

الفصل الثاني : الحسابات المجمعة في ظل المعايير المحاسبية الدولية

تمهيد:

إن المجمع عبارة عن مجموعة من الشركات، الشركة الأم و الشركات التابعة لها فهي مستقلة فيما بينها قانونيا لكنها مرتبطة اقتصاديا، فهذه الخاصية التي يتميز بها المجمع جعلت الحسابات الفردية لكل شركة مكونة له لا تعطي صورة صحيحة و صادقة عن مختلف نشاطاته ونتائجه وهذا ما أدى إلى ضرورة استخدام تقنية محاسبية تأخذ بعين الاعتبار كل النتائج المحققة بطريقة موحدة وذلك بإعداد قوائم مالية مدمجة .

تعتبر ظاهرة إعداد القوائم المالية المدمجة ظاهرة معاصرة تبين مسلك الدول المتقدمة التي تولدت من خلالها العولمة ، فهذه الأخيرة تتطلب معلومات مالية مفيدة و صادقة تمكن مستعملها من الاستفادة منها في اتخاذ قرارات صائبة و ملائمة .

من هذا المنطلق قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث حيث سنتطرق في المبحث الأول إلى مفاهيم عامة حول التجميع المحاسبي، ثم ننتقل إلى المبحث الثاني لدراسة المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالقوائم المالية المدمجة، وفي المبحث الثالث سنسلط الضوء على نطاق القوائم المالية المدمجة .

الفصل الثاني : الحسابات المجمعة في ظل المعايير المحاسبية الدولية

المبحث الأول : مفاهيم عامة حول التجميع المحاسبي

تهتم تقنية التجميع بإظهار الحالة المالية ونتائج المجمع المتكون من الشركة الأم وكل الشركات التابعة لها كأنها تكون شركة واحدة ، فعلى المجمع أن يتحلى بالصرامة والدقة عند تطبيق هذه التقنية.

المطلب الأول : مفهوم التجميع المحاسبي

1. لمحة تاريخية عن تجميع الحسابات :

يعود ظهور الحسابات المجمعة إلى سنة 1832 ، تاريخ تأسيس أول شركة قابضة أمريكية، و في بداية القرن 19 ظهرت أول بيانات مالية مجمعة رغم انعدام وجود قواعد قانونية تفرض ذلك ، بحيث قامت مجموعة من خبراء المحاسبة الأمريكية بسد هذا الفراغ الذي كانت تعاني منه الحسابات الفردية وفي 1915 قامت معظم المؤسسات المهتمة بإحلال حسابات مجمعة محل حساباتها الفردية ، وحتى سنة 1929 هذا النوع من المعلومات لم يكن مستندا على قواعد خاصة، و بعد حدوث الانهيار المالي لبورصة نيويورك تم إدخال إجراءات قانونية، وفي سنة 1934 أسست لجنة القيم المنقولة (Securities and Exchange Commission) وبسرعة اكتسبت قدرة كبيرة على رقابة تجارة القيم المنقولة و أجبرت الشركات المسعرة في البورصة على نشر حساباتها المجمعة المتمثلة في البيانات المالية المجمعة. أما في بريطانيا و بالرغم من نشر أول حسابات مجمعة من طرف مؤسسة نوبل للصناعات المحدودة (NOBEL- Industries limited) سنة 1929 إلا أنه لم تكن هناك قواعد رسمية تبين ذلك فتطلب الحال الإنتظار حتى سنة 1939 لكي تقوم بورصة لندن بإصدار إجراءات ترجع الحسابات المجمعة إجبارية بالنسبة للمؤسسات المسعرة في البورصة ، و بعدها جاء دور معهد خبراء المحاسبة بإنجلترا ويلز (Institut of chartered Accountants in England and wales) بنشر تعليمية رسمية تخص إقامة الحسابات المجمعة، وقام قانون الشركات التجارية (Compagnies – ACT) بتحويل هذه التعليمية إلى نص إجباري.¹

أما عن استخدام التجميع في الدول الأخرى حسب الأسبقية نجد:²

- السويد : في سنة 1944
- جنوب إفريقيا : في سنة 1952
- النرويج : في سنة 1957
- أيرلندا : في سنة 1963

¹ أوماطة فيرال، مرجع سابق ، ص13.

² مقدمي أحمد ، مرجع سابق، ص 34-36 .

الفصل الثاني : الحسابات المجمعة في ظل المعايير المحاسبية الدولية

- أما ألمانيا:

* 1965: إلزامية التجميع لشركات الأموال.

* 1969: إلزامية التجميع لشركات ذات المسؤولية المحدودة.

- في فرنسا:

* 1966: نشر أول حسابات مجمعة.

* 1968: أول معيار توصية للمجلس الوطني للمحاسبة.

* 1978: مشروع تقرير للمجلس الوطني للمحاسبة حول الحسابات المجمعة.

* 1985: نشر قانون حول التجميع وكذا إلزامية نشر الحسابات المجمعة للمجمعات الداخلة في

البورصة.

* 1998: إشعار 17 سبتمبر رقم 98-10 حول الحسابات المجمعة.

* 1999: قانون 02-99 ل 29 أبريل 1999.

- في الدانمارك : سنة 1973

- في اليابان : سنة 1976

- في بلجيكا : سنة 1977

- في تونس : وكذلك في تونس لم تظهر نصوص خاصة بالتجميع إلا حديثاً وهي:

* القانون 96-112 الموافق ل 30 ديسمبر 1996.

* القانون 2001-65 الموافق ل 10 جويلية 2001.

* القانون 2001-117 الموافق ل 06 ديسمبر 2001.

وأصبح تقديم الحسابات المجمعة إجباريا ابتداء من 2003 ، حيث أن أول ميزانية مجمعة للشركة الأم وشركاتها التابعة تقدم إجباريا منذ تاريخ 2003/12/31.

