

تجليات مبدأ أولوية الجوهر الإقتصادي على المظهر القانوني

في النظام المحاسبي المالي

THE IMPLICATIONS OF THE PRINCIPLE OF FACT BEFORE APPEARANCE ON THE FINANCIAL ACCOUNTING SYSTEM

عمر قيرة

كلية العلوم الإقتصادية

جامعة محمد الصديق بن يحيى

الجزائر

guira82amor@gmail.com

ملخص:

تهدف هذه الأوراق البحثية إلى تسليط الضوء على أحد المبادئ المحاسبية الراسخة في معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، ألا وهو مبدأ أولوية الجوهر الإقتصادي على المظهر القانوني، الذي على أساسه يتم كل من إعداد الكشوف المالية للمجمعات (الحسابات المدججة) والمعالجة المحاسبية لعقود الإيجار-تمويل في ضل العديد من الأنظمة المحاسبية. الإهتمام سوف ينصب كذلك حول كيفية تجسيد هذا المبدأ في إعداد الحسابات المدججة والاعتراف بالأصول المستخدمة في إطار عقود إيجار تمويل لدى المستأجر، لاسيما من خلال تغليب معيار السيطرة الفعلية على الملكية. وتوصلت هذه الأوراق إلى النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF) اقتبس بصفة كلية من معايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق بمعالجة هاتين القضيتين المحاسبيتين.

الكلمات المفتاحية: مبدأ أولوية الجوهر على الشكل، عقود الإيجار تمويل، الحسابات المدججة.

Abstract:

The purpose of these papers is to highlight one of the established accounting principles in (IAS / IFRS), namely the principle of fact before appearance, used as basis by which the preparation of the consolidated financial statements and finance lease accounting treatment , of many accounting systems. Attention will also be paid to how this principle can be reflected in the accounting of these two matters by the lessee, in particular by the pre-eminence of the principle of effective control over that of ownership.

These papers conclude that the Algerian Financial Accounting System (SCF) taken entirely into these two issues from the (IAS / IFRS).

Key words: SCF, (IAS / IFRS), finance lease, consolidated financial statements.

1. مقدمة:

يعتقد الكثير من ذوي الخلفية المتواضعة في ميدان المحاسبة المالية، أن هذه الأخيرة مجرد تقنية لتجميع، تبويب وعرض المعطيات عن الأحداث الاقتصادية وتوصيلها إلى مستخدميها العديدين، مهملين الجانب النظري والفلسفي لهذه الأدبية. لكن في حقيقة الأمر المحاسبة بصفة عامة والمحاسبة المالية بصورة خاصة، علم له مبادئ وأصول، تتحكم في عمليتي التسجيل والإفصاح المحاسبيين برمتها، ومن دونها لا يمكن الحديث عن ما يعرف بالنظرية المحاسبية التي تمثل الإطار العام لوضع وتطوير المبادئ والمعايير المحاسبية وجعلها تلم بالمستجدات في مجال الإقتصاد والأعمال وتسمح بالمحاسبة عنها. وفي هذا الصدد يجب أن تتبع النظرية المحاسبية الممارسة المحاسبية، وهذه الأخيرة يجب تحييط بجميع الأحداث والمعاملات الإقتصادية، سواء كانت تقليدية أو مستجدة، من قبيل عقود المشتقات، عقود الإمتياز، عقود الإيجار تمويل... إلخ.

وتشكل المبادئ المحاسبية الأرضية الصلبة التي تقوم عليها الممارسات المحاسبية، إذ أن كل تسجيل محاسبي يجب أن يستند إلى مبدأ محاسبي متعارف عليه، وأنه في ضل غياب هذا المبدأ أو عدم التعارف عليه، يصبح ذلك التسجيل خروجاً عن المبادئ المحاسبية وبالتالي لا يعتد بمخرجات عملية المحاسبة من أساسها وتفقد جدواها.

وفي هذا الصدد يشكل مبدأ أولوية الجوهر الإقتصادي على المظهر القانوني، واحداً من المبادئ المحاسبية التي جاءت لجعل المحاسبة المالية تماشى مع التطورات التي يعيشها عالم الأعمال اليوم، من جهة، وتعبير عن حقيقة الواقع الإقتصادي للمؤسسة، من جهة أخرى. إذ إنسم الإقتصاد العالمي في الأونة الأخيرة بسيادة ظاهرتين منفصلتين، هما تحول العديد من الكيانات الإقتصادية إلى مجتمعات وزيادة ميل الكيانات الإقتصادية نحو الإقتصاد الخدمي وتفضيل إيجار الأصول على إمتلاكها، لكنهما تجتمعان في أنهما ذات علاقة وطيدة بمبدأ أولوية الجوهر الإقتصادي على المظهر القانوني.

هذا وتبنى النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF)، في جوانب عديدة منه، مقتضيات معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) لاسيما فيما يتعلق بتقديم الصورة الصادقة والوفية حول الواقع الإقتصادي الكيانات الإقتصادية. وعلى هذا الأساس عالج هذا النظام عقود الإيجار- تمويل (contrats de location- financement) وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم 17 (IAS17)، الذي يتبنى مبدأ أولوية الجوهر الاقتصادي على المظهر القانوني، كما أعترف هذا النظام بكل من الحسابات المدججة والحسابات المجمعة (المركبة). ومن هنا تبرز الإشكالية التالية:

كيف يتجلى مبدأ أولوية الجوهر الاقتصادي على المظهر القانوني في المحاسبة على عقود الإيجار- تمويل وإعداد الحسابات المدججة، وفقاً للنظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF).

