درس 3: تحديد نطاق(محيط) التوحيد

يعتبر نطاق التوحيد من أهم المفاهيم التي يجب التركيز عليها باعتبارها المرحلة الأولى التي تعتمد عليها الشركة الأم عند إعدادها لقوائمها المالية الموحدة، حيث أن تحديد نطاق التوحيد يمكن الشركة من حصر الشركات التابعة المعنية بعملية تجميع قوائمها الفردية. كما أنه يسمح بتحديد أنسب طريقة من طرق التوحيد، اعتمادا على طبيعة العلاقة التي تجمع بين الشركة الأم وهذه الشركة التابعة لها، والتي ترتكز بالأساس على نوعية الرقابة التي تمارسها، حيث يتم تحديد هذه الأخيرة بعد حساب معدل الرقابة ونسبة المساهمة في رأس المال. ويتكون نطاق التوحيد من كيان مدمج يسمى "الشركة الأم" وكيانات مختلفة تمارس عليها الأم سيطرة حصرية أو مشتركة أو تأثير هام. وبالتالي، فإن نطاق التوحيد يشمل الشركة الأم والكيانات الخاضعة للسيطرة والتأثير الهام.

1. **الرقابة:** تعرف الرقابة على أنها القوة أو القدرة على توجيه السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة من أجل الحصول على فوائد من أنشطتها. وتطرق المعيار الدولي للتقارير المالية (IFRS10) للرقابة، حيث جاء فيه بأنه يكون لدى منشأة مستثمرة سلطة على أعمال مُستثمر فيها عندما يكون لدى المنشأة المستثمرة حقوق قائمة تمنحها القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة، أي الأنشطة التي تؤثر – بشكل جوهري – على عوائد الأعمال المُستثمر فيها. اما في الجزائر فنجد أن النظام المحاسبي المالي عرف الرقابة كما يلي: "تعرف المراقبة كما لو كانت سلطة توجيه السياسات المالية العملياتية لكيان بغية الحصول على منافع من أنشطته".
2. **أنواع الرقابة:** إن معدل الرقابة يسمح بتحديد الشركات التي تدخل محيط التوحيد وطرق التوحيد القابلة للتطبيق، ويحسب عن طريق حقوق التصويت المكتسبة بطريقة مباشرة او غير مباشرة، والتي يمكن أن تكون في موضع تحت السيطرة الحصرية للشركة الدامجة. بمعنى آخر يجب جمع حقوق التصويت للشركة الأم، والشركات التي تخضع للرقابة الحصرية، حقوق التصويت هذه تساوي إلى الحقوق في رأس المال (%المساهمة) على جميع الأسهم التي لها نفس الحقوق. وتوجد ثلاث أنواع للرقابة هي:

1.2. الرقابة المطلقة (الحصرية أو الشاملة أو السيطرة المنفردة): تسيطر المنشأة المستثمرة على الأعمال المُستثمر فيها حسب المعيار الدولي للإبلاغ المالي (IFRS10) عندما يكون لدى المنشأة المستثمرة جميع ما يلي:

- سلطة على الأعمال المُستثمر فيها؛
- تعرُّض لـ، أو لديها حقوق في، عوائد متقلبة من ارتباطها بالأعمال المُستثمر فيها؛
- القدرة على استخدام سلطتها على الأعمال المُستثمر فيها للتأثير على مبلغ عوائد المنشأة المستثمرة.

أما المشرع الجزائري فيفترض وجود الرقابة الحصرية في الحالات الآتية:

- الامتلاك المباشر أو غير المباشر من طرف وسيط الفروع لأغلبية حقوق التصويت في كيان آخر؛
- السلطة على أكثر من 50% من حقوق التصويت محصل عليها في إطار اتفاق مع الشركاء الآخرين او المساهمين؛
- سلطة تعيين أو انهاء 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.

وتعد شركة ما مراقبة لشركة أخرى حسب القانون التجاري الجزائري، في الحالات التالية:

✓ عندما تمتلك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا من رأس مالها يخول أغلبية الأصوات في الجمعيات العامة هذه الشركة؛

✓ عندما تمتلك وحدها أغلبية الأصوات في هذه الشركة بموجب اتفاق مع باقي الشركاء الآخرين أو المساهمين، على ألا يخالف هذا الاتفاق مصالح الشركة؛

- ✓ عندما تتحكم في الواقع، بموجب حقوق التصويت التي تملكها، في قرارات الجمعيات العامة لهذه الشركة؛
- ✓ تعتبر ممارسة لهذه الرقابة عندما تملك بصفة مباشرة او غير مباشرة جزءا يتعدى 40% من حقوق التصويت، ولا يحوز أي شريك أو مساهم آخر بصفة مباشرة او غير مباشرة جزءا أكثر من جزئها.

