الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة أكلي محند أولحاج
-البويرة-

Ministère de l'Enseignement Supérieur
et de la Recherche Scientifique
Université Akli Mohand Oulhadj - Bouira -
Tasdawit Akli Muḥend Ulḥağ - Tubirett -

جامعة البويرة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: المالية والمحاسبة

مذكرة بعنوان:

تقنيات وأساليب التجميع المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في المحاسبة و المالية

تخصص: محاسبة و مراجعة

إعداد الطالبة:

معاتقي جميله

حمراني حياة

تحت إشراف:

د/ بوسبعين تسعديت

لجنة المناقشة:

اسم ولقب الأستاذ	الجامعة	الصفة
د/بوسبعين تسعديت	جامعة البويرة	مشرفا
د/سفير محمد	جامعة البويرة	رئيسا
د/رزقي إسماعيل	جامعة البويرة	مناقشا

السنة الجامعية : 2019/2018

الإهداء

إلى من كان سبب في وجودي أبي وأمي يحفظهما الله على ما قدماه لى من حب وحنان ودعم ودعاء دون قيد أو شرط

إلى جميع عائلتي صغيرا وكبيرا وخاصة إخوتي ياسمين وحكيم ومهدي وخالتي جوهر

إلى جميع أصدقائي وصديقاتي

و أخص بالذكر صارة، عقيلة، نورة، منى، هدى، عزيزة، إبراهيم ،أمين ونذير

إلى الأسرة الجامعية وإلى كل طالب علم

حمراني حياة

الإهداء

اهدي ثمرة عملي هذا إلى:

إلى نبع الحنان و حضن الأمان إلى أمي الغالية التي غمرتني بدعائها حفظها الله و رعاها و أطال في عمرها .

إلى الذي كان سببا في وجودي و كان لي السند الأول و الأخير للوصول الى ما انا عليه الآن و قدوة في الحياة أبي بارك الله لنا فيه و تركه شمعة تضيء لنا به الحياة .

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة و النفوس البريئة إلى رياحين حياتي أبناء أخواتي "فاروق"و "سلين".

إلى رفقاء الدرب و الحياة أخواتي وإخوة إلى كل عائلتي فردا فردا،إلى أصدقاء الدراسة.

معاتقي جميلة

شكر وتقدير

أشكر الله العلي القدير على مدده وعونه و نعمة توفيقنا

لا يسعنا في هذا المقام إلا ان نتقدم بالشكر الجزيل و العرفان للمشرفة الاستاذة الفاضلة "بوسبعين تسعديت " حفظها الله التي لم تبخل علينا بالوقت ولا بتوجهاتها و بنصائحها القيمة

كما نتوجه بالشكر إلي السيدة "رتيبة" رئيسة مصلحة المحاسبة التي رفقتنا طيلة فترة تربصنا في مجمع اتصالات الجزائر

كما لا يفوتنا شكر لجنة المناقشة التي خصصت جزء من وقتها لمناقشة هذا العمل.

الفهرس العام

الاهداء الاول	
الاهداء الثاني	
الشكر	
الفهرس العام	I–III
قائمة المختصرات	IV
قائمة الجداول والإشكال	V–VII
قائمة الملاحق	VIII
الملخص	
المقدمة	أ–ح
الفصل الاول: الاسس النظرية لمجمع الشركات و التجميع المحاسبي	1
تمهيد	2
المبحث الاول:عموميات حول مجمع الشركات	3
المطلب الاول:مفهوم مجمع الشركات و مكوناته	3
المطلب الثاني:تصنيف و خصائص مجمع الشركات	17
المطلب الثالث:طرق و دوافع تشكل مجمع الشركات	21
المطلب الرابع:مزايا و عيوب مجمع الشركات	27
المبحث الثاني:عموميات حول تقنية التجميع المحاسبي	31
المطلب الاول:مفهوم التجميع المحاسبي و أهدافه	31
المطلب الثاني:أنواع التجميع المحاسبي و كيفية تجميع المعطيات المحاسبية	35
المطلب الثالث:تنظيم عملية التجميع المحاسبي و قواعد إجراءه	38
المطلب الرابع:النظريات المفسرة لعملية التجميع المحاسبي و أهميته	40
الخلاصة	44
الفصل الثاني:التجميع و التوحيد المحاسبي وفق ونظام SCF و المعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS	45

تمهيد	46
المبحث الاول:معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقرير المالية الدولية الخاصة بالتجميع المحاسبي	47
المطلب الاول:معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالقوائم المالية المجمعة	47
المطلب الثاني:معايير المحاسبة و التقارير المالية الدولية الخاصة بالتجميع المحاسبي	50
المطلب الثالث:الروابط المختلفة بين معايير التجميع المحاسبي	56
المبحث الثاني:التجميع المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF	58
المطلب الاول:القوائم المالية المجمعة حسب نظام SCF	58
المطلب الثاني:الاطار التشريعي لإعداد القوائم المالية المجمعة وفق نظام SCF	62
المطلب الثالث:محيط التجميع المحاسبي	63
المطلب الرابع:أساليب التجميع المحاسبي	67
المبحث الثالث:الإجراءات العملياتية للتجميع المحاسبي وفق نظام المحاسبي المالي SCF	69
المطلب الاول:أعمال ما قبل التوحيد	69
المطلب الثاني:أعمال التوحيد	81
المطلب الثالث:تقديم القوائم المالية المجمعة النهائية	91
الخلاصة	95
الفصل الثالث:التجميع المحاسبي في مجمع اتصالات الجزائر	96
تمهيد	97
المبحث الاول:تقديم عام لمجمع اتصالات الجزائر	98
المطلب الاول:لمحة تاريخية عن مجمع اتصالات الجزائر	98
المطلب الثاني:الهيكل التنظيمي لمجمع اتصالات الجزائر	100
المطلب الثالث:مسؤوليات و واجبات مجمع اتصالات الجزائر	101
المطلب الرابع:تنظيم المحاسبة على مستوى مجمع اتصالات الجزائر	102

المبحث الثاني:أعمال ما قبل التوحيد	104
المطلب الاول:تحديد محيط و أسلوب التجميع المحاسبي	104
المطلب الثاني:مقاربة الحسابات البينية لمجمع اتصالات الجزائر	106
المطلب الثالث:المعالجة المتجانسة	109
المطلب الرابع:تجميع القوائم الفردية لمجمع اتصالات الجزائر	110
المبحث الثالث:أعمال التوحيد وعرض القوائم المالية المجمعة النهائية	114
المطلب الأول:اقصاء العمليات البينية لمجمع اتصالات الجزائر	114
المطلب الثاني:توزيع رؤوس الاموال الخاصة	116
المطلب الثالث:تحويل الحسابات بالعملة الصعبة	116
المطلب الرابع:عرض القوائم المالية المجمعة النهائية	116
الخلاصة	121
الخاتمة	123
قائمة المراجع	127
الملاحق	

قائمة المختصرات

الدلالة باللغة العربية	الرمز	الدلالة بالغة الأجنبية
النظام المحاسبي المالي	SCF	Système Comptable Financier
التقارير المالية الدولية	IFRS	International Financial Reporting Standards
لجنة المعايير المحاسبة الدولية	IASC	Iinternational Accounting Standars Committe
مجلس معايير المحاسبة الدولية	IASB	Iinternational Accounting Standars Board
معايير المحاسبة الدولية	IAS	Iinternational Accounting Standars
لجنة تنظيم المحاسبة	CRC	Comité de la Reglementation Comptable
لجنة التفسيرات الدائمة	SIC	Standards Interpretation Comite

قائمة الجداول

والأشكال

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
(1-1)	دراسة مقارنة بين الشركة الام و الشركة التابعة	13
(2-1)	دراسة مقارنة بين الشركة التابعة والشركة الفرعية	14
(3-1)	اشكال المساهمات بين الشركة الام و الفروع الاخرى للمجمع	16
(1-2)	نوع الرقابة و أساليب التجميع حسب معايير IAS	50
(2-2)	اوجه الاختلاف مابين المعيار IAS27 و المعيار IFRS10.	52
(3-2)	اوجه التشابه مابين المعيار IAS27 و المعيار IFRS10	53
(4-2)	أهم التعديلات من المعيار IAS31 إلى المعيار IFRS11	55
(5-2)	ورقة العمل	61
(6-2)	النصوص التشرعية الخاصة بمحاسبة المجمعات وفق نظام SCF	62
(7-2)	الفرق بين مختلف أنواع الرقابة	66
(8-2)	الفرق بين معدل الرقابة ونسبة المصلحة	67
(9-2)	علاقة أسلوب التجميع المحاسبي بنوع الرقابة	68
(10-2)	اهم حسابات المقاربة	70
(11-2)	عملية التحكيم	72
(12-2)	مختلف انواع عمليات الاقصاء البينية	82
(13-2)	كيفية اقصاء العمليات البينية (حقوق و ديون)	82
(14-2)	تحويل سعر الصرف في عناصر الميزانية حسب سعر الاقفال	89
(15-2)	تحويل سعر الصرف في عناصر حسابات النتائج حسب سعر الاقفال	90
(1-3)	الفروع الداخلة في مجمع اتصالات الجزائر	99
(2-3)	الفروع الداخلة في محيط التجميع	105
(3-3)	أساليب التجميع المحاسبي المطبق على الفرعين ATو ATM	106
(4-3)	الفروقات بين AT و ATS	107
(5-3)	الفروقات بين AT و ATM	108
(6-3)	الفروقات بين ATS و ATM	109
(7-3)	تحديد حقوق الأقلية ATM	110

(3–8)	ميزانية قبل التجميع أصول AT وATS وATM	111
(3–9)	ميزانية قبل التجميع خصوم AT وATS وATM	112
(3–10)	جدول حساب النتائج قبل التجميع AT وATS وATM	113
(3–11)	توزيع رؤوس الأموال الخاصة	116
(3–12)	ميزانية الأصول المجمعة	117
(3–13)	ميزانية الخصوم المجمعة	118
(3–14)	جدول حساب النتائج المجمع	119

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
(1-1)	البنية الهرمية لمجمع الشركات	18
(2-1)	البنية الشعاعية لمجمع الشركات	19
(3-1)	البنية الدائرية لمجمع الشركات	19
(4-1)	البنية المركبة لمجمع الشركات	20
(1-2)	التغيرات الحاصلة في معايير IAS/IFRS للحسابات المجمعة	50
(2-2)	تقييم الرقابة المشتركة حسب المعيار IFRS11	55
(3-2)	مختلف الروابط ما بين معايير التجميع المحاسبي	57
(1-3)	الهيكل التنظيمي لمؤسسة اتصالات الجزائر	100
(2-3)	الهيكل التنظيمي لمديرية المحاسبة	102
(3-3)	محيط التجميع لمجمع إتصالات الجزائر	105

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

رقم	عنوان الملحق
01	فروع اتصالات الجزائر
02	مساهمات مجمع اتصالات الجزائر في الفروع
03	الفروقات بين AT و ATS
04	الفروقات بين AT و ATM
05	الفروقات بين ATS و ATM
06	ميزانية AT قبل التجميع في 2016/12/31
07	ميزانية ATS قبل التجميع في 2016/12/31
08	ميزانية ATM قبل التجميع في 2016/12/31
09	جدول حساب النتائج AT قبل التجميع
10	جدول حساب النتائج ATS قبل التجميع
11	جدول حساب النتائج ATM قبل التجميع

الملخص

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة أهم التقنيات الخاصة بمحاسبة المجمعات و التي تتمثل في التجميع المحاسبي للقوائم المالية ، فعلى مسيري الشركة الأم أن يقدموا قوائم مالية مجمعة نهائية لما تكتسب هذه الأخيرة من أهمية في إعطاء صورة صادقة لوضعية المجمع باعتبارها مخرجات النظام المحاسبي و عنصر فعال في اتخاذ القرار، و قد خصصنا هذه الدراسة لتسليط الضوء على كيفية إعداد و عرض القوائم المالية المجمعة في ظل النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية و توضيح أهم أساليب التجميع المحاسبي و المعالجات المحاسبية التي تتم بين مجمع اتصالات الجزائر و فروعها .

الكلمات المفتاحية:

- مجمع الشركات-التجميع المحاسبي-توحيد الحسابات-IAS/IFRS-SCF-معدل الرقابة-نسبة المصلحة.

Résumer :

Le but de cette étude est de connaitre les technique les plus importantes de comptabilisation des complexes, qui est la compilation comptable des états financiers, les administrateurs de la société mère doivent soumettre des listes financières agrégée finales pour l'importance de ce dernier en donnant une image fidèle de la position du complexe que les extrants du système comptabilité et élément efficace dans la prise de décision.

Nous avons consacré cette étude a mettre en évidence la manière de préparer et de présenter les états financiers collectes dans le cadre du système comptable financier et les normes comptables internationales et de clarifier les méthodes les plus importantes d'agrégation comptable et le traitement comptables qui ont lieu entre le complexe Algérie Télécom et ses filiales.

Mot clé :

- groupe d'entreprise-consolidation comptable-Consolidation des comptes-IAS/IFRS-SCF-Taux de control-Taux d'intérêt.

مقدمة

مقدمة

يشهد العالم احداث متلاحقة في الحقبة الاخيرة في مجال الاقتصاد العالمي كتدفقات في نظام متتبعي الرأسمالية وتطور العلاقات الدولية و التكنولوجيا و انفتاح التجارة العالمية ،كل هذه المستجدات ساعدت على ظهور شركات عالمية وخاصة شركات متعددة الجنسيات التي تتكون من الشركة الام و الشركات التابعة و التي يطلق عليها مصطلح مجمع الشركات التي تعمل غالبا في مجال واحد وعلى مستوى دولي متقدم وذلك كمحاولة لاستمرار المتنافسين داخل السوق ،وبرغم من اعتبار هذه الاخيرة ظاهرة اقتصادية قديمة وليست وليدة الساعة لكن زاد الاهتمام بها في الوقت الحاضر نظرا لقدرتها على الصمود في سوق يمتاز بالمنافسة الكبيرة في ظل التطورات الاقتصادية السريعة على مستوى العالم وكذا لمدى اهمية المعلومات التي تقدمها هذه المجمعات.

كان لظهور ما يسمى بمجمع الشركات اثر واضح على المجال المحاسبي في العالم وذلك من خلال البحث على تقنية مناسبة تمكن المحاسبين و المهنيين المختصين في هذا المجال في تقديم و ترجمة الصورة الحقيقية لمجمع الشركات ككيان اقتصادي واحد ،ونتيجة لذلك ظهرت تقنية التجميع المحاسبي* التي تقوم على اساس تجميع القوائم المالية للشركة الام كون ان القوائم المالية الفردية للشركة الام غير كافية لإعطاء الصورة الحقيقية للمجمع ،وكان اول نشر للقوائم المالية المجمعة في الو.م.ا اواخر القرن 18 ،و استمر الاهتمام بهذه التقانية نتيجة التطورات الحاصلة في معايير المحاسبة الدولية الخاصة بتجميع الحسابات الصادرة من قبل لجنة IASC سابقا ومعايير المحاسبة الدولية IASB في الوقت الحالي وذلك بما يخدم مصالح ذوي الاطراف في صدق وشفافية القوائم المالية المجمعة.

