



جامعة قاصدي مرباح – ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التجارية



أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة دكتوراه الطور الثالث
فرع علوم تجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية
مخبر دور الجامعة والمؤسسة الاقتصادية في التنمية المحلية المستدامة

بعنوان:

تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الأعمال الجزائرية

من إعداد المترشح: خليل طيار

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2017/10/26

أمام اللجنة المكونة من السادة:

رئيسا	أستاذ، جامعة ورقلة	مسعود صديقي
مناقشا	أستاذ، جامعة سطيف 1	بالرقي تيجاني
مناقشا	أستاذ، جامعة الجزائر 3	باديس بن عيشة
مناقشا	أستاذ ، جامعة ورقلة	محمد لحسن علاوي
مناقشا	أستاذ محاضر "أ"، جامعة ورقلة	مبارك بوعلاق
مشرفا ومقررا	أستاذ، جامعة ورقلة	مداني بن بلغيث

السنة الجامعية 2017/2016

الإهداء

إلى الوالد الكريم الذي بذل الغالي والنفيس،
لأجل أن أتم مشواري التعليمي، وانتظر بشوق ولهفة كبيرين حتى يرى هذا العمل يشرف
على ختامه.

إلى الوالدة الكريمة التي عبدت دعواتها لي طريق الخير والتوفيق.
راجيا من الله عز وجل أن يغفر لهما ويرحمهما كما ربياني صغيرا،
وأن يجعل لهما هذا العمل صدقة جارية، يصيبون أجرها وأجر من عمل بها.

إلى زوجتي الاستاذة فوزية الذي اتمنى لها كل النجاح والتوفيق لها وللوالد رابح والوالدة
حورية.

إلى جميع إخوتي وعائلاتهم وخاصة اخي الصغير عقبة
إلى جميع الأهل والأقارب وخاصة حورية التلمسانية

إلى هؤلاء جميعا أهدي هذا العمل المتواضع

خليل طيار

تقدير وعرافان

الحمد لله أوله وآخره؛
وأحمده حمدا كثيرا مباركا على هذه النعمة الطيبة النافعة
نعمة العلم والصبر؛

إلى الاستاذ المشرف الاستاذ الدكتور مداني بن بلغيث
الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته وإرشاداته القيمة سواء على مستوى الاطروحة أو على
مستوى التكوين

إلى كل مشايخي معلمي وأساتذتي ومن كان لهم فضل تلقيني العلم النافع؛

إلى الاستاذ باديس بن عيشة على صبره ومساعدتي في التحليل والنقاش طيلة مرحلة
التكوين؛

إلى الاستاذ محمود فوزي شعوبي، الاستاذ بختي ابراهيم، الاستاذ عبد الوهاب دادن على
المجهودات، التكوين، الارشادات والنصائح التي قدموها لي؛

إلى جميع أصدقائي وزملائي وخاصة الاستاذ حجة الله شاوش، فؤاد صديقي، دشاش عبد
القادر، فريد عوينات، امال مهاوة.

تقدير وعرافان خاص إلى :

❖ بدرية مرابط بصفتها "المسؤولة عن مخبر LUEDLD"، على كل الجهودات،
الدعم، التسهيلات والمساعدات التي قدمتها لي؛

❖ كنزة تليلي بصفتها "المسؤولة عن مخبر LFMFEF" على المساعدات والتسهيلات
المقدمة؛

وكل من مد لنا يد المساعدة وساهم معنا في تذليل ما واجهنا من صعوبات
وإخراج هذا العمل في شكله النهائي

الملخص

تحتفي الممارسة المحاسبية الدولية للتجميع باهتمام متزايد من الباحثين، المهنيين، الهيئات والمنظمات ضمن اتجاهين أكد على تباينهما السلوكيات الانتحارية لبعض المجمعات في بيئة الأعمال الدولية بدافع تحقيق الربح والبحث عن الأمثلة الجبائية، تحت غطاء شركات وحسابات بنكية أوف شور (Offshore) كرسست مبدأ الاحتيال والتهرب الجبائي بالتردد العالي الممارسان على نطاق دولي واسع ضمن جنات ضريبية من خلال العمليات بين فروع المجمعات عن طريق مخططات دولية متشابكة يصعب تتبعها.

تهدف الدراسة لتحديد بعض الأبعاد المحددة لبناء نموذج محاسبي وطني للتجميع في الجزائر قائم على مبدأ تحقيق التوازن بين احتياجات المجمعات تبعاً لنموذج أعمالها ومنطق نموها وتمويلها مقارنة بمصلحة المجموعة الوطنية، للقيام بذلك، اعتمد الباحث دراسة ميدانية لعرض تجربة الجزائر باستخدام وسائل البحث العلمي المتمثلة أساساً في: المقابلة، الملاحظة، والتحليل الوثائقي.

ساعد اختبار نموذج التوحيد الأوروبي للتجميع القائم على إلزام المجمعات المسعرة في البورصة بالمعايير المحاسبية الدولية وترك الاختيار لباقي المجمعات على كشف خلل بنيوي في بيئة المحاسبة الوطنية نتج من جهة عن الاختلاف مع الثقافة المحاسبية للمعايير المحاسبية الدولية وشكل تطورها، ومن جهة ثانية عدم قدرة هذه البيئة على استيعاب أنشطة المجمعات المتجهة نحو التدويل أكثر فأكثر.

الكلمات المفتاح: بيئة محاسبية جزائرية، مجموعات، تجميع محاسبي، محيط تجميع، جنات ضريبية، أوفشور، أمثلة جبائية،

تهرب جبائي.

Abstract

The international accounting consolidation practices are receiving increasing attention from researchers, professionals, agencies and organizations in two directions that have been confirmed by the suicidal behaviors for some groups in the international business environment, motivated by profit-making and the search for tax optimization. Under the cover of offshore companies and bank accounts, the principle of high-frequency fraud and tax evasion has been widely practiced across tax jurisdictions (tax heavens) through inter-branch operations through complex international schemes that are difficult to track.

The study aims to identify some of the determinant dimensions to build consolidated national accounting model in Algeria based on the principle of

balancing the needs of the groups according to their business model, growth and funding logic compared to the interest of the national community. To do this, the researcher adopted a field study to present the Algerian experience using some scientific research methods, mainly: the interview, observation and documentary analysis.

We used the test of European standardization model of consolidation, based on the obligation of the listed groups in the stock market to practice the international accounting standards and leaving the choice to the other non-listed groups. This test helped to detect the structural defect in the national accounting environment resulted on one side from the difference with the accounting culture of the international accounting standards and its evolution format. On the other side, the inability of the environment to absorb the groups' activities that are going towards more and more internationalization.

Keywords: Algerian accounting environment, groups, accounting consolidation, scope of consolidation, tax heavens, offshore, tax optimization

قائمة المحتويات

1	المقدمة
10	الفصل الأول : الأطراف الفاعلة في بيئة الأعمال الدولية
12	المبحث الأول : البيئة الدولية لأعمال المجمعات
23	المبحث الثاني: النموذج الدولي لأعمال مكاتب التدقيق والمحاسبة الدولية (BIG 4)
26	الفصل الثاني: الادبيات النظرية لتطور الممارسة المحاسبية للتجميع
28	المبحث الأول : ضوابط ومحددات الممارسة المحاسبية للتجميع
47	المبحث الثاني: السيطرة وأسس تحقيقها - المقاربة الاقتصادية-
59	الفصل الثالث: استراتيجية تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الاعمال الجزائرية
61	المبحث الاول : تشخيص بيئة الأعمال الوطنية
80	المبحث الثاني : النموذج المحاسبي للمجمعات في بيئة الاعمال الجزائرية
102	الخاتمة
107	المراجع
118	الملاحق

قائمة الجداول

- الجدول رقم 1 : التغيرات الحاصلة في معايير الدولية للإبلاغ المالي والمعايير المحاسبية الدولية 35
- الجدول رقم 2 : اهم التغيرات بين IAS27- SIC12 و IFRS10 40
- الجدول رقم 3 : المقارنة بين النموذج الدولي والنموذج الأمريكي 46
- الجدول رقم 4 : مستويات دين وعجز بعض المؤسسات العمومية سنة 1979 63
- الجدول رقم 5 : تطور عدد المؤسسات الخاصة خلال الفترة 1984/1988 64
- الجدول رقم 6: تدفقات الاستثمار الاجنبي المباشر للجزائر بين (1999-2014) 67
- الجدول رقم 7 : احصاء اهم المجمعات الخاصة الناشطة في الجزائر 68
- الجدول رقم 8 : مقارنة السيطرة وفق النظام المحاسبي المالي والقانون التجاري 78
- الجدول رقم 9 : تطور عدد الخاضعين للنظام الحقيقي والجزائي 89

قائمة الأشكال

- الشكل رقم 1 : تطور الاستثمار الاجنبي المباشر في العالم (مليار دولار) 13
- الشكل رقم 2 : التوزيع الجغرافي لأكبر المجمعات الاوربية في المراكز المالية أوفشور 17
- الشكل رقم 3: تطور قضايا النزاعات بين الدول الجبائية والمجمعات الدولية 21
- الشكل رقم 4 : التحديات وصعوبات تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي 10 38
- الشكل رقم 5 : النموذج الجديد للسيطرة 42
- الشكل رقم 6: الآثار العملية لتعريف السيطرة الجديد 43
- الشكل رقم 7 : حجم الاستثمارات ضمن برامج الانعاش الاقتصادي خلال الفترة 2000-2014 66
- الشكل رقم 8 : احصائيات حول الطلب على النشرة الرسمية للإعلانات الرسمية 93
- الشكل رقم 9 : منحنى يوضح تطور حجم الاقتصاد غير الرسمي 96

قائمة المصطلحات

الرمز	الدلالة
APB	Accounting Principles Board
ARB	Accounting Research Bulletins
BM	Banque Mondiale
BOAL	Bulletin Officiel Des Annonces Légales
CFO	Centre Financière offshore
CNC	Conseil National de Comptabilité
CNRC	Centre National du Registre du Commerciale
CVG	Chaînes de Valeur Globales
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
FASB	Financial Accounting Standard Board
G20	Group of Twenty
IASB	International Accounting Standards Board
IDE	Investissement Direct Etrangère
IFRS	International Financial Reporting Standards
IFU	Impôt Forfaitaire Unique
IOSCO	International Organization of Securities Commissions
IP	Integration Proportional
MEE	Mise En Equivalence
NEPAD	The New Partnership for Africa's Development
NRP	National Research Programme
OCDE	L'Organisation de coopération et de développement économiques
ONS	Office National des Statistiques
PCN	Plan Comptable National
SCF	Système Comptable financier
SEC	Securities and Exchange Commission
SGP	Société du Gestion Participation
SPA	Société par actions
SPE	Special Purpose Entities
SPMI	Secteur Public Marchand Industriel
UA	Union Africaine
US GAAP	Generally Accepted Accounting Principles

المقدمة

انطلاقاً من التحولات التي شهدتها بيئة الأعمال الدولية، والتي ارتبطت أساساً بتغير وتعدد النشاطات والأعمال الدولية للكيانات متزامناً في ذلك مع تغير الأحداث الاقتصادية العالمية، وبالتالي توجهت البيئة الدولية نحو عولمة الأنشطة الاقتصادية القائمة على تدويل الاقتصاديات الوطنية عن طريق المجمعات الدولية والشركات متعددة الجنسيات في ظاهرة جديدة تتعدى المفاهيم القانونية التقليدية، وتثير من القضايا والمشاكل ما تعجز عنه الأدوات المستحدثة عن التحكم فيها، ما أثر على العديد من المجالات الاقتصادية والاجتماعية وحتى السياسية. باعتبار أن المجمعات دولية النشاط، لها كيان يتعدى الحدود الإقليمية للدول التي تعمل فيها، في حين أن القانون مازال وسيبقى لوقت طويل اقليمياً وقومياً وذلك ما يجعل المفاهيم والادوات القانونية الحالية عاجزة عن استيعاب هذه الظاهرة والاحاطة بالمشاكل المختلفة التي تثيرها.

أضحت هذه المجمعات تُسيطر بصفة شبه مطلقة على السوق العالمية وتقود التقسيم الدولي الجديد للعمل، الذي يقوم على أساس التفريق بين المراحل المختلفة للعملية الانتاجية في اطار تضخيم العوائد وخلق القيمة للمساهمين الاصليين في الكيان الام بما يُعرف اليوم بالاستثمار الاجنبي المباشر (IDE) الذي أصبح يسمح لهذه المجمعات لنسج شبكة من الاعمال في مختلف البيئات من خلال انشاء أو شراء كيانات تابعة في الحدود الإقليمية للدول، التي يُرجى منها تطوير نشاطهم الانتاجي والتجاري.

زيادة على ذلك تسعى المجمعات جاهدة إلى استغلال التفاوت بين الواقع والقانون على كافة المستويات، فالتقارب القائم بين عالمية أنشطة المجمعات واقليمية القوانين يتيح لها فرصة استغلال الاختلافات القائمة بين التشريعات الوطنية التي تخضع لها سواء التجارية أو المالية أو الضريبية من أجل تحقيق استراتيجياتها القائمة على أساس زيادة أرباح الكيان الأم على حساب الدول المضيفة أو الاطراف الأخرى التي ترتبط مصالحها بمصالح المجمعات الدولية.

يتم هذا في اطار سيطرة مركزية موحدة (الكيان الام)، وهي بذلك تساهم في اعادة تشكيل الوجه الاقتصادي لعالمنا الحاضر، بفضل دور مكاتب المحاسبة والتدقيق الدولية (Big 4) التي كان لها الأثر الكبير في معالجة مشاكل

الممارسات المحاسبية وكذا الخدمات الاستشارية بما يحقق متطلبات واحتياجات الجمعيات الدولية النشاط التي اضحت تمتلك قدرات وامكانيات مادية وبشرية تفوق العديد من الدول المتقدمة.

وفي ظل سلسلة الفضائح المالية العالمية المتكررة المتعلقة بالجمعيات الدولية والشركات متعددة الجنسيات، اعتُبرت الممارسة المحاسبية الدولية بصفة عامة ومعايير القيمة العادلة بصفة خاصة أحد أهم أسباب نشوء الأزمة المالية العالمية 2008، من قبل العديد من الجهات منها: (قمة العشرين في مؤتمر وزراء المالية لندن 2008 وأعضاء من مجلس الشيوخ الأمريكي والاتحاد الاوربي)، وما خلفته أزمة (FLASH CRACH) سنة 2010 لبورصة وول ستريت من العديد من الآثار السلبية على مصداقية المعلومات في أكبر بورصة عالمية، حيث أصدرت هيئة الأسواق المالية الأمريكية والأوروبية تقرير مشترك يُثبت تورط البرامج الذكية المعدّة باللوغارتمات في الأزمة، كلف السوق المالي خسارة تُقدر بمئة مليار دولار نتيجة توقف وغلق البورصة لمدة 5 ثوان دون معرفة المستفيد من هذه العمليات الاحتمالية.

تكررت الحادثة بدخول العملاق الأمريكي "فايسبوك" للبورصة في 2013، وتم توقف البورصة لأكثر من نصف ساعة نتيجة لضخامة عدد أوامر الشراء التي تم اصدارها، وصلت القضية للبيت الأبيض الأمريكي ولهيئات الاتحاد الأوروبي، واتفق الجميع على ضرورة مراقبة قواعد البيانات ومراجعتها، وبداية انتهاء كفاءة ومصداقية الاسواق المالية وخروجها عن السيطرة تدريجياً، ما يؤثر على المعلومات المالية في اقتصاديات الدول المتقدمة والنامية على حد سواء.

نتيجة للأزمات والفضائح العالمية الدورية؛ تعددت الطروحات في موضوع الممارسة المحاسبية للمؤسسات بصفة عامة والجمعيات بصفة خاصة واختلفت، بين من يرى بأهمية ضرورة ارتباطها بأنظمة محاسبية تحظى بقبول دولي، لتجنب الجمعيات دولية النشاط أعباء إضافية نتيجة لإعادة معالجة المعلومات التي أعدها وفق المعايير المحاسبية الدولية لدولة ترغب في دخولها، وبين من يرى بأهمية ارتباط الممارسة المحاسبية للمؤسسات بالواقع الاقتصادي للدولة من أجل ضمان سلامة منظومة الاتصال على المستوى المحلي المستندة للتجانس بين الهيكلة المالية للمؤسسات مع طرق التسيير ومعايير ومؤشرات التمويل المعدة محلياً.

كما حظيت محاسبة المجمعات وطبيعة السيطرة المحددة للممارسة المحاسبية للتجميع باهتمام متزايد من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) قصد معالجة التضارب في قواعد التجميع المحاسبي واختلاف تطبيقات كل من المعيار المحاسبي الدولي (IAS27) "القوائم المالية المجمعة والمنفصلة" وكذلك ترجمة المعيار (SIC12) "تجميع كيانات ذات الغرض الخاص"، ويُعتبر مسعى المجلسين (FASB/IASB) للبحث عن التوافق وتوحيد الممارسات المحاسبية للتجميع (مشروع 2002 بعد أزمة انرون "Enron") بداية الاهتمام بتضييق الاختلاف في وجهات النظر وتعارض مصالح الاطراف المستفيدة من المعايير للوصول إلى مستوى مقبول من المصالحة بين المعايير الأمريكية والمعايير الدولية ؛ وعلى الرغم من ذلك لا يزال مجلس معايير المحاسبة المالية مستمر خلافا لـ (IASB) في فرض مستويين من التجميع؛ الأول يعتمد على حقوق التصويت (نموذج التصويت) الخاص بالكيانات الكلاسيكية أما المستوى الثاني فيعتمد على التحليل النوعي للسلطة بإبراز الأنشطة الهامة والتعرض للخسائر المحتملة أو الفوائد (نموذج تغير الفائدة) الخاص بالكيانات المهيكلة.

عدم مسايرة الممارسة المحاسبية للتجميع لتدويل أعمال المجمعات، جعلت منها لا تُعبر عن الواقع الفعلي لنشاطاتها في البيئة الدولية، خاصة في ظل التحقيقات التي أجريت بعد الازمة المالية العالمية لسنة 2008 على التقارير والبيانات المالية لأكبر المجمعات الاوربية المسعرة، وتتبع شركاتها التابعة غير المصرح بها ضمن محيط تجميعها. بينت أنّ المجمع النرويجي البترولي العملاق "Statoil" الذي أُعتبر أحسن مجمع من حيث الإفصاح وشفافية المعلومات المالية التي يقدمها سنة 2012، وُجد أنه لم يقم بالإفصاح الا على 44 شركة تابعة، والتي لا تُعبر عن الواقع الفعلي للمجمع خاصة تلك الكيانات الموجودة في البهاماس، هولندا، سنغافورة، الامارات المتحدة، أدى بالمجمعات الكبرى الاوربية والدولية إلى توطين (Implanter) ما يقارب 5848 شركة تابعة أوفشور بمعدل 29% مخفية في المراكز المالية أوفشور (CFO).

ما يجعل من القوائم المالية المجمعة لـ 208 مليار أورو من أرباح أكبر المجمعات الاوربية لسنة 2012 غير قابلة للقراءة ولا تعبر مطلقا عن واقعها الفعلي¹، خاصة في ظل تضارب مصالح واحتياجات مختلف الاطراف الفاعلة؛ رغبة الدول في تحقيق التنمية الاقتصادية وزيادة المداخيل الجبائية، وحاجة المجمعات إلى تعظيم ارباحها وتخفيض ضرائبها (الامثلية).

إشكالية الدراسة: قامت الجزائر مثل العديد من دول العالم، بتبني استراتيجية إصلاح محاسبي في اطار الانفتاح على الممارسات المحاسبية الدولية التي عجزت بيئة الأعمال والمنظومة القانونية الوطنية على استيعابها، ما أحدث خلافا في النموذج المحاسبي للتجميع نتيجة لغياب الثقافة المحاسبية وطريقة التسيير للمجمعات في بيئة الاعمال الجزائرية، واحدة للقطاع الخاص والثانية للقطاع العام. وعدم وضوح الدوافع وراء انتشار المجمعات (الوطنية و/أو الأجنبية) ضمن منظومة سياسية، اقتصادية واجتماعية ساعدت على تبني سياسات ومخططات أعمال بين الفروع للاستفادة من الامتيازات الجبائية الممنوحة للمجمعات دون التعبير عن الواقع الفعلي لها.

وهذا خلافا لفلسفة الاصلاح القائمة على ضمان مصالح مختلف الأطراف المعنية بالممارسة المحاسبية مقارنة بمصلحة المجموعة الوطنية التي تتأثر حتما بسلوكات المجمعات ضمن نموذج الأعمال في البيئة الدولية الذي أصبح يتيح إمكانية الاحتيال وتحقيق الأمثلية الجبائية عن طريق الأوفشور (Offshors)، وعليه فإن السؤال الجوهرى الذي نحاول الإجابة عليه من خلال هذه الاطروحة هو :

ما أهمية تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع بما يضمن التوازن الفعال بين مصالح مختلف الأطراف المستعملة؟ وماهى السبل الكفيلة لجعل هذه العملية ملائمة للواقع الاقتصادي للجزائر؟

وتزداد أهمية هذا التساؤل، خاصة إذا علمنا بأنّ الاصلاح المحاسبي الذي شهدته بيئة الاعمال الجزائرية سنة 2007 لم يطرأ عليه أي تعديل أو استحداث بعد 10 سنوات من الاصلاح، بالرغم أنّ النموذج المحاسبي الدولي

¹ La liste de paradis fiscaux utilisée a été produite par le GAO : 50 « Jurisdictions Listed as Tax Havens or Financial Privacy Jurisdictions ». Aux paradis des impôts perdus : Enquête sur l'opacité fiscale des 50 premières (...) - CCFD-Terre Solidaire <http://ccfd-terresolidaire.org/infos/partage-des-richesses/paradisfiscaux/aux-paradis-des-impots-4234>

(نظريا) خضع لعدة عمليات اصلاح، لذلك وجب الحديث عن عملية تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع؛ وفقا لسلوك وتطور الاعمال التي تحصل في البيئة الدولية، ما يستوجب حتمية تأهيل الممارسة بشكل مستمر ودائم بما يضمن ديناميكية النظام المحاسبي، الذي يستوعب الممارسة المحاسبية التي يفرضها التطور السريع للنموذج الدولي لأعمال المجمعات، باعتباره ينطوي على جملة من نوايا الاحتيال والتلاعب والهيمنة، كما هو حاصل مع مجمع BP البترولي الذي يمارس مختلف أنشطته في بيئة الاعمال الجزائرية، بينما يتم تسجيل هذه العمليات في البهاماس!!!¹ وبالتالي تحقيق التوازن الفعال يقتضي تأهيل الممارسة بشكل يساير تطور نموذج أعمال المجمعات الدولية، ليس بالضرورة اعادة اصلاح النظام المحاسبي بل تأهيل الممارسة بما يحقق استجابة النظام لتطور نموذج أعمال المجمعات.

2. فرضيات الدراسة

لمعالجة إشكالية البحث والاجابة على السؤال الرئيسي نعتمد ابتداء الفرضيات التالية :

- يعود ضعف فعالية الممارسة المحاسبية للتجميع، إلى غياب إطار محاسبي يستجيب لاحتياجات مصالح مختلف الأطراف الفاعلة في ظل تدويل اعمال المجمعات ؛
- تتوقف كفاءة استراتيجية النموذج المحاسبي للتجميع، على قدرة الممارسة المحاسبية على التكيف المستمر مع المستجدات، ومن ثمّ التحديد المسبق لطبيعة الاحتياجات من المعلومات المحاسبية والمالية المعبر عنها من قبل مختلف الفئات المعنية بأنشطة المجمعات (حسب درجة أولويتها).

3. مبررات اختيار الموضوع

تتجلى مبررات اختيار الموضوع من خلال ما يلي :

¹ Aux paradis des impôts perdus : Enquête sur l'opacité fiscale des 50 premières, op cit, p17.

- الجدل الذي ولدته الأزمة المالية العالمية لسنة 2008، حول فعالية الممارسة المحاسبية للمجمعات في ضمان الشفافية في التعاملات المالية وعدم مسيرتها لتدويل أعمال المجمعات وأصبحت لا تعبر عن الواقع الفعلي لنشاطاتها في البيئة الدولية؛

- جمود الممارسة المحاسبية للتجميع في الجزائر اتجاه التحولات الاقتصادية الجديدة التي مست واقع وبيئة المجمعات، اللذين أصبحا يختلفان عن الظروف التي أعد النظام المحاسبي المالي استجابة لها. وعليه ينبغي لأية محاولة تأهيل الممارسة أن تأخذ بعين الاعتبار هذا الواقع الجديد ببعديه الوطني والدولي؛

- فضيحة اوراق بنما لسنة 2014 التي أكدت استغلال المجمعات للتفاوت بين الواقع والقانون على كافة المستويات، فالتباعد القائم بين عالمية أنشطة المجمعات واقليمية القوانين يتيح فرصة استغلال الاختلافات القائمة بين التشريعات القومية التي تخضع لها سواء التجارية أو المالية أو الضريبية من أجل تحقيق استراتيجياتها القائمة على أساس زيادة أرباح الكيان الام على حساب الدول المضيفة أو الاطراف الأخرى التي ترتبط مصالحها بمصالح المجمعات الدولية .

4. أهمية الموضوع

يستمد البحث اهميته من سلوكات بعض المجمعات في بيئة الأعمال الدولية بدافع تحقيق الربح والبحث عن الأمثلية الجبائية، تحت غطاء شركات وحسابات بنكية أوف شور (Offshore) كرست مبدأ الاحتيال والتهرب الجبائي بالتردد العالي الممارسان على نطاق دولي واسع ضمن مراكز مالية أوفشور من خلال العمليات بين فروع المجمعات عن طريق مخططات دولية متشابكة يصعب تتبعها.

تتمثل أهمية هذا الموضوع كذلك في تزامن معالجته مع بعض الجهود المحدودة التي تُبذل في الجزائر في إطار تأهيل الممارسة المحاسبية للمجمعات، خاصة تلك التي يقوم بها المجلس الوطني للمحاسبة. ثم إن التحولات الاقتصادية التي تعرفها المجمعات الجزائرية والمتمثلة في تدويل الأعمال، وعدم وضوح الدوافع وراء انتشار المجمعات (الوطنية و/أو

الأجنبية)، وانخفاض مستوى المهنية في الجزائر، ضمن منظومة سياسية، اقتصادية واجتماعية ساعدت على غياب المعلومة المالية للمجمعات من جهة، وفي حالة وجودها؛ نجدها لا تُعبّر عن واقعها الفعلي في بيئة الاعمال الجزائرية.

5. أهداف الدراسة

تهدف من خلال هذه الدراسة إلى:

- البحث في الابعاد التي تساعد على بناء نموذج محاسبي للتجميع في بيئة الاعمال الجزائرية بما يضمن التوازن الفعال بين مصالح مختلف الاطراف بما يحقق الشرعية؛
- ابراز ملامح النموذج النظري يوضح سلوكيات وأعمال المجمعات دولية النشاط الذي ساعد على تبني سياسات ومخططات أعمال لها تأثير حتما على مصالح مختلف الاطراف المعنية بالممارسة المحاسبية للتجميع؛
- استعراض الاسباب والدوافع الحقيقية لتبني نموذج محاسبي للتجميع في بيئة الاعمال الدولية (النموذج الامريكى، النموذج الدولي، النموذج الاوربي)؛
- تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع بعد اعتماد النظام المحاسبي المالي (SCF) في ظل خصوصية بيئة الاعمال الوطنية وعلى ضوء الخيارات المحاسبية المتبناة.

6. منهجية الدراسة وأدواتها

للإجابة عن السؤال المطروح واختبار صحة الفرضيات المتبناة والاحاطة بمختلف جوانب الموضوع، تم الاعتماد على المنهج الاستنباطي، الذي يعتبر أكثر المناهج التي تدعو للتحقيق من "وجهة نظر" نظرية على أرض

الواقع¹، فقد حاولنا من خلاله البحث في الابعاد المحددة لبناء نموذج محاسبي وطني للتجميع في الجزائر قائم على مبدأ تحقيق التوازن بين احتياجات الجمعيات تبعاً لنموذج أعمالها ومنطق نموها وتمويلها مقارنة بمصلحة المجموعة الوطنية. مع تسليط الضوء على الممارسات المحاسبية للتجميع في بيئة الأعمال الدولية تبعاً لتطور الجمعيات في ظل تدويل الأعمال.

وعلى ضوء المعلومات والأدبيات المتوفرة عن موضوع البحث تم اختيار المدخل الأكثر ملاءمة لحل مشكلة الدراسة والمتمثل في المدخل الكيفي القائم على اجراء مجموعة من المقابلات، بالإضافة إلى ذلك فقد اعتمدنا على أسلوب تحليل المحتوى لمناقشة نص المقابلات التي تم اجراءها وكذا الوثائق التي تم جمعها. كما قمنا بالاستعانة بالأسلوب الوصفي والتحليلي عند تناولنا للإطار النظري للدراسة.

7. مساهمة الدراسة

تناول الإطار النظري الذي يحكم الممارسة المحاسبية للتجميع، على قاعدة تدويل أعمال الجمعيات، التي تمخض عنها الممارسة المحاسبية الدولية للتجميع. ذلك أنّ تأثيرها أصبح بارزاً ويستمد قوته من التحولات الجديدة التي تعيشها البيئة الأعمال الدولية في ظل العولمة.

كما يتناول الجانب العملي موضوع محاسبة الجمعيات، من خلال التعرض لتجارب ونماذج مختلفة لدوافع انتشار الجمعيات مع اعتماد النموذج النظري يوضح سلوكيات وأعمال الجمعيات دولية النشاط الذي ساعد على تبني سياسات ومخططات كمرجع رئيسي يستدل به في عملية تأهيل الممارسة، بما يخدم مصالح مختلف الاطراف الفاعلة في اطار التقارب القائم بين عالمية أنشطة الجمعيات واقليمية القوانين يتيح للمجمعات فرصة استغلال الاختلافات القائمة بين التشريعات القومية التي تخضع لها حسب أهمية ودرجة هذه العلاقة.

¹ Eustache Ebondo Wa Mandzila, la contribution du contrôle interne et de l'audit au gouvernement d'entreprise. busines administration, Université Paris xii Val de Marne, France, 2004, p187.

8. خطة وهيكل الدراسة

تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول، تسبقهم مقدمة وتعقبهم خاتمة، تضمنت تلخيص عام واختبار للفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث، وعرضا للنتائج التي توصلنا إليها، وفي الأخير قدمنا بعض التوصيات التي رأينا بأنها ضرورية بناء على النتائج المتوصل إليها.

- الفصل الأول : حاولنا من خلال هذا الفصل أن نقدم فصول التطور للنموذج الدولي لأعمال المجمعات في فترات مختلفة، ثم تطرقنا إلى الطبيعة العلمية لأعمال المجمعات لأجل الوقوف على الآراء التي اختلفت حول استراتيجياتها واختلاف مصالح الاطراف الفاعلة في البيئة الدولية.

- الفصل الثاني: يعالج هذا الفصل الأدبيات النظرية حول الممارسة المحاسبية للتجميع، انطلاقا من جملة المعايير التي تضبطها وتحكم سياسة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية. ثم تناولنا المحدد الرئيسي للممارسة المحاسبية للتجميع والمتمثل في السيطرة وأسس تحقيقها من الناحية المحاسبية نحو المقاربة الاقتصادية. ثم المقاربات الاساسية المساهمة في تطور محيط التجميع وعلاقة الممارسة المحاسبية للتجميع بدوافع انتشار المجمعات دولية النشاط.

- الفصل الثالث : حاولنا من خلال هذا الفصل تقييم بعض خصوصيات الواقع الاقتصادي وما يجري في حقل الممارسة المحاسبية في بيئة الاعمال الجزائرية باستعمال أدوات مختلفة. تضمن هذا الفصل كذلك عرض وتحليل نتائج الدراسة من خلال البحث في الابعاد التي تساعد على بناء نموذج محاسبي للتجميع في بيئة الاعمال الجزائرية بما يضمن التوازن الفعال بين مختلف الاطراف ، وللقيام بذلك قمنا بجمع البيانات من مصادر متعددة، تمثلت أساسا في المقابلات والملاحظات المباشرة وجمع وثائق متنوعة وتحليلها.

الفصل الأول : الأطراف الفاعلة في

بيئة الأعمال الدولية

الفصل الأول : الأطراف الفاعلة في بيئة الاعمال الدولية

انطلاقاً من التحولات التي شهدتها بيئة الاعمال الدولية على مدى العقود الماضية، والتي ارتبطت اساساً بتغيّر وتعقّد نشاطات وأعمال المجمعات الدولية متزامناً في ذلك بتغيّر الاحداث الاقتصادية العالمية والتي أثرت على تطور وتعقّد الممارسة المحاسبية الدولية للتجميع بشكل عام، في اطار الاخذ بالمعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS)، بفضل دور مكاتب المحاسبة والتدقيق الدولية (Big 4) التي كان لها الأثر الكبير في معالجة مشاكل الممارسات المحاسبية وكذا الخدمات الاستشارية بما يحقق متطلبات واحتياجات المجمعات دولية النشاط التي اضحت تمتلك قدرات وامكانيات مادية وبشرية تفوق العديد من الدول المتقدمة. وفي ظل الازمات المالية المتكررة (فضيحة انرون، أزمة 2008) اُثّمت الممارسة المحاسبية بعدم مساهمتها لتدويل أعمال المجمعات واصبحت لا تعبر عن الواقع الفعلي لنشاطاتها في البيئة الدولية، خاصة فيما يتعلّق بتضارب مصالح واحتياجات مختلف الاطراف الفاعلة؛ رغبة الدول في تحقيق التنمية الاقتصادية وزيادة المداخل الجبائية وحاجة المجمعات إلى تعظيم ارباحها وتخفيض (الامثلية) ضرائبها. لذلك سيتم تناول بيئة الاعمال الدولية عند مستويين : النموذج الدولي لأعمال المجمعات، وكذا النموذج الدولي لأعمال مكاتب التدقيق والمحاسبة الدولية.

المبحث الأول : البيئة الدولية لأعمال المجمعات

ظهر "الاقتصاد العالمي" منذ القرن السادس عشر كما بينه العمل الجغرافي للفرنسي (Fernand Braudel)¹ (2005)، لكن هذا الاقتصاد تغيرت معالمه بشكل كبير في الربع الاخير من القرن العشرين، وبالتالي توجهت البيئة الدولية نحو عالم جديد ما بعد الحرب العالمية الثانية متمثلة في عوامة الانشطة الاقتصادية القائمة على تدويل الاقتصاديات الوطنية عن طريق المجمعات الدولية والشركات متعددة الجنسيات، ما أثر على العديد من المجالات الاقتصادية والاجتماعية وحتى السياسية. حيث أنّ المجمعات دولية النشاط، لها كيان يتعدى الحدود الاقليمية للدول التي تعمل فيها، في حين أنّ المفاهيم والادوات القانونية الحالية عاجزة عن استيعاب هذه الظاهرة والاحاطة بالمشاكل المختلفة التي تثيرها (زينب عبد السلام 2014)².

1- العوامة والوطنية الاقتصادية

ركّز الاقتصاديون بداية من سنوات الثمانينيات، على تحليل استراتيجيات المجمعات الدولية والشركات متعددة الجنسيات من خلال مفاهيم التقسيم الدولي لعمليات الانتاج (CVG) التي تهدف أساسا إلى خلق القيمة للمساهمين والحد من التكاليف الاجمالية للكيان الام (الاجور، الضرائب،...) تحت غطاء العوامة ومحو الحدود الوطنية (Florence Palpacuer 2013)³.

تسمح هذه الاستراتيجيات بتفكيك عمليات الانتاج من جهة، وتوزيع سلاسل الانتاج على مختلف الدول من جهة أخرى وذلك لسببين : انخفاض معدلات الارباح للكيان الام وبالذات في الو.م.أ نتيجة لارتفاع الاجور وزيادة التركز الرأسمالي في هذه الدول، أما السبب الثاني يتمثل في اختلاف مستويات ودرجات نمو الاقتصاديات القومية لمختلف الدول ومثال ذلك ما تشهده العديد من القطاعات على غرار صناعة السيارات من خلال العديد من

¹ Fernand Braudel, La dynamique du capitalisme, Paris, Flammarion, 2005 [1985].

² زينب محمد عبد السلام، الشركات متعددة الجنسيات ومعايير السيادة للدول، المركز القومي للإصدارات القانونية، الطبعة الاولى، القاهرة، 2014، ص9.

