

تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الأعمال الجزائرية

خليل طيار (*)

مخبر دور الجامعة والمؤسسة الاقتصادية في التنمية المحلية المستدامة
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
جامعة قاصدي مرباح، ورقلة - الجزائر

باديس بن عيشة (**)

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
جامعة الجزائر 3 - الجزائر

ملخص: تحظى 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 الأمتلية الجبائية، تحت غطاء شركات وحسابات بنكية أوف شور (Offshore) كرست 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. 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، مجمعات، تجميع محاسبي، محيط تجميع، جنات ضريبية، أوفشور، أمتلية جبائية، تهرب جبائي.

تصنيف JEL: K33، G22، K22، O17، M41.

1. تمهيد:

حظيت محاسبة المجمعات وطبيعة السيطرة المحددة لمحيط التجميع 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" لأن القوائم المالية المجمعة أصبحت لا تعبر عن الواقع الفعلي للمجمعات، ولا تلبى احتياجات ذوي المصالح عقب تداعيات الازمة المالية العالمية لسنة 2008.

يُنظر إلى هذا الفرق بين "التركيز على القدرة في إدارة الشركات المستثمر فيها (IAS27) والتركيز على التعرض لغالبية المخاطر والمنافع (SIC12)" إلى عدم وجود توجيهات متطابقة ضمن المعيارين ما أدى إلى عدم التناسق في تطبيق "مقاربات السيطرة" (Mazars, 2011)، توصل مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) سنة 2011 من خلال مشروع إصلاح الممارسة المحاسبية للتجميع إلى تبني مقاربة "خطوة بخطوة" (طريقة الخوارزمية) -IF/THEN- لتحديد السيطرة والحد من إمكانية التطبيق المختلف في المستقبل فيما ارتبط بمحيط التجميع² (IFRS10 القوائم المالية المجمعة) وهي أكثر قابلية للتطبيق على نطاق واسع من المعيار المحاسبي الدولي المعدل (IAS27, 2008) مع إلغاء ترجمته (SIC12, 1998)، بالإضافة إلى إصدار المعيارين (IFRS11 الترتيبات المشتركة) و(IFRS12 الإفصاح عن الحصص في الكيانات الأخرى). سنة 2012 أدخل (IASB) تعديلات تتعلق بالكيانات الاستثمارية³ 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 نظراً لعلاقة هذه الكيانات بالصناديق الاستثمارية (السيادية والخاصة) التي أصبح لها تأثير قوي على بيئة الأعمال الدولية وعلى شكل تطور النموذج المحاسبي الدولي.

يُعتبر 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 الأطراف 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 خلافاً (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 المُهيكلية. بالإضافة إلى الاختلاف بين المجلسين في بعض متطلبات اعداد القوائم المالية المُجمعة، مفهوم الكيان/ الكيان الاستثنائي، نموذج التجميع، السياسات المحاسبية وقرارات اعداد التقارير، كما يواجه هذين المجلسين 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 المُهيكلية (SPE)، الحكم على السيطرة الفعلية (de facto control)، النظر في العلاقات بين الأصيل والوكيل (Reiland, 2011)]⁴.

- إشكالية الدراسة: قامت الجزائر مثل العديد من دول العالم، بتبني استراتيجية إصلاح محاسبي في اطار الانفتاح على الممارسات المحاسبية الدولية التي عززت بيئة الأعمال والمنظومة القانونية الوطنية على استيعابهما، ما أحدث خلا في النموذج المحاسبي للتجميع نتيجة لغياب الثقافة المحاسبية 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. وهذا خلافا لفسلفة 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 الاحتيايل وتحقيق الأمثلية الجبائية عن طريق الأوفشور (Offshors)، ولذلك تسعى هذه الدراسة للبحث في الأبعاد التي تساعد على بناء نموذج محاسبي للتجميع في بيئة الأعمال الجزائرية يساهم في تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع بما يضمن التوازن الفعال بين تلك المصالح.

II. الخلفية الأساسية لتطور ممارسات التجميع.

أثرت الاحداث الاقتصادية العالمية على تطور الممارسة المحاسبية للتجميع لكن دون تحديد او اعتماد صورة واضحة لحدود المُجمعات ضمن مختلف البيئات الاقتصادية، مع وجود اختلافات جوهرية حول محيط وحدود المجمع تحت تأثير ضغوط اللوبيات والمجمعات الدولية (Walker, 1978)⁵.

أعطى أول تعريف للكيانات التابعة في بيئة الأعمال البريطانية في قانون الشركات ضمن موضوع الإبلاغ عن الشركات سنة 1929 (Edwards and Webb, 1984)⁶، تبعها دراسة (Shaw, 1976)⁷ التي تعرضت لأول مرة لتطور الكيانات ذات الأغراض الخاصة (Ad Hoc) في إطار تحديد مفهوم محيط التجميع وحدود الكيانات، بعدها تم توجه الأبحاث نحو الجانب القانوني للمُجمعات وبالأخص العلاقة بين حدود المجمع والواقع الاقتصادي الفعلي في بيئة الأعمال البريطانية (Taylor, 1987)⁸.

طُرحت فكرة محيط التجميع بشكل مُفصل من طرف (Ashton, 1986)⁹ الذي اعتبر أن 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)¹⁰ واستعراضه لبعض حالات الاستبعاد؛ خلصت إلى أنّ ملكية رأس المال تعتبر شرط أساسي لممارسة التجميع المحاسبي بالمقابل مفهوم السيطرة غير كاف ولا 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 (SPEs) ولم يتم تناول الكيانات العادية بصفة مُعمقة، ويعتبر (Stenka and Taylor, 2010)¹¹ من خلال نتائج بحثهما أن هذا النموذج للسيطرة جاء نتيجة لتأثير اللوبيات البريطانية.