ومع انتشار المجمعات حول العالم بدرجة متفاوة وتشابك المصالح بين الاطراف ادى بمجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار عدة معايير خاصة بالحسابات المجمعة التي تعمل على تحديد مختلف المفاهيم و الطرق المحاسبية المرتبطة بعرض المعلومات و الافصاح عنها في القوائم المالية المجمعة او الموحدة و المتمثلة في (IAS27/IAS28/IAS31) لكن هذا الوضع لم يدم كثيرا ويعود ذلك لاكتشاف سلبيات هذه المعايير والتي كانت نتائجها عدم تلبية احتياجات ذوي المصالح لان تقنية التجميع المحاسبي تعتبر اداة للتسيير حيث تساعد على قياس مدى فعالية تطبيق استراتجية الشركة الام وهذا غير

* مصطلاح التجميع المحاسبي ملائم اكثر للتعبير عن تقنية التجميع لأنها ترتكز على تجميع المبالغ وهذا يتشابه مع مصطلح التوحيد المحاسبي الذي إنبثق عنه معايير المحاسبة الدولية IFRS/IAS ،أما مصطلح التوحيد مناسب أكثر للتعبير على دلالة عملية التجميع المحاسبي بحيث يعبر أكثر عن تلك العمليات المتعلقة بضرورة توحيد و تجانس الطرق المحاسبية لتحقيق الهدف من عملية التجميع.

ممكن إلا اذا كانت المعطيات دقيقة و واضحة ،ثم تم اعادة النظر في هذه المعايير وذلك بتعديل المعيارين (IAS27/ IAS28/) وإلغاء المعيار (IAS31) ونشر معايير تقارير مالية دولية جديدة المتمثلة في (IFRS12/ IFRS10/IFRS11) وتم الالزام بتطبيقها ابتداء من الفاتح من جانفي 2013.

يعتبر موضوع التجميع المحاسبي من اهم المسائل التى تواجه المؤسسة الام و المؤسسات التابعة لها لتحضير قوائمها او حساباتها المالية المجمعة وهذا نظرا للغموض الذي ينتاب الكثير من المفاهيم و التعقيدات في تحديد مفهوم والأساليب الملائمة لتجميع والتى تخدم مصالح الكيان ككل سواء المساهمين ذوي الاكثرية او ذوي الاقلية في اتخاذ القرارات خاصة الاستثمارية منها ،اذ يجب على متخذي القرارات الالمام الجيد بنظام المعلومات المحاسبي خاصة المتعلق بالمجمعات لأنه يختلف عن النظام المحاسبي المتعلق بالشركات الفردية التى تعتبر جزء من المجمع فمعلومات هذه الاخيرة لا تعكس نهائيا حقيقة المجمع و الصورة الصادقة له.

اما على المستوى الوطني فمن الناحية المحاسبية تطرق المشرع الجزائري الى اجبارية اعداد الحسابات المجمعة منذ نهاية القرن الماضي في العدد 87 من الجريدة الرسمية الموافقة ل 8 ديسمبر 1999 والعدد 91 الموافق ل 22 ديسمبر من نفس السنة ،حيث الاول يحدد كيفية اعداد وتجميع حسابات المجمع والثاني يضمن توافق المخطط الوطني للمحاسبة مع نشاط الشركات القابضة ،ومن الناحية الجبائية فقد تبنت نظاما خاصا بمجمع الشركات منذ صدور قانون المالية 1997.

اما محاسبيا زاد الاهتمام بموضوع مجمع الشركات من خلال ما جاءت به معايير المحاسبة الدولية التى تهدف الى اجاد لغة موحدة بين مختلف الشركات مهما كان موطنها او مكان تواجدها والجزائر على غرار باقي الدول ومحاولة منها ان توافق بين جذب الاستثمار الاجنبي المباشر من جهة و حماية مؤسساتها و اقتصادها من جهة اخرى ،قامت باستحداث النظام المحاسبي المالي الذي يستمد مبادئه من المرجع المحاسبي الدولي ،و الذي تم تفعيله في الشركات الجزائرية في بداية جانفي 2010 بغية تلبية متطلبات مستخدميها وكذا جعل البيانات المالية اكثر واقعية والتكيف مع متطلبات الافصاح الدولية من جهة اخرى ،حيث استطاعت الجزائر ان تشكل في الساحة الاقتصادية مجمعات شركات ذات اهمية بالغة ومن بينها مجمع اتصالات الجزائر الذي يعتبر من الشركات الوطنية الاولى التى اخذت بعين الاعتبار متطلبات السوق الجزائرية حيث تبنت استراتيجية اقتصادية تجعلها اكثر تنافسية في الاسواق المحلية و الاسواق العالمية فأصبح لها تنظيم محكم ووفق مواصفات الشركات الدولية.

1. الإشكالية الرئيسية

ولتوضيح و التعمق في موضوع التجميع المحاسبي و ما مدى اهميته في اعداد القوائم المالية المجمعة تم صياغة الاشكالية الرئيسية على النحو التالي :

كيف تتم عملية تجميع الحسابات على ضوء المعايير المحاسبة الدولية و النظام المحاسبي المالي و ما واقع تطبيق أليياتها في مجمع اتصالات الجزائر ؟

2. الأسئلة الفرعية

انطلاقا من الاشكالية الرئيسية تطرح الاسئلة الفرعية التالية :

- ما هية مجمع الشركات و التجميع المحاسبي ؟
- ما هي الاليات و القوانين التجميع المحاسبي لمجمع الشركات ؟
- كيف يتم اعداد القوائم المالية المجمعة ؟
- كيف يعالج مجمع إتصالات الجزائر قوائمه المالية المجمعة ؟

3. الفرضيات

للإجابة على الاشكالية الرئيسية و الاسئلة الفرعية تم الاعتماد على الفرضيات التالية :

- مجمع الشركات عبارة عن مجموعة من الشركات لكل منه شخصيتها المعنوية.
- الرجوع الى معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS ضرورة حتمية في اعداد القوائم المالية المجمعة.
- يتم اعداد و عرض القوائم المالية المجمعة وفق قواعد و معايير متعارف عليها مسبقا.
- تتم معالجة القوائم المالية المجمعة في شركة اتصالات الجزائر وفق نظام SCF عن طريق اتباع التنظيمات والتقنيات الخاصة بعملية التجميع المحاسبي.

4. حدود الدراسة

تمثلت حدود الدراسة في الحدود المكانية و الزمنية و هي كما يلي:

- **الحدود المكانية:** تمت الدراسة على مستوى مجمع اتصالات الجزائر "مؤسسة اتصالات الجزائر الأم"

- **الحدود الزمنية:** تتمثل في دراسة القوائم المالية الفردية و المجمعة لسنة (2015-2016)و معايير المحاسبة الدولية قبل وبعد التعديل الذي طرا عليها و فترة ادماج موضوع مجمع الشركات سنة 1999 في الجزائر و تراوحت فترة تربصنا من نهاية جانفي 2019 إلى غاية بداية شهر أفريل2019.

5. منهج الدراسة

اعتمد في دراستنا على المنهج الوصفي و التحليلي حيث تم استعمال المنهج الوصفي من خلال استعراضنا الاراء المختلفة حول المفاهيم العامة للتجميع المحاسبي ومراحل اعداد القوائم المالية المجمعة و تم اتباع المنهج التحليلي في الدراسة الميدانية لتحليل النتائج المحققة.

6. اهمية الدراسة

تكمن اهمية الدراسة في الدور الكبير الذي يلعبه مجمع الشركات من خلال توسيع حجم النشاط الاقتصادي وجلب المستثمرين اجانب وتحريك عجلة الاقتصاد الوطني ،كل هذا يتطلب وجود نظام فعال يساهم في اعداد قوائم مالية مجمعة تتماشى مع المعايير الدولية وتكمن مستخدمها من اتخاذ قرارات رشيدة ،و هذا ما يترجم تسارع الجزائر في تقديم تحفيزات مهمة لهذا التنظيم لتكثيف الاندماج بين الشركات و تنمية التجارة الخارجية.

7. مبررات اختيار الموضوع

هناك عدة اسباب ادت الى اختيار موضوع البحث:

- الرغبة الذاتية في البحث في هذا الموضوع والارتباط الوثيق بتخصص المحاسبة و المراجعة.
- محاولة فهم النظام المحاسبي المالي و كيفية اعداد القوائم المالية المجمعة و مقارنته بالمعايير المحاسبة الدولية.
- قلة توفر المراجع التى تناولت هذا الموضوع في جامعتنا.

8. اهداف الدراسة

يسعى هذا الموضوع للوصول الى مجموعة من الاهداف يمكن تلخيصها فيما يلي:

- التعرف على اهم ما تضمنته المعايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي.
- ترسيخ المعرفة النظرية والتطبيقية في كيفية اعداد القوائم المالية المجمعة و تنمية القدرة المعرفية في هذا المجال.

- معرفة اهم الاجراءات العملية الخاصة بالنظام المحاسبي لمجمع الشركات و كيفية تكونه.

9. الدراسات السابقة

- دراسة زرموت خالد سنة 2010-2011 ،رسالة ماجستير "ادماج الحسابات في ظل تطبيق نظام SCF الجديد في الجزائر"،اذ تناولت هذه الدراسة واقع الحسابات المجمعة في الجزائر وسيرورة الحسابات وكيفية معالجة الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي و التي تهدف الى التطرق لنظام ادملج الحسابات ومنهجية تطبيقها في المجمعات، ومن اهم النتائج المتوصل اليها ان التجميع المحاسبي ظاهرة حديثة في الجزائر وان واقع الاقتصادي الجزائري والذي اغلب مؤسساته غير مسعرة في البورصة أدى الى التقليل من قيمة القوائم المالية المجمعة.
- دراسة مقدمي احمد سنة 2005-2006،اطروحة دكتوراه "النظام المحاسبي و الجبائي لمجمع الشركات ،اذ تناولت هذه الدراسة الجانب المحاسبي و الجبائي لمجمع الشركات في الجزائر من خلال عرض عموميات حول المجمع و نظامه المحاسبي و الجبائي من خلال تقديم دراسة ميدانية في مجمع صيدال و التى تهدف الى الإحاطة بالنظام المحاسبي و الجبائي و التعرف على كيفية ادماج الحسابات وفق هذين النظامين ،و من اهم النتائج المتوصل إليها ان هناك ضعف في النصوص التشريعية المتعلقة بالتجميع المحاسبي اما بالنسبة للجانب الجبائي فإن المجمع يحضى بامتيازات محفزة.
- دراسة الطيب مداني سنة 2014-2015 ،رسالة ماجستير ،"القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS"،إذ تناولت هذه الدراسة إدراج مختلف المفاهيم المتعلقة بالتجميع والقوائم المالية المجمعة من خلال اهم ما جاءت به معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي الجديد و المتعلقة بأسس و قوانين تجميع الحسابات و ذلك بإسقاط دراسة ميدانية بمجمع ENSP و من اهم النتائج المتوصل إليها أن النظام المحاسبي المالي غير كافي في اعداد و عرض القوائم المالية المجمعة بل من الضروري الرجوع الى النصوص التشريعية التي جاءت بها معايير المحاسبة الدولية.

10. مساهمة الباحث

نساهم من خلال هذا البحث في توضيح ضرورة معرفة على اي أساس يتم تجميع الحسابات و ماهي المعايير التي يجب الإلمام بها دوليا و وطنيا ،و ذلك لمعرفة مدى تماشي نظام SCF مع المعايير الدولية خاصة بعد تعديل و صدور معايير

محاسبة دولية جديدة في سنة 2013 بحيث اسقطنا ذلك على المؤسسة الأم لمجمع اتصالات الجزائر المدرجة في السوق المالي منذ بداية سنة 2003.

11.هيكل الدراسة

من اجل الإلمام و الإحاطة بمختلف حيثيات الموضوع و تحليل ابعاده و الاجابة عن الاشكالية الرئيسية المطروحة تم تقسيم البحث الى ثالثة فصول ،و ذلك بالاعتماد على جانبين احدهما نظري و الأخر تطبيقي ،حيث في الجانب النظري تم تقسيمه الى فصلين الفصل الأول يتمحور حول الاسس النظرية لمجمع الشركات وفيه اهم المفاهيم المبدئية التي تخص المجمعات من ناحية التجمع المحاسبي ،و خصصنا الفصل الثاني حول معايير المحاسبة الدولية الخاصة بتجميع الحسابات و كذا اساليب التجميع المحاسبي وفق منظور نظام المحاسبي المالي حيث تناولنا فيه اهم ما جاءت به معايير المحاسبة الدولية و إبراز أساليب التجميع المحاسبي و أهم أعمال التجميع وفق منظور النظام المحاسبي المالي ،أما بالنسبة للجانب التطبيقي الذي أسقطنا فيه الجانب النظري على أرض الواقع من خلال تطبق إجراءات التجميع المحاسبي على مجمع اتصالات الجزائر ثم عرض القوائم المالية المجمعة.

الفصل الأول:

الأسس النظرية لمجمع الشركات والتجميع المحاسبي

تمهيد

لقد فرضت العولمة في ظل تكنولوجيا المعلومات تغيرات جوهرية على التعاملات الاقتصادية بصفة عامة وعلى الممارسة المحاسبة بصفة خاصة ،ومن بين أهم القضايا التي طرحت في هذا التطور الحاصل هي عملية التجميع المحاسبي ومجمع الشركات ،حيث ظهرت الشركات العملاقة نتيجة هذه التحولات من خلال عمليات توحيد الاعمال و اندماج الشركات ...الخ ،إن ظاهرة التجميع ظاهرة معاصرة تبين توجه الاقتصاد العالمي الذي يتطلب معلومات مالية شفافة تمكن مستخدمها من الاستفادة منها في اتخاذ القرارات المناسبة وفق المعلومات المالية المتاحة ،فقد اقتضت الضرورة على ان تتواكب المحاسبة مع ثروة المعلومات والتكنولوجيا وأن تتناسب مع هذا النوع من الشركات وهذا ما يسمح بإيجاد تقنيات فعالة في الميدان المحاسبي تتمثل في تقنيات و أسس التجميع المحاسبي للمجمعات.

اما على المستوى الوطني تعرف الجزائر مرحلة انتقالية ،فهي في خضم اصلاحات عديدة الجوانب لإحلال التوازنات الاقتصادية والمالية وتحقيق التنمية الشاملة عن طريق تحفيز الشركات العالمية بفتح شركات تابعة أو فروع لها فيها ،وهو ما يعرف بالاستثمار الدولي المباشر أو عن طريق تشجيع تكوين مجمعات لشركات محلية تقوم بإنشاء مشاريع ذات المردودية الاقتصادية وهذا على غرار الدول المتقدمة.

