



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة فرحات عباس - سطيف 1



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

أطروحة

مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية

تحت عنوان

**إشكالية توحيد حسابات الشركات الفرعية الأجنبية  
في ظل الممارسات المحاسبية الدولية المختلفة  
- دراسة مقارنة بين أهم الأنظمة المحاسبية الدولية -**

تحت إشراف الأستاذ الدكتور:  
تيجاني بالرقمي

إعداد الطالبة :  
بصير هدى

أعضاء لجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة سطيف 1	أستاذ التعليم العالي	أ.د. ملياني عبد الحكيم
مشرفا ومقررا	جامعة سطيف 1	أستاذ التعليم العالي	أ.د. تيجاني بالرقمي
عضوا مناقشا	جامعة سطيف 1	أستاذ التعليم العالي	أ.د. روابحي عبد الناصر
عضوا مناقشا	جامعة مسيلة	أستاذ التعليم العالي	أ.د. سعدي يحيى
عضوا مناقشا	المدرسة العليا للتجارة	أستاذ التعليم العالي	أ.د. درغوم محفوظ
عضوا مناقشا	جامعة باتنة 1	أستاذ التعليم العالي	أ.د. مسامح مختار

السنة الجامعية 2017/2018

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

۱۴۳۸

# شكر وتقدير

## الشكر الأول والأخير لله العلي العظيم

أتقدم بجزيل الشكر وجميل العرفان وسمو الامتنان للأستاذ المشرف

الدكتور تيجاني برقي

الأستاذ الفاضل هو من اقترح علي عنوان الأطروحة وكان دائما ناصحا وموجها لي

له مني شكر جزيل.

الباحثة بصير هدي

# الإهداء

إلى روح أبي الطاهرة، رحمه الله وأسكنه فسيح جنانه،

إلى الأم العزيزة، أطال الله في عمرها،

إلى كافة أفراد العائلة الصغيرة والكبيرة،

إلى كل من قدم يد المساعدة، من قريب أو من بعيد.

أهدي هذا العمل،

أملين من الله التوفيق والسداد.

# المقدمة العامة

تمهيد:

تؤدي الدوافع الاستراتيجية في الشركة إلى التفرع والتوسع في عملياتها عبر الأقطار أو بالاستثمار دولياً، فتتحول الشركة القومية تدريجياً إلى شركة دولية ثم إلى متعددة الجنسية، هذه الأخيرة تمثل كياناً اقتصادياً يزاول التجارة والإنتاج عبر القارات وله في دولتين أو أكثر شركات ولبدة أو فروع تتحكم فيها الشركة الأم بصورة فعالة وتخطط لكل قراراتها تخطيطاً شاملاً. ومع تزايد الأنشطة العالمية لهذه الشركات وتطور الأسواق المالية الدولية برزت الحاجة الملحة إلى وجود نظام للمحاسبة الدولية، وقد تجلت هذه الحاجة في المنافع الناجمة عن استخدام المحاسبة الدولية بوصفها أداة لتنظيم وترتيب وقياس المعاملات التجارية الدولية والإفصاح عنها وإيصالها إلى الجهات المستفيدة منها، مما دفع بالكثير من الباحثين بالتوجه إلى إيجاد الأطر العامة للمبادئ والمعايير التي يتضمنها النظام وتطبيقاته العملية، وأصبح بذلك نظام المحاسبة الدولية يشكل فرعاً مستقلاً كباقي الفروع الأخرى في المحاسبة. هذا ما يعرف بالبعد العالمي للمحاسبة الدولية والذي يعتمد على ضرورة وضع مجموعة عريضة من المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً على اتساع العالم ويحاول تحقيق التوافق والتوحيد المحاسبين للحصول على مستويات متشابهة من القياس والإفصاح من دولة لأخرى، إلى جانب وجود مفاهيم أخرى للمحاسبة الدولية، أهمها المفهوم العملي والمفهوم المقارن.

في دراستنا هذه سوف نستخدم البعدين الأخيرين للمحاسبة الدولية، أي العملي الذي ينحصر ضمن ترجمة العمليات الأجنبية وتسويتها وفق الإجراءات والسياسات المحاسبية للشركة المتوطنة في البلد الأم لإبلاغ مالي فعال، ويرفق ذلك بالبعد المقارن الذي يكمن في ضرورة معرفة المبادئ والطرق المحاسبية المتعارف عليها داخل حدود كل دولة من خلال التصنيف التحليلي للأنظمة القومية، وهذا لتمكين المحاسبين من فهم الفروق القومية في المحاسبة وبذلك تحسين قدراتهم على إدراك وقياس تأثير هذه الممارسات المختلفة على التقرير والإبلاغ الماليين.

لقد توسع نطاق المحاسبة الدولية وتعدى الموضوعات التقليدية، بحيث أصبح يتضمن قياس المعاملات المحاسبية والتقرير عنها على نحو مختلف في البلدان المختلفة بسبب المؤثرات البيئية ولاسيما القيم الثقافية السائدة في كل دولة والتي تعد مصدر مشاكل المحاسبة الدولية والصعوبات التي تواجهها الشركات متعددة الجنسيات وهي العوامل المؤدية إلى ظهور التباين في الممارسة المحاسبية القومية والإفصاحية بين دول العالم مما يعيق توحيد حسابات الشركة متعددة الجنسية وفروعها الأجنبية.

## أولاً: طرح الإشكالية

تشكل المجموعة متعددة الجنسيات من الشركة الأم التي يطلق عليها بالشركة متعددة الجنسيات ومجموعة معقدة من الفروع متوطنة في عدة دول، تمارس هذه الفروع نشاطها الإداري والوظيفي في بيئة اقتصادية واجتماعية تختلف عن بيئة الشركة الأم. تقوم الشركات التي تطرح قيما للتداول العام وبغرض حماية المستثمر وكسب ثقته بالإفصاح عن قوائم مالية موحدة تجعلها تظهر كما لو كانت تمثل شركة واحدة، حيث تعطي البيانات الموحدة صورة صادقة عن صافي مركز، نتائج ونشاط المجموعة، وحيث أن المحاسبة تتأثر بخصائص البلد المضيف فلا شك أنه توجد اختلافات في الممارسات المحاسبية بين دول العالم، مما يؤثر على الخصائص النوعية المميزة لكل منها في مجالات التقرير، القياس، العرض والإفصاح المحاسبي وانعكاساتها الفنية على القوائم المالية، وعليه فإن مشكلة الدراسة تكمن في الإجابة على التساؤل التالي:

## ➤ كيف يتم إعداد قوائم مالية موحدة للشركة الأم وفروعها الأجنبية في ظل

### التباين في الممارسات المحاسبية الدولية؟

وتبسيطا للإشكالية أعلاه، نطرح جملة أسئلة تكون أكثر تحديدا لما يراد معالجته في هذا البحث، وهي:

**السؤال الأول:** ما هو الإطار العام لتنظيم مهنة المحاسبة في نظم المحاسبة الدولية الأساسية وهل يختلف من بلد لآخر؟

**السؤال الثاني:** ما أثر الفروقات البنينة في الممارسة المحاسبية من قياس وتقرير في نظم المحاسبة المقارنة على عملية إعداد القوائم المالية الموحدة للشركات متعددة الجنسيات؟

**السؤال الثالث:** ما أثر الفروقات البنينة في قواعد إعداد القوائم المالية الموحدة في نظم المحاسبة المقارنة على عملية إعداد القوائم المالية للشركات متعددة الجنسيات؟

**السؤال الرابع:** ما أثر الفروقات البنينة في الممارسة الإفصاحية في نظم المحاسبة المقارنة على عمليتي تجميع وتوحيد القوائم المالية للشركات متعددة الجنسيات؟

## ثانياً: فرضيات الدراسة

إن الإجابة على الأسئلة الفرعية بصورة مؤقتة تجعلنا نضع الفرضيات التالية:

**الفرضية الأولى:** إن الإطار العام لتنظيم مهنة المحاسبة في نظم المحاسبة المقارنة يختلف من بلد لآخر.

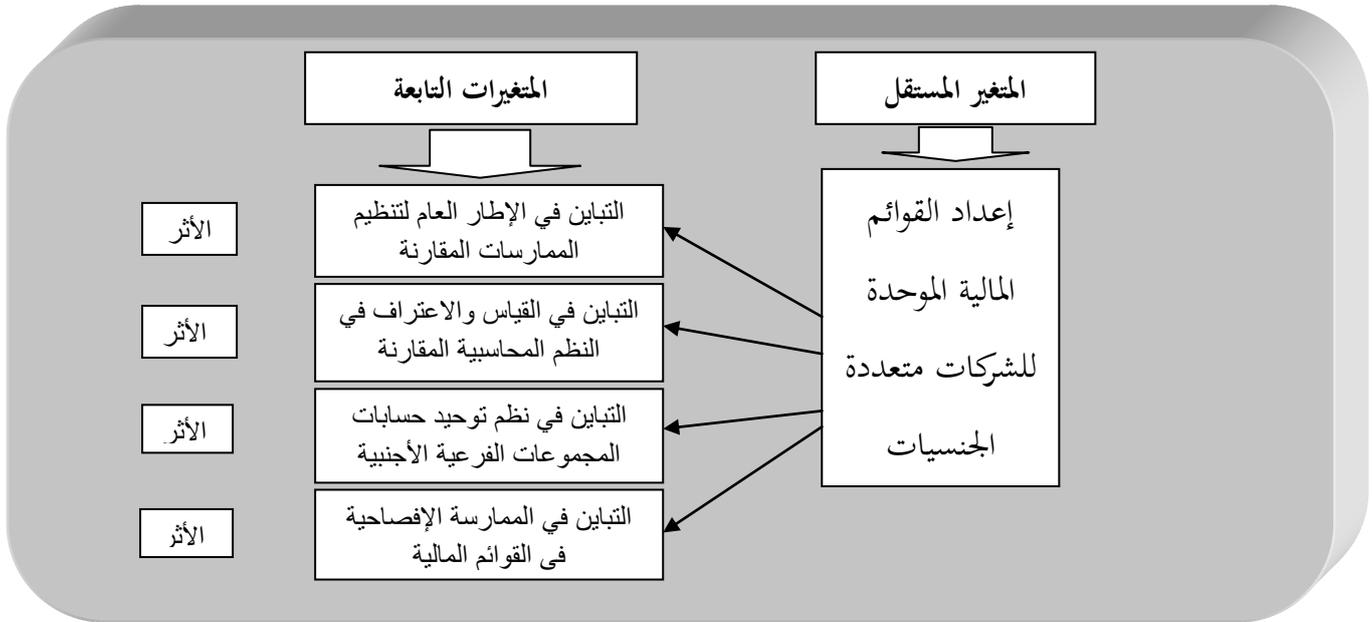
**الفرضية الثانية:** إن أعمال التوافق المحاسبي الدولي أدت إلى تقريب العديد من الممارسات المحاسبية من حيث التقرير و القياس، مما يخفف من مشكلة نظم المحاسبة المقارنة ويسهل عملية إعداد القوائم الموحدة للشركات متعددة الجنسيات.

**الفرضية الثالثة:** إن الفروقات البينية في قواعد إعداد القوائم الموحدة تنحصر ضمن مفهوم السيطرة وكيفية تقديرها في نظم المحاسبة المقارنة، كما أن أعمال التوافق الدولي أدت إلى تقارب هذه الممارسة على المستوى الدولي.

**الفرضية الرابعة:** إن أعمال التوافق المحاسبي الدولي قربت الممارسة الإفصاحية في نظم المحاسبة المقارنة.

### ثالثا: متغيرات الدراسة

يمكن توضيح متغيرات الدراسة في الشكل الموالي:



تتمثل المصطلحات الدالة في القوائم المالية الموحدة، الشركات متعددة الجنسيات، نظم المحاسبة الدولية المقارنة، التباين (الفروقات) في الممارسة المحاسبية الدولية، الإطار العام لتنظيم الممارسة، القياس والتقرير، الممارسة الإفصاحية، نظام التوحيد والتوافق المحاسبي الدولي.

1- **القوائم المالية الموحدة:** تعرف حسب معيار الإبلاغ المالي رقم 10 "القوائم المالية الموحدة" ومعيار المحاسبة الدولي رقم 27 و 28(2011) على أنها القوائم المالية لمجموعة شركات يتم من خلالها عرض الأصول

والالتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصاريف والتدفقات النقدية لهذه الشركات كما لو كانت تمثل منشأة اقتصادية واحدة.

2- الشركات متعددة الجنسيات (أو الشركة الأم والفروع الأجنبية): هي الشركة الأم التي تقوم بإعداد قوائم مالية موحدة لها وفروعها الأجنبية التي تمثل شركات متوطنة في الخارج، وقد يكون الفرع شركة تابعة، أو مشروعاً مشتركاً أو شركة زميلة.

3- نظم المحاسبة الدولية المقارنة: هي نظم المحاسبة المالية التي يتم ممارستها في كل بلد مقارن، تختلف هذه النظم من بلد لآخر كون المحاسبة المالية تتأثر بالعوامل البيئية السائدة في الدولة التي تمارس فيها، وحيث أنه لا يمكن مقارنة جميع الأنظمة الدولية، فقد تم التركيز في هذه الدراسة على النظم المحاسبية الأساسية والتي تمثل معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدوليين، النظام المحاسبي الأمريكي، النظام الفرنسي والنظام المحاسبي المالي.

4- الفروقات في الممارسات المحاسبية الدولية: ويقصد بها الاختلافات أو التباين في قواعد القياس، التقرير، العرض والإفصاح، والناجمة عن اختلاف المحاسبة من بلد لآخر سواء من حيث الممارسة أو التنظيم كون المحاسبة تمثل جزءاً مكملاً للمحيط الثقافي الذي تتميز به كل دولة.

5- الإطار العام لتنظيم الممارسة المحاسبية: يقصد بالإطار العام إطار علمي وعملي ينظم الممارسات المحاسبية ويضمن وجود ضوابط وحلول للمشاكل التي تواجه التطبيق العملي لها، فهو يعزز موضوعية مخرجات الأنظمة المحاسبية بالمساهمة في إيجاد أسس موحدة لهذه الأنظمة.

6- الاعتراف والقياس: الاعتراف يعني تسجيل الأحداث الاقتصادية وهي عملية تسبق في النظام المحاسبي عملية الإفصاح عن هذه الأحداث في القوائم المالية، وعند التسجيل يتم التعبير المالي عن العملية بقيم نقدية (اقتصادية كانت أو دفترية) وهذا ما يعرف بالقياس أو التقويم، وكلتا الممارستين تختلفان وفق قواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي السائد في البلد.

7- نظم التوحيد: تمثل مجموعة المعايير أو القواعد التي تضبط وتنظم تقنية توحيد حسابات المجموعة، وهي تمثل مكون مهم للنظام المحاسبي، وحيث أن الممارسة المحاسبية تختلف من بلد لآخر، فإن قواعد التوحيد هي الأخرى تتباين بين دول العالم مما يعيق توحيد القوائم التي تكون على درجة عالية من التجمع في حالة الشركات العملاقة.

8- الإفصاح المحاسبي: يصمم الإفصاح لعرض الأحداث الاقتصادية وتقديمها للمستخدمين بلغة مفهومة، وهو يعد أحد أدوات الاتصال بين مخرجات النظام المحاسبي والأطراف الخارجية التي ليست لها سلطة الإفصاح على دفاتر الشركة.

9- التوافق المحاسبي الدولي: يعد التوافق مفهوما ملازما للمحاسبة الدولية، يفيد التخفيض من الفروق أو التباين بين النظم المحاسبية القومية، كما يعرف على أنه مسار موجه لتعظيم تماثل وانسجام الممارسات المحاسبية بالحد من مستوى تغيراتها، واعتبر على أنه مسار حتمي بالنسبة للشركات متعددة الجنسيات حيث يمكنها من رفع أهم الحواجز التي تعيق عملية إعداد القوائم الموحدة وبذلك المقارنات الدولية.

### خامسا: دوافع اختيار الموضوع

- تتناول معظم الأبحاث الأكاديمية في الجزائر مواضيع المحاسبة الدولية من بعدها العالمي الذي ينطوي على الإطارات العامة العالمية لوضع مجموعة موحدة من معايير محاسبة دولية تحكم الممارسة العالمية وتحاول تحقيق التوافق والتوحيد المحاسبي، وحتى الكتب باللغة الأجنبية تتطرق هي الأخرى إلى المحاسبة الدولية ببعدها العالمي ونادرا ما تكون هناك إشارة طفيفة للمحاسبة الدولية ببعدها المقارن أو المشاكل التي تعاني منها الشركات متعددة الجنسيات، هذا ما شكل لنا دافعا أساسيا في اختيار هذا الموضوع بدلا من غيره.

- حداثة الموضوع، حيث يصنف موضوع المجموعة والمحاسبة المرتبطة بها ضمن مواضيع المحاسبة المتقدمة (Advanced accountig)، كما أن موضوع المحاسبة المقارنة من مواضيع المحاسبة الدولية التي تعد هي الأخرى مواضيع حديثة وظهر الاهتمام بها في العقود الأخيرة من القرن السابق. وبحثنا هذا سنحاول إثراء المعرفة المحاسبية في مجالات المحاسبة الدولية وإثراء المعرفة الشخصية في جانب من جوانب المعرفة المحاسبية من خلال الإطلاع على الدراسات السابقة والبحوث الصادرة عن الجامعة، مكاتب التدقيق الكبرى والمجلات المتخصصة.

- متابعة بحث مرحلة الماجستير والذي تناولت فيه مفاهيم عامة حول مجموعة الشركات، الجوانب المختلفة لتكوينها ولاسيما الجانب المحاسبي وإجراءات إعداد القوائم الموحدة، ثم واقع المجموعة في الجزائر وإشكالية الإفصاح المحاسبي. وعند متابعة الموضوع في بحث الدكتوراه سيتم تخطي المستوى القومي فيما يتعلق بمشاكل إعداد القوائم الموحدة إلى المستوى الدولي.

### سادسا: الدراسات السابقة

لم يحظ هذا الموضوع باهتمام العديد من الباحثين الأكاديميين والمحاسبين المهنيين كونه يعد من مواضيع المحاسبة الدولية التي تشهد تعقيدا وصعوبة في معالجتها، وقد كانت معظم الدراسات في الجزائر تنصب حول قواعد النظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية، غير أن هناك بعض الدراسات الجزائرية والأجنبية التي تتطرق ولو لجزء من الموضوع.

## 1- الدراسات باللغة العربية

- أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية- بالتطبيق على حالة الجزائر-، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، من إعداد الباحث مدني بن بلغيث، جامعة الجزائر، سبتمبر 2004، يعالج الباحث في هذه الأطروحة موضوع إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات الجزائرية آخذاً في الاعتبار أعمال التوحيد والتوافق المحاسبيين الدوليين، وذلك من خلال البحث في طبيعة مسار التوحيد المحاسبي، أهداف هيئات التوحيد، استراتيجيات التوحيد، النموذج الملائم لسياسة الانفتاح الاقتصادي التي شرعت فيها الجزائر مع بداية التسعينات، وقد عزز ذلك بإدراجه لدراسة عملية، حاول فيها تقييم واقع وخصوصيات الميدان المحاسبي في الجزائر، وخلصت الدراسة إلى أن هنالك إدراك قوي وإجماع كبير حول أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات الجزائرية، وقد أوصى بأن إصلاح النظام المحاسبي يعد أمراً ضرورياً لمسايرة الممارسة المحاسبية لكافة المستجدات والتحولت العميقة التي تشهدها الجزائر.

- الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي- حالة بريتش بتروليوم- أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، من إعداد الباحث شعيب شنوف، جامعة الجزائر 2007، يهدف هذا البحث إلى معرفة ما إذا كانت المحاسبة الكلاسيكية تلبي حاجيات الشركات متعددة الجنسيات ومدى أهمية التوافق والتوحيد المحاسبيين الدوليين، وقد تطرق الباحث تحت هذا الموضوع إلى الإطار الفكري لتنظيم المحاسبة الأمريكية، معايير المحاسبة الدولية، المحاسبة الفرنسية والنظام المحاسبي الجزائري، وتناول كذلك التوحيد المحاسبي، التحديات والعوائق التي تواجه التوافق الدولي وأهم المشاكل التي تواجهها المحاسبة في الشركات متعددة الجنسيات، كما يقترن هذا البحث بالتطبيق العملي على شركة بريتش بتروليوم في الجزائر والقوائم المالية للشركة الأم والشركة الوطنية للبتول سونطراك، وخلصت الدراسة إلى أن المحاسبة الكلاسيكية لا تلبي حاجيات الشركات متعددة الجنسيات وعليه أصبح المخطط المحاسبي الجزائري لا يتماشى مع الظروف والتحولت الاقتصادية الجزائرية آنذاك، ويكون من الضروري ضبط الممارسات المحاسبية في هذه الشركات بالاعتماد على مرجعية محاسبية دولية موحدة لضمان تجانس التقارير، والمساعدة على تجاوز القصور في النظم المحاسبية القومية بما فيها المخطط المحاسبي الوطني، وبذلك ضرورة وجود إطار محاسبي تصوري عالمي.

## 2- الدراسات باللغة الأجنبية

نقتصر على بعض الدراسات الحديثة التي يمكن تصنيفها حسب الجهات التي قامت بها إلى فئتين، وهما:

- الدراسات الصادرة عن مكاتب الدراسات المهنية والتدقيق وتقديم النصح، وهي أربعة مكاتب كبرى للتدقيق في العالم:

Ernst and Young, KPMG , Deloitte, Pricewaterhousecoopers(PWC).

هي مكاتب أنجلوسكسونية في الأصل تدعى بـ "Big four"، تمثل شركات للخدمات المهنية والتدقيق متعددة الجنسيات، لديها فروع في أكثر من 150 دولة في العالم. تجتهد هذه المكاتب في تحديد الفروق وتحديثها بين الممارسة المحاسبية الدولية والممارسة الأمريكية، وذلك لمساعدة هيئات وضع المعايير على تحسين التوفيق المحاسبي الذي يخفف من مشاكل المحاسبة الدولية المقارنة وصعوبات إعداد القوائم الموحدة للمجموعات متعددة الجنسيات، كما أنها تساعد المجلسين الدوليين في تسطير المشاريع المشتركة بغرض التخفيض من الفروق. وتجتهد فروع هذه المكاتب المتوطنة في فرنسا في تحديد الفروق بين المعايير الدولية والقواعد الفرنسية القومية، وذلك لتقريب الممارسة الفرنسية إلى الممارسة الدولية ومساعدة هيئات التأطير المحاسبي على التوفيق المحاسبي الذي يخفف من تأثيرات مسك محاسبة مزدوجة، كون مكاتب التدقيق تمثل مصدر ثانوي للقانون المحاسبي الفرنسي، فهي تقوم بإدلاء رأيها في العديد من القضايا التي تتعلق بالتوافق الدولي.

من أهم الدراسات الصادرة عن هذه المكاتب والمماثلة لجانب صغير من دراستنا هذه، ما يلي:

-Cabinet d'audit et de conseil, Ernst & Young,"US GAAP versus IFRS", The basic, 2013.

-Cabinet d'audit et de conseil, Pricewaterhousecoopers(PWC)," IFRS and US GAAP, Similarities and differences", Oct 2014.

- KPMG," IFRS compared to US GAAP: An overview", Nov 2014.

تهدف هذه الدراسات إلى تحديد الفروقات المحاسبية بين الممارسة الدولية والممارسة الأمريكية دون أن تنطرق إلى تحليلها ومعرفة أسباب تواجدها أو تأثيرها على عملية إعداد القوائم المالية الموحدة للشركات متعددة الجنسيات.

- المقالات الفرنسية الصادرة عن المجلة الفرنسية للمحاسبة والمعدة من طرف الباحثين الأكاديميين والمهنيين: تتضمن العديد من دراسات مقارنة بين الممارسة المحاسبية الفرنسية والممارسة الدولية، مما يسهل

عملية التوافق القومي على الهيئات المختصة، وتمثل كذلك مرجع لمجلس المحاسبة الدولي الذي يضع معاييره استنادا إلى المشاكل المطروحة في البيئات المتقدمة.

من أهم هذه المقالات والتي تماثل جانب صغير من دراستنا، نذكر:

- Eric Tort, " Les impôts différés en règles Françaises et internationales", RFC n°460, Déc 2012.
- Eric Tort, " L'information financière pro forma et comparative en règles Françaises et internationales", RFC n°465, Mai 2013.
- Eric Tort, " Les tableaux de flux de trésorerie en règles Françaises et internationales: essai de synthèse ", RFC n°462, Fév 2013.

تهدف هذه الدراسات إلى تحديد الفروق المحاسبية البينية بين المرجع الدولي والمرجع الفرنسي في العديد من التطبيقات، سواء كانت في مجالات القياس، التقرير أو الإفصاح دون أن تتطرق إلى تحليلها ومعرفة أسباب تواجدها أو محاولة قياس أثرها على القوائم المالية عند توحيد حسابات الشركات متعددة الجنسيات.

#### سابعاً: مميزات الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

إن الدراسات المشار إليها أعلاه لا تلي غرض الإشكالية ولا تغطي سوى جزءاً قليلاً من بحثنا، هذا إلى جانب أن الدراسات المذكورة باللغة العربية تمت في غضون المخطط المحاسبي الوطني وتؤكد على ضرورة الإصلاح النظام المحاسبي، وإن كانت قد تطرقت إلى الإطار العام للمحاسبة المقارنة والمشاكل التي تواجهها المحاسبة في الشركات متعددة الجنسيات، فقد كان ذلك بصفة عمومية، كما تبرز الدراسات الأجنبية الحديثة بعض جوانب النقص، لذا نرغب في استكمالها بهذه الدراسة، ويمكن إيضاح ما تم إنجازه في النقاط التالية:

- إظهار بعض الفروقات غير الواردة في الدراسات السابقة والتي تمثل فروقات عملية بينية يتوجب الإشارة إليها ومعالجتها.

- متابعة الفروقات وتحديثها عند إجراء تعديلات على معايير المحاسبة الدولية أو إصدار معايير جديدة، وكذلك عند تحديث تدوين معيار المحاسبة لمجلس المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) ASU لأن المحاسبة تحت هذه النظم تكون مرنة وسريعة التجاوب مع متطلبات بيئتها.

- القيام باستعراض كاف لمعايير وقواعد الأنظمة المحاسبية المقارنة للإدراك الجيد لها والتمكن من تحديد الفروق بشكل أكثر تفصيلا.
- تحديد أهم الفروق بين النظم المقارنة الأربعة وليس فقط بين النظام الدولي والنظام الأمريكي، أو بين النظام الدولي والقواعد الفرنسية.
- تحديد أهم الفروق من جميع جوانب الممارسة المحاسبية من حيث القياس، التقرير، الإفصاح في القوائم المالية، والفروق في نظم التوحيد كذلك.
- العمل على تحليل الفروقات المستخرجة وإظهار أسباب تواجدها بغرض الحصول على فهم أفضل للعلاقة والآثار فيما بين المبادئ والممارسات المقارنة.

### ثامنا: أهمية الدراسة

تبدو أهمية الموضوع في كونه يعالج قضايا جديدة تتعلق بالمحاسبة المتقدمة وتطرح في نفس الوقت على المستوى الدولي، وهي ناجمة عن حالات الاندماج الواسعة التي تشهدها شركات المساهمة والتي كان من أبرز ثمارها ظهور ما يعرف بالشركات متعددة الجنسيات وفروعها المنتشرة في جميع أنحاء العالم، وقد أفرزت هذه الظاهرة مشاكل محاسبية غاية في التعقيد سواء من جهة قياس استثمارات الشركة الأم في شركاتها التابعة أو من جهة إعداد القوائم المالية الموحدة لمفردات المجموعة، وهي من أبرز وأهم المشاكل التي تثير اهتمام المجتمع الدولي والمحاسبة الدولية.

هذا إلى جانب أن هذه الدراسة تربط بين بعدين للمحاسبة الدولية، كما سلف وبيننا، البعد العملي الذي يمكن حصره ضمن حدود الممارسات المحاسبية للشركة متعددة الجنسية وفروعها الأجنبية التي تواجه تحديات عديدة ناجمة عن الاختلافات في المعايير والنظم المحاسبية القومية المؤدية إلى مفهوم المحاسبة المقارن. كما أنه تزداد أهمية هذه الدراسة في البيئات التي تزداد فيها الأعمال الدولية والحاجة أكثر إلى التمويل الدولي من خلال الأسواق المالية، حيث تلح هذه الأسواق على تلبية متطلبات المستثمر من بيانات موحدة، متوافقة وقابلة للمقارنة على المستوى الدولي.

### تاسعا: أهداف الدراسة

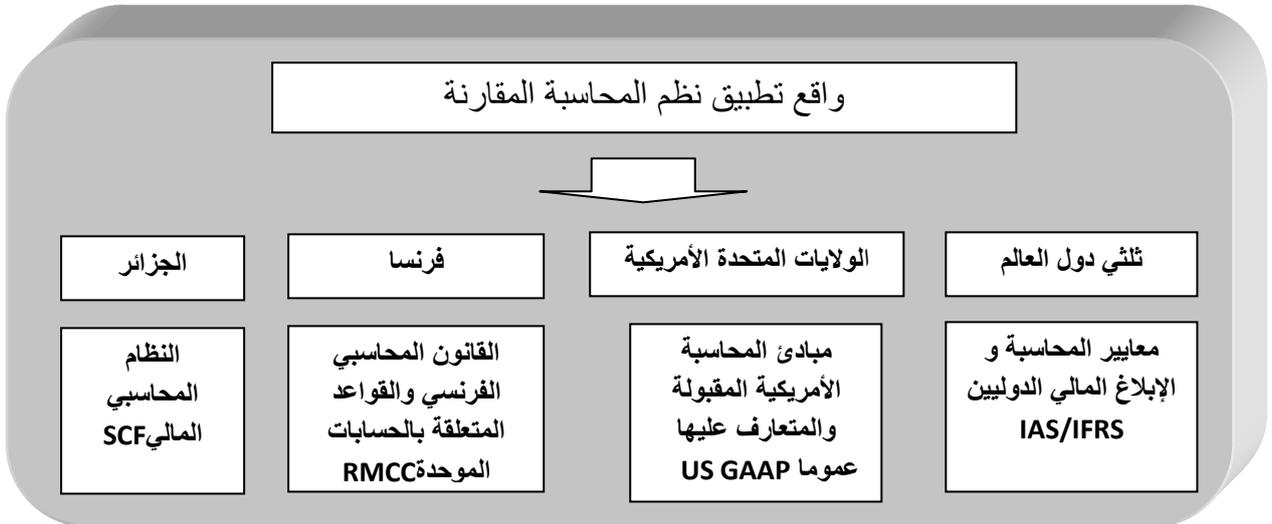
تستهدف هذه الدراسة بشكل عام:

1. إزالة الغموض المتعلق بمشاكل نظم المحاسبة المقارنة وعلاقتها بالمشاكل الفنية للممارسات المحاسبية المتعلقة بالشركة متعددة الجنسية وفروعها الأجنبية.

2. دراسة الأنظمة المحاسبية الأساسية في العالم ومحاولة زيادة الوعي حول أسباب الاختلافات ومجالات التشابه المحاسبي بين الدول.
3. تحديد وفهم الفروق من خلال التصنيف التحليلي لقواعد وإرشادات الممارسات التي تشهد عموماً فروقاً بينية عالمية ومجهودات متواصلة للتوافق الدولي بين المجلسين الدوليين، مما يمكن المحاسبين والممارسين للمهنة من تحسين قدراتهم على إدراك وقياس أثر الاختلاف في الممارسات المحاسبية على القوائم المالية، وهذا ما يتطلبه المفهوم المقارن أو الدولي للمحاسبة، بحيث أن الفهم الجيد للممارسات المختلفة سوف يخفف من مشكلة نظم المحاسبة المقارنة ويزيل العديد من العقبات أمام توحيد حسابات الشركات متعددة الجنسيات، مما يزيد درجة الثقة في صدق التقارير المالية الموحدة ويوفر أساس المقارنة بالنسبة للمستثمرين الدوليين.
4. محاولة إدراج قواعد النظام المحاسبي المالي ضمن هذه المقارنة لمعرفة ميول أحكامه فيما يتعلق بالتطبيقات التي تشهد فروقات عالمية واسعة النطاق، كما سنحاول تقييمه مقارنة بالنظم الأخرى بغرض المساهمة في تطويره بإبداء النصح لذلك.
5. إبراز نتائج جهود التوافق الدولي تحت المشاريع المشتركة والتي تخفف هي الأخرى من مشكلة نظم المحاسبة المقارنة.

#### عاشراً: حدود الدراسة

اقتصرت الدراسة على النظم المحاسبية الأساسية في العالم على النحو التالي:



1. الحدود المكانية: يعد موضوع إعداد القوائم المالية الموحدة في ظل التباين في الممارسات المحاسبية الدولية موضوعاً واسعاً ويشمل بقاع العالم كله، غير أنه يستحيل تناول الفروق في جميع الأنظمة المحاسبية في العالم، لهذا ارتأينا إلى حصر الموضوع من الحدود المكانية ليقصر على النظام الدولي الذي يغطي ثلاثي دول العالم،

النظام الأمريكي كنموذج عن التنظيم الذاتي للمحاسبة، النظام الفرنسي كنموذج عن المحاسبة تحت التأطير القانوني باعتبار فرنسا لها دور قيادي في تطوير المحاسبة القومية الموحدة، والنظام المحاسبي المالي باعتباره النظام المطبق على المحاسبة في الجزائر.

**2. الحدود الزمانية:** تم وضع الحد الزمني الأقصى للدراسة والذي لا يتجاوز بداية عام 2016 كون المحاسبة في ظل النظام الدولي والأمريكي تتميز بالمرونة وقابلية التعديل تكيفا مع الظروف المحيطة، فتعديل المعايير والمبادئ عملية مستمرة استجابة للتطورات في الساحة الاقتصادية ومشاريع التوافق المتواصلة بين المجلسين الدوليين.

### حادي عشر: منهج الدراسة

تماشيا مع طبيعة الموضوع والإشكالية المطروحة، استخدمت الباحثة ثلاثة مناهج وفقا لحاجة كل جزء من هذا البحث، إذ يمكن تقسيم هذا الأخير، لأغراض منهجية، إلى ثلاثة أقسام: وصفي، مقارنة وتحليلي، بحيث تم استخدام المنهج الوصفي بمناسبة عرض المفاهيم العامة المرتبطة بالمجموعة، إعداد القوائم المالية الموحدة، والمفاهيم المرتبطة بالمحاسبة الدولية ومشاكلها، واستخدمت المناهج الثلاثة مجتمعة لدراسة التباين في الممارسة المحاسبية من تقرير، قياس وإفصاح، فقد استعمل المنهج الوصفي لعرض إرشادات كل نظام، بحيث ندقق أولا في كل مفهوم أساسي كيفية معالجته وتطوره من طرف معايير المحاسبة الدولية وبعدها نبين كيفية ترجمته في الأنظمة المحاسبية المقارنة، بعد ذلك يستخدم المنهج المقارن في استخراج أهم الفروقات وإعطاء نظرة للتباين في هذه الأنظمة في العديد من التطبيقات، وفي الأخير يستخدم المنهج التحليلي بغرض تحليل ومناقشة هذه الفروقات ومعرفة أسباب تواجدها بغرض الوصول إلى نتائج مهمة، وهذا ما سيلمسه القارئ في مضمون هذا البحث. إلى جانب ذلك تم استخدام المنهج التاريخي عند عرض تطور معايير المحاسبة الدولية المقارنة، تطور مهنة المحاسبة وتطور الحسابات الموحدة في كل نظام محاسبي مقارنة.

### ثاني عشر: صعوبات الدراسة

واجهت الباحثة العديد من الصعوبات لإنجاز هذه الدراسة، أبرزها:

1. تعقد مواضيع المحاسبة الدولية ولاسيما المحاسبة المقارنة مما يتطلب وقتا طويلا لإدراكها.
2. قلة الكتب التي تتناول الموضوع بشكل مباشر، كما سبق وذكرنا، غالبية الكتب تتناول المحاسبة الدولية من بعدها العالمي، حيث تتطرق إلى معايير المحاسبة ومعايير الإبلاغ المالي معيارا معيارا وتشير في نهاية كل معيار بإيجاز إلى الممارسة الموافقة لذلك المعيار في ظل المبادئ الأمريكية والقواعد الفرنسية، هذه الإشارة

تعطي نظرة أولية عن بعض الفروقات الموجودة ليتم تطويرها بعد ذلك بالاعتماد على كتب أخرى ولاسيما تلك التي تتناول كل ممارسة دولية على حده، وذلك بغرض التمكن من تحليلها.

3. مشكل تباين المصطلحات في نظم المحاسبة الدولية المقارنة مما يعيق الفهم الجيد للإرشادات المعروضة.  
4. التغييرات السريعة في معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي، إلى جانب المبادئ المحاسبية الأمريكية، مما يحتم أحيانا إعادة بعض الأجزاء أو تعديلها بما يتوافق مع المتطلبات الجديدة، وأحيانا أخرى الإشارة إلى التعديلات الطارئة عند نهاية كل دراسة جزئية، هذا ما أدى بنا إلى تعيين الحد الزمني الأقصى دون الحد الأدنى في الحدود الزمنية للدراسة أعلاه.

5. صعوبة فهم إرشادات تدوين(قانون) معايير المحاسبة لمجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ASC والتحديثات التي تطرأ عليها (ASU(FASB) بسبب تعقيدها والتفاصيل التي تحملها.

### ثالث عشر: خطة الدراسة

لدراسة الإشكالية المطروحة والإجابة على التساؤلات الفرعية المرتبطة بها واختبار الفرضيات الموضوعية، ارتأينا تقسيم هذا البحث إلى خمسة فصول على النحو التالي:

- خصص الفصل الأول لتقديم الإطار العام للمجموعة متعددة الجنسيات والمحاسبة الدولية في ثلاثة مباحث، يتناول الأول الإطار العام للمجموعة والقوائم المالية الموحدة، والثاني الإطار العام للمجموعات متعددة الجنسيات وترجمة قوائم الفروع الأجنبية، أما المبحث الثالث فتناول الإطار العام للمحاسبة الدولية.

- خصص الفصل الثاني لتوضيح الإطار العام لتنظيم الممارسات المحاسبية المقارنة في ثلاثة مباحث، يتناول المبحث الأول الإطار العام لتنظيم الممارسة المحاسبية الدولية، والثاني الإطار العام لتنظيم الممارسة المحاسبية الأمريكية، وتناول المبحث الثالث الإطار العام لتنظيم الممارسة المحاسبية في فرنسا والجزائر.

- خصص الفصل الثالث لإبراز الفروقات العالمية واسعة النطاق في التقرير والقياس في النظم المقارنة في ثلاثة مباحث، يتناول الأول الفروقات واسعة النطاق في القياس والاعتراف بعناصر الأصول والمصرفيات، والثاني الفروقات في القياس والاعتراف بعناصر الالتزامات والإيرادات، بينما تناول المبحث الثالث الفروقات البنينة في القياس والتقرير عن اندماج الأعمال في نظم المحاسبة المقارنة.

- خصص الفصل الرابع لإظهار التباين في نظم وقواعد توحيد الحسابات في الأنظمة المحاسبية المقارنة، وتم التطرق إلى هذا العنوان في ثلاثة مباحث، يتناول المبحث الأول أهم الفروقات في نظم توحيد حسابات الشركات التابعة، والثاني أهم الفروقات في المحاسبة عن الاستثمار في المشاريع المشتركة، وتناول المبحث الثالث أهم الفروقات في المحاسبة عن الاستثمار في الشركات الزميلة.

- خصص الفصل الخامس لإظهار أهم الفروق في الممارسة الإفصاحية في ثلاثة مباحث، يتناول المبحث الأول أهم الاختلافات في مبادئ عرض الميزانية في النظم المقارنة، والثاني أهم الاختلافات في مبادئ عرض قائمة الدخل، وتناول المبحث الثالث أهم الاختلافات في مبادئ عرض قائمة تدفقات الخزينة وقائمة تغيرات حقوق الملكية والإيضاحات في نظم المحاسبة المقارنة.

# الفصل الأول

الإطار العام للمجموعات متعددة

الجنسيات والمحاسبة الدولية

تمهيد:

انتشرت ظاهرة المجموعة كشكل من أشكال اندماج شركات المساهمة بصفة خاصة في النصف الثاني من القرن الماضي بغرض تكوين كتلة اقتصادي قوي وقادر على مواجهة التطورات الاقتصادية السريعة، أو تحقيق أعلى المعدلات على معاملاتها الاقتصادية والتجارية، وللإفصاح عن المعلومات المالية للمجموعة يتطلب الأمر إعداد قوائم مالية موحدة تظهر شركات المجموعة كما لو كانت وحدة اقتصادية واحدة بغض النظر عن أية اختلافات قانونية موجودة بينها. هذا إلى جانب لو أن الشركة قررت التوسع خارجيا في عملياتها أو أنشطتها عبر الأقطار أو بالاستثمار دوليا، فسوف تشكل ما يسمى بالمجموعة متعددة الجنسية التي تشهد فروعها تشكيلة معقدة متوطنة في عدة دول، مما سيعقد من إجراءات المحاسبة لتوحيد بيانات الفروع الأجنبية وينشئ ما يعرف بمشاكل المحاسبة الدولية، لذا سوف نتطرق في هذا الفصل إلى:

**المبحث الأول:** الإطار العام للمجموعة والقوائم المالية الموحدة

**المبحث الثاني:** الإطار العام للمجموعات متعددة الجنسيات وترجمة قوائم الفروع الأجنبية.

**المبحث الثالث:** الإطار العام للمحاسبة الدولية.

### المبحث الأول: الإطار العام للمجموعة والقوائم المالية الموحدة

تتشكل المجموعة من شركات تحتفظ كل واحدة منها قانونيا بشخصيتها الاعتبارية، لكن اقتصاديا يتم معاملة هذه الشركات بمثابة شركة واحدة، وعليه يكون مهما إصدار قوائم مالية موحدة تعكس أساسا نتائج العمليات والمركز المالي للمجموعة، تتطلب هذه القوائم تجميع وتوحيد بيانات الشركات باستخدام تقنية التوحيد التي تنطوي على العديد من المراحل والإجراءات.

### المطلب الأول: الإطار العام للمجموعة

يعتبر اندماج الشركات في بعضها البعض وسيطرة شركة على شركة أخرى من المظاهر التي انتشرت في السنوات الأخيرة انتشارا كبيرا لتحقيق الأهداف الاقتصادية المختلفة ومواكبة التطور التكنولوجي والمنافسة الدولية، ويتحقق ذلك عندما تقوم الشركات بتشكيل التجميعات الاقتصادية من خلال اندماج الشركات في بعضها البعض، أو إنشاء مؤسسة مشتركة تؤدي بصفة دائمة جميع وظائف المؤسسة الاقتصادية المستقلة، أو شراء في شركات أخرى قائمة مساهمات كافية لضمان التأثير والسيطرة الدائمة عليها، وبهذه الطريقة تتشكل المجموعة.

### الفرع الأول: تعريف المجموعة، العوامل المؤدية إلى ظهور المجموعة وتطورها

#### أولا: تعريف المجموعة

لا يوجد تعريف موحد ومتفق عليه من طرف المحاسبين والأكاديميين لمفهوم المجموعة، وغياب التعريف الكلاسيكي هو ما يفسر بأن المجموعة تفتقد للشخصية الاعتبارية ولا يمكن أن تكون موضوعا للقانون، لكن المحاولات العديدة لتعريفها والواردة في الأدبيات المحاسبية تعالج المجموعة من المنظور الوصفي للظاهرة باندماج الشركات المكونة لها والروابط الموجودة بين هذه الشركات، واعتمادا على ذلك يمكن القول:

المجموعة هي مجموع مشكل من عدة شركات مستقلة قانونيا عن بعضها البعض، ترتبط فيما بينها بروابط رأسمالية من خلال الامتلاك المباشر أو غير المباشر لرأس المال، روابط صناعية بغرض التكامل التكنولوجي، روابط تجارية من منطلق توسيع السوق وروابط مالية بغرض تحقيق عوائد كبيرة على الأموال المستخدمة، تمنح هذه الروابط للمجموعة صفة منشأة اقتصادية واحدة ذات نشاط متجانس وتخضع لسيطرة إدارة واحدة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Elie Cohen, " Analyse Financière", 6eme édition, Edition Economica, Paris, 2006, P160.

## الفصل الأول: الإطار العام للمجموعات متعددة الجنسيات والمحاسبة الدولية

تتكون المجموعة من مجموع الشركات التابعة لنفس وحدة السيطرة، تتجمع هذه الشركات بغرض مزج الفوائد الاقتصادية والمالية وأحيانا الجبائية الناجمة عن سيطرة واحدة، كما أنها تتمتع بالاستقلال القانوني واللامركزية الوظيفية.<sup>1</sup>

تتكون المجموعة من مجموعة شركات تابعة لمركز قرار واحد يتمثل في الشركة الأم، هذه الأخيرة تمارس مباشرة أو غير مباشرة سيطرتها أو تأثيرها على الشركات الأخرى للمجموعة، حيث تحدد الأسعار الداخلية للتنازل، التموينات خارج المجموعة، تحويل التكنولوجيا، تحويلات رؤوس الأموال والإدارة المشتركة لحزينة الشركات، طرق اختيار الاستثمارات، النظام المحاسبي، لامركزية المسؤوليات والتقسيم الدولي للعمل.<sup>2</sup>

مما سبق يمكن أن نستخرج الخصائص الرئيسية للمجموعة على النحو التالي:

- استقلال قانوني لكل شركة تشتملها المجموعة، بمعنى أن المجموعة لا تكتسب الشخصية المعنوية وقانون الشركات يطبق على كل شركة على حدة ولا يأخذ في الاعتبار ظاهرة المجموعة إلا في حالات خاصة، مما يسمح للمجموعة بمرونة الإدارة ويسهل عليها تنفيذ مختلف الإستراتيجيات المسطرة.
- وجود وحدة للقرارات والسيطرة والإدارة وهي الشركة الأم والهدف الرئيسي من وجود وحدة للقرار هو تسطير وتنفيذ إستراتيجية نمو مشتركة بين كافة شركات المجموعة.

يظهر جليا مما سبق بأن مفهوم السيطرة هو مركز هذه الظاهرة الاقتصادية، ويمكن أن تأخذ السيطرة الممارسة من طرف الشركة الأم على الفروع إحدى الأشكال المقدمة من منظور استمرارية الحوكمة والمتمثلة في سيطرة رأسمالية، مبادرة استيرتيجية، خلق فضاءات مشتركة، سيطرة إدارية واندماج تنظيمي. وعلى هذا الأساس يمنح مرجع المحاسبة الدولي أهمية جوهرية لمفهوم السيطرة في تصنيف الروابط بين الشركة الأم وشركات المجموعة، حيث يميز بين ثلاث أنواع من الروابط والتي تمثل حصص في الشركات الفرعية، حصص في المشاريع المشتركة وحصص في الشركات الزميلة، كما تتحدد المحاسبة عن كل نوع من هذه الحصص حسب طبيعة السيطرة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Jean Moutier et Gilles .s. , "Technique de consolidation ", Edition Economica, Paris, 1995, P05.

<sup>2</sup> Voir:

-Monique Henrard, José hein, "Dictionnaire de comptabilité", Edition Erick de la villeguerin, Paris, 1993/1994, P651.

- Pierre Lassègue, " Lexique de comptabilité", 6ème éd, Edition Dunod, Paris, 2007, p379.

<sup>3</sup> Nacer-Eddine Sadi, "Innovations comptables internationales et analyse des états financiers", Presse universitaire de Grenoble, Septembre 2011, p197-199.

### ثانيا: العوامل المؤدية إلى ظهور المجموعة وتطورها

يوجد العديد من الأسباب والدوافع وراء ظهور المجموعة كشكل هام من أشكال اندماج الشركات، نوجز أهمها فيما يلي:

1- **النمو الاقتصادي:** يتم من خلال زيادة حجم النشاط الاقتصادي داخليا باقتناء الأصول الضرورية لذلك، مما يخلق تكتل اقتصادي كبير أو منشأة كبيرة الحجم تحمل العديد من الأقسام، أو زيادة حالات الاندماج والتوسع خارجيا بخلق روابط مع منشآت أخرى تمتلك الوسائل الضرورية للإنتاج والبيع مما يزيد قوتها الاقتصادية.<sup>1</sup>

2- **التجميع الاقتصادي:** يتم تجميع الشركات بغرض تحقيق مجموعة قوية ومتكاملة مما يسمح لها بزيادة الكفاءة الانتاجية لشركاتها، القدرة على المنافسة، القدرة على الصمود في السوق وتخفيض درجة المخاطرة الذي تواجهها كل شركة على حدة. ومن صور التجميع التي تتحقق مع ظهور المجموعة ما يلي:<sup>2</sup>

✓ التجميع من منطق التوسع الدولي عن طريق شراء فروع في الخارج تمارس نفس النشاط أو ما يسمى بـ "قلب المهنة" (Coeur de métier).

✓ التجميع من منطق التكامل الرأسي، ويتحقق إذا أرادت المجموعة تشكيل شركات تعمل في مجالات مختلفة إلا أن طبيعة أعمالها متكاملة. بدأ هذا المنطق من التنظيم يتلاشى حاليا وأصبحت المجموعات تتجه إلى تركيز مجهودها على النشاط الرئيسي أو ما يسمى بقلب المهنة.

✓ التجميع من منطق التكامل الأفقي، ويتم هذا التكامل إذا ما أرادت المجموعة أن تتحكم في شركات تمارس نشاطا مشابها لنشاطها بغرض زيادة حصص المجموعة في السوق.

✓ التجميع من منطق التنوع في أنشطة المجموعة (التكامل المختلط)، وينشأ اذا كانت شركات المجموعة تتباين وتختلف أنشطتها دون وجود نقطة مشتركة بينها، تلجأ إليه الشركات للحد من مخاطر التخصيص في مجال نشاط واحد، غير أن هذه المجموعات يصعب تقييم أداؤها بسبب تنوع محفظتها المالية.

<sup>1</sup> Rober teller, " comptabilité générale de l'entreprise", 2 ème édition , Edition sirey, Paris, 1985, P375.

<sup>2</sup> Voir:

Georges Depallens, Jean pierre jobar " Gestion Financière de l'entreprise ", édition Sirey, 10 ème éd, Paris, 1990, p508.

- Bruno Bachy, Michel sion, " Analyse Financière ", Edition Dunod, Paris, 2009, p13.

- محمد أبو نصار، "المحاسبة المالية المتقدمة"، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، 2008، ص 4.

- د. خليل عواد أبو حشيش، "المحاسبة المتقدمة"، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2009، ص 20.

- د. محمد السيد سرايا، "محاسبة الشركات، أشخاص، أموال، تابعة وقابضة"، دار المعرفة الجامعية، مصر، 2000، ص 565.

## الفصل الأول: الإطار العام للمجموعات متعددة الجنسيات والمحاسبة الدولية

✓ التجميع من منطق تكنولوجي للمنشآت التي تمتلك نفس التكنولوجيا بغرض إشباع حاجيات المستهلك ومختلف الأسواق.

✓ التجميع من منطق الخبرات والكفاءات المالية، حيث تساعد هذه الخبرات على استخدام أفضل النظم المحاسبية التي تلائم طبيعة نشاط كل شركة من المجموعة، وبما يسمح كذلك بربط النظم المحاسبية بين شركات المجموعة وتوحيد الأسس والقواعد المحاسبية قدر الإمكان.

✓ التجميع من منطق التسويق للمنشآت التي تعرض منتجاتها في السوق نفسه أو تتعامل مع نفس النوع من الزبائن بمنتجات متنوعة (وكالة سياحة، شركات النقل والفندقة).

ثالثا: المجموعة والنمو الخارجي (طرق تكوين المجموعة).

يرتبط تاريخ المجموعة بالتجميع الاقتصادي الذي يتحقق عن طريق النمو والتوسع خارجيا، ويمكن أن نوجز أهم الطرق القانونية لتشكيل المجموعة وتطورها على النحو التالي:<sup>1</sup>

**1- عقود التعاون خارج المنشأة:** وهي تلك العقود التي تربطها بمنشأة أخرى على أساس تعاقدية بحت دون وجود روابط مالية بينهما، ومن أهمها عقود التقاول، عقود التصنيع المشتركة، عقود توريد التركيبات الصناعية، عقود البحث المشتركة. كل هذه الروابط التعاقدية تخلق عادات عمل مشتركة تمهد لخلق منشآت مشتركة.

**2- أشكال الشراكة:** يمكن أن تكون الشراكة على شكل شركة محاصة وهي تجمع فائدة بسيط لا يتمتع بالشخصية القانونية، أو تجمع الفائدة الاقتصادي وهو يمثل إطار قانوني يسمح للمؤسسات بالاشتراك في بعض الوظائف مع المحافظة على فرديتها واستقلاليتها، أو الفرع المشترك الذي تشترك في تكوينه منشأتين (أو أكثر) بحصص متساوية دون أن تسيطر إحدهما على الأخرى.

**3- الحصول على المساهمة:** يمكن للمنشأة أن تخلق روابط دائمة ونوع من التأثير على منشأة أخرى من خلال اقتناء أسهمها، كما لا يمكنها أن تتدخل في إدارتها في حالة قلة عدد الأسهم المملوكة ولكن التمثيل البسيط في مجلس الإدارة يسمح بالحصول على معلومات وخلق نوع من التأثير على سياسات وقرارات المنشأة المستثمر فيها.

<sup>1</sup> Voir:

- J.Y.Eglen,P gazil,P dobler, " la consolidation outil de gestion et contrôle des groupes ",Edition Vuibert gestion,Paris 1984, p18-19.

- Monique Henrard, José hein, Op cit, P654.

- M.Gouthier,H Court , " la vie des sociétés, problèmes comptables", Edition Foucher, Paris, 1982, p165.

- المواد 796-799 من القانون التجاري الجزائري، طبعة برتي، الجزائر، 2010-2011، ص441-443.

- خليل عواد أبو حشيش، مرجع سابق، ص 18.

- د محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص566.

4- الحصول على السيطرة: جرت العادة أن تسيطر شركة على شركة أخرى في حالة امتلاكها لغالبية الأسهم أو حقوق التصويت ولكن في الواقع يمكن أن تسيطر شركة على شركة أخرى رغم تملكها لعدد من الأسهم يقل عن 50%. وفقا لتوزيع الأسهم وطرق التحالف الممكنة. ويمكن الحصول على السيطرة من خارج البورصة من خلال تحويل الأصول باستخدام الاندماج بجميع أشكاله القانونية، أو من داخل البورصة من خلال اقتناء أسهم منشأة معروضة في البورصة بطريقة العرض العمومي للبيع أو العرض العمومي للتبادل.

#### الفرع الثاني: شركات المجموعة ومزايا تشكيل المجموعة

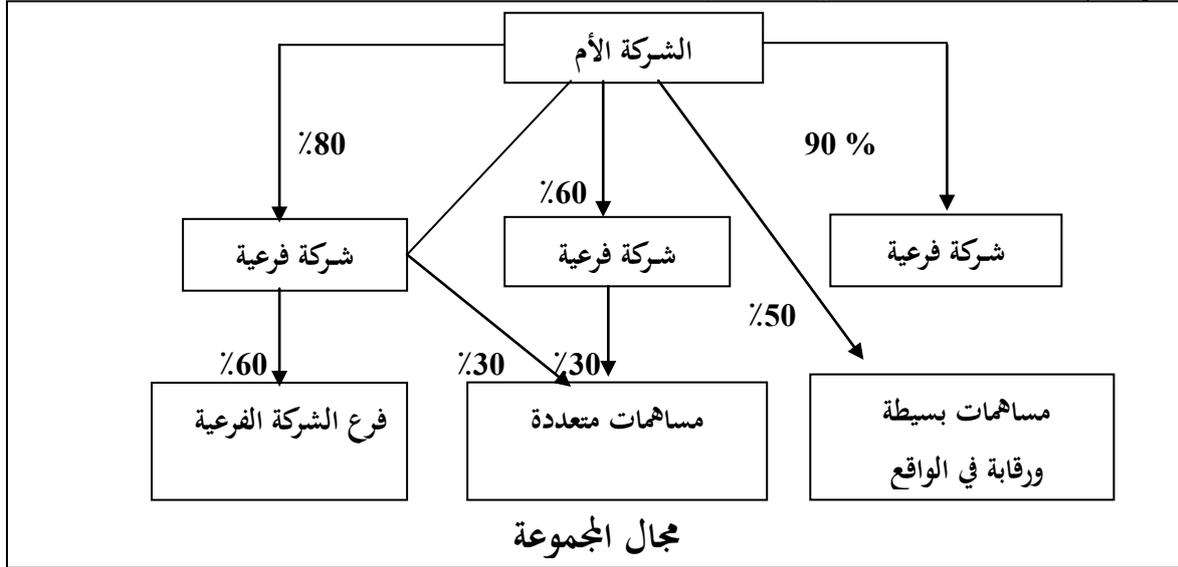
##### أولا: شركات المجموعة

تتكون المجموعة من الشركة الأم والشركات التابعة مثلما يوضحه الشكل أسفله:<sup>1</sup>

1- الشركة الأم: تدعى كذلك بالشركة القابضة وهي عبارة عن منشأة تسيطر على واحدة أو أكثر من الشركات التابعة.

2- الشركات التابعة: هي الشركات التي تسيطر عليها الشركة الأم، ويمكن أن تكون الشركات التابعة شركات فرعية تمتلك الشركة الأم أكثر من 50% من رأسمالها، أو مساهمات بسيطة والتي لا تعد شركات تابعة ما لم تسيطر عليها الشركة الأم في الواقع، أو مساهمات متعددة في حالة ما إذا كانت الشركة الأم وفروعها تمتلك في شركة أخرى مساهمات أقلية ولكن مجموعها يمنح للمجموعة حق السيطرة.

#### الشكل رقم (1-1) : مخطط تمثيلي للمجموعة



Source : Francis Bastien, Jean corre, " Les comptes de groupe ", Edition Publi Union, Paris,1977, p 34.

<sup>1</sup> Voir:

- Monique Henrard, José hein, Op cit, p1255.  
- Francis Bastien, Jean corre, Op cit, p35.

وتجدر الإشارة هنا إلى وجود شركات أخرى لا تشتملها المجموعة ولكن يشتملها مجال التوحيد، وهي:

**1- الشركات الزميلة:** هي الشركات التي تمارس عليها المجموعة تأثيرا هاما على قراراتها المالية والتشغيلية بسبب مساهمتها الدائمة في رأسمالها وفي إدارتها، والمقصود بالتأثير الهام هو مشاركة المجموعة في إدارة السياسة المالية والتشغيلية للشركة المستثمر فيها، أما مصدر هذا التأثير يرجع إلى امتلاك المجموعة عدد من حقوق التصويت لا يقل عن 20% في الشركة المستثمر فيها.

**2- المشاريع (الشركات) المشتركة:** هي اتفاق (ترتيب) يقوم بموجبه طرفان أو أكثر بنشاط اقتصادي يخضع لسيطرة مشتركة ويكون للأطراف التي لديها هذه السيطرة حقوق في صافي الأصول التي تتعلق بهذا الترتيب، أي أن هناك شخصية اعتبارية للمشروع المسيطر عليه من أكثر من طرف. يمكن أن تأخذ هذه المشاريع شكل الفروع المشتركة أو تجمعات الفائدة المشتركة المشار إليها آنفا.

### ثانيا: مزايا وفوائد تشكيل المجموعة

يحقق ظهور المجموعة كصورة من صور اندماج الشركات العديد من المزايا نوجز أهمها فيما يلي:<sup>1</sup>

**1-** يسمح نظام المجموعة بمشاركة المستثمرين في تمويل النشاط دون اقتسام السلطة على حقوق الملكية، حيث تسمح الشركة الأم التي تمتلك 51% من أسهم الشركة الفرعية بمساهمة مستثمري الأقلية (49%) مما يمكنها من تحقيق مشاريعها دون اقتسام سيطرتها على الشركة الفرعية.

**2-** يضمن نظام المجموعة تقسيم المخاطر التي يمكن أن تواجهها المجموعة مهما كان نوعها، قد تكون مخاطر متعلقة بالهيكل القانوني، بالضمانات الممنوحة لدائني الفروع، بسمعة شركات المجموعة، أو مخاطر عجز وإفلاس إحدى الشركات الفرعية، كما يسمح نظام المجموعة بتخفيض المخاطر الاقتصادية عن طريق تأمين عناصر الإنتاج من خلال التكامل الرأسي، وتخفيض المخاطر الاستثمارية عن طريق تحقيق مزايا التنوع.

**3-** تحقيق وفورات جبائية من خلال مزايا الإعفاء الضريبي التي توفرها بعض التشريعات في الدول المحفزة على تشكيل المجموعة، كما يمكن تحقيق مثل هذه الوفورات إذا كانت إحدى شركات المجموعة تسجل خسائر متراكمة وأخرى تحقق أرباح فائضة وبالتفصيص ينخفض رصيد الأرباح ويقل المبلغ المستحق من الضريبة.

**4-** يضمن نظام المجموعة تطور الأنشطة على المستوى الدولي، حيث تمر المنشأة بالعديد من المراحل حتى يكتسب نشاطها الطابع الدولي، فتمارسه بداية في الخارج كعنوان تجاري، ثم تشكل منشأة بدون شخصية معنوية، ثم شركة فرعية للتوزيع، ويتطور النشاط الدولي بتكوين فروع إنتاج بالخارج لتوريد الأسواق المحلية.

<sup>1</sup> أنظر:

- أ.د. خليل عواد أبو حشيش، مرجع سابق، ص 18.

- د. محمد السيد سرايا، مرجع سابق، 2000، ص 566.

- J.Y.Eglen, "Les mécanismes comptables de l'entreprise", Gualino éditeur, Paris, 1998, p434.

## الفصل الأول: الإطار العام للمجموعات متعددة الجنسيات والمحاسبة الدولية

فمعظم مراكز القرار للمجموعة حاليا لا تقع بالبلد الأصلي مما يلزم القانون المستثمرين الأجانب في العديد من الدول على خلق منشأة قانونية يمثلها أحد أو العديد من المساهمين المحليين.

- إعادة هيكلة النشاطات من خلال التنظيم على شكل مجموعة، بحيث تقوم هذه الأخيرة بشراء بعض النشاطات بغرض تحقيق حجم معين من النشاط أو تنويعه، كما يمكن أن تتنازل عن بعض النشاطات بغرض التخصيص والتركيز على النشاط الرئيسي، فيكون من السهل التنازل عن أسهم منشأة قانونية بدل أن تحول أصولها وديونها إلى المشتري.

6- تسهيل العلاقات بين المنشآت، فهي عادة ما ترتبط ببعضها البعض من أجل تجميع قدراتها وإدماج نشاطاتها المتكاملة، وتؤدي بعض الروابط إلى تكوين الفروع المشتركة كتجمعات الفائدة التي يكون غرضها الاستغلال المشترك لوسائل الإنتاج والتوزيع.

### المطلب الثاني: الإطار العام للبيانات الموحدة

من الصعب جدا إعطاء صورة محاسبية دقيقة عن المجموعة، لهذا تعتبر عملية التوحيد فن تصعب ممارسته، فكأي مجال في ينبغي على المجموعات التي يفرض عليها إعداد بيانات موحدة اكتشاف قواعد هذه الممارسة والتمرن المستمر عليها.

### الفرع الأول: مفهوم وأهمية البيانات الموحدة.

لا تعطي الحسابات الاجتماعية للشركة الأم صورة محاسبية كافية عن وضعية ونشاط المجموعة، لذا يكون من الضروري البحث عن معلومة محاسبية أخرى تستخدم في إعداد وإصدار قوائم مالية تفصح عن المركز المالي ونتائج العمليات لشركات المجموعة كما لو كانت تمثل كيانا اقتصاديا واحدا وتتمثل هذه المعلومة في البيانات الموحدة.

### أولا: مفهوم القوائم المالية الموحدة

تعتبر القوائم الموحدة عن الأصول والالتزامات وحقوق المساهمين، كما تعبر عن الإيرادات والمصروفات والتدفقات النقدية للشركة الأم وشركاتها التابعة كما لو كانت منشأة واحدة، حيث يتم في هذه القوائم تجميع بنود كل من الشركة الأم والشركة التابعة وبما لا يتضمن ازدواجية فيهما، وهي تخدم أساسا مستثمري الشركة الأم ومقرضيها، وتعطي معلومات أكثر ملائمة ومفيدة مما تعطيه القوائم المنفصلة لهذه الشركة. ومن

## الفصل الأول: الإطار العام للمجموعات متعددة الجنسيات والمحاسبة الدولية

هذا المنطلق يمكن اعتبار إعداد القوائم الموحدة كتطبيق لمبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني.<sup>1</sup>

وأهم ما يميز البيانات الموحدة ما يلي:

- إهمال المظاهر القانونية من حيث أن لكل شركة شخصية اعتبارية مستقلة والتركيز على أن هذه الشركات تكون فيما بينها وحدة محاسبية واحدة، لها نشاط متجانس وتخضع أصولها لسيطرة إدارة واحدة.
- الاهتمام بالرغبة في إعداد قوائم مالية موحدة لهذه الوحدة المحاسبية تشمل جميع الأصول التي تمتلكها الشركة الأم وجميع الالتزامات التي تخضع لها هذه الأصول، وتكون هذه القوائم ضرورية بالنسبة للوحدة الاقتصادية، رغم عدم وجود شخصية اعتبارية للمجموعة كلها كوحدة.

### ثانياً: أهمية الحسابات الموحدة

نظراً للعلاقة التي تنشأ بين الشركة الأم وما يتبعها من شركات، ومن حيث أنهم يشكلون وحدة اقتصادية، فإنه يكون مهما إعداداً قوائم مالية موحدة تحمل فيها الفواصل القانونية بين الشركات ويعبر فيها بصدق عن المركز المالي ونشاطات الأعمال الواقعة تحت سيطرة الشركة الأم. وتجدر الإشارة إلى أن إعداد القوائم الموحدة لا يعد بديلاً عن إعداد القوائم المستقلة لكل شركة على حدة، تماشياً مع المظاهر القانونية، إلى جانب إمكانية وجود مساهمين آخرين في الشركات التابعة غير الشركة الأم أو من يهمهم أمرها، لا تفيدهم الحسابات الموحدة، بل يرجعون في العادة إلى القوائم المستقلة لكل شركة على حدة. وتتجلى أهمية القوائم الموحدة فيما يلي:<sup>2</sup>

1- البيانات الموحدة كأداة لقياس الأداء الداخلي للمجموعة وتقييم مساهمة كل شركة في الأداء الإجمالي للمجموعة، وما يسهل ذلك هو أن القوائم الموحدة تقدم معلومات مالية شاملة عن المجموعة تمكنها من اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، يضاف إلى ذلك أنها معلومات متماثلة لأن إعدادها يتم وفقاً لمبادئ وسياسات محاسبية متجانسة.

2- الحسابات الموحدة كأداة للإعلام الخارجي، فإذا كان إعداد الحسابات الفردية يلي بدرجة كبيرة الالتزام الجبائي والقانوني للمنشأة، فإن غرض الحسابات الموحدة هو إبراز الأداء الاقتصادي للمجموعة، فهي توفر أحسن المعلومات للقارئ الخارجي، ويعد المستثمر حسب الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية أول مستخدم

<sup>1</sup> أنظر:

- د. محمد أبو نصار، مرجع سابق، ص66.

- د. حسين القاضي، د. حسين دحوح، د. رشا حمادة، "المحاسبة المالية المتقدمة"، دار الثقافة للنشر، عمان، الأردن، 2007، ص80.

<sup>2</sup> Voir:

- Jean Raffegau, Pierre Dufils, " Comptes consolidés", Edition Francis Lefebvre, Paris, 1989, p69.

- Bruno Bachy, Michel sion, Op cit,p18

## الفصل الأول: الإطار العام للمجموعات متعددة الجنسيات والمحاسبة الدولية

للقوائم المالية الموحدة، مما يجعل المنمطين يجتهدون لجعل هذه الوثائق ملائمة ومفيدة في اتخاذ قرارات الاستثمار وتلبية حاجيات المستثمرين، إلى جانب هذا تسمح الحسابات الموحدة كذلك بتقديم معلومات للمستخدمين الآخرين من بنوك، مقرضين، محللين ماليين، وللمتعاملين الآخرين مع المجموعة من عمال، زبائن، موردين،... إلخ، عن كل ما يتعلق بالمركز المالي، الممتلكات، النتائج ونشاط المجموعة. وبالرغم من أهمية القوائم المالية الموحدة بالنسبة لذوي المصالح في الشركة الأم فإن هناك بعض العوامل التي تتطلب الحذر من جانبهم في تقييم القوائم الموحدة مثل النسب والمعدلات التي يتم احتسابها على أساس بيانات موحدة، فهي تمثل متوسطات مرجحة ويمكن أن تكون مضللة، حيث يمكن أن تغطي المراكز المالية القوية المراكز الضعيفة عند التوحيد، كما أن اختلاف أسس قياس وإعداد هذه الحسابات بين الشركات القومية أو بين الشركات القومية والأجنبية قد يقلل من غرض المعلومات المفصح عنها في هذه القوائم، إلى جانب أن تجميع الالتزامات في الميزانية الموحدة قد يؤدي إلى إخفاء المركز القانوني بالنسبة للدائنين ذوي الحقوق الخاصة على أصول معينة.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: الإجراءات والسياسات المحاسبية اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة

#### أولاً: نظام توحيد الحسابات في ظل معايير المحاسبة الدولية

قبل التطرق إلى أهم السياسات والإجراءات المحاسبية لإعداد القوائم الموحدة تجدر الإشارة إلى المعايير الدولية التي تنظم هذه الممارسة، حيث قام مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام 2011 بإصدار حزمة بخمسة معايير جديدة- وقد أصبحت سارية المفعول سنة 2013- تحمل متطلبات جديدة للتوحيد، الترتيبات المشتركة والإفصاحات في الحصص في منشآت أخرى، وقد صدرت هذه المعايير كنتاج للمشروع المشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس المحاسبة المالية، يهدف هذا المشروع إلى تخفيض الفروقات من الناحية الفنية وتحسين المتطلبات الإفصاحية التي تتعلق بالمنشآت المهيكلة (والتي تدعى في الإرشادات السابقة بالمنشآت ذات الأغراض الخاصة). والمعايير الجديدة التي تتضمنها الحزمة هي:<sup>2</sup>

- معيار الإبلاغ المالي رقم 10 "القوائم المالية الموحدة".

- معيار الإبلاغ المالي رقم 11 "الترتيبات المشتركة".

- معيار الإبلاغ المالي رقم 12 "الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى".

إلى جانب مراجعة وتعديل المعايير التالية:

<sup>1</sup>د. أحمد بسيوني شحاتة، د. كمال الدين الدهراوي، "المحاسبة المتقدمة"، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 1998، ص70.  
<sup>2</sup>Odile Barbe, Laurent Didelot, "Maitriser les IFRS", 7ème édition, Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2014, p507.

## الفصل الأول: الإطار العام للمجموعات متعددة الجنسيات والمحاسبة الدولية

- معيار المحاسبة الدولي رقم 27 (2011) "القوائم المالية المنفصلة".

- معيار المحاسبة الدولي رقم 28 (2011) "الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاركة".

وأصبحت هذه الحزمة تمثل المرجع المحاسبي الوحيد الذي يتم على أساسه إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة مثلما يوضحه الجدول الموالي:

### الجدول رقم (1-1) : المرجع الكامل لنظام التوحيد الدولي للحسابات

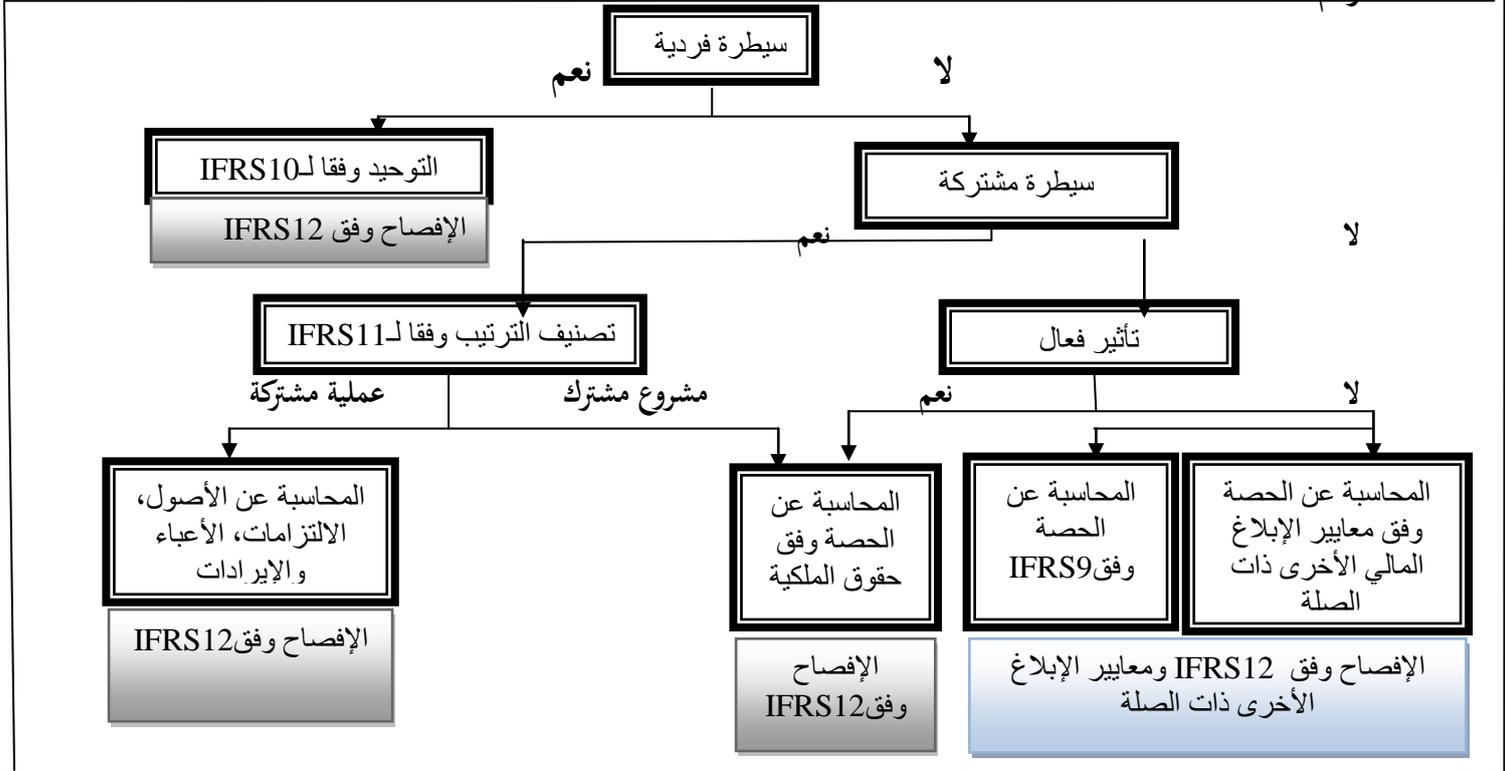
المعيار التكميلي	الإفصاح	معيار المحاسبة أو الإبلاغ المرجعي	طريقة التوحيد	الشركة
اندماج الأعمال وفق IFRS3(2008)	وفق	IFRS10	اندماج كلي	الشركات التابعة
		IAS28(2011)	طريقة حقوق الملكية	الشركات الزميلة
	IFRS12	IFRS11& IAS28(2011)	طريقة حقوق الملكية	الشركات المشتركة

**المصدر:** من إعداد الباحثة اعتمادا على حزمة التوحيد (2011).

لقد تم الجمع بين مبادئ التوحيد الواردة في معيار المحاسبة السابق رقم 27 في نسخته 2008 والتفسير رقم SIC12 "التوحيد، المنشآت ذات الأغراض الخاصة" وتقديمها في معيار واحد وهو معيار الإبلاغ المالي رقم 10 "القوائم المالية الموحدة"، وأصبح المعيار رقم 27 في ظل التعديلات (2011) "القوائم المالية المنفصلة" يتضمن استرشادات تتعلق فقط بالقوائم المنفصلة، بينما الاسترشادات التي تتعلق بالمنشآت التي تخضع للسيطرة المشتركة والواردة سابقا في معيار المحاسبة رقم 31 فقد تم تقديمها في معيار الإبلاغ المالي رقم 11 "الترتيبات المشتركة"، إلى جانب هذا تم ضم جميع المتطلبات الإفصاحية الواردة في المعايير السابقة (IAS 27-28-31) بصفة مستقلة في معيار الإبلاغ المالي رقم 12. ويظهر التداخل بين معايير الحزمة مثلما يوضحه الشكل الموالي:

## الفصل الأول: الإطار العام للمجموعات متعددة الجنسيات والمحاسبة الدولية

الشكل رقم (1-2) : التداخل بين المعايير الدولية للإبلاغ المالي 10-11-12 ومعيار المحاسبة الدولي رقم 28.



**Source:** Interaction between IFRS10-11-12 and IAS28, Available at <http://www.ifrs.org>, Date last access 24/05/2017.

يظهر بأن إرشادات المعايير الجديدة أدخلت نموذجاً وحيداً للسيطرة يتم تطبيقه على جميع المنشآت وتعد السيطرة هي أساس التوحيد.

### ثانياً: تحديد مجال التوحيد

تتناول السياسة المحاسبية لإعداد القوائم المالية الموحدة تحديد الشركات التي تضمها المجموعة والتي يعد عنها القوائم الموحدة، وهذا هو المقصود بمجال التوحيد، الذي يعني إعداد قائمة الشركات التي تمارس عليها الشركة الأم مباشرة أو غير مباشرة سيطرة، وحيث أن السيطرة هي التي تحدد مجال التوحيد، فإن كل منشأة تخضع للسيطرة سوف يشتملها المجال وتسمى عندئذ "فرع" ويتم توحيد حساباتها عادة بطريقة التوحيد الكلي. فمعيار الإبلاغ المالي رقم 10 لم يحدد بصريح العبارة الشركات التي تسيطر عليها الشركة الأم وبذلك تلك التي يشتملها مجال التوحيد، غير أنه يمكن القول بأن مجال التوحيد يضم جميع الشركات التي تمارس عليها الشركة الأم سيطرة، سيطرة مشتركة وتأثيراً ملموساً.

**1- السيطرة:** إن المبدأ الرئيسي الذي يركز عليه وجود المجموعة هو مفهوم السيطرة، حيث تعرف المجموعة بأنها "وحدة للسيطرة"، فالسيطرة قبل كل شيء هي مفهوم قانوني وليس مالي. وقد جرت العادة على أنه يمكن الحصول على سيطرة مؤسسة من خلال حيازة غالبية رأسمالها، ولكن في الواقع تعد حقوق التصويت المكتسبة جراء امتلاك هذه الأسهم هي من تؤهل للسيطرة وليست الحصة المالية المملوكة.

تسيطر الشركة المستثمرة على شركة أخرى (تابعة) وفق معيار الإبلاغ المالي رقم 10 عندما يعطيها القانون الحق في التدخل في القرارات الإدارية للشركة التابعة مما يؤثر هذا التدخل على إيرادات وعوائد الشركة التابعة<sup>1</sup>، وتحقق سيطرة الشركة المستثمرة على الشركة المستثمر فيها إذا توافرت الشروط الثلاثة مجتمعة، وهي:<sup>2</sup>

- إذا كانت لها سلطة أو نفوذ عال يعطيها القدرة على توجيه وإدارة الأنشطة ذات الصلة (الملائمة)، أي تلك التي تؤثر جوهريا على عوائد المنشأة، ويمكن أن يكتسب هذا الحق حسب معيار الإبلاغ المالي رقم 10 من خلال حقوق التصويت الفعلية أو حقوق الحماية (بشرط أن تكون أساس)، الحق في تعيين أو عزل أهم أعضاء مجلس الإدارة وحقوق الإدارة المكتسبة من خلال عقد. يمكن أن تكون القرارات التي تتعلق بالأنشطة ذات الصلة، على سبيل المثال، قرارات عملياتية ورأسمالية، بما في ذلك الموازنات، أو يمكن أن ترتبط بتعيين أو مكافأة كبار الإداريين أو مقدمي الخدمة للمنشأة التابعة، أو إنهاء خدماتهم أو توظيفهم. يركز تقدير السلطة في المنشآت الكلاسيكية عموما على الأخذ في الاعتبار حقوق التصويت، حيث يمكن للمستثمر أن يكتسب السلطة عند امتلاكه لغالبية حقوق التصويت، كما يمكن أن يكون للمستثمر سلطة بدون غالبية حقوق التصويت في حالة وجود اتفاق تعاقدي على حقوق التصويت، الوجود المحتمل لحقوق ناجمة عن اتفاقيات تعاقدية أخرى (تتعلق على سبيل المثال بالإدارة والنشاطات الملائمة)، وجود حقوق تصويت فعلية للمستثمر من خلال السيطرة في الواقع، وجود حقوق تصويت محتملة، وإمكانية المزج بين العناصر الأربعة المذكورة أعلاه. بينما عادة ما تكون حقوق التصويت في المنشآت المهيكلة ليست لها تأثير على عوائد المنشأة) تقتصر على قرارات الإدارة ويتم إدارة الأنشطة من خلال اتفاقيات تعاقدية) مما يتطلب على المستثمر تقدير وتحليل الاتفاقيات من أجل تحديد ما إذا كانت لديه حقوق كافية لتمنحه السلطة، وذلك لأن معيار الإبلاغ المالي رقم 10 يقدم مفهوما وحيدا للسيطرة ولا يتطرق بصراحة إلى حالة هذه المنشآت.

<sup>1</sup> أ.د. محمد أبو نصار، د.جمعة حميدات، "معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية"، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الثالثة، 2013، ص764.  
<sup>2</sup> Voir:

- Pwc,Mémento Expert, " IFRS, Arrêté des comptes 2014", Editions Francis Lefebvre,Paris, 2014, p142-145.  
- Odile Barbe, Laurent Didelot, 7ème Ed, Op cit, p512-518.  
- Bernard Raffournier, "Les Normes Comptables Internationales", 5ème Edition, Edition Economica, Paris, 2012, p500-503.

- إذا كان لديها الحق في العوائد المتغيرة للمنشأة المستثمر بها، وذلك وفقا لأداء هذه الأخيرة، ويمكن أن تكون عوائد المستثمر موجبة، سالبة، أو كلاهما. ويتوقف تحليل تغيرات العوائد أساسا على جوهر العقود التي تربط المستثمر بالمنشأة المستثمر بها، بدلا من شكلها القانوني، ويمكن أن تشمل العوائد توزيعات الأرباح، التغيرات الحاصلة في القيمة العادلة للاستثمار في المنشأة المستثمر بها، مكافأة مقابل خدمة أصول أو التزامات الأعمال المستثمر بها، المزايا الضريبية، الجمع بين وظائف تشغيلية لتحقيق اقتصاديات الحجم أو وفورات التكلفة أو توفير منتجات نادرة.

- إذا كانت الشركة المستثمرة لها القدرة على التأثير على العوائد المتحققة لها من استثماراتها في الشركة المستثمر فيها. فإذا كان لمتخذ القرار السلطة على المنشأة، فيتعين أن يحدد ما إذا كان يتصرف لحسابه الخاص (كأصيل) أو كوكيل عادي (السلطة بالتفويض)، والوكيل هو طرف يتدخل باسم طرف أو العديد من الأطراف ولا يسيطر على المنشأة التابعة بممارسته لسلطة القرارات. ولتحليل الأصيل والوكيل هناك عوامل عديدة قد تؤخذ في الحسبان مثل نطاق سلطته في اتخاذ القرارات، الحقوق المحتفظ بها من قبل الأطراف الأخرى، مبلغ المكافأة الذي يستحق له وفقا لاتفاقيات المكافأة، وتعرضه لتغير العوائد من استثماراته في المنشأة الأخرى. هذا إلى جانب أن المستثمر يأخذ في الاعتبار عند تقدير سيطرته على المنشأة حقوق اتخاذ القرارات التي فوض ممارستها لوكيله كما لو كان يحتفظ بها بشكل مباشر.

**2- السيطرة المشتركة:** تعرف وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 11 ومعيار المحاسبة الدولي رقم 28 (نسخة 2011) على أنها اقتسام سيطرة نشاط بموجب إتفاق، ولا يمكن أن تتحقق إلا في حالة ما إذا كانت القرارات ذات الصلة تتطلب موافقة بالإجماع من قبل الأطراف التي تقتسم السيطرة، وتتوفر بذلك السيطرة المشتركة عند التأكد من أن:<sup>1</sup>

- يكون للمشاركين سيطرة بصفة جماعية على العقد وفق ما يتطلبه معيار الإبلاغ المالي رقم 10، أي بمعنى لديهم بصفة جماعية القدرة على إدارة النشاطات ذات الصلة للعقد.

- تتطلب القرارات التي تتعلق بالنشاطات ذات الصلة الموافقة بالإجماع للمشاركين الذين يقتسمون السيطرة، وتشترط الموافقة بالإجماع أن يمنع أي طرف من أطراف السيطرة على الترتيبات المشتركة أي طرف من أطراف أخرى، أو مجموعة من الأطراف، من اتخاذ قرارات من جانب واحد من دون موافقتها.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن معيار الإبلاغ المالي رقم 11 يميز بين صنفين من الترتيبات المشتركة وهما المشروع المشترك والنشاط المشترك، ويتم التمييز بينهما أساسا على طبيعة حقوق والتزامات المشاركين في الإطار

<sup>1</sup> Voir:

- Pricewaterhousecoopers, Mémento Expert, "IFRS, Arrêté des comptes 2014", Op cit, p192.

- Odile Barbe, Laurent Didelot, 7ème Edition, Op cit, p535.

## الفصل الأول: الإطار العام للمجموعات متعددة الجنسيات والمحاسبة الدولية

العادي للنشاطات، وتمثل المشاريع المشتركة تلك المشاريع التي تتمتع بالشخصية الاعتبارية، كما سبق وبيننا، وهي بذلك الشركات التي يشتملها مجال التوحيد.

**3- التأثير الهام:** يعرف حسب معيار المحاسبة الدولي رقم 28 (نسخة 2011) على أنه القدرة على المشاركة في القرارات التشغيلية والتمويلية للمنشأة ما دون ممارسة السيطرة على هذه القرارات، وينشأ التأثير الهام عند حيازة المستثمر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة على 20-50% من حقوق التصويت في الشركة المستثمر فيها، وإذا كانت نسبة الملكية أقل من 20% يفترض أن لا يكون للمستثمر تأثير هام إلا إذا كان من الممكن إثبات هذا التأثير.<sup>1</sup>

ومن الشواهد التي تشير إلى وجود التأثير الفعال واحدة أو أكثر من الطرق التالية:<sup>2</sup>

- التمثيل في مجلس الإدارة أو مجلس مماثل للشركة المستثمر فيها.
- المشاركة في عملية تسطير السياسات ولاسيما القرارات المتعلقة بتوزيعات الحصص وتوزيعات أخرى.
- وجود معاملات تجارية هامة بين المستثمر والمنشأة المستثمر فيها.
- تبادل الموظفين الإداريين بينهما.
- تقديم معلومات فنية ضرورية بين الشركتين.

ويتطلب عند تقدير التأثير الهام التأكد من وجود حقوق التصويت المحتملة من خلال وجود خيارات شراء الأسهم أو وجود سندات أسهم قابلة للتحويل إلى أسهم عادية وما شابهها، بحيث يمكن لهذه الحقوق أن تمنح للمنشأة المستثمرة حقوق تصويت إضافية وتقيد قدرة تصويت الغير على السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة المستثمر فيها، وعند التقدير لا تؤخذ في الاعتبار حقوق التصويت المحتملة غير القابلة للممارسة أو التحويل حالياً، أي في تاريخ تقدير السيطرة. ويفقد المستثمر التأثير الهام على المنشأة المستثمر فيها عندما يفقد القدرة على المشاركة في القرارات المتعلقة بالسياسات المالية والتشغيلية، ويمكن أن يحدث هذا، على سبيل المثال، عند خضوع المنشأة المستثمر فيها لسيطرة الحكومة أو أنظمتها أو نتيجة لاتفاقيات تعاقدية تحد من التأثير الهام للمستثمر.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> أ.د. محمد أبو نصار، د.جمعة حميدات، الطبعة الثالثة، مرجع سابق، ص413.

<sup>2</sup> Bernard Raffournier, 5ème éd, Op cit, p256.

<sup>3</sup> Voir:

- Bernard Raffournier, "Les Normes Comptables Internationales", 4ème Edition, Edition Economica, Paris, 2010, p503.

- IFRS Foundation, "Norme Comptable Internationale 28: Participation dans des entreprises associées et de coentreprises", paragraphe 7,9, p02.

ثالثا : الإعفاء من مجال التوحيد وإعداد القوائم المالية الموحدة

**1- الإعفاء من مجال التوحيد :** تكون حالات الإعفاء من مجال التوحيد محدودة جدا لأن من أولويات المعايير الدولية ومختلف الأنظمة المحاسبية في العالم هو تشجيع التوحيد ومحاربة التشكيلات المتفرقة، غير أن السياسة المحاسبية لإعداد القوائم الموحدة أمر متفاوت الممارسة في دول العالم بسبب اختلاف الأحكام القانونية أو القواعد المحاسبية في كل دولة من الدول، وبالرجوع إلى معايير المحاسبة الدولية يتبين عدم وجود إعفاء من مبدأ التوحيد لكافة الفروع، ويتطلب على الشركة الأم أن تعرض قوائم مالية موحدة تشمل كافة شركاتها التابعة سواء كانت محلية أو أجنبية أو تلك التي لها أنشطة غير متشابهة أو الكيانات ذات الغرض الخاص والكيانات المحتفظ بها كشركات رأسمال المخاطرة وصناديق الاستثمار<sup>1</sup>، حيث يرفض معيار الإبلاغ المالي رقم 10 إعفاء المنشآت التي تمارس أنشطة تشغيلية تختلف وبشكل جوهري عن نشاطات المجموعة ولاسيما البنوك والشركات المالية التي تمارس نشاطها داخل مجموعة صناعية، حيث يعتبر الإعفاء حسب المعايير الدولية لهذا الغرض غير مبرر ما دام توحيد هذه الشركات يتطلب الإفصاح عن معلومات مكتملة حول الأنشطة المختلفة مثلما يتطلبه معيار الإبلاغ المالي رقم 08، كما أن المعيار يرفض إعفاء المنشآت التي تخضع لسيطرة مؤقتة ولاسيما المساهمات التي يتم اقتناؤها بغرض البيع المرتقب في أجل أقل من سنة، وقد استبعد معيار الإبلاغ المالي رقم 05 هو الآخر دافع الإعفاء.<sup>2</sup>

**2- إعفاء المجموعات من إعداد القوائم المالية الموحدة:** تستثنى حسب معيار الإبلاغ المالي رقم 10 المجموعات اختياريًا من إعداد الحسابات الموحدة إذا توفرت الشروط التالية مجتمعة:<sup>3</sup>

- إذا كانت الشركة الأم هي نفسها شركة تابعة مملوكة بالكامل أو بشكل شبه كامل لشركة أخرى.
- إذا كانت أسهم وسندات الشركة الأم غير متداولة في البورصة.
- إذا لم تقم الشركة الأم بإيداع بياناتها المالية الموحدة لدى هيئة أوراق مالية أو هيئة تنظيمية.
- عندما تقوم الشركة الأم النهائية أو أي شركة أم وسيطة بإعداد بيانات مالية موحدة متاحة للاستخدام العام وتمثل لمعايير الإبلاغ المالي الدولية.

<sup>1</sup> Josette Peyrard, Jean David, Max Peyrard, "Analyse financière, Normes comptables et internationales IAS/IFRS", 9ème éd, Edition Vuibert gestion, Paris, 2006, p130.

<sup>2</sup> Voir:

- Bernard Raffournier, 5ème éd, Op cit, p503.

- Gilbert Gélard Hec, "La nouvelle normalisation pour les comptes consolidés: IFRS 10,11 et 12", Revue Française de Comptabilité N°446, Septembre2011, p28.

<sup>3</sup> Voir:

- Odile Barbe, Laurent Didelot, 7ème édition, Op cit, p511-512.

أ. د. محمد أبو نصار، مرجع سابق، ص67.

ويستثنى من إعداد القوائم المالية الموحدة منشآت الاستثمار وفق معيار الإبلاغ المالي رقم 10(31.10) إذا كانت ملزمة على قياس جميع فروعها باستخدام القيمة العادلة من خلال النتيجة، كما يوضح المعيار ويحدد خصائص هذه الشركات. ولا يطبق معيار الإبلاغ المالي رقم 10 على خطة المنافع ما بعد العمل أو أنظمة منافع طويلة الأجل للمستخدمين، والتي تمثل متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم 19 "منافع المستخدمين".

### رابعاً: طرق التوحيد

كما سبق وبيننا، يتحدد مجال التوحيد بمبدأ السيطرة، حيث يشتمل جميع الشركات التي تسيطر عليها الشركة الأم، وهي تلك الشركات التابعة التي يتم توحيدها عادة بطريقة الاندماج الكلي الواردة في معيار الإبلاغ المالي رقم 10، وهي طريقة التوحيد الوحيدة المعترف بها من طرف المعايير الدولية والمبادئ الأمريكية، بينما الشركات التي تمارس عليها الشركة الأم سيطرة مشتركة أو تأثيراً هاماً، فهي تعالج في القوائم المالية الموحدة وفق طريقة حقوق الملكية الواردة في معيار المحاسبة الدولي رقم 28 (2011)، وهذه الطريقة لا تعد طريقة للتوحيد وإنما طريقة لتقييم الاستثمارات في المشروعات المشتركة والشركات الزميلة.

**1- طريقة الاندماج الكلي:** يصف معيار الإبلاغ المالي رقم 10 إجراءات توحيد الفروع دون أن يعطي تسمية للطريقة المستخدمة، وهي تمثل إجراءات طريقة الاندماج الكلي التي سنتناولها لاحقاً بنوع من التفصيل، وحالياً سنوجزها فيما يلي:<sup>1</sup>

- تجميع بنود الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات المتماثلة بنداً بنداً للقوائم المالية للمنشأة الأم ومنشآتها التابعة.

- حذف القيمة الدفترية للاستثمار في الشركات التابعة والظاهرة في ميزانية الشركة الأم وحذف حقوق ملكية التابعة واحتساب الشهرة وفق ما يتطلبه معيار الإبلاغ المالي رقم 03 "اندماج الأعمال".

- استبعاد بشكل كامل المعاملات وأرصدة الأصول، الالتزامات، حقوق الملكية، الإيرادات والمصروفات والتدفقات النقدية داخل المجموعة، ويتم استبعاد النتائج الناجمة عن العمليات المتبادلة بين شركات المجموعة والتي تشتملها الأصول مثل المخزونات والتشبيكات العينية، كما يتم استبعاد الخسائر داخل المجموعة والموافقة لخسائر القيمة الحقيقية التي تؤدي إلى المحاسبة عن التدني في القوائم المالية الموحدة. ويتبع ذلك استخدام

1- أنظر:

- أ.د. محمد أبو نصار، مرجع سابق، ص 66.

- د. معتز أمين السعيد، "محاسبة الشركات"، دار الإحصاء العلمي ودار المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2012، ص 44.

- Pwc, Mémento expert, "IFRS, Arrêté des comptes 2014", Op cit, p185.

## الفصل الأول: الإطار العام للمجموعات متعددة الجنسيات والمحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي رقم 12 "ضرائب على الدخل" على الفروقات المؤقتة الناجمة عن استبعاد الأرباح والخسائر على المعاملات داخل المجموعة.

- إتباع سياسات محاسبية موحدة في الشركات المعنية بالتوحيد بمعنى أن تكون عمليات التقييم متجانسة وفي الحالات التي يتعذر فيها توحيد السياسات يتم إجراء تسويات على القوائم المالية للشركات التي لا تتبع سياسات المجموعة، وفي حالة عدم إمكانية تحقيق ذلك يتم الإفصاح عن الاختلاف فيما بين السياسات وعن أثر ذلك على القوائم المالية المجمعة.

- من حيث القياس، يتطلب تضمين إيرادات ومصاريف الشركة التابعة في القوائم المالية الموحدة إبتداءً من تاريخ اكتساب المنشأة الأم السيطرة على المنشأة التابعة، وحتى تفقد المنشأة الأم سيطرتها على التابعة، وعند إعداد قائمة الدخل الموحدة يتم تعديل إيرادات ومصاريف الشركة التابعة في ضوء القيمة العادلة لأصول والتزامات التابعة بتاريخ اقتناءها من طرف المنشأة الأم، فعلى سبيل المثال، تعدل مصاريف الاستهلاك المسجلة في قائمة الدخل الموحدة بعد تاريخ الاقتناء على أساس القيم العادلة للأصول الخاضعة للاستهلاك والمسجلة بتاريخ الاقتناء في القوائم المالية الموحدة.

- يتطلب إعداد القوائم المالية الموحدة للشركة الأم وشركاتها التابعة بنفس التاريخ، أي أن يكون تاريخ إقفال السنة المالية تاريخ واحد.

- في حالة وجود حقوق تصويت محتملة، يتم تحديد حصة صافي النتيجة والتغيرات في حقوق الملكية المخصصة للمنشأة الأم والحصص غير المسيطر عليها عند إعداد القوائم الموحدة فقط على أساس حصص الملكية القائمة، دون الأخذ في الاعتبار عند قياس نسبة الفائدة الممارسة أو التحويل المحتمل لحقوق التصويت الممكنة والمشتقات الأخرى، باستثناء إذا كانت - في الجوهر - هذه الحقوق تسمح حالياً بالوصول إلى العوائد المرتبطة بحصة الملكية، لكن في الواقع يتطلب تحليل جوهر العقود المرتبطة بحقوق التصويت المحتملة وتقدير تحويل العوائد المرفقة لحقوق الملكية الاعتماد على خبير بسبب التعقيدات المرتبطة بتنوع العقود والتداخلات المتواجدة بين المعايير.

**2- طريقة حقوق الملكية في المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة:** تمثل طريقة حقوق الملكية طريقة محاسبية تسجل بموجبها الاستثمارات بتكلفة الشراء، ثم يتم تعديلها بعد ذلك بالتغير في حصة المستثمر في حقوق الملكية للمنشأة المستثمر بها بعد التملك، وذلك من خلال إضافة حصة المستثمر في صافي أرباح الشركة المستثمر بها، وتخفيض حصته في كل خسائر الشركة وتوزيعات الأرباح المستلمة، كما أنه يكون من الضروري تسوية القيمة الدفترية للاستثمار في حالة تعديل حصة المستثمر في الشركة المستثمر فيها بسبب التغييرات التي تطرأ على عناصر الدخل الشامل لهذه الأخيرة.

ويتم الإفصاح في قائمة دخل المستثمر عن حصته من نتيجة أعمال الشركة المستثمر بها، وكذلك حصته من الدخل الشامل الآخر في عناصر الدخل الشامل الآخر للمستثمر بعد التملك مثلما ورد في معيار المحاسبة الدولي رقم 1 "عرض القوائم المالية".<sup>1</sup>

تشتمل طريقة حقوق الملكية على غالبية مراحل التوحيد بطريقة الاندماج الكلي وفق ما يتطلبه معيار الإبلاغ المالي رقم 10، بحيث يتوجب تعديل حسابات الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة عند استخدامها لسياسات محاسبية مختلفة عن تلك التي يمارسها المستثمر. لكن عمليا يظهر بأن هذه التعديلات يصعب تطبيقها، بحيث يمكن أن لا يحصل المستثمر الذي يمثل في هذه الحالة مساهم أقلية على جميع المعلومات الضرورية من المنشأة المعنية. وعلى خلاف طريقة التوحيد الكلي، فإن حسابات الشركات المستثمر فيها لا يمكن تجميعها مع حسابات المستثمر، لهذا لا تعد طريقة حقوق الملكية طريقة للتوحيد وإنما طريقة للتقييم فقط.<sup>2</sup>

### الفرع الثالث: العمليات السابقة للتوحيد وعمليات التوحيد

#### أولا: العمليات السابقة للتوحيد

تهدف العمليات التحضيرية للتوحيد إلى تعديل حسابات المجموعة وجعلها متقاربة إلى حد كبير مع تلك التي تتعلق بشركة واحدة، وذلك بمحو كل الفروقات والاختلافات الناشئة عن استعمال سياسات محاسبية مختلفة، وتتمثل هذه العمليات عموما في إعادة معالجة الحسابات، التسوية المسبقة للحسابات المتبادلة وتحويل حسابات الفروع الأجنبية.

**1- أهم التعديلات:** عندما تستخدم شركة في المجموعة سياسات محاسبية تختلف عن تلك المطبقة في القوائم المالية الموحدة للمعاملات والأحداث المتماثلة في ظروف متشابهة، فإن معيار الإبلاغ المالي رقم 10 يتطلب إجراء التعديلات المناسبة على القوائم المالية لتلك الشركة عند إعداد القوائم الموحدة لضمان توافقها مع السياسات المحاسبية للمجموعة.<sup>3</sup> ويمكن أن نوجز هذه التعديلات في أربع عناوين رئيسية، وهي:<sup>4</sup>

<sup>1</sup> Stephen Spector "Norme Comptable Internationale 28(IAS28), Participations dans des entreprises associées et coentreprises", p04, Article publié sur le Reper (Réseau de perfectionnement professionnel), Canada, 2011, Disponible sur le site <http://www.cga-pdnet.org>, Consulté le 30/04/2015.

<sup>2</sup> Bernard Raffournier, 5ème éd, Op cit, p257.

<sup>3</sup> Code IFRS, Normes et interprétations applicables dans l'UE, 10ème éd, Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2016, p456.

<sup>4</sup> Voir:

- François Colinet, "Pratique des comptes consolidés", Edition Dunod, Paris, 1997, p98.

- Robert Obert, "Comptabilité approfondie et révision", Edition Dunod, Paris, 2004, p309.

- Dominique Mesplé-Lassale, "La consolidation des comptes, Comparaison entre IAS/IFRS et règles françaises", Edition Maxima, Paris, 2006, p141,144-145.

## الفصل الأول: الإطار العام للمجموعات متعددة الجنسيات والمحاسبة الدولية

- التعديلات المتعلقة بالتجانس والملائمة، تتطلبها معايير المحاسبة الدولية ومعظم الأنظمة المحاسبية في العالم، وتطبق عموماً عند اختلاف السياسات المحاسبية المستخدمة في قياس الاهتلاكات، المؤونات والمخزونات عن النظام المتبع داخل المجموعة.

- تعديلات جبائية تتضمن حذف الكتابات الجبائية السابقة بغرض استبعاد امتيازات التشريعات الضريبية الممنوحة في البلد المضيف. لم تتطرق معايير المحاسبة الدولية إلى هذا النوع من التعديلات، لكنها تتم من منطلق اختلاف القواعد المحاسبية عن المعايير الدولية بسبب ارتباطها بالقواعد الجبائية للبلد المضيف، والحالات الأكثر شيوعاً تتمثل في تشكيل أو استعادة الاستهلاكات والمؤونات القانونية، استعادة إعانات الاستثمار في النتيجة ومعالجة تأثير تغير التقديرات المحاسبية في النتيجة.

- تعديلات تتعلق بالضرائب المؤجلة الناشئة عن الفروقات المؤقتة، التعديلات السابقة للتوحيد، تأثير الخسائر القابلة للتحويل، وطرق ترحيل هذه الضرائب من فترة لأخرى.

- تعديلات تتعلق بالتخصيص المحاسبي لحسابات شركات المجموعة التي تم إعدادها وفق المرجعية القومية، وذلك لجعلها متوافقة مع استرشادات معايير المحاسبة الدولية، تقوم بهذه التعديلات المجموعات الكبيرة التي تطرح قيماً للتداول في الأسواق المالية الدولية، فهي تقوم بإعداد حسابات فردية وفق أسس وقواعد قومية تماشياً مع المظاهر القانونية والجبائية، وتلتزم بإعداد حسابات موحدة وفق المرجعية الدولية لتلبية أغراض التوحيد وقابلية المقارنة.

**2- تسوية أرصدة الحسابات المتبادلة بين شركات المجموعة وتحويل حسابات الفروع الأجنبية:** يتعين في حالة عدم تطابق الأرصدة المقابلة في القوائم المالية لشركات المجموعة القيام بتسوية الفروق فيما بين هذه الأرصدة، وذلك قبل استبعاد الحسابات المتبادلة داخل المجموعة، يرجع تواجد هذه الفروق إلى الاختلافات في التسجيل المحاسبي بين الشركة المسلمة والشركة المستلمة من عمليات دفع في الطريق، بضائع في الطريق، أوراق قبض مخصومة قبل استحقاقها، إلى جانب اختلاف تاريخ إقفال قوائم الشركة الأم والشركات التابعة و فروقات أسعار الصرف. كما يتعين على المجموعة ترجمة حسابات فروعها الأجنبية إلى عملة تقرير الشركة الأم التي تمثل عملة عرض القوائم المالية الموحدة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Voir:

- Jean Raffégeau , pierre dufils, Op cit, p377.

- Stéphan Brun, "Les normes comptables IAS/IFRS", Galino éditeur, Paris, 2006, p169.

### ثانياً: عمليات التوحيد

بعد إجراء التعديلات اللازمة على الحسابات، تسوية الأرصدة المقابلة وتحويل حسابات الفروع الأجنبية في مرحلة ما قبل التوحيد، يتعين بعد ذلك القيام بالعمليات الفعلية للتوحيد بإتباع الخطوات التالية: تجميع الحسابات، حذف العمليات المتبادلة والأرصدة المقابلة، حذف سندات المساهمة واقتسام حقوق الملكية.

**1- تجميع الحسابات:** يتطلب هذا الإجراء تجميع حسابات الشركة الأم وشركاتها التابعة بندا بندا بواسطة إضافة البنود المماثلة من الأصول والالتزامات، وحقوق الملكية، والإيرادات والمصاريف إلى بعضها البعض. وفي حالة تملك الشركة الأم لأقل من 100% من أسهم الشركة التابعة، سوف تكون بقية أسهم هذه الأخيرة مملوكة من أطراف أخرى يطلق عليهم الحقوق غير المسيطر عليها، التي يتوجب عرضها ضمن حقوق الملكية في الميزانية الموحدة، وبشكل مستقل وفي بند منفصل عن حقوق الملكية للشركة الأم لأنها تعتبر مصدر تمويل من المالكين وليست إلتزام، كما تعرض كذلك بشكل منفصل في أرباح المجموعة، وهذا وفق ما يتطلبه معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 10 "القوائم المالية الموحدة" بتبنيه لنظرية الوحدة الاقتصادية من حيث القياس والإفصاح عن هذه الحقوق.<sup>1</sup>

كما سبق وبيننا، لا يمكن تجميع حسابات الشركات الشريكة والمشاريع المشتركة مع حسابات الشركة الأم باستخدام طريقة حقوق الملكية، على خلاف طريقة التوحيد الكلي، لا تعد هذه الطريقة كإجراء للتوحيد، ولهذا الغرض يمكن استخدامها لإعداد الحسابات الفردية<sup>2</sup>، حيث يتم إعادة تقييم أو تعديل تكلفة استثمار الشركة الأم لتعكس التغيرات التي تحدث بعد تاريخ الاقتناء في حصة هذه الأخيرة في صافي حقوق الملكية ونتائج الشركات المستثمر فيها.

**2- استبعاد المعاملات المتبادلة والأرصدة المتقابلة بين شركات المجموعة:** بما أن شركات المجموعة تمثل وحدة اقتصادية واحدة فإن ما يتم من إجراءات لتوحيد القوائم يجب أن يتم في إطار هذه النظرة الاقتصادية، فيكون من غير المنطقي أن تكون هذه الوحدة دائنة ومدينة لنفسها في نفس الوقت أو أن تبيع أو تخسر الوحدة من نفسها، لذا فإن الأمر يتطلب الاحتفاظ بالمعاملات المتحققة مع الغير فقط واستبعاد

<sup>1</sup> أنظر:

- أ.د. طلال محمد الججاوي، د. ريان يوسف نعوم، مشتاق طالب الشمري، "أساسيات المعرفة المحاسبية"، دار النشر اليازوري، الأردن، عمان، 2009، ص373.

- أ.د. محمد أبو نصار، د. جمهه حميدات، الطبعة الثالثة، مرجع سابق، ص772.

<sup>2</sup> Mohamed Neji Hergli, "Maitriser la consolidation des comptes, Référentiel IFRS", Version électronique, Octobre 2007, p47.

الصفقات المتبادلة بين شركات المجموعة وكذلك الأرباح أو الخسائر التي تنتج عن هذه الصفقات، ويمكن التمييز بين:<sup>1</sup>

- استبعاد له تأثير على الوضعية الصافية أو النتيجة، بحيث يتطلب إعداد القوائم الموحدة استبعاد كامل الأرصدة المتداخلة بين شركات المجموعة والأرباح/الخسائر غير المحققة الناجمة عنها ما لم تكن التكلفة غير ممكنة الاسترداد (أي يكون لها طابع نهائي على المستوى الموحد). ويعالج حذف النتائج بجمادية هذه الأخيرة وتخصيصها في الاحتياطات الموحدة، إظهار تأثير ذلك على الضريبة المؤجلة وتصحيح حصة الأقلية بالمبلغ الصافي الذي تم حذفه. ويتم استبعاد توزيعات الحصص المدرجة ضمن الإيرادات المالية لدى المنشآت المستفيدة، هوامش الربح غير المحققة عن عمليات بيع المخزون السلعي والاستثمارات داخل المجموعة، المؤونات المشككة على شركات المجموعة والتي تمثل مؤونة على الحقوق المشكوك في تحصيلها، مؤونة تدهور قيمة سندات المساهمة ومؤونة المخاطر والأعباء.

- استبعاد العمليات المتبادلة بدون تأثير على نتيجة المجموعة، حيث ينجم عن العلاقات المالية والتجارية بين شركات المجموعة تسجيلات مقابلة للعمليات المتبادلة في الحسابات الفردية لكل شركة، ومن ذلك أن تقوم الشركة الأم ببيع بضاعة للشركة التابعة بما يطلق عليها ب"المبيعات البينية"، فهي لا تمثل رقم أعمال حقيقي لأن المجموعة باعت لنفسها، وتكمن تأثيراتها خلال عملية التجميع في ازدواجية الإثبات في الدفاتر من ناحية، وفي المديونيات المتبادلة الناتجة عن تلك المبيعات من جهة أخرى وفي الأرباح غير المحققة من ناحية أخيرة. وعند التوحيد يتطلب استبعاد هذه الحسابات المتبادلة من حقوق وديون، أعباء وإيرادات (بعدما تحذف الهوامش) بنفس المبلغ وبدون تأثير على نتيجة المجموعة حتى يتحقق غرض الإفصاح الخاص بالصفقات المبرمة مع الغير فقط.

### 3- حذف الإستثمار في الشركة التابعة ومعالجة فرق التوحيد الأولي: يتم في هذه المرحلة ما يلي:

- تحذف عند إعداد القوائم المالية الموحدة القيمة الدفترية للاستثمار في الشركات التابعة من ميزانية الشركة الأم لأنها تمثل استخداما مزدوجا مع حساباتها الاجتماعية (أي صافي الأصل) المعدلة في إطار التوحيد، وتقسم حقوق الملكية للشركات المندمجة في نهاية كل فترة بين حصة الشركة الأم وحصة الأقلية. وتجدر الإشارة هنا على أنه يتم إثبات عملية شراء أسهم الشركة التابعة ومعالجتها في دفاتر الشركة الأم في تاريخ التملك بطريقة الشراء التي يتطلبها معيار الإبلاغ المالي رقم 3، أما خلال الفترات التالية للتملك فيعالج

<sup>1</sup> انظر

- أ.د. طلال محمد الججاوي، د. ريان يوسف نعوم، مشتاق طالب الشمري، مرجع سابق، ص 374.  
-Gerrard Boileau, "Comprendre les comptes d'une entreprise ", Revue Fiduciaire, Paris, 2007, p136.  
; J.Y.Eglen, Op cit, p96.

## الفصل الأول: الإطار العام للمجموعات متعددة الجنسيات والمحاسبة الدولية

الاستثمار في الشركة التابعة بطريقة الملكية وفق ما يتطلبه معيار الإبلاغ المالي رقم 10، حيث يتأثر رصيد الاستثمار بتطبيق طريقة الملكية بالأمر سابق الذكر عند المحاسبة عن الاستثمار في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة.<sup>1</sup>

- معالجة فرق التوحيد الأولي الملاحظ عند إعداد القوائم الموحدة لأول مرة بتاريخ الاندماج وبمثل الفرق بين القيمة الدفترية لسندات المساهمة ونصيب الشركة الأم (غير المعاد تقييمها أي بالقيمة الدفترية) من صافي الأصل في التابعة بما في ذلك نتيجة النشاط، وذلك بعد تعديل صافي الأصل وفقا لقواعد العرض والقياس المعمول بهما داخل المجموعة<sup>2</sup>. يقسم فرق التوحيد الأولي إذا كان رسيدا موجبا إلى حسابين يشكلان موضوع معالجة محاسبية مختلفة عند التوحيد، وهما:

✓ **فارق التقييم:** يوافق الاختلاف بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لأصول والتزامات التابعة في إطار التقييم الإجمالي للشركة بتاريخ التملك (أي عند دخولها في مجال التوحيد)، بحيث يتطلب إعداد القوائم المالية الموحدة إجراء تعديلات على حسابات الشركة التابعة لتظهر بالقيمة العادلة وإظهار كامل الفروقات حسب ما يفرضه مفهوم الوحدة الاقتصادية. يمثل هذا الفرق رسيدا مخصصا، لا يسجل محاسبيا وإنما يخصص في عناصر الأصول والالتزامات المعنية لجعلها مطابقة لقيمتها العادلة التي تتحدد في تاريخ التملك.<sup>3</sup>

✓ **فارق الاقتناء (الشهرة):** يمثل فائض رصيد فرق التوحيد الأول على رصيد فرق التقييم (أوناقص) الذي لا يمكن تخصيصه في الميزانية، فهو يمثل السعر المكمل لقيمة الممتلكات والذي يقوم المشتري بدفعه مقابل الأرباح الاقتصادية المرتقبة عند السيطرة على التابعة كالقضاء على شركة منافسة، تحسين ظروف الإنتاج، التوسع خارجيا... إلخ، بينما إذا كان رسيدا سالبا فهو يوافق الخسائر المتوقعة وانخفاض أسهم الشركة التابعة في البورصة.<sup>4</sup>

- تقاس الشهرة وفق معيار الإبلاغ المالي رقم 03 (المعدل 2008) باستخدام بديلين: طريقة الشهرة الجزئية والتي تمثل الفرق بين السعر المدفوع من طرف المشتري وحصصة الفوائد المكتسبة من القيمة العادلة لصافي أصل الشركة التابعة، والبديل الثاني الذي يتطلب طريقة الشهرة الكاملة التي تقاس انطلاقا من الشهرة الجزئية مضافا إليها الشهرة العائدة لحقوق الأقلية.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> أنظر:

- د. د. محمد أبو نصار، د. جمعة حميدات، الطبعة الثالثة، مرجع سابق، ص 666، 776.

- Pricewaterhousecoopers, "comptable", Memento Francis Lefebvre, sept 1996.

<sup>2</sup> Hervé Stolowy, Michel J. IEBAS, Georges Langlois, "Comptabilité et Analyse Financière", Editions De Boeck Université, Bruxelles, Belgique, 2006, p627.

<sup>3</sup> J.Y.Eglen, Op cit, p475-476.

<sup>4</sup> Claude Lavabre, Op cit, p660.

<sup>5</sup> Mohamed Neji Hergli, Op cit, p127.

### المبحث الثاني: الإطار العام للمجموعات متعددة الجنسيات وترجمة حسابات الفروع الأجنبية

لقد شهد القرن التاسع عشر انتشارا كبيرا في الاستثمار الخارجي في مجالات عديدة وأصبح الاستثمار بالنسبة لكثير من الشركات خارج حدود الدول التي تنتمي إليها شغلا شاغلا، أدى هذا إلى أن تصبح المشكلات المحاسبية سمة أساسية للمحاسبة، ومن هنا برز الاحتياج الشديد والملح لتفهم مناخ وطرق وأساليب المحاسبة في البيئات المختلفة وبرزت أيضا الحاجة إلى استحداث وتطوير أنواع جديدة من النظم المحاسبية الموائمة مع الظروف الدولية الجديدة والمختلفة والتخفيف من المشكلات المحاسبية التي تبرز حين يعبر نشاط وسيطرة الشركات الحدود القومية وتصبح متعددة الجنسية في التركيب والمجال، وأهم الصعوبات التي تواجهها المحاسبة في هذه الشركات هي اختلاف الأنظمة المحاسبية في الدول المضيفة مما يؤدي إلى تشكيل عقبات أمام توحيد الحسابات، وهذا ما يمثل موضوع دراستنا هذه، إلى جانب مشاكل تتعلق بترجمة قوائم الفروع الأجنبية المعدة بعملة غير عملة الشركة الأم، وهذا ما سنتناوله في هذا المبحث بعد التطرق لمفهوم المجموعات متعددة الجنسيات.

### المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المجموعات متعددة الجنسيات

كما ذكرنا سابقا، أصبح هناك تغييرا في المنشآت الاقتصادية وحجم أعمالها نتيجة الانفتاح الاقتصادي بين الدول والتطورات التكنولوجية وما رافقها من تطورات وتغيرات على الصعيد المحلي والدولي، ما استدعى من هذه المنشآت أن تكون كبيرة جدا بحيث أصبحت ليست داخل الدولة الواحدة نفسها بل خارج الدولة وأصبحت تعرف بالشركات متعددة الجنسيات أو كما أسموها بعض الكتاب "الشركات الدولية" أو "الشركات عابرات القوميات"، تشكل هذه الشركات بالتجمع مع فروعها الأجنبية ما يعرف بـ "المجموعات متعددة الجنسيات"، فقبل التطرق إلى المشاكل التي تعرفها المحاسبة في هذه الشركات لا بد من التعرف مسبقا على ماهية هذه المجموعة، نشأتها، استراتيجيتها وأهدافها، أشكالها وتنظيمها.

### الفرع الأول: مفهوم وخصائص المجموعات متعددة الجنسيات

تشكل المجموعة متعددة الجنسية كباقي المجموعات المحلية من الشركة الأم التي تدعى بالشركة متعددة الجنسية والشركات البنت التي تدعى بالفروع الأجنبية، وفيما يلي سنحاول إبراز مفهوم كلاهما.

### أولا: مفهوم وخصائص الشركات متعددة الجنسية

ليس هناك اتفاق عام بين الكتاب والباحثين حول مفهوم واحد ودلالة واحدة للتعبيرات الخاصة بالمنشأة متعددة الجنسية، إذ نجد عدة تعبيرات منها: شركة متعددة الجنسية، المنشأة الدولية، المنشأة العالمية أو المنشأة عابرة الأقطار.

International company, Multinational, global world company transnational

لكن في حقيقة الأمر كل هذه التعبيرات تحمل نفس المعنى لا أكثر ولا أقل، لكن الواقع يؤكد أن اصطلاح "شركة متعددة الجنسية" هو المستخدم بكثرة وعلى نطاق واسع عالمياً، كما يتفق الكثير من الكتاب على استخدام اصطلاح دولية حين التحدث عن العمليات أو الأعمال مثل التسويق أو التمويل، واصطلاح متعددة الجنسية حين التحدث عن الشركة نفسها، أما تعبير عابرة القارات أو القوميات أو الأوطان فهو الاصطلاح الذي تفضل هيئة الأمم المتحدة استخدامه ربما بهدف التقليل من الآثار النفسية السياسية لدى الدول النامية من جراء استخدام مصطلح متعددة الجنسيات.<sup>1</sup>

هناك العديد من الدراسات الاقتصادية التي تعرف الشركات متعددة الجنسيات ولم تستقر عند تعريف موحد وشامل، وإنما تعددت التعاريف بتعدد اختصاصات المهتمين بها، نقدم أدناه بعضها على سبيل الذكر لا الحصر:

هي مجموعة من الشركات أنشئت كل منها في الدولة التي بها عملياتها وتقع جميعها تحت سيطرة ورقابة مركز رئيسي واحد. والشركة متعددة الجنسية هي الشركة التي تتحكم في المجموعة السابقة، وتعتبر المجموعة كلها متعددة الجنسية، أما اصطلاح شركة متعددة الجنسية يطلق على المركز الرئيسي فقط لهذه المجموعة، فهي الشركة التي تمتلك وتدير أصولاً أجنبية وليس الأوراق المالية المرتكزة على هذه الأصول، وعدد شركات المجموعة يجب أن يكون على الأقل خمس شركات، كل شركة تمارس نشاطها في دولة مستقلة، أو بمعنى آخر يجب أن يكون عدد الفروع كبيراً حتى يزيد حجم العمليات الدولية وتكتسب الشركة الأم صفة (الدولية) تعدد الجنسية.<sup>2</sup>

حسب هذا التعريف تعد الشركة الأم التي تسيطر على الفروع الأجنبية بـ "الشركة متعددة الجنسية" يشكّلان معاً أي هذه الشركة مع فروعها الأجنبية ما يسمى بـ "المجموعة متعددة الجنسية".

تعرف المجموعات متعددة الجنسيات بأنها تلك المجموعات التي تخصص جزءاً مهماً من مواردها المالية، الفنية والإدارية للأعمال الدولية وتصبح بذلك تابعة للدول الأجنبية فيما يخص نموها وتنافسها، والمقصود بالأعمال الدولية ليس الاستثمار في حافظة الأوراق المالية في الخارج ولا وكالات البيع والتوزيع وإنما يقصد بها العمليات الصناعية والتجارية الدولية التي تخضع لسيطرة المركز الرئيسي والمتمثل في الشركة الأم، والبعض الآخر يعتبر بأن المجموعة أو الشركة الأم تصبح عالمية إذا كانت مبيعاتها وأرباحها من العمليات الخارجية تبلغ حوالي 25% من إجمالي المبيعات والأرباح، وحسب نظر الآخرين تكسب المنشأة صفة العالمية إذا كان

<sup>1</sup> خالد راغب الخطيب، "التدقيق على الاستثمارات في الشركات متعددة الجنسيات في ضوء معايير التدقيق الدولية"، دار البداية للنشر، عمان، الأردن، 2009، ص 136.

<sup>2</sup> د. نادية الهادي، "الإدارة الدولية، تحدي التقدم الإداري للدول النامية"، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1989، ص 59.

## الفصل الأول: الإطار العام للمجموعات متعددة الجنسيات والمحاسبة الدولية

حجم الاستثمار الخارجي يبلغ حوالي 25% من الاستثمار الكلي أو نسبة المستخدمين 25% من إجمالي المستخدمين، وآخرون يعتقدون بأن تأهل المنشأة إلى المستوى الدولي يتطلب أن تسيطر على خمس شركات فرعية في الخارج.<sup>1</sup>

حسب هذا التعريف هناك معايير تسمح بتقسيم درجة العالمية (أو الدولية) للمجموعات، قد تكون عدد أو حجم المنشآت الأجنبية المملوكة من طرف الشركة الأم، درجة ملكية وسيطرة هذه الشركة، عدد الدول التي تباشر فيها المنشآت عملياتها الدولية، درجة دولية الأبحاث، درجة دولية المركز الرئيسي المسيطر،... إلخ، كما يمكن الاعتماد في التقييم على خصائص الأداء المتعلق بالعمليات الدولية كالجزء النسبي من الأصول، الأرباح، المبيعات أو المستخدمين.

المجموعة متعددة الجنسية هي عبارة عن مجموعة الشركات تتمركز من خلال المركز الأم أو المركز الأول والرئيسي في أحد الدول، وغالبا في الدول العظمى وتكون أعمالا ونشاطات في دول أخرى من خلال فروعها والتي يتجاوز عددها العشرات، هذا وتكتسب هذه الشركات جنسية البلد الذي تقيم فيه، يدير نشاطها على المستوى الدولي مجلس إدارة يتخذ من العرض الأم مركزا رئيسيا له، ويطلق اصطلاح "متعددة الجنسية" اقتصاديا لأنه في الغالب ما تكون هذه الشركات مملوكة لأفراد دولة واحدة وتقوم بعملياتها الاستثمارية في أكثر من بلد واحد، لها خصائص تنظيمية مميزة:<sup>2</sup>

- من ناحية الملكية، أما أن تكون شركات المجموعة مملوكة مباشرة من قبل الشركة الأم من خلال الملكية الكاملة أو من خلال مشاريع مشتركة مع مجموعات حكومية أو خاصة، وتبقى الشركة الأم تتحكم وتسيطر على القرارات على الرغم من الاختلاف الإداري من شركة إلى أخرى ولاسيما القرارات الرئيسية التي تتعلق بالنشاطات الخارجية مثل الإنتاج، توزيع الأسواق وتنويع الدراسات والأبحاث والتخطيط طويل الأجل والاستثمارات الرأسمالية.

- توحيد الإنتاج والتسويق على مستوى دولي بحيث من الممكن أن يمر إنتاج منتج معين في عدة دول لحين اكتماله وقد يتم تسويق هذه السلعة في دول أخرى، هذا التوحيد يؤكد ضرورة الحاجة إلى اتخاذ القرار والتخطيط المركزيين، كما يمكن أن يخلق هذا التنظيم المركزي والإنتاج والتسويق الموحد مشاكل تتمثل في اختلاف المعتقدات والثقافات والأهداف والسياسات والأمور التشريعية مع الدول المضيفة.

<sup>1</sup> Josette Peyrard et autres, Op cit, p351.

<sup>2</sup> توفيق عبد الرحيم يوسف حسن، "الإدارة المالية الدولية والتعامل بالعملة الأجنبية" دار الصفاء الأردن، 2010، ص 243-244.

## الفصل الأول: الإطار العام للمجموعات متعددة الجنسيات والمحاسبة الدولية

يعرفها مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة بأنها كيان اقتصادي يزاول التجارة والإنتاج عبر القارات وله في دولتين أو أكثر شركات وليدة أو فروع تتحكم فيها الشركة الأم بصورة فعالة وتخطط لكل قراراتها تخطيطاً شاملاً.<sup>1</sup>

مما سبق يمكن أن نحدد النقاط الرئيسية التي تميز الشركة متعددة الجنسية فيما يلي:

- تعد الشركة الأم التي تسيطر على الفروع الأجنبية "بالشركة المتعددة الجنسية"، تشكل هذه الشركة مع فروعها ما يسمى بـ "المجموعة متعددة الجنسية".

- تكتسب المنشأة في بداية ممارستها للنشاط الدولي من تصدير للمنتجات أو الخدمات صفة العالمية (أو الدولية)، ثم تتحول إلى شركة متعددة الجنسية بامتلاكها التدريجي للفروع في الخارج.

- تقوم كل شركة على حدة بتكييف منتجاتها وإستراتيجيتها مع متغيرات بيئة محلية وأجنبية ودولية، كما أن نشاطها الإداري والوظيفي يتأثر بخصائص البيئة في الدول المضيفة.

- تمارس أنشطتها الوظيفية، التمويلية والتسويقية والإنتاجية وإدارة الموارد البشرية خارج حدود الدولة الأم، هذا ما يميزها عن بقية الشركات باتساع الرقعة الجغرافية لنشاطها وكبر مساحة السوق التي تغطيها، مما يسهم في تشعب الأنشطة التي تقوم بها جغرافياً وقطاعياً ويؤدي إلى تحقيق التكامل الرأسي والأفقي.

هذا إلى جانب سمات أخرى تتميز بها الشركات متعددة الجنسيات ويجدر ذكرها:<sup>2</sup>

- ضخامة حجمها فهي تمثل كيانات اقتصادية عملاقة وأهم مؤشر يدل على ذلك هو رقم أعمالها، فهي تستحوذ على نحو 80% من حجم المبيعات على المستوى العالمي، إلى جانب حجم رأسمالها، استثماراتها، تنوع إنتاجها، الشبكات التسويقية التي تملكها، حجم انفاقها على البحث والتطوير، هياكلها التنظيمية وكفاءة إدارتها.

- إقامة التحالفات الاستراتيجية فيما بينها من أجل تحقيق مصالحها الاقتصادية المشتركة وتعزيز قدراتها التنافسية والتسويقية، وأحياناً يأخذ هذا التحالف شكل الاندماج أو يتحول إلى شركات مشتركة بين الشركات متعددة الجنسيات.

- المزايا الاحتكارية وتتحدد في أربعة مجالات هي التمويل، الإدارة، التكنولوجيا والتسويق، حيث تنبع المزايا التمويلية من توافرها على موارد كبيرة تمكنها من الاقتراض بثقة وبأفضل الشروط من الأسواق المالية الدولية، وتنبع المزايا الإدارية من توافرها على هيكل تنظيمي على أعلى مستوى من الكفاءة يسمح بسرعة الاتصالات واتخاذ القرارات السليمة في الوقت المناسب، وتحصل على المزايا التقنية من خلال التطور

<sup>1</sup> د. نوزاد عبد الرحمن الهيتي، د. منجد عبد اللطيف الخشالي، "مقدمة في المالية الدولية"، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2007، ص 223.

<sup>2</sup> د. جزام محمد علي بن محمد، د. إبراهيم جابر حسنين، "تحليل النظم الاقتصادية العالمية"، دار غيدان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2013، ص 176-181.

التكنولوجي المستمر وحرصها على التجديد والابتكار لمواجهة المنافسة، وتتبع المزايا التسويقية من فروعها وشبكتها التي تحرص على التوزيع في الوقت المناسب والدعاية لمنتجاتها.

- تعبئة الكفاءات والمدخرات العالمية بوسائل عديدة كطرح الأسهم في الأسواق المالية العالمية وإلزام الشركات التابعة بتوفير أقصى التمويل المحلي لها.

- التخطيط الاستراتيجي الذي يعد أداة أساسية لإدارة الشركات متعددة الجنسيات وتحقيق الأهداف الاستراتيجية.

### ثانيا: ماهية الفروع الأجنبية

تتخذ الفروع الأجنبية أشكالا عديدة وسنحاول التطرق إلى هذه الأشكال من حيث الملكية والوظيفة.

**1- تصنيف الفروع الأجنبية وفق الملكية :** جرت العادة على أن يعرف الفرع في المفاهيم المتعلقة بمحاسبة المجموعة على أنه ذلك الكيان المستقل قانونيا والذي يخضع لسيطرة الشركة الأم، يطلق عليه عادة بالشركة التابعة، كما يمكن أن يكون شركة أو مشروعاً مشتركاً إذا كان يخضع لسيطرة مشتركة بين عدة مجموعات. لكن الفرع الأجنبي يصعب تحديد مفهومه وشكله كما هو الحال بالنسبة للشركات متعددة الجنسيات. غير أنه حاولنا معرفة هذه الفروع وتحديد شكلها من حيث الملكية اعتماداً على المفاهيم الواردة سابقاً، إلى جانب اختيار مفاهيم أخرى ترتبط بالاستثمار الأجنبي المباشر على النحو التالي:

يمكن تعريف الشركات متعددة الجنسية على أنها مؤسسة أو مجموعة من المؤسسات، غالباً ما تكون كبيرة الحجم وتنطلق من قاعدة وطنية، كما تقيم في الخارج عدة فروع في عدة بلدان باعتماد استراتيجية وتنظيم عالميين. وقد تم تحليل هذا التعريف والتعليق عن العبارة " كما تقيم في الخارج عدة فروع في عدة بلدان..." بأن أساليب توطين الفروع في الخارج عديدة، غير أنها تتمثل بالخصوص في الاستثمار الأجنبي المباشر المتميز والمختلف عن استثمار المحفظة (الاستثمار الأجنبي غير المباشر) من حيث إدخال مفهوم السيطرة عليه. ويتحقق ذلك بشراء مؤسسة محلية بالكامل، أو شراء أسهما على سبيل المثال، وأحياناً تعد السيطرة الكاملة مكلفة، كما يمكن أن تواجه الشركات عوائق تشريعية وطنية مما يدفعها إلى المشاركة في المؤسسات المحلية وتشكيل ما يعرف بالشركات المشتركة (التحالفات الاستراتيجية) التي ينقسم رأسمالها بين المساهمين المحليين والأجانب، إلا أن هذه المشاركة كثيراً ما تكون على أساس متفاوت 51/49.