• تجميع الحسابات في الجزائر :

بالرغم من اهتمام العديد من الدول بتقنية تجميع الحسابات، إلا أنها في الجزائر تعد نموذجا حديث النشأة، فلم تظهر نصوص قانونية خاصة بالتجميع إلا حديثاً، و بقيت الشركات تقدم حسابات فردية غير مصحوبة بحسابات مجمعة حتى وإن كانت تلك الشركات على رأس مجموعة من مؤسسات المراقبة، فقد ظهر أول نص موضوعه تجميع الحسابات في 9 ديسمبر 1996 بناء على الأمر رقم 96-27 والذي يعدل ويتم الأمر 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، والمتضمن القانون التجاري، بحيث جاء لتوضيح مفهوم الرقابة، وتحدد فيه الشركات الملزمة بتقديم الحسابات المجمعة.

الفصل الثاني : الحسابات المجمعة في ظل المعايير المحاسبية الدولية

و جاء ذلك في المادة 732 مكرر(3): "تلتزم الشركات القابضة التي تلجأ علنياً للدخار و/أو المسعرة في البورصة، بإعداد الحسابات المدعمة، ونشرها كما هو محدد في المادة 732 مكرر (4) من هذا القانون، والذي يعرف التجميع على أنه تقديم الوضعية المالية و نتائج مجموعة الشركات و كأنها تشكل نفس الوحدة.

و في 29 أكتوبر 1999 الموافق لـ 30 شعبان 1420 نشر في الجريدة الرسمية رقم 87 قرار جاء فيه كيفية إعداد و تجميع الحسابات المجمعة، كما تطرق إلى أساليب التجميع و مجال تطبيقها، بالإضافة إلى مجالات الإقصاء من التجميع و محتوى بيانات المجمع.

كما صاحبه في الجريدة الرسمية رقم 91 المؤرخة في 22 ديسمبر سنة 1999 الموافق لـ 14 رمضان 1420، قرار يتضمن توافق المخطط المحاسبي الوطني مع نشاط الشركات القابضة و تجميع الحسابات فقد تم التركيز في هذا القرار على التنظيم المحاسبي من خلال إعداد المخطط المحاسبي الملحق بهذا القرار.

ومن خلال الجريدة الرسمية رقم 19 لسنة 1430 الموافق لـ 25 مارس سنة 2009 المتعلقة بتنظيم الحسابات المدمجة و الكيانات بصفة عامة، تم التطرق إلى سيرورة الحسابات المجمعة في ظل النظام المحاسبي والمالي الجديد، الذي يخدم و إلى حد بعيد المبادئ العامة للتجميع المتعارف عليها عالميا مما يجعلنا نفسر أن الجزائر قد خطت خطوة كبيرة نحو تفعيل الإجراءات العامة المتعلقة بالتوحيد المحاسبي وذلك من خلال التأقلم مع المعايير المحاسبية الدولية، مما يجعل البيانات المالية للمجمع أكثر فعالية وأقرب إلى الواقع.

و خلاصة عن تطور الحسابات المجمعة في العالم عامة وفي الجزائر خاصة نستنتج أن خيار التجمعات والحسابات المجمعة أضحت اختيارا مطلوبا في العالم و ذلك بحكم ما أملتة عولمة اقتصاديات الدول قصد مواجهة المتطلبات الحديثة لقواعد المنافسة العالمية وسد حاجات مستخدمي البيانات المالية وما تتطلبه من قواعد الإفصاح بغرض اتخاذ قرارات مستقبلية سليمة.

2. مفهوم التجميع المحاسبي :

مصطلح "التجميع" من أصل أنجلوسكسوني، مشتق من كلمة "to consolidate" التي تعني "الجمع" وهو تقنية محاسبية يعرف كالتالي :

■ "التجميع المحاسبي يقصد به تجميع الحسابات السنوية لعدة شركات تختلف من حيث الشخصية المعنوية، لكنها ترتبط فيما بينها اقتصاديا وماليا، وذلك بهدف إعطاء الصورة الصادقة والكاملة للوضعية المالية للمجمع".¹

¹ Tayeb Zitouni , Comptabilité des sociétés, édition Berti, Alger 2003, p 61.

الفصل الثاني : الحسابات المجمعة في ظل المعايير المحاسبية الدولية

- "تهدف عملية التجميع المحاسبي إلى إعطاء صورة محاسبية منطقية للشركات المجمعة، ميزانيتها، حسابات النتائج، وإعطاء الملحقات اللازمة، وكل ما يتعلق بالحسابات المالية كما لو أن مجموع هذه الشركات يكون شركة واحدة".¹
- من خلال نص الجريدة الرسمية رقم 19 في 25 مارس سنة 2009:
"تهدف الحسابات المدمجة إلى تقديم الممتلكات و الوضعية المالية و النتيجة الخاصة بمجموعة الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان واحد".²

المطلب الثاني : أهداف التجميع المحاسبي

تهدف عملية تجميع الحسابات إلى إعطاء الصورة الحقيقية للوضعية المالية للمجمع، وهذا لما جاء في نص المادة 732 مكرر(04) " يقصد بالحسابات المجمعة، تقديم الوضعية المالية ونتائج مجموعة الشركات و كأنها تشكل نفس الوحدة".³

1.أداة للتسيير الداخلي:⁴

تعطي عملية التجميع المحاسبي أفضل معرفة للشركات التابعة وأحسن تحديد للروابط المتواجدة بين أعضاء المجمع.

فباستخدام دليل التجميع ومخطط التجميع تحقق عملية التجميع تجانس طرق التقييم وتناسق الحسابات السنوية للشركات المجمعة، وهذا ما يوفر لغة موحدة والتي تسمح بالحصول على معلومات موحدة وذات مصداقية، ومنه يمكن مقارنة مردودية مختلف الشركات التابعة.

كذلك ولإنشاء الحسابات المجمعة يجب تشكيل روابط معلوماتية بين شركات المجمع والسعي لتطويرها، حيث يتجلى ذلك في جو من التشاور مما يعطي للشركات المجمعة انتماءها الفعلي للمجمع.

