

التجميع المحاسبي للقوائم المالية بين النظام المحاسبي المالي ومتطلبات معيار الإبلاغ المالي رقم 10 " IFRS10 "

د/العمرى أصيلة
جامعة بسكرة

الملخص :

Abstract :

The objective of this study is to introduce IFRS 10 and to recognize the accounting procedures and methods of accounting for financial statements in accordance with the Financial Accounting Standard and IFRS 10, and to identify the differences between them in terms of the concept of control, content and format.

The study concluded that IFRS 10 introduced a new concept of control that differs from its concept according to the financial accounting system. The adjustment of the financial accounting of the financial statements according to the requirements of this standard requires the compliance of the Algerian legal and tax system

key words:

Control, Accounting
Consolidation, Consolidated
Financial Statements, IFRS 10,
Financial Accounting

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بمعيار الإبلاغ المالي رقم 10 " IFRS10 " القوائم المالية الموحدة، وكذلك التعرف على إجراءات وأساليب التجميع المحاسبي للقوائم المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي ومعيار الإبلاغ المالي رقم 10 " IFRS10، ومعرفة الإختلافات بينهما من حيث مفهوم السيطرة، المحتوى، والشكل.

توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها أن IFRS10 أتى بمفهوم جديد للسيطرة يختلف عن مفهومها حسب النظام المحاسبي المالي، كما أن تكييف التجميع المحاسبي للقوائم المالية حسب متطلبات هذا المعيار يتطلب تحقيق التوافق المنظومة القانونية والجبائية الكلمات المفتاحية:

السيطرة، التجميع المحاسبي، القوائم المالية الموحدة، IFRS10، النظام المحاسبي المالي

مقدمة:

يعتبر موضوع التجميع المحاسبي للقوائم المالية محل اهتمام الهيئات المحاسبية الدولية على غرار مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الذي قام في 12 ماي 2011 بإجراء تعديل على المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 (IAS27) القوائم المالية المجمعة والفردية وتم بعد التعديل الإبقاء فقط على الفردية، المعيار المحاسبي الدولي رقم 28 (IAS28) الإستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة وإلغاء المعيار المحاسبي الدولي رقم 31 (IAS31) التقرير المالي عن الإفصاح في المشروعات المشتركة واستحداث معايير إبلاغ مالية جديدة تتمثل في المعايير التالية IFRS 10 القوائم المالية الموحدة، IFRS11 الترتيبات المشتركة، IFRS12 الإفصاح عن الحصة في المنشآت الأخرى

وألزمت بتطبيقها ابتداء من جانفي 2013 وأضيفت سنة أخرى من طرف الإتحاد الأوروبي أي جانفي 2014، حيث احتوى معيار الإبلاغ المالي رقم 10 (IFRS10) القوائم المالية الموحدة على مفهوم جديد للسيطرة بغرض الوصول إلى قوائم مالية موحدة تفي باحتياجات مستخدميها من أصحاب المصالح، والجزائر شأنها شأن دول العالم تبنت المعايير المحاسبية الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي الذي تطرق لقواعد التجميع المحاسبي.

إشكالية الدراسة:

مما سبق تبرز معالم الإشكالية الرئيسية التالية:

كيف يتم تجميع القوائم المالية وفق معيار الإبلاغ المالي رقم 10 (IFRS 10) والنظام المحاسبي المالي؟

ولمعالجة هذه الإشكالية نطرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ماهي إجراءات تجميع القوائم المالية وفق معيار الإبلاغ المالي رقم 10 (IFRS 10)
- ماهي إجراءات تجميع القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي؟
- هل يوجد اختلاف بين معيار الإبلاغ المالي رقم 10 والنظام المحاسبي المالي فيما يخص

التجميع المحاسبي؟

أهمية موضوع الدراسة: تتبع أهمية موضوع هذا البحث من أهمية القوائم المالية الموحدة في تلبية احتياجات مستخدميها، حيث يجب أن تعبر عن الوضعية المالية الصادقة للمجمع، وكذلك أهمية التعرف على هدف ، ونطاق تطبيق معيار الإبلاغ المالي رقم 10 (IFRS 10) وما مدى أهمية تبني الجزائر لهذا المعيار للحصول على قوائم مالية موحدة تعكس بعدالة وشفافية ومصداقية الوضعية المالية للمجمعات الجزائرية.