وبما أن الاستثمار الأجنبي المباشر يعد من أهم طرق توطين الفروع في الخارج فيكون مفهوم الفروع الأجنبية يرتبط بمفهوم هذا الاستثمار، والذي يعتبر مباشر حسب صندوق النقد الدولي حين يمتلك المستثمر 10% أو أكثر من رأسمال الشركة على أن ترتبط هذه الملكية بالقدرة على التأثير في إدارتها، وهو

يختلف عن الاستثمار في المحافظ والصناديق الاستثمارية<sup>1</sup>. ويأخذ هذا الاستثمار أشكالاً عديدة من حيث الملكية كإنشاء مشروع جديد بالكامل للمستثمر الأجنبي، أو تملك مشروع مشترك والذي يمكن أن تتوزع ملكيته بالتساوي أو بدون تساوي بين طرف أو عدة أطراف أجنبية من جهة، وطرف أو عدة أطراف محلية من جهة أخرى، ويمكن إقامة مشروع مشترك جديد أو شراء جزء لرأس المال مشروع قائم من قبل شريطة أن لا تقل المساهمة عن 10٪.<sup>2</sup>

كما سبق، يمكن القول بأن مفهوم الفروع الأجنبية وأشكالها يرتبط بمفهوم الاستثمار الأجنبي، وبذلك يمثل الفرع إما شركة تابعة، أو مشروع مشترك، أو شركة مستثمر فيها، غير أنه من المعروف في أدبيات محاسبة المجموعة أن المشروع يكتسب صفة الشركة المستثمر فيها ويمكن أن يخضع للتأثير الفعال عند امتلاك عدد من الأسهم لا يقل عن 20٪، وبذلك يكون مفهوم الاستثمار الأجنبي أوسع من مفهوم الفروع الأجنبية، إلى جانب أن اصطلاح الفروع المشتركة يطلق فقط على تلك الفروع التي يتوزع رأسمالها بالتساوي بين الشركاء وتخضع للسيطرة المشتركة دون الشراكات والتحالفات الأخرى المتحدث عنها في أدبيات الاستثمار الأجنبي والأعمال الدولية، وبهذا يمكن القول بأن الاختلاف في الاصطلاحات ومعانيها يرجع إلى تعدد اختصاصات المهتمين بها، كما سلف وذكرنا.

### 2- تصنيف الفروع الأجنبية وفق الوظائف: يمكن أن نميز بين أربعة أصناف من الفروع، وهي:<sup>3</sup>

- **الفروع التجارية:** تقوم الشركة الأم بغرض توحيد عملية البيع والتسويق بإقامة فروع في الخارج تلعب دور المستورد للمنتوج المصنوع في البلد الأم، تتشارك هذه الفروع مع الموزع المحلي وتكون لها معرفة أكثر بالمنتجات التي تتكيف مع معايير البيئة المحلية. تمثل في معظم الأحيان المرحلة الأولى للاستيطان في الخارج.

- **فروع الإنتاج:** هي عبارة عن شركات صناعية تتبع بصفة غير جوهرية الشركة الأم فيما يخص العلامة، البراءات، التكنولوجيا... إلخ، يمكن أن تنتج هذه الفروع للأسواق المحلية كما يمكنها أن تنتج للتصدير، بعض فروع البيع تتحول إلى فروع إنتاجية في حالة تطورها في السوق أو إذا كانت رخص الاستيراد محدودة.

- **الفروع المالية:** تسمى بالشركات المالية أو القابضة وغالبا ما تتوسط الشركة الأم والفروع الأجنبية، ويمكن أن تكون الشركات القابضة التي تتكفل بإدارة المساهمات المملوكة من طرف الفروع التي تعمل في نفس البلد أو المنطقة الجغرافية، أو الشركات القابضة للتمويل عند القيام بعملية الإصدار في السوق المالي الدولي. تتمركز هذه الشركات في الدول الخالية من التشريعات المتعلقة بالتبادل وتتميز بوجود أنظمة جبائية

<sup>1</sup> أ. حسان خضر، "الاستثمار الأجنبي المباشر، تعاريف وقضايا"، المعهد العربي للتخطيط، 2004،

<sup>2</sup> د. عبد الكريم بعداش، "الاستثمار الأجنبي المباشر وأثاره على الاقتصاد الجزائري خلال الفترة 1996-2005"، رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص النفود والمالية، جامعة الجزائر، 2008/2007،

<sup>3</sup> Josette Peyrard et autres , Op cit, p229-231.

محفزة وهي تلك الدول التي تدعى بـ "الجنات الجبائية" مثل سويسرا، هونكونغ، باناما، باهاماس، ومن مزايا هذه الفروع أنها تتمتع بدرجة كبيرة من الاستقلالية والمرونة المالية من أجل تحويل العوائد والأصول من بلد لآخر.

– فروع الخدمات: تلعب هذه الفروع في الخارج دورا هاما في إدارة عقود المساعدة الفنية والهندسية.

**الفرع الثاني: نشأة الفروع الأجنبية ومراحل تطورها**

**أولا: دوافع نشأة الفروع الأجنبية**

ظهرت الفروع الأجنبية كنتيجة لقرار المنشآت بالتوسع في أنشطتها عبر الأقطار أو بالاستثمار دوليا، يتم اتخاذ هذا القرار كنتيجة لتفاعل مجموعة من الدوافع، والدوافع الاستراتيجية هي من أدت في الأصل إلى توسع وتفرع الأعمال، فتحوّلت الشركة القومية تدريجيا إلى شركة دولية ثم إلى متعددة الجنسية، ويمكن إنجاز هذه الدوافع في خمسة مجالات رئيسية على النحو التالي:<sup>1</sup>

– الرغبة في اكتساب أسواق خارجية جديدة ولاسيما للمنتجات التي تكون مدة حياتها محدودة في الأسواق النشطة.

– البحث عن موارد مادية ومواد أولية من أجل الإنتاج والتصدير.

– البحث عن منافع إنتاجية بسبب انخفاض تكلفة اليد العاملة وكذا استقطاب موارد بشرية ذات خبرة ومهارات عالية.

– ازدياد المعرفة الفنية، الخبرة الإدارية والبحث عن بيئة تكنولوجية نشطة.

– البحث عن الاستقرار السياسي والأمني وإطار قانوني ملائم لتطوير أعمال خاصة.

كما يمكن أن يرجع قرار التوسع إلى رغبة الدولة المضيفة في تحسين وتدعيم ميزان مدفوعاتها أو تحقيق تكامل داخل الاقتصاد نفسه لأن الاستثمار الأجنبي المباشر يساهم في خلق علاقات اقتصادية بين قطاعات الإنتاج والخدمات.

**ثانيا: تطور الفروع الأجنبية**

يتطور الفرع الأجنبي من خلال ثلاث مراحل، في المرحلة الأولى تهتم الشركة بمبيعاتها وكيفية التوسع في السوق بخلق قسم أو إدارة للتصدير والاتصال المباشر بأسواقها الخارجية، وفي المرحلة الثانية يتم خلق وحدة تابعة للشركة الأم تتولى عملية البيع والتسويق الخارجي، وفي المرحلة الثالثة تكون هذه الوحدة قد تطورت في

<sup>1</sup> David Eiteman, Arthur Stonehill, Michael Moffelt, "Gestion Financière Internationale", Pearson Education, France, 2004, p397.

السوق وحصلت على مكانتها حيث تصبح شركة ذاتية الحركة وتعمل بطريقة شبه مستقلة عن إدارة الشركة الأم.<sup>1</sup>

أما إذا تناولنا هذا التطور من زاوية تطور النشاط الدولي وحركة رؤوس الأموال، فإنه على المؤسسة أن تمر على إحدى أو بعض الأشكال التالية:

**1- عملية التصدير:** تبدأ الشركة الدولية نشاطها الدولي عندما تقوم بتصدير منتجاتها أو خدماتها إلى السوق الخارجي وتتولى البيع مباشرة للتجار، لكن هذه الطريقة غير متاحة في كثير من الدول بالنظر إلى المتطلبات القانونية، لذلك تفضل الشركات الاعتماد على وكيل في البلد الأجنبي لتصريف سلعها وخدماتها.<sup>2</sup>

**2- الاستثمار في حافظة الأوراق المالية:** يمكن للشركة أن تستثمر في حافظة الشركات الأجنبية بغرض الحصول على عوائد وتنويع استثماراتها دون ممارسة السيطرة، حيث تبقى الإدارة والسيطرة تمارس من طرف الشركة الأجنبية. مثل هذا الاستثمار يعكس الاستثمار الأجنبي غير المباشر، وعمل الشركات متعددة الجنسيات يتطلب استثمارا مباشرا يقوم على أساس السيطرة والإدارة عبر الحدود القومية.<sup>3</sup>

**3- اتفاقية الترخيص:** هو اتفاق تمنح فيه الشركة المحلية إلى الشركة الأجنبية الحقوق من أجل إنتاج أو بيع المنتجات التي تحمل علامتها واسمها التجاري، استخدام براءات اختراعها، أساليبها وخبراتها الفنية والتكنولوجية التي تمتلكها مقابل دفعها لرسوم نظير حصولها على عوائد هذا الاستخدام. تتخذ الشركة المحلية في هذه الحالة دور مراقب للتأكد من احترام الاتفاقية وعادة ما يكون دورها استشاريا وموجها أكثر منه إداريا ومباشرا. من جهة يمثل هذا الاتفاق استراتيجية ناجحة عندما تكون علامة الشركة المحلية مشهورة، ومن جهة أخرى يحمل بين طياته المخاطرة المتمثلة باحتمال أن يصبح المستفيد من العقد منافسا كفوءا، أو خطر فقدان الرقابة على النوعية، خطر الحصول على تكنولوجيا مقلدة، تكاليف الوكالة المرتفعة... إلخ.<sup>4</sup>

**4- عقود المقاولات (المناولة الفرعية):** يمكن لمنشأة محلية أن تتعاقد مع منشأة أجنبية لإنشاء مشروعات اقتصادية معينة أو إنجاز بعض الأعمال نظرا لكفاءتها التقنية، يؤدي هذا النوع من النشاط الدولي إلى تدفق أكثر للسلع، الكفاءات والمواهب. فيمكن إقامة مصنع أو مشروع معين تحت العقود المعروفة بـ"مصانع مفتاح في اليد" أو "مصانع منتج في اليد"، وتتضمن هذه العقود تولى مسؤولية إنشاء وتشغيل المشروع حتى تسليم جميع مفاتيحه إلى مالك المشروع (المنشأة المحلية) مقابل أجر متفق عليه.

<sup>1</sup> د. علي عباس "إدارة الأعمال الدولية، المدخل العام"، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 211-212.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 39.

<sup>3</sup> د. نوزاد عبد الرحمن الهيتي، د. منجد عبد اللطيف الخشالي، مرجع سابق، ص 225.

<sup>4</sup> Josette Peyrard, Op cit, p201.

5- عقود الإدارة: تتعهد بموجب هذه العقود شركات أجنبية متخصصة لإدارة وحدات أو أقسام تابعة لمنشآت في دول أخرى وفي هذه المرحلة تبدأ تظهر أشكال النشاط الدولي المتضمنة للإدارة. تتفرق عقود الإدارة عن عقود استخدام الترخيص في حدود أنها تضمن تدفقات للأرباح دون التعرض للمخاطر وتكاليف الاستثمار المباشر.

تصنف اتفاقية الرخص والمساعدات التقنية، عقود الإدارة ومصانع مفتاح في اليد، والمقاولة الفرعية الدولية ضمن التحالفات الاستراتيجية بغير حق الملكية (العمليات المشتركة) التي تتضمن تطوير علاقات تعاقدية وتعاونية بين شركتين أو أكثر دون المشاركة في حق الملكية ولا خلق كيان مستقل، مما يتطلب التزاماً أقل من الأطراف المشاركة. كما يمكن أن تظهر هذه الاتفاقيات في إطار المشاريع (الشركات) المشتركة.<sup>1</sup>

6- الإستثمار الأجنبي المباشر: تبدأ المنشأة استثماراتها في العمليات الدولية المتضمنة للتجميع والتصنيع ولما يصبح حجم هذه الاستثمارات ضخماً وتصبح الأصول والأرباح الأجنبية تمثل جزءاً مهماً من إجمالي أصول وأرباح المنشأة، فإنها تقوم بإنشاء فروع أجنبية مستقلة تتولى رعايتها، ويشمل الاستثمار الأجنبي المباشر ملكية المستثمر الأجنبي لجزء من المشروع أو بكامله فضلاً عن قيامه بإدارة المشروع المشترك أو سيطرته الكاملة على المشروع وتحويل موارد مالية وتكنولوجية وخبرة فنية.<sup>2</sup> ويمكن أن يأخذ الاستثمار المباشر أشكالاً مختلفة مثل:

- الاندماج والشراء: قامت العديد من الشركات بالتوسع خارجياً في أواخر التسعينات عن طريق عمليات الاندماج واقتناء مساهمات مهمة تمنحها السيطرة على الفروع الأجنبية. وقد عرفت تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر ارتفاعاً مهماً خلال سنة 2015 بنسبة وصلت إلى 38٪، يرجع هذا التنامي أساساً إلى تضاعف الاستثمارات الأجنبية في عمليات الدمج والاستحواذ التي وصلت إلى 721 مليار دولار مقابل 432 مليار دولار سنة 2015.<sup>3</sup>

- الفرع أو المشروع المشترك (Joint-Venture): وهو كيان مستقل قانونياً يشارك فيه طرفين (شركتين من الشركات الأم) أو أكثر في دولتين مختلفتين، بحيث يتم استثمار جماعي لرأس المال والموارد بغرض تحقيق ميزة تنافسية، يتم تقسيم ملكيته بنسب متقاربة بين الأطراف المشاركة ويجوز لأحدهم ممارسة السيطرة الكاملة على الآخر. يسميه بعض الكتاب باستثمار 50٪ فأقل، والبعض يطلق عليه بنموذج النص بالنص (Fifty-by-fifty). يمثل الفرع المشترك شكلاً من أشكال التحالفات الاستراتيجية (Alliances)

أ.د. سعد علي العنزي، د. جواد محسن راضي، "التحالفات الاستراتيجية في منظمات الأعمال"، الطبعة الأولى، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص 41-42.

د. نوزاد عبد الرحمن الهيتي، د. منجد عبد اللطيف الخشالي، مرجع سابق، ص 162.

أ. حسان خضر، "الاستثمار الأجنبي المباشر، تعاريف وقضايا"، مرجع سابق.

(stratégiques) ويأتي في مقدمة هذه الأخيرة عند تصنيفها وفق درجة السيطرة، يعد هذا التحالف خياراً مناسباً في قطاع الصناعات الثقيلة والإبداعات التكنولوجية التي تتميز بطول دورة الإنتاج، ومن أهم عيوبه، أنه إذا كان المشروع كبيراً، فإن السيطرة به ستصبح موضوعاً خلافياً بين الشركاء.<sup>1</sup>

- **التحالفات الإستراتيجية الأخرى (بحق الملكية):** ويوصف التحالف الإستراتيجي بأنه ارتباطاً رسمياً طويل الأمد بين منشأتين أو أكثر من خلال استثمارات مشتركة بشكل مباشر لتجميع الموارد والكفاءات من أجل تحقيق أهداف إستراتيجية مشتركة، ويتطلب هذا النوع من التحالفات درجة معينة من الاستثمارات من قبل إحدى الشركات في شراء جزء من حق الملكية في شركة أخرى والتي تدعى بالشركة المستثمر فيها، هذه الأخيرة تنقسم ملكيتها بنسب مختلفة بين الشركات المشاركة.<sup>2</sup>

- **7- رأسمال -المخاطرة-(Le capital-risque):** تقوم المجموعات الكبيرة بإنشاء شركات ذات رأسمال المخاطرة في الخارج لاستقطاب التكنولوجيا المتقدمة، يستخدم هذا الشكل من التمويل لتطوير المؤسسات التي تنشط في قطاعات التكنولوجيا الراقية، وهو يمزج بين الأموال الخاصة اللازمة للاستثمار والمساعدات المقدمة في المجال الإداري، غير أن المساهمة في رأسمال المخاطرة لا تعتبر مساهمة دائمة لأنها تعد للبيع فور ما تمكنت المؤسسة من تمويل نموها بالموارد الذاتية.<sup>3</sup>

### الفرع الثالث: استراتيجية، أهداف وتنظيم الشركات متعددة الجنسية

#### أولاً: التخطيط الاستراتيجي

يشمل التخطيط الاستراتيجي تحديد الغايات ووضع الأهداف والسياسات، ويمكن تعريف عملية التخطيط الاستراتيجي على أنها العلاقة الهيكلية التي تنشأ في منشأة كبيرة بين المخطط والمنفذ المستخدم، ومن بين أهم أنماط العلاقات المتواجدة في الشركات متعددة الجنسيات هي ما يطلق عليه بعلاقة الوكالة، و الوكيل هنا هو في وضع المنفذ للمخطط التي يسطرها المخطط. وللشركة متعددة الجنسيات وكلاء كثيرون منتشرون في معظم دول تواجد شركات تابعة للشركة الأم.<sup>4</sup> وتبدو عملية التخطيط استراتيجية داخل المجموعة متعددة الجنسية أكثر تعقيداً منها داخل المجموعة القومية، ويعني ذلك وضع خطة تعتمد عليها المنشأة في قرارات الأعمال الجوهرية لها، آخذة في الاعتبار الفرص والبدائل العالمية والنتائج العالمية المترتبة عليها في المستقبل، كما يتطلب تخطيط استراتيجية عامة التركيز على الأسواق والموارد العالمية، ويتزايد هذا

<sup>1</sup> Voir:

- Josette Peyrard, Op cit, p205.

- أ.د. سعد علي العنزي، د.جواد محسن راضي، مرجع سابق، ص37.

- د.علي عباس، مرجع سابق، ص140.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص40-41.

<sup>3</sup> Josette Peyrard, Op cit, p212.

<sup>4</sup> د.علي عباس "إدارة الأعمال الدولية، المدخل العام"، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص208.

## الفصل الأول: الإطار العام للمجموعات متعددة الجنسيات والمحاسبة الدولية

الاهتمام في بيئات سريعة التحول. تختلف آفاق تخطيط الاستراتيجية حسب المجموعة من خمس إلى عشر سنوات وتغطي طوال هذه الفترة بالمراقبة والتقييم المنتظمين، كما لا يمكن أن يكون هناك تعارض بين الاستراتيجية والأهداف المسطرة لتحقيق هذه الاستراتيجية. وتتم عملية التخطيط الاستراتيجي المثالية على المراحل الرئيسية التالية:<sup>1</sup>

- 1- تحديد المجموعة لمهمتها وتقدير البيئة من الناحية الاقتصادية، السياسية والاجتماعية، تقدير اتجاهات التكنولوجيا، تحليل الأسواق خارج خطوط المجموعة وإمكانيات التنوع، تحليل التكاليف والأسعار.
- 2- تقدير وتحليل التنظيم الداخلي للمنشأة مع إبراز نقاط قوته وضعفه مقارنة بالصناعة والمنافسين، تقدير موارد المنشأة من موارد مالية وبشرية وغيرها، وتقدير درجة التقدم في برامج العمل طويلة الأجل،... إلخ.
- 3- وضع الأهداف الاستراتيجية ودراسة عدة استراتيجيات بديلة تتضمن الاختيار فيما بين الدول عند التوسع في العمليات والمواقع المختلفة للإنتاج والموارد.
- 4- اختيار استراتيجية وصياغة برامج العمل المتعلقة بها على المدى الطويل، مع ضرورة القيام بالمتابعة، التقييم والمراقبة بصفة منتظمة.

### ثانيا: أهداف المجموعات متعددة الجنسيات

يمكن أن تقرر المنشأة الاستثمار في الخارج إذا كانت المزايا والفوائد المقارنة المنتظرة من هذا الاستثمار جوهرية ودائمة حتى تتمكن من فرض نفسها وتدعيم المنافسة في الأسواق الخارجية، فضلا عن ذلك يتعين أن تغطي هذه الفوائد التكاليف والأخطار المتعلقة بالأنشطة في الخارج (خطر سياسي، خطر الصرف، تكاليف خاصة)، وللإستفادة من المزايا المقارنة تصبو المجموعات إلى تحقيق أهداف استراتيجية أهمها: تعزيز حضور المجموعة في بعض الأسواق المالية، توسيع المنتج والترويج لصنف معين منه، إنتاج منتجات وخدمات جديدة، زيادة الحصة في السوق، اقتحام الأسواق الخارجية، المشاركة في الأعمال الدولية واستبعاد الأنشطة ذات الطابع المحلي، اقتناء منتجات جديدة، إعادة تمركز الأنشطة، وضع تنظيمات واستراتيجيات جديدة. تقوم المجموعة كذلك بتسطير أهداف مالية تعكس المستويات المختلفة للمخاطرة مثل المخاطر السياسية وتقلبات أسعار صرف العملات، ومن الأهداف المالية: خلق قيمة للمساهمين، تعظيم التدفقات النقدية، تعظيم معدل العائد على حقوق الملكية والأموال الاقتصادية، تعظيم قيمة المنشأة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Josette Peyrard ,Op cit, p355.

<sup>2</sup>Ibid, p356.

### ثالثا: تنظيم المجموعات متعددة الجنسيات

تشكل الشركات متعددة الجنسية مجموعة معقدة من الفروع متوطنة في عدة دول، غير أنه لا يمكن إقامة مقاييس للحد الأدنى لتعدد الجنسية حيث يتفق العديد من الباحثين بأن مقياس تعدد الجنسية يتعلق بنوعية الشركات لا بكثرتها وبكميتها، ويتمثل ذلك في هياكل تنظيمية متطورة تضمن تكامل للمجموعة ولا يمكن إيجاد فرعا ما منعزلا عن أصله، وإنما تابعا لشركته الأم، غير أن عملية تنظيم المجموعات متعددة الجنسية تتسم بنوع من الصعوبة والتعقيد مقارنة بالمجموعات القومية، وهذا بسبب الاختلافات الموجودة في الأنظمة الجبائية، القانونية والاقتصادية والبيئة الثقافية بين دول الشركة الأم وفروعها، وبما أن هذه المجموعات تخصص موارد ضخمة للعمليات في الخارج، فمن الممكن أن يكون لاختيار هيكل تنظيمي معين تأثير حاسم على درجة نجاح توظيف هذه الموارد.

1- إرتباط الفروع بالمديرية العامة للمجموعة: يتم تبني هذا التنظيم في حالة ما إذا كان عدد الفروع الأجنبية التي تحوزها الشركة الأم محدود، ويتم اتخاذ القرارات المالية والتشغيلية الرئيسية وفق هذا التنظيم في المركز الرئيسي (المديرية العامة) للمجموعة المتوطن في الدولة الأم، بمعنى أن السلطة تتمركز في الإدارة العامة.

2- التنظيم عن طريق الأقسام الدولية: في حالة ما إذا تعددت فروع الشركة الأم في الخارج يتعين إنشاء قسم دولي لمعالجة الأعمال الدولية، يهدف إلى مراقبة ومتابعة أنشطة شركات المجموعة في الخارج ويربط الاتصالات بين المديرية العامة ومدراء الفروع الأجنبية.

3- إنشاء هيكل للمجموعة: نجد عمليا أربع تشكيلات تتمثل فيما يلي:<sup>1</sup>

- تنظيم حسب الوظائف: إذا قامت المجموعة بتنظيم الأقسام حسب الوظائف، فيم تعيين كل مدير قسم مسؤولا عن الوظيفة الموكلة لقسمه على المستوى المحلي والدولي، ويبقى اهتمام المديرية يتركز على مشاكل القطاعات أكثر منها على المنتوجات أو المناطق الجغرافية. تتبنى المجموعة هذا التنظيم في حالة ما إذا كانت تصنع عدد محدود من المنتوجات، ويصبح غير ملائم في حالة ما إذا كان للفروع تشكيلات واسعة من السلع وأسواقها تتنوع بصورة أكبر، كما أن هذا التنظيم غير عملي كثيرا لدى المنشآت الدولية مقارنة بالتنظيمات الأخرى، ويرجع هذا إلى كون كل وظيفة تسعى إلى تطوير أهدافها الخاصة، مما يؤدي إلى خلق مشاكل في التكامل والتنسيق.

- تنظيم حسب المنتجات: تحت هذا التنظيم يتحمل كل قسم مسؤولية خطوط معينة من الإنتاج، ولكل قسم مسيطر دائرة وظيفية تظهر على الهيكل التنظيمي للشركة ومختصون في المناطق الجغرافية، لأن مدراء

<sup>1</sup> Voir:

- Ibid, p357-360.

د. خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص 136-137.

الأقسام وإن كانوا على دراية كبيرة بمنتجاتهم فغالبا ما يكونون على دراية محدودة بالبيئة التي تنشط فيها الفروع الأجنبية. تتبنى المنشآت الدولية هذا التنظيم في الدول الأم أو في الخارج في حالة وجود تغيرات سريعة في التكنولوجيا أو إذا كانت خطوط المنتج كثيرة التنوع، أو عند تحويل عمليات الإنتاج إلى الخارج، فهذا التنظيم يسهل توحيد إجراءات وسياسات الإنتاج.

- **تنظيم حسب المناطق الجغرافية:** يتميز هذا التنظيم بالتكامل والانتشار الجغرافي في ممارسة الأنشطة على مستوى العالم، كما تتميز الشركة بكونها كبيرة الحجم وتوافر الموارد المادية والبشرية والفنية. يسمح هذا التنظيم بتقسيم الإدارة على مختلف المناطق الجغرافية ويعين في كل منطقة مديرية للتسويق، المالية والإنتاج، التي يمكن أن تتلقى المساعدة والنصح من قبل المركز الرئيسي المسيطر على مستوى المديرية العامة. تسمح هذه التشكيلة الإقليمية باستقلالية مدراء الأقاليم، فيمكن للفروع أن تكون مراكز ربح مستقلة وتميل إلى استقلالية أكثر نسبيا إذا كانت تتميز بالبعد الجغرافي. ومن إحدى جوانب الضعف الخاصة بهذا التنظيم ارتفاع التكاليف الإدارية نظرا لتعدد المديريات الفرعية والمختصين على مستوى كل منطقة.

- **التنظيم المختلط:** وهو التنظيم الأكثر تبنيًا من طرف المنشآت متعددة الجنسية، وهي تشكيلة مختلطة تمزج بين التنظيم حسب المنطقة الجغرافية والتنظيم حسب المنتج، يؤدي هذا المزج إلى تفادي السلبيات المترتبة عن كون التنظيم حسب المنتج يمكن أن يهمل الأنشطة في الخارج. تختلف الأهمية النسبية لهذا التنظيم، فيمكن أن نجد تنظيما حسب المنتج بالنسبة للمنتجات والأسواق المتماثلة، وتنظيما حسب المنطقة الجغرافية بالنسبة للمنتجات التي يمكن أن تتأقلم في كل دولة.

### المطلب الثاني: ترجمة العمليات الأجنبية

تعرف العمليات الأجنبية حسب معيار المحاسبة الدولي رقم 21 على أنها شركات تابعة أو زميلة أو نشاط مشترك تمارس أعمالا في بلدان أخرى غير البلد الأم، وحيث أن كل شركة ستعد حساباتها بعملة البلد التي تعمل فيه (أي بالعملة الوظيفية)، فإنه لغايات الإفصاح التام عن نشاط ونتائج المنشأة الأم يتطلب عند إعداد القوائم المالية الموحدة تحويل قيم البنود الظاهرة في القوائم المالية للفروع المعدة بالعملة المحلية أو الوظيفية إلى عملة جديدة عادة ما يطلق عليها بعملة الإفصاح، أو عملة التقرير، أو عملة العرض، وهي عملة موحدة تعبر عن المركز المالي للوحدة الاقتصادية.

يتم ترجمة القوائم المالية التي تتعلق بالعمليات الأجنبية فقط، أي تلك التي تملك فيها الشركة الام نسبة تتجاوز 50% من صافي أصولها أو ما بين 20% و50% من رأسمالها. أما إذا انخفضت نسبة تملك الشركة الأم المحلية عن 20% من رأسمال الشركة الأجنبية فيقل أو ينعقد تأثير سيطرة الشركة الأم على هذه الشركة وتخرج

مشكلة تقييم سندات مساهمة الأولى في الثانية عن نطاق الترجمة لتتخصص فقط في تحديد قيمة هذه السندات<sup>1</sup>، فإذا كانت هناك سوق نشطة تسمح بتداول الاستثمارات الأجنبية فإن تقييمها يخضع لنفس مبادئ تقييم محفظة الاستثمارات المحلية، إذ تقلل الخسائر والأرباح الناتجة عن التقييم في حسابات الأموال الخاصة حتى لا تؤثر على نتيجة الدورة المالية.

ويمكن حصر المشاكل المحاسبية المتعلقة بتحويل القوائم المالية المعدة بالعملة الأجنبية فيما يلي:

- 1- تحديد العملة الوظيفية للشركة الأجنبية وعملة التقرير للشركة الأم.
- 2- تحديد سعر أو معدل الصرف الملائم للترجمة.
- 3- تحديد الطريقة المناسبة للتحويل والمعالجة المحاسبية لخسائر وأرباح الصرف في القوائم المالية للشركة الأم.
- 4- تقنيات تخفيض خطر سعر الصرف المتعلق بالتوحيد.

**الفرع الأول: تحديد العملة الوظيفية للشركة الأجنبية وعملة التقرير للشركة الأم وسعر الصرف الملائم**  
**أولاً: تحديد العملة الوظيفية للشركة الأجنبية وعملة التقرير للشركة الأم**

إن اختيار طريقة الترجمة الملائمة يتوقف على التمييز بين العملة المحلية، الوظيفية وعملة التقرير.

**1 - العملة المحلية:** هي العملة التي يتم على أساسها إعداد الحسابات السنوية للفرع الأجنبي. وهو مفهوم غير وارد في معيار المحاسبة الدولي رقم 21 ولكنه وارد في القواعد والطرق الفرنسية المتعلقة بالحسابات الموحدة.<sup>2</sup>

**2- العملة الوظيفية:** العملة الوظيفية لشركة أجنبية هي عملة البيئة الاقتصادية التي تعمل فيها المنشأة وتنفذ عملياتها الرئيسية من خلالها، ويمكن اعتبار العملة بأنها عملة وظيفية إذا أخذنا بعين الاعتبار العوامل الرئيسية التالية:<sup>3</sup>

- أن تؤثر العملة بشكل رئيسي على أسعار بيع البضائع وتقديم الخدمات.  
- هي العملة التي تدفع بها تكاليف الإنتاج من اليد العاملة (الأجور)، المواد الخام، مصروفات صناعية، إدارية وتمويلية.

وهناك عوامل ثانوية مثل:

- هي العملة التي يتم بها توليد وتدفع الأموال من الأنشطة التمويلية (إصدار أسهم وسندات).  
- هي العملة التي يتم بها دخول التدفقات النقدية إلى الخزينة والناجمة عن النشاط التشغيلي للمؤسسة.

<sup>1</sup> د. خليل عواد أبو حشيش، مرجع سابق، ص 684.

<sup>2</sup> Micheline Friédéric, George Langlois et autres, "Comptabilité et audit", 1ère édition, Edition Foucher, Vanves, 2007, p276.

<sup>3</sup> Odile Barbe-Dandon, Laurent Didelot, "Maitriser les IFRS", 3ème éd, Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2007, p332-333.

ويتوقف تحديد العملة الوظيفية للشركات التابعة والمستثمر فيها على درجة الاستقلالية بين الشركة الأم والشركة الأجنبية، بحيث يميز معيار المحاسبة الدولي رقم 21 بين نوعين من الفروع الأجنبية:<sup>1</sup>

- إذا كان للفرع الأجنبي استقلالية اقتصادية ومالية فإن عملته الوظيفية هي العملة الأجنبية للبلد الذي يعمل فيه، أي أنها تطابق العملة المحلية، وهنا تظهر الحاجة إلى الترجمة إلى عملة العرض. ولتحديد الاستقلالية النسبية للفرع الأجنبي يقدم المعيار العديد من المؤشرات التي يمكن الاعتماد عليها في ذلك.

- إذا كان الفرع الأجنبي مرتبط بالشركة الأم ويمثل جزءاً مدججاً في نشاطها تكون عملته الوظيفية هي نفسها العملة الوظيفية للشركة المسيطرة وفي هذه الحالة لا حاجة للترجمة وإنما القياس فقط. ولتحديد علاقة الارتباط بين الفرع الأجنبي والشركة الأم يتوجب الرجوع إلى المؤشرات المحددة من طرف المعيار نفسه.

**3- عملة العرض أو التقرير:** هي العملة المستخدمة في عرض الحسابات الموحدة، ويمكن للمنشأة أن تقوم بعرض قوائمها المالية بالعملة التي تختارها حسب المعيار الدولي رقم 21، على خلاف القواعد الفرنسية المتعلقة بالتوحيد التي لم توضح إذا ما كانت عملة التقرير يمكن أن تختلف عن العملة الوظيفية للشركة الأم.

**ثانياً: تحديد سعر الصرف الملائم للترجمة**

يعرف سعر الصرف على أنه ثمن عملة بوحدة من عملة أخرى، وتحدد هذه الأسعار في أسواق الصرف الأجنبية من خلال العرض والطلب لكل عملة<sup>2</sup>. ويمكن أن نميز بين ثلاثة أنواع من معدلات الصرف المستخدمة في ترجمة القوائم المالية، والتي تتمثل في سعر الصرف التاريخي وهو السعر الذي كان سائداً بتاريخ حدوث العملية ويطبق عادة في الترجمة بأثر رجعي، سعر الإقفال أو سعر الصرف الجاري وهو سعر الصرف الفوري الذي يكون سائداً بتاريخ إعداد القوائم المالية، ومتوسط سعر الصرف خلال الفترة التي يمكن أن تكون شهر، ثلاثي، سداسي أو سنة، ويستخدم في الترجمة إذا كانت أسعار الصرف مستقرة نوع ما.

### الفرع الثاني: طرق ترجمة القوائم المالية وكيفية تطبيقها

هناك طريقتان كلاسيكيتان متعارف عليهما عالمياً لترجمة حسابات الفروع الأجنبية وهما طريقة سعر الإقفال وطريقة السعر التاريخي. فلممارسة الطريقتين لا يتطلب الأمر تحديد سعر الصرف الذي يستخدم لترجمة بنود الميزانية وقائمة الدخل فقط، وإنما يكون من الضروري تحديد البند الذي سوف يخصص فيه فرق

<sup>1</sup> IFRS Foundation, " Norme comptable internationale 21, Effets des variations des cours des monnaies étrangères" Paragraphe 11, p2, Disponible sur le site <http://www.nifccanada.ca/normes-internationales-d'information-financiere/ressources/normes-ifs-proprement-dites/item45728.pdf>, Consulté le 23/02/2017.

<sup>2</sup> Samia Oulounis, "Gestion financière internationale", Edition Office des publications universitaires, Paris, 2005, 50.

## الفصل الأول: الإطار العام للمجموعات متعددة الجنسيات والمحاسبة الدولية

التحويل، والذي يفترض أن يخصص ضمن النتيجة أو حقوق الملكية الموحدتين. فإذا تم الإفصاح عن الفرق كبنء ضمن النتيجة، فسوف يؤثر ذلك على نتيجة المجموعة، أما إذا تم ادراجه ضمن حقوق الملكية فلا يكون له أي تأثير على حسابات المجموعة.

### أولاً: طرق اختيار العملة

يتم تحديد طريقة الترجمة على أساس العملة المختارة وتنظم عملية ترجمة حسابات الفرع الأجنبي وفق معيار المحاسبة الدولي رقم 21 والتنظيم الفرنسي 99-02 المتعلق بالحسابات الموحدة والمعيار المالي الأمريكي رقم 52 مثلما يوضحه الجدول التالي:

### الجدول رقم (1-2) : طرق اختيار العملة

التحويل من	إلى	طريقة الترجمة
عملة مسك أو إعداد الحسابات (العملة المحلية إذا كانت تختلف عن العملة الوظيفية).	العملة الوظيفية لنفس المنشأة.	السعر التاريخي.
العملة الوظيفية (إذا كانت تختلف عن عملة التقرير).	عملة التقرير.	سعر الإقفال.

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

Micheline Friédéric, George Langlois et autres, "Comptabilité et audit", 1ère éd, Editions Foucher, Vanves, France, 2007. p277.

يتبين من خلال الجدول أعلاه أنه إذا كان الفرع الأجنبي يعرض قوائمه بالعملة المحلية فينبغي ترجمها إلى العملة الوظيفية باستخدام طريقة السعر التاريخي، وهذا إذا كانت العملة المحلية تختلف عن العملة الوظيفية، بينما إذا كان يعرض قوائمه بالعملة الوظيفية التي هي نفسها العملة المحلية فيتطلب ترجمتها إلى عملة التقرير باستخدام طريقة سعر الإقفال، وهذا إذا كانت العملة الوظيفية تختلف عن عملة التقرير.

### ثانياً: طريقة سعر الإقفال ومعالجة فرق التحويل:

تمثل الطريقة الأكثر ممارسة في العالم والمستخدمة في الترجمة لعملة العرض حسب معيار المحاسبة الدولي رقم 21. تستند إلى وجهة النظر بأن الشركة الأجنبية التابعة تمثل فرع مستقل عن الشركة الأم وتتسم ببساطة التطبيق ومعالجة موحدة، حيث يتم ترجمة جميع حسابات الميزانية باستثناء حقوق الملكية وفق سعر الصرف الجاري أو السائد بتاريخ إقفال النشاط وإعداد القوائم المالية، وتتجمع هذه الحسابات في البنود التالية:

- الأصول والالتزامات تترجم بسعر الإقفال أي بسعر الصرف الجاري بتاريخ قائمة الميزانية.
- حقوق الملكية في الميزانية الافتتاحية تحول بالسعر التاريخي أي السعر السائد في تاريخ الحصول على حصص رأس المال وفي تاريخ تحقيق الأرباح المخصصة في الاحتياطات، أما الأرباح المحتجزة (الترحيل من جديد) فتترجم بسعر الصرف التاريخي أي السعر الذي كان سائداً في 1/1 حين احتجازها، وتترجم

## الفصل الأول: الإطار العام للمجموعات متعددة الجنسيات والمحاسبة الدولية

توزيعات الأرباح المقتطعة من النتيجة الصافية بسعر الصرف الذي كان سائدا بتاريخ التوزيع<sup>1</sup>. ويظهر ملحق الأرباح المحتجزة مترجم على النحو التالي:

### الجدول رقم (1-3) : ترجمة الأرباح المحتجزة

بنود الأرباح المحتجزة	سعر الصرف المستخدم في التحويل
الأرباح المحتجزة في أول مدة	سعر الصرف التاريخي في أول مدة
يضاف صافي الربح	مترجم و منقول من قائمة الدخل
تطرح توزيعات الأرباح	سعر الصرف السائد بتاريخ التوزيع
مجموع الأرباح المحتجزة في 12/31	تظهر كنتيجة لترجمة الحسابات السابقة

المصدر: خليل عواد أبو حشيش، "المحاسبة المتقدمة"، دار وائل للنشر، الأردن، عمان، 2009، ص686.

- **بنود قائمة الدخل:** تترجم كل الأعباء والإيرادات بما فيها مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وتغيرات المخزون بالسعر الجاري بتاريخ العمليات، إذا كان هذا ممكنا عمليا، وإذا تعذر ذلك يستخدم متوسط سعر الصرف الجاري خلال الفترة المحاسبية.

- **فرق التحويل:** ينتج عن تحويل الأعباء، الإيرادات وحقوق الملكية للميزانية الافتتاحية بسعر يختلف عن سعر الإقفال فروقات في شكل خسائر أو أرباح تسمى بـ "فروقات التحويل"، تخصص هذه الأخيرة مباشرة في الميزانية الموحدة كبند منفصل ضمن حقوق الملكية، مضافا إليها في حالة كونها أرباح أو مطروحا منها إذا كانت خسائر، ومقدارها يمثل متما حسابيا للتوازن بين الأرصدة المدينة والدائنة للميزانية، وتراعى في الأموال الخاصة باعتبار أن هذه المكاسب والخسائر هي من حقوق المساهمين، حيث يتم تقسيمها بين الأموال الخاصة العائدة للشركة الأم وتلك العائدة لحقوق الأقلية في الميزانية الموحدة. غير أنها تعد مكاسب أو خسائر غير محققة وتتراكم من سنة إلى أخرى إلى أن يتم التصرف أو التخلص بالفرع الأجنبي بيعا أو تصفية أو تبادلا فتصبح هذه المكاسب والخسائر محققة وتحول إلى قائمة الدخل ضمن إيرادات البيع أو التصفية.<sup>2</sup>

يستبعد الاعتراف الفوري لفارق التحويل ولا يمكن إقفاله في قائمة الدخل لأنه هناك احتمال ضعيف (أو عدم وجوده) على أن تكون لتغيرات معدلات الصرف تأثيرا مباشرا على تدفقات الخزينة الحالية والمستقبلية المرتبطة بالنشاط<sup>3</sup>. يتحدد عمليا فارق التحويل بعد ترجمة بنود قائمة الدخل وإجراء الموازنة بين الأعباء

<sup>1</sup> أ.د. محمد أبونصار، مرجع سابق، ص438.

<sup>2</sup>Voir:

Evelyn Gurfein, "Consolidés, IAS-IFRS et conversion monétaire", Edition Groupe Eyrolles, Paris, 2007, p57.

- أ.د. محمد أبونصار، مرجع سابق، ص439.

<sup>3</sup> IFRS Foundation, " Norme comptable internationale 21, Effets des variations des cours des monnaies étrangères", Op cit, Paragraphe 41 p7 .

## الفصل الأول: الإطار العام للمجموعات متعددة الجنسيات والمحاسبة الدولية

والإيرادات للحصول على نتيجة الدورة المالية التي يتم تحويلها إلى الميزانية، ويتحدد بعد ذلك فرق التحويل على أساس الموازنة بين الأرصدة المدينة والدائنة للميزانية مثلما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم (1-3): تحديد فارق التحويل في طريقة سعر الاقفال

قائمة الدخل أرباح أو خسائر على أساس الموازنة بين الأعباء والإيرادات	المرحلة الأولى
الميزانية أرباح أو خسائر مرحلة من قائمة الدخل فرق التحويل على أساس الموازنة بين الأصول والخصوم	المرحلة الثانية

Source: Micheline Friédérick, George Langlois et autres, "Comptabilité et audit", 1ère édition, Editions Foucher, Vanves, France, 2007, p2.

تكمن الميزة الرئيسية لهذه الطريقة في أن ترجمة الأصول والالتزامات بسعر الاقفال يعكس إلى حد كبير قيمتها الفعلية المدرجة بالعملة الأجنبية في ميزانية الفرع الأجنبي وبهذا يحافظ التحويل على نفس نسب الهيكل والعلاقات السائدة في القوائم المالية الأصلية دون أي تغيير. فمثلا نسبة التداول بين الأصول المتداولة والالتزامات المتداولة تبقى نفسها قبل وبعد التحويل، لأن جميع الحسابات يتم تحويلها وفق سعر صرف واحد. إلى جانب هذا تستبعد هذه الطريقة أحداث أية تغييرات على النتيجة الموحدة بسبب فرق التحويل. وتكمن سلبية هذه الطريقة في أن ترجمة بعض الأصول التي كانت مثبتة على أساس سعر التكلفة التاريخي باستخدام سعر الصرف الجاري يجعل قيمتها بعيدة عن تكلفتها التاريخية مما يتناقض مع مبدأ التكلفة التاريخية<sup>1</sup>، فعلى سبيل المثال إذا تم شراء أصل بالأورو وتم إدراجه في ميزانية الفرع الأجنبي التونسي بالسعر التاريخي للدينار التونسي السائد بتاريخ العملية فإنه سوف يعاد ترجمة هذا الأصل إلى الأورو بسعر صرف يختلف عن السعر الأول، وبهذا فقد تم تقييم الأصل في الحسابات الموحدة بالأورو بتكلفة أخرى تختلف عن تكلفة الشراء.

ومما سبق يمكن تلخيص عملية الترجمة وفق هذه الطريقة على النحو التالي:

الجدول رقم (1-4): ترجمة بنود القوائم المالية حسب طريقة سعر الاقفال

التحويل	البنود
سعر الصرف التاريخي.	الأموال الخاصة للميزانية الافتتاحية
سعر الاقفال بتاريخ الميزانية.	الأصول والالتزامات بما في ذلك الشهرة التي تنشأ من الشراء أوعن أية تعديلات للقيمة العادلة

<sup>1</sup> د. معتز أمين السعيد، مرجع سابق، ص255.

## الفصل الأول: الإطار العام للمجموعات متعددة الجنسيات والمحاسبة الدولية

أعباء وإيرادات	أسعار صرف في تاريخ حدوث المعاملة وعمليا يجوز استخدام متوسط سعر الصرف إذا لم يكن هناك تقلب في أسعار الصرف.
تخصيص فرق التحويل	في بند منفصل ضمن الأموال الخاصة ويقسم بين الشركة الأم وحقوق الأقلية.

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على إرشادات معيار المحاسبة الدولي رقم 21.

### ثالثا: طريقة السعر التاريخي ومعالجة فرق التحويل

ينظر وفقا لهذه الطريقة إلى شركات المجموعة كمنشأة أو مشروع واحد وينبغي أن تعامل فيها الأصول الثابتة الأجنبية معاملة أصول الشركة الأم أي يتم التقرير عنها في القوائم المالية بالتكلفة التاريخية ويتم تحويلها وفق سعر الصرف التاريخي، وعلى هذا الأساس تؤثر فروقات الترجمة مباشرة على دخل الفترة.<sup>1</sup> هناك تشكيلات عديدة لأساليب تحويل القوائم المالية في ظل هذه الطريقة ومن أهمها أسلوب العناصر الجارية وغير الجارية، أسلوب العناصر النقدية وغير النقدية والأسلوب الزمني. وأكثر الأساليب شيوعا واستخداما في العالم هو أسلوب العناصر النقدية وغير النقدية الذي تم تطويره فيما بعد إلى الأسلوب الزمني.

1- أسلوب العناصر الجارية وغير الجارية: يستند هذا الأسلوب إلى تصنيف بنود الميزانية إلى مجموعتين حسب درجة سيولتها واستحقاقها، فتترجم عناصر رأس المال المالي (أصول جارية-خصوم جارية) وفق سعر الصرف الجاري بتاريخ إعداد القوائم المالية أما الأصول الثابتة وحسابات الأموال الخاصة والالتزامات الطويلة وفق أسعار الصرف التاريخية التي كانت سائدة عند دخولها في الميزانية. وبالنسبة لعناصر قائمة الدخل، فتترجم الأعباء والإيرادات وفق متوسط سعر الصرف خلال الفترة ومخصصات الاهتلاكات والمؤونات وتغيرات المخزون وفق سعر الصرف التاريخي الذي كان سائدا والذي استخدم في الأصول المرتبط بها تلك المصروفات.

يعد هذا الأسلوب أقدم أساليب التحويل المقبولة في الولايات المتحدة وقد كثرت الانتقادات الموجهة له في الآونة الأخيرة لتخليه عن مبدأ التكلفة التاريخية ولاسيما عند تحويل المخزون بسعر الإقفال بدلا من أسعار الصرف التاريخية التي كانت سائدة بتاريخ شراء أو إنتاج المخزون، كما أن ترجمة القروض الطويلة على أساس أنها عنصر غير جاري بالسعر التاريخي، قد يغير قيمتها عن المبلغ الفعلي عندما يتقلب سعر الصرف.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Bruno Bachy, Michel Sion, Op cit, p70.

<sup>2</sup> د. معتز أمين السعيد، مرجع سابق، ص253.

2- أسلوب العناصر النقدية وغير النقدية: يركز هذا الأسلوب على خصائص وطبيعة الأصول والالتزامات وليس على درجة السيولة والاستحقاق، كما أنه الأسلوب المعتمد من طرف معيار المحاسبة الدولي رقم 21 لعام 1993 وتتخذة الكثير من دول العالم كمرجع لترجمة قوائم الفروع الأجنبية المرتبطة لأن مؤشر التدفق النقدي يعد من المؤشرات الهامة لتحديد درجة ارتباط الفرع الأجنبي بالشركة الأم. وقبل التطرق إلى قواعد هذه الطريقة ينبغي التمييز بين العناصر النقدية وغير النقدية:<sup>1</sup>

- **العناصر النقدية:** هي أصول والتزامات تمثل تدفق نقدي حالي أو مستقبلي محدد، يتم تحصيلها أو دفعها بمبالغ نقدية ثابتة (بالقيمة الاسمية المسجلة عند المعاملة) بغض النظر عن التقلبات التي تحدث في القيمة الشرائية لوحدة النقد مثل النقديات، حقوق وأوراق قبض قصيرة وطويلة الأجل، ديون وأوراق دفع قصيرة وطويلة الأجل، أعباء للدفع وإيرادات للتحصيل، الاستثمارات في السندات، مؤونات يتم تسويتها نقداً، التزامات التقاعد ومنافع المستخدمين الأخرى التي يتم تسديدها نقداً، توزيعات الأرباح المسددة نقداً... إلخ.

- **العناصر غير النقدية:** وهي العناصر التي تمثل غياب لجميع حقوق استلام أو التزام بدفع عدد ثابت أو قابل للتحديد من الوحدات النقدية، نذكر منها حقوق الملكية، التثبيتات العينية والمعنوية بما فيها الشهرة، مصاريف ونواتج مقيدة سلفاً، التسيقات المدفوعة والمستلمة وعناصر أخرى تتغير وحداتها النقدية بتغير سعر صرف العملة أي وفقاً لمعدلات التضخم كالمخزون، الاستثمارات في الأسهم... إلخ. تكمن قواعد هذه الطريقة فيما يلي:<sup>2</sup>

- تترجم الأصول والخصوم غير النقدية المقيمة بالتكلفة التاريخية بسعر الصرف التاريخي أي الذي كان سائداً بتاريخ المعاملة بما فيها حقوق الملكية التي تترجم بالسعر التاريخي الذي كان سائداً بتاريخ الحصول على الحصص وبتاريخ تخصيص الأرباح وبتاريخ توزيعات الأرباح على الشركاء.

- بالنسبة للعناصر النقدية، بما أنها تتميز بخصائص متماثلة، فهي جميعها (قصيرة أو طويلة الأجل) ثابتة المقدار بالعملة الأجنبية وترجم وفق سعر الصرف الجاري بتاريخ إعداد القوائم المالية أي بسعر الاقفال.

- تترجم الأعباء والإيرادات مبدئياً بسعر الصرف الجاري بتاريخ المعاملة ولكن عملياً يمكن استخدام سعر تقريبي من خلال استخدام متوسط سعر الصرف لفترة محددة (أسبوعي، شهري، ثلاثي، سداسي، سنوي)،

<sup>1</sup> Voir:

- IFRS Foundation, " Norme comptable internationale 21, Effets des variations des cours des monnaies étrangères", Op cit, Paragraphe 16 p3 .

- Dominique Mesplé Lassale, Op cit, p71-71.

<sup>2</sup> Benoit Pigé, Carole Beau, et autres, "Comptabilité et audit", Edition Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2008, p250.

## الفصل الأول: الإطار العام للمجموعات متعددة الجنسيات والمحاسبة الدولية

وهذا إذا لم تشهد أسعار الصرف تذبذبا بشكل كبير. تستثنى من الأعباء مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وتغيرات المخزون التي تترجم هي الأخرى وفق نفس سعر الصرف التاريخي للأصول غير النقدية المرتبط بها هذه المصروفات.

لقد تم تطوير هذا الأسلوب فيما بعد وأدخلت عليه بعض التعديلات فيما يخص ترجمة العناصر غير النقدية، حيث يتم ترجمتها أحيانا وفق سعر الإقفال وأحيانا أخرى وفق السعر التاريخي وهذا ما يميز الأسلوب الزمني.

**3- الأسلوب الزمني:** وهو الأسلوب المعتمد في الولايات المتحدة الأمريكية وفي كندا، يقدم تقريبا نفس النتائج التي يقدمها أسلوب العناصر النقدية وغير النقدية، وقد سمح مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي استخدام الأسلوبين إلى غاية صدور المعيار المالي رقم 52 لعام 1981، وهو كذلك الأسلوب المعتمد من طرف المعيار رقم 21 عند الترجمة إلى العملة الوظيفية. وعلى أساسه:

- تترجم الأصول الثابتة واستهلاكاتها المقومة بالقيمة العادلة باستخدام السعر الذي كان سائدا بتاريخ تحديد القيمة العادلة.

- تترجم الأصول والالتزامات المقومة وفق أسعار السوق أو صافي القيمة القابلة للتحقيق وفق سعر الصرف الجاري بتاريخ إعداد الميزانية مثل محفظة الأوراق المالية (قصيرة الأجل) التي يتم تقويمها وفق القيمة السوقية الجارية، والمخزون من البضاعة الذي يتم تقويمه وفق القيمة السوقية أو القيمة البيعية القابلة للتحقيق، أما إذا تم تقويم هذه البنود وفق التكلفة التاريخية، فينبغي ترجمتها وفق سعر الصرف التاريخي<sup>1</sup>. تتم هذه الترجمة حسب الظروف والمعطيات مما يكسب هذا الأسلوب مرونة وجاذبية في الممارسة. فإذا كانت شركة ما تتبع محاسبة القيمة الجارية، فإن ممارسة هذا الأسلوب سوف يؤدي إلى ترجمة جميع أصولها والتزاماتها بسعر الإقفال، هذا ما يؤدي بالكثير من مؤيدي هذا الأسلوب إلى الاعتقاد بأن جميع العمليات التي تمت في الفرع الأجنبي تعد وكأنها عمليات تمت في الشركة الأم. وفي المقابل تظهر هذه الطريقة بعض الصعوبات الفنية والنظرية في آن واحد، حيث أن هذا النوع من المحاسبة يتطلب معرفة دقيقة عن التحركات التاريخية لتبتيات الفرع الأجنبي من عمليات اقتناء، تدهور القيمة وخروج الأصول بالتنازل عنها<sup>2</sup>.

- تسجل مكاسب أو خسائر التحويل - سواء المحققة أو غير المحققة - الناجمة عن استخدام معدلات صرف مختلفة في قائمة الدخل الموحدة ولا يمكن تأجيلها إلى دورة محاسبية لاحقة، باستثناء فروقات الصرف الناشئة عن العناصر النقدية التي تشكل جزءا من الاستثمار الصافي (قد تتضمن هذه العناصر النقدية

<sup>1</sup> IFRS Foundation, " Norme comptable internationale 21, Effets des variations des cours des monnaies étrangères", Op cit, Paragraphe 23,24, p4 .

<sup>2</sup> Jean Montier, Olivier Grassi, " Technique de consolidation", 2ème éd, Edition Economica, Paris, 2006, p179.

## الفصل الأول: الإطار العام للمجموعات متعددة الجنسيات والمحاسبة الدولية

حقوق أوديون طويلة الأجل) في شركة أجنبية مستقلة يتم الاعتراف بها كبند منفصل ضمن حقوق الملكية الموحدة إلى أن يتم التصرف بهذا الاستثمار من خلال بيعه أو تصفيته ليتم الاعتراف بالمبلغ التراكمي لهذه الفروقات في قائمة الدخل لنفس الفترة التي يتم فيها الاعتراف بأرباح أو خسائر التخلص من هذا الاستثمار.<sup>1</sup>

يتحدد عمليا فرق التحويل بعد ترجمة بنود الميزانية ومقارنة الأرصدة المدينة مع الأرصدة الدائنة للحصول على نتيجة الفترة التي يتم ترحيلها فيما بعد إلى قائمة الدخل، ويتحدد فرق التحويل على أساس الموازنة بين الأعباء والإيرادات بعد ترجمتها مثلما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم (1-4) : تحديد فارق التحويل في طريقة السعر التاريخي

<p><b>ميزانية</b> أرباح أو خسائر (ن د) على أساس المقارنة بين الأصول والخصوم</p>	<p><b>المرحلة الأولى</b></p>
<p><b>قائمة الدخل</b> أرباح أو خسائر مرحلة من النتيجة فرق التحويل على أساس الموازنة بين الاعباء و الإيرادات</p>	<p><b>المرحلة الثانية</b></p>

**Source:** Micheline Friédéric, George Langlois et autres, "Comptabilité et audit", 1ère édition, Editions Foucher, Vanves, France, 2007, p282.

كما سبق يمكن إيجاز الترجمة وفق هذه الطريقة على النحو التالي:

الجدول رقم (1-5) : ترجمة بنود القوائم المالية وفق طريقة السعر التاريخي

التحويل	البنود
سعر الصرف التاريخي إذا كانت مقومة بالتكلفة التاريخية أو بسعر الإقفال إذ كانت مقومة بسعر البيع الجاري أو القيمة القابلة للتحويل.	البنود غير النقدية
سعر الإقفال بتاريخ الميزانية	البنود النقدية
سعر صرف ترجمة الأصول المرتبط بها هذه المصروفات قد يكون السعر التاريخي أو سعر الإقفال	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات
يدرج في أعباء أو إيرادات مالية في قائمة الدخل الموحدة	تخصيص فرق التحويل

**المصدر:** من إعداد الباحثة بالاعتماد على إرشادات معيار المحاسبة الدولي رقم 21.

<sup>1</sup> IFRS Foundation, " Norme comptable internationale 21, Effets des variations des cours des monnaies étrangères", Op cit, Paragraphe 15,48 p3,8 .

- د. خليل عواد أبو حشيش، مرجع سابق، ص 687.

### رابعاً: طرق ترجمة حسابات الفروع المستقلة الواقعة في الدول ذات التضخم المرتفع

إذا كانت الشركة التابعة أو الزميلة تعمل في ظل اقتصاد عالي التضخم، فيتوجب إعادة عرض القوائم المالية لهذه الشركة وفقاً لمعايير معينة تمكن مستخدمي القوائم المالية من الحصول على المعلومات المحاسبية التي تعكس الظروف الاقتصادية لتلك الشركة العاملة في بيئة تضخمية مفرطة. وقبل التطرق إلى هذه المعايير تجدر الإشارة إلى تحديد الخصائص العامة لاقتصاد عالي التضخم.

#### 1- محددات اقتصاد عالي التضخم:

- يتحدد التضخم المرتفع بالرجوع إلى معيار المحاسبة الدولي رقم 29 والقانون الفرنسي 99-02 المتعلق بالحسابات الموحدة اعتماداً على بعض الخصائص، نذكر أهمها فيما يلي:<sup>1</sup>
- إذا كانت المبيعات والمشتريات الآجلة يتم تسعيرها بمبالغ تتضمن التعويض عن الخسائر المستقبلية للقدرة الشرائية للعملة المحلية خلال فترة الائتمان حتى وإن كانت هذه الفترة قصيرة جداً.
  - إذا كانت معدلات الفائدة، الأجور والأسعار مرتبطة بالرقم القياسي للأسعار.
  - إذا كان المعدل التراكمي للتضخم خلال فترة ثلاث سنوات يصل أو يتعدى 100%.
  - إذا استخدمت في تحديد سعر السلع والخدمات عملة أجنبية مستقرة نسبياً بدلاً من العملة المحلية.
  - إذا تم الاحتفاظ بالثروة في شكل أصول غير نقدية أي استثمارات أو تحويل النقود إلى عملة أجنبية مستقرة للحفاظ على قوتها الشرائية.

#### 2- المعالجة المحاسبية للقوائم المالية لمنشأة أجنبية عاملة في اقتصاد عالي التضخم وكيفية تحويلها:

إذا كانت العملة الوظيفية هي عملة اقتصاد مفرط التضخم، يتطلب معيار المحاسبة رقم 21 (الفقرة 42 و43)<sup>2</sup> ترجمة جميع المبالغ إلى عملة التقرير (أصول، التزامات، حقوق الملكية، إيرادات، مصروفات، بما في ذلك البيانات المقارنة) باستخدام سعر الإقفال في تاريخ آخر ميزانية للفرع الأجنبي، وقبل ذلك ينبغي تصحيحها من آثار التضخم، حيث يتم تعديل وإعادة عرض بنود الميزانية وقائمة الدخل باستخدام المؤشر العام للأسعار وفق ما يتطلبه معيار المحاسبة رقم 29، ولتطبيق ذلك تصنف بنود الميزانية إلى:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Dominique Mesplé-Lassale, Op cit, p74.

<sup>2</sup> Code IFRS, "Normes et interprétations applicables dans l'UE", 2016, Op cit, p223

<sup>3</sup> Voir:

-IFRS Foundation, " Norme comptable internationale 29 Information financière dans les économies hyper inflationnistes", Paragraphe 12-31, p2-4, Disponible en [http:// www.nifccanada.ca/normes-internationales-dinformation../normes../item45632.pdf](http://www.nifccanada.ca/normes-internationales-dinformation../normes../item45632.pdf), Consulté le 28/02/2017.

- Bruno Bachy, Michel Sion, Op cit, p71.

- Dominique Mesplé-Lassale, Op cit, 75-76.

## الفصل الأول: الإطار العام للمجموعات متعددة الجنسيات والمحاسبة الدولية

- بالنسبة للبنود النقدية، تبقى هذه البنود بقيمتها المسجلة في الميزانية ولا يجري تعديلها بالمؤشر العام للأسعار كون قيمتها الاسمية ثابتة ولا تتأثر بالتضخم.
- بالنسبة للبنود غير النقدية المعاد تقويمها بالقيمة الحالية (الجارية)، كما هو الحال بالنسبة للعناصر النقدية لا تعدل باستخدام المؤشر العام للأسعار ما دام إعادة تقويمها تم باستخدام القيمة الجارية بتاريخ الميزانية مثل المخزون المقيم بالقيمة السوقية أو القيمة القابلة للتحصيل، الاستثمارات المالية المقيمة بالقيمة السوقية أو الأصول الثابتة المقيمة بالقيمة القابلة للتحصيل.
- بالنسبة للبنود غير النقدية المسجلة بالتكلفة التاريخية، يعاد عرضها باستخدام التغير في المؤشر العام للأسعار بين تاريخ الاعتراف بها لأول مرة أو تاريخ إعادة تقييمها لآخر مرة وتاريخ إعداد الميزانية الحالية ومن أمثلة ذلك المخزون المقيم بتكلفة الشراء أو الأصول الثابتة المقومة بتكلفة الشراء أو بالقيمة العادلة لفترات سابقة لتاريخ القوائم المالية.
- بعد إعادة تقييم البنود غير النقدية بالمؤشر العام للأسعار، تظهر بعض البنود وفي إطار إعادة معالجتها وفق المرجعية الدولية بالقيمة الجارية كالقيمة القابلة للتحصيل في حالة المخزون أو المبلغ القابل للاسترداد في حالة بعض الأصول الثابتة أو القيمة العادلة عند إعادة تقييم الاستثمارات المالية في ظل سوق نشطة، يتم في هذه الحالة مقارنة المبالغ المحتسبة على أساس الرقم القياسي للمؤشر العام للأسعار والقيم الجارية لنفس البنود وثبات القيم الأقل عند إعادة عرض الميزانية.
- بالنسبة لقائمة الدخل، يعاد قياس جميع أعباء وإيرادات الفرع الأجنبي الذي يعمل في اقتصاد عالي التضخم باستخدام التغير في مؤشر الأسعار بين تاريخ التسجيل الأولي وتاريخ إعداد قائمة الدخل الحالية وبعد ذلك يعاد ترجمتها بغرض التوحيد باستخدام سعر الإقفال.
- إذا كانت الأصول النقدية في فترة التضخم تتعدى الالتزامات النقدية فإن المنشأة سوف تفقد القدرة الشرائية وفي الحالة العكسية سوف تكتسب قوة شرائية، هذه الخسائر/أوالمكاسب يتطلب الافصاح عنها بشكل منفصل في قائمة الدخل للمنشأة المعنية تحت عنوان "صافي خسائر/أو أرباح إعادة القياس" أو تدمج بعد التوحيد في النتيجة الموحدة وهي نفسها تعادل الفرق الناتج عن إعادة عرض ومعالجة العناصر غير النقدية وعناصر قائمة الدخل باستخدام التغير في مؤشر الأسعار العام.
- إذا قمنا بترجمة العملة المحلية مباشرة بطريقة سعر الإقفال فإن تدهور قيمة هذه العملة سوف يؤدي إلى تدني التكلفة التاريخية لأصول الفرع الأجنبي وتصبح الأصول التي مرت مدة طويلة نسبيا على اقتنائها ذات قيم غير هامة في الميزانية الموحدة، كما تصبح تكاليف تحديد التجهيزات تقدر بقيم أقل ومعدل مردوديتها

## الفصل الأول: الإطار العام للمجموعات متعددة الجنسيات والمحاسبة الدولية

بقيمة أكبر، لهذا يكون من الضروري ترجمة العملة المحلية بالسعر التاريخي وتصحيحها بتطبيق المعدل العام للأسعار لتفادي السلبات السابقة.

- تتعلق الاسترشادات أعلاه بتعديل القوائم المالية المعدة على أساس اتفاقية التكلفة التاريخية، في حين إذا كانت معدة وفق التكلفة الجارية يتطلب المعيار رقم 29 عدم تعديل عناصر الميزانية كونها تُعرض بوحدة القياس المعمول بها في تاريخ الإقفال، أما عناصر الدخل، إذا لم يتم عرضها بمستوى الأسعار الجاري عند الإقفال، فيتطلب تعديلها بوحدة القياس المعمول بها في تاريخ الإقفال باستخدام مؤشر عام للأسعار. وتعالج الأرباح/الخسائر من صافي المركز النقدي بشكل منفصل في صافي النتيجة.

### خامسا: الفروقات في تاريخ الإقفال

إذا كان تاريخ إعداد القوائم المالية للفرع الأجنبي المستقل يختلف عن تاريخ إعداد القوائم المالية للشركة الأم يقوم الفرع عادة بإعداد قوائم مكتملة بتاريخ قوائم الشركة الأم. إذا تعذر ذلك، يسمح معيار الإبلاغ المالي رقم 10 باستخدام تاريخ آخر للفرع بشرط أن لا يتعدى الفارق الزمني بين التاريخين ثلاثة أشهر، مع القيام بتعديلات للأخذ في الاعتبار تأثير المعاملات الجوهرية التي تنشأ بين التاريخين. في هذه الحالة سترجم أصول وخصوم الفرع الأجنبي باستخدام سعر الصرف بتاريخ ميزانية هذا الفرع، ويتوجب القيام بتعديلات من أجل الأخذ في الحسبان التقلبات والتغيرات الجوهرية التي تحدث في معدلات الصرف إلى غاية تاريخ إقفال حسابات الشركة الأم حسبما ورد في معيار الإبلاغ المالي رقم 10، ويستخدم نفس المنظور عند تطبيق طريقة الملكية على الشركات المشتركة والشريكة وفق معيار المحاسبة 28(2011).<sup>1</sup>

### الفرع الثالث: تقنيات تخفيض خطر سعر الصرف المتعلق بالتوحيد

يقوم الاستثمار الأجنبي بتحقيق أهداف عديدة للشركات متعددة الجنسيات ولاسيما تلك منها المتعلقة بتحسين تدفقاتها النقدية وتعظيم ثروة مساهميها، ولكن في المقابل سوف يعرض هذه الشركات إلى مخاطرة سعر الصرف الأجنبي، هذا ما يجعلها تسعى جاهدة إلى وضع استراتيجيات للحد أو التقليل من هذه المخاطر إلى أدنى حد ممكن، بحيث تحتل هذه القضية حيزا كبيرا من عمل المدير المالي وقراراته، إذ تتطلب منه التكفل المحكم والتعامل الذكي في إدارة هذه المخاطر.

### أولا: مفهوم خطر سعر الصرف

يقصد بخطر الصرف معدلات المخاطر أو الخسائر المحتملة نتيجة التقلبات في معدلات صرف العملة الأجنبية، ومن أهم الوضعيات التي يمكن أن تعرض المؤسسة إلى خطر سعر الصرف ما يلي:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> IFRS Foundation, " Norme comptable internationale 21, Effets des variations des cours des monnaies étrangères", Op cit, Paragraphe 46, p7 .

<sup>2</sup> Voir:

- 1- مخاطرة المعاملات أو الصفقات التجارية الآجلة:** وهي المعاملات التي تتم بالعملة الصعبة ولم تستحق للتسوية إلا بعد التغير في أسعار الصرف وهي تصاحب بشكل أساسي عمليات الاستيراد والتصدير.
- 2- مخاطرة التحويل:** أو ما يسمى بالمخاطر المحاسبي أو خطر صرف التوحيد الناجم عن ترجمة القوائم المالية للفروع الأجنبية بغرض توحيدها مع القوائم المالية للشركة الأم. وكما سبق وبيننا، يتحقق عن هذه الترجمة أرباح/ أو خسائر محاسبية تختلف وفقا لطريقة الترجمة المستخدمة، غير أنها أرباح/ أو خسائر غير محققة وتبقى افتراضية مادام الاستثمار المرتبط به هذه الفروقات لم يتم التخلص منه، من جهة، ومن جهة أخرى لأنها انتقالية ويمكن تقاصيها مع التعديلات التي تطرأ على القيمة الدفترية بالعملة المحلية للاستثمار المعني.
- 3- مخاطر تنافسية واقتصادية بصفة عامة:** في الواقع لا تقود المعاملات التجارية لوحدها إلى خطر الصرف، ففي البيئة الحالية التي تسودها عولمة التبادلات التجارية يكفي أن تكون الشركة منافسة لهيئات تعقد صفقات بالعملة الأجنبية لتعرض إلى مخاطرة الصرف بطريقة غير مباشرة وهو ما يطلق عليه بمخاطرة الصرف "الاستراتيجي" أو "الاقتصادي"، وهي مخاطرة طويلة الأمد، تنشأ عن التغيرات في التدفقات النقدية المستقبلية الناجمة عن التقلبات غير المتوقعة في أسعار الصرف بسبب تغير الظروف الاقتصادية للبلد المضيف (تغير في حجم المبيعات، الأسعار والتكاليف المستقبلية)، قد يؤدي هذا الخطر بالشركة إلى خسارة مركزها التنافسي.

### ثانيا: تقنيات تخفيض مخاطر سعر الصرف (الإدارة المالية لمركز الصرف):

للتحويط من مخاطر أو خسائر سعر الصرف (أي تخفيضها أو منع حدوثها) يقوم المسؤولون الماليون للمنشآت بإدارة المركز المنشئ للمخاطر باستخدام عدة تقنيات، قد تكون تقنيات داخلية تدرج ضمن الإدارة المالية للمنشأة، أو تقنيات خارجية، تتطلب على عكس الإدارة الداخلية تدخل هيئات خارجية قادرة على تحمل المخاطر، ويمكن أن تخفف المجموعات متعددة الجنسيات مخاطر صرف التحويل بتنوع مصادر تمويلها أو ممارسة ما يسمى بالمقاصة الداخلية، والتي تكمن في إجراء تقاص بين أرصدة الحقوق والالتزامات التي تحمل نفس المبلغ ونفس فترة القرض بين فروع المجموعة نفسها، وتستخدم هذه الطريقة كذلك في تخفيض خطر الصرف الاستراتيجي. بعض المجموعات تقوم بإنشاء هيكل مالي مركزي (يمكن أن تكون منشآت ذات الأغراض الخاصة) لإدارة عمليات المقاصة الداخلية بين الفروع وتعزيز القدرة التفاوضية اتجاه البنوك.

- Christian Descamps, Jacque Soichot, "Gestion financière internationale", 2ème éd, Edition EMS, Paris, 2006, p161-162.

- Samia Oulounis, Op cit, p51-52.

## الفصل الأول: الإطار العام للمجموعات متعددة الجنسيات والمحاسبة الدولية

للتحويط من خسائر سعر الصرف المحاسبي المتعلق بتقييم ممتلكات الفروع الأجنبية، تقوم المجموعات متعددة الجنسيات باستخدام تقنيات تهدف إلى تعديل وتوازن مركز الصرف بطريقة تخفض فيها فروقات التحويل، ويتم هذا وفقا لطريقة الترجمة المستخدمة:<sup>1</sup>

1- إذا استخدمت طريقة الإقفال، فإن الوضعية سوف تتوقف على الأموال الخاصة لأنها الرصيد الوحيد المترجم بالسعر التاريخي، ويتحقق التخفيض في خطر صرف التوحيد بتخفيض الأموال الخاصة. ويتم ذلك من خلال تقنيات إدارة مخاطر الصرف من حيث مساهمة الشركة الأم في الفرع الأجنبي، بحيث تعمل الشركة الأم على تسوية استثمارها في رأسمال الفرع الأجنبي مع قيمة الأصول المحررة بعملة التقرير والظاهرة في ميزانية هذا الفرع. تجعل هذه الطريقة من استثمارات الشركة الأم تتغير وفقا لنشاط الفروع، ويتوقف ذلك على الأهمية النسبية للاستثمارات في رأسمال الفروع، حيث تمثل مساهمة الشركات الأم في رأسمال الفروع الصناعية نسبة أكبر من مساهمتها في الفروع التجارية والمالية.

2- إذا كانت الطريقة المستخدمة في الترجمة تلك التي تفرق بين البنود الطويلة والقصيرة، فيكون من الضروري تخفيض رأسمال العامل بغرض التخفيض في مركز خطر صرف التوحيد. ويتم ذلك من خلال استخدام تقنيات إدارة مخاطر الصرف من حيث هيكل الميزانية، حيث يتم التخفيض من الاستخدامات الجارية و/أو الزيادة في الموارد الجارية التي تعرض بعملة الفرع على النحو التالي:

- للتخفيض من الاستخدامات يمكن التخفيض من المخزونات تامة الصنع، مبلغ الحقوق وأوراق القبض المحررة بعملة الفرع، كما يمكن التخفيض من مركز الصرف من خلال الزيادة في الأصول الجارية (مخزونات المواد الأولية) المدفوعة بعملة الشركة الأم أي بعملة التقرير.

- للزيادة في الموارد يمكن للفرع الأجنبي أن يقترض في الأجل القصير بالعملة التي يعرض بها حساباته، وهذه الأموال المقترضة سوف تمكن المسؤولين من تمويل الزيادة في الأصول غير المعرضة لخطر الصرف (مواد أولية مدفوعة بعملة التقرير). وفي المقابل يمكن التخفيض من الموارد الجارية بعملة التقرير.

3- إذا تمت الترجمة بطريقة السعر التاريخي، وهي الطريقة التي تميز بين البنود النقدية وغير النقدية، فيتوجب تخفيض الرصيد النقدي (أصول نقدية-خصوم نقدية)، ويكمن مبدأ التحويط أو التغطية في تعزيز الأصول النقدية المدرجة بالعملة الأجنبية والمحتمل زيادة قيمتها وتخفيض الأصول المحتمل أن تتدهور قيمتها، وتعالج على عكس ذلك الخصوم، بتخفيض الالتزامات المحررة بالعملة القوية والرفع من المديونية التي سوف تسدد

<sup>1</sup> Voir:

- Josette Peyrard et autres, Op cit, p105-114.

- Yves Simon, Delphine Lautier, "Finance internationale", 9ème édition, Edition Economica, Paris, 2005, p505-508.

- Christian Descamps, Jacque Soichot, Op cit, p171-173.

## الفصل الأول: الإطار العام للمجموعات متعددة الجنسيات والمحاسبة الدولية

بالعملة الضعيفة، فعلى سبيل المثال، إذا كان من المنتظر أن تتدهور قيمة العملة، فيتوجب على المدير المالي أن يخفض من مبلغ المقبوضات ويعجل في فترة تحصيل الديون المحررة بهذه العملة، ويزيد في المقابل من المديونية المحلية ويحاول التفاوض مع المورد لتمديد آجال التسديد. لكن في الواقع تبقى هذه التقنيات محدودة وصعبة الممارسة، فمن غير السهل تغيير فترة التحصيل أو التسديد، ولا أهمية أو حجم الاقتراض، كما أنه لا يمكن التجاهل بأن الزيادة في المديونية بعملة ضعيفة سوف يؤدي في المقابل إلى الزيادة في سعر الفائدة، غير أنه هناك بعض الطرق يسهل استخدامها بين الشركة الأم وفروعها الأجنبية مثل التعديلات في آجال التسديد والتي تكمن في تمديد أو تعجيل آجال التسديد وفق التغييرات المسبقة في سعر الصرف (Le termillage).

كما يكون من الضروري للتحويط ضمان نوع من السيولة في حركة التدفقات المالية بين الفروع والشركة الأم، ولا تمثل توزيعات الأرباح التحويل الوحيد المستخدم، هناك تحويلات أخرى مثل قروض وتسبيقات قصيرة الأجل، دفع فوائد القروض، إتاوات مرتبطة باستخدام الرخص والعلامات والتقنيات التكنولوجية، بيع منتج داخل المجموعة،... إلخ. تسمح عمليات تعديل وتسوية الحسابات داخل المجموعة متعددة الجنسية بتوفير حماية لمركز الصرف على مستوى المجموع الموحد.

عمليا يصعب ممارسة طرق التحويط المذكورة أعلاه، وما يعيق ذلك هو القيود التشريعية الموضوعة من طرف السلطات العمومية للبلد المضيف ورغبة كذلك الفروع في استقلالها المالي، هذا إلى جانب أن الطرق المحاسبية لا تظهر في الحقيقة سوى تأثير تغيرات الصرف على القيمة السابقة للبنود المدرجة في الميزانية وتبقى التأثيرات الرئيسية للتدفقات النقدية المستقبلية لوحدها تسمح بإدراك الطريقة الاقتصادية لقياس حالة التعرض لمخاطر الصرف.

### المبحث الثالث: الإطار العام للمحاسبة الدولية

شهدت معظم المجالات البيئية التي يعمل بها النظام المحاسبي تغيرات ديناميكية بسبب التطورات الاقتصادية والاجتماعية والتقنية التي عرفها العالم في العقود الأخيرة، وحتى تحقق المعلومة المحاسبية غرضها المرجو منها في ترشيد القرارات الاقتصادية كان لابد للمحاسبة أن تتطور وتلبي الاحتياجات الجديدة للمستخدمين. من هنا ظهرت المحاسبة الدولية بهدف أساسي يتمثل في تقديم المعلومات الملائمة والوقتية و القابلة للفهم والمقارنة على المستوى الدولي إلى المستخدمين المختلفين لاتخاذ القرارات الرشيدة.

### المطلب الأول: مدخل إلى المحاسبة الدولية

أدى كبر حجم الشركات وتعدد نشاطاتها إلى الحاجة الملحة إلى وجود المحاسبة الدولية، وقد تجلت هذه الحاجة في المنافع والمزايا الناجمة عن استخدام المحاسبة الدولية بوصفها أداة لتنظيم، ترتيب وقياس المعاملات التجارية الدولية والإفصاح عنها وإيصالها إلى الجهات المستفيدة منها.

### الفرع الأول: مفهوم المحاسبة الدولية وأهدافها

ظهرت المحاسبة الدولية في العقدين الأخيرين من القرن العشرين وهي تشكل فرعاً مستقلاً كباقي الفروع الأخرى في المحاسبة بعد أن كانت معالجتها جزءاً لا يتجزأ من المحاسبة المالية والإدارية، ويبدو من خلال استعراض الأدبيات المحاسبية أنه لا يوجد حتى الآن تعريف متفق عليه عالمياً للمحاسبة الدولية، حيث يرى البعض أن مفهومها يستخدم للتعبير عن التطور التاريخي للمحاسبة، وقد يرى البعض الآخر بأنها تمثل السياسات والإجراءات التي تهدف إلى القياس والإفصاح عن المعاملات التجارية الدولية، كما قد يشار إليها بأنها أحد فروع المحاسبة التي تهتم بمشاكل الأقسام والفروع الأجنبية، والبعض يرى بأنها مجموعة من المعايير الموحدة والمقبولة على الصعيد الدولي، كما أن هناك من يرى بأنها فرع من فروع المحاسبة التقليدية (المحاسبة المالية أو الإدارية). وقد وسعت الأدبيات الحديثة هذه المفاهيم لتتضمن أفكار جديدة للمحاسبة الدولية، غير أن الكثير من المفكرين يؤيدون التصنيف التالي للمحاسبة الدولية:

1- المفهوم العملي أو محاسبة الشركة الأم والفروع.

2- المفهوم المقارن أو الدولي.

3- المفهوم العالمي.

يشير المفهوم الأول إلى الممارسات المحاسبية للمجموعات متعددة الجنسيات، فهو من أضيق وأقدم مجالات المحاسبة الدولية، ينحصر ضمن عمليات التوحيد وترجمة العملات الأجنبية والقيام بتسويات معقدة

## الفصل الأول: الإطار العام للمجموعات متعددة الجنسيات والمحاسبة الدولية

قبل إعداد القوائم الموحدة لأن الفرع ملزم بتطبيق القوانين المحلية الخاصة بالقياس والافصاح المحاسبي والمعايير المهنية للبلد المضيف، وتتم التسوية وفقاً لمبادئ البلد الأم لأجل إبلاغ مالي فعال.<sup>1</sup> كما يقصد بمصطلح "المحاسبة الدولية" المبادئ المحاسبية المقارنة، وهو مفهوم يتضمن كافة المبادئ والطرق المحاسبية المتعارف عليها في كل دولة على حدة ويتطلب تصنيف تحليلي للأنظمة القومية لتمكين المحاسبين من فهم الفروقات القومية في المحاسبة وبذلك تحسين قدراتهم على إدراك وقياس تأثير هذه الممارسات المختلفة على الإبلاغ المالي.<sup>2</sup>

ويقصد بالبعد العالمي للمحاسبة الدولية الاطارات العامة العالمية لوضع مجموعة معايير محاسبية دولية، تتفق عليها وتنفذها مجموعة المحاسبين المهنيين على مستوى العالم<sup>3</sup>، لتحكم الممارسات العملية للمهنة وتحاول تحقيق التوافق والتوحيد المحاسبي للحصول على مستويات متشابهة من الافصاح والقياس من دولة إلى أخرى، فالكثير من الأدبيات المحاسبية تؤمن بأن الحلول الممكنة لمشاكل الإبلاغ الداخلي أو البلدان فرادى تقع ضمن التوحيد المحاسبي على نطاق العالم.

من الصعوبات الواضحة بالنسبة للمفهوم الأول للمحاسبة الدولية ما ينشأ عن الممارسات المحاسبية المختلفة الموجودة في الدول المضيفة للشركات التابعة ومسألة ترجمة القوائم المالية. أما المفهوم الثاني، فهو يشمل على مجموعة المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً داخل حدود كل دولة، ولذلك يجب على المحاسب أن يكون على بينة بالمبادئ المتعددة عند دراسته للمحاسبة الدولية، وذلك بالقدر الذي يمكنه من الحصول على فهم أكثر للعلاقة والآثار فيما بين المبادئ والممارسات المقارنة، ولا يتوقع تحت هذا المفهوم الوصول إلى مجموعة عالمية محددة من المبادئ. وتشير آراء الكتاب إلى أن هذا المفهوم هو الأكثر ملائمة لأي دراسة واقعية للمحاسبة على النطاق الدولي بصفة عامة وتطوير التقارير المالية الدولية بصفة خاصة. ومن الواضح أن المفهوم الثالث يعتمد على ضرورة وضع مجموعة عريضة من المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً على اتساع العالم، ويعتقد الكتاب أن إمكانية الوصول إلى نظام محاسبي عالمي للمبادئ التي يجب ممارستها في جميع الدول، يعتبر أمراً مشكوكاً فيه وذلك بسبب اختلاف القوى القانونية والسياسية والاجتماعية فيما بين الدول.<sup>4</sup>

بعد استعراضنا لهذه المفاهيم يبدو أن للمحاسبة الدولية مجالات واسعة ومتعددة، مكتملة لبعضها البعض، ويمكن التأكيد على هذا من خلال النظر إلى فروع المحاسبة المختلفة مثل المحاسبة المالية أو الادارية،

<sup>1</sup> د. محمد المبروك أبو زيد، "المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية"، ايتراك للطباعة، القاهرة، 2005، ص 19.  
<sup>2</sup> أحمد رياحي، بلكاوي، تعريب أ.د رياض العبد الله، "نظرية محاسبية"، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 455-456.  
<sup>3</sup> د. أبو الفتوح علي فضالة، "المحاسبة الدولية"، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، القاهرة، 1996، ص 12.  
<sup>4</sup> د. عيد محمود حميدة، "المحاسبة الدولية (2)"، كلية التجارة، جامعة بنها، مصر، طبعة إلكترونية، 2010-2011، ص 20-21، متوفر على الموقع [alqashi.com/book/book37/pdf](http://alqashi.com/book/book37/pdf)، تم الإطلاع عليه يوم 2017/10/17.

## الفصل الأول: الإطار العام للمجموعات متعددة الجنسيات والمحاسبة الدولية

فأي مجال أو موضوع من هذين الفرعين للمحاسبة قد يكون موضوعاً رئيسياً في المحاسبة الدولية، طالما أن أبعاد تطبيقاته بما انعكاسات تهم أطرافاً في أكثر من دولة، ومن هنا تم تصنيف أهم مواضيع المحاسبة الدولية اعتماداً على فروع المحاسبة على النحو التالي:<sup>1</sup>

- **مواضيع المحاسبة المالية:** تعالج كل من الترجمة، توحيد القوائم المالية، محاسبة التضخم، قوائم مالية على مستوى القطاعات، متطلبات الإفصاح المقارنة، المراجعة، الضرائب والمحاسبة المقارنة.

- **مواضيع المحاسبة الإدارية:** تشمل على إدارة مخاطر العمليات الأجنبية، تحليل الاستثمارات الخارجية، أنظمة المعلومات، أسعار الصرف، الموازنات، تقييم الأداء، الرقابة، المراجعة التشغيلية.

وبناء على ما سبق نرى بأن مجالات المحاسبة الدولية أوسع من أن يتم حصرها في مجال أو مفهوم من المفاهيم السابقة أو أي مجال من المجالات التقليدية للمحاسبة، فهي المحاسبة الأم تشتمل على المحاسبة الدولية، المالية، الإدارية ومحاسبة التكاليف، وكذلك مراجعة داخلية وخارجية وبصفة عامة كل ما يؤثر على المعلومات المحاسبية التي يتم إدراجها وعرضها بالقوائم المالية، فالمحاسبة الدولية هي محاسبة تسعى إلى تحقيق العديد من الأهداف لعل أبرزها:<sup>2</sup>

- وضع إطار نظري وعملي ينظم ويحكم الممارسات الدولية ويمكن الاستعانة به لتطوير الأنظمة المحاسبية القومية.

- إيجاد نوع من التوافق والاتساق الدولي في الممارسة المحاسبية لتسهيل قراءة القوائم المالية وجعلها قابلة للمقارنة وكسبها ثقة أكثر.

- دراسة وتحليل الأنظمة المحاسبية في الدول المختلفة لزيادة الوعي حول الاختلافات والتوصل إلى النظم الأكثر ملاءمة لاحتياجات تلك الدول.

- تقييم دور المحاسبة الدولية في اقتصاديات الشركات والدول.

- تسهيل عملية الرقابة والمراجعة أمام شركات المحاسبة الدولية.

**الفرع الثاني: العوامل المؤثرة في المحاسبة الدولية ومشاكلها**

**أولاً: العوامل المؤثرة في المحاسبة الدولية (أسباب ظهور المحاسبة الدولية)**

تبين الأدبيات المحاسبية أن الاهتمام بالمحاسبة الدولية على المستوى المهني أو الأكاديمي ظهر سنة 1972 بالرغم من أن تاريخ المحاسبة يعتبر تاريخاً دولياً، فقبل سنة 1972 تجلّى الاهتمام بالمحاسبة الدولية من خلال المؤتمرات الإقليمية المنعقدة بغرض تبادل الخبرات والمعلومات دون بذل أي جهود لتقليل من الفروقات في

<sup>1</sup> د. محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 19.

<sup>2</sup> أ. د سليمان مصطفى الدلاهمة، "مبادئ وأساسيات علم المحاسبة"، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2006، ص 14.

الممارسات المحاسبية الدولية، وبعد سنة 1972 دخلت المحاسبة الدولية مرحلة مهمة من مراحل تطورها استجابة للتغيرات في البيئة المحاسبية وظهور الشركات متعددة الجنسية وتأسيس لجنة الأمم المتحدة للتعاون الدولي وصدور أول سلسلة من التوجيهات المحاسبية، ونخص بالذكر التوجيه الأوروبي الرابع الذي يهدف إلى تكييف قوانين دول الأعضاء للحد من الاختلافات وتحقيق التوافق المحاسبي.

هناك العديد من العوامل التي ساهمت في بروز بيئات محاسبية مختلفة، لها صفاتها الخاصة من حيث طرق العرض، القياس والافصاح المحاسبي، مما أدى إلى ظهور مشاكل محاسبية من نوع جديد يطلق عليها بالمحاسبة الدولية، وأهم هذه العوامل ما يلي:<sup>1</sup>

- **الأعمال الدولية:** نشط وزاد حجم المعاملات التجارية بين الدول بعد النزوع إلى حرية التبادل التجاري وتحرير التجارة التدريجي من القيود الجمركية وتزايد عدد الدول الموقعة على اتفاقية التبادل التجاري (الغات سابقا)، مما أدى إلى خلق أسواق دولية جديدة للسلع والخدمات ورأس المال، فالخصائص الحديثة للتجارة الدولية أوجدت مشاكل جديدة في المحاسبة واهتمام أكبر بالمحاسبة الدولية.

- **الشركات متعددة الجنسيات:** تعاظمت قوة هذه الشركات وأصبح حاليا نشاطها يغطي مدى واسع من العالم، وصاحبها تغيرات في البيئة التقليدية للمحاسبة وظهرت مشكلة عدم تجانس فئات مستخدمي القوائم المالية بسبب اللغة، الثقافة، العملة، المستوى التقني والعلمي لهؤلاء المستخدمين من دولة لأخرى، وكذلك بعض المشاكل المحاسبية الداخلية الجديدة وغير المعروفة من قبل مثل أسعار التحويل، إدارة مخاطر الصرف الأجنبي، تقييم الأداء ومشاكل خارجية مثل إعداد القوائم الموحدة، ترجمة العملات الأجنبية والمحاسبة على التضخم. كل هذه المواضيع ساهمت في زيادة الطلب على خدمات المحاسبة الدولية ومن ثم على أهميتها.

- **شركات المحاسبة الدولية:** ولدت المعاملات الدولية ونشاط الشركات متعددة الجنسيات مشاكل جديدة نتج عنها العديد من القضايا الفكرية النظرية والعملية تتطلب الحاجة إلى البحث عن حلول منطقية ومقبولة لها، وتمثل شركات المحاسبة أول متحرك دولي لإيجاد الحلول الممكنة، كما أن متطلبات العصر الحالي قد غيرت من طبيعة أعمال المحاسبين المهنيين وأثرت بشكل مباشر على الخدمات التي يقدمونها مثل الخدمات المالية، التدقيق والضرائب وأصبح من الضروري أن يتمتع موظفو شركات المحاسبة بإدراك واسع للمواضيع الاقتصادية المالية وفهم جيد للتباين الثقافي واللغوي بين الدول لكسب الثقة الدولية.

- **أسواق رأس المال العالمية:** فهي توفر فرص ارتباط المستثمرين والمقترضين في أنشطة تمويلية عبر العالم، وما يسهل هذه الارتباطات المالية هو التطور التكنولوجي، الذي يعزز تدفق المعلومات المطلوبة لاتخاذ

<sup>1</sup> د. محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 24-30.

القرارات الاقتصادية في الوقت المناسب، هذه المعلومات التي تمثل إلى حد كبير مخرجات النظام المحاسبي على مستوى المنشأة، القطاع أو الدولة، ولا يمكن أن يكون لهذه المعلومات قائمة كافية ما لم تكن قابلة للمقارنة بسبب اختلاف معايير وأسس القياس بين دولة وأخرى، وهنا تظهر الحاجة إلى خدمات المحاسبة الدولية لإعطاء قوائم مالية تتسم بقابلية المقارنة وسهولة القراءة من طرف مختلف مستخدميها.

- **البحث العلمي:** إن موضوع المحاسبة الدولية من المواضيع التي تناوّلها الباحثون، وقد نتج عن هذه الجهود العديد من المراجع والأبحاث التي ساهمت في إثراء موضوع المحاسبة الدولية وإيجاد الحلول الممكنة، كما ساهمت في زيادة الوعي في كليات المحاسبة بأهمية هذه المواضيع وإدماجها في مناهجها، حيث أصبحت من متطلبات المحاسبة المهنية عند النظر في طلبات التوظيف.

وتعد من العوامل البيئية التي ساهمت في ظهور المحاسبة الدولية نظام النقد الدولي، فهو يشجع التجارة الدولية برفع القيود على العملات الأجنبية ويساعد في تحديد أسعار الصرف وتدفق رأسمال، فتعد مشاكل تذبذب أسعار الصرف من أهم مواضيع المحاسبة الدولية<sup>1</sup>، كما أن العديد من المنظمات الدولية التي تهدف إلى تسهيل وتنظيم المعاملات بين الدول قد مست الممارسات المحاسبية الدولية وبهذا تكون قد ساهمت في بروز العديد من مواضيع المحاسبة على المستوى الدولي، ومن هذه المنظمات مجلس معايير المحاسبة الدولية، منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، صندوق النقد الدولي، البنك الدولي للإنشاء والتعمير ومنظمة التجارة العالمية.<sup>2</sup>

### ثانياً: مشاكل المحاسبة الدولية

ينجم عن ممارسة الأعمال التجارية الدولية ونشاط الشركات متعددة الجنسيات والأسواق المالية الدولية مشاكل خاصة، تشكل حقل محاسبة دولية مقبول وتجعل منها مجالاً وظيفياً جوهرياً لهذه الأعمال، ومن أبرز المشكلات التي تواجهها المحاسبة الدولية عند الممارسة ما يلي:<sup>3</sup>

- اختلاف الطرائق المحاسبية المتبعة ووجود فروقات في الإبلاغ المالي بسبب اختلاف الأنظمة المحاسبية في الدول المضيفة أو ما يسمى بمشكلة نظم المحاسبة المقارنة، مما يؤدي إلى تشكيل عقبات أمام توحيد الحسابات وجعل القوائم الموحدة غير معتمدة ولا تلي احتياجات المستخدمين لأن إعدادها لم يبلغ مستوى الإفصاح المناسب عن البيانات اللازمة.

<sup>1</sup> أ. د أمين السيد، أحمد لطفي، "المحاسبة الدولية والشركات متعددة الجنسيات"، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2004، ص 15.

<sup>2</sup> أ. د محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 32.

<sup>3</sup> أنظر:

- أ. د. شعيب شنوف، "الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي- حالة بريتش بتروليوم"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2007، ص 22-23.

- أ. د أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 59.

## الفصل الأول: الإطار العام للمجموعات متعددة الجنسيات والمحاسبة الدولية

- اختلاف العملات النقدية التي تظهر مشكلة عند ترجمة التعاملات المتعلقة بالأصول والتسويات الخاصة بالحسابات الختامية الناتجة عن مخاطر تقلبات أسعار العملات الأجنبية، مما يمنع القيام بحسابات أو مقارنات مفيدة إذا كانت مقاييس ربحية ومركز مالي المجموعة وشركاتها الأجنبية لا يعبر عنهما بوحدة واحدة.
- وجود مشاكل التضخم والتغير في القدرة الشرائية للعملات.
- اختلاف قوانين الضرائب بين بلد وآخر، هذا ما يخلق مشكلة في كيفية احتساب الضرائب مثل الازدواج الضريبي، وتأثير الاتفاقيات الضريبية بين بلد الأم والدول المضيفة ومشاكل تأجيل الضرائب عند الشركات الأجنبية.
- اختلاف نظم وقواعد التوحيد في النظم المحاسبية الأساسية.
- اختلاف قواعد التقييم المالي للشركات وكذا طرق ووسائل الرقابة والمراجعة من بلد لآخر بسبب اختلاف الأنظمة المحاسبية وعدم وجود معايير محاسبية موحدة في الدول المضيفة.
- اختلاف المصطلحات المحاسبية، حيث لا توجد في بعض اللغات مصطلحات لوصف بنود معينة، فقد لا نجد مصطلح موحد للمحاسبة بين البلدان التي تتحدث بنفس اللغة.

### المطلب الثاني: تأثير العوامل البيئية على المحاسبة الدولية ومدخل التأطير المحاسبي

كما أسلفنا، تنطوي المحاسبة الدولية على عدة مفاهيم، يمكن حصرها في دراستنا هذه ضمن حدود الممارسات المحاسبية للشركة الأم وفروعها الأجنبية التي تواجه تحديات عديدة ناجمة عن الاختلافات في المعايير والنظم المحاسبية القومية المؤدية إلى مفهوم المحاسبة المقارن، وما يفسر هذه الاختلافات هو تأثير أهداف المحاسبة ومعاييرها وسياساتها وطرقها وإجراءاتها الفنية بمجموعة من العوامل البيئية السائدة في كل دولة، فالمحاسبة حسب وجهة النظر التاريخية لم تتطور كعلم مجرد ولكن كاستجابة لهذه العوامل، وما عمق الاختلاف بين النظم المحاسبية بين الدول طبيعة الاحتياجات المعبر عنها والمنتظر من المحاسبة الإجابة عليها باعتبارها أداة ضبط اقتصادية وكذلك طبيعة الأهداف الموكلة بها للمحاسبة.

### الفرع الأول: تأثير العوامل البيئية على المحاسبة الدولية

تتمثل أهم المؤثرات البيئية على النظم المحاسبية فيما يلي:

#### أولاً: تأثير النظام الاقتصادي

يشتمل العامل الاقتصادي على مجموعة من العوامل الفرعية، نذكرها على النحو التالي:

**1- درجة التطور الاقتصادي ومستوى التكنولوجيا:** تحدد درجة التطور الاقتصادي والمعارف التقنية والصناعية في بلد ما مستوى تعقيد نظامها المحاسبي، فتكون الدول المتقدمة بحاجة إلى أنظمة محاسبية معقدة نسبياً أكثر من حاجة الدول النامية، كما أن المستوى التكنولوجي يؤثر على النظام المحاسبي لأي دولة، فالبنود غير الملموسة (على سبيل المثال براءات الاختراع، حقوق الملكية الفردية) لها أهمية كبيرة في البلد ذو اقتصاد تكنولوجي مرتفع.<sup>1</sup>

**2- حجم الأنشطة الاقتصادية الدولية:** كلما زاد حجم الأنشطة الدولية وحجم الشركات متعددة الجنسية وعددها كلما زادت الحاجة إلى تقارير وإفصاح أفضل، وبذلك تزيد الحاجة إلى ممارسات محاسبية جديدة تتعلق بعمليات الصرف الأجنبي، ترجمة العمليات والقوائم المالية، معالجة فرق التحويل وتحديد الضرائب على المداخل الخارجية.<sup>2</sup>

**3- مصادر التمويل:** يؤثر هذا العامل بصفة جوهرية على غرض المعلومة المالية وطرق إعدادها من بلد لآخر، وتمثل عناصر الاختلاف من هذا المنظور في طبيعة الأطراف التي يتعامل معها النظام المحاسبي بدرجة تفضيلية بهدف حماية أموالها، فإذا كان المصدر الرئيسي للتمويل هو رأس المال الممثل في حقوق الملكية فإن التقارير المالية والإفصاحات المحاسبية سوف توجه إلى حاملي الأسهم كما هو الحال في الدول الأنجلوسكسونية، فزيادة عدد الشركات التي تعتمد أساساً في تمويلها على الأسواق المالية زاد الحاجة إلى المعلومة المالية الموجهة إلى المستثمرين الحاليين والمترقبين، وأصبح الاهتمام الأساسي للمحاسبة ينصب حول تلبية احتياجات هذه الفئة من المعلومة الكفيلة بالإبلاغ عن الأداء والتدفقات النقدية للمؤسسات واتجه الميول نحو الدراسات المالية والاقتصادية وهيمنتها على الدراسات الأخرى، ومن هنا نشأ المبدأ الأساسي الأنجلوسكسوني الذي يعد من أهم خصوصيات هذا النموذج وهو "تسبيق الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني"، بينما تتكيف الممارسة المحاسبية في الدول التي يسودها النظام الفرنكوفوني مع طرق التمويل التي تعتمد أساساً على المديونية، مما يؤدي إلى وضع معلومة مالية تجيب فقط على احتياجات الغير من دائنين (البنوك)، الدولة والجهات الفاعلة المؤسسية، لذلك فإن المحاسبة تقوم على مبدأ "التحفظ" وتنصب اهتماماتها حول حماية المقرضين حتى ولو كان ذلك على حساب إعطاء الصورة الصادقة عن حسابات المؤسسة، بالرغم من تبني هذا المبدأ بصدور التوجيه الأوروبي الرابع، إلا أن القيود القانونية تطغى على المنظومة الفرنكوفونية وتؤثر على الواقع الاقتصادي، مما يجذب القراءة الذميمة على القراءة الاقتصادية لحسابات المؤسسة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> المرجع نفسه، ص 249.

<sup>2</sup> د محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 157.

<sup>3</sup> Jean Montier, Olivier Grassi, Op cit, p35.

**4- نظام الملكية وطبيعة النظام الاقتصادي:** تتميز الدول التي يسودها نظام اقتصاد السوق الحر بالملكية الخاصة للمشاريع وسيطرة القطاع الخاص على النشاطات الاقتصادية، بحيث يكون للأفراد والشركات حرية التملك واتخاذ القرارات، وما يترتب عن هذا مرونة في المحاسبة، بحيث يكون التنوع في الممارسات مسموحاً به ومطبوقاً. ويرى بعض الباحثين أن النظام الرأسمالي يوفر أفضل مناخ لنشاط وتطور المحاسبة لأن درجة عدم التأكد في البيئة المحيطة عالية، وهذا ما يفرض إفصاحات أكثر ويتطلب الحاجة الكبيرة للمعلومات المحاسبية التي تكفل المعرفة التامة بكل المتغيرات وتقلل من درجة عدم التأكد<sup>1</sup>. ويتم تخفيض درجة عدم التأكد في ظل النظام الاقتصادي المركزي بوضع قوانين وإجراءات تضبط النظم المحاسبية، حيث يتم اتباع نظم محاسبية موحدة.

**5- مستوى التضخم:** يظهر أثر التضخم في اختلاف طرق القياس، بحيث تتأسس القوائم المالية على التكلفة التاريخية في جميع دول العالم، ويعتمد هذا المبدأ على فرض ثبات وحدة القياس وكلما كان هذا الفرض أقل صلاحية كلما قلت صلاحية وواقعية مبدأ التكلفة التاريخية كما هو الحال في الدول مفرطة التضخم، حيث تخلت هذه الدول عن هذا المبدأ وأصبحت تفضل إعادة قياس الأصول لاستبعاد أثر التضخم باستخدام التكلفة الجارية<sup>2</sup>. وحيث أن معدلات التضخم تتفاوت من بلد لآخر، فبينما لا تتعدى 10% في اليابان و الولايات المتحدة وألمانيا، فإنها تصل إلى أكثر من 20% في بعض الدول مثل جنوب إفريقيا، مما يؤثر على الممارسة المحاسبية لكل بلد ويفقد القوائم المالية قابلية المقارنة على المستوى الدولي.

**6- النظام الجبائي:** يعود الاختلاف المحاسبي من هذا المنظور لكون حساب الربح في الدول التي تتبنى المدخل غير التشريعي (القانون العرفي) مستقل تماماً عن الحسابات الإجمالية للمؤسسة كما يقال عنها "Déconnectés" بوجود علاقة "التسرب" القائمة بين أحكامها الجبائية والمحاسبية والتي تساهم بدرجة كبيرة على تلبية أغراض المعلومة المالية، على خلاف الدول التي تتبنى المدخل التشريعي، لا يوجد فرق بين المحاسبة الضريبية والمحاسبة المالية ويقتضي حساب الربح دمج محاسبة المؤسسة لأن للدولة وزن في التأطير الاجتماعي من خلال الضرائب التي تحصلها، تشتهر هذه الدول بـ"التسطير Allignement" لأنه يتم تسطير المحاسبة على أساس الجباية إلى درجة أنها تقوم بإعادة تصوير الحسابات بما يخدم الجباية، وبهذا الإجراء يتم تضليل باقي المستخدمين ومعارضة المبدأ الأول للمحاسبة وهو "الصورة الصادقة" عن الوضعية، الممتلكات والنشاط<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> د محمد المبروك أبو زيد ، مرجع سابق، ص153.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص158.

<sup>3</sup> Jean Montier, Olivier Grassi, "Op cit, p36.

### ثانيا: نسبة المعتقدات السياسية

يؤثر النظام السياسي السائد في أي دولة مهما كان نوعه على النظام المحاسبي لها، فإذا كان نظاما دكتاتوريا تصبح آلية إصدار المعايير ذات طابع سياسي بحت ولا تأخذ بعين الاعتبار متطلبات الأداء الجيد لوظائف المحاسبة وتحقيق أهدافها المسطرة في النشاط الاقتصادي مما يعيق إلى حد ما تطور المهنة، على عكس الدول التي يسود فيها النظام الديمقراطي يتمتع فيها الشعب بالحرية السياسية ويمكن خلق وتطوير مهنة المحاسبة بشكل يبرز فيه مبدأ الإفصاح الكامل والعدل. ومن التأثيرات السياسية كذلك على الممارسة المحاسبية في الوقت الحالي هي الروابط والعلاقات السياسية القوية بين الدول والتي حلت محل الاستعمار المباشر وكمثال على ذلك دول الاتحاد الأوروبي بحيث تؤدي هذه العلاقات إلى تضيق هوة الاختلافات المحاسبية بين دول الأعضاء وتعمل على توحيد وتوافق التقارير والممارسات المحاسبية فيما بينها.

### ثالثا: الاعتماد على أنظمة قانونية معينة

تتبع الممارسة المحاسبية من طبيعة الأنظمة التشريعية التي تختلف من بلد لآخر، وهنا يتعين التمييز بين مجموعتين:<sup>1</sup>

1- **مجموعة القانون العرفي:** يقوم التشريع فيها بإصدار مبادئ عامة مقبولة، بينما يترك مجال التقدير للقضاة في حالة النزاع، هذا ما يفسر توكيل مهمة إعداد ووضع المعايير المحاسبية إلى هيئات مهنية خاصة (غير حكومية) وهو ما يعرف بالتأطير الذاتي (Self regulation) والدول الأنجلوسكسونية تتبنى هذا المدخل.

2- **مجموعة القانون المكتوب:** تتميز بتشريع دقيق جدا ومفصل ولا يترك فيه المجال للاجتهاد والتقدير وتوكل مهمة التوحيد المحاسبي لهيئات حكومية عامة تلتزم بتطبيق أحكام القانون المحاسبي ( Le droit comptable) الذي يحدد قواعد تقييم الأصول، شكل ومحتوى القوائم المالية، وغالبا ما ينحصر دور المراجع في المصادقة على تطابق القوائم المالية مع القوانين والتنظيمات المعمول بها.

### رابعا: نسبة المعتقدات الثقافية والقيمية

يمكن أن يكون للثقافة تأثيرا مباشرا على النظم والممارسات المحاسبية من خلال التأثيرات على المحاسبة والمحاسبين أو بشكل غير مباشر من خلال العوامل القانونية والسياسية والاقتصادية والنظم الإدارية والاجتماعية ومن أهم العوامل الثقافية المؤثرة على الممارسة ما يلي:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> أشعيب حمزة، غالب عمر، "التنظيم المحاسبي في المدرستين الفرنسية والأمريكية- بين جهود التوافق المحاسبي وضغوط البيئة الوطنية"، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي، جامعة البليدة، ص 3-4، متوفر على الموقع [www.kantakji.com/accounting/](http://www.kantakji.com/accounting/)، تاريخ الإطلاع 2017/10/17.  
<sup>2</sup> د.مداني بن بلغيث "أهمية اصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية - بالتطبيق على حالة الجزائر-، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، سبتمبر 2004، ص 116.

- دور ومكانة المحاسبة المهنية بحيث يرى بعض الباحثين أن عمر وحجم المحاسبة المهنية يمثلان معيارين تصنف على أساسهما الدول محاسبيا، كما أن قوة تأثير المنظمات المهنية بالدولة وحجم ودرجة تأهيل المحاسبين المهنيين يمكن أن تمثل مقاييس أخرى لتقييم الاختلافات البيئية.
- مستوى التعليم والتكوين المحاسبي الذي يقدر درجة التحكم في تطبيقات الإبلاغ المالي لأي دولة ومستوى البحث العلمي والتطبيقي بصفة عامة.
- المستوى الثقافي للمجتمع والنظرة الايجابية التي يديها اتجاه الأنشطة الاقتصادية ومهنة المحاسبة والمراجعة.
- الاختلاف الظاهر بين النظام الاقتصادي الإسلامي وغيره من النظم الاقتصادية الغربية، فالمحاسبة الإسلامية يقوم وجودها لغرض المجتمع، أما المحاسبة الغربية موجودة لغرض الوحدة الاقتصادية، وبهذا تكون بعض المعاملات المالية والاقتصادية التي تقوم بها المؤسسات في الدولة الإسلامية غير مشروعة.

### خامسا: النسبية اللغوية

بما أن المحاسبة لغة فهي تستخدم مصطلحات للتعبير عن معاني مختلفة وتختلف هذه المصطلحات من بلد لآخر، مما يعيق فهم المعلومة المالية ومحتوى الإبلاغ، ولكي تتقارب اللغة على المستوى الدولي ينبغي أولا توحيد المصطلحات المستخدمة في كل بلد لتمكين المحاسبين من اتخاذ قراراتهم عند مواجهة مشكلة لم يصدر بشأنها معيار من قبل ومساعدة الجهات المسؤولة عن إصدار المعايير.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: مداخل التأطير المحاسبي

يقصد بالتنظيم المحاسبي محاولة وضع إطار عام (علمي وعملي) ينظم الممارسات المحاسبية ويضمن وجود ضوابط وحلول للمشاكل التي تواجه التطبيق العملي لها، فهو يعزز موضوعية مخرجات الأنظمة المحاسبية بالمساهمة في إيجاد أسس موحدة لهذه الأنظمة، وتعد المعايير المحاسبية أهم الأدوات التي يستخدمها التأطير ويحرص المحاسبون والمراجعون على مراعاة نصوصها في ممارستهم وإعدادهم للتقارير المالية. فاختلاف الممارسات بين الدول ناتج عن إتباع طرق ومعايير مختلفة في التنظيم المحاسبي، هذا الأخير الذي يتأثر بالبيئة السائدة في الدول الموجودة بها النظام المحاسبي ويختلف حسب المدخل الذي استخدم للحصول عليه، كما يمكن أن تختلف عملية التأطير داخل المدخل الواحد، وعلى الرغم من تعدد المداخل إلا أن الباحثين يتجهون إلى تقسيم مداخل التنظيم إلى مدخلين رئيسيين، وذلك وفق تقسيم مسؤولية التنظيم بين الدولة والقطاع الخاص، وهما:

<sup>1</sup> د.سيد عطا الله سيد "المفاهيم المحاسبية الحديثة"، دار الرابحة للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2009، ص 33.

### أولاً: مدخل التنظيم الذاتي للمحاسبة (المدخل الأنجلوسكسوني)

يقوم فيه أصحاب مهنة المحاسبة والمراجعة بدور رئيسي ومطلق في عملية إعداد وتطوير معايير القياس والإفصاح المحاسبي دون تدخل الدولة، بحيث يوجد حد أدنى من التشريع التجاري وقانون الشركات وتعد مرونة الاختيار بين عدة بدائل من الطرق والإجراءات لنفس الأحداث الاقتصادية ما يميز المعايير تحت هذا المدخل. يتم تبني هذا المدخل من قبل الدول التي يسود بها نظام اقتصادي حر مع وجود أسواق مالية نشطة مثل الولايات المتحدة الأمريكية، بريطانيا، كندا وهولندا، فيكون للأسواق دور كبير في تحديد درجة الإفصاح المحاسبي وبذلك تطور المعايير والممارسات المحاسبية، يتجه فيها النظام المحاسبي إلى تلبية احتياجات المستثمرين بالدرجة الأولى من المعلومة المالية، كما أن تجاوب هذه المعلومة مع احتياجات المستخدم أدى إلى ترقيتها من معلومة كمية إلى معلومة جد غنية وأحياناً كيفية، تحترم مبادئ جودة المعلومات والأهمية النسبية (مبدأ المادية)، تتميز بالملائمة والموثوقية وتقود إلى المفهوم البريطاني البحت "الصورة الصحيحة والصادقة"<sup>1</sup>، غير أن تفضيل مصالح المستثمر على مصالح باقي المستخدمين هو ما يعيب هذا النموذج، إلى جانب غياب حجة الالتزام القانوني التي تعتبر أهم عنصر لمتابعة تنفيذ اللوائح والتشريعات المحاسبية المعدة من طرف الهيئات غير الحكومية والمسؤولة عن تأطير النظم المحاسبية.<sup>2</sup>

### ثانياً: مدخل التنظيم القانوني للمحاسبة (المدخل الأوروبي القاري)

تتولى في هذا المدخل الجهات الحكومية مهمة وضع المعايير وتقرير السياسات المحاسبية وتأثيراتها الاقتصادية والاجتماعية في ظل المخططات القومية، وكنتيجة لذلك تصبح المبادئ المحاسبية جزءاً من الإطار القانوني للدولة، مما يؤدي إلى تأطير المحاسبة تحت نظام محاسبي موحد، هذا ما يسهل عملية الاتصال على مستوى الأفراد والمؤسسات بين المحاسبة والمستخدمين ويساعد على المقارنة والتنبؤ، ثبات في التصنيف وفي المصطلحات والقياس، كما أنه تحت هذا المدخل يسمح بمعالجة محاسبية واحدة لنفس الحدث الاقتصادي. فعلى إثر تناقض وجهات النظر الاقتصادية التي تتبناها الجهات الخارجية عن المنشأة مع وجهات النظر المحاسبية التي تعتمدها المنشأة في إعداد بياناتها، وتعدد البدائل المحاسبية على المستوى القومي للمبادئ والقواعد والأسس التي تعتمد عليها المحاسبة المالية، والاختلاف في مسميات الحسابات وتبويب المعاملات المالية، تظهر الحاجة الكبيرة للتوحيد المحاسبي على المستوى القومي لأجل أن تكون المحاسبة ومخرجاتها ذات فائدة أكبر<sup>3</sup>. يتم تبني هذا النموذج من طرف الدول التي تتميز بنظام اقتصادي مركزي وسوق مالي غير

<sup>1</sup> Jean Montier, Olivier Grassi, "Op cit,p35.

<sup>2</sup> د.محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 66.

<sup>3</sup> د.طالب الواعظ، رزاق نور عمران، "النظام المحاسبي الموحد وتطبيقاته في الوحدات الاقتصادية"، الدار النموذجية للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، بيروت، لبنان، 2011، ص 7-8.

## الفصل الأول: الإطار العام للمجموعات متعددة الجنسيات والمحاسبة الدولية

نشط كفرنسا وألمانيا، توجه المعلومات المحاسبية أساسا لتلبية متطلبات الحكومة وتوازن نسبيا بين احتياجات متخذي القرارات، وتتمتع هذه الدول حسب بعض الأبحاث والدراسات السابقة بمواقف ايجابية اتجاه التوحيد والسرية والتحفظ، كما تم اثبات تداخل المجالات الرئيسية للمحاسبة (المحاسبة المالية، الحكومية والاجتماعية) في إطار محاسبي واحد كشرط أساسي لدور فعال للمحاسبة<sup>1</sup>. ومن أهم الانتقادات الموجهة إلى هذا المدخل هي بساطة المحاسبة وعدم مرونتها وتنوعها في بيئة معقدة، كما أن النظام المحاسبي الموحد يفتقر إلى التطوير والتحسين الذاتي للقوائم المالية.

### ثالثا: أهم الفروقات بين مدخلي التأطير المحاسبي

مما سبق يمكن تلخيص الأوجه الأساسية التي يختلف فيها مدخل التأطير الذاتي عن مدخل التأطير القانوني في الجدول الموالي:

### الجدول رقم (1-6) : أهم الفروقات بين مدخل التأطير الذاتي ومدخل التأطير القانوني

المدخل القانوني	المدخل الذاتي	
التمويل الغالب يأتي من البنوك وسياسة الإفصاح يكتنفها نوع من الغموض نظرا للسرية المطلوبة في إتمام العمليات.	الأسواق المالية، وسياسة الإفصاح تتمتع بالشفافية لحماية كل الأطراف المستخدمة للمعلومة وتتطلب الأسواق درجة عالية من الإفصاح مما يطور الممارسات المحاسبية.	المصدر الأساسي للتمويل وسياسة الإفصاح
تطغى القراءة الذميمة على القراءة الاقتصادية وتعطي للمؤسسة نظرة قانونية. تهدف المحاسبة إلى تحديد النتيجة وتصوير الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة والوقوف على قدرتها التسديدية.	تفضل القراءة المالية والاقتصادية وتهدف المحاسبة إلى الإبلاغ عن الأداء المعبر عليه بالنتيجة ومكوناتها	نظرة المؤسسة وهدف المحاسبة
إعداد المعايير من طرف الدولة بما يخدم احتياجات الاقتصاد الكلي وتخضع الممارسة المحاسبية لنصوص القانون التجاري والجبائي.	تكلف المنظمات الخاصة بإعداد المعايير وتمنح لها سلطة المتابعة والمراجعة وتكتفي الدولة بالاشراف فقط.	الجهة المكلفة بتأطير النظام المحاسبي
تركيز كبير على مسك الدفاتر وتركيز أقل على المبادئ وإسناد عملية التوحيد لمنحط محاسبي يعتمد على مقارنة	وضع إطار تصوري موحد للمبادئ المحاسبية وترافقها طرق تطبيقها بشكل مفصل وهي ملزمة فقط على الشركات	المرجع المحاسبي وطبيعة عملية التوحيد المحاسبي

<sup>1</sup> د. محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 73، 323 (بتصرف).

## الفصل الأول: الإطار العام للمجموعات متعددة الجنسيات والمحاسبة الدولية

تنظيمية وينتج تقارير مالية قابلة للمقارنة، يلزم على كل شخص طبيعي أو معنوي مهما كان حجمه. يتميز النظام المحاسبي الموحد بأنه غير مرن يفتقر إلى التطوير والتحسين الذاتي للقوائم المالية.	المدرجة قيمها في البورصة مسار التوحيد يتميز بالمرونة وسرعة التكيف مع التحولات الاقتصادية.	
القوائم موجهة أساساً لخدمة الحكومة والإدارة الجبائية، غير أن المعلومات المفصح عنها تعكس بوضوح اهتمامات العديد من متخذي القرارات.	المستثمرين بدرجة تفضيلية.	الهيئات المستهدفة للمعلومات المحاسبية
إن العمل بمبدأ التحفظ لا يساهم فقط في حماية وضمان حقوق الدائنين، بل يؤثر على النتيجة الجبائية بسبب تغير حصص الاهتلاك والمؤونات التي ترغب المؤسسة في استخدامها كسياسة للتقليل من النتيجة.	تحدد النتيجة الجبائية بتطبيق قواعد مستقلة عن تلك المطبقة في تحديد النتيجة المحاسبية وتعالج القضايا الجبائية خارج القوائم المالية. تحديد المؤونات والمخصصات يتم بطريقة صارمة.	العلاقة بين المحاسبة والجبائية

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

- Jean Montier, Olivier Grassi, " Technique de consolidation", 2ème éd, Edition Economica, Paris, 2006, p35-36.
- د. محمد المبروك أبوزيد، " المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية"، ايتراك للطباعة، القاهرة، مصر، 2005، ص 66-76.
- د. طالب الواعظ، رزاق نور عمران، "النظام المحاسبي الموحد وتطبيقاته في الوحدات الاقتصادية"، الدار النموذجية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، الطبعة الأولى، 2011، ص 7-8.
- أ. شعيب حمزة، غالب عمر، " التنظيم المحاسبي في المدرستين الفرنسية والأمريكية- بين جهود التوافق المحاسبي وضغوط البيئة الوطنية-"، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي، جامعة البليدة، ص 3-4.

بالرغم من الانتقادات العديدة الموجهة لكلا المدخلين، إلا أنه يبقى لكل مدخل مزاياه وعيوبه، كما أن كل مدخل يتمشى ويتكيف مع نظامه الاقتصادي والبيئة السائد فيها، فالمدخل الذاتي يتمشى مع اقتصاد السوق الحر والأسواق النشطة والنظام المحاسبي القائم على أساس المبادئ، بينما المدخل القانوني يتكيف مع النظام الاقتصادي المركزي وأسواق مالية أقل تطوراً، فالكثير من الباحثين يؤيدون المدخل الأخير ويشمنون مخرجاته كما يؤكدون بأنه شرط مسبق للاقتصاد المركزي.

### خلاصة الفصل

تناولنا في هذا الفصل الإطار العام للمجموعة والجانب المحاسبي لها الذي يكمن في إصدار قوائم مالية موحدة تفصح عن المعلومات المالية للمجموعة كما لو كانت تمثل وحدة اقتصادية واحدة بصرف النظر عن الصفة القانونية التي تتمتع بها شركاتها. وعلى هذا الأساس فإن ما يتم من اجراءات لتوحيد القوائم يجب أن يتم في إطار هذه النظرة الاقتصادية، لذلك يفترض على شركات المجموعة أن تتوافر على ضوابط عملية السيطرة التي تم التطرق إليها بإيجاز. وتجدر الإشارة هنا إلى أنه تم تناول ذلك بالاعتماد على إرشادات معايير المحاسبة الدولية لأن ممارسة هذه الحسابات تختلف من بلد لآخر كباقي الممارسات المحاسبية بسبب اختلاف قوانين تنظيمها وإرشادات تطبيقها.

تطرقنا في المبحث الثاني إلى المفاهيم المتعلقة بالمجموعات متعددة الجنسيات كونها تمثل حقلاً واسعاً للمحاسبة الدولية، وتعرفنا على مراحل تشكيلها، استراتيجيتها، أهدافها وتنظيمها، وتناولنا عقبة من أهم العقبات التي تواجهها المحاسبة في هذه المجموعات وهي ترجمة حسابات الفروع الأجنبية المعدة بعملة أجنبية تختلف عن عملة التقرير، وبيننا كيفية الترجمة وكيفية معالجة فارق التحويل ومختلف التقنيات المستخدمة في إدارته والتحويط من مخاطره.

تناولنا في المبحث الثالث المفاهيم المختلفة للمحاسبة الدولية، فهي فرع مستقل كباقي الفروع في المحاسبة، يمكن أن تكون دولية، محاسبة مقارنة، أو محاسبة الشركة الأم والفروع، وتطرقنا بعد ذلك إلى المؤثرات البيئية المسببة للفروقات المحاسبية القومية، والتي تعد المحدد الرئيسي لاختيار نظام محاسبي معين دون سواه، وعلى إثر ذلك قامت الدول بتبني مداخل مختلفة لتطوير المحاسبة بها، والتي يمكن تصنيفها إلى مدخلين رئيسيين، وهما المدخل الذاتي الذي يأتي فيه المصدر الأساسي للتأطير المحاسبي الهيئات المهنية الخاصة والمدخل القانوني الذي يكون فيه مصدر التأطير الهيئات الحكومية.

# الفصل الثاني

الإطار العام لتنظيم الممارسات

المحاسبية المقارنة

### تمهيد:

تعد المؤثرات البيئية، كما سبق وبيننا، مصدر مشاكل المحاسبة الدولية والصعوبات التي تواجهها الشركات متعددة الجنسيات، وهي العوامل المؤدية إلى ظهور الاختلافات الفكرية في الممارسة المحاسبية القومية بين دول العالم مما يؤثر على الخصائص النوعية المميزة لكل منها في مجالات القياس، التقرير والافصاح وانعكاساتها العملية على القوائم المالية، وقبل تطبيق مفهوم المحاسبة المقارن وإبراز الاختلافات بين الطرائق المحاسبية يتعين التطرق إلى كيفية تنظيم التطبيقات المقارنة من خلال التركيز على الأنظمة المحاسبية الأساسية في العالم، والتي تكمن في النظام الدولي من خلال معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدوليين، النظام الأمريكي كنموذج عن التنظيم الذاتي للمحاسبة (الأنجلوسكسوني)، النظام الفرنسي كنموذج عن التنظيم القانوني (الفرنكوفوني) باعتبار فرنسا لها دور قيادي في تطوير المحاسبة القومية الموحدة (المتماثلة)، والنظام المحاسبي المالي باعتباره التنظيم المطبق على المحاسبة في الجزائر. وستتطرق إلى ذلك من خلال الخطة الموجزة على النحو التالي:

**المبحث الأول:** الإطار العام لتنظيم الممارسة المحاسبية الدولية.

**المبحث الثاني:** لإطار العام لتنظيم الممارسة المحاسبية الأمريكية.

**المبحث الثالث:** الإطار العام لتنظيم الممارسة المحاسبية في فرنسا والجزائر.

### المبحث الأول: الإطار العام لتنظيم المحاسبة الدولية لمجلس معايير المحاسبة الدولية

يقصد بالإطار العام للتنظيم، كما أسلفنا، الإطار النظري والعملي الذي ينظم الممارسات المحاسبية ويضمن وجود ضوابط وحلول للمشاكل التي تواجه التطبيق العملي لها، وحيث أن التباين في الممارسات القومية بين الدول ناتج عن اتباع طرق ومعايير مختلفة في التنظيم المحاسبي المبني على أسس نظرية معينة، يتعين أن نعالج تحت هذا المفهوم تطور المحاسبة المهنية في كل بلد مقارن، هيئات التأطير المحاسبي، مصادر المبادئ أو القانون المحاسبي، كيفية وضع المعايير، إطار العمل في كل بلد وخصائصه، إلى جانب التطرق إلى المشاريع المشتركة في إطار أعمال التوفيق الدولي والجهود المبذولة لتحقيق التوافق القاري.

### المطلب الأول : مصدر النظام المحاسبي الدولي

يقصد بالنظام المحاسبي الدولي مجموعة من المبادئ والمعايير والطرق والقواعد التي تطبق على حد سواء في بلدان العالم المختلفة. والمقصود بالمعايير هو نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه الممارسة العملية في المحاسبة أو تدقيق الحسابات، تمثل أساس متفق عليه في التطبيق المحاسبي السليم وتستخدم كأداة للمقارنة<sup>1</sup>، وهي تختلف عن السياسات التي تتناول الصيغة التنفيذية لهذه المعايير، ونظرا لأهمية المعايير في المحاسبة والتدقيق، تقوم المنظمات المهنية في كثير من الدول بصناعة المعايير التي تتوافق مع بيئتها، كما تقوم منظمات دولية بوضع معايير وهيئة المناخ الملائم لتطبيقها، وقد مرت محاولات وضع المعايير الدولية تاريخيا بعدة اجتماعات ومؤتمرات محاسبية إقليمية بين المحاسبين، تتناول مختلف القضايا المحاسبية وتبادل فيها مختلف المعلومات والخبرات بين دول الإقليم بداية بمؤتمر سانت لويس بأمريكا سنة 1904 برعاية اتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين، وتبعته مؤتمرات أخرى في كل من أمستردام، نيويورك، لندن، برلين وباريس وختاما بمؤتمر استانبول عام 2006، وقد أسفرت هذه المؤتمرات والحاجة المتزايدة لمستخدمي القوائم المالية على تشكيل عدة منظمات تستهدف وضع معايير دولية، أهمها:<sup>2</sup>

1- لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC).

2- الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).

3- لجنة ممارسة التدقيق الدولي (IAPC).

<sup>1</sup> د.أبو الفتوح على فضالة، مرجع سابق، ص 13.

<sup>2</sup> د.حسين القاضي، د.أمون حمدان، "المحاسبة الدولية"، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2000، ص35.

### الفرع الأول: نشأة اللجنة، تطورها، وأهدافها

#### أولاً: نشأة اللجنة

النظام المحاسبي الدولي هو مجموعة المعايير والمبادئ المحاسبية التي أصبحت مقبولة على الصعيد العالمي وتصدر عن هيئة خاصة مستقلة عن القطاع الخاص تدعى باللجنة الدولية للمعايير المحاسبية، تهدف إلى توحيد وتطوير المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد ونشر التقارير المالية العابرة للحدود القومية، وقد مرت نشأتها وتطورها بالمراحل التالية:

**في عام 1973** : تأسست اللجنة في لندن بمبادرة من أقدم رؤساء منظمة المهنيين البريطانيين هنري برسون (HENRI BERSON) نتيجة اتفاق ممثلي الهيئات المحاسبية المهنية في تسع دول هي استراليا، كندا، الولايات المتحدة الأمريكية، بريطانيا، أيرلندا، فرنسا، ألمانيا الغربية، اليابان، هولندا والمكسيك.<sup>1</sup>

**1973-1988** : ينحصر نشاط اللجنة حتى نهاية الثمانينات في البحث عن توليفة معيارية غرضها هو توفير الشفافية وقابلية مقارنة القوائم المالية، غير أن هذا الغرض يصعب تحقيقه في ظل تعدد الخيارات والبدائل وتنوع الممارسات القومية على نطاق العالم، بحيث يطلق على المعالجة المفضلة مصطلح "المعالجة المعيارية للصناعة" والمعالجة الأخرى يطلق عليها مصطلح المعالجة "البديلة"<sup>2</sup>. لا تزال في هذه الفترة المعايير والاتفاقيات القومية هي الإرشادات العامة المعمول بها في كل بلد، وتبقى مهمة اللجنة في التوفيق مقيدة بهذه الأحكام والمعايير ولا يمكن أن تفرض معاييرها فهي لا تملك سلطة تنفيذية (إلزام)، ينحصر دورها في التوفيق فقط بين المعايير والسياسات المحاسبية للبلدان المختلفة، ولتحقيق هذا تقوم باختيار معالجة محاسبية مقترحة أو موجودة سالفاً على المستوى القومي وتبحث لها عن قبول عالمي بعد اخضاعها لبعض التعديلات أحياناً لتصبح معياراً دولياً، ولكن سريعاً ما بدأت تدمج دور الموفق مع المحفز والذي يكمن في المبادر بوضع المعايير الجديدة ومنسق للأعمال الجديدة على المستوى القومي<sup>3</sup>، وقد ضمت في هذه الفترة ومنذ عام 1982 عضوية لجنة معايير المحاسبة الدولية للمنظمات المحاسبية المهنية التي هي أعضاء في الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).<sup>4</sup>

**1988-1993**: أدت الحاجة الملموسة لزيادة موثوقية القوائم المالية الأجنبية والحصول على قابلية أكبر للمقارنة إلى مراجعة المعايير من طرف اللجنة وتعديل أكثر من ثلاثة عشر (13) معياراً في إطار مشروع

<sup>1</sup> Jean Montier, Olivier Grassi, "Opcit,p37.

<sup>2</sup> ريتشارد شرويدر، مارتن كلارك، جاك كاثي، تعريب د. خالد علي أحمد كاجيجي، أ. ابراهيم ولد محمد فال، "نظرية المحاسبة"، طباعة دار المريخ، المملكة العربية السعودية، الرياض، 2010، ص118.

<sup>3</sup> د. طارق عبد العال حماد، "التقارير المالية، أسس الإعداد، العرض، والتحاليل"، طباعة الدار الجامعية، الاسكندرية، 2002، ص 28.

<sup>4</sup> أ.د. أحمد حلمي جمعة، "نظرية المحاسبة المالية، النموذج الدولي الجديد"، دار الصفاء، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2010، ص21.

ضخم (ED32) يستهدف التقليل من المعالجة البديلة المسموحة من طرف المعايير، ويتم ذلك إما بطريقتين:<sup>1</sup>

- قبول معالجة محاسبية واحدة للعمليات والأحداث المتشابهة.
- قبول معالجات بديلة لنفس الحدث مع الإشارة إلى المعالجة المفضلة و في حالة عدم وجود معالجة مفضلة يتوجب تحديد شروط تطبيق كل معالجة على حدة.