عرفت الممارسة المحاسبية للتجميع في الدول الأوروبية تطور محدود نسبيا مقارنة بالبيئة الأمريكية، وتعدّ ألمانيا من أوائل الدول التي أدرجت ممارسة التجميع المحاسبي مُرتكزةً على المفهوم الشامل للسيطرة بدلا من التركيز على نظرية ملكية رأس المال لخصوصية النظام الأيكولوجي للأعمال الألماني (الديمقراطية الألمانية، تأثير نظام التمويل، طبيعة الملكية، نوعية المساهمين... الخ) دون قيود إلزامية على اعداد القوائم المالية المجمع للكيانات المسعرة في البورصة (Gray, 1988)¹².

يرجع الظهور الأول للمجمعات في فرنسا الى سنوات العشرينات أو ما يعرف بمرحلة "حمى الشركات التابعة" صاحبه مجموعة من الضغوط والتوترات حول ضرورة تطوير ممارسة التجميع المحاسبي (Bensadon, 2008)¹³، كما اقتصر الاهتمام في هذه الفترة على الجانب اللغوي، المفاهيمي والقانوني للمجمعات الى غاية نهاية الحرب العالمية الثانية (SCHWING, 1937)¹⁴، ومع الانتشار الواسع للمجمعات وحاجتها لرؤوس الأموال لتمويل مساهماتها الجديدة، جاءت الانطلاقة الفعلية في اطار نشر أول مجلة خاصة بالميزانية المُجمعة من طرف خبيرين محاسبين سنة 1954 (Obert, 2013, P.123)¹⁵، تبعه محاولة المجمعات الفرنسية¹⁶ الدخول الى 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 الام، أدت هذه القيود الى حتمية تعيين مجموعة من الخبراء لاقتراح نموذج غير رسمي عام للتجميع المحاسبي يوافق الشركات الفرنسية، ومواجهة كل هذه الصعوبات (Bensadon, 2005)¹⁷.

تميزت مرحلة أواخر السبعينيات بالتطور الكبير للمجمعات الفرنسية وانتشارها في العالم، إضافة الى 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 التابعة (Bensadon, 2009)¹⁸، كما ان 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)¹⁹.

تم اصدار القرار المتضمن الحسابات المجمعّة 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 (Colinet and Paoli, 2005)²⁰ تبعه ضغوطات الاتحاد الاوربي بالزامية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ابتداءً من 2005 والتخلي عن الممارسة المحاسبية الفرنسية بالنسبة للمجمعات المُسعرة في البورصة.

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

- **1965-1954 "مرحلة التعرف على التجميع المحاسبي":** غياب قانون خاص بالمجمعات، ازدياد تمركز المؤسسات في شكل مجمعات، ازدياد الأسئلة حول تقنية التجميع والضرائب.
- **1978-1966 "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).
- **1999-1979 "مرحلة الاعتماد والالتزام":** مرحلة الخضوع للاتحاد الاوربي والتوجه التدريجي نحو المعايير المحاسبية الدولية، مفاوضات التوجيهية السابعة قانون 1985، التنظيم 99-02.
- **2005-2000 "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 02-99 للكيانات غير مسعرة.

III. تأثير الكيانات المهيكلّة والسيطرة على ممارسة التجميع.

1. الكيانات المهيكلّة: عرفها الملحق "أ" من المعيار الدولي للإبلاغ المالي "IFRS12" على انها 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)²¹ 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 التوجه ناتج عن فضيحة Enron في بيئة الأعمال الأمريكية، كما يفضل غالبية المُستطلعين على مقترحات مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB المتعلقة بـ SPE هذا النوع من الكيانات المُعقدة لممارسة التجميع، على عكس المُستطلعين الامريكيين (أعضاء FASB) الذين يرفضون بشدة ادخال الكيانات ذات الغرض الخاص الى محيط التجميع نتيجة لاعتبارات سياسية أثرت على بيئة الاعمال الامريكية مثل Arthur 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.

توصل العديد من الباحثين (McKee and Rouse 2006 Hartgraves and Benston, 2002)²² إلى أنّ الممارسات المحاسبية لشركة "Enron" بخصوص الكيان الأم والكيانات ذات الغرض الخاص كانت مُضللة، 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، إلا أنّ سلوك المجمعات دولية النشاط لا يزال يأخذ منحى آخر من الاحتياطي الى يومنا هذا والمتمثل في (التوجه نحو Offshores) في إطار التهرب الجبائي الدولي عن طريق استغلال الثغرات القانونية بين مختلف البيئات الدولية وكذلك سعي المجمعات لإخفاء أثار المخططات التمويلية لكياناتها التابعة نتيجة لاعتماد سياسات تمويلية تحايلية بفضل انتشار نموذج الاعمال القائم على الفضاء الافتراضي والتجارة الالكترونية (MY GAFA)²³.

2. السيطرة والكيانات التابعة:

1.2. اختلافات تحديد مصطلح السيطرة: ما يمكن ملاحظته حول تطور ممارسة التجميع والكيانات التابعة هو غياب تحديد واضح وصريح حول مفهومها، واهمال المعايير المحاسبية الامريكية الاصلية لتعريف مصطلح الكيانات التابعة²⁴ الى غاية المعيار SFAS94 سنة 1987 الذي اعطى توجه للكيانات التابعة في اطار تحديد السيطرة وفق ملكية رأسمالها (نموذج الكيانات الكلاسيكية)، ثم اعطى المعيار SFAS160 (الملحق B) تعريفاً للكيانات التابعة وفقاً للفوائد المالية للسيطرة (نموذج الكيانات ذات الغرض الخاص).

