جامعة فرحات عباس – سطيف 01 –
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم التجارية

تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة

بعنوان:

المحاسبة عن المساهمات في الفروع والشركات التابعة في ضوء المعايير المحاسبية الدولية

– دراسة حالة –

إعداد الطالب:
بعبوش فيصل

تحت إشراف الأستاذ:
د. عمر شريقي

تاريخ المناقشة: **2018/09/23**

لجنة المناقشة

أ.د. بالراقي تيجاني	أستاذ التعليم العالي	جامعة سطيف 1	رئيسا
د. شريقي عمر	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة سطيف 1	مشرفا ومقررا
د. بومعراف إلياس	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة سطيف 1	عضوا مناقشا
أ.د. قاسمي السعيد	أستاذ التعليم العالي	جامعة المسيلة	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: **2018/2017**

جامعة فرحات عباس – سطيف 01 –
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم التجارية

تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة

بعنوان:

المحاسبة عن المساهمات في الفروع والشركات التابعة في ضوء المعايير المحاسبية الدولية – دراسة حالة –

إعداد الطالب:
بعبوش فيصل

تحت إشراف الأستاذ:
د. عمر شريقي

تاريخ المناقشة: **2018/09/23**

لجنة المناقشة

أ.د. بالراقي تيجاني	أستاذ التعليم العالي	جامعة سطيف 1	رئيسا
د. شريقي عمر	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة سطيف 1	مشرفا ومقررا
د. بومعراف إلياس	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة سطيف 1	عضوا مناقشا
أ.د. قاسمي السعيد	أستاذ التعليم العالي	جامعة المسيلة	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: **2018/2017**

بسم الله الرحمٰن الرحيم

الحمد لله والصلاة والسلام على رسول الله وبعد

أتقدم بالشكر إلى الدكتور المشرف عمر شريقي والأساتذة أعضاء لجنة المناقشة ...

كما أشكر كل الزملاء وكل من قدم لي يد العون فجازاهم الله خير الجزاء...

الإهداء

أهدي هذه المذكرة...

إلى كل العائلة والأهل والأقارب؛

إلى كل الأصدقاء وزملاء الدراسة؛

إلى كل الأساتذة والعمال في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير؛

إلى كل من عرفته من قريب أو بعيد...

فهرس المحتويات

المقدمة ..... أ-ح

الفصل الأول: الإختلاف المحاسبي الدولي والحاجة إلى التوافق 1

تمهيد 2
1- الإختلافات المحاسبية في العالم 3
1.1- البيئة المحاسبية العالمية 3
2.1- أسباب اختلاف النظم المحاسبية 7
3.1-تصنيف النظم المحاسبية 17
4.1- أهم الإختلافات في الممارسة المحاسبية في العالم 17
2- معايير المحاسبة الدولية كتجسيد للتوافق المحاسبي الدولي 24
1.2- الحاجة إلى توحيد النظم المحاسبية 24
2.2- نبذة تاريخية عن تطور معايير المحاسبة الدولية 28
3.2- مجلس معايير المحاسبة الدولية وإطاره النظري ومعاييره 31
4.2- تبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في العالم 50
3- النظام المحاسبي الجزائري والتوافق مع المعايير الدولية 53
1.3- الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي 53
2.3- التقارير المالية 58
3.3- عناصر التقارير المالية 59
4.3- القواعد العامة للإعتراف والقياس 60
5.3- القواعد العامة للتقييم 60
6.3- المعايير المحاسبية الجزائرية 61
خلاصة الفصل 62

الفصل الثاني: المحاسبة عن المساهمات في ضوء المعايير المحاسبية الدولية 63

تمهيد 64
1- مقدمة عن المساهمات المالية والمجمعات 65
1.1- أنواع المساهمات والغرض منها 65
2.1- مفهوم السيطرة والعلاقات بين المنشآت 67

3.1- المجمعات والتقارير المالية الموحدة..... 74
2- المساهمات في الفروع وتجميع الأعمال 81
1.2- طريقة الإستحواذ 84
2.2- بعض القضايا الخاصة في تجميع الأعمال 94
3.2- المفاهيم والطرق المحاسبية البديلة..... 98
3- المساهمات في المنشآت التابعة والمشاريع المشتركة 103
1.3- المبادئ والمفاهيم.....103
2.3- المبادئ الأساسية.....105
3.2- المحاسبة عن التغيرات في حصة الملكية.....107
4- المحاسبة عن الترتيبات المشتركة 111
1.4- المبادئ والمفاهيم.....111
2.4- أنواع الترتيبات المشتركة.....113
3.4- المحاسبة عن الترتيبات المشتركة 118
4.4- العلاقة بين المعايير الدولية للمحاسبة عن المساهمات 119
خلاصة الفصل 122

الفصل الثالث: التقارير المالية الموحدة في ضوء المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري..... 123

تمهيد 124
1- التقارير المالية الموحدة وفق المعايير الدولية 125
1.1- المفاهيم والمصطلحات 125
2.1- أسس ومبادئ إعداد التقارير المالية الموحدة 129
3.1- الفروع الأجنبية والتضخم 134
2- عرض التقارير المالية وفق المعايير الدولية 145
1.2- الأحكام العامة 145
2.2- التقارير المالية واحتياجات المعلومات 148
3.2- الإفصاحات عن الحصص في المنشآت الأخرى.....158
3- التقارير المالية الموحدة طبقا للنظام المحاسبي الجزائري.....164
1.3- الحسابات الموحدة والحسابات المركبة 164
2.3- توحيد الحسابات.....166

3.3- الحسابات المركبة 173
4.3- التقارير المالية 174
خلاصة الفصل 179

الفصل الرابع: دراسة حالة مجمع صيدال 180

تمهيد 181
1- تقديم المجمع 182
1.1- التعريف بمجمع صيدال 182
2.1- الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال 188
3.1- الفروع 192
4.1- سياسة الشراكة في المجمع.....194
2- الإجراءات العملية لإعداد التقارير المالية الموحدة بمجمع صيدال 198
1.2- الإطار العام لإعداد التقارير المالية الموحدة بمجمع صيدال 198
2.2- التنظيم العملي لإعداد التقارير المالية الموحدة لمجمع صيدال 200
3- إعداد ونشر التقارير المالية الموحدة.....205
1.3- تجميع التقارير المالية الفردية 205
2.3- إستبعاد المعاملات والأرصدة داخل المجمع.....210
3.3- عرض ومراجعة التقارير المالية الموحدة 222
خلاصة الفصل 227
الخاتمة 228
قائمة الملاحق 235
قائمة المراجع 243

فهرس الجداول

الجدول رقم 1: الخصائص الأساسية للنظم المحاسبية الأوروبية والأنجلوساكسونية 20
الجدول رقم 2: إستخدام المعايير الدولية للتقارير المالية عبر العالم 51
الجدول رقم 3: ملخص للمعالجة المحاسبية للمساهمات 66
الجدول رقم 4: طريقة الإستحواذ مقابل طريقة دمج الحقوق.....101
الجدول رقم 5: العلاقة بين العملة التشغيلية والمنشأة الأجنبية وطريقة التحويل.....140
الجدول رقم 6: الحد الأدنى من المعلومات في قائمة المركز المالي 151
الجدول رقم 7: المساهمات المالية لمجمع صيدال لسنة 2016.....202
الجدول رقم 8: الميزانيات المجمعة قبل التعديلات – الأصول 207
الجدول رقم 9: الميزانيات المجمعة قبل التعديلات – الخصوم.....208
الجدول رقم 10: حسابات النتائج المجمعة قبل التعديلات 209
الجدول رقم 11: ورقة العمل لإجراء التعديلات على الميزانيات المجمعة – الأصول 217
الجدول رقم 12: ورقة العمل لإجراء التعديلات على الميزانيات المجمعة – الخصوم 219
الجدول رقم 13: ورقة العمل لإجراء التعديلات على حسابات النتائج المجمعة 221
الجدول رقم 14: الميزانية الموحدة لمجمع صيدال – الأصول 223
الجدول رقم 15: الميزانية الموحدة لمجمع صيدال – الخصوم 224
الجدول رقم 16: حساب النتائج الموحد لمجمع صيدال 225

فهرس الأشكال البيانية

الشكل رقم 1: العوامل المؤثرة على النظام المحاسبي 8
الشكل رقم 2: إطار تطور الأنظمة المحاسبية في العالم 16
الشكل رقم 3: أسباب ومصادر الإختلافات في الممارسة المحاسبية في العالم 18
الشكل رقم 4: البنية اللنظيمية لمنظمة معايير المحاسبة الدولية..... 33
الشكل رقم 5: الإطار النظري للقارير المالية 41
الشكل رقم 6: بنية الحقوق التي تمنح السيطرة..... 71
الشكل رقم 7: فهم بنية المنشأة المستثمر فيها وتحديد السيطرة..... 72
الشكل رقم 8: المحاسبة عن الإستثمارات المالية 76
الشكل رقم 9: تقييم السيطرة المشتركة 113
الشكل رقم 10: تصنيف الترتيب المشترك 116
الشكل رقم 11: تصنيف الترتيب المشترك المهيكل في كيان منفصل.....117
الشكل رقم 12: العلاقة بين المعايير الدولية الخاصة بالمحاسبة عن المساهمات 120
الشكل رقم 13: خطوات تحويل التقارير المالية للفروع الأجنبية 141
الشكل رقم 14: مخطط توضيحي لتحويل التقارير المالية للفروع الأجنبية 143
الشكل رقم 15: التطور التاريخي لمجمع صيدال 186
الشكل رقم 16 الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال 189
الشكل رقم 17 الهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة 191
الشكل رقم 18: محيط التوحيد لمجمع صيدال 204

فهرس الاختصارات والرموز

AAA	American Accounting Association
ASC	Accounting Standards Codification
FASB	Financial Accounting Standards Board
GAAP	Generally Accepted Accounting Principals
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IASCF	International Accounting Standards Committee Foundation
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
IOSCO	International Organization of Securities Commission Organization
SCF	Système Comptable Financier
SIC	Standing Interpretations Committee

المقدمة

المقدمة

يشهد العالم تزايد حالات اندماج الشركات وتشكيل التكتلات والمجمعات بشكل كبير وذلك بسبب العولمة الإقتصادية والمالية وما ترتّب عنها من الفرص الإستثمارية والتمويلية وما يقابلها من مخاطر وتحديات. فقد تندمج شركة أو أكثر في شركة أخرى أو تندمج شركتان أو أكثر لتكوين شركة جديدة، وقد تسيطر شركة ما على شركة أخرى أو أكثر من خلال شراء كل أو معظم أسهمها التي لها حق التصويت فتمتلك حق تسييرها وتصبح شركة تابعة لها. ويحدث هذا لدوافع متعددة منها تحقيق مزايا التكامل بين الشركات وتنويع الإستثمارات لتقليل التقلبات في العائد وبالتالي تخفيض عامل المخاطرة بالإضافة إلى الإعتبارات الضريبية.

وبغض النظر عن المزايا التي تستفيد منها الشركات المندمجة أو المتكتلة في شكل مجموعة فإن عملية الإندماج أو التكتل تترتب عنها مشاكل محاسبية عديدة تتطلب الإهتمام والدراسة. فكل من الشركة الأم والشركات التابعة لها تعد محاسبتها وتنشر تقاريرها المالية الختامية الخاصة بها، إلا أن تفحص التقارير المالية الفردية للشركة الأم والشركات التابعة لها لا يعطي الصورة الحقيقية عن الوضعية المالية للمجموعة ككل. ومن هنا ظهرت الحاجة إلى إعداد تقارير مالية موحدة توفر للمسيرين والمستثمرين والمقرضين المعلومات الضرورية لإتخاذ القرارات الإستثمارية المثلى وتعكس الصورة الحقيقية والمتجانسة للمجموعة المشكلة من مجموعة الشركات الداخلة في نطاق التوحيد كما لو أنها شركة واحدة.

وحيث أن إعداد التقارير المالية للمجمعات تعرف العديد من المشاكل انطلاقا من المعالجة المحاسبية للشهرة المشتراة والأصول غير الملموسة الأخرى، وإعادة تقييم أصول والتزامات الشركات التابعة التي تم دمجها أو شراؤها، ثم ترجمة التقارير المالية المعدة بالعملات الأجنبية، وصولا إلى اختيار طريقة المحاسبة التي يتم استخدامها في المحاسبة عن عملية الشراء أو الإندماج، فإن الهيئات المحاسبية صارت متيقظة لهذه المشكلة التي تشكل تحديا كبيرا بالنسبة للمجمعات وهذا ما دفع لجنة المعايير المحاسبية الدولية إلى إصدار معايير خاصة بالمحاسبة عن إندماج الشركات والتقارير المالية للمجمعات قصد البث في الموضوع والحد من إختلاف الممارسات المحاسبية الدولية.

مشكلة البحث

في ظل التطورات في بيئة الأعمال الوطنية والدولية سلكت الجزائر على غرار العديد من دول العالم مسار التقارب المحاسبي الدولي من خلال مشروع الإصلاح المحاسبي بغية تكييف القواعد المحاسبية الجزائرية مع متطلبات اقتصاد السوق ومع الممارسة المحاسبية الدولية. وقد توج مشروع الإصلاح بإنهاء العمل بالمخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 وصدور النظام المحاسبي المالي لسنة 2007 والذي بدأ تطبيقه في الفاتح من جانفي 2010. هذا الأخير تضمن إطارا تصوريا مستمدا من الإطار النظري لمجلس المعايير المحاسبية الدولية يحدد المفاهيم والمبادئ المحاسبية وقواعد التقييم التي تحكم إعداد وعرض التقارير المالية

للشركات، مما يسمح لها بتقديم تقارير مالية ذات نوعية عالية تعكس الصورة الحقيقة والعادلة للشركات وتفيد مستخدميها المحليين والأجانب على حد سواء.

هذا النظام المحاسبي المالي جاء بمفاهيم وقواعد جديدة تماما أدت إلى تغيير جذري كامل للممارسة المحاسبية السائدة في الجزائر خصوصا على مستوى المجمعات. وعليه فإن البحث في أساسيات موضوع المحاسبة في المجمعات والتكتلات يقودنا إلى طرح السؤال الرئيسي التالي:

هل تتوافق المحاسبة عن المساهمات في الفروع والشركات التابعة وتوحيد الحسابات في النظام المحاسبي المالي الجزائري مع المعايير المحاسبية الدولية؟

تستدعي الإجابة على السؤال الرئيسي الإجابة على الأسئلة الفرعية التالية:

- هل يتوافق الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي مع الإطار النظري لمجلس المعايير المحاسبية الدولية؟
- ما مضمون المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالمحاسبة عن المساهمات في الفروع والشركات التابعة الأخرى وتوحيد الحسابات؟ وكيف تناولها النظام المحاسبي المالي في إطار مسعى التوافق المحاسبي الدولي؟
- ما مستوى توافق القواعد المحاسبية الجزائرية المتعلقة بالمحاسبة في المجمعات مع المعايير المحاسبية الدولية؟
- ما هو واقع المحاسبة عن المساهمات وتوحيد الحسابات في مجمع صيدال؟

فرضيات البحث

قصد البحث في الموضوع والتوصل إلى الإجابة على الإشكالية المطروحة سوف نستند إلى الفرضية الرئيسية التالية:

- **المحاسبة عن المساهمات في الفروع والشركات التابعة وتوحيد الحسابات في النظام المحاسبي المالي الجزائري تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.**

ويمكن تجزئة هذه الفرضية الرئيسية إلى الفرضيات الفرعية التالية:

1. الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي يتوافق مع الإطار النظري لمجلس المعايير المحاسبية الدولية؛
2. استمد النظام المحاسبي المالي القواعد الخاصة بالتقييم والمحاسبة في المجمعات من المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالمحاسبة في المجمعات؛

3. تتوافق قواعد النظام المحاسبي المالي المتعلقة بالمحاسبة في المجمعات مع المعايير المحاسبية الدولية؛
4. يشكل النظام المحاسبي المالي المرجع المحاسبي المستخدم في مجمع صيدال لمسك المحاسبة وتوحيد الحسابات وهو يتحكم في قواعده بشكل جيد.

أهمية الدراسة

يكتسي الموضوع أهمية بالغة نظرا لما يلي:

- التحديات الجديدة التي يواجهها العمل المحاسبي في ظل الإنفتاح على الإقتصاد العالمي والسعي نحو التوحيد المحاسبي الدولي؛
- تطور الشركات التي صارت تنشط في شكل مجمعات وتكتلات تابعة لشركة واحدة؛
- تعدد المشاكل المحاسبية المتعلقة بالمساهمات في الفروع والشركات التابعة واندماج الشركات؛
- تزايد حاجة المسيرين والمستثمرين والدائنين إلى تقارير مالية ووثائق ختامية تعكس الصورة الحقيقية والعادلة عن المجمعات؛
- سعي الجزائر إلى تحقيق التوافق المحاسبي الدولي من خلال مسار الإصلاح المحاسبي الذي انبثق عنه النظام المحاسبي المالي الجديد لسنة 2007.

أسباب اختيار الموضوع

يعود اختيار الموضوع محل الإقتراح إلى الأسباب التالية:

- تماشي الموضوع مع طبيعة التخصص المتبع إذ أنه يتطرق إلى الجديد في العمل المحاسبي وما يرتبط به من تقنيات ومبادئ وتشريعات على الصعيدين المحلي والدولي؛
- محاولة إجراء دراسة لموضوع المساهمات في الفروع والشركات التابعة ومضمون النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بها (IAS 27, IAS 28, IAS 31 et IFRS 3, IFRS 10, IFRS 11 et IFRS 12) ؛
- الرغبة في معرفة وضع شركات المجمعات الجزائرية في مجال توحيد الحسابات خاصة بعد تبني النظام المحاسبي المالي الجديد؛
- محاولة إضافة الجديد في الموضوع وإثراء المكتبة الجامعية.

أهداف الدراسة

سوف نسعى من خلال البحث في الموضوع الوصول إلى الأهداف التالية:

- محاولة توضيح الإختلافات بين النظم المحاسبية في العالم وأسبابها والمشاكل الناجمة عنها؛

- التطرق لبنية وكيفية عمل مجلس المعايير المحاسبية الدولية وإطاره النظري ومعاييره؛
- محاولة إبراز أسس وقواعد المحاسبة عن المساهمات في الفروع والشركات التابعة وتوحيد الحسابات في ضوء المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي؛
- إبراز أهمية التقارير المالية الموحدة في إعطاء الصورة الحقيقية للوضعية المالية للمجموعة؛
- محاولة معرفة مستوى التوافق بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي فيما يخص المحاسبة في المجمعات؛
- الوقوف على التطبيق العملي لقواعد النظام المحاسبي المالي وتوحيد الحسابات في مجمع صيدال؛
- إطلاع المهتمين في المجال المحاسبي بالموضوع سواء أكاديميين كانوا أو مهنيين.

منهج الدراسة

قصد الإلمام بالموضوع والإجابة على مشكلة البحث اعتمدنا في الجزء النظري على المنهج الوصفي التحليلي باعتباره منهجا مناسبا لطبيعة الموضوع حيث أنه يعتمد على وصف وتحليل الظاهرة المدروسة من أجل التوصل إلى النتائج النهائية التي يتم تعميمها على الظواهر المماثلة، واعتمدنا في الجانب التطبيقي على منهج دراسة الحالة.

حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة في جانبها النظري في دراسة موضوع المحاسبة عن المساهمات في الفروع والشركات التابعة وإعداد التقارير المالية الموحدة في المجمعات في إطار النظام المحاسبي المالي ومدى توافقه مع المعايير المحاسبة الدولية الخاصة بالمحاسبة في المجمعات. وأما في جانبها التطبيقي فهي تتمثل في إجراء دراسة ميدانية على مجمع صيدال الجزائر الكائن مقره في الدار البيضاء رقم 11 صندوق بريد رقم 141 بالجزائر العاصمة، والتي تمت خلال السداسي الثاني من سنة 2017 وشملت الدراسة التقارير المالية الموحدة المقفلة في 2016/12/31.

مصادر الدراسة

لقد تم الإعتماد في إعداد هذا البحث على مجموعة متنوعة من المصادر المتوفرة في المكتبة الجامعية والمتوفرة على مواقع الإنترنت وتتمثل فيمايلي:

1. **الجانب النظري:**

- الكتب التي تناولت المواضيع والقضايا المتعلقة بالمحاسبة الدولية والنظام المحاسبي للمجمعات وإعداد التقارير المالية الموحدة والمعايير المحاسبية الدولية؛
- الدوريات والمجلات التي تم إصدارها من الجامعات ومراكز البحوث العربية والأجنبية؛

- البحوث والدراسات من الملتقيات والمؤتمرات والندوات التي نظمت في عديد الجامعات؛
- القوانين والتشريعات المحاسبية الصادرة من الهيئات التشريعية المحلية (وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسب، إدارة الضرائب) والأجنبية (مجلس معايير المحاسبة الدولية، مجلس معايير المحاسبة الأمريكية، ...)؛

2. **الجانب التطبيقي:** اعتمدنا على التقارير السنوية لمجلس إدارة الشركة محل الدراسة ووثائقها الختامية والوثائق الأخرى وموقعها على الإنترنت.

الدراسات السابقة

1- دراسة أوماطة أمال فريال، 2001:

الدراسة عبارة عن رسالة ماجستير بجامعة الجزائر بعنوان: **تقنية تجميع الحسابات، حالة الشركة القابضة سوناطراك،** هدفت إلى إبراز مدى استجابة المخطط المحاسبي الوطني للتقنيات الخاصة بالمحاسبة في المجمعات وإمكانية تكييفه ومطابقته مع الممارسة الدولية ومعرفة مدى تحكم مؤسسة سوناطراك في إعداد التقارير المالية الموحدة. وقد توصلت الدراسة إلى عدم إعداد تقارير مالية موحدة على مستوى مجمع سوناطراك بسبب أن المخطط المحاسبي الوطني لم يتطرق لموضوع توحيد الحسابات وبسبب نقص النصوص التشريعية الجزائرية الخاصة، وأن المجمع لم يقم بإعداد تقارير مالية موحدة من قبل إلا أنه باشر منذ سنة 1998 مشروعا خاصا بهذا الشأن يهدف إلى إعداد ونشر تقارير مالية موحدة تتماشى مع المبادئ المحاسبية المتفق عليها وتكون أول بداية للتطبيق خلال السنة المالية 2003.

2- دراسة مقدمي أحمد، 2005:

هذه الدراسة أيضا عبارة عن رسالة ماجستير بجامعة الجزائر بعنوان: **النظام المحاسبي والجبائي لمجمع الشركات، حالة مجمع صيدال،** هدفت إلى إبراز مدى تطبيق النظام المحاسبي والجبائي الخاص بمجمع الشركات في الجزائر. وقد استنتج الباحث وجود إمتيازات جبائية كبيرة ومحفزة مقابل ضعف في النصوص التشريعية المتعلقة بتوحيد الحسابات والتي تنحصر في تحديد كيفيات إعداد الحسابات المجمعة وقائمة الحسابات دون أن تقدم التفاصيل الدقيقة لمختلف مراحل إعداد الحسابات المجمعة على غرار النصوص القانونية للدول الأخرى. وأن على المشرع الجزائري أن يتدارك هذه الفجوة في المخطط المحاسبي الوطني من خلال الإصلاح والتقارب مع الممارسات والمعايير الدولية.

3- دراسة توفيق جوادي، 2009:

الدراسة هي أطروحة دكتوراه بجامعة الجنان بطرابلس بلبنان بعنوان: **مدى توافق النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد مع المعايير المحاسبية الدولية: دراسة إختبارية دولية مقارنة.** هدفت الدراسة إلى معرفة

مدى توافق النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد مع المعايير المحاسبية الدولية وتوصل فيها الباحث إلى أن اعتماد النظام المحاسبي المالي الجديد على الإطار التصوري لمعايير المحاسبة الدولية سيقرب المماسة المحاسبية في الجزائر إلى المعايير الدولية رغم وجود بعض الفوارق التي يجب تداركها وتصحيحها.

4- دراسة زرموت خالد، 2010:

الدراسة عبارة عن رسالة ماجستير بجامعة الجزائر بعنوان: **إدماج الحسابات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر**. هدفت الدراسة إلى معرفة مدى نجاعة النظام المحاسبي المالي الجديد في إعداد التقارير المالية الموحدة واستنتج الباحث أن تجميع الحسابات تقنية حديثة في الجزائر وأن الواقع الاقتصادي الجزائري الذي يتميز بعدم إدراج الشركات في البورصة أدى إلى التقليل من قيمة التقارير المالية المجمعة.

5- دراسة حمزة العرابي، 2013:

الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه بجامعة بومرداس بعنوان: **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية: متطلبات التوافق والتطبيق**، وقد هدفت إلى معرفة متطلبات التطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية بالإضافة إلى معرفة درجة التوافق بين بيئة النظام المحاسبي المالي ومتطلبات معايير المحاسبة الدولية. وتوصل الباحث إلى عدم وجود توافق بين البيئة الجزائرية ومتطلبات التطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية من حيث خصائص البيئة المالية والإقتصادية والقانونية والتعليمية والثقافية بسبب المعوقات التي تحد من التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي.

من خلال الدراسات السابقة التي ذكرناها نلاحظ وجود بعض النقاط المشتركة مع موضوع بحثنا في كونها تطرقت لموضوع المحاسبة في المجمعات والنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، إلا أنها تختلف عن موضوعنا من حيث تركيز كل دراسة على جانب محدد ومن حيث تفاوتها في الفترة الزمنية التي أعدت فيها الدراسة حيث نلاحظ مايلي:

- الدراسة الأولى سنة 2001 ركزت على تقنية تجميع الحسابات في إطار المخطط المحاسبي الوطني الذي لم يتعامل مع موضوع المحاسبة عن المساهمات وإعداد التقارير المالية الموحدة إلى غاية صدور قرار 9 أكتوبر 1999 المتضمن تكييف مضمون المخطط المحاسبي الوطني مع نشاط الشركات القابضة وتوحيد حسابات المجمع؛
- الدراسة الثانية سنة 2005 ركزت على النظام المحاسبي والجبائي لمجمع الشركات لكنها على غرار الدراسة التي قبلها تمت قبل صدور النظام المحاسبي المالي الجديد؛
- ما يميز الدراسة الثالثة سنة 2009 هو تطرقها لموضوع توافق النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد مع المعايير المحاسبية الدولية إلا أنها تمت قبل بداية التطبيق الفعلي للنظام المحاسبي المالي؛

- الدراسة الرابعة سنة 2010 ركزت على إدماج الحسابات في إطار النظام المحاسبي المالي ولم تتطرق إلى المعايير المحاسبية الدولية، كما أنها تمت خلال السنة الأولى من التطبيق الفعلي للنظام المحاسبي المالي أي قبل إصدار أول تقارير مالية معدة وفقا للنظام المحاسبي المالي؛
- الدراسة الخامسة سنة 2013 ركزت على متطلبات التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية ومتطلبات تطبيقها في البيئة الجزائرية ولم تتطرق بشكل خاص إلى مضمون المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي فيما يخص المحاسبة في المجمعات.

ويمكن القول إن دراستنا تأتي في إطار مواصلة حلقة البحث العلمي في موضوع المحاسبة في المجمعات وأن ما يميزها هو تركيزها على موضوع المحاسبة عن المساهمات وإعداد التقارير المالية الموحدة في إطار النظام المحاسبي المالي الجديد بعد فترة زمنية معتبرة من التطبيق الميداني الفعلي من جهة، وفي إطار المعايير المحاسبية الدولية من جهة أخرى.

خطة الدراسة

قصد الإلمام بالموضوع فقد تم تقسيمه إلى ثلاثة فصول نظرية وفصل تطبيقي على النحو التالي:

الفصل الأول: الإختلاف المحاسبي الدولي والحاجة إلى التوافق

خصص لدراسة وتبيان الإختلافات بين النظم المحاسبية في العالم وأسبابها ومشاكلها من جهة، والحاجة إلى توحيدها وتجسيد ذلك من خلال مجلس معايير المحاسبة الدولية من جهة أخرى. كما قدمنا فيه الإطار النظري لمجلس معايير المحاسبة الدولية والإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي.

الفصل الثاني: المحاسبة عن المساهمات في ضوء المعايير المحاسبية الدولية

تناولنا فيه المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالمحاسبة في المجمعات والتي تشمل المحاسبة عن تجميع الأعمال والمساهمات في الفروع، والمساهمات في المنشآت التابعة والترتيبات المشتركة.

الفصل الثالث: التقارير المالية الموحدة في المعايير الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري

تطرقنا فيه إلى تقنية ومتطلبات توحيد حسابات المجمعات وإعداد وعرض التقارير المالية الموحدة في إطار المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالتقارير المالية الموحدة وتحويل التقارير المالية المعدة بالعملات الأجنبية وبالإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة، وقواعد المحاسبة في المجمعات في إطار النظام المحاسبي المالي.

الفصل الرابع: دراسة حالة مجمع صيدال

خصصنا هذا الفصل لدراسة تطبيقية تناولنا فيها دراسة حالة مجمع صيدال من خلال إسقاط الدراسة النظرية على الواقع الميداني والممارسة العملية للمجمع.

الفصل الأول

الإختلاف المحاسبي الدولي والحاجة إلى التوافق

تمهيد

تلعب المحاسبة دورا هاما وحيويا في المجتمع إذ أنها فرع من العلوم الاقتصادية، فهي لغة الأعمال التي توفر المعلومات عن الشركات والعمليات التي تقوم بها من أجل اتخاذ قرارات تخصيص الموارد المتاحة التي يقوم بها مستعملوا التقارير المالية. والمحاسبة الدولية لا تختلف عن المحاسبة المحلية في الدور المسند لها وكل ما يميزها هو أن الشركات المعنية بالتقارير المالية هي متعددة الجنسيات ولها نشاطات خارج حدود البلد الأم أو أن مستعملي التقارير المالية متواجدون في دول أخرى غير البلد الذي أعدت فيه. فالقياسات المحاسبية قد تختلف بشكل كبير تبعا للمبادئ التي تحكمها والتي تتمثل في الإختلافات الثقافية والممارسات في مجال الأعمال والنظام السياسي والهيئات التنظيمية والنظام القانوني والجبائي ومستوى التضخم المحلي والمخاطر في مجال الأعمال وغيرها. كل هذه العوامل لها تأثير على قيادة الشركات المتعددة الجنسيات لأعمالها وإعدادها لتقاريرها المالية عبر مختلف دول العالم التي تتواجد فيها، ولا يمكن فهم التقارير المالية دون الفهم الجيد لهذه المبادئ والعوامل التي تحكم المحاسبة وثقافة الأعمال في مختلف الدول.

ولقد سببت هذه الإختلافات في النظم المحاسبية العديد من المشاكل للمنشآت الناشطة على الصعيد الدولي حيث كان لزاما عليها استيعاب مختلف النظم المحاسبية لدول العالم بغرض الإدراج الأجنبي أو بغرض إعداد التقارير المالية للفروع الأجنبية في بلدان تواجدها ومن ثم تحويلها إلى المعايير المحلية قصد إعداد التقارير المالية الموحدة. بالإضافة إلى أنها صعبت على مستخدمي التقارير المالية ومتخذي القرارات الإستثمارية في الأسواق المالية العالمية مقارنة التقارير المالية للشركات من دول مختلفة. في ظل هذه الإختلافات كان الحل الممكن هو انطلاق مشروع طموح للتنسيق المحاسبي الدولي قاده مجلس معايير المحاسبة الدولي منذ تأسيسه سنة 1973 والذي يسعى إلى تطوير معايير محاسبية دولية ذات مستوى عال من المصداقية تحظى بالقبول في كل بلدان العالم.

وسنتطرق إلى هذه المواضيع في هذا الفصل من خلال المحاور التالية:

- الإختلافات المحاسبية في العالم؛
- معايير المحاسبة الدولية كتجسيد للتوافق المحاسبي الدولي؛
- النظام المحاسبي الجزائري والتوافق مع المعايير الدولية.

1- الإختلافات المحاسبية في العالم

تعد الإختلافات في الممارسة المحاسبية أمرا شائعا ومن المتعارف عليه حيث لو قامت مجموعة من المحاسبين من عدة بلدان أو حتى من بلد واحد بإعداد التقارير المالية لشركة ما استنادا للعمليات المالية التي قامت بها فإنها لن تتوصل إلى نفس النتيجة وذلك لعدة أسباب. فالمحاسبون يعتمدون في إعداد التقارير المالية على مجموعة من القواعد والمبادئ المحاسبية سواءا المعلنة الصريحة أو الضمنية، ومن المعلوم أن هذه المبادئ لن تشمل كل الإحتمالات أو كل التفاصيل الدقيقة للأحداث المالية التي تقوم بها الشركة وهذا ما يترك دائما مجالا للخيارات والآراء الشخصية والمهنية للمحاسبين والتي ترتبط في جزء منها بالمحيط المهني للمحاسبين. بالإضافة إلى هذا فالقواعد والمبادئ المحاسبية نفسها تختلف من بلد لآخر وقد تختلف حتى داخل نفس البلد، وعلى وجه الخصوص فإنها تختلف بين شركات المجمعات والشركات الفردية. فشركات المجمعات غالبا ما تنشط على المستوى الدولي من خلال الفروع المتواجدة في دول مختلفة وهذا ما يجعلها دائما في مواجهة الإختلافات المحاسبية بين دول العالم[1].

وقد انطلقت في العقود الأخيرة جهود معتبرة للحد من هذه الإختلافات أبرزها إصدار معايير التقارير المالية الدولية IFRS من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB والإتحاد الأوروبي الذي أصدر مجموعة من التعليمات أو اللوائح والتنظيمات المتعلقة بالتقارير المالية. وبالنظر لأهمية السوق المالية الأمريكية فإن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها US GAAP التي يعرف عنها أنها الأكثر دقة وتفصيلا وانتشارا من المبادئ المحاسبية لباقي دول العالم كان لها تأثير كبير في إعداد المعايير المحاسبية عبر العالم. ويمكن أن نشير إلى أن هذه الجهود المبذولة من قبل الهيئات المحاسبية عبر العالم أدت إلى تقليص الإختلافات في الممارسة المحاسبية لكنها لم تتوصل إلى الحد منها بصفة نهائية وأن بعضها ربما ستستمر في المستقبل، وهذا ليس بسبب الإختلافات في النظم المحاسبية لدول العالم فقط بل هو أيضا بسبب الخيارات المحاسبية المتاحة للشركات في النظام المحاسبي الواحد.

ومن أجل فهم جيد لسبب وجود الإختلافات في الممارسة المحاسبية في الماضي واستمرارها في الحاضر وربما عدم زوالها في المستقبل، يجب القيام بمقارنة للبيئة المحاسبية العالمية وبصفة خاصة تزايد الشركات متعددة الجنسيات.

1.1- البيئة المحاسبية العالمية

المحاسبة تقنية تستعمل في بيئات متعددة ومختلفة من الناحية السياسية والإقتصادية والإجتماعية، وقد كان ينظر في الماضي إلى هذا الإختلاف من داخل الدول لكن في أواخر القرن العشرين أصبح دوليا أكثر

[1] Christopher Nobes and Robert Parker, **Comparative international accounting**, Pearson Education, England, 2008, p 27.

فأكثر بسبب العولمة الإقتصادية، حيث أصبحت النظم المحاسبية المحلية لا تلبي حاجيات الشركات الكبرى التي صارت تنشط على المستوى الدولي. وتعتبر العوامل المؤثرة على البيئة المحاسبية العالمية متداخلة فيما بينها وأثرت كلها على النظم المحاسبية لدول العالم من خلال نقل الممارسة والمبادئ المحاسبية ما بين الدول وسنتطرق إليها فيمايلي ببعض التفصيل.

1.1.1- المحاسبة والأحداث السياسية العالمية

يعتبر ظهور الولايات المتحدة الأمريكية والإتحاد السوفياتي كاثنين من القوى العظمى في العالم أهم الأحداث السياسية بعد نهاية الحرب العالمية الثانية عام 1945، ثم تلاها انهيار الإتحاد السوفياتي في نهاية الثمانينيات وتفكك الإمبراطوريات البريطانية والأوروبية القارية في الخارج وإنشاء الإتحاد الأوروبي الذي توسع من جوهره الأصلي من ستة بلدان ليشمل فيما بعد دولا أخرى كالمملكة المتحدة والعديد من البلدان الشيوعية السابقة. هذه الأحداث السياسية البارزة كان لها تأثير كبير على المحاسبة يمكن تلخيصه في النقاط التالية[1]:

- تأثير المبادئ المحاسبية الأمريكية المتعارف عليها خصوصا بعد حادثة انهيار شركة النفط Enron عام 2001 وما انجر عنه من تبعات وتصحيحات أثرت على معظم اقتصادات العالم؛
- تطوير المعايير المحاسبية الدولية من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية الكائن مقره بلندن والذي يخضع لهيمنة المحاسبين البريطانيين؛
- تأثر المحاسبة في الدول النامية بشكل كبير بالنظم المحاسبية للدول المستعمرة لها، ففي المستعمرات البريطانية نجدها من اختصاص معهد المحاسبين المعتمدين والمهنيين الخواص بينما في المستعمرات الفرنسية نجدها محددة بدقة في القوانين التي تصدرها الحكومات؛
- التأثر الكبير للمحاسبة في أوروبا ببرنامج التوحيد المحاسبي الذي اعتمده الإتحاد الأوروبي من خلال التعليمات أو اللوائح والتنظيمات المتعلقة بالتقارير المالية وتبنيه لمعايير التقارير المالية الدولية بالنسبة للشركات المدرجة في البورصة؛
- انهيار الشيوعية وتغيير النظم المحاسبية في دول أوروبا الوسطى والشرقية ومن بينها ألمانيا.

2.1.1- العولمة الإقتصادية وتحرير التجارة العالمية والإستثمار الأجنبي المباشر

تعتبر عولمة النشاط الإقتصادي من أبرز خصائص الإقتصاد العالمي بعد الحرب العالمية الثانية مما سهل انتقال السلع والأفراد والتكنولوجيا والمفاهيم بين مختلف دول العالم. وبالنسبة للمحاسبة فقد زاد عدد المهنيين المؤهلين بشكل كبير حيث أن الفدرالية الدولية للمحاسبين تضم حوالي ملوني عضو (2 مليون). وأصبح المحاسبون في معظم دول العالم أمام تحديات جديدة من خلال الإنفتاح على المفاهيم والممارسات المحاسبية

[1] Christopher Nobes and Robert Parker, **Op**. **cit**, p 29.

التي كانوا في منأى عنها. ومن وجهة النظر المحاسبية فإن أهم جوانب العولمة هي التجارة الدولية والإستثمار الأجنبي المباشر الذي يهدف إلى امتلاك حقوق في الشركات الأجنبية للسيطرة أو التأثير عليها من أجل تحقيق بعض المزايا الإقتصادية وتقليص المخاطر وزيادة الأرباح.

3.1.1- عولمة الأسواق المالية

بالتزامن مع تزايد حجم التجارة العالمية والإستثمار الأجنبي المباشر فقد تعرضت الأسواق المالية بدورها لتأثير العولمة وهذا من خلال:

- إلغاء الضوابط التنظيمية للأسواق المالية المحلية الرائدة؛
- سرعة التطور في بيئة الأعمال المالية وخصوصا ما يعرف بالابتكار المالي الذي أدى إلى تطوير تقنيات تجارية وأدوات مالية جديدة قد تحتوي أحيانا على بعض التعقيدات؛
- التقدم الهائل في تكنولوجيا المعلومات والإتصالات؛
- تزايد التواصل والإرتباط بين الأسواق المالية المحلية والعالمية.

ويعتبر قياس مدى عولمة الأسواق المالية العالمية بدقة أمرا صعبا جدا إلا أنه يمكن الإشارة إلى مؤشرين كبيرين هما: مقدار إدراج أسهم الشركات في البورصات الخارجية (الأجنبية) ومدى ترجمة الشركات لتقاريرها المالية إلى اللغات الأجنبية لفائدة المستثمرين الأجنبيين. فعلى سبيل المثال نجد أسهم الشركات الفرنسية مدرجة في بورصات أستراليا وبلجيكا وكندا وألمانيا ولوكسمبورغ وهولندا وإسبانيا والسويد والمملكة المتحدة وأمريكا. ومن حيث اللغة أكبر سبب لنشر التقارير المالية بعدة لغات هو حاجة الشركات المتعددة الجنسيات لسحب أموال هائلة لتمويل مشاريعها وهذا ما تسعى إليه من خلال إدراج أسهمها في البورصات الأجنبية خاصة في بورصة لندن وأمريكا، وهذا ما يفسر سبب اختيار اللغة الإنجليزية كلغة ثانية لعرض التقارير المالية. بالإضافة إلى كون الشركات المتعددة الجنسيات لها فروع وشركات تابعة في عدة دول عبر العالم يتوجب عليها عرض تقاريرها المالية باللغات المحلية. ومن المؤشرات المتطورة لقياس مدى عولمة الأسواق المالية هو نطاق اندماجها أي اعتماد تسعير الأدوات المالية المتداولة فيها على عوامل دولية أكثر من العوامل المحلية التقليدية. فالمنظمون لأسواق المال لا يتعاملون في النطاق المحلي فحسب بل في نطاق دولي من خلال الهيئات الدولية التي ينتمون إليها ويتفاعلون معها مثل المنظمة الدولية للجان البورصات IOSCO واللجنة الأوروبية لمنظمي البورصات، مما يجعلهم يلعبون دورا مهما في عولمة القواعد والمبادئ المحاسبية[1].

[1] William E. Decker and Paul Brunner, **Summary Of Accounting Principle Differences Around The World**, in **International Finance and Accounting Handbook**, Edited by Frederick D. S. Choi, John Wiley & Sons, Inc., 3rd Edition, New Jersey, 2003, p 327.

4.1.1- أنماط ملكية الأسهم

لا تعني عولمة الأسواق المالية توحيد سلوك وأساليب المستثمرين عبر العالم في تداول الأسهم فهي تختلف بشكل ملحوظ من بلد لآخر وهذا له تأثير على طرق إعداد وعرض التقارير المالية للشركات. فكلما زادت الفجوة بين ملاك الأسهم والمسيرين زادت الحاجة لتقارير مالية مدققة من قبل أطراف خارجية مستقلة وتكون متاحة لعموم جمهور المستثمرين. ويمكن تقسيم الشركات من حيث أنماط ملكية الأسهم إلى خمسة أنواع:

- الشركات المملوكة من قبل الجمهور أو عموم المستثمرين؛
- الشركات المملوكة من قبل العائلات؛
- الشركات المملوكة من قبل الحكومات؛
- الشركات المملوكة من قبل المؤسسات المالية؛
- الشركات المملوكة من قبل المؤسسات غير المالية.

5.1.1- النظام النقدي الدولي

منذ سنة 1945 حتى سنة 1972 والنظام النقدي الدولي قائم على سياسة سعر الصرف الثابت مع إعادة التقدير الدورية. وفي سنة 1973 اعتمدت العديد من دول العالم سياسة سعر الصرف المعوم مما جعل أسعار الصرف متقلبة جدا ونتج عنه توحيد العملة الأوروبية سنة 1999. بالإضافة إلى هذا فإن هيئات المحاسبة أصبحت معنية بشكل كبير بالمحاسبة عن عمليات التحوط والعمليات بالعملات الأجنبية.

ولقد أدى التطور في أسواق المال العالمية وتزايد الإستثمارات العالمية إلى زيادة أهمية الأبعاد الدولية للمحاسبة أكثر مما مضى بالنسبة للمهنيين والمختصين الذين أصبحوا يتعاملون معها بصفة أو بأخرى، كما أتاح للشركات إمكانية التمويل من أسواق المال الخارجية فصارت تسعى لزيادة فرصها فيه والتقليل من تكلفة التمويل والمخاطر. وبحكم الدور البارز للمحاسبة في كفاءة سير الأسواق المالية فقد أصبح المقرضون والمستثمرون والمحللون الماليون والمنظمون وهيئات الأسواق المالية يطالبون بتقارير مالية ذات جودة عالية عن الأداء المالي والقدرات المالية للشركات التي تطلب التمويل وعن مستقبلها قصد تمكينهم من اتخاذ القرارات الإستثمارية المثلى. وهذا ما كان له تأثير على السياسات المحاسبية للشركات وكذا الجهود المحلية والدولية من أجل التوافق في نظم القياس والإفصاح والمراجعة المحاسبية عبر العالم.

6.1.1- النمو المتزايد للشركات متعددة الجنسيات

لقد تخطت أعمال الشركات على المستوى الدولي التجارة الخارجية وأصبحت أكثر ارتباطا بالإستثمار الأجنبي المباشر وهذا بنقل أعمالها الإنتاجية أو التسويقية للخارج من خلال الفروع المملوكة بشكل كلي أو جزئي أو من خلال الإستثمارات المشتركة أو التحالفات الإستراتيجية مع شركات أخرى في البلدان المضيفة. وحسب الأمم المتحدة يوجد في العالم أكثر من 82000 شركة متعددة الجنسيات في العالم ولها أكثر من

810 آلاف فرع أجنبي. هذه الشركات تتحكم في جزء كبير من النشاط الإقتصادي العالمي إذ تشكل أكبر 100 شركة من الشركات متعددة الجنسيات في العالم حوالي 4% من الناتج القومي العالمي، وهي تتمركز في عدد قليل من الدول يعرف بالثالوث TRIAD وهي الولايات المتحدة واليابان وبعض دول الإتحاد الأوروبي[1].

2.1- أسباب اختلاف النظم المحاسبية

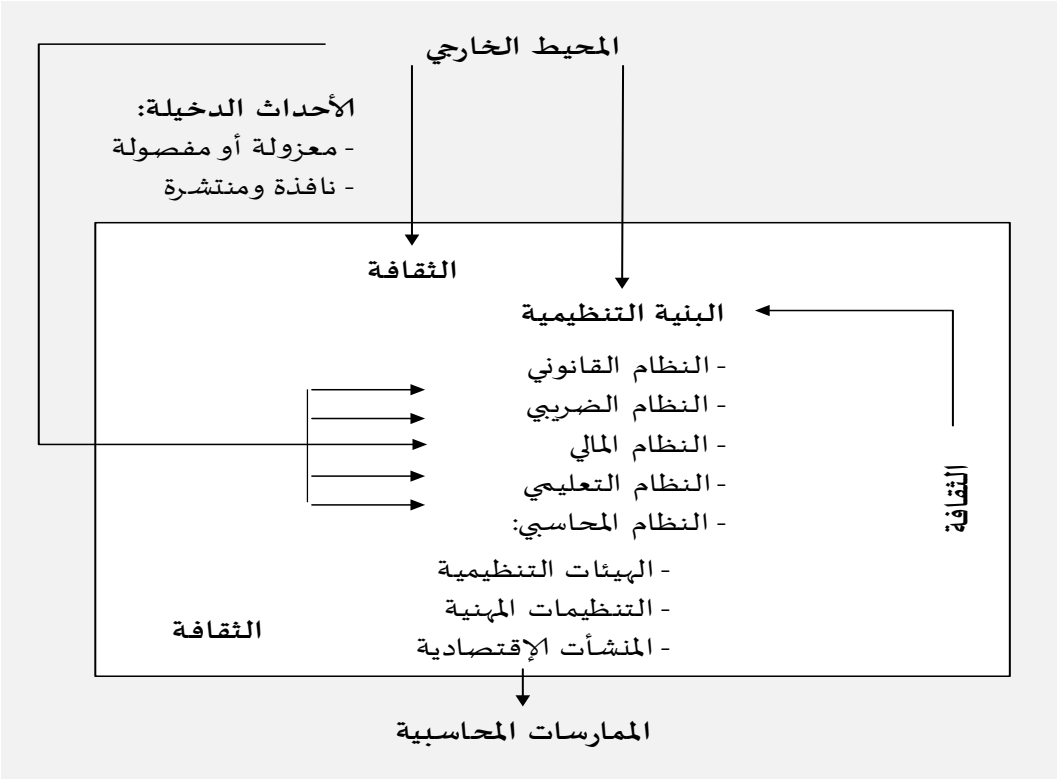
إن أهمية تنظيم المحاسبة في بلد ما وبالخصوص تنظيم إعداد التقارير المالية للشركات يهدف أساسا إلى ضمان عرض تقارير مالية متماثلة ومتجانسة من قبل جميع الشركات وهذا ما يسهل قراءتها وفهمها ومقارنتها بشكل صحيح من قبل مستعمليها ومن ثم اتخاذ القرارات الملائمة. إلا أن العولمة المتزايدة أظهرت الحاجة الماسة إلى تقارير مالية متماثلة ومتجانسة وقابلة للمقارنة على المستوى الدولي، وقبل التطرق إلى كيفية إعدادها وعرضها يجب أن نتعرف أولا على أسباب اختلاف التقارير المالية بين الدول والذي يرجع بالأساس إلى اختلاف النظم المحاسبية لدول العالم.

فالنظام المحاسبي هو نتاج نظام معقد من التداخلات بين مختلف العوامل التي يتأثر بها ويؤثر فيها حيث تعتبر العوامل الحكومية أو السياسية والإقتصادية والقانونية والضريبية والتعليمية والنظام المالي أهمها. لكن بعض العوامل الخارجية قد تكون هي الأخرى مهمة ولها تأثير كبير على النظام المحاسبي مثل العلاقات التاريخية والتجارية والإستعمارية للبلد، بالإضافة إلى العامل الثقافي الذي يمكن أن نعتبره كعامل معدّل قد يزيد أو ينقص من حدة العوامل والتأثيرات الأخرى. ومن الأمور التي تساعد على فهم وشرح التنظيم المحاسبي للبلد أهداف التنظيم المحاسبي وما هي فئة المستعملين للقوائم المالية ذات الأولوية وطريقة التنظيم المحاسبي (هل يتم عن طريق الحكومة أو عن طريق المهنيين والأطراف الأخرى)، ونطاق ودقة التنظيم المحاسبي. ويمكن تصنيف العوامل المتسببة في اختلاف النظم المحاسبية إلى مجموعتين رئيسيتين هما: العوامل المؤسساتية (تنظيم الجوانب السياسية والإقتصادية والقانونية والمالية والمهنية في الدولة) والعوامل الخارجية. وبصفة عامة يكون للمجموعة الأولى تأثير كبير في معظم الدول المتقدمة الغربية بينما نرى العكس في الدول السائرة في طريق النمو بحكم تبنيها لسياسات الإنفتاح على الاقتصاد العالمي وسعيها للإندماج فيه والشكل الموالي يوضح ذلك[2].

[1] Timothy Doupnik and Hector Perera, **International accounting**, McGraw-Hill/Irwin, 3rd Edition, New York, 2012, p 12.

[2] Clare Roberts and Others, **International Financial Reporting**: **A Comparative Approach**, Pearson Education Limited, 3rd Edition, England, 2005, p 144.

الشكل رقم 1: العوامل المؤثرة على النظام المحاسبي



***Source**: Clare Roberts and Others, **International Financial Reporting: A Comparative Approach**, Pearson Education Limited, 3rd Edition, England, 2005, p 145.*

إن وجود اختلافات جوهرية في الممارسة المحاسبية عبر دول العالم ليس أمرا جليا بالنسبة لكل المحاسبين ولا لغير المحاسبين، وتعود هذه الإختلافات إلى تطور المحاسبة عبر الزمن في بيئات مختلفة تماما. فتاريخ المحاسبة يبين لنا أنها في تغير مستمر من خلال تفاعلها واستجابتها لتغير احتياجات مستعمليها من المعلومات التي تعكس الظروف الثقافية والإقتصادية والقانونية والإجتماعية والسياسية التي تعمل فيها. ففي بدايتها كانت المحاسبة مجرد نظام تسجيل لبعض البنوك وهيئات الضرائب، ثم ظهرت تقنية القيد المزدوج لتلبية احتياجات الشركات التجارية. وبظهور الصناعة وتقسيم العمل تطورت محاسبة التكاليف وفي عصرنا هذا ظهرت التقارير المالية المرحلية وكذا المراجعة المحاسبية، وتماشيا مع تزايد مخاوف المجتمعات واهتمامها بشؤون البيئة وسلامة الشركات أوجد المحاسبون طرقا للقياس والإفصاح عن التزامات الشركات من الناحية البيئية وكشف تبييض الأموال ومحاربة الجرائم المالية الأخرى. كما أنها توسعت في مجال الخدمات الإستشارية وتقديم المعلومات لأسواق المال العالمية وذلك بفضل دمجها لتقنيات المعلومات المتطورة.

ومن أجل فهم جيد لأسباب اختلاف النظم المحاسبية في العالم لا بد من معرفة تطور المحاسبة وهذا من خلال دراسة العوامل المؤثرة فيها لأنها تسهل فهم أوجه الإختلاف والتشابه بينها لأن البيئات المختلفة تنتج أنظمة محاسبية مختلفة والبيئات المتشابهة تنتج أنظمة محاسبية متشابهة. فالنظام المحاسبي لأي بلد هو نتاج تفاعل معقد بين العوامل الإقتصادية والتاريخية والتنظيمية وكذلك الثقافية، يمكن تلخيصها في ثمانية عوامل تعتبر السبعة الأولى منها اقتصادية واجتماعية تاريخية وتنظيمية، أما العامل الثامن فهو ثقافي وسنذكرها فيمايلي بشيء من التفصيل[1].

1.2.1- مصادر التمويل

باعتبار المحاسبة هي المسؤول عن إعداد وعرض المعلومات المالية للشركات وتقديمها لمستخدميها، كان لإختلاف نمط التمويل تأثير على المحاسبة من خلال توجيه الإفصاحات المالية حسب حاجة أصحاب رأس المال المهيمنين. ففي البلدان التي تعتبر فيها أسواق المال العمود الفقري للإقتصاد مثل الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة يقيس الربح المحاسبي مدى جودة نظام التسيير في الشركة، لذا فالمحاسبة في هذه الدول تصمم من أجل مساعدة المستثمرين لتقدير التدفقات النقدية المستقبلية والمخاطر المتعلقة بها وتقدير قيمة الشركة. وهذا ما يتطلب إفصاحا ماليا واسع النطاق لتلبية احتياجات أكبر شريحة ممكنة من حاملي الأسهم (الملاك). أما في البلدان القائم اقتصادها على القروض تكون البنوك هي مصدر التمويل المهيمن، وتركز المحاسبة فيها على حماية المقرضين والدائنين من خلال مبدأ التحفظ في تقدير الدخل من أجل التقليل من توزيع الأرباح واحتجاز القدر الكافي منها لضمان حقوقهم. وبحكم أن المؤسسات المالية في هذه الدول تتمتع بسلطة الحصول المباشر على المعلومات فإن الإفصاح المالي واسع النطاق ليس ضروريا كما هو الحال مثلا في اليابان وسويسرا. وقد اقترح زيسمان في 1983 تصنيف الدول حسب طبيعة النظام المالي إلى ثلاثة أقسام[2]:

1- النظم القائمة على الأسواق المالية،
2- النظم القائمة على القروض الحكومية،
3- النظم القائمة على القروض من المؤسسات المالية.

وبالمقارنة بين هذه التصنيفات نلاحظ أن الشركات المدرجة في البورصة قليلة في البلدان التي تعتمد على القروض وغالبا ما تكون أسهمها تحت هيمنة البنوك والحكومات أو العائلات التي أنشأتها. ففي هذه البلدان تلعب البنوك والحكومات دورا رئيسيا في مجال الأعمال بكونها الممولة للإقتصاد والمالكة للشركات العمومية الكبرى في نفس الوقت (مثل ألمانيا وفرنسا وإيطاليا). وبحكم ملكيتها للأسهم يكون لها حق تعيين المدراء

[1] Frederick D.S. Choi, Gary K. Meek., **International accounting**, Pearson Education, New Jersey, 2011, p 31.

[2] Roger Hussey and Audra Ong, **Pick a Number**: **Internationalizing U**.**S**. **Accounting**, Business Expert Press, LLC, New York, 1st Edition, 2014, p 33.

والمسيرين وبالتالي يمكنها الحصول على المعلومات والتأثير على القرارات والسياسات التمويلية والتشغيلية لهذه الشركات، ولهذا تكون الحاجة للإفصاحات المالية واسعة النطاق غير ضرورية وكذلك الحال بالنسبة للمراجعة فهي تكون مطلوبة بشدة عندما يكون المسيرون من خارج الشركة.

في المقابل تكون أسهم الشركات أكثر انتشارا بين المؤسسات الإستثمارية وجمهور المستثمرين في البلدان القائمة على الأسواق المالية مثل الولايات المتحدة والمملكة المتحدة، وبحكم الفصل بين الملكية والتسيير تكون الحاجة للإفصاحات المالية واسعة النطاق والمراجعة والشفافية ملحة جدا من أجل اتخاذ القرارات الإستثمارية المثلى. وفي المقابل تكون المؤسسات الإستثمارية في هذه الدول أكثر هيمنة وتنظيما من جمهور المستثمرين وهو ما يمكنها من الضغط على الشركات من أجل الحصول على معلومات أكثر تفصيلا ودقة من تلك الموجهة للجمهور.

2.2.1- النظام القانوني

ترى العديد من الدول عدم الحاجة إلى تنظيم مسك الدفاتر المحاسبية بتفصيل كبير بل يجب إعطاء القواعد العامة التي يجب احترامها من أجل تمكين المراجعين وهيئات الضرائب من تفحصها ومراقبتها والتأكد من مطابقتها للقوانين كلما دعت الحاجة إلى ذلك. لكن بعض الدول اعتمدت التنظيم الدقيق للدفاتر المحاسبية مثل فرنسا وبلجيكا. وبصفة عامة يتم تنظيم المحاسبة من خلال عدة طرق هي[1]:

- التشريعات والقوانين مثل قانون الشركات والقانون التجاري؛
- القوانين والأحكام التي تصدرها الحكومات أو الهيئات التي تعمل تحت سلطتها كوزارة المالية؛
- القوانين والأحكام التي تصدرها المجالس الحكومية لتنظيم البورصات؛
- القوانين والأحكام التي تصدرها هيئات تسيير البورصات؛
- القواعد والمعايير المحاسبية التي تصدرها لجان مهنة المحاسبة؛
- القواعد والمعايير المحاسبية التي تصدرها هيئات مهنة المحاسبة من القطاع الخاص.

إن اختلاف وتعدد طرق تنظيم المحاسبة في دول العالم هو نتاج حتمي لاختلاف الأنظمة القانونية لها، فالنظام القانوني للبلد يحدد طرق التفاعل والتداخل بين الأشخاص والمؤسسات ويمكن تحديد نظامين قانونين في العالم هما: القانون المدون الروماني والقانون العام وما يميز الصنف الأول أن القوانين المحاسبية تتجه إلى التركيز على البعد القانوني أما في الصنف الثاني فهي تركز على البعد الإقتصادي[2].

[1] David Alexander and Christopher Nobes, **Financial Accounting**: **An International Introduction**, Pearson Education Limited, 4th Edition, England, 2010, p 48.

[2] Frederick D. S. Choi and Gary K. Meek, **Op**. **cit**, p 31.

1.2.2.1- القانون المدون الروماني

ظهر نظام القانون المدون الروماني في البلدان غير الناطقة بالإنجليزية وهو مستمد من الرومان ثم تم تطويره من قبل الجامعات الأوروبية في القرون الوسطى وهو يتميز بكثرة القوانين والتشريعات التي تحكم مجالات واسعة من النشاطات في المجتمع. ويوجد هذا النظام في دول أوروبا القارية وأمريكا اللاتينية والكثير من دول آسيا حيث تكون القوانين فيها مدونة عموما وتكون أكثر شمولية وقائمة على أساس أنها توضح وتشرع السلوكات المقبولة والواجبة الإتباع من قبل الجميع[1].

وعموما تنظم الحكومة المحاسبة كجزء من إجراءاتها التي تهدف إلى تنظيم الإقتصاد وأعمال الشركات، وتكون القوانين المحاسبية جزءا لا يتجزأ من القانون التجاري الذي يطبق على جميع الشركات وتنظيمات الأعمال دون استثناء. وتهدف التشريعات لحماية كل الأطراف المتعاقدة في أي عمل تجاري وهي تركز على حماية الأطراف الخارجية وتركز بصفة خاصة على حماية المقرضين على أساس أنهم الفئة المهمة من مستعملي التقارير المالية بالإضافة إلى إدارة الضرائب. أما حملة الأسهم فهم لا يشكلون فئة مهمة بالنظر إلى قلتهم فأغلب الشركات تكون ملكا للحكومة والبنوك والعائلات، كما أن التركيز ينصب على التقارير المالية للشركات الفردية دون المجمعات وهذا نظرا لاهتمامات إدارة الضرائب بالإضافة إلى أن كل العقود والمعاملات تتم على مستوى الشركات الفردية.

ويحدد القانون التجاري أو قانون الشركات الإجراءات الواجب اتباعها والتقارير المالية الواجب نشرها وطريقة تبويبها وعرضها. أما قواعد القياس والإفصاح ومسك الدفاتر المحاسبية فتكون مدونة بشكل مفصل في القانون المحاسبي الذي يعد ويناقش من قبل الهيئة التشريعية في البلد (البرلمان). وتكون القوانين المحاسبية عبارة عن حزمة كاملة من المتطلبات القانونية والإجراءات المدمجة في القوانين العامة للبلد وتتميز بكونها وصفية وإجرائية، وقد تصدر الحكومات قوانين محاسبية خاصة ببعض القطاعات كالبنوك والمؤسسات المالية وقطاع التأمينات والقطاع الفلاحي وغيرها. أما مهنة المحاسبة فلا يكون لها تأثير كبير على تطوير القواعد المحاسبية في هذه الدول.

2.2.2.1- القانون العام

ظهر هذا النظام القانوني في بريطانيا ثم امتد إلى البلدان الناطقة بالإنجليزية وهو يتميز بالقليل من القوانين والتشريعات التي تتم ترجمتها من قبل المحاكم والمجالس القضائية في شكل أحكام وقوانين مكملة. ويقوم هذا النظام على أساس أن القوانين توضح السلوكات غير المقبولة بشكل عام دون محاولة تدوين السلوكات الواجبة الإتباع، وتكون القوانين ذات طابع عام تعتمد على مبدأ دراسة كل حالة على حدا دون محاولة إعداد قوانين شاملة تغطي كل الحالات، وبهذا تكون أكثر تفصيلا ودقة وأكثر مرونة من القوانين المدونة

[1] Joe B. Hoyle and Others, **Advanced Accounting**, McGraw-Hill/Irwin, 10th Edition, New York, 2011, p 494.

الرومانية وبالتالي فقد شجع هذا النظام القانوني التجربة وأتاح إمكانية استخدام الأحكام والآراء الشخصية للمهنيين كما أنه باستثناء المتطلبات التشريعية العامة فإن أغلب القوانين المحاسبية لا تكون مدمجة في القانون العام. ورغم إمكانية وجود قانون للشركات يحدد الإطار العام للمحاسبة في البلدان ذات القانون العام كما في المملكة المتحدة إلا أن المهنيين أو الهيئات غير الحكومية الأخرى من القطاع الخاص هي التي تختص بإعداد القواعد المحاسبية. وتعتبر بريطانيا أفضل مثال على هذا النظام حيث أن قانون الشركات يحدد القواعد العامة للإفصاح المالي من خلال التركيز على حماية حقوق الملاك (حاملي الأسهم) على أساس أنهم أهم فئة من مستعملي التقارير المالية. وتبعا لقانون الشركات لا تكون الشركات ملزمة باتباع مضمونه فقط بل من واجبها تقديم تقارير مالية صحيحة وعادلة (True and Fair View)، وقد انبثقت ترجمة المحاكم لهذا المطلب القانوني على أنه يجب على الشركات اتباع المعايير المحاسبية التي يصدرها مجلس معايير المحاسبة ASB التي يعالج كل معيار منها مسألة محاسبية معينة بالدقة والتفصيل. وقد يكون اهتمام الحكومة بالتنظيم المحاسبي أقل أهمية كما هو الحال في أمريكا حيث أن السلطة التشريعية فوضت تنظيم المحاسبة لهيئة الأوراق المالية والتداول SEC التي فوضتها بدورها لمجلس معايير المحاسبة المالية FASB[1] الذي يتولى إعداد المعايير.

كما أن النظام القانوني للبلد يحدد المصدر الرئيسي الأول للقواعد المحاسبية: هل هو الحكومة أو المهنة نفسها؟ ففي بلدان القانون المدون يكون القانون المحاسبي عاما ولا يعطي الكثير من التفصيل بخصوص بعض المسائل والممارسات المحاسبية الخاصة وقد لا يعطي أية إرشادات البتة في حالات أخرى، وفي هذه الحالات تلجأ الشركات إلى آراء المهنيين أو إلى القوانين الأخرى مثل قانون الضرائب. أما في بلدان القانون العام فتكون القواعد المحاسبية أكثر تفصيلا لأنها معدة من قبل المهنيين في شكل معايير تختص كل منها بمسألة معينة، وبحكم التركيز على حماية حقوق الملاك (حاملي الأسهم) وليس على المقرضين أو إدارة الضرائب فإن قواعد القياس تتجه لأن تكون أقل تحفظا على عكس النظام الآخر[2].

3.2.1- النظام الضريبي

في العديد من الدول تحدد التشريعات الضريبية فعليا القواعد المحاسبية لأن الشركات يجب عليها تسجيل المداخيل والمصاريف في حساباتها حتى تتمكن من خصمها من الربح الخاضع للضريبة، وبعبارة أخرى المحاسبة المالية هي نفسها المحاسبة الضريبية ومثال ذلك ألمانيا والسويد. أما في بعض الدول الأخرى

[1] Timothy Doupnik and Hector Perera, **Op**. **cit**, p 28.

[2] Joe B. Hoyle and Others, **Op**. **cit**, p 495.

مثل هولندا فالمحاسبة المالية منفصلة عن المحاسبة الضريبية بحيث يتم حساب الربح الخاضع للضريبة من خلال إجراء سلسلة من التعديلات على الربح المحاسبي حسب القوانين الضريبية[1].

في الدول ذات القانون المدون يكون للنظام الضريبي تأثير بالغ على المحاسبة وفي دول القانون العام يكون له تأثير قليل أو معدوم. ففي الأولى يكون النظامان مشتركان بينما في الثانية يكونان منفصلان عن بعضهما البعض إلا أن العلاقة الدقيقة بينهما تختلف من دولة لأخرى ومن الممكن أن نحدد ثلاثة أنواع من النظم الضريبية في العالم هي[2]:

1- النظام الضريبي والنظام المحاسبي مستقلان عن بعضها إجمالا أو بشكل كبير،
2- النظام الضريبي والنظام المحاسبي مشتركان مع استعمال الكثير من القواعد المحاسبية من قبل إدارة الضرائب،
3- النظام الضريبي والنظام المحاسبي مشتركان مع استعمال الكثير من القواعد الضريبية في المحاسبة.

4.2.1- العلاقات والروابط السياسية والإقتصادية

تتأثر النظم المحاسبية وتتطور من خلال الإستجابة والتفاعل مع الأحداث السياسية والإقتصادية ويمكن نقلها أو فرض تطبيقها بسهولة من دولة إلى دولة أخرى من خلال العلاقات السياسية والإقتصادية بينها. فقد ظهرت تقنية القيد المزدوج في إيطاليا في القرن الرابع عشر وانتشرت في كل أوروبا، كما نقلت المملكة المتحدة المفاهيم المحاسبية إلى مستعمراتها وأدت الهيمنة الألمانية على أوروبا إلى تبني فرنسا لنظامها المحاسبي الذي نقلته بدورها إلى مستعمراتها في أفريقيا. وقد كان للفضائح المالية وانهيار الشركات في الولايات المتحدة بين سنوات العشرينيات والثلاثينيات الأثر الكبير على الإفصاح المالي، حيث استحدثت هيئة الأوراق المالية والتداول وأسند لها دور مراقبة الشركات وضمان الإفصاح المالي الملائم في القوائم المالية السنوية فأصدرت قانون تداول الأوراق المالية الذي فرض الإفصاحات الواسعة وحول مسار المحاسبة نحو المعايير[3]. بالإضافة إلى أن التكامل الإقتصادي بين الدول من خلال نمو التجارة الدولية وتدفق رؤوس الأموال يعتبر قوة محفزة على التحول والتقارب المحاسبي بين دول العالم وهو ما جعل بعضها يختار التحول إلى نظام محاسبي معين.

[1] Jeno Beke, **International Accounting Harmonization**: **Adopting Universal Information Methods for a Global Financial System**, Palgrave Macmillan, 1st Edition, New York, 2013, p 76.

[2] Clare Roberts and Others, **Op**. **cit**, p 152.

[3] Barry Elliott and Jamie Elliott, **Financial Accounting**, **Reporting and Analysis**: **International Edition**, Pearson Education Limited, 2nd Edition, England, 2006, p 8.

5.2.1- مهنة المحاسبة

الأمر الآخر الذي يؤثر على تنظيم المحاسبة في بلد ما هو المهنة في حد ذاتها، فحجم المهنة ودورها وتنظيمها وأهميتها ينتج من تفاعل وتداخل العوامل المختلفة التي ذكرناها سابقا فيما بينها. فالدور المسند للمهنة وطريقة تنظيمها (من قبل الحكومة أو من المهنة نفسها) يرتبط بالنظام القانوني المعتمد في البلد، وعلى حد سواء فإن أهميتها (ما يجب مراجعته وكم مرة) يرتبط بعدد الشركات وحجمها ومدى تعقيدها.

كما أن طريقة تنظيم المهنة ونظرة المجتمع للمحاسبين والمراجعين لها تأثير على قدراتهم على مراقبة ممارسات الشركات والتحكم فيها وفي سياساتها الإفصاحية. بالإضافة إلى أن مدى استقلالية المراجعين وقدراتهم المهنية يجب أن تكون متناسبة مع قوة الشركات التي يراجعون تقاريرها المالية لأن قيمتها تتأثر بحسب استقلاليتهم وقدراتهم المهنية. وفي المقابل تؤثر المهنة على الهيئات التنظيمية والنظام المحاسبي للبلد إذ أن دول القانون العام كما ذكرنا سابقا تفوض تنظيم المحاسبة للهيئات المهنية المستقلة التي تعد وتصدر المعايير المحاسبية دون تدخل للحكومة. بينما تتكفل الحكومة بإعداد وإصدار القوانين المحاسبية في دول القانون المدون إلا أن المهنة تشارك فيها من خلال تقديم الإستشارة للهيئات الحكومية وإصدار الأحكام والتوصيات في المجالات التي لا يوجد فيها قوانين وتصدر اللوائح التي تشرح وتعزز بعض القوانين الجديدة أو التي تعتبر معقدة[1].

وفي البلدان التي تعتمد فيها الشركات على رأس المال في التمويل تكون رؤوس الأموال منتشرة بين شريحة كبيرة من المستثمرين الذين يحتاجون إلى معلومات مالية ذات نوعية ومصداقية عالية بالإضافة إلى نظام مراقبة منظم بدقة وذو كفاءة عالية قصد تمكينهم من اتخاذ القرارات الإستثمارية المثلى. لذا فإن قوة وكبر مهنة المحاسبة تتأثر مباشرة بالحاجة إلى نظام المراقبة الخارجي أو المراجعة المحاسبية للقوائم المالية للشركات، وهذا ما جعلها تتطور مبكرا في هذه الدول ومكنها من لعب دور فعال في صياغة وإصدار القواعد المحاسبية على عكس الدول التي تعتمد على الإقتراض لتمويل الشركات[2].

كما أدى تطور الأسواق المالية والتعامل بالأسهم إلى ظهور الحاجة إلى المعلومات المالية الموثوقة والملائمة والتي تأتي في الوقت المناسب، وهذا ما أدى بالدول إلى إصدار التشريعات التي تلزم الشركات بإعداد التقارير المالية التي تلبي هذه الإحتياجات بالإضافة إلى مراجعتها من طرف المراجعين الخارجيين. ونتج عن هذه التشريعات تأسيس وتطور مهنة المحاسبة التي تحظى بالإحترام من قبل المستعملين والقادرة على إنتاج التقارير المالية ذات المستوى العالي من الموثوقية والملاءمة والتأشير عليها من خلال عمليات المراجعة والتدقيق. وفي المقابل كان لوجود مهنة محاسبة قوية في بعض الدول تأثير كبير على تطوير

[1] Shahrokh M. Saudagaran, **Internationl Accounting**: **A User Perspective**, CCH Groupe, 3rd Edition, Chicago, 2009, p 8.

[2] David Alexander and Christopher Nobes, **Op**. **cit**, p 49.

وصياغة القواعد والأنظمة المحاسبية فيها، إذ أن هذه الدول تفوض تنظيم المحاسبة وإعداد المعايير المحاسبية للمهنيين والهيئات الخاصة الأخرى مثل المملكة المتحدة والولايات المتحدة وأستراليا وكندا وهولندا.

وفي الدول التي لا يعتمد اقتصادها على الأسواق المالية بل على البنوك لم تكن هناك نفس الحاجة للمعلومات المالية وخصائصها النوعية، فقد كان المحاسبون في أوروبا الشرقية في سنوات الثمانينيات يعتبرون مجرد مفوضين قانونيين لمسك الدفاتر المحاسبية للشركات وهذا ما يفسر وجود نقص في الخبرة المهنية بين المحاسبين الماليين والمحاسبين القانونيين. لكن هذا الوضع أخذ يتغير بسرعة واتجه نحو تطوير التكوين والخبرة المهنية للمحاسبين بسبب تطور الأنظمة الإقتصادية للدول وتحولها إلى الأسواق المالية[1].

6.2.1- العوامل الأخرى

بالإضافة إلى العوامل التي ذكرناها توجد بعض العوامل الأخرى التي أثرت على العديد من القواعد والممارسات المحاسبية في العديد من دول العالم هي: الديانة واللغة والثقافة والتعليم وتطور نظرية المحاسبة. ولقد أثبتت الدراسات أن للثقافة تأثيرا على النظم المحاسبية لدول العالم فهي من أهم العوامل المؤثرة على سلوكات التقرير والإفصاح المحاسبي. وأهم الدراسات في هذا المجال دراسة هوفستيد *Hofstede التي أجراها على عمال أكبر شركات متعددة الجنسيات في الولايات المتحدة (آي بي أم، 100000 عامل، 39 دولة، سنة 1984) حيث حدد من خلالها أربعة قيم إجتماعية يمكن استخدامها لشرح وتفسير التقارب والإختلاف بين الثقافات هي: النزعة الفردية مقابل النزعة الجماعية، والإبتعاد عن عدم اليقين، وفروقات القوة، والنزعة الرجولية أو الذكورية[2].

وقد صاغ نموذجا خاصا بتطور المحاسبة في دول العالم استنادا للدراسة التي قام بها كما هو موضح في الشكل الموالي. وهو يرى أن القيم الاجتماعية تؤثر على النظام المحاسبي للدولة بطريقتين هما[3]:

أولا: تساعد القيم الإجتماعية في صياغة ورسم البنية المؤسساتية للدولة والمتمثلة في نظامها القانوني والإقتصادي (أسواق المال وطرق التمويل) وهي بدورها تؤثر على تطوير النظام المحاسبي.

ثانيا: القيم الإجتماعية تؤثر على القيم المحاسبية المشتركة بين عناصر الثقافة المحاسبية وهي بدورها تؤثر على طبيعة النظام المحاسبي.

---

[1] Barry Elliott and Jamie Elliott, **Op**. **cit**, p 7.

[2] David Alexander and Others, **International Financial Reporting And Analysis**, Cengage Learning, 6th Edition, England, 2014, p 26.

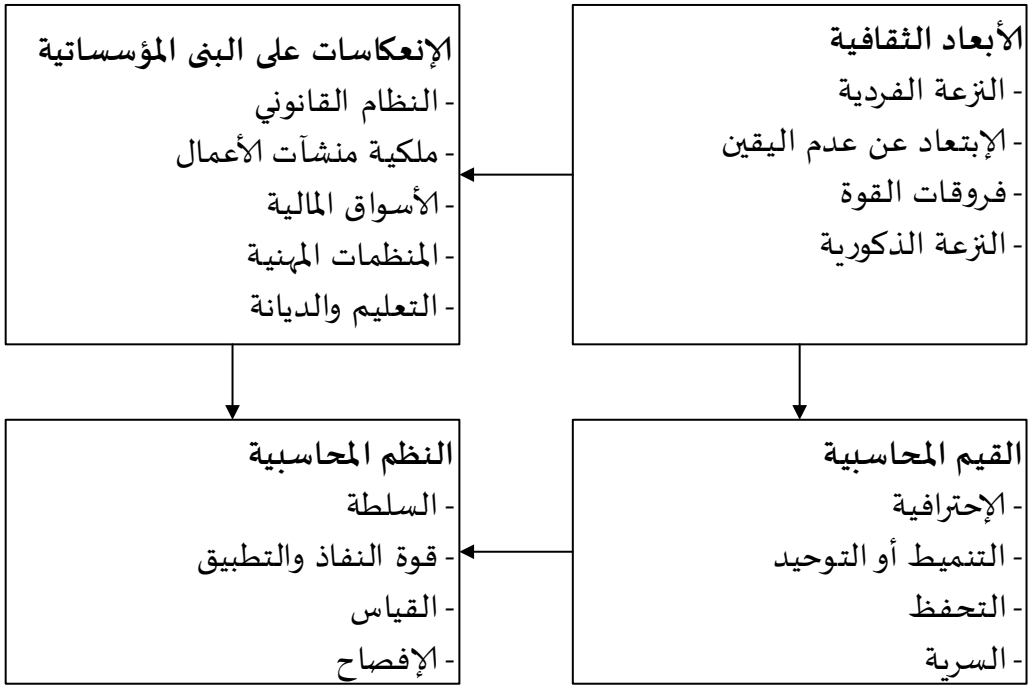
[3] Joe B. Hoyle and Others, **Op**. **cit**, p 496.

* Geert Hofstede, Culture's Consequences: **International Differences in Work-Related Values** (Beverly Hills, CA: Sage Publications, 1980).

وإقترح قراي Gray في 1988 بناءا على تحليله لدراسة هوفستيد إطارا فكريا للعلاقة بين الثقافة والنظام المحاسبي وحدد أربعة قيم محاسبية يمكن ربطها بالقيم الثقافية والتي تؤثر على التقارير المالية للبلد وهي:

1- **المهنية مقابل الرقابة التشريعية:** تحدد هذه القيمة تفضيل استخدام الأحكام والآراء الشخصية والخبرة المهنية أو موافقة التشريعات والمتطلبات القانونية؛
2- **التوحيد أو التنميط مقابل المرونة:** تحدد هذه القيمة تفضيل توحيد أو تنميط الممارسات أو المرونة في التفاعل مع الظروف والمستجدات؛
3- **التحفظ مقابل التفاؤل:** تحدد هذه القيمة تفضيل التحفظ والحيطة في القياس لمواجهة عدم اليقين أثناء التعامل مع الأحداث المستقبلية أو التفاؤل وتحمّل المخاطر؛
4- **السرية مقابل الشفافية:** تحدد هذه القيمة تفضيل السرية وإعداد المعلومات المالية بناءا على مبدأ ما يجب معرفته أو الرغبة في الإفصاح عن المعلومات الواسعة للجمهور.

الشكل رقم 2: إطار تطور الأنظمة المحاسبية في العالم



Source: *Joe B. Hoyle, and Others,* ***Advanced Accounting****, McGraw-Hill/Irwin, 10th Edition, New York, 2011, p 496.*

3.1- تصنيف النظم المحاسبية

بعد التحدث عن العوامل المؤثرة في النظم المحاسبية لدول العالم يمكن تصنيفها في مجموعات تتقاسم نفس الممارسات والتوجهات المحاسبية، ويعود أحد أهم هذه التصنيفات لكل من هيلين جيرنون Helen Jernon وقاري ميك Gary Meek (2001) وهي تصنف النظم المحاسبية في ثلاثة نماذج هي[1]:

1.3.1- نموذج العرض العادل أو الإفصاح الكامل

ويعرف أيضا بالنموذج الأنجلوساكسوني ويقصد به النموذج المحاسبي المستخدم في الولايات المتحدة والمملكة المتحدة وأغلب الدول الناطقة باللغة الإنجليزية التي تعتمد على نظام القانون العام حيث توجه المحاسبة فيها لتلبية احتياجات اتخاذ القرار من قبل المستثمرين والمقرضين الخارجيين في الأسواق المالية.

2.3.1- نموذج التوافق القانوني

يعود أصل هذا النموذج إلى دول القانون المدون في أوروبا وهو يعرف أيضا باسم نموذج أوروبا القارية وهو منتشر في أغلب دولها بالإضافة إلى اليابان والدول الأخرى على شاكلتها، حيث تكون الشركات في هذا النموذج مرتبطة جدا بالبنوك التي تعتبر المصدر الرئيسي للتمويل كما أن المحاسبة تكون مقننة بشكل كبير وموجهة لتقديم المعلومات لأغراض التخطيط الحكومي وحساب الضرائب المستحقة.

3.3.1- نموذج التضخم المعدل

يوجد هذا النموذج بالأصل في دول أمريكا الجنوبية وهو يماثل النموذج السابق (نموذج التوافق القانوني) من حيث تقنين المحاسبة وتوجيهها لتقديم المعلومات لأغراض التخطيط الحكومي وحساب الضرائب المستحقة، إلا أنه يتميز بالإستخدام المكثف للتعديلات المحاسبية لآثار التضخم.

4.1- أهم الإختلافات في الممارسة المحاسبية في العالم

توجد العديد من الإختلافات في الممارسة المحاسبية في العالم وسنتناولها بالبحث من خلال التعرف على مصادر الإختلاف وخصائصه المميزة له وكذا مظاهره ثم نتطرق إلى المشاكل المحاسبية الناجمة عن الإختلاف والحاجة إلى التوحيد المحاسبي العالمي.

1.4.1- مصادر الإختلاف

قد تفرض الإختلافات في القواعد والممارسات المحاسبية تكاليف باهضة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة على معدّي التقارير المالية ومستخدميها على حد السواء. فالتكاليف المباشرة تتضمن التكاليف الإضافية

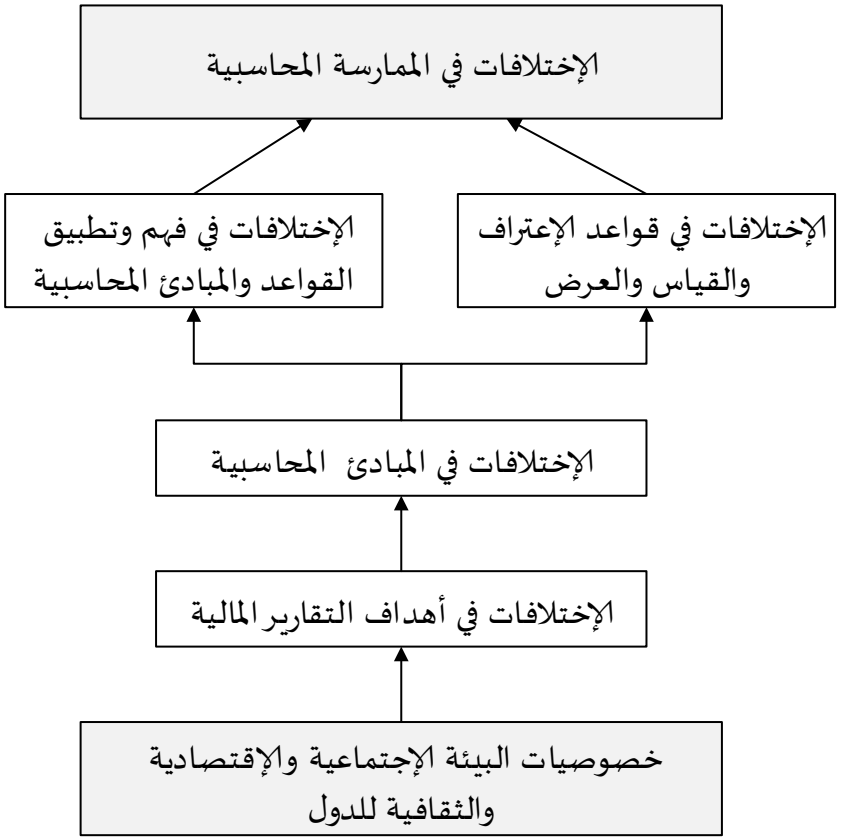
[1] Timothy Doupnik and Hector Perera, **Op**. **cit**, p 34.

الناجمة عن إعداد وتحليل التقارير المالية والتكاليف غير المباشرة تنجم عن اتخاذ قرارات مختلفة بسبب الإستناد إلى معلومات مختلفة. وتقسم الإختلافات في الممارسة المحاسبية بين دول العالم إلى نوعين هما[1]:

أولا: الإفصاح عن الأحداث المتشابهة بطرق مختلفة مثل وجود عدة طرق مختلفة لقياس مختلف عناصر الأصول والخصوم،

وثانيا: الإفصاح عن أحداث مختلفة بين الدول فيمكن مثلا للإفصاحات خارج الميزانية أن تتضمن بعض المعاملات في دولة ما ولا تتضمنها في دولة أخرى.

الشكل رقم 3: أسباب ومصادر الإختلافات في الممارسة المحاسبية في العالم



Source: *Peter Walton and Others,* ***Internationl Accounting****, Thomson Learning, 2nd Edition, UK, 2003, p8.*

من خلال الشكل يتضح لنا أن خصوصيات البيئة الإجتماعية والإقتصادية والثقافية للدول تؤثر بشكل مباشر على تحديد أهداف التقارير المالية مما ينتج عنه بالضرورة قواعد ومبادئ محاسبية مختلفة تؤدي إلى الإختلافات في النظم المحاسبية للدول والتي تنقسم إلى نوعين: من جهة الإختلافات في المبادئ المحاسبية

[1] Clare Roberts and Others, **Op**. **cit**, p 226.

وفي قواعد الإعتراف والقياس والعرض والاختلافات في فهم وتطبيق القواعد والمبادئ المحاسبية من جهة أخرى. هذه الإختلافات تنتج عنها الإختلافات في الممارسة والتطبيق الميداني للمحاسبة بفعل الإختيار والمفاضلة بين القواعد المحاسبية المسموحة.

2.4.1- خصائص الإختلاف

أدى تأثير العوامل التي ذكرناها إلى تطوير أنظمة محاسبية مختلفة في دول العالم وهذه النظم انبثقت عنها قواعد ومعايير محاسبية مختلفة في مجال الإعتراف والقياس والعرض والإفصاح أثرت هي الأخرى على خصائص المعلومات المالية، ويمكن تلخيص الإختلافات بين النظم المحاسبية في النقاط التالية[1]:

- **توجيه المعلومات المالية:** في دول القانون العام توجه للمساهمين وفي دول القانون المدون توجه للمقرضين وإدارة الضرائب؛
- **الوضوح مقابل الشرعية القانونية:** حيث تركز المحاسبة على إعطاء الصورة الصحيحة والعادلة عن المركز المالي للشركات في دول القانون العام بينما تركز على التوافق مع المتطلبات القانونية المحاسبية والضريبية في دول القانون المدون؛
- **التحفظ:** عندما تكون التقارير المالية موجهة لتلبية حاجات المقرضين وإدارة الضرائب تكون قواعد القياس المحاسبي أكثر تحفظا وأكثر حيطة مما إذا كانت موجهة لتلبية حاجات المساهمين؛
- **توحيد المخطط المحاسبي وعرض التقارير المالية:** تولي دول القانون المدون أهمية كبيرة للتجانس والتماثل في الإجراءات والمعاملات وهذا ما نتج عنه إعداد حكوماتها لمخططات محاسبية موحدة مع القدر الكافي من التفصيل وإلزامية تطبيقها من قبل كل الشركات، دون أن يلقى هذا الجانب الكثير من الإهتمام والتركيز في دول القانون العام التي تقتصر فقط على النقاط العريضة الواجبة؛
- **التقارير المالية الموحدة:** كانت دول القانون العام سباقة في هذا المجال فقد ظهرت في أوائل القرن التاسع عشرة بينما لم تنتقل هذه التقنية إلى دول القانون المدون إلا في النصف الثاني من القرن التاسع عشرة؛
- **الضرائب المؤجلة:** تعتبر أمرا شائعا ومعروفا في الممارسة المحاسبية في الدول التي تنفصل فيها المحاسبة المالية عن الضريبية كما أنه يستند إلى معايير خاصة تم إصدارها لمعالجة هذه المسألة، لكن في الدول التي ترتبط فيها المحاسبة المالية والضريبية يعتبر مفهوما جديدا وغير مطبق.

هذه الإختلافات بين النظم المحاسبية الأوروبية والأنجلوساكسونية يمكن تلخيصها وعرضها في الجدول الموالي.

[1] David Alexander and Others, **Op**. **cit**, p 30.

الجدول رقم 1: الخصائص الأساسية للنظم المحاسبية الأوروبية والأنجلوساكسونية

	النظم المحاسبية الأوروبية القارية	النظم المحاسبية الأنجلوساكسونية
البيئة الإقتصادية والإجتماعية		
مصادر التمويل	البنوك هي المصدر الرئيسي	الأسواق المالية هي المصدر الرئيسي
الثقافة	مركزة حول الدولة	فردية
النظام القانوني	هيمنة القانون المدون الذي يعطي تفاصيل القواعد المحاسبية	هيمنة القانون العام حيث تعد الهيئات المهنية الخاصة القواعد المحاسبة
النظام الضريبي	إرتباط المحاسبة المالية بالقواعد الضريبية بشكل وثيق	إنفصال القواعد الضريبية عن المحاسبة المالية وعدم تأثيرها على الممارسة
أهداف المحاسبة		
الوجهة الرئيسية للتقارير المالية	المقرضين وإدارة الضرائب والمستثمرين	المستثمرين بصفة أساسية
المبادئ المحاسبية	هيمنة مبدأ الحيطة وتأثير القواعد الضريبية على المحاسبة المالية مما يؤثر سلبا على منفعة التقارير المالية في اتخاذ القرار	هيمنة مبدأ التمثيل الصادق والصورة الصحيحة والعادلة
نطاق الإفصاح	الإفصاح غير واسع النطاق	الإفصاح واسع النطاق
نطاق السياسات المحاسبية	كثرة الخيارات المحاسبية في مجال الإعتراف والقياس	تقريبا لا وجود للخيارات المحاسبية في مجال الإعتراف والقياس
حساب الدخل القابل للتوزيع	التحفظ في حساب الدخل بسبب مبدأ الحيطة والحذر، وتحديد سقف الدخل القابل للتوزيع، وكثرة الإحتياطات.	حساب الدخل يعد جزءا من المنفعة في اتخاذ القرار من خلال مبدأ التمثيل الصادق والصورة الصحيحة والعادلة، وهيمنة مبدأ الإستحقاق، وانعدام سقف الدخل القابل للتوزيع، وقلة الإحتياطات.
الوعاء الضريبي	تأثير مشترك للقواعد الضريبية والمحاسبية في تحديد الوعاء الضريبي	تأثير غير مشترك للقواعد الضريبية والمحاسبية في تحديد الوعاء الضريبي
أمثلة عن بعض الدول		
	بلجيكا، ألمانيا، فرنسا، اليونان، إيطاليا، اليابان، البرتغال، سويسرا	أستراليا، بريطانيا، إيرلندا، كندا، نيوزيلاندا، هولندا، سنغافورا، أمريكا

***Source**: Peter Walton and Others, **Internationl Accounting**, Thomson Learning, 2nd Edition, UK, 2003, p 8.*

3.4.1- مظاهر الإختلاف

تتعدد وتتنوع الإختلافات في الممارسة المحاسبية بين دول العالم ويمكن تصنيفها في الأنواع الثلاثة التالية[1]: الإختلافات في الإعتراف والقياس، والإختلافات في العرض، والإختلافات في الإفصاح.

1.3.4.1- الإختلافات في الإعتراف والقياس

ربما تعود الكثير من الإختلافات المحاسبية بين الدول إلى الإختلافات في طرق الإعتراف والقياس لبنود كل من الأصول والخصوم والإيرادات والمصاريف أو لوجود طرق متعددة للقياس في نظام دون آخر. فالإعتراف يقصد به اتخاذ القرار بشأن إدراج بند معين أو عدم إدراجه وتاريخ وكيفية إدراجه في التقارير المالية، أما القياس فيقصد به تحديد قيمة البند في التقارير المالية وكذا طرق تقييمه في هذا التاريخ وفي الفترات اللاحقة. أما الإختلاف في القياس المحاسبي فهو يظهر أثناء الإعتراف ببعض البنود في التقارير المالية وهو يرجع إلى الإختلاف في طرق القياس الواجب استخدامها في النظم المحاسبية لدول العالم أو لوجود طرق متعددة للقياس في نظام دون آخر.