أهداف موضوع الدراسة: يهدف موضوع البحث إلى تحقيق العديد من الأهداف نذكر منها:

- التعرف على المفاهيم الجديدة التي تناولها معيار الإبلاغ المالي رقم 10 (IFRS 10).
- التعرف على الإطار القانوني والتنظيمي والإجراءات المحاسبية لإعداد القوائم المالية الموحدة في الجزائر.
- إبراز الاختلافات بين معيار الإبلاغ المالي رقم 10 والنظام المحاسبي المالي فيما يخص إعداد القوائم المالية الموحدة.

هيكل الدراسة:

بغية الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية سيتم تقسيم موضوع البحث إلى المحاور التالية:

المحور الأول: مفاهيم أساسية حول المجمع، التجميع المحاسبي، القوائم المالية الموحدة
 المحور الثاني: التجميع المحاسبي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي
 المحور الثالث: التجميع المحاسبي للقوائم المالية وفق معيار الإبلاغ المالي رقم 10: القوائم المالية الموحدة

المحور الرابع: المقارنة بين IFRS 10 والنظام المحاسبي المالي فيما يخص التجميع المحاسبي
 المحور الأول: مفاهيم أساسية حول المجمع، التجميع المحاسبي، القوائم المالية الموحدة
 في هذا المحور سيتم التطرق إلى بعض المفاهيم الأساسية حول المجمع من خلال تناول تعريفه وخصائصه، ثم التجميع المحاسبي من خلال تعريفه، وطرق التجميع المحاسبي، وأخيرا تقديم تعريف حول القوائم المالية الموحدة

أولاً: تعريف المجمع وخصائصه

1- تعريف المجمع

يمكن تعريف المجمع من نواحي عديدة يمكن إيجازها كمايلي:

فمن الناحية الاقتصادية: " المجمع هو عبارة عن المجموعة المتكونة من شركات تابعة من الناحية المالية والاقتصادية لشركة أخرى تدعى " الشركة الأم"، هذه الشركة تضمن الإدارة والمراقبة على مجمل الشركات التابعة.¹

التعريف الجبائي للمجمع: هو: " كيان اقتصادي يضم مؤسستين أو أكثر من خلال أسهم مستقلة قانوناً، تسمى الواحدة منها الشركة الأم التي تحكم المؤسسة أو المؤسسات الأخرى المسماة الأعضاء تحت تبعيتها بامتلاكها المباشر لنسبة 90% أو أكثر من رأس المال الإجتماعي."²

2- خصائص المجمع

من أهم خصائص المجمعات نذكر مايلي:³

- استقلالية الشركات المشكلة للمجمع أي أن لكل الشركات المكونة للمجمع شخصية معنوية

- مستقلة
- مركزية القرارات والإدارة
- المساهمة: أي العلاقة الرابطة في رأس المال
- السيطرة أو الرقابة: والتي تكون رقابة كاملة أو مشتركة أو سيطرة بارزة

ثانيا: تعريف التجميع المحاسبي وطرقه

في هذا العنصر سيتم التطرق إلى تعرف التجميع المحاسبي وطرقه المتمثلة في طريقة التكامل الكلي، النسبي، طريقة الوضع بالتكافؤ (المعادلة)

1- تعريف التجميع المحاسبي

لقد تعددت التعاريف التي تناولت مفهوم التجميع المحاسبي نذكر منها مايلي:
يعرف التجميع المحاسبي على أنه: "تجميع لحسابات سنوية لعدة شركات تختلف من حيث الشخصية المعنوية، لكنها ترتبط فيما بينها بهدف الوصول إلى إعطاء صورة صادقة كاملة للحالة المالية للمجمع اقتصاديا وماليا."⁴

كما تعرف على أنه: "تهدف الحسابات الموحدة إلى تقديم الممتلكات والوضعية المالية وحساب النتيجة الخاص بالمجموعة كما لو تعلق الأمر لزمة واحدة، كل ذمة لها مقر أو نشاط رئيسي في الإقليم الوطني وتراقب ذمة أو عدة ذمم وتتنظر كل سنة قوائمها المالية للمجموع المكون من هذه الذمم، تقوم إدارة الشركة الأم المهيمنة على مجموعة الشركات بإعداد ونشر البيانات الموحدة أو على عاتق الهيئات الإدارية للمراقبة والقيادة."⁵

