي إضافة إلى النتيجة المحققة من طرف مجمع بيوفارم ممثلا في الشركات الداخلة ضمن محيط التجميع.

- تم تطبيق المبادئ الخاصة بإعداد القوائم المالية المجمعة بصورة صحيحة .

- بالنسبة لمحيط التجميع فقد تم تحديده بصورة صحيحة وفق ما هو موضح في الشكل التالي :



الشكل رقم 24 : تحديد محيط التجميع لمجمع بيوفارم

المصدر: التقرير المالي لمجمع بيوفارم لسنة 2016.

كما يتضح من الشكل السابق ، فإنه قد تم تحديد محيط التجميع اعتمادا على معدل الرقابة التي تمارسها الشركة الأم على الشركات التابعة ، حيث أن معدل الرقابة على الشركات (1 ، 2 ، 3 ، 4 ، 5) أكبر من 50 % ، وهو ما يجعلها خاضعة للرقابة المطلقة التي يتم بموجبها تطبيق طريقة الإدماج الشامل.

من جانب آخر فإن الشركتين (6 ، 7) لم يتم أخذهما بعين الاعتبار في عمليات التجميع بسبب تأسيسهما سنة 2016 ، وعدم قيامهما بأي نشاط.

سادسا - التصريح الجبائي للمجمع :

طبقا لما نص عليه القانون الجبائي اختارت الشركات الداخلة ضمن مجمع بيوفارم الخضوع للنظام الجبائي لمجمعات الشركات.

وفي هذا الشأن أكد محافظوا حسابات المجمع على أن النتيجة الجبائية للمجمع تم حسابها بشكل صحيح .

سابعا – مضمون القوائم المالية المجمعة المعدة من طرف مجمع بيوفارم :

يقوم مجمع بيوفارم بإعداد القوائم المالية المجمعة وفق النموذج الذي أقره النظام المحاسبي المالي ، إلا أننا نلاحظ بأنه لم يتم إعداد وعرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية المجمعة خلال سنة 2016 ، إلا أنها نشرت في التقرير المالي الخاص بسنة 2015 ، من جهة أخرى نلاحظ النقص الكبير في الملاحق التي تعتبر عنصرا مهما في فهم القوائم المالية المنشورة .

يجب الإشارة إلى أن المجمع قام في 2005/01/02 بوضع دليل محاسبي يتضمن القواعد والمبادئ المحاسبية المطبقة في الشركات التابعة لمجمع بيوفارم ، وهذا ما يحقق نوع من التجانس ويسهل العمليات الخاصة بالتجميع المحاسبي.

المطلب الثالث : حالة المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار ومجمع سيـم

تم إدراج هذين المجمعين في نفس المطلب لأنهما يشتركان في عدم انخراطهما في النظام الجبائي لمجمعات الشركات .

الفــرع الأول : التجميع المحاسبي في المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار

تم إنشاء المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار ENSP في 1981/08/01 ، وهي شركة مملوكة بنسبة 100 % لمجمع سوناطراك[1] ، يبلغ رأسمالها 8 ملايير دج ، وهي توظف 4.242 عامل.

أولا- محيط التجميع المحاسبي للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار :

تتمثل فروع هذا المجمع فيما يلي :

جدول رقم 53 : تحديد محيط التجميع للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار

الفرع	تاريخ الإنشاء	% رأس المال	المهمة
BJSP	1986	% 49	وضع الاسمنت على حدود آبار البترول وتنشيط آبار البترول
WESP	1994	%49	الاختصاص فيما يسمى المفتاح التلقائي الذي يسمح بغلق وفتح الأنابيب من جهة ، وقطع الأنابيب عند وضعها على رأس البئر من جهة أخرى.
MESP	1998	% 49	معالجة نفايات الأوحال المستعملة من طرف المؤسسات من خلال الحفر ، والاهتمام بالمشاكل البيئية والنفايات.
HESP	1999	% 51	تسجيل جميع المعطيات المتعلقة بخصائص البئر في الزمن الفعلي
BASP	2003	% 40	توفير السوائل التي تستعمل في عمليات حفر الآبار

ويعتمد هذا المجمع بالأساس على الشراكة مع شركات أجنبية.

[1] للحصول على المعلومات المستعملة في التحليل تم الاعتماد على :
- الموقع الإلكتروني للمؤسسة.
- مذكرة ماجستير للطالب الطيب مداني حول القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي SCF ومعايير المحاسبة الدولية.

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن معدل الرقابة على شركة HESP أكبر من 50 % وهو ما يجعلها شركة تابعة خاضعة للرقابة بمفهوم القانون التجاري .

أما باقي الشركات فمعدل الرقابة عليها أقل من 50 % فهي عبارة عن كيانات مشاركة بمفهوم القانون التجاري.

ثانيا - طرق التجميع المعتمدة :

انطلاقا من معدل الرقابة المبين في الجدول السابقة ، فإنه يتم استعمال الطريقتين المنصوص عليهما في النظام المحاسبي لإجراء التجميع المحاسبي :

- طريقة التكامل الشامل بالنسبة لشركة HESP.
- طريقة المعادلة بالنسبة لباقي الشركات.

وتتمثل أهم الملاحظات المسجلة على التجميع المحاسبي في هذا المجمع فيما يلي :

- **بقوم المجمع باتباع مختلف مراحل التجميع المحاسبي المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي** ، بحيث : (- يتم احترام المبادئ المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي. - يتم القيام بمجانسة الحسابات إلا بعض الاختلافات المتعلقة بالتقييم. - يتم القيام بتسوية الحسابات المتبادلة . - يتم إعداد القوائم المالية المجمعة وفق النموذج المنصوص عليه في النظام المحاسبي المالي حيث يتم إظهار كل البنود المتعلقة بها لاسيما الاحتياطات المجمعة ، حصة الأقلية ، النتيجة الصافية للمجمع ، حصة الأقلية ، حصة المجمع ، إضافة إلى قيمة سندات المعادلة).

- عدم هيكلة مصلحة التجميع المحاسبي التي يتعين عليها الإشراف على كل مراحل وجوانب عمليات التجميع المحاسبي.

- الاختلاف في بعض الطرق المستخدمة بين الفروع لاسيما ما يتعلق بطريق التقييم ، وهذا راجع إلى عدم إعداد ونشر دليل موحد للتجميع المحاسبي.

الفــرع الثانـــي – التجميـع المحاسبـي فـي مجمع سيم :

تم إنشاء مؤسسة سيم سنة 1990 من طرف السيد الطيب الزغيمي عبد القادر كمؤسسة عائلية صغيرة ممثلة في مطحنة للسميد ، حيث احتلت مكانة رائدة في هذا المجال.

اختارت مؤسسة سيم التوسع نحو مجالات متعددة : ففي المجال الصناعي (مطحنة ، المياه المعدنية ، المشروبات ، .....) ، في مجال الصحة (عيادة أمينة في مدينة شفة) ، في مجال البناء (الترقية العقارية وتسيير هياكل الرياضة والراحة) ، في مجال التعليم والتكوين (مركب مدرسي لمختلف الأطوار التعليمية ، معهدين لإدارة الأعمال). إضافة إلى الشراكة عن طريق إنشاء مؤسسات مختلطة في مجالات تطوير الطاقات المتجددة ، صناعة عتاد ولواحق المطاحن ، أغذية الأنعام ، ...إلخ. [1]

من خلال ما سبق نلاحظ أن مجمع سيم انتهج سياسة تنويع الأنشطة بهدف تنويع مصادر الدخل وتفادي مخاطر الإرتباط بقطاع واحد ، هذا التنوع وإن كانت له العديد من الميزات ، إلا أنه يطرح إشكالا يرتبط بصعوبة التنسيق بين شركات المجمع في إطار استراتيجية واحدة مشتركة.

أولا - محيط التجميع المحاسبي لمجمع سيم :

يمكن توضيح محيط التجميع في الجدول التالي :

[1] http://groupesim.com/?page_id=211 الموقع الإلكتروني لمجمع سيم (تاريخ الإطلاع 2016/05/05).

الجدول رقم 54 : تحديد محيط التجميع لمجمع سيم

الشركة	SIM AGRO	SIM AQUA	CLINIQUE AMINA	PROMO SIM	SIM SANDERS	FERME SIDI BELHADJ
نسبة المساهمة	99.9998	99.9789	51.3232	99.9789	50.9993	66.00

وهناك شركتين حديثتي التأسيس (SIM SIMEX نسبة المساهمة 51 % ، ACG نسبة المساهمة 90 %) ، هاتين الشركتين لم يتم تجميعها بعد لأنهما لم تنطلقا في النشاط.

ثانيا - مكونات التقرير المالي الخاص بالحسابات المجمعة :

يتكون التقرير المالي الخاص بالقوائم المالية المجمعة لمجمع سيم من العناصر التالية :

* تقديم أرقام معبرة عن نشاط المجمع عموما خلال السنة المالية.

* تقديم الهيكل الاقتصادي للمجمع ومختلف الشركات الداخلة ضمن محيط التجميع.

* تقديم القوائم المالية المجمعة : - الميزانية أصول

- الميزانية خصوم

- حساب النتائج

- الميزانية حسب القطاعات.

- حساب النتيجة حسب القطاعات

* تقديم القواعد والطرق المحاسبية المطبقة في إعداد القوائم المالية المجمعة.

* تقديم قواعد التقييم المتبعة.

* تقديم الملاحق.

ثالثا - القواعد والطرق المحاسبية المتبعة :

يشير التقرير المالي لمجمع سيم إلى ما يلي :

- التقرير المالي لمجمع سيم معد وفق ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي ، حيث تم إعداد القوائم المالية المجمعة وفق نفس المبادئ والقواعد المطبقة على القوائم المالية الفردية ، إلا في المسائل الخاصة بالتجميع المحاسبي.

- قام مجمع سيم سنة 2016 بإعداد مخطط محاسبي موحد تم تعميمه على كل الشركات الداخلة ضمن محيط التجميع ، وهو ما سيسمح بتسهيل عمليات التجميع المحاسبي.

- أشار التقرير إلى مسألة جد مهمة ، حيث في حالة عدم معالجة النظام المحاسبي المالي لأحد العمليات ، تقوم إدارة المجمع عن طريق الاجتهاد باختيار الطريقة المحاسبية التي تسمح بتقديم معلومة صادقة وموثوقة.

- يقوم مجمع سيم باستبعاد العمليات المنجزة بين الشركات الداخلة ضمن محيط التجميع ، إضافة إلى استبعاد الهوامش الداخلية.

- يحدد الهامش الداخلي المتعلق بالتثبيتات عن طريق الفرق بين سعر التكلفة وسعر التنازل الداخلي في المجمع ، يتم استبعاده عن طريق عمليات معالجة متعلقة بالتجميع المحاسبي.

- يقوم مجمع سيم بإقصاء الأرباح الموزعة من الشركات التابعة .

المطلب الرابع : تقييم قدرة المجمعات الجزائرية على تطبيق معايير المحاسبة الدولية

انطلاقا من النماذج المقدمة يمكن الخروج بالملاحظات والنتائج التالية :

- تعتبر مسألة حوكمة مجمعات الشركات التحدي الأول في الجزائر ، فإضافة لما تضمنه القانون التجاري والنصوص ذات العلاقة ، يجب إصدار قانون يحدد ضوابط الحوكمة ومعايير

الانضباط المؤسسي ، فقبل الحديث عن نجاعة عمليات التجميع المحاسبي ، يجب العمل على وضع معايير للحكم على مدى استجابة تنظيم وتسيير المجمع لمتطلبات التجميع المحاسبي.

- ليست كل المجمعات المدروسة مجمعات بالمفهوم الجبائي ، فهذا الأمر يعود كما رأينا سابقا إلى اختيار الشركة الأم وموافقة الشركات الأعضاء ، عندما طرحنا السؤال على موظفي المحاسبة والمالية لبعض المجمعات حول سبب عدم الانضمام للنظام الجبائي للمجمعات ، تمحورت الإجابة حول عدم التأكد من الآثار المترتبة عن ذلك ، إضافة إلى التخوف من الرقابة الجبائية لاسيما على العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء.

- لا تطبق المجمعات محل الدراسة نفس نماذج التقارير المالية المجمعة ، وهو ما يصعب عملية المقارنة بينها ، لذلك يجب أن يوفر النظام المحاسبي المالي نموذجا مناسبا يقدم الأحد الأدنى من المعلومات الواجب توفرها في التقارير المالية.

- تهتم مجمعات الشركات الجزائرية بإعداد الميزانية المجمعة وحساب النتائج المجمع فقط ، ولا يتم تقديم باقي القوائم المالية ، وهذا ما يؤكد توجه الإفصاح المحاسبي نحو توفير المتطلبات الجبائية بالدرجة الأولى.

- لا تهتم التقارير المالية لمجمعات الشركات في الجزائر بالملحق الذي يجب أن يتضمن تفصيلا وشرحا للقوائم المالية الأساسية ، كما يبين الطرق والسياسات المحاسبية المعتمدة في التجميع المحاسبي ، ويمثل الملحق مجالا لاثبات ارتباط التقارير المالية التي تم إصدارها بالإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي الذي يحدد المفاهيم والطرق التي ينبغي التقيد بها واحترامها.

- كما رأينا سابقا يعتبر تحديد وضبط محيط التجميع أول وأهم مراحل إعداد القوائم المالية المجمعة ، إلا أن الملاحظ أن التقارير المالية لمجمعات الشركات محل الدراسة في مجملها لا تتضمن شرحا كافيا لكيفية تحديده وكذا التغيرات التي يمكن أن تطرأ عليه من سنة لأخرى.

وهنا نشير إلى أن عدم اهتمام مجمعات الشركات في الجزائر بمتابعة التغيرات في محيط التجميع المحاسبي يرجع إلى عدم وجود حركة تداولات مهمة في الأسهم والسندات ، وهذا ما لا يطرح العديد من المشاكل المتعلقة بمحيط التجميع المحاسبي.

- يساهم تقرير محافظ الحسابات في زيادة مصداقية التقارير المالية المنشورة ، وهذا التقرير ليس موجها للمساهمين فقط ، بل لكل الأطراف المهتمة بنشاط الشركة ، إلا أننا لاحظنا أن أغلب الشركات لا تهتم بإدراج هذا التقرير ضمن تقريرها المالي ، وهو ما يشكل نقصا كبيرا في الإفصاح المقدم.

- لا تهتم مجمعات الشركات الجزائرية في تقاريرها المالية بمعايير المحاسبة الدولية رغم أن النظام المحاسبي المالي أشار صراحة إلى هدف الاقتراب منها ، لا نقصد بالاهتمام تطبيق معايير المحاسبة الدولية لأن هذه المجمعات ملزمة بتطبيق النظام المحاسبي المالي باعتباره المرجع المحاسبي الوطني ، إلا أنه بالإمكان الاستفادة من معايير المحاسبة الدولية لجعل القوائم المالية المجمعة والتقارير المالية المنشورة قابلة للقراءة على المستوى الدولي ، ويجب أن يكون ذلك بالتأكيد بشرط عدم مخالفة النظام المحاسبي المالي.

الفرع الأول : وضع مؤشرات لتقييم قدرة مجمعات الشركات الجزائرية على تطبيق معايير المحاسبة الدولية

من أجل تقييم قدرة مجمعات الشركات في الجزائر على تطبيق معايير المحاسبة الدولية ، سنقوم بناء على المؤشرات المذكورة أدناه بمحاولة قياس مدى قدرة مجمعات الشركات التي أخذناها كنموذج فيما سبق على تطبيق معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالتجميع المحاسبي :

الجدول رقم 55 : وضع مؤشرات لقياس قدرة مجمعات الشركات على تطبيق معايير المحاسبة الدولية

الرقـــم	المؤشـــــر
01	الوعي والشعور بالحاجة إلى معايير المحاسبة الدولية
02	التكوين المستمر للمحاسبين وتطوير مهاراتهم (الموارد البشرية)
03	تكييف برامج الإعلام الآلي المستعملة مع متطلبات التجميع المحاسبي
04	الاهتمام بتوسيع الإفصاح المحاسبـي

المصدر: من إعداد الطالب

المؤشر الأول – الوعي والشعور بالحاجة إلى معايير المحاسبة الدولية

كما ذكرنا في المبحث الأول يتطلب تطبيق معايير المحاسبة الدولية بيئة مناسبة ومهيئة لذلك ، إلا أن البيئة في حد ذاتها يجب أن تبرز الحاجة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية.

وما يميز مجمعات الشركات في الجزائر هو أنها لم تعط الأهمية اللازمة لمعايير المحاسبة الدولية ، فنجد أن أي مجمع لم يشر في تقريره المالي إلى هذه المعايير الدولية ولو على سبيل المقارنة مع المعلومات المقدمة وفق النظام المحاسبي المالي ، أو حتى الاستفادة منها لتحسين جودة التقارير المالية المقدمة.

وهنا تبرز مسألة عدم الوعي بالفائدة التي تقدمها معايير المحاسبة الدولية إن لم يكن على المدى القريب على المدى المتوسط أو البعيد .

هذه المسألة تختلف من مجمع لآخر ، فنجد أن مجمع سونلغاز والمجمعات العمومية خصوصا بعيدة كل البعد عن معايير المحاسبة الدولية ، إلا أن مجمع بيوفارم مثلا الذي ينتهج بصفة عامة سياسة الانسجام مع المعايير الدولية في أعماله يقدم تقارير مالية أكثر تفصيلا وأكثر وضوحا رغم عدم إشارتها لمعايير المحاسبة الدولية.

المؤشر الثاني – التكوين المستمر للمحاسبين وتطوير مهاراتهم :

هنا نلاحظ أن مجمعات الشركات في الجزائر وكغيرها من المؤسسات الاقتصادية قامت بتكوين محاسبيها على النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية من أجل تسهيل الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي. كما تضمن لهم التكوين في حالة الاعتماد على برنامج محاسبي جديد.

إلا أن فلسفة التكوين المستمر التي تعتمد عليها معايير المحاسبة الدولية تكاد تكون غائبة ، فمجمعات الشركات لا تهتم بربط محاسبيها مع التطورات الحاصلة في معايير المحاسبة الدولية من أجل تحضيرهم في أي وقت لمقاربة التقارير المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية ، فالمسألة لا تتعلق فقط بتبني معايير المحاسبة الدولية ، وإنما بالقدرة على استعمالها كلغة للتواصل على المستوى الدولي.

المؤشر الثالث - تكييف برامج الإعلام الآلي المستعملة مع متطلبات التجميع المحاسبي

ساهمت برامج الإعلام الآلي الحديثة في تسهيل العمل المحاسبي عموما ، حيث أصبحت تضمن السرعة والدقة المطلوبة ، فمن خلال النماذج التي رأيناها اتضح لنا جليا كيف ساهم الاعتماد على برنامج ونظام معلوماتي مدمج في مجمع سونلغاز مثلا وتعميمه على كافة الفروع في تسهيل أعمال التجميع المحاسبي وضمان التجانس بين مختلف فروع المجمع.

لذلك يجب على مجمعات الشركات الجزائرية تكثيف الجهود لتوفير برامج إعلام آلي تسهل التجميع المحاسبي سواء وفق النظام المحاسبي المالي أو معايير المحاسبة الدولية ، وتسمح بتوفير الجهد والوقت ، وكذا تفادي المشاكل التي يتم مواجهتها عبر مختلف مراحل التجميع المحاسبي.

المؤشـــر الرابع - الاهتمام بتوسيع الإفصاح المحاسبـــي

من خلال النماذج التي تطرقنا لها سابقا ، اتضح لنا النقص الكبير في مستوى الإفصاح المحاسبي بمجمعات الشركات الجزائرية ، وهذا راجع بالدرجة الأولى إلى اعتبار التجميع المحاسبي كأداة للإخضاع الجبائي للمجمع ككل .

ويساهم غياب بورصة الجزائر وضعف انفتاح السوق الجزائري على المستثمرين الأجانب وضعف الاستثمار عموما في عدم الاهتمام بتوسيع مجال الإفصاح المحاسبي ، في حين تعتبر معايير المحاسبة الدولية المستثمر المستهدف الأول بالتقارير المالية التي يتم إعدادها.

من خلال ما سبق يتبين لنا النقص الكبير في مجمعات الشركات الجزائرية سواء من حيث العنصر البشري ، أو العنصر المتعلق بالتنقية وبرامج الإعلام الآلي المدمجة ، إضافة إلى غياب ثقافة وفلسفة تطبيق معايير المحاسبة الدولية على العموم .