كما تمكن هذه العملية من تشخيص وضعية كل شركة، مما يسهل لها عملية التسيير والمراقبة، إذن فالحسابات المجمعة تقدم صورة كاملة للحسابات الدورية فيما يتعلق بـ:

- **الذمة:** توضع كل الذمة تحت تصرف وتسيير المجمع، ويمكن أن تحتوي هذه الذمة على الأملاك الدائمة والمعدات ومن الأصول المالية، وميزتها أنها توضح الوضعية الحقيقية لما تمثله سندات المساهمة المقيدة في الأصول الثابتة للشركة المجمعة.

¹ مقدمي أحمد ، مرجع سابق، ص37 .

² الجريدة الرسمية العدد 19، مرجع سابق، ص15 .

³ القانون التجاري الجزائري، مرجع سابق، ص517.

⁴ J. Raffégeau, P. Dufils, J. Corré. D. De Menonville "comptes consolidés", édition Francis Lefebvre, France 1989,p68.

الفصل الثاني : الحسابات المجمعة في ظل المعايير المحاسبية الدولية

• الحالة المالية:

توضح الحسابات المجمعة كل الحسابات الدائمة والديون الموجودة، سواء كانت تتعلق بالمتعاملين الخارجيين أو بالمؤسسات المنتمية إلى نطاق التجميع، حيث نجد في الحسابات الفردية الخاصة بالشركة الأم، القروض أو الإقتراضات اتجاه مؤسسات المجمع، والتي يتم إقضاؤها من الحسابات المجمعة ولا تبقى إلا الحسابات الدائمة والديون الحقيقية اتجاه المتعاملين الخارجيين. ولهذا تعتبر الحسابات المجمعة أكثر وضوحا من الحسابات الدورية الفردية لأنها تقدم لنا الوضعية الحقيقية للحالة المالية الخاصة بالمجمع.

• النتائج والنشاط:

تحدد الحسابات المجمعة رقم الأعمال والنتيجة الخاصة بالمجمع، وهذا بإقضاء كل المعاملات (البينية) الداخلية سواء كانت نتائج موزعة أو محتفظ بها في الاحتياطات، حيث أن الحسابات السنوية الخاصة بالشركة المجمعة تظهر:

-النتيجة الصافية الخاصة بنشاطها.

-أرباح أسهم الشركات التابعة (نتيجة متعلقة بالسنوات السابقة).

-مؤونات تدني الشركات التابعة (ترتبط بخسائر الدورة).

وبالإضافة إلى هذا، يمكن للمجمع أن يتحصل على أوراق المساهمة المالية الخاصة بشركات تابعة بغرض تحقيق رقابة مطلقة عليها فيمكن له في هذه الحالة الحصول عليها بسعر جد مرتفع، مما يجعل سعر الشراء يفوق حصة رؤوس الأموال المتوفرة، وهذا ما تبينه الحسابات المجمعة حيث يمكن ملاحظة إذا كانت قيمة اكتساب أوراق المساهمة منسجمة مع الوسائل المالية ونتائج المجمع المتوفرة. وأخيرا، فإن قيم التنازلات الخاصة بالأصول الثابتة الداخلية تقود إلى تحقيق نتائج إيجابية وهو ما لا يمكن أن يمثل صورة صادقة عن النتيجة المحققة في نظر المتعاملين الخارجيين لأن مسؤولي المجمع يمكنهم التحكم فيها .

2. أداة للمعلومات الخارجية:¹

التجميع المحاسبي يعد وسيلة للإفصاح المالي والمحاسبي، فهو بذلك أداة للمعلومات الخارجية .

كما تعتبر الحسابات المجمعة مصدر للمعلومات التكميلية والمصححة وتسمح بالقيام بما يلي:

- طرح تحليل مالي واقعي للمجمع (أموال خاصة، ديون طويلة، متوسطة وقصيرة الأجل).
- إعطاء نظرة عن التطور العام لمجمع الشركات، ومعرفة علاقة هذا التطور بنسبة الأصول (مدى تغطية الأصول الثابتة بالأموال الثابتة ومدى تغطية الأصول الثابتة بالأموال المتداولة...الخ).

¹ José Destourns et T. Hierry, comptabilité et gestion des sociétés, Edition la cost, France, 1998, p 240.

الفصل الثاني : الحسابات المجمعة في ظل المعايير المحاسبية الدولية

- قياس العلاقة بين الأرباح ورقم الأعمال وفعالية الأموال الخاصة.
- إعطاء حكم صادق حول مردودية المجمع ككل (مقارنة مع الأرباح الموزعة).

المطلب الثالث: أنواع التجميع المحاسبي ، قواعده الأساسية ومختلف إجراءاته

بعد معرفة مفهوم التجميع وكذا أهدافه سنحاول في هذا المطلب التطرق إلى أنواع التجميع، قواعده الأساسية وإجراءاته.

1. أنواع التجميع: ¹

يوجد نوعين أساسيين من التجميع المحاسبي وذلك حسب نوع المساهمات حيث تتمثل في:
التجميع المباشر (Consolidation directs).
التجميع غير المباشر (Consolidation palier).

1.1. التجميع المباشر:

تسعى طريقة التجميع المباشر إلى تحديد كل شركة من شركات المجمع والداخلية في نطاق التجميع، وهذا من خلال التحديد المباشر لحقوق المجمع في الأموال الخاصة لكل شركة منه، وكذا حصة كل شركة في الاحتياطات ونتيجة المجمع.
ترتكز تقنية التجميع المباشر على عملية تجميع كل شركة من شركات المجمع مباشرة في الشركة الأم وذلك في عملية واحدة، وتستعمل نسبة الفائدة التي تعود للشركة الأم، وتسعى إلى تحديد حقوق المجمع في الشركات الممثلة والحقوق الخارجة عن المجمع.