2- طرق التجميع المحاسبي

تعتمد الدول الأكثر تقدما على ثلاث طرق أساسية في التجميع المحاسبي والمتمثلة في:⁶

أ- طريقة التجميع بالتكامل الشامل (الكلي):

طريقة التكامل الكلي للميزانية المجمعة تعيد عرض عناصر ملكية الشركة المجمعة باستثناء سندات المساهمة للشركات المجمعة بالقيمة المحاسبية التي استبدلت بمجموعة عناصر الأصول والخصوم المكونة للأموال الخاصة لهذه الشركات المحددة وفقا لقواعد التجميع وعند اعتماد هذه الطريقة يتم إتباع المراحل التالية:

- جمع الحسابات المعاد لمعالجتها
- إلغاء العناصر المتبادلة (المشتركة)
- إلغاء الأسهم وتوزيع رؤوس الأموال الخاصة بالمجموعة

ب - طريقة التكامل النسبي: هي حالة خاصة من الإدماج الكلي لأنها توجي إلى عبارة إدماج حسابات الشركات التي تخضع إلى التجميع و هو يخفض من نسبة الفوائد المملوكة من طرف

الشركة القائمة بالتجميع.

وتطبيق طريقة الإدماج النسبي على الشركات التي تخضع لمراقبة مشتركة من طرف الشركة الأم . وهذه الطريقة تقوم باستبدال القيمة المحاسبية لسندات المساهمة الشركة التي تخضع للتجميع بجزء فقط و الذي يتمثل في فوائد الشركة الأم أو الشركات التي تمتلك عناصر أصول و خصوم مكونة للأموال الخاصة بهذه الشركات و المحددة وفقا لقواعد التجميع.

ج-طريقة الوضع في التكافؤ: تطبق طريقة الوضع في التكافؤ على المؤسسات التي تمارس عليها الشركة الأم تأثيرا ملحوظا و هذا الأخير يتم تطبيقه على التسيير و السياسة المالية للمؤسسة في حالة امتلاك الشركة الأم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة على الأقل 20 % من حقوق تصويت هذه المؤسسة، كما يمكن تطبيق هذه الطريقة على المؤسسات الموجودة تحت رقابة مطلقة أو رقابة مزوجة ، و يكون هيكل حساباتها يتناسب مع هيكل حسابات الشركة الأم و يستحيل تطبيق الإدماج الكلي أو النسبي في هذه الحالة⁷

ثالثا: تعريف القوائم المالية الموحدة

تعرف القوائم المالية الموحدة على أنها: " القوائم المالية لمجموعة شركات والتي تبدو وكأنها تخص مؤسسة إقتصادية واحدة."⁸

كما تعرف على أنها: " القوائم المالية لمجموعة شركات والتي يتم بها عرض الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصاريف والتدفقات النقدية للشركة الأم وشركاتها التابعة وكأنها تخص شركة إقتصادية واحدة"⁹

المحور الثاني: التجميع المحاسبي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

في هذا المحور سنحاول التعرف على الإطار القانوني، القواعد والإجراءات المحاسبية الخاصة بعملية التجميع المحاسبي للقوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي.

أولا: الإطار القانوني للتجميع المحاسبي وفق القانون التجاري الجزائري

لم تعرف الجزائر نصوصا متعلقة بالتجميع المحاسبي إلا حديثا حيث نص ذلك في القانون التجاري في 9 ديسمبر 1996 عبر عنه بالأمر رقم 96 . 27 و الذي يعدل و يتم الأمر رقم 75 . 59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 و المتضمن أربع مواد (المادة 729 ،732،731،730) و التي تنص على مايلي :

المادة 729 من الأمر رقم 96 . 27 والتي تنص على أنه: " حينما تمتلك شركة ذات أسهم ما أكثر من 50 % من رأس مال شركة أخرى هذه الأخيرة تصبح تابعة للأولى"¹⁰.
أما المادة 730 من رقم 96 . 27 تنص على " لا تستطيع شركة ذات أسهم أن تستحوذ على أسهم شركة أخرى إلا إذا كانت تمتلك مباشرة نسبة أكثر من 10 % من رأس مالها"¹¹.