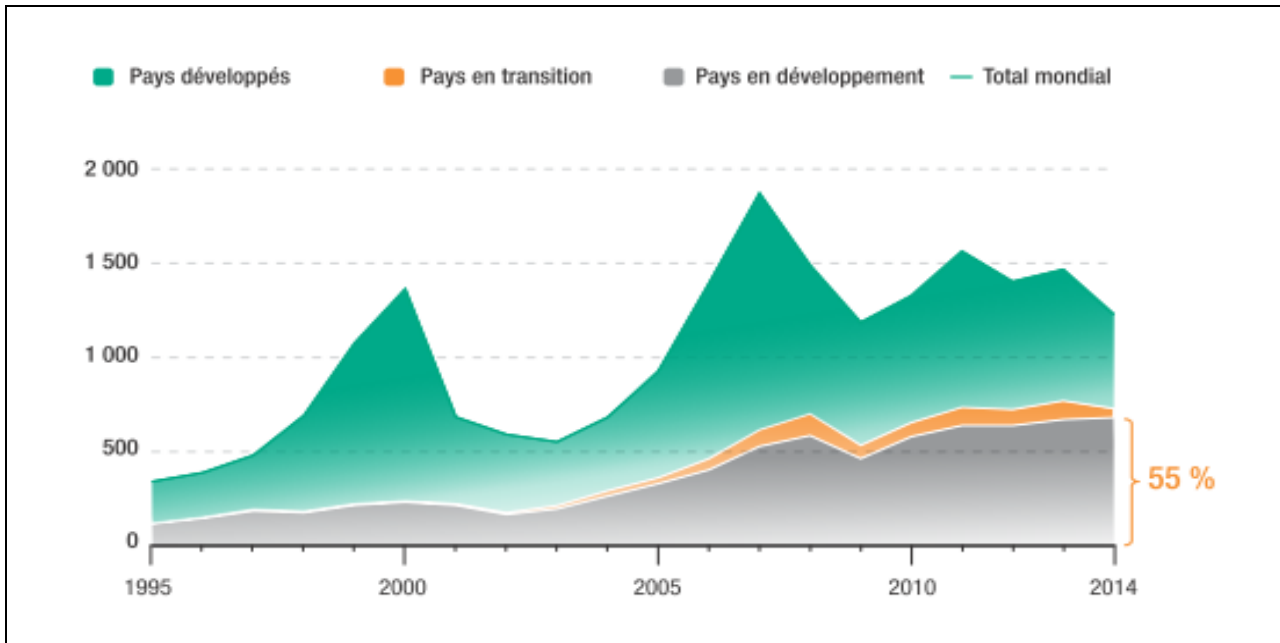
³ Florence Palpacuer et Nicolas Balas, « Les chaînes globales de valeur », in Franck Tannery, Alain Charles Martinet, Taieb Hafsi et Jean-Philippe Denis (coord.), Encyclopédie de la stratégie, Paris, Economica, juin 2013.

الفصل الأول : الأطراف الفاعلة في بيئة الاعمال الدولية

المجمعات الكبرى كفولسفاغن (Volkswagen)، رينو (Renault)، تويوتا (Toyota)، وكذلك القطاع التكنولوجي كميكروسوفت (Microsoft) وآبل (Apple) و IBM (Dominique Plihon 2016)¹.

ترتبط أعمال المجمعات الدولية بتدويل النظام الاقتصادي العالمي الرأسمالي حيث يتم توحيد الكثير من أسواق الانتاج والاستهلاك عن طريق المؤسسات المالية الدولية في اطار ممارسة مجموعة من الاملاءات الاقتصادية المعاصرة لمصالح الشعوب تحت غطاء العديد من الادوات المستعملة منها؛ الاستثمار الاجنبي المباشر.

الشكل رقم 1 : تطور الاستثمار الاجنبي المباشر في العالم (مليار دولار)



Source: CNUCED, base de données sur les IED et les entreprises multinationales

(www.unctad.org/fdistatistics)

تسارع نمو الاستثمار الأجنبي المباشر ابتداءً من سنة 1980 في اطار تحقيق الاستراتيجية الاساسية للمجمعات الدولية وتفكيك/نقل أنشطة الانتاج عن طريق كياناتها التابعة لمختلف البيئات الدولية وهو ما عبر عنه تضاعف التدفقات السنوية للاستثمار الاجنبي المباشر في العالم من 200 مليار دولار سنة 1990 إلى 1400 مليار

¹ Dominique Plihon, « Les multinationales ont-elles une nationalité ? Le patriotisme économique au début du XXI e siècle », Revue internationale et stratégique 2016/2 (N° 102), p. 101-109.

الفصل الأول : الأطراف الفاعلة في بيئة الاعمال الدولية

سنة 2015 (CNUCED, 2015)¹. هذا التطور الكبير للاستثمار الاجنبي المباشر جاء نتيجة لتسهيلات سياسات التحرير المالي للعديد من الحكومات، تحت اشراف المنظمات الدولية مثل الصندوق النقد الدولي (FMI) والبنك العالمي (BM) ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE) رغبة منها في ازالة العقبات التي تحول دون حرية حركة رؤوس الاموال؛ هذا ما مكن المجمعات الدولية القدرة على منافسة العديد من الدول من خلال ملفات العمالة، النظام الاجتماعي والضريبي، فتح لها المجال للتفضيل بين مختلف البيئات وبالتالي استراتيجيات الدول تكون تبعا لما تقتضيه مصلحة المشاريع وهذا يعني أنّ الدول المضيفة ليست لها السيطرة الكاملة على القطاعات الاقتصادية التي تُهيمن عليها المجمعات العاملة داخل أراضيها، بالإضافة إلى أنّ مركز قراراتها عادة موجود خارج حدود الدول المضيفة.

هذا التعارض يبدو جليا بما يتعلق بجانب الاستراتيجية المالية للمجمعات ونعني به سياسة نقل الارباح بين الكيانات التابعة المختلفة للمجمع عن طريق التحكم والتلاعب في اسعار السلع بين وحدات فروع المجمع (Prix Transfert) بغية الحد من الاعباء الضريبية أو عن طريق شراء المناعة الجبائية (l'immunité fiscale) من الدول المضيفة (الدولة الجبائية) وبالتالي الانتقال من عدم ازدواجية الضرائب الخاصة بالمجمعات الدولية إلى ازدواجية عدم دفع الضرائب بين الدول المضيفة.

2- تضارب مصالح المجمعات الدولية والدولة الجبائية

تتجلى استراتيجيات المجمعات الدولية في العديد من الاساليب والادوات، والتي من أشهرها سياسة التوطين لدى المجمعات (Délocalisation) وتنافسية الدول (la mise en concurrence des territoires). نحاول من خلال دراستنا توضيح اثنين من الادوات والوسائل المستخدمة من طرف المجمعات الدولية التي فتحت جملة من المناقشات الهامة في الآونة الأخيرة.

¹ CNUCED, Rapport sur l'investissement dans le monde 2015. Vue d'ensemble. Réformer la gouvernance de l'investissement international, 2015.

1.2- التهرب الضريبي

أصبح نموذج الأعمال (Business model) للمجمعات ذو نزعة توسعية أكثر فأكثر؛ ساعد على ذلك الاختلافات الضريبية القائمة بين الدول المضيفة، دفعت بالمجمعات الدولية المفاضلة بين مختلف العروض الضريبية في مختلف البيئات، سمح لها استخدام هذا النوع من الاختلافات لعزل نفسها عن المخاطر المالية، وعادة ما تستخدمه أيضا لإخفاء الديون (تضخيم الأرباح)، وإخفاء الملكية، وحجب العلاقات بين الكيانات المجمع التي هي في الحقيقة تتصل فيما بينها باستعمال الهندسة المالية والأمثلية الجبائية (Optimisation Fiscale) وهذا ما شهدته بيئة الاعمال الفرنسية مثلا؛ نجد أن أكبر المجمعات الناشطة في البورصة (CAC 40) تحوي ما يقارب 1500 شركة تابعة (Filiale) مُوطنة في الجنات الضريبية سنة 2009¹، كما أن هذه المجمعات تدفع ما قيمته 8% كضرائب على أرباحها، في حين أن معدل الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ما نسبته 33%، كما كشفت الاحصائيات أن المجمع الدولي توتال (Total) لا يدفع الا القليل من الضرائب في فرنسا على الرغم من قيمة وحجم أعماله في مجال الطاقة، حتى وصل به الأمر إلى قيامه بتحويله للأرباح المحققة خلال السنة المالية 2012 واطهار قوائمه المالية بالخسارة في فرنسا، في حين أن الأرباح المجمعة للمجمع خلال نفس السنة ما يقارب 10.7 مليار يورو، كما أن المجمعات الكبرى الأمريكية تُوطن ما يفوق 25% من شركاتها التابعة في الجنات الضريبية (Dominique Plihon) (2016)².

إن اختلاف النظم الجبائية للدول سواء من حيث النسبة أو الوعاء الخاضع للضرائب أو من حيث الاعفاءات الضريبية التي تمنحها الدول للكيانات العاملة على اراضيها، فهناك من الدول مثلا من يمنح لمثل هذه الكيانات اعفاءات ضريبية شاملة، وذلك من اجل اجتذاب رؤوس الاموال الاجنبية اليها، او ما يُعرف بالمراكز المالية للأفشور (CFO) التي تقدم معدلات ضريبية منخفضة، أو مزايا ضريبية تفضيلية للتعاملات المالية التجارية الخارجة

¹ Aux paradis des impôts perdus : Enquête sur l'opacité fiscale des 50 premières, op cit, p 9.

² Dominique Plihon, « Les multinationales ont-elles une nationalité ? Le patriotisme économique au début du XXI e siècle », Revue internationale et stratégique 2016/2 (N° 102), p. 101-109.

الفصل الأول : الأطراف الفاعلة في بيئة الاعمال الدولية

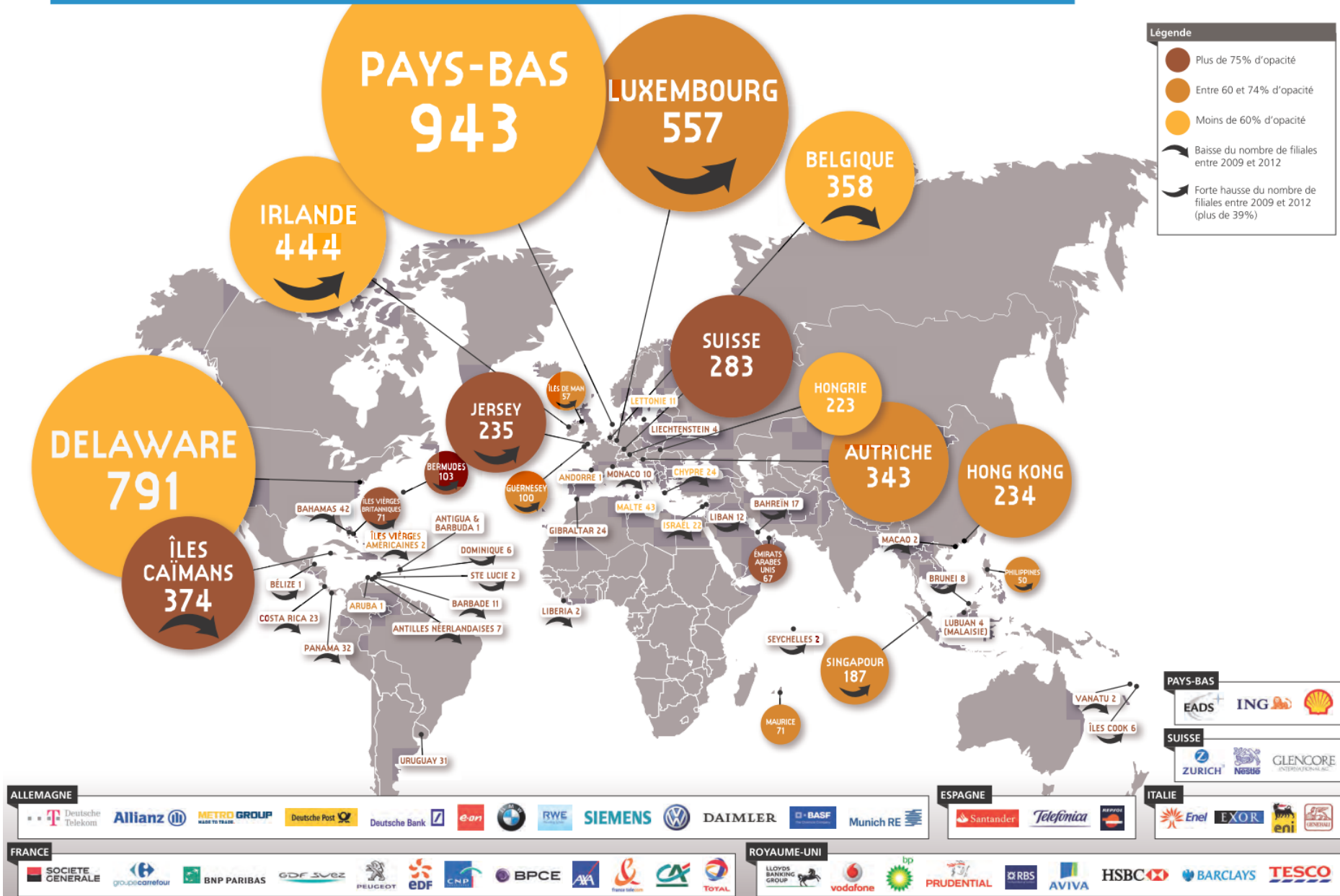
عن حدود الدول، وفسح المجال لإمكانية الوصول إلى الأسواق المالية الدولية عن طريق العمليات المالية بين كيانات المجمع كزيادة رأسمال الشركة في الأسواق الدولية، فضلا عن تنظيم أنشطة الشركة كزيادة الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية وبراءات الاختراع (Jack Blum)¹.

جاءت المراكز المالية للأفشور نتيجة لتنافس بعض الدول على استقطاب الشركات التابعة للمجمعات الدولية في إطار ترتيبات واتفاقيات جبائية تسمح بالنشاط تحت غطاء ما بات يُعرف بالشركات والحسابات البنكية أوفشور (Offshore) أو الكيانات ذات الغرض الخاص (SPE) التي هي عبارة عن شركات ذات كيان قانوني تنفذ أعمالاً في بلد معين، ويكون مركزها الرئيسي في بلد آخر وخاضعاً لسيادة دولة أخرى، أي النشاط خارج حدود الدول (extraterritorialité)، ولا يتطلب تأسيس شركة أوفشور وجود مقر حيث يكفي وجود عنوان بريدي للمكاتب، ويمكن أن يكون للشركة عناوين أخرى مما يعني مزيد من التمويه والاختفاء.

هناك العديد من الدول تسمح بإنشاء كيانات الأوفشور منها: لندن (La city) التي تُعتبر اللجنة الضريبية رقم واحد في العالم، بنما، هونج كونج، لوكسمبورغ، سنغافورة، موناكو، ديلاور ودبي، وبعض الجزر التي كانت تحت الامبراطورية البريطانية سابقا مثل البهاماس، برمودا، فيرجي، كاين... الخ. توطين أكبر المجمعات الدولية الاوربية في المراكز المالية أوفشور مُوضَّح في الشكل (1.I) التالي :

¹ تصريحات رئيس شبكة العدالة الضريبية الامريكية.

الشكل رقم 2 : التوزيع الجغرافي لأكبر المجمعات الاوربية في المراكز المالية أوفشور



الفصل الأول : الأطراف الفاعلة في بيئة الاعمال الدولية

كما تتمتع شركات الأوفشور بالسرية وصعوبة الكشف عن المؤسسين الاصليين لها، فهي كيان قانوني مستقل ذاتيا (Société écran) ويتم تعيين ممثلين أو مدراء كأوصياء على اسهم اصحابها بموجب عقد يُوقع مع اصحابها مما يشكل صعوبة بالغة في الكشف عن المساهمين، فهؤلاء الممثلون هم ملاك وهميين لها. حيث بيّنت التقارير السنوية لأكبر 50 مجمع أوربي أنّ 12 منها لا تُصرّح ولا تُفصح ضمن تقاريرها السنوية إلا على شركاتها التابعة الرئيسية من بين هذه المجمعات نجد 6 منها مسعرة في البورصة (CAC 40) تمثلة في : (Axa, Total, France Télécom,) حيث اكتشفت ادارة الضرائب الفرنسية أنّ هذه المجمعات لا تُفصح عن محيط تجميعها بما يحقق الشفافية والمصدقية للمعلومات التي تصرّح بها منها :

المجمع	الافصاح عن الشركات التابعة	الشركات التابعة الحقيقية
France Télécom	32	400
Total	179	883
BMW	85	228

كما أنّ المجمع النرويجي "Statoil" الذي يعتبر أحسن مجمع من حيث الافصاح وشفافية المعلومات المالية التي يقدمها، وُجد أنّه لم يقم بالافصاح الا على 44 شركة تابعة، والتي لا تعبّر عن الواقع الفعلي للمجمع خاصة تلك الكيانات الموجودة في البهاماس، هولندا، سنغافورة، الامارات المتحدة، ما يجعل من المجمعات الكبرى الاوربية والدولية تخفي ما يقارب 1500 شركة تابعة في الجناح الضريبية¹.

¹ Le rapport de Transparency International « Transparency in Corporate Reporting » en 2012 la classe n°1 en matière de transparence (parmi 105 multinationales), de même que le rapport « Piping Profits », publié en 2011 par la coalition norvégienne Publiez ce que vous payez , Aux paradis des impôts perdus : Enquête sur l'opacité fiscale des 50 premières (...) - CCFD-Terre Solidaire <http://ccfd-terresolidaire.org/infos/partage-des-richesses/paradisfiscaux/aux-paradis-des-impots-4234> .

تمتاز هذه المناطق او المراكز بعدة امتيازات اهمها (Palan, Murphy et al. 2009)¹ :

❖ القدرة على الفصل (Découplage) بين مكان التسجيل القانوني للعمليات والدخل الخاضع للضريبة؛

❖ جميع المعلومات حول هذه الكيانات لا يمكن مطلقا اظهارها للمستخدمين الاخرين وهذا ما يتيح لأصحاب هذه الكيانات العمل في الخفاء (غياب المعلومة المالية).

الامتيازات التي تمنحها المراكز المالية للأفشور جعلت من المجمعات البنكية الدولية السبابة لإنشاء العديد من الكيانات التابعة لها لتنظيم هذا التهرب الجبائي من الدول الجبائية، حيث أظهر تقرير صدر مؤخرا عن منصة الجنات الضريبية، التي تضم عشرين منظمة غير حكومية (المنظمات غير الحكومية) أن البنوك الفرنسية تقوم بالإفصاح فقط عن ثلث أرباحها الدولية في الجنات الضريبية²، بالإضافة إلى أن أحد المراكز (CFO) يجوز على ما قيمته 1600 مليار دولار متداولة بين البنوك والمجمعات الدولية داخل جزر الكايمان³.

بالإضافة لتقرير (James Henry) لشبكة العدالة الضريبية البريطانية⁴ الذي يوضح ما قيمته 21 إلى 32 تريليون سنة 2010 بعيدة عن رقابة الهيئات الجبائية للدول خاصة في أعقاب الفضائح على غرار فضيحة (Luxleaks) حول ممارسات التهرب من دفع الضرائب من المجمعات الدولية الناشطة في لوكسمبورج (Heinz, Verizon, Pepsi, IKEA، وما إلى ذلك).

الأمر الذي سهل على بعض المجمعات ممارسة الاحتيال، ما مكنتها من التهرب الجبائي بالتردد العالي (L'évasion fiscale à haute fréquence) من خلال العمليات بين فروع المجمعات عن طريق مخططات دولية متشابكة ضمن فضاء افتراضي جديد للأعمال يصعب تتبعها من خلاله. وبالتالي انتشار المجمعات مبرراته

¹ Palan, R., R. Murphy, et al. (2009). "Les paradis fiscaux: entre évasion fiscale, contournement des règles et inégalités mondiales." *L'économie politique*(2): 22-40.

² Rapport : "Sur la piste des banques françaises dans les paradis (...) - CCFD-Terre Solidaire <http://ccfd-terresolidaire.org/infos/partage-des-richesses/paradisfiscaux/rapport-sur-la-piste-5405> .

³ تصريحات (Timothy Ridley) الرئيس السابق للهيئة المالية لجزر الكايمان.

⁴ نقلا عن : <http://ici.radio-canada.ca/nouvelle/571147/sommes-paradis-fiscaux-rapport> تاريخ: 2017/02/18.

اساسا المناعة الجبائية (L'immunité Fiscale) في اطار وجود فروع وشركات تابعة لأغلب المجمعات الدولية في الجنات الضريبية وهو ما يُعتبر عدم مقدرة الهيئات والدول على تحديد والتحكم في نموذج أعمال المجمعات الدولية على اساس أنها وحدة اقتصادية واحدة.

2.2- اجراءات التحكم بين المجمعات الدولية والدولة الجبائية

تُوضح قضية المنازعات بين الدولة الجبائية والمجمعات الدولية موقف هذه الأخيرة في الساحة الدولية من خلال الإجراءات المقدمة من اتفاقيات التجارة الحرة (libre-échange)، يسمح لها لمواجهة أمام منصات تحكم متخصصة حول سياسات وسلوكات الدول التي تعتبر مخالفة لمصالح هذه المجمعات وأحكام المعاهدات الدولية.

اضافة لذلك مشكل الفجوة الضريبية¹ (Tax Gap) التي عرّفها مصلحة الضرائب (IRS) الامريكية على أنها محاولة احداث الخسائر في الايرادات من خلال عدم الامتثال للقوانين، ويمكن القول أنّ الفجوة الضريبية؛ تعني الفرق بين مبلغ الضرائب المستحق والمبلغ الفعلي المدفوع لمصلحة الضرائب. وحسب المسح الذي قدمه برنامج البحوث الوطنية (NRP) في الولايات المتحدة الامريكية من طرف مصلحة الضرائب (IRS) أنّ مصادر الفجوة الضريبية تعود بنسبة 83% إلى النقص في التبليغ، و7% إلى عدم الايداع، و10% الدفع الناقص. كما قُدّر حجم الفجوة الضريبية لسنة 2001 بـ 345 مليار دولار، والتي تعادل ثلاثة أرباع العجز في الميزانية الاتحادية لسنة 2008، بينما في بريطانيا بلغت 32 مليار جنيه استرليني سنة 2011 أي ما يعادل 6.7% من الالتزامات الضريبية (شعوي 2017)²، في الوقت الذي أصبحت فيه العديد من الدول تعاني عجزا في موازنتها، وتدابير التقشف وانخفاض مستويات المعيشة، كذلك في اطار الركود الاقتصادي والصعوبات المالية التي تواجهها أغلب الدول الجبائية (Etat Fiscale) أدى ذلك إلى زيادة الصراع والنزاع بين السلوك الاحتمالي للمجمعات الدولية والدول الجبائية. فوفقا لتقرير CNUCED عام 2015، فإن العدد الإجمالي للحالات المعروفة من النزاعات بين المجمعات الدولية ضد الدول

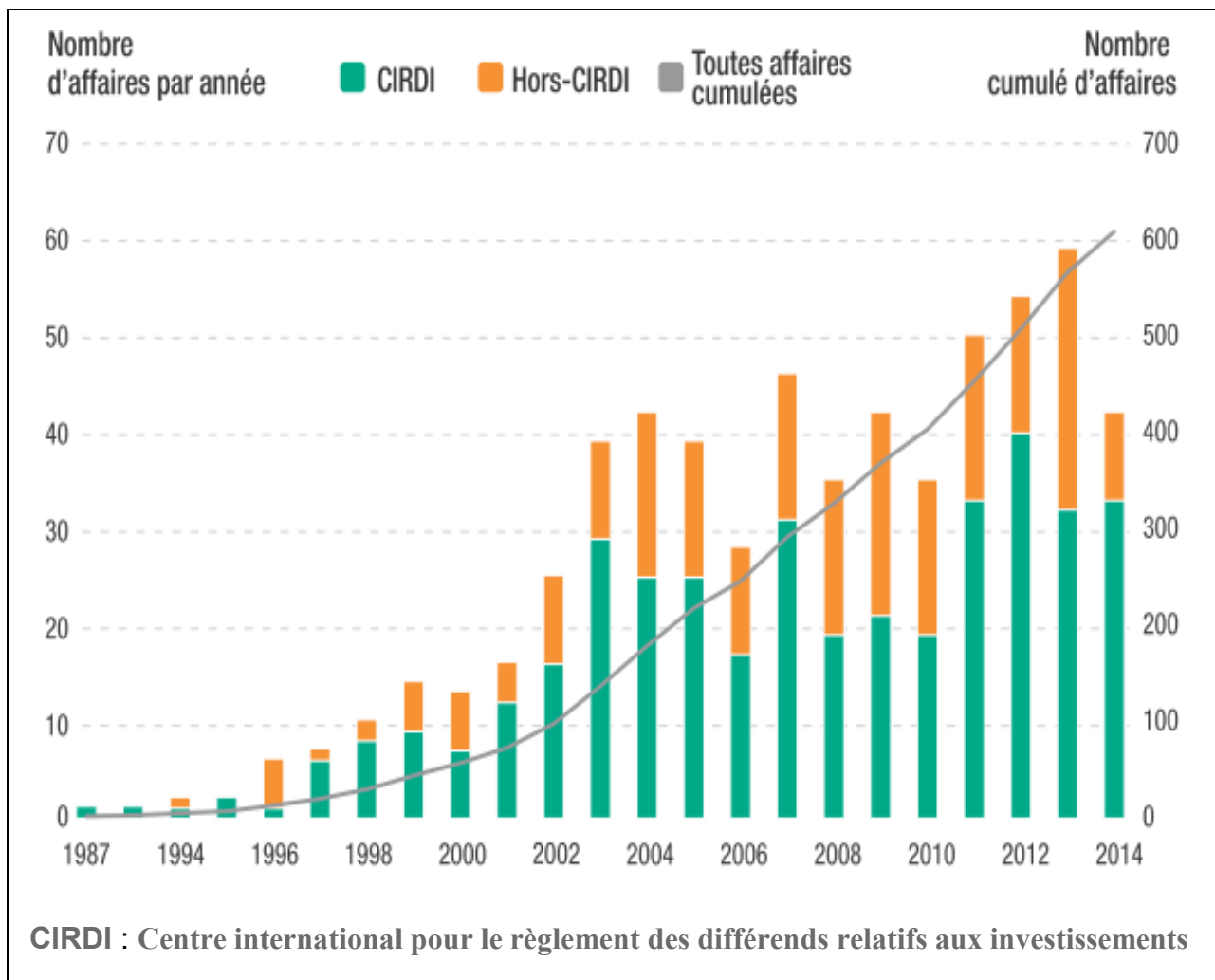
¹ بدأ استخدام المصطلح سنة 1982 في الو. م. أ، عندما صرح مفوض مصلحة الضرائب IRS "روسكو"، على أن التوقعات تشير إلى أنّ الفجوة الضريبية ستستمر في الزيادة.

² شعوي محمد فوزي، عباسي صابر، أهمية التحكم في عدوانية تسيير الضريبة بإستخدام منهج المسؤولية الاجتماعية، ورقة بحثية ضمن الملتقى المؤسسة بين الضرورة الاقتصادية والتحديات البيئية، 2017.

الفصل الأول : الأطراف الفاعلة في بيئة الاعمال الدولية

المضيئة فيما يخص سياسات الاستثمار الدولية معبر عنها بـ 608 قضية لـ 99 دولة سنة 2014. من بين هذه الحالات تم معالجة 405 حالة : 36% لصالح الدول، و27% لصالح المجمعات و27% تمت معالجتها بالتراضي (اتفاق ودي) الذي يلزم الدول لتقديم تنازلات. ما يُبرز أن 54% من الحالات، كانت في صالح المجمعات الدولية، ويُظهر التقرير أيضا أن 40% من الحالات تشمل الدول المتقدمة، اضافة إلى ذلك كل الشكاوى منبثقة من الشركات الأوروبية.

الشكل رقم 3: تطور قضايا النزاعات بين الدول الجبائية والمجمعات الدولية



La source: RAPPORT SUR L'INVESTISSEMENT DANS LE MONDE RÉFORMER LA GOUVERNANCE DE L'INVESTISSEMENT INTERNATIONAL VUE D'ENSEMBLE 2015

الفصل الأول : الأطراف الفاعلة في بيئة الاعمال الدولية

في الوقت الذي تحاول فيه الجهات الأوروبية والأمريكية دمج آلية مخصصة لتسوية المنازعات في معاهدة التجارة الحرة التي يجري التفاوض بشأنها (Tafta)، يؤكد CNUCED أن هذا الأمر أصبح "موضوع الأكثر إثارة للجدل للسياسات المتعلقة بالاستثمار الدولي".

هذه العملية للتحكيم تكشف في نهاية المطاف اثنين من السمات المميزة لحالة المجمعات الدولية في المرحلة الحالية للعولمة؛ فهي تُعتبر كفاعلين وفق حقوق متساوية مع الدول الجبائية من جهة، ومصالحها الخاصة ومصالح مساهميها، أولوية على تلك الخاصة بالدول، ولكن من المفترض أن تمثل المصلحة الوطنية أولاً قبل المصلحة الخاصة بها، كما أن قضية التحكيم بين الشركات والاطراف المتضررة والذي عادة ما تتحكم فيه الشركات متعددة الجنسيات عن طريق مكاتب المحاماة الخاصة والاتفاقية التي تحتوي على بنود هذا التحكيم لا تزال سرية على الرغم من المصادقة عليها (Susan George 2014)¹.

¹ George, S. (2014). *Les usurpateurs: comment les entreprises transnationales prennent le pouvoir*, Seuil.

المبحث الثاني: النموذج الدولي لأعمال مكاتب التدقيق والمحاسبة الدولية (Big 4)

عند الحديث عن مهنة المحاسبة يتبادر إلى أذهاننا أبرز وأكبر مكاتب المراجعة والمحاسبة الدولية المعروفة بإسم (Big4) والتي تمتاز بقدرتها أساسا على خدمة المجمعات الدولية والشركات متعددة الجنسيات، هذا النجاح جاء نتيجة لقدرة هذه المكاتب على حل العديد من المشاكل في السوق الدولية لأنها مبنية أساسا على تسويق الاستشارات القانونية والتدقيق. هذه الصورة القوية لـ (Big4) حول فرضها لقانون السوق عبر الحدود (Transnational) ضد القوانين الوطنية؛ التي في بعض الدول تُعارض على عدم الموافقة بين المصادقة على الحسابات والاستشارات القانونية (بعد ازمة انرون) لمقدرة هذه المكاتب على خلق قواعد وإجراءات لمصلحة المجمعات الدولية لتعظيم أرباحها على حساب الدولة الجبائية (Ramirez 2009, p10).¹

هذه القواعد متمثلة في معايير المراجعة والمحاسبة التي تطورت إلى حد كبير على مدى السنوات الثلاثين الماضية على الصعيد الدولي، أدى بهذه المكاتب إلى احتكار صناعة المعايير المحاسبية الدولية² ما أثر على مهنة المحاسبة ككل، ثم تمّ التحول تدريجيا إلى تكتلات متعددة التخصصات ومتعددة الجنسيات مستندة في توسعها على الارتباط الوثيق بين التدقيق والاستشارات.

أعدت المكاتب المحاسبية الدولية بعد فضيحة انرون (Enron) تمهيكها والانتقال إلى التحول نحو الهيمنة والدور المركزي الذي لعبته في عملية التوحيد المحاسبي الدولي، واحتكارها لمعالجات والمشاكل المحاسبية المتعلقة بالمجمعات الدولية الكبرى ما طرح عدة تساؤلات حول مكانة المحاسبة داخل الكيانات ككل؛ باعتبارها تصدر قائمة المهنيين الأكثر تعاملًا مع المجمعات الدولية والشركات متعددة الجنسيات (تقوم Big4 بتدقيق 99% من شركات مؤشر "FTSE 100" ببورصة لندن و96% من شركات مؤشر "FTSE 250")³.

¹ Ramirez, C. (2009). 10. La place des grands cabinets d'audit multinationaux dans la profession comptable libérale. *Sociologie des groupes professionnels*, La Découverte: 129-139.

² على الرغم من طبيعة المعايير المحاسبية الدولية بإمكانية أي شخص أو جهة؛ المساهمة في تطبيقها أو المشاركة في تطويرها وتحسينها.

³ نقلا عن: https://en.wikipedia.org/wiki/Big_Four_accounting_firms

نشأت ثقافة هذه المكاتب الدولية في القرن 19 في ظل انتشار الامبراطورية البريطانية منطوية تحت سلوك (La city) باعتبارها أكبر جنة ضريبية في العالم وتقديمها لخدمات لأكثر الزبائن ثراءً (الشركات الكبيرة، كذلك الدول) ما جعلها أحد المؤسسي معهد المحاسبين القانونيين في المملكة المتحدة (Mathew 98)¹، التي تتميز بتعداد مهني ضخم وعالي التقنية وتوجهها نحو الاستشارة الجبائية (Ramirez 2013, p228)² وبداية الهندسة المالية (Le Montage) على الصعيد الدولي مكنها على مساعدة المجمعات الدولية والشركات متعددة الجنسيات على التهرب الجبائي على حساب الدول الجبائية.

جعل النموذج الاعمال الدولي ل (Big4) رائدة على المستوى الدولي ومكنها من تحقيق نجاحات كبيرة ما جعلها عميل جد مهم للمجمعات الدولية في ظل انتشارها الدولي بما في ذلك المشاركة في التجميع المحاسبي (الشركة الام/الشركة التابعة) ثم تدريجيا مساهمتها سواءً المالية أو تطوير الممارسة المحاسبية الدولية بما يلائم النموذج الدولي للأعمال للمجمعات و(ش.م.ج) مما يزيد من تقاطع المصالح بينهما (TOURON Philip 2005)³، ما اعطاها القدرة على انتاج واحتكار المنتج الاستشاري والخبرة المحاسبية الدولية (COOPER 1998)⁴.

انحياز مكتب المراجعة والمحاسبة الدولي ارثر اندرسون (Arther Anderson) نتيجة لتورطه في فضائح انرون قلص من مداخيلها وزيادة الرقابة على اعمالها، لكن لم يمنعها من التأثير على عملية التوحيد المحاسبي الدولي وتموقعها الجيد في النموذج الدولي للأعمال (الافشور) والقيام بالهندسة المالية على نطاق واسع لمساعدة المجمعات الدولية على اخفاء شركاتها التابعة (استحالة تحديد محيط التجميع) ما يصعب معاملة المجمع كوحدة اقتصادية واحدة (Ramirez 2009, p10).

¹ MATHEWS D., ANDERSON M. et al. (1998), The Priesthood of Industry : the Rise of the Professional Accountant in British Management, Oxford University Press, Oxford, New York.

² Carlos Ramirez, « Normalisation des services marchands ou marchandisation des normes ? Les Big Four et la normalisation internationale de l'audit et de la comptabilité », in Jean-Christophe Graz et al., Services sans frontières, Presses de Sciences Po (P.F.N.S.P.) « Académique », 2013, p. 223-252.

³ TOURON (Philippe) (2005), « The adoption of US GAAP by French firms before the creation of the International Accounting Standard Committee : An institutional explanation », Critical Perspectives on Accounting, 16 (6), p. 851-873.

⁴ COOPER (David J.) et ROBSON (Keith) (2006), « Accounting, professions and regulation : Locating the sites of professionalization », Accounting, Organizations and Society, 31 (4-5), p. 415-444.

خلاصة الفصل

بعد استعراض تطور أعمال المجمعات الدولية تبين لنا :

- ❖ تتجلى استراتيجيات المجمعات الدولية في العديد من الاساليب والادوات، والتي من أشهرها سياسة التوطين (Délocalisation) وتنافسية الدول (la mise en concurrence des territoires).
- ❖ جاءت المراكز المالية للأفشور نتيجة لتنافس بعض الدول على استقطاب الشركات التابعة للمجمعات الدولية في إطار ترتيبات واتفاقيات جبائية تسمح بالنشاط تحت غطاء ما بات يُعرف بالشركات والحسابات البنكية أوفشور (Offshore) أو الكيانات ذات الغرض الخاص (SPE).
- ❖ سهلت المراكز المالية الأوفشور على بعض المجمعات ممارسة الاحتيال، ما مكنها من التهرب الجبائي بالتردد العالي (L'évasion fiscale à haute fréquence) من خلال العمليات بين فروع المجمعات عن طريق مخططات دولية متشابكة ضمن فضاء افتراضي جديد للأعمال يصعب تتبعها من خلاله.
- ❖ انتشار المجمعات مبرراته اساسا المناعة الجبائية (L'immunité Fiscale) في اطار وجود فروع وشركات تابعة لأغلب المجمعات الدولية في الجنات الضريبية وهو ما يعتبر عدم مقدرة الهيئات والدول على تحديد والتحكم في نموذج أعمال المجمعات الدولية على اساس أنها وحدة اقتصادية واحدة.