2.3.4.1- الإختلافات في العرض

تقدم الشركات في العالم عموما تقاريرها المالية السنوية في شكل حزمة تتضمن عددا من التقارير المالية الأساسية التي تعتبر إلزامية بالإضافة إلى بعض التقارير الأخرى التي تعتبر اختيارية وتختلف باختلاف الشركات والبلدان، كما أن التقارير المالية المقدمة من قبل الشركات تختلف من حيث عددها وشكلها ومضمونها من جهة ومن حيث مستوى التفصيل والمصطلحات من جهة أخرى.

فمن حيث العدد تضم التقارير المالية الأساسية الميزانية وقائمة الأرباح والخسائر وقائمة التدفقات النقدية التي أصبحت شائعة على المستوى الدولي وأدرجتها الكثير من النظم المحاسبية كواحدة من التقارير المالية الأساسية وكذلك الأمر بالنسبة لقائمة التغيرات في حقوق الملكية. أما التقارير المالية الإختيارية فهي تختلف من بلد لآخر ومن شركة لأخرى حسب الممارسات السائدة في البلد وفي قطاع الأعمال الذي تنتمي إليه الشركة وتدرج غالبا ضمن الإفصاحات المالية في الملحق.

ومن حيث الشكل والمضمون تعود الإختلافات بشكل رئيسي إلى أن التقارير المالية في الدول التي تتحكم فيها الحكومات في تنظيم المحاسبة تكون موحدة ونموذجية وإلزامية لجميع الشركات مع هامش ضئيل لإمكانية تعديل بعض البنود، بينما في الدول الأخرى لا تكون التقارير المالية موحدة أو نموذجية بل تخضع للممارسات وبالتالي فهي تتشابه في عمومها في البنود الأساسية وتختلف في مستويات التفصيل والمصطلحات كثيرا فيما بينها وما بين الدول الأخرى. وتجدر الإشارة إلى أن الإختلافات في عرض التقارير المالية ليس لها تأثير على الربح المحاسبي على عكس الإختلافات في الإعتراف والقياس.

[1] Timothy Doupnik and Hector Perera, **Op**. **cit**, p 43.

وأما من حيث مستوى التفصيل والمصطلحات فهي تتباين بشكل كبير بين الدول وهي تعود بشكل رئيسي إلى طرق تنظيم المحاسبة واللغة والتعليم والممارسات في مختلف قطاعات الأعمال. فبعض الشركات تميل إلى عرض عدد قليل من البنود في تقاريرها المالية وتعوض عن ذلك بالإيضاحات الإضافية في الملحق، بينما قد تميل شركات أخرى في نفس البلد إلى عرض عدد كبير من البنود بالإضافة إلى الإيضاحات الإضافية في الملحق. وبتفحص التقارير المالية للشركات يمكننا الوقوف على العديد من الإختلافات في المصطلحات والتسميات التي تعطيها لنفس البنود أو للبنود المتشابهة وهي تعود إلى الإختلاف في اللغة والثقافة والتعليم والممارسات الشائعة في البلد.

3.3.4.1- الإختلافات في الإفصاح

الإختلافات بين الدول فيما يخص عدد ونوع المعلومات التي تفصح عنها الشركات في تقاريرها المالية كثيرة ولا يمكن حصرها، كما أن الإفصاحات المالية المطلوبة من الشركات المدرجة في الولايات المتحدة تعتبر هي الأشمل في العالم. ورغم أن العديد من الإفصاحات المقدمة من قبل الشركات تكون إلزامية بحكم القوانين والتشريعات المحاسبية إلا أن الكثير من الشركات في العالم تفصح بطريقة اختيارية وطوعية عن بعض المعلومات الإضافية وذلك سعيا منها لتحسين تنافسيتها في مجال التمويل من الأسواق المالية الدولية.

4.4.1- المشاكل الناجمة عن الإختلاف

تنجم عن اختلاف النظم والممارسات المحاسبية لدول العالم عدة مشاكل نذكر أهمها فيمايلي[1]:

1.4.4.1- إعداد التقارير المالية الموحدة

تمتلك الشركات المتعددة الجنسيات فروعا في دول متعددة من العالم وكل فرع ملزم بإعداد قوائمه المالية تبعا للنظام المحاسبي للبلد الذي يتواجد فيه وغالبا ما تستوجب النظم المحاسبية المحلية إعداد التقارير المالية بالعملة واللغة المحلية للبلد. لهذا تواجه الشركة الأم مشاكل حقيقية لإعداد تقاريرها المالية الموحدة تتعلق بتحويل العمليات بالعملة الأجنبية إلى العملة المحلية وكذا تحويل التقارير المالية للفروع الأجنبية حسب القواعد المحاسبية المحلية وتتبع الشركات المتعددة الجنسيات طريقتين هما:

1. إعداد نوعين من التقارير المالية للفروع الأجنبية بالتوازي أحدها تبعا للنظام المحاسبي للبلد الأجنبي والآخر تبعا للنظام المحاسبي للشركة الأم؛
2. إعداد التقارير المالية للفروع الأجنبية تبعا للنظام المحاسبي للبلد الأجنبي ثم إجراء التسويات اللازمة تبعا للنظام المحاسبي للشركة الأم في تاريخ إعداد التقارير المالية الموحدة.

وبغض النظر عن الطريقة المتبعة فإن الشركة الأم ملزمة ببذل المزيد من الجهود وتحمّل تكاليف إضافية معتبرة بالإضافة إلى ضرورة تطوير خبرة موظفيها في مجال المحاسبة الدولية.

[1] Jeno Beke, **Op**. **cit**, p 79.

2.4.4.1- الدخول إلى أسواق المال الأجنبية

تزيد احتياجات الشركات لرأس المال مع نموها وتطورها وإذا كانت تنشط على نطاق دولي فإنها حتما ستتطلع للتمويل من خلال إصدار الأسهم أو الإقتراض في أسواق المال الأجنبية. وفي هذه الحالة أيضا تكون الشركات ملزمة بإعداد تقاريرها المالية تبعا للنظام المحاسبي للبلد الأجنبي وهذا ما يفرض عليها نفس التحديات من بذل الجهود وتحمّل التكاليف الإضافية وتطوير خبرات الموظفين ومثال ذلك شركة دايملر بانز Daimler Benz الألمانية التي قدرت تكاليف إدراجها في بورصة نيويورك NYSE عام 1993 بمبلغ 60 مليون دولار لإعداد التقارير المالية تبعا للنظام المحاسبي للولايات المتحدة.

3.4.4.1- قابلية التقارير المالية للمقارنة

أدت الإختلافات المحاسبية إلى نقص قابلية التقارير المالية للشركات من بلدان متعددة للمقارنة وهذا أثر بشكل كبير على تحليل التقارير المالية للشركات الأجنبية قصد اتخاذ قرارات الإستثمار والإقراض من قبل المستثمرين ومن قبل الشركات على حد السواء. فقد يكون أمرا صعبا أو حتى مستحيلا على المستثمرين إجراء مقارنة مباشرة للمركز المالي والأداء المالي لشركات تنشط في نفس قطاع الأعمال ولكن في بلدان مختلفة، لذا توجّب على المستثمرين في الشركات الدولية أن يكونوا أكثر وعيا واطلاعا على القواعد والممارسات المحاسبية الدولية وإلا فسيكونون أكثر عرضة للمخاطرة.

4.4.4.1- نقص معايير محاسبية عالية الجودة

من المشاكل الأخرى الناتجة عن الإختلاف نقص الشفافية بسبب عدم توفر معايير محاسبية عالية الجودة في بعض بلدان العالم، حيث يكون المستثمرون والمحللون الماليون غير قادرين على تقدير المخاطر بشكل دقيق لأن التقارير المالية لا تعكس المدى الفعلي أو الحقيقي للمخاطر التي تواجهها الشركات.

وبسبب المشاكل المحاسبية الناجمة عن الإختلافات في النظم والممارسات المحاسبية عبر دول العالم أصبحت الحاجة إلى توحيد المحاسبة على النطاق العالمي أكثر إلحاحا مما مضى، وقد بدأت العديد من المحاولات في هذا الصدد من أجل إنهاء الإختلافات المحاسبية أو التقليل منها والوصول إلى معايير محاسبية دولية موحدة تستخدمها جميع الشركات عبر العالم دون استثناء. ورغم أن العديد من الهيئات انضمت إلى مسعى التوافق والتقارب المحاسبي الدولي إلا أن أبرز الفاعلين فيه هما الإتحاد الأوروبي في سياق جهوي ومجلس معايير المحاسبة الدولية في سياق دولي[1].

[1] Joe B. Hoyle and Others, **Op**. **cit**, p 498.

2- معايير المحاسبة الدولية كتجسيد للتوافق المحاسبي الدولي

إن التقارير المالية هي في الأساس طريقة للإتصال تقدم من خلالها المنشأة المعنية المعلومات المالية الضرورية للأطراف الخارجية المهتمة بها أو ذات المصلحة معها، وكأي نظام اتصال لا بد من توفر أسس وضوابط لضمان أن المعلومات المرسلة تكون واضحة وقابلة للفهم وملائمة بما يكفي لإحتياجات مستعمليها. وإذا كنا نتفق جميعا على المقولة القديمة بأن المحاسبة هي لغة الأعمال فإنه لا يمكننا تصور استمرار الشركات في العالم في استعمال لغات مختلفة فيما بينها في حين أنها تتبادل وتتشارك النتائج المالية لأعمالها الدولية، بل يجب على الشركات في العالم كله أن تتكلم لغة أعمال واحدة ويجب تطوير مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية الدولية التي تؤدي إلى توحيد لغة الأعمال والممارسات المحاسبية في العالم[1].

ولقد بدأت أولى الإهتمامات بكيفية تنظيم التقارير المالية للشركات في أواسط القرن العشرين، فحتى سنة 2000 كنا نشهد الإختلافات في الممارسة حيث كانت الشركات المتعددة الجنسيات تعد تقاريرها المالية تبعا للبلد الذي تتواجد فيه الشركة الأم والسوق المالية الأولية المدرجة فيها وكانت المبادئ المحاسبية الأمريكية هي المسيطرة في أسواق المال العالمية.

وفي القرن الواحد والعشرين شهدت الممارسات المحاسبية للشركات الكبرى فيما يخص التقارير المالية تغيرات كبيرة، فمنذ سنة 2010 تغيرت الأوضاع وتحولت هذه الشركات العالمية لإستخدام معايير التقارير المالية الدولية ولقي التحول إلى الإطار النظري لمعايير المحاسبية الدولية دفعة كبيرة وبدأ الإطار القانوني لها في التطور والتبلور وقادنا إلى بيئة الأعمال الحالية التي يسعى فيها مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى تطوير مجموعة واحدة من المعايير ذات النوعية العالية والقابلة للفهم والإلزامية والمقبولة على النطاق الدولي.

وسنحاول في هذا الجزء أن نقدم بداية سعي المجتمع الدولي نحو التنسيق المحاسبي الدولي والمراحل التي مر بها لتحقيقه، ثم نقدم معايير التقارير المالية الدولية والهيئة التي تصدرها وكيفية إصدارها والمبادئ التي تحكمها، ثم نحاول إبراز دورها في البيئة الإقتصادية العالمية ونختمه بعرض مستوى تبنيها بين دول العالم.

1.2- الحاجة إلى توحيد النظم المحاسبية

لقد بدأت جهود التوحيد المحاسبي في العالم قبل إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية في 1973، فالشركات التي تبحث عن التمويل خارج حدود تواجدها من الأسواق المالية الأجنبية والمستثمرون الراغبون في تنويع استثماراتهم على النطاق الدولي لزيادة الأرباح وتقليل المخاطر كانوا ملزمين بالتعامل مع المشاكل المحاسبية المتزايدة الناجمة عن اختلاف النظم المحاسبية لدول العالم في مجال القياس والإفصاح والتدقيق. وتماشيا

[1] Kalpesh J. Mehta and Others, **Understanding IFRS Fundamentals**, John Wiley & Sons, Inc., New Jersey, 2010, p 1.

مع تفاقم عولمة الإقتصادات الدولية والأسواق المالية وتزايد عمليات الإدراج في الأسواق الأجنبية تزايدت جهود التوحيد المحاسبي أثناء التسعينات لأن مهنة المحاسبة وهيئات إعداد المعايير المحاسبية والتدقيق أصبحت تحت ضغط كبير من طرف الشركات المتعددة الجنسيات والأسواق المالية الدولية والهيئات التنظيمية للأسواق المالية ومؤسسات الإقراض الدولية كالبنك الدولي والهيئات الدولية الأخرى مثل مجموعة العشرين من أجل تقليل الإختلافات وتوحيد المعايير والممارسة المحاسبية على النطاق الدولي[1].

ولكن رغم هذه الجهود فالتقارب له العديد من المزايا والعيوب التي يجب ذكرها وهي:

1.1.2- مزايا التوافق المحاسبي

يعطي المؤيدون للتوافق أو التقارب المحاسبي الدولي عدة مبررات تتعلق معظمها بشكل أو بآخر بزيادة الكفاءة التشغيلية والتخصيصية لأسواق رأس المال وهي[2]:

- تحقيق قابلية التقارير المالية للمقارنة على النطاق الدولي وتسهيل تقييم الإستثمارات المحتملة في الأوراق المالية الأجنبية على المستثمرين وبالتالي تقليل المخاطر من خلال تنويع الإستثمارات وزيادة الشفافية في الإفصاح؛
- تسهل على الشركات المتعددة الجنسيات تقييم فرص الإستحواذ والإندماج واتخاذ القرارات الإستراتيجية؛
- تقليل تكاليف إعداد التقارير المالية للشركات التي تسعى إلى إدراج أسهمها في أسواق المال الأجنبية؛ ومن شأن الإدراج في أسواق المال الأجنبية أن يتيح للشركات الحصول على رؤوس الأموال بأقل تكلفة في بلدان أخرى وأن يسهل على المستثمرين الأجانب الحصول على أسهم الشركات العالمية،
- على عكس الإختلافات المحاسبية التي تؤدي إلى فقدان ثقة المستثمرين مما يؤثر على توافر وتكلفة رأس المال، يعزز التقارب المحاسبي الدولي ثقة المستثمرين والكفاءة في تخصيص رأس المال ويقلل من تكلفة الحصول عليه ويسهل حركة رؤوس الأموال عبر الأسواق الدولية؛
- استخدام مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية على النطاق الدولي يقلل من تكاليف إعداد التقارير المالية الموحدة ويسهل عملية تدقيقها ويسهل تبادل الخبرات والمعارف؛
- تمكين الشركات المتعددة الجنسيات وشركات التدقيق من تحويل الخبرات والمعارف والموظفين في مجال المحاسبة بين فروعها في مختلف الدول بسهولة ودون تكاليف إضافية؛
- يساعد التقارب على رفع مستوى جودة الممارسات المحاسبية على الصعيد الدولي مما يزيد من مصداقية المعلومات المالية؛

---

[1] Frederick D. S. Choi and Gary K. Meek, **Op**. **cit**, p 249.

[2] Paul Pacter, **International financial Reporting Standards**, in **International Finance and Accounting Handbook**, Edited by Frederick D. S. Choi, John Wiley & Sons, Inc., 3rd Edition, New Jersey, 2003, p 490.

- تقليل تكاليف وجهود إعداد ومراقبة المعايير المحاسبية الوطنية من قبل الدول وتمكين البلدان النامية من اعتماد مجموعة جاهزة من المعايير المحاسبية عالية الجودة بأقل تكلفة وجهد، وتخفيف الضغوط التي تمارسها الشركات المتعددة الجنسيات على الحكومات في هذا الشأن[1].

2.1.2- عيوب التوافق المحاسبي

في مقابل المزايا يقول المعارضون للتوافق المحاسبي الدولي أنه ببساطة حل لمشكلة معقدة وأن المعايير المحاسبة الدولية يجب أن تتسم بالقدر الكافي من المرونة لتكون ملائمة للبيئات الإقتصادية المختلفة لكل دول العالم وتتمكن من تخطي الفروقات بينها (الفروقات التاريخية والحضارية، الإقتصادية، السياسية، الإجتماعية، اللغوية، الدينية، الثقافية، التعليمية، ...إلخ). وتتمثل أهم العيوب فيمايلي[2]:

- يرى البعض أن التقارب مرفوض بسبب تعارضه مع السيادة الوطنية وأن أكبر عقبة أمام التقارب هي حجم الإختلافات القائمة بين البلدان وأن التكلفة السياسية للقضاء على هذه الإختلافات ستكون هائلة. فليس التقارب صعب التحقيق فحسب بل الحاجة إلى مثل هذه المعايير أمر غير مقبول بشكل عام من قبل كل الدول بالإضافة إلى أن الوصول إلى مبادئ ومعايير تناسب كل الدول تبدو مهمة مستحيلة تقريبا؛
- حجة أخرى ضد التقارب هي أن الإختلافات في المحاسبة بين البلدان قد تكون مناسبة وضرورية بسبب اختلاف التأثيرات البيئية، فعلى سبيل المثال قد يكون للبلدان التي تمر بمراحل مختلفة من التنمية الإقتصادية أو التي تعتمد على مصادر تمويل مختلفة نظم محاسبية مختلفة؛
- يرى بعض المعارضين أن الشركات الدولية المتخصصة في خدمات المحاسبة والتدقيق تدعوا إلى ضرورة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في كل البيئات الإقتصادية رغم أنها قد تكون غريبة أو صعبة التطبيق، لكنها في الحقيقة تستعمل هذه المعايير كوسيلة لتسويق خدماتها وتوسيع أسواقها في العالم؛
- يتساءل البعض فيما إذا كانت قابلية التقارير المالية للمقارنة هي الهدف الصحيح للتقارب ويتخوفون من أن يكون السعي نحو قابلية المقارنة على حساب العرض العادل للأداء والمركز المالي للشركات؛
- التخوف من أن احتكار إعداد المعايير الدولية سيعيق الإبداع وتطوير معايير ذات جودة عالية؛
- من بين الإنتقادات الموجهة للمعايير المحاسبية الدولية أنها لا تلائم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وهو ما حتم على مجلس معايير المحاسبة الدولية الإهتمام بالموضوع وإصدار المعايير المناسبة لهذه الشركات؛
- يرى آخرون أن المعايير الدولية تم إعدادها في الدول المتقدمة التي لها أسواق مالية جد متطورة تعتبر هي العمود الفقري للإقتصاد وفي المقابل يتم تبنيها في الدول النامية التي لها بورصات ناشئة

[1] Clare Roberts and Others, **Op**. **cit**, p 9.

[2] Frederick D. S. Choi and Gary K. Meek, **Op**. **cit**, p 252.

غير متطورة وبعضها ليس لها بورصات على الإطلاق وهذا يجعلها غير ملائمة لها. ويرون أيضا أنه من غير الضروري إلزام جميع الشركات في جميع أنحاء العالم باتباع مجموعة مشتركة من المعايير، ويشيرون إلى أن ذلك سيؤدي إلى وضع عبء مفرط في المعايير نتيجة إلزام بعض المؤسسات بالإمتثال لمجموعة من المعايير غير الملائمة لها. وفي هذا الصدد يقول ماك لي McLeay أن مستوى التقارب يتعلق بتبني نفس القواعد المحاسبية في ظروف مماثلة (في القطاعات المتماثلة طبعا) وليس بإلزام الشركات على التوحيد بغض النظر عن الظروف[1].

3.1.2- التوافق أو التنميط؟

رغم الإتفاق على أن مزايا المعايير الدولية تفوق العيوب إلا أنه يبقى هناك سؤال جوهري يجب التطرق إليه وهو أي نوع من المعايير يجب تبنيها؟ هل يجب اتباع خيار التوافق أو التنسيق Harmonization الذي يوصل إلى حالة الإنسجام Harmony أم يجب اتباع خيار التوحيد أو التنميط من خلال وضع المعايير Standardization الذي يوصل إلى حالة التوحيد Uniformity؟ فالتوافق أو التنسيق هو مسار يوجه المحاسبة للخروج من حالة الإختلاف الكلي في الممارسة إلى حالة التناسق أو الإنسجام التي يكون فيها كل المشاركين في المسار ملتفين حول إحدى الطرق المحاسبية المتاحة أو عدد محدود من الطرق المتقاربة. وأما التوحيد أو التنميط من خلال وضع المعايير فهو مسار يتفق من خلاله كل المشاركين على اتباع نفس الممارسات المحاسبية أو الممارسات المتشابهة بشكل كبير للوصول إلى حالة التوحيد.

4.1.2- التوافق المحاسبي الدولي

يرى البعض أن للتنسيق والتوحيد المحاسبي نفس المعنى إلا أنهما يختلفان بشكل كبير فالتوحيد يقتضي إزالة البدائل في المحاسبة عن المعاملات الإقتصادية والأحداث الأخرى، أما التنسيق فهو يهدف إلى تخفيض البدائل مع الإبقاء على درجة عالية من المرونة في الممارسات المحاسبية، لذا فإن التنسيق يسمح للبلدان المختلفة أن تكون لها معايير مختلفة ما دامت المعايير لا تتعارض فيما بينها. فعلى سبيل المثال قبل عام 2005 وفي إطار برنامج التنسيق في الاتحاد الأوروبي أتيح للشركات عند الاقتضاء الكشف عن أساليب قياس مختلفة: يمكن للشركات الألمانية أن تستخدم التكلفة التاريخية لتقييم الأصول، في حين يمكن للشركات الهولندية أن تستخدم تكاليف الإستبدال دون انتهاك متطلبات التنسيق.

إن التنسيق المحاسبي هو عملية تتم على مر الزمن ويمكن النظر إليها من جانبين هما: تنسيق النظم أو المعايير المحاسبية (المعروف أيضا باسم التنسيق الرسمي أو القانوني)، وتنسيق الممارسات المحاسبية (المعروف أيضا بالتنسيق المادي أو بحكم الأمر الواقع) وقد لا يؤدي تنسيق المعايير بالضرورة إلى تنسيق الممارسات المحاسبية الذي يعتبر الهدف النهائي لجهود التنسيق الدولية. والتقارب مثل التنسيق هو عملية تتم على مدى فترة من الزمن وعلى النقيض من التنسيق ينطوي التقارب على اعتماد مجموعة واحدة من

[1] Clare Roberts and Others, **Op**. **cit**, p 11.

المعايير على الصعيد الدولي، والهدف الرئيسي لمجلس معايير المحاسبة الدولية هو تحقيق التقارب الدولي من خلال المعايير التي يصدرها. وبعبارة أخرى فإن جهود مجلس معايير المحاسبة الدولية موجهة نحو وضع مجموعة عالية الجودة من المعايير للإستخدام دوليا لأغراض إعداد التقارير المالية (وضع المعايير العالمية). لذا فالتقارب يعني تقليل الإختلافات الدولية في المعايير المحاسبية من خلال وضع معايير عالية الجودة في شراكة مع واضعي المعايير الوطنية[1].

يمكن القول أن النقاش حول التنسيق أو التقارب المحاسبي الدولي قد لا ينتهي أبدا فبعض العيوب تستحق الإهتمام فعلا، لكن من الواضح أن هدف التنسيق الدولي للمحاسبة والإفصاح والتدقيق أصبح مقبولا بشكل واسع وأن التوجه نحو التقارب الدولي متواصل وفي تزايد مستمر. فالعديد من الشركات في العالم تبنت المعايير المحاسبية الدولية بشكل إختياري وبعض الدول تبنتها بشكل كامل وبعضها اقتبست منها معاييرها الوطنية والبعض الآخر سمح باستعمالها لأنها ترى أنها تتمتع بالمصداقية الدولية. كما أن المنظمات العالمية الرائدة وهيئات إعداد المعايير في العالم (اللجنة الأوروبية، منظمة التجارة العالمية، منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، وغيرها) تساند مجلس معايير المحاسبة الدولية في مشروع التقارب الدولي[2].

2.2- نبذة تاريخية عن تطور معايير المحاسبة الدولية

نحاول فيمايلي أن نستعرض تطور معايير المحاسبة الدولية في السنوات الستين الأخيرة ابتداءا من تطور المعايير المحاسبية المحلية للدول. فقد أدى تطور وتوسع الإقتصاديات والشركات والمنظمات الأخرى من حيث حجم الأعمال إلى تطوير معاييرها المحاسبية المحلية الملائمة لإحتياجاتها الخاصة والتي أصبحت فيما بعد أقل ملائمة بسبب العولمة والتطور الإقتصادي والتكنولوجي ونمو التجارة الخارجية وتزايد الإستثمار الأجنبي. فأحد أهم المشاكل الناجمة عن تطوير نظم محاسبية مختلفة عبر دول العالم هو أنها تعمل كحاجز يمنع أو يعيق حرية تنقل رؤوس الأموال بين الدول، واستجابة لهذه الظروف بدأ المجتمع الدولي يطالب بمجموعة واحدة من المعايير المحاسبية الدولية وبدأ السعي لتحقيق ذلك من خلال إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Committee (IASC).

1.2.2- التطوير الأولي للوائح أو الإرشادات المحاسبية

كانت البداية في عام 1966 بإنشاء مجموعة الدراسة للمحاسبين الدوليين 'Accountants International Study Group (AISG) والتي تضم ممثلين عن مهنة المحاسبة في كندا والمملكة المتحدة والولايات المتحدة بغرض إعداد دراسة مقارنة لأهم القضايا المحاسبية في الدول الثلاثة. وفي جوان من عام 1973 أنشأت المجموعة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) التي تضم ممثلين عن هيئات

[1] Timothy Doupnik and Hector Perera, **Op**. **cit**, p 66.

[2] Frederick D. S. Choi and Gary K. Meek, **Op**. **cit**, p 253.

المحاسبة لتسعة دول هي: المملكة المتحدة وإيرلندا، الولايات المتحدة، هولندا، أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، المكسيك، اليابان استجابة للإعتقاد المتزايد بضرورة انتهاج مسار دولي من أجل تطوير معايير محاسبية دولية. وقد كانت الفكرة الرئيسية آنذاك هي إعداد مجموعة واحدة من المعايير تحت اسم معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards (IAS) والتي تحظى بالقبول وتهدف بشكل عام إلى تنسيق الممارسات المحاسبية على الصعيد الدولي.

كان مقر اللجنة في لندن وفي بدايتها كانت منظمة صغيرة يجتمع أعضاؤها عدة مرات في السنة وهم ممثلون للهيئات المحاسبية في مختلف الدول والذين وافقوا على دعم استعمال معايير المحاسبة الدولية في دولهم من خلال بذل قصارى جهودهم في إقناع الحكومات والهيئات المسؤولة عن إعداد المعايير المحاسبية وهيئات تنظيم الأسواق المالية والمجتمع الإقتصادي بأهمية التوافق مع معايير المحاسبة الدولية. ولكن على الرغم من هذا الإتفاق إلا أن بعض الدول خصوصا المملكة المتحدة والولايات المتحدة استمرت في الإستثمار في تطوير معاييرها المحاسبية الخاصة ولم تتبنى معايير اللجنة[1].

في السنوات اللاحقة لإنشائها زاد عدد أعضاء اللجنة بانضمام دول أخرى وبدأت تكسب المزيد من الدعم كهيئة ممثلة للمحاسبة على الصعيد الدولي، وأبرز حدث في تاريخها كان سنة 1987 عندما اقترحت عليها المنظمة العالمية للجان البورصات IOSCO إمكانية تأييدها لإستعمال معاييرها في الأسواق المالية للدول الأعضاء بها وخاصة أن هيئة الأوراق المالية والتداول الأمريكية SEC كانت قد انضمت إليها مؤخرا. فبدأت اللجنة أول محاولة لتطوير حزمة من المعايير أخذت اسم "مشروع قابلية المقارنة والتحسين" الذي أنهي العمل عليه سنة 1993 إلا أنه لم يحصل على تأييد المنظمة ونال العديد من الإنتقادات من قبل هيئة الأوراق المالية والتداول الأمريكية SEC والمعهد الأمريكي للمحاسبين العموميين المجازين AICPA American Institute of Certified Public Accountants تمحورت في شقين هما[2]:

الأول: يتعلق بالجودة العالية للمعايير وخصائصها وكثرة الخيارات المحاسبية فيها وكانت أهم هذه الإنتقادات:

- يجب أن تشكل المعايير قاعدة شاملة للمحاسبة تكون مقبولة بشكل عام؛
- يجب أن تتمتع المعايير بخصائص نوعية عالية من القابلية للمقارنة والشفافية والإفصاح التام؛
- يجب أن تفهم وتفسر المعايير بدقة كبيرة وتطبق بشكل صحيح من قبل مستعمليها.

[1] Lisa Weaver, **Managing the Transition to IFRS–Based Financial Reporting**, John Wiley & Sons Ltd., 1st Edition, United Kingdom, 2014, p 7.

[2] Richard C. Jones, **Global Accounting and Auditing**, in **Accountants' Handbook Volume 1**: **Financial Accounting and General Topics**, Edited by D. R. Carmichael and Others, John Wiley & Sons, Inc., 11th Edition, New Jersey, 2007, p 309.

الثاني: يتعلق بضرورة استقلالية مهنة التدقيق وتطوير معايير دولية للتدقيق المحاسبي من شأنها ضمان الدقة في فهم وتفسير وتطبيق معايير المحاسبة الدولية، بالإضافة إلى ضمان إمكانية تحديد حالات التطبيق غير الصحيح للمعايير والمشاكل التطبيقية وحلها في الوقت المناسب قبل حدوث الأزمات وتفاقمها، وتمثلت المطالب فيمايلي:

- يجب أن تكون هيئات إعداد معايير المحاسبة والتدقيق الدولية أكثر فعالية واستقلالية؛
- يجب تطوير معايير دولية للتدقيق تتمتع بخصائص نوعية عالية؛
- يجب على مهنة التدقيق والمراجعة أن تمارس نشاطا فعالا من حيث الإشراف والرقابة على الممارسات المحاسبية على الصعيد الدولي؛
- ضمان نوعية عالية لمهنة التدقيق عبر العالم.

وهذا ما حتم على اللجنة مراجعة المعايير في "مشروع برنامج حزمة المعايير" الذي كان محوره الرئيسي تحسين الخصائص النوعية للمعايير من خلال إبعاد الخيارات المحاسبية قدر المستطاع، وكانت ترى في قابلية أسواق المال الأوروبية لتطبيقها محفزا كبيرا للمشروع.

2.2.2- تكوين مجلس معايير المحاسبة الدولية وتأييد المنظمة والإتحاد الأوروبي للمعايير

تزايد عدد أعضاء لجنة معايير المحاسبة الدولية في سنوات التسعينات لكنها بقيت منظمة صغيرة نسبيا في مواجهة عدد كبير من القضايا والمشاريع لتتعامل معها، ورغم هذا فقد أصدرت واحدا وأربعين معيارا وعددا من التفسيرات وإطارا نظريا للمعايير وبعض الإرشادات. وفي سعيها نحو معايير ذات جودة عالية أدركت اللجنة عدم إمكانية تحقيقها في إطارها التنظيمي الحالي بل كان لا بد من توفر معطيات عن عدد أكبر من الدول والتعامل مع الهيئات التنظيمية المحلية بشكل أوسع.

وفي سنة 2000 وصل عدد الأعضاء إلى 143 دولة وقررت اللجنة تغيير بنيتها التنظيمية وأنشأت مجلس معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Board (IASB) الذي اعتمد المعايير السابقة التي أصدرتها اللجنة واستمر في العمل على إعداد المعايير ذات الجودة العالية المنشودة تحت اسم معايير التقارير المالية الدولية International Financial Reporting Standards (IFRSs). كما عكف المجلس منذ بدايته على تحقيق برنامج التقارب المحاسبي مع مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي US Financial Accounting Standards Board (FASB) وتمكن الطرفان في أكتوبر 2002 من إبرام مذكرة تفاهم هدفها الرئيسي هو بدء سلسلة من المشاريع التي تؤدي في النهاية إلى إلغاء الإختلافات بين المعايير المحاسبية لكل منهما من خلال مراجعة المعايير الحالية وإصدار معايير جديدة في إطار التوافق. ومع إنشاء المجلس الجديد أعلنت المنظمة العالمية للجان البورصات IOSCO في ماي 2000 عن تأييدها له وطلبت من أعضائها قبول استعمال معاييره في عمليات الإدراج الأجنبي،

وهذا يعتبر أبرز حدث بالنسبة للمجلس وخطوة كبيرة له في مساره لكسب الثقة والمصداقية وتحقيق القبول على الصعيد الدولي[1].

وفي جوان 2002 بعدما أدرك الإتحاد الأوروبي فشل برنامجة في تحقيق التوافق المحاسبي الأوروبي من خلال اللوائح الأوروبية الرابعة والسابعة ومع تزايد عدد الشركات الأوروبية المدرجة في بورصة نيويورك من جهة، ونظرا لجاذبية المعايير المحاسبية الدولية وحصولها على تأييد المنظمة العالمية للجان البورصات IOSCO ومشروع التقارب بين مجلس المعايير المحاسبية الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي من جهة أخرى، وفي إطار سعيه هو الآخر لتوحيد أسواق المال الأوروبية أعلن عن بدء تطبيق معايير المحاسبة الدولية بداية من سنة 2005 بالنسبة للشركات الأوروبية المدرجة في أسواق المال الأوروبية. ويعتبر هذا القرار من الإتحاد الأوروبي أبرز حدث على الإطلاق في تاريخ معايير المحاسبة الدولية إذ أنه لأول مرة يحصل الإلتزام بتبني معايير المحاسبة الدولية كأول قاعدة لإعداد التقارير المالية ومع هذا العدد الكبير من الشركات (أكثر من 8000 شركة في 30 دولة)[2].

3.2- مجلس معايير المحاسبة الدولية وإطاره النظري ومعاييره

اعتمدت دول العالم على مر التاريخ نظمها المحاسبية الخاصة ومع تفاقم العولمة أصبحت الشركات ترغب في أن تكون طرفا فاعلا في المحيط الإقتصادي العالمي. لكن استعمال قواعد محاسبية مختلفة في مجال الإعتراف والقياس والإفصاح لن يساعدها على بلوغ أهدافها وهذا ما أدى إلى بروز الحاجة الملحة لمجموعة مشتركة من معايير المحاسبة والتقارير المالية المقبولة على نطاق دولي وجعلها تؤمن بمفهوم "مجموعة واحدة من معايير المحاسبة والتقارير المالية لعالم واحد" الذي لم يعد مجرد رغبة فكرية بل ضرورة وحتمية أعلنها قادة مجموعة العشرين في قمة كان 2011 (Canne) وجددوا مساندتهم لمجلس معايير المحاسبة الدولية في إقرار مجموعة من المعايير الدولية ذات الجودة العالية وطالبوا بضرورة إتمام مشروع التقارب مع معايير مجلس المحاسبة الأمريكي. ومن جهة مستعملي التقارير المالية فإن المستثمرين والمقرضين والمحللين الماليين والمستعملين الآخرين سيرحبون ويتبنون مجموعة المعايير الدولية ذات الجودة العالية التي تعزز الشفافية وقابلية المعلومات للمقارنة وتسهل اتخاذ القرارات الإستثمارية وتقلل من تكاليف التمويل وتزيد من فعالية أسواق المال على الصعيد الدولي[3].

---

[1] Richard Lewis and David Pendrill, **Advanced Financial Accounting**, Pearson Education Limited, 7th Edition, England, 2004, p 45.

[2] Abbas Ali Mirza and Others, **IFRS Practical Implementation Guide and Workbook**, John Wiley & Sons, Inc., 2nd Edition, New Jersey, 2008, p 1.

[3] Nandakumar Ankarath and Abbas Ali Mirza, **International Trends in Financial Reporting under IFRS**, John Wiley & Sons, Inc., New Jersey, 2013, p 3.

1.3.2- ماهية معايير المحاسبة الدولية

هي مجموعة من المعايير المحاسبية أصدرها مجلس معايير المحاسبية الدولية في لندن وهي تعتبر معايير قائمة على المبادئ الواضحة المعلنة والمتعارف عليها principles-based standards وتعتمد على التفسيرات. وعلى عكس معايير المحاسبة الأمريكية التي تعتبر معايير قائمة على القواعد rules-based standards وتعطي كثيرا من القواعد التطبيقية فإن معايير المحاسبية الدولية عموما لا تعطي الكثير من القواعد في حال الحاجة للتفرقة بين الظروف التي تستدعي تطبيق طرق محاسبية معينة، وهذا ما يقلل من فرص تنظيم المعاملات المالية للحصول على آثار محاسبية معينة. ومن وجهة نظر فكرية فإن المعايير المحاسبية الدولية باعتبارها قائمة على المبادئ تركز على الحقيقة الإقتصادية للمعاملات والحقوق والإلتزامات المصاحبة لها ولا تركز على إعطاء القواعد المفصلة[1]. وتضم معايير المحاسبة الدولية كلا من:

- معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) التي أصدرها المجلس؛
- معايير المحاسبة الدولية (IAS) الواحدة والأربعون التي أصدرتها اللجنة سابقا؛
- التفسيرات التي أصدرتها جمعية التفسيرات بالمجلس (IFRIC) والجمعية السابقة باللجنة (SIC)؛
- معيار التقارير المالية الدولية الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (IFRS For SMEs).

ويقدم الملحق رقم 1 قائمة كاملة للمعايير التي تم إصدارها حتى أفريل 2017 مع الإشارة أن خانة التاريخ تمثل التاريخ الأصلي لصدور المعيار أو التفسير أو تاريخ آخر تعديل مهم أجري عليه.

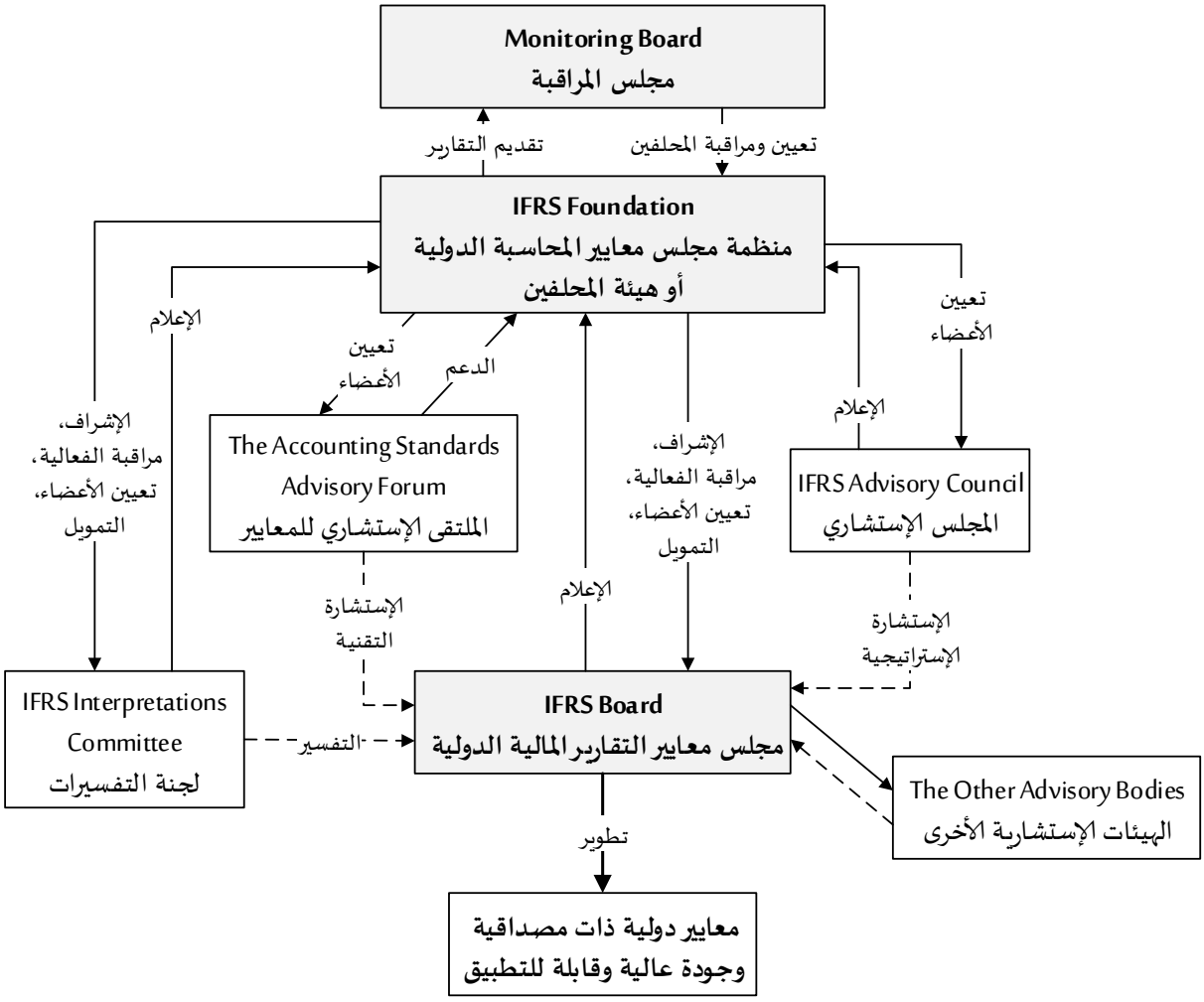
2.3.2- الإطار التنظيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية

1.2.3.2- البنية التنظيمية للمجلس

يعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) تحت مظلة منظمة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC Foundation) والتي أصبحت تسمى منظمة معايير المحاسبة الدولية ابتداءا من سنة 2010 (IFRS Foundation). وهي منظمة مستقلة من القطاع الخاص غير هادفة للربح وتضطلع بإعداد المعايير المحاسبة الدولية أنشئت عام 1973 من قبل الهيئات المحاسبية الخاصة للدول الأعضاء التسعة التي ذكرناها سابقا وتتكون من المجالس الرئيسية التالية: مجلس المراقبة وهيئة المحلفين ومجلس المعايير ولجنة التفسيرات والمجلس الإستشاري والشكل الموالي يوضح البنية التنظيمية لمنظمة المعايير المحاسبية الدولية والعلاقة بين مختلف الهيئات التي تضمها.

[1] Kalpesh J. Mehta and Others, **Op**. **cit**, p 2.

الشكل رقم 4: البنية التنظيمية لمنظمة معايير المحاسبة الدولية



***Source**: Martin Beyersdorff and Others, **Generally Accepted Accounting Practice under IFRS**, John Wiley & Sons Ltd., 1st Edition, United Kingdom, 2016, Volume 1, p 4.*

وتعتبر منظمة المعايير المحاسبية الدولية هي الهيئة الدولية الرائدة لبرنامج التقارب المحاسبي الدولي وتضم منظمات محاسبية من مختلف دول العالم وتسعى إلى تحقيق الأهداف التالية[1]:

1- تطوير مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية الدولية للصالح العام تتميز بالجودة العالية والقابلة للفهم والإلزامية على الشركات، والتي تتطلب من التقارير المالية والإفصاحات الأخرى تقديم معلومات مالية تتمتع بدرجة عالية من الجودة والشفافية والقابلية للمقارنة قصد مساعدة مستعمليها في الأسواق المالية والمستعملين الآخرين من اتخاذ أفضل القرارات الاقتصادية؛

2- دعم وترقية التطبيق الدقيق لمعايير المحاسبة الدولية التي يصدرها؛

[1] Paul Marcus Fischer and Others, **Advanced Accounting**, Cengage Learning, 10th Edition, Canada, 2009, p 508.

3- الإهتمام بالإحتياجات الخاصة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة واقتصاديات الدول النامية فيما يخص تحقيق الهدفين الأول والثاني؛

4- تحقيق التقارب بين المعايير المحاسبية المحلية للدول ومعايير المحاسبة الدولية التي يصدرها.

1.1.2.3.2- منظمة مجلس معايير المحاسبة الدولية

تعرف أيضا بهيئة المحلفين (Trustees) وتترأس مجلس المعايير وتختص بتحديد التوجهات الإستراتيجية وتعيين الأعضاء وتوفير التمويل والمصادقة على الميزانية. تعمل الهيئة طبقا لقانونها الأساسي والذي يقتضي تعيين 22 عضوا من المحلفين لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة يتم اختيارهم من بين المهنيين والمدققين ومعدي ومستعملي التقارير المالية والأكاديميين والممثلين الرسميين للصالح العام من أجل ضمان التوازن بين مختلف التوجهات المحاسبية في العالم، ويتم اختيارهم بناءا على كفاءاتهم المهنية ويفترض أن يكون اثنان منهم من كبار الشخصيات في شركات المحاسبة الدولية الكبرى. ولتحقيق هذا التوازن يتم تعيين المحلفين بعد التشاور مع الهيئات المحلية والدولية للمراجعة بما فيها الفدرالية الدولية للمحاسبين (IFA)، كما يشترط مراعاة التوزيع الجغرافي على النحو التالي: ستة من آسيا، ستة من أوروبا، ستة من أمريكا الشمالية، واحد من أفريقيا، واحد من أمريكا الجنوبية، واثنان من أي جهة من العالم[1].

2.1.2.3.2- مجلس المراقبة

أسس مجلس المراقبة لمتابعة استجابة مجلس المعايير ومنظمة المعايير لإنشغالات مؤسسيهما والنقائص المسجلة في هذا الشأن، وهو يشكل همزة الوصل بين المحلفين والهيئات العمومية المسؤولة عن إعداد المعايير في الدول (هيئات تنظيم أسواق المال على وجه الخصوص) وهو يضم الهيئات العمومية الرائدة في العالم وهي: اللجنة الأوروبية، الوكالة اليابانية للخدمات المالية، اللجنة الأمريكية للأوراق المالية والتداول، لجنة أسواق المال الناشئة لمنظمة البورصات العالمية، اللجنة التقنية لمنظمة البورصات العالمية، بالإضافة لرئيس لجنة بازل للرقابة البنكية كعضو ملاحظ ليس له حق التصويت.

ويقوم بمهمة الإشراف على هيئة المحلفين ويشارك في اختيار المحلفين وهو الذي يوافق على تعيينهم بالإضافة إلى العمل على ترقية التطوير المستمر للمعايير والرقابة والإشراف على مهام المنظمة مع الحفاظ على الإستقلالية التامة لمجلس المعايير[2].

[1] Bernard RAFFOURNIER, **Les Normes Comptables Internationales IFRS/IAS**, Economica, 2ème édition, Paris, 2005, p 10.

[2] Steven Collings, **Frequently Asked Questions in IFRS**, John Wiley & Sons, Ltd., 1st Edition, United Kingdom, 2013, p 12.

3.1.2.3.2- مجلس معايير المحاسبة الدولية

هو مجلس ينعقد كل شهر (لمدة ثلاثة أو خمسة أيام عدا شهر أوت) ويتكون من 16 عضوا ثلاثة منهم على الأكثر بوقت جزئي والباقون بوقت كلي يتم تعيينهم من قبل هيئة المحلفين لمدة خمس سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، وهم أشخاص يتم اختيارهم من بين المهنيين والمدققين ومعدي ومستعملي التقارير المالية والأكاديميين بناءا على كفاءاتهم المهنية وخبراتهم الميدانية وفق مايلي[1]:

- التمتع بالكفاءة التقنية والمعرفة اللازمة في مجال المحاسبة والتقارير المالية؛
- القدرة على تحليل القضايا المحاسبية والإنعكاسات على منهج اتخاذ القرار؛
- القدرة على فهم وتحليل مختلف وجهات النظر ومن ثم اتخاذ القرار الملائم وغير المتحيز؛
- الإستيعاب الجيد للبيئة المالية والإقتصادية الدولية التي يعمل فيها مجلس المعايير؛
- المهارات الفعلية للإتصال الشفهي والكتابي؛
- القدرة على العمل في محيط جماعي؛
- النزاهة والموضوعية والإنضباط؛
- الإلتزام بمهام المنظمة والعمل للصالح العام.

ويفترض من مجلس المعايير بالتشاور مع هيئة المحلفين تحقيق التواصل مع الهيئات المحلية المعدة للمعايير في مختلف الدول والهيئات الرسمية الأخرى وإشراكها في إعداد المعايير الدولية وترقية التقارب بين معاييرها المحلية ومعايير المحاسبة الدولية. كما يشترط على هيئة المحلفين اختيار أعضاء مجلس المعايير على النحو الموالي لضمان أفضل تشكيلة من الخبرة التقنية والتجربة في الأعمال والأسواق الدولية وكذا المزيج الجغرافي المناسب[2]: أربعة من آسيا، أربعة من أوروبا، أربعة من أمريكا الشمالية، واحد من أفريقيا، واحد من أمريكا الجنوبية، واثنان من أي جهة من العالم. ويقع على عاتق مجلس المعايير المسؤولية الكاملة عن المسائل التقنية المتعلقة بإعداد وإصدار المعايير والمسودات الخاصة بها ومناقشة التعليقات وكذلك القبول النهائي للتفسيرات المعدة من قبل لجنة تفسيرات المعايير وإصدارها بالإضافة إلى المهام الأخرى.

4.1.2.3.2- لجنة التفسيرات

كانت في السابق تسمى اللجنة الدائمة للتفسيرات وهي تتكون من 14 عضوا تعينهم هيئة المحلفين من المحاسبين القانونيين ومستعملي التقارير المالية وتعين رئيسا عضوا في مجلس المعايير إما مدير الأعمال التقنية أو أي عضو مؤهل آخر، كما يمكنها تعيين ممثلين عن بعض الهيئات التنظيمية في العالم (مثل منظمة البورصات العالمية واللجنة الأوروبية) كملاحظين لا يتمتعون بحق التصويت لكن يمكنهم إبداء آرائهم في ملتقيات اللجنة الدائمة للتفسيرات. وهي تجتمع مرة كل شهرين وكلما دعت الحاجة لذلك ويشترط

[1] Richard C. Jones, **Global Accounting and Auditing**, **Op**. **cit**, p 313.

[2] Steven Collings, **Op**. **cit**, p 12.

حضور عشرة أعضاء على الأقل كما يشترط موافقة ستة أعضاء على الأقل على القرارات ويقع في نطاق مسؤولياتها إعداد التفسيرات وتقديم الإرشادات لتطبيق المعايير والعمل مع الهيئات المحلية المعدة للمعايير من أجل تحقيق وترقية التقارب، وإعداد ونشر مسودات التفسيرات والعمل على برنامج التحسينات السنوية وتقديم التقارير للمجلس والحصول على الموافقة لنشر التفسيرات النهائية [1].

5.1.2.3.2- المجلس الإستشاري

يتكون المجلس الإستشاري من ثلاثين عضوا على الأقل يتم تعيينهم لمدة ثلاثة سنوات قابلة للتجديد من قبل هيئة المحلفين من بين الأشخاص والمنظمات المهتمين بقضايا التقارير المالية الدولية، وهو يمثل ملتقى لعدة خلفيات مهنية وجغرافية (المدراء الماليون والمدراء المحاسبون لبعض الشركات الدولية الكبرى، المحللون الماليون المشهورون، الأكاديميون، الهيئات التنظيمية لأسواق المال وإعداد المعايير، الشركاء في شركات المحاسبة الرائدة) لضمان المشاركة الواسعة في إعداد المعايير من خلال تزويد مجلس المعايير بالمدخلات لرزنامة العمل وتحديد الأولويات وإعلامه بوجهات النظر المختلفة في معظم القضايا والمشاريع بالإضافة إلى تقديم الإستشارة لمجلس المعايير ولهيئة المحلفين [2].

6.1.2.3.2- الملتقى الإستشاري لمعايير المحاسبة

يضم الملتقى الإستشاري الهيئات المحلية والجهوية لإعداد المعايير لمختلف الدول وقد تأسس في سنة 2013 بغرض إعطاء الإستشارات التقنية والتغذية الراجعة لمجلس المعايير والمشاركة بطريقة بناءة في تحقيق أهداف مجلس المعايير. يتكون الملتقى الإستشاري من 12 عضوا ويترأسه رئيس مجلس المعايير أو نائبه ويشترط ضمان التغطية الجغرافية الواسعة والمتوازنة في تعيين الأعضاء على النحو التالي[3]: ثلاثة من آسيا، ثلاثة من أوروبا، ثلاثة من أمريكا (الشمالية والجنوبية)، واحد من أفريقيا، واثنان من أي جهة من العالم. ينعقد الملتقى الإستشاري أربعة مرات في السنة وتكون اللقاءات مفتوحة للعموم وهو يهدف من جهة إلى دعم منظمة المعايير في تحقيق أهدافها والمشاركة الواسعة في إعداد وإرساء معايير التقارير المالية الدولية، وتنظيم وتشكيل الإلتزام الكامل لمجلس المعايير مع المجتمع الدولي لضمان الحصول الواسع على المدخلات ومناقشتها في معظم القضايا المتعلقة بإعداد المعايير، ومن جهة أخرى إلى تسهيل المناقشات التقنية لإعداد المعايير من خلال تعيين الممثلين ذوي الكفاءات المهنية العالية والإطلاع المعرفي الواسع من مختلف التوجهات المحاسبية والإختصاصات المهنية.

[1] Martin Beyersdorff and Others, **Generally Accepted Accounting Practice under IFRS**, Volume 1, John Wiley & Sons Ltd., 1st Edition, United Kingdom, 2016, p 9.

[2] Abbas Ali Mirza and Others, **Op. cit**, p 6.

[3] Martin Beyersdorff and Others, **Op. cit**, p 12.

7.1.2.3.2- الهيئات الإستشارية الأخرى

لمجلس المعايير هيئات إستشارية أخرى تقدم الإستشارة والمدخلات لعملية إعداد المعايير ويعقد معها المجلس الملتقيات في نظام مفتوح على الجمهور وهي[1]:

- اللجنة الإستشارية للأسواق المالية التي تعطي آراء وانشغالات مستعملي التقارير المالية؛
- مجموعة الإقتصاديات الناشئة التي تعزز مشاركة هذه الإقتصاديات في إعداد المعايير؛
- الملتقى الدولي لمعدي التقارير المالية الذي يعطي آراء وانشغالات معدي التقارير المالية؛
- مجموعة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لتطبيق المعايير التي تهدف إلى دعم وتحفيز ومتابعة تطبيق معايير التقارير المالية الدولية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛
- المجموعات الإستشارية التي ينظمها مجلس المعايير للحصول على مداخل تطبيقية وخبرات إضافية فيما يخص تطبيق المعايير.

2.2.3.2- منهج إعداد المعايير

تعتبر لجنة الإشراف على منهج إعداد المعايير التابعة لهيئة المحلفين هي المسؤولة عن الإشراف على مجلس المعايير ولجنة التفسيرات ومتابعة كل أعمالهما المتعلقة بكل مراحل إعداد المعايير والتفسيرات وتحضير الرزنامة والأعمال الموالية لإعداد المعايير. كما أن دليل إعداد المعايير لمجلس المعايير ولجنة التفسيرات (The Due Process Handbook for the IASB and IFRS Interpretations Committee) يوضح كل المتطلبات اللازمة لذلك وهي مبنية على المبادئ التالية[2]:

- الشفافية في إعداد المعايير؛
- التشاور العادل والشامل (أي التشاور مع كل الأطراف المعنية)؛
- التحلي بالمسؤولية.

وبغية الحصول على وجهات نظر متعددة من الأطراف المهتمة وتحقيق المبادئ السابقة يوضح الدليل المنهج الواجب اتباعه لإعداد المعايير والتفسيرات وهو يتضمن مجموعة من المراحل بعضها إلزامية والأخرى إختيارية وهي[3]:

1.2.2.3.2- إعداد رزنامة العمل

يتم إعداد رزنامة العمل من خلال جمع المدخلات من الملتقيات ومختلف هيئات المنظمة لتحديد احتياجات مستعملي التقارير المالية للمعايير حيث تعتبر احتياجات المستثمرين هي المرجع بشأن قرار إدراج قضية

[1] طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية: أسس الإعداد والعرض والتحليل**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 20.

[2] David Alexander and Others, **Op**. **cit**, p 55.

[3] Roger Hussey and Audra Ong, **Op**. **cit**, p 40.

معية في الرزنامة من عدمه. وبعد تفحص البنود المقترحة في رزنامة العمل يقرر المجلس ما إذا كان أحد البنود أو القضايا المحاسبية المطروحة تتطلب مزيدا من البحوث قبل إدراجها في الرزنامة الفعلية وما إذا كانت البنود المقترحة تلبي احتياجات مستعملي التقارير المالية، ويتم هذا من خلال النظر في النقاط التالية:

- ملاءمة ووضوح المعلومة التي يجب تقديمها بالنسبة للمستعملين؛
- توفر دليل أو إرشادات متاحة؛
- إحتمال زيادة وتعزيز التقارب المحاسبي الدولي؛
- نوعية المعيار الذي يجب إعداده؛
- الموارد المتاحة.

2.2.2.3.2- خطة العمل

بعد الفصل في القضايا محل الدراسة وإعداد رزنامة العمل الفعلية يتخذ مجلس المعايير القرار بشأن قيادة المشروع المحدد لوحده أو بإشراك هيئات إعداد المعايير الأخرى، علما أن منهج إعداد المعيار هو نفسه في كلتا الحالتين. وتبعا لطبيعة القضايا المطروحة في الرزنامة ومستوى أهميتها بالنسبة للأعضاء يقوم المجلس بتشكيل فرق العمل لتنفيذ المشروع.

3.2.2.3.2- إعداد ونشر ملف النقاش

لا يعتبر إعداد ملف النقاش من المراحل الإلزامية لكن مجلس المعايير يقوم بإعدادها عموما في معظم القضايا الجديدة من أجل الحصول على التغذية الراجعة وردود الأفعال المبكرة عن المشروع وقياس أجوبة الأطراف المهتمة، وفي حال عدم إعداده يوضح المجلس أسباب ذلك. ويتضمن ملف النقاش في العادة عرضا شاملا للقضية محل الدراسة وسردا للمداخل الممكنة لمعالجتها والتي قد تتضمن أيضا وجهة نظر مجلس المعايير، وعندما يحصل الملف على الموافقة يتم نشره للتعليق العام لمدة 120 يوما.

4.2.2.3.2- إعداد مسودة الإقتراح

يتم إعداد مسودة الإقتراح التي تعتبر إلزامية وهي توضح تفاصيل المعالجة المحاسبية للقضية محل الدراسة ومتطلبات الإعتراف والقياس والإفصاح في شكل معيار محاسبي مقترح أو إقتراح تعديل معيار سابق، وقد تتضمن مسودة الإقتراح الإرشادات الإلزامية للتطبيق والتنفيذ بالإضافة إلى قاعدة للإستنتاجات من الإقتراح ووجهات النظر البديلة. ويتم إعدادها بناءا على التعليقات الواردة من مختلف المصادر بما فيها تلك المدعوة في ملف النقاش وأبحاث وتوصيات أعضاء مجلس المعايير والمجلس الإستشاري وفرق العمل والمناقشات في الجلسات العلنية مع الجمهور، وتتضمن هي الأخرى دعوة للتعليق العام. يقوم فريق العمل بجمع وتحليل وتلخيص التعليقات الواردة على مسودة الإقتراح المرسلة سابقا لعرضها للمناقشة في مجلس المعايير ويتم نشرها في موقعه الإلكتروني ضمن ملتقى الملاحظين بالمجلس من أجل إبداء الرأي لمدة 120 يوما.

5.2.2.3.2- إعداد ونشر المعيار

بعد انتهاء مهلة التعليقات يراجع مجلس المعايير رسائل التعليق الواردة ونتائج الإستشارات الأخرى ويناقش المسائل الواردة فيها ثم يقرر ضرورة دراسة القضية مجددا من عدمها من خلال:

- تحديد المسائل المهمة التي ظهرت في فترة التعليقات ولم ينظر فيها المجلس من قبل؛
- تقدير ضرورة أخذها بعين الإعتبار أو لا؛
- تقدير ما إن كانت القضية نالت كفايتها من البحث والدراسة وتم تحليل وفهم مختلف وجهات النظر حولها أم لا؛
- النظر فيما أن المسودة السابقة بثت في مختلف وجهات النظر وتمت مناقشتها وعرضها في الإستنتاجات أم لا.

وقد يباشر المجلس عدة جولات من المسودات والتعليقات واللقاءات وحتى جلسات الإستماع العلنية قبل إعداد المعيار إذا رأى ضرورة التعمق أكثر في القضية أو إعادة دراستها مجددا قبل مرحلة التصويت. ويتم إعداد المعيار خلال ملتقيات مجلس المعايير بعد أن يراجع كل التعليقات ويعالج القضايا الواردة فيها. وعندما يتوصل المجلس إلى التوافق في الآراء ويكتفي من الدراسة والبحث في القضية يعطي الأمر بإعداد مسودة المعيار ليتم التصويت عليها، وإذا حصل المعيار على تسعة أصوات على الأقل تتم المصادقة عليه ونشره وينتقل المجلس إلى مرحلة متابعة تطبيق وتنفيذ المعيار.

6.2.2.3.2- مرحلة ما بعد نشر المعيار

في إطار التحسين المستمر للمعايير وتحقيق التوافق الدولي حولها ينظم مجلس المعايير سلسلة منتظمة من الملتقيات مع الهيئات المحلية لإعداد المعايير لمختلف الدول والأطراف المهتمة الأخرى تهدف للمساعدة على فهم ومعالجة المسائل والمشاكل التطبيقية غير المتوقعة والآثار المحتملة وتبادل وجهات النظر التطبيقية، كما ترعى منظمة المعايير الدورات التكوينية لضمان التجانس والملاءمة التطبيقية للمعايير.

3.3.2- الإطار النظري لمجلس معايير المحاسبة الدولية

من دون إطار نظري ستعد المعايير المحاسبية بطريقة غير منتظمة وستكون بالتالي غير ملائمة وغير متجانسة مما يقود إلى الفوضى وتغلب الممارسات الرديئة. كما أنه لا يمكن إعداد المعايير دون الإتفاق على نطاق وأهداف التقارير المالية ونوع الشركات التي يجب عليها إعدادها وقواعد الإعتراف والقياس المحاسبي وكذا الخصائص النوعية للمعلومات المالية التي يجب إدراجها في التقارير المالية. ولتفادي هذا الوضع يجب تحديد المفاهيم المحاسبية بدقة وجدية في إطار نظري لإعداد المعايير لتكون مقبولة قبولا عاما

وتعزز الثقة بها وتسمح لمعدي التقارير المالية والمدققين باستعماله كقاعدة مرجعية لحل المشاكل والقضايا المحاسبية في حال عدم وجود معايير خاصة بها أو في حال وجود تناقض بينها[1].

ولقد جرت عدة محاولات على مر العقود لتحديد أهداف وطبيعة المحاسبة وكان معظمها من قبل الأكاديميين واللجان الأكاديمية في الولايات المتحدة مثل كتابات Paton and Littleton في عام 1940 التي حاول فيها تقديم إطار لنظرية المحاسبة يتم اعتباره كقاعدة أساس ملائمة ومتجانسة لتطوير المعايير المحاسبية. وفي نفس الوقت أعطت دراسات لجان جمعية المحاسبة الأمريكية على مر السنين مساهمة قيمة لنظرية المحاسبة بالإضافة إلى الأبحاث التي قدمتها الهيئات المحاسبية في العالم على مر الزمن والتي تتعامل مع عديد الجوانب لنظرية المحاسبة وهي تعتبر أولى المحاولات لتأصيل نظرية المحاسبة[2].

1.3.3.2- تعريف الإطار النظري لمجلس المعايير

تمت المصادقة على "الإطار النظري لإعداد وعرض التقارير المالية" ونشره في سنة 1989 من قبل مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC Board) وهو مستوحى من الإطار النظري لمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) ثم أيّده وتبناه مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) عند إنشائه سنة 2001. وفي إطار مشروع التقارب مع مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي قام مجلس المعايير الدولية سنة 2010 بمراجعة إطاره النظري ونشره تحت اسم "الإطار النظري للتقارير المالية" ويشار إليه باختصار "الإطار النظري" ويعرف كمايلي:

"الإطار النظري هو نظام متناسق من الأهداف والأسس المترابطة التي توضح طبيعة وحدود المحاسبة والتقارير المالية وتؤدي إلى تطوير معايير متجانسة وملائمة. حيث تحدد الأهداف المترابطة أغراض ومقاصد المحاسبة بينما تعتبر الأسس هي المفاهيم الضمنية التي توجه عملية اختيار الأحداث التي تجب المحاسبة عنها وكيفية قياس هذه الأحداث وطرق ووسائل تلخيصها وعرضها وتقديمها إلى الأطراف المعنية"[3].

الهدف الأساسي من الإطار النظري هو دعم وإرشاد مجلس المعايير في تطوير المعايير الجديدة ومراجعة المعايير السابقة من جهة، ودعم معدي التقارير المالية والمدققين والمستعملين والمهتمين الآخرين في فهم وتطبيق المعايير والتعامل مع المواضيع والقضايا التي لم تتناولها المعايير الحالية من جهة أخرى. لذا فهو يشكل القاعدة النظرية المرجعية التي يعتمدون عليها لتحديد ماهي الأحداث التي ينبغي المحاسبة عنها

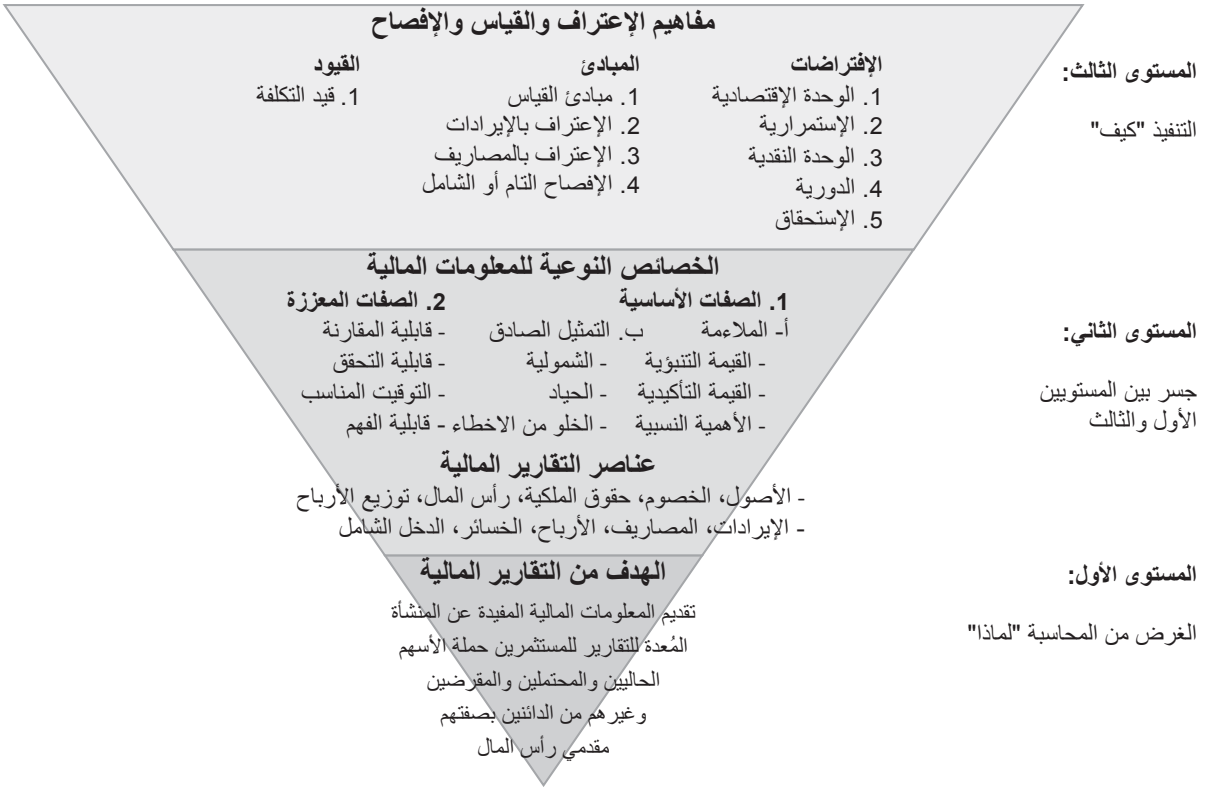
[1] Timothy Doupnik and Hector Perera, **Op**. **cit**, p 80.

[2] Martin Beyersdorff and Others, **Op**. **cit**, p 38.

[3] Reed K. Storey, **The Framework of Financial Accounting Concepts and Standards**, in **Accountants' Handbook Volume 1**: **Financial Accounting and General Topics**, Edited by D. R. Carmichael and Others, John Wiley & Sons, Inc., 11th Edition, New Jersey, 2007, p 119.

وكيف يتم قياسها والتقرير عنها، مع الإشارة أن الإطار النظري ليس له صبغة المعيار وأن المعيار المحاسبي يتغلب عليه في حالة وجود تناقض بينهما وأن مجلس المعايير سيعمل على إزالة مثل هذه التناقضات في المستقبل[1].

الشكل رقم 5: الإطار النظري للتقارير المالية



Source: *Donald E. Kieso and Others,* ***Intermediate Accounting: IFRS Edition****, John Wiley & Sons, Inc., 2nd Edition, New Jersey, 2014, p 47.*

يظهر الشكل أن الإطار النظري للتقارير المالية لمجلس المعايير المحاسبية الدولية يتشكل من ثلاثة مستويات مترابطة فيما بينها وهي:

1. **المستوى الأول:** يحدد أهداف التقارير المالية ذات الغرض العام ويعتبر أساس الإطار النظري لأن المستويين الآخرين ينبثقان عنه بشكل منطقي وهما ويساعدان على ضمان أن التقارير المالية تحقق الهدف منها؛
2. **المستوى الثاني:** يحدد أسس الإطار النظري من خلال تحديد وشرح الخصائص النوعية للمعلومات المالية وعناصر التقارير المالية، وبذلك فهو يعتبر بمثابة همزة الوصل بين المستوى الأول (لماذا نعد التقارير المالية؟) والمستوى الثالث (كيف نعد التقارير المالية؟)؛

[1] Belverd E. Needles, Jr., and Marian Powers, **International Financial Reporting Standards**: **An Introduction**, Cengage Learning, 2nd Edition, Mason, 2011, p 14.

3. **المستوى الثالث:** يحدد مفاهيم الإعتراف والقياس والإفصاح التي تسهل تنفيذ الأهداف الأساسية للمستوى الأول من خلال توضيحها لشروط وكيفيات الإعتراف والقياس والإفصاح عن الأحداث في التقارير المالية.

وقد نبه مجلس المعايير في الإطار النظري على أن التقارير المالية تعتمد بشكل كبير على التقديرات والآراء والنماذج عوضا عن التصورات الدقيقة لهذا يهدف الإطار النظري إلى تحديد المفاهيم والمبادئ المحاسبية الأساسية التي تحكم هذه التقديرات والآراء والنماذج والتي ترتكز عليها عملية إعداد وعرض التقارير المالية، وهي تتمحور حول النقاط التالية والتي سنتطرق إليها ببعض التفصيل فيمايلي[1]:

- الهدف من التقارير المالية ذات الغرض العام؛
- الفروض والمبادئ المحاسبية؛
- الخصائص النوعية للمعلومات المالية؛
- تقديم تعاريف لعناصر التقارير المالية؛
- تقديم قواعد الإعتراف والقياس المحاسبي لعناصر التقارير المالية؛
- مفاهيم رأس المال والحفاظ على رأس المال.

2.3.3.2- الهدف من التقارير المالية ذات الغرض العام

أوضح الإطار النظري 1989 لمجلس المعايير أن الهدف من التقارير المالية ذات الغرض العام هو توفير المعلومات المفيدة عن المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة لشريحة واسعة من المستعملين في مجال اتخاذ القرارات الإقتصادية. كما أوضح تعدد مستعملي التقارير المالية واختلاف احتياجاتهم من المعلومات وأن التقارير المالية هي وسيلة الإتصال الأساسية معهم لذا يجب أن توجه المعلومات التي تتضمنها لتلبية هذه الإحتياجات من أجل ضمان كفاءة وفعالية طاقم التسيير في أداء مهامه (وظيفة الإشراف) من جهة، وضمان أن المستعملين تم تزويدهم بالمعلومات الكافية لإتخاذ القرارات المستقبلية (وظيفة اتخاذ القرار) من جهة أخرى. وأوضح أيضا أن مستعملي التقارير المالية يقصد بهم المستثمرون الحاليون والمتوقعون والمقرضون والعاملون والموردون والدائنون الآخرون والعملاء والحكومات والهيئات التابعة لها والجمهور وهم يستعملونها لإرضاء احتياجاتهم المختلفة من المعلومات. وبما أن المستثمرين هم الذين يوفرون رأس المال ويتحملون المخاطر يفترض أن التقارير المالية التي توفر احتياجاتهم ستوفر أيضا أغلب احتياجات المستعملين الآخرين[2].

[1] Pauline Weetman, **Financial Accounting**: **An Introduction**, Pearson Education Limited, 5th Edition, England, 2011, p 7.

[2] Thomas A. Lee, **Accounting and the Decision Usefulness Framework**, in **The Routledge Companion to Financial Accounting Theory**, Edited by Stewart Jones, Routledge, 1st Edition, UK, 2015, p 113.

وفي الإطار النظري للتقارير المالية 2010 الجديد بيّن مجلس المعايير أن الهدف من التقارير المالية ذات الغرض العام هو تقديم المعلومات المالية المفيدة عن المركز المالي والأداء والتغير في المركز المالي للمنشأة للمستثمرين الحاليين والمتوقعين والمقرضين والدائنين الآخرين في مجال اتخاذ القرارات بشأن تقديم الموارد المالية للمنشأة. هذه القرارات تنطوي على شراء أو بيع أو الإحتفاظ بالأسهم وأدوات الملكية أو تقديم أو تصفية القروض والديون الأخرى. وأوضح أن المستثمرين الحاليين والمتوقعين والمقرضين والدائنين الآخرين (بالجملة "مقدمي التمويل") لا يمكنهم عموما أن يطلبوا من المنشأة تقديم المعلومات لهم مباشرة وأنهم مرتبطون بالتقارير المالية ذات الغرض العام في معظم المعلومات المالية التي يحتاجونها، لذا فهو يعتبرهم الفئة الأساسية من المستعملين الذين توجه لهم التقارير المالية ويعتبر أن المعلومات المفيدة لهم ستكون حتما مفيدة للمستعملين الآخرين من غير مقدمي التمويل[1].

ومن جهة أخرى أقرّ الإطار النظري أن التقارير المالية ذات الغرض العام لا يمكنها توفير كل المعلومات التي يحتاجها مقدموا التمويل وأن على المستعملين النظر في المعلومات الملائمة الأخرى مثل الظروف الإقتصادية والسياسية العامة والقطاع الصناعي وتطلعات المنشأة، وأنها لا توفر المعلومات عن قيمة المنشأة بل توفر المعلومات التي تساعد على تقديرها بأنفسهم. وأضاف أن التقارير المالية ذات الغرض العام تقدم المعلومات عن المركز المالي للمنشأة والتي تتأثر بالموارد الإقتصادية التي تسيطر عليها المنشأة وبالبنية المالية لها وبقدراتها على التأقلم مع التغيرات الحاصلة في المحيط الذي تعمل فيه فهي توفر المعلومات عن نقاط قوة المنشأة ونقاط ضعفها وقدرتها على كسب التمويل[2].

3.3.3.2- الفروض والمبادئ المحاسبية

يرتكز إعداد التقارير المالية على فرضين أو مبدأين أساسيين للمحاسبة هما مبدأ المحاسبة على أساس الإستحقاق ومبدأ الإستمرارية في النشاط[3].

1.3.3.3.2- المحاسبة على أساس الإستحقاق

يقصد به الإعتراف بالعمليات والأحداث الأخرى في وقت حدوثها وتسجيلها في السجلات المحاسبية وإدراجها في التقارير المالية للسنة التي حدثت فيها على عكس مبدأ المحاسبة على أساس الخزينة الذي يربط التسجيل المحاسبي للعمليات والأحداث بالتدفقات النقدية الناتجة عنها (وقت دفع المصاريف وتحصيل المداخيل).

[1] Alan Melville, **International Financial Reporting**: **A Practical Guide**, Pearson Education Limited, 6th Edition, United Kingdom, 2017, p 19.

[2] Asif Chaudhry and Others, **Interpretation and Application of IFRS**, John Wiley & Sons, Inc., New Jersey, 2015, p 28.

[3] Robert OBERT, **Le nouveau cadre conceptuel de l'IASB**, Revue Française de Comptabilité, Paris, N° 439, Juin 2011. p 29.

2.3.3.3.2- مبدأ الإستمرارية

يقصد به أن إعداد التقارير المالية يتم في إطار افتراض استمرارية المنشأة في مزاولة نشاطها على مدى الفترات الموالية القابلة للتنبؤ، وهذا يعني أن المنشأة لا تنوي ولا تحتاج لتصفية نشاطاتها أو تقليصها بدرجة كبيرة في الفترات الموالية القابلة للتنبؤ والتي تقدر تبعا للمعيار المحاسبي الدولي IAS 1 باثني عشرة شهرا بداية من نهاية الدورة المعتبرة في التقارير المالية. وفي حال وجود هذه النية لتوقيف النشاط أو تقليصه ينبغي إعداد التقارير المالية تبعا لمبادئ أخرى ويتم الإفصاح عنها في الملحق.

4.3.2- الخصائص النوعية للمعلومات المالية

تبعا للإطار النظري للتقارير المالية فإن الخصائص النوعية للمعلومات المالية المدرجة في التقارير المالية هي الصفات التي تحدد منفعتها بالنسبة للمستعملين في مجال اتخاذ القرار وهي تنقسم إلى نوعين هما: الخصائص النوعية الأساسية والخصائص النوعية المعززة، بالإضافة إلى تكلفة الحصول على المعلومات التي اعتبرها كعامل تضييق أو قيد نافذ يحدّ من قدرة المنشأة على توفير المعلومات المالية المفيدة.

1.4.3.2- الخصائص النوعية الأساسية

تتضمن الخصائص النوعية الأساسية خاصيتي الملاءمة والتمثيل الصادق وتعرفان كما يلي[1]:

1.1.4.3.2- الملاءمة

المعلومات الملائمة هي تلك التي يمكنها إحداث فرق أو تأثير في القرارت الإقتصادية التي يتخذها المستعملون ويحدث هذا عندما يكون لها قيمة تنبئية أو قيمة تأكيدية أو كلاهما. ومعنى هذا أنها تساعدتهم على تقييم وفهم الأحداث الماضية والحاضرة من جهة، وتوقع الأحداث المستقبلية أو تأكيد أو تصحيح تقديراتهم المعدة عنها مسبقا من جهة أخرى. كما أن خاصية الملاءمة تتأثر بطبيعة المعلومة وبأهميتها النسبية التي تعتبر مفهوما خاصا يختلف باختلاف الشركات والقطاعات تبعا لطبيعة وحجم العنصر المعني في التقارير المالية ولا يمكن إعطاء مستوى كمي واحد يستعمل كحد قاطع أو نقطة فاصلة لمفهوم النسبية. وعموما تكون المعلومة ذات أهمية نسبية إذا كان نسيانها أو إدراجها بشكل خاطئ في التقارير المالية يؤثر على القرارات التي يتخذها المستعملون.

2.1.4.3.2- التمثيل الصادق

لتكون المعلومات المالية نافعة وملائمة يجب أن تمثل بصدق وكمال العمليات والأحداث الأخرى التي تمثلها أو يفترض بها أن تمثلها بدرجة معقولة وأن تأخذ بعين الإعتبار الجوهر الإقتصادي للعمليات وليس فقط الطبيعة القانونية لها إذ أن جوهر العمليات والأحداث لا يتطابق في كافة الأحوال مع شكها القانوني. ويتأتى

[1] Spiceland, J. David and Others, **Intermediate Accounting**, McGraw-Hill Education, 8th Edition, New York, 2016, p 22.

هذا من خلال ثلاث صفات هي: الشمولية والحياد والخلو من الأخطاء. فالتمثيل الصادق يقتضي أن يكون شاملا لكل العمليات والأحداث الأخرى وأن يتضمن كل المعلومات الضرورية لفهمها بما في ذلك إعطاء كل التوضيحات والتفسيرات، وأن يكون محايدا وغير متحيز في اختيار وإعطاء المعلومات، وأن يكون خاليا من الأخطاء والتقصير في تحضير وتقديم المعلومات.

2.4.3.2- الخصائص النوعية المعززة

تتضمن الخصائص النوعية المعززة قابلية المقارنة وقابلية التحقق أو التأكد والتوقيت المناسب والقابلية للفهم وهي تعرف كما يلي[1]:

1.2.4.3.2- قابلية المقارنة

أوضح مجلس المعايير في الإطار النظري للتقارير المالية أن قرارات مستعملي المعلومات المالية تنطوي على الإختيار بين البدائل وأن المعلومات عن المنشأة تكون أكثر نفعا إذا كانت من الممكن مقارنتها مع المعلومات المشابهة لمنشآت أخرى أو للمنشأة نفسها في فترة أخرى أو تاريخ آخر، لأن هذه المقارنة تمكنهم من تحديد التوجهات في المركز المالي والأداء من جهة، وإجراء تقييم نسبي لها بين مختلف الشركات من جهة أخرى. ومن أجل تحقيق قابلية المقارنة:

- يجب على الشركة الواحدة الإستمرار في إجراء القياسات وإظهار التأثيرات المالية للعمليات المتشابهة والأحداث الأخرى بالطرق المحاسبية ذاتها على النطاق الزمني؛
- يجب على جميع الشركات استعمال نفس الطرق المحاسبية في التقرير عن العمليات المتشابهة والأحداث الأخرى؛
- يجب على الشركات أن تقدم المعلومات المالية المقارنة عن السنوات الماضية؛
- يجب على الشركات الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستعملة في إعداد التقارير المالية.

2.2.4.3.2- قابلية التأكد أو التحقق

تضمن هذه الخاصية لمستعملي التقارير المالية أنها تمثل بصدق أو بطريقة صحيحة العملية التي تعبر عنها أو يفترض أن تمثلها، وهذا يعني أن مختلف الأشخاص المطلعين في مجال التقارير المالية والمحاسبة والملاحظين المستقلين يمكنهم الإتفاق (وليس بالضرورة تحقيق الإجماع) أنها تعطي التمثيل الصادق للعملية.

[1] Donald E. Kieso and Others, **Intermediate Accounting**: **IFRS Edition**, John Wiley & Sons, Inc., 2nd Edition, New Jersey, 2014, p 31.

3.2.4.3.2- التوقيت المناسب

يجب توفير المعلومات المالية المناسبة في الوقت المناسب ليتمكن مستعملوها من اتخاذ القرارات المناسبة فكلما زاد التأخير في تقديم المعلومة أصبحت أقل منفعة في اتخاذ القرار وقد تصبح غير مناسبة على الإطلاق، وكما يقال "معلومة تقريبية في الوقت المناسب أفضل من معلومة أكثر دقة في وقت غير مناسب". ومن المعلوم أن توفير المعلومات في الوقت المناسب مكلف بالنسبة للشركات إلا أن تضييع الفرص الإستراتيجية أكبر تكلفة منه، لهذا يتوجب عليها الموازنة بين الملاءمة والتوقيت أي الموازنة بين تكلفة تحضير وإعداد المعلومات وتوقيت توفيرها للمستعملين وقد أصبح هذا أمرا شائعا ويحدث يوميا في كل الشركات.

4.2.4.3.2- قابلية الفهم

يجب أن تكون المعلومات المالية واضحة وقابلة للفهم من قبل مستعمليها ويتأتى هذا من خلال ترتيبها وتصنيفها وعرضها بطريقة واضحة ودقيقة ومختصرة. ومن جهة أخرى يفترض من مستعملي التقارير المالية أن يكونوا على قدر كاف من المعرفة بنظم الأعمال والأنشطة الإقتصادية والمحاسبة، كما يفترض أن تكون لهم النية في دراسة التقارير المالية بطريقة عقلانية ومنضبطة ليتمكنوا من فهمها بشكل صحيح.

3.4.3.2- قيد التكلفة

يقر مجلس المعايير أن تكلفة الحصول على المعلومات تعتبر قيدا أو عامل تضييق أو ضغظ عام يحدّ من قدرة المنشأة على توفير المعلومات المالية المفيدة وأنه يجب أن تكون مبررة بالمنفعة التي ستوفرها. لكن مع التطور المستمر في تكنولوجيات الإعلام والإتصال تتجه تكلفة تحضير وتقديم المعلومات للإنخفاض.

5.3.2- عناصر التقارير المالية

تعطي التقارير المالية صورة شاملة عن آثار العمليات والأحداث الأخرى في المنشأة عن طريق تبويبها في مجموعات عامة حسب خصائصها الإقتصادية وتسمى هذه المجموعات العامة عناصر التقارير المالية. وقد قسمها مجلس المعايير في إطاره النظري إلى عدة أنواع هي: عناصر قائمة المركز المالي (الميزانية) وعناصر قائمة الدخل وعناصر قائمة التغيرات في المركز المالي. فالعناصر المتعلقة مباشرة بقياس المركز المالي في الميزانية هي الأصول والخصوم وحقوق الملكية. والعناصر المتعلقة مباشرة بقياس الأداء في قائمة الدخل هي الإيرادات والمصروفات، أما قائمة التغيرات في المركز المالي فهي تعكس عموما عناصر قائمة الدخل والتغيرات في عناصر الميزانية، وعليه فإن الإطار الحالي لا يحدد عناصر خاصة تنفرد بها هذه القائمة[1].

[1] Belverd E. Needles, Jr., and Marian Powers, **Op**. **cit**, p 16.

1.5.3.2- عناصر قائمة المركز المالي

العناصر التي ترتبط مباشرة بقياس المركز المالي هي الأصول والخصوم وحقوق الملكية، وتعرف على النحو التالي[1]:

أولا- الأصول: هي الموارد التي تحت سيطرة المنشأة بفعل الأحداث الماضية ويتوقع أن تتدفق منافعها الإقتصادية إلى المنشأة في المستقبل، وهي قدرته بشكل مباشر أو غير مباشر على المساهمة في تدفق النقدية أو ما يعادلها للمنشأة. ويمكن أن تكون قدرة الأصل على المساهمة متمثلة في المساهمة في النشاط الإنتاجي كجزء من الأنشطة التشغيلية للمنشأة كما يمكن أن يأخذ شكل التحويل إلى نقدية أو ما يعادلها، أو في القدرة على تخفيض تدفق النقدية إلى خارج المنشأة كما هو الحال عند اللجوء إلى عمليات تصنيع بديلة تخفض من تكاليف الإنتاج.

ثانيا- الخصوم: هي الإلتزامات الحالية للمنشأة تجاه الأطراف الأخرى الناتجة عن الأحداث الماضية والتي يتوقع أن يترتب على الوفاء بها تدفقات خارجة من موارد المنشأة تنطوي على منافع اقتصادية. والخاصية الرئيسية للإلتزام هي وجود واجب أو مسؤولية لأداء عمل ما أو القيام به على نحو معين، ويمكن أن تكون الإلتزامات واجبة الأداء قانونيا نتيجة لعقد ملزم أو متطلبات تشريعية مثل دفع المبالغ المستحقة مقابل السلع أو الخدمات التي تم استلامها. إلا أن الإلتزامات يمكن أن تنشأ أيضا نتيجة للممارسات التجارية المعتادة والأعراف أو من الرغبة في المحافظة على علاقات عمل جيدة أو من التصرف بطريقة منصفة.

ثالثا- حقوق الملكية: عبارة عن الحقوق المتبقية من أصول المنشأة بعد استبعاد كافة الخصوم.

2.5.3.2- عناصر قائمة الدخل

يستخدم الربح عادة كمقياس للأداء أو كأساس لمقاييس أخرى مثل العائد على الإستثمار أو ربحية السهم. والعناصر المرتبطة مباشرة بقياس الربح هي المداخيل والمصاريف ويعتمد الإعتراف بها وقياسها جزئيا على مفاهيم رأس المال والمحافظة على رأس المال التي تطبقها المنشأة عند إعداد التقارير المالية وهي تعرف على النحو التالي[2]:

أولا- الإيرادات: هي الزيادة في المنافع الإقتصادية خلال الدورة المحاسبية المتمثلة في التدفقات الداخلة للأصول أو تعزيزها أو في شكل انخفاض في الخصوم والتي يترتب عليها زيادات في حقوق الملكية ما عدا تلك المتعلقة بمساهمات أصحاب المنشأة.

[1] Robert Kirk, **IFRS**: **A Quick Reference Guide**, Elsevier Limited, 1st Edition, Oxford, 2009, p 9.

[2] Geoff Black, **Students' Guide to Accounting and Financial Reporting Standards**, Pearson Education Limited, 9th Edition, England, 2003, p 33.

ثانيا- المصاريف: هي الإنخفاض في المنافع الإقتصادية خلال الدورة المحاسبية المتمثلة في التدفقات الخارجة أو استنفاذ الأصول أو نشوء خصوم يترتب عنها انخفاض في حقوق الملكية ما عدا تلك المتعلقة بالتوزيعات على أصحاب المنشأة.

3.5.3.2- الإعتراف بعناصر التقارير المالية

يقصد بالإعتراف إدراج بند معين في الميزانية أو قائمة الدخل وهذا يتضمن إيضاح تسميته وقيمته النقدية وإدراجها ضمن مجموع الميزانية أو قائمة الدخل. وتبعا للإطار النظري لا يتم الإعتراف بأي بند في التقارير المالية إلا إذا حقق تعريف أحد عناصر التقارير المالية المذكورة سابقا واستوفى الشرطين التاليين[1]:

أولا: من المحتمل أن المنافع الإقتصادية المرتبطة به ستتدفق إلى المنشأة أو ستخرج منها، وهذا يشير إلى درجة عدم اليقين أو التأكد من أن المنافع الإقتصادية المستقبلية المتعلقة بالبند سوف تتدفق من أو إلى المنشأة وهو يتماشى مع عدم اليقين الذي تتصف به بيئة الأعمال. ويتم تقييم درجة عدم اليقين اللازمة لتدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية على أساس الأدلة والإثباتات المتوفرة عند إعداد التقارير المالية.

ثانيا: للبند تكلفة أو قيمة يمكن قياسها أو تقديرها بطريقة موثوقة حيث أنه في كثير من الحالات يتطلب الأمر تقدير التكلفة أو القيمة. ويعتبر استخدام التقديرات المعقولة جزءا أساسيا من إعداد التقارير المالية ولا يقلل من إمكانية الإعتماد عليها ولكن عندما يتعذر إجراء تقدير معقول فإنه لا يتم الإعتراف بالبند في الميزانية أو قائمة الدخل. كما أن الفشل في الإعتراف بالبنود التي تستوفي الشروط اللازمة لا يمكن معالجته عن طريق الإفصاح عن السياسات المحاسبية ولا بالملاحظات أو البيانات التفسيرية، لذا يجب أخذ جوانب الأهمية النسبية بعين الإعتبار في تحديد وجوب الإعتراف ببند معين من عدمه.

4.5.3.2- قياس عناصر التقارير المالية

القياس هو عملية تحديد القيمة المالية التي يجب إعطاؤها للبند المعترف به ومن ثم تسجيلها في عناصر التقارير المالية وإظهارها في الميزانية وقائمة الدخل. ويتضمن ذلك اختيار أساس معين للقياس من بين الأسس المختلفة للقياس التي تطبق بدرجات وتداخلات متباينة في التقارير المالية وهي[2]:

1- **التكلفة التاريخية:** تسجل الأصول بالقيمة النقدية المدفوعة أو ما يعادلها أو بالقيمة الحقيقية لما دفع مقابلها في تاريخ شرائها، وتسجل الخصوم بالمبالغ المستلمة في مقابل التعهد أو في بعض الحالات بالمبالغ النقدية أو ما يعادلها للوفاء بالإلتزام تبعا لظروف العمل العادية للمنشأة.

[1] Robert Kirk, **Op**. **cit**, p 9.

[2] Isabelle ANDERNACK, **L'essentiel des IFRS**, Groupe Eyrolles, Paris, 2014, p 34.

2- **التكلفة الجارية:** تسجل الأصول بالمبالغ النقدية أو ما يعادلها التي كانت ستدفع مقابل حيازة أصل مشابه أو معادل حاليا، وتظهر الخصوم بالمبالغ غير المخصومة النقدية أو ما يعادلها التي يتطلب الأمر سدادها فيما لو تم الوفاء بالتعهد حاليا.