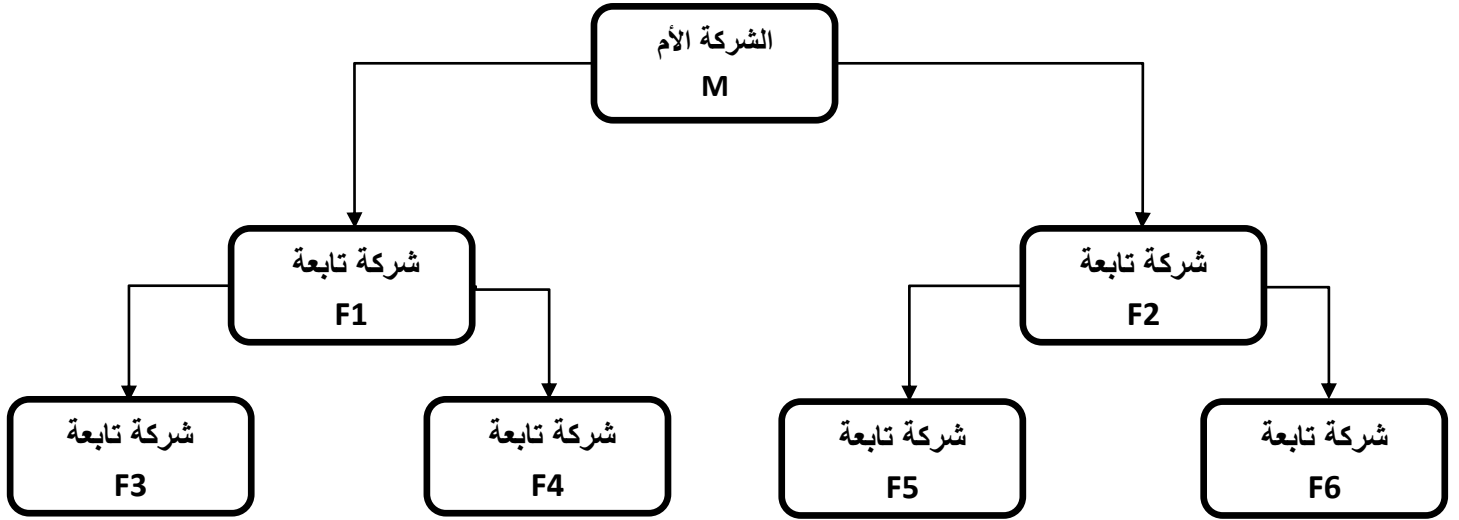
إن التطبيق العملي لطريقة التجميع المباشر يتحقق بإتباع ما يلي:

- ◀ حساب نسبة الفائدة للمجمع وتجميع حسابات الشركات الخاضعة للتجميع.
- ◀ تبويب الأموال الخاصة وإقصاء سندات المساهمة للشركات المدمجة.
- ◀ تحويل نتيجة واحتياطات الشركة الأم إلى نتيجة واحتياطات المجمع.

¹ أحمد مقدمي، مرجع سابق، ص 40-42.

الفصل الثاني : الحسابات المجمعة في ظل المعايير المحاسبية الدولية

الشكل رقم (II-01): التجميع المباشر



Source : François Colinet, Pratique des comptes consolidés , édition Dunod, France 2001, p31.

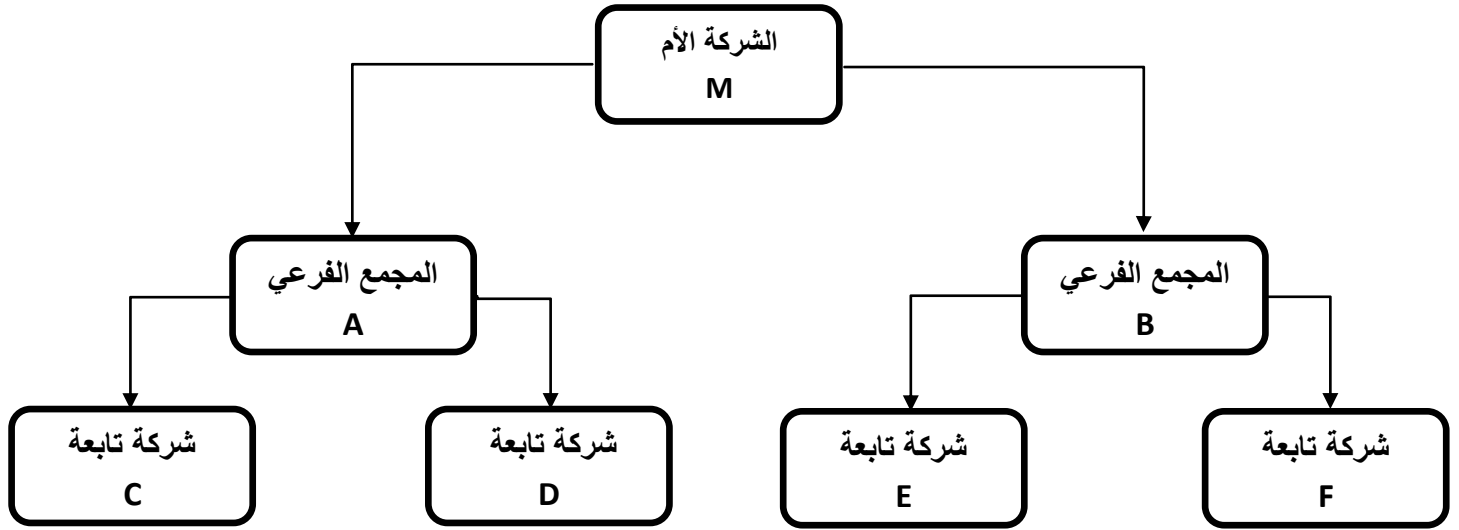
2.1. التجميع الغير المباشر:

يتم فيه التجميع بالتعاقب للمجمعات الفرعية- Sous ensembles - في المجمعات الأكبر منها، وترتكز على معالجة العناصر على مستوى الشركة التي لها ملكية مباشرة في كل شركة مجمعة، ثم ترفع بالتدرج إلى الشركة الأم .

أي أنها تؤدي إلى القيام بعملية التجميع المحاسبي على مستوى المجمعات الفرعية، ثم إدراج الحسابات المجمعة في التجميع الرئيسي، وتقوم هذه التقنية على مبدئين:

✓ يجب أن يبدأ التجميع بالتعاقب من الشركة المتواجدة في النهاية السفلى للسلسلة ثم الصعود إلى الشركة الأم.