أما المادتين 731 و 732 فمحتاها ينص على مفهوم الرقابة و تحديد الشركات التي تقوم بالمراقبة

كما بين القانون التجاري على اعتبار شركة الأم تراقب مؤسسات أخرى في حالة امتلاكها المباشر أو غير المباشر لجزء من رأس المال ، يعطيها أغلبية حقوق التصويت في الجمعية العامة لهذه الشركة ، كما تنص المادة 732 مكرر 2 " مراقبة الحسابات في الشركة القابضة يتم تطبيقه من طرف محافظين للحسابات على الأقل¹².

ثم القرار المتعلق بتنظيم الحسابات المجمع والكيانات بصفة عامة الصادر في الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 مارس 2009 المتعلق بتنظيم الحسابات المجمع والكيانات بصفة عامة

ثانيا: الإجراءات المحاسبية المتعلقة بتجميع القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

لقد تناول النظام المحاسبي المالي التجميع المحاسبي للقوائم المالية من خلال أهم المواد 132-1 إلى 18-1 والتي لخصت أهم الإجراءات التنظيمية والمحاسبية المتعلقة بهذا الجانب كمايلي:¹³

- ❖ تهدف الحسابات المدمجة إلى تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة بمجموعة كيانات كما لو تعلق بكيان وحيد
- ❖ كل كيان له مقره أو نشاطه الرئيسي في الإقليم الوطني ويراقب كيان أو عدة كيانات، يعد نشر كل سنة القوائم المالية المدمجة للمجموع المتكون من جميع تلك الكيانات
- ❖ يكون إعداد ونشر القوائم المدمجة على عاتق أجهزة إدارة الكيان المهيمن على المجموع المدمج الذي يعرف بالشركة الأم، أو على عاتق الهيئة التي تتولى قيادته ومراقبته
- ❖ يعفى كل كيان مهيمن من إعداد القوائم المالية المدمجة إذا كان يحوزها بصورة شبه كلية كيان آخر، وإذا تحصل على موافقة أصحاب المصالح ذوي الأقلية، والحياسة شبه الكلية تعني الشركة المهيمنة تحوز على الأقل 90% من حقوق التصويت
- ❖ تعرف المراقبة كما لو كانت سلطة لتوجيه السياسات المالية العملياتية لكيان بغية الحصول على منافع من أنشطته ويفترض المراقبة في الحالات التالية:
- الإمتلاك المباشر أو غير المباشر من طرف وسيط الفروع لأغلبية حقوق التصويت في كيان آخر
- السلطة على أكثر من 50% من حقوق التصويت محصل عليها في اطار اتفاق بين الشركاء الآخرين أو المساهمين
- سلطة تعيين أو إنهاء مهام أغلبية مسيري كيان آخر
- سلطة تحديد السياسات المالية العملياتية للكيان بموجب القانون الأساسي أو بموجب عقد.

- سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات هيئات تسيير الكيان.
- ❖ تبقى خارج مجال تطبيق عملية الدمج الكيانات التي تواجه قيود صارمة ودائمة تفرض إعادة النظر بصورة جوهرية في المراقبة والنفوذ الذي يمارس عليها الكيان المدمج وكذلك الأمر بالنسبة إلى الكيانات التي تمتلك أسهم أو حصص للغرض الوحيد المتمثل في التنازل عنها لاحقاً في المستقبل القريب
- يبرز في ملحق الحسابات المدمجة، كل إقصاء لدمج الكيانات يندرج في فئات منصوص عليها في هذه الفقرة
- ❖ تدمج الكيانات المراقبة في إطار إعداد حساباتها المدمجة تبعا لطريقة التكامل الشامل تتمثل هذه الطريقة:
- في قائمة حصيللة المركز المالي: الأخذ بالعناصر ممتلكات الكيان المدمج فيما عدا سندات الكيانات المدمجة، وإحلال محل القيمة المحاسبية لتلك السندات غير مأخوذ بها مجموع عناصر الأصول والخصوم المكونة لرؤوس الأموال الخاصة لهذه الكيانات المحددة حسب قواعد الإدماج
- في حسابات النتائج: إحلال العمليات المنجزة من قبل المجموع المدمج محل عمليات الشركة المدمجة مع استبعاد العمليات المعالجة فيما بينها من قبل الكيانات التي هي جزء من هذا المجموع
- نأخذ القوائم المالية في الحسابان، مصالغ الغير (مصالغ ذوي الأقلية) ويورد ذكر هذه المصالغ ذات الأقلية تحت عنوان خاص في رؤوس الأموال الخاصة وفي النتيجة الصافية للمجموع
- ❖ يتم تحويل القوائم المالية للكيانات الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الطريقة التالية:
- تحويل الأصول والخصوم على أساس سعر الإقفال
- حول المنتجات والأعباء حسب سعر الصرف في تاريخ إجراء تحويلات، غير أنه لأسباب عملية يرخص باستعمال سعر صرف متوسط أو مقرب
- تسجيل فوارق الصرف التي تنتج عن هذه المعالجات في رؤوس الأموال الخاصة المدمجة إلى حين خروج الإستثمار الصافي.
- ❖ إذا كان تاريخ إقفال السنة المالية لكيان يشمله الإدماج سابقا بأكثر من ثلاثة أشهر لتاريخ إقفال السنة المالية للإدماج، فإن القوائم المالية المدمجة تعد على أساس حسابات وسيطة تعد في تاريخ الإدماج ويراقبها محافظ الحسابات
- ❖ يشمل ملحق القوائم المالية المدمجة على جميع المعلومات ذات الأهمية التي تسمح بالتقدير الصحيح لمحيط وممتلكات والوضعية المالية ونتيجة المجموع المتكون من الكيانات المدرجة في الإدماج
- ❖ الكيان المشارك هو الكيان الذي يمارس فيه الكيان المدمج نفوذا ملحوظا، وهو لي بكيان الفرعي

ولا بكيان أنشأ في إطار عمليات تمت بصورة مشتركة، والنفوذ الملحوظ يفترض وجوده في الحالات التالية:

- الحيازة (المباشرة أو غير المباشرة) لـ 20% أو أكثر من حقوق التصويت
- التمثيل في الأجهزة المسيرة
- المشاركة في عمليات إعداد السياسات الإستراتيجية
- المعاملات التجارية ذات الأهمية البالغة، وتبادل إعلام تقني أساسي أو تبادل الإطارات والمسيرين
- ❖ تدرج المساهمات في الكيانات المشاركة ضمن إطار إعداد الحسابات المدمجة في الحسابات المدمجة في الحسابات حسب المعادلة التي تتمثل في:
- ✓ على مستوى الأصل للميزانية المدمجة:
- إحلال الحصة التي تمثلها السندات في رؤوس الأموال الخاصة ونتيجة الكيان المشارك محل القيمة المحاسبية لتلك السندات
- احتساب حصة المجموعة هذه في نتيجة الكيان المشارك ضمن حسابات النتائج المدمج.

المحور الثالث: التجميع المحاسبي للقوائم المالية وفق معيار الإبلاغ المالي رقم 10 : القوائم المالية الموحدة

سنركز في هذا المحور على إجراءات وقواعد التجميع المحاسبي للقوائم المالية وفق متطلبات معيار الإبلاغ المالي رقم 10: القوائم المالية الموحدة من خلال التطرق إلى إعطاء خلفية عامة حول هذا المعيار، هدفه، نطاق تطبيقه، خطوات تطبيقه، وأخير الإجراءات المحاسبية للتجميع.