خلص (Nobes, 2014, P.1003)²⁵ إلى أن محيط التجميع في بيئة الاعمال الأمريكية تعرض الى العديد من الاستبعاد للكيانات التابعة (لكونها لا تمتلك أغلبية رأسمالها) مع ادخال بعض الكيانات مبنية على العوائد المتقلبة بالنسبة لـ (VIEs)²⁶ الى محيط التجميع والتي قد لا تمتلك فيها المؤسسة الام (المستثمرة) لا رأسمالها ولا سيطرتها. الا انه لم يشر الى 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 الالمانى قبل صدور التوجيهية السابعة على فكرة التحكم في الكيانات كشرط اساسي يقضى بالخضوع لقواعد التجميع المحاسبي مع اهمال 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 الإبلاغ عن الكيانات" اقترح ورقة للمناقشة المشتركة مبنية على نموذج السيطرة والمنفعة (الفقرة 92) والاشارة الى وجود العلاقة بين مفهوم الاصول ومفهوم الكيانات التابعة (الفقرة 51) الا أنّ المشروع لسنة 2010 أغفل هذه المناقشة مع غياب الاسباب التي دفعت بالتراجع عن خطة العمل الاولى.

أوضح مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB (2013 الفقرة 11.2 و 23.3) من مشروع مراجعة الإطار المفاهيمي لإعداد والإفصاح 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 إطار التجميع المحاسبي (Nobes, 2014, P.1004)²⁷.

يُعتبر 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 مقاربة السلطة بدلا من مفهوم الاصل ما يُعتبر توجه جديد لإخفاء نوع معين من الكيانات في إطار التحايل والتهرب (Reiland, 2011)²⁸، 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 ان مصطلح السيطرة مبني على مقاربتين اساسيتين تتمثلان في التحكم (Governing) والمنفعة (Benefiting) وهذا ما لا يلبي احتياجات كل الكيانات، وخصوصا ذات الغرض الخاص، وما يزيد من تعقيد الفهم لهذا المصطلح اكثر 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 عبّر عنها على اساس انها القدرة (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 الى 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 (قضية التحكم بين الشركات والاطراف المتضررة من المعيار والذي عادة ما تتحكم فيه الشركات متعددة الجنسيات عن طريق مكاتب المحاماة الخاصة والاتفاقية التي تحتوي على بنود هذا التحكم لا تزال سرية على الرغم من المصادقة عليها) (George Susan, 2014)²⁹.

2.2. السيطرة المحددة لمحيط التجميع: كل الكيانات المُسيطر عليها خاضعة للتجميع المحاسبي، وتُدعى الكيانات التابعة (Subsidiary)، توحى الملاحظة الاولى عدم تعارض هذا التعريف مع محتوى المعيار المحاسبي الدولي IAS27 الا انه ينبغي للقيام بالممارسة المحاسبية للتجميع التركيز على "الأنشطة 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 أدى الى احتواء المعيار الدولي IFRS10 لترجمة المعيار SIC12 (Gelard, 2011)³⁰.

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

IV. المقاربات الأساسية المساهمة في تطور محيط التجميع.

يحظى السؤال عن "حدود محيط الكيان" بأهمية بالغة، لاعتبار هذا المحيط من القواعد الأساسية في مجال الأعمال التجارية والاستراتيجية الدولية (Peng and Delios, 2006)³¹، 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 الإجراءات والمعالجات المختلفة والمتنوعة في البيئة الانغلو فونية وخُفِّصَ تدريجياً على مدى عقد من الزمن باعتبار أن التوجه الأول لممارسة التجميع المحاسبي في الـ 90 أو المملكة المتحدة مبني على مفهوم السيطرة من الجانب الضيق (المفهوم الضيق) على عكس بيئة الأعمال الألمانية التي كانت لها دائماً مقاربة مبنية على مفهوم السيطرة (المفهوم الواسع) كتوجه ثاني تبنته ألمانيا. 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).

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 الأنشطة والعمليات الدولية للكيانات، وكذا فيما يخص احتمالية حاجة الكيانات الى التمويل سواء من (الداخل/الخارج)، والتغير في طريقة التمويل قد يؤثر على القوائم المالية المجمعة (أحد عناصر علاقات الوكالة) ومن ثم يؤثر على قواعد وممارسات التجميع المحاسبي المُتبناة، أما 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)، ثم عن طريق الهيئات الدولية بعد فضيحة انرون.

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

1. الأنشطة التوسعية: بدأ تطور محيط التجميع داخل كل من الـ 90 والمملكة المتحدة باتجاه استبعاد الكيانات التابعة الأجنبية (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 الإلكترونية (MY GAFA)، ومع إصدار التوجيهية السابعة للاتحاد الأوروبي سنوات السبعينات أخذت هذه الكيانات اهتماماً بالغاً للدول الأوروبية ما نتج عنه ادخال مثل هذا النوع من الكيانات في محيط التجميع وتأثيره على الممارسة ككل (بداية الغاء الهوية الوطنية للدول الأوروبية يخدم مصالح الكيانات متعددة الجنسيات)، تبعه بعد ذلك إصدار أول معيار محاسبي دولي IAS3 (IASC) الذي أخذ بهذا الطرح الجديد ثم بعد ذلك عُصِمَ بضغط من طرف الشركات متعددة الجنسيات على التشريعات الوطنية بدافع تحقيق أهدافها وحاجتها لتقليص الضرائب ثم تطور الأمر بعد ذلك الى اخفاء ارباحها نتيجة للتعقيد لمثل هذا النوع من الكيانات وبالتالي تهريبها الجبائي.

2. 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 الأوروبية على غرار ألمانيا (Schiling, 2001)³²، 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 (Weißberger, Stahl and Vorstius, 2004)³³. هذا النموذج النظري (Nobes, 1998)³⁴ يُفسر كيف يمكن للتغيرات في التمويل أن تؤثر في تغير مجال المحاسبة ويُعبّر عن حركة تصاعدية تحولية عبر الزمن من نموذج اصحاب المصلحة الى نموذج المساهمين (نموذج تمويل من داخل الكيانات نحو نموذج خارجي لتمويل الكيانات) (Ding, Richard and Stolowy, 2008)³⁵.