مما سبق، نلاحظ ما يلي:

- استعمل التشريع الجزائري لفظ الرقابة او المراقبة، بينما استعملت المعايير الدولية لفظ السيطرة بدل الرقابة؛
- هناك اختلاف بين النظام المحاسبي المالي والقانون التجاري في تحديد مفهوم الرقابة أو المراقبة وهو ما يولد صعوبة في فهمه وتجسيده على أرض الواقع؛
- ركز المشرع الجزائري في تحديد مفهوم الرقابة على مفهوم امتلاك أو السيطرة على حقوق التصويت للحكم على قدرة الشركة الأم في السيطرة على الشركات التابعة من أجل إعداد التقارير المالية الموحدة؛
- تغير تعريف الرقابة منذ صدور المعيار الدولي للإبلاغ المالي (IFRS 10) عن ما كان عليه في المعيار (IAS 27*)، وعن ما هو عليه الحال في القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي اللذان يركزان على حقوق التصويت، فحسب المعايير المحاسبية -حيز التطبيق منذ 2013- فإن حقوق التصويت ليست العامل المحدد للرقابة وانما هو التحكم في النشاطات الجوهرية المولدة للعوائد المتغيرة (الأرباح) لأنه وحسب نفس المعيار، قد تكون سلطة حقوق التصويت تتحكم فقط في تسيير الأمور الإدارية ولا سلطة لها على النشاطات الرئيسية المولدة للعوائد في المؤسسة.

2.2. الرقابة المشتركة: عرف المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم(IFRS11) السيطرة المشتركة بأنها التقاسم المتفق عليه – تعاقدياً- للسيطرة على ترتيب، والتي توجد – فقط – عندما تتطلب القرارات حول الأنشطة ذات الصلة الموافقة بالإجماع من قبل الأطراف المتقاسمة للسيطرة. بينما عرفها النظام المحاسبي المالي في الجزائر كما يلي: "العمليات التي تتم بصورة مشتركة أو المصالح المشتركة هي اتفاق تعاقدي يتفق فيه طرفان أو أكثر على ممارسة نشاط اقتصادي تحت الرقابة المشتركة، وتسجيل هذه العمليات لدى كل مساهم متوقف على الشروط التعاقدية وبالتنظيم المحاسبي الذي يقرره الشركاء المساهمين".

مما سبق، نخلص إلى ان الرقابة المشتركة هي تقسيم للرقابة بصفة مشتركة من قبل عدد محدد من الشركاء أو المساهمين، ونلاحظ ان هناك توافق بين ما تضمنه النظام المحاسبي المالي من حيث التعاريف وأشكال المشاريع مع ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي (IAS31) الذي تم إلغاؤه، والذي وتم تعويضه بكل من المعيار المحاسبي الدولي (IAS28) ومعيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS12).

3.2. التأثير المهم (المؤثر أو الفعال أو البارز أو النفوذ الملحوظ): عرف المعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS28) المعدل سنة 2011 التأثير المهم بأنه القدرة على المشاركة في قرارات السياسة المالية والتشغيلية للمنشأة المستثمر فيها، ولكنه ليس سيطرة أو سيطرة مشتركة على تلك السياسات. عندما تحتفظ المنشأة بشكل مباشر أو غير مباشر (مثلاً من خلال منشآت تابعة) بـ 20% أو أكثر من القوة التصويتية للمنشأة المستثمر فيها، فإنه يفترض أن يكون للمنشأة تأثير مهم، ما لم يكن من الممكن التدليل – بشكل واضح– على أن هذا ليس هو الحال. وفي المقابل، عندما تحتفظ المنشأة –بشكل مباشر أو غير مباشر بأقل من 20% من القوة التصويتية للمنشأة المستثمر فيها، فإنه يفترض ألا يكون للمنشأة تأثير مهم، ما لم يكن من الممكن التدليل -بشكل واضح –على مثل هذا التأثير. وليس

---

*أُصدر هذا المعيار – بشكل متزامن – مع المعيار الدولي للتقرير المالي 10 ويحل هذان المعياران الدوليان للتقرير المالي –معاً – محل معيار المحاسبة الدولي" 27 القوائم المالية الموحدة والمنفصلة "المُعدل في 2008.