**1993-1994:** لا تزال في بداية التسعينات القوائم المالية أقل قابلية للمقارنة من منطقة مالية لأخرى، في حين تمثل المعايير الأمريكية مجموعة متكاملة وشاملة، من هنا أظهرت المنظمة الدولية للجان تداول الأوراق المالية (OICV) الحاجة الملحة إلى معايير دولية تستخدم في عرض القوائم المالية للشركات متعددة الجنسيات لكي تفي بمتطلبات العديد من أسواق القيم المنقولة وتتمكن من منافسة لجنة عمليات البورصة الأمريكية، ولتحقيق هذا الغرض غيرت لجنة المعايير الدولية إستراتيجيتها وباشرت في استبعاد عددا من الخيارات للحصول على معالجة محاسبية وحيدة أو على الأكثر معالجة ثانية بديلة. وافقت منظمة اللجان سنة 1993 على قائمة من معايير اللجنة الأساسية وقامت بتبنيها، وقد تلقت نجاحا من قبل المؤطرين وواضعي المعايير القوميين.

**عام 1995:** قامت لجنة المعايير الدولية بتسطير برنامج عمل مع منظمة لجان تداول الأوراق المالية بموجب عقد شراكة لتشجيع الأسواق المالية الدولية على قبول القوائم المالية المعدة وفقا للمعايير الدولية، وعلى هذا الأساس طلبت المنظمة من اللجنة استكمال برنامج عمل شامل يترتب عليه مجموعة متكاملة من المعايير الأساسية تهدف إلى جعل الشركات متعددة الجنسيات تنشر قوائم مالية ذات جودة عالية، تورد في التوقيت المناسب معلومات ملائمة وموثوقة للمستثمرين على مستوى أسواق القيم المنقولة في جميع أنحاء العالم، وقد كان التاريخ المستهدف لإكمال هذا البرنامج هو مارس 1999.

**1995-2000:** راجعت منظمة لجان تداول الأوراق المالية تعزيز المعايير بغرض إدراجها في جميع الأسواق المالية الدولية، وقد أوصت أعضائها بضرورة تبنيها بغرض جمع الأموال عبر الحدود بعد أن تم التوصل إلى مجموعة متكاملة من المعايير الأساسية. بعدها بادرت لجنة المعايير المحاسبية بمشروع تحسين المعايير الذي يتوجب استكماله مبكرا لأن بلدان المفوضية الأوروبية سوف تتبنى هذه المعايير ابتداء من سنة 2005، وقد تطور اهتمام اللجنة والمنمطين ليرتكز على جودة المعلومة المالية كما هو الحال في النموذج الأنجلوسكسوني.

**2001:** تم إعادة هيكلة اللجنة وحل محلها مجلس المعايير المحاسبة الدولية في 01 جانفي، وأصبح هدف المجلس يتوافق مع هدف مجلس المعايير المالية الأمريكي FASB، وقد تغير اسم المعايير المحاسبة الدولية

<sup>1</sup>Robert Obert, "La pratique internationale de la comptabilité et l'audit", Edition Dunod, Paris, 1994, p16.

ليصبح معايير الإبلاغ المالي الدولي IFRS حتى يتسنى تمييزها عن المعايير السابقة، بحيث أصبح مجال توظيفها لا يقتصر فقط على المعلومة المحاسبية الفنية، وإنما اكتسب بدرجة جوهرية صفة المالية التي تأخذ في الاعتبار إظهار جوهر المنشأة للغير ولاسيما المساهمين الذين وضعوا ثقتهم في المسيرين وأعضاء مجلس الإدارة.

أصدرت اللجنة لحد الآن واحد وأربعون (41) معيارا محاسبيا ( بما في ذلك 12 معيارا غير نافذ) وخمسة عشر (15) معيار إبلاغ مالي دولي مكتملة بأحد عشر (11) تفسيرا صادرا عن اللجنة الدولية للمعايير SIC، التي تم حلها واستبدالها بلجنة التفسيرات للتقرير المالي الدولي IFRIC وثلاثة عشر (13) تفسيرا من طرف IFRIC (بما فيها تفسير واحد قد ألغي).<sup>1</sup>

عملت معايير المحاسبة الدولية كثيرا على تحسين وتناسق التوصيل المالي حول العالم، فبمجرد استخدامها كأساس لمتطلبات المحاسبة القومية وكاسترشاد للدول التي تطور متطلبات خاصة بها في الأسواق المالية و للهيئات التنظيمية التي تسمح للشركات المحلية والأجنبية بعرض قوائمها بموجب معايير المحاسبة الدولية، كما تستخدم من قبل الشركات نفسها ومن قبل الهيئات التي هي أعلى من الهيئات القومية كالمفوضية الأوروبية التي لجأت إلى المجلس سنة 1995 للحصول على معايير تفي بحاجات الأسواق المالية.<sup>2</sup>

### ثانيا: أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية:

نشأ المجلس لتحقيق الأغراض التالية المدرجة في نظامه الداخلي:<sup>3</sup>

1- صياغة و إصدار مجموعة موحدة من معايير المحاسبة التي تتطلب جودة عالية، قابلة للفهم والمقارنة، شفافة، تحدد طرق المعالجة والإفصاح عن كل عنصر من عناصر القوائم المالية ومتابعة تطبيقها على نطاق العالم.

2- العمل على تطوير، تنسيق وتوفير التعليمات والنظم المحاسبية والإجراءات ذات العلاقة بعرض وإعداد القوائم المالية للمستخدمين الخارجيين.

يبدل المجلس مجهوده في المدى القصير في تفعيل التقارب بين المعايير الدولية والمحلية وذلك من خلال شراكته مع واضعي المعايير القومية، ويهدف في المدى الطويل إلى تحقيق التوحيد العالمي لكل المسجلين في الأسواق المالية في جميع أنحاء العالم.<sup>4</sup>

<sup>1</sup>Voir:

- Odile Barbe-Dandon, Laurent Didelot, 3ème édition, Op cit, p18.

- Robert Obert, "Pratique des normes IFRS, Normes IFRS et US GAAP", édition Dunod, 5ème édition, Paris, 2013 p19-21.

<sup>2</sup> د. طارق عبد العال حماد، "التقارير المالية، أسس الإعداد والعرض والتحليل"، مرجع سابق، ص24.

<sup>3</sup> أ.د. طلال محمد الجاوي، د. ريان يوسف نعوم، مشتاق طالب الشمري، مرجع سابق، ص352.

<sup>4</sup> د. خالد علي أحمد كاجيجي، مرجع سابق، ص120.

### الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

منذ عام 2001 أصبحت اللجنة مؤسسة ومنظمة جديدة تقارب مؤسسة المعايير المالية الأمريكية وهي هيئة خاصة وفرع (ممتلك بنسبة 100%) لمؤسسة مستقلة، مقرها الاجتماعي بالولايات المتحدة الأمريكية، يسيرها مجلس مراقبة يتكون من اثني وعشرين أميناً (08 أعضاء من أوروبا، 06 أعضاء من أمريكا الشمالية، 06 أعضاء من آسيا وعضو من البرازيل وآخر من إفريقيا الجنوبية)<sup>1</sup>، لهم دور سياسي، استراتيجي، تشغيلي وتقويلي، لهم سلطة تعيين أعضاء الهيكل الأخرى وتعديل تشكيلة المنظمة لدى لجنة هيكل تفعيل الإجراءات المتعلقة بعملها، وتتكون المؤسسة من الهيئات المبينة أسفله.

### أولاً: مجلس معايير المحاسبة الدولية the International Accounting Standards Board IASB

مقره بلندن، يتكون من أربعة عشر عضواً قائماً، يتم تعيينهم من قبل مجلس الأمناء، يمثله بصورة جهورية العالم الأنجلوسكسوني (09 أعضاء)، كما يتميز بتمثيل قوي للعالم المهني (5 مدققين و3 خبراء في إعداد القوائم المالية)<sup>2</sup>. وينبغي أن يكون سبعة من الأعضاء لديهم ارتباطات رسمية مع واضعي المعايير المحاسبية بهدف تشجيع التوفيق بين المعايير القومية والدولية، يهتم المجلس بالإعداد الفني للمعايير وكذلك اتخاذ قرارات تطبيقها، تعديلها وتطويرها.

### ثانياً: لجنة تفسيرات التقرير المالي الدولي International Financial Reporting IFRIC Interpretations

حلت محل اللجنة الدولية للمعايير SIC منذ مارس 2002، تضم أربعة عشر عضواً غير دائمين يعينهم أعضاء اللجنة من مختلف المناطق الجغرافية والمهنية لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد، تهتم اللجنة بنشر وتفسير المعايير لضمان ممارسة متوافقة لها، تمارس وظيفتها بالتعاون مع لجان التوفيق القومية لحل مشاكل التفسير وإعطاء بعد أكثر منه عملي وفني لكل معيار منتهج، لأنه هذا ما تفتقد إليه معايير المجلس التي تركز على الغرض والمحتوى.<sup>3</sup>

### ثالثاً: المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة الدولية Standards Advisory Council (SAC)

قامت اللجنة عام 1981 بإنشاء مجموعة عمل تتكون مما يقارب خمسين عضواً، تضم ممثلين عن منظمات دولية وأفراد لمعدي ومستخدمي القوائم المالية، تتكفل بمساعدة المجلس في مشروع وضع المعايير،

<sup>1</sup>Benoît Pigé, Kavier Paper, "Normes Comptables Internationales et Gouvernance des entreprises: le sens des normes IFRS", 2ème éd, Edition EMS, Paris, 2009, p12.

<sup>2</sup>Jean Montier, Olivier Grassi, "Op cit, p40.

<sup>3</sup> Voir:

- Définition de IFRIC, Disponible en <http://www.glossaire-international.com/pages/tous-les-termes/ifric.html>, Consulté le 03/04/2017.

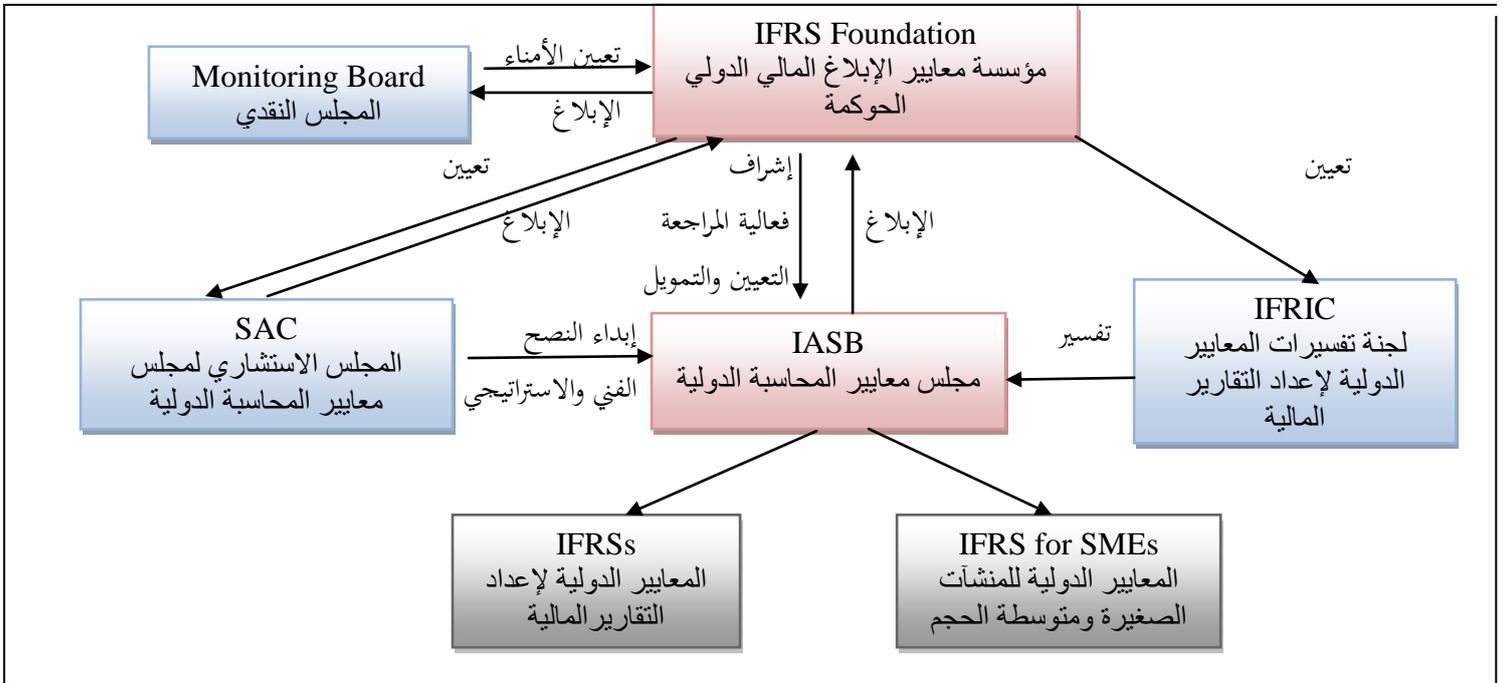
- Members of the IFRS Interpretations committee, Available at <http://www.ifrs.org/About-us/IASB/Members-of-IFRS-IC/pages/Members-of-the-IFRS-IC.aspx>, Date last access 03/04/2017.

## الفصل الثاني: الإطار العام لتنظيم الممارسات المحاسبية المقارنة

فهي تجتمع معه دوريا لتناقش برنامج عمل اللجنة وإستراتيجيتها وتعطى النصح والإرشادات للمجلس حول الأعمال الجارية أو المرتقبة<sup>1</sup>، كما تجتمع ثلاث مرات في السنة في اجتماعات مفتوحة للجمهور ليطلع المجلس على انعكاسات المعايير الدولية على معدي ومستخدمي القوائم المالية.

في نوفمبر 2012 اقترحت مؤسسة معايير الإبلاغ المالي خلق مجموعة استشارية جديدة (Accounting Standards Advisory Forum-ASAF) تتشكل من واضعي المعايير القومية (مثل FASB أو ANC) وهيئات إقليمية (مثل EFRAG) تهتم بالمعلومة المالية، والغرض من ذلك هو جعل هذه الهيئات القومية والإقليمية تتعاون بصفة مكثفة مع المجلس الدولي لمعايير المحاسبة.<sup>2</sup>

الشكل رقم (1-2): الهيكل التنظيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية



**Source:** Structure de l'IASB, Disponible en [http://www.focusifrs.com/menu\\_gauche/iasb/structure\\_de\\_I\\_iasb](http://www.focusifrs.com/menu_gauche/iasb/structure_de_I_iasb), consulté le 03/04/2017.

لقد تغيرت منهجية وضع المعايير وأصبح المجلس ينتهج أسلوب التداول والتشاور المفتوح (Le due process) المعمول به عند وضع المعايير المالية الأمريكية وهو إجراء يتطلب التشاور لتبني معيار جديد، وتتم العملية بإتباع الإجراءات التالية:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> د. خالد علي أحمد كاجيجي، مرجع سابق، ص124.  
<sup>2</sup> Robert Obert, "Pratique des normes IFRS, Normes IFRS et US GAAP", Op cit, p16.  
<sup>3</sup> Voir:  
 - Jean Montier, Olivier Grassi, "Op cit, p41.  
 - Odile Barbe-Dandon, Laurent Didelot, 3ème éd, Op cit, p18.  
 - Robert Obert, "Pratique des normes IFRS, Normes IFRS et US GAAP", Op cit, p17.  
 - Pascale Delvaile, Christopher Hossfeld et autres, "Information financière en IFRS", Edition Litec, Paris, 2007, p6.

- القيام بدراسات مسبقة لمواضيع محددة تختارها لجان التوجيه من المتطلبات والممارسات المحاسبية المحلية أو الإقليمية، ويتم إعداد مشروع معيار معين ليُطرح بعد ذلك على المجلس، يقوم هذا الأخير بإصدار مذكرة (مسودة) عرض مبدئية (أوتدعى كذلك بورقة نقاش) وإرسالها للتعليق عليها من قبل الجمهور، الهيئات المحاسبية والحكومات، الأسواق المالية، المؤسسات، المجتمع الأكاديمي وغيرهم من الأطراف المهتمة. تدوم فترة العرض شهرا كحد أدنى وقد تمتد إلى ستة شهور.

- الاسترشاد بمجموعة الخبراء بالمجلس الاستشاري (SAC) في كل مرحلة هامة من مراحل القرار.

- يقوم المجلس بمراجعة التعليقات المستلمة على ورقة النقاش التي يمكن تعديلها حسب الضرورة وإدماجها بعد ذلك في نص جديد يحمل في هذه المرحلة الاقتراحات المقررة من طرف المجلس تحت شكل وثيقة جديدة تدعى بـ"مذكرة عرض" التي تحتوي فقط على أساس النتائج (basis of conclusion)، وإذا تم جمع تسع أصوات من بين أربعة عشر صوتا على هذه الوثيقة، تتم المصادقة على المشروع وإصداره كمعيار محاسبي دولي.

- بعد إصدار المعيار ينظم أعضاء ومستخدمو المجلس اجتماعات دورية مع الأطراف المهتمة بما فيهم الهيئات الأخرى للمعايرة، وذلك للتوصل إلى فهم المشاكل المتعلقة بالتطبيق والتأثير المحتمل للاقتراحات. بعد فترة يمكن للمجلس أن يبادر بدراسات تكميلية في ضوء:

✓ اختبار ممارسة معيار الإبلاغ المالي.

✓ التغييرات في بيئة إعداد التقارير المالية وفي المتطلبات القانونية.

✓ ولاسيما في تعليقات المجلس الاستشاري ولجنة التفسيرات لمعايير الإبلاغ المالي والمنمطين القوميين حول جودة المعايير.

### المطلب الثاني: خصائص نموذج معايير مجلس المحاسبة الدولي وإطار عمله

بما أن المحاسبة تتأثر بالبيئة التي تعمل بها، تقوم هيئات التأطير المحاسبي في معظم الدول بوضع معايير وإجراءات تنفيذها تتوافق مع خصائص بيئتها، ويكون بذلك لكل نظام محاسبي قومي خصائص وإطار عمل تميزه عن النظم الأخرى في دول العالم، وفيما يلي سنتعرف على خصائص معايير الإبلاغ المالي الدولي وإطارها العملي.

### الفرع الأول: خصائص نموذج معايير الإبلاغ المالي الدولي IFRS

يركز إطار عمل معايير الإبلاغ المالي على مفهوم الميزة الاقتصادية (la notion d'avantage économique)، هذا المفهوم الذي يوجه إلى المستخدم المفضل والوحيد يستهدف استبعاد المبادئ المنتهجة لصالح الشكل، لأن ميول المستثمر قد تحول من الوقتية (الزمن) القانونية القائمة على أساس التراكم والتاريخ إلى الوقتية الاقتصادية القائمة على أساس العائد والمستقبل، مما جعل المجلس يركز على النوعية التنبؤية للمعلومة. فيفترض أن تكون المعلومة المشككة للنموذج أكثر اقتصادية، توجه لقياس الأداء وتهدف إلى تحسين موثوقية التنبآت، ولتحقيق هذا يتميز نموذج الإبلاغ المالي الدولي بالخصائص التالية:<sup>1</sup>

#### أولاً: محاسبة قائمة على أساس المبادئ

يتم الاعتماد على مجموعة من المبادئ تصاحبها إرشادات تطبيقية في شكل أمثلة توضح كيفية تطبيق المبادئ العامة، خلاف المبادئ المقبولة والمتعارف عليها التي تعتمد على عتبات محددة.

#### ثانياً: الجوهر فوق الشكل

يعني ضرورة عرض ومحاسبة الأحداث طبقاً لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس شكلها القانوني كمعالجة عقود التمويل الإيجاري أو توحيد الشركات التي تمارس عليها الشركة الأم سيطرة في الواقع، أو يمكن توحيد شركات دون وجود روابط بينها وبين الشركة الأم (منشأة ذات أغراض خاصة)، فهذا المبدأ قد غير من حدود مجال التوحيد وتعدى الحياة القانونية لحقوق التصويت. فطبقاً لمفهوم الميزة الاقتصادية أصبح يتطلب قبل كل شيء البحث عن الطبيعة الحقيقية للعملية وجوهرها في محيطها الاقتصادي والقانوني قبل ترجمتها إلى لغة المحاسبة.

#### ثالثاً: تبني مفهوم القيمة العادلة

يحضر هذا المفهوم بقوة في المعايير المحاسبية (المعيار رقم 02-16-17-18-... إلخ) ويعرف على أنه المبلغ الذي يمكن على أساسه مبادلة أصل أو تسوية التزام في سوق نشط بين أطراف على دراية ورغبة في التعامل، حيث يتم تحديد القيمة في ظروف عادية للمناقشة وهي الطريقة الأكثر فعالية وموضوعية لقياس ومقارنة أصول والتزامات المنشأة، كما أنها تتكيف كثيراً مع اهتمامات المستثمر لأنها تعتمد على قيمة المنافع الاقتصادية المستقبلية، فهي طريقة تقييم تتعلق مباشرة بالتوقيت اللازم للمستثمر لاتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة.

<sup>1</sup>Voir:

- Jean Montier, Olivier Grassi, Op cit, p41,52.  
- Odile Barbe-Dandon, Laurent Didelot, 3ème éd, Op cit, p18.  
- Evelyne Gurfein, Op cit, p22.

### رابعاً: المعلومة المالية مطلوبة وتحتيز للمستثمر

يهتم النموذج الدولي بالمعلومة المالية، نذكر على سبيل المثال، المعلومات الواردة في الإيضاحات، تفاصيل عن القطاعات المختلفة. تسمح المعلومة المالية بمقارنة أداء المنشأة مع أداء منشآت أخرى تمارس نفس النشاط وتحمل نفس درجة المخاطرة.

### الفرع الثاني: الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية

تبعاً للتأثيرات البيئية، أهميتها وتطورها، يمكن لأي بلد أن يولد ويطور توافق محاسبي يتلاءم مع بيئته الخاصة، لهذا الغرض نجد القوائم المالية في الكثير من دول العالم غير قابلة للمقارنة وتختلف بالرغم من الجهود ومحاولات التقارب التي تطبقها بعض الدول أو المنظمات كالمفوضية الأوروبية، فكل دولة إطار خاص بها لإعداد وعرض القوائم المالية يدعى بـ "الإطار المفاهيمي"، أو "الإطار"، أو "إطار عمل"، أو "الإطار التصوري". يعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية هو كذلك بموجب إطار نظري يشكل دليل عمل لأنه يحدد المفاهيم الأساسية المعتمدة لإعداد وعرض القوائم المالية للمستخدمين الخارجيين ومرشد المحاسبين في تطبيق المعايير والغرض منه هو:<sup>1</sup>

- ترقية مساعدة المجلس في إصدار معايير جديدة، تعديل المعايير الموجودة وتطويرها.
  - تحسين عملية التوفيق بين معايير وإجراءات إعداد وعرض القوائم المالية للتقليل من المعالجات البديلة المسموحة من طرف معايير الإبلاغ المالي الدولي.
  - يساعد واضعي المعايير القوميين في تطوير معاييرهم.
  - يساعد معدي القوائم في تطبيق المعايير الدولية ومعالجة المواضيع التي يتم تغطيتها بشكل مباشر في المعايير الدولية.
  - يساعد المدققين في تكوين فكرة حول ما إذا كانت المعلومات المنشورة في صلب القوائم المالية تتطابق مع المعايير الدولية.
  - يساعد المستخدمين في تفسير وفهم القوائم المالية المعدة تماشياً مع المعايير الدولية، كما يمكن الأشخاص المهتمون بأعمال المجلس بمعرفة الخلفية التي أعدت على أساسها المعايير.
- يعالج الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية المواضيع التالية:

### أولاً: مستخدمو المعلومات المحاسبية

يحدد الإطار سبع فئات من مستثمرين حاليين ومرتبين، موظفين، موردين، دائنين آخرين، عملاء، دولة وهيئات عمومية وجمهور. وبما أنه يستحيل توفير كل المعلومات التي تساعد على اتخاذ القرارات

<sup>1</sup> إد لال محمد الجاوي، د. ريان يوسف نعوم، مرجع سابق، ص 352.

الاقتصادية لكل فئة، تركز القوائم المالية على تلبية المعلومات التي تمثل القاسم المشترك بين جميع المستخدمين والتي تمثل المعلومات التي تتعلق بتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد التدفقات النقدية وشبه النقدية وتوقيت ودرجة التأكد في مدى حصولها في المستقبل، ويرى الإطار أنه إذا وفّت القوائم المالية باحتياجات المستثمرين (بما أنهم حاملو أموال المؤسسة ومتحملي المخاطر الناجمة عنها) فهي بالضرورة تفي بمعظم احتياجات المستخدمين الآخرين<sup>1</sup>. لكن هذا الرأي يبدو ضيق حسب وجهة نظر بعض الباحثين لأنه إذا كان قرار المستثمر يتخذ على أساس فرصة شراء وبيع السهم، فإنه من غير الأكيد أن يكون لبقية المستخدمين نفس الاهتمامات.

### ثانياً: أهداف القوائم المالية

- تهدف إلى توريد معلومات بصورة أساسية حول:<sup>2</sup>
- المركز المالي بالاعتماد على الميزانية كمرجع أساسي.
- الأداء بالاعتماد على قائمة الدخل من خلال قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية استناداً إلى الموارد المتاحة.
- تغيرات المركز المالي بالاعتماد أساساً على قائمة تدفقات الخزينة.
- ويكمن الهدف الثانوي في ضمان وجود الشفافية من خلال العرض العادل للمعلومات المفيدة والإفصاح الكامل لأغراض عملية اتخاذ القرار.<sup>3</sup>

### ثالثاً: الفروض الرئيسية لإعداد وعرض القوائم المالية

- يلزم الإطار إعداد القوائم على الفرضيتين التاليتين:
- أساس الاستحقاق: يقصد به الاعتراف بالمصروفات والإيرادات فور وقوعها بغض النظر عن واقعة الدفع أو القبض، وهذا لتحقيق أهداف القوائم المتمثلة في إبراز المركز المالي ونتائج الأعمال خلال فترة محددة.
- الاستمرارية: تعد القوائم بافتراض أن المنشأة تستمر في ممارسة نشاطها في المستقبل المنظور وتظهر أهمية هذه الفرضية أكثر عند تقييم الأصول والالتزامات، فهي تؤثر على النتيجة لأن هذه العناصر لاتحمل نفس القيمة في حالة استمرارية المشروع أو تصفيته.

<sup>1</sup> Pascale Delvaille, Christopher Hossfeld et autres, Op cit, p14.

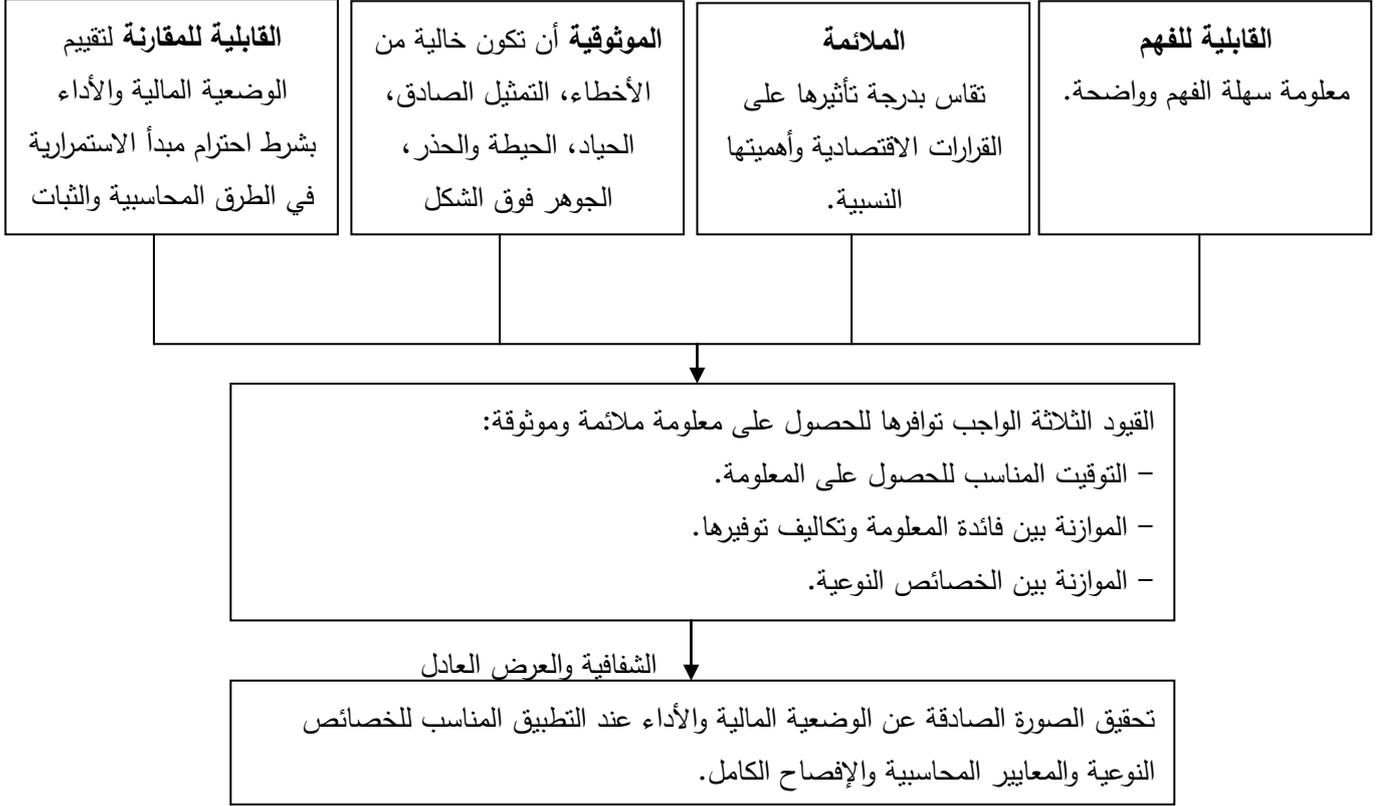
<sup>2</sup> د. طارق عبد العال حماد، "التقارير المالية، أسس الإعداد والعرض والتحليل"، مرجع سابق، ص 94.

<sup>3</sup> أ. د. أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 186.

رابعاً: الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية

تجعل هذه الخصائص من المعلومة المالية مفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية وذات جودة عالية والخصائص الأساسية هي أربعة، نوجزها في الشكل الموالي:

الشكل رقم (2-2) : الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية والقيود عليها



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

- IFRS Foundation, IAS1 "Présentation des états financiers", Paragraphe 15-17, P4.
- Odile Barbe -Dandon, Laurent Didelot, " Maitriser les IFRS", 3ème édition, Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2007, p26.

يقتضي العرض العادل عرضاً صادقاً عن الوضعية المالية، أداء المشروع والتغيرات في المركز المالي للمنشأة، ويتحقق كما هو مبين في الشكل أعلاه بالتطبيق المناسب للخصائص النوعية بما في ذلك السياسات المحاسبية بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 08، إلى جانب الإفصاح الإضافي متى لزم الأمر والامتثال من كافة النواحي المادية لمعايير المحاسبة الدولية للملائمة. ويتوافق مفهوم العرض العادل مع الشفافية، بحيث يرى بعض الباحثين أنه إذا كان هناك مصطلح رئيسي لمعايير المحاسبة الدولية فهو بدون أدنى شك مصطلح "الشفافية" الذي ينطوي على عدة خصائص نوعية لاسيما مفهوم قابلية المقارنة<sup>1</sup>. غير أن مجلس معايير

<sup>1</sup> جيرار هيرغوبين، ترجمة بحار حسنة، "معايير المحاسبة الدولية"، طباعة الأوراق الزرقاء الدولية، البويرة، الجزائر، 2009، ص18.

المحاسبة يسمح بالانحراف عن هذه المعايير متى كان تطبيقها يؤدي إلى قوائم مضللة ويتعارض مع أهداف القوائم المالية الواردة في الإطار المفاهيمي، أي الإخلال بمعيار العرض العادل، وفي هذه الحالة يقترح المجلس رأيين، فإذا كان القانون القومي يسمح بهذا الانحراف فيتطلب من الوحدة توريد إفصاحات محددة، وإذا كان القانون لا يسمح بالانحراف فتقدم الوحدة تقاريرها وفقا لمعايير الإبلاغ المالي ويشترط توريد إفصاحات محددة للتقليل من الجوانب المضللة في هذه القوائم.<sup>1</sup>

### خامسا: عناصر القوائم المالية

تكمن العناصر المتعلقة بتقييم الوضعية المالية في الأصول والالتزامات وحقوق الملكية وعناصر تقييم الأداء في النتيجة.

### سادسا: أسس قياس عناصر القوائم المالية

يمكن قياس المبالغ النقدية لعناصر القوائم المالية على أسس مختلفة كالتكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيمة القابلة للتحقيق، القيمة الحالية والقيمة العادلة.

### سابعا: مفاهيم رأس المال والحفاظ عليه

يميز الإطار بين مفهومين لرأس المال، المفهوم المالي الذي يتمثل في الأموال المستثمرة وهو مرادفا لصافي الأصول أو حقوق الملكية والمفهوم المادي الذي يمثل القدرة التشغيلية (الانتاجية) للمشروع المتمثلة بوحدة الإنتاج اليومية، وقد أشار الإطار إلى أن اختيار مفهوم رأس المال المناسب للمشروع يتوقف على احتياجات المستخدم لقوائمه المالية، ويتحقق مبدأ المحافظة على رأس المال إذا كان لدى المشروع نفس المقدار من رأس المال في نهاية الفترة كما كان لديه في بداية الفترة، وأي مبلغ يزيد عن ذلك يعتبر ربحا مكتسبا.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> ريتشارد شرويدر وآخرون، مرجع سابق، ص 142.  
<sup>2</sup> د. أحمد حلمي جمعة، "نظرية المحاسبة المالية (النموذج الدولي الجديد)"، مرجع سابق، ص 65.

### المبحث الثاني: الإطار العام لتنظيم الممارسة المحاسبية الأمريكية

نتطرق في هذا المبحث إلى تنظيم مهنة المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية، ظهور وتطور المبادئ المقبولة عموماً والإطار المفاهيمي في ظل هذه المبادئ، إلى جانب مشاريع التوافق المشتركة بين مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية بغرض استبعاد الفروقات في نظم المحاسبة المقارنة.

#### المطلب الأول: التنظيم المحاسبي في أمريكا

##### الفرع الأول: التطور التاريخي للمحاسبة في أمريكا

إن المعايير الأمريكية هي أقدم معايير وأكثرها تطوراً، يعود أصلها لعام 1897 عند إنشاء المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA)، وهو منظمة للمحاسبين المهنيين، يكلف بتحديد إطار ممارسة المهنة على المستوى النظري والعملي.

1904: تم انعقاد أول مؤتمر دولي للمحاسبة بمبادرة معهد المحاسبين في سان لويس (Saint Louis)، يدور موضوعه حول عدم كفاية الحسابات الفردية المنشورة من قبل المؤسسات القابضة.<sup>1</sup>

1916: تم إنشاء الجمعية الأمريكية لمدرسي المحاسبة في الجامعات، عملت على تطوير البرامج والمناهج الدراسية، دون التدخل في الأمور المتعلقة بالنظرية المحاسبية إلا بعد فترة.<sup>2</sup>

1929: بعد الأزمة العالمية أظهرت المعلومات الواردة عن المؤسسات التي تطرح قيماً للتداول العام فشلها في التعبير عن الصورة الصادقة.

1930: قام المعهد بإبرام اتفاقيات مع بورصة نيويورك، غير أن المعلومة لا تزال تظهر عجزاً في تصوير الصورة الصادقة.

1934: أولي اهتمام أكبر لمهنة المحاسبة وقامت السلطات العمومية بتشكيل لجنة تداول الأوراق المالية (Securities and Exchange Commission-SEC) التي ألحّت على ضرورة تحديد متطلبات المحاسبة وخضوع ممارسة هذه المهنة إلى قواعد وتنظيمات، وقد قامت بتحديد شروط عرض المعلومة المحاسبية والمالية (تنظيم يدعى S.X Rules) وألزمت المؤسسات المسجلة في الأسواق الرسمية بجعل قوائمها المالية المنشورة تنسجم مع هذه الشروط لضمان الشفافية، فهذه اللجنة تمارس ضغوطات على معهد المحاسبين وبورصة نيويورك وكل مرشد في المهنة وتفرض عليهم احترام شروطها ومبادئها.

<sup>1</sup> Jean Montier, Olivier Grassi, Op cit, P29.

<sup>2</sup> ريتشارد شرويدر وآخرون، مرجع سابق، ص28.

1936-1935: غيرت الجمعية الأمريكية لمدرسي المحاسبة اسمها لتصبح جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA - American Accounting Association) وأعلنت نيتها في توسيع البحث، حيث قامت بنشر تقرير سنة 1936 تحت عنوان "قائمة مبدئية بمبادئ المحاسبة التي تحكم القوائم المالية للشركات" <sup>1</sup> (Atentative statement of accounting principles underlying corporate financial statements)، وقد رحب بها كل من معهد المحاسبين ولجنة تداول الأوراق المالية واعتمد المعهد مصطلح مبادئ محاسبة مقبولة عموماً.

1959-1939: قام معهد المحاسبين بإنشاء لجنة الإجراءات المحاسبية (Accounting Committee Procedures- CAP) في عام 1936، مارست نشاطها لمدة 20 سنة وقد ناقشت مشكلات ممارسة المحاسبة بغرض وضع ممارسات مقبولة عموماً وقامت بإصدار توصيات لحل المشاكل العملية ضمن 51 بحث باسم "منشورات بحوث المحاسبة" (Accounting Research Bulletins - ARBs) التي تم الاحتفاظ بها حالياً كجزء من محتوى تدوين معايير المحاسبة للمجلس، الذي حل محل قوائم معايير المحاسبة. 1973-1959: قام المعهد بجل لجنة الإجراءات المحاسبية (CAP) واستبدالها بمجلس المبادئ المحاسبية (Accounting Principles Board - APB) بهدف تطوير العبارة المدونة بـ "مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً" وقام بنشر واحد وثلاثون (31) رأياً ملزماً لأعضاء المعهد.

1973: تم استبدال مجلس المبادئ المحاسبية بمجلس المعايير المحاسبية والمالية (Financial Accounting Standard Board- FASB)، وقد فوض له المعهد ولجنة تداول الأوراق المالية مهمة وضع المعايير المحاسبية الجديدة وسلطة القرارات<sup>2</sup>، فهو المصدر الوحيد والرسمي للمعايرة في أمريكا لحد الآن، يعمل تحت وصاية هيئة خاصة مستقلة تماماً عن السلطات العمومية تدعى بـ "مؤسسة المحاسبة المالية" (Financial Accounting Foundation-FAF)، إلا أنه غير مستقل تماماً، فهو يخضع لنوع من الضغط والسيطرة الممارسين من طرف لجنة تداول الأوراق المالية، فقد قام بنشر أكثر من مائة (100) معيار يعدل أو يستخلف النصوص السابقة، إلى جانب إطار مفاهيمي يمثل المرجع الأساسي لمهامه.

### الفرع الثاني: هيئات التنظيم المحاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية

تصنف الولايات المتحدة الأمريكية ضمن دول التنظيم الأنجلوسكسوني، يتميز فيها القانون بكونه قانوناً عرفياً وليس مكتوباً كما هو الحال في فرنسا، بحيث توكل مهمة التنظيم المحاسبي إلى هيئات مهنية خاصة ويكتفي القطاع العام فقط بالإشراف من خلال لجنة تداول الأوراق المالية. فلكل ولاية قانون

<sup>1</sup> Richard G. Schroeder, Myrtle W. Clark, Jack M. Cathey, "Financial accounting theory and analysis: test and cases", 10th ed, Edition JOHN WILEY and Sons, Inc, US, 2011, P05.

<sup>2</sup> About the FASB, Available at <http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176154526495>, Date last access 04/04/2017.

الشركات الخاص بها وتكون النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة نادرة نسبياً، كما أن دور الجباية محدود وتتميز الممارسات في المجموعات الكبيرة بوجود إطار محاسبي مرجعي يخص المجموعة ويستخدم للحكم على الأداء الاقتصادي والإداري لشركاتها، يقوم هذا الإطار على أساس منظومة معلومات دقيقة تسمح بإعداد وإصدار قوائم مالية متطورة في آجال قصيرة جداً مرة في الشهر. وهذا ما يطلق عليه بـ "نظام التقرير".<sup>1</sup> وتتمثل الهيئات المهنية التي تشكل المصدر الرئيسي للعرف المحاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية فيما يلي:

### أولاً: المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين (AICPA)

هو منظمة مهنية تتكون من الخبراء المحاسبين المدققين بالولايات المتحدة، حكم المهنة بعد إنشاء لجنة تداول الأوراق المالية، بحيث سمحت له بالتدخل المباشر في إعداد المعايير. قام بتشكيل لجنة الإجراءات المحاسبية عام 1936، التي أوكلت لها مسؤولية المعايير، واستبدلت عام 1959 بمجلس المبادئ المحاسبية، وللتنقل من صياغة المبادئ إلى صياغة المعايير، تم تشكيل مجلس معايير المحاسبة المالية عام 1973. يمارس المعهد حالياً نشاط معياري من خلال إصدار معايير التدقيق وتقديم توصيات حول بعض النقاط المحاسبية غير المغطاة من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية.<sup>2</sup>

### ثانياً: لجنة تداول الأوراق المالية (SEC)

أنشئت هذه اللجنة بموجب قوانين 1933-1934، تنحصر مهمتها في تنظيم ومراقبة كل ما يتعلق بالمعاملات التجارية للقيم المنقولة من خلال قوانينها التي تسمى بـ "S.X Rules" التي تحدد شروط ومحتوى القوائم المالية للمؤسسات في حالة تسجيلها في التسعيرة الرسمية وتشير إلى إعداد التقارير وفق المبادئ التي تلقى قبولاً عاماً. بالرغم من ارتفاع درجة استقلاليتها وقوة سلطتها التنفيذية، تبقى اللجنة تحتفظ بالدور الاستشاري وتفوض مهمة وضع المبادئ والمعايير المحاسبية إلى الجهات المهنية المختصة، كما أنها توجه أحياناً أحكاماً لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً (Generally Accepted Accounting Principles- GAAP).<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Robert Obert, "Synthèse droit et comptabilité, Audit et commissariat aux comptes Aspects internationaux", manuel et application, 4 ème éd, Edition Dunod, , Paris, 2004, P339.

<sup>2</sup> Jean Montier, olivier Grassi, Op cit, P29.

<sup>3</sup> Robert Obert, "Pratique Internationale de la Comptabilité et d'Audit", Op cit, p48.

ثالثا: مجلس معايير المحاسبة المالية: (FASB)

هي هيئة مستقلة، يعهد لها سلطة إصدار معايير المحاسبة المالية منذ انشائها سنة 1973، يتشكل هيكل المجلس من هيئات رئيسية، وهي:<sup>1</sup>

1- مؤسسة المحاسبة المالية (Financial Accounting Foundation FAF): تأسست عام 1972، يحكمها مجلس أمناء يمثلون مختلف المنظمات المهنية الخاصة والعمومية في أمريكا ويتم تعيينهم من طرف المشرعين، تقوم هذه المؤسسة بالإشراف، تعيين وتمويل مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الحكومية (GASB) والمجلسين الاستشاريين لمعايير المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الحكومية.

2- المجموعات الاستشارية (Advisory groups): يكمن الدور الرئيسي لأعضاء المجموعة الاستشارية في مشاركة المجلس بأرائهم وخبراتهم بشأن المواضيع التي تتعلق بمشاريع رزنامة المجلس، البنود الممكن إدراجها في رزنامة الأعمال، الممارسة والتنفيذ للمعايير الجديدة، اختيار فريق العمل ومواضيع أخرى. وتتشكل هذه المجموعات من المجلس الاستشاري لمجلس معايير المحاسبة المالية (FASAC) والذي يبدي النصح العملي والاستراتيجي، اللجنة الاستشارية للاستثمار (IAC) والتي تبلغ المجلس بانطباعات المستثمرين عن مشاريع الرزنامة الحالية والمرتبقة، اللجنة الاستشارية عن القطاع غير الهادف للربح (NAC)، اللجنة الاستشارية عن الأعمال الصغيرة (SBAC)، ومجموعات أخرى مثل المجموعة الاستشارية عن الشركات الخاصة (PCC) والقضايا الناشئة عن الفرق العاملة (EITF) والتي تدعم المجلس في تحسين التقرير المالي.

وتجدر الإشارة إلى مجلس معايير المحاسبة الحكومية (GASB) الذي تم إنشاؤه سنة 1984، وهو هيئة منفصلة تعمل تحت سلطة مؤسسة معايير المحاسبة (FAF)، يقوم بإصدار معايير المحاسبة المالية والتقرير للدولة والمنشآت الحكومية القومية ويعترف بإصداراته كمبادئ مقبولة عموما وموثوقة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> See:

- About FASB, Available at <http://www.fasb.org/jsp/fasb/Page/SectionPage&cid=1176154526495>, Date last access 04/04/2017.

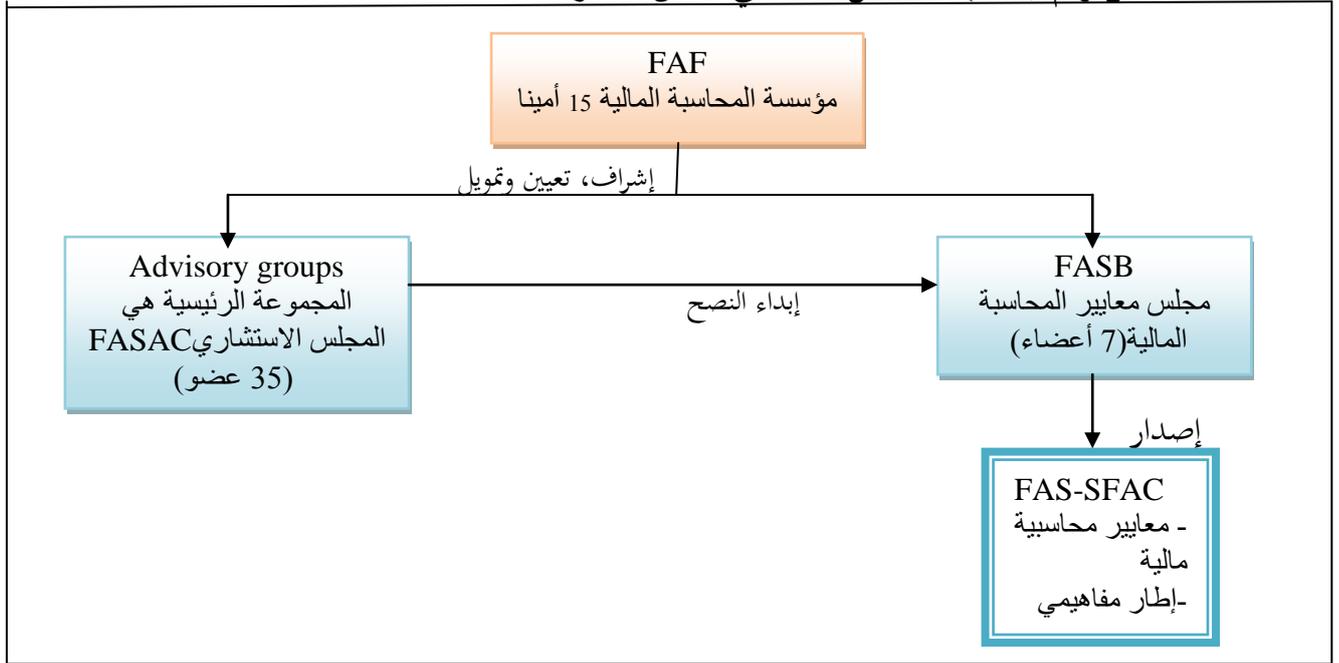
- Financial Accounting Foundation, Available at [http://www.fasb.org/faf/faf\\_info.shtml](http://www.fasb.org/faf/faf_info.shtml), Date last access 04/04/2017.

<sup>2</sup> Voir:

- Ibid.

- Robert Obert, "Pratique internationale de la comptabilité et de l'audit", Op cit, p50.

الشكل رقم (2-3) : الهيكل التنظيمي لمجلس معايير المحاسبة المالية



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

- Richard Schroeder et autres, "Financial accounting theory and analysis: test and cases", 10th ed, Edition JOHN WILEY and Sons, US, 2011, p10.
- About FASB, Available at <http://www.fasb.org>, Date last access 04/04/2017.

إلى جانب وضع معايير إعداد التقرير المالي ووضع إرشادات تطبيقها يسعى المجلس إلى تحسين فائدة التقرير المالي بالتركيز على الخصائص النوعية الأساسية كالملائمة والموثوقية وعلى الثانوية كقابلية المقارنة والتماثل، القيام بتحديث المعايير بما يتماشى مع تغيرات البيئة الاقتصادية وطرق القيام بالأعمال، الدراسة لمجالات القصور في التقرير المالي لتحسينها ووضع المعايير بشأنها وتعزيز قابلية المقارنة دوليا بين المعايير المحاسبية. وتتجسد أعمال المجلس في:<sup>1</sup>

- الإصدار في الأصل لقوائم معايير المحاسبة المالية (Statements of Financial Accounting Standards-SFAS) والتفسيرات، تمثل القوائم الطرق والإجراءات المحاسبية وهي تشكل رسميا مبادئ محاسبة مقبولة ومتعارف عليها وتمثل التفسيرات تعديلات و توسيع لما ورد في القوائم وهي الأخرى تمثل مبادئ محاسبة مقبولة.

- قوائم مفاهيم المحاسبة المالية والنشرات الفنية، توجه القوائم (Statements of Financial Accounting Concepts-SFAC) لوضع أهداف ومبادئ يسترشد بها المجلس لوضع وتطوير المعايير والتقرير المالي وهي

<sup>1</sup>Richard G.Schroeder et autres, Op cit, p11.

لا تخلق مبادئ محاسبية مقبولة، أما النشرات الفنية فهي تمثل ارشادات بشأن مشاكل تنفيذية وهي تمثل مبادئ محاسبية مقبولة.

وفي تاريخ 01 جويلية 2009 أصبح تدوين المعايير المحاسبية للمجلس (Accounting Standards Codification-FASB ASC) المصدر الوحيد للمبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها. إن المعايير التي يصدرها المجلس تلقى القبول وتطبق مباشرة دون الحاجة إلى المصادقة عليها من طرف السلطات الحكومية وتكتسب سلطة إلزاميتها من طريقة المدخل المفتوح (أسلوب التشاور) "due process" المستخدمة في إعدادها، والتي تشبه آلية إصدار معايير المحاسبة الدولية، بحيث إذا تعين مشكل ما يستدعي البحث عن حل في شكل معيار، يقوم المجلس بتشكيل فريق عمل مكون من خبراء فنيين في المهنة، يعمل الفريق على طرح اقتراحات ونشرها بصورة واسعة للجمهور في شكل مذكرة للمناقشة (un memorandum-discussion)، تدوم مناقشتها شهرين أو ثلاثة شهور، في نهاية هذه الفترة يتم وضع مشروع معيار تحت شكل مذكرة عرض، تعرض تحت الرمز "Exposure-Draft ED" وتطرح للانتقاد من طرف الجمهور المعني بالمعلومة المالية كالشركات الضخمة ومكاتب التدقيق الكبرى لتحظى بقبول عام، لذلك يطلق عليها بالمبادئ المقبولة عموما، ثم يتم المصادقة عليها من طرف المجلس (من طرف خمسة أعضاء على الأقل)، وبهذا الإجراء يكون كل طرف قد عبر عن رأيه ومنح للنصوص النهائية قوة قانونية وإقبالا عاما.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما وإطار العمل لمجلس المحاسبة المالية

يتم وضع المعايير المحاسبية اعتمادا على الارشادات الواردة في الإطار المفاهيمي، ويحتوي الإطار المفاهيمي الأمريكي على قوائم تتضمن مفاهيم المحاسبة المالية، توفر الأساس لوضع المعايير وتطويرها، وأدوات تستخدم لحل المشاكل العملية للمحاسبة والتقرير.

### الفرع الأول: مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما: (Generally Accepted Accounting Principles -GAAP)

خلافا للنموذج الدولي القائم على أساس المبادئ، فإن المعايير الأمريكية تصمم على أساس قواعد، فقد وجهت لها عدة إنتقادات، إلا أن الكثير من الباحثين يعتقدون بأنها النظام الأنجع لأنها الأكثر وضوحا واقتصادية وتتميز بدرجة عالية من التأكيد، فالمبادئ تتسم بالعمومية بينما القواعد تكون أكثر تفصيلا ودقة. وقد استخدم مصطلح مبادئ المحاسبة المقبولة عموما (GAAP) لأول مرة عام 1964، وذلك عندما أُلزم المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بالإجماع مع أعضاء سوق تداول الأوراق المالية بنيويورك المدققين

<sup>1</sup> Robert Obert, "Pratique Internationale de la Comptabilité et d'Audit", Op cit, p50.

بالإشارة في تقريرهم إلى احترام مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها والإشارة إلى كل تناقض مع منشورات بحوث المحاسبة (ARB) وآراء مبادئ المحاسبة (APB) - فكلاهما يشكلان حاليا جزءا من مبادئ المحاسبة المقبولة عموما بصفة رسمية-، بحيث تم تغيير العبارات الواردة في شهادة المدقق من "إن القوائم المالية قد تم فحصها وأنها صحيحة" لتصبح " إن القوائم المالية ممثلة بصدق تماشيا مع مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها"<sup>1</sup>. فيرى مجلس المبادئ المحاسبية في بيانه رقم APB4 بأنها عبارة تضم الأعراف، الاتفاقيات، القواعد والإجراءات الضرورية لشرح الممارسة المحاسبية العامة والتفصيلية المقبولة في أي وقت، وتصبح مقبولة بشكل عام من خلال العرف وليس من خلال الاشتقاق الرسمي، وقد تطورت من خلال الخبرة والعلم والعرف والاستخدام ومن خلال المتطلبات العملية، فهي نتاج البيئة الاقتصادية التي تقدم فيها. واسترجع هذا المفهوم بعد انشاء مجلس معايير المحاسبة المالية سنة 1973 في الكتيبات الاسترشادية الصادرة عن المعهد، حيث منح المجلس قوة إلزامية للمبادئ المقبولة عموما، فهي تقبل لأنها مبادئ منطقية ومفيدة في اتخاذ القرارات.

وفي عام 2003 قرر المجلس ووفقا لتوجيهات واردة في دراسة قامت بإصدارها لجنة تداول الأوراق المالية- حول تبني الو.م.أ لنظام التقرير المالي القائم على أساس المبادئ- اتخاذ العديد من التدابير التي تهدف إلى تحسين نوعية المعايير، الإطار المفاهيمي وتدوين الأدبيات المحاسبية القائمة، وضرورة الاعتماد على نظام موحد لصنع المعايير والعمل على التوفيق مع معايير مجلس المحاسبة الدولي<sup>2</sup>.

وفي عام 2008 قام مجلس المحاسبة المالية بإصدار قائمة معايير المحاسبة المالية رقم SFAS 162، تتضمن الترتيب الهرمي للمبادئ المقبولة عموما، وتصنف مصادر المبادئ وفق ترتيب تنازلي لدرجة الوثوقية، كما أصبحت هذه المبادئ توجه إلى المؤسسة بعدما كانت توجه إلى المدقق، كونه يتحمل مسؤولية المصادقة على الحسابات المعدة وفق هذه المبادئ، وقد قدمت القائمة 162 مصادر المبادئ المقبولة عموما على النحو التالي:<sup>3</sup>

1- نشرات بحوث المحاسبة لمعهد المحاسبين القانونيين وآراء مجلس المبادئ المحاسبية ما لم تكن معدلة، القوائم المالية لمجلس معايير المحاسبة المالية والتفسيرات، الإصدارات التنفيذية للقائمة رقم 133 للمجلس والمواقف المتخذة من طرف مستخدمي المجلس.

<sup>1</sup> ريتشارد شرويدر وآخرون، مرجع سابق، ص45.

<sup>2</sup> Richard G.Schroeder et autres, Op cit, p18.

<sup>3</sup> Ibid, p18.

## الفصل الثاني: الإطار العام لتنظيم الممارسات المحاسبية المقارنة

2- النشرات الفنية للمجلس والدليل الاسترشادي للتدقيق والمحاسبة والذي صدر عن معهد المحاسبين القانونيين و تم مراجعته من طرف المجلس وقوائم المواقف المتخذة من طرف لجنة المهام المكلفة بالقضايا الطارئة لمجلس معايير المحاسبة المالية.

3- النشرات الفنية للجنة التنفيذية لمعهد المحاسبين القانونيين والتي خضعت للمراجعة من قبل المجلس.

4- الأدلة التنفيذية للمجلس، التفسيرات المحاسبية لمعهد المحاسبين والممارسات التي تشهد اعترافا وانتشارا واسعا في العموم أو في صناعة محددة.

وفي 01 جويلية 2009 تم استبدال القائمة رقم 162 بالقائمة رقم 168 المتضمنة لتدوين (قانون) معايير المحاسبة للمجلس (FASB(ASC) والتسلسل الهرمي للمبادئ المقبولة عموما، فهي توضع هذا التدوين كمصدر رسمي ووحيد للمبادئ الأمريكية المقبولة عموما (GAAP) غير الحكومية والموثوق فيها.

لم يتم إصدار التدوين لتغيير مبادئ المحاسبة المقبولة عموما، وإنما غرضه هو تبسيط تصنيف المعايير القائمة والمستقبلية من خلال إعادة هيكلة جميع المبادئ الأمريكية الموثوق فيها (التي تخص المنشآت غير الحكومية) في شكل مواضيع (topic) داخل قاعدة بيانات موحدة على شبكة الانترنت وتحت نظام مرجعي مشترك، بحيث يرى المجلس بأن ادماجها في مرجع وحيد وموثوق فيه سوف يسهل عملية البحث والتوفيق مع معايير المحاسبة الدولية، هذا كخطوة أولى، وتكمن الخطوة الثانية في تعديل عملية وضع المعيار بإصدار تحديث لمعيار المجلس والذي يشار إليه بالرمز (Accounting Standard Update-ASU)، وتعد هذه التحديثات مصادر غير موثوقة، لكن تستخدم في تقديم معلومات أساسية بشأن التعديلات.<sup>1</sup> يتم تنظيم التدوين تحت هيكل مستويات، وهو بذلك يتوافق مع الاطار التصوري، يتشكل من مواضيع، مواضيع فرعية، أقسام وفقرات، ويتم تقسيم تصريحات المبادئ (GAAP) إلى تسعين موضوعا محاسبيا، تنظم الموضوعات في تسع عناوين رئيسية تتجمع على أساس القوائم المالية التي ترتبط بها كما يوضحه الجدول الموالي:

### الجدول رقم (1-2): تنظيم التدوين لمبادئ المحاسبة المقبولة عموما

المجموعات	الموضوعات العامة	رقم الموضوع	عدد الموضوعات الخاصة في كل موضوع عام
مبادئ عامة للعرض		105	1
		200-299	15
موضوعات الميزانية	الاصول	300-399	9

<sup>1</sup>Voir:

- Ibid,p19.

- Debra C.Jeter,Paul K.Chaney," Advanced Accounting",Fifth Edition, John Wiley&Sons,Inc,Asia, 2012,p37.

## الفصل الثاني: الإطار العام لتنظيم الممارسات المحاسبية المقارنة

9	499-400	الالتزامات	
1	505	حقوق الملكية	
1	605	الإيرادات	موضوعات قائمة الدخل
8	799-700	المصرفيات	
14	899-800	معاملات موسعة	موضوعات أخرى
32	999-900	صناعة	
90		المجموع	

**Source:** Debra C.Jeter,Paul K.Chaney, " Advanced Accounting",Fifth Edition, John Wiley&Sons,Inc,Asia, 2012, p37.

تضم موضوعات العرض خمسة عشر(15) موضوعا خاصا تتعلق بعرض جميع القوائم المالية المقارنة، التغييرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء، الأرباح عن السهم، القوائم المرحلية، التقارير عن القطاعات،...إلخ، وتتناول مواضيع الميزانية معالجة كل من الأصول، الالتزامات وحقوق الملكية، وتعالج الموضوعات التي تتعلق بقائمة الدخل الاعتراف بالإيرادات والمصرفيات، تتناول الموضوعات الموسعة موضوعات متنوعة كاندماج الأعمال، الترتيبات، التوحيد، الأدوات المالية، القياس بالقيمة العادلة والإفصاحات المتعلقة بها، تحويل العملات الأجنبية، الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة، التأجير التمويلي،...إلخ، وتعالج موضوعات الصناعة الحسابات الخاصة بصناعة معينة أو نوع من النشاط كالزراعة ، الخطوط الجوية، البناء، أشغال الصناعات الاستخراجية التي تتعلق بالمناجم أو البترول والغاز، قطاع التأمين، البنوك، شركات الإستثمار،...إلخ.<sup>1</sup>

تقر المبادئ العامة على أن تدوين المعايير المحاسبية هو المصدر الوحيد والموثوق للمبادئ المقبولة عموما، وتعد كل أدبيات المحاسبة غير المتضمنة في التدوين بأنها مصادر غير موثوقة للمبادئ الأمريكية، فالتدوين لا يتضمن معايير المجلس فقط وإنما يتضمن كذلك القواعد والتفسيرات الصادرة عن لجنة الأوراق المالية بالنسبة للمسجلين في البورصة. ولا يتضمن التدوين نصوص مجلس معايير المحاسبة الدولية التي كانت تمثل سابقا وفق معيار المراجعة رقم 69 مصدرا يصنف في المستوى الرابع من التسلسل الهرمي للمبادئ الأمريكية<sup>2</sup>، بالرغم من أن إحدى توقعات ممارسة التدوين هي تسهيل عمليات تقارب المعايير الأمريكية مع تلك الدولية.

يشتمل التدوين على الأدبيات المحاسبية المبنية أسفله، الصادرة عن مختلف واضعي المعايير والتي تمارس على جميع المنشآت(الأخرى غير الحكومية):<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Ibid,p38-40.

<sup>2</sup> Robert Obert, "Pratique Internationale de la Comptabilité et de l'Audit", Op cit, p55-56.

<sup>3</sup> Debra C.Jeter,Paul K.Chaney, Opcit, p40-41.

**أولاً: المعايير الصادرة عن واضعي المعايير الآخرين غير لجنة الأوراق المالية**

تضم وفق التسلسل الهرمي ما يلي:

1- المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) وتضم قوائم معايير المحاسبة المالية (FAS)، التفسيرات المالية (FIN)، النشرات الفنية (FTB)، مواقف الموظفين (FSP) دليل تطبيق الموظفين ونماذج عن القائمة رقم 138.

2- الإصدارات عن لجنة المهام المكلفة بالقضايا الطارئة (Emerging Issues Task Forces-EITF).

3- إصدارات مجموعة الممارسات المشتقة (DIG).

4- آراء مجلس مبادئ المحاسبة (APB).

5- نشرات البحوث المحاسبية (ARB).

6- التفسيرات المحاسبية (AIN)

7- المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) من قوائم المواقف (Statements Of Position- SOP)، الدليل الاسترشادي للتدقيق والمحاسبة، نشرات الممارسة وخدمة الاستعلام الفنية.

**ثانياً: المعايير الصادرة عن لجنة الأوراق المالية:** لقد تم إدراج جزء مهم من المحتويات الموثوق فيها والصادرة عن لجنة الأوراق المالية، التفسيرات المختارة لموظفي اللجنة والدليل الإداري كمرجع في التدوين وذلك لزيادة منفعته بالنسبة للمنشآت العمومية، وتمثل في:

1- اللائحة Regulation s-x

2- نشرات القوائم المالية/ نشرات السلاسل المحاسبية Releases.

3- النشرات التفسيرية.

4- دليل موظفو اللجنة في نشرات المحاسبة للموظفين، القضايا الناشئة عن فريق العمل وتعليقات الموظفين المراقبين.

**الفرع الثاني: إطار العمل المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة والمعترف عليها (GAAP)**

لم تظفر المحاولات التي قام بها كل من الأفراد والجهات منذ عام 1930 لتطوير نظريات المحاسبة نجاحاً كبيراً، وكذلك محاولات لجنة الاجراءات المحاسبية ومجلس المبادئ المحاسبية، إلى أن تم تأسيس مجلس معايير المحاسبة المالية عام 1973، حيث شرع سنة 1974 بانجاز برنامج لتطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة، وقد شرع في هذه العملية سنة 1976 ولا تزال مستمرة إلى يومنا هذا. يتم إعداد الإطار بنفس آلية إصدار

المبادئ، بحيث يقوم مجلس معايير المحاسبة المالية بطرح مشروع إطار مفاهيمي تحت شكل مذكرة عرض، وقد قامت اللجنة الدولية للمعايير المحاسبية بتبني الإطار المقترح عام 1987<sup>1</sup>، وقام المجلس بعد ذلك بتعديله عام 2001. فالإطار الأمريكي يختلف عن الإطار الدولي فيما يتعلق بعرض المعلومة المالية، فهو يستخدم مصطلح "التقارير المالية Financial reporting" وهو مفهوم أشمل من القوائم المالية " Financial statements"، بحيث تتضمن التقارير بصفة رئيسية القوائم المالية وتمتد لتشمل كذلك معلومات غير مالية ونشرات أو تقارير مجلس الإدارة، التنبؤات المالية والأخبار ذات الصلة بالمنشأة، وصف للخطط والتوقعات وكذلك تأثير البيئة على أعمال المنشأة<sup>2</sup>. ويتضمن الإطار المفاهيمي الأمريكي قوائم لمفاهيم المحاسبة، توفر الأساس لوضع المعايير وتطويرها وأدوات يستخدمها المجلس لحل مشاكل المحاسبة والتقرير، وقوائم المفاهيم المالية هي:<sup>3</sup>

- **قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم SFAC 01** (تم استبدالها بالقائمة رقم 08) أهداف التقارير المالية المعدة من طرف مؤسسات الأعمال، حيث تقدم التقارير المالية للمستثمرين الحاليين والمرتبطين والدائنين معلومات مفيدة وشاملة لإعطاء أساس الاختيار بين الاستخدامات البديلة للموارد المحدودة واتخاذ قرارات الاستثمار الرشيدة.

- **قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم SFAC 02** (تم استبدالها بالقائمة رقم 08) الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، حيث يقوم المشروع محل التقرير باختيارات محاسبية بين البدائل ويحاول الإطار تحديد الخصائص التي تجعل المعلومة مفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية، ولذلك يرى أنه من الضروري احترام الترتيب الهرمي الذي حدده لهذه الخصائص، فالملائمة والعرض العادل (يشار إليه سابقا بالموثوقية) هما خاصيتان أساسيتان، وهناك خاصية ثانوية تتناسب مع الخصائص الأساسية وتكمن في قابلية المقارنة، ويتم ترتيب القابلية للفهم في صنف منفصل لأنها الخاصية الأكثر نفعاً. وتجدد الإشارة هنا إلى أن الإطار يسمح بالانحراف عن المعايير التي يضعها إذا كان تطبيقها يتعارض مع أهداف القوائم المالية ولكن بنسبة ضئيلة تكاد تكون معدومة، ولا يوجد استثناء وفقاً لمعايير المحاسبة وإنما وفقاً لمعايير المراجعة، بحيث توجد قاعدة

<sup>1</sup>Jacqueline Langot, "Comptabilité Anglosaxonne, Normes US GAAP et rapprochements avec IAS/IFRS", 5ème éd, Edition Economica, Paris, 2006 , p26 .

<sup>2</sup>د. طارق عبد العال حماد، "التقارير المالية، أسس الإعداد والعرض والتحليل"، مرجع سابق، ص39-40.

<sup>3</sup>-Voir:

- Debra C.Jeter,Paul K.Chaney, Op cit, p30-33.

- Jacqueline Langot, Op cit, p 25-26 .

- د. طارق عبد العال حماد، "التقارير المالية، أسس الإعداد والعرض والتحليل"، مرجع سابق، ص39-40.

- د. طارق عبد العال حماد، "موسوعة المعايير المحاسبية، عرض القوائم المالية (1)"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003/2002،

ص06.

- ريتشارد شرويدر، مارتن كلارك وآخرون، مرجع سابق، ص287.

- أ.د. أمين السيد، أحمد لطفي، مرجع سابق، ص46.

تنص على أنه يجوز للمراجع إبداء "رأي غير متحفظ"، حتى عند وجود انحراف، إذا ما اقتنع بأن هذا الانحراف يقدم عدالة أكثر.

- قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم SFAC 03 (تم استبدالها بالقائمة رقم 06) عناصر القوائم المالية لمؤسسات الاعمال.

- قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم SFAC 04 أهداف التقارير المالية للمؤسسات غير الإقتصادية.

- قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم SFAC 05 أسس القياس والاعتراف في القوائم المالية لمؤسسات الأعمال (الاقتصادية)، وهي توضح مقاييس القياس والاعتراف التي تحدد المعلومات الواجب عرضها في القوائم المالية وتوقيت إظهارها، فالمحاسبة تقوم على أساس فرضية الوحدة الاقتصادية، الاستمرارية، الوحدة النقدية والدورية وتحترم مبدأ التكلفة التاريخية، الاعتراف بالإيراد، الاعتراف بالمصروفات والإفصاح الكامل، دون غرض النظر عن القيدين اللذين يعيقان الممارسة وهما التكلفة وممارسة الصناعة (Industry practice).

- مفاهيم المحاسبة المالية رقم SFAC 06 (والتي تحل محل القائمة رقم 03) عناصر القوائم المالية، تقدم مفاهيم العناصر الأساسية المكونة للقوائم المالية، وقد حددت العناصر العشرة التي تستخدم لقياس الأداء والمركز المالي وهي الأصول، الالتزامات، حقوق الملكية، استثمارات الملاك، التوزيعات من الأرباح، الدخل الشامل، الإيرادات، المصاريف، المكاسب والخسائر.

- قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم SFAC 07 استخدام معلومات التدفقات النقدية والقيمة الحالية في القياس المحاسبي (يمكن النظر إليها على أنها امتداد للقائمة رقم 05)، وهي توفر إطار عمل لاستخدام التدفقات النقدية المستقبلية كأساس للقياس المحاسبي عند الاعتراف الأولي بالأصول وطريقة الفائدة لاستهلاك المنافع. ولم تنطرق إلى مشاكل القياس لأن هذه المسائل تعتمد على الأعراف المحاسبية.

- قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم SFAC 08 الأغراض العامة للتقارير المالية والخصائص النوعية للمعلومة المالية المفيدة (وقد حلت محل القائمة رقم 01 و02).

يلاحظ بأن الإطار المفاهيمي الأمريكي يوافق مفاهيم المحاسبة المتقدمة ويتجلى ذلك في إصدار القائمة رقم 04، لأن المجلس يعتقد بأن أهداف التقارير المالية للمنشآت الممولة من طرف الحكومة يقتضي أن تتماثل مع أهداف منشآت الأعمال التي تلتزم بنشاطات مشابهاة، ويظهر أن إصدار القائمة رقم 07 والتي تتطلب استخدام القيمة الحالية ملائما بوضوح في محاسبة ادماج الأعمال كقياس القيمة المقدرة للشهرة كباقي الأصول غير الملموسة التي تم اقتنائها عند التملك، كما أن هذه الشهرة سوف لن تهلك وإنما تخضع لاختبار التدني حسبما ورد في القائمة رقم 05، بحيث تخلى المجلس في هذه القائمة سنة 2001 عن ضرورة استهلاك الأصول غير الملموسة، مالم تكن لها مدة حياة محددة. وتدمج القائمة رقم 08 خاصية ثانوية

مرغوب فيها وهي قابلة للمقارنة، وعلى أساسها حذف المجلس طريقة المصالح المشتركة في دمج الأعمال عام 2001 واحتفظ بطريقة الشراء في معالجة تكلفة الاندماج، مما جعل الحسابات المدجة قابلة للمقارنة، كما أن هذه الخاصية تلعب دورا كبيرا في التحول من مبدأ الشركة الأم إلى مبدأ الوحدة الاقتصادية. ففي ظل مبدأ الشركة الأم الذي تبناه المجلس في محاسبة ضم الأعمال إلى غاية 2008، يتم القياس باستخدام التكلفة التاريخية ويقترح قياس أفضل لقيمة الأصل وهو السعر المدفوع (price paid) ولم يحدد كيفية قياس الحقوق غير المسيطر عليها، بحيث كان يتم قياس نسبة محددة من الأصل (الحقوق غير المسيطر عليها) بالقيمة الدفترية والنسبة المتبقية من نفس الأصل بالقيمة السوقية، مما ينشئ قياس مجزأ للأصول في الميزانية الموحدة، ويمكن أن يفقد القيم خاصية الموثوقية أو "العرض العادل" المنصوص عنها في القائمة رقم 08، والتي تعد حسب القائمة رقم 05 أحد الفرضيات الأساسية في المحاسبة.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: المشروعات المشتركة بين مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية

لقد تعهد كلا المجلسان في الاجتماع المنعقد بينهما يوم 18 سبتمبر 2002 بالتزامهما بتطوير المعايير المحاسبية واستخدام أفضل المعايير لكل من عملية التقرير المالي المحلي والدولي، فمن أهم أهدافهما هو تطوير المعايير المحلية وجعلها واضحة تستند إلى مبادئ متوافقة داخليا، مبنية على مفاهيم أساسية بدل مجموعة من الاتفاقيات، والهدف الآخر هو جعل هذه المعايير متوافقة دوليا، ويسهل تحقيق ذلك إذا كانت القرارات تستند إلى أطر تصورية متماثلة، لذلك يسعى المجلسين إلى إيجاد إطار مشترك بينهما. فبالرغم من تواجد نقاط مشتركة بين الإطارين القائمين حاليا، إلا أن تصميم المعايير في كلا المرجعين المحاسبين يختلف، فالمعايير الدولية تقوم على أساس مبادئ، بينما تبنى المعايير الأمريكية على أساس قواعد.

### الفرع الأول: التحول من معايير موضوعة على أساس قواعد إلى معايير موضوعة على أساس مبادئ

يمثل مجلس معايير المحاسبة المالية الهيئة الرسمية التي يوكل لها معهد المحاسبين القانونيين سلطة إصدار المعايير، ولوضع المعايير يعتمد المجلس على الاسترشادات والمفاهيم العامة التي يحتويها الإطار المفاهيمي، ويرجع سبب الكثير من التفصيل والتعقيد المصاحب للمعايير الأمريكية حسب رأي المجلس إلى استرشادات التطبيق الموضوعة على أساس القواعد وليس على أساس المبادئ، فالمعايير التي تعتمد على القواعد تكون صارمة ومنتشدة، بينما تتسم المعايير المصممة على أساس المبادئ بالمرونة لأنها توضع على أساس المفاهيم العامة التي تعتمد على العلوم الاقتصادية، فهي تقيس النشاط الاقتصادي وتسجله مع الايضاحات المحيطة

<sup>1</sup> Debra C.Jeter,Paul K.Chaney, Op cit, p31-33.

به والمقدمة كملخص في القوائم المالية<sup>1</sup>. ففي كثير من الحالات العملية يبدو بأن المعايير الأولى تحقق الثبات وقابلية المقارنة مع الزمن وبين الشركات ولكن في غالب الأحيان لا تعكس الظروف الاقتصادية للوحدة محل التقرير، حيث تختلف هذه الظروف بين الشركات ومع الزمن مما يخل بمبدأ الملائمة. ومن أهم خصائص المعايير التي تعتمد على المبادئ العامة ما يلي:

- الطبيعة الاقتصادية للعملية هي التي تحكم التقرير المالي عنها وليس شكلها القانوني.  
- يجب أن يحتوي المعيار على بيان للعملية التي تشكل موضوعه ويحتوي على اعتبارات اقتصادية لهذه العملية لتوفير فهما عاما وكذلك متطلبات إفساحية ترتبط بهذا البيان، كما يمكن أن يوفر المعيار استرشادات تطبيقية في شكل أمثلة توضح كيفية تطبيق المبادئ العامة.

وقد علق بعض المحاسبين على أن معايير المجلس الأمريكي، على الرغم من أنها تعتمد على المفاهيم العامة إلا أنها لا تخلو من بعض العناصر مثل استثناءات النطاق واسترشادات التطبيق التفصيلية التي تمنحها مظهر الاعتماد على القواعد، بحيث يطلق عنها بـ"الخطوط المضيئة bright lines" التي تسطر بوضوح الحد بين ما هو مقبول وغير مقبول<sup>2</sup>، وقد رد المجلس على هذه الانتقادات وكذلك التوصيات المقدمة من طرف لجنة تداول الأوراق المالية (SEC) على أن الإطار المفاهيمي يحتاج إلى التحسين والمعايير تحتاج إلى أن تكون محددة بشكل واضح واسترشادات التطبيق إلى التحسين واستثناءات النطاق إلى التخفيض، فهو يعمل على ذلك مع مجلس معايير المحاسبة الدولية من خلال مشروع مشترك لتطوير إطار عمل يتم استخدامه من قبل المجلسين<sup>3</sup>.

**الفرع الثاني: مشروع الإطار المفاهيمي المشترك بين مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية:**

قرر المجلسان في إطار اتفاق ناروولك (Norwalk) تطوير إطار مفاهيمي مشترك للمحاسبة المالية والتقرير، يوفر الأساس لتطوير المعايير المستقبلية، وقد تم دمج هذا المشروع في رزمة مشتركة لمراجعة إطارها في أكتوبر 2004<sup>4</sup>، ينطوي هذا المشروع على ثمانية مراحل كما يوضحه الجدول الموالي:

<sup>1</sup> طارق عبد العال حماد، "موسوعة المعايير المحاسبية، عرض القوائم المالية(1)"، مرجع سابق، ص07.  
<sup>2</sup> Robert Obert, "L'intégration des IFRS dans le système d'information financière aux Etats-Unis", Revue Française de Comptabilité N460, Déc2012, p32.

<sup>3</sup> ريتشارد شرويدر، مارتن كلارك وآخرون، مرجع سابق، ص102.

<sup>4</sup> Odile barbe, Laurent Didelot, Jean-Luc Siegwart, "Comptabilité approfondie", Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2011/2012, p69 .

الجدول رقم (2-2) : مراحل مشروع تطوير إطار مفاهيمي مشترك

المرحلة	الموضوع
A	الأغراض والخصائص النوعية
B	تعريف العناصر، التسجيل المحاسبي وحذف التسجيل
C	القياس الأولي واللاحق
D	مفهوم المنشأة التي تعرض قوائم مالية
E	حدود التقرير المالي، العرض والإفصاح عن المعلومات
F	هدف وقانون الإطار المفاهيمي
G	ممارسة الإطار المفاهيمي على المنشآت غير الهادفة للربح
H	أسئلة متنوعة

**Source:** ED IASB/FASB, "Un cadre conceptuel amélioré pour l'information financière: chapitre1 et 2-phase A (objectifs et caractéristiques qualitatives)", article publiée le 24/03/2009, Disponible en <http://www.focusifrs.com/content/view/full/3196>, Consultée le 21/08/2016.

وقد تم تجسيد المرحلة الأولى (A) عام 2006 بنشر ورقة نقاش وإرسالها إلى هيئات اللجنة الدولية والمجلس للتعليق عليها، تتناول هذه الورقة اقتراحات لمشروعات أساسية حول أغراض القوائم المالية والخصائص النوعية للمعلومة المالية، وقد أسفرت هذه المرحلة على مراجعة مجلس المحاسبة الدولي لجزء من إطاره المفاهيمي لعام 1989 وإصدار المجلس الأمريكي لقائمة المفاهيم رقم SFAC 08 والتي حلت محل القائمتين 01 و02 السابقتين.<sup>1</sup>

وتجدر الإشارة هنا بالتفصيل إلى ما أسفرت عليه هذه المرحلة من جانب مجلس معايير المحاسبة الدولية، الذي قام في عام 2010 بإصدار إطار مفاهيمي معدل يتكون من أربعة أجزاء، وهي:<sup>2</sup>

- أهداف التقارير المالية المعدة للأغراض العامة، ويظهر بأن المجلس قد أدخل مفهوم "التقارير المالية" للتعبير عن القوائم المالية الفعلية ومعلومات أخرى ذات طبيعة مالية توفر مدخلات مفيدة لاتخاذ القرارات حول تزويد المنشأة بالموارد الاقتصادية.
- المنشأ معدة التقرير، لم يصدر بعد.

<sup>1</sup> voir:

-Odile Barbe-Dandon, Laurent Didelot, 3ème éd, Op cit, p34.

- Debra C.Jeter, Paul K.Chaney, Opcit, p29-30.

<sup>2</sup> أنظر:

- أ.د محمد أبو نصار، د. جمعة حميدات، "معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية"، الطبعة الثالثة، 2013، مرجع سابق، ص4.  
- Bernard Raffournier, 5ème éd, Op cit, p16.

- الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة، وفي هذا الصدد تم تقسيم الخصائص النوعية إلى مجموعتين، تمثل المجموعة الأولى الخصائص النوعية الأساسية وتشمل الملائمة والتمثيل الصادق، وتمثل المجموعة الثانية الخصائص المعززة وهي قابلية المقارنة، القابلية للتحقق، التوقيت المناسب والقابلية للفهم.

- الأجزاء التي بقيت كما هي من الإطار المفاهيمي لعام 1989.

ونظرا لتوقف المشاريع المشتركة مع مجلس معايير المحاسبة المالية، واصل مجلس معايير المحاسبة الدولية مشاريع تعديل إطاره المفاهيمي بشكل انفرادي، وقام بطرح ورقة نقاش تتكون من 238 ورقة، تم نشرها في شهر جويلية 2013 وفتح فترة التعليق عليها إلى غاية جانفي 2014 لتكون موضوع مذكرة عرض في نهاية 2014 ونصوص نهائية في 2015، تسمح مشاريع المراجعة هذه بتوضيح بعض المفاهيم المتعلقة بالأصول، الالتزامات، الأداء ومعالجة بعض المواضيع التي يفتقدها الإطار الحالي كمفهوم وعرض عناصر الدخل الشامل الآخر.<sup>1</sup>

### الفرع الثالث: مشروعات التوافق الأخرى بين مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس المحاسبة الدولي

بادر المجلسان بالعديد من المشروعات المشتركة بغرض تحقيق التوافق الدولي في المعلومة المحاسبية المالية، من بينها:

#### أولا: مشروع التقارب الدولي قصير الأجل

قام هذا المشروع من أجل استبعاد الفروق البينية بين المبادئ المحاسبية المقبولة عموما ومعايير الإبلاغ المالي الدولي، تلك الفروق التي لا تدخل في نطاق المشاريع الكبرى الأخرى، ويتم استبعاد الفروق وتحقيق قابلية المقارنة عن طريق إيجاد حلول مشتركة ذات جودة عالية، ويكون ذلك بالاختيار بين الصنفين من المعايير، وقد قاما كلا المجلسان بنشر مذكرات عرض مبدئية باقتراحات التغيير إلى مبادئ المحاسبة الأمريكية أو معايير التقرير المالي الدولي أيهما يعكس الحل الأمثل وجودة عالية. وقد تطلب استكمال المشروع قبل عام 2005 وهو التاريخ الذي حددته المفوضية الأوروبية لتبني معايير المحاسبة الدولية من طرف جميع الشركات المسجلة في الإتحاد الأوروبي وتطرح أسهما للتداول العام.

#### ثانيا: اتفاقية ناروولك **The Norwalk Agreement**

اجتمع المجلسان في ناروولك في 18 سبتمبر 2002 واتفقا على تطوير معايير محاسبية متوافقة وذات جودة عالية، يمكن استخدامها في التقرير المالي المحلي والدولي، وتعهدا ببذل مجهودات لتوفيق المعايير في أقرب

<sup>1</sup> Odile Barbe-Dandon, Laurent Didelot, , 7ème èd, Op cit, p34.

وقت ممكن وتنسيق رزنامة أعمالهما المستقبلية للاستمرار في عمليات التوافق، وقد تم تسطير برنامج يتضمن أربع نقاط رئيسية وهي:

- تنفيذ مشروع التوافق الدولي قصير الأجل.
  - مشروع التقارب الدولي في المدى الطويل لاستبعاد الفروق التي يمكن أن تبقى بعد عام 2005 .
  - تشجيع الهيئات التفسيرية للمجلسين على تنسيق نشاطاتهما.
- وقد أسفرت هذه الاتفاقية على إصدار معايير جديدة من طرف مجلس المحاسبة الدولي كميّار الإبلاغ رقم 5، 8، 9، 10، 11، 12، 13، 15، وتم مراجعة الإطار المفاهيمي ومعيّار الإبلاغ رقم 2 و3 ومعيّار المحاسبة الدولي رقم 1، 19، 23. من جانب المبادئ الأمريكية تم نشر معيار المحاسبة المالية رقم 151، 153، 154، 157 ومراجعة المعيار رقم 123، 141، وقد تم ادماج كل المعايير في قانون مجلس معايير المحاسبة المالية في 01 جويلية 2009 مصاحبة فيما بعد بالتعديلات التي يمكن أن تطرأ عليها.

### ثالثا: وضع مخطط بغرض تحقيق التوافق **The Roadmap to Convergence**

قامت لجنة تداول الأوراق المالية في عام 2005 بوصف مخطط للحصول على مجموعة مشتركة من معايير ذات جودة عالية، لا تستدعي الحاجة إلى القيام بتسوية حسابات الشركات غير الأمريكية التي تعد تقاريرها وفقا لمعايير الإبلاغ المالي وتطرح قيما للتداول في الأسواق الأمريكية، بعد ذلك قررت اللجنة في 14 نوفمبر من عام 2008 نشر أول وثيقة للجمهور المعلق تدعى بـ "Roadmap" ( تعني بخارطة أو بطاقة الطريق ويمكن ترجمتها بالمخطط)، يسمح هذا المخطط باستخدام معايير التقرير المالي الدولي من طرف المصدرين الأمريكيين بداية من عام 2014، وذلك بعد توفير البيئة الملائمة لذلك، ويعرض المراحل التي يمكن أن تقود إلى استخدام المعايير على النحو التالي:<sup>1</sup>

- قيام اللجنة بتحسين المعايير المحاسبية من خلال تحديد معايير ذات جودة عالية، قابلة للفهم بقدر كاف وتقديم معلومة مالية مفيدة للمستثمر.
- تمويل مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية، بحيث تأخذ لجنة تداول الأوراق المالية في الاعتبار درجة أمان واستقرار هذه المؤسسة وطرق التمويل التي تمكنها من ممارسة نشاطها بكل استقلالية عن أية مجموعة خاصة.

<sup>1</sup> Richard G.Schroeder et autres, Op cit, p95-96..

- تحسين القدرة على استخدام قاعدة بيانات متفاعلة للتقرير المعد وفق المعايير الدولية، وقد قامت لجنة تداول الأوراق المالية باقتراح قواعد وفرضها على الشركات العمومية لتحسين البيانات المالية المقدمة في شكل لغة الكمبيوتر XBRL.
- تحسين التعليم والتكوين بخصوص المعايير الدولية للإبلاغ المالي في الو.م.أ من مستثمرين، مدققين، شركات، مشرعين، صانعي المعايير، الطلبة والباحثين.
- استخدام محدود في مجموعة ضيقة من الشركات.
- قيام لجنة تداول الأوراق المالية بتحديد ما إذا كانت إلزامية التبنّي لمعايير الإبلاغ المالي غير مجدّية استناداً إلى التقدم في المراحل الخمسة المذكورة أعلاه.

### رابعاً: نشر ثلاث وثائق جديدة من قبل لجنة تداول الأوراق المالية في 26 ماي و16 نوفمبر 2011

تتضمن الوثيقة الأولى إمكانية دمج معايير الإبلاغ المالي في المرجعية الأمريكية، وتتطرق الوثيقة الثانية إلى ممارسة معايير الإبلاغ المالي في العالم ولاسيما في أوروبا، وتحمل الوثيقة الثالثة الفروق بين المعايير الدولية والأمريكية. فالوثيقة الأولى تعرض نظرة متوقعة عن أعمال التقارب بعد خمس أو سبع سنوات من نشاط التوفيق، بحيث ستشهد المعايير الأمريكية تعديلات خلال هذه الفترة لتكون مطابقة لمعايير الإبلاغ المالي، بعد ذلك تقوم الو.م.أ بتبني المعايير الجديدة (مثلما تقوم به المفوضية الأوروبية)، بحيث يقوم مجلس المحاسبة المالي ومجلس المحاسبة الدولي بتعديل وإكمال معايير الإبلاغ المالي للأخذ في الاعتبار الخصوصيات القومية والاحتياجات الخاصة بالسوق الأمريكي، وتبقى لجنة تداول الأوراق المالية تحتفظ بمسؤولية الإشراف على مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) وتتابع مهمتي الإشراف والحوكمة على مجلس المعايير الدولية من خلال مساهمتها في المجلس النقدي لمؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولي.<sup>1</sup>

### خامساً: احتمال توقف مشاريع التقارب الدولي بين المجلسين

في عام 2014 يواصل المجلسان الدوليان العمل معا على العديد من جوانب الإيجار التمويلي، وهو آخر مشروع مشترك للتقارب لأن العلاقة الثنائية الرسمية بينهما ستنتهي، ولايزال مستقبل المزيد من أعمال التقارب غير مؤكد، حيث تحول اهتمام المجلسين إلى رزنامة أعمالهما الفردية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Robert Obert, "L'intégration des IFRS dans le système d'information financière aux Etats-Unis", Op cit, p30-31.

<sup>2</sup> Cabinet d'audit et de conseil, Pricewaterhousecoopers (PWC), "IFRS and US GAAP: Similarities and differences", Oct 2014, p5, Available at <http://www.pwc.com>, Date last access 18/03/2016.

الفرع الرابع: تأثير الدولية مقابل المعايير الأمريكية ومراحل تبني المعايير الدولية من طرف الشركات المسعرة في لجنة تداول الأوراق المالية (SEC)

شهد العالم تقدما كبيرا في عمليات التوافق الدولي وكان التأثير الدولي للمعايير الأنجلوسكسونية ولاسيما الأمريكية واقع، بحيث كانت ما نسبته 40%<sup>1</sup> من دول العالم سنة 1997 تستخدم النموذج الأنجلوأمريكي (Angloaméricain)، الذي كان يتواجد في معظم الأسواق المالية الدولية نظرا لدرجة تكامل وشمول مجموعة معاييرها ودرجة ميوله إلى معلومة الأسواق المالية.

جعلت الفروق العديدة بين المرجعية الدولية والمرجعية الأمريكية من لجنة تداول الأوراق المالية (SEC) لا تعترف بالمرجعية الدولية ولا تسمح للمؤسسات التي تتبناها بالتسجيل في الأسواق المالية الأمريكية ما لم تتم بإعادة قوائمها وفقا للمبادئ الأمريكية والقيام بالتسوية من خلال تقديم نموذج (20-F) إلى لجنة تداول الأوراق المالية في خلال ستة شهور من نهاية السنة المالية للشركة، وقد كانت تصاحب هذه التسوية تكاليف مرتفعة تعيق تسجيل العديد من الشركات الأجنبية، وكانت تبرر اللجنة ذلك بأن التسجيل بمبادئ محاسبية غير المبادئ الأمريكية يؤدي إلى إفصاح ثنائي الطبقات، أحدهما للمسجلين المحليين والآخر للأجانب<sup>2</sup>، مما يقود إلى احتمال متزايد في تضليل المستثمرين. كما كان يحكم آنذاك بعض مسؤولي الدولة في الو. م. أ على أن قواعد المحاسبة الدولية ضعيفة وسياسات الإفصاح المتبعة سيئة، وقد كان لها دور في المشاكل المالية التي عانت منها البرازيل وروسيا في أواخر التسعينات<sup>3</sup>، غير أن دراسة سابقة لثمانى مجموعات متعددة الجنسيات توصلت إلى أن الإفصاح عن النتائج المالية باستخدام المعايير الدولية يطابق الإفصاح عن ذلك باستخدام المبادئ الأمريكية<sup>4</sup>. وحاليا يمكن اعتبار معايير الإبلاغ المالي هي المعايير الدولية لأن ثلثي العالم يفرضها على الشركات التي تقوم بطرح قيمها للتداول العام<sup>5</sup>. وقد قررت الو. م. أ. إدماجها في نظام التقرير المالي للمصدرين الأمريكيين، وذلك وفقا للمراحل التالية<sup>6</sup>:

- في 21 ديسمبر من عام 2007 قامت اللجنة بتعديل النموذج (20-F) من خلال إصدارها للقاعدة

<sup>1</sup> Jacqueline Langot, Op cit, p13.

<sup>2</sup> Richard G.Schroeder et autres, Op cit, p97.

<sup>3</sup> ريتشارد شرويدر، مرجع سابق، ص132.

<sup>4</sup> Jacqueline Langot, Op cit, p13.

<sup>5</sup> Michel Prada, "Bientôt la fin de la convergence avec les Etas-Unis", Revue Banque n° 753 du 30/10/2012.

<sup>6</sup> Voir:

-Robert Obert, "L'intégration des IFRS dans le système d'information financière aux Etats-Unis, Op cit, p31-32.

- FocusIFRS, [http://www.focusifrs.com/menu\\_gauche/actualites\\_phare/fasb\\_et\\_sec](http://www.focusifrs.com/menu_gauche/actualites_phare/fasb_et_sec), Consulté le 22/08/2016.

- Cabinet d'audit et de conseil, PWC, "IFRS and US GAAP: Similarities and differences", Op cit, p4.

" قبول المصدرين الخواص الأجانب للقوائم المالية المعدة وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي دون القيام بتسويتها مع المبادئ الأمريكية". وقد ظلت الأسواق الأمريكية مفتوحة أمام الشركات غير الأمريكية التي كانت تمثل أكثر من 450 شركة أجنبية سنة 2014.

- في 14 نوفمبر 2008 قامت اللجنة بإصدار أول وثيقة تدعى بالمخطط، تعرض الخطوات التي يمكن أن تقود إلى استخدام معايير الإبلاغ المالي لعرض قوائم الشركات الأمريكية المدرجة قيمها في لجنة تداول الأوراق المالية.

- في 17 أوت 2011 يوجه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) رسالة إلى لجنة تداول الأوراق المالية، يطلب فيها التبيني الاختياري لمعايير الإبلاغ المالي من طرف المصدرين الأمريكيين.

- في 21 نوفمبر 2011 قام موظفو اللجنة بنشر وثيقتين تتضمنان إمكانية إدماج معايير الإبلاغ المالي في نظام التقرير المالي للمصدرين الأمريكيين. تحمل الوثيقة الأولى ملاحظات مستخدمو اللجنة بعد تحليل القوائم الموحدة والمعدة وفق معايير الإبلاغ المالي لـ 183 شركة، تقع 80٪ منها في دول أوروبية، وقد تم التوصل إلى ضرورة تحسين الشفافية والوضوح بعدما تبين أن هناك غياب للإفصاحات التي تتعلق بالسياسات والطرق المحاسبية المتبعة أو يتم التطرق إليها بصورة غير كافية لفهم الحسابات، كما أن التنوع في ممارسة هذه المعايير يعتبر تحدي بالنسبة لمقارنة القوائم بين الدول والصناعات. أما الوثيقة الثانية فهي تحمل الفروق الموجودة بين الأحكام المحاسبية الأمريكية والدولية -متناسين بذلك المشاريع المشتركة للتوافق المحاسبي بين المجلسين-، وقد تم التوصل إلى أن المبادئ المقبولة تتضمن أحكاما أكثر تفصيلا ودقة، وأهم ما تم التوصل إليه هو أن معايير الإبلاغ المالي تحمل مبادئ عامة للمحاسبة عن المعاملات لجميع الصناعات مع قلة الدلائل الخاصة والمستثناة من الدليل العام، هذا إلى جانب الفروق الموجودة بين الإطارين المفاهيمين.

- في 13 جويلية 2012 أصدر موظفو لجنة تداول الأوراق المالية التقرير النهائي الموسوم بـ"مخطط عمل لإدماج المعايير الدولية للإبلاغ المالي في نظام التقرير المالي للمصدرين الأمريكيين"، يحمل هذا التقرير ستة أجزاء تتضمن المواضيع التالية على التوالي: تطوير وتطبيق معايير الإبلاغ المالي، الوضعية العامة للمنظمة الدولية وإجراءات إعداد المعايير، وجهة نظر المستثمرين، البيئة التنظيمية، التأثير على المستثمرين والاستثمار في رأسمال بشري. وعند تحرير التقرير اقترحت اللجنة إدماج معايير الإبلاغ المالي في التدوين المحاسبي الأمريكي وقد عاجلت التطبيق على عدد محدود من الشركات الأمريكية التي تنشط على المستوى الدولي. فالتقرير أورد عدة تقديرات ايجابية للمعايرة باستخدام المعايير الدولية، كما أورد بعض التحفظات لتطبيقها في و م أ كالمجالات التي لم تشهد فيها المعايير الدولية نموا كالصناعات والمجالات التي تسجل فيها الممارسة

فروقات جوهرية بين المرجعين، مع الإشارة بأنها أقل من تلك التي تواجه الدول الأخرى الكبيرة التي قامت بتبني المعايير الدولية من قبل. وفي غياب قرار أمريكي حول التبني يتوقع خطر أن تكون العشرية المقدرة للتوفيق هي نفسها فترة لظهور فروقات أخرى جديدة.

قامت مؤسسة معايير الإبلاغ المالي بتحليل هذا التقرير ومساعدة مجلس معايير المحاسبة المالية في تبني هذه المعايير من خلال تقديم بعض المعلومات المكتسبة من خبرتها في تجارب الدول التي قامت بالتبني من قبل، بحيث ترى بعد معالجتها لاستراتيجيات الإدماج أنه من الصعب فنيا وماديا التحول من مرحلة ممارسة طويلة للمعايير الأمريكية، وتبدي رأيا متحفظا حول الاستخدام الاختياري لمعايير الإبلاغ المالي أو الإدماج التدريجي لها، فهي تشجع الحل الذي يكمن في فرض هذه المعايير على عدد محدود من الشركات الأمريكية التي تنشط على المستوى الدولي وتبقى الشركات القومية تحتفظ بالمعايير المحلية لمدة أطول. أما المستثمر فهو الآخر يبدي رأيه في هذا الشأن وهو غير مستعد للتضحية بنوعية المعلومة مقابل الوصول إلى التوافق الدولي، غير أن مؤسسة معايير الإبلاغ المالي واستنادا إلى تجارب الدول الأخرى، ترى أنه بمجرد اتخاذ القرار في شأن المعايير الدولية سيكون للمستثمر المحلي الوقت الكافي والموارد اللازمة للتكيف معها. وأخيرا تستخلص المؤسسة بأن هذا التقرير يعد مساهمة مهمة في مجموعة البحوث المنجزة حول معايير الإبلاغ المالي، بحيث يحمل تقييما للمؤسسة، استراتيجيتها، حوكمتها ونشاطاتها.

- في 05 أبريل 2015 يلتزم مجلس معايير المحاسبة المالية بالمساهمة بفعالية في إعداد معايير الإبلاغ المالي من خلال الإدلاء برأيه المبني على أساس خبرته المكتسبة من عمليات المدخل المفتوح، ويتم ذلك في الملتقى الاستشاري لمعايير المجلس الدولي، وهذا بعد أن قام المجلس بتعديلات على بعض المعايير وتسطيها على استرشادات معايير الإبلاغ المالي كعرض مصاريف إصدار القروض.

### المبحث الثالث: الإطار العام لتنظيم المحاسبة في فرنسا والجزائر

كما سبق وبيننا، تخضع المحاسبة الفرنسية والجزائرية للتأطير القانوني، بحيث تتولى الجهات الحكومية مهمة وضع المعايير وتصبح المبادئ المحاسبية جزءا من الإطار القانوني للدولة، وعليه يتم تأطير المحاسبة تحت نظام محاسبي موحد مثلما نبينه لاحقا.

### المطلب الأول: الإطار العام لتنظيم المحاسبة في فرنسا

يعد النموذج المحاسبي الفرنسي النموذج الرائد في التنظيم المحاسبي الأوروپاري، الذي يتميز بتدخل الدولة في تنظيم مهنة المحاسبة، ويتحدد إطار ممارسة المحاسبة بمجموعة من النصوص المنظمة وفق السلم الهرمي، إلى جانب توجيهات مهنية قومية وكذلك توجيهات دولية تتجسد في التوجيهات الأوروپية التي تتميز بقوة إلزامية تتعدى القوانين، المرسومات والقرارات، تحرص هذه التوجيهات على التوافق الإقليمي للمبادئ المحاسبية، غير أن نمط، شكل ووسائل التطبيق تترك للدول الأعضاء، بحيث تتمتع الهيئات الحكومية بسلطة الإبلاغ والإفصاح المحاسبيين.

### الفرع الأول: إطار تنظيم مهنة المحاسبة في فرنسا

#### أولا: التطور التاريخي للمحاسبة في فرنسا

إن عملية مسك الدفاتر التجارية قديمة جدا في فرنسا وترجع إلزاميتها إلى الأمر كولبار Colbert الصادر عام 1673، وقد تم إقرار ذلك في القانون التجاري لعام 1808 (من المادة 8 إلى 17) وتم تعديل مواده بقانون 15 جانفي 1930، ويمكن ارجاع التأثير القانوني على تطور المحاسبة إلى القرن الثالث عشر عند مسك الحسابات في شكل نظام القيد المزدوج.

1946-1947: تم تشكيل لجنة توحيد الحسابات من طرف السلطات الحكومية، وتحولت فيما بعد إلى المجلس الوطني للمحاسبة، الذي كلف بإعداد أول مخطط محاسبي سنة 1947 ومخطط محاسبي مراجع سنة 1957، وتعديله عامي 1982 و1986 ليعكس التوجيهات الصادرة عن الجماعة الأوروپية ولاسيما الرابعة والسابعة المتعلقة بالحسابات الموحدة.<sup>1</sup>

1947-1948: تاريخ ميلاد المعايير في فرنسا، حيث بدأت جهود المعايرة بعد الحرب العالمية الثانية<sup>2</sup> واعتبر المخطط المحاسبي العام أساس المعايير المحاسبية.

<sup>1</sup>Robert Obert, "La pratique internationale de la comptabilité et d'audit", Op cit, p05.

<sup>2</sup>Jean Pierre Delgado, Gerard Melyon, Jean Lio Siogwart, "Comptabilité approfondie et révision", Edition ESKA, Paris, 2001, p20.

1983-1986: مهدت المخططات المتتالية إلى تحول المرجع المحاسبي الفرنسي من المخطط المحاسبي العام إلى قانون محاسبي، يستمد أحكامه من قانون 83-553 الصادر في 30 أبريل 1983 ومرسومه التنفيذي ل 29 نوفمبر 1983، اللذان أدخلتا العديد من التعديلات المهمة على الممارسة السابقة<sup>1</sup>، وتلاه قانون 03 جانفي 1985 ومرسومه التنفيذي ل 17 فيفري 1986، عمل هذا القانون ومرسومه على تقارب التشريع المحلي بالتوجيه الأوروبي الرابع والسابع وحددا إطار ممارسة المهنة بوضع مخطط محاسبي جديد عام 1982 و1986 ليعكس التوجيهات الصادرة، والتي تتضمن ما يلي:

**1- التوجيه الرابع لمجلس الإتحاد الأوروبي ل 25 جويلية 1978:** يحدد كيفية عرض ونشر محتوى التقارير المالية، طرق تقييم الحسابات، مبادئ المحاسبة ورقابة الحسابات الفردية ومنهجية لإعداد الحسابات الموحدة<sup>2</sup>، وهذا بهدف التوافق القاري للممارسات التي تتطلبها دول الأعضاء لحماية الشركاء والغير. تنعكس أحكام هذا التوجيه في المخطط المحاسبي لعام 1982 والذي دخل حيز التطبيق في 01 جانفي 1984، وأهم ما تبين عند تبني هذا التوجيه هو تجانس المعلومات المحاسبية المعدة على أساس مبادئ مشتركة، تبني مفهوم الصورة الصادقة وإدماج ملحق للإيضاحات كمكون ضروري للقوائم المالية<sup>3</sup>. وقد ذهب هذا التوجيه إلى حد مطالبة دول المفوضية بتعديل قوانين شركاتها لغرض توحيد محتويات وشكل القوائم المالية للشركات.

**2- التوجيه السابع لمجلس الإتحاد الأوروبي ل 13 جوان 1983:** يكمل أحكام التوجيه الرابع التي تقتصر على الحسابات الفردية ويعالج القوائم المالية الموحدة للمجموعات، كما أنه يقدم بعض خطوط العمل لضمان توافق في المحاسبة والإبلاغ لدول الأعضاء<sup>4</sup>، وقد عمل قانون 85-11 ا.03 جانفي 1985 والمتعلق بالحسابات الموحدة ومرسومه التنفيذي على توافق القانون الفرنسي مع متطلبات التوجيه السابع واعتماد منهجية إعداد الحسابات الموحدة التي تم التطرق إليها في المخطط السابق لعام 1982، بحيث تم الفصل بين معالجة الحسابات الفردية والحسابات الموحدة.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن التوجيهات ينحصر اهتمامها في التجانس والتوافق وليس في المعايير، فالتجانس هو العمل على تقارب المحاسبة في النظم المختلفة بوضع حدود للفروق، بينما تكمن المعايير في تبني مجموعة مترابطة من القواعد الموحدة<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> Ibid, p20.

<sup>2</sup> أ. أحمد رياحي-بلقاوي، مرجع سابق، ص 482.

<sup>3</sup> Jean Pierre Delgado et autres, Op cit, p21.

<sup>4</sup> أ. أحمد رياحي-بلقاوي، مرجع سابق، ص 482.

<sup>5</sup> Jean Montier, Olivier Grassi, Op cit, p33.

1990-1996: لا تزال فرنسا تتبنى التوجيهات الأوروبية التي تقدم عدة بدائل محاسبية وتبدي عدة تناقضات مع المخطط المحاسبي الفرنسي، وقد قامت لجنة التنظيمات المحاسبية على الصعيد الأوروبي (ARC) عام 1995 بتنظيم مؤتمر حول مستقبل التوافق المحاسبي على المستوى الإقليمي وأظهرت فشلها ومخاوفها لاسيما وأن الكثير من الشركات الأوروبية لجأت إلى المعايير الأمريكية لإعداد الحسابات الموحدة وما بقي على اللجنة سوى أن تتعاقد وتتعاون مع المجلس الدولي والمنظمة الدولية للجان البورصات (OICV).<sup>1</sup>

1996-1999: قام المجلس الوطني للمحاسبة بعد إعادة هيكلته بموجب مرسوم 26 أوت 1996 باقتراح العديد من التنظيمات بغرض زيادة قوة وتناسق القانون المحاسبي ليتكيف مع المتطلبات الدولية، فأدخل تعديلات على الإطار المحاسبي المتعلق بالحسابات الفردية وتجسد ذلك في المخطط المحاسبي الإجمالي لعام 1999 وعلى الإطار المحاسبي المتعلق بالحسابات الموحدة وتجسد ذلك في التنظيم رقم 99-02 الصادر عن لجنة تنظيمات المحاسبة في 29 أبريل 1999، والذي يسمح بممارسة المحاسبة الدولية في حالة قصور الأحكام والقواعد القومية كما هو الحال في ظروف إبرام عقد الإيجار التمويلي (IAS17)، تدهور قيمة الأصول (IAS36)، وربحية السهم (IAS33).<sup>2</sup>

كما أدمجت المرجعية الفرنسية بعض المعايير الدولية المخصصة للإفصاح عن معلومات تكميلية في الإيضاحات بموجب التنظيم رقم 99-02 CRC المتضمن للحسابات الموحدة ولاسيما معيار المحاسبة الدولي (IAS14) والمعيار (IAS24).<sup>3</sup>

لقد أصبحت عملية التجانس الإقليمي غير كافية ولا تغطي جميع المشاكل المطروحة، كما أن دولية الأسواق المالية جعلت من اللجنة الأوروبية للتنظيم المحاسبي (ARC) تعيد النظر في سياسة تجانس القواعد المحاسبية من خلال الخيار بين بديلين، وهما:

- تعزيز عملية تقارب القواعد على مستوى دول المفوضية الأوروبية.

- أو علاج تدريجي للضعف الجوهري من خلال تبني المعايير الدولية.

وقد اختارت البديل الثاني خاصة وأن المنظمة الدولية للجان البورصات قد أمرت مختلف لجان عمليات البورصة على نطاق العالم بتبني المعايير الدولية لقبول المؤسسات الأجنبية المدرجة قيمها في منطقتها المالية، وهذا لأنها تثق كثيرا في معايير المجلس. وبموجب القانون الأوروبي CE 1606/02 صادقت اللجنة الأوروبية للتنظيم المحاسبي - بما أنها العضو التنفيذي للمفوضية الأوروبية - على اتفاقية 19 جويلية 2002 التي تتضمن

<sup>1</sup> Ibid, p38.

<sup>2</sup> Bruno Bachy, Michel Sion, Op cit, p20.

<sup>3</sup> جيرار هيريجويين، مرجع سابق، ص18.

تطبيق المعايير الدولية بأوروبا وأوكلت مهمة إعداد معايير المفوضية الأوروبية إلى المجلس الدولي<sup>1</sup>، وقد تم تبني المعايير الأولى بصدور القانون CE 1725/2003 من طرف المفوضية الأوروبية وتلاه القانون CE2236/2004 لـ 29 ديسمبر 2004 والذي يلزم جميع الشركات التي تلجأ إلى الادخار العام بمسك حساباتها الموحدة وفقا لمعايير الإبلاغ المالي، وذلك ابتداء من 01 جانفي 2005 (وهي تمثل في فرنسا 1100 شركة مسعرة وفروعها الأجنبية حوالي 3000 مؤسسة)، ويترك الخيار لدول الأعضاء فيما يخص المجموعات غير المدرجة في البورصة (وهي تمثل 8000 مؤسسة فرنسية وكذلك فروعها)<sup>2</sup> وكذلك المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في مسك حساباتها الفردية، غير أن مجلس معايير المحاسبة الدولية يسعى لوضع معايير تتعلق بالمؤسسات المتوسطة، وقد طرح مذكرة عرض سنة 2006 لتحقيق المشروع قبل عام 2008، وهذا بدافع كبير من البنك العالمي، صندوق النقد الدولي واللجنة الأوروبية بغرض وضع أنظمة موحدة تتضمن أحكاما موحدة لتحويل الحسابات.<sup>3</sup>

- 2005: صدور مخطط محاسبي عام يحمل تعديلات جوهرية في المحاسبة الفرنسية.

### الفرع الثاني: هيئات التنظيم المحاسبي في فرنسا

تعد مهنة المحاسبة في فرنسا صغيرة الحجم والنشاط مقارنة بنظيرتها في الولايات المتحدة الأمريكية، كما تلعب الدولة دورا مهما في وضع المعايير، فهي لا تقوم بإعدادها بطريقة مباشرة وإنما تمارس الوصاية على الهيئات المكلفة بذلك وتحصر على تمثيل الجهات الفاعلة المهتمة بالمعلومة المالية، هذا ما يعكس الإدراك بأن المعايير المحاسبية تمس مجموعة واسعة من المصالح الاقتصادية والاجتماعية وبالتالي يتطلب إعدادها الأخذ في الاعتبار تلك المصالح.

### أولا: هيئات تنظيم مهنة المحاسبة على المستوى القومي

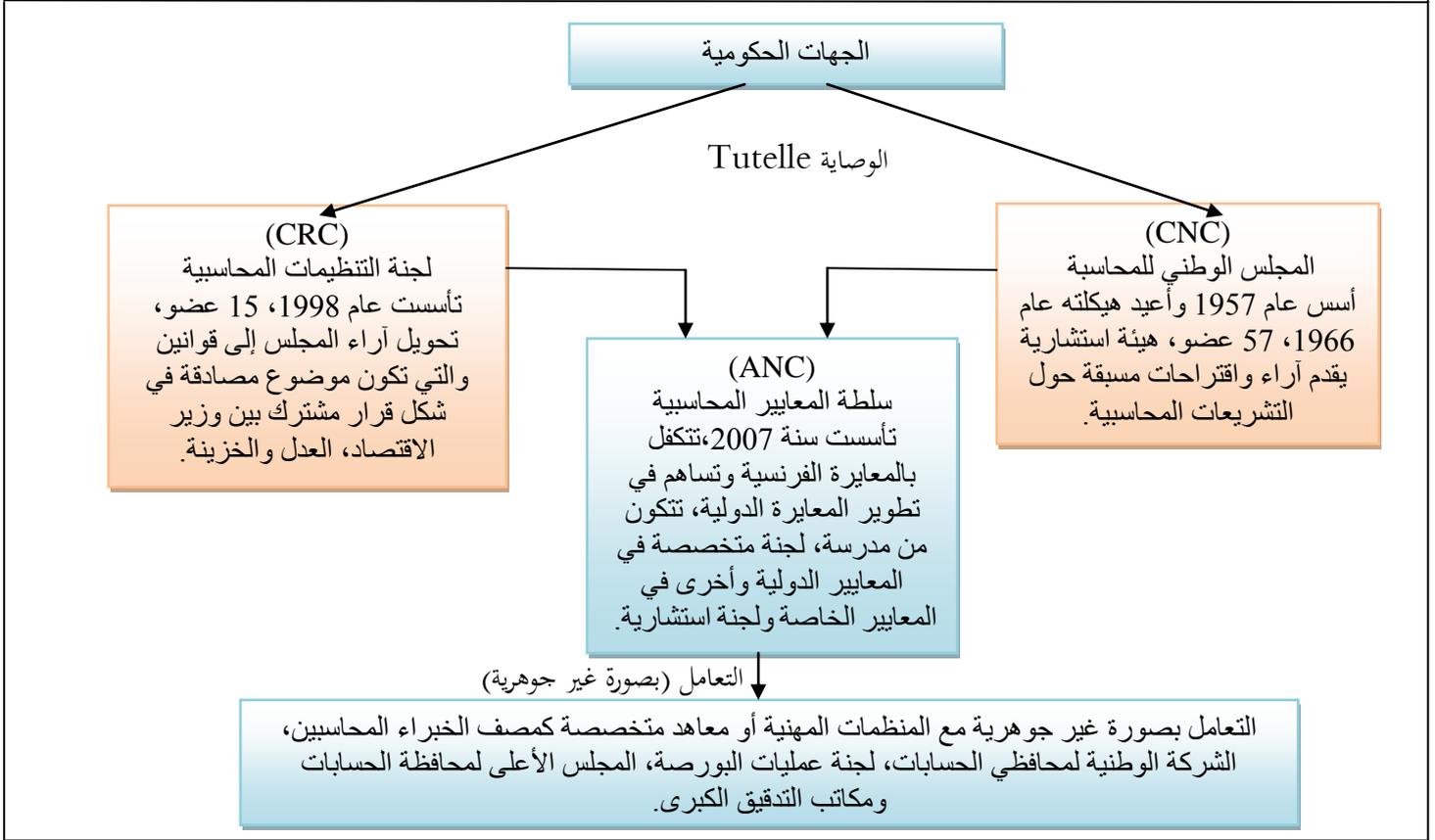
يتكفل بالتأطير المحاسبي في فرنسا الهيئات الموضحة في الشكل الموالي:

<sup>1</sup> المرجع نفسه، ص13.

<sup>2</sup> Normes IAS/IFRS, Une simple affaire de présentation , Sage France 2004,SA, Disponible sur le site <http://www.sage.fr/documents/portail/pdf>, consulté le 23/02/2017.

<sup>3</sup> Evelyne Gurfein, Op cit, p24.

الشكل رقم: (2-4) هيئات التأطير المحاسبي في فرنسا



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

- Jean Montier, Olivier Grassi, " Technique de consolidation", 2ème éd, Edition Economica, Paris, 2006, p33.
  - A propos de l'ANC, Disponible en <http://www.anc.gouv.fr/cms/accueil/page=0.html>, Consulté le 11/08/2016.
- يهيمن القطاع العام حسب الشكل أعلاه على مهنة التأطير المحاسبي في فرنسا، وتبقى التوصيات الصادرة عن القطاع المهني الخاص لا تأخذ طابعا رسميا، غير أنها تؤخذ في الاعتبار من طرف الجهات المصدرة للقوانين والمكلفة بالتنظيم المحاسبي.

لقد أعيد تصميم الهيئات المختصة بوضع المعايير في فرنسا لعدة مرات على النحو التالي:<sup>1</sup>

- 1- المجلس الوطني للمحاسبة (CNC): تم تشكيل لجنة استعجاليه في أوت 1996 للرفع من نشاط المعايير المحاسبية.

<sup>1</sup> Voir:

- Odile barbe, Laurent Didelot, Jean-Luc Siegwart, Op cit, p36 .
- Présentation de la nouvelle ANC(Autorité des Normes Comptables), Disponible en [www.uniopss.asso.fr/ressources/trco/pdfs/2009.../presentation\\_ANC.pdf](http://www.uniopss.asso.fr/ressources/trco/pdfs/2009.../presentation_ANC.pdf), Consulté le 11/08/2016.
- A propos de l'ANC, Disponible en <http://www.anc.gouv.fr/cms/accueil/page=0.html>, consulté le 11/08/2016.

2- لجنة التنظيم المحاسبي (CRC): تم إنشاء لجنة التنظيم المحاسبي بموجب قانون 06 أبريل 1998 المتعلق بإصلاح المعايير المحاسبية، يكمن دورها في وضع الارشادات المحاسبية العامة والقطاعية وتكلف بتوحيد المعايير المحاسبية بتبني التنظيمات.

3- سلطة المعايير المحاسبية (ANC - Autorité des Normes Comptables): تم إجراء إصلاح جديد على مؤسسات المحاسبة منذ عام 2007 للتجاوب أكثر مع التحدي الجديد المتمثل في المساهمة في تطوير المعايير المحاسبية الدولية (المرجع الدولي للإبلاغ المالي)، نتج عن هذا الإجراء تشكيل سلطة جديدة - سلطة المعايير المحاسبية - تحل محل المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) ولجنة التنظيم المحاسبي (CRC) والتي تم تأسيسها لأداء المهام التالية:

- وضع متطلبات للمحاسبة العامة والقطاعية يتوجب احترامها من طرف الاشخاص الطبيعية والمعنوية والملزمون قانونيا بإعداد قوائم مالية وفق معايير المحاسبة الخاصة.
- تقديم آراء حول الأحكام التشريعية والتنظيمية ذات طابع محاسبي وتتعلق بالأشخاص المذكورين أعلاه والتي يتم إعدادها من طرف الهيئات القومية.
- القيام بإصدار مبادرة منها أو بطلب من وزير الاقتصاد آراء، واتخاذ مواقف في إطار إعداد معايير المحاسبة الدولية.
- السهر على تنسيق وشمولية الأعمال النظرية والمنهجية في مجال المحاسبة وجمعها تحت شكل دراسات وتوجيهات.

4- مصف الخبراء المحاسبين (OEC - Ordre des Experts Comptables) والشركات الوطنية لمحافظي الحسابات - Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes

(CNCC): تقوم هذه الهيئات المهنية بتقديم آراء وتوجيهات تجيب على الأسئلة التي تتعلق بالمحاسبة والمعلومة المالية المطروحة من طرف مصف المحاسبين، وهي تشكل جزء من الفقه المحاسبي.

ثانيا: هيئات مهنة المحاسبة على المستوى الأوروبي ومراحل تبني المعايير الدولية

### 1- هيئات مهنة المحاسبة على المستوى الأوروبي

تعد فرنسا من بين دول الأعضاء التي تتبنى قوانين هيئات التنظيم المحاسبي على الصعيد القاري والتي تتكفل بالتوحيد المحاسبي الأوروبي والتوافق الدولي، وتمثل في:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Voir:

- Odile barbe, Laurent Didelot, Jean-Luc Siegwart, Op cit, p37 .

- Fee-Glossary, www.fee.be/glossary.html, consulté le 11/08/2016.

- About Fee, www.fee.be/about-fee.html, Consulté le 14/08/2016.

- Fédération des experts comptables européens, cjec.anecs-cjec.org/Le.../Federation-des-experts-comptables-europeens, Consulté le 14/08/2016.

أ- **المفوضية الأوروبية (UE):** تقوم بإصدار توجيهات في مجال المعايير المحاسبية وأهم ما تم إصداره هما التوجيهتان الرابعة والسابعة، اللتان حققنا التوافق المحاسبي على مستوى المفوضية الأوروبية. بعد ذلك اختارت اللجنة استراتيجية تبني معايير الإبلاغ المالي، وتجسد ذلك من خلال التنظيم الأوروبي لـ 19 جويلية 2002، لكن اللجنة لا تقوم بتبني المعايير مباشرة قبل أن يتم معابنتها من طرف هيئتين، وهما المجموعة الاستشارية للتقارير المالية (EFRAG) ولجنة التنظيم المحاسبي (ARC).

ب- **المجموعة الاستشارية الأوروبية للتقارير المالية (European Financial Reporting Advisory Group-EFRAG):** وهي الهيئة المسؤولة عن الخبرة الفنية عند تبني المعايير الدولية في أوروبا، فهي هيئة فنية تخضع لقانون خاص، تتكون من مهنيين في المحاسبة (معدو الحسابات، محللون ماليون وممثلو بورصة القيم).

ج- **لجنة التنظيم المحاسبي (Accounting Regulatory Committee-ARC):** تعد الهيئة التنفيذية للمفوضية الأوروبية وتتشكل من ممثلي دول الأعضاء، وهي هيئة ذات طابع سياسي، تكمن مهمتها في وضع التنظيمات وتقديم الآراء حول مقترحات اللجنة الأوروبية لتبني المعايير الدولية والتفسيرات، ويكون ذلك على أساس الآراء الفنية للمجموعة الاستشارية للتقارير المالية.

د- **الإتحاد الأوروبي للخبراء المحاسبين (Fédération des Experts comptables Européens-La Fee):** هي هيئة تمثل مهنة المحاسبة في أوروبا على مستوى الهيئات الدولية، فهي عضو في الفدرالية الدولية للمحاسبين (International Federation of Accountants-IFAC)، تمثل خمسين (50) مؤسسة للمحاسبين والمدققين المهنيين، تتوزع على سبع وثلاثين (37) دولة أوروبية، تهدف هذه الهيئة إلى ترقية مصالح مهنيي المحاسبة في أوروبا من خلال تحسين، توفيق وتأطير الممارسات وتسهيل تعاون المعاهد القومية.

## 2- مراحل تبني المعايير الدولية

تشهد المعايير الدولية صعوبة في ممارستها في أوروبا لأنها موضوعة من طرف هيئة خاصة ومستقلة عن المفوضية الأوروبية، لذا تقوم هذه الأخيرة بعملية التوفيق مع البيئة الأوروبية، وتتم عملية تبنيها بالمرحلة التالية:<sup>1</sup>

- التقييم الفني لمعايير الإبلاغ المالي وإبداء الرأي حول تطبيقها في أوروبا من طرف المجموعة الاستشارية الأوروبية للتقارير المالية (EFRAG)، ويعاد النظر في هذا الرأي من طرف المجموعة الاستشارية التابعة للجنة التنظيم المحاسبي لتصدر قرارا يسمح أو يمنع تطبيق المعيار.

<sup>1</sup> Bruno Bachy, Michel Sion, Op cit,p21.

- التبنى من طرف لجنة التنظيم المحاسبي على الصعيد الأوروبي (ARC).
- الترجمة إلى جميع اللغات الرسمية لدول المفوضية الأوروبية.
- النشر تحت شكل قانون في الجريدة الرسمية للمجموعات الاقتصادية الأوروبية.

### ثالثا: هيئات مهنة المحاسبة على المستوى الدولي

هناك مصدران دوليان للمحاسبة وهما معايير الإبلاغ المالي والمبادئ المحاسبية المقبولة عموما الأمريكية والصادرتين عن هيئتين خاصتين وهما مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB).

### الفرع الثالث: مصادر القانون المحاسبي في فرنسا (الإطار القانوني لتنظيم المحاسبة)

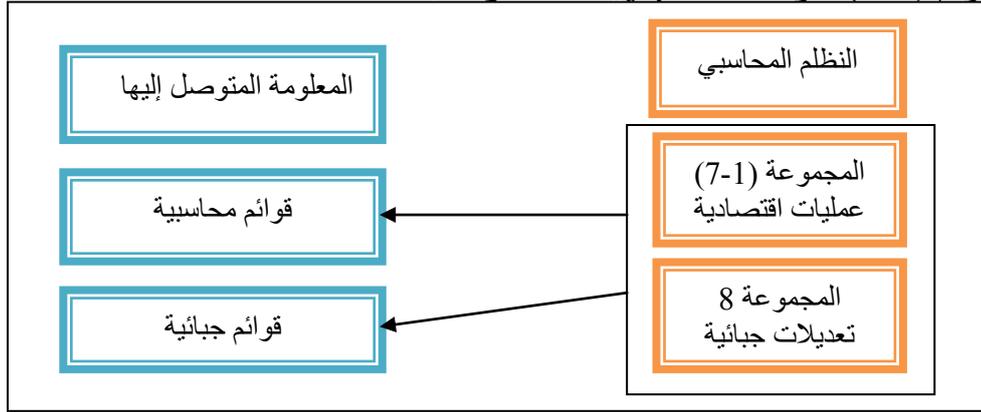
ليس هناك مصدر واحد للقانون المحاسبي في فرنسا، فالقانون التجاري يمتد ليشمل القوانين والمراسيم المحاسبية، والقانون الجبائي يؤثر على المحاسبة وهو المسيطر على قواعدها إلى حد أن المصروفات التي تتعلق بالأغراض الضريبية يتطلب تسجيلها في الحسابات عند الرغبة في الحصول على الإعفاء من هذه الضريبة<sup>1</sup>، كما أن مشرعي الدولة قادرين على تقييم تأثير سياساتهم على المجتمع، فعلى سبيل المثال إذا أدى وضع معيار جديد إلى تخفيض الأرباح فإن المشرع يعدل النتيجة من خلال تعديل قانون الضرائب أو تشريعات أخرى ذات علاقة وخارج عمل المحاسبين المهنيين<sup>2</sup>، وعليه فإن المعلومة المالية الصادرة عن الشركة تخدم أساسا الدائنين والسلطات الضريبية، لكن مؤخرا غير من هذا المدخل التبني التدريجي للمعايير الدولية في المرجعية الفرنسية ولاسيما تلك التي تتعلق بالحسابات الموحدة للمؤسسات المدرجة واستبعد الرؤية الضريبية للقوائم المالية ليعتبر المستثمر هو المستخدم الرئيسي للمعلومة المالية.

### أولا: المدخل الجديد للعلاقة محاسبة/ جباية

إن المحاسبة في فرنسا تتربط مع الجباية ولاسيما عند ممارسة الحسابات السنوية، وقد تم اقتراح تعديلات تتعلق بقواعد الترابط هذه في إطار تطوير النصوص المحاسبية والمخطط المحاسبي الإجمالي تحت ما يسمى بـ"الترابط المندمج La connection intégrée"، يسمح هذا المدخل الجديد بتعزيز الاتصال أو العلاقة بين المحاسبة/ الجباية، كما يسمح بتطوير المخطط المحاسبي والقواعد الجبائية دون تأثير إحداها على قواعد الأخرى، وتتم الطريقة على النحو التالي:

<sup>1</sup> د. أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص53.  
<sup>2</sup> د. محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص73.

الشكل رقم (2-5) الترابط المندمج بين المحاسبة والجباية



**Source:** Laurent Didelot, Odile Barbe, " Nouvelle approche de la relation comptabilité/fiscalité, Application à une société non soumise à l'IS", RFC n°460, Déc2012, p44.

تكمن الطريقة كما هو مبين أعلاه في خلق مجموعة جديدة في النظام المحاسبي ذات غرض خاص بالتعديلات الجبائية (classe ad hoc) تسجل فيها الفروق بين الأساس المحاسبي لأصل أو خصم ما وأساسه الضريبي، وبعد التسجيل المحاسبي في مجموعات (من 01 إلى 07) الحسابات السنوية يتم ادماج مجموعة التعديلات الجبائية للحصول على نتيجة جبائية وقوائم جبائية كاملة، وقد تم إجراء دراسة عملية و إثبات أهمية هذه الطريقة في الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.<sup>1</sup>

#### ثانيا: مصادر القانون المحاسبي في فرنسا

يوجد حاليا في فرنسا ثلاث مراجع محاسبية لإعداد وعرض المعلومة المالية، وهي:

- المرجع الدولي للإبلاغ المالي بالنسبة للمجموعات التي تطرح قيما للتداول العام وتلك التي لا تطرح قيما وتختار استخدام هذا المرجع.
- القانون 99-02 الذي يتضمن قواعد التوحيد الفرنسية بالنسبة للمجموعات التي لا تطرح قيما للتداول العام ولا تختار استخدام المرجع الدولي.
- المخطط المحاسبي الإجمالي بالنسبة للحسابات الفردية.

تتنوع مصادر القانون المحاسبي في فرنسا، يمكن حصرها في أربع اتجاهات وترتيبها حسب السلم التنازلي لدرجة الحجة الإلزامية على النحو التالي:<sup>2</sup>

- 1- التنظيمات الدولية والأوروبية:** تتمثل في التنظيمات والتوجيهات، تمثل التنظيمات نصوص تستخدم بصفة عامة ولها حجة الزامية على مجموع دول الأعضاء في المفوضية الأوروبية. فإذا كان تنظيم ما يحمل العديد من البدائل، فيكون من الضروري وضع نص عملي قومي لتحديد البديل المختار والذي يتطلب

<sup>1</sup>Laurent Didelot, Odile Barbe, Op cit, p44.

<sup>2</sup> Voir:

- Odile barbe, Laurent Didelot, Jean-Luc Siegwart, Op cit, p35-36 .

- Jean Pierre Delgado et autres, Op cit, p22-24.

العمل به من طرف البلد المتبني للتنظيم. وتمثل التوجيهات الأوروبية نصوص يتطلب تحويلها إلى القانون القومي لكل دولة عضوه من خلال التشريع أو التنظيم أو الأوامر الإدارية كما هو الحال بالنسبة للتوجيه الرابع، هذا الأخير الذي تم تحويله إلى القانون المحاسبي الفرنسي لـ 30 أبريل 1983 ومرسومه التنفيذي لـ 29 نوفمبر 1983.

**2- النصوص التشريعية والتنظيمية الفرنسية:** تتضمن هذه النصوص القوانين، الأوامر، المراسيم والقرارات وهي:

**أ- القانون التجاري في قسمه التشريعي:** (من المادة L123-12 إلى L123-28) المستوحى من قانون 30 أبريل 1983 ويتضمن إطار لقواعد المحاسبة العامة القابلة للتطبيق على جميع التجار.

**ب- القانون التجاري في قسمه التنظيمي:** (من المادة R123-172 إلى R123-208) المتضمن للأحكام الموضوعة لتطبيق مواد الجزء التشريعي ويتطرق عموماً للقوائم المحاسبية الواجب إعدادها، معلومات تفصيلية عن مكونات الحسابات السنوية والمعلومات المتطلب الإفصاح عنها في الملحق.

**ج- المخطط المحاسبي الإجمالي (PCG):** يمثل أهم مصدر للتنظيم المحاسبي في فرنسا، تلتزم كل المؤسسات الصناعية والتجارية بتطبيق المخطط المحاسبي لعام 2005، وهو يكمل القانون والمرسوم كونه يمثل دليل مفصل ومرشد عملي، كما يتضمن تعريفاً للمصطلحات المحاسبية، قواعد للقياس ونماذج للقوائم المالية، فهو النظام المفضل حالياً للتوحيد المحاسبي في فرنسا والتكيف مع المعايير الإقليمية، بحيث يشير إلى ثبات في المصطلحات وطرق القياس وهذا ما يعزز موضوعية المخرجات المحاسبية. صدر أول مخطط عام 1947، وبعد ذلك عام 1957 و1982، وتم تعديله عام 1986، وفي عام 1999 أعيد تدوين المخطط على شكل قانون شبه ثابت، وترقيم مواده لتسهيل تحيينها، وبعد هذا التاريخ خضع لعدة تعديلات منتظمة عبر تنظيمات لجنة التنظيم المحاسبي (CRC). وتجدر الإشارة إلى أن هذا المخطط لا يتضمن القواعد المتعلقة بالحسابات الموحدة، فهي تمثل موضوع تنظيم خاص (CRC99-02)، كما لا يعالج مواضيع المحاسبة التحليلية.