2. مفهوم أولوية الجوهر الاقتصادي على المظهر القانوني: la prééminence de la substance sur la forme

حتى تعبر المعلومات المالية المتضمنة في الكشوف المالية بصدق عن الأحداث والمعاملات المالية التي حدثت في الفترة، فمن الضروري أن تعرض ويتم المحاسبة عنها وفقاً لجوهرها الاقتصادي وليس فقط حسب شكلها القانوني. ففي بعض الأحيان لا تتوافق الحقيقة الاقتصادية لبعض العمليات مع الشكل القانوني لها، ومن هذه العمليات نجد مثلاً عقود الإيجار تمويل (les contrats de location-financement)، وهي عقود تقع على أصول ثابتة مادية بين مستأجر (غير مالك، لكن يستخدم الأصل بصفة دائمة) ومؤجر (مالك للأصل ولكن لا يستفيد من أغلب المزايا الاقتصادية العائدة من الأصل)، حيث يسمح هذا المبدأ للمستأجر بتسجيل وإهلاك الأصل الذي يستغله في إطار عقد إيجار تمويل في كشوفه المالية وذلك على الرغم من أن المالكية القانونية للأصل مازالت بجوزة المؤجر.

كما يوفر أيضاً هذا المبدأ أساساً لإعداد الكشوف المالية الموحدة (المدججة أو المجمعة) وذلك من خلال اعتبار مجمع الشركات ككيان واحد.

3. تجليات مبدأ أولوية الجوهر على الشكل: يتجلى هذا المبدأ في عدة مناحي ترتبط بالمعالجة المحاسبية لعقود الإيجار وفي إعداد الكشوف المالية المدججة، ويمكن تقديم هذه التحليلات من خلال مايلي:

1.3 تجليات مبدأ أولوية الجوهر على الشكل في عقود الإيجار تمويل:

يعرف المعيار المحاسبي الدولي رقم 17 (IAS17) عقود الإيجار بكونها « إتفاقيات يقوم من خلالها المؤجر bailleur بالتخلي للمستأجر preneur، ولمدة محددة، عن حق إستخدام أصل في مقابل دفعة أو سلسلة من الدفعات»⁽¹⁾. ووفقاً لهذا المعيار يتجلى مبدأ أولوية الجوهر على الشكل في تصنيف عقود الإيجار إلى عقود إيجار بسيطة وعقود إيجار تمويلية. حيث أنه و خلافاً لما قد ينطوي عليه شكل عقد الإيجار من الناحية القانونية، يتم تغليب الواقع الإقتصادي للمعاملة و تصنيف عقود الإيجار وفقاً لدرجة تحمل كل من المستأجر والمؤجر للمزايا والمخاطر المرتبطة بملكية الأصل محل عقد الإيجار. وعلى هذا الأساس تعد عقود الإيجار التي تتضمن تحويل المزايا والمخاطر المرتبطة بالأصل محل العقد، عقود إيجار تمويل، في حين تعد العقود الأخرى عقود إيجار بسيط. وهناك العديد من المؤشرات التي يستدل بها من أجل معرفة درجة تمتع المستأجر بالمزايا المرتبطة بالأصل وتحمله للمخاطر وبالتالي السماح له بتسجيل الأصل ضمن كشوفه المالية من عدمه، وتمثل هذه المؤشرات فيمايلي:

1.1.3 سعر تنفيذ خيار شراء الأصل: حتى يتمكن أطراف عقد الإيجار من تصنيفه في الفئة الخاصة به (تمويلي، تشغيلي) ومن تم تسجيله محاسبياً بالطريقة الصحيحة، يجب أن يكون، ومنذ تاريخ إبرام العقد، سعر تنفيذ خيار شراء الأصل منخفض بما يكفي (بصفة محسوسة) عن قيمته العادلة في السوق في تاريخ التنفيذ. وذلك حتى تتوفر لطرفي العقد أكادة معقولة بأن المستأجر سوف ينفذ خيار الشراء ويقوم بشراء الأصل في نهاية مدة الإيجار وبالتالي يحدث تحويل كل المزايا والمخاطر المرتبطة بالأصل من المؤجر إلى المستأجر. وفي هذا الصدد يتفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 17 (IAS17) الصادر سنة 2003، مع

المعيار المحاسبي الأمريكي (SFAS 13)، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) سنة 1976.

2.1.3 مدة عقد الإيجار: في الحالة التي لا يتضمن فيها عقد الإيجار منح خيار شراء للمستأجر أو أن سعر التنفيذ المتضمن في هذا الخيار غير تحفيزي، يتم إعتقاد على سبيل المثال مدة العقد للإستدلال على أن هذا الأخير يؤدي إلى تحويل كل أو جل المنافع والمخاطر المرتبطة بالأصل، وفي هذا الصدد يجب أن تغطي هذه الفترة القسط الأطول (الأساسي) من مدة الحياة الإقتصادية للأصل، حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 17 (IAS17) و75% وفقاً للمعيار المحاسبي الأمريكي (SFAS13). وهنا يعد المعيار الأمريكي (SFAS13) أكثر تحديدا من المعيار المحاسبي الدولي رقم 17 (IAS17)، حيث يستعمل هذا الأخير عتبة كمية (75%) في حين يترك الأول الباب مفتوحاً أمام تقديرات المحاسب¹

3.1.3 قيمة دفعات الإيجار: القيمة المحينة للمدفوعات الدنيا التي يقدمها المستأجر إلى المؤجر وبصفتها مبلغ يعبر عن المزايا والمخاطر التي حولها هذا الأخير للطرف الأول، تعتبر من المؤشرات التي يستدل على أساسها على نسبة المزايا والمخاطر المحولة إلى المزايا والمخاطر الكلية العائدة للأصل. وفي هذا الإطار يقتضي المعيار المحاسبي الدولي رقم 17 (IAS17) أن تغطي هذه المدفوعات غالبية القيمة العادلة للأصل محل عقد الإيجار، ويذهب المعيار الأمريكي (SFAS13) أبعد من ذلك ويشترط أن تغطي هذه المدفوعات 90% من القيمة العادلة للأصل².