ويعتبر (Nobes, 1998)³⁶ أيضاً أن أنظمة التمويل والمحاسبة لا تُحدد عن طريق القانون والنصوص التنظيمية الداخلية للدولة لتفسير التمويل من الداخل او الخارج ومثال ذلك التوجه من السيطرة الداخلية نحو سيطرة المساهمين

الاجانب في البيئة الأمريكية رغم امتلاكها قانون ناضج وخاص بها وتحمل المجمعات الالمانية تكلفة تبني US.GAAP أو IFRS منتصف التسعينات على الرغم من وجود نظام محاسبي ألماني خاص بها بدافع الدخول الى السوق الأمريكي.

اعتبر (Tarca, Morris and Moy, 2013)³⁷ أحد الذين قِيموا النموذج النظري لـ Nobes (1998) ان الاختيار المحاسبي المُتبني من قبل المجمعات الالمانية كان اكثر ميولا لاختيار المعايير المحاسبية الدولية على حساب النظام المحاسبي الالمني وتأثرها بنموذج التمويل الخارجي الكبير (المساهم الاجنبي)، وأثبت أن هذا الامر ينطبق ايضا على الصين؛ كون التَّعبير في تمويل الشركات سوف يؤدي الى 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 يُعبّر بالضرورة عن توجه الشركات نحو هذا الهدف لاعتبار أنّ Offshores أكد جليا أن المجمعات تستطيع بناء مخططات او سياسات تمويلية احتيالية بفضل فضاء الأعمال الافتراضي والتجارة الالكترونية وتلاشي دور الدولة الوطنية.

يُعتبر القانون العام واستخدام الأنظمة المحاسبية الوطنية كمُتغيران تفسيريان للاختلافات المحاسبية حيث يرى (Lindahl and Schadéwitz, 2013)³⁸ أنّ المجمعات التي تعتمد على التمويل من الداخل تمتاز بالتهيكّل والتجمع عادة في شكل عائلي أو في شكل مجمعات عمومية ما يؤدي الى استجابة قليلة لإعداد المعلومات والقوائم المالية الخارجية، وتركيز المساهمين على المداخل الخاضعة للضريبة وكذا توزيعات الارباح (التركيز على حدود المجمعات من الناحية القانونية)، ما يمكن ملاحظته هو تطابق نموذج التمويل من الداخل على بيئة الاعمال الجزائرية دلالة على الاحتياج الضعيف للمعلومة المالية المتعلقة بالممارسة المحاسبية للتجميع ليس لعدم وجود المجمعات وانما لاعتبارات اهتمام أصحاب المصالح من منظور التمويل الداخلي فقط حول(دفع الضرائب، ارباح الاسهم، حدود الكيان القانونية، الفوائد والحصص المتأتية من الاستثمارات في الكيانات الأخرى) بالإضافة إلى غياب فئة مستخدمي 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 لتهريب العملة الصعبة واستنزافها في إطار سياسات دعم الأسعار.

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 التدفقات النقدية الناتجة عن اتخاذ القرارات الاقتصادية، بمعنى السيطرة على الموارد اكثر اهمية من ملكية الاسهم طالما هناك تندق للمنافع والفوائد. خلاف ذلك هؤلاء المستثمرين لا يمكنهم التأكد من كبر الكيانات القانونية المكونة للمجمع المدرج في البورصة لذلك هم بحاجة الى القوائم المالية المجمع التي تعالج ممارسات محاسبية على اساس وحدة اقتصادية واحدة (مقاربة السيطرة)، بالإضافة إلى قواعد التجميع المحاسبي يمكنها أن تتطور خارج النظام القانوني للدولة، لأنه لا يوجد توافق دقيق بين هيكلة المجمعات والترتيبات القانونية عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة وارباح الاسهم³⁹ وتأثير اختلاف مفهوم المجمع من المنظور الجبائي عن معناه من المنظور المحاسبي وفق اعداد القوائم المالية المجمع (Nobes, 2014, P.1001)⁴⁰.

ما يمكن ملاحظته حول المُجمعات دولية النشاط هو استغلالها للاختلاف بين المنظور الجبائي للمجمعات (التهرب "Fraude" 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 عُدّت 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 التجاري الايرلندي الذي يسمح بمثل هذه الاعمال (عدم استفادة دول الاتحاد الاوربي الاخرى من اي ضرائب او مداخل على الرغم من قيام العديد من الانشطة والاعمال على اراضيها) وهو ما يعتبر أحد الحقائق الفعلية التي كشفت عنها لجان التحقيق في البرلمان البريطاني (Amazon) والكونغرس الأمريكي (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.

3. الانتشار الدولي للأفكار (الاحتيال): يُعتبر انخراط 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 المُركزة على المستثمرين لا تمتلك أسواقا مالية نشطة. يمكن اعتبار الاتجاه الأكثر احتمالا لنشر الأفكار في وقت مبكر كان عن طريق شركات التدقيق (BIG5) وهذا لأكثر من قرن من الزمن (Jones, 1995)⁴¹ بالإضافة الى أن كل من الوم.أ و المملكة المتحدة تعتبران من أكبر الدول المصدرة لرؤوس الاموال طوال القرن العشرين (UNCTAD, 2013)⁴² وبذلك تعتبران من اكثر الدول امتلاكاً للشركات متعددة الجنسيات، امر ساهم في زيادة قوة الارتباط بين الشركات متعددة الجنسيات ومكاتب التدقيق الدولية.