الفصل الثاني: الادبيات النظرية لتطور

الممارسة المحاسبية للتجميع

تحتل الممارسة المحاسبية للمجمعات الاقتصادية بأهمية بالغة في البيئة الدولية، نظرا لتطورها اللافت واكتساجها مكانة عالية في الممارسة المحاسبية الدولية، كما أنّ محددات هذه الممارسة تغيرت حسب التطورات الهائلة في البيئة الأعمال العالمية، إضافة إلى تغير مقاربات السيطرة والهيمنة والتعقيدات القانونية والمالية بين كيانات المجمع، ما أبرزت نوع من الروابط حُدِدت من خلالها الكيان الأم ومختلف الكيانات داخل المجمع؛ وكذا محيط التجميع الذي يعبر عن نوع العلاقات (شراكة، سيطرة، ترتيبات تعاقدية)، إلا أنّها لا توضح إلا جزئياً لهذه التعقيدات، إضافة إلى ذلك الجباية عن طريق محيط الاندماج الجبائي (Intégration Fiscale) أعطت مفهوم آخر لحدود المجمعات¹ (Meyssonnier and Pourtier 2013)²، هذه الاختلافات أظهرت عدة مفاهيم ووجهات نظر الأطراف الفاعلة حول الممارسة المحاسبية للتجميع نتج عنه عدم الاستقرار على إطار واحد يُوضح حدود التجميع سواء في مجال ممارسة مراقبة التسيير أو المحاسبة المالية.

وأمام الأزمات المالية المتكررة (فضيحة انرون، الازمة المالية العالمية 2008) وسلوكات بعض المجمعات؛ ولدت مفاهيم جديدة حول النموذج الاقتصادي القائم على تدويل الاعمال ومفهوم السيطرة التي تعتبر اهم نقطة خلاف في تحديد (من يدخل إلى المجمع وكيفية الدخول اليه).

¹ FRONTIERE DU GROUPE.

² Meyssonnier, F. and F. Pourtier (2013). "Contrôle du périmètre et périmètre de contrôle–Réflexion sur le système d'information comptable des groupes." *Comptabilité-Contrôle-Audit* 19(3): 117-146.

المبحث الأول : ضوابط ومحددات الممارسة المحاسبية للتجميع

1- الخلفية الأساسية لتطور ممارسات التجميع

مرَّ التطور التاريخي للتجميع المحاسبي بعدة مراحل متزامنا في ذلك بتغير الأحداث الاقتصادية العالمية والتي أثرت على تطور الممارسة المحاسبية للتجميع لكن دون تحديد أو اعتماد صورة واضحة لحدود المجمعات ضمن مختلف البيئات الاقتصادية، مع وجود اختلافات جوهرية حول محيط وحدود المجمع تحت تأثير ضغوط اللوبيات والمجمعات الدولية (Walker 1978)¹.

1.1- بيئة الأعمال الانجلوسكسونية

حظيت محاسبة المجمعات باهتمام العديد من الباحثين نظرا لأهميتها وانتشارها الواسع في البيئة الدولية، ولعل من أهم القضايا والمشاكل التي واجهتها المجمعات؛ هي تحديد الكيانات التابعة وكذا محيط تجميعها.

يعود تأسيس أول شركة قابضة أمريكية " National Lead " إلى سنة 1832، وقد ظهرت تقنية التجميع المحاسبي في البداية كاستجابة مباشرة للتطورات التجارية وخاصة العمليات الدولية، ولكن دون تحديد للكيانات التابعة أو اعتماد صورة واضحة لحدود المجمعات (Bastien et al., 1979)²، وبعد حدوث الانهيار المالي لبورصة نيويورك أدى ذلك إلى إعادة النظر في التنظيم المحاسبي والمالي بالولايات المتحدة وتم إدخال إجراءات قانونية جديدة إلى غاية 1934، وهي السنة التي ألزمت لجنة القيم المنقولة (SEC) الشركات المسعرة في البورصة على نشر حسابات مجمعة لإعلام المساهمين بأداء الكيان الاقتصادي المتمثل في المجمع (Bensadon 2005)³.

شهدت الحقبة ما بعد الحرب العالمية الثانية تطور كبير وانتشار واسع للمجمعات الاقتصادية الأمريكية وزيادة نشاطها على مستوى بورصة وول ستريت ما ساعد على زيادة الاهتمام بممارستها المحاسبية تمخض عنه اصدار أول معيار

¹ Walker, R. (1978). "International accounting compromises: the case of consolidation accounting." *Abacus* 14(2): 97-111.

² Bastien, F. Jean Corre, expert-consultant. 1977. *Les comptes de groupe*: Publi-Union.

³ Bensadon, Didier. 2005. "Analyse longitudinale de la consolidation des comptes dans les revues comptables professionnelles (1954-1985)." *Comptabilité-Contrôle-Audit* no. 11 (3):105-128.

حول القوائم المالية المجمعة سنة 1959 (ARB 51)¹، ثم تلاه بعد ذلك المعيار (APB 18)² حول طريقة الوضع في التكافؤ سنة 1971، أما فيما يتعلق بيئة الأعمال البريطانية، حيث أُعطي أول تعريف للكيانات التابعة في قانون الشركات ضمن موضوع الإبلاغ عن الشركات سنة 1929 (Edwards and Webb 1984)³، تبعها دراسة (Shaw 1976)⁴ التي تعرضت لأول مرة لتطور الكيانات ذات الأغراض الخاصة (Ad Hoc) في إطار تحديد مفهوم محيط التجميع وحدود الكيانات، بعدها تمّ توجه الابحاث نحو الجانب القانوني للمجمعات وبالأخص العلاقة بين حدود المجمع والواقع الاقتصادي الفعلي في بيئة الأعمال البريطانية (Taylor 1987)⁵.

طُرحت فكرة الممارسة المحاسبية للتجميع ومحيط التجميع بشكل مفصل من طرف (Ashton 1986)⁶ الذي اعتبر أنّ توجيهات الحكومة كان لها الأثر الكبير فيما يخص حدود المجمع، نتج عنه استبعاد العديد من الكيانات من نموذج السيطرة، كما أنّ المقاربة الجديدة في التعامل مع حدود المجمعات التي تناولها (Nobes 1988)⁷ واستعراضه لبعض حالات الاستبعاد؛ خلصت إلى أنّ ملكية رأسمال تعتبر شرط أساسي لممارسة التجميع المحاسبي بالمقابل مفهوم السيطرة غير ضروري وفق القانون البريطاني في ذلك الوقت. وقد ركزت هيئة التوحيد البريطانية على ممارسات تجميع خاصة ومحددة مرتبطة بأنواع معينة من الكيانات ذات الغرض الخاص ولم يتم تناول الكيانات العادية بصفة مُعمقة، ويعتبر (Stenka and Taylor 2010)⁸ من خلال نتائج بحثهما أنّ هذا النموذج للسيطرة جاء نتيجة لتأثير اللوبيات البريطانية.

¹ Accounting Research Bulletins.

² Accounting Principles Board.

³ Edwards, John Richard, and KM Webb, **The development of group accounting in the United Kingdom to 1933**, The Accounting Historians Journal, 1984, P.P.31-61.

⁴ Shaw, JC, **Criteria for consolidation**, Accounting and Business Research, No. 7 (25), 1976, P.P.71-78.

⁵ Taylor, P.A, **Consolidated financial statements: Concepts**, Issues and techniques, Academic Press, London, 1987.

⁶ Ashton, Raymond K, **The Argyll foods case. A legal analysis**, Accounting and Business Research, No. 17 (65) , 1986, P.P.3-12.

⁷ Nobes, Christopher, **The causes of financial reporting differences**, Issues in multinational accounting:30, 1988.

⁸ Stenka, Renata, and Peter Taylor, **Setting UK standards on the concept of control: an analysis of lobbying behaviour**, Accounting and Business Research, No. 40 (2), 2010, P.P.109-130.

تم توجيه الابحاث نحو مقاربات تحديد محيط التجميع من خلال نموذج السيطرة في ظل المعايير الوطنية والدولية والذي طرح مشاكل تحديد الكيانات التابعة والاستبعاد من محيط التجميع بناءً على مقاربات نظرية أثرت على تطور محيط التجميع في البيئات الوطنية الانجلوسكسونية، وقد خلصت دراسة (Nobes 2014)¹ إلى أنّ تحديد الكيانات التابعة عرف قفزة نوعية نظرا للتطور الكبير للمجمعات في البيئة الدولية، بالإضافة إلى التوجه لمقاربات انتشار الأفكار عن طريق مكاتب التدقيق والمحاسبة متعددة الجنسيات وتأثيرات نظرية الوكالة على نموذج السيطرة وتحديد حدود الجمع وفق العوائد وحقوق التصويت، على الرغم من استمرار وجود اختلاف في استخدام نموذج للسيطرة واضح سواء من حيث التعريف أو التطبيق، إلا أنّ المقاربات النظرية المعتمدة من قبل Nobes لم تأخذ في الحسبان النموذج الاقتصادي القائم على انتشار المجمعات دولية النشاط وتدويل الاعمال بدافع تحقيق الربح والبحث عن الأمثلة الجبائية، تحت غطاء شركات وحسابات بنكية أوف شور (Offshore) والذي كرس مبدأ الاحتيال والتهرب الجبائي بالتردد العالي الممارسان على نطاق دولي واسع.

2.1- البيئة الفرنكو-جرمانية

عرفت الممارسة المحاسبية للتجميع في الدول الاوربية تطور محدود نسبيا مقارنة بالبيئة الأمريكية، وتعدّ المانيا من أوائل الدول التي أدرجت ممارسة التجميع المحاسبي مُركزةً على المفهوم الشامل للسيطرة بدلا من التركيز على نظرية ملكية رأسمال لخصوصية النظام الايكولوجي للأعمال الالمانى (الديمقراطية الالمانية، تأثير نظام التمويل، طبيعة الملكية، نوعية المساهمين،... الخ) دون قيود إلزامية على إعداد القوائم المالية المجمع للكيانات المسعرة في البورصة (Gray 1988)².

¹ Nobes, Christopher, **The development of national and transnational regulation on the scope of consolidation**, Accounting, auditing & accountability journal, No. 27 (6), 2014, P.P.995-1025.

² Gray, Sidney John, **International group accounting: international harmonisation and the seventh EEC directive**, Croom Helm Ltd, 1988.

كما يرجع الظهور الاول للمجمعات في فرنسا إلى سنوات العشرينات او ما يعرف بمرحلة " حمى الشركات التابعة " صاحبه مجموعة من الضغوط والتوترات حول ضرورة تطوير ممارسة التجميع المحاسبي (Bensadon 2008)¹ ، كما اقتصر الاهتمام في هذه الفترة على الجانب اللغوي، المفاهيمي والقانوني للمجمعات إلى غاية نهاية الحرب العالمية الثانية (SCHWING 1937)² ، ومع الانتشار الواسع للمجمعات وحاجتها لرؤوس الأموال لتمويل مساهماتها الجديدة، جاءت الانطلاقة الفعلية في اطار نشر أول مجلة خاصة بالميزانية المجمعية من طرف خبيرين محاسبين سنة 1954 (Obert)³ ، تبعه محاولة المجمعيات الفرنسية⁴ الدخول إلى السوق المالي الأمريكي الذي يفرض عرض وتدقيق قوائم مالية مجمعة من طرف مكاتب التدقيق الأمريكية، هذه السوق كانت تفرض امتلاك الكيان الام لـ 80% من المساهمات في الشركات التابعة، وشرط ممارسة نفس نشاط الكيان الأم، أدت هذه القيود إلى حتمية تعيين مجموعة من الخبراء لإقتراح نموذج غير رسمي عام للتجميع المحاسبي يوافق الشركات الفرنسية، ومواجهة كل هذه الصعوبات (Bensadon 2005).

تميزت مرحلة أواخر السبعينيات بالتطور الكبير للمجمعات الفرنسية وانتشارها في العالم، إضافة إلى المناقشات الجادة حول النظرة التقليدية لمحيط التجميع القائم فقط على السيطرة المطلقة للكيان الام، أحدثت خلافا في ترجمة السيطرة المتعلقة بامتلاك الكيان الام لأقل من 50% من المساهمات في الشركات التابع (Bensadon 2009)⁵ ، كما أنّ الرغبة في التوافق وتوحيد المعلومات المالية على الصعيد الدول الأوربية الذي نتج عنه التوجيهية السابعة الخاصة بالتجميع المحاسبي في سنة 1983 التي أعطت نظرة شاملة واطار تصوري متكامل استناداً للمقاربة الانجلوسكسونية للسيطرة وممارسة التجميع المحاسبي (Meyssonnier and Pourtier 2013).

تم اصدار القرار المتضمن الحسابات المجمعية سنة 1998 الذي كان نقطة تحول في فرنسا تبعه صدور النص التنظيمي CRC 99-02 سنة 1999 الذي يحدد اطار الممارسة المحاسبية للتجميع في البيئة الفرنسية

¹ Bensadon, Didier, **La fièvre des filiales chez AFC (1921-1939). Consolidation des comptes et reporting**, Revue Française de Gestion, No. 34 (188-189), 2008, P.P.201-218.

² SCHWING, E. **Première condition pour pouvoir établir des "bilans consolidés**, In La Semaine de la comptabilité, 1937.

³ Obert, Robert, **Pratique des normes IFRS**, 5e édition: Normes IFRS et US GAAP, Dunod, 2013, P.123.

⁴ Total-CFP, Saint-Gobain, Pechiney, la Compagnie Générale d'Electricité.

⁵ Bensadon, Didier, **Les comptes de groupes en France (1929-1985): origines, enjeux et pratiques de la consolidation des comptes**, Presses Universitaires de Rennes, 2009.

(Colinet and Paoli 2001.p26)¹ تبعه ضغوطات الاتحاد الاوربي بإلزامية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ابتداءً من 2005 والتخلي عن الممارسة المحاسبية الفرنسية بالنسبة للمجمعات المسعرة في البورصة.

عرف تطور الممارسة المحاسبية للتجميع في البيئة الفرنسية عدة مراحل وتطورات اهمها:

* 1954-1965 "مرحلة التعرف على التجميع المحاسبي" : غياب قانون خاص بالمجمعات، ازدياد تمركز

المؤسسات في شكل مجمعات، ازدياد الأسئلة حول تقنية التجميع والضرائب.

* 1966-1978 "مرحلة انتشار المجمعات الفرنسية" : انعدام الثقة في التجميع المحاسبي، تحليل التشريعات

الأجنبية، مشاكل اعتماد التجميع، الأسئلة حول Goodwill، (هذه المرحلة عبارة عن عوائق مهدت لفرض المعايير "IAS/IFRS" في الاتحاد الاوربي).

* 1979-1999 "مرحلة الاعتماد والالتزام" : مرحلة الخضوع للاتحاد الاوربي والتوجه التدريجي نحو المعايير

المحاسبية الدولية، مفاوضات التوجيهية السابعة قانون 1985، التنظيم 99-02.

* 2000-2005 "مرحلة المعايير الدولية" : التخلي عن الاختيارات الوطنية في مجال التجميع ثم انتشار

ثقافة المعايير (IAS/IFRS) على نطاق واسع (الممارسة، توجيه مجال المعرفة العلمية)، تطبيق المعايير الدولية للكيانات المسعرة، التنظيم 99-02 للكيانات غير مسعرة.

2- تطور الممارسة المحاسبية للتجميع وفق الهيئات الدولية

اصدرت المفوضية الأوروبية سنة 1983 التوجيهية السابعة المتعلقة بالممارسة المحاسبية للتجميع، محددة لنموذج

الكيانات التابعة الذي يُظهر نوع من الاختلال؛ نموذج مبني على نظرية الملكية (القانونية)، أو ينبغي اعتماد المفهوم

الاقتصادي لتحديد السيطرة (Niessen 2013)¹، وهو ما لا يتوافق مع البيئة المحاسبية الانجلوسكسونية التي أثرت كثيرا

¹ Colinet, François, and Simon Paoli, *Pratique des comptes consolidés*, Ordre des experts-comptables, 2001, P.26.

على توجُّهات المعايير المحاسبية الدولية حيث تم إصدار أول معيار محاسبي دولي خاص بالمجمعات (IAS3) سنة 1977، عوضه بعد ذلك المعيار IAS 27 "القوائم المالية المجمعة والمنفصلة" وهو النموذج القائم على السيطرة وتحديد الكيانات التابعة²، محاولةً من مجلس المعايير المحاسبية الدولية إعطاء الصورة الصادقة للواقع الاقتصادي لسيطرة الكيان الأم على أحد أو أكثر من الكيانات التابعة في شكل قوائم مالية مجمعة على أساس أنها وحدة اقتصادية واحدة³.

طرحت أزمة انرون (Enron) مع بداية 2000 العديد من القضايا التي أثارت جملة من المناقشات والجدل حول القواعد المنظمة للممارسة المحاسبية للتجميع المحاسبي فيما يخص الكيانات ذات الغرض الخاص (Ad Hoc) في البيئة الأمريكية بشكل خاص وعلى مستوى الدولي بشكل عام، وذلك بسبب السلوك الانتحاري للمجمع بدافع تحقيق الربح وتكريس مبدأ الاحتيال الممارس على نطاق دولي واسع من خلال تضخيم الأرباح والتلاعب في أرباح الكيانات التابعة وتحويلها إلى الكيان الأم دون الإفصاح عن ديون شركاتها التابعة، أو استبعاد المجمع لبعض الكيانات التابعة في إطار الحفاظ على صورة المجمع في الأسواق المالية من خلال العمليات بين فروع عن طريق هندسة مالية متشابكة يصعب تتبعها.

بدأت فكرة مشروع إصلاح الممارسة المحاسبية للتجميع سنة 2002 من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) لمعالجة التضارب في متطلبات وتطبيقات كل من المعيار المحاسبي الدولي (IAS27) "القوائم المالية المجمعة والمنفصلة" وكذلك ترجمة المعيار (SIC12) "تجميع كيانات ذات الغرض الخاص"، يُنظر إلى هذا الفرق بين "التركيز على القدرة في إدارة الكيانات المستثمر فيها (IAS27) والتركيز على التعرض لغالبية المخاطر والمنافع (SIC12) إلى عدم وجود توجيهات ضمن المعيارين سبب عدم تناسق في تطبيق "مقاربات السيطرة".

¹ Niessen, H. (2013). "1 The Seventh Directive on consolidated accounts and company law harmonization in the European Community." International Group Accounting (RLE Accounting): Issues in European Harmonization: 1.

² تم تعديله سنة 2003 ولم يعد مجلس معايير المحاسبة الدولية النظر في أساسيات تجميع الشركات التابعة، وفي سنة 2011 عوض بـ IFRS10 وأصبح IAS 27 خاص بالقوائم المالية المنفصلة.

³ قام المعيار IAS 27 ببعض "تعديلات التجميع" على غرار كل من عمليات اقضاء الحسابات بين كيانات المجمع وكذا استثمار الشركة الام في الشركات التابعة فيما يخص رؤوس أموالها وذلك عند تاريخ تملكها.

الفصل الثاني : الادبيات النظرية لتطور الممارسة المحاسبية للتجميع

تسارعت الخطوات والتطورات بعد الازمة المالية العالمية لسنة 2008 حول قضية التشكيك في المعايير المحاسبية الدولية (Maroun and van Zijl 2015)¹، وكاستجابة مباشرة للازمة العالمية حظيت محاسبة المجمعات والكيانات التابعة باهتمام كلا المجلسين (IASB/FASB) نظرا لكون القوائم المالية المجمعاة أصبحت لا تعبر عن الواقع الفعلي للمجمعات وأضحت لا تلي احتياجات ذوي المصالح.

توصل مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) سنة 2011 من خلال مشروع الاصلاح إلى تبني مقارنة "خطوة بخطوة" (طريقة الخوارزمية) -IF/THEN- لتحديد السيطرة والحد من إمكانية التطبيق المختلف في المستقبل فيما ارتبط بمحيط التجميع² (IFRS10 القوائم المالية المجمعاة) وهي أكثر قابلية للتطبيق على نطاق واسع من المعيار المحاسبي الدولي المعدل (IAS27, 2008) مع إلغاء ترجمته (SIC12,1998)، بالإضافة إلى اصدار المعيارين (IFRS11 الترتيبات المشتركة) و(IFRS12 الإفصاح عن الحصص في الكيانات الأخرى).

أدخل (IASB) سنة 2012 تعديلات تتعلق بالكيانات الاستثمارية التي لم تحض بموافقة المفوضية الأوروبية. ونعتقد أن الشبهات التي أثرت حول علاقة هذه الكيانات بالازمة المالية هو ما دفع بالمجلس للاهتمام بضبط محيط التجميع بشكل أكبر نظرا لعلاقة هذه الكيانات بالصناديق الاستثمارية (السيادية والخاصة) التي أصبح لها تأثير قوي على بيئة الأعمال الدولية وعلى شكل تطور النموذج المحاسبي الدولي.

3- المعايير المحاسبية الخاصة بالتجميع المحاسبي

أصدر مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) في 2011 مجموعة من المعايير الخاصة بالممارسة المحاسبية للتجميع متمثلة في المعيار IFRS10 "القوائم المالية المجمعاة" وIFRS12 "الإفصاح عن الحصص في الكيانات الأخرى"

¹ Maroun, W. and W. van Zijl (2015). "Isomorphism and resistance in implementing IFRS 10 and IFRS 12." The British Accounting Review.

² على سبيل المثال، على عكس المعيارين IAS27 و SIC 12، IFRS10 عالج بشكل صريح علاقة الوكيل - الرئيس، حيث يشرح كيفية التعرف عليهما وتحديد من له الحق في السيطرة وهو ما توسع فيه واعطى أكثر شروحات من SIC12.

الفصل الثاني : الادبيات النظرية لتطور الممارسة المحاسبية للتجميع

وIFRS11 "الترتيبات المشتركة"، وقد عوض المعيار IFRS10 المعيار IAS27 فيما يخص القوائم المالية المجمعة (IASB) 2008 وكذا SIC12 لجنة تفسيرات المعايير "الكيانات ذات الغرض الخاص" (SIC,1998)¹. من خلال ما سبق يمكن تلخيص اهم التغييرات الحاصلة في المعايير الدولية للإبلاغ المالي تتلخص وفق المخطط الاتي:

الجدول رقم 1 : التغييرات الحاصلة في معايير الدولية للإبلاغ المالي والمعايير المحاسبية الدولية

المعايير المستحدثة		المعايير القديمة (قبل 2011)
IFRS12: الإفصاح عن الحصص في الكيانات الأخرى	IFRS10: القوائم المالية المجمعة. IAS27: القوائم المالية المنفصلة.	IAS27: القوائم المالية المجمعة والمنفصلة. SIC12: تجميع - كيانات ذات الغرض لخاص -
	IAS28: المساهمات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة.	IAS28: الاستثمارات في الشركات الزميلة. SIC13: كيانات تحت الرقابة المشتركة.
	IFRS11: الترتيبات المشتركة.	IAS31: المساهمات في المشاريع المشتركة.

المصدر: مُعد بناءً على معايير الإبلاغ المالي الدولية

خلصت الدراسة التي قام بها مكتب المحاسبة والمراجعة (Mazars 2013, p 9)² حول تأثير المعايير المحاسبية الخاصة بالتجميع المحاسبي على المجمعات الناشطة في السوق المالي الاوربي لسنة 2013 والتي تعتبر سنة اختيارية للامتثال لهذه المعايير الجديدة إلى العديد من النتائج والاستنتاجات؛ مُتمثلة في أنّ الحالات الأكثر تأثيراً للتغيرات الجديدة المتعلقة بالممارسة المحاسبية للتجميع كانت وفق IFRS11 بالنسبة للمجمعات التجارية والصناعية، أما بخصوص IFRS10 فإنّ تأثيره على القوائم المالية المجمعة لم يتعدى نسبة 1% على رأس المال المجمع وكذا على مجموع الميزانية المجمعة.

¹ وافق عليها الاتحاد الأوربي في ديسمبر 2012 (تعديل 2012/1254) في 2012/12/11 ثم صدر في (29/12/2012)، والتطبيق الفعلي (الواجب) بالنسبة للكيانات المسعرة في 2014/01/01.

² Mazars (2013). L'APPLICATION DES NOUVELLES NORMES SUR LA CONSOLIDATION (IFRS 10, IFRS 11 ET IFRS 12) DANS LA COMMUNICATION FINANCIERE DES CORPORATES.

الفصل الثاني : الادبيات النظرية لتطور الممارسة المحاسبية للتجميع

بالإضافة إلى أن تأثيره على المجمعات في القطاع البنكي والتأمينات أكبر منه في المجمعات الصناعية والتجارية؛ لما يحتويه المعيار على العديد من المتطلبات الخاصة بكيانات ادارة الاصول والصناديق الاستثمارية. اما بالنسبة للحصص الخاصة بالكيانات تحت السيطرة المشتركة يتطلب المعيار IFRS11 طريقة التجميع المحاسبي حسب طبيعة الشراكة :

الترتيبات المشتركة (joint-ventures -Coentreprise) ← طريقة المعادلة (MEE)

العمليات المشتركة (Joint opération -Activité conjointes) ← تسجيل كل من الاصول والخصوم

والايرادات والمصاريف خطوة بخطوة (طريقة تشبه الاندماج النسبي)

هذا التعديل أثر في محيط التجميع للكيانات تحت المعيار IFRS11؛ حيث أنه من بين التأثيرات على حالات تبني المعيار من قبل المجمعات الناشطة في الاتحاد الاوربي نجد أن التأثير الكبير يمس بالنسبة للكيانات التي كانت تخضع للمعيار الدولي IAS31 وقامت بالتحويل من طريقة الاندماج النسبي (IP) إلى طريقة المعادلة (MEE). اما بالنسبة للمعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS12 والذي يُطبق على الكيانات التي تملك حصة في الشركة التابعة أو الترتيب المشترك أو الكيانات المهيكلة غير المجمعة (كيانات ذات الغرض الخاص).

جاء المعيار الجديد نتيجةً لازمة المالية العالمية لـ 2008 وردا على المعطيات المستلمة من المستخدمين وغيرهم، بما في ذلك قادة G20 ومجلس الاستقرار المالي والتي ابرزت؛ الافتقار إلى الشفافية حول المخاطر التي تتعرض لها الكيانات المعدة للقوائم المالية المجمعة من مشاركتها في الكيانات المهيكلة بما فيها تلك التي تمتلكها، وفيما يخص تأثيرات تطبيق المعيار في الواقع، وحسب (Mazars 2013) فإنه ليس من السهل دائما تحديد المعلومات حول الاحكام والافتراضات الهامة التي ستعرض على اساس متكرر وكذلك المعلومات التي الغرض منها شرح ممارسة التطبيق الاول للمعيار (عدم سيطرة الكيان مع اقلية حقوق التصويت، السيطرة مع اقلية نصف حقوق التصويت، علاقات الوكيل والاصيل،...).

جاءت هذه المعايير لتلبي رغبات ومتطلبات الصناديق الاستثمارية واحتياجات الشركات متعددة الجنسيات، كذلك كانت بصفة سريعة لاحتواء الاختلالات التي احدثتها الازمة المالية لـ 2008 ومحاوله مجلس المعايير المحاسبية الدولية في كل مرة تعديل واستحداث القضايا المتعلقة بممارسة التجميع المحاسبي على الصعيد الدولي في ظل ضغوط اللوبيات خاصة فيما يخص الكيانات ذات الغرض الخاص وهو ما يعتبر اهم قضية في محيط التجميع.

القراءة المتأنية لممارسات التجميع تُظهر بُعد هذه التعديلات عن نموذج الأعمال المجمعات الدولية والشركات متعددة الجنسيات القائم على إخفاء آثار المخططات التمويلية لكياناتها التابعة وكذا لممارسات وسلوكيات انتهجتها المجمعات بتواطؤ من مكاتب المحاسبة والمراجعة الدولية وضغط اللوبيات لأجل ضمان التغطية على سياسات التمويل المشبوهة وعلى عمليات التحايل في الخضوع للضرائب على الصعيد الدولي.

1.3- التغييرات الحاصلة في المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS10

المبدأ الرئيسي والأساسي الذي جاء به المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS10 هو نموذج واحد للتجميع مبني على السيطرة القابل للتطبيق على جميع أنواع الكيانات بغض النظر عن طبيعة الكيانات المستثمر فيها، على عكس النموذج الأمريكي الذي اخذ بنوعين من المقاربات حول السيطرة، الأولى خاصة بحقوق التصويت (تنطبق على معظم الكيانات) والمقاربة الثانية حول الحقوق المبنية على العوائد المتقلبة بالنسبة لـ (VIES)¹ والتي ركزت على التحليل النوعي للسلطة وتأثيرها على الأنشطة الهامة والتعرض للتقلبات الممكنة (ريح او خسارة)². وفقا لـ US GAAP كل الكيانات يتم تقييمها لتحديد "الكيانات ذات الغرض الخاص"، اما الكيانات الأخرى فإنها تقيم على أساس حقوق التصويت وكذا حقوق اتخاذ القرارات (PWC 2015)³.

اعطى نموذج السيطرة وفق IFRS10 من وجهة نظر مجلس المعايير المحاسبية الدولية منهج للتجميع المحاسبي مبني على متطلبات ومبادئ IAS27 و SIC12، إلا أنه ينطبق على جميع الكيانات (نموذج وحيد للسيطرة)؛ كما انه لم يقدم مبادئ ومتطلبات جديدة حول التجميع المحاسبي مقارنة بـ IAS27 و SIC12 وانما تم بناؤه على دليل السيطرة لكلا المعيارين السابقين مدعماً بإضافات وشروحات ونصائح حول التطبيق المتسق مع تعريف السيطرة، إضافة إلى احتوائه على دليل التطبيق (Guide D'application) فيما يتعلق بالحالات التي يصعب فيها تقييم السيطرة وتحديد شركاتها التابعة. هذا المفهوم الجديد اعطى تحليلات للسيطرة مبنية على ثلاثة عناصر مجتمعة وتطبق على الكيانات الكلاسيكية وكذا

¹ Variable-interest entities.

² هذا التحليل النوعي غالبا ما يصاحب التحليل الكمي (على سبيل المثال ASC810-10-55-53).

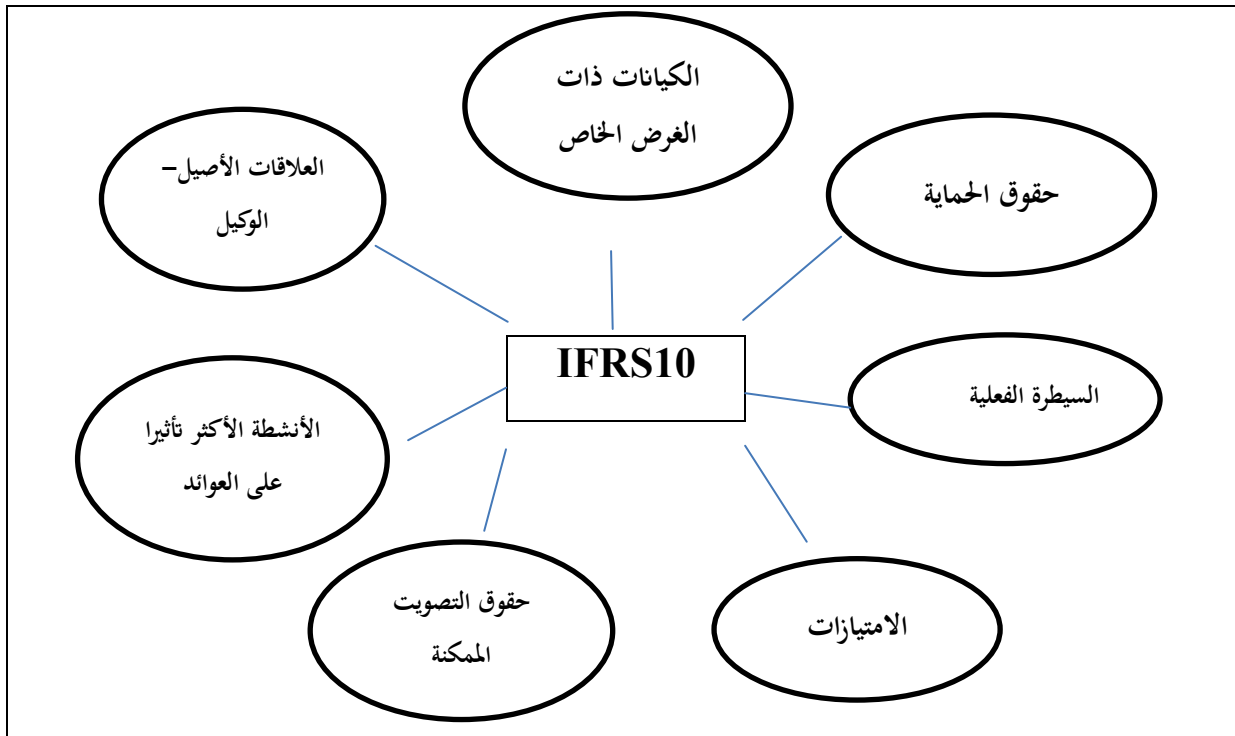
³ PWC (2015). IFRS and U.S. GAAP: Similarities and Differences.

الفصل الثاني : الأدبيات النظرية لتطور الممارسة المحاسبية للتجميع

1. الكيانات ذات الغرض الخاص، هذا المصطلح عُوض بالكيانات المهيكلة (Entité Structurée) (Mazars 2011).
- بالإضافة إلى ذلك أعطى المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS10 تطويرات وإضافات كانت على عدة مستويات أهمها:
- تقويم خصائص الحقوق الأساسية (Droits Substantif) بصفة عامة، وخصائص حقوق التصويت الممكنة (Potentiels) بصفة خاصة؛
 - إعطاء إيضاحات وتفسيرات أكثر شمولية ودقة للسيطرة الفعلية (Contrôle de fait)؛
 - القيود الخاصة بالكيانات الاستثمارية، وكذا العوامل الخاصة المحددة للامتيازات (حقوق التصويت، الامتياز، حقوق الحماية ام الحقوق الأساسية).

يمكن تلخيص اهم النقاط التي جاء بها المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS10 في الشكل (1.II).

الشكل رقم 4 : التحديثات وصعوبات تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي 10



المصدر: Memento IFRS 2016, Édition Francis Lefebvre, N°15008

¹ Mazars (2011). L'essentiel de la norme IFRS10 « Etat financière consolidés ».en 40 question/réponses.

المعيار موجه لبعض الكيانات دون الاخرى، حيث أنه لن يؤثر على الكيانات المسيطر عليها بالطريقة البسيطة والتي لا تحتوي على تعقيدات في محيط تجميعها.

جاء المعيار ليعالج التعقيدات الموجودة على مستوى الكيانات المهيكلة (Entité Structurée)، الكيانات المملوكة دون أغلبية حقوق التصويت والتي تكون فيها حقوق الملاك الاخرين مشتتة (السيطرة الفعلية)، الكيانات المسيطر عليها عن طريق حقوق التصويت المحتملة المهمة، كيانات ادارة الاصول، وكيانات ذات علاقات الوكالة (أصيل/ وكيل) (PWC 2011). كما يواجه المجلس (IASB) العديد من التحديات بخصوص وضع قواعد دقيقة للفصل في قضية التجميع قابلة للاعتماد على المستوى الدولي (تأثير اللوبيات)، خاصة في حل بعض المشاكل التي لا زالت مطروحة بقوة ولا زال النقاش مفتوح حولها:

- تقييم الظروف التي تتضمن الكيانات المهيكلة (SPE)؛

- الحكم على السيطرة الفعلية (de facto control)؛

- مفاهيم (الأصيل- الوكيل) بخصوص السلطة المفوضة (Pouvoir Délégué) (Reiland 2011)¹.

2.3- السيطرة المحددة لمحيط التجميع

كل الكيانات المسيطر عليها خاضعة للتجميع المحاسبي، وتُدعى الكيانات التابعة (Subsidiary)، توحى الملاحظة الاولية عدم تعارض هذا التعريف مع محتوى المعيار المحاسبي الدولي IAS27 إلا أنه ينبغي للقيام بالممارسة المحاسبية للتجميع التركيز على "الانشطة ذات الصلة" للكيان التابع، هذا المفهوم "الأنشطة ذات الصلة" يساعد على جعل نموذج السيطرة أكثر "شمولية" ويساعد على معالجة الكيانات ذات الغرض الخاص وفق المفهوم الوحيد للسيطرة، وليس وفقا للمفهوم (المتعدد) المخاطر والمنافع، وهذا ما ادى إلى احتواء المعيار الدولي IFRS10 لترجمة المعيار SIC12 (GéLARD 2011)².

¹ Reiland, M. (2011). "Consolidation: Identifying Subsidiaries under IFRS 10." *SSRN Working Paper Series*, 1-30.

² GéLARD, G. (2011). "La nouvelle normalisation pour les comptes consolidés : IFRS 10, 11 et 12."