4.1.3 خصوصية الأصل: يقصد بخصوصية الأصل أن المستأجر هو الوحيد القادر على استخدامه من دون إجراء تحويلات (تعديلات) جوهرية عليه. وبالتالي من الواضح أن هذا الأصل قد تم شراؤه من طرف المؤجر من أجل تأجيره (على الأرجح في إطار عقود إيجار

¹ - Hervé Stolowy, Michel J Lebas, Georges Langlois, comptabilité et analyse financière : une perspective globale, 1 er édition, De Boeck, Bruxelles 2006, p575.

² - Ross M. Skinner, J. Alex Milburn, Normes comptables (adaptation francaises par Nadi Chlala et Jaques Forin), ERPI, Canada 2003, p 322.

تمويل) وأن أغلب المزايا الاقتصادية العائدة منه سوف يتحصل عليها هذا الأخير وبالطبع هو من يتحمل المخاطر المترتبة عليه.

5.1.3 عقود الإيجار في النظام المحاسبي المالي: لقد تبني النظام المحاسبي المالي الكثير من مبادئ معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، لاسيما فيما يخص المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار - تمويل، إذ يقتضي ضرورة تثبيت الأصول (الإعتراف بالأصول) التي يستخدمها مستأجر في إطار عقد إيجار تمويل، ويتوفر فيها شرط من الشروط المذكورة أعلاه وفقاً لمبدأ أولوية الجوهر على الشكل، وذلك من خلال تسجيله في جانب الأصول (أصل ثابت) والخصوم (دين مالي) بقيمته الحقيقية أو بالقيمة المحينة المدفوعات الدنيا، أيهما أقل، وذلك في كل من الحسابات الفردية والمدمجة على حد سواء.

وعلى العموم يمكن القول أن أهم تجلّي لمبدأ أولوية الجوهر على الشكل في التسجيل المحاسبي لعقود الإيجار - تمويل، تمثل في تحويل هذه العقود من معاملة خارج الميزانية (transaction hors bilan) إلى التزام مسجل في الميزانية ويؤثر على وضعيتها المالية، ملاءتها وتكلفة رأسمالها³.

هذا وتجدر الإشارة إلا أن النظام المحاسبي المالي (SCF) لم ينحو نحو المقاربة الفرنسية في تبني مبدأ أولوية الجوهر عن الشكل، حيث لا يسمح المخطط المحاسبي الفرنسي العام 2005 برسملة الأصول محل عقود إيجار تمويل عند إعداد الحسابات الفردية في حين يسمح بذلك بمناسبة إعداد الحسابات المدمجة⁴، شأنه في ذلك شأن النظام المحاسبي الإيطالي⁵.

³ - Ross M. Skinner, J. Alex Milburn, opt cit, p 317.

⁴ - Catherine Mailet-Baudrier, Anne Le Manh . Normes comptables internationales IAS/IFRS, BERTI Editions, Paris 2006, p 58.

⁵ - Hervé Stology, Michel J Lebas, Georges Langlois, opt cit, p576.

2.3 تجليات مبدأ أولوية الجوهر على الشكل في الحسابات المدمجة:

يشهد الواقع الاقتصادي أن العديد من الكيانات الاقتصادية في العقود الأخيرة أصبحت عبارة عن مجموعات Groupes. وذلك بفعل الموجات المتعاقبة لتقارب وتجميع المؤسسات Rapprochement et regroupement des entreprises، على العديد من الأصعدة الوطنية الجهوية والعالمية.

2.3. 1 مفهوم تجميع المؤسسات:

حسب معيار الإبلاغ المالي رقم 03 (IFRS 03)، تجميع المؤسسات هو عبارة عن « تجميع الكيانات أو الأنشطة المتميزة، في كيان واحد يقدم كشوف مالية. وفي أغلب حالات تجميع المؤسسات تقوم مؤسسة معتدية (acquéreur) بإحكام سيطرتها على واحد أو مجموعة من الأنشطة أو المؤسسات المعتدى عليها (acquire)»⁶. في الواقع العملي هناك العديد من السيناريوهات للقيام بعملية تجميع مؤسسات، وذلك كمايلي⁷:

_ قيام الشركة X بالسيطرة على الشركة Y من خلال قيام الأولى بشراء عدد كافي من أسهم الثانية في مقابل سيولة أو أسهم. في هذا السيناريو تبقى الشركة Y موجودة قانوناً ولكن تصبح فرع filiale تابع للشركة X التي تعتبر الكيان المسؤول عن الإبلاغ المالي.

_ قيام الشركة X باقتناء كامل الشركة Y حيث تحل وتختفي هذه الأخيرة من الناحية القانونية ويتم إدماج مجموع أصولها وخصومها في حسابات الشركة X. وتسمى هذه العملية بعملية إندماج من خلال التحويل العام للذمة Transmission Universelle du Patrimoine.