بالضرورة أن تمنع ملكية كبيرة أو أغلبية من قبل منشأة مستثمرة أخرى المنشأة من أن يكون لها تأثير مهم. ويُقام الدليل – عادة – على وجود تأثير مهم، من قبل المنشأة، بواحد أو أكثر من الطرق التالية:

- التمثيل في مجلس الإدارة، أو في أي جهة حاكمة مُعادلة، في المنشأة المستثمر فيها؛

التوزيعات الأخرى؛

- المشاركة في عمليات وضع السياسات، بما في ذلك القرارات بشان توزيعات الارباح أو التوزيعات الأخرى؛
- المعاملات ذات الأهمية النسبية بين المنشأة والمنشأة المستثمَر فيها؛
- تبادل الموظفين الإداريين؛
- تقديم معلومات فنية أساس.

وتفقد المنشأة التأثير المهم على منشأة مستثمر فيها عندما تفقد القدرة على المشاركة في قرارات السياسة المالية والتشغيلية لتلك المنشأة المستثمر فيها. ويمكن أن يحدث فقدان التأثير المهم مع، أو بدون، تغير في المستويات المطلقة أو النسبية للملكية. فيمكن أن يحدث ذلك، على سبيل المثال، عندما تصبح منشأة زميلة خاضعة لسيطرة حكومة، أو محكمة، أو إدارة أو جهة تنظيمية. ويمكن أن يحدث ذلك – أيضا– نتيجة لترتيب تعاقدي.

أما النظام المحاسبي المالي فيعرف الكيان المشارك بأنه كيان يمارس فيه الكيان المدمج نفوذا ملحوظا وهو ليس بكيان فرعي ولا بكيان أنشئ في إطار عمليات تمت بصورة مشتركة"، يفترض وجود هذا النفوذ في الحالات الآتية:

- الحيازة (المباشرة أو غير المباشرة) لِـ20% أو أكثر من حقوق التصويت؛
- التمثيل في الأجهزة المسيرة؛
- المشاركة في عملية إعداد السياسات الاستراتيجية؛
- المعاملات التجارية ذات الأهمية البالغة، وتبادل إعلام تقني أساسي أو تبادل إطارات ومسيرين.

بعد عرضنا لما جاء في النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي(IAS 28) نلاحظ بأن النظام المحاسبي المالي استعمل لفظ النفوذ الملحوظ، بينما استعمل المعيار الدولي لفظ التأثير المهم؛ كما نلاحظ بأن النظام المحاسبي المالي يتوافق مع ما جاء في المعيار المحاسبي الدولي(IAS 28) وذلك من حيث الشروط اللازمة لوجود التأثير المهم أما من ناحية تعريفه فنجد أن النظام المحاسبي لم يعرفه بل تطرق مباشرة إلى حالات وجوده.

3. الشركات الملزمة بإعداد الحسابات الموحدة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية

تلزم المعايير المحاسبية الدولية كل شركة أم أو التي تملك مساهمات في شركات شقيقة أو في شكل مشاريع مشتركة بإعداد وعرض قوائم مالية موحدة تضم الشركة الأم والشركات التابعة والمساهمات طبقا لمفاهيم المعايير"IAS27" و"IAS28" و"IAS31". وتخضع عملية إعداد وعرض القوائم المجمعة إلى نفس قواعد إعداد وعرض القوائم المالية المحددة في المعيار "IAS1" الخاص بعرض القوائم المالية.

أما في الجزائر، فنجد أن المشرع الجزائري قد تطرق إلى الشركات الملزمة بإعداد وعرض الحسابات الموحدة من خلال نص من المادة 732 مكرر3 من القانون التجاري، حيث جاء فيها ما يلي: "تلتزم الشركات القابضة التي تلجأ علنا للادخار و/أو المسعرة في البورصة بإعداد الحسابات المجمعة ونشرها". أي ان الشركات التي تفتح أسهمها و/أو المسعرة في البورصة ملزمة بإعداد ونشر القوائم المالية المجمعة. بينما حدد النظام المحاسبي المالي الشركات الملزمة بعرض القوائم المالية المجمعة كما يلي: "كل كيان له مقره أو نشاطه الرئيسي في الإقليم الوطني ويراقب كيان أو عدة كيانات، يعد وينشر كل سنة الكشوف المالية المدمجة للمجموع المتألف من جميع تلك الكيانات". ويكون إعداد ونشر البيانات المدمجة على عاتق أجهزة إدارة الكيان المهيمن على المجموع المدمج الذي يعرف بالكيان المدمج (أو الشركة الأم). او على عاتق الهيئة التي تتولى قيادته ومراقبته.

والملاحظ بأن هناك اختلافا بين النظام المحاسبي المالي والقانون التجاري في تحديد الشركات الملزمة بإعداد وعرض الحسابات الموحدة، حيث حددها النظام المحاسبي بكل الشركات التي يكون مقرها الرئيسي في الجزائر والتي تراقب شركات أخرى، أما القانون التجاري فحصرها في الشركات القابضة المسعرة في البورصة.