الفرع الثاني : مدى الإفصاح عن متطلبات معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي في مجمع بيوفارم

سنحاول فيما يلي التركيز على التقرير المالي لمجمع بيوفارم كنموذج، حيث نذكر بعض متطلبات معايير المحاسبة الدولية ، مع التعليق على استعمالها من عدمه في المحاسبة المطبقة في المجمع :

الجدول رقم 56 : مدى الإفصاح عن بعض متطلبات معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي في مجمـع بيوفـارم

معيار المحاسبة الدولي رقم 27	
المتطلـــب	**التعليـــــق**
تحديد متطلبات محاسبة وإفصاح الشركة الأم عن استثماراتها في الشركات التابعة والمشاريع المشتركة والمنشآت الزميلة عندما تختار أو يتوجب عليها بمقتضى أنظمة محلية عرض بيانات مالية منفصلة.	لم يتم الإفصاح عن هذه المتطلبات حيث تم فقط نشر الميزانية وحساب النتائج للشركة الأم
تعالج هذه الاستثمارات وفق إحدى الطريقتين : - طريقة سعر التكلفة - طريقة القيمة العادلة وفق المعيار IFRS 09	غير مفصح عنها
حالة تصنيف الاستثمارات بأنها محتفظ بها برسم البيع.	غير موجودة
معيار المحاسبة الدولي رقم 28	
المتطلب	**التعليق**
الإفصاح عن المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة هي المنشآت التي تمارس عليها الشركة الأم تأثيرا هاما أو سيطرة مشتركة.	غير موجـودة
يمكن إثبات التأثير الهام عن طريق امتلاك بشكل مباشر أو غير مباشر 20 % أو أكثر من سلطة التصويت ما لم يكن من الممكن بوضوح إثبات بأن الحال غير ذلك (مع حالة امتلاك أقل من 20 %)	غير موجود
أخذ حقوق التصويت بعين الاعتبار	غير موجود
الطريقة المحاسبية المتبعة هي طريقة حقوق الملكية (أو المعادلة)	غير موجودة
يتم الاعتراف بالأرباح والخسائر الناتجة عن المعاملات التصاعدية والتنازلية فقط بمقدار حصة المستثمرين من غير ذوي العلاقة في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك.	غير موجودة
حالة المساهمة بأصل غير نقدي في منشأة زميلة أو مشروع مشترك .	غير موجودة
عند اختلاف نهاية فترة إعداد التقارير عن الفترة الخاصة بالمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك ، تعد هذه الأخيرة بيانات مالية بنفس تاريخ البيانات المالية للمنشأة (لا ينبغي أن يكون الفرق أكثر من 03 أشهر).	للشركات الأعضاء نفس تاريخ إعداد التقارير المالية لذلك لا تطرح هذه المسألة
استخدام المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك سياسات محاسبية مختلفة عن تلك الخاصة بالمنشأة	تستخدم شركات المجمع نفس السياسات المحاسبية
معالجة خسائر انخفاض القيمة	غير موجود
المعـيـار IFRS 03	
المتطلـــب	**التعليـــــق**
حالة اندماج الأعمال المتحقق على مراحل.	غير موجودة
حالة اندماج الأعمال المتحقق دون نقل المقابل المالي.	غير موجودة
الاعتراف بالشهرة الموجبة (Good Will).	غير موجودة

القياس اللاحق للشهرة بالتكلفة مطروحا منها مجمع خسائر التدني وتخضع الشهرة لاختبار التدني سنويا على الأقل ، ويمكن أكثر من مرة سنويا (لا يسمح بإطفاء الشهرة الناتجة عن عملية دمج).	غير موجودة
الاعتراف بالشهرة السالبة (Bad will) مباشرة كإيراد.	غير موجود
المقابل المالي المنقول والمحتمل	غير موجود
تحديد فترة القياس التي توفر وقتا معقولا للحصول على معلومات لازمة لتحديد وقياس ما يلي: - الأصول المستملكة القابلة للتحديد ، والالتزامات المضمونة وأية حصة غير مسيطرة في المنشأة المشتراة ؛ - المقابل المالي المنقول إلى المنشأة المشتراة ؛ - في اندماج الأعمال المتحقق على مراحل ، حصة حقوق الملكية التي احتفظت المنشأة المشترية بها مسبقا ؛ - الشهرة أو الكسب الناتجين من الشراء بأسعار منخفضة.	غير موجود
المعيار IFRS 10	
المتطلب	**التعليق**
تعريف المنشأة الاستثمارية	غير موجود
تحدث السيطرة عند تملك شركة لأكثر من 50 % من أسهم شركة أخرى ، حيث تتمتع هذه الأسهم بالتصويت والإدارة ، ويصبح للشركة المالكة سيطرة على القرارات الإدارية والتشغيلية للشركة المستثمر بها. ويتم أخذ جميع الحقائق والظروف بعين الاعتبار ، كما يجب إعادة تقييم السيطرة في حال أشارت الحقائق والظروف إلى وجود تغييرات. وحدد المعيار 03 عناصر للسيطرة (السلطة ، الحق في توجيه العوائد ، القدرة في التأثير على العوائد المتحققة).	يتم الاعتماد فقط على نسبة التملك دون أخذ بعين الاعتبار أي ظروف أخرى ولا يوجد أي تحليل لعناصر السيطرة
تغير نسبة الملكية في الشركة التابعة (مع أو دون فقدان السيطرة).	تم الإشارة فقط إلى عدم تغير محيط التجميع دون أي تفصيلات
فترة القياس وتاريخ إعداد التقارير ، استخدام سياسات محاسبية متجانسة	يعتمد المجمع دليل موحد للتجميع
الإجراءات المتبعة :- تجميع البنود المتماثلة بندا بندا للقوائم المالية للمنشأة القابضة ومنشآتها التابعة ؛- حذف القيمة الدفترية لحساب الاستثمار من ميزانية الشركة القابضة وحذف حقوق ملكية الشركة التابعة واحتساب الشهرة ؛ - حذف المعاملات التي تتم بين الشركات ضمن محيط التجميع .	يتم تطبيق نفس الإجراءات
يتم إظهار الحقوق غير المسيطرة بشكل منفصل عن حقوق الملكية لمالكي الشركة الأم.	نفس المعالجة لكن تحت اسم حقوق الأقلية

المعيارين IFRS 11 ، IFRS 12	
المتطلب	**التعليق**
الترتيب المشترك هو الترتيب الذي يكون فيه لطرفين أو أكثر سيطرة مشتركة التي تمثل المشاركة في السيطرة على ترتيب متفق عليها تعاقديا ، عندما تتطلب القرارات المتعلقة بالأنشطة التي تؤثر بشكل كبير على العوائد الناتجة عن هذا الترتيب موافقة بالإجماع.	غير موجود
تصنف الترتيبات المشتركة انطلاقا من تقييم الحقوق والالتزامات الناجمة عن الترتيب ، يمكن تصنيفه إلى عملية مشتركة (تمتلك الأطراف حقوقا في الأصول وتعهدات بالالتزامات) ، أو مشروع مشترك (تمتلك الأطراف حقوقا في صافي الأصول).	هذا التصنيف غير موجود
مفهوم الأداة المنفصلة	غير موجود
معالجة العمليات المشتركة وفقا للمعايير الدولية المطبقة على الأصول والالتزامات والإيرادات والنفقات المحددة.	نفس الأسلوب مطبق
معالجة المشاريع المشتركة وفقا للمعيار IAS 28 ، أو وفقا المعيار IFRS 9 عند عدم امتلاك سيطرة مشتركة.	غير موجود
يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تتيح تقييم طبيعة حصصها في المنشآت الأخرى والمخاطر المصاحبة لها ، إضافة إلى تأثيرات تلك الحصص على مركزها المالي وأدائها المالي والتدفقات النقدية. ولتحقيق ذلك عليها الإفصاح عن :- كيفية تحديد طبيعة حصتها في المنشأة الأخرى أو الترتيب ، وتحديد نوع الترتيب المشترك الذي تملك فيه حصة ؛- المعلومات حول حصصها في الشركات التابعة، الترتيبات المشتركة والشركات الزميلة ، المنشآت المنظمة غير المسيطر عليها.	لا يقدم التقرير المالي إفصاحات كافية ومفصلة

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على نصوص معايير المحاسبة الدولية

من خلال الجداول السابقة ، نلاحظ أن مجمع بيوفارم ورغم اعتماده على نفس طرق التجميع التي جاء بها النظام المحاسبي المالي ، إلا أنه لا يفصح عن أغلب المتطلبات الواردة في معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالتجميع المحاسبي ، ويمكن إرجاع ذلك للأسباب التالية :

- عدم اعتماد المجمع أصلا على مرجعية معايير المحاسبة الدولية في تقرير ، وحتى عدم الإشارة لها ، والاكتفاء بإظهار القوائم المالية حسب البنود الواردة في النظام المحاسبي المالي.

- مجمع بيوفارم غير معني بالعديد من المسائل التي تطرقت لها معايير المحاسبة الدولية ، وذلك نظرا لمحدودية العمليات والمعاملات المتعلقة بالأسهم نظرا لعدم وجود سوق مالي نشط بالجزائر.

- يحتوي مجمع بيوفارم على شركات تابعة فقط ، حيث لا تظهر في التقرير المالي المعالجات الخاصة بالشركات الخاصة للنفوذ الملحوظ أو السيطرة المشتركة.

- ضعف تواجد المجمع في السوق الدولي يؤدي إلى ضعف الاهتمام بالتقارير المالية للمجمع على المستوى الدولي ، وبالتالي ضعف الحاجة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية.

الفـرع الثالث : تحليل القوائم المالية المجمعة لشركة إعمار كنموذج لمجمع يطبق معايير المحاسبة الدولية

من أجل توضيـح أوجـه القصور في القوائم المالية المجمعة المنشورة من طرف مجمعات الشركات الجزائرية ، ارتأينا تقديم نموذج قوائم مالية مجمعة معدة وفق معايير المحاسبة الدولية من طرف شركة إعمار العقارية بدولة الإمارات العربية المتحدة[1] [2] ، وسنحاول التعليق على مختلف أجزاء التقرير للإشارة إلى واقع التجميع المحاسبي في الجزائر.

هذه البيانات المالية الموحدة خاصة بشركة إعمار العقارية والشركات التابعة لها المقفلة في 2016/12/31 ، وهي مدعمة بتقرير مكتب التدقيق الدولي **(ارنست و يونغ)** الذي يشهد بأنها معدة بما يتوافق مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية.

تضمنت هذه البيانات المالية الموحدة ما يلي :

---

[1] البيانات المالية الموحدة لسنة 2016 ، لشركة إعمار العقارية (ش.م.ع) والشركات التابعة لها ، محملة من موقع بورصة أبو ظبي .

[2] شركة إعمار العقارية (شركة مساهمة عامة) ، تأسست وباشرت أعمالها سنة 1997 ، ويتم تداول أسهمها في سوق دبي المالي ، تتمثل الأنشطة الرئيسية للمجموعة في : الاستثمار في العقارات وتطويرها وإدارة المشروعات العقارية ومراكز التسوق والبيع بالتجزئة والضيافة وخدمات إدارة العقارات وخدمات المرافق والاستثمارات في الشركات التي تقدم خدمات مالية .

أولا - تقرير مجلس الإدارة :

عرض مجلس الإدارة في هذا التقرير حصيلة نشاط المجمع خلال سنة 2016 ، وفي مقدمتها النتيجة المحققة والاقتراحات المتعلقة بتوزيعها ، كما قدمت إدارة المجمع رؤيتها المستقبلية لسنة 2017 والمشاريع المنتظر إنجازها. كما تضمن التقرير تعيين المدقق الخارجي المستقل للشركة للمهمة المتعلقة بالسنة الحالية ، إضافة إلى التوصية المتعلقة بتعيين المدقق للسنة المالية المقبلة.

ثانيا - تقرير مدققي الحسابات المستقلين :

تتمثل أهم النقاط التي تضمنها التقرير فيما يلي :

- **الرأي** : تم إبداء الرأي الفني المحايد بأن البيانات المالية الموحدة تعبر بصورة عادلة عن المركز المالي للمجموعة وعن أدائها المالي وتدفقاتها النقدية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.

- **أساس إبداء الرأي** : تم الاعتماد على معايير التدقيق الدولية ، إضافة إلى النصوص الخاصة بدولة الإمارات ، حيث نص التقرير على أن أدلة التدقيق المحصل عليها كافية ومناسبة لتوفر الأسس حول إبداء الرأي حول البيانات المالية الموحدة.

- **أمور التدقيق الهامة** : تتمثل في الأمور التي كان لها أكثر أهمية في تدقيق البيانات المالية الموحدة . من بين هذه الأمور ما يتعلق بـ : - تحقق الإيرادات (قامت المجموعة بتطبيق مبكر للمعيار IFRS 15 ابتداء من 2015/01/01 ، حيث أنها ترى أن ذلك يمثل بصورة أفضل أداء الأنشطة العقارية للمجموعة). – محاسبة دخل الإيجار. – مراجعة الانخفاض في قيمة العقارات لغرض التطوير والموجودات الثابتة (حيث تستخدم المجموعة التقييمات التي أجريت من قبل مقيمين خارجيين للتحقق من الانخفاض في قيمة هذه العقارات). – احتساب الاستحواذ على الأعمال (تم التركيز على كيفية معالجة عمليات شراء الأسهم والسيطرة التي تمت خلال هذه السنة

المالية ، حيث يتم تطبيق الطريقة المنصوص عليها في المعيار IFRS 03). – المعلومات الأخرى (وهي المعلومات الواردة في تقرير مجلس الإدارة بخلاف البيانات المالية الموحدة وتقرير مدققي الحسابات ، حيث تتحمل الإدارة المسؤولية عن هذه المعلومات). – مسؤولية الإدارة ولجنة التدقيق عن البيانات المالية الموحدة . – مسؤولية مدققي الحسابات عن تدقيق البيانات المالية الموحدة.

ثالثا - بيان الدخل الموحد وبيان الدخل الشامل الموحد :

في بيان الدخل الموحد تم عرض : - الحصة من نتائج الشركات الشقيقة والمشاريع المشتركة. – أرباح السنة العائدة لمساهمي الشركة الأم . – الأرباح العائدة إلى الحصص غير المسيطرة.

أما بيان الدخل الشامل الموحد فتضمن بنود أخرى مثل : النقص في احتياطي تحويل العملات الأجنبية ، خسائر تحويل العملات الأجنبية المعاد تدويرها إلى بيان الدخل ، الأرباح المحققة من حركة القيمة العادلة من خلال بنود الدخل الشامل الأخرى . وتم كذلك إظهار نصيب مساهمي الشركة الأم ونصيب الحصص غير المسيطرة.

رابعا - بيان المركز المالي الموحد :

تم تقسيم بيان المركز المالي إلى موجودات ، مطلوبات وحقوق الملكية.

ضمن الموجودات (الأصول) تم إظهار بنود خاص بالشركات الشقيقة والمشاريع المشتركة التي يتم محاسبتها وفق المعيار IAS 28 ، إضافة إلى الموجودات المصنفة كمحتفظ بها للبيع التي تطرقنا لها في معايير المحاسبة الدولية. كما ظهرت الشهرة في بند مستقل بنفس المبلغ خلال سنتي 2015 و 2016 حيث لا يتم إطفاؤها وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية.

أما ضمن حقوق الملكية فتم الفصل بين الحقوق العائدة إلى مساهمي الشركة الأم والحصص غير المسيطرة (حقوق الأقلية).

خامسا - بيان التغيرات في حقوق الملكية الموحد :

يهتم هذا البيان بمتابعة التغيرات الناتجة مثلا عن : توزيعات الأرباح ، التغيرات في الحصص غير المسيطرة ، تخفيض استثمارات في شركة تابعة ، تغيير السياسات المحاسبية ، ...

سادسا - بيان التدفقات النقدية الموحد :

نجد ضمن هذا البيان المبالغ المدفوعة أو المقبوضة والمتعلقة بالاستثمارات في الشركات التابعة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة.

سابعا - إيضاحات حول البيانات المالية الموحدة :

تحتل الإيضاحات مكانة هامة في التقرير المالي للمجمع (من الصفحة 18 إلى الصفحة 84 من التقرير) ، ولفهم مضمون الإيضاحات نشير إلى النقاط التالية :

1- الاستجابة للتغييرات في قانون الشركات التجارية لسنة 2016 :

تم الإشارة إلى أن المجمع بصدد تعديل النظام الأساسي لجميع الشركات التابعة له في دولة الإمارات وفقا لمتطلبات القانون.

وهنا تظهر أهمية إبراز أثر التغييرات الحاصلة في البيئة القانونية على نشاط المجمع ككل.

2- أسس إعداد القوائم المالية :

التأكيد على أن إعداد البيانات المالية الموحدة يتم احترام معايير المحاسبة الدولية ومتطلبات القوانين السارية المفعول في دولة الإمارات العربية المتحدة.[1]

كما تم تحديد العملة المستخدمة وعملة عرض البيانات المالية ، إضافة إلى الاستناد على مبدأ التكلفة التاريخية وتحديد حالات اللجوء استثناء إلى القيمة العادلة.

انتقل التقرير بعد ذلك إلى بيان أسس توحيد البيانات المالية انطلاقا من مفهوم السيطرة والشركات التابعة والطريقة المعتمدة لتجميعها (تم تقديم الشركات التابعة الرئيسية) ، وصولا إلى الشركات الشقيقة والمشاريع المشتركة التي يتم تجميعها باستخدام طريقة المعادلة ، وكل ذلك بما يتسق تماما مع ما تضمنته معايير المحاسبة الدولية.

*** الأحكام والتقديرات والافتراضات المحاسبية الهامة :**

يتطلب إعداد البيانات المالية الموحدة من الإدارة إجراءات أحكام وتقديرات وافتراضات والتي يتم مراجعتها على أساس مبدأ الاستمرارية ، وركز الملحق على الأحكام والتقديرات والافتراضات الرئيسية التي لها تأثير جوهري على البيانات المالية الموحدة .

من بين الأحكام :

- استيفاء التزامات الأداء ، تقيم المجموعة كل عقودها مع العملاء استنادا إلى اتفاقيات البيع والشراء المتفق عليها ونصوص القوانين واللوائح ذات الصلة.

- تحديد أسعار المعاملات ، حيث تستخدم المجموعة طريقة "المبلغ أكثر احتمالا" وفقا للمعيار IFRS 15.

- العقارات الاستثمارية ، تطبق المجموعة معيار المحاسبة الدولي رقم 40.

---

[1] من خلال هذا نؤكد على أن الاعتماد على معايير المحاسبة الدولية يمكن أن يتم مع تقييدها بعد التعارض مع النصوص القانونية الوطنية ، بمعنى إمكانية خلق تكامل بين المرجعين.

- توحيد الشركات التابعة، تقوم المجموعة بتقييم السيطرة وفق ما نص عليه المعيار IFRS 10.

أما من بين التقديرات والافتراضات : تقييم العقارات الاستثمارية (يتم ذلك عن طريق طرف ثالث وهم مقيمون محترفون ومؤهلون) ، الانخفاض في قيمة المدينين التجاريين والمدينين الآخرين (عن طريق تقدير المبالغ القابلة للتحصيل) ، الأعمار المقدرة لاستخدام الموجودات الثابتة والعقارات الاستثمارية ومراجعتها دوريا مع مراجعة طريقة الاهتلاك (يتم الأخذ في الاعتبار الاستعمال المتوقع) ، قياس القيمة العادلة للأدوات المالية (إما عن طريق الأسعار المتداولة).

*** التغيرات في السياسات والإفصاحات المحاسبية :**

نص التقرير على أن المجموعة ابتعت نفس السياسات المحاسبية للسنة السابقة ، ما عدا ما تعلق باتباع المعايير والتفسيرات والتعديلات الجديدة السارية المفعول في بداية السنة المالية ، إلا أن هذه التعديلات لم يكن لها أثر جوهري .

ويجب الإشارة إلى أن المجموعة تحرص على تقييم أي تأثير محتمل للمعايير المحاسبية الدولية الجديدة وتعديلاتها المستمرة.

*** ملخص السياسات المحاسبية الهامة :**

تتمثل أهم السياسات المحاسبية التي ركز عليها التقرير المالي في : تحقق الإيرادات ، برنامج الإيجار للاستئجار ، تكاليف الاقتراض ، ضريبة الدخل ، الموجودات الثابتة واهتلاكها ، العقارات الاستثمارية ، العقارات لغرض التطوير ، المخزون ، الاستثمارات في الشركات الشقيقة والمشاريع المشتركة ، الأدوات المالية المشتقة ، الموجودات المالية ، عقود الإيجار ، دمج الأعمال والشهرة ، مكافأة نهاية الخدمة للموظفين ، تحويل العملات الأجنبية ، قياس القيمة العادلة ، ...إلخ.

3- المعلومات القطاعية :

حيث تراقب إدارة المجمع النتائج التشغيلية لقطاعات أعمالها بشكل منفصل لغرض اتخاذ القرارات حول توزيع المصادر وتقييم الأداء (قطاعات الأعمال والقطاعات الجغرافية).

4- دمج الأعمال والموجودات المحتفظ بها للبيع :

تم تقديم عمليات الاستحواذ التي قامت بها المجموعة ومختلف تفاصيلها لاسيما الشهرة الناتجة عن الاستحواذ.