انتشار الافكار في الحقيقة ما هو إلا غطاء لممارسات وسلوكات انتهجتها المُجمعات 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 البنات نتيجة لضعف البيئة في حد ذاتها 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...).

V. الممارسة المحاسبية للتجميع في السياق الوطني.

تعتبر المجمعات من بين الأشكال الحديثة للكيانات الناشطة في بيئة الأعمال الجزائرية بعد مرحلة الانفتاح الاقتصادي وتشجيع الاستثمار الاجنبي مرتكزة 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.

يُعد ظهور النصوص القانونية المرتبطة بالتجميع المحاسبي في بيئة الأعمال الجزائرية حديث، لاعتبار أن التشريع ساهم في مساهمة تحويل بعض الكيانات الى 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، ويُعتبر الأمر رقم 27/96⁴³ أول نص تنظيمي تعرض لمفهوم السيطرة (الرقابة) وحدد فيه من يجبر على تقديم الحسابات المجمعة⁴⁴، تبعه قرار يحدد كيفية إعداد وتجميع الحسابات المجمعة⁴⁵، وتطرق هذا القرار إلى أساليب التجميع ومجال تطبيقها، ثم القرار الذي يتضمن توافق المخطط المحاسبي الوطني مع نشاط الكيانات القابضة وتجميع حسابات المجموع⁴⁶، وأخيرا القرار المتعلق بتنظيم الحسابات المجمعة والكيانات بصفة عامة ومن خلاله تم التطرق إلى سيرورة الحسابات المجمعة في ظل النظام المحاسبي المالي، وغياب أي تعريف او مفهوم للمجمعات سواء في القانون التجاري أو القانون 07-11 المتضمن للنظام المحاسبي المالي (SCF) وانما في اطار العلاقات القانونية المُكوّنة بين الكيانات، ومنه يمكن القول بأن أهم النصوص القانونية المتعلقة بإعداد وتنظيم القوائم المالية المجمعة هي:

- المواد من 729 إلى 732 مكرر 4 من القانون التجاري؛
- المواد من 31 إلى 36 من قانون النظام المحاسبي المالي (07-11)،
- المواد من 39 إلى 41 من مرسوم النظام المحاسبي المالي (08-156)،
- المواد من 1-131 إلى 4-131 و 1-132 إلى 18 من القرار الوزاري للنظام المحاسبي المالي.

1- الاطار المنظم للممارسة المحاسبية للتجميع: تمّ التطرق لموضوع تجميع الحسابات في الأمر رقم 27/96 المتضمن القانون التجاري على انه تقديم الوضعية المالية ونتائج مجموعة الشركات وكأنها تشكل نفس الوحدة، والمحدد للكيانات القابضة "تسيير مساهمات الدولة"، الكيانات المُراقبة والمجمعة (الرقابة)، بالإضافة إلى التركيز على نموذج الحصة وحقوق التصويت (أكثر من 50% من رأسمال شركة أخرى) في تحديد الشركات المُعدة بتقديم الحسابات المجمعة، وإلزام الشركات القابضة التي تلجأ علينا للدخار و/ أو المسعرة في البورصة بإعداد الحسابات مجمعة⁴⁷، وتمّ اعطاء الاجراءات والتنظيمات الخاصة بالعلاقة بين الكيان الام والكيانات الأخرى "تابعة، مساهمة" في (المادة 796 الى المادة 799).

2- قواعد التجميع وفق النظام المحاسبي المالي: عرّف النظام المحاسبي المالي أجزاء مهمة من ممارسة التجميع المحاسبي في اطار التطرق إلى نطاق وتطبيق ممارسة المحاسبية للتجميع، بالإضافة إلى طرق وقواعد اعداد الحسابات المجمعة، كذلك المحتوى والافصاح عن القوائم المالية المجمعة، وفرض النظام المحاسبي المالي (SCF) على الكيانات التي تراقب كيانات أخرى اعداد وتقديم البيانات المالية المجمعة وذلك في مادته رقم (132-2) والتي تنص على: " كل كيان له مقره أو نشاطه الرئيسي في الإقليم الوطني ويراقب كيان أو عدة كيانات يعدّ وينشر كل سنة الكشوف المالية المجمعة لكل الكيانات"⁴⁸ والجهة التي يقع على عاتقها اعداد القوائم المجمعة حسب المادة رقم (132-3) تنص على: " يكون إعداد ونشر البيانات المجمعة على عاتق أجهزة إدارة الكيان المُهيمن على المُجمّع الذي يُعرف بالكيان المدمج (أو الشركة الأم) أو على عاتق الهيئة التي تتولى قيادته ومراقبته"، وقد نص النظام المحاسبي على اعفاء كل الكيانات المُهيمنة من اعداد قوائم مالية مجمعة اذا كانت مملوكة بنسبة 90% من حقوق التصويت من طرف كيان آخر (مثال ذلك امتلاك مجمع سوناطراك على 100% من حقوق التصويت للكيان التابع ENSP الذي بدوره يُهيمن على بعض الكيانات ومع ذلك فإنه يعد قوائم مالية مجمعة في خلاف صريح للمادة رقم (132-4).

اعطى النظام المحاسبي المالي تعريفا لموضوع السيطرة ومحيط التجميع بما يوافق المعيار المحاسبي الدولي سابقا IAS27 حيث عرّفها على انها سلطة توجيه السياسات المالية والعملياتية لكيان بغية الحصول على منافع من انشطته. ويفترض وجود السيطرة في الحالات التالية:

- الامتلاك المباشر أو غير المباشر لأغلبية حقوق التصويت في كيان آخر؛
- السلطة على أكثر من 50% من حقوق التصويت مُحصّل عليها في اطار اتفاق مع الشركاء الاخرين أو المساهمين؛
- سلطة تعيين أو إنهاء مهام أغلبية مسيري كيان آخر؛

- سلطة تحديد السياسات المالية العملياتية للكيان بموجب القانون الأساسي أو بموجب عقد؛
- سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات هيئات تسيير الكيان.