✓ كل تجميع فرعي- Sous consolidation - يطبق على الأموال الخاصة للشركة الفرعية حسب نسبة المساهمة المملوكة من قبل الشركة التي تكون بمثابة الشركة الأم في هذا المجمع الفرعي، وفي كل سلة - Palier - يتم اقتسام حسابات الأموال الخاصة بالمجموعة بكل مجمع فرعي - Sous groupe - بين الأموال المجمعة في أعلى مستوى وفوائد الأقلية.



Source : François Colinet, op.cit, p32.

2. القواعد الأساسية للتجميع المحاسبي¹

- يجب إتباع القواعد المحاسبية السليمة عند إعداد القوائم المالية المدمجة وبالأخص ما يلي:
- يجب أن تعد القوائم المالية المدمجة باستخدام سياسات محاسبية موحدة للعمليات والأحداث المتماثلة، وفي حالة عدم إمكانية استخدام سياسات محاسبية موحدة في إعداد تلك البيانات فإنه يجب الإفصاح عنها مع توضيح أجزاء بنود البيانات المجمعة التي تم بشأنها تطبيق سياسات محاسبية مختلفة.
 - إذا كانت إحدى الشركات التابعة تستخدم سياسات محاسبية مختلفة عن السياسات المحاسبية للمجموعة بالنسبة للعمليات والأحداث المتشابهة، فإنه غالبا ما يتم عمل تسويات للبيانات المالية لتلك الشركة لغرض إعداد البيانات المالية المجمعة كي يتم تصوير القوائم المدمجة على وجه صحيح.
 - تعد في العادة القوائم المالية للشركة القابضة وشركاتها التابعة عن نفس التاريخ، وفي حالة اختلافها فإن الشركة التابعة تقوم غالبا ولغرض إعداد البيانات المجمعة بإعداد بياناتها بحيث تغطي نفس الفترة التي تغطيها بيانات القابضة، ويمكن استخدام البيانات المالية رغم اختلاف تواريخها.

¹ يوسف محمود جريوع، سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية، الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2002، ص 357.

3. الإجراءات الأساسية للتجميع المحاسبي :¹

عند إعداد القوائم المالية المدمجة يجب القيام بالإجراءات التالية:

- دمج القوائم المالية للشركة القابضة والشركات التابعة عن طريق تجميع بنودها المتماثلة من الموجودات، الخصوم ، حقوق الملكية، الإيرادات والمصروفات بندا بندا.
- حذف القيمة الدفترية لحساب الاستثمار في الشركة التابعة من ميزانية الشركة القابضة مقابل رؤوس الأموال الخاصة في الشركة التابعة.
- تحديد حصة الأقلية في صافي دخل الشركات التابعة عن فترة التقرير وإظهارها بشكل منفصل في قائمة حساب النتائج وتعديل ربح المجموعة بها للوصول لصافي الربح الخاص لمالكي الشركة القابضة.
- تحديد حقوق الأقلية في صافي أصول الشركات التابعة ويتم عرضها بالميزانية المجمعة بشكل منفصل عن الالتزامات وحقوق ملكية حملة أسهم الشركة القابضة.
- يجب استبعاد الأرصدة المتبادلة وكذلك المعاملات المتبادلة بين الشركة الأم والشركات التابعة لها وما تتضمنه من إيرادات ومصروفات وأية أرباح وخسائر غير محققة ناتجة عنها بالكامل.

¹ شوقي طارق، أثر تغيرات أسعار الصرف على القوائم المالية، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، 2009 ، ص106.

الفصل الثاني : الحسابات المجمعّة في ظل المعايير المحاسبية الدولية

المبحث الثاني : المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالقوائم المالية المجمعّة

يمكن أن نميز بين أربعة معايير محاسبية دولية تخص البيانات المالية المجمعّة نوجزها في النقاط التالية:¹

- . المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 (IAS 27): القوائم المالية المجمعّة و الفردية .
- . المعيار المحاسبي الدولي رقم 28 (IAS 28): المساهمات في الشركات الزميلة .
- . المعيار المحاسبي الدولي رقم 31 (IAS 31): المساهمات في المشاريع المشتركة .

المطلب الأول : المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 "القوائم المالية المجمعّة و الفردية"

يطبق المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 (IAS 27) "القوائم المالية المجمعّة و الفردية" عند إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة لمجموعة من الشركات التي تخضع لسيطرة الشركة الأم، كما يتم من خلاله عرض مختلف إجراءات التوحيد والإفصاح، بحيث يهدف هذا المعيار إلى عرض القوائم المالية على أساس جوهرها الاقتصادي وليس شكلها القانوني.

كما يطبق هذا المعيار على الشركة الأم و الشركات التابعة المسيطرة عليها، بحيث تحدد هذه السيطرة القدرة لتوجيه السياسات المالية و التشغيلية للمؤسسة قصد الحصول على منافع من نشاطها. تعتبر السيطرة موجودة عند توفر العناصر التالية إلى جانب عناصر أخرى:²

الملكية: تملك الشركة الأم بشكل مباشر أو غير مباشر بواسطة شركاتها التابعة أكثر من 50% من حقوق التصويت في المؤسسة.

حق التصويت : و يجب أن تكون السيطرة على أكثر من 50% من حقوق التصويت إستنادا إلى إتفاق مع مستثمرين آخرين.

تحديد السياسة: القدرة على تحديد سياسات مالية و تشغيلية للمجمع بموجب نظامها الداخلي أو إتفاقية.

مجلس الإدارة : القدرة على تعيين أو صرف أغلبية أعضاء مجلس الإدارة .

حقوق تصويت أعضاء مجلس الإدارة : أي القدرة على تجميع أكثرية حقوق التصويت في إجتماعات مجلس الإدارة.

ويتم إدماج الشركة التابعة ضمن القوائم المالية المدمجة بالاعتماد على طريقة الإدماج الكلي.

¹ مأمون حمدان، حسين القاضي، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، دمشق طبعة، 2008، ص125.

² جوزف رزق، مفاهيم المعايير المحاسبية الدولية، محاضرة من تنظيم المجلس الوطني للمحاسبة، الجزائر، 10-11-12 نوفمبر 2007، ص110-111.