5- يتم عرض ما يلي :

- تصنيف الإيرادات حسب نوعها ، وكذا تصنيف التكاليف المرتبطة بها.
- تقديم المصاريف البيعية والعمومية والإدارية .
- تقديم دخل التمويل سواء من الودائع الثابتة لدى البنوك أو دخل تمويل آخر.
- تقديم مختلف التفاصيل المتعلقة بضريبة الدخل.
- تحليل الأرصدة لدى البنوك والنقد في الصندوق .
- تحليل المدينون التجاريون والذمم المدينة التي لم تصدر بها فواتير ، ومخصص الديون المشكوك في تحصيلها.
- تحليل الموجودات والمدينون والتأمينات والمصاريف المدفوعة مقدما الأخرى.
- عرض العقارات لغرض التطوير (وهي العقارات المستحوذ عليها أو التي تم إنشاؤها أو قيد الانشاء لغرض البيع خلال سير الأعمال العادية ، ويتم تقييمها عن طريق القيمة العادلة من قبل مثمنين مؤهلين مستقلين وفقا لمعايير التقييم والتثمين الصادرة عن المعهد الملكي للمساحين القانونيين).
- تقديم الاستثمارات في الأوراق المالية وطريقة تقييمها بالقيمة العادلة.

- تحليل وضعية القروض للشركات الشقيقة والمشاريع المشتركة.

- تحليل الاستثمارات في الشركات الشقيقة والمشاريع المشتركة وتقييمها وتلخيص بيانات دخلها وبيانات مركزها المالي للسنة المالية المنتهية.

- تحليل الموجودات الثابتة واهتلاكها المتراكم ، وطريقة تقييمها.

- تحليل العقارات الاستثمارية وشرح طريقة تقييمها (يتم تقييمها بالقيمة العادلة بناء على تقييم مقيمين خارجيين مستقلين ومشهورين ، وذلك وفقا لمعايير تقييم المعهد الملكي للمساحين القانونيين ، باتباع أساس المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الخاصة بالقيمة العادلة واستخدام أساليب التقييم المتبعة).

- تحليل الشهرة وكيفية حسابها والتغيرات الحاصلة فيها.

- تحليل الدائنون التجاريون .

- تحليل الدفعات المقدمة من العملاء.

- تحليل المبالغ المحتجزة الدائنة.

- تحليل القروض والسلفيات المضمونة وغير المضمونة التي تترتب عليها فوائد.

- تحليل الصكوك التي تم إصدارها.

- تحليل مكافآت الموظفين (تستخدم المجموعة كذلك برنامج الأسهم الخاص بأداء الموظفين لمكافأة الموظفين الجيدين والاحتفاظ بهم ، حيث يعطي هذا البرنامج الموظف الحق في شراء أسهم الشركة بالقيمة الاسمية).

- تحليل رأس المال و الاحتياطات بمختلف أنواعها.

- تحليل الضمانات المالية والمطلوبات الطارئة.

- التزامات المجموعة إلى غاية نهاية السنة.

- توزيعات الأرباح التي قامت بها المجموعة والتوزيعات المقترحة.

- الإفصاحات الخاصة بالأطراف ذات العلاقة (يتم تقديم معاملات الأطراف ذات العلاقة وأرصدتها ، مثل الشركات الشقيقة والمشاريع المشتركة وأعضاء مجلس الإدارة وموظفي الإدارة العليا والأطراف ذوي العلاقة بهم).

- أهداف وسياسات إدارة المخاطر نتيجة استخدام الأدوات المالية (مخاطر الائتمان ، مخاطر السوق ومخاطر السيولة).

- القيمة العادلة للأدوات المالية التي تتشكل من الموجودات المالية والمطلوبات المالية.

- تحليل أنشطة التحوط.

- عرض وتحليل الشركات التابعة الجوهرية المملوكة بشكل جزئي.

من خلال ما سبق ، أول ملاحظة ينبغي الإشارة إليها هي مدى التوسع في الإفصاح المحاسبي باستخدام معايير المحاسبة الدولية ، وعلى العموم يمكن أن نسجل ما يلي :

* يمثل تقرير مجلس الإدارة أول عنصر في التقرير المالي ، وهو يمثل رسالة موجهة لقارئ القوائم المالية من مجلس الإدارة يوضح فيها ما تم إنجازه خلال السنة ويدافع عن خياراته وتوجهاته المستقبلية مدعما ذلك بالأرقام والنسب الضرورية .

نلاحظ أن أغلب مجمعات الشركات موضوع الدراسة لا يولي الأهمية اللازمة لهذا التقرير ، وإن وجد فلا يتم إعداده بالطريقة المطلوبة والكافية وبصفة منفصلة ، في هذا الإطار ينبغي وضع معايير وضابط محددة تعتمد عليها مجمعات الشركات الجزائرية في إعداد تقرير مجلس الإدارة.

* يمثل تقرير المدقق الخارجي ثاني عنصر في التقرير المالي ، حيث أكد على أن مجمع إعمار أعد حساباته المجمعة بالاعتماد على معايير المحاسبة الدولية ، وأنها صادقة ومعبرة عن حقيقة الوضع المالي للمجمع ، حيث تم إبراز الأسس التي استند عليها المدقق في إبدائه لرأيه ،

هذا التقرير يقدم ضمانا لقارئ القوائم المالية المجمعة حول صحتها ومصداقيتها ، في المقابل نجد أن أغلب مجمعات الشركات موضوع الدراسة لا تهتم بوضع تقرير المدقق الخارجي ضمن التقرير المالي.

* قدم مجمع إعمار كل القوائم المالية المجمعة وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية ، حيث تضمنت مختلف البنود المطلوبة كحد أدنى ، في المقابل وجدنا أن مجمعات الشركات الجزائرية موضوع الدراسة لا تقدم جميع القوائم المالية المجمعة ، وهو ما يمثل نقصا في إفصاحها المحاسبي.

* يهتم مجمع إعمار في تقريره المالي بالإيضاحات ، حيث يتم إحالة العديد من المعلومات المضمنة فيها على أحد بنود القوائم المالية المجمعة لتفسيرها وتحليلها.

تضمنت الإيضاحات تحليلا للتغيرات الحاصلة في البيئة القانونية وكيفية استجابة المجمع لها ، ثم انتقل إلى تحديد أسس إعداد القوائم المالية المجمعة : المرجعية المحاسبية المتبعة ، العملة المستخدمة ، طرق القياس والتقييم ، محيط التجميع المحاسبي من شركات تابعة وشركات خاضعة لتأثير هام ومشاريع مشتركة ، طرق التجميع المحاسبي ، والتغييرات الحاصلة في السياسات المحاسبية إضافة لمعلومات أخرى متفرقة.

عن طريق الملاحظة البسيطة يظهر لنا الفرق جليا بين مختلف هذه الإيضاحات والملحق الموجود في التقرير المالي لمجمعات الشركات الجزائرية ، هذا الأخير يأتي مختصرا وغير كاف ، ضف إلى ذلك هو لا يلتزم حتى بالإيضاحات المطلوبة وفق النظام المحاسبي المالي.

* يعتمد مجمع إعمار على معايير المحاسبة الدولية في مجملها وليس المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي فقط ، ضف إلى ذلك فإن الاعتماد على مرجعية معايير

المحاسبة الدولية مشروط بعدم التعارض مع القوانين الوطنية المطبقة في دولة الإمارات ، هذا الأمر يجعلنا نطرح إشكالين بالنسبة لمجمعات الشركات الجزائرية :

- هل يمكن تطبيق معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي مع عدم تطبيق باقي معايير المحاسبة الدولية ؟ ، يطـرح هـذا الإشكال لأننا وجدنا أن هناك تداخـلا بين مختلـف المعـاييـر ، فالاقتصار على جزء منها لا يحقق الهدف المنشود من التوافق المحاسبي الدولي ، لذلك يجب النظر إلى معايير المحاسبة الدولية كمجموعة واحدة والعمل على تقليل الاختلافات معها قدر الإمكان.

- هل يمكن الجمع بين تطبيق معايير المحاسبة الدولية والالتزام بالقوانين المحلية ؟ ، تمثل القوانين المحلية العقبة الأولى أمام تطبيق معايير المحاسبة الدولية ، فهي التي توفر الإطار القانوني لتطبيقها ، على هذا الأساس نشير إلى أنه يتعين على مجمعات الشركات في الجزائر الاستفادة من معايير المحاسبة الدولية بما لا يتعارض مع القوانين الوطنية إلى أقصى حد ممكن ، ولم لا الوصول إلى اعتماد معايير المحاسبة الدولية كلغة تواصل مع المتعاملين الأجانب يتم الاستعانة بها عند الحاجة .

خلاصــة الفصــل الخامس :

من خلال هذا الفصل تبين لنا ما يلي:

- حتى تتمكن المؤسسات الاقتصادية في الجزائر من تطبيق الفلسفة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي ، من الضروري توفير البيئة المناسبة لذلك ، ومن بين الإصلاحات الواجب إجراؤها استكمال الإصلاحات المتعلقة بحوكمة المؤسسات الاقتصادية ، تنشيط بورصة الجزائر ، وبصفة عامة التنسيق بين مختلف النصوص القانونية لتفادي الإختلالات في التطبيق.

- إن أهم مشكل يواجه عملية إعداد القوائم المالية المجمعة في الجزائر ، هو عدم وجود معايير خاصة بالتجميع المحاسبي ، حيث أنه في ظل النقص الشديد المسجل في ما تضمنه النظام المحاسبي المالي حول التجميع المحاسبي ، حيث قد يتم اللجوء إلى الاجتهادات وإلى معايير أخرى كالمعايير الدولية أو المعايير الفرنسية.

- في الإطار العام ، هناك توافق كبير بين ما تضمنه النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي ، إلا أن معظم التفاصيل الواردة في معايير المحاسبة الدولية لم يتطرق لها النظام المحاسبي المالي ولم يبين موقفه منها ، وهنا تبرز إشكالية عدم رسم علاقة واضحة بين النظام المحاسبي المالي والمرجع المحاسبي الدولي ، فإن كان من غير المقبول انتهاج سياسة التبني الكامل ، بالإمكان الاستعانة بالمعايير المحاسبية الدولية لإثراء الممارسات المحاسبية المتعلقة بالتجميع المحاسبي في الجزائر.

- تقوم مجمعات الشركات في الجزائر بإعداد القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ، في حين أنها لا تهتم بتطبيق معايير المحاسبة الدولية ، وهنا نشير إلى أن الاهتمام بالمعايير الدولية ينشأ من انفتاح المجمع على السوق الخارجية وتعامله مع الفروع الأجنبية والمتعاملين الأجانب عموما.

- تحتاج مجمعات الشركات في الجزائر إلى تبني تجارب مجمعات الشركات عبر العالم ، وذلك من أجل تطوير أنظمة تسييرها بما يسمح بتطوير التجميع المحاسبي في الجزائر انسجاما مع متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

- يعتبر المحفز الرئيسي للاهتمام بالتجميع المحاسبي في الجزائر هو الانخراط في النظام الجبائي لمجمعات الشركات الذي يتطلب إعداد قوائم مالية مجمعة ، وذلك في ظل غياب سوق مالي نشط ، لذلك من الضروري العمل على توسيع الإلزام بإعداد قوائم مالية مجمعة استنادا على مبادئ المراقبة والسيطرة الواردة في القانون التجاري.

- انطلاقا من تحليل مضمون التقارير المالية التي تصدرها بعض مجمعات الشركات الجزائرية يتضح لنا جليا ضعف محتواها الإعلامي ، وعدم إثراء بالعديد من المعلومات التي تعتبر مهمة لمستخدميها بمختلف أنواعهم ، ويبرز لنا هذا النقص من خلال تحليل مختصر لمضمون القوائم المالية المجمعة لمجمع شركات في الإمارات العربية المتحدة الذي يطبق معايير المحاسبة الدولية.

خـاتمــة عــامـــة

أدى نمو وتوسع النشاط الاقتصادي إلى ظهور أشكال مختلفة للتعاون بين الشركات ، من بينها مجمعات الشركات التي تنتج عن سيطرة شركة تدعى الشركة الأم على باقي الشركات الأعضاء في المجمع ، وذلك عن طريق امتلاكها لأغلبية حقوق التصويت في هذه الأخيرة .

إن هذه العلاقة القائمة بين شركات المجمع تتطلب توفر معالجات محاسبية خاصة ترتكز أساسا في استخراج الوضعية المالية والمركز المالي لمجموعة من الشركات وكأنها تمثل كيانا واحدا ، وذلك انطلاقا من قوائمها المالية الفردية ، وتسمى هذه العملية بالتجميع المحاسبي.

اهتمت معايير المحاسبة الدولية بموضوع التجميع المحاسبي حيث تم تخصيص مجموعة من المعايير التي عالجت مسألة تحديد محيط التجميع والطرق المستخدمة في التجميع وجوانب أخرى متعددة ، حيث تتميز هذه المعايير بتقسيمها المنهجي والموضوع ، وكذا اتباعها آلية تحديث مستمرة بناء على المشاكل المطروحة في التطبيق العملي :

- المعيار IAS 28 عالج كيفية تجميع الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة باستخدام طريقة المعادلة (طريقة حقوق الملكية) .

- المعيار IFRS 10 عالج مسألة إعداد القوائم المالية الموحدة ، واهتم خصوصا بكيفية تجميع الشركات التابعة الخاضعة للسيطرة باستخدام طريقة الإدماج الكلي .

- المعيار IAS 27 عالج مسألة إعداد القوائم المالية المنفصلة.

- المعيار IFRS 03 عالج المسائل المتعلقة باندماج الأعمال.

- المعيار IFRS 11 عالج موضوع الترتيبات المشتركة.

- المعيار IFRS 12 عالج موضوع الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى.

إلا أن تطبيق هذه المعايير يرتبط ارتباطا وثيقا بمعايير محاسبية دولية أخرى ، حيث يجب النظر إلى معايير المحاسبة الدولية في مجملها وإطارها التصوري كوحدة واحدة.

في المقابل تأخرت معالجة موضوع التجميع المحاسبي في الجزائر إلى غاية سنة 1999 أين تم تكييف المخطط المحاسبي الوطني آنذاك مع نشاط الشركات القابضة التي ظهرت قبل 03 سنوات من ذلك في القانون التجاري ، إلا أن المخطط المحاسبي الوطني بقي دون تعديل لفترة طويلة دون الاستجابة للمتغيرات التي عرفتها البيئة المحاسبية في الجزائر ، إلى غاية صدور النظام المحاسبي المالي سنة 2007 الذي مثل أول خطوة نحو تقريب المحاسبة الجزائرية من المرجعية الدولية ممثلة في معايير المحاسبة الدولية ، وفي هذا الشأن ينبغي الإشارة إلى جانبين :

الجانب الأول يتعلق بالعشوائية في تطبيق النظام المحاسبي المالي دون إجراء تشخيص معمق للبيئة المحاسبية في الجزائر ، بالنتيجة وجدنا ارتباكا كبيرا في عملية التطبيق ، لذلك كان ينبغي التفكير في اعتماد آلية لإصدار معايير محاسبية جزائرية تقترب من معايير المحاسبة الدولية ، مع مراعاة الفروقات التي تفرضها البيئة الجزائرية ، وهو النهج الذي تسير عليه دول ساهمت وتساهم في صياغة معايير المحاسبة الدولية.

أما الجانب الثاني فيتعلق بالنقص الكبير من حيث المضمون حيث خصص النظام المحاسبي المالي لموضع التجميع المحاسبي حيزا صغيرا مختصرا ، إلا أنه لم يقدم منهجية متكاملة للانتقال من القوائم المالية الفردية إلى القوائم المالية المجمعة ، وهذا ما يجعل أمرا حتميا الاعتماد على التفسيرات المضمنة في مرجعيات محاسبية أخرى كالمعايير المحاسبية الدولية والمحاسبة الفرنسية.

- اختبـار صحة الفرضـيات :

- **بالنسبة للفرضية الأولى** (هناك توافق بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي) : هذه الفرضية تم إثباتها بالنظر إلى اتباع النظام المحاسبي المالي لنفس طرق التجميع المحاسبي المنصوص عليها في معايير المحاسبة الدولية ، إلا أن هذا

التوافق ينحصر في النقاط الرئيسية ، حيث أن التفاصيل الواردة في المعايير المحاسبية الدولية لم يتطرق لها النظام المحاسبي المالي أصلا ، كما أن هذا الأخير لا يهتم بالتغييرات المستمرة التي يتم إدخالها على المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي.

- **بالنسبة للفرضية الثانية** (يعتبر الإطار القانوني للتجميع المحاسبي في الجزائر غير كاف لمعالجة كل المشاكل المتعلقة بالتجميع المحاسبي) : هذه الفرضية تم إثباتها بالتطرق إلى محدودية النصوص التي جاء بها النظام المحاسبي المالي ، وفي ذات السياق جاءت أجوبة محافظي الحسابات في المحور الأول من الاستبيان حيث أجمعوا على عدم كفاية النظام المحاسبي المالي وعلى إمكانية الاستعانة بمعايير المحاسبة الدولية في هذا الشأن ، كما بينت عملية تحليل القوائم المالية المجمعة لبعض المجمعات الجزائرية محدودية الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي.

- **بالنسبة للفرضية الثالثة** (يعتبر تنظيم مهنة المحاسبة وآلية إصدار القوانين والمعايير المحاسبية في الجزائر عائقا أمام تطبيق معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي) : هذه الفرضية تم إثباتها من خلال دراسة معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي وطريقة إصدارها ، وكذلك ما تضمنه النظام المحاسبي المالي من نصوص قانونية وطريقة إصدارها ، حيث تبين أن هناك اختلافا كبيرا بين آلية الإصدار فالأولى تصدر وفق منهج علمي ويتم تعديلها باستمرار حسب الحاجة ، أما الثانية فتصدر في صورة قرارات سياسية تطبق بنوع من الجمود حيث لا نلمس تغذية عكسية وتقييما لعملية التطبيق في الميدان وهو ما ينتج عنه تأخر إحداث التعديلات الضرورية أو عدم حدوثها أصلا.

من جانب آخر تشارك في عملية إصدار معايير المحاسبة الدولية منظمات مهنية قوية ورائدة ، أما المنظمات المهنية للمحاسبة في الجزائر فهي غائبة ومغيبة عن واقع المحاسبة ولا تساهم في عملية إصدار القوانين المحاسبية بالشكل المطلوب.

- **بالنسبة للفرضية الرابعة** (تنظيم وهيكلة مجمعات الشركات في الجزائر لا يسمح بتطبيق معايير المحاسبة الدولية) : تم إثبات هذه الفرضية من خلال إجابات محافظي الحسابات في المحور الثالث من الاستبيان ، وكذا من خلال إبراز المشاكل التي تواجهها مجمعات الشركات الجزائرية بصدد إجرائها لعمليات التجميع المحاسبي ، من هنا تم التوصل إلى أن تطبيق معايير محاسبية دولية مشهود لها بالجودة ، يتطلب تنظيما وهيكلة بذات الجودة ، وهو ما لا يتوفر للأسف في أغلب المؤسسات الجزائرية.

- **بالنسبة للفرضيــة الخامسة** (نظام تكوين وتأهيل المحاسبين المعتمد في الجزائر لا يسمح بتطبيق معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي) : تم إثبات صحة هذه الفرضية كذلك من خلال المحور الرابع للاستبيان ، حيث أنه ينبغي إعادة النظر في نظام التكوين سواء كان الجامعي أم المهني بما يتماشى مع متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية ، كما يجب نشر ثقافة التكوين والتأهيل المستمر نظرا للتغيرات التي تعرفها بيئة الأعمال ومهنة المحاسبة بشكل مستمر.

- **بالنسبة للفرضية السادسة** (البيئة الاقتصادية في الجزائر غير جاهزة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي) : هذه الفرضية تم إثباتها كذلك عن طريق المحور الخامس من الاستبيان ، حيث تبين أن معايير المحاسبة الدولية صدرت من أجل بيئات اقتصادية متطورة قائمة على نشاط الأسواق المالية ، وهو الأمر الذي لا نجده في الجزائر ، إلا أننا نرى أنه ينبغي من جهة تحضير البيئة الاقتصادية الجزائرية من أجل تطبيق معايير المحاسبة الدولية ،

ومن جهة أخرى يمكن الاستفادة من معايير المحاسبة الدولية من أجل تنشيط البيئة الاقتصادية في الجزائر من خلال تكريس مبدأ الإفصاح والشفافية أكثر في المعاملات الاقتصادية

من خلال إثبات صحة الفرضيات الموضوعة مسبقا ، يمكن القول أن الجزائر يمكنها الاستفادة من معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالتجميع المحاسبي ، وذلك عن طريق العمل على إصدار معايير محاسبية جزائرية وإثرائها بالجوانب التي لا تتنافى مع مقومات البيئة الجزائرية ، والعمل على تقويم هذه البيئة وتطويرها بشكل تدريجي ومستمر بما يوصلنا إلى تقليل الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية .

- نتائج الدراسة :

من خلال دراسة ما تضمنه كل من النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق بالتجميع المحاسبي ، توصلنا إلى النتائج التالية:

- يمثل التوافق المحاسبي الدولي هدفا واقعيا تسعى معايير المحاسبة الدولية للوصول إليه ، وذلك راجع إلى صعوبة أو استحالة تصميم نظام محاسبي موحد يطبق في بيئات مختلفة ، والدليل على ذلك هو اعتماد الدول المساهمة في صياغة معايير المحاسبة الدولية على سياسة التوافق معها بما يتلاءم مع متطلباتها.

- يمتلك مجلس معايير المحاسبة الدولية تجربة رائدة وهامة في مجال إصدار المعايير المحاسبية على أسس علمية بحتة ، حيث أن المعايير الصادرة تتطور ويتم تعديلها باستمرار وفق المشاكل المطروحة والمستجدات في الميدان الاقتصادي ، لذلك من الضروري الاستفادة من هذه التجربة على أساس أنها تتضمن مخزونا ثريا من الخبرات ، وكذا بسبب حتمية الانخراط في السياق العالمي للمحاسبة وفتح الاقتصاد الوطني أمام الاقتصاد الدولي.

- لا يوجد تمثيل متوازن وعادل في مجلس معايير المحاسبة الدولية لمختلف دول العالم ، وذلك ما يبرز ضرورة إضفاء مزيد من الشفافية على عملية إصدار المعايير ، وكذا الإجابة على الشكوك حول اعتبار معايير المحاسبة الدولية أحد أدوات الهيمنة والاستعمار الخفي.

- تعرف الجزائر تأخرا كبيرا في الاندماج مع الجهود الدولية المتعلقة بالتوافق المحاسبي الدولي ، هذا الأمر قد يبدو طبيعيا إذا قارنا البيئة المحاسبية في الجزائر مع ما يقابلها في البلدان المتقدمة والرائدة في هذا المجال ، إلا أن الإشكال يكمن في تأخرنا حتى عن البلدان المجاورة (تونس والمغرب) التي رسمت استراتيجية أكثر وضوحا من الجزائر.

- يعتبر النظام المحاسبي المالي خطوة هامة في سياق انفتاح الجزائر على المحاسبة الدولية ، حيث يمثل الإطار التصوري جوهر هذا النظام ، إلا أن الملاحظ هو ضعف الإطار التصوري من حيث عدم كفايته ، وعدم ضبطه للمصطلحات ، وكذا عدم منحه الاهتمام المطلوب على اعتبار أنه الركيزة الأساسية للإفصاح المحاسبي.

- هناك نقائص كبيرة تتعلق بكيفية إعداد وتطبيق النظام المحاسبي المالي ، وذلك بسبب عدم وجود آلية واضحة وفعالة لإصدار المعايير المحاسبية التي يجب أن تكون عملية مستمرة ولا تكتسي طابع الأوامر والقرارات السياسية فحسب ، ضف إلى ذلك ياب منظومة واضحة لتقييم كفاءة وفعالية التطبيق بغرض إصدار النصوص الضرورية ، واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة ، فمعايير المحاسبة الدولية تتصف بالمرونة والتعديل المستمر ، أما النظام المحاسبي المالي فهو نص قانوني يتميز بالجمود رغم المشاكل المطروحة في التطبيق.

- لم يحدد النظام المحاسبي المالي طبيعة العلاقة مع معايير المحاسبة الدولية التي كان بالإمكان جعلها مصدرا مهما للتقنيات والطرق المحاسبية سواء للتقييم والعرض والإفصاح ، وذلك بما لا يتعارض مع القوانين الوطنية.

- لم يعتمد المشرع الجزائري في إصداره للنصوص المحاسبية على نفس طريقة تبويب وتصنيف معايير المحاسبة الدولية ، وهو ما يصعب عملية متابعة ودراسة المشاكل المحاسبية المطروحة في الجزائر حسب موضوعها.

- تمثل المجمعات أحد أشكال التعاون بين الشركات ، حيث ينشأ المجمع عن طريق الرقابة التي تمارسها الشركة الأم حسب عدد حقوق التصويت التي تمتلكها في الجمعية العامة للشركات الأعضاء ، ويمكن التمييز بين السيطرة أو الرقابة المطلقة التي تمارسها الشركة الأم على الشركة التابعة ، والتأثير الهام الممارس على الشركة الزميلة ، إضافة إلى السيطرة المشتركة التي تمارس على المشاريع المشتركة.

- رغم أهمية مجمعات الشركات للاقتصاد الوطني ، لا يجب إغفال خطورتها كذلك في حال وجود تجاوزات أو اختلالات في تسيير المجمع ، والمثال على ذلك ما وقع مع مجمع الخليفة الذي أنشأ شبكة سهل فيها حركة الأموال دون رقيب ، وكذا المشاكل المتكررة المتعلقة بمجمع سوناطراك.

- إن التعقيد الذي يميز مجمعات الشركات جعل مختلف النصوص القانونية تتطرق لها ، لاسيما القانون التجاري ، القانون الجبائي والنظام المحاسبي. حيث يحمل مجمع الشركات معنى اقتصاديا عالجه القانون التجاري الذي نظم العلاقات القائمة بين الشركات التابعة للمجمع ، وكذا علاقات المجمع مع الغير وكأنه يمثل وحدة واحدة ، وهنا نجد أن المجمع موجود اقتصاديا رغم عدم وجوده قانونا حيث أنه لا يملك شخصية معنوية ، ولا يحوز سجلا تجاريا ، لأن الشركات الأعضاء فيه تحتفظ باستقلالها القانوني.

إضافة لذلك يمكن أن ينخرط مجمع الشركات في النظام الجبائي الخاص بمجمعات الشركات ، حيث يكون الهدف من ذلك هو إخضاع النتيجة الإجمالية للمجمع للضريبة عوض

إخضاع نتيجة كل شركة على حدى. ومن الطبيعي أن يتطرق النظام المحاسبي المالي لهذا الموضوع على اعتبار أن المحاسبة تتأقلم مع المتغيرات الحاصلة في بيئتها.

- يعتبر عدم وجود بورصة نشطة في الجزائر يمثل عائقا كبيرا أمام بروز عدد كبير من مجمعات الشركات ، وذلك رغم التحفيزات الجبائية الممنوحة.

- لا يوجد ضبط دقيق لمفهوم مجمع الشركات لاسيما في ظل الاختلاف القائم بين القانون التجاري والقانون الجبائي ، فلا يعتبر كل مجمع وفق القانون التجاري مجمعا جبائيا. كما ينتشر الخلط بين مجمعات الشركات والتجميعات ذات المنفعة الاقتصادية.

- إن الظهور المتأخر لمجمعات الشركات في الجزائر كان له الأثر في تأخر اهتمام المحاسبة بهذا الموضوع ، حيث كان أول تكييف للمخطط المحاسبي الوطني مع متطلبات المعالجة المحاسبية للشركات القابضة سنة 1999 ، وهو ما انعكس في عدم الاهتمام بموضوع محاسبة المجمعات سواء من حيث النصوص القانونية أو برامج التكوين الأكاديمي والمهني.

- لم يخصص النظام المحاسبي المالي نصا مستقلا لتنظيم إعداد القوائم المالية المجمعة كما هو الحال بالنسبة للمخطط المحاسبي العام الفرنسي والمعايير المحاسبية الدولية ، كما أن النصوص الموجودة تميزت بالاختصار وعدم تقديم دليل متكامل لمختلف مراحل وإجراءات التجميع المحاسبي .

- هناك توافق بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في كيفية تحديد محيط التجميع وطرق التجميع المستعملة ، فقد نص كلا المرجعين على استعمال طريقة الإدماج الكلي بالنسبة للشركات التابعة واستخدام طريقة الوضع للمعادلة بالنسبة للشركات الزميلة والمشاريع المشتركة.

إلا أن النظام المحاسبي المالي لم يتطرق إلى الكثير من التفاصيل الواردة في معايير المحاسبة الدولية.

- في ظل غياب سوق مالي نشط في الجزائر يكون من الصعب تقييم الأدوات المالية بمختلف أنواعها وكذا فارق الإدماج ، لاسيما مع عدم التحكم في الطرق المختلفة لاستخراج القيمة الحالية ، وكذا في ظل غياب مقيمين مستقلين لضمان الحياد والموضوعية في القياس.

- تعتبر القوائم المالية المجمعة الأكثر حاجة للتوافق المحاسبي الدولي وتطبيق معايير المحاسبة الدولية ، خصوصا مع وجود شركات أعضاء ومساهمين من دول مختلفة ، لذلك نجد أن الإتحاد الأوربي بدأ الإلزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية بالنسبة للقوائم المالية المجمعة ، على هذا الأساس نجد أن النظام المحاسبي المالي لم يراعي هذه الخصوصية.

من جهة أخرى يعتبر الإدراج بالبورصة أهم المحفزات لتطبيق معايير المحاسبة الدولية ، على اعتبار أنها توفر الشفافية المطلوبة في الحسابات المجمعة ، فالعلاقة إذن متبادلة حيث أن معايير المحاسبة الدولية يمكن أن تشكل أداة مهمة لتنشيط البورصة.

- يعتمد إعداد القوائم المالية المجمعة على نفس المبادئ المطبقة لإعداد القوائم المالية الفردية ، ما عدا بعض الخصوصيات ، كما أن نفس القوائم المالية يتم إعدادها ما عدا بعض البنود الخاصة بمجمعات الشركات ، إضافة إلى تقديم المعلومات المتعلقة بالطريقة والمنهجية المتبعة في التجميع المحاسبي.

- يتطلب تطبيق معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي في الجزائر تهيئة البيئة المحاسبية عن طريق تكييف مختلف الأنظمة مع متطلبات التطبيق ، فالتعليم والتكوين يجب أن يقدم موارد بشرية مؤهلة ، كما أن مجمعات الشركات يجب أن تعتمد على نظام حوكمة وتنظيم

أكثر حداثة ، ولا يكون ذلك في ظل ضعف كفاءة برامج الإعلام الآلي وأنظمة الاتصالات المستخدمة ، إضافة إلى تطوير منظومة إصدار القوانين والبيئة الاقتصادية.

بمعنى أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي لا يتعلق بالوقت الراهن فقط ، بل يتعداه إلى الفترات اللاحقة وضمان مواكبة التغييرات المستمرة التي تطرأ على المعايير الدولية ، ومدى استجابة النصوص القانونية لهذه التغييرات.

- الاقتراحـــــات :

انطلاقا من كل ما سبق يقترح الطالب ما يلي :

- ضرورة العمل على توحيد المصطلحات المستعملة في مختلف النصوص القانونية لاسيما القانون المحاسبي ، القانون الجبائي والقانون التجاري. مع ضرورة معالجة المشاكل الناتجة عن ترجمة النصوص من اللغات الأجنبية.

- الإسراع بوضع إطار قانوني للتجميع المحاسبي في الجزائر ، وذلك بالموازاة مع ما تضمنه المخطط المحاسبي العام الفرنسي ومعايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع ، ويمكن في هذا الصدد الإشارة إلى أن مجمع سوناطراك مثلا وهو أكبر مجمع جزائري كان في ظل تطبيق المخطط المحاسبي الوطني يستند على المرجع المحاسبي الفرنسي في إعداد قوائمه المالية المجمعة بسبب عدم توفر مرجع وطني كافي ، ورغم أن النظام المحاسبي المالي استند على المرجعية المحاسبية الدولية إلا أنه لم يوفر مرجعا ودليلا كافيا للقيام بعملية التجميع المحاسبي.

- ضرورة إصدار معايير محاسبية جزائرية خاصة بالتجميع المحاسبي ، مع تحديد طبيعة العلاقة مع معايير المحاسبة الدولية الحالية والمستقبلية وطريقة الاستفادة منها ، فلا بد أن يظهر جليا تموقع المحاسبة الجزائرية ضمن الأنظمة المحاسبية الدولية.

- ضرورة التنسيق مع الهيئات المحاسبية الوطنية بدءا من بلدان المغرب العربي إلى مختلف البلدان العربية والإسلامية بغرض تقريب قوانينها المتعلقة بالتجميع المحاسبي ، وهو ما سينعكس إيجابا على تنشيط التعاملات الاقتصادية البينية نتيجة تسهيل عملية قراءة القوائم المالية المجمعة لشركات مختلف هذه الدول.

- إنشاء جهاز خاص بإصدار معايير المحاسبة الجزائرية ، يكون شبيها بمجلس معايير المحاسبة الدولية في طريقة عمله ، ويصدر معايير مبوبة ومصنفة حسب موضوعها ، وهو الأمر الذي يسهل عملية تطوير المحاسبة الجزائرية ، ويكرس مسألة بناء وتراكم المعرفة المحاسبية في الجزائر.

فمن الضروري الاعتماد على حل وسط ، حيث من غير المقبول التخلي عن المرجع المحاسبي الوطني المستمد من متغيرات وخصائص البيئة الجزائرية (فرنسا مثلا لم تتخل عن المخطط المحاسبي العام رغم اندماجها في المنظومة الأوروبية والدولية) ، إلا أنه يمكن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية بصفة متوازية عن طريق تدريب الشركات لاسيما الكبيرة منها على نشر قوائم مالية معدة وفق معايير المحاسبة الدولية ، وقبل ذلك من الضروري العمل قدر المستطاع على تقليل الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية.

- إنشاء جهاز خاص بمراقبة نوعية وجودة القوائم المالية التي تعدها الشركات ومجمعات الشركات في الجزائر ، وهو الأمر الذي يكون محفزا لتحسين الأداء المحاسبي وتطوير مضمون التقارير المالية التي تصدرها مجمعات الشركات في الجزائر.

- في سياق تهيئة البيئة المحاسبية في الجزائر ، من الضروري إعادة النظر في نظام التكوين والتعليم المحاسبي الجامعي والمهني في الجزائر ، حيث يجب ربطه بالمتغيرات الحاصلة على المستوى الدولي ، وكذا ربطه بما يحتاجه سوق العمل ، وهنا من الضروري تحديد وضبط كل

المعارف والمؤهلات التي يجب أن تتوفر في المحاسب حتى يتمكن من إعداد القوائم المالية المجمعة بالشكل المطلوب.

- إعادة هيكلة بورصة الجزائر وتقديم تحفيزات أكثر للشركات ومجمعات الشركات للانضمام لبورصة الجزائر ، واستقطاب المستثمرين الأجانب ، كل ذلك بغرض تنشيط البورصة على اعتبار أنها دعامة أساسية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية لاسيما ما تعلق بتقييم القيم العادلة ، كما أن البورصة تعتبر سببا رئيسيا للعديد من المعالجات المحاسبية التي تطرقت لها معايير المحاسبة الدولية (الاستفادة من تجارب دول أخرى مثل تونس والمغرب).

- نشر ثقافة الشفافية والإفصاح المحاسبي بمختلف الوسائل المتاحة ، وعدم ربط ذلك بمسألة الإخضاع الجبائي ، هذا الأمر سيكون دافعا لمجمعات الشركات في الجزائر على ضبط وتطوير التجميع المحاسبي وتحسين جودة القوائم المالية المجمعة التي تصدرها على اعتبار أنها موجهة للمستثمرين بالدرجة الأولى.

- ضرورة إصدار معايير تدقيق جزائرية خاصة بالقوائم المالية المجمعة ، فالمدقق يعتبر ضامنا مهما للتطبيق الأمثل للمعايير المحاسبية ذات الصلة.

- آفاق دراسات أخرى:

إن البحث في موضوع محاسبة المجمعات يقودنا إلى طرح مجموعة من الإشكاليات لدراستها وبحثها، يمكن ترجمتها في العناوين التالية:

- نظام المحاسبة التحليلية في مجمعات الشركات.
- المشاكل المحاسبية الناتجة عن اختلاف القوانين والأنظمة في مجمعات الشركات.
- معالجة الضرائب المؤجلة في مجمعات الشركات.

قائمـــــة المراجـــع

أولا - المراجع باللغة العربية :

* الكتـــــب :

1- أبو زيد محمد المبروك ، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية** ، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع ، القاهرة ، 2005.

2- أبو نصار محمد ، حميدات جمعة ، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية – الجوانب النظرية والعملية** -، دار وائل للنشر ، عمان ، الطبعة الثالثة ، 2013.

3- أحمد محمد محرز ، **إندماج الشركات من الوجهة القانونية –دراسة مقارنة-** ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1997.

4- الجعارات خالد جمال ، **مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015** ، مطبوعة جامعية مودعة بمكتبة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، مطبعة جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، الجزائر ، 2014.

5- الحجازي طلال ، الزوبعي سالم ، **القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاسها على رأي مراقب الحسابات** ، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، عمان ، 2014.

6- الحميد عبد الرحمن بن إبراهيم ، **نظرية المحاسبة** ، مكتبة الملك فهد الوطنية ، الرياض ، 2009.

7- الصيفي عبد الله علي محمود ، **الشركة القابضة وأحكامها في الفقه الإسلامي** ، دار النفائس للنشر والتوزيع ، عمان (الأردن)، 2006.

8- العامري سعود جايد ، **المحاسبة الدولية منهج علمي للمشاكل المحاسبية وحلولها** ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، عمان (الأردن) ، 2010.

9- العوضي رفعت السيد ، بسيوني إسماعيل علي ، **الاندماج والتحالفات الاستراتيجية بين الشركات في الدول العربية** ، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، القاهرة ، الطبعة الثانية 2007.

10- القاضي حسين ، حمدان مأمون ، **المحاسبة الدولية ومعاييرها** ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان (الأردن) ، 2008 .

11- القاضي حسين ، دحدوح حسين ، حمادة رضا ، **المحاسبة المالية المتقدمة** ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان 2007.

12- القاضي حسين يوسف ، الريشاني سمير معذى ، **موسوعة المعايير المحاسبية الدولية معايير إعداد التقارير المالية الدولية – الجزء الأول : عرض البيانات المالية** ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، 2012.

13- اللمتوني عبد الرحمان ، **اندماج الشركات بين حتمية التركيز الاقتصادي والحاجة إلى الحماية القانونية** ، دار السلام للطباعة والنشر والتوزيع ، الرباط ، 2013.

14- الوقاد سامي محمد ، رحاحلة محمد ياسين ، **أساسيات المحاسبة المتقدمة** ، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ، عمان ، 2011.

15- أمين السيد أحمد لطفي ، **المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسية** ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2004.

16- بلولة الطيب ، **قانون الشركات** ، ترجمه إلى العربية : محمد بن بوزه ، برتي للنشر ، الجزائر ، الطبعة الثانية 2013.

17- بن بوثلجة أمينة ، **محاسبة الشركات وفق النظام المحاسبي المالي SCF** ، الصفحات الزرقاء ، الجزائر ، فيفري 2011.

18- تشوى فردريك وآخرون ، **المحاسبة الدولية** ، تعريب محمد عصام الدين زايد ، مراجعة أحمد حامد حجاج ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، 2004.

19- جويل ليرنر ، جيمس كاشين ، **مبادئ المحاسبة** ، ملخصات شوم إيزي ، ترجمة : كمال حسين ، صبري ندا ، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية ، القاهرة ، الطبعة العربية الأولى 2004.

20- حميدات جمعة ، **منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS EXPERT** ، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين ، عمان 2014 .

21- دريد كامل ال شبيب ، **إدارة مالية الشركات المتقدمة** ، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، عمان ، الطبعة العربية 2010.

22- رضوان حلوة حنان ، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير** ، دراسة معمقة في نظرية المحاسبة، الطبعة الثالثة مزيدة ومنقحة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان 2006.

23- رضوان حلوة حنان ، **تطور الفكر المحاسبي** ، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن، 2001.

24- طارق عبد العال حماد ، **التقارير المالية** ، الدار الجامعية ، مصر ، 2005.

25- طارق عبد العال حماد ، **معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها** ، الجزء الأول ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2008.

26- عز عبد الفتاح ، **مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام (spss)** ، خوارزم العلمية للنشر والتوزيع ، جدة ، 2008.

27- عزيز العكيلي ، **الوسيط في الشركات التجارية** ، دراسة فقهية قضائية مقارنة في الأحكام العامة والخاصة ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، الطبعة الثانية 2010.

28- فالتر ميجس و روبرت ميجس ، **المحاسبة المتوسطة (ترجمة أحمد حامد حجاج)** ، دار المريخ ، الرياض ، 2003.

29- كافي مصطفى يوسف ، **تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية واقتصاد المعرفة** ، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ، عمان ، 2014.

30- كمال الدين مصطفى الدهراوي ، **المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية** ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، 2007.

31- مطر محمد ، السويطي موسى ، **التأصيل النظري لممارسات المهنية المحاسبية في مجال القياس – العرض – الإفصاح** ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان 2012.

32- مطر محمد ، **المحاسبة المتقدمة** ، حالات وتطبيقات عملية في المشاكل المحاسبية المعاصرة ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، الطبعة الثالثة 2010.

33- منذر الضامن ، **أساسيات البحث العلمي** ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، الأردن ، عمان، 2008.