⁶ - IFRS 03.

⁷ - Hervé Stolowy, opt cit, p 614.

_ قيام الشركة X و الشركة Y بإتخاذ قرار مشترك بتجميع كل أنشطتهما وتشكيل كيان جديد Z. من الناحية القانونية تختفي كل من X و Y ويتم تحويل أصولهما من خلال آلية التحويل العام للذمة Transmission Universelle du Patrimoine إلى الشركة Z.

_ قيام الشركة X و الشركة Y بإتخاذ قرار مشترك بتجميع كل أنشطتهما تحت رقابة وسيطرة شركة قابضة تملك كل منهما، لكن وعلى النقيض من الحالة السابقة، لا تختفي أي من الشركتين بل يتم مبادلة أسهمهما باسهم الشركة القابضة H ، التي تصبح بدورها المساهم الوحيد في رأسمال الشركة X و الشركة Y . ويتم دمج أنشطة، أصول وخصوم كلتا الشركتين في حسابات الشركة القابضة.

_ قيام الشركة X بالشراء المباشر لكل أصول الشركة Y بدون شراء اسهمها، بحيث تستلم هذه الأخير بإستلام سعر بيع أصولها، الذي تستخدمه في دفع ديونها وتوزيع السيولة على مساهميها قبل أن تحل نفسها أو تبدأ نشاط جديد.

كل هذه العمليات وعلى إختلافها من الناحية القانونية، التركيبة المالية ومصير الشركات الداخلة فيها ومساهميها، تشترك في أمر واحد هو أنها تؤدي إلى تشكيل مجمع مؤسسات (groupe des entreprises). ويعرف المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 (IAS 27) المجمع بأنه عبارة عن « شركة أم وكل فروعها»⁸. من الناحية المظهر (الشكل) القانوني كل من الشركة الأم (مركز المجمع) والشركات التي تراقبها (الفروع)، تمتلك الشخصية القانونية (المعنوية)، في حين المجمع ككل (الشركة الأم والفروع مجتمعة) ليس له وجود قانوني، وذلك في جميع الأنظمة القانونية في العالم ماعدا ألمانيا⁹ أما من ناحية الواقع الاقتصادي فالمجمع موجود فعلاً ويمارس نشاطه من خلال العلاقات المالية الموجودة بين مركزه والفروع التابعة له ، وهذه العلاقات المالية هي عبارة عن مساهمات مالية معتبرة مقرونة

⁸ -IAS 27.

⁹ - Hervé Stolowy, Michel J Lebas, Georges Langlois, opt cit, p615.

بالحقوق السياسية المرتبطة بما المتمثلة في حقوق التصويت¹ و/أو معاملات مالية بشروط غير سوقية. وبالتالي لا يمكن اعتبارها وكأنها غير موجودة بحجة عدم حيافة الجمع للشخصية القانونية. كما أن هناك العديد من الأطراف التي يهتما نشاط الجمع من قبيل المساهمين والمستثمرين ويطلبون لذلك الحصول على معلومات مالية تخص الجمع، وهو الأمر الذي يتطلب إعداد كشوف مالية مدمجة للمجمع (حسابات مدمجة *comptes consolidées*). إن إعداد الكشوف المالية للمجمع هو إعداد كشوف مالية لكيان إقتصادي غير موجود قانوناً ولا تسمح نظرية المظهر (الشكل) القانوني بذلك، لكن هناك ضرورة وحدوى كبيرين يقتضيان إعداد الحسابات المدمجة للإبلاغ المالي عن أنشطة الجمع ككل إنطلاقاً من كون الجمع موجود فعلاً (وليس قانوناً)، وهذا الأمر يتم بناء على المبدأ المحاسبي الراسخ المتمثل في مبدأ أولوية الجوهر الإقتصادي على المظهر القانوني.

2.3. 2 منفعة وجدوى إعداد الحسابات المدمجة:

تتبع أهمية الحسابات المدمجة إنطلاقاً من كون الحسابات الفردية (الحسابات الإجتماعية) للشركة الأم لاتقدم المعلومات اللازمة فيما يخص النتائج المحتملة، الأصول والخصوم المتعلقة بالمجمع، وفي مايلي سوف نحاول تقديم بعض العيوب المرتبطة بعدم قدرة الحسابات الفردية للشركة الأم على تمثيل نشاط المجمع ككل:

_ في حالة كون الشركة الأم شركة قابضة فقط (أي يقتصر نشاطها على إمتلاك وإدارة أسهم الشركات التابعة للمجمع وتنسيق أنشطتها، دون أي مشاركة مباشرة في اي نشاط صناعي أو تجاري أو خدمي)، وبالتالي فإن بنود حساب نتائجها سوف تقتصر على مايلي:

- لاتوجد فيه بنود تقليدية مثل (رقم الأعمال)، (تكلفة البضاعة المباعة) أو (مشتريات)؛