الفصل الثاني : الأدبيات النظرية لتطور الممارسة المحاسبية للتجميع

الجدول رقم 2 : اهم التغيرات بين IAS27 - SIC12 و IFRS10

موضوع المحاسبة	SIC-12 و IAS 27 (2008)	IFRS10
النطاق	- IAS27 يُطبق على كل تقييمات السيطرة، اما ترجمته SIC12 بالكيانات ذات الغرض الخاص - IAS27 طبق على القوائم المالية المجمعة و المنفصلة.	- IFRS10 هو المصدر الوحيد لكل الكيانات المجمعة، بما فيها الكيانات المهيكلة. - IFRS10 يطبق على القوائم المالية المجمعة، بينما IAS27 خاص بالقوائم المالية المنفصلة.
استبعادات التجميع	- IAS 27 ينص على إعفاء الشركة الام من اعداد القوائم المالية المجمعة في حالة كونه شركة تابعة لكيان اخر بالإضافة إلى شروط أخرى صارمة.	- لا تغير وفق IFRS10.
مفهوم السيطرة	- وفق IAS 27 السيطرة هي قوة التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لكيان لغرض الحصول على منافع من أنشطتها.	- المعيار يعرض مفهوم جديد حول التملك بخصوص مفهوم "السلطة+ العوائد" لكن التركيز كان حول القدرة على توجيه الأنشطة التي تؤثر بشكل جوهري على العوائد.
إجراءات السيطرة	- IAS 27 يشمل على إجراءات التجميع على غرار جمع القوائم وكذا اقضاء العمليات بين كيانات المجمع بهدف عرض القوائم لوحدة اقتصادية وحيدة. - يتضمن المعيار متطلبات حول التغير في التملك (باستمرار أو فقدان) السيطرة.	- لا تغير وفق IFRS10.
السيطرة مع اغلبية حقوق التصويت / (السيطرة الفعلية)	- IAS 27 يتضمن افتراض أن ملكية حقوق التصويت أكثر من 50% تمنح السيطرة للمستثمر. - المعيار ليس لديه توجيهات صريحة على السيطرة عن طريق امتلاك أقلية حقوق التصويت ("السيطرة الفعلية").	- تمنح السيطرة بأكثر من 50% من حقوق التصويت شرط ان تكون هذه الحقوق أساسية، كما ان الأنشطة ذات الصلة للكيان التابع توجه وفق حقوق التصويت. - IFRS 10 يتضمن توجيهات واضحة على أن امتلاك أقلية كبيرة قد تمنح السيطرة باعتبار ان حصص الاخرى مشتتة على نطاق واسع.
الكيانات ذات الغرض الخاص (SPEs)	- SIC12 يحدد مؤسسات ذات الأغراض الخاصة ويقدم إرشادات تفسيرية معينة. - IC12 مؤشرات السيطرة تشمل "المخاطر والمنافع" و "القيادة الذاتية".	- الكيانات ذات الغرض الخاص غير معرفة وفق IFRS10. - تطبق المبادئ العامة للكيانات التي شملها SIC-12 سابقا. - المعيار يتضمن توجيهات حول الحالات التي لا تكون حقوق التصويت او الحقوق المشابهة هي العنصر الرئيسي في تحديد الكيان التابع.
حقوق التصويت الممكنة (PVRs)	- وفق IAS27 حقوق التصويت الممكنة قد تعطي او تساهم في تحقيق السيطرة إذا كانت تمارس حالياً. - الدليل الخاص بIAS27 جد محدود فيما يخص حقوق التصويت التي تفتقد الجوهرية ومثال ذلك أسعار الممارسة	- وفق IFRS10 حقوق التصويت تعطي او تساهم في تحقيق السيطرة إذا كانت جوهرية. - IFRS10 يحتوي على نطاق واسع من المؤشرات لتقييم احتمالية حقوق التصويت الممكنة أنها جوهرية.

الفصل الثاني : الادبيات النظرية لتطور الممارسة المحاسبية للتجميع

	غير قابلة للتحويل في كل الظروف.	
- يشمل المعيار على دليل واسع النطاق بشأن ما إذا كان المستثمر أصيل ام وكيل. - إذا كان المستثمر يشارك في المقام الأول بالتصرف نيابة عن الأطراف الأخرى (وكيل) لا يعطيه السيطرة على الكيان التابع.	- المعيار لا يحتوي على دليل (GUIDE) خاص بتفويض السلطة. السلطة.	تفويض السلطة (الأصيل - وكيل)

المصدر: Grant Thornton, 2012, A Practice guide to IFRS 10, p3

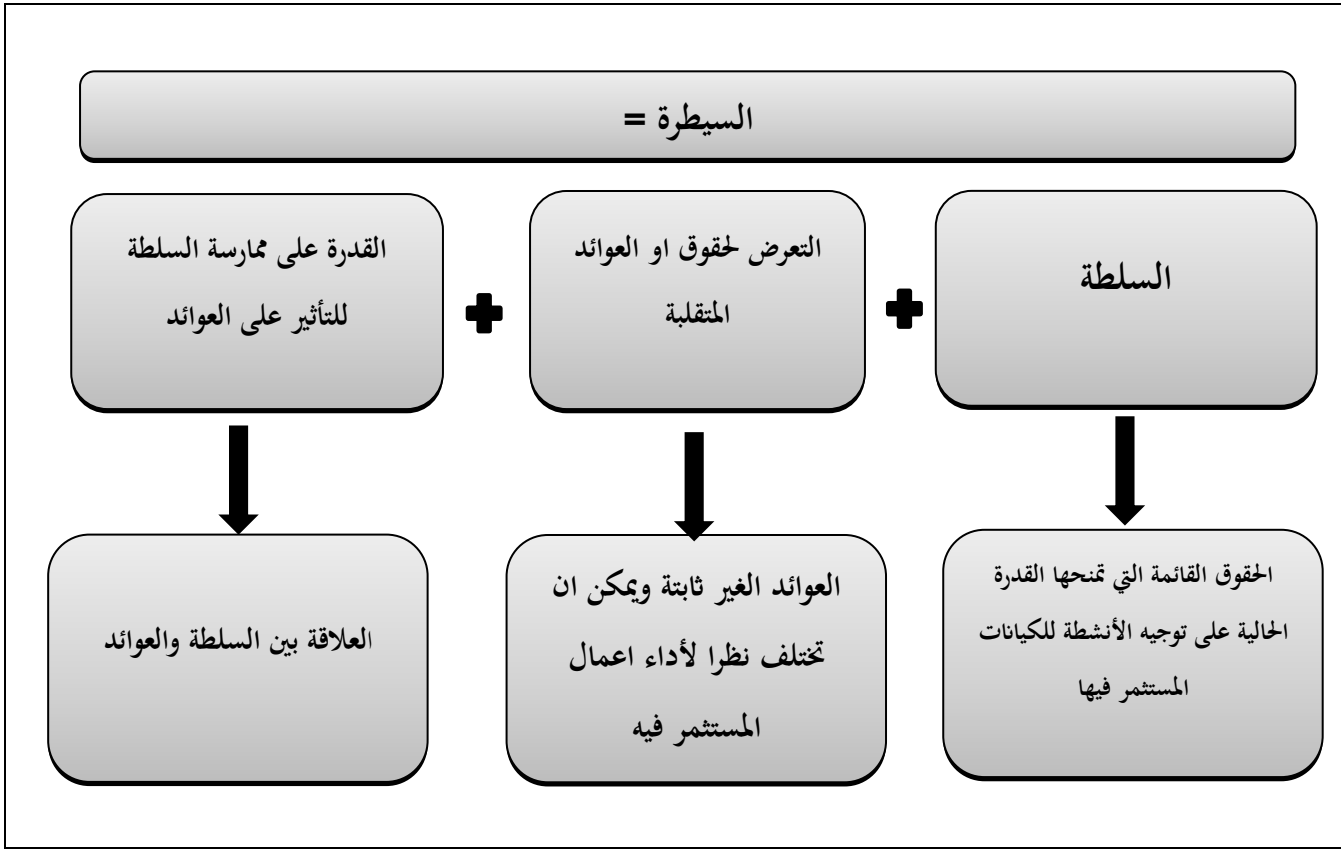
يستند النموذج الجديد للسيطرة على وجود ثلاثة عناصر أساسية للتحكم في الكيانات، حيث وبغياب أحد هذه العناصر الثلاثة يفقد المستثمر (الكيان الام) السيطرة على الكيانات (التابعة) المستثمر فيها، وعليه لا يمكنه المضي قُدماً في السيطرة بل يجب أن يحدد طبيعة علاقته مع الكيانات (سيطرة مشتركة أو تأثير ملحوظ) وتحديد المحاسبة المناسبة في ظل IFRS المعمول به. عناصر التحكم الثلاثة المستخدمة كمعايير أساسية للتجميع تحت (IFRS 10.6) هي:

أ- السلطة (Pouvoir) على الأعمال المستثمر فيها.

ب- لديها حقوق في العوائد المتقلبة من ارتباطها بالأعمال المستثمر فيها.

ج- القدرة على استخدام سلطتها على الأعمال المستثمر فيها للتأثير على مبلغ العوائد المنشأة المستثمرة.

الشكل رقم 5 : النموذج الجديد للسيطرة



المصدر: Deloitte, 2011, Une Vision Claire Des IFRS, P4

مفهوم السيطرة اظهر نوع من الاختلاف على مستوى المصطلحات مع المعايير السابقة الا انها متماثلة من حيث الجوهر، بالإضافة إلى ذلك ركز النموذج الجديد للسيطرة على المستويات التي تكون فيها الحالات المعقدة في تحديد السيطرة وكذا بالنسبة للسيطرة الفعلية مع اقلية حقوق التصويت. هذه المسائل أحدثت نوع من التأثير في النموذج الجديد للسيطرة مقارنة بالمعيار IAS27 و SIC12 على مستوى التوجه والمصطلحات المصاحبة له؛ حيث يحدد مفهوم السيطرة وفق المصطلحات "الحقوق" و"القدرة": "القدرة على التأثير في العوائد"، كما ان المفهوم للسيطرة ركز على "التعرض أو تحقيق العوائد المتقلبة" وأخيرا عدم اعتماده على الكيانات ذات الغرض خاص كمؤسسات استثنائية كما هو موضح في الشكل(3.II) :

الشكل رقم 6 : الآثار العملية لتعريف السيطرة الجديد

تأثيرات التطبيق	التغير في مفهوم السيطرة
<ul style="list-style-type: none"> - يوضح التعريف الجديد والتوجيهيات أن امتلاك أغلبية حقوق التصويت أو الحقوق الأخرى لا تعطي دائما السيطرة. • تقتضي السلطة وجود (القوة/الحقوق) الكافية التي توجه الأنشطة من طرف واحد والتي تؤثر على معظم عوائد الكيانات المستثمر فيها. • لتحديد سيطرة المستثمر يتطلب العديد من التحليلات والاحكام حول الأقلية المؤثرة في حقوق التصويت. 	<p>يشير IAS27 إلى "السلطة" أما IFRS10 يشير إلى "الحقوق" و"القدرة".</p>
<ul style="list-style-type: none"> • يطبق المفهوم الجديد للسيطرة على كل الكيانات بما فيها ذات الغرض الخاص (المهيكل). • في الحيات المعقدة لتقييم السيطرة يتطلب تحديد الأنشطة التي تؤثر على معظم عوائد الشركة المستثمر فيها "الأنشطة ذات الصلة"، وكيفية توجيهها وعلى مستوى أكثر تفصيلا. • في الحالات البسيطة للكيانات الكلاسيكية، تكفي النظر في الأنشطة المالية والسياسية للكيانات المستثمر فيها. 	<p>يشير IAS27 إلى التحكم المالي وسياسات التشغيل لكن IFRS10 يشير إلى القدرة في التأثير في العوائد.</p>
<ul style="list-style-type: none"> • المنافع والعوائد متشابهة من حيث الجوهر، إلا أن العوائد تحمل مفهوم واسع. • IFRS10 يوضح: - العوائد التي يجب ان تفسر بشكل واسع لتشمل على سبيل المثال العوائد المالية. - يمكن للعوائد ان تكون موجبة او سالبة. 	<p>يشير IAS27 إلى الحصول على المنافع بينما IFRS10 يتطلب "الحقوق او التعرض للعوائد المتقلبة".</p>

IFRS 10 يتضمن إرشادات بشأن المستثمر، والتي حقوق التصويت لا يمكن أن تؤثر تأثيرا كبيرا على عوائد والحقوق التعاقدية في تحديد اتجاه الأنشطة ذات الصلة.

المصدر: Grant Thornton, 2012, A Practice guide to IFRS 10, p3

3.3- مقارنة النموذج الأمريكي بالنموذج (IASB)

أعطت وجهات النظر بين المعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRS) ومبادئ المحاسبة الأمريكية منذ 2002 تقارباً إلى حد بعيد لكون نموذج التجميع هو في الأساس نفسه وفقاً لـ IFRS و US GAAP، إلا أن النموذج الأمريكي أظهر مستويين من التجميع وخلفية التوجه بناءً على فضيحة انرون؛ الأول يعتمد على حقوق التصويت (نموذج التصويت) أما المستوى الثاني منه فيتركز على التحليل النوعي للسلطة من خلال تحليل الأنشطة الهامة والتعرض للخسائر المحتملة أو الفوائد (نموذج تغير الفائدة)، إضافة إلى ذلك وفقاً لـ US GAAP يتم تقييم جميع الكيانات أولاً لتحديد ما إذا كانت تخضع لنموذج تغير الفائدة (VIEs)، ثم إنها تُقيّم على أساس نموذج التصويت وحقوق اتخاذ القرار في إطار (نموذج تصويت الفائدة).

كما أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية FASB في 2015/02¹ توجيهات تضمنت عدة تغييرات في ما يخص التجميع المحاسبي المتعلق بالكيانات متغيرة الفائدة (VIEs)، ينطبق هذا التوجيه الجديد للكيانات في جميع الصناعات حيث أظهر العديد من النقاط والتعديلات الهامة:

- تحديد ما إذا كان الكيان هو كيان فائدة متغيرة (VIE)؛

- الأتعاب المدفوعة لصانع القرار أو مقدم الخدمة- الأطراف ذات الصلة.

ويدخل المعيار حيز التنفيذ بالنسبة للكيانات التجارية للفترة السنوية التي تبدأ بعد 15 ديسمبر 2016، كما يُسمح بالتطبيق الجزئي لفترة مؤقتة.

الاختلاف في ممارسة التجميع المحاسبي بين US GAAP و IFRS ينشأ من خلال الممارسات المحاسبية للكيان الأم وامكانية وجود اختلافات عما هو عليها في الكيان التابع، حيث انه وفقاً لـ US GAAP يمكن تطبيق سياسات محاسبية مختلفة داخل المجمع بغرض معالجة بعض قضايا الصناعات المتخصصة، وهذا ما لا يتوافق مع المعايير المحاسبية

¹ FASB Accounting Standards Update No. 2015-02, Consolidation (Topic810):Amendments to the Consolidation Analysis.

الدولية (Gornik-Tomaszewski and Larson 2014)¹، كما اعطى الاختلاف بين IASB و FASB في تحديد مفهوم دقيق للسيطرة تحليلات مختلفة؛ نتائجها حتما ستؤثر على تحديد محيط التجميع وعدم ضرورة توافق بين الكيانات المجمعّة وفق المعيار الدولي للإبلاغ المالي ومع ما جاء ضمن محيط التجميع وفقا للمعيار المحاسبي الأمريكي، حيث يظهر هذا الاختلاف جليا عند تحديد السيطرة بدون اغلبيّة حقوق التصويت (de Facto Control).

أصدر مجلس المعايير المحاسبية المالية FASB تعديلات² على تحليل التجميع المحاسبي إلا أنّها تؤكد استمرارية الاختلاف بين US GAAP و IFRS في بعض الحالات على غرار؛ متطلبات اعداد القوائم المالية المجمعّة، مفهوم الكيان/ الكيان الاستثماري، نموذج التجميع، السياسات المحاسبية وفترات اعداد التقارير، كما يلاحظ جليا أنّ المعايير المحاسبية الأمريكية الخاصة بممارسات التجميع مبنية وفق مصادر مرجعية هامة (النيوليبيريالية، ضغوط اللوبيات، الهيمنة العالمية) ومع رفض اللوبيات ومختلف الصناعات في البيئة الأمريكية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لكونها لا تلي احتياجات البيئة الأمريكية ولا تستجيب لمتطلباتها، وهو حدث مهم كون اهتمامات وفلسفة بيئة الاعمال الأمريكية تكمن في تحقيق متطلباتها واحتياجات مختلف الاطراف وذوي المصالح اكثر من محاولة الامتثال وفق التوجه الدولي. والجدول (2.II) يبيّن اهم الاختلافات بين النموذجين.

¹ Gornik-Tomaszewski, S. and R. K. Larson (2014). "New consolidation requirements under IFRS." Review of Business 35(1): 47.

² تعديلات ASU رقم 02-2015، وتكون حيز التنفيذ بداية 2016.

الفصل الثاني : الادبيات النظرية لتطور الممارسة المحاسبية للتجميع

الجدول رقم 3 : المقارنة بين النموذج الدولي والنموذج الأمريكي

وفقا لـ US GAAP	وفقا لـ IFRS10	
لا، لا تزال استثناءات لبضع الصناعات المتخصصة. أيضا في حالة كون الكيان التابع في وضعية افلاس او إعادة تنظيم قانوني.	عموما نعم، مع تعديل 2012 أعفى المعيار الآن الكيانات الاستثمارية المؤهلة من تجميع كيانات تابعة معينة.	هل يجب تجميع كل الكيانات التابعة؟
"المساهمة في اغلبية الفوائد" تغير الفائدة" نموذج الاساسي للمتغيرين هو الأول خاص بـ VIES والثاني بالكيانات الكلاسيكية. بالنسبة للكيانات الكلاسيكية؛ السيطرة هي سلطة التحكم في السياسات التمويلية والتشغيلية للكيان. عادة سيطرة الام على الكيانات عند امتلاكها لـ 50% من حقوق التصويت. اما الكيانات التي تعتبر ضمن VIES تقيم وفق نموذج تغير الفائدة.	نموذج استخدام "سلطة توجيه" تكون سيطرة الكيان الام إذا: 1- سلطة على الكيان 2- حقوق التعرض لعوائد الكيان 3- القدرة على التأثير في عوائد الكيان. حقوق التصويت ليست العامل المهيمن في تقييم السيطرة، "السيطرة الفعلية" قد تنشأ دون امتلاك اغلبية حقوق التصويت	كيف عُرِفَت السيطرة وكيفية تفعيلها؟
لا، لا تؤخذ عموما في الحسبان	نعم، تؤخذ حقوق التصويت في الحسبان إذا كانت تمارس حاليا.	هل حقوق التصويت تؤخذ بعين الاعتبار في تحديد السيطرة؟
بالنسبة لـ (VIES) نعم، اما الكيانات الكلاسيكية فلا، التقييم الوحيد يكون عند تغير حقوق التصويت.	نعم	هل تقييم السيطرة يكون بشكل مستمر؟
لا، ولكن يستحب من الناحية النظرية.	أكد	هل يجب استخدام سياسات محاسبية موحدة داخل المجمع؟
تطبيقه خاص فقط بكيانات نموذج تغير الفائدة (VIES).	تطبيقه لجميع الكيانات دون استثناء.	وجود محاسبة أصول محددة (SILO)؟
لا، ولكن مرغوب فيه من الناحية النظرية. الاختلاف لا يمكن أن يزيد عن 3 أشهر.	نعم، إذا كان الفرق بين تاريخ القوائم المالية للكيان الام والتابع لا يزيد عن 3 أشهر، ويجب ان يكون طول فترات التقرير او أي تاريخ بين القوائم المالية هو نفسه من فترة إلى فترة.	هل يجب على الكيان الأم والكيانات التابعة عموما استخدام نفس تاريخ الإبلاغ عند التجميع؟

الفصل الثاني : الأدبيات النظرية لتطور الممارسة المحاسبية للتجميع

هل إجراءات التجميع المحاسبي متطابقة بين كل كيانات المجمع؟	نعم	نعم
---	-----	-----

المصدر: Tomaszewski, Robert K ,New Consolidation Requirements Under IFRS.201

المبحث الثاني: السيطرة وأسس تحقيقها - المقاربة الاقتصادية-

يُعتبر تحديد السيطرة من أهم أساسيات الممارسة المحاسبية للتجميع من خلال تحديد حقوق التصويت (الكيانات الكلاسيكية) وتحديد المنافع بالنسبة للكيانات ذات الغرض الخاص (الكيانات المهيكلة)، التي أصبحت تأخذ جدلاً واسعاً في بيئة الأعمال الدولية سواءً بالنسبة لنموذج أعمال المجمعات دولية النشاط، أو بالنسبة لممارسة المحاسبية للتجميع على الصعيد الدولي.

1. تطور الكيانات ذات الغرض الخاص

عرفها الملحق "أ" من المعيار الدولي للإبلاغ المالي "IFRS12" على أنها كيان صُمم بحيث لا تكون حقوق التصويت أو الحقوق المشابهة العامل الرئيسي في تحديد من يسيطر على (الكيان التابع) المستثمر فيها؛ مثال ذلك عندما تتعلق حقوق التصويت بالمهام الإدارية - فقط - وتدار الأنشطة ذات الصلة عن طريق الترتيبات التعاقدية.

يرى (Müller 2011)¹ أن الدراسات الأكاديمية المتعلقة بظاهرة المجمعات أخذت الكثير من اهتمام الباحثين في إطار تطوير الممارسة والمشاكل المتعلقة بها، خصوصاً في المجمعات دولية النشاط، كما تميزت مرحلة ما بعد سنة 2001 بتركيز الأبحاث على السيطرة ومحيط التجميع، هذا توجه ناتج عن فضيحة Enron في بيئة الأعمال الأمريكية، كما يفضل ويوافق غالبية المستطلعين على مقترحات مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB المتعلقة بـ SPE هذا النوع من الكيانات المعقدة لممارسة التجميع، على عكس المستطلعين الأمريكيين (أعضاء FASB) الذين يرفضون بشدة ادخال الكيانات ذات الغرض الخاص إلى محيط التجميع نتيجةً لاعتبارات سياسية أثرت على بيئة الأعمال الأمريكية مثل " Arthur

¹ Müller, V. (2011). "Academic Research On Group Accounting Over The Past Fifty Years." International Journal Of Business Research 11(1): 145-155.

الفصل الثاني : الادبيات النظرية لتطور الممارسة المحاسبية للتجميع

"Andersen"، وكذا المصالح البنكية المعارضة لـ SIC12 بسبب تأثرها بالفضيحة، مع ذلك وبدعم من المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية (IOSCO) وتأثير اللوبيات تمكن FASB من ضبط وتحسين ترجمة المعيار الذي أصبح أكثر صرامة من المقترح الاصيلي (Larson 2008)¹.

توصل العديد من الباحثين² إلى أنّ الممارسات المحاسبية لشركة "Enron" بخصوص الكيان الأم والكيانات ذات الغرض الخاص كانت مُضلّلة، حيث تمثلت هذه الممارسات في إخفاء الكيان الأم لديون مهمة في كيانات استبعدت من محيط تجميعها خارج البيئة الأمريكية، نتج عن هذه الممارسات مخاطر متعلقة بالأصول الصافية للكيانات ذات الغرض الخاص ما تسبب في انهيار المجمع. بالإضافة إلى عدم وجود ممارسة موحدة بخصوص تجميع كيانات SPE، هذا النوع من الكيانات هي عبارة عن (كيان قانوني على شكل شركة محدودة نوعا ما، أو في بعض الأحيان شراكة محدودة) للوفاء بأهداف ضيقة أو محددة أو مؤقتة.

ويبرز دور هذه الكيانات لما تتميز به من القليل من الصلة، أو لا صلة حقيقية لها بالاقتصاد الذي تُقيم فيه لكنها تلعب دورا مهما داخل شبكة الكيانات التابعة للمجمعات والشركات متعددة الجنسيات كإمسائها بالأصول، أو سندات الديون، أو عن طريق زيادة رأس المال³، إلا أنّ سلوك المجمعات دولية النشاط لا يزال يأخذ منحى آخر من الاحتيال إلى يومنا هذا والمتمثل في (التوجه نحو Offshores) في اطار التهرب الجبائي الدولي عن طريق استغلال الثغرات القانونية بين مختلف البيئات الدولية وكذلك سعي المجمعات لإخفاء آثار المخططات التمويلية لكياناتها التابعة نتيجة لاعتماد سياسات تمويلية تحاييلية بفضل انتشار نموذج الاعمال القائم على الفضاء الافتراضي والتجارة الالكترونية (MY GAFA)⁴.

¹ Larson, R. K. (2008). "An examination of comment letters to the IASC: special purpose entities." Research in Accounting Regulation 20: 27-46.

² Benston, G. J. and A. L. Hartgraves (2002). "Enron: what happened and what we can learn from it." Journal of Accounting and Public Policy 21(2): 105-127.

, Hartgraves, A. L. and G. J. Benston (2002). "The evolving accounting standards for special purpose entities and consolidations." Accounting Horizons 16(3): 245-258.

, McKee, T. E., L. J. Bradley, et al. (2006). "Accounting for special purpose entities: the control view versus the primary beneficiary view for consolidation." Journal of Applied Accounting Research 8(1): 162-207.

³ نقلا عن: <http://www.newsalyoum24.com/economy/18540.html> ، يوم 23-08-2016، الساعة: 14h15.

⁴ Microsoft, Yahoo, Google, Apple, Facebook, Amazon.

2- السيطرة والكيانات التابعة

ما يمكن ملاحظته حول تطور ممارسة التجميع والكيانات التابعة هو غياب تحديد واضح وصريح حول مفهومها، وإهمال المعايير المحاسبية الأمريكية الأولى لتعريف مصطلح الكيانات التابعة¹ إلى غاية المعيار SFAS94 سنة 1987 الذي اعطى توجه للكيانات التابعة في اطار تحديد السيطرة وفق ملكية رأس مالها (نموذج الكيانات الكلاسيكية)، ثم اعطى المعيار SFAS160 (الملحق B) تعريفاً للكيانات التابعة وفقاً للفوائد المالية للسيطرة (نموذج الكيانات ذات الغرض الخاص).

خلص (Nobes 2014) إلى أن محيط التجميع في بيئة الاعمال الأمريكية تعرض إلى العديد من الاستبعاد للكيانات التابعة (لكونها لا تمتلك أغلبية رأس مالها) مع ادخال بعض الكيانات مبنية على العوائد المتقلبة بالنسبة لـ (VIEs) إلى محيط التجميع والتي قد لا تمتلك فيها المؤسسة الأم (المستثمرة) لا رأس مالها ولا سيطرتها. إلا أنه لم يشر إلى الدافع والخلفية الأساسية وراء هذا التوجه من التغيير في محيط التجميع بهذا الاتجاه (الاستبعاد/ادخال الكيانات متغيرة الفائدة).

"As explained below, the scope of consolidation in the USA has excluded some things called subsidiaries (e.g. because they are not majority owned) but included some things not called subsidiaries (e.g. VIEs that might be neither owned nor controlled)"

ركز القانون الألماني قبل صدور التوجيهية السابعة على فكرة التحكم في الكيانات كشرط اساسي يقضي بالخضوع لقواعد التجميع المحاسبي مع إهمال تعريف الكيانات التابعة، وهو ما يتناقض مع البيئة الانجلوسكسونية وكذا مجلس المعايير المحاسبية الدولية والذي اعطى مفهوم للكيانات التابعة على الرغم من استبعاد العديد منها.

في المقابل نجد المشروع المشترك بين مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) سنة 2008 "حول ابلاغ عن الكيانات" اقترح ورقة للمناقشة المشتركة مبنية على نموذج السيطرة والمنفعة (الفقرة 92) والاشارة إلى وجود العلاقة بين مفهوم الاصول ومفهوم الكيانات التابعة (الفقرة 51) الا أن المشروع لـ 2010 اغفل هذه المناقشة مع غياب الاسباب التي دفعت بالتراجع عن خطة العمل الأولى.

¹ (ARB4 لسنة 1939 أو في تعديلات ARB51).

أوضح مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB (2013 الفقرة 11.2 و23.3) من مشروع مراجعة الإطار المفاهيمي لإعداد والافصاح عن القوائم المالية؛ أنّ الغرض من تحقيق الاتساق في المصطلح بين مفهوم الاصول ومفهوم الكيانات التابعة هو اضافة مصطلح "السيطرة" في السياق المفاهيمي للأصول وليس عن طريق حذف مصطلح "المنفعة" من مفهوم السيطرة في اطار التجميع المحاسبي (Nobes 2014).

يعتبر التذبذب في استخدام مصطلح السيطرة نتيجة لاعتماد نموذج أصل الملكية كمقياس رئيسي لممارسة التجميع المحاسبي (كما هو عليه الحال بالنسبة لمفهوم الاصل)، ثم تمّ التوجه نحو تبني مقارنة السلطة بدلا من مفهوم الاصل ما يُعتبر توجه جديد لإخفاء نوع معين من الكيانات في اطار التحايل والتهرب (Reiland 2011).

عرفها المعيار (IAS3.4):

"Control is ownership, directly or indirectly through subsidiaries, of more than one half of the voting power of a company"

والمعيار (IAS27.6) لسنة 1989:

"Control is the power to govern the financial and operating policies of an entity so "

"as to obtain benefits from its activities

نلاحظ من خلال هذه التعاريف ان مصطلح السيطرة ارتبط بالعديد من المعاني التي يمكن ان يعبر عنها بطرق مختلفة، حيث عبر عنها المعيار IAS3 ان السيطرة هي الملكية بمعنى ان كل كيان يمتلك رأسمال الكيان التابع فهو يسيطر عليه، اما المعيار IAS27 يوضح أنّ مصطلح السيطرة مبني على مقاربتين اساسيتين تتمثلان في التحكم (Governing) والمنفعة (Benefiting) وهذا ما لا يلي احتياجات كل الكيانات، وخصوصا ذات الغرض الخاص، وما يزيد من تعقيد الفهم لهذا المصطلح أكثر فأكثر هو التعريف الجديد للسيطرة وفق (IFRS10.6) الذي عرفها على انها:

"An investor controls an investee when it is exposed, or has rights, to variable returns and has the ability to affect those returns through its power over the investee"

السيطرة ^{عبر} عنها على اساس انها السلطة (the power) على التحكم (to govern)، أو التحكم (governing) هو القدرة (the power) على السيطرة (to control)، كذلك جاءت على انها القدرة (the power) على التوجيه (to direct). يظهر مصطلح السيطرة في القاموس الانجليزي (Oxford English Dictionary) بعدة معاني منها: الهيمنة (Domination)، القيادة (Command)، التأثير (Sway)، قوة التوجيه (Power of Directing).

هذا الاستخدام المتعدد لمصطلح السيطرة باللغة الانجليزية حتما سيؤثر على ترجمته إلى باقي دول العالم، ما قد يؤثر على التطبيق الجيد للمعيار وبالتالي اضعاف ضبابية قد تكون متعمدة للحيلولة دون تحقق اجماع حول المفهوم المفترض للمصطلح والذي يتوافق مع الممارسة التي تحقق مصلحة كل الاطراف دون ضرر.

3- المقاربات الأساسية لتطور ممارسات التجميع المحاسبي

يحطى السؤال عن "حدود محيط الكيان" بأهمية بالغة، لاعتبار هذا المحيط من القواعد الاساسية في مجال الاعمال التجارية والاستراتيجية الدولية (Peng and Delios 2006)¹، إلا أن محيط الشركة يختلف أساساً عن محيط التجميع على اعتبار أن نطاق الشركة هو مسألة اقتصادية تتمثل في الحجم المثالي للكيان، في حين أن مجال اهتمام محيط التجميع يتمثل في النسبة (الحصة) التي ينبغي أن تدرج ضمن القوائم المالية للمجمع، وعرف الاستبعاد من محيط التجميع العديد من الاجراءات والمعالجات المختلفة والمتنوعة في البيئة الانغلو فونية و ^وخُفِضَ تدريجياً على مدى عقد من الزمن باعتبار أن التوجه الاول لممارسة التجميع المحاسبي في الو.م.أ أو المملكة المتحدة مبني على مفهوم السيطرة من الجانب الضيق (المفهوم الضيق) على عكس بيئة الاعمال الالمانية التي كانت لها دائماً مقاربة مبنية على مفهوم السيطرة (المفهوم الواسع) كتوجه ثاني تبنته ألمانيا.

¹ Peng, M. W. and A. Delios (2006). "What determines the scope of the firm over time and around the world? An Asia Pacific perspective." *Asia Pacific Journal of Management* 23(4): 385-405.

أثر هذا الاختلاف فيما بعد على التوجه والمقاربة التي جاء بها مجلس المعايير المحاسبية الدولية حول نموذج السيطرة وما تضمنه من مفاهيم حول مبدأ (المنافع/العوائد).

بني موضوع المجمعات في البيئة الدولية بشكل عام وكذا تطور الممارسة المحاسبية للتجميع على مقاربات ذات توجه نظري مدفوعة بدرجة متزايدة نحو الاتجاه الدولي فيما يخص الأنشطة والعمليات الدولية للكيانات، وكذا فيما يخص احتمالية حاجة الكيانات إلى التمويل سواء من (الداخل/الخارج)، والتغير في طريقة التمويل قد يؤثر على القوائم المالية المجمع (أحد عناصر علاقات الوكالة) ومن ثم يؤثر على قواعد وممارسات التجميع المحاسبي المتبناة، أما التوجه الثالث يكمن في انتشار وتطوير التقنيات المحاسبية للتجميع في جميع أنحاء العالم كان نتيجة لخدمة مكاتب التدقيق الدولية لفائدة شركات متعددة الجنسيات في البداية (المصالح المتبادلة)، ثم عن طريق الهيئات الدولية بعد فضيحة انرون (Nobes 2014, p999).

إلا أن هذه المقاربات لا تعتبر التوجهات الوحيدة التي حددت مفهوم السيطرة نظرا لخصوصية كل بيئة والعوامل المؤثرة فيها (عوامل سياسية، ثقافية، اجتماعية...) وفيما يلي سيتم التعرض لهذه العناصر بشكل من التفصيل:

1.3- الأنشطة التوسعية

بدأ تطور محيط التجميع داخل كل من الو.م.أ والمملكة المتحدة باتجاه استبعاد الكيانات التابعة الاجنبية (لا تدخل ضمن محيط التجميع) ثم مرحلة التكتل ضمن مجمعات اقتصادية كقطاعات الصلب والحديد والنفط والسكك الحديدية عن طريق الاستحواذ، ثم عن طريق المجمعات ذات التوجه التكنولوجي في ظل ازدهار الفضاء الافتراضي والتجارة الالكترونية (MY GAFA)، ومع اصدار التوجيهية السابعة للاتحاد الاوربي سنوات السبعينات اخذت هذه الكيانات اهتماماً بالغاً للدول الاوربية ما نتج عنه ادخال مثل هذا النوع من الكيانات في محيط التجميع وتأثيره على الممارسة ككل (بداية الغاء الهوية الوطنية للدول الاوربية يخدم مصالح المجمعات الدولية)، تبعه بعد ذلك اصدار أول معيار محاسبي دولي (IAS3) IASC الذي أخذ بهذا الطرح الجديد ثم بعد ذلك عُمم بضغط من طرف الشركات متعددة الجنسيات على التشريعات الوطنية بدافع تحقيق أهدافها وحاجتها لتقليص الضرائب ثم تطور الامر بعد ذلك إلى إخفاء أرباحها نتيجة للتعقيد الذي يمتاز به هذا النوع من الكيانات وبالتالي تهربها الجبائي الدولي ومنه الممارسة المحاسبية للتجميع، ثم بناؤها من

قبل المجمعات الدولية والشركات متعددة الجنسيات الكبرى في بيئة الأعمال الأمريكية ما يجعل من نموذج التجميع يخدم فقط احتياجات ومتطلبات هذه الكيانات على حساب مصالح كل الاطراف الفاعلة.

2.3- علاقات الوكالة (التمويل) من الداخل/الخارج

حظيت علاقات الوكالة باهتمام مجلس المعايير المحاسبية الدولية باعتبارها أحد العوامل المؤثرة في تطور وانتشار المجمعات في البيئة الدولية وبالتالي التأثير على تطور الممارسة المحاسبية للتجميع، ما نتج عنها احتواء المعيار IFRS10 على جزء مهم من علاقات (الوكيل/الاصيل)، لكن بداية التأثير كان اواسط التسعينات بازدياد أهمية التمويل من طرف المساهمين الخارجيين في بعض الدول الاوربية على غرار ألمانيا (Schilling 2001)¹، مما أثر على رغبة الاطراف الفاعلة في تغيير الممارسة المحاسبية بما يخدم التوجه نحو التمويل الخارجي؛ مثل الاعتماد الطوعي المبكر للمعايير المحاسبية الدولية للمجمعات الألمانية المدرجة في البورصة (Weißenberger, Stahl et al. 2004)².

النموذج النظري ل (Nobes 1998)³ يُفسر كيف يمكن للتغيرات في التمويل أن تؤثر في تغير مجال المحاسبة ويُعبر عن حركة تصاعدية تحولية عبر الزمن من نموذج اصحاب المصلحة إلى نموذج المساهمين (نموذج تمويل من داخل الكيانات نحو نموذج خارجي لتمويل الكيانات) (Ding, Richard et al. 2008)⁴.