**3- أحكام القضاء:** هي مجموعة القرارات الصادرة عن المحاكم، لا تحمل طابع إلزامي ولكن لا يمكن مخالفتها، فهي توضح كيفية تطبيق القواعد الثانوية، بحيث يتطلب على المحاكم أن تقرر حول تفسيرات النصوص التشريعية أو التنظيمية أو حول بعض النقاط التي تشهد فراغ قانوني. وتخص الأحكام التي تتضمن الجوانب المحاسبية جنحة نشر قوائم مالية مضللة وجنحة توزيعات الحصص الوهمية.

**4- الأحكام الفقهية:** هي مجموعة الآراء والتفسيرات للقواعد المحاسبية، تصدر عن الهيئات القومية أو الدولية بغرض الفهم والتطبيق الجيد لهذه القواعد، ليس لها طابع إلزامي ولكن تحمل حلول للمشاكل غير

المعالجة في النصوص التشريعية، كتوجيهات سلطة الأسواق والقيم الأوروبية (European Securities and Market Authority- ESMA)، آراء الفدرالية الدولية للمحاسبين (IFAC) والإتحاد الأوروبي للخبراء المحاسبين (La Fee) على المستوى القاري، إجابات الوزارات، آراء وتوجيهات مجلس المحاسبة الوطني، توجيهات مصف الخبراء المحاسبين (OEC) وسلطة الاسواق المالية (Autorité des Marchés Financiers- AMF) ونشرات الشركة الوطنية لمحافظي الحسابات (CNCC) على المستوى القاري. يكتسب المصدر الأول والثاني حجة إلزامية، بينما يكتسب المصدرين الآخرين طابع تحفيزي، غير أنهما يكملان الحكم المعياري بصفة جوهرية.

#### الفرع الرابع: التطورات الحالية والمستقبلية للقانون المحاسبي:

##### أولاً: تبني مخطط محاسبي جديد وملف موحد للقانون المحاسبي

قامت سلطة المعايير المحاسبية (ANC) في 05 جوان 2014<sup>1</sup> بتبني مخطط محاسبي إجمالي جديد من خلال التنظيم رقم 03-2014 والذي يستخلف التنظيم CRC99-03 المتضمن للمخطط المحاسبي الإجمالي PCG99، ويرافق نشر هذا المخطط الجديد جمع وتنظيم كل النصوص المحاسبية الصادرة عن الهيئات المكلفة بوضع المعايير في فرنسا (مجلس الوطني للمحاسبة، لجنة التنظيم المحاسبي، سلطة المعايير المحاسبية منذ 2009) في ملف واحد، شامل وعملي، وهذا بغرض تسهيل استخدام القانون المحاسبي وقراءته من طرف المستخدمين له. ويتم عرض نصوص هذا الملف على مستويين وهما:<sup>2</sup>

- من جهة، الأحكام التنظيمية معروضة في شكل مواد والمستخرجة من:

✓ المواد السابقة للمخطط المحاسبي الإجمالي وملاحقه الخمسة .

✓ بعض التنظيمات المستقلة والتي لم تصدر أثناء تصميم المخطط لإدماجها في تشكيلة

المخطط المحاسبي الاجمالي لعام 1999.

- من جهة أخرى، تستكمل هذه المواد بأحكام واردة في شكل نصوص غير تنظيمية لمجلس المحاسبة

الوطني السابق وسلطة معايير المحاسبة حالياً على شكل تعليقات وهي:

✓ توجيهات لجنة التنظيم المحاسبي (CRC) وسلطة المعايير المحاسبية (ANC).

✓ آراء المجلس الوطني للمحاسبة (CNC).

✓ إيضاحات عن عرض الآراء.

<sup>1</sup> Focus PCG, "Nouveau plan comptable et recueil des normes comptables", 06/01/2015, www.focuspcg.com/menu\_gauche/actualités\_comptables/actualités\_du\_normalisateurs\_comptables\_francais\_nouveau\_plan\_....., Consulté le 15/08/2016.

<sup>2</sup> Autorité des Normes Comptables, "Recueil des Normes Comptables Françaises, Comptes annuels", Règlement n°2014-03 relatif au plan général comptable, Disponible en http://www.focuspcg.com/content/,,,/recueil+avec+tables+et+couverture.pdf, Consulté le 15/08/2016.

✓ مذكرات الإعلام لسلطة المعايير المحاسبية (ANC).

✓ اللقاءات والمواقف المتخذة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة (CNC).

يتم جمع هذه النصوص في أربع كتب كبيرة مقسمة إلى عناوين، فصول، أقسام وأقسام فرعية، يتضمن الكتاب الأول المبادئ العامة القابلة للتطبيق على البنود المختلفة للقوائم المالية، والكتاب الثاني طرق خاصة بتطبيق المبادئ العامة، والكتاب الثالث نماذج عن الحسابات السنوية والكتاب الرابع طريقة سير ومخطط الحسابات. وتؤكد سلطة المعايير المحاسبية بأن التنظيمات اللاحقة ولاسيما تلك التي تتعلق بتبني التوجيه الأوروبي المحاسبي الوحيد سوف تجد مكانتها في المخطط الجديد وبذلك في ملف النصوص المجمعة.

ثانيا: التوجيه الأوروبي المحاسبي الوحيد:

### 1- مشروع التوجيه الأوروبي المحاسبي الوحيد

تقوم المفوضية الأوروبية في إطار مراجعة التوجيهات بنشر اقتراح في 25 أكتوبر 2011 بإعداد توجيه واحد يستخلف التوجيه الرابع والسابع، وقد أظهرت تعليقات الأطراف المهتمة بالقوائم المالية في هذا الشأن قناعتها بالإطار الحالي، غير أنها تبدي ضرورة تعزيز الإفصاح وقابلية المقارنة بالنسبة للمؤسسات الكبيرة عابرات الأقطار. وتجد الإشارة إلى تعديلين مهمين مقترحين في هذا المشروع، وهما:<sup>1</sup>

- التطبيق الاجباري للمبدأ العام المتعلق بالجوهر فوق الشكل: لقد تم الإبقاء تحت المشروع المشترك للإطار المفاهيمي بين واضعي المعايير الدوليين (IASB/FASB) على خاصيتين نوعيتين مهمتين للمعلومة المالية وهما الملائمة والموثوقية (العرض العادل)، ولم يتم التطرق إلى مبدأ الجوهر فوق الشكل بوضوح لأنه يعتبر زائد عن الحاجة كون العرض العادل يعني أن القوائم المالية تقدم الجوهر لظاهرة اقتصادية بدلا من شكلها القانوني، ويعد هذا المبدأ نتيجة حتمية لفرض الصورة الصادقة. يسمح باستخدام هذا المبدأ في فرنسا على الحسابات الموحدة فقط دون الحسابات السنوية، غير أنه يمكن ممارسته عمليا في بعض الحالات، كما أن التنظيم CRC2004-06 المتعلق بالأصول قد أدخل بعض التعديلات التي تقود إلى ممارسته، فإدخال هذا المبدأ سيكون له تأثير كبير على المخطط المحاسبي الإجمالي وكذلك تأثير جوهري على الجباية كونها تترايط مع المحاسبة. ويحتمل أن يقود إدماجه في القانون المحاسبي إلى النتائج التالية:

- المحاسبة كأصول عن السلع التي تكون موضوع عقد ايجار تمويلي وفي المقابل كدين مالي.
- حذف طريقة الإتمام والتي لا تعكس الواقع الاقتصادي في المحاسبة عن العقود طويلة الأجل.
- المحاسبة عن الضرائب المؤجلة والتي تشكل حقوق أو ديون فعلية وفق المخطط المحاسبي الإجمالي.

<sup>1</sup> Odile Barbe, "Projet de directive comptable relatif aux états financiers: Quelles conséquences pour le PCG?", Vox-Fi, Le blog de la DFCG, 07 Avril 2012, www.voxfi.fr/projet-de-directive-comptable-relatif-aux-etats-....., Consulté le 23/08/2016.

- المحاسبة عن خيارات الأسهم stock options والتي تعد مكملات حقيقية للمكافأة.
- توزيع المحاسبة عن القروض السندية القابلة للتحويل بين مكون الديون ومكون الأموال الخاصة الممثلة لخيار التحويل.
- الإبقاء على الأوراق المخصومة قبل تاريخ استحقاقها كأصول، وتسجيل المقابل لها كالالتزام (المساهمات البنكية الجارية).
- تحيين الحقوق والديون إذا كان تأثير توقيت التقديرة جوهري.
- **حذف مفهوم النتيجة الاستثنائية من المخطط المحاسبي الاجمالي وقواعد الحسابات الموحدة: لا** تسمح المعايير الدولية بإظهار عناصر الإيرادات والأعباء كعناصر غير عادية سواء في حساب الدخل المنفصل أو حساب الدخل الشامل أو في الملاحظات، ولذلك يقترح هذا المشروع حذف التمييز بين العناصر العادية وغير العادية في قائمة الدخل، ولضمان عرض حيادي لهذه العناصر يتطلب عرضها بصفة مستقلة في قائمة الدخل ويفرق ذلك بملاحظات تفسيرية. هذا ما سوف يؤثر على النتيجة ويضلل فهم الغير لأداء المؤسسة حتى وإن وجدت معلومات تفسر ذلك، كما يؤثر على الجباية، غير أنه يمكن أن يسمح تعديل قواعد الترابط بين المحاسبة والجباية تجاوز هذه العقبة .
- إن إدخال مبدأ الجوهر فوق الشكل في المخطط المحاسبي الإجمالي وحذف النتيجة الاستثنائية سوف يكون لهما تأثيرا جوهريا على عرض الحسابات وقياس العناصر المكونة لها، كما أن تطور القواعد المحاسبية القومية تحت تأثير النصوص الأوروبية تظهر ضرورة التفكير في تطوير العلاقة محاسبة/جباية، وقد يكون هناك اقتراح لمنظور آخر يحتفظ بعلاقة الترابط ويسهل تطوير أحكام قانونين لا يجيبان على نفس الأغراض.
- 2- تجسيد مشروع التوجيه المحاسبي الأوروبي الموحد:** في 26 جوان 2013 تم إصدار التوجيه المحاسبي الجديد من طرف المفوضية الأوروبية وسيتم تحويله إلى القانون الفرنسي على أبعده تقدير قبل 20 جويلية 1015 ليصبح ساري المفعول عام 2016، وأهم ما تم التطرق إليه ما يلي:<sup>1</sup>
- الرفع من عتبات الإعفاء من التوحيد، بحيث قامت بتحديد عتبات تفرض عندها أو تقترح على المجموعات المتوسطة والصغيرة الإعفاء من إعداد الحسابات الموحدة.
- تحديد بعض المبادئ العامة التي يتم تطبيقها على الحسابات الموحدة والفردية كمبدأ المادية(الأهمية النسبية)، الجوهر فوق الشكل وتحتزم خيار بعض دول الأعضاء التي لا يمكنها العمل بهذا المبدأ، إلى جانب

<sup>1</sup> Pricewaterhousecoopers(PWC), "Comptes consolidés, Règles Françaises", Editions Francis Lefebvre, France, 2014,p39-41.

مبدأ عدم التقاص، حيث تسمح لدول الأعضاء بإجراء التقاص بشرط أن يتم ذكر المبالغ الاجمالية في الإيضاحات.

- حذف بعض البدائل المحاسبية الممارسة على الحسابات الفردية والموحدة لضمان تجانس أحسن للقوائم المالية.

- إدخال بديل يسمح بالمحاسبة عن تحويل المساهمات المحققة تحت السيطرة المشتركة بالقيمة الدفترية في الحسابات الموحدة، على شرط أن لا تخضع السيطرة النهائية على المساهمات لتعديلات معينة.

- حذف النتيجة الاستثنائية من خلال حذف التمييز بين العناصر العادية وغير العادية، وفي المقابل يتطلب تقديم معلومات حول الإيرادات والأعباء التي لها حجم وتأثير استثنائي على الإيضاحات.

- الاحتفاظ باستهلاك الشهرة ولكن على مدة محدودة، بحيث إذا لم يتم التمكن من تقدير المدة النفعية لفارق الاقتناء بصورة فعالة، فلا يمكن أن يستنفذ في فترة تتعدى عشر سنوات (مقابل عشرون أو أربعون سنة عمليا حاليا)، فهذا الحكم سوف يعدل من النصوص التنظيمية الفرنسية (القانون التجاري والتنظيم 99-02) التي لم تحدد حاليا أية فترة قصوى لاستنفاد فارق الاقتناء.

- عرض القوائم المالية، بحيث يتطلب التوجيه وبغرض ضمان قابلية مقارنة أفضل لقوائم دول الأعضاء أن يتم عرض الميزانية تحت شكل جدول أو قائمة كما يتم عرضها حاليا، وعرض قائمة الدخل تحت شكل قائمة فقط واستبعاد العرض الوارد حاليا في التنظيم 99-02 تحت شكل جدول. وفي المقابل يتم الإبقاء على تصنيف الأعباء والإيرادات حسب الطبيعة أو الوظيفة.

### ثالثا: تعديل نصوص القانون التجاري

لا يمكن متابعة أعمال التقارب بين القواعد الفرنسية ومعايير الإبلاغ المالي ما لم يتم إجراء بعض التعديلات على نصوص القانون التجاري (المادة L233-16 إلى L233-26 و R233-3 إلى R233-16)، بحيث سيتم حذف أكبر قدر ممكن من الأحكام المتعلقة بقواعد المحاسبة والتقييم لتسهيل الإدماج التنظيمي لقواعد محاسبية جديدة تبناها سلطة المعايير المحاسبية (ANC)، وتمس هذه التعديلات العناصر التالية:

1- حذف كلي لجميع المواد التي تتعلق بالقسم التشريعي للقانون التجاري والمتضمنة للقواعد المحاسبية، لتستخلف بقواعد العرض والتقييم الموضوعة من طرف السلطة.

2- حذف كلي لجميع مواد القسم التنظيمي للقانون التجاري والمتضمنة للقواعد المحاسبية (وليس للمتطلبات القانونية كشروط الإعفاء على سبيل المثال).

وتجدر الإشارة إلى أن النصوص التي تتعلق بالحسابات الموحدة ستكون هي الأخرى موضوع تعديلات ويتوقع مشروع الإصلاح حذف بعض المواد التنظيمية (R233-5, R233-8, R233-9, R233-)

(10,R233-13) وإمكانية استخدام طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا (LIFO) في قياس العناصر القابلة للاستبدال للأصل المتداول.<sup>1</sup>

رابعا: رفض هيئات التنظيم الفرنسية لمعيار الإبلاغ المالي المتعلق بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة: (غير المسجلة في البورصة)

قام المجلس الدولي لمعايير المحاسبة في 09 جويلية 2009 بنشر معيار للإبلاغ المالي يتجاوب مع حاجات وقدرات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة (PME)، وقد تم في ظل هذا المعيار تبسيط معظم مبادئ المحاسبة والقياس الواردة في معايير الإبلاغ المالي الكاملة (full IFRS) والاحتفاظ فقط بالبدائل البسيطة لهذه المعايير. وليومنا هذا لا توجد أحكام أوروبية أو قومية تفرض ممارسة هذا المعيار من طرف المجموعات الفرنسية غير المسجلة على حساباتها الموحدة، ولا يمكن أن تتم ممارسته بصفة اجبارية أو اختيارية إلا بعد العمل على تقريبه من طرف المفوضية الأوروبية وبعد تبني تنظيم أوروبي لذلك أو تعديل القانون التجاري. وفي نهاية 2009 قامت المفوضية الأوروبية بطرح ورقة مشاور حول هذا المعيار، ونظرا لردود الفعل المتباينة التي تلقتها لم يقترح التوجيه الأوروبي الوحيد ليومنا هذا تبني المعيار المتعلق بالمؤسسات غير المسجلة، كما كان رد فعل سلطة معايير المحاسبة في فرنسا هو الآخر غير محفز لتعميم استخدام المعيار ويقترح ادماجه تحت شكل قواعد بديلة في الإطار القانوني الأوروبي لأنها ترى بأن تبني مرجع محاسبي جديد سيكون مصدر تعقيد بالنسبة للمؤسسات، ولا يمكن للمفوضية الأوروبية أن تتحكم في التطورات التي تحدث في المراجع المحاسبية الدولية، كما تبدو قواعد هذا المعيار معقدة مقارنة بالقواعد الفرنسية، بالرغم من أنها تعد بسيطة وسهلة مقارنة بمعايير الإبلاغ المالي الكاملة (full IFRS).<sup>2</sup>

### الفرع الخامس: إطار العمل لتنظيم الممارسة المحاسبية في فرنسا

إن نظام إصدار المعايير الفرنسية الذي يوكل إلى المجلس الوطني للمحاسبة يجعل من الإطار المفاهيمي غير واضح في جانب كبير منه، أو بعبارة أخرى يمكن القول أنه لا وجود لإطار مفاهيمي بمعنى الكلمة، فالعنوان الأول الوارد في المخطط المحاسبي الإجمالي والموسوم بـ"غرض ومبادئ المحاسبة" يعرض ببساطة المبادئ المحاسبية والمفاهيم التي تتعلق بالحسابات السنوية، المصطلحات، مدونة الحسابات، أشكال القوائم المطلوبة، وتكمن هذه المبادئ في :

**1- الخصائص النوعية للحسابات السنوية:** يتطلب أن تكون الحسابات السنوية منتظمة وتقدم صورة صادقة عن ممتلكات، صافي المركز المالي ونتيجة المؤسسة.

<sup>1</sup> Ibid, p36-37.

<sup>2</sup> Ibid, p37,38.

**2- المبادئ المحاسبية:** تمثل اتفاقيات ينص عليها القانون التجاري والمخطط المحاسبي الإجمالي، وهي الاستمرارية في النشاط، استقلالية الفترات، التحفظ، مبدأ الثبات في الطرق، مبدأ التكلفة التاريخية، مبدأ الوحدة النقدية، عدم التقاص وعدم المساس بالميزانية الافتتاحية (أي توافق الميزانية الافتتاحية مع الميزانية الختامية للفترة السابقة).

كما يقدم المخطط المحاسبي الإجمالي نماذج محاسبية مختلفة تتلاءم مع خصوصيات كل مجموعة من شركات الأعمال مثل المصارف، شركات التأمين والجمعيات التعاونية. ويتضمن المخطط لثلاثة أنواع من المعايير المحاسبية وهي معايير إجرائية تهتم بكيفية مسك الدفاتر والاعتراف بالعمليات الاقتصادية، معايير القياس التي تحدد كيفية قياس العناصر المختلفة للقوائم المالية ومعايير الإفصاح التي تحدد قواعد نشر وعرض المعلومات بالقوائم المالية.

غير أن غياب إطار واضح ومحدد يطرح عدة تساؤلات حول تطبيق مبدأ الجوهر فوق الشكل ومشكل الاختلاف القائم بين النصوص المحاسبية والجبائية ونصوص القانون التجاري. وقد كان ولا يزال ليومنا هذا القانون المحاسبي الفرنسي موضوع مراجعة بفعل تأثير الإطار المفاهيمي الدولي ولاسيما في إطار عمليات التوفيق بين الممارسة القومية والدولية.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: الإطار العام لتنظيم المحاسبة في الجزائر

تعد المحاسبة المهنية في الجزائر جديدة نسبيا، فقد أسست المنظمات المهنية المحاسبية بها حديثا في عقد الستينات من القرن الماضي، حيث تم استيراد المحاسبة من فرنسا إلى الجزائر عن طريق الاستعمار، ويظهر بأن الظروف البيئية للجزائر (التمويل عن طريق البنوك، تدخل الدولة في الاقتصاد، وجود مخططات قومية... إلخ) تتلاءم مع مدخل التنظيم القانوني والمحاسبة الموحدة هي البديل الأنسب.

### الفرع الأول: تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر

#### أولا: التطور التاريخي للمحاسبة في الجزائر

- 1962-1975 : كانت المحاسبة في الجزائر مطابقة للنظام المحاسبي الفرنسي أثناء الاحتلال وبعد الاستقلال.

<sup>1</sup>Voir:

- Odile Barbe -Dando,Laurent Didelot, 3ème éd, Op cit, p33.

- Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse,"Comptabilité Approfondie, Edition Dunod, Paris,2007,p7-8.

- Odile Barbe -Dando,Laurent Didelot, Jean-Luc Siegwart, Op cit, p71-74.

- **أفريل 1975** : تم إصدار الأمر رقم 35-75 والمتضمن المخطط المحاسبي الوطني PCN، فهو يتماشى مع البيئة الاقتصادية الاشتراكية آنذاك ونظام التخطيط، يحتوي على معلومات محاسبية تخدم أغراض الدولة والجهات الحكومية-بما فيها مصلحة الضرائب- بما يتماشى مع المخططات الموضوعية، كما أن الممارسة تقترب كثيرا من المحاسبة الفرنسية تأثرا بالبيئة الاقتصادية والسياسية التي خلفها الاستعمار آنذاك.
- **1995** : تم حل صناديق المساهمة وإنشاء محلها الشركات القابضة، وعلى اثر ذلك تم إدخال بعض التعديلات على المخطط المحاسبي الوطني ليتوافق مع نشاط الشركات القابضة، خاصة وأن بعضها تم قبول قيمها للتداول العام في بورصة الجزائر.
- **2004** : أصبح المخطط المحاسبي الوطني الذي ظل بدون تطوير منذ التسعينات لا يليح حاجة المؤسسة الجزائرية ولا يخدم المحاسبة الدولية، مما أوجب على جهات التأطير المحاسبي التفكير في مخطط جديد يتماشى مع قواعد معايير المحاسبة الدولية، وبعد أن قام المجلس الوطني للمحاسبة وبلاستعانة بمكتب أجنبي للخبرة بعدة محاولات ومشاريع لوضع مخطط محاسبي جديد، تم الإقرار على مشروع 2004 ودراسته لمدة (3) ثلاث سنوات والمصادقة عليه ليثمر على ظهور نظام محاسبي مالي سنة 2007 بموجب الأمر رقم 07-11<sup>1</sup>.
- **2007** : صدور النظام المحاسبي بموجب قانون 07-11 والذي دخل حيز التطبيق في 01 جانفي 2010، وتم حذف بداية من هذا التاريخ الأحكام المخالفة لاسيما الأمر رقم 35-75 بتاريخ 29 أفريل 1975 والمتضمن المخطط الوطني المحاسبي. يحمل هذا النظام تغيرات مهمة على مستوى المفاهيم، قواعد الاعتراف، القياس، الإفصاح ومحتوى القوائم المالية. ويعتقد وجود هذه التغيرات بسبب ضرورة ربط دور المحاسبة بالواقع الاقتصادي، وتتجسد هذه التغيرات أساسا في:
- تبني الحلول الدولية بغرض تقريب الممارسة الجزائرية إلى الممارسة الدولية، مما يسمح بإيجاد محاسبة توافقت مع الاقتصاد الحديث.
- تلبية احتياجات المستثمرين الحاليين أو المرتقبين من خلال توفير معلومات موحدة تركز على قابلية المقارنة.
- تسمح بتطبيق محاسبة بسيطة على المؤسسات الصغيرة.

<sup>1</sup> أ. عبد الرحمن عطية، "المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي"، دار النشر جيطلي، سطيف، الجزائر، 2009، ص 36.

### ثانيا: هيئات تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر

تتكفل الدولة بالتأطير المحاسبي ووضع المعايير القومية التي يتضمنها النظام المحاسبي المالي بما يتماشى مع المخططات القومية وتبني المعايير الدولية، بينما توكل مهمة الاشراف على مهنة المحاسبة إلى هيئات وصية، تساهم هذه الهيئات بصورة غير جوهرية في تقديم آراء، تفسيرات، وتوجيهات في بعض جوانب القصور التي تستدعي اللجوء إلى المعايير الدولية. وتمثل هذه المنظمات فيما يلي:

**1- المجلس الوطني للمحاسبة:** تقرر إنشاء مجلس المحاسبة من خلال القانون رقم 05/80 المؤرخ في 1980/30/10 بغرض سن آليات رقابة في ظل إعادة هيكلة الاقتصاد الوطني والمؤسسات العمومية الاقتصادية. بعد ذلك نشأ المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25-09-1996<sup>1</sup>، والذي يحدد الطبيعة الاستشارية له، اختصاصاته، صلاحياته والقواعد التي تسيره، وقد أعيد هيكلته تحت الإصلاحات المحاسبية المتعلقة بتبني الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي، حيث تم تحديد الإطار العام للمجلس الوطني للمحاسبة من حيث السلطة التي تحكم هذه الهيئة، إعادة توزيع الأدوار وتوضيح الصلاحيات بموجب المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27-1-2011<sup>2</sup>، فقد أصبح المجلس حاليا لا يبدي برأيه في مشاريع النصوص المحاسبية المتعلقة بالمحاسبة ويكتفي بتنظيم مهنة المحاسبة والمساهمة في تنظيم ورشات التكوين وتحضير برامج بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة.

**2- المجلس الوطني للخبراء المحاسبين والفرقة الوطنية لحافضي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين:** نشأت المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافضي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بموجب المادة 5 من قانون 08-91 الصادر في 27-4-1991<sup>3</sup> المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وهي تعد من بين الهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة في الجزائر، وعلى إثر التعديلات الجديدة لهذه المهنة وبموجب المرسوم التنفيذي المؤرخ في 27-1-2011<sup>4</sup> تم حل هذه المنظمة واستبدالها بثلاث مجالس وطنية لها علاقة مباشرة بالمجلس الوطني للمحاسبة، وتحت رعاية وزارة المالية كما هو الحال بالنسبة للمجلس الوطني للمحاسبة، وتكلف هذه المجالس بتنظيم المهنة المتعلقة بها من أجل التحكم فيها بشكل يتناسب مع التغيرات في مهنة المحاسبة والمراجعة التي تبنتها الجزائر، هذا إلى جانب إنشاء لجنة خاصة مكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية كالمصنف الوطني لخبراء المحاسبة والغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

<sup>1</sup> الجريد الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 56، الصادر يوم 29 سبتمبر 1996، ص18.

<sup>2</sup> الجريد الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7، الصادر يوم 2 فيفري 2011، ص4.

<sup>3</sup> الجريد الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 20، الصادر يوم 1 ماي 1991، ص651.

<sup>4</sup> المرسوم التنفيذي رقم 11-25، رقم 11-26، رقم 11-27، رقم 11-28، تحدد هذه المراسيم تشكيلة كل هيئة على حدة، صلاحياتها وقواعد تسييرها.

كما سبق وذكرنا، إن عملية إعادة هيكلة هذه الهيئات قد أسفرت على سحب جميع الصلاحيات المخولة لها من قبل وجعلتها تمارس نشاطها تحت الوصاية المباشرة لوزارة المالية، الأمر الذي يجعلها لا تتمتع بالاستقلالية الكاملة، غير أنه يعول عليها بشكل كبير في الإشراف والمتابعة على تنفيذ الإصلاح المحاسبي.<sup>1</sup>

### ثالثا: الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي

يمثل النظام المحاسبي المالي المرجع المحاسبي الأساسي في الجزائر وتليه بصفة ثانوية بعض أحكام القانون التجاري والجبائي، لأن المحاسبة في الجزائر ترتبط بالجبائية. وتكمن المراجع القانونية لهذا النظام في مجموعة النصوص القانونية والتنظيمية الصادرة في الجرائد الرسمية، نذكرها حسب تسلسل صدورها:

**1- القانون رقم 07-11 بتاريخ 2007/11/25 المتضمن للنظام المحاسبي المالي<sup>2</sup>:** يهدف هذا القانون إلى تعريف النظام المحاسبي المالي وتحديد شروطه وكيفية تطبيقه، واشتمل على سبعة فصول تضمنت العديد من المفاهيم الجديدة التي تم التطرق إليها لأول مرة مثل توحيد الحسابات، المعالجة المحاسبية لقرض التمويل الإيجاري، عقود طويلة الأجل،... إلخ، كما تضمن لأول مرة مصطلح الإطار التصوري للمحاسبة باعتباره دليلا لوضع وتطوير المعايير، وأدخل مبدأ المحاسبة المبسطة للكيانات التي لا يتعدى رقم أعمالها ومستخدميها ونشاطها الحدود التي تم عليها التنظيم، وألزم إضافة إلى القوائم المالية السابقة إعداد جدول تدفقات الخزينة وجدولا للتغيرات في حقوق الملكية.

**2- المرسوم التنفيذي 08-156 بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11<sup>3</sup>:** يتناول الكثير من مواضيع المحاسبة المالية بداية بالإطار المفاهيمي، القوائم المالية، محتواها وخصائص المعلومة الواردة في هذه القوائم والإطار العام للمعايير المحاسبية التي تتعلق بالأصول، الإلتزامات، قواعد القياس والمحاسبة، وبصفة عامة لم يتم معالجة هذه المواضيع بشكل وافي وتم إحالتها على تنظيمات أخرى.

**3- القرار الوزاري المؤرخ في 26 جويلية 2009<sup>4</sup>:** يعد هذا القرار أكثر شمولية وتفصيلا لموضوع المحاسبة المالية، فهو يحدد قواعد التقييم والمحاسبة، عرض القوائم المالية، مدونة الحسابات وقواعد سيرها وكذلك المحاسبة المبسطة الممارسة على الكيانات الصغيرة، بحيث يحدد القرار أسقف رقم الأعمال، عدد المستخدمين وعدد الأنشطة في هذه الكيانات.

**4- المرسوم التنفيذي 09-110 بتاريخ 07 أفريل 2009<sup>5</sup>:** المحدد لشروط وكيفية مسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي.

<sup>1</sup> أ.د. براق محمد، أ. قمان عمر، "أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر"، المؤتمر الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 29-30 نوفمبر 2011، ص 12.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، الصادر يوم 25 نوفمبر 2007.

<sup>3</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، الصادر يوم 28 ماي 2008.

<sup>4</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادر يوم 25 مارس 2009.

<sup>5</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 21، الصادر يوم 27 أفريل 2009.

5- التعليم رقم 02 الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة بتاريخ 2009/10/29 حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي: وتتضمن الطرق والإجراءات الواجب اتخاذها لأجل الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي ابتداء من تاريخ 01 جانفي 2010، ولتسهيل عملية تحويل الأرصدة أوردت هذه التعليمه جدولاً كملحق يتضمن حسابات المخطط المحاسبي وما يقابلها من حسابات في النظام المحاسبي المالي، كما أشارت إلى ضرورة إعلام المجلس بكل صعوبات العملية ومشاكل الانتقال نحو النظام الجديد ليقوم بحلها وإصدار آراء ومعالجات بشأنها.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطار مفاهيمي يشكل دليلاً لوضع المعايير المحاسبية، نشرها وتطويرها، كما يفسر المعايير والمعلومة المالية المقدمة لمستخدمي القوائم، ويتطرق إلى بعض العمليات والأحداث التي يفتقد معالجتها صراحة في النظام، وهو يحدد ما يلي:<sup>2</sup>

- 1- مجال تطبيق المحاسبة المالية.
- 2- المفاهيم التي تشكل أساس إعداد، عرض، وقياس القوائم المالية كالفروض، الاتفاقيات والمبادئ المحاسبية، الخصائص النوعية للمعلومة المالية، القواعد والتطبيقات الخصوصية، فهو يتطلب على الأخص:
  - فرضيتين، بحيث تعد القوائم المالية على أساس الاستمرارية في الاستغلال وتعد المحاسبة المالية محاسبة استحقاق (تعهد) .
  - تتوفر المعلومة الواردة في القوائم على الخصائص النوعية كالقابلية للفهم، القابلية للمقارنة، الدلالة، المصدقية، مبدأ التحفظ، مبدأ دوام تطبيق قواعد وطرق عرض وقياس المعلومات وتسييق الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني.
  - تركز طريقة تقييم الحسابات على اتفاقية التكلفة التاريخية، في حين تقيم بعض الحسابات وحسب الشروط المحددة في النظام بالقيمة الحقيقية (أو التكلفة الجارية الراهنة) أو قيمة الإنجاز (القيمة القابلة للتحقيق) أو القيمة المحينة (أو القيمة المنفعية).
- 3- عناصر القوائم المالية والتي تتمثل في الأصول، الإلتزامات، حقوق الملكية، الإيرادات والأعباء.

<sup>1</sup> أ. د. مدني بن بلغيث، "تسيير الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد، قراءة في النصوص القانونية والتنظيمية"، ملتقى دولي حول موضوع النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية- تجارب، تطبيقات وأفاق-، جامعة الوادي، 17-18 جانفي 2010، ص9.

<sup>2</sup> أنظر:

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74 ، الصادر يوم 25 نوفمبر 2007، ص4.  
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27 ، الصادر يوم 28 ماي 2008، ص11.  
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد19 ، الصادر يوم 25 مارس 2009، ص 6-7.

## الفصل الثاني: الإطار العام لتنظيم الممارسات المحاسبية المقارنة

### المطلب الثالث: الفروق الأساسية في الإطار المفاهيمي لإعداد القوائم المالية في الأنظمة المحاسبية المقارنة

اعتمادا على الإطار المفاهيمي الذي تم عرضه في كل نظام محاسبي مقارن يمكن أن نستخلص ما يلي:

#### الجدول رقم (2-3) : الفروق الأساسية في الإطار المفاهيمي في الأنظمة المحاسبية المقارنة

النظام المحاسبي الأمريكي	النظام المحاسبي الدولي	النظام المحاسبي الفرنسي	النظام المحاسبي الجزائري	
يتم وضع المعايير على أساس مبادئ تلقى قبولا عاما بآلية المدخل المفتوح "Due process" أو العرف والطبيعة الاقتصادية للعملية هي التي تحكم التقرير المالي عنها.	وضع المعايير بآلية المدخل المفتوح من خلال التشاور مع المجموعة الاستشارية، هيئات الأعضاء في اللجنة، هيئات وضع المعايير، مجموعات أخرى مهتمة وأفراد على مستوى العالم، كما يتم تبني مبدأ الجوهر فوق الشكل.	وضع المعايير على أساس مجموعة من القواعد مما يجعلها أكثر تفصيلا وتعقيدا والشكل القانوني للعملية هو الذي يحكم التقرير المالي عنها.	وضع المعايير على أساس مجموعة من القواعد الخاصة بالإعتراف، القياس والإفصاح والمشكلة للإطار المفاهيمي، الطبيعة الاقتصادية للعملية أصبحت تحكم التقرير المالي عنها.	<b>خصائص النموذج المحاسبي</b>
تبني مبدأ التكلفة التاريخية.	تبني مفهوم القيمة العادلة.	تبني مبدأ التكلفة التاريخية.	قياس الحسابات بتبني اتفاقية التكلفة التاريخية.	<b>مبدأ التكلفة التاريخية</b>
يعد الإفصاح الكامل من أهم المبادئ الرئيسية لإعداد التقارير المالية، يحتوي المعيار على اعتبارات اقتصادية ومتطلبات إفصاحية وأمثلة توضيحية.	يحدد كل معيار المتطلبات الإفصاحية سواء من خلال العرض في القوائم أو المعلومة المطلوبة في الإيضاحات، إلى جانب وجود معايير تخصص لتقدم معلومات تكميلية في الإيضاحات.	تم ادماج بعض المعايير الإفصاحية في القانون المتعلق بالتوحيد لتقدم معلومات تكميلية في الملاحق، وهذا لزيادة وتحسين درجة ونوعية الإفصاح للمجموعات والشركات متعددة الجنسيات.	جاء النظام المحاسبي ببعض قواعد الإفصاح سواء في القوائم المالية أو في الإيضاحات.	<b>الإفصاح</b>
تعد من الخصائص الثانوية وغير التفاعلية وتركز المحاسبة على الواقعية والتجريب، وفي كثير من الحالات يغطي مبدأ الإفصاح عن هذه الخاصية.	تعد خاصية ثانوية بعد تعديل الإطار، من الخصائص الواجب توافرها في المعلومة المحاسبية وبوجودها تتحقق الشفافية.	تركز المحاسبة بصفة خاصة على قابلية المقارنة العقلانية والتوحيد لأن النظام المحاسبي الموحد يوحد الممارسة بغرض تسهيل المقارنة.	تعد من الخصائص النوعية الأساسية للنظام المحاسبي الموحد.	<b>القابلية للمقارنة</b>
لا تخص المعلومة بقدر ما تخص المستخدم، فالمعلومة	تعد من الخصائص النوعية الثانوية ويتطلب أن تكون المعلومة سهلة	تعد من الخصائص النوعية الرئيسية للنموذج المحاسبي.	تعد من الخصائص النوعية الرئيسية.	<b>القابلية للفهم</b>

## الفصل الثاني: الإطار العام لتنظيم الممارسات المحاسبية المقارنة

		وواضحة كما يشترط في المستخدم أن تكون له قابلية للفهم.	تكون مفهومة على العموم لأن إعدادها يتم وفق المبادئ المقبولة عموماً والتي تم الإجماع عليها في أي لحظة من الزمن، لذلك يشترط من المستخدم أن تكون له قابلية للفهم ومعرفة سابقة للوفاء بفائدة القرار.
لم ترد إمكانية الانحراف عن المعايير إذا كان تطبيقها يتعارض مع أهداف القوائم الواردة بالإطار التصوري.	لم ترد إمكانية الانحراف.	هناك مرونة كبيرة للانحراف عن المعايير مع توريد إفساحات محددة، وقد سمحت المعايير بذلك ووضعت هذا الأمر في صميم معايير المحاسبة نفسها.	يسمح النظام بالانحراف عن المعايير إذا كان تطبيقها يؤدي إلى قوائم مضللة ولكن بنسبة ضئيلة تكاد تكون معدومة، ولا يوجد استثناء وفقاً لمعايير المحاسبة ولكن وفقاً لمعايير المراجعة.
تحدد خمس عناصر للقوائم المالية.	تحدد خمس عناصر للقوائم المالية.	تحدد خمس عناصر للقوائم المالية ولا يتم إظهار الاستثمارات من طرف المالكين والتوزيعات عليهم كعناصر منفصلة وإنما تصنف كقسم خاص ضمن حقوق الملكية.	يتطلب الإطار عشر عناصر للقوائم المالية لمؤسسات الأعمال، كما أن الاستثمارات من طرف المالكين والتوزيعات عليهم تحدد كعناصر ميزانية منفصلة.

**المصدر:** من إعداد الباحثة بالاعتماد على الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة المالية، الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية، قواعد المخطط المحاسبي الإجمالي، الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي.

بناءً على عرض الإطار العام لتنظيم المحاسبة القومية المقارنة بما في ذلك الإطار المفاهيمي أعلاه

يمكن أن نتوصل إلى النتائج التالية مع تحليلها على النحو التالي:

- يبدو أن هناك تقارب بين الإطار المفاهيمي لتنظيم الممارسة الأمريكية وإطار تنظيم الممارسة الدولية من حيث الطبيعة والعناوين المعروضة ويمكن أن يرجع ذلك إلى توافقهما في تحديد الهدف الأول للمحاسبة والذي يكمن في تقديم المعلومات المحاسبية الملائمة والموثوقة للمستثمرين بما يمكنهم من اتخاذ قرارات واعية، غير أن مستوى التفصيل الذي يتطلبه كل إطار يبدو غير متوافق، فإطار العمل لمجلس معايير المحاسبة المالية

يحمل ارشادات أكثر تفصيلاً، أوسع وأدق من ارشادات إطار عمل المجلس الدولي، وهذا يرجع إلى متطلبات وحاجة المهنة في بيئة أعمال تشهد تطوراً ونموً سريعاً، ومن أهم هذه المتطلبات، والمبدأ الأساسي الذي يركز عليه الإطار هو الإفصاح، بحيث تتطلب الأسواق المالية في أمريكا إفصاحات كاملة، يكون لها دوراً كبيراً في تطوير المبادئ والممارسة المحاسبية.

- تتطلب المحاسبة الدولية هي الأخرى الإفصاح ولكن بدرجة أقل، فلكل معيار دولي متطلبات إفصاحية، إلى جانب الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية مما يساعد في تحقيق قابلية المقارنة التي أصبحت تعد من ضمن الخصائص الثانوية للمعلومة المفيدة في تقييم المركز المالي والأداء.

- يركز إطار عمل المحاسبة في فرنسا والجزائر على قابلية المقارنة وهذا لا يعني أنه يشترط توحيد الممارسات لتحقيق هذه الخاصية، لأن السياسات يمكن أن تتغير إذا كانت لا تتفق مع خاصية الملائمة والموثوقية، لذا يتطلب الإفصاح عن هذه السياسات للحفاظ على قابلية المقارنة.

- تعد القابلية للفهم خاصية محددة للمستثمر في ظل الإطار الأمريكي، إذ يشترط توفيرها في المستخدم أكثر مما يتطلب توفيرها في المعلومة.

- لتقديم معلومات مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة يحدد الإطار التصوري للمجلس الأمريكي أهداف التقارير المالية، بينما يحدد الإطار التصوري للمجلس الدولي أهداف القوائم المالية، فالتقارير المالية تشمل المعلومات المالية وغير المالية، خلافاً للقوائم التي توفر معلومات غير كافية لصنع القرارات الاقتصادية، وعلى هذا الأساس تم إدماج عبارة "التقارير المالية" عند تعديل الإطار المفاهيمي للمجلس الدولي عام 2010.

- ما يميز النموذج المحاسبي الأمريكي والدولي هو اعتمادهما على المبادئ التي تمثل مفاهيم اقتصادية عامة، واضحة وسهلة الفهم لأنها تلقى قبولا بشكل عام ومتطلباتها تكون محددة في جزء كبير منها من خلال إطار مفاهيمي، على خلاف وضع المعايير في النموذج الفرنسي والجزائري على أساس قواعد تشتتتها جهات رسمية وتعرض ضمن المخطط المحاسبي دون توضيحات كافية لتطبيقها، مما يؤدي في كثير من الأحيان إلى الاعتماد على المعايير الدولية ولاسيما عند الممارسة في الشركات الكبيرة.

- إن التفاصيل الدقيقة التي تصاحب المعايير الأمريكية تمنحها مظهر الاعتماد على القواعد في وضعها، بالرغم من اعتماد المجلس الأمريكي على المفاهيم الاقتصادية العامة في تصميم المعايير، وقد تعهد المجلس باجتئاب هذه السليبيات وتحسين إطاره وتقريبه إلى الإطار الدولي في ظل المشروع المشترك الذي بدأت مراحلها تتجسد وتسفر على استرشادات متوافقة في هذا الموضوع.

- قام المجلسين الدوليين (الدولي والأمريكي) بالعديد من مشروعات التوافق واستبعاد الفروقات منذ سنة 2002، وقد أسفرت هذه الاتفاقيات على إصدار معايير جديدة متوافقة، ومؤخراً بدأ المجلس الأمريكي يميل إلى الدولية من خلال مشروع الإدماج التدريجي لمعايير الإبلاغ المالي في نظام التقرير المالي للمصدرين الأمريكيين، فهو يساهم حالياً في إعداد معايير الإبلاغ المالي من خلال الإدلاء برأيه ويشارك في تعديلها للأخذ في الاعتبار خصوصيات السوق الأمريكي وإكمالها لأنها تحمل مبادئ عامة للمحاسبة وتفتقد للدلائل الخاصة ببعض الصناعات، وفي انتظار اتخاذ قرار إدماج معايير الإبلاغ المالي في المرجعية الأمريكية يتوقع أن تنشأ فروق جديدة، لأن كلتا المحاسبين تتمتعان بالمرونة وسرعة التكيف مع الظروف البيئية.

- يهدف التوجيه الأوروبي الوحيد إلى توضيح المعلومة أكثر وتعزيز قابلية المقارنة، سيقوم هذا التوجيه بتحقيق التجانس على المستوى القاري، وسيحقق نوع من التوافق الدولي ولاسيما بتبنيه لمبدأ جوهر على الشكل، حذف النتيجة الاستثنائية واستبعاد بعض البدائل المحاسبية، غير أنه أبقى على بعض الفروقات كاستنفاد الشهرة والسماح بالتقاص، وتماشياً مع هذه التغيرات تقوم هيئات التأطير الفرنسي بتعديل نصوص القانون التجاري. ولتحفيز التوافق الدولي تم إنشاء سلطة المعايير المحاسبية، تعمل هذه الأخيرة على وضع المعايير القومية استناداً إلى المعايير الدولية، كما أنها انتهجت سياسة المجلس الأمريكي في تجميع كامل النصوص المحاسبية الصادرة عن هيئات التنظيم الحالية والسابقة في ملف واحد، وذلك لتسهيل فهمها وقراءتها من طرف المستخدمين لها.

- يبدو بأن التأطير المحاسبي في الجزائر يتجه إلى التنظيم القانوني الموروث عن التنظيم الفرنسي، بحيث يتم الاعتماد على قانون الشركات، قانون الضرائب وأساساً على النظام المحاسبي المالي وفق ما يخدم المخططات الموضوعية من طرف الدولة، أما الممارسة، فهي تميل إلى التطبيقات الدولية كما هو الحال في فرنسا بالنسبة للشركات الكبيرة وتخضع لإطار عمل يتوافق مع الإطار المفاهيمي لمجلس المعايير الدولية، فهو إطار يحدد قواعد الاعتراف، القياس والإفصاح، غير أن إرشاداته تبدو أكثر عمومية من إرشادات إطار مجلس معايير المحاسبة الدولية.

### خلاصة الفصل

تناولنا في هذا الفصل الإطار العام لتنظيم الممارسات المحاسبية المقارنة لأربعة نظم أساسية تتمثل في معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدوليين، النظام الأمريكي، الفرنسي والنظام المحاسبي المالي، بحيث تطرقنا إلى التطور التاريخي لمهنة المحاسبة القومية المقارنة، تنظيمها من طرف الجهات المختصة، كيفية وضع المعايير وإطار العمل الموضوع لتوضيح الممارسة وحل المشاكل العملية.

تبين بأن مهنة المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية تنظم من طرف جهات خاصة، الممارسة تتحدد حسب متطلبات المهنة والأسواق المالية والمعايير توضع على أساس مبادئ تلقى القبول العام من طرف الجمهور وجهات مختصة عديدة، يسترشد في وضعها بإطار عمل واسع، مفصل ودقيق.

يشهد المجلس الدولي لمعايير المحاسبة كذلك تطورا ملحوظا وانتشارا واسعا في تبني معاييرها من طرف دول العالم، غير أنها لا تتميز بحجة الإلزام وإنما تقوم القوانين القومية بفرضها على الشركات ولاسيما تلك التي تطرح أسهما للتداول في الأسواق المالية الدولية، ومع العولمة بدأت الكثير من الشركات تتجه إلى هذه المعايير، وقد تم تبنيها من طرف ثلثي دول العالم حاليا.

اخترنا نموذج عن التنظيم القانوني ومدخل المحاسبة الموحدة وهو التنظيم الفرنسي للمهنة، وتبين بأن المهنة تنظمها جهات رسمية من خلال القانون المحاسبي وبدرجة كبيرة مخطط محاسبي إجمالي، والمعايير توضع بما يتماشى ويخدم الاقتصاد القومي ولا وجود لإطار مفاهيمي واضح يسترشد به لوضع المعايير وتنظيم الممارسة، ويظهر بأن للنظام المحاسبي الموحد العديد من الامتيازات، إلا أنه يبقى غير مرن مع التغيرات البيئية وأقل تطورا من النظام الدولي والأمريكي.

استعرضنا تنظيم المحاسبة في الجزائر وفق النظام المحاسبي المالي لمعرفة أي من النماذج السابقة يميل إليه هذا النظام، وقد توصلنا من خلال المقارنة بأن التأطير المحاسبي يتجه إلى التنظيم القانوني، بينما الممارسة تخضع لإطار عمل يميل إلى الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية.

# الفصل الثالث

الفروقات البيئية العالمية في

الاعتراف والقياس في النظم

المحاسبية المقارنة

### تمهيد:

إن عملية تسجيل الأحداث الاقتصادية في النظام المحاسبي تسبق عملية تقديمها والإفصاح عنها في القوائم المالية، وعند التسجيل يتم التعبير المالي عن العملية بقيم نقدية وهذا ما يعرف بالقياس أو التقويم، وحيث أن معايير المحاسبة الموجودة داخل إطار عمل معين لبلد ما توفر قواعد واسترشادات خاصة بتسجيل وقياس هذه العمليات، وهي تختلف من بلد لآخر، فتكون عملية التسجيل والقياس لنفس النوع من الحدث تختلف تبعاً لذلك. فإذا كان نظام توحيد الحسابات لكل بلد يفرض على المجموعات أن تقوم بتوحيد طرق التقويم والعرض داخل المجموعة والقيام بتسويات مسبقة لحسابات الفروع بغرض التجانس، فكيف يمكن أن نفرض على المجموعات متعددة الجنسيات ممارسة سياسات محاسبية متشابهة مع فروع أجنبية تفرض عليها ممارسات البلد المضيف؟ وكيف يمكن الحصول على حسابات متجانسة قبل الشروع في عملية التوحيد؟

فقبل القيام بعمليات التجانس يتعين إدراك التباين الموجود بين النظم المقارنة، لذلك سوف نستعرض في هذا الفصل أهم الاختلافات في ممارسات المحاسبة من اعتراف وقياس بين الأنظمة المختارة، بحيث نحاول أن نتطرق إلى بعض المواضيع وندقق أولاً في كل مفهوم أساسي كيفية معالجته وتطوره من طرف معايير المحاسبة الدولية وبعدها نبين كيفية ترجمة هذه المواضيع في نظم المحاسبة المقارنة الأخرى، لتتوصل في نهاية الفصل - من خلال التحليل المقارن - إلى نظرة عامة للتباين بين هذه الأنظمة في العديد من التطبيقات، ويتم التطرق إلى ذلك وفق الخطة الموجزة على النحو التالي:

**المبحث الأول:** الفروقات واسعة النطاق في القياس والاعتراف بعناصر الأصول والمصروفات.

**المبحث الثاني:** الفروقات واسعة النطاق في القياس والاعتراف بعناصر الالتزامات والإيرادات.

**المبحث الثالث:** الفروقات البيئية في القياس والتقارير عن اندماج الأعمال في النظم المحاسبية المقارنة.

### المبحث الأول: الفروقات واسعة النطاق في القياس والاعتراف بعناصر الأصول والمصروفات

نتطرق في هذا الفصل إلى أهم الاختلافات في تطبيقات المحاسبة من قياس واعتراف بعناصر الأصول التي تتمثل في التثبيتات العينية، عقود الإيجار التمويلي، المخزونات، والمصروفات التي تكمن في مصاريف البحث والتطوير.

### المطلب الأول: أهم الفروقات في المحاسبة عن عناصر الأصول

تخص الفروقات الشائعة في المعالجة المحاسبية من قياس وتقرير عن عناصر الأصول كل من المخزون السلعي، التثبيتات العينية وعقود الإيجار التمويلي. سنحاول في هذا العنوان تحديد أهم الفروق في نظم المحاسبة الأساسية وتحليلها.

### الفرع الأول: المعالجة المحاسبية للمخزونات

تختلف نظم المحاسبة الدولية في قياس تكلفة المخزون السلعي وتحديد المبلغ الواجب الاعتراف به ضمن الأصول الجارية في بنود "المخزون" للتمكن بعد ذلك من تحديد تكلفة المنتجات والاعتراف بالإيرادات الناجمة عن بيع هذا المخزون، وبذلك قياس الدخل والمركز المالي.

### أولاً - معايير المحاسبة الدولية:

#### 1- قياس المخزون: يمكن إيجاز أهم الارشادات على النحو التالي:

-يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم 02 احتساب تكلفة المخزون باستخدام طريقة الوارد أولاً صادر أولاً FIFO وطريقة المتوسط المرجح ولا يسمح باستخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً اعتباراً من تاريخ 2005/01/01 كونها طريقة لا تتماشى مع مفهوم القيمة العادلة.

-يقاس المخزون عند دخوله ضمن الأصول بتكلفة الشراء ويقيم بعد ذلك عند الإقفال والجرد بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقيق احتراماً لمبدأ التحفظ (الحيطه)، وعلى أساس هذا المبدأ، فعند انخفاض المخزون عن مبلغ تكلفته يتوجب الاعتراف بالفرق كمصروف (تدهور قيمة المخزون) وتحميله في الفترة التي حدث فيها، ويمكن استعادة هذا التدهور لاحقاً إذا تم تسجيل زيادة في صافي القيمة القابلة للتحقيق وكان المخزون المعني لم يستهلك بعد، ويتم الاعتراف بالاستعادة كمكاسب عن طريق تخفيض قيمة تكلفة المبيعات خلال الفترة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Pascale Delvaille, Christopher Hossfeld et autres , Op cit, P 99.

## 2- التقرير عن المخزون:

- لم يقترح المعيار تقنية معينة للمحاسبة عن المخزونات، فهو يتطلب الاعتراف في حالة بيعه بقيمته الدفترية كمصروف وفي المقابل يتم الاعتراف بإيرادات بيعه لنفس الفترة، كما أن المعيار لم يضع قواعد خاصة بالمخزونات التي يطول دورها أو تجديدها.

- لا يشكل تغير المنتج تام الصنع وقيد التصنيع إيرادا و إنما يتم إظهاره كتصحيح لتكاليف الإنتاج (Ajustement).

### ثانيا: المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموما

لا تختلف المبادئ الأمريكية بصفة جوهرية عن المعايير الدولية فيما يتعلق بمعالجة المخزون، غير أن نشرة الأبحاث الأمريكية رقم 43 ARB سابقا وتدوين معيار المحاسبة للمجلس في فقرته 10-30-330-19<sup>1</sup> يسمحان بتقييم المخزونات باستخدام طريقة الوارد أخيرا صادر أولا (LIFO) إلى جانب الوارد أولا صادر أولا، المتوسط المرجح وطرق أخرى. وقد أثبتت دراسة أجريت في السنوات السابقة على المؤسسات الأمريكية التي تطرح قيمها للتداول العام أن الطريقة الثانية الأكثر استخداما بعد طريقة الوارد أولا صادر أولا هي طريقة الوارد أخيرا صادر أولا، وهذا لأنها تفرض من طرف الإدارة الجبائية الأمريكية، فهي تخدم الدخل الخاضع للضريبة خلال فترات التضخم، بحيث يسعر مخزون آخر مدة بأسعار منخفضة وتسعر البضاعة المستهلكة بالأسعار الحديثة المرتفعة، هذا ما يؤدي إلى انخفاض الربح الإجمالي وبالتالي المبلغ المستحق من الضريبة<sup>2</sup>. ولا تتطلب المبادئ الأمريكية أن تكون الطريقة المستخدمة في التقييم هي نفسها التي تطبق على جميع مخزونات المنشأة كما تتطلبه المعايير الدولية.

- تتم المحاسبة عن المخزون بالتكلفة أو بالقيمة السوقية أيهما أقل وفق المبادئ الأمريكية وجميع المبادئ الأنجلوسكسونية، غير أنه لم يتم تحديد بدقة كلمة "السوقية"، فيمكن أن تكون القيمة الاستخلافية أو صافي القيمة القابلة للتحقيق، وفي الواقع معظم المؤسسات تستخدم صافي القيمة القابلة للتحقيق والتي تحتسب في المؤسسة التجارية انطلاقا من سعر البيع مطروحا منه المصاريف المطلوبة لجعل السلعة قابلة للبيع.

- يمكن أن تختلف مبالغ التدني عن تلك المحددة وفق معايير الإبلاغ المالي ومؤونة تدهور قيمة المخزون لا يمكن استعادتها في الأنشطة اللاحقة لتشكيلها.

<sup>1</sup> Robert Obert, " Pratique des normes IFRS, Norme IFRS et US GAAP ", Op cit, P 252.

<sup>2</sup> Robert Obert, " Pratique internationale d'audit et de comptabilité ", Op cit, P 188.

## الفصل الثالث: الفروقات البيئية العالمية في الاعتراف والقياس في النظم المحاسبية المقارنة

- على خلاف المعايير الدولية والفرنسية لا يتم خصم أعباء النشاطات الثانوية ذات الأهمية النسبية من تكلفة النشاط الرئيسي عند تحديد تكلفة دخول المخزون، لكن يتعين على المؤسسة أن تستخدم نفس طرق التقييم من فترة لأخرى حتى تكون القوائم المالية قابلة للمقارنة عبر الزمن.

### ثالثا: التنظيم الفرنسي

تتجه القواعد الفرنسية المتعلقة بالمحاسبة عن المخزونات لتقترب إلى المعايير الدولية وخاصة بعد صدور التنظيم 2004-06 CRC المتعلق بتعريف المحاسبة وقياس الأصول، وأهم ما ورد من قواعد في هذا الشأن:

- تسمح القواعد الفرنسية باستخدام طريقة الوارد أخيرا صادر أولا لتسعير المخزون إلى جانب طريقة الوارد أولا صادر أولا والمتوسط المرجح.

- يتم الاعتراف بالمخزون ضمن الأصول بتكلفة الشراء أو الإنتاج وفق القواعد العامة للقياس المحددة في المواد 321-1 إلى 321-7 من المخطط الإجمالي الفرنسي، وتسمح القواعد بشمول تكاليف الاقتراض بعد رسملتها في تكلفة المخزون<sup>1</sup> والتي تنسب فقط للأصل المؤهل مثلما يتطلب معيار المحاسبة رقم 02.

- تقاس المخزونات في تاريخ الإقفال بالقيمة الإجمالية أي تكلفة دخولها في الأصول أو القيمة الحالية وهي القيمة الاستخلافية أو القيمة النفعية أيهما أكبر، ويسمح النظام الفرنسي بتشكيل مؤونة على المخزونات التي تتميز بطول دوراتها في حالة انخفاض تكلفتها عن القيمة الحالية، وإذا كان هناك استعادة للتخفيض ناتج عن زيادة في القيمة الحالية تدرج كإيراد من خلال الزيادة في استعادة مؤونات الاستغلال.

- يظهر تغير المخزون تام الصنع وقيد التصنيع كإيراد في قائمة الدخل حتى وإن كان سالب فهو يصحح ويخفض من إنتاج النشاط.

### رابعا: النظام المحاسبي المالي

يتطلب النظام المحاسبي المالي في الباب الأول من القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 والمتضمن للقواعد الخاصة بالتقييم والإدراج في الحسابات ما يلي:<sup>2</sup>

- احتراماً لمبدأ التحفظ يتم تقييم المخزونات بتكلفتها أو قيمة انجازها الصافية أيهما أقل، وقيمة الانجاز الصافية هي سعر البيع المقدر مخصوماً منه تكلفتي الإتمام والتسويق أي بمعنى القيمة القابلة للتحقيق.

- تقاس المخزونات عند خروجها من المخزن أو جردها بطريقة الوارد أولا صادر أولا FIFO أو بمتوسط تكلفة شرائها أو إنتاجها المرجحة.

<sup>1</sup> Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse, Op cit, p 111.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادر يوم 25 مارس 2009، ص 13.

- تسجل أية خسارة في قيمة المخزونات كمصروف في قائمة الدخل عندما تكون تكلفة مخزون ما أكبر من القيمة الصافية لانبجازه.

### خامسا: استخراج الفروقات وتحليلها

من خلال الاستعراض الموجز لقواعد القياس والتقارير عن المخزون السلعي في الأنظمة المحاسبية المقارنة يبدو بأن طريقة تحديد تكلفة المخزون متماثلة ويكمن الاختلاف في المبادئ الأمريكية التي تسمح باستخدام طريقة الوارد أخيرا صادر أولا، ولا يزال المخطط المحاسبي الإجمالي هو الآخر يسمح باستخدامها لأنه سطر أحكامه في هذا الموضوع على التنظيم 2004-06 الذي تم توقيه مع المعيار الدولي رقم 02، وذلك قبل استبعاد هذه الطريقة سنة 2005. هذا إلى جانب عرض مخزون منتج تام الصنع وقيد التصنيع كإيراد في الأنظمة الثلاثة المقارنة، بينما ترى المعايير الدولية بأنه يعد كتصحيح لتكاليف الإنتاج، إضافة إلى فروقات أخرى في معالجة خسائر القيمة واستعادتها.

### الفرع الثاني: المحاسبة عن التثبيات العينية من قياس وتقدير:

تعرف التثبيات العينية حسب معيار المحاسبة الدولي رقم 16 على أنها مورد يراقب بصفة مستقلة عن المعيار القانوني للملكية وتتجلى هذه المراقبة في قدرة المؤسسة على الحصول على منافع اقتصادية وقدرتها على تقييد الغير من الاستفادة من هذه المنافع، وهذا ما يؤكد الإطار التصوري في مبدأه الأساسي الذي يتمثل في الجوهر فوق الشكل.<sup>1</sup>

تتمثل هذه التثبيات في الممتلكات، المصانع والمعدات، وهي أصول تحتفظ بها المؤسسة لاستخدامها في الإنتاج أو توريد البضائع والخدمات أو بغرض تأجيرها للغير أو لأغراض إدارية، ومن المتوقع استخدامها لأكثر من فترة واحدة، وتستكمل هذه التثبيات في المعايير الدولية بالاستثمارات العقارية (Les immeubles de placement) التي يختص المعيار المحاسبي رقم 40 بمعالجتها وتتمثل في الأراضي والمباني التي تحتفظ بها المؤسسة لغاية تأجيرها بموجب عقد تأجير تشغيلي أو لإعادة بيعها بعد فترة طويلة من أجل الاستفادة من ارتفاع قيمتها الرأسمالية (السوقية).

<sup>1</sup> Benoit Pigé, Carole beau, " Comptabilité et audit ", Edition groupe revue fiduciaire, Paris, 2008, p 327.

### أولاً: معايير المحاسبة الدولية

أهم ما ورد من إرشادات القياس والتقرير ما يلي:

- يتم الاعتراف بالتشبيات العينية عند دخولها بتكلفتها، وحتى يكون تسجيلها ملائماً يتعين أن لا يقتصر فقط على التحويل القانوني للملكية وإنما تشمل التكلفة على جميع التكاليف الضرورية للاقتناء وجعل الأصل جاهزاً للاستخدام، فهي الأخرى يتوجب أن تجد المقابل في المنافع الاقتصادية المستقبلية.<sup>1</sup>
- يتم رسملة تكاليف دخول الأصل عند تأجيل سداد قيمته، كما يتم رسملة تكاليف الاقتراض التي يتم دمجها في تكلفة الأصل في حدود ما يتطلبه المعيار الدولي رقم 23، والتي تخص فقط الأصول المؤهلة، وهي أصول تتطلب فترة طويلة لتصبح جاهزة للاستخدام المطلوب أو البيع.<sup>2</sup>
- يتم القياس اللاحق بعد الاعتراف الأولي باستخدام نموذج التكلفة ويمثل التكلفة التاريخية مطروحاً منها الإهلاك وخسائر القيمة المتراكمة، أو معالجة بديلة باستخدام نموذج إعادة التقييم اعتماداً على القيمة العادلة مطروحاً منها الإهلاك المتراكم خلال الفترات التالية لإعادة التقييم، ويشترط أن تتم عملية إعادة التقييم بانتظام كافي ويسجل فرق التقييم إذا كان موجبا ضمن حقوق الملكية، باستثناء إذا كان يعوض خسارة سابقة اعترف بها كمصرف، أما إذا تم إعادة تقييم عقار فيمكن الاعتراف بفرق التقييم في قائمة الدخل، وتعتبر هذه المرة الأولى التي تسمح المعايير الدولية بالاعتراف بالتغير في قيمة الأصول غير المالية في قائمة الدخل.<sup>3</sup>

-يسمح المنظور حسب المكونات الذي يتطلبه معيار المحاسبة الدولي رقم 16 بفصل مكونات الأصل إلى عدد من عناصر التشبيات إذا كانت قيمتها مهمة مقارنة بالمبلغ الإجمالي للأصل، أو إذا اختلف العمر الإنتاجي لبعض الأجزاء، وبهذا تتم محاسبة كل عنصر واهتلاكه بصفة انفرادية، ويتم تطبيق هذا المبدأ عند: (1) الشراء، أو تحديد كل أو جزء من الأصل، (2) عند وضع برامج الصيانة والمراجعة الدورية، بحيث يتم اثبات المكون "تكلفة الصيانة" الذي يتم رسملته وإطفأؤه على مدار الفترة التي تفصل بين عمليتين للصيانة أو المراجعة، وبذلك لا تكون هناك الحاجة إلى تخصيص مؤونات للقيام بالمراجعة الشاملة.

### ثانياً: مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها عموماً الأمريكية: (US GAAP)

تعالج التشبيات العينية في المبادئ الأمريكية باستخدام استرشادات تدوين معيار المحاسبة للمجلس رقم ASC 360-10 "الممتلكات، المصانع والمعدات"، ويقدم نطاق تطبيق هذا المعيار والإعفاء منه في الموضوع الفرعي 360-10، 15، بحيث تقدم استرشادات خاصة حول تقييم التشبيات العينية في صناعات محددة

<sup>1</sup> Bruno Bachy, Michel Sion, Op cit, p 109.

<sup>2</sup> Pascale Delvaille, Christopher Hossfeld et autres, Op cit, p 53.

<sup>3</sup> أ. د. أبو نصار، د. جمعة حميدات، "معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية"، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الثانية، 2009، ص 701.

## الفصل الثالث: الفروقات البيئية العالمية في الاعتراف والقياس في النظم المحاسبية المقارنة

كشركات الطيران (ASC 908)، المناجم (ASC 930)، البترول والغاز (ASC 932)، شركات التأمين (ASC 944)،... إلخ<sup>1</sup>. وأهم ما ورد من استرشادات في هذا الموضوع ما يلي:

- تقاس التثبيتات العينية بتكلفتها التاريخية طبقاً لمبدأ التكلفة وتمنع المبادئ إعادة تقييمها، والتكلفة تضم سعر الشراء أو تكلفة الإنتاج، إلى جانب المصاريف الملحقه لتجهيز ووضع الأصل موضع الخدمة، ويتم دمج الفوائد المدفوعة على الأموال المقترضة طوال الفترة اللازمة لتشيد الأصل المؤهل مثلما ورد في الموضوع الفرعي 360-10-30-1<sup>2</sup>، وتمتد رسملتها إلى غاية نهاية الفترة بوضع التثبيت في الخدمة، بعد ذلك تسجل هذه الفوائد كمصروف، غير أن قياس تكلفة الاقتراض تختلف عنها في المعايير الدولية، بحيث لا يجوز إدماج فروقات معدل الصرف الناشئة عن الاقتراض بالعملة الأجنبية<sup>3</sup>.

- يتم رسملة جميع المصاريف الملحقه بعملية الاقتناء والتي تعمل على زيادة المنافع المستقبلية من خلال الرفع في قيمة الأصل أو في مدة حياته ويسمح المعيار بتسجيلها ضمن التثبيتات في مدين حساب الأصل المعني، مثل هذه المعالجة تسهل تعديل واستبدال الحساب بتطبيق مبدأ المنظور حسب المكونات، هذا المبدأ غير مطلوب ضمناً من طرف المبادئ الأمريكية لذلك يسمح للمنشأة التي تعد حساباتها وفق هذه المبادئ أن تقوم باحتساب الاهتلاكات بطريقة مماثلة لتلك التي تتطلبها معايير الإبلاغ المالي<sup>4</sup>.

- لا تشترط المبادئ الأمريكية المراجعة الدورية لمخطط الاهتلاك، حيث تمثل المحاسبة عن الاهتلاك نظام محاسبي يهدف إلى توزيع التكلفة على العمر الانتاجي للأصل، فهي عملية توزيع وليست تقييم، وعملاً بمبدأ مقابلة النفقات بالإيرادات، فإن توزيع التكاليف سوف يعمل على مقابلة النفقات بإيراداتها<sup>5</sup> (Rapproche les charges des produits)، على خلاف معيار المحاسبة الدولي رقم 16 الذي يتطلب مراجعة القيمة المتبقية، العمر الإنتاجي ونمط الاهتلاك في تاريخ كل ميزانية عمومية، وإذا طرأ تغيير ما يتوجب معالجته طبقاً لأحكام المعيار الدولي رقم 8.

- يتم مراجعة الأصول للكشف عن انخفاض القيمة وفق المبادئ الأمريكية متى كانت هناك دلائل تشير إلى أن القيمة الدفترية للأصل غير قابلة للاسترداد، وتحدد قائمة المحاسبة المالية SFAS 144 هذه الدلائل وكيفية المحاسبة عن انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل، والمدجة حالياً في تدوين معيار المحاسبة للمجلس رقم

<sup>1</sup> Robert Obert, " Pratique des normes IFRS, Normes IFRS et US GAAP ", Op cit, P 273.

<sup>2</sup> FASB, ASC640-10" Pproperty, Plant, and Equipment".

<sup>3</sup> Cabinet d'audit et de conseil, Ernst and Young, "US GAAP versus IFRS, The basics", Novembre, 2013, p17, Available at <http://www.ey.com>.

<sup>4</sup> Robert Obert, " Pratique des normes IFRS, Normes IFRS et US GAAP ", Op cit, P 274.

<sup>5</sup> Jerry J. weygandt, Donald E. Rieso et autres, " Principes de comptabilité", Editions du renouveau pédagogique, INC, Québec, Canada, 2003, P 559.

10-35-15-360 إلى غاية 149<sup>1</sup>، بينما نص معيار المحاسبة الدولي رقم 36 "انخفاض قيمة الموجودات" على إجراء اختبار التدني في كل ميزانية عمومية.

- يتم تحديد التدني في مرحلتين، بحيث يتطلب الأمر أداء اختبار إمكانية الاسترداد أولاً، وذلك من خلال مقارنة القيمة الدفترية للأصل مع القيمة القابلة للاسترداد والتي تمثل مجموع التدفقات النقدية المتوقعة من استخدام الأصل والقيمة المحصلة عند التخلص منه، وإذا تم إثبات بأن الأصل غير قابل للاسترداد يتطلب عندئذ حساب خسائر التدني<sup>2</sup>، في حين يتم تحديد الانخفاض تحت المعايير الدولية في مرحلة واحدة فقط تتطلب القيام بحساب خسائر التدني متى وجدت مؤشرات تدل على وجوده.

- يتم قياس خسائر التدني بمبلغ القيمة الدفترية للأصل الذي يزيد عن قيمته العادلة التي تقاس وفقاً لتدوين معيار المحاسبة للمجلس رقم 820 "القياس بالقيمة العادلة"، في حين يقاس الانخفاض في المعايير الدولية بمبلغ القيمة الدفترية الذي يزيد عن القيمة القابلة للاسترداد، لذلك يتم اختيار التدني وقياسه في مرحلة واحدة فقط، وتمثل القيمة القابلة للاسترداد صافي سعر بيع الأصل أو قيمته المستخدمة (القيمة الحالية للتدفقات المتوقعة) أيهما أعلى<sup>3</sup>.

- لا توجد هناك خصوصيات أو إرشادات تتعلق بتقييم الاستثمارات العقارية كما هو الحال في المعايير الدولية، فهي تقاس بالتكلفة التاريخية مخفضة بالاهتلاك وتعالج كباقي الاستثمارات المملوكة بغرض الاستخدام أو بغرض البيع<sup>4</sup>.

### ثالثاً: القانون المحاسبي الفرنسي (القواعد الفرنسية)

تقدم القواعد المحاسبية الفرنسية في هذا الشأن ما يلي:

- تقاس التثبيتات العينية عند دخولها بتكلفة الاقتران عند الشراء أو تكلفة الإنتاج عند إنتاجها من طرف المؤسسة، ويكون مفهوم تكلفة الشراء أضيق من ذلك الوارد في المعايير المحاسبية لأن المخطط المحاسبي الإجمالي PCG يسمح بمعالجة الأعباء المباشرة المتعلقة بالشراء كمصروفات ولا سيما على مستوى الحسابات الفردية، ويمكن إدماج تكاليف الاقتراض لتمويل شراء الأصل أو إنتاجه في تكلفة الشراء<sup>5</sup> في حالة ما إذا كان الأصل يفني بمفهوم الأصل المؤهل الوارد في النظام المحاسبي الإجمالي، وهو نفسه الوارد في المعايير الدولية، ولا تسمح القواعد الفرنسية برسمة تكاليف الدخول في إطار التسديد المؤجل.

<sup>1</sup> Richard G.Schroeder, Myrtle W.Clark, Jack M. Cathey, Op cit, P 296.

<sup>2</sup> Jacqueline Langot, Op cit, P 150- 151.

<sup>3</sup> Cabinet d'audit et de conseil, Ernst and Young, "US GAAP versus IFRS", Op cit, p 20.

<sup>4</sup> IBID, p 17.

<sup>5</sup> Robert Obert, " Pratique Internationale de la comptabilité et de l'audit", Op cit, p 169.

## الفصل الثالث: الفروقات البيئية العالمية في الاعتراف والقياس في النظم المحاسبية المقارنة

-يرخص القانون التجاري (المادة 12) بإعادة تقييم الأصول العينية والمالية، ويمكن أن تتم هذه العملية بجرية طبقا للمادة 1-350 من المخطط المحاسبي الإجمالي، بحيث يمكن تقييم الأصول بقيمتها الجارية وهي قيمة تعد وفقا للسوق ومنفعة الأصل بالنسبة للمنشأة، أو يمكن أن تبرمج هذه العملية من طرف القانون، وآخر عملية إعادة تقييم قانوني كانت في فترة 1976-1980<sup>1</sup>، غير أن هذه العمليات لا تخضع لتنظيم كافي ومراجعة دورية كما هو الحال في المعايير الدولية، وعند توحيد الحسابات يمكن للمجموعة أن تختار بين المعالجتين التاليتين:<sup>2</sup>

✓ حذف عمليات إعادة التقييم المطبقة في إحدى أو العديد من الفروع.

✓ أو القيام بعمليات إعادة التقييم لكل فروع المجموعة باستخدام طرق موحدة.

-يسمح المخطط المحاسبي الإجمالي بالمحاسبة عن مكونات الأصل بشكل انفرادي، ويتحقق ذلك إذا توفرت المؤشرات التالية: قيمتها جوهرية، قيمتها جوهرية بالنسبة للقيمة الاجمالية للأصل، أهمية المكون بالنسبة لنشاط المؤسسة. ويميز الرأي 12-2002 لمجلس المحاسبة الوطني (CNC) بين صنفين من المكونات: العناصر الأساسية للأصل والتي يتطلب استبدالها بانتظام (Remplacements à intervalles réguliers) وهي تمثل المكونات من الصنف الأول وتتطلب معدلات أو طرق استهلاك خاصة بها، لذلك يجاسب عنها بصفة مستقلة عند وجودها في الأصل وعند تجديدها، والمكونات من الصنف الثاني تمثل النفقات التي تتعلق ببرامج الصيانة الكبرى والمراجعة الدورية، والتي يمكن معالجتها كمكون منفصل فقط إذا لم تخصص لها مؤونات من قبل، غير أن المرسوم ل 14 نوفمبر 2005 لا يصرح بالخصم الجبائي لاستهلاك المكونات من الصنف الثاني وهذا ما يعيق معالجتها كمكون منفصل.<sup>3</sup>

-يختلف الأساس المحاسبي عن الأساس الجبائي في تحديد الاهتلاكات والفرق بينهما يمثل الاهتلاكات المتناقضة (dérogatoires) التي تظهر ضمن بند المؤونة القانونية في خصوم الميزانية، على خلاف المعايير الدولية الأمريكية يعالج الفرق بين الأساس الجبائي والمحاسبي للأصل كضريبة مؤجلة.

- لا توجد في المعايير الفرنسية خصوصية الاستثمارات العقارية، فهي تعالج كباقي الاستثمارات العينية.  
- تقوم المنشأة بتقدير ما إذا كانت هناك دلائل تشير إلى انخفاض في قيمة الأصل عند كل تاريخ افعال للحسابات وكل وضعية مرحلية، إن وجدت تقوم باختيار التدني من خلال مقارنة القيمة الدفترية للأصل مع قيمته الجارية) وهي أعلى قيمة بين صافي سعر البيع وقيمتة المستخدمة).<sup>4</sup>

<sup>1</sup> Robert Obert, Marie Pierre Mairesse, Op cit, p 93.

<sup>2</sup> Odile Barbe Dandon, Laurent Didelot, 3ème éd, Op cit, p 54.

<sup>3</sup> Robert Obert, Marie-pierre Mairesse, Op cit, p86,89.

<sup>4</sup> IBID, p 78.

#### رابعاً: النظام المحاسبي المالي

تعالج التثبيتات العينية في الفصل الأول والفصل الثاني من الباب الأول للقرار المؤرخ في 23 رجب عام 1427 الموافق ل 26 يوليو سنة 2008 والذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، وأهم قواعد التقييم الواردة هي:<sup>1</sup>

- يتم الاعتراف الأولي بالتثبيتات العينية بتكلفتها عند الشراء وبتكلفة الإنتاج بالنسبة للتثبيتات التي أنتجها الكيان لنفسه.

- يركز القياس بعد الاعتراف الأولي على اتفاقية التكلفة التاريخية وهي تمثل التكلفة التاريخية منقوصاً منها الاهتلاكات وخسائر القيمة، غير أنه يرخص النظام بمعالجة بديلة، بحيث يمكن إدراج التثبيت العيني على أساس مبلغه المعاد تقييمه، أي بقيمته الحقيقية في تاريخ إعادة تقييمه منقوصاً منها مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة، والقيمة الحقيقية لمنشآت الإنتاج هي قيمتها السوقية، وعند غياب مؤشرات تدل على قيمتها في السوق (منشأة متخصصة) فإنها تقدر بتكلفتها الاستحلافية الصافية من الاهتلاك، ويتطلب النظام المحاسبي أن تتم عمليات إعادة التقييم بانتظام كافي.

- يتطلب النظام المحاسبي المالي احترام مبدأ المنظور حسب المكونات، بحيث تعالج مكونات الأصل بصفة انفرادية إذا كانت مدة الانتفاع مختلفة أو توفر منافع اقتصادية حسب أنماط مختلفة، كما يسمح النظام بإضافة النفقات اللاحقة للاقتناء إلى قيمة الأصل إذا كانت ترفع من قيمته وتؤدي إلى تدفق منافع اقتصادية مستقبلية، وقد قدم النظام أمثلة وحالات يتعين فيها تسجيل الأصل كتحسين رأسمالي من خلال رسملة النفقات، وفي هذه الحالة لا داعي لتخصيص مؤونة تمثل مصاريف الصيانة الدورية. بينما إذا تمكنت هذه النفقات من المحافظة على الحالة التشغيلية العادية للأصل، فتعتبر مصروفات إيرادية تحمل على المصروف عند تكبدها.

- يتطلب النظام المراجعة الدورية لطريقة الاهتلاك، المدة النفعية والقيمة المتبقية وكذلك قيمة الأصل عند كل تاريخ إقفال الحسابات وإذا تبين بأن القيمة القابلة للتحويل للأصل (وهي أعلى قيمة بين صافي سعر بيع الأصل والقيمة النفعية (المستخدمة)) أقل من قيمته المحاسبية الصافية فإن الفارق بين القيمتين يمثل خسارة في القيمة ويدرج كمصروف في الحسابات.

- وجود خصوصية الاستثمارات العقارية التي تعد بموجب النظام المحاسبي المالي الأراضي والمباني المملوكة لتقاضي إيجار و/ أو لتحقيق أرباح رأسمالية عند بيعها بعد الاحتفاظ بها لفترة طويلة، ويتم تقييمها لاحقاً بعد الاعتراف الأولي باستخدام نموذج التكلفة أو نموذج القيمة الحقيقية، والقيمة الحقيقية للأراضي والمباني

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادر يوم 25 مارس 2009، ص 8-10.

## الفصل الثالث: الفروقات البيئية العالمية في الاعتراف والقياس في النظم المحاسبية المقارنة

هي في العادة قيمتها السوقية التي تحدد استنادا إلى تقدير يجريه مقومون محترفون مؤهلون، وأي تغير في هذه القيمة يدرج ضمن النتيجة الصافية.

### خامسا: استخراج أهم الفروقات وتحليلها

من خلال استعراضنا لأهم الاسترشادات في التقرير عن التثبيتات العينية وقياسها في الأنظمة المقارنة، يمكن استخراج الفروقات التالية:

### الجدول رقم (3-1) : أهم الفروقات في القياس والتقرير عن التثبيتات العينية

المعايير الدولية	المبادئ الأمريكية	القانون المحاسبي الفرنسي	النظام المحاسبي المالي
القياس الأولي عند الدخول	- يتم بتكلفة الشراء أو الإنتاج وتضم إليها تكاليف الاقتراض لتمويل الأصل المؤهل والتي تقاس بإدماج فروقات معدل الصرف.	- بتكلفة الشراء أو الإنتاج. تقاس تكاليف الاقتراض بإدماج فروقات الصرف. إيرادية تكاليف الدخول عند التسديد المؤجل. - يسمح بتسجيل التكاليف المباشرة ضمن المصاريف وذلك لأغراض ضريبية.	-تكلفة الشراء أو الإنتاج. - لم يتم الإشارة إلى تكاليف الدخول عند التسديد المؤجل أو تكاليف الاقتراض.
القياس اللاحق وإعادة التقييم	بالقيمة المعاد تقييمها أي نموذج القيمة العادلة.	بالتكلفة التاريخية ويرخص بإعادة التقييم باستخدام نموذج للقيمة الحقيقية.	التكلفة التاريخية أو نموذج التكلفة الحقيقية (الجارية).
انخفاض قيمة الأصل	يتطلب تقييم وجود دلائل في كل ميزانية عمومية وإن وجدت يتم على ذلك ويتم تحديد الانخفاض في مرحلتين ويقاس بالمبلغ الزائد عن القيمة العادلة.	يتطلب تقييم وجود دلائل في كل ميزانية أو كل وضعية مرحلية وإن وجدت يجري اختبار التدني في مرحلة واحدة ويقاس بالمبلغ الزائد عن القيمة الجارية Actuelle (القابلة للاسترداد).	يجرى التقييم في كل ميزانية عمومية ويقاس التدني بالمبلغ الفائض عن القيمة القابلة للتحويل (القابلة للاسترداد).
تسجيل الأصل بالمنظور حسب المكونات	يتطلب ذلك على جميع مكونات الأصل إذا توفرت فيها شروط محددة ولا داعي لتخصيص	يتطلب ذلك على الصنف الأول والصنف الثاني تخصص له مؤونة.	يتطلب ذلك ولا داعي لتخصيص المؤونة على الإصلاحات.

## الفصل الثالث: الفروقات البيئية العالمية في الاعتراف والقياس في النظم المحاسبية المقارنة

			مؤونة على الإصلاحات الكبرى والمراجعة الدورية.	
الاستثمارات العقارية	يتم معالجتها وفق معيار المحاسبة رقم 40 وفصلها عن التثبيتات العينية الأخرى.	لا توجد خصوصية الاستثمارات العقارية	لا توجد	لها خصوصية ويتم معالجتها بفصلها عن التثبيتات العينية الأخرى.

**المصدر:** من إعداد الباحثة بالاعتماد على قانون معيار المحاسبة للمجلس الأمريكي ASC360-10-15 ، معيار المحاسبة الدولي رقم 16 و 40 ، أحكام القانون المحاسبي الفرنسي وقواعد النظام المحاسبي المالي.

يمكن تحليل الفروقات المبينة في الجدول أعلاه على النحو التالي:

- يلاحظ وجود العديد من الفروق المهمة بين الأنظمة المقارنة في معالجة التثبيتات العينية، وذلك في القياس الأولي عند دخولها، القياس اللاحق، وعملية إعادة التقييم التي تسمح بها جميع الأنظمة دون النظام الأمريكي، كما أن موضوع تدني قيمة الأصول يظهر بصفة عامة متشابه، غير أنه يتضمن بعض الفروقات في كيفية اختبار التدني، توقيت الاعتراف به وكيفية قياسه.
- على الرغم من وجود تنظيمي اللجنة CRC 2002-10 و 2004-06 المتعلقان بالأصول واللذان عملا على توفيق القواعد الفرنسية مع المعايير الدولية، إلا أنها تبقى الكثير من الفروق، فالعديد من الممارسات الدولية يرخص بها القانون المحاسبي ولكن لا يمكن ممارستها لأنها لا تخدم الأغراض الجبائية.
- يظهر بأن إرشادات النظام المحاسبي المالي تتوافق كثيرا في هذا الموضوع مع الإرشادات الدولية ولاسيما خصوصية معالجة الاستثمارات العقارية، غير أنه لم يفصل في معالجة الجوانب المحاسبية المختلفة لهذه التثبيتات كما هو الحال في معيار المحاسبة الدولي رقم 40.
- يرى مجلس معايير المحاسبة الدولية بأن تطبيق مدخل القيمة العادلة في إعادة تقييم التثبيتات العينية تجعل من القوائم المالية أقرب إلى الواقع وقابلة للمقارنة لأن هذا النموذج يهدف إلى التخفيض من الفارق بين القيمة المحاسبية الصافية للأصل وقيمتها السوقية، لكن هذا المدخل غير مرخص به في الأنظمة الأخرى، كما أن القيمة العادلة للممتلكات والمعدات وكذلك الاستثمارات العقارية عادة ما تمثل قيمتها السوقية.
- يظهر مشكل اختلاف الاصطلاحات الذي يعيق الفهم الجيد لهذه الإرشادات، بحيث يتم استخدام مصطلحات مختلفة للتعبير عن معنى واحد كالقيمة القابلة للاسترداد القيمة الحالية، القيمة الحقيقية، القيمة القابلة للتحصيل، وأحيانا تتشابه الاصطلاحات لكن المعنى يختلف كالقيمة القابلة للاسترداد في المعايير الدولية والأمريكية.

### الفرع الثالث: المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار التمويلي

يتم الاعتراف بالأصول حسب الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية بتوفير شرطين، وهما: إذا كانت المنشأة تراقب المنافع الاقتصادية المستقبلية الناجمة عن استخدام هذا الأصل، ويمكن قياس تكلفته بموثوقية، تجيب بعض الأصول المستخدمة من طرف المنشأة على هذين الشرطين، مما يتطلب تسجيلها ضمن الأصول، كالأصول المؤجرة بعقد إيجار تمويلي، ويعد العقد بأنه عقد إيجار تمويلي إذا تم من خلاله تحويل معظم المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل إلى المستأجر، وقد تنتقل أولاً تنتقل ملكية الأصل إلى المستأجر عند انتهاء العقد.

#### أولاً: معايير المحاسبة الدولية

أصدر في هذا الشأن المجلس الدولي معيار المحاسبة رقم 17 "عقود الإيجار"، وقد قام بمراجعته سنة 1997، ثم سنة 2003 وأصبح ساري المفعول سنة 2005، وذلك لتوفيقه مع قائمة المحاسبة المالية رقم 13، وتجدر الإشارة إلى أن المجلس يقوم باستبدال المعيار رقم 17 بمعيار جديد، وهو قابل للتطبيق ابتداء من 01 جانفي 2015، تم إعداده في إطار المشاريع المشتركة مع مجلس معايير المحاسبة المالية<sup>1</sup>، وأهم الاسترشادات الواردة في هذا الموضوع ما يلي:

- يركز معيار المحاسبة الدولي رقم 17 "عقود الإيجار" - بغرض توفير موثوقية للمعلومة - على جوهر عقد الإيجار وليس على شكله القانوني للتمييز بين عقد الإيجار التمويلي والتشغيلي، كما يحدد المعيار مبدأ عام للتمييز يكمن في تحويل معظم المنافع والمخاطر المتعلقة بالأصل للمستأجر ليعد عقد الإيجار تمويلي، إضافة إلى توريد قائمة من الشروط ويتطلب توفير أحدها حتى يصنف عقد الإيجار إلى عقد تمويلي.

- يتطلب على المستأجر أن يعترف بعقود الإيجار التمويلي كأصول غير جارية في ميزانية المستأجر وفي المقابل بالالتزام الناجم عن ذلك كالتزام، ويتم قياس الأصل والالتزام بالقيمة العادلة أو القيمة الحالية للحد الأدنى من الدفعات بما فيها القيمة الباقية المضمونة أيهما أقل، وتحدد القيمة الحالية باستخدام معدل ضمني للعقد إذا كان يمكن تحديده أو معدل الاقتراض الحدى للمستأجر، ويضاف إلى القيمة المسجلة جميع التكاليف المباشرة المبدئية التي يتحملها المستأجر، ويتم الاعتراف لاحقاً ب:<sup>2</sup>

✓ مصروف اهتلاك للأصول القابلة للاهتلاك على مدار فترة العقد أو فترة استخدام الأصل إذا كانت أقل.

<sup>1</sup> Robert Obert, " Pratique des normes IFRS,Normes IFRS et US GAAP ", Op cit, p 295.

<sup>2</sup> Pricewaterhousecoopers(pwc),"IFRS,Arrêté des comptes 2014", Op cit, p814-816.

✓ مصروف تمويل لكل فترة محاسبية، بحيث يتم تقسيم دفعات الإيجار بين مصروف الفائدة وتخفيض الالتزامات المثبتة عند الاستئجار، وتظهر الالتزامات موزعة بين الخصوم الجارية وغير الجارية.

- يقفل حساب الأصل لدى المؤجر وتسجل العملية بمثابة بيع للأصول، يتم بعد ذلك تسجيل الحقوق المتعلقة بالإيجار بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار، وتوزع كذلك الدفعات عند المؤجر بين إيراد الفوائد وتخفيض للحقوق المثبتة.

#### ثانيا: مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها

تعالج عقود الاستئجار التمويلي في المبادئ الأمريكية باستخدام استرشادات قائمة المحاسبة المالية رقم 13 التي تم دمجها حاليا في تدوين معيار المحاسبة للمجلس رقم ASC840 "الاستئجارات "Leases".

- اعتمادا على مبدأ تسبيق الجوهر على الشكل تصنف المبادئ الأمريكية عقود التأجير إلى عقود التأجير المشابهة لعمليات الشراء ويطلق عليها مصطلح الاستئجارات الرأسمالية بدلا عن الاستئجارات التمويلية وعقود التأجير التشغيلية. ويتم التمييز بينهما على أساس عتبات كمية، بحيث تعد عقود الاستئجار حسب الموضوع الفرعي للتدوين 1-25-10-840 رأسمالية إذا كانت تفي بإحدى الشروط التالية:<sup>1</sup>

- ✓ أن ينقل العقد ملكية الأصل إلى المستأجر في نهاية مدته.
- ✓ يتضمن العقد سعر خيار شراء تحفيزي أي إذا كان من المتوقع أن يكون سعر الشراء في نهاية مدة العقد أقل من القيمة العادلة للأصل.
- ✓ أن تكون مدة الاستئجار أكبر أو مساوية لـ 75 % من العمر الاقتصادي المقدر للأصل.
- ✓ أن تكون القيمة الحالية للحد الأدنى للدفعات عند بداية العقد مساوية أو تزيد على 90 % من القيمة العادلة للأصل.

في حين تتطلب المعايير الدولية أن تمثل مدة الاستئجار جزء كبير من العمر الاقتصادي المقدر للأصل، كما أن المعيار لم يشترط المعدل المحدد بـ 90 % وإنما تكون القيمة الحالية تغطي شبه كليا القيمة العادلة للأصل عند توقيع العقد.<sup>2</sup>

- تتطلب قائمة المحاسبة المالية رقم 13 عند بيع وإعادة استئجار الأصل بعقد إيجار تمويلي من طرف المنشأة المالكة أن تؤجل الاعتراف بمكاسب البيع وتقوم باحتلاكها على مدى فترة الاستئجار، أما الخسائر فيعترف بها فوراً، لكن يمكن الاعتراف فوراً بالمكاسب في حالة ما إذا كان البائع يحتفظ بحقوق بسيطة في

<sup>1</sup> Jacqueline Langot, Op cit, P 101.

<sup>2</sup> Odile Barbe Dandon, Laurent Didelot, 3ème éd, Op cit, p 68.

## الفصل الثالث: الفروقات البيئية العالمية في الاعتراف والقياس في النظم المحاسبية المقارنة

استخدام الأصل<sup>1</sup>، على خلاف المعيار الدولي رقم 17، لا يسمح بالاعتراف بمكاسب وخسائر البيع طوال مدة العقد.

### ثالثا: القانون المحاسبي الفرنسي (القواعد الفرنسية):

لا يوجد في القواعد الفرنسية مفهوما لعقود الإيجار التمويلي، بحيث:<sup>2</sup>

- على مستوى الحسابات الفردية تعفى عقود الإيجار من نطاق تطبيق التنظيم 06-2004 وتعالج كاستثمارات بسيطة، بحيث يقوم المستفيد (حسب المادة 331-7 من النظام المحاسبي الإجمالي) بتحميل مبالغ الإيجار على حساب المصروفات خلال فترة التأجير، وعند رفع خيار الشراء يسجل المستفيد التثبيت في أصول الميزانية بمبلغ يوافق القواعد المطبقة لتحديد قيمة الدخول (أي القيمة المتبقية).

- على مستوى الحسابات الموحدة يمكن أن تدخل عقود الاستئجار التمويلي في نطاق تطبيق التنظيم 99-02 باستخدام الطريقة التفضيلية والمحاسبة عنها كأصل والتزام عند تعديل حسابات المجموعة في المرحلة السابقة للتوحيد.

- إذا وقعت عملية بيع وإعادة استئجار للأصل من طرف المنشأة المالكة تحت صيغة عقد إيجار تمويلي فإن مكاسب أو خسائر البيع يتطلب استبعادها ويحتفظ بالأصل ضمن التثبيتات بقيمته المسجلة عند تاريخ البيع.

### رابعا: النظام المحاسبي المالي

يتناول النظام المحاسبي المالي عقد الإيجار التمويلي في الفصل الثالث من الباب الأول للقرار المؤرخ في 26 يوليو 2008<sup>3</sup>، على النحو التالي:

- يعرف على أنه عقد تتحول بموجبه شبه كليا مخاطر ومنافع ذات صلة بملكية الأصل إلى المستأجر، يمكن أن تنتقل فيه الملكية عند انتهاء مدة العقد أو لا تنتقل، ويتم تمييزه عن عقد الإيجار البسيط (التشغيلي) من واقع أو جوهر الصفقة بدلا من شكل العقد أو صيغته، ويتم بذلك التقرير عنه بطريقة تبين نية كل من المستأجر والمؤجر وليس شكل الاتفاق بينهما، ويمكن تصنيفه بأنه عقد إيجار تمويلي بتوفر إحدى الشروط نفسها الواردة في معيار المحاسبة الدولي رقم 17.

<sup>1</sup> Richard G.Schroeder, Myrtle W.Clark, Jack M.Cathey, Op cit, p 442.

<sup>2</sup> Voir:

- Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse, Op cit, p 97.

- Odile Barbe Dandon, Laurent Didelot, 3ème éd, Op cit, p 82.

<sup>3</sup> الصادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادر يوم 25 مارس 2009، ص 19-20.

## الفصل الثالث: الفروقات البيئية العالمية في الاعتراف والقياس في النظم المحاسبية المقارنة

- احتراماً لمبدأ تسبيق الجوهر على الشكل يسجل الأصل المستأجر بأقل قيمة بين القيمة الحقيقية للأصل والقيمة المحينة للحد الأدنى من المدفوعات، ويعالج بعد الاعتراف به كبقية الثببتات من حيث تخصيص الاهتلاكات وخسارة القيمة.

- تختلف المعالجة المحاسبية في دفاتر المؤجر بين المؤجر الصانع أو الموزع للأصل والمؤجر غير الصانع أو غير الموزع للأصل.

- في حالة عملية البيع ثم الاستئجار (Sales and lease backs) يقوم المستأجر بتأجيل الاعتراف بأية أرباح وإهلاكها على مدى فترة الاستئجار.

### خامساً: تحديد الفروقات وتحليلها

من خلال استعراض أهم الاسترشادات التي تتعلق بمعالجة عقود الإيجار التمويلي في الأنظمة المحاسبية المقارنة يمكن أن نتوصل إلى ما يلي:

- لم تظهر فروقات كثيرة في هذا الموضوع بين المبادئ الأمريكية والمعايير الدولية سواء من حيث الممارسة المحاسبية أو من حيث الممارسة الإفصاحية. وهذا بفضل جهود التوافق المشتركة بين المجلسين، بحيث تم تحسين المعيار الدولي رقم 17 ليتوافق مع المبادئ الأمريكية، ثم تم استبداله، كما يقوم مجلس المحاسبة المالية حالياً بمراجعة تدوين معيار المحاسبة ASC 840 لاستبعاد جميع الفروقات الموجودة بين المرجعين.

- تظهر الارشادات التي يقدمها المعيار رقم 17 أكثر عمومية وأقل دقة من تلك الواردة في قائمة المحاسبة المالية رقم 13 ولاسيما في تحديد المعايير التي يصنف على أساسها الاستئجار التمويلي، فهذه القائمة تهدف أساساً إلى تقريب المعالجة عند المؤجر والمستأجر والحد من استخدام طرق التمويل خارج الميزانية.

- يتم التمييز بين العقود ومعالجة العقود الاستئجارية بتطبيق مبدأ الجوهر فوق الشكل الذي يعزز من موثوقية المعلومة، وتتطلبه كل من المبادئ الأمريكية، الدولية وكذلك النظام المحاسبي المالي دون القواعد الفرنسية التي تفتقد إلى هذا المبدأ، وبذلك المعالجة التي ترتبط به والتي يسمح بها فقط على مستوى الحسابات الموحدة.

- تتوافق المعالجة المحاسبية المطلوبة من عند المؤجر والمستأجر في النظام المحاسبي المالي مع تلك الواردة في معيار المحاسبة الدولي رقم 17 وباستبدال هذا المعيار يتوقع أن تنشأ فروق جديدة.

## المطلب الثاني: أهم الفروقات في المحاسبة عن المصروفات

تنحصر الفروقات البيئية في معاجة المصروفات في بند تكاليف البحث والتطوير.

### الفرع الأول: المعالجة المحاسبية لتكاليف البحث و التطوير

يتعين على المنشأة عند إنتاج أصل غير ملموس ذاتيا الفصل بين مرحلتين، وهما مرحلة البحث ومرحلة التطوير، وهذا من أجل تقدير امكانية تسجيل المصاريف المتكبدة خلال المرحلتين. ويقصد بالبحث استقصاء مخطط للحصول على معارف جديدة، والتطوير هو عملية تطبيق نتائج البحث والمعارف المتوصل إليها على خطة أو تصميم لإنتاج منتج معين، مواد أو أدوات أو خدمة جديدة<sup>1</sup>. وتعد المعالجة المحاسبية لمصاريف البحث والتطوير عملية معقدة لأنه يصعب تحديد تكاليف المشاريع المعنية وتوقيت تحقيق المنافع الاقتصادية.

### أولاً: معايير المحاسبة الدولية

يتم معالجة هذا الموضوع من قبل معيار المحاسبة الدولي رقم 38 "الأصول غير الملموسة" الذي تمت المصادقة عليه سنة 1998 ومراجعته سنة 2004 ، وقد ألغى هذا المعيار وحل محل معيار المحاسبة الدولي رقم 04 فيما يتعلق باهتلاك التثبيتات غير الملموسة ومعيار المحاسبة رقم 09 فيما يتعلق بمصاريف البحث والتطوير<sup>2</sup>. وأهم ما يحمله المعيار من ارشادات ما يلي:

- يتطلب المعيار معالجة المصاريف المترتبة أثناء فترة البحث كأعباء في قائمة الدخل لعدم قدرة المؤسسة على إظهار المنافع الاقتصادية المستقبلية نظرا لعدم الوصول إلى مرحلة التطوير.
- يتطلب تسجيل المصاريف المتكبدة أثناء فترة التطوير كأصل معنوي، إذا تمكنت المؤسسة من إثبات توفر جميع الشروط التالية:<sup>3</sup>

- ✓ الجدوى الفنية لاستكمال الأصل بحيث يصبح متوفرا للاستخدام أو البيع.
- ✓ النية في إتمام الأصل.
- ✓ القدرة على استخدام الأصل أو بيعه.
- ✓ كفاءة توليد الأصل للمنافع المحتملة وبيان وجود سوق لإنتاج الأصل أو الأصل نفسه.
- ✓ توفر الموارد الفنية والمالية المناسبة لإتمام تطوير واستخدام أو بيع الأصل المعنوي
- ✓ القدرة على قياس النفقات المتكبدة في فترة التطوير بشكل موثوق.

<sup>1</sup> Jerry J.Weygandt, Donald E.Kieso et autres, Op cit., p584.

<sup>2</sup> Robert Obert, "Pratique des normes IFRS,Normes IFRS et US GAAP", Op cit,p278.

<sup>3</sup> Isabelle Andernack," l'essentiel des IFRS", Edition groupe Eyrolles, Paris, 2014, p103.

## الفصل الثالث: الفروقات البيئية العالمية في الاعتراف والقياس في النظم المحاسبية المقارنة

وقبل إثبات هذه البنود تقوم المنشأة بتحميل النفقات على المصروفات، وبعد إثبات توفرها يتم رسمتها والاعتراف بها كأصل ملموس، تتحدد تكلفة هذا الأصل بمجموع النفقات المترتبة ابتداء من تاريخ توفر البنود أعلاه، ويتم اظفاؤها حسب عمره الإنتاجي.

### ثانيا: المبادئ المحاسبية المقبولة والمعترف عليها الأمريكية (US GAAP)

تتطلب قائمة المحاسبة المالية رقم FAS 02<sup>1</sup> ضرورة تحميل جميع تكاليف البحث والتطوير على المصروفات بمجرد تكبدها، غير أنه يسمح في الأنظمة الأنجلوسكسونية الأخرى برسملة بعض مصاريف التطوير في حدود ما إذا كانت المنافع المستقبلية مضمونة بصفة معقولة أو بمعنى آخر إذا كانت تخص منتج محدد بوضوح أو عملية قابلة للجدوى الفنية.<sup>2</sup>

### ثالثا: القواعد الفرنسية

لقد تم تسطير أحكام التنظيم 06-2006 المتعلقة بالاعتراف والتقييم الأولي للشبثيات المعنية على استرشادات معايير الإبلاغ المالي، بحيث تعالج مصاريف البحث حسب المادة 311-3<sup>3</sup> كأعباء ومصاريف التطوير كأصول معنوية إذا كانت تتعلق بمشاريع فردية، لديها حظوظ جدية في النجاح وتحقيق مردودية تجارية. تعد هذه المعالجة تلك المحبذة من طرف المخطط المحاسبي الإجمالي إذا توفرت الشروط نفسها المطلوبة من طرف معيار المحاسبة رقم 38، كما يسمح النظام بمعالجة بديلة كمصروفات. يتطلب القانون التجاري اهتلاك مصاريف التطوير المسجلة كأصول وفق مخطط وفترة خمس سنوات كحد أقصى، وفي حالات استثنائية يمكن أن تمتد إلى فترة أطول لا تفوق فترة استخدام الأصل.

### رابعا: النظام المحاسبي المالي

يتطلب النظام المحاسبي المالي في قواعده التي تتعلق بتقييم الأصول المعنوية والعينية الواردة في القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 تحميل نفقات البحث عن مشروع داخلي على حساب المصروفات ولا يمكن تثبتها، أما نفقات التطوير فهي تشكل تثبتا معنويا فقط في الحالات الآتية: إذا كانت النفقات ذات صلة بمشروعات تنطوي على حظوظ لتحقيق مردودية شاملة، توفر الموارد الفنية والمالية وأخرى لإتمام الأصل المعنوي أو استعماله أو بيعه، وإمكانية قياس هذه النفقات بموثوقية.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> Robert Obert, "Pratique Internationale de la Comptabilité et de l'Audit", Op cit,p164.

<sup>2</sup> Jerry J.Weygandt, Donald E.Kieso,et autres ,Op cit,p584.

<sup>3</sup> Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse, Op cit,P106.

<sup>4</sup> الصادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، ليوم 25 مارس 2009، ص 10:9.

### الفرع الثاني: تحديد أهم الفروق

من خلال استعراضنا لاسترشادات معالجة مصاريف البحث والتطوير يظهر بأن الفروقات لا تزال موجودة في هذه الممارسة، وذلك بسبب رفض مجلس المحاسبة المالية لرسمالة تكاليف التطوير وسماع القواعد الفرنسية كذلك بالمعالجة البديلة لها كمصروفات، كما يبدو بأن القواعد الفرنسية والجزائرية تعنون بند هذه النفقات بـ"مصاريف البحث والتطوير" الظاهر ضمن الأصول المعنوية على الرغم من أنه يحمل فقط مصاريف التطوير ولا يمكن رسمالة مصاريف البحث.

### المبحث الثاني: الفروقات البيئية في القياس والتقارير عن الالتزامات والإيرادات

نستعرض في هذا المبحث بإيجاز استرشادات الممارسات التي تشهد فروقات بيئية في نظم المحاسبة المقارنة من حيث القياس والتقارير لعناصر الإلتزامات والإيرادات بغرض استخراج أهم الفروق وتحليلها.

### المطلب الأول: الفروقات البيئية في القياس والتقارير عن الإلتزامات

تمثل الإلتزامات التي تشهد اختلافات بيئية في القياس والتقارير في النظم المحاسبية المقارنة خطط التقاعد، التغييرات في أسعار الصرف والضرائب المؤجلة.

### الفرع الأول: المعالجة المحاسبية لخطط التقاعد

تمثل خطط التقاعد تلك الخطط التي تهدف إلى ضمان مكافأة الأجراء عند توقفهم النهائي عن النشاط بسبب التقدم في السن، فهي تنشأ انطلاقاً من إلتزام شكلي أو غير شكلي للمؤسسة بدفعات شهرية وإضافية عند الوفاة، تأمين طبي والتأمين عن الحياة خلال فترة التقاعد<sup>1</sup>، وتصنف هذه المنافع في العديد من الأنظمة المتعلقة بالتقاعد إلى أنظمة المساهمات المحددة وأنظمة المنافع المحددة. يدفع صاحب العمل بموجب النظام الأول مساهمات ثابتة ودورية إلى منشأة أخرى كصندوق الضمان الاجتماعي وصناديق التقاعد المكتملة، وتتكفل بعدها هذه المنشأة بدفع المنافع للمستخدمين بقدر مبلغ المساهمات في البرنامج من طرف كلا من المؤسسة والموظفين، بينما في النظام الثاني تمول المؤسسة الخطة بمفردها وتحمل بموجبه مخاطر التوظيف لأنها تلتزم بتوفير المنافع المستقبلية للموظفين الحاليين والسابقين. وفي النظام الأخير تختلف التطبيقات المحاسبية وحتى الإفصاحية من بلد إلى آخر كما توضحه الاسترشادات الموالية.

### أولاً: معايير المحاسبة الدولية

تعالج المنافع التقاعدية من طرف معيار المحاسبة الدولي رقم 19 "منافع الموظفين" الذي تم تبنيه سنة 1983 وخضع لعدة تعديلات، آخرها كانت سنة 2011، وأصبح ساري المفعول عام 2013<sup>2</sup>، وتستكمل المعالجة من طرف معيار المحاسبة رقم 26 "المحاسبة والتقارير عن برامج منافع للتقاعد". ويعالج كذلك معيار الإبلاغ المالي رقم 2 "المدفوعات على أساس الأسهم" خيارات الأسهم ومنافع مماثلة ترتبط بالعملين. تعد المحاسبة عن خطط التقاعد والمنافع الأخرى طويلة الأجل معقدة بسبب صعوبة قياس الخصم المرتبط بها، لذلك يشجع معيار المحاسبة رقم 19 ويتطلب أحيانا وجود افتراضات اكتوارية لقياس الإلتزامات

<sup>1</sup> Jacqueline Langot, Op cit, p244.

<sup>2</sup> Robert Obert, "Pratique des normes IFRS, Normes IFRS et US GAAP", Op cit, 350-351.

## الفصل الثالث: الفروقات البيئية العالمية في الاعتراف والقياس في النظم المحاسبية المقارنة

والمصاريف المتعلقة بالمنافع بعد نهاية خدمة العاملين، وفي معظم الأحيان تختلف النتائج الفعلية عن تلك التي تم تقييمها بالأسلوب الإكتواري مما يؤدي إلى وجود خسائر أو أرباح إكتوارية.

يتطلب معيار المحاسبة رقم 19 المعالجة المحاسبية بموجب المنافع المحددة على النحو التالي:<sup>1</sup>

- الاعتراف في الميزانية بصافي الالتزام /الأصل وهو يمثل مبلغ القيمة الحالية للالتزام في تاريخ الاقفال ويخفض منه القيمة العادلة لأصول الخطة المستخدمة لتحمل الالتزام.

- الاعتراف في قائمة الدخل بتكاليف الخدمة الجارية، تكاليف الخدمة السابقة (في حالة تعديل الخطة) وصافي الفوائد على صافي الالتزام (الأصل) والتي تحتسب من خلال ضرب صافي الالتزام (الأصل) للفترة بموجب المنافع المحددة في (x) معدل الخصم نفسه المستخدم لقياس القيمة الحالية للالتزام، وتضم هذه الفوائد: عوائد الفوائد الناجمة عن أصول الخطة، أعباء الفوائد المتعلقة بالالتزام وأثر الاقتصار على القيمة الحالية للمنافع الاقتصادية المتاحة.

- الاعتراف في قائمة الدخل الشامل الآخر بالأرباح والخسائر الإكتوارية الناجمة عن التغيرات في الافتراضات الإكتوارية وأي أثر لتغير معدل الخصم وتغيرات القيمة العادلة لأصول الخطة.

### ثانيا: المبادئ الأمريكية المقبولة والمتعارف عليها عموما (US GAAP)

تشكل هذه الخطط جدلا كبيرا في المجتمع المالي الأمريكي نظرا لأهمية المبالغ التي تخصصها الشركة بمفردها، هذا كون الدولة لا تساهم فيها كما هو الحال في العديد من الدول الأجنبية.

قامت المؤسسات في الولايات المتحدة الأمريكية بالإفصاح في ميزانياتها للفترات التي افتتحت بعد 31 ديسمبر 1988 عن التزامات التقاعد غير الممولة بمدفوعات من أموال التسيير<sup>2</sup>. فالولايات المتحدة لا تعتمد على نظام مكمل للتقاعد كما هو الحال في فرنسا وإنما على خطة للتقاعد، ولتعديل المعالجة المحاسبية للالتزام التقاعد وضمن جودة الإفصاحات المتعلقة به أصدر المجلس العديد من المعايير أهمها قائمة المحاسبة المالية رقم 87 FAS سنة 1985 "التسجيل المحاسبي للالتزامات التقاعد" وتلتها القائمة رقم 132 "إفصاحات أرباب العمل عن المعاشات والمنافع التقاعدية الأخرى" المدججان حاليا في تدوين المجلس ASC 715<sup>3</sup> "أنظمة التقاعد". وتتم المحاسبة عنها وفق المبادئ على النحو التالي:

<sup>1</sup> Voir:

- Isabelle Andernack, Op cit, p133-134.

- Robert Obert, "Pratique des normes IFRS, Normes IFRS et US GAAP", Op cit, p368-369

<sup>2</sup> Robert Obert, "Pratique Internationale de la comptabilité et de l'audit", Op cit, p204.

<sup>3</sup> Richard G.Schroeder, Myrtle W.Clark, Jack M.Cathey, Op cit, p463,366.

## الفصل الثالث: الفروقات البيئية العالمية في الاعتراف والقياس في النظم المحاسبية المقارنة

- تتبنى المبادئ الأمريكية سياسة رسمية تكاليف التقاعد (retraite par capitalisation) وتتطلب ممارسة خطة المنافع المحددة الاعتراف بالالتزام وتكلفة الالتزام من جهة والإفصاحات الضرورية في الإفصاحات من جهة أخرى.
- يتم استخدام العديد من الطرق الإكتوارية لقياس الخطط وفق خصائص خطة المنافع المحددة، تركز على المرتبات المستقبلية، سنوات الخدمة أو السن عند التقاعد، على خلاف معيار المحاسبة رقم 19 الذي يتطلب طريقة الوحدات الائتمانية المتوقعة (أو المنافع المستحقة) التي تركز على توزيع المنافع على فترات الخدمة.<sup>1</sup>
- تسمح المبادئ الاعتراف بالأرباح/الخسائر الإكتوارية جزئياً في قائمة الدخل بطريقة الكوريدور (Fourchette=Corridor)، بحيث تستنفذ الحصة من الأرباح/الخسائر التي تتعدى 10٪ من المبلغ أيهما أعلى بين قيمة الالتزام والقيمة العادلة لأصول الخطة على المدة المتبقية لنشاط المستخدمين<sup>2</sup>، في حين قام مجلس المحاسبة الدولي بإصدار تعديل على معيار المحاسبة رقم 19 في جوان 2011 يخص الاعتراف الفوري بهذه الأرباح والخسائر في الدخل الشامل واستبعاد طريقة الكوريدور وذلك ابتداء من 2013/01/01.<sup>3</sup>
- يتم تأجيل تكلفة الخدمة السابقة الناجمة عن بدئ أو تعديلات الخطة في الدخل الشامل الآخر ويعترف بها لاحقاً في الدخل الصافي، في حين يتم الاعتراف بها فوراً في صافي الدخل وفق ما يتطلبه المعيار رقم 19 في نسخته 2011.<sup>4</sup>
- تعالج المبادئ الأمريكية أصول الخطة بصورة تفصيلية كالسندات الخاصة برب العمل، بوالص التأمين على الحياة بالقيمة المعاد شراؤها<sup>5</sup>، في حين تقوم المعايير الدولية بتقديم استرشادات عامة، بالرغم من إصدار معيار الإبلاغ المالي رقم 02 (2004)، والذي يتضمن الاسترشادات التي تبين كيفية التقرير عن المصاريف المرتبطة بمنح العاملين المتضمنة خيارات الأسهم التي يتم طرحها لفائدة العمال بسعر أقل من قيمة السوق.<sup>6</sup>
- يتم قياس العوائد المتوقعة على أصول الخطة إما على أساس القيمة العادلة لأصول الخطة أو "قيمة محسوبة" تأخذ في الاعتبار أثر تقلبات السوق قصيرة الأجل خلال خمس سنوات، بينما يقتصر قياس الفوائد المتوقعة وفق معيار المحاسبة رقم 19 (2011) على صافي الفوائد المحسوب على أساس صافي الالتزام (الأصل) بموجب المنافع المحددة باستخدام معدل خصم التزام المنافع.<sup>7</sup>

<sup>1</sup> Cabinet d'audit et de conseil Ernst and Young, "US GAAP versus IFRS", Op cit, p43.

<sup>2</sup> Jacqueline Langot, Op cit, p250.

<sup>3</sup> Wolfgang -Dick Franck Missonier-Piera, "Comptabilité financière en IFRS", 3ème édition, Edition Pearson, France, 2012, p136.

<sup>4</sup> Robert Obert, "Pratique des normes IFRS, Normes IFRS et US GAAP", Op cit, p365.

<sup>5</sup> Ibid, p391.

<sup>6</sup> Isabelle Andernack, Op cit, p140.

<sup>7</sup> Voir:

- Robert Obert, "Pratique des normes IFRS Normes IFRS et US GAAP", Op cit, p369.

- Cabinet d'audit et de conseil Ernst and Young, "US GAAP versus IFRS", Op cit, p43.

## الفصل الثالث: الفروقات البيئية العالمية في الاعتراف والقياس في النظم المحاسبية المقارنة

- تضيف القائمة رقم 132 إفصاحات أخرى في التوضيحات وتحسن من الإفصاحات السابقة لتسهيل الفهم وعملية التحليل المالي ولاسيما تطلب الإفصاح عن الحد الأدنى للالتزام<sup>1</sup> في الدخل الشامل ضمن الأموال الخاصة للميزانية (يعتمد على المترتبات الحالية)، مما يجعل الالتزامات أقل مما يجب إذا تم احتسابها باستخدام طريقة المنافع المنتظرة<sup>2</sup> (أي على أساس المترتبات المستقبلية)، هذا إلى جانب تطلب معلومات مجزئة وتفصيلية لمكونات تكلفة التقاعد، التغيرات في الالتزام وأصول الخطة. كما تجدر الإشارة إلى أن المبادئ الأمريكية تتطلب تجميع مكونات مصروف التقاعد وعرضها في مبلغ صافي واحد في قائمة الدخل، ويمكن أن يخصص هذا المبلغ على مختلف البنود كتكلفة البضاعة المباعة أو مصاريف عامة وإدارية، بينما يجوز في معايير الإبلاغ المالي فصل وعرض مكونات التقاعد كتكلفة الخدمة الحالية والسابقة وصافي الفوائد (معالجة بديلة).<sup>3</sup>

### ثالثا: القواعد الفرنسية

تتضمن القواعد الفرنسية ما يلي:

- تنص المادة 123-13 من القانون التجاري على أن يتم التقرير عن مبالغ التزامات المعاشات والمنافع التقاعدية الأخرى في الملحق، كما يسمح بمعالجة بديلة كمؤونة يتم تخصيصها على جزء أو كامل الالتزامات والاعتراف بها في الميزانية.

- يؤيد المخطط المحاسبي الإجمالي الفكرة السابقة ويؤكد بأن الاعتراف بمؤونة تغطي المبلغ الإجمالي لالتزامات التقاعد هي المعالجة المفضلة التي تقود إلى معلومة أفضل ويتطلب من المؤسسات التي لا تشكل مؤونات لذلك أن تفصح عن مبالغ المعاشات في الملحق.

- يؤيد التنظيم 99-02، 99-07، 00-05 المتعلق بالحسابات الموحدة هذه الاسترشادات المختلفة للقانون التجاري والمخطط المحاسبي الإجمالي.<sup>4</sup>

- لقياس التكلفة النهائية لخطة المنافع المحددة قامت التوجيهة 2003-01<sup>5</sup> الصادرة في 01 أبريل 2003 من طرف المجلس الوطني للمحاسبة بوضع منهجية تسترجع بصدق استرشادات معيار المحاسبة رقم 19، بحيث تتبنى فرنسا نظامين للتقاعد، نظام المساهمات المحددة والمسير من طرف الضمان الاجتماعي وصناديق التقاعد وهو عموما نظام إجباري ومقنن، ونظام المنافع المحددة وهو نظام تكميلي واختياري كونه لا يخص جميع المؤسسات ولا جميع أصناف المستخدمين، حيث تدفع المنافع أساسا للإطارات السامية والمسيرين.

<sup>1</sup> Jacqueline Langot, Op cit,p140.

<sup>2</sup> Richard G.Schroeder,Myrtle W.Clark,Jack M.Cathey Op cit,p466.

<sup>3</sup> Robert Obert,"Pratique des normes IFRS Normes IFRS et US GAAP", Op cit,p391.

<sup>4</sup> Odile Barbe Dandon, Laurent Didelot, 3ème éd, Op cit,p233.

<sup>5</sup> Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse, Op cit, p247.

## الفصل الثالث: الفروقات البيئية العالمية في الاعتراف والقياس في النظم المحاسبية المقارنة

- يتم توزيع تكلفة الخدمات السابقة بأسلوب خطي على فترة الخدمة المتبقية المتوقعة وتسجيل الفروقات الإكتوارية بطريقة الكوريدور وفق ما يتطلبه معيار المحاسبة الدولي رقم 19 في نسخته 1993، ولم يشهد توجيه المجلس الوطني للمحاسبة 2003-01 أية تعديلات منذ صدوره.<sup>1</sup>
- لا يسمح النظام الجبائي بخضم المؤونات المخصصة لتغطية الالتزامات، ويمكن خصمها فقط إذا كانت المنشأة تدفع اشتراكات إلى صندوق تسيير خارجي.

### رابعاً: النظام المحاسبي المالي

يتطلب النظام المحاسبي في الاسترشادات المتعلقة بكيفيات التقييم والمحاسبة الواردة في قرار 26 يوليو 2008 الاعتراف في كل عملية إقفال بمبلغ التزامات الكيان في مجال المعاشات، تكميلات التقاعد، تعويضات مقدمة بسبب الانصراف إلى التقاعد، أو منافع مماثلة ممنوحة للمستخدمين، ويتم قياس هذا الالتزام على أساس القيمة الحالية باستعمال فرضيات وطرق حسابية ملائمة.<sup>2</sup>

### خامساً: تحليل الفروقات واستخلاص النتائج

- من خلال استعراض أهم الفروقات في معالجة منافع المستخدمين التي تتعلق بالتقاعد والمنافع الأخرى طويلة الأجل تحت خطة المنافع المحددة يمكن أن نستخلص ما يلي:
- يظهر بأن المعيار رقم 26 ومعيار المحاسبة رقم 19 (2011) قد وفقا للممارسة الإفصاحية في قائمتي الميزانية والدخل مع القائمة المالية رقم 132، كما أزال المعيار رقم 19 المعدل العديد من الفروقات المحاسبية وتسبب في نفس الوقت في خلق فروقات أخرى بحيث لاحظنا وجود معالجات مختلفة لنفس الخطط في ظل النظامين ولاسيما تلك التي تتعلق بقياس التزام التقاعد وقياس الفوائد المتوقعة على أصول الخطة.
- إن الاختلاف الملاحظ بخصوص الإفصاح عن تكلفة التقاعد في قائمة الدخل كمبلغ إجمالي تحت المبادئ الأمريكية لا يعيق تجميع الحسابات لأن المعلومات المفصلة عن هذه التكاليف يتطلب الإفصاح عنها في الإفصاحات، وهذا ما يبين أهمية الإفصاحات في تفسير وفهم المعلومة.
- لا توجد إرشادات في القانون المحاسبي الفرنسي تعالج هذا الموضوع سواء تعلق الأمر بالحسابات الفردية أو بالحسابات الموحدة، فقط يتبنى توجيه المجلس الوطني للمحاسبة بعض إرشادات معيار المحاسبة رقم 19 في نسخته السابقة ويسمح بالاعتماد على هذا المعيار للحصول على تفاصيل أكثر. هذا ما يعيب المحاسبة في ظل التأطير القانوني، إلى جانب تأثير النظام الجبائي على المحاسبة مما يساهم في جعل نظام المنافع المحددة اختياري ويقتصر على فئة محددة فقط من المؤسسات والمستخدمين.

<sup>1</sup> Voir :

- IBID, P250-251.

- Code IFRS, 3ème éd, Edition Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2007, p218,220.

<sup>2</sup>- الصادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادر يوم 25 مارس 2009، ص 20.

## الفصل الثالث: الفروقات البيئية العالمية في الاعتراف والقياس في النظم المحاسبية المقارنة

- يلاحظ بأن النظام المحاسبي يقدم ارشادات عامة جدا حول الموضوع وللحصول على التفاصيل يتطلب الرجوع إلى معيار المحاسبة رقم 19 كما هو الحال في فرنسا.

### الفرع الثاني: معالجة آثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية

- يمكن للمؤسسة أن تمارس نوعين من النشاطات التي تخرج عن نطاق الدولة المقدمة فيها، وهما:<sup>1</sup>
- عملية مالية تتم بعملات أجنبية، تنتج عن عمليات التبادل التجاري بين الدول (شراء، بيع السلع والخدمات، عمليات الاقتراض والاقتراض، عمليات شراء أصول أو تسديد التزامات ما بعملة أجنبية) ويستدعي تحويل هذه العمليات إلى العملة المحلية بغرض إدماجها في القوائم المالية للمؤسسة.
  - شراء فروع أجنبية تقع في دول أخرى غير دول الشركات الأم، وفي هذه الحالة يتم عرض قوائم الفرع الأجنبي بالعملة الأجنبية، مما يستدعي ترجمتها إلى العملة المحلية للشركة الأم عند القيام بالتعديلات السابقة لعملية إعداد القوائم الموحدة.
  - هذا إلى جانب المشاكل المطروحة من طرف الاقتصاديات مفرطة التضخم.

### أولاً: معايير المحاسبة الدولية

يعالج هذا الموضوع من طرف معيار المحاسبة الدولي رقم 21، الذي تم تبنيه سنة 1983 ومراجعته سنة 2003، بهدف توفيقه مع قائمة المحاسبة المالية الأمريكية رقم 52 باستبعاد العديد من الفروقات ولاسيما تلك التي تتعلق بالعملة الوظيفية ومفهومها.

رغم تبني مفهوم العملة الوظيفية نفسه الوارد في قائمة المحاسبة المالية 52 FAS، إلا أن معيار المحاسبة الدولي رقم 21 يتطلب الأخذ في الاعتبار العديد من العوامل لتحديد هذه العملة وهي أساسا العملة المستخدمة في العمليات التشغيلية أو تلك التي يتم بها توليد الأموال من الأنشطة التمويلية أو تلك المستخدمة في إدارة خزينة النشاطات، وهناك عوامل تكميلية لتحديد هذه العملة في حالة استخدام العديد من العملات.<sup>2</sup>

### ثانياً: المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها عموماً الأمريكية (US GAAP)

تتطلب قائمة المحاسبة المالية 52 "ترجمة العملة الأجنبية" والتي تم نشرها سنة 1981 (المدججة حالياً في تدوين معيار المحاسبة للمجلس ASC830) ترجمة جميع المعاملات التجارية الأجنبية إلى العملة المحلية، وترجمة كذلك العمليات الأجنبية المتمثلة في المنشآت التابعة، منشآت زميلة أو مشتركة. وقد ظهر مفهوم العملة الوظيفية لأول مرة في هذه القائمة، فهي تركز على ضرورة معالجة حسابات العمليات الأجنبية

<sup>1</sup> Robert Obert, "Pratique Internationale de la comptabilité et de l'audit", Op cit, p217.

<sup>2</sup> Wolfgang -Dick, Franck Missonier-Piera, Op cit, p290.

بالعملة الوظيفية قبل ترجمتها إلى عملة العرض<sup>1</sup>. وفيما يلي نستعرض بعض الاسترشادات التي تختلف عن المعايير الدولية على النحو التالي:

- عند توحيد العمليات الأجنبية لمنشآت ذات هياكل تنظيمية متعددة المستويات (مجموعة تتشكل من عدة مجموعات فرعية) تحترم المبادئ الأمريكية هيكل الملكية (a bottom-up approach)، بمعنى أن كل شركة أم تقوم بتوحيد فروعها الأجنبية (تقنية التوحيد غير المباشرة) وتمارس عليها محاسبة الترجمة، وذلك لإظهار آثار العملة الأجنبية الملائمة، بينما معايير المحاسبة الدولية لا تحدد تقنية التوحيد في هذه الحالة مما يعني بأنها يمكن أن تكون مباشرة أو غير مباشرة.<sup>2</sup>

- لا يوجد معيار يختص بمعالجة قوائم المنشآت الواقعة في اقتصاديات مفرطة التضخم وإنما تعالج باستخدام استرشادات التدوين رقم ASC830 الذي يتطلب إعادة قياس العملة الوظيفية لهذه القوائم كما لو كانت العملة الوظيفية هي عملة التقرير، بينما يتطلب معيار المحاسبة رقم 29 "التقرير المالي في اقتصاديات ذات التضخم المرتفع" الاحتفاظ بالعملة الوظيفية ويتم إعادة عرض القوائم المالية باستخدام المعدل العام للأسعار، ثم تحول بعدها إلى عملة التقرير بسعر الاقفال، كما سبق وبيننا في الفصل الأول.<sup>3</sup>

### ثالثا: القواعد الفرنسية

يمكن إيجاز أهم الفروق فيما يلي:

- تعد المعاملات الأجنبية تلك التي تتم بعملات غير العملة الوطنية التي يمكن أن تختلف عن العملة الوظيفية، ويكون الانتقال عبر العملة الوظيفية-إذا اختلفت عن العملة المحلية أو عملة العرض- أمر اختياري بالنسبة للشركات المعنية بالتوحيد، على خلاف معايير المحاسبة التي تعتبر المعاملات الأجنبية تلك التي تعد بعملة غير العملة الوظيفية ويكون الانتقال عبر العملة الوظيفية عند ترجمة الحسابات أمر إجباري.

- يمكن التقرير عن المعاملات التجارية الأجنبية بسعر الصرف الذي يتطلبه معيار المحاسبة رقم 21 أو وفق ما يتطلبه المخطط المحاسبي الإجمالي، فهو ينص على مايلي "إن الحقوق والديون المحررة بالعملة الأجنبية يتم تحويلها وتسجيلها بالعملة الوطنية على أساس سعر الصرف الأجنبي"<sup>4</sup>، أي بمعنى سعر وقوع الحدث وأي حدث؟ فقد يكون سعر الصرف الفوري في تاريخ التفاوض، أو في تاريخ قبول الطلبية أو في تاريخ تحرير

<sup>1</sup> Robert Obert, "Pratique Internationale de la comptabilité et de l'audit", Op cit, p220.

<sup>2</sup> Voir:

- Robert Obert, "Pratique des normes IFRS, Norme IFRS et US GAAP", Op cit, p479.

- Cabinet d'audit et de conseil Ernst and Young, "US GAAP Versus IFRS", Op cit, p31.

<sup>3</sup> Voir :

-Ibid, p 30.

- Code IFRS, 3ème éd, Op cit, p308-309.

<sup>4</sup> Daniel Boussard, Jean-claude Sléziak, "la Comptabilité des Opérations en devise", éditions ESKA, Paris, 1990, 66.

## الفصل الثالث: الفروقات البيئية العالمية في الاعتراف والقياس في النظم المحاسبية المقارنة

الفاخرة، أو متوسط السعر الشهري. ويتم الاعتراف بفروقات الصرف في الحسابات الفردية حسب المادة 142-5 من المخطط المحاسبي الإجمالي في الميزانية كبنود انتقالية (transitoires) في انتظار تسويتها، ولا يمكن الاعتراف في قائمة الدخل بالأرباح عملاً بمبدأ التحفظ ولكن يعترف بخسائر الصرف (باستثناء إذا تم التقاص) عن طريق تشكيل مؤونة من أجل المخاطر، ويتم ذلك بتحفظ احتراماً للقواعد التي تسمح بالحد من هذه المؤونة وبطريقة تضمن غرض الصورة الصادقة<sup>1</sup>، وتكون معالجة هذه الفروقات في إطار توحيد الحسابات في قائمة الدخل الموحدة اختيارية وهي المعالجة المفضلة من طرف التنظيم 99-02 (فقرة 300)، بينما تعد هذه المعالجة إجبارية وفق المرجع الدولي.

- يتم تشكيل مؤونة على تدهور قيمة الأصول غير النقدية عند إعداد الحسابات الموحدة بمجرد التحويل البسيط لهذه الأصول بالسعر التاريخي، بينما تخصص في معيار المحاسبة رقم 21 بالفرق بين القيمة المحاسبية للأصول غير النقدية المترجمة بالسعر التاريخي وصافي القيمة القابلة للتحصيل لهذه الأصول المترجمة بسعر الإقفال.<sup>2</sup>

### رابعاً: النظام المحاسبي المالي

يتطلب النظام المحاسبي المالي في القواعد الواردة في قرار 26 يوليو 2008 في الفصل الثالث من الباب الأول ما يلي:<sup>3</sup>

- يتم التقرير عن المعاملات بالعملة الأجنبية بسعر الصرف الفوري (المعمول به يوم إتمام المعاملة) ويتطلب تسجيل الفروقات في سعر الصرف ضمن الأعباء أو الإيرادات المالية للسنة المالية، وتستثنى من هذه المعالجة فوارق الصرف الناشئة عن العناصر النقدية التي تمثل جزءاً من صافي الاستثمار لكيان ما في كيان أجنبي ويتطلب تسجيله ضمن حقوق الملكية إلى حين التخلص من هذا الاستثمار ليحول بعدها إلى الأرباح / أو الخسائر.

- يتم التقرير عن فرق التحويل الناتج عن تحويل العمليات الأجنبية التي تتعلق بكيان مستقل في حقوق الملكية تحت عنوان "فارق التحويل" دون إدراجه في قائمة الدخل.

<sup>1</sup> Ibid, p84.

<sup>2</sup> Odile Barbe-Dandon, Laurent Didelot, 3ème éd, Op cit, p351.

<sup>3</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادر يوم 25 مارس 2009، ص 20-21.