أولاً: عرض خلفية عامة حول معيار الإبلاغ المالي رقم 10: القوائم المالية الموحدة

يعتبر معيار الإبلاغ المالي 10: القوائم المالية الموحدة من أهم المعايير التي قام بنشرها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) سنة 2011 بهدف إدراج بعض التحسينات على المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 (IAS 27) القوائم المالية المجمع والفردية فأصبح بعد 2011 يسمى بالقوائم المالية الفردية.¹⁴

ثانياً: هدف معيار الإبلاغ المالي 10: (IFRS 10) القوائم المالية الموحدة

يهدف معيار القوائم المالية الموحدة IFRS 10 إلى وضع مبادئ لعرض وإعداد القوائم المالية الموحدة عندما تسيطر شركة على واحدة أو أكثر من الشركات الأخرى ولتحقيق هذا الهدف يجب:¹⁵

- يتطلب من الشركة الأم التي تسيطر على واحدة أو أكثر من الشركات التابعة أن تعرض قوائم مالية موحدة
- يعرف مبدأ السيطرة ويحدد السيطرة على أنها أساس التوحيد

- يحدد كيف يطبق مبدأ السيطرة عند تحديد ما إذا كانت الشركة المستثمرة تسيطر على أعمال مستثمر فيها وبناءا عليه يجب عليها أن توحد الأعمال المستثمر فيها
- يحدد المتطلبات المحاسبية لإعداد القوائم المالية الموحدة
- يعرف الشركة الإستثمارية ويحدد استثناء من توحيد شركات تابعة معينة للشركة الإستثمارية

ثالثا: نطاق تطبيق معيار الإبلاغ المالي رقم 10

يجب على الشركة الأم أن تعرض قوائم مالية موحدة وينطبق هذا المعيار على جميع الشركات باستثناء:¹⁶

- أنها شركة تابعة مملوكة بشكل كامل أو شركة تابعة مملوكة بشكل جزئي لشركة أخرى وان جميع ملاكها الآخرين بما فيهم أولئك الذين لا يحق لهم التصويت تم إخطارهم بأن الشركة الأم لا تعرض قوائم مالية موحدة ولم يعترضوا على ذلك
- لا يتاجر في أدوات دينها أو أدوات أموالها الخاصة في سوق عام (سوق أوراق مالية وطنيا وأجنيا)
- لم تودع وليست في سياق إيداع قوائمها المالية لدى هيئة للأوراق المالية أو هيئة تنظيمية أخرى لغرض إصدار أي فئة من الأدوات في سوق عام
- يمكن الإستبعاد في حالة مساهمة غير مهمة
- التأخير في إعداد القوائم المالية والتكلفة المفرطة لإعدادها
- قيود صارمة وطويلة الأمد تمنع وتحذ بشكل كبير من قدرة الكيان على تحويل الأموال للشركة الأم
- الكيانات المجازة من الوكالات الإستثمارية
- الرقابة المؤقتة

رابعا: الإجراءات المحاسبية للتجميع حسب معيار الإبلاغ المالي رقم 10

تتمثل هذه الإجراءات وفق متطلبات هذا المعيار كمايلي:¹⁷

1- تاريخ بداية ونهاية التجميع

تبدأ عملية التجميع من التاريخ الذي يحوز فيه المستثمر على الرقابة وتنتهي في اليوم الذي يخسر فيها.

2- محتوى الإجراءات المحاسبية

يمكن تلخيصها كمايلي:

أ- الجمع بين عناصر الأصول والخصوم ورأس المال والإيرادات والأعباء وتدفقات الخزينة للمؤسسة الأم والفروع؛

ب - إستبعاد الأسهم غير المسددة للمؤسسة الأم لكل كيان تابع والذي يمثل الجزء للمؤسسة الأم في رأس مال كل كيان؛

ج - إستبعاد العمليات ما بين المجمع

خامسا: مفهوم السيطرة وفق معيار الإبلاغ المالي 10

يستند النموذج الجديد للسيطرة على وجود ثلاثة عناصر أساسية للتحكم في الكيانات وبغياب أحد هذه العناصر الثلاثة يفقد المستثمر (الكيان الأم) السيطرة على الكيانات (التابعة) المستثمر فيها، وإنما يجب أن يحدد طبيعة علاقته مع الكيانات (سيطرة مشتركة أو تأثير ملحوظ) وتحديد المحاسبة المناسبة فيظل IFRS المعمول به، هذه العناصر الثلاثة المستخدمة كمعايير أساسية للتجميع¹⁸:

- السلطة على الأعمال المستثمر فيها.
- لديها حقوق في العوائد المتقلبة من ارتباطها بالأعمال المستثمر فيها.
- القدرة على استخدام سلطتها على الأعمال المستثمر فيها للتأثير على مبلغ العوائد الكيان المستثمر فيه.