وعلى هذا الأساس سنتناول أهم الجوانب النظرية المتعلقة بالتجميع المحاسبي في هذا الفصل وفق ما يلي :

– المبحث الأول : عموميات حول مجمع الشركات؛

– المبحث الثاني :عموميات حول تقنية التجميع المحاسبي؛

المبحث الأول : عموميات حول مجمع الشركات

يرتبط ظهور مجمع الشركات من الناحية التاريخية بتطور الشركات نتيجة للتوسع الاقتصادي وتوفر الانتاجية في أسواق مختلفة ،سواء كانت وطنية أم أجنبية إن هذا الاخير جعل مسرى الشركات أمام خيارين إما الحفاظ على الوحدة القانونية للشركة وإنشاء فروع او إنشاء شركات تابعة متخصصة تتمتع بشخصية معنوية مستقلة غير أنها مراقبة من طرف الشركة الأم ،من خلال الخيار الأخير برزت ظاهرة مجمع الشركات والتي أصبحت تتحكم في الاقتصاديات العالمية وهذا ما جعلنا نسلط الضوء على هذا التنظيم من خلال دراستنا في هذا المبحث الذي تناولنا فيه بلورة مفهوم مجمع الشركات من مختلف الجوانب و ما هي خصائصه والدوافع التي تحفز على إنشائه.

المطلب الأول : مفهوم مجمع الشركات ومكوناته

لعبت المجمعات دورا هاما في النهوض بالاقتصاديات الوطنية سواء بالنسبة للشركات متعددة الجنسيات أو الشركات الوطنية ومن خلال هذا الأخير سنحاول استعراض أهم المفاهيم التي تتميز بها مجمع الشركات و ما هي أهم مكوناته.

1. مفهوم مجمع الشركات

سنستعرض لمحة تاريخية عن بداية ظهور البوادر الاولي لمجمع الشركات و مفهومه .

1.1. لمحة تاريخية

إن بداية ظهور المجمعات كانت أواخر القرن 19،وظهرت حسب Brigha Ehrhardt في سنة 1989 ،عندما أصبحت **نيوجرسي** أول ولاية تسمح بتحديد قانون يعطي الحق للشركات التي سيتم تشكيلها لغرض وحيد وهو امتلاك أسهم الشركات الأخرى ،وقد تم تسميتها من طرف الكاتب بالشركة القابضة والتي تلائم الشركات التجارية بسهولة لنسخ الروابط بين الشركات من خلال المشاركة في العلاقات ،التبعية المناسبة ،المساعدة الذاتية ،السيطرة والتضامن [1]، أما في أوروبا فكانت انطلاقتها الحقيقية في فترة الستينيات وكان السبب وراء ظهورها ضغط الشركات الأمريكية والتي شكلت مجمعات حول العالم ،أدى هذا إلى تخوف الدول الأوروبية مما ألزمها بإعادة تنظيم صفوفها لتجنب التهميش سواء من خلال عمليات الدمج وفقا **لمؤتمر الأمم المتحدة والتجارة والتنمية** وذلك لتركيز الشركات من خلال التكامل

[1] Eugene Brigham and Michel Ehrhart ,Financial management :Theory and practice ,13th édition ,cengage learning édition ,USA ,2010 ,p 860.

الرأسي لشركات العاملة في نفس العملية الانتاجية أو التوزيعية أو الاندماج الأفقي والذي يهدف إلى توسيع نفوذ السوق أو اندماج تكتل معين.[1]

أما في الجزائر فظهور ما يسمى بمجمع الشركات ليس وليد الساعة وهذا يظهر من خلال تطرق المشرع الجزائري لمجمع الشركات التابعة من خلال المادة 729 من الامر رقم 75-59 المؤرخ في 26-09-1975[2] ،ولكن فرض هذا الأخير كان حديث النشأة ،وذلك من خلال الأمر رقم 96-27 المؤرخ في 09-12-1996،والمتضمن مفهوم الرقابة والشركات الملزمة بتقديم الحسابات المجمعة ،وهذا في المادة 732 مكرر 3 ،حيث تلتزم الشركات التي تلجأ علنا للادخار أو المسعرة في البورصة بإعداد حسابات مجمعة ونشرها كما هو محدد في المادة 732 مكرر 4 ،لما تم نشر قرار مؤرخ في أكتوبر 1999*،والذي يحدد كيفية إعداد وتجميع الحسابات وأساليب التجميع ومجال تطبيقها كذلك إقصاء الشركات من التجميع وتواريخ الإقفال ومحتوى القوائم المجمعة ،لما صاحبه قرار مؤرخ في 22-12-1999* يتضمن فتح حسابات خاصة بمجمع الشركات وإعطاء تفسيرات على بعض الحسابات مع تقديم جداول خاصة بالقوائم المجمعة.

2.1. مفهوم المجمع

لقد تنوعت وتعددت المفاهيم الخاصة بالمجمعات ،حيث لا يمكن اعطاء تعريف شامل للمجمع وذلك باعتباره كيان يختلف تكوينه ،أسلوبه وتنظيمه من دولة لأخرى ،كما أن مختلف التشريعات لم تتفق على تعريف موحد له وانطلاقا من هذا سنحاول طرح بعض المفاهيم العامة لمجمع الشركات الأكثر تداولا:

تطلق تسمية مجمع الشركات على مجموعة متكون من عدة شركات،كل واحدة منها تتمتع بالشخصية المعنوية المستقلة بها ،و تجمع فيما بينهما روابط مختلفة حتى تجعل كل واحدة منها تدعى **الشركة الأم** التي تمتلك الشركات الأخرى تحت سيطرتها وتمارس عليها رقابة محدثتا بذلك مركزية اتخاذ القرار فعندما تكون شركة تسيطر على شركة أخرى أو عدة شركات وتجمعها بإدارة موحدة للشركة مسيطرة فهي تشكل مجمع شركات.

---

[1] شنوف حمزة ،قياس مدى استجابة القوائم المالية المجمعة المعدة وفق SCF للمعايير محاسبة دولية وانعكاسات تطبيقها على نتائج التحليل المالي ،دراسة حالة مجمع صيدال ،أطروحة لنيل شهادة دكتوراه ،تخصص مالية ومحاسبة ،كلية العلوم الاقتصادية ،جامعة ورقلة ،2016-2017 ،ص 4.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة في 19 مارس 1975 ،العدد 101 ،ص 1306.

* الجريدة الرسمية رقم 87 المؤرخة في 30 شعبان 1420 هـ قرار مؤرخ في 29 أكتوبر 1999.

* الجريدة الرسمية رقم 91 المؤرخة في 14 رمضان 1420 هـ قرار مؤرخ في 22 ديسمبر 1999.

و في تعريف اخر ان مجمع الشركات هو عبارة عن مجموعة اقتصادية وتشريعية مكونة من الشركة الأم و شركات تابعة لها ومع وجود 3 خصائص تجمعهم:[1]

- وجود ذمم و شخصيات تابعة تشريعية مختلفة خاصة بكل شركة تابعة.
- تبعية الشركات التابعة للشركة الأم عن طريق وجود تقنيات المراقبة.
- الطابع المالي للروابط بين الشركات رابطة تسمى مساهمة.

ويعرف مجمع الشركات حسب المعيار IFRS/03 على أنه هو عملية ضم مؤسسات منفصلة معا في مؤسسة واحدة تحصل على سيطرة واحدة أو أكثر من طرف عدة مؤسسات.[2]

منه نستنتج أنه لا يمكننا اعطاء تعريف جامع وشامل للمجمع باعتباره كيان يختلف أسلوبه من بلد الى أخر وفي ضل غياب تشريع موحد يجعل هذه التعريفات لا يشمل كل الحالات ،ولا ينطبق على كافة دول العالم ولا يمكن أن ينطبق على كل أنواع مجمع الشركات داخل دولة واحدة أو منظمة موحدة ،أي أن أحكام التشريعات لمختلف القطاعات تعالج هذا الموضوع بطريقة مختلفة ،وهذا الأخير يقودونا الى التطرق الى مفهوم المجمعات من وجهات نظر ومداخل أخرى وهي:

1.2.1.المدخل الاقتصادي

حسب المدخل الاقتصادي يتجلى المجمع في مجموع العلاقات و الترابطات المتينة أو الأقل متانة ويمكن أن تؤسس عن طريق:

- انتماء كلي مثل الوحدات.
- استقلالية في الحقوق مثل الفروع.
- ارتباطات قانونية مثل المساهمات.

في هذه الحالة من الارتباطات تؤكد التبعية ألاقتصادية فالمجمع له خاصية سلطة وحدة القرار الأحادية والمرتبطة بمفهوم السلطة المطبقة على الشركات التابعة ،حيث أن المدخل الاقتصادي يرتكز أساسا على الهدف الاقتصادي الأساسي

[1] مقدمي احمد ،النظام المحاسبي والجبائي لمجمع الشركات،دراسة حالة مجمع صيدال ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستر في العلوم الاقتصادية ،تخصص: التحليل اقتصادي ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسير ،الجزائر ،2005-2006 ،ص 43.

[2] Robert Obert ,fusion-consolidation en 25 fiches ,2éme édition ,édition Francis Lefebvre ,Paris , 2011 ,p 01.

للمؤسسة المتمثل في الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة بهدف تعظيم الربح بأقل تكلفة ،فمجمع الشركات يقوم على استراتجيات مالية وصناعية وتكنولوجيا متكاملة تضعها المؤسسة الأم وتطبقها على مختلف المؤسسات داخل المجمع ،و تجدر الاشارة الي ان هذا الطرح يختلف من دولة الي اخرى وذلك بما يتوافق مع اهداف و سياسة كل دولة وما من شأنه توجيه مجمع الشركات وضبطها.[1]

2.2.1.المدخل القانوني

نتناول فيه اهم القوانين التشريعية والجبائية المتداولة في الجزائر :

- **قانون التشريع الجزائري:** إن المتتبع لنصوص التشريع الجزائري خاصة في القانون التجاري فيما يتعلق بالشركات تجارية، نجد أن المجمع غير معترف به في تشريعات القرن الماضي نظرا لعدم امتلاكه للشخصية معنوية لكن نص عليه في الفصل الرابع المتعلق بالأحكام المشتركة الخاصة بالشركات تجارية ذات شخصية معنوية في القسم الثاني بعنوان الشركات التابعة ،المساهمات والشركات المراقبة (الأمر رقم 96-27 المؤرخ في 09-12-1996)[2]، وفيما بعد اهتم القانون التجاري أكثر بمفاهيم الفروع ،المساهمات والمؤسسات المراقبة ،ولم يهتم صراحة عن مفهوم المجمع.

يعرف المشرع الجزائري مجمع الشركات علي انه :"يجوز لشخصين معنويين أو أكثر أن يؤسسوا فيما بينهم كتابيا ولفترة محدودة تجمعا ،بتطبيق كل الوسائل الملائمة لتسهيل عملية النشاط الاقتصادي لأعضائها أو تطويره وتحسين نتائج هذا النشاط الاقتصادي وتنميته "[3] ،يحدد عقد مجمع الشركات تنظيم المجمع ويتم إعداده كتابيا وينشر حسب الكيفيات المحددة عن طريق التنظيم ويتضمن لاسيما البيانات الآتية:[4]

- ✓ اسم المجمع.
- ✓ اسم الشركة أو موضوعها والشكل القانوني وعنوان المقر.

[1] مقدمي أحمد،مرجع سبق ذكره ،ص 43.

[2] عريوة رشيد ،الحسابات المجمعة بين نظام SCF و معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS ،دراسة حالة مجمع صيدال لسنة 2016 ،مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير و العلوم التجارية ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ،جامعة المسيلة ،العدد 18 ،2017 ،ص 375.

[3] المادة 796 من المرسوم التشريعي رقم 08/93 المؤرخ في 1993/04/25 من القانون التجاري الجزائري 2007 ،ص 236.

[4] المادة 797 من المرسوم التشريعي رقم 08/93 المؤرخ في 1993/04/25 من القانون التجاري الجزائري 2007 ،ص 237.

- ✓ المدة التي أنشأت من أجلها المجمع.
- ✓ موضوع و عنوان مقر المجمع.

وتتم جميع تعديلات العقد وتنشر حسب شروط العقد نفسه ،ولا تصبح قابلة للاحتجاج بها على الغير ابتداءا من تاريخ الاشهار ،كما يجب أن ينص عقد المجمع كذلك على ما يلي:[1]

- ✓ شروط قبول الأعضاء الجدد وعزلهم.
- ✓ صلاحيات جمعية أعضاء المجمع و كيفية الحل و التصفية.

كما يتمتع المجمع بالشخصية المعنوية وبالأهلية التامة ابتداء من تاريخ تسجيله في السجل التجاري ،كما أن أعضاء المجمع ملزمون بتسديد ديونه وذلك من ثروتهم الخاصة ،وهم متضامنون إلا اذا وجد اتفاق مخالف مع المتعاقدين الآخرين، ولا يجوز لدائني المجمع متابعة تسديد الديون ضد عضو من الأعضاء إلا اذا تم توجيه انذار للمجمع عن طريق وثيقة غير قضائية.

ويسير المجمع شخصا واحدا أو أكثر ،ويمكن أن يعيين الشخص المعنوي قائما بإدارة المجمع مع مراعاة تعيين ممثل دائم يتحمل نفسا المسؤوليات المدنية والجزائية كما لو كان قائما بالإدارة باسمه الخاص ،ويلزم القائم بإدارة المجمع في علاقاته مع الغير ،من خلال كل عمل يدخل في موضوع هذا الأخير ،ويكون كل تحديد للسلطات غير قابلة للاحتجاج به على الغير ،كما يمكن تحويل كل شركة يكون موضوعها متناسبا مع تعريف المجمع السابق الذكر الى مجمع دون أن يؤدي ذلك الى حل أو تأسيس شخص معنوي جديد.[2]

- **قانون الجبائي الجزائري:** ان المجمع من الناحية الجبائية يسمح للشركة المسيطرة السيطرة على الشركات الاخرى التابعة ،سواء كانت هذه السيطرة مباشرة او غير مباشرة او مستمرة.فهذا يخولها بان تصبح الوحيدة المكلفة بالضريبة، باسم المجمع نيابة عن الشركات الأخرى ،كما يتيح لها الفرصة لإجراء المقاصة للأرباح و الخسائر المسجلة بين الشركات

[1] المادة 798 من المرسوم التشريعي رقم 08/93 المؤرخ في 1993/04/25 من القانون التجاري الجزائري 2007 ،ص 237.

[2] نعيجي عبد الكريم ،مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة وجباية مجمع الشركات ،دراسة ميدانية ،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ،تخصص محاسبة ومراقبة التسيير ،كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة تلمسان ،2016-2017 ،ص 110.