الفصل الثاني : الحسابات المجمعة في ظل المعايير المحاسبية الدولية

"مع الإشارة أنه قد تم مراجعة المعيار المحاسبي الدولي (IAS) 27 من قبل لجنة المعايير المحاسبية الدولية حيث أصبح يتشكل من المعيار IFRS 10 ' القوائم المالية المجمعة ' ، والمعيار IAS 27 ' القوائم المالية الفردية' ".*

المطلب الثاني: المعيار المحاسبي الدولي رقم 28 "المساهمات في الشركات الزميلة"

يعرف هذا المعيار المنشأة الزميلة بأن للمستثمر تأثير مهم عليها فهي ليست منشأة تابعة أو مشروعاً مشتركاً للمستثمر، ويعرض المعيار طرق الاعتراف بموجب طريقتي حقوق الملكية و التكلفة وتطبيقاتها. التأثير المهم هو: القدرة على المشاركة في القرارات المتعلقة بالسياسات المالية والمستقبلية للشركة دون أن يكون هناك تحكم بهذه السياسات.

إن وجود هذا التأثير الهام يظهر من خلال المؤشرات التالية:¹

- ✓ سيطرة مباشرة أو غير مباشرة على 20% أو أكثر من حقوق التصويت في المؤسسة.
- ✓ تمثيل في الأجهزة الإدارية .
- ✓ المشاركة في عملية رسم السياسات .
- ✓ تبادل موظفين قياديين وتبادل المعلومات.

"مع الإشارة أنه قد تم مراجعة المعيار المحاسبي الدولي (IAS) 28 من قبل لجنة المعايير المحاسبية الدولية حيث أصبح المعيار IAS 28 ' المساهمات في الشركات الزميلة و المشاريع المشتركة' ".*

المطلب الثالث: المعيار المحاسبي الدولي رقم 31 "المساهمات في المشاريع المشتركة" و IFRS 3 "إندماج الأعمال"

1. المعيار المحاسبي الدولي رقم 31 "المساهمات في المشاريع المشتركة":

المشروع المشترك هو عبارة عن ترتيب تعاقدى يقوم بموجبه طرفان أو أكثر بنشاط إقتصادي يخضع للرقابة المشتركة، بحيث يهتم هذا المعيار بالمحاسبة عن الحصص في المشاريع المشتركة والتي عرفها هذا الأخير، كما تم من خلاله عرض أشكال المشاريع المشتركة و عرف الترتيب التعاقدى والعمليات تحت السيطرة المشتركة والأصول والوحدات تحت السيطرة المشتركة والقوائم المالية الموحدة لها والمفصلة.

* قدوري رشيد، مقياس محاسبة المجمعات، المدرسة العليا للتجارة، السنة الجامعية 2013-2014، ص25.

¹ جوزف رزق، مرجع سابق، ص117-118.

* قدوري رشيد، مرجع سابق، ص25.

الفصل الثاني : الحسابات المجمعة في ظل المعايير المحاسبية الدولية

يجب تطبيق هذا المعيار عند محاسبة الحقوق في المشروعات المشتركة والإفصاح عن الموجودات والمطلوبات والمصروفات والإرادات في البيانات المالية الخاصة بالمشاركين والمستثمرين بغض النظر عن الهياكل و الأشكال التي بموجبها تمت أنشطة المشروع المشترك، ويطبق أيضا في محاسبة الحصص في المشاريع المشتركة.

"مع الإشارة أنه قد تم مراجعة المعيار المحاسبي الدولي 31 (IAS) من قبل لجنة المعايير المحاسبية الدولية حيث أصبح المعيار IFRS 10 ' الإتفاقيات المزدوجة' ".*

2. المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية "إندماج الأعمال" IFRS 3 :

تناول هذا المعيار كافة حالات دمج الشركات وبهذا قد تم الإستغناء عن المعيار الدولي رقم 22 إندماج الأعمال، ويطبق هذا المعيار على كافة حالات دمج الشركات ماعدا توحى الشركات تحت السيطرة العامة أو دمج الوحدات المشتركة أو الإندماج بالإتفاق التعاقدى بدون تبادل حصص الملكية أو تشكيل المشروعات المشتركة، وقد أقر المعيار على تطبيق طريقة الشراء دون طريقة توحيد المصالح على أن يتم تقويم كامل قيمة الأصول القابلة للتحديد والخصوم بقيمتها العادلة.

الهدف من هذا المعيار هو الإبلاغ المالي أو الإفصاح المالي من قبل المنشأة عندما تتولى عملية التجميع، ويحدد على وجه الخصوص محاسبة كافة عمليات التجميع من خلال تطبيق أسلوب الشراء، وبناء عليه تعترف المنشأة المشتريية بالأصول القابلة لتحديد المنشأة المشترية والتزاماتها بقيمتها العادلة في تاريخ الإندماج بالشراء.

كما توجد هناك إستثناءات لتطبيق هذا المعيار تتمثل في :¹

✓ لا يطبق هذا المعيار في حالة وجود عمليات إندماج الأعمال التي تتم فيها جمع منشآت أعمال منفصلة معا لتشكيل مشروع مشترك.

✓ لا يطبق على عمليات إندماج الأعمال المتعلقة بالمنشآت أو مؤسسات الأعمال التي تخضع لسيطرة مشتركة.

✓ لا يطبق على عمليات إندماج الأعمال التي تنطوي على منشأتين أو أكثر من المنشآت المتبادلة.

و يمكن ان نوجز نطاق القوائم المالية المدمجة كما نصت عليه المعايير المحاسبية الدولية في الجدول التالي :

* قدوري رشيد، مرجع سابق، ص25.

¹ جوزف رزق، مرجع سابق ، ص168-169.