3- **القيمة القابلة للتحصيل:** تظهر الأصول بالمبالغ النقدية أو ما يعادلها التي يمكن تحصيلها حاليا من بيع أصل خلال عملية تنازل منظمة، وتظهر الخصوم بالقيم المستحقة الأداء وتمثل المبالغ غير المخصومة النقدية أو ما يعادلها التي يجب دفعها للوفاء بالمطلوبات تبعا لظروف العمل العادية للمنشأة.

4- **القيمة الحالية:** تظهر الأصول بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية التي يتوقع أن ينتجها البند تبعا لظروف العمل العادية للمنشأة، وتظهر الخصوم بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية الخارجة المتوقع احتياجها للوفاء بالإلتزامات تبعا لظروف العمل العادية للمنشأة.

في ظل تعدد أسس القياس أقر الإطار النظري أن أساس التكلفة التاريخية يعتبر الأكثر شيوعا في الإستخدام من قبل المنشآت لغرض إعداد التقارير المالية وأنه عادة ما يتم دمجه مع أسس القياس الأخرى، بالإضافة إلى أن بعض المنشآت تقوم باستخدام أساس التكلفة الجارية استجابة لعدم قدرة نموذج التكلفة التاريخية المحاسبي على التعامل مع آثار تغير أسعار الأصول غير المالية.

6.3.2- مفهوم رأس المال والحفاظ على رأس المال

يفرق الإطار النظري بين المفهوم المالي لرأس المال والمفهوم المادي ويشير إلى أن أغلب المنشآت تستخدم المفهوم المالي. ويوضح أن مفهوم المحافظة على رأس المال يهتم بالكيفية التي تقوم بها المنشأة بتعريف رأس المال الذي تسعى إلى المحافظة عليه وأنه يعتبر من المتطلبات المسبقة للتمييز بين العائد على رأس مال المنشأة وبين استرجاعها لرأسمالها، فهو يمثل همزة الوصل بين مفهوم رأس المال وبين مفاهيم الربح نظرا لأنه الأساس المرجعي الذي بواسطته يتم قياس الربح. ويعرفهما كمايلي [1]:

1- **المفهوم المالي:** يعرف رأس المال بالقيمة النقدية لصافي الأصول أو حقوق الملكية ويعبر عنه بالأموال المستثمرة أو القوة الشرائية المستثمرة. ويتحقق الربح إذا كانت القيمة المالية (أو النقدية) لصافي الأصول في نهاية الدورة المحاسبية بعد استبعاد التوزيعات والمساهمات من وإلى المالكين خلال الدورة تفوق قيمتها في بداية الدورة المحاسبية.

2- **المفهوم المادي:** يعرف رأس المال بالقدرة الإنتاجية المادية للمنشأة ويعبر عنه مثلا بعدد وحدات المخرجات اليومية. ويتحقق الربح إذا كانت القدرة الإنتاجية المادية (أو القدرة التشغيلية) للمنشأة في

[1] Steven E. Shamrock, **IFRS and US GAAP**: **A Comprehensive Comparison**, Wiley & Sons, Inc., New Jersey, 2012, p 15.

نهاية الدورة المحاسبية بعد استبعاد التوزيعات والمساهمات من وإلى المالكين خلال الدورة تفوق قيمتها في بداية الدورة المحاسبية.

4.2- تبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في العالم

منذ تغيير الهيكل التنظيمي لمنظمة معايير المحاسبة الدولية وإنشاء مجلس معايير المحاسبة الدولية سنة 2001 تمكن هذا الأخير من تحقيق عديد النجاحات في مجال الإعتراف بالمعايير التي يصدرها وتبنيها من قبل مختلف دول العالم والهيئات التنظيمية العالمية. ولعل أبرزها على الإطلاق كان قرار الإتحاد الأوروبي في سنة 2002 الذي أقر تطبيق المعايير الدولية ابتداءا من سنة 2005 على الشركات الأوروبية المدرجة ثم تبعته فيما بعد عديد الدول عبر العالم. غير أن طرق تبنيها تختلف من هيئة أو سلطة تشريعية لأخرى ومن المهم جدا أن نفرق بين منهجين مختلفين في تطبيق المعايير الدولية هما: تبني المعايير IFRS Adoption والتقارب مع المعايير IFRS Convergence، ويمكن تعريفهما كمايلي[1]:

1- **تبني المعايير الدولية:** يعني تبني معايير التقارير المالية الدولية على مستوى الهيئات أو السلطات التشريعية وضع المعايير المحلية جانبا وإلزام الشركات أو السماح لها باستعمال معايير التقارير المالية الدولية مباشرة، ويحدث هذا أيضا عندما تقرر بعض الشركات استعمال المعايير الدولية بشكل إختياري.
2- **التقارب مع المعايير الدولية:** عندما تقرر الهيئات أو السلطات التشريعية للدول تحويل قواعدها المحاسبية بصفة تدريجية نحو معايير التقارير المالية الدولية نسمي هذا تقاربا مع المعايير الدولية وقد يشمل هذا التقارب كل القواعد المحاسبية أو بعضا منها فقط.

ويقدم الجدول الموالي نتائج أحدث دراسة قام بها مجلس المعايير المحاسبية الدولية سنة 2017 عن استخدام معاييره عبر العالم شملت 150 هيئة تشريعية عبر العالم.

[1] Christopher Nobes and Robert Parker, **Op**. **cit**, p 103.

الجدول رقم 2: إستخدام المعايير الدولية للتقارير المالية عبر العالم

المنطقة الجغرافية	أوروبا	أفريقيا	الشرق الأوسط	آسيا	أمريكا	المجموع	% إلى 150
عدد الهيئات المصنفة في المنطقة	44	23	13	33	37	**150**	**%100**
الهيئات التي تشترط استخدام المعايير في جميع أو أغلب المنشآت المحلية الملزمة بمسك المحاسبة	43	19	13	24	27	**126**	**%84**
الهيئات التي تشترط استخدام المعايير بالنسبة المئوية (%) إلى مجموع الهيئات في المنطقة	**%98**	**%83**	**%100**	**%73**	**%73**	**%84**	/
الهيئات التي تشترط أو تسمح باستخدام المعايير على الأقل في بعض (وليس كل أو أغلب) المنشآت المحلية الملزمة بمسك المحاسبة	1	1	0	3	8	**13**	**%9**
الهيئات التي لا تشترط ولا تسمح باستخدام المعايير في أي من المنشآت المحلية الملزمة بمسك المحاسبة	0	3	0	6	2	**11**	**%7**

Source: *Paul Pacter,* ***Pocket Guide to IFRS Standards: the global financial reporting language****, IFRS Foundation, London, 2017, p 6.*

وقد ذكر التقرير أن تبني المعايير الدولية زاد بشكل واسع وأن تطبيقها في الوقت الراهن أصبح هو القاعدة ولم يعد الإستثناء كما كان عليه فيما مضى، ومن أبرز النتائج التي ذكرت في هذه الدراسة مايلي[1]:

- 93% (140هيئة من بين 150) من الهيئات التشريعية التزمت بشكل عام بالمعايير الدولية للتقارير المالية كمرجع وحيد للقواعد المحاسبية؛
- 84% (126 هيئة من بين 150) تشترط حاليا استخدام المعايير الدولية للتقارير المالية من قبل جميع أو أغلب المنشآت المحلية المسجلة في الإكتتاب العام، والنسبة الباقية أغلبها تسمح باستخدامها؛

[1] Paul Pacter, **Pocket Guide to IFRS Standards**: **the global financial reporting language**, IFRS Foundation, London, 2017, p 4.

- 27000 من بين 49000 منشأة في 88 من أكبر أسواق المال العالمية تستخدم المعايير الدولية للتقارير المالية، بينما نسبة 90% من المنشآت التي لا تستخدمها متواجدة في الصين والهند واليابان والولايات المتحدة الأمريكية؛
- يقدر الناتج المحلي الخام للدول خارج الإتحاد الأوروبي التي تستخدم المعايير الدولية للتقارير المالية بمبلغ 27 تريليون دولار، ورغم أن الإتحاد الأوروبي يبقى الهيئة الوحيدة الكبرى التي تستخدمها فقد أصبح هذا المبلغ الآن أكبر من الناتج المحلي الخام للإتحاد الأوروبي في حد ذاته والذي يقدر بمبلغ 19 تريليون دولار؛
- في أقل من ثمانية سنوات من تاريخ نشره أصبح المعيار الدولي للتقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة واجب التطبيق أو مسموحا في 57% من الهيئات التشريعية (85 هيئة من بين 150)، بينما أكثر من 11 هيئة تعتبر في طريق التطبيق.

وتعتبر الجزائر من بين الدول التي انتهجت مسار التقارب مع معايير التقارير المالية الدولية الذي سنتطرق إليه في الجزء الموالي بشكل من التفصيل بغية التعرف على خلفياته النظرية ومبادئه.

3- النظام المحاسبي الجزائري والتوافق مع المعايير الدولية

في ظل التطورات الإقتصادية على الصعيدين الدولي والمحلي كان من الضروري على الجزائر تحديث المخطط المحاسبيي الوطني لسنة 1975 الذي لم يستجب للظروف والمستجدات ولم يساير هذه التطورات والتحولات الإقتصادية الكبرى وبدأت تظهر محدوديته وعدم ملائمته لبيئة الأعمال الجديدة[1]. وسعيا لتوفير متطلبات الشراكة الأوروبية والإنضمام لمنظمة التجارة العالمية وتشجيع الإستثمار الأجنبي ومواكبة التطورات الدولية من جهة[2]، وإثر تطور التنظيمات المحاسبية المهنية في الجزائر وبداية تأثيرها على إعداد القواعد المحاسبية من جهة أخرى[3]، تم ذلك من خلال إعداد وتقديم النظام المحاسبي المالي لسنة 2007.

ولقد تم إعداد النظام المحاسبي المالي الجديد استنادا إلى نسخة المعايير المحاسبية الدولية لسنة 2004[4] وبدأ تطبيقه في الفاتح من جانفي 2010، وهو يهدف إلى تكييف القواعد المحاسبية الجزائرية مع متطلبات اقتصاد السوق ومع القواعد المتعارف عليها عموما وتحقيق التقارب مع المعايير الدولية وتحديد المفاهيم والمبادئ المحاسبية وقواعد التقييم الواجب احترامها لإعداد وتحضير التقارير المالية للشركات ويمكنها من نشر معلومات مالية ذات نوعية عالية تعكس الصورة الحقيقة للشركات وتفيد مستخدميها المحليين والأجانب على حد سواء.

1.3- الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي

إن عملية الإصلاح المحاسبي التي قادتها وزارة المالية أسفرت عن إصدار النظام المحاسبي المالي الجديد الذي أنهى فترة المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 التي دامت لما يزيد عن ثلاثين سنة، وقد جاء هذا النظام المحاسبي الجديد المنسجم مع المعايير المحاسبية الدولية بتعاريف ومفاهيم وقواعد تقييم وتسجيل محاسبي جديدة مستمدة من الممارسة المحاسبية الدولية والتي ستنعكس بطبيعة الحال على طبيعة ومحتوى التقارير المالية للشركات. هذه التغييرات الناجمة عن الدور المنوط بالمحاسبة والتي سترتبط من الآن فصاعدا بالواقع الإقتصادي للعمليات التي تقوم بها الشركات تتطلب جهودا معتبرة للتأهيل وإعادة التأهيل على الصعيد المهني والتعليمي قصد الإلمام والإحاطة بالتغيرات التي حصلت رغم أن الأسس التقنية للمحاسبة لم تتغير. ويشتمل النظام المحاسبي المالي على عدة عناصر هي[5]:

- مجموعة من القواعد المحاسبية المفصلة والمستمدة بشكل كبير من المعايير المحاسبية الدولية؛

---

[1] شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008، ص 18

[2] جمال لعشيبي، **محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد**، دار متيجة للطباعة، الجزائر، 2010، ص 10.

[3] Nacereddine SADI, **La privatisation des entreprises publiques en Algérie**, OPU, Alger, 2006, p 48.

[4] لطرش فريد، **التوحيد المحاسبي الجزائري في إطار التوفيق الدولي: التفكير في المخطط المحاسبي الوطني**، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية ، جامعة سطيف 1، 2016ص 150.

[5] KPMG Algérie, **Guide Investir en Algérie 2014**, Alger, 2014, p 140.

- قائمة للحسابات قريبة جدا من قائمة الحسابات في المخطط المحاسبي العام الفرنسي مع الحفاظ على بعض الخصوصيات الجزائرية؛
- عدد من المبادئ والمتطلبات المحاسبية وخاصة ما يتعلق بتوحيد الحسابات والملحق.

ونشير أنه لا يقتصر على نقل المعايير المحاسبية الدولية إلى الجزائر وإنما ينطوي على تغيير عميق للممارسات المحاسبية وتنظيم الشركات وقيادة الأعمال من خلال إدخاله لإحتياجات واحتمالات جديدة مثل:

- إدخال مفهوم القيمة الحقيقية وما تحتمله من إعادة التقييم المتكرر؛
- تنظيم أكثر للشفافية المالية في الشركات خصوصا التركيز الكبير على مفهوم العرض الصادق؛
- التأكيد على الأهمية الكبيرة للمراجعة الداخلية والخارجية للحسابات.

جاء في نص المادة الأولى من القانون رقم 07-11 أنه يهدف إلى تحديد النظام المحاسبي المالي الذي يدعى "المحاسبة المالية" وكذا شروط وكيفيات تطبيقه وسنحاول فيمايلي التطرق إليه وشرحه.

1.1.3- تعريف المحاسبة المالية والغرض منها

قدم النظام المحاسبي المالي تعريفا للمحاسبة المالية كمايلي: "المحاسبة المالية هي نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف مالية تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية".

يظهر من التعريف أن الغرض من التقارير المالية هو إعطاء المعلومات عن الوضعية المالية وممتلكات المنشأة وعن الأداء والتغير في الوضعية المالية والتدفقات النقدية لها خلال السنة المالية، ولكنه لم يشر إلى مستعملي التقارير المالية كما هو الحال في الإطار النظري لمعايير التقارير المالية الدولية.

2.1.3- مجال تطبيق المحاسبة المالية

تبعا للنظام المحاسبي المالي فإن كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية هو ملزم بالتقيد بالنظام المحاسبي المالي مع مراعاة الأحكام الخاصة به، بينما يستثنى من مجال التطبيق الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة الوطنية. وعليه فإن مجال التطبيق يشمل الشركات التالية[1]: الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري والتعاونيات والأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات إقتصادية مبنية على عمليات متكررة وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

[1] **القانون رقم 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 يتضمن النظام المحاسبي المالي**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، السنة 2007، المادتان 2 و4، ص 3.

أما الشركات الصغيرة فهي تمسك محاسبة مالية مبسطة تسمى محاسبة الخزينة وتلتزم بالضبط اليومي للإيرادات والنفقات ما لم تقم باختيار نظام آخر[1]، وتعد تقارير مالية خاصة في نهاية السنة المالية تتشكل من[2]: وضعية نهاية السنة المالية وحساب نتائج السنة المالية وجدول تغيرات الخزينة خلال السنة المالية.

وتحدّد الشركات الصغيرة المعنية بالمحاسبة المالية المبسطة على أساس رقم أعمالها وعدد مستخدميها خلال سنتين ماليتين متتاليتين شرط ألا يتعدى الأسقف التالية تبعا للنشاط الذي تمارسه[3]:

- **النشاط التجاري:** رقم أعمال: 10 ملايين دينار جزائري و09 عمال بنظام الدوام الكامل.
- **النشاط الإنتاجي والحرفي:** رقم أعمال: 06 ملايين دينار جزائري و09 عمال بنظام الدوام الكامل.
- **نشاط الخدمات والنشاطات الأخرى:** رقم أعمال: 03 ملايين دينار جزائري و09 عمال بنظام الدوام الكامل.

3.1.3- الإطار التصوري

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية يحدد المفاهيم الأساسية لإعداد وعرض التقارير المالية كالمبادئ والفروض المحاسبية التي يجب التقيد بها والخصائص النوعية للمعلومات المالية وعناصر التقارير المالية (الأصول والخصوم والإيرادات والأعباء)، ويعتبر مرجعا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار طريقة المعالجة المحاسبية الملائمة لبعض المعاملات إذا لم تكن متضمنة في معيار محاسبي خاص بها، ويسهل تفسير المعايير المحاسبية وفهم العمليات أو الأحداث الأخرى غير المنصوص عليها صراحة في النظام المحاسبي. ومن جهة أخرى يساعد المهنيين في إعداد التقارير المالية ويساعد المستخدمين على تفسير المعلومات المالية المتضمنة في التقارير المالية ويمكّن المراجعين من إبداء الرأي حول مطابقتها للمعايير[4].

---

[1] **القانون رقم 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 يتضمن النظام المحاسبي المالي**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، السنة 2007، المادتان 5 و22، ص 3 و5.

[2] **المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 2008/05/26 يتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 والمتضمن النظام المحاسبي المالي**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27، السنة 2008، المادة 43، ص 15.

[3] **القرار المؤرخ في 2008/07/26 يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، السنة 2009، المادة 2، ص 91.

[4] **المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 2008/05/26 يتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 والمتضمن النظام المحاسبي المالي**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27، السنة 2008، المادتان 2 و3، ص 11.

1.3.1.3- المبادئ والفروض المحاسبية

في هذا الجانب بقي النظام المحاسبي المالي جد تقليديا غير أنه أصبح أكثر دقة وتفصيلا من المخطط المحاسبي الوطني بشكل واضح[1]، فقد أعلن بصراحة عن المبادئ المحاسبية التالية[2]:

- المحاسبة على أساس الإستحقاق؛
- إستمرارية النشاط على المدى القابل للتوقع؛
- إستقلالية الدورات المحاسبية؛
- ثبات الطرق المحاسبية خلال الدورات المتعاقبة؛
- الوحدة النقدية؛
- الأهمية النسبية؛
- التقييم بالتكلفة التاريخية مع إمكانية تقييم بعض الأصول والخصوم البيولوجية أو الأدوات المالية بقيمتها الحقيقية تبعا لما تنص عليه المعايير ؛
- تطابق الميزانية الإفتتاحية للسنة المالية مع ميزانية الإقفال للسنة السابقة؛
- عدم المقاصة بين عناصر التقارير المالية (ما عدا بعض الحالات الخاصة في بعض المعايير)؛
- أسبقية الواقع المالي والإقتصادي للعمليات على طبيعتها القانونية؛
- الوحدة المحاسبية؛
- العرض الصادق للوضعية المالية والأداء والتغير في الوضعية المالية للمنشأة.

2.3.1.3- الخصائص النوعية للمعلومات المالية

بين النظام المحاسبي المالي الخصائص النوعية للمعلومات المالية الواردة في التقارير المالية وهي نفس الخصائص الموضحة في الإطار النظري لمجلس معايير المحاسبة الدولية 1989 وهي: الملاءمة والمصداقية (أو الصدق في التمثيل) وقابلية الفهم (أو الوضوح) وقابلية المقارنة[3]. غير أن ما يعاب عليه في هذا السياق هو الإختصار الشديد دون تقديم الشروحات والأمثلة.

4.1.3- تنظيم المحاسبة المالية

على شاكلة النظم المحاسبية لدول القانون المدون وعلى عكس المعايير الدولية أوضح النظام المحاسبي المالي شروط وكيفيات تنظيم المحاسبة المالية وأنه يجب على كل منشأة وتحت مسؤوليتها تحديد الإجراءات اللازمة لوضع تنظيم محاسبي يسمح بالرقابة الداخلية والخارجية على حد السواء. كما يجب أن تستوفي

[1] KPMG Algérie, **Op**. **cit**, p 147.

[2] **المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 2008/05/26 يتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 والمتضمن النظام المحاسبي المالي،** الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27، السنة 2008، المواد من 5 إلى 19، ص 11-13.

[3] **المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 2008/05/26 يتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 والمتضمن النظام المحاسبي المالي،** الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27، السنة 2008، المادة 8، ص 12.

المحاسبة إلتزامات الإنتظام والمصداقية والشفافية الضرورية لمسك ومراقبة وعرض وتبليغ المعلومات التي تعدها[1]. في هذا الإطار بين النظام المحاسبي المالي عددا من المتطلبات الأساسية وهي:

- إعداد المحاسبة المالية بالعملة الوطنية لذا يجب تحويل العمليات بالعملات الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الشروط والكيفيات المحددة في المعايير؛
- وجوب القيام بعملية جرد لأصول وخصوم المنشأة من حيث الكمية والقيمة مرة في السنة على الأقل على أساس الفحص المادي وإحصاء الوثائق والإثباتات، ويجب أن يعكس هذا الجرد السنوي الوضعية الحقيقية لها؛
- عدم إمكانية إجراء أي مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم ولا بين عناصر الإيرادات والمصاريف إلا إذا تمت على أسس قانونية أو تعاقدية أو كان من المقرر أصلا تحقيق هذه العناصر بالتتابع أو على أساس صاف؛
- وجوب مسك المحاسبة تبعا لمبدأ القيد المزدوج حيث أن كل تسجيل يشمل حسابين اثنين على الأقل أحدهما مدين والآخر دائن مع احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات وأن يكون المبلغ المدين مساويا للمبلغ الدائن؛
- ضرورة أن يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها وتخصيصها وكذا مرجع وثيقة الإثبات التي يستند إليها؛
- ضرورة استناد كل تسجيل محاسبي إلى وثيقة إثبات تكون مؤرخة ومثبتة على الورق أو أي دعامة أخرى تضمن مصداقيتها وحفظها وإمكانية إعادة محتواها على الورق، مع إمكانية تلخيص العمليات من نفس الطبيعة التي تمت في نفس اليوم والمكان في وثيقة محاسبية واحدة؛
- وجوب إجراء إقفال للحسابات يضمن تجميد التسلسل الزمني وعدم المساس بالتسجيلات المحاسبية؛
- وجوب مسك مجموعة من السجلات المحاسبية مع مراعاة الأحكام الخاصة بالمنشآت الصغيرة، وتتمثل هذه السجلات في دفتر اليومية ودفتر الأستاذ ودفتر الجرد. ويشترط أن تكون السجلات والدفاتر المحاسبية مرقمة ومؤشرا عليها من طرف رئيس محكمة مقر المنشأة، ويجب مسكها دون ترك بياض أو تغيير من أي نوع أو نقل إلى الهامش. كما يمكن أن تمسك المحاسبة بطريقة يدوية أو باستعمال أنظمة الإعلام الآلي شرط أن تلبي هذه الأنظمة مقتضيات الحفظ والعرف والأمن والمصداقية واسترجاع المعطيات والمتطلبات القانونية الأخرى المتعلقة بهذا الشأن خصوصا المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 2009/04/07 المتضمن شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي؛

[1] **القانون رقم 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 يتضمن النظام المحاسبي المالي**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، السنة 2007، المواد من 10 إلى 24، ص 4-5.

- وجوب حفظ الدفاتر والسجلات المحاسبية سواءا كانت ورقية أو على دعامات أخرى وكذا وثائق الإثبات لمدة 10 سنوات ابتداءا من تاريخ إقفال السنة المالية.

2.3- التقارير المالية

حدد النظام المحاسبي المالي التقارير المالية التي يجب على المنشآت إعدادها على أساس سنوي على الأقل وأكد على مبدأ العرض الصادق وتمثيل كل العمليات والأحداث في الدورة المحاسبية وهي[1]:

1. **الميزانية:** تبرز أصول وخصوم المنشأة مع تمييز العناصر الجارية وغير الجارية؛
2. **حساب النتائج:** يعطي ملخصا لإيرادات ومصاريف المنشأة ويظهر النتيجة الصافية؛
3. **جدول التدفقات النقدية:** يقدم قاعدة لتقييم قدرة المنشأة على توليد النقدية وما يعادلها من خلال تقديم معلومات عن مصادرها وكيفية استعمالها خلال السنة المالية؛
4. **جدول تغير الأموال الخاصة:** يشكل تحليلا لحركة مختلف بنود رؤوس الأموال الخاصة بالمنشأة خلال السنة المالية؛
5. **الملحق:** يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويعطي المعلومات المكمّلة للقوائم الأساسية، وهو يتضمن معلومات في شكل سرد وصفي وعددي لمعلومات ذات أهمية تفيد في فهم وتفسير العمليات الواردة في التقارير المالية. ومن الضروري أن تكون الملاحظات والتوضيحات في الملحق معروضة بشكل منظم وأن تعطي التقارير المالية الإحالات المناسبة والموافقة لها.

من جهة أخرى أكد على إلزامية عرض التقارير المالية بالعملة الوطنية وأنها تعد في أجل أقصاه أربعة أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية ويجب تمييزها عن المعلومات الأخرى التي قد تنشرها المنشآت. هذا بالإضافة إلى ضرورة تقديم معلومات تسمح بإجراء المقارنة مع السنة المالية السابقة لكل بند من بنود التقارير المالية وفي حال تعذر ذلك بسبب تغير الطرق المحاسبية أو لسبب آخر يكون من الضروري تكييف مبالغ السنة السابقة وإعطاء التوضيحات في الملحق.

فيما يخص السنة المالية فهي تقدر باثنى عشرة (12) شهرا تغطي السنة المدنية ومن الممكن اختيار سنة مالية مغايرة للسنة المدنية إذا كانت دورة الإستغلال في المنشأة لا تتماشى معها وفي الحالات الإستثنائية لإنشاء أو وقف نشاط المنشأة مع تقديم التوضيحات والتبريرات في الملحق.

---

[1] جمال لعشيبي، **محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي المالي**، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2010، ص 16.
و**المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 2008/05/26 يتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 والمتضمن النظام المحاسبي المالي**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27، السنة 2008، المواد من 32 إلى 38، ص 14-15.

3.3- عناصر التقارير المالية

حدد النظام المحاسبي المالي تعريفات لعناصر التقارير المالية تتوافق مع تعريفات مجلس المعايير المحاسبية الدولية وقد جاءت على النحو التالي[1]:

1.3.3- الأصول

أصول المنشأة هي الموارد التي تتحكم فيها بحكم الأحداث الماضية وهي موجهة لتزويدها بالمنافع الإقتصادية في المستقبل، ويقصد بالتحكم قدرة المنشأة على الحصول على المنافع الإقتصادية المستقبلية للأصول المعنية وهي تقسم الأصول إلى نوعين هما:

1- **الأصول الجارية:** وهي عناصر الأصول الموجهة لخدمة نشاط المنشأة بصورة دائمة؛
2- **الأصول غير الجارية:** وهي الأصول الأخرى التي ليس لها هذه الصفة بسبب وجهتها أو طبيعتها.

2.3.3- الخصوم

خصوم المنشأة هي إلتزاماتها الراهنة الناتجة عن الأحداث الماضية والتي ينطوي انقضاؤها على خروج موارد منها في شكل منافع اقتصادية وتقسم هي الأخرى إلى نوعين هما:

1- **الخصوم الجارية:** هي الخصوم التي تتوقع المنشأة تسويتها خلال دورة الإستغلال العادية أو يجب عليها تسديدها خلال الإثني عشرة شهرا الموالية لتاريخ الإقفال؛
2- **الخصوم غير الجارية:** هي الخصوم الأخرى التي تزيد مهلة تسويتها عن اثنا عشرة شهرا.

بالنسبة للخصوم طويلة الأجل التي ينتج عنها فوائد فهي تصنف مع الخصوم الغير جارية حتى ولو كان تسديدها سيتم خلال الإثنى عشرة شهرا الموالية لتاريخ الإقفال إذا كان استحقاقها الأصلي أكثر من اثنى عشرة شهرا وكانت المنشأة تنوي إعادة تمويلها على المدى الطويل وكانت هذه النية مؤكدة باتفاق مبرم أو إعادة جدولة للمدفوعات النهائية قبل تاريخ الإقفال.

3.3.3- رأس المال

تمثل رؤوس الأموال أو الأموال الخاصة فائض أصول المنشأة على خصومها.

4.3.3- الإيرادات

تتمثل في تزايد المنافع الإقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مداخيل أو زيادة في عناصر الأصول أو انخفاض في عناصر الخصوم وتشمل أيضا استرجاع خسائر القيمة والمؤونات.

---

[1] **المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 2008/05/26 يتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 والمتضمن النظام المحاسبي المالي،** الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27، السنة 2008، المواد من 20 إلى 28، ص 13-14.

5.3.3- المصاريف

تتمثل في تناقص المنافع الإقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض في عناصر الأصول أو زيادة في عناصر الخصوم وتشمل أيضا مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة.

6.3.3- رقم الأعمال

يمثل المداخيل التي تحققها المنشأة مع زبائنها في إطار نشاطها العادي من مبيعات البضائع والمنتجات والسلع والخدمات مقومة على أساس سعر البيع دون حساب الرسوم.

7.3.3- النتيجة الصافية

تمثل النتيجة الصافية للسنة المالية الفرق بين مجموع الإيرادات والمصاريف ويكون هذا الفرق مطابقا لتغير الأموال الخاصة بين بداية ونهاية السنة المالية ماعدا العمليات التي لها تأثير مباشر على الأموال الخاصة دون التأثير على الإيرادات والمصاريف.

4.3- القواعد العامة للإعتراف والقياس

تتوافق قواعد الإعتراف والقياس في النظام المحاسبي المالي مع قواعد مجلس المعايير المحاسبية الدولية وبصفة عامة يتم الإعتراف بعناصر الأصول والخصوم والإيردات والمصاريف وإدراجها في التقارير المالية إذا تحقق الشرطان المواليان معا[1]:

1. من المحتمل أن تعود المنافع الإقتصادية المرتبطة بها إلى المنشأة في المستقبل؛
2. أن تكون لها تكلفة أو قيمة يمكن تقديرها بطريقة صادقة وموثوقة.

ومن الجدير بالذكر عدم التطرق للمعالجة المحاسبية في حال لم يتحقق احتمال الحصول على المنافع الإقتصادية المستقبلية أو حال عدم إمكانية التقدير الصادق وهذا يعتبر اختلافا جوهريا عن المعايير المحاسبية الدولية التي تقتضي الإفصاح عنها في الملحق كأصول أو خصوم محتملة[2].

5.3- القواعد العامة للتقييم

تعتبر التكلفة التاريخية المبدأ العام للتقييم في النظام المحاسبي المالي غير أنه يمكن إجراء بعض التعديلات لقيمة بعض العناصر في التقارير المالية على أساس القيمة الحقيقية (التكلفة الجارية) أو القيمة القابلة

[1] **القرار المؤرخ في 2008/07/26 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها،** الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، السنة 2009، الفقرة 1.111 و1.112، ص 6.

[2] KPMG Algérie, **Op**. **cit**, p 148.

للتحصيل أو القيمة الحالية (قيمة المنفعة) تبعا لشروط محددة. وتتمثل التكلفة التاريخية للأصول المقيدة في الميزانية في[1]:

- تكلفة الشراء بالنسبة للأصول التي تم اقتناؤها؛
- قيمة المساهمات بالنسبة للأصول التي تم الحصول عليها في إطار المساهمات العينية؛
- القيمة الحقيقية في تاريخ الحصول عليها بالنسبة للأصول المجانية؛
- القيمة الحقيقية للأصول المستلمة غير المتماثلة والقيمة المحاسبية للأصول المماثلة المقدمة في حالة التبادل؛
- تكلفة الإنتاج بالنسبة للسلع والخدمات التي تنتجها المنشأة.

وهذه القيم طبعا تطرح منها الرسوم القابلة للإسترجاع والتخفيضات التجارية والتعويضات والعناصر المماثلة.

6.3- المعايير المحاسبية الجزائرية

- تبعا للنظام المحاسبي المالي تشكل المعايير المحاسبية الوسائل التقنية المستمدة من الإطار التصوري للمحاسبة المالية وهي تحدد طرق التقييم والمحاسبة عن عناصر التقارير المالية، وقد جاءت كل هذه المعايير ضمن القرار المؤرخ في 2008/07/26 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها وهي تتمثل في[2]:
- **المعايير المتعلقة بالأصول:** تشمل الأصول الثابتة العينية والمعنوية والأصول الثابتة المالية والمخزونات والمنتجات المصنعة وقيد التصنيع؛
- **المعايير المتعلقة بالخصوم:** تشمل الأموال الخاصة والإعانات والمؤونات عن الأخطار والقروض والخصوم المالية الأخرى؛
- **المعايير المتعلقة بقواعد التقييم والمحاسبة** التي تشمل الإيرادات والمصاريف؛
- **المعايير المتعلقة بقواعد التقييم والمحاسبة الخاصة** التي تشمل تقييم الإيرادات والمصاريف المالية والأدوات المالية وعقود التأمين والعمليات المنجزة بصفة مشتركة أو لحساب الغير والعقود طويلة الأجل والضرائب المؤجلة وعقود التمويل بالإيجار وامتيازات المستخدمين والعمليات المنجزة بالعملات الأجنبية وتوحيد حسابات المجمعات والإندماج وتغيير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء. بالإضافة إلى قائمة الحسابات وقواعد سيرها وطرق عرض التقارير المالية والمحاسبة المالية المبسطة الخاصة بالمنشآت الصغيرة.

---

[1] سعودي بلقاسم وسعودي عبد الصمد، **مكانة النظام المحاسبي المالي في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة البليدة، 13 و14 ديسمبر 2011، ص 6.

[2] **المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 2008/05/26 يتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 والمتضمن النظام المحاسبي المالي**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27، السنة 2008، المواد من 29 إلى 31، ص 14.

خلاصة الفصل

كانت التقارير المالية للشركات مختلفة بين دول العالم بشكل كبير على مر التاريخ ويشمل الإختلاف الشكل ومستوى التفصيل من جهة، وقواعد ومبادئ الإعتراف والقياس والإفصاح المستخدمة في إعدادها من جهة أخرى بالإضافة إلى اختلاف المصطلحات المستخدمة. وبالنسبة للنظم المحاسبية لدول العالم فهي الأخرى مختلفة بسبب الإختلافات البيئية مثل النظم القانونية ونظم التمويل والنظم الضريبية، وكذلك الثقافات التي لعبت هي الأخرى دورا في تطور النظم المحاسبية وكان لها تأثير على كيفية فهم المحاسبين للقواعد المحاسبية وتطبيقاتها العملية. وجاء الحل من خلال مجلس معايير المحاسبة الدولية الذي توصل إلى تطوير معايير محاسبية دولية ذات مستوى عال من المصداقية تحظى بالقبول في كل بلدان العالم ونجح في الحصول على تأييد المنظمات العالمية ذات الصلة وكسب ثقة العديد من الدول التي باشرت إلى اعتماد معاييره من خلال مشاريع التقارب مع معاييرها المحلية أو تبني المعايير الدولية بشكل تام.

لكن رغم أن استخدام حزمة المعايير الدولية من قبل كل المنشآت في دول العالم هو ضرورة حتمية في ظل العولمة الإقتصادية إلا أنه يمكن أن يكون غير كاف للقضاء نهائيا على الإختلافات المحاسبية. فالترجمة والثقافة هما عاملان رئيسيان يقفان في طريق هذا المسعى إذ لا يمكن ترجمة المعايير الدولية إلى لغات مختلفة دون أن يحصل تحريف أو تشويه للمعاني الأصلية، كما أن اختلاف الثقافات يمكن أن يؤدي إلى فهم وتطبيق مختلف للمبادئ والقواعد المحاسبية المتضمنة في المعايير. لذلك يعتبر من المهم جدا بالنسبة للمحاسبين والممارسين والأكاديميين ومعدي ومستخدمي التقارير المالية للمنشآت أن يفهموا هذه المعايير فهما جيدا يسمح لهم بتطبيقها بالشكل المطلوب، وهذا سيكون موضوع دراستنا في الفصل الموالي فيما يخص المعايير التي تتعلق بالمحاسبة عن المساهمات وإعداد التقارير المالية الموحدة.

الفصل الثاني

المحاسبة عن المساهمات في ضوء المعايير المحاسبية الدولية

تمهيد

يمكن للمنشآت أن تستثمر الفائض النقدي في الأدوات المالية الأولية من خلال شراء وبيع أدوات الدين وحقوق الملكية التي تصدرها المنشآت الأخرى والحكومات، كما أنها تستثمر أيضا في الأدوات المالية الثانوية أو ما يعرف بالمشتقات مثل الخيارات والأذونات وغيرها بالإضافة إلى الإستثمار في السلع والعقارات والأعمال الفنية لأغراض استثمارية.

من وجهة النظر المحاسبية تتعلق طريقة المعالجة المحاسبية لهذه الإستثمارات في جزء منها بأسباب الإدارة في اقتنائها، حيث تقيم الإستثمارات في أدوات الدين بأغراض البيع في المستقبل بطريقة مختلفة عن تلك الإستثمارات التي تنوي الإدارة الإحتفاظ بها حتى تاريخ الإستحقاق. كما أن الطريقة المحاسبية لمعالجة الإستثمارات طويلة الأجل في حقوق الملكية تتعلق بالسلطة التي يمكن للمنشأة المستثمرة ممارستها على المنشأة المستثمر فيها ومدى قوتها على التأثير على نشاطاتها وسياساتها التشغيلية والتمويلية.

في هذا الفصل سنحاول التطرق إلى أنواع الإستثمارات التي تمنح للمنشأة السلطة على المنشأة المستثمر فيها وأسس ومبادئ المحاسبة عن الإستثمارات بمختلف أنواعها في ضوء المعايير المحاسبية الدولية من خلال المحاور التالية:

- مقدمة عن المساهمات المالية والمجمعات؛
- المساهمات في الفروع وتجميع الأعمال؛
- المساهمات في المنشآت التابعة والمشاريع المشتركة.

1- مقدمة عن المساهمات المالية والمجمعات

تأخذ المساهمات المالية للمنشأة أشكالا متعددة من خلال الإستثمار في الأوراق المالية للمنشآت الأخرى لتحقيق غايات متعددة مثل: تنويع الأصول أو دخول أسواق جديدة أو اكتساب المزايا التنافسية أو تحقيق العائدات الإضافية من الإستثمارات. وترتبط نسبة الإستثمار في الأوراق المالية لمنشأة أخرى بالموارد المالية المتاحة والقدرة على الحصول على الأوراق المالية للمنشأة المقصودة وكذا مستوى السيطرة أو التأثير المرغوب، لهذا يمكن أن تكون للسياسة الإستثمارية المالية للمنشأة تأثيرات معتبرة على وضعيتها وأدائها الماليين. وتشتمل الأوراق المالية للمنشآت على نوعين أساسين هما:

- **أدوات الملكية:** وهي الأوراق المالية التي تعطي لصاحبها الحق في ملكية المنشأة وتشمل الأسهم العادية والممتازة؛
- **أدوات المديونية:** وهي الأوراق المالية التي لا تعطي لصاحبها الحق في الملكية بل لها طابع المديونية وتشمل السندات والأوراق التجارية والقروض ما بين المنشآت.

1.1- أنواع المساهمات والغرض منها

1.1.1- أنواع المساهمات المالية

تصنف المساهمات المالية في الأوراق المالية للمنشآت الأخرى بشكل عام في أربعة أصناف هي[1]:

1. المساهمات في الأصول المالية التي لا تسمح للمنشأة بالتحكم الكامل في المنشأة المعنية ولا تمكنها من فرض نفوذ ملحوظ عليها؛
2. المساهمات في المنشآت المشتركة التي تمارس عليها المنشأة نفوذا ملحوظ؛
3. المساهمات في الأعمال المشتركة التي يكون فيها التحكم متقاسما بين الأعضاء؛
4. المساهمات في الفروع حيث تسيطر المنشأة الأم بشكل كامل على المنشأة الأخرى.

ويتم التمييز بين هذه الأنواع الأربعة من خلال درجة التأثير الفعلي الذي تمارسه المنشأة الأم على المنشآت الأخرى أو السيطرة التي تفرضها عليها وليس فقط من خلال نسبة مساهمتها في رأس المال. وبشكل عام تفقد المنشأة الأم سيطرتها على المنشأة التي تستثمر فيها عندما تمتلك نسبة أقل من 20% من حقوق الملكية وإذا كانت النسبة بين 20% و50% فهي تمارس عليها نفوذا ملحوظا، وأما إذا كان النسبة أكثر من 50% تصبح تحت سيطرة المنشأة الأم.

[1] Thomas R. Robinson and Others, **International Financial Statement Analysis**, John Wiley & Sons, Inc., 3rd Edition, New Jersey, 2015, p 741.

ولقد قاد مجلس المعايير المحاسبية الدولية مع نظيره الأمريكي مشروع تقارب من أجل تقليل الإختلافات بين معاييرهما المحاسبية توصلا من خلاله إلى إصدار مجموعة من المعايير المعدلة والجديدة المتعلقة بقضايا التصنيف والقياس والإفصاح عن المساهمات المالية فيما بين المنشآت أدت إلى إضفاء المزيد من الوضوح والشفافية وقابلية المعلومات المقدمة في التقارير المالية للمقارنة.

ونقدم في الجدول الموالي ملخصا لمختلف أنواع المساهمات المالية ما بين المنشآت وقواعد التصنيف والمعايير الخاصة التي يجب تطبيقها في المحاسبة عنها حسب مجلس المعايير المحاسبية الدولية والمجلس الأمريكي قبل وبعد إصدار المعايير الجديدة.

الجدول رقم 3: ملخص للمعالجة المحاسبية للمساهمات

نوع الإستثمارات	الأصول المالية	المنشآت التابعة (أو الزميلة)	الفروع وتجميع الأعمال	العمليات والمنشآت المشتركة
السيطرة أو النفوذ	**غير مؤثر**	**نفوذ ملحوظ**	**سيطرة تامة**	**سيطرة مشتركة**
نسبة الحقوق النموذجية	أقل من 20%	أكثر من 20% وأقل من 50%	أكثر من 50%	متقاسم بأشكال مختلفة
حسب المعايير السابقة				
طريقة المحاسبة حسب المعايير الدولية السابقة (قبل IFRS9)	أربعة أصناف حسب الوظيفة: 1) المحتفظ بها حتى الإستحقاق؛ 2) الجاهزة للبيع؛ 3) المقاسة بالقيمة العادلة؛ 4) السلفات والذمم المدينة.	طريقة حقوق الملكية	طريقة الشراء (التوحيد الكلي)	طريقة حقوق الملكية أو طريقة التوحيد النسبي
المعايير الدولية السابقة المطبقة	IAS 39	IAS 28	IAS 27	IAS 31
المعايير الأمريكية السابقة المطبقة*	FASB ASC Topic 320	FASB ASC Topic 323	FASB ASC Topic 805-810	FASB ASC Topic 323
حسب المعايير الحالية				
طريقة المحاسبة حسب المعايير الدولية الجديدة (بعد IFRS9)	ثلاثة أصناف حسب طريقة القياس: 1) بالقيمة العادلة في الأرباح والخسائر؛ 2) بالقيمة العادلة في الدخل الشامل؛ 3) بالتكلفة المهتلكة.	طريقة حقوق الملكية	طريقة الإستحواذ (التوحيد الكلي)	طريقة حقوق الملكية
المعايير الدولية الجديدة المطبقة	IFRS 9	IAS 28	IAS 27 - IFRS 3 - IFRS 10	IAS 28 - IFRS 11 - IFRS 12
المعايير الأمريكية الجديدة المطبقة*	FASB ASC Topic 320	FASB ASC Topic 323	FASB ASC Topic 805-810	FASB ASC Topic 323

* Financial Accounting Standards Board (FASB). The FASB issues US Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP) contained in the FASB Accounting Standards Codification (FASB ASC).

Source: Thomas R. Robinson and Others, **International Financial Statement Analysis**, John Wiley & Sons, Inc., 3rd Edition, New Jersey, 2015, *p 741.*

2.1.1- الغرض من المساهمات المالية

إذا تساءلنا عن الغاية من الإستثمارات في الأوراق المالية للمنشآت الأخرى فالجواب البديهي هو ارتفاع العائد المتوقع بالنسبة إلى المخاطر المحتملة غير أن هناك بعض الإعتبارات الأخرى التي تؤثر على نوع الإستثمارات في حد ذاتها وهي[1]:

1.2.1.1- تسيير الخزينة

تستثمر المنشأة عادة فائض الخزينة في الأوراق المالية ذات المستوى العالي من السيولة ومستوى المخاطر الضعيف مثل السندات الحكومية قصيرة الأجل والأوراق التجارية للشركات أو في المؤسسات الإستثمارية التي تستثمر في هذه الأنواع من الأوراق المالية، كما تستثمر أيضا في محفظة أوراق الملكية المتداولة وقد تحتفظ المنشأة بفائض سيولة كبير في إطار ترقب عملية الإستحواذ على منشأة أخرى.

2.2.1.1- إستراتيجية الأعمال

يمكن أن تهدف الإستثمارات المالية في الأوراق المالية إلى الوصول إلى تكنولوجيا معينة أو التحكم فيها أو الدفاع عن منشأة من أن تستحوذ عليها منشأة أخرى، وقد تكون الإستثمارات في إطار استخدام الخيارات التي تعطي لصاحبها حق توسيع حصته في تاريخ لاحق، وفي حال كانت نسبة المساهمة مرتفعة ستتمكن المنشأة من السيطرة على المنشأة الأخرى.

3.2.1.1- الحماية من المخاطر

تهدف الإستثمارات في الأصول المالية إلى التحوط والحماية من المخاطر المالية المصاحبة للعمليات الأخرى مثل تقلبات الأسهم وأسعار صرف العملات الأجنبية، والملاحظ في هذه العمليات أن المنشأة تقتني أصولا مالية ذات عوائد متغيرة وتتحمل إلتزامات مالية ذات مستحقات ثابتة.

4.2.1.1- تمويل الإلتزامات المستقبلية

قد تستثمر المنشأة كل سيولتها أو جزءا منها لمواجهة إلتزاماتها المستقبلية مثل تسديد القروض عند استحقاقها ودفع منافع الموظفين وأمثلة ذلك الإستثمارات في صناديق المعاشات أو تكوين صناديق داخلية في المنشأة.

2.1- مفهوم السيطرة والعلاقات بين المنشآت

1.2.1- العلاقة بين المنشأة الأم والمنشآت الأخرى

إن طبيعة العلاقة بين المنشأة الأم والمنشآت الفرعية الأخرى في المجموعة هي العامل المحدد لإدراجها في محيط التوحيد ولطريقة المحاسبة عنها في التقارير المالية الموحدة، وحسب مجلس المعايير المحاسبية الدولية يحدد محيط التوحيد بناءا على درجة سيطرة المنشأة الأم على المنشآت الفرعية الأخرى أو درجة

[1] Tim Sutton, **Corporate Financial Accounting and Reporting**, Pearson Education Limited, 2nd Edition, England, 2004, p 395.

النفوذ التي تمارسه عليها وليس على نسبة المساهمة في رأس المال فقط. وقد أعطى مجلس المعايير المحاسبية الدولية تعريفات لثلاثة مستويات من السيطرة بناءا على طبيعة العلاقة الحقيقية بين المنشأة الأم والمنشآت الفرعية الأخرى، وكل منشأة فرعية لا تتوافق علاقتها بالمنشأة الأم مع أحد هذه التعريفات لا يتم إدراجها في محيط التوحيد وهي [1]:

1.1.2.1- السيطرة

مفهوم السيطرة هو المبدأ الأساسي الذي يحكم تحديد تشكيلة المجمع وهو مرتبط بإحكام بنظرية الوكالة أو المنشأة الواحدة، فالمنشآت التي تتحكم فيها المنشأة الأم تعتبر فروعا لها ويجب إدراجها في محيط التوحيد قصد إعداد التقارير المالية الموحدة تبعا للمعيار الجديد IFRS 10، ولهذا يجب تفحص سيطرة المنشأة الأم بالنسبة لكل منشأة فرعية علما أنه قد يكون مباشرا أو غير مباشر عن طريق الفروع.

قدم مجلس المعايير المحاسبية الدولية مفهوم السيطرة لأول مرة كجزء من المتطلبات المحاسبية لإعداد التقارير المالية الفردية والموحدة في معيار المحاسبة الدولي رقم 27 "التقارير المالية الفردية والموحدة" سنة 1989 الذي عرف العديد من التعديلات فيما بعد، وفي سنة 1998 صدر التفسير رقم 12 الخاص "بإدماج المنشآت ذات الغرض الخاص" والذي تضمن تعريفه الخاص لمفهوم السيطرة[2].

هذان التعريفان لمفهوم السيطرة كانا مختلفين فالأول اعتبر حقوق التصويت التي تحدد السلطة على السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة بغرض تحقيق المنافع الإقتصادية منها، بينما الثاني اعتبر كلا من المنافع الإقتصادية والمخاطر. هذا الفرق رغم كونه رفيعا إلا أنه مهم وأدى إلى عدم الإنسجام في المجال التطبيقي، فكان كلا المعيارين موضوع مشروع تعديل وتحسين انتهى بصدور معيار التقارير المالية الدولية رقم 10 "التقارير المالية الموحدة" سنة 2011 الذي عوضهما وحدد تعريفا جديدا موحدا ومنسجما لمفهوم السيطرة يطبق على كل أنواع المجمعات[3].

ومن أجل الفهم الجيد للتعريف الجديد وبحكم أن استعمال التقارير المالية قد ينطوي على استعمال معلومات مالية عن السنوات السابقة المعدة بناءا على المعيار السابق سنعرض كلا التعريفين.

---

[1] Hervé Stolowy and Others, **Financial Accounting and Reporting**: **A Global Perspective**, Cengage Learning, 4th Edition, United Kingdom, 2013, p 469.

[2] Andreas Krimpmann, **Principles of Group Accounting under IFRS**, John Wiley & Sons, Ltd., 1st Edition, United Kingdom, 2015, p 44.

[3] Bruce Mackenzie and Others, **Interpretation and Application of IFRS**, John Wiley & Sons, Inc., New Jersey, 2013, p 310.

أولا: معيار المحاسبة الدولي رقم 27 "التقارير المالية الفردية والموحدة"

عرف هذا المعيار السيطرة على أنها "القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة ما من أجل تحقيق أرباح من نشاطاتها وزيادة قيمة الأرباح أو الحفاظ عليها أو حمايتها"[1].

ويفترض وجود السيطرة عندما تمتلك المنشأة الأم أكثر من نصف (50%) حقوق التصويت في المنشاة المعنية بطريقة مباشرة أو غير مباشرة عن طريق الفروع، ويمكن أيضا أن تحدث السيطرة عندما تمتلك المنشأة الأم أقل من نصف (50%) من حقوق التصويت في المنشأة المعنية وبتحقق أحد الشروط التالية[2]:

- القدرة على تحصيل أكثر من نصف حقوق التصويت بموجب اتفاق مع المساهمين الآخرين؛
- القدرة على قيادة السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة بحكم القانون الأساسي أو إتفاق بينهما؛
- القدرة على تعيين أو إنهاء مهام أغلبية أعضاء مجلس الإدارة أو أجهزة التسيير الأخرى للمنشأة؛
- القدرة على جمع أغلبية حقوق التصويت في إجتماعات مجلس الإدارة أو أجهزة التسيير الأخرى.

كما أن حقوق التصويت المحتملة الناتجة عن الخيارات والسندات القابلة للتحويل يجب أخذها بعين الإعتبار في تقدير السيطرة إذا كانت حاليا قابلة للإستخدام أو التحويل.

ثانيا: تفسير اللجنة الدائمة رقم 12 "توحيد المنشآت ذات الغرض الخاص"

يقضي هذا المعيار بإدراج المنشآت ذات الغرض الخاص في محيط التوحيد إذا كان الواقع الإقتصادي لعلاقتها بالمنشأة الأم تشير إلى أنها تحت سيطرتها بغض النظر عما إذا كانت تمتلك جزءا كبيرا أو صغيرا من رأس مالها وهذا من خلال الحكم على كل المؤشرات ذات الصلة بالعلاقة بينهما. وأعطى هذا التفسير الحالات التي تعتبر فيها منشأة ذات غرض خاص تحت سيطرة منشأة أخرى وهي [3]:

- المنشأة الخاصة تزاول نشاطات لمصلحة المنشأة الأخرى تبعا لخصوصية احتياجاتها؛
- المنشأة لها القدرة على اتخاذ القرار للحصول على أغلب المنافع من نشاطات المنشأة الخاصة؛
- المنشأة لها الحق في الحصول على أغلب المنافع من نشاطات المنشأة الخاصة وبالتالي يمكن أن تكون معرضة للمخاطر الناتجة عن نشاطات المنشأة الخاصة؛

[1] Barry J. Epstein and Eva K. Jermakowicz, **Interpretation and Application of IFRS**, John Wiley & Sons, Inc., New Jersey, 2010, p 502.

[2] Dieter Christian and Norbert Lüdenbach, **IFRS Essentials**, John Wiley & Sons, Ltd., 1st Edition, United Kingdom, 2013, p 212.

[3] IASC Foundation, **International Financial Reporting Standards**, IASC Foundation Publications Department, London, 2010, p 1138.

- المنشأة تحتفظ بغالبية المخاطر المتبقية أو مخاطر ملكية المنشأة الخاصة أو أصولها من أجل الحصول على المنافع من نشاطات المنشأة الخاصة.

ثالثا: معيار التقارير المحاسبية الدولية رقم 10 "التقارير المالية الموحدة"

المعيار الجديد الذي بدأ تطبيقه في سنة 2013 تخلى عن مبدأ الحد الفاصل الذي هو امتلاك نسبة تفوق 50% من حقوق التصويت وتبنى مدخلا أكثر توسعا منه في تقدير السيطرة فعرفها كمايلي[1]:

"يسيطر المساهم على المنشأة التي يساهم فيها إذا كان معرضا لعائدات متغيرة أو له الحق فيها بفعل ارتباطه بالمنشأة وكان له القدرة للتأثير على هذه العائدات من خلال السلطة التي يفرضها على المنشأة".

وبناءا على هذا التعريف يتحقق مفهوم السيطرة فقط إذا اجتمعت للمساهم ثلاثة شروط وبالتالي يتم اعتباره المنشأة الأم وتعتبر المنشأة المعنية فرعا لها، هذه الشروط مترابطة فيما بينها وهي[2]:

1. السلطة على المنشأة؛
2. التعرض للعائدات المتغيرة؛
3. القدرة على استعمال السلطة للتأثير على مبالغ العائدات.

1.1.1.2.1- السلطة على المنشأة

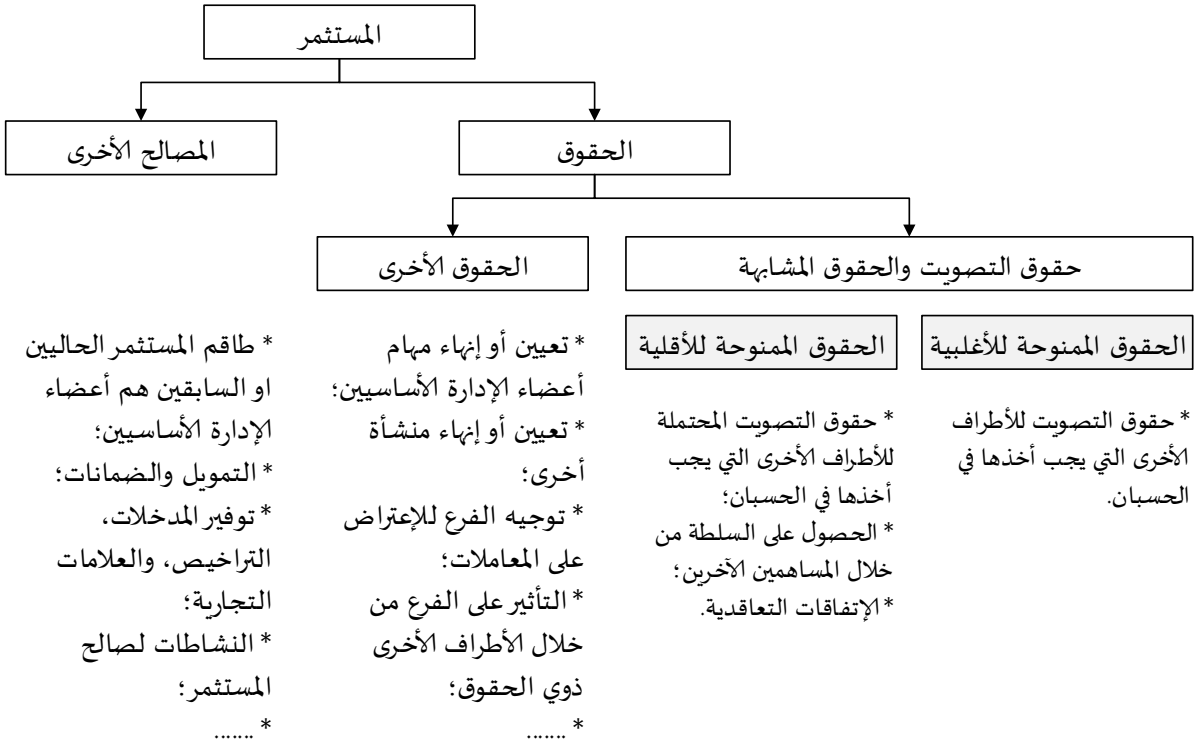
هي أن يكون للمساهم حقوقا قائمة تعطيه القدرة الحالية على توجيه النشاطات الرئيسية للمنشأة. هذه الأخيرة هي النشاطات التي تؤثر بشكل معتبر على عائدات المساهم وفيمايلي بعض الأمثلة التي قدمها المعيار عنها مثل: شراء وبيع السلع والخدمات، وإدارة الأصول المالية، وأعمال البحث والتطوير المتعلقة بالمنتجات والعمليات، وتحديد الهيكل المالي للمنشأة أو الحصول على التمويل، وتحديد الأصول أو اقتنائها أو بيعها.

وتنشأ السلطة على المنشأة من الحقوق القائمة التي تمنح القدرة الحالية على توجيه النشاطات الرئيسية وهي تشمل: حقوق التصويت الحالية والمحتملة، وحقوق تعيين أو فصل كبار أعضاء الإدارة الذين لديهم القدرة على توجيه النشاطات الرئيسية، وحقوق تعيين أو عزل منشأة أخرى قادرة على توجيه النشاطات الرئيسية، وحقوق توجيه الأعمال المستثمر فيها للدخول في معاملات لصالح المنشأة المستثمرة أو حق الإعتراض عليها، وحقوق اتخاذ القرار بموجب عقود الإدارة والترتيبات التعاقدية (الحقوق الوقائية لا تعطي السلطة). لهذا فمن الضروري النظر إلى الغرض من المنشأة الفرعية وبنيتها عند تقييم السيطرة وفيمايلي مخطط ملخص لأهم الحقوق التي تمنح السلطة على المنشأة.

[1] Eric TORT et Lionel ESCAFFRE, **Améliorer l'Information Financière en IFRS**, Dunod, Paris, 2012, p 15.

[2] Steven E. Shamrock, **IFRS and US GAAP**: **A Comprehensive Comparison**, John Wiley & Sons, Inc., New Jersey, 2012, p 130.

الشكل رقم 6: بنية الحقوق التي تمنح السيطرة



Source: *Andreas Krimpmann,* ***Principles of Group Accounting under IFRS****, John Wiley & Sons, Ltd., 1st Edition, United Kingdom, 2015, p 46.*

2.1.1.2.1- التعرض للعائدات المتغيرة أو الحق فيها بحكم الإرتباط بالمنشأة

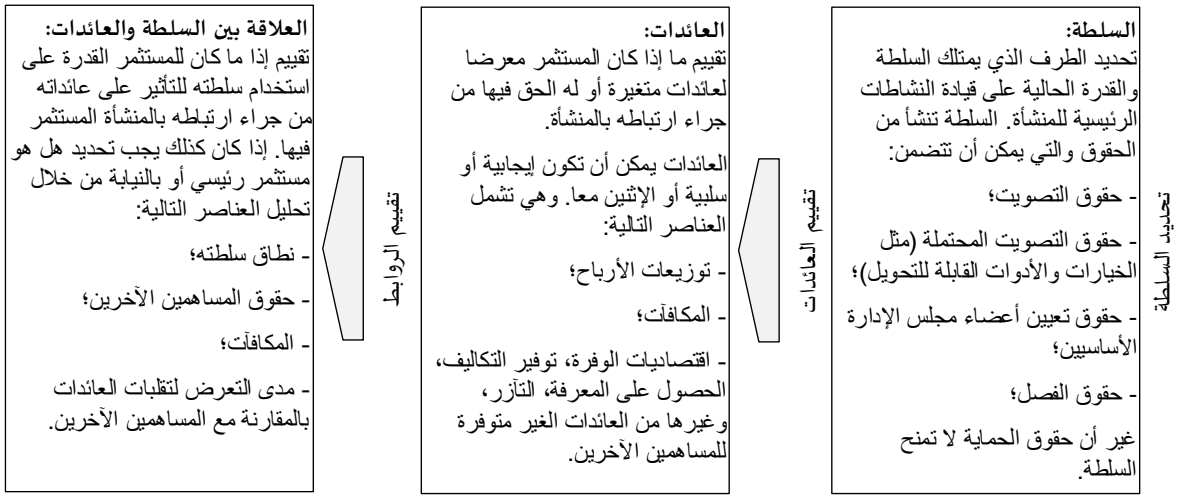
أي أن تكون عائدات المساهم تحتمل التغير تبعا لنتيجة المنشأة وأدائها بالإيجاب والسلب والعائدات تكون في عدة أشكال منها:

- توزيعات الأرباح والتوزيعات الأخرى للمنافع الإقتصادية للمنشأة والتغيرات في قيمة المساهمات؛
- المكافآت الناتجة عن تزويد المنشأة بالأصول أو أداء التزاماتها وعن المصاريف المترتبة عن تقديم القروض أو توفير السيولة النقدية، والحقوق في صافي الأصول الخصوم من التصفية والحق في العائدات المستقبلية؛
- العائدات غير المتاحة للمساهمين الآخرين مثل العائدات الإقتصادية وتخفيض التكاليف من خلال دمج الوظائف التشغيلية والتزويد بالمنتجات النادرة والحصول على المعارف الخاصة والتقليل من بعض الأصول أو العمليات لتحسين قيمة الأصول الأخرى للمساهم.

3.1.1.2.1- القدرة على استعمال السلطة على المنشأة للتأثير على مبالغ العائدات

أي العلاقة بين القوة والعائدات ومن المهم تحديد ما إذا كان المساهم يعمل لحسابه الخاص فيعتبر هو "**المساهم الرئيسي**" الذي يسيطر على المنشأة أو أنه يعمل لحساب طرف أو أطراف أخرى فيعتبر "**عونا مساهما**" لا يسيطر على المنشأة. ويتم ذلك من خلال تحديد نطاق سلطته بالمقارنة مع الحقوق التي تمتلكها الأطراف الأخرى ومدى تعرض عائداته للتغير بالمقارنة مع الآخرين.

الشكل رقم 7: فهم بنية المنشأة المستثمر فيها وتحديد السيطرة



Source: *Martin Beyersdorff and Others,* ***Generally Accepted Accounting Practice under IFRS****, Volume 1, John Wiley & Sons Ltd., 1st Edition, London, 2016, p 350.*

وحسب المعيار الجديد IFRS 10 يتوجب على المستثمر دراسة وتقييم كل الحقائق أو الوقائع والظروف لتحديد سيطرته على منشأة ما، بل أكثر من ذلك يجب عليه مراقبتها باستمرار وفي حال حدوث تغيرات عليها يجب عليه إعادة دراستها وتقييمها من جديد.

2.1.2.1- النفوذ الملحوظ

عندما يتحقق النفوذ الملحوظ على منشأة فرعية يتم اعتبارها منشأة تابعة (منشأة زميلة) وبناءا على المعيار IAS 28 تعتبر المنشأة الأم ذات نفوذ ملحوظ على المنشأة الفرعية إذا كانت تمتلك بطريقة مباشرة أو غير مباشرة نسبة 20% أو أكثر من حقوق التصويت إلا إذا توفرت أدلة واضحة تثبت عكس ذلك، وبالعكس تعتبر المنشأة الأم ليس لها نفوذا ملحوظا على المنشأة الفرعية إذا كانت تمتلك بطريقة مباشرة أو غير مباشرة نسبة أقل من 20% من حقوق التصويت إلا إذا توفرت أدلة واضحة تثبت عكس ذلك. كما أن وجود

مساهم آخر يمتلك أغلبية حقوق التصويت لا يستثني بالضرورة المنشأة من النفوذ الملحوظ الذي يتحقق في الحالات التالية[1]:

- التمثيل في مجلس الإدارة أو أجهزة الإدارة المكافئة لها؛
- المشاركة في إعداد السياسات بما فيها سياسة توزيع الأرباح والتوزيعات الأخرى؛
- العمليات المادية مع المنشأة؛
- تبادل المسيرين أو التزويد بالمعلومات التقنية الأساسية.

3.1.2.1- السيطرة المشتركة

تبعا للمعيار IAS 31 السيطرة المشتركة هي اتفاق تعاقدي بتقاسم السيطرة على نشاط اقتصادي معين ويتحقق فقط عندما تكون قرارات التمويل والتشغيل المتعلقة بالنشاط تستدعي موافقة كل الأطراف المتعاقدة. وتبعا للمعيار الجديد IFRS 11 الذي عوضه سنة 2011 السيطرة المشتركة هي اتفاق تعاقدي بتقاسم السيطرة على ترتيب تعاقدي معين ويتحقق فقط عندما تكون القرارات المتعلقة بالنشاطات الرئيسية (ذات الصلة) تستدعي موافقة كل الأطراف المتعاقدة.

والملاحظ هو استبدال مفهوم المشاريع المشتركة بالترتيبات المشتركة التي عرفها بأنها ترتيب تعاقدي بين طرفين أو أكثر يمنحهم السيطرة المشتركة على أعمال مشتركة أو منشآت مشتركة. وفي هذه الحالة لا تعتبر المنشأة الفرعية فرعا للمنشأة الأم ولا منشأة تابعة لها وإنما تعتبر منشأة مشتركة أو أعمالا مشتركة بين المنشأة الأم والمساهمين الآخرين حيث لا تتحقق السيطرة لأي منهم.

2.2.1- قياس السيطرة وتحديد مستوى التبعية

تقاس السيطرة والتبعية بنسبة السيطرة ونسبة الحقوق وهما مفهومان مختلفان ولهما أيضا استعمال مختلف في مجال توحيد حسابات المجمعات كما أنهما غير متساويان دوما، وهما يؤثران على طريقة وكيفية إدراج المساهمات في المنشآت الفرعية في التقارير المالية الموحدة وكيفية تقسيم القيمة المضافة لذا يجب عدم الخلط بينهما[2].

1.2.2.1- نسبة السيطرة

تعبر هذه النسبة عن حقوق التصويت التي تمتلكها المنشأة الأم في المنشأة الفرعية بطريقة مباشرة أو غير مباشرة وتسمى أيضا نسبة حقوق التصويت، وهي تستخدم لتقييم طبيعة العلاقة بين المنشأة الأم والمنشآت الفرعية الأخرى. فكلما كانت نسبة حقوق التصويت مرتفعة زاد مستوى تبعية المنشآت الفرعية للمنشاة الأم

[1] Ralph Tiffin, **Op**. **cit**, p 250.

[2] Hervé Stolowy and Others, **Op**. **cit**, p 471.

ويتم تصنيفها في أحد الأصناف الأربعة المحددة: الفروع والمنشآت التابعة والمنشآت والأعمال المشتركة والمساهمات غير المؤثرة وتمكن من تحديد طريقة الإدماج الواجب تطبيقها لإعداد التقارير المالية الموحدة.

2.2.2.1- نسبة الحقوق

تعبر هذه النسبة عن حقوق المنشأة الأم في حقوق ملكية المنشأة الفرعية بما فيها الدخل الصافي وهي تسمى أيضا نسبة حقوق الملكية وتستخدم في حساب حقوق المنشأة الأم وحقوق الأقلية في المنشأة الفرعية.

3.2.2.1- أنواع الروابط داخل المجمع

تحسب نسبة السيطرة ونسبة الحقوق بناءا على الأوضاع في نهاية السنة المالية ويتم اعتبار المساهمات المباشرة وغير المباشرة وكذلك مختلف أنواع الروابط بين المنشأة الأم والمنشآت الأخرى داخل المجمع (الروابط المباشرة وغير المباشرة، الروابط الوحيدة والمتعددة، الروابط العكسية، الروابط الدائرية، ...إلخ). بالإضافة إلى أن هذه النسب تتأثر بوجود بعض البنود في القوانين الأساسية والإتفاقات ما بين المنشآت وما بين المساهمين وبعض القيم المنقولة الخاصة مثل: الأسهم ذات حق التصويت المزدوج والأسهم ذات الأولوية في التوزيعات والأسهم المقسمة بين شهادات الإستثمار وشهادات حقوق التصويت وغيرها من القيم المنقولة الخاصة المشابهة لها[1].

3.1- المجمعات والتقارير المالية الموحدة

1.3.1- تشكيل المجمعات

يرتبط تشكيل المجمع بالمنشآت التي تنتمي إليه ونطاق ونوع حقوق الملكية التي تمتلكها المنشأة الأم في هذه المنشآت، وهذان العنصران لا يحددان فقط تشكيلة المجمع بل يحددان أيضا بنية المجمع المطلوبة في عملية التوحيد عند إعداد التقارير المالية الموحدة. وبناءا على القاعدة العامة تعتبر كل المنشآت في المجمع قابلة للتوحيد ولكن تبعا لحقوق المنشأة الأم في كل منشأة في المجمع وحقوق التصويت فيها يتم تصنيفها في أحد الأصناف الأربعة التالية[2]:

1.1.3.1- الإستثمارات المالية غير المؤثرة

الإستثمارات المالية غير المؤثرة هي تلك الإستثمارات المالية التي لا تتعدى فيها حصة المنشأة نسبة 20% من رأس مال الشركة المستثمر فيها وتتم المحاسبة عنها تبعا للمعيار الدولي للتقارير المالية رقم 9 "الأدوات المالية". في إطار هذا المعيار لا تدرج هذه المنشآت في محيط التجميع ولا يتم إدماجها في التقارير المالية

[1] Bruno BACHY et Michel SION, **Analyse Financière des Comptes Consolidés Normes IFRS**, Dunod, 4ème édition, Paris, 2006, p 29.

[2] Andreas Krimpmann, **Op**. **cit**, p 65.

الموحدة، بل تعرض في بند الأصول المالية طويلة الأجل في الميزانية الموحدة وتعرض العائدات منها في بند توزيعات الأرباح أو ما شابهها في قائمة الدخل الموحدة.

ونشير إلى أننا لن نتطرق إلى المعالجة المحاسبية المفصلة لهذا النوع من الإستثمارات المالية غير المؤثرة لأنها لا تدخل في صلب موضوعنا الذي يركز على الأنواع الثلاثة الأخرى للإستثمارات المؤثرة التي تدخل في نطاق عملية التجميع بحكم أنها تمنح للمنشأة السيطرة المطلقة أو المشتركة أو النفوذ الملحوظ.

2.1.3.1- الإستثمارات في المنشآت التابعة

الإستثمارات في المنشآت التابعة هي تلك الإستثمارات المالية التي تزيد نسبتها عن 20% ولا تتجاوز 50% من رأس مال المنشأة المستثمر فيها وتتم المحاسبة عنها تبعا للمعيار IAS 28. في إطار هذا المعيار تدرج هذه المنشآت في محيط التجميع ويتم إدماجها في التقارير المالية المجمعة بتطبيق طريقة حقوق الملكية، فتعرض الإستثمارات المالية المتشابهة في بند الأصول المالية طويلة الأجل في الميزانية الموحدة وتعرض العائدات منها القابلة للتخصيص في بند الإيرادات المالية أو ما شابهها في قائمة الدخل الموحدة.

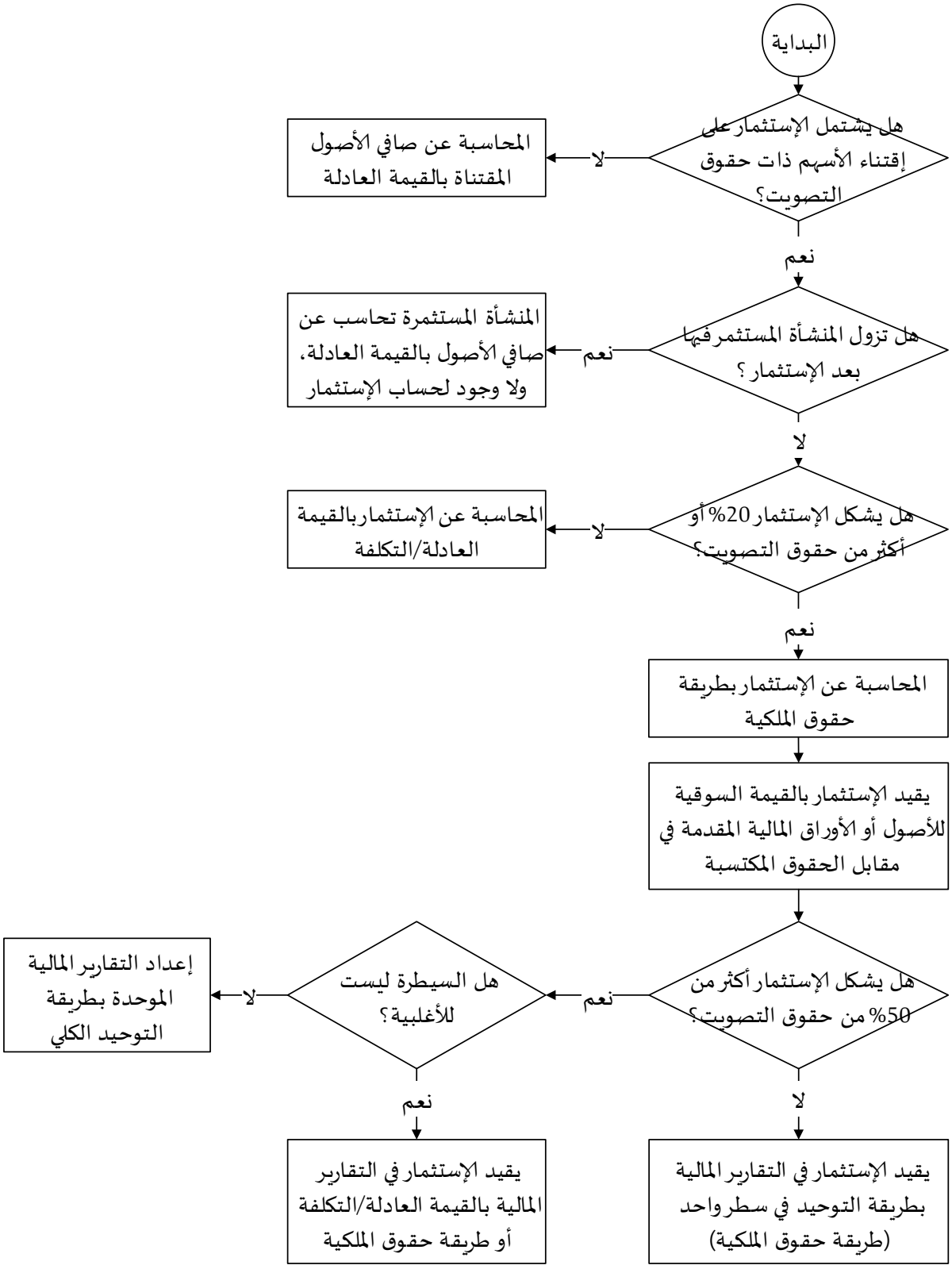
3.1.3.1- الإستثمارات في المشاريع والعمليات المشتركة

هي الإستثمارات في المنشآت تحت السيطرة المشتركة لعدة مستثمرين ويمكن أن تكون نسبة الإستثمار فيها مثلا 50% في حال وجود مستثمرين اثنين أو 33% في حال ثلاثة مستثمرين أو أقل من 33% في حال عدد أكثر من المستثمرين المرتبطين باتفاقات تعاقدية خاصة تحدد كيفية تقاسم السيطرة فيما بينهم. وتتم المحاسبة عنها تبعا للمعيار IFRS 11 والمعيار IAS 28 وتكون الطرق المحاسبية مماثلة لطرق المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت التابعة، غير أن العمليات المشتركة تدمج في التقارير المالية الموحدة لكل مستثمر في حدود نسبة مساهمته.

4.1.3.1- الإستثمارات في الفروع

الإستثمارات في الفروع هي الإستثمارات في المنشآت التي يسيطر عليها المستثمر وبالتالي يمكنه التحكم في نشاطاتها أو التأثير عليها وعموما تكون حقوق التصويت أكثر من نسبة 50% وتتم المحاسبة عنها بتطبيق طريقة الإستحواذ تبعا للمعيار IFRS 10 ويتم إدماجها كليا باستخدام طريقة التوحيد الكلي.

الشكل رقم 8: المحاسبة عن الإستثمارات المالية



Source: *Floyd A. Beams and Others,* ***Advanced Accounting****, Pearson Education, Inc., 11th Edition, New Jersey, 2012, p 49.*

تتغير طريقة المحاسبة المطبقة في توحيد الحسابات بناءا على الإرتباطات ما بين الأنواع الأربعة وحقوق التصويت وأنواع السيطرة. وعموما تعد عملية التوحيد الكلي التي ترتكز على طريقة الإستحواذ وعملية التوحيد في سطر واحد (طريقة حقوق الملكية أو طريقة المعادلة) التي ترتكز على طريقة التكلفة هما الطريقتان الأساسيتان المستخدمتان في المحاسبة عن المساهمات وإعداد التقارير المالية الموحدة، بينما لا تستخدم عملية التوحيد النسبي إلا في بعض الحالات النادرة.

ويتغير أسلوب سيطرة وتأثير المنشأة الأم على استثماراتها بالتوافق مع وضع المنشأة المستثمر فيها في المجمع ويأخذ ثلاثة أشكال هي:

1. **السيطرة:** وتحصل عندما تتمكن المنشأة الأم من قيادة أو توجيه المنشأة المعنية دون الإرتباط مع أي طرف آخر؛
2. **السيطرة المشتركة:** وتحصل عندما يتطلب الوضع من المنشأة الأم الإرتباط بطرف آخر لقيادة المشروع المشترك؛
3. **النفوذ الملحوظ:** ويحصل عندما تمتلك المنشأة الأم حصة معتبرة في المنشأة المعنية لكن توجد أطراف أخرى يمكنها السيطرة على هذه المنشأة بمفردها أو بموجب ترتيب مشترك أو تعاون أو أسباب أخرى.

أما العنصر الثاني الذي يحدد تشكيل المجمع فهو نطاق ونوع المنفعة التي تحصل عليها المنشأة الأم في شركات المجمع، فهذا الأخير يمكن أن يتشكل من مجموعة من المنشآت التي تمتلكها المنشأة الأم بطريقة مباشرة كما يمكن أن يتشكل من المنشآت التي تمتلكها بطريقة غير مباشرة عبر المنشآت القابضة التي تمتلكها أو عبر المنشآت الأخرى في المجمع بالإضافة إلى أنه يمكن أيضا أن يتضمن المجمع مجمعات فرعية. وبصفة خاصة فإن بنية وتشكيل المجمع يقودها نظام التسيير والنظام الضريبي وأسباب وسياسات الإستثمار وهذا كله يجب على المحاسبة أن تأخذه بعين الإعتبار في إعداد التقارير المالية الموحدة.

2.3.1- مزايا المجمعات

يعتبر تجميع الأعمال ظاهرة اقتصادية متكررة وهي تتمثل في تجميع منشأتين أو أكثر في منشأة واحدة تحت إدارة وسيطرة واحدة مشتركة، ومثل أي نشاط اقتصادي آخر يمكن لتجميع الأعمال أن يكون جزءا من استراتيجية تسيير تهدف إلى تعظيم قيمة المنشأة حيث يعين حملة الأسهم المسيرين لإدارة موارد المنشأة وزيادة قيمتها عبر الزمن وبهذه الطريقة يحصلون على العائدات من استثماراتهم فيها. فالمنشآت الناجحة تحصل على أرباح جوهرية من خلال تعظيم قيمة أسهمها وفي نفس الوقت يحصل مسيروها على أرباح جوهرية هم كذلك في أجورهم خصوصا إذا كانت قائمة على الأسهم أو مرتبطة بأدائها في أسواق المال.

ومن الجلي أن عالم الأعمال يتجه بسرعة نحو تجميع الأعمال كإستراتيجية للنمو وكسب الميزات التنافسية لأن الحجم والمقاس أصبحا من تحديات المنافسة في الأسواق اليوم، فكلما أصبحت المنشآت الكبرى أكثر فعالية في توزيع البضائع والخدمات اكتسبت ميزات تنافسية وأصبحت أكثر مردودية للملاك. وتحصل هذه الميزات التنافسية من خلال اندماج وتنسيق مراحل الإنتاج والتوزيع واستبعاد الجهود المزدوجة مثل معالجة وتحضير البيانات والتسويق والإدارة[1].

وإذا كان التوسع هو الهدف المثالي لمنشآت الأعمال فإنها تتوسع أيضا عن طريق تجميع الأعمال وليس عن طريق بناء منشآت أعمال جديدة[2]. وبشكل عام لا تتساوى كل حالات تجميع الأعمال ولكنها تتشارك في واحدة أو أكثر من المزايا التالية التي تعتبر أهم أسباب توجه المنشآت إلى تجميع الأعمال [3]:

- تقليل التكاليف من خلال الإندماج العمودي للمنشآت من نشاطات ومراحل مختلفة في السلسلة التسويقية وإستبعاد المراكز والطواقم المزدوجة وتوفير قنوات توزيع واتصال جديدة؛
- تحقيق التآزر synergies وتقليل المنافسة من خلال الإندماج الأفقي للمنشآت من نفس النشاط؛
- تنويع النشاط والتقليل من المخاطر من خلال الإندماج المتعدد لمنشآت مختلفة النشاط؛
- سرعة إدخال المنتجات الحالية والجديدة إلى الأسواق المحلية والأجنبية؛
- تحقيق مزايا اقتصاديات الوفرة وزيادة الفعالية والقوة على التفاوض وتحقيق المزايا الضريبية؛
- القدرة على الحصول على التمويل بأقل تكلفة نظرا لزيادة القوة التفاوضية مع المؤسسات المالية؛
- تفادي عمليات الإستحواذ؛
- حيازة الأصول المعنوية.

3.3.1- نبذة عن التقارير المالية الموحدة والغرض منها

ظهرت التقارير المالية الموحدة للمرة الأولى في الولايات المتحدة الأمريكية قبل بداية القرن الواحد والعشرين حيث قدمتها بعض المنشآت (مثل Bores 1934, Hein 1978, Mumford 1982) لكن شركة US Steel Company هي التي أرست نمط الممارسة في تقديم التقارير المالية الموحدة سنة 1901 التي امتدت لاحقا إلى بريطانيا وأوروبا القارية. ويمكن تفسير ظهورها الأول في الولايات المتحدة الأمريكية إلى الظهور المبكر للمنشآت القابضة وعمليات الإندماج والإستحواذ التي أدت إلى تشكيل المجمعات، بالإضافة إلى عدم وجود حواجز قانونية أو تنظيمية لاستحداث تقنيات محاسبية جديدة وكذلك البيئة الإجتماعية المشجعة للإبداع.

[1] Joe B. Hoyle and Others, **Op**. **cit**, p 39.

[2] Floyd A. Beams and Others, **Advanced Accounting**, Pearson Education, 11th Edition, New Jersey, 2012, p 2.

[3] د. عيد محمود حميدة، **المحاسبة الدولية**، مركز التعليم المفتوح، القاهرة، 2010، ص 56.

وفي بريطانيا لم تصبح للمنشآت القابضة شكلا أساسيا من أشكال الأعمال إلا بعد الموجة الثانية من عمليات الإندماج بين سنوات 1916 و1922 ولم تظهر التقارير المالية الموحدة إلا في 1910 ولم تصبح إلزامية قانونيا إلا بعد سنة 1947. أما في أوروبا القارية فكان أول ظهور للتقارير المالية الموحدة من قبل الشركة الألمانية Wm H. Müller & Co سنة 1926 وبقيت غير إلزامية قانونيا في ألمانيا حتى سنة 1965 ثم انتقلت هذه الممارسة لاحقا إلى فرنسا سنة 1967 وظلت نادرة في دول أوروبا القارية حتى نهاية الثمانينات حيث صدر التوجيه الأوروبي السابع سنة 1990[1].

أصبحت بنية المنشآت معقدة بشكل متزايد بسبب المجمعات فبعض المنشآت لجأت إلى التنويع من خلال التوسع في خطوط الإنتاج والإستحواذ وبعضها من خلال الإندماج والتركيز على نشاطها الرئيسي، والكثير من المنشآت باختلاف أنواعها وأحجامها توسعت إلى الأسواق الخارجية من خلال إنشاء الفروع. وهذا ما جعل الهيئات المحاسبية تركز على طرق المحاسبة عن هذه العمليات وأدى إلى استحداث التقارير المالية الموحدة. وبما أن الغرض الأساسي للتقارير المالية هو تزويد مستخدميها بالمعلومات المفيدة في اتخاذ القرار فإنه يجب تقييمها من هذه الزاوية والإجابة عن الأسئلة التالية[2]:

- هل تقدم الميزانية المعلومات المناسبة عن أصول وخصوم وحقوق ملكية المنشأة بما فيها تلك التي تمتلكها في إطار مساهمتها في المنشآت الفرعية الأخرى؟
- هل تقدم قائمة الدخل المعلومات المناسبة عن إيرادات ومصاريف وأرباح وخسائر المنشأة بما فيها تلك التي تنتج عن مساهمتها في المنشآت الفرعية الأخرى؟
- هل تقدم قائمة التدفقات النقدية المعلومات المناسبة عن التدفقات النقدية الواردة إلى المنشأة والصادرة منها بما فيها تلك التي تنتج عن مساهمتها في المنشآت الفرعية الأخرى وعن أية قيود على حرية حركة التدفقات النقدية فيما بينها؟
- هل تقدم التقارير المالية مجملة المعلومات المناسبة عن الأعمال التي تقوم بها المنشأة والمخاطر التي تواجهها بما فيها تلك التي تنتج عن أعمال المنشآت الفرعية الأخرى ومخاطرها؟

في الميزانية الفردية للمنشأة الأم تظهر حقوق الملكية في المنشآت الفرعية كمساهمات بقيمة اقتنائها وهي عادة التكلفة التاريخية وهذا لا يعطي أية مؤشرات عن قيمة المنشآت الفرعية أو أصولها وخصومها. وكذلك في قائمة الدخل الفردية للمنشأة الأم تظهر فقط قيمة التوزيعات المستلمة من المنشآت الفرعية وهذا أيضا لا يعطي أية مؤشرات عن مردوديتها.

[1] Christopher Nobes and Robert Parker, **Op. cit**, p 350.

[2] James R. Ratliff, **Consolidated Financial Statements And Business Combinations**, in **International Finance and Accounting Handbook**, Edited by Frederick D. S. Choi, John Wiley & Sons, Inc., 3rd Edition, New Jersey, 2003, p 535.

بالنظر إلى محدودية التقارير المالية الفردية للمنشاة الأم في تقديم صورة شاملة عن نشاطات المجمع وأدائه والتزاماته والمخاطر التي يواجهها، أصبح من الضروري إعداد تقارير مالية موحدة لكل المنشآت الداخلة في محيط التوحيد توفر للمستخدمين معلومات شاملة عن المجمع ككل كما لو أنه منشأة إقتصادية واحدة من خلال[1]:

- تفادي إعداد حسابات خاطئة من خلال تضخيم المبيعات بين أعضاء المجمع؛
- تقييم ربحية السهم بشكل أكثر مصداقية؛
- تقديم أفضل تقييم لأداء طاقم التسيير في المنشأة الأم.

4.3.1- منفعة التقارير المالية الموحدة

في معظم دول العالم باستثناء ألمانيا المجمع ليس له شخصية معنوية قانونية مستقلة على غرار المنشأة الأم والمنشآت الأخرى في المجمع. ومن أجل تمكين المستثمرين أو المساهمين من الحصول على نظرة شاملة وكافية عن الوضعية المالية وقدرات الأداء المالي للمجمع ككل أصبح من الضروري إعداد ونشر التقارير المالية الموحدة للمجمع لأن التقارير المالية الفردية للمنشأة الأم والمنشآت الأخرى لا تقدم معلومات كافية عن قدرات الأداء وموارد والتزامات المجمع. فاستثمارات المنشأة الأم في المنشآت الأخرى تظهر في الميزانية في بند الإستثمارات المالية غير الجارية مقيدة بتكلفة الشراء (أي التكلفة التاريخية) وهذا لا يعطي أي معلومات عن القيمة الحقيقية لأصول والتزامات المنشآت الفرعية، ونفس الملاحظة تقال عن قائمة الدخل إذ أن المعلومات الوحيدة التي توفرها هي بند توزيعات الأرباح المستلمة إذا افترضنا وجودها ولا تعطي أي معلومات عن أداء ومردودية المنشآت الفرعية. وفيمايلي بعض أسباب قصور التقارير المالية الفردية والتي تبرر ضرورة إعداد التقارير المالية الموحدة[2]:

1. عندما تكون المنشأة الأم منشأة قابضة خالصة يقتصر نشاطها على امتلاك وإدارة محفظة الأسهم التي يمتلكها أعضاؤها وتنسيق نشاطاتهم دون ممارستها لأية نشاطات صناعية أو تجارية، فإن تقاريرها المالية تتسم بالخصائص التالية:
   - تكون قائمة دخلها جد بسيطة وتتميز بمايلي:

- لا تضم البنود التقليدية لقائمة الدخل مثل إيرادات المبيعات وتكلفة البضائع المباعة والمشتريات؛
- الإيرادات تتضمن أساسا أتعاب التسيير المفوترة لكل مجموعة من الأعضاء ومداخيل الإستثمارات التي تعادل مجموع توزيعات الأرباح المستلمة؛

[1] Barry Elliott and Jamie Elliott, **Financial Accounting and Reporting**, Pearson Education Limited, 14th Edition, England, 2011, p 549.

[2] Hervé Stolowy and Others, **Op. cit**, p 468.

- المصاريف تتضمن بشكل كبير المصاريف الإدارية لفريق جد صغير من العمال (كمصاريف العمال واهتلاك الأصول) وهو لا يعبر عن حقيقة المجمع. فمثلا في سنة 2011 حسب التقارير المالية لشركة روايال أهولد Royal Ahold وهي من أكبر الشركات القابضة الهولندية، كان المتوسط المكافئ للعمال بالدوام الكامل هو 143 في حين أن الشركة تسير 3008 متجرا في كل أنحاء أوروبا يشغلون ما يقارب 121000 عامل بدوام كامل؛

▪ تكون ميزانيتها هي الأخرى مختلفة من حيث البنية وتتميز بمايلي:

- من المحتمل أنها لا تتضمن مبالغ معتبرة ضمن حسابات الدائنين والمدينين والمخزونات وبالتالي فهي لا تكون ذات أهمية لتقييم الوضعية المالية؛
- قيمة الأصول الملموسة وغير الملموسة أيضا تكون ضعيفة في الغالب؛
- غير أن الإستثمارات المالية تمثل على غير العادة نسبة جد معتبرة من مجموع الأصول لأنها تمثل حصصها في المنشآت الأخرى. ويعود ذلك إلى أن هذه الحصص مقيمة بتكلفة الشراء في معظم النظم المحاسبية.

2. عندما تكون المنشأة الأم منشأة قابضة مختلطة تمارس بنفسها نشاطا اقتصاديا بالإضافة إلى إدارة محفظة الأسهم التي يمتلكها أعضاؤها وتنسيق نشاطاتهم، فإن تقاريرها المالية الفردية تضم معلومات أكثر فائدة من تقارير المنشأة القابضة الخالصة إذ أنها تعرض على الأقل نتائج ومؤشرات النشاط الإقتصادي الذي تمارسه، غير أنها تبقى جد بعيدة عن إعطاء الصورة الصحيحة والعادلة عن قدرات الأداء والمخاطر وأصول وخصوم المجمع.

2- المساهمات في الفروع وتجميع الأعمال

تشتمل عمليات تجميع الأعمال (المساهمات المالية التي تحقق السيطرة) على اندماج منشأتين أو أكثر في منشأة اقتصادية واحدة أكبر، وفي العادة تكون هذه العملية بغرض تحقيق توقعات القيمة المضافة من خلال تحقيق التآزر synergies بما في ذلك زيادة المداخيل المحتملة واستبعاد التكاليف المزدوجة وتحقيق المزايا الضريبية وتنسيق خطوط وأنظمة الإنتاج وزيادة الفعالية في إدارة الأصول. وبالنظر إلى المعايير الدولية للتقارير المالية نجد أنها لا تميز بين عمليات تجميع الأعمال بالإستناد إلى بنية المنشأة الأكبر التي تنتج عن العملية بل تعتبر في جميع الحالات أحد الأطراف هو المنشأة المستحوذة، لكن في المقابل تميز المعايير الأمريكية بينها وتصنفها بناءا على الهيكل القانوني للمنشآت بعد التجميع[1].