- تتمثل الإيرادات (المنتجات) في الغالب في عمليات التسيير التي تفوثر مقابل الخدمات التي تقدمها الشركة الأم إلى الشركات التابعة (الفروع)، وكذلك عوائد المحفظة التي تمثل مجموع الأرباح المحصلة من توزيعات الشركات التابعة؛
- الأعباء تتلخص في الأعباء الإدارية (أعباء المستخدمين وإهتلاكات العتاد) المرتبطة بفريق تنسيق دو عدد منخفض، حيث من المعروف أن عدد المستخدمين العاملين في الشركة الأم عندما يقتصر نشاطها على إدارة الحصص يكون منخفض كثيراً مقارنة بعدد المستخدمين العاملين في الفروع (على سبيل المثال تعداد العاملين في المقر الإجتماعي لـ Saint Gobain في باريس لا يتجاوز 237 مستخدم في حين يصل عدد العاملين في مجمع Gobain Saint 175760 عامل)¹⁰.
- أما بالنسبة لميزانية الشركة القابضة فيمكن أن تتضمن الإختلالات التالية:
 - من المحتمل أن لا تتضمن أي مبلغ مهم (أو مناسب) للحقوق على الزبائن، للديون تجاه موردين المخزونات؛
 - قيمة الأصول الثابتة العينية والمعنوية غالباً ما تكون منخفضة؛
 - في المقابل مبلغ الأصول الثابتة المالية يكون كبير، لأنه يمثل تكلفة اقتناء أسهم الشركات التابعة (الفروع)؛
- هذا و على الرغم من أن الكشوف المالية الفردية (الحسابات الفردية) للشركات الأم غير الصرفة (أي تلك الشركات تمارس أنشطة تجارية أو صناعية أو خدمية إضافة لنشاط إدارة وتنسيق عمل الشركات التي تمتلك حصص فيها)، أكثر تمثيلية من تلك الخاصة بالشركات القابضة الصرفة. وذلك لأنها تترجم على الأقل النشاط الإقتصادي للشركة الأم دون تجاهل نتائج النشاط المالي لها. إلا أنه يعترضها بعض الإختلالات من حيث أنها بعيدة عن إعطاء صورة وفيه عن إمكانيات المجمع، المخاطر التي يتعرض لها، أصوله وخصومه. وهذا ناتج عن أن أهمية العوائد المالية وعلاوات التسيير تخفي علاقات المجمع مع السوق الحقيقي (الزبائن، الموردين).

¹⁰ - rapport annuel de Saint Gobain 2004

وعلى هذا أساس هذه الإختلالات التي تعتري قدرة الحسابات الفردية على تمثيل الواقع الإقتصادي للمجمع والتعبير عنه بكل صدق ووفاء، يجب إعداد كشوف مالية تمثيلية لنشاط المجمع. ولقد تكفل المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 (IAS 27) بتقديم تعريف للكشوف المالية المدججة بأنها «الكشوف المالية للمجمع مقدمة كما لو تعلق الأمر بكيان اقتصادي واحد»¹¹. وتهدف الكشوف المالية المدججة إلى تقديم صورة للوضعية المالية والمعاملات المنجزة من طرف مجمع إقتصادي متكون من شركات مستقلة قانوناً¹².

3.2.3 الحسابات المدججة وطبيعة العلاقة بين الشركة الأم والكيانات المشكلة للمجمع:

تكمن أهمية طبيعة العلاقة بين الشركة الأم والكيانات الأخرى المشكلة للمجمع في أنها تحدد الطريقة التي تعامل بها الكشوف المالية الفردية لكل كيان ضمن عملية إعداد الكشوف المالية للمجمع، وهذه العلاقة يمكن أن تكون رأسمالية *capitalistique*، تعاقدية *contractuelle* أو ذات طبيعة أخرى.

3.2.3.1 معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS): تركز هذه المعايير على مقارنة الجوهر

الاقتصادي في الحكم على المعاملات في مجال ممارسة السيطرة فيما بين الكيانات الاقتصادية، حيث تعترف معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) بثلاث مستويات لرقابة الكيان المدمج (المهيمن) على الكيانات التابعة، وهذه المستويات هي:

أ. السيطرة **controle**: وتتمثل حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 27: الكشوف المالية المدججة والفردية (IAS 27) في إمتلاك الشركة الأم لسلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية لكيان آخر (فرع)، من أجل الحصول على منافع من أنشطته. وعلى العموم هناك ثلاث كفاءات لممارسة السيطرة (الرقابة)^{2*} **contrôle**، وهي كالأتي¹³:

¹¹ - IAS 27.

¹² - Wolfgang Dick, Franck Missonier Piera, comptabilité financière en IFRS, 2^{eme} édition, Pearson Education, paris, 2009, p 235.

¹³ - Wolfgang Dick, Franck Missonier Piera, opt cit , pp 236-239.

_السيطرة القانونية **contrôle de droit**: وتتمثل في السيطرة بصورة مباشرة أو غير مباشرة على أكثر من نصف حقوق التصويت في الشركة المستهدفة. وهنا يعتد بحقوق التصويت المتحكم فيها وليس بنسبة الحصص المملوكة، إذ أن هناك العديد من الحالات التي تؤدي إلى حدوث عدم توافق بين حقوق التصويت المتحكم فيها ورأس المال المملوك، مثل إصدار الأسهم بحق التصويت المتعدد أو المضاعف، الأسهم بدون حق تصويت، السندات القابلة للتحويل، العهود بين المساهمين.