34- طارق عبد العال حماد ، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها (حالات عملية محلولة) – الجزء الأول - ، الدار الجامعية ، الاسكندرية (مصر) ، 2008

*** مذكرات الماجستير ، أطروحات الدكتوراه :**

35- أكير تسعديت ، **النظام القانوني للتجمع وفقا لأحكام القانون التجاري** المواد من 796 إلى 799 مكرر من المرسوم التشريعي رقم 08/93 ، مذكرة ماجستير ، فرع قانون الأعمال ، جامعة الجزائر 1 بن يوسف بن خدة ، كلية الحقوق ، السنة الجامعية 2011-2012.

36- الدينوري سالمي محمد ، **قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية (دراسة حالة مؤسسة اقتصادية)**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، 2009/2008.

37- المهري عزيزة ، **اختبار التوافق بين المعيار المحاسبي الدولي ضرائب مؤجلة والتوجهات المحاسبية والجبائية في الجزائر** ، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة الجزائر 3 ، السنة الجامعية 2012-2013.

38- أوماطة أمال فريال ، **تقنية تجميع الحسابات** : حالة الشركة القابضة "سوناطراك خدمات بترولية " (SSP) ، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، فرع النقود والمالية ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2002/2001.

39- آيت محمد مراد ، **ضرورة تكييف بيئة المحاسبة في الجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي "خلال الفترة 2010-2013"** ، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية فرع النقود والمالية ، جامعة الجزائر 03 ، السنة الجامعية 2013-2014.

40- بالرقي تيجاني ، **دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية**، أطروحة دكتوراه دولة غير منشورة ، جامعة سطيف ، 2006.

41- بركات حسينة ، **مجمع الشركات في القانون التجاري الجزائري والمقارن** ، مذكرة ماجستير في القانون الخاص فرع قانون الأعمال ، جامعة الإخوة منتوري قسنطينة ، كلية الحقوق ، السنة الجامعية 2009-2010.

42- بن بلغيث مداني ، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات** في ظل أعمال التوحيد الدولية – بالتطبيق على حالة الجزائر - ، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، سبتمبر 2004.

43- رحماني ياسين ، **الأجهزة الإدارية للشركات القابضة في الجزائر** ، مذكرة ماجستير في القانون فرع قانون الأعمال ، جامعة الجزائر ، كلية الحقوق ، جوان 2014.

44- رحمة الشيخ ياسين ، **القوائم المالية الموحدة – مع دراسة تطبيقية على الشركة السورية الأردنية للصناعة -** ، مذكرة ماجستير ، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق ، سورية ، 1989.

45- شنوف شعيب ، الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي ، حالة BP EXPLORATION LIMITED ، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، السنة الجامعية 2006-2007.

46- صلاح حواس ، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية وأثره على مهنة المدقق** ، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، السنة الجامعية 2008/2007.

47- عريوة رشيد ، **أساليب وطرق اندماج الشركات دراسة مالية ومحاسبية** ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة الحاج لخضر باتنة ، 2010/2009.

48- فادي فلاح القعايدة ، **أثر الاندماج على الربحية دراسة حالة "البنك الأهلي"** ، مذكرة ماجستير في المحاسبة ، كلية الأعمال ، جامعة الشرق الأوسط ، 2012.

49- مداني الطيب ، القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية – دراسة حالة مجمع المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار ENSP خلال سنة 2013 - ، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة مالية ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، السنة الجامعية 2015/2014.

50- مقدمي أحمد ، **النظام المحاسبي والجبائي لمجمع الشركات** – دراسة حالة مجمع صيدال - ، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، فرع : تحليل اقتصادي ، جامعة الجزائر ، 2006/2005.

51- موهون سمية ، **التحليل الاقتصادي والمالي للحسابات المجمعة واتخاذ القرار على مستوى المجمع وخارجه دراسة حالة مجمع سوناطراك** ، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية ، فرع محاسبة وتدقيق ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر 3 ، 2012/2011.

*** مقـــالات** :

52- البحيصي عصام محمد البحيصي ، **قياس التنوع في النظم المحاسبية – مراجعة أدبية** ، مجلة الجامعة الإسلامية بغزة (سلسلة الدراسات الإنسانية) ، المجلد 14 ، العدد 01 ، جانفي 2006.

53- أوروان هارون ، **الإطار المفاهيمي لمجمع الشركات** ، مجلة صوت القانون ، مجلة سداسية دولية علمية محكمة تصدر عن مخبر نظام الحالة المدنية ، جامعة خميس مليانة ، العدد الرابع ، أكتوبر 2015.

54- بختاوي سعيد ، **دراسة حول إنشاء الشركات القابضة وإعادة هيكلة الشركات العمومية وخوصصتها** ، مجلة الموثق ، دورية متخصصة تصدر عن الغرفة الوطنية للموثقين ، العدد 09 ، سنة 2003.

55- بلهامل شهرزاد ، بيصار عبد المطلب ، **التجربة التونسية في تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي** IAS/IFRS ، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة ، مجلة عملية محكمة سداسية متخصصة في العلوم المالية والمحاسبية تصدر عن كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة ، العدد 02 ، 2016.

56- بن بلغيث مداني ، **إشكالية التوحيد المحاسبي "تجربة الجزائر"** ، مجلة الباحث ، جامعة ورقلة ، العدد 01 ، سنة 2002.

57- بن زارع رابح ، **شروط تطبيق النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات في التشريع الجزائـري** ، مجلة التواصل في الاقتصـاد والإدارة والقانـون ، جامعة باجي مختار ، عنابة ، عدد 38 – جوان 2014.

58- جفال خالد ، **التجربة الفرنسية في اعتماد المرجعية الدولية** IFRS ، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد بوضياف – المسيلة ، العدد 02 ، 2016.

59- جوادي توفيق ، سالمي محمد دينوري، **التوحيد المحاسبي أم التوافق؟**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية ، دورية أكاديمية محكمة تصدر عن المركز الجامعي بالوادي ، العدد الرابع ، جانفي 2011.

60- خويلدات فيروز ، عزاوي أعمر ، بوعلاق مبارك ، **واقع مهنة المحاسبة في الجزائر بين التحولات والتحديات "دراسة ميدانية على عينة من الممارسين والمهتمين بالمهنة"** ، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية ، العدد 07 سنة 2015.

61- زايدي أمال ، **واقع القانون الجزائري لتجمعات الشركات وآفاق تعديله** ، مجلة العلوم الإنسانية – جامعة محمد خيضر بسكرة ، العدد 22 ، جوان 2011.

62- سويقي حورية ، **الإطار المفاهيمي لتجمع الشركات في القانون الجزائري** ، مجلة الدراسات الحقوقية ، مجلة محكمة وأكاديمية متخصصة تصدر عن مخبر حماية حقوق الإنسان بين النصوص الدولية والنصوص الوطنية وواقعها في الجزائر ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة الدكتور الطاهر مولاي - سعيدة ، العدد 03 – جوان 2015.

63- صالح عبد الرحمن المحمود ، **انعكاسات التطورات الاقتصادية الحديثة على الإطار العلمي لنظرية المحاسبة بالتركيز على معايير المحاسبة الدولية** ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز : الاقتصاد والإدارة ، م 18 ، ع 02 ، 2004.

64- عادل عبد الحميد المشاط ، سناء ضو أبو زيد ، **مدى ملائمـة معاييـر المحاسبـة الدوليـة للتطبيق في البيئة الليبية : موقف المحاسبين الليبيين** ، المجلة الجامعة ، العدد 16 ، المجلد 04 ، نوفمبر 2014 ، ص ص 215 - 216.

65- مزياني نور الدين ، فروم محمد الصالح ، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية (مقومات ومتطلبات التطبيق)** ، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية ، المركز الجامعي بالوادي ، الجزائر ، العدد 01 السنة الأولى 2010.

66- معتصم حمد الدباس ، **أثر الاندماج على أداء الشركات** ، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية ، المجلد 20 ، العدد 02 ، ص 511 – ص 544 ، يونيو 2012 ، غزة (فلسطين).

*** مداخلات في الملتقيات** :

67- بالرقي تيجاني ، **التطورات الاقتصادية الحديثة المؤثرة على الإطار العلمي للنظرية المحاسبية** ، مداخلة ضمن الملتقى الوطني : مستجدات الألفية الثالثة : المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية ، جامعة باجي مختار ، عنابة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، 22/21 نوفمبر 2007.

68- طيار خليل ، **محيط التجميع في الجزائر** ومدى توافقه مع معيار الإبلاغ المالي الدولي 10 ، مجمع مداخلات الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات – اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية - ، جامعة ورقلة ، الجزائر ، يومي 24 و25 نوفمبر 2014.

69- عبد الله سليمان بن صالح ، **تفاعل الإتجاهات الحديثة للتعليم والتأهيل المحاسبي** بين جودة المخرجات المحاسبية ومتطلبات سوق العمل بالدول العربية في ظل التوجه نحو تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية ، المؤتمر العربي السنوي العام الأول واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح ، بغداد جمهورية العراق ، 16-17 أفريل 2014 ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، جامعة الدول العربية.

70- عمورة جمال ، **ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة ISA** ، الملتقى الدولي " النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة : التحدي " ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة سعد دحلب بالبليدة ، 13 و14 ديسمبر 2011.

*** معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) :**

(الترجمة العربية الرسمية محملة من موقع مجلس معايير المحاسبة الدولية)

71- معيار المحاسبة الدولي رقم 01.

72- معيار المحاسبة الدولي رقم 07.

73- معيار المحاسبة الدولي رقم 27 .

74- معيار المحاسبة الدولي رقم 28 .

75- معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 03 .

76- معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 10 .

77- معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 11 .

78- معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 12.

*** نصـوص قانونيـــة :**

79- الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 1975/09/26 المتضمن القانون التجاري الجزائري المعدل والمتمم (لاسيما المواد من 729 إلى 732 مكرر 4 حول الشركات التابعة المساهمات والشركات المراقبة ، وكذا المواد من 796 إلى 799 مكرر 4 حول التجمعات) ، محمل من موقع الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

80- المرسوم رقم 80-242 المؤرخ في 1980/10/04 يتعلق بإعادة هيكلة المؤسسات (الجريدة الرسمية العدد 41 المؤرخة في 1980/10/07).

81- القانون رقم 13/82 المؤرخ في 1982/08/28 يتعلق بتأسيس الشركات المختلطة الاقتصاد وسيرها (الجريدة الرسمية عدد 35 مؤرخة في 1982/08/31) ، المعدل بالقانون رقم 86-13 المؤرخ في 1986/08/19 (الجريدة الرسمية عدد 35 المؤرخة في 1986/08/27).

82- القانون رقم 88-01 المؤرخ في 1988/01/12 يتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية (جريدة رسمية عدد 02 المؤرخة في 1988/01/13).

83- القانون رقم 88-03 المؤرخ في 1988/01/12 يتعلق بصناديق المساهمة (جريدة رسمية عدد 02 مؤرخة في 1988/01/13).

84- الأمر رقم 95-22 المؤرخ في 1995/08/26 يتعلق بخوصصة المؤسسات العمومية (الجريدة الرسمية العدد 48 المؤرخة في 1995/09/03).

85- الأمر رقم 95-25 المؤرخ في 1995/09/25 يتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة (الجريدة الرسمية ، العدد 55 المؤرخة في 1995/09/27).

86- الأمر رقم 95-27 المؤرخ في 1995/12/30 يتضمن قانون المالية لسنة 1996 (الجريدة الرسمية ، العدد 82 مؤرخة في 1995/12/31).

87- المرسوم التنفيذي رقم 95-438 المؤرخ في 1995/12/23 المتضمن تطبيق أحكام القانون التجاري المتعلقة بشركات المساهمة والتجمعات (الجريدة الرسمية العدد 80 لسنة 1995).

88- الأمر رقم 96-31 المؤرخ في 1996/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 1997 ، الذي أحدث المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (الجريدة الرسمية : العدد 85 لسنة 1996).

89- التعليمة الإدارية الصادرة عن المديرية العامة للضرائب تحت رقم : 07/Mf/D.G/DLF/CF/97 الصادرة بتاريخ 1997/04/13 والمتعلقة بالنظام الجبائي الخاص بمجمعات الشركات.

90- قرار مؤرخ في 1999/10/09 يحدد كيفيات إعداد وتجميع حسابات المجمع (الجريدة الرسمية عدد 87 مؤرخ في 30 شعبان 1420 هجري).

91- قرار مؤرخ في 1999/10/09 يتضمن توافق المخطط الوطني للمحاسبة مع نشاط الشركات القابضة وتجميع حسابات المجمع (جريدة رسمية عدد 91 مؤرخ في 14 رمضان 1420 هجري).

92- المرسوم التنفيذي رقم 2000-314 المؤرخ في 2000/10/14 يحدد المقاييس التي تبين أن العون الاقتصادي في وضعية هيمنة وكذلك مقاييس الأعمال الموصوفة بالتعسف في وضعية الهيمنة (الجريدة الرسمية عدد 61 المؤرخة في 2000/10/18).

93- المرسوم التنفيذي رقم 2000-315 المؤرخ في 2000/10/14 يحدد مقاييس تقدير مشاريع التجميع أو التجميعات (الجريدة الرسمية عدد 61 المؤرخة في 2000/10/18).

94- الأمر رقم 01-04 المؤرخ في 2001/08/20 يتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية وتسييرها وخوصصتها (الجريدة الرسمية العدد 47 المؤرخة في 2001/08/22)، مصادق عليه بموجب القانون رقم 01-17 المؤرخ في 2001/10/21 (الجريدة الرسمية العدد 62 بتاريخ 2001/10/24).

95- المادة 20 من القانون رقم 03-04 المؤرخ في 2003/02/17 المعدل والمتمم للمرسوم التشريعي رقم 93-10 المؤرخ في 1993/05/23 والمتعلق ببورصة القيم المنقولة.

96- الأمر رقم 03-03 المؤرخ في 2003/07/19 المتعلق بالمنافسة (الجريدة الرسمية عدد 43 المؤرخة في 2003/07/20) ، المعدل والمتمم بموجب القانون رقم 08-12 المؤرخ في 2008/06/25 المتعلق بالمنافسة (الجريدة الرسمية عدد 36 المؤرخة في 2008/07/02) ، والمعدل والمتمم بموجب القانون رقم 10-05 المؤرخ في 2010/08/15 (الجريدة الرسمية عدد 46 المؤرخة في 2010/08/18).

97- المادتين 76-79 من الأمر رقم 03-11 المؤرخ في 2003/08/26 متعلق بالنقد والقرض (جريدة رسمية عدد 52 مؤرخة في 2003/08/27).

98- قرار وزير المالية التونسي مؤرخ في 2003/12/01 يتعلق بالمصادقة على معايير المحاسبة ، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية ، عدد 97 مؤرخ في 2003/12/05.

99- القانون رقم 06-24 المؤرخ في 2006/12/26 يتضمن قانون المالية لسنة 2007 (الجريدة الرسمية العدد 85 ، المؤرخ في 2006/12/27).

100- القانون رقم 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي (الجريدة الرسمية ، العدد 74 مؤرخة في 2007/11/25).

101- القانون رقم 07-12 المؤرخ في 2007/12/30 يتضمن قانون المالية لسنة 2008 (الجريدة الرسمية عدد 82 مؤرخ في 2007/12/31).

102- المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 2008/05/26 يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي (الجريدة الرسمية ، العدد 27 مؤرخة في 2008/05/28).

103- القرار المؤرخ في 2008/07/26 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها (الجريدة الرسمية ، العدد 19 مؤرخة في 2009/03/25).

104- القرار المؤرخ في 2008/07/26 الذي يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط ، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة (الجريدة الرسمية ، العدد 19 مؤرخة في 2009/03/25).

105- المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 2009/04/07 يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي (الجريدة الرسمية ، العدد 21 مؤرخ في 2009/04/08).

106- الأمر رقم 09-01 المؤرخ في 2009/07/22 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009 (الجريدة الرسمية ، العدد 44 مؤرخة في 2009/07/26).

107- تعليمة وزارية رقم 02 مؤرخة في 2009/10/29 تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010 ، المجلس الوطني للمحاسبة.

108- القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد (جريدة رسمية عدد 42 مؤرخ في 2010/07/11) ، وهو معدل ومتمم بالقانون رقم 12-12 المؤرخ في 2012/12/26 المتضمن قانون المالية لسنة 2013 ، والقانون رقم 08-13 المؤرخ في 2013/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2014.

109- الأمر رقم 10-01 المؤرخ في 2010/08/26 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010 (الجريدة الرسمية ، العدد 49 مؤرخة في 2010/08/29).

110- القانون رقم 11-16 المؤرخ في 2011/12/28 يتضمن قانون المالية لسنة 2012 (الجريدة الرسمية عدد 72 مؤرخ في 2011/12/29).

111- القانون رقم 13-08 المؤرخ في 2013/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2014 (الجريدة الرسمية ، العدد 68 مؤرخة في 2013/12/31).

112- المرسوم الرئاسي رقم 15-247 المؤرخ في 2015/09/16 يتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام (الجريدة الرسمية عدد 50 مؤرخة في 2015/09/20).

113- مقرر وزير المالية المؤرخ في 2016/02/04 تحت رقم 02 يتضمن الإصدار الأول من المعايير الجزائرية للتدقيق.

114- مقرر وزير المالية المؤرخ في 2016/10/11 تحت رقم 150 يتضمن الإصدار الثاني من المعايير الجزائرية للتدقيق.

115- مقرر وزير المالية المؤرخ في 2017/03/15 تحت رقم 23 يتضمن الإصدار الثالث من المعايير الجزائرية للتدقيق.

*** تقاريـــر ووثائق متفرقة** :

116- التقريـر السنـوي 2016 لبورصـة الأوراق الماليـة بتونـــس .
http://www.bvmt.com.tn/sites/default/files/rapports_activites/2016_0.pdf

117- التقريـر السنـوي 2016 لبورصـة الدار البيضاء بالمغرب .

118- تقرير فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ عن أعمال دورته الثلاثين (رقم TD/B/C.II/ISAR/68) ، المنعقدة في قصر الأمم ، جنيف ، في الفترة من 06 إلى 08 نوفمبر 2013.

119- البيانات المالية الموحدة لسنة 2016 ، لشركة إعمار العقارية (ش.م.ع) والشركات التابعة لها ، محملة من موقع بورصة أبو ظبي .

120- عرض التكوين المتعلق بتخصص محاسبة ومالية ، ميدان ل م د لكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، بإحدى الجامعات الجزائرية.

121- القوائم المالية المجمعة لمجمعات : سونلغاز ، سيم ، بيوفارم .

ثانيا- المراجع باللغة الفرنسية :

1-Livres :

122- Bernard COLASSE , Harmonisation Comptable internationale , Encyclopédie CCA, Economica, paris 2000.

123- Bruno BACHY, Michel SION , Analyse financière des comptes consolidés Normes IFRS, Dunod, 2eme édition, Paris 2009.

124- Dominique Mesplé-Lassalle, la consolidation des comptes , Normes IFRS et comparaison avec les principes français actuels, Maxima , Paris , 2ème édition 2010.

125- Elisabeth Bertin et autre , Manuel Comptabilité & Audit , conforme au SCF , BERTI Editions, Alger 2013.

126- H.DEVAAE et autre , Manuel de COMPTABILITE , BERTI Editions , Alger 2010.

127- Jean MONTIER et Olivier GRASSI, Technique de consolidation, 2eme Edition, ECONOMICA, paris, 2006.

128- Jean Montier , Comptes de groupe , Encyclopédie de Comptabilité , Contrôle de gestion et audit , ECONOMICA , Paris 2000.

129- MAGGY PARIENTE , LES GROUPES DE SOCIETES, aspects juridique, social, comptable et fiscal, Editions Litec, PARIS 1993,

130- Manuel de COMPTABILITE FINANCIERE, conforme à la loi 07-11 du 25/11/2007 portant système comptable financier, Conseil National de la Comptabilité, ENAG Editions, Alger 2014 .

131- Paul Billion, LES GROUPES DE PME, une ou plusieurs sociétés ؟, LexisNexis, LITEC, PARIS 2009.

132- Robert OBERT, Marie-Pierre MAIRESSE , comptabilité et audit–manuel et applications-, EDITION DUNOD, 4 ème éditions, PARIS 2012.

133- SABRI Nourreddine , Les normes comptables internationales IAS/IFRS et le passage au NSCF Algérien , Maison de livres , Alger 2011

134- Sophie de Oliveira leit et Dang pham , La Consolidation des comptes, ELLIPSES, Paris, 2000.

2-Articles et séminaires :

135- Bernard COLASSE, Harmonisation comptable internationale , de la résistible ascension de l'IASC/IASB, Géré et comprendre , Mars 2004 , N°75 .

136- CHRISTEL VIVEL ET JEAN-CLAUDE DUPUIS , Comment établir les comptes d'un groupe (qui n'existe pas) ? https://www.alternatives-economiques.fr/etablir-comptes-dun-groupe-nexiste/00042353.