الفصل الثاني : الحسابات المجمعة في ظل المعايير المحاسبية الدولية

الجدول رقم (II-01) : نطاق القوائم المالية المدمجة حسب المعايير المحاسبية الدولية

المعيار	IAS 27	IAS 28	IAS 31
الهدف	الوحدات المراقبة	الشركات الزميلة	المشروعات المشتركة
التسمية الجارية	الشركات التابعة	المساهمات	الشركات المشتركة
نوع الرقابة	الرقابة(السيطرة)	التأثير الفعال	الرقابة(السيطرة) المشتركة
التعريف	هي القدرة على التحكم في السياسات المالية و التشغيلية لمنشأة ما للحصول على منافع من أنشطتها.	هو القدرة على المشاركة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالسياسة المالية و التشغيلية للشركة المستثمر فيها و لكن لا تصل تلك القدرة إلى درجة الرقابة أو الرقابة المشتركة.	هي المشاركة بموجب اتفاق تعاقدى ، و توجد الرقابة المشتركة فقط عندما تتطلب قرارات التشغيل و القرارات المالية الإستراتيجية المرتبطة بالنشاط الموافقة بالإجماع من الشركاء.
الرقابة أو النفوذ المفترض	امتلاك الشركة الأم بشكل مباشر أو غير مباشر، من خلال الشركات التابعة ، ما يزيد عن 50 ٪ من حقوق التصويت لمنشأة ما.	المستثمر يمتلك بطريقة مباشرة أو غير مباشرة نسبة 20 ٪ أو أكثر من حقوق التصويت.	
العوامل المساعدة على التحديد	تمتلك الشركة الأم نصف أو اقل من حقوق التصويت لمنشأة ما في حالة: 1- التحكم في أكثر من نصف حقوق التصويت تطبيقاً لاتفاق مع المستثمرين الآخرين 2- التحكم في السياسات المالية أو التشغيلية للمنشأة و ذلك بموجب قانون أو إتفاقية 3- وجود سلطة لتعيين أو عزل أغلبية أعضاء مجلس الإدارة أو من في حكمهم 4- وجود القدرة على جمع أغلبية الأصوات في اجتماعات مجلس الإدارة أو في من حكمهم	عادة ما يتم التعرف على وجود هذا التأثير من خلال: 1- التمثيل في مجلس الإدارة. 2- المشاركة في وضع السياسات بما في ذلك قرارات توزيع الأرباح أو التوزيعات الأخرى 3- وجود معاملات هامة بين المستثمر و الشركة المستثمر فيها 4- تبادل أفراد الإدارة 5- إعطاء معلومات فنية و أساسية عن الشركة المستثمر فيها.	
طريقة التجميع	الإدماج الكلي	طريقة الوضع في التكافؤ	الإدماج النسبي (الطريقة المرجعية) أو طريقة حقوق الملكية (الطريقة البديلة)

المصدر : منير سلامي ، القوائم المالية المجمعة على ضوء المعايير الدولية، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، 2009-

2010، ص109.

المبحث الثالث : نطاق القوائم المالية المدمجة

المطلب الأول : الشركات القابضة المعنية و المعفية من إعداد القوائم المالية المدمجة

1. الشركات القابضة المعنية:

حسب معايير المحاسبة الدولية كل مؤسسة أم والتي تحوز على مساهمات مباشرة أو غير مباشرة في الشركات التابعة أو التي تملك مساهمات في شركات شقيقة أو في مشاريع مشتركة طبقا لمفاهيم كل من المعايير (IAS 27-28-31) ملزمة بإعداد وعرض القوائم المالية المدمجة تضم الشركة الأم والشركات التابعة والمساهمات في المشاريع المشتركة.¹

من جهة أخرى فرض النظام المحاسبي المالي على كل الشركات التي تراقب شركات أخرى إعداد وتقديم البيانات المالية المدمجة وذلك في مادته رقم (2-132) والتي تنص على ما يلي : " كل كيان له مقره أو نشاطه الرئيسي في الإقليم الوطني ويراقب كيان أو عدة كيانات يعدّ وينشر كل سنة الكشوف المالية المدمجة للمجموع المتألف من جميع تلك الكيانات " .²

كما نصت المادة رقم (3-132) على ما يلي : "يكون إعداد ونشر البيانات المدمجة على عاتق أجهزة إدارة الكيان المهيمن على المجموع المدمج الذي يعرف بالكيان المدمج (الشركة الأم) أو على عاتق الهيئة التي تتولى قيادته و مراقبته".³

أما القانون التجاري الجزائري فإنه يحدد الشركات المعنية بإعداد القوائم المالية المدمجة في المادة (732 مكرر 3) كما يلي: " تلتزم الشركات القابضة التي تلجأ علنياً للدخار و /أو المسعرة في البورصة بإعداد الحسابات المدعمة ونشرها " .⁴

من خلال هذه المادة الصريحة نستنتج أن الشركات التي تفتتح أسهمها أو تسعر في البورصة ملزمة بإعداد الحسابات المجمعة ونشر البيانات بصفة مدمجة.

¹ منير سلامي ، مرجع سابق ، ص 95.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، مرجع سابق، ص15.

³ نفس المرجع أعلاه، ص 16.

⁴ حسين مبروك ، مرجع سابق، ص241.

الفصل الثاني : الحسابات المجمعة في ظل المعايير المحاسبية الدولية

2. الشركات القابضة المعفاة من إعداد القوائم المالية المدمجة:

- تعفى الشركة القابضة من إعداد القوائم المالية المدمجة (ويجوز لها إعدادها إذا رغبت) وفقا للحالات التي حددها معيار المحاسبة الدولي رقم (27) و هي :
- أ- إذا كانت الشركة الأم (القابضة) مملوكة بالكامل لشركة أخرى وكانت تلك القوائم غير مطلوبة من الشركة المالكة لها، وكان يمكن تلبية احتياجات المستخدمين الآخرين للقوائم المالية عن طريق القوائم المالية المدمجة للشركة المالكة لها، أو إذا كانت الشركة مملوكة بشكل شبه كامل.
- ب- إذا قامت الشركة الأم النهائية أو الوسيطة بإعداد بيانات مالية موحدة تمتثل للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومتاحة للاستخدام العام.
- ج- لم تقم المنشأة المسيطرة بإيداع، وليست قيد عملية إيداع، بياناتها المالية لدى هيئة أوراق مالية أو أي مؤسسة تنظيمية أخرى.
- د- في حالة عدم تداول أدوات الديون أو أسهم حقوق الملكية للشركة الأم في بورصة الأوراق المالية المحلية أو الأجنبية.¹