3- مقارنة SCF مع نموذج (IASB) والنموذج الأمريكي: أعطت وجهات النظر بين المعايير الدولية للإبلاغ

المالي ومبادئ المحاسبة الأمريكية منذ 2002 تقريبا الى حد بعيد لكون نموذج التجميع هو في الأساس نفسه وفقا لـ IFRS و US GAAP، الا أن النموذج الأمريكي أظهر مستويين من التجميع وخلفية التوجه بناءً على فضيحة انرون؛ الأول يعتمد على حقوق التصويت (نموذج التصويت) أما المستوى الثاني منه فيرتكز على التحليل النوعي للسلطة من خلال تحليل الأنشطة الهامة والتعرض للخسائر المحتملة أو الفوائد (نموذج تغير الفائدة)، إضافة الى ذلك وفقا لـ US GAAP يتم تقييم جميع الكيانات أولا لتحديد ما اذا كانت تخضع لنموذج تغير الفائدة (VIEs)، ثم إنها تُقِيم على أساس نموذج التصويت وحقوق اتخاذ القرار في اطار (نموذج تصويت الفائدة)، كما اصدر مجلس معايير المحاسبة المالية FASB في 2015/02⁴⁹ توجيهات تضمنت عدة تغييرات في ما يخص التجميع المحاسبي المتعلق بالكيانات متغيرة الفائدة (VIEs)، ينطبق هذا التوجيه الجديد للكيانات في جميع الصناعات حيث اظهر 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 للفترات 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 الام وامكانية وجود اختلافات عما هو عليها في الكيان التابع، حيث انه وفقا لـ US GAAP يمكن تطبيق سياسات محاسبية مختلفة داخل المجمع بغرض معالجة بعض قضايا الصناعات المتخصصة، وهذا ما لا يتوافق مع المعايير الدولية (Gornik-Tomaszewski, Sylwia and Larson, 2014)⁵⁰، أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) تعديلات⁵¹ على تحليل التجميع المحاسبي الا انها تؤكد استمرارية الاختلاف بين US GAAP و IFRS في بعض الحالات على غرار؛ متطلبات اعداد القوائم المالية المجمعة، مفهوم الكيان/ الكيان الاستثماري، نموذج التجميع، السياسات المحاسبية وفترات اعداد التقارير، كما هو موضح في الجدول (1).

- تفسير المقارنة: اختلاف بين IASB و FASB في تحديد مفهوم دقيق للسيطرة قاد إلى تحليلات مختلفة، نتائجها

حتما ستؤثر على تحديد محيط التجميع أي أنه ليس بالضرورة إذا حُدِدت الكيانات المجمعة وفق المعيار الدولي للإبلاغ المالي ان ذلك سيتوافق مع ما جاء ضمن محيط التجميع وفقا للمعيار الأمريكي، خاصة إذا كانت حقوق التصويت هي المقاربة التي بني عليها تحديد محيط التجميع، حيث يظهر هذا الاختلاف عند تحديد السيطرة بدون اغلبية حقوق التصويت (de Facto control)، ومع رفض اللوبيات ومختلف الصناعات في البيئة الامريكية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لكونها لا تلبى احتياجات البيئة الامريكية ولا تستجيب لمتطلباتها، وهو حدث مهم كون اهتمامات وفلسفة بيئة الاعمال الامريكية تكمن في تحقيق متطلباتها واحتياجات مختلف الاطراف وذوي المصالح اكثر من محاولة الامتثال وفق التوجه الدولي.

الاختلاف الظاهر بين توجه الممارسات الدولية والنظام المحاسبي المالي راجع لإعتماد هيئة التوحيد الوطنية على محاولة الامتثال والتقارب مع البيئة الدولية مع عدم تلبية احتياجات بيئة الاعمال الوطنية وكذا متطلبات المجمععات 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.

VI. النموذج المحاسبي للتجميع في بيئة الاعمال الجزائرية.

بناء نموذج محاسبي جزائري للمجمععات قد يعتمد على توجيهين (مثل الخيار الأوروبي مع مراعاة الخصوصية الجزائرية) توجه دولي قائم على المعايير المحاسبية الدولية (IFRS) وتوجه وطني قائم على النظام المحاسبي الوطني، كون كل منهما له ارضيته اسسه اهدافه واستراتيجيته. فالتوجه الدولي القائم على المعايير المحاسبية قد يقدم مخرجات محاسبية تساعد في اتخاذ القرارات المختلفة، فالمحاسبة من هذا المنظور النظري والمعياري وسيلة تسيير ضرورية. كما يراعي هذا التوجه احتياجات المستثمر الأجنبي ومتطلبات الاسواق المالية الدولية والنزعة التوسعية للمجمععات دولية النشاط. فيما يراعي التوجه الوطني خصوصية البيئة الجزائرية واهداف الدولة الجبائية وخصوصية المجمععات غير المسعرة التي لا تُظهر الرغبة في التوسع نظرا لمحدودية امكاناتها وغياب المساهمين الاجانب كون اغلبها مجمععات عائلية او عمومية.

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

أداة 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 بعرضها والافصاح عنها كونها لا تمثل سوى وسيلة التزام وعبء بالنسبة للكيانات.