### خامسا: تحليل الفروقات واستخلاص النتائج

من خلال استعراضنا لأهم الفروقات في المحاسبة عن التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية يمكن أن نستخلص النتائج التالية:

- تتوافق الممارسة الأمريكية كثيرا في هذا الموضوع مع تطبيقات الإبلاغ المالي ولاسيما بعد مراجعة معيار المحاسبة رقم 21 بغرض استبعاد الفروقات مع القائمة المالية رقم 52، لكن الممارسة الفرنسية تشهد العديد من الفروقات مع الممارستين السابقتين ولاسيما عند تحديد سعر الصرف ومعالجة فروق الصرف على مستوى الحسابات الفردية وإمكانية الحفاظ على هذه المعالجة كمعالجة بديلة على مستوى الحسابات الموحدة، كما أن القواعد الفرنسية لم تركز كثيرا على مفهوم العملة الوظيفية والتي تتحدد أساسا من خلال الواقع الاقتصادي الذي توظف فيه المنشأة التابعة، غير أن القانون المتعلق بالحسابات الموحدة يفرض على المؤسسات المدرجة قيمها في البورصة أن تقوم بإعادة معالجة حساباتها وفق ما يتطلبه المرجع الدولي.

- يظهر بأن الممارسة وفق النظام المحاسبي المالي تتطابق مع الممارسة الدولية وفق المعيار رقم 21، وهذا كون المعيار لم يشهد أية تعديلات بعد سنة 2003، إلا أن النظام لم يتطرق إلى نقاط كثيرة كضرورة استخدام العملة الوظيفية، أسعار الصرف المستخدمة لترجمة القوائم المالية، تحديد العناصر النقدية وغير النقدية، القياس في ظل اقتصاديات التضخم... إلخ، مما يستدعي الرجوع إلى المعيار الدولي.

### الفرع الثالث: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة

يتحدد المصروف الضريبي المستحق عن الفترة الحالية لمنشأة ما من خلال ضريبة الدخل الجارية بعد تسويتها للتغيرات في الضرائب المؤجلة، والمقصود بالضرائب المؤجلة ذلك المقدار من ضرائب الدخل المستحق أو القابل للاسترداد في الفترات المستقبلية.

إن المبادئ الرئيسية التي تتعلق بالتقرير وقياس الضرائب المؤجلة تتشابه في الأنظمة المحاسبية المقارنة، فقد أوصى كل نظام باستخدام مبدأ الأصل والالتزام (أي مدخل الميزانية) للاعتراف بالضرائب المؤجلة، والأخذ في الحسبان مفهوم الفروقات المؤقتة واستخدام طريقة الترحيل المتغير في القياس اللاحق للضرائب المؤجلة وتسويتها تبعا للتغيرات الحاصلة في معدل الضريبة، وتبقى بعض الفروقات التي يمكن الإشارة إليها تحت هذا العنوان.

### أولا: معايير المحاسبة الدولية

قامت اللجنة بإصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 الخاص بضرائب الدخل عام 1979 وقد قامت بإعادة صياغة المعيار عام 1994 بإجراء بعض التغييرات في المصطلحات لجعلها متوافقة مع المبادئ الأمريكية، وفي عام 1996 تمت مراجعة المعيار للتقليل من البدائل المتاحة عند معالجة الضرائب المؤجلة

## الفصل الثالث: الفروقات البيئية العالمية في الاعتراف والقياس في النظم المحاسبية المقارنة

والإقرار على طريقة الأصل والالتزام التي تحتسب الضرائب على أساس الفروقات المؤقتة بما يتماشى مع المحاسبة على أساس الاستحقاق وتتطلب الاعتراف بالإيرادات والمصاريف في الفترة التي تحققت بها بغض النظر عن توقيت التدفق النقدي. وقد أعيد مراجعة المعيار عام 2004 في إطار مشروع التوافق المحاسبي بين مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية.<sup>1</sup>

1- مصدر الضريبة المؤجلة، الاعتراف والاستثناء: وأهم ما ورد من استرشادات ما يلي:

- يتم تحت هذا المعيار الاعتراف بالأصل/ الإلتزام الضريبي المؤجل الناشئ عن:<sup>2</sup>

✓ الفروقات المؤقتة وتعد المصدر الرئيسي للضرائب المؤجلة، وهي الفرق بين القيمة الدفترية المسجلة لأصل أو التزام في الميزانية والأساس الضريبي المستخدم لحسابها، وهي ناجمة عن الفروقات الوقتية التي تمثل الاختلاف في توقيت الاعتراف بالإيرادات والأعباء بين المحاسبة المالية والتشريعات الجبائية، أصول مقومة بالقيمة العادلة (وفق المعيار الدولي رقم 16 أو 40)، الاعتراف الأولي بأصل أو التزام (فروقات الميزانية)، إندماج الأعمال بطريقة الشراء أو فروقات التقييم.

✓ الترحيل إلى الأمام كل من الخسائر/ الخصومات الضريبية غير المستخدمة.

✓ تستثنى حالتين فقط من الاعتراف كالتزام ضريبي مؤجل، وهما الاعتراف الأولي بالشهرة والاعتراف الأولي بأصل أو التزام في عملية تتميز بأنها ليست اندماج أعمال أو عدم تأثير العملية لا على الربح المحاسبي ولا على الجبائي في تاريخ وقوعها ك شراء أصول غير قابلة للاقتطاع.

- يتطلب كذلك الاعتراف بالالتزام الضريبي المؤجل لكافة الفروقات المتعلقة بالاستثمارات في الشركات الفرعية، الشريكة والمشروعات المشتركة، وذلك عندما تصبح القيمة الدفترية المرحلة (المسجلة) للاستثمارات مختلفة على الأساس الضريبي المستخدم لاحتسابها، ولا يتم الاعتراف إذا كانت الشركة المعدة للتقارير قادرة على التحكم في توقيت انعكاس (استرجاع) الفرق المؤقت، ويكون من المحتمل أن لا ينعكس هذا الفرق في المستقبل المنظور.<sup>3</sup>

- يتطلب الاعتراف بالضرائب المؤجلة الناشئة عن الفروقات المؤقتة بين الأسس الضريبية للأصول المحولة بين شركات المجموعة والقواعد الضريبية القائمة داخل المجموعة.

- يتم الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل بقدر ما هو محتمل تحقيقه فقط ويخضع لاختبار التدني عند كل تاريخ إعداد الميزانية وفقا لاحتمال تخصيصه (تحميله) على النتائج المستقبلية، ولتقدير احتمالية تخصيصه

<sup>1</sup> Jacqueline Langot, Op cit, p228.

<sup>2</sup> Voir:

- Pascale Delvaille, Christopher Hossfeld et autres, Op cit, p155.

- Odile Barbe-Dandon, Laurent Didelot, 3ème éd, Op cit, p289.

<sup>3</sup> Cabinet d'audit et de conseil, Ernst and Young, "US GAAP versus IFRS", Op cit, p36.

## الفصل الثالث: الفروقات البيئية العالمية في الاعتراف والقياس في النظم المحاسبية المقارنة

لايتوجب الأخذ في الحسبان المبالغ الخاضعة والباقية بعد مقابلتها مع الفروقات المؤقتة المستقبلية القابلة للاقتطاع في النتائج المستقبلية.<sup>1</sup>

- يعالج الاعتراف اللاحق لأصل ضريبي مؤجل لم يسجل عند الاعتراف الأولي في حقوق الملكية وفقا لمبدأ الارتباط بالعناصر السابقة الظاهرة في حقوق الملكية الافتتاحية.<sup>2</sup>

- يرفض المعيار الدولي رقم 12 تحيين الضرائب المؤجلة وذلك لصعوبة تحديد استرجاع أصول والتزامات الضريبة المؤجلة بموثوقية.

2- المحاسبة عن الضرائب المؤجلة والتفسيرات المتعلقة بها: يتم احتساب الضرائب المؤجلة على أساس معدلات الضريبة السائدة أو شبه السائدة (أي السائدة عمليا) بتاريخ الإقفال وتقاس لاحقا بطريقة الترحيل المتغير، أي بمعدلات الضريبة المتوقع أن تكون سائدة عند تحقيق أو تسديد الأصل/ الإلتزام الضريبي المؤجل. ويمس أثر تغير معدل الضريبة (القوانين الجبائية) قائمة الدخل باستثناء إذا كان يتعلق بعناصر قد سبق تسجيلها ضمن الأموال الخاصة.

### ثانيا: مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها عموما الأمريكية

سبقت الهيئات المهنية الأمريكية لجنة المحاسبة الدولية في إصداراتها في هذا الشأن، بحيث نشر مجلس مبادئ المحاسبة المالية عام 1967 الرأي رقم (11) والذي تطرق إلى الفروقات المؤقتة وإجراءات القياس والتقارير التي كانت تتماشى آنذاك مع قائمة الدخل المحددة في نشرة البحوث المحاسبية رقم (43)، بعدها استبدل مجلس معايير المحاسبة المالية هذا الرأي بالمعيار رقم 96 بسبب الانتقادات الكثيرة الموجهة له، غير أن هذا المعيار الأخير لم يطبق في حقيقة الأمر وألغيت أحكامه بأحكام الإصدار الرسمي الحالي والمتمثل في المعيار رقم 109<sup>3</sup> الصادر عام 1992 والمدمج حاليا في تدوين المعيار المحاسبي للمجلس رقم ASC 740.

1- مصدر الضريبة المؤجلة، الاعتراف والاستثناء: يمكن تحديد أهم الفروق على النحو التالي :

- تتطلب المبادئ الأمريكية المحاسبة عن الضرائب المؤجلة في الحسابات الفردية والحسابات الموحدة كون المحاسبة غير مرتبطة بالجبائية، فالأساس الضريبي يعد في الواقع مسألة تخص القانون الجبائي، ولا يوجد هناك خلاف حول هذا المبلغ بالنسبة لغالبية الأصول والالتزامات، وإن وجد في بعض الأحيان يتطلب تحديده وفقا لتدوين المعيار المحاسبي للمجلس رقم 740، على خلاف المعايير الدولية التي يعد تحتها الأساس

<sup>1</sup> Eric TORT, "Les impôts différés en règles françaises et internationales", Revue Française de Comptabilité n°460, Décembre 2012, p29.

<sup>2</sup> Ibid, p29.

<sup>3</sup> Jacqueline Langot, Op cit, p228.

## الفصل الثالث: الفروقات البيئية العالمية في الاعتراف والقياس في النظم المحاسبية المقارنة

الضريبي المبلغ القابل للاقتطاع أو التسديد للأغراض الضريبية وينصب الاهتمام بذلك في كيفية تسديد أو استعادة القيمة الدفترية التي تؤثر على تحديد الأساس الضريبي.<sup>1</sup>

- يتطلب الاعتراف بالالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة لجميع الفروقات المؤقتة دون استثناء خلاف المعيار الدولي رقم 12، كما يتطلب الاعتراف بالمبلغ الكامل (full) للأصل الضريبي المؤجل، لكن يتوجب تخفيضه باستخدام مخصص للتقييم (كحساب مقابل conta- account) يعمل على تخفيضه إلى المقدار الذي يكون احتمال تحقيقه أكبر من احتمال عدم تحقيقه<sup>2</sup>، وأصبح يقاس هذا المخصص بناءً على معيار الاحتمالية بتبني القائمة المالية رقم 109.<sup>3</sup>

- يمنع تدوين معيار المحاسبة رقم 740 الاعتراف بالضرائب المؤجلة على الفروقات المؤقتة بين الأسس (القواعد) الضريبية للأصول المحولة بين الشركات / والقواعد الضريبية القائمة داخل المجموعة الموحدة على خلاف معيار المحاسبة الدولي رقم 12 والتنظيم الفرنسي.

- لا تتطلب المبادئ الاعتراف بالالتزام الضريبي المؤجل على الفروقات التي تتعلق بالاستثمارات في الفروع الأجنبية أو الشركات المشتركة ما لم يتضح بأن هذا الفرق المؤقت سوف يسترجع في المستقبل المنظور.

**2- المعالجة المحاسبية وتفسيرها في الإيضاحات:** لا ترخص المبادئ بتحيين الضرائب المؤجلة، ويتم قياسها على أساس معدلات الضريبة السائدة عند الإقفال وتقاس لاحقاً بطريقة الترحيل المتغير.

### ثالثاً: القواعد الفرنسية

منذ زمن بعيد لم تجتهد الهيئات المحاسبية لوضع لوائح تنظيمية رسمية بشأن الضرائب المؤجلة، وبعد ظهور المخطط المحاسبي الجديد ونشرت المعايير الدولية والأمريكية قرر الخبراء الفرنسيون البحث عن حل محاسبي أفضل لإظهار الصورة الصادقة على الأقل على مستوى الحسابات الموحدة، لذلك تطلب القانون المحاسبي الفرنسي المحاسبة عن الضرائب المؤجلة فقط في الحسابات الموحدة دون الحسابات الفردية التي يتطلب فيها المحاسبة عن الضرائب الجارية باستثناء عمليات الاندماج وما شابهها، حيث يتطلب التنظيم 2004-01 CRC الاعتراف بالضرائب المؤجلة عند قياس الحصص بالقيمة الحقيقية<sup>4</sup>، فالقانون التجاري يرفض المحاسبة عن الأصول الضريبية في الحسابات الفردية، ومصنف الخبراء المحاسبين يرخص بذلك، غير أن بنود المؤونات القانونية وإعانات الاستثمار يتوجب تضمينها في حقوق الملكية وهي في حقيقة الأمر تمثل جزءاً مهماً من الفروقات الوتقوية مما يعيق المحاسبة عن الضرائب المؤجلة.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> Cabinet d'audit et de conseil, Ernst and Young, "US GAAP versus IFRS", Op cit, p35.

<sup>2</sup> Ibid, p36.

<sup>3</sup> ريتشارد شرويدر وآخرون، مرجع سابق، ص484.

<sup>4</sup> Eric TORT, "Les impôts différés en règles françaises et internationales", Op cit, p26.

<sup>5</sup> Jean Michel Palou, "Comptabilité approfondie et révision", 3ème éd, Edition Revue Fiduciaire, Paris, 2005, p99.

**1- مصدر الضرائب المؤجلة، الاعتراف والاستثناء:** تنشأ الضرائب المؤجلة عن ثلاثة مصادر رئيسية، وهي الفروقات الوقتية بين النتيجة المحاسبية والأساس الضريبي، عن التعديلات السابقة للتوحيد والتي تؤثر على النتيجة الموحدة، وعن الإئتمان الضريبي وترحيل الخسائر الجبائية<sup>1</sup>. ويتم معالجة الضرائب المؤجلة بالاعتماد على قواعد التنظيم رقم 99-02 (في فقرته 31)<sup>2</sup> والمعيار الدولي رقم 12، حيث يفضل التنظيم استخدام اصطلاح الفروقات الوقتية للتعبير عن جميع الفروقات المؤقتة، في حين يستخدم هذا المصطلح دوليا للتعبير عن نوع واحد فقط من الفروقات المؤقتة. وتمثل أهم الفروق فيما يلي:

- لا يسمح التنظيم بالاعتراف بالضريبة المؤجلة للفروقات المتعلقة بالشهرة ولا تسمح السلطات الضريبية بإطفائها (قيمتها تعد فروقات دائمة)، وكذلك الفروقات المتعلقة بالاستثمارات في الشركات الفرعية و الشريكة والمشاريع المشتركة باستثناء الضرائب غير القابلة للاسترجاع والمحسوبة على التوزيعات المقررة أو المحتملة، ولا يسمح كذلك بالاعتراف بالضريبة المؤجلة لفروقات التقييم على الأصول غير الملموسة وغير القابلة للإهلاك عموما والتي لا يمكن التنازل عنها بصفة مستقلة عن المنشأة المشتراة كالعلامات والحصص السوقية، إلى جانب الفروقات على الأصول غير النقدية لمنشأة واقعة في دول ذات تضخم مرتفع<sup>3</sup>.

- لم ترد أية معالجة فيما يتعلق بالاعتراف اللاحق لأصل ضريبي مؤجل لم يسبق تسجيله عند الاعتراف الأولي، وتجدر الإشارة هنا إلى أن تأثير تغير التقديرات تسجل في نتيجة النشاط، كما أن التنظيم لم يتطرق إلى أي اعفاء من النتائج المستقبلية عند تقدير احتمالية تخصيص الأصل الضريبي المؤجل.

**2- المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة والإفصاح في الملاحظات:** كان التنظيم سابقا يسمح بإمكانية تحيين الضرائب المؤجلة إذا كان أثر التحيين جوهري ويمكن تحديد توقيت الإنعكاس بصفة موثوقة<sup>4</sup>، غير أنه نادرا ما يكون الفرق جوهري ويؤثر بذلك على حسابات الشركة متعددة الجنسيات<sup>5</sup>، لذلك ألغى التحيين منذ 2006 عند تحيين التنظيم 99-02 CRC و المتجسد في التنظيم 10-2005 CRC<sup>6</sup>.

#### رابعا: النظام المحاسبي المالي

**1- مصدر الضرائب المؤجلة:** تنشأ الضرائب المؤجلة حسب قواعد الفصل الثالث من الملحق الأول لقرار 26 يوليو 2008<sup>7</sup> عن ثلاثة مصادر رئيسية، وهي الفروقات المؤقتة، خسائر جبائية أو إئتمان ضريبي قابل

<sup>1</sup> Ibid, p100.

<sup>2</sup> Eric TORT, "Les impôts différés en règles françaises et internationales", Op cit, p26.

<sup>3</sup> Ibid, p27.

<sup>4</sup> Jean Michel Palou, Op cit, p101.

<sup>5</sup> Pascale Delvaille, Christopher Hossfeld et autres, Op cit, p168.

<sup>6</sup> Eric TORT, "Les impôts différés en règles françaises et internationales" Op cit, p27.

<sup>7</sup> الصادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادر يوم 25 مارس 2009، ص19.

## الفصل الثالث: الفروقات البيئية العالمية في الاعتراف والقياس في النظم المحاسبية المقارنة

للتأجيل إذا كان يمكن تحميلهما لمقابلة أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية في المستقبل المنظور، وكذلك عمليات إعادة المعالجة والتعديلات التي تتم في إطار إعداد قوائم مالية موحدة.

**2- المعالجة المحاسبية والإفصاح في الملاحظات:** يتم قياس الضرائب المؤجلة على أساس المعدلات (القواعد الضريبية) السائدة في تاريخ إعداد الميزانية، أو المتوقع أن تكون سائدة على الفترة التي يتحقق فيها الأصل الضريبي المؤجل أو يسدد الالتزام الضريبي المؤجل دون حساب التحيين، ويتطلب مراجعتها عند كل إقفال وتسويتها (تعديلها) وفقا للتغيرات في معدل الضريبة كما تتطلبه طريقة الترحيل المتغير<sup>1</sup>.

### خامسا: تحديد الفروقات الأساسية وتحليلها

مما سبق يمكن أن نحصر الاختلافات الأساسية في معالجة الضرائب المؤجلة بين النظم المقارنة في ثلاثة عناوين على النحو التالي:

الجدول رقم (2-3): أهم الفروقات في القياس والتقرير عن الضرائب المؤجلة في نظم المحاسبة الأساسية المقارنة

المعيار الدولي رقم 12	المبادئ الأمريكية	القواعد الفرنسية	النظام المحاسبي المالي
استثناء الاعتراف بالشهرة بالتزام ضريبي مؤجل IDP	الاعتراف بأصول والتزامات الضريبة لجميع الفروق المؤقتة بينما على مستوى الحسابات الموحدة تمنع الاعتراف بالتزام ضريبي على الفروقات التي تتعلق بالاستثمارات في الفروع أو الشركات المشتركة، وتلك الناشئة عن تحويل الأصول بين شركات المجموعة وحذف النتائج الداخلية.	الاعتراف الأولي بالشهرة والتقييم على العناصر غير الملموسة والفروقات المتعلقة بارتفاع معدل التضخم وفروقات التوقيت على السندات الموحدة (الاستثمارات في شركات أخرى)	لم يتم التطرق للاستثناءات في هذا الشأن
يسجل بالمبلغ المحتمل تحقيقه ويخضع لاختبار التدني كل سنة.	يسجل بالمبلغ الكامل ويخفض بمخصص للتقييم.	يسجل بالمبلغ المحتمل ويخضع لاختبار التدني. ويتطلب مراجعته عند كل اقفال.	يسجل بالمبلغ المحتمل ويتطلب مراجعته عند كل اقفال.
قياس الضريبة المؤجلة ID والفروقات المتعلقة بتغيرات معدل الضريبة بتطبيق	-تقاس بالمعدل السائد في تاريخ إعداد الميزانية. -تخصص التغيرات في قائمة الدخل باستثناء تلك التي تتعلق بالعناصر المسجلة في	-تقاس بالمعدل السائد. -تعالج التغيرات في النتيجة حتى وإن كانت تتعلق بعناصر سجلت	تقاس بالمعدلات السائدة في تاريخ الاقفال ولم ترد أية معلومات حول كيفية معالجة التغيرات في

<sup>1</sup> - المرجع نفسه، ص 19.

## الفصل الثالث: الفروقات البيئية العالمية في الاعتراف والقياس في النظم المحاسبية المقارنة

طريقة الترحيل المتغير	الضريبة في الأموال الخاصة	حقوق الملكية.	في الأصل في الأموال الخاصة.	معدل الضريبة.
	فيما يخص الضرائب المؤجلة الظاهرة عند الافتتاح، فهي في الأصل مسجلة ضمن حقوق الملكية.			

**المصدر:** من إعداد الباحثة بالاعتماد على معيار المحاسبة الدولي رقم 12، تدوين معيار المحاسبة لمجلس معايير المحاسبة المالية رقم 740، التنظيم الفرنسي 99-02 وقواعد النظام المحاسبي المالي.

لقد عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية على التقارب في هذا الموضوع وتقريب ممارسته من الممارسة الأمريكية بتعديله للمعيار رقم 12، وذلك بجعل المصطلحات متشابهة، تقليل البدائل المستخدمة في المعالجة والإقرار على طريقة الأصول والالتزامات (مدخل الميزانية)، غير أنه يبقى هناك تباين جوهري بين المرجعين يتعلق بقياس الأصل الضريبي المؤجل وكيفية متابعته وتعديله في الفترات اللاحقة.

لقد تبين بأن القواعد الفرنسية تتضمن استثناءات كثيرة للاعتراف بالفروقات المؤقتة وإفصاحات إضافية أقل من تلك التي يتطلبها المعيار رقم 12. في حين تبقى القواعد الجزائرية غير كافية ولا تتضمن تدقيقات وتفاصيل تمكن المستخدم من معالجة ومقارنة هذا الموضوع.

### المطلب الثاني: الفروقات البيئية في القياس والتقرير عن الإيراد في النظم المحاسبية المقارنة

تمثل مسألة الاعتراف بالإيراد أحد أهم عوامل التباين في نتائج القياس المحاسبي ويعرف الإيراد حسب معايير المحاسبة الدولية<sup>1</sup> بأنه الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية والنتائج عن العمليات العادية للمنشأة، وتستخدم المعلومات المتعلقة بالإيراد في تقييم الأداء المالي والوضعية للشركة ومقارنتها مع الشركات الأخرى. ويكمن الاختلاف الأساس في معالجة الإيراد في نظم المحاسبة المقارنة في كيفية قياسه وتوقيت الاعتراف به.

### الفرع الأول: تحديد أهم الفروق في نظم المحاسبة الأساسية

#### أولاً: معايير المحاسبة الدولية

قام المجلس الدولي لمعايير المحاسبة في ماي 2014 بإصدار معيار جديد للإبلاغ المالي رقم 15 "الإيراد الناجم عن العقود مع الزبائن" في إطار المشروع المشترك للاعتراف بالإيراد مع مجلس معايير المحاسبة المالية،

<sup>1</sup>IFRS AT A Glance, IFRS15."Revenue from contracts with customers", As 01 July 2015, p1, Available at dointernational.com, Date last access 10/05/2016.

## الفصل الثالث: الفروقات البيئية العالمية في الاعتراف والقياس في النظم المحاسبية المقارنة

وقد حدد تاريخ سريانه في الفترات التي تفتتح بعد 01 جانفي 2017 وتم تأجيله بعد ذلك إلى 01 جانفي 2018. جاء هذا المعيار ليحل محل معيار المحاسبة رقم 18 "إيرادات النشاطات العادية" ومعيار المحاسبة رقم 11 "عقود الإنشاء" وتفسيرات لجنة التقرير المالي الدولي IFRIC13,15,18 وتفسير لجنة المعايير SIC31. وقد انطلق مشروعه سنة 2002 كون الارشادات المتعلقة بمعالجة الإيراد محدودة في العديد من المواضيع المهمة تحت معايير الإبلاغ المالي ويصعب تطبيقها كذلك على بعض الصفقات المعقدة، مما أدى بالعديد من الشركات إلى الاعتماد على مرجع إضافي يستند إلى المبادئ الأمريكية، كما أن المرجع المتعلق بالإيراد في الولايات المتحدة الأمريكية غير كافي ويضاف إليه متطلبات العديد من الصناعات والصفقات الخاصة، هذا ما يخلق فروقات في معالجة الصفقات المتشابهة، إلى جانب أن متطلبات الإفصاح في كلا المرجعين لا تمكن المستثمر من فهم كيفية الاعتراف بإيرادات الشركة وعلاقته بالمعلومات الأخرى المكونة للقوائم المالية، لذلك جاء هذا المعيار لاستبعاد الفروق بين المرجع الدولي والمرجع الأمريكي بغرض تحسين قابلية مقارنة الإيراد الناجم عن العقود مع الزبائن، ولتخفيض الحاجة إلى دليل المعايير وتقديم معلومات أكثر منفعة من خلال تحسين المتطلبات الإفصاحية،<sup>1</sup> ومن أهم ارشاداته ما يلي:<sup>2</sup>

- يتم الإعتراف وفق معيار المحاسبة رقم 18 بالإيراد الناتج عن بيع البضاعة عندما يتحصل الزبون على رقابة السلع، أي عندما تكون له الحرية في استخدامها ويستفيد من منافعها، ويغير المجلس الدولي حالياً من إطار العمل لتحديد متى يتم الاعتراف بالإيراد وكم يتوجب الإعتراف به، فيتطلب ذلك عند تحويل البضاعة أو الخدمة المتعهد بها إلى الزبون وبمبلغ يعكس الاعتبار الذي تتوقع المنشأة الحصول عليه عند التبادل، ولالإعتراف بالإيراد تتبع المنشأة الخطوات الخمسة التالية: تحديد العقد المبرم للزبون، تحديد أداء الالتزامات في العقد، تحديد سعر الصفقة، تخصيص سعر الصفقة على مختلف التزامات العقد، وأخيراً المحاسبة عن الإيراد إذا توفر أداء الالتزام، هذا إلى جانب تحديد المتطلبات المحاسبية عن كل عقد موجود بالمحافظة بشكل انفرادي والمحاسبة عن بعض التكاليف المرتبطة بالعقد، ويتم تطبيق هذه المحاسبة على الصفقات المتماثلة وعلى أساس متماثل.

<sup>1</sup> Project summary and feedback statement, IFRS15, "Revenue from contracts with customers", Available at <http://www.ifrs.org>, Date last access 10/05/2016.

<sup>2</sup> Voir:

- Cabinet d'audit et de conseil, Pricewaterhousecoopers, "IFRS and US GAAP: Similarities and differences", Op cit.

- IFRS15, "Revenue from contracts with customers", Available at <http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs15>, Date last access 10/05/2016

- Robert Obert, "Pratique des normes IFRS, Normes IFRS et US GAAP", Op cit, p429.

## الفصل الثالث: الفروقات البيئية العالمية في الاعتراف والقياس في النظم المحاسبية المقارنة

- تتم معالجة عقود الإنشاء عادة بطريقة الإنجاز وتمارس هذه الطريقة إذا كان للزبون القدرة على رقابة تطوير الأصل، ويمكن استخدام طريقة الإتمام إذا لم يكن للزبون أية حقوق، وقد كان المعيار السابق رقم 11 لا يسمح باستخدام هذه الطريقة.

### ثانيا: مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها الأمريكية (US GAAP)

يعالج هذا الموضوع باستخدام ارشادات تدوين معيار المحاسبة للمجلس رقم ASC605 بعد أن تم مراجعته من خلال تحديث التدوين ASU2014-09 "الإيرادات الناجمة عن العقود مع الزبائن" (الموضوع 606<sup>1</sup>) في إطار مشروع التوافق المشترك مع مجلس معايير المحاسبة الدولية، جاء هذا الإصدار ليزيل العديد من الفروقات السابقة بين إطراري العمل (الأمريكي والدولي) ولاسيما تلك الناشئة عن ممارسة قواعد خاصة تحت المبادئ الأمريكية في بعض الصناعات كشركات بيع العقارات، شركات التأمين، صناعات مرتبطة بعقود طويلة الأجل وعقود الامتياز، فلكل صناعة ظروف خاصة بها ويتخذ عرف الاعتراف بالإيراد معنى المعايير المستخدمة في هذه الظروف، هذا إلى جانب أن الشركات العمومية يفرض عليها استخدام دليل إضافي عن التدوين رقم 605 يتمثل في نشرة الموظفين المحاسبية (SAB) الواردة من طرف مستخدمي لجنة الأوراق المالية (SEC)، وبعد مراجعة المعيار أصبحت العديد من الصناعات ذات العقود تدخل في نطاق تطبيقه، حيث تم إدماج جميع الاسترشادات الرسمية الصادرة عن مختلف الهيئات المختصة في هذا المعيار وتعزيز المتطلبات الإفصاحية المتعلقة بالإيراد، وسيصبح هذا المعيار ساري المفعول في الو. م. أ ابتداء من 15 ديسمبر 2016 بالنسبة للمنشآت العمومية وابتداء من 15 ديسمبر 2017 بالنسبة للمنشآت غير العمومية<sup>2</sup>، و أهم ما ورد من الارشادات ما يلي:<sup>3</sup>

- عادة ما يتم الاعتراف بالإيراد عند نقطة البيع ويكون قابلا للقياس مثلما تتطلبه قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم 05، ويمكن تأجيل أو تعجيل الاعتراف به بسبب تباين درجات التأكد، وتقدم نشرة الموظفين المحاسبية في الموضوع الفرعي رقم SAB topic13 متطلبات إضافية للاعتراف بالإيراد الناتج عن بيع البضاعة تكمن في ضرورة وجود أدلة مقنعة على التسوية وتسليم السلعة أو أداء الخدمة، أن تكون رسوم البائع محددة أو قابلة للتحديد، وأن يكون التحصيل محتملا.

<sup>1</sup> Cabinet d'audit et de conseil, Deloitte, "IASB and FASB issue new converged revenue standards", 28 Mai 2014, Available at <http://www.iasplus.com/eu/news/2014/05/ifrs-15>, date last access 10/05/2016.

<sup>2</sup> Cabinet d'audit et de conseil, (PWC), "IFRS and US GAAP: Similarities and differences", Op cit, p28.

<sup>3</sup> Voir:

- Robert Obert, "Pratique des normes IFRS, Normes IFRS et US GAAP", Op cit, p436.

- Wolfgana Dick, Franck Missonier-Piera, Op cit, p45.

## الفصل الثالث: الفروقات البيئية العالمية في الاعتراف والقياس في النظم المحاسبية المقارنة

- تعالج عقود الانشاء باستخدام طريقة نسبة الإنجاز، وهي الطريقة المفضلة في ظل تقدير نتائج العقد بموثوقية وتوفر الشروط المحددة في المعيار، وفي الحالة العكسية يجوز استخدام طريقة الإتمام والتي تتطلب تسجيل الإيراد في مجمله عند إتمام المشروع.

### ثالثا: القواعد الفرنسية

يعالج الإيراد والعقود طويلة الأجل على النحو التالي:

- يعالج الإيراد بتوفر الشروط العامة التالية: أن يكون الإيراد تحقق فعلا عند الإقفال، اتفاق بين البائع والمشتري، تسليم البضاعة أو تنفيذ الخدمات. وتتطلب القواعد الفرنسية أن لا تكون الإيرادات المتعلقة بالدفع المؤجل من طرف الزبون موضوع التحيين.<sup>1</sup>

- يسمح المخطط المحاسبي الإجمالي (المادة 380-1) والرأي CNC99-10 لمجلس المحاسبة الوطني والذي يلغي طريقة "الإيراد الصافي الجزئي" للتقريب مع المعيار رقم 11<sup>2</sup> بمعالجة العقود طويلة الأجل بطريقة الإنجاز إذا كان يمكن تقدير النتيجة بصفة موثوقة، كما يسمح باستخدام طريقة إتمام المشروع، لكن يرى بأن الطريقة الأولى هي التي تقود إلى معلومة أحسن وتعد الطريقة المفضلة<sup>3</sup>، وهذا ما لا يتوافق مع معيار المحاسبة السابق رقم 11 الذي لا يسمح باستخدام طريقة الإتمام، لكنه يتوافق مع معيار الإبلاغ المالي الجديد في انتظار تطبيقه وتبنيه من طرف المفوضية الأوروبية.

- إذا كان عقد الإنشاء ينتج خسائر، فيتطلب معالجتها عند إقفال النشاط كتندي في قيمة الأعمال الجاري إنجازها، والفائض من الخسائر المتوقعة للفترات المستقبلية والقابل للتقييم عند الإقفال تعالج كخسوم من خلال تخصيص مؤونة المخاطر، وتطبق هذه المعالجة مهما كانت طريقة المعالجة الممارسة على هذه العقود، في حين تعالج هذه الخسائر فوراً كمصروفات تحت المرجح الدولي والأمريكي.<sup>4</sup>

### رابعا: النظام المحاسبي المالي

نستعرض فيما يلي أهم ما ورد من قواعد في هذا الموضوع:<sup>5</sup>

- يتطلب النظام في الفصل الأول من الباب الأول لقرار 26 يوليو 2008 ضرورة الاعتراف بالإيراد الناتج عن الأنشطة العادية إذا توفرت الشروط الخمسة نفسها الواردة في معيار المحاسبة السابق رقم 18 وهي

<sup>1</sup> Odile Barbe-Dandon, Laurent Didelot, 3ème éd, Op cit, p198

<sup>2</sup> C.Maillat Baudrier, A.Le Manh, "Normes comptables internationales", Edition Foucher, Paris, 2006, Bertl Alger, 2007, p80.

<sup>3</sup> Robert Obert, Marie- Pierre Mairesse, Op cit, p253.

<sup>4</sup> Voir:

- IBID, p255.

- Robert Obert, "Pratique des normes IFRS, Normes IFRS et US GAAP", Op cit, p255

<sup>5</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادر يوم 25 مارس 2009، ص 06، 18، 15.

عندما ينقل للمشتري المخاطر والمنافع وكذلك الرقابة الإدارية، يمكن قياس الإيراد بشكل موثوق ومن المحتمل تدفق المنافع إلى البائع ويمكن قياس التكاليف التي تكبدها الكيان أو سيتم تكبدها بشكل صادق.

- يسمح النظام المحاسبي المالي بتعيين الإيرادات المستقبلية في حالة الدفع المؤجل، بحيث يتطلب الفصل الثاني من الباب الأول لقرار 26 يوليو 2008 أن تعالج العمليات بقيمتها الحقيقية بعد خصم المنتج المالي المرتبط بهذا التأجيل، والفارق بين القيمة الاسمية للمقابل والقيمة الحقيقية للعملية التي تناسب التكلفة التقديرية للقرض الممنوح يعالج كإيرادات مالية في حسابات البائع.

- تتضمن العقود طويلة الأجل حسب الفصل الثالث من نفس القرار عقود إنجاز سلعة أو خدمة، وهي العقود التي تنفذ على الأقل خلال فترتين ماليتين كعقود البناء، عقود اصلاح حالة أصول أو بيئة، عقود تقديم خدمات. ويحاسب عن هذه العقود بطريقة الإنجاز، وإذا كان نظام الكيان أو طبيعة العقد لا تسمح بتطبيق طريقة نسبة الإنجاز، فيمكن استخدام طريقة الإتمام.

### الفرع الثاني: تحليل الفروقات واستخلاص النتائج

من خلال استعراض أهم الفروقات في معالجة الإيراد والعقود طويلة الأجل في الأنظمة المحاسبية المختارة يمكن أن نستخلص النتائج التالية:

- قام المجلس الدولي لمعايير المحاسبة ومجلس معايير المحاسبة المالية في إطار مشروع التوافق بإصدار معيار جديد يوافق بين الممارستين، غير أنه تبقى فروقات قليلة ناجمة عن صناعات خاصة تم استثناءها من نطاق المعيار الجديد، كون هذا الموضوع يعالج من طرف دلائل مكثفة تحت المبادئ العامة الأمريكية، تتضمن تفاصيل دقيقة ولا توجد ارشادات قابلة للمقارنة بها تحت المعايير الدولية، فهذه الأخيرة تقدم ارشادات تتصف بالعمومية مقارنة بالمبادئ الأمريكية.

- تختلف الممارسة الحالية الفرنسية مع الممارسة الدولية على مستوى الحسابات الموحدة للشركات التي تعد قوائمها وفق المرجع الدولي لأنه يتم تبني معياري المحاسبة السابقين 18 و11، وتختلف كذلك على مستوى الحسابات الفردية، لكن في انتظار تطبيق معيار الإبلاغ المالي الجديد وتبنيه من طرف المفوضية الأوروبية سوف تزول الفروقات على مستوى الحسابات الموحدة وتنخفض على مستوى الحسابات الفردية بتماثل معالجة عقود الإنشاء.

- يتم الاعتراف بالإيراد تحت القواعد الفرنسية إذا تم فعلا تحقيقه ولا يسمح بتعيين الإيرادات عن الدفع المؤجل وهذا لكثرة التأثير بالحيطه والحذر، مما يجعل من إيرادات الشركات الفرنسية والأوروبية بصفة عامة (تلك التي تطبق المرجع المحلي) منخفضة مقارنة بمثيلاتها في أمريكا، وتصبح بذلك عملية توحيد أرباح

## الفصل الثالث: الفروقات البيئية العالمية في الاعتراف والقياس في النظم المحاسبية المقارنة

---

متباينة بسبب تطبيق أسس مختلفة في تحقيق الإيراد، لكن في ظل المرجع الدولي والأمريكي تم التقليل من مفهوم التحفظ بسبب الضغوط الهادفة للحصول على معلومات أكثر موثوقية وأكثر ملائمة.

- يبدو بأن القواعد القليلة التي يقدمها النظام المحاسبي المالي في هذا الموضوع تتوافق أحيانا مع معيار المحاسبة الدولي السابق رقم 18 فيما يتعلق بالاعتراف بالإيراد عن بيع البضائع وتعيين الإيراد الناجم عن الدفع المؤجل، وتتوافق أحيانا مع القواعد الفرنسية فيما يتعلق بمعالجة عقود الإنشاء.

المبحث الثالث: الفروقات البيئية في القياس والتقرير عن اندماج الأعمال في الأنظمة المحاسبية المقارنة  
تعد المعالجة المحاسبية لعملية ضم الأعمال من أكثر المواضيع تعقيدا وتباينا على مستوى الممارسة الدولية، وما يزيد المسألة تعقيدا هو اختلاف المصطلحات المستخدمة لوصف عملية الشراء من نظام محاسبي لآخر، فالأنظمة المقارنة باستثناء النظام المحاسبي المالي تتفق على معالجة الاندماج باستخدام طريقة الشراء التي تتبنى مفهوم القيمة العادلة وتستبعد طريقة المصالح المشتركة، بحيث تتطلب الطريقة المتفق عليها اتباع ثلاثة مراحل عند الممارسة، تكمن في تحديد المشتري، قياس تكلفة الاندماج، تخصيص تكلفة الاندماج ومعالجة الشهرة الناشئة في تاريخ التملك والحقوق غير المسيطر عليها. بالرغم من التشابه الكبير في تنفيذ هذه المراحل، غير أنه تبقى بعض الفروق التي سوف نتطرق إليها تحت هذا العنوان.

### المطلب الأول: المحاسبة عن اندماج الأعمال وفق معايير المحاسبة الدولية والمبادئ الأمريكية

سنحاول في هذا المطلب عرض الاسترشادات التي تبدي الفروقات البيئية في الممارسة المحاسبية من القياس والتقرير عن ضم الأعمال تحت المعايير الدولية والمبادئ الأمريكية.

#### الفرع الأول: المحاسبة عن اندماج الأعمال وفق معايير المحاسبة الدولية

يعالج هذا الموضوع بتطبيق استرشادات المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 3 "اندماج الأعمال" بعد إلغاء معيار المحاسبة الدولي رقم 22 وإحلاله بهذا المعيار ليصبح ساري المفعول سنة 2004، يتضمن تعديلات جوهرية تعزز من جودة المعلومة المحاسبية من خلال استبعاد طريقة توحيد المصالح المشتركة في المحاسبة عن اندماج الأعمال، بعد أن تم استبعادها من طرف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي عام 2001<sup>1</sup> واعتماد طريقة الشراء أو ما يسمى بطريقة "القيم العادلة" والتي على أساسها تقوم المنشأة المشتري (الداخلة) بالاعتراف بصافي الأصول القابلة للتحديد وأية التزامات محتملة تتعلق بالمنشأة المندمجة بقيمتها العادلة بتاريخ الشراء، كما يتم الاعتراف بالشهرة كأصل.

وقد تم مراجعة وتعديل المعيار من طرف المجلس ونشره في 10 جانفي 2008 ليصبح ساري المفعول في 01 جانفي 2009، ومن أهم التعديلات التي طرأت عليه هو إدخال طريقة الشهرة الكاملة، الاعتراف بالمصاريف المتعلقة بالشراء ضمن الأعباء، جواز القيام بتعديلات على تكلفة الشراء ومعالجة أية تغييرات في القيمة العادلة لهذه التعديلات في النتيجة، إلى جانب إعادة تقييم الأسهم المملوكة من طرف الشركة

<sup>1</sup> د. محمد أبونصار، حميدات جمعة، الطبعة الثانية، مرجع سابق، ص 755.

المشترية ومعالجة فارق التقييم في النتيجة في حالة الحصول على السيطرة بعمليات شراء متعاقبة، وذلك عند شراء حصص تكميلية في منشأة تمتلك فيها الشركة المشترية مساهمة من قبل.<sup>1</sup>

### أولاً: تحديد المشتري

يعرف الاندماج بأنه جمع منشآت أو أعمال منفصلة في وحدة اقتصادية واحدة معدة للتقارير المالية،<sup>2</sup> وذلك من خلال التجمع مع أو السيطرة على صافي أصول منشأة أخرى، ويستخدم مصطلح توحيد أو اندماج الأعمال كمصطلح عام للتعبير عن عملية ضم الأعمال التي يمكن أن تأخذ شكل الاندماج، الاتحاد أو السيطرة.<sup>3</sup> ونقصد بكل شكل:<sup>4</sup>

- الاندماج الكامل القانوني ويتم فيه المزج الكامل بين الشركة الداخلة والشركة المندمجة، وينتج عن عملية الاندماج تلاشي الصفة القانونية للشركة المندمجة، واستمرار الشركة الداخلة بشخصيتها المعنوية الاعتبارية.

- الإتحاد (الاندماج بتأسيس شركة جديدة) ويتم فيه الدمج بين شركتين أو أكثر لتكوين شركة موحدة ويترتب على ذلك أن تنقضي الصفة القانونية لكل الشركات وتتمتع الشركة الجديدة بالشخصية الاعتبارية الخاصة بها.

- السيطرة وفي هذا الشكل تقوم إحدى الشركات الكبرى بشراء كل أو معظم أسهم شركة أخرى (أكثر من 50٪) ويترتب على ذلك أن تصبح الشركة المشترية هي الشركة "الأم" والشركة المشترية هي الشركة "التابعة" وتظل كل واحدة منهما تحتفظ باستقلالها القانوني.

لا تعد عمليات تجميع منشآت تخضع لسيطرة مشتركة من عمليات الاندماج، لكن هناك تعديلات طرأت على معيار الإبلاغ المالي رقم 11 "الترتيبات المشتركة" وستصبح سارية المفعول في 01 جانفي 2016، تتطلب تطبيق جميع استرشادات معيار الإبلاغ المالي رقم 3 عندما تقتني منشأة حصة في مشروع مشترك وتشكل بذلك أعمالاً بمفهوم هذا المعيار.<sup>5</sup>

### ثانياً: قياس تكلفة الاندماج

تضاف التكاليف المباشرة لإتمام عملية الاندماج إلى تكلفة التملك بالشراء، ويتم تضمينها بمبلغها الإجمالي (قبل الضريبة)، كما لا يمكن نسب تكاليف إصدار سندات المساهمة لتنفيذ عملية الاندماج إلى حقوق الملكية، وقد جرت العادة على خصمها من رأس المال الاضائي (علاوة الإصدار) ولا يمكن نسبها

<sup>1</sup> Ali Saada, "Les états financiers de l'entreprise, Règles de présentation en IFRS", Edition Ali Saada, Tunisie, 2010, p330.

<sup>2</sup> د. حسين القاضي، د. مأمون حمدان، مرجع سابق، ص 217.

<sup>3</sup> د. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، الطبعة الثانية، مرجع سابق، ص 753.

<sup>4</sup> د. معتز أمين السعيد، "محاسبة الشركات"، دار الاعصار العلمي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2012، ص 31.

<sup>5</sup> IFRS11, "Joint Arrangements", 01 January 2015, Available at <http://www.iasplus.com>, Date last access 04/05/2015.

إلى تكلفة التملك، فهي تخفض من عائدات الإصدار حسب المعيار الدولي رقم 32 "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض"<sup>1</sup>، إلى جانب ذلك لا يمكن تضمين تكاليف إعادة هيكلة المنشأة المشتراة في تكلفة التملك (الشراء) وعلى نحو مماثل تكاليف إعادة هيكلة الشركة المشتري<sup>2</sup> التي يعترف بها كمصاريف ما بعد التملك.

### ثالثاً: تخصيص تكلفة الاندماج والمحاسبة عن الشهرة الناشئة عند التملك والحقوق غير المسيطر عليها

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم 37 الاعتراف بالالتزامات الطارئة (المحتملة) كمخصصات في تاريخ الشراء إذا كان هناك التزام حالي ناجم عن أحداث سابقة، ويمكن قياس قيمته العادلة بموثوقية كافية، ويقاس في الفترات اللاحقة بالقيمة أيهما أكبر: المبلغ المعترف به وفق المعيار الدولي رقم 37 "المخصصات، الأصول والالتزامات الطارئة" أو المبلغ الظاهر في الاعتراف الأولي مخصوصاً منه تراكم الإهلاكات المعترف بها وفق معيار المحاسبة الدولي رقم 18 "الإيراد"<sup>3</sup>، في حين يتطلب المعيار رقم 37 عدم الاعتراف بالأصول المحتملة تطبيقاً لمبدأ الحيطة والحذر، لأن هذا الاعتراف يمكن أن يؤدي إلى تسجيل إيرادات يستحيل تحقيقها<sup>4</sup>. وتجدر الإشارة هنا إلى أن المعيار رقم 03 المعدل (2008) يتطلب تخصيص تكلفة الشراء على الأصول والالتزامات التي تنطبق عليها معايير الاعتراف بالقيمة العادلة ويستثنى من ذلك بعض البنود التي تقاس بأساس آخر غير القيمة العادلة وتتمثل في الالتزامات المحتملة التي لا تفي بشرط امكانية خروج منافع اقتصادية مثلما يتطلبه الإطار المفاهيمي، الضرائب المؤجلة التي تقاس وفق المعيار 12، منافع المستخدمين التي تقاس وفق المعيار 19، منافع المستخدمين في شكل أسهم وفق معيار الإبلاغ المالي 02 والأصول غير المتداولة المعدة للبيع والتي تقاس بموجب معيار الإبلاغ المالي رقم 05 بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع المقدرة.<sup>5</sup>

تمثل الشهرة مدفوعات مقابل الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية من الأصول التي من غير الممكن تحديدها بشكل انفرادي والاعتراف بها بشكل منفصل، لذلك تعالج كأصل ملموس، وتقاس باستخدام بديلين:

- طريقة الشهرة الجزئية التي يتطلبها معيار الإبلاغ المالي رقم 3 في نسخته السابقة ومعيار المحاسبة الدولي السابق رقم 27 وهي تمثل الفرق بين تكلفة الشراء وحصة المشتري من القيمة العادلة للأصول والالتزامات المشتراة القابلة للتحديد.

<sup>1</sup> د. حسين القاضي، د. مأمون حمدان، مرجع سابق، ص 223.

<sup>2</sup> Dominique Mesp  -Lassale", Op cit, p171.

<sup>3</sup> Cabinet d'audit et de conseil, Ernst & Young, "US GAAP Versus IFRS", Op cit, p14.

<sup>4</sup> Code IFRS, 3  me   d, Op cit, p430.

<sup>5</sup> Ali Saada, Op cit.

- طريقة الشهرة الكاملة التي يتطلبها معيار الإبلاغ المالي رقم 3 المعدل (2008) وهي تمثل المبلغ الزائد في تكلفة الشراء عن القيمة العادلة لصافي الأصول المشتراة، أو يمكن القول بأنها الشهرة الجزئية ويضاف إليها الشهرة التي يحتفظ بها الآخرون (حقوق الأقلية)<sup>1</sup>، بمعنى أن الشهرة تعالج بقيمتها الكلية بدلا من حصة المجموعة فقط، بحيث تدمج الحقوق غير المسيطر عليها عند قياس تكلفة الشراء مثلها مثل باقي أصول والتزامات المنشأة المشتراة التي تتضمن حصة المجموعة وحصة الأقلية، حيث أنها تحتسب بنسبة 100٪ حتى عندما لا تكتفي المنشأة المشتريّة بنسبة 100٪ من الشركة التابعة.

لا تكون الشهرة موضوع إهتلاك، بحيث يتعين إخضاعها في الفترات اللاحقة لاختبار التدني سنويا أو بشكل متكرر إذا أشارت أحداث ما إلى إمكانية انخفاض قيمتها وفق ما يتطلبه المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 والذي يتعلق بانخفاض قيمة الأصول، ويتم الإفصاح عنها في الميزانية بقيمتها الصافية من التدني، وتحتسب خسارة تدني قيمة الشهرة من خلال مقارنة إجمالي الشهرة المعدلة (إذا تم قياسها اعتمادا على الحصة في الأصل الصافي المشتري مثلما يتطلبه المعيار السابق رقم 27 فيتطلب إضافة حصة الأقلية) مع المبلغ القابل للاسترداد للشركة المشتراة<sup>2</sup>، ولا يتم استعادة التدني في الفترات التالية التي تزيد فيها قيمة الشهرة. وتجدر الإشارة إلى أن الشهرة الكاملة هي التي تخضع لاختبار التدني والحصص غير المسيطر عليها هي الأخرى تتحمل جزءا من التدني في الدخل<sup>3</sup>، ويكون بذلك تدني الشهرة يؤثر على الدخل الموحد بصورة جوهرية باستخدام هذه الطريقة<sup>4</sup>. كما تجدر الإشارة إلى أن الشهرة سابقا كانت تملك تحت المعيار الدولي رقم 22، وبإصدار معيار الإبلاغ المالي رقم 3، وفي أول نشر له قام باستبعاد هذه المعالجة كونه سطر أحكامه وفق استرشادات قائمة المحاسبة المالية رقم 141، السارية المفعول ابتداء من 1 جويلية 2001 والتي تم مراجعتها في ديسمبر 2007 (في نفس فترة تعديل معيار الإبلاغ رقم 3) بغرض استبعاد الفروق بين الممارسة الدولية والأمريكية في هذا الموضوع<sup>5</sup>.

أما الشهرة السالبة، فلا وجود لهذا الاصطلاح في المعايير المحاسبية الدولية وإنما يطلق عليها حسب معيار الإبلاغ المالي رقم 3 بالزيادة لكونها تنشأ إذا زادت حصة المنشأة المشتريّة في صافي القيمة العادلة لأصول الشركة المشتراة عن تكلفة الشراء، وأصبح يطلق عليها بعد تعديل طريقة حسابها بـ "الشراء بأسعار مخفضة" Bargain purchases لأنها أصبحت تنشأ في حالة ما إذا كانت تكلفة الشراء (القيمة العادلة للمقابل المقدم + قيمة الحقوق غير المسيطر عليها) أقل من القيمة العادلة لصافي الأصول المشتراة وتعالج فورا كإيراد

<sup>1</sup> IBID,p342.

<sup>2</sup> أ.د. محمد أبونصر، جمعة حميدات، الطبعة الثانية، مرجع سابق، ص 599.

<sup>3</sup> Dominique Mesplé-Lassale, Op cit, p202.

<sup>4</sup> Ali Saada, Op cit, p344.

<sup>5</sup> Robert Obert, "Pratique des normes IFRS, Normes IFRS et US GAAP", Op cit., p173.

في قائمة الدخل<sup>1</sup>، وذلك بعد التأكد من دقة تحديد القيم العادلة للأصول المشتراة لتفادي تسجيل إيرادات ناتج عن التقدير الخاطئ للأصول والالتزامات المعنية.

تمثل الحقوق غير المسيطر عليها حقوق ملكية للمساهمين في جزء من أسهم الشركة ويتطلب قياسها باستخدام بديلين<sup>2</sup> بالقيمة العادلة ويتم تضمينها، أو بحصتها في القيمة العادلة للأصول والالتزامات المشتراة القابلة للتحديد باستثناء الشهرة، بمعنى تعالج الحصص غير المسيطر عليها على هذه القيم ويتطلب عدم إظهار ما يخص الأقلية في الشهرة، ما لم يتطلب معيار آخر أساس آخر للقياس (كما هو الحال بالنسبة للشهرة التي تقاس هي الأخرى باستخدام بديلين وفق معيار المحاسبة الدولي رقم 27 السابق ومعيار الإبلاغ المالي رقم 3).

### الفرع الثاني: المحاسبة عن اندماج الأعمال وفق مبادئ المحاسبة المقبولة والمعترف عليها الأمريكية

يحدث الاندماج وفق المبادئ الأمريكية عندما تشتري منشأة صايفي أصول أو حقوق ملكية في وحدة أخرى وتحصل على السيطرة عليها. وقد ظهرت المعالجة المحاسبية للاندماج بعد تأسيس لجنة تداول الأوراق المالية، بحيث رخصت باستخدام طريقتين، وهما طريقة الشراء وطريقة المصالح المشتركة (دمج الحصص أو الحقوق)، وقد استخدم أسلوب الشراء في محاسبة الشركات الداجمة لشركات أخرى على نطاق واسع، حتى ظهر أسلوب اندماج الحقوق، بحيث شهد الأسلوب الأول أخطاء نتجت عن تطبيقه خلال الفترة من 1950 حتى 1960، وقد انصب الخطأ الأساس على عدم توزيع تكلفة الشراء على كل من الأصول الصافية القابلة للتحقق والشهرة المتحصل عليها وكان يكتفي بالإفصاح عن الزيادة في الأصول العناصر غير الملموسة، وبناء على موافقة المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين على الدراسة رقم 48 سنة 1957، بدأ التحول لإتباع المحاسبة بأسلوب اندماج الحقوق، وقد شهد هذا الأسلوب هو الآخر أخطاء ومشاكل عديدة في ممارسته على الشركات. وفي السبعينات أقر مجلس مبادئ المحاسبة على هذه المسألة في رأيه رقم 16 الصادر سنة 1970 وقام بتحديد شروط تطبيق كل طريقة كونهما ليستا بديلين، فلكل طريقة إطارها الخاص، والظروف التي تتطلب أن تطبق فيها، بعد ذلك تعرض أسلوب دمج الحصص إلى انتقادات عديدة، واشتد الجدل المحاسبي لمفاضلة المحاسبة على أساس الشراء بعد معالجة مشاكلها في هذا الرأي المحاسبي<sup>3</sup>، إلى جانب ذلك، وعلى إثر اختلاف قياس الأصول المشتراة في ظل هتين الطريقتين وجعل عملية المقارنة صعبة بين المنشآت الداجمة (المشتري)، قام مجلس معايير المحاسبة المالية بإصدار معيار المحاسبة المالي رقم 141 عام 2001 يلغي طريقة دمج الحصص ويتطلب معالجة جميع عمليات الاندماج

<sup>1</sup> أ.د. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 752.

<sup>2</sup> Cabinet d'audit et de conseil, Eurnst and Young, "US GAAP Versus IFRS", Op cit, P14.

<sup>3</sup> د. معتز أمين السعيد، مرجع سابق، ص 38.

## الفصل الثالث: الفروقات البيئية العالمية في الاعتراف والقياس في النظم المحاسبية المقارنة

المطلوبة في المعيار على أساس الشراء<sup>1</sup>، ورافقه معيار المحاسبة المالي رقم 142 " الشهرة والأصول غير الملموسة الأخرى" (FASB ASC350) الذي يتطلب عدم اهتلاك الشهرة واختبار مدى انخفاض قيمتها بدلا من ذلك. وتجدر الإشارة إلى أن المجلس حاليا يعتقد بأن معظم اندماجات الأعمال تحدث بعمليات الاقتناء، وعلى هذا الأساس غير الاصطلاح المتعلق بمحاسبة الاندماج من أسلوب الشراء إلى أسلوب الاقتناء.<sup>2</sup> وفي 04 ديسمبر 2007 قام المجلس بإصدار معيارين، قائمة المجلس المعدلة 141 "اندماج الأعمال" وقائمة المجلس رقم 160 "الحصص غير المسيطر عليها في القوائم المالية الموحدة"، تم دمجها عام 2009 في تدوين المعيار المحاسبي رقم ASC805 "اندماج الاعمال" ورقم ASC810 "التوحيد" على أساس نظام التدوين الجديد للمجلس<sup>3</sup>، وخضعا لعدة تعديلات بعد ذلك من خلال تحديث تدوين المعيار للمجلس ASU. لقد عدل وغير هذان المعياران محاسبة الاندماج بشكل كبير، فكلاهما يهدفان إلى تحسين الملائمة، قابلية المقارنة والشفافية للمعلومة المالية المرتبطة بالاندماج، كما سهلا التوافق مع الممارسة الدولية، بحيث يمثل تدوين المعيار رقم ASC 805 ومعيار الإبلاغ المالي المعدل رقم IFRS(R) الناتج النهائي للمشروع الرئيسي الأول المشترك بين مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية<sup>4</sup>، فالمعياران يتوافقان بدرجة كبيرة وتبقى بعض الفروقات التي سنتطرق إليها من خلال العناصر الموالية.

### أولا: تحديد المنشأة المشتريّة

وهي تلك التي تحصل على سيطرة منشأة أخرى وتحدث السيطرة إذا كانت المنشأة المشتريّة تمتلك غالبية حقوق تصويت المنشأة المشتراة، فهي تقتصر على السيطرة القانونية، خلاف مجلس معايير المحاسبة الدولية الذي يعطي مفهوما أوسع للسيطرة حسبما ورد في معيار الإبلاغ المالي رقم 3 ومعيار المحاسبة الدولي السابق رقم 27، بحيث يمكن أن تتحقق السيطرة رغم تملك الشركة المشتريّة لأقل من نصف أسهم شركة أخرى (سيطرة تعاقدية، في الواقع، اقتصادية... إلخ)<sup>5</sup>، كما أن عمليات تجميع منشآت تخضع لسيطرة مشتركة لا تعد من عمليات الاندماج حسب المبادئ الأمريكية ويتم التقرير عن صافي الأصل لهذه المنشآت في القيم الدفترية للمنشأة المشتريّة بالتكلفة التاريخية<sup>6</sup>، لكن في ظل الممارسة الحالية أصبحت تطبق معايير الاندماج على تجميع الأعمال التي تنطوي فقط على المنشآت المشتركة (غير تلك التي تخضع للسيطرة

<sup>1</sup> ريتشارد شرويدر وآخرون، مرجع سابق، ص592-593.

<sup>2</sup> Richard G.Schroeder, Myrtle W.Clark, Jack M.Cathey, Op cit,p519 .

<sup>3</sup> Cabinet d'audit et de conseil, E & Y, "US GAAP Versus IFRS",Op cit, p14.

<sup>4</sup> Debra C. Jeter, Paul K. Chaney,Op cit, p03.

<sup>5</sup> Bruno Bachy, Michel sion, Op cit, p3.

<sup>6</sup> Cabinet d'audit et de conseil, E & Y, "US GAAP Versus IFRS",Op cit, p14.

المشتركة) المحققة من خلال عقد وحيد والتوحيد الأولي للمنشآت ذات الحصص المتغيرة (VIEs)<sup>1</sup>. فقد أصبح للسيطرة مفهومين وفق نموذجي التوحيد المقترحين من طرف المبادئ الأمريكية، وهما:<sup>2</sup>

- **نموذج حصص التصويت:** وفي ظله تتحقق السيطرة بالنسبة للمنشآت الأخرى غير الشراكات المحدودة بالامتلاك المباشر أو غير المباشرة لأكثر من 50٪ من أسهم التصويت الممتازة على منشأة أخرى، بينما الشراكات المحدودة، فيفترض السيطرة على حصصها المالية بامتلاك أكثر من 50٪ من حقوق العزل من خلال حصص التصويت، ويمكن أن تتحقق السيطرة بنسبة ملكية أقل من 50٪ من خلال عقد، عقد، إيجار، اتفاقية مع مساهمين آخرين أو بقرار قضائي.

- **نموذج حصص الفائدة:** وتتطلب السيطرة في ظله كلا من السلطة على إدارة النشاطات التي تؤثر جوهريا على الأداء الاقتصادي للمنشأة ذات الحصص المتغيرة، والالتزام بامتصاص الخسائر المحتملة أو الحق في تحصيل الأرباح المحتملة.

تصنف عمليات الاندماج بطريقة ضم الأعمال المنتهجة وتمثل في الاندماج القانوني، التوحيد القانوني واقتناء الأسهم، والطرق الثلاث تؤدي إلى سيطرة المنشأة الداجمة على المنشأة المندججة، وتستخدم الاصطلاحات التي تتمثل في الاندماج، التوحيد(الإتحاد) والسيطرة(اقتناء أسهم) عادة بالتبادل في العرف الأمريكي.<sup>3</sup>

#### ثانيا: تحديد تكلفة الاندماج (الشراء)

تعفى التكاليف المتعلقة بالشراء من قياس تكلفة الاندماج تحت تدوين معيار المحاسبة للمجلس FASB ASC في فقرته 23-25-10-805 لأن هذه التكاليف لا تمثل جزء من القيمة العادلة للمنشأة المشتراة ولا تمثل أصول، وقد كانت المبادئ الأمريكية السابقة تتطلب اعفاء التكاليف غير المباشرة فقط وتضمين جميع التكاليف المباشرة في تكلفة التملك<sup>4</sup>. ويتم تحديد هذه التكلفة في تاريخ الشراء والحصول على السيطرة كما يتطلب معيار الإبلاغ المالي رقم 3، فلا تتحقق السيطرة بعد إقفال الصفقة وإتمام الإجراءات القانونية مثلما يتطلب التنظيم الفرنسي، وإنما تتحقق عند القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة لتحقيق منافع من أنشطتها.

<sup>1</sup> Debra C. Jeter, Paul K. Chaney, Op cit, p56.

<sup>2</sup> Voir:

- FASB, Accounting Standard Update ASUn°2015-02, February 2015, Consolidation(topic810), Amendments to the consolidation analysis, Subtopic810-10-15-8A, P17.

- FASB, ASUn°2015-02, Subtopic810-10, P17.

<sup>3</sup> IBID, p15.

<sup>4</sup> Richard G.Schroeder, Myrtle W.Clark, Jack M.Cathey, Op cit, p520 .

يتطلب المعيار رقم 141 عدم جواز تضمين أية تعديلات محتملة في سعر الشراء<sup>1</sup> للأخذ في الاعتبار اتفاقيات السعر المكمل الذي يلتزم المشتري بتسديده، خلاف التنظيم الفرنسي ومعيار الإبلاغ المالي اللذان يتطلبان على المنشأة المشتري أن يكون تضمين التعديل على تكلفة الشراء مشروطاً بأحداث مستقبلية وإذا كان التعديل محتملاً ويمكن قياسه بموثوقية، فهذه التعديلات تخص حسب معيار الإبلاغ المالي رقم 3(2008) السعر المكمل المحتمل الذي تم قياسه بالقيمة العادلة في تاريخ الحصول على السيطرة وأي تغيير لاحق لقيمه يعالج في النتيجة<sup>2</sup>، ويمكن إدراج التعديلات في أية فترة، حتى وإن وقعت خارج فترة التخصيص.<sup>3</sup>

يمكن للمشتري أن يقوم بتعديل المبالغ المعترف بها مؤقتاً في تاريخ الشراء، وذلك في فترة القياس (التخصيص) التي تلي التاريخ الأولي للشراء، بحيث تسمح هذه الفترة بالحصول على معلومات ضرورية لتحديد وقياس القيمة العادلة للأصول والالتزامات المشتراة، بشرط أن لا تتعدى هذه الفترة السنة.<sup>4</sup>

### ثالثاً: تخصيص تكلفة الشراء ومعالجة الشهرة

يتطلب تدوين معيار المحاسبة للمجلس ASC 805 في فقرته 5-25-30-805 الاعتراف بالأصول والالتزامات المحتملة (الناشئة عن الأحداث الطارئة) وقياسها بالقيمة العادلة وفقاً لتدوين المعيار ASC 820 "القيمة العادلة، القياس والإفصاح"، ويتم ذلك إذا كان يمكن تحديد القيمة العادلة خلال فترة القياس، وإذا لم يمكن ذلك يتم الاعتراف بها في تاريخ الاقتناء وفق ما يتطلبه تدوين المعيار ASC 450 "الأحداث الطارئة"، إذا كانت تستوفي شروط الاعتراف. ويتعين على المنشأة المشتري أن تضع أساس منهجي وعقلاني للقياس اللاحق والمحاسبة عن تلك الأصول والالتزامات حسب طبيعتها. فإذا تم الاعتراف والقياس الأوليين باستخدام إرشادات تدوين المعيار ASC 450 فيتعين الثبات في الطرق وإتباع نفس الإرشادات.<sup>5</sup>

وتجدر الإشارة إلى أن المشتري يمكن أن يدرج تعديلات واعتبارات إضافية على الأصول والالتزامات المحتملة بالقيمة العادلة كمبالغ مكتملة لتسجيلات الاندماج في تاريخ الشراء، على أساس توفر معلومات أفضل في فترة القياس. بعد هذه الفترة، أية تعديلات لاحقة للاعتبارات المحتملة والمسجلة سابقاً ضمن الالتزامات يتطلب الاعتراف بها في قائمة الدخل، أما تلك المسجلة كحقوق ملكية فلا يسمح المعيار بإعادة قياسها، وهذا ما يتطلبه كذلك معيار الإبلاغ المعدل (IFRS 3 (R)). كما ينص تدوين المعيار المحاسبي للمجلس

<sup>1</sup> Debra C. Jeter, Paul K. Chaney, Op cit, p71.

<sup>2</sup> Voir:

-Benoît Lebrun, "Le projet d'interprétation sur les options de vente consenties aux intérêts minoritaires", Revue Française de Comptabilité 460, Décembre 2012, p03.

- Ali Saada, Op cit, p337-338.

<sup>3</sup> Dominique Mesplé-Lassale, Op cit, p169.

<sup>4</sup> Debra C. Jeter, Paul K. Chaney, Op cit, p72.

<sup>5</sup> Cabinet d'audit et de conseil, E & Y, "US GAAP Versus IFRS", Op cit, p14.

ASC 805 المتعلق بضم الأعمال أن أية تكاليف ترتبط بإعادة الهيكلة أو نشاطات الخروج من مجال المجموعة لا يتم معالجتها كالتزامات في تاريخ الشراء ما لم تف بمعايير الاعتراف التي يتطلبها تدوين معيار المحاسبة للمجلس ASC 420 في فقرته 10-15-2(القائمة رقم 146 التي تكرر مفهوم الالتزامات وتؤكد على أن الالتزامات الحالية لوحدها تعد التزامات)، بدلا من ذلك يمكن اعتبارها كمصروفات في الفترة التي حدثت فيها.<sup>1</sup>

تتحقق الشهرة بعد توزيع تكلفة شراء الاستثمار بين الأصول والالتزامات القابلة للتحديد، فإذا بقي مبلغ من التكلفة بعد تغطية الأصل الصافي فيعد شهرة موجبة وتعالج كأصل غير ملموس، وتخضع لاختبار التدني سنويا مثلما يتطلبه تدوين معيار المحاسبة للمجلس في فقرته 20-35-18<sup>2</sup>. أما إذا كان هناك فائض القيمة العادلة لصافي الأصول على التكلفة فهي شهرة سالبة وتخصص كتخفيض نسبي للمبالغ الموزعة على جميع الأصول (مع وجود بعض الاستثناءات) وإذا تبقى فائض بعد التوزيع يسجل فورا في قائمة الدخل كإيرادات عادية بعد أن كان يسجل سابقا كإيرادات استثنائية.

يتم اختبار تدني قيمة الشهرة في الوحدة محل التقرير باتباع خطوتين، بحيث يتم في الخطوة الأولى مقارنة القيمة العادلة للوحدة مع قيمتها الدفترية، فإذا كانت القيمة العادلة أقل من القيمة الدفترية، عندئذ يمكن الانتقال إلى الخطوة الثانية، وفيها يتم مقارنة القيمة الدفترية للشهرة مع القيمة العادلة لها، وللحصول على هذه الأخيرة يتطلب المجلس توزيع القيمة العادلة للوحدة في تاريخ الاختبار بين الأصول والالتزامات القابلة للتحديد، ويتم تخصيص فائض القيمة العادلة في الشهرة كما تم التخصيص عند تاريخ الاندماج، غير أنه يصعب تحديد القيمة العادلة للوحدة في حالة عدم توفر أسعار سوق مسجلة<sup>3</sup>، لأن الأسعار السوقية المأخوذة من الأسواق النشطة هي أفضل دليل على القيمة العادلة. ويتطلب مجلس المحاسبة الدولي كذلك إجراء اختبار التدني لكنه يقتصر على الخطوة الأولى فقط.

تقاس الحقوق غير المسيطر عليها على أساس القيمة العادلة، ويتم تضمينها في الشهرة، أي عندما لا تقتني المنشأة نسبة 100٪ من الشركة التابعة، ستحتسب الشهرة بنسبة 100٪، ومنها يمكن تحديد الجزء المخصص للحقوق غير المسيطر عليها، بحيث يتطلب الموضوع الفرعي للتدوين رقم 805-20-30-1<sup>4</sup> من المشتري أن يقوم في تاريخ الشراء بتقدير الأصول القابلة للتحديد والالتزامات، وكل مساهمة غير مسيطرة عليها في المنشأة المشتراة بالقيمة العادلة. وقد كانت من قبل تقاس باستخدام بديلين حسب استرشادات المعيار المالي رقم 141 FAS : بالقيمة الدفترية وفق نظرية الشركة الأم في توحيد القوائم المالية، والتي تهدف

<sup>1</sup> Debra C. Jeter, Paul K. Chaney, Op cit, p19.

<sup>2</sup> Ibid, p58.

<sup>3</sup> Ibid, p78.

<sup>4</sup> Robert Obert, "Pratique des normes IFRS, Normes IFRS et US GAAP", Op cit, p179.

إلى توفير معلومات لحملة أسهم الشركة الأم أساسا، أو بالقيمة العادلة حسب نظرية الوحدة التي تشكل في ظلها المجموعة وحدة اقتصادية والغرض من القوائم هو توفير معلومات لجميع حملة الأسهم، وكان المجلس يجذ الطريقة الأخيرة سواء إذا تعلق الأمر بمعالجة الحقوق غير المسيطر عليها أو بالشهرة.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: المحاسبة عن اندماج الأعمال وفق المرجع المحاسبي الفرنسي والنظام المحاسبي المالي

سنعرض فيما يلي قواعد المحاسبة التي تحمل أهم الفروق في معالجة اندماج الأعمال من قياس وتقرير، وذلك وفق التنظيم الفرنسي المتعلق بالحسابات الموحدة والنظام المحاسبي المالي.

#### الفرع الأول: المحاسبة عن اندماج الأعمال وفق المرجع المحاسبي الفرنسي

##### أولا: تحديد المنشأة المشتريّة

يعرض التنظيم 99-02 المتعلق بالحسابات الموحدة مفهوما ضيقا لضم الأعمال وهو يقتصر فقط على عمليات هيكلية المجموعة ولاسيما عمليات الشراء. وطريقة الشراء هي الطريقة الوحيدة المرخص بها في المحاسبة عن هذه العمليات، في حين يسمح التنظيم باستخدام طرق بديلة تعتمد على القيم الدفترية في المحاسبة عن التجمعات في الحسابات الفردية (الاندماج أو الإتحاد)<sup>2</sup>، على خلاف المعايير الدولية والأمريكية التي تتطلب استخدام طريقة الشراء لوحدها في جميع أشكال الاندماج.

يعد ضم منشآت تخضع لسيطرة مشتركة من أعمال إعادة الهيكلة الخارجية للمجموعات وتفي بمفهوم تجمع الأعمال وتتم المحاسبة عنها وفقا لطريقة الشراء، فالتنظيم يؤهل لعمليات هيكلية المجموعة كل منشأة تدخل في مجال التوحيد<sup>3</sup>، بينما تخرج عن نطاق تطبيق معيار الإبلاغ المالي رقم 3 عملية جمع منشآت تخضع لسيطرة مشتركة أو جمع عدة منشآت بغرض تشكيل مشروع مشترك<sup>4</sup> وتتم المحاسبة عنها على أساس القيم الدفترية التاريخية.

##### ثانيا: تحديد تكلفة الاندماج

يتم إدماج التكاليف المباشرة في تكلفة الشراء بقيمتها الصافية بعد الضريبة، ويمكن نسب تكاليف إصدار سندات المساهمة لتمويل عملية الاندماج إلى تكلفة الشراء، كما يمكن إدماج تكاليف إعادة هيكلة المنشأة المشتراة كونها تمثل مخصصات فهي خصوم قابلة للتحديد، وذلك في حالة وجود خطة رسمية مفصلة لإعادة الهيكلة قد تم دراستها وإعلانها إلى الغير في تاريخ الاقتناء. ويمكن ادماج كذلك تكاليف إعادة

<sup>1</sup> ريتشارد شرويدر وآخرون، مرجع سابق، ص 601-602.

<sup>2</sup> Odile Barbe, Laurent Didelot, "Maîtriser les IFRS", 3 éd, Op cit, p549.

<sup>3</sup> Micheline Friédérich, Georges Langlois et autres, 1ère éd, Op cit, p305.

<sup>4</sup> Cabinet d'audit et de conseil, E & Y, "US GAAP versus IFRS", Op cit, p14.

هيكله المنشأة المشتريّة إذا كانت هذه المخصصات تقابل تكاليف متوقعة ناجمة عن الاستغناء عن مواقع وقدرات ذات استخدام مزدوج.<sup>1</sup>

يتأثر تحديد القيم العادلة في التنظيم الفرنسي بنوايا المنشأة المشتريّة أو الاستخدام الذي تخصص فيه الأصول والالتزامات المشتراة، بحيث يتم التمييز بين البنود غير الموجهة للاستغلال لتقاس بقيمتها السوقية، بينما تقاس البنود الموجهة للاستغلال بقيمتها النفعية. على خلاف معيار الإبلاغ المالي رقم 3 الذي يقيس القيمة العادلة بغض النظر عن نوايا المشتري، باستثناء بعض البنود التي يحددها المعيار وتقاس وفق متطلبات معايير أخرى.

### ثالثاً: تخصيص تكلفة الشراء ومعالجة الشهرة الناشئة عند التملك والحقوق غير المسيطر عليها

لا تؤهل الأصول والالتزامات المحتملة حسب التنظيم 99-02 بأن تكون أصول والتزامات قابلة للتحديد وبذلك لا يمكن تسجيلها. كما لا يسمح التنظيم بالاعتراف بالضريبة المؤجلة عند دخول الأصول والالتزامات المشتراة بالقيمة العادلة في تاريخ الشراء وكذلك الضريبة المؤجلة على تسجيل الأصول غير الملموسة التي لا يمكن بيعها بصفة مستقلة عن المؤسسة المشتراة (كالعلامات)، على خلاف معيار المحاسبة الدولي رقم 12 " ضرائب الدخل " الذي يتطلب تسجيل الضرائب المؤجلة على جميع الأصول والالتزامات المشتراة عند الاندماج باستثناء الشهرة.

تخصص التعديلات اللاحقة لقيم دخول الأصول والالتزامات المشتراة في قائمة الدخل الموحدة للفترة التي حدث فيها التعديل، إذا طرأ هذا التعديل في فترة التخصيص (وهي فترة توزيع تكلفة الشراء على الأصول والالتزامات المشتراة وتحدد في التنظيم الفرنسي بـ 24 شهراً وفي معيار الإبلاغ المالي رقم 3 بـ 12 شهراً)، بينما يتطلب معيار الإبلاغ المالي رقم 3 التعديل بأثر رجعي لقيم الدخول في الميزانية الموحدة وبذلك تعديل الشهرة، مما يؤثر على مخصصات الإهلاكات والمؤونات ويتطلب تعديلها هي الأخرى في حقوق الملكية الافتتاحية بالنسبة للتعديلات المحملة على الأنشطة السابقة.<sup>2</sup>

بالنسبة للشهرة يستخدم التنظيم مصطلح فارق الاقتناء في الحسابات الموحدة ويطلق اصطلاح الشهرة على المحل التجاري في الحسابات السنوية<sup>3</sup>، وتعالج حسب التنظيم 99-02 كأصل غير ملموس وفي المقابل يتم تخفيضها من حساب الاستثمار (سندات المساهمة)، مما يسمح بتسوية هذا الأخير وجعله معبراً عن قيمة شراء الأصول والالتزامات القابلة للتحديد. وتسجل الشهرة مبدئياً بالمبلغ الموافق لحصة المشتري فقط في القيمة العادلة لصافي الأصول المشتراة، وهذا مثلما يتطلبه معيار الإبلاغ المالي رقم 3 في

<sup>1</sup> Dominique Mesplé-Lassale, Op cit, p171.

<sup>2</sup> Ibid, p182.

<sup>3</sup> Micheline Friédérich, Georges Langlois et autres, 1ère éd, Op cit ,p311.

نسخته السابقة (2004)، ودون تسجيل ضريبة مؤجلة مثلما يتطلبه معيار المحاسبة الدولي رقم 12. فإذا كانت شهرة موجبة يتم إهلاك قيمتها بتحميلها سنويا على الدخل على أساس منتظم خلال العمر المقدر للاستفادة منها، بينما إذا كانت الشهرة سالبة أو زيادة (an access) فيتطلب التنظيم 99-02 وكذلك المعيار الدولي السابق رقم 22 تصحيح أو تخفيض القيمة العادلة للأصول والالتزامات القابلة للتحديد بشكل متناسب حتى تصبح قيمة الشهرة معادلة للصفر<sup>1</sup>، وإذا لم يكن ممكنا التخلص من هذه الزيادة بالكامل، فإنه يجب أن توصف كشهرة سالبة ويتطلب الاعتراف بها كالتزامات مؤجلة (مؤونة الأعباء والمخاطر) ويتم تحميل قيمتها سنويا على الدخل طبقا للفرضيات المطروحة والأهداف المسطرة أثناء الشراء. وتعد هذه الطريقة كبديل للمعالجة تم اعتمادها من طرف معيار المحاسبة الدولي السابق رقم 22<sup>2</sup> قبل استبداله بمعيار الإبلاغ المالي رقم 3 IFRS.

تقاس الحقوق غير المسيطر عليها (حقوق الأقلية) على أساس القيمة العادلة للأصل الصافي المشتري ويتم إظهارها كبند مستقل أسفل حقوق المساهمين.

### الفرع الثاني: المحاسبة عن الاندماج وفق قواعد النظام المحاسبي المالي

#### أولا: تحديد المشتري

يستخدم مصطلح الاندماج كمصطلح عام للتعبير عن عملية الاندماج والإتحاد في القانون التجاري الجزائري في قسمه الرابع "الاندماج والانفصال"، بحيث يمكن للشركة أن تدمج في شركة أخرى أو أن تساهم في شركة جديدة بطريقة الدمج<sup>3</sup>. ويستخدم هذا الاصطلاح في النظام المحاسبي المالي للتعبير عن تجميع الكيانات، وتعد عمليات الاندماج تلك التي تدخل في إطار هيكل المجموعة مثلما ورد في الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي.

#### ثانيا: معالجة الشهرة والحقوق غير المسيطر عليها

وردت بعض القواعد في الفصل الثالث من الملحق الأول للقرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 حول كيفية تحديد فارق التوحيد عند دخول منشأة ما في مجال التوحيد، فهو يمثل الفرق بين تكلفة شراء سندات المساهمة والحصة غير المعاد تقييمها في الأصل الصافي المشتري، وهو يقسم إلى فارق التقييم وفارق الاقتناء، بحيث يخصص فرق التقييم في عناصر الأصول المعنية القابلة للتحديد إلى غاية إرجاعها إلى قيمتها الحقيقية في تاريخ الشراء، بينما يمثل فائض فارق التوحيد الذي لا يمكن نسبه إلى عناصر الأصل القابلة للتحديد فارق الاقتناء أو شهرة موجبة، تسجل تحت عنوان منفصل ضمن الأصول غير الجارية وتخضع لاختبار تدني

<sup>1</sup> Ibid, p185.

<sup>2</sup> د. حسين القاضي، د. مأمون حمدان، مرجع سابق، ص 71.  
<sup>3</sup> القانون التجاري الجزائري، مرجع سابق، ص 422.

## الفصل الثالث: الفروقات البنينة العالمية في الاعتراف والقياس في النظم المحاسبية المقارنة

القيمة في كل عملية جرد، وهذا بعد إجراء المقارنة بينها وبين القيمة الاقتصادية للعناصر غير المادية التي يشكلها هذا الفارق، ومن المحتمل إثبات أية خسارة في القيمة لإرجاع مبلغ الشهرة إلى قيمته الحقيقية. أما إذا كانت شهرة سالبة يعترف بها في شكل إيراد تبعا لوظيفة أصلها، بحيث إذا كانت عبارة عن نفقات مستقبلية تدرج في شكل إيراد عند تاريخ حدوث تلك النفقات، وإذا كانت تمثل الفرق بين القيمة الحقيقية للأصول غير النقدية المكتسبة وقيمة اقتنائها فتسجل كإيراد على مدى المدة النفعية الباقية لهذه الأصول، وإذا لم يمكن نسبها إلى ما ذكر أعلاه، فيمكن تسجيلها فوراً كإيراد في قائمة الدخل<sup>1</sup>. وقد كانت الشهرة سابقاً تخضع في معالجتها لقواعد القرار المؤرخ في 09 أكتوبر 1999 والذي يحدد كفيات إعداد وتجميع حسابات المجموعة وهي توافق قواعد التنظيم الفرنسي، بحيث إذا كانت شهرة موجبة تدرج ضمن أصول الميزانية وتمثل المكافأة المسددة للحصول على السندات، وإذا كانت سالبة تسجل ضمن خصوم الميزانية كمؤونة المخاطر وتنقل إلى النتيجة وفقاً لمخطط إهلاك أو استعادة المؤونة<sup>2</sup>.

تقاس حقوق الأقلية بقيمتها غير المعاد تقييمها في حقوق الملكية وتظهر كبند منفصل أسفل حقوق المجموعة ضمن الأموال الخاصة.

### الفرع الثالث: تحديد الفروق البنينة في المحاسبة عن اندماج الأعمال وتحليلها

#### أولاً: تحديد أهم الفروقات

اعتماداً على ما سبق يمكن أن نستخرج الفروق البنينة في المحاسبة عن اندماج الأعمال في الأنظمة المحاسبية المقارنة كما هو موضح في الجدول أسفله:

#### الجدول رقم (3-3): الفروقات البنينة في المحاسبة عن اندماج الأعمال في الأنظمة المحاسبية المقارنة

البيان	المعايير الدولية	المبادئ المحاسبية الأمريكية	التنظيم الفرنسي	النظام المحاسبي المالي
العمليات التي يشتملها الاندماج	الإندماج، الإتحاد والسيطرة	الاندماج، الإتحاد والسيطرة	عمليات هيكلية المجموعة وحصولها على سيطرة شاملة أو مشتركة	عمليات هيكلية المجموعة وحصولها على سيطرة شاملة
طريقة المحاسبة عن الاندماج	طريقة الشراء التي تعتمد في القياس على القيمة العادلة	طريقة الشراء التي تعتمد في القياس على القيمة العادلة	طريقة الشراء التي تعتمد في القياس على القيمة العادلة لكن يتأثر القياس بهذه القيمة حسب	طريقة توحيد المصالح المشتركة التي تعتمد في القياس على القيمة الدفترية

<sup>1</sup>- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادر يوم 25 مارس 2009، ص 17-18.

<sup>2</sup> القانون التجاري الجزائري، مرجع سابق، ص 417.

## الفصل الثالث: الفروقات البيئية العالمية في الاعتراف والقياس في النظم المحاسبية المقارنة

	نوايا المنشأة المشترية			
الاعتراف بالأصول والالتزامات المحتملة	لا يتم الاعتراف بهما	لا يتم الاعتراف بالأصول والالتزامات المحتملة إذا كانتا توفيان بشروط الاعتراف	يتم الاعتراف بالالتزامات المحتملة فقط إذا كانت تستوفي شروط الاعتراف	الاعتراف بالأصول والالتزامات المحتملة
قياس الشهرة وكيفية التدني.	تقاس الشهرة بحصتها في القيمة الدفترية لصافي الأصل المشتري وتخضع إذا كانت موجبة	تقاس بطريقة الشهرة الكاملة وتخضع لاختبار التدني إذا كانت موجبة وإذا كانت سالبة تسجل كإيراد في قائمة الدخل.	تقاس باستخدام بديلين: طريقة الشهرة الجزئية أو طريقة الشهرة الكاملة وتخضع الشهرة الكاملة (بما فيها الحقوق غير المسيطر عليها) لاختبار التدني إذا كانت موجبة وإذا كانت سالبة تسجل كإيراد في قائمة الدخل.	قياس الشهرة وكيفية التدني.
الحقوق المسيطر عليها	تقاس بحصتها في القيمة الدفترية لصافي الأصل المشتري.	تقاس بالقيمة العادلة ويتم تضمينها في الشهرة.	تقاس باستخدام بديلين: إما تضمينها في الشهرة أو قياس حصتها في القيمة العادلة لصافي الأصل المشتري.	الحقوق المسيطر عليها
تقاس الشهرة بحصتها في القيمة الدفترية لصافي الأصل المشتري.	تقاس بحصتها في القيمة الدفترية لصافي الأصل المشتري.	تقاس بالقيمة العادلة ويتم تضمينها في الشهرة.	تقاس باستخدام بديلين: إما تضمينها في الشهرة أو قياس حصتها في القيمة العادلة لصافي الأصل المشتري.	الحقوق المسيطر عليها

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معيار الإبلاغ المالي رقم IFRS3(R)، تدوين المعيار المحاسبي لمجلس معايير المحاسبة المالية رقم ASC805، التنظيم الفرنسي 99-02 المتعلق بالحسابات الموحدة، وقواعد النظام المحاسبي المالي.

### ثانياً: تحليل الفروقات

- من خلال هذه الدراسة المقارنة تم التوصل إلى النتائج التالية :
- تتقارب مبادئ الاندماج الدولية مع المبادئ الأمريكية، غير أن مجلس المعايير الدولية لا يزال يجذب المعالجة باستخدام بديلين فيما يتعلق بالشهرة والحقوق غير المسيطر عليها.
  - على الرغم من أن مشروع اندماج الأعمال يعد المشروع الأول والأكبر من بين العديد من المشاريع المشتركة بين مجلس المحاسبة المالي والمجلس الدولي في إطار التوافق الإجمالي للمعايير، إلا أن التوافق الكلي لم

## الفصل الثالث: الفروقات البيئية العالمية في الاعتراف والقياس في النظم المحاسبية المقارنة

يتحقق بعد وبقية بعض الفروق السالفة الذكر. وقد تم تعزيز هذا التوافق بتعديل ارشادات التوحيد الأمريكية وخلق نموذجين للتوحيد مما أدى إلى ظهور مفهوم آخر للسيطرة تحت نموذج المنشآت ذات الحصص المتغيرة، وأصبحت بذلك قواعد الاندماج تطبق على هذه المنشآت كما هو الحال في معيار الإبلاغ المالي (R)3. هذا إلى جانب نموذج حقوق التصويت الذي أصبح يسمح بممارسة السيطرة على بعض المنشآت بموجب عقد مما يتوافق مع السيطرة التعاقدية التي يتطلبها المجلس الدولي لمعايير المحاسبة.

- تعد السيطرة من خلال اقتناء أسهم شكل من أشكال الاندماج، ومفهوم السيطرة يختلف من نظام لآخر، فالمبادئ الأمريكية تتبنى مفهومين، ومعيار الإبلاغ المالي رقم 10 يتبنى مفهوما جديدا للسيطرة يخالف ذلك الوارد في معيار المحاسبة السابق رقم 27 (2008) والوارد حاليا في معيار الإبلاغ المالي المعدل رقم 3، والتنظيم الفرنسي والجزائري يتبنيان المفهوم الوارد في معيار المحاسبة الدولي السابق رقم 27. كما أن تقدير السيطرة وقياسها هو الآخر يختلف من نظام لآخر، مما يؤدي إلى اختلاف الأعمال التي يشتملها الاندماج.

- تخرج عن نطاق تطبيق معيار الإبلاغ رقم 3 عملية جمع منشآت تخضع لسيطرة مشتركة، غير أن التعديلات التي طرأت على معيار الإبلاغ المالي رقم 11 تعتبرها من ضمن عمليات الاندماج وهي تخضع لجميع ارشادات معيار الإبلاغ رقم 3، لذلك يفترض إعادة مراجعة هذا الأخير لتوفيق ارشاداته في هذا الموضوع مع ارشادات المعيار رقم 11.

- تبدي المبادئ الأمريكية والدولية احتراماً لمبدأ تسبيق الجوهر على الشكل ويتجلى ذلك في تحديد تكلفة الشراء، الاعتراف بالأصول والالتزامات المشتراة والحقوق غير المسيطر عليها، كل هذا يتم في تاريخ الشراء الذي يمثل تاريخ الحصول على السيطرة، وتحقق السيطرة عند ممارستها فعلا في الواقع وليس بمجرد إتمام الصفقة والإجراءات القانونية كما هو الحال في التنظيم الفرنسي. إلى جانب إظهار حقوق الأقلية ضمن حقوق المساهمين لكون المجموعة تمثل وحدة اقتصادية واحدة. فعند معالجة اندماج الأعمال محاسبيا من المهم أن نتذكر بأن التقرير عن نتائج الأحداث الاقتصادية هو أساس العملية المحاسبية.

- على الرغم من تبني غالبية الأنظمة لطريقة الشراء أو ما تسمى بالقيم العادلة، إلا أن الممارسة لنفس الطريقة تسفر على فروقات عديدة في القياس بسبب متطلبات المعايير الأخرى كتحديد تكلفة الشراء و الاعتراف بالضرائب المؤجلة الناشئة عند الاندماج.

- عند التمعن في قواعد التنظيم الفرنسي تجدر الإشارة إلى أن هذا الأخير يتبنى استرشادات معيار المحاسبة الدولي السابق رقم 22 في معالجة اندماج الأعمال ولم يشهد تطورا بعد ذلك كونه نظام يخضع للتأطير القانوني والمحاسبة في ظل غير مرنة ولا تتماشى مع التغيرات الاقتصادية والظروف البيئية المعقدة. إلى جانب هذا، فما إن تتقدم أعمال التوفيق القومية، حتى يتم خلق فروقات جديدة بسبب التعديلات المستمرة التي

## الفصل الثالث: الفروقات البيئية العالمية في الاعتراف والقياس في النظم المحاسبية المقارنة

تطراً على معايير المجلس الدولي للمحاسبة، كون المحاسبة الدولية مرنة وتتجاوب مع متطلبات البيئات المتقدمة.

- يلاحظ وجود فراغ كبير في القواعد والاسترشادات التي تتعلق بالمحاسبة عن اندماج الأعمال في النظام المحاسبي المالي كتحديد تكلفة الشراء، تخصيص تكلفة الشراء، الاعتراف بالأصول والالتزامات المحتملة... إلخ، إلى جانب المعالجات المرفقة بعمليات الاندماج كالمضرائب المؤجلة. إضافة إلى ذلك عدم ممارسة أسلوب الشراء في اندماج الأعمال كونه أسلوب يعتمد على القيمة العادلة، فمن جهة تعترف المحاسبة المالية بمبدأ تسييق الجوهر على الشكل، ومن جهة أخرى ليس هو من يحدد المحاسبة عن الاندماج والتوحيد، حيث يتم الاعتماد على طريقة المصالح المشتركة التي تتبنى المحاسبة بالقيم الدفترية. وبذلك يمكن القول أنه على الرغم من تبني الجزائر للعديد من معايير مجلس المحاسبة الدولية، إلا أن بعضها يصعب تطبيقها في ظل الظروف الاقتصادية الجزائرية وهذا ما يشته تأثير العوامل البيئية على تطور ومرونة المحاسبة.

- إلى جانب التباين في المحاسبة عن اندماج الأعمال، تجدر الإشارة إلى التباين الكبير الناجم عن استخدام مصطلحات دون غيرها في كل نظام، مما يصعب فهم هذه الاسترشادات ومقارنتها، وكمثال على ذلك مقارنة مع المعايير الدولية : فارق الاقتناء بدل الشهرة، فوائد الأقلية بدل حقوق غير مسيطر عليها، فترة القياس بدل فترة التخصيص، طريقة الاقتناء بدل طريقة الشراء... إلخ.

### خلاصة الفصل:

تطرقنا في هذا الفصل إلى الفروقات واسعة النطاق في الممارسة المحاسبية الدولية، وهي التي تمثل أهم العقبات أمام عملية توحيد حسابات الفروع الأجنبية، لأن تقنية التوحيد تتطلب التجانس في السياسات المحاسبية المستخدمة من طرف شركات المجموعة وتطبيق دليل محاسبي موحد، وتخص الفروقات الشائعة في المعالجة المحاسبية من قياس واعتراف اندماج الأعمال، الضرائب المؤجلة، التثبيتات العينية والاستثمارات العقارية، المخزونات، خطط التقاعد، عقود الإيجار التمويلي، ترجمة العمليات والقوائم الأجنبية، مصاريف البحث والتطوير وتحقيق الإيراد. وقد تبين من خلال التحليل المقارن لاسترشادات كل ممارسة أن هيئات المحاسبة الأمريكية والدولية تجتهد لتحقيق والرفع من عمليات التوفيق بين الممارستين بإصدار معظم نتائج المشاريع المشتركة بينهما، بينما تتبنى هيئات المحاسبة الفرنسية المرجع الدولي بالنسبة للشركات التي تطرح قيما للتداول العام، مما يحسن ويرفع من التقارب الدولي ويخفف من مشاكل توحيد حسابات الفروع الأجنبية، بينما الشركات التي تختار استخدام المرجع المحلي سواء كان ذلك المتعلق بالحسابات الموحدة أو بالمخطط المحاسبي الإجمالي، فقد شهدت هذه المراجع فروق عديدة في الممارسة ترجع معظمها إلى تأثير النظام الجبائي وقانون الشركات وخصوصيات البيئة التي لا تتماشى مع المعايير الدولية، غير أن الجهات المختصة تجتهد وتعمل على التوافق المحاسبي لاجتناب ازدواجية المحاسبة وتسهيل عمليات التوحيد، لكن هذا التوافق يطول تحقيقه وتجسيده كون النظام المحاسبي يخضع للتأطير القانوني كما هو الحال بالنسبة للنظام المحاسبي المالي، الذي شهدت استرشاداته توافقا مع معايير المحاسبة في نسخها السابقة والصادرة قبل 2004، وأحيانا قليلة جدا توافق قواعد القانون المحاسبي الفرنسي، هذا إلى جانب الفراغ الكبير المسجل في العديد من الممارسات.

# الفصل الرابع

التباين في نظم وقواعد توحيد

المسابقات في الأنظمة المحاسبية

المقارنة

### تمهيد:

تمثل نظم توحيد الحسابات مجموعة المعايير أو القواعد التي تضبط وتنظم تقنية توحيد حسابات المجموعة وهي تمثل مكون مهم للنظام المحاسبي، وحيث أن الممارسة المحاسبية تختلف من بلد لآخر، فإن قواعد التوحيد هي الأخرى تتباين بين دول العالم، فهي كلها تعطي وتعرض بيانات مالية مفيدة لمتخذي القرارات، تعرض على أساس جوهرها الاقتصادي وليس شكلها القانوني لأنها تفني بخاصية "الجوهر فوق الشكل"، ولكن اختلافها من دولة لأخرى سوف يطرح إشكال عند إعداد القوائم على درجة عالية من التجمع، حيث تقوم الشركات العملاقة بتوحيد حسابات مجموعاتها الفرعية أو شركاتها الأم الوسيطة التي تقوم بدورها بتوحيد قوائمها حسب نظام التوحيد الممارس في البلد المضيف، ونحن نعلم أن إعداد القوائم الموحدة يتطلب استخدام سياسات محاسبية موحدة للعمليات والأحداث المتشابهة سواء على مستوى الحسابات الفردية أو الحسابات الموحدة. لهذا الغرض سوف نركز في هذا الفصل على أهم الفروق في ممارسات التوحيد في نظم المحاسبة المقارنة، ويكون ذلك من خلال تجزيء الممارسة وفقا للشركات التي يشتملها مجال التوحيد ونوع السيطرة التي تمارسها الشركة الأم عليها، بحيث يمكن التمييز بين الممارسة التي تتعلق بالشركات التابعة والتي تخضع للسيطرة، الشركات المشتركة والتي تخضع للسيطرة المشتركة والشركات الزميلة التي تخضع للتأثير الهام، يتم بعد ذلك التطرق إلى القواعد، المعايير والتنظيمات المنظمة لتقنية التوحيد في كل نظام مقارنة لتتوصل في نهاية الفصل - من خلال التحليل المقارن - إلى تحديد أهم الفروق التي تشهدها هذه الممارسة، ويتم ذلك من خلال الخطة التالية:

**المبحث الأول:** أهم الفروق في نظم توحيد حسابات الشركات التابعة.

**المبحث الثاني:** أهم الفروق في نظم توحيد حسابات المشاريع المشتركة.

**المبحث الثالث:** أهم الفروق في نظم توحيد الشركات الزميلة.

### المبحث الأول: أهم الفروق في نظم توحيد حسابات الشركات التابعة

تعد المجموعة كما سبق وذكرنا وحدة واحدة- وإن كانت وهمية- ذات وجود اقتصادي، لكنه غير قانوني، تتكون من الشركة الأم والشركات التابعة، تقدم بيانات موحدة، تعكس الجوهر الاقتصادي للقوائم المالية، ويتم إعدادها وعرضها في النظم المقارنة وفقا لقواعد ومبادئ التوحيد الواردة في معيار الإبلاغ المالي رقم 10، تدوين المعيار المحاسبي للمجلس رقم 805، التنظيم الفرنسي 99-02 وقواعد النظام المحاسبي المالي.

### المطلب الأول: توحيد حسابات الشركات التابعة في ظل معايير المحاسبة الدولية

#### الفرع الأول: معيار تنظيم الممارسة ومراحل تطوره

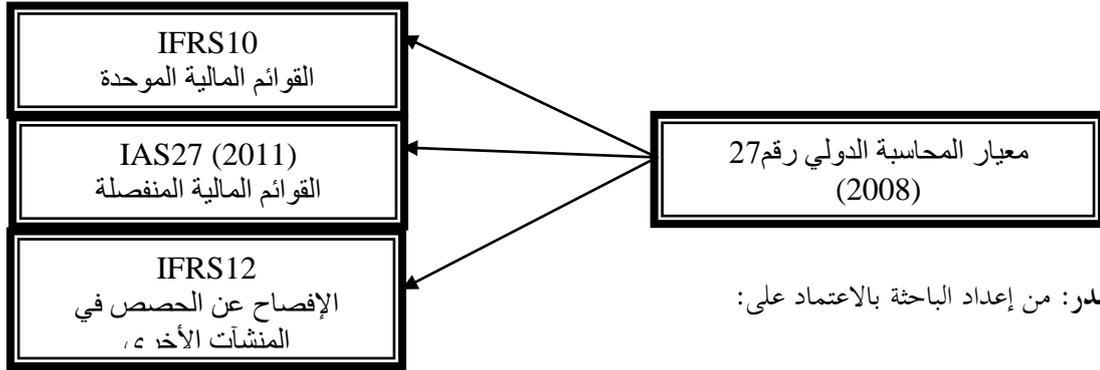
لقد صدر في شأن القوائم المالية الموحدة المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS27 القوائم المالية الموحدة والمحاسبة عن الحصص في الفروع"، بعد استخلاف التفسير رقم SIC33 "التوحيد وطريقة حقوق الملكية- حقوق التصويت المحتملة وتوزيع نسب الفائدة"، وقد تم تعديل هذا المعيار سنة 2003 وأصبح تحت عنوان "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة"، بحيث تم تغيير مجال التطبيق وتوسيعه ليشتمل على المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الشريكة والمشاركة، إلى جانب إعداد وعرض القوائم المالية المنفصلة، وقد كان هذا المعيار موضوع تفسير رقم SIC12 "التوحيد- المنشآت ذات الأغراض الخاصة ad hoc". بعد ذلك صدر المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS10 بعنوان "القوائم المالية الموحدة" في 13 ماي 2011، وقد دخل حيز التطبيق في 01 جانفي 2013 (باستثناء المجموعات الأوروبية التي تنتظر التبي من طرف المفوضية الأوروبية)، يستخلف المعيار رقم 27 في الجزء الذي يتعلق بالقوائم المالية الموحدة والتفسير SIC12 الخاص بالمنشآت ذات الأغراض الخاصة، ويقتصر بذلك المعيار الدولي رقم IAS27 فقط على الأحكام المتعلقة بمحاسبة الحصص في الفروع، الشركات الشريكة والمشاركة إذا كانت المنشأة تقوم بعرض قوائم مالية فردية تمثل متطلبات معايير الإبلاغ المالي، وهذا بعد تعديله هو الآخر وصدوره مع حزمة التوحيد<sup>1</sup>. ويمكن إيجاز ما تم ذكره في الشكل الموالي:

<sup>1</sup>Voir:

- Odile Barbe, Laurent Didelot, 7ème édition, Op cit, p507.

- Robert Obert " Pratique des nomes IFRS, nomes IFRS et US CAAP" ,Op cit, p123-124.

الشكل رقم (4-1) : إعادة هيكلة معيار المحاسبة الدولي رقم IAS27 (2008)



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

- Odile Barbe, Laurent Didot, "Maitriser les IFRS", 7ème édition, Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2014, p507.
- Robert Obert " Pratique des normes IFRS, normes IFRS et US CAAP" , 5ème édition, Dunod, Paris, 2013, p123-124.

ترجع الأسباب الرئيسية لإصدار المعيار الجديد (IFRS 10) إلى ما يلي:<sup>1</sup>

- التناقض الذي كان قائما بين معيار المحاسبة الدولي رقم 27 والتفسير رقم 12 SIC فيما يتعلق بمفهوم أو مبدأ السيطرة، بحيث يركز المعيار رقم 27 في مفهومه للسيطرة أساسا على القدرة الحالية على التحكم في القرارات الإستراتيجية التي تتعلق بالنشاط وتمويل المنشأة، وهو مفهوم يوافق طريقة السيطرة التقليدية والتي تهتم بالحيازة لغالبية حقوق التصويت ومبدأ السيطرة يقوم على أساس الشكل القانوني للمنشأة، في حين يركز التفسير رقم 12 في مفهومه للسيطرة على أساس تحليل المخاطرة/ المنفعة، فهو يعرف السيطرة الاقتصادية أو في الجوهر "en substance" للمنشآت ذات الأغراض الخاصة ويتم ممارستها خارج الروابط الرأسمالية من خلال ترتيبات تعاقدية أو قوانين داخلية للمنشأة، فحسب هذا التفسير تمارس المجموعة سيطرة اقتصادية إذا كانت تملك سلطة (قدرة) على الإدارة العملية للمنشأة، تستلم غالبية الفوائد وتعرض لغالبية المخاطر.

- الحاجة إلى تعزيز وتحسين المتطلبات الإفصاحية المتعلقة بالمنشآت ذات الأغراض الخاصة (والتي تدعى حاليا بالمنشآت المهيكلة) بناء على طلب أمناء G20 (Leaders) ومجلس الاستقرار المالي (Financial Stability Board) ومجلس معايير المحاسبة الدولية.

<sup>1</sup> voir:

- les cahiers de Mazars, "l'essentiel de la norme IFRS 10", P 08, Disponible en <http://www.mazars.com>, Consulté le 20/06/2015.

- Michel sion "IFRS 10: une définition unique du contrôle", 08 janvier 2013, Disponible en <http://www.leblogdesfuanciers.fr>, Consulté le 20/06/2015.

- Need to know IFRS 10, "consolidated Financial Statements", Available at <http://www.bdinternational>, Date last access 20/06/2015.

- Eric Dard, "IFRS10-IFRS12, Etats financiers consolidés et informations a fournir en annexe", Deloitte, le 23oct2012, Disponible en [www.ima-france.com/load\\_conference/IMA.20121023\\_IFRS10.pdf](http://www.ima-france.com/load_conference/IMA.20121023_IFRS10.pdf), Consulté le 04/05/2015.

يهدف المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 10 إلى وضع مبادئ لإعداد وعرض القوائم المالية الموحدة عندما تسيطر منشأة على واحدة أو أكثر من منشآت أخرى، فهو يحدد مفهوم السيطرة التي تعد على أنها الأساس الوحيد للتوحيد، كيفية تطبيق مبدأ السيطرة، المتطلبات المحاسبية لإعداد القوائم الموحدة، كما أنه يعرف المنشآت الاستثمارية والمنشآت التابعة لها واستثناءها من نطاق التوحيد. ويرفق هذا المعيار بملاحق تتضمن تعريفا للمصطلحات الواردة في المعيار، إرشادات التطبيق التي توضح تطبيق بعض الفقرات الواردة في المعيار وتستعين أحيانا بأمثلة تصف حالات افتراضية. وقد اتبع مشروع المعيار الدولي للإبلاغ المالي 10 المراحل التالية:<sup>1</sup>

- **أفريل 2002:** تم ضم مشروع التوحيد إلى رزنامة المجلس.
  - **18 ديسمبر 2008:** طرح مذكرة عرض ED 10 (l'exposé-sondage) بغرض تعديل مجال التوحيد، وقد تم اقتراح منظور مختلف للسيطرة والذي كان غير متوافق مع الغرض الذي يسعى إليه المجلس وهو تقديم مفهوم واحد للسيطرة.
  - **12 ماي 2011:** تم نشر المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 10.
  - **01 جانفي 2013:** أصبح المعيار ساري المفعول.
  - **11 سبتمبر 2014:** القيام بتعديلات تتعلق بالبيع والمساهمة في الأصول بين المستثمر والمنشأة المستثمر فيها أو المشتركة (تعديلات مست المعيار IFRS10 و IAS28).
  - **18 ديسمبر 2014:** تعديلات تتعلق بمنشآت الاستثمار وتطبيق استثناءها من التوحيد (تعديلات تمس IFRS 10-12 و IAS28).
- الفرع الثاني: مستجدات معيار الإبلاغ المالي رقم 10 والمشاريع المشتركة بين المجلسين الدوليين في هذا الموضوع**

### أولا: مستجدات معيار الإبلاغ المالي رقم 10

إلى جانب تعديل مفهوم السيطرة وتأثير ذلك على مجال التوحيد يتناول المعيار رقم IFAS10 كذلك العديد من المواضيع التي لم تعالج من طرف المرجع الدولي للإبلاغ المالي أو تم تغطيتها بطريقة غير كافية، نذكر منها على وجه الخصوص:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> See:

- IFRS 10, "consolidated Financial Statements", Available at <http://www.iasplus-com/en/Standards/ifrs10/>, Date last access 24/06/2015.

- les cahiers de Mazars, "l'essentiel de la norme IFRS 10, Op cit, P 26.

<sup>2</sup> See:

- key points of IFRS 10, " consolidated financial statements, in 40 questions and answers", Mazars insight, Available at <http://www.mazars.com>, Date last access 20/06/2015.

**1- التمييز بين حقوق التصويت الفعلية وحقوق التصويت الوقائية:** يقصد بحقوق التصويت الفعلية ( الأساس) حقوق قائمة تمنح لحامليها السلطة الحالية على إدارة الأنشطة ذات الصلة، أي قابلة للممارسة عندما يلزم أن تتخذ قرارات بشأن توجيه هذه الأنشطة. أما حقوق التصويت الوقائية فهي تصمم لحماية حصص مالكيها في الأحداث و الظروف الاستثنائية دون أن تمنح لحامليها السلطة على الأعمال المستثمر فيها.

**2- مفهوم السلطة المفوضة (الممارسة لحساب الغير):** إن مفهوم السيطرة يتطلب وجود علاقة بين السلطة والعوائد، بحيث تستخدم المنشأة المستثمرة (الأم) سلطتها في التأثير على العوائد المتقلبة من ارتباطها بالأعمال المستثمر فيها، لذا يتعين على كل منشأة أم لديها الحقوق في اتخاذ القرار التمييز بين الأصيل (a principle) والوكيل، فعمليا إذا كان طرفا قادرا على إدارة النشاطات ذات الصلة، فيتوجب الأخذ في الحسبان بعض العوامل التي يتم على أساسها تحديد ما إذا كان متخذ القرار يتصرف كأصيل (لحسابه الخاص) أو كوكيل (لحساب طرف آخر وهو الأصيل). فإذا تبين بأنه وكيلا فلا يمكن له أن يسيطر على أعمال مستثمر فيها عندما تفوض له سلطة اتخاذ القرارات، وتكمن هذه العوامل في نطاق السلطة، حقوق أطراف أخرى وطريقة المكافأة.

**3- السيطرة في الواقع:** تكون للمنشأة المستثمرة التي لا تملك غالبية حقوق التصويت حقوق كافية لتمنحها السلطة عندما يكون لديها القدرة العملية على إدارة الأنشطة ذات الصلة بشكل انفرادي، ولتقدير ما إذا كانت حقوق التصويت كافية لذلك يتطلب أن تأخذ المنشأة جميع الحقائق والظروف بما في ذلك حجم ما تملكه من حقوق بالنسبة إلى حجم ما يمتلكه حاملي الأصوات الآخرين، حقوق التصويت المحتملة المحتفظ بها من طرف المنشأة أو من أطراف أخرى، حقوق ناشئة عن الاتفاقيات التعاقدية وأي حقائق وظروف أخرى تثبت بأن للمنشأة قدرة حالية على إدارة النشاطات ذات الصلة في تاريخ اتخاذ القرارات.

**4- النشاطات ذات الصلة:** يعرفها ملحق المعيار رقم 10 بأنها النشاطات التي تؤثر على عوائد المنشأة (الأعمال) المستثمر فيها بصفة جوهرية، وهي توافق في العديد من المنشآت النشاطات التشغيلية والمالية التي يعتمد عليها المعيار المحاسبي رقم 27 في تحديد وجود السيطرة، وفي بعض الحالات ترتبط النشاطات ذات

- IFRS10, " consolidated financial statements", Available at [www.socpa.org.sg/acconting-standards/\(14\)-IFRS-10.aspx](http://www.socpa.org.sg/acconting-standards/(14)-IFRS-10.aspx), Date last access 23/06/2015.

- Michel sion, "IFRS 10 : une définition unique du contrôle", Op cit.

- IFRS AT A GLANCE, IFRS 10, "consolidated financial statements",01 January 2015, p2, Available at [www.bdointernational.com/services/audit/IFRS/IFRS at a glance/ documents/ IFRS 10. pdf](http://www.bdointernational.com/services/audit/IFRS/IFRS%20at%20a%20glance/documents/IFRS%2010.pdf), Date last access 20/06/2015.

الصلة مباشرة بوقوع حدث خاص (كإمكانية إدارة الحقوق المملوكة من طرف المنشأة في حالة التأخر عن الدفع).

5- السيطرة على حصص أو أصول محددة (les silos): يمثل جزء من الأجزاء المكونة لهيكل كبير (على سبيل المثال الصناديق المشتركة للحقوق (Fonds communs de créance) ويفترض المعيار أن الجزء المسيطر عليه فقط هو الذي يتطلب توحيدده، كما أن تحليل السيطرة وتقديرها يتم على مستوى هذا الجزء المنفصل إذا كانت في الجوهر جميع الأصول، الالتزامات وحقوق الملكية المتعلقة به منفصلة بالكامل عن الهيكل الإجمالي (المنشأة الكبيرة)، ويعد هذا الجزء في هذه الحالة كحلقة من الاستثمار (ring-fenced).

6- العوائد: تتغير مع نشاطات المنشأة، يمكن أن تكون موجبة أو سالبة، فالصفة القانونية لهذه العوائد تولى لها أهمية أقل، ولا يمكن حصرها فقط في العوائد المتأتية مباشرة من حيازة الاستثمار (الحصص من الأرباح، تغيير قيمة الأصول....) كما هو الحال في معيار المحاسبة رقم IAS27، وإنما تتضمن كذلك الإيرادات من تقديم الخدمات والعوائد غير المتاحة للمستثمرين الآخرين مثل الجمع بين وظائف تشغيلية لتحقيق اقتصاديات الحجم أو وفورات التكلفة، ولا تكتسب السيطرة إذا كانت هناك سلطة لا تؤثر على العوائد المتحصل عليها كما هو الحال بالنسبة للوكيل.<sup>1</sup>

ثانياً: المشاريع المشتركة بين المجلس الدولي للمحاسبة والمجلس المالي الأمريكي لتحسين التوافق المحاسبي في نظام توحيد الحسابات.

لقد بادر المجلس الدولي لمعايير المحاسبة في مشروع معالجة القوائم المالية الموحدة سنة 2008 بالرغم من ضمه إلى رزمة المجلس سنة 2003، وقد تم ذلك بصفة انفرادية وأصبح مشروعاً مشتركاً بانضمام مجلس معايير المحاسبة المالية عام 2009 بغرض تحسين التوافق المحاسبي بينهما، وقد تزامن هذا التوقيت مع ظهور الأزمة المالية العالمية عام 2007 التي دفعت إلى تركيز إضافي على التوحيد والإفصاحات المتعلقة به، لكن في عام 2011 أقر مجلس المحاسبة المالي (FASB) على عدم مشاركته في تطوير نموذج واحد للتوحيد و انسحب من المشروع بسبب عدم اتفائه مع مجلس المعايير الدولية (IASB) على النقطتين التاليتين:<sup>2</sup>

- السيطرة في حالة امتلاك المستثمر لأقل من غالبية حقوق التصويت ولاسيما المفاهيم التي يحملها معيار الإبلاغ المالي رقم 10 والمتعلقة بالرقابة في الواقع.

<sup>1</sup>Robert Obert " Pratique des normes IFRS, normes IFRS et US CAAP", Op cit, p130.

<sup>2</sup> Les cahiers de Mazars, "L'essentiel de la norme IFRS 10", Op cit, p 07.

- معالجة حقوق التصويت المحتملة (Potentiels)، بحيث يرفض المجلس الأمريكي الأخذ في الاعتبار تأثير هذه الأدوات على تحديد السيطرة، في حين استمر المجلسان في إنجاز مشروع مشترك يتعلق بمنشآت الاستثمار، حيث قام المجلس الدولي بنشر مذكرة عرض في هذا الشأن في 25 أوت 2011، وقد طرحت للمناقشة في 05 جانفي 2012. يتطلب تحت هذا المشروع على المنشآت التي تفي ببعض الشروط الصارمة أن تقوم بقياس مساهمتها في الفروع، الشركات الشريكة والمشاركة وفقا للقيمة العادلة من خلال النتيجة (la juste valeur par résultat).<sup>1</sup>

### الفرع الثالث: مفهوم السيطرة والاستثناء من إعداد القوائم المالية الموحدة

#### أولا: مفهوم السيطرة

يتم تحديد المنشآت التي يشتملها مجال التوحيد على أساس السيطرة، ويقدم معيار الإبلاغ المالي رقم 10 مفهوم واحد للسيطرة وبذلك يوفر نموذج واحد للتوحيد.

تتحقق السيطرة حسب معيار الإبلاغ 10 إذا كان المستثمر معرض أو لديه حقوق على العوائد المتغيرة بسبب مساهمته في المنشأة، ولديه كذلك القدرة على استخدام سلطته في المنشأة في التأثير على مبلغ هذه العوائد، بمعنى أن السيطرة تتحقق عمليا بتوفر ثلاث شروط، وهي: السلطة، العوائد وقدرة استخدام السلطة في التأثير على العوائد.<sup>2</sup>

**1- بالنسبة للسلطة:** تنشأ السيطرة عندما يكون للمنشأة القدرة الحالية على إدارة الأنشطة ذات الصلة من خلال حقوق تصويت فعلية (الأساس). فالسيطرة حسب المعيار الدولي رقم 27 السابق هي السلطة على إدارة السياسات المالية والتشغيلية بغرض الحصول على منافع من أنشطتها، فبمجرد إدارة السياسات يمكن الحصول على السيطرة لكن المفهوم الجديد تحت معيار الإبلاغ المالي رقم 10 يفترض امتلاك القدرة (السلطة) الحالية لإدارة النشاطات التي تؤثر بصفة جوهرية على نتائج المنشأة، فعند التمعن في هذا التعريف يبدو بأن السيطرة تنبع من الحقوق ولا تتطلب الإدارة الفعلية للنشاطات، يكفي فقط امتلاك السلطة على الإدارة. فلممارسة السلطة إذن يكون من الضروري تحديد النشاطات ذات الصلة، كيفية اتخاذ القرارات على مستوى هذه النشاطات، الحقوق الفعلية للمستثمر (التي تعد أساس) و الأطراف الأخرى للمنشأة. وتحقق هذه السيطرة من خلال:

(1) سلطة مع غالبية حقوق التصويت على النشاطات ذات الصلة، (2) كما يمكن أن يكون لدى المنشأة سلطة بدون غالبية حقوق التصويت من خلال اتفاقيات تعاقدية بين المنشأة وحاملي الأصوات الآخرين،

<sup>1</sup>Need to know IFRS 10, "Consolidated financial statement", Op cit.

<sup>2</sup>IFRS Foundation, " Norme internationale d'information financière 10 États financiers consolidés", paragraphe 06,p02.

أوحقوق تصويت محتملة، أو مزيج بين الاثنين، (3) يمكن أن يكون للمنشأة سلطة دون غالبية حقوق التصويت عندما يكون لديها القدرة العملية على توجيه الأنشطة ذات الصلة أي بمعنى السيطرة في الواقع. وبذلك يتطلب المعيار الأخذ في الحسبان حقوق التصويت المحتملة- عندما تعد أساس فقط- عند تقدير السيطرة، والمقصود بها تلك القابلة للممارسة والقابلة للتحويل في تاريخ تقدير السيطرة مثل تلك الناشئة عن خيارات شراء الأسهم، سندات الاكتتاب في الأسهم، أدوات الدين أو الملكية القابلة للتحويل إلى أسهم عادية أو أدوات أخرى مماثلة، كما أن السيطرة في الواقع هي الأخرى مفهوم يدخل في تقدير السيطرة (حساب نسبة السيطرة) *de facto control*. وتجر الإشارة إلى أن مفهوم هذه السيطرة قد تم التطرق إليه في المعيار السابق رقم 27 غير أن غياب توضيحات دقيقة يترتب عنها ممارسة غير متجانسة من الناحية الفنية، لذلك يقدم المعيار رقم 10 كيفية تقدير وجود القدرة العملية من خلال اختبار سلسلة من المؤشرات الرئيسية أولاً وإن لم يتم التمكن من تقدير ذلك يقترح المعيار اختبار مؤشرين آخرين مكملين.

2- بالنسبة للعوائد: ينطوي مفهوم السيطرة كذلك على العوائد، وهو مصطلح له مفهوم واسع بمعنى المعيار رقم 10- كما سبق وذكرنا- خلاف لمفهوم المزايا الوارد في المعيار الدولي السابق رقم 27 والذي لم يتطرق إلى تعريفها ولكن تم تفسيرها بصورة ضيقة، حيث تقتصر على المزايا المباشرة التي ترتبط بجائزة السندات.<sup>1</sup>

3- بالنسبة لتأثير السلطة على العوائد: على خلاف التفسير 12 Sic الذي يتبنى مفهوم غالبية المخاطر/العوائد، فإن معيار الإبلاغ المالي رقم 10 يحدد عتبة معينة يتطلب عندها التوحيد "bright line" مفهوم الخط المضيء"، فلقياس قدرة المستثمر على استخدام سلطته في التأثير على العوائد المتغيرة لا يتطلب أن تكون حصة العوائد في نفس مستوى السلطة ولكن يتطلب ببساطة أن يكون للمستثمر قدرة التأثير على العوائد، لذا يكون من الضروري تحديد عملياً ما إذا كان المستثمر الذي لديه السلطة يتصرف كوكيل أو كأصيل<sup>2</sup>. وللحصول على السيطرة يتوجب على المستثمر أن يتصرف كأصيل لحسابه الخاص وليس كوكيل لحساب الغير، فالمسير الذي يتقاضى مكافأة أكثر من متوسط السوق يعد أصيل، وذلك الذي يمكن تسريحه في أية لحظة وبدون دافع لا يمكن أن يكون أصيلاً، وفي هذا الشأن يقدم المعيار العديد من الإرشادات لتقدير ذلك.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Les cahiers de Mazars, " l'essentiel de la norme IFRS 10", Opcit, P 28.

<sup>2</sup> IBID, P 29.

<sup>3</sup> Michel sion, " IFRS 10: une définition unique du contrôle", Op cit.

ثانيا: الاستثناء من إعداد قوائم مالية موحدة

يتطلب المعيار إعداد القوائم المالية الموحدة بالنسبة لجميع المجموعات التي تمارس السيطرة بالمفهوم أعلاه، باستثناء بعض الإعفاءات التي تطرق إليها المعيار الدولي السابق رقم 27 ولا يزال يحتفظ بها معيار الإبلاغ المالي رقم 10، إلى جانب إدخال إعفاء جديد بموجب التعديلات المتعلقة بمنشآت الاستثمار التي صدرت عام 2012 وأصبحت سارية المفعول في 1 جانفي 2014<sup>1</sup>، فالمعيار يتضمن متطلبات محاسبية خاصة بمنشآت الاستثمار، فإن كانت المنشأة تفي بمفهوم هذه الصناعة الخاصة (Industry-particular) لا يمكنها توحيد حسابات فروعها التابعة، أو تطبيق معيار الإبلاغ المالي رقم 3 عندما تكتسب سيطرة على منشأة أخرى، ولتقدير ما إذا كانت المنشأة تستوفي هذا المفهوم، يتوجب تحقيق ما يلي:<sup>2</sup>

- أن تلتزم اتجاه المنشأة المستثمر فيها بأن تكون أعمالها الجوهرية تمثل الاستثمار فقط في العديد من التوظيفات لأجل العوائد من المكاسب الرأسمالية، أو من دخل الاستثمار أو من كليهما.  
- تدير كل استثماراتها تقريبا وتقيس أداءها على أساس القيمة العادلة، وإذا كانت المنشأة تستوفي هذه الشروط فيتطلب معرفة ما إذا كانت لديها الخصائص القياسية التالية:<sup>3</sup>

- ✓ لديها أكثر من منشأة مستثمرة واحدة.
- ✓ لديها أكثر من منشأة واحدة مستثمرة فيها.
- ✓ لديها منشآت مستثمرة فيها لا تعد أطرافا ذات علاقة بالمنشأة.
- ✓ لديها حصص ملكية (ownership) في شكل حقوق ملكية وحصص مماثلة.

يتطلب على منشأة الاستثمار أن تقيس الاستثمار في الشركات التابعة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة ( أية تغيرات للقيمة العادلة تظهر في النتيجة ) بما يتفق مع معيار الإبلاغ المالي 9 "الأدوات المالية" أو المعيار الدولي رقم 39 "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس"، بينما تبقى منشآت الاستثمار أن توحد حسابات الفروع التابعة إذا كانت هذه الأخيرة تقدم خدمات ترتبط بنشاطات الاستثمار للمنشأة الاستثمارية ويتطلب منها أن تطبق متطلبات معيار الإبلاغ المالي رقم 3 عندما تستحوذ على أية منشأة تابعة من هذا القبيل، وهذا إذا كانت الشركات التابعة لا يمكن أن تكون نفسها شركة استثمار، كما يتطلب على المنشأة الأم لمنشأة استثمارية أن توحد جميع المنشآت التي تسيطر عليها، بما في

<sup>1</sup> IFRS 10, " consolidated financial statements" Available at [http:// www.iasplus.com](http://www.iasplus.com), Op cit.

<sup>2</sup> voir :

- Robert Obert, " Pratique des normes IFRS, Normes IFRS et US GAAP", Op cit, P 132-133.

- IFRS Foundation, IFRS 10, Op cit, paragraphe 27, P 03.

<sup>3</sup> Ibid, paragraphe 28, p 04.

ذلك تلك التي تسيطر عليها من خلال منشأة تابعة للمنشأة الاستثمارية، ما لم تكن الشركة الأم هي نفسها منشأة استثمارية.<sup>1</sup>

### الفرع الرابع: إجراءات التوحيد

- يتطلب معيار الإبلاغ المالي رقم 10 استخدام سياسات محاسبية موحدة بين شركات المجموعة عند إعداد القوائم المالية الموحدة، ويحدد إجراءات التوحيد المطابقة لطريقة الاندماج الكلي ويقدم إرشادات تتعلق بالمحاسبة عن الحصص غير المسيطر عليها.

- لقد تطلب معيار المحاسبة الدولي السابق رقم 27 في أحدث التعديلات التي طرأت عليه في عام 2008 وأصبحت سارية المفعول في 2009/07/01 وكذلك المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 10 المحاسبة على المعاملات التي تؤدي إلى انخفاض حصة مالكي الشركة الأم في الشركات التابعة دون فقدان السيطرة عليها على أساس أنها معاملات حقوق ملكية مع المالكين، ولا ينجم عن هذه المعاملات تحقيق أية أرباح/ خسائر يتوجب الاعتراف بها في قائمة الدخل، أما إذا أدت هذه المعاملات إلى فقدان السيطرة في الشركة التابعة فيتعين على المنشأة الأم أن تستبعد حسابات المنشأة التابعة من الميزانية الموحدة، وأن تعترف بالاستثمار المتبقي بالقيمة العادلة في تاريخ فقدان السيطرة، أو إذا كان مناسباً بتكلفة الاعتراف الأولي للاستثمار في الشركة الشريكة أو المشتركة، كما يتعين أن تعترف بالنتيجة المرتبطة بفقدان السيطرة تعود إلى الحصة المسيطرة السابقة، ويتطلب إعادة تصنيف المبالغ المثبتة سابقاً ضمن الدخل الشامل الآخر عند استبعاد الأصول والالتزامات ذات العلاقة إلى الربح/ الخسارة المبقاة عندما تفقد السيطرة على الشركة التابعة.<sup>2</sup> وتتم هذه المحاسبة عن فقدان السيطرة على جميع الشركات التابعة، بما في ذلك تلك التي ليست بشركات أعمال تجارية أو نشاطات غير مربحة أو تلك التي تمثل الشراكات المحدودة.<sup>3</sup>

- إذا فقدت الشركة الأم سيطرتها في شركة تابعة لا تتضمن أعمالاً وكانت لها معاملات مع منشأة مشتركة أو شريكة، فإنه يتم الاعتراف بالربح/ الخسارة الناتجة عن هذه المعاملات في أرباح/ خسائر الشركة الأم بمقدار حصص المستثمر غير المرتبطة بهذه المنشأة الشريكة أو المشتركة، وهذا حسب ما ورد في التعديلات التي تتعلق بالبيع والمساهمة في الأصول التي صدرت عام 2014 وأصبحت سارية المفعول عام 2016.<sup>4</sup>

- تطلب معيار الإبلاغ المالي رقم 10 إعداد القوائم المالية للشركة القابضة وشركاتها التابعة بنفس التاريخ، وإذا كان التاريخ يختلف ينبغي على الشركة التابعة إعداد قوائم مالية إضافية بتاريخ القوائم المالية للشركة القابضة بغرض التوحيد، ما لم يكن ذلك غير عملي (impracticable)، فإذا كان ذلك غير عملي

<sup>1</sup> Ibid, paragraph 28-31-32 p04.

<sup>2</sup> Ibid, paragraph 25, p 03.

<sup>3</sup> Cabinet d'audit et de conseil Ernst & Young, "US GAAP versus IFRS", Op cit, P 09.

<sup>4</sup> IFRS 10, consolidated financial statements, Available at "[www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)", Op cit.

يتطلب إجراء تعديلات على القوائم المالية للشركات التابعة لأثر المعاملات والأحداث الجوهرية الواقعة بين تاريخ القوائم المالية للشركة التابعة والقوائم المالية للشركة القابضة، شريطة أن لا تتعدى فترة اختلاف تاريخ قوائم الشركة التابعة وتاريخ القوائم الموحدة ثلاثة شهور.<sup>1</sup>

- قبل الشروع في إعداد القوائم المالية الموحدة للفترة التالية للتملك يتعين معالجة التغيرات التي تطرأ على حساب الاستثمار في التابعة نظراً لأهمية وعلاقة هذا التغير في عملية إعداد تلك القوائم، ويتم ذلك وفق معيار الإبلاغ المالي رقم 10 باستخدام الشركة الأم طريقة حقوق الملكية للمحاسبة عن الاستثمار في التابعة.<sup>2</sup>

### الفرع الخامس: معالجة الاستثمار في الشركات التابعة في القوائم المالية المنفصلة للشركة الأم

تجدر الإشارة كذلك إلى المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الفرعية، المشتركة والزميلة في القوائم المالية المنفصلة للمستثمر كونها هي الأخرى ممارسة محاسبية تختلف من بلد إلى آخر، فالقوائم المالية المنفصلة هي قوائم مهمة، يتم إعدادها في حالة كون المستثمر معفى من إعداد القوائم المالية الموحدة (لديه منشأة تابعة) أو معفى من تطبيق طريقة حقوق الملكية (لديه منشأة زميلة أو مشروع مشترك)، كما يمكن أن تكون مكتملة للقوائم الموحدة ويتطلب إرفاقها بها أحياناً بغرض تقييم أداء المجموعة وأداء كل شركة مكونة لها ولاسيما عند توحيد واندماج مشروعات ذات صناعات مختلفة أو ما يطلق عليها بالتكتلات، هذه الأخيرة تؤدي إلى تجميع بيانات مالية من مختلف خطوط النشاط ومن المتوقع فقدان قابلية مقارنة البيانات للشركات المندمجة. وتقوم الشركة الأم بإعداد القوائم المالية المنفصلة عندما تختار ذلك أو تلزمها التشريعات والقوانين المحلية بعرض هذه القوائم، ويتم المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات التابعة وكذلك المشاريع المشتركة والشريكة وفق معيار المحاسبة الدولي رقم 27 "القوائم المالية المنفصلة" بموجب التكلفة، أو بموجب معيار الإبلاغ المالي رقم 39، غير أن العديد من قواعد الفقه المحاسبي عبر مختلف أقطار العالم تفرض طريقة حقوق الملكية للمحاسبة عن الاستثمار في القوائم المنفصلة، ولاجتناب ازدواجية المحاسبة بين المرجع الدولي لمعايير الإبلاغ المالي والتشريعات المحلية يقترح مجلس المحاسبة الدولي التعديلات التالية على معيار المحاسبة الدولي رقم 27:<sup>4</sup>

- السماح باستخدام طريقة حقوق الملكية كبديل للمحاسبة عن الاستثمار في الشركات التابعة، المشتركة والزميلة في القوائم المالية المنفصلة للمستثمر.

- يفترض الممارسة بأثر رجعي إذا تم تبني المعالجة البديلة والتي تتم وفق طريقة حقوق الملكية.

<sup>1</sup> Ibid.

<sup>2</sup> أ.د. محمد أبو نصار، د. جمعة حميدات، الطبعة الثالثة، مرجع سابق، ص 776.