وفقا لأحكام المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ،يعرف مجمع الشركات على انه : كل كيان اقتصادي مكون من شركتين او اكثر ذات اسهم مستقلة قانونيا ،تدعى الواحدة منها **الشركة الام** تحكم الاخرى المسماة **الاعضاء** تحت تبعيتها بامتلاكها المباشر بنسبة 90% او اكثر من راس المال الاجتماعي و الذي لا يكون راس مال كليا او جزئيا من طرف هذه الشركات او بنسبة 90% او اكثر من طرف شركة اخري يمكن اخذ طابع الشركة الام.[1]

كذلك يعرف مجمع الشركات من خلال نص المادة 132 مكرر من الجريدة الرسمية رقم 19 على انه كل كيان له مقره أو نشاطه الرئيسي في الاقليم الوطني ويراقب كيان أو عدة كيانات ،يعد وينشر كل سنة الكشوف المالية المدمجة للمجموعة المتآلف من جميع تلك الكيانات.[2]

هنا أشار المشرع الجزائري أن كل شركة ذات مقر أو نشاط عبر التراب الوطني ولها رقابة على الشركات الأخرى مع إلزامية إعداد الكشوفات المالية المدمجة لتلك الشركات فهي مجمع.

ورغم الاعتراف بالمجمع جبائيا ومنحه مجموعة من الامتيازات الجبائية إلا أنه لوحظ عدم اقبال المتعاملين الاقتصاديين على تكوين مجمع شركات أو الانضمام في المجمعات الموجودة ،حيث دام هذا الحال حتى صدور قانون مالية لسنة 2007 تابعة قانون مالية 2008-2009 والذي جاءوا بمجموعة من التدابير التي تهدف الى اعادة بعث مجمع الشركات ومزايا جبائية جديدة وتسهيلات في التكوين و الإنشاء.[3]

3.2.1.المدخل الدولي

يعرف مجلس المعايير المحاسبة الدولية حسب المعيار الدولي رقم IAS 27 القوائم المالية المجمعة والفردية على أن المجمع عبارة عن الشركة القابضة والشركات التابعة لها او الفروع والمقصود بفرع هو كيان أو مؤسسة مراقب من طرف مؤسسة أخرى وهي المؤسسة الأم ،فالفكرة الأساسية التي يستند عليها وجود المجمع هو مفهوم الرقابة اي التحكم.[4]

---

[1] المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشر و الرسوم المماثلة ،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد 85 ،الصادرة في 31 ديسمبر 1996 ،ص 07.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد 19 ،الصادرة في 25 مارس 2009 ،المادة 132 مكرر 2 ،فقرة 1 و 2 ،ص 15.

[3] نعيجي عبد الكريم ،مرجع سبق ذكره ،ص 112.

[4] طارق عبد العال حماد ،دليل المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافق معها : حالات عملية محلولة ،جزء الأول ،الدار الجامعية ،الاسكندرية ،2008 ،ص 447.

أما المرجعية الفرنسية CRC حسب المادة 233-16 من القانون التجاري الفرنسي يعرف المجمع على أنه المؤسسة التي تمارس الرقابة بصفة مطلقة أو بصفة مشتركة على مؤسسة وإدارة أو عدة مؤسسات أخرى أو تمارس تأثير بارز على هذه المؤسسات.[1]

من خلال هذه المفاهيم المقدمة لمجمع الشركات ،نصل لخلاصة بأنها مجموعة من الشركات يطلق عليها الفروع أو الشركات التابعة والتي تحتفظ بشخصيتها المعنوية المستقلة ،وتخضع لشركة أخرى مسيطرة يطلق عليها الشركة الأم أو القابضة بحيث يعود لهذه الاخيرة قرار تحديد السياسات المالية الادارية والتسويقية للمجمع ،مع العلم أن الهدف من انشاء هذه التجمعات هو من أجل مواجهة المنافسة الكبيرة التي تميز بها الاقتصاد العالمي ،وتمكين هذه الشركات من الاستفادة من الخبرات التقنية والتكنولوجية والإدارية والمالية والتجارية لبعضها البعض.

2. مكونات مجمع الشركات

يتمثل مجمع الشركات من الشركة الأم والشركات التابعة الفروع حيث لكل منها شخصيتها المعنوية والمستقلة من باقي الشركات ،ولكن موحدة اقتصاديا عن طريق روابط ممثلة بمساهمات حيث أن الشركة الأم تمارس الرقابة على مجموعة الشركات وبالتالي السيطرة على مختلف القرارات العملياتية والاستثمارية ،ومن خلال المفاهيم السابقة لمجمع الشركات يمكن التطرق الى مختلف مكونات المجمع وفق ما يلي:

1.2. الشركة الأم

تعتبر الشركة الأم قمة هرم المجمع والتي ترتكز عليها وتمارس رقابة على شركات أخرى فرعية وتحول لها كل الصلاحيات المتعلقة باتخاذ القرارات وتعرف الشركة الأم كذلك على أنها الشركة التي تمتلك شركة تابعة أو أكثر ،وتعرف أيضا على أنها البنية القانونية التي تجمع القدرة الاستراتجية فهي تتحكم في النشاط وتضمن المراقبة داخل مجمع.[2]

ومن خلال التعريف السابق يتضح لنا ان الشركة الأم هي المسؤولة عن اصدار القرارات في المجمع ،فهي تلعب دورا هاما من خلال تحكمها في اصدار القرارات الاقتصادية داخل المجمع سواء تعلق الأمر بالعلاقات المجمع التجاري أو

[1] عمورة جمال ،تجميع القوائم المالية باستخدام طريقة تكافؤ وتغيير محيط التجميع حسب فارق اقتناء وفق IAS/IFRS ،مجلة علوم اقتصاد والتسيير والتجارة، كلية علوم اقتصادية وتجارية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر 03 ،العدد 27 ،المجلد 2 ،ص 12 .

[2] ساسي صارة ،الشركة القابضة والشركة الأم والشركة تابعة في قانون تجاري جزائري ،دراسة مقارنة ،مذكرة تكميلية لنيل شهادة الماستر في شعبة الحقوق ،تخصص قانون الأعمال ،كلية الحقوق والعلوم السياسية ،جامعة أم البواقي ،2014/2013 ،ص 9.

نشاطاته المستقبلية ،كما تعتبر المسؤولة على رقابة مختلف الفروع التابعة لها ،وتجدر الاشارة الى أنه في حالة اقتصاد الشركة الأم على الدور المالي فقط ،تسمى الشركة الأم **الشركة القابضة** ،هذه الأخيرة لا تمارس أي نشاط صناعي أو تجاري ويقتصر نشاطها على تسيير المساهمات المالية المتعددة التي تمتلكها في مختلف الشركات.

1.1.2. خصائص الشركة الأم

يمكن ان نختصرها فيما يلي : [1]

- الشركة الأم هي شركة مساهمة تمتلك كامل أسهم شركة مساهمة أخرى يطلق عليها الشركة التابعة عن طريق الشراء وطبقا لإجراءات معينة يحددها القانون.
- تعتبر الشركة شركة أم اذا امتلكت ما لا يقل عن 50% من أسهم مساهمة أخرى وهنا يختلط الأمر مع الشركة القابضة حيث يجوز لهذه الأخيرة أيضا أن تمتلك ما لا يقل عن نصف أسهم شركة مساهمة أخرى.
- وجود الشركة الأم يهدف الى السيطرة على الشركات التابعة ولابد أن تكون هذه السيطرة مستقرة أي أن السيطرة المؤقتة أو المتغيرة لا تنشئ علاقة تبعية بين الشركة الأم والشركة التابعة لها.
- تقوم الشركة الأم بإدارة الشركة التابعة عن طريق لجنة يعينها مجلس ادارة الشركة الأم ،وعلى هذه الشركة التابعة أن تقوم بإعداد الميزانية السنوية للشركة وتقديمها الى الهيئة العامة للشركة الأم.
- الشركة الأم والشركة التابعة تشكل وحدة قانونية و اقتصادية مستقلة كوحدة واحدة فمن خلالها يظهر الوضع الاقتصادي للشركة الأم والنتائج التي حققتها الشركات التابعة ولهذا السبب وجب أن تعد الشركة الأم ميزانية مجمعة للشركات التابعة لها وخاصة المملوكة بالكامل.

2.2.الشركة القابضة

كما أشرنا سابقا في حالة اقتصار الشركة الأم على الجانب المالي فقط هنا تسمى الشركة الأم **الشركة القابضة** فان بحثنا في القوانين الدولية عن تعريف للشركة القابضة نجد بأن التعريف القانوني لها غير موحد لكن يوجد اجماع بأن الشركة القابضة هي شركة تمسك وتدير مساهمات في شركات أخرى.

[1] ساسي صارة ،مرجع سبق ذكره ،ص 18-19.

تعرف الشركة القابضة بأنها عبارة عن شركة تمتلك حصص هامة من رأسمال شركات اخرى تنشط في نفس القطاع ،وتمارس رقابة تنسيق وتوجيه على النشاطات ،وبالمقابل الشركة القابضة تشارك في تمويل شركاتها التابعة بزيادة رأسمالها أو بإقراضها بديون طويلة الأجل ،فالشركة القابضة لها دور التنسيق وتحديد الإستراتيجية العامة للمجمع وتطوير سياسة تقنية وتجارية ومالية موحدة،و إدارة الممتلكات والمساهمات ومراقبة الشركات المقيمة والأجنبية.

اما بالنسبة للقانون الجزائري فهو لم يأتي بتعريف محدد للشركة القابضة ،حيث تبنى المشرع الجزائري مفهوما جديدا وهو الشركة القابضة العمومية بدلا عن صناديق المساهمة (القانون 04-88) ،حيث عرفها بأنها شركة مساهمة عمومية تحوز فيها الدولة رأسمالها كاملا وتشترك فيه الدولة وأشخاص معنويين آخرين تابعين للقانون العام ،كما أن أصول هذه الشركات القابضة العمومية مشكلة أساسا من قيم منقولة ،وتسير هذه الشركات من طرف مجلس مديرين أو مدير عام وحيد تحت مراقبة مجلس مراقبة معينون من طرف الجمعية العامة لمدة 6 سنوات قابلة للتجديد. [1]

ومن خلال هذه التعريف يمكن أن نستنتج الشروط التالية حتى تكون شركة قابضة:[2]

- ✓ أن تكون شركة تجارية.
- ✓ أن توجد شركة تابعة.
- ✓ سيطرة الشركة القابضة على الشركة التابعة شرط استقلالية هذه الاخيرة.

1.2.2. خصائص الشركة القابضة

- تندرج الشركة القابضة في عداد شركات الأموال وعلى وجه الخصوص شركات مساهمة.[3]
- الأسهم التي تمتلكها الشركة القابضة في الشركة التابعة هي من الأسهم التي يمثل أصحابها اعضاء الجمعية الأسهم العامة للمساهمين في الشركات التابعة.
- يتحقق للشركة القابضة عن طريق السيطرة مراقبة ومتابعة أعمال الشركة التابعة لها وتقييم أدائها.[4]
- سيطرة الشركة القابضة على الشركة التابعة قد تكون سيطرة كاملة وقد تكون سيطرة جزئية.

---

[1] ساسي صارة ،مرجع سبق ذكره ،ص 12.

[2] تالي سامية ،هيكلة مجمعات الشركات ،مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر في شعبة الحقوق ،تخصص قانون شركات ،كلية الحقوق والعلوم السياسية ،جامعة ورقلة ،2014-2015 ،ص 15.

[3] سعيد يوسف البستاني وعلي شعلان عواضة ،الوافي في اساسيات التجار و التجارة ،الطبعة الاولى ،منشورات الحلبي الحقوقية ،لبنان ،سنة 2009 ،ص 561.

[4] فوزي محمد سامي ،الشركات التجارية الاحكام العامة والخاصة ،دار الثقافة للنشر والتوزيع ،سنة 2009 ،ص 561.

– يمكن أن تكون الشركة القابضة في بعض الحالات في نفس الوقت شركة تابعة أخرى وفقا لظروف السوق وحالات السيطرة.

– سيطرة الشركة القابضة على الشركات التابعة لا تعني ضمور شخصية الشركة التابعة و انصهارها في شخصية الشركة القابضة وإنما تبقى للشركة التابعة شخصيتها القانونية المستقلة وذمتها.[1]

2.2.2. أنواع الشركة القابضة

تختلف أنواع الشركة القابضة حسب الدور الذي تؤديه ونميز 3 أنواع:

- **الشركة القابضة العائلية** :هي الشركة التي تتكون من أفراد عائلة واحدة ،ولهذا النوع عدة مزايا حيث أنه يسمح بتجميع الورثة من خلال أنه يسمح بشراء سندات الورثة الذين يرغبون في الانسحاب ،بالإضافة إلى أنه يمكن من الحصول على السيولة اللازمة لدفع حقوق التحويل ،للشركة القابضة العائلية غالبا ميزة تشكيل مركز صلب يجمع داخل نفس الهيكل لتجميع سندات الشركة التي يمكن أن تتشتت بين الورثة ،كما يجنب حدوث خسارة كبيرة من السندات التي يمكن أن تؤدي إلى فقدان الرقابة على الشركة التي تقوم بعملية الاستثمار،كما يشكل وسيلة تمكن الورثة الأقلية من متابعة عملية الاستثمار ،حيث أن تأسيس الشركة القابضة يسمح للورثة المكلفين بالإدارة أن يعملوا على امتلاك الرقابة.[2]
- **الشركة القابضة التي يكون هدفها شراء المساهمات** :ان المساهمات الضخمة التي يكون هدفها السيطرة على المشاريع ،غالبا ما تتم عن طريق وساطة عدة شركات قابضة ،تأسس من أجل شراء شركة أخرى ،ويتم ذلك بالتنسيق مع تطبيق النظام الجبائي الخاص بالمساهمات أو نظام التكتل الجبائي ،حيث تسمح بالحصول على الرقابة بمساهمة جبائية محدودة الى أقصى حد ممكن ،كما تسمح بشراء شركة أو مجموعة شركات من دون امتلاك أصول الشركة بالضرورة أما الدائنين المتعاقدين مع الشركة فيتم تعويضهم من الأصول التي تعود للشركة الحائزة.
- **الشركة القابضة المالية** :وهي التي تسمح بتجميع مشاريع تمارس نشاطات في ميادين مختلفة ضمن كيان قانوني موحد ويلعب هذا النوع من الشركات دورا هاما في الحياة الاقتصادية وغالبا ما تكون هذه الشركة مساهمة في

[1] تالي سامية ،مرجع سبق ذكره ،ص 16.

[2] بركات حسينة ،مجمع الشركات في القانون التجاري الجزائري والمقارن ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في القانون الخاص ،تخصص قانون الأعمال ،كلية الحقوق والعلوم السياسية ،جامعة قسنطينة ،2009-2010 ،ص 12.

البورصة حيث تسمح بتوفير الأصول الضرورية بسرعة كبيرة للمساهمات في مجال الأعمال المهمة أو للإغارة على الشركة المستهدفة.[1]

3.2.2. دراسة مقارنة ما بين الشركة الأم و الشركة القابضة

يمكن استخلاص اوجه الشبه و الاختلاف بين كل من الشركة الام و الشركة القابضة كما يلي :

جدول رقم (1-1) : دراسة مقارنة بين الشركة الام و الشركة التابعة.