[1] Thomas R. Robinson and Others, **Op**. **cit**, p 767.

وقد عرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية عملية تجميع الأعمال في المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 3 "تجميع الأعمال" بأنها معاملة أو حدث آخر تكتسب فيه منشأة مستحوذة السيطرة على واحدة أو أكثر من الأعمال. وأوضح أن المعاملات التي يشار إليها أحيانا على أنها "اندماجات حقيقية" أو "اندماجات بين طرفين متكافئين" هي أيضا عمليات تجميع للأعمال، وعرف الأعمال بأنها منظومة متكاملة من الأنشطة والأصول التي تكون قابلة لأن تباشر وتدار لغرض توفير عائدات في شكل توزيعات أرباح، أو تكاليف منخفضة أو منافع اقتصادية أخرى بشكل مباشر للمستثمرين أو الملاك الآخرين، أو الأعضاء أو المشاركين[1]، وتحدث عمليات تجميع الأعمال بعدة طرق مختلفة وهي:

- التحويل النقدي أو ما يعادله أو تحويل الأصول بما في ذلك أصول الأعمال المستحوذ عليها؛
- تحمل الإلتزامات؛
- إصدار أدوات الملكية؛
- تقديم أكثر من نوع واحد من أنواع المقابل المادي المذكورة أعلاه؛
- تجميع الأعمال دون تحويل مقابل مادي ويشار إليه بتجميع الأعمال باتفاق تعاقدي فقط.

وفي الغالب تنطوي عمليات تجميع الأعمال على المنشأة المستحوذة التي تحقق السيطرة على منشأة أو عدة منشآت أخرى (المنشأة المستحوذ عليها) من خلال شراء أسهمها من حملة الأسهم السابقين، ويمكن لعملية تجميع الأعمال أن تأخذ عدة أشكال في مجال الأعمال تبعا للأهداف الإستراتيجية والتشغيلية والقانونية والضريبية وسياسة إدارة المخاطر للمنشأة المستحوذة. ونعرض فيمايلي قائمة لأهم خمسة أشكال رئيسية هي التي تتفرع عنها كل الأشكال الأخرى وهي[2]:

1- **شراء أسهم منشأة أخرى:** تحقق المنشأة " أ " السيطرة على المنشأة " ب " عن طريق حيازة نسبة تزيد عن 50% من أسهمها بالدفع نقدا أو بتبادل الأسهم أو الإثنين معا، وفي هذه الحالة يستمر وجود المنشأة " ب " كوحدة قانونية منفصلة لكنها تصبح فرعا للمنشأة " أ " التي يتعين عليها إعداد تقارير مالية موحدة.
2- **الإلتحام القانوني:** تشتري المنشأة " أ " كل أسهم المنشأة " ب " وتحل قانونيا وتحول كل أصولها والتزاماتها إلى المنشأة " أ ".
3- **إتفاق الإندماج:** تتفق كلا المنشأتين " أ " و " ب " على دمج نشاطاتهما كليا في منشأة جديدة تماما هي المنشأة " ج " وتحل كلاهما ولا يصبح لهما أي وجود قانوني وتحول أصولهما خصوهما إلى المنشأة الجديدة " ج ".

[1] Barry J. Epstein and Eva K. Jermakowicz, **Op**. **cit**, p 508.

[2] Hervé Stolowy and Others, **Op**. **cit**, p 467.

4- إنشاء منشأة قابضة: تتفق كلا المنشأتين " أ " و " ب " على دمج نشاطاتهما كليا في منشأة جديدة تماما هي المنشأة " ج " التي تصبح المنشأة الأم وتستبدل أسهم كلا المنشأتين بأسهم المنشأة الجديدة " ج " دون أن تحل أي منهما.

5- شراء الأصول والإلتزامات: تقوم المنشأة " أ " بشراء كامل أصول المنشأة "ب " دون شراء أسهمها التي تتم تصفيتها ويقسم المقابل المادي المقبوض أولا في تسديد التزاماتها والباقي يقسم على حملة الأسهم وتحل المنشأة " ب ".

كل صنف من عمليات تجميع الأعمال السابقة له خصائصه المميزة لكن طريقة المحاسبة عنها هي نفسها في كل من المعايير الدولية للتقارير المالية والمعايير الأمريكية (IFRS and US GAAP) وهي طريقة الإستحواذ. ففي ماي 2011 أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 10 "التقارير المالية الموحدة" الذي عوض معيار المحاسبة الدولي رقم 27 "التقارير المالية الموحدة والفردية" وتفسير اللجنة الدائمة رقم 12 "توحيد المنشآت ذات الغرض الخاص" وحدد تاريخ بداية العمل به في 1 جانفي 2013. ويرتكز هذا المعيار الجديد IFRS 10 على التعريف الجديد لمفهوم السيطرة الذي يعتبر مقياس التوحيد ويحقق ملاءمته لكل المنشآت لأنه توسع ليشمل نطاقا واسعا من النشاطات وهو ينطبق على جميع المنشآت التي توافق مفهوم السيطرة الذي يتطلب تقييم العوامل الأساسية لتحديد السيطرة والحكم عليها. ففي الماضي كانت المحاسبة عن تجميع الأعمال تتم بإحدى الطريقتين: طريقة الإستحواذ أو طريقة توحيد المصالح، لكن المعايير الحالية تعكس مشروع التقارب المشترك نحو حزمة واحدة من المعايير ذات الجودة العالية بين مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس المعايير الأمريكية والذي تم على مرحلتين هما[1]:

1. في البداية ألغت استخدام طريقة توحيد المصالح وفرضت طريقة الشراء كما ألغت إهتلاك الشهرة؛
2. وفيما بعد ألغى المجلسان المزيد من الإختلافات بين معاييرهما لضمان ملاءمتها أثناء التطبيق، وفي الوقت الحالي يشترط كلا المجلسين المحاسبة عن عمليات تجميع الأعمال بطريقة الإستحواذ التي طوراها معا لتعوض طريقة الشراء.

هذه المعايير الحالية المتقاربة يعول عليها لتعزيز التناسق بين المعايير والتمثيل الصادق والشفافية وقابلية مقارنة المعلومات المقدمة في التقارير المالية عن تجميع الأعمال وآثارها على المنشأة المعدة للتقارير. هذا التناسق في التقرير يفترض أن يسهل على المحللين الماليين تقييم كيفية محاسبة الأطراف المشاركة في تجميع الأعمال وآثارها على أدائها المالي لاحقا.

[1] Thomas R. Robinson and Others, **Op**. **cit**, p 769.

1.2- طريقة الإستحواذ

يتطلب المعيار IFRS 3 من المنشأة المستحوذة المحاسبة عن عمليات تجميع الأعمال بتطبيق طريقة الإستحواذ التي تمثل امتدادا لطريقة الشراء المستخدمة في السابق، وقد تم إحداث هذا التغيير في التسمية للتأكيد على أن عمليات تجميع الأعمال يمكن أن تحدث حتى من دون أن تصاحبها معاملة شراء.

وتعتبر طريقة الإستحواذ هي الطريقة المحاسبية الوحيدة المرخصة للمحاسبة عن عمليات تجميع الأعمال حسب هذا المعيار IFRS 3 ، وهي مبنية على أساس تحديد المنشأة المستحوذة التي اشترت صافي الأصول وتحاسب عن الأصول المقتناة والخصوم المتحملة في تاريخ العملية بما فيها تلك التي لم تكن مقيدة في سجلات المنشأة المستحوذ عليها سابقا. وتتضمن طريقة الإستحواذ أهم القضايا المحاسبية التي ترد دائما في عمليات تجميع الأعمال وإعداد التقارير المالية الموحدة ويتطلب تطبيقها الخطوات التالية[1]:

1. تحديد المنشأة المستحوذة؛
2. تحديد تاريخ الإستحواذ؛
3. قياس مبلغ المقابل المادي المقدم من الطرف المشتري للطرف البائع؛
4. تحديد وتصنيف وقياس وإثبات الأصول المقتناة القابلة للتحديد والخصوم التي تم تحملها وتمييز المعاملات التي لا تدخل في تجميع الأعمال وتتطلب محاسبة منفصلة؛
5. قياس وإثبات أية حصة خارج السيطرة في المنشأة المستحوذ عليها؛
6. إثبات وقياس الشهرة أو المكسب من عملية الإستحواذ بسعر تفاضلي؛
7. المحاسبة اللاحقة لعملية تجميع الأعمال.

1.1.2- تحديد المنشأة المستحوذة

أكد المعيار IFRS 3 بشدة كما في نسخته السابقة على مبدأ أن لكل عملية تجميع أعمال منشأة مستحوذة هي التي تكتسب السيطرة على المنشأة المستحوذ عليها، وأن العمليات التي تطلق عليها تسمية الإندماجات الحقيقية واندماجات الأطراف المتساوية التي لا تحصل فيها أي منشأة على السيطرة جد نادرة لدرجة يمكن افتراض عدم وجودها. وبناءا على هذا المبدأ أوضح المعيار IFRS 3 أنه يجب في كل عملية تجميع للأعمال أن تحدد إحدى المنشآت المجمعة على أنها المنشأة المستحوذة، وأنه يجب اتباع الإرشادات الواردة في نص المعيار IFRS 10 لتحديد المنشأة المستحوذة التي تكتسب السيطرة على المنشأة المستحوذ عليها. ويعتبر استخدام مفهوم السيطرة منسجما مع المعيار IFRS 10 الذي يفترض عموما أن السيطرة تكون موجودة عندما تمتلك المنشأة الأم بطريقة مباشرة أو غير ماشرة أغلبية حقوق التصويت في المنشأة الأخرى.

[1] Paul Pacter, **Accounting for Business Combinations**, in **Accountants' Handbook Volume 1**: **Financial Accounting and General Topics**, Edited by D. R. Carmichael and Others, John Wiley & Sons, Inc., 11th Edition, New Jersey, 2007, p 376.

وحيث أن هذه القاعدة ليست مطلقة فقد أوضح المعيار نفسه أنه في بعض الحالات الإستثنائية يمكن بوضوح إثبات إنعدام السيطرة حتى مع أغلبية حقوق التصويت كما يمكن وجود السيطرة مع انعدام أغلبية حقوق التصويت ومن أمثلة ذلك مايلي [1]:

- المنشأة التي تمر بمرحلة إعادة هيكلة أو في مرحلة الإفلاس؛
- المنشأة المعرضة لعدم اليقين بسبب القيود المفروضة من قبل الحكومة كالقيود أو الرقابة على التحويلات الخارجية التي تؤدي إلى الشك في مقدرة المنشأة على السيطرة؛
- تعتبر المنشأة الحاضنة أو الراعية للأعمال هي المنشأة المستحوذة دائما في حالات المنشآت ذات الغرض الخاص.

2.1.2- تحديد تاريخ الإستحواذ

بناءا على المبدأ العام الذي ورد في المعيار IFRS 3 يجب على المنشأة المستحوذة أن تحدد تاريخ الإستحواذ وهو التاريخ الذي تكتسب فيه السيطرة على المنشأة المستحوذ عليها، أي التاريخ الذي تحول فيه المنشأة المستحوذة بشكل قانوني المقابل المادي المتفق عليه وتقتني فيه الأصول وتتحمل الخصوم. لكن من المعروف أن مفهوم السيطرة لا يكون دائما واضحا من خلال ملكية حقوق التصويت، وفي المعاملات المنتظمة يعتبر تاريخ الإقفال هو تاريخ الإستحواذ إلا أنه من الممكن أن يختلف عنه فيكون قبله أو بعده كأن يتم تحديده في اتفاقية مكتوبة مثلا. لهذا يجب أن تؤخذ جميع الحقائق والظروف ذات الصلة بعين الإعتبار عند تحديد تاريخ الإستحواذ وهذا يشمل أي شروط سابقة ذات أهمية[2].

3.1.2- الإثبات والقياس

تضمن المعيار IFRS 3 المبادئ والشروط الواجب اتباعها في المحاسبة عن عمليات تجميع الأعمال وهي تشمل العناصر التالية:

1.3.1.2- مبدأ الإعتراف

بناءا على مبدأ الإعتراف الموضح في المعيار IFRS 3 يتعين على المنشأة المستحوذة بدءا من تاريخ الإستحواذ الإعتراف بالأصول المقتناة القابلة للتحديد والخصوم التي تحملتها وأي حصة خارج السيطرة في المنشأة المستحوذ عليها (حقوق الأقلية) بشكل منفصل عن الشهرة وفقا لشروط الإعتراف المحددة في المعيار[3].

---

[1] Barry J. Epstein and Nadira M. Saafir, **Op**. **cit**, p 193.

[2] Theodore E. Christensen and Others, **Advanced Financial Accounting**, McGraw-Hill/Irwin, 10th Edition, New York, 2014, p 14.

[3] IFRS Foundation, **IFRS Standards Part A**: **IFRS 3 Business Combinations**, IFRS Foundation Publications Department, London, 2016, p 135.

2.3.1.2- شروط الإعتراف

حتى تكون الأصول المقتناة القابلة للتحديد والخصوم المتحملة في إطار عملية تجميع الأعمال مؤهلة للإعتراف بها كجزء من تطبيق طريقة الإستحواذ يجب أن تستوفي شروط الإعتراف المنصوص عليها في المعيار IFRS 3 وهي[1]:

1. يجب أن تتطابق مع تعاريف الأصول والخصوم الواردة في الإطار النظري لإعداد وعرض التقارير المالية في تاريخ الإستحواذ، وكل التكاليف الأخرى التي لا تنطبق عليها تعريفات الأصول والخصوم لا يتم الإعتراف بها كجزء من تطبيق طريقة الإستحواذ وإنما تعترف بها المنشأة المستحوذة في تقاريرها المالية اللاحقة للتجميع وفقا لمعايير المحاسبة الدولية الأخرى؛
2. يجب أن تكون جزءا مما تبادلته المنشأة المستحوذة والمنشأة المستحوذ عليها (أو مالكيها السابقين) في إطار عملية التجميع وليست نتيجة معاملات منفصلة بينهما والتي تجب المحاسبة عنها حسب طبيعتها وفقا لمعايير المحاسبة الدولية التي تنطبق عليها؛
3. التكاليف المباشرة المتعلقة بعملية الإستحواذ لا تعتبر جزءا من ثمن الإستحواذ وعلى المنشأة المستحوذة أن تسجلها في مصاريف السنة المالية في تاريخ تحملها، وهي تشمل أتعاب البحث والإستشارة والرسوم القانونية والأتعاب المحاسبية وأتعاب التقييم والأتعاب المهنية الأخرى، والتكاليف الإدارية والعامة بما فيها تكاليف إنشاء إدارة داخلية خاصة بالإستحواذ ورسوم تسجيل وإصدار الأوراق المالية. ويستثنى من هذا المبدأ تكاليف إصدار الأوراق المالية التي تتم المحاسبة عنها وفقا للمعيار IFRS 9 والمعيار IAS 32 المتعلقين بالأدوات المالية.

3.3.1.2- مبدأ القياس

بالنسبة للقياس يشترط المعيار IFRS 3 على المنشأة المستحوذة أن تقيس الأصول المقتناة القابلة للتحديد والخصوم المتحملة في إطار عملية تجميع الأعمال بقيمتها العادلة في تاريخ الإستحواذ، حيث يتم تخصيص تكلفة تجميع الأعمال (ثمن الإستحواذ أو ثمن الشراء) عن طريق الإعتراف بالأصول والخصوم المتحملة بقيمتها العادلة وهي تساوي القيمة العادلة للمقابل المادي المقدم دون أن يتضمن التكاليف المتعلقة بعملية الإستحواذ، ويثبت الفرق بين ثمن الشراء والقيمة العادلة لصافي الأصول كشهرة مكتسبة. تعرف هذه العملية عموما بتخصيص ثمن الشراء ومن الضروري تحديد القيمة العادلة للأصول والخصوم إذ لا يمكن للمنشأة المستحوذة أن تحدد قيمة الشهرة على أساس القيم الدفترية المقيدة في التقارير المالية للمنشأة المستحوذ عليها. ولتحديد الأصول والخصوم بالقيمة العادلة يجب على المنشأة المستحوذة تحديد الأصول غير الملموسة غير المعترف بها في ميزانية المنشأة المستحوذ عليها باتباع معيار المحاسبة الدولي رقم 38 "الأصول غير الملموسة" كما هو الحال بالنسبة للأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية وبراءات

[1] Claude LOPATER et Autres, **Mémento IFRS**, Editions Francis Lefebvre, Paris, 2012, p 206.

الإختراع والعلاقات مع العملاء. فمن وجهة نظر المنشأة المستحوذ عليها هي أصول تم تطويرها داخليا وتم إدراج تكلفتها ضمن المصاريف في تاريخ تحملها، لكن من وجهة نظر المنشأة المستحوذة هذه الأصول غير الملموسة تم شراؤها وبالتالي يجب الإعتراف بها وإثباتها في الميزانية بقيمتها العادلة.

كما يجب على المنشأة المستحوذة في كل عملية تجميع للأعمال أن تقيس في تاريخ الإستحواذ مكونات أي حصة خارج السيطرة في المنشأة المستحوذ عليها (حقوق الأقلية) والتي تعتبر حصص حقوق ملكية حالية وتمنح حامليها الحق في حصة تناسبية في صافي أصول المنشأة في حالة التصفية، وتقاس هذه المكونات إما بالقيمة العادلة أو بالحصة التناسبية لأوراق الملكية الحالية في المبالغ المعترف بها لصافي الأصول القابلة للتحديد في المنشأة المستحوذ عليها. ويجب قياس جميع المكونات الأخرى للحصص خارج السيطرة بالقيمة العادلة في تاريخ الإستحواذ ما لم تتطلب المعايير الدولية للتقارير المالية أساسا آخر للقياس[1].

4.3.1.2- قواعد التصنيف أو التعيين

بهدف تسهيل تطبيق متطلبات المعايير الدولية للتقارير المالية على المنشأة المستحوذة أثناء إعدادها للتقارير المالية اللاحقة يتوجب على إدارتها في تاريخ الإستحواذ اتخاذ قرارات بخصوص تصنيف أو تعيين بعض عناصر الأصول المقتناة القابلة للتحديد والخصوم التي تحملتها بناءا على متطلبات تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية الأخرى. ويجب عليها إجراء هذه التصنيفات أو التعيينات على أساس الشروط التعاقدية والظروف الإقتصادية وسياساتها التشغيلية أو المحاسبية والظروف الأخرى ذات الصلة الواقعة في تاريخ الإستحواذ ويستثنى من هذه القاعدة حالتين هما[2]:

1- عقود الإيجار عندما تكون المنشأة المستحوذ عليها هي المؤجر تصنف كإيجار تشغيلي أو إيجار تمويلي وفق متطلبات المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 16 "عقود الإيجار"؛

2- عقود التأمين تصنف وفق قواعد المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 4 " عقود التأمين".

في العادة يتم تصنيف هذه العقود بناءا على الشروط التعاقدية والعوامل الأخرى الحاصلة في بداية العقد وليس في تاريخ الإستحواذ، لكن إذا تم تعديل العقود لاحقا وكان للتعديلات تأثيرا على تصنيفها يجب المحاسبة عنها تبعا لتاريخ التعديل حتى تعكس الظروف الجديدة المعدلة وفي هذه الحالات يكون تاريخ الإستحواذ هو تاريخ التعديل.

5.3.1.2- الإستثناءات من مبدأي الإعتراف أو القياس

بالإضافة إلى مبدأي الإعتراف والقياس نص المعيار IFRS 3 على بعض الإستثناءات المحدودة لهما وحدد البنود المعنية بها وطبيعة الإستثناءات والمتطلبات المحاسبية لها وهي على نوعين[3]:

[1] IFRS Foundation, **IFRS Standards Part A**: **IFRS 3 Business Combinations**, **Op**. **cit**, p 137.

[2] Asif Chaudhry and Others, **Op**. **cit**, p 339.

[3] IFRS Foundation, **IFRS Standards Part A**: **IFRS 3 Business Combinations**, **Op**. **cit**, p 138.

1. بعض البنود التي يتم الإعتراف بها إما من خلال مبدأ الإعتراف المحدد في المعيار أو من خلال تطبيق متطلبات المعايير الدولية للتقارير المالية الأخرى والتي تعطي نتائج مختلفة عن نتائج تطبيق مبدأ الإعتراف وشروطه؛
2. بعض البنود التي تقاس بمبالغ أخرى غير قيمتها العادلة في تاريخ الإستحواذ.

4.1.2- تحديد الأصول والخصوم التي تتطلب محاسبة منفصلة

يقدم المعيار IFRS 3 المبدأ الأساسي للإعتراف بأنه اعتبارا من تاريخ الاستحواذ يتعين على المنشأة المستحوذة أن تعترف بالقيمة العادلة وبشكل منفصل عن الشهرة بجميع الأصول القابلة للتحديد التي تم اقتناؤها (سواء كانت ملموسة أو غير ملموسة) والخصوم التي تم تحملها وأي حصة خارج السيطرة في المنشأة المستحوذ عليها والتي كان يشير إليها سابقا بـ "حقوق الأقلية".

عند تطبيق مبدأ الإعتراف في عمليات تجميع الأعمال يتعين على المنشأة المستحوذة الإعتراف بالأصول والخصوم التي لم تعترف بها المنشأة المستحوذ عليها في تقاريرها المالية قبل التجميع لكن شرط أن تستوفي في تاريخ الإستحواذ تعريفات الأصول والخصوم الموضحة في الإطار النظري لإعداد وعرض التقارير المالية. ومن الملاحظ أن المعيار لا يزال يسمح بالإعتراف بالأصول غير الملموسة المكتسبة التي لم يتم الإعتراف بها سابقا بحكم أنه قد تم تطويرها داخل المنشأة وهو يرتكز في ذلك على المبدأ الأساسي الذي يقضي بأن الإعتراف يخضع للشرطين التاليين[1]:

1. في تاريخ الإستحواذ يجب أن تستوفي الأصول المقتناة والخصوم التي تم تحملها تعريفات الأصول والخصوم كما هي موضحة في الإطار النظري لإعداد وعرض التقارير المالية؛
2. ويجب أن تكون الأصول والخصوم المعترف بها جزءا من معاملة التبادل التي تحدث بين المنشاة المستحوذة والمستحوذ عليها (أو مالكيها السابقين) وليست جزءا من معاملة أو معاملات مستقلة.

وتشمل هذه المعاملات نشاطات إعادة الهيكلة أو الخروج وحدود معاملة التبادل وهذا يقتضي تحليل أسباب وأغراض المعاملة ومعرفة الطرف المبادر بالمعاملة وتوقيتها، ويقدم المعيار IFRS 3 الإفتراضين التاليين للحكم على المعاملات المنفصلة بعد تحليل المنافع الإقتصادية لعملية ما قبل التجميع:

1. إذا كانت المعاملة في المقام الأول لصالح المنشأة المستحوذة أو المنشأة الناتجة عن عملية التجميع فمن المرجح أن تكون المعاملة معاملة منفصلة؛
2. إذا كانت المعاملة في المقام الأول لصالح المنشأة المستحوذ عليها أو مالكيها السابقين فمن المرجح أن تكون المعاملة جزءا من تجميع الأعمال.

ويقدم المعيار ثلاثة أمثلة عن المعاملات المنفصلة التي لا يتم إدراجها في تطبيق طريقة الإستحواذ وهي:

[1] Barry J. Epstein and Eva K. Jermakowicz, **Op**. **cit**, p 516.

1- تسوية علاقة موجودة مسبقا بين المنشأة المستحوذة والمنشأة المستحوذ عليها؛
2- التعويضات عن الخدمات المستقبلية المقدمة للموظفين أو الملاك السابقين للمنشأة المستحوذ عليها؛
3- التسديدات المقدمة للمنشأة المستحوذ عليها أو مالكيها السابقين لدفع التكاليف المتعلقة بالإستحواذ.

5.1.2- الإعتراف بالحقوق خارج السيطرة وقياسها

إن مصطلح "الحقوق خارج السيطرة" يحل محل المصطلح السابق "حقوق الأقلية" وهو يشير إلى الجزء من حقوق ملكية الشركة المستحوذ عليها غير الخاضع لسيطرة الشركة الأم بعد الإستحواذ، فقد أصبح مصطلح "حقوق الأقلية" وصفا غير ملائم لأنه بموجب المعيار IAS 27 والتفسير SIC 12 يمكن أن تمتلك المنشأة حصة مالية مسيطرة في منشأة أخرى دون امتلاكها لأغلبية حقوق التصويت في تلك المنشأة. لهذا سيكون من غير الدقيق في كثير من الحالات الإشارة إلى الطرف الذي لا يملك حصة مالية مسيطرة على أنه "أقلية" طالما أنه يمكنه في الواقع أن يملك أغلبية حقوق التصويت في الشركة المستحوذ عليها. ويتيح المعيار IFRS 3 للمستحوذ طريقتين لقياس الحقوق خارج السيطرة التي تنشأ في تجميع الأعمال في تاريخ الاستحواذ مع حرية الإختيار بين الطريقتين في كل عملية، لكن ينبغي اختيار طريقة قياس الحقوق خارج السيطرة بشكل منفصل لكل عملية تجميع أعمال وليس كسياسة محاسبية للمنشأة[1]:

1- **المنهج الجديد والمفضل:** يعتمد على مبدأ الشهرة الكاملة ويقضي بقياس الحقوق خارج السيطرة بالقيمة العادلة في تاريخ الإستحواذ وتسجيل الشهرة الكاملة التي تعود حصة منها للمنشأة المستحوذة وتعود الحصة المتبقية للحقوق خارج السيطرة (مع الإعتراف بالأعمال المقتناة بالقيمة العادلة)، ويؤدي إلى شهرة كاملة لأنها تشتمل على الشهرة التي تعود إلى الحقوق خارج السيطرة، وهي تساوي الفرق بين المقابل المادي المحول مضافا له القيمة العادلة للحقوق خارج السيطرة والقيمة العادلة لصافي الأصول القابلة للتحديد؛
2- **المنهج السابق:** يعتمد على مبدأ الشهرة الجزئية ويقضي بقياس الحقوق خارج السيطرة بحصة أدوات الملكية الحالية في المبالغ المعترف بها لصافي الأصول المحددة للمنشأة المستحوذ عليها. ويؤدي إلى شهرة جزئية لأنها لا تشتمل على شهرة تعود إلى الحقوق خارج السيطرة وهي تساوي الفرق بين المقابل المادي المحول ونصيب المستحوذ في القيمة العادلة لصافي الأصول القابلة للتحديد.

الفرق الوحيد في إطار هذا المنهج هو أنه على النقيض من منهج قياس الحقوق خارج السيطرة بالقيمة العادلة لا يخصص أي جزء من الشهرة المحسوبة للحقوق خارج السيطرة، وقبل تحسين المعيار في ماي 2010 كان يشير هذا الخيار إلى الحصة التناسبية للحقوق خارج السيطرة في صافي الأصول المحددة

[1] Nicolas PERENCHIO, **Implication des normes IFRS 3 et IAS 27 Révisées**, Revue Française de Comptabilité, Paris, N° 430, Mars 2010, p 44.

للمنشأة المستحوذ عليها. وفيما يتعلق بتحسين ماي 2010 فإن هذا الخيار متاح فقط لحصة حقوق الملكية القائمة حاليا والتي تمنح الحائز حصة نسبية من صافي أصول المنشأة في حالة التصفية، ويتم قياس جميع المكونات الأخرى للحقوق خارج السيطرة بالقيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ ما لم تتطلب المعايير الدولية للتقارير المالية غير ذلك.

1.5.1.2- قياس الحقوق خارج السيطرة بالقيمة العادلة

يسمح المعيار IFRS 3 بقياس الحقوق خارج السيطرة في المنشأة المستحوذ عليها بالقيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ، ويتم تحديدها بناء على أسعار السوق للأسهم غير المملوكة من قبل المنشأة المستحوذة أو باستخدام طريقة للتقييم إذا لم يكن ذلك متاحا. وإذا لم يكتسب المستحوذ جميع الأسهم في المنشأة المستحوذ عليها وكانت توجد سوق نشطة لبقية الأسهم القائمة في الشركة المستحوذ عليها يكون المستحوذ قادرا على استخدام سعر السوق لقياس القيمة العادلة للحقوق خارج السيطرة وفي خلاف ذلك يقيس المستحوذ القيمة العادلة باستخدام تقنيات تقييم أخرى. وبموجب هذا المنهج تمثل الشهرة المعترف بها الشهرة الكاملة للأعمال المستحوذ عليها وليس فقط حصة المستحوذ كما هو معترف به بموجب المعيار IFRS 3 الأصلي.

2.5.1.2- قياس الحقوق خارج السيطرة بحصة أدوات الملكية الحالية

عند تطبيق هذا المنهج تقيم الحقوق خارج السيطرة بالحصة التناسبية المقابلة لها من قيمة الأصول القابلة للتحديد والخصوم المتحملة للمنشأة المستحوذ عليها، وبموجب هذا المنهج تمثل الشهرة المعترف بها الشهرة الجزئية الموافقة لحصة المستحوذ في الأعمال المستحوذ عليها فقط.

كما أن المعيار IAS 27 فصل الخلاف في مسألة كيفية عرض الحقوق خارج السيطرة في الميزانية الموحدة حيث يتطلب عرضها في خانة حقوق الملكية بشكل منفصل عن حقوق الملكية للمنشأة الأم وأن تكون محددة بوضوح تحت بند "الحقوق خارج السيطرة في الفروع". ولا يمكن أن يدرج في هذا البند سوى أدوات الملكية وأما الأدوات الأخرى التي لا تعطي الحق في الملكية فيجب تصنيفها ضمن الخصوم المالية وليس ضمن أدوات المكية.

6.1.2- قياس المقابل المادي المحول

يمكن أن يأخذ المقابل المادي المحول عدة أشكال مثل المقابل النقدي والأصول الأخرى وأعمال أو منشأة تابعة للمستحوذ والمقابل المحتمل وأدوات الملكية العادية أو الممتازة والخيارات والأذونات وحصص الأعضاء في المنشآت المشتركة. وبشكل عام يجب قياس المقابل المادي المحول في عملية تجميع الأعمال بالقيمة العادلة التي تساوي مجموع المبالغ التالية في تاريخ الإستحواذ[1]:

1. المبلغ النقدي المحول؛
2. القيمة العادلة للأصول المحولة من قبل المنشأة المستحوذة؛

[1] Theodore E. Christensen and Others, **Op**. **cit**, p 100.

3. والقيمة العادلة للخصوم التي تحملتها المنشأة المستحوذة عن ملاك المنشأة المستحوذ عليها؛
4. والقيمة العادلة لحقوق الملكية المصدرة من قبل المنشأة المستحوذة باستثناء مكافآت الدفع على أساس الأسهم فلا يجب قياسها بالقيمة العادلة كما دل عليه المعيار في الإستثناءات السابقة؛
5. التعديلات المحتملة على مبلغ المقابل المادي المحول والتعهد بدفع النقدية في المستقبل.

وقد يتضمن المقابل المادي المحول أحيانا أصولا أو خصوما تختلف قيمتها الدفترية عن قيمتها العادلة، في هذه الحالة يجب على المنشأة المستحوذة إعادة قياسها بقيمتها العادلة في تاريخ الإستحواذ وأن تثبت المكسب أو الخسارة الناتجة ضمن الأرباح أو الخسائر. غير أنه إذا بقيت هذه الأصول والخصوم المحولة ضمن المنشأة المضمومة بعد عملية التجميع وبالتالي احتفظت المنشأة المحولة بالسيطرة يجب عليها قياسها بالقيمة الدفترية ولا يحق لها إعادة قياسها بالقيمة العادلة.

يمكن أن يشتمل اتفاق تجميع الأعمال أحيانا على شروط إجراء تعديلات على مبلغ المقابل المادي المحول يتعين بموجبها على المنشأة المستحوذة دفع مقابل مادي محتمل إضافي أو على العكس من ذلك تقتضي بأن تسترد المنشأة المستحوذة جزءا من المقابل المحول (في شكل أدوات حقوق ملكية أو تحويل لأصول إضافية) في المستقبل إذا تحققت بعض الأحداث المستقبلية الخاصة أو توفرت بعض الشروط التعاقدية المتفق عليها (مثل تغيرات مستوى أداء المنشأة المستحوذ عليها). وقد يتضمن المقابل المادي المحتمل أي أصل أو خصم ينتج عن ترتيب مقابل مادي محتمل ويجب على المنشأة المستحوذة أن تعترف بقيمته العادلة في تاريخ الإستحواذ على أنها جزء من المقابل المادي المحول في مقابل الأعمال المستحوذ عليها، ويتم الإعتراف بها في الشهرة إذا تحصلت المنشأة المستحوذة على معلومات إضافية عن أحداث كانت واقعة في تاريخ الإستحواذ وأما إذا حصلت التعديلات إثر معلومات عن أحداث لاحقة فيعترف بها في النتيجة[1].

7.1.2- إثبات وقياس الشهرة أو المكسب من الشراء بسعر تفاضلي

تعرف الشهرة بأنها الفرق بين ثمن الشراء والقيمة العادلة لصافي الأصول للمنشأة التي تم الإستحواذ عليها حيث يحصل هذا الفرق لأن القيمة العادلة لأسهم هذه الأخيرة تكون أعلى من قيمة الأصول والخصوم المقابلة لها بحكم أن القيمة العادلة للأسهم تحدد بناءا على القيمة الحقيقية للتدفقات النقدية للمنشأة، وعادة ما تكون القيمة الحقيقية للأسهم غير معكوسة بشكل كلي أو ليس لها مقابل كلي في الأصول والخصوم ويمكن أن تكون مرتبطة بأصول غير ملموسة مثل القوى العاملة والسمعة أو الشهرة والقدرات الإبداعية والقوى التسويقية وغيرها[2].

[1] Benoît LEBRUN, **La clause d'ajustement de prix d'une entité acquise**, Revue Française de Comptabilité, Paris, N° 414, Octobre 2008, p 3.

[2] Kenneth Lee and Nick Antill, **Company valuation under IFRS**: **Interpreting and forecasting accounts using IFRS**, Harriman House, Ltd., 2nd Edition, Great Britain, 2008, p 345.

1.7.1.2- الإعتراف الأولي بالشهرة

حسب المعيار IFRS 3 يجب على المنشأة المستحوذة إثبات الشهرة ابتداءا من تاريخ الإستحواذ وهي عبارة عن العنصر المتبقي من تعيين الأصول القابلة للتحديد ويتم قياسها على أنها زيادة (أ) على (ب) أدناه[1]:

أ. إجمالي العناصر التالية:

- المقابل المادي المحول في العملية من أجل الحصول على السيطرة مقاسا وفقا لهذا المعيار والذي يتطلب بشكل عام القياس بالقيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ؛
- مبلغ أية حصص خارج السيطرة في المنشأة المستحوذ عليها مقاسة وفقا لهذا المعيار؛
- القيمة العادلة في تاريخ الإستحواذ لحصة حقوق الملكية المحتفظ بها سابقا من قبل المنشأة المستحوذة في المنشأة المستحوذ عليها في عمليات تجميع الأعمال المنجزة على مراحل؛

ب. صافي قيم الأصول المقتناة القابلة للتحديد والخصوم التي تم تحملها مقاسة وفقا لمتطلبات هذا المعيار في تاريخ الاستحواذ.

ويمكن التعبير عنها حسابيا بالمعادلة الحسابية التالية:

الشهرة = (المقابل المادي المحول + الحقوق خارج السيطرة + الحقوق المحتفظ بها سابقا في المنشأة المستحوذ عليها) – القيمة العادلة في تاريخ الإستحواذ لصافي أصول المنشأة المستحوذ عليها.

في عملية التجميع التي تتبادل فيها المنشأة المستحوذة والأعمال المستحوذ عليها (أو مالكيها السابقين) حصص ملكية فقط يمكن أن تكون القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصص ملكية المنشأة المستحوذ عليها أكثر قابلية للقياس بطريقة موثوقة بالمقارنة بالقيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصص ملكية المنشأة المستحوذة. في هذه الحالات يجب على المنشأة المستحوذة أن تحدد مبلغ الشهرة باستخدام القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصص ملكية المنشأة المستحوذ عليها عوضا عن القيمة العادلة في تاريخ الإستحواذ لحصص الملكية المحولة. ولتحديد مبلغ الشهرة في عملية تجميع الأعمال التي لم يحول فيها مقابل مادي يجب على المنشأة المستحوذة أن تستخدم القيمة العادلة في تاريخ الإستحواذ لحصص المنشأة المستحوذة في المنشأة المستحوذ عليها مكان القيمة العادلة في تاريخ الإستحواذ للمقابل المادي المحول[2].

2.7.1.2- القياس اللاحق للشهرة

بعد الإعتراف الأولي بالشهرة في عملية تجميع الأعمال يتطلب المعيار IFRS 3 قياس الشهرة بالتكلفة مطروحا منها خسائر القيمة المتراكمة الناتجة عن اختبار نقص القيمة، حيث أن المعيار لم يعد يسمح باهتلاك الشهرة كما في السابق وإنما يجب مراقبة قيمتها من خلال اختبار نقص القيمة الذي يجب إجراؤه

[1] Ralph Tiffin, **The complete guide to IFRS**, Thorogood Publishing Ltd, 3rd Edition, London, 2010, p 239.

[2] IFRS Foundation, **IFRS Standards Part A**: **IFRS 3 Business Combinations**, **Op**. **cit**, p 140.

بشكل دوري تبعا لما ينص عليه المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 " انخفاض قيمة الأصول". ففي السابق كان المعيار يسمح باهتلاك الشهرة المعترف بها في عمليات تجميع الأعمال لكن المعيار IFRS 3 الجديد يتبع طريقة محاسبية جديدة أكثر إحكاما لعرض الشهرة في التقارير المالية والتي ترتبط بمراجعة قيمتها من خلال اختبار سنوي لنقص القيمة. وقد برر مجلس المعايير في حوصلة المعيار بأن هذه الطريقة في تقييم وعرض الشهرة في التقارير المالية هي الأكثر عقلانية من بين الطرق الثلاثة المتعارف عليها وهي[1]:

1- **الإهتلاك الثابت للشهرة مع اختبار نقص القيمة عند توفر علامات عن ذلك:** يرى المؤيدون لهذه الطريقة أن الشهرة المقتناة سيتم اهتلاكها مع الوقت واستبدالها بشهرة مطورة داخليا وأن هذا يتناسب مع متطلبات المعايير الدولية بمنع الإعتراف بالشهرة المطورة داخليا، ويرون أنه من الصعب تحديد فترة منفعة الشهرة والتنبؤ بها وبالتالي فإن اهتلاكها على فترة تقديرية بمعدل ثابت مع إجراء اختبار نقص القيمة يضمن التوازن بين التصور النظري والقضايا العملية وتوصف هذه الطريقة بالبراغماتية؛
2- **عدم إهتلاك الشهرة مع اختبار دوري لنقص القيمة يكون سنويا أو بفترات أقل من ذلك عند حصول أحداث أو تغيرات في الظروف تشير إلى نقص قيمتها:** بالنسبة لمجلس المعايير الدولية فهو يشكك في منفعة اهتلاك الشهرة وليس في الإعتراف بالشهرة المطورة داخليا ويرى أن الإهتلاك غير نافع بحكم أن الشهرة ليس لها فترة منفعة منتهية. ولهذا فقد قرر أن هذه الطريقة هي الواجب اتباعها وأنه كلما كان اختبار نقص القيمة أكثر عمليا وأكثر دقة كلما كانت المعلومات أكثر منفعة؛
3- **إعطاء الخيار للمنشآت في اختيار إحدى الطريقتين السابقتين في المحاسبة عن الشهرة:** هذا الخيار سرعان ما تم التخلي عنه في المناقشات بسبب أنه يقلل منفعة المعلومات المالية بالنسبة للمستخدمين من حيث الملاءمة والقابلية للمقارنة.

3.7.1.2- المكسب من الشراء بسعر تفاضلي

لا تكون الشهرة بالضرورة مبلغا موجبا إذ أن القيمة العادلة لصافي الأصول يمكن أن تكون أكبر من ثمن الشراء المدفوع وفي هذه الحالة تكون المنشأة المستحوذة قد كسبت السيطرة بسعر الخصم (على عكس سعر العلاوة أي نفذت صفقة رابحة) ويشير المعيار IFRS 3 إلى هذا النوع من العمليات باسم "عمليات الشراء بسعر تفاضلي". وفي الممارسة التطبيقية لا يكون هذا سهلا كما يبدو عليه للوهلة الأولى لأن المنشأة المستحوذة قد يكون لها عدة أسباب لتقدم على شراء منشأة على عهد غير بعيد بالخسائر والتوقعات المستقبلية غير المطمئنة، لهذا يكون الخصم في سعر الشراء في تاريخ الإستحواذ بمثابة التعويض عن توقعات الخسائر المستقبلية للمنشأة المستحوذ عليها والتي تأمل المنشأة المستحوذة تداركها وإعادة الفرع إلى حالة الربحية.

[1] David Alexander and Others, **Op**. **cit**, p 612.

حسب المعيار IFRS 3 يمكن أن تقوم المنشأة المستحوذة بإتمام عمليات شراء بسعر تفاضلي وهي العمليات التي يزيد فيها المبلغ (ب)، أي صافي قيم الأصول المقتناة القابلة للتحديد والخصوم التي تم تحملها مقاسة في تاريخ الاستحواذ وفقا لهذا المعيار على إجمالي (أ) للمبالغ الموضحة سابقا، أي القيمة العادلة للمقابل المادي المحول ومبلغ أي حصة خارج السيطرة والقيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصة حقوق الملكية المحتفظ بها سابقا من قبل المنشأة المستحوذة في المنشأة المستحوذ عليها. ويمكن أن يحدث هذا في حالة البيع الإجباري حيث يتصرف البائع تحت الضغط أو ينتج المكسب كنتيجة للإستثناءات من الإثبات والقياس لبعض البنود. ومن أجل ضمان أن القياسات المحاسبية تعكس بشكل صحيح وملائم جميع المعلومات المتاحة في تاريخ الإستحواذ، يتطلب المعيار من المنشأة المستحوذة قبل أن تعترف بأي مكسب من العملية أن تراجع عملية تحديد جميع الأصول المقتناة القابلة للتحديد والخصوم التي تم تحملها إذا كانت قد حددت بشكل صحيح أم لا، ويجب عليها الإعتراف بأي أصول أو خصوم إضافية يتم تحديدها خلال عملية المراجعة ثم تقوم بعد ذلك بمراجعة الإجراءات التي استخدمتها في القياس وفق ما يتطلبه هذا المعيار للإعتراف[1]:

1. بالأصول المقتناة القابلة للتحديد والخصوم التي تم تحملها؛
2. بحصة حقوق الملكية خارج السيطرة في المنشأة المستحوذ عليها إن وجدت؛
3. بحصة حقوق الملكية المحتفظ بها سابقا من قبل المنشأة المستحوذة في المنشأة المستحوذ عليها في عمليات تجميع الأعمال التي تتم على مراحل؛
4. بالمقابل المادي المقدم.

بعد إتمام المراجعة وفي حال استمرار الزيادة يجب على المنشأة المستحوذة أن تعترف بالمكسب الناتج ضمن الأرباح أو الخسائر في تاريخ الإستحواذ.

2.2- بعض القضايا الخاصة في تجميع الأعمال

بحكم التعقيدات في العديد من عمليات تجميع الأعمال واختلاف طرق هيكلتها يقدم المعيار IFRS 3 بعض الإرشادات الإضافية الموجهة لمساعدة الممارسين وهي تتعلق بتطبيق طريقة الإستحواذ في المحاسبة على أنواع محددة من عمليات تجميع الأعمال وهي:

1.2.2- تجميع الأعمال المنجز على مراحل

يمكن أن تحدث عمليات تجميع الأعمال على مراحل من خلال اقتناء مساهمات بسيطة لا تمنح أي سيطرة على المنشأة المستثمر فيها، وبمرور الوقت تزيد المنشأة مساهماتها فيها بالتدريج تبعا للأهداف المسطرة والفرص المتاحة إلى غاية حصولها على السيطرة وقد تستمر عملية الإستحواذ إلى أن تمتلكها بالكامل. في

[1] Bruce Mackenzie and Others, **Op. cit**, p 391.

مثل هذه الحالات تتم المحاسبة عن المساهمات كأدوات مالية تبعا للمعيار IAS 39 أو IFRS 9 ثم كمساهمات في المنشآت التابعة أو المشتركة تبعا للمعيار IAS 28 وIFRS 11 ثم أخيرا كمساهمات في الفروع تبعا للمعيار IFRS 10. من وجهة النظر المحاسبية تعتبر المعاملة التي أدت إلى تحقيق السيطرة هي المعاملة الفاصلة التي يجب عندها تطبيق متطلبات المعيار IFRS 3 للمحاسبة عن تجميع الأعمال، حيث يجب على المنشأة المستحوذة أن تعيد قياس حصة حقوق ملكيتها التي تمتلكها سابقا في الأعمال المستحوذ عليها بقيمتها العادلة في تاريخ الإستحواذ وأن تثبت المكسب أو الخسارة الناتجة عنها إن وجدت ضمن الربح أو الخسارة أو الدخل الشامل الآخر بحسب ما هو مناسب. وعندما تكون المنشأة المستحوذة قد اعترفت في الفترات المالية السابقة بتغيرات في قيمة حصة ملكيتها في الأعمال المستحوذ عليها ضمن الدخل الشامل الأخر عليها الإعتراف بهذا المبلغ على الأساس نفسه الذي سيكون مطلوبا إذا قامت مباشرة ببيع حصة حقوق الملكية المحتفظ بها سابقا[1].

في مثل هذه العمليات يقاس المقابل المادي المقدم بالقيمة العادلة لحصة حقوق الملكية المحتفظ بها سابقا مضافا إليها المقابل المادي المقدم لشراء حصة حقوق الملكية الجديدة التي منحت السيطرة، وفي النتيجة تحسب الشهرة بمقارنة مجموع المقابل المادي المقدم والقيمة العادلة لحقوق الملكية في صافي الأصول[2].

2.2.2- تجميع الأعمال المنجز دون تحويل مقابل مادي

تطبق طريقة الإستحواذ في المحاسبة عن عمليات تجميع الأعمال التي يكتسب فيها المستحوذ أحيانا السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها دون تحويل مقابل مادي وتشمل هذه العمليات مثلا[3]:

1. قيام المنشأة المستحوذ عليها بإعادة شراء عدد كاف من أسهمها لأجل أن تتحقق السيطرة لمستثمر حالي (المنشأة المستحوذة)؛
2. انقضاء حقوق النقض للأقلية التي كانت تمنع في السابق المنشأة المستحوذة التي تحتفظ بأغلبية حقوق التصويت من السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها؛
3. اتفاق المنشأة المستحوذة والأعمال المستحوذ عليها على تجميع أعمالهما بموجب عقد فقط دون أن تحول المنشأة المستحوذة مقابلا ماديا في مقابل السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها، ولا تمتلك حصص حقوق ملكية في الأعمال المستحوذ عليها سواء في تاريخ الإستحواذ أو سابقا. وتشمل أمثلة تجميع الأعمال المنجز بموجب عقد فقط جمع اثنين من الأعمال معا في ترتيب للربط بينهما أو تشكيل شركة مدرجة مزدوجة.

[1] Andreas Krimpmann, **Op**. **cit**, p 220.

[2] Steven M. Bragg, **The Vest Pocket Guide to IFRS**, John Wiley & Sons, Inc., New Jersey, 2010, p 273.

[3] IFRS Foundation, **IFRS Standards Part A**: **IFRS 3 Business Combinations**, **Op**. **cit**, p 143.

في تجميع الأعمال المنجز بموجب عقد فقط يجب على المنشأة المستحوذة أن تنسب إلى ملاك الأعمال المستحوذ عليها مبلغ صافي أصول الأعمال المستحوذ عليها المعترف بها وفقا لهذا المعيار، أي أن حقوق الملكية في الأعمال المستحوذ عليها المملوكة من قبل أطراف أخرى غير المنشأة المستحوذة تعتبر من الحقوق خارج السيطرة في التقارير المالية للمنشأة المستحوذة بعد التجميع حتى ولو نتج عن ذلك أن تنسب جميع حقوق الملكية في الأعمال المستحوذ عليها إلى الحقوق خارج السيطرة.

3.2.2- فترة القياس

من غير الممكن دائما في مجال الأعمال تقدير ثمن الشراء النهائي في عملية تجميع الأعمال بشكل كامل عند إعداد التقارير المالية وبالخصوص إذا تمت عملية التجميع في نهاية السنة المالية. لذلك يسمح المعيار IFRS 3 بالتقرير عن مبالغ مؤقتة للبنود التي تكون المحاسبة عنها غير مكتملة في انتظار الحصول على المعلومات الكافية خلال فترة القياس وإجراء التعديلات الضرورية لمطابقة متطلبات هذا المعيار. وتحدد فترة القياس بمدة إثنى عشرة شهرا بعد تاريخ الاستحواذ والتي يمكن للمنشأة المستحوذة خلالها إجراء التعديلات بأثر رجعي على المبالغ المؤقتة المقيدة سابقا وتقييد المبالغ التي لم تتمكن من تقييدها سابقا كما لو أن المحاسبة عن عملية تجميع الأعمال قد اكتملت في تاريخ الاستحواذ. والغرض هو أن تعكس المعلومات الجديدة التي تحصلت عليها المنشأة الحقائق والظروف التي كانت موجودة في تاريخ الاستحواذ والتي لو كانت معروفة آنذاك كانت ستؤثر على قياس هذه المبالغ، ويشترط على المنشأة المستحوذة أن توضح في الإفصاحات في التقارير المالية المعدة في فترة تجميع الأعمال البنود المعنية وتقدم التوضيحات والتبريرات الضرورية.

تنتهي فترة القياس بمجرد حصول المنشأة المستحوذة على المعلومات التي كانت تسعى للحصول عليها عن الحقائق والظروف الموجودة في تاريخ الإستحواذ والتي يمكن أن تساعد على قياس جيد للمبالغ المؤقتة أو بمجرد تأكدها من عدم إمكانية حصولها على معلومات أكثر، ولا يمكن أن تتجاوز فترة القياس سنة واحدة من تاريخ الإستحواذ مع ضرورة ضمان إجراء التعديلات الملائمة فقط دون غيرها. وبعد انتهاء فترة القياس يجب على المنشأة المستحوذة مراجعة المحاسبة عن تجميع الأعمال فقط عند تصحح الأخطاء ويتم ذلك وفقا للمعيار الدولي للمحاسبة رقم 8 "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"[1].

4.2.2- المحاسبة والقياس في الفترات اللاحقة

يجب على المنشأة المستحوذة بشكل عام أن تقيس وتحاسب في الفترات المالية اللاحقة عن الأصول المقتناة والخصوم التي تم تحملها أو تكبدها وأدوات حقوق الملكية المصدرة في إطار عملية تجميع الأعمال وفقا للمعايير الدولية الأخرى للتقارير المالية التي تنطبق على تلك البنود تبعا لطبيعتها، غير أن المعيار

[1] Paul Marcus Fischer and Others, **Op**. **cit**, 17.

IFRS 3 يقدم إرشادات تخص القياس والمعالجة المحاسبة اللاحقة لبعض هذه البنود وهي[1]: الحقوق المعاد اقتناؤها، والخصوم المحتملة المعترف بها في تاريخ الاستحواذ، والأصول التعويضية، والمقابل المادي المحتمل، المعاملات مع الملاك الآخرين (الأقلية).

5.2.2- فقدان السيطرة

فقدان السيطرة هو عكس تجميع الأعمال حيث أنها عملية ينتج عنها فقدان المنشأة الأم للسيطرة مثل[2]:

- أن تبيع المنشأة الأم حصة من حقوق الملكية في المنشأة المسيطر عليها تفوق 50%؛
- أو أن تصبح المنشأة الفرع تحت سيطرة الحكومة أو المحكمة أو إدارة تنظيمية مخولة أخرى؛
- أو أن تصبح المنشأة الفرع تحت سيطرة مستثمر آخر بحكم اتفاق تعاقدي؛
- أو في أسهل الحالات إقدام المنشأة الأم على بيع حصص حقوق الملكية في المنشأة الفرع بأكملها.

في مثل هذه الحالات تقوم المنشأة الأم بالتنازل عن الأصول بما فيها الشهرة والخصوم المرتبطة بالفرع بالمبالغ المحاسبية المقيدة في تاريخ فقدان السيطرة ويقيد الفرق بينها وبين المقابل المادي المستلم في الربح أو الخسارة من عملية البيع. وفي حال عدم تنازل المنشأة عن حقوق الملكية في الفرع بالكامل يتطلب المعيار IFRS 10 إعادة تقييم حصة حقوق الملكية غير المتنازل عنها بالقيمة العادلة في تاريخ التنازل والمحاسبة عن الفرق في الربح أو الخسارة، وهذا يعني أن المعاملة تمت المحاسبة عنها كما لو أن حقوق الملكية تم التنازل عنها بالكامل ثم قامت المنشأة باقتناء استثمارات جديدة بالقيمة العادلة.

6.2.2- متطلبات الإفصاح

يشترط المعيار IFRS 3 من المنشأة المستحوذة متطلبات إفصاح أكثر شمولية تهدف إلى توفير المعلومات لمستخدمي التقارير المالية حتى يتمكنوا من تقييم طبيعة عمليات تجميع الأعمال وآثارها المالية التي تحدث إما خلال الفترة المالية الحالية أو بعد نهايتها ولكن قبل المصادقة على التقارير المالية ونشرها من جهة؛ وتقييم الآثار المالية للتعديلات المقيدة في الفترة المالية الحالية وتخص عمليات تجميع الأعمال التي حدثت في الفترة أو الفترات المالية السابقة من جهة أخرى[3].

وبغرض تحقيق الهدفين المذكورين أعلاه قدم المعيار ضمن إرشادات التطبيق قائمة جد مفصلة عن المعلومات الواجب الإفصاح عنها لكل عملية تجميع أعمال نذكرها باختصار فيمايلي[4]:

1. معلومات توضيحية عامة عن عمليات تجميع الأعمال؛

[1] Asif Chaudhry and Others, **Op**. **cit**, p 349.

[2] Bruce Mackenzie and Others, **Op**. **cit**, p 333.

[3] Mohan R. Lavi, **The Impact of IFRS on Industry**, John Wiley & Sons Ltd., 1st Edition, United Kingdom, 2016, p 7.

[4] Kalpesh J. Mehta and Others, **Op**. **cit**, p 313

2. معلومات عن القيمة العادلة للمقابل المادي المحول؛
3. معلومات عن القيمة العادلة للمقابل المادي المحتمل؛
4. معلومات عن المبالغ المقيدة في تاريخ الإستحواذ لكل فئة رئيسية للأصول المقتناة والخصوم التي تم تحملها؛
5. معلومات عن الأصول التي تم تقييدها بشكل منفصل؛
6. مبلغ المكسب من عملية الشراء بسعر تفاضلي ووصف أسباب المعاملة التي أدت إليه؛
7. معلومات عن حصص الحقوق خارج السيطرة في الأعمال المستحوذ عليها المقيدة في تاريخ الاستحواذ وأساس قياسها في عمليات تجميع الأعمال التي تحتفظ فيها المنشأة المستحوذة بأقل من 100% من حصص حقوق الملكية؛
8. عندما يكون تاريخ الإستحواذ لعملية تجميع الأعمال بعد نهاية الفترة المالية ولكن قبل المصادقة على التقارير المالية ونشرها، فإنه يجب على المنشأة المستحوذة الإفصاح عن المعلومات الإضافية المطلوبة: أسماء الأعمال المستحوذ عليها ووصفها وكذا تاريخ الإستحواذ ونسبة أدوات الملكية المقتناة التي تمنح حق التصويت. في حال كانت المحاسبة الأولية غير مكتملة يجب تحديد أي الإفصاحات لم يكن بالإمكان تقديمها وأسباب ذلك؛
9. معلومات عن المحاسبة خلال فترة القياس: عندما تكون المحاسبة الأولية عن عملية تجميع أعمال غير مكتملة وتكون المبالغ المقيدة في التقارير المالية قد حددت بشكل مؤقت يجب الإفصاح عن أسباب عدم اكتمال المحاسبة الأولية والبنود المعنية وطبيعة ومبالغ التعديلات في فترة القياس؛
10. عند كل فترة مالية لاحقة لتاريخ الإستحواذ وحتى تحصّل المنشأة الأصل الممثل للمقابل المادي المحتمل أو تبيعه أو بخلاف ذلك تفقد الحق فيه أو حتى تسوّي المنشأة الخصم الممثل للمقابل المادي المحتمل أو إلى أن يلغى الخصم أو ينقضي، يجب الإفصاح عن أية تغييرات في المبالغ المقيدة وفي مدى النتائج غير المخصومة وأسباب هذه التغيرات وطرق التقييم ومدخلات النموذج الأساسي المستخدم لقياس المقابل المادي المحتمل.

3.2- المفاهيم والطرق المحاسبية البديلة

تطرقنا فيما سبق إلى المحاسبة عن عمليات تجميع الأعمال وفق متطلبات المعايير الدولية للتقارير المالية وسنحاول فيمايلي التطرق إلى المفاهيم التي تحكم إعداد التقارير المالية الموحدة والطرق المحاسبية البديلة الأخرى في مجال تجميع الأعمال.

1.3.2- المفاهيم المحاسبية

تشكل الحقوق خارج السيطرة بندا مميزا في التقارير المالية الموحدة ويطرح إشكالا من حيث طريقة عرضها في الميزانية الموحدة، وبحكم أنها تتميز بخصائص متعددة فالبعض يوصي بعرضها ضمن الديون والبعض

الآخر يرى إلحاقها بالأموال الخاصة بينما هناك من يرى عدم عرضها في الميزانية الموحدة إطلاقا. غير أن اختيار طريقة عرض الحقوق خارج السيطرة ضمن حقوق الملكية أو ضمن الديون له تأثير على بعض النسب المالية ويمكن أن يؤثر على إستنتاجات التحليل المالي للتقارير المالية الموحدة. لهذا فإن طريقة عرضها في التقارير المالية الموحدة كالتزامات تجاه الغير أو كجزء من حقوق الملكية أو عدم عرضها بالمرة تأتي من الإعتقادات والتصورات الضيقة أو الموسعة لكل منشأة حول نطاق المجمع وأغراض التقارير المالية الموحدة وشريحة المستعملين التي توجه إليهم، وبناءا على هذا توجد ثلاثة تصورات أصلية ثم انبثق عنها تصور رابع مختلط وهي[1]:

1.1.3.2- مدخل المالك أو تصور الملكية

هذا التصور هو أضيق التصورات الأربعة وهو مبني على أساس أن التقارير المالية الموحدة تهدف إلى عرض استثمارات المساهمين الأغلبية في المنشأة، وفي هذه الحالة تعطى الأولوية والأهمية الأكبر لعرض حقوق الأغلبية في المنشأة الأم وخصومها فقط وأما الحقوق خارج السيطرة فيجب عدم عرضها بالمرة.

2.1.3.2- المدخل المالي أو تصور المنشأة الأم

هذا التصور مبني على أساس أن التقارير المالية الموحدة يجب أن تركز بشكل رئيسي على إعلام مالكي المنشأة الأم (الأغلبية) لأنهم هم الذين يراقبون قرارات الإدارة وتوجهاتها، حيث يعتبر المساهمون الأقلية حملة حصة متبقية (طرف ثالث هو ما يشار إليه بمصطلح "الغير"). وعلى هذا فإن الحقوق خارج السيطرة يجب اعتبارها جزءا من الإلتزامات تجاه الغير، فتعرض في الميزانية الموحدة ضمن الديون وفي حساب النتيجة تعتبر من المصاريف التي يجب خصمها للوصول إلى النتيجة الصافية للمنشأة الأم. هذا التصور يفضّل وجهة النظر المالية من خلال اعتباره للأقلية كمقدمي أموال للمنشأة أي مساهمين يجب إعلامهم لكنهم يعتبرون أجانب وليس لهم خصائص المساهمين الأغلبية في المنشأة الأم.

3.1.3.2- المدخل الإقتصادي أو تصور المنشأة

إن التحليل المعاصر يرى ضرورة تجاوز إطار المنشأة والتركيز على مفهوم الوحدة الإقتصادية وبالتالي فإن التقارير المالية الموحدة تخص نوعين رئيسيين من المساهمين على نفس القدر من الأهمية في تمويل المنشأة الأم والفروع (الأغلبية والأقلية). هذا التصور الإقتصادي مبني على أساس أن التقارير المالية الموحدة يتم إعدادها بشكل رئيسي لأغراض اتخاذ القرار داخل المنشأة ويتجاوز التمييز بين فئات المساهمين (الأغلبية أو الأقلية) ويركز على الإعلام الجيد لكل المساهمين من خلال التمثيل الصادق لما هو تحت سيطرة المنشأة الأم حاليا من أصول وحقوق ملكية والتزامات في المجمع ككل. في هذه الحالة فإن الحقوق

[1] Pierre SCHEVIN, **Intérêts Minoritaires**, **Différence de Première Consolidation et Goodwill**, Revue Française de Comptabilité, Paris, N° 411, Juin 2008, p 23.

خارج السيطرة يجب عرضها ضمن حقوق الملكية دون تحديد أو تمييز "الأموال الخاصة الموحدة للمجمع" وفي حساب النتيجة تضاف حصة الأقلية للوصول إلى "النتيجة الموحدة للمجمع".

4.1.3.2- المدخل المختلط أو تصور المنشأة الأم الموسع

هذا التصور الرابع هجين أو مختلط إذ أن المساهمين الأقلية يعتبرون فئة حقوق ملكية خاصة ومختلفة ليس لها نفس المصالح مثل المساهمين الأغلبية، لكنهم مختلفون عن المقرضين ولا يجب معاملتهم كطرف ثالث (ما يشار إليه بمصطلح "الغير"). في هذه الحالة تعرض الحقوق خارج السيطرة كجزء من حقوق الملكية (وهذا يتوافق مع المدخل الإقتصادي) لكن في بند خاص ومحدد قبل الديون (وهذا يتوافق مع المدخل المالي)، وأما في حساب النتيجة فهو يتوافق مع تصور المنشأة الأم.

بالنسبة لمجلس معايير المحاسبة الدولية فهو يتبنى التصور الرابع المختلط كما يظهر في المعيار الجديد IFRS 10 : "يجب على المنشأة الأم عرض الحقوق خارج السيطرة في تقاريرها المالية الموحدة في الميزانية ضمن حقوق الملكية بشكل منفصل عن حقوق مالكيها"[1].

2.3.2- الطرق المحاسبية البديلة

إن التصورات الأربعة حول نطاق المجمع وأغراض التقارير المالية الموحدة تؤثر على تحديد الشهرة من تجميع الأعمال في ظل تطبيق طريقة الإستحواذ المستخدمة سابقا ومن بين الطرق المحاسبية البديلة لها: طريقة دمج الحقوق وطريقة الترحيل.

1.2.3.2- طريقة دمج الحقوق

قبل جوان 2001 كانت المعايير الأمريكية تسمح للمنشأة المستحوذة التي تتوفر فيها إثنى عشرة شرطا محددا بدقة بالمحاسبة عن عملية تجميع الأعمال باستخدام طريقة دمج الحقوق، بينما المنشآت التي لا تتوفر فيها هذه الشروط عليها المحاسبة باستخدام طريقة الشراء ولعل أهم هذه الشروط هو السيطرة على نسبة 90% من رأس المال. وتبعا لطريقة دمج الحقوق ينظر للمنشآت المشاركة بأنها تشتغل دوما كمنشأة إقتصادية واحدة ولهذا تقيد الأصول والخصوم في المحاسبة بقيمتها الدفترية وتدرج الأرباح المحتجزة قبل تجميع الأعمال في ميزانية المنشأة المستحوذة، وهذه المعالجة المحاسبية تتلاءم مع وجهة النظر المبنية على استمرارية الملكية وعدم وجود أساس جديد للمحاسبة. وعلى نفس المنوال وإلى غاية مارس 2004 كانت المعايير المحاسبية الدولية تطبق نفس القواعد في المحاسبة عن عملية تجميع الأعمال مع اختلاف طفيف في الشروط والتسمية حيث تسمى "طريقة توحيد الحقوق"، وحاليا لم تعد هذه الطريقة التي يشار إليها بدمج الحقوق مسموحة لا في المعايير الأمريكية ولا في المعايير الدولية. فقد ألغى المعيار IFRS 3 الحالي إستخدامها في المحاسبة عن تجميع الأعمال بسبب إستبعاده لإمكانية حدوث الإندماجات الحقيقية ووفقا

[1] Hervé Stolowy and Others, **Op**. **cit**, p 478.

للمجلس لا يمكن أن توفر طريقة توحيد الحقوق معلومات متفوقة عن تلك التي توفرها طريقة الإستحواذ تحت أي ظرف من الظروف. ويعتقد العديد من المجيبين على مجلس معايير المحاسبة الدولية حول مسألة تجميع الأعمال أن مثل توحيد الحقوق هذا أو الإندماجات الحقيقية لا يزال يحدث حتى ولو كان نادرا فقط، وسيكون من المستحيل في مثل هذه الحالات تحديد المستحوذ كما هو مطلوب في المعيار IFRS 3 [1].

الجدول رقم 4: طريقة الإستحواذ مقابل طريقة دمج الحقوق

طريقة الإستحواذ	طريقة دمج الحقوق
يجب تحديد المنشأة المستحوذة	لا توجد منشأة مستحوذة وكلا الطرفين يندمج من أجل المصلحة المشتركة
المقابل المادي المحول يسجل بالقيمة العادلة	المقابل المادي المقدم والذي غالبا ما يكون عبارة عن أسهم يسجل بالقيمة الدفترية
تقيم وتسجل الأصول المقتناة المستحوذ عليها والخصوم المتحملة بالقيمة العادلة في تاريخ الإستحواذ	تبقى الأصول المستحوذ عليها والخصوم المتحملة مقيمة بالقيمة الدفترية
لا يتم الإعتراف في قائمة الدخل والأرباح المحتجزة إلا بالأحداث والعمليات التي وقعت بعد تاريخ الإستحواذ	لا وجود لتاريخ الإستحواذ ويقضي مفهوم دمج الحقوق بتسجيل العمليات كما لو أن المنشأتين كانتا مندمجتين منذ البداية وعلى الدوام
تسجل الشهرة كأصل معنوي وتخضع لاختبار نقص القيمة بشكل مستمر	لا تسجل الشهرة في طريقة دمج الحقوق

***Source**: Kenneth Lee and Nick Antill, Company valuation under IFRS: Interpreting and forecasting accounts using IFRS, Harriman House, Ltd., 2nd Edition, Great Britain, 2008, p 355.*

وقد ورد في قاعدة الإستنتاجات للمعيار IFRS 3 أنه في حالة وجود إندماجات حقيقة والتي يشكك المجلس في حدوثها فالطريقة المحاسبية المثلى التي ينبغي استخدامها يمكن أن تكون طريقة البدء من جديد Fresh Start وهي طريقة تتطلب من كل المنشآت المشاركة في تجميع الأعمال تقييم جميع الأصول بالقيمة العادلة. ومع ذلك فقد تجاهل مجلس معايير المحاسبة الدولية أيضا طريقة البدء من جديد وليس لديه خطط لمناقشتها. غير أن طريقة توحيد الحقوق لم يتم استبعادها بشكل كامل بالنسبة لمطوري المعايير الدولية للتقارير المالية، فالمعاملات تحت السيطرة المشتركة (مثل عمليات إعادة التنظيم الداخلية ضمن المجمع) تعتبر خارج نطاق المعيار IFRS 3، وفي الممارسة العملية تطبق طريقة توحيد الحقوق أو طريقة الترحيل

[1] Paul Marcus Fischer and Others, **Op**. **cit**, p 8.

في المحاسبة عن مثل هذه الحالات حتى وإن كانت عملية إعادة التنظيم الداخلية لا تعد تجميعا حقيقيا من منظور المنشآت المعنية[1].

2.2.3.2- طريقة الترحيل

الطريقة البديلة الأخرى خاصة بالمحاسبة عن عمليات تجميع الأعمال التي تحت نفس السلطة هي طريقة الترحيل Carry Over وتعتبر وسطا بين الطريقتين السابقتين طريقة الإستحواذ وطريقة توحيد الحقوق. هذه الطريقة تقضي بتحديد تاريخ الإستحواذ ومن ثم تجميع الأعمال بناءا على القيم الدفترية للأصول والخصوم دون إعادة تقييمها بالقيمة العادلة ودون الإعتراف بالشهرة، بالإضافة إلى أن القيم المقارنة للفترات المالية السابقة لا يجب مراجعتها كما في طريقة توحيد الحقوق وهذا يعتبر ترحيلا للحسابات من الدفاتر المحاسبية للمنشأة المستحوذ عليها إلى دفاتر المنشأة المستحوذة[2].

[1] David Alexander and Others, **Op**. **cit**, p 661.

[2] David Alexander and Others, **Ibid**, p 664.

3- المساهمات في المنشآت التابعة والمشاريع المشتركة

تناولنا في الجزء السابق طريقة الإستحواذ المستخدمة في عمليات تجميع الأعمال للمحاسبة عن المساهمات التي تمنح للمنشأة الأم السيطرة على الفروع وقدمنا أيضا المعلومات التي يجب عليها أن تفصح عنها، إلا أنه يمكن للمنشأة الأم أن تمتلك مساهمات مالية في منشآت أخرى لا تمنحها السيطرة ولكن تمنحها نفوذا ملحوظا أو تأثيرا ملحوظا على صافي الأصول حيث تستخدم طريقة محاسبية أخرى غير طريقة الإستحواذ.

في هذا الجزء سوف نتطرق لطرق المحاسبة عن هذا النوع من المساهمات المالية والمبادئ التي تحكمها وكذا المعلومات التي يجب الإفصاح عنها تبعا لما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم 28 "الإستثمارات في المنشآت التابعة والمشاريع المشتركة" الذي يهدف إلى شرح مبادئ وقواعد المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت التابعة وتحديد متطلبات تطبيق طريقة حقوق الملكية عند المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت التابعة والمشاريع المشتركة وقد تم إصدار نسخته الأصلية سنة 1989 ثم تم تعديله عدة مرات سنة 1994، 1999، 2000 و2011،.

1.3- المبادئ والمفاهيم

1.1.3- تحديد المنشآت التابعة أو الزميلة

عندما تحتفظ المنشأة بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال فروعها بنسبة 20% أو أكثر من حقوق التصويت في المنشأة المستثمر فيها، فإنه يفترض أنها تمارس عليها نفوذا ملحوظا ما لم تثبت الأدلة بشكل واضح عكس ذلك. وفي المقابل عندما تحتفظ المنشأة بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال فروعها بنسبة أقل من 20% من حقوق التصويت في المنشأة المستثمر فيها فإنه يفترض أنها لا تمارس عليها نفوذا ملحوظا ما لم تثبت الأدلة بشكل واضح وجود النفوذ الملحوظ. كما أن ملكية منشأة مستثمرة أخرى لنسبة كبيرة من حقوق التصويت أو لأغلبيتها لا تمنع بالضرورة المنشأة المستثمرة من أن يكون لها نفوذ ملحوظ[1].

وقد تمتلك المنشأة أذونات أسهم أو خيارات شراء أسهم أو أدوات دين أو حقوق ملكية تكون قابلة للتحويل إلى أسهم عادية أو أدوات مشابهة أخرى والتي إذا تم تنفيذها أو تحويلها يمكنها أن تعطي للمنشأة حقوق تصويت إضافية أو أن تخفض حقوق التصويت لطرف آخر. لهذا يجب على المنشأة المستثمرة تفحص كل الحقائق والظروف بما في ذلك شروط ممارسة حقوق التصويت المحتملة والترتيبات التعاقدية الأخرى التي تؤثر على حقوق التصويت المحتملة باستثناء نوايا الإدارة والقدرة المالية لممارسة أو لتحويل تلك الحقوق المحتملة. ولتحقيق هذا الشرط عند تقييم النفوذ الملحوظ لا يؤخذ في الحسبان سوى حقوق التصويت المحتملة التي تكون قابلة للممارسة أو قابلة للتحويل في الوقت الحالي بما في ذلك حقوق التصويت المحتملة التي تحتفظ بها المنشآت الأخرى. وأما إذا كان لا يمكن ممارستها أو تحويلها حتى تاريخ مستقبلي أو حتى وقوع

[1] Claude LOPATER et Autres, **Mémento IFRS**, **Op**. **cit**, p 154.

حدث مستقبلي فإنها لا تعتبر قابلة للممارسة أو قابلة للتحويل في الوقت الحالي، وتبعا للمعيار يعتبر حدوث واحد أو أكثر من الأمور التالية دليلا يثبت ممارسة النفوذ الملحوظ[1]:

1. التمثيل في مجلس الإدارة أو في أي جهاز إدارة مكافئ في المنشأة المستثمر فيها؛
2. المشاركة في عمليات وضع السياسات بما في ذلك المشاركة في القرارات بشأن توزيع الأرباح أو التوزيعات الأخرى؛
3. المعاملات ذات الأهمية النسبية بين المنشأة والمنشأة المستثمر فيها؛
4. تبادل الموظفين الإداريين الرئيسيين؛
5. تقديم معلومات تقنية أساسية.

من جهة أخرى تفقد المنشأة النفوذ الملحوظ على المنشأة المستثمر فيها عندما تفقد القدرة على المشاركة في قرارات سياساتها المالية والتشغيلية، ويمكن أن يحدث فقدان النفوذ الملحوظ مع حدوث تغير في المستويات المطلقة أو النسبية للملكية أو بدونه، وقد يحدث ذلك على سبيل المثال عندما تصبح منشأة تابعة خاضعة لسيطرة حكومة أو محكمة أو إدارة أو جهة تنظيمية أخرى أو نتيجة لترتيب تعاقدي. وحسب متطلبات المعيار IAS 28 تتم المحاسبة عن المساهمات في المنشآت التي تخضع للنفوذ الملحوظ وفق طريقة حقوق الملكية.

2.1.3- طريقة حقوق الملكية

إن طريقة التكلفة في المحاسبة عن المساهمات في المنشآت التابعة لا تعكس ببساطة الحقيقة الإقتصادية لحقوق المستثمر في منشأة تشير نشاطاتها ولو في جزء منها على الأقل إلى الكفاءات التشغيلية للمستثمر وقراراته الإدارية فيها. فإثبات الدخل على أساس توزيعات الأرباح المستلمة لا يعد مقياسا كافيا يستند إليه في الإعتراف بالدخل الذي تحققه المنشأة المستثمرة من استثمارها في المنشأة التابعة أو المشروع المشترك لأنها لا تعبر بصورة قوية عن أدائهما، وحيث أن للمنشأة المستثمرة سيطرة مشتركة أو نفوذا ملحوظا على المنشأة المستثمر فيها فإن لها حصة في أداء المنشأة التابعة أو المشروع المشترك وبالتالي حصة في العائد على استثمارها. لهذا فإن الحاجة الواضحة لعرض الحقيقة الإقتصادية في التقارير المالية للمستثمر بدلا من التركيز على الشكل القانوني هي التي أدت بشدة إلى تطوير طريقة حقوق الملكية عملا بمبدأ تغليب الواقع الإقتصادي على الشكل القانوني، وهذا يتماشى مع الفكرة السائدة بأن المعايير الدولية للتقارير المالية تسعى إلى الإفصاح في التقارير المالية عن كل النشاطات التي لها تأثير محتمل على المركز والأداء الماليين للمنشأة بما فيها تلك التي يعتقد أنها تكون معاملات خارج الميزانية. وفي إطار تطبيق طريقة حقوق

[1] Steven Rubin, **Consolidation**, **Translation and the Equity Method**, in **Accountants' Handbook Volume 1**: **Financial Accounting and General Topics**, Edited by D. R. Carmichael and Others, John Wiley & Sons, Inc., 11th Edition, New Jersey, 2007, p 437.

الملكية يتوسع نطاق التقارير المالية للمستثمر لتشمل حصته في العائد على استثماره في المنشأة التابعة أو المشروع المشترك، ونتيجة لذلك فهي توفر تقريرا إعلاميا أكثر عن صافي أصول المنشأة المستثمرة وأرباحها أو خسائرها[1].

2.3- المبادئ الأساسية

تطبق طريقة حقوق الملكية في المحاسبة عن المساهمات في المنشآت التابعة والمشاريع المشتركة وهي تسمح للمنشأة المستثمرة التي تسيطر على نسبة معينة من حقوق التصويت في المنشأة المستثمر فيها أن تدمج نتائج هذه الأخيرة في حساباتها في حدود النسبة التي تمتلكها. وعوض أن تدرج حصتها في كل بند من بنود الإيرادات والمصاريف والأصول والخصوم في تقاريرها المالية فهي تدرج فقط حصتها في الأرباح أو الخسائر كبند واحد مستقل في قائمة الدخل، وبنفس الطريقة تدرج أيضا حصتها في أصول وخصوم المنشأة المستثمر فيها كبند واحد مستقل في قائمة المركز المالي ولهذا تسمى أيضا بطريقة التوحيد في سطر واحد[2].

عند تطبيق طريقة حقوق الملكية في المحاسبة الأولية تقيد المساهمات في المنشأة التابعة أو المشروع المشترك بالتكلفة ويتم لاحقا تعديل القيمة المحاسبية للمساهمات بالزيادة أو النقصان تبعا لنصيب المستثمر في النتيجة الصافية للمنشأة المستثمر فيها بعد تاريخ الاستحواذ، حيث يقيد نصيب المنشأة المستثمرة من ربح أو خسارة المنشأة المستثمر فيها ضمن أرباح أو خسائر المنشأة المستثمرة وتخفض توزيعات الأرباح المستلمة من المنشأة المستثمر فيها المبلغ الدفتري للمساهمات. وقد تكون التعديلات على المبلغ الدفتري ضرورية أيضا لإثبات التغيرات في الحصة النسبية للمنشأة المستثمرة في المنشأة المستثمر فيها والناتجة عن التغيرات في الدخل الشامل الآخر للمنشأة المستثمر فيها، حيث يقيد نصيب المنشأة المستثمرة من هذه التغيرات ضمن الدخل الشامل الآخر للمنشأة المستثمرة وتتضمن مثل هذه التغيرات تلك الناتجة عن إعادة تقييم الأصول الملموسة وفروق تغير أسعار صرف العملات الأجنبية.

إن تحديد حصة المنشأة المستثمرة في منشأة تابعة أو مشروع مشترك يتم فقط على أساس حصص حقوق الملكية القائمة في الوقت الحالي ولا يعتد بالممارسة أو التحويل المحتمل لحقوق التصويت الممكنة والأدوات المشتقة الأخرى. لكن عندما يكون للمنشأة ملكية قائمة بشكل جوهري نتيجة لمعاملة تمنحها في الوقت الحالي الحق في الحصول على العوائد المرتبطة بحصة الملكية فإن هذا الحق في العوائد يجب أخذه بعين

[1] Murray W. Hilton and Darrell Herauf, **Modern Advanced Accounting in Canada**, McGraw-Hill Ryerson Limited, 7th Edition, Canada, 2013, p 62.

[2] Barry J. Epstein and Nadira M. Saafir, **GAAP**: **Practical Implementation Guide and Workbook**, John Wiley & Sons, Inc., New Jersey, 2010, p 155.

الإعتبار، وتستثنى هذه الأدوات من تطبيق متطلبات المعيار IFRS 9 بغض النظر أنها توافق تعريف الأدوات المالية المشتقة.

1.2.3- المحاسبة الأولية وإثبات الشهرة

تطبق نفس مبادئ طريقة الإستحواذ في المحاسبة عند اقتناء المساهمات في المنشآت التابعة والمشاريع المشتركة ويعتبر تاريخ الشراء هو تاريخ بداية تطبيق طريقة حقوق الملكية. في هذا التاريخ تقارن تكلفة حيازة المساهمات مع الحصة النسبية للمنشأة المستثمرة في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد وخصوم المنشأة المستثمر فيها ويقيد الفرق كما يلي[1]:

- إذا كان الفرق إيجابيا فهو يقيد كشهرة متعلقة بالمنشأة التابعة أو المشروع المشترك وتدرج ضمن القيمة الدفترية للإستثمار دون أن يتم اهتلاكه؛
- إذا كان الفرق سلبيا أي أن التكلفة أقل من القيمة العادلة فهو يقيد كإيراد للسنة المالية ضمن بند حصة المنشأة المستثمرة في أرباح أو خسائر المنشأة التابعة أو المشروع المشترك.

هذا وتقيد التعديلات في حصة المنشأة المستثمرة في أرباح أو خسائر المنشأة التابعة أو المشروع المشترك بعد الشراء لإثبات آثار القيمة العادلة في تاريخ الشراء مثل اهتلاكات الأصول ونقص قيمتها.

2.2.3- المحاسبة اللاحقة

في الفترات المالية اللاحقة لفترة الإعتراف الأولي يعدّل المستثمر القيمة المحاسبية للمساهمات بالزيادة مقابل حصته النسبية في صافي أرباح المنشأة التابعة أو المشروع المشترك، وبالنقصان مقابل حصته النسبية في الخسائر وتوزيعات الأرباح المستلمة[2].

3.2.3- الإستثناءات من تطبيق طريقة حقوق الملكية

يجب على المنشأة التي تمارس نفوذا ملحوظا أو لها سيطرة مشتركة على منشأة مستثمر فيها أن تستخدم طريقة حقوق الملكية في المحاسبة عن مساهماتها في المنشأة التابعة أو المشروع المشترك باستثناء الحالات التالية[3]:

- المساهمات مصنفة ضمن الإستثمارات الموجهة للبيع بما يتوافق مع المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 5 "الأصول غير الجارية المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة"؛
- في حالة المساهمات المحتفظ بها أو بجزء منها بشكل غير مباشر من خلال منشأة لرأس المال المخاطر أو صندوق مشترك أو صندوق أمانة إستثمارية والمنشآت المشابهة بما في ذلك صناديق

[1] Claude LOPATER et Autres, **Mémento IFRS**, **Op**. **cit**, p 451.

[2] Barry J. Epstein and Eva K. Jermakowicz, **Op**. **cit**, p 156.

[3] David Alexander and Others, **Op**. **cit**, p 670.

التأمين المرتبطة بالإستثمار، ويمكن للمنشأة أن تختار قياس ذلك الجزء من المساهمات في المنشآت التابعة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقا للمعيار IFRS 9؛

- إذا كانت المنشأة المستثمرة هي منشأة أم معفاة من إعداد التقارير المالية الموحدة بموجب الإستثناء الوارد في المعيار IFRS 10.

4.2.3- المعالجة المحاسبية للخسائر

رأينا فيما سبق أن طريقة حقوق الملكية تتطلب عند المحاسبة الأولية إثبات المساهمات في المنشآت التابعة بالتكلفة وتعدل لاحقا بعد الإستحواذ بالحصة النسبية للمستثمر في أرباح أو خسائر المنشأة التابعة غير أن هذا المعيار IAS 28 ينوه على مايلي[1]:

"إذا تساوى نصيب المنشأة المستثمرة من خسائر المنشأة التابعة أو المشروع المشترك مع حصتها في المنشأة التابعة أو المشروع المشترك أو زاد عنها، فإن المنشأة المستثمرة تتوقف عن إثبات نصيبها من الخسائر الإضافية. والحصة في المنشأة التابعة أو المشروع المشترك هي المبلغ الدفتري للمساهمات في المنشأة التابعة أو المشروع المشترك المحدد باستخدام طريقة حقوق الملكية مضافا إليه أي حصص طويلة الأجل والتي تشكل في الجوهر جزءا من صافي استثمار المنشأة في المنشأة التابعة أو المشروع المشترك."

وعندما تنخفض حصة المنشأة المستثمرة إلى الصفر يتم تحمل خسائر إضافية مع الإعتراف بالتزام يعادل فقط مقدار ما تحملته المنشأة من التزامات قانونية أو تأسيسية أو مقدار المدفوعات التي قدمتها نيابة عن المنشأة التابعة أو المشروع المشترك، وعندما تقوم المنشأة التابعة أو المشروع المشترك مستقبلا بالتقرير عن تحقيق أرباح من نشاطاتها تستأنف المنشأة المستثمرة إثبات نصيبها من هذه الأرباح لكن بعد أن يتساوى نصيبها من الأرباح مع نصيبها من الخسائر غير المعترف بها.

3.3- المحاسبة عن التغيرات في حصة الملكية

تحدث بعض القضايا المحاسبية عندما يقوم المستثمر ببيع حصته في المنشأة التابعة أو المشروع المشترك أو جزء منها فقط أو عندما يقوم بشراء حصص إضافية فيها، وينتج عنها التوقف عن تطبيق طريقة حقوق الملكية في المحاسبة أو متابعة تطبيقها أو الرجوع إليها إن كان قد تم التوقف عن تطبيقها في مرحلة سابقة وهذه القضايا تشمل مايلي[2]:

1.3.3- فقدان النفوذ الملحوظ

يفقد المستثمر النفوذ الملحوظ على المنشأة التابعة أو المشروع المشترك عندما يخسر القدرة على المشاركة في اتخاذ قراراتها المالية والتشغيلية، ولا يحدث هذا دوما مع تغير القيمة المطلقة أو النسبية لمستويات حصة

[1] Barry J. Epstein and Nadira M. Saafir, **Op**. **cit**, p 159.

[2] Bruce Mackenzie and Others, **Op**. **cit**, p 348.

الملكية بل قد يحدث أيضا عندما تصبح المنشأة التابعة أو المشروع المشترك تحت سلطة الحكومة أو المحكمة أو إدارة أو هيئة تنظيمية أخرى بالإضافة إلى الإتفاقيات التعاقدية التي يمكن أن تغير النفوذ الملحوظ أو فقدانه.

2.3.3- التوقف عن تطبيق طريقة حقوق الملكية

بدءا من التاريخ الذي يصبح فيه الإستثمار لا يستوفي تعريفات المنشأة التابعة أو المشروع المشترك يجب على المنشأة المستثمرة أن تتوقف عن تطبيق طريقة حقوق الملكية ويحدث هذا على النحو التالي:

1. إذا أصبح الإستثمار يحقق السيطرة تصبح المنشأة المستثمر فيها فرعا وبالتالي يجب على المنشأة المستثمرة المحاسبة عنها وفقا للمعيار IFRS 3 والمعيار IFRS 10؛
2. إذا كانت الحصة المتبقية في المنشأة التابعة السابقة أو المشروع المشترك السابق أصلا ماليا فعلى المنشأة المستثمرة قياس هذه الحصة المتبقية بالقيمة العادلة، حيث أن القيمة العادلة للحصة المتبقية هي قيمتها العادلة المقيدة عند الإعتراف الأولي به كأصل مالي وفقا للمعيار IFRS 9 ويجب على المنشأة أن تعترف ضمن الربح أو الخسارة بأي فرق بين:
   - القيمة العادلة لأي حصة متبقية وأي متحصلات ناتجة عن التنازل عن حصة جزئية في المنشأة التابعة أو المشروع المشترك؛
   - والمبلغ الدفتري للإستثمار في تاريخ التوقف عن تطبيق طريقة حقوق الملكية.
3. عندما تتوقف المنشأة المستثمرة عن استخدام طريقة حقوق الملكية يجب عليها المحاسبة عن جميع المبالغ المتعلقة بهذا الإستثمار التي اعترفت بها سابقا ضمن الدخل الشامل الآخر باستخدام نفس الأساس الذي يجب استخدامه لو تنازلت مباشرة عن الأصول والخصوم المتعلقة به؛
4. إذا أصبح المشروع المشترك منشأة تابعة أو أصبحت المنشأة التابعة مشروعا مشتركا يستمر تطبيق طريقة حقوق الملكية دون إعادة تقييم الحصة المتبقية من الإستثمار؛

وإذا تقلصت الحصة المتبقية في منشأة تابعة أو مشروع مشترك واستمر تطبيق طريقة حقوق الملكية يتم حساب الربح أو الخسارة عن الجزء المباع بالفرق بين المبالغ المحصلة والقيمة الدفترية للجزء المباع، ويعاد تصنيف أي حصة نسبية من الربح أو الخسارة المتعلقة به المقيدة سابقا في الدخل الشامل الآخر في الأرباح أو الخسائر من التنازل عن الأصول أو الخصوم ذات العلاقة. وتعرض الأرباح أو الخسائر من التنازل عن حصص الملكية في المنشآت التابعة أو المشاريع المشتركة كبند مستقل بعد بند حصة هذه المنشآت التابعة أو المشاريع المشتركة من النشاطات التشغيلية المستمرة.

3.3.3- تحقيق النفوذ الملحوظ بمراحل

يمكن للمنشأة أن تمتلك باستثمار في حصة أسهم عادية لمنشأة أخرى أقل من المستوى الذي من شأنه أن يؤدي إلى افتراض النفوذ الملحوظ (نسبة 20%)، ثم تشتري في وقت لاحق حصصا أخرى بحيث يتم تجاوز عتبة تطبيق طريقة حقوق الملكية. وتشير إرشادات المعيار IAS 28 إلى أنه عند تطبيق طريقة حقوق الملكية الأولي يجب حساب الفرق بين القيمة الدفترية للإستثمار والقيمة العادلة لصافي الأصول المقابلة له. وعلى الرغم من تطبيق أحكام القيمة العادلة للمعيار IAS 39 فمن المحتمل أن يكون هناك فرق بين القيمة العادلة للإستثمار السلبي (مقاسة بأسعار السوق للأدوات المتداولة في البورصة) والقيمة العادلة لصافي أصول المنشأة المستثمر فيها المقابلة له (والتي تنجم عن القدرة على توليد التدفقات النقدية، ...). وبالتالي عندما يتم تجاوز العتبة المحاسبية لتطبيق طريقة حقوق الملكية لأول مرة بالنسبة للإستثمار الذي كان سلبيا سابقا فإن تحديد المكون "الشبيه بالشهرة" في الإستثمار سيكون أمرا ضروريا.

4.3.3- الزيادة في حصة الملكية

عندما تقوم المنشأة بزيادة حصتها في المنشأة التابعة القائمة بحيث تستمر في النفوذ الملحوظ بشكل كبير دون أن تؤدي إلى تحقيق السيطرة، يتم إضافة تكلفة شراء الحصة الإضافية بما في ذلك أية تكاليف منسوبة مباشرة إلى القيمة الدفترية للمنشأة التابعة. ويتم حساب الشهرة الناتجة عن شراء الحصة الإضافية بناء على معلومات القيمة العادلة في تاريخ الإستحواذ على الحصة الإضافية، ويمكن ألا تزيد الحصة التي كانت تمتلكها المنشأة سابقا لأن وضع الإستثمار لم يتغير. وينطبق الشيء نفسه عندما تنخفض الحصص القائمة مما يؤدي إلى زيادة الحصة في منشأة تابعة حالية (على سبيل المثال، عندما تشتري المنشأة المستثمر فيها أسهم خزينة من المساهمين الخارجيين أي غير أصحاب المنشأة المعدة للتقارير).

5.3.3- تخفيف الخسائر

قد تنخفض الحصة في منشأة تابعة أو مشروع مشترك على سبيل المثال بعد زيادة رأس المال من جانب المنشأة المستثمر فيها والتي لا تشارك فيها المنشأة المستثمرة ويعتبر هذا التصرف تنازلا جزئيا عن حصة المنشأة المستثمرة في المنشأة التابعة. هذا النوع من المعاملات الرأسمالية للمنشأة المستثمر فيها والتي تخفف من حصة استثمار المستثمر لا تعالج بالمعيار IAS 28. وعلى الرغم من أنه وفقا للمعيار IFRS 10 يتم الإعتراف بالتغيرات في نسبة الحقوق خارج السيطرة مباشرة في حقوق الملكية، فإن هذا المبدأ يبدو غير قابل للتطبيق في هذه الحالة حيث أن المستثمر لا يحاسب سوى عن حصته في المنشأة المستثمر فيها وفقا لطريقة حقوق الملكية لأنه لم يدخل في معاملة مع المنشأة التابعة. وبالتالي فإن التعديلات المحاسبية لمثل هذه المعاملات لا تشكل معاملات مع المالكين ويجب الإعتراف بأية أرباح أو خسائر في قائمة الدخل.