<sup>3</sup> Bernard Raffournier, 5ème éd, 2012, Op cit, p252.

<sup>4</sup> Thomas Carlier, Fouad Elouch, Véronique Weets, "IFRS: La pratique", Edition Walters Kluwer, Belgium, 2014-2015, p647.

المطلب الثاني: إعداد القوائم الموحدة للشركات التابعة في ظل مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً الأمريكية: (GAAP)

الفرع الأول: ظهور وتطور الحسابات الموحدة في الولايات المتحدة الأمريكية

ظهرت الحسابات الموحدة لأول مرة في الولايات المتحدة الأمريكية، وعلى الرغم من تكوين أول شركة قابضة أمريكية كان سنة 1832<sup>1</sup>، إلا أنه كان يجب الانتظار إلى غاية بداية القرن العشرين لظهور أول قوائم مالية موحدة عام 1904 في غياب إطار قانوني يفرض وينظم هذه الحسابات، وفي عام 1915 أدرك المحاسبين الأمريكيين عجز الحسابات الفردية وقامت على اثر ذلك العديد من الشركات المهمة بإرفاق حساباتها السنوية بحسابات موحدة، حتى عام 1929 لم تكن هناك تشريعات خاصة تفرض هذا النوع من المعلومة إلى غاية تأسيس لجنة القيم المنقولة المتداولة (SEC) التي اكتسبت بسرعة سلطة مراقبة تجارة القيم المنقولة وفرضت بذلك على جميع الشركات المسجلة إعداد ونشر الحسابات الموحدة (التنظيم Sx من المادة أ 01 إلى 05)<sup>2</sup>. فالظهور الأول لهذه الحسابات وتطورها في الولايات المتحدة الأمريكية، إلى جانب الفروق العميقة بين التطور الاقتصادي والتباطؤ القانوني للتوحيد جعلت العديد من الشركات متعددة الجنسيات تتبنى إطار توحيد أنجلوسكسوني أكثر منه قاري.

بعد ذلك تعددت الإصدارات التي تتعلق بتوحيد القوائم المالية، نذكر أهمها نشرة البحوث المحاسبية رقم 51 ومعيار المحاسبة المالي رقم 94، ويحددها حالياً تدوين معيار المحاسبة للمجلس (FASB-ASC) الذي يميز بين التوحيد الفعلي (ASC810) والمساهمات في المنشآت الشريكة والمشاركة (ASC323) والمعلومات التي تتعلق بالأطراف ذات العلاقة (ASC850)<sup>3</sup>.

تعكس الممارسة تاريخياً في الولايات المتحدة الأمريكية تعارض بين مبدئين عامين للتوحيد، يحددان مفاهيم متنوعة في الأدب المحاسبي، وهما مبدأ الشركة الأم ومبدأ المنشأة الاقتصادية (أو الوحدة الاقتصادية)، في حين تعتمد الممارسة الحالية تحت مواضيع تدوين المعيار المحاسبي للمجلس رقم 805 ASC (ضم الأعمال) و ASC810 (التوحيد) وتحتضن بالكامل مبدأ الوحدة الاقتصادية، هذا الأخير يقتضي بأن تكون الشركة الأم وشركاتها التابعة وحدة مستقلة عن ملاكها وتعد الأصول والدخل المكتسب دخل الوحدة، ويكون بذلك غرض القوائم المالية هو توفير معلومات لجميع حملة الأسهم من مساهمي المجموعة ومساهمين خارج المجموعة، أما مبدأ الشركة الأم ينظر إلى حملة أسهم الشركة الأم على أنهم مالكي صافي

<sup>1</sup> Jean Montier, Oliver Grassi, Op cit P 28.

<sup>2</sup> Robert Obert, " Pratique des normes IFRS, Normes IFRS et US GAAP ", Op cit, P 156.

<sup>3</sup>Ibid, P 156.

أصول المجموعة الموحدة ويكون بذلك غرض القوائم المالية هو توفير معلومات لحملة أسهم الشركة الأم أساساً.<sup>1</sup>

وقد رفض المجلس الأخذ في الاعتبار مبدأ آخر أقل شيوعاً من المبدأين السابقين وهو مبدأ التوحيد التناسبي للفروع، وبالرغم من عدم تبنيه لا في الممارسة الحالية ولا في السابقة، إلا أن البعض يدعون بأنه طريقة بديلة للتوحيد الكلي، ويكمن مبدأ الطريقة في إدماج حصة الشركة الأم فقط في أصول، التزامات، إيرادات ومصاريف الفروع، فالمجلس يرى بأن الشركة الأم لها القدرة على إدارة واستخدام جميع أصول الفرع بغض النظر عن الحصة المملوكة والتي لا تقدم بذلك تمثيل عادل في القوائم المالية.<sup>2</sup>

مهما اختلفت الممارسة تاريخياً في الولايات المتحدة الأمريكية غير أن جميع نظريات التوحيد اتفقت على أن تحديد مجال التوحيد يكون على أساس السيطرة، وقد عرفت السيطرة سابقاً تحت معيار المحاسبة المالي رقم (94) بأنها القدرة على التحكم في إدارة السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة أخرى، ويفترض أن تتحقق عندما تمتلك الشركة بصورة مباشرة أو غير مباشرة غالبية حقوق التصويت في شركة أخرى<sup>3</sup>، ولا يجوز إدماج حسابات الشركات التي تراقبها المجموعة بنسبة أقل من 50% من حقوق التصويت وكذلك حسابات الشركات ذات الأغراض الخاصة- وهي شركات تخلق لغرض محدود، عمر محدود وأنشطة محدودة، بهدف نفع شركة واحدة، ويتم خلقها بتحويل الأصول إلى هذه المنشأة ثم بيعها بعد ذلك- وحتى يكون إعفاءها من مجال التوحيد مبرر يتطلب وجود طرف ثالث مستقل يجوز على حد أدنى من الاستثمار 10% ويحصل في المقابل على السيطرة الفعلية للمخاطر والمنافع المتعلقة بامتلاك أصول المنشأة ذات الأغراض الخاصة.<sup>4</sup>

قام المجلس بعد ذلك عام 2002 بطرح مذكرة عرض مبدئية حول إمكانية توحيد حسابات المنشآت ذات الأغراض الخاصة وتحديد الحالات التي يمكن أن تمتلك المجموعة حصة مالية مسيطرة في هذه المنشأة دون أن تتمتع بحصة في التصويت، وقد تم الإقرار على توحيدها تحت الممارسة الحالية، بحيث يتضمن تدوين المجلس (ASC810) أهم استرشادات المبادئ المقبولة (US GAAP) المتعلقة بتوحيد القوائم المالية، بما في ذلك المنشآت ذات الفائدة المتغيرة ( بإدماج القائمة المالية رقم FAS 167 في هذا التدوين)، وتحت هذه الإرشادات تغير مفهوم السيطرة وتغير مجال التوحيد.

<sup>1</sup> د. علي أحمد كاجيجي وآخرون، مرجع سابق، ص 372 .

<sup>2</sup> Debra C. Jeter , Paul K Chaney, Op cit, P26.

<sup>3</sup> Ibid.

<sup>4</sup> Odile Barbe Dandon, Laurent Didelot, 3ème éd, Op cit, P461.

### الفرع الثاني: مفهوم السيطرة وتحديد مجال التوحيد

إن الاسترشادات الأصلية لتوحيد الحسابات في ظل المبادئ الأمريكية تدرج ضمن تدوين المعيار المحاسبي رقم ASC 810، وقد أورد هذا التدوين مفهومين للسيطرة وبذلك نموذجين للتوحيد: نموذج الفائدة المتغيرة (Variable Interest Model) ونموذج التصويت (Voting Model) ويتم تقدير السيطرة في النموذج الأول على أساس تحديد الطرف الذي يتمتع بالسلطة والعوائد (power and benefits)، ويتم تقديرها في النموذج الثاني على أساس حقوق التصويت، بحيث تقيم جميع المنشآت مبدئياً كمنشآت الفائدة المتغيرة المحتملة (كوحدة ذات غرض خاص) (Variable Interest Entities-VIEs)، فإذا لم يكن الأمر كذلك بالنسبة لمنشأة ما، فتقيم السيطرة عملاً بنموذج التصويت.<sup>1</sup>

على خلاف معيار الإبلاغ المالي رقم 10 لا تأخذ المبادئ الأمريكية في الحسبان حقوق التصويت المحتملة عند تقدير السيطرة، وتعد الرقابة في الواقع هي الأخرى مفهوم لا يؤخذ في الاعتبار، فالسيطرة تقوم أساساً على الحياة لغالبية حقوق التصويت، وهذا إذا لم تكن المنشأة منشأة ذات الأغراض الخاصة.

في 8 فيفري 2015 تم إصدار التحديث رقم<sup>2</sup> Accounting Standards Update ASC02-2015 للتدوين رقم 810 يتضمن تعديلات تتعلق بتحليل التوحيد ولاسيما في المواضيع الفرعية رقم 810-10 (Subtopic810-10)، فتطلب هذا التحديث تحليل إضافي لتوحيد المنشآت الخاضعة للسيطرة بموجب عقد (by contract)، وأصبح نموذج حصص التصويت في ظل هذا التحديث يميز بين نوعين من الشركات، الشركات المحدودة (Limited partnership) والمنشآت القانونية الأخرى غير الشركات المحدودة، وقد جاء هذا التحديث للإجابة عن انشغالات واهتمامات حاملي الأسهم حول توحيد بعض المنشآت القانونية التي يمتلكون فيها حقوق تعاقدية غير كافية للتوحيد بسبب عدم امتلاك غالبية حقوق التصويت، أو أن تكون المنشأة المعدة للتقرير غير معرضة لغالبية الأرباح الاقتصادية أو التزامات المنشأة القانونية. وهذا التحديث سوف يعالج هذه الانشغالات من خلال تغيير دليل التوحيد ومتطلبات التوحيد في ظل المبادئ الأمريكية، وقد خص التعديل النقاط التالية:<sup>3</sup>

- تعديل تقدير ما إذا كانت الشركات المحدودة والمنشآت القانونية المماثلة تمثل منشآت فائدة متغيرة (VIEs) أو منشآت حصص تصويت.

- حذف نموذج التوحيد المتخصص ودليل المساهمات المحدودة والمنشآت القانونية المماثلة.

<sup>1</sup> Cabinet d'audit et de conseil Ernst & Young, "US GAAP versus IFRS", Op cit, P 17.

<sup>2</sup> FASB Accounting Standards Update N° 2015-02, February 2015, Consolidation (topic 810), Amendment to the consolidation Analysis .

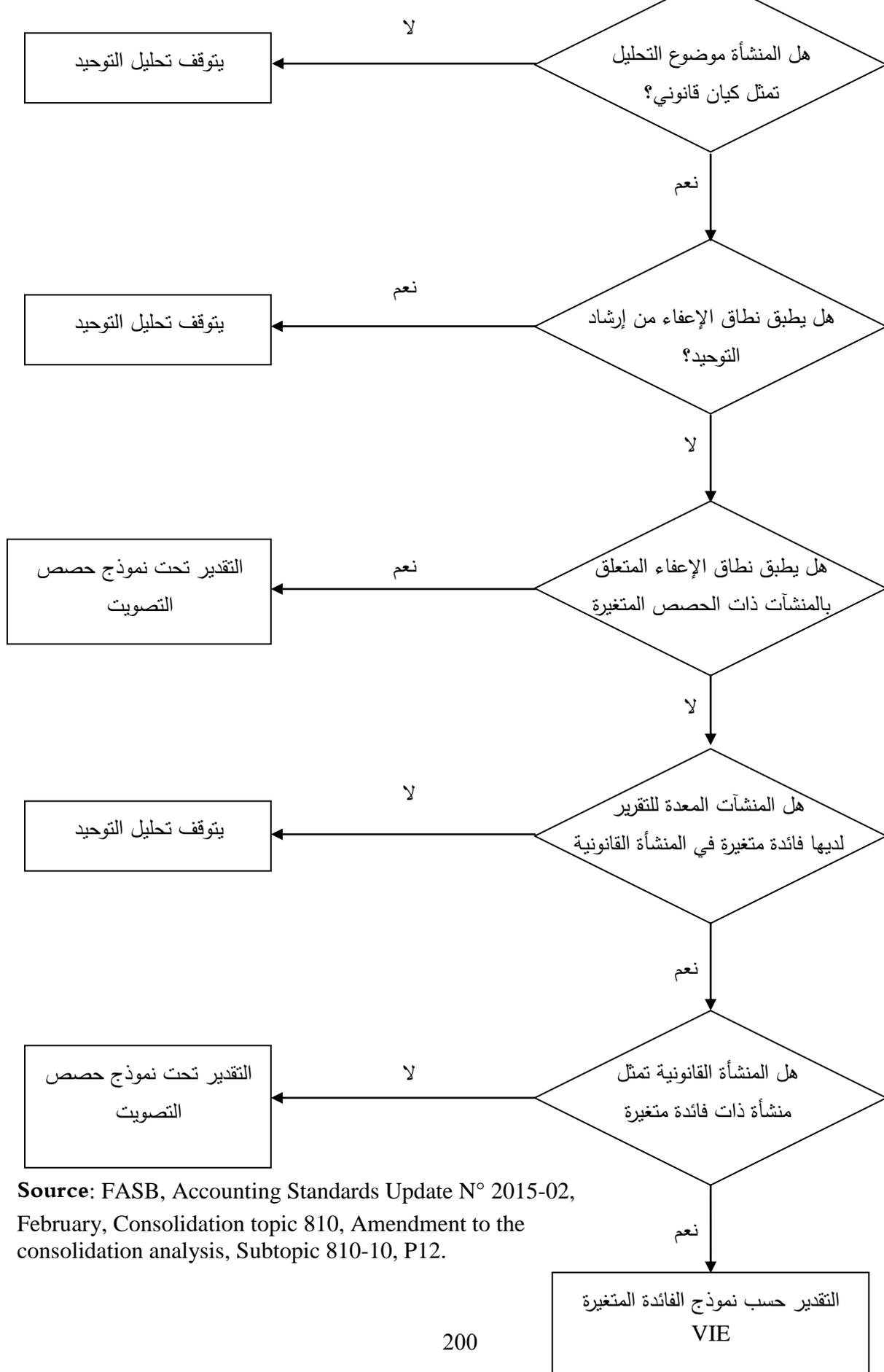
<sup>3</sup> Ibid, P 1-2.

## الفصل الرابع: التباين في نظم توحيد الحسابات في الأنظمة المحاسبية المقارنة

---

- القيام بتحليل توحيد تقرير المنشآت التي تشارك مع المنشآت ذات الفائدة ولاسيما تلك التي لديها ترتيبات رسوم (Fees arrangements) وعلاقات مع أطراف ذات علاقة.
  - تقديم نطاق إعفاء من تطبيق دليل التوحيد لتقدير المنشآت ذات فوائد في المنشآت القانونية التي يتطلب أن تمثل للمتطلبات المماثلة لبعض أحكام شركات الاستثمار، وإلغاء التأجيل غير المحدد للقائمة المالية FASB 167 بالنسبة لبعض صناديق الاستثمار.
- وقد تم تحليل التوحيد حسب الموضوع الفرعي 810-10 على النحو التالي:

الشكل رقم (4-2): تحليل التوحيد وفق الموضوع الفرعي 810-10



Source: FASB, Accounting Standards Update N° 2015-02, February, Consolidation topic 810, Amendment to the consolidation analysis, Subtopic 810-10, P12.

يتم تقدير السيطرة تحت النموذجين الظاهرين في الشكل على النحو التالي:

- لتقدير السيطرة على الحصص المالية حسب نموذج حصص التصويت بالنسبة للمنشآت القانونية الأخرى غير المساهمات المحدودة، يفترض أن تمتلك منشأة واحدة معدة للتقرير مباشرة أو غير مباشرة أكثر من 50٪ من أسهم التصويت الممتازة لمنشأة أخرى. أما بالنسبة للشراكات المحدودة، فيفترض حسب القاعدة العامة للسيطرة على الحصص المالية امتلاك من طرف شريك موصي واحد أكثر من 50٪ من حقوق عزل الشراكة المحدودة من خلال حصص التصويت، وتبقى القدرة على السيطرة تتواجد بنسبة ملكية أقل من 50٪ من خلال عقد، عقد إيجار، اتفاقية مع مساهمين آخرين أو بقرار قضائي<sup>1</sup>، وإذا كان لحاملي الحصص غير المسيطر عليها والشركاء الموصون حقوق مساهمة جوهرية (أساس) أو توفرت شروط أخرى تشير إلى أن السيطرة لم تبق بحوزة المنشأة المعدة للتقرير (الفرع يخضع للإفلاس أو إعادة تنظيم قانوني) فإن الشريك الموصي المالك لغالبية حقوق العزل يفقد السيطرة على الحصص المالية. ويقصد بحقوق العزل (Kick-out rights) الحقوق الأساسية للشريك الموصي أو قدرة الشركاء على تصفية الشراكة المحدودة أو استبعاد الشركاء المتضامنون بدون سبب يستدعي ذلك.<sup>2</sup>

- يتم تقدير الحصص المسيطر عليها في ظل نموذج المنشآت ذات الحصص المتغيرة بطريقة أخرى غير التركيز على ملكية الأسهم وحصص التصويت، وهذه الحصص تتطلب كلا من:<sup>3</sup>

✓ السلطة على إدارة النشاطات التي تؤثر جوهريا على الأداء الاقتصادي للمنشأة ذات الحصص المتغيرة.

✓ الإلزام بامتصاص الخسائر المحتمل أن تكون جوهرية للمنشأة ذات الحصص المتغيرة أو الحق في تحصيل الأرباح المحتمل أن تكون هي الأخرى جوهرية.

تعد التعديلات تحت هذا التحديث بمثابة تحسين للمبادئ المقبولة الجارية لأنها تبسط التدوين وتخفض من عدد نماذج التوحيد المقترحة من خلال إلغاء التأجيل غير المحدد للقائمة 167 (investment funds)، كما أنها تركز أكثر على مخاطر الخسائر عندما تحدد الحصة المالية المسيطر عليها.<sup>4</sup>

في السابق كان يقتصر تقييم السلطة والاختبار الاقتصادي فقط على الحصص التي يملكها صانع القرار (المنشأة المعدة للتقرير) في منشأة أخرى، لكن تحت هذا التحديث يمكن لصانع القرار الذي يفني باختبار السلطة أن يدخل الحصص غير المباشرة- الحصص المملوكة من قبل الأطراف ذات العلاقة- على أساس

<sup>1</sup> FASB, ASU n° 2015-02, Op cit, subtopic 810-10-15-8A, P17.

<sup>2</sup> Ibid, subtopic 810-10, voting interest entity definition, P 07.

<sup>3</sup> Ibid, ASU n° 2015-02, subtopic 810-10-05-8, p15.

<sup>4</sup> Ibid, ASU n° 2015-02, subtopic 810-10,p5.

نسبي لتحديد ما إذا كان يفي بالاختبار الاقتصادي وهو المستفيد الأول على أساس مستقل<sup>1</sup>، وإن لم يكن كذلك يمكن أن يفي بخصائص المستفيد الأول مجتمعاً مع الأطراف ذات العلاقة -تحت بعض الشروط- كما أن هذا التحديث خفض من الشروط الستة المفروضة من طرف المبادئ الأمريكية والتي تحدد ما إذا كانت الرسوم المدفوعة (fees arrangements) لصاحب القرار من طرف المنشأة القانونية تمثل فائدة متغيرة في هذه المنشأة، وتسمح له بالأخذ في الاعتبار الحصاص غير المباشرة من خلال الأطراف ذات العلاقة التي لا تخضع للسيطرة المشتركة، ويرتكز تقييم الرسوم المدفوعة على العرف وما يتوافق مع الجهود المتطلب للخدمات المقدمة<sup>2</sup>. ووفق هذا التحديث يمكن لصانع القرار (على أن يكون صانع قرار واحد أو سلطة مشتركة بين المجموعة المعدة للتقرير والأطراف المرتبطة بها) أن يكتسب سيطرة المنشأة ذات الفائدة ويتمكن بذلك من إدماج حساباتها إذا كان يتوفر على خصائص المستفيد الأول، وذلك عندما يستوفي السلطة (سلطة صنع القرار)، المؤشرات الاقتصادية (ترتيب الرسم) ومجموعة من الأطراف ذات العلاقة تكون لها تأثير في تحديد المستفيد الأول.

### الفرع الثالث: الاستثناء من إعداد قوائم مالية موحدة

تدخل تحت هذا التحديث وخلافاً للمبادئ المقبولة عموماً وفي نطاق الموضوع الفرعي 810-10 كل المنشآت المعدة للتقرير في جميع الصناعات بما في ذلك الشركات المحدودة والمنشآت القانونية المماثلة ما لم تكن خارج نطاق الإعفاء المتعلق بالمنشآت ذات الفائدة المتغيرة، ويخص الإعفاء شركات الاستثمار التي يؤجل تطبيق دليل توحيد المنشآت ذات الفائدة عليها والمنشآت القانونية التي تمثل متطلبات مشابهة لشركات الاستثمار، بحيث يقدم هذا التحديث نطاق إعفاء جديد لصناديق أسواق المال المسجلة والصناديق غير المسجلة، كما لا يسمح بتوحيد المنظمات الحكومية إلا بتوفير شروط محددة. كما تعفى من تطبيق دليل المنشآت ذات الحصاص المتغيرة المنشآت القانونية المؤجرة والمؤهلة لتطبيق المحاسبة البديلة الواردة في تحديث المعيار المحاسبي للمجلس رقم 07-2014 الصادر في مارس 2014<sup>3</sup>، إلى جانب الإفصاحات الواردة في هذا التحديث.

لا يمكن أن توحد شركات الاستثمار منشأتها التابعة، في حين يتطلب الاعتراف بالاستثمارات في المنشآت التابعة كبند منفصل بالقيمة العادلة في القوائم المالية لشركات الاستثمار، كما يتطلب من الشركة القابضة لشركات الاستثمار أن تحتفظ بمحاسبة هذه القيم بالقيمة العادلة في قوائمها الموحدة.

<sup>1</sup> CFO direct net work, in brief : consolidation- FASB issues final standards.

<sup>2</sup> FASB, ASU n° 2015-02, subtopic 810-10-55-37.

<sup>3</sup> FASB, ASU n° 2014-07 March 2014, Consolidation (topic810), Applying VIE guidance to common control Leasing Arrangements.

وتقصى من مجال توحيد المنشآت ذات الفائدة المتغيرة (VIE) الفروع التي تخضع لإعادة تنظيم قانوني أو إفلاس أو تلك الموظفة في ظل قيود تبادل خارجية، وفي بعض الأحيان تقيد سيطرة حاملي الأسهم لغالبية حصص التصويت أو الشريك الموصي الحامل لغالبية حقوق العزل على عمليات أو أصول المنشأة المستثمر فيها من خلال الموافقة أو حق الفيتو (or veto rights) الممنوحة لحاملي الحصص غير المسيطر عليها أو الشريك الموصي.<sup>1</sup>

### الفرع الرابع: إجراءات التوحيد

- تتماثل المحاسبة على المعاملات التي تؤدي إلى انخفاض حصة مالكي الشركة الأم في الشركة التابعة دون فقدان السيطرة مع المحاسبة الدولية، وتحت التحديث 2015-02 أصبحت المعالجة لهذه المعاملات تعم على المنشآت في جميع الصناعات، سواء كانت أعمالاً عمومية أو غير عمومية، بعد أن كانت من قبل تستثني الشركات المحدودة كالنقل، النفط والغاز وقطاعات العقار، أو إذا كان جوهر المعاملة يعالج مباشرة من طرف مواضيع أخرى لتدوين المعايير المحاسبة للمجلس (ASC)، كما تتفق المحاسبة على المعاملات التي تؤدي إلى فقدان السيطرة مع تلك التي تتطلبها المعايير الدولية، غير أن المبادئ الأمريكية تقدم بديل واحد للمعالجة المحاسبية والذي يكمن في إعادة قياس الاستثمار المتبقي بالقيمة العادلة، وقد أصبحت هذه المعالجة تعم في ظل هذا التحديث على الفروع في جميع الصناعات، بعد أن كانت هي الأخرى تستثني الشركات المحدودة.<sup>2</sup>

- لا يتطلب على الشركة القابضة والشركات التابعة إتباع سياسات محاسبية موحدة للعمليات والأحداث المتشابهة عند إعداد القوائم المالية الموحدة.

- تسمح المبادئ المقبولة عموماً باختلاف تاريخ التقارير المالية للشركة الأم والشركات التابعة، شريطة أن لا تتعدى فترة الاختلاف ثلاثة شهور، كما يتطلب الإفصاح في القوائم المالية عن أثر الأحداث الجوهرية الواقعة بين تاريخي التقرير للشركة القابضة والشركات التابعة.<sup>3</sup>

- يمكن المحاسبة عن الاستثمار في الشركة التابعة في القوائم المالية المنفصلة للشركة الأم خلال الفترات التالية للتملك باستخدام طريقة التكلفة، أو طريقة حقوق الملكية أو طريقة حقوق الملكية الجزئية، حيث تقوم كل طريقة على مبدأ خاص لمعالجة التغير على حساب الاستثمار في الشركة التابعة، إلا أن القيم التي يفصح عنها في القوائم الموحدة تكون متساوية وبالطرق الثلاثة.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> FASB, ASU n° 2015-02, subtopic (810-10-15-10), (810-10-15-12).

<sup>2</sup> Cabinet d'audit et de conseil Ernst & Young, "US GAAP versus IFRS", Op cit, P 09.

<sup>3</sup> IBID, P 08.

<sup>4</sup> أنظر:

- أ.د. محمد أبو نصار، د. جمعة حميدات، الطبعة الثالثة، مرجع سابق، ص 777.

- أما بالنسبة للمحاسبة عن الاستثمار في الشركة التابعة في القوائم المالية المنفصلة، فلا تقوم الشركات القابضة في الولايات المتحدة الأمريكية بإعداد قوائم مالية منفصلة، وبذلك يمكن القول بأنه لا وجود لمعيار أمريكي قابل للمقارنة مع معيار المحاسبة الدولي رقم 27.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: نظام توحيد حسابات الشركات التابعة وفق قواعد وطرق التوحيد الفرنسية

#### الفرع الأول: ظهور وتطور الحسابات الموحدة في فرنسا

كان ظهور الحسابات الموحدة في فرنسا متأخرا مقارنة بالولايات المتحدة الأمريكية، فقبل صدور قانون 3 جانفي 1985 المتعلق بالحسابات الموحدة لبعض الشركات التجارية والمؤسسات العمومية لم تشمل القوانين الصادرة من قبل مواد تتعلق بالتوحيد ماعدا المادة 248 من مرسوم 23 مارس 1967، والتي تسمح للشركة الأم بإمكانية إرفاق حساباتها السنوية بالحسابات الموحدة<sup>2</sup>، وقانون 03 جانفي 1983 المتعلق بتطوير الاستثمارات وحماية الادخار، والذي يلزم جميع الشركات المسجلة في البورصة على إعداد الحسابات الموحدة، بعد أن فرضت ذلك لجنة عمليات البورصة منذ عام 1968، حيث تطلبت إرفاق الحسابات الموحدة بملاحظات تحمل الطرق والإجراءات المعمول بهما لإعدادها في ظل غياب إطار مفاهيمي واضح، ولتجسيد ذلك كان يجب الانتظار إلى غاية صدور قانون 03 جانفي 1983.

- **قانون 03 جانفي 1985:** يتبنى ويطبق أحكام التوجيه الأوروبي السابع الصادر في 13 جوان 1983 والذي يحدد الحقل العام للتوحيد ويمنح للمبادئ المحاسبية الأوروبية أكثر من خمسين خيارا مما يعجزه عن تحديد كيفية دقيقة وواضحة للتوحيد<sup>3</sup>، يلزم هذا القانون جميع الشركات (ذات حجم معين) بإعداد ونشر الحسابات الموحدة وكذلك تقرير عن إدارة المجموعة ابتداء من 01 جانفي 1990، أما طرق وإجراءات الممارسة فقد تم تحديدها من طرف المرسوم 86-221 ل 17 فيفري 1986 و 90-72 ل 17 جانفي 1990<sup>4</sup>، وقد تم إدماج أحكام هذا القانون في القانون التجاري (من المادة 233-16 إلى 233-28).<sup>5</sup>

-**التنظيم 99-02:** الصادر عن لجنة التنظيم المحاسبي (CRC) في 29 أبريل 1999 المتعلق بالحسابات الموحدة للشركات التجارية و المؤسسات العمومية، يعرض قواعد وطرق إعداد هذه الحسابات ( Règles et Méthodes relatives aux Comptes Consolidés-RMCC)، وقد استكمل بالتنظيم 99-07 ل

<sup>1</sup> Bernard Raffournier, 5ème éd, Op cit, p253.

<sup>2</sup> George Depallens, Jean pierre Jobar," Op cit, P 519

<sup>3</sup> Voir:

- Josette Peyrard et autres, Op cit, P129.

- Jean Montier, Olivier Grassi, Op cit, p28.

<sup>4</sup> Jean Michel Palou, Op cit, P 597.

<sup>5</sup>Robert Obert, "Synthèse droit et comptabilité,1- Operations courantes et opérations affectant les structures et les groupes", 2ème éd, Edition Dunod, Paris, 2005, P411.

24 نوفمبر 1999 و التنظيم 05-00 ل7 ديسمبر 2000 المتعلقين بقواعد التوحيد للمؤسسات الخاضعة لقانون التأمينات وقانون الضمان الاجتماعي<sup>1</sup>، وتم تعديله بعد ذلك بعدة تنظيمات أخرى، نذكر أهمها التنظيم 03-2004 ل04 ماي 2004 و التنظيم 03ل10-2005 نوفمبر 2005<sup>2</sup>، وذلك لتقريبه إلى الممارسة الدولية (المعايير الدولية السابقة رقم 27-28-31 ومعيار الإبلاغ المالي رقم 3).

- **التنظيم الأوروبي CE 1606 /2002**: الصادر في 19 جويلية 2002 حول تطبيق معايير المحاسبة الدولية، والذي يتطلب في مادته الرابعة من المؤسسات التي تقوم بإصدار قيما للتداول العام في الأسواق الاقتصادية الأوروبية (UEE) أن تمسك حساباتها الموحدة طبقا لمعايير الإبلاغ المالي التي تم تبنيها في هذا التنظيم، وذلك ابتداء من 01 جانفي 2005، ويمكن أن يؤجل التاريخ إلى عام 2007 بالنسبة للشركات التي تقبل قيمها للتداول في أسواق أخرى، والتي كانت تستخدم قبل صدور هذا التنظيم معايير مقبولة على الصعيد الدولي، بحيث كان التنظيم 99-02 يسمح لبعض المجموعات الفرنسية ولاسيما تلك المدرجة قيمها في أسواق الولايات المتحدة الأمريكية أن تتبنى المبادئ الأمريكية على مستوى حساباتها الموحدة مثل: Danone , Carrefour, Legrand, Peugeot<sup>3</sup>. كما يقدم في مادته الخامسة خيارين لدول الأعضاء: يتمثل الخيار الأول في تطبيق معايير الإبلاغ المالي على الحسابات الفردية للشركات المدرجة، والخيار الثاني هو استخدام معايير الإبلاغ المالي في جميع الشركات التجارية سواء على الحسابات الفردية/ أو الموحدة، وفي هذا الصدد يترك المجلس الوطني للمحاسبة في فرنسا الممارسة الدولية اختيارية على الحسابات الموحدة للشركات غير المدرجة في البورصة، ولم يقترح ممارستها على الحسابات الفردية، وقد تجسد ذلك في إصدار الأمر رقم 2004-1382 في 20 ديسمبر 2005 يحمل التجانس بين الأحكام التشريعية المتعلقة بمحاسبة المؤسسات والأحكام القارية، مما يسمح للشركات غير المدرجة أن تختار إعداد الحسابات الموحدة وفقا لمعايير الإبلاغ المالي<sup>4</sup>، كما قام القانون التجاري (المادة 233-24) بإعفاء الشركات التجارية من الامتثال لقواعد المحاسبة المتعلقة بالحسابات الموحدة إذا كانت تستخدم معايير الإبلاغ التي تبناها تنظيمات اللجنة الأوروبية كون هذه التنظيمات لها حجة إلزامية ويفرض تطبيقها مباشرة على دول الأعضاء (عكس التوجيهات الأوروبية) دون ترجمتها إلى التشريعات القومية، وأصبحت بذلك الممارسة في فرنسا تتوزع على ثلاثة تنظيمات ومعايير على النحو التالي:

<sup>1</sup> Robert Obert, Marie Pierre Mairesse, Op cit, P 183.

<sup>2</sup> Evelyne Gurfein, Op cit, P 17 .

<sup>3</sup> Gil Zelazri, Maryline Berry akhlef et autres " Impact des normes comptables sur la comptabilité française", Mardi 01 Avril 2003, [www.creg.ac-versailles.fr](http://www.creg.ac-versailles.fr)

<sup>4</sup> Robert Obert, "Synthèse droit et comptabilité, 1- Operations courantes et opérations affectant les structures et les groupes ", Op cit, P 413.

الجدول رقم (4-1): مصادر تنظيم الممارسة على مستوى الحسابات الفردية والموحدة في فرنسا

الحسابات الفردية	الحسابات الموحدة	
المخطط المحاسبي الإجمالي PCG	معايير الإبلاغ المالي IFRS	الشركات التي تطرح قيما للتداول في سوق أوروبي رسمي للمفوضية الأوروبية (Euronex)
PCG	IFRS أو (99-02) RMCC	الشركات غير المدرجة
PCG	/	الشركات الفردية

**Source:** Micheline Friédérich, Georges Langlois et autres, "Comptabilité et audit", 8ème éd, Edition Foucher, Vanves, France, p 165.

يظهر من خلال هذا الجدول بأن فرنسا توصلت إلى ما كان متوقع سابقاً<sup>1</sup>، وهو استخدام مرجعين محاسبين: المخطط المحاسبي الإجمالي بالنسبة للحسابات الفردية والمعايير الدولية ومعايير الإبلاغ المالي IAS/IFRS بالنسبة للحسابات الموحدة. وتجدر الإشارة إلى أن مجلس المحاسبة الدولي قد قام بإصدار معيار للإبلاغ المالي يتعلق بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة PME (IFRS for SMEs) وهي قواعد بسيطة يمكن ممارستها في المنشآت غير المدرجة في البورصة سواء لإعداد الحسابات الفردية أو الحسابات الموحدة، لكن اللجنة الأوروبية لم تصادق عليها ولم يتم تبنيها كون الجباية وقانون الشركات يؤثران على الحسابات الفردية في ظل التأطير القانوني كما هو الحال في فرنسا، وتطبيق هذه القواعد سوف يلزم الشركات على مسك محاسبة مزدوجة، يترتب عنها ثقل في التكاليف الإدارية دون حتمية الحصول على منافع مقابلة لهذه التكاليف<sup>2</sup>. واكتفت هيئات التنظيم المحاسبي على مستوى الحسابات الفردية بتوفيق قانونها المحاسبي مع الممارسة الدولية بصفة جزئية وتدرجية، بحيث أدمج المخطط المحاسبي القواعد المتعلقة بمؤونات الخسائر والمخاطر، العقود طويلة الأجل، اندماج الأعمال، التغيرات في التقديرات المحاسبية، الاهتلاكات وخسائر القيمة، المحاسبة على الأصول وتقييمها،... إلخ.<sup>3</sup>

كما تجدر الإشارة إلى أن المفوضية الأوروبية (UE) قامت بتبني معايير الإبلاغ المالي والمعايير الدولية الواردة في حزمة التوحيد ومعظم التعديلات المتعلقة بها، وعلى هذا الأساس تقوم المؤسسات المدرجة قيمها في السوق الرسمي الأوروبي بإعداد حساباتها الموحدة وفقاً لاسترشادات هذه الحزمة، فقد تم العمل على تجانس معيار الإبلاغ المالي رقم 10 من خلال التنظيم UEn°1254/2012 الصادر في 11 ديسمبر 2012 وتجانس مختلف التعديلات لهذا المعيار ومعايير أخرى من الحزمة والتي تتعلق بالأحكام الانتقالية ومنشآت الاستثمار في كلا التنظيمين UE 313/2013 و UE 1174/2013 على التوالي، وتبقى التعديلات

<sup>1</sup> Ibid, P 414.

<sup>2</sup> Micheline Priédérich, Georges Langlois, et autres, 8ème éd, Op cit, P 164.

<sup>3</sup> Bruno Bachy, Michel sion, Op cit, P 60.

المعنونة بـ "البيع ونقل الأصول بين المستثمر ومؤسسة شريكة أو مشتركة "و" منشآت الاستثمار: تطبيق الإعفاء من التوحيد" والصادرين معا في 18 ديسمبر 2014 لم تعمل المفوضية الأوروبية على تجانسهما بعد.<sup>1</sup>

على الرغم من جهود التقارب والتجانس التي تتجسد في التعديلات الأخيرة للنصوص القومية، إلا أنه تبقى بعض الفروق بين المرجع المحاسبي الدولي والمرجع الفرنسي لا تقود إلى نفس الحسابات الموحدة، سنتطرق إليها في الفروع الموالية.

### الفرع الثاني: مفهوم السيطرة

يعرف التنظيم 99-02 السيطرة كما يعرفها معيار المحاسبة الدولي السابق رقم 27 على أنها سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة معينة لتحقيق منافع من نشاطاتها، وتتجسد هذه السيطرة عندما تمتلك الشركة القابضة أكثر من نصف حقوق التصويت في منشأة أخرى، ما لم يكن من الممكن إثبات أن تلك الملكية تشكل سيطرة. على خلاف المفهوم الجديد للسيطرة في ظل معيار الإبلاغ المالي رقم 10، بحيث يمكن للمستثمر أن يحقق السلطة على المنشأة المستثمر فيها بطرق عديدة، ليس فقط من خلال التحكم في السياسات المالية والتشغيلية، وإنما يمكن أن يقدر ما إذا كان لديه حقوق على إدارة النشاطات ذات الصلة، كما يعد كذلك التعرض للمنافع والمخاطر من مؤشرات السيطرة.<sup>2</sup>

يستخدم التنظيم الفرنسي 99-02 اصطلاح الشامل (exclusif) للتعبير عن السيطرة الممارسة على الفروع، فالسيطرة الشاملة مفهوم واسع يتضمن السيطرة القانونية، السيطرة في الواقع والسيطرة التعاقدية. - السيطرة في الواقع هي السلطة على تعيين/أو عزل غالبية أعضاء مجلس الإدارة ويفترض أن تتحقق حسب التنظيم إذا كانت الشركة القابضة تمتلك خلال فترتين متتاليتين جزء يتعدى 40% من حقوق التصويت ولا يكون هناك شريك آخر يملك جزءا أكبر من جزءها.<sup>3</sup>

- تتحقق السيطرة التعاقدية من خلال السلطة على أكثر من نصف حقوق التصويت بموجب اتفاق مع مستثمرين آخرين أو من خلال السلطة على إدارة السياسات المالية والتشغيلية بموجب قانون أو عقد، وتعد كذلك المنشآت ذات الأغراض الخاصة شكل من أشكال السيطرة التعاقدية (حالة خاصة) يتم معالجتها وفق قانون الضمان المالي الصادر في 03 أوت 2003 والذي يسطر أحكامه على قواعد المعيار الدولي رقم 27 السابق والتفسير رقم SIC 12. كما حدد التنظيم 99-02 المعدل بالتنظيم 03-2004 ل 4 ماي 2004 مفهوم هذه المنشآت وأعاد تحديد كذلك مفهوم السيطرة التعاقدية "في الجوهر"، فالمنشآت ذات

<sup>1</sup> FocusIFRS, IFRS 10, " Etats financiers consolidés", 22/12/2014, [www.focusIFRS.com /menu... /ifrs\\_10\\_etats\\_financiers\\_consolidés](http://www.focusIFRS.com/menu.../ifrs_10_etats_financiers_consolidés), Consulté le 24/06/2015.

<sup>2</sup> Need to know, IFRS 10, " Consolidated financial statement, Op cit, P 09.

<sup>3</sup> C.Maillet Baudrier , A.Le Manh, Op cit, P154.

الأغراض الخاصة هي تشكيلة قانونية متميزة تنشأ بشكل خاص لإدارة عملية أو مجموعة عمليات متماثلة لفائدة مؤسسة ما، ويكون ذلك من خلال وضع أصول أو توريدات سلع، خدمات أو رأسمال تحت تصرفها. وقد ألغى قانون الضمان المالي إلزامية حيازة الشركة الأم على الأقل لسهم واحد في رأسمال المنشأة ذات الأغراض الخاصة<sup>1</sup>. كما تطرق التنظيم إلى ثلاثة معايير تسمح بتحديد مفهوم السيطرة على هذه المنشآت وبذلك إمكانية توحيدها وهي أن تحوز الشركة الأم فعلا على سلطات القرار وليس بالضرورة أن تحوز على حقوق التصويت، القدرة على الاستفادة من غالبية المنافع وتحمل غالبية المخاطر المتعلقة بها<sup>2</sup>. وقد كانت هذه المنشآت قبل هذا التعديل لا يمكن دمجها في مجال التوحيد إلا إذا كانت تفي بمفهوم السيطرة المحدد في التنظيم 99-02 وتعالج كباقي الفروع التقليدية.

-على خلاف معيار الإبلاغ المالي رقم 10، لا يأخذ التنظيم الفرنسي في الاعتبار حقوق التصويت المحتملة عند تقدير السيطرة وإنما تؤخذ فقط حقوق التصويت المتاحة فعلا في تاريخ تقدير السيطرة.

### الفرع الثالث: الإعفاء من إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة والإعفاء من مجال التوحيد

قبل التطرق إلى الإعفاء تجدر الإشارة إلى التمييز بين إمكانية إعفاء شركة من مجال التوحيد والإلزامية أو عدم إلزامية إعداد الحسابات الموحدة، فهما مفهومان منفصلان ولا يمكن الجمع بينهما كما هو الحال في العديد من المراجع المحاسبية.

### أولا: الإعفاء من إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة

يعد حقل ممارسة الحسابات الموحدة واسعا جدا من الناحية النظرية حسب التنظيم الفرنسي 99-02، فهي تفرض على جميع الشركات، المؤسسات العمومية، مؤسسات التأمين ومنشآت الاقتراض باستثناء الشركات التعاونية، لذلك يعمل القانون التجاري (المادة 233-17) على تضيق هذا الحقل من خلال فرض بعض حالات الإعفاء من إعداد الحسابات الموحدة، غير أن هذه الإعفاءات تكون في كثير من الأحيان مصاحبة بالعديد من الشروط القانونية التي تعيق ممارستها من الناحية الفنية، وهناك حالتين هما:

- الشركة القابضة هي نفسها شركة تابعة، تسيطر عليها شركة قابضة أخرى شريطة أن لا يمانع عن عدم إعداد قوائم موحدة أحد أو العديد من الشركاء الذين يحوزون على الأقل على 10% من رأسمالها، غير أن مرسوم 23 مارس 1967 يقيد هذا الإعفاء بالعديد من الشروط والتوصيات الإضافية، مما يدفع بالشركة القابضة إلى إعداد الحسابات الموحدة عمليا لتفادي تلك المتطلبات<sup>3</sup>، وقد كان معيار المحاسبة الدولي كذلك يسمح بهذا الإعفاء لكن إذا كان المالكين الآخرين، بما فيهم الذين ليس لديهم حق في التصويت (حقوق

<sup>1</sup>Ibid, p155.

<sup>2</sup>Micheline Priédérich, Georges Langlois, et autres, " 8ème éd, Op cit, P 168.

<sup>3</sup>Ibid, p60.

الأقلية) لا يمانعون عن ذلك عند إعلامهم من طرف الشركة الأم كون المعيار يفترض بأن تكون الشركة القابضة التي تخضع للسيطرة شركة فرعية فقط، خلاف التنظيم الفرنسي الذي يفترض أن تكون شركة فرعية أو شركة مستثمر فيها بحصة جوهرية (معتبرة). وتجدر الإشارة إلى أن حالة الإعفاء هذه تطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم 27 في طبيعته السابقة وقد تم حذفها عند مراجعة المعيار سنة 2003، لكن يمكن تبنيها مجتمعة مع ثلاثة شروط أخرى من أجل إعفاء اختياري.

- حالة المجموعات الصغيرة التي لا تتعدى خلال نشاطين متتاليين وعلى أساس الحسابات السنوية المقفلة حجم محدد من طرف القانون التجاري والمرسوم 90-72 ل 17 جانفي 1990، بحيث يمكن للشركات أن تقوم بإعداد وعرض حسابات موحدة إذا تعدت عتبتين من العتبات الثلاثة المحددة ويفترض احترام طريقة حسابها وتحديدتها الموضحة في المرسوم نفسه، وهي:<sup>1</sup>

✓ مجموع الميزانية: 15 مليون أورو.

✓ صافي رقم الأعمال: 30 مليون أورو.

✓ العدد المتوسط للمستخدمين الدائمين هو 250 مستخدم.

وقد اقترح التوجيه الأوروبي الجديد لدول الأعضاء الرفع في عتبات الإعفاء من التوحيد، بحيث يمكن للمجموعات المتوسطة أن تقوم بإعداد الحسابات الموحدة إذا فاقت خلال نشاطين متتاليين عتبتين من العتبات الثلاثة التالية: 20 مليون أورو بالنسبة للميزانية، 40 مليون أورو بالنسبة لرقم الأعمال و 250 مستخدم، كما فرض التوجيه عتبات الإعفاء للمجموعات الصغيرة، فإذا اختارت الدول تطبيق هذه العتبات فيتوقع أن ينخفض عدد المجموعات المعدة للقوائم الموحدة.<sup>2</sup>

### ثانيا: الإعفاء من مجال التوحيد

تعنى إجباريا في مجال التوحيد حسب التنظيم 99-02:<sup>3</sup>

- الشركات التابعة التي تعمل في ظل قيود صارمة، طويلة الأمد بشكل يفقد سيطرة أو تأثير الشركة القابضة عليها أو يضعف من قدرتها على تحويل الأموال للشركة القابضة، وهذا الحكم ينطبق خصوصا على الفروع والشركات المستثمر فيها الواقعة في دول غير مستقرة سياسيا، في حين لا يسمح مجلس المعايير الدولية بهذا

<sup>1</sup>Ibid, p61.

<sup>2</sup> PWC, "Comptes consolidés, Règles françaises ", Op cit, P40.

<sup>3</sup> voir :

- Jean Michel Palou, Op cit, P 595.

- Jean Montier, Olivier Grassi, Op cit, P 73.

- Dominique Mesplé- lassale, Op cit, P 16.

الاستثناء إلا في حالة غياب السيطرة، وفي هذه الحالة يتطلب المعيار الدولي رقم 39 إعادة معالجة المساهمة كاستثمار عادي بقيمته العادلة.

- الشركات التابعة عندما يتم امتلاك أسهمها بغرض إعادة بيعها لاحقاً، شريطة أن تكون للشركة القابضة نية التخلص من هذه الأسهم عند الشراء، مثلما يتطلبه مجلس معايير المحاسبة الدولية، غير أن هذا الأخير يحدد فترة امتلاك الأسهم قبل بيعها اللاحق والتي يتطلب أن لا تتجاوز 12 شهراً لكي يعاد تصنيف الاستثمار في الشركة التابعة كاستثمارات معدة للبيع حسبما يتطلبه معيار الإبلاغ المالي رقم 5.

إلى جانب هذه الإعفاءات هناك إعفاءات أخرى لم ترد في المرجع الدولي وتعد حسب المرجع الفرنسي إعفاءات اختيارية، وهما حالتين:

- إذا كانت الشركة التابعة لا تمثل لوحدها أو مع شركات أخرى أهمية نسبية كبيرة أو ما يعرف في التنظيم 02-99 بالصفة الجوهرية (le caractère significatif) بالنسبة للتمثيل الصادق للممتلكات، الوضعية المالية و دخل المجموعة.

- إذا كانت المعلومات الضرورية لإعداد الحسابات الموحدة لا يمكن الحصول عليها بدون تكلفه مفرطة أو في الآجال التي حددها القانون التجاري، على أن تكون على الأقل شهراً قبل استدعاء الجمعية العامة لإعطاء الصفة القانونية للحسابات السنوية، وتجدر الإشارة هنا إلى أن التنظيم 02-99 لا يأخذ هذا الإعفاء بعين الاعتبار لأن مفهوم السيطرة يتطلب ضرورة وجود نظام اتصال دائم وسريع للمعلومات الإدارية على مستوى المجموعة، غير أنه لا يمكن إهمال هذا الإعفاء لأنه حكم محدد من طرف القانون التجاري وله حجة إلزامية أكبر من التنظيم 02-99 CRC.

### الفرع الرابع: إجراءات التوحيد

- يتطلب التنظيم إقفال الحسابات وإعداد القوائم المالية للشركة القابضة والشركات التابعة في نفس تاريخ التقرير، ولا يكون بالضرورة هذا التاريخ يتوافق مع تاريخ إقفال حسابات الشركة القابضة كما يتطلبه معيار الإبلاغ المالي رقم 10، فيمكن توحيد الحسابات- مع تبرير ذلك في الملحق- سواء في تاريخ إقفال غالبية الشركات التابعة أو تاريخ إقفال الحسابات الفردية للشركة القابضة<sup>1</sup>، والفارق الزمني هذا يمكن أن يعالج بثلاثة حلول حسب التنظيم 02-99، وهي:

✓ إذا كانت فترة الاختلاف بتاريخ القوائم المالية للشركات التي تدخل في مجال التوحيد تقل بأكثر من ثلاث شهور عن تاريخ إعداد القوائم الموحدة، فيكون من الضروري إعداد حسابات مرحلية في هذا التاريخ الأخير، ويتعين مراقبتها من طرف محافظ الحسابات.

<sup>1</sup> Jean Michel Palou, Op cit, P 597.

✓ إذا كانت فترة الاختلاف بتاريخ القوائم المالية تقل بأقل من ثلاث شهور عن تاريخ إعداد القوائم الموحدة، يسمح التنظيم بالاعتماد على الحسابات الفردية للشركات التي تدخل في مجال التوحيد، شريطة إجراء تعديلات لأثر الأحداث الجوهرية الواقعة بين تاريخ إقفال القوائم السنوية والقوائم المعدة لغرض التوحيد، كما يمكن إعداد تقارير مرحلية لغرض التوحيد.<sup>1</sup>

✓ إذا كانت فترة الاختلاف بتاريخ القوائم المالية تزيد عن تاريخ القوائم المالية الموحدة فيتطلب إعداد تقارير مرحلية.

- على خلاف معيار الإبلاغ المالي رقم 10 والذي يتطلب سياسات محاسبية موحدة عند إعداد القوائم الموحدة، ولا يوجد استثناءات لذلك، فإن التنظيم 99-02 يظهر أكثر مرونة في هذا الشأن ويورد استثناء من تطبيق مبدأ تجانس الطرق على المجموع الموحد، بحيث يسمح بالاحتفاظ في الحسابات الموحدة بحسابات الشركات التي يختلف نشاطها عن النشاط الرئيسي للمجموعة وتعد باستخدام قواعد محاسبية خاصة بهذا النشاط دون إعادة معالجتها بغرض التوحيد.

- تتطلب القواعد الفرنسية معالجة الاستثمار في الشركة التابعة في قوائم المستثمر خلال الفترات التالية للملك بالتكلفة، وهي طريقة محاسبية يتم بموجبها إثبات الاستثمار بالتكلفة وتظهر قائمة الدخل إيرادات الاستثمار في حدود حصة المستثمر فقط من توزيعات الأرباح للشركة المستثمر بها والمحققة بعد تاريخ الاقتناء، وبناء عليه، يبقى رصيد الاستثمار في الشركة التابعة كما هو دون تغيير خلال الفترات التالية للملك، بينما تنطوي هذه الطريقة التي كانت تتطلبها سابقا معايير المحاسبة الدولية على تخفيض حساب الاستثمار في التابعة في حالة زيادة قيمة توزيعات أرباح الشركة التابعة بعد تاريخ تملكها من طرف الشركة الأم عن الأرباح التي حققتها التابعة بعد التملك.<sup>2</sup>

- تتطلب القواعد الفرنسية المحاسبة عن الاستثمار في القوائم المالية المنفصلة للمستثمر بالتكلفة (أو بالقيمة النفعية أيهما أقل) أو بالقيمة المعادلة أي طريقة الملكية بمعنى الاستبدال، وهذه الأخيرة تستخدم في حالات محدودة كما هو الحال بالنسبة للاستثمار في الشركات التابعة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Jean Montier, Olivier Grassi, Op cit, P 138.

<sup>2</sup> أنظر:

- د. سامر مظهر قنطقجي، "المعيار المحاسبي الخاص بالمحاسبة عن الاستثمارات في شركات شقيقة"، متاح على الموقع <http://www.kantakji.com/media/174583/file1924.pdf> ، تاريخ الإطلاع 2017/05/01.

- أ.د. محمد أبو نصار، د. جمعة حميدات، الطبعة الثالثة، مرجع سابق، ص777.

<sup>3</sup> Odile Barbe, Laurent Didelot, 7ème édition, Op cit, p558.

## المطلب الرابع: نظام توحيد حسابات الشركات التابعة وفق النظام المحاسبي المالي

### الفرع الأول: ظهور وتطور الحسابات الموحدة في الجزائر

يرتبط ظهور الحسابات الموحدة في الجزائر بظهور الشركات القابضة، بحيث أزم الأمر رقم 27/96 الصادر بتاريخ 1996/12/09 جميع الشركات التي تلجأ إلى الادخار العيني وقيمها مسعرة في بورصة الجزائر بأن تقوم بإعداد ونشر الحسابات الموحدة، وقد أدمجت أحكام هذا الأمر في القانون التجاري الجزائري بتعديل كل من المواد 729 إلى 732 مكرر 4 بالمادة 17 من هذا الأمر<sup>1</sup>، وللتعريف بهذه التقنية أكثر وتنظيمها صدر القرار المؤرخ في 29 جمادى الثانية عام 1420 الموافق ل 09 أكتوبر 1999 ليحدد كفاءات إعداد وتوحيد حسابات المجموعة، كما يحدد هذا القرار كفاءات توافق المخطط الوطني المحاسبي مع نشاط الشركات القابضة، بحيث تلتزم هذه الأخيرة بالخضوع إلى أحكام هذا المخطط في مسك محاسبتها وإعداد قوائمها المالية وعرضها. وبغرض توفيق الممارسة المحاسبية القومية في هذا الشأن مع الممارسة الدولية صدر النظام المحاسبي المالي بموجب:

- القانون رقم 07-11 ل 25 نوفمبر 2007<sup>2</sup>، المتضمن للنظام المحاسبي المالي والذي يخصص الفصل الخامس لشروط وكفاءات تطبيق الحسابات الموحدة، بحيث يفرض على جميع المنشآت التي تسيطر على منشأة أخرى أو العديد من المنشآت أن تقوم بإعداد القوائم المالية الموحدة ويترك طرق وإجراءات إعداد وعرض هذه الحسابات لتحديد من طرف التنظيم.

- المرسوم التنفيذي لهذا القانون رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو 2008<sup>3</sup>، يتضمن في مواد 29-40-41 مفهوم السيطرة وشروط تحقيقها ويترك كفاءات وإجراءات إعداد وعرض الحسابات الموحدة للقرار.

- القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق ل 26 يوليو 2008<sup>4</sup>، يتضمن عنوان خاص بالحسابات الموحدة في قسمه الثاني من الفصل الثالث ويقدم قواعد إعداد هذه الحسابات ونماذج عرضها، إلى جانب أنه يبين المعلومات المتطلب الإفصاح عنها في الملحق.

تعد قواعد النظام المحاسبي المالي المرجع المحاسبي الأساس لإعداد، عرض والإفصاح عن الحسابات الموحدة، كما يمكن الاعتماد بصفة ثانوية على:

- قواعد القانون التجاري التي تلزم الشركات القابضة المدرجة قيمها في البورصة بإعداد الحسابات الموحدة ونشرها، ويقصد بالحسابات الموحدة، تقديم الوضعية المالية ونتائج مجموعة الشركات وكأنها تشكل نفس

<sup>1</sup> Benaibouche Mohamed Lid, "Comptabilité des sociétés, Conforme aux normes du nouveau système comptable financier SCF", Tome 2, Office des publications universitaires, Alger, 2009, P 82.

<sup>2</sup> القانون الصادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، الصادر يوم 25 نوفمبر 2007، ص 03.

<sup>3</sup> المرسوم الصادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، الصادر يوم 28 مايو 2008، ص 11.

<sup>4</sup> القرار الصادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادر يوم 25 مارس 2009، ص 03.

## الفصل الرابع: التباين في نظم توحيد الحسابات في الأنظمة المحاسبية المقارنة

الوحدة<sup>1</sup>، وقبل هذا، خصص القانون التجاري الجزائري في كتابه الخامس المتعلق بالشركات التجارية قواعد تتعلق بالشركات التابعة، المساهمات والشركات المراقبة في القسم الثاني من الفصل الرابع للباب الأول، تتضمن هذه القواعد ما يلي<sup>2</sup>:

✓ تحديد الشركات الفرعية والشركات المستثمر فيها، بحيث إذا كانت لشركة أكثر من 50% من رأسمال شركة أخرى تعد الثانية فرعا للأولى، وتعتبر شركة مساهمة في شركة أخرى إذا كان جزء رأس المال الذي تملكه في هذه الأخيرة يقل عن 50% أو يساويها.

✓ تعريف السيطرة، فهو يعترف بالسيطرة القانونية، التعاقدية والسيطرة في الواقع.

✓ تنظيم الروابط المالية بين شركات المجموعة من حيث تحديد مستوى المساهمات غير المباشرة، الحد من المساهمات المتبادلة المباشرة، والحد من مساهمات السيطرة الذاتية.

✓ إعلام الشركاء عن أية مساهمة تحوزها الشركة القابضة في شركة أخرى والإشارة إلى نشاط الشركات التابعة حسب القطاع في تقرير مجلس الإدارة، ومراقبة حسابات المجموعة من طرف محافظان للحسابات على الأقل.

- أحكام القانون الجبائي كون القواعد الجبائية تترايط مع قواعد المحاسبة في الجزائر، فهي تحدد المفهوم الجبائي للمجموعة، تشجع تجمع الشركات وتقدم العديد من المزايا الجبائية للشركات التي تفي بهذا المفهوم من توحيد الأرباح الخاضعة للضريبة والإعفاء من الضريبة على الأرباح كل من توزيعات الحصص المستلمة من طرف الشركة الأم، فوائض القيمة غير المحققة، العقود الخاصة بتحويل الممتلكات بين شركات المجموعة وتحويل الشركات قصد إدماجها في التجمعات، وتخفيض الرسم بنسبة 50% على رقم الأعمال المحقق داخل المجموعة.<sup>3</sup>

### الفرع الثاني: مفهوم السيطرة

تتحقق السيطرة بوجود السلطة على إدارة السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة ما بغرض الحصول على منافع من أنشطتها، ويفترض وجودها إذا كانت الشركة القابضة تملك غالبية حقوق التصويت في شركة أخرى، أو يمكن الحصول عليها إذا كانت لا تمتلك غالبية حقوق التصويت في الحالات التالية:<sup>4</sup>

<sup>1</sup> المادة 732 مكرر 3 و 4 من القانون التجاري الجزائري، طبعة برتي، الجزائر، 2010-2011، ص 414-415.

<sup>2</sup> المادة 732-729 مكرر من القانون التجاري الجزائري، مرجع سابق، ص 413-414.

<sup>3</sup> أنظر:

- المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، طبعة إلكترونية، 2017، ص 34، متوفر على موقع المديرية العامة للضرائب، الجزائر، <https://mfdgi.gov.dz>، تاريخ الإطلاع 2017/10/29.

- المادة 147، المادة 173-3، المادة 219 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص 44، 45، 38 على التوالي.

- المادة 347 مكرر 4 من قانون التسجيل، طبعة إلكترونية، 2017، ص 62، متوفر على موقع المديرية العامة للضرائب.

- المادة 3-8 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، طبعة إلكترونية، 2017، ص 6، متوفر على موقع المديرية العامة للضرائب.

<sup>4</sup> المادة 40 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 26 مايو 2008 والصادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، مرجع سابق، ص 15.

- السلطة على أكثر من 50% من حقوق التصويت بموجب اتفاق مع مساهمين آخرين.
  - سلطة تعيين أو عزل أغلبية مسيري كيان آخر.
  - سلطة تحديد السياسات المالية والتشغيلية بموجب القانون الأساسي أو بموجب عقد.
  - سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات مجلس الإدارة.
- إن السلطة على تعيين/أو عزل غالبية مسيري كيان آخر تعني السيطرة في الواقع ويفترض القانون التجاري تحقيقها عندما تحوز الشركة القابضة بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا يتعدى 40% من حقوق التصويت، ولا يمتلك أي شريك آخر جزءا أكبر من جزئها.<sup>1</sup>

### الفرع الثالث: قواعد الإعفاء من إعداد الحسابات الموحدة والإعفاء من مجال التوحيد

- تعرف الحسابات الموحدة بأنها الحسابات التي تقدم الممتلكات، الوضعية المالية ونتيجة مجموعة الكيانات كما لو أنها تمثل كيانا واحدا، وتعفى من إعداد الحسابات الموحدة مجموعة الكيانات المملوكة بشكل كامل أو شبه كامل من طرف شركة قابضة أخرى وإذا حصلت على الموافقة من طرف أصحاب حقوق الأقلية. ويتطلب أن يكون الامتلاك شبه الكامل لا يقل عن 90% من حقوق التصويت.
- تبقى خارج مجال التوحيد المنشآت التي تواجه قيود صارمة ودائمة تفرض إعادة النظر بصورة جوهرية على السيطرة التي تمارسها عليها الشركة الأم، والمنشآت التي تمتلك فيها الشركة الأم أسهما أو حصصا لغرض بيعها في المستقبل القريب.<sup>2</sup>

### الفرع الرابع: إجراءات التوحيد

- يتطلب إعداد القوائم المالية الموحدة وعرضها إجراءات وسياسات محاسبية موحدة بالنسبة لجميع الشركات التي يشتملها مجال التوحيد.<sup>3</sup>
- إذا كان تاريخ إقفال القوائم المالية لمنشأة ما يشتملها مجال التوحيد يزيد بثلاثة أشهر عن تاريخ إقفال القوائم المالية الموحدة، فيتطلب إعداد حسابات وسيطة لأغراض التوحيد، تراقب من طرف محافظ الحسابات للمنشأة المعنية، وإذا تعذر ذلك من طرف مهني مكلف بمراقبة الحسابات.

### المطلب الخامس: الفروقات البيئية في نظم توحيد القوائم المالية للشركة القابضة والشركات التابعة

#### الفرع الأول: تحديد الفروقات البيئية

- يمكن استخلاص الفروقات الجوهرية فيما يتعلق بتوحيد القوائم المالية للشركات التابعة في الأنظمة المحاسبية المقارنة من حيث مفهوم السيطرة، تحديد مجال التوحيد وإجراءات التوحيد على النحو التالي:

<sup>1</sup> المادة 731 من القانون التجاري الجزائري، مرجع سابق، ص 413.  
<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادر يوم 25 ماي 2009، ص 16.  
<sup>3</sup> المرجع نفسه، ص 16.

الفصل الرابع: التباين في نظم توحيد الحسابات في الأنظمة المحاسبية المقارنة

الجدول رقم(4-2) الفروقات البينية في نظم توحيد القوائم المالية للشركة القابضة والشركات التابعة

معايير المحاسبة الدولية IFRS 10	المبادئ الأمريكية ASC 810-10 et USC	التنظيم الفرنسي CRC99-02	النظام المحاسبي المالي SCF
<p>مفهوم السيطرة</p> <p>-تعرف السيطرة بأنها الأساس الوحيد للتوحيد لجميع أنواع المنشآت ولا توجد إرشادات منفصلة تحمل نموذجين مختلفين للتوحيد كما كان الحال في المعيار المحاسبة السابق رقم 27.</p> <p>-تم التطرق بصراحة وتفصيل للسيطرة في الواقع وتم تقديم إرشادات تطبيق خاصة لتقدير السيطرة في بعض الحالات.</p> <p>-تؤخذ حقوق التصويت المحتملة في الحساب عند تقدير السيطرة إذا كانت أساس.</p> <p>-يقدم المعيار إرشادات تطبيق خاصة بعلاقة الوكالة عندما تفوض سلطة اتخاذ القرارات من طرف الأصيل إلى الوكيل والأصيل لوحده يمكنه التوحيد.</p>	<p>-مبدأ السيطرة هو أساس التوحيد وهناك نموذجين للتوحيد، نموذج الحصص المتغيرة (VIE) ونموذج حصص التصويت.</p> <p>-لا وجود لمفهوم السيطرة في الواقع.</p> <p>-لا تؤخذ حقوق التصويت المحتملة في الحساب عند تقدير السيطرة.</p> <p>-لا يعد تحليل الأصيل نحو الوكيل من عوامل اكتساب السيطرة غير أن تقدير ذلك يتطلب عند تحديد الحصص المالية المسيطر عليها.</p>	<p>-تعد السيطرة أساس التوحيد وهي تنطوي على مفهومين (نموذجين) حسب نوع المنشأة، كما هو وارد في معيار المحاسبة الدولي رقم 27.</p> <p>السابق 27 والتفسير SIC12.</p> <p>-لم يتم التطرق للتطبيق بصراحة للسيطرة دون امتلاك غالبية حقوق التصويت كما هو الحال في معيار المحاسبة السابق 27 بالرغم من التطرق إليها ضمناً في هذا المعيار.</p> <p>-لم يتم التطرق إلى السلطة المفوضة لأنه مفهوم لا ينطبق مع مفهوم السيطرة الواردة في التنظيم.</p>	<p>تعد السيطرة أساس التوحيد وهي تنطوي على مفهوم واحد يطابق ذلك الوارد في معيار المحاسبة السابق رقم 27.</p> <p>-تم التطرق إلى السيطرة في الواقع في القانون التجاري ضمناً ولكن لم تطبق بصراحة - لم يرد اصطلاح حقوق التصويت المحتملة.</p>
<p>الإعفاء من إعداد القوائم المالية الموحدة</p> <p>تقدم لها فروعها خدمة ترتبط بالاستثمارات</p>	<p>تم تأجيل صناعة الاستثمار من تطبيق دليل التوحيد المتعلق بالمنشآت ذات الفائدة المتغيرة، إلى جانب هذه</p>	<p>هناك العديد من حالات الإغفاء الإجبارية والاختيارية لتضييق حقل تطبيق هذه الحسابات لكن لم</p>	<p>تفرض هذه الحسابات فقط على الشركات التي تقوم باللجوء العلني للادخار ولم يختص النظام بإعفاء صناعة</p>

## الفصل الرابع: التباين في نظم توحيد الحسابات في الأنظمة المحاسبية المقارنة

الشركات تم إعفاء بعض صناعات الاستثمار				
لا يتطلب إجراءات وسياسات موحدة عند إعداد القوائم الموحدة	لا يتطلب إجراءات وسياسات موحدة عند إعداد القوائم الموحدة	لا يتطلب إجراءات وسياسات موحدة عند إعداد القوائم الموحدة	لا يتطلب إجراءات وسياسات موحدة عند إعداد القوائم الموحدة	لا يتطلب إجراءات وسياسات موحدة عند إعداد القوائم الموحدة
يتطلب الإقفال في نفس التاريخ، لكن يتطلب إدراج أثر المعاملات الجوهرية الواقعة بين تاريخ الإقفال وتاريخ التوحيد	يتطلب الإقفال في نفس التاريخ، لكن يتطلب إدراج أثر المعاملات الجوهرية الواقعة بين تاريخ الإقفال وتاريخ التوحيد	يتطلب الإقفال في نفس التاريخ، لكن يتطلب إدراج أثر المعاملات الجوهرية الواقعة بين تاريخ الإقفال وتاريخ التوحيد	يتطلب الإقفال في نفس التاريخ، لكن يتطلب إدراج أثر المعاملات الجوهرية الواقعة بين تاريخ الإقفال وتاريخ التوحيد	يتطلب الإقفال في نفس التاريخ، لكن يتطلب إدراج أثر المعاملات الجوهرية الواقعة بين تاريخ الإقفال وتاريخ التوحيد
يتطلب معيار الإبلاغ المالي رقم 10 معالجة الاستثمار بطريقة حقوق الملكية.	يتطلب معيار الإبلاغ المالي رقم 10 معالجة الاستثمار بطريقة حقوق الملكية.	يتطلب معيار الإبلاغ المالي رقم 10 معالجة الاستثمار بطريقة حقوق الملكية.	يتطلب معيار الإبلاغ المالي رقم 10 معالجة الاستثمار بطريقة حقوق الملكية.	يتطلب معيار الإبلاغ المالي رقم 10 معالجة الاستثمار بطريقة حقوق الملكية.
لا تتطلب المبادئ إعداد قوائم مالية منفصلة.				
تتم المعالجة وفق المحاسبة رقم 27 بالتكلفة أو بالقيمة العادلة وفق معيار الإبلاغ رقم 9.	تتم المعالجة وفق المحاسبة رقم 27 بالتكلفة أو بالقيمة العادلة وفق معيار الإبلاغ رقم 9.	تتم المعالجة وفق المحاسبة رقم 27 بالتكلفة أو بالقيمة العادلة وفق معيار الإبلاغ رقم 9.	تتم المعالجة وفق المحاسبة رقم 27 بالتكلفة أو بالقيمة العادلة وفق معيار الإبلاغ رقم 9.	تتم المعالجة وفق المحاسبة رقم 27 بالتكلفة أو بالقيمة العادلة وفق معيار الإبلاغ رقم 9.

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معيار الإبلاغ المالي رقم IFRS10، تدوين معيار المحاسبة لمجلس معايير المحاسبة المالية ASC810-10 والتحديث الموافق له ASUn°2015-02، التنظيم الفرنسي 02-99-CRC، وقواعد النظام المحاسبي المالي SCF.

## الفرع الثاني: تحليل الفروق

إن استعراض أهم إرشادات توحيد الشركات التابعة وإجراء المقارنة بين نظم المحاسبة الأساسية يجعلنا نتوصل إلى النتائج التالية:

- يختلف مفهوم السيطرة وكيفية تقديرها من نظام محاسبي لآخر، ومبدأ السيطرة هو الأساس الوحيد للتوحيد وتحديد مجال التوحيد وبذلك سوف يختلف مجال التوحيد من نظام لآخر، كما أن كيفية تحديد الحصص المالية المسيطر عليها لا تماثل في معظم الأحيان بالرغم من تماثل شروط وعوامل التوحيد.

- يظهر مفهوم السيطرة في ظل المعايير الدولية مفهوم واسع ويؤهل عدد كبير من الشركات للدخول في مجال التوحيد، وذلك بترك تعريف السيطرة يمتد إلى نسبة ملكية تقل عن 50 % (سيطرة تعاقدية وفي الواقع)، إلى جانب تأهيل شركات أخرى من خلال ارتفاع تقدير السيطرة الذي يأخذ في الحسبان حقوق التصويت المحتملة، هذا ما يجعل مستويات التجميع أكبر وأكبر، وبذلك يمكن القول بأن النماذج الأمريكية والدولية والفرنسية تعطي نتائج موحدة مختلفة.

- رفض مجلس المحاسبة المالي الاشتراك مع المجلس الدولي في تطوير، تحسين وتوفيق معايير التوحيد الواجب تطبيقها على جميع المنشآت (الفائدة المتغيرة، حصص التصويت، شركات الاستثمار) بسبب الفروقات التي تتعلق بالسيطرة بأقل من غالبية حقوق التصويت والأخذ في الاعتبار حقوق التصويت المحتملة عند تقدير السيطرة، غير أن المجلس الدولي قام بإعداد وإصدار معيار الإبلاغ المالي رقم 10، مما يبين بأن المجلس يقوم أحياناً بإصدار معايير جديدة بغرض التنمية وتلبية متطلبات البيئات المتقدمة وليس بغرض التوفيق مع المبادئ الأمريكية.

- عمل التدوين الأمريكي المتعلق بالحسابات الموحدة ASC 810 على تقريب الممارسة الأمريكية إلى الممارسة الدولية، وذلك من خلال استبعاد الكثير من حالات الاعفاء من مجال التوحيد ولاسيما المنشآت ذات الأغراض الخاصة من خلال ادماج القائمة المالية رقم 167 في هذا التدوين، كما أن التحديث 02-2015 ASU عمل على تخفيض نماذج التوحيد المقترحة من خلال إلغاء التأجيل غير المحدد للقائمة 167 وتم بذلك تعميم الدليل الجديد على جميع الصناعات العمومية وغير العمومية، مما أدى إلى استبعاد العديد من الفروق السابقة بين الممارستين ولاسيما تلك التي تتعلق بالمحاسبة على المعاملات التي تؤدي إلى انخفاض في حصة المنشأة وفقدان السيطرة، كما أن التحديث عمل على توسيع مجال التوحيد بإمكانية الحصول على السيطرة و توحيد بعض المنشآت بموجب عقد أو اتفاقية مع مساهمين آخرين، غير أن هذا التحديث بقدر ما عمل على التقريب بقدر ما قام بخلق فروق جديدة، فهناك العديد من الاصطلاحات التي تم تغييرها

وتقدم مصطلحات أخرى جديدة لم يتم التطرق إليها في معيار الإبلاغ رقم 10 كحقوق العزل، صانع القرار، حقوق المساهمة، ترتيب رسوم، أطراف ذات علاقة،... إلخ.

- يظهر بأن المعايير الدولية والتنظيم الفرنسي يوفران استرشادات أكثر حول إجراءات التوحيد مقارنة بما تقدمه المبادئ الأمريكية (US GAAP) بالرغم من أن الحسابات الموحدة ظهرت لأول مرة وتطورت في الو.م.أ، كما أنها الأكثر انتشارا وممارسة من الحسابات الفردية كون الشركات تفضل ممارسة نشاطها في ظل التجمعات بدلا من ممارسته بشكل انفرادي.

- تعتمد المجموعات الفرنسية على مرجعين محاسبين، فهي تقوم بإعداد حسابات فردية وفق المخطط الإجمالي للامتثال للمتطلبات القانونية والجبائية، وتعد الحسابات الموحدة وفق المرجع الدولي بالنسبة للشركات المدرجة قيمها في البورصة، وذلك للتخفيف من مشاكل المحاسبة المقارنة عند توحيد المجموعات متعددة الجنسيات، كما يمكن للمجموعات القومية غير المدرجة أن تستخدم المرجع الدولي أو المرجع المحلي للتوحيد، ولتخفيف الفروق بين المرجعين وتسهيل التوحيد باستبعاد التعديلات المتعلقة بالتخصيص المحاسبي تقوم هيئات التنظيم المحاسبي بالتوفيق المستمر والمتطور للمرجع المحلي مع المعايير الدولية، غير أنه لا يمكن التوفيق بدرجة كبيرة لأن للمعايير الدولية خصوصيات وبعض المعالجات التي لا تتماشى مع متطلبات البيئة.

- يظهر بأن إجراءات وسياسات إعداد القوائم الموحدة تكون أكثر تفصيلا تحت التنظيم الفرنسي عنها تحت المعايير الدولية التي ترد كل إجراء بصفة عمومية، ويظهر ذلك جليا في الفصل الأول، حيث تم التطرق إليها بالاعتماد على مراجع فرنسية، وهذا هو طابع القواعد التي تعد أساس التأطير القانوني للمحاسبة.

- بعض القوانين المحلية تتطلب المحاسبة عن الاستثمار في القوائم المالية المنفصلة باستخدام طريقة الملكية، وهذا ما يقترحه مجلس معايير المحاسبة الدولية كمعالجة بديلة ضمن التعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي رقم 28، وذلك لتحسين التوافق الدولي.

- يلاحظ بأن قواعد إعداد الحسابات الموحدة في النظام المحاسبي المالي توافقت بصفة جوهرية تلك التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي السابق رقم 27 في نسخته 2003، لأن مشروع النظام المحاسبي المالي انطلق عام 2004 وقام بتبني المعايير الأخيرة الصادرة آنذاك. كما هو الحال بالنسبة للتنظيم الفرنسي 99-02 وتعديلاته اللاحقة التي تبنت هي الأخرى معيار المحاسبة السابق رقم 27 (2003) بدرجة كبيرة، وهذا ما يعيب الأنظمة المحاسبية الممارسة تحت التأطير القانوني، فهي تتميز بعدم المرونة والتجاوب مع الظروف الاقتصادية القومية والدولية، على خلاف المعايير الدولية، حيث شهد معيار المحاسبة الدولي رقم 27 تعديلات سنة 2003 و سنة 2008 وألغي فيما يخص الجزء المتعلق بالتوحيد ليحل محله معيار الإبلاغ المالي رقم 10 سنة 2011، وقد خضع بعد ذلك لعدة تعديلات في السنوات اللاحقة.

## الفصل الرابع: التباين في نظم توحيد الحسابات في الأنظمة المحاسبية المقارنة

---

- ينجم عن تبني المعايير الدولية بالنسخ السابقة تباين في الممارسة وفي الاصطلاحات كذلك، مثل فوائد الأقلية بدل الحقوق غير المسيطر عليها، الميزانية بدل قائمة الوضعية المالية، طريقة الاندماج الكلي بدل الطريقة المطبقة لتوحيد الشركة الأم وفروعها،... إلخ.

**المبحث الثاني: أهم الفروقات في نظم توحيد حسابات المشاريع المشتركة (Joint Ventures)**  
لا تعد في الحقيقة المنشآت المشتركة من ضمن منشآت المجموعة ولكن يشتملها مجال التوحيد، ويتطلب بذلك معالجة خاصة لحساباتها لغرض علاجها في حسابات المجموعة، وتختلف هذه المعالجة من نظام لآخر، لذا يتعين تحديد مفهوم الترتيبات المشتركة، السيطرة المشتركة والمعالجة المحاسبية عن الحصاص في الترتيبات المشتركة في الأنظمة المحاسبية الأساسية المقارنة.

### المطلب الأول: توحيد حسابات المشاريع المشتركة وفق معايير المحاسبة الدولية الفرع الأول: معيار تنظيم الممارسة ومراحل تطوره

يتم تناول الترتيبات المشتركة والسيطرة المشتركة من طرف المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 11 "الترتيبات المشتركة" والذي جاء إصداره على إثر إصدار الحزمة الجديدة للتوحيد، وكان ذلك في مايو 2011، وأصبح ساري المفعول ابتداء من 01 جانفي 2013، جاء هذا المعيار ليُلغى ويحل محل معيار المحاسبة الدولي رقم 31 "الحصاص في المشاريع المشتركة" والتفسير رقم 13 SIC "مشاريع تخضع لسيطرة مشتركة- الحصاص غير النقدي من قبل المشاركين في المشروع المشترك".<sup>1</sup>

فقد صدر معيار المحاسبة الدولي رقم 31 لأول مرة عام 1990 لمعالجة مسائل المحاسبة التي تتعلق بالمساهمات في الشركات المشتركة والإفصاح عن الأصول والالتزامات، المصاريف والإيرادات في القوائم المالية للمشاركين، وقد أدخلت على المعيار العديد من التعديلات اللاحقة لتعكس التغييرات التي مست معايير أخرى لها صلة به ولاسيما تبني أحكام معيار المحاسبة الدولي رقم 39 (1998)، والذي يستبعد من حقل تطبيق المعيار رقم 31 بعض منظمات رأسمال المخاطر وغيرها لتعالج وفق المعيار رقم 39، وكذلك تبني أحكام معيار الإبلاغ المالي رقم 3 في إطار المرحلة الثانية من المشروع والتي تتعلق بفقدان السيطرة المشتركة (2008).<sup>2</sup>

وقد مر مشروع إعداد معيار التقرير المالي رقم 11 بالمراحل التالية:<sup>3</sup>

<sup>1</sup>IFRS 11, " Joint Arrangements", as 01 January 2015, Available at <http://www.iasplus.com> , Date last access 30/04/2015.

<sup>2</sup>STEPHEN SPECTOR, " Norme Internationale d'Information Financière11, ( IFRS 11) Partenariat", Article publié dans le reper (reseau de perfectionnement professionnel), Canada, Disponible en [www.cga-pdnet.org](http://www.cga-pdnet.org), Coinsulté le04/05/2015.

<sup>3</sup>Voir:

- Pascale Mourvilier, Emmanuel Paret, IFRS 11, " la nouvelle donne pour les partenariats", KPMGK, Société Anonyme d'expertise comptable et de commissariat aux comptes, 13 mai 2011, Available at [www.ima=France.com](http://www.ima=France.com), Consulté le 04/05/2015.

- Project Summary and Feedback Statement, " IFRS Joint Arrangements", p 09, 10, Available at <http://www.ifrs.org>, Date last access 04/05/2015.

- عام 2003: قام مجلس معايير المحاسبة بضم مشروع محاسبة الترتيبات إلى الرزنامة، والذي يستخلف معيار المحاسبة الدولي رقم 31 والتفسير رقم 13 SIC .

- عام 2007: طرح مذكرة عرض (ED9) لفترة أربعة أشهر للتعليق عليها، يقترح فيها المجلس استبدال معيار المحاسبة رقم 31 بمعيار جديد موسوم بـ "الترتيبات المشتركة" (Les partenariats)، بعد أن قرر استبعاد الاختيار المحاسبي الحر بين الاندماج النسبي و طريقة حقوق الملكية وتم بذلك تأهيل مبدأ التحليل بالجواهر لاتفاقيات الترتيبات المشتركة، وفي أبريل 2008 قام المستخدمون الفنيون بتقديم تحليل لرسالة التعليق إلى المجلس.

- عام 2011: إصدار المعيار رقم 11 ضمن حزمة التوحيد وأصبحت النصوص الجديدة سارية المفعول عام 2013، وقد رافق المعيار بعد ذلك ملحق ارشادات التطبيق يقدم ارشادات وأمثلة توضيحية بغرض تسهيل تصنيف المنشآت في الترتيبات المرتبطة بها، تعديل المصطلحات المستخدمة وتخفيض الترتيبات إلى نوعين بعد أن كانت تصنف في المعيار رقم 31 إلى ثلاثة أصناف (منشآت، أصول وعمليات).

هناك تعديلات طرأت على معيار الإبلاغ المالي رقم 11 وستصبح سارية المفعول في 01 جانفي 2016 تتطلب من المنشآت تطبيق جميع مبادئ معيار الإبلاغ المالي رقم IFRS3 "دمج الأعمال" عندما تقتني حصة في العملية المشتركة وتشكل بذلك أعمالا بمفهوم معيار الإبلاغ رقم 3.1<sup>1</sup>.

لقد تم ادماج مشروع الترتيبات المشتركة في رزنامة المجلس كجزء من مشروع تخفيض الفروقات بين المعايير المحاسبة الدولية والمبادئ المحاسبة المقبولة عموما، وبذلك كان التركيز الرئيسي للمجلس عند طرح مذكرة عرض هو معالجة نقاط الضعف المحددة في معيار المحاسبة رقم 31 لوضع حدود لبعض الفروق. وقد علق بعض المستطلعين (من مستثمرين، شركات محاسبة، واضعي المعايير القومية) على الاقتراحات المطروحة في مذكرة العرض بأنها سوف لن تخفض من الفروق وإنما ستنشئ فروق جديدة، وقد كان رد المجلس على ردود الفعل هذه بأنه يدرك قبل استكمال المعيار رقم 11 بأن تطبيق مبادئه لا يقود دائما إلى التقارب مع المعايير الأمريكية، في حين ينوي المجلس بإصداره لهذا المعيار إدخال تحسينات على التقارير المالية أكثر من التي يمكن أن تتحقق بالتبني البسيط للمبادئ الأمريكية، كما أن تصنيف الترتيبات إلى عمليات ومشاريع مشتركة وتحديد طريقة المحاسبة عن كل واحدة بصفة مغايرة عن الأخرى سوف يوفر تمثيل أكثر مصداقية ومزايا تقديم معلومات أفضل من طرف المعيار تفوق وتغطي عيوبه التي تكمن في ضعف تحقيقه للتوافق مع المبادئ الأمريكية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> IFRS 11, " Joint Arrangements", Available at <http://www.iasplus.com> , Op cit.

<sup>2</sup> Project Summary and Feedback Statement, " IFRS Joint Arrangements", Op cit, p 19-20.

ومن بين أهداف طرح هذا المشروع هو التخلي عن مبدأين واردين في المعيار رقم 31 يتجلى المبدأ الأول في كون هيكل المشروع هو الوحيد الذي يحدد المحاسبة عنه بغض النظر عن حقوق والتزامات الأطراف في الاتفاق، والثاني يكمن في امكانية المنشأة المحاسبة عن الحصص في المشاريع المشتركة باستخدام بدليين، وهما طريقة التوحيد التناسبي وطريقة حقوق الملكية، ولهذا يقدم معيار الإبلاغ المالي رقم 11 مبادئ واضحة للتقرير المالي عن جميع الترتيبات المشتركة، وعلى هذا الأساس تغير تصنيف المشاريع المشتركة، السيطرة المشتركة وكيفية تقديرها.

### الفرع الثاني: مفهوم الترتيبات المشتركة وتقدير السيطرة المشتركة

#### أولاً: مفهوم الترتيبات المشتركة

يعرف الاتفاق (الترتيب) المشترك حسب معيار الإبلاغ المالي 11 على أنه اتفاقيات يكتسب بموجبها طرفين أو أكثر سيطرة مشتركة، وهي تؤسس لأغراض متعددة كاقترام التكاليف والمخاطر أو توفير تقنية أو أسواق جديدة لأطرافها. والترتيبات المشتركة إما أن تكون عملية مشتركة أو مشروعاً مشتركاً، ويعتمد في تصنيف ذلك على حقوق الأطراف والتزاماتها الناشئة عن الترتيب أكثر من الشكل القانوني للاتفاق. فعندما يكون للأطراف التي تخضع لسيطرة مشتركة حقوقاً في الأصول وتعهدات بالتزامات الناشئة عن الترتيب، فإن الترتيب يكون عملية مشتركة وتسمى هذه الأطراف بالمشاركين في العملية المشتركة، وعندما يكون للأطراف المشاركون حقوقاً في صافي أصول الترتيب فإن الترتيب يكون مشروعاً (منشأة) مشتركاً.<sup>1</sup>

وعند تقدير الحقوق والتزامات يتطلب على المنشأة (الأطراف) أن تأخذ في الحسبان هيكل الترتيب المشترك، الشكل القانوني له والشروط التي اتفقت عليها الأطراف في الاتفاق وتحليلها والبحث في العقود والقوانين المنظمة لعلاقات الأطراف من أجل فهم جوهر الاتفاق، وعندما يكون ملائماً الوقائع والظروف الأخرى ما إذا كانت تمنح للأطراف حقوق في الأصول وتعهدات بالتزام أو تمنح لهم حقوق في صافي الأصل<sup>2</sup>، على خلاف معيار المحاسبة السابق رقم 31 الذي يميز بين الترتيبات المشتركة من خلال شكلها القانوني، فإذا كان الترتيب مهيكلاً من خلال كيان منفصل يتوقف التحليل هنا ويعد الترتيب منشأة (مشروع) مشتركة، وإذا لم يكن هناك هيكل قانوني فيعد الترتيب أصول مشتركة أو عملية مشتركة. فالتعديل الأول الذي أدخله معيار الإبلاغ رقم 11 هو عدم الاقتصار على تحليل الهيكل، فهي نقطة تخص الشكل وإنما يتم التركيز أساساً على تحليل الجوهر الاقتصادي، لذلك أصبحت العديد من الترتيبات التي تم

<sup>1</sup>IASB, IFRS 11 " Joint Arrangements", (2011), paragraphe B14.

<sup>2</sup> Ibid, paragraphe 17-18-19.

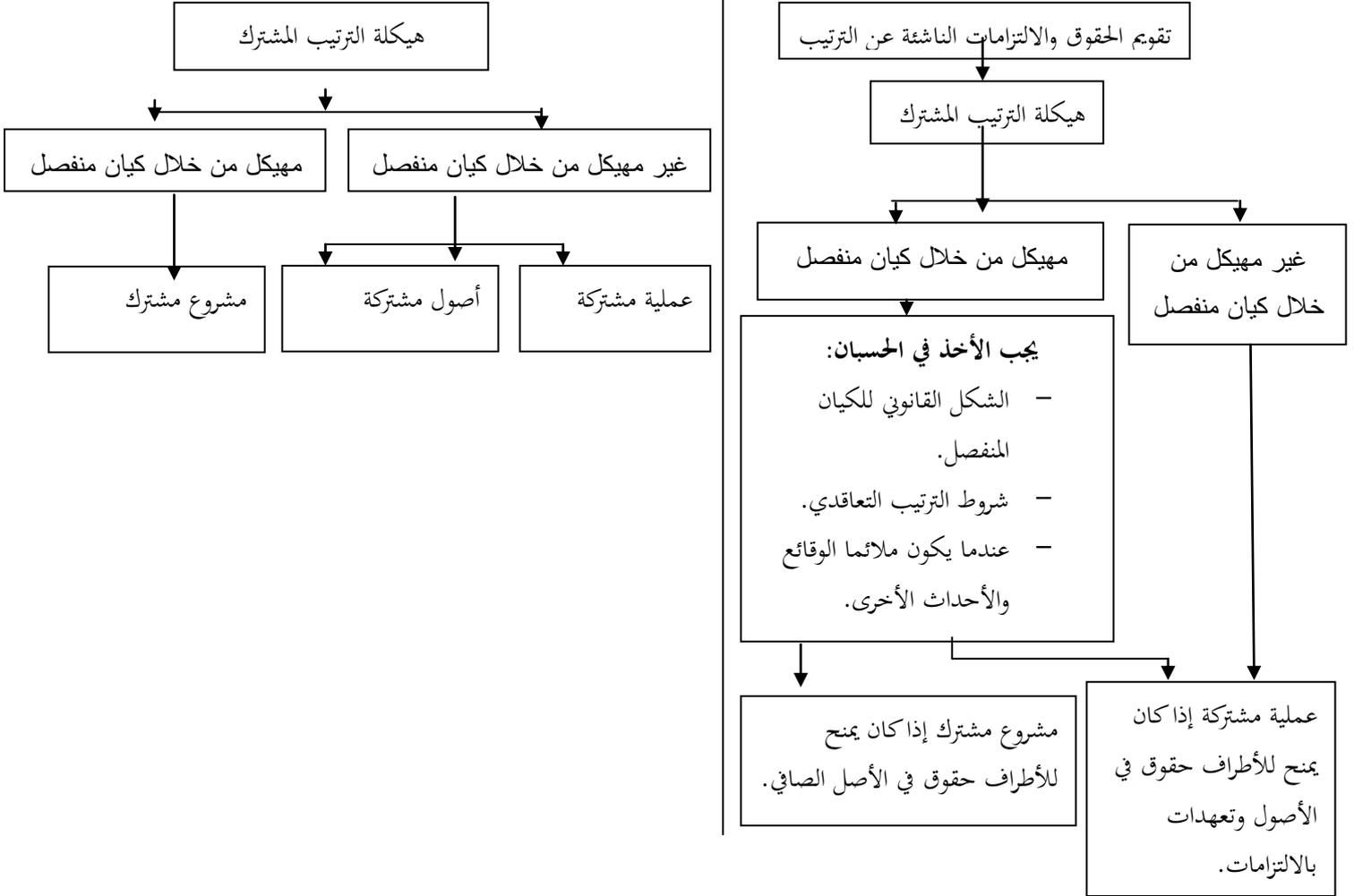
## الفصل الرابع: التباين في نظم توحيد الحسابات في الأنظمة المحاسبية المقارنة

تصنيفها إلى منشآت مشتركة تحت معيار المحاسبة رقم 31 عمليات مشتركة تحت معيار الإبلاغ المالي رقم 11<sup>1</sup>. ويمكن إيجاز ذلك في الشكل الموالي:

### الشكل رقم (3-4) تقدير الترتيبات المشتركة

تقدير الترتيبات المشتركة في ظل معيار الإبلاغ رقم 11

تقدير الترتيبات المشتركة في ظل معيار المحاسبة رقم 31



Source: IASB, IFRS11 (2011)"Partenariats", Paragraphe B21.

### ثانيا: السيطرة المشتركة

تعرف السيطرة المشتركة حسب المعيار الدولي للإبلاغ المالي 11 ومعيار المحاسبة الدولي 28 (2011) بأنها التقاسم بموجب اتفاق تعاقدي للسيطرة على الترتيب، وتتحقق فقط عندما تتطلب القرارات المتعلقة بالنشاطات ذات الصلة (تلك التي تؤثر بشكل جوهري على عوائد الترتيب) الموافقة بالإجماع من الأطراف

<sup>1</sup> Christophe Marion, " IFRS11: subtilités et difficultés d'application", Revue Française de Comptabilité n°473, Fevrier2014, p02.

التي تتقاسم السيطرة<sup>1</sup>، ولتقدير السيطرة المشتركة تتبع المنشأة الخطوات التالية حسب إرشادات التطبيق الواردة في ملحق معيار الإبلاغ المالي رقم 11:

1- تقدير ما إذا كان جميع الأطراف أو مجموعة من الأطراف يسيطرون على الترتيب بشكل جماعي بمفهوم السيطرة الوارد في معيار الإبلاغ المالي رقم 10، وعلى هذا الأساس تضيف الفقرة 9 من نفس المعيار أنه يكون جميع الأطراف أو مجموعة من الأطراف قادرين على إدارة الأنشطة ذات الصلة بشكل جماعي للترتيب.

2- تقدير ما إذا كان للمنشأة سيطرة مشتركة على الترتيب والتي تتحقق فقط عندما تتطلب القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة موافقة بالإجماع من الأطراف التي تسيطر بشكل جماعي على الترتيب.

وقد كانت السيطرة المشتركة في ظل معيار المحاسبة السابق رقم 31 تتحقق فقط عندما تتطلب القرارات المالية والتشغيلية للنشاط الموافقة بالإجماع من قبل الأطراف، ولكي يكون مشروع مشترك يتطلب وجود مشاركين أو أكثر مرتبطين باتفاق تعاقدية<sup>2</sup>، ولتحديد أكثر لمفهوم السيطرة المشتركة في ظل معيار الإبلاغ رقم 11 تجدر الإشارة إلى بعض المفاهيم والاصطلاحات الجديدة كما هو الحال بالنسبة للسيطرة في ظل معيار الإبلاغ المالي رقم 10 على النحو التالي:

- تتطلب القرارات المتعلقة بالنشاط تحت السيطرة المشتركة الموافقة بالإجماع ويقصد بها القرارات الإستراتيجية، المالية والتشغيلية، وهي تلك التي استبدلت في المعيار رقم 11 بالقرارات ذات الصلة لتعكس مفهومًا أكثر وضوحًا للسيطرة ولاسيما عند معالجة الكيانات المهيكلية (les montages structurées) والمنشآت ذات الأغراض الخاصة التي لا تنطوي على قرارات إستراتيجية للاتخاذ ويكون بذلك المفهوم الوارد في المعيار السابق رقم 31 غير عملي<sup>3</sup>.

- لتحديد الأنشطة ذات الصلة تكون الموافقة بالإجماع أحيانًا مطلوبة لإدارة السياسات التشغيلية دون المالية (أو العكس)، فإذا كانت النشاطات يتم إدارتها من أطراف مختلفة فإنه يتعين على هؤلاء الأطراف تقدير أي من النشاطين (التشغيلي أو المالي) يكون له تأثير جوهري أكثر على العوائد، وبذلك تكون هناك سيطرة مشتركة عليه<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - IASB, Norme Comptable Internationale 28( 2011), " Participation dans les entreprises associées et des coentreprises", paragraphe3.

<sup>2</sup>Catherine Maillat-Baudriet, Anne le Manh, "les normes comptables internationales IAS/IFRS", Edition Foucher, 5ème éd, Paris, 2007, p262.

<sup>3</sup> Christophe Marion, " IFRS11 : subtilités et difficultés d'application", Op cit, p03.

<sup>4</sup>Cabinet d'audit et de conseil, Ernst and Young, "Apply IFRS, IFRS Joint Arrangements, challenges in adopting and applying IFRS11", sept 2011, P 09, Available at <http://www.ey.com> , Date last access 04/05/2015.

- بعد تحديد النشاطات ذات الصلة يتعين تحديد ما هي الحقوق التي تمنح للأطراف السلطة على النشاطات ذات الصلة، وحقوق التصويت التي تفي بذلك هي الحقوق الفعلية (التي تعد أساس) وهي حقوق قابلة للممارسة في التوقيت الذي تتخذ فيه هذه القرارات.

- يمكن أن يمارس المشاركون سيطرة مشتركة في الواقع بنفس مفهوم السيطرة في الواقع وفق إرشادات معيار الإبلاغ رقم 10، وتتحقق فقط عندما تتطلب القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة موافقة بالإجماع من الأطراف الملزمة تعاقدياً بالتصويت بشكل جماعي، وعند تقدير السيطرة يمكن أن تأخذ المنشأة في الحسبان حضور التصويت السابق بدلا من نتائج التصويت السابق، ويميز المعيار بين سيطرة في الواقع بشكل جماعي وتتطلب الموافقة بالإجماع على القرارات وبذلك تمنح السيطرة المشتركة في الواقع، وسيطرة في الواقع بشكل جماعي ولكن لا تتطلب الموافقة بالإجماع على القرارات وبالتالي لا تعد سيطرة مشتركة في الواقع.

### الشكل رقم (4-4): تحديد السيطرة المشتركة في الواقع



**Source:** Cabinet d'audit et de conseil, Ernst & Young, "Apply IFRS, IFRS Joint Arrangements, challenges in adopting and applying IFRS11", Op cit, p5.

### الفرع الثالث: المحاسبة عن الحصص في المشاريع المشتركة

يتم معالجة الحصص في المشاريع المشتركة في القوائم المالية الموحدة للمشارك على النحو التالي:

- عملاً بمعيار الإبلاغ المالي رقم 11 لا يمثل الهيكل أو الشكل القانوني للاتفاق المحدد المهم للمحاسبة عن الترتيبات المشتركة، فهذه الترتيبات تتطلب تحليلها في الجوهر، كما يتطلب على المنشأة أن تطبق الحكم الشخصي في تقرير ما إذا كان الاتفاق عملية أو مشروعاً مشتركاً، ويتم التمييز بينهما على أساس حقوق والتزامات الأطراف الناشئة عن الترتيب ويتحدد مبدأ المحاسبة عن الحصص في المشاريع والعمليات المشتركة هو الآخر على نفس الأساس، مما يتطلب البحث عن الجوهر الأساسي للترتيب، على خلاف المعيار رقم 31 الذي يكون في ظله تصنيف الترتيبات على أساس الهيكل القانوني، وعليه كذلك تتحدد المحاسبة عن كل صنف، هذا لا ينفي تماماً بأن المعيار رقم 31 لم يتطلب جوهر الاتفاق، بحيث أشار في فقرته رقم 32<sup>1</sup>،

<sup>1</sup>Code IFRS, 3ème éd, 2007, Op cit, p 318.

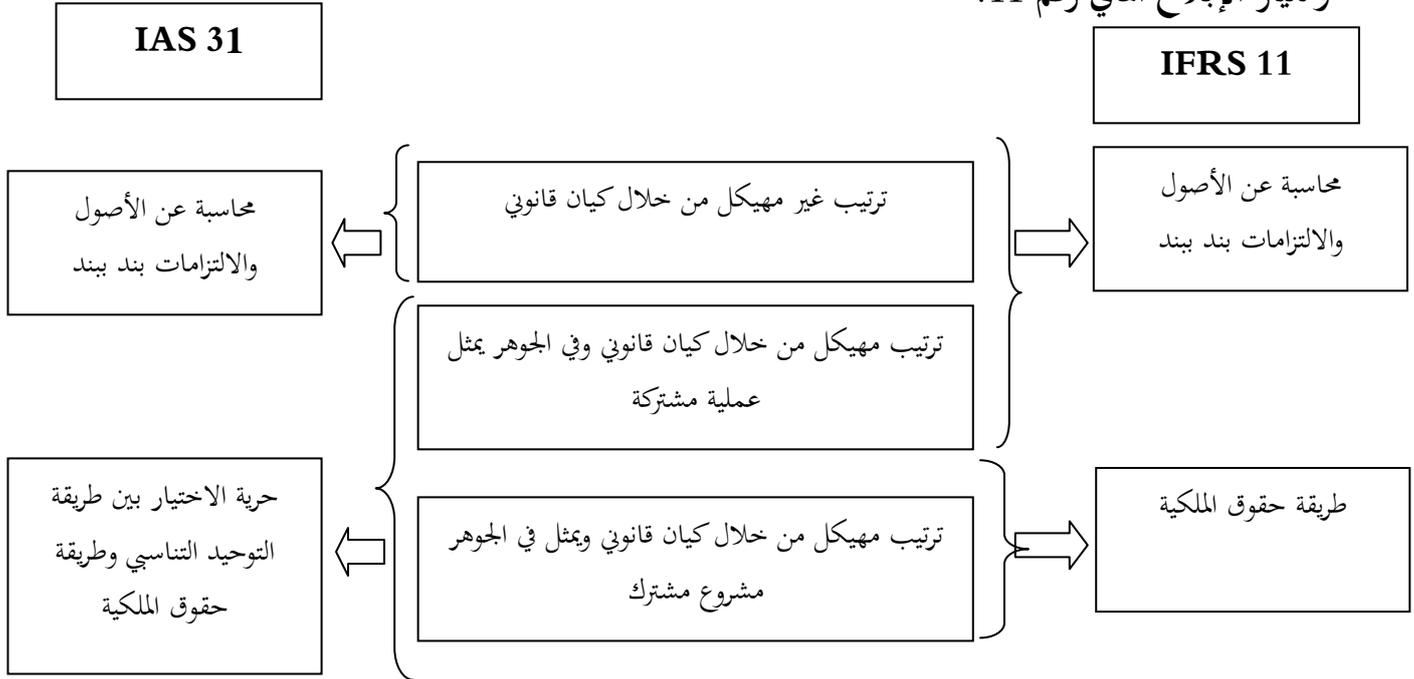
أنه عند المحاسبة عن الحصة في مشروع مشترك يتعين الأخذ في الحسبان الجوهر والواقع الاقتصادي للاتفاق، غير أن معيار الإبلاغ رقم 11 يعزز من هذا الجوهر.

- يتطلب المعيار أن يعترف المشارك عن حصته في المشروع المشترك على أنها استثمار ويتطلب المحاسبة عن هذا الاستثمار في القوائم المالية الموحدة باستخدام طريقة حقوق الملكية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم 28 (2011)، ما لم تكن المنشأة معفاة من تطبيق هذه الطريقة كما هو محدد في المعيار نفسه، وإن كان كذلك يمكن للمشارك أن يسجل حصصه في المشروع المشترك بالقيمة العادلة من خلال النتيجة الصافية وفق ما يتطلبه معيار الإبلاغ المالي رقم 9، أما طريقة التوحيد التناسبي فلا يسمح باستخدامها مهما كانت الصناعة، على خلاف المعيار السابق 31 الذي يمنح حرية الاختيار بين طريقة التوحيد التناسبي وطريقة حقوق الملكية، فيرى المجلس بأن معيار الإبلاغ المالي رقم 11 يعزز أكثر قابلية المقارنة ويركز على الطبيعة الاقتصادية والتعاقدية للاستثمار.

- إذا كان الطرف المشارك في المشروع المشترك ليست له سيطرة مشتركة فيتطلب أن يحاسب عن حصته في المشروع وفقا لمعيار الإبلاغ المالي رقم 9 "الأدوات المالية"، إذا لم يكن له تأثير فعال على المشروع، وفي حالة ما إذا كان له تأثير فعال فيتطلب المحاسبة باستخدام متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم 28.

- أما الحصة أو الجزء من الحصة في الشركة المشتركة والتي يصنفها المشارك على أنها محتفظ بها برسم البيع فيتطلب معالجتها بتطبيق أحكام معيار الإبلاغ المالي رقم 5.

الشكل رقم (4-5) : تحديد المحاسبة عن الترتيبات المختلفة في ظل معيار المحاسبة الدولي رقم 31 ومعيار الإبلاغ المالي رقم 11.



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

Pascale Mourvilier, Emmanuel paret, IFRS 11: la nouvelle donne pour les partenariats, KPMG, Société Anonyme d'expertise comptable et de commissariat aux comptes, 13 Mai 2011, Disponible en <http://www.ima:France.com>, Consulté le 04/05/2015.

تم المحاسبة عن حصة المشارك في العملية المشتركة من خلال الاعتراف بأصوله والتزاماته، مصاريفه وإيراداته و/ أو حصته في الأصول، الالتزامات، الأعباء والإيرادات الناشئة عن العملية المشتركة<sup>1</sup>، فهو بذلك يحاسب بند بيند حصته في أصول، التزامات، أعباء وإيرادات العملية المشتركة، ويتم ذلك وفقا لمعايير الإبلاغ المالي ذات الصلة بهذه البنود (Relevant IFRS).

وتجدر الإشارة هنا إلى أن الكثير يعتقد بأن المحاسبة عن الأصول والالتزامات هي نفسها المحاسبة بطريقة التوحيد التناسبي التي يتطلبها المعيار رقم 31 للمحاسبة عن الحصة في المشاريع المشتركة، وتبعاً لذلك أصبحت هذه المشاريع تصنف ضمن العمليات المشتركة تحت المعيار رقم 11، فهناك عنصران يمكن على أساسهما أن نميز بين المحاسبين، يكمن الفرق الأول في أن الحقوق والالتزامات التي يحددها الاتفاق التعاقدي والمتعلقة بكل من عناصر الميزانية وعناصر قائمة الدخل تختلف عن حصة المنشأة في العملية المشتركة، بحيث تتطلب طريقة التوحيد التناسبي تطبيق نفس الحصة أو نسبة الفائدة على جميع العناصر،

<sup>1</sup> Cabinet d'audit et de conseil, Ernst and Young, "Apply IFRS, IFRS Joint Arrangements, challenges in adopting and applying IFRS11", Op cit, p17.

والفرق الثاني يكمن في أن حصص الأطراف في العملية المشتركة يتم الاعتراف بها في القوائم المالية المنفصلة، وبذلك لا يكون هناك فرق بين ما يتم الاعتراف به في القوائم المنفصلة والقوائم الموحدة للأطراف، فإذا كان للمشارك نسبة حقوق على جميع الأصول ونسبة التزامات نفسها على جميع الخصوم فيمكن أن لا يكون هناك فرق بين المحاسبة عن العملية المشتركة والتوحيد التناسبي من الناحية الفنية.<sup>1</sup>

ويتطلب على المشارك المحاسبة عن حصته في الترتيبات المشتركة في القوائم المالية المنفصلة على النحو التالي:

- إذا كانت عملية مشتركة بنفس المعالجة المطبقة في قوائمه المالية الموحدة.
- إذا كان مشروعاً مشتركاً تعالج الحصة وفق الفقرة 10 من معيار المحاسبة الدولي رقم 27 "القوائم المالية المنفصلة"، ويتم ذلك إما بالتكلفة أو كأصل مالي وفقاً لمعيار الإبلاغ المالي 9 "الأدوات المالية"، أو معيار المحاسبة الدولي 39 "الأدوات المالية، الاعتراف والقياس".

**المطلب الثاني: معالجة الحصص في الترتيبات المشتركة وفق المبادئ المقبولة عموماً الأمريكية (US GAAP)**

### الفرع الأول: مفهوم الترتيبات المشتركة والسيطرة المشتركة

يصعب في ظل المبادئ الأمريكية تحديد شكل الشراكات (partnerships) أو تحديد المشارك في ترتيب أعمال، فالشراكة تعرف على أنها تجمع لشخص أو العديد من الأشخاص بصفته مالكيين مشتركين (مشاركين) في الأعمال بغرض الربح، والمقصود بالأشخاص هو أفراد، شركات، شركات أو تجمعات أخرى. ولتحديد وجود الشراكة يمكن الاستعانة بالنقاط التالية: (1) ضرورة وجود اتفاق تعاقدي بين شخصين أو أكثر، (2) يمارس النشاط بغرض تحقيق أرباح، (3) يكون لأعضاء الشراكة ملكية مشتركة للأعمال، ويمكن أن تكون الشراكات:<sup>2</sup>

**1- شراكات عامة:** عندما يكون كل عضو يمثل شريك عادي داخل المنشأة ولا وجود للشريك الموصي وتميز بالتمثيل المشترك، الحق في امتلاك حصص الشراكة والتزام غير محدود بديون والتزامات الشراكة، فالشريك ملزم بتسديد دائنات الشراكة من موارده الشخصية في حالة التصفية، كما تتميز بحياة محدودة، فهي تزول بمجرد وفاة أحد الشركاء أو إفلاسه.

<sup>1</sup>Voir:

-- Ibid, p28.

- Micheline Friédérich, Georges Langlois et autres, 8<sup>e</sup> édition, Op cit, p174.

<sup>2</sup> Debra C Jeter, Paul K Chaney , Op cit, P 777- 778.

**2-شراكات محدودة:** عندما يكون أحد أو العديد من الشركاء لهم صفة الشريك العام وأحد أو العديد من الشركاء لهم صفة الشريك الموصي، بحيث يدير الشريك العام الشراكة ويلتزم شخصيا بالتزاماتها، أما الشريك الموصي يستثمر رأس المال ويلتزم فقط بمقدار استثماره، يختار الشريك العام هذا النوع من التنظيم إذا أراد أن ينمي رأس المال دون سيطرة إدارية على الأعمال، وتمارس عادة في مشروعات العقار أو مشروعات استغلال البترول والغاز.

**3-مشاريع مشتركة (Joint ventures):** تعرف المشاريع المشتركة على العموم على أنها ترتيب مشكل من طرف أو عدة أطراف يحكم العلاقة بينهم اتفاق مكتوب، والصفة المميزة للاتفاق هي أن أي مشارك يمكن أن يساهم مباشرة أو غير مباشرة في إدارة الموارد، كما تتطلب غالبية القرارات موافقة مجموعة المشاركين.

لم تتطرق المبادئ إلى تعريف السيطرة المشتركة، لكن عادة ما تتحقق إذا كانت القرارات المهمة للمنشأة تتطلب الموافقة من طرف المستثمرين<sup>1</sup>، ويمكن للمنشأة أن تكون مشروعاً مشتركاً بغض النظر عن حقوق والتزامات الأطراف الناشئة عن الترتيب، بحيث يعتمد تصنيف الترتيبات وبذلك المحاسبة عنها في ظل المبادئ الأمريكية أساساً على الشكل القانوني للترتيب المشترك، وفي بعض الحالات على صناعة محددة (industry-Specific)<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني: المحاسبة عن الحصص في المشاريع المشتركة

يتم معالجة الحصص في المشاريع المشتركة وفق المبادئ الأمريكية على النحو التالي:

- تتحدد المحاسبة عن الحصص في الترتيبات المشتركة أساساً على الشكل القانوني للترتيب ويحاسب المستثمر بصفة عامة عن حصصه في المشاريع المشتركة باستخدام طريقة حقوق الملكية. فيمكن أن تنظم المشروعات المشتركة على شكل شركات أو على شكل شراكات (corporations or partnerships)، فإذا كانت منظمة على شكل شركة، تتم المحاسبة عن الاستثمار فيها بتطبيق أحكام رأي مجلس مبادئ المحاسبة APB 18 والمدمج حالياً في تدوين معيار المحاسبة للمجلس ASC 323 "الإستثمارات- طريقة حقوق الملكية والمشاريع المشتركة"، ويحكم هذا المشروع قانون الشركات. وإذا كان تنظيم المشروع على شكل شراكة فإن تفسيرات الرأي رقم 18 تكون ملائمة للمحاسبة على الاستثمار، ويحكمها في هذه الحالة قانون الشراكات. وتجدر الإشارة إلى أنه للأغراض المحاسبية، تعد الشراكات كيانات اقتصادية ومحاسبية مستقلة، يتطلب فيها فصل نشاطات الشراكة عن عمليات الشريك لتقييم أداء الشراكات.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Cabinet d'audit et de conseil, Ernst &Young, "US GAAP versus IFRS", Op cit, p11.

<sup>2</sup> Project Summary and Feedback Statement, "IFRS11 Joint Arrangements", Op cit, P20.

<sup>3</sup> Debra C.Jeter, Paul K.chaney, Op cit, P778.

- تعترف المبادئ الأمريكية بطريقة واحدة للتوحيد وهي طريقة الاندماج الكلي ولا تعد طريقة حقوق الملكية طريقة للتوحيد وإنما تمثل طريقة لتقييم بعض الاستثمارات كتلك التي يمتلكها المستثمر في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة، كما يمكن للمستثمر أن يختار المحاسبة عن هذه الحصص باستخدام القيمة العادلة، على خلاف معيار الإبلاغ رقم 11 والذي سطر أحكامه على استرشادات المعيار الأمريكي 323 ASC<sup>1</sup>، غير أنه لا يسمح باستخدام القيمة العادلة إلا إذا كان المشاركون يمثلون مؤسسات رأسمال المخاطر، صناديق الاستثمار المشتركة ووحدات الائتمان وما شابهها.

- يتم التقرير كذلك عن بعض الترتيبات التي تنشأ من خلال كيانات قانونية بطريقة حقوق الملكية في ظل المبادئ الأمريكية، في حين يمكن أن يؤدي تقدير حقوق الأطراف والتزاماتهم في ظل معيار الإبلاغ 11 إلى تصنيف هذه الترتيبات على أنها عمليات مشتركة ويحاسب عنها باستخدام المحاسبة عن الأصول والالتزامات، ولهذا يعد الجوهر هو أساس المحاسبة.

- تم التطرق إلى طريقة التوحيد التناسبي في النصوص، ولكن نادرا ما تتم ممارستها<sup>2</sup>، بحيث يمكن أن تستخدم في المحاسبة عن الحصص في الكيانات القانونية الفردية (unincorporated legal entities) في بعض الصناعات المحدودة كالبناى والصناعات الاستخراجية، والتي شهدت فيها هذه الطريقة ممارسة طويلة الأمد بعد أن كانت تمارس في المشاريع التعاونية (cooperation) وفق رأي مجلس مبادئ المحاسبة APB18<sup>3</sup>، في حين قام المجلس الدولي باستبعاد ممارسة هذه الطريقة ولا يوفر استرشادات محاسبية تتعلق بصناعات محددة، بحيث يتطلب استخدام طريقة حقوق الملكية على جميع المشاريع المشتركة مهما كان نوع الصناعة باستثناء الحالات التي تخرج عن نطاق تطبيقها مثلما ورد في معيار المحاسبة الدولي رقم 28 (2011).

تجدر الإشارة هنا إلى تعدد وتعقد النصوص والتنظيمات التي تحدد الشراكات بسبب تعدد أنواعها والصناعات التي تشتملها، غير أن طريقة المحاسبة عن الحصص في هذه الشراكات موحدة عموما وهي طريقة حقوق الملكية.

<sup>1</sup> Robert Obert, "Pratique des normes IFRS, Nomes IFRS et US GAAP", Op cit, P157.

<sup>2</sup> IBID, P 158.

<sup>3</sup> Jean Montier, Olivier Grassi, Op cit, P 106.

### المطلب الثالث: توحيد حسابات المشاريع المشتركة وفق التنظيم الفرنسي

أصبح معيار الإبلاغ المالي رقم 11 يطبق بصفة إلزامية في أوروبا ابتداء من 01 جانفي 2014 بعد أن عملت المفوضية الأوروبية على تجانسه من خلال التنظيم (UE) 1254/2012 لـ 11 ديسمبر 2012، وقد صدر في الجريدة الرسمية للمفوضية الأوروبية لـ 29 ديسمبر 2012 ليعدل التنظيم (UE) 1126/2008 بتبنيه لهذا المعيار<sup>1</sup>. وبغرض خدمة الشركات الأوروبية التي تنشر حساباتها الموحدة خارج أوروبا، يتطلب أن يبقى المرجع المتبنى من طرف أوروبا متماثل مع ذلك الصادر عن المجلس الدولي لمعايير المحاسبة، ويجدر التذكير بأن الولايات المتحدة الأمريكية تعفي الشركات غير الأمريكية من نشر تقارير لقوائمها المالية المحلية مع المبادئ الأمريكية، وهذا بشرط أن تقوم بنشر قوائمها باستخدام معايير الإبلاغ المالي بنسخة مجلس المعايير الدولية، لأن الو.م.أ لا تعترف بمعايير الإبلاغ المالي التي تتبناها أوروبا أو أي عرف إقليمي آخر<sup>2</sup>.

### الفرع الأول: مفهوم المشاريع المشتركة والسيطرة المشتركة

لم تتطرق النصوص الفرنسية المتعلقة بالحسابات الموحدة إلى مفهوم المشاريع المشتركة ولم يرد هذا الاصطلاح كذلك، بحيث تقتصر الترتيبات المشتركة على الفروع المشتركة والتي تعرف بأنها شركات تستغل استغلالا مشتركا، ويمتلك رأسمالها من طرف العديد من الشركات المستقلة. وتجدر الإشارة إلى أنه تم التطرق إلى العمليات المشتركة في القانون الفرنسي من خلال شركة المحاصة (société en participation) في إطار المعاملات التي تخص الهيكلة والتجمعات، وقد تم التطرق إلى تعريف شركة المحاصة من خلال المادة 1871 من القانون المدني، كما حدد المخطط المحاسبي الإجمالي قواعد خاصة للمحاسبة عن هذا النوع من الشركات التي تفتقد إلى الشخصية المعنوية وهي قواعد يمكن تطبيقها فقط على تجمعات الفائدة المشتركة الأخرى، بحيث تدمج حساباتها مع حسابات أحد الأعضاء وليكن المسير الذي يتعاقد مع الغير باسمه الخاص<sup>3</sup>.

تعرف قواعد وطرق إعداد الحسابات الموحدة (RMCC1003) السيطرة المشتركة على أنها اقتسام سيطرة منشأة تستغل بشكل مشترك من طرف عدد محدود من الشركاء أو المساهمين بحيث تتطلب القرارات المتعلقة بالسياسات المالية والتشغيلية اتفاق مشترك بينهم<sup>4</sup>، وبذلك يشترط تحقيق السيطرة المشتركة بوجود عنصرين أساسيين، وهما: تقسيم السيطرة على عدد محدود من الشركاء وضرورة وجود اتفاق تعاقدية يثبت

<sup>1</sup> FocusIFRS, Normes et Interprétations, Textes des normes et interprétations, IFRS11 " Partenariats " publié le 23/04/2015, Disponible sur le site <http://www.FOCUSIFRS.com>, Consulté le 05/05/2015.

<sup>2</sup> Christophe Marion, " IFRS11 : subtilités et difficultés d'application", Op cit, P 02.

<sup>3</sup> Robert Obert, " Synthèse droit et comptabilité, Opérations courantes et opérations affectant les structures et les groupes", Op cit, P 337.

<sup>4</sup> Voir:

- Jean- Michel Palou, Op cit, P 594.

- Micheline Friédérich, Georges Langlois et autres, 8éd, Op cit, 168.

وجود السيطرة المشتركة على الشركة المشتركة ويميز بين الأطراف التي تمارس السيطرة المشتركة والأطراف التي تمارس تأثيراً فعالاً. كما يتطلب ممارسة السيطرة المشتركة على الكيانات المستقلة فقط دون شركات المحاصة التي تشبه العمليات المشتركة في ظل معيار الإبلاغ المالي رقم 11.

وعند تقدير السيطرة المشتركة تؤخذ في الحسبان فقط حقوق التصويت المتاحة فعلاً، ولا تخرج عن نطاق التطبيق منظمات رأسمال المخاطر، صناديق التوظيف المشتركة وغيرها، فيمكن المحاسبة عن الحصة فيها باستخدام طريقة التوحيد التناسبي، وإذا كانت الحصة تمثل استثمار في هذه الشركة عن طريق حقوق الملكية، باستثناء الحصة المعدة للبيع.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: المحاسبة عن الحصة في المشاريع المشتركة في القوائم المالية الموحدة للمشارك

يفرض التنظيم 99-02 في فقرته 110 استخدام طريقة التوحيد التناسبي كطريقة لتوحيد وعرض حسابات الشركات التي تخضع للسيطرة المشتركة، وتكمن في إدماج حصة المشارك في أصول، التزامات، مصاريف وإيرادات المنشأة المشتركة بند ببند مع العناصر المشابهة في القوائم المالية للمشارك، وبعد الإدماج يتعين استبعاد المعاملات الداخلية التي تحدث بين المشارك والشركة المشتركة، بحيث يقتصر الحذف على حصة المشاركة فقط في المعاملة، وقد فرض التنظيم الفرنسي طريقة التوحيد التناسبي بما يتوافق مع معيار المحاسبة الدولي السابق رقم 31 " الحصة في المشاريع المشتركة"، غير أن المراجعة التي تمت على المعيار في إطار مشروع التقارب وإصدار محله معيار الإبلاغ المالي رقم 11 خلقت تبايناً بين المرجعين الفرنسي والدولي يتخلى هذا الأخير عن طريقة التوحيد التناسبي وتبنيه فقط لطريقة حقوق الملكية التي تتم ممارستها في الولايات المتحدة على جميع الترتيبات، فمبدأ الجوهر قبل الشكل هو الذي يبرر محاسبة الحصة في المنشأة المشتركة بطريقة التوحيد التناسبي في ظل المعيار رقم 31، بحيث يتطلب الأخذ في الحسبان جوهر العقد بعد الشكل القانوني، فالمشارك يمارس سيطرة على حصته في المنافع الاقتصادية المستقبلية من خلال حصته في أصول والتزامات المنشأة، ويترجم هذا الواقع الاقتصادي في القوائم المالية الموحدة للمشارك عندما يقوم بمعالجة حصته في الأصول، الالتزامات، المصاريف والإيرادات باستخدام أحد النموذجين المقترحين لعرض طريقة التوحيد التناسبي<sup>2</sup> -دمج حصة المشارك بند ببند في أصول، التزامات، مصاريف وإيرادات الفرع المشترك مع العناصر المشابهة في قوائم المشارك أو الإفصاح عن هذه الحصة كبند منفصل-، ويبقى معيار الإبلاغ المالي رقم 11 هو الآخر يعتمد على الجوهر في المحاسبة ويعززه أكثر ولكن يكون للمشارك سلطة في التأثير على العوائد من خلال حقوقه في الأصل الصافي بطريقة حقوق الملكية الواردة في المعيار الدولي

<sup>1</sup> Auteurs de pricewaterhousecoopers(PWC),"des règles Française aux IFRS, principale divergences", Edition Francis lefebvre, Paris, 2008, P 72,75.

<sup>2</sup> Code IFRS, 3ème éd, 2007, Op cit, P 318.

رقم 28 (2011)، بحيث يتطلب المشروع أن يكون هناك فصل بين النشاط والمشاركين بموجب الشكل القانوني للكيان المنفصل أو عند تحليل الجوهر، فلا يكون للمشاركين حقوق مباشرة على الأصول والالتزامات وإنما فقط حقوق على الأصل الصافي: حقوق في الحصص الموزعة، حقوق عند تصفية الكيان،... إلخ<sup>1</sup>.

### المطلب الرابع: معالجة الحصص في المشاريع المشتركة وفق النظام المحاسبي المالي

#### الفرع الأول: مفهوم الترتيبات المشتركة والسيطرة المشتركة

لقد تطرق النظام المحاسبي المالي إلى الترتيبات المشتركة وطريقة معالجتها بإيجاز في القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1424 الموافق لـ 26 يوليو سنة (2008)<sup>2</sup>، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة، وذلك في القسم الأول من الفصل الثالث للباب الأول تحت عنوان فرعي وهو شركات المساهمة، خارج الحسابات الموحدة. وعرف العمليات والمصالح المشتركة بأنها اتفاق تعاقدية يتفق فيه طرفان أو أكثر على ممارسة نشاط اقتصادي تحت سيطرة مشتركة، وتعرف السيطرة بأنها سلطة إدارة السياسات المالية والعملياتية لكيان بغرض الحصول على منافع من هذه النشاطات<sup>3</sup>، ولم يتم التطرق إلى مفهوم السيطرة المشتركة، وحسب ما ورد في هذا القسم يظهر بأن الترتيبات المشتركة تصنف إلى ثلاثة أشكال، وهي عمليات، أصول ومشاريع مشتركة.

#### الفرع الثاني: المحاسبة عن الحصص في الترتيبات المشتركة

إن تسجيل هذه الحصص حسب النظام المحاسبي المالي يتوقف على ما تم الاتفاق عليه في الترتيب التعاقدية وبين الأطراف المشاركة والتنظيم المحاسبي الذي يقرره الشركاء على النحو الموالي.

#### أولاً: وجود عمليات مشتركة بموجب الاتفاق التعاقدية

يتم معالجة هذه العملية كشركة محاصة (société en participation)، وقد تطرق إليها كذلك القانون التجاري الجزائري في فصله الرابع مكرر المتعلق بشركة المحاصة (المادة 795 مكرر 1 إلى مكرر 5)<sup>4</sup>، فهي لا تتمتع بالشخصية المعنوية وحساباتها تدمج عموماً في حسابات أحد أعضائها، فإذا كان أحد الأعضاء هو المسير والمعروف قانونياً يمكن أن يدمج أعباء وإيرادات العملية المشتركة في حساباته ويقتصر كل شريك من الشركاء المساهمين الآخرين على تسجيل حصته من أعباء وإيرادات العملية المشتركة.

<sup>1</sup>Christophe Marion, " IFRS11 : subtilités et difficultés d'application", Op cit, P 03.

<sup>2</sup> القرار الصادر في الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادر يوم 5 مارس 2009، ص 15.

<sup>3</sup> المادة 39 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08 لـ 26 مايو 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11-07 الصادر في الجريدة الرسمية، العدد 27، الصادر يوم 28 ماي 2008، ص 15.

<sup>4</sup> القانون التجاري الجزائري، مرجع سابق، ص 440.

ثانيا: وجود أصول مشتركة بموجب الاتفاق التعاقدية

إذا ما كانت هناك سيطرة مشتركة وملكية مشتركة لأصل أو العديد من الأصول فيتطلب على كل شريك مساهم أن يسجل في حساباته حصته في الأصول والالتزامات، زيادة على حصته في الأعباء والإيرادات.

ثالثا: وجود عمليات مشتركة مهيكلية في شكل كيان منفصل

إذا كانت هناك سيطرة مشتركة وملكية مشتركة في كيان منفصل فيتطلب على كل شريك مساهم أن يسجل في حساباته حصته في الأصول، الالتزامات، النتيجة، الأعباء، والإيرادات وتدفقات الخزينة في الكيان المشترك، أي بمعنى تطبيق طريقة التوحيد التناسبي.

المطلب الخامس: الفروقات البينية في نظم توحيد حسابات المشاريع المشتركة

الفرع الأول: تحديد الفروقات

يمكن إيجاز أهم الفروقات في المحاسبة عن حصص المشارك في المشاريع المشتركة في الأنظمة المحاسبية المقارنة على النحو التالي:

الجدول رقم (4-3): أهم الفروقات في المحاسبة عن الحصص في المشاريع المشتركة في نظم المحاسبة المقارنة

المعايير الدولية IFRS11	المبادئ الأمريكية ASC323	القواعد الفرنسية RMCC	القواعد الجزائرية SCF
تصنيف الترتيبات وتسميتها	-مشاريع مشتركة على شكل شركات. -مشاريع مشتركة على شكل شراكات.	-منشآت تحت سيطرة مشتركة. -نشاطات أو عمليات مشتركة تماثل شركات المحاصة المذكورة في القانون الفرنسي	-عمليات مشتركة من خلال وسيط يتمثل في شركة محاصة بدون شخصية معنوية. -أصول مشتركة. -منشآت تخضع لسيطرة مشتركة.
أساس تصنيف الترتيبات	يتم التصنيف على أساس الشكل القانوني للاتفاق و أحيانا صناعة محددة.	يتم التصنيف على أساس الشكل القانوني، إذا كان الترتيب مهيكل من خلال كيان منفصل فهو منشأة تحت سيطرة مشتركة.	يتم على أساس الشكل القانوني، فإذا كان الترتيب مهيكل من خلال كيان قانوني فهو منشأة وإذا لم يكن كذلك فهو عملية أو أصول مشتركة.
المشاريع المشتركة التي كان يطلق عليها في المعيار السابق 31 بالعمليات والأصول المشتركة. -المشاريع المشتركة والتي يطلق عليها سابقا بالمنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة.			
يتم التصنيف أساسا على جوهر الاتفاق بتقدير الحقوق والالتزامات الناشئة عن الترتيب ولم يعد الكيان المنفصل هو المحدد الرئيسي لصنف الترتيب.			

## الفصل الرابع: التباين في نظم توحيد الحسابات في الأنظمة المحاسبية المقارنة

<p>لم يرد تعريف للسيطرة المشتركة وتقديرها</p> <p>المشتركة ولكن يمكن الرجوع في ذلك إلى معيار المحاسبة السابق رقم 31 بما أن تصنيف الترتيبات يوافق التصنيف الوارد في هذا المعيار.</p>	<p>هي تقاسم للسيطرة على منشأة تستغل بشكل مشترك وتوجد عندما تتطلب القرارات التشغيلية والمالية والاستراتيجية المتعلقة بالنشاط اتفاق مشترك (accord commun)</p> <p>- لا تأخذ في الاعتبار حقوق التصويت المحتملة ولم يتم التطرق إلى السيطرة المشتركة في الواقع.</p>	<p>لم يرد تعريف لها ولكن عادة ما تتحقق إذا كانت القرارات المهمة للمنشأة تتطلب موافقة مجموعة المالكين المستثمرين.</p> <p>- لا تأخذ في الاعتبار حقوق التصويت المحتملة ولا تعترف بسيطرة مشتركة في الواقع.</p>	<p>أصبح هناك مفهوم جديد يتوافق مع ذلك الوارد في معيار الإبلاغ رقم 10 بحيث تمثل التقاسم بشكل تعاقدى للسيطرة على الترتيب وتوجد عندما تتطلب القرارات ذات الصلة الموافقة بالإجماع من الأطراف المشاركة.</p> <p>- تأخذ في الاعتبار حقوق التصويت المحتملة عند تقدير السيطرة المشتركة، كما توجد السيطرة المشتركة في الواقع .</p>	<p>تعريف السيطرة المشتركة وتقديرها</p>
<p>- استخدام طريقة التوحيد التناسبي.</p>	<p>استخدام طريقة التوحيد التناسبي فقط وبصفه إجبارية</p>	<p>تم المحاسبة عموما بطريقة حقوق الملكية ويمكن المحاسبة باستخدام القيمة العادلة ويسمح بطريقة التوحيد التناسبي في المنشآت الفردية في بعض الصناعات المحدودة.</p>	<p>تم المحاسبة بطريقة حقوق الملكية الواردة في معيار المحاسبة الدولي رقم 28 المعدل (2008) وتم استبعاد طريقة التوحيد التناسبي.</p>	<p>المحاسبة عن حصص المشارك في المشاريع المشتركة</p>

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معيار الإبلاغ المالي رقم IFRS11، تدوين معيار المحاسبة لمجلس معايير المحاسبة المالية ASC323، طرق وقواعد إعداد الحسابات الموحدة RMCC، قواعد النظام المحاسبي المالي SCF.

### الفرع الثاني: تحليل الفروقات

من خلال استعراض الاسترشادات المتعلقة بالترتيبات المشتركة، السيطرة المشتركة والمحاسبة عن الحصص في المشاريع المشتركة في الأنظمة المحاسبية المقارنة يمكن التوصل إلى النتائج التالية:

- ابتعد مجلس معايير المحاسبة الدولية عن تقويم المشاريع بالاعتماد على الشكل القانوني للكيان وتبنى مبدأ الجوهر، وفر هذا التغيير موثوقية أكثر للمعلومة المالية الموحدة وغير من المحاسبة عن المشروعات وجعلها تنقاد من طرف الحقوق والالتزامات الناشئة عن الترتيب (وهو المفهوم الذي ينوي المجلس تبنيه لاستخلاف المعيار الدولي رقم 17)، غير أنه غير من مجال التوحيد وأصبح غير متوافقا مع مجال التوحيد الأمريكي، الفرنسي والجزائري بتحديدده للمشروعات المشتركة. كما أن مفهوم السيطرة المشتركة هو الآخر غير من المجال، فهو يتطلب الموافقة فقط في ظل التنظيم الفرنسي والمبادئ الأمريكية وليست الموافقة بالإجماع.