_السيطرة الواقعية **contrôle de fait** : ويقصد هنا الحالة التي لا تمتلك فيها الشركة الأم أغلبية حقوق التصويت في كيان ما ولكنها بالرغم من ذلك تسيطر عليه واقعياً، مستغلة في ذلك تشتت باقي المساهمين وسلوكهم السليبي (صناديق المعاشات، شركات رأسمال المخاطر وصغار المساهمين)، ومن أوجه هذا الصنف من السيطرة نجد مايلي:

- السيطرة على أكثر من نصف حقوق التصويت بناء على اتفاقيات وعقود مع مستثمرين آخرين؛
- القدرة على إدارة السياسات المالية والعملياتية للشركة المستهدفة بناء على نص تنظيمي أو عقد ما؛
- امتلاك سلطة تعيين وإقالة أغلبية أعضاء مجلس الإدارة أو في الهيئة المخولة بإدارة الشركة المستهدفة؛
- امتلاك القدرة على جمع حقوق التصويت في اجتماعات مجلس الإدارة أو في اجتماعات الهيئة المخولة بالإدارة والإشراف على الشركة المستهدفة؛

_السيطرة التعاقدية **contrôle contractuel**: وهي الكيفية التي تسمح للشركة الأم بممارسة السيطرة بناء على شروط تعاقدية أو قانونية أساسية. وهذا النوع من السيطرة يمكن أن يكون حتى في حالة عدم إمتلاك الشركة الأم لأي حق تصويت أو نسبة في رأسمال الكيان المسيطر عليه.

ب.الرقابة المشتركة **contrôle conjoint** : يقصد بالرقابة المشتركة تلك الحالة التي تراقب فيها شركة (أو أكثر) مؤسسة، بحيث لا يمكن لأي من الأطراف (les co-entrepreneurs) إتخاذ قرار

بصفة منفردة كما لا يمكن لأي واحد من بينهم فرض إرادته على الآخرين. ولا يمكن الحديث عن وجود رقابة مشتركة إلا في حالة كون القرارات الإستراتيجية، المالية والتشغيلية تتخذ بإجماع كل الأطراف المتعاقدة¹⁴. من بين الخصائص المميزة لهذا النوع من الكيانات الإقتصادية التي تسمى بالمؤسسة المشتركة (co-entreprise) لا يرتبط إقتسام السلطة بالضرورة بتوزيع رأس المال بين الأطراف المتعاقدة³.

ج. بالتأثير الملحوظ **l'influence notable**: يتمثل التأثير الملحوظ في سلطة المشاركة في إتخاذ القرارات المرتبطة بالسياسة المالية والعملياتية للمؤسسة المتحكم فيها، دون ممارسة أي رقابة مطلقة أو رقابة مشتركة على هذه السياسات. ولقد تطرق المعيار المحاسبي الدولي رقم 28: المساهمات في المؤسسات المشاركة (IAS 28) إلى أهم المؤشرات التي تدل على وجوده، وهي كما يلي¹⁵:

- فيما عدا إثبات العكس، يكون التأثير الملحوظ في حالة امتلاك شركة ما، بصفة مباشرة أو غير مباشرة (مثلاً من خلال فرع تابع) لـ 20% أو أكثر من حقوق التصويت في المؤسسة المستهدفة؛
- في حالة امتلاك شركة لأقل من 20% من حقوق التصويت في المؤسسة المستهدفة يمكن لها إثبات تمتعها بتأثير ملحوظ؛
- وجود مساهمة مهمة أو حصة أغلبية مملوكة لشركة أخرى لا ينفي بالضرورة أن الشركة تحوز على تأثير ملحوظ، وذلك لأن التأثير الملحوظ يعني المشاركة في وضع السياسات المالية والتشغيلية وليس التحكم الكلي في المؤسسة المستهدفة.
- وجود التأثير الملحوظ يتجسد في العادة من خلال واحد أو أكثر من المؤشرات التالية:
 - التمثيل في مجلس إدارة الشركة المستهدفة أو في الهيئة المخولة بالإدارة؛

¹⁴ - IAS 31.

¹⁵ - code IFRS : Normes et interprétations, 3^{eme} EDITION, Groupe Revue Fiduciaire, Paris 2007, p 295.

- المشاركة في عملية إعداد السياسات، لاسيما المشاركة في اتخاذ القرارات المتعلقة بتوزيعات الأرباح والتوزيعات الأخرى؛
- وجود معاملات ذات معنوية بين الشركة والشركة المستهدفة؛
- تبادل المستخدمين بين الشركة والشركة المستهدفة؛
- تبادل المعلومات التقنية الأساسية بين الشركتين؛

هنا تجدر الإشارة أنه من الواضح في المعايير الثلاثة (IAS 27, IAS 28) يتقدم مبدأ الرقابة (contrôle) على مبدأ الملكية (propriété)، بحيث يكون للمبدأ الأول الكلمة العليا في تحديد محيط الإدماج (périmètre de consolidation) والذي يشكل الحد الفاصل بين الكيانات القابلة للإدماج وتلك غير القابلة للإدماج. وعلى هذا الأساس يمكن أن يتم إدماج حسابات كيان لا تمتلك فيه الشركة الأم أي حصة ولكن تتمتع بالرقابة الفعلية عليه، ولا يتم إدماج حسابات كيان آخر تمتلك فيه الشركة الأم حصة أغلبية لكن لا تمارس أي رقابة فعلية عليه¹⁶.

2.3.2.3 إدماج الحسابات في فرنسا: في بادئ الأمر تبنت المرجعية المحاسبية الفرنسية مقارنة «المظهر القانوني» كأساس لتصنيف المعاملات بين الكيانات الاقتصادية في هذا المجال وتجلى ذلك في نصوص قانون الشركات الفرنسي الصادر في سنة 1966 والنصوص المتعلقة بالإدماج المحاسبي التي ألحقت به، ولذلك فهو يعد بصفة رئيسية بواقعة ملكية الأسهم وحقوق التصويت، وتتمثل ترتيباته فيما يلي¹⁷:

- عندما تمتلك الشركة بصفة مباشرة أو بصفة غير مباشرة جزءاً من رأس المال يعطيها أكثرية حقوق التصويت في الجمعيات العامة لشركة أخرى؛

¹⁶ - Robert Obert, pratique des normes IFRS, 4 édition DUNOD, Paris, 2008, p 133.