ويعتبر (Nobes 1998) ايضا أن أنظمة التمويل والمحاسبة لا تُحدّد عن طريق القانون والنصوص التنظيمية الداخلية للدولة لتفسير التمويل من الداخل أو الخارج ومثال ذلك التوجه من السيطرة الداخلية نحو سيطرة المساهمين الاجانب في البيئة الأمريكية رغم امتلاكها قانون ناضج وخاص بها وتحمل المجمعات الألمانية تكلفة تبني US.GAAP أو IFRS منتصف التسعينات على الرغم من وجود نظام محاسبي ألماني خاص بها بدافع الدخول إلى السوق الأمريكي.

¹ Schilling, F. (2001). "Corporate Governance in Germany: the move to shareholder value." Corporate Governance: An International Review 9(3): 148-151.

² Weißenberger, B. E., A. B. Stahl, et al. (2004). "Changing from German GAAP to IFRS or US GAAP: A survey of German companies." Accounting in Europe 1(1): 169-189.

³ Nobes, C. (1998). "Towards a General Model of the Reasons for International Differences in Financial Reporting." Abacus 34(2): 162-187.

⁴ Ding, Y., J. Richard, et al. (2008). "Towards an understanding of the phases of goodwill accounting in four Western capitalist countries: From stakeholder model to shareholder model." Accounting, Organizations and Society 33(7-8): 718-755.

اعتبر (Tarca, Morris et al. 2013)¹ أحد الذين قِيموا النموذج النظري ل (Nobes 1998) أن الاختيار المحاسبي المتبنى من قبل المجمعات الألمانية كان أكثر ميولا لإختيار المعايير المحاسبية الدولية على حساب النظام المحاسبي الألماني وتأثرها بنموذج التمويل الخارجي الكبير (المساهم الاجنبي)، وأثبت أن هذا الامر ينطبق ايضا على الصين؛ كون التغير في تمويل الشركات سوف يؤدي إلى اعتماد محاسبة موجهة للمستثمر (الانجلو) وهذا ما حدث بالفعل عن طريق التقارب الكبير نحو معايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS من قبل المجمعات الصينية المدرجة لسنة 2007. لكن لا يعبر بالضرورة عن توجه المجمعات نحو هذا الهدف لاعتبار أن Offshores أكد جليا أن المجمعات تستطيع بناء مخططات أو سياسات تمويلية احتيالية بفضل فضاء الأعمال الافتراضي للتجارة الالكترونية وتلاشي دور الدولة الوطنية.

يُعتبر القانون العام واستخدام الانظمة المحاسبية الوطنية كمتغيران تفسيران للإختلافات المحاسبية حيث يرى (Lindahl and Schadéwitz 2013)² أن المجمعات التي تعتمد على التمويل من الداخل تمتاز بالتهيكّل والتجمع عادة في شكل عائلي أو في شكل مجتمعات عمومية ما يؤدي إلى استجابة قليلة لإعداد المعلومات والقوائم المالية الخارجية، وتركيز المساهمين على المداخل الخاضعة للضريبة وكذا توزيعات الارباح، يستلزم كل هذا انه هناك احتياج قليل لعملية التجميع المحاسبي وهذا ليس لعدم وجود مجتمعات، وانما لاعتبارات أن اصحاب المصالح من منظور التمويل الداخلي اهتمامهم فقط حول (دفع الضرائب، ارباح الاسهم، الفوائد والحصص المتأتية من الاستثمارات في الكيانات الاخرى) وكذا لعدم وجود فئة مستخدمى هذه المعلومات المتعلقة بالتجميع المحاسبي (التركيز على حدود المجمعات من الناحية القانونية) (Morck and Yeung 2003)³.

خلافاً لما سبق ترتكز الصناديق الاستثمارية نحو الدفع باتجاه النموذج التمويل الخارجي للمجمعات على امتلاك الشركات من قبل اعداد كبيرة من المساهمين (أفراد ومؤسسات استثمارية) وارتباط اهتمام المستثمرين بتقييم الادارة وتوقع

¹ Tarca, A., R. D. Morris, et al. (2013). "An Investigation of the Relationship between Use of International Accounting Standards and Source of Company Finance in Germany." *Abacus* 49(1): 74-98.

² Lindahl, F. and H. Schadéwitz (2013). "Are legal families related to financial reporting quality?" *Abacus* 49(2): 242-267.

³ Morck, R. and B. Yeung (2003). "Agency problems in large family business groups." *Entrepreneurship Theory and Practice* 27(4): 367-382.

الفصل الثاني : الادبيات النظرية لتطور الممارسة المحاسبية للتجميع

التدفقات النقدية الناتجة عن اتخاذ القرارات الاقتصادية، بمعنى السيطرة على الموارد أكثر أهمية من ملكية الاسهم طالما هناك تدفق للمنافع والفوائد.

خلاف ذلك هؤلاء المستثمرين لا يمكنهم التأكد من كبر الكيانات القانونية المكونة للمجمع المدرج في البورصة لذلك هم بحاجة إلى القوائم المالية المجمعة التي تعالج ممارسات محاسبية على اساس وحدة اقتصادية واحدة، بالإضافة إلى قواعد التجميع المحاسبي يمكنها أن تتطور خارج النظام القانوني للدولة، لأنه لا يوجد توافق دقيق بين هيكله المجمعات والترتيبات القانونية عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة وارباح الاسهم¹ وتأثير اختلاف مفهوم المجمع من المنظور الجبائي عن معناه من المنظور المحاسبي وفق اعداد القوائم المالية المجمعة (Nobes 2014). بالتالي يمكن اعتبار تأثير التمويل على الخيارات المحاسبية في المجمعات من جانبين:

اولا: وصول المساهمين الاجانب يؤثر حتما في التقارير المالية للشركة كما هو الحال بالنسبة لدخول المستثمرين الاجانب في الشركات الفرنسية سنوات الخمسينيات والشركات الالمانية سنوات التسعينيات وبالتالي ترجيح كفة الخيارات المحاسبية الموجهة للمستثمرين الاجانب.

ثانيا: تحول المجمعات نحو التمويل الخارجي سيؤدي حتما إلى تأثير النزعة الرأسمالية والانجلوساكسونية كما هو الحال في الصين والمانيا.

ما يمكن ملاحظته حول المجمعات دولية النشاط هو استغلالها للاختلاف بين المنظور الجبائي للمجمعات (التهرب "Evasion" والامثلية "Optimisation") وبين التلاعب حول مصدر الدخل ومكان اخضاعه للضريبة (Découplage) كما هو الحال بالنسبة للمجمعات (Apple, Alphabet)؛ بمعنى تقوم هذه المجمعات على مستوى الاتحاد الاوربي بالعديد من الانشطة (مصدر الدخل) لكن يتم التصريح عنه فقط في دبلن (DUBLIN) باعتبارها البيئة الملائمة التي عقدت فيها ترتيبات جبائية بين المجمعات والحكومة تسمح بتخفيض التزاماتها الجبائية إلى حدود 2% عن طريق تخفيض الوعاء الضريبي دون المساس بمعدل الاخضاع (أحد أشكال التحايل) في الاطار العام الذي يحكم العمل

¹ يمكن توضيح هذا على ان الدخل يحتسب في الو.م.أ والمملكة المتحدة من منظور قانون الضرائب الذي يتطلب العديد من التعديلات على الارباح المعدة من قبل المحاسبين.

الفصل الثاني : الادبيات النظرية لتطور الممارسة المحاسبية للتجميع

التجاري الايرلندي الذي يسمح بمثل هذه الاعمال¹ (عدم استفادة دول الاتحاد الاوربي الاخرى من أي ضرائب أو مداخيل على الرغم من قيام العديد من الانشطة والاعمال على اراضيها) (Khalil Tiar 2016).

وهو ما يعتبر أحد الحقائق الفعلية التي كشفت عنها لجان التحقيق في البرلمان البريطاني مع (Amazon) والكونغرس الامريكى مع (Apple) وتورط (Microsoft) مع الحكومة الفرنسية (Marché Public)، هذه الحقائق مرتبطة بتلاعب المجمعات دولية النشاط في الارباح من خلال سياسات ومخططات التمويل الدولية ما بين الفروع.²

3.3- الانتشار الدولي للأفكار (الاحتيايل)

يُعتبر الخراط بعض الدول النامية في مسعى التقارب مع المعايير المحاسبية الدولية عن طريق امتثال المحاكاة مكلفا وغير مناسب لها، كما أن العديد من الدول الافريقية التي تبنت الثقافة المحاسبية الانجلوسكسونية المرتكزة على المستثمرين لا تمتلك أسواقا مالية نشطة.

يمكن اعتبار الاتجاه الأكثر احتمالا لنشر الافكار في وقت مبكر كان عن طريق شركات التدقيق (BIG 5) وهذا لأكثر من قرن من الزمن (Jones 1995)³ بالإضافة إلى أن كل من الو.م.أ والمملكة المتحدة تعتبران من أكبر الدول المصدرة لرؤوس الاموال طوال القرن العشرين (UNCTAD 2013)⁴ وبذلك تُعتبران من أكثر الدول امتلاكاً للشركات متعددة الجنسيات، أمر ساهم في زيادة قوة الارتباط بين الشركات متعددة الجنسيات ومكاتب التدقيق الدولية.

انتشار الافكار في الحقيقة ما هو إلا غطاء لممارسات وسلوكيات انتهجتها المجمعات بتواطؤ من مكاتب المحاسبة والمراجعة الدولية وضغط اللوبيات لأجل ضمان التغطية على سياسات التمويل المشبوهة وعلى عمليات التحايل في الخضوع للضرائب مستغلين في ذلك الثغرات الموجودة في المنظومة القانونية لبعض البيئات نتيجة لضعف البيئة في حد ذاتها

¹ Elise Lucet, Cash Investigation-"Panama Papers" paradis fiscaux- le casse du siècle, <https://www.youtube.com/watch?v=L3ZIO-mBxfE>.

² Elise Lucet, Cash Investigation-Marchés publics, le grand dérapage, <https://www.youtube.com/watch?v=6Ohjyeb8q-A&t=42s>.

³ Jones, E. (1995). *True and Fair: Price Waterhouse*, Penguin Uk.

⁴ UNCTAD (2013). World Investment Report, Annex Table 2. Geneva, United Nations Conference on Trade and Development.

الفصل الثاني : الادبيات النظرية لتطور الممارسة المحاسبية للتجميع

أو لتعمد تشجيعها؛ حيث تستغل هذه المجمعات رغبة الدول في جذب هذا النوع من الأنشطة الذي يغطي تحايلات كبيرة بما يضر بمصلحة البلدان التي تنتمي إليها هذه المجمعات (بنما، هونكونغ، لوكسمبورغ...)¹.

¹ Elise Lucet, Cash investigation - Le scandale de l'évasion fiscale, 2013, <https://www.youtube.com/watch?v=vjVhy39t2wg&t=39s>

خلاصة الفصل:

اتفق رواد الفكر المحاسبي من خلال تناول الممارسة المحاسبية للتجميع في مختلف البيئات الدولية وكذا مختلف الهيئات الدولية على وجود دوافع تقف وراء قرار التعديلات لمحاسبة التجميع أبرزها الكيانات ذات الغرض الخاص والتي أثرت كثيرا في البيئة الأمريكية من خلال فضيحة انرون (2700 كيانات ذات غرض خاص)، إلا أن المعايير الدولية للإبلاغ المالي لا تتوافق مع طبيعة واحتياجات جميع المجمعات وكذا مختلف بيئات الاعمال. وفيما يلي نوجز أهم ما تم التوصل اليه في هذا الشأن:

❖ اعطى الاختلاف بين IASB و FASB في تحديد مفهوم دقيق للسيطرة تحليلات مختلفة نتائجها حتما ستؤثر على تحديد محيط التجميع أي أنه ليس بالضرورة إذا حددت الكيانات المجموعة وفق المعيار الدولي للإبلاغ المالي أن ذلك سيتوافق مع ما جاء ضمن محيط التجميع وفقا للمعيار الأمريكي، خاصة إذا كانت حقوق التصويت هي المقاربة التي بني عليها تحديد محيط التجميع.

❖ الاختلاف في ظاهرة التجميع المحاسبي بين US GAAP و IFRS ينشأ من خلال الممارسات المحاسبية للكيان الام وامكانية وجود اختلافات عما هو عليها في الكيان التابع، حيث انه وفقا ل US GAAP يمكن تطبيق سياسات محاسبية مختلفة داخل المجمع بغرض معالجة بعض قضايا الصناعات المتخصصة، وهذا ما لا يتوافق مع المعايير الدولية.

❖ بُني موضوع المجمعات في البيئة الدولية بشكل عام وكذا تطور الممارسة المحاسبية للتجميع على مقاربات ذات توجه نظري مدفوعة بدرجة متزايدة نحو الاتجاه الدولي فيما يخص الانشطة والعمليات الدولية للكيانات، وكذا فيما يخص احتمالية حاجة الكيانات إلى التمويل سواء من (الداخل/الخارج)، والتغير في طريقة التمويل قد يؤثر على القوائم المالية المجموعة (أحد عناصر علاقات الوكالة) ومن ثم يؤثر على قواعد وممارسات التجميع المحاسبي المتبناة، اما التوجه الثالث يكمن في انتشار وتطوير التقنيات المحاسبية للتجميع في جميع انحاء العالم كان نتيجة لخدمة مكاتب التدقيق الدولية لفائدة شركات متعددة الجنسيات في البداية (المصالح المتبادلة).

الفصل الثالث: استراتيجية تأهيل

الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة

الاعمال الجزائرية

الفصل الثالث : استراتيجية تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الاعمال الجزائرية

بناء نموذج محاسبي جزائري للمجمعات قد يعتمد على توجيهين (مثل الخيار الأوروبي مع مراعاة الخصوصية الجزائرية)، يراعي التوجه الوطني خصوصية البيئة الجزائرية واهداف الدولة الجبائية وخصوصية المجمعات غير المسعرة التي لا تُظهر الرغبة في التوسع نظرا لمحدودية امكاناتها وغياب المساهمين الاجانب لكون اغلبها مجمعات عائلية او عمومية، اضافة لذلك ترتبط الممارسة المحاسبية للتجميع بثقافة الاطراف الفاعلة، التي هي انعكاس لبيئة الأعمال ومتطلباتها.

سعيًا منا لتوضيح اهمية تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الاعمال الجزائرية، سوف نقوم بتشخيص المناخ الاقتصادي والسياسي ونموذج اعمال المجمعات الناشطة في الجزائر، بالإضافة بناء نموذج محاسبي للمجمعات من وجهة نظر صون المصلحة الوطنية، باستخدام أدوات متنوعة تمثلت في : المقابلة والملاحظة والتحليل الوثائقي.

المبحث الاول : تشخيص بيئة الأعمال الوطنية

تعتبر المجمعات من بين الاشكال الحديثة للكيانات الناشطة في بيئة الاعمال الجزائرية بعد مرحلة الانفتاح الاقتصادي وتشجيع الاستثمارات الاجنبية مُركزة على ثلاثة نماذج للمجمعات متمثلة في نموذج القطاع العمومي (اهم المجمعات مملوكة للدولة) ونموذج القطاع الخاص والمختلط ونموذج فروع الشركات متعددة الجنسيات، كما يختلف حجم التحول والتغير في سياسة كل نموذج لاستجابة دوافع انتشارها (النزعة التوسعية، التمويل، المحاكات والتحايل)، لذلك تتعلق الممارسة المحاسبية للتجميع بجميع هذه النماذج الثلاثة والتعامل معها في اطار القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي.

1- المحيط الاقتصادي للمؤسسات

للإحاطة الجيدة بطبيعة الممارسة المحاسبية في الجزائر، لابد من دراستها استنادا للمحيط الذي تنشط فيه المؤسسة (المجمعات) باعتبارها المعني بتطبيقات المحاسبة، وعليه سوف نتناول أهم خصائص هذا المحيط من خلال :

1.1- أشكال تطور المجمعات

انطلاقا من فكرة استقلالية المجتمع الاقتصادي عن المجتمع السياسي وما ينتجه ذلك من تحولات عميقة في العلاقة بين المجتمع والدولة واشكالية البحث في الأسباب التي تمنع هذه الاستقلالية على الرغم من الطابع الليبرالي الشكلي للاقتصاد الجزائري منذ 29 سنة يفرض علينا هذا الامر العودة إلى الظروف التي نشأ فيها رأس المال الخاص في الجزائر، أو ما يطلق عليه البرجوازية الوطنية.

كما يجدر بنا ونحن بصدد دراسة أشكال تطور المؤسسات بصفة عامة والمجمعات بصفة خاصة، أن نميز بين فترتين رئيسيتين، حيث تميزت الفترة الاولى بهيمنة الدولة على ملكية المؤسسات الاقتصادية التي كان يتكون منها النسيج الاقتصادي الجزائري، إضافة لمحاولة النظام السياسي بين الفترة (1965-1978) بناء مشروع اقتصادي، لا يخضع لمنطق السوق (المنافسة والصراع، الربح والخسارة)؛ وذلك من خلال بناء قاعدة اقتصادية تُسيّر بإرادة مركزية قوية، معتقدة أنه يكفي تسيير الاقتصاد على كافة الأصعدة مركزيا وبقرارات سياسية، حتى يتمكن من تجنب ظهور الآثار السلبية لمنطق

الفصل الثالث : استراتيجية تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الاعمال الجزائرية

السوق، سياسيا واجتماعيا واقتصاديا، كالفروق الاجتماعية والطبقية، ومحاصرة الطبقة البرجوازية واقصائها من الحقل الاقتصادي، كما أنّ الممارسات الاقتصادية للدولة الجزائرية لم تكن اقتصادية (تكوين ثروة والقيمة المضافة) بقدر ما كانت تشغل وظيفة سياسية تتمثل بشراء السلم الاجتماعي وكسب الحلفاء داخل المجتمع (Lahouari Addi)¹، وسرعان ما أدت إلى شل المؤسسات الانتاجية وافقادها قوتها على الاستمرار، فالمؤسسات مجبرة على احترام توصيات الوزارة التي تنص على ضرورة تجنب الصراعات التي يمكن أن تُستغل سياسيا². حيث بادرت الدولة بإنشاء شركات وطنية كبرى على غرار سوناطراك والشركة الجزائرية للتأمين "SAA" والشركة الوطنية للحديد والصلب "SNS". وبالنظر إلى خصوصية هذه الفترة التي أوكل فيها للمؤسسات الوطنية مهمة تحقيق أهداف التنمية، لحساب الدور الاجتماعي الذي اضطلعت به، وتميزت هذه الفترة بالتسيير الاشتراكي، حيث قُدِّرت نسبة مساهمة الشركات العمومية الوطنية في الانتاج الوطني بحوالي 85% من المنتجات الصناعية ومعدل توظيف بحوالي 80% من إجمالي القوى العاملة.

في ظل هذه الأوضاع وعملا بمبدأ تحقيق التوازن الجهوي والتكافؤ في فرص التنمية الاجتماعية والاقتصادية بين مختلف المناطق الجغرافية للجزائر أثقلت كاهل المؤسسة الوطنية التي تحملت بموجبها أعباء معتبرة أدخلت هذه المؤسسات في عجز وافلاس، ولتفادي غلقها تلجأ الدولة إلى عملية تطهيرها ماليا ودوريا من خلال منحها قروضا بنكية تُسمح فيما بعد ولا تُسترد³.

يُظهر الجدول التالي مستويات العجز والدين لبعض المؤسسات العمومية سنة 1979:

¹ Lahouari Addi, L'Impasse du populisme: L'Algérie, collectivité politique et État en construction (Alger: Entreprise nationale du livre, 1990); "Néo-patrimonialisme et économie en Algérie," in: Michel Camau, Changements politiques au Maghreb, études de l'annuaire de l'Afrique du Nord (Paris: Centre national de la recherche scientifique, 1991).

² Addi, "Néo-patrimonialisme".

³ لا تزال الدولة إلى اليوم تعتمد على هذه الممارسات؛ من خلال مسح ديون الفلاحين الجزائريين المقدرة بـ 41 مليار دينار سنة 2009، كما تم منح قروض بنكية للشباب سنة 2013 و مسح تلك الديون تدريجيا لغاية اليوم.

الفصل الثالث : استراتيجية تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الاعمال الجزائرية

الجدول رقم 4 : مستويات دين وعجز بعض المؤسسات العمومية سنة 1979

المؤسسات الوطنية	عجز الاستغلال (مليون دينار)	السحب على المكشوف (مليون دينار)
SNS	5913	7202
SNMC	4420	2181
SONIC	1446	1912
SOGEDIA	1186	511
SONACOME	850	6300
SN SEMPAC	775	731
ONACO	515	2184

Source :BRAHIMI Abdelhamid, Economie Algérienne, Opu, 1991, Page 227

لم تُمنَّ الاستراتيجية الاقتصادية بالفشل والانهيار فحسب، بل انتشرت التأثيرات "السلبية" للسوق التي عمل النظام السياسي على عدم ظهورها، بسرعة وحدة. وقد استغل رجال الادارة والمسؤولين التنفيذيين مناصبهم ومواقعهم وعلاقاتهم داخل جهاز الدولة لجمع ثروات هائلة، سواء عن طريق تحويل المال العام إلى حساباتهم الشخصية، أو من خلال احتكار النشاط في بعض القطاعات المصنفة غير استراتيجية، وهو الاحتكار الذي سمح للقطاع الخاص بالنشاط فيها منذ بداية الثمانينيات. يقول الاقتصادي الجزائري (Nordine Grim, 2012)¹ : " لقد سمحت الامتيازات الممنوحة لأكثر من 3500 ناشط خلال المرحلة الاشتراكية بجمع أموال طائلة من خلال استغلال السوق، جمعوا فيها ريوغاً مهمة استثمارها بعد إقرار قانون الاستثمار الجديد".

من الواضح اذاً، أنّ السياسة الاقتصادية للدولة هي التي أنتجت ما سُمّي "البرجوازية الوطنية" من خلال الادارة المركزية في التسيير والاستثمارات العمومية الضخمة وسياسة الأسعار المدعومة وسياسة الاجور وأنماط توزيع الربح داخل المجتمع، واستعمال الاقتصاد مورداً سياسياً وتنفي الحاجة إلى قوانين التسوية السوقية، ومؤسسات سياسية لإعادة توزيع السلطة، كانت السلطة غاية في حد ذاتها (نوري دريس، 2016)². وبهذا فإنّ ما ميّز المشهد الاقتصادي والاجتماعي

¹ Nordine Grim, Entrepreneurs, pouvoir et société en Algérie (Alger: Casbah édition, 2012), p 91.

² نوري دريس، المجتمع المدني في الجزائر المعاصرة، المركز العربي للأبحاث ودراسة السياسات، العدد 19، 2016، ص78.

الفصل الثالث : استراتيجية تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الاعمال الجزائرية

والسياسي في بيئة الأعمال الجزائرية؛ انتشار قاعدة صناعية عاجزة مفلسة، تلتهم أغلفة مالية ضخمة من دون أن يكون لها أي مساهمة في تكوين الثروة الوطنية، وتنتظر حلاً لها وللعمال الذين يشتغلون فيها، واتساع هوة الفروق الاجتماعية، وانتشار البطالة والفقر، إضافة إلى وجود "برجوازية وطنية" تنتظر الفرصة السانحة لاستثمار أموالها. لكن هذه الفئة لم تقم بالدور التاريخي نفسه الذي قامت به البرجوازية الأوروبية خلال القرن السادس عشر والسابع عشر. وأن أصولها ومساراتها والمناخ الذي ستستغل فيه من الآن فصاعداً، سيحولها كل ذلك إلى طبقة أوليغارشية تعيد انتاج النظام القائم والفاقد للشرعية، على أسس وقواعد جديدة.

لهذا فإن الاهتمام بالمحاسبة اقتصر في الواقع، على قياس الربحية التي تعتبر أساساً للاقتطاع الضريبي. بالإضافة لتحديد بعض المؤشرات التي تدخل مباشرة في الحسابات الوطنية (مثل القيمة المضافة، الاستهلاك، الانتاج،...) وبالتالي الافصاح عن المعلومات المحاسبية كان يجب في الواقع عن الاحتياجات التي تعبر عنها الدولة، نظراً لملكيتها المطلقة لهذه المؤسسات. وعليه فإن حجم المعلومة المالية الواقع على عاتق المؤسسات الوطنية يُعد محدوداً وأن جودة هذه المعلومات وامكانية الوصول إليها، ارتبطت بمبدأ الحيطة والحذر والسرية التي ميزت سلوك الشركات الوطنية. كما تميزت هذه الفترة بغياب لسياسة واضحة للقطاع الخاص نتيجة للخطاب السياسي "الجزائر اشتراكية" في نهاية هذه المرحلة، والتي انحصرت نشاطها على الخدمات مثل الانشطة التجارية وخدمات النقل البري وبعض الصناعات الاستهلاكية والفلاحة والمقاولات. والجدول (2.III) يوضح ذلك :

الجدول رقم 5 : تطور عدد المؤسسات الخاصة خلال الفترة 1984/1988

السنوات	1984	1985	1986	1987	1988
حجم اليد العاملة	(20-) (20+)	(20-) (20+)	(20-) (20+)	(20-) (20+)	(20-) (20+)
محاجر	170 34	352 29	252 28	216 26	271 22
الصناعة الميكانيكية والصلب والكهرباء	935 91	1077 101	1053 87	1406 81	1492 86
مواد بناء، زجاج	1234 85	1436 72	1498 72	1319 69	1434 68
كيميا، بلاستيك	189 57	269 56	253 66	280 67	263 108
المواد الغذائية	4288 90	4464 91	6184 104	4548 112	4429 108

الفصل الثالث : استراتيجية تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الاعمال الجزائرية

2060	268	2475	297	3118	288	1773	281	3216	267	خياطة/ نسيج
706	43	711	58	896	58	816	50	794	54	جلود/ أحذية
2250	67	2376	63	1841	60	1765	55	2064	75	خشب، ورق، فلين
802	44	750	45	605	30	210	31	470	32	صناعات مختلفة

Source: Derras Omar, Place du secteur privé industriel national dans l'économie algérienne ,
Revue Insaniyat, 1997, Page 172¹.

لم يكن ارتباط أعمال هذه الفئة من المؤسسات بالمحاسبة إلا على أساس الاعتبارات الجبائية التي أجبرت بموجبها على مسك محاسبة منظمة حسب قواعد المخطط الوطني المحاسبي (PCN)، بهدف تحديد قيمة الضريبة التي تكون في غالب الاحيان ، إن لم نقل كله، غير معبرة عن الواقع نتيجة للسلوك الذي طبع المستثمرين في تلك الفترة.

أما المرحلة الثانية فلقد تميزت بتغيير الوجه الاقتصادي الجزائري من الاقتصاد المخطط نحو اقتصاد السوق تحت تأثير الوضعية الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي عرفتها البلاد أواخر الثمانينات، كما أن القطاع الخاص في الجزائر لا يحتاج الكثير من الجهد لتأكيد عجزه عن اخراج الاقتصاد الوطني من مستنقع التبعية المطلقة للمحروقات، فخطاب السلطة نفسه يزال يؤكد ذلك في كل مناسبة. لكن ما يهنا هو الدور التاريخي (الخلفية) الذي يمكن أن تؤديه البرجوازية (القطاع الخاص) في بيئة الأعمال الجزائرية، ولم يرقم القطاع الخاص إلا بإعادة احتلال الادوار التي كانت تقوم بها الدولة : اعادة توزيع الربح بصيغ مختلفة وبشكل أكثر رداءة وفساد مما كانت تقوم به الدولة، اضافة لذلك فإن التحليل السوسيولوجي لهذا القطاع يُبين لنا أنها تتشكل من شخصيات إنتمت ولا تزال تنتمي إلى جهاز الدولة ومعظمها من شخصيات كانت في مواقع المسؤولية في الحزب الواحد و الجمارك والضرائب والحكومة...، واستغلت مناخ الثمانينات لجمع الثروة وانشاء شركات المناولة؛ تقدم خدمات للدولة في مقابل الحصول على جزء من السوق، بوصفها المالك الوحيد لرؤوس الاموال وشبكة العلاقات داخل السلطة للحصول على القروض البنكية. ما أنتج نوع من البرجوازية الطفيلية التي تجمع ثروتها من الفساد وفي الخفاء، وتعيش على "تدوير الأموال" التي حصلت عليها من سنوات الاشتراكية والاقتصاد الموجه واعداد تدويرها داخل حلقة توزيع الربح الذي تضخه الدولة في القطاعات المختلفة : الاشغال العمومية، التجارة الخارجية، تمويل المؤسسات

¹ متاح على: <http://insaniyat.revues.org/11473>. تاريخ الاطلاع : 2016/01/21.

الفصل الثالث : استراتيجية تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الاعمال الجزائرية

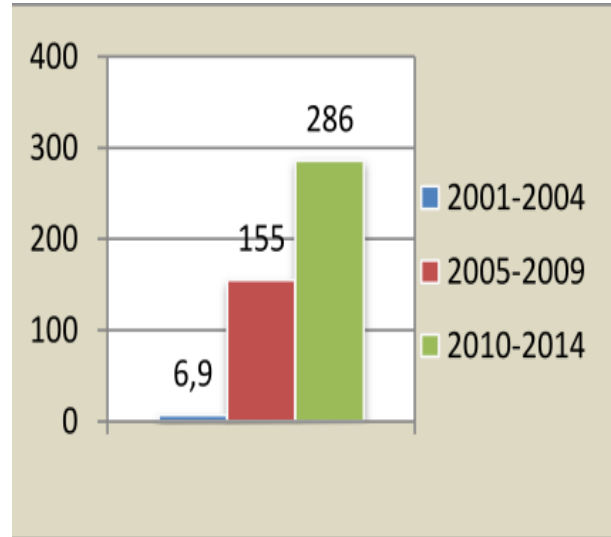
العمومية، خدمات وصفقات المناولة. وفي ظل الجو السياسي سنوات التسعينات وتأثيره على بيئة الاعمال الوطنية، جعل كل هذا رأس المال الخاص قطاعًا طفيليا غير منتج، همّه الوحيد والأساسي هو العمل على التموّج جيدا داخل السلطة لمراقبة قنوات توزيع الربح وتسهيل الوصول اليها (نوري دريس، 2016، ص 80).

من الواضح أنّ المستثمر الذي ينشط في مناخ اقتصادي انتاجي لا يحتاج إلى تحالفات مع أشخاص داخل الادارة، لأنّ هذه الادارة لا تمتلك أصلا أدوات التدخل في نشاطه المستقل نظريا وعمليا عن جميع أشكال العرقلة والتبعية. أمّا الشخص الذي ينشط في مناخ سياسي انتقالي (تحدث هنا عن مرحلة التسعينات التي عرفت فيها الجزائر مرحلة انتقالية أوكلت مهمة تسيير الدولة فيها إلى مجلس الأعلى للدولة).

تمحور الاصلاح الهيكلي حول فتح المجال للاستثمار الخاص، المحلي منه والأجنبي وتحرير التجارة وانسحاب الدولة من الاقتصاد، الامر الذي أحدث تغييرا جذريا على مستوى النسيج المؤسساتي الجزائري، والتي تجسدت في سياسة التطهير المالي وكذا برامج التصحيح الهيكلي الذي كان لا بدّ من الالتزام به اتجاه صندوق النقد الدولي خلال الفترة من سنة 1995 إلى 1998.

الشكل رقم 7 : حجم الاستثمارات ضمن برامج الانعاش الاقتصادي خلال الفترة 2000-2014 (مليار دولار)

مليار دولار	الفترة 2014-2000
6.9	برنامج الانعاش الاقتصادي 2004-2001 "PSRE"
55	برنامج التكميلي لدعم النمو 2009-2005 PCSC
286	برنامج الاستثمار العمومي 2014-2010 PIP



المصدر: عبد السلام فنغور، تحليل السياسة الجبائية في الجزائر منذ اصلاحات 1992: تقييم واقاق، اطروحة دكتوراه، جامعة باتنة 1،

2017/2016، ص 205.

الفصل الثالث : استراتيجية تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الاعمال الجزائرية

تقرر في هذا الشأن إعادة تنظيم العديد من الشركات العمومية وتصنيف نشاطاتها في صيغة مجتمعات تحت ادارة 11 شركة قابضة عامة باعتبارها مرحلة مهمة توافق التحول التدريجي نحو اقتصاد السوق واعادة ترتيب خارطة تدّخل الدولة في دائرة النشاط الاقتصادي (طاطا 2017)¹، ثم مرحلة جديدة نحو المجتمعات الصناعية ابتداءً من 2011 وتحويل (14) شركة تسيير المساهمات (SGP) إلى (12) مجمع صناعي في اطار اعادة هيكله القطاع العمومي (SPMI)² منها (7) مجتمعات جديدة؛ هذا التعديل تمّ من قبل مجلس مساهمات الدولة (CPE) في اوت 2014 في اطار إعادة بعث المنافسة بمجمّل (307 شركة تابعة) بالإضافة إلى (5) موجودة من قبل (SNVI, SAIDAL, GICA, MANAL) والخصصة التدريجية لـ (SNTA) لصالح الصندوق الاستثماري الاماراتي³. إضافة إلى العديد من المجتمعات الاقتصادية العمومية (سوناطراك كأكبر مجمع وطني، كوسيدار، سونلغاز،...).

الجدول رقم 6: تدفقات الاستثمار الاجنبي المباشر للجزائر بين (1999-2014)

السنوات	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
القيمة	0.292	0.280	1.108	1.065	0.638	0.882	1.145	1.795	1.662
السنوات	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
القيمة	2.632	2.746	2.300	2.580	3.052	2.601	1.488	/	/

المصدر: قاعدة بيانات مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (الاونكتاد)⁴

¹ طاطا ليمان، أثر العوامل البيئية على التطور المحاسبي في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3، 2016/2017، ص 85.

² Secteur Public Marchand Industriel.

³ نقلا عن: http://www.elwatan.com/sso/inscription/inscription_payant.php.

⁴ متاح على: <http://unctadstat.unctad.org/wds/TableViewer/tableView.aspx> تاريخ الاطلاع 2016/01.

الفصل الثالث : استراتيجية تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الاعمال الجزائرية

الشلل الاقتصادي الذي أصاب دواليب الدولة خلال التسعينات، والقيود التي فرضها صندوق النقد الدولي على الاستثمارات العمومية للدولة، جعلت الرأس المال الخاص يقتصر نشاطه، بالرغم من التحفيزات الهامة التي جاءت بها اصلاحات الحكومة على التجارة الخارجية والداخلية. كما تراكمت ثروات هائلة خلال هذه المرحلة بين جماعات صغيرة احتكرت هذا القطاع، وتوجهت لاستثمارها في مرحلة لاحقة في شراء المؤسسات الاقتصادية العمومية التي قررت الدولة بيعها للخوادم تحت مسمى "الخصوصية" وأحيانا بأسعار رمزية لا تساوي حتى ثمن العقار التي اقيمت فيه وتشكل مجتمعات قوية تتحكم في استرداد معظم السلع الاساسية من السوق الدولية باسم الاستثمار (دريس نوري 2013، ص 212)¹.

استمر نهج الحكومة نحو انفتاح أكبر، عبر عنه قانون الاستثمار المعدل سنة 2006، من خلال تقديم جملة من التحفيزات المالية والامتيازات الجبائية للمستثمرين، حيث بلغ سنة 2011 ما مقداره 915.316 مؤسسة (98%) بالقطاع الخاص بمقابل 16.718 مؤسسة بالقطاع العام و2.216 مؤسسة مختلطة وأجنبية. وتوضح لنا جليا هذه الهيمنة من خلال التطور والانتشار الكبير على المستوى الوطني أو انتشارها حتى على المستوى الدولي للمجمعات الخاصة على غرار (مجمع سيفيتال) الذي يحتل المرتبة الاولى كأقوى وأكبر مجمع خاص بالإضافة إلى العديد من المجمعات الاخرى (مجمع حسناوي، مجمع مهري، مجمع اركوفينا (مجمع رحيم)، مجمع رويبة،...) والجدول الموالي يمثل أهم المجمعات الخاصة الناشطة في بيئة الاعمال الوطنية:

الجدول رقم 7 : احصاء اهم المجمعات الخاصة الناشطة في الجزائر

رقم الاعمال	المجمعات	
6.5 مليار دولار (2015)	مجمع ريراب (CEVITAL)	1
غياب المعلومة	مجمع مهري (GIMMO)	2
26.5 مليار دج (2009)	مجمع حداد (ETRHB)	3
3 مليار دج (2010)	مجمع رحيم (ARCOFINA)	4

¹ دريس نوري، المؤسسات الربعية الزبونية السياسية واشكالها تشكل المجتمع المدني في الجزائر المعاصرة، اطروحة دكتوراه، جامعة سطيف 2، 2013.