6.3.3- خسائر القيمة

تطبق المنشأة المعيار IAS 39 لتحديد ما إذا كان أي استثمار في منشأة تابعة أو مشروع مشترك قد انخفضت قيمته، كما يتم استخدام نفس المعيار لتحديد ما إذا كان هناك انخفاض في حصص أخرى في المنشأة التابعة أو المشروع المشترك. وبما أن الشهرة مدرجة ضمن القيمة الدفترية للإستثمار فإنه لا يتم تقييمها بشكل منفصل لتحديد الإنخفاض في القيمة، بل يتم تقييم القيمة الإجمالية للإستثمار وفقا للمعيار IAS 39 ولا يتم تقييم جزء الشهرة من خلال المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 "تدني قيمة الأصول". ولكن إذا كان المعيار IAS 39 يشير إلى وجود انخفاض في القيمة فإن إجمالي القيمة الدفترية للإستثمار يتم مقارنتها بالقيمة القابلة للإسترداد (الأعلى من بين القيمة المستخدمة أو القيمة العادلة) المحددة وفقا للمعيار IAS 36، وعلى وجه التحديد لا توزع خسارة الإنخفاض في القيمة على أي أصل منفرد بما في ذلك الشهرة وإنما تنخفض القيمة الإجمالية للإستثمار.

تطبق عكس خسارة انخفاض القيمة فقط عندما تزيد القيمة القابلة للإسترداد للإستثمار وعند تحديد القيمة قيد الإستخدام يجب على المنشأة مراعاة مايلي:

- حصتها من القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقع أن يتم توليدها من قبل المنشأة المستثمر فيها ككل، بما في ذلك التدفقات النقدية من عمليات المنشأة المستثمر فيها والمبالغ المحصلة من التنازل النهائي عن الإستثمار؛
- القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة والتي من المتوقع أن تنشأ من توزيعات الأرباح التي سيتم استلامها من الإستثمار ومن التنازل النهائي عنه.

وفي إطار الإفتراضات المناسبة (في ظل العمل الجيد لسوق رأس المال) كلا الطريقتين تعطي نفس النتيجة.

4- المحاسبة عن الترتيبات المشتركة

لقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في سنة 1990 المعيار المحاسبي الدولي رقم 31 "الحقوق في المشاريع المشتركة" وتفسير اللجنة الدائمة رقم 13 "المنشآت تحت السيطرة المشتركة والمشاركة بأصول غير نقدية"، وظل هذان المعياران يخضعان للتحسين والتعديل إلى غاية سنة 2011 حيث تم إلغاؤهما واستبدالهما بمعيار جديد هو المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 11 "الترتيبات المشتركة" الذي يهدف إلى وضع المبادئ الأساسية التي يجب أن تتقيد بها جميع المنشآت للتقرير عن حصصها في كل أنواع الترتيبات الخاضعة للسيطرة المشتركة.

1.4- المبادئ والمفاهيم

1.1.4- مفهوم الترتيب المشترك

يعرف الترتيب المشترك بأنه ترتيب يكون لطرفين أو أكثر سيطرة مشتركة عليه ويمكن أن يكون عملية مشتركة أو مشروعا مشتركا وبشكل خاص هو يتميز بخاصيتين اثنتين هما[1]:

1. أن تكون الأطراف المشاركة فيه مقيدة بترتيب تعاقدي؛
2. أن يمنح الترتيب التعاقدي سيطرة مشتركة لطرفين أو أكثر.

2.1.4- الترتيب التعاقدي

يمكن الإستدلال على الترتيب التعاقدي بعدة طرق لكن الغالب هو أن الترتيب التعاقدي الواجب النفاذ يكون مكتوبا عادة في شكل عقد أو مناقشات موثقة بين الأطراف، إلا أنه يمكن أيضا أن تنشأ عن الآليات التشريعية إما بحد ذاتها أو مقترنة بعقود مكتوبة أخرى وترتيبات واجبة النفاذ بين الأطراف. وعندما تهيكل الترتيبات المشتركة من خلال كيان منفصل فإن الترتيب التعاقدي أو بعض جوانبه سوف يكون مدرجا في بعض الحالات في مواد أو ميثاق أو لوائح الكيان المنفصل.

يحدد الترتيب التعاقدي الشروط التي تشارك على أساسها الأطراف في النشاط موضوع الترتيب ويتناول الترتيب التعاقدي بشكل عام الجوانب التالية:

- غرض الترتيب المشترك ونشاطه ومدته؛
- كيفية تعيين أعضاء مجلس الإدارة أو الهيئة الحاكمة المعادلة للترتيب المشترك؛
- تحديد عملية اتخاذ القرار وتوضيح الأمور التي تتطلب قرارات من الأطراف، وحقوق تصويت الأطراف، ومستوى الدعم المطلوب لتلك الأمور، حيث تحدد عملية اتخاذ القرار المنعكسة في الترتيب التعاقدي السيطرة المشتركة على الترتيب؛

[1] IFRS Foundation, **IFRS Standards Part A**: **IFRS 11 Joint Arrangements**, **Op**. **cit**, p 546.

- رأس المال أو المساهمات الأخرى المطلوبة من الأطراف؛
- كيفية تقسيم الأطراف للأصول والخصوم والإيرادات والمصاريف والأرباح أو الخسائر المتعلقة بالترتيب المشترك.

3.1.4- السيطرة المشتركة

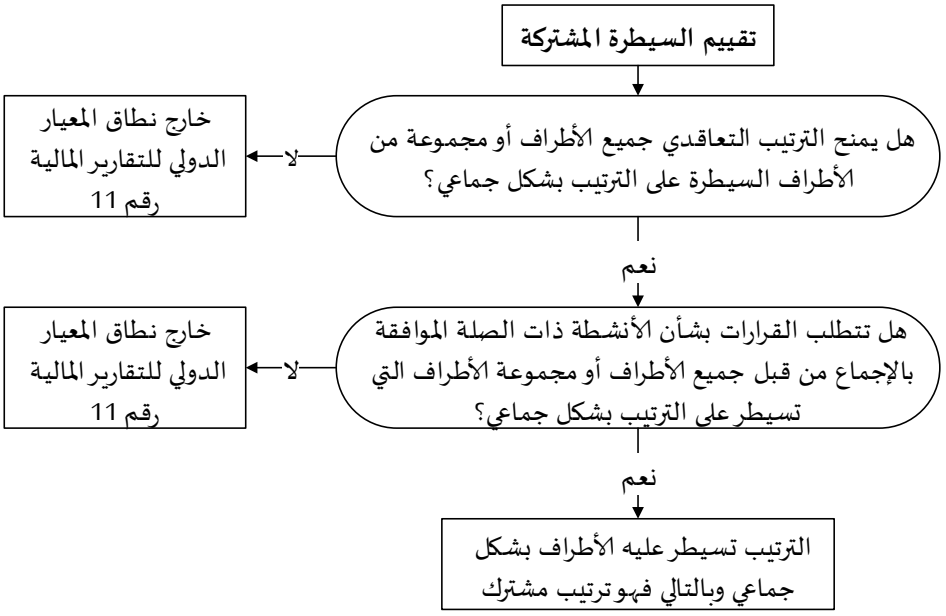
يعرف المعيار IFRS 11 السيطرة المشتركة بأنها اتفاق تعاقدي لتقاسم السيطرة على الترتيب المشترك وهي تتحقق فقط عندما تتطلب القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة الموافقة بالإجماع من قبل الأطراف التي تتقاسم السيطرة. وعند تقييم أحقية المنشأة في السيطرة المشتركة على الترتيب المشترك يجب عليها أولا أن تقيم إذا كان جميع الأطراف أو مجموعة من الأطراف تسيطر عليه، ويتم ذلك باستخدام تعريف السيطرة المحدد في المعيار IFRS 10. إذ يجب تحديد ما إذا كان جميع الأطراف أو مجموعة من الأطراف عرضة لعوائد متقلبة أو لهم حقوق فيها بموجب مشاركتهم في الترتيب وأن لهم القدرة على التأثير على هذه العوائد من خلال استعمال سلطتهم على الترتيب، وإذا ثبت أن جميع الأطراف أو مجموعة من الأطراف قادرين بشكل جماعي على توجيه الأنشطة التي تؤثر بشكل جوهري على عوائد الترتيب (أي الأنشطة ذات الصلة) فإن تلك الأطراف تسيطر بشكل جماعي عليه[1].

ويعني شرط الموافقة بالإجماع أن أي طرف لديه سيطرة مشتركة على الترتيب يستطيع أن يمنع أيا من الأطراف الأخرى أو من مجموعة الأطراف من اتخاذ قرارات من جانب واحد حول الأنشطة ذات الصلة بدون موافقته، وأما إذا كان شرط الموافقة بالإجماع يتعلق فقط بالقرارات التي تمنح طرفا ما حقوق حماية ولا يتعلق بالقرارات حول الأنشطة ذات الصلة بالترتيب فإن ذلك الطرف لا يعتبر طرفا لديه سيطرة مشتركة على الترتيب.

بشكل عام وبالإستناد إلى الشكل الموالي إذا كان الترتيب التعاقدي لا يمنح لجميع الأطراف المشاركين فيه أو لمجموعة من الأطراف المشاركين السيطرة على الترتيب بشكل جماعي فإنه يعتبر خارج نطاق معيار التقارير المالية رقم 11، وأما إذا كان يمنحهم السيطرة على الترتيب بشكل جماعي فيجب النظر في القرارات المتعلقة بالنشاطات ذات الصلة للترتيب. فإذا كانت القرارات تتطلب موافقة بالإجماع من قبل الأطراف التي تتقاسم السيطرة يتم اعتبار الترتيب التعاقدي بينهم ترتيبا مشتركا ويدخل في نطاق المعيار وإذا كانت القرارات لا تتطلب الموافقة بالإجماع فهو يعتبر خارج نطاق المعيار.

[1] Steven Collings, **Op**. **cit**, p 79.

الشكل رقم 9: تقييم السيطرة المشتركة



***Source**: IFRS Foundation, **IFRS Standards Part A: IFRS 11 Joint Arrangements**, IFRS Foundation Publications Department, London, 2016, p 554.*

2.4- أنواع الترتيبات المشتركة

تنشأ الترتيبات المشتركة بأشكال وأغراض متعددة (مثل اقتسام التكاليف والمخاطر بين الأطراف أو سعي الأطراف للوصول إلى تقنية جديدة أو أسواق جديدة)، ويمكن أن تنشأ باستخدام هياكل وأشكال نظامية مختلفة أو من دونها. لكن مجلس المعايير المحاسبية الدولية يصنفها جميعها تبعا لحقوق الأطراف والتزاماتها الناشئة عن الترتيب في السياق العادي للأعمال في فئتين رئيسيتين[1]:

1. **العملية المشتركة:** وهي ترتيب مشترك يكون للأطراف التي لديها سيطرة مشتركة على الترتيب حقوق في الأصول والتعهدات بالإلتزامات المتعلقة بالترتيب؛
2. **المشروع المشترك:** هو ترتيب مشترك يكون للأطراف التي لديها سيطرة مشتركة على الترتيب حقوق في صافي أصول الترتيب.

[1] IFRS Foundation, **IFRS Standards Part A**: **IFRS 11 Joint Arrangements**, **Op**. **cit**, p 554.

بالمقارنة مع المعيار السابق IAS 31 الملغى فهو يصنف الترتيبات المشتركة في ثلاثة أنواع تتم المحاسبة عن كل صنف منها بطريقة مختلفة ويؤكد على ضرورة التركيز على الجوهر والحقيقة الإقتصادية للترتيبات التعاقدية والعمليات عوض التركيز على بنيتها القانونية وهي[1]:

1. **الأصول المشتركة:** تنشأ السيطرة المشتركة على الأصول عندما تشتري الأطراف المشاركة أصلا أو مجموعة محددة من الأصول وتخصصها للعمليات المشتركة دون أن يتم إنشاء شخصية معنوية مستقلة عنهم. على الطرف المشارك المحاسبة في تقاريره المالية الفردية (في حدود نسبة مساهمته) عن نصيبه في الأصول المشتركة مصنفة حسب طبيعتها والخصوم التي يتحملها لوحده والتي يتحملها بالمشاركة مع الأطراف الأخرى، ونصيبه في المصاريف والإيرادات من مبيعات المخرجات أو من استخدام الأصول المشتركة ولا يطرح هذا النوع من العمليات أية خصوصيات في إعداد التقارير المالية الموحدة؛
2. **العمليات المشتركة:** تنشأ السيطرة المشتركة على العمليات عندما تستخدم هذه الأخيرة أصول وموارد الأطراف المشاركة دون أن يتم إنشاء شخصية معنوية مستقلة عنهم، حيث يستخدم كل طرف ممتلكاته وإنشاءاته ومعداته كما يحتفظ بمخزوناته ويتحمل كل منهم مصاريفه والتزاماته ويوفر تمويله الخاص الذي يمثل تعهداته الخاصة وعادة ما ينص الإتفاق التعاقدي على طرق توزيع الإيرادات والمصاريف من العمليات المشتركة. على الطرف المشارك المحاسبة في تقاريره المالية الفردية (في حدود نسبة مساهمته) عن حقوقه في العمليات المشتركة أي الإعتراف بالأصول التي تحت سيطرته والخصوم المستحقة عليه وحصته من المصاريف التي تحملها والإيرادات المحققة، ولا يطرح هذا النوع من العمليات أيضا أية خصوصيات في إعداد التقارير المالية الموحدة؛
3. **المنشآت المشتركة:** هي منشآت مشتركة تنشأ في إطار الشراكة ويكون لكل طرف حقوقا فيها وتأخذ شكل شركة أموال أو أشخاص أو غيرها من الأشكال حيث تعمل هذه المنشآت بنفس طريقة المنشآت الأخرى وتعد تقاريرها المالية الخاصة وتخضع للسيطرة المشتركة بين الأطراف تبعا لما يرد في أحكام الترتيب التعاقدي وتجب المحاسبة عنها في التقارير المالية الموحدة لكل طرف مشارك. في هذا السياق يمنح المعيار IAS 31 للطرف المشارك حرية الإختيار بين المحاسبة بطريقة حقوق الملكية أو بطريقة التوحيد النسبي مع شرط تطبيق نفس الطريقة على جميع المنشآت المشتركة، ونشير إلى أن المعيار الجديد لم يعد يسمح بتطبيق طريقة التوحيد النسبي.

ويتطلب المعيار الجديد IFRS 11 من المنشأة أن تطبق الإجتهاد الشخصي عند تصنيف الترتيب المشترك هل هو عملية مشتركة أو مشروع مشترك، ويجب عليها تحديد نوع الترتيب المشترك الذي تشارك فيه من

[1] Paul Rodgers, **International Accounting Standards** : **From UK Standards to IAS**, Elsevier Ltd, 1st Edition, Great Britain, 2007, p 213.

خلال تفحص حقوقها والتزاماتها الناشئة عن الترتيب مع أخذ الهيكل والشكل القانوني للترتيب والشروط التي اتفقت عليها الأطراف المشاركة في الترتيب التعاقدي بعين الإعتبار بالإضافة إلى تفحص جميع الحقائق والظروف الأخرى. وقد قدم توضيحات بخصوص تقييم حقوق الأطراف والتزاماتها في الترتيب كما يلي[1]:

1.2.4- الترتيبات المشتركة غير المهيكلة من خلال كيان منفصل

عندما لا تتم هيكلة الترتيب المشترك من خلال كيان منفصل يكون عملية مشتركة وفي مثل هذه الحالات فهو يحدد حقوق الأطراف في الأصول والتعهدات بالإلتزامات المتعلقة بالترتيب وكذا حقوقهم في الإيرادات والتعهدات بالمصاريف في المقابل. وغالبا ما يحدد الترتيب التعاقدي طبيعة النشاطات موضوع الترتيب والكيفية التي تنوي الأطراف سوية أن تزاول بها هذه النشاطات. فعلى سبيل المثال يمكن أن توافق الأطراف في ترتيب مشترك على تصنيع منتج معا بحيث يكون كل طرف مسؤول عن مهمة محددة ويستخدم كل منهم أصوله ويتحمل التزاماته الخاصة به كما يمكن أيضا أن يحدد الترتيب التعاقدي كيفية تقسيم الإيرادات والمصاريف المشتركة بين الأطراف فيما بينهم. في مثل هذه الحالات يقيد كل طرف مشارك في العملية المشتركة في تقاريره المالية الأصول والخصوم المستخدمة في المهمة المحددة ويقيد نصيبه من الإيرادات والمصاريف وفقا للترتيب التعاقدي.

وقد توافق الأطراف في ترتيب مشترك في حالات أخرى مثلا على أن يقتسموا ويشغلوا سوية أصلا محددا ويحدد الترتيب التعاقدي حقوق الأطراف في الأصل الذي يشغل بشكل مشترك وكيفية تقسيم مخرجاته أو إيراداته وتكاليف التشغيل بين الأطراف، ويحاسب كل مشارك في العملية المشتركة عن نصيبه من الأصل المشترك ونصيبه المتفق عليه من أية خصوم ويقيد نصيبه من المخرجات والإيرادات والمصاريف وفقا للترتيب التعاقدي.

2.2.4- الترتيبات المشتركة المهيكلة من خلال كيان منفصل

يمكن للترتيب المشترك الذي تتم هيكلته في كيان منفصل وتخصص له الأصول والخصوم المتعلقة بنشاطات الترتيب أن يكون إما مشروعا مشتركا أو عملية مشتركة، ويعتمد تحديد نوع الترتيب على حقوق الأطراف في الأصول والتعهدات بالإلتزامات المتعلقة بالترتيب والتي تم تخصيصها للكيان المنفصل.

واستنادا إلى ما ورد في المعيار IFRS 11 فإنه يلزم الأطراف المشاركة أن تقيم ما إذا كان الشكل القانوني للكيان المنفصل وشروط الترتيب التعاقدي وأية حقائق وظروف أخرى تمنحهم حقوقا في الأصول والتعهدات بالإلتزامات المتعلقة بالترتيب فيكون الترتيب في هذه الحالة عملية مشتركة، أم تمنحهم فقط حقوقا في صافي أصول الترتيب فيكون مشروعا مشتركا.

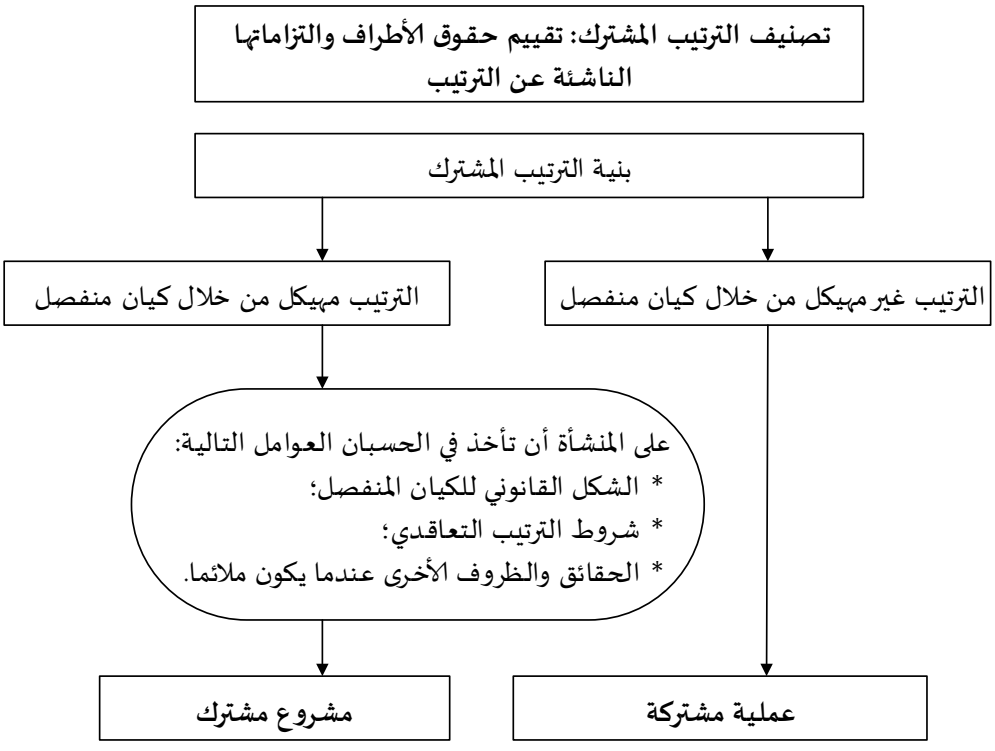
[1] IFRS Foundation, **IFRS Standards Part A**: **IFRS 11 Joint Arrangements**, **Op**. **cit**, p 555.

3.2.4- الشكل القانوني للكيان منفصل

يعد الشكل القانوني للكيان المنفصل ذو أهمية عند تقييم نوع الترتيب المشترك لأنه يساعد في التقييم الأولي لحقوق الأطراف في الأصول والتعهدات بالالتزامات المخصصة للكيان المنفصل، فقد تنفذ الأطراف الترتيب المشترك من خلال كيان منفصل له شخصية قانونية مستقلة وبالتالي فإن أصول وخصوم الترتيب المشترك تعد أصولا وخصوما للكيان المنفصل وليست أصول وخصوم الأطراف المشاركة. في مثل هذه الحالة يبين تقييم الحقوق والإلتزامات الممنوحة للأطراف بموجب الشكل القانوني للكيان المنفصل أن الترتيب يعد مشروعا مشتركا.

وفي المقابل لا يعتبر تقييم الحقوق والإلتزامات الممنوحة للأطراف بموجب الشكل القانوني للكيان المنفصل كافيا لاستنتاج أن الترتيب هو عملية مشتركة إلا عندما تنفذ الأطراف الترتيب المشترك في كيان منفصل لا يؤدي شكله القانوني إلى الفصل بين الأطراف والكيان المنفصل، أي أن أصول وخصوم الكيان المنفصل تعد أصول وخصوم الأطراف المشاركة على حد سواء.

الشكل رقم 10: تصنيف الترتيب المشترك



***Source**: IFRS Foundation, **IFRS Standards Part A: IFRS 11 Joint Arrangements**, IFRS Foundation Publications Department, London, 2016, p 556*

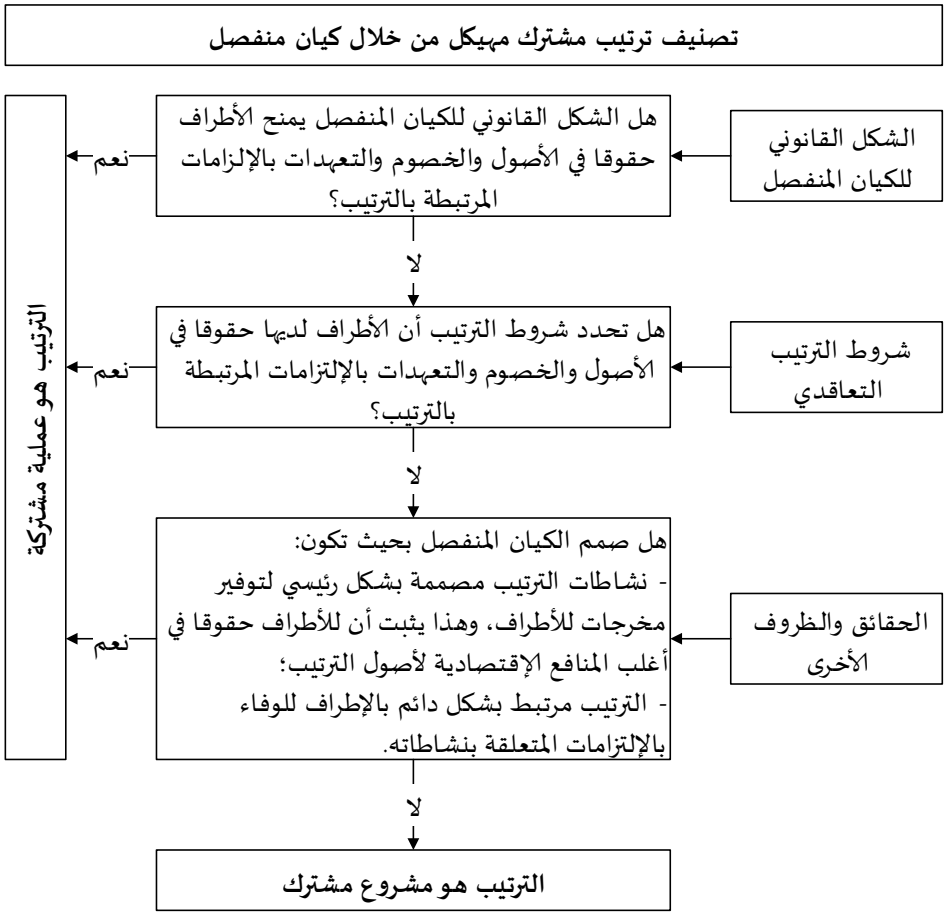
4.2.4- تقييم شروط الترتيب التعاقدي

تتفق الحقوق والإلتزامات المتفق عليها بين الأطراف في ترتيباتهم التعاقدية في كثير من الحالات مع الحقوق والإلتزامات الممنوحة لهم بموجب الشكل القانوني للكيان المنفصل الذي ينشأ عن الترتيب، غير أنه في بعض الحالات الأخرى تستخدم الأطراف الترتيب التعاقدي لتعكس أو لتعدل الحقوق والإلتزامات الممنوحة بموجب الشكل القانوني للكيان المنفصل.

5.2.4- تقييم الحقائق والظروف الأخرى

عندما لا تحدد شروط الترتيب التعاقدي أن لدى الأطراف حقوقا في الأصول وعليها تعهدات بالإلتزامات المتعلقة بالترتيب يجب على الأطراف أن تأخذ بعين الإعتبار جميع الحقائق والظروف الأخرى من أجل تصنيف الترتيب كعملية مشتركة أو مشروع مشترك. والشكل الموالي يوضح المنهج الذي قدمه المعيار IFRS 11 لتقييم الحقائق والظروف الأخرى.

الشكل رقم 11: تصنيف الترتيب المشترك المهيكل في كيان منفصل



Source: *IFRS Foundation,* ***IFRS Standards Part A: IFRS 11 Joint Arrangements****, IFRS Foundation Publications Department, London, 2016, p 564.*

فإذا كانت نشاطات الترتيب مصممة بشكل رئيسي لتوفير مخرجات للأطراف المشاركة فهذا يثبت أن للأطراف حقوقا في أغلب المنافع الإقتصادية لأصول الترتيب، إذ أنهم يضمنون في الغالب حصولهم على المخرجات المقدمة من قبل الترتيب عن طريق منعه من بيعها إلى أطراف أخرى (الغير). وعادة ما ينتج عن هذا التصميم والغرض أن يتم الوفاء بالتزامات الترتيب بشكل رئيسي عن طريق التدفقات النقدية المستلمة من قبل الأطراف المشاركة من خلال شرائهم للمخرجات، وعندما تكون الأطراف هي المصدر الوحيد تقريبا للتدفقات النقدية التي تساهم في استمرار عمليات الترتيب فإن هذا يثبت أن للأطراف تعهد بالالتزامات المتعلقة بالترتيب.

3.4- المحاسبة عن الترتيبات المشتركة

إن تصنيف الترتيب المشترك كمشروع مشترك أو عملية مشتركة يعد مهما لأن المحاسبة عن هذين النوعين من المساهمات مختلفة تماما وتتم على النحو التالي[1]:

1.3.4- المحاسبة عن المشاريع المشتركة

تعتبر حصة المشارك في المشروع المشترك استثمارا يجب أن تتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية وفقا IAS 28 ما لم تكن المنشأة معفاة من تطبيقها كما هو محدد في ذات المعيار، وأما إذا كان الطرف المشارك في مشروع مشترك لا يملك سيطرة مشتركة فإنه يحاسب عن استثماره هذا وفقا للمعيار IFRS 9 ما لم يكن لديه نفوذا ملحوظا عليه.

2.3.4- المحاسبة عن العمليات المشتركة

يجب على المشارك في عملية مشتركة أن يحاسب عن الأصول والخصوم والإيرادات والمصاريف المتعلقة بحصته في العملية المشتركة بنفس الطريقة المستخدمة في أي منشأة فردية وفقا للمعايير الدولية للتقارير المالية التي تنطبق على أصول وخصوم وإيرادات ومصاريف بعينها وذلك وفق ما يلي:

1. إثبات أصول المشارك متضمنة نصيبه من أي أصول محتفظ بها بشكل مشترك؛
2. إثبات خصوم المشارك متضمنة نصيبه من أية خصوم تم تحملها بشكل مشترك؛
3. إثبات إيرادات المشارك متضمنة نصيبه من مخرجات العملية المشتركة؛
4. إثبات حصة المشارك في الإيراد من بيع المخرجات من قبل العملية المشتركة؛
5. إثبات مصاريف المشارك متضمنة نصيبه في أية مصاريف تم تحملها بشكل مشترك.

كما يجب أيضا على الطرف المشارك في عملية مشتركة وليس لديه سيطرة مشتركة عليها أن يحاسب عن حصته في الترتيب بنفس الطريقة عندما يكون لديه حقوق في الأصول والتعهدات بالإلتزامات المتعلقة بالعملية المشتركة، وعندما لا يكون للطرف المشارك في العملية المشتركة حقوق في الأصول ولا التعهدات

[1] Claude LOPATER et Autres, **Mémento IFRS**, **Op**. **cit**, p 445.

بالإلتزامات المتعلقة بتلك العملية المشتركة وليس لديه سيطرة مشتركة عليها فإنه يحب عليه أن يحاسب عن حصته في العملية المشتركة وفقا للمعايير الدولية للتقارير المالية التي تنطبق على تلك الحصة.

3.3.4- المحاسبة عن المبيعات أو مساهمات الأصول إلى عملية مشتركة

عندما تدخل المنشأة المشاركة في عملية مشتركة في معاملة مع العملية المشتركة مثل بيع أو مساهمة بأصول مثلا فإنها تجري المعاملة مع الأطراف الآخرين في العملية المشتركة، وحينئذ يجب عليها إثبات المكاسب والخسائر الناتجة عن هذه المعاملة بمقدار حصص الأطراف الأخرى في العملية المشتركة فقط. وفي الحالات التي توفر فيها هذه المعاملات دليلا على انخفاض صافي القيمة القابلة للتحقق للأصول التي سيتم بيعها أو المساهمة بها في العملية المشتركة أو خسارة هبوط في قيمة تلك الأصول فإنه يجب عليها إثبات تلك الخسائر بالكامل.

4.3.4- المحاسبة عن مشتريات الأصول من عملية مشتركة

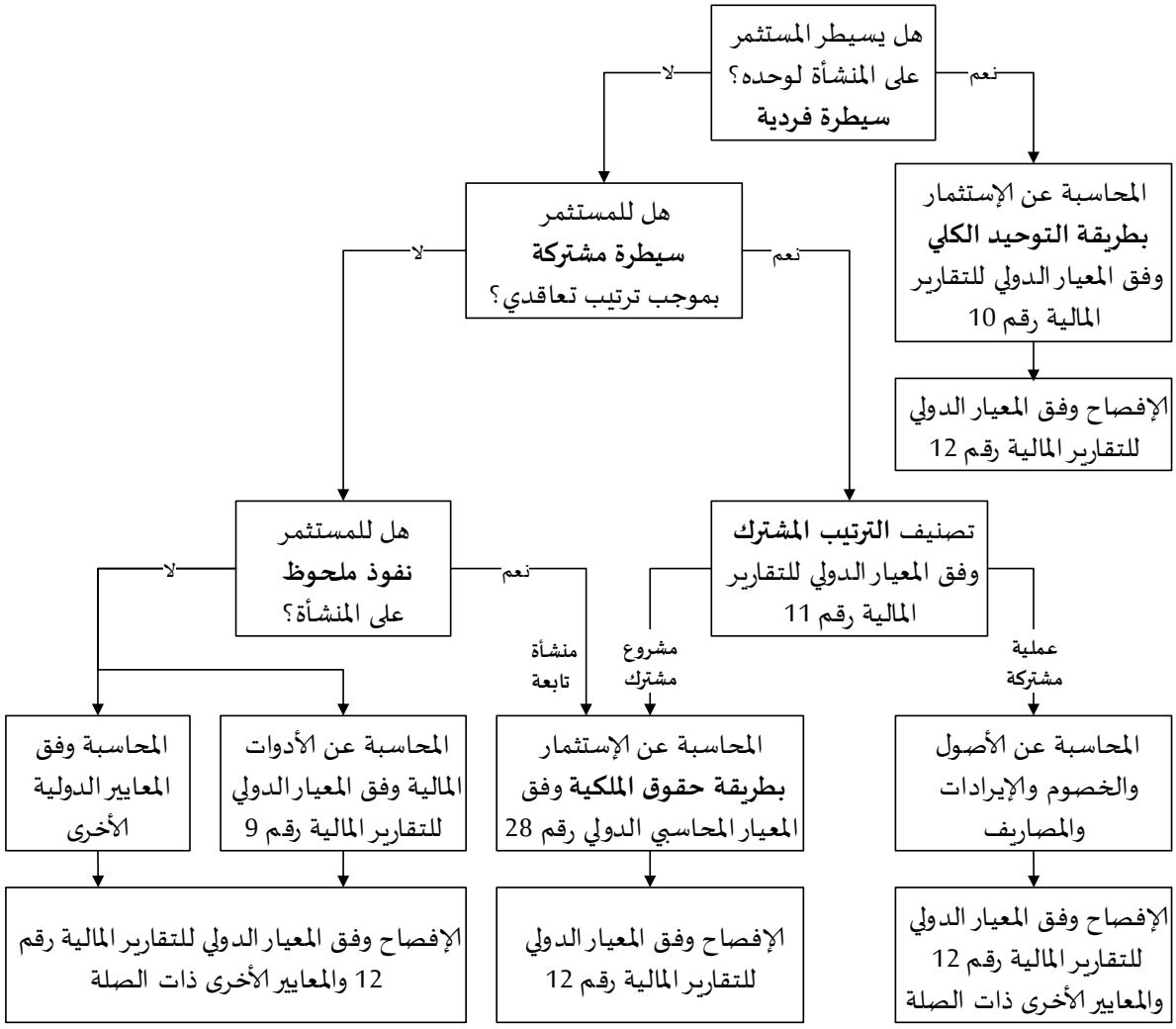
عندما تدخل المنشأة المشاركة في عملية مشتركة في معاملة مع العملية المشتركة مثل شراء أصول لا يجوز للمنشأة إثبات نصيبها من المكاسب والخسائر حتى تعيد بيع تلك الأصول إلى طرف ثالث، وفي الحالات التي توفر فيها هذه المعاملات دليلا على انخفاض في صافي القيمة القابلة للتحقق للأصول التي سيتم شراؤها أو خسارة هبوط في قيمة تلك الأصول فإنه يجب عليها إثبات نصيبها من تلك الخسائر.

4.4- العلاقة بين المعايير الدولية للمحاسبة عن المساهمات

يمكن للمنشأة أن تقود أعمالها بشكل مباشر وغير مباشر عن طريق المساهمات في منشآت أخرى في إطار خططها الإستثمارية الإستراتيجية وهذا يؤدي إلى تشكيل المجمعات التي تنطوي على تحديات محاسبية عديدة مما جعل مجلس المعايير المحاسبية الدولية يصدر مجموعة من المعايير الخاصة بالمحاسبة في المجمعات يعالج كل معيار جانبا محددا.

ويشترط مجلس معايير المحاسبة الدولية على المنشأة الأم إعداد تقارير مالية موحدة تدرج فيها جميع المنشآت التي تسيطر عليها ويميز بين ثلاثة أصناف من المساهمات هي: الفروع تحت السيطرة التامة والمنشآت أو الأعمال تحت السيطرة المشتركة (الترتيبات المشتركة) والمنشآت التي ليست تحت السيطرة التامة أو المشتركة لكنها محل تأثير أو نفوذ ملحوظ من قبل المنشأة الأم. وتتميز التقنيات الخاصة بإعداد التقارير المالية الموحدة ببعض التعقيد وتتطلب قواعد محاسبية مفصلة، وهذا ما جعل مجلس معايير المحاسبة الدولية يصدر عددا من المعايير المحاسبية الخاصة بالمحاسبة في المجمعات. حيث خصص لكل مدخل محاسبي محدد معيارا يوضح أسس ومبادئ ومتطلبات المحاسبة والإفصاح الواجب تطبيقها مع العلم أن هذه المعايير الخاصة مترابطة ومتداخلة فيما بينها كما يبرزه الشكل الموالي وهي ترتكز جميعها على مفهوم واحد ومتجانس للسيطرة وعلى أساسها تحدد طبيعة العلاقة بين المنشأة الأم والمنشآت الأخرى.

الشكل رقم 12: العلاقة بين المعايير الدولية الخاصة بالمحاسبة عن المساهمات



***Source**: Martin Beyersdorff and Others, **Generally Accepted Accounting Practice under IFRS**, Volume 1, John Wiley & Sons Ltd., 1st Edition, London, 2016, p 336.*

وفقا للملخص البياني السابق تتم المحاسبة عن المساهمات وفق الخطوات التالية:

- **الخطوة الأولى: هل يسيطر المستثمر على المنشأة المستثمر فيها لوحده؟** ينظر في سيطرة المنشأة الأم على المنشأة المستثمر فيها فإذا كانت تسيطر عليها بمفردها فهي تعتبر فرعا لها ويجب عليها المحاسبة عنها وفق المعيار IFRS 10 وإدراجها في محيط التوحيد بطريقة التوحيد الكلي والإفصاح وفق المعيار IFRS 12؛
- **الخطوة الثانية: هل للمستثمر سيطرة مشتركة على المنشأة المستثمر فيها بموجب ترتيب تعاقدي؟** إذا لم يكن للمنشأة الأم سيطرة فردية ينظر فيما إذا كان لها سيطرة مشتركة بموجب ترتيب تعاقدي ويتم تصنيفه وفقا للمعيار IFRS 11. فإما أن يكون عملية مشتركة فتتم المحاسبة عن الأصول

والخصوم والإيرادات والمصاريف مع تقديم الإفصاحات وفق المعيار IFRS 12 والمعايير الأخرى ذات الصلة ولا يتم إدراجها في محيط التوحيد، وإما أن يكون مشروعا مشتركا فيتم إدراجه في محيط التوحيد والمحاسبة عنه باستخدام طريقة حقوق الملكية وفقا للمعيار IAS 28 والإفصاح وفقا للمعيار IFRS 12؛

- **الخطوة الثالثة: هل للمستثمر نفوذ ملحوظ على المنشأة المستثمر فيها؟** إذا لم يكن للمنشأة الأم سيطرة فردية ولا سيطرة مشتركة على المنشأة ينظر فيما إذا كانت تمارس عليها نفوذا ملحوظا فتتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية وفقا للمعيار IAS 28 والإفصاح وفقا للمعيار IFRS 12، وإن لم يكن لها نفوذ عليها فتتم المحاسبة عنها وفق المعيار IFRS 9 أو المعايير الأخرى مع تقديم الإفصاحات الضرورية وفق المعيار IFRS 12 والمعايير الأخرى ذات الصلة.

خلاصة الفصل

إن المنشآت متعددة الجنسيات تتوسع بشكل كبير عبر العالم لأسباب متعددة وتأخذ أعمالها في الخارج أشكالا متنوعة إذ أنها تتبنى بنيات تنظيمية مختلفة بشكل يتوافق مع استراتيجياتها. هذه البنيات التنظيمية أدت إلى تشكل المجمعات التي تتكون من المنشأة الأم والفروع وهذا يتطلب إعداد تقارير مالية موحدة تعكس الوضعية المالية وأداء المجمع وتعكس بشكل جيد العلاقات المتينة التي يمكن أن تحصل بين المنشآت.

تتطلب المعايير المحاسبية الدولية إدراج جميع الفروع في محيط التوحيد وترتكز في ذلك على مفهوم السيطرة وتشترط المحاسبة عن المساهمات في الفروع باستخدام طريقة الإستحواذ التي تقضي بالإعتراف بالأصول المكتسبة القابلة للتحديد والخصوم المتحملة والحقوق خارج السيطرة بقيمها العادلة في تاريخ الإستحواذ، وإثبات الشهرة من عملية الإستحواذ دون أن يتم اهتلاكها وإنما تكون محل اختبار نقص القيمة بشكل دوري، في حين أن المكسب من عملية الإستحواذ بسعر تفاضلي تقيد كربح مباشرة في قائمة الدخل. وفي تاريخ القوائم المالية يتم إدراج الفروع في محيط التوحيد باستخدام طريقة التوحيد الكامل مع عرض الحقوق خارج السيطرة في بند مستقل ضمن حقوق الملكية.

أما المساهمات التي لا تمنح السيطرة على المنشأة المستثمر فيها وإنما تمنح النفوذ الملحوظ السيطرة المشتركة فقط فتتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية وتسمى أيضا طريقة التوحيد في سطر واحد. تبعا لهذه الطريقة تدرج الإستثمارات في المنشآت التابعة بقيمتها العادلة في نهاية الفترة المالية في بند واحد في ميزانية المنشأة الأم وبند واحد للمداخيل في قائمة الدخل. تتطلب هذه الطريقة إثبات نصيب الإيرادات من المنشأة التابعة في تاريخ تحققها مع التمييز بين العناصر الناشئة عن النشاطات التشغيلية وغير التشغيلية، أما توزيعات الأرباح فهي تطرح من قيمة الإستثمارات.

في الفصل الموالي سنحاول دراسة أسس ومبادئ إعداد التقارير المالية الموحدة في ضوء المعايير المحاسبية الدولية وفي ضوء النظام المحاسبي المالي.

الفصل الثالث

التقارير المالية الموحدة في ضوء المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري

تمهيد

تطرقنا في الفصل السابق إلى المحاسبة عن المساهمات المالية المؤثرة باختلاف أنواعها والتي ينتج عنها تشكيل المجمعات، ومن أجل توفير المعلومات الضرورية عن الوضعية المالية وأداء المجمع ككل يتعين على المنشأة الأم إعداد وتقديم تقارير مالية موحدة عن المجمع كله في نهاية كل فترة مالية لأن التقارير المالية الفردية لا توفر المعلومات الكافية عما يحدث داخل المجمع ككل من حيث الأصول والخصوم والإيرادات والمصاريف التي تحت سيطرته.

تعرف التقنية المحاسبية المستخدمة في إعداد التقارير المالية الموحدة بالتوحيد المحاسبي أو توحيد الحسابات وقد ظهرت كاستجابة من المحاسبة للتطورات الحاصلة في بيئة الأعمال الدولية وتلبية لإحتياجات مستخدمي التقارير المالية من المعلومات.

سنحاول في هذا الفصل التطرق إلى الأسس والمبادئ المحاسبية التي تحكم تقنية توحيد الحسابات وإعداد التقارير المالية الموحدة ببعض التفصيل في ضوء المعايير المحاسبية الدولية وفي ضوء النظام المحاسبي المالي من خلال المحاور التالية:

- التقارير المالية الموحدة وفق المعايير الدولية؛
- عرض التقارير المالية وفق المعايير الدولية؛
- التقارير المالية الموحدة طبقا للنظام المحاسبي الجزائري.

1- التقارير المالية الموحدة وفق المعايير الدولية

سنتناول في هذا الجزء متطلبات المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 10 " التقارير المالية الموحدة" الذي يهدف إلى وضع المبادئ والمتطلبات الأساسية لإعداد وعرض التقارير المالية الموحدة عندما تسيطر منشأة على واحدة أو أكثر من المنشآت الأخرى، حيث عوض جزءا من معيار المحاسبة الدولي رقم 27 "التقارير المالية الموحدة و الفردية" وتفسير اللجنة الدائمة رقم 12 "توحيد المنشآت ذات الغرض الخاص" وحدد تاريخ بداية العمل به في 1 جانفي 2013.

1.1- المفاهيم والمصطلحات

1.1.1- التعاريف والمصطلحات

نحاول فيمايلي تقديم تعاريف لأهم المصطلحات المحاسبية في مجال المحاسبة عن المساهمات كما وردت في هذا المعيار الجديد IFRS 10[1] وهي:

- **التقارير المالية الموحدة:** هي التقارير المالية التي تقدم الوضعية المالية والنتيجة للمجمع المشكل من المنشأة الأم والفروع والمنشآت الفرعية الأخرى الداخلة في محيط التوحيد كما لو كانت منشأة واحدة؛
- **السيطرة على الأعمال المستثمر فيها:** تسيطر المنشأة المستثمرة على الأعمال المستثمر فيها عندما تكون معرضة لعوائد متقلبة أو يكون لديها حقوق فيها من جراء ارتباطها بها وتكون لديها القدرة على التأثير في هذه العوائد من خلال استعمال سلطتها على الأعمال المستثمر فيها؛
- **متخذ القرار:** هو المنشأة التي لها حقوق في اتخاذ القرارات والتي تكون إما مساهما رئيسيا أو عونا مساهما يشارك في اتخاذ القرارات بالنيابة عن أطراف أخرى؛
- **المجمع:** هو المجموعة المشكلة من المنشأة الأم والمنشآت الفرعية الأخرى المستقلة قانونيا والتي تمتلك فيها المنشأة الأم حصصا من رأس المال سواءا بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ويجب إدراجها في محيط التوحيد قصد إعداد التقارير المالية الموحدة؛
- **المنشأة الأم:** هي المنشأة التي تسيطر على منشأة فرع لها أو على عدد من الفروع،
- **المنشأة الفرع:** هي المنشأة التي تسيطر عليها المنشأة الأم؛
- **الحقوق خارج السيطرة أو حقوق الأقلية:** هي حقوق ملكية في منشأة فرع لا تعود بشكل مباشر أو غير مباشر إلى المنشأة الأم؛

[1] IFRS Foundation, **IFRS Standards Part A**: **IFRS 10 Consolidated Financial Statements**, **Op**. **cit**, p 493.

- **المنشأة ذات الغرض الخاص:** هي منشأة تأسست لإتمام أهداف خاصة ومحددة بدقة من قبل المؤسس أو الممول (مثل: القيام بعملية تمويل بالإيجار، القيام بنشاطات البحث والتطوير، القيام بتداول الأوراق المالية، ...)؛
- **السلطة:** هي الحقوق القائمة التي تمنح القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة؛

كما أعطى المعيار IFRS 10 إحالة إلى بعض المصطلحات الأخرى المعرفة في المعايير الأخرى مثل المعيار المحاسبي الدولي رقم 24 "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة" والمعيار المحاسبي الدولي رقم 28 "الإستثمارات في المنشآت التابعة والمشاريع المشتركة" وفي المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 11 "الترتيبات المشتركة" والمعيار الدولي للتقارير المالية رقم 12 "الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى" وهي تستخدم في هذا المعيار بنفس المعاني المحددة مثل: تعريفات المنشأة التابعة، المجمع، الحصص في المنشآت الأخرى، المشروع المشترك، الطرف ذي العلاقة، النفوذ الملحوظ.

2.1.1- الإلزام بإعداد التقارير المالية الموحدة

بناءا على المعيار IFRS 10 يجب على المنشأة الأم إعداد ونشر تقارير مالية موحدة تشمل كل فروعها، وتنطبق هذه القاعدة العامة على جميع المنشآت ولا يستثنى منها إلا ثلاثة حالات فقط هي[1]:

1.2.1.1- الإستثناء الأول

تعفى المنشأة الأم من إعداد ونشر التقارير المالية الموحدة إذا تحققت فيها الشروط التالية كلها معا:

1. المنشأة الأم نفسها فرع مملوك بشكل كلي أو جزئي لمنشأة أخرى وكل مساهميها بما فيهم من لا يملكون حق التصويت تم إعلامهم بقرار عدم إعداد التقارير المالية الموحدة ولم يعارضوه؛
2. الأوراق المالية للمنشأة بما فيها أوراق الملكية والمديونية ليست مدرجة في سوق الأوراق المالية (سواءا كانت بورصة محلية أو أجنبية أو سوق خارج المقصورة محلية كانت أم أجنبية أيضا)؛
3. المنشأة لم تودع تقاريرها المالية عند أية هيئة لتداول الأوراق المالية أو هيئة تنظيمية أخرى بغرض إصدار أي فئة من الأوراق المالية للتداول العام وليست في سياق التحضير لفعل ذلك؛
4. المنشأة الأم الأعلى التي تسيطر عليها تعد تقارير مالية موحدة تبعا لمعايير التقارير المالية الدولية وهي متاحة للإستخدام العام.

[1] Ralph Tiffin, **Op**. **cit**, p 243.

2.2.1.1- الإستثناء الثاني

تستثنى من نطاق تطبيق معيار التقارير المحاسبية الدولية رقم 10 "التقارير المالية الموحدة" خطط منافع ما بعد التوظيف وخطط منافع الموظفين طويلة الأجل الأخرى التي تخضع لمعيار المحاسبة الدولي رقم 19 "منافع الموظفين" وبالتالي هي تستثنى من محيط التوحيد.

3.2.1.1- الإستثناء الثالث

هذا الإستثناء لم يرد في الإصدار الأول للمعيار IFRS 10 وإنما جاء في التعديل الذي صدر في أكتوبر 2012 الذي يستثني المنشآت الإستثمارية من تقديم تقارير مالية موحدة وإنما تقيم مساهماتها في الفروع بالقيمة العادلة مع الأرباح أو الخسائر تبعا للمعيار IFRS 9 أو المعيار IAS 39 في المرحلة الإنتقالية قبل تطبيق المعيار IFRS 9. وفي المقابل يجب على المنشأة الأم التي تسيطر على منشأة إستثمارية أن تدرج في محيط التوحيد كل المنشآت بما فيها تلك التي تحت سيطرة المنشأة الإستثمارية، وقد عرف المعيار منشآت الإستثمار بأنها تلك المنشآت التي[1]:

1. تحصل على التمويل من مساهم واحد أو أكثر من أجل أن تقدم لهم خدمات التسيير؛
2. تتعهد لمساهميها أن الغرض من أعمالها هو تحقيق العائدات من استثمار الأموال فقط؛
3. تقيس وتقيم أداء كل استثماراتها في الغالب بالقيمة العادلة.

3.1.1- محيط التوحيد

بصرف النظر عن حالات الإستثناء المذكورة سابقا يشمل محيط التوحيد كلا من المنشأة الأم وجميع المنشآت التي تحت سيطرتها المطلقة وتلك التي تسيطر عليها بصفة مشتركة مع شركاء آخرين بالإضافة إلى المنشآت التي تمارس عليها نفوذا ملحوظا[2].

4.1.1- منهجية إعداد التقارير المالية الموحدة

يتم عادة إعداد التقارير المالية الموحدة باتباع الخطوات الأربعة التالية[3]:

1- تعديل التقارير المالية الفردية للمنشأة الأم ولكل فرع وتشمل هذه التعديلات مايلي:

أ. تعديل التقارير المالية الفردية للفروع والمنشآت الأخرى لتحقيق التطابق مع المعايير المحاسبية الدولية إذا كانت هي النظام المحاسبي المعتمد في المجمع؛

ب. تعديل التقارير المالية الفردية للفروع والمنشآت الأخرى لتحقيق التطابق مع النظام والسياسات المحاسبية للمنشأة الأم وهذا يشمل مسائل الإعتراف والقياس والعرض؛

---

[1] Gilbert GÉLARD, **Les entités d'investissement ne consolideront pas certaines de leurs filiales** (**IFRS**), Revue Française de Comptabilité, Paris, N° 461, Janvier 2013, p 3.

[2] Claude LOPATER et Autres, **Comptes consolidés**, Editions Francis Lefebvre, Paris, 2012, p 53.

[3] Dieter Christian and Norbert Lüdenbach, **Op**. **cit**, p 213.

ت. تحويل التقارير المالية للفروع الأجنبية؛

2- **تجميع التقارير المالية الفردية المعدلة للمنشأة الأم وكل الفروع** بتجميع البنود المتماثلة لقوائم المركز المالي وقوائم الدخل سطرا بسطر (بنود الأصول والخصوم والإيرادات والمصاريف)؛

3- **إستبعاد الأرصدة والمعاملات والإيرادات والمصاريف ما بين أعضاء المجمع** بالكامل وكذلك الأرباح والخسائر الناتجة عن المعاملات الداخلية والمقيدة في الأصول (المخزونات، الأراضي والبنايات، المعدات والتجهيزات)؛

4- **توحيد حقوق الملكية** ويشمل:

أ. إستبعاد القيمة الدفترية لإستثمارات المنشأة الأم في الفروع ونصيبها من حقوق الملكية في الفروع كما في تاريخ الإستحواذ بالإضافة إلى تقييد الحقوق خارج السيطرة؛

ب. الإعتراف بأصول وخصوم الفروع التي لم يتم الإعتراف بها في التقارير المالية المعدلة للفروع والتي يجب الإعتراف بها بموجب متطلبات المعيار IFRS 3 في التقارير المالية الموحدة؛

ت. تعديل القيم الدفترية لأصول وخصوم الفروع بقيمتها العادلة المحددة في تاريخ الإستحواذ بناءا على متطلبات المعيار IFRS 3 بما في ذلك تغيرات القيمة العادلة منذ تاريخ أول توحيد للفروع؛

ث. الإعتراف بالشهرة تبعا لمتطلبات المعيار IFRS 3.

ويشير المعيار IFRS 10 إلى تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 12 "ضرائب الدخل" على الفروق المؤقتة التي تنتج عن استبعاد الأرباح والخسائر الناتجة عن المعاملات داخل المجمع.

5.1.1- طرق توحيد الحسابات

توجد ثلاثة طرق لتوحيد حسابات المنشآت الداخلة في محيط التوحيد وهي[1]:

1.5.1.1- طريقة التوحيد الكلي

يتم إدماج حسابات الفروع في التقارير المالية الموحدة بطريقة التوحيد الكلي (أي تجميعها بنسبة 100%) وهذا بغض النظر ما إذا كانت المنشأة الأم تمتلكها بشكل كلي أم لا، وتتثمل هذه الطريقة في الخطوات التالية:

- تجميع حسابات الفروع مع حسابات المنشأة الأم؛
- إستبعاد الحسابات والمعاملات ما بين منشآت المجمع؛

[1] Robert OBERT et Marie-Pierre MAIRESSE, **Comptabilité et Audit : Manuel et Applications**, Dunod, 2ème édition, Paris, 2009, p 221.

- توزيع الأموال الخاصة والنتيجة للفروع ما بين حقوق المنشأة الأم والحقوق خارج السيطرة (الأقلية)؛
- إستبعاد حسابات الإستثمارات المالية في الفروع.

2.5.1.1- طريقة التوحيد النسبي

يتم إدماج حسابات المنشآت تحت السيطرة المشتركة في التقارير المالية الموحدة بطريقة التوحيد النسبي (أي تجميعها في حدود نسبة الحقوق)، وتتثمل هذه الطريقة في الخطوات التالية:

- تجميع حسابات المنشآت تحت السيطرة المشتركة مع حسابات المنشأة الأم؛
- إستبعاد الحسابات والمعاملات ما بين منشآت المجمع؛
- توزيع الأموال الخاصة والنتيجة للفروع ما بين حقوق المنشأة الأم والحقوق خارج السيطرة (الأقلية)؛
- إستبعاد حسابات الإستثمارات المالية للمنشآت تحت السيطرة المشتركة.

3.5.1.1- طريقة حقوق الملكية أو طريقة المعادلة

لا يتم إدماج حسابات المنشآت تحت النفوذ الملحوظ في التقارير المالية الموحدة وإنما تتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية وهي تعتبر طريقة إعادة تقييم للمساهمات وليست طريقة توحيد للحسابات، وتتثمل هذه الطريقة في الخطوات التالية:

- إستبدال قيمة المساهمات التي تظهر في ميزانية المنشأة الأم بالحصة المقابلة لها في الأموال الخاصة للمنشأة المستثمر فيها؛
- تقييد حصة المنشأة الأم في نتيجة السنة المالية للمنشأة المستثمر فيها في بند خاص منفصل باسم "الحصة في نتيجة المنشآت موضع المعادلة"؛
- إستبعاد الحسابات والمعاملات ما بين منشآت المجمع.

2.1- أسس ومبادئ إعداد التقارير المالية الموحدة

1.2- إجراءات ومتطلبات التوحيد

يتم إعداد التقارير المالية الموحدة من خلال تجميع بنود التقارير المالية الفردية للمنشأة الأم والفروع ثم استبعاد آثار المعاملات التي تحدث داخل المجمع وفيمايلي المتطلبات المحاسبية للمعيار IFRS 10.

1.1.2- المبادئ الأساسية

استنادا إلى المعيار IFRS 10 يجب أن يبدأ توحيد الأعمال المستثمر فيها من التاريخ الذي تكتسب فيه المنشأة المستثمرة السيطرة على الأعمال المستثمر فيها ويتوقف عندما تفقد المنشأة المستثمرة السيطرة، كما

أن المنشأة الأم ملزمة بإعداد ونشر تقارير مالية موحدة باستخدام سياسات محاسبية متماثلة للمعاملات والأحداث الأخرى المتماثلة التي تحدث في ظروف مشابهة من خلال اتباع إجراءات التوحيد التالية[1]:

1. تجمع البنود المتماثلة للأصول والخصوم وحقوق الملكية والإيرادات والمصاريف والتدفقات النقدية للمنشأة الأم مع مثيلاتها في الفروع؛
2. تجري المقاصة بين المبلغ الدفتري لإستثمارات المنشأة الأم في كل فرع وحصتها في حقوق الملكية لكل فرع (ويوضح المعيار IFRS 3 كيفية المحاسبة عن أي شهرة ذات علاقة)؛
3. تستبعد بالكامل جميع الأصول والخصوم وحقوق الملكية والإيرادات والمصاريف والتدفقات النقدية المتعلقة بمعاملات بين منشآت المجمع (تستبعد بالكامل الأرباح أو الخسائر الناتجة عن المعاملات داخل المجمع والتي قيدت ضمن الأصول مثل المخزونات والأصول الثابتة)، وقد تشير الخسائر داخل المجمع إلى وجود خسارة في القيمة تتطلب الإثبات في التقارير المالية الموحدة. كما ينطبق معيار المحاسبة الدولي رقم 12 "ضرائب الدخل" على الفروقات المؤقتة التي تنشأ عن استبعاد الأرباح والخسائر الناتجة عن المعاملات داخل المجمع.

2.1.2- تطابق السياسات المحاسبية وتاريخ الإقفال

بشكل عام يجب استخدام سياسات محاسبية متماثلة بين المنشأة الأم والفروع والمنشآت الأخرى الداخلة في محيط التوحيد، وفي حال وجود إختلافات في القواعد والممارسات المحاسبية بين المنشآت فمن الضروري إجراء التعديلات المناسبة على التقارير المالية الفردية قبل إعداد التقارير المالية الموحدة لتصحيح الإختلافات وضمان التطابق مع السياسات المحاسبية للمجمع[2].

من جهة أخرى يجب أن تكون التقارير المالية للمنشأة الأم وفروعها المستخدمة في إعداد التقارير المالية الموحدة معدة في نفس تاريخ الإقفال، وعندما يكون تاريخ الإقفال لأحد الفروع مختلفا عن المنشأة الأم يشترط إعداد معلومات مالية مرحلية في نفس تاريخ التقارير المالية للمنشأة الأم لتستخدم في عملية التوحيد مالم يكن تحضيرها غير عملي أي أن المنشأة الفرع لا يمكنها توفير المعلومات الضرورية بعد بذلها لكل الجهود. وفي هذه الحالة يجب على المنشأة الأم أن توحد المعلومات المالية للمنشأة الفرع مستخدمة أحدث تقاريرها المالية معدلة بآثار المعاملات أو الأحداث المهمة التي وقعت بين تاريخ تلك التقارير المالية وتاريخ التقارير المالية الموحدة. وفي كل الأحوال يجب ألا يزيد الفرق بين تاريخ التقارير المالية عن ثلاثة أشهر وأن يكون طول فترات التقرير وأي اختلاف بين تواريخ التقارير المالية هو نفسه من فترة إلى فترة مع مراعاة تحضير المعلومات المقارنة عن السنوات السابقة خاصة عندما توجد معاملات أو أحداث مهمة[3].

---

[1] IFRS Foundation, **IFRS Standards Part A**: **IFRS 10 Consolidated Financial Statements**, **Op**. **cit**, p 527.

[2] Claude LOPATER et Autres, **Comptes consolidés**, **Op**. **cit**, p 139.

[3] Steven E. Shamrock, **Op**. **cit**, p 166.

3.1.2- نسبة التوحيد والحقوق خارج السيطرة

يتم توحيد الأصول والخصوم والإيرادات والمصاريف والتدفقات النقدية للفروع بالكامل (أي 100%) بغض النظر عن نسبة حقوق الملكية التي تمتلكها المنشأة الأم، إلا أن الربح أو الخسارة وكل مكون للدخل الشامل الآخر وحقوق الملكية للفرع يجب تقسيمها تبعا لنسبة الحقوق (دون اعتبار حقوق التصويت المحتملة أو حقوق تحويل الأدوات المشتقة) بين ملاك المنشأة الأم والحصص خارج السيطرة. في هذا السياق تعرض الحقوق خارج السيطرة في الميزانية الموحدة ضمن حقوق الملكية في بند مستقل عن حقوق ملاك المنشأة الأم، وتتم المحاسبة عن تغيرات حقوق ملكية المنشأة الأم في الفرع التي لا تؤدي إلى فقدان السيطرة كمعاملات حقوق ملكية مع الملاك الآخرين ويقيد الفرق بين التغير في الحقوق خارج السيطرة والقيمة العادلة للمقابل المقدم أو المستلم مباشرة في حقوق الملكية للمنشأة الأم. وبنفس الطريقة تعرض الحقوق خارج السيطرة في قائمة الدخل الموحدة في بند مستقل عن حقوق ملاك المنشأة الأم حتى ولو كان رصيدهم يظهر عجزا[1].

4.1.2- استبعاد المعاملات داخل المجمع

عند إعداد التقارير المالية الموحدة يجب على المنشأة الأم أولا أن تستبعد كل المعاملات الداخلية ما بين المنشآت إذ أنها تمثل تحويلا للأصول والخصوم ما بين أطراف مختلفة لنفس المنشأة. ومن حيث التقنية المحاسبية فإنه يجب تقييدها في ورقة عمل مستقلة خاصة بإعداد التقارير المالية الموحدة أو يومية فرعية خاصة ولا تقيد في الدفاتر المحاسبية للمنشأة الأم أو الفروع فلا تظهر في المحاسبة إلا للشخص المسؤول عن إعداد التقارير المالية الموحدة. والسبب الأساسي لإستبعاد هذه المعاملات والأرباح والخسائر والأرصدة في نهاية الفترة المالية ما بين المنشآت داخل المجمع هو تفادي تضخيم التقارير المالية للمجمع عن طريق التقييد المحاسبي المزدوج لنفس المعاملات وإعطاء صورة كبيرة للمجمع، وفيما يلي قائمة المعاملات التي يجب استبعادها[2]:

1.4.1.2- المبيعات وحسابات المدينين والدائنين

إن أهم المعاملات الشائعة بين المنشآت داخل المجمع هي تلك التي تشمل حسابات المدينين والدائنين المتعلقة بتحويل السلع والخدمات داخل المجمع (أي أوراق القبض وأوراق الدفع). ومن وجهة نظر خارجية بالنسبة للمجمع فإن هذه المعاملات المحاسبية لم تتم في الحقيقة لأن السلع والخدمات المعنية تنقلت داخل حدود المجمع ولم تنشأ عن معاملات مع أطراف خارجية. من هذا المنطلق وبغرض توحيد التقارير المالية للمجمع يجب استبعاد كل حسابات المبيعات والمشتريات وحسابات المدينين والدائنين.

---

[1] Asif Chaudhry and Others, **Op**. **cit**, p 285.

[2] Steven M. Bragg, **The Ultimate Accountant's Reference**, John Wiley & Sons, Inc., 2nd Edition, New Jersey, 2006, p 651.

2.4.1.2- حسابات الديون المتعثرة

من منظور توحيد التقارير المالية يجب عدم الإعتراف بالديون المتعثرة بين أطراف المنشآت داخل المجمع حيث أن معاملات البيع المتعلقة بها وأوراق القبض هي الأخرى سيتم استبعادها، وباختصار إذا كانت معاملة البيع لم تتم في الأصل فمن غير الممكن أن تنشأ عنها ديون متعثرة.

3.4.1.2- توزيعات الأرباح

هذه المعاملات تعتبر تحويلات للنقدية ما بين الأطراف داخل المجمع ويجب ألا تظهر في التقارير المالية الموحدة.

4.4.1.2- القروض والفوائد والعلاوات والحسومات المتعلقة بها

رغم وجود مبررات مقنعة لاستخدام القروض ما بين المنشآت داخل المجمع ألا وهو تقديم التمويل للمنشآت المتعثرة وتخفيض تكاليف الإقتراض والتمويل، إلا أنها تعد مجرد تحويل للنقدية داخل المجمع تماما مثل توزيعات الأرباح وبالتالي يجب استبعادها.

5.4.1.2- تسديدات الريوع

هذه المعاملات تعتبر من قبيل حسابات الدائنين وأوراق القبض وهي غير مبررة ويجب استبعادها أيضا.

6.4.1.2- معاملات بيع الأصول الثابتة

عندما تحدث معاملة بيع للأصول الثابتة داخل المجمع فإن المنشأة البائعة تستبعد الإهتلاكات المتعلقة بالأصل المباع من دفاترها المحاسبية وتقيد الربح أو الخسارة الناتجة عن معاملة البيع، وبما أن الأصل المباع لم يخرج من المجمع فيجب استبعاد الربح أو الخسارة من بيع تلك الأصول.

7.4.1.2- الأرباح والخسائر ما بين الفروع

إن قائمة الدخل الموحدة يجب أن لا تتضمن سوى الأرباح والخسائر الناتجة عن الإيرادات والمصاريف من معاملات المجمع مع الأطراف الخارجية، وأما الإيرادات والمصاريف من المعاملات الداخلية ما بين أطراف المجمع فيجب استبعادها مثل الإعتراف بالأرباح من معاملات تحويل المنتجات الوسيطة والمنتجات نصف المصنعة بين الفروع. هذه المعاملات تعد شائعة في المجمعات ومن وجهة نظر توحيد التقارير المالية تعتبر الأرباح الناتجة عنها أرباحا غير محققة ما لم يتم بيع المنتجات التامة الصنع للأطراف الخارجية وبالتالي يجب استبعادها بالكامل.

8.4.1.2- الإستثمارات في الفروع

إن استثمارات المنشأة الأم في الفروع تقيد في دفاترها في بند الإستثمارات المالية في الأصول وتقيد من جهة أخرى في دفاتر المنشأة الفرع في بند حقوق الملكية في الخصوم وكلاهما يجب استبعادها.

2.2- فقدان السيطرة

يمكن أن تحدث التغيرات المستقبلية في حقوق ملكية المنشأة الأم في الفروع وفق مايلي[1]:

1- الزيادة في حقوق الملكية في الفروع من خلال شراء حصص جديدة؛
2- النقص في حقوق الملكية في الفروع من خلال بيع حصص منها دون فقدان السيطرة؛
3- النقص في حقوق الملكية في الفروع من خلال بيع حصص منها مع فقدان السيطرة؛

تتم المحاسبة عن التغيرات في الحالة الأولى والثانية باستخدام طريقة حقوق الملكية على أساس أنها معاملات مع الملاك بصفتهم ملاكا للأسهم، وتتم وفق مايلي:

- تعدل قيمة حقوق الملكية خارج السيطرة؛
- أي فرق بين القيمة العادلة للمقابل المادي المقدم أو المستلم يقيد مباشرة في الأرباح المحتجزة ويخصص لملاك المنشأة الأم.

وأما الحالة الثالثة فتتم المحاسبة عنها على أساس أنها تنازل عن الأصول والخصوم الفردية للفرع بما فيها الشهرة، وتتم وفق مايلي:

1- تلغي إثبات:
   - أصول وخصوم الفرع بما فيها أية شهرة بمبالغها الدفترية في تاريخ فقدان السيطرة؛
   - المبلغ الدفتري لأي حصص حقوق خارج السيطرة في الفرع في تاريخ فقدان السيطرة بما في ذلك أية مكونات للدخل الشامل الآخر التي تعود لهم؛
2- تثبت:
   - القيمة العادلة للمقابل المستلم إن وجد من المعاملة أو الحدث أو الظروف التي نتج عنها فقدان السيطرة؛
   - توزيع أسهم الفرع على الملاك بصفتهم ملاكا للأسهم عندما تنطوي المعاملة أو الحدث أو الظروف التي نتج عنها فقدان السيطرة على ذلك التوزيع؛
   - أي استثمار محتفظ به في الفرع بقيمته العادلة في تاريخ فقدان السيطرة؛
3- تعيد تصنيف المبالغ المقيدة ضمن الدخل الشامل الآخر التي تتعلق بالفرع إلى الربح أو الخسارة على الأساس نفسه الذي سيكون مطلوبا إذا تنازلت المنشأة الأم بشكل مباشر عن الأصول والخصوم ذات العلاقة، أو تحولها بشكل مباشر إلى الأرباح المبقاة عندما يكون مطلوبا بموجب المعايير الأخرى؛

[1] Kalpesh J. Mehta and Others, **Op**. **cit**, p 146.

4- تثبت أي فرق ناتج على أنه مكسب أو خسارة ضمن الربح أو الخسارة التي تعود إلى المنشأة الأم.

3.2- متطلبات الإفصاح

بموجب المعيار IFRS 10 يجب أن تتضمن التقارير المالية الموحدة الإفصاحات التالية[1]:

- طبيعة العلاقة عندما لا تمتلك المنشأة الأم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة أكثر من 50% من حقوق التصويت؛
- أسباب عدم السيطرة رغم امتلاك المنشأة الأم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة أكثر من 50% من حقوق التصويت؛
- ذكر تاريخ الإقفال في الفروع التي يختلف فيها هذا التاريخ مع المنشأة الأم وأسباب الإختلاف؛
- طبيعة ونطاق أية قيود مهمة تحد من قدرة الفرع على تحويل الأموال أو توزيعات الأرباح أو تسديد الديون للمنشأة الأم؛
- جدول ملخص لآثار تغيرات حقوق ملكية المنشأة الأم في الفرع والتي لم ينتج عنها فقدان السيطرة،
- وفي حالة فقدان السيطرة يجب تقديم الأرباح أو الخسائر المترتبة عن العملية والبند الذي قيدت فيه والجزء الذي يعود إلى القيمة العادلة للإستثمارات المحتفظ بها في الفرع.

أما في حال لم تعد المنشأة الأم التقارير المالية الموحدة فإنها تفصح في تقاريرها الفردية عمايلي:

- حقيقة أن المنشأة الأم تنطبق عليها شروط الإستثناء من إعداد التقارير المالية الموحدة؛
- إسم المنشاة الأم الأعلى التي تعد التقارير المالية الموحدة المتطابقة مع المعايير الدولية والبلد الذي تتواجد فيه؛
- قائمة للفروع والمنشآت التابعة والمشاريع المشتركة تتضمن أسماءها والبلد الذي تتواجد فيه ونسبة حقوق الملكية ونسبة حقوق التصويت في كل واحدة منها.

3.1- الفروع الأجنبية والتضخم

1.3.1- توحيد الفروع الأجنبية

إن العديد من المشاكل المرتبطة بالمعاملات المحررة بالعملات الأجنبية ناتجة عن عدم ثبات أسعار الصرف، فتعدد كيفيات تحديد أسعار الصرف وتعدد الطرق المحاسبية لتحويل التقارير المالية الأجنبية بالإضافة إلى طرق معالجة الأرباح والخسائر الناتجة عن عملية التحويل كلها زادت من صعوبة مقارنة التقارير المالية بين منشأة وأخرى وبين نتائج المنشأة نفسها من فترة مالية لأخرى.

[1] Hennie van Greuning and Others, **International Financial Reporting Standards**: **A Practical Guide**, The World Bank, 6th Edition, Washington DC, 2011, p 83.

في ظل هذه الظروف أصبح التقرير عن نتائج الأعمال الأجنبية والمعاملات بالعملات الأجنبية يشكل تحديا بالنسبة للمنشآت الناشطة على الصعيد الدولي ويكمن هذا التحدي في الجوانب التالية[1]:

1- المحاسبة عن معاملات التصدير والإستيراد المحررة بالعملات الأجنبية وقياس آثار تعرض المنشأة لتقلبات أسعار صرف العملات؛

2- تواصل المنشأة مع المساهمين والأطراف ذات العلاقة المحليين والأجانب من خلال تحويل التقارير المالية للفروع الأجنبية لأغراض التوحيد والنشر للمساهمين في بلد المنشأة الأم، أو إعداد التقارير المالية للمنشأة بعملة أجنبية بغرض الإدراج في البورصات الأجنبية.

2.3.1- العملات المستخدمة في المجمع

يمكن للمنشأة أن تستخدم في معاملاتها عدة عملات لا سيما إذا تعلق الأمر بالمجمعات وهي تصنف حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية" في الفئات التالية[2]:

1.2.3.1- العملة المحلية

هي عملة البلد الذي تتواجد فيه المنشأة وهي العملة التي غالبا ما تعد بها المنشأة تقاريرها المالية لمطابقة القواعد المحاسبية المحلية لذلك البلد، وهذا النوع من التقارير المالية سيكون محل تحويل عند إعداد التقارير المالية الموحدة.

2.2.3.1- العملة التشغيلية أو الوظيفية

العملة التشغيلية هي العملة المستخدمة في المحيط الإقتصادي الذي تمارس فيه المنشأة نشاطاتها الأساسية، ويتم تحديدها بناءا على عدة عوامل وفي الغالب هي العملة التي تستخدمها المنشأة في عملياتها التشغيلية والتمويلية اليومية.

3.2.3.1- عملة التقرير أو العرض

هي العملة التي تستخدمها المنشأة في إعداد وعرض تقاريرها المالية وغالبا ما تكون مماثلة للعملة التشغيلية، وبالنسبة للفروع التي تستخدم عملة مختلفة عن العملة المستخدمة في عرض التقارير المالية الموحدة فهي ستكون محل تحويل. وعلى عكس التحويل إلى العملة التشغيلية فإن التحويل إلى عملة العرض لا يهدف إلى إظهار الوضعية الإقتصادية للمنشأة أو تقييم أدائها ولكنه يهدف فقط لإعطاء صورة كاملة عن المجمع بعملة واحدة، ولهذا السبب يجب أن تكون آثار التحويل ضئيلة لأقصى حد ممكن بالمقارنة مع عناصر الميزانية وقائمة الدخل.

---

[1] Frederick D. S. Choi and Gary K. Meek, **Op**. **cit**, p 168.

[2] Wolfgang Dick and Franck Missonier-Piera, **Financial Reporting Under IFRS**: **A Topic Based Approach**, John Wiley & Sons, Ltd., 1st Edition, United Kingdom, 2010, p 229.

ويحدد المعيار IAS 21 العوامل التي يجب على المنشأة أن تأخذها بعين الإعتبار عند تحديد عملتها التشغيلية وهي[1]:

- العملة التي تؤثر بشكل رئيسي على أسعار مبيعات السلع والخدمات والتي غالبا ما تكون هي العملة التي يتم بها تسعير وتسديد مبيعاتها؛
- عملة البلد التي تحدد قوى المنافسة فيها وأنظمتها بشكل رئيسي أسعار مبيعاتها؛
- العملة التي تؤثر بشكل رئيسي على تكاليف العمالة والمواد الأولية والتكاليف الأخرى لتوريد السلع أو تقديم الخدمات وغالبا ما تكون هي العملة التي تقيم وتسدد بها التكاليف؛
- العملة التي توفر بها المنشأة التمويل الضروري من خلال نشاطاتها التمويلية مثل إصدار أدوات الدين وحقوق الملكية والقروض البنكية؛
- العملة التي عادة ما تحصل بها المنشأة الإيرادات من نشاطاتها التشغيلية.

بالإضافة إلى العوامل التالية التي قد تقدم دليلا عما إذا كانت العملة التشغيلية للمنشأة الأجنبية هي نفسها العملة التشغيلية للمنشأة الأم أم لا:

- هل نشاطات المنشأة الأجنبية هي امتداد للمنشأة الأم أم أنها مستقلة عنها؟
- هل المعاملات مع المنشأة الأم تشكل جزءا كبيرا من نشاطات المنشأة الأجنبية أم لا؟
- هل التدفقات النقدية التي تدرها المنشأة الأجنبية تؤثر بشكل مباشر على التدفقات النقدية للمنشأة الأم؟ وهل هي جاهزة لتحول إليها دون أية قيود؟
- هل التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية للمنشأة الأجنبية كافية لتغطية التزاماتها الحالية والمستقبلية أم أنها ستكون بحاجة إلى التمويل من المنشأة الأم؟

تعكس العملة التشغيلية للمنشأة المعاملات والأحداث والظروف الأساسية التي تتعلق بها وبناءا عليه فبمجرد تحديد العملة التشغيلية فإنه لا يتم تغييرها ما لم يكن هناك تغير في تلك المعاملات والأحداث والظروف الأساسية. وفي حالة إجراء تغيير في العملة التشغيلية للمنشأة يصبح من الضروري على المنشأة أن تقوم بتحويل جميع بنود تقاريرها المالية إلى العملة التشغيلية الجديدة بسعر الصرف الحالي (أي في تاريخ التغيير) بأثر مستقبلي من تاريخ التغيير.

3.3.1- تحويل المعاملات المحررة بالعملات الأجنبية

المعاملة بعملة أجنبية هي كل معاملة محررة بعملة أجنبية أو تتطلب التسوية بعملة أجنبية بما في ذلك المعاملات التي تنشأ عند قيام المنشأة بالمعاملات التالية:

[1] Barry Elliott and Jamie Elliott, **Op**. **cit**, p 624.

- شراء أو بيع السلع أو الخدمات التي يحدد سعرها بعملة أجنبية؛
- إقتراض أو إقراض أموال واجبة السداد أو مستحقة التحصيل بعملة أجنبية؛
- إقتناء الأصول أو التنازل عنها أو تحمل أو تسوية الإلتزامات بعملة أجنبية.

ومن الناحية المحاسبية يمكن معالجة التغيرات الناتجة عن تقلبات أسعار الصرف في المعاملات بالعملات الأجنبية بطريقتين هما[1]:

أولا: مدخل المعاملة الواحدة

تحت مدخل المعاملة الواحدة ينظر إلى معاملة التصدير أو الإستيراد على أنها معاملة غير مكتملة ما لم تتم تسويتها (تحصيل أو دفع العملات الأجنبية) وبالتالي فإن المعاملة الأصلية ومعاملة التسوية هما معاملة واحدة. من هذا المنطلق كل تغيرات في أسعار الصرف يجب إثباتها كتعديل في الحسابات الأصلية التي قيدت فيها أي تعديل قيمة المبيعات أو المشتريات ومبلغ أوراق القبض المستحقة أو أوراق الدفع الواجبة السداد بالعملة الأجنبية. وتنتقد هذه الطريقة بأنها لا تظهر حقيقة إمكانية تحقيق أرباح أو خسائر جراء تقلبات أسعار الصرف.

ثانيا: مدخل المعاملة المزدوجة

تحت مدخل المعاملة المزدوجة ينظر إلى معاملة التصدير أو الإستيراد ومعاملة التسوية على أنهما معاملتان مستقلتان لأن الإدارة اتخذت قرارين اثنين هما: قرار معاملة التصدير أو الإستيراد وقرار شروط التسوية بالعملة الأجنبية (منح مهلة للسداد أو السداد الفوري). من هذا المنطلق يجب على المنشأة إثبات آثار تقلبات أسعار الصرف على الدخل بشكل مستقل عن المبيعات أو المشتريات كأرباح أو خسائر الصرف.

1.3.3.1- المحاسبة الأولية

بناءا على متطلبات المعيار IAS 21 يتم تسجيل المعاملات بالعملة الأجنبية عند الإثبات الأولي بالعملة التشغيلية من خلال تطبيق سعر الصرف الفوري بين العملة التشغيلية والعملة الأجنبية في تاريخ المعاملة على المبلغ بالعملة الأجنبية[2]. وغالبا ما يستخدم سعر الصرف الذي يقارب السعر الفعلي في تاريخ المعاملة لأسباب عملية، فعلى سبيل المثال يمكن أن يستخدم متوسط سعر الصرف لأسبوع أو لشهر لجميع المعاملات بكل عملة أجنبية تحدث خلال تلك الفترة. غير أنه إذا كانت أسعار الصرف تتقلب بشكل كبير فإن استخدام متوسط السعر لفترة ما يعتبر غير ملائم.

[1] Joe B. Hoyleand Others, **Op**. **cit**, p 380.

[2] IFRS Foundation, **IFRS Standards Part A**: **IAS 21 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates**, **Op**. **cit**, p 1020.

2.3.3.1- المحاسبة في نهاية الفترة المالية

عند نهاية كل فترة مالية تتم المحاسبة اللاحقة عن المعاملات بالعملات الأجنبية على النحو التالي[1]:

1. البنود النقدية التي لم تتم تسويتها بعد تحول باستخدام سعر الإقفال؛
2. البنود غير النقدية التي تم قياسها بالتكلفة التاريخية تحول باستخدام سعر الصرف في تاريخ المعاملة؛
3. البنود غير النقدية التي تم قياسها بالقيمة العادلة تحول باستخدام أسعار الصرف في التاريخ الذي تم فيه قياس القيمة العادلة.

3.3.3.1- المحاسبة عن فروقات الصرف

تنتج فروقات الصرف عندما يتغير سعر الصرف بين تاريخ المعاملة وتاريخ التسوية بالعملة الأجنبية وحسب متطلبات المعيار IAS 21 يجب إثبات فروقات الصرف الناتجة عن تسوية البنود النقدية أو عن ترجمة البنود النقدية بأسعار صرف تختلف عن تلك التي تمت ترجمتها بها عند الإثبات الأولي خلال الفترة أو في التقارير المالية السابقة ضمن الربح أو الخسارة في الفترة التي تنشأ فيها. فإذا تمت تسوية المعاملة في نفس الفترة المحاسبية يتم إثبات كل فروقات الصرف في تلك الفترة، وأما إذا تمت تسوية المعاملة في فترة محاسبية لاحقة فإنه يتم تحديد وإثبات فروقات الصرف التي تنتج في نهاية كل فترة مالية حتى تاريخ التسوية. أضف إلى ذلك أنه عندما يتم إثبات مكسب أو خسارة من البنود غير النقدية ضمن الدخل الشامل الآخر فإنه يجب إثبات أي مكون صرف لذلك المكسب أو الخسارة ضمن الدخل الشامل الآخر. وفي المقابل عندما يتم إثبات مكسب أو خسارة من البنود غير النقدية ضمن الربح أو الخسارة فإنه يجب إثبات أي مكون صرف لذلك المكسب أو الخسارة ضمن الربح أو الخسارة. كما أن بعض المعايير الأخرى تتطلب إعادة تقييم بعض الأصول فإذا كانت هذه الأصول مقيمة بالعملة الأجنبية يتم تحويل مبلغ إعادة التقييم باستخدام سعر الصرف في تاريخ تحديد القيمة وتثبت فروقات الصرف الناتجة ضمن الدخل الشامل الآخر[2].

وعندما تنشأ فروقات الصرف عن البنود النقدية التي تشكل جزءا من صافي إستثمار المنشأة المعدة للتقارير في أعمال أجنبية يجب إثباتها ضمن الربح أو الخسارة في التقارير المالية المنفصلة للمنشأة المعدة للتقارير أو في التقارير المالية الفردية للأعمال الأجنبية بحسب ما هو مناسب. وفي التقارير المالية التي تشمل الأعمال الأجنبية والمنشأة المعدة للتقارير يجب إثبات فروقات الصرف هذه بشكل أولي ضمن الدخل الشامل الآخر وإعادة تصنيفها من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة عند إستبعاد صافي الإستثمار.

[1] Hennie van Greuning and Others, **Op**. **cit**, p 263.

[2] IFRS Foundation, **IFRS Standards Part A**: **IAS 21 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates**, **Op**. **cit**, p 1021.

تتضمن البنود النقدية أوراق القبض وأوراق الدفع والنقدية والقروض وهي العناصر التي تنطوي على حقوق استلام أو دفع القيم النقدية، بينما تتضمن البنود غير النقدية الأصول الملموسة وغير الملموسة والمخزونات وهي العناصر التي لا تنطوي على حقوق استلام أو دفع القيم النقدية.

4.3.1- تحويل التقارير المالية المعدة بالعملات الأجنبية

عند تحويل التقارير المالية للفروع الأجنبية إلى عملة المنشأة الأم يطرح السؤالان التاليان:

1. ما هو سعر الصرف المناسب لتحويل كل بند في التقارير المالية؟
2. كيف يجب إثبات الفروقات الناتجة عن عملية التحويل في التقارير المالية الموحدة: هل يتم إثبات أرباح وخسائر الصرف التي تعتبر غير محققة في الدخل الصافي للفترة المالية الحالية أم تؤجل إلى تاريخ تحقيقها وتثبت في بند مستقل في الميزانية ضمن حقوق الملكية؟

يهدف المعيار IAS 21 إلى إظهار النتيجة المالية للفروع في التقارير المالية الموحدة وإعطاء معلومات متجانسة عموما مع الآثار الإقتصادية المتوقعة على التدفقات النقدية وحقوق الملكية جراء تقلبات أسعار الصرف بالإعتماد على مفهوم العملة التشغيلية الذي يحدد طريقة التحويل الواجب استخدامها في عملية التحويل وكيفية عرض أرباح وخسائر الصرف الناتجة عنها[1].

وفي ظل تعدد طرق التحويل المستخدمة يقدم هذا المعيار طريقتان هما[2]:

1. **طريقة سعر الصرف الجاري:** تحول كل بنود الأصول والخصوم دون تمييز بين البنود النقدية وغير النقدية بسعر الصرف الجاري وهو سعر الصرف في تاريخ التقارير المالية؛
2. **طريقة سعر الصرف الظرفي:** تحول البنود النقدية ضمن الأصول والخصوم بسعر الصرف الجاري بالإضافة إلى البنود غير النقدية المقاسة بالقيمة الحالية، بينما تحول البنود غير النقدية الأخرى بسعر الصرف الظرفي (أو التاريخي) وهو سعر الصرف في تاريخ الإعتراف. والفكرة الأساسية التي تقوم عليها هذه الطريقة هي ضرورة تحويل بنود الأصول والخصوم بطريقة تحفظ أساس القياس المعتمد في التقارير المالية للفرع (القيمة الحالية أو التكلفة التاريخية) بعد التحويل إلى عملة العرض في التقارير المالية الموحدة. فالبنود المقاسة بالقيمة الحالية تحول بسعر الصرف الجاري والبنود المقاسة بالتكلفة التاريخية تحول بسعر الصرف التاريخي.

ومن الجدير بالذكر في هذا الجانب أنه لا المعايير الأمريكية ولا المعايير الدولية تشير بشكل صريح إلى تسمية طرق التحويل المعتمدة، إلا أن الإجراءات الموضحة في متطلبات كلا المعايير تستدعي استخدام

[1] Frederick D. S. Choi and Gary K. Meek, **Op**. **cit**, p 189.

[2] Thomas R. Robinson and Others, **Op**. **cit**, p 819.

هاتين الطريقتين والجدول الموالي يوضح العلاقة بين العملة التشغيلية وتصنيف المنشأة الأجنبية وطريقة التحويل.

الجدول رقم 5: العلاقة بين العملة التشغيلية والمنشأة الأجنبية وطريقة التحويل.

العملة التشغيلية للمنشأة الأجنبية	تصنيف المنشأة الأجنبية	طريقة التحويل	المحاسبة عن فروقات الصرف
نفس العملة التشغيلية مع المنشأة الأم	منشأة مدمجة أو مكملة للمنشأة الأم	طريقة سعر الصرف الظرفي	في الدخل الصافي
عملة البلد الذي تتواجد فيه	منشأة مستقلة عن المنشأة الأم	طريقة سعر الصرف الجاري	في عناصر الدخل الشامل الأخرى
مغايرة لعملة المنشأة الأم ومغايرة لعملة البلد الذي تتواجد فيه	منشأة مستقلة عن المنشأة الأم	طريقة سعر الصرف الجاري	في عناصر الدخل الشامل الأخرى

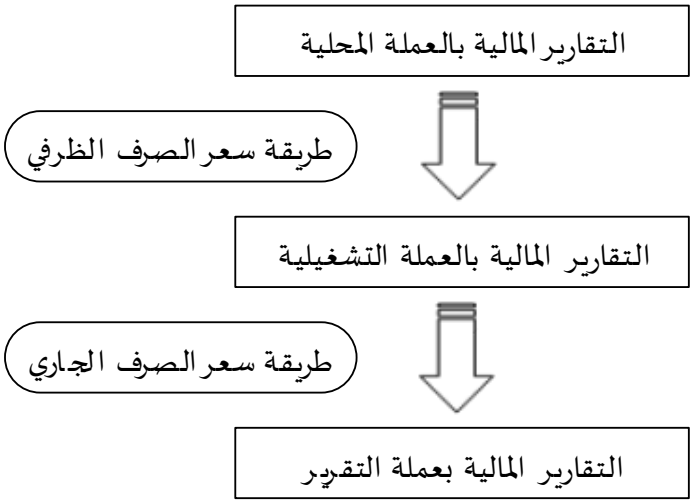
Source: *Murray W. Hilton and Darrell Herauf,* ***Modern Advanced Accounting in Canada****, McGraw-Hill Ryerson Limited, 7th Edition, Canada, 2013, p 619.*

إن اختيار الطريقة التي يجب تطبيقها لتحويل التقارير المالية بالعملة الأجنبية لكل فرع تتعلق بالعملة التشغيلية للفرع والتي يمكن أن تكون مماثلة لعملة العرض أو العملة التشغيلية في المنشأة الأم أو تكون عملة أخرى مثل العملة المحلية للبلد الذي تتواجد فيه. وفيمايلي الخطوات الواجب اتباعها لتحديد طريقة التحويل إلى عملة التقرير للمنشأة الأم[1]:

1. تحديد العملة التشغيلية للفرع الأجنبي؛
2. تحويل التقارير المالية الأجنبية إلى العملة التشغيلية للفرع؛
3. إذا كانت العملة التشغيلية للفرع مختلفة عن عملة التقرير في المنشأة الأم تحول التقارير المالية الأجنبية من العملة التشغيلية للفرع إلى عملة التقرير في المنشأة الأم بسعر الصرف الجاري؛
4. التمييز بين الآثار الإقتصادية لتغيرات سعر الصرف على صافي الإستثمار والآثار على الأصول والخصوم الفردية والتي سيتم استلامها أو تسويتها بعملات تختلف عن العملة التشغيلية.

[1] Steven Rubin, **Consolidation**, **Translation and the Equity Method**, **Op**. **cit**, p 429.

الشكل رقم 13: خطوات تحويل التقارير المالية للفروع الأجنبية



***Source**: Wolfgang Dick and Franck Missonier-Piera, **Financial Reporting Under IFRS: A Topic Based Approach**, John Wiley & Sons, Ltd., 1st Edition, United Kingdom, 2010, p 236.*

1.4.3.1- العملة المحلية الأجنبية هي العملة التشغيلية

غالبا ما تكون العملة الأجنبية هي العملة التشغيلية للفروع الأجنبية لأنها تمارس نشاطاتها بعملة البلد الذي تتواجد فيه وتمسك بها الدفاتر المحاسبية وعادة ما تختلف عن عملة التقرير في المنشأة الأم. تبعا للمعيار IAS 21 عندما تكون العملة التشغيلية للفروع الأجنبية مختلفة عن عملة التقرير في المنشأة الأم يجب تحويل تقاريرها المالية إلى عملة التقرير في المنشأة الأم وفق الإجراءات التالية التي توافق طريقة سعر الصرف الجاري[1]:

1. تحول كل بنود الأصول والخصوم بسعر الصرف الجاري في تاريخ التقارير المالية؛
2. تحول حقوق الملكية بسعر الصرف التاريخي؛
3. تحول الإيرادات والمصاريف بسعر الصرف في تاريخ حدوث المعاملة، ولأسباب عملية يمكن استخدام سعر صرف تقريبي مثل متوسط سعر الصرف لفترة معينة؛
4. أرباح وخسائر التحويل هي غير محققة ويجب إثباتها في بند مستقل ضمن حقوق الملكية الموحدة، على أن يتم إدراجها لاحقا ضمن قائمة الدخل في تاريخ التنازل عن الإستثمار.

2.4.3.1- عملة التقرير في المنشأة الأم هي العملة التشغيلية

في بعض الحالات تكون عملة التقرير في المنشأة الأم هي العملة التشغيلية للفروع الأجنبية غير أن التقارير المالية للفروع تكون معدة بالعملة الأجنبية، في هذه الحالة يجب تحويلها إلى العملة التشغيلية كما لو أنه تم

[1] Steven M. Bragg, **The vest pocket guide to IFRS**, **Op**. **cit**, p 307.