¹⁷ - ميشال جرمان، المطول في القانون التجاري: الشركات التجارية، الطبعة 18، ترجمة منصور القاضي وسليم حداد، مجد، بيروت 2008، ص 909.

- عندما يتوفر للشركة وحدها أكثرية حقوق التصويت في شركة أخرى بموجب اتفاق معقود مع شركاء آخرين أو مساهمين وليس ضد مصلحة الشركة؛
- عندما تحسم الشركة في الواقع، القرارات في الجمعيات العامة لشركة أخرى، بواسطة حقوق التصويت التي تتوفر لها (الرقابة الواقعية)، وهذه الحالة تتعلق بالوضع الذي يكون فيه شريك قادر على توجيه شركة بفضل توزيع الأسهم على عدد كبير من الأشخاص _ الطبيعيين والاعتباريين _ مع أنه لا يتمتع بأكثرية حقوق التصويت. يفترض وجود هذه الرقابة الواقعية عندما تتوفر لشركة ما، بصورة مباشرة أو غير مباشرة، جزء من حقوق التصويت أعلى من 40% ولا يمتلك شريك آخر نسبة أعلى أو تساوي النسبة المذكورة.

كما يوضح قانون الشركات الفرنسي العلاقة بين الشركة القابضة و الشركات المستهدفة كمايلي:

- تعتبر الشركة فرعاً تابعاً لشركة أخرى عندما تمتلك هذه الأخيرة أكثر من نصف رأسمالها؛
- عندما تمتلك شركة جزءاً من رأسمال شركة أخرى يتراوح بين 10 و 50% تعتبر الأولى مشاركة في الثانية *entreprise associée*؛

إلا أنه تجدر الإشارة إلا أن المرجعية المحاسبية الفرنسية (*référentiel comptable francais*) قد تقاربت كثيراً في السنوات الأخيرة مع معايير المحاسبة الدولية (*IAS/IFRS*) لاسيما بعد إصدار قوانين الأمن المالي في فرنسا سنة 2003، وأصبحت -مثلما هو الحال بالنسبة لـ (*IAS/IFRS*)- تعترف بثلاث أنواع من العلاقات بين الكيانات الإقتصادية (فضلاً عن إعترافها بالرقابة الحصرية الواقعية) والتي يمكن أن تؤدي إلى إلزامية إعداد حسابات مدججة من طرف الكيان المهيمن وذلك حسب ثلاث أنماط (الإدماج الإجمالي، الإدماج التناسبي والوضع في المعادلة) ، وهذه العلاقات هي السيطرة الحصرية، السيطرة المشتركة والتأثير الملحوظ.

وبالتالي لم تعد هناك إختلافات جوهرية بين المرجعية المحاسبية الفرنسية و معايير المحاسبة الدولية (*IAS/IFRS*) بعد أن تكفل قانون الأمن المالي بمواءمة تعريف السيطرة الحصرية مع تعريف السيطرة الوارد في المعيار المحاسبي الدولي رقم 27، وقام معيار الإبلاغ المالي (*IFRS9*) بإلغاء إمكانية

إستخدام طريقة الوضع في المعادلة إلى جانب طريقة الإدماج التناسبي في توحيد حسابات الكيانات المراقبة بصورة مشتركة، التي كان يسمح بها في إطار المعيار المحاسبي الدولي¹⁸ (IAS31).

3.3.2.3 إدماج الحسابات في الولايات المتحدة الأمريكية: تتميز الممارسة المحاسبية في

الولايات المتحدة الأمريكية بخصوصية مهمة في ندرة إعداد الحسابات الفردية وإنتشار الحسابات المدججة. وتختلف المعايير المحاسبية الأمريكية مع نظيرتها الدولية (IAS/IFRS) في نقطتين جوهريتين:

أ. **محيط الإدماج:** لا يدخل في محيط الإدماج حسب معيار المحاسبة المالية الأمريكي (FAS94) سوى الفروع تحوز فيها الشركة الأم (الكيان المدمج) على أغلبية حقوق التصويت وتستخدمها في ممارسة سلطة فعلية دائمة، إذ يتغاضى هذا المعيار عن الكيانات التي تمارس فيها الشركة الأم سيطرة مشتركة وتلك التي تمارس فيها تأثير ملحوظ، معترفاً بمحيط إدماج أضيق بكثير مما هو عليه الأمر في المعايير الدولية والمعايير الفرنسية.

ب. **طرق الإدماج:** بناء على محيط الإدماج المعترف به من الطبيعي جداً تعترف المعايير الأمريكية، (FAS94, ARB43, ARB51, ARB43, FAS94) فقط بطريقة الإدماج الشامل، ولا تعترف بالطرق الأخرى كطرق إدماج وإنما كطرق تقييم¹⁹.