137- Christian HOARAU , Place et rôle de la normalisation comptable en France , Revue française de gestion , 2003/6, N° 147.

138- Gilbert GELARD , Pourquoi le goodwill pose problèmes , Revue Française de comptabilité , N°466 , juin 2013

139- Gilbert GÉLARD , La nouvelle normalisation pour les comptes consolidés : IFRS 10, 11 et 12 ; Revue Française de Comptabilité , N°446, Septembre 2011.

140- Gilbert GÉLARD , Le point sur la mise en équivalence : méthode d'évaluation ou méthode de consolidation ?; Revue Française de Comptabilité , N°475, Avril 2014.

141- Gilbert GELARD , Les IFRS en voie de mondialisation, Revue Française de Comptabilité , N°473 Février 2014.

142- Grégory VANEL, La normalisation financière internationale face à l'émergence de nouvelles autorités épistémiques américaines : Le cas de la filière des chiffres, Revue de la régulation , Capitalisme, Institutions, Pouvoirs, N° ¾ , 2008.

143- Groupe SONELGAZ, Newsletter presse n° 15 Conférence de presse du 10/10/2011, Direction des relations avec les Médias N° 191/DRM/2011, octobre 2011.

144- Jean MONTIER , Comptabilité et stratégie de regroupement : mouvements de concentration et création de valeur , Comptabilité – Contrôle – Audit , Tome 7 , Volume 01 , mars 2001.

145- Laurent BAILLY, Le tableau de flux consolidé et la mise en équivalence , Revue française de comptabilité N°433 Juin 2010.

146- Laurent NAHIMAS , Groupes de sociétés et analyse du tissu productif : Enjeux et premiers constats , Bulletin de la Banque de France , N° 159 , Mars 2007.

147- Loredana Oana Hutanu (Toma) , SYSTEMES COMPTABLES DANS LE CONTEXTE DE LA MONDIALISATION, CES Working Papers , Volume V Issue 3 , pp 388-397.

ceswp.uaic.ro/articles/CESWP2013_V3_HUT.pdf

148- Michel Blanchette, François- Eric Racicot et Komlan Sedzro , L'adoption des IFRS au Canada : une analyse ampirique de l'incidence sur les états financiers , Association des comptables généraux accrédités du Canada, Octobre 2013.

149- Nacer Eddine Sadi, Epistémologie de la normalisation comptable dans les pays en transition à l'économie de marché , Communication Congrès AFC , Grenoble May 2012 , France.

150- Odile BARBE , Laurent DIDELOT , Nouvelle Directive comptable européenne, Quels changements ? Quels impacts sue le droit

comptable français ? , Revue Française de comptabilité N°468 , Septembre 2013 .

151- OUARAB Ali , CHIKHI Billal , Traitement du goodwill entre les normes IFRS et le SCF : les mise à jour souhaitées, Journal of Economic and Financial Studies , University of Echahid Hamma Lakhdar , Eloued , Issue 10 , Tome 2 , 2017.

152- Peter WALTON , La normalisation comptable internationale , Origine , pratiques et enjeux , Revue Française de gestion 2003/6 , N° 147.

153- Robert OBERT , De nouvelle normes IFRS sur les comptes consolidés, Revue Française de Comptabilité , N°444, Juin 2011.

154- Xavier Paper , La norme IFRS10 fournit de nouvelles définitions du contrôle, option finance n°1207, lundi 04 février 2013.

155- Yassine BOULAHDOUR , Comptes consolidés, L'AUDITEUR , Revue périodique n°6 , Octobre 2016 , Chambre nationale des commissaires aux comptes, Algérie.

156- Youssef ALAMI , Mohamed SEMMAA , L'adaptation du système de la consolidation des comptes aux normes comptables internationales (IAS/IFRS) dans le secteur immobilier marocain : cas du groupe AL OMRANE , livre de Séminaire Internationale université de Blida 13 et 14/12/2011.

www.cga-canada.org/fr-ca/…/ca_rep_2013-10-03_IRFS_f.pdf

ثالثا – مواقـع إلكترونيــة :

- http://www.finances.gov.tn (بوابـة وزارة الماليـة التونسيـة).
- http://www.andi.dz (موقع الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار بالجزائر).
- http://archives.maghrebemergent.info/entreprises/60-algerie.
- http://www.sgbv.dz/ar/index.php (موقـع بورصــة الجزائـــر).
- http://www.lemaghrebdz.com.
- http://www.echoroukonline.com (2011/08/23 مقال منشور في).
- http://groupesim.com (الموقع الإلكتروني لمجمع سيم).
- Site de direction générale des impôts – Algérie.
- Guide de référence sur les IFRS, Edition 2014, Deloitte

http://www.iasplus.com/fr-ca/publications/publications/ifrs-in-your-pocket/ifrs-in-your-pocket-2014/at_download/file/IIYP-Fr_interactive.pdf

الملاحق

الملحـق رقـم : 01

قـائمـــة معـايير المحاسبـــة الدوليــة IAS

رقم المعيار	عنـوان المعـيار
IAS 01	عرض القوائم المالية
IAS 02	المخزون
IAS 07	قائمة التدفقات النقدية
IAS 08	السياسات المحاسبية ، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء
IAS 10	الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية
IAS 11	عقود الإنشاء
IAS 12	ضرائب الدخل
IAS 16	الممتلكات والمصانع والمعدات
IAS 17	عقود الإيجار
IAS 18	الإيراد
IAS 19	منافع الموظفين
IAS 20	محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية
IAS 21	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية
IAS 23	تكاليف الاقتراض
IAS 24	الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة
IAS 26	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد
IAS 27	القوائم المالية المنفصلة
IAS 28	الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة
IAS 29	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع
IAS 32	الأدوات المالية : العرض
IAS 33	ربحية السهم
IAS 34	التقارير المالية المرحلية
IAS 36	الانخفاض في قيمة الأصول
IAS 37	المخصصات ، الأصول والالتزامات المحتملة
IAS 38	الأصول غير الملموسة
IAS 39	الأدوات المالية : الاعتراف والقياس
IAS 40	الاستثمارات العقارية
IAS 41	الزراعـة

الملحـق رقــم 02

قـائمــة معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS

رقم المعيار	عنوان المعـيار
IFRS 01	تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة
IFRS 02	المدفوعات على أساس الأسهم
IFRS 03	اندماج الأعمال
IFRS 04	عقود التأمين
IFRS 05	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة
IFRS 06	الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها
IFRS 07	الأدوات المالية : الإفصاحات
IFRS 08	القطاعات التشغيلية
IFRS 09	الأدوات المالية
IFRS 10	القوائم المالية الموحدة
IFRS 11	الترتيبات المشتركة
IFRS 12	الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى
IFRS 13	قياس القيمة العادلة
IFRS 14	الحسابات القانونية المؤجلة (الحسابات المؤجلة الناتجة عن تحديد الأسعار تنظيميا)
IFRS 15	الإيراد من العقود مع العملاء
IFRS 16	عقود الإيجار

الملحـق رقـم 03

قـائمـــة المعايير المحاسبية الدولية الملغاة (غير النافذة)

رقم المعيار	عنوان المعيار الملغى	كيفية الإلغاء
IAS 03	القوائم المالية الموحدة	انتقل متطلباته عامة 1989 إلى المعيارين IAS27 – IAS28
IAS 04	محاسبة الاهتلاك	تم سحبه عام 1999 واستبدل بالمعايير IAS16-IAS22 - IAS38
IAS 05	المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية	حل محله عام 1997 المعيار IAS01
IAS 06	آثار التغيرات في أسعار الصرف	حل محله المعيار IAS15 الذي ألغي عام 2003
IAS 09	محاسبة تكاليف البحث والتطوير	حل محله عام 1999 المعيار IAS38
IAS 13	عرض الأصول المتداولة والمطلوبات المتداولة	حل محله المعيار IAS01
IAS 14	التقرير عن القطاعات	حل محله المعيار IFRS08 المطبق سنة 2009
IAS 15	المعلومات التي تعكس التغيرات في الأسعار	تم سحبه سنة 2003
IAS 22	اندماج الأعمال	استبدل عام 2004 بالمعيار IFRS03
IAS 25	محاسبة الاستثمارات	حل محله عام 2001 المعيارين IAS39-IAS40
IAS 30	الإفصاح في البنوك والمؤسسات المالية المشابهة	استبدل بالمعيار IFRS07 الساري المفعول ابتداء من 2007
IAS 31	الحصص في المشاريع المشتركة	تم دمجه في المعيارين IAS28 – IFRS12
IAS 35	العمليات غير المستمرة	استبدل بالمعيار IFRS05 الساري المفعول ابتداء من 2005.

الملحق رقـم 04

جدول تفصيلي لأهم النصوص القانونية الخاصة بالمحاسبة في الجزائر

النص القانوني	المضمون
القانون رقم 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي **(العدد** 74 **مؤرخ في** 2007/11/25)	تضمن هذا القانون الخطوط العريضة للنظام المحاسبي المالي ، وتضمن الفصول التالية : - التعاريف ومجال التطبيق - الإطار التصوري والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية - تنظيم المحاسبة - الكشوف المالية - الحسابات المالية والحسابات المدمجة - تغيير التقديرات والطرق المحاسبية
المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 2008/05/26 **(العدد** 27 **مؤرخ في** 2008/05/28)	صدر هذا المرسوم تطبيقا لأحكام القانون رقم 07-11 ، وضمن ما يلي: - تعريف الإطار التصوري للمحاسبة المالية وأهدافه. - تعريف المبادئ المحاسبية (استمرارية الاستغلال ، الوحدة المحاسبية ، الوحدة النقدية ، الأهمية النسبية ، استقلالية السنوات ، الحيطة ، قابلية المقارنة ، التكلفة التاريخية ، تغليب الطبيعة والواقع المالي والاقتصادي على المظهر القانوني) وكذا الخصائص النوعية للمعلومات الواردة في الكشوف المالية (الملاءمة والدقة وقابلية المقارنة والوضوح). - تعريف عناصر القوائم المالية (الأصول الجارية ، الأصول غير الجارية ، الخصوم الجارية ، الخصوم غير الجارية ، رؤوس الأموال الخاصة ، المنتوجات ، الأعباء ، رقم الأعمال ، النتيجة الصافية). - تعريف المعايير المحاسبية التي تحدد طرق التقييم ومحاسبة عناصر الكشوف المالية (معايير متعلقة بالأصول ، معايير متعلقة بالخصوم ، معايير متعلقة بقواعد التقييم والمحاسبة ، المعايير ذات الصفة الخاصة). - تعريف مدونة الحسابات. - تعريف الكشوف المالية للنظام المحاسبي المالي (الميزانية ، حساب النتائج ، جدول سيولة الخزينة ، جدول تغير الأموال الخاصة ، الملحق). - تعريف الحسابات المدمجة وطرق إعدادها. - تعريف المحاسبة المبسطة (محاسبة الخزينة).
القرار المؤرخ في 2008/07/26 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها **(العدد** 19 **مؤرخ في** 2009/03/25)	يعتبر هذه القرار أهم نصوص النظام المحاسبي المالي لأنه جاء تطبيقا لأحكام القانون رقم 07-11 والمرسوم التنفيذي رقم 08-156 ، وتضمن هذا القرار 03 ملاحق : **الملحق** 01 : يحدد قواعد تقييم ومحاسبة الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات ومحتوى الكشوف المالية وطريقة عرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها. **الملحق** 02 : يحدد نظام المحاسبة المالية المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة. **الملحق** 03 : يحدد معجما يتضمن تعاريف المصطلحات التقنية المحاسبية

القرار المؤرخ في 2008/07/26 الذي يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط ، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة **(العدد** 19 **مؤرخ في** 2009/03/25)	نص هذا القرار على أنه يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها أحد الأسقف الآتية ، خلال سنتين ماليتين متتاليتين ، مسك محاسبة مالية مبسطة : - **النشاط التجاري**: رقم الأعمال 10 ملايين دج ، عدد المستخدمين 09 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل. - **النشاط الإنتاجي والحرفي**: رقم الأعمال 06 ملايين دج ، عدد المستخدمين 09 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل. - **نشاط الخدمات ونشاطات أخرى**: رقم الأعمال 03 ملايين دج ، عدد المستخدمين 09 يعملون ضمن الوقت الكامل. ويشمل رقم الأعمال مجموع النشاطات الرئيسية و/ أو الثانوية.
مرسوم تنفيذي رقم 09-110 **مؤرخ في** 2009/04/07 يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي **(العدد** 21 **مؤرخ في** 2009/04/08)	يطبق هذا المرسوم التنفيذي على كل الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي عندما تكون محاسبتها ممسوكة بواسطة أنظمة إعلام آلي ، وعندما تساهم هذه الأنظمة في إثبات تسجيل محاسبي بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
تعليمة وزارية رقم 02 مؤرخة في 2009/10/29 تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010	تم إصدار هذه التعليمة بعد رأي المجلس الوطني للمحاسبة ، وهي تهدف إلى تحديد كيفيات وإجراءات تنفيذ الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي . كما تم إرفاق هذه التعليمة بجدول تطابق بين حسابات المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي لتسهيل عملية الانتقال.
القانون رقم 07-12 المؤرخ في 2007/12/30 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2008 (العدد 82 مؤرخ في 2007/12/31)	**المادة** 11: عدلت أحكام المادة 174-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كما يأتي : يطبق بقوة القانون نظام الاهتلاك المالي الخطي على كل التثبيتات. يرخص للبنوك والمؤسسات المالية والشركات الممارسة لعمليات القرض الإيجاري تطبيق نظام الاهتلاك المالي للقرض عند حساب الاهتلاك الجبائي للأملاك المقتناة في إطار القرض الإيجاري. في إطار الأنشطة المتعلقة بالقرض الإيجاري ...(الباقي بدون تغيير)...
الأمر رقم 08-02 **المؤرخ في** 2008/07/24 ، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008. **(العدد** 42 **مؤرخ في** 2008/07/27)	**المادة** 07 : تعدل أحكام المادة 174-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتتمم كما يلي : 1- بطبق بقوة القانون نظام الاهتلاك المالي الخطي على كل التثبيتات. يرخص للبنوك والمؤسسات المالية والشركات الممارسة لعمليات القرض الإيجاري ، يماثل الاهتلاك المالي للقرض عند حساب الاهتلاك الجبائي للأملاك المقتناة في إطار القرض الإيجاري. 2- أ- غير أنه يمكن حساب الاهتلاك المالي للتجهيزات التي تساهم مباشرة في الإنتاج داخل المؤسسات ، من غير المباني السكنية والورشات والمحلات المستعملة في ممارسة المهنة حسب نظام الاهتلاك المالي التنازلي. كما يطبق الاهتلاك المالي التنازلي على المباني والمحلات التي تستعملها مؤسسات القطاع السياحي في ممارسة نشاطها السياحي. **ب**- يطبق الاهتلاك المالي التنازلي ، سنويا على القيمة المتبقية للملك الواجب اهتلاكه ماليا. **ج**- تحدد المعاملات المستعملة في حساب الاهتلاك المالي التنازلي على التوالي

	بـ 5 ، 1 و 2 و 5 ، 2 تبعا للمدة العادية لاستعمال التجهيزات ثلاث (03) أو أربع (04) سنوات ، خمس (05) **أو** ست (06) سنوات أو يزيد عن ست (06) سنوات. د- وللاستفادة من الاهتلاك المالي التنازلي ، يجب على المؤسسات المذكورة أعلاه الخاضعة للنظام الضريبي المفروض حسب الربح الحقيقي ، أن تختار وجوبا هذا النوع من الاهتلاك المالي . ويجب الإدلاء كتابيا بهذا الاختيار الذي لا رجعة فيه بخصوص نفس التثبيتات ، أثناء تقديم التصريح بنتائج السنة المالية المقفلة. يتم إعداد قائمة التجهيزات التي يمكن أن تخضع للاهتلاك المالي التنازلي ، عن طريق التنظيم. هـ - بالنسبة للممتلكات الواردة في القائمة المنصوص عليها في المادة السالفة الذكر ، يحسب الاهتلاك المالي على أساس سعر الشراء أو التكلفة. 3- كما يمكن للمؤسسات أن تقوم باهتلاك استثماراتها ماليا ، حسب نظام الاهتلاك المالي التصاعدي. يحصل على الاهتلاك المالي التصاعدي بضرب القاعدة القابلة للاهتلاك المالي في الجزء الذي يقبل كبسط عدد السنوات المطابقة لمدة الاستعمال المنقضية وكمقام ن (ن+1) ، وتمثل ن عدد سنوات الاهتلاك المالي. وللاستفادة من نظام الاهتلاك المالي هذا ، يجب على المؤسسة إرفاق رسالة اختيار هذا النظام بتصريحهم السنوي. ويقضي اختيار الاهتلاك المالي التصاعدي فيما يخص الاستثمارات الخاضعة له ، استبعاد تطبيق أي نوع من أنواع الاهتلاك المالي الآخر. **المـادة 45** : يمكن إعادة تقييم الأموال الثابتة العينية القابلة للاهتلاك وغير القابلة للاهتلاك الواردة في الميزانية المقفلة في 2007/12/31 للبنوك والمؤسسات المالية في أجل أقصاه 03 أشهر بعد صدور هذا الأمر. تقيد مع إعفاء من الضريبة فوائض القيم الناتجة عن هذه العملية في حساب فرق إعادة التقييم في خصوم الميزانية. في حالة التنازل عن الأصول المعادة التقييم تخضع فوائض القيم المحتملة الناتجة عن هذا التنازل للضريبة ضمن الشروط المنصوص عليها في التشريع الجبائي الساري المفعول. **المـادة 62** : هذه المادة عدلت أحكام المادة 41 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي ، حيث تم تأجيل تاريخ بداية سريان مفعول النظام المحاسبي المالي إلى 2010/01/01.
الأمر 09-01 المؤرخ في 2009/07/22 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009 (**العدد 44 مؤرخ في** 2009/07/26)	تضمن نقاط عديدة تتعلق بتطبيق النظام المحاسبي المالي يمكن تلخيصها فيما يلي: *** معالجة العقود طويلة المدة المتعلقة بإنجاز المواد أو الخدمات :** تضمنت المادة 04 تعديل المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بإضافة الفقرة 03 كما يلي: إن الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للعقود الطويلة المدة المتعلقة بإنجاز المواد أو الخدمات، والتي يمتد تنفيذها على الأقل بمرحلتين (02) محاسبيتين أو سنوات مالية، والمقتناة بصورة حصرية تبعا لطريقة المحاسبة بالتسبيق المستقلة عن الطريقة المعتمدة من طرف المؤسسة في هذا المجال، وذلك بغض النظر عن

	صنف العقود سواء كانت جزافية أو مسيرة. ويقبل بهذه الصفة وجود أدوات التسيير ونظام حساب التكلفة والرقابة الداخلية التي تسمح بالأخذ بالنسبة المئوية للتسبيق، وبمراجعة تقديرات الأعباء والحواصل والنتائج تماشيا مع التسبيق. ويتم حساب ربح مؤسسات الترقية العقارية تبعا لطريقة محاسبة الأعباء وحواصل العمليات بالتسبيق. *** معالجة العناصر ذات القيمة المنخفضة :** تضمنت المادة 05 تعديل المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كما يلي: الفقرة 03: الإهتلاكات الحقيقية التي تمت.... كما نصت على إمكانية تقييد العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا يتجاوز مبلغها 30.000دج خارج الرسوم كأعباء قابلة للخصم من السنة المالية المتصلة بها، وتسجل المواد المقتناة بصورة مجانية في الأصول بالنسبة لقيمتها النقدية. الفقرة 05: الأرصدة المشكلة لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم في حساب المخزونات أو الغير مبينة بوضوح، والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية شريطة تقييدها في كتابات السنة المالية وتبيانها في كشف الأرصدة المنصوص عليه في المادة 152. *** ضرورة احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي :** أنشأت المادة 06 ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المادة 141 مكرر 2 التي تحرر كما يلي: يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة. *** معالجة المصاريف الأولية المسجلة قبل سريان النظام المحاسبي المالي :** تممت المادة 08 أحكام المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بإضافة الفقرة 03 التي نصت على ما يلي: تخصم المصاريف الأولية المسجلة قبل سريان النظام المحاسبي المالي من النتيجة الجبائية تبعا لمخطط الامتصاص الأصلي. *** معالجة فائض القيمة المتأتي من إعادة التقييم :** تعدل وتتمم المادة 10 أحكام المادتين 185 و186 من القسم الثامن (إعادة تقويم الأصول) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تحرر كما يلي: المادة 185: يقيد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم الأصول الثابتة عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه 05 سنوات. المادة 186: يقيد فائض مخصصات الإهتلاكات المتأتي من عمليات إعادة التقييم في نتيجة السنة. *** التأكيد على ضرورة الإفصاح المحاسبي :** نصت المادة 29 على ما يلي: يترتب على التسجيل في البطاقية الوطنية لمرتكبي أعمال الغش ومرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريعات والتنظيمات الجبائية والجمركية والتجارية، وكذا عدم القيام بالإيداع القانوني لحسابات الشركة التدابير الآتية:

	- الاستبعاد من الاستفادة من الامتيازات الجبائية والجمركية المرتبطة بترقية الاستثمار. - الاستبعاد من الاستفادة من التسهيلات الممنوحة من الإدارة الجبائية والجمركية والإدارة المكلفة بالتجارة. - الاستبعاد من المناقصة في الصفقات العمومية. - الاستبعاد من عمليات التجارة الخارجية. كما تضمنت المادة 30 تعديل أحكام المادة 13 من الأمر 06-04 المؤرخ في 2006/07/15 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2006 التي تحرر كما يلي: تؤسس لدى المديرية العامة للضرائب بطاقية وطنية لمرتكبي أعمال الغش ومرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريعات والتنظيمات الجبائية والجمركية والبنكية والتجارية وكذا عدم القيام بالإيداع القانوني لحسابات الشركة.
القانون رقم 09-09 المؤرخ في 2009/12/30 يتضمن قانون المالية لسنة 2010 **(العدد 78 مؤرخ في 2009/12/31)**	نص قانون المالية لسنة 2010 على مجموعة من النقاط تتعلق بالنظام المحاسبي المالي يمكن تلخيصها فيما يلي : **معالجة الاهتلاكات** : **المادة 08** تعدل وتتمم المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة. الاهتلاكات الحقيقية التي تمت فعلا في حدود تلك الاهتلاكات المقبولة عادة حسب الاستعمالات في كل نوع من أنواع الصناعة أو التجارة أو الاستغلال المنصوص عليها عن طريق التنظيم وطبقا لأحكام المادة 174. يمكن معاينة العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا تتجاوز مبلغ 30.000 دج خارج الرسم كأعباء قابلة للخصم للسنة المالية المتصلة بها. تسجل الأملاك المقتناة بصورة مجانية في الأصول بالنسبة لقيمتها النقدية . تحدد قاعدة حساب الأقساط السنوية للاهتلاك المالي القابلة للخصم فيما يخص السيارات السياحية بقيمة شراء موحدة قدرها 1.000.000 دج. ولا يطبق هذا السقف إذا كانت السيارات السياحية تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة. يتم حساب قاعدة الاهتلاك المالي للتثبيتات التي تمنح الحق في خصم الرسم على القيمة المضافة والتي تستعمل في نشاط خاضع للرسم على القيمة المضافة على أساس سعر الشراء أو سعر التكلفة دون الرسم على القيمة المضافة. أما قاعدة الاهتلاك المالي للتثبيتات المخصصة لنشاط غير خاضع للرسم على القيمة المضافة فيتم حسابها مع إدراج الرسم على القيمة المضافة. ويحسب الاهتلاك المالي للتثبيتات حسب النظام الخطي ، غير أنه بإمكان المكلفين بالضريبة أن يطبقوا ضمن الشروط المنصوص عليها في المادة 174 الاهتلاك التنازلي أو الاهتلاك التصاعدي. وفي إطار عقد القرض الإيجاري يتم حساب الاهتلاك على أساس مرحلة تساوي مدة عقد القرض الإيجاري. **المادة 12** تعدل أحكام المادة 174-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كما يلي : يطبق بقوة القانون نظام الاهتلاك الخطي على كل التثبيتات. غير أنه يمكن حساب الاهتلاك المالي للتجهيزات ... **إعانات التجهيز والاستغلال** : **المادة 09** تتمم أحكام المادة 144 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

	كما يلي: تدخل إعانات التجهيز التي تمنحها .....من أجل تحديد فائض القيمة الخاضع للضريبة أو ناقص القيمة. تدخل إعانات الاستغلال والموازنة المحصلة ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية لتحصيلها. **ترحيل الخسائر** : المادة 10 تعدل وتتمم أحكام المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كما يلي : في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما ....فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تحقيق العجز.
المادة 27 من الأمر رقم 10-01 المؤرخ في 2010/08/26 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010 **(العدد** 49 **مؤرخ في** 2010/08/29)	نصت المادة 27 على الاستمرار في تطبيق الأحكام السابقة على قانون المالية لسنة 2010 والمتعلقة بقواعد الإهتلاك في إطار عقود القرض الإيجاري إلى غاية 2012/12/31. معنى ذلك يتم الاستمرار في اعتبار المقرض المؤجر من الناحية الجبائية صاحب الملكية القانونية للملك المستأجر ويكون بهذه الصفة صاحب الحق في ممارسة اهتلاك هذا الملك ، ويستمر المقترض المستأجر بصفته المالك الاقتصادي للملك بمفهوم المقاييس الجديدة للمحاسبة في اهتلاك حق قابلية خصم الربح الخاضع للضريبة المطبق على الإيجارات المسددة إلى المقرض المؤجر ممارس الاهتلاك إلى غاية نهاية الاستحقاقات المذكورة.
المادة 07 من القانون رقم 11-16 المؤرخ في 2011/12/28 المتضمن قانون المالية لسنة 2012 **(العدد** 72 **مؤرخ في** 2011/12/29)	**معالجة إعانات التجهيز** : هذه المادة تعدل وتتمم المادة 144 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، وتحرر كما يأتي : تدخل إعانات التجهيز التي تمنحها ....(بدون تغيير حتى) الخمسة الموالية. غير أنه يتم ربط الإعانات الموجهة لاقتناء تجهيزات قابلة للاهتلاك في مدة تتجاوز خمس (05) سنوات ، بسنوات مدة الاهتلاك ، وفقا للشروط المحددة أعلاه. في حالة التنازل .....(الباقي بدون تغيير)...
القانون رقم 13-08 المؤرخ في 2013/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2014 **(العدد** 68 **مؤرخ في** 2013/12/31)	**معالجة إعانات التجهيز والاستغلال**: تعدل المادة 06 وتتمم المادة 144 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، والتي أصبحت محررة كما يلي : تدخل إعانات التجهيز التي تمنحها الدولة أو الجماعات الإقليمية للمؤسسات ضمن نتائج السنة المالية الجارية عند تاريخ دفعها. فيتم ربطها بالأرباح الخاضعة للضريبة لكل من السنوات المالية الموالية نسبيا لاستعمالها ، ويتم ربط المبلغ المتبقي من الإعانات بالأرباح الخاضعة للضريبة ، ابتداء من السنة المالية الخامسة على الأكثر. غير أن الإعانات الموجهة لاقتناء تجهيزات قابلة للاهتلاك على امتداد خمس سنوات ، يتم ربطها ، ضمن الشروط المحددة أعلاه ، بالسنوات المالية المتعلقة بفترة الاهتلاك. وفي حالة التنازل عن التثبيتات التي تم اقتناؤها عن طريق هذه الإعانات ، يطرح جزء الإعانة الذي لم يتم ربطه بأسس الضريبة من القيمة الحسابية لهذه التثبيتات من أجل تحديد فائض القيمة الخاضع للضريبة أو ناقص القيمة الواجب خصمه.

	تدخل إعانات الاستغلال والموازنة ضمن النتائج المحققة في السنة المالية التي تم فيها تحصيلها. **معالجة عمليات الاعتماد الإيجاري** : نصت المادة 53 على أن المؤجر يعد جبائيا مالكا للعين المؤجرة في عمليات الاعتماد الإيجاري التي تقوم بها البنوك والمؤسسات المالية وشركات القرض الإيجاري ، ونتيجة لذلك فإن الاعتراف بالعملية جبائيا يكون كما يلي: **بالنسبة للمؤجر** (يبقى جبائيا يحمل صفة المؤجر) : يسجل العين المؤجرة كأصل ثابت ويطبق عليه الاهتلاك الجبائي على أساس الاهتلاك المالي للقرض الإيجاري ، كما يسجل مبالغ الإيجار المقبوضة كناتج. **بالنسبة للمستأجر** (يبقى جبائيا يحمل صفة المستأجر) : يسجل المبالغ التي يدفعها للمؤجر كتكلفة.

الملحق رقـم 05

هيكل النظام المحاسبي للمؤسسات في تونس

<table>
<tr><th colspan="2">1- الإطـار المرجعــي للمحاسبــة</th></tr>
<tr><td>تعريفــه : يمثل الإطار المرجعي للمحاسبة الأساس النظري الذي يعتبر ركيزة ودليلا لإعداد المعايير المحاسبة وتطبيقها. وهو يتكون من أهداف ومفاهيم أساسية وعناصر تتميز بالانسجام والتكامل.
أهدافــه : يهدف إلى المساعدة على :
- إعداد معايير منسجمة وقادرة على تسهيل إنتاج المعطيات وضبط القوائم المالية،
- التحكيم في صورة اختلاف وجهات النظر أو عند تعارض المصالح والبحث عن الحلول الملائمة،
- تفسير القوائم المالية وتأويلها،
- معالجة المسائل التي لم تتعرض لها معايير محاسبية.</td><td>مضمونــه :
يحدد الإطار المرجعي للمحاسبة خاصة :
- مستعملي القوائم المالية وحاجياتهم،
- أهداف القوائم المالية،
- الميزات النوعية الواجب توفرها في المعلومة المالية،
- الفرضيات الأساسية والاتفاقيات المحاسبية والقواعد المعتمدة لضبط المعلومات المالية،
- آليات تبليغ المعلومة المالية.</td></tr>
<tr><th colspan="2">2- المعيـار العـام للمحاسبــة (م م رقم 01)</th></tr>
<tr><td colspan="2">يحدد الطريقة التي يجب أن تضبط بها القوائم المالية وقواعد التنظيم المحاسبي وتصنيف الحسابات وقواعد سيرها وذلك بغية الوصول إلى الأهداف المحددة ضمن الإطار المرجعي للمحاسبة.</td></tr>
<tr><th colspan="2">3- المعاييــر الفنيـــة</th></tr>
<tr><td colspan="2">تحدد طرق معالجة العمليات الناتجة عن معاملات المؤسسة وانعكاسات الأحداث المرتبطة بنشاطها وذلك بضبط قواعد إقرار هذه العمليات وتقييمها والإفصاح عنها ضمن القوائم المالية.</td></tr>
<tr><td>م م رقم 02</td><td>الأموال الذاتية</td></tr>
<tr><td>م م رقم 03</td><td>المداخيل</td></tr>
<tr><td>م م رقم 04</td><td>المخزونات</td></tr>
<tr><td>م م رقم 05</td><td>الأصول الثابتة المادية</td></tr>
<tr><td>م م رقم 06</td><td>الأصول غير المادية</td></tr>
<tr><td>م م رقم 07</td><td>التوظيفات</td></tr>
<tr><td>م م رقم 08</td><td>النتيجة الصافية للسنة المحاسبية والعناصر الطارئة</td></tr>
<tr><td>م م رقم 09</td><td>عقود البناء</td></tr>
<tr><td>م م رقم 10</td><td>الأعباء المؤجلة</td></tr>
<tr><td>م م رقم 11</td><td>التعديلات المحاسبية</td></tr>
<tr><td>م م رقم 12</td><td>المنح العمومية</td></tr>
<tr><td>م م رقم 13</td><td>بأعباء القروض</td></tr>
<tr><td>م م رقم 14</td><td>الاحتمالات والوقائع اللاحقة لتاريخ الختم</td></tr>
<tr><td>م م رقم 15</td><td>العمليات بالعملة الأجنبية</td></tr>
<tr><td>م م رقم 19</td><td>القوائم المالية الوسيطة</td></tr>
<tr><td>م م رقم 20</td><td>نفقات البحث والتطوير</td></tr>
<tr><td>م م رقم 35</td><td>القوائم المالية المجمعة</td></tr>
<tr><td>م م رقم 36</td><td>المساهمات في المؤسسات الشريكة</td></tr>
</table>

م م رقم 37	المساهمات في المؤسسات المشتركة
م م رقم 38	تجميع المؤسسات
م م رقم 39	المعلومات حول الأطراف المرتبطة
4- المعاييـــر القطاعيـــة	
تحدد طرق معالجة العمليات الخاصة ببعض القطاعات والناتجة عن معاملات المؤسسة والأحداث المرتبطة بنشاطها. وتشمل المعالجة المحاسبية قواعد الإقرار والتقييم وضبط مختلف العمليات الخاصة بالقطاع و قواعد الرقابة الداخلية والتنظيم المحاسبي مع الأخذ بعين الاعتبار المخاطر المرتبطة بالقطاع.	
4-1- معايير المحاسبة الخاصة بمؤسسات التوظيف الجماعي في الأوراق المالية	
م م رقم 16	ضبط القوائم المالية
م م رقم 17	العمليات المتعلقة بالتوظيفات
م م رقم 18	الرقابة الداخلية والتنظيم المحاسبي
4-2- معايير المحاسبة الخاصة بالمؤسسات البنكية	
م م رقم 21	- ضبط القوائم المالية للمؤسسات البنكية
م م رقم 22	- الرقابة الداخلية والتنظيم المحاسبي في المؤسسات البنكية
م م رقم 23	- العمليات بالعملة الأجنبية في المؤسسات البنكية
م م رقم 24	- التعهدات و المداخيل المتعلقة بها في المؤسسات البنكية
م م رقم 25	- التوظيفات في المؤسسات البنكية
4-3- معايير محاسبة خاصة بمؤسسات التأمين وإعادة التأمين	
م م رقم 26	- ضبط القوائم المالية
م م رقم 27	- الرقابة الداخلية والتنظيم المحاسبي
م م رقم 28	- المداخيل
م م رقم 29	- المدخرات الفنية
م م رقم 30	- الأعباء الفنية
م م رقم 31	- التوظيفات
4-4 - معايير المحاسبة الخاصة بالجمعيات المرخص لها في إسناد القروض الصغيرة	
م م رقم 32	ضبط القوائم المالية للجمعيات المرخص لها في إسناد القروض الصغيرة
م م رقم 33	الرقابة الداخلية والتنظيم المحاسبي
م م رقم 34	القروض الصغيرة والمداخيل المرتبطة بها
3-5- معيار المحاسبة خاص بالهياكل الرياضية الخاصة	
م م رقم 40	معيار محاسبة خاص بالهياكل الرياضية الخاصة
5- الآراء الصادرة عن مجلس الوطني للمحاسبة	
- المعالجة المحاسبية لعمليات الشراء مع إعادة البيع للأوراق التجارية والمالية. - المعالجة المحاسبية الخاصة بشركات استخلاص الديون.	

الملحق رقـــم : 06

الإستبيان الموجه لعينة من محافظي الحسابات في الجزائر

جـامـــعـــة البليـــدة 2 – لونيسي علـــي

كلية العلوم الاقتصادية ، العلوم التجارية وعلوم التسيير

ا ستبيـــــــــــان

- آراء عينة من محافظي الحسابات في الجزائر -

تحيـــة طيبـة وبعـــد،

يسعى الباحث من خلال هذه الدراسة إلى تشخيص واقع النظام المحاسبي في مجمعات الشركات ، ومعرفة الصعوبات والعراقيل التي تواجه تطبيق معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي في الجزائر ، من خلال الأطروحة المعنونة بـ : محاسبة المجمعات وفق معايير المحاسبة الدولية وإمكانية تطبيقها في الجزائر.

أتمنى من المستجوبين تقديم آراءهم من خلال إعطاء إجابات دقيقة للوصول إلى أهداف البحث ، علما أن المعلومات المقدمة من قبلكم ستستخدم لغايات البحث العلمي فقط.

الطالب ،

- هل أنتم مطلعون على معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي وتعديلاتها ؟

نعـــــــــم		لا	

يرجـــى وضـع علامـة (X) أمـام الإجابـة المناسبـة :

المحور الأول – واقـــع التجمـيـــع المحـاسبـــي فـــي الجزائـــــر

العـــبـــــــارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1- قلة عدد مجمعات الشركات وغموض مفهومها يمثل عائقا أمام تطوير التجميع المحاسبي في الجزائر					
2- ينظر مسيرو مجمعات الشركات في الجزائر لإعداد القوائم المالية المجمعة كإلزام قانوني دون الاهتمام بفوائدها في العملية التسييرية واتخاذ القرار					
3- يوفر النظام المحاسبي المالي دليلا متكاملا لإعداد الحسابات المجمعة					
4- تقدم المعايير المحاسبية الدولية حلولا للمشاكل التي لم يتطرق لها النظام المحاسبي المالي					
5- تتوفر الجزائر على البيئة والأدوات المناسبة لتطبيق المعيار IFRS10					

المحور الثاني – معـوقات تطبيـق معـاييـــر المحاسبـــة الدوليـــة للتجمـيـــع المحاسبـــي فـــي الجزائـــــر

أولا - المعوقات المتعلقـة بالبيئـــــة القانونيـــة وتنظـيم مهنـــة المحاسبـــة فـــي الجزائـــر

العـــبـــــــارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
6- حداثة ظهور مجمعات الشركات في الجزائر ونقص الرصيد القانوني المتعلق بها					
7- الخلط بين مجمعات الشركات وتجمعات الشركات ذات المنفعة الاقتصادية					
8- عدم التمييز في الواقع العملي بين مجمع الشركات وفق القانونين التجاري والجبائي					
9- عدم ضبط طبيعة العلاقة بين الشركات الأعضاء في مجمع الشركات في القانون الجزائري					
10- عدم ضبط طبيعة العلاقة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية وتحديثاتها المستمرة					
11- عدم تلاؤم فلسفة معايير المحاسبة الدولية وآلية إصدارها مع البيئة القانونية الجزائرية.					
12- ضعف الهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة في الجزائر					
13- عدم وجود جهة مكلفة بالتأكد من جودة القوائم المالية المجمعة المعدة في الجزائر					

ثانيا - المعوقات المتعلقة بهيكلة وتنظيم مجمعات الشركات في الجزائر

العـــبـــــــارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
14- لا تتماشى هيكلة وتنظيم مجمعات الشركات في الجزائر مع متطلبات عمليات التجميع المحاسبي.					
15- عدم توفر برامج إعلام آلي متطورة في مجمعات الشركات في الجزائر تساعد في التجميع المحاسبي					
16- عدم امتلاك مجمعات الشركات في الجزائر لوسائل اتصال حديثة تسهل تدفق وانسياب المعلومات بين الشركات الأعضاء في المجمع					
17- عدم تبني مجمعات الشركات في الجزائر أنظمة متطورة للرقابة الداخلية تحدد ضوابط كل العمليات بما فيها أعمال التجميع المحاسبي					

ثالثا - المعـوقات المتعلقة بنظام تكوين وتأهيل المحاسبين في الجزائـر					
العـــبـــــارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
18- النقائص الكبيرة في التكوين الأكاديمي وعدم تلبيته لاحتياجات المهنة					
19- ضعف مستوى التكوين في الجامعة وعدم تجديد وتحديث برامج التكوين					
20- ضعف التكوين المهني في المحاسبة ، وعدم قيام مهنيي المحاسبة بالتكوين المستمر وتحيين معلوماتهم					
21- ضعف تكوين المحاسبين في اللغات الأجنبية وخصوصا اللغة الإنجليزية					
22-ضعف تكوين المحاسبين في برامج الإعلام الآلي					
23- نقص دورات التدريب واستنادها على الجوانب النظرية دون طرح المشاكل العملية					
24- ضعف الاستثمار الأجنبي في الجزائر يدفع مهنيي المحاسبة إلى عدم الاهتمام بالتطورات الحاصلة على المستوى الدولي وعدم تطوير مهاراتهم ومعارفهم					

رابعـا - المعـــوقـات المتعلقـة بالبيئـــة الاقتصـــاديـــة فـــي الجزائـــــر					
العـــبـــــارة	**موافق بشدة**	**موافق**	**محايد**	**غير موافق**	**غير موافق بشدة**
25- المعايير المحاسبية الدولية معدة وفق ظروف الدول المتقدمة ، عكس ما هو عليه الحال في الجزائر					
26- ضعف انفتاح الاقتصاد الوطني على المستثمرين الأجانب يؤدي إلى ضعف الحاجة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي					
27- ضعف القطاع المصرفي في الجزائر وعدم استجابته للكثير من المعالجات المحاسبية					
28- ضعف السوق المالي في الجزائر يقف عائقا أمام العديد من المعالجات المحاسبية					
29- عدم ربط مختلف المعاملات المتعلقة بتداول الأسهم ببورصة القيم له انعكاس كبير على ضعف الحاجة لتطبيق كل ما هو وارد في معايير المحاسبة الدولية					
30- الحجم الكبير للاقتصاد الموازي (السوق السوداء) في الجزائر ودوره في عدم تنظيم رؤوس الأموال ضمن شركات ومجمعات					
31- ينظر للتجميع المحاسبي في الجزائر كأداة جبائية لتوحيد الإخضاع الجبائي وليس كأداة اقتصادية متكاملة					
32- تعارض النصوص المحاسبية مع العديد من المتطلبات الجبائية					

المحور الثالث – آلية الاستفادة من معايير المحاسبة الدولية في الجزائر

33- ما هو الأسلوب الأنسب حسب رأيكم :