4. **الإعفاءات من إعداد الحسابات الموحدة:** حسب المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم(IFRS10) فإن الشركة الأم غير ملزمة بإعداد التقارير المالية الموحدة في الحالات التالية:

أ- لا يلزم المنشأة الأم أن تعرض تقارير مالية موحدة عندما تستوفي جميع الشروط التالية:

- ✓ أنها منشأة تابعة مملوكة – بشكل كامل أو منشأة تابعة مملوكة – بشكل جزئي لمنشأة أخرى وأن

جميع ملاكها الآخرين، بمن فيهم أولئك الذين – خلاف ذلك – لا يحق لهم التصويت تم إخطارهم بأن المنشأة الأم لا تعرض قوائم مالية موحدة، ولم يعترضوا على ذلك؛

- ✓ لا يُتاجر في أدوات دينها أو أدوات حقوق ملكيتها في سوق عام (سوق أوراق مالية وطني أو أجنبي) أو سوق خارج المقصورة، بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية؛
- ✓ لم تودع، وليست في سياق إيداع، قوائمها المالية لدى هيئة للأوراق المالية أوهيئة تنظيمية أخرى لغرض إصدار أي فئة من الأدوات في سوق عام؛
- ✓ تعد المنشأة الأم النهائية لها، أو أي منشأة أم وسيطة لها، قوائم مالية موحدة تكون متاحة للاستخدام العام وتلتزم بالمعايير الدولية للتقرير المالي.

ب- لا يجوز للمنشأة الأم التي هي منشأة استثمارية أن تعرض قوائم مالية موحدة، إذا كان مطلوباً منها أن تقيس كافة منشآتها التابعة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

ومن الحالات الأخرى التي حددها معيار المحاسبة الدولي رقم (27) والتي لا يجوز للشركة القابضة إعداد قوائم موحدة رغم تملكها لأكثر من 50% من أسهم الشركة التابعة ما يلي:

- ✍ أن تكون سيطرة الشركة القابضة على الشركة التابعة مؤقتة وغير دائمة؛
- ✍ عندما تصبح الشركة التابعة تحت سيطرت جهات أخرى مثل الدولة كما في حالة التصفية.

أما في الجزائر فيعفى كل كيان مهيمن من إعداد كشوف مالية مدمجة إذا كان يحوزها بصورة شبه كلية كيان آخر، وإذا حصل على موافقة أصحاب المصالح دوي الأقلية. والحيازة شبه الكلية تعني ان الشركة المهيمنة تحوز على الأقل على 90 % من حقوق التصويت. كما تبقى خارج مجال تطبيق عملية الدمج الكيانات التي تواجه قيود صارمة ودائمة تفرض إعادة النظر بصورة جوهرية في المراقبة أو النفوذ الذي يمارسه عليها الكيان المدمج. وكذلك الأمر بالنسبة للكيانات التي تملك الأسهم او الحصص للغرض الوحيد المتمثل في التنازل عنها لاحقا في مستقبل قريب.

5. **المؤسسات المستبعدة من نطاق التوحيد:** تطرقت المعايير الدولية للمحاسبة والتقرير المالي إلى بعض الحالات التي تستبعد فيها الشركات من نطاق التوحيد، نذكرها فيما يلي:

1.5. **حالات الاستبعاد الإجباري**: يجب استبعاد الشركة من نطاق التوحيد إذا كان:

- من المقرر بيعها في المستقبل القريب؛
- فقدت الشركة الأم سلطتها في توجيه السياسات المالية والتشغيلية نتيجة لإجراءات الحكومة أو محكمة أو جهة تنظيمية رقابية أو اتفاقية تعاقدية؛
- فقدت الشركة الأم سيطرتها بعد اتفاق تعاقدي (اتفاقية حقوق التصويت).

2.5. **حالات الاستبعاد الاختيارية:** حالة الشركات التابعة غير الهامة، حيث يجوز للشركة الأم أن تستبعد من نطاق التوحيد الشركات، عندما لا يكون للاستبعاد تأثير "كبير" على عرض الحسابات. وتكون المعلومات مهمة إذا كان إغفالها أو عدم دقتها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون بناءً على البيانات المالية.

أما في الجزائر فيمكن أن تقصى من التجميع كل من الشركات والمساهمات عندما تكون المعلومات الضرورية لإعداد الحسابات المجمّعة غير متوفرة أو يقتضي الحصول عليها مصاريف باهضة أو في آجال لا تتوافق مع تاريخ الإقفال. وكذا عندما يكون إجمالي الأصول أقل من 5% من الأصول المجمّعة.