4.3.2.3 إدماج الحسابات في النظام المحاسبي المالي الجزائري: تشير النصوص القانونية

المتضمنة للنظام المحاسبي المالي ولاسيما قرار وزير المالية المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، بأن هذا النظام الذي أعمدته الجزائر من أجل جعل المحاسبة المالية تعكس حقيقة الواقع الإقتصادي للكيانات الإقتصادية، قد تبني مبدأ أولوية الجوهر الإقتصادي على الشكل القانوني بحذافيره. ولقد تجسد ذلك من خلال الترتيبات التي يقتضيها هذا النظام فيما يخص تحديد محيط الإدماج وطرق الإدماج والتي هي نفسها التي تعترف بها معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) وكلها ترتيبات مبنية على هذا المبدأ الذي جاءت به هذه المعايير الدولية التي أوجدت من أجل تحسين جودة الإفصاح المالي.

¹⁸ - Robert Obert, opt cit, pp 158-159.

¹⁹ - Robert ibid, pp 159-160.

وحتى في الحالات الإستثنائية التي يسمح فيها لكيان بالإستعناء عن إعداد حسابات مدججة تجلّى هذا المبدأ بكل وضوح حيث تعفى الكيانات الإقتصادية من إعداد كشوف مالية مدججة لكيانات تمتلك فيها حصص (أسهم) في الحالتين التاليتين:

- الكيانات التي تواجه شروط صارمة ودائمة تتنافى مع إمكانية ممارسة الكيان المدمج للسيطرة أو النفوذ؛

الكيانات التي تمتلك الأسهم والأصول لغرض وحيد هو بيعها في مستقبل قريب؛

4. الخاتمة: تتضمن نتائج وتوصيات الدراسة

يساعد تطبيق مبدأ أولوية الجوهر الإقتصادي على المظهر القانوني في تقديم الصورة الوافية والصادقة وجعل المحاسبة أكثر تعبيراً عن الواقع الاقتصادي للكيانات الإقتصادية. فهذا المبدأ هو الذي يسمح للمجمعات بإعداد حساباتها المدججة التي تعبر عن الواقع الإقتصادي لكيان إقتصادي غير موجود قانوناً وإنما موجود بصورة واقعية فقط. كما يسمح للمحاسبة بالتعبير بصورة واقعية عن حجم الأصول التي تستخدمها والخصوم التي تتحملها، وذلك من خلال رسملة (تثبيت) الأصول التي يستخدمها الكيان الإقتصادي في إطار عقود إيجار-تمويل.

ففي حالة غياب هذا المبدأ يصبح ليس بالإمكان إعداد الحسابات المدججة كما لا يمكن تقديم الصورة الواقعية لأصول الكيانات الإقتصادية لاسيما تلك التي تلجأ إلى عقود الإيجار تمويل بكثافة. ومنه لا تتحقق الخاصية الكيفية المتمثلة في ضرورة تعبير المحاسبة عن واقع ما يحدث في الكيان المحاسب عنه بكل صدق ووفاء.

لذلك يشكل هذا المبدأ إحدى الدعائم الأساسية للوصول بالحاسبة إلى أهدافها المنشودة والتي تم من أجلها وضع معايير المحاسبة الدولية، والمتمثلة في تقديم الصورة الوفية والصادقة (True and fair view).

ولقد تبنى النظام المحاسبي المالي هذا المبدأ، حيث ألزم الكيانات الإقتصادية التي تأخذ شكل المجمعات بإعداد حسابات مدججة تعبر عن الواقع الإقتصادي لها ولاسيما عن واقع المعاملات التي تحدث بين كيانات المجمع. كما نص هذا النظام على ضرورة الإعتراف بالأصول التي تستخدمها كيانات في إطار عقود إيجار تمويل والسماح لها بتسجيلها وإهلاكها مادامت تستفيد من أغلب المزايا وتحمل أغلب المخاطر المرتبطة بها.

المراجع والهوامش:

_ ميشال جرمان، المطول في القانون التجاري: الشركات التجارية، الطبعة 18، ترجمة منصور

القاضي وسليم حداد، مجد، بيروت 2008.

_ code IFRS : Normes et interprétations, 3^{eme} EDITION, Groupe Revue Fiduciaire, Paris 2007, pp 285-286.

_ FAS94.

_ FAS161.

_ Hervé Stolowy, Michel J Lebas, Georges Langlois, comptabilité et analyse financière : une perspective globale, 1 er édition, De Boeck, Bruxelles 2006.

_ IAS 17.

_ IAS 27.

_ IAS 28.

_ IAS 31.

_ IFRS 03.

_ IFRS 09.

_ Mailliet-Baudrier C. , Le Manh A. Normes comptables internationales IAS/IFRS, BERTI Editions, Paris 2006

_ rapport annuel de Saint Gobain 2004.

_ Robert Obert, pratique des normes IFRS, 4 édition DUNOD, Paris, 2008.

_ Ross M. Skinner,J. Alex Milburn, Normes comptables (adaptation francaises par Nadi Chlala et Jaques Forin), ERPI, Canada 2003.

_ SFAS 13.

¹ - حتى تتحقق العلاقة شركة أم - فرع يجب أن تمتلك الأولى 50% من حقوق التصويت في الثانية.

² - يستعمل المرجع المحاسبي الفرنسي مصطلح (الرقابة الحصرية (contrôle exclusif).

³ - في هذا الصدد من الأفضل إستخدام مصطلح الأطراف المتعاقدة بدلاً من الشركاء أو المساهمين لأن هذا النوع من الكيانات هو في الغالب نتاج إتفاق تعاقدية بين إثنين أو أكثر من المقاولين (للمزيد حول هذا الموضوع أنظر

code IFRS : Normes et interprétations, 3^{eme} EDITION, Groupe Revue Fiduciaire, Paris 2007, pp 311-322).