بالإضافة لما سبق يتميز السوق المالي الجزائري بضعف النشاط مقارنة بالسوق غير الرسمي الذي ازدهر في الجزائر مع استفحال ظاهرة الأوفشور، وعلاقتها بنموذج الأعمال للمجمعات التي تزاوّل نشاطا في الجزائر والذي شهد درجة تركيز عالية حول برامج الانعاش الاقتصادي وبرامج النمو التي تزامنت مع اتفاق الشراكة بين الجزائر والاتحاد الأوروبي، والانزال الكبير لصناديق الاستثمار الأجنبية وجنيها لعقود شراكة استراتيجية قوية في مختلف المجالات وهذا بواسطة الشركات متعددة الجنسيات التي تمتلكها أو تمتلك جزءاً من رأسمالها. وتعد ثقافة الأعمال للشركات متعددة الجنسيات وحساسيتها تجاه الملف الجبائي عاملا شديدا التأثير على خيارات هيئات التوحيد الوطنية وشكل النموذج المحاسبي الوطني للتجميع.

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 الأخرى باعتماد النظام المحاسبي الوطني أو 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 الأم يقوم بوضع السيطرة على الكيانات التابعة الأكثر من 90% فقط بهدف الحصول على امتيازات جبائية كإعفاءات على (TAP، TVA، الخ) على العمليات بين فروع المجموع.

ساهم النظام الجبائي بطريقة غير مباشرة في أحداث 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) محاسبة يعتمد عليها في التسيير الداخلي (لتسيير المخزونات، التحكم في الأنشطة....). ولذلك فإن منطق التسيير والمنطق المالي لهذا النوع من المجمعات كشف عن عجز النظام المحاسبي المالي على مساندة 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.

VII. الخلاصة:

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 المجمعات 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.

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 والأمثلية الجبائية، ما مكناها 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 (Big5) 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 الإصلاحات 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 والتهامات الموجهة للمعايير الدولية على أنها السبب في خلق الأزمة وتسريع وتيرتها.

عمق النموذج المحاسبي الأوروبي للتجميع القائم على إلزام المجمعات المسعرة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وترك الخيار للباقي، في فجوة التوازن بين مصلحة مختلف الأطراف ذوي المصالح لعدة أسباب، أهمها هشاشة نظام القرار داخل هيئات الاتحاد الأوروبي (المفوضية - البرلمان- اللجان) أمام هيمنة الشركات والمنظمات الدولية على صناعة القرارات التي تخدمها والتي تأتي في الغالب على حساب المصلحة الوطنية للدول الأوروبية التي تعتبر في الأصل غير متجانسة (لكسمبورغ / باريس) على سبيل المثال.

خيار النموذج المحاسبي الوطني للتجميع يجب أن يراعى في بناءه تحقيق التوازن بين مصلحة مختلف الأطراف المعنية كأساس لصون المصلحة الوطنية، وهو 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. وبالتالي فإن 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 تنتج الشركات متعددة الجنسيات دائما في استغلاله وإدارته لمصلحتها.

- ملحق الجداول والأشكال البيانية:

الجدول رقم (1): المقارنة بين النموذج الدولي والنموذج الأمريكي

وفقا لـ US GAAP	وفقا لـ IFRS10	
لا، لا تزال استثناءات لبيع الصناعات المتخصصة. أيضا في حالة كون الكيان التابع في وضعية افلاس او إعادة تنظيم قانوني.	عموما نعم، مع تعديل 2012 اعفى المعيار الآن الكيانات الاستثمارية المؤهلة من تجميع كيانات تابعة معينة.	هل يجب تجميع كل الكيانات التابعة؟
"المساهمة في اغلبية الفوائد" تغير الفائدة" نموذج الأساسي 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 عرفت 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؟ وجود محاسبية اصول محددة (SILO)؟
تطبيقه خاص فقط بكيانات نموذج تغير الفائدة (VIES).	تطبيقه لجميع الكيانات دون استثناء.	هل يجب على الكيان الأم والكيانات التابعة عموما استخدام نفس تاريخ الإبلاغ عند التجميع؟
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 الى فترة.	هل إجراءات التجميع المحاسبي متطابقة بين كل كيانات المجمع؟
نعم	نعم	

المصدر: Tomaszewski, Robert K, New Consolidation Requirements Under IFRS.2014

الإحالات والمراجع:

1. Mazars, L'essentiel de la norme IFRS10 « Etat financière consolidés », en 40 question/réponses, 2011.
2. على سبيل المثال؛ على عكس المعيارين IAS27 و SIC12، 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.
3. تعديلات في المعايير IFRS10، IFRS1، IAS27.
4. Reiland, Michael, Abgrenzung des Konsolidierungskreises nach IFRS 10 (Consolidation: Identifying Subsidiaries Under IFRS 10, 2011, Available at SSRN 1934288.
5. Walker, RG, International accounting compromises: the case of consolidation accounting, Abacus, No. 14 (2), 1978, P.P.97-111.
6. 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.
7. Shaw, JC, Criteria for consolidation, Accounting and Business Research, No. 7 (25), 1976, P.P.71-78.
8. Taylor, P.A, Consolidated financial statements: Concepts, Issues and techniques, Academic Press, London, 1987.