المحور الرابع: المقارنة بين IFRS 10 والنظام المحاسبي المالي فيما يخص التجميع المحاسبي

في هذا المحور سيتم التعرف على مدى استجابة النظام المحاسبي المالي لمتطلبات معيار الإبلاغ المالي رقم 10 اعتمادا على ثلاث معايير: السيطرة، المحتوى، الشكل.

ويمكن توضيح هذه الإختلافات من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم 1: معايير التصنيف بين IFRS 10 و SCF

معيار التصنيف	معيار الإبلاغ المالي رقم 10 (IFRS 10)	النظام المحاسبي المالي (SCF)
السيطرة	<p>أصبح يعتمد على التعريف النوعي أكثر منه الكمي حيث تسيطر المنشأة على الأعمال المستثمر فيها عندما فقط يكون لدى المنشأة المستثمرة مايلي:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ سلطة على الأعمال المستثمر فيها ▪ لديها حقوق في العوائد المتقلبة من ارتباطها بالأعمال المستثمر فيها ▪ القدرة على استخدام سلطتها على الأعمال المستثمر فيها للتأثير على مبلغ العوائد المنشأة المستثمرة <p>أما عن حقوق التصويت ليست العامل المهيمن في تقييم السيطرة، أي أن " السيطرة الفعلية " قد تنشأ دون امتلاك أغلبية حقوق التصويت</p>	<p>بعيدة عن التعريف الذي تبناه النظام المحاسبي المالي الذي عرف الرقابة كما لو كانت سلطة توجيه السياسات المالية والعملياتية لكيان بغية الحصول على منافع من أنشطته ويفترض وجود المراقبة في الحالات التالية:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ الإمتلاك المباشر أو غير المباشر من طرف وسيط الفروع لأغلبية حقوق التصويت في كيان آخر

<ul style="list-style-type: none"> ▪ السلطة على أكثر من 50% من حقوق التصويت محصل عليها في إطار اتفاق بين الشركاء الآخرين أو المساهمين ▪ سلطة تعيين أو إنهاء مهام أغلبية مسيري كيان آخر ▪ سلطة تحديد السياسات المالية العملياتية للكيان بموجب القانون الأساسي أو بموجب عقد ▪ سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات هيئات تسيير الكيان 		
ركز على الرقابة الشاملة في تحديد محيط التجميع	ركز فقط على السيطرة	الشكل
اهتم بالرغبة في التسيير في المنشأة المراقبة	ركز على الإستثمار في الكيانات أو جزء من أنشطتها والعوائد المتأتية من هذا الإستثمار	المحتوى

المصدر: إعداد الباحثة بالإعتماد على خليل طيار، محيط التجميع في الجزائر ومدى توافقه مع

معيار الإبلاغ المالي الدولي 10، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة

الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات جامعة ورقلة، 24-25 نوفمبر 2014

خاتمة:

من خلال ما تناولناه في هذا البحث والذي تم فيه توضيح قواعد وإجراءات التجميع المحاسبي

للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ومعيار الإبلاغ المالي رقم 10 الذي قام بإصداره مجلس

معايير المحاسبة الدولية وقد حاولنا توضيح بعض الفروقات بين هذا المعيار والنظام المحاسبي

المالي الجزائري من حيث مفهوم السيطرة، المحتوى، والشكل.

نتائج الدراسة:

يمكن تلخيص أهم نتائج الدراسة في النقاط التالية:

- يساهم التجميع المحاسبي في تقديم صورة كاملة للحسابات السنوية تخص الذمة المالية من خلال إظهار الوضعية الحقيقية لما تمثله سندات المساهمة التي تظهر في الأصول الغير جارية للشركة المجمعة، وإظهار الإلتزامات التي يتم إقصاءها من الحسابات المجمعة للوقوف على حقيقة الإلتزامات تجاه المتعاملين الخارجيين كما تقوم بإظهار حسابات النتائج المتعلقة بنشاط الدورة للمجمع من خلال إظهار رقم الأعمال والنتيجة الخاصة بالمجمع وذلك بعد القيام بإقصاء كل العمليات الداخلية.
- قام مجلس المعايير المحاسبية الدولية باستحداث معيار الإبلاغ المالي رقم 10 (IFRS10) بهدف إدراج بعض التحسينات على المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 (IAS 27) القوائم المالية المجمعة والفردية من أجل تلبية حاجات مستخدمي القوائم المالية الموحدة .
- يعتمد النظام المحاسبي المالي على طريقة التكامل الشامل عند إعداد الحسابات المدمجة وذلك وفقا لما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية التي تنص على أنه في الميزانية يتم الأخذ بالعناصر ممتلكات الكيان المدمج فيما عدا سندات الكيانات المدمجة، واحلال محل القيمة المحاسبية لتلك السندات غير مأخوذ بها مجموع عناصر الأصول والخصوم المكونة لرؤوس الأموال الخاصة لهذه الكيانات المحددة حسب قواعد الإدماج
- إعتد معيار الإبلاغ المالي رقم 10 على مفهوم جديد للسيطرة قائم على ثلاث عناصر أساسية ترتكز على السلطة على الأعمال المستثمر فيها، لديها حقوق في العوائد المتقلبة من ارتباطها بالأعمال المستثمر فيها، القدرة على استخدام سلطتها على الأعمال المستثمر فيها للتأثير على مبلغ العوائد الكيان المستثمر فيه بينما أعطى النظام المحاسبي المالي تعريفا لموضوع السيطرة بما يوافق المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 "IAS27" الذي اعتبرها على أنها سلطة توجيه السياسات المالية والعملياتية لكيان بغية الحصول على منافع من أنشطته ويفترض وجودها في الحالات التالية: الامتلاك المباشر أو غير المباشر لأغلبية حقوق التصويت في كيان آخر السلطة على أكثر من 50% من حقوق التصويت مُحصل عليها في إطار اتفاق مع الشركاء
- الآخرين أو المساهمين، سلطة تعيين أو إنهاء مهام أغلبية مسيري كيان آخر

الهوامش:

¹ مقدمي أحمد، النظام المحاسبي والجبائي لمجمع الشركات "دراسة حالة مجمع صيدال"، مذكرة ماجستير في

العلوم الاقتصادية، تخصص التحليل الإقتصادي، جامعة الجزائر، 2005-2006، ص 7

² المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2012، ص

73

³ Mohammed Cid benaibouche, **Comptabilité des sociétés conforme aux normes et au scf** , OPU,2010,p89

⁴ Tayeb Zitouni, **Comptabilité des sociétés**, Edition Berti, Alger,2003,p61

⁵ جمعة هوام ، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، ديوان

المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009-2010 ص147

⁶ أحمد قايد نور الدين، محاسبة الشركات الاندماجية، دار زهران، الأردن، 2014 ص ص 69-73

⁷ Odile Dandon et Philippe Dandon , **La consolidation Méthodologie et pratique** , Expert comptable Media France , 1998 , P44 .

⁸ محمد أبو نصار، حميدات جمعة فلاح، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية-الجوانب النظرية والعلمية-، دار وائل، عمان، 2008 ص426

⁹ أحمد قايد نور الدين، محاسبة الشركات (إعداد القوائم المالية الموحدة لإندماج الشركات والشركات القابضة)، دار علي بن زيد للطباعة والنشر، الجزائر، ص 77

¹⁰ Mabrouk Hocine , **Code de commerce** ,Edition Dahleb, Algérie ,1999, P 340 .

¹¹ Idem , P 340

¹² Idem , P 342

¹³ القرار الوزاري المتعلق بتنظيم الحسابات المجمعية والكيانات بصفة عامة، الجريدة الرسمية للجمهورية

الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، الصادر في 25 مارس 2009

¹⁴ IFRS 10 Consolidated Financial Statements , p1 consulté sur le site www.iasplus.com

¹⁵ Norme internationale d'information financière 10 États financiers consolidés , p1

¹⁶ Journal Officiel de L'union européenne, règlement n 1254-2012, la commission du 11 Décembre 2012, p4

¹⁷ نفس المرجع السابق، ص ص 33

¹⁸ خليل طيار، باديس بن عيشة، تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الأعمال الجزائرية، مجلة

الباحث، جامعة ورقلة، العدد16، 2016، ص225