اوجه الشبه بين الشركة الام و الشركة القابضة	اوجه الاختلاف بين الشركة الام و الشركة القابضة
● الشركة القابضة شركة مساهمة وكذلك الشركة الأم يجب أن تكون على شكل شركة مساهمة. ● يمكن لكل من الشركة القابضة والشركة الأم أن تمتلك على الأقل ما يزيد عن 50% من أسهم شركة أو شركات مساهمة أخرى. ● الغرض الذي ترمي أليه كل من الشركة القابضة والشركة الأم من امتلاكها لغالبية أسهم أو حصص الشركة الأخرى هو الهيمنة والسيطرة المالية و الادارية على الشركات التابعة.	● تستطيع الشركة الأم أن تمتلك كامل أسهم الشركة المساهمة التابعة ،إلا أن الشركة القابضة تستطيع بالإضافة إلى امتلاكها النسبة المشار إليها في الشركة المساهمة أن تتعداها إلى أسهم شركات التوصية بالأسهم وإلى حصص في الشركات ذات المسؤولية المحدودة ولا يجوز ذلك للشركة الأم. ● يجوز للشركة القابضة أن تؤسس شركات تابعة لها تتخذ شكل شركة مساهمة أو شركة ذات مسؤولية محدودة أو شركة توصية بالأسهم. أما بالنسبة للشركة الأم فيمكن لها القيام بتأسيس شركة مساهمة يمكن أن تشتري بقية الأسهم. ● اوجبت بعض القوانين أن تضاف عبارة (**شركة قابضة**) إلى اسم الشركة التي ينطبق عليها هذا الوصف وذلك بذكره في جميع أوراقها وإعلاناتها ،بينما لم يوجب القانون على الشركة الأم أن تضيف هذه العبارة على اسمها. ● تعد الشركة الام ميزانية مجمعة للشركات التابعة لها وخاصة المملوكة لها بالكامل أما بالنسبة للشركة القابضة فيتم ذلك وفقا للأحكام القانونية و التنظيمية المعمول بها. ● تتولى ادارة الشركة التابعة التي اشترت الشركة الأم كامل أسهمها لجنة يعينها مجلس إدارة الشركة الأم وعلى الشركة التابعة إعداد ميزانيتها السنوية ومختلف حساباتها وتقديمها إلى الهيئة العامة للشركة الأم ،أما عن إدارة الشركة التابعة للشركة القابضة فلا تدار من لجنة تعينها الشركة القابضة وإنما تستقل الشركة التابعة بتنظيمها الإداري.

المصدر :من اعداد الطالبتين من خلال ما سبق.

[1] تالي سامية ،مرجع سبق ذكره ،ص 16-17.

3.2 . الشركة التابعة و الفروع

من خلال المفاهيم السابقة للمجمع ،يمكننا استنتاج تعريف للشركة التابعة والتي هي الشركة التي تسيطر عليها من قبل شركة أخرى(الشركة الأم أو القابضة) ،على أن يكون رأسمالها مكتسب على الأقل بنسبة 50% وهو ما يمكن من التحكم في تسيير الإدارة وممارسة الرقابة ،و لا يمنع امتياز الشركة التابعة بشخصية معنوية خاصة بها.[1]

كما تجدر الإشارة الى انه يجب التفرقة بين الشركات التابعة التي تتميز بشخصية معنوية خاصة بها والشركات الفرعية أو المكاتب التي ليس لها شخصية معنوية خاصة بها ،حيث يمكننا أن نعرف الشركة الفرعية على أنها وكالات وفروع ثانوية تختلف عن الشركات التابعة من حيث أنها لا تملك شخصية معنوية تميزها ،و بذلك فهي لا تشكل هياكل قانونية مستقلة ،كما أنها تتمتع بنوع من اللامركزية البسيطة وهذا لضمان سير النشاط و فقط[2] ،حيث أن محاسبة الشركة الفرعية تدرج مباشرة ضمن محاسبة الشركة الأم بصفة مباشرة[3] ،ولتوضيح الفرق أكثر ما بين الشركة التابعة والشركة الفرعية نقوم باستعراض الجدول التالي:

جدول رقم (1-2) : دراسة مقارنة بين الشركة التابعة والشركة الفرعية.

الشركة التابعة	الشركة الفرعية
ـ شخصية قانونية مميزة ومستقلة. دفع الضريبة على الشركات ibs على النتيجة الإجمالية. ـ وجود صفقات قانونية ما بين الشركة الأم والشركة التابعة، لذلك يدفع الرسم على قيمة مضافة TVA على المبيعات. ـ توزيع الأرباح وحسب الرصيد الجبائي وفرض الضريبة على مستوى الشركة الأم. ـ لديها محاسبة خاصة بها.	ـ عدم وجود استقلالية قانونية. ـ عدم فرض الضريبة على الشركات على النتيجة إجمالية وإنما تحول النتيجة على الشركة الأم. ـ عدم وجود صفقات قانونية ما بين الشركة الأم والشركة التابعة لذلك لا يدفع الرسم على القيمة المضافة TVAعلى المبيعات. ـ عدم توزيع النتيجة (أرباح). ـ محاسبتها تتم على مستوى الشركة الأم.

المصدر:من اعداد الطالبتين من خلال ما سبق.

[1] نعيجي عبد الكريم ،مرجع سبق ذكره ،ص 119.
[2] تالي سامية ،مرجع سبق ذكره ،ص 26.
[3] مقدمي احمد ،مرجع سبق ذكره ،ص 11.

4.2 . شركة المساهمة

يقصد بها اكتساب شركة رأسمال شركة أخرى ،فحسب القانون التجاري الجزائري فقد تم التطرق إلي مفهوم المساهمة في المادة 729 الفقرة 02 التي نصت على أنه« ....تعتبر شركة مساهمة في شركة أخرى إذا كان جزء من رأسمال الذي تملكه في هذه الأخيرة يقل عن 50% أو يساويها ».[1]

أما حسب القانون التجاري الفرنسي تعتبر شركة مساهمة في شركة أخرى ،إذا امتلكت فيها نسبة من رأسمال تتراوح ما بين 10% و50%.[2]

إن الهدف من شراء الأسهم في شركة أخرى يهدف إلى إحدى الأمور التالية: [3]

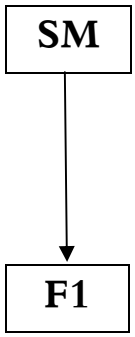
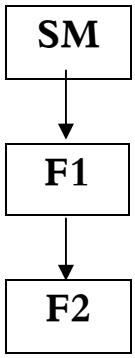
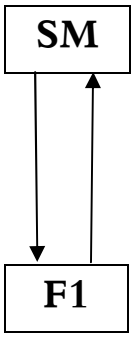
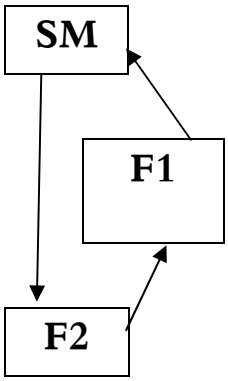
- استثمار رؤوس الأموال وهدفها تحقيق مداخيل أو مجرد توظيف لرؤوس أموال متوفرة لديها.
- المساهمات وهدفها خلق علاقة دائمة مع الشركات التي تم شراء أسهمها والتأثير عليها من أجل تحقيق مصالح معينة من الناحية الاقتصادية.
- المراقبة: وهدفها معرفة ما يجري داخل هذه الشركة وعادة ما تقوم بهذه العملية الشركات منافسة.

[1] الأمر رقم 75- 59 ،المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 ،يتضمن قانون التجاري المعدل والمتمم.
[2] تالي سامية ،مرجع سبق ذكره ،ص 27.
[3] بركات حسينة ،مرجع سبق ذكره ،ص 09.

1.2.4. أشكال المساهمات

تتحدد أشكال المساهمات من خلال علاقات مالية الموجودة بين الشركة أم ومختلف وحداتها نختصرها كمايلي :

جدول رقم (1–3) : اشكال المساهمات بين الشركة الام و الفروع الاخرى للمجمع.

المساهمة المباشرة	المساهمة الغير المباشرة	المساهمة المتبادلة	المساهمة الدائرية
			
وفقا لهذا الشكل من المساهمة عند امتلاك شركة قسط من رأسمال الشركة الأخرى مباشرتا دون شركات وسيطة.	وفقا لهذا الشكل من المساهمات عندما تملك شركة ما قسط من رأسمال شركة وهي بدورها تملك جزء من رأسمال شركة أخرى.	وفقا هذا الشكل من المساهمات عندما كل شركة تساهم في رأسمال الشركة أخرى وتكون هذه الأخيرة هي بدورها مساهمة في رأسمال الشركة الأولى.	وفقا لهذا الشكل من المساهمات ،تكون المساهمة متتابعة في شكل دورة مجموعات شركات تتكون من اكثر من شركتين او اكثر.
مساهمة مباشرة للشركة **SM** في الشركة **F1**.	مساهمة غير مباشرة للشركة **SM** في الشركة **F2** عن طريق الشركة الوسيطة **F1**.	مساهمة مشتركة بين الشركة **SM** و الشركة **F1**.	مساهمة مستديرة بين الشركة **SM** و الشركة **F1** و الشركة **F2**.
لا يمكن للشركة **F1** بان تساهم في رأسمال الشركة **SM** اذا كانت هذه الاخيرة تستحوذ بأكثر من 10% من رأسمال الشركة **F1** ،وفي كل الحالات السابقة فإن تحديد نسبة الفائدة ومعدل الرقابة جد ضروري من أجل اعداد عملية التجميع المحاسبي[1].			

المصدر: من إعداد الطالبتين من خلال ما سبق.

[1] سي محمد الخضر ،الترتيبات القانونية والمحاسبية لمعالجة القوائم المالية المجمعة ،دراسة حالة مجمع سيفيتال بجاية ،مجلة الدراسات مالية والمحاسبية و الادارية ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ،المركز الجامعي بريكة ،الجزائر ،العدد 08 ،2017 ،ص 299–300.

المطلب الثاني: تصنيف وخصائص مجمع الشركات

يوضح تنظيم العلاقات بين الشركات، التي تشكل الوجهة القانونية والمالية ،كما يوضح العلاقات مع المساهمين والذين قد يشاركون في مستويات مختلفة في المجمع.

1.تصنيف مجمع الشركات.

يقصد بها مدى المجموعة حيث تصنف المجمعات حسب نمطين و هما التصنيف حسب الطبيعة و حسب البنية.

1.1. تصنيف مجمع الشركات حسب طبيعتها

حسب هذا التصنيف نميز الأشكال التالية من المجمعات :

1.1.1. المجمعات المؤسساتية:في هذا الشكل من المجمعات ،يكون الغرض الأساسي منه هو تطبيق للمذهب "**في الإتحاد قوة**" ،فالمؤسسات تتجمع فيما بينها لتحقيق أهداف مختلفة أهمها تحقيق الربح بالفعالية وتحقيق الاستمرارية.[1]

2.1.1. المجمعات الصناعية: في هذا الشكل من المجمعات تمارس الشركة الأم نشاط صناعي أو تجاري ويتم تشكيل المجمعات بغرض توسيع النشاطات ويحدث ذلك بإنشاء شركات تابعة أو بشراء شركات موجودة.

3.1.1. المجمعات المالية: تسعى المجمعات في هذا النوع على حيازة المساهمات المالية في شركات أخرى ويقتصر نشاطها على تسيير المالية فقط مثل الشركة القابضة.

4.1.1. المجمعات الشخصية:و هي عبارة على مجموعة الشركات التي تكون فيها وحدة القرارات ناجحة من مسيرين، ترتبط بينهم علاقات شخصية قوية أو عائلية تدفعهم الى التجمع (وجود شخص طبيعي).

5.1.1. المجمعات التعاقدية: يشكل هذا النوع من المجمعات للقيام بعقود مختلفة تربط الشركات ببعضها البعض ولا يتعلق الأمر في هذه الحالة بالحيازة على مساهمات مالية ولكن بتقوية تبعية الشركات.[2]

---

[1] بالعربي نوال ،القوائم المالية المجمعة في ضل SCF، دراسة حالة شركة mostavi ،مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة ماستر في العلوم التجارية ،تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير ،كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير ،جامعة مستغانم ،2014-2015 ،ص 9.

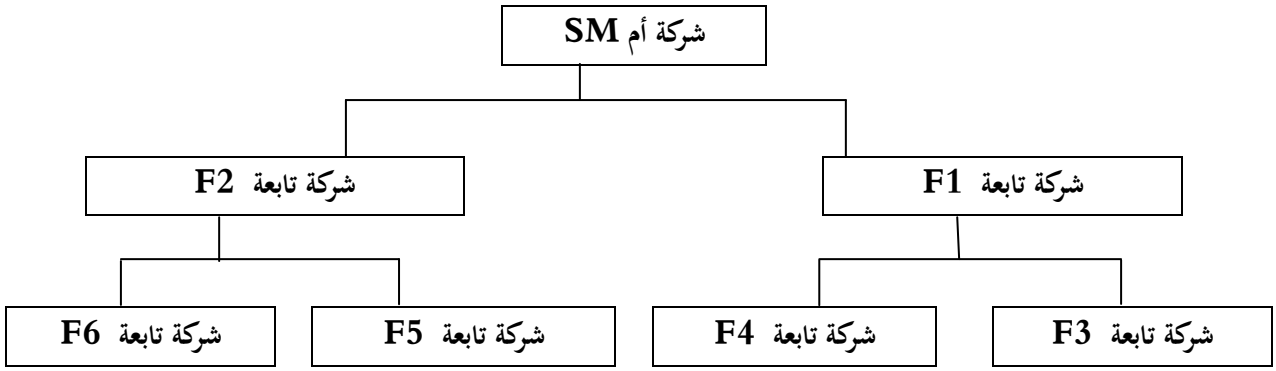
[2] Bruno Bachly et Michel Sion ,Analyse financière des comptes consolides normes IFRS ,2eme édition ,édition DONDO ,Paris ,2009 ,p 05.

2.1. تصنيف مجمع الشركات حسب بنيتها

من بين أهم البنيات المالية لمجمع الشركات نجد الأنواع التالية:

1.2.1. البنية الهرمية: في هذه الحالة تظهر الشركة الأم مثل ملكة مثبتة على قمة هرم الشركات ،وأنها تقوم بالسيطرة المباشرة على عدد من الشركات التابعة لها والتي تكون بدورها لديها مصالح في شركات أخرى ،وتعتبر هذه البنية من أقدم البنيات التي عرفتها المجمعات [1]،ويمكن توضيح ذلك وفق الشكل التالي:

الشكل رقم (1-1): البنية الهرمية لمجمع الشركات.