الفصل الثالث : استراتيجية تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الاعمال الجزائرية

200 مليون أورو (2010)	مجمع بن عمر (BEN AMOR)	5
5 مليار دج	مجمع عثمانى (NCA Rouiba)	6
21 مليار دج (2011)	مجمع بن حمادي (Benhamadi)	7
200 مليون أورو	مجمع حسناوي (Hasnaoui)	8
19 مليار دج (2010)	مجمع كزار (Biopharm)	9

المصدر : من اعداد الباحث

التحليل العميق للمجمعات الخاصة الناشطة في بيئة الأعمال الجزائرية يتضح لنا عدة مميزات لها منها ¹:

- معظم المجمعات ليست متخصصة في مجال اقتصادي واضح، ما عدا مجمع بيوفارم، الاخرى تنشط في قطاعات لا علاقة بين بعضها البعض، وهذا ما يؤكد بقوة حداثة المجمعات الخاصة في الجزائر، وعدم وجود تقاليد تحكم أنشطتها (النشاط ليس تراكميا، بل هو مجرد احتلال لفضاءات مربحة بسرعة)؛
- أغلب المجمعات لها فروع في التجارة الخارجية والاستيراد، ويظهر الأمر كما لو أنه اتفاق مسبق على توزيع حصص الاستيراد (استيراد السيارات احسن مثال)؛
- أغلبية هذه المجمعات تنشط في الصناعة الغذائية، الذي يمتاز بنسبة مخاطرة ضعيفة جدا، ونسب عالية للأرباح، وخبرات تكنولوجية متوسطة، ومستوى منافسة ضعيف، إلى جانب استفادة هذه المجمعات من أموال الدعم التي تخصصها الدولة للمواد الغذائية الاساسية (السكر، الزيت، السميد،...)

¹ - Dossier. Les véritables entrepreneurs privés algériens (I-II-III) : <http://www.lematindz.net/news/12186-dossier-les-veritables-entrepreneurs-privés-algeriens-iii.htm> |

الفصل الثالث : استراتيجية تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الاعمال الجزائرية

- تتركز معظم مقرات المجمعات الصناعية في المناطق الصناعية الكبرى وتحولها إلى مخازن للسلع المستوردة (هيمنة النشاط التجاري)، أما الطابع الصناعي لها مقتصر على الاستفادة من الامتيازات الجبائية والتسهيلات البنكية بالعملة الصعبة؛

- معظم القطاعات التي تنشط فيها هذه المجمعات تحتاج إلى قدرات تفاوضية أكثر منها مناجماتية (تسييريه) أو تنافسية، للحصول على الصفقات عن طريق نسج شبكة من العلاقات التي تسمح بتمرير الملفات.

- معظم الشركات التابعة للمجمعات الخاصة هي في الأصل خوصصة لشركات وطنية عمومية سابقة، حتى وان تغير نشاطها بعد ذلك؛

ونظرا لغياب الاحصائيات والمعلومات حول عدد المجمعات الناشطة في بيئة الاعمال الجزائرية (على مستوى مركز السجل التجاري الوطني، مديرية الضرائب، الديوان الوطني للإحصاء)، وهنا تجدر الإشارة إلى أن النشرة الرسمية للإعلانات القانونية (BOAL) والتي يتم عن طريقها الاشهار القانوني غير متوفرة لعامة الجمهور بكل سهولة على الرغم من أن المادة 12 من القانون 04-08¹، أشارت إلى أن الهدف من الاشهار القانوني هو اطلاق الغير بما فيهم هيئات مالية وادارية، متعاملين اقتصاديين، تجار وغيرهم من الجمهور على الحسابات الاجتماعية للمؤسسات، فحاليا الحصول على (BOAL) على مستوى مركز السجل التجاري الوطني يكون بمقابل مالي، وحتى في حالة الحصول عليها نجد أنها تنظم فقط الحسابات الاجتماعية للمؤسسات (غياب المعلومات حول المجمعات) لولاية الجزائر أي تلك التي يتم ايداعها على مستوى (CNRC) خاصة بالجزائر العاصمة فقط².

¹ القانون 08-04 المؤرخ في 14 / 08 / 2004 .

² Ministère du Commerce, Centre National du Registre du Commerce, Bulletin Officiel des Annonces Légales, Comptes Sociaux, (2008 – 2014).

ما يجعل من أثر ظاهرة المجمعات في البيئة الوطنية غائبة في الاحصائيات الوطنية لعدم وجود اهتمام كبير بها (هناك حوالي 300 مجمع حسب احصائيات KPMG) وبالنسبة لفروع الشركات متعددة الجنسيات تحتل ما نسبته 1.7% من مجموع الشركات الناشطة في بيئة الاعمال لسنة 2011 (ONS 2011, p24)¹.

2- الاطار المنظم للممارسة المحاسبية للتجميع

يُعد ظهور النصوص القانونية المرتبطة بالتجميع المحاسبي في بيئة الاعمال الجزائرية حديث، لاعتبار أن التشريع ساهم في مساندة تحول بعض الكيانات إلى شركات قابضة (سوناطراك) على الرغم من كون العديد من المجمعات الجزائرية ظلت تعد وتقدم حسابات فردية بالرغم من وجود بعض منها على رأس مجموعة من الكيانات.

يُعتبر الأمر رقم 27/96² أول نص تنظيمي تعرض لمفهوم السيطرة (الرقابة) وحدد فيه من يجبر على تقديم الحسابات المجمع (اعتمد النظام المحاسبي على مصطلح المدججة)، تبعه قرار يحدد كيفية إعداد وتجميع الحسابات المجمع³، وتطرق هذا القرار إلى أساليب التجميع ومجال تطبيقها، ثم القرار الذي يتضمن توافق المخطط المحاسبي الوطني مع نشاط الكيانات القابضة وتجميع حسابات المجمع⁴، وأخيرا القرار المتعلق بتنظيم الحسابات المجمع والكيانات بصفة عامة ومن خلاله تم التطرق إلى سيورة الحسابات المجمع في ظل النظام المحاسبي المالي، وغياب أي تعريف أو مفهوم للمجمعات سواء في القانون التجاري أو القانون 07-11 المتضمن للنظام المحاسبي المالي (SCF) وإنما في اطار العلاقات القانونية المكونة بين الكيانات، ومنه يمكن القول بأن أهم النصوص القانونية المتعلقة بإعداد وتنظيم القوائم المالية المجمع هي :

¹ الديوان الوطني للأحصاء، الاحصاء الاقتصادي الأول، 2012.

² الأمر رقم 27/96 بتاريخ 1996/12/9 والذي يعدل ويتمم الأمر رقم 59/75 المؤرخ في 1975/09/26 والمتضمن القانون التجاري.

³ حسب الجريدة الرسمية للجمهورية الديمقراطية الشعبية الجزائرية رقم 87 المؤرخة في 1999/12/08.

⁴ حسب الجريدة الرسمية للجمهورية الديمقراطية الشعبية الجزائرية رقم 91 المؤرخة في 1999/12/22.

القانون التجاري : ظهر أول نص موضوعه تجميع الحسابات في 1996/12/9 وهو الأمر رقم 27/96 والذي يعدل ويتمم الأمر رقم 59/75 المؤرخ في 1975/09/26 والمتضمن القانون التجاري، حيث جاء في هذا الأمر مفهوم الكيانات القابضة، الكيانات المراقبة والمجمعة (الرقابة) وحدد فيه من يجبر على تقديم الحسابات المجمعة¹.

القانون البنكي : كذلك المادة 103 من الامر رقم 03-11 الموافق 26 اوت 2003، يتعلق بالنقد والعرض تنص على: " يتعين على البنوك والمؤسسات المالية أن تنظم حساباتها بشكل مجمع وفقاً للشروط التي يحددها المجلس".

القانون الجبائي : عبر أحكام المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المنشأ بموجب المادة 14 من قانون المالية لسنة 1997.

القانون المحاسبي : نشر في الجريدة الرسمية رقم 87 الصادرة في 1999/12/08 قرار يحدد كيفية إعداد وتجميع الحسابات المجمعة، وتطرق هذا القرار إلى أساليب التجميع ومجال تطبيقها، كما جاء في الجريدة الرسمية رقم 91 المؤرخة في 1999/12/22 قرار يتضمن توافق المخطط الوطني المحاسبي مع نشاط الكيانات القابضة وتجميع حسابات المجمع وتم فتح الحسابات الخاصة بالحسابات المجمعة كما قدم جميع الجداول الخاصة بالبيانات المجمعة².

وأخيراً صاحبه قانون 07-11 الموافق لـ 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي (SCF)؛ الفصل الخامس المتعلقة بالحسابات المجمعة والحسابات المدججة، بالإضافة إلى المرسوم التنفيذي رقم 08-156 الموافق لـ 2008/05/26 يتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 الذي يحدد قواع التقييم و المعالجة وتقديم و عرض القوائم المالية.

1.2- المجمع في القانون التجاري

تمّ التطرق لموضوع تجميع الحسابات في الأمر رقم 27/96 المتضمن القانون التجاري على أنه تقديم الوضعية المالية ونتائج مجموعة الشركات وكأنها تشكل نفس الوحدة، والمحدد للكيانات القابضة "تسيير مساهمات الدولة"، الكيانات المراقبة والمجمعة (الرقابة)، بالإضافة إلى التركيز على نموذج الحصة وحقوق التصويت (أكثر من 50% من رأسمال شركة

¹ اعتمد النظام المحاسبي على مصطلح "المدججة".

² أوماطة فريال، تقنية تجميع الحسابات " حالة الشركة القابضة سوناطراك"، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2001-2002، ص 16.

أخرى) في تحديد الشركات المعدّة بتقديم الحسابات المجمعّة، وإلزام الشركات القابضة التي تلجأ علينا للادخار و/أو المسعرة في البورصة بإعداد الحسابات مجمعة¹، وتمّ اعطاء الاجراءات والتنظيمات الخاصة بالعلاقة بين الكيان الام والكيانات الاخرى "تابعة، مساهمة" في (المادة 729 إلى المادة 732).

2.2- المجمع في القانون الجبائي

جاء في المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أن "مجمع الشركات هو كل كيان اقتصادي مُكوّن من شركتين أو أكثر ذات أسهم مستقلة قانونيا تضم الواحدة منها المسماة الشركة الام والشركات الاخرى المسماة (الأعضاء) تحت تبعيتها من خلال امتلاكها المباشر لنسبة 90% أو أكثر من رأسمال الشركة والتي يمكن امتلاك رأسمالها كليا أو جزئيا من طرف شركة اخرى باعتبارها الشركة الام".

كما أنه يمكن للمجمعات الاقتصادية الاستفادة من الامتيازات وفق الشروط التي وضعتها المديرية العامة للضرائب متمثلة في كون الشركات ذات الاسهم (SPA) الوحيدة التي يمكنها الاستفادة من هذه الامتيازات وذلك في اطار تشجيع الكيانات للولوج في البورصة (عدم نجاعة هذه الامتيازات)، بالإضافة إلى الامتلاك المباشر للكيان الام للكيانات التابعة واقضاء كل الروابط الغير مباشرة لمحيط التجميع، كما أنّ الشركات مرتبطة بمجالات استغلال أو نقل أو تحويل أو تسويق المحروقات والمواد المشتقة غير معنية بالامتيازات، ويجب أن تكون علاقات الشركة منظمة حصريا بالقانون التجاري، لهذا فإنه لا يمكن للشركات القابضة العمومية والمؤسسات الاقتصادية العمومية التي يكون رأسمالها مملوكا من طرف الشركة القابضة المذكورة، أن تؤسس تجمعات الشركات لأنها منظمة بموجب الأمر رقم 25-95 المؤرخ في 25/09/1995 المتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة.

هذه الشروط تمكن مجمع الشركات (الشركات ذات الاسهم) من الحصول على امتيازات منها:

¹ استعمل القانون التجاري مصطلح الحسابات المدعمة.

1.2.2- ما يخص الضريبة على أرباح الشركات

أ. توحيد الأرباح : يمكن للشركات المؤهلة لنظام مجمع الشركات أن تختار الخضوع لنظام الميزانية الموحدة. التوحيد يعني به جمع مجموع حسابات الميزانية وليس الإضافة الحسابية لنتائج الشركات الأعضاء المجمع. وبعبارة أخرى، يتمثل التوحيد في تقديم وثيقة واحدة موجزة تضم عمليات مجمل شركات المجمع، تحت تحفظ الإلغاءات.

الاختيار يتم من طرف الشركة الأم ويكون مقبول من طرف مجموع الشركات الأعضاء وهو لا يقبل التراجع لمدة أربع سنوات. كما أن تحديد معدل الضريبة على أرباح الشركات الواجب تطبيقه على الربح الموحد في حالة الممارسة من طرف شركات المجمع لنشاطات تابعة لمختلف معدلات هذه الضريبة حسب "المادة 3" من قانون المالية التكميلي لسنة 2009؛ تنفيذا لإجراء التبسيط، أدرج قانون المالية التكميلي لسنة 2009 إجراء يرمي إلى توضيح معدل الضريبة على أرباح الشركات في حالة أنشطة مختلطة ممارسة من طرف مختلف الفروع الأعضاء لتجمع بعنوان الجباية، والذي يطبق على الربح الموحد وعلى الربح الموافق للنشاط الغالب.

فضلا عن هذا، عندما يفوق رقم الأعمال الموحد التابع لمعدل 19 % للضريبة على أرباح الشركات، نسبة 50 %، فإن هذه النسبة هي التي تطبق على الربح الموحد الخاضع للضريبة. في حالة العكس ومن أجل عدم الإضرار بنظام التوحيد، فإن تطبيق المعدلين 19 % و 25 % للضريبة على الدخل الإجمالي مرخص به لكل صنف من رقم الأعمال.

ب- إعفاء الأرباح : بموجب أحكام المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدل بالمادة 19 من قانون المالية لسنة 1997، تعفى فوائض القيم عن التنازلات المنجزة في إطار تبادل الممتلكات، بين الشركات الأعضاء لنفس التجمع، من الضريبة على أرباح الشركات. كذلك فيما يتعلق بالرسم على النشاط المهني (TAP) حيث تستفيد من إعفاء فيما يخص العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء لنفس المجمع¹، وايضا فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة فإنها تُعفى كل العمليات المنجزة بين كل الشركات الاعضاء التابعة لنفس المجمع كما هو منصوص عليه في المادة 27 من قانون المالية لسنة 2007 المتمم للمادة 8 من قانون الرسوم على رقم الأعمال. كما أنه يمكن منح الإمكانية لمجمع الشركات

¹ المادة 17 من قانون المالية لسنة 2007.

بالمعنى الجبائي الذي اختار الربح الموحد في أن يخصم، حسب نفس الشروط الرسم على القيمة المضافة، تحت سعر السلع والخدمات المقتناة من طرف أو لأجل شركات أعضاء المجمع¹.

فيما يخص حقوق التسجيل؛ الإعفاء من حقوق التسجيل خاص بالعقود التي تثبت نقل الممتلكات بين الشركات أعضاء المجمع؛ وكذلك العقود التي تثبت تحويلات الشركات من أجل الاندماج داخل المجمع²، في هذا الصدد، يجدر بالذكر أن الإعفاء من الحقوق لا يخص الإعفاء من إجراء التسجيل، فالعقود تخضع للتسجيل غير أنه لا ينشئ عنها أي دفع للحقوق. كما أن المديرية العامة للضرائب أضافت تدابير أخرى للتشجيع منها:

1- إلغاء شرط تحقيق نتائج إيجابية خلال السنتين الأخيرتين للاستفادة من نظام تجمعات الشركات

بغية تشجيع المجمعات، تعفى الشركات التي ترغب في اختيار النظام الجبائي لمجمع الشركات من إلزامية تبرير تحقيق نتائج إيجابية خلال السنتين الأخيرتين التي تسبق إدماج الشركات³.

2- إلغاء إقصاء الشركات العاجزة من محيط التجميع الجبائي

بغية عدم تفويت الاستفادة من المزايا لفائدة الشركات العاجزة والتي تُمنح لهم في إطار نظام مجمع الشركات، نصت المادة 06 من قانون المالية لسنة 2012 على إلغاء إقصاء الشركات التي تحقق عجزين متتاليين خلال تنفيذ نظام مجمع الشركات من محيط التجميع الجبائي.

3.2- قواعد التجميع وفق النظام المحاسبي المالي

عرف النظام المحاسبي المالي أجزاء مهمة من ممارسة التجميع المحاسبي حيث تمّ التطرق إلى نطاق وتطبيق ممارسة المحاسبية للتجميع، بالإضافة إلى طرق وقواعد اعداد الحسابات المجمعّة، كذلك محتوى والافصاح عن القوائم المالية المجمعّة.

¹ المادة 18 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009.

² المادة 36 من قانون المالية لسنة 1997.

³ المادة 06 من قانون المالية لسنة 2008.

جاء في المادة 31 من القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي (SCF): " كل كيان له مقره أو نشاطه الرئيسي موجود في الإقليم الوطني ويُشرف على كيان أو عدة كيانات أخرى، يُعدّ وينشر سنويا الكشوف المالية المجمعة للمجموع المكون لكل هذه الكيانات " ¹. بينما تُحدد المادة 39 للمرسوم التنفيذي رقم 08-156 وتطبيقا للمادة 36 من القانون 07-11 أنّ الحسابات المجمعة تُعد من طرف أي كيان يُراقب كياناً او عدة كيانات أخرى، إذن من الجانب العملي الكيان المسيطر (المراقب) يجب أن يكون:

- مقره أو نشاطه الرئيسي في الجزائر؛ مُراقبة كيان أو عدة كيانات أخرى تقع داخل الاقليم الوطني و/أو خارجه؛ امتلاك مساهمات في الكيانات المشاركة (الزميلة).

يشمل مفهوم الكيان المسيطر (المراقب) جميع الكيانات التي تُراقب كيان أو عدة كيانات أخرى وهذا ما يسمى الكيان الام أو القابضة وفق القانون التجاري، وتشمل كل الكيانات (الشركات) التي تُراقب الكيانات التابعة مع الاخذ في الاعتبار مبدأ الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني عند تقييم مفهوم السيطرة، كما أنه تنطبق إلزامية التجميع على الكيان الام بغض النظر عن حجم المجمع، وقد نص النظام المحاسبي على اعفاء كل الكيانات المهيمنة من اعداد قوائم مالية مجمعة اذا كانت مملوكة بنسبة 90% من حقوق التصويت من طرف كيان آخر.

تُعتبر قواعد اعداد القوائم المالية المجمعة نفسها بالنسبة للقوائم الفردية، حيث أنّ تجميع الحسابات يتضمن المصدقية والتنظيم واعطاء الصورة الحقيقية للأصول والوضعية المالية ونتائج المجمع، وفقا لذلك يجب انشاء القوائم المالية على اساس حسابات وبيانات متسقة ومتجانسة؛ بمعنى أنّها أسست بالرجوع إلى مبادئ محاسبية موحدة صادرة عن طريق القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي.

← المبادئ العامة لإعداد القوائم المالية :

- الحيطة - التكلفة التاريخية - استقلالية الدورات؛

- استمرارية النشاط - الاهمية النسبية - تجانس الطرق.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، الصادرة في 2007/10/25، ص 06.

← المبادئ الخاصة بالحسابات المجمعة :

- محيط التجميع - طرق التجميع - معالجة الحسابات؛
- حصة فوائد الاقلية - عرض القوائم المالية المجمعة.

عرّف "SCF" الجهة التي يقع على عاتقها اعداد القوائم المجمعة حسب المادة 33 من القانون 07-11 و المادة رقم (3-132) على أن يكون إعداد ونشر البيانات المجمعة على عاتق أجهزة إدارة الكيان المهيمن على المجمع الذي يُعرف بالكيان المدمج (أو الشركة الأم) أو على عاتق الهيئة التي تتولى قيادته ومراقبته".

كما يُلاحظ ايضا غياب تعريف او مفهوم للمجمعات سواء في القانون التجاري أو عن طريق القانون 07-11 المتضمن للنظام المحاسبي المالي (SCF) وانما جاء توضيح معنى المجمعات عن طريق العلاقات القانونية المكونة بين الكيانات، حيث يتألف المجمع من العديد من الكيانات المختلفة، تربطها فيما بينها علاقات اقتصادية تخضع لوحدة ادارة وتوجيه مراقبة وحيدة . هذه الكيانات:

أ- لكل منها شخصية معنوية قانونية مستقلة.

ب- تخضع الكيانات (الكيانات التابعة) للتوجيه والمراقبة من طرف الكيان الأم (الكيان المسيطر).

1.3.2- السيطرة

اعطى النظام المحاسبي المالي تعريفا لموضوع السيطرة ومحيط التجميع بما يوافق المعيار المحاسبي الدولي سابقا (IAS27.2004) حيث عرفها على انها سلطة توجيه السياسات المالية والعملياتية لكيان بغية الحصول على منافع من انشطته. يمكن تلخيصها في الجدول (5.III) :

الفصل الثالث : استراتيجية تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الاعمال الجزائرية

الجدول رقم 8 : مقارنة السيطرة وفق النظام المحاسبي المالي والقانون التجاري

<p>المادة 731 للأمر رقم 96-27 الموافق لـ 09/12/1996 المعدل والمتمم للقانون التجاري</p>	<p>المادة 39 و 40 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08 الموافق لـ 26/05/2008 المتضمن للقانون 11-07 للنظام المحاسبي المالي</p>
<p>تُعد شركة ما مراقبة لشركة أخرى :</p> <ul style="list-style-type: none"> - عندما تمتلك بصفة مباشرة او غير مباشرة جزءا من رأسمال لها يُحَوَّلُ أغلبية الاصوات في الجمعيات العامة لهذه الشركة؛ - عندما تمتلك وحدها أغلبية الاصوات في هذه الشركة بموجب اتفاق مع باقي الشركاء الاخرين أو المساهمين، على ألا يخالف هذا الاتفاق مصالح الشركة. - عندما تتحكم في الواقع، بموجب حقوق التصويت التي تمتلكها، في قرارات الجمعيات العامة لهذه الشركة. <p>تُعتبر ممارسة لهذه المراقبة عندما تمتلك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا يتعدى 40% من حقوق التصويت، ولا يجوز أي شريك أو مساهم اخر بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا أكثر من جزئها.</p> <p>تُسمى الشركة التي تراقب شركة أو عدة شركات وفقا للفقرات السابقة "الشركة القابضة".</p>	<p>المادة 39 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08: (...). تعرف السيطرة (الرقابة) كما لو كانت سلطة توجيه السياسات المالية والعملياتية لكيان بغية الحصول على منافع من انشطته".</p> <p>حددت الفقرة 132-5 من القرار الموافق لـ 26/07/2008 والمادة 40 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08: " يفترض وجود المراقبة في الحالات التالية:</p> <ul style="list-style-type: none"> - الامتلاك المباشر أو الغير مباشر من طرف وسيط الفروع لأغلبية حقوق التصويت في كيان اخر. - السلطة على أكثر من 50% من حقوق التصويت مُحصَل عليها في اطار اتفاق مع الشركاء الاخرين أو المساهمين . - سُلمة تعيين أو إنهاء مهام أغلبية مسيري كيان آخر. - سلطة تحديد السياسات المالية العملياتية للكيان بموجب القانون الأساسي أو بموجب عقد. - سُلمة جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات هيئات تسيير الكيان.

المصدر: عُدَّ بناءً على القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي

بالإضافة إلى ذلك ينص النظام المحاسبي المالي على وجود حالتين تستبعد فيها الكيانات التابعة من القوائم المالية

المجموعة التي تعدها الشركة الأم وجاء ذلك في نص المادة رقم (132-6): " تبقى خارج مجال تطبيق عملية التجميع

الفصل الثالث : استراتيجية تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الاعمال الجزائرية

الكيانات التي تواجه قيود صارمة ودائمة تفرض إعادة النظر بصورة جوهرية في المراقبة أو النفوذ الذي يمارسه عليها الكيان المسيطر، وكذلك الأمر بالنسبة إلى الكيانات التي تملك الأسهم أو الحصص للغرض الوحيد المتمثل في التنازل عنها لاحقا في مستقبل قريب " ¹.

¹ المجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 19، مرجع سابق، ص 16.

المبحث الثاني : النموذج المحاسبي للمجمعات في بيئة الاعمال الجزائرية

التوجه الدولي القائم على المعايير المحاسبية الدولية قد يقدم مخرجات محاسبية تساعد في اتخاذ القرارات المختلفة، فالمحاسبة من هذا المنظور النظري والمعياري وسيلة تسيير ضرورية. للمجمعات دولية النشاط لكن دون الإخلال بالمتطلبات والاحتياجات لمختلف الأطراف الفاعلة في الجزائر .

فيما يراعي التوجه الوطني خصوصية البيئة الجزائرية واهداف الدولة الجبائية وخصوصية المجمعات الوطنية التي لا تُظهر الرغبة في التوسع نظرا لمحدودية امكاناتها وغياب المساهمين الاجانب لكون اغلبها مجمعات عائلية أو عمومية، دون الاضرار بصون المصلحة الوطنية.

1- أدوات ووسائل الدراسة الميدانية

انطلاقا من طبيعة البحث الذي يستهدف بناء نموذج محاسبي جزائري للتجميع على اساس نظري منسجم مع أهداف النموذج الاقتصادي للأعمال الوطني في ظل العوامل المؤثرة في بيئة الاعمال الجزائرية (الريع "النسيج الاقتصادي، طبيعة النشاط الاقتصادي"، الاقتصاد الموازي، السوق المالي، ضعف التشريعات، حوكمة المؤسسات) للوصول إلى نموذج فعال يحقق توازن مصالح المجموعة الوطنية (الدولة متمثلة في هيئة التوحيد، المجمعات (الدولية/ الوطنية)، المستخدمين (المهنيين،...)). واستنادا لمتطلبات البحث في الميدان، اعتمدنا جملة من الادوات للوقوف على مختلف الجوانب الكفيلة بإبراز أهم ملامح تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع من خلال :

- المقابلات الشخصية؛

- الملاحظة المباشرة؛

- الوثائق والبيانات؛

نستخدم في الدراسة طريقة البحث النوعي لاختبار المستجوبين بطريقة غير عشوائية (العينة القصدية

"Purposive Sample" (Creswell 2007)). الفكرة من استخدام البحث النوعي هي لتحديد مقابلات بشكل

مقصود، وتحديد الاشخاص الذين يمكن أن يساعدوا الباحث على فهم المراد من المقابلة واشكالية الدراسة، وهذه عينة غير ممثلة لكافة جهات النظر ولكنها تعتبر اساس للتحليل العلمي ومصدر ثري للمعلومات التي تشكل قاعدة مناسبة للباحث حول موضوع الدراسة.

1.1- جمع الوثائق والبيانات

باعتبارها الخطوة الاولى والرئيسية التي بدأت قبل انطلاق البحث و استمرت معه، ضمت هذه المرحلة كل الأعمال و الجهود المبذولة بهدف الوصول لمصادر المعلومات والوثائق التي تهم بالدراجه الاولى بواقع المحاسبة في بيئة الاعمال الجزائرية، بشتى جوانبه الرسمية وغير الرسمية. ولقد تعددت هذه الوثائق وتنوعت لتشمل :

- القواعد القانونية الواردة في القانون التجاري ؛
- النصوص التشريعية الواردة في الجرائد الرسمية ؛
- النشرات (Bulletins) التي يصدرها المجلس الوطني للمحاسبة CNC ؛
- التقارير الصادرة عن الهيئات والمنظمات المهنية الوطنية ودولية على غرار هيئة المعايير الدولية للإبلاغ المالي والهيئات ذات العلاقة؛

- القوائم المالية المجمعة للعديد من المجمعات (الخاصة/ العمومية) وكذا تقارير الجمعية العامة السنوية للمجمعات؛

كما تعددت مصادر هذه الوثائق بتعدد هذه الاخيرة لتشمل :

- المصادر الرسمية، الصادرة عن الهيئات محل الاهتمام في البحث ممثلة في المجلس الوطني للمحاسبة، مديرية العامة الضرائب؛ مديرية المؤسسات الكبرى (DGE).
- المصادر الغير رسمية، والتي تمثلت في كل القنوات التي اعتمدها الباحث للحصول على معلومات، مثل الاتصال بالأعضاء في الهيئات الرسمية أو الحصول على معلومات حول مختلف المجمعات، أو فيديوهات وتصريحات لأبرز رؤساء مجالس الادارة للمجمعات وكذا مختلف المصالح ذات العلاقة؛ بالإضافة إلى فيديوهات لسلكات المجمعات الدولية اتجاء بيئة الاعمال الدولية.

انطلاقاً من حجم وطبيعة الوثائق والبيانات المتحصل عليها، قمنا بتصوير منهجية العمل الميداني التي نستطيع من خلالها تناول اهم محددات تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في الجزائر في سياقه التاريخي والحالي، بناء على تسلسل وتتابع الاحداث خاصة، تلك التي نتج عنها تغيرات وتحولات في المحيط الاقتصادي، وتولد تعديلات وتنظيمات جديدة.

2.1- التدخل الميداني

تمكنا من خلال الزيارات الميدانية التي قادتنا لمختلف الهيئات والمنظمات (بورصة الجزائر؛ المديرية العامة للضرائب؛ بعض المؤسسات الوطنية "الكيانات التابعة")، والمجمعات (المجمعات الخاصة : مجمع سيفيتال، مجمع رويبة، مجمع حسناوي...؛ المجمعات العمومية : مجمع سوناطراك، مجمع صيدال،...)، من الملاحظة المباشرة للواقع، واختلقت طبيعة الزيارات الميدانية من هيئة لأخرى تبعاً لطبيعة الهيئة أو المنظمة ذاتها.

اتخذت هذه الزيارة الميدانية طابعا عاديا، توجه اهتمامنا من خلالها أساسا نحو محاولة فهم علاقتها بنموذج أعمال المجمعات ونظرتهم اتجاه الممارسة المحاسبية للتجميع. إضافة للاحتكاك المباشر بالموظفين أو العاملين فيها، بغية تكوين وتشكيل أكبر صورة ممكنة عن واقع اعمال المجمعات والواقع المحاسبي لها. بالرغم من أهمية التدخل الميداني وما يتيح من امكانية الملاحظة بشكل مباشر، إلا أن جملة من الحدود والعوائق والعراقيل التي واجهتنا أملت ضرورة اعتماد أداة اضافية تتمثل في المقابلة أو الحوار (Entretien) مع الاطراف الفاعلية في عملية تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع ومحاولة توجيه الحوار حسب الاحتياجات الفعلية التي لم نجد لها اجابات وافية، من خلال جمع البيانات أو التدخل الميداني.

3.1- المقابلات الشخصية

نظراً للأهمية البالغة التي تكتسبها المقابلة كمصدر من المصادر الرئيسية للمعلومات، التي تتطلبها الدراسة الميدانية. خاصة فيما يتعلق بإبراز ملامح سلوكيات وأعمال المجمعات دولية النشاط الذي ساعدها على تبني سياسات ومخططات أعمال لها تأثير حتما على مصالح مختلف الاطراف المعنية بالممارسة المحاسبية للتجميع، التي تكتسي صبغة سياسية أضفتها هيمنة الادارة على وظيفة إصدار المعايير، بالرغم من تعدد المتدخلين في هذا المسار وتنوعهم. قمنا بإجراء مجموعة من المقابلات دار الحوار فيها أساسا حول الاسئلة التي تمثل أوجه الغموض الذي يكتنف دور الممارسة المحاسبية للتجميع في

الفصل الثالث : استراتيجية تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الاعمال الجزائرية

تلبية احتياجات ومتطلبات المجمعات (الخاصة/ العامة) بالنسبة لنا. وحاولنا من خلالها استقراء وجهات نظر مختلف الأطراف التي قمنا بمحاورتها حول قضايا متعددة تركزت هذه المقابلات حول فئتين رئيسيتين :

- المسيرين داخل المجمعات (إطارات في المالية والمحاسبة)؛
- المحاسبين والخبراء (أعضاء المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين)؛

لأجل الحصول على أكبر قدر من المعلومات الكفيلة بإزالة أي غموض، وبالتالي تكوين صورة صحيحة. اتخذت هذه المقابلات شكلين اثنين:

- المقابلة الرسمية؛
- المقابلة غير رسمية.

1.3.1- المقابلة الرسمية

اشتملت على مجموعة الحوارات التي قمنا بها مع مختلف الفئات بناءً على طلب مسبق وتوضيح جيد لأهداف وأغراض المقابلة. كان هذا النوع من المقابلات يقتضي منا دوماً إعداد مجموعة من الاسئلة المباشرة الرئيسية وأخرى فرعية ارتبطت الاجابة عليها بطبيعة الشخص المحاور ودوره ومكانته داخل المؤسسة. كما تطلبت منا بعض الاحيان الاستعانة ببعض الوساطات والمعارف للدخول لهذه المؤسسات.

تنوعت الاسئلة الموجهة لمختلف الأطراف التي حاورناها، تبعاً لحجم الإجابات التي كنا نتلقاها. عملنا في كل مرة على تعديل الاطار العام للأسئلة، وتوجيهه بالشكل الذي يُمكننا من تدارك النقائص التي ميزت المقابلات السابقة، وبشكل عام فقد تمحورت أسئلتنا حول :

بالنسبة للمسيرين داخل المجمعات تمحور السؤال الأول حول :

دور القوائم المالية المجمعة كوسيلة لاتخاذ القرارات من قبل المجمعات (العمومية/ الخاصة)؟ والسؤال الثاني حول قرار المسيرين عند اعطاء الاختيار للمجمعات الناشطة في بيئة الاعمال الجزائرية بصفة مطلقة بين التوجه الكلي للمعايير المحاسبية الدولية أو النظام المحاسبي الوطني؟

بالنسبة للمستخدمين على غرار المحاسبين والخبراء تضمنت الاسئلة حول :

الاول حول دور الممارسة المحاسبية للتجميع في تلبية احتياجات ومتطلبات المجمعات (الخاصة/ العامة) والثاني تمحور حول اهمية النموذج المحاسبي للمجمعات الذي يحقق مصالح الدولة والمجمعات بما يخدم بيئة الاعمال.

لم يخل أسلوب المقابلة المباشرة مما ينقص من موضوعيته، إذ تخلل الإجابات المباشرة بعض الانحراف عن مواضيع الأسئلة الرئيسية. أملتها في كثير من الأحيان القناعات الخاصة بكل محور، ورغبته في ابراز التفوق والتحكم في الحوار. الأمر الذي دفعنا للبحث عن أسلوب مكمل.

2.3.1 - المقابلة غير الرسمية

على العكس من الشكل الأول، فإن هذا النوع من المقابلات قد مكنتنا من توسيع دائرة الفئات التي شملها الحوار والتي لها علاقة بالممارسة المحاسبية في الجزائر، واهم ما تميّز به هذا النوع من المقابلات، طابعه الودي نظرا لأنه كان يجري في غالب الأحيان ضمن المحيط الطبيعي للباحث أي مع : الاساتذة الممارسين أو المهتمين بالمحاسبة، في مختلف المناسبات وبخاصة أثناء الملتقيات.

بالرغم من أنّ الحوار الذي كان يدور خلال اللقاءات غير الرسمية لم يكن متجانسا بالنسبة لمختلف الفئات، ولم يستند إلى اسئلة محددة ومهيكلية. إلا أنه مثل مصدر استلهام قوي بالنسبة للباحث، نتيجة ثراء وتنوع وجهات نظر الأطراف التي كنا نحاورها. ذلك لأننا اعتمدنا في اختيار هذه الاطراف على جملة من المعايير أهمها :

- المؤهلات العلمية ؛

- المؤهلات المهنية ؛

- المكانة التي يحظى بها المحاور في مجال اختصاصه ؛

الفصل الثالث : استراتيجية تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الاعمال الجزائرية

- مدى الاستعداد للإجابة على مختلف الاسئلة، التي كان يتحدد عددها وشكلها غالباً بمدى التجاوب الذي يبديه الطرف المحاور.

الاهمية البالغة التي اكتسبتها المقابلة كأداة مكنتنا من الاحاطة بواقع المحاسبة في الجزائر، انطلاقاً من وجهات نظر اختلفت باختلاف الفئات المتدخلة في نموذج أعمال المجمعات، والفئات المعنية بتطبيق الممارسة المحاسبية التي نتجت عنه؛ إلا أنّ طريقة المقابلة المعتمدة شابها بعض النقص، ترتب عنه أثر سلبي على جودة المعلومات وحجمها. نتيجة :

- مبدأ التحفظ الذي اعتمده بعض الاطراف أثناء الإجابة عن بعض الاسئلة التي تتعلق بوجهات نظرهم ومواقفهم اتجاه القضايا المرتبطة بالمحاسبة في الواقع الجزائري ؛

- عدم التجانس والترابط في بعض الإجابات المقدمة، وهذا مرده حسب رأينا، لوجود تباين وتفاوت في درجات الاهتمام والإحاطة والفهم والإدراك الذي تحمله مختلف الأطراف اتجاه قضايا متعددة؛

- التكتّم والتستر على بعض الأجوبة خوفاً من استغلالها؛

- الفترة الزمنية التي تستغرقها المقابلة، التي خضعت في كثير من الأحيان لبعض القيود، حالت دون تحقيق أهداف المقابلة.

2- ثقافة الفاعلين

1.2- الممارسة والمهنة المحاسبية

سنصب اهتمامنا في هذا المجال بالممارسة المحاسبية، استناداً للتطبيقات المحاسبية في المجمع سواء من قبل الموظفين من داخل المجمع أو مهنيين من خارجه، وبالتالي محاولة تقييمها في ظل الواقع الذي يُميز المحيط الذي تنشط فيه المجمعات. إضافة إلى ذلك نتناول المهنة المحاسبية من زاوية عملية في سياق التحولات التي تعيشها والتحديات التي تواجهها.