- ⁹. Ashton, Raymond K, **The Argyll foods case. A legal analysis**, Accounting and Business Research, No. 17 (65) , 1986, P.P.3-12.
 - ¹⁰. Nobes, Christopher, **The causes of financial reporting differences**, Issues in multinational accounting:30, 1988.
 - ¹¹. 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.
 - ¹². Gray, Sidney John, **International group accounting: international harmonisation and the seventh EEC directive**, Croom Helm Ltd, 1988.
 - ¹³. 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.
 - ¹⁴. SCHWING, E. **Première condition pour pouvoir établir des “bilans consolidés**, In La Semaine de la comptabilité, 1937.
 - ¹⁵. Obert, Robert, **Pratique des normes IFRS**, 5e édition: Normes IFRS et US GAAP, Dunod, 2013, P.123.
 - ¹⁶. Total-CFP, Saint-Gobain, Pechiney, la Compagnie Générale d'Electricité.
 - ¹⁷. Bensadon, Didier, **Analyse longitudinale de la consolidation des comptes dans les revues comptables professionnelles (1954-1985)**, Comptabilité-Contrôle-Audit, No.11 (3) , 2005, P.P.105-128.
 - ¹⁸. Bensadon, Didier, **Les comptes de groupes en France (1929-1985): origines, enjeux et pratiques de la consolidation des comptes**, Presses Universitaires de Rennes, 2009.
 - ¹⁹. Meyssonier, François, and Frédéric Pourtier, **Contrôle du périmètre et périmètre de contrôle– Réflexion sur le système d'information comptable des groupes**, Comptabilité-Contrôle-Audit, No.19 (3), 2013, P.P.117-146.
 - ²⁰. Colinet, François, and Simon Paoli, **Pratique des comptes consolidés**, Ordre des experts-comptables, 2001, P.26.
 - ²¹. Müller, VO, **Academic Research On Group Accounting Over The Past Fifty Years**, International Journal Of Business Research, No.11 (1), 2011, P.P.145-155.
 - ²². Hartgraves, Al L, and George J Benston, **The evolving accounting standards for special purpose entities and consolidations**, Accounting Horizons, No.16 (3), 2002, P.P.245-258.
 - McKee, Thomas E, Linda J Bradley, and Robert W Rouse, **Accounting for special purpose entities: the control view versus the primary beneficiary view for consolidation**, Journal of Applied Accounting Research, No. 8 (1), 2006, P.P.162-207.
 - Benston, George J, and Al L Hartgraves, **Enron: what happened and what we can learn from it**, Journal of Accounting and Public Policy, No. 21 (2), 2002, P.P.105-127.
 - ²³. Microsoft, Yahoo, Google, Apple, Facebook, Amazon.
- ²⁴. (ARB4 لسنة 1939 أو في تعديلات ARB51).
- ²⁵. 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.
 - ²⁶. Variable-interest entities.
 - ²⁷. Nobes, Christopher, Opcit, P.1004.
 - ²⁸. Reiland, Michael, **Abgrenzung des Konsolidierungskreises nach IFRS 10 (Consolidation: Identifying Subsidiaries Under IFRS 10**, 2011, Available at SSRN 1934288.
 - ²⁹. George, Susan, **Les usurpateurs: comment les entreprises transnationales prennent le pouvoir**, Seuil, 2014.
 - ³⁰. Gélard, Gilbert, **La nouvelle normalisation pour les comptes consolidés : IFRS 10, 11 et 12**, 2011.
 - ³¹. Peng, Mike W, and Andrew Delios, **What determines the scope of the firm over time and around the world? An Asia Pacific perspective**, Asia Pacific Journal of Management, No. 23 (4), 2006, P.P.385-405.

- ³². Schilling, Florian, **Corporate Governance in Germany: the move to shareholder value**, Corporate Governance: An International Review, No. 9 (3), 2001, P.P.148-151.
- ³³. Weißenberger, Barbara E, Anne B Stahl, and Sven Vorstius, **Changing from German GAAP to IFRS or US GAAP: A survey of German companies**, Accounting in Europe, No. 1 (1), 2004, P.P.169-189.
- ³⁴. Nobes, Christopher, **Towards a General Model of the Reasons for International Differences in Financial Reporting**, Abacus, No. 34 (2), 1998, P.P.162-187.
- ³⁵. Ding, Yuan, Jacques Richard, and Hervé Stolowy, **Towards an understanding of the phases of goodwill accounting in four Western capitalist countries: From stakeholder model to shareholder model**, Accounting, Organizations and Society, No. 33 (7-8), 2008, P.P.718-755.
- ³⁶. Nobes, Christopher, Op.cit.
- ³⁷. Tarca, Ann, Richard D. Morris, and Melissa Moy, **An Investigation of the relationship between use of International Accounting Standards and Source of Company Finance in Germany**, Abacus No. 49 (1), 2013, P.P.74-98.
- ³⁸. Lindahl, Frederick, and Hannu Schadéwitz, **Are legal families related to financial reporting quality?**, Abacus, No. 49 (2), 2013, P.P.242-267.
- ³⁹. 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.
- ⁴⁰. Nobes, Christopher, Op.cit, P.1001.
- ⁴¹. Jones, Edgar, **True and Fair: Price Waterhouse**, Penguin Uk, 1995.
- ⁴². UNCTAD, **World Investment Report**, Annex Table 2, United Nations Conference on Trade and Development, Geneva, 2013.
- ⁴³. الأمر رقم 27/96 المؤرخ في 1996/12/9 والذي يعدل ويتمم الأمر رقم 59/75 المؤرخ في 1975/09/26 والمتضمن القانون التجاري الجزائري.
- ⁴⁴. اعتمد النظام المحاسبي على مصطلح "الدمجة".
- ⁴⁵. حسب الجريدة الرسمية للجمهورية الديمقراطية الشعبية الجزائرية رقم 87 الصادرة في 1999/10/29.
- ⁴⁶. حسب الجريدة الرسمية للجمهورية الديمقراطية الشعبية الجزائرية رقم 91 المؤرخة في 1999/12/22.
- ⁴⁷. استعمل القانون التجاري الجزائري مصطلح الحسابات المدعمة.
- ⁴⁸. المادة رقم (2-132) من الجريدة الرسمية للجمهورية الديمقراطية الشعبية الجزائرية العدد 19، الصادرة في 2009/03/25، ص.15.
- ⁴⁹. FASB, Accounting Standards Update No. 2015-02, Consolidation (Topic810): Amendments to the Consolidation Analysis.
- ⁵⁰. Gornik-Tomaszewski, Sylwia, and Robert K Larson, **New consolidation requirements under IFRS**, Review of Business, No. 35, (1):47, 2014.
- ⁵¹. تعديلات ASU رقم 2015-02، وتكون حيز التنفيذ بداية 2016.16.