تقييد المعاملات في الأصل بعملة التقرير في المنشأة الأم ويشار إلى هذا التحويل بإعادة القياس. تبعا للمعيار IAS 21 عندما تكون العملة التشغيلية للفروع الأجنبية هي نفسها عملة التقرير في المنشأة الأم يجب تحويل تقاريرها المالية إلى عملة التقرير في المنشأة الأم وفق الإجراءات التالية التي توافق طريقة سعر الصرف الظرفي[1]:

1. تحول بنود الأصول والخصوم النقدية بسعر الصرف الجاري؛
2. تحول بنود الأصول والخصوم غير النقدية المقاسة بالتكلفة التاريخية بسعر الصرف التاريخي؛
3. تحول بنود الأصول والخصوم غير النقدية المقاسة بالقيمة الحالية بسعر الصرف في تاريخ قياس القيمة الحالية؛
4. تحول حقوق الملكية بسعر الصرف التاريخي؛
5. تحول الإيرادات والمصاريف غير المتعلقة ببنود الأصول غير النقدية بسعر الصرف في تاريخ حدوث المعاملة، ولأسباب عملية يمكن استخدام سعر صرف تقريبي مثل متوسط سعر الصرف لفترة معينة؛
6. تحول المصاريف المتعلقة ببنود الأصول غير النقدية بسعر الصرف المستخدم في تحويل الأصول المقابلة (مثل تكلفة المبيعات ونقص قيمة الأصول الثابتة والإهتلاكات)؛
7. أرباح وخسائر التحويل يجب إثباتها ضمن قائمة الدخل وهذا لأن هذه الأرباح والخسائر ستتحقق في المستقبل القريب بحكم أن العملة التشغيلية للفرع هي عملة التقرير في المنشأة الأم.

3.4.3.1- عملة التقرير في المنشأة الأم ليست هي العملة التشغيلية

يمكن للمنشأة الأجنبية أن تعد محاسبتها بعملة أجنبية وتكون عملتها التشغيلية عملة أجنبية أخرى وفي هذه الحالة يجب أولا إعادة قياس التقارير المالية الأجنبية من العملة المحلية الأجنبية إلى العملة التشغيلية بطريقة سعر الصرف الظرفي، ومن ثم تحويلها إلى عملة التقرير في المنشأة الأم بطريقة سعر الصرف الجاري.

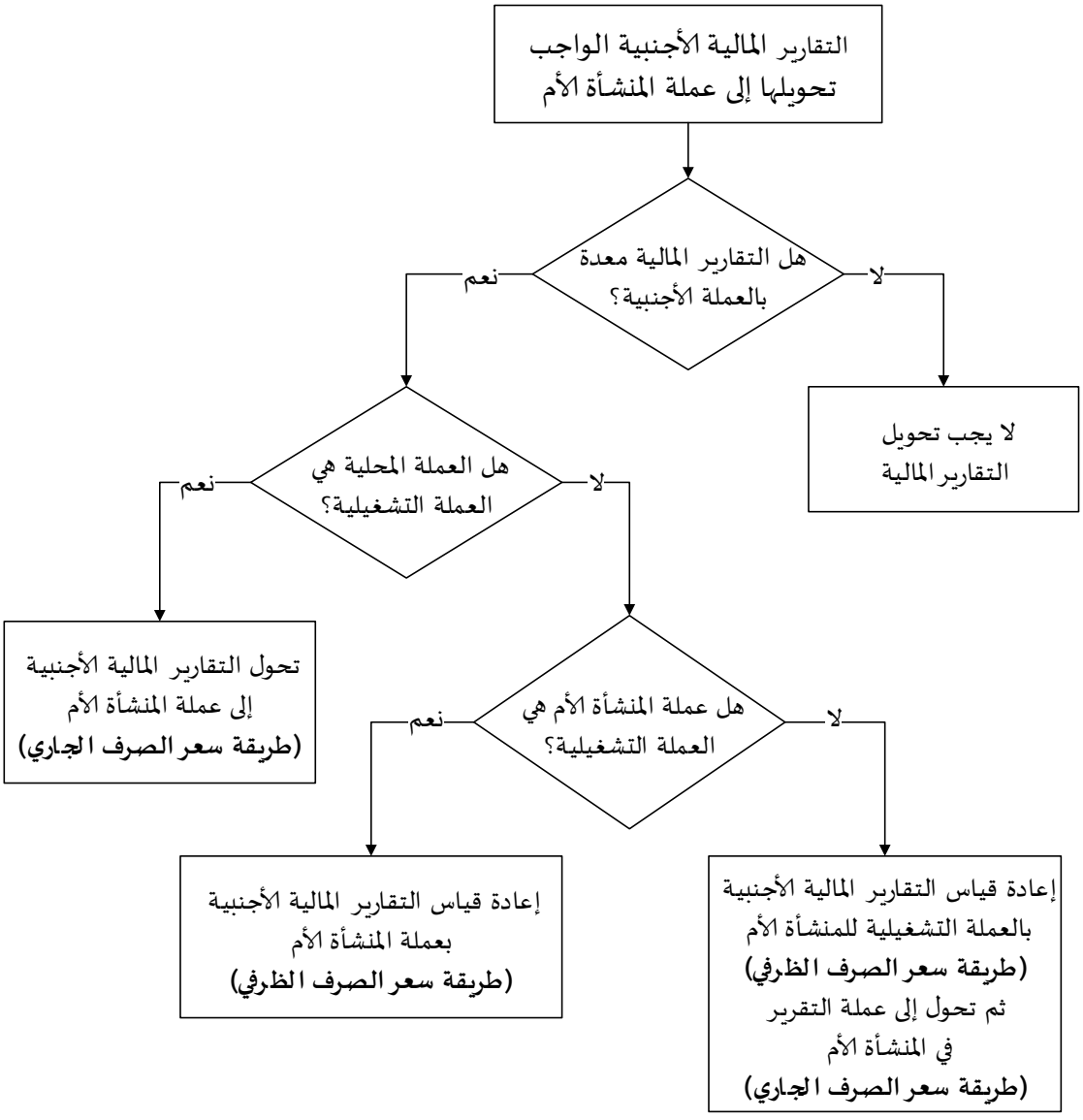
يلخص المخطط البياني الموالي الخطوات الواجب اتباعها عند تحويل التقارير المالية للفروع الأجنبية وهي تتم وفق الخطوات التالية:

- إذا كانت التقارير المالية غير معدة بالعملة الأجنبية فلا يتم تحويلها وأما إذا كانت معدة بالعملة الأجنبية فينظر فيها هل هي العملة التشغيلية للفرع أو لا؛
- فإذا كانت العملة الأجنبية هي العملة التشغيلية للفرع يتم تحويل التقارير المالية الأجنبية إلى عملة المنشأة الأم بطريقة سعر الصرف الجاري؛

[1] Richard Lewis and David Pendrill, **Op**. **cit**, p 495.

- وأما إذا لم تكن العملة الأجنبية هي العملة التشغيلية للفرع فينظر فيما إذا كانت عملة المنشأة الأم هي العملة التشغيلية للفرع أو لا؛
- فإذا كانت عملة المنشأة الأم هي العملة التشغيلية للفرع يتم إعادة قياس التقارير المالية الأجنبية بعملة المنشأة الأم بطريقة سعر الصرف الظرفي فقط؛
- وأما إذا لم تكن عملة المنشأة الأم هي العملة التشغيلية للفرع فيتم إعادة قياس التقارير المالية الأجنبية بالعملة التشغيلية للمنشأة الأم بطريقة سعر الصرف الظرفي ثم يتم تحويلها بعد ذلك إلى عملة التقرير في المنشأة الأم بطريقة سعر الصرف الجاري.

الشكل رقم 14: مخطط توضيحي لتحويل التقارير المالية للفروع الأجنبية



Source: *Frederick D.S. Choi, Gary K. Meek., **International accounting**, Pearson Education, USA, 2011, p 191.*

4.4.3.1- الفروع في البلدان ذات التضخم الجامح

عندما تكون الفروع متواجدة في البلدان ذات التضخم الجامح تكون العملة التشغيلية للفروع غير مناسبة لتحديد طريقة تحويل تقاريرها المالية إلى عملة التقرير في المنشأة الأم. في هذا السياق يجب أولا معالجة التقارير المالية عن آثار التضخم بتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 29 "التقارير المالية في البلدان ذات التضخم الجامح"، ثم فيما بعد تحول التقارير المالية المعدلة إلى عملة التقرير في المنشأة الأم بسعر الصرف الحالي[1].

5.3.1- الإفصاحات

يجب على المنشأة أن تفصح في الملحق عن المعلومات التالية[2]:

- مبلغ فروقات الصرف المقيدة في النتيجة باستثناء تلك الناتجة عن الأدوات المالية المقاسة بالقيمة العادلة عبر قائمة الأرباح والخسائر طبقا للمعيار IAS 39؛
- فروقات الصرف الصافية المقيدة ضمن عناصر الدخل الشامل الأخرى والمتراكمة في بند مستقل عن الأموال الخاصة مع تقديم مقاربة بين مبلغ بداية الفترة المالية ونهايتها؛
- عند الإقتضاء يجب الإفصاح عن حقيقة أن عملة العرض للمنشأة الأم تختلف عن عملتها التشغيلية وتقديم سبب الإختلاف؛
- عند الإقتضاء يجب تقديم العملة التشغيلية عند تغييرها من قبل المنشأة أو أحد فروعها أو نشاطاتها الأجنبية وكذلك أسباب التغيير؛
- ينبغي على المنشأة أن تفصح عن حقيقة أن تقاريرها المالية متطابقة مع متطلبات المعايير الدولية بعد حرصها على استيفاء متطلبات المعيار IAS 21، وفي حال عدم حصول هذا يجب عليها الإفصاح عما يلي:
  - تحديد المعلومات الإضافية بدقة وتمييزها عن المعلومات المتطابقة مع المعايير الدولية؛
  - الإفصاح عن العملة التي أعدت بها المعلومات الإضافية؛
  - الإفصاح عن العملة التشغيلية وطريقة التحويل المستخدمة لتحضير المعلومات الإضافية.

[1] Wolfgang Dick and Franck Missonier-Piera, **Op**. **cit**, p 236.

[2] Mohan R. Lavi, **Op**. **cit**, p 28.

2- عرض التقارير المالية وفق المعايير الدولية

يقدم المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 "عرض التقارير المالية" الأحكام والقواعد الأساسية المتعلقة بإعداد وعرض التقارير المالية ويحدد الهيكل العام والمحتوى العام للقوائم المالية ذات الغرض العام ويهدف لضمان أن التقارير المالية للمنشأة لفترة إعداد التقارير تكون قابلة للمقارنة مع تقاريرها المالية الخاصة بالفترات السابقة ومع التقارير المالية للمنشآت الأخرى. وتطبق أحكام المعيار IAS 1 على التقارير المالية المعدة وفق متطلبات المعايير الدولية سواءا كانت تقارير مالية فردية أو موحدة ويخص جميع المنشآت دون استثناء بما فيها البنوك وشركات التأمين وهو يتضمن المحاور التالية[1]:

- جوانب تخص الإطار النظري والمبادئ والفروض المحاسبية الواجب اتباعها لإعداد وعرض التقارير المالية وفق متطلبات المعايير الدولية؛
- قائمة الوثائق التي تشكل الحزمة الكاملة للقوائم المالية ذات الغرض العام؛
- تحديد الهيكل العام للقوائم المالية والحد الأدنى من المعلومات التي يجب أن توفرها للمستخدمين.

1.2- الأحكام العامة

1.1.2- العرض الصادق والعادل ومطابقة المعايير الدولية

تضمن هذا الجزء من المعيار IAS 1 تذكيرا بأهم المفاهيم والمبادئ المحاسبية الواردة في الإطار النظري لإعداد وعرض التقارير المالية وفق المعايير المحاسبية، وهي تتمحور حول مبدأ التمثيل الصادق والعادل والإلتزام بمتطلبات المعايير الدولية للتقارير المالية في إعداد وتقديم المعلومات المالية المفيدة لاتخاذ القرارات الإقتصادية. حيث يفترض أن تطبيق تعاريف وشروط الإعتراف الموضحة في الإطار النظري ومتطلبات المعايير الدولية في المحاسبة عن الأحداث والمعاملات سيوصل إلى إعداد تقارير مالية تعرض بصدق وعدل المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة في جميع الظروف تقريبا. وفي هذا الصدد يجب على المنشأة أن تلتزم في إعداد تقاريرها المالية بمطابقة المعايير الدولية وأن توضح ذلك بنص صريح في الملحق، ولا يمكن لأي منشأة أن تصرح بهذه المطابقة إلا إذا كانت تلتزم بمتطلبات جميع المعايير الدولية دون استثناء. كما أنه لا يمكن للمنشأة أن تتدارك خطأ اختيارها لسياسات محاسبية غير مناسبة من خلال إفصاحها عن السياسات المحاسبية المستخدمة أو من خلال تقديمها للمعلومات التوضيحية في الملحق ويلزمها في إطار سعيها لتحقيق مبدأ العرض الصادق والعادل مايلي[2]:

---

[1] Sébastien Courbe et Clive Hole, **Présentation des états financiers** : **Norme IAS 1**, dans **Normes IAS/IFRS Que faut-il faire? Comment s'y prendre?**, Ouvrage collectif de l'ANDFCG, Éditions d'Organisation, Paris, 2004, p 5.

[2] IFRS Foundation, **IFRS Standards Part A**: **IAS 1 Presentation of Financial Statements**, IFRS Foundation Publications Department, London, 2016, p 790.

- إختيار وتطبيق سياساتها المحاسبية وفق المعيار IAS 8 الذي يعطي الإرشادات الواجب اتباعها عند غياب معيار دولي ينطبق على بند أو قضية محاسبية محددة؛
- الإلتزام بعرض المعلومات بما فيها السياسات المحاسبية بطريقة تجعلها ملائمة وموثوقة وقابلة للفهم والمقارنة؛
- تقديم الإفصاحات الإضافية الضرورية التي تمكن مستخدمي التقارير المالية من فهم تأثير معاملات معينة وأحداث وظروف أخرى على المركز المالي والأداء المالي للمنشأة عندما يكون الإلتزام بمتطلبات معيار دولي معين غير كاف لذلك.

2.1.2- الخروج عن متطلبات المعايير الدولية

قد تتوصل الإدارة في بعض الحالات النادرة جدا إلى أن الإلتزام بأحد شروط معيار دولي معين سيكون غير مناسب بشكل كبير إلى درجة التضليل أو التعارض مع هدف التقارير المالية. تبعا للمعيار IAS 1 يجب في مثل هذه الحالة على المنشأة عدم تطبيق هذا الشرط إذا كان الإطار التنظيمي الخاص بالمنشأة لا يمنع ذلك أو يستدعي منها الخروج عنه وعدم تطبيقه وينبغي عليها تقديم الإفصاحات التالية[1]:

- حقيقة أن الإدارة توصلت إلى أن التقارير المالية تعرض بصدق وعدل المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة؛
- وأنها التزمت بمتطلبات المعايير الدولية باستثناء خروجها عن شرط محدد من أجل تحقيق العرض الصادق والعادل وتفادي التضليل؛
- اسم المعيار الدولي الذي لم تطبقه المنشأة وطبيعة الخروج عنه بما فيها المعالجة المحاسبية المطلوبة في المعيار والسبب الذي يجعلها مضللة أو متعارضة مع هدف التقارير المالية والمعالجة البديلة التي استخدمتها المنشأة؛
- الأثر المالي المترتب عن الخروج عن المعيار المحدد على كل بند من بنود التقارير المالية بالنسبة لكل فترة مالية معروضة.

وعندما يكون الإطار التنظيمي الخاص بالمنشأة لا يسمح بالخروج عن شرط معيار معين يجب عليها أن تعمل على تقليل التضليل قدر الإمكان من خلال الإفصاح عن الشرط والمعيار المحدد والتعديلات الضرورية التي طبقتها على كل بند.

[1] Bruce Mackenzi and Others, **Op**. **cit**, p 64.

3.1.2- الفروض والمبادئ المحاسبية

أوضح المعيار IAS 1 الفروض والمبادئ المحاسبية التي تحكم المحاسبة المالية وإعداد التقارير المالية للمنشأة وهي[1]:

1. **فرض استمرارية النشاط:** يجب إعداد التقارير المالية مع افتراض أن المنشأة ستستمر في مزاولة نشاطها في المستقبل القريب القابل للتنبؤ إلا إذا تبين للإدارة خلاف ذلك أو كانت تنوي تصفية المنشأة أو إيقاف نشاطها أو ليس لها بدائل واقعية لمواصلة النشاط. وعلى الإدارة تقييم قدرتها على الإستمرار في النشاط والإفصاح عن الحقائق والظروف التي تعيق استمرار المنشأة والأسس المستخدمة في إعداد التقارير المالية عند توقيف النشاط؛
2. **مبدأ المحاسبة على أساس الإستحقاق:** يجب إعداد التقارير المالية باستخدام مبدأ المحاسبة على أساس الإستحقاق باستثناء معلومات التدفق النقدي؛
3. **مبدأ الأهمية النسبية والتجميع:** ينبغي للمنشأة أن تجمع وتعرض كل فئة ذات أهمية نسبية من البنود المتشابهة للتقارير المالية بشكل منفصل وفقا لطبيعتها ووظيفتها، وأما البنود التي ليست ذات أهمية فهي تجمع مع البنود الأخرى المماثلة إما في التقارير المالية أو في الملحق. ويعتبر بند معين ذو أهمية إذا كان عدم الإفصاح عنه يؤثر على اتخاذ القرار؛
4. **مبدأ عدم المقاصة:** لا يمكن للمنشأة أن تجري أية مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم والإيرادات والمصاريف إلا إذا كانت مطلوبة أو مسموحا بها في إطار معيار دولي معين؛
5. **مبدأ الدورية:** يجب على المنشأة أن تقدم حزمة كاملة من التقارير المالية بما فيها المعلومات المقارنة للفترات السابقة على الأقل سنويا عند نهاية السنة المالية، وعندما تغير المنشأة مدة الفترة المالية بالزيادة أو بالنقصان يشترط عليها أن توضح سبب استخدامها لفترة مالية أطول أو أقصر من الفترات السابقة وأن تصرح بحقيقة أن المبالغ المقدمة في التقارير المالية للفترة الحالية ليست قابلة للمقارنة بشكل تام إثر تغيير مدة الفترة المالية؛
6. **المعلومات المقارنة:** يجب على المنشأة أن تقدم في التقارير المالية معلومات مقارنة عن الفترة المالية السابقة كحد أدنى لكل بند من البنود، بالإضافة إلى المعلومات المقارنة للمعلومات السردية والوصفية المقدمة في الملحق إذا كانت ضرورية أو ملائمة لفهم التقارير المالية للفترة الحالية. وتقدم ميزانية ثالثة كما في بداية الفترة المالية السابقة في حال تغييرها لطرق القياس أو العرض بأثر رجعي؛

[1] Alan Melville, **Op**. **cit**, p 38.

7. **مبدأ الثبات في طرق العرض والتصنيف:** تحقيقا لمبدأ قابلية المقارنة يتوجب على المنشأة أن تحافظ على طرق عرض وتصنيف بنود التقارير المالية من جهة والسياسات المحاسبية المطبقة من جهة أخرى إلا إذا تحقق أحد الشرطين التاليين:
   - ثبت أن عرضا أو تصنيفا آخر للبنود سيكون أكثر ملاءمة إثر حدوث تغيير مهم في طبيعة نشاطات المنشأة شرط مراعاتها لمتطلبات اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية التي ينص عليها المعيار IAS 8؛
   - أن يشترط معيار دولي آخر طريقة مغايرة للعرض أو التصنيف.

2.2- التقارير المالية واحتياجات المعلومات

بين المعيار IAS 1 أن التقارير المالية ذات الغرض العام هي تلك الموجهة لشريحة واسعة من المستخدمين الذين ليسوا في وضع يسمح لهم بطلب تقارير مالية مصممة خصيصا لتلبية احتياجاتهم الخاصة من المعلومات عن الوضعية المالية والأداء والتغيرات في الوضعية المالية للمنشأة بالإضافة إلى المعلومات عن كفاءة أجهزة التسيير في إدارة موارد المنشأة. وبما أن اتخاذ القرارات يتطلب تقييم قدرة المنشأة على توليد النقدية وما يعادلها وتقدير استحقاقها ومدى إمكانية تحققها، فإن التقارير المالية ذات الغرض العام ستحقق للمستخدمين هذا الهدف من خلال تقديمها للمعلومات التالية[1]:

- المعلومات عن الوضعية المالية للمنشأة وهي المعلومات عن الأصول والخصوم ورأس المال وتقدمها بشكل رئيسي قائمة المركز المالي (الميزانية)؛
- المعلومات عن أداء المنشأة وبالخصوص عن مردوديتها وهي المعلومات عن الإيرادات والمصاريف بما فيها الأرباح والخسائر وتقدمها قائمة الدخل (قائمة الأرباح والخسائر)؛
- المعلومات عن التغيرات الحاصلة في الوضعية المالية لاستخدامها في تقييم النشاطات التشغيلية والإستثمارية والتمويلية للمنشأة وتقدمها قائمة التدفقات النقدية؛
- المعلومات عن حركة الأموال الخاصة لتقدير مساهمات الملاك والتوزيعات المقدمة إليهم وتقدمها قائمة التغيرات في الأموال الخاصة؛
- بالإضافة إلى المعلومات الإضافية والتوضيحية الأخرى التي يقدمها الملحق.

1.2.2- الحزمة الكاملة للتقارير المالية

تتشكل الحزمة الكاملة للتقارير المالية ذات الغرض العام من التقارير المالية الأساسية التي تعد على نفس القدر من الأهمية وتمثل كل واحدة منها جزءا لا يتجزأ من التقارير المالية وهي[2]:

[1] Isabelle ANDERNACK, **Op**. **cit**, p 30.

[2] Robert OBERT, **Fusion Consolidation**, Dunod, 4ème édition, Paris, 2014, p 172.

- قائمة المركز المالي كما في نهاية الفترة المالية؛
- قائمة الأرباح أو الخسائر والدخل الشامل الآخر للفترة المالية؛
- قائمة التغيرات في حقوق الملكية للفترة المالية؛
- قائمة التدفقات النقدية للفترة المالية؛
- الملحق ويشمل السياسات المحاسبية المهمة والمعلومات التوضيحية الأخرى؛
- المعلومات المقارنة للفترة المالية السابقة كما هي محددة في المعيار IAS 1؛
- قائمة المركز المالي كما في بداية الفترة المالية السابقة عندما تطبق المنشأة سياسة محاسبية بأثر رجعي أو تعيد عرض البنود أو تعيد تصنيفها بأثر رجعي أيضا.

وقد أعطى المعيار IAS 1 للمنشأة إمكانية استخدام أسماء أخرى للتقارير المالية غير تلك الموضحة أعلاه، وشجع على تقديم المعلومات الإضافية خارج التقارير المالية مثل تقرير مجلس الإدارة والتقرير عن المسؤولية الإجتماعية والبيئة. لكن يجب تمييز التقارير المالية بوضوح عن باقي المعلومات التي تقدمها المنشأة في هذه التقارير ويشمل هذا التحديد الواضح لكل قائمة مالية وللملحق وإظهار المعلومات التالية بشكل بارز مع تكرارها كلما دعت الحاجة إلى ذلك:

- تسمية المنشأة المعدة للتقارير والتغيرات التي حدثت عليها منذ نهاية فترة التقرير السابقة؛
- توضيح ما إذا كانت التقارير المالية فردية أو موحدة؛
- تاريخ نهاية فترة التقرير أو الفترة التي تغطيها التقارير المالية والملحق؛
- عملة العرض وفقا للمعيار IAS 21؛
- مستوى التقريب المستخدم في عرض المبالغ.

2.2.2- هيكل ومضمون التقارير المالية

يتضمن المعيار IAS 1 في معظمه الأحكام التي تخص هيكل ومضمون التقارير المالية الرئيسية ولا يعطي تفاصيل عن إعداد وعرض قائمة التدفقات النقدية لأنها موضوع معيار مستقل كما أنه لا يفرض نماذج معينة للتقارير المالية وإنما يقدم تقارير توضيحية فقط.

1.2.2.2- قائمة المركز المالي

تعرض قائمة المركز المالي أو الميزانية المركز المالي للمنشأة في تاريخ معين في شكل لائحة لأبرز فئات عناصر الأصول والخصوم وحقوق الملكية، ولا يفرض المعيار IAS 1 أي نموذج لعرضها حيث يمكن عرضها بكلا الطريقتين الأفقية والعمودية لكنه يحدد الهيكل العام والمحتوى العام من خلال:

- التمييز بين العناصر الجارية وغير الجارية؛

- توضيح الحد الأدنى من المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في قائمة المركز المالي؛
- توضيح المعلومات التي يجب الإفصاح عنها إما في قائمة المركز المالي أو في الملحق.

1.1.2.2.2- التمييز بين العناصر الجارية وغير الجارية

يشترط المعيار IAS 1 الفصل في قائمة المركز المالي بين العناصر الجارية وغير الجارية للأصول والخصوم مع إمكانية استخدام طريقة تصنيف أخرى إذا كانت أكثر ملاءمة بالنسبة للمنشأة مثل التصنيف بناءا على درجة السيولة ودرجة الإستحقاق، مع ضرورة الإفصاح عن مبالغ الأصول والخصوم التي يتوقع استردادها أو سدادها خلال فترة أقل من اثني عشرة شهرا والتي تتم خلال فترة أكثر من اثني عشرة شهرا مهما كانت طريقة التصنيف المطبقة ويتم تصنيف العناصر الجارية وغير الجارية وفق ما يلي[1]:

- تصنف الأصول ضمن الأصول الجارية في الحالات التالية:
  - المنشأة تتوقع تحقيق الأصل أو بيعه أو استخدامه في إطار دورة الإستغلال العادية؛
  - إذا كان الأصل قد تمت حيازته بشكل أساسي من أجل المعاملات أو لمدة قصيرة؛
  - إذا كانت المنشأة تتوقع تحقيق الأصل خلال الإثني عشرة شهرا الموالية لتاريخ الإقفال؛
  - إذا كان الأصل يمثل أصولا نقدية أو ما يعادلها وليس عليه أية قيود تمنع استخدامه؛
- كل الأصول الأخرى الخارجة عن هذه الأصناف تصنف في الأصول غير الجارية؛
- تصنف الخصوم ضمن الخصوم الجارية في الحالات التالية:
  - المنشأة تتوقع تسوية الخصم في إطار دورة الإستغلال العادية؛
  - إذا كانت المنشأة تحتفظ بالخصم بشكل أساسي من أجل المعاملات أو لمدة قصيرة؛
  - إذا كان الخصم يجب تسويته خلال الإثني عشرة شهرا الموالية لتاريخ الإقفال؛
  - المنشأة لا تمتلك حقا غير مشروط لتأجيل تسوية الخصم لمدة اثني عشرة شهرا بعد تاريخ الإقفال؛
- كل الخصوم الأخرى الخارجة عن هذه الأصناف تصنف في الخصوم غير الجارية.

2.1.2.2.2- المعلومات التي تعرض في صلب قائمة المركز المالي

يجب أن تعرض قائمة المركز المالي على الأقل وبشكل منفصل بنود الأصول والخصوم الموضحة في الجدول التالي:

[1] Robert OBERT, **Pratique des normes IAS/IFRS**, Dunod, Paris, 2003, p 81.

الجدول رقم6: الحد الأدنى من المعلومات في قائمة المركز المالي

الأصول	الخصوم وحقوق الملكية
العقارات والآلات والمعدات	الدائنون والديون التجارية الأخرى
العقارات الاستثمارية	المخصصات أو المؤونات
الأصول غير الملموسة	الخصوم المالية
الأصول المالية	خصوم الضرائب الجارية وفق المعيار IAS 12
الاستثمارات التي تتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية	خصوم الضرائب المؤجلة وفق المعيار IAS 12
الأصول الحيوية ضمن نطاق المعيار IAS 41	الخصوم المُتضمنة في مجموعات الإستبعاد المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع وفق المعيار IFRS 5
أصول الضرائب المؤجلة وفق المعيار IAS 12	**حقوق الملكية**
المخزونات	رأس المال المصدر والإحتياطيات الخاصة بملاك المنشأة الأم
المدينون والذمم التجارية الأخرى	الحصص خارج المسيطرة المعروضة ضمن حقوق الملكية
أصول الضرائب الجارية وفق المعيار IAS 12	
النقدية وما يعادلها	
مجموع الأصول المحتفظ بها للبيع والأصول المُتضمنة في مجموعات الإستبعاد المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع وفق المعيار IFRS 5	

Source: *Hennie van Greuning and Others,* ***International Financial Reporting Standards: A Practical Guide****, The World Bank, 6th Edition, Washington DC, 2011, p 21.*

3.1.2.2.2- المعلومات التي تعرض في قائمة المركز المالي أو في الملحق

تفصح المنشأة في قائمة المركز المالي أو في الملحق عن التصنيفات الفرعية الإضافية للبنود المستقلة المعروضة وتصنفها بالشكل الذي يتناسب مع طبيعة نشاطها، وتعتمد في ذلك على متطلبات المعايير الدولية الأخرى وعلى حجم وطبيعة ووظيفة البنود المعنية وهي تشمل على سبيل المثال[1]:

- تفصيل بنود العقارات والآلات والمعدات في فئات فرعية وفقا للمعيار IAS 16؛
- تفصيل بند المستحقات على المدينين والذمم التجارية الأخرى إلى الذمم التجارية المستحقة على العملاء والمبالغ المستحقة على الأطراف ذات العلاقة والمبالغ المدفوعة مقدما والمبالغ الأخرى؛ والمبالغ المدفوعة مقدما، والمبالغ الأخرى التي يزيد تاريخ استحقاقها عن السنة؛

[1] IFRS Foundation, **IFRS Standards Part A**: **IAS 1 Presentation of Financial Statements**, **Op**. **cit**, p 803.

- تفصيل بند المخزونات وفقا للمعيار IAS 2 إلى بنود فرعية للمواد الأولية والبضاعة والمنتجات نصف المصنعة وقيد التصنيع والتامة الصنع؛
- تفصيل بند المخصصات إلى مخصصات لمنافع الموظفين والبنود المناسبة الأخرى؛
- تفصيل بند رأس المال والإحتياطيات إلى بنود فرعية متنوعة لرأس المال المدفوع وعلاوة إصدار الأسهم والإحتياطيات المختلفة.

4.1.2.2.2- المعلومات التي تعرض في قائمة المركز المالي أو قائمة التغيرات في حقوق الملكية

ينبغي أيضا على المنشأة أن تفصح عن المعلومات الخاصة بحقوق الملكية إما في قائمة المركز المالي أو قائمة التغيرات في حقوق الملكية وهي[1]:

- لكل فئة من أسهم رأس المال:
  - عدد الأسهم المرخص بطرحها؛
  - عدد الأسهم المصدرة والمحررة وغير المحررة كليا؛
  - القيمة الإسمية للسهم أو سبب عدم وجودها؛
  - مطابقة عدد الأسهم القائمة في بداية السنة المالية وفي نهايتها؛
  - الحقوق والإمتيازات والقيود المحتملة على بعض الأسهم بما فيها القيود على توزيع الأرباح وتسديد رأس المال؛
  - عدد الأسهم التي تمتلكها المنشأة أو فروعها أو منشآتها التابعة؛
  - الأسهم المخصصة للإصدار في إطار الخيارات وعقود البيع الآجلة بما في ذلك الشروط والمبالغ؛
- وصف طبيعة وغرض كل نوع من الإحتياطات الواردة ضمن حقوق الملكية.

2.2.2.2- قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل

إن الإطار النظري لمجلس معايير المحاسبة الدولية يؤكد على أهمية المعلومات عن أداء المنشأة التي تكون مفيدة لتقييم التغيرات المحتملة على مواردها الإقتصادية في المستقبل والتنبؤ بتدفقاتها النقدية والحكم على فعاليتها في استخدام الموارد المتاحة. ويعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية أن الدخل الشامل في معناه الواسع يشمل كل التغيرات في صافي الأصول (غير تلك الناتجة عن رأس المال) وليس الأرباح المحققة فقط ويعرفه في المعيار IAS 1 كما يلي: الدخل الشامل هو التغير في حقوق الملكية خلال الفترة المالية الناتج عن المعاملات والأحداث الأخرى غير تلك المعاملات مع الملاك بصفتهم ملاكا (أي معاملات رأس المال)، وهو يشمل كل مكونات الربح أو الخسارة ومكونات الدخل الشامل الأخرى. حيث أن الربح أو

[1] Alan Melville, **Op**. **cit**, p 45.

الخسارة هو مجموع الإيرادات مطروحا منها مجموع المصاريف باستثناء مكونات الدخل الشامل الأخرى، وأما مكونات الدخل الشامل الأخرى فهي عناصر الإيرادات والمصاريف غير المعترف بها في الربح أو الخسارة وفقا لمتطلبات المعايير الدولية الأخرى (بما فيها آثار التعديلات وإعادة التصنيف) [1].

1.2.2.2.2- هيكل قائمة الدخل الشامل

وفق المعيار IAS 1 يجب أن تعرض قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر الربح أو الخسارة لفترة التقرير والدخل الشامل وإجمالي الدخل الشامل لفترة التقرير الذي يمثل مجموع الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر لفترة التقرير ويتيح طريقتين لعرضها هما[2]:

- العرض في قائمة واحدة للدخل الشامل تعرض أولا الربح أو الخسارة ثم مكونات الدخل الشامل الأخرى وهي الطريقة المفضلة؛
- العرض في قائمتين منفصلتين:
  - الأولى قائمة الربح أو الخسارة التي تظهر الربح أو الخسارة لفترة التقرير؛
  - وتليها مباشرة قائمة الدخل الشامل الآخر التي تنطلق من الربح أو الخسارة لفترة التقرير وتنتهي بالدخل الشامل لفترة التقرير.

2.2.2.2.2- المعلومات التي تعرض في قائمة الدخل الشامل

يفضل مجلس معايير المحاسبة الدولية طريقة عرض أداء المنشأة في قائمة واحدة للدخل الشامل ويشترط أن تفصح فيها المنشأة عن الحد الأدنى من المعلومات التالية[3]:

أولا: قسم الربح أو الخسارة

- الإيراد مع العرض المنفصل للعائدات المحسوبة بسعر الفائدة الفعلي؛
- الأرباح والخسائر من التنازل عن الإستثمارات المالية المقيمة بطريقة التكلفة المهتلكة؛
- المصاريف المالية؛
- خسائر نقص القيمة بما فيها إلغاء نقص أو زيادة القيمة وفقا للمعيار IFRS 9؛
- الحصص من الربح أو الخسارة للمنشآت التابعة والمشاريع المشتركة وفق طريقة حقوق الملكية؛
- الربح أو الخسارة الناتج عن الفرق بين التكلفة المهتلكة السابقة لأصل مالي وقيمته العادلة في تاريخ إعادة تصنيفه ضمن الأصول المالية بالقيمة العادلة عبر الربح أو الخسارة وفقا للمعيار IFRS 9؛
- المصاريف الضريبية؛

[1] Martin Beyersdorff, **Op**. **cit**, p 94.

[2] Walter T. Harrison and Others, **Financial Accounting** : **IFRS Edition**, Pearson Education Limited, 9th Edition, England, 2014, p 241.

[3] Hennie van Greuning and Others, **Op**. **cit**, p 22.

- بند مستقل يعرض مبلغا واحدا لمجموع العمليات غير المستمرة وفقا للمعيار IFRS 5؛

ثانيا: قسم الدخل الشامل الآخر

- بنود الدخل الشامل الآخر عدا تلك الموضحة في النقطة الموالية؛
- الحصص من الدخل الشامل الآخر للمنشآت التابعة والمشاريع المشتركة وفق طريقة حقوق الملكية؛
- مبلغ الضريبة على الدخل لكل من بنود الدخل الشامل الآخر بما فيها التعديلات وإعادة التصنيف؛
- حصة الحقوق خارج السيطرة من مجموع الدخل الشامل للفترة وحصة المنشأة الأم.

ويجب تصنيف بنود الدخل الشامل الآخر وتجميعها حسب طبيعتها ووفقا لمتطلبات المعايير الدولية الأخرى إلى فئتين هما: فئة البنود التي سيعاد تصنيفها لاحقا إلى الربح أو الخسارة عندما تستوفي شروطا محددة وفئة البنود التي لن يعاد تصنيفها لاحقا إلى الربح أو الخسارة.

ثالثا: معلومات عن تخصيص الربح أو الخسارة ومجموع الدخل الشامل

- مجموع الدخل الشامل للفترة؛
- حصة الحقوق خارج السيطرة من الربح أو الخسارة للفترة وحصة المنشأة الأم؛
- حصة الحقوق خارج السيطرة من مجموع الدخل الشامل للفترة وحصة المنشأة الأم.

3.2.2.2.2- عناصر الدخل الشامل الآخر

تتمثل عناصر الدخل الشامل الآخر في البنود التالية[1]:

- التغيرات في قيمة الممتلكات والآلات والمعدات والأصول المعنوية الناتجة عن إعادة التقييم؛
- بعض الأرباح والخسائر من خطط منافع العاملين؛
- الأرباح والخسائر من تحويل التقارير المالية للفروع الأجنبية؛
- الأرباح والخسائر من الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية المقاسة بالقيمة العادلة عبر الدخل الشامل الآخر؛
- الحصص الفعلية للأرباح والخسائر من أدوات التحوط على التدفقات النقدية؛
- بعض الإلتزامات بالقيمة العادلة عبر الربح أو الخسارة وتغيرات القيمة العادلة الملحقة بتغيرات مخاطر الإقراض.

[1] Walter T. Harrison and Others, **Op**. **cit**, p 242.

4.2.2.2.2- المعلومات التي يمكن عرضها في قائمة الدخل الشامل أو في الملحق

تكملة للحد الأدنى من المعلومات يجب على المنشأة أن تقدم المعلومات التالية إما في قائمة الدخل الشامل أو في الملحق:

- الإفصاح عن طبيعة ومبلغ بنود الإيرادات والمصاريف بشكل مستقل عندما تكون ذات أهمية نسبية؛
- تقديم تحليل للمصاريف المقيدة ضمن الربح أو الخسارة حسب طبيعتها أو حسب وظيفتها تبعا لما يلائم المنشأة.

3.2.2.2- قائمة التغيرات في حقوق الملكية

تظهر قائمة التغيرات في حقوق الملكية الزيادة أو النقص في صافي أصول المنشأة خلال الفترة المالية، وحسب المعيار IAS 1 يجب عرض التغيرات الناتجة عن المعاملات مع الملاك بشكل منفصل عن تلك الناتجة عن المعاملات الأخرى مع غير الملاك.

1.3.2.2.2- المعلومات التي تعرض في قائمة التغيرات في حقوق الملكية

يجب على المنشأة أن تعرض ضمن التقارير المالية قائمة تبرز التغيرات في حقوق الملكية بين بداية الفترة ونهايتها وتتضمن المعلومات التالية[1]:

- مجموع الدخل الشامل للفترة مع إظهار مجموع المبالغ التي تعود لملاك المنشأة الأم والتي تعود للحصص خارج السيطرة؛
- آثار تغيير الطرق والسياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء بأثر رجعي على كل مكون لحقوق الملكية وفقا للمعيار IAS 8؛
- المطابقة بين المبلغ الدفتري في بداية وفي نهاية الفترة لكل مكون لحقوق الملكية مع الإفصاح كحد أدنى وبشكل منفصل عن التغيرات الناتجة عما يلي:
  - الربح أو الخسارة؛
  - الدخل الشامل الآخر؛
  - المعاملات مع الملاك بصفتهم ملاكا مع إظهار مساهمات الملاك والتوزيعات على الملاك بشكل منفصل عن التغيرات في حصص الملكية في الفروع التي لا ينتج عنها فقدان السيطرة.

2.3.2.2.2- المعلومات التي يمكن عرضها في قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو في الملحق

تفصح المنشأة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو في الملحق عما يلي[2]:

[1] Donald E. Kieso and Others, **Op**. **cit**, p 158.

[2] Pauline Weetman, **Op**. **cit**, p 320.

- معاملات رأس المال مع الملاك ومبلغ توزيعات الأرباح على الملاك المعترف بها خلال الفترة والمبلغ المتعلق بها من توزيعات الأرباح للسهم الواحد؛
- تقديم تحليل للدخل الشامل الآخر لكل مكون لحقوق الملكية؛
- مطابقة القيمة الدفترية لكل فئة من رأس المال وعلاوات إصدار الأسهم والإحتياطات والأرباح المحتجزة بين بداية ونهاية الفترة.

4.2.2.2- قائمة التدفقات النقدية

تعرض قائمة التدفقات النقدية للمنشأة ملخصا لحركة التدفقات الداخلة والخارجة للنقدية وما يعادلها خلال الفترة المالية وهي تهدف إلى تقديم قاعدة للمستخدمين تمكنهم من[1]:

- تقييم قدرة المنشأة على توليد النقدية وما يعادلها؛
- تقييم قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها تجاه الغير وسداد توزيعات الأرباح؛
- تقدير توقيت التدفقات النقدية ومدى تأكدها في المستقبل؛
- فهم أسباب الإختلاف بين الدخل الصافي وصافي التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية؛
- تقييم القرارات التمويلية والإستثمارية لإدارة المنشأة.

1.4.2.2.2- تصنيف عناصر قائمة التدفقات النقدية

يوضح المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 "قائمة التدفقات النقدية" قواعد إعداد وعرض قائمة التدفقات النقدية ويشترط على المنشأة أن تقدم قائمة مفصلة للتدفقات النقدية خلال الفترة المالية تكون مصنفة حسب النشاطات الرئيسية الثلاثة التالية[2]:

1. **النشاطات التشغيلية:** هي النشاطات التي تولد الإيرادات والمصاريف والأرباح والخسائر والتي تنشأ عن مبدأ المحاسبة على أساس الإستحقاق. وتعتبر النشاطات التشغيلية المولد الرئيسي للنقدية في المنشأة وبالتالي هي الصنف المهم من بين الثلاثة لأنها تعكس أهم أعمال المنشأة، فكلما كانت المنشأة ناجحة كلما زادت النقدية المتأتية من نشاطاتها التشغيلية وهي تشمل:
   - المقبوضات من بيع البضائع والمنتجات وتقديم الخدمات؛
   - المقبوضات من توزيعات الأرباح والفوائد والعمولات؛
   - المقبوضات من بيع الإستثمارات قصيرة الأجل لنشاطات المحفظة المالية؛
   - المقبوضات النقدية الأخرى من النشاطات التشغيلية؛

[1] Jean-Luc Peyret, **Tableau des flux de trésorerie** : **Norme IAS 7**, dans **Normes IAS/IFRS Que faut-il faire? Comment s'y prendre?**, Ouvrage collectif de l'ANDFCG, Éditions d'Organisation, Paris, 2004, p 63.

[2] IFRS Foundation, **IFRS Standards Part A**: **IAS 7 Statement of Cash Flows**, IFRS Foundation Publications Department, London, 2016, p 842.

- المدفوعات للموردين وللعمال؛
- مدفوعات الفوائد ومشتريات الإستثمارات قصيرة الأجل وضريبة الدخل؛
- المقبوضات والمدفوعات من قبل منشآت التأمين؛
- المدفوعات النقدية الأخرى من النشاطات التشغيلية.

2. **النشاطات الإستثمارية:** هي النشاطات التي ينتج عنها زيادة أو نقص في الأصول طويلة الأجل المادية والمعنوية والمالية، وتعتبر مهمة لنشاطات المنشأة على المدى المتوسط والبعيد لأنها تمثل جهود المنشأة للإستمرار في توليد النقدية في المستقبل وهي تشمل:
   - المقبوضات من بيع الممتلكات والمعدات والآلات؛
   - المقبوضات من بيع الإستثمارات المالية طويلة الأجل؛
   - التحصيلات من السلفات والقروض الممنوحة للأطراف الأخرى؛
   - المدفوعات من شراء الممتلكات والمعدات والآلات؛
   - المدفوعات من شراء الإستثمارات المالية طويلة الأجل؛
   - المدفوعات من تقديم السلفات والقروض للأطراف الأخرى؛
   - المقبوضات والمدفوعات من العقود المستقبلية والعقود الآجلة والخيارات وعقود المبادلة.
3. **النشاطات التمويلية:** هي النشاطات التي تخص الحصول على التمويل من المستثمرين والمقرضين وسداد الدفعات المستحقة لهم، وتعتبر مهمة للتنبؤ بالمستحقات المستقبلية لمقدمي التمويل للمنشأة وهي تشمل:
   - المقبوضات من إصدار الأسهم وأدوات حقوق الملكية الأخرى؛
   - المقبوضات من بيع السندات وأدوات المديونية الأخرى؛
   - المتحصلات من القروض والسلفات؛
   - المدفوعات من توزيعات الأرباح على الملاك؛
   - المدفوعات من شراء الأسهم والسندات؛
   - المدفوعات من سداد القروض.

2.4.2.2.2- عرض قائمة التدفقات النقدية

يتيح المعيار IAS 7 للمنشأة إمكانية عرض قائمة التدفقات النقدية بطريقتين هما[1]:

[1] Alan Melville; **Op**. **cit**, p 255.

أولا: الطريقة المباشرة

تتمثل هذه الطريقة في عرض الفئات الرئيسية للتدفقات النقدية الداخلة والخارجة الناتجة عن النشاطات التشغيلية لتعطي في المحصلة صافي التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية. ولا يحدد المعيار IAS 7 بنود الفئات الرئيسية للتدفقات النقدية ويترك الحرية للمنشأة في اختيار العرض المناسب.

ثانيا: الطريقة غير المباشرة

تتمثل هذه الطريقة في تعديل الربح أو الخسارة بآثار المعاملات غير النقدية والمبالغ المؤجلة أو المستحقة على المقبوضات أو المدفوعات النقدية التشغيلية السابقة أو المستقبلية، وبنود الإيرادات والمصاريف المرتبطة بالتدفقات النقدية الإستثمارية والتمويلية.

5.2.2.2- ملحق التقارير المالية

ملحق التقارير المالية عبارة عن وثيقة تعرض ملخصا لأهم السياسات المحاسبية للمنشأة ومجموعة من الإيضاحات الضرورية لفهم التقارير المالية الأساسية وهو يعد جزءا لا يتجزأ من الحزمة الكاملة للتقارير المالية. وبناءا على متطلبات المعيار IAS 1 يجب على المنشأة أن تعرض الملحق بطريقة منظمة قدر الإمكان من خلال أخذها في الحسبان للأثر على قابلية الفهم والمقارنة لتقاريرها المالية من جهة، وإعطاء الإشارات المرجعية أو الإحالات إلى المعلومات المقدمة في الملحق لكل بند في التقارير المالية الأساسية. ويجب أن يتضمن الملحق المعلومات التالية[1]:

- المعلومات عن أسس إعداد التقارير المالية والسياسات المحاسبية المحددة المستخدمة في المنشأة؛
- المعلومات المطلوبة بموجب المعايير الدولية الأخرى والتي لم تعرض في التقارير المالية الأساسية؛
- المعلومات الإضافية التي لم تعرض في التقارير المالية الأساسية لكنها تعتبر مناسبة لفهما.

3.2- الإفصاحات عن الحصص في المنشآت الأخرى

في ماي 2011 أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 12 "الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى" الذي يتضمن متطلبات الإفصاح عن حقوق المنشأة في الفروع والمنشآت التابعة والترتيبات المشتركة والمنشآت المهيكلة غير الموحدة في معيار واحد يعوض متطلبات الإفصاح الواردة في المعايير السابقة المعدلة والملغاة وهي:

- المعيار المحاسبي الدولي السابق رقم 27 "التقارير المالية الموحدة والفردية"؛
- المعيار المحاسبي الدولي السابق رقم 28 "الإستثمارات في المنشآت التابعة"؛
- المعيار المحاسبي الدولي السابق رقم 31 "الحقوق في المشاريع المشتركة" الذي تم إلغاؤه.

[1] Robert OBERT, **Fusion Consolidation**, **Op**. **cit**, p 178.

ويهدف المعيار IFRS 12 إلى إلزام المنشأة أو مطالبتها بالإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي تقاريرها المالية من تقييم طبيعة حصصها في المنشآت الأخرى والمخاطر المرتبطة بها من جهة، وتقييم الآثار المترتبة عن تلك الحصص على المركز المالي للمنشأة وعلى أدائها المالي وتدفقاتها النقدية من جهة أخرى. وحسب المعيار فإن هذا الهدف يتم تحقيقه من خلال[1]:

1. الإفصاح عن الإجتهادات والإفتراضات المهمة التي تستخدمها المنشأة في تحديد طبيعة حصتها في منشأة أو ترتيب آخر ونوع الترتيب المشترك الذي لها حصة فيه والمنشأة التي تستوفي تعريف المنشأة الإستثمارية عندما يكون ذلك مطبقا؛
2. الإفصاح عن المعلومات عن حصص المنشأة في الفروع والمنشآت التابعة والترتيبات المشتركة والمنشآت المهيكلة التي لا تخضع لسيطرتها.

أيضا يجب على المنشأة أن تأخذ بعين الإعتبار مستوى التفصيل الضروري لتحقيق هدف الإفصاح ومقدار التركيز الواجب تخصيصه لكل عنصر من متطلبات الإفصاح في هذا المعيار من أجل الوفاء باحتياجات المستخدمين من المعلومات. وبهذا يقع على عاتق المنشأة تجميع أو تفصيل بنود الإفصاحات بحيث لا تحجب المعلومات المفيدة عن المستخدمين بإدراج قدر كبير من التفاصيل غير المهمة أو بتجميع بنود ذات خصائص مختلفة أو غير متجانسة. كما يجب على المنشأة أن تفصح عن أية معلومات إضافية تكون ضرورية حتى لو كانت غير مطلوبة في هذا المعيار أو المعايير الأخرى.

ولا يطبق هذا المعيار على:

1. خطط منافع الموظفين لما بعد انتهاء الخدمة وخطط منافع الموظفين طويلة الأجل التي يطبق عليها المعيار المحاسبي الدولي رقم 19 "منافع الموظفين"؛
2. التقارير المالية الفردية التي يطبق عليها المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 "التقارير المالية الفردية"؛
3. الحصص في الترتيبات المشتركة عندما لا يكون للمنشأة سيطرة مشتركة عليه ولم ينتج عن هذه الحصص نفوذ ملحوظ أو يكون الترتيب منشأة مهيكلة؛
4. الحصص في المنشآت الأخرى التي تتم المحاسبة عنها وفق المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 9 "الأدوات المالية".

[1] IFRS Foundation, **IFRS Standards Part A**: **IFRS 12 Disclosure of Interests in Other Entities**, **Op**. **cit**, p 580.

1.3.2- الأحكام والإفتراضات المهمة

تبعا للمعيار IFRS 12 يعد أمرا ضروريا بالنسبة للمنشأة أن تفصح عن المعلومات حول الأحكام والإفتراضات المهمة التي وضعتها والتغيرات التي تطرأ على هذه الأحكام والإفتراضات عند تحديد[1]:

- السيطرة على منشأة أخرى تبعا لإرشادات المعيار IFRS 10؛
- السيطرة المشتركة على ترتيب مشترك تبعا لإرشادات المعيار IFRS 11 أو النفوذ الملحوظ على منشأة أخرى تبعا لإرشادات المعيار IAS 28؛
- نوع الترتيب المشترك (أي العملية المشتركة أو المشروع المشترك) عندما يكون الترتيب مهيكلا من خلال كيان منفصل تبعا لإرشادات المعيار IFRS 11؛
- السيطرة على منشأة أخرى رغم أنها لا تمتلك أكثر من 50% من حقوق التصويت؛
- عدم وجود النفوذ الملحوظ على منشأة أخرى رغم امتلاكها لنسبة 20% من حقوق التصويت أو أكثر من ذلك.

وتتضمن الأحكام والإفتراضات المهمة التي يجب الإفصاح عنها تلك الأحكام والإفتراضات التي تضعها المنشأة عند حدوث تغيرات في الحقائق والظروف خلال فترة التقرير تؤدي إلى تغير في الإستنتاجات حول ما إذا كانت لها سيطرة أو سيطرة مشتركة أو نفوذ ملحوظ.

2.3.2- الحصص في الفروع

يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي تقاريرها المالية الموحدة من فهم تركيبة المجمع والحصص خارج السيطرة في نشاطات المجمع وتدفقاته النقدية من جهة، وتمكنهم من جهة أخرى من تقييم[2]:

- القيود المهمة كالقيود التشريعية والتعاقدية والتنظيمية التي تحد من قدرة المنشأة الأم على الوصول إلى أصول المجمع أو أن تستخدمها وعلى أن تسوي خصوم المجمع، مثل القيود التي تحد من قدرة المنشأة الأم أو فروعها على تحويل الأموال أو الأصول الأخرى ما بين منشآت المجمع؛
- طبيعة المخاطر المرتبطة بالحصص في المنشآت المهيكلة الموحدة والتغيرات التي تطرأ عليها. ومن ضمنها الإفصاح عن شروط أية ترتيبات تعاقدية يمكن أن تتطلب من المنشأة الأم أو من الفروع أن تقدم دعما ماليا للمنشأة المهيكلة الموحدة، بما في ذلك الأحداث أو الظروف التي يمكن

[1] Dieter Christian and Norbert Lüdenbach, **Op**. **cit**, p 508.

[2] Nandakumar Ankarath and Abbas Ali Mirza, **Op**. **cit**, p 564.

أن تعرض المنشأة المعدة للتقارير لخسارة (مثل ترتيبات السيولة أو ضوابط التصنيف الائتماني المرتبطة بالتزامات شراء أصول المنشأة المهيكلة أو تقديم دعم مالي لها)؛

- آثار التغيرات في حصص الملكية في الفروع والتي لا ينتج عنها فقدان للسيطرة، إذ يجب على المنشأة أن تعرض جدولا يظهر آثار أية تغيرات على حقوق الملكية التي تعود إلى ملاك المنشأة الأم ولا ينتج عنها فقدان للسيطرة؛
- آثار فقدان السيطرة على الفروع خلال فترة التقرير ومن ضمنها الإفصاح عن الربح أو الخسارة المتعلق بفقدان السيطرة والبند الذي تم تقييده فيه في قائمة الأرباح والخسائر.

3.3.2- الحصص في المنشآت التابعة والترتيبات المشتركة

يتطلب المعيار IFRS 12 من المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي تقاريرها المالية من تقييم[1]:

1. طبيعة ونطاق حصصها في المنشآت التابعة والترتيبات المشتركة والآثار المالية المترتبة عنها بما في ذلك طبيعة وآثار علاقتها التعاقدية مع المستثمرين الآخرين الذين يتقاسمون معها السيطرة على الترتيبات المشتركة أو النفوذ الملحوظ على المنشآت التابعة؛
2. طبيعة المخاطر المرتبطة بحصصها في المنشآت التابعة والمشاريع المشتركة والتغيرات التي تطرأ على هذه المخاطر.

في هذا السياق يدخل ضمن البند الأول بالنسبة لكل منشأة تابعة وترتيب مشترك ذات أهمية نسبية للمنشأة المعدة للتقارير الإفصاح عما يلي:

1. نسبة حصة حقوق الملكية التي تمتلكها المنشأة ونسبة حقوق التصويت؛
2. طبيعة علاقة المنشأة مع المنشأة التابعة أو الترتيب المشترك من خلال وصف طبيعة النشاطات وما إذا كانت تعد استراتيجية لنشاطات المنشأة أو لا.

وبالنسبة لكل منشأة تابعة ومشروع مشترك ذات أهمية نسبية للمنشأة المعدة للتقارير الإفصاح عما يلي:

1. تقديم معلومات مالية مختصرة عن المنشأة التابعة أو المشروع المشترك؛
2. إعطاء القيمة العادلة لإستثماراتها في المنشأة التابعة أو المشروع المشترك وفق سعر التداول في سوق الأوراق المالية عندما تتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية؛
3. طبيعة ونطاق أية قيود مهمة تحد من قدرة المنشأة التابعة أو المشروع المشترك على تحويل الأموال للمنشأة الأم أو تسديد القروض والتسبيقات المستلمة منها سابقا.

[1] Dieter Christian and Norbert Lüdenbach, **Op**. **cit**, p 510.

وفي حال كانت المنشآت التابعة أو الترتيبات المشتركة إذا تم أخذها بشكل فردي ليست ذات أهمية نسبية للمنشأة المعدة للتقارير فإنها تقدم معلومات مجمعة عن جميع المنشآت التابعة وأخرى عن جميع الترتيبات المشتركة. كما يدخل ضمن البند الثاني وجوب الإفصاح عن إجمالي الإرتباطات التي أجرتها المنشأة ولكنها لم تعترف بها في تاريخ التقارير المالية بما في ذلك حصتها من الإرتباطات التي أجرتها بشكل مشترك مع المستثمرين الآخرين الذين لهم سيطرة مشتركة على المشروع المشترك والمتعلقة بحصصها في المشاريع المشتركة. ويقصد بها تلك الإرتباطات التي قد تؤدي إلى خروج تدفقات نقدية أو موارد أخرى في المستقبل، وكذلك الإفصاح عن الإلتزامات المحتملة المرتبطة بحصص المنشأة في المنشآت التابعة والمشاريع المشتركة.

4.3.2- الحصص في المنشآت المهيكلة غير الموحدة

يعرف المعيار IFRS 12 المنشأة المهيكلة بأنها عبارة عن منشأة تم تصميمها بحيث لا تكون حقوق التصويت أو الحقوق المشابهة الأخرى هي العامل المهيمن في تحديد من يسيطر عليها، كما هو الحال عندما ترتبط حقوق التصويت بالمهام الإدارية فقط ويتم توجيه النشاطات ذات الصلة من خلال الترتيبات التعاقدية. ومن أمثلة المنشآت المهيكلة منشآت التوريق والتمويل المضمون بالأصول وبعض صناديق الإستثمار، وعادة ما يكون لهذا النوع من المنشآت بعض أو كل الصفات النموذجية التالية:

- المنشأة لها نشاطات محدودة أو مقيدة؛
- هدف المنشأة ضيق ومحدد بدقة مثل تنفيذ عقد إيجار لتحقيق المزايا الضريبية أو تنفيذ نشاطات البحث والتطوير أو توفير مورد لرأس المال أو لتمويل المنشأة أو توفير فرص استثمار من خلال نقل المخاطر والمنافع المرتبطة بأصول المنشأة المهيكلة إلى المستثمرين فيها؛
- عدم كفاية حقوق الملكية لتسمح للمنشأة المهيكلة بأن تمول نشاطاتها دون الحاجة إلى دعم مالي من المستثمرين فيها (المنشآت الراعية)؛
- يكون تمويل المنشأة المهيكلة في شكل أدوات متعددة مرتبطة تعاقديا بالمستثمرين والتي تخلق تركيزا للإئتمان أو للمخاطر الأخرى.

يتطلب المعيار IFRS 12 من المنشأة أن تفصح عن المعلومات عن المنشآت المهيكلة التي تمكن مستخدمي تقاريرها المالية من[1]:

1. فهم طبيعة ومدى حصصها في المنشآت المهيكلة غير الموحدة، فمن الضروري تقديم معلومات كمية ونوعية تخص هذه المنشآت من حيث طبيعتها وأغراضها ونشاطاتها وحجمها وتمويلها؛

[1] Dieter Christian and Norbert Lüdenbach, **Ibid**, p 511.

2. تقييم طبيعة المخاطر المرتبطة بحصصها في المنشآت المهيكلة غير الموحدة والتغيرات التي تطرأ عليها، وهذا يشمل تقديم معلومات عن مدى تعرض المنشأة للمخاطر جراء ارتباطها بهذه المنشآت في الفترات المالية السابقة (من خلال الرعاية) حتى ولو لم يكن لديها أية ارتباطات تعاقدية في تاريخ التقارير المالية. وتصنف نشاطات الرعاية في الأصناف ذات الصلة وتعرض المعلومات المقدمة عنها باختصار في شكل جدول إلا إذا توفر شكل آخر مناسب أكثر للعرض وهي تشمل:
   - المبالغ الدفترية للأصول والإلتزامات المقيدة في تقاريرها المالية والمتعلقة بحصصها في المنشآت المهيكلة غير الموحدة بما فيها البنود المستقلة في قائمة المركز المالي التي قيدت فيها تلك الأصول والإلتزامات؛
   - المبلغ الذي يعبر بشكل أفضل عن الحد الأقصى لتعرض المنشأة للخسارة من حصصها في المنشآت المهيكلة غير الموحدة بما في ذلك كيفية تقدير الحد الأقصى للتعرض للخسارة، وفي حال لم تستطع المنشأة قياس الحد الأقصى لتعرضها للخسارة بشكل كمي فإنه يجب عليها أن تفصح عن هذه الحقيقة وأسبابها؛
   - مقارنة المبالغ الدفترية لأصول وخصوم المنشأة التي تتعلق بحصصها في المنشآت المهيكلة غير الموحدة والحد الأقصى لتعرضها للخسارة من هذه المنشآت.

5.3.2- المنشآت الإستثمارية

إذا تبين للمنشأة الأم أنها تعد منشأة إستثمارية وفقا للتعريف المقدم في المعيار IFRS 12 فإنه يجب عليها أن تقدم معلومات حول الأحكام والإفتراضات المهمة التي استخدمتها. وإذا لم يكن لدى المنشأة واحدة أو أكثر من الخصائص النموذجية للمنشأة الإستثمارية الواردة في التعريف فإنه يجب عليها أن تفصح عن أسبابها لاستنتاج أنها تعد مع ذلك منشأة إستثمارية بالإضافة إلى هذا يجب على المنشأة الإستثمارية الإفصاح عما يلي[1]:

- التغيرات في حالة المنشأة الإستثمارية وأسباب التغيرات وآثارها على التقارير المالية للفترة المعروضة؛
- طبيعة ومدى أية قيود مهمة؛
- تكوين المجمع وأية إرتباطات أو نوايا حالية لتقديم دعم مالي أو غيره لمنشأة فرع غير موحدة بما في ذلك الإرتباطات أو النوايا لمساعدة المنشأة الفرع في الحصول على الدعم المالي؛
- أسباب ونوع ومبلغ الدعم المقدم لكل منشأة فرع غير موحدة؛
- الإفصاح عن شروط أية ترتيبات تعاقدية قد تتطلب منها أن تقدم دعما ماليا لمنشأة غير موحدة.

[1] Asif Chaudhryand Others, **Op**. **cit**, p 311.

3- التقارير المالية الموحدة طبقا للنظام المحاسبي الجزائري

جاءت المعايير المحاسبية الجزائرية متضمنة في القرار المؤرخ في 2008/07/26 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها. ورغم أن النظام المحاسبي المالي أطلق عليها تسمية المعايير المحاسبية إلا أنها لم تأت في شكل معايير مرقمة ومنفصلة حسب اختصاص كل معيار كما هو الشأن في معايير المحاسبة الدولية وبعض دول العالم، بل جاءت في شكل دليل مجمل يتناول جميع الجوانب المحاسبية من خلال عدة أبواب هي:

- الباب الأول: قواعد تقييم ومحاسبة الأصول والخصوم والإيرادات والمصاريف؛
- الباب الثاني: عرض التقارير المالية؛
- الباب الثالث: مدونة الحسابات وقواعد سيرها؛
- الباب الرابع: المحاسبة المالية المبسطة المطبقة على المنشآت الصغيرة؛
- ومعجما للمصطلحات التقنية المحاسبية.

وسنحاول فيمايلي التطرق للمعايير التي تخص التقارير المالية الموحدة فقط.

1.3- الحسابات الموحدة والحسابات المركبة

تعتبر مسألة التقارير المالية الموحدة والمركبة جديدتان نسبيا في الجزائر لأن لهما طابعا إجباريا محضا مؤكدا بوضوح في النظام المحاسبي المالي الذي قدم تعريفات دقيقة لمعنى توحيد الحسابات وكيفية إعدادها والإجراءات الواجب اتباعها، في حين كانت تعد على أساس إختياري في الممارسة السابقة في الجزائر وتتمثل أحيانا في مجرد تجميع للحسابات دون إجراء التسويات اللازمة. ويلاحظ في هذا الشأن الإختلاف عن معايير المحاسبة الدولية فيما يخص الإستثناءات من توحيد الحسابات للمنشآت التي تحت التحكم شبه الكلي لمنشأة أخرى وحصلت على موافقة الأقلية والمنشآت التي تواجه قيودا صارمة ودائمة تفرض إعادة النظر بشكل جوهري في تحكم المنشأة الأم فيها، وكذلك الحسابات المركبة التي لم تبقى في الممارسة الدولية منذ تبلور المعايير الدولية للتجميع وهي تشترط إدماج كل المنشآت في محيط التوحيد دون استثناء[1].

ولقد تضمن النظام المحاسبي المالي في الفصل الثالث من الباب الأول المخصص للكيفيات الخاصة للتقييم والمحاسبة قسما مخصصا لتوحيد الحسابات وتجميع الأعمال. وفيما يلي نورد القواعد التي وردت في هذا القسم[2].

[1] KPMG Algérie, **Op**. **cit**, p 150.

[2] **القرار المؤرخ في 2008/07/26 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها،** الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، السنة 2009، الفقرة 132، ص 15-18.

1.1.3- الغرض من التقارير المالية الموحدة

حسب النظام المحاسبي المالي تهدف التقارير المالية الموحدة في شركات المجمعات إلى إعطاء صورة كاملة عن الوضعية المالية والنتيجة لمجموعة الشركات كما لو كانت عبارة عن شركة واحدة وهو يوافق ما هو متعارف عليه في الممارسة الدولية.

2.1.3- الإلزام بإعداد التقارير المالية الموحدة

أوجب النظام المحاسبي المالي على المنشآت التي لها مقر أو نشاط رئيسي في الإقليم الوطني وتشرف أو تسيطر على منشأة أو عدة منشآت أخرى إعداد ونشر تقارير مالية موحدة. وأوضح أن هذا يقع تحت مسؤولية الأجهزة الإجتماعية للمنشأة المسيطرة والتي تسمى المنشأة المدمجة (المنشأة الأم).

3.1.3- الإعفاء من إعداد التقارير المالية الموحدة

تعفى المنشأة الأم من إعداد ونشر تقارير مالية موحدة إذا كانت تحت سيطرة منشأة أخرى بصورة شبه كلية وتحصلت على موافقة الأقلية للإعفاء من إعداد الحسابات الموحدة. وأعطى حدا فاصلا لشرط السيطرة شبه الكلية حيث حدده بامتلاك أكثر من 90% من حقوق التصويت في المنشأة المعنية وهذه النقطة بالذات لا تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية بالإضافة إلى عدم الأخذ بالشروط الثلاثة الأخرى.

4.1.3- الإستثناء من نطاق التقارير المالية الموحدة

بناءا على قواعد النظام المحاسبي المالي تستثنى من نطاق التقارير المالية الموحدة كل من:

- المنشآت التي تواجه قيودا صارمة ودائمة تفرض إعادة النظر بشكل جوهري في سيطرة المنشأة الأم أو نفوذها عليها؛
- والمنشآت التي تم اقتناء أسهمها أو الحصص فيها بغرض إعادة بيعها في المستقبل القريب.

وأوجب ضرورة تقديم التبريرات في الملحق عن كل الإستثناءات من محيط التوحيد التي تدخل في مثل هذه الحالات. ونشير هنا إلى أن الإستثناء الأول لم يعد معمولا به في المعايير المحاسبية الدولية.

5.1.3- مفهوم السيطرة

عرف النظام المحاسبي المالي مفهوم السيطرة على منشأة ما بأنه سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة بغرض تحقيق منافع اقتصادية من نشاطاتها. هذا التعريف يوافق تعريف المعيار السابق وبالتالي فهو لم يعد يتوافق مع المعيار الجديد.

والمرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 2008/05/26 يتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27، السنة 2008، المواد من 39 إلى 41، ص 15.

وأما الحالات التي يتم فيها اعتبار المنشأة مسيطرة على منشأة أخرى فهي متوافقة مع المعايير الدولية وقد حددها النظام المحاسبي المالي كمايلي:

- الإمتلاك المباشر أو غير المباشر عن طريق الفروع لأغلبية حقوق التصويت في المنشأة؛
- السلطة على أكثر من 50% من حقوق التصويت المتحصل عليها في إطار اتفاق مع المساهمين أو الشركاء الآخرين؛
- سلطة تعيين أو إنهاء مهام أغلبية المسيرين في المنشأة؛
- سلطة تحديد السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة؛
- سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات هيئات التسيير في المنشأة.

2.3- توحيد الحسابات

لم يعطي النظام المحاسبي المالي الكثير من القواعد والتوضيحات المتعلقة بإجراءات ومتطلبات توحيد الحسابات وإعداد التقارير المالية الموحدة، وبالتالي فعلى المجمعات الجزائرية الإستناد إلى الممارسات الدولية.

1.2.3- إجراءات توحيد الحسابات

تتضمن عملية توحيد الحسابات مجموعة من الشروط والإجراءات هي:

1.1.2.3- السياسات المحاسبية وتاريخ الإقفال

فيما يخص شرط تطابق السياسات المحاسبية بين منشآت المجمع لم يرد ذكرها في النظام المحاسبي المالي رغم كونها شرطا رئيسيا لتوحيد الحسابات من أجل تحقيق خاصيتي الملاءمة وقابلية المقارنة. أما بالنسبة لتاريخ الإقفال فجاء فيه أنه في حال ما إذا كان تاريخ إقفال الحسابات في إحدى المنشآت يختلف عن تاريخ الإقفال في المنشأة الأم بمدة تزيد عن ثلاثة أشهر يجب إعداد تقارير مالية مرحلية بتاريخ إعداد التقارير الموحدة ويراجعها محافظ الحسابات بالمنشأة المعنية أو مهني آخر مختص في مجال المراجعة إذا تعذر ذلك[1].

2.1.2.3- الحقوق خارج السيطرة

بين النظام المحاسبي المالي أن الحقوق خارج السيطرة في الأموال الخاصة وفي النتيجة يجب أن تدرج في التقارير المالية الموحدة في بند خاص ومستقل ضمن الأموال الخاصة، غير أنه لم يبين طريقة تقييمها.

[1] **القرار المؤرخ في 2008/07/26 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها،** الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، السنة 2009، الفقرة 132-9، ص 16.

3.1.2.3- تحويل التقارير المالية للفروع الأجنبية

وضح النظام المحاسبي المالي قواعد تحويل التقارير المالية المعدة بالعملات الأجنبية بشكل مختصر دون أن يشير إلى أنواع العملات وتأثيرها على طريقة التحويل مقارنة بالمعايير الدولية. وقد تضمن مايلي[1]:

- عناصر الأصول والخصوم تحول على أساس سعر الصرف عند الإقفال؛
- عناصر الإيرادات والمصاريف تحول على أساس سعر الصرف في تاريخ العمليات مع إمكانية استخدام سعر متوسط بغرض التسهيل؛
- فروقات الصرف تسجل في الأموال الخاصة الموحدة حتى تاريخ خروج الإستثمار الصافي.

4.1.2.3- العمليات بالعملات الأجنبية

أعطى النظام المحاسبي المالي مجموعة من القواعد الخاصة بتسجيل العمليات بالعملات الأجنبية هي[2]:

- الأصول المكتسبة بالعملات الأجنبية تحول إلى العملة الوطنية بسعر الصرف في تاريخ العملية؛
- الحقوق والديون المحررة بالعملات الأجنبية تحول إلى العملة الوطنية بسعر الصرف في تاريخ العملية إذا كانت عملية تجارية وإذا كانت عملية تمويل تحول بسعر الصرف في تاريخ استلام العملات الأجنبية؛
- عندما تنتج الحقوق أو الديون وتسدد في نفس السنة المالية فإن فوارق التحويل تمثل أرباح أو خسائر الصرف وتسجل في الإيرادات والمصاريف المالية؛
- إذا كانت العناصر النقدية المسجلة في الأصول والخصوم والتي يجب استلامها أو تسديدها بمبالغ ثابتة أو قابلة للتحديد من العملات الأجنبية ما تزال باقية في الميزانية يجب تصحيح قيمتها بالزيادة أو بالنقصان على أساس سعر الصرف عند الإقفال؛
- إذا كانت العمليات بالعملات الأجنبية تقابلها المنشأة بعمليات مماثلة للتغطية من مخاطر تقلبات سعر الصرف فإن أرباح وخسائر الصرف تسجل في حساب النتائج في حدود المخاطر غير المعتبرة في عمليات التغطية فقط، وعند انقضاء مخاطر الصرف كليا أو جزئيا بحكم الظروف يتوجب تصحيح الحسابات في الميزانية تبعا لذلك؛
- تسجل فوارق الصرف المتعلقة بالعناصر النقدية التي تشكل جزءا لا يتجزأ من صافي الإستثمار في منشأة أجنبية في الأموال الخاصة، وفي تاريخ التنازل عن الإستثمار تحول إلى الإيرادات أو المصاريف؛

---

[1] **القرار المؤرخ في 2008/07/26 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها،** الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، السنة 2009، الفقرة 132-8، ص 16.

[2] **القرار المؤرخ في 2008/07/26 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها،** الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، السنة 2009، الفقرة 137، ص 20-21.

- العناصر النقدية مثل الحقوق والديون على المنشآت الأجنبية غير الحقوق والديون التجارية تشكل في جوهرها استثمارا صافيا فيها إذا كان تسديدها غير مخططا أو غير محتمل في المستقبل القابل للتوقع. وإذا كانت هذه العناصر محررة بعملة أجنبية مختلفة عن عملة كلا المنشأتين يجب مراجعتها في نهاية السنة المالية ويسجل الفرق في حساب النتائج؛
- تسجل فوارق الصرف الناتجة عن صافي استثمارات المنشأة في إحدى مؤسساتها في الخارج مباشرة في الأموال الخاصة في بند فارق التحويل دون أن تحول إلى حساب النتائج إذا كانت هذه المؤسسة مستقلة من الناحية المالية والتشغيلية.

2.2.3- الضرائب المؤجلة

تعد الضرائب المؤجلة من بين المفاهيم الجديدة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي في إطار التوافق مع المعايير الدولية، وهي طريقة محاسبية تقتضي تسجيل الضرائب على النتيجة الموافقة للعمليات التي تتعلق بالسنة المالية فقط دون غيرها. وعلى هذا الأساس تكون الضرائب المؤجلة تساوي مبلغ الضريبة على الأرباح الواجبة الدفع (الضرائب المؤجلة – خصوم) أو القابلة للإسترجاع (الضرائب المؤجلة – أصول) خلال السنوات المالية المستقبلية، وتسجل في الميزانية وحساب النتائج الضرائب المؤجلة الناتجة عن[1]:

- التفاوت الزمني بين التقييد المحاسبي لإيرادات أو مصاريف معينة وأخذها بعين الإعتبار في حساب النتيجة الخاضعة للضريبة لسنة مالية لاحقة في المستقبل القابل للتوقع؛
- الخسائر الضريبية أو القروض الضريبية القابلة للتأجيل إذا كان من المتوقع تحميلها على أرباح خاضعة للضريبة أو ضرائب مستقبلية في المستقبل القابل للتوقع؛
- الآثار الناجمة عن عمليات إعادة الترتيب والإستبعاد والتسوية لبعض العناصر في إطار عملية إعداد التقارير المالية الموحدة.

تسجل في نهاية السنة المالية الضرائب المؤجلة في الأصول والخصوم عن كل تفاوت زمني يحتمل أن يكون مصدر إيراد أو مصروف ضريبي في المستقبل وتظهر في الميزانية بشكل مميز عن غيرها من الضرائب المستحقة والقابلة للإسترجاع، ويتم تحديدها ومراجعتها كل سنة بناءا على التنظيم الضريبي المعمول به في تاريخ الإقفال أو الذي ينتظر تطبيقه في السنة التي يحقق فيها الأصل أو يسدد فيها الخصم دون حساب للقيمة الحالية وتقدم المعلومات اللازمة في الملحق عن مصدرها وقيمتها وآجالها وطرق الحساب والتسجيل.

[1] **القرار المؤرخ في 2008/07/26 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها،** الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، السنة 2009، الفقرة 134، ص 18-19.

3.2.3- طرق توحيد الحسابات

حدد النظام المحاسبي المالي بشكل متوافق مع المعايير الدولية طريقتان لتوحيد الحسابات هما[1]: طريقة التوحيد الكلي وطريقة المعادلة (وهي التي تسمى في المعايير الدولية بطريقة حقوق الملكية).

1.3.2.3- إدماج حسابات الفروع

في إطار إعداد التقارير المالية الموحدة يتم توحيد حسابات المنشآت التي تتحكم فيها المنشأة الأم بطريقة الإدماج الكلي وهي تتضمن مايلي[2]:

- الميزانية الموحدة تضم عناصر الأصول للمنشأة الأم باستثناء الأوراق المالية للمنشآت الأخرى التي تستبدل قيمتها المحاسبية بمجمل عناصر الأصول والخصوم المشكلة لأموالها الخاصة والتي تحدد بناءا على قواعد التوحيد؛
- حساب النتيجة الموحد يضم عمليات المنشأة الأم المنشآت الأخرى باستثناء العمليات الداخلية فيما بين أطراف المجموعة؛
- يجب إظهار حقوق الأقلية في الأموال الخاصة وفي النتيجة الصافية الموحدة للمجموعة في بنود خاصة.

2.3.2.3- إدماج حسابات المنشآت المشتركة

المنشأة المشتركة هي منشأة تمارس عليها المنشأة الأم نفوذا ملحوظا دون أن تكون فرعا لها أو تكون تأسست في إطار مشروع مشترك. وقد وضح النظام المحاسبي المالي حالات وجود النفوذ الملحوظ وبين طريقة توحيد الحسابات وكلاهما يتوافق مع المعايير الدولية[3]. ويقدر وجود النفوذ الملحوظ في الحالات التالية:

- الإمتلاك المباشر أو غير المباشر لنسبة 20% أو أكثر من حقوق التصويت في المنشأة؛
- التمثيل هيئات التسيير في المنشأة؛
- المشاركة في إعداد السياسات الإستراتيجية للمنشأة؛
- إتمام المعاملات ذات الأهمية البالغة وتبادل المعلومات التقنية الأساسية أو تبادل الإطارات والمسيرين مع المنشأة.

---

[1] **والمرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 2008/05/26 يتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 والمتضمن النظام المحاسبي المالي،** الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27، السنة 2008، المادة 41، ص 15.

[2] **القرار المؤرخ في 2008/07/26 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها،** الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، السنة 2009، الفقرة 132-7، ص 16.

[3] **القرار المؤرخ في 2008/07/26 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها،** الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، السنة 2009، الفقرتين 132-11 و 132-12، ص 17.

في هذه الحالة يتم توحيد حسابات المنشآت المشتركة بطريقة المعادلة وهي تتضمن مايلي:

- في الميزانية الموحدة تستبدل القيمة المحاسبية للأوراق المالية للمنشآت المشتركة التي تظهر في ميزانية المنشأة الأم بما يكافئها من الحصص في الأموال الخاصة والنتيجة للمنشآت المشتركة؛
- في حساب النتيجة الموحد تدرج حصة المنشأة الأم في نتائج المنشآت المشتركة في بند خاص باسم "حصة المنشأة الأم في نتيجة المنشآت المشتركة" الذي يضاف إلى نتيجة المنشأة الأم لحساب النتيجة الموحدة للمجموعة؛

3.3.2.3- العمليات المشتركة

تأخذ هذه العمليات عدة أشكال وتتمثل في اتفاق تعاقدي بين طرفين أو أكثر للقيام بنشاط إقتصادي مشترك. في هذه الحالة يخضع تسجيل العمليات لدى كل طرف للشروط التعاقدية والتنظيم المحاسبي الذي يقرره الشركاء ويمكن أن نميز الحالات التالية[1]:

- المحاسبة عن العمليات المشتركة تحت مسؤولية المسير الذي يتعامل مع الغير وهو الوحيد المعروف لديهم ويسجل الإيرادات والمصاريف في حساباته، بينما يسجل الشركاء فقط نصيبهم في نتيجة العمليات المشتركة؛
- العمليات المشتركة التي تتطلب التحكم المشترك في أصل معين أو مجموعة من الأصول المشتركة من قبل الشركاء فيسجل الشركاء بالإضافة إلى حصصهم في الإيرادات والمصاريف حصصهم في الأصول والخصوم؛
- العمليات المشتركة التي تتم في إطار منشأة مستقلة يساهم كل شريك في رأس مالها ويسجل حصته في الأصول والخصوم والإيرادات والمصاريف والتدفقات النقدية وهذا يوافق طريقة التوحيد النسبي.

بالنسبة لهذا النوع من المساهمات يظهر جليا أنه مستمد من المعيار المحاسبي الدولي السابق رقم 31 الخاص بالمحاسبة عن الحقوق في المشاريع المشتركة والذي يميز بين ثلاثة أنواع من المشاريع المشتركة هي: العمليات المشتركة والأصول المشتركة والمنشآت المشتركة. هذا المعيار تم إلغاؤه وعوض بالمعيار الدولي للتقارير المالية رقم 11 "الترتيبات المشتركة" الذ يبدأ العمل به في جانفي 2013، وبالتالي فإن النظام المحاسبي المالي لم يعد يتوافق مع المعايير الدولية فيما يخص هذا النوع من المساهمات فهو لم يخضع للتعديل بما يناسب ذلك.

[1] **القرار المؤرخ في 2008/07/26 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها،** الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، السنة 2009، الفقرات من 131-1 إلى 131-4، ص 15.

4.2.3- تجميع الأعمال والشهرة

جاء النظام المحاسبي المالي ببعض المفاهيم والقواعد المحاسبية الجديدة نسبيا في الممارسة المحاسبية الجزائرية والتي لم تكن موجودة في المخطط المحاسبي الوطني. وهي تتعلق بالشهرة أو ما سماه النظام المحاسبي المالي بفارق الإدماج الأول وتخص عمليات تجميع الأعمال التي تعتبر غير شائعة في محيط الأعمال الجزائري وذلك ربما للركود الذي تعرفه بورصة الجزائر وقلة الإعتماد على التمويل خارج النظام البنكي. ونلاحظ شدة الإختصار وعدم تقديم القواعد المفصلة للمحاسبة عن عمليات تجميع الأعمال كما هو الحال في المعايير الدولية والإقتصار فقط على قياس وتسجيل الشهرة رغم أن العنوان يشير إلى تجميع الأعمال وهذا يعد اختلافا جوهريا بين المرجعين المحاسبيين.

ولقد جاء مضمونها على النحو التالي[1]:

1.4.2.3- تحديد فارق الإدماج الأول

عادة ما يظهر فارق بين تكلفة اقتناء المنشأة الأم للأوراق المالية وقيمتها في ميزانية المنشأة المصدرة لها ويتم تحديده خلال أول عملية توحيد للمنشأة المعنية في حسابات المنشأة الأم بحساب الفرق بين تكلفة اقتناء الأوراق المالية كما تظهر في ميزانية المنشأة الأم والحصة المكافئة لها في الأموال الخاصة للمنشأة المعنية غير المعاد تقييمها بما في ذلك الحصة في النتيجة في تاريخ الدخول في محيط التوحيد.

2.4.2.3- التسجيل المحاسبي للشهرة

وضح النظام المحاسبي المالي طريقة التسجيل المحاسبي للشهرة في إطار عملية توحيد الحسابات كما يلي:

- تنسب فوارق التقييم إلى عناصر الأصول القابلة للتحديد المعنية إلى غاية إيصالها إلى قيمتها العادلة في تاريخ الإستحواذ؛
- يسجل فارق الإقتناء في بند خاص ومستقل في الأصول غير الجارية في الميزانية، فيسجل بالزيادة إذا كان إيجابيا وبالنقصان إذا كان سلبيا.

3.4.2.3- فارق الإدماج الإيجابي

يتشكل الفارق الإيجابي لفارق الإدماج الأول عموما من عنصرين هما:

- فارق إعادة التقييم الذي يساوي الفرق بين القيمة المحاسبية لبعض عناصر الأصول القابلة للتحديد وقيمتها الحقيقية في تاريخ اقتناء الأوراق المالية، ويسجل كزيادة في قيمة الأصول المحددة في حدود قيمتها الحقيقية بتاريخ الإقتناء؛

[1] **القرار المؤرخ في 2008/07/26 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها،** الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، السنة 2009، الفقرات من 133-13 إلى 131-18، ص 17 و18.

- فارق الإقتناء أو Goodwill الذي يساوي الفائض من فارق الإدماج الذي لا يمكن ربطه بأية عناصر محددة من الأصول ويسجل في بند خاص به "فارق الإقتناء" في الأصول الثابتة في الميزانية الموحدة بالزيادة في قيمة الأصول المعنية إذا كان موجبا أو بالنقصان إذا كان سالبا.

في حال لم يكن بالإمكان التفرقة بين مختلف عناصر الفارق الإيجابي لفارق الإدماج الأول يتم تسجيله كاملا في بند فارق الإقتناء على سبيل التبسيط.

4.4.2.3- فارق الإدماج السالب

فيما يخص فارق الإقتناء السالب Badwill فإنه يسجل في الإيرادات تبعا لوظيفته على النحو التالي:

- إذا كان يمثل نفقات مستقبلية منتظرة يسجل في الإيرادات بتاريخ حدوث الخسائر أو النفقات؛
- إذا كان يمثل الفرق بين القيمة الحقيقية للأصول غير النقدية المكتسبة وتكلفة اقتنائها يسجل في الإيرادات على مدى فترة الإستعمال المتبقية لهذه الأصول؛
- إذا لم يكن بالإمكان إلحاقه لا بنفقات مستقبلية منتظرة ولا بأصول غير نقدية يسجل مباشرة في الإيرادات.

ويجب تقديم كل التوضيحات والتفسيرات عن المعالجة المحاسبية لفارق الإدماج الأول في ملحق التقارير المالية الموحدة.

5.4.2.3- إختبار نقص القيمة السنوي

بالتوافق مع المعالجة المحاسبية الجديدة للمعايير الدولية أوجب النظام المحاسبي المالي إجراء إختبار نقص القيمة في نهاية كل سنة مالية لفارق الإقتناء الإيجابي، ومقارنة قيمته المحاسبية مع قيمة المنفعة للعناصر المعنوية المرتبطة به مع تسجيل الخسائر المحتملة في القيمة وهي غير قابلة للإسترجاع لاحقا.

وعلى الرغم من أن النظام المحاسبي المالي يتوافق مع المعايير الدولية في العديد من المفاهيم والقواعد المحاسبية لقضايا تجميع الأعمال، إلا أنه يتميز بشدة الإختصار مع أن الموضوع يعتبر معقدا وجديدا نسبيا في الممارسة المحاسبية الجزائرية ويحتاج إلى المزيد من التفصيل والتدقيق في المفاهيم والقواعد المحاسبية والنقاط التي تبين ذلك:

- عدم تقديم الخطوات والقواعد االمفصلة لتحديد وقياس الشهرة (عدم التطرق إلى: مدخل الشهرة الكاملة ومدخل الشهرة الجزئية، فترة القياس، المقابل المادي المحتمل والإلتزامات المحتملة، الحقوق المعاد اقتناؤها، المعاملات مع الملاك الآخرين وفقدان السيطرة)؛
- تحديد فارق الإدماج الأول يظهر اختلافا جوهريا مع المعايير الدولية ألا وهو عدم إعادة تقييم الحصة في الأموال الخاصة بالقيمة العادلة؛

- عدم اشتراط مراجعة تحديد وقياس الأصول والخصوم التي تم تحملها قبل تسجيل فارق الإقتناء السلبي؛
- عدم التطرق إلى تجميع الأعمال المنجز على مراحل أو دون تحويل مقابل مادي.

3.3- الحسابات المركبة

من بين المفاهيم والقواعد المحاسبية الجديدة نسبيا في الممارسة المحاسبية الجزائرية التي جاء النظام المحاسبي المالي الحسابات المركبة وقد حدد شروط وقواعد إعدادها كما يلي[1]:

1.3.3- شروط وقواعد إعداد الحسابات المركبة

يجب على المنشآت الموجودة على الإقليم الوطني والتي تشكل مجموعة اقتصادية خاضعة لنفس سلطة القرار الموجودة هي الأخرى داخل الإقليم الوطني أو خارجه دون أن توجد بينها روابط قانونية إعداد ونشر تقارير مالية مركبة بشكل سنوي كما لو كانت منشأة واحدة. وتخضع هذه التقارير لنفس قواعد إعداد التقارير المالية الموحدة مع مراعاة الأحكام الخاصة بها بفعل غياب روابط المساهمة في رأس المال.

2.3.3- مقاييس الوحدة والتماسك

يتعين على المنشأة إعداد ونشر التقارير المالية المركبة بتوفر مؤشرات الوحدة والتماسك المحددة فيما يلي:

- المنشآت تحت تحكم شخص معنوي واحد أو مجموعة من الأشخاص لهم مصالح مشتركة؛
- المنشآت التابعة لقطاعات التعاونيات أو التعاضديات والتي تشكل مجموعة متجانسة ذات إستراتيجية وإدارة مشتركة؛
- المنشآت المنتمية لمجموعة واحدة وغير مرتبطة قانونيا بالمنشأة القابضة أو القابضة الفرعية لكنها تمارس نفس النشاط وتحت إشراف نفس السلطة؛
- المنشآت التي لها هياكل مشتركة أو علاقات تعاقدية واسعة بشكل يسمح باتباع سلوك إقتصادي موجه أو منسق عبر الزمن؛
- المنشآت التي ترتبط فيما بينها باتفاق تقاسم النتيجة أو أي اتفاقات أخرى شاملة وملزمة بشكل كاف ليكون إعداد التقارير المالية المركبة أكثر تمثيلا لنشاطاتها وحساباتها كمجموعة واحدة أفضل من حساباتها الفردية.

[1] **القرار المؤرخ في 2008/07/26 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها،** الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، السنة 2009، الفقرات 132-19 و132-20 و132-21، ص 18.

4.3- التقارير المالية

تضمن الباب الثاني من النظام المحاسبي المالي ثمانية فصول خصصت لتعريف وعرض التقارير المالية والملحق، كما تضمن هذا الباب عدة فصول تخص قائمة الحسابات وكيفية سيرها. والملاحظ هنا هو تقديمها بالتفصيل المناسب على عكس المعهود في القواعد المحاسبية المتضمنة في الباب الأول منه.

ولقد حدد تقارير مالية تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية وأوجب على كل المنشآت المعنية إعدادها ونشرها بشكل سنوي تبعا للقواعد المنصوص عليها والناتجة عن الإطار النظري للمحاسبة المالية[1]. كما ذكر بالمبادئ المحاسبية التي تحكم إعدادها وعرضها وأعطى الحد الأدنى من المعلومات التي يجب أن تتضمنها وكيفيات عرضها. وتتمثل هذه التقارير المالية في: الميزانية وحساب النتائج وقائمة التدفقات النقدية وقائمة تغيرات الأموال الخاصة والملحق.

كما وضح النظام المحاسبي المالي أن الإعتبارات التي يجب أخذها في الحسبان عند إعداد التقارير المالية مستمدة من الإطار التصوري، وذكّر بأن مبدأ الأهمية النسبية يحدد التوازن بين المنفعة التي تقدمها المعلومات المالية وتكلفة إعدادها ونشرها وأعطى بعض الشروط العامة التي يجب توفرها وهي[2]:

- إعداد التقارير المالية من مسؤولية أجهزة الإدارة ويجب أن يتم في أجل أقصاه ستة أشهر الموالية لتاريخ الإقفال، ويجب تمييزها عن باقي المعلومات المنشورة بشكل واضح؛
- وجوب توضيح وتحديد كل عنصر من عناصر التقارير المالية مع إعطاء المعلومات بدقة عن التسمية الإجتماعية للمنشأة وعنوان المقر الإجتماعي، وتسميتها التجارية، ورقم السجل التجاري، والعملة، وتاريخ الإقفال ونوع التقارير المالية (فردية أو موحدة أو مركبة)، والنشاطات الرئيسية للمنشأة، واسم المنشأة الأم والمجمع، ومتوسط عدد العمال؛
- تقديم المبالغ عن السنة المالية السابقة لكل بند من بنود التقارير المالية وتقديم الإيضاحات في الملحق في شكل معلومات وصفية وعددية؛
- في حالة استحالة المقارنة مع مبالغ السنة المالية السابقة بسبب تغيير في الطرق المحاسبية يصبح من الضروري تكييف مبالغ البنود المعنية لتحقيق خاصية قابلية المقارنة مع تقديم التوضيحات والشروحات اللازمة في الملحق؛
- عدم إجراء المقاصة بين عناصر الأصول والخصوم إلا في إطار قانوني أو تعاقدي.