1.1.2- الممارسة المحاسبية

إن أهم ما يميز الممارسة أو التطبيقات المحاسبية في الجزائر، هو عدم تميزها بين مختلف أشكال المؤسسات من حيث الحجم والطبيعة القانونية، ذلك أنّ قواعد النظام المحاسبي المالي إلزامية التطبيق على كل الشركات التجارية التي اختار

اصحابها الخضوع حسب نظام الاخضاع الحقيقي وعليه سوف نحاول دراسة الممارسة المحاسبية استنادا لنماذج لأعمال المجمعات، بالتركيز على طبيعة الملكية.

أولا - بالنسبة لنموذج القطاع الخاص

يُعتبر المسير ونظرة للممارسة المحاسبية أحد أهم العوامل المساعدة على بناء النموذج المحاسبي للتجميع باعتبار أن المسير في بيئة الأعمال الجزائرية يتميز بتوجهن؛ الأول المسير في القطاع الخاص والتي في الغالب نجد أن المالك أو العائلة هو المسير على غرار (مجمع روية، مجمع حسناوي، مجمع رحيم،...) وبداية تغير هذه النظرة بالنسبة لمجمع سيفيتال الذي عين مدير تنفيذي جديد للمجمع وجعل العائلة كمساهمين للتحضير لانتقال المجمع إلى الجيل الثاني¹.

نظرة المسير (المجمعات العائلية الخاصة) في بيئة الاعمال الجزائرية هو تعظيم الارباح (تحقيق أكبر رقم اعمال ممكن) والخلفية الجبائية التي يبحث من خلالها عن الطرق الكفيلة بجلب الامتيازات الجبائية، وبالتالي تخفيض أو التخلص من الضرائب الذي يُمثل الانشغال الأول لأصحاب هذه المجمعات. إضافة إلى ارتكاز سلطة القرار في يد العائلة على الرغم من حالات الانفتاح التي شهدتها المجمعات، لكنه يبقى في شكل صوري². ومن بين أهم الامثلة على ذلك ما شهدته ملابسات قضية الخليفة وما كشفته التحقيقات حول مجلس ادارة مجمع الخليفة المتمثل في عبد المومن خليفة (المالك) الذي كان يقوم بكل المهام والأدوار داخل المجمع من رئيس لمجلس الادارة والمدير العام والشخص الذي يحدد شكل المعلومة والافصاح عنها، أما الاعضاء السبعة الاخرين في مجلس الادارة كلهم من عائلته وبالتالي لا يوجد اي اعتراض على الاعمال.

نظرة المسير للمجمعات في القطاع الخاص تجعل من الممارسة المحاسبية للتجميع أداة للالتزام الشكلي (القانوني) وعبء على عاتق المجمع اتجاه الضرائب وهذا ما تؤكدته القوائم المالية المجمع الخاصة بالإفصاح عن محيط التجميع لأكثر من 90% في اطار الحصول على الامتيازات الضريبية وليس الافصاح عن القوائم المالية المجمع كوسيلة لاتخاذ القرار أو التعبير

¹ Cevital annonce nominato d'un directeur general executive : <https://www.tsa-algerie.com/20161220/cevital-annonce-nominato-dun-directeur-general-executif/>

² يفرض القانون على المجمع الصيغة الشركة ذات الاسهم (SPA)

عن الواقع الفعلي للمجمع. ولقد أثرت مسألة صلاحية الممارسة المحاسبية للتجميع وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) في المجمعات الناشطة في البيئة الجزائرية، واعتبرت قواعدها التي اعدت في فترة زمنية ماضية (قبل عشر سنوات) غير مُستحدثة ولا تتماشى مع طبيعة التحولات التي عرفتتها المجمعات في ظل النموذج الاقتصادي الجديد، وأصبحت عبئا على المجمعات التي بدأت تبحث عن البعد الدولي في النشاط.

هذا البعد الذي أصبح يفرض على المجمعات اكتساب وتطوير مهارات تسييرية عالية، تُمكن من التحكم في سياسة الاتصال والمعلومة المالية نظرا لارتباطها الوثيق بقرارات الاستثمار. الأمر الذي يتطلب تفتحها على الممارسة المحاسبية الدولية عن طريق مكاتب التدقيق والمحاسبة الدولية، وهو العبء الذي يُفترض أن تتقاسمه مع المهنيين المحليين إذا ما أرادوا المساهمة في تحسين هذه الممارسة.

ثانيا- القطاع العمومي (اهم المجمعات مملوكة للدولة)

إن أهم ما ميّز الممارسة المحاسبية في المجمعات العمومية هو عدم فعاليتها، رغم الاحترام الذي تبديه هذه المجمعات لتطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF)، نتيجة التذبذب الكبير الذي ميّز سياسة الإفصاح عن المعلومات في هذه المجمعات. والتي كانت في غالبيتها مضللة نتيجة لعدة اعتبارات أهمها انعكاس فشل السياسات الاقتصادية المتبناة في الجزائر، وطبيعة الدور الذي أوكلت به للمجمعات والذي يتعارض في غالب الأحيان مع دور المجمع الطبيعي.

استمر تردي الممارسة المحاسبية، حتى بعد الاصلاحات الاقتصادية التي أدخلت تغييرات هيكلية منحت بموجبها المجمعات العمومية استقلاليتها في التسيير. ومع ذلك استمرت نظرة الميسير داخل القطاع العام لتحقيق نتائج ايجابية بصفة دائمة بغض النظر على الاداء الفعلي للمجمع، وأصبحت من السلوكيات المميزة لهذه المجمعات، استغلال إمكانيات المجمع للحصول على اغراض شخصية (الترقية) أو اغراض اشخاص أعلى سلطة منه، و ابرام صفقات مشبوهة تخدم مصالح الميسيرين على مصلحة المجمع (خصوصة مجمع SNTA دون وجود اي مبرر، فضائح سوناطراك المتعلقة بالتسيير، اقالة المدير العام لمجمع موبيليس،...).

ما يجعل من الممارسة المحاسبية للتجميع أداة للالتزام شكلي وليست وسيلة للالتحاق القرار؛ وهذا ما نجده في المحاضر الجمعية العامة للمجمعات العمومية، التي تُبنى على أساس القرارات والتعليمات من الجهات الحكومية (اقالة المدير العام لمجمع موبيليس بقرار من وزيرة الاتصالات وليس عن طريق مجلس الادارة)، إضافة إلى ما شهدته حالة التأخر في تعيين محافظي الحسابات القانونيين (4 محافظي حسابات) لأكبر مجمع جزائري (سوناطراك) للسنة المالية 2016 إلا مع بداية 2017 ما يعبر عن الصورة الفعلية للمجمع في القطاع العام.

وبالتالي نجد أن طريقة التسيير للمجمعات في بيئة الاعمال الجزائرية ليست نفسها، واحدة للقطاع الخاص والثانية للقطاع العام. وليست باستطاعة البورصة (شبه غائبة) وادارة الضرائب ولا الهيئات يمكنها أن تؤثر في هذا المنهج التسييري الذي يحكم تسيير المجمعات، وحتى ادارة الضرائب كلما تضغط أكثر على المجمعات فإن أنشطة المجمعات تُوجّه نحو السوق الموازي وبالتالي يحاول المسيرين إيجاد حلول تحايلية، ما يجعل من الممارسة المحاسبية للتجميع مجرد التزام وعبء لا وسيلة لالتخاذ القرارات أو التعبير عن الواقع الفعلي لتلك المجمعات.

2.1.2- المهنة المحاسبية

أسفرت التجربة التي عاشتها بيئة الأعمال الجزائرية في ظل التنظيم الذاتي للمهنة تحت قيادة المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ما قبل 2010 على العديد من النقائص، إثر الصراعات الداخلية بين المهنيين، واكتفى دور المصنف فقط على الجانب الاستشاري، ولإصلاح الوضع المتردي الذي كانت عليه المهنة في ظل توالي المصنف زمام الأمور، قررت الحكومة (الجهات الرسمية)؛ إعادة تنظيم مهنة المحاسبة من خلال تحديد الاطار العام للمجلس الوطني للمحاسبة وإعادة تنظيم المنظمات المهنية عبر صدور القانون رقم 01-10 المؤرخ في 2010/06/29 والذي تمّ على إثره حل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، لتحل محله ثلاثة هيئات مهنية تتمتع كل منها بالشخصية المعنوية وهي المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، لمنظمة الوطنية

الفصل الثالث : استراتيجية تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الاعمال الجزائرية

للمحاسبين المعتمدين، لتنتهي بذلك حقبة التنظيم الذاتي للمهنة والعودة إلى الإشراف من قبل الادارة، وبالتحديد من طرف المجلس الوطني للمحاسبة (فاطمة حميد 2017، ص 67)¹.

إنّ عدم فعالية الهيئات المهنية في تحسين الممارسات المحاسبية جعل من تدخل الحكومة نتيجة حتمية، فهي النتيجة الأكثر توقعا بعد الركود الذي عرفته المهنة المحاسبة في بيئة الاعمال الجزائرية، وفي ظل هذا التنظيم الجديد وسيطرة الإدارة للمهنة؛ رافقت عملية الاصلاح التي تبناها المجلس الوطني للمحاسبة عملية معالجة ما عدد 7965 للملفات العالقة للأصناف الثلاثة ما بين 2012 و 2014 لتليه معالجة 702 ملف سنة 2015، لكن المشكل الحقيقي الذي اصبح يُهدد مهنة المحاسبة هو رفع سقف الخضوع للنظام الجزائري إلى مبلغ 30 مليون دج مع ظهور القانون المالية التكميلي لسنة 2015²، أثر على تحول العديد من الكيانات من النظام الحقيقي إلى النظام الجزائري اين يترتب على المكلّف الخاضع لنظام الضريبة الجزائرية الوحيدة (IFU) واجبات محاسبية مبسطة عن تلك النصوص عليها في النظام الحقيقي³ مع غرامات لا تتعدى مبلغ 5000 دج⁴، والجدول (6.III) التالي يوضح تطور عدد الخاضعين للنظام الجزائري :

الجدول رقم 9 : تطور عدد الخاضعين للنظام الحقيقي والجزائري

السنة	عدد الخاضعين للنظام الحقيقي	عدد الخاضعين للنظام الجزائري
2008	317.828	828.681
2009	317.785	813.483
2010	364.464	855.731
2013	491.259	903.258
2015	382.330	1.217.579

¹ فاطمة حميد، أثر ثقافة الفاعلين في المحاسبة على تطبيق النظام المحاسبي والمالي في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3، 2016/2017، ص 67.

² المادة 282 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدلة بالمادة 13 من قانون المالية لسنة 2015.

³ عدم الحاجة إلى مراجعة خارجية ولا مستوى مرتفع من المهنية، إذ أنّ العمل المحاسبي في ظل هذا النظام يقتصر على مسك وتقديم دفترين فقط : دفتر ملخص سنوي يتضمن تفاصيل المشتريات مدعم بالفواتير ومستندات الاثبات، ودفتر آخر يحوي تفاصيل المبيعات.

⁴ المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

المصدر: طاطا إيمان، مرجع سابق، ص 101.

اضافة لذلك الواقع العملي في بيئة الاعمال الجزائرية وعلى الرغم من الصعوبات التي يواجهها المهنيون في تطبيق بعض الاحكام المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي، نجد بالمقابل العدد القليل من طلبات المساعدة التي وردت المجلس الوطني للمحاسبة والذي لا يتعدى 49 طلبا بين 2011 و2015، وبالتالي يتضح لنا أنّ مهنة المحاسبة في الجزائر تتميز بمستوى منخفض من المهنية وهو ما يتجلى في عدم انتظامها واعتمادها الكبير على التوجيهات التي تقدمها الهيئات الحكومية، كما أنّها تتميز بالمشاركة المحدودة للمهنيين في وضع النظام المحاسبي، وكذا عم التزامهم بقواعد انضباط صارمة، وبالتالي انخفاض مستوى المهنية في الجزائر لا يعود لتحكم الهيئات الحكومية في المهنة، بدليل أنّ الوضع لم يكن أفضل في ظل تحكم المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، ومنه يتضح أنّ وضعية المحاسبة كانت أسوأ في ظل تحكم الهيئات المهنية وعجزهم عن تنظيم المهنة نظرا للصراعات التي نشبت بين المهنيين وكذا ضعف مساعيها لتطوير المهنة بما يتوافق مع المستجدات التي يعرفها الاقتصاد الجزائري (فاطمة حميد 2017).

3.1.2- المهنيين

ترتبط الممارسة المحاسبية للتجميع بثقافة المهنيين، التي هي انعكاس لبيئة الأعمال ومتطلباتها، التي تعتبر منحصرة في ضعف البيئة وغياب الطلب على المعلومة، التي نجدها لا تحتاج الكثير من الجهود، ولا تشهد العديد من التغيرات ومثال ذلك عند وجود شروط ومتطلبات كبيرة لدى محافضي الحسابات عند وجود السوق المالي متطور الذي يفرض معلومات ذات جودة أو هناك طلب كبير عليها وبذلك غياب السوق المالي يؤدي، حتما إلى غياب الطلب على المعلومة المالية بدرجة كبيرة وبالتالي خصوصية البيئة الاعمال الجزائرية لا تحتاج إلى متطلبات كبيرة من جهة نوعية المعلومة، وغياب الحافز للمهنيين على تقديم الاضافة للممارسة المحاسبية من جهة الكفاءة في المهنة.

كما أنّ ممارسة المحاسبين للحكم المهني للفصل في مختلف المسائل المحاسبية التي تواجههم يقوم أساسا على مستوى التكوين والتعليم الذي تلقوه، وفي هذا السياق تعاني مهنة المحاسبة في الجزائر من غياب سياسة تكوين حقيقية للعمل وفق قواعد المهنة، رغم أن المجلس الوطني للمحاسبة قد أصدر مجموعة من النصوص القانونية التي تُنظم هذه العملية من خلال القانون 10-01، الذي نصّ على إنشاء معهد التعليم الخاص بمهنة المحاسبة لضمان عملية التكوين، غير أن هذا المعهد لم

يرى النور إلى غاية اليوم، وباعتبار أن مخرجات الجامعة لا تقدم الكفاءات المرجوة لبيئة الأعمال، بذلك نجد أن المهنيين مضطرين على المتابعة والتدقيق في المعلومات دون وجود الحاجة إلى تجديد المعارف وطرح افكار ومعالجة تعقيدات جديدة.

المتبع لسلوك المهنيين اتجاه بيئة الاعمال الجزائرية نجد صنفين من المهنيين الاول غارق في التفاصيل والقيود اليومية والجبابة، وبذلك نجد أن هؤلاء المهنيين هم جزء من الوظيفة واهتمامات هؤلاء المهنيين تتجلى في المجلة الخاصة بالمهنيين (المدقق) التي تحتوي على حوالي 30 مقال؛ جُلّ المواضيع المعالجة هي القيود والمعالجات التقنية للمحاسبة من خلال مستوى الاهتمام والتحليل وطريقة الطرح دون الخضوع للبيئة ومتطلباتها واحتياجاتها. أما الصنف الثاني الذي يعتقد أن النظام المحاسبي المالي فتح الآفاق على الممارسة الدولية ويوافق التوجه الدولي وطرح أغلب النقاط التي تم مطابقتها على المستوى الدولي؛ هؤلاء المهنيين سقطوا في مبرر السلطة الرسمية لكون المهنة المحاسبية بقيت بعيدة عن وظيفة اصدار المعايير التي احتفظت بها وزارة المالية (الادارة) لنفسها باعتبارها الهيئة الوصية بتنظيم المحاسبة في الجزائر، إضافة إلى أن المهنيين الذين يرون أن المشروع الذي عُرض على الوزارة سنة 1997 حول الاصلاح هو المشروع الذي يلبي احتياجات البيئة الوطنية في اطار انطلاقه من تلبية حاجيات البيئة. هذه النظرة ماهي إلا مبرر محافظي الحسابات على تكييف الممارسة بما يوافق احتياجاتهم ومصالحهم دون تحقيق مصالح مختلف الاطراف (حماية نسبة الزبائن لمكاتب المحاسبة) ما يجعل من نموذج التجميع المحاسبي لا يحقق إلا مصالح جهة معينة على حساب مصالح الاخرين.

3- النموذج المحاسبي للمجمعات

يسعى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) إلى فرض مجموعة من الممارسات المحاسبية؛ بهدف توحيد قراءة القوائم المالية وامكانية مقارنتها وذلك قصد تسهيل عمل الشركات متعددة الجنسيات والمجمعات دولية النشاط بغرض توحيد النظم المحاسبية التي تُخدم بالدرجة الاولى المجمعات الكبرى التي تمتلك كيانات تابعة وفروع في مختلف دول العالم.

الفصل الثالث : استراتيجية تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الاعمال الجزائرية

الا أن نجاح IASB في عملية التوحيد (ذو التوجه الانكلوساكسوني) مرهون بمدى ملائمته لمختلف البيئات الاقتصادية، هذه البيئات التي ترفض التوافق الكلي مع هذا التوحيد كونها ترغب في الدفاع عن خصوصياتها وانظمتها وثقافتها الوطنية التي تخدم احتياجاتها الداخلية ومتطلبات قطاعها، فالممارسات المحاسبية المتعلقة بالمجمعات والمقترحة من

قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية تواجه رفض ومقاومة من قبل بعض الأنظمة والهيئات المحاسبية كون التوجه (التوجه في التجميع من قبل IASB) مبني في الاساس على النزعة التوسعية والتي لا تنطبق بالضرورة على كل المجمعات، هذا الاختلاف أثار نوع من الخلاف بين ضرورة اعتماد نموذج مجلس معايير المحاسبة الدولية (كنموذج دولي) بالنسبة لبعض المجمعات وعدم جدوى اعتماده بالنسبة لمجمعات أخرى وبين اعتماد نموذج وطني يتلائم مع حجم ومتطلبات هذه المجمعات، فالمفاضلة بين النموذجين تقوم على:

- اعتماد النموذج الدولي قائم على اساس الالزام بالنسبة للمجمعات المسعرة والاختيار بالنسبة للمجمعات الغير مسعرة.

- اعتماد النموذج الدولي قائم على وجود نزعة توسعية، البحث عن التمويلات الخارجية واستهداف الاسواق المالية الدولية.

هذا ما ذهبت اليه العديد من الدول على غرار كل من فرنسا والمانيا؛ حيث اعتمدتا على نموذج تجميع ملزم للمجمعات ذات النزعة التوسعية بالتوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وتاركة المجال للمجمعات الصغيرة بين اختيار المعايير المحاسبية الدولية من عدمها كون الامر يرتبط بحاجاتها واهدافها وتوجهاتها المستقبلية.

كما تحظى ظاهرة المجمعات في بيئة الاعمال الجزائرية تقاربا من حيث الانتشار والتمويل بنظيرتها الالمانية (قبل اعتماد المعايير سنة 2005) مع وجود اختلاف جوهري حول الهدف من المخرجات المحاسبية ومستوى نشاط البورصة في كلا البيئتين.

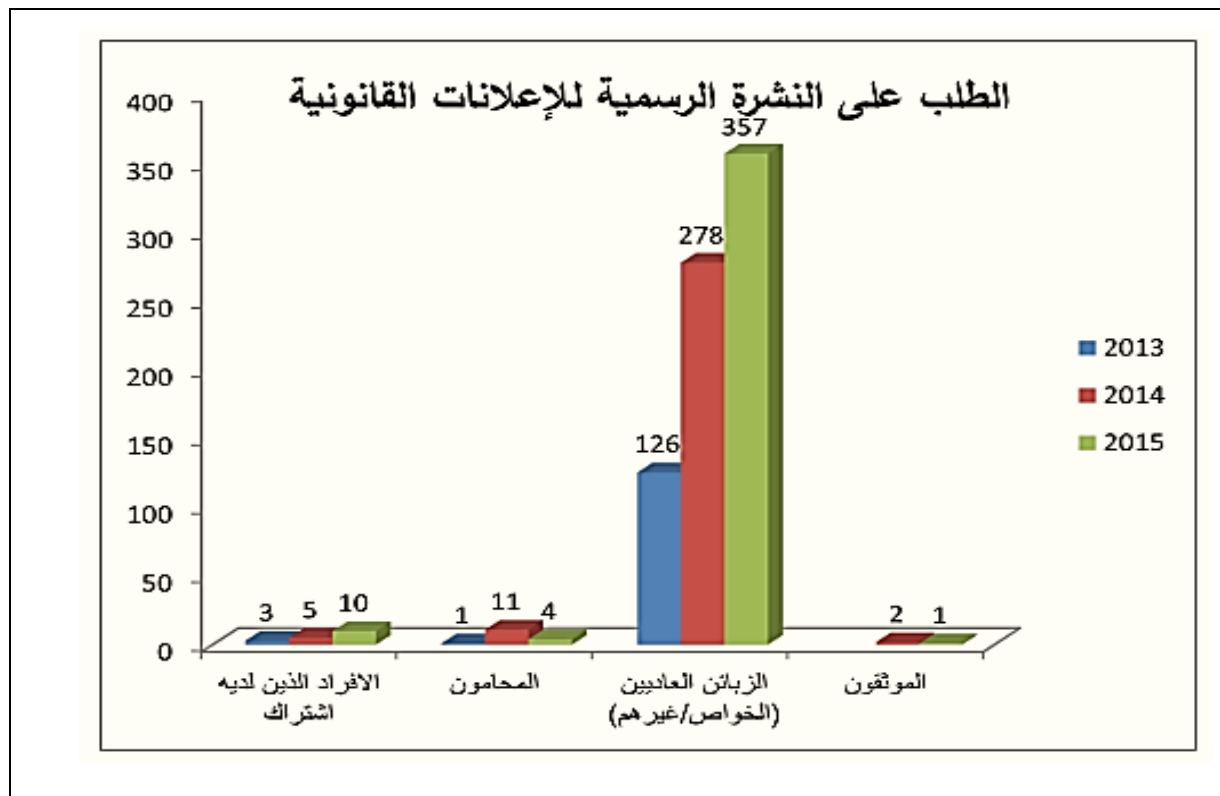
فالتقارب يظهر في توجه المجمعات من حيث انتشارها ونوعية المستثمر المحلي وكذا خصوصية المجمعات (العائلية والعمومية) فلا نجد توجه ذو نزعة استثمارية دولية ضمن البيئتين، وكذلك الامر بالنسبة للتمويل إذ تعتمد المجمعات في

الفصل الثالث : استراتيجية تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الاعمال الجزائرية

البيئة الجزائرية والبيئة الألمانية على مصدر تمويل داخلي (المساهم المحلي) ولا تستهدف الاسواق المالية الأجنبية. أما الاختلاف فيظهر في كون المخرجات المحاسبية في البيئة الألمانية هي مخرجات يعتمد عليها وتعتبر اداة للتسيير ووسيلة للاتصال الوطني بسبب مستوى النضج الذي وصلت إليه الممارسة المحاسبية، أما على المستوى المحلي فنجد غياب شبه تام

في استخدام المخرجات المحاسبية لغاية اتخاذ القرارات؛ مما يضعف من اهتمام المسير بهذه المخرجات ويقلل من عنايته بها وحتى عرضها والافصاح عنها كونها لا تمثل سوى وسيلة التزام وعبء بالنسبة للكيانات، بالإضافة لذلك لا نجد أكثر من النشر الرسمية للإعلانات القانونية (الافصاح عن المعلومة المالية) رغم اعتبارها الوسيلة الوحيدة للحصول على معلومات عن المؤسسات غير المسعرة في البورصة، وهو ما يتضح من خلال الإحصائيات المتعلقة بالطلب على هذه النشرة والمبينة في الشكل التالي :

الشكل رقم 8 : احصائيات حول الطلب على النشرة الرسمية للإعلانات الرسمية



المصدر: فطيمة حميد، مرجع سابق، ص 92.

الفصل الثالث : استراتيجية تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الاعمال الجزائرية

بيئة الاعمال الجزائرية دلالة على الاحتياج الضعيف للمعلومة المالية المتعلقة بالممارسة المحاسبية للتجميع ليس لعدم وجود المجمعات وإنما لاعتبارات اهتمام اصحاب المصالح من منظور التمويل الداخلي فقط حول (دفع الضرائب، ارباح

الاسهم، حدود الكيان القانونية، الفوائد والخصص المتأتية من الاستثمارات في الكيانات الاخرى) بالإضافة إلى غياب فئة مستخدم المعلومات المحاسبية كما يمكن الربط بين الواقع الجزائري وظاهرة Offshores التي مكنت من إرساء نموذج أعمال قائم على الاحتيال في مجالات متعددة أهمها مخططات تمويل دولية لتهرب العملة الصعبة واستنزافها في إطار سياسات دعم الأسعار.

يهدف النموذج ذو التوجهين الدولي نحو (IFRS) والوطني ربما إلى محاولة إضفاء الشرعية على النظام المحاسبي بحيث تُعطى إمكانية الاختيار للمجمعات بين التوجهين بما يخدم استراتيجيتها، فالمجمعات الكبيرة دولية النشاط ترى التوجه الدولي كونه يساعد في الإجابة على احتياجاتها في حين تُعطى إمكانية الاختيار للمجمعات الاخرى باعتماد النظام المحاسبي الوطني او التوجه نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية.

هذا النموذج ربما قد يلائم بعض المجمعات الجزائرية التي تلتزم بقواعد التجميع بهدف الحصول على امتيازات جبائية فقط كما هو معمول به حاليا حيث نجد أن الكيان الام يقوم بوضع السيطرة على الكيانات التابعة الأكثر من 90% (مجمع سيفيتال، مجمع حسناوي، روية،...) فقط بهدف الحصول على امتيازات جبائية بين كيانات المجمع.

4- تفسير ومناقشة النتائج

يتميز السوق المالي الجزائري بضعف النشاط مقارنة بالسوق غير الرسمي (السوق الموازي) الذي ازدهر في الجزائر لأسباب تفشي ظاهرة الانشطة غير الرسمية¹ خلال فترة انتشار ونمو القطاع الخاص والانفتاح الاقتصادي (المجمعات العائلية، فروع شركات متعددة الجنسيات،...) وكذا ترسخ ثقافة النشاط خارج الأطر القانونية تفاديا للأعباء الضريبية ما

¹ عدة تسميات للاقتصاد غير الرسمي منها: السوق الموازي، اقتصاد الظل، السوق السوداء، السوق الخفي، ...

الفصل الثالث : استراتيجية تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الاعمال الجزائرية

زاد من نسبة الاقتصاد غير الرسمي من 19.5% سنة 1998 إلى 34.2% سنة 2006. حيث عرفه قانون المالية لسنة 2006¹ على أنه "عمل غير مسجل وغير مصرح به ضمن محاسبة رسمية مكتوبة، ممارس كنشاط رئيسي أو ثانوي" بمعنى

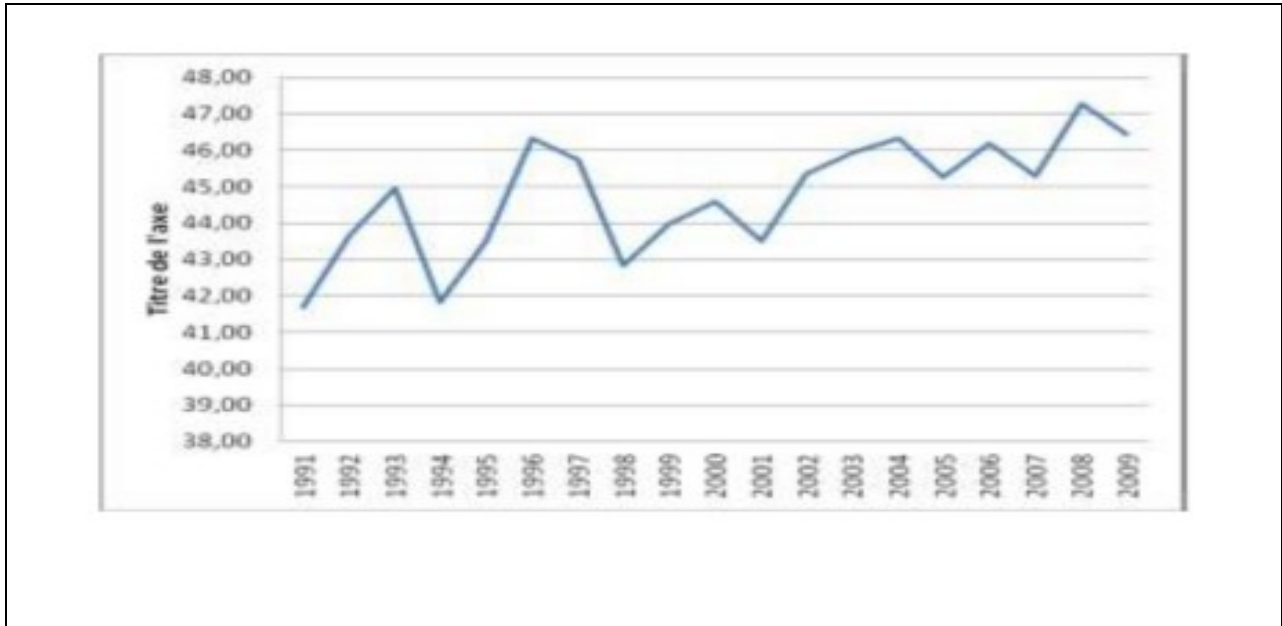
غياب التسجيل والمحاسبة على النشاطات المؤسسة يعد مؤشراً عن عدم رسمية نشاط معين ضمن التشريع الجزائري. وقد ساعدت برامج الانعاش الاقتصادي وبرامج النمو وتركيزها على برامج السكن والبنية التحتية في بيئة الاعمال الجزائرية على زيادة الانتشار الواسع للكيانات الصغيرة والمتوسطة (النسيج الاقتصادي الوطني) خاصة تلك المتعلقة بقطاع البناء والاشغال العمومية. الأمر الذي أدى إلى صعوبة احصائها ومراقبتها بصفة دقيقة ما فتح العديد من الممارسات والأنشطة غير مصرح بها أو تعتمد بعضها للتملص أو الهروب من التزاماتها القانونية اتجاه مصالح الضرائب.

أما عن نسبة هذه السوق فقد جاء في تصريح لبنك الجزائر ووزارة التجارة ما قيمة 55 مليار دولار سنة 2012 وكذلك تصريح الوزير الأول لما قيمته 37 مليار سنة 2014، ثم مبلغ 40 مليار دولار سنة 2015²، ما يدل على ثقل حجم هذا السوق الذي يُعتبر ظاهرة عالمية تُمثل جزءاً مهماً من اقتصاديات العديد من البيئات بتأثيرها السلبي على المؤشرات الاقتصادية الكلية للدول.

¹ المادة 12 المعدلة للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

² Abderrahmane Mebtoul, Op cit.

الشكل رقم 9 : منحى يوضح تطور حجم الاقتصاد غير الرسمي



Source : Chaib BOUNOUA, Fatima SEBBAH, L'économie informelle en Algérie: Analyse de l'évolution du phénomène et évaluation macroéconomique (1990-2009), Les cahiers du CREAD N°110, Page 47.

كما يمكن التعبير عنه بالسوق السري وعدم ارتباطه بالاقتصاد الحقيقي، ايضا عرّفه (Smith Phil) على أنه إنتاج السلع والخدمات القائم على اساس السوق سواء كان انتاجا مشروعاً او غير مشروع والذي يُجنب الكشف عنه في التقديرات السنوية للنتائج الداخلي الخام. و يُعرّف الاقتصاد غير الرسمي على أنه "الجزء من النشاط الاقتصادي غير المؤطر بقواعد قانونية، ويُمارس على هامش التشريع الجبائي والاجتماعي"¹، إلا أنه يُعتبر سوق حقيقي في الواقع على الرغم من عدم تمتعه بالشرعية القانونية (أخلاقي / غير قانوني) لما يوفره من فرص العمل ومداخل لمختلف الطبقات الضعيفة ومتوسطة الدخل ومدى تأثيره على النظام الايكولوجي للأعمال.

على عكس ما تقوم به سلوكيات بعض الكيانات مع استفحال ظاهرة الأوفشور، وعلاقتها بنموذج الأعمال للمجمعات (العمومية/ الخاصة/ فروع متعددة الجنسيات)، التي تزاوّل نشاطاً في الجزائر والذي شهد درجة تركيز عالية حول برامج الانعاش الاقتصادي وبرامج النمو، التي تزامنت مع اتفاق الشراكة بين الجزائر والاتحاد الأوروبي، والانزال الكبير

¹Abderahmane Mabtoul : Problématique de la sphère informelle en Algérie _ Economie de marché, Etat de Droit et Démocratie (Contribution) – Maghreb.

الفصل الثالث : استراتيجية تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الاعمال الجزائرية

لصناديق الاستثمار الأجنبية وحينها لعقود شراكة استراتيجية قوية في مختلف المجالات. هذا بواسطة الشركات متعددة الجنسيات التي تمتلكها أو تمتلك جزءاً من رأسمالها وما تقوم به من تحويلات وتداولات مالية لا صلة لها بالاقتصاد الحقيقي في اطار ما يعرف بكيانات الشاشة (Société Ecran)، التي لا تعود بأي منفعة على المجموعة الوطنية على الرغم من شرعيتها القانونية (قانوني/ غير اخلاقي) سواء على المستوى الوطني وتقدر هذه الكيانات بحوالي 12000 مؤسسة ناشطة في بيئة الاعمال الجزائرية منها؛ خصخصة الشركة الوطنية للتبغ والكبريت الاولى سنة 2006¹، وانشاء فرع اجنبي للصندوق الاستثماري الاماراتي (UTC) الذي يُعتبر كيان (الشاشة) ولا وجود له إلا كعنوان وتسجيل قانوني للشركة، أو على المستوى الدولي (سيفيتال)²، سوناتراك (فضائح الفساد سوناتراك 2)، شركات الاوفشور الخاصة بمجمع

ETRHB Haddad في الجزر العذراء البريطانية سنة 2004 المتخصصة في الاستثمارات العقارية (KOGC)³، والمسيرة من قبل "GUY FEITE" برأسمال 88 ألف اورو وبعوائد سنوية تقارب 2.43 مليون جنيه استرليني هذه الشركة بدورها مملوكة من قبل شركة "Corp"Markham Financial Services"، وبينت الوثائق بعد فضيحة "أوراق بنما" التي تم تحليلها عند الاستعانة بمصادر تمويل خارجية التي استخدمها مجمع "ERTHB حداد" خصوصا فيما يتعلق بـ "ربط محطة التحلية "Tafsout" بمناين"، و"لالا سبيتي" في ولاية تلمسان، بالإضافة مشروع التحويل المقترح من مياه "وادي الحراش" في ولاية الجزائر العاصمة، أسفر عن نقل الملايين من الدولارات إلى الخارج"⁴.

كذلك بنك الخارجي الجزائري (BEA) الذي يُعتبر سابقة خطيرة شهدتها البيئة الجزائرية لأكبر بنك جزائري عمومي وممارسته لنشاط الاوفشور في جزر العذراء البريطانية منذ سنة 1990 وتأكيد نائب المدير العام السيد لزهو لطرش

¹ تعتبر SNTA ثاني دافع للضرائب بعد سوناتراك و بقيمة ارباح صافية تقدر بـ 9 إلى 10 مليار دينار سنويا.

² Le patron de Cevital Issad Rebrab cité dans l'affaire "Panama papers" <http://www.lematindz.net/news/21310-le-patron-de-cevital-issad-rebrab-cite-dans-laffaire-panama-papers.html> .

³ شركة Kingston Overseas Group Corporation

⁴ Panama Papers : les sociétés offshore de Ali Haddad — TSA <https://www.tsa-algerie.com/panama-papers-les-societe-offshores-de-ali-haddad/> .

الفصل الثالث : استراتيجية تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الاعمال الجزائرية

على قانونية العملية (عنوان الشركة في تونس وتأسيس الشركة في الجزر العذراء البريطانية) أحد أهم الجنات الضريبية العالمية¹.

لكن على الرغم من الجانب القانوني للعملية نجد أن إخفائها وعدم التصريح بها ضمن القوائم المالية للبنك يجعلها شبهةً لقيام القطاع العام بممارسات غير اخلاقية وتداولات مالية بعيدة عن الهيئات الضريبية بما يجعلها ليس فقط عرضة للتهرب الضريبي بل لتلوين المال العام. ما يدفعنا للتساؤل حول المستفيد من قيام مؤسسة عمومية من هذه العملية؟؟؟. إضافة إلى استنزاف للعملة الصعبة حول فضيحة تهريب المتعامل للهاتف النقال اوريدو (Ooredoo) لما قيمته 75 مليون دولار من العملة الصعبة².

ما يجعل من ثقافة الأعمال للشركات متعددة الجنسيات وحساسيتها اتجاه الملف الجبائي عاملا شديدا للتأثير على خيارات هيئات التوحيد الوطنية وشكل النموذج المحاسبي الوطني للتجميع.