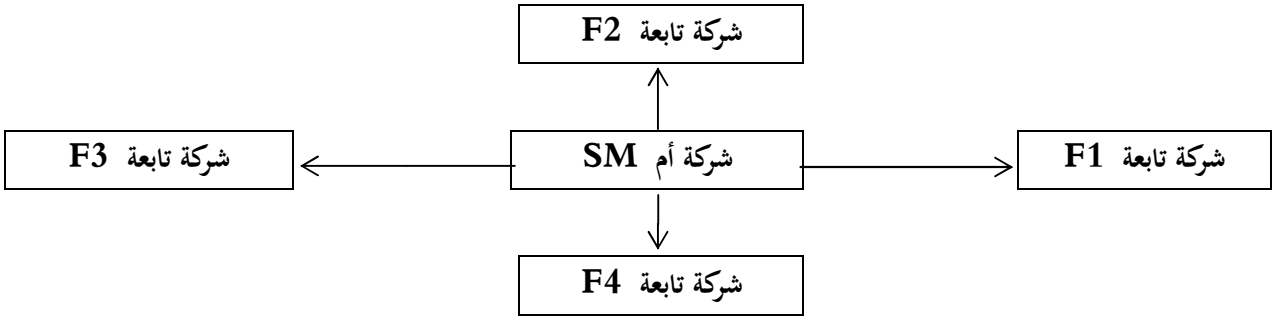
المصدر:من إعداد الطالبتين باعتماد على محاضرات الاستاذ سفير.

2.2.1.البنية الشعاعية:في هذه البنية تمتلك الشركة الأم مساهمات مباشرة في عدد شركات وتمارس عليها رقابة مباشرة ،التي تكون من الناحية المالية معزولة عن بعضها البعض ،حيث أن كل شركة تابعة ليس لها علاقة تربطها بالشركات تابعة الأخرى [2]،ويمكن توضيح ذلك وفق الشكل التالي:

[1] شنوف حمزة ،مرجع سبق ذكره ،ص 8.

[2] Belloula Tayeb ,Droit des sociétés ,1ére édition ,Berti Editions ,Alger ,2006 ,p 124.

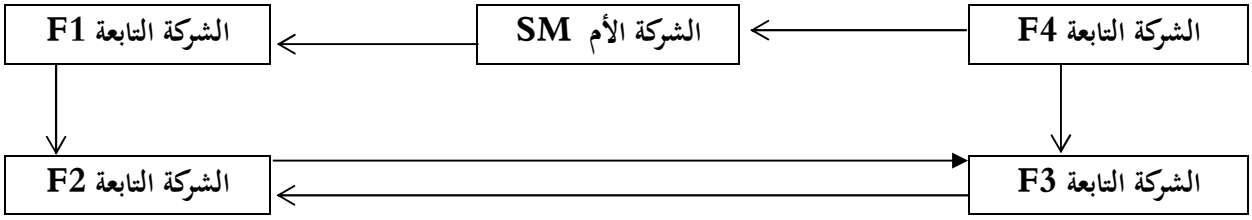
الشكل رقم (1-2) :البنية الشعاعية لمجمع الشركات.



المصدر: :من إعداد الطالبتين باعتماد على محاضرات الاستاذ سفير.

3.2.1.البنية الدائرية: في هذه الحالة تشارك الشركة الأم في رأسمال شركات أخرى، التي بدورها تمتلك كل شركة حصة في رأسمال الشركة الأخرى وبالتالي الشركة الأم تمتلك مساهمات بطريقة غير مباشرة في الشركات[1] ،و يمكن توضيح ذلك وفق الشكل التالي:

الشكل رقم (1-3) : البنية الدائرية لمجمع الشركات.



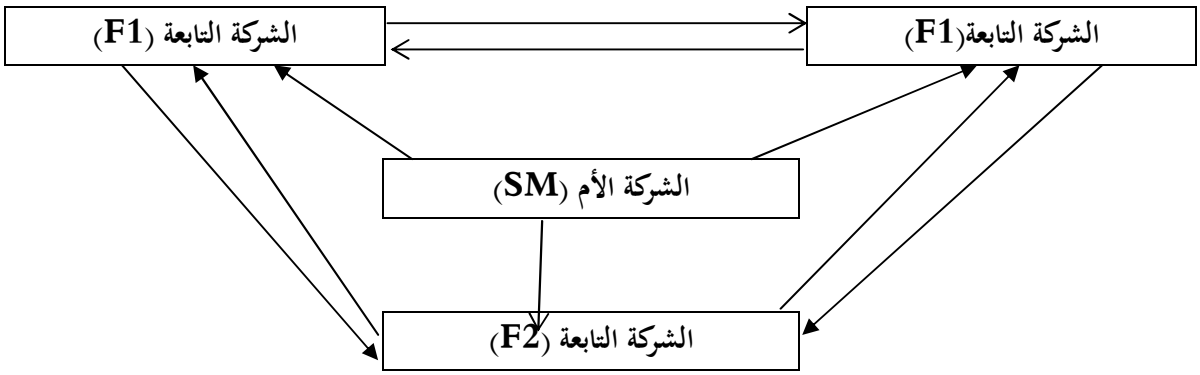
المصدر: :من إعداد الطالبتين باعتماد على محاضرات الاستاذ سفير.

4.2.1.البنية المركبة أو المقعدة: وهذا النوع من البنيات وهو عبارة عن مزيج من الهياكل الهرمية و الشعاعية وأيضا الدائرية[2] ،ويمكن توضيح ذلك وفق الشكل التالي:

[1] شنوف حمزة ،مرجع سبق ذكره ،ص 9.

[2] نفس المرجع أعلاه ،ص 9-10.

الشكل رقم (1-4) : البنية المركبة لمجمع الشركات.



المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد على محاضرات الاستاذ سفير.

2.خصائص مجمع الشركات

من خلال التعاريف السابقة لمجمع الشركات يمكننا أن نستخلص مميزات وخصائص يتمتع بها هذا الأخير ،حيث توجد روابط تبعية خاصة بين الشركات ومن أهم هذه الخصائص نذكر منها يلي:

1.2. الارتباط في مجمع الشركات

ان وحدة القرار التي يرفضها المجمع على الشركات المكونة له تستوجب وجود علاقة تبعية بين الشركة الأم والشركات المختلفة المكونة للمجمع هذه التبعية يمكن أن تأخذ عدة أشكال منها:

1.1.2. التبعية ذات الطابع المالي: تنتج هذه العلاقة التي تربط الشركة الأم (صاحبة القرار) والشركات الأخرى المكونة للمجمع عن طريق امتلاك الشركة الأم بصفة مباشرة لأغلبية حقوق التصويت في الجمعية العامة ،كما أن هذه التبعية تنشأ كذلك بعد امتلاك أكثر من 50% من حقوق التصويت بطريقة مباشرة أو غير مباشرة بواسطة شركة أو أكثر مراقبة وهي في نفس الوقت تراقب شركة أخر.[1]

2.1.2. التبعية ذات الطابع الاداري: تنتج هذه التبعية عن طريق امتلاك أغلبية مقاعد الهيئات الادارية (مجلس الادارة) ،وفي بعض الحالات يتحصل عليها حتى في غياب سلطة الرقابة فمثلا بتوزيع أغلبية الأسهم على

[1] بالعربي نوال ،مرجع سبق ذكره ،ص 12.

الأفراد (أسهم مملوكة من قبل مدخرين صغار هدفهم الوحيد هو الحصول على توظيفات مالية) ،أو بموافقة شريك ليس لديه الرغبة في تحمل مسؤوليات التسيير.[1]

3.1.2. التبعية ذات الطابع التعاقدي: تنتج هذه التبعية عن طريق اتفاقيات مع الشركات (عقود التصرف المطلق الإلزامي) أو اتفاقيات مع بعض المساهمين (اتفاقيات التصويت ،تعيين الأعضاء الاداريين...) هذا النوع من التبعية التعاقدية منتشر كثيرا في ألمانيا كما قد تنتج هذه التبعية عن طريق القوانين التأسيسية لشركة.

4.1.2. التبعية ذات الطابع الاقتصادي: تنتج هذه التبعية في حالة شبه احتكارية للمجمع أو في نشاط المقاول من الباطن لشركة تعمل أساسا في المجمع.[2]

2.2. الاستقلالية في مجمع الشركات

تعتبر الاستقلالية كمبدأ أساسي وضروري لإنشاء المجمعات ،المجمع ليس له شخصية اعتبارية خاصة به ،وهذه الخاصية (استقلالية) تخص كل شركة داخلة في محيط المجمع في حد ذاتها باعتبار أن الشخصية المعنوية شرط أساسي يسمح لها بالانضمام الى المجمع.[3]

ويمكن اختصار النقاط السالفة الذكر في العناصر التالية:

- مبدأ استقلالية الشركات للمجمع.
- مبدأ التبعية الاقتصادية (علاقة التبعية ومركزية الادارة والقرارات).
- مبدأ مصالح المجموعة أي التخلي عن بعض الفرص لصالح المجموعة.
- مبدأ المساهمة أي العلاقة الرابطة في رأسمال.
- مبدأ السيطرة أو الرقابة.[4]
- مبدأ تمتع شركات المجمع بالشخصية المعنوية.
- مبدأ تبعية شركات المجمع للشركة الأم أو الشركة القابضة.[5]

---

[1] بالعربي نوال ،مرجع سبق ذكره ،ص 13.

[2] نفس المرجع أعلاه ،ص 14.

[3] مقدمي أحمد ،مرجع سبق ذكره ،ص 16-17.

[4] عمورة جمال ،مرجع سبق ذكره ،ص 14.

[5] نعيجي عبد الكريم ،مرجع سبق ذكره ،ص 124.

المطلب الثالث: طرق ودوافع تشكل مجمع للشركات

يتم تكوين المجمعات بطرق مختلفة تبرم بين المؤسسات وفي ظل مجموعة من الدوافع و الامتيازات سنحاول من خلال هذا المطلب معرفة مختلف طرق تكوين المجمعات والدوافع المشجعة على إنشائها.

1. طرق تشكل مجمع الشركات

من بين اهم طرق تكوين مجمع الشركات نجد الطرق التالية :

1.1. عن طريق المساهمة

تعرف المساهمة على أنها حيازة جزء من رأس المال في شركة أخرى و تأخذ احد الاشكال التالية

1.1.1.شراء السندات أو الحقوق الاجتماعية : تتحقق تبعية الشركة التابعة للشركة الأم من خلال شراء الثانية سندات الأولى بالقدر الذي يمكنها من تحقيق غرضها وذلك إما بمقابل نقود أو سندات ،ويتم هذا الشراء إما عن طريق البيع بالتراضي لسندات المساهمين الأغلبية ،بحيث أنه إذا تمت عمليات الشراء داخل البورصة فإن تدخل الوسيط في عمليات البورصة يعد إلزامي[1]،أو عن طريق العروض العامة للحيازة من قبل شركة لأسهم شركة أخرى حتى تتمكن من مراقبتها ،أما خارج البورصة فيتم عن طريق التنازل البسيط وذلك من خلال تصرف قانوني من المتنازل لفائدة المتنازل إليه.

2.1.1.الاكتتاب في زيادة رأسمال الشركة: إن رقابة الشركة يمكن أن يتم عن طريق الاكتتاب عند الرفع في رأسمال أو التنازل عن أغلبية الحصص أو الأسهم في هذه الأخيرة ،و هذه التقنية هي الأكثر استخداما في الجزائر بالنسبة للمؤسسات العمومية الاقتصادية [2]،كما أن المشرع الجزائري حصر عمليات المساهمة التي تؤدي إلى تشكل مجمع الشركات على شركات المساهمة فقط.[3]

3.1.1.المساهمة الجزئية في الأصول: هي عملية تحويل جزء من ذمة شركة إلى شركة أخرى بدافع إعادة تنظيم نشاطاتها أو استغلالها ،حيث تساهم من خلالها شركة في عناصر الاصول التي تعود للشركة التابعة (تساهم في

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد 34 ،الصادرة بتاريخ 23 ماي 1993 ،و المتضمن المرسوم التشريعي رقم 93-10 المتعلق ببورصة القيم المنقولة ،المعدل والمتمم بالأمر رقم 03-04 المؤرخ في 17 فيفري 2003.

[2] Belloula Tayeb ,op.cit ,p128.

[3] المادة 687 من القانون التجاري الجزائري ،2007.

تأسيسها أو إذا كانت موجودة مسبقا) ،إن امتلاك أسهم أو حصص نقدا تمكنها من رقابة هذه الشركة و تسمح لها بإنشاء عدة شركات تابعة أو عدة فروع تابعة للنشاط الرئيسي مع إعطائها استقلالها القانوني ،كما يمكن أن تشمل المساهمة الجزئية في الأصول عنصرا أو عدة عناصر مستقلة مثل عقارات أو سندات أو على مجموعة أموال مباشرة ،فالمساهمة الجزئية لها ميزتان أساسيتان هما : تحويل شامل و نظام جبائي أفضل يشمل فرع نشاط كامل و ليس عناصر منعزلة.[1]

2.1. عن طريق الاندماج

وهو عبارة عن جمع منشآت أو مؤسسات أعمال منفصلة في منشأة واحدة معدة للتقارير المالية ،[2] أو قيام أكثر من شركة بالاتفاق على الإنظمام أو الإتحاد الأمر الذي يؤدي إلى بقاء شركة واحدة فقط بدلا من اثنتين أو أكثر قبل الاندماج مع انهاء باقي الشركات وذوبانها في شخصية الشركة الباقية ،هذا و تؤدي الشركات المنتهية عملها بعد الاندماج بأقسام أو قطاعات للشركة الباقية[3]،و يعتمد تحقق الاندماج بين الشركات على توفر الرغبة والإرادة لإتحاد القوى الاقتصادية و وضع الشركات تحت ظل دائرة موحدة ويمكن أن يتم الاندماج من خلال: [4]

1.2.1.الاندماج عن طريق الامتصاص:حيث تمتص شركة شركة أخرى (الشركة المندمجة) وتفقدها شخصيتها المعنوية بينما تحتفظ الشركة الماصة (الشركة الدامجة) بشخصيتها المميزة (الشخصية المعنوية).

2.2.1.الاندماج عن طريق إنشاء شركة جديدة :وهذا من خلال اندماج شركتين أو أكثر مستقلة لتكوين شركة جديدة ،حيث تفقد هذه الشركات شخصيتها المعنوية ،و هناك اندماج بنفس طريقة دون أن تفقد هذه الشركات شخصيتها المعنوية.

3.2.1.الاندماج الذي يعرف بالاندماج الفعلي: حيث رغم غياب التجمع بالمعنى القانوني للشركات إلا أنها تحتفظ بشخصيتها القانونية وتقوم على أساس تعاقدي بتسيير اقتصادي مشترك يتميز بوحدة الإدارة الاقتصادية وبدوامها و كذلك بتعويض أرباح و خسائر شركات المجمع وكذا مسؤولية متضامنة.

---

[1] نعيجي عبد الكريم ،مرجع سبق ذكره ،ص 126.

[2] محمد مطر ،المحاسبة المتقدمة (حالات وتطبيقات عملية في المشاكل المحاسبية المعاصرة) ،الطبعة الثالثة ،دار وائل للنشر ، عمان ،2009 ،ص 10.