- التبني الحرفي لمعايير المحاسبة الدولية بعد تهيئة البيئة المحاسبية في الجزائر لذلك	
– اعتماد آلية وطنية لإصدار معايير محاسبية جزائرية متقاربة مع المعايير الدولية	
- الاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية في مجمعات الشركات والشركات الكبرى فقط	
- تطوير نموذج محاسبي وطني مع تدريب المحاسبين الجزائريين على إعداد عند الحاجة قوائم مالية وفق المعايير الدولية	

نشكر لكم تعاونكم

الملحق رقـم 07

مراحل انـهيار شركة إنرون الأمريكية

1- تأسيس الشركة	شركة إنرون Enron هي شركة أمريكية كانت تنشط في مجال الطاقة ، تم تأسيسها عن طريق اندماج شركة Houston National Gas وشركة Inter North ، وذلك بعد إلغاء القيود الفيدرالية على امتياز استخدام أنابيب الغاز المنتشرة في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1985 م
2- تغيير نموذج الأعمال وبداية التميز	بعدما فقدت شركة إنرون حقوق الامتياز في أنابيب نقل الغاز قامت بتغيير نموذج أعمالها من شركة لتزويد الطاقة إلى بنك للغاز أي وسيط بين مولد الغاز وشركات توزيعها. وقد حقق هذا النموذج نجاحا كبيرا حيث بدأت الشركة في أول عام لها بتحقيق أرباح خيالية وارتفعت قيمة أسهمها في سوق الأوراق المالية.
3- اختراع أدوات مالية معقدة	بعد نجاح هذا النموذج ، شمل مصادر الطاقة الأخرى كالكهرباء ، واستقطبت الشركة أنبغ الكوادر البشرية في أمريكا ، وتم الاستعانة بمديرين ماليين ذوي خبرات بنكية ومالية ، حيث بدؤوا في اختراع أدوات مالية معقدة للاتجار والاستثمار والاقتراض من خلال عقود البيع المستقبلية بين بائعي الطاقة ومستخدميها ، كما أسس قطاع مهم في مجال الطاقة طغى عليه الجانب المالي بدلا من الجانب الحقيقي المتمثل في إنتاج الطاقة وبيعها
4- تميز الشركة	- تعززت سمعة هذه الشركة وتهافتت البنوك على إقراضها دون النظر لأصولها ، كما أصبحت الشركة مسيطرة على تجارة الغاز في أمريكا الشمالية وبعض دول العالم النامية والمتقدمة، وكادت تكون في نهاية التسعينيات المصدر الوحيد والأساس للبائع والمشتري ، ولقد تضاعفت أرباح الشركة إلى مبالغ خيالية ، واتسع نشاطها لتكون وسيطا للتجارة في كل ما يمكن شراؤه وبيعه ، وذلك من خلال العقود المستقبلية. - في عام 1999 م قام مديرو الشركة ببناء أكبر مركز آلي للتداول في العالم وذلك بتأسيس شركة تابعة سميت Enron Online وطرح أسهمها للاكتتاب العام ، حيث تم تداول أكثر من 335 بليون دولار في العام اللاحق، وارتفعت أسهم الشركة من 10 دولارات إلى 90.5 دولارا في بداية أوت عام 2000 م ، وأعطيت أعلى تقييم من قبل البيوت المالية الشهيرة ، وتم اعتبار الشركة آنذاك أهم وأفضل شركة في العالم ، واعتبر مديروها معجزة القرن وعوملوا من قبل الإعلام كالفنانين والمبدعين.
5- اتباع الشركة معالجات محاسبية معقدة للمشتقات المالية التي تم اختراعها	تقتضي المعالجة المحاسبية لهذه الأدوات بناء أسعارها العادلة على كثير من الفرضيات كلها خاضعة للحكم الشخصي ، حيث توصل مجلس معايير المحاسبة المالية FASB إلى أنه من الصعب بناء معادلة موحدة وأساس دقيق يمكن من خلاله تحديد أسس قياس محاسبي موحدة لتلك الأدوات، وذلك لتعددها وتعقيد شروطها وارتباط أسعارها بعوامل متعددة مستقبلية، إلا أنه اشترط أن يتم الإفصاح الكافي عن الأسس التي تبنى عليها القيمة العادلة لكل مجموعة من الأدوات على حدى. ونتيجة لذلك تم استخدام ما يعرف بمؤشر محاسبة السوق Mma "Market To Market Accounting" الذي تم بموجبه إعادة تقييم الأدوات المالية بقيمتها العادلة، ومن ثم تم احتساب الفرق بين قيمتها الدفترية والعادلة كمكاسب غير محققة، ولقد أظهرت القوائم المالية للشركة لعام 2000 م صافي دخل تجاوز بليون دولار نصفه يمثل مكاسب غير محققة. - لم يثر الإفصاح عن أسلوب قياس الإيرادات اهتمام المحللين الماليين، وتدافعت البيوت المالية الكبرى ومحافظ الاستثمار والادخار على شراء الأسهم بشكل محموم، وهنا اعتقد مديرو الشركة بنجاح نموذج أعمالها، وركزوا جل جهدهم في تلميع الدخل دون الاهتمام بالنموذج ذاته، ولقد ساعد المحللون الماليون هذا التوجه، ففي 18 أكتوبر 2001 م أعطى جلهم نصيحة بالشراء بقوة.

6- اتباع سياسة الدفن	- من أجل تمويل عملياتها المتطورة اضطرت الشركة إلى الاقتراض المباشر من البنوك وإصدار سندات بشكل مكثف، ولقد واجهت الشركة تحدي التوازن بين الاقتراض بشكل متسارع وبين المحافظة على المؤشرات المالية المقنعة للمؤسسات المالية. وقابل مديرو الشركة ومحاسبوها هذا التحدي عن طريق ما يعرف بسياسة الدفن بحيث أسسوا مئات الشركات ذات المسؤولية المحدودة ذات الغرض الخاص ، بحيث تملك الشركة 97 % منها، ويتم من خلالها الاقتراض ومن ثم تمويل عمليات الشركة ، دون أن يتم توحيد هذه الشركات مع القوائم المالية الموحدة للشركة ، مما يظهر هذه الأخيرة بشكل صحي. مع العلم أن هيئة الأسواق والأوراق المالية (Sec) ومجلس معايير المحاسبة المالية (Fasb) يحبذ مثل هذه المعالجات المحاسبية، ولكن تم استغلال هذه المعالجات بشكل كثيف ليس لأغراض محاسبية ، وإنما لدفن عمليات الغش والخطأ والتلاعب.
7- لحظة اكتشاف الحقيقة	من خلال تعليق لأحد أساتذة المحاسبة يدعى Carmichael لجريدةWall Street Journal في نوفمبر 2001 م ، تم تسليط الضوء على المعالجات المحاسبية لمئات الشركات ذات الغرض الخاص Spe بهدف كشف غموض الإفصاح لمثل هذه المعالجات وأنها قد تكون أدوات لإخفاء المخالفات والغش والتلاعب.
8- انهيار أسهم الشركة وإعلان إفلاسها	بعد هذا التعليق بدأت البنوك وبيوت المال تعيد النظر في تمويل عمليات الشركة، كما غير المحللون الماليون تقييمهم للشركة وأعادوا تقييم أدائها للسنوات الأخيرة، ولذا واجهت الشركة عجزا كبيرا في السيولة وتدهور سعر سهمها إلى أن وصل إلى أقل من 40 دولارا واستقال كثير من مديريها ، وحاولت الإدارة الجديدة تعديل الوضع بإعادة تقييم أصولها، مما أدى إلى تحقيق الشركة لأول خسائر في تاريخها وصل إلى أكثر من بليون دولار ، كما تراكمت ديونها بحيث وصلت إلى أكثر من 12 بليون دولار. نتيجة لانهيار أسهم الشركة تدخلت هيئة الأسواق والأوراق المالية Sec بمنع معظم مديري الشركة من بيع ما يملكونه من أسهمها في السوق المالي، وتدافع المستثمرون وعلى الأخص مديري المحافظ الاستثمارية على التخلص من أسهمها حتى وصلت أسعارها إلى أقل من ربع دولار في 2001/11/30 م ، ودخلت الشركة في إجراءات الإفلاس بتاريخ 2001/12/02 م ، وهكذا سقطت شركة إنرون العملاقة.
9 – تداعيات أخرى لانهيار هذه الشركة	من أهم تداعيات هذه القضية إغلاق مكتب المراجعة Arthur Anderson ، وتدخل هيئة الأسواق والأوراق المالية المباشر لإعادة تنظيم المهنة، وكذا اتحاد القطاع الخاص والعام للعمل على إعادة ثقة العامة لمنتجات المحاسبة وعدم تكرار مثل هذه القضية مجددا، حيث صرح رئيس مجلس معايير المحاسبة المالية FASB في يناير عام 2002 م "نحن في لحظة مخاض وتغيير لأساسيات المهنة ومعاييرها ليس فقط على المستوى المحلي، بل على المستوى العالمي ، وسنعمل بجد لعدم تكرار ما حدث والعمل على استقلال مجلس معايير المحاسبة المالية بشكل مظهري وجوهري وعدم خضوعه للمصالح المتعارضة "

المصدر : عبد الرحمن بن إبراهيم الحميد ، نظرية المحاسبة ، **مرجع سبق ذكره** ، ص ص 659-667.

ملاحظة : الهدف من هذا العرض التاريخي هو إظهار خطورة الممارسات المحاسبية المضللة التي تسببت في هذه القضية في انهيار أحد كبريات الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية ، وهذا انهيار أحد أكبر مكاتب التدقيق في العالم ، وهو ما يؤكد على أهمية التجميع المحاسبي وفق أسس صحيحة في إظهار الوضعية المالية للشركة ومختلف الشركات والوحدات التابعة لها.

الملحـق رقــم 08

محيط التجميع المحاسبي لمجمع سونلغاز

Sociétés du pole des industries énergétiques	
SPE	**S**ociété algérienne de **P**roduction de l'**E**lectricité
SKTM	**S**hariket **K**ahraba oua **T**akat **M**outadjadida
GRTE	Société algérienne de **G**estion du **R**éseau de **T**ransport de l'**E**lectricité
GRTG	Société algérienne de **G**estion du **R**éseau de **T**ransport du Gaz
OS	Opérateur Système électrique
CEEG	Compagnie d'Engineering de l'électricité et du gaz
SDA	Société de Distribution de l'**E**lectricité et du Gaz d'Alger
SDC	Société de Distribution de l'**E**lectricité et du Gaz du Centre
SDE	Société de Distribution de l'**E**lectricité et du Gaz de l'Est
SDO	Société de Distribution de l'**E**lectricité et du Gaz de l'Ouest
SKS	Sharikat Kahraba Skikda
SKB	Sharikat Kahraba Berrouaghia
SKD	Sharikat Kahraba Koudiet Eddraouch
SKT	Sharikat Kahraba Terga
Sociétés des Activités Industrielles , Travaux et Services	
AMC	Appareils de Mesure et de Contrôle
RE	Rouiba Eclairage
MEI	Société de maintenance des équipements industriels
CAMEG	Comptoir Algérien du Matériel Electrique et Gazier
SKMK	Sharikat Khadamat Mouhaouilet Kahrabia
GEAT	General Electric Algeria Turbines
HYENCO	Hyunson Engineering an Construction
ETTERKIB	Société de Montage Industriel
INERGA	Société de réalisation d'Infrastructure
KANAGHAZ	Société de réalisation de canalisations
KAHRIF	Société de Travaux d'Electrification
KAHRAKIB	Société de Travaux et Montage Electrique
SOPIEG	Société du Patrimoine Immobilier des Industries Electrique et Gazières
TRANSMEX	Société de Transport et de Manutention Exceptionnels des Equipements Industriels et Electriques
SATINFO	Société Algérienne des Techniques d'Information
SMT	Société de médecine de travail des Industries Electrique et Gazières
FOSC	Fonds des Œuvres Sociales et Culturelles des travailleurs des Industries Electrique et Gazières
MPV	Société de maintenance et prestations véhicules
HMP	Hôtel le mas des planteurs
IFEG	Institut de formation en électricité et gaz
ELIT	El djazair Information Technologie
CREDEG	Centre de recherche et de développement de l'électricité et du gaz
Sociétés du Pole des activités de Sureté Interne	
SWAT	Shariket Wikaya oua Amn Mounchaat Takaouia
SAR	Shariket Amn oua Riayat el Mounchaat Takaouia
SAT	Shariket Amn el Mounchaat el Takaouia
SAH	Shariket el Amne wa elhimaya
Sociétés en participation	
AEC	Algerian energy company
TMBT	Tahliyat Miyah Bahr Taref
AOM	Algerian Operating Maintenance Company
SKH	Sharikat Kahraba Hadjeret Ennous
ALGESCO	Algerian Engineering Service Company
BAOSEM	Bulletin des Appels d'Offres du Secteur de l'Energie et de Mines
Ex AETC	Algerian Energy Telecom Company

الملحـق رقـم 09

مخرجـات نظـام SPSS

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,737	5

Statistiques d'éléments

	Moyenne	Ecart type	N
moyrealt	2,5708	,31153	240
moycontrjurid	1,2245	,35512	240
moycontrorg	1,7323	,53237	240
moycontrform	1,1149	,30701	240
moycontréco	1,0911	,19663	240

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
moyrealt	5,1628	1,091	,571	,670
moycontrjurid	6,5092	,975	,653	,631
moycontrorg	6,0013	,821	,472	,755
moycontrform	6,6188	1,088	,589	,665
moycontréco	6,6425	1,343	,390	,737

		معايير المحاسبة الدولية معدة وفق ظروف الدول المتقدمة اقتصاديا ، عكس ما هو الحال عليه في الجزائر	ضعف انفتاح الاقتصاد الوطني على المستثمرين الأجانب يؤدي إلى ضعف الحاجة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي	ضعف القطاع المصرفي في الجزائر وعد استجابته للكثير من المعالجات المحاسبية	ضعف السوق المالي في الجزائر يقف عائقا أمام العديد من المعالجات المحاسبية	عدم ربط مختلف المعاملات المتعلقة بتداول الأسهم ببورصة القيم له انعكاس كبير على ضعف الحاجة لتطبيق كل ما هو وارد في معايير المحاسبة الدولية	الحجم الكبير للاقتصاد الموازي في الجزائر ودوره في عدم تنظيم رؤوس الأموال ضمن شركات ومجمعات	ينظر للتجميع المحاسبي في الجزائر كأداة جبائية لتوحيد الإخضاع الجبائي وليس كأداة اقتصادية متكاملة
N	Valide	240	240	240	240	240	240	240
	Manquant	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne		1,0250	1,0292	1,1500	1,0375	1,0333	1,1500	1,1667
Somme		246,00	247,00	276,00	249,00	248,00	276,00	280,00

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
قلة عدد مجمعات الشركات وغموض مفهومها يمثل عائقا أمام تطور التجميع المحاسبي في الجزائر	240	1,1042	,31949
ينظر مسيروا مجمعات الشركات في الجزائر لإعداد القوائم المالية المجمعة كإلزام قانوني دون الاهتمام بفوائدها في العملية التسييرية	240	1,4542	,72463
يوفر النظام المحاسبي المالي دليلا متكاملا لإعداد الحسابات المجمعة	240	4,5875	,49331
تقدم معايير المحاسبة الدولية حلولا للمشاكل التي لم يتطرق لها النظام المحاسبي المالي	240	1,1292	,34831
تتوفر الجزائر على البيئة والأدوات المناسبة لتطبيق المعيار IFRS 10	240	4,5792	,54310
moyrealt	240	2,5708	,31153
N valide (liste)	240		

	N	Moyenne	Ecart type
حداثة ظهور مجمعات الشركات في الجزائر ونقص الرصيد القانوني المتعلق بها	240	1,0917	,28916
الخلط بين مجمعات الشركات وتجمعات الشركات ذات المنفعة الاقتصادية	240	1,4417	,85124
عدم التمييز بين مجمع الشركات وفق القانونين التجاري والجبائي	240	1,5750	,87897
عدم ضبط طبيعة العلاقة بين الشركات الأعضاء في مجمع الشركات في القانون الجزائري	240	1,5708	,87455
عدم ضبط طبيعة العلاقة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية وتحديثاتها المستمرة	240	1,0458	,30680
عدم تلاؤم فلسفة معايير المحاسبة الدولية وآلية إصدارها مع البيئة القانونية الجزائرية	240	1,0292	,16863
ضعف الهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة في الجزائر	240	1,0208	,14312
عدم وجود جهة مكلفة بالتأكد من جودة القوائم المالية المجمعة المعدة في الجزائر	240	1,0208	,14312
Moycontrjurid	240	1,2245	,35512
N valide (liste)	240		

	N	Moyenne	Ecart type
لا تتماشى هيكلة وتنظيم مجمعات الشركات في الجزائر مع متطلبات عمليت التجميع المحاسبي	240	1,3667	,60588
عدم توفر برامج إعلام آلي متطورة في مجمعات الشركات في الجزائر تساعد في التجميع المحاسبي	240	2,7083	,85223
عدم امتلاك مجمعات الشركات في الجزائر لوسائل اتصال حديثة تسهل تدفق وانسياب المعلومات بين الشركات الأعضاء في المجمع	240	1,4333	,72877
عدم تبني مجمعات الشركات في الجزائر أنظمة متطورة للرقابة الداخلية تحدد ضوابط كل العمليات بما فيها أعمال التجميع المحاسبي	240	1,4208	,67376
Moycontrorg	240	1,7323	,53237
N valide (liste)	240		

	N	Moyenne	Ecart type
النقائص الكبيرة في التكوين الأكاديمي وعدم تلبيته لاحتياجات المهنة	240	1,0542	,27668
ضعف مستوى التكوين في الجامعة وعدم تجديد وتحديث برامج التكوين	240	1,0417	,20024
ضعف التكوين المهني في المحاسبة وعدم قيام مهنيي المحاسبة بالتكوين المستمر وتحيين معلوماتهم	240	1,1417	,51416
ضعف تكوين المحاسبين في اللغات الأجنبية وخصوصا اللغة الإنجليزية	240	1,2208	,59035
ضعف تكوين المحاسبين في برامج الإعلام الآلي	240	1,2208	,59740
نقص دورات التدريب واستنادها على الجوانب النظرية دون طرح المشاكل العملية	240	1,0875	,37250
ضعف الاستثمار الأجنبي في الجزائر يدفع مهنيي المحاسبة إلى عدم الاهتمام بالتطورات الحاصلة على المستوى الدولي وعدم تطوير مهاراتهم ومعارفهم	240	1,0375	,21122
Moycontrform	240	1,1149	,30701
N valide (liste)	240		

	N	Moyenne	Ecart type
معايير المحاسبة الدولية معدة وفق ظروف الدول المتقدمة اقتصاديا ، عكس ما هو الحال عليه في الجزائر	240	1,0250	,15645
ضعف انفتاح الاقتصاد الوطني على المستثمرين الأجانب يؤدي إلى ضعف الحاجة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي	240	1,0292	,16863
ضعف القطاع المصرفي في الجزائر وعد استجابته للكثير من المعالجات المحاسبية	240	1,1500	,44156
ضعف السوق المالي في الجزائر يقف عائقا أمام العديد من المعالجات المحاسبية	240	1,0375	,19038
عدم ربط مختلف المعاملات المتعلقة بتداول الأسهم ببورصة القيم له انعكاس كبير على ضعف الحاجة لتطبيق كل ما هو وارد في معايير المحاسبة الدولية	240	1,0333	,17988
الحجم الكبير للاقتصاد الموازي في الجزائر ودوره في عدم تنظيم رؤوس الأموال ضمن شركات ومجمعات	240	1,1500	,35782
ينظر للتجميع المحاسبي في الجزائر كأداة جبائية لتوحيد الإخضاع الجبائي وليس كأداة اقتصادية متكاملة	240	1,1667	,39523
تعارض النصوص المحاسبية مع العديد من المتطلبات الجبائية	240	1,1375	,34509
Moycontréco	240	1,0911	,19663
N valide (liste)	240		

Résumé :

La comptabilité de groupe pose de nombreux problèmes liés principalement à fournir des états financiers consolidés reflètent les résultats du groupe de sociétés et la situation financière comme si elle vient à une seule entreprise. L'objectif de cette étude est d'identifier les exigences de consolidation comptable selon les normes comptables internationales, ainsi que le système comptable financier en Algérie, afin de connaître différence qui existe entre eux, et dans le même contexte, pour atteindre le diagnostic de l'environnement comptable en Algérie et déterminer sa réponse à l'application des normes comptables internationale de la consolidation.

Nous avons trouvés comme résultats que dans le cadre général, il existe un large consensus entre le système comptable financier et les normes comptables internationales, en particulier en ce qui concerne les méthodes de consolidation, mais la philosophie des normes comptables internationales et leur application en Algérie exige la remise en état de l'environnement comptable Algérien, en particulier l'environnement juridique.

Mots clés : consolidation comptable , états financiers consolidés , groupes de sociétés.