- إن التطور الدائم للمعايرة تستدعي بطبيعة الحال المراجعة أو التخلي عن بعض المعايير والتفسيرات الموجودة وظهور محلها نصوص جديدة تخلق فروقا مع قواعد التنظيم الفرنسي والجزائري، غير أن المجموعات التي تنشر حساباتها خارج أوروبا يسمح لها التنظيم باستخدام معايير الإبلاغ المالي بنسخها الأصلية، وهذا ما يضع حدود للفروق التي تشكل عقبات أمام توحيد الحسابات.

- لقد كان من بين الأهداف الرئيسية لتغيير معيار المحاسبة السابق رقم 31 هو تحقيق نوع من التوافق مع المبادئ الأمريكية وتعزيز قابلية المقارنة بالتبني الموحد لطريقة حقوق الملكية، وقد تحقق توافق فيما يخص المحاسبة باستخدام طريقة حقوق الملكية عن الحصص في المشاريع المشتركة، غير أن أحكام معيار الإبلاغ رقم 11 خلقت تباينا جديدا كما علق المستطلع على المشروع من قبل، بحيث أن المبادئ الأمريكية تستخدم طريقة التوحيد التناسبي في صناعات محدودة، في حين قامت معايير الإبلاغ المالي باستبعاد هذه الطريقة، إلى جانب خلق فروق تتعلق بالعمليات المشتركة التي تتم المحاسبة عنها وفق طريقة حقوق الملكية تحت المبادئ الأمريكية، في حين تعالج وفق محاسبة الأصول والالتزامات في ظل المعيار رقم 11.

- تم التطرق إلى العمليات المشتركة في النظام الفرنسي خارج التنظيم 99-02 والنظام الجزائري خارج الفصل المتعلق بالحسابات الموحدة بصفة مماثلة وبمفهوم شركات المحاصة، وبذلك يمكن القول بأن جزء من قواعد الترتيبات المشتركة الواردة في النظام المحاسبي المالي تستوحى من معيار المحاسبة السابق 31 وجزء منها يستوحى من القواعد والتنظيمات الفرنسية.

- لم توضح القواعد الفرنسية و الجزائرية معالجة هذه الحصص في القوائم المالية المنفصلة، وبذلك يمكن القول بأنها تعالج كباقي الاستثمارات بالقيمة الدفترية أو القيمة النفعية أيهما أقل، على خلاف معيار الإبلاغ رقم 11، فهو يوفر جميع حالات معالجة هذه الحصص سواء في القوائم المنفصلة للمشارك، أو إذا كان المشارك لا يملك السيطرة المشتركة، أو إذا تحولت الحصص من حصة في مشروع إلى حصة في عملية بسبب إعادة تقدير جوهر الاتفاق... إلخ، إلى جانب تقديم أمثلة توضيحية لتبسيط وتوضيح الممارسة.

- إلى جانب هذه الفروقات يظهر بأن هناك تباين في الاصطلاحات المستخدمة في المبادئ الأمريكية في هذا الموضوع وتعددتها مما يؤدي إلى صعوبة فهم إجراءات وقواعد التوحيد بهذه الترتيبات مثل المستثمرون المالكون بدل المشاركون، الشراكات بدل الترتيبات، مشاريع مشتركة في شكل شركات بمفهوم المشاريع المشتركة في ظل المعايير الدولية والمشاريع المشتركة في شكل شراكات بمفهوم العمليات المشتركة... إلخ .

### المبحث الثالث: أهم الفروقات في نظم توحيد حسابات الشركات الزميلة

كما سبق وبيننا في الفصل الأول، تعد الشركات الزميلة الشركات التي تمارس عليها الشركة الأم تأثيرا فعالا، وهي الأخرى تختلف كيفية معالجة حساباتها في القوائم المالية الموحدة من نظام لآخر.

### المطلب الأول: إعداد القوائم المالية الموحدة للشركة المستثمرة والشركة المستثمر بها وفق معايير المحاسبة الدولية

#### الفرع الأول: معيار تنظيم الممارسة ومراحل تطوره

يخصص مجلس المحاسبة الدولي المعيار رقم 28 لمعالجة المساهمات في الشركات الزميلة، وقد قام بإصدار هذا المعيار لأول مرة في ديسمبر 1990 بعنوان "المحاسبة على الحصص في المنشآت الزميلة"، بعد أن طرح مذكرة عرض بشأن الحصص في المنشآت الزميلة والمشاركة عام 1986<sup>1</sup>، وقد خضع المعيار لعدة تعديلات بغرض تجانس مع المعايير الأخرى كالمعيار المحاسبي رقم 39 و 36 ومعيار الإبلاغ المالي رقم 3، بحيث تم تعديله سنة 2000 "المحاسبة في المنشآت الزميلة"، وحل محله بعد إعادة مراجعته في ديسمبر 2003 "الحصص في المنشآت الزميلة"<sup>2</sup>، وصولا إلى النسخة الجديدة المراجعة للمعيار رقم 28 "المساهمات في المنشآت الزميلة والمنشآت المشتركة" التي صدرت في 12 مايو 2011، ودخلت حيز التطبيق في 01 جانفي 2013، وهي تمثل جزء من حزمة المعايير الجديدة المنشورة لمعالجة موضوع التوحيد.

وقد قام المجلس الدولي للمحاسبة في 01 سبتمبر 2014 بنشر تعديلات على المعيار الدولي رقم 28 ومعيار الإبلاغ رقم 10 موسومة بـ "بيع أو نقل الأصول بين مستثمر ومنشأة زميلة أو مشتركة"، وفي 18 ديسمبر من نفس السنة نشر المجلس تعديلات تقتصر على معياري الإبلاغ المالي رقم 10 و 11 ومعيار المحاسبة 28 "منشآت الاستثمار تطبيق الإعفاء من التوحيد"<sup>3</sup>.

على اثر الدراسة العميقة لمبادئ التوحيد والتي تجسدت في معيار الإبلاغ المالي رقم 10 واستبدال معيار المحاسبة الدولي رقم 31 بمعيار الإبلاغ رقم 11، قام المجلس بتعديل معيار المحاسبة رقم 28 ليتماشى مع معايير الإبلاغ 10، 11 و 12 وبطريقة يوسع فيها نطاق تطبيق المعيار ليشمل الحصص في المنشآت المشتركة، فهذا المعيار يهدف إلى وصف وعرض الأحكام التي تتعلق بتطبيق طريقة حقوق الملكية عند المحاسبة على

<sup>1</sup> IAS 28(2011), "Participation dans des entreprises associées et des coentreprises", Disponible sur le site [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com), Consulté le 30/04/2015.

<sup>2</sup> code IFRS, 3ème éd, 2007, Op cit, P 312.

<sup>3</sup> FocusIFRS, Normes et Interprétations, Textes des normes et interprétations IAS 28(2011), "Participation dans des entreprises associées et des coentreprises", 22/12/2014, Disponible sur le site [www.FocusIFRS.com](http://www.FocusIFRS.com), Consulté le 30/04/2015.

المساهمات في المنشآت الزميلة والمشاركة، والواجب ممارستها على جميع المنشآت التي تمارس سيطرة مشتركة على منشأة أخرى أو تؤثر عليها تأثير فعالاً.<sup>1</sup>

لم تغير النسخة الحالية للمعيار رقم 28 من مفهوم التأثير الفعال ولا من مفهوم المنشأة الزميلة ويشترط دائما المحاسبة عن الحصص في هذه المنشأة بطريقة حقوق الملكية، يكمن التغيير فقط في تطلبها لاستخدام طريقة حقوق الملكية على المشاريع المشتركة واستبعاد طريقة التوحيد التناسبي التي كان معيار المحاسبة السابق 31 يسمح باستخدامها، لأنه في الواقع لا يمكن لأي طرف أن يسيطر على المشروع المشترك، وسيظل دائما عرض الحصص في هذه المشاريع كحصص ولا يمكن إدماجها في الحسابات الموحدة (توحيدها).<sup>2</sup>

### الفرع الثاني: ممارسة التأثير الفعال

يعرف التأثير الفعال على أنه القدرة على المساهمة في القرارات التي تتعلق بالسياسات المالية والتشغيلية للمنشأة المستثمرة فيها دون السيطرة على هذه السياسات. ويفترض أن يمارس المستثمر تأثيرا مهما على منشأة أخرى إذا كان يحوز على 20% فما أكثر من حقوق التصويت فيها، إلا إذا كان بإمكانه أن يظهر بوضوح عكس ذلك، والعكس، إذا كان المستثمر يحوز على أقل من 20% من حقوق التصويت في المنشأة لا يفترض أن يمارس التأثير، إلا إذا كان يمكن إظهار خلاف ذلك<sup>3</sup>، وإثبات وجود التأثير الفعال من الناحية الفنية عادة ما يتم الاستشهاد بأحد أو أكثر من المؤشرات التي يحددها المعيار، وعند تقدير التأثير الفعال يتطلب الأخذ في الاعتبار حقوق التصويت المحتملة والتي تكون قابلة للممارسة والتحويل الحالي (التي تعد أساس) لأن المحاسبة بطريقة حقوق الملكية تقوم على أساس الحصص الحالية فقط.<sup>4</sup>

### الفرع الثالث: المحاسبة عن الاستثمار في الشركات الزميلة في القوائم الموحدة للمستثمر

#### أولا: مفهوم طريقة حقوق الملكية: (Equity method)

يتطلب معيار المحاسبة رقم 28 في نسخته (2011) المحاسبة في القوائم الموحدة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة بطريقة حقوق الملكية، وتنطوي هذه الطريقة على مفهومين متوافقين، بحيث يكمن المفهوم الأول في طريقة الاستبدال أو ما تسمى بطريقة قيمة صافي الأصل (Net asset value method) وتمثل في استبدال تكلفة شراء الاستثمار في أصول المستثمر بحصة هذا الأخير في الأموال الخاصة للشركة الزميلة بما في ذلك النتيجة التي تم معالجتها وفق قواعد التوحيد، وتسجيل الحصة في نتيجة هذه الشركة كبنء منفصل في قائمة دخل المستثمر، أما المفهوم الثاني فيكمن في المفهوم الفعلي لحقوق الملكية والذي على

<sup>1</sup> Ibid.

<sup>2</sup> Stephen Spector, "Norme comptable Internationale 28 (IAS 28), Participation dans les entreprises associées et des coentreprises, Disponible en [www.nifecanada.ca](http://www.nifecanada.ca), Consulté le 30/04/2015.

<sup>3</sup> Ibid.

<sup>4</sup> IFRS Foundation, Norme comptable Internationale 28, " Participations dans les entreprises associées et coentreprises ", paragraphe 7, P 2.

أساسه يتم تسجيل رصيد الاستثمار في القوائم الموحدة بالتكلفة الأولية للشراء ويتم تعديله في تاريخ لاحق للشراء على النحو التالي:<sup>1</sup>

✓ تخفض التوزيعات المستلمة من عند المنشأة الزميلة في القيمة الدفترية للاستثمار.  
✓ يكون من الضروري تصحيح القيمة الدفترية عند القيام بتعديلات تمس نسبة مساهمة المستثمر في المنشأة الزميلة، والتي تتوزع على تغيرات عناصر الدخل الشامل الآخر ( Other Comprehensive Income-OCI) للمنشأة المستثمر فيها ولاسيما تلك الناجمة عن إعادة تقييم التثبيتات العينية وفروقات التحويل، وتعالج حصة المستثمر في هذه التعديلات في عناصر الدخل الشامل الآخر المتعلقة به.

✓ عند وجود استثمار محتفظ به لغرض البيع لدى المستثمر، يتطلب الاعتراف به وفق معيار الإبلاغ المالي رقم 5 "أصول غير جارية معدة للبيع والعمليات الموقوفة".

يتم استخدام طريقة حقوق الملكية من بداية تاريخ نشأة التأثير الهام والسيطرة المشتركة ويتوقف المستثمر عن استخدامها في تاريخ توقف الاستثمار عن كونه استثمار في شركة زميلة أو مشتركة، بحيث إذا أصبحت الشركة المستثمرة فيها شركة تابعة يتطلب المعالجة وفق إرشادات معيار الإبلاغ المالي رقم 3 ورقم 10، أو يمكن أن يحتفظ بجزء من الاستثمار كأصل مالي و يعالج في هذه الحالة وفق معيار الإبلاغ رقم 9، كما يمكن أن تنخفض الحصة ولكن يستمر المستثمر في المحاسبة بطريقة حقوق الملكية، فيتطلب إعادة تصنيف الأرباح/ أو الخسائر المسجلة سابقا في عناصر الدخل الشامل الآخر والموافقة لهذا التخفيض في النتيجة الصافية، أما إذا تحول استثمار في شركة زميلة لدى المستثمر إلى استثمار في شركة مشتركة، أو العكس، فالمستثمر يستمر في ممارسة طريقة حقوق الملكية ولا يتطلب إعادة تقدير الحصص المتبقية.<sup>2</sup>

### ثانيا: مزايا تطبيق طريقة حقوق الملكية

إن التسجيل المحاسبي للنتيجة على أساس التوزيعات المستلمة لا يمكن أن يمثل قياس ملائم للنتيجة العائدة للمستثمر بسبب استثماره في الشركة الزميلة لأن التوزيعات المستلمة يمكن أن تكون لها علاقة غير مهمة مع أداء الشركة الزميلة أو المشتركة، وبما أن المستثمر يمارس سيطرة مشتركة أو تأثيرا هاما على هذه

<sup>1</sup>Voir:

- Ibid, Paragraphe 10, P 02.

- IAS 28, " Investment in associates and Joint ventures", As at 1 January 2015, Available at [www.bdointernational.com](http://www.bdointernational.com), Date last access 30/04/2015.

<sup>2</sup>Stephen Spector, "Norme comptable Internationale 28 (IAS 28), Participation dans des entreprises associées et des coentreprises", Op cit, p 4.

الشركة، فهو يجوز على حصة في أدائها وبذلك في مردودية استثماراتها، فطريقة حقوق الملكية تقدم معلومات أفضل عن صافي الأصل ونتيجة المستثمر.<sup>1</sup>

### ثالثا: الإعفاء من تطبيق طريقة حقوق الملكية

يعنى المستثمر من تطبيق طريقة حقوق الملكية في المحاسبة عن حصته في الشركة الزميلة أو المشتركة إذا كان يمثل شركة أم مقصاة من إعداد القوائم المالية الموحدة بسبب استثنائها من نطاق التطبيق المحدد في الفقرة 4 من معيار الإبلاغ المالي رقم 10، وإذا كانت الشروط الأربعة المذكورة في المعيار نفسه متوفرة معا في المستثمر، إلى جانب ما إذا كانت الحصة في المنشأة الزميلة أو المشتركة مملوكة مباشرة أو بصفة غير مباشرة من خلال منظمة رأسمال المخاطر، صناديق الاستثمار المشترك، شركة استثمار برأسمال متغير ومنشآت مماثلة كوحدات الإئتمان المرتبطة بالاستثمارات، حيث يمكن للمستثمر أن يختار المحاسبة عن هذه الحصة باستخدام القيمة العادلة من خلال صافي النتيجة مثلما يتطلبه معيار الإبلاغ المالي رقم 9.<sup>2</sup>

### الفرع الرابع: إجراءات طريقة حقوق الملكية

إن العديد من الإجراءات الملائمة لممارسة هذه الطريقة تكون مماثلة لإجراءات التوحيد بطريقة الاندماج الكلي ولاسيما توحيد السياسات المحاسبية وتواريخ إقفال القوائم المالية، تبقى بعض الإجراءات التي تعد من خصوصيات هذه الطريقة، نذكر أهمها:

- لا تسجل في قوائم المستثمر النتائج الناجمة عن المعاملات التصاعدية أو التنازلية (ascendants et descendantes ou d'amont et d'aval) بين المستثمر (بما في ذلك فروع الموحدة) والشركة الزميلة أو المشتركة إلا بمقدار حصص المستثمر غير المرتبطة بهاتين الشركتين، ويقصد بمعاملات التصاعدية أو المنبع (d'amont) على سبيل المثال، التنازل عن أصول المنشأة الزميلة أو المشتركة للمستثمر والمعاملات التنازلية أو المصبب (d'aval) على سبيل المثال، التنازل أو نقل أصول المستثمر للمنشأة الزميلة أو المشتركة.<sup>3</sup>

- إذا كانت حصة المستثمر في خسائر المنشأة الزميلة تعادل أو تزيد عن حصته في هذه المنشأة (استثماره)، فإنه يتوجب التوقف عن تسجيل حصته في أية خسائر لاحقة ويتم حذف رصيد الاستثمار المسجل بدفاته، وإذا لوحظ بعد ذلك وجود خسائر إضافية ناشئة عن الحصص طويلة الأجل كالقروض والالتزامات على الشركة الزميلة التي كان تسديدها غير مخطط له ولا يحتمل أن يتم دفعها في المستقبل المنظور، فيتطلب الاعتراف بالخسائر المحتملة والمرتبطة بعدم قدرة الشركة الزميلة على السداد وتعالج كمؤونة خصوم في حالة ما إذا كان المستثمر يواجه التزام قانوني أو ضمني أو حقق تسديدات باسم الشركة الزميلة، فالحصص طويلة

<sup>1</sup> Odile barbe Dandon, Laurent Didelot, 3ème éd, Op cit, p 475.

<sup>2</sup> IFRS Foundation, IAS 28 , Op cit, paragraphe 17,18, p 03.

<sup>3</sup> Ibid, paragraphe 28, p5.

الأجل تشكل في الجوهر جزء من صافي الاستثمار في المنشأة الزميلة، بحيث تشكل الحصة في المنشأة الزميلة في هذه الحالة من عنصرين، وهما القيمة الدفترية للاستثمار المحدد بطريقة حقوق الملكية وأية حصص طويلة الأجل<sup>1</sup>.

- بعد معالجة الاستثمار بطريقة حقوق الملكية ومعالجة الخسائر الناشئة عن الحصص طويلة الأجل، فيكون من الضروري تسجيل خسائر قيمة إضافية بعد اختبار تدني قيمة الاستثمارات في الشركات الزميلة عند وجود مؤشرات التدني الواردة في معيار المحاسبة الدولي رقم 39، وبما أن الشهرة تشكل جزءاً من القيمة الدفترية للاستثمار في الشركة الزميلة فلا يتم الاعتراف بها بشكل منفصل ولا يمكن اختبار انخفاضها بشكل منفصل، بناءً عليه، يتم اختبار تدني قيمة الاستثمار أولاً (as one) بتطبيق معيار المحاسبة رقم 36<sup>2</sup>، المتعلق بتدني قيمة الأصول، ويتم ذلك بمقارنة القيمة القابلة للاسترداد مع القيمة الدفترية للاستثمار ومعالجة الخسارة في قائمة الدخل، وكل استعادة لخسارة القيمة تسجل حسب المعيار رقم 36 بمجرد ارتفاع القيمة القابلة للاسترداد.<sup>3</sup>

### الفرع الخامس: المحاسبة في القوائم المالية المنفصلة

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم 27 (2011) ومعيار المحاسبة 28 (2011) المحاسبة عن الاستثمار في الشركات الزميلة في القوائم المالية المنفصلة للمستثمر بالتكلفة أو بالقيمة العادلة من خلال الأرباح/أو الخسائر وفق معيار الإبلاغ المالي رقم 9 مثلما يتطلبه عند المحاسبة عن الحصص في الشركات التابعة والمشاريع المشتركة.

### المطلب الثاني: معالجة الحصص في المنشآت الزميلة في القوائم الموحدة وفق المبادئ الأمريكية

#### الفرع الأول: مفهوم التأثير الملموس

يفترض ممارسة التأثير الهام عندما يمتلك المستثمر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة 20 % فما أكثر من حقوق تصويت الأسهم العادية للمنشأة المستثمر فيها، ما لم تظهر الوقائع والأحداث عكس ذلك، وعند تقدير التأثير الهام يتطلب عدم الأخذ في الاعتبار حقوق التصويت المحتملة، كما يمكن للمستثمر الذي يمتلك حصة تتراوح ما بين 3 % و 5 % في الشراكة المحدودة، منشأة إئتمان (Trust) وما شابهها أن يمارس التأثير الفعال، في حين يتم تحديد التأثير الهام في هذه المنشآت وفق معيار المحاسبة الدولي رقم 28 بتطبيق نفس المبادئ المستخدمة على باقي الاستثمارات.<sup>4</sup>

<sup>1</sup>Odile Barbe Dandon, Laurent Didelot, 3ème éd, Op cit, P 477, 478.

<sup>2</sup>IAS 28, "Investment in associates and Joint ventures", Available at [www.bdointernational.com](http://www.bdointernational.com), Op cit.

<sup>3</sup>Stephen Spector, NCI 28, Op cit, P 06.

<sup>4</sup>Cabinet d'audit et de conseil, Ernst & Young, "US GAAP versus IFRS", Op cit, P 10.

**الفرع الثاني: المحاسبة عن الاستثمار في المنشآت الزميلة: (Equity method- investments)**  
يتطلب تدوين معيار المحاسبة للمجلس ASC323 "الاستثمارات-طريقة الملكية" معالجة الاستثمار في الشركات الزميلة بطريقة حقوق الملكية التي توافق تلك المتطلبة من طرف معيار المحاسبة رقم 28 والتي تكمن في المحاسبة عن الاستثمار أولاً بتكلفة الشراء والقيام بتعديله لاحقاً، ويكمن أهم تعديل في إضافة (تخفيض) حصة المستثمر من صافي أرباح (خسائر) المنشأة المستثمر فيها بعد تاريخ الاقتناء، كما يسمح تدوين معيار المحاسبة للمجلس 1-25-10-825 ASC والمتعلق بالأدوات المالية للمنشآت أن تعالج استثماراتها في الشركات الزميلة باستخدام القيمة العادلة إذا اختارت ذلك، بينما المنشآت التي لم تتبن هذا البديل فيتطلب منها قياس الاستثمار بطريقة حقوق الملكية<sup>1</sup>، فهي قبل كل شيء تعد طريقة للمحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل الموافقة لحيازة حقوق الملكية في الأجل الطويل.<sup>2</sup>

### الفرع الثالث: إجراءات التوحيد

لا تتطلب المبادئ الأمريكية استخدام سياسات محاسبية موحدة بين المستثمر والمنشآت المستثمر فيها، كما تسمح بفارق ثلاثة شهور في تواريخ التقرير بين الشركة المستثمرة والمستثمر فيها على أن يتم الإفصاح عن الأحداث الجوهرية.<sup>3</sup>

### المطلب الثالث: معالجة الحصص في المنشآت الزميلة وفق التنظيم الفرنسي 99-02

#### الفرع الأول: مفهوم الشركة الزميلة والتأثير الفعال

يقدم التنظيم الفرنسي نفس التعريف الوارد في معيار المحاسبة الدولي رقم 28 في نسخته المراجعة عام 2003 وفي النسخة المعدلة عام 2011، لأن هذا المعيار لم يشهد تغييرات تتعلق بتحديد المفاهيم والإجراءات المحاسبية لمعالجة الاستثمار في الشركات الزميلة سواء في القوائم المالية الموحدة للمستثمر أو المنفصلة. وقد تم توفيق المعيار رقم 28 (2011) من طرف المفوضية الأوروبية من خلال التنظيم 2012/1254 (UE) لـ 11 ديسمبر 2012 والصادر في الجريدة الرسمية للمفوضية الأوروبية لـ 29 ديسمبر 2012 والمعدل للتنظيم 2008-1126 (CE) بإدخال هذا المعيار، أما التعديلات اللاحقة لهذا المعيار والصادرة في عام 2014 فلم يتم العمل على توفيقها بعد من طرف المفوضية الأوروبية، وهي تتعلق بـ "بيع أو نقل الأصول بين المستثمر والشركة الزميلة أو المشتركة" و"منشآت الاستثمار: تطبيق الإعفاء من التوحيد".<sup>4</sup>

<sup>1</sup>Robert Obert, "Pratique des normes IFRS, Normes IFRS et US GAAP", Op cit, P 188.

<sup>2</sup>Jean Moutier, Olivier Grassi, Op cit, P 107.

<sup>3</sup>Debra C.Jeter, Paul K.Chaney, Op cit, p201.

<sup>4</sup>FocusIFRS, Normes et Interprétations, Textes des normes et Interprétations, IAS 28, les participations dans les entreprises associées et des coentreprises, Op cit.

### الفرع الثاني: المحاسبة عن الاستثمار في الشركات الزميلة في القوائم المالية للمستثمر

يتطلب التنظيم 99-02 من المستثمر المحاسبة عن الاستثمار في الشركات الزميلة في قوائمه الموحدة باستخدام طريقة حقوق الملكية، وتكمن في استبدال الاستثمار الظاهر في أصول المستثمر بحصته في حقوق الملكية للمنشأة الزميلة وإظهار حصة المستثمر في نتيجة الشركة الزميلة المعالجة بطريقة حقوق الملكية في بند منفصل في قائمة الدخل<sup>1</sup>، بحيث يتبنى التنظيم الفرنسي 99-02 المفهوم الوارد في المرسوم التنفيذي لقانون 03 جانفي 1985 المتعلق بالحسابات الموحدة والذي يوافق طريقة الاستبدال أو ما كان يسمى بطريقة قيمة صافي الأصل (net asset value method) ويطلق عليها اصطلاح "طريقة المعادلة" (Mise en équivalence)، فهي تعد تقنية للتوحيد، يتم تطبيقها دون إدماج أصول والتزامات الشركة الزميلة، كون المستثمر لا يسيطر عليها وبموجب نفس القانون (3 جانفي 1985) يمكن اعتبارها طريقة تقييم، بحيث يسمح القانون للشركات التي تقوم بإعداد قوائم موحدة أن تدرج في أصولها الاستثمار في الشركات التي تخضع للسيطرة الشاملة وفقا للحصة في الأموال الخاصة التي تم معالجتها طبقا لقواعد التوحيد، وقد استوحيت هذه المعالجة من التوجيه الأوروبي السابع الذي يسمح لدول الأعضاء بتسجيل الاستثمارات التي تتعدى 20% في القوائم المنفصلة بقيمتها الدفترية أو بالحصة في الأموال الخاصة التي يمثلها هذا الاستثمار.<sup>2</sup>

تمت المحاسبة بطريقة حقوق الملكية عن كل الاستثمارات الخاضعة للتأثير الفعال بما في ذلك تلك الاستثمارات التي تبقى خارج نطاق تطبيق معيار المحاسبة رقم 28 والمملوكة من طرف منظمات رأسمال المخاطر، صناديق الاستثمار المشترك، وحدات الائتمان ومنشآت مماثلة، أي تلك التي يتم تقييمها باستخدام القيمة العادلة ومعالجة التغيرات في القيمة العادلة في قائمة الدخل خلال الفترة التي وقع فيها التغيير بما يسمى بالقياس بالقيمة العادلة من خلال النتيجة (La juste valeur par biais résultat).<sup>3</sup>

### الفرع الثالث: إجراءات التطبيق أو التوحيد بطريقة حقوق الملكية

يتم تطبيق طريقة حقوق الملكية على النحو التالي:

- يتم الأخذ في الحسبان الحصة في خسائر المنشأة الزميلة في حدود الاستثمار المعالج فقط بطريقة حقوق الملكية، ولا يمكن أن تزيد الحصة عن هذا الاستثمار، ولا يأخذ التنظيم في الاعتبار الحصة في الخسائر الإضافية الناشئة عن الحصص طويلة الأجل، والتي تمثل جزءا مدججا في صافي الاستثمار حسب معيار المحاسبة رقم 28، ولا تكون هذه الحصة موضوع مؤونة الأعباء والمخاطر (التي تسجل كمتعمم الاستثمار المقيم بطريقة حقوق الملكية) إلا إذا كان المستثمر ملزم أو لديه نية بعدم التنازل ماليا عن مساهمته في الشركة

<sup>1</sup> Bruno Bachy, Michel Sion, Op cit, P 56.

<sup>2</sup> Georges Deppallens, Jean-pierre Jobard, Op cit, P 570-587.

<sup>3</sup> code IFRS, 3ème éd, 2007, Op cit, P 294.

الزميلة<sup>1</sup>، على خلاف معيار المحاسبة رقم 28 الذي يتطلب تسجيل مؤونة خصوم إذا تحققت شروط الاعتراف بالمؤونات وفق ما يتطلبه معيار المحاسبة الدولي رقم 37<sup>2</sup>، إلى جانب ذلك يبقى المخطط المحاسبي الفرنسي يستخدم مصطلح "مؤونة التدني" بدل الاصطلاح المعروف في المعايير الدولية "التدني".

- يتطلب التنظيم 02-99 عرض الشهرة الناتجة عن معالجة الاستثمار في المنشأة الزميلة بطريقة حقوق الملكية في تاريخ التملك بنفس طرق عرض الشهرة في حالة التوحيد بأسلوب الاندماج الكلي، وبذلك تظهر بشكل منفصل عن الاستثمار كبنء ضمن التثبيتات المعنوية، ويتم تخفيضها بتطبيق برنامج اهتلاك محدد، أما بخصوص تدني قيمة الاستثمار في الشركة الزميلة يدمج التنظيم 10-2002 CRC الساري المفعول على النشاطات التي تفتح ابتداء من 01 جانفي 2005 في القانون القومي قواعد لاختبار تدني قيمة الأصول توافق تلك الواردة في معيار المحاسبة رقم 36 IAS، غير أن الشهرة في معيار المحاسبة رقم 28 تشكل جزءا من قيمة الاستثمار واختبار التدني يخص رصيد الاستثمار بالكامل بدءا بالاستثمار بدل الشهرة<sup>3</sup>، وأية استعادة لخسارة قيمة يمكن تسجيلها حسب استرشادات المعيار رقم 36 IAS، إلا أن القواعد الفرنسية لا تسمح بالاستعادة لأن أية خسارة قيمة تخصص على الشهرة تعد نهائية ولا يمكن تعديلها.

- عند تطبيق طريقة حقوق الملكية يتم استبعاد المعاملات والأرصدة بين المستثمر والشركة الزميلة في حدود نسبة الفائدة المملوكة، ويتم إجراء عمليات التعديل والاستبعاد هذه فقط إذا كانت لها تأثير جوهري<sup>4</sup>.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن التنظيم الفرنسي يأخذ في الاعتبار النسب غير المباشرة التي يجوزها المستثمر لتحديد نسبة الفائدة، بينما معيار المحاسبة رقم 28 يأخذ في الاعتبار النسب غير المباشرة فقط من خلال الفروع دون النسب التي يجوزها المستثمر من خلال وسيط يتمثل في منشأة زميله أو مشتركة<sup>5</sup>، ولتقدير التأثير الفعال، يفترض أن يمتلك المستثمر مباشرة أو غير مباشرة (من خلال فروع فقط) 20٪ فما أكثر من حقوق التصويت في منشأة أخرى<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> Odile Barbe- Dandon, Laurent Didelot, 3ème éd, Op cit, P 484.

<sup>2</sup> Ali Saada, Op cit, P 285.

<sup>3</sup> C.Maillet-Baudrier, A- Le Manh, ,4ème éd,2006, Op cit, p 271.

<sup>4</sup> Jean Michel Palou, Op cit, p601.

<sup>5</sup> Odile Barbe Dandon, Laurent Didelot, 3ème éd, Op cit, p 484.

<sup>6</sup> Micheline Priédérich, Georges Langlois et autres, 8ème éd, Op cit, p 170.

### الفرع الرابع: معالجة الاستثمار في الشركات الشريكة في القوائم المالية المنفصلة للمستثمر

يسمح التنظيم الفرنسي بمعالجة الاستثمار في الشركات الزميلة في القوائم المنفصلة للمستثمر بطريقة التكلفة المهتلكة (المخفضة) احتراماً لمبدأ التحفظ، و هي موافقة لتلك الواردة في معيار المحاسبة رقم 28،<sup>1</sup> ويسمح المخطط المحاسبي الفرنسي ومنذ صدور قانون 03 جانفي 1985<sup>1</sup> باستخدام طريقة حقوق الملكية في الحسابات الفردية للمستثمر، وهذا إذا كان يسيطر على الشركة المستثمر بها سيطرة شاملة (بمعنى الفروع)، وتشكل هذه الممارسة تناقض مع القواعد العامة لتقييم الحصص عند إقفال النشاط وهي غير مفروضة وإنما تمارس باختيار المستثمر، على خلاف المعايير الدولية التي تتطلب استخدام هذه الطريقة في معالجة الاستثمار في الشركات الزميلة و المشتركة فقط في القوائم المالية للمستثمر وتقدم بديلين لمعالجة الاستثمار نفسه في القوائم المنفصلة، وهما طريقة التكلفة التاريخية والعمل على تخفيضها عند تدني قيمتها وطريقة القيمة العادلة.

### المطلب الرابع: معالجة الحصص في المنشآت الزميلة وفق النظام المحاسبي المالي

#### الفرع الأول: مفهوم الشركات الزميلة والتأثير الفعال

يقدم القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 في القسم الثاني من فصله الثالث المتعلق بالكييفيات الخاصة بالتقييم والمحاسبة<sup>2</sup> نفس مفهوم الكيانات المشاركة الوارد في معيار المحاسبة الدولي رقم 28 ونفس الشواهد التي تشير إلى وجود التأثير الفعال.

#### الفرع الثاني: المحاسبة عن الاستثمار في المنشآت الزميلة

يتم إدراج الاستثمار في المنشآت الزميلة ضمن إطار إعداد الحسابات الموحدة في حسابات المستثمر حسب طريقة حقوق الملكية والتي يطلق عليها بطريقة "المعادلة"، وهو الاصطلاح المستخدم في التنظيم الفرنسي، ويتم تبني مفهوم استبدال الحصة التي يمثلها الاستثمار في الأموال الخاصة ونتيجة المنشأة الزميلة بالقيمة الدفترية لذلك الاستثمار على مستوى الميزانية وإظهار حصة المستثمر في نتيجة المنشأة الزميلة في قائمة الدخل وإدماجها في النتيجة الصافية للمجموع الموحد.

يعالج فارق الاقتناء في تاريخ دخول الشركة الزميلة في مجال التوحيد بنفس المعالجة الممارسة عند دخول شركة فرعية في مجال التوحيد بطريقة الاندماج الكلي، بحيث يتم عرضه كبنء منفصل ضمن التثبيات المعنوية

<sup>1</sup> Jean Montier, Olivier Grassi, Op cit, p 107.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادر يوم 25 مارس 2009، ص 17.

## الفصل الرابع: التباين في نظم توحيد الحسابات في الأنظمة المحاسبية المقارنة

كما يعالجه التنظيم الفرنسي، غير أنه لا يتم اهتلاكه، وإنما يخضع لاختبار التدني في تاريخ الميزانية كما يتطلبه معيار المحاسبة رقم 28، وذلك بعد مقارنته مع قيمته الاقتصادية (النفعية).

### المطلب الخامس: الفروق الجوهرية في المحاسبة عن الحصص في الشركات الزميلة في نظم المحاسبة المقارنة الفرع الأول: تحديد الفروقات

يمكن إيجاز أهم الفروق في معالجة الحصص في الشركات الزميلة في نظم المحاسبة المقارنة على النحو الموالي:

#### الجدول رقم (4-4) : الفروقات البينية في المحاسبة عن الحصص في الشركات الزميلة

النظام المحاسبي المالي	التنظيم الفرنسي	المبادئ الأمريكية	معايير المحاسبة الدولية	تقدير وجود التأثير الفعال
لم يرد هذا الاصطلاح في القانون المحاسبي ككل.	لا يأخذ في الاعتبار حقوق التصويت المحتملة.	لا يأخذ في الاعتبار حقوق التصويت المحتملة عند تقدير وجود التأثير.	يأخذ في الاعتبار حقوق التصويت المحتملة القابلة للممارسة والتحويل الحالي.	تقدير وجود التأثير الفعال
-استخدام طريقة حقوق الملكية بمفهوم الاستبدال ولا تعفى صناعات محددة من تطبيقها. -تعد تقنية لتوحيد حسابات الشركات الشريكة.	-استخدام طريقة حقوق الملكية بمفهوم الاستبدال ولا تعفى أية صناعة معينة من تطبيق هذه الطريقة -تعد طريقة لتوحيد حسابات الشركات الشريكة.	-استخدام طريقة حقوق الملكية بمفهوم التسجيل الأولي والتعديل في الفترات اللاحقة -لا توجد هناك استثناءات من تطبيقها ولكن تسمح المبادئ باستخدام بديل آخر للمعالجة وهو القيمة العادلة. -تعد طريقة حقوق الملكية طريقة المحاسبة وتقدير الاستثمارات في الشركات الشريكة والمشاركة.	استخدام طريقة حقوق الملكية بمفهوم التسجيل المبدئي بتكلفة الشراء والتعديل بعد ذلك. -تعفى من تطبيق هذه الطريقة بعض الصناعات، إلى جانب الحصص المملوكة من طرف الشركة الأم المعفاة بموجب معيار الإبلاغ رقم 10 والحصص المصنفة كأصول محتفظ بها للبيع. -تعد طريقة للمحاسبة وتقدير الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاركة.	المحاسبة عن الاستثمار في القوائم المالية الموحدة
تسجل الشهرة كبنء منفصل ضمن الأصول المعنوية وتخضع لاختيار التدني في تاريخ	تسجل الشهرة كبنء منفصل ضمن الأصول المعنوية وتخضع لبرنامج اهتلاك محدد.	تسجل الشهرة ضمن الاستثمار ويخضع المبلغ الكامل للاستثمار، بما في ذلك الشهرة لاختيار التدني.	تسجل الشهرة الناتجة عن معالجة الاستثمار في تاريخ التملك ضمن الاستثمار وتخضع لاختيار التدني إذا	المحاسبة عن الشهرة في تاريخ تملك الاستثمار.

## الفصل الرابع: التباين في نظم توحيد الحسابات في الأنظمة المحاسبية المقارنة

الميزانية.			دلت مؤشرات على ذلك.	
إجراءات التوحيد.	-تتطلب سياسات محاسبية موحدة.	-لا يتطلب ذلك.	-يتطلب توحيد السياسات المحاسبية بالنسبة للأحداث المتماثلة.	
معالجة الاستثمار في القوائم المالية المنفصلة للمستثمر.	استخدام طريقة التكلفة التاريخية.	يسمح باستخدام طريقة التكلفة التاريخية المهتلكة أي المنخفضة عند التدني.	مادام لا يوجد إعفاء من تطبيق طريقة حقوق الملكية فلا وجود للقوائم المنفصلة.	تقدم بديلين للمعالجة إما بالتكلفة التاريخية أو بالقيمة العادلة.

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معيار المحاسبة الدولي رقم (2011) IFRS 27, IFRS 28، تدوين معيار المحاسبة لمجلس معايير المحاسبة المالية رقم ASC323، قواعد التنظيم الفرنسي 99-02 المتعلق بالحسابات الموحدة، قواعد النظام المحاسبي المالي.

### الفرع الثاني: تحليل الفروقات

من خلال عرض مختلف إرشادات المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة في القوائم المالية للمستثمر ومقارنتها وتحديد أهم الفروق في الأنظمة المقارنة، يمكن أن نتوصل إلى النتائج التالية:

- لا تعد طريقة حقوق الملكية تقنية للتوحيد حسب المبادئ الأمريكية والمعايير الدولية وإنما تمثل طريقة محاسبية لمعالجة أو تقييم الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاركة، وقد قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بحذف المعيار الدولي السابق رقم 31 وتعديل المعيار رقم 28 ليعمم المعالجة باستخدام هذه الطريقة على كلا من المنشآت الزميلة والمشاركة وتتوافق بذلك مع المعايير الأمريكية، وعلى هذا الأساس يتم الاعتراف بطريقة توحيد وحيدة وهي طريقة الاندماج الكلي، على خلاف التنظيم الفرنسي الذي يتطلب توحيد الحصص في الشركات الزميلة بطريقة "المعادلة"، وتعد بذلك تقنية للتوحيد.

- تتم المعالجة بطريقة حقوق الملكية بمفهوم الاستبدال مثلما يتطلبه التنظيم الفرنسي والنظام المحاسبي الجزائري، خلاف المعايير الدولية والأمريكية التي تبني المفهوم المتعلق بحقوق الملكية القائم على أساس التعديل وليس على أساس الاستبدال، ومن بين التعديلات تلك التي تمس بعناصر الدخل الشامل الآخر، وهذا المفهوم الأخير غير وارد في التنظيمين الفرنسي والجزائري.

- لا يزال مفهوم التأثير الهام تحت معيار المحاسبة الدولي 28 (2011) يرتبط بالتأثير على القرارات التي تتعلق بالسياسات المالية والتشغيلية للمنشأة المستثمر فيها وليست القرارات المرتبطة بالأنشطة ذات الصلة.

- يبدو بأن مجال التوحيد في ظل التنظيم الفرنسي أوسع من مجال التوحيد في ظل النظام الدولي، وهذا يرجع لكون طريقة حقوق الملكية تقنية للتوحيد يتم ممارستها على جميع الشركات الزميلة دون استثناء صناعة

- محددة، إلى جانب كيفية تقدير التأثير الفعال، بحيث يتحقق هذا الأخير بزيادة 20 % فما أكثر من حقوق تصويت بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خلال وسيط يمثل شركة فرعية، شركة أو مشتركة.
- تعد طريقة حقوق الملكية طريقة واسعة الممارسة تحت المبادئ الأمريكية، تطبق على جميع الشركات في جميع الصناعات بما في ذلك الشركات المحدودة التي يفترض أن يقدر فيها التأثير الهام بنسبة تتراوح بين 3 و 5% من حقوق التصويت، هذا إذا لم تختار الشركات استخدام البديل الثاني في القياس.
- لم يقدم النظام المحاسبي المالي أية توضيحات عن كيفية ممارسة طريقة حقوق الملكية (الإعفاء، سير الطريقة، التوقف عن ممارستها... إلخ)، كما يلاحظ بأن جزء من الممارسة يستوحى من المعايير الدولية وجزء آخر يستوحى من التنظيم الفرنسي كإظهار الشهرة بشكل منفصل عن الاستثمار واستخدام طريقة حقوق الملكية بمفهوم الاستبدال.
- تقدم معايير المحاسبة الدولية بديلين للمحاسبة عن الاستثمار في القوائم المنفصلة للمستثمر لأن إحداها يتمثل في استخدام القيمة العادلة، وهذه الطريقة للتقييم عادة ما تكون غير مطلوبة من طرف العديد من نظم المحاسبة كالتنظيم الفرنسي والجزائري، بينما تسمح المبادئ الأمريكية باستخدامها كبديل عن طريقة حقوق الملكية وليس لمعالجة الاستثمار في القوائم المنفصلة عند إعفاء شركة من تطبيق هذه الطريقة.
- نلاحظ وجود تباين كبير في الاصطلاحات المستخدمة في هذا الموضوع من نظام لآخر، مما يصعب فهم الإرشادات وتحديد الفروق وإدراكها للقيام بالتعديلات اللازمة بغرض إعداد القوائم الموحدة على درجة عالية من التجمع أو مقارنة هذه الحسابات في الأسواق الدولية.

### خلاصة الفصل:

تناولنا في هذا الفصل نظم توحيد حسابات المجموعة التي تشهد ممارسة مختلفة في نظم المحاسبة المقارنة كباقي الممارسات المحاسبية الأخرى، ومن أجل التحليل المقارن استعرضنا قواعد وإرشادات المحاسبة عن الحصص في الفروع ومعالجة الحصص في المشاريع المشتركة وفي المنشآت الزميلة من خلال ممارسة السيطرة الشاملة، المشتركة والتأثير الفعال على التوالي، إلى جانب معالجة هذا الاستثمار في القوائم المالية المنفصلة للمستثمر كونها تقدم معلومات مهمة تحتاجها الشركات متعدد الجنسيات لتجميع وتوحيد حسابات فروعها الأجنبية التي بدورها تمثل شركات أم، وقد تم التوصل في نهاية كل دراسة جزئية إلى تحديد الفروقات البينية في كل ممارسة والتي ترجع أساسا إلى التباين في مفهوم السيطرة وكيفية تقديرها من نظام لآخر، وهذا ما يؤثر ويغير من مجال التوحيد، إلى جانب اختلاف المحاسبة عن الاستثمار في الشركات التي يشتملها المجال واختلاف بعض إجراءات التوحيد، كل هذا يجعل لكل نظام محاسبي في دولة ما قواعد توحيد خاصة به، مما يزيد في اختلاف الممارسات الدولية ويعيق توحيد حسابات الشركات متعددة الجنسيات. وقد تبين من خلال الدراسة بأن مجلس معايير المحاسبة المالية يرفض التوافق مع مجلس المحاسبة الدولي في هذا الشأن بسبب رفضه لتبني مفهوم السيطرة في الواقع وحقوق التصويت المحتملة في تقدير السيطرة، غير أن تعديله لنماذج التوحيد وإصدار معايير أخرى في هذا الموضوع من طرفه ومن طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية أدى إلى التوافق بصفة جزئية بين الممارستين، وقد تبين بأن المجموعات الفرنسية ولاسيما تلك المسجلة قيمها في البورصة حققت نوع من التوافق وأزالت العديد من المشاكل التي كانت تعيقها عند إعداد القوائم الموحدة بتبنيها للمرجع الدولي.

# الفصل الخامس

أهم الفروقات في الممارسة

الإفصاحية في الأنظمة المحاسبية

المقارنة

تمهيد:

كما سبق وبيننا، تؤثر العوامل البيئية ولاسيما القيم الثقافية السائدة في كل دولة على نظامها المحاسبي، مما يؤدي إلى اختلاف الممارسات المحاسبية الموجودة حول العالم ويؤثر على الممارسة الإفصاحية التي بدورها تؤثر على مختلف القرارات المتخذة من طرف المستخدمين، لذا سنحاول في هذا الفصل وصف ومقارنة الممارسات الإفصاحية للنظم المختارة بتطبيق مفهوم المحاسبة المقارن، وذلك بغرض فهم وإدراك أهم الفروق في قواعد ومعايير الإفصاح والتمكن بعدها من إدراك أثر ذلك على القوائم المالية، هذه القوائم التي تدمج في حسابات المجموعة من خلال عملية التجميع كمرحلة أولية من التوحيد. فعلى الرغم من وجود عدة محاولات للفصل بين معايير المحاسبة ومعايير الإفصاح، فإنهما مرتبطان ببعضهما البعض إلى حد كبير. فالمعايير المحاسبية وضعت لتسجيل الأحداث الاقتصادية بينما الإفصاح صمم لعرض هذه الأحداث وتقديمها للمستخدمين بلغة مفهومة، فهو يعد أحد أدوات الاتصال بين مخرجات النظام المحاسبي والأطراف الخارجية التي ليست لها سلطة الاطلاع على دفاتر الشركة، وبالتالي يمكن أن ينقسم الإفصاح المحاسبي إلى عدة أشكال حسب مكان عرض المعلومة أو نوعها أو الدافع وراء الإفصاح. وتعد القوائم المالية جزءا مهما من الإفصاح المحاسبي، لذا سنحاول أن نتطرق في هذا الفصل إلى:

**المبحث الأول:** أهم الاختلافات في مبادئ عرض الميزانية في الأنظمة المحاسبية المقارنة.

**المبحث الثاني:** أهم الاختلافات في مبادئ عرض قائمة الدخل في الأنظمة المحاسبية المقارنة.

**المبحث الثالث:** أهم الاختلافات في مبادئ عرض قائمة تدفقات الخزينة وقائمة تغيرات حقوق الملكية

والإيضاحات في الأنظمة المحاسبية المقارنة.

### المبحث الأول: أهم الاختلافات في مبادئ عرض الميزانية في الأنظمة المحاسبية المقارنة

قبل التطرق إلى أهم الفروق في عرض المعلومات في صلب القوائم المالية، تجدر الإشارة إلى المعايير، القواعد والقوانين التي يسترشد بها في كل نظام، حيث يحدد كل إطار عمل المفاهيم التي تبنى عليها عملية إعداد وعرض القوائم المالية للمستخدمين الخارجيين، وتمثل القوائم المالية جزءاً مهماً من الإفصاح المحاسبي، وتشمل المجموعة الكاملة منها عادة الميزانية، قائمة الدخل، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية، السياسات المحاسبية والإيضاحات التفسيرية الأخرى. إلى جانب هذه القوائم تلزم الولايات المتحدة الأمريكية ومعايير المحاسبة الدولية المؤسسات التي تلجأ علينا للدخار على إعداد ونشر قائمة توضيحات الدخل، تظهر التعديلات التي مست الأموال الخاصة جراء وقوع أحداث أخرى غير تلك المتوقعة بمدفوعات ومسحوبات حاملي الأسهم.

### المطلب الأول: الإرشادات وقواعد الإفصاح في النظم المقارنة

قبل التطرق إلى أهم الفروق في عرض عناصر الميزانية تجدر الإشارة إلى الإرشادات والقواعد التي تنظم الممارسة الإفصاحية في كل نظام محاسبي مقارن.

### الفرع الأول: إرشادات تنظيم الممارسة الإفصاحية وفق معايير المحاسبة الدولية

يستند عرض القوائم المالية في النظام الدولي إلى الإطار المفاهيمي الصادر في معيار المحاسبة الدولية رقم 1، والذي أعيد إصداره عام 2007 لتسطير إرشاداته على إرشادات قائمة المحاسبة المالية رقم 130 "التقرير عن الدخل الشامل"<sup>1</sup> (المدججة حالياً في تدوين المجلس FASB ASC220). وتم مراجعته عام 2011 بإدخال تعديلات على عرض عناصر الدخل الشامل الآخر وعام 2014 بإدخال تعديلات تتعلق بالإفصاح ليصبح ساري المفعول في الفترات التي تفتح بعد 01 جانفي 2016<sup>2</sup>، وتجدر الإشارة إلى أنه تم التحضير في إطار المشروع المشترك بين المجلس الدولي لمعايير المحاسبة ومجلس المحاسبة المالية لإصدار معيار جديد مشترك لعرض القوائم المالية، يحل محل معيار المحاسبة رقم 1 ومعيار المحاسبة الدولي رقم 7 "قائمة تدفقات الخزينة"، وقد تم في شأنه نشر ورقة نقاش عام 2008 واقتراح مذكرة عرض عام 2010، حيث مر المشروع المشترك على المراحل التالية:

<sup>1</sup> Richard G.Schroeder, Myrtle W.Clark,Jack M.Cathey.Opcit,P65.

<sup>2</sup> Deloitte, IAS1 , "Presentation of financial statements", Available at <http://www.iasplus.com/eu/standards/ias/ias1>, Last date access 10/05/2016.

الجدول رقم (5-1): مراحل المشروع المشترك (2004) لعرض القوائم المالية

المرحلة	الإنجاز
A	إصدار مجموعة كاملة من القوائم المالية ومتطلبات عرض المعلومة المقارنة وكان معيار المحاسبة رقم 1 المعاد إصداره عام 2007 نتاج هذا المشروع.
B	مراجعة المعيار رقم 1 IAS والمعيار رقم 07 IAS لتعزيز نفعية التقارير وإصدار ورقة نقاش عام 2008.
C	معالجة القوائم المرحلية.

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

Barry J.Epstein, Eva K.Jermakowig,"Interpretation and application of international financial reporting standards", John Wiley & sons,Inc, US, 2010,p57.

إلى جانب معيار المحاسبة رقم 1 هناك مصادر أخرى للإرشادات التي تتعلق بعرض القوائم المالية يمكن أن نجدتها في معايير المحاسبة رقم 7،8،10،12،24،34 ومعايير الإبلاغ المالي رقم 5،10،11،12،15.

الفرع الثاني: تنظيم الممارسة الإفصاحية وفق المبادئ الأمريكية

لا توجد في الولايات المتحدة سوى القليل من النصوص القانونية التي تفرض نشر الحسابات، فلكل ولاية قانون الشركات الخاص بها وتلتزم الشركات العمومية التي تقوم بطرح قيمها للتداول العام بتطبيق القواعد (Regulation Sx) الصادرة عن لجنة تداول القيم (SEC) والتي تم دمجها في تدوين معيار المحاسبة للمجلس (ASC210, 220,230,235)<sup>1</sup>. لكن هذا الفراغ تغطيه إرشادات الإطار المفاهيمي من خلال قائمة المفاهيم المالية رقم 6.

الفرع الثالث: تنظيم الممارسة الإفصاحية وفق القواعد الفرنسية

لا يسترشد بالإطار المفاهيمي في فرنسا لأنه لا يوجد إطار واضح، لكن هناك قواعد ونصوص تتعلق بكيفية الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية في المخطط المحاسبي الإجمالي والقانون التجاري، إلى جانب قواعد وطرق الحسابات الموحدة (RMCC) الصادرة عن لجنة التنظيم المحاسبي (CRC) والتي تبين كيفية عرض الحسابات في القوائم الموحدة ومتطلبات الإفصاح الأخرى. أما الشركات التي تبني المرجع الدولي، فهي تعتمد في عرض قوائمها على معيار المحاسبة رقم 1 بنسخته المعدلة عام 2007، حيث دخل حيز التطبيق في أوروبا ابتداء من 01 جانفي 2009 من خلال تنظيم المفوضية الأوروبية رقم 2008/1126 ل03 نوفمبر 2008<sup>2</sup>، كما تم تبني التعديلات التي طرأت عليه بعد ذلك من خلال التنظيم رقم 2013/301

<sup>1</sup> Robert Obert, "pratique des normes IFRS, Normes IFRS et US GAAP", Op cit, p97.

<sup>2</sup> Olivier Ramond, Luc Paugam et autres, "Evaluation Financière et Normes IFRS", Edition Economica, Paris, 2012, p45.

ل 27 مارس 2013، ولا تزال التعديلات الطارئة سنة 2014 لم يتم العمل على تجانسها بعد من طرف المفوضية الأوروبية.<sup>1</sup>

### الفرع الرابع: تنظيم الممارسة الإفصاحية وفق النظام المحاسبي المالي

يحدد النظام المحاسبي المالي محتوى القوائم المالية وكيفية عرضها في الملحق الأول من القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق ل 26 يوليو سنة 2008<sup>2</sup> والموضح للقواعد العامة الواردة في هذا الشأن في قانون 07-11 ل 25 نوفمبر 2007<sup>3</sup> ومرسومه التنفيذي رقم 08-156<sup>4</sup> الذي يتضمن تطبيق أحكام هذا القانون.

### المطلب الثاني: أهم الاختلافات في مبادئ عرض الميزانية

تعد الميزانية المكون الرئيسي في القوائم المالية، وهي أهم وسيلة للإفصاح والاتصال مع مختلف المستخدمين، يطلق عليها معيار المحاسبة الدولي رقم 1 اصطلاح "الوضعية المالية" دون أن يستبعد الاصطلاحات الأخرى كالميزانية<sup>5</sup>. يتطلب هذا المعيار إلى جانب المجموعة الكاملة من القوائم المالية قائمة الوضعية المالية (الميزانية) في بداية الفترة الأولى المقارنة، وذلك عندما تقوم المنشأة بتطبيق سياسة محاسبية أو إعادة معالجة بأثر رجعي لعناصر الميزانية أو إعادة تصنيف هذه العناصر.<sup>6</sup>

تتمحور أهم الفروق في المواضيع الموالية، والتي يتم عرض إرشاداتها ومتطلباتها وفق معايير المحاسبة الدولية، المبادئ الأمريكية، القانون المحاسبي الفرنسي والتنظيم 99-02 والنظام المحاسبي المالي على الترتيب.

### 1- تصنيف البنود وعرض المعلومات المقارنة:

- يتطلب معيار المحاسبة رقم 1 إجراء تصنيف منفصل للأصول والخصوم عند عرضها إلى جارية وغير جارية باستثناء إذا كان عرضها حسب السيولة يوفر معلومات موثوقة وأكثر ملائمة، وهذا العرض يناسب البنوك وشركات التأمين. ويتطلب المعيار من المنشأة عرض المعلومة المقارنة فيما يتعلق بالفترة السابقة، ولكن عندما يطبق المشروع سياسة محاسبية بأثر رجعي أو يعيد تصنيف البنود ينبغي أن يعرض بالحد الأدنى ثلاث بيانات مالية للميزانية عن الفترة الحالية، الفترة السابقة (أي بداية الفترة الحالية) وبداية الفترة المقارنة الأولى.<sup>7</sup>

<sup>1</sup> FocusIFRS, IAS1 "Présentation des états financiers", 10/01/2017, Disponible en [www.focusifrs.com/menu\\_gauche/normes\\_et\\_interpretations/textes\\_des\\_normes\\_et...../ias\\_1\\_presentation....](http://www.focusifrs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/textes_des_normes_et...../ias_1_presentation....), Consulté le 16/03/2017.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادر يوم 25 مارس 2009، ص 22-43.

<sup>3</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، الصادر يوم 25 نوفمبر 2007، ص 4-6.

<sup>4</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، الصادر يوم 28 ماي 2008، ص 11.

<sup>5</sup> Bernard Raffournier, 4ème èd, Op cit, p29..

<sup>6</sup> Barry J. Epstein, Eva K.Jermakowig, Op cit, p32.

<sup>7</sup> أ. د أحمد حلمي جمعة، "معايير التقارير المالية الدولية"، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص 343، 354.

- تتطلب المبادئ الأمريكية نفس التصنيف الوارد في معيار المحاسبة رقم 1 وعرض المعلومات المقارنة فيما يتعلق بثلاث فترات سابقة.

- تصنف الأصول حسب القواعد الفرنسية إلى أصول ثابتة وأصول متداولة والخصوم إلى أموال خاصة وديون، والتصنيف الوارد في معيار المحاسبة الدولي رقم 1 يمارس فقط عند الحاجة إلى دراسات وتحليلات مالية، هذا إلى جانب الاختلاف في تصنيف البنود داخل المجموعة الجزئية نفسها كالبنود التي تعادل النقدية يتم تصنيفها ضمن الحقوق وليس الخزينة. ويتطلب عرض المعلومة المقارنة للنشاط السابق.

- تعرض الأصول والخصوم في الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي بعد التمييز بين العناصر الجارية وغير الجارية، ويتطلب عرض المعلومات المقارنة للنشاط السابق.<sup>1</sup>

### 2- شكل الميزانية وتحديد حد أدنى للبنود الواجب عرضها:

- لا يفرض المعيار رقم 1 إطار محدد لعرض الميزانية، يمكن عرضها على شكل جدول أو قائمة، ويفضل الشكل الأخير لأنه يسمح بتوضيح دقيق لمجموعة الأموال الخاصة وتغيرها خلال نشاطين وهذا ما يخدم المستثمر بالدرجة الأولى<sup>2</sup>، غير أن المعيار يسمح بعرض قائمة تتضمن الحد الأدنى للبنود الواجب الإفصاح عنها. ويشترط أن يكون الإفصاح دقيق ومفصل، كما يسمح بإضافة بنود أخرى في الميزانية أو الإيضاحات إذا كان حجم أو طبيعة أو وظيفة العنصر يتطلب إفصاحا منفصلا، أو إضافة هذه المعلومات يكون أمر ضروري لإعطاء الصورة الصادقة عن الوضعية المالية.

- تتجمع البنود تحت شكل جدول أو قائمة، لا تشترط المبادئ الأمريكية نموذج معين للعرض ولكن يتطلب التنظيم (S-X) من المنشآت العمومية إفصاح كامل ومفصل في كل مجموعة جزئية أكثر تفصيلا من ذلك المتطلب من طرف معيار المحاسبة الدولي ولاسيما في بنود رأس المال، بحيث يتوجب الإفصاح عن مختلف أصناف الأسهم، المساهمات الدائرية المسموح بها، الأسهم المعاد شراؤها من طرف المؤسسة والأسهم غير المصدر بعد.<sup>3</sup>

- يفرض التنظيم 02-99 عرض الميزانية على شكل جدول ويشترط الحد الأدنى من البنود الواجب الإفصاح عنها، وهناك بعض البنود التي يمكن استخدامها من طرف المجموعات شريطة أن تورد تعريف دقيق عنها في الملحق، كما يمكن إكمال المعلومة المالية بتكليفها مع خصوصيات المؤسسة لكن دون إحلالها محل البنود الواجب الإفصاح عنها.

<sup>1</sup> المادة 29 من قانون 11-07، الصادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، الصادر يوم 25 نوفمبر 2007، ص05.

<sup>2</sup> Jean Montier, Olivier Grassi, Op cit,p346

<sup>3</sup> Voir:

- Odile Barbe-Dandon, Laurent Didelot, 3ème éd, Op cit, p575.

- Robert Obert 'Pratique des Normes IFRS, Normes IFRS et US GAAP', Op cit, p98.

## الفصل الخامس: أهم الفروقات في الممارسة الإفصاحية في الأنظمة المحاسبية المقارنة

- تتجمع المعلومات المالية حسب النظام المحاسبي المالي في الميزانية تحت شكل جدول ويشترط حد أدنى للبنود الواجب الإفصاح عنها، كما يقدم النظام نموذج قاعدي للميزانية يتطلب تكييفها مع كل كيان قصد توفير معلومات مالية تخدم التنظيم.

### 3- الإفصاح عن الأصول القابلة للاهلاك:

- يتم عرضها في أغلب الأحيان صافية من الاهتلاكات باستثناء التثبيتات المعنوية، فهذا الإجراء لا يعتبر تقاص حسب المعيار، وسواء تم الإفصاح عن مبلغ الاهتلاك في الميزانية أولم يتم، يتطلب الإفصاح عن مجمع الاهتلاكات في الإيضاحات ووصف الطرق والأساليب المستخدمة لاحتسابه.

- يفصح عنها عموماً بالصافي في الميزانية ولاسيما غير الملموسة شريطة أن يتم الإفصاح عن تفاصيل مكونات المبلغ في الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية.<sup>1</sup>

- يتم الإفصاح عنها بالمبالغ الإجمالي مقرونة بمجمع الإهلاكات والمؤونات.

- يتم الإفصاح عنها في النظام المحاسبي المالي بالمبلغ الإجمالي مقرونة بمجمع الإهلاكات والمؤونات.

### 4- النتيجة الموحدة:

- غير مدرجة في البنود الواجب الإفصاح عنها كحد أدنى وغالبا ما تدرج في الأرباح المحتجزة.

- لا تظهر في بند خاص وإنما يفصح عنها ضمن الأرباح المحتجزة، وجميع النتائج تصب في هذا البند قبل تخصيصها.

- تظهر في بند منفصل ضمن الأموال الخاصة والموسوم بـ "نتيجة صافية حصة المجموعة للشركات الموحدة"، يحمل هذا البند النتائج التي تحصلت عليها المجموعة من جراء تقسيم الأموال الخاصة.

- تظهر في بند منفصل ضمن الأموال الخاصة الموسوم بـ "نتيجة صافية حصة المجموعة".

### 5- حقوق الأقلية:

- يتم عرضها ضمن حقوق الملكية كبند منفصل عن حقوق المساهمين، حيث تقسم حقوق الملكية إلى حقوق تعزى لحاملي الأسهم وحقوق الأقلية.<sup>2</sup>

- يتم الإفصاح عنها كمكون منفصل من مكونات حقوق الملكية ويطلق عليها بحقوق غير مسيطر عليها.

- تعرض كبند منفصل عن حقوق الملكية ما بين حقوق الملكية والمؤونات (الديون)، غير أنه عند القيام بدراسات مالية تضم إلى حقوق حملة الأسهم لقياس بعض النسب المالية كمردودية الأموال الخاصة للمجموع الموحد.

<sup>1</sup> ريتشارد شرويد، مارتل كلارك، جاك كاثي، مرجع سابق، ص 270.

<sup>2</sup> IFRS10, "Consolidation financial statements", 2011, Paragraphe 22, Available at [http:// www.socpa.org.sa](http://www.socpa.org.sa), Op cit.

- تظهر تحت عنوان خاص في حقوق الملكية.<sup>1</sup>

#### 6- الشهرة المسجلة على الشركات المندمجة كليا

- يعترف بها كأصل وتظهر كبنود منفصل ضمن التثبيتات غير الملموسة.
- تظهر كبنود منفصل ضمن التثبيتات غير الملموسة.
- يتطلب إظهارها كبنود منفصل، فهو يمثل أول بند في الأصول الثابتة.
- تظهر كبنود منفصل في مقدمة الأصول غير الجارية وهي أصل غير معرف ويتطلب تمييزه عن التثبيتات المعنوية التي هي بالتعريف أصول معرفة.<sup>2</sup>

#### 7- الشهرة المسجلة على الاستثمارات في الشركات الشريكة والمشاركة:

- تشكل جزءا من القيمة الدفترية للاستثمار في الشركة الزميلة أو المشتركة، هذه القيمة يتطلب تصحيحها خلال الفترات اللاحقة للأخذ في الاعتبار تدني الشهرة من جهة وفروقات التقييم من جهة أخرى.<sup>3</sup>
- تظهر ضمن القيمة الدفترية للاستثمار في الشركة الزميلة أو المشتركة أي الشركات المعالجة بطريقة حقوق الملكية.

- يظهر فارق الاقتناء عند التوحيد الأولي للشركة الشريكة أو المشتركة كما يتم إظهاره عند شراء شركة فرعية (أي عند التوحيد بطريقة الاندماج الكلي).<sup>4</sup>

- يظهر فارق الاقتناء كبنود منفصل مثلما يتم إظهاره عند شراء فرع.<sup>5</sup>

#### 8- الحصة في أصول وخصوم الشركة تحت السيطرة المشتركة:

- تسجل الحقوق في الأصل الصافي كاستثمار وتعالج بطريقة حقوق الملكية.
- تستخدم المبادئ الأمريكية نفس المنظور.
- تدمج الحصة مع البنود المشابهة لها في القوائم المالية ولا يسمح بالإفصاح عنها كبنود منفصلة كما كان يسمح بذلك معيار المحاسبة السابق رقم 31 كممارسة إفصاحية بديلة عند تطبيق طريقة التوحيد التناسبي.
- تدمج بند بند مع البنود المشابهة في القوائم المالية الموحدة ولا يسمح بالممارس الإفصاحية البديلة (كبنود منفصلة) بالرغم من تسطير إرشادات النظام المحاسبي المالي على معيار المحاسبة السابق رقم 31.

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19 ، الصادر يوم 25 مارس 2009، ص 16.  
<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 57.

<sup>3</sup> IAS28 , Investment in Associates and joint venture, 01january2015, Available at [www.bdointernational.com](http://www.bdointernational.com),  
Op cit.

<sup>4</sup> C.Maillat-Baudrier,A,LeManh, 4ème éd, Op cit, p169

<sup>5</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادر يوم 25 مارس 2009، ص 57.

### 9- الالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة:

- يتطلب الإفصاح عنها كبنء منفصل ضمن الأصول/الالتزامات غير الجارية إذا كانت الشركة تطبق التصنيف الجاري/غير الجاري، ويسمح بإجراء مقاصة بين الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة تحت بعض الشروط.
- يتطلب تصنيف جاري أو غير جاري حسب طبيعة الأصول والالتزامات التي تتعلق بها.<sup>1</sup>
- يقدم التنظيم CRC 02-99 بديلين للإفصاح، فيمكن أن تظهر كبنء منفصل ضمن الأصول/الالتزامات غير الجارية أو كبنء منفصل في ملحق الحسابات الموحدة، ويتطلب إجراء المقاصة إذا كانت تتعلق بنفس المنشأة الجبائية.
- تعرض كبنء منفصل ضمن الأصول/الالتزامات غير الجارية ولا تكون المقاصة ممكنة إلا إذا كانت الحسابات المدينة والدائنة تابعة لنفس الإدارة الجبائية.<sup>2</sup>

### 10- الأصول والالتزامات الضريبية الجارية :

- يتم الإفصاح عنها كبنء منفصل ضمن الأصول/الالتزامات الجارية.
- تعرض كبنء منفصل ضمن الأصول/الالتزامات الجارية.
- تعرض إما كبنء منفصل في الميزانية أو في ملحق الحسابات الموحدة.
- تعرض كبنء منفصل ضمن الأصول/الالتزامات الجارية.

### 11- أصول محتفظ بها للبيع:

- يتطلب إضافة بند منفصل يظهر الأصول الصافية المخصصة للبيع بعد فصلها وإعادة تصنيفها كأصول محتفظ بها للبيع مثلما يتطلبه معيار الإبلاغ المالي رقم 5.<sup>3</sup>
- يتطلب إعادة تصنيفها كأصول محتفظ بها للبيع ويخصص لها بند إضافي تعرض فيه كما هو الحال في المعايير الدولية.<sup>4</sup>
- تبقى مسجلة حسب طبيعتها، لذلك نجدها مصنفة في العديد من البنود ضمن الأصول المرتبطة بها.
- يتم تصنيفها في البنود المرتبطة بها.

### 12- الاستثمارات العقارية والأصول البيولوجية :

- يتم الإفصاح عنها كبنء منفصل عن الاستثمارات الأخرى ضمن الأصول غير الجارية.
- يتم الإفصاح عنها كبنود منفصلة ضمن الأصول غير الجارية.

<sup>1</sup> Cabinet d'audit et de conseil, Ernst and young, "US GAAP versus IFRS", Op cit, p36.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 لـ 25 مارس 2009، ص 54.

<sup>3</sup> Bernard Raffournier, 4ème éd, Op cit, 34.

<sup>4</sup> Jean Montier, Olivier Grassi, Op cit, p343.

- تظهر كجزء من الاستثمارات العينية ولا توجد خصوصية هذه الاستثمارات سواء من حيث المعالجة أو من حيث العرض.
- يتم الإفصاح عنها كبنء منفصل ضمن التثبيءات العينية، بالرغم من أن النظام يشير إليها كحالة خاصة، ويتوقع أن تصنف ضمن التثبيءات العينية الأخرى.

### المطلب الثالث: تحليل الفروقات في الإفصاح عن عناصر الوضعية المالية

بعد استعراض أهم الفروق في الممارسة الإفصاحية لعناصر الميزانية يمكن تحليلها لاستخلاص أهم النتائج المتوصل إليها.

### الفرع الأول: تحليل الفروق

يفيدنا تحليل الفروق في معرفة أسباب تواجدها وتأثيرها على إعداد القوائم المالية الموحدة على النحو التالي:

- يقوم كل من المرجع المحاسبي الدولي، الأمريكي وكذلك الجزائري بإجراء تصنيف عند عرض البيانات المالية إلى جاري وغير جاري ماعدا المرجع الفرنسي الذي يعتمد على هذا التصنيف فقط لتلبية أغراض التحليل المالي، ويتحدد شكل عرض الميزانية حسب المستخدمين المستهدفين للمعلومة بحيث تعرض عموما وفق المرجع الدولي والأمريكي على شكل قائمة لإظهار التغيرات الحاصلة في الأموال الخاصة وخدمة المستثمر بالدرجة الأولى. ويحدد كل مرجع الحد الأدنى الواجب الإفصاح عنه من المعلومات، غير أن المرجع الأمريكي يتطلب إفصاحا كاملا ومفصلا في الميزانية، وهذا يرجع لكون الممارسات المحاسبية المتعلقة بالإفصاح تشهد تطورا في هذه البيئة، كما يهتم المرجع الدولي بسياسات الإفصاح وأورد عدة معايير تختص فقط في الإفصاح، إضافة إلى أن كل معيار يحمل في آخره متطلبات إفصاحية، ويبدأ مؤخرا الإفصاح يأخذ مكانة نوعا ما في المرجع الفرنسي والجزائري.

إلى جانب هذا، تجدر الإشارة إلى الاختلافات في عرض الحسابات الموحدة لأنها هي الأخرى تؤثر على حسابات الشركة متعددة الجنسيات التي تقوم بإعداد القوائم على درجة عالية من التجمع، بحيث يرى المرجع الأمريكي والدولي بأن إظهار النتيجة الموحدة غير ضروري في الميزانية ويمكن إدراجها ضمن الأرباح المحتجزة، لكن المرجع الفرنسي والجزائري يرى ضرورة عرضها كبنء منفصل حتى يسهل إدماج الحصة في هذه النتيجة ضمن نتيجة المجموعة عند التوحيد، والهدف من هذا الإجراء هو حساب الأموال الخاصة التي تعزى لحملة أسهم المجموعة وتمييزها عن الأموال العائدة للمستثمرين الصغار. ومن هنا يظهر أن هذا الاختلاف يرجع إلى نظرة النظام المحاسبي إلى المنشأة. كما هو الحال عند الإفصاح عن حقوق الأقلية، بحيث يفصح

عنها ضمن حقوق الملكية في ظل المرجع الدولي والأمريكي من منظور وجود تكامل بين حقوق المساهمين والأقلية في تمويل المنشأة مما يعكس مفهوم الوحدة الاقتصادية، وهذه الممارسة تضمن قابلية أحسن لمقارنة القوائم المالية الموحدة كون هذه الأخيرة هي التي تعبر عن الوضعية المالية وأداء الوحدة الاقتصادية، خلاف المنظور الذمي الذي تتبنى فيه القوائم الموحدة نظرية مساهمي الشركة الأم لأنهم هم الذين يسيطرون على المجموعة وينظر إلى حقوق الأقلية على أنها حقوق خارج المجموعة، لهذا يتم فصلها عن حقوق الملكية التي تعزى لحملة مساهمي الأغلبية في التنظيم الفرنسي.

### الفرع الثاني: استخلاص النتائج

كما سبق يمكن أن نتوصل إلى النتائج التالية:

- تؤدي طرق إفصاح مختلفة إلى إدراك مختلف للمحاسب المهني، مما يعيق عملية توحيد حسابات الفروع الأجنبية لأن أول إجراء تتطلبه عملية التوحيد هو تجميع الحسابات بند ببند عند تطبيق طريقة الاندماج الكلي، وعند اختلاف العرض يتطلب الأمر البحث عن الحسابات ضمن الإفصاحات التكميلية في الإفصاحات المرفقة للقوائم المالية كما هو الحال بالنسبة للقواعد الفرنسية التي تقدم في العديد من الحالات بديلين للعرض سواء في الميزانية أو في الملحق، أو البحث عنها داخل بنود الميزانية كما هو الحال عند توحيد الأصول المحتفظ بها للبيع، بحيث يتم البحث عنها في العديد من البنود التي ترتبط بها لأنها تصنف حسب طبيعتها في النموذج الفرنسي، بينما يتم فصلها كبند مستقل في النموذج الأمريكي والدولي، كما أن صعوبة فهم إفصاحات الدول الأخرى يمكن أن تؤدي إلى حدوث أخطاء تفقد مصداقية الحسابات الموحدة وبذلك تضلل مستخدميها.

- تجدر الإشارة كذلك إلى أن اختلاف نظم توحيد الحسابات من حيث الممارسة الإفصاحية (حقوق الأقلية، نتيجة موحدة، الاستثمار في الشركة الشريكة أو المشتركة،... إلخ) يعيق قراءة وفهم البيانات الموحدة للمجموعة الفرعية في دول مختلفة وإدماجها مرة أخرى في القوائم الموحدة التي تكون على درجة عالية من التجمع.

- يظهر بأنه تبقى فروقات قليلة جدا تتعلق بالممارسات الإفصاحية في قائمة الميزانية بين المعايير الدولية والمبادئ الأمريكية، وهذا يرجع إلى جهود المجلسين في مجال التوافق، فقد تم مراجعة وتعديل المعايير الدولية في إطار المشاريع المشتركة بما في ذلك مشروع عرض القوائم المالية، والذي يمثل جزء من رزمة المشاريع المشتركة التي تم إعدادها سنة 2004 لمراجعة إطارها التصوري بغرض تعديل، تحديث، إتمام وتوفيق إطارها في إطار واحد مشترك، إلى جانب هذا تلعب الأسواق المالية دورا كبيرا في التجانس والتوافق لجعل المعلومة قابلة للمقارنة على المستوى الدولي، وهذا ما يخدم التوحيد ويسهل إدماج القوائم في حسابات المجموعة.

## الفصل الخامس: أهم الفروقات في الممارسة الإفصاحية في الأنظمة المحاسبية المقارنة

- لا تزال نماذج وإرشادات الإفصاح الواردة سابقا في معايير المحاسبة الدولية (معيار المحاسبة 27،28،31) والتي تم حلها من طرف المجلس تمارس في التنظيم الفرنسي على القوائم الموحدة للشركات غير المدرج قيمها في السوق المالي كما هو الحال عند الإفصاح عن الحصص في أصول والتزامات الشركة المشتركة، وكذلك في النظام المحاسبي المالي، ويرجع هذا إلى كونهما نظامان يخضعان للتأطير القانوني، بحيث يتبنى النظام المحاسبي المالي المعايير الصادرة قبل عام 2004 تاريخ انطلاق المشروع، وأية تعديلات لاحقة على المعايير لا تؤخذ في الاعتبار كما هو الحال بالنسبة لمعيار الإبلاغ المالي رقم 5، الذي تم إصداره سنة 2004 وأصبح ساري المفعول سنة 2005.

- تبين أنه في قليل من الأحيان تظهر إرشادات النظام المحاسبي المالي تميل إلى التنظيم الفرنسي كما هو الحال عند عرض الحصص في أصول والتزامات الشركة المشتركة وإظهار الشهرة. إلى جانب هذا يظهر بأن النظام المحاسبي المالي لم يوضح ويفصل في بعض الممارسات الإفصاحية كالحالات الخاصة بالتشبيات العقارية والبيولوجية، كما تبين وجود بعض التناقضات في كيفية العرض كما هو الحال عند الإفصاح عن فارق الاقتناء (الشهرة) الذي يصنف في مدونة الحسابات كأصول معنوية (ح/207)، وتضيف القواعد بعدها المتعلقة بسير الحسابات بأنه يتطلب إظهاره ضمن الأصول المالية غير الجارية كونه رصيد غير معرف والتشبيات المعنوية تمثل في الأصل أصول معرفة، ضف إلى ذلك فهذا الرصيد لا يهتلك، فهو يخضع لاختبار التدني لكن مدونة الحسابات تخصص له حساب للاهتلاك وهو ح/2807 إهتلاك فارق الاقتناء إلى جانب حساب خسائر القيمة ح/2907.

### المبحث الثاني: أهم الفروقات في أسس عرض قائمة الدخل في الأنظمة المحاسبية المقارنة

نقوم تحت هذا العنوان بتحديد أهم الفروق في الممارسة الإفصاحية في قائمة الدخل وتحليلها لمعرفة أسبابها، كما سنحاول إظهار تأثير هذه الفروق على عملية إعداد قائمة الدخل الموحدة.

### المطلب الأول: أهم الفروق في الممارسة الإفصاحية في قائمة الدخل

قبل التطرق إلى أهم الفروق في هذه الممارسة تجدر الإشارة إلى مفهوم قائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل التي تتطلبها معايير المحاسبة الدولية والمبادئ الأمريكية.

### الفرع الأول: قائمتي الدخل والدخل الشامل

تعد قائمة الدخل مكون رئيسي في القوائم المالية الدورية للمنشأة وهي تعرض نتائج المنشأة المحققة في فترة زمنية محددة، تزود المستخدمين بالمعلومات المتعلقة بالأداء المالي للمنشأة وتساعدهم على التنبؤ بالتدفقات النقدية. ففي بداية الستينات أبدى مستخدمو القوائم المالية تركيزهم على قائمة الدخل بدرجة أكبر من تركيزهم على الميزانية، لأن اهتمامهم كان ينصب حول نمو العائد وتعظيم ربحية السهم على المدى القصير، غير أن موجات التضخم والكساد التي عمت العالم في السبعينات جددت الاهتمام بالميزانية<sup>1</sup>. هذا لا يعني أن لقائمة الدخل أهمية كبيرة فهي تمثل بالنسبة للمنشأة المقياس النهائي للأداء الاقتصادي، غير أنها ليست كذلك في معايير المحاسبة الدولية والمبادئ المقبولة والمتعارف عليها (US GAAP)، فهناك بعض مصادر تغير حقوق الملكية تتم خارج نطاق قائمة الدخل أو خارج مقياس النتيجة وتبتعد هذه القائمة عن كشفها للتغيرات الاقتصادية التي تحدث في فترة معينة، ويعد بذلك الربح المتوصل إليه غير مكتمل، وبما أن المستثمر في أوراق الملكية هو محور التقرير المالي فيتعين البحث عن قائمة دخل موسعة تشمل هذه التغيرات الاقتصادية إلى جانب مكونات الدخل الصافي، وهي ما تسمى بقائمة الدخل الشامل. بحيث يعرف الدخل الشامل بأنه التغير في حقوق الملكية خلال فترة معينة نتيجة للعمليات والأحداث الاقتصادية باستثناء تلك الناتجة عن استثمارات الملاك، مسحوباتهم والتوزيعات عليهم، ويستخدم مصطلح الدخل الشامل لبيان إجمالي مكونات الدخل الشامل، فهو يتكون من أرباح / خسائر الفترة والدخل الشامل الآخر، هذا المصطلح الأخير يشير إلى الإيرادات/الأعباء، الأرباح/ الخسائر غير المسجلة في قائمة الدخل والمرحلة إلى الميزانية ضمن حقوق الملكية<sup>2</sup>.

تطلب مجلس معايير المحاسبة المالية FASB قائمة الدخل الشامل وحدد المتطلبات الإفصاحية التي تحملها في المشروع الذي انطلق عام 1996 ونتج عنه القائمة المالية رقم 130 المدجة حالياً في تدوين معيار المحاسبة للمجلس ASC220 "التقرير عن الدخل الشامل"، كما تم تبني هذا المفهوم الجديد من طرف المجلس الدولي

<sup>1</sup> د. طارق عبد العال حماد، "موسوعة المعايير المحاسبية، عرض القوائم المالية(1)"، مرجع سابق، ص 154-155.

<sup>2</sup> Jacqueline Langot, Op cit, p56.

## الفصل الخامس: أهم الفروقات في الممارسة الإفصاحية في الأنظمة المحاسبية المقارنة

لمعايير المحاسبة عند مراجعة معيار المحاسبة رقم 1 عام 2007. وقد قام مجلس المحاسبة المالية بمراجعة التدوين 220 (التحديث 2011-05) بالاشتراك مع المجلس الدولي لمعايير المحاسبة بغرض توفيق الممارستين في هذا الموضوع.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: تحديد أهم الفروق

نستعرض فيما يلي أهم الفروق في الإفصاح عن عناصر قائمة الدخل والدخل الشامل في المرجع الدولي، الأمريكي، الفرنسي والنظام المحاسبي المالي على الترتيب. اعتمادا في ذلك على إرشادات هذه المراجع وأحيانا على النماذج المقترحة من طرفها.

#### 1- تصنيف المصاريف:

- يتم تصنيف المصاريف حسب الطبيعة أو الوظيفة وإذا تم اختيار الطريقة الثانية يتطلب الإفصاح عن طبيعة الأعباء في الإيضاحات لأنها مفيدة في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية.
- يتم التصنيف حسب الطبيعة أو الوظيفة، غير أن التصنيف حسب الوظيفة هي الطريقة المعتمدة والمفروضة على الشركات المسجلة في لجنة تداول القيم (SEC).
- تصنف حسب الطبيعة أو حسب الوظيفة، إلا أنه في غالب الأحيان تصنف حسب الطبيعة في حساب النتيجة السنوي وحسب الوظيفة في حساب النتيجة الموحد، وإذا تم اعتماد التصنيف الأخير يتطلب تقديم تفاصيل عن أعباء المستخدمين.
- تصنف المصاريف حسب الطبيعة ويسمح للمجموعات عرض الجدول حسب الوظيفة مما يتطلب تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة من مصاريف المستخدمين ومخصصات الاهتلاكات والمؤونات في صلب قائمة الدخل بين الأقواس.<sup>2</sup>

#### 2-العناصر الاستثنائية (غير العادية):

- تم استبدال التمييز بين الأعمال العادية والأعمال غير العادية إلى التمييز بين الأعمال المستمرة (المحتفظ بها) والأعمال الموقوفة وبمعيار الإفصاح عن أية بنود غير عادية في قائمة الدخل منذ سنة 2003<sup>3</sup>، فهو مفهوم يمكن أن يقدم صورة خاطئة أو غير كافية عن الأداء العملي ويضلل المستخدمين.
- يتم الإفصاح عن البنود غير العادية كبند منفصل في النتيجة غير العادية بعد النتيجة الموقوفة والنتيجة العمليانية، ولا يتم الإفصاح عن عناصر هذه النتيجة في قائمة الدخل وإنما تخصص مباشرة في قائمة الأرباح

<sup>1</sup> Voir:

- Robert Obert, "Pratique des normes IFRS, Normes IFRS et US GAAP", Op cit, p107.

- Bernard Raffournier, 4ème éd, Op cit, p27.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادر يوم 25 مارس 2009، ص 25.

<sup>3</sup> Bernard Raffournier, 4ème éd, Opcit, P35.

المحتجزة، ويقصد بالبنود الاستثنائية حسب الموضوع الفرعي لتدوين المعيار 20-ASC225 تلك التي لها طبيعة غير عادية أي لا ترتبط مباشرة بالأنشطة العادية، وغير متكررة.

- يتطلب الإفصاح عنها حسب المخطط الفرنسي المحاسبي الإجمالي والتنظيم المتعلق بالحسابات الموحدة كبنود منفصلة وعرض النتيجة الاستثنائية التي تقيس أداء النشاط الاستثنائي، ويعرف هذا الأخير بأنه النشاط غير المرتبط بالنشاط الرئيسي أو الاستغلالي للمؤسسة، أما بالنسبة للشركات التي تتبنى معايير الإبلاغ المالي، وللتخفيف من منع إظهارها تقترح سلطة معايير المحاسبة في توجيهها ARC 2013-R-03 استخراج نتيجة عملياتية جارية قبل النتيجة العملياتية الفعلية، وتدرج بعدها أعباء وإيرادات عملياتية أخرى، تضم عدد محدود جدا من العناصر غير العادية، غير المتكررة، وقليل ما تحمل مبالغ جوهرية، وهو مفهوم ضيق بكثير عن مفهوم النتيجة الاستثنائية تحت المخطط المحاسبي الإجمالي PCG.<sup>1</sup>

- يتم الإفصاح عنها وعرض النتيجة غير العادية، تضم هذه النتيجة البنود غير المتكررة والتي تتعلق بالكوارث الطبيعية وغيرها بالمفهوم الوارد في معيار المحاسبة رقم 1 قبل سنة 2003.

### 3- الإفصاحات المتعلقة بتقييم الأداء والأرصدة الوسيطة:

- لا يتطلب الإفصاح عن النتائج الوسيطة كالنتيجة التشغيلية والنتيجة العادية، ولكن يتطلب الإفصاح عن الإيرادات والأعباء المتولدة من الأنشطة العادية في بنود منفصلة على حدة لمساعدة المستخدمين على التعرف على قدرة المنشأة على تكرار البند ومن ثم توليد النقدية، كما يسمح المعيار بإضافة أرصدة أخرى إذا كانت ملائمة لفهم الأداء المالي للمنشأة.<sup>2</sup>

- لا توجد متطلبات تحت المبادئ الأمريكية، لكن لجنة تداول القيم المنقولة (SEC) تتطلب الإفصاح في قائمة الدخل المتطورة عن الدخل من العمليات المستمرة ويشمل الهامش التجاري والنتيجة التشغيلية، بينما البنود غير المتكررة يتم عرضها في نتائج العمليات المتوقف عنها، نتيجة استثنائية (غير عادية)، ونتيجة عن التغييرات في المبادئ المحاسبية المطبقة، هذا إلى جانب عرض النتيجة الصافية للسهم.

- تتطلب القواعد الفرنسية الإفصاح عن النتائج الوسيطة للتسيير ولاسيما النتيجة التشغيلية والنتيجة الجارية قبل الضريبة.

- يسمح تحليل الأعباء حسب الطبيعة بتحديد النتائج الوسيطة للتسيير الرئيسية.

### 4- التخلص من نشاطات موقوفة عند إقفال الدورة المالية:

- يتطلب معيار الإبلاغ المالي رقم 5 الفصل بين نتيجة النشاط المستمر ونتيجة النشاط الموقوف، ويتطلب عرض هذه الأخيرة كبنود منفصل يتضمن صافي النتيجة عن العمليات الموقوفة من تاريخ التنازل

<sup>1</sup> Micheline friédérich, Georges langlois et autres, 8ème éd, Op cit, p379.

<sup>2</sup> د. طارق العال حماد، "موسوعة المعايير المحاسبية، عرض القوائم المالية 1" مرجع سابق، ص 157.

وصافي النتيجة عن التنازل عن أصول لعمليات موقوفة، وتمثل النشاطات الموقوفة إما خطوط أعمال أو مناطق جغرافية مهمة ومنفصلة أو فروع تم اقتناءها بنية إعادة بيعها.<sup>1</sup>

- يتطلب فصل الأعمال المستمرة عن الأعمال الموقوفة التي لا يمكن أن يطبق عليها مبدأ الاستمرارية لهذا يتم الإفصاح عن نتيجة الأعمال الموقوفة كبنء منفصل وتسجل كمبلغ تجميعي يضم كل من صافي النتيجة عن النشاط الموقوف المسجل بين تاريخ التخطيط للبيع والتاريخ الفعلي للبيع وصافي النتيجة المحققة عن بيع أصول النشاط الموقوف، وهذا بعد فصل أصول/التزامات النشاط الموقوف تحت بند "معدة للبيع" في الميزانية، وتمثل النشاطات الموقوفة تلك التي يمكن أن لا تولد تدفقات نقدية مستمرة ومهمة أو تساهم في ذلك مع عناصر أخرى تمتلكها المنشأة.<sup>2</sup>

- لا وجود لمبدأ الفصل بين النشاطات المستمرة والنشاطات الموقوفة ويتم الفصل بين نتيجة بيع أصول لعمليات موقوفة ليتم عرضها كبنء منفصل ضمن النتيجة الاستثنائية، والأعباء/الإيرادات الناتجة عن النشاطات المتخلص منها حتى تاريخ التنازل ليتم عرضها حسب طبيعتها بند ببند ضمن الأعباء/الإيرادات العمليانية الأخرى. بينما تعرض الشركات التي تتبنى معايير الإبلاغ المالي النشاطات الموقوفة مثلما يتطلبه معيار المحاسبة رقم 1 ومعيار الإبلاغ المالي رقم 5.

- لا يتم الفصل بين النشاطات المستمرة والنشاطات الموقوفة ويتم الاعتراف بنتيجة الأعمال الموقوفة ضمن أعباء وإيرادات النشاط العادي، كما كان يتطلبه معيار المحاسبة رقم 1 قبل نسخته 2004.

### 5- أعباء وإيرادات على التثبيتات المحتفظ بها للبيع:

- يتم الإفصاح عنها كباقي الإيرادات والأعباء الأخرى ضمن النتيجة العادية.  
- يتم الإفصاح عنها كإيرادات وأعباء عادية.  
- يسمح التنظيم الفرنسي 99-02 بإجراء تقاص بين هذه الأعباء والإيرادات والإفصاح عن المبلغ الصافي كبنء منفصل ضمن النتيجة الاستثنائية مع نتيجة التنازل عن أصول النشاطات الموقوفة، أما المجموعات التي تتبنى معايير الإبلاغ المالي فيتم العرض حسب معايير المحاسبة رقم 1.  
- يتم الإفصاح عنها بنفس المنظور الفرنسي.

### 6- الإفصاح عن التغيرات في مخزون منتج تام الصنع وقيد التصنيع والإنتاج المثبت:

- إذا كان التصنيف حسب الطبيعة فإنه يتطلب عرض التغيرات في المخزون كمصروف، كما يخصص المقابل للتثبيتات المنجزة من طرف المؤسسة لاستخدامها الذاتي كذلك كمصروف.  
- يتم الاعتراف بهذه البنود كمصروفات ضمن تكلفة المبيعات.

<sup>1</sup> Cabinet d'audit et de conseil, Ernst and Young, "US GAAP versus IFRS", Op cit, p4.

<sup>2</sup> Ibid, p4.

- يفتح عن تغيير المخزون كبنود منفصل ضمن الإيرادات التشغيلية، فإذا زاد مخزون أول مدة عن مخزون آخر مدة، فهو إنتاج ويسجل رصيد دائن، وإذا كان العكس فهو يمثل استهلاك ويسجل رصيد مدين، أما الإنتاج المثبت فيتم عرضه كإيرادات.

- يتم الإفصاح عن هذه البنود كإيرادات ضمن إنتاج الفترة كما هو الحال في القواعد الفرنسية.

### 7- تخصيص واستعادة مؤونة تديني قيمة المخزون

- يتم الإفصاح عن التخصيص كمصروف، فالتخصيص يعترف به كخسائر من خلال زيادة تكلفة البضاعة المباعة والاستعادة يعترف بها كريح من خلال تخفيض تكلفة البضاعة.

- يتم الاعتراف بكليهما كمصروف يمس تغير المخزون وبذلك تكلفة البضاعة المباعة.

- تظهر المخصصات كمصاريف في بنود منفصلة والاستعادة كإيرادات في بنود منفصلة كذلك.

- تظهر كبنود منفصلة ضمن مصروفات وإيرادات النشاط العادي للمنشأة.

### 8- الحصة في المنشآت الشريكة والمشاركة (المعالجة في المرجع الدولي والأمريكي بطريقة حقوق الملكية).

- يتطلب عرض الحصتين كبنود منفصلين في قائمة الدخل فيتم تجميعهما مع باقي البنود للحصول على نتيجة المجموع الموحد.

- يتطلب العرض كبنود منفصلة وتجميعها للحصول على نتيجة المجموعة.

- يتم الإفصاح عن الحصة في الشركة الشريكة كبنود منفصل بين النتيجة الصافية للشركات المندمجة والنتيجة الصافية للمجموع الموحد. والحصة في الشركة المشتركة يتطلب التنظيم 99-02 دمجها مع مصاريف وإيرادات المشروع المشترك بند بيند في قوائم المشارك. أما المجموعات التي تنشر حسابات وفق معايير الإبلاغ المالي، فيمكن أن تختار حسب التوجيه الصادر عن سلطة معايير المحاسبة 01--2013 ANC لـ 04 أبريل 2013 عرض هذه الحصة أسفل قائمة الدخل الموحدة أو ضمن العناصر العملية كبنود منفصل بين النتيجة العملية ونتيجة عملية بعد الحصة في النتيجة الصافية، بشرط أن يكون نشاط المنشآت المشتركة يكتسب طبيعة عملية مكملة لنشاط المجموعة. فإذا اختارت المنشأة هذه الطريقة للعرض فعليها أن توضح للقارئ سبب هذا الاختيار في الملاحق المرفقة للقوائم المالية.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Voir:

-François Lenoir, " Récente Position de l'ANC sur le résultat Opérationnel, Agrégat essentiel mais désormais à étages multiples", Article publié sur Le blog Expert-consolidation, Tuillet corporate, 17/05/2013, Disponible en <http://www.expert-consolidation.com>, Consulté le 30/04/2015.

- Bruno Bachy, " Impacts de la nouvelle normes IFRS11, partenariat sur le compte de résultat, Article publié sur le blog des financiers, 12 sept 2013, <http://www.blogdesfinanciers.com>, consulté le 04/05/2015.

- يتم الإفصاح عن الحصة في الشركة الشريكة كبنء منفصل بعد النتيجة الصافية للسنة المالية ليتم دمجها مع هذه الأخيرة والحصول على نتيجة المجموع الموحد، أما الحصة في الشركة المشتركة يتطلب الإفصاح عنها ضمن العناصر المشابهة لها بعد دمجها بند بنء مثلما تتطلبه طريقة التوحيد التناسبي.

### 9- حصة الأقلية من النتيجة الصافية:

- يتم الإفصاح عنها ضمن البنوء الواجب عرضها كحد أدنى، فهي تظهر كمصروف في بند مستقل بعد الربح الصافي، كما يتطلب المعيار الإفصاح عن حصة الأقلية من نتيجة الدخل الشامل حتى لو يؤدي هذا إلى أن يكون الحصص غير المسيطر عليها رصيد عجز.

- يتطلب تدوين معيار المحاسبة للمجلس ASC 810 أن تقسم النتيجة الصافية للدخل الشامل بين الحصة العائدة للشركة الأم وحصة الأقلية.<sup>1</sup>

- يتم الاعتراف بما كبنء مستقل بعد النتيجة الصافية، بحيث تخصم من هذه الأخيرة للحصول على نتيجة المجموعة. ولا وجود لحصة الأقلية من نتيجة الدخل الشامل، هذه الأخيرة غير واردة في القواعد الفرنسية.

- يتم الإفصاح عنها كبنء مستقل بعد النتيجة الصافية للسنة المالية لتخصم من هذه الأخيرة ويتم الحصول على حصة المجموعة من النتيجة.

### 10- تدني قيمة الشهرة المسجلة في تاريخ اقتناء الاستثمار في الشركة الزميلة والمشاركة

- يتم خصم التدني المحتمل للشهرة قبل الوصول إلى النتيجة الصافية للشركات المندمجة.<sup>2</sup>

- يتم خصم التدني قبل الوصول إلى النتيجة الصافية للشركات المندمجة.

- يظهر إهتلاك الشهرة كبنء منفصل "إهتلاك فروقات الاقتناء" وهو بند خاص بقائمة الدخل الموحدة تحت التنظيم الفرنسي، ويظهر بعد بند النتيجة الصافية للمنشآت المندمجة.

- يظهر التدني في بند الإهتلاكات وخسائر القيمة ويتم خصمه قبل الوصول إلى بند النتيجة للشركات المندمجة.

### 11- ربحية/خسارة السهم الواحد (EPS Earning Per Share)

- يلزم معيار المحاسبة الدولي رقم 33 عرض واحتساب ربحية الأسهم على الشركات التي تطرح أسهما فعلية أو محتملة للاكتتاب في السوق المالي أو في طريقها للطرح ولا تستثنى الشركات غير المدرجة قيمها إذا كان هناك عرض مشترك للحسابات الفردية للشركة الأم والحسابات الموحدة، ويتطلب المعيار إعداد وعرض ربحية السهم على أساس المعلومات الموحدة وبالتحديد من صافي الربح الموحد لأن المستثمر ينصرف اهتمامه إلى معرفة نتائج المجموعة، ويتطلب الإفصاح المزدوج، بمعنى عرض ربحية السهم من خلال رقمين

<sup>1</sup> Robert Obert, "Pratique des Normes IFRS, Normes IFRS et US GAAP", Op cit, p108.

<sup>2</sup> C.Maillat-Baudrier, A.leManh, 4ème éd, Op cit, p169.

مختلفين: ربحية السهم الأساسية و ربحية السهم المخفضة في أسفل قائمة الدخل، وتحتسب من صافي أرباح المجموعة من النشاط المستمر بعد الفوائد والضريبة، كما يتوجب عرض حصة السهم الواحد من النتيجة الموقوفة في صلب قائمة الدخل أو كجزء من الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية.

- تفرض القائمة المالية رقم FAS 198 على جميع الشركات نشر هذه المعلومة لأنها تسهل مقارنة أداء الشركة نفسها عبر فترات متعاقبة وأدائها مع شركات متماثلة لنفس الفترة، فيتطلب على الشركات ذات الهيكل الرأسمالي البسيط عرض ربح السهم الأساسي فقط بينما تعرض على الشركات ذات الهيكل الرأسمالي المعقد عرض مزدوج، ويتطلب عرض ربحية السهم الواحد من نتيجة النشاط العادي (المستمر)، نتيجة النشاط الموقوف، نتيجة النشاط غير العادي وأثر التغييرات في السياسات المحاسبية المطبقة. قد تحول في هذه القائمة مصطلح ربح السهم الأولي إلى ربح السهم الأساسي لتبسيط المعلومة وتوفيقها مع معلومة معيار المحاسبة رقم 33.

- يقوم المرجع الفرنسي بتبني المعيار الدولي رقم 33 بغرض تحسين المعلومة المقدمة للمستثمر بالدرجة الأولى والمحلل المالي بدرجة ثانوية، بحيث يلزم كل من المجموعات سواء المدرجة أو غير المدرجة قيمها في البورصة أن تقوم بعرض مزدوج لربحية السهم في أسفل قائمة الدخل، وتتطلب القواعد الفرنسية احتساب ربحية السهم من النتيجة الصافية للنشاط، كما تتطلب نشر مكمل لربحية السهم من النتيجة الجارية بعد الضريبة وبعد حقوق الأقلية في حالة ما إذا كانت النتيجة الاستثنائية تظهر بصفة جوهرية<sup>1</sup>. أما الشركات التي تنشر حساباتها وفق المرجع الدولي فهي تتبنى استرشادات معيار المحاسبة رقم 33. ويتطلب احتساب ربحية السهم من النتيجة الصافية لأن قانون الشركات الفرنسي يرى أنه إذا احتسبت على أساس معلومات موحدة ستصبح عبارة عن مؤشر وهمي ولا تعبر عن المبلغ الفعلي لحقوق المساهمين، حيث يعد مساهمو المجموعة هم مساهمو الشركة الأم وتخصص لهم قانونياً نتيجتها الصافية، كما يرى بأن حصة السهم من النتيجة الموحدة هي الأخرى نسبة وهمية لأن احتسابها يتم على أساس النتيجة الموحدة وعدد الأسهم القائمة للشركة الأم.<sup>2</sup>

- يتطلب النظام المحاسبي المالي عرض نتيجة السهم الواحد بالنسبة لجميع شركات المساهمة التي تقوم بإعداد حسابات اجتماعية أو موحدة.

### 12- إيرادات البيع

- يتم الإفصاح عنها بالمبلغ الصافي بعد خصم الحسومات الممنوحة على المبيعات
- يفصح عنها بالصافي بعد خصم التخفيضات المالية والتجارية، هذه التخفيضات لا تخصص كأعباء.

<sup>1</sup> Pascale Delvaille, Cristopher hossfeld et autres , Op cit, p215.

<sup>2</sup> Ibid, p213.

## الفصل الخامس: أهم الفروقات في الممارسة الإفصاحية في الأنظمة المحاسبية المقارنة

- يتم الإفصاح عنها متضمنة للتخفيضات المالية التي تسجل كأعباء ومتضمنة للتخفيضات التجارية التي تسجل هي الأخرى كأعباء في الحساب المقابل لحساب المبيعات (Contra-account 709/ح) .
- يتم الإفصاح عنها بنفس المنظور الفرنسي.

### 13- قائمة الدخل الشامل

- تفرض على جميع الشركات التي تطرح أسهما للتداول العام أو في طريقها للطرح، ويتطلب معيار المحاسبة رقم 1 عرضها بطريقتين: في قائمة واحدة مع قائمة الدخل التقليدية لتعطي مجموع الدخل الشامل، أو في قائمة منفصلة عن القائمة التقليدية تبدأ بالربح/ الخسارة الظاهرة في قائمة الدخل ثم يتم عرض مكونات الدخل الشامل الآخر التي تتمثل في فائض إعادة التقييم وفق معيار المحاسبة رقم 16 أو 38، النتائج عن الترجمة وفق المعيار 21، فرق إعادة تقييم الأصول المالية المعدة للبيع، نتيجة الجزء الفعال من التحوط وفق المعيار 39. ويتطلب كذلك الإفصاح عن تعديلات إعادة التصنيف لهذه العناصر وضريبة الدخل عن كل بند إما في صلب القائمة التي تحمل هذه البنود أو في الإيضاحات.

- تعرض في قائمة واحدة أو قائمة منفصلة أو قائمة تغيرات حقوق الملكية وتصنف عناصر الدخل الشامل الآخر حسب طبيعتها لتسهيل قراءتها، وإلى جانب العناصر المذكورة أعلاه يتطلب الإفصاح كذلك عن الأثر التجميعي للتغيير في المبادئ المحاسبية والتقديرات والأخطاء كجزء من الدخل الشامل الآخر.<sup>1</sup>

- لا وجود لقائمة الدخل الشامل ولا عناصر الدخل الشامل الآخر وإنما يتم الإفصاح عن التغيرات الطارئة على حقوق الملكية الناجمة عن أحداث أخرى غير تلك الناجمة عن عمليات مع حاملي أسهم المنشأة في الميزانية في بند موسوم بـ "احتياطات إعادة التقييم Réserves de réévaluation"، أما الشركات التي تعد حساباتها وفق المرجع الدولي فهي تقوم بإعداد هذه القائمة وتفضل معظم الشركات عرضها في قائمتين منفصلتين "قائمة الدخل" وقائمة تبدأ بالأرباح/ الخسائر وعناصر الدخل الشامل الآخر.<sup>2</sup>

- لا وجود لهذا المفهوم بالنسبة للشركات المدرجة قيمها في بورصة الجزائر، وإنما يتم عرض عناصر الدخل الشامل الآخر في الميزانية في بند "فارق إعادة التقييم"، ويرجع ذلك كون هذا المفهوم تم إدخاله في المرجع الدولي سنة 2007.

### 14- التعزيز من قابلية المقارنة عند التغيير في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء

- إذا كان هناك تغيير في السياسات المحاسبية بسبب صدور معيار محاسبي جديد أو لتعزير ملائمة المعلومة المالية، يقتضي أن تقود المعلومة المقارنة إلى المعالجة بأثر رجعي عن طريق إعادة تصوير بيانات الفترات

<sup>1</sup> Jacqueline Langot, Op cit, p47.

<sup>2</sup> Voir :

- Bernard Raffournier, 5ème éd, Op cit, p36.

- Robert Obert, "Pratique des normes IFRS, Normes IFRS et US GAAP", Op cit, p99.

## الفصل الخامس: أهم الفروقات في الممارسة الإفصاحية في الأنظمة المحاسبية المقارنة

السابقة، وتعديل الرصيد الافتتاحي لكل بند متأثر في حقوق الملكية والمبالغ المقارنة التي تتعلق بالفترات السابقة كما لو أن السياسة المحاسبية كانت مطبقة سابقا، ولا يسمح بالاعتراف بالأثر التجميعي في الدخل.<sup>1</sup>

- لزيادة درجة وقابلية مقارنة القوائم تتطلب المبادئ الأمريكية إعادة تصوير القوائم السابقة مع الإفصاح عن طبيعة هذه التغييرات وأثرها التجميعي بتطبيق المعالجة الرجعية على الأرصدة السابقة المعروضة للمقارنة (لثلاث فترات)، ويتم عرض ذلك في "النتيجة عن التغييرات المحاسبية في المبادئ والتقديرات والأخطاء" في الفترة التي حدث فيها التغيير كبند منفصل بين البنود غير العادية وصافي الدخل.<sup>2</sup>

- يتطلب التنظيم الفرنسي 99-02 (فقرة 423) أن تحمل الملاحظات المرفقة للقوائم تبرير التغييرات المحاسبية وأثرها على النتيجة وحقوق الملكية الموحدتين، بينما يتطلب المخطط المحاسبي الإجمالي في الحسابات الفردية الإفصاح عن أرقام صورية إضافية (Les comptes pro forma) للفترات السابقة وفقا للطريقة المحاسبية الجديدة، دون إعادة تصوير أو عرض القوائم السابقة، وتتم المعالجة بأثر رجعي من خلال تضمين الأثر الصافي في حقوق الملكية عند تغيير السياسة المحاسبية وتتم المعالجة بأثر مستقبلي من خلال تضمينه في النتيجة عند تصحيح الأخطاء.<sup>3</sup>

- يتطلب النظام المحاسبي المالي تكييف مبالغ السنة السابقة إذا تغيرت طرق العرض والتقييم، وإذا كان غير عمليا يمكن تقديم تفسير في الملحق حول التعديلات التي أدخلت على المعلومة في السنة السابقة لجعلها قابلة للمقارنة.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> Eric Tort, "L'information financière pro forma et comparative en règles françaises et internationales", Revue Française de Comptabilité n 465, Mai 2013, p43.

<sup>2</sup> Richard G. Shroeder et autres, Op cit, p177-178.

<sup>3</sup> Eric Tort, "L'information financière pro forma et comparative en règles françaises et internationales", Op cit, p43.

<sup>4</sup> المادة 29 من قانون 11-07 المتضمن للنظام المحاسبي المالي والصادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، الصادر يوم 25 نوفمبر 2007، ص 05.

## المطلب الثاني: تحليل الفروقات في الممارسة الإفصاحية وتأثيرها على عملية إعداد قائمة الدخل الموحدة

### الفرع الأول: تحليل الفروقات في أسس عرض عناصر قائمة الدخل

من خلال هذه المقارنة يمكن أن نستخرج ونفسر النقاط الرئيسية التي تمثل أوجه الاختلاف في الإفصاح عن عناصر الدخل في نظم المحاسبة المقارنة على النحو التالي:

- إن المصطلحين "استثنائي" و"غير عادي" غير مترادفين في الواقع "faux amis" فالأول يستخدم في المحاسبة الفرنسية ويقصد عدم الارتباط بدورة الاستغلال، وهو يمثل الأحداث التي يمكن أن تتكرر، أما الثاني يستخدم في المحاسبة الأنجلوسكسونية ويقصد به الطابع غير المألوف الذي تكتسبه المعلومة المحاسبية، ويمثل الأحداث التي تتميز بطبيعتها غير العادية وعدم تكرار حدوثها مثل الخسائر من الكوارث الطبيعية ومصادرة أصول الشركة بواسطة حكومات أجنبية. فعلى سبيل المثال تصنف الأرباح/الخسائر من بيع العقارات والمعدات والآلات المستخدمة في المشروع ضمن العناصر الاستثنائية في قائمة الدخل الفرنسية، غير أنها تعد عناصر عادية في قائمة الدخل الأمريكية وجزءاً من الحياة اليومية للمؤسسة. وقد قام المجلس الدولي لمعايير المحاسبة باستبعاد البنود غير العادية تماماً عند عرض قائمة الدخل الشامل أو قائمة الدخل المنفصلة أو الإيضاحات لأنه يرى بأنها تؤدي إلى تشويه صافي الدخل ولا تتماشى مع معيار القدرة التنبؤية.
- يتم فصل العناصر غير العادية عن العناصر العادية في النظام المحاسبي المالي ويقصد بها تلك الناشئة عن الظروف الاستثنائية مثل حالة نزع الملكية أو كارثة طبيعية غير متوقعة، وهي لا تشبه العناصر الاستثنائية في النظام الفرنسي، وإنما تشبه البنود غير العادية التي تطلبها معيار المحاسبة رقم 1 في نسخته لعام 1997.
- يتم الإفصاح عن المبيعات في المرجع المحاسبي الأمريكي والدولي بالمبلغ الصافي بعد خصم التخفيضات التجارية لاجتناب تضليل المستخدمين، كما أنه يتم تخصيص كل من تغير مخزون منتج تام الصنع، قيد التصنيع، مخصصات واستعادة المؤونة على المخزون كمصروف من خلال تعديل مصروفات الإنتاج (تكلفة المبيعات) لتعكس حقيقة أما أنه زاد الإنتاج عن مستويات المخزون أو أن المبيعات تزيد عن الإنتاج وبذلك تخفيض مستويات المخزون، غير أنه في النظام الفرنسي والجزائري يتم الإفصاح عن الزيادة في هذا المخزون خلال الفترة بعد بنود الإنتاج (الإيرادات)، وهو يسجل بهذه الطريقة لتعديل الإنتاج المباع إما بالزيادة أو بالنقصان للتوصل إلى إنتاج النشاط، غير أن هذا العرض يجب أن لا يفهم منه أنه يمثل دخلاً.
- بما أن مبدأ الإفصاح من أهم ما يميز المبادئ الأمريكية US GAAP، فإنه يمكن مخالفة معيار الثبات ويمكن التغيير من السياسات والمبادئ المحاسبية إذا كان هذا الإجراء يوفر معلومات أكثر ملائمة، وبما أن التغيرات في ممارسة عملية التقرير تخفض من قابلية مقارنة القوائم بين الفترات، يتطلب إعادة عرض القوائم

السابقة والإفصاح عن طبيعة هذه التغييرات وأثرها التجميعي كبنء منفصل في قائمة الدخل، وبهذا يمكن القول بأن الإفصاح في النظام الأمريكي مبدأ يعمل على إيضاح المعلومة لتسهيل فهمها ويغطي على الخاصة الثانية لقابلية المقارنة، فهو يعزز منها ولاسيما في ظل توفر ممارسات بديلة في عملية التقرير وسرعة تغييرها بسبب مرونتها. وهو كذلك من الخصائص النوعية الأساسية للمعلومة وبه تتحقق الشفافية المطلوبة من طرف المجلس الدولي لمعايير المحاسبة، فهو يتطلب العرض الرجعي فقط لقوائم الفترات السابقة المعروضة للمقارنة في كل الحالات إذا كان ذلك عمليا. لكن القواعد الفرنسية تتطلب المعالجة المحاسبية بأثر رجعي دون عرض القوائم المقارنة، بحيث يتم توفير إيضاحات عن ذلك في الملحق. ويتطلب النظام المحاسبي المالي تكييف مبالغ السنة السابقة، وإذا كان غير عمليا يمكن تقديم تفسيرات عن ذلك في الملحق.

- خلافا للمعايير الدولية والأمريكية التي تفضل عرض عوائد السهم الواحد على أساس معلومات موحدة، يرى قانون الشركات الفرنسي أن ربحية السهم إذا احتسبت على أساس معلومات موحدة ستصبح عبارة عن مؤشر نظري ووهمي ولا تعبر عن مبلغ الحقوق الفعلية للمساهمين، فيما أن مساهمي المجموعة هم من يمثلون مساهمي الشركة الأم (بمفهوم نظرية الشركة الأم) فلا يكون هناك تخصيص للنتيجة بالمعنى القانوني على المستوى الموحد، كما يرى القانون الفرنسي بأن حصة السهم من النتيجة الموحدة هي الأخرى نسبة وهمية لأنه يتم احتسابها اعتمادا على النتيجة الموحدة وعدد الأسهم القائمة للشركة الأم وبذلك يحتسب البسط على أساس معلومات موحدة، في حين يحتسب المقام على أساس معلومات اجتماعية وهذا ما يتنافى مع المبادئ الأساسية لتشكيل النسب المالية والتي تفرض تجانسا بين البسط والمقام. يرجع هذا التباين إلى خصائص الأنظمة المحاسبية، بحيث يسبق النظام الدولي والأمريكي جوهر العملية الاقتصادية على شكلها القانوني ويستبعدان المفهوم القانوني للربح القابل للتوزيع من طرف الشركة الأم، بينما النظام الفرنسي يسبق الشكل القانوني ويحتسب حصة السهم على أساس معلومات اجتماعية ويقر بأنها تمثل الربح الحقيقي القابل للتوزيع.

ويظهر بأن عرض عوائد السهم الواحد يتماثل في الأنظمة محل المقارنة، غير أنها أكثر تفصيلا في المرجع الأمريكي، لأن هذا الأخير يتطلب العرض من أربع نتائج رئيسية في قائمة الدخل، إلى جانب أن أسس ومنهجية القياس تتباين ولاسيما مع المرجع الفرنسي، لذا تكون هذه المعلومة قابلة للمقارنة في ظل النظام المحلي ولا يمكن مقارنتها على المستوى الدولي.

- أدخل المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 11 تغييرات عميقة في المحاسبة عن المنشآت المشتركة والتي كانت توحد سابقا بطريقة التوحيد التناسبي لتتحول إلى طريقة حقوق الملكية مما يؤثر على عرض القوائم المالية ولاسيما قائمة الدخل، وللتخفيف من التأثيرات السلبية لتطبيق معيار الإبلاغ رقم 11 اقترحت سلطة

معايير المحاسبة الفرنسية توجيه يسمح للمجموعات التي تتبنى المرجع الدولي أن تعرض الحصة في المنشآت المشتركة والزميلة والمعالجة بطريقة حقوق الملكية ضمن النتيجة العملياتية، بشرط إذا كان نشاط هذه المنشآت يمثل امتداد لنشاط المجموعة، وإن اختارت المنشأة هذه الطريقة للعرض فيتطلب عليها أن توضح للقارئ في الملحق سبب هذا الاختيار الذي سوف يعقد من قابلية مقارنة الحسابات وكذلك تجميع وتوحيد حسابات المجموعات الفرعية الأجنبية، كما يكون من الضروري أن تقدر المجموعات حالياً تأثير تطبيق الحزمة الجديدة للتوحيد على عرض حساباتها وتقوم بتحضير المستثمرين والسوق من خلال تبني اتصال سريع، واضح وبيداغوجي للحد من التأثيرات ولاسيما على مستوى تسعيرتها.

- من منطوق عدم اكتمال عملية الربح في قائمة الدخل، تضاف إلى هذه الأخيرة قائمة أخرى للحصول على قائمة الدخل الشامل، إدخال هذا المفهوم يعني إدخال مقياس جديد للأداء فهو يأخذ بعين الاعتبار كل التغيرات غير النقدية للثروة التي تطرأ خلال الفترة ولاسيما الممارسات الحديثة والاستخدام المتزايد للقيمة العادلة وتسجيل تغيراتها في الأرباح والخسائر، فهذا المفهوم لا يحل محل النتيجة التقليدية وإنما يكملها، فقد تؤثر كيفية العرض هذه على عملية اتخاذ القرار لاسيما المستخدمين غير المهنيين (عامّة الجمهور) بتوفير معلومات أحسن خاصة في ظل الاستخدام المتزايد للتمويل خارج الميزانية من قبل الشركات.

### الفرع الثاني: أثر التباين في الممارسة الإفصاحية على إعداد قائمة الدخل الموحدة

هذا التباين في عرض المعلومات المالية سوف يؤدي إلى صعوبة تجميع وتوحيد حسابات الشركات متعددة الجنسيات، فيمكن إجراء المقارنة من خلال المؤشرات التلخيصية عن تباين وتعقد القوائم، لكن لا يمكن التوحيد، فالتوحيد يتطلب تجميع الحسابات بند بند مما يتطلب إعادة تصنيفها وتبويبها، لكن هذا الإجراء يكون صعب التحقيق فهو يتطلب :

- الفهم الدقيق للممارسات الإفصاحية الدولية المقارنة لتيسير عملية إعادة التصنيف.  
- يؤثر إعادة تصنيف الأعباء والإيرادات على النتائج الظاهرة في قائمة الدخل، فيتطلب الأمر إعادة تصنيف في كل ميزانية موحدة ، لهذا كانت لجنة تداول الأوراق المالية (SEC) من قبل تفرض إعادة تصوير قوائم الشركات الأجنبية باستخدام المبادئ المقبولة والمتعارف عليها حتى يقبل تداول أوراقها في السوق المالي الأمريكي.

### الفرع الثالث: أهم نتائج التحليل المقارن

بعد تجديد أهم الفروق في الممارسة الإفصاحية في قائمة الدخل، تحليلها وإظهار أثرها على توحيد حسابات المجموعة، تم التوصل إلى النتائج التالية:

## الفصل الخامس: أهم الفروقات في الممارسة الإفصاحية في الأنظمة المحاسبية المقارنة

- تتقارب ممارسات العرض في قائمة الدخل وفق النظام الدولي الأمريكي لأنهما يشتركان في الكثير من الخصائص وأهمها خدمة المستثمر بدرجة تفضيلية، مبدأ الإفصاح، تسييق الجوهر على الشكل، كما أن كلا الجهتين المسؤولتين عن التأطير المحاسبي تعملان على التوافق باستمرار، فأحياناً يقوم مجلس معايير المحاسبة المالية بتعديلات وي طرح مذكرات مناقشة تحمل مشاريع تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية اعترافاً منه بالحاجة إلى تشجيع التوفيق دولياً، وفي المقابل يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية هو الآخر بتقارب الممارسات ويتخذ الممارسات الأمريكية كمرجع أول عند طرح مشروع معيار معين.
- تكون الممارسة الإفصاحية في ظل المبادئ الأمريكية أكثر تفصيلاً من الممارسة الدولية وما يفسر ذلك هو كون الإفصاح من أهم المبادئ التي تقوم عليها المحاسبة الأمريكية.
- يعمل التعزيز من قابلية مقارنة القوائم على الصعيد الدولي على تقديم إفصاحات متماثلة مما يخدم عملية تجميع وتوحيد بنود هذه القوائم كما هو الحال بالنسبة للإفصاحات المتعلقة بتقييم الأداء مثل ربحية السهم الواحد والأرصدة الوسيطة للتسيير.
- تفضل القواعد الفرنسية توفير إيضاحات في الملحق عن بعض البنود دون عرضها في قائمة الدخل كما هو الحال بالنسبة للنتيجة في التغيرات المحاسبية، غير أن عرضها في صلب قائمة الدخل يكون أكثر ملائمة ويسهل عملية توحيدها ومقارنتها، كون قائمة الدخل هي ثاني قائمة من حيث الأهمية بالنسبة للمستخدم، كما يعد مدخل الأعباء والإيرادات هو المدخل المنتهج من طرف المخطط الفرنسي والتنظيم المتعلق بالحسابات الموحدة لفهم النتائج.
- تحترم الشركات الفرنسية التي تتبنى معايير الإبلاغ المالي قواعد العرض الواردة في هذه المعايير غير أن سلطة معايير المحاسبة ANC تحاول أن تتبنى حلاً وسطاً بين القواعد الفرنسية والقواعد الدولية للعرض، كما هو الحال بالنسبة للبنود غير العادية والحصة في الشركات الزميلة والمشاركة بغرض تخفيض التأثيرات السلبية لتطبيق المعايير الدولية غير أن هذا الإجراء يعيق ويصعب عملية التوحيد ويتطلب إعادة تصنيف هذه البنود.
- يتبنى النظام المحاسبي المالي القواعد الإفصاحية الدولية الصادرة قبل سنة 2003 ولم يواكب التعديلات التي طرأت بعد ذلك كمنع إظهار البنود غير العادية، عرض النشاطات الموقوفة وعناصر الدخل الشامل الآخر، هذا إلى جانب أن بعض القواعد تتوافق مع القواعد الفرنسية وليست لها صلة بالمعايير الدولية في نسخها السابقة (قبل 2003) كإجراء التقاص بين أعباء وإيرادات التنازل عن الأصول العينية، عرض التغيرات في مخزون منتج تام الصنع وقيد التصنيع والإنتاج المثبت.

### المبحث الثالث: أهم الفروق في أسس عرض قائمة تدفقات الخزينة، قائمة تغيرات حقوق الملكية وقائمة الإيضاحات

تدخل قائمة تدفقات الخزينة، تغيرات حقوق الملكية وقائمة الإيضاحات ضمن المجموعة الكاملة للقوائم المالية، يخضع عرضها لقواعد نوضحها في هذا المبحث ونستخرج الاختلافات فيما بينها.

#### المطلب الأول: أهم الفروق في أسس عرض قائمة تدفقات الخزينة في الأنظمة المحاسبية المقارنة

قبل القيام بتحديد أهم الفروق في أسس عرض قائمة تدفقات الخزينة تجدر الإشارة أولاً إلى مفهومها وأهميتها في كل نظام محاسبي مقارن.

#### الفرع الأول: تعريف وأهمية قائمة التدفقات النقدية في نظم المحاسبة المقارنة

لقد أجمع واضعي المعايير الدولية والمحلية في دول مختلفة على أن قائمة تدفقات الخزينة هي مكون هام للتقارير المالية وتكمن أهميتها في أهمية المعلومة الإضافية التي تظهرها، وهي التغيرات في الخزينة التي تجنيها المنشأة وتلك التي تستعملها خلال الفترة، والتي تعجز كل من الميزانية وقائمة الدخل عن تقديمها. فإذا كانت الميزانية مع معلوماتها الإضافية المرفقة في الملحق تقدم الوضعية المالية في فترة محددة وهي نظرة ساكنة، وتمكن قائمة الدخل مع معلوماتها المرفقة من التعرف على أصل النتيجة، فإن قائمة التدفقات النقدية تعطي نظرة ديناميكية عن تطور الوضعية المالية وبنية الخزينة لفترة محددة، فإذا كان بالإمكان مقارنة الخزينة في بداية الفترة بالخزينة في نهايتها فإنه يتعذر تحديد وتفسير التغيرات التي طرأت عليها.

إلى جانب كون قائمة التدفقات هي قائمة شاملة كقائمة الدخل والمركز المالي وقائمة مراقبة كقائمة تغيرات حقوق الملكية، فهي كذلك قائمة للتحليل المالي، بحيث توفر للمستخدمين معلومات مفيدة تمكنهم من تقييم تغيرات صافي أصول المنشأة وهيكلها المالي ومعلومات حول قدرة المنشأة في التأثير على المبالغ وتوقيت التدفقات النقدية، كما توفر معلومات أفضل لتقدير مقدار النقدية المستقبلية والتي تمثل محور أساسي للمستثمرين والدائنين وتساهم في تعزيز قابلية مقارنة تقارير الأداء التشغيلي لمختلف المنشآت، وهذا لأنها تستبعد آثار استخدام معالجات محاسبية مختلفة لنفس العمليات والأحداث كونها تركز على الأساس النقدي وليس أساس الاستحقاق.

نشأت هذه القائمة في الولايات المتحدة الأمريكية وأصبحت ملزمة للنشر سنة 1989 بإصدار القائمة المالية رقم 95 "قائمة التدفقات النقدية" المدججة حالياً في معيار المحاسبة للمجلس رقم ASC 230<sup>1</sup>، وقد حلت محل قائمة التغيرات في المركز المالي (جدول الاستخدامات والموارد التقليدي) واكتسبت أهمية بالغة إلى درجة أنه يتم أحياناً عرضها في الوضعية الأولى قبل الميزانية وقائمة الدخل في التقارير السنوية للمجموعات

<sup>1</sup> Richard G. Shroeder, Myrtle W. Clark, Jack M. Cathey, Op cit, p238.

## الفصل الخامس: أهم الفروقات في الممارسة الإفصاحية في الأنظمة المحاسبية المقارنة

الأمريكية<sup>1</sup>، فقد تم إجراء دراسة سنة 1986 من طرف مصف الخبراء المحاسبين عن حوالي 600 مؤسسة وتم التوصل إلى أنه أكثر من 60% من المؤسسات قد أصبحت تفضل تقييم سيولتها بالتركيز على تغيرات النقدية بدلا من رأسمال العامل<sup>2</sup>. كما تعد هذه القائمة جزءا لا يتجزأ من المجموعة الكاملة للقوائم المالية حسب المجلس الدولي لمعايير المحاسبة، بحيث ناقش المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية، بما فيهم قائمة التدفقات النقدية في معيار المحاسبة الدولي المعدل رقم 1 وناقش عرض هذه القائمة في معيار المحاسبة رقم 7.

في فرنسا وبتبني معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS أصدر المجلس الوطني للمحاسبة CNC توجيه عام 2004 يقترح فيه قائمة توافق تلك التي اقترحها معيار المحاسبة رقم 07 واستخدامها يكون إلزامي عند إعداد الحسابات الموحدة. وبعد ذلك أصدرت لجنة معايير المحاسبة (ANC) (المعروفة سابقا بمجلس معايير المحاسبة CNC) توجيه رقم 03-R-2009 للمؤسسات الفرنسية التي تعد حساباتها وفق المرجع الدولي، تقترح فيه ضمن نماذج القوائم المعروضة وفق معايير الإبلاغ المالي نموذج لجدول تدفقات الخزينة معدل على أساس الطريقة غير المباشرة اعتمادا على النتيجة الصافية، يدمج بعض التعديلات التي تواكب التطورات الحاصلة في المعايير الدولية<sup>3</sup>. في حين تفرض القواعد وطرق إعداد الحسابات الموحدة (426 RMCC) للتنظيم الفرنسي 02-99 CRC على المجموعات التي تقوم بتطبيق القواعد الفرنسية للتوحيد إعداد "جدول تمويل من خلال تحليل تدفقات الخزينة" وعرضه في ملحق الحسابات الموحدة، كما يعرف القانون التجاري (في مادته 20-233) القوائم الموحدة بأنها تلك التي تتكون من ميزانية موحدة، جدول حساب نتيجة موحد وملحق، أما قائمة تغيرات حقوق الملكية وقائمة تدفقات الخزينة يتم دمجها في ملحق الحسابات الموحدة، ولا يلزم المخطط المحاسبي العام (PCG) إعداد هذه القائمة عند عرض الحسابات الاجتماعية<sup>4</sup>.

تفرض هذه القائمة من طرف النظام المحاسبي المالي كثالث قائمة مالية عند إعداد الحسابات السنوية والموحدة.

<sup>1</sup> Pascale Delvaille et autres , Op cit, p240.

<sup>2</sup> Jacqueline Langot, Op cit, p62.

<sup>3</sup> Eric tort, "Les tableaux de flux de trésorerie en règles françaises et internationales :essai de syntèse", Revue Française de Comptabilité N°462, Février 2013, p24.

<sup>4</sup> Voir:

- Micheline Friéderich et autres, 8ème éd, Op cit, p371,387.

- Beatrice et Francis Grandquillot, " Analyse financière", 4ème éd, Gualino éditeur, Paris, 2006, p164.

تشارك الأنظمة المحاسبية المقارنة في تصنيف التدفقات النقدية وفق ثلاث مجموعات من الأنشطة التشغيلية، الاستثمارية والتمويلية، ويمكن الإفصاح خارج هذه التصنيفات عن تغيرات الخزينة نفسها وبعد ذلك عن بعض تغيرات النقدية بصورة منفصلة كتأثير تغيرات معدل الصرف.

### الفرع الثاني: الفروقات في الإفصاح عن عناصر قائمة تدفقات الخزينة

تتشابه قواعد عرض القائمة بصفة جوهرية في الأنظمة المقارنة وفق معيار المحاسبة IAS7 ، قائمة المحاسبة المالية SFAS 95 ، التنظيم الفرنسي CRC02-99 وقواعد النظام المحاسبي المالي SCF ، وتبقى فروقات قليلة جدا نذكرها وفق ترتيب المراجع المحاسبية أعلاه.

### 1- شكل عرض التدفقات:

- يتم التقرير عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية باستخدام الطريقة المباشرة أو غير المباشرة من خلال تعديل النتيجة الصافية أو النتيجة الصافية قبل الفوائد والضريبة، ويشجع معيار المحاسبة رقم 7 الطريقة المباشرة، ويتطلب عرض كل من التدفقات المدفوعة والتدفقات المقبوضة بشكل منفصل وبشكل إجمالي دون ترصيد صافي التدفقات ويستثنى من هذا المبدأ حالتين فقط<sup>1</sup>، وإذا كانت هناك مدفوعات/مقبوضات تتعلق بعدة نشاطات فيتوجب فصل مكوناتها بطريقة ملائمة.

- تتطلب قائمة المحاسبة المالية رقم 95 عرضها بطريقتين وتشجع على استخدام الطريقة المباشرة، غير أنه يتطلب عند استخدام هذه الأخيرة إرفاقها بجدول إضافي يفصح فيه عن تسوية النتيجة الصافية مع النقدية من الأنشطة التشغيلية، وإذا كانت هناك مدفوعات/مقبوضات لعدة نشاطات فهي تصنف حسب المصدر الرئيسي لتدفقات الخزينة.<sup>2</sup>

- يسمح التنظيم 02-99 باستخدام الطريقتين، إلا أنه يشجع الطريقة غير المباشرة فطبقاً للرأي رقم 60 لـ مصف الخبراء المحاسبين (OEC) فإن النموذجين المقترحين للجدول من طرف التنظيم CRC 02-99 يحلمان فقط الطريقة غير المباشرة<sup>3</sup> ويجذب تلك التي يتم عرضها من خلال تصحيح النتيجة الصافية، فهي الأكثر ممارسة والمطلوبة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة وفق التوجيه CNC 2009-R.03<sup>4</sup>. كما يطلق المرجع الفرنسي اصطلاح تدفقات الاستغلال عن التدفقات من النشاطات التشغيلية، ويكمن هذا الاختلاف في الاصطلاح فقط وليس في المضمون لأنه يتم تبني نفس المفهوم الوارد في الفقرة رقم 14 من

<sup>1</sup> Bernard Raffournier, 4ème éd, Op cit, p77.

<sup>2</sup> Voir:

-Odile Barbe, Laurent Didelot, 3ème éd, Op cit , p590.

- Richard G.Shroeder, Myrtle W.Clark, Jack M.Cathey, Op cit, p243.

<sup>3</sup> Eric TORT, "Les tableaux de de flux de trésorerie en règles françaises et internationales :essai de syntèse", Op cit, p24.