[3] Christelle Baratay ,Comptabilité et audit ,4eme édition ,edition GUALINO ,Espagne ,2016 ,p 53.

[4] نعيجي عبد الكريم ،مرجع سبق ذكره ،ص 126.

3.1. عن طريق الانقسام

يقصد بعملية الانقسام قيام الشركة بتقسيم ممتلكاتها لعدة أجزاء أين يتم استخدام هذه الأجزاء المقسمة في تشكيل ذمم مالية لكل شركة جديدة يتم إنشاؤها ويظهر هدف عملية الانقسام يخالف لهدف تجمع الشركات وذلك لأن هذه العملية أساسها تقسيم الشركة إلى شركتين أو أكثر جديدة ،لكن الواقع عكس ذلك لأن الانقسام بصفة عامة يكون لصالح الشركات الموجودة وبالتالي يعود إلى تجمع الشركات.[1]

4.1. عن طريق عقود التعاون بين المؤسسات

تستطيع الشركة أن تتعاون مع شركة أخرى وهذا على أساس تعاقدي دون أن يكون لها صلة مالية تربطها بها ومن بين أهم عقود التعاون ما يلي:[2]

1.4.1.عقود المقاولة من الباطن: يقصد بها تكليف مؤسسة لأخرى بتنفيذ جزء من عقود الإنتاج والخدمات لصالحها، بينما هي تحتفظ من خلال هذه العقود بالمسؤولية الاقتصادية النهائية وبالتالي فالشركة المقاولة من الباطن لا يمكنها أن تتصرف بحرية وإنما تبقى تحت سيطرة الشركة المكلفة لها.

2.4.1.عقود الصناعة بالإشتراك: يتم من خلاله مساهمة مؤسستين أو أكثر في صناعة منتوج أو عدة منتوجات، هذه المنتوجات تتم بصفة عامة إما باستعمال وحدة إنتاج مشتركة أو بالتنظيم العقلاني للمهام ،إن هذه العقود تتم بين المؤسسات بالإضافة إلى عقود أخرى تهدف لتطوير الإنتاجية ومن شأنها أن تكون كتمهيد مسبق لإنشاء علاقات تفوق إطار تعاون بسيط و تهيئ لتجمع المؤسسات.

2. دوافع تشكل مجمع الشركات

نتطرق في هذا العنصر الي بعض الدوافع المشجعة على تبني فكرة انشاء مجمع و يمكن ان نختصرها في دوافع اقتصادية و دوافع مالية و دوافع جبائية .

---

[1] نفس المرجع أعلاه ،ص 127.

[2] كنزة زيتوني،دراسة تحليلية لجباية مجمع الشركات دراسة حالة (الو.م.أ، فرنسا، الجزائر) ،مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية ،تخصص محاسبة جبائية ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر ،2011-2012 ،ص 33.

1.2. الدوافع الاقتصادية

يعتبر تكوين مجمع الشركات الوسيلة الأكثر انتهاجا في التجمع الصناعي لأنها تسمح بتحقيق الامتيازات الاقتصادية التالية:

- تعبئة الوسائل المختلفة والتكميلية التي لا تستطيع مؤسسة بمفردها تعبئتها: مثل تعبئة وسائل التمويل ،حيث للشركة الأم القدرة على التفاوض مع البنوك للحصول على قروض والوسائل التمويلية الأخرى ،و هذا لفائدة الشركات التابعة لها ،و بالتالي فان مجمعات الشركات يمكن أن تحقق نتائج هامة عكس الصغرى فهي تستطيع توظيف وسائل مختلفة و إحلال استثمارات بتكاليف أقل.
- التقليل من شدة المنافسة: بحيث يمكن الاتفاق حسب إستراتيجية مشتركة على تحديد وحصر الشركات المنافسة والمتواجدة في السوق الواحد.
- المصداقية والديمومة: فيمكن للمؤسسات الصغيرة تعزيز مكانتها بالتجمع وذلك بالإشراك مع مؤسسات كبيرة من حيث تمكنها هذه الأخيرة من تثبيت سياسات إستراتيجية وتدعيم قدراتها المالية.
- إقتحام الأسواق: وذلك بعد إختيار البلدان التي تراها مناسبة بحيث أنه خلال التجمع تتمكن الشركات من التعرف على الأجواء السائدة في أسواق هذه البلدان وتوفير ما يناسب ذلك لبيع منتجاتها.
- التحول التكنولوجي وإكتساب الخبرات: وذلك بانتقال التكنولوجيا والمهارة من صاحبها الأصلي (المخترع) إلى المستخدمين لها ،وتسمح في إستراتيجية المؤسسة بالحفاظ وتطوير تنافسية المنتجات.[1]
- تحقيق أهداف الدولة: وذلك بضمان سوق جديدة لتسويق منتجاته ،حيث تبحث البلدان المستضيفة على تدفقات دائمة ،و هذا ما يحفز على إحلال جزء من الانتاج او كله في البلد المستضيف منه تسويق المنتجات في نفس البلد.
- ضمان الأمن: لأن المجمع الذي يملك فروع في مختلف البلدان يكون أقل عرضة للمخاطر التي يتعرض لها كل فرع.
- تحقيق المردودية: وذلك لعدم تساوي تكاليف الإنتاج والقدرة الشرائية من بلد لآخر.[2]

[1] بلعربي نوال ،مرجع سبق ذكره ،ص 16-17.

[2] نعيجي عبد الكريم ،مرجع سبق ذكره ،ص 127.

2.2. الدوافع المالية والقانونية

هناك دوافع مالية و قانونية تحفز و تشجع على تكتل و تجمع الشركات و تتمثل هذه الدوافع في :[1]

- المرونة في التكوين: يسمح تقسيم قطاعات النشاط داخل الكيانات القانونية بتحديد مسؤوليات كل من الشركة الام والشركات الفرعية لها وتعتمد معظم الشركات التي تريد مركزية نشاطاتها الى اختيار التنظيم في شكل مجمع شركات لأن هذا الأخير يسمح بمرونة العمليات المالية لإعادة تنظيم نشاطاته ،كما أشير إلى أن عمليات بيع أو تبادل أسهمه بسيطة و أقل تكلفة خاصة إذا ما استغلت داخل شركة تنتمي للمجمع.
- المراقبة: يقوم مجمع الشركات بالتوسع داخليا عن طريق إنشاء فروع جديدة ،هذه العملية تسمح بزيادة رأسمال الممتلك واقعيا ،إلا أن هذه الزيادة لا تشجع بالضرورة زيادة الحق في ممارسة الرقابة ،لذلك يلجأ مجمع الشركات نحو التوسع خارجيا وذلك بالحيازة على أسهم شركات أخرى وهذا بهدف ممارسة الرقابة عليها ،و بالتالي حماية مصالحها عن طريق التقليل من المنافسة.

3.2. الدوافع الجبائية

يترتب عن تكوين مجمع شركات امتيازات جبائية لا تتمتع بها كل الشركات و الذي يجب ان تتوفر فيه الشروط التالية :[2]

- تؤهل الشركات ذات الاسهم لوحدها الي النظام الجبائية لمجمع الشركات اما الشركات المنظمة تحت الاشكال القانونية الاخرى للشركات التي تعتبر معفاة تلقائيا من بينها (شركات ذات المسؤولية المحدودة و شركات التوصية بالأسهم و شركات الاشخاص.
- ان يكون راس المال الاجتماعي للشركة التابعة مملوكا بصفة مباشرة و ليس بواسطة شركات اخرى و ذلك بنسبة 90% على الاقل من طرف الشركة الام.
- ان يكون راس المال الاجتماعي للشركة الام مملوكا بصفة مباشرة بنسبة 90% او اكثر من طرف الشركة اخرى يمكنها اخذ طابع الشركة الام.
- ان لا يكون غرض الشركة بمجال استغلال او نقل او تحويل او تسوق المحروقات و الموارد المشتقة.

[1] كنز زتوني ،مرجع سبق ذكره ،ص 41.

[2] بلعربي نوال ،مرجع سبق ذكره ،ص 18.

- ان تكون العلاقات بين الشركات المسيرة اساسا بأحكام القانون التجاري.
- ان لا تحقق الشركة الام عجزين متتاليين اثناء تطبيق النظام الجبائي لمجمع الشركات.

المطلب الرابع: مزايا وعيوب مجمع الشركات

برغم من تمتع مجمع الشركات بجملة من الدوافع الايجابية لتكوينه إلا انه يمتاز بمزايا وعيوب.

1. مزايا مجمع الشركات

لا يمكننا الإلمام بكل الجوانب الإيجابية المتعلقة بمجمع الشركات وهذا راجع لتركيبته المعقدة والتحولات الدائمة والمختلفة التي تحدث فيه ،إلا أننا يمكننا تلخيص أهمها فيما يلي:

1.1.المزايا الإقتصادية :تتلخص المزايا الاقتصادية من خلال:[1]

- يعتبر مجمع الشركات الوسيلة المفضلة لإجراء التركيز الصناعي للشركات ،فهو يسمح بتوظيف و تجميع الوسائل التي لا يمكن أن تجمعها أي مؤسسة لوحدها ،وكما أن مركزية المراقبة لا تقصي وجود تعدد في النشاطات و وجود تنافس بين الشركات من نفس المجمع.
- تكوين مجمع الشركات يسمح بتقاسم الأخطار بين شركات المجمع.
- سهولة التسيير عند تعدد مراكز القرار مع وجود مركزية في تحديد الاهداف فإدارة العامة للمجمع تسطر الأهداف التي يجب تحقيقها ،و تترك لكل شركة تابعة حرية في وسائل تحقيق البرنامج.
- كذلك فإن إستراتيجية التوسع والتنويع تتم بتعاون كل شركات المجمع ،حيث أن هذه الإستراتيجية تعتبر كعامل مهم في تقليل المخاطر وهو ما أدى إلى ظهور مجمع شركات متعدد النشاط.
- تطوير المعرفة يرتبط باستخدام تكنولوجيا معقدة ،و هذا ما يجعل من دخول المنافسين إلى السوق التي يسيطر عليها المجمع أكثر صعوبة و هو يسمح بعولمة النشاط ،حيث أن حكومات البلدان بصفة عامة تسعى للحد من الاستيراد فهي تحفز أكثر لإنشاء فروع وشركات تفتح مناصب عمل جديدة وتضع منتجات لتصدير ،و هذا ما أدى بالشركات إلى إنشاء شركات تابعة لها بصفة دائمة.

[1] مقدامي أحمد ،مرجع سبق ذكره ،ص 26.

- إن القوة الاقتصادية للمجمع تسهل له توطيد العلاقات مع البنوك والمؤسسات المالية ،لأنه من جهة فهو يكتسب سمعة طيبة تعطيه القدرة على اقتناء المعلومات الكافية ،و لأن له علاقات دائمة مع عدد هام من المسؤولين الاقتصاديين من جهة أخرى.

2.1.المزايا الجبائية:

تتلخص المزايا الجبائية من خلال:

- النظم الجبائية الأكثر مرونة.
- قيمة التنازلات الداخلية.

فمجمع الشركات من خلال التنازلات البينية يتمكن من تحويل الأرباح من شركة أخرى ،محققا بذلك اقتصاد هام في الضريبة الواجبة ،كما انه يحاول دائما تحقيق أرباح من خلال التشريعات الجبائية للدولة التي تعطي مزايا خاصة لهذا النوع من الشركات ،و في الواقع فإن مجمعات الشركات تبحث دائما لإنشاء شركاتها التابعة في الدولة التي تعرف بـ **اللجنة الضريبية** و التي هي البلدان التي تتميز بأقل ضرائب مطبقة ،ثم بعد ذلك تحاول بكل الوسائل التعاقدية من أجل جعل هاته الشركات التابعة هي المحققة للأرباح حتى و لو لم تقم بأي نشاط تجاري.[1]

3.1.المزايا الإنسانية وعلاقات

- من أهم مميزات المجمع هي تعدد تنظيماته وتوسعه ،و لهذا فهو يجلب أحسن المهارات المسيرة التي تستطيع مضاعفة المردودية ،و كذلك يسمح بتوظيف أحسن الإطارات.
- يتيح للشركات التابعة المنشأة حديثا من اكتساب أيدي عاملة كفؤة من شركة أخرى تكون ضمن المجمع.
- و فيما يتعلق بجانب العلاقات العملية فإن مجمع الشركات ينظر إليه من قبل المتعاملين الآخرين سواء كانوا متعاملين ماليين أو حتى شركات أجنبية نظرة ثقة و إكبار لحجمه و وسائله المتعددة المتاحة.[2]

[1] مقدامي أحمد ،مرجع سبق ذكره ،ص 27.

[2] نعيجي عبد الكريم ،مرجع سبق ذكره ،ص 141.

4.1.المزايا التقنية والتنظيمية

من ضمن أهداف تكوين المجمع هو جعل من الشركة أكثر مرونة تنظيمية ،حيث أن كبر الشركة بشكل كبير يمكن أن يحدث حالة معقدة في التسيير ،فالشركة عندما يزيد حجمها فمن الأجدر لها إنشاء فروع أو شركات تابعة لها تتميز بشخصية معنوية خاصة بها و تسير في إطار استراتيجية و أهداف موحدة ،ولذا فإن تبني تنظيم مرن له أحد الأهداف التالية:

- توثيق الروابط بين الشركات.
- إعطاء أكثر حرية في اتخاذ القرار لكل شركة تابعة.
- إعطاء تنظيم الشركات التابعة بمراعاة الظروف المحيطة بها.[1]

5.1.التفاعل

يعتبر هذا العنصر أحد أهم استراتيجيات الشركة ،و يتمثل في تحقيق تناسق و انسجام بين خصائص الشركات ومتطلبات الانتاج و السوق ،و يرمز له غالبا بالترميز (2+2=5) الذي يعني أن المؤسسة تنتظر نتيجة أفضل من العملية المجراة ،وهذا عن طريق احلال التناسق بين الشركات ،فالشركات الكبرى أو المجمعات الشركات يمكن أن تحقق نتائج هامة عكس الشركات الصغرى ،حيث أنها تستطيع توظيف وسائل بتكاليف أقل و اجلال استثمارات بأقل قيمة يطلق على أو (2+2=5) العملية التي من خلالها الشركة يمكن أن تحقق من خلال استغلال مواردها ،مردودية أكبر من قيم عناصرها المستخدمة.[2]

2. عيوب مجمع الشركات

من مزايا السالفة الذكر ،رغم أنها واقعية إلا أن تطبيقها الميداني يرتبط في كثير من الأحيان بمهارة المسيرين وقدرتهم على استغلال الفرص والظروف المواتية أكثر من أمر أخر و كثرة عدد الشركات التابعة يمكن أن يسبب في مضاعفة مجهودات التنسيق والمراقبة المبذولة من قبل ادارة المجمع ومن جهة أخرى يمكن أن يضعف مردودية و فعالية الشركات نظرا للحجم الهائل للاستثمارات وتوسعها ،و رغم القوة الاقتصادية لمجمع الشركات إلا أنه يفقد توازنه الاقتصادي جزاء التقلبات والأخطار التي تواجهه في كل لحظة ،و على مستوى الشركات من نفس المجمع توجد دائما عملية تحويل الذمم،

[1] مقدمي أحمد ،مرجع سبق ذكره ،ص 28.