وينص النظام المحاسبي المالي على وجود حالة واحدة تعفى فيها المؤسسة الأم من إعداد القوائم المالية المدمجة وجاء ذلك بصريح العبارة في المادة رقم (132-4) : " يعفى كل كيان مهيم من إعداد كشوف مالية مدمجة إذا كان يحوزها بصورة شبه كلية كيان آخر وإذا حصل على موافقة أصحاب المصالح ذوي الأقلية، والحياسة شبه الكلية تعني أن الشركة المهيمنة تحوز على الأقل على 90 % من حقوق التصويت".²

المطلب الثاني : الشركات التابعة المدرجة و المستبعدة من القوائم المالية المدمجة

1. الشركات التابعة المدرجة في القوائم المالية المدمجة:

حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم (27) : تتضمن البيانات المالية المدمجة توحيدا لكافة الشركات التي تسيطر عليها الشركة الأم (القابضة) باستثناء تلك الشركات التابعة التي يتم استبعادها.³

لذلك يجب على الشركة القابضة التي تصدر قوائم مالية مجمعة إدماج كافة المنشآت التي تسيطر عليها في هذه القوائم، وتشمل هذه المنشآت الشركات التابعة سواء محلية أو أجنبية وكذا المنشآت الأخرى التي لا تعتبر شركة تابعة ولكنها خاضعة لسيطرة الشركة القابضة، ويتم تضمين نتائج أعمال الشركة التابعة بالبيانات المالية المدمجة ابتداء من تاريخ الحياسة، وهو نفس التاريخ الذي تنتقل فيه السيطرة فعلا إلى المشتري.

¹ الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية، الجزء الأول، نيويورك، 2008، ص184.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19 ، مرجع سابق، ص 16.

³ المعيار المحاسبي الدولي رقم (27) ، الفقرة رقم(12).

الفصل الثاني : الحسابات المجمعة في ظل المعايير المحاسبية الدولية

2. الشركات المستبعدة من القوائم المالية المدمجة:

- تقوم الشركات القابضة باستبعاد بعض الشركات التابعة من القوائم المالية المدمجة التي تعدها من فترة لأخرى رغم امتلاكها لأكثر من 50% من أسهم هذه الشركات في الحالات التالية:
- إذا كانت الشركة التابعة تعمل في ظل قيود صارمة طويلة الأجل بحيث يؤدي ذلك إلى ضعف قدرتها على تحويل الأموال إلى الشركة القابضة (الأم) إلى حد كبير.¹
 - عندما تصبح سيطرة الشركة القابضة على التابعة غير ممكنة نتيجة انخفاض نسبة ملكية القابضة لأسهم التابعة أو عندما تصبح الشركة التابعة تحت سيطرة جهات أخرى مثل الدولة (حالة التصفية).
 - إذا كانت سيطرة الشركة القابضة على الشركة التابعة مؤقتة وغير دائمة، بسبب أن شراء الشركة التابعة قد تم فقط بغرض إعادة بيعها في المستقبل القريب.
- في هذه الحالات يجب المحاسبة على الشركات التابعة باعتبارها استثمارات طبقا لما جاء بالمعيار المحاسبي الدولي التاسع والثلاثون (IAS 39) "الأدوات المالية - الاعتراف والقياس"، ما لم تكن معدة للبيع فهي تخضع للمعيار (IFRS 5).²
- حسب المادة رقم 04 من القرار المؤرخ في 1999/10/09 المحدد لكيفيات إعداد وتجميع حسابات المجمع: "تكون المعلومات الضرورية لإعداد الحسابات المدمجة غير متوفرة أو يقتضي الحصول عليها مصاريف باهظة أو تكون في آجال لا تتوافق مع تاريخ الإقفال".³
- أما النظام المحاسبي المالي ينص على وجود حالتين تستبعد فيها الكيانات التابعة من القوائم المالية المدمجة التي تعدها الشركة الأم وجاء ذلك في نص المادة رقم (6-132) "تبقى خارج مجال تطبيق عملية الدمج الكيانات التي تواجه قيود صارمة ودائمة تفرض إعادة النظر بصورة جوهرية في المراقبة أو النفوذ الذي يمارسه عليها الكيان المدمج، وكذلك الأمر بالنسبة إلى الكيانات التي تملك الأسهم أو الحصص للغرض الوحيد المتمثل في التنازل عنها لاحقا في مستقبل قريب".

¹ المعيار المحاسبي الدولي رقم (27) ، الفقرة رقم (13).

² منير سلامي، مرجع سابق، ص 107.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 87 ، الجزائر، ديسمبر 1999 ، ص 12.

خلاصة الفصل

من خلال دراستنا لهذا الفصل الذي تناولنا فيه الحسابات المجمعة في ظل المعايير المحاسبية الدولية و الذي تطرقنا فيه إلى مفاهيم عامة حول التجميع المحاسبي و المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالقوائم المالية المدمجة، بالإضافة إلى نطاق القوائم المالية المدمجة، توصلنا إلى أن عملية التجميع هي عبارة عن الوضعية المالية المبينة للمجمع مثل أي مؤسسة أخرى وهذا بهدف تحقيق قوة اقتصادية ومالية له بحيث تمكن هذه الأخيرة من الحصول على القوائم المالية المدمجة و التي بدورها تعمل على تقديم الصورة الكاملة للحسابات لمجموع الشركات المكونة للمجمع وهذا من أجل معرفة مختلف النفاص الموجودة على مستوى القوائم المالية الفردية و ذلك بالقيام بمختلف الإجراءات و القواعد الأساسية لإعداد القوائم المالية .

يتم إجراء عملية التجميع بناء على مستوى التجميع المباشر أو الغير المباشر كما يتقاسم هذه المهمة كل من المؤسسة المدمجة و المؤسسة التي يمكنها أن تدخل في محيط التجميع .
كما تلعب المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالقوائم المالية المدمجة دورا كبيرا في إيصال المعلومات المالية لمستخدميها للقيام باتخاذ مختلف القرارات الإستراتيجية.