<sup>4</sup> Micheline Friédérich et autres , 8ème éd, Op cit, p388.

المعيار رقم 17<sup>1</sup>. كما يتطلب عرض التدفقات من النشاطات الاستثمارية والاستغلالية- ماعدا بعض الاستثناءات- بالمبلغ الإجمالي.

- يسمح النظام المحاسبي المالي باستخدام الطريقتين للعرض ويشجع الطريقة المباشرة ويقترح نموذج واحد للطريقة غير المباشرة من خلال تعديل النتيجة الصافية وفق قواعد العرض الواردة في الباب الثاني من النظام، كما يسمح بعرض بعض التدفقات المالية كمبلغ صاف<sup>2</sup>.

### 2- الإفصاح عن التدفقات المحصلة/المدفوعة من الفوائد، توزيعات الأسهم والضريبة على النتائج

- يتم الإفصاح عنها كبنود منفصلة في صلب قائمة التدفقات مهما كانت طريقة العرض المستخدمة، ويسمح المعيار ببدايل لتصنيفها كنشاط تشغيلي أو استثماري أو تمويلي، شريطة الثبات في المعالجة من فترة لأخرى، فالفائدة المدفوعة يمكن تصنيفها كنشاط تشغيلي لأن كل الديون تمول بالدرجة الأولى دورة الاستغلال، كما يمكن تصنيفها كنشاط تمويلي باعتبارها تكاليف القروض المرتبطة بها. وكذلك تصنف توزيعات الأرباح كنشاط تشغيلي لإظهار قدرة المنشأة على دفعها من التدفقات التشغيلية وتصنف في غالب الأحيان كنشاط تمويلي لأنها تمثل جزءا من تكلفة الحصول على موارد مالية. تصنف توزيعات الأسهم والفوائد المستلمة كنشاط تشغيلي أو استثماري باعتبارها عوائد استثمار، وتظهر الضرائب على الأرباح المدفوعة والمبالغ المستردة منها كبنود منفصل ضمن النشاط التشغيلي نظرا للمشاكل العملية التي تتعلق بها، باستثناء إذا كان من الممكن تحديد المبلغ المتعلق بالنشاطات الاستثمارية والتمويلية ليطرحه في النشاط المرتبط به، وهذا ما يكون نادر الحصول<sup>3</sup>.

- تصنف كل هذه العناصر ضمن الأنشطة التشغيلية، ماعدا توزيعات الأسهم المدفوعة ضمن الأنشطة التمويلية. وعند استخدام الطريقة غير المباشرة يتم إظهار الفوائد وتوزيعات الأسهم والضرائب خارج القائمة (أسفلها كإفصاحات إضافية) ولا تستطيع المؤسسة أن تجد لها تصنيفا ملائما في صلب القائمة<sup>4</sup>.

- تصنيفها يماثل ما يتطلبه معيار المحاسبة رقم 7 باستثناء توزيعات الأسهم المدفوعة والمستلمة يتطلب تصنيفها ضمن التدفقات التشغيلية والتمويلية على الترتيب، وتضيف سلطة معايير المحاسبة (ANC) في النموذج المقترح وفق معايير الإبلاغ المالي مؤشر وسيط على مستوى التدفقات التشغيلية وضمن قدرة التمويل الذاتي المفصح عنها قبل تكلفة المديونية المالية وتوزيعات الأسهم والضرائب، يتم في هذا النموذج

<sup>1</sup> Dominique Mesplé Lassale, Op cit, p333.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادر يوم 25 مارس 2009، ص 35-36.

<sup>3</sup> Bernard Raffournier, 5ème éd, Op cit, p73.

<sup>4</sup> Richard G.Shroeder, Myrtle W.Clark, Jack M.Cathey, Op cit, p242-243.

## الفصل الخامس: أهم الفروقات في الممارسة الإفصاحية في الأنظمة المحاسبية المقارنة

تصنيف توزيعات الأسهم المستلمة من عند الشركات المعالجة بطريقة حقوق الملكية ضمن تدفقات الاستثمار والفوائد المدفوعة ضمن التدفقات التمويلية.<sup>1</sup>

- يتم عرض تدفقات الأموال المتأتية من فوائد وحصص أسهم بالمبلغ الإجمالي في الأنشطة العملية أو الاستثمارية أو التمويلية شريطة الثبات في العرض من فترة مالية لأخرى مثلما يتطلبه معايير المحاسبة رقم 7، و يظهر في النموذج المقدم بالطريقة المباشرة أن تصنيف الفوائد والضرائب المدفوعة يكون ضمن النشاطات التشغيلية، توزيعات الأسهم والفوائد المحصلة ضمن الأنشطة الاستثمارية، وتوزيعات الأسهم المدفوعة ضمن النشاطات التمويلية.<sup>2</sup>

### 3- السحب على المكشوف

- يعد مصدر تمويلي لهذا يصنف بالضرورة كنشاط تمويلي، لكن أحيانا يمثل أداة مهمة لإدارة خزينة المؤسسة، لذا يعالج ضمن ما يعادل الخزينة وتعد فترة السحب هي المؤشر على تصنيفه، فإذا كان سحب ظرفي يصنف كمعادل للخبزينة وإذا كان دائم فهو يوافق تمويل.<sup>3</sup>

- حسب تدوين معيار المحاسبة للمجلس ASC 305 لا يمثل السحب على المكشوف الظاهر في التزامات الميزانية عنصر مكون للنقدية وما يعادلها.<sup>4</sup>

- يصنف ضمن النشاطات التمويلية.

- يمثل السحب على المكشوف والقابل للسداد عند الطلب كجزء من النقدية وما يعادلها ويصنف ضمن النشاطات التمويلية.<sup>5</sup>

### 4- التدفقات النقدية الناشئة عن اقتناء/بيع فروع أو وحدات أخرى

- يتطلب المعيار رقم 7 عرضها كبنود منفصلة وجزء من أنشطة الاستثمار ولا يسمح بإجراء التقاص بين تدفقات الشراء الصادرة وتدفقات البيع الواردة، كما يتطلب الإفصاح عن معلومات رقمية تتعلق بهذه البنود في الإيضاحات.<sup>6</sup>

<sup>1</sup> Eric TORT, "Les tableaux de flux de trésorerie en règles françaises et internationales :essai de syntèse", Op cit, p24.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 ، الصادر يوم 25 مارس 2009، ص26

<sup>3</sup> Pascale Delvaille, et autres, Op cit, p246.

<sup>4</sup> Voir:

- Odile Barbe-Dandon, Laurent Didelot , 3ème éd, Op cit, p590.

- Robert Obert, "Pratique des Normes IFRS, Normes IFRS et US GAAP", Op cit, P112.

<sup>5</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 ، الصادر يوم 25 مارس 2009، ص26

<sup>6</sup> Eric TORT, "Les tableaux de flux de trésorerie en règles françaises et internationales :essai de syntèse", Op cit, p24.

## الفصل الخامس: أهم الفروقات في الممارسة الإفصاحية في الأنظمة المحاسبية المقارنة

- تتطلب قائمة المحاسبة المالية رقم 115 الإفصاح عن التدفقات المحصلة عن بيع أدوات ملكية أو المدفوعة لاقتنائها كبنود منفصلة -دون التقاص بينهما- ضمن النشاطات الاستثمارية، بما في ذلك التدفقات الناجمة عن شراء/بيع شركات تابعة ووحدات أعمال أخرى.<sup>1</sup>

- يتم إجراء التقاص حسب التنظيم 99-02 بين التدفقات الواردة والصادرة والناجمة عن تغيرات مجال التوحيد والإفصاح عنها كبنود منفصل ووحد والموسوم بـ "تأثير تغيرات المجال"، ويتطلب الإفصاح عن تفاصيل هذا البند في الإيضاحات المرفقة<sup>2</sup>، ويتم الاحتفاظ بهذه الممارسة عند العرض في نموذج القائمة المقترحة من طرف سلطة معايير المحاسبة (ANC) بالنسبة للمجموعات التي تتبنى المرجع الدولي<sup>3</sup>، كما يلح التنظيم على ضرورة الفصل بين التدفقات الناجمة عن شراء/بيع أسهم تكسب/تفقد السيطرة والتي يستمر تصنيفها كنشاط استثماري وتلك الناجمة عن عمليات شراء/بيع لا تؤثر على السيطرة لتصنف كنشاط تمويلي.<sup>4</sup>

- يسمح النظام المحاسبي المالي باستخدام البديلين للإفصاح عنها في القائمة، فهي تظهر كبنود منفصلة ضمن المدفوعات/التحصيلات عن اقتناء/التنازل عن الثببتات المالية عند استخدام الطريقة المباشرة، وتظهر كذلك كبنود واحد "تغيرات مجال التوحيد" في النموذج المقدم للطريقة غير المباشرة، كما يتطلب الإفصاح عن التفاصيل في الملحق ضمن جدول تغيرات مجال التوحيد.<sup>5</sup>

### 5- الإفصاح عن البنود غير النقدية

- تستبعد العمليات التي ليس لها تأثير على الخزينة ويتم الإفصاح عنها في الإيضاحات.<sup>6</sup>

- يتم تصنيفها كمعلومات إضافية في واجهة القائمة ويمكن أن تحبب ضمن الهوامش، فهي تمثل عمليات ليس لها تأثير فوري على النقدية ولكن يمكن أن تؤثر على التدفقات المستقبلية.<sup>7</sup>

- تستبعد من قائمة التدفقات ويتم الإفصاح عنها في الملاحظات.

- تستبعد من القائمة ويتم الإفصاح عنها في الملاحظات.

<sup>1</sup> ريتشارد شرويدرو وآخرون، مرجع سابق، ص 293.

<sup>2</sup> Beatrice et francis Grandguillot, Op cit, p168.

<sup>3</sup> Eric TORT, "Les tableaux de de flux de trésorerie en règles françaises et internationales :essai de syntèse", Opcit,P25.

<sup>4</sup> Voir

-Dominique Mesplé-Lassale, Op cit, p334.

- Bruno Bachy, Michel Sion, Op cit, p217.

<sup>5</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادر يوم 25 مارس 2009، ص 40.

<sup>6</sup> Bernard Raffournier, 4ème éd, Op cit, p70

<sup>7</sup> Jacqueline Langot, Op cit, p64.

### الفرع الثالث: تحليل الفروق في الإفصاح وتأثيرها على عملية إعداد القائمة الموحدة

من خلال عرض أهم الفروق في إرشادات الإفصاح عن عناصر قائمة تدفقات الخزينة في نظم المحاسبة المقارنة يمكن تحليلها وإظهار أثرها على توحيد حسابات المجموعة متعددة الجنسيات على النحو التالي:

- يفضل مجلس معايير المحاسبة الدولية استخدام الطريقة المباشرة في عرض التدفقات عن الأنشطة التشغيلية وهو يتبع في ذلك تحييد مجلس المعايير المالية، لكن عمليا تتجاهل المؤسسات هذه الطريقة بالرغم من أنها تمكن المستخدم من تقييم أفضل للعلاقة بين صافي الدخل وتدفقاتها النقدية، مما يسهل عليه التعرف على النقدية المحصلة والمدفوعة، ولكن بسبب عدم توفر المعلومات الكافية وارتفاع تكلفتها أحيانا تحبذ المؤسسات استخدام الطريقة غير المباشرة، فهي سهلة الممارسة وما يعيها أنها صعبة الفهم من طرف المستخدم، فهي لا توضح كيفية ومصدر دخول النقدية وخروجها، وما يعيق الفهم كذلك هو عدم الإفصاح عن الفوائد والضرائب المدفوعة عند تعديل صافي النتيجة، لهذا تتطلب المبادئ الأمريكية إظهارها خارج مبلغ تغير النقدية كإفصاحات إضافية أسفل القائمة، إلى جانب هذا تتطلب المبادئ الأمريكية عند استخدام الطريقة المباشرة في العرض إرفاقها بجدول إضافي يفصح عن التدفقات من خلال تسوية صافي الربح، أي بمعنى عملي عرض غير مباشر، لهذا تفضل الشركات استخدام الطريقة غير المباشرة ل يتم الإفصاح عن التدفقات من الأنشطة التشغيلية مرة واحدة.

- يفرض التنظيم الفرنسي 99-02 المتعلق بالحسابات الموحدة عرض قائمة تدفقات الخزينة في الملحق، مما يصعب عملية إعداد قائمة تدفقات موحدة لمجموعة تضم فرع قائم في فرنسا ويتطلب البحث عن عناصرها ضمن الملحق، كما أن عدم توفر هذه القائمة كمكون منفصل للقوائم المالية أو جزء لا يتجزأ منها سوف يخفف من قابلية مقارنة هذه الشركة مع مثيلاتها، لأن هذه القائمة تعزز من ذلك كونها مبنية على أساس نقدي وتستبعد أثر الاختلافات المحاسبية.

إن الفروق القليلة المشار إليها في المتطلبات الإفصاحية في القائمة ومتطلبات تصنيف البنود يمكن أن تعقد الفهم وتعيق عملية توحيد حسابات القائمة، مما يحتم إعادة تصنيف بعض البنود للتوفيق بين هذه الفروق، وما يسهل ذلك هو فهم كيفية الاستفادة من الإفصاحات المكملة خارج القائمة بالنسبة للقوائم الأمريكية كتلك التي تتعلق بالفوائد والضرائب، بينما لا يتطلب التنظيم الفرنسي والنظام المحاسبي المالي إفصاحات مكملة وإن وجدت فهي تظهر في الملاحظات كإفصاح عن تغيرات مجال التوحيد.

## الفرع الرابع: أهم نتائج المقارنة

كما سبق يمكن أن نستخلص النتائج التالية:

- تتوافق كثيرا قائمة التدفقات المطلوبة من طرف المعايير الدولية والأمريكية ويبقى الاختلاف فقط في تصنيف الفوائد وتوزيعات الأسهم والإفصاح عن السحب على المكشوف، هذا إلى جانب التوسع في الإفصاح في ظل المبادئ الأمريكية عن معلومات أخرى مكملة في واجهة القائمة بغض النظر عن الإفصاحات في الإفصاحات.

- تقوم المجموعات الفرنسية التي تطرح قيما للتداول بعرض القائمة التي يتطلبها المعيار رقم 7 وفي معظم الأحيان يتم العرض حسب الطريقة غير المباشرة، أما المجموعات التي تطبق قواعد التوحيد المحلية تقوم بإعداد قائمة مشابهة للمعيار وتبقى الاختلافات تلك التي تتعلق بتصنيف الفوائد، توزيعات الأسهم، السحب على المكشوف وعرض التدفقات المتعلقة باقتناء أو بيع فروع ووحدات أخرى. في حين تقترح سلطة معايير المحاسبة إدخال بعض التعديلات على القائمة المعروضة وفق معايير الإبلاغ المالي لتدمج فيها بعض خصوصيات القائمة المعدة بالمرجع المحلي.

- يقوم النظام المحاسبي المالي باقتراح قائمة مماثلة لتلك التي يتطلبها المعيار الدولي وأحيانا يسمح باستخدام قواعد العرض الفرنسية مثل "تغيرات مجال التوحيد".

- تجدر الإشارة هنا إلى أهمية الإفصاحات المكتملة، فهي تلي حاجة المستخدم الذي تتوفر فيه قابلية الإدراك والفهم، وتعد حلقة وصل بينه وبين المعلومة، مما يمكنه من القيام بالتوفيق وبذلك تجميع القوائم وتوحيدها.

## المطلب الثاني: أهم الفروقات في أسس عرض قائمة تغيرات حقوق الملكية في نظم المحاسبة المقارنة

تتم الملاحظات التي تتعلق بالحسابات الفردية والحسابات الموحدة بإيضاح وتفسير التغيرات التي تطرأ على حسابات الميزانية وقائمة الدخل بين فترتين ماليين، ولتفسير تغير حقوق الملكية ينبغي على المؤسسة أن تقوم بإعداد قائمة تعكس التغيرات التي تطرأ على حقوق الملكية أو ثروة المؤسسة من فترة لأخرى، وتتغير حقوق الملكية عادة من جراء الأحداث الثلاثة التالية:<sup>1</sup>

- 1- العمليات مع المساهمين/المالكين والتي تمثل على العموم التغيرات في رأس المال، علاوات الإصدار والاندماج، تغيرات الاحتياطات وتوزيعات الأرباح.
- 2- نتيجة الفترة الظاهرة في قائمة الدخل.

<sup>1</sup> Pascale Delvaille et autres, Op cit, p249.

3- الزيادة/أو النقصان في عناصر الأصول/الالتزامات التي تسجل مباشرة في حقوق الملكية أي عناصر الدخل الشامل الآخر، وهي تلك الناجمة أساساً عن المحاسبة بالقيمة العادلة وفق ما تتطلبه المعايير الدولية والمبادئ الأمريكية، فهي تبرر بالملائمة وتمثيل أفضل للواقع الاقتصادي للمنشأة. واحتراماً لخاصية الموثوقية يتمتع واضعي المعايير عن إظهار كل التغييرات الناجمة عن إعادة القياس بالقيمة العادلة في قائمة الدخل، وكمزج بين الملائمة/الموثوقية يتم الاعتراف بها والإفصاح عنها مباشرة ضمن حقوق الملكية، وهذا حتى يتسنى التمييز بين أداء الإدارة الذي يقاس اعتماداً على قائمة الدخل وأداء المؤسسة الذي يقاس اعتماداً على الميزانية من خلال حقوق الملكية.

يتطلب النظام المحاسبي الدولي، الأمريكي والفرنسي بيان تغيرات حقوق الملكية الموحدة الإعداد المسبق لقوائم التغيرات في حقوق الملكية لكل شركة تنتمي إلى مجال التوحيد بشكل انفرادي، فهي مرحلة مهمة تسبق عملية التوحيد لأنها توضح بالتفصيل التغيرات التي تطرأ على الأموال الخاصة الموحدة بند بند وبشفافية بعيداً عن الغش والتضليل.<sup>1</sup>

### الفرع الأول: أهم الفروق في الإفصاح عن عناصر قائمة التغيرات في حقوق الملكية

يمكن استعراض أهم الفروق في عرض تغيرات حقوق الملكية وفق المرجع الدولي، الأمريكي، الفرنسي والجزائري على الترتيب الموالي.

#### أولاً: معايير المحاسبة الدولية

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم 1 (نسخة 2011) عرض بيان التغيرات في حقوق الملكية على النحو التالي:<sup>2</sup>

✓ إجمالي الدخل الشامل للفترة مع فصل نتيجة مساهمي الشركة الأم عن النتيجة المنسوبة للحقوق غير المسيطر عليها.

✓ الأثر التجميعي لتغيرات المبادئ المحاسبية والأخطاء الجوهرية وفق ما يتطلبه معيار المحاسبة رقم 08 لكل مكون في حقوق الملكية.

✓ تسوية بين القيمة المسجلة في بداية ونهاية الفترة لكل مكون في حقوق الملكية، مع الإفصاح بشكل منفصل عن التغيرات في صافي نتيجة الفترة، كل بند من بنود الدخل الشامل الآخر، المعاملات مع المالكين بصفتهم مالكيين من تغيرات في رأس المال، التوزيعات، تغيرات الأرباح المحتجزة،... إلخ، ولا يسمح للمنشأة أن تعرض مكونات الدخل الشامل (أي تغيرات غير المالكين في حقوق الملكية) في قائمة التغيرات في حقوق

<sup>1</sup> Benoît Pigé, Carol Beau et autres, "Comptabilité et audit", Manuel et applications et corrigés, Edition groupe revue fiduciaire, Paris, 2008, p305.

<sup>2</sup> أحمد حلمي جمعة، "معايير التقارير المالية الدولية- معايير المحاسبة الدولية"، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص344، 375.

الملكية، والغرض من ذلك هو توفير معلومات أفضل من خلال تجميع البنود ذات الخصائص المشتركة وفصل تلك التي تختلف في الخصائص عن بعضها، على خلاف المبادئ الأمريكية التي تسمح بعرض مكونات الدخل الشامل في قائمة تغيرات حقوق الملكية.

كما يتطلب على المنشأة أن تفصح في قائمة تغيرات حقوق الملكية أو في الإيضاحات عن تحليل لعناصر الدخل الشامل الآخر بند بند وكذا مبلغ التوزيعات المخصص للمالكين ومبلغ الربح الموافق للسهم الواحد.<sup>1</sup>

### ثانياً: المبادئ الأمريكية

لا يتطلب مجلس معايير المحاسبة المالية إعداد قائمة تغيرات حقوق الملكية، في حين تفرض لجنة تداول الأوراق المالية SEC (التنظيم S-X 304)<sup>2</sup> نشر تحليل تغيرات كل بند من بنود حقوق الملكية والحقوق غير المسيطر عليها الظاهرة في صلب الميزانية في الإيضاحات أو في قائمة منفصلة. وتتطلب عرض هذا التحليل تحت شكل تسوية للمبالغ في بداية الفترة ونهايتها من حساب النتيجة، العرض بصفة منفصلة للتوزيعات على المالكين، والتعديلات بأثر رجعي في بداية الفترة لوضعية البنود التي خضعت للتصحيحات في الفترات السابقة، كما تتطلب تقديم مبلغ التوزيعات للسهم الواحد والمجموع لكل صنف من أصناف الأسهم، ويتوجب تقديم قائمة بشكل منفصل في الإيضاحات المرفقة تظهر أثر كل تغيير لحقوق المنشأة في فروعها على الأموال الخاصة القابلة للتوزيع عليها. وتجدر الإشارة هنا إلى أن التغيرات في الاحتياطات يتم إظهارها وتحليلها في قائمة خاصة بها تعرض بنفس أهمية القوائم الأخرى وهي قائمة الأرباح المحتجزة.<sup>3</sup>

### ثالثاً: التنظيم الفرنسي

يتم إظهار جدول تغيرات حقوق الملكية وفق قواعد وطرق توحيد الحسابات (RMCC424)<sup>4</sup> للتنظيم الفرنسي 99-02 في ملحق الحسابات الموحدة، كما هو الحال بالنسبة لجدول تدفقات الخزينة والمعلومات عن القطاعات. يحلل هذا الجدول الانتقال من حقوق الملكية الموحدة للفترة ن-1 إلى حقوق الملكية الموحدة للفترة ن، وذلك بعد القيام برقابة عدم المساس بالميزانية، بحيث يتم إعداد الميزانية الموحدة اعتماداً على الميزانيات الفردية، ويكون من الضروري التأكد من أن حقوق الملكية الموحدة المتحصل عليها تماثل تلك المدرجة عند الإقفال بعد إجراء التعديلات اللازمة على حقوق الملكية عند الافتتاح بسبب العمليات التي حدثت فقط خلال الفترة، وهذا ما يتطلبه مبدأ "عدم المساس بالميزانية الافتتاحية L'intangibilité

<sup>1</sup> Voir :

-Barry J.Epstein,Eva K.Jermakowicz ,Op cit, p59.

-Bernard Raffournier, 4ème éd, Op cit , p36.

<sup>2</sup> Robert Obert, "Pratique des normes IFRS, Normes IFRS et US GAAP ", Op cit, p116.

<sup>3</sup> Jacqueline Langot, Op cit, p46.

<sup>4</sup> Micheline Friédérich, George langlois et autres, 8ème éd, Op cit, p385.

du bilan d'ouverture"، والذي يقتضي أن يكون لعمليات الفترة لوحدها دور في تعديل البنود بين ميزانيتين موحدتين متتاليتين<sup>1</sup>. أما العمليات الأخرى التي يمكن أن تؤثر على حقوق الملكية الافتتاحية، فيقتضي الإفصاح عنها في الملاحظات فقط، كما سبق وبيننا عند معالجة التغييرات في السياسات المحاسبية، على خلاف المعايير الدولية، يعالج أثر هذه التغييرات في حقوق الملكية ولا يمكن ضمان احترام مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية.<sup>2</sup>

يتم عرض القائمة بنفس الأسلوب الذي يقترحه معيار المحاسبة الدولي رقم 1، لكن تعرض حقوق الأقلية كبنود منفصل في أسفل القائمة (au pied)، غير أنه يعاد دمجها عند عرض الجدول وفق معايير الإبلاغ المالي<sup>3</sup> أو عند الحاجة إلى دراسات مالية، ويقترح مجلس المحاسبة الوطني في توجيهه رقم CNC 2009-R03 نموذج عن هذه القائمة للمؤسسات التي تطبق معايير الإبلاغ المالي.

يرى التنظيم الفرنسي بأن النموذج المقترح من طرف معيار المحاسبة الدولي رقم 1 غير كاف للعرض، فالمعايير الدولية لا تفرض نماذج معينة لعرض القوائم وإنما تحدد فقط الحد الأدنى من البنود الواجب الإفصاح عنها في صلب القوائم، ففي ظل توسع مجال التوحيد وتعدد تغييرات الأموال الخاصة يتطلب التنظيم 02-99 الاعتماد على القوائم المتشابكة (bouclage) والمراقبة للأموال الخاصة في كل شركة تابعة على حدة لإعداد القائمة الشاملة للمجموعة، ولا يفرض في هذه الحالة محتوى محدد لهذه القوائم، المهم أنها تبين تغييرات الأموال الناجمة عن التعديلات السابقة للتوحيد، عمليات الحذف المتنوعة، اقتناء أو التنازل عن السندات، زيادة رأس المال، الأرباح المستلمة والموزعة وكذلك فروقات التحويل وإعادة التقييم.<sup>4</sup>

### رابعاً: النظام المحاسبي المالي

يتضمن جدول تغييرات الأموال الخاصة حسب النظام المحاسبي المالي تحليلاً لحركة البنود المشكلة لهذه الأموال بند ببند والتي تتغير من جراء العمليات التي تحدث للكيان خلال الفترة، ويشترط النظام الحد الأدنى للبنود الواجب الإفصاح عنها في صلب القائمة ويتم عرض تغييراتها بالمبالغ المقارنة لفترتين سابقتين عن الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء الجوهرية، الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في قائمة الدخل، عمليات على رأس المال والتوزيعات على المالكين المقررة خلال السنة، ويمكن إضافة بنود أخرى تتكيف مع شكل جدول تغييرات الأموال الخاصة كالتغييرات في حقوق الأقلية والنتيجة الموحدة بالنسبة للمجموعات.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> Ibid, Opcit, P380.

<sup>2</sup> Eric Tort, "L'information financière pro forma et comparative en règles françaises et internationales", Op cit, p43.

<sup>3</sup> Robert Obert, marie Pierre Maraisse, op cit, p286.

<sup>4</sup> Dominique Mesplé-lassale, Op cit, p314.

<sup>5</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادر يوم 25 مارس 2009، ص 26، 37.

### الفرع الثاني: أهم نتائج المقارنة

بعد استعراضنا لأهم الفروق في عرض قائمة تغيرات حقوق الملكية يمكن التوصل إلى النتائج التالية:

- هناك توافق في عرض قائمة تغيرات حقوق الملكية في النظام الدولي والأمريكي بالنسبة للشركات التي تطرح قيما للتداول في البورصة والتي تلتزم بعرض هذه القائمة لأن كلا النظامين يتطلبان عرض التغيرات في إجمالي الدخل الشامل وعناصر الدخل الشامل الآخر. غير أن المعيار الدولي رقم 1 عدل في متطلبات الإفصاح عام 2011 ليفصل في عرض تغيرات المالكين في حقوق الملكية في القائمة عن تغيرات غير المالكين ولا يجوز عرض مكونات الدخل الشامل كونها تعرض في قائمة الدخل، أما بالنسبة للشركات التي لا تطرح قيما للتداول فلا تقوم بتقديم هذه القائمة بصفة مستقلة كباقي القوائم في ظل المبادئ الأمريكية والقواعد الفرنسية. لكن في ظل المبادئ الأمريكية يمكن استخراج تغيرات البنود التي تحملها القائمة بسهولة من قائمة الدخل الشامل، كما يغطي مبدأ الإفصاح الكامل عن هذا العيب، بحيث يتم الإفصاح عن تغيرات حقوق الملكية مفصلة في الميزانية كما سبق وبيننا، فعلى سبيل المثال تفصل المساهمات إلى أسهم ممتازة، عادية، المبالغ الإضافية لرأس المال، الخيارات، الضمانات،... إلخ، كما تقسم الأرباح المحتجزة إلى رصيد مخصص وآخر غير مخصص، حيث ترى المبادئ بأن العرض بهذه الطريقة ملائم لاحتياجات اتخاذ القرار من طرف المستخدمين، كما أنه يسهل إعداد قائمة التغيرات الموحدة.

- اعتمادا على المنظور الذمي يتطلب النظام المحاسبي الفرنسي عرض حقوق الأقلية في قائمة تغيرات حقوق الملكية بنفس المنطق عند عرضها في الميزانية وهو فصلها عن حقوق المجموعة، لكن يعاد دمجها ضمن الأموال الخاصة الموحدة لغرض توفيق العرض مع معايير الإبلاغ المالي، أو بغرض إجراء بعض الدراسات المالية. إلى جانب ذلك تتطلب القواعد الفرنسية المتعلقة بالحسابات الموحدة RMCC عند إعداد القائمة احترام مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية الموحدة وأن يتم تعديل الأموال الموحدة بعمليات الفترة فقط، وأي تغيير في الطرق المحاسبية أو إعادة تصنيف للبنود يتم عرضه في الملحق، هذا المبدأ غير متطلب من طرف معايير الإبلاغ المالي، التي تسمح في هذه الحالة بالمعالجة المباشرة للميزانية الافتتاحية بغرض العرض المقارن لحسابات المنشأة ويتطلب إعدادها مع المجموعة الكاملة للقوائم المالية.

- تؤثر الفروقات في عرض القائمة على توحيد الحسابات، فهناك العديد من البنود التي تظهر في القائمة المعدة وفق المبادئ الأمريكية والمعايير الدولية ولا وجود لها في القائمة المعدة وفق القواعد الفرنسية والجزائرية ولاسيما تنوع حقوق الملكية لحملة الأسهم من ضمانات وخيارات الأسهم واختلاف كيفية التقرير عنها، وهذا يرجع إلى تطور السوق الذي تتداول فيه هذه الأوراق، وتعدد شركات المساهمة التي تقوم بالجزء الأكبر من النشاط الاقتصادي في أمريكا، كما أن الإفصاح عن الدخل الشامل الآخر يكون مفصل ويحمل بنود

متنوعة ناجمة عن إعادة تقدير الأوراق المالية المتنوعة بالقيمة العادلة، مما يوحد الممارسة مع النظام الدولي ويسهل عملية توحيد حسابات الشركات متعددة الجنسيات، في حين لا تظهر بنود الدخل الشامل الآخر مفصلة في النظام الفرنسي والجزائري، فهي تعرض في بند واحد وهو "فرق إعادة التقدير".

### المطلب الثالث: الفروقات في الإفصاح عن عناصر الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية

تعد الإيضاحات جزءاً لا يتجزأ من القوائم المالية وتمثل أسلوب مهم يستخدم للإفصاح عن المعلومة المالية، وهو مكمل للإيضاحات الموجودة في صلب القوائم المالية ولا يمكن أن تحل محلها أو تصحح الأخطاء الواقعة فيها، فهي توضح وتفسر المعلومات الواردة في القوائم المالية، كما يمكن أن تضيف معلومات لم ترد أية بنود تتعلق بها وتكون ضرورية لتوفير العرض العادل. ومن الأساليب العامة للإفصاح في الإيضاحات ما يلي:<sup>1</sup>

- الملاحظات الهامشية التي تستخدم بشكل عام في الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة، الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، الإفصاح عن الحقوق والالتزامات، والإفصاح عن الالتزامات المحتملة.

- الملاحق التي تشتمل على قوائم وجداول إضافية ترفق إلى القوائم الأساسية تعطي تفاصيل عن بعض البنود الواردة في القوائم لتسهيل الفهم مثل قائمة التغير في المركز المالي، قائمة الأصول الثابتة، قائمة الاستهلاكات والمؤونات،... إلخ.

حتى تكون المعلومات المفصّل عنها في الإيضاحات موضوعية ومفيدة، يتطلب عرضها بطريقة منتظمة ومقبولة بين جميع المحاسبين والهيئات المهنية المختصة، كما يتطلب الربط المرجعي بين كل بند معروض في صلب القوائم المالية مع أية معلومات تتعلق به في الإيضاحات مما يساعد المستخدمين على فهم ومقارنة القوائم للمنشآت المختلفة. فالملاحق (الإيضاحات) لا تحتوي على بنود يتطلب تجميعها للحصول على إيضاحات موحدة للمجموعة، وإنما تحمل ملاحظات تساعد على فهم، تفسير وتحليل بعض الإفصاحات الواردة في صلب القوائم الأربعة بغرض القيام بالعمليات التي تسبق التوحيد من:

- عمليات إعادة تصنيف البنود لتسهيل تجميعها بغرض التوحيد كالأصول والالتزامات المعدة للبيع.

- إعادة معالجة البنود قبل توحيدها، فهي تفسر السياسات والطرق المحاسبية التي تطبقها الفروع أو المجموعات الفرعية على الأحداث المهمة، والتي تعد مبدأ من مبادئ التوحيد المحاسبي، وفهمها يسهل القيام بعمليات إعادة المعالجة وفق السياسات التي تتبعها المجموعة. هذا إلى جانب المعلومات التي تفسر مجال

1- أنظر:

- د. محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 584-585.

- ريتشارد شرويدر وآخرون، مرجع سابق، ص 636-637.

التوحيد وتغييراته، إعادة معالجة الحسابات الموحدة، التقارير عن القطاعات التشغيلية،... إلخ. ولهذا الغرض لا ندرس الاختلافات في عرض الملاحظات لأنها توضح وتفسر المعلومات الموجودة في القوائم، وإنما نقارنها من حيث حجم وأهمية المعلومات المفصّل عنها.

### الفرع الأول: الممارسة الإفصاحية في الإفصاحات وفق معايير المحاسبة الدولية

تعد الإفصاحات جزءاً مكملاً للقوائم الأساسية الأربعة ويتطلب المعيار رقم 1 ترتيب معين لعرض الإفصاحات، على اعتبار أن هذا الترتيب يساعد المستخدمين على الفهم والمقارنة، بحيث يتطلب عرض الامتثال لمعايير الإبلاغ المالي، ملخص عن السياسات المطبقة، معلومات مكملة للإفصاحات الواردة في صلب القوائم ومعلومات أخرى كالتزامات الطارئة والتعهدات التعاقدية غير المسجلة ومعلومات غير مالية<sup>1</sup>. إلى جانب هذه المعلومات المتطلبة من طرف معيار المحاسبة الدولي رقم 1، تجدر الإشارة إلى معلومات تتطلبها المعايير الأخرى ولاسيما خصوصية المعلومات عن القطاعات التشغيلية التي تتطلبها معيار الإبلاغ رقم 8 (والذي حل محل معيار المحاسبة رقم 14 في إطار مشروع التوافق مع المعايير الأمريكية) على جميع المنشآت والمجموعات التي تطرح قيماً للتداول العام أو في طور الطرح، وهذا بغرض مساعدة المستخدمين على تقدير أداء كل قطاع تشغيلي ومن ثم تقدير أداء المشروع ككل، كما تعمل هذه المعلومة على الرفع من ملائمة المعلومة المالية للمجموعات ذات النشاطات المتنوعة أو التي تعمل في مناطق جغرافية واقتصادية مختلفة، وهذا ما يساعد كذلك على توحيد حسابات هذه الشركات التي أصبح يتطلب توحيدها من طرف المعايير بعد أن كانت تعفى من مجال التوحيد.

خلافًا للمعيار السابق رقم 14 المتبني لمنظور مخاطر/ مردودية لتحديد القطاع التشغيلي، فإن معيار الإبلاغ المالي 8 يتبنى المنظور الإداري في تقديم التقارير عن القطاعات، فهو يعتمد على المعلومات الواردة في التقارير الداخلية، وهذا لتزويد المستخدم بنفس المعلومات المتوفرة لدى إدارة المنشأة، تم تبني هذا المنظور لتحقيق التوافق بدرجة كبيرة مع القائمة المالية الأمريكية رقم FAS 131 (FASB ASC 280)، وأصبح يتطلب تحت معيار الإبلاغ رقم 8 مستوى واحد للمعلومات عن القطاع، يمكن أن يتوزع بين فرع النشاط أو السوق الجغرافي أو المزيج بين الاثنين<sup>2</sup>.

تجدر الإشارة هنا إلى الإفصاحات التي تتطلبها معيار الإبلاغ المالي رقم 12 IFRS والذي يهدف إلى جمع كل المتطلبات الإفصاحية حول الحقوق المملوكة في منشآت أخرى والواردة حالياً في العديد من

<sup>1</sup> Voir :

- Robert Obert , "Pratique des Normes IFRS, Normes IFRS et US GAAP", Op cit, p117.

-Isabelle Andernack, Op cit, p50.

<sup>2</sup> Maria Iraqi, Christopher Hossfeld, "Information sectorielle :la transition d'IAS 14 à IFRS 8 en France et en Allemagne, Revue Française de Comptabilité N°460,Dec 2012, p40.

المعايير، فهو يتطلب من المجموعات إفصاحات واسعة وعرض بشكل انفرادي لحصصها في الشركات التابعة، الترتيبات المشتركة، الشركات الزميلة والمنشآت المهيكلة غير الموحدة ومنشآت الاستثمار التي تقاس جميع فروعها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (وفق التعديلات المتعلقة بمنشآت الاستثمار والسارية في 1 جانفي 2016 على معيار الإبلاغ المالي 10 و 12 والمعيار المحاسبي 28)، يتطلب المعيار تقديم معلومات حول الفرضيات والأحكام الهامة التي تم على أساسها تحديد السيطرة وإفصاحات أخرى تمكن مستخدمي القوائم المالية الموحدة من فهم مكونات المجموعة، الحصص غير المسيطر عليها في نشاطات المجموعة وتدققاتها، القيود الهامة التي تحد من قدرة المجموعة على التصرف في أصول الفروع وإفصاحات تتعلق ببعض عمليات التقييم كطبيعة وتطور المخاطر المرتبطة بالحصص المملوكة في الفروع المهيكلة الموحدة، ويتطلب المعيار كذلك إفصاحات إضافية إذا كانت المجموعة تمثل منشأة استثمار.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: الممارسة الإفصاحية في قائمة الإفصاحات وفق المبادئ الأمريكية (US GAAP)

احتراما لمبدأ الإفصاح المحاسبي يتطلب عرض كل المعلومات الضرورية لمستخدمي القوائم وإذا كان نسيان أية معلومة سوف يضلل المستخدم فلا بد من ذكرها في الإفصاحات، لذا تفرض لجنة تداول الأوراق المالية (القاعدة XS408) توريد معلومات مكتملة، تفسير، تفاصيل عن البنود الظاهرة بصفة شاملة في القوائم المالية، وتحدد اللجنة طريقة عرض هذه المعلومات من خلال بنود موافقة لها، وتمثل عموما في ملخص عن المبادئ الأساسية للمحاسبة، السياسات المحاسبية المتبعة والتي تعد من المبادئ الأساسية للتوحيد المحاسبي، التغييرات في الطرق المحاسبية ومعلومات أخرى مكتملة.<sup>2</sup> وقد بينت دراسة سابقة عن كيفية معالجة الإرشادات الصادرة عن لجنة تداول الأوراق المالية (SEC) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) للتقارير المالية للفترة 2006 والمعدة من طرف أكبر مئة شركة تجارية تطرح قيما للتداول العام، وتم التوصل إلى فروقات جوهرية في الإفصاح عن أربعة عناوين رئيسية، وهي الالتزامات الطارئة، المشتقات والأدوات المالية، الشهرة والعناصر غير الملموسة والاعتراف بالإيراد، وعند استعراض مواضيع معينة في الإفصاح تبين بأن الشركات تقدم العديد من التفاصيل الدقيقة عن الالتزامات الطارئة والقانونية، إفصاحات التكلفة البيئية، جداول عن أصول والتزامات التأمين الطارئة، معلومات أكثر تفصيلا حول قائمة التدفقات

<sup>1</sup> Voir :

-Deloitte, IFRS 12 "information à fournir sur les intérêts détenus dans d'autres entités", Disponible en <http://www.iasplus.com/fr.ca/projets/ifrs/projets-termines/ifrs-disclosure-of-interest-in-other-entities>, consulté le 17/07/2016.

-Deloitte, IFRS12"Disclosure of interests in other entities", Available at <http://www.iasplus.com/eu/standards/ifrs/ifrs12>, Last date access 18/07/2016.

<sup>2</sup> Voir :

- Robert Obert, "pratique des normes IFRS, Normes IFRS et US GAAP", Op cit, p119.

- Jacqueline langot, , Op cit, p71.

النقدية، بما في ذلك المعلومات عن القطاعات والنشاطات الاستثمارية والتمويلية غير النقدية، كما تبين وجود جداول للإفصاح عن القيمة العادلة المقدرة والقيمة الاسمية للمشتقات المصنفة حسب الغرض والنوع والقطاع والطريقة المحاسبية المستخدمة والمدة المتبقية، جداول تقدم معلومات حول مختلف الأصول غير الملموسة التي تم اقتناؤها، إفصاحا موسعة عن منافع المستخدمين وخطط التقاعد... إلخ.<sup>1</sup>

وتجدر الإشارة إلى أن المعلومات عن القطاعات التشغيلية تحظى بأهمية بالغة، بحيث يخصص لها المعيار رقم FAS 131 والمدمج حاليا في التدوين رقم ASC 280 "التقرير عن القطاعات"، وهذا المعيار نفسه يمثل مصدر مرجعي للنظام الدولي والفرنسي، ويتم في ظلّه تحديد القطاعات على أساس المنظور الإداري (Management approach) باستثناء بعض المنشآت العمومية التي تتحدد القطاعات فيها على أساس المنتوجات والخدمات<sup>2</sup>. هذا إلى جانب الإفصاحات الموسعة والمتطلبة عن عمليات الاندماج وتوحيد حسابات المجموعة من طرف العديد من المعايير كالتدوين رقم 350,805,810،... إلخ، فتدوين المعيار رقم 805 يتطلب قوائم شكلية (Pro forma) لتقديم معلومات عن مرحلة التخطيط للاندماج وإفصاحات عن معلومات ذات صلة لاحقة بعملية الاندماج.<sup>3</sup>

### الفرع الثالث: الممارسة الإفصاحية في قائمة الإفصاحات وفق القواعد الفرنسية

يتطلب التنظيم 02-99 المتعلق بالحسابات الموحدة عرض الإفصاحات بشكل منتظم، وأن تكون سهلة القراءة والفهم، غير أن المعلومات التي تتطلب المعايير الدولية نشرها في الإفصاحات متعددة وموسعة عن تلك التي يتم عرضها في ملحق الحسابات الموحدة مثلما يتطلبه قانون 02-99<sup>4</sup>، كما تفرض تحت هذا التنظيم طرق وقواعد الحسابات الموحدة RMCC 425 على جميع المجموعات التي تقوم بإعداد حسابات موحدة نشر معلومات عن القطاعات التشغيلية بإتباع المنهجية الواردة في معيار المحاسبة الدولي السابق رقم 14 أو بالاستناد إلى المعيار المالي الأمريكي FAS 131، غير أن محتوى المعلومات عن القطاعات يكون أقل من تلك التي تتطلبها المعايير الدولية، أما المجموعات التي تعد قوائمها وفق معايير الإبلاغ المالي فهي تتبنى إرشادات معيار الإبلاغ المالي رقم 8، الذي تم العمل على تجانسه من طرف المفوضية الأوروبية من خلال التنظيم CE n° 1358/2007 لـ 21 نوفمبر 2007، وقد تم تجميع إرشادات النسخة 2006 مع التعديلات الواردة بعد ذلك في نص واحد من خلال التنظيم CEn°1126/2008 لـ 03 نوفمبر

<sup>1</sup> Mark P.Holtzman, "What's new in financial reporting :Financial statement notes from annual reports", Financial Executives Research Foundation ferf, Inc, United States of America, 2006,p4,146.

<sup>2</sup> Cabinet d'audit et de conseil, Ernst and young, " US GAAP versus IFRS", Op cit, p46.

<sup>3</sup> Debra C.Jeter,Paul K.Chaney, Op cit, p63.

<sup>4</sup> Dominique Mesplé-Lassale, Op cit, p304.

2008<sup>1</sup>. ولإظهار أثر تطبيق هذا المعيار على المعلومات عن القطاعات أظهرت دراسة لعينة تحتوي على أكبر المؤسسات في اقتصاديين مهمين للمفوضية الأوروبية (ألمانيا وفرنسا) أن المعلومات المتطلبة من طرف المعيار الجديد أقل تفصيلاً من تلك المتطلبة من طرف معيار المحاسبة السابق رقم 14 IAS وهناك تراجع جوهري في عرض أصول والتزامات القطاعات واشتد تمركز التفاصيل حول النشاط من رقم الأعمال والنتيجة، كما تبين بأن جميع المؤسسات تعد معلوماتها عن القطاعات وفق معايير الإبلاغ المالي، غير أنه سجلت فروقات بين المؤسسات في تحديد العناصر المعروضة من أصول والتزامات القطاع، وهذا ما يؤثر على قابلية المقارنة.<sup>2</sup>

تقوم المجموعات كذلك التي تعد قوائمها وفق المرجع الدولي بتبني معيار الإبلاغ المالي رقم 12 للإفصاح عن الحقوق في منشآت أخرى، بعد العمل على تجانسها من طرف المفوضية الأوروبية من خلال التنظيم CEn<sup>o</sup> 1254/2012 لـ 11 ديسمبر 2012، وكذا التعديلات اللاحقة لهذا المعيار، باستثناء تلك الموسومة بـ "منشآت الاستثمار: تطبيق الإعفاء من التوحيد" التي تم نشرها في 18 ديسمبر 2014.<sup>3</sup>

### الفرع الرابع: الممارسة الإفصاحية في قائمة الإيضاحات وفق النظام المحاسبي المالي

يعد الملحق حسب الفصل السادس والفصل الثامن من الباب الثاني للنظام المحاسبي المالي<sup>4</sup> جزءاً من القوائم المالية، يتم عرضه في شكل نصوص وصفية تفسر وتوضح المعلومات الواردة في صلب القوائم المالية الأخرى ويتمم كلما اقتضت الحاجة، المعلومات المفيدة لقارئ الحسابات، ويحتوي الملحق على معلومات تتعلق بقواعد وطرق التقييم، مكملات إعلام ضرورية لفهم أحسن للقوائم الأخرى، معلومات تتعلق بالشركة الأم، الفروع، الكيانات المشتركة ومعلومات أخرى ذات طابع عام. إلى جانب هذا يوضح النظام نماذج عن جداول تستخدم لشرح أهم البنود ويضيف خانة ملاحظة في القوائم الأربعة لإحالة البنود وبيان المعلومات التكميلية المذكورة في الملحق، ويشترط النظام أن تكتسي المعلومات المفصّل عنها طابع الملائمة للإعلام، أي ذات صلة باتخاذ القرارات الاقتصادية والأهمية النسبية. وتجدر الإشارة إلى المعلومات عن القطاعات التشغيلية التي ليست لها خصوصية، وإنما يتطلب ذكر المعلومات التي تتعلق بتقسيم رقم الأعمال حسب فئات الأنشطة وحسب الأسواق الجغرافية ضمن مكملات الإعلام الضرورية وتحليل العناصر ذات الأهمية القطاعية حسب كل قطاع نشاط وحسب كل قطاع جغرافي ضمن المعلومات ذات الطابع العام، و

<sup>1</sup> FocusIFRS, Textes des normes et interprétations, IFRS8: "secteurs opérationnels", 12/01/2015, Disponible en [http://www.focusifrs.com/.../ifrs8\\_information...](http://www.focusifrs.com/.../ifrs8_information...), Consulté le 14/07/2016.

<sup>2</sup> Maria iraqi, Christopher Hossfeld, Op cit, p38,42,43.

<sup>3</sup> FocusIFRS, Textes des normes et interprétations, IFRS 12: "Information à fournir sur les intérêts détenus dans d'autres entités", 22/12/2014, Disponible en [http://www.focusifrs.com/.../ifrs\\_12\\_information...](http://www.focusifrs.com/.../ifrs_12_information...), consulté le 11/07/2016.

<sup>4</sup> الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادر يوم 25 مارس 2009، ص38، 27، 41-43.

بذلك يظهر بأن النظام المحاسبي المالي مثل التنظيم الفرنسي يتبع منهجية معيار المحاسبة السابق رقم 14 والذي تتضمن المعلومة في ظلّه على مستويين: التحليل حسب قطاعات النشاط والتحليل حسب القطاعات الجغرافية ويتم تحديد القطاعات وفق مخاطر/ مردودية.

### الفرع الخامس: تحليل أهم الفروقات في محتوى وأهمية الإفصاحات في الإيضاحات

من خلال عرض المفاهيم المتعلقة بقائمة الإفصاحات ومحتواها في الأنظمة المحاسبية المقارنة يمكن استخلاص ما يلي:

- عادة ما تفرض المعلومات المفصّح عنها في الإفصاحات من طرف هيئات البورصة من أجل إبلاغ أفضل للمستثمر ومساعدته في تقييم العائد المتوقع لفرص استثمار مقابل المخاطر المصاحبة لتلك الفرص، ويعدّ التوسع والتدفق الكفء للمعلومات الواردة في الإفصاحات والقوائم الأخرى مطلباً أساسياً لاقتصاديات السوق الحرة، كما ترجع كفاءة وتوسع هذه الإفصاحات إلى الأهمية التي توليها الأسواق لحماية المستثمر وهذا ما يمثل أحد مجالات الاختلاف بين الدول كما أشرنا إليه سابقاً، فالدول التي تطبق حماية صارمة كالولايات المتحدة الأمريكية تتطلب إفصاحات أكثر على القطاعات بدلاً من نشر القوائم المنفصلة لشركات المجموعة، كما تتطلب التقارير المرحلية، بحيث تشترط هيئات البورصة نشر تقارير سنوية وثلاثية ووظيفية تتضمن إفصاحات موسعة، إلى جانب التقرير السنوي لصالح حملة الأسهم، بحيث يتوقف قراءة وفهم هذا التقرير على وجود إفصاحات تورد تفسيرات وملاحظات من شأنها أن تزيح الغموض، إذا ما كانت المعلومات الواردة بالقوائم يمكن أن تضلل المستخدم، وهذا ما يسهل في نفس الوقت توحيد القوائم بمعرفة وفهم السياسات والطرق المحاسبية المتبعة كونها تمثل مبدأً أساسياً للتوحيد المحاسبي، و المتطلب عند توحيد الحسابات، إلى جانب أن هذه الإفصاحات تورد جميع التفاصيل التي تتعلق بشركات المجموعة ومجال التوحيد ولاسيما المعلومات التي أدمجها معيار الإبلاغ المالي رقم 12 والتي تعمل على تسهيل توحيد حسابات المجموعات متعددة الجنسيات المعدة باستخدام معايير محاسبية لبلدان مختلفة.

- يظهر بأن الممارسة الإفصاحية في الإفصاحات تحت المبادئ الأمريكية أكثر تنوعاً وتفصيلاً إلى درجة أنها تشهد فروقات من شركة لأخرى داخل البلد نفسه، وهذا يرجع إلى تعدد الإرشادات الصادرة عن مجلس المحاسبة المالية ولجنة تداول الأوراق المالية، إلى جانب تعدد الصناعات والدلائل التي تحكمها. ولوضع حدود لهذا الجانب السلبي قام مجلس المحاسبة المالية بتجميع وتوحيد جميع الإصدارات عن الهيئات المختصة في تدوين أو قانون معايير المحاسبة للمجلس (FASB ASC)، كما سبق وبيننا في الفصل الثاني.

- يظهر بأن التنظيم الفرنسي والنظام المحاسبي المالي يتبعان منهجية معيار المحاسبة السابق رقم 14 في الإفصاح عن التقارير القطاعية، كما يظهر بأن جميع الإفصاحات تحت التأطير القانوني للمحاسبة تقدم

معلومات عامة جدا وأقل تفصيلا من الإفصاحات في ظل التأطير الذاتي للمحاسبة، غير أن المجموعات الفرنسية والأوروبية التي تطرح قيما للتداول العام تتبنى الإفصاحات المتطلبة من طرف معايير الإبلاغ المالي بغرض الرفع من قابلية المقارنة على المستوى الدولي وخدمة المستثمر بدرجة تفضيلية، وهذا ما يسهل إعداد القوائم المالية الموحدة للمجموعات متعددة الجنسيات.

### المطلب الرابع: إجراءات التخفيض من تباين ممارسات العرض والإفصاح الدولي

إن عدم وجود سياسات عرض وإفصاح موحدة في القوائم المالية على المستوى الدولي يقود الشركات متعددة الجنسيات إلى اتخاذ مجموعة من الإجراءات بهدف الاتصال مع المستخدم الموجود بالخارج، نذكر منها:<sup>1</sup>

- 1- الالتزام بمتطلبات بلد الأساس للمنشأة موضوع التقرير ولم يتم بذل أي مجهود لمساعدة المستخدمين في الدول الأخرى في فهم وتفسير التقارير.
- 2- الترجمة اللغوية للقوائم المالية إلى لغة المستخدمين الأجانب، بحيث توفر هذه الطريقة مساعدة محدودة إلى بعض المستخدمين وتطرح مشكل الاختلاف في المصطلحات المحاسبية، وتبقى اللغة حاجز لمشكلة الاتصال المحاسبي، فالمصطلحات المحاسبية هي اصطلاحات مميزة لفرد معين أو جماعة معينة.
- 3- ترجمة القوائم المالية المرسله إلى المستخدمين الأجانب إلى عملتهم وبشكل شائع يتم هذا باستخدام سعر الصرف في تاريخ هذه القوائم. يمكن أن توفر هذه الطريقة مساعدة محدودة إلى بعض المستخدمين ولكن في المقابل يمكن أن تشكل مشاكل معينة ترتبط بالترجمة الملائمة وتنتج قيما مضللة، كما أنها تفشل في عكس الاختلافات في المعايير المحاسبية وعادات الأعمال وأعرافها.
- 4- توفير معلومات باستخدام هوامش، تفسر فيها خصوصيات المبادئ المحاسبية المستخدمة وخصائص البيئة المحيطة بالشركة وأحيانا تلحق القوائم المالية بحجم المصطلحات الفنية المستخدمة بها. يمكن أن تحسن وتعزز هذه الطريقة نفعية التقارير إذا ما كانت المعلومات المقدمة مفيدة وتجب على شرطين أساسيين، أولهما أن تقوم الشركة بالوصف الكامل للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها والتشريعات القانونية الملزمة في الإعداد والإفصاح، ويتعزز ذلك أكثر بتوفير القيم المطابقة باستخدام مجموعتي المبادئ، وثانيهما أن

1- أنظر:

- د. محمد المبروك أبوزيد، مرجع سابق، ص596-598.

- د. حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سابق، ص22.

- أ.د. أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص315.

- د. عيد محمود حميدة، "المحاسبة الدولية(2)"، مرجع سابق، ص43-44.

## الفصل الخامس: أهم الفروقات في الممارسة الإفصاحية في الأنظمة المحاسبية المقارنة

يكون للمستخدم المعرفة الفنية الكافية لتسوية الاختلافات الناتجة عن مجموعتي المبادئ المحاسبية وتركه يطور خبراته المطلوبة لتسوية تلك الفروق.

5- إعادة تصوير بعض قوائم محاسبية بديلة باستخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها لمستخدمي تلك القوائم، وتعد هذه الطريقة أحسن من الطرق السابقة، بحيث تصبح بعض البنود المعاد تصويرها قابلة للمقارنة مع نظيراتها في الشركات الأخرى، غير أنه يمكن إعطاء نتائج مضللة إذا ما تم حساب مؤشرات مالية عن طريق استخدام خاطئ لمزيج من البنود بين البنود المعاد تصويرها والبنود غير المعاد تصويرها، ويمكن تعزيز نفعية التقارير إذا تم تجنب هذا القيد.

6- إعداد قوائم ثانوية باستخدام المعايير المحاسبية لمستخدمي البلد الآخر وإرفاقها بالقوائم الأصلية، فهي تتضمن مجموعة كاملة، بما فيها الإيضاحات المتممة للقوائم المالية، يطلق على القوائم الأصلية والثانوية للشركة متعددة الجنسية بنظام التقارير المتعددة، وتعد أفضل طريقة، بحيث يعطي هذا النظام إمكانية فهم ومنفعة أكبر للمستخدمين كونه يسمح بتفهم كامل لوجهات النظر القومية والدولية، مما يعمل على زيادة محتوى المعلومات وبالتالي جودتها في كلا النوعين من القوائم المالية، إلا أنه لديه قيدين، وهما:

- ترتفع تكلفة القوائم الثانوية باستخدام المبادئ المتعارف عليها للبلدان الأخرى بالإضافة إلى تكلفة المراجعة الحيادية طبقاً لمعايير مراجعة هذا البلد، وبذلك تزداد تكاليف الإفصاح ويظهر التحدي الكبير في محاولة استخدام معيار الموازنة بين التكاليف والعوائد لأنه يكون من الصعب أو يستحيل أن يتم تتبع عوائد ومنافع الإفصاح.

- لا يمكن أن تعرض هذه الطريقة القيم الثقافية السائدة في البلد الآخر، ويمكن التخفيف من هذه المشكلة عن طريق تقديم تفسيرات وشرح عن الظروف البيئية والقيم الثقافية السائدة التي تؤثر على الممارسات الإفصاحية والمحاسبية في البلد الآخر، ويلج دائماً في نظام التقارير المتعددة على أنه من الضروري أن يكون المستخدم ملم بالثقافات الأخرى والظروف البيئية لأداء الأعمال في الاقتصاد العالمي.

7- الإفصاح عن النسب المالية لتوفير معلومات عن تقييم أداء المؤسسة ولتسهيل مقارنتها بمؤشرات الشركات الأخرى أو مؤشرات معيارية تحددها هيئات معينة، غير أن المشكلة التي تواجهها هذه الطريقة هي اختلاف طرق احتساب النسب ويمكن اختيار طريقة دون غيرها نظراً لتحقيقها لما يعرف بالمصالح الذاتية لبعض المديرين، وهذا ما يجعل المستخدم يتجاهل المؤشرات المنشورة من طرف الشركة في بعض الحالات ويقوم بإعداد مؤشرات لتلبية أغراضه من المعلومة المالية، ولدراسة القوائم المالية وفهمها لأي شركة أجنبية فيكون من المهم الأخذ في الاعتبار العوامل البيئية والمؤشرات الثقافية ولا يمكن أخذ الأرقام بمعزل عن ذلك.

### خلاصة الفصل:

تختلف الممارسة الإفصاحية من بلد لآخر حسب العوامل البيئية السائدة مما يعيق فهم وتوحيد القوائم المالية الأساسية للشركات متعددة الجنسيات، ولتسهيل ذلك قمنا بتحديد أهم الفروق الإفصاحية في هذه القوائم، وقد تبين بأنها تنخفض كثيرا إذا ما قارنا الإفصاحات في ظل النظام الأمريكي والدولي بسبب جهودات التوافق المبذولة من طرف المجلسين، وهذا التوافق يخدم المجموعات الأوروبية الكبيرة التي تميل إلى التطبيقات الدولية، وذلك بعد العمل على تجانس معايير الإبلاغ المالي الصادرة في هذا الشأن من طرف المفوضية الأوروبية، بينما المجموعات التي تتبنى قواعد الإفصاح المحلية، فهي تشهد فروقات معتبرة بسبب تباين عمليات التوافق من طرف الهيئات القومية المختصة، ويبقى النظام المحاسبي المالي لايواكب معايير الإفصاح الدولية الصادرة بعد عام 2003 وتميل قواعده أحيانا إلى المعايير الدولية وأحيانا أخرى إلى المعايير الفرنسية.

تبين كذلك بأن الإفصاحات المتممة والإيضاحات تساعد في تبسيط وتوضيح المعلومة بغرض توحيدها كما يتطلب من المستخدم القابلية للفهم وإدراك التباين العالمي، ويظهر بأن إعداد قوائم مالية ثانوية باستخدام معايير مستخدمى البلد الآخر (أو مستلم قوائم الفروع) أفضل طريقة لفهم قوائم الفروع الأجنبية وتسهيل إدماجها في قوائم المجموعة، غير أن ازدواجية المحاسبة ترفع من تكلفة المعلومة، كما أن أخذ الأرقام بمعزل عن العوامل البيئية والمؤشرات الثقافية يؤثر على القيم، لذا يتطلب دائما الإدراك لذلك من طرف المحاسب الدولي.

# الخاتمة العامة

## خاتمة عامة

لقد تناولنا في الفصل الأول الإطار العام لمجموعة الشركات وإجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة، كما تعرفنا على المجموعات متعددة الجنسيات والتي تبرز حقلاً واسعاً للمحاسبة الدولية وتواجه العديد من التحديات الناجمة عن التباين في تطبيقات التقرير والإبلاغ الماليين على مستوى العالم، وهو ما يمثل المتغير التابع في دراستنا هذه.

وللتخفيف من مشكلة النظم المحاسبية المقارنة وإزالة العديد من العقبات أمام إعداد القوائم المالية الموحدة للمجموعات متعددة الجنسيات، يهدف مفهوم المحاسبة المقارن إلى دراسة وفهم الاختلافات الدولية للمحاسبة لتشتمل على فهم الطرق والمبادئ المحاسبية لكل دولة على حدة، إدراك التباين في الأنظمة المحاسبية دولياً وبذلك القدرة على قياس أثر الاختلاف في الممارسات المحاسبية على القوائم المالية. قبل التطرق لتحديد الفروق العالمية البينية ودراستها يتعين إظهار كيفية تأطير التطبيقات المقارنة بالتركيز على الأنظمة المحاسبية الأساسية في العالم، بحيث تم استعراض هذا التنظيم من جانب التطور التاريخي لمهنة المحاسبة في كل دولة، تنظيمها من طرف الجهات المختصة، كيفية وضع المعايير وإطار العمل لتوضيح الممارسة وحل المشاكل العملية.

تم عرض قواعد وإرشادات كل نظام مقارن وتحديد أهم الفروق في الممارسات التي تشهد تبايناً واسعاً، وتكون دائماً موضوع مشاريع توفيق مشتركة على الصعيد الدولي لتخفيض الفروق في المعالجة المحاسبية من اعتراف وقياس أولي، قياس لاحق وإعادة تقييم.

تم تحديد كذلك العديد من الفروق البينية في قواعد ونظم توحيد الحسابات كونها تمثل مكون مهم للنظام المحاسبي، وحيث أن الممارسة المحاسبية تختلف من بلد لآخر، فإن قواعد التوحيد هي الأخرى تتباين بين دول العالم مما يشكل عقبة أمام توحيد حسابات المجموعات الفرعية التي تمارس قواعد البلد المضيف، ولتسهيل الدراسة تم تجزئة الممارسة وفقاً للشركات التي يشتملها مجال التوحيد والتوصل في كل دراسة جزئية إلى استخراج أهم الفروق.

وحيث أن الممارسة المحاسبية تتأثر بالمحاسبة الإفصاحية، فقد تم استخراج الفروقات البينية العالمية في قواعد ومعايير الإفصاح بغرض فهمها وإدراك أثرها على القوائم المالية، هذه الأخيرة التي يتم إدماجها في حسابات المجموعة من خلال أول خطوة في التوحيد وهي عملية التجميع، وقد تم توضيح هذه الفروقات في عناصر الميزانية، قائمة الدخل، قائمة تدفقات الخزينة وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، إلى جانب الإيضاحات من حيث حجم وأهمية المعلومات المفصّل عنها.

## أولاً: اختبار الفرضيات

تمكنا من خلال الدراسة والتحليل المقارن اللذان تما في فصول هذا البحث من البرهنة على صحة بعض الفرضيات التي سبق وضعها وبطلان بعضها الآخر على النحو التالي:

➤ **الفرضية الأولى:** تأكدت صحة هذه الفرضية في ثنايا الفصل الثاني، وتبين بأن الإطار العام للمحاسبة يختلف من بلد لآخر من حيث التنظيم والممارسة، فسياسات المحاسبة المالية للدولة تتحدد بواسطة التفاعل بين العديد من المتغيرات المتعلقة بتاريخها، قيمها وأنظمتها السياسية والاقتصادية، وهذا ما يزيد في الاختلافات في معايير المحاسبة بين البلدان، فمن حيث الممارسة كنا نعلم بذلك، ومن حيث التأطير فقد تبين بأنه هو الآخر يتأثر بالبيئة ويختلف حسب المدخل المستخدم للحصول عليه، وقد تم التمييز في دراستنا بين مدخل التنظيم الذاتي للمحاسبة ومدخل التنظيم القانوني.

➤ **الفرضية الثانية:** تأكدت صحة هذه الفرضية في ثنايا الفصل الثالث، حيث عملت جهود التوافق المشتركة بين المجلسين الدوليين على التقليل من الفروقات بين المعايير الدولية والمبادئ الأمريكية في العديد من الممارسات، وقد تم ذلك من خلال التعديل المتواصل للمعايير الدولية من جهة وتعزيز هذا التوافق بمراجعة وتعديل المبادئ الأمريكية من خلال تحديث معيار المحاسبة للمجلس FASB ASC من جهة أخرى، كما أنها تنشئ فروقات مؤقتة مع الممارسة الفرنسية بالنسبة للشركات المدرجة قيمها في البورصة، ولكن سريعا ما تزول بتبني المعايير الجديدة، غير أنها تنشئ فروقات دائمة مع الممارسة التي تتعلق بالشركات غير المدرجة و الممارسة تحت النظام المحاسبي المالي كونهما نظامان يخضعان للتأطير القانوني، فقد تبين أن كل تعديلات لاحقة للمعايير الدولية بعد سنة 2003 تشكل فروقات مع قواعد النظام المحاسبي المالي.

➤ **الفرضية الثالثة:** اتضح بطلان هذه الفرضية في الفصل الرابع، حيث يرجع سبب التباين في قواعد التوحيد أساسا إلى مفهوم السيطرة وما ينجر عنه من تغيرات في مجال التوحيد، ولكن لا تنحصر الفروق فقط في هذا المفهوم وإنما تتوسع لتشمل المحاسبة في القوائم الموحدة وفروقات أخرى يمكن تصنيفها بالكامل وفق الشركات التي يشتملها مجال التوحيد وتعد لها قوائم موحدة، كما أن الممارسة في هذا المجال لم تشهد توافقا بين المجلسين الدوليين في إطار المشاريع المشتركة بسبب رفض مجلس معايير المحاسبة المالية تبنيه لبعض المفاهيم.

➤ **الفرضية الرابعة:** اتضح صحة هذه الفرضية في الفصل الخامس، حيث تبين بأن الممارسة الإفصاحية تقاربت بفضل جهودات التوافق التي تمت بين المجلسين تحت المشاريع المشتركة لمراجعة الإطار المفاهيمي، وما عزز هذا التقارب هو اشتراك المعايير الدولية والأمريكية في العديد من الخصائص، كما تبين بأن هذا التقارب يخدم كذلك المجموعات الأوروبية التي تميل إلى التطبيقات الدولية.

### ثانياً: نتائج الدراسة

بعد التحليل المقارن للفروق البينية في الممارسة المحاسبية من تقرير، قياس وإفصاح في نظم المحاسبة الأساسية، تم التوصل إلى النتائج التالية:

1. يتوافق كثيراً إطار العمل الأمريكي مع إطار العمل الدولي من حيث الطبيعة والعناوين المعروضة، غير أن الإطار الأمريكي يحمل إرشادات أكثر تفصيلاً وعلى أساسها يتم وضع المعايير، فهي توضع على أساس مبادئ تحدد فيها العتبات مثلما يطلق عليها بالخطوط المضيئة، وهذا ما يمنحها مظهر القواعد، إلى جانب المبدأ الأساسي الذي يركز عليه هذا الإطار وهو الإفصاح الكامل.

2. تبين بأن التنظيم المحاسبي الجزائري يميل إلى التأطير القانوني كما هو الحال في فرنسا، بينما الممارسة تخضع لإطار عمل يميل إلى الإطار الدولي، غير أن إرشاداته أكثر عمومية من هذا الأخير وللحصول على التفاصيل يستدعي الأمر اللجوء إلى الإطار الدولي.

3. يميل المجلس الأمريكي حالياً إلى الدولية ويقوم بالإدماج التدريجي للمعايير الدولية في التقارير المالية للمصدرين الأمريكيين، كما أصبح يساهم في إعدادها للأخذ في الاعتبار خصوصية الأسواق الأمريكية، وذلك من خلال الإدلاء برأيه. وبهذا الإجراء يمكن القول بأن المجلس الدولي في طريقه إلى بلوغ أحد أهدافه التي كان يصبو لتحقيقها في الأجل الطويل.

4. تقوم المفوضية الأوروبية بالتبني المستمر لمعايير المحاسبة الدولية وتتابع التعديلات التي تطرأ عليها، إلى جانب تعزيزها للتوفيق القاري والدولي من خلال إصدارها للتوجيه الأوروبي الوحيد وخلق سلطة المعايير المحاسبية التي تقوم بصنع المعايير القومية تماشياً مع معايير المحاسبة الدولية.

5. تظهر المعايير الدولية في الكثير من الممارسات المحاسبية والإفصاحية أكثر عمومية من المبادئ الأمريكية التي تتضمن تفاصيل دقيقة وتشتمل على جميع الصناعات مما يعقد دلائل التطبيق.

6. على الرغم من التوفيق بين المرجعين الدولي والأمريكي، إلا أنه تبقى بعض الفروق الناجمة عن الصناعات التي يتم استثناءها عند إصدار معايير دولية جديدة، وتلك الناجمة عن رفض مجلس معايير

المحاسبة المالية لبعض الممارسات، إلى جانب المعالجة البديلة التي لا يزال يجدها مجلس معايير المحاسبة الدولية.

**7.** تنشأ بعض الفروق المؤقتة في معالجة الأحداث المتشابهة تحت المرجعية المحاسبية الدولية نفسها عند إدخال تعديلات على بعض المعايير أو إصدار معايير جديدة دون مراجعة متطلبات المعايير الأخرى التي تتطرق إلى نفس القواعد، مما يعيق الممارسة.

**8.** يعد مبدأ السيطرة الأساس الوحيد للتوحيد وتحديد مجال التوحيد وباختلافه يختلف مجال التوحيد من نظام لآخر، وقد تبين بأن هذا المجال يكون أوسع في ظل المتطلبات الدولية و بمستويات توحيد أكبر.

**9.** تعترف المبادئ الأمريكية والمعايير الدولية بطريقة واحدة للتوحيد وهي طريقة الاندماج الكلي وتعد طريقة حقوق الملكية طريقة لتقييم الاستثمارات في الشركات المشتركة والزميلة، بينما تعد طريقة لتوحيد الشركات الزميلة وفق القواعد الفرنسية والجزائرية وهي تقوم على أساس الاستبدال وتمارس على مجال توحيد أوسع بسبب تقدير التأثير الفعال.

**10.** تشهد نظم التوحيد فروقات بينية بسبب عدم اتفاق مجلس معايير المحاسبة المالية مع مجلس معايير المحاسبة الدولية على تطوير، تحسين، وتوفير معايير التوحيد الواجب تطبيقها على المنشآت في جميع الصناعات، وذلك لرفضه للسيطرة في الواقع والأخذ في الاعتبار حقوق التصويت المحتملة عند تقدير السيطرة.

**11.** تبين وجود فروق قليلة جدا في الممارسة الإفصاحية في القوائم المالية بين المرجع الدولي والأمريكي، غير أن المبادئ الأمريكية تتطلب إفصاحات كاملة ومفصلة في صلب الميزانية، هذا إلى جانب أنها أكثر تفصيلا في قائمة الدخل، وتتوسع كذلك في قائمة التدفقات عن معلومات أخرى مكملتها في واجهة القائمة أو أسفلها، إلى جانب إفصاحات موسعة عن معلومات رقمية في الإفصاحات، بحيث تتطلب إفصاحات أكثر عن القطاعات التشغيلية والقوائم المرحلية بدل القوائم المالية المنفصلة لشركات المجموعة.

**12.** تلعب الإفصاحات التي تتضمنها الإفصاحات ولاسيما تحت المعايير الدولية والمبادئ الأمريكية دورا مهما في إعداد القوائم الموحدة من خلال تسهيل العمليات السابقة للتوحيد ولاسيما توحيد السياسات المحاسبية التي تعد من أهم مبادئ التوحيد المحاسبي، إلى جانب الإفصاح عن العوامل البيئية والقيم الثقافية السائدة في البلد المضيف.

**13.** لا توجد إرشادات كافية في ظل التنظيمات الفرنسية لمعالجة بعض المواضيع، مما يسمح بالاعتماد على المعايير الدولية بنسخها السابقة لأن التعديلات التي تطرأ على هذه المعايير تتطلب وقتاً طويلاً للتوفيق من طرف هيئات المحاسبة القومية.

**14.** تستخدم المجموعات الفرنسية المدرجة قيمها في البورصة وبعضها غير المدرجة مرجعين محاسبين، المرجع الدولي على مستوى الحسابات الموحدة بنسخه الأصلية للتخفيف من مشاكل المحاسبة المقارنة والمرجع المحلي على مستوى الحسابات السنوية للامتثال للمتطلبات الجبائية والقانونية. بينما المجموعات غير المدرجة تشهد نظم توحيدها فروقات بينية بالرغم من مجهودات التوفيق المبذولة، كما تبين بأن للبيئة خصوصيات تعيق الممارسة الدولية بالرغم من توفيقها كمتطلبات النظام الجبائي .

**15.** تبين بأن افتقاد التنظيمات الفرنسية لمبدأ تسبيق الجوهر على الشكل وتمسكها بمبدأ التحفظ ينشئ فروقات مع الممارسة الدولية والأمريكية اللتان قللتا من المفهوم الأخير للحصول على معلومة أكثر ملائمة وموثوقة.

**16.** تقوم المفوضية الأوروبية بتوحيد الممارسات الإفصاحية للشركات المدرجة قيمها في البورصة بتبنيها معايير المحاسبة الدولية بنسخها الأصلية، غير أن سلطة معايير المحاسبة تقترح نماذج أخرى للقوائم المالية بعد إدخال بعض التعديلات على النماذج التي تبناها المفوضية الأوروبية لإدماج بعض خصوصيات القوائم المعروضة وفق المرجع المحلي، مما يفاقم من مشاكل التوحيد.

**17.** تتوافق بدرجة كبيرة قواعد النظام المحاسبي المالي مع المعايير الموضوعية قبل سنة 2003 ولم تواكب التعديلات اللاحقة، وأحياناً قليلة نجد الممارسة المحاسبية ولاسيما الإفصاحية تميل إلى القواعد الفرنسية وليست لها صلة بالمعايير بنسخها السابقة، وهذا يرجع إلى كون النظام في الأصل موروثاً عن الاستعمار.

**18.** يعمل التوفيق المحاسبي على تسهيل إعداد القوائم الموحدة بتقريب الممارسة لكن يتطلب أن تكون عمليات التوفيق متواصلة في ظل التعديلات السريعة للمحاسبة الدولية والأمريكية، كما أن استخدام مجموعة موحدة من المعايير الدولية سوف لن يكون الحل الأمثل نظراً لعدم إمكانية التوفيق بين خصوصيات المعايير الدولية وخصوصيات البيئات المختلفة ويكون التوفيق أمراً مستحيلاً ما دامت المحاسبة جزءاً مكماً للبيئة السائدة في كل دولة.

**19.** تبين بأن الممارسة في فرنسا، بالرغم من خضوعها للتأطير القانوني، غير أن الهيئات المكلفة بتنظيمها تتجه وتستمر في عمليات توافق نصوصها القومية مع المعايير الدولية والإقليمية، إلا أن هيئة التأطير المحاسبي في الجزائر لم تبد أية مبادرة في إدماج نصوص جديدة أو تعديل من نصوص القانون التجاري والجبائي.

20. وجود تباين كبير في الاصطلاحات المستخدمة في المحاسبة القومية لكل بلد مقارن ولاسيما في نظم التوحيد تحت المبادئ الأمريكية بسبب تعدد الصناعات وتعقيدها، مما يعيق فهم الإرشادات وتحديد الفروق بغرض القيام بالتعديلات اللازمة لإعداد قوائم موحدة للمجموعة متعددة الجنسيات.

### ثالثا: الاقتراحات

1. لتسهيل عملية إعداد القوائم الموحدة للشركة متعددة الجنسيات نقترح تعزيز الإفصاحات في النظم الخاضعة للتأطير القانوني باستخدام هوامش أو تقديم إفصاحات كاملة وموسعة في الإفصاحات بما في ذلك خصوصيات المبادئ المحاسبية المستخدمة في البلد المضيف، التشريعات القانونية وخصائص البيئة المحيطة بالشركة.

2. يمكن أن تقترح الباحثة إرفاق القوائم المالية بقائمة الاصطلاحات للتخفيف من مشكل الاصطلاحات في المحاسبة المقارنة.

3. لا يكفي تعزيز الإفصاحات فقط وإنما يتطلب على المحاسب الدولي لإعداد القوائم الموحدة توفر القابلية للفهم وإدراك التباين في السياسات المحاسبية والإفصاحية في النظم المقارنة، حتى تكون لديه المعرفة الفنية الكاملة لتسوية التباين بغرض التوحيد، كما يتطلب أن يكون ملما بالثقافات الأخرى والظروف البيئية لأداء الأعمال في الاقتصاد العالمي.

4. للتخفيف من مشاكل المحاسبة المقارنة يمكن أن تقترح الباحثة إعادة تصوير قوائم ثانوية للفرع باستخدام السياسات المحاسبية والإفصاحية للشركة الأم، غير أن هذا الإجراء يؤدي إلى ازدواجية المحاسبة في الفرع مما يقود إلى تكاليف استغلال مرتفعة يتطلب أن يراعى فيها معيار الموازنة بين التكاليف والعوائد، وإذا تمكن الفرع من تحقيق هذا القيد فتكون القوائم الثانوية مفيدة، هذا من جهة، من جهة أخرى على البلد المضيف أن يفاضل بين تكاليف المحاسبة المزدوجة التي تتحملها شركاته وأعباء مسار التوافق الطويل والمكلف.

5. تقترح الباحثة استخدام المرجع الدولي على مستوى الحسابات الموحدة لتجنب مشاكل المحاسبة المقارنة والمرجع المحلي على مستوى الحسابات السنوية للامتثال للمظاهر القانونية والجبائية كما هو الحال في فرنسا وقريبا كذلك في الولايات المتحدة الأمريكية.

6. تعزيز مبدأ تسبيق الجوهر على الشكل في النظام المحاسبي المالي وتبنيه من طرف القانون المحاسبي الفرنسي والتنظيم المتعلق بالحسابات الموحدة لتوفيق العديد من الممارسات مع الممارسة الدولية، وهذا ما طالبت به المفوضية الأوروبية في التوجيه الأوروبي الوحيد.

7. يفترض على هيئات المحاسبة الجزائرية أن تجتهد لتحديث قواعد نظامها وتوفيق التعديلات التي تطرأ على المعايير الدولية وتبنيها كما هو الحال في فرنسا حتى وإن كان مسارها طويل، إلى جانب تعديل نصوص القانون التجاري والجبائي بما يتماشى مع قواعد النظام المحاسبي.

8. لتطوير نظام المحاسبة يتطلب تطوير ولو بصورة جزئية إطار عام للنظام المحاسبي يتضمن النظام المحاسبي ومدخل التنظيم المحاسبي وينبغي أن يتوافق مع الخصائص البيئية السائدة في البلد، يمكن تبني معايير المحاسبة الدولية كون مهنة المحاسبة ليست متطورة بشكل كاف وبقدر يجعلها قادرة على إصدار معايير محاسبية قومية، غير أن تبنيها يكون بصفة تدريجية ومدروسة بعد العمل على توفيقها بما يتماشى مع العوامل البيئية.

#### رابعاً: آفاق البحث

بعد عرض نتائج الدراسة والمقترحات، برزت تساؤلات جديدة حول الموضوع نفسه أو لها صلة بالمحاسبة الدولية، نذكرها أدناه عليها تكون محل بحوث مستقبلية:

1. إشكالية إعداد القوائم المالية الموحدة في ظل التباين في الممارسات المحاسبية الدولية- دراسة حالة في شركة متعددة الجنسيات؛
2. أثر المشاريع المشتركة بين مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية على تحسين التوافق المحاسبي الدولي؛
3. أثر التباين في القياس المحاسبي على قابلية مقارنة القوائم المالية للمجموعات متعددة الجنسيات.

# قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية

1- قائمة الكتب:

- 1- أبو الفتوح علي فضالة، "المحاسبة الدولية"، دار الكتب العالمية، القاهرة، مصر، 1996 .
- 2- أحمد بسيوني شحاتة، د. كمال الدين الدهراوي، "المحاسبة المتقدمة"، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 1989.
- 3- أحمد حلمي جمعة، "نظرية المحاسبة المالية، النموذج الدولي الجديد"، دار الصفاء، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2010.
- 4- أحمد حلمي جمعة، "معايير التقارير المالية الدولية"، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2012.
- 5- أحمد حلمي جمعة، "معايير التقارير المالية الدولية- معايير المحاسبة الدولية"، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2015.
- 6- أحمد رياحي-بلقاوي، تعريب أ.د رياض عبد الله، مراجعة أ.د طلال الجحاوي، "نظرية محاسبية"، دار اليازوري، عمان، الأردن، 2009 .
- 7- أمين السيد أحمد لطفي، "المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسية"، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2004.
- 8- توفيق عبد الرحيم يوسف حسن، "الإدارة المالية الدولية والتعامل بالعملة الأجنبية"، دار الصفاء، عمان، الأردن، 2010.
- 9- جزام محمد علي. محمود علي فاروز، د. إبراهيم جابر حسنين، "تحليل النظم الاقتصادية العالمية"، دار غيدان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2013.
- 10- جبار هيرغوين، ترجمة بحار حسنة، "معايير المحاسبة الدولية"، طباعة الأوراق الزرقاء الدولية، البويرة، الجزائر، 2009.
- 11- حسين القاضي، د مأمون حمدان، "المحاسبة الدولية، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2000.
- 12- حسين القاضي، د. حسين دحدوح، د. رشا حمادة، "المحاسبة المالية المتقدمة"، دار الثقافة للنشر، عمان، الأردن، 2007.
- 13- خالد راغب الخطيب، "التدقيق على الاستثمارات في الشركات متعددة الجنسيات في ضوء معايير التدقيق الدولية"، دار البداية للنشر، عمان، الأردن، 2009 .
- 14- خليل عواد أبو حشيش، "المحاسبة المتقدمة"، دار وائل للنشر، الأردن، عمان، 2009.
- 15- ريتشارد شرويدر، مارتل كلارك، جاك كاثي، تعريب د. خالد علي أحمد كاجيجي، أ. ابراهيم ولد محمد فال، "نظرية المحاسبة"، طباعة دار المريخ، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2010.
- 16- سعد علي العنزي، د. جواد محسن راضي، "التحالفات الاستراتيجية في منظمات الأعمال"، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2011 .
- 17- سعد علي العنزي، د. جواد محسن راضي، "التحالفات الاستراتيجية في منظمات الأعمال"، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2011.
- 18- سليمان مصطفى الدلاهمة، "مبادئ وأساسيات علم المحاسبة"، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2006.
- 19- طلال محمد الجحاوي، د. ريان يوسف نعم، مشتاق طالب الشمري، "أساسيات المعرفة المحاسبية"، دار النشر اليازوري، عمان، الأردن، 2009.
- 20- طالب الواعظ، رزاق نور عمران، "النظام المحاسبي الموحد وتطبيقاته في الوحدات الاقتصادية"، الدار النموذجية للطباعة

- والنشر، بيروت، لبنان، الطبعة الأولى، 2011.
- 21- طارق عبد العال حماد، "التقارير المالية، أسس الإعداد، العرض، والتحليل"، طباعة الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.
- 22- طارق عبد العال حماد، "موسوعة المعايير المحاسبية، عرض القوائم المالية (1)" الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003/2002.
- 23- عبد الرحمان عطية. "المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي"، دار النشر جيطلي، سطيف، الجزائر، 2009.
- 24- علي عباس، "إدارة الأعمال الدولية، المدخل العام"، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- 25- عيد محمود حميدة، "المحاسبة الدولية(2)"، كلية التجارة، جامعة بنها، مصر، طبعة الكترونية، 2010-2011.
- 26- محمد أبو نصار، "المحاسبة المالية المتقدمة"، نشر الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، 2008.
- 27- محمد أبو نصار، د. جمعة حميدات، "معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية"، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2009.
- 28- محمد أبو نصار، د. جمعة حميدات، "معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية"، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الثالثة، 2013.
- 29- محمد السيد سرايا، "محاسبة الشركات، أشخاص، أموال، تابعة وقابضة"، دار المعرفة الجامعية، مصر، 2000.
- 30- محمد المبروك أبو زيد، "المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية"، ايتراك للطباعة، القاهرة، مصر، 2005.
- 31- معتز أمين السعيد، "محاسبة الشركات"، دار الاقصاء العلمي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2012.
- 32- نادية الهادي، "الإدارة الدولية، تحدي التقدم الإداري للدول النامية"، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1989.
- 33- نوزاد عبد الرحمن الهيتي، د. منجد عبد اللطيف الخشالي، "مقدمة في المالية الدولية"، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2007.
- 2- الأطروحات والمقالات:**
- 34- براق محمد، أ. قمان عمر، "أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلية المنظمات المهنية في الجزائر"، مداخلة مقدمة في المؤتمر الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 29-30 نوفمبر 2011.
- 35- شعيب شنوف، "الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي - حالة بريتش بتروليوم"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2007.
- 36- شعيب حمزة، غاليب عمر، "التنظيم المحاسبي في المدرستين الفرنسية والأمريكية - بين جهود التوافق المحاسبي وضغوط البيئة الوطنية -"، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي، جامعة البليدة، متوفرة على الموقع [www.kantakji.com/accounting/](http://www.kantakji.com/accounting/)، تاريخ الإطلاع 2017/10/17.
- 37- حسان خضر، "الاستثمار الأجنبي المباشر، تعاريف وقضايا"، المعهد العربي للتخطيط، 2004.
- 38- عبد الكريم بعداش، "الاستثمار الأجنبي المباشر وآثاره على الاقتصاد الجزائري خلال الفترة 1996-2005"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص النقود والمالية، جامعة الجزائر، 2008/2007.
- 39- مداني بن بلغيث "أهمية اصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية - بالتطبيق على حالة الجزائر -"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، سبتمبر 2004.

## قائمة المراجع

- 40- أ. د. مدني بن بلغيث، "تسيير الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد، قراءة في النصوص القانونية والتنظيمية"، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي حول موضوع النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية- تجارب، تطبيقات وآفاق-، جامعة الوادي، 17-18 جانفي 2010.
- 3- النصوص القانونية:
- 41- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 20 ، الصادر يوم 1 ماي 1991.
- 42- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 56، الصادر يوم 29 سبتمبر 1996.
- 43- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، الصادر يوم 25 نوفمبر 2007، القانون رقم 07-11 بتاريخ 25/11/2007 المتضمن للنظام المحاسبي المالي.
- 44- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، الصادر يوم 28 ماي 2008، المرسوم التنفيذي 08-156 بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11.
- 45- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 21 ، الصادر يوم 27 أفريل 2009.
- 46- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادر يوم 25 مارس 2009، القرار الوزاري المؤرخ في 26 جويلية 2009.
- 47- الجريد الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7 ، الصادر يوم 2 فيفري 2011.
- 48- المادة 729 من القانون التجاري الجزائري، برقي للنشر، الجزائر، 2010-2011.
- 49- المادة 731 من القانون التجاري الجزائري.
- 50- المواد 796-799 من القانون التجاري الجزائري.
- 51- المادة 39 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 ل 26 مايو 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11.
- 52- المادة 5-132 من النظام المحاسبي المالي 2007.
- 53- المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، طبعة إلكترونية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2017.
- 54- المادة 147 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- 55- المادة 3-173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- 56- المادة 219 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- 57- المادة 347 مكرر 4 من قانون التسجيل، طبعة إلكترونية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2017.
- 58- المادة 8-3 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، طبعة إلكترونية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2017.
- 59- المادة 29 من قانون 07-11 بتاريخ 25/11/2007.

## ثانيا: المراجع باللغات الأجنبية

### 1- Les ouvrages:

- 60- Ali Saada, " Les états financiers de l'entreprise, Règles de présentation en IFRS", Edition Ali Saada, Tunisie, 2010.
- 61- Barry J.Epstein, Eva K.Jermkowitz, "International financial reporting standard", John Wiley & Son, Inc, US, 2010.
- 62- Beatrice et Francis Grandquillot, " Analyse financière", 4ème éd, Gualino éditeur, Paris, 2006.
- 63- Befec, Price water, " comptable ", Memento Francis Lefebvre, sept 1996.
- 64- Benaibouche Mohamed Cid, "Comptabilité des sociétés, Conforme aux normes du nouveau système

- comptable financier SCF", Tome 2, Office des publications universitaires, Alger, 2009.
- 65- Benoit Pigé, Carole beau, " Comptabilité et audit ", Edition groupe revue fiduciaire, Paris, 2008,
- 66- Benoit Pigé, Carole Beau et autres, "Comptabilité et audit", Manuel et applications et corrigés, Edition Groupe revue fiduciaire, Paris, 2008.
- 67- Benoit Pigé, Kavier Paper, "Normes Comptables Internationales et Gouvernance des entreprises: le sens des normes IFRS ", Edition EMS, 2ème éd, Paris, 2009.
- 68- Bernard Raffournier, "Les normes comptables internationales (IFRS)", 4ème édition, Edition Economica, Paris, 2010, p29.
- 69- Bernard Raffournier, "Les Normes Comptables Internationales", 5ème Edition, Edition Economica, Paris, 2012.
- 70- Bruno Bachy, Michel sion, " Analyse Financière ", Edition Dunod, Paris, 2009.
- 71- Catherine Maillet-Baudriet, Anne le Manh, "les normes comptables internationales IAS/IFRS", Edition Foucher, 5ème éd, Paris, 2007.
- 72- Christian Descamps, Jacque Soichot, "Gestion financière internationale", 2ème éd, Edition EMS, Paris, 2006.
- 73- C. Maillet Baudrier, A. Le Manh, "Normes comptables internationales", 4ème éd, Edition Foucher, Paris, 2006, Berti Alger, 2007.
- 74- Code IFRS, , 3ème éd, Edition Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2007.
- 75- Code IFRS, Normes et interprétations applicables dans l'UE, 10ème éd, Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2016.
- 76- Daniel Boussard, Jean-claude Sléziak, " la Comptabilité des Opérations en devise", éditions ESKA, Paris, 1990.
- 77- David Eiteman, Arthur Stonehill, Michael Moffelt, "Gestion Financière Internationale", Pearson Education, France, 2004.
- 78- Debra C. Jeter, Paul K. Chaney, " Advanced Accounting", Fifth Edition, John Wiley & Sons, Inc, Asia, 2012.
- 79- Dominique Mesplé- Lassale, " La consolidation des comptes, Comparaison entre IAS/IFRS et règles françaises, Edition Maxima, Paris, 2006.
- 80- Elie Cohen, " Analyse Financière", 6ème édition, Edition Economica, Paris, 2006.
- 81- Evelyne Gurféin, "Consolidés, IAS-IFRS et conversion monétaire", Edition Groupe Eyrolles, Paris, 2007.
- 82- Francis Bastien, Jean corre, " Les comptes de groupe ", Edition Publi Union, Paris, 1977.
- 83- François Colinet, "Pratique des comptes consolidés ", Edition Dunod, Paris, 1997.
- 84- Georges Depallens, Jean pierre jobar " Gestion Financière de l'entreprise ", édition Sirey, 10 ème éd, Paris, 1990.
- 85- Gérard Boileau, "Comprendre les comptes d'une entreprise ", Revue Fiduciaire, Paris, 2007.
- 86- Hervé Stolowy, Michel J. IEBAS, Georges Langlois, "Comptabilité et Analyse Financière", Editions De Boeck Université, Bruxelles, Belgique, 2006.
- 87- Isabelle Andernack, " l'essentiel des IFRS", Edition groupe Eyrolles, Paris, 2014.
- 88- Jacqueline Langot, "Comptabilité Anglosaxonne, Normes US GAAP et rapprochements avec IAS/IFRS ", 5ème éd, Editon Economica, Paris, 2006.
- 89- Jean Michel Palou, "Comptabilité approfondie et révision", 3ème éd, Edition Revue Fiduciaire, Paris, 2005.
- 90- Jean Moutier et Gilles .s. , "Technique de consolidation ", Edition Economica, Paris, 1995.
- 91- Jean Montier, Olivier Grassi, " Technique de consolidation", 2ème éd, Edition Economica, Paris, 2006.
- 92- Jean Pierre Delgado, Gerard Melyon, Jean Lio Siogwart, "Comptabilité approfondie et révision", Edition ESKA, Paris, 2001.
- 93- Jean Raffègeau, Pierre Dufils, " Comptes consolidés", Edition Francis Lefebvre, Paris, 1989.
- 94- Jerry J. weygandt, Donald E. Rieso et autres, " Principes de comptabilité", éditions du nouveau pédagogique INC, Québec, Canada, 2003.
- 95- Josette Peyrard, Jean David, Max Peyrard "Analyse Financière, Normes Françaises et internationales IAS/IFRS », Edition Vuibert gestion, 9ème édition, Paris, 2006.

- 96- J.Y.Eglem,P gazil,P dobler, " la consolidation outil de gestion et contrôle des groupes ",Edition Vuibert gestion,Paris 1984.
- 97- J.Y.Eglem,"Les mécanismes comptables de l'entreprise",Gualino éditeur, Paris, 1998.
- 98- M.Gouthier,H Court , " la vie des sociétés, problèmes comptables", Edition Foucher, Paris, 1982.
- 99-Micheline Friédérich, Georges Langlois et autres,"Comptabilité et audit", 1ère éd, Editions Foucher, Vanves, France, 2007.
- 100-Micheline Friédérich, Georges Langlois et autres,"Comptabilité et audit", 8ème éd, Editions Foucher, Vanves, France, 2014/2015.
- 101- Mohamed Neji Hergli, " Maitriser la consolidation des comptes, Référentiel IFRS", Version électronique, Octobre 2007.
- 102- Monique Henrard, José hein, "Dictionnaire de comptabilité", Edition Erick de la villeguerin, Paris, 1993/1994.
- 103- Nacer-Eddine Sadi, "Innovations comptables internationales et analyse des états financiers", Presse universitaire de Grenoble, Septembre 2011, p197-199.
- 104- Odile Barbe, Laurent Didelot, "Maitriser les IFRS", 3ème édition, Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2007.
- 105- Odile barbe, Laurent Didelot, Jean-Luc Siegwart, "Comptabilité approfondie", Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2011/2012 .
- 106- Odile Barbe, Laurent Didelot, "Maitriser les IFRS", 7ème édition, Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2014.
- 107- Olivier Ramond, Luc Paugam et autres, "Evaluation Financière et Normes IFRS", Edition Economica, Paris, 2012.
- 108-Pascale Delvaille, Christopher Hossfeld, Anne Le Manh, Catherine Maillet-Baudrier, " Information financière en IFRS", Edition Litec, Paris, 2007.
- 109- Pierre Lassègue, " Lexique de comptabilité", 6ème éd, Edition Dunod, Paris, 2007, p37.
- 110- Pricewaterhousecoopers(pwc), "Comptes consolidés, Règles Françaises", Editions Francis Lefebvre, France, 2014.
- 111- Pricewaterhousecoopers(pwc), , " comptable ", Memento Francis Lefebvre, sept 1996.
- 112- pricewaterhouse coopers, "des règles Française aux IFRS, principale divergences", Edition Francis lefebvre, Paris, 2008, P 72,75.
- 113-Pricewaterhousecoopers(pwc), "IFRS, Arrêté des comptes 2014", Edition Francis Lefebvre, Paris, 2014.
- 114- Robert Obert, "Comptabilité approfondie et révision ", Edition Dunod, Paris, 2004.
- 115- Robert Obert, "La pratique internationale de la comptabilité et de l'audit", Edition Dunod, Paris, 1994.
- 116-Robert Obert, "Synthèse droit et comptabilité, Audit et commissariat aux comptes Aspects internationaux", manuel et application, 4 ème éd, Edition Dunod, , Paris, 2004, P339.
- 117-Robert Obert, "Synthèse droit et comptabilité, 1- Operations courantes et operations affectant les structures et les groupes", 2ème éd, Edition Dunod, Paris, 2005.
- 118- Robert Obert, "Pratique des normes IFRS, Normes IFRS et US GAAP", édition Dunod, 5ème édition, Paris, 2013.
- 119 -Robert Obert, Marie Pierre Mairesse, " Comptabilite et audit", Edition Dunod, Paris, 2007.
- 120- Rober teller, " comptabilité générale de l'entreprise", 2 ème édition , Edition sirey, Paris, 1985.
- 121-Richard G. Schroeder, Myrtle W. Clark, Jack M. Cathey, "Financial accounting theory and analysis: test and cases", 10th ed, Edition JOHN WILEY and Sons, US, 2011.
- 122-Samia Oulounis, " Gestion financière internationale", Edition Office des publications universitaires, Paris, 2005.
- 123- Stéphan Brun, "Les normes comptables IAS/IFRS", Galino éditeur, Paris, 2006.
- 124-Thomas Carlier, Fouad Elouch, Véronique Weets, "IFRS: La pratique ", Walters Khuwer édition, Belgium, 2014-2015.

125- Wolfgang-Dick Franck Missonier-Piera, "Comptabilité financière en IFRS", 3ème édition, Edition Pearson, France, 2012.

126- Yves Simon, Delphine Lautier, "Finance internationale", 9ème édition, Edition Economica, Paris, 2005.

### 2-Revues , Articles:

127- Benoît Lebrun, "Le projet d'interprétation sur les options de vente consenties aux intérêts minoritaires", Revue Française de Comptabilité 460, Décembre 2012.

128- Bruno Bachy, " Impacts de la nouvelle normes IFRS11, partenariat sur le compte de résultat, Article publié sur le blog des financiers, 12 sept 2013, [http:// www.blogdesfinanciers.com](http://www.blogdesfinanciers.com), consulté le 04/05/2015.

129- Cabinet d'audit et de conseil, Ernst and Young, "Apply IFRS, IFRS Joint Arrangements, challenges in adopting and applying IFRS11", sept 2011, Available at <http://www.ey.com> , Date last access 04/05/2015.

130- ED IASB/FASB, "Un cadre conceptuel amélioré pour l'information financière: chapitre1 et 2-phase A (objectifs et caractéristiques qualitatives)", article publiée le 24/03/2009, [www.focusifrs.com/content/view/full/3196](http://www.focusifrs.com/content/view/full/3196), Consulté le 21/08/2016.

131- Eric Dard, " IFRS10-IFRS12, Etats financiers consolidés et informations a fournir en annexe", Deloitte, le 23 oct 2012, Disponible en [ima-france.com/load\\_conference/IMA.20121023\\_IFRS10.pdf](http://ima-france.com/load_conference/IMA.20121023_IFRS10.pdf), Consulté le 04/05/2015.

132- Eric Tort, "L'information financière pro forma et comparative en règles françaises et internationales", Revue Française de Comptabilité n 465, Mai 2013.

133- Eric tort, "Les tableaux de de flux de trésorerie en règles françaises et internationales :essai de synthèse", Revue Française de Comptabilité N°462, Février 2013.

134- Eric tort, "Les impôts différés en règles françaises et internationales", Revue Française de Comptabilité n°460, Décembre 2012.

135- François Lenoir, " Récente Position de l'ANC sur le résultat Opérationnel, Agrégat essentiel mais désormais à étages multiples", Article publié sur Le blog Expert-consolidation, Tuillet corporate, 17/05/2013, Disponible sur le site <http://www.expert-consolidation.com>.

136- Gilbert Gélard Hec, "La nouvelle normalisation pour les comptes consolidés: IFRS 10,11 et 12", Revue Française de Comptabilité n°446, Septembre 2011.

137- Gil Zelazri, Maryline Berry akhlef et autres " Impact des normes comptables sur la comptabilité française", Mardi 01 Avril 2003, [www.creg.ac-versailles.fr](http://www.creg.ac-versailles.fr).

138- IASB/FASB, " Un cadre conceptuel amélioré pour l'information financière: chapitre 1 et 2 - phase A (objectifs et caractéristiques qualitatives), 24/03/2009, Disponible en [www.focusifrs.com/content/view/full/3196](http://www.focusifrs.com/content/view/full/3196), Consulté le 21/08/2016.

139- Laurent Didelot, Odile Barbe, "Nouvelle approche de la relation Comptabilité/Fiscalité: applications à une société non soumise à l'IS, RFC n 460, Déc 2012, p4.

140- Mark P. Holtzman, "new in financial reporting :Financial statement notes from annual reports", Financial Executives Research Foundation ferf, Inc, United States of America, 2006.

141- Maria Iraqi, Christopher Hossfeld, "Information sectorielle :la transition d'IAS 14 à IFRS 8 en France et en Allemagne", Revue Française de Comptabilité n°460, Dec 2012.

142- Michel Prada, "Bientôt la fin de la convergence avec les Etas-Unis", Revue Banque n° 753 du 30/10/2012. FocusIFRS, [http://www.focusifrs.com/menu\\_gauche/actualites\\_phare/fasb\\_et\\_sec](http://www.focusifrs.com/menu_gauche/actualites_phare/fasb_et_sec).

143- Michel sion "IFRS 10 : une définition unique du contrôle", 08 janvier 2013, Disponible en <http://www.leblogdesfinanciers.fr>, Consulté le 20/ 06/ 2015.

144- Odile Barbe, "Projet de directive comptable relatif aux états financiers: Quelles conséquences pour le PCG?", Vox-Fi, Le blog de la DFCG, 07 Avril 2012, [www.voxfi.fr/projet-de-directive-comptable-relatif-aux-etats-.....](http://www.voxfi.fr/projet-de-directive-comptable-relatif-aux-etats-.....)

145- Pascale Mourvilier, Emmanuel Paret, IFRS 11, " la nouvelle donne pour les partenariats", KPMGK, Société Anonyme d'expertise comptable et de commissariat aux comptes, 13 mai 2011, Available at [www.ima-France.com](http://www.ima-France.com).

146- Robert Obert, "L'intégration des IFRS dans le système d'information financière aux Etats-Unis", Revue Française de Comptabilité n 460, Déc 2012.

147- Stephen Spector " Norme Comptable Internationale 28(IAS28), Participations dans des entreprises associées et coentreprises", Article publié sur le Reper(Réseau de perfectionnement professionnel), Canada, 2011, Disponible sur le site <http://www.cga-pdnet.org>.

148- Stephen Spector, " Norme Internationale d'Information Financière11, ( IFRS 11) Partenariat", Article publié dans le reper (reseau de perfectionnement professionnel), Canada, Disponible en [www.cga-pdnet.org](http://www.cga-pdnet.org).

### **3- Les normes et les principes IAS/IFRS, US GAAP:**

149-CFO direct net work, in brief : consolidation- FASB issues final standards

150- FASB ASC640-10, Property, Plant, and Equipment.

151- FASB, ASU n° 2014-07 March 2014, Consolidation (topic810), Applying VIE guidance to common control Leasing Arrangements.

152- FASB, Accounting Standard Update ASUn°2015-02, February 2015, Consolidation(topic810), Amendments to the consolidation analysis, Subtopic810-10.

153-FASB, ASU n° 2015-02, subtopic 810-10, voting interest entity definition.

154-FASB, ASU n° 2015-02, subtopic 810-10-05-8.

155-FASB, ASU n° 2015-02, subtopic 810-10-15-8A.

156-FASB, ASU n° 2015-02, subtopic (810-10-15-10),( 810-10-15-12).

157-FASB, ASU n° 2015-02, subtopic 810-10-55-37.

158-FASB ASC840, Leasing.

159-FASB ASC840-10-25-1.

160-IFRS Foundation, IAS 1 (2009), "Présentation des états financiers".

161-IFRS Foundation, IFRS8, (2006), "secteurs opérationnels".

162-IFRS Foundation, IFRS 10 (2011), "États financiers consolidés".

163-IFRS Foundation, IFRS 11 (2011), "Joint Arrangements".

164-IFRS Foundation, IFRS12(2011), "Disclosure of interests in other entities".

165-IFRS Foundation, IFRS15(2014), "Revenue from contracts with customers".

166-IFRS Foundation, IAS 21, "Effets des variations des cours des monnaies étrangères".

167-IFRS Foundation, IAS 28(2011), "Participation dans des entreprises associées et des coentreprises".

168-IFRS Foundation, IAS 29, "Information financière dans les économies hyper inflationnistes".

#### 4- Sites Internet:

##### - Internationaux

169-IASB <http://www.ifrs.org>

170-IFAC <http://www.ifrs.org>

##### Etats-Unis

171-SEC <http://www.sec.gov>

172-FASB <http://www.fasb.org>

##### Europe

173-FEE <http://www.fee.be>

174-EFRAG <http://www.efrag.org>

##### France

175-ANC <http://www.anc.gouv>

176-OEC <http://www.focusifrs.com>

177-FocusPCG <http://www.focuspcg.org>

##### Canada

178-Normes <http://www.nifccanada.com>

179-Le reper <http://www.cga-pdnet.org>

##### Arabie Saoudite

180-Normes ias/ifrs <http://www.socpa.org.sa>

##### Cabinet d'audit et de conseil présentant des informations sur les normes IFRS

181-Deloitte <http://www.iasplus.com>

182-Ernst & Young <http://www.ey.com>

183-KPMG <http://www.kpmg.com>

184-Pricewaterhousecoopers <http://www.pwc.com>

185-Mazars <http://www.mazars.com>

186-BDO <http://www.bdointernational.com>

**5- Autres adresses électroniques:**

- 187- [http://www.Sage.fr/documents/portail/pdf/235\\_MM\\_FicheN\\_IAS-IFRS.PDF](http://www.Sage.fr/documents/portail/pdf/235_MM_FicheN_IAS-IFRS.PDF).  
188- <http://www.glossaire-international.com/pages/tous-les-termes/ifric.html>.  
189- [www.uniopss.asso.fr/ressources/trco/pdfs/2009.../presentation\\_ANC.pdf](http://www.uniopss.asso.fr/ressources/trco/pdfs/2009.../presentation_ANC.pdf).  
190- <http://www.leblogdesfinanciers.fr>.  
191- [www.ima-france.com](http://www.ima-france.com).  
192- [www.voxfi.fr/projet-de-directive-comptable-relatif-aux-etats-.....](http://www.voxfi.fr/projet-de-directive-comptable-relatif-aux-etats-.....)  
193- <http://www.expert-consolidation.com>.  
194- [www.creg.ac-versailles.fr](http://www.creg.ac-versailles.fr).  
195- [http://www.arab-api.org/images/publication/pdfs/84/84\\_develop\\_bridge33.pdf](http://www.arab-api.org/images/publication/pdfs/84/84_develop_bridge33.pdf) .  
196- [www.Kantakji.com](http://www.Kantakji.com).  
197- <https://www.mfdgi.gov.dz>.

# قائمة المختصرات

## قائمة المختصرات

ED	Exposure Draft
OICV	Organisation Internationale des Commissions des Valeurs
SIC	Standards International Committee
IASC	International Accounting Standards Committee
IFAC	International Financial Accounting Committee
IAPC	International Accounting Committee
IASB	the International Accounting Standards Board
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations
SAC	Standards Advisory Council
ASAF	Accounting Standards Advisory Forum
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
SEC	Securities and Exchange Commission
AAA	American Accounting Association
CAP	Accounting Committee Procedures
ARBs	Accounting Research Bulletins
APB	Accounting Principles Board
FASB	Financial Accounting Standard Board
FAF	Financial Accounting Foundation
GASB	Governmental Accounting Standards Board
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
FASAC	Financial Accounting Standards Advisory Council
SFAS	Statements of Financial Accounting Standards
SFAC	Statements of Financial Accounting Concepts
IAC	Investment Advisory Council
NAC	Not-for-profit Advisory council
PCC	Private Company Council
SBAC	Small Business Advisory Council
ASC	Accounting Standards Codification
ASU	Accounting Standard Update
AIN	Accounting Interpretation Number
FIN	Financial Interpretations Number

FTB	Financial Technical Bulletins
FSP	Financial Staff Positions
DIG	Derivative Implementation Group
EITF	Emerging Issues Task Forces
SOP	Statements Of Position
CNC	Conseil National de Comptabilité
ANC	Autorité des Normes Comptables
OEC	Ordre des Experts Comptables
SMEs	Small and Medium Entreprises
UE	Union Europeenne
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
CNCC	Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes
ARC	Accounting Regulatory committee
La Fee	Fédération des Experts comptables Européens
IFAC	International Federation of Accountants
ESMA	European Securities and Market Authority
AMF	Autorité des Marchés Financiers
VIEs	Variable Interest Entities
RMCC	Règles et Méthodes relatives aux Comptes Consolidés
OCI	Other Comprehensive Income
PCN	Plan Comptable Nationale
PCG	Plan Comptable Général

# قائمة الأشكال

## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
07	مخطط تمثيلي للمجموعة	1-1
13	التداخل بين المعايير الدولية للإبلاغ المالي 10-11-12 ومعيار المحاسبة الدولي رقم 28.	2-1
42	تحديد فارق التحويل في طريقة سعر الإقفال	3-1
46	تحديد فارق التحويل في طريقة السعر التاريخي	4-1
74	الهيكل التنظيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية	1-2
79	الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية والقيود عليها	2-2
85	الهيكل التنظيمي لمجلس معايير المحاسبة المالية	3-2
106	هيئات التأطير المحاسبي في فرنسا	4-2
110	الترابط المندمج بين المحاسبة والحماية	5-2
187	إعادة هيكلة معيار المحاسبة الدولي رقم IAS27 (2008)	1-4
200	تحليل التوحيد وفق الموضوع الفرعي 10-810	2-4
223	تقدير الترتيبات المشتركة	3-4
225	تحديد السيطرة المشتركة في الواقع	4-4
227	تحديد المحاسبة عن الترتيبات المختلفة في ظل معيار المحاسبة رقم 31 ومعيار الإبلاغ المالي رقم 11.	5-4

# قائمة الجداول

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
12	المرجع الكامل لنظام التوحيد الدولي للحسابات	1-1
40	طرق اختيار العملة	2-1
41	ترجمة الأرباح المحتجزة	3-1
42	ترجمة بنود القوائم المالية حسب طريقة سعر الاقفال	4-1
46	ترجمة بنود القوائم المالية وفق طريقة السعر التاريخي	5-1
64	أهم الفروقات بين مدخل التأطير الذاتي ومدخل التأطير القانوني	6-1
88	تنظيم التدوين للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً	1-2
95	مراحل مشروع تطوير إطار مفاهيمي مشترك	2-2
122	الفروق الأساسية في الإطار المفاهيمي في الأنظمة المحاسبية المقارنة	3-2
138	أهم الفروقات في القياس والتقارير عن التثبيات العينية	1-3
160	أهم الفروقات في القياس والتقارير عن الضرائب المؤجلة في الأنظمة المحاسبية الأساسية	2-3
179	الفروقات البنينة في المحاسبة عن اندماج الأعمال في الأنظمة المحاسبية المقارنة	3-3
206	مصادر تنظيم الممارسة على مستوى الحسابات الفردية والموحدة في فرنسا	1-4
215	الفروقات البنينة في نظم توحيد القوائم المالية للشركة القابضة والشركات التابعة	2-4
234	أهم الفروقات في المحاسبة عن الحصص في المشاريع المشتركة في القوائم الموحدة للمشاركة في الأنظمة المحاسبية المقارنة	3-4
246	الفروقات البنينة في المحاسبة عن الحصص في الشركات الزميلة	4-4
253	مراحل المشروع المشترك (2004) لعرض القوائم المالية	1-5

# فهرس المحتويات

<b>فهرس المحتويات</b>	
الصفحة	المحتويات
	الإهداء
	الشكر
أ - ش	المقدمة العامة
<b>الفصل الأول: الإطار العام للمجموعات متعددة الجنسيات والمحاسبة الدولية</b>	
2	تمهيد
3	المبحث الأول: الإطار العام للمجموعة والقوائم المالية الموحدة
3	المطلب الأول: الإطار العام للمجموعة
3	الفرع الأول: تعريف المجموعة، العوامل المؤدية إلى ظهور المجموعة وتطورها
7	الفرع الثاني: شركات المجموعة ومزايا تشكيل المجموعة
9	المطلب الثاني: الإطار العام للبيانات الموحدة
9	الفرع الأول: مفهوم وأهمية البيانات الموحدة
11	الفرع الثاني: الإجراءات والسياسات المحاسبية اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة
20	الفرع الثالث: العمليات السابقة للتوحيد وعمليات التوحيد
25	المبحث الثاني: الإطار العام للمجموعات متعددة الجنسيات وترجمة حسابات الفروع الأجنبية
25	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المجموعات متعددة الجنسيات
25	الفرع الأول: مفهوم وخصائص المجموعات متعددة الجنسيات
31	الفرع الثاني: نشأة الفروع الأجنبية ومراحل تطورها
34	الفرع الثالث: استراتيجية، أهداف وتنظيم الشركات متعددة الجنسيات
37	المطلب الثاني: ترجمة العمليات الأجنبية
38	الفرع الأول: تحديد العملة الوظيفية للشركة الأجنبية وعملة التقرير للشركة الأم وسعر الصرف الملائم
39	الفرع الثاني: طرق ترجمة القوائم المالية وكيفية تطبيقها

49	الفرع الثالث: تقنيات تخفيض خطر سعر الصرف المتعلق بالتوحيد
53	المبحث الثالث: الإطار العام للمحاسبة الدولية
53	المطلب الأول: مدخل إلى المحاسبة الدولية
53	الفرع الأول: تعريف المحاسبة الدولية وأهدافها
55	الفرع الثاني: العوامل المؤثرة في المحاسبة الدولية ومشاكلها
58	المطلب الثاني: تأثير العوامل البيئية على المحاسبة الدولية ومداخل التأطير المحاسبي
58	الفرع الأول: تأثير العوامل البيئية على المحاسبة الدولية
62	الفرع الثاني: مداخل التأطير المحاسبي وتصنيف النظم المحاسبية
66	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الإطار العام لتنظيم الممارسات المحاسبية المقارنة	
68	تمهيد
69	المبحث الأول: الإطار العام لتنظيم المحاسبة الدولية لمجلس معايير المحاسبة الدولية
69	المطلب الأول: مصدر النظام المحاسبي الدولي
70	الفرع الأول: نشأة اللجنة، تطورها، وأهدافها
73	الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية
75	المطلب الثاني: خصائص نموذج معايير مجلس المحاسبة الدولي وإطار عمله
76	الفرع الأول: خصائص نموذج معايير الإبلاغ المالي الدولي IFRS
77	الفرع الثاني: الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية
81	المبحث الثاني: الإطار العام لتنظيم الممارسة المحاسبية الأمريكية
81	المطلب الأول: التنظيم المحاسبي في أمريكا
81	الفرع الأول: التطور التاريخي للمحاسبة في أمريكا
82	الفرع الثاني: هيئات التنظيم المحاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية
86	المطلب الثاني: مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما وإطار العمل لمجلس المحاسبة المالية
86	الفرع الأول: مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما: (US GAAP)
90	الفرع الثاني: إطار العمل المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية وفقا لمبادئ

	الحاسبة المقبولة والمتعارف عليها (GAAP)
93	المطلب الثالث: المشروعات المشتركة بين مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية
93	الفرع الأول: التحول من معايير موضوعة على أساس قواعد إلى معايير موضوعة على أساس مبادئ.
94	الفرع الثاني: مشروع الإطار المفاهيمي المشترك بين مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية.
96	الفرع الثالث: مشروعات التوافق الأخرى بين مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية.
99	الفرع الرابع: تأثير الدولية مقابل المعايير الأمريكية ومراحل تبني المعايير الدولية من طرف الشركات المسعرة في لجنة تداول الأوراق المالية (SEC)
102	المبحث الثالث: الإطار العام لتنظيم المحاسبة في فرنسا والجزائر
102	المطلب الأول: الإطار العام لتنظيم المحاسبة في فرنسا
102	الفرع الأول: إطار تنظيم مهنة المحاسبة في فرنسا
105	الفرع الثاني: هيئات التنظيم المحاسبي في فرنسا
109	الفرع الثالث: مصادر القانون المحاسبي في فرنسا (الإطار القانوني لتنظيم المحاسبة)
112	الفرع الرابع: التطورات الحالية والمستقبلية للقانون المحاسبي
116	الفرع الخامس: إطار العمل لتنظيم الممارسة المحاسبية في فرنسا
117	المطلب الثاني: الإطار العام لتنظيم المحاسبة في الجزائر
117	الفرع الأول: تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر
121	الفرع الثاني: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي
122	المطلب الثالث: الفروق الأساسية في الإطار المفاهيمي لإعداد القوائم المالية في الأنظمة المحاسبية المقارنة
126	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: الفروقات البينية العالمية في الاعتراف والقياس في النظم المحاسبية المقارنة	
128	تمهيد

129	المبحث الأول: الفروقات واسعة النطاق في القياس والاعتراف بعناصر الأصول والمصروفات
129	المطلب الأول: أهم الفروقات في المحاسبة عن عناصر الأصول
129	الفرع الأول: المعالجة المحاسبية للمخزونات
132	الفرع الثاني: المحاسبة عن التثبيتات العينية من قياس وتقرير
140	الفرع الثالث: المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار التمويلي
144	المطلب الثاني: أهم الفروقات في المحاسبة عن المصروفات
144	الفرع الأول: المعالجة المحاسبية لتكاليف البحث و التطوير
146	الفرع الثاني: تحديد أهم الفروق
147	المبحث الثاني: الفروقات البنينة في القياس والتقرير عن الالتزامات والإيرادات
147	المطلب الأول: الفروقات البنينة في القياس والتقرير عن الالتزامات
147	الفرع الأول: المعالجة المحاسبية لخطط التقاعد
152	الفرع الثاني، معالجة آثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية
155	الفرع الثالث: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة
161	المطلب الثاني: الفروقات البنينة في القياس والتقرير عن الإيراد في النظم المحاسبية المقارنة
161	الفرع الأول: تحديد أهم الفروق في نظم المحاسبة الأساسية
165	الفرع الثاني: تحليل الفروقات واستخلاص النتائج
167	المبحث الثالث: الفروقات البنينة في القياس والتقرير عن اندماج الأعمال في الأنظمة المحاسبية المقارنة
167	المطلب الأول: المحاسبة عن اندماج الأعمال وفق معايير المحاسبة الدولية والمبادئ الأمريكية
167	الفرع الأول: المحاسبة عن اندماج الأعمال وفق معايير المحاسبة الدولية
171	الفرع الثاني: المحاسبة عن اندماج الأعمال وفق مبادئ المحاسبة المقبولة والمعترف عليها الأمريكية

176	المطلب الثاني: المحاسبة عن اندماج الأعمال وفق المرجع المحاسبي الفرنسي والنظام المحاسبي المالي
176	الفرع الأول: المحاسبة عن اندماج الأعمال وفق المرجع المحاسبي الفرنسي
178	الفرع الثاني: المحاسبة عن الإندماج وفق قواعد النظام المحاسبي المالي
179	الفرع الثالث: تحديد الفروقات البنينة في المحاسبة عن اندماج الأعمال وتحليلها
183	خلاصة الفصل
الفصل الرابع: التباين في نظم وقواعد توحيد الحسابات في الأنظمة المحاسبية المقارنة	
185	تمهيد
186	المبحث الأول: أهم الفروقات في نظم توحيد حسابات الشركات التابعة
186	المطلب الأول: توحيد حسابات الشركات التابعة في ظل معايير المحاسبة الدولية
186	الفرع الأول: معيار تنظيم الممارسة ومراحل تطوره
188	الفرع الثاني: مستجدات معيار الإبلاغ المالي رقم 10 والمشاريع المشتركة بين المجلسين الدوليين في هذا الموضوع
191	الفرع الثالث: مفهوم السيطرة والاستثناء من إعداد القوائم المالية الموحدة
194	الفرع الرابع: إجراءات التوحيد
195	الفرع الخامس: معالجة الاستثمار في الشركات التابعة في القوائم المالية المنفصلة للشركة الأم
196	المطلب الثاني: إعداد القوائم الموحدة للشركات التابعة في ظل مبادئ المحاسبة عموما الأمريكية: (GAAP) المقبولة
196	الفرع الأول: ظهور وتطور الحسابات الموحدة في الولايات المتحدة الأمريكية
198	الفرع الثاني: مفهوم السيطرة وتحديد مجال التوحيد

202	الفرع الثالث: الاستثناء من إعداد قوائم مالية موحدة
203	الفرع الرابع: إجراءات التوحيد
204	المطلب الثالث: نظام توحيد حسابات الشركات التابعة وفق قواعد وطرق التوحيد الفرنسية
204	الفرع الأول: ظهور وتطور الحسابات الموحدة في فرنسا
207	الفرع الثاني: مفهوم السيطرة
208	الفرع الثالث: الإعفاء من إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة والإعفاء من مجال التوحيد
210	الفرع الرابع: إجراءات التوحيد
212	المطلب الرابع: نظام توحيد حسابات الشركات التابعة وفق النظام المحاسبي المالي
212	الفرع الأول: ظهور وتطور الحسابات الموحدة في الجزائر
213	الفرع الثاني: مفهوم السيطرة
214	الفرع الثالث: قواعد الإعفاء من إعداد الحسابات الموحدة والإعفاء من مجال التوحيد
214	الفرع الرابع: إجراءات التوحيد
214	المطلب الخامس: الفروقات البنائية في نظم توحيد القوائم المالية للشركة القابضة والشركات التابعة
214	الفرع الأول: استخراج الفروقات البنائية
217	الفرع الثاني: تحليل الفروقات
220	المبحث الثاني: أهم الفروقات في نظم توحيد حسابات المشاريع المشتركة Joint

	Ventures )
220	المطلب الأول: توحيد حسابات المشاريع المشتركة وفق معايير المحاسبة الدولية
220	الفرع الأول: معيار تنظيم الممارسة ومراحل تطوره
222	الفرع الثاني: مفهوم الترتيبات المشتركة وتقدير السيطرة المشتركة
225	الفرع الثالث: المحاسبة عن الحصص في المشاريع المشتركة
228	المطلب الثاني: معالجة الحصص في الترتيبات المشتركة وفق المبادئ المقبولة عموماً الأمريكية (US GAAP)
228	الفرع الأول: مفهوم الترتيبات المشتركة والسيطرة المشتركة
229	الفرع الثاني: المحاسبة عن الحصص في المشاريع المشتركة
231	المطلب الثالث: توحيد حسابات المشاريع المشتركة وفق التنظيم الفرنسي
231	الفرع الأول: مفهوم المشاريع المشتركة والسيطرة المشتركة
232	الفرع الثاني: المحاسبة عن الحصص في المشاريع المشتركة في القوائم المالية الموحدة للمشارك
233	المطلب الرابع: معالجة الحصص في المشاريع المشتركة وفق النظام المحاسبي المالي
233	الفرع الأول: مفهوم الترتيبات المشتركة والسيطرة المشتركة
233	الفرع الثاني: المحاسبة عن الحصص في الترتيبات المشتركة
234	المطلب الخامس: الفروقات البنينة في نظم توحيد حسابات المشاريع المشتركة
234	الفرع الأول: تحديد الفروقات
235	الفرع الثاني: تحليل الفروقات

237	المبحث الثالث: أهم الفروقات في نظم توحيد حسابات الشركات الزميلة
237	المطلب الأول: إعداد القوائم المالية الموحدة للشركة المستثمرة والشركة المستثمر بها وفق معايير المحاسبة الدولية
237	الفرع الأول: معيار تنظيم الممارسة ومراحل تطوره
238	الفرع الثاني: ممارسة التأثير الفعال
238	الفرع الثالث: المحاسبة عن الاستثمار في الشركات الزميلة في القوائم الموحدة للمستثمر
240	الفرع الرابع: إجراءات طريقة حقوق الملكية
241	الفرع الخامس: المحاسبة في القوائم المالية المنفصلة
241	المطلب الثاني: معالجة الحصص في المنشآت الزميلة في القوائم الموحدة وفق المبادئ الأمريكية
241	الفرع الأول: مفهوم التأثير الملموس
242	الفرع الثاني: المحاسبة عن الاستثمار في المنشآت الزميلة (Equity method- investments)
242	الفرع الثالث: إجراءات التوحيد
242	المطلب الثالث: معالجة الحصص في المنشآت الزميلة وفق التنظيم الفرنسي 99-02
242	الفرع الأول: مفهوم الشركة الزميلة والتأثير الفعال
243	الفرع الثاني: المحاسبة عن الاستثمار في الشركات الزميلة في القوائم المالية للمستثمر
243	الفرع الثالث: إجراءات التطبيق أو التوحيد بطريقة حقوق الملكية

245	الفرع الرابع: معالجة الاستثمار في الشركات الشريكة في القوائم المالية المنفصلة المستثمر
245	المطلب الرابع: معالجة الحصص في المنشآت الزميلة وفق النظام المحاسبي المالي
245	الفرع الأول: مفهوم الشركات الزميلة والتأثير الفعال
245	الفرع الثاني: المحاسبة عن الاستثمار في المنشآت الزميلة
246	المطلب الخامس: الفروق الجوهرية في المحاسبة عن الحصص في الشركات الزميلة في نظم المحاسبية المقارنة
246	الفرع الأول: تحديد الفروقات
246	الفرع الثاني: تحليل الفروقات
249	خلاصة الفصل
الفصل الخامس: أهم الفروقات في الممارسة الإفصاحية في الأنظمة المحاسبية المقارنة	
251	تمهيد
252	المبحث الأول: أهم الاختلافات في مبادئ عرض الميزانية في الأنظمة المحاسبية المقارنة
252	المطلب الأول: الارشادات وقواعد الإفصاح في النظم المقارنة
252	الفرع الأول: إرشادات تنظيم الممارسة الإفصاحية وفق معايير المحاسبة الدولية
253	الفرع الثاني: تنظيم الممارسة الإفصاحية وفق المبادئ الأمريكية
253	الفرع الثالث: تنظيم الممارسة الإفصاحية وفق القواعد الفرنسية
254	الفرع الرابع: تنظيم الممارسة الإفصاحية وفق النظام المحاسبي المالي
254	المطلب الثاني: أهم الاختلافات في مبادئ عرض الميزانية
259	المطلب الثالث: تحليل الفروقات في الإفصاح عن عناصر الوضعية المالية
259	الفرع الأول: تحليل الفروقات
260	الفرع الثاني: استخلاص النتائج
262	المبحث الثاني: أهم الفروقات في أسس عرض قائمة الدخل في الأنظمة المحاسبية

	المقارنة
262	المطلب الأول: أهم الفروق في الممارسة الإفصاحية في قائمة الدخل
262	الفرع الأول: قائمتي الدخل والدخل الشامل
263	الفرع الثاني: تحديد أهم الفروق
271	المطلب الثاني: تحليل الفروقات في الممارسة الإفصاحية وتأثيرها على عملية إعداد قائمة الدخل الموحدة
271	الفرع الأول: تحليل الفروقات في أسس عرض عناصر قائمة الدخل
273	الفرع الثاني: أثر التباين في الممارسة الإفصاحية على إعداد قائمة الدخل الموحدة
273	الفرع الثالث: أهم النتائج المستخلصة من المقارنة
275	المبحث الثالث: أهم الفروقات في أسس عرض قائمة تدفقات الخزينة، قائمة تغيرات حقوق الملكية وقائمة الإيضاحات
275	المطلب الأول: أهم الفروقات في أسس عرض قائمة تدفقات الخزينة في الأنظمة المحاسبية المقارنة
275	الفرع الأول: تعريف وأهمية قائمة التدفقات النقدية في نظم المحاسبة المقارنة
277	الفرع الثاني: الفروقات في الإفصاح عن عناصر قائمة تدفقات الخزينة
281	الفرع الثالث: تحليل الفروقات في الإفصاح وتأثيرها على عملية إعداد قائمة تدفقات الخزينة الموحدة
282	الفرع الرابع: أهم نتائج المقارنة
282	المطلب الثاني: أهم الفروقات في أسس عرض قائمة تغيرات حقوق الملكية في الأنظمة المحاسبية المقارنة
283	الفرع الأول: أهم الفروقات في الإفصاح عن عناصر قائمة التغيرات في حقوق الملكية
286	الفرع الثاني: أهم نتائج المقارنة
287	المطلب الثالث: الفروقات في الإفصاح عن عناصر الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية
288	الفرع الأول: الممارسة الإفصاحية في الإيضاحات وفق معايير المحاسبة الدولية
289	الفرع الثاني: الممارسة الإفصاحية في قائمة الإيضاحات وفق المبادئ الأمريكية
290	الفرع الثالث: الممارسة الإفصاحية في قائمة الإيضاحات وفق القواعد الفرنسية
291	الفرع الرابع: الممارسة الإفصاحية في قائمة الإيضاحات وفق النظام المحاسبي المالي

292	الفرع الخامس: تحليل أهم الفروقات في محتوى وأهمية الإفصاحات في الإفصاحات
293	المطلب الرابع: إجراءات التخفيض من تباين ممارسات العرض والإفصاح الدولي
295	خلاصة الفصل
296	خاتمة عامة
304	قائمة المراجع
314	قائمة المختصرات
317	قائمة الأشكال
319	قائمة الجداول
321	فهرس المحتويات

## الملخص

### إشكالية توحيد حسابات الشركات الفرعية الأجنبية في ظل الممارسات المحاسبية الدولية المختلفة

#### - دراسة مقارنة بين أهم الأنظمة المحاسبية الدولية -

تعد إشكالية إعداد القوائم المالية الموحدة من التحديات الهامة التي تواجهها المحاسبة في الشركات متعددة الجنسيات والناجمة عن التباين في تطبيقات التقرير والإفصاح الماليين على مستوى العالم، وذلك كون المحاسبة تتأثر بعوامل بيئتها. لتخفيف من مشكلة نظم المحاسبة المقارنة، تهدف هذه الدراسة إلى تحديد وتحليل أهم الفروق في الممارسات المقارنة من قياس، تقرير، إفصاح في القوائم المالية وكذلك الفروق في قواعد التوحيد، وذلك بالتركيز على الأنظمة المحاسبية الأساسية في العالم، وهي النظام الدولي لمجلس معايير المحاسبة الدولية، النظام الأمريكي كنموذج عن التأطير الذاتي للمحاسبة، النظام الفرنسي كنموذج عن التنظيم القانوني للمحاسبة، إلى جانب النظام المحاسبي المالي.

خلصت هذه الدراسة إلى ضرورة اعتماد المجموعات المدرجة قيمها في الأسواق المالية الدولية على مرجعيتين محاسبتين، المرجعية الدولية لإعداد قوائمها الموحدة والمرجعية القومية لإعداد قوائمها المالية الفردية.

#### الكلمات المفتاحية:

القوائم المالية الموحدة، الأنظمة المحاسبية المقارنة، معايير المحاسبة الدولية، المبادئ المحاسبية الأمريكية، النظام المحاسبي الفرنسي، النظام المحاسبي المالي.

## Abstract

### The problem of the preparation consolidated financial statements of multinational companies under different international accounting practices

#### - A comparative study between the basic international accounting systems -

The problem of preparing consolidated financial statements is one of the important challenges faced by accounting in multinational companies, resulting from the divergence in financial reporting standards and practices in the world.

This study designed to identify and analyze the significant Differences in comparative accounting practices from measurement, reporting and disclosure in the financial statements, as well as differences in consolidation guidance by focusing on the basic accounting systems in the world, namely the IAS/IFRS from IASB, American accounting system as a model for the self-regulation of accounting, the French accounting system as a model of the legal organization, financial accounting system.

It was concluded that the groups registered on international stock exchanges need to adopt two references of accounting, one is the international accounting standards for the preparation of consolidated statements, the second is national accounting system for the preparation and presentation of individual financial statements.

#### key words:

Consolidated financial statements, comparative accounting systems, IAS/IFRS, US GAAP, RMCC, SCF.