---

[1] A. KADDOURI et A. MIMECHE, **Cours de comptabilité financière selon les normes IAS-IFRS et SCF 2007**, Editions ENAG, Réghaia, 2009, p 91.

[2] **القرار المؤرخ في 2008/07/26 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، السنة 2009، الفقرة 210، ص 22 و23.

1.4.3- الميزانية

تضمن النظام المحاسبي المالي على غرار المعايير الدولية بعض القواعد التي تخص عرض الميزانية ومحتواها والتي نعرضها فيما يلي[1]:

1.1.4.3- التمييز بين العناصر الجارية وغير الجارية

ذكر النظام المحاسبي المالي أن عناصر الأصول والخصوم في الميزانية يجب أن تصنف في مجموعتين جارية وغير جارية دون أن يعطي مقياس التصنيف. وبالرجوع إلى المعايير الدولية نجدها تعتمد على مدة السنة المالية لإجراء التصنيف مع إمكانية استخدام طريقة تصنيف أخرى إذا كانت أكثر ملاءمة بالنسبة للمنشأة مثل التصنيف بناءا على درجة السيولة ودرجة الإستحقاق.

2.1.4.3- محتوى الميزانية

لقد وضح النظام المحاسبي المالي بشكل يتوافق مع المعيار المحاسبي الدولي IAS 1 الحد الأدنى من المعلومات التي يجب تقديمها في الميزانية، كما حدد المعلومات الأخرى التي يمكن أن تعرص إما في الميزانية أو في ملحق التقارير المالية وهي نفسها الموضحة في المعيار الدولي IAS 1.

2.4.3- حساب النتائج

القواعد التي جاء بها النظام المحاسبي المالي فيما يخص عرض حساب النتائج هي[2]:

1.2.4.3- الحد الأدنى من المعلومات

حساب النتائج هو قائمة ملخصة لإيرادات ومصاريف ويبرز نتيجة السنة المالية للمنشأة بناءا على مبدأ محاسبة الإستحقاق وليس مبدأ محاسبة الخزينة. ويلاحظ أيضا أن النظام المحاسبي المالي وضح الحد الأدنى من المعلومات التي يجب على المنشأة أن تقدمها في حساب النتائج والمعلومات الأخرى التي يمكن عرضها إما في حساب النتائج أو في الملحق وهي الأخرى تتوافق مع المعيار الدولي IAS 1.

2.2.4.3- طريقة عرض حساب النتائج

تعتبر طريقة عرض حساب النتائج حسب طبيعة المصاريف هي الطريقة المرجعية لكن يمكن للمنشآت عرض حساب النتائج حسب الوظيفة في الملحق.

---

[1] **القرار المؤرخ في 2008/07/26 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها،** الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، السنة 2009، الفقرة 220، ص 23 و24.

[2] **القرار المؤرخ في 2008/07/26 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها،** الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، السنة 2009، الفقرة 230، ص 24 و25.

3.4.3- قائمة التدفقات النقدية

تحقيقا للتوافق مع الممارسة الدولية تضمن النظام المحاسبي المالي قائمة للتدفقات النقدية وبعض القواعد التي تخص عرضها ومحتواها وهي[1]:

1.3.4.3- الغرض من قائمة التدفقات النقدية

تهدف قائمة التدفقات النقدية إلى تقديم قاعدة للمستخدمين تمكنهم من تقييم قدرة المنشأة على توليد النقدية وما يعادلها والمعلومات عن استخدام هذه النقدية خلال السنة المالية، وهي بالتالي تمكنهم تحسين فهمهم لدورة الإستغلال ونشاطات المنشأة خلال السنة المالية.

2.3.4.3- تصنيف عناصر قائمة التدفقات النقدية

تصنف عناصر قائمة التدفقات النقدية حسب مصدرها وهذا هو المبدأ نفسه المعتبر في المعايير الدولية حيث تصنف إلى:

4. **التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية:** وهي النشاطات التي تولد الإيرادات والنشاطات الأخرى غير المتعلقة بالإستثمار ولا بالتمويل؛
5. **التدفقات النقدية من النشاطات الإستثمارية:** وهي التدفقات الناتجة عن شراء وبيع الإستثمارات طويلة الأجل؛
6. **التدفقات النقدية من النشاطات التمويلية:** هي التدفقات المرتبطة بالوظيفة المالية للمنشأة وهيكلها المالي (رأس المال، القروض، ...).

بالنسبة للتدفقات النقدية من الفوائد وتوزيعات الأرباح يجب تصنيفها في إحدى الأصناف الثلاثة مع مراعاة شرط الحفاظ على طريقة التصنيف من سنة مالية لأخرى.

3.3.4.3- طرق عرض قائمة التدفقات النقدية

أعطى النظام المحاسبي المالي طريقتين لعرض قائمة التدفقات النقدية على غرار المعايير والممارسة الدولية وهما: الطريقة المباشرة واعتبرها المرجعية والطريقة غير المباشرة.

4.4.3- قائمة تغيرات الأموال الخاصة

تشكل قائمة تغيرات الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي مست البنود المكونة للأموال الخاصة للمنشأة خلال السنة المالية وهي تتوافق في مضمونها مع المعايير الدولية[2].

---

[1] **القرار المؤرخ في 2008/07/26 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها،** الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، السنة 2009، الفقرة 240، ص 26.

[2] شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008، ص 81.

5.4.3- الملحق

يعتبر الملحق وثيقة هامة لأنها تكمل التقارير المالية الأخرى وتقدم الإيضاحات المناسبة لها، وقد قدم النظام المحاسبي المالي القواعد الأساسية لإعداد وعرض الملحق بشكل موافق تماما للمعايير الدولية وهذا يشمل[1]:

1.5.4.3- الحد الأدنى من المعلومات

يقدم الملحق المعلومات عن العناصر التالية إذا كانت لها طابع الأهمية النسبية أو كانت مفيدة لفهم المعلومات المقدمة في التقارير المالية الأخرى:

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد التقارير المالية مع تأكيد مطابقة القواعد المحاسبية بشكل صريح وكل حالة عدم تطبيق للقواعد يجب ذكرها وتبريرها؛
- المعلومات المكملة والضرورية للفهم الجيد للتقارير المالية الأساسية؛
- المعلومات عن الفروع والمنشآت التابعة والمشتركة أو المنشأة الأم بالإضافة إلى المعلومات عن المعاملات مع هذه المنشآت أو مع مسيريها مع توضيح حجم المعاملات ومبالغها وسياسة تحديد الأسعار المطبقة معهم؛
- المعلومات ذات الطابع العام أو المتعلقة بالعمليات الخاصة والضرورية للعرض والتمثيل الصادق.

وقد قدم النظام المحاسبي المالي تفصيلات للمعلومات السابقة للملحق في الفصل الثامن من الباب الثاني تعتبر غاية في الأهمية والفائدة بالنسبة لمعدي ومستخدمي التقارير المالية على حد السواء، وأعطى نماذج لجداول يمكن استخدامها في إعداد الملحق.

2.5.4.3- قواعد عرض المعلومات

يشترط أن يكون عرض المعلومات في الملحق محل تنظيم جيد بحسب ما يناسب المنشأة مع الإحالة في بنود التقارير المالية الأساسية إلى بند الملحق الذي يقدم المعلومات والإفصاحات الإضافية عنها. وبالنسبة للأحداث بعد تاريخ الإقفال التي لا تؤثر على وضعية الأصول والخصوم لا يجب إجراء أي تعديلات بشأنها، لكن يجب تقديم المعلومات في الملحق إذا كانت لها طابع الأهمية النسبية وإهمالها يؤدي إلى التأثير على القرارات التي يتخذها مستخدموا التقارير المالية. في هذه الحالة يجب أن تبين المعلومات في الملحق طبيعة الأحداث وتقدير تأثيرها المالي أو أسباب عدم القدرة على تقدير هذا التأثير.

[1] **القرار المؤرخ في 2008/07/26 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها،** الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، السنة 2009، الفقرة 260، ص 27.

3.5.4.3.- الملحق في المنشآت المدرجة في البورصة

يجب على المنشآت المدرجة في البورصة أن تقدم المعلومات الخاصة والضرورية للمساهمين من أجل فهم أدائها في الفترات الماضية وتقدير مردوديتها والمخاطر التي تواجهها، وفي هذا الإطار يجب عليها أن تقدم بشكل خاص وعلى أساس تقاريرها المالية المعلومات عن:

- مختلف المنتوجات والخدمات في إطار نشاطاتها؛
- مختلف المناطق الجغرافية التي تمارس فيها نشاطاتها.

وبالمقارنة مع المعايير الدولية فإن هذه المعلومات القطاعية تعتبر جد مختصرة وغير كافية على الإطلاق.

6.4.3- نماذج التقارير المالية

قدم النظام المحاسبي المالي نماذج قاعدية للتقارير المالية يمكن استعمالها من قبل المنشآت وتكييفها لتكون أكثر ملائمة لإحتياجاتها وطبيعة نشاطها وهي:

- **الميزانية:** وفق طريقة العرض الأفقي الأصول إلى اليمين مقابل الخصوم إلى اليسار مع التمييز بين العناصر الجارية وغير الجارية (تماما مثل المعايير المحاسبية الدولية أكثر من 12 شهرا أو أقل)؛
- **حساب النتائج:** نموذج حسب طبيعة المصاريف وآخر حسب وظيفتها وكلاهما معروض وفق طريقة العرض العمودي الإيرادات ثم المصاريف مع حساب النتائج الوسيطة وصولا إلى النتيجة الصافية؛
- **قائمة التدفقات النقدية:** نموذج حسب الطريقة المباشرة وآخر حسب الطريقة غير المباشرة مع التمييز بين النشاطات التشغيلية والإستثمارية والتمويلية؛
- **قائمة تغيرات الأموال الخاصة:** يبين حركة الأموال الخاصة بين بداية السنة المالية ونهايتها؛
- **الملحق:** يتضمن نماذج للجداول وتفصيلا للمعلومات ذات الأهمية البالغة والملائمة لفهم العمليات الواردة في التقارير المالية الأساسية السابقة.

7.4.3- الإفصاحات

يتضمن ملحق التقارير المالية الموحدة كل المعلومات ذات الطابع المهم التي تمكن من التقدير الصحيح لمحيط التوحيد والممتلكات والوضعية المالية والأداء المالي والنتيجة للمجموعة كاملة، كما أنه يضم قائمة لتغيرات محيط التوحيد مع تحديد التغيرات التي مسته من خلال تغير نسبة التحكم في المنشآت ومن خلال اقتناء الأوراق المالية أو التنازل عنها[1].

[1] **القرار المؤرخ في 2008/07/26 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها،** الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، السنة 2009، الفقرة 132-10، ص 16.

خلاصة الفصل

إن تقنية إعداد التقارير المالية الموحدة تعتبر معقدة نوعا ما ولا تنحصر فقط في التجميع الحسابي لبنود التقارير المالية الفردية لمنشآت المجمع، فهي تتطلب في البداية تعديل التقارير المالية الفردية لمطابقة السياسات المحاسبية للمنشأة الأم وهذا يشمل الإختلافات في مسائل الإعتراف والقياس والعرض بالإضافة إلى تحويل التقارير المالية للفروع الأجنبية. ثم يليه استبعاد الأرصدة من العمليات المتبادلة داخل المجمع مثل المبيعات والقروض وتحويلات الأصول وغيرها بالإضافة إلى طرق التوحيد المختلفة وتطبيق قواعد القياس بالقيمة العادلة والمحاسبة عن الشهرة والضرائب المؤجلة، أما المرحلة الأخيرة فهي توحيد حقوق الملكية وعرض التقارير المالية الموحدة متضمنة الحقوق خارج السيطرة. وقد تبين لنا من خلال الدراسة أن قواعد النظام المحاسبي المالي تتوافق إلى حد كبير مع المعايير المحاسبية الدولية رغم تميزها بالإختصار.

في الفصل الموالي سنحاول من خلال دراسة تطبيقية ميدانية الوقوف على التطبيق العملي للمحاسبة عن المساهمات وتقنية توحيد الحسابات في مجمع صيدال.

الفصل الرابع

دراسة حالة مجمع صيدال

تمهيد

بعد التطرق إلى الأسس النظرية لموضوع المحاسبة عن المساهمات في إطار المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي في الفصول السابقة، خصصنا هذا الفصل الأخير للدراسة الميدانية حتى نتمكن من الوقوف على التطبيق العملي من خلال دراسة الأعمال التحضيرية وخطوات وأساليب توحيد الحسابات وإعداد التقارير المالية الموحدة.

ولقد وقع اختيارنا على مجمع صيدال للصناعات الدوائية الذي يعتبر من بين المؤسسات الصناعية الدوائية الجزائرية التي تأقلمت مع التحولات الإقتصادية والتطورات التي عرفتها بيئة الأعمال الوطنية والدولية وذلك بتبنيه لإستراتيجية التحالف مع أكبر المخابر ذات الشهرة العالمية والتي تنوعت بين الشراكة المختلطة والتحالفات المتكاملة، وذلك من أجل مواجهة المنافسة الشديدة المفروضة عليه وتنويع تشكيلة منتجاته ورفع كفاءته وتنافسيته على المستوى المحلي والإقليمي والعالمي. وهذا ما جعل المحفظة الإستثمارية للمجمع متنوعة وتتضمن مختلف أنواع الإستثمارات المالية المعروفة في المحاسبة وبهذا فإن مجمع صيدال يشكل مجالا مناسبا للدراسة الميدانية لأنه يتيح المجال لفحص وتطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية النظرية التي تناولتها الدراسة والوقوف على الممارسة التطبيقية الفعلية بالمجمع.

سنتناول في هذا الفصل المحاور التالية:

- تقديم المجمع؛
- الإجراءات العملية لإعداد التقارير المالية الموحدة بمجمع صيدال؛
- إعداد ونشر التقارير المالية الموحدة.

1- تقديم المجمع

مجمع صيدال من المؤسسات الجزائرية الكبرى وهو المؤسسة الجزائرية العمومية الوحيدة المسؤولة عن تصنيع المنتجات الصيدلانية. في ظل التطورات البيئية على المستويين الوطني والدولي التي يعرفها قطاع الصناعات الدوائية وتحديات التطور التكنولوجي والمنافسة سواءا الأجنبية أو الوطنية (فتح القطاع الخاص)، عرفت صيدال العديد من التغيرات الهيكلية قبل أن يصل إلى الشكل الذي هو عليه اليوم وذلك نتيجة للإصلاحات الإقتصادية الهيكلية التي قامت بها الدولة في سياق التحول إلى اقتصاد السوق.

في إطار إعادة هيكلة الشركات العمومية الإقتصادية في نهاية الثمانينات ومطلع التسعينات عرف مجمع صيدال عدة مراحل شملت الجوانب القانونية والتنظيمية والإدارية والمالية.

وسنحاول في هذا الجزء الأول تقديم نشأة المجمع وتطوره التاريخي ثم نتطرق إلى تنظيمه الحالي ثم ننتقل فيما بعد إلى جانب المحاسبة في المجمع.

1.1- التعريف بمجمع صيدال

1.1.1- تعريف المجمع ومهامه

المؤسسة الوطنية للصناعات الصيدلانية "صيدال" هي شركة ذات أسهم برأس مال قدره 2.500.000.000 دينار جزائري، 80 % من رأس مالها ملك للدولة والـ 20 % المتبقية تم التنازل عنها في سنة 1999 عن طريق البورصة إلى المستثمرين من المؤسسات والأشخاص[1].

تكمن المهمة الأولى لصيدال بصفتها الرائد الوطني في صناعة الأدوية الجنيسة في تطوير إنتاج وتسويق المواد الصيدلانية من خلال توفير تشكيلة ثرية ومتنوعة من الأدوية ذات الجودة العالية، والمساهمة في تحسين إمكانيات المرضى لإقتناء الدواء عن طريق تبني سياسة أسعار تناسب شرائح واسعة من المجتمع. ويتمثل الموضوع الإجتماعي للمجمع في النقاط التالية:

- القيام بالأبحاث في مجال الطب البشري والحيواني على حد السواء من أجل اكتشاف جزيئات جديدة موجهة لعلاج الإنسان والحيوان؛
- تطبيق الإستراتيجيات والسياسات العامة المتعلقة بالمالية والصناعة والتسويق والتطوير والتحكم في فروع المجمع ومراقبتها؛
- تسيير المحفظة المالية للمجمع في إطار بورصة الجزائر؛

[1] الوثائق الداخلية للمجمع.

- المشاركة في كل العمليات الصناعية أو التجارية التي يمكن أن ترتبط بالموضوع عن طريق إنشاء مؤسسات أو فروع جديدة.

2.1.1- مهام المجمع

إن صفة المؤسسة العمومية تخول لمجمع صيدال مهمتين أساسيتين هما[1]:

- ضمان استقلاليته المالية والإستدامة في الحفاظ على توازنه المالي وضمان تحسين القدرة التنافسية لمنتجاته من أجل تحقيق أهداف نموه وتطوير موارده البشرية؛
- تحقيق الأهداف المنوطة به من قبل الدولة بصفتها المساهم الرئيسي.

وتنقسم نشاطات المجمع إلى نشاطات رئيسية وأخرى ثانوية وهي[2]:

1.2.1.1- النشاطات الرئيسية

تتمثل المهام الأساسية فيمايلي:

- إنتاج مواد مخصصة لصناعة الدواء؛
- إنتاج الأساس الفعال للمضادات الحيوية؛
- التركيز أكثر على المهام التجارية كتوزيع وتسويق منتجات المجمع عبر كامل التراب الوطني والسعي لدخول الأسواق الدولية؛
- إجراء البحوث التطبيقية وتطوير الأدوية الجنيسة.

2.2.1.1- النشاطات الثانوية

تتمثل النشاطات الثانوية فيمايلي:

- إنتاج مواد التعبئة والتغليف؛
- نقل وتوصيل منتجات المجمع إلى الزبائن والموزعين؛
- الصيانة الذاتية لتجهيزات الإنتاج والعمل على تطوير تقنيات الإنتاج لضمان النوعية ورفع القدرة الإنتاجية؛
- تقديم خدمات التشكيل والتركيب والتحليل.

[1] الوثائق الداخلية للمجمع.

[2] الوثائق الداخلية للمجمع.

في إطار مهمته الأساسية حدد مجمع صيدال خطوط العمل التي تمكنه من ضمان نموه وتعزيز مكانته الرائدة في إنتاج الأدوية الجنيسة، حيث يظهر في طليعتها مخطط شامل ومتكامل للتنمية يرافق توسع المجمع وهو يتمركز حول العناصر التالية[1]:

- تثمين الموارد البشرية؛
- تحسين التنظيم ونظام المعلومات؛
- تعزيز ثقافة المؤسسة وتنفيذ سياسة فعالة للإتصال؛
- تعزيز القواعد الأخلاقية التي تهدف إلى تسوية وتطهير سوق الأدوية؛
- المساهمة في الحد من الواردات؛
- الإنفتاح على الأسواق الخارجية؛
- الزيادة من مستوى رضى المستهلك.

3.1.1- نشأة المجمع

تعد صيدال من أهم المؤسسات في الجزائر لكونها المؤسسة العمومية الوحيدة على المستوى الوطني المختصة في الصناعات الدوائية وهي توفر قرابة 80% من الإنتاج الوطني للأدوية. وقد مر المجمع كباقي المنشآت خلال مساره التاريخي بأربعة محطات تضمنت كل واحدة منها سلسلة من الأحداث والتحولات والتطورات التنظيمية والصناعية والقانونية والمالية وهي[2]:

1.3.1.1- المرحلة الأولى: مرحلة الإنشاء 1969-1981

بدأت هذه المرحلة بإنشاء الصيدلية المركزية الجزائرية PCA سنة 1969 يتمثل نشاطها في استيراد وتصنيع وتسويق المنتجات الصيدلانية الموجهة للإستخدام البشري.

في إطار وظيفتها الإنتاجية أنشأت في 1971 وحدة إنتاج الحراش واسترجعت وحدتي بيوتيك Biotic وفرمال Pharmal على مرحلتين الأولى في 1971 والثانية في 1975.

2.3.1.1- المرحلة الثانية: مرحلة إعادة الهيكلة 1982-1988

بناءا على القرار رقم 161/82 المؤرخ في 24 أفريل 1982 تمت إعادة هيكلة الصيدلية المركزية الجزائرية وانبثقت عنها المؤسسة الوطنية للإنتاج الصيدلاني ENPP ومنحت الإستقلالية للوحدات المتواجدة في الجزائر العاصمة. وقد تمثلت مهام المؤسسة الوطنية للإنتاج الصيدلاني الجديدة في ضمان إنتاج وتوزيع

[1] الوثائق الداخلية للمجمع.

[2] Groupe Saidal, **La Notice d'Information**, 1999, Alger, p13.

الأدوية والمستحضرات الطبية قصد تموين السوق الجزائرية بطريقة منتظمة وكافية، وفي 1985 تم تغيير اسم المؤسسة الوطنية للإنتاج الصيدلاني ليصبح صيدال.

وقد استفادت في إطار برنامج إعادة الهيكلة من نقل مصانع الحراش والدار البيضاء وجسر قسنطينة، كما حوّل إليها في 1988 مركب المضادات الحيوية بالمدية (وحدة أنتيبيوتيكال) الذي كان على وشك الإنتهاء من قبل الشركة الوطنية للصناعات الكيميائية SNIC.

3.3.1.1- المرحلة الثالثة: مرحلة الإستقلالية 1989-1997

في سنة 1989 وتبعا لتنفيذ الإصلاحات الاقتصادية أصبحت صيدال مؤسسة عمومية اقتصادية تتميز باستقلالية التسيير، حيث قامت في سنة 1993 بإحداث تعديلات على القانون الأساسي للشركة تحولت من خلاله إلى شركة مساهمة SPA مما سمح لها بالمشاركة في كل عملية صناعية أو تجارية يمكن أن تكون ذات صلة مع موضوعها الإجتماعي من خلال إنشاء شركات جديدة أو فروع.

وفي نهاية سنة 1997 تبنت شركة صيدال مخطط إعادة هيكلة قصد تمكين المجمع من البحث في مجال الطب البشري والبيطري بالإضافة على إحداث تغيير على المستوى التنظيمي، أسفر هذا المخطط عن تحويلها إلى مجمع صناعي سمي بمجمع صيدال Groupe Saidal يضم ثلاثة فروع هي: فارمال Pharmal وأنتيبيوتيكال Antibiotical وبيوتيك Biotic.

4.3.1.1- المرحلة الرابعة: مرحلة ما بعد الإستقلالية والإنفتاح 1998-2008

في 1998 حققت صيدال زيادة في الإنتاج والمبيعات وأبرمت عقدا مع جمهورية العراق يخص إنتاج 2 250 000 وحدة بقيمة 1 223 مليار دولار خلال السداسي الأول من السنة. وفي سنة 1999 عرفت تطورا من الناحية التنظيمية والمالية بفتح رأس مالها للمساهمين الخواص بنسبة 20% من خلال الإدراج في البورصة، ومن ناحية النشاط من خلال إبرام عدد من القعود المهمة هي:

- **عقد مع المجمع الروسي Abolmed:** أبرم هذا العقد في 28 مارس 2004 وهو يخص إنتاج أحد عشرة منتجا من المضادات الحيوية في شكل حقن Céphalosporine من الأجيال الأولى والثانية والثالثة في فرع المضادات الحيوية Antibiotical بالمدية مع ضمان التكوين والمساعدة في التنفيذ؛
- **عقد لإنشاء مؤسسة مختلطة بين القطاع العام والخاص:** أبرم هذا العقد في 09 ماي 2005 ويخص إنتاج الأدوية الصلبة تتمثل في مضادات الروماتيزم والمضادات السرطانية ومواد التخدير؛
- **عقد مع بيوتيكنيكا التونسية Biotechnica:** أبرم هذا العقد في 17 جانفي 2006 ويخص علم الأمراض Pathologie ويتمحور حول جلب الملفات والمعلومات التقنية لتوسيع منتجات صيدال في مجال

توسعة الشرايين Cardio-Vasculaire ومضادات داء السكري Antidiabétiques، كما تضمن العقد تزويد السوق التونسية بمنتجات صيدال؛

- **عقد مع ميفا السويسرية Mepha:** أبرم هذا العقد في 30 جوان 2006 وهو يخص منح ترخيص لتصنيع منتجين مضادين للإلتهاب هما: Diclofenac و Olphen.

5.3.1.1- المرحلة الخامسة: مرحلة الشراكات 2008-2017

تميزت هذه المرحلة بالإنفتاح على العالم ومواجهة تحديات المنافسة من خلال الشراكات مع المنافسين الأجانب وقد تضمنت الأحداث التالية[1]:

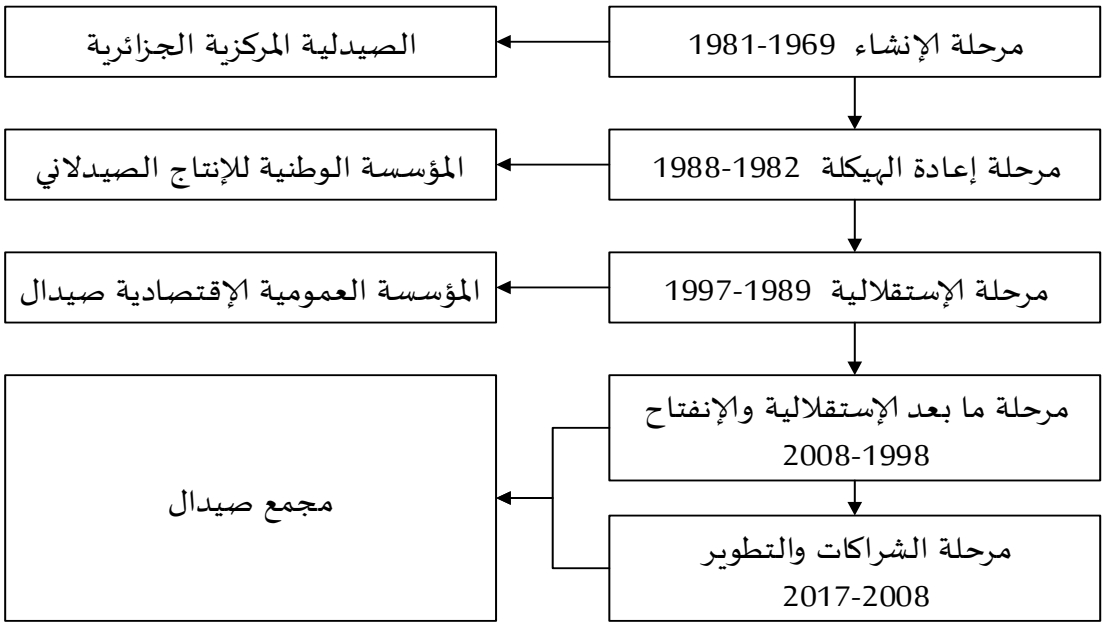
في 2009 رفعت صيدال حصتها في رأس مال سوميدال Somedal إلى حدود 59 %.

وفي سنة 2010 قامت بشراء 20 % من رأس مال شركة إيبيرال Iberal كما رفعت من حصتها في رأس مال شركة تافكو Taphco من 38.75 % إلى 44.51 %.

في 2011 رفعت صيدال حصتها في رأس مال إيبيرال Iberal إلى حدود 60 %.

في جانفي 2014 شرع مجمع صيدال في إدماج فروعه الآتي ذكرها عن طريق الامتصاص: أنتيبيوتيكال وفارمال وبيوتيك.

الشكل رقم 15: التطور التاريخي لمجمع صيدال



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على الوثائق الداخلية للمجمع.

[1] https://www.saidalgroup.dz/index.php/notre-groupe/historique, consultée le 11/11/2017.

4.1.1- أهداف المجمع

يتمثل الهدف الإستراتيجي لمجمع صيدال في تعزيز مكانته كرائد في إنتاج الأدوية الجنيسة والمساهمة بشكل فعال في تجسيد السياسة الوطنية للدواء التي وضعت من قبل السلطات العمومية والعمل على ترقيتها والدخول إلى الأسوق العالمية، وفي هذا السياق يسعى مجمع صيدال إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الطموحة تتمثل فيمايلي[1]:

- البقاء في موقع الريادة ورفع حصة المجمع في السوق الوطنية والعمل على الدخول إلى الأسوق العالمية؛
- تحسين مردوديته لضمان الإستمرارية والوفاء بالتزاماته تجاه المساهمين؛
- تطوير الموارد البشرية للمجمع وضمان استقرار الكفاءات؛
- تطوير الشراكة مع الشركات والمخابر ذوي السمعة العالمية لإكتساب التكنولوجيا الجديدة وتوسيع تشكيلة المنتجات نحو الأدوية الحديثة؛
- مواكبة السياسة الوطنية للدواء والمشاركة الفعالة في الحد من استيراد الأدوية وضبط السوق؛
- خلق ثقافة مؤسساتية مشتركة بين العمال؛
- رفع الإنتاجية والعمل على تحسين النوعية وتحقيق الأمن الدوائي في الجزائر؛
- انتهاج سياسة ناجعة لتسيير الجودة والنوعية والعمل على تحقيق رضى العملاء؛
- تقديم أدوية منافسة من حيث الجودة والسعر؛
- تنويع المنتجات من خلال تطوير الأدوية الجنيسة واستعمال التكنولوجيا المتطورة؛
- تكثيف المجهودات في ميدان التسويق والإعلام الطبي وفي الميدان التجاري؛
- التعاون مع كليات الصيدلة ومراكز البحوث الأجنبية؛
- توسيع استثمارات المجمع وتطويرها وخلق مناصب الشغل الجديدة.

5.1.1- سياسة الجودة

يطمح مجمع صيدال الذي يعتبر فاعلا أساسيا وأداة لتحقيق السياسة الوطنية للصحة العمومية إلى تعزيز مكانته كرائد في سوق الدواء حتى يصبح مرجعا في محيط تنافسي منفتح على التكنولوجيات الحديثة والابتكارات كما يعمل من أجل الحفاظ على صورته وضمان استمراريته. وتعتبر الجودة في إستراتجية المؤسسة المحور الأساسي الذي يربط بين جميع الإجراءات الإدارية لضمان طرح منتجات تتوافق مع المتطلبات القانونية لا سيما من حيث السلامة والأمن والفعالية وإرضاء المستهلك.

[1] الوثائق الداخلية للمجمع.

كما أن متابعة أهداف المجمع تتم مع المراعاة المستمرة للقيم والمكونات الأساسية لمسؤوليته المجتمعية والمتمثلة في:

- النزاهة؛
- الشفافية؛
- المصداقية؛
- المساءلة؛
- التضامن الاجتماعي؛
- الشراكة.

2.1- الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال

1.2.1- الهيكل التنظيمي للمجمع

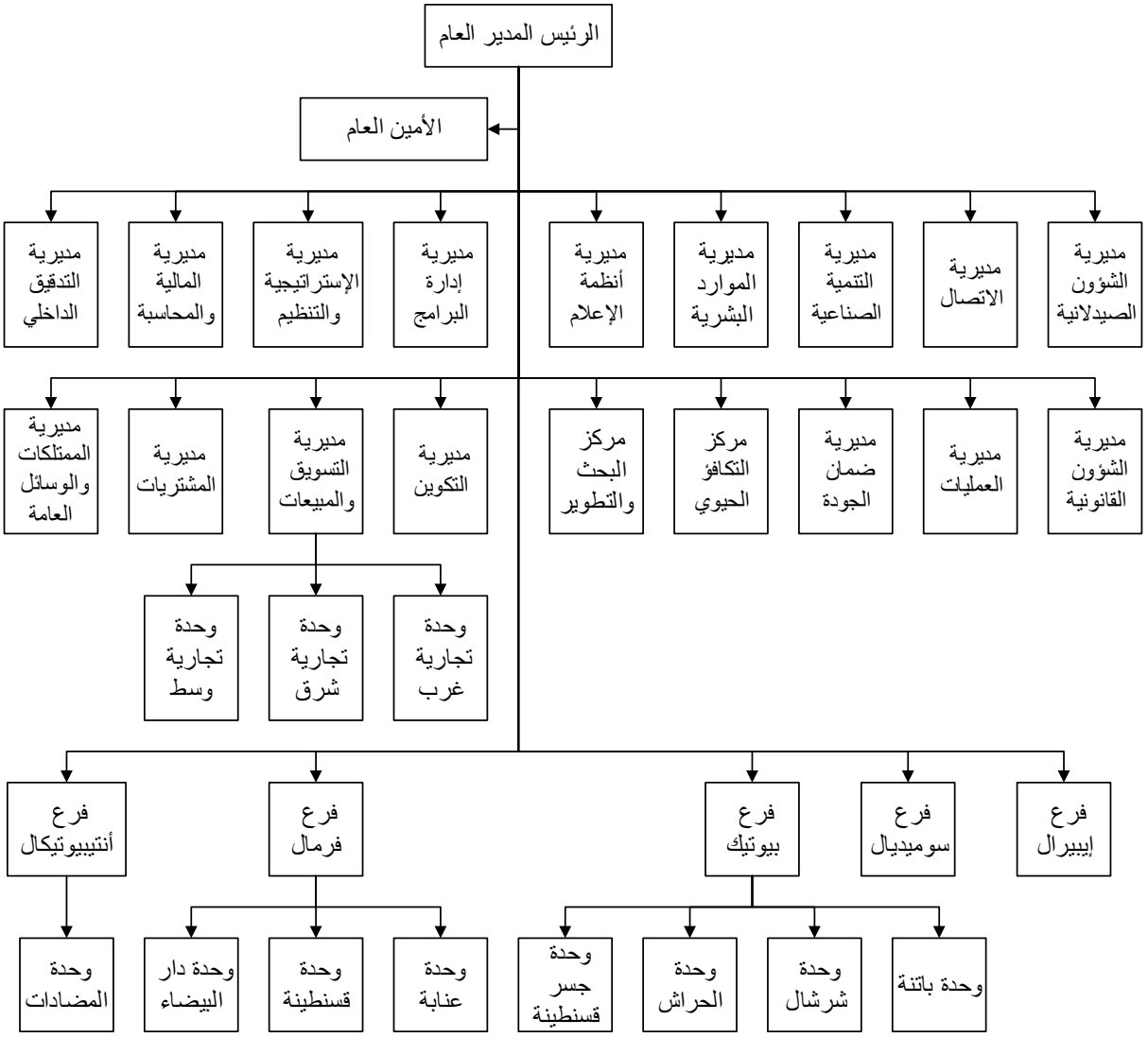
من أجل تحقيق المجمع لأهدافه المتمثلة في تعزيز مكانته كمنتج أول في السوق المحلي وتطوير وتوسيع إنتاجه إلى أقسام علاجية أخرى كأمراض السرطان وأمراض العيون والمناعة والمنتوجات المصنعة وفق التكنولوجيا الحيوية، قام بإنشاء عشرة مصانع للإنتاج بقدرة إجمالية تصل إلى 200 مليون وحدة بيع سنويا وهو منظم في خمسة فروع إنتاجية هي: بيوتيك وفرمال وأنتيبيوتيكال ووصوميديال وإبرال. كما أنه مجهز أيضا بمركز للبحث والتطوير وثلاث وحدات تجارية متواجدة بالوسط (العاصمة) والشرق (باتنة) والغرب الجزائري (وهران)[1].

وفي جانفي 2014 شرع مجمع صيدال في إدماج فروعه الآتي ذكرها عن طريق الإمتصاص: أنتيبيوتيكال وفارمال وبيوتيك، وقد أدى هذا القرار الذي تمت الموافقة عليه من قبل هيئاته الإدارية إلى تنظيم جديد للمجمع يتمحور أساسا حول المديرية العامة للمجمع التي تعتبر سلطة القرارات إذ أنها تجمع المديريات المركزية للمجمع وهي[2]: مديرية التدقيق الداخلي، مديرية إدارة البرامج، مديرية الإستراتيجية والتنظيم، مديرية التسويق والمبيعات، مركز البحث والتطوير، مركز التكافؤ الحيوي، مديرية المشتريات، مديرية ضمان الجودة، مديرية الشؤون الصيدلانية، مديرية أنظمة الإعلام، مديرية المالية والمحاسبة، مديرية الممتلكات والوسائل العامة، مديرية الاتصـال، مديرية العمليات، مديرية التنمية الصناعية، مديرية المستخدمين، مديرية التكوين، مديرية الشؤون القانونية.

[1] علاوي نصيرة، **دور اليقظة الإستراتيجية في تحسين تنافسية المؤسسة دراسة حالة مجمع صيدال**، أطروحة دكتوراه، جامعة تلمسان، 2015، ص 186.

[2] https://www.saidalgroup.dz/fr/notre-groupe/organisation, consultée le 11/11/2017.

الشكل رقم 16: الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال



المصدر: الوثائق الداخلية للمجمع.

فيمايلي شرح مختصر للهيكل التنظيمي للمجمع:

2.2.1- الإدارة العامة

يترأسها الرئيس المدير العام وهو المسؤول الأول عن تسيير المجمع وتوجيه القرارات للمديريات المركزية ومن ضمن مهامه:

- تحديد الإستراتيجية ووضع السياسات العامة للمجمع؛
- تمثيل المجمع في الداخل والخارج وإبرام العقود مع الأطراف ذات الصلة؛
- بحث التطورات الجارية على مستوى المجمع والقطاع من خلال الإجتماع بمجلس الإدارة الذي يتكون من سبعة أعضاء ويتولى المهام التالية:

- متابعة نشاطات المجمع؛
- مناقشة الخطط والموازنات؛
- تنظيم المجمع.

بالإضافة إلى الأمين العام الذي يمثل الهيئة الإستشارية المسؤولة عن التنسيق والمساعدة في عملية اتخاذ القرار، وخلية الإعلام التي تقوم بنشاطات الإعلام والنشر والإتصال داخل وخارج المجمع.

3.2.1- المصالح الوظيفية

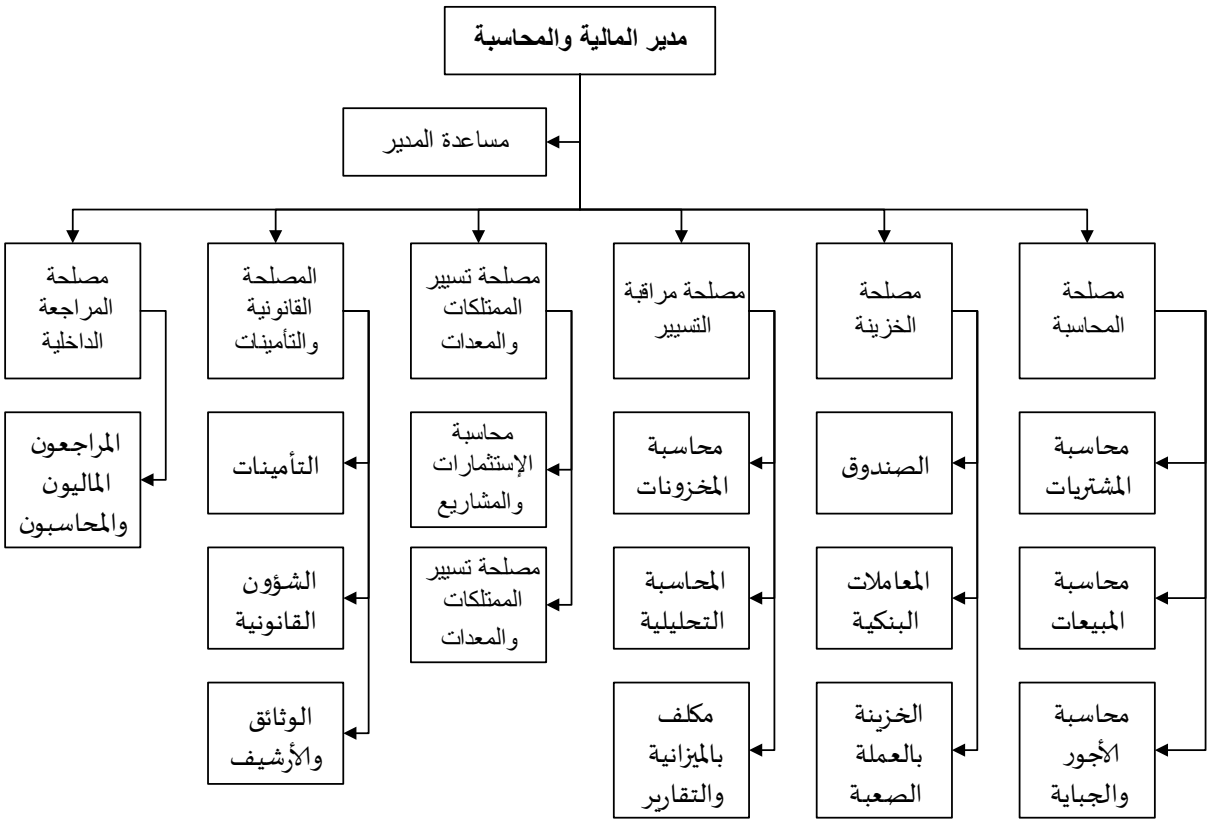
وتشمل المديريات المركزية التالية:

- **المديرية المركزية للموارد البشرية:** تهتم بتنظيم وتسيير الموارد البشرية للمجمع وفقا لسياسة وإستراتيجية المجمع؛
- **المديرية المركزية للوقاية الصناعية:** تقوم بإعداد سياسة الأمن الصناعي والبيئي للمجمع؛
- **المديرية المركزية للتنظيم والإعلام الآلي:** تهتم بإعداد السياسة التنظيمية للمجمع وتحديد حاجات الوحدات والفروع من حيث أنظمة الإعلام الآلي وضمان كفاءة مخطط التسيير؛
- **المديرية المركزية لتسيير المحفظة والإستراتيجية المالية:** تقوم بتسيير النشاط المالي ومتابعة المحفظة المالية ووضع الإستراتيجيات المالية للمجمع؛
- **المديرية المركزية للتدقيق والتحليل:** تختص بمراقبة التسيير والمراجعة الداخلية والتجميع والتحليل وفحص حسابات المجمع كما تقوم بعمليات التحليل المالي وتقديم التقارير الدورية للإدارة العامة؛
- **المديرية المركزية للشراكة والتنمية الصناعية:** تتولى مهمة تطوير أساليب الإنتاج وترقية الشراكة مع المخابر الوطنية والأجنبية لتحسين نوعية المنتجات وتعزيز مكانة المجمع في الأسواق الإقليمية والعالمية؛
- **المديرية المركزية للتطوير الصناعي والتكنولوجي:** تأسست في 27 أوت 2006 من أجل تطوير سوق الدواء الموجه أكثر نحو الأدوية الناتجة عن البيوتكنولوجيا؛
- **مديرية المشاريع الجديدة:** تقوم بإعداد دفاتر الشروط للمشاريع الجديدة ومتابعة مراحل إنجازها وتقييمها.
- **المديرية المركزية لنظام مراقبة الجودة والأعمال الصيدلانية:** تهتم بإدارة الجودة والنوعية في المجمع من خلال تبني نظام الجودة الشاملة في كل فروع المجمع؛
- **المديرية المركزية للتسويق والإعلام الطبي:** تهتم بالتسويق بالدرجة الأولى عن طريق إجراء دراسات السوق وتوجيه السياسة الإنتاجية والتجارية للمجمع وهي تمتلك شبكة من المندوبين الطبيين عبر

كامل التراب الوطني. وفيما يخص الإعلام الطبي فهي تقوم بإصدار مجموعة من المجلات المتخصصة هي: صيدال للمعلومات وصيدال للصحة وصدى صيدال؛

- **مركز البحث والتطوير:** أنشئ سنة 1999 وهو يمثل القلب النابض لمجمع صيدال لأنه يعد بمثابة قناة اتصال بين المجمع وعالم الأبحاث الصيدلانية. يهتم المركز بالبحث العلمي وتطوير الأدوية والتقنيات الصيدلانية ويسعى إلى إدماج التكنولوجيا الحديثة في تصنيع الأدوية ويساهم في إعداد سياسة تطوير الأدوية من أجل الإبتكار الصيدلاني المتواصل. ويعتبر تصميم وتطوير صناعة الأدوية الجنيسة من بين أهم وظائف المركز حيث أثمرت بحوثه عن الحصول على خمس براءات إختراع تعد الأولى من نوعها في تاريخ المجمع بتاريخ 06 ديسمبر 2006 سلمت له من طرف المعهد الوطني الجزائري لحماية الملكية الصناعية[1]؛
- **المديرية المركزية للمالية والمحاسبة:** تهتم بإدارة الشؤون المالية والمحاسبية في المجمع وتسهر على إعداد التقارير المالية للشركة الأم والتقارير المالية الموحدة للمجمع.

الشكل رقم 17: الهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة



المصدر: الوثائق الداخلية للمجمع.

[1] علاوي نصيرة، **مرجع سابق**، ص 191.

4.2.1- مراكز التوزيع

يضم المجمع الصناعي صيدال ثلاث وحدات تجارية يقع على عاتقها تسويق وتوزيع الأدوية والمواد الصيدلانية، وبتوفرها على الوسائل اللوجستية القوية والإمكانات البشرية الشابة الحيوية والمتخصصة فإن هذه المراكز تضمن توزيع منتجات صيدال عبر كافة أنحاء التراب الوطني وهي[1]:

- **مركز التوزيع – وسط:** يقع في المحمدية بالحراش وقد تأسس عام 1996 حيث كان أول مركز توزيع للمجمع وكان يهدف إلى تسويق وتوزيع كافة منتجات المجمع انطلاقا من نقطة بيع واحدة ويشغل أكثر من 160 عاملا، وقد مكنت النتائج المشجعة المتحصل عليها من إنشاء مركزين للتوزيع أحدهما بباتنة والآخر بوهران؛
- **مركز التوزيع – شرق:** يقع في باتنة وقد تأسس عام 1999 بباتنة يضمن هذا المركز تسويق منتجات صيدال في المنطقة الشرقية ويشغل 50 عاملا؛
- **مركز التوزيع – غرب:** يقع في وهران وقد تأسس عام 2000 من أجل ضمان توزيع أفضل للمنتجات في المنطقة الغربية ويشغل 40 عاملا.

3.1- الفروع

يضم المجمع الصناعي خمسة فروع هي[2]:

1.3.1- فرع أنتيبيوتيكال Antibiotical

يتكون من مركب المضادات الحيوية بالمدية الذي أنشئ سنة 1988 وهو يختص بإنتاج المضادات الحيوية البينيسيلينية وغير البينيسيلينية في بنايتين مستقلتين ومجهز بكل التجهيزات والأدوات الضرورية لإنتاج الأدوية منذ الحصول على الأصل النشيط الفعال حتى وضعه على شكل مستحضر طبي جاهز. وهذا الفرع مهيأ بوحدتين خاصتين بالتركيب الجزئي لإنتاج الأدوية التي يتم تناولها عن طريق الفم وعن طريق الحقن ووحدة لإنتاج الاختصاصات الصيدلانية ومبنيين: أحدهما مخصص للمنتجات البينيسيلينية والآخر للمنتجات غير البينيسيلينية.

2.3.1- فرع فرمال Pharmal

يقع هذا الفرع بدار البيضاء ويتولى إنتاج الأشكال الجلينية الآتية: الأقراص والمراهم والمقطرات والشراب والمحاليل والمساحيق ومعجون الأسنان، وهو يمتلك ثلاث وحدات للإنتاج هي: وحدة دار البيضاء ووحدة

[1] https://www.saidalgroup.dz/fr/notre-groupe/organisation, consultée le 11/11/2017.
[2] https://www.saidalgroup.dz/fr/notre-groupe/organisation, consultée le 11/11/2017.

قسنطينة ووحدة عنابة بالإضافة إلى مخبر مراقبة النوعية الذي يضمن الخدمة للوحدات الثلاثة وللزبائن الخارجيين.

تأسس هذا الفرع في 02 فيفري 1998 ويبلغ رأسماله 200 مليون دج ويشغل 645 عاملا منهم 133 صيدلانيا ومهندسا وهو يتميز بالمواصفات التالية:

- أكثر من ثلاثين سنة خبرة في مجال الإنتاج الصيدلاني؛
- معرفة علمية عالية في ميدان الإنتاج والرقابة والتحليل؛
- طاقة إنتاجية هامة.

ويضم أربعة وحدات إنتاجية هي:

مصنع الدار البيضاء: يقع في المنطقة الصناعية بالجزائر العاصمة وينتج تشكيلة واسعة من الأدوية في مختلف الأشكال كالشراب والمحاليل والمراهم والأقراص.

مصنع قسنطينة: يقع في قسنطينة في المنطقة الشرقية للبلاد ويضم ورشتين مختصتين في إنتاج الشراب بالإضافة إلى مصنع متخصص في إنتاج قارورات الأنسولين من ثلاثة أنواع السريع والقاعدي والمتوسط.

مصنع قسنطينة خاص بالأنسولين: متخصص في إنتاج الأنسولين البشرية من ثلاثة أنواع (السريع والقاعدي والمركب 25 على شكل قارورات).

مصنع عنابة: متخصص في تصنيع الأشكال الصلبة.

3.3.1- فرع بيوتيك Biotic

يقع فرع بيوتيك بالحراش ويمتلك عشرة خطوط إنتاج بقدرة إنتاج تعادل 50 مليون وحدة بيع سنويا، طرح في السوق 45 منتوجا جديدا بين سنتي 2005 و2006 ويضم أربعة مصانع إنتاجية هي:

مصنع الحراش: ينتج الأشربة والمحاليل والأقراص والملبسات والمراهم وتبلغ طاقته الإنتاجية ما يعادل 20 مليون وحدة سنويا ويضم مخبرا لمراقبة الجودة مكلف بالتحليل الفيزيوكيميائي والتسيير التقني والوثائقي.

مصنع جسر قسنطينة: يضم قسمين منفصلين أحدهما لصناعة الأدوية على مختلف الأشكال (التحاميل، الأمبولات والأقراص)، والآخر مزود بتكنولوجيا حديثة متخصصة في إنتاج المحاليل المكثفة (الأكياس والزجاجات) كما يحتوي هذا المصنع على مخبر مراقبة الجودة.

مصنع شرشال: ينتج الأشربة والأقراص والكبسولات والأكياس والمحاليل المكثفة ويضم مخبرا لمراقبة الجودة مكلف بالتحاليل الفيزيوكيمائية والميكروبيولوجية وخصائص السموم.

مصنع باتنة: متخصص في إنتاج التحاميل.

4.3.1- فرع سوميديال Somedial

يقع في المنطقة الصناعية واد السمار سوميديال وهو نتاج شراكة بين مجمع صيدال 59% والمجمع الصيدلاني الأوروبي 36.45 % وفيناليب 4.55 %.

تتضمن وحدة الإنتاج سوميديال ثلاثة أقسام:

- قسم مخصص لانتاج المنتجات الهرمونية؛
- قسم لصناعة السوائل (شراب ومحاليل عن طريق الفم)؛
- قسم لصناعة أشكال الجرعات الصلبة (كبسولات وأقراص).

5.3.1- فروع إيبيرال

إيبيرال هي شركة ذات أسهم نابعة عن شراكة بين القطاعين العام والخاص بين مجموعة صيدال (40 %) وجلفار الإماراتية (40 %) وفلاش الجزائر المتخصصة في المواد الغذائية (20 %). تكمن المهام الرئيسية لإيبيرال في إنشاء وإستغلال مشروع صناعي لإنتاج المنتجات الصيدلانية الموجهة للإستخدام في الطب البشري.

يهدف المشروع الصناعي إيبيرال إلى تحقيق مايلي:

- صناعة الأدوية الجنيسة (حقن وأشكال جافة)؛
- تغليف الأدوية (الأشكال الصلبة)؛
- توفير خدمة التغليف ومراقبة الجودة بناءا على طلب المنتجين المحليين.

4.1- سياسة الشراكة في المجمع

فيما يخص مجمع صيدال الذي يعمل حاليا على برنامج طموح للتوسع فإن تنمية الشراكة تمثل محورا استراتيجيا يتوافق مع احتياجاته وواقع السوق وكذا أهداف شركائه. استخلاصا للعبر من التحالفات السابقة قام المجمع بتنقيح المسعى من خلال إقامة علاقات شراكة جديدة مبنية على التكامل بين الشركاء والمردودية واستدامة العمليات التي تمت مباشرتها، ومن بين الإنجازات التي حققها المجمع في هذا المجال تواجد مجمع صيدال حاليا بصفة:

- مساهم رئيسي أو بالأغلبية في شركة واحدة (01)؛
- مساهم رئيسي أو بالأغلبية في ثلاث (03) شركات هي في طور الإنشاء؛
- مساهم بأقلية في ثلاثة (03) شركات.

تعتبر مصداقية الشركاء والنزاهة في الإلتزامات والثقة المتبادلة من بين المعايير التي تحدد كل شراكة، وتشهد إذا لزم الأمر بصحة هذا المسعى نوعية الإتفاقات المتعلقة بمشاريع الأنسولين والأورام التي أنجزت مؤخرا وسير برامجها التنفيذية مع العلم أن المناقشات جارية حاليا مع شركاء آخرين لإنشاء شركتين جديدتين (02) من أجل تغطية أقسام علاجية مختلفة.

تأخذ الشراكات التي أقامها المجمع أشكال عديدة: شراكة صناعية وتجارية ومنح امتياز التراخيص وإنشاء شركات مشتركة والتي نذكرها فيمايلي[1]:

1.4.1- إنشاء الشركات المشتركة

يتم من خلال مساهمة كبيرة للمتعامل الأجنبي في رأس المال لبناء وحدات مشتركة للإنتاج لها إدارات ومجالس إدارة خاصة تتولى تسيير المشروع المشترك. تسمح هذه الصيغة بجلب رؤوس الأموال الأجنبية وتقاسم المخاطر وكسب مهارات التسيير والرقابة واكتساب التكنولوجيا وطرق تسييرها. وفيما يلي نذكر أهم عقود الشراكة المبرمة[2]:

وينثروب فارما صيدال (WPS):

عقدت هذه الشراكة سنة 1996 مع المؤسسة الصيدلانية الفرنسية الأولى والرقم 4 عالميا سنة 2012 صانوفي أفنتيس Sanofi Aventis، تم من خلال هذه الشراكة إنشاء وينثروب فارما صيدال WPS سنة 1999 وهي شركة مشتركة بين مجموعة صيدال (30 %) وشركة سانوفي (70%) من أجل تصنيع وتجهيز وتسويق المنتجات الصيدلانية الموجهة للإستخدام البشري في الجزائر. إنطلقت وحدة الانتاج WPS الكائنة بالمنطقة الصناعية واد السمار في الإنتاج في ديسمبر 2000 وهي تشغل حاليا 103 عمال، وقد حققت عام 2012 مستوى إنتاج بلغت قيمته 24.6 مليون وحدة وبلغت قيمة مبيعاتها 1.8 مليار دينار.

فايزر صيدال مانوفكتورينغ (PSM):

عقدت هذه الشراكة سنة 1997 مع المجمع الصيدلاني الأمريكي فايزر Pfizer الذي يعتبر رائدا عالميا في القطاع ويتواجد في أكثر من 150 دولة، تم من خلال هذه الشراكة إنشاء فايزر صيدال للصناعة PSM وهي شركة مشتركة تأسست في عام 1998 بين مجمع صيدال (30%) ومخبر فايزر (70%) من أجل تصنيع وتوظيب وتسويق المنتجات الصيدلانية والكيميائية.

[1] الوثائق الداخلية للمجمع.

[2] الوثائق الداخلية للمجمع.

تتواجد وحدة PSM في المنطقة الصناعية لواد السمار وإنطلقت في الإنتاج في فيفري 2003 وتوظف حاليا 63 عاملا، وقد حققت في عام 2012 مستوى إنتاج بلغت قيمته 10 ملايين وحدة وبلغت قيمة مبيعاتها 3.7 مليار دينار.

صيدال نورث أفريكا مانوفكتورينغ (SNM):

شمال أفريقيا القابضة North Africa Holding هي شركة كويتية للإستثمار تنشط في شمال أفريقيا في قطاعات عديدة مثل: نشاطات الصيانة الصحية والتعليم والبيع بالتجزئة وتنمية العقار والعمليات البنكية والتأمينات ونشاطات استثمارية أخرى. استثمرت هذه الشركة من قبل في مجال علم الأورام وهي تدير المركز الأول لتصنيع المنتجات المضادة للسرطان في الشرق الأوسط والمغرب العربي.

عقدت هذه الشراكة في سبتمبر 2012 وتهدف إلى إنشاء شركة جديدة صيدال–شمال أفريقيا القابضة للصناعة SNM وهي شركة مشتركة بين صيدال (49%) وشركة شمال أفريقيا القابضة (49%) والصندوق الوطني للإستثمار (2%) من أجل إنشاء مركز متخصص في تنمية وتصنيع وتسويق المنتجات المضادة للسرطان.

شركة تاسيلي للأدوية تافكو (TAPHCO):

أدت هذه الشراكة المبرمة في 1999 بين صيدال وأكديما Acdima (الشركة العربية للصناعات الدوائية والمستلزمات الطبية) وسبيماكو Sapimaco (العربية السعودية) وJPM (الأردن) إلى إنشاء شركة الدواء العربية طاسيلي طافكو Taphco وهي شركة مشتركة بين صيدال (44.51%) ومخبر أكديما (28.98%) وسبيماكو (21.97%) وJPM (4.54%) لتصنيع واستيراد المنتجات الصيدلانية من خلال إنجاز مصنع متخصص في الأشكال الصلبة بالمنطقة الصناعية بالرغاية (الحقن والسوائل والقطرات). تميزت هذه الشراكة بالإنقطاع لمدة تسع سنوات ثم استأنفت سنة 2010 وتم استلام المصنع سنة 2015.

صيدال–جلفار:

جلفار Julphar هو المخبر الإماراتي للصناعات الدوائية وهو مخبر إماراتي رائد في الصناعة الصيدلانية في منطقة الشرق الاوسط وشمال أفريقيا. للمخبر محفظة متنوعة من الأدوية الجنيسة ذات الجودة تغطي الأقسام العلاجية الرئيسية (الأمراض المعدية، أمراض الغدد الصماء، داء السكري، القلب، الجهاز الهضمي، الكلى، والأمراض الجلدية والتنفسية وأمراض النساء). عقدت هذه الشراكة عن طريق دمج جلفار في رأس مال إيبيرال بنسبة 40% الذي يمتلك وحدة إنتاج منجزة جزئيا.

2.4.1- الشراكة الصناعية والتجارية

وهذا من خلال تصنيع دواء الشريك بالوحدات الإنتاجية التابعة للمجمع وتسمح هذه الصيغة بنقل التكنولوجيا من الشركاء إلى المجمع ورفع مهارات العمال واستغلال كامل الطاقة الإنتاجية للوحدات وتمكين المجمع من مسايرة آخر التطورات في مجال صناعة الدواء.

صيدال-نوفونورديسك:

أخصائي الصحة العالمية نوفونورديسك Novo Nordisk شركة رائدة عالميا في الإبتكار ورائدة عالميا في مجال علاج مرض السكري لأكثر من 90 عاما، كما تحتل الشركة الريادة في مجالات الهيموفيليا والعلاج بهرمون النمو والهرمونات البديلة، مقرها في الدانمارك وتوظف 40700 عاملا في 75 بلدا وتسوق منتجاتها في أكثر من 180 بلدا، وأسهمها مدرجة في بورصة كوبنهاقن ولديها شهادات للأسهم الخارجية مدرجة في بورصة نيويورك.

تهدف الشراكة التكنولوجية والصناعية والتجارية المبرمة معها في 2012 إلى إنتاج كل أشكال الأنسولين التابعة لها على مستوى مصنع قسنطينة.

3.4.1- منح الإمتياز والتراخيص

في هذا النوع من الإتفاقات قام مجمع صيدال بشراء رخص لإنتاج بعض المنتجات من بعض المخابر الأجنبية.

4.4.1- المساهمات الأخرى

يحوز مجمع صيدال أيضا على مساهمات في شركات أخرى هي[1]:

- ألجيري كليرينغ Algérie Clearing (شركة مالية) 2.34 %؛
- نوفر Nover (مؤسسة إنتاج الزجاج) 4.40 %؛
- أكديما Acdima (الشركة العربية للصناعات الدوائية والمستلزمات الطبية) 0.41 %.

[1] https://www.saidalgroup.dz/fr/partenariat/partenaires, consultée le 11/11/2017.

2- الإجراءات العملية لإعداد التقارير المالية الموحدة بمجمع صيدال

سنشرح في هذا الجزء الإجراءات والتنظيم العملي لإعداد التقارير المالية الموحدة المطبقة في مجمع صيدال والتي تهدف إلى إعطاء صورة شاملة عن الوضعية المالية وأداء المجمع.

1.2- الإطار العام لإعداد التقارير المالية الموحدة بمجمع صيدال

1.1.2- المرجع المحاسبي

تعد التقارير المالية للمجمع وفق القواعد والمبادئ المحاسبية الموضحة في:

- القانون رقم 07-11 المؤرّخ في 15 ذي القعدة 1428 الموافق لـ 2007/11/25 والمتضمن للنظام المحاسبي المالي؛
- المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى 1429 الموافق لـ 26 ماي 2008 والمتضمن لتطبيق أحكام القانون 07-11 والمتضمن النظام المحاسبي المالي؛
- القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق لـ 26 جويلية 2008 والمحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

2.1.2- طرق التوحيد المحاسبي المطبقة بالمجمع

يعتمد مجمع صيدال في إعداد قوائمه المالية الموحدة على قواعد وطرق توحيد الحسابات الموضحة في النظام المحاسبي المالي وهي[1]:

1. **الفروع تحت السيطرة (Les filiales)**: هي الشركات التي تمتلك فيها الشركة الأم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة أكثر من 50% من رأس المال وتدمج بطريقة التوحيد الكلي؛
2. **الشركات التابعة تحت النفوذ الملحوظ (Les sociétés associés)**: هي الشركات التي تمتلك فيها الشركة الأم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة 20% أو أكثر من رأس المال وتدمج بطريقة المعادلة؛
3. **الشركات تحت السيطرة المشتركة (Les sociétés en participation)**: هي الإتفاقات التعاقدية بين طرفين أو أكثر لمباشرة نشاطات إقتصادية خاضعة للرقابة المشتركة، وهي تأخذ عدة أشكال وهياكل مختلفة لكل منها طريقة محاسبية خاصة تخضع للشروط التعاقدية المتفق عليها. وقد حدد النظام المحاسبي المالي ثلاثة أنواع للمشاريع المشتركة وبين طريقة المحاسبة الموافقة لكل نوع على النحو التالي:

[1] القرار المؤرخ في 2008/07/26 **يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها،** الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، السنة 2009، الفقرات 132، و132-7 و132-12، ص 15 و 17 و18.

- **النشاطات أو العمليات تحت السيطرة المشتركة:** تستلزم عمليات المشروعات المشتركة استخدام موجودات وموارد أخرى تابعة للمشاركين في المشروع بدلا من تأسيس كيان منفصل عن المشاركين في المشروع أنفسهم، ويستخدم كل طرف ممتلكاته وإنشاءاته ومعداته كما يحتفظ بمخزوناته ويتحمل كل منهم مصاريفه والتزاماته ويدبر تمويله الخاص الذي يمثل تعهداته الخاصة. ويمكن أن يقوم موظفي كل من المشاركين في المشروع بأنشطة المشروع المشترك إلى جانب أعماله المشابهة وتنص اتفاقية المشروع المشترك عادة على الأساليب التي يوزع بموجبها الإيراد الناتج من بيع سلع والمصاريف العامة للمشروع المشترك.

عندما تكون المحاسبة عن العمليات المنجزة بصورة مشتركة من مسؤولية طرف مسير هو وحده المعترف به قانونيا من قبل الغير تكون إيرادات ومصاريف العمليات المشتركة متضمنة في حسابات هذا المسير بينما يسجل كل طرف مشارك قسط النتيجة التي تعود إليه فقط.

- **الأصول تحت السيطرة المشتركة:** بعض المشروعات المشتركة تستلزم السيطرة المشتركة وامتلاكا مشتركا من قبل المشاركين في المشروع لواحد أو أكثر من الموجودات المقدمة أو التي تم حيازتها لغرض المشروع المشترك وتم تخصيصه لأغراض المشروع المشترك. وتستخدم الموجودات من أجل تحقيق منافع للمشاركين في المشروع إذ يحصل كل منهم على حصته من مخرجات الموجودات ويتحمل حصته المتفق عليه من المصاريف.

عندما تقتضي العمليات المشتركة الملكية المشتركة لأصل معين أو مجموعة من الأصول وأن تكون السيطرة مشتركة بين الأطراف المشاركة، فإن كل طرف مشارك يدرج في حساباته زيادة عن تسجيل قسط الإيرادات والمصاريف القسط الذي يعود إليه من الأصول والخصوم المتعلقة بالعمليات المشتركة.

- **الشركات أو الوحدات تحت السيطرة المشتركة:** الشركة أو الوحدة الخاضعة للسيطرة المشتركة هي مشروع مشترك يتضمن تأسيس شركة أموال أو أشخاص أو غيرها من الأشكال القانونية ويكون لكل طرف من الأطراف المشاركين في المشروع حقوقا فيها وتعمل الوحدة بنفس طريقة الشركات الأخرى فيما عدا أن الإتفاق التعاقدي بين الأطراف يحدد السيطرة المشتركة على النشاط الإقتصادي للوحدة.

عندما تنجز العمليات المشتركة في إطار كيان منفصل يمتلك فيه كل طرف مشارك مساهمة في حقوق الملكية، فإن كل مشارك يدرج ضمن حساباته القسط الذي يعود إليه من الأصول والخصوم والنتيجة والإيرادات والمصاريف والتدفقات النقدية في الكيان المشترك وهذا يوافق طريقة التوحيد النسبي.

وبناءا على هذه القواعد فإن مجمع صيدال يستخدم طريقتي التوحيد الكلي وطريقة المعادلة كما أنه يستخدم طريقة التجميع المباشر للمعطيات المحاسبية، وهذا من أجل التحكم في تسيير عملية توحيد الحسابات وفي كل المعطيات المحاسبية بالإضافة إلى التمكن من إتمام عملية التجميع بأكبر دقة.

2.2- التنظيم العملي لإعداد التقارير المالية الموحدة لمجمع صيدال

1.2.2- تنظيم عملية التوحيد

يوضح الدليل المحاسبي للشركة الأم الإجراءات الخاصة بعملية إعداد التقارير المالية الموحدة في مجمع صيدال وهي نفس الإجراءات المتعارف عليها والتي تم التطرق إليها في القسم النظري من البحث وهي:

1. إحصاء المساهمات وتحديد محيط التوحيد للمجمع وطرق التوحيد المستخدمة بالنسبة لكل شركة؛
2. حساب نسب السيطرة ونسب المصلحة لكل الشركات التي يساهم فيها المجمع؛
3. تحضير التقارير المالية الفردية لعملية التوحيد من خلال إجراء تعديلات التجانس وهذا يشمل:

- **مطابقة أرصدة العمليات داخل المجمع التي تتم وفق الخطوات التالية:**

✓ طلب تأكيد الأرصدة الخاصة بكل من الديون والحقوق والأعباء والإيرادات وفق النماذج المقدمة من مديرية الإدارة والمالية للمجمع مرفقة بدفاتر الأستاذ المبررة؛
✓ مصادقة الشركة الأم على الأرصدة المتطابقة وإرسالها إلى الفرع المعني؛
✓ البحث عن سبب الإختلافات في الأرصدة غير المتطابقة وتصحيحها إذا كانت ناجمة عن السهو أو الأخطاء؛
✓ إعداد ورقة ملحقة يشرح من خلالها سبب الإختلافات في الأرصدة غير المتطابقة وإثباتها في خانة الملاحظات إذا كانت ناجمة عن عمليات موضوع اختلاف في المعالجة المحاسبية؛

- **التعديلات والتصحيحات:** تعدل وتصحح الإختلافات المحاسبية الناتجة عن استخدام طرق محاسبية في التقييم أو العرض مختلفة عن الطرق المستخدمة في الشركة الأم وهي تشمل:

✓ تصحيح الإهتلاكات وتعديلها حتى تكون بنفس نمط الإهتلاك المتبع في المجمع والمتمثل في الإهتلاك الخطي الثابت؛
✓ تصحيح الخسائر في القيمة من خلال إلغاء كل الخسائر الناتجة عن الحقوق الناشئة بين فروع المجمع؛
✓ تصحيح إعانات الإستثمار من خلال إدراجها الدوري ضمن الأرباح تناسبيا مع أقساط الإهتلاك من أجل إخضاعها للضريبة على أرباح الشركات؛

- ✓ تصحيح فوائض القيمة المتعهد بإعادة استثمارها من خلال طرحها من الإيرادات الخاضعة للضريبة؛
- ✓ تصحيح المخزونات من خلال تقييم المخزون النهائي حسب طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة؛
- تحويل التقارير المالية للفروع الأجنبية؛
- **تحضير ملخصات توحيد الحسابات:** تسجل نتائج مطابقة الأرصدة والتعديلات والتصحيحات المطبقة على الحسابات الإجتماعية للفروع في مستندات مستقلة تمثل التقارير المالية الخاصة لعملية توحيد الحسابات تسمى ملخصات توحيد الحسابات، ويجب أن ترسل إلى مديرية المالية والمحاسبة بالشركة الأم في المواعيد المحددة؛

4. تجميع حسابات الفروع جميعها معا ومن ثم تجميعها مع حسابات الشركة الأم؛
5. إجراء التعديلات على التقارير المالية المتحصل عليها في الملخصات من خلال إستبعاد العمليات والحسابات المتبادلة ما بين الفروع فيما بينها من جهة وما بين الفروع والشركة الأم من جهة أخرى؛
6. التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة لأن التقارير المالية الفردية لا تسجل سوى الضرائب المستحقة؛
7. إستبعاد حسابات الإستثمارات والأموال الخاصة والنتيجة وإثبات حقوق المجمع وحقوق الأقلية؛
8. عرض التقارير المالية الموحدة؛
9. مراجعة التقارير المالية الموحدة من قبل محافظي الحسابات والمصادقة عليها في الجمعية العمومية قبل نشرها للجمهور.

ونشير إلى أن الخطوة الثالثة فقط هي التي تتم على مستوى الفروع وأما الخطوات الأخرى فهي تتم على مستوى مديرية المالية والمحاسبة بالشركة الأم.

2.2.2- رزنامة إعداد التقارير المالية الموحدة

وفق مدونة إجراءات العمل الداخلية الخاصة بإعداد التقارير المالية للمجمع يجب أن يتم إعداد التقارير المالية الموحدة للمجمع وفق الرزنامة المحددة التالية:

- طلب تأكيد الأرصدة من 24 فيفري إلى 03 مارس من كل سنة مالية؛
- الإجابات على طلبات تأكيد الأرصدة من 04 مارس إلى 14 مارس من نفس السنة المالية؛
- تصحيح وإزالة الفروقات من 14 مارس إلى 24 مارس من نفس السنة المالية؛
- تسليم ملخصات توحيد الحسابات وميزان المراجعة في 27 مارس من نفس السنة المالية؛
- إعداد الميزانية المحاسبية والجبائية في 31 مارس من نفس السنة المالية.

3.2.2- نسبة السيطرة ونسبة المصلحة وطريقة التوحيد

تعتبر المحفظة الإستثمارية لمجمع صيدال متنوعة وهي تضم المساهمات المالية الموضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم 7: المساهمات المالية لمجمع صيدال لسنة 2016

البيان	رأس المال الإجتماعي		المساهمة في رأس المال		نسبة السيطرة	نسبة الحقوق
	عدد الأسهم	المبلغ (دج)	عدد الأسهم	المبلغ (دج)		
المساهمات في الفروع: السيطرة التامة أو المطلقة						
إيبيرال - IBERAL	55 276	552 760 000	55 275	552 750 000	**99,998%**	**99,998%**
سوميدال - SOMEDIAL	21 718	2 171 800 000	12 814	1 281 300 000	**59,00%**	**59,00%**
إيديك - EDIC	500	5 000 000	500	5 000 000	**100,00%**	**100,00%**
المجموع الجزئي 1		**2 729 560 000**		**1 839 050 000**		
المساهمات في المشاريع المشتركة: السيطرة المشتركة						
صيدانورا - SAIDANORAH	5 000	150 000 000	2 450	73 500 000	**49,00%**	**49,00%**
طافكو - TAPHCO	165 165	1 083 484 400	73 510	482 225 600	**44,51%**	**44,51%**
صيدال-سوليفارم - SAIDAL-SOLUPHARM	15 000	150 000 000	5 250	52 500 000	**35,00%**	**35,00%**
فايزر صيدال للصناعة - PSM	9 120	912 000 000	2 736	273 600 000	**30,00%**	**30,00%**
صيدال-شمال أفريقيا للصناعة - WPS	42 620	426 200 000	12 786	127 860 000	**30,00%**	**30,00%**
جوراس - JORAS	15 000	90 000 000	4 500	27 000 000	**30,00%**	**30,00%**
المجموع الجزئي 2		**2 811 684 400**		**1 036 685 600**		
المساهمات المالية الأخرى: مساهمات مالية غير مؤثرة						
نوفار - NOVER	288 000	288 000 000	12 672	12 672 000	**4,40%**	**4,40%**
ألجيري كليرينغ - ALGERIE CLEARING	240 000	240 000 000	5 625	5 625 000	**2,34%**	**2,34%**
أكديما - ACDIMA	9 000	108 945 305	37	44 667 575	**0,41%**	**0,41%**
المجموع الجزئي 3		**636 945 305**		**62 964 575**		
المجموع الكلي		**6 178 189 705**		**2 938 700 175**		

المصدر: الوثائق الداخلية للمجمع.

4.2.2- محيط التوحيد

استنادا إلى الدليل المحاسبي وتطبيقا لقواعد إعداد التقارير المالية الموحدة المذكورة في "الفصل الثالث من النظام المحاسبي المالي: القسم الثاني المتعلق بالإدماج وتوحيد الحسابات والحسابات المركبة لا سيما الفقرات 132-1 إلى 132-6" فإن محيط التوحيد لمجمع صيدال يشمل كلا من:

- الشركة الأم؛
- والفروع المملوكة بنسبة أكثر من 50% وهي:
  - الفروع المملوكة بنسبة 100%: إيديك (100%) وإيبيرال (100%)، مع الإشارة إلى أن الفروع الأخرى: أنتيبيوتيكال وفرمال وبيوتيك المملوكة بنسبة 100% تم إدماجها بشكل دائم في المجمع عن طريق الإمتصاص في جانفي 2014؛
  - والفروع المملوكة بنسبة أقل من 100%: سوميديال (59%)؛

- والمشاريع المشتركة التي تخضع للسيطرة المشتركة مع عدد محدود من الشركاء وهي:
  - صيدانورا (49%) وطافكو (44.51%)؛
  - سوليفارم صيدال (35%) وفايزر صيدال للصناعة (30%) و وينثروب فارما صيدال (30%) وجوراس (30%).

أما طرق التوحيد المطبقة فهي كالتالي:

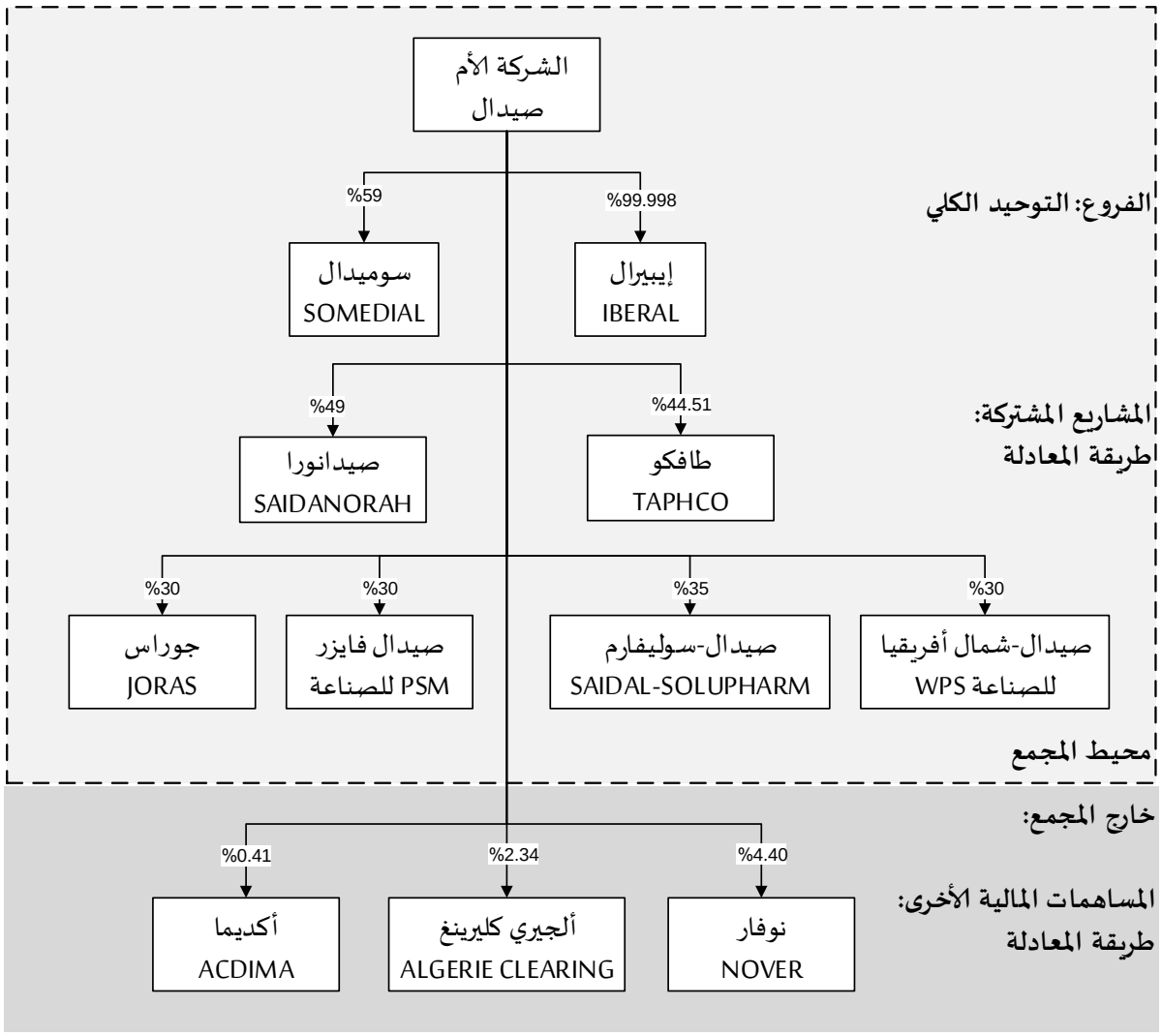
- **طريقة التوحيد الكلي:** يطبقها المجمع لإدماج التقارير المالية للفروع المملوكة بنسبة أكثر من 50% وهي إيبيرال وسوميديال. ونشير إلى أن الفرع إيديك رغم كونه تحت السيطرة الكاملة للمجمع بنسبة 100% إلا أنه لا يدرج في محيط التوحيد لأنه يخضع لعملية التصفية؛
- **طريقة المعادلة:** يطبقها المجمع على المشاريع المشتركة التي يتقاسم فيها السيطرة مع عدد محدود من الشركاء وهي:
  - صيدال نورث أفريكا مانوفكتورينغ (صيدانورا) 49%؛
  - تاسيلي للأدوية (طافكو) 44.51%؛
  - صيدال سوليفارم 35%؛
  - فايزر صيدال للصناعة 30%؛
  - وينثروب فارما صيدال 30%؛
  - جوراس 30%.

كما أن المجمع يطبق طريقة المعادلة أيضا على باقي المساهمات المالية وهي أقل من 05% وهي:

- نوفار 4.40%؛
- ألجيري كليرينغ 2.34%؛
- أكديما 0.41%.

وعلى هذا يمكن أن نصور محيط التوحيد لمجمع صيدال في المخطط البياني التالي:

الشكل رقم 18: مخطط محيط التوحيد لمجمع صيدال



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على الوثائق الداخلية للمجمع.

3- إعداد ونشر التقارير المالية الموحدة

سوف نتطرق في هذا الجزء إلى خطوات إعداد التقارير المالية الموحدة من خلال عرض الإجراءات الضرورية المتبعة في كل خطوة.

1.3- تجميع التقارير المالية الفردية

1.1.3- تجميع التقارير المالية الفردية

بعد إجراء التعديلات تصبح التقارير المالية الفردية متجانسة أي معدة باستخدام نفس الطرق والقواعد المحاسبية من حيث القياس والإعتراف ومن حيث العرض، وتكون بذلك جاهزة لعملية التجميع، وهي تتمثل في تجميع البنود المتماثلة لكل قائمة من التقارير المالية الفردية، ومن الأفضل أن تتم هذه العملية محاسبيا أي من خلال قيود محاسبية في يومية فرعية خاصة بتوحيد الحسابات[1].

تجدر الإشارة هنا إلى أن عملية تجميع التقارير المالية الفردية تتم بطريقة مختلفة تبعا لطريقة التوحيد المطبقة على النحو التالي[2]:

- **الفروع تحت السيطرة والتي تطبق عليها طريقة التوحيد الكلي:** يتم تجميع بنود الميزانية وحساب النتائج كليا في الميزانية المجمعة وحساب النتائج المجمع؛
- **الشركات أو الوحدات تحت السيطرة المشتركة والتي تطبق عليها طريقة التوحيد النسبي:** يتم تجميع بنود الميزانية وحساب النتائج نسبيا في الميزانية المجمعة وحساب النتائج المجمع وهذا في حدود نسبة الحقوق التي تعود للشركة الأم؛
- **الشركات التابعة تحت النفوذ الملحوظ والتي تطبق عليها طريقة المعادلة:** هذه الشركات لا يتم تجميع بنود قوائمها المالية الفردية في الميزانية المجمعة وحساب النتائج المجمع، بل وحده الرابط المالي بينها وبين الشركة الأم سيظهر في التقارير المالية الموحدة من خلال إستبدال القيمة المحاسبية للأوراق المالية المملوكة بالقيمة العادلة المقابلة لها في صافي أصول الشركة المعنية المستثمر فيها.

يتم توحيد التقارير المالية الفردية للفروع مع الشركة الأم في مجمع صيدال في ورقة عمل مستقلة لكل قائمة من التقارير المالية كما يلي:

[1] Hamadi Ben Amor, **La consolidation des bilans**, Les éditions Raouf YAUICH, Tunisie, 2006, p 52.

[2] Jean MONTIER et Gilles SCONAMIGLIO, **Techniques de Consolidation**, Edition Economica, Paris, 1995, p 149.

2.1.3- تجميع الميزانيات

يتم تجميع بنود الميزانيات الفردية سطرا بسطر للتوصل إلى البنود الموحدة للمجمع ويتم تخصيص ورقة عمل للأصول وأخرى للخصوم.

3.1.3- تجميع حساب النتائج

يتم تجميع بنود حسابات النتائج الفردية سطرا بسطر للتوصل إلى البنود الموحدة للمجمع، وبما أن حساب النتائج يعرض كقائمة فإنه يتم تخصيص ورقة عمل واحدة للإيرادات والمصاريف والتي نعرضها في الجداول الموالية (إذا كان المجمع يعرض حساب النتائج كجدول فمن الممكن عمليا تقسيم ورقة العمل إلى ورقتين واحدة للإيرادات وأخرى للمصاريف).

الجدول رقم 8: الميزانيت المجمعة قبل التعديلات – الأصول

الوحدة بالدينار الجزائري	الشركة الأم			الفروع إيبيرال وسوميديال			المبالغ المجمعة قبل التعديلات		
	31/12/2016			31/12/2016			31/12/2016		
الأصول	المبلغ الخام	الإهتلاكات والمؤونات	المبلغ الصافي	المبلغ الخام	الإهتلاكات والمؤونات	المبلغ الصافي	المبلغ الخام	الإهتلاكات والمؤونات	المبلغ الصافي
أصول غير جارية									
فارق الاقتناء – الإيجابي أو السلبي	115 414 200		115 414 200				115 414 200		115 414 200
تثبيتات معنوية	207 434 129	193 065 885	14 368 243	4 669 873	2 158 490	2 511 383	212 104 002	195 224 375	16 879 627
تثبيتات عينية									
أراضي	9 122 499 238		9 122 499 238	1 260 839 600		1 260 839 600	10 383 338 838		10 383 338 838
مباني	6 063 582 444	5 112 317 742	951 264 702	1 266 365 032	524 729 458	741 635 574	7 329 947 476	5 637 047 200	1 692 900 275
تثبيتات عينية أخرى	14 114 235 255	13 145 122 865	969 112 389	983 772 206	653 531 304	330 240 901	15 098 007 461	13 798 654 170	1 299 353 291
تثبيتات ممنوح امتيازها	280 023 210	2 252 959	277 770 251				280 023 210	2 252 959	277 770 251
تثبيتات قيد الإنجاز	10 994 512 248		10 994 512 248	194 787 524		194 787 524	11 189 299 772		11 189 299 772
تثبيتات مالية									
سندات موضوعة موضع معادلة									
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها	2 939 700 175	58 940 055	2 880 760 120				2 939 700 175	58 940 055	2 880 760 120
سندات أخرى مثبتة	3 000 000 000		3 000 000 000				3 000 000 000		3 000 000 000
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية	152 406 625		152 406 625	1 926 024		1 926 024	154 332 649		154 332 649
ضرائب مؤجلة - أصول	281 381 815		281 381 815	9 637 023		9 637 023	291 018 838		291 018 838
مجموع الأصول غير الجارية	**47 271 189 339**	**18 511 699 507**	**28 759 489 832**	**3 721 997 281**	**1 180 419 252**	**2 541 578 029**	**50 993 186 620**	**19 692 118 759**	**31 301 067 861**
أصول جارية			0						
مخزونات ومنتجات قيد التصنيع	5 531 739 847	629 232 319	4 902 507 528	826 834 242		826 834 242	6 358 574 089	629 232 319	5 729 341 770
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة									
الزبائن والحسابات الملحقة	5 282 943 258	1 664 198 519	3 618 744 739	308 648 060	242 570 588	66 077 472	5 591 591 318	1 906 769 106	3 684 822 211
المدينون الآخرون	1 477 878 326	377 579	1 477 500 746	14 464 420		14 464 420	1 492 342 746	377 579	1 491 965 167
الضرائب وما شابهها	119 257 508	11 998 649	107 258 859	66 540 843		66 540 843	185 798 352	11 998 649	173 799 703
حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة									
الموجودات وما شابهها									
الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى	18 559 989		18 559 989				18 559 989		18 559 989
الخزينة	5 193 113 607	83 275 568	5 109 838 039	21 162 349		21 162 349	5 214 275 956	83 275 568	5 131 000 388
مجموع الأصول الجارية	**17 623 492 535**	**2 389 082 634**	**15 234 409 902**	**1 237 649 914**	**242 570 588**	**995 079 327**	**18 861 142 450**	**2 631 653 222**	**16 229 489 228**
مجموع الأصول	**64 894 681 875**	**20 900 782 141**	**43 993 899 734**	**4 959 647 196**	**1 422 989 840**	**3 536 657 356**	**69 854 329 070**	**22 323 771 981**	**47 530 557 090**

المصدر: الوثائق الداخلية للمجمع.

الجدول رقم 9: الميزانيات المجمعة قبل التعديلات – الخصوم

الوحدة بالدينار الجزائري	الشركة الأم	الفروع إيبيرال وسوميديال	المبالغ المجمعة قبل التعديلات
الخصوم	**31/12/2016**	**31/12/2016**	**31/12/2016**
الأموال الخاصة			
رأس المال المصدر	2 500 000 000	2 724 560 000	5 224 560 000
مخصصات الدولة			
الأموال الخاصة	8 721 856 492		8 721 856 492
علاوات وإحتياطات –احتياطات موحدة	12 663 614 184	328 479 443	12 992 093 628
فوارق إعادة التقييم	1 578 555 153	12 131 707	1 590 686 860
فارق المعادلة			
نتيجة صافية حصة المجمع	1 614 727 609	-40 237 639	1 574 489 970
أموال خاصة أخرى - ترحيل من جديد	-956 249 037	-824 157 337	-1 780 406 374
حصة الأقلية			
مجموع الأموال الخاصة	**26 122 504 402**	**2 200 776 174**	**28 323 280 576**
الخصوم غير الجارية			
قروض وديون مالية	8 496 430 148	476 799 478	8 973 229 627
ضرائب مؤجلة - خصوم		17 509 995	17 509 995
ديون أخرى غير جارية	1 061 401 552		1 061 401 552
مؤونات ومنتجات مقيدة سلفا	1 311 093 335	33 993 987	1 345 087 322
مجموع الخصوم غير الجارية	**10 868 925 035**	**528 303 461**	**11 397 228 496**
الخصوم الجارية			
موردون وحسابات ملحقة	2 373 437 421	100 489 893	2 473 927 314
ضرائب مستحقة	761 129 174	15 024 467	776 153 641
ديون جارية أخرى	3 428 025 639	321 777 979	3 749 803 619
خزينة سلبية	439 878 062	370 285 382	810 163 444
مجموع الخصوم الجارية	**7 002 470 297**	**807 577 721**	**7 810 048 018**
مجموع الخصوم	**43 993 899 734**	**3 536 657 356**	**47 530 557 090**

المصدر: نفس المرجع.

الجدول رقم 10: حسابات النتائج المجمعة قبل التعديلات

الوحدة بالدينار الجزائري	الشركة الأم	الفروع إيبيرال وسوميديال	المبالغ المجمعة قبل التعديلات
البنود	**31/12/2016**	**31/12/2016**	**31/12/2016**
رقم الأعمال	9 609 290 222	617 847 362	10 227 137 584
تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع	235 480 029	30 183 595	265 663 624
الإنتاج المثبت			
إعانات الاستغلال			
1- إنتاج السنة المالية	**9 844 770 251**	**648 030 957**	**10 492 801 208**
المشتريات المستهلكة	-3 371 821 336	-291 956 138	-3 663 777 474
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	-884 175 896	-40 878 093	-925 053 990
2- استهلاك السنة المالية	**-4 255 997 232**	**-332 834 231**	**-4 588 831 464**
3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)	**5 588 773 019**	**315 196 725**	**5 903 969 744**
مصاريف المستخدمين	-2 873 936 143	-149 538 025	-3 023 474 168
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة	-164 621 548	-9 195 977	-173 817 525
4- الفائض الإجمالي من الاستغلال	**2 550 215 328**	**156 462 723**	**2 706 678 051**
المنتجات العملياتية الأخرى	57 975 481	14 676 220	72 651 701
المصاريف العملياتية الأخرى	-80 248 318	-19 009 726	-99 258 044
المخصصات للاهتلاكات والمؤونات	-1 159 694 222	-139 408 417	-1 299 102 638
استرجاع خسائر القيمة والمؤونات	716 269 125	3 357 980	719 627 105
5- النتيجة العملياتية	**2 084 517 394**	**16 078 781**	**2 100 596 175**
الإيرادات المالية	181 645 158	1 626 037	183 271 195
المصاريف المالية	-118 793 882	-58 916 574	-177 710 456
6- النتيجة المالية	**62 851 276**	**-57 290 537**	**5 560 739**
7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)	**2 147 368 670**	**-41 211 757**	**2 106 156 914**
الضرائب المستحقة على النتائج العادية	-628 653 272		-628 653 272
الضرائب المؤجلة على النتائج العادية	-96 012 211	-974 118	-96 986 328
مجموع إيرادات الأنشطة العادية	**10 800 660 015**	**667 691 194**	**11 468 351 209**
مجموع مصاريف الأنشطة العادية	**-9 185 932 406**	**-707 928 833**	**-9 893 861 239**
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**1 614 727 609**	**-40 237 639**	**1 574 489 970**
العناصر غير العادية - الإيرادات (يطلب بيانها)			
العناصر غير العادية - المصاريف (يطلب بيانها)			
9- النتيجة غير العادية	**0**	**0**	**0**
10- النتيجة الصافية للسنة المالية	**1 614 727 609**	**-40 237 639**	**1 574 489 970**
حصة ذوي الأقلية في النتيجة الصافية			
الحصة في النتيجة الصافية للشركات موضع المعادلة			
11- النتيجة الصافية الموحدة	**1 614 727 609**	**-40 237 639**	**1 574 489 970**

المصدر: نفس المرجع.