محاولات المديرية العامة للضرائب بإطلاق عملية "المطابقة الجبائية الارادية"³ بهدف دمج وارجاع رؤوس الاموال الخاصة بالسوق الموازي إلى البنوك، بالإضافة إلى القانون 01-05 لسنة 2005 المتعلق بمكافحة تبييض الاموال وتمويل الارهاب حول تحديد وسائل الدفع⁴ ثم اعادة تفعيل هذا القانون سنة 2015⁵ للحد من الممارسات وسلوكات السوق الغير الرسمي عن طريق عمليات الدفع عبر القنوات البنكية والمالية. جعل من السوق الغير الرسمي اداة يُصعب التحكم فيها واصبحت أداة قوية في التأثير في الاقتصاد الوطني من خلال :

- التهرب الجبائي

¹ انشاء لشركة أوفشور بالشراكة مع المجمع السعودي البركة بنسبة 50% المتخصصة في الاجبار المالي (ASL LTD).

² Ooredoo aurait fait fuir 75 millions de dollars à l'étranger ! <http://www.actualite-algerie.com/2016/11/16/ooredoo-auroit-fuir-75-millions-de-dollars-a-letranger/> .

³ قانون المالية التكميلي لسنة 2015.

⁴ مُعد القانون سنة 2011 بحجة عدم جاهزية النظام المالي الوطني.

⁵ المرسوم التنفيذي رقم 15-153 المؤرخ في 16 جوان 2015.

الفصل الثالث : استراتيجية تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الاعمال الجزائرية

يُعرف التهرب الجبائي على أنه الفعل الذي يُقلل أو يُجنب اخضاع الاصول أو الارباح للضرائب بواسطة استخدام وسائل قانونية مختلفة للحد من العبء الضريبي (الأمثلية) ، وإذا كان عن طريق وسائل غير مشروعة يُعبّر عنه بالغبش الضريبي. كما يُعرف على أنه كل اخفاء بوعي او بغير وعي للقانون الضريبي كالإخفاء الكلي أو الجزئي للنشاط أو عناصر الملكية¹.

إنّ سلوك عدم المشاركة في الدفع الضريبي يحرم خزينة الدولة من موارد مهمة، ومن شأنه الإضرار بقواعد المنافسة بين مختلف الاعوان الاقتصاديين ولعل من بين أهم التقارير التي أشار إليها مجلس المحاسبة عن ما قيمته 100 مليار دولار ضرائب مستحقة غير محصلة لسنة 2014². هذا المبلغ الضخم يُعبّر عن الحجم الحقيقي للتهرب في بيئة الاعمال الجزائرية وما تعانیه من خلل كبير على مستوى التحصيل الضريبي في ظل الازمة البترولية والتقصّف الذي تعانیه الدولة حاليا. ووفقا لنفس المصدر فإنّ ما تُحصّله إدارة الضرائب لا يتجاوز 11% من مجموع الضرائب المستحقة ما عرّض ادارة الضرائب لمواجهة صعوبات كبيرة لاسترداد كل الاستحقاقات من السنوات السابقة التي لم تتجاوز نسبة 1.27% من قيمة الاستردادات.

خلقت الارقام الضخمة للتهرب الضريبي في بيئة الاعمال الجزائرية نوعاً من الهيكلة الجبائية المائعة والعاجزة عن استرجاع ما قيمته 50 مليار دولار³. لاعتبار أن ما جاء في تقرير اللجنة الوطنية الاستشارية لترقية حقوق الانسان وحمائتها حول ظاهرة تهريب رؤوس الاموال لسنة 2014؛ ما معدّله مليار و500 مليون دولار سنويا ما يجعل من الجزائر تحتل المرتبة 46 من 151 دولة وما قيمته 2 مليار و 700 مليون دولار ابتداءً من سنة 2012. كذلك يجب الاشارة إلى المعاملات دون الفوترة، التي بلغ عددها خلال 9 أشهر الاولى من سنة 2015 ما يقارب 47 مليار دينار حسب أجهزة المراقبة لوزارة التجارة ما يجعل من أنّ المعلومات المالية لأغلب الكيانات غير صادقة ولا تعبر عن الواقع الفعلي لها⁴.

¹ Conseil National Economique et Social, Le secteur Informel Illusions et Réalités, 01/06/2004, page 102.

² Rapport de la Cour des comptes : plus de 100 milliards de dollars d'impôts non recouverts <http://www.tsa-algerie.com/20161128/rapport-de-cour-comptes-plus-de-100-milliards-de-dollars-dimpots-non-recouverts/> .

³ Fuite des capitaux et évasion fiscale en Algérie : les chiffres choc de la "Commission Ksentini " - Maghreb Emergent <http://www.maghrebemergent.info/economie/algerie/49557-fuite-des-capitaux-et-evasion-fiscale-en-algerie-les-chiffres-choc-de-la-commission-ksentini.html>.

⁴ Plus de 47 mds DA de transactions sans factures en 9 mois | Radio Algérienne <http://www.radioalgerie.dz/news/fr/article/20151115/58317.html>.

الفصل الثالث : استراتيجية تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الاعمال الجزائرية

تعد الامتيازات الجبائية الممنوحة للمجمعات عاملا مهما لتحديد محيط التجميع للاستفادة منها على غرار القوائم المالية المجمعة لـ (سيفيتال، حسناوي) التي تمتاز بإظهار الشركات التابعة المملوكة لأكثر من 90% وذلك في اطار ما تتطلبه الامتيازات الجبائية. الامر الذي يُعبّر ويُعزّز أنّ القوائم المالية المجمعة تُعد للغرض الجبائي فقط، باعتباره الجهة الوحيدة المهتمة بالإفصاح والتي تقدم امتيازات تجعل من أسباب التهيكل في شكل مجمع هو الامتياز الضريبي.

كذلك بالنسبة لفروع الشركات متعددة الجنسيات التي دخلت تحت اسم الاستثمار الاجنبي المباشر في اطار تحفيز الاقتصاد على النمو وتقليص البطالة ؛ لكن ما يمكن ملاحظته حول هذه الفروع هو حذوها ممارسات وسلوكات لتحقيق أكبر ربح ممكن ودفع أقل جباية (التهرب الجبائي) اتجاه الضرائب ومثال ذلك العلامتان التجاريّتان لـ Renault و Peugeot الجزائريّتان اللتان تلجآن إلى التصريح بالنتائج الأدنى مقارنة بأرقام أعمالها المحققة، حيث أفصحت Renault عام 2014 على ارباح صافية بلغت قيمتها 996 مليون دينار مقابل تحقيقها لرقم أعمال أكثر من 102,8 مليار دينار (مليار أورو تقريبا). كذلك بالنسبة للعلامة بيجو الجزائر التي عرفت نتائجها الصافية تدهورا نهاية 2014 من 89,56 مليار دينار سنة 2013 إلى 57.15 مليار؛ بإعتبار أنّ النتيجة الصافية للدورة بقيت ضعيفة مقارنة بمستوى المبيعات (47.42 مليون دينار ارباح سنة 2014 مقابل 167.89 مليون دينار سنة 2013) ما يمثّل نسبة 0.8%

و0.18% من مبلغ رقم الاعمال¹. يجعل من هذه الشركات والفروع الدولية تتحصل على العديد من الامتيازات الجبائية وتسهيلات للحصول على القروض البنكية من قبل السلطات دون اعطاء الاضافة المرجوة للاقتصاد الوطني.

ما جعل النظام الجبائي يساهم بطريقة غير مباشرة في احداث الاختلال ودفع بالكيانات نحو تحصيل الامتيازات الجبائية على حساب تقديم المعلومة المالية الصادقة. في الوقت الذي تعتمد بعض المجمعات (سيفيتال وفروع بعض الشركات المتعددة الجنسيات) مستوى مرتفع من السرية عند الإفصاح، فالمحاسبة يُعتمد عليها من قبل المجمعات الناشطة في بيئة الاعمال الجزائرية يهدف بالدرجة الأولى لتلبية احتياجات التسيير الداخلي لها (لتسيير المخزونات، التحكم في الأنشطة....). أما الاحتياجات المتعلقة بمستخدمي القوائم المالية المجمعة يتم تلبيتها بعد الخضوع للقواعد القانونية

¹ De grosses ventes et des bénéfiques dérisoires pour Renault et Peugeot en Algérie <http://www.tsa-algerie.com/20150927/de-grosses-ventes-etdes-benefices-derisoires-pour-renault-et-peugeot-en-algerie/> .

الفصل الثالث : استراتيجية تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الاعمال الجزائرية

والتصريحات الجبائية، ولذلك فإن منطق التسيير والمنطق المالي لهذا النوع من المجمعات كشف عن عجز النظام المحاسبي المالي على مسايرة احتياجات هذه الفئة من المجمعات كون أهدافها تتعدى ما يمكن أن يتصوره معدو النظام المحاسبي المالي؛ لضعف البيئة المحاسبية الوطنية عن استيعاب ثقافة المجمعات دولية النشاط ومتابعة أنشطتها المعقدة.

ومنه الاختلاف الظاهر بين توجه الممارسات المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي راجع لإعتماد هيئة التوحيد الوطنية على محاولة الامتثال والتقارب مع البيئة الدولية في اطار اتفاقية NEPAD للاتحاد الافريقي (UA) المؤرخة في 2002/07/08 الخاصة بالحكومات والدول المتضمنة للتأكيد الرسمي على ضرورة تبني البنود الثمانية الخاصة بـ "حوكمة الاقتصاد والمؤسسات" بما فيها المعايير الدولية للتدقيق وكذا المعايير الدولية للمحاسبة. مع عدم تلبية احتياجات بيئة الاعمال الوطنية وكذا متطلبات المجمعات الجزائرية لكون المشكل الاساسي والرئيسي الذي تعالجه البيئة الدولية هو مشكل الكيانات ذات الغرض الخاص باعتبار أن التعديلات والمناقشات بين مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) كان مرتكزا على هذا النوع من الكيانات وهو ما يجعل البيئة الجزائرية غير قادرة على التأقلم مع هذه المتطلبات الحديثة. وكون معظم المجمعات الاقتصادية الوطنية ليست لديها الرغبة في الانتشار خارج بيئتها مع مراعاة بعض المجمعات الجزائرية ذات الطابع الدولية (سفيتال، سوناطراك، ...) تعاني بدورها من استبعاد مختلف كياناتها

التابعة الاجنبية وكذا تكاليف تحويل القوائم المالية للكيان الام وفق النظام المحاسبي المالي إلى المعايير الدولية للإبلاغ المالي في ظل الفروق بينهما (الاستعانة بالمكاتب المراجعة والمحاسبة الدولية).

الخاتمة

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع أهمية تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الأعمال الجزائرية، معالجة إشكالية البحث التي تدور حول مدى أهمية تأهيل هذه الممارسة و السبل الكفيلة بتفعيلها لتتلاءم مع الواقع الاقتصادي الجديد للمجمعات، من خلال الفصول الثلاثة لهذه الأطروحة وانطلقنا من الفرضيات الأساسية، وباستخدام الأساليب والأدوات المشار اليهم.

أصبح نموذج الأعمال (Business model) للمجمعات ذو نزعة توسعية أكثر فأكثر؛ ساعد على ذلك الاختلافات الضريبية القائمة بين الدول المضيفة، كما أنّ خيار النموذج المحاسبي الوطني للتجميع يجب أن يراعى في بناءه تحقيق التوازن بين مصلحة مختلف الأطراف المعنية كأساس لصون المصلحة الوطنية، وعليه لم تستند الممارسة المحاسبية للتجميع لهذا البعد الذي غاب عند ارساء النظام المحاسبي المالي (SCF) بعد عملية الإصلاح المحاسبي التي لا يوجد اتفاق حول خلفيتها، أهدافها وحتى مصدر تمويلها (هبة من البنك الدولي) وهذا لضعف بيئة المحاسبة وخصوصيتها الثقافية والتاريخية وتأثرها بنظام حوكمة قائم على الربح.

ونتيجة للإصلاحات الاقتصادية التي قامت بها الجزائر، والتي مست المحيط الداخلي والخارجي للمجمعات، يتضح جليا أنّ الممارسة المحاسبية للتجميع لم تعد تلاءم وتساير المتطلبات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية الناتجة عن التحولات الجديدة التي تعيشها الجزائر. كما أنّ الإبقاء على تطبيق هذه الممارسة بشكلها الحالي في ظل الظروف الجديدة، قد يزيد من مشاكل المجمعات الاقتصادية ويثقل كاهلها، ويرفع من تكلفة اعدادها لقوائمها المجمع، الذي أصبحت الدولة الراعية أو الجبائية في خدمة متطلبات واحتياجات المجمعات الدولية على حساب مصالح مختلف الاطراف الفاعلة.

1- نتائج اختبار الفرضيات

انطلاقا من طريقة المعالجة التي اعتمدها الباحث والتي جمعت بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة العملية بشقيها المتمثلين في تقييم الواقع والاستقصاء من جهة أخرى، توصل الباحث أثناء اختبار الفروض إلى النتائج التالية:

بخصوص الفرضية الاولى المتعلقة بضعف فعالية الممارسة المحاسبية للتجميع، إلى غياب إطار محاسبي يستجيب لاحتياجات مصالح مختلف الأطراف الفاعلة في ظل تدويل اعمال الجمعيات، فلقد تحقق من خلال الأثر الذي تلحقه الممارسة المحاسبية للتجميع الحالية المستندة لقواعد النظام المحاسبي المالي بسياسة الإفصاح التي تعنى بها المحاسبة، نتيجة لعدم توافق هذه الممارسات مع المتطلبات الجديدة للمحيط الاقتصادي الاجتماعي والسياسي للمجمعات. الأمر الذي يؤيده غالبية المقابلات الذين أجمعوا على عدم مسايرة الممارسة المحاسبية للتجميع لمتطلبات مختلف الأطراف الفاعلة.

أما بخصوص الفرضية الثانية المتعلقة بتوقف كفاءة استراتيجية النموذج المحاسبي للتجميع، على قدرة الممارسة المحاسبية على التكيف المستمر مع المستجدات، ومن ثمّ التحديد المسبق لطبيعة الاحتياجات من المعلومات المحاسبية والمالية المعبر عنها من قبل مختلف الفئات المعنية بأنشطة الجمعيات (حسب درجة اولويتها). فلقد تحقق، انطلاقاً من أنّ استراتيجية النموذج المحاسبي للتجميع التي لا تنطلق من فلسفة العمل على تحقيق الإجماع (Consensus)، الذي يتوقف بدوره على حجم التوافق الحاصل بين الجمعيات الدولية باعتبارها موضوع استراتيجية النموذج ومختلف الفئات المهتمة بنشاطها، باعتبارها محددًا وضابطًا للممارسة المحاسبية للتجميع، تقود حتماً إلى نشوء صراعات بين مختلف هذه الفئات في سبيل تحقيق المصالح الخاصة (صراعات الوكالة) وبالتالي تؤدي إلى آثار وخيمة على المصلحة الوطنية والمحيط الوطني و/أو الدولي للمجمعات الذي تنشط فيه.

2- نتائج الدراسة

أظهرت نتائج الدراسة خصوصية الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الأعمال الدولية والغموض الذي يحيط بها، وأثبتت محدودية المناقشات على المستوى الدولي في توضيح مدى استجابة النموذج المحاسبي الدولي للتجميع لاحتياجات الجمعيات دون المساس بمصلحة باقي الأطراف ذوي العلاقة. خاصة بعد الآثار التي خلفتها الأزمة المالية العالمية سنة 2008، نتيجة للسلوكيات الانتحارية للكثير من الشركات على المستوى الدولي بدافع تحقيق الربح. ومن خلال مراجعة نتائج هذه الدراسة يمكن الإشارة إلى ما يلي :

- نموذج الأعمال (Business model) للمجمعات أصبح ذو نزعة توسعية أكثر فأكثر ساعد على ذلك تزايد عدد الجنات الضريبية نتيجة لتنافس بعض الدول على استقطاب فروع المجمعات في إطار ترتيبات واتفاقيات جبائية تسمح بالنشاط تحت غطاء ما بات يعرف بالشركات والحسابات البنكية أوفشور (Offshore) أو الكيانات ذات الغرض الخاص (SPE)، الأمر الذي سهل على بعض المجمعات ممارسة الاحتيال باستعمال الهندسة المالية والأمثلة الجبائية، ما مكنتها التهرب الجبائي بالتردد العالي (Évasion fiscale à haute fréquence) من خلال العمليات بين فروع المجمعات عن طريق مخططات دولية متشابكة ضمن فضاء افتراضي جديد للأعمال يصعب تتبعها من خلاله.

- هيمنة ثقافة المعايير المحاسبية الدولية وارتباطها بممارسات وسلوكيات مكاتب المحاسبة والمراجعة الدولية (Big 4) والشركات متعددة الجنسيات وضغط اللوبيات وصناديق الاستثمار في مختلف قطاعات النشاط تحت غطاء انتشار الأفكار، عقد من مهمة هيئات التوحيد الوطنية لمعظم الدول في مساندة تطور النموذج المحاسبي الدولي. والدليل الاصلاحات التي أدخلها مجلس (IASB) على المعايير المحاسبية والتفسيرات الخاصة بالمجمعات وسياسة التقارب مع مجلس (FASB) بخصوص موضوعي السيطرة ومحيط التجميع. التي جاءت على وقع الفضائح المالية والالتزامات الموجهة للمعايير الدولية على أنها السبب في خلق الأزمة وتسريع وتيرتها.

- تأهيل الممارسة المحاسبية للمجمعات بات أمرا ضروريا لضمان مساندة الممارسة التجميع، لكافة المستجدات والتحولت العميقة التي تعرفها الجزائر على الصعيد الاقتصادي، السياسي والاجتماعي، والتي كان لها أثر بالغ على واقع المجمعات الجزائرية دولية النشاط ومحيطها الذي تعمل فيه.

- خيار النموذج المحاسبي الوطني للتجميع يجب أن يراعى في بناءه تحقيق التوازن بين مصلحة مختلف الأطراف المعنية كأساس لصون المصلحة الوطنية، وبالتالي القراءة المتأنية للظرفية الاقتصادية على المستويين الوطني والدولي قد تساعد على ترجيح خيار فصل الجباية المتعلقة بأنشطة المجمعات عن المحاسبة. على الرغم مما لهذا الخيار من تبعات ترتبط أساسا بقرار توطين أنشطة المجمعات (Délocalisation) وتأثير ذلك على ملف التشغيل الذي تنجح الشركات متعددة الجنسيات دائما في استغلاله وإدارته لمصلحتها.

- الممارسة المحاسبية للمجمعات أصبحت لا تلعب أي دور في حل أو معالجة القضايا الاصلاح بين مختلف الاطراف الفاعلة لكونها أصبحت أداة في يد المجمعات الدولية ومكاتب التدقيق والمحاسبة الدولية (Big 4) على اعتبار أنّ الممارسة المحاسبية اصبحت لا تساير نموذج أعمال هذه المجمعات وأصبح على حساب المجموعة الوطنية.

3- آفاق الدراسة

تناولت الأطروحة موضوع تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الاعمال الجزائرية في ظل النموذج الدولي لأعمال المجمعات، وهذا في سياق التحولات الوطنية والدولية لأجل ابراز أهمية تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع، وهي بذلك لم تتناول الجانب التقني في عملية التأهيل، الذي يمكن أن يكون موضوع لأبحاث أخرى استنادا لدراسات مقارنة بين مختلف الممارسات المحاسبية للتجميع الدولية ونموذج الدولي لمحاسبة التجميع، التي يمكن من خلالها تحديد طبيعة عمليات التكييف التي تضمن تحقيق معادلة الجمع بين مصالح مختلف الأطراف الفاعلة والواقع الاقتصادي لبيئة الأعمال الجزائرية.

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

1. أوماطة فريال، تقنية تجميع الحسابات " حالة الشركة القابضة سوناطراك"، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2002 /2001 .
2. دريس نوري، المؤسسات الربعية الزبونية السياسية واشكالية تشكل المجتمع المدني في الجزائر المعاصرة، اطروحة دكتوراة، جامعة سطيف 2، 2014/2013.
3. الديوان الوطني للأحصاء، الاحصاء الاقتصادي الأول، 2012.
4. زينب محمد عبد السلام، الشركات متعددة الجنسيات ومعايير السيادة للدول، المركز القومي للإصدارات القانونية، الطبعة الاولى، القاهرة، 2014.
5. شعوبي محمد فوزي، عباسي صابر، أهمية التحكم في عدوانية تسيير الضريبة باستخدام منهج المسؤولية الاجتماعية، ورقة بحثية ضمن الملتقى المؤسسة بين الضرورة الاقتصادية والتحديات البيئية، 2017.
6. طاطا ايمان، أثر العوامل البيئية على التطور المحاسبي في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر3، 2017/2016.
7. عبد السلام فنغور، تحليل السياسة الجبائية في الجزائر منذ اصلاحات 1992: تقييم واقاق، اطروحة دكتوراه، جامعة باتنة 1، 2017/2016.
8. فاطمة حميد، أثر ثقافة الفاعلين في المحاسبة على تطبيق النظام المحاسبي والمالي في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر3، 2017/2016.
9. فوزية العايب، أثر محددات الافصاح المحاسبي والمالي على نوعية المعلومات الواردة في التقارير السنوية، أطروحة دكتوراه، جامعة قسنطينة 2، 2017/2016.
10. قاعدة بيانات مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (الاونكتاد)، 2016.

11. نوري دريس، المجتمع المدني في الجزائر المعاصرة، المركز العربي للأبحاث ودراسة السياسات، العدد 19، 2016.

ثالثا: المراجع باللغة الاجنبية

1. Ashton, R. K. (1986). "The Argyll foods case. A legal analysis." Accounting and Business Research 17(65): 3-12.
2. Bensadon, D. (2005). "Analyse longitudinale de la consolidation des comptes dans les revues comptables professionnelles (1954-1985)." Comptabilité-Contrôle-Audit 11(3): 105-128.
3. Bensadon, D. (2008). "La fièvre des filiales chez AFC (1921-1939). Consolidation des comptes et reporting." Revue Française de Gestion 34(188-189): 201-218.
4. Bensadon, D. (2009). Les comptes de groupes en France (19 :1985-29 origines, enjeux et pratiques de la consolidation des comptes, Presses Universitaires de Rennes.
5. Benston, G. J. and A. L. Hartgraves (2002). "Enron: what happened and what we can learn from it." Journal of Accounting and Public Policy 21(2): 1-05 .127
6. Colinet, F. and S. Paoli (2001). Pratique des comptes consolidés, Ordre des experts-comptables.
7. Ding, Y., J. Richard, et al. (2008). "Towards an understanding of the phases of goodwill accounting in four Western capitalist countries: From stakeholder model to shareholder model." Accounting, Organizations and Society 33(7-8): 718-755.
8. Edwards, J. R. and K. Webb (1984). "The development of group accounting in the United Kingdom to 1933." The Accounting Historians Journal: 31-61.
9. GÉLARD, G" .(2011) .La nouvelle normalisation pour les comptes consolidés : IFRS 10, 11 et 12".
10. George, S. (2014). Les usurpateurs: comment les entreprises transnationales prennent le pouvoir, Seuil.

11. Gornik-Tomaszewski, S. and R. K. Larson (2014). "New consolidation requirements under IFRS." Review of Business 35(1): 47.
12. Gray, S. J. (1988). International group accounting: international harmonisation and the seventh EEC directive, Croom Helm Ltd.
13. Hartgraves, A. L. and G. J. Benston (2002). "The evolving accounting standards for special purpose entities and consolidations." Accounting Horizons 16(3): 245-258.
14. Jones, E. (1995). True and Fair: Price Waterhouse, Penguin Uk.
15. Khalil Tiar, B. B. (2016). "تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الأعمال الجزائرية." (El-Bahith Review 1(16): 221-232.
16. Larson, R. K. (2008). "An examination of comment letters to the IASC: special purpose entities." Research in Accounting Regulation 20: 27-46.
17. Lindahl, F. and H. Schadéwitz (2013). "Are legal families related to financial reporting quality?" Abacus 49(2): 242-267.
18. Maroun, W. and W. van Zijl (2015). "Isomorphism and resistance in implementing IFRS 10 and IFRS 12." The British Accounting Review.
19. Mazars (2011). L'essentiel de la norme IFRS10 « Etat financière consolidés ».en 40 question/réponses. .
20. Mazars (2013). L'APPLICATION DES NOUVELLES NORMES SUR LA CONSOLIDATION (IFRS 10, IFRS 11 ET IFRS 12) DANS LA COMMUNICATION FINANCIERE DES CORPORATES.
21. McKee, T. E., L. J. Bradley, et al. (2006). "Accounting for special purpose entities: the control view versus the primary beneficiary view for consolidation." Journal of Applied Accounting Research 8(1): 162-207.
22. Meyssonier, F. and F. Pourtier (2013). "Contrôle du périmètre et périmètre de contrôle–Réflexion sur le système d'information comptable des groupes." Comptabilité-Contrôle-Audit 19(3): 117-146.
23. Morck, R. and B. Yeung (2003). "Agency problems in large family business groups." Entrepreneurship Theory and Practice 27(4): 367-382.

24. Müller, V. (2011). "Academic Research On Group Accounting Over The Past Fifty Years." International Journal Of Business Research 11(1): 145-155.
25. Niessen, H. (2013). "1 The Seventh Directive on consolidated accounts and company law harmonization in the European Community." International Group Accounting (RLE Accounting): Issues in European Harmonization: 1.
26. Nobes, C. (1988). "The causes of financial reporting differences." Issues in multinational accounting: 30.
27. Nobes, C. (1998). "Towards a General Model of the Reasons for International Differences in Financial Reporting." Abacus 34(2): 162-187.
28. Nobes, C. (2014). "The development of national and transnational regulation on the scope of consolidation." Accounting, auditing & accountability journal 27(6): 995-1025.
29. Obert, R. (2013) .Pratique des normes IFRS-5e édition: Normes IFRS et US GAAP, Dunod.
30. Palan, R., R. Murphy, et al. (2009). "Les paradis fiscaux: entre évasion fiscale, contournement des règles et inégalités mondiales." L'économie politique(2): 22-40.
31. Peng, M. W .and A. Delios (2006). "What determines the scope of the firm over time and around the world? An Asia Pacific perspective." Asia Pacific Journal of Management 23(4): 385-405.
32. PWC (2011). Practical guide to IFRS Consolidated financial statements: redefining control.
33. PWC (2015). IFRS and U.S. GAAP: Similarities and Differences.
34. Ramirez, C. (2009). 10. La place des grands cabinets d'audit multinationaux dans la profession comptable libérale. Sociologie des groupes professionnels, La Découverte: 129-139.
35. Ramirez, C. (2013). Normalisation des services marchands ou marchandisation des normes? Services sans frontières, Presses de Sciences Po (PFNSP): 223-252.

36. Reiland, M. (2011). "Abgrenzung des Konsolidierungskreises nach IFRS 10 (Consolidation: Identifying Subsidiaries Under IFRS 10)." Available at SSRN 1934288.
37. Reiland, M. (2011). "Consolidation: Identifying Subsidiaries under IFRS 10." SSRN Working Paper Series, 1-30.
38. Schilling, F. (2001). "Corporate Governance in Germany: the move to shareholder value." Corporate Governance: An International Review 9(3): 148-151.
39. SCHWING, E. (1937). Première condition pour pouvoir établir des "bilans consolidés". La Semaine de la comptabilité. n° 216: p 558-559.
40. Shaw, J. (1976). "Criteria for consolidation ".Accounting and Business Research 7(25): 71-78.
41. Stenka, R. and P. Taylor (2010). "Setting UK standards on the concept of control: an analysis of lobbying behaviour." Accounting and Business Research 40(2): 109-130.
42. Tarca, A., R. D. Morris, et al. (2013). "An Investigation of the Relationship between Use of International Accounting Standards and Source of Company Finance in Germany." Abacus 49(1): 74-98.
43. Taylor, P. A. (1987). Consolidated financial statements: Concepts, issues and techniques, (London, 1987). , Academic Press.
44. UNCTAD (2013). World Investment Report, Annex Table 2. Geneva, United Nations Conference on Trade and Development
45. Walker, R. (1978). "International accounting compromises: the case of consolidation accounting." Abacus 14(2):111-97
46. Weißenberger, B. E., A. B. Stahl, et al. (2004). "Changing from German GAAP to IFRS or US GAAP: A survey of German companies." Accounting in Europe 1(1): 169-189.

ثالثا: القوانين والتشريعات

1. أحكام المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المنشأ بموجب المادة 14 من قانون المالية لسنة 1997.
2. الامر رقم 03-11 الموافق 26 اوت 2003، يتعلق بالنقد والعرض.
3. الأمر رقم 25-95 المؤرخ في 25/09/1995 المتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة.
4. الأمر رقم 96/27 المؤرخ في 9/12/1996 والذي يعدل ويتمم الأمر رقم 75/59 المؤرخ في 26/09/1975 والمتضمن القانون التجاري الجزائري.
5. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 19، الصادرة في المرسوم التنفيذي رقم 08-156 الموافق لـ 26/05/2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون 11-07 الذي يحدد قواع التقييم و المعالجة وتقديم و عرض القوائم المالية.
6. الجريدة الرسمية للجمهورية الديمقراطية الشعبية الجزائرية رقم 87 الصادرة في 08/12/1999.
7. الجريدة الرسمية للجمهورية الديمقراطية الشعبية الجزائرية رقم 91 المؤرخة في 22/12/1999.
8. الجريدة الرسمية للجمهورية الديمقراطية الشعبية الجزائرية رقم 91 المؤرخة في 22/12/1999.
9. القانون 07-11 المؤرخ في 25/11/2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، ج ر، العدد 74، الصادرة في 25/10/2007.

رابعا: مواقع الانترنت

10. <http://ccfd-terresolidaire.org/infos/partage-des-richesses/paradisfiscaux/rapport-sur-la-piste-5405>
11. <http://ici.radio-canada.ca/nouvelle/571147/sommes-paradis-fiscaux-rapport>
12. <http://insaniyat.revues.org/11473>

13. <http://unctadstat.unctad.org>
14. <http://unctadstat.unctad.org/wds/TableViewer/tableView.aspx>
15. <http://www.actualite-algerie.com/2016/11/16/ooredoo-aurait-fuir-75-millions-de-dollars-a-letranger/>
16. http://www.elwatan.com/sso/inscription/inscription_payant.php
17. <http://www.lematindz.net/news/21310-le-patron-de-cevital-issad-rebrab-cite-dans-laffaire-panama-papers.html>
18. <http://www.maghrebemergent.info/economie/algerie/49557-fuite-des-capitiaux-et-evasion-fiscale-en-algerie-les-chiffres-choc-de-la-commission-ksentini.html>
19. <http://www.newsalyoum24.com/economy/18540.html>
20. <http://www.radioalgerie.dz/news/fr/article/20151115/58317.html>
21. <http://www.tsa-algerie.com/20150927/de-grosses-ventes-etdes-benefices-derisoires-pour-renault-et-peugeot-en-algerie/>
22. <http://www.tsa-algerie.com/20161128/rapport-de-cour-comptes-plus-de-100-milliards-de-dollars-dimpots-non-recouvres/>
23. https://en.wikipedia.org/wiki/Big_Four_accounting_firms

الملاحق

الملحق (2) : نص أسئلة المقابلة

إشكالية الدراسة :

ما مدى أهمية تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع بما يضمن التوازن الفعال بين تلك المصالح؟ وماهي السبل الكفيلة بتنفيذه لملاءمة الواقع الاقتصادي للجزائر؟.

❖ بالنسبة للمسيرين داخل المجمعات

✓ تمحور السؤال الأول حول : دور القوائم المالية الجمعية كوسيلة لاتخاذ القرارات من قبل المجمعات

(العمومية/ الخاصة)؟

✓ السؤال الثاني حول قرار المسيرين عند اعطاء الاختيار للمجمعات الناشطة في بيئة

الاعمال الجزائرية بصفة مطلقة بين التوجه الكلي للمعايير المحاسبية الدولية أو

النظام المحاسبي الوطني؟

❖ بالنسبة للمستخدمين على غرار المحاسبين والخبراء تضمنت الاسئلة حول :

✓ الاول حول دور الممارسة المحاسبية للتجميع في تلبية احتياجات ومتطلبات المجمعات (الخاصة/ العامة)؟

✓ الثاني تمحور حول اهمية النموذج المحاسبي للمجمعات الذي يحقق مصالح الدولة

والمجمعات بما يخدم بيئة الاعمال.

فهرس المحتويات

الإهداء.....	ب
تقدير وعرفان.....	ت
الملخص.....	ث
قائمة المحتويات.....	خ
قائمة الجداول.....	ذ
قائمة الأشكال.....	د
قائمة المصطلحات.....	ذ
المقدمة.....	1
2. فرضيات الدراسة.....	6
3. مبررات اختيار الموضوع.....	6
4. أهمية الموضوع.....	7
5. أهداف الدراسة.....	8
6. منهجية الدراسة وأدواتها.....	8
7. مساهمة الدراسة.....	9
8. خطة وهيكل الدراسة.....	10
الفصل الأول : الأطراف الفاعلة في بيئة الأعمال الدولية.....	10

12	المبحث الأول : البيئة الدولية لأعمال المجمعات
12	1- العولمة والوطنية الاقتصادية
14	2- تضارب مصالح المجمعات الدولية والدولة الجبائية
15	1.2- التهرب الضريبي
20	2.2- اجراءات التحكيم بين المجمعات الدولية والدولة الجبائية
23	المبحث الثاني: النموذج الدولي لأعمال مكاتب التدقيق والمحاسبة الدولية (BIG 4)
25	خلاصة الفصل
26	الفصل الثاني: الادبيات النظرية لتطور الممارسة المحاسبية للتجميع
28	المبحث الأول : ضوابط ومحددات الممارسة المحاسبية للتجميع
28	1- الخلفية الأساسية لتطور ممارسات التجميع
28	1.1- بيئة الأعمال الانجلوسكسونية
30	2.1- البيئة الفرنكو- جرمانية
32	2- تطور الممارسة المحاسبية التجميع وفق الهيئات الدولية
34	3- المعايير المحاسبية الخاصة بالتجميع المحاسبي
37	1.3- التغييرات الحاصلة في المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS10
39	2.3- السيطرة المحددة لمحيط التجميع
44	3.3- مقارنة النموذج الأمريكي بالنموذج (IASB)

47.....	المبحث الثاني: السيطرة وأسس تحقيقها - المقاربة الاقتصادية-
47.....	1. تطور الكيانات ذات الغرض الخاص.....
49.....	2- السيطرة والكيانات التابعة.....
51.....	3- المقاربات الأساسية لتطور ممارسات التجميع المحاسبي.....
52.....	1.3- الأنشطة التوسعية.....
53.....	2.3- علاقات الوكالة (التمويل) من الداخل/الخارج.....
56.....	3.3- الانتشار الدولي للأفكار (الاحتيايل).....
58.....	خلاصة الفصل:
59.....	الفصل الثالث: استراتيجية تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الاعمال الجزائرية.....
61.....	المبحث الاول: تشخيص بيئة الأعمال الوطنية.....
61.....	1- المحيط الاقتصادي للمؤسسات.....
61.....	1.1- أشكال تطور المجمعات.....
71.....	2- الاطار المنظم للممارسة المحاسبية للتجميع.....
72.....	1.2- المجمع في القانون التجاري.....
73.....	2.2- المجمع في القانون الجبائي.....
74.....	1.2.2- ما يخص الضريبة على أرباح الشركات.....
75.....	3.2- قواعد التجميع وفق النظام المحاسبي المالي.....

77.....	1.3.2- السيطرة.
80.....	المبحث الثاني : النموذج المحاسبي للمجمعات في بيئة الاعمال الجزائرية.
80.....	1- أدوات ووسائل الدراسة الميدانية.
81.....	1.1- جمع الوثائق والبيانات.
82.....	2.1- التدخل الميداني.
82.....	3.1- المقابلات الشخصية.
83.....	1.3.1- المقابلة الرسمية.
84.....	2.3.1 - المقابلة غير الرسمية.
85.....	2- ثقافة الفاعلين.
85.....	1.2- الممارسة والمهنة المحاسبية.
85.....	1.1.2- الممارسة المحاسبية.
86.....	أولا- بالنسبة لنموذج القطاع الخاص
87.....	ثانيا- القطاع العمومي (اهم المجمعات مملوكة للدولة)
88.....	2.1.2- المهنة المحاسبية.
90.....	3.1.2- المهنيين.
91.....	3- النموذج المحاسبي للمجمعات
94.....	4- تفسير ومناقشة النتائج.

102.....	الخاتمة
103.....	1- نتائج اختبار الفرضيات
104.....	2- نتائج الدراسة
106.....	3- آفاق الدراسة
107.....	المراجع
118.....	الملاحق
118.....	فهرس المحتويات

تم بحمد الله الانتهاء من إعداد هذا البحث
في صيف عام 2017

خليل طيار

tiarkhalil@gmail.com