2.3- استبعاد المعاملات والأرصدة داخل المجمع

1.2.3- إستبعاد المعاملات والأرصدة داخل المجمع

إنطلاقا من هدف التقارير المالية الموحدة المتمثل في عرض صورة صادقة عن القوة الإقتصادية والمالية للمجمع يكون من الطبيعي إستبعاد جميع المعاملات التي تمت داخل المجمع والتي تسمى عادة بالمعاملات الداخلية لأنها لم تتم مع أطراف خارجية بالنسبة للمجمع. وبهذا فإن التقارير المالية الموحدة لن تتضمن إلا المعاملات التالية[1]:

- الأصول والخصوم التابعة للغير؛
- المعاملات التي تمت مع الأطراف الخارجية فقط؛
- النتيجة من المعاملات التي تمت مع الأطراف الخارجية فقط.

وتشمل التعديلات التقنية نوعين من المعاملات هما: المعاملات بين الفروع فيما بينها والمعاملات بين الفروع والشركة الأم، وتسجل قيود الإستبعاد هي الأخرى في اليومية الفرعية الخاصة بتوحيد الحسابات[2].

2.2.3- تحديد الحسابات والأرصدة المتبادلة

تصنف عمليات إستبعاد المعاملات والأرصدة المتبادلة بين شركات المجمع التي يجب إجراؤها في إطار عملية توحيد الحسابات إلى قسمين هما[3]:

1. عمليات الإستبعاد التي لا تؤثر على النتيجة الموحدة وتشمل أساسا البنود التالية:
   - السلفات والقروض؛
   - الذمم والديون؛
   - الحسابات الجارية؛
   - المشتريات والمبيعات؛
2. عمليات الإستبعاد التي تؤثر على النتيجة الموحدة وتشمل أساسا البنود التالية:
   - فوائض القيمة من التنازل عن الإستثمارات؛
   - الأرباح من التنازل عن المخزونات؛
   - المؤونات على شركات المجمع؛
   - توزيعات الأرباح داخل المجمع.

[1] Bruno BACHY et Michel SION, **Op**. **Cit**, p 62.

[2] Hamadi Ben Amor, **Op**. **cit**, p 52.

[3] Jean MONTIER et Gilles SCONAMIGLIO, **Op**. **cit**, p 156.

3.2.3- إستبعاد الحسابات والأرصدة المتبادلة في مجمع صيدال

يتم تحديد المعاملات والأرصدة المتبادلة بين شركات المجمع فيما بينها في ملخصات توحيد الحسابات التي يعدها كل فرع، وتستخدم فيما بعد في ورقة العمل للحسابات المجمعة التي يتم فيها إستبعاد المعاملات والأرصدة المتبادلة من أجل التوصل إلى التقارير المالية الموحدة.

وعلى مستوى مجمع صيدال تتضمن هذه الخطوة العمليات التالية:

- إستبعاد الذمم والديون ما بين شركات المجمع؛
- إستبعاد المصاريف والإيرادات ما بين شركات المجمع؛
- إستبعاد المؤونات المقيدة على شركات المجمع؛
- إستبعاد توزيعات الأرباح.

1.3.2.3- إستبعاد الذمم والديون

بناءا على البيانات الواردة في ملخصات توحيد الحسابات للفروع نلاحظ وجود حسابات للذمم والديون المسجلة بين الفروع يجب استبعادها وهي:

حسابات العملاء (الذمم أو الحقوق): (الوحدة بـ دج)

البيان	الشركة الأم	فرع إيبيرال	فرع سوميديال	المجموع
الشركة الأم	-	-	-	**0,00**
فرع إيبيرال	-	-	43 873 393,98	**43 873 393,98**
فرع سوميديال	-	-	-	**0,00**
المجموع	**0,00**	**0,00**	**43 873 393,98**	**43 873 393,98**

حسابات الموردين (الديون): (الوحدة بـ دج)

البيان	الشركة الأم	فرع إيبيرال	فرع سوميديال	المجموع
الشركة الأم	-	-	-	**0,00**
فرع إيبيرال	-	-	-	**0,00**
فرع سوميديال	-	43 873 393,98	-	**43 873 393,98**
المجموع	**0,00**	**43 873 393,98**	**0,00**	**43 873 393,98**

حسابات المدينين الآخرين: (الوحدة بـ دج)

البيان	الشركة الأم	فرع إيبيرال	فرع سوميديال	المجموع
الشركة الأم	-	-	-	**0,00**
فرع إيبيرال	-	-	236 875 759,97	**236 875 759,97**
فرع سوميديال	-	-	-	**0,00**
المجموع	**0,00**	**0,00**	**236 875 759,97**	**236 875 759,97**

حسابات الديون الأخرى: (الوحدة بـ دج)

البيان	الشركة الأم	فرع إيبيرال	فرع سوميديال	المجموع
الشركة الأم	-	-	-	**0,00**
فرع إيبيرال	-	-	-	**0,00**
فرع سوميديال	-	236 875 759,97	-	**236 875 759,97**
المجموع	**0,00**	**236 875 759,97**	**0,00**	**236 875 759,97**

التسجيل المحاسبي:

الفرع	الحساب	مدين	دائن
إستبعاد الذمم والديون			
سوميديال	الموردون والحسابات الملحقة	43 873 393,98	
إيبيرال	العملاء والحسابات الملحقة		43 873 393,98
سوميديال	الديون الأخرى	236 875 759,97	
إيبيرال	المدينون الآخرون		236 875 759,97

2.3.2.3- إستبعاد المصاريف والإيرادات

بناءا على البيانات الواردة في ملخصات توحيد الحسابات للفروع نلاحظ وجود حسابات للإيرادات والمصاريف ما بين الفروع يجب استبعادها أيضا وهي:

حسابات الإيرادات: (الوحدة بـ دج)

البيان	الشركة الأم	فرع إيبيرال	فرع سوميديال	المجموع
الشركة الأم	-	-	-	**0,00**
فرع إيبيرال	-	-	3 726 100,00	**3 726 100,00**
فرع سوميديال	-	-	-	**0,00**
المجموع	**0,00**	**0,00**	**3 726 100,00**	**3 726 100,00**

حسابات المصاريف: (الوحدة بـ دج)

البيان	الشركة الأم	فرع إيبيرال	فرع سوميديال	المجموع
الشركة الأم	-	-	-	**0,00**
فرع إيبيرال	-	-	-	**0,00**
فرع سوميديال	-	3 726 100,00	-	**3 726 100,00**
المجموع	**0,00**	**3 726 100,00**	**0,00**	**3 726 100,00**

التسجيل المحاسبي:

الفرع	الحساب	مدين	دائن
إستبعاد المصاريف والإيرادات			
سوميديال	الخدمات	3 726 100,00	
إيبيرال	المبيعات		3 726 100,00

3.3.2.3- إستبعاد المؤونات المقيدة على شركات المجمع

بناءا على البيانات الواردة في ملخصات توحيد الحسابات للفروع نلاحظ عدم وجود مؤونات على شركات المجمع.

4.3.2.3- إستبعاد توزيعات الأرباح

لا توجد توزيعات خلال السنة المالية 2016.

4.2.3- إستبعاد حساب الإستثمارات في الفروع

الخطوة الأخيرة في عملية توحيد الحسابات هي تقسيم الأموال الخاصة بين حقوق الشركة الأم وحقوق الأقلية وهي تتضمن:

- إستبعاد الأوراق المالية للشركة المستثمر فيها أي إستبعاد حساب الإستثمارات المالية من التقارير المالية المجمعة (جانب الأصول)؛
- تقسيم الأموال الخاصة والنتيجة للفروع الموحدة التي تظهر في الميزانية المجمعة (جانب الخصوم)؛ بين الشركة الأم وحقوق الأقلية؛
- المعالجة المحاسبية لفارق التوحيد الأول.

1.4.2.3- إستبعاد الأموال الخاصة للفروع وكذلك المساهمات الأخرى

تتم هذه العملية بافتراض أن قيمة المساهمات مساوية لنصيب الشركة الأم في صافي أصول الشركة الفرع، غير أن هذا لا ينطبق على جميع الحالات بسبب أن تكلفة حيازة المساهمات تكون مختلفة عن قيمتها المحاسبية عموما. هذا الإختلاف في القيم تنتج عنه الشهرة التي تساوي فارق القيمة العادلة لصافي الأصول والقيمة المحاسبية للمساهمات.

2.4.2.3- طريقة التوحيد الكلي

بالنسبة للفروع تقسم الأموال الخاصة بين حقوق الشركة الأم وحقوق الأقلية تبعا لنسبة الحقوق وينسب الفرق بين تكلفة المساهمات وقيمتها العادلة إلى فارق التوحيد.

فرع إيبيرال: (الوحدة بـ دج)

الأموال الخاصة	فرع إيبيرال	حصة المجمع 99,998191%	حصة الأقلية 0,001809%
رأس المال المصدر	552 760 000,00	552 750 000,00	10 000,00
نتيجة صافية	-51 033 982,14	-51 033 058,88	-923,26
أموال خاصة أخرى	-790 998 231,57	-790 983 921,59	-14 309,98
مجموع الأموال الخاصة	**-289 272 213,71**	**-289 266 980,47**	**-5 233,24**

فرع سوميديال: (الوحدة بـ دج)

الأموال الخاصة	فرع سوميديال	حصة المجمع 59,000000%	حصة الأقلية 41,000000%
رأس المال المصدر	2 171 800 000,00	1 281 300 000,00	890 500 000,00
علاوات وإحتياطات	327 078 641,59	198 199 669,43	128 878 972,16
فوارق إعادة التقييم	12 131 706,74	7 157 706,98	4 973 999,76
نتيجة صافية	10 796 343,32	6 368 919,30	4 427 424,02
أموال خاصة أخرى	-33 159 105,73	-19 563 872,38	-13 595 233,35
مجموع الأموال الخاصة	**2 488 647 585,92**	**1 473 462 423,33**	**1 015 185 162,59**

مجموع الفروع (إيبيرال وسوميديال): (الوحدة بـ دج)

الأموال الخاصة	مجموع الفروع	حصة المجمع	حصة الأقلية
رأس المال المصدر	2 724 560 000,00	1 834 050 000,00	890 510 000,00
علاوات وإحتياطات	327 078 641,59	198 199 669,43	128 878 972,16
فوارق إعادة التقييم	12 131 706,74	7 157 706,98	4 973 999,76
نتيجة صافية	-40 237 638,82	-44 664 139,58	4 426 500,76
أموال خاصة أخرى	-824 157 337,30	-810 547 793,97	-13 609 543,33
مجموع الأموال الخاصة	**2 199 375 372,21**	**1 184 195 442,86**	**1 015 179 929,35**

التسجيل المحاسبي:

إستبعاد المساهمات والأموال الخاصة لفرع إيبيرال:

رقم الحساب	الحساب	مدين	دائن
101	رأس المال المصدر	552 760 000,00	
11	أموال خاصة أخرى	-790 998 231,57	
12	نتيجة صافية	-51 033 982,14	
261	مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها		552 750 000,00
102	فارق التوحيد		10 000,00
11	الأموال الخاصة الأخرى: حصة المجمع		-790 983 921,59
102	الأموال الخاصة الأخرى: حصة الأقلية		-14 309,98
12	النتيجة صافية: حصة المجمع		-51 033 058,88
102	النتيجة صافية: حصة الأقلية		-923,26
	المجموع	**-289 272 213,71**	**-289 272 213,71**

إستبعاد المساهمات والأموال الخاصة لفرع سوميديال:

رقم الحساب	البيان	مدين	دائن
101	رأس المال المصدر	2 171 800 000,00	
106	علاوات وإحتياطات	327 078 641,59	
105	فوارق إعادة التقييم	12 131 706,74	
11	أموال خاصة أخرى	10 796 343,32	
12	نتيجة صافية	-33 159 105,73	
261	مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها		1 281 300 000,00
102	فارق التوحيد		890 500 000,00
106	علاوات وإحتياطات: حصة المجمع		198 199 669,43
102	علاوات وإحتياطات: حصة الأقلية		128 878 972,16
105	فوارق إعادة التقييم: حصة المجمع		7 157 706,98
102	فوارق إعادة التقييم: حصة الأقلية		4 973 999,76
11	الأموال الخاصة الأخرى: حصة المجمع		-19 563 872,38
102	الأموال الخاصة الأخرى: حصة الأقلية		-13 595 233,35
12	النتيجة صافية: حصة المجمع		6 368 919,30
102	النتيجة صافية: حصة الأقلية		4 427 424,02
	المجموع	**2 488 647 585,92**	**2 488 647 585,92**

3.4.2.3- طريقة المعادلة

في إطار تطبيق طريقة المعادلة لا يتم تجميع حسابات الشركات المشتركة مع حسابات الشركة الأم وبالتالي فلا داعي لتقسيم الأموال الخاصة. وتتمثل عملية التوحيد في هذه الحالة في إعادة تقييم المساهمات حتى تعكس الحصة الموافقة لها في القيمة العادلة لصافي أصول الشركات المستثمر فيها، إذ أن هذه المساهمات تمنح للشركة الأم حقوقا (في حدود نسبة الحقوق) في رأس المال والإحتياطات والنتيجة منذ تاريخ إقتناء المساهمات إلى غاية تاريخ توحيد التقارير المالية.

وقد تم حسابها وتقييدها محاسبيا كمايلي: (الوحدة بـ دج)

البيان	رأس المال الإجتماعي	نسبة السيطرة	الأموال الخاصة في 31/12/2016	حصة المجمع	القيمة المحاسبية للمساهمات	فائض القيمة
فايزر صيدال للصناعة - PSM	912 000 000,00	**30,00%**	2 580 704 279,31	774 211 283,79	273 600 000,00	500 611 283,79
صيدال-شمال أفريقيا للصناعة - WPS	426 200 000,00	**30,00%**	1 884 562 803,96	565 368 841,19	127 860 000,00	437 508 841,19
نوفار - NOVER	288 000 000,00	**4,40%**	1 121 147 650,19	49 330 496,61	12 672 000,00	36 658 496,61
صيدانورا - SAIDANORAH	150 000 000,00	**49,00%**	235 428 146,16	115 359 791,62	73 500 000,00	41 859 791,62
طافكو - TAPHCO	1 083 484 400,00	**44,51%**	1 214 249 693,44	540 426 209,94	482 225 600,00	58 200 609,94
جوراس - JORAS	90 000 000,00	**30,00%**	-27 456 093,69	-8 236 828,11	27 000 000,00	-35 236 828,11
ألجيري كليرينغ - ALGERIE CLEARING	240 000 000,00	**2,34%**	132 441 282,78	3 104 092,57	5 625 000,00	-2 520 907,43
المجموع	**3 189 684 400,00**		**7 141 077 762,16**	**2 039 563 887,61**	**1 002 482 600,00**	**1 037 081 287,61**

توحيد الشركات المشتركة والمساهمات الأخرى

التسجيل المحاسبي في الميزانية:

رقم الحساب	الحساب	مدين	دائن
265	سندات موضوعة موضع معادلة	1 388 910 621,59	
265	مساهمات أخرى		414 132 000,00
107	فارق المعادلة		974 778 621,59
	المجموع	**1 388 910 621,59**	**1 388 910 621,59**

التسجيل المحاسبي في حساب النتيجة:

البيان	النتيجة الصافية 31/12/2016	نسبة السيطرة	الحصة في النتيجة 31/12/2016
فايزر صيدال للصناعة - PSM	-487 978 723,80	**30,00%**	-146 384 617,14
صيدال-شمال أفريقيا للصناعة - WPS	296 656 453,13	**30,00%**	88 996 935,94
نوفار - NOVER	-111 704 200,46	**4,40%**	-4 914 984,82
صيدانورا - SAIDANORAH	-3 322 533,93	**49,00%**	-1 628 041,63
طافكو - TAPHCO	-75 709 784,00	**44,51%**	-33 698 424,86
جوراس - JORAS	18 989 305,35	**30,00%**	5 696 791,61
ألجيري كليرينغ - ALGERIE CLEARING	-17 745 413,77	**2,34%**	-415 908,14
المجموع	**-380 814 897,48**		**-92 348 249,04**

يتم تقييد حصة المجمع في النتيجة الصافية للمنشآت المشتركة وفق القيد التالي:

رقم الحساب	الحساب	مدين	دائن
12	نتيجة صافية حصة المجمع	-92 348 249,04	
655	الحصة في النتيجة الصافية للشركات موضع المعادلة		-92 348 249,04
	المجموع	**-92 348 249,04**	**-92 348 249,04**

سنعرض فيما يلي ورقة العمل لإعداد التقارير المالية الموحدة في مجمع صيدال والتي تعتمد في إعدادها على البيانات التي قدمناها أعلاه.

الجدول رقم 11: ورقة العمل لإجراء التعديلات على الميزانيات المجمعة – الأصول

الوحدة بالدينار الجزائري

الأصول	المبالغ المجمعة قبل التعديلات 31/12/2016			التعديلات المبلغ الخام		المبالغ المجمعة بعد التعديلات 31/12/2016		
	المبلغ الخام	الإهتلاكات والمؤونات	المبلغ الصافي	مدين	دائن	المبلغ الخام	الإهتلاكات والمؤونات	المبلغ الصافي
أصول غير جارية								
فارق الاقتناء – الإيجابي أو السلبي	115 414 200		115 414 200			115 414 200		115 414 200
تثبيتات معنوية	212 104 002	195 224 375	16 879 627			212 104 002	195 224 375	16 879 627
تثبيتات عينية								
أراضي	10 383 338 838		10 383 338 838			10 383 338 838		10 383 338 838
مباني	7 329 947 476	5 637 047 200	1 692 900 275			7 329 947 476	5 637 047 200	1 692 900 275
تثبيتات عينية أخرى	15 098 007 461	13 798 654 170	1 299 353 291			15 098 007 461	13 798 654 170	1 299 353 291
تثبيتات ممنوح امتيازها	280 023 210	2 252 959	277 770 251			280 023 210	2 252 959	277 770 251
تثبيتات قيد الإنجاز	11 189 299 772		11 189 299 772			11 189 299 772		11 189 299 772
تثبيتات مالية								
سندات موضوعة موضع معادلة				1 388 910 622		1 388 910 622		1 388 910 622
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها	2 939 700 175	58 940 055	2 880 760 120		2 248 182 000	691 518 175	58 940 055	632 578 120
سندات أخرى مثبتة	3 000 000 000		3 000 000 000			3 000 000 000		3 000 000 000
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية	154 332 649		154 332 649			154 332 649		154 332 649
ضرائب مؤجلة - أصول	291 018 838		291 018 838			291 018 838		291 018 838
مجموع الأصول غير الجارية	**50 993 186 620**	**19 692 118 759**	**31 301 067 861**	**1 388 910 622**	**2 248 182 000**	**50 133 915 242**	**19 692 118 759**	**30 441 796 483**
أصول جارية								
مخزونات ومنتجات قيد التصنيع	6 358 574 089	629 232 319	5 729 341 770			6 358 574 089	629 232 319	5 729 341 770
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة								
الزبائن والحسابات الملحقة	5 591 591 318	1 906 769 106	3 684 822 211		43 873 294	5 547 718 024	1 906 769 106	3 640 948 917
المدينون الآخرون	1 492 342 746	377 579	1 491 965 167		236 875 760	1 255 466 986	377 579	1 255 089 407
الضرائب وما شابهها	185 798 352	11 998 649	173 799 703			185 798 352	11 998 649	173 799 703
حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة								
الموجودات وما شابهها								
الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى	18 559 989		18 559 989			18 559 989		18 559 989
الخزينة	5 214 275 956	83 275 568	5 131 000 388			5 214 275 956	83 275 568	5 131 000 388
مجموع الأصول الجارية	**18 861 142 450**	**2 631 653 222**	**16 229 489 228**	**0**	**280 749 054**	**18 580 393 396**	**2 631 653 222**	**15 948 740 174**
مجموع الأصول	**69 854 329 070**	**22 323 771 981**	**47 530 557 090**	**1 388 910 622**	**2 528 931 054**	**68 714 308 638**	**22 323 771 981**	**46 390 536 657**

المصدر: نفس المرجع.

الملاحظات على التعديلات:

تتمثل التعديلات المقيدة في ورقة العمل أعلاه الخاصة بالأصول فيما يلي:

الجانب المدين:

مجموع التعديلات بلغ 1 388 910 621,59 دج وهو يمثل القيمة الحقيقية للمساهمات في المشاريع التي تمت المحاسبة عنها وفق طريقة المعادلة وهي:

البيان	رأس المال الإجتماعي	نسبة السيطرة	حصة المجمع
فايزر صيدال للصناعة - PSM	912 000 000,00	**30,00%**	774 211 283,79
صيدال-شمال أفريقيا للصناعة - WPS	426 200 000,00	**30,00%**	565 368 841,19
نوفار - NOVER	288 000 000,00	**4,40%**	49 330 496,61
المجموع	**1 626 200 000,00**		**1 388 910 621,59**

الجانب الدائن:

مجموع التعديلات بلغ 2 528 931 053,95 دج وهو يمثل إستبعاد:

- حسابات المساهمات في الفروع صوميديال وإيبيرال المدمجة بطريقة التوحيد الكلي بمبلغ 2 248 182 000,00 دج؛
- حسابات الذمم على المبيعات والديون على المشتريات ما بين الفروع صوميديال وإيبيرال بمبلغ 43 873 293,98 دج؛
- حسابات الذمم والديون الأخرى ما بين الفروع صوميديال وإيبيرال بمبلغ236 875 759,97 دج.

البيان	المبلغ (دج)
إستبعاد المساهمات في الفروع	2 248 182 000,00
إستبعاد حسابات الذمم والديون ما بين الفروع	43 873 293,98
إستبعاد حسابات المدينون الآخرون	236 875 759,97
المجموع	**2 528 931 053,95**

الجدول رقم 12: ورقة العمل لإجراء التعديلات على الميزانيات المجمعة – الخصوم

الوحدة بالدينار الجزائري	المبالغ المجمعة قبل التعديلات	التعديلات		المبالغ المجمعة بعد التعديلات
الخصوم	**31/12/2016**	**مدين**	**دائن**	**31/12/2016**
الأموال الخاصة				
رأس المال المصدر	5 224 560 000	2 724 560 000		2 500 000 000
مخصصات الدولة				
الأموال الخاصة	8 721 856 492			8 721 856 492
علاوات وإحتياطات –احتياطات موحدة	12 992 093 628	130 279 774		12 861 813 854
فوارق إعادة التقييم	1 590 686 860	4 974 000		1 585 712 860
فارق المعادلة			1 037 081 288	1 037 081 288
نتيجة صافية حصة المجمع	1 574 489 970		65 328 365-	1 509 161 605
أموال خاصة أخرى - ترحيل من جديد	1 780 406 374-		13 609 543	1 766 796 831-
حصة الأقلية			1 015 179 929	1 015 179 929
مجموع الأموال الخاصة	**28 323 280 576**	**2 859 813 773**	**2 000 542 395**	**27 464 009 197**
الخصوم غير الجارية				
قروض وديون مالية	8 973 229 627			8 973 229 627
ضرائب مؤجلة - خصوم	17 509 995			17 509 995
ديون أخرى غير جارية	1 061 401 552			1 061 401 552
مؤونات ومنتجات مقيدة سلفا	1 345 087 322			1 345 087 322
مجموع الخصوم غير الجارية	**11 397 228 496**	**0**	**0**	**11 397 228 496**
الخصوم الجارية				
موردون وحسابات ملحقة	2 473 927 314	43 873 294		2 430 054 020
ضرائب مستحقة	776 153 641			776 153 641
ديون جارية أخرى	3 749 803 619	236 875 760		3 512 927 859
خزينة سلبية	810 163 444			810 163 444
مجموع الخصوم الجارية	**7 810 048 018**	**280 749 054**	**0**	**7 529 298 964**
مجموع الخصوم	**47 530 557 090**	**3 140 562 827**	**2 000 542 395**	**46 390 536 657**

المصدر: نفس المرجع.

الملاحظات على التعديلات:

تتمثل التعديلات المقيدة في ورقة العمل أعلاه الخاصة بالخصوم فيما يلي:

الجانب المدين:

مجموع التعديلات بلغ 3 140 562 827,39 دج وهو يتمثل في إستبعاد:

- رأس مال الفروع صوميديال وإيبيرال المدمجة بطريقة التوحيد الكلي بمبلغ 2 724 560 000,00 دج؛
- ما يعادل نسبة 41% من إحتياطات صوميديال التي تعود إلى حقوق الأقلية بمبلغ 130 279 773,68 دج؛
- ما يعادل نسبة 41% من فارق إعادة التقييم في صوميديال التي تعود إلى حقوق الأقلية بمبلغ 4 973 999,76 دج؛

- حسابات الذمم على المبيعات والديون على المشتريات ما بين الفروع صوميديال وإيبيرال بمبلغ 293,98 873 43 دج؛
- حسابات الذمم والديون الأخرى ما بين الفروع صوميديال وإيبيرال بمبلغ 759,97 875 236 دج.

البيان	المبلغ (دج)
إستبعاد حسابات رأس المال للفروع	2 724 560 000,00
إستبعاد حقوق الأقلية في إحتياطات فرع سوميديال	130 279 773,68
إستبعاد حقوق الأقلية في فارق إعادة التقييم فرع سوميديال	4 973 999,76
إستبعاد حسابات الذمم والديون ما بين الفروع	43 873 293,98
إستبعاد حسابات المدينون الآخرون	236 875 759,97
المجموع	**3 140 562 827,39**

الجانب الدائن:

مجموع التعديلات بلغ 395,03 542 000 2 دج وهو يمثل:

- تسجيل فارق المعادلة على المساهمات المقيدة بطريقة حقوق العادلة والتي تم حذفها من جانب الأصول بمبلغ 287,61 081 037 1 دج؛
- إستبعاد النتيجة بمبلغ 365,26 328 65 دج؛
- إستبعاد من حساب الترحيل من جديد لفرع إيبيرال بمبلغ 543,33 609 13 دج؛
- تسجيل حقوق الأقلية في المنشآت الفروع صوميديال وإيبيرال بمبلغ 929,35 179 015 1 دج.

البيان	المبلغ (دج)
إثبات فارق المعادلة	1 037 081 287,61
إستبعاد النتيجة	-65 328 365,26
إستبعاد حقوق الأقلية في الأموال الخاصة الأخرى فرع إيبيرال	13 609 543,33
حقوق الأقلية في الفرع	1 015 179 929,35
المجموع	**2 000 542 395,03**

الجدول رقم 13: ورقة العمل لإجراء التعديلات على حسابات النتائج المجمعة

الوحدة بالدينار الجزائري	المبالغ المجمعة قبل التعديلات	التعديلات		المبالغ المجمعة بعد التعديلات
البنود	**31/12/2016**	**مدين**	**دائن**	**31/12/2016**
رقم الأعمال	10 227 137 584	3 726 100		10 223 411 484
تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع	265 663 624			265 663 624
الإنتاج المثبت				
إعانات الاستغلال				
1- إنتاج السنة المالية	**10 492 801 208**	**3 726 100**	**0**	**10 489 075 108**
المشتريات المستهلكة	3 663 777 474-			3 663 777 474-
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	925 053 990-		3 726 100	928 780 090-
2- استهلاك السنة المالية	**4 588 831 464-**	**0**	**3 726 100**	**4 592 557 564-**
3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)	**5 903 969 744**	**3 726 100**	**3 726 100**	**5 896 517 544**
مصاريف المستخدمين	3 023 474 168-			3 023 474 168-
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة	173 817 525-			173 817 525-
4- الفائض الإجمالي من الاستغلال	**2 706 678 051**	**3 726 100**	**3 726 100**	**2 699 225 851**
المنتجات العملياتية الأخرى	72 651 701			72 651 701
المصاريف العملياتية الأخرى	99 258 044-			99 258 044-
المخصصات للاهتلاكات والمؤونات	1 299 102 638-			1 299 102 638-
استرجاع خسائر القيمة والمؤونات	719 627 105			719 627 105
5- النتيجة العملياتية	**2 100 596 175**	**3 726 100**	**3 726 100**	**2 093 143 975**
الإيرادات المالية	183 271 195			183 271 195
المصاريف المالية	177 710 456-			177 710 456-
6- النتيجة المالية	**5 560 739**	**0**	**0**	**5 560 739**
7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)	**2 106 156 914**	**3 726 100**	**3 726 100**	**2 098 704 714**
الضرائب المستحقة على النتائج العادية	628 653 272-			628 653 272-
الضرائب المؤجلة على النتائج العادية	96 986 328-			96 986 328-
مجموع إيرادات الأنشطة العادية	**11 468 351 209**	**3 726 100**	**0**	**11 464 625 109**
مجموع مصاريف الأنشطة العادية	**9 893 861 239-**	**0**	**3 726 100**	**9 897 587 339-**
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**1 574 489 970**	**3 726 100**	**3 726 100**	**1 567 037 770**
العناصر غير العادية - الإيرادات (يطلب بيانها)				
العناصر غير العادية - المصاريف (يطلب بيانها)				
9- النتيجة غير العادية	**0**	**0**	**0**	**0**
10- النتيجة الصافية للسنة المالية	**1 574 489 970**	**3 726 100**	**3 726 100**	**1 567 037 770**
حصة ذوي الأقلية في النتيجة الصافية			4 426 501	4 426 501
الحصة في النتيجة الصافية للشركات موضع المعادلة			62 302 666-	62 302 666-
11- النتيجة الصافية الموحدة	**1 574 489 970**	**3 726 100**	**54 150 065-**	**1 509 161 605**

المصدر: نفس المرجع.

الملاحظات على التعديلات:

تتمثل التعديلات المقيدة في ورقة العمل أعلاه الخاصة بحساب النتيجة فيما يلي:

<u>الجانب المدين:</u>

مجموع التعديلات بلغ 100,00 726 3 دج وهو يمثل إستبعاد المبيعات ما بين الفروع المدمجة بطريقة التوحيد الكلي وهي صوميديال وإيبيرال.

الجانب الدائن:

مجموع التعديلات بلغ 54 150 065,26 دج وهو يمثل:

- إستبعاد حساب الخدمات والإستهلاكات الأخرى المقابلة للمبيعات بين الفروع صوميديال وإيبيرال بمبلغ 3 726 100,00 دج؛
- تقييد حصة الأقلية في نتيجة الفروع صوميديال وإيبيرال بمبلغ 4 426 500,76 دج؛
- تقييد حصة صيدال في نتيجة المنشآت التي تمت دمجها بطريقة المعادلة بمبلغ 62 302 666,02 دج.

البيان	المبلغ (دج)
إستبعاد الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	3 726 100,00
حقوق الأقلية في نتيجة الفروع	4 426 500,76
حقوق الشركة الأم في نتيجة الشركات موضع المعادلة	-62 302 666,02
المجموع	**-54 150 065,26**

3.3- عرض ومراجعة التقارير المالية الموحدة

1.3.3- عرض التقارير المالية الموحدة

بعد الإنتهاء من تقسيم الأموال الخاصة يمكن عرض التقارير المالية الموحدة لمجمع الشركات كما لو أنه يشكل شركة واحدة، وتشمل التقارير المالية الموحدة كلا من الميزانية الموحدة وحساب النتيجة الموحدة والملحق وفيما يلي نعرض هذه القوائم عن مجمع صيدال.

الجدول رقم 14: الميزانية الموحدة لمجمع صيدال – الأصول

الوحدة بالدينار الجزائري

الأصول	31/12/2016			31/12/2015
	المبلغ الخام	الإهتلاكات والمؤونات	المبلغ الصافي	المبلغ الصافي
أصول غير جارية				
فارق الاقتناء – الإيجابي أو السلبي	115 414 200		115 414 200	87 341 040
تثبيتات معنوية	212 104 002	195 224 375	16 879 627	21 588 150
تثبيتات عينية				
أراضي	10 383 338 838		10 383 338 838	4 514 492 954
مباني	7 329 947 476	5 637 047 200	1 692 900 275	1 649 608 532
تثبيتات عينية أخرى	15 098 007 461	13 798 654 170	1 299 353 291	1 189 497 235
تثبيتات ممنوح امتيازها	280 023 210	2 252 959	277 770 251	278 103 984
تثبيتات قيد الإنجاز	11 189 299 772		11 189 299 772	5 363 985 193
تثبيتات مالية				
سندات موضوعة موضع معادلة	1 388 910 622		1 388 910 622	1 465 132 799
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها	691 518 175	58 940 055	632 578 120	584 859 076
سندات أخرى مثبتة	3 000 000 000		3 000 000 000	
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية	154 332 649		154 332 649	140 479 615
ضرائب مؤجلة - أصول	291 018 838		291 018 838	472 097 555
مجموع الأصول غير الجارية	**50 133 915 242**	**19 692 118 759**	**30 441 796 483**	**15 767 186 134**
أصول جارية				
مخزونات ومنتجات قيد التصنيع	6 358 574 089	629 232 319	5 729 341 770	4 965 900 019
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة				
الزبائن والحسابات الملحقة	5 547 718 024	1 906 769 106	3 640 948 917	3 822 680 038
المدينون الآخرون	1 255 466 986	377 579	1 255 089 407	1 139 842 769
الضرائب وما شابهها	185 798 352	11 998 649	173 799 703	179 420 574
حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة				40 666 667
الموجودات وما شابهها				
الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى	18 559 989		18 559 989	3 018 559 989
الخزينة	5 214 275 956	83 275 568	5 131 000 388	5 987 644 631
مجموع الأصول الجارية	**18 580 393 396**	**2 631 653 222**	**15 948 740 174**	**19 154 714 687**
مجموع الأصول	**68 714 308 638**	**22 323 771 981**	**46 390 536 657**	**34 921 900 821**

المصدر: نفس المرجع.

الجدول رقم 15: الميزانية الموحدة لمجمع صيدال – الخصوم

الوحدة بالدينار الجزائري

الخصوم	31/12/2016	31/12/2015
الأموال الخاصة		
رأس المال المصدر	2 500 000 000	2 500 000 000
مخصصات الدولة		2 586 812 202
الأموال الخاصة	8 721 856 492	
علاوات وإحتياطات –احتياطات موحدة	12 861 813 854	12 251 816 341
فوارق إعادة التقييم	1 585 712 860	145 245 635
فارق المعادلة	1 037 081 288	1 025 006 852
نتيجة صافية حصة المجمع	1 509 161 605	1 143 817 991
أموال خاصة أخرى - ترحيل من جديد	1 766 796 831-	166 052 300-
حصة الأقلية	1 015 179 929	979 287 856
مجموع الأموال الخاصة	**27 464 009 197**	**20 465 934 577**
الخصوم غير الجارية		
قروض وديون مالية	8 973 229 627	4 821 513 006
ضرائب مؤجلة - خصوم	17 509 995	285 333 001
ديون أخرى غير جارية	1 061 401 552	1 061 401 552
مؤونات ومنتجات مقيدة سلفا	1 345 087 322	1 605 571 935
مجموع الخصوم غير الجارية	**11 397 228 496**	**7 773 819 494**
الخصوم الجارية		
موردون وحسابات ملحقة	2 430 054 020	1 931 770 183
ضرائب مستحقة	776 153 641	402 507 324
ديون جارية أخرى	3 512 927 859	3 619 036 497
خزينة سلبية	810 163 444	728 832 746
مجموع الخصوم الجارية	**7 529 298 964**	**6 682 146 750**
مجموع الخصوم	**46 390 536 657**	**34 921 900 821**

المصدر: نفس المرجع.

الجدول رقم 16: حساب النتائج الموحد لمجمع صيدال

الوحدة بالدينار الجزائري

البنود	31/12/2016	31/12/2015
رقم الأعمال	10 223 411 484	9 984 043 758
تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع	265 663 624	-11 893 124
الإنتاج المثبت		
إعانات الاستغلال		
1- إنتاج السنة المالية	**10 489 075 108**	**9 972 150 634**
المشتريات المستهلكة	-3 663 777 474	-3 470 479 458
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	-928 780 090	-996 298 147
2- استهلاك السنة المالية	**-4 592 557 564**	**-4 466 777 605**
3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)	**5 896 517 544**	**5 505 373 029**
مصاريف المستخدمين	-3 023 474 168	-3 056 024 245
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة	-173 817 525	-166 639 676
4- الفائض الإجمالي من الاستغلال	**2 699 225 851**	**2 282 709 108**
المنتجات العملياتية الأخرى	72 651 701	202 735 842
المصاريف العملياتية الأخرى	-99 258 044	-143 865 838
المخصصات للاهتلاكات والمؤونات	-1 299 102 638	-1 328 939 749
استرجاع خسائر القيمة والمؤونات	719 627 105	421 168 879
5- النتيجة العملياتية	**2 093 143 975**	**1 433 808 242**
الإيرادات المالية	183 271 195	142 454 921
المصاريف المالية	-177 710 456	-132 453 560
6- النتيجة المالية	**5 560 739**	**10 001 361**
7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)	**2 098 704 714**	**1 443 809 603**
الضرائب المستحقة على النتائج العادية	-628 653 272	-328 709 218
الضرائب المؤجلة على النتائج العادية	-96 986 328	15 393 712
مجموع إيرادات الأنشطة العادية	**11 464 625 109**	**10 738 510 276**
مجموع مصاريف الأنشطة العادية	**-9 897 587 339**	**-9 638 803 604**
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**1 567 037 770**	**1 099 706 673**
العناصر غير العادية - الإيرادات (يطلب بيانها)	0	0
العناصر غير العادية - المصاريف (يطلب بيانها)	0	0
9- النتيجة غير العادية	**0**	**0**
10- النتيجة الصافية للسنة المالية	**1 567 037 770**	**1 099 706 673**
حصة ذوي الأقلية في النتيجة الصافية	4 426 501	18 117 371
الحصة في النتيجة الصافية للشركات موضع المعادلة	-62 302 666	25 993 947
11- النتيجة الصافية الموحدة	**1 509 161 605**	**1 143 817 991**

المصدر: نفس المرجع.

2.3.3- مراجعة ونشر التقارير المالية الموحدة

بعد الإنتهاء من إعداد التقارير المالية الموحدة تخضع لنفس شروط المراجعة والنشر تماما مثل التقارير المالية الفردية وهي تتمثل في المراحل الثلاثة التالية:

1. المراجعة من قبل محافظي الحسابات؛
2. المصادقة عليها في الجمعية العامة للمساهمين؛
3. النشر في المرصد الوطني للسجل التجاري وبورصة الجزائر.

خلاصة الفصل

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى المحاسبة عن المساهمات في الفروع والشركات التابعة في مجمع صيدال من خلال دراسة الإستثمارات المالية للمجمع بمختلف أنواعها، وبتتبع كافة الأعمال التحضيرية وإجراءات وطرق إعداد التقارير المالية الموحدة وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي الذي يعتبر المرجع المحاسبي للمجمع. ومن خلال العمل المنجز في هذا الفصل يمكن التأكيد على النتائج التالية:

- يعتمد مجمع صيدال في إعداد التقارير المالية الموحدة على مدونة إجراءات عمل داخلية محددة وعلى الدليل المحاسبي للمجمع وهو مستمد من التشريعات القانونية والمحاسبية ذات الصلة بالمحاسبة في المجمعات؛
- قام مجمع صيدال بتوحيد السياسات والطرق المحاسبية داخل المجمع وهو الأمر الذ ي قلل من التعديلات والتصحيحات على التقارير المالية الفردية وسهل بشكل كبير عملية توحيد الحسابات؛
- يقدم مجمع صيدال تقارير مالية موحدة في الآجال المحددة من قبل إدارة الضرائب والغرفة الوطنية للسجل التجاري والجمعية العامة للمساهمين بالمجمع وهذا بفضل الإلتزام بالرزنامة المقررة في مدونة إجراءات العمل الداخلية؛
- الإهتمام الذي يوليه المجمع للقوائم المالية الموحدة كأداة لتحليل قدراته وأدائه بما يسمح له باتخاذ القرارات الإستثمارية والإدارية السليمة، وذلك من خلال التركيز على جودة وفعالية نظام المعلومات وعلى الفهم الجيد والتطبيق السليم لقواعد النظام المحاسبي المالي وزيادة كفاءة الموارد البشرية العاملة في مصلحة المالية والمحاسبة من خلال الدورات التكوينية في النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية للتقارير المالية؛
- التركيز على الميزانية الموحدة وحساب النتائج الموحد وعدم تقديم التقارير المالية الموحدة الأساسية الأخرى المتمثلة في قائمة التدفقات النقدية والتغيرات في الأموال الخاصة والملحق،
- كما يمكن التأكيد أيضا على المساهمة الفعالة للسياسة الإستثمارية للمجمع من خلال المساهمة في المشاريع المشتركة في إطار عقود الشراكات التي عقدها مع الشركات والمخابر الأجنبية في تطوير أدائه التشغيلي والمالي والحفاظ على توازنه المالي بشكل يبقيه في موقع الريادة في قطاع صناعة الأدوية في الجزائر.

الخاتمة

الخاتمة

تسعى الشركات إلى خلق القيمة الإقتصادية المضافة لملاكها من خلال التوسع الذي يعتبر السبيل المناسب لهذا الغرض، وسواءا كان التوسع داخليا أو خارجيا فإنه يؤدي إلى تشكيل المجمعات الذي له نتائجه وتبعاته على نظام المعلومات المحاسبية للشركة الأم. ولعل أبرز تحد تواجهه الشركات الدولية هو اختلاف النظم المحاسبية بين دول العالم وإعداد التقارير المالية الموحدة، فالنظام المحاسبي لبلد ما مرتبط بشكل وثيق بالبيئة الإقتصادية والسياسية والقانونية والإجتماعية والتاريخية والثقافية للبلد، وهذا ما يفسر تعدد واختلاف النظم والممارسات المحاسبية عبر دول العالم.

ولقد برزت المعايير المحاسبية الدولية كحل لهذه المشكلة من خلال تطوير معايير ذات جودة ومصداقية قابلة للتطبيق في كل دول العالم تمكن الشركات الدولية من استخدام نفس النظام المحاسبي وتسهل قراءة وفهم التقارير المالية ومقارنتها على النطاق الزمني والمكاني. حيث تمكنت منظمة معايير المحاسبة الدولية من كسب الثقة والدعم وحصلت معاييرها على المصداقية المطلوبة التي جعلت العديد من دول العالم تبادر إلى تبنيها. والجزائر بدورها قادت مشروعا طموحا للتقارب مع المعايير المحاسبية الدولية تمثل في إعادة صياغة جذرية للنظام المحاسبي الوطني السابق الذي كان معمولا به لأكثر من ربع قرن.

نتائج الدراسة واختبار الفرضيات

تناولنا في هذه الدراسة موضوع المحاسبة في المجمعات والذي يشمل المحاسبة عن المساهمات في الفروع والشركات التابعة وإعداد التقارير المالية الموحدة وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي. في هذا السياق حاولنا معالجة إشكالية البحث المتمثلة في معرفة مدى توافق قواعد المحاسبة في المجمعات في النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية وكذا معرفة واقعها في مجمع صيدال. ومن خلال البحث في الموضوع ودراسته تمكنا من اختبار الفرضيات والتوصل إلى النتائج التالية:

النتائج النظرية

– تم إعداد النظام المحاسبي المالي بناءا على قاعدة المعايير المحاسبية الدولية السارية في سنة 2004 وهو يتوافق معها من حيث المفاهيم والمبادئ والقواعد العامة للإعتراف والقياس والإفصاح والتي تنعكس بطبيعة الحال على طبيعة ومحتوى التقارير المالية للشركات. هذا التوافق بين المعايير من شأنه أن يحسن نوعية التقارير المالية للشركات الجزائرية ويسهل قراءتها وفهمها من طرف المستعملين المحليين والأجانب ويجعل الممارسة المحاسبية في الجزائر منسجمة مع الممارسة الدولية. وقد جاء النظام المحاسبي المالي في شكل نص قانوني وتضمن تحديدا لقائمة حسابات إلزامية ونماذج للقوائم المالية على غرار النظم المحاسبية لدول القانون المدون بالإضافة إلى اختلاف بعض المصطلحات وهذا كله يعتبر اختلافا صريحا مع المعايير المحاسبية الدولية إلا أنه مقبول بحكم الممارسة والثقافة المحاسبية السائدة في الجزائر.

– على عكس النظام المحاسبي الوطني السابق تضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية يحدد المفاهيم الأساسية لإعداد وعرض التقارير المالية كالمبادئ والفروض المحاسبية التي يجب التقيد بها والخصائص النوعية للمعلومات المالية وعناصر التقارير المالية ويعتبر مرجعا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها. ومن خلال الدراسة توصلنا إلى أن الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي يتوافق مع الإطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية من خلال استناده إلى نفس المبادئ والفروض المحاسبية وتحديده لعناصر التقارير المالية وقواعد الإعتراف والقياس المتوافقة معها، مع اختلاف ضئيل هو عدم تحديده لمستعملي التقارير المالية وعدم الإشارة إلى أولوياتهم في تقديم المعلومات وهذا ما يثبت صحة الفرضية الفرعية الأولى.

– أصدر مجلس المعايير المحاسبية الدولية عددا من المعايير الخاصة التي تحكم المحاسبة في المجمعات بحيث يختص كل معيار في قضايا محاسبية محددة مثل: تجميع الأعمال (IFRS 3)، التقارير المالية الموحدة والفردية (IAS 27)، الإستثمارات في المنشآت التابعة (IAS 28)، الإفصاح عن الحصص في المنشآت المشتركة (IAS 31). وقد تطرق النظام المحاسبي المالي إلى قضايا المحاسبة في المجمعات في مضمون القسم الخاص بالكيفيات والقواعد الخاصة للتقييم والمحاسبة مستندا في ذلك إلى مضمون هذه المعايير المحاسبية الدولية لسنة 2004 وهذا ما يثبت صحة الفرضية الفرعية الثانية.

– يتميز نظام إعداد المعايير المحاسبية الدولية بالمرونة والحركية مما يجعلها تساير التطورات والتحولات في مجال الأعمال على الصعيد الدولي من خلال إخضاعها للتحسين والتنقيح المستمر. وأبرز التعديلات التي شهدتها بعد إصدار النظام المحاسبي المالي كانت تعديل الإطار النظري سنة 2010 وإجراء سلسلة تعديلات على بعض المعايير وإلغاء أخرى وإصدار معايير جديدة تماما سنة 2011 والتي بدأ العمل بها في 2013، وقد جاءت هذه التعديلات في إطار مشروع التقارب مع المعايير المحاسبية الأمريكية والتفاعل مع الإنتقادات الموجهة لمعايير الأدوات المالية والقيمة العادلة حيث أسفر المشروع عن المعايير التالية: تجميع الأعمال (IFRS 3)، التقارير المالية الموحدة (IFRS 10)، الإستثمارات في المنشآت التابعة والمشاريع المشتركة (IAS 28)، الترتيبات المشتركة (IFRS 11)، الإفصاح عن الحقوق في المنشآت الأخرى (IFRS 12).

– يعتبر مفهوم السيطرة محور العلاقة بين المنشأة الأم والمنشآت الأخرى ورأينا أنه يرتكز على سلطة المنشأة الأم على المنشأة التي تستثمر فيها ومستوى تحكمها في النشاطات الرئيسية لها ومدى تعرضها للعائدات المتقلبة وكذا قدرتها على استخدام سلطتها للتأثير على هذه العائدات. وعرفنا أنه يأخذ ثلاثة أشكال رئيسية هي التي تحدد طريقة المحاسبة المناسبة: السيطرة التامة والنفوذ الملحوظ والسيطرة المشتركة.

وفقا للمعايير المحاسبية الدولية كل نوع من أنواع التأثير المذكورة يستلزم طريقة محاسبة خاصة، فالأول يتطلب الإدماج في التقارير المالية الموحدة بطريقة التوحيد الكلي والثاني والثالث لا يتطلبان الإدماج وإنما المحاسبة بطريقة حقوق الملكية. وأما حالات تجميع الأعمال فهي تتطلب المحاسبة بطريقة الإستحواذ في تاريخ المعاملة والتوحيد الكلي في التقارير المالية الموحدة والإعتراف بالشهرة المكتسبة. كما أنه يجب إدراج كل المنشآت تحت سيطرة المنشأة الأم في نطاق التقارير المالية الموحدة بصرف النظر عن طبيعة نشاطها ونسبة المساهمة في رأس مالها مادامت تتوفر فيها محددات السيطرة باستثناء المنشآت الإستثمارية وخطط منافع الموظفين.

– بالنسبة للنظام المحاسبي المالي تتضمن الكيفيات والقواعد الخاصة للتقييم والمحاسبة التي تطبق على المجمعات القواعد التالية:

- **الفروع وتوحيد الحسابات:** تناول النظام المحاسبي المالي موضوع توحيد الحسابات من خلال المعيار السابق (IAS 27) الذي يعرف السيطرة بالقدرة على التحكم في السياسات التشغيلية والتمويلية للمنشأة الفرعية. فقد كان النظام المحاسبي المالي يتوافق مع هذا المعيار في تحديد السيطرة وطريقة المحاسبة من خلال استخدام طريقة التوحيد الكلي إلا أنه بقي صامتا وغير واضح فيما يخص إجراءات ومتطلبات توحيد الحسابات. لكن مع صدور المعيار الجديد (IFRS 10) لم يعد هناك توافق بين المرجعين المحاسبيين ولو أن المحاسبة بطريقة التوحيد الكلي لم تتغير فتحديد المفهوم الجديد للسيطرة له الأثر البالغ على التقارير المالية الموحدة من خلال تغيير نطاق المجمع.
- **الشركات التابعة (الزميلة):** بما أن عملية تعديل المعايير الدولية لم تغير المعيار المحاسبي الدولي (IAS 28) بشكل جذري فقد حافظ النظام المحاسبي المالي على التوافق معه في تحديد النفوذ الملحوظ والمحاسبة بطريقة حقوق الملكية رغم الإختلاف في المصطلحات.
- **العمليات المشتركة:** يستند النظام المحاسبي المالي إلى معيار المحاسبة الدولي (IAS 31) ويعتمد على تصنيف العمليات المشتركة في ثلاثة أصناف هي: العمليات المشتركة والأصول المشتركة والمنشآت المشتركة. حيث تتم المحاسبة عن الصنفين الأول والثاني بطريقة خاصة بينما تتم المحاسبة عن الصنف الثالث بطريقة التوحيد النسبي. إلا أن المعيار السابق ألغي سنة 2011 وعوضه المعيار (IFRS 11) الذي غير مبادئ تصنيف العمليات المشتركة وأنهى استخدام طريقة التوحيد النسبي واستبدلها بطريقة حقوق الملكية وهذا ما أدى إلى حدوث اختلاف جوهري بينهما.
- **تجميع الأعمال والشهرة:** يتوافق النظام المحاسبي المالي مع المعيار الدولي (IFRS 3) في العديد من المفاهيم والقواعد المحاسبية لقضايا تجميع الأعمال ولكنه يظهر اختلافا جوهريا معه في عدم

إعادة تقييم الحصة في الأموال الخاصة بالقيمة العادلة عند تحديد فارق الإدماج الأول، بالإضافة إلى تميزه بالإختصار الشديد وهذا رغم أن الموضوع يعتبر معقدا وجديدا نسبيا في الممارسة المحاسبية الجزائرية ويحتاج إلى المزيد من التفصيل والتدقيق في المفاهيم والقواعد المحاسبية.

- **التقارير المالية بالعملات الأجنبية:** استند النظام المحاسبي المالي إلى المعيار المحاسبي الدولي (IAS 21) وهو يتوافق مع متطلباته إلا أنه يختلف معه في عدم الإشارة إلى أنواع العملات وتأثيرها على طريقة التحويل ويعاب عليه الإختصار الشديد أيضا وهذا ما يحتم على الممارسين الرجوع إلى نصوص المعايير الدولية.
- **الضرائب المؤجلة:** تعتبر الضرائب المؤجلة من بين أهم الإضافات التي أقرها النظام المحاسبي المالي في الممارسة الجزائرية وهو يتوافق مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي الخاص بضرائب الدخل (IAS 12).
- **فيما يخص التقارير المالية للنظام المحاسبي المالي** فهي متطابقة مع المعايير المحاسبية الدولية من حيث محتواها وتبويب عناصرها والحد الأدنى من المعلومات التي يجب أن توفره، وهذا ما يزيد من مصداقيتها وقدرتها على العرض الصادق للوضعية المالية والنتيجة ويجعلها ذات أهمية بالغة بالنسبة للمستخدمين لما تقدمه لهم من إمكانية المقارنة على الصعيدين الزمني والمكاني.

– بناءا على ما سبق ذكره يظهر لنا بوضوح أن قواعد النظام المحاسبي المالي المتعلقة بالمحاسبة في المجمعات تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية بشكل جزئي فقط وليس بشكل تام، أي أنها تتوافق معها في بعض القضايا المحاسبية وتختلف في أخرى بالإضافة إلى تميزها بالإختصار الشديد وهذا يثبت صحة الفرضية الفرعية الثالثة جزئيا فقط.

النتائج الميدانية

من خلال الدراسة التطبيقية وقفنا على مسار إعداد التقارير المالية الموحدة في مجمع صيدال الذي يستند في ذلك إلى متطلبات النظام المحاسبي المالي المتمثلة في استخدام طريقة التوحيد الكلي لإدماج الفروع وطريقة المعادلة في المحاسبة عن المساهمات في المنشآت المشتركة والمنشآت تحت النفوذ الملحوظ. ولقد تبين لنا تحكم المجمع في قواعد النظام المحاسبي المالي بالشكل المطلوب الذي يسمح له بإعداد قوائم مالية موحدة تقدم معلومات أكثر دقة وأكثر شمولية عن مجمع الشركات من حيث الممتلكات والمركز المالي والنتيجة وبالتالي فقد تأكد لنا صحة الفرضية الفرعية الرابعة.

فإعداد التقارير المالية الموحدة في المجمع يستند إلى شرط تجانس السياسات والممارسات المحاسبية بين منشآت المجمع، ويجب على المنشآت داخل المجمع المحاسبة عن الأحداث والمعاملات المتماثلة بنفس الطريقة لضمان تحقق الخصائص النوعية للمعلومات المالية المتمثلة في التجانس والملائمة وقابلية المقارنة والتوصل إلى تقديم الصورة الصادقة والعادلة عن الوضعية المالية والإقتصادية للمجمع وأدائه كوحدة إقتصادية واحدة. وهذا يستلزم التقرير عن المعاملات التي تحدث مع الأطراف الخارجية فقط دون المعاملات الداخلية من أجل الحصول على معلومات صحيحة وموثوقة وغير مضللة عن القوة المالية للمجمع والتزاماته تجاه الغير.

من جهة أخرى توصلنا إلى أن المجمع لا يلتزم بكل متطلبات الإفصاح التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، فرغم أن المجمع يلتزم بتمييز التقارير المالية بشكل واضح في تقرير مجلس الإدارة الذي ينشره سنويا إلا أنها لا تتضمن سوى التقارير المالية الفردية للشركة الأم: الميزانية وحساب النتيجة وقائمة التدفقات النقدية وقائمة تغيرات الأموال الخاصة، والميزانية الموحدة وحساب النتيجة الموحد. وأقل ما يقال عنها أنها غير كافية نظرا لغياب التقارير المالية الأساسية الأخرى التي تعد جزءا لا يتجزأ منها بالإضافة إلى الملحق الذي يوضح القواعد والسياسات المحاسبية ويقدم الإيضاحات والمعلومات المكملة الضرورية لفهم وتقييم الوضعية المالية وأداء المجمع.

– من خلال النتائج التي ذكرناها سابقا يمكننا الحكم على صحة الفرضية الرئيسية لكن بشكل جزئي فقط وليس بشكل مطلق ويمكننا الإجابة عن مشكلة البحث حيث أثبت اختبار الفرضيات أن المحاسبة عن المساهمات في الفروع والشركات التابعة وتوحيد الحسابات في النظام المحاسبي المالي الجزائري تتوافق إلى حد كبير مع المعايير المحاسبية الدولية.

هذا التوافق مع المعايير الدولية رغم أنه جزئي كان من الممكن أن يستمر ويزيد من مستوى التقارب لو تم تحديثه باستمرار وبالتزامن مع التطورات الحاصلة على المعايير المحاسبية الدولية، أما إذا اتسم بالجمود مثل النظام السابق فسيكون التوافق مرحليا وغير دائم وهو ما نشاهده بعد عشرة سنوات من صدوره. وحيث أننا لم نشهد حدوث أية مراجعة أو تحديث للنصوص التي جاء بها النظام المحاسبي المالي منذ بداية العمل به سنة 2010 فإن هذا يجعلنا نتساءل عن استراتيجية المشرع الجزائري (المجلس الوطني للمحاسبة) في تبني المعايير المحاسبية الدولية والتفاعل معها، وإذا ما كان النظام المحاسبي المالي سيدخل في مرحلة جمود مثل النظام المحاسبي السابق.

الإقتراحات

بناءا على نتائج هذه الدراسة نحاول تقديم بعض الإقتراحات التي يمكن أن تساهم في تطوير النظام المحاسبي المالي وتحديثه بالشكل المناسب لمسايرة التطورات التي تحصل في المعايير المحاسبية الدولية:

- ضرورة تحديث النظام المحاسبي المالي بالشكل المناسب والتعامل بطريقة منهجية مع التطورات والتعديلات التي تطرأ على المعايير المحاسبية الدولية من خلال استحداث آلية للتفاعل مع المستجدات والتطورات الحاصلة في ميدان المحاسبة على الصعيدين المحلي والدولي؛
- ضرورة انضمام الهيئات المحاسبية الجزائرية إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية والإتحاد الدولي للمحاسبين بغرض إيصال انشغالاتهم وخصوصياتهم إلى هذه الهيئات من جهة، والعمل على التحديث المستمر للنظام المحاسبي المالي من جهة أخرى؛
- الإستفادة من تجارب الدول في منهج التوافق مع المعايير الدولية؛
- إشراك الأكاديميين والمنظمات المهنية في وضع القواعد المحاسبية؛
- العمل على تطوير بورصة الجزائر وتفعيل دورها في تمويل الشركات وتعزيز ثقافة الإفصاح الشامل؛
- ضرورة تكييف الإطار القانوني والتشريعي مع المستجدات والمفاهيم التي جاء بها النظام المحاسبي المالي لضمان الإنسجام بينها؛
- زيادة الإهتمام بالتقارير المالية الموحدة وتكوين المحاسبين في هذا المجال؛
- ضرورة اهتمام المؤسسات الإقتصادية بكل التقارير المالية وعدم إهمالها خصوصا الملحق؛
- ضرورة مساهمة المؤسسات الإقتصادية في البحث العلمي واستقبال الباحثين وتشارك المعارف.

آفاق الدراسة

حاولنا في هذه الدراسة الوقوف على القواعد المحاسبية المطبقة في المجمعات للمحاسبة عن المساهمات وإعداد التقارير المالية الموحدة في ضوء المعايير المحاسبية الدولية وفي النظام المحاسبي المالي، ويمكن أن تكون مدخلا إلى مواضيع بحث أخرى أكثر توسعا. كما أن هذه الدراسة لم تتناول جانب إعداد المعايير المحاسبية الجزائرية والذي يمكن يكون موضوعا لأبحاث أخرى أيضا استنادا إلى تجارب الدول بما يضمن تحقيق التوافق بين المعايير الدولية والنظام المحاسبي المالي بما يتلاءم مع الواقع الإقتصادي للجزائر مثل:

- دراسة الممارسة التطبيقية للمعايير المحاسبية الدولية في المجمعات الجزائرية؛
- أثر التغيرات في محيط التوحيد على التقارير المالية الموحدة وقابلية المقارنة؛
- دراسة مقارنة للممارسات التطبيقية لتوحيد الحسابات في دول المغرب العربي: دراسة عينة من المجمعات في تونس والجزائر والمغرب؛
- أثر تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية على القوائم المالية للمجمعات الجزائرية.

قائمة الملاحق

الملحق رقم 1: قائمة معايير المحاسبة الدولية

رمز المعيار	التسمية أو النطاق باللغة الإنجليزية	التاريخ	التسمية أو النطاق باللغة العربية
	The Conceptual Framework for Financial Reporting	2010	الإطار النظري للتقارير المالية
IFRS Standards			**المعايير الدولية للتقارير المالية**
IFRS 1	First-time Adoption of International Financial Reporting Standards	2003	التطبيق الأول للمعايير الدولية للتقارير المالية
IFRS 2	Share-based Payment	2004	التسديدات القائمة على الأسهم
IFRS 3	Business Combinations	2004	تجميع الأعمال
IFRS 4	Insurance Contracts*	2004	عقود التأمين*
IFRS 5	Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations	2004	الأصول غير الجارية المحتفظ بها بغرض البيع والأعمال غير المستمرة
IFRS 6	Exploration for and Evaluation of Mineral Resources	2006	الإستكشاف وتقييم الموارد المعدنية
IFRS 7	Financial Instruments: Disclosures	2005	الأدوات المالية: الإفصاحات
IFRS 8	Operating Segments	2006	القطاعات التشغيلية
IFRS 9	Financial Instruments	2014	الأدوات المالية
IFRS 10	Consolidated Financial Statements	2011	التقارير المالية الموحدة
IFRS 11	Joint Arrangements	2011	الترتيبات المشتركة
IFRS 12	Disclosure of Interests in Other Entities	2011	الإفصاح عن الحقوق في المنشآت الأخرى
IFRS 13	Fair Value Measurement	2011	القياس بالقيمة العادلة
IFRS 14	Regulatory Deferral Accounts	2014	الحسابات المؤجلة لأسباب قانونية
IFRS 15	Revenue from Contracts with Customers		الإيرادات من الإتفاقات مع العملاء
IFRS 16	Leases	2016	عقود الإيجار
IFRS 17	Insurance Contracts (to be issued in the second quarter of 2017)	2017	عقود التأمين (سيتم إصداره في الثلاثي الثاني من عام 2017)
IAS Standards			**معايير المحاسبة الدولية**

IAS 1	Presentation of Financial Statements	2003	عرض البيانات المالية
IAS 2	Inventories	2003	المخزونات
IAS 7	Statement of Cash Flows	1992	قائمة التدفقات النقدية
IAS 8	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	2003	السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء
IAS 10	Events after the Reporting Period	2003	الأحداث اللاحقة لتاريخ الإقفال
IAS 11	Construction Contracts**	1993	عقود المقاولات**
IAS 12	Income Taxes	1996	ضرائب الدخل
IAS 16	Property, Plant and Equipment	2003	الممتلكات، التجهيزات والمعدات
IAS 17	Leases***	2003	عقود الإيجار***
IAS 18	Revenue**	1993	الإيراد**
IAS 19	Employee Benefits	2004	منافع الموظفين
IAS 20	Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	2008	المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن الإعانات الحكومية
IAS 21	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	2003	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية
IAS 23	Borrowing Costs	2007	تكاليف الاقتراض
IAS 24	Related Party Disclosures	2003	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة
IAS 26	Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans	1987	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد
IAS 27	Separate Financial Statements	2003	التقارير المالية الفردية
IAS 28	Investments in Associates and Joint Ventures	2011	الإستثمارات في المنشآت التابعة والمشاريع المشتركة
IAS 29	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	2008	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات معدل التضخم المرتفع
IAS 32	Financial Instruments: Presentation	2003	الأدوات المالية: العرض
IAS 33	Earnings per Share	2003	ربحية السهم
IAS 34	Interim Financial Reporting	1998	التقارير المالية المرحلية
IAS 36	Impairment of Assets	2004	انخفاض قيمة الأصول

IAS 37	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	1998	المؤونات، الخصوم والأصول المحتملة
IAS 38	Intangible Assets	2004	الأصول غير الملموسة
IAS 39	Financial Instruments: Recognition and Measurement****	2003	الأدوات المالية: الإعتراف والقياس****
IAS 40	Investment Property	2003	العقارات الإستثمارية
IAS 41	Agriculture	2008	الزراعة
IFRIC Interpretations			**تفسيرات المعايير الدولية للتقارير المالية**
IFRIC 1	Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities	2004	التغيرات في الإلتزامات القائمة عن الإزالة والإعادة إلى الحالة الأصلية والالتزامات المشابهة
IFRIC 2	Members' Shares in Cooperative Entities and Similar Instruments	2004	أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المشابهة
IFRIC 4	Determining whether an Arrangement contains a Lease***	2004	تحديد ما إذا كان الترتيب التعاقدي يتضمن عقد إيجار***
IFRIC 5	Rights to Interests arising from Decommissioning, Restoration and Environmental Rehabilitation Funds	2004	الحقوق في حصص ناشئة عن صناديق الإزالة والإعادة إلى الحالة الأصلية والإصلاح البيئي
IFRIC 6	Liabilities arising from Participating in a Specific Market—Waste Electrical and Electronic Equipment	2005	الإلتزامات الناشئة عن المشاركة في سوق خاصة، نفايات الأجهزة الكهربائية والإلكترونية
IFRIC 7	Applying the Restatement Approach under IAS 29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	2005	تطبيق مدخل إعادة العرض بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم 29 "التقرير المالي في الإقتصادات ذات التضخم الجامح"
IFRIC 10	Interim Financial Reporting and Impairment	2006	التقرير المالي الأولي ونقص القيمة
IFRIC 12	Service Concession Arrangements	2006	ترتيبات امتياز الخدمة العمومية
IFRIC 13	Customer Loyalty Programs**	2007	برامج رضا العملاء**
IFRIC 14	IAS 19—The Limit on a Defined Benefit Asset, Minimum Funding Requirements and their Interaction	2007	المعيار المحاسبي الدولي رقم 19، القيد على أصل ذو منفعة محددة، ومتطلبات الحد الأدنى للتمويل وتفاعلها

IFRIC 15	Agreements for the Construction of Real Estate**	2008	عقود إنجاز العقارات**
IFRIC 16	Hedges of a Net Investment in a Foreign Operation	2008	التحوطات لصافي استثمار في عملية أجنبية
IFRIC 17	Distributions of Non-cash Assets to Owners	2008	توزيعات الأصول غير النقدية على الملاك
IFRIC 18	Transfers of Assets from Customers**	2009	تحويل الأصول من عند العملاء**
IFRIC 19	Extinguishing Financial Liabilities with Equity Instruments	2009	إطفاء الإلتزامات المالية بأدوات حقوق الملكية
IFRIC 20	Stripping Costs in the Production Phase of a Surface Mine	2011	تكاليف إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية في مرحلة الإنتاج من منجم سطحي
IFRIC 21	Levies	2013	الرسوم
IFRIC 22	Foreign Currency Transactions and Advance Consideration*****	2016	المعاملات بالعملات الأجنبية والإعتبارات المسبقة*****
IFRIC 23	Uncertainty over Income Tax Treatments*****	2017	عدم اليقين حول معالجات ضريبة الدخل*****
SIC Interpretations		**تفسيرات معايير المحاسبة الدولية**	
SIC 7	Introduction of the Euro	1998	بداية استخدام اليورو
SIC 10	Government Assistance—No Specific Relation to Operating Activities	1998	المساعدة الحكومية، عدم وجود علاقة محددة بالأنشطة التشغيلية
SIC 15	Operating Leases—Incentives***	1999	عقود الإيجار التشغيلي، التحفيزات***
SIC 25	Income Taxes—Changes in the Tax Status of an Entity or its Shareholders	2000	ضرائب الدخل، التغيرات في الوضع الضريبي للمنشأة أو لحملة أسهمها
SIC 27	Evaluating the Substance of Transactions Involving the Legal Form of a Lease***	2000	تقييم الواقع الاقتصادي للمعاملات المتضمنة في الشكل القانوني لعقود الإيجار***
SIC 29	Service Concession Arrangements: Disclosures	2001	ترتيبات امتياز الخدمة العامة: الإفصاحات

SIC 31	Revenue—Barter Transactions Involving Advertising Services**	2001	الإيرادات، معاملات التبادل التي تنطوي على خدمات إشهارية**
SIC 32	Intangible Assets—Web Site Costs	2001	الأصول غير الملموسة، تكاليف مواقع الإنترنت
IFRS for SMEs		**المعايير الخاصة بالشركات الصغيرة والمتوسطة**	
IFRS for SMEs	The IFRS for Small and Medium-sized Entities	2015	المعايير الدولية للتقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة
* Superseded by IFRS 17. ** Superseded by IFRS 15. *** Superseded by IFRS 16. **** Superseded by IFRS 9. *****https://www.iasplus.com/en/standards/ifric		* عوضه المعيار IFRS 17 ** عوضه المعيار IFRS 15 *** عوضه المعيار IFRS 16 **** عوضه المعيار IFRS 9	

Source: *Paul Pacter,* ***Pocket Guide to IFRS Standards: the global financial reporting language****, IFRS Foundation, London, 2017, p 11.*

الملحق رقم 2: التقارير المالية الموحدة لمجمع صيدال

SAIDAL صيدال

Communiqué aux Actionnaires du Résultat de l'Exercice 2016-Bilan Consolidé

BILAN GROUPE

ACTIF

DESIGNATIONS	31/12/2016			31/12/2015
	MONTANTS BRUTS	AMORTS OU PROVISIONS	MONTANTS NETS	
ACTIFS NON COURANTS				
Écart d'acquisition (ou goodwill)	115 414 200,00	-	115 414 200,00	87 341 040,00
Immobilisations incorporelles	212 104 001,73	195 224 374,97	16 879 626,76	21 588 150,02
Immobilisations corporelles				
Terrains	10 383 338 837,77	-	10 383 338 837,77	4 514 492 953,87
Aménagements terrains				
Bâtiments	7 329 947 475,94	5 637 047 200,46	1 692 900 275,48	1 649 608 532,26
Autres immobilisations corporelles	15 098 007 460,68	13 798 654 169,79	1 299 353 290,89	1 189 497 235,41
Immobilisations en concession	280 023 210,00	2 252 958,94	277 770 251,06	278 103 983,68
Immobilisations en cours	11 189 299 772,01	-	11 189 299 772,01	5 363 985 192,51
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalences - entreprises associées	1 388 910 621,59	-	1 388 910 621,59	1 465 132 799,40
Autres participations et créances rattachées	691 518 175,00	58 940 054,97	632 578 120,03	584 859 076,01
Autres titres immobilisés	3 000 000 000,00	-	3 000 000 000,00	-
Prêts et autres actifs financiers non courants	154 332 649,23	-	154 332 649,23	140 479 615,20
Impôts différés actif	**291 018 838,11**	-	**291 018 838,11**	**472 097 555,36**
TOTAL ACTIF NON COURANTS	**50 133 915 242,06**	**19 692 118 759,13**	**30 441 796 482,93**	**15 767 186 133,72**
ACTIFS COURANTS				
Stocks et encours	6 358 574 088,97	629 232 318,65	5 729 341 770,32	4 965 900 019,13
Créances et emplois assimilés				
Clients	5 547 718 023,80	1 906 769 106,35	3 640 948 917,45	3 822 680 037,51
Autres débiteurs	1 255 466 985,99	377 579,41	1 255 089 406,58	1 139 842 768,95
Impôts	185 798 351,63	11 998 649,03	173 799 702,60	179 420 574,16
Autres actif courant	-	-	-	40 666 666,67
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants	18 559 989,19	-	18 559 989,19	3 018 559 989,19
Trésorerie	5 214 275 956,41	83 275 568,07	5 131 000 388,34	5 987 644 631,35
TOTAL ACTIFS COURANTS	**18 580 393 395,99**	**2 631 653 221,51**	**15 948 740 174,48**	**19 154 714 686,96**
TOTAL GENERAL ACTIF	**68 714 308 638,05**	**22 323 771 980,64**	**46 390 536 657,41**	**34 921 900 820,68**

PASSIF

DESIGNATIONS	31/12/2016	31/12/2015
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	2 500 000 000,00	2 500 000 000,00
dotation de l'état		2 586 812 201,59
Autres fonds propres	8 721 856 492,20	-
Primes et réserves -(réserves consolidées)	12 861 813 853,88	12 251 816 341,17
Ecarts de réévaluation	1 585 712 860,28	145 245 635,13
Écart d'équivalence	1 037 081 287,61	1 025 006 852,16
Résultat Net	1 509 161 605,06	1 143 817 990,89
Autres capitaux propres -report à nouveau	-1 766 796 831,10	-166 052 299,51
Intérêts minoritaires	1 015 179 929,35	979 287 855,72
TOTAL I	**27 464 009 197,28**	**20 465 934 577,15**
PASSIFS NON COURANTS		
Emprunts et dettes financières	8 973 229 626,56	4 821 513 005,59
Impôts (différés et provisionnés)	17 509 995,00	285 333 000,95
Autres dettes non courantes	1 061 401 552,48	1 061 401 552,48
Provisions et produits comptabilisés d'avance	1 345 087 321,65	1 605 571 934,62
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II	**11 397 228 495,69**	**7 773 819 493,64**
PASSIFS COURANTS		
Fournisseurs et comptes rattachés	2 430 054 019,90	1 931 770 182,61
Impôts	776 153 641,37	402 507 323,51
Autres dettes	3 512 927 858,77	3 619 036 497,36
Trésorerie passif	810 163 444,41	728 832 746,41
TOTAL PASSIF COURANT III	**7 529 298 964,45**	**6 682 146 749,89**
TOTAL GENERAL PASSIF	**46 390 536 657,42**	**34 921 900 820,68**

Communiqué aux Actionnaires du Résultat de l'Exercice 2016-Bilan Consolidé

BILAN GROUPE

COMPTE DE RESULTAT

DESIGNATIONS	31/12/2016	31/12/2015
Chiffre d'affaires	10 223 411 484,28	9 984 043 757,74
Variation stocks produits finis et en cours	265 663 623,51	-11 893 123,70
Production immobilisée	-	-
Subvention d'exploitation	-	-
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE	10 489 075 107,79	9 972 150 634,04
Achats consommés	**-3 663 777 474,24**	**-3 470 479 457,80**
Services extérieurs et autres consommations	-928 780 089,72	-996 298 147,20
II - CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE	-4 592 557 563,96	-4 466 777 605,00
III - VALEUR AJOUTTEE D'EXPLOITATION (I - II)	**5 896 517 543,83**	**5 505 373 029,04**
Charges de personnel	**-3 023 474 168,42**	**-3 056 024 245,03**
Impôts, taxes et versements assimilés	-173 817 524,53	-166 639 675,94
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	2 699 225 850,88	2 282 709 108,07
Autres produits opérationnels	**72 651 701,08**	**202 735 842,16**
Autres charges opérationnelles	-99 258 043,60	-143 865 838,16
Dotations aux amorts provisions et pertes de valeur	-1 299 102 638,36	-1 328 939 749,35
Reprises sur pertes de valeurs et provisions	719 627 105,07	421 168 878,85
V - RESULTAT OPERATIONNEL	2 093 143 975,07	1 433 808 241,57
Produits financiers	**183 271 195,24**	**142 454 921,27**
Charges financières	-177 710 456,40	-132 453 560,70
VI - RESULTAT FINANCIER	5 560 738,84	10 001 360,57
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V + VI)	**2 098 704 713,91**	**1 443 809 602,14**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	**-628 653 272,00**	**-328 709 218,00**
Impôts différés (variation) sur résultat ordinaires	-96 986 328,41	15 393 711,92
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	11 464 625 109,18	10 738 510 276,29
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	-9 897 587 338,86	-9 638 803 603,60
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	1 567 037 770,32	1 099 706 672,69
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)	-	-
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)	-	-
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE	-	-
X- RESULTAT Net DE L'EXERCICE	**1 567 037 770,32**	**1 099 706 672,69**
Résultat minoritairees	**4 426 500,76**	**18 117 370,96**
part dabs le Résultat dans Stesmises en équivalence	-62 302 666,02	25 993 947,24
XI - RESULTAT DE L'EXERCICE	**1 509 161 605,06**	**1 143 817 990,89**

Opinion Sur Les Comptes Consolidés

Sous réserve de l'engagement du conseil d'administration pour la prise en charge totale des réserves restant à levées au cours de l'exercice 2017 et compte tenu des diligences professionnelles que nous avons accomplies, selon les normes généralement admises en la matière et sous les réserves exposées ci-dessus, nous sommes en mesure de certifier les comptes annuels consolidés du groupe SAIDAL, tels qu'ils sont annexés au présent rapport, avec un total net le bilan (Actif/Passif) égal à **46 390 536 KDA et un résultat bénéficiaire de 1 509 162 KDA et un report à nouveau déficitaire cumulé de 1 766 797 KDA,** sont sincères et réguliers et représentent l'image fidèle du résultat des opérations de l'exercice ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la Spa SAIDAL au 31 Décembre 2016.

Alger le 28 Novembre 2017

Les Commissaires aux Comptes

A BALI

L. BOUKORTT

BALI Azzouz
EXPERT COMPTABLE

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أ – المراجع باللغة العربية:

الكتب:

1. جمال لعشيبي، **محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد**، دار متيجة للطباعة، الجزائر، 2010.
2. شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008.
3. د. عيد محمود حميدة، **المحاسبة الدولية**، مركز التعليم المفتوح، القاهرة، 2010.
4. د. وليد ناجي الحيالى، **المحاسبة المتوسطة**، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك، الدانمارك، 2007.
5. طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية: أسس الإعداد والعرض والتحليل**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.

الرسائل والمذكرات الجامعية:

1. أوماطة أمال فريال، **تقنية تجميع الحسابات: حالة الشركة القابضة سوناطراك**، رسالة ماجستير علوم إقتصادية تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2001.
2. علاوي نصيرة، **دور اليقظة الإستراتيجية في تحسين تنافسية المؤسسة دراسة حالة مجمع صيدال**، أطروحة دكتوراه في إدارة الأفراد وحوكمة الشركات، جامعة تلمسان، 2015.
3. لطرش فريد، **التوحيد المحاسبي الجزائري في إطار التوفيق الدولي: التفكير في المخطط المحاسبي الوطني**، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، جامعة سطيف 1، 2016.
4. مقدمي أحمد، **النظام المحاسبي والجبائي لمجمع الشركات: دراسة حالة مجمع صيدال**، رسالة ماجستير علوم إقتصادية تخصص تحليل إقتصادي، جامعة الجزائر، 2005.
5. توفيق جوادي، **مدى توافق النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد مع المعايير المحاسبية الدولية: دراسة إختبارية دولية مقارنة**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجنان لبنان، 2009.
6. زرموت خالد، إدماج الحسابات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2010.

القوانين والمراسيم:

1. القانون رقم 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 **يتضمن النظام المحاسبي المالي**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، السنة 2007.

2. المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 2008/05/26 **يتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 والمتضمن النظام المحاسبي المالي**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27، السنة 2008.
3. القرار المؤرخ في 2008/07/26 **يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، السنة 2009.
4. القرار المؤرخ في 2008/07/26 **يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، السنة 2009.

ب - المراجع باللغات الأجنبية:

الكتب باللغة الفرنسية:

1. Association Nationale des Directeurs Financiers et de Contrôle de Gestion (ANDFCG), **Normes IAS/IFRS Que faut-il faire? Comment s'y prendre?**, Éditions d'Organisation, Paris, 2004.
2. Claude LOPATER et Autres, **Mémento IFRS**, Editions Francis Lefebvre, Paris, 2012.
3. Claude LOPATER et Autres, **Comptes consolidés**, Editions Francis Lefebvre, Paris, 2012.
4. KADDOURI et A. MIMECHE, **Cours de comptabilité financière selon les normes IAS-IFRS et SCF 2007**, Editions ENAG, Réghaia, 2009.
5. Bernard RAFFOURNIER, **Les Normes Comptables Internationales IFRS/IAS**, Economica, 2ème édition, Paris, 2005.
6. Bruno BACHY et Michel SION, **Analyse Financière des Comptes Consolidés Normes IFRS**, Dunod, 4ème édition, Paris, 2006.
7. Eric TORT et Lionel ESCAFFRE, **Améliorer l'Information Financière en IFRS**, Dunod, Paris, 2012.
8. Hamadi Ben Amor, **La consolidation des bilans**, Les éditions Raouf YAUICH, Tunisie, 2006.
9. Isabelle ANDERNACK, **L'essentiel des IFRS**, Groupe Eyrolles, Paris, 2014.
10. Jean MONTIER et Gilles SCONAMIGLIO, **Techniques de Consolidation**, Edition Economica, Paris, 1995.
11. Nacereddine SADI, **La privatisation des entreprises publiques en Algérie**, OPU, Alger, 2006.

12. Robert OBERT, **Fusion Consolidation**, Dunod, 4ème édition, Paris, 2014.
13. Robert OBERT, **Pratique des normes IAS/IFRS**, Dunod, Paris, 2003.
14. Robert OBERT et Marie-Pierre MAIRESSE, **Comptabilité et Audit : Manuel et Applications**, Dunod, 2ème édition, Paris, 2009.

الكتب باللغة الإنجليزية:

1. Abbas Ali Mirza and Others, **IFRS Practical Implementation Guide and Workbook**, John Wiley & Sons, Inc., 2nd Edition, New Jersey, 2008.
2. Alan Melville, **International Financial Reporting: A Practical Guide**, Pearson Education Limited, 6th Edition, United Kingdom, 2017.
3. Andreas Krimpmann, **Principles of Group Accounting under IFRS**, John Wiley & Sons, Ltd., 1st Edition, United Kingdom, 2015.
4. Asif Chaudhry and Others, **Interpretation and Application of IFRS**, John Wiley & Sons, Inc., New Jersey, 2015.
5. Barry Elliott and Jamie Elliott, **Financial Accounting and Reporting**, Pearson Education Limited, 14th Edition, England, 2011.
6. Barry Elliott and Jamie Elliott, **Financial Accounting, Reporting and Analysis: International Edition**, Pearson Education Limited, 2nd Edition, England, 2006.
7. Barry J. Epstein and Eva K. Jermakowicz, **Interpretation and Application of IFRS**, John Wiley & Sons, Inc., New Jersey, 2010.
8. Belverd E. Needles, Jr., and Marian Powers, **International Financial Reporting Standards: An Introduction**, Cengage Learning, 2nd Edition, Mason, 2011.
9. Bruce Mackenzie and Others, **Interpretation and Application of IFRS**, John Wiley & Sons, Inc., New Jersey, 2013.
10. Christopher Nobes and Robert Parker, **Comparative International Accounting**, Pearson Education Limited, 9th Edition, England, 2006.
11. Clare Roberts, Paulin Weetman and Paul Gordon, **International Financial Reporting: A Comparative Approach**, Pearson Education Limited, 3rd Edition, England, 2005.
12. D. R. Carmichael and Others, **Accountant's Handbook: Financial Accounting and General Topics**, Volume 1, John Wiley & Sons, Inc., 7th Edition, New Jersey, 2007.
13. David Alexander and Christopher Nobes, **Financial Accounting: An International Introduction**, Pearson Education Limited, 4th Edition, England, 2010.
14. David Alexander and Others, **International Financial Reporting And Analysis**, Cengage Learning, 6th Edition, England, 2014.

15. Dieter Christian and Norbert Lüdenbach, **IFRS Essentials**, John Wiley & Sons, Ltd., 1st Edition, United Kingdom, 2013.
16. Donald E. Kieso and Others, **Intermediate Accounting: IFRS Edition**, John Wiley & Sons, Inc., 2nd Edition, New Jersey, 2014.
17. Floyd A. Beams and Others, **Advanced Accounting**, Pearson Education, Inc., 11th Edition, New Jersey, 2012.
18. Frederick D. S. Choi, **International Finance and Accounting Handbook**, John Wiley & Sons, Inc., 3rd Edition, New Jersey, 2003.
19. Frederick D.S. Choi, Gary K. Meek., **International accounting**, Pearson Education, New Jersey, 2011.
20. Geoff Black, **Students' Guide to Accounting and Financial Reporting Standards**, Pearson Education Limited, 9th Edition, England, 2003.
21. Hennie van Greuning and Others, **International Financial Reporting Standards: A Practical Guide**, The World Bank, 6th Edition, Washington DC, 2011.
22. Hervé Stolowy and Others, **Financial Accounting and Reporting: A Global Perspective**, Cengage Learning, 4th Edition, United Kingdom, 2013.
23. IASC Foundation, **International Financial Reporting Standards**, IASC Foundation Publications Department, 2010, London.
24. IFRS Foundation, **IFRS Standards**, IFRS Foundation Publications Department, London, 2016.
25. Jeno Beke, **International Accounting Harmonization : Adopting Universal Information Methods for a Global Financial System**, Palgrave Macmillan, 1st Edition, New York, 2013.
26. Joe B. Hoyle, and Others, **Advanced Accounting**, McGraw-Hill/Irwin, 10th Edition, New York, 2011.
27. Kalpesh J. Mehta and Others, **Understanding IFRS Fundamentals**, John Wiley & Sons, Inc., New Jersey, 2010.
28. Kenneth Lee and Nick Antill, Company valuation under IFRS: Interpreting and forecasting accounts using IFRS, Harriman House Ltd, 2nd Edition, Great Britain, 2008.
29. Lisa Weaver, **Managing the Transition to IFRS-Based Financial Reporting**, John Wiley & Sons Ltd., 1st Edition, United Kingdom, 2014.
30. Martin Beyersdorff and Others, **Generally Accepted Accounting Practice under IFRS**, Volume 1, John Wiley & Sons Ltd., 1st Edition, United Kingdom, 2016.

31. Mohan R. Lavi, The Impact of IFRS on Industry, John Wiley & Sons Ltd., 1st Edition, United Kingdom, 2016.
32. Murray W. Hilton and Darrell Herauf, **Modern Advanced Accounting in Canada**, McGraw-Hill Ryerson Limited, 7th Edition, Canada, 2013.
33. Nandakumar Ankarath and Abbas Ali Mirza, **International Trends in Financial Reporting under IFRS**, John Wiley & Sons, Inc., New Jersey, 2013.
34. Paul Marcus Fischer and Others, **Advanced Accounting**, Cengage Learning, 10th Edition, Canada, 2009.
35. Paul Pacter, **Pocket Guide to IFRS Standards: the global financial reporting language**, IFRS Foundation, London, 2017.
36. Paul Rodgers, **International Accounting Standards : From UK Standards to IAS**, Elsevier Ltd, 1st Edition, Great Britain, 2007.
37. Pauline Weetman, **Financial Accounting: An Introduction**, Pearson Education Limited, 5th Edition, England, 2011.
38. Peter Walton, Axel Haller and Bernard Raffournier, **Internationl Accounting**, Thomson Learning, 2nd Edition, London, 2003.
39. Ralph Tiffin, **The complete guide to IFRS**, Thorogood Publishing Ltd, 3rd Edition, London, 2010.
40. Richard Lewis and David Pendrill, **Advanced Financial Accounting**, Pearson Education Limited, 7th Edition, England, 2004.
41. Robert Kirk, IFRS: **A Quick Reference Guide**, Elsevier Limited, 1st Edition, Oxford, 2009.
42. Roger Hussey and Audra Ong, **Pick a Number: Internationalizing U.S. Accounting,** Business Expert Press, LLC, New York, 1st Edition, 2014.
43. Shahrokh M. Saudagaran, **Internationl Accounting: A User Perspective**, CCH Groupe, 3rd Edition, Chicago, 2009.
44. Steven Collings, **Frequently Asked Questions in IFRS,** John Wiley & Sons, Ltd., 1st Edition, United Kingdom, 2013.
45. Steven M. Bragg, **The Ultimate Accountant's Reference**, John Wiley & Sons, Inc., 2nd Edition, New Jersey, 2006.
46. Steven M. Bragg, **The Vest Pocket Guide to IFRS,** John Wiley & Sons, Inc., New Jersey, 2010.
47. Steven E. Shamrock, IFRS and US GAAP: A Comprehensive Comparison, Wiley & Sons, Inc., New Jersey, 2012.

48. Stewart Jones, **The Routledge Companion to Financial Accounting Theory**, Routledge, 1st Edition, UK, 2015.
49. Theodore E. Christensen and Others, **Advanced Financial Accounting**, McGraw-Hill/Irwin, 10th Edition, New York, 2014.
50. Thomas R. Robinson and Others, **International Financial Statement Analysis**, John Wiley & Sons, Inc., 3rd Edition, New Jersey, 2015.
51. Tim Sutton, **Corporate Financial Accounting and Reporting**, Pearson Education Limited, 2nd Edition, England, 2004.
52. Timothy Doupnik and Hector Perera, **International accounting**, McGraw-Hill/Irwin, 3rd Edition, New York, 2012.
53. Walter T. Harrison and Others, **Financial Accounting : IFRS Edition**, Pearson Education Limited, 9th Edition, England, 2014.
54. Wolfgang Dick and Franck Missonier-Piera, **Financial Reporting Under IFRS: A Topic Based Approach**, John Wiley & Sons, Ltd., 1st Edition, United Kingdom, 2010.

المجلات باللغة الفرنسية:

1. Benoît LEBRUN, **La clause d'ajustement de prix d'une entité acquise**, Revue Française de Comptabilité, Paris, N° 414, Octobre 2008.
2. KPMG Algérie, **Guide Investir en Algérie 2014**, Alger, 2014.
3. Gilbert GÉLARD, **Les entités d'investissement ne consolideront pas certaines de leurs filiales (IFRS)**, Revue Française de Comptabilité, Paris, N° 461, Janvier 2013.
4. Nicolas PERENCHIO, **Implication des normes IFRS 3 et IAS 27 Révisées**, Revue Française de Comptabilité, Paris, N° 430, Mars 2010.
5. Pierre SCHEVIN, **Intérêts Minoritaires, Différence de Première Consolidation et Goodwill**, Revue Française de Comptabilité, Paris, N° 411, Juin 2008.
6. Robert OBERT, **Le nouveau cadre conceptuel de l'IASB**, Revue Française de Comptabilité, Paris, N° 439, Janvier 2011.

الملتقيات باللغة العربية:

1. سعودي بلقاسم وسعودي عبد الصمد، **مكانة النظام المحاسبي المالي في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة البليدة، 13 و14 ديسمبر 2011، ص 6.

ت – مواقع الانترنت:

1. www.iasb.org;
2. www.focusifrs.com;
3. www.cnc.dz;
4. www.saidalgroup.dz.

المحاسبة عن المساهمات في الفروع والشركات التابعة في ضوء المعايير المحاسبية الدولية
دراسة حالة مجمع صيدال

الملخص

تعالج هذه الدراسة موضوع المحاسبة عن المساهمات في الفروع والشركات التابعة وتوحيد الحسابات في إطار النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية للتقارير المالية وتهدف إلى التعرف على مستوى التوافق بينهما، وذلك من خلال محاولة الإحاطة بأهم ما جاء به النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية في هذا السياق. وقد توصلت الدراسة بشقيها النظري والتطبيقي الذي تم في مجمع صيدال إلى العديد من النتائج أهمها أن قواعد المحاسبة عن المساهمات في الفروع والشركات التابعة وتوحيد الحسابات في النظام المحاسبي المالي تتوافق إلى حد كبير مع المعايير الدولية للتقارير المالية، وأن مجمع صيدال يتحكم في قواعد النظام المحاسبي المالي بالشكل المطلوب. وقد خلصت الدراسة إلى طرح العديد من الإقتراحات أبرزها ضرورة تحديث النظام المحاسبي المالي بالشكل المناسب والتعامل بطريقة منهجية مع التطورات والتعديلات التي تطرأ على المعايير المحاسبية الدولية من خلال استحداث آلية للتفاعل مع المستجدات والتطورات الحاصلة في ميدان المحاسبة على الصعيدين المحلي والدولي.

الكلمات المفتاحية: توحيد الحسابات، التقارير المالية الموحدة، الفروع، المجمع، المعايير المحاسبية الدولية.

Abstract :

This study addresses the accounting for investments in subsidiaries and associaties and the consolidation of accounts within the framework of the Financial Accounting System and the International Financial Reporting Standards and aims to identify their level of compatibility by trying to identify the contributions of the Financial Accounting System and the International Financial Reporting Standards in this context. The study has reached many conclusions in its theoretical and practical parts, the most important is that the rules of accounting for investments in subsidiaries and associaties and the consolidation of accounts within the framework of the Financial Accounting System are highly compatible with the International Financial Reporting Standards, and Saidal Group masters the rules of the Financial Accounting System in the form as required. The study concluded with several suggestions, most notably the need to modernize the Financial Accounting System in a suitable manner and to deal systematically with the developments and changes in International Financial Reporting Standards by introducing a mechanism to interact with developments and changes in the field of accounting at the local and international levels.

Key words : Consolidation, Consolidated Financial Statements, Subsidiaries, Group, IFRS.