[2] نفس المرجع اعلاه ،ص 29.

حيث يكون هذا في صالح الشركة المستقبلية ،أما الشركة المحولة فإن هذا التحويل لا يحقق منفعتها خاصة فيما يتعلق بتأثيرها على المساهمين الأقلية وعلى الذين لديهم حقوق على عاتق الشركة المعنية و هذا يرجع لتنبني استراتيجية وفق المصلحة العامة للمجمع ككل.[1]

- **وضعية المساهمين الأقلية:**إن القرار يكون دائما لدى المساهمين الأغلبية الذين يسيطرون على السياسة العامة للمجمع ،ولهذا فالمساهمين الأقلية تذهب مصالحهم بدون أن يستطيعوا أن يغيروا القرارات المتخذة ،فعلى سبيل المثال الشركة الأم (المساهمين الأغلبية) يمكن أن تتحصل على تعويضات من الخسائر المحققة على مستوى الشركة التابعة الأولى عن طريق تحقيق أرباح مضاعفة من الشركة التابعة الأخرى ،غير أن المساهمين الأقلية لا يمكنهم أن يستفيدوا من هذه العملية لأن ليس لديهم فوائد وأرباح في شركات أخرى غير شركتهم ،و هذا ما يعتبر كخرق للقانون الشركات الذي يفرض مبدأ تساوي المساهمين في الحقوق والواجبات بحسب مساهمتهم وبدون تعسف واستخدام السلطة.
- **وضعية أصحاب الحقوق:** إن مبدأ الاستقلالية في الشخصية المعنوية لكل شركة من المجمع يمكن أن يضر بأصحاب الحقوق نظرا لعدم ادراكهم بالحجم المالي الحقيقي لمدينهم ،و هذا عن طريق تمكن الشركات المنتمية لنفس المجمع من القيام بعملية تحويل الذمم ،و في هذه الحالة أصحاب الحقوق يجدوا أنفسهم أنهم أمام شركة غير قادرة على دفع مستحقاتهم ،و هي في الحقيقة كانت غير ذلك.
- **وضعية العمال:** العاملون في المجمع يمكن أن يضيعوا بعض الأحكام والتدابير التي تحفظ حقوقهم ،حيث يمكن أن يوظفوا في شركة تابعة أقل مزايا من الشركة التي كانوا يعملون فيها جزاء تحويلهم إليها و يحرمهم ربما من الاستفادة من ميزة الأقدمية في العمل.
- **وضعية الإدارة الجبائية:** ان ادارة المجمع تركز التسيير الضريبي على مستوى الشركة الأم ،مما يسمح لها بتحقيق اقتصاد في الضريبة ،فالمجمع يوظف المزايا المقدمة من طرف التشريعات الجبائية ،وهذا ما يجعل المجمعات تقوم بعملية تحويل الأرباح الى بلدان أخرى أقل عبء ضريبي ،و هذا الفعل يسبب خرقا للقوانين الدولية التي تسعى لمحاربة التهريب الجبائي.[2]

[1] نعيجي عبد الكريم ،مرجع سبق ذكره ،ص 142.

[2] مقدمي أحمد ،مرجع سبق ذكره ،ص 30-31.

المبحث الثاني: عموميات حول تقنية التجميع المحاسبي

التجميع المحاسبي تقنية تساعد الشركات التي تمتلك عدة فروع على إعطاء صورة مالية موحدة وصادقة لكي تساعد مستعملي القوائم المالية في فهم الوضعية المالية ،وذلك من خلال إظهار الحالة المالية ونتائج المجمع المتكونة من الشركة الأم وكل الشركات التابعة لها كأنها تكون شركة موحدة فعلى المجمع أن يتحلى بالصرامة والدقة عند تطبيق هذه التقنية ومن هذا المنطلق قمنا بتطرق إلى أهم مفاهيم التجميع المحاسبي وأهدافه وما هي أهم القواعد التي يرتكز عليها.

المطلب الأول: مفهوم التجميع المحاسبي وأهدافه

التجميع المحاسبي وليد ظروف اقتصادية وقانونية ولقد تطورت مع تطور الحاجة إلى البيانات المحاسبية والمالية لخدمة أطراف متعددة على مخرجات النظام المحاسبي القائم.

1. مفهوم التجميع المحاسبي

يتمثل التجميع المحاسبي في إعداد البيانات المالية لمجموعة من الشركات للنشر ولكن أيضا لأغراض داخلية ،لهذا الغرض يقوم بتجميع حسابات كل من الشركات التي تتكون منها هذه المجموعة ويقوم بإجراء عمليات إعادة صياغة من أجل التصرف كما لو كانت كيانا واحد ،يتم إعداد البيانات المالية المجمعة أو الحسابات المجمعة بما في ذلك الميزانية العم المجمعة وبيان الدخل المجمع وبيان التدفق النقدي المجمع كما لو كانت شركة واحدة وذلك في ظل ظروف معينة،حيث يعد إعداد الحسابات المجمعة في وقتنا الحالي إلزاميا[1]،وفيما يلي سنتعرض أكثر التعاريف تداولا لموضوعنا هذا:

- يعرف التجميع المحاسبي على أنه « له هدف إعطاء المعلومات التي لها معنى معين وموضح للحقيقة المالية والاقتصادية للوحدة المكونة من طرف شركة تدعى شركة أم الشركات التي تراقبها والتي هي مستقلة عنها » . [2]
- والمقصود بالتجميع المحاسبي هو استبدال لقيم سندات المساهمة الظاهرة في ميزانية المؤسسة الأم (أصول، خصوم) والمؤسسة الفرع بما فيها حصة نتيجة السنة المرتبطة بالسندات المملوكة.[3]

[1] https//fr.m.wikipedia.org/wiki/consolidation-comptable, Consulté le 28/04/2019,a 15 :30.

[2] مقدمي احمد ،مرجع سبق ذكره ،ص 36

[3] François Colinet et autre ,pratique des comptes consolidés ,5eme édition ,édition DUNARD ,Paris ,2008 ,p 03.

- ويعرف أيضا بأنه تجميع لحسابات السنوية لعدة شركات مختلفة من حيث الشخصية المعنوية، لكنها ترتبط فيما بينها اقتصاديا وماليا، بهدف الوصول إلى إعطاء صورة صادقة وكاملة للحالة المالية للمجمع.[1]

أما المشرع الجزائري فيعرف على أنه:« تقديم الوضعية المالية ونتائج مجمع الشركات وكأنها تشكل نفس الوحدة وتخضع نفس القواعد التقييم، المراقبة، المصادقة، النشر والتي خضعت لها الحسابات السنوية الفردية».[2]

وفي تعريف اخر هو العمل الذي يقوم على إنشاء حسابات فريدة للمجمع ككل من أجل تقدير أفضل للواقع الاقتصادي و المالي.[3]

ومن خلال هذه التعاريف يمكن أن نستنتج أن التجميع المحاسبي هو تقنية محاسبية تساعد على عرض إجمالي العمليات التي تربط بين الشركة الأم والشركة التابعة في شكل قائمة مالية موحدة ،من أجل تقديم الوضعية المالية ونتائج المجمع ككل في شكل معلوماتي يمتاز بالمصداقية والشفافية التامة وهذا ما يسمح بتشخيص حالة كل شركة على حدة.

1.1.اجبارية اقامة الحسابات المجمعة

لا تطبق اجبارية اقامة الحسابات المجمعة بصفة تلقائية على كل مؤسسة تمتلك شركة تابعة أو أكثر فالنصوص المحاسبية السائرة المفعول تختلف من بلد لأخر وسنوضح ذلك اكثر فيما يلي:[4]

1.1.1.التوجيهية الأوروبية السابعة:ان القواعد الخاصة بإجبارية تقديم الحسابات المجمعة في الدول التابعة للاتحاد الأوروبي ناتجة من التوجيهية الأوروبية السابعة ،تنص هذه الأخيرة على أن تقوم كل دولة بإجبار المؤسسات على اقامة حسابات مجمعة عندما تراقب هذه الأخيرة (المادة1) مبدئيا تكون اجبارية التجميع المحاسبي في كل مرة تشكل شركات رؤوس أموال ،التوجيهية السابعة تسمح بالإعفاء من اجبارية التجميع المحاسبي في الحالات التالية حالة مجمع صغير (المادة 6) ،حالة شبه المجمعات(المادة 7الى 11) ،في حالة شركة قابضة لا تتدخل في تسيير الشركات التابعة (المادة5)

---

[1] Tayeb Zitouni, comptabilité des sociétés, éditions BERTI, Alger,2008,p61

[2] القانون التجاري الجزائري 2007 ،المادة 732 مكرر 4 ،ص 222.

[3] Christelle Baratay ,op.cit ,p 105.

[4] أوماطة أمال فريال ،تقنية تجميع الحسابات ،دراسة حالة لمجمع سونطراك ،رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستر في العلوم الاقتصادية ،فرع النقود والمالية ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة الجزائر 2001-2002 ،ص 17،18.

2.1.1.القواعد الفرنسية:في فرنسا تجبر على اقامة الحسابات المجمعة الشركات ذات شكل تجاري وبالتالي فالنصوص الأساسية حول التجميع المحاسبي تجد نفسها مندمجة داخل قانون الشركات التجارية ،تطبق اجبارية اقامة الحسابات المجمعة في فرنسا بدون اقصاء على شركة مصدرة لقيم المنقولة ومسعرة في البورصة وكما هناك اعفاءات عن التجميع المحاسبي لصالح المجمعات الصغيرة وشبه المجمعات.

3.1.1.قواعدIASC:حسب الفقرة 7 من قاعدة 27 عندما تملك شركة واحدة أو عدة شركات تابعة يجب عليها أن تقدم حسابات مجمعة ،غير أنه جاء في الفقرة 8 امكانية اعفاء عن التجميع المحاسبي شركة مملوكة بمعدل 100% ومالكة لشركة تابعة أو عدة شركات شرط شرح سبب هذا الاقصاء في الملاحق مع اعطاء طريقة التسجيل المحاسبي للسندات المساهمة واسم الشركة الأم التي تجمعها.

4.1.1.القواعد الأمريكية:في الو.م.أ تكون الطريقة الصحيحة للتسجيل المحاسبي لسندات المساهمة المانحة للرقابة على الشركة هي الادماج الاجمالي لهذه الشركة التابعة لحساباتها داخل الحسابات المجمعة للشركة الأم وبالتالي فالحسابات المجمعة تعتبر حسابات عادية والحسابات الفردية ليس لها وجود ،فالإقصاءات المفروضة في أوروبا ليست معروفة في الو.م.أ.[1]

2. أهداف التجميع المحاسبي

يمكن ان نلخصها وفق عنصرين و هما:

1.2. التجميع المحاسبي أداة للتسيير الداخلي

تساعد عملية التجميع المحاسبي على المعرفة الكاملة للشركات التابعة وتحديد مختلف الروابط المتواجدة بين أعضاء المجمع وبالتالي فالحسابات المجمعة تقدم الصورة الشاملة للحسابات الدورية فيما يتعلق بـ :[2]

1.1.2. الذمة:توضع كل الذمة تحت تصرف وتسيير المجمع ،ويمكن أن تحتوي هذه الذمة على الأملاك الدائمة وحتى الأصول المالية ،وميزاتها أنها توضح الوضعية الحقيقة لما تمثله سندات المساهمة المقيدة في الأصول الثابتة للشركة المجمعة.

[1] أوماطة أمال فريال ،مرجع سبق ذكره ،ص 19 .

[2] بلعربي نوال ،مرجع سبق ذكره ،ص 38.

2.1.2. الحالة المالية:توضح الحسابات المجمعة كل الحسابات الدائمة والديون الموجودة سواء كانت تتعلق بالمتعاملين الخارجيين أو بالمؤسسات المنتمية إلى نطاق التجميع المحاسبي ،حيث نجد في الحسابات الفردية الخاصة بالشركة الأم ،القروض أو الإقتراضات تجاه مؤسسات المجمع والتي يتم إقصائها من الحسابات المجمعة ولا تبقى إلا الحسابات الدائمة والديون الحقيقية تجاه المتعاملين الخارجيين.

3.1.2. النتائج والنشاط:القوائم المجمعة تظهر حسابات النتائج المتعلقة بالنشاط الدورة للمجمع ،وذلك من خلال إظهار رقم الأعمال والنتيجة الخاصة بالمجمع وهذا بعد القيام بإقصاء كل المعاملات الداخلية سواء كانت موزعة أو محتفظ بها بالاحتياط.

2.2. التجميع المحاسبي أداة للمعلومات الخارجية

التجميع المحاسبي يعد وسيلة للإفصاح المالي ،فهو بذلك أداة للمعلومات الخارجية ،كما تعتبر الحسابات المجمعة مصدر للمعلومات التكميلية المصححة وتسمح بالقيام بما يلي:[1]

- طرح تحليل مالي وواقعي للمجمع (أموال خاصة ،ديون طويلة ،متوسطة أو قصيرة).
- إعطاء نظرة عن التطور العام لمجمع الشركات ومعرفة هذا التطور بنسبة الأصول.
- قياس العلاقة بين الأرباح ورقم الأعمال وفعالية الأموال الخاصة.
- إعطاء حكم صادق حول مرد ودية المجمع ككل وإلزامية مقارنتها مع الأرباح الموزعة.

ومن خلال ما سبق يمكن القول أنه لا يعني التجميع المحاسبي إنشاء الوثائق اللازمة فقط (الميزانية ،جدول حسابات النتائج إلخ...) للمجمع ككل ولكن الهدف منه:[2]

- الكشف عن الوزن الاقتصادي للمجمع والقضاء على تأثير العلاقات الداخلية للمجمع.
- إعطاء رؤية مالية للمجمع بعد تجريده من كل أنواع التمويل بين شركات المجمع.
- الاستجابة لاحتياجات المعلومات القانونية التي يعتمد عليها في اتخاذ القرار.

[1] بلعربي نوال ،مرجع سبق ذكره ،ص 39.

[2] عريوة رشيد ،مرجع سبق ذكره ،ص 378.

المطلب الثاني: أنواع التجميع المحاسبي وكيفية تجميع المعطيات المحاسبة

ان الغاية من عملية التجميع المحاسبي هو تقديم الذمة والوضعية المالية ونتائج المجمع الذي يحتوي على الشركة الأم والشركات المرتبطة كما لو أنها تشكل كيان واحد ولهذا فمن المهم جدا معرفة كيفية التجميع المحاسبي للمعطيات المحاسبية و ما هي أنواع التجميع المحاسبي.

1. أنواع التجميع المحاسبي

يوجد نوعان أساسيان من التجميع المحاسبي وذلك حسب نوع المساهمات وتتمثل في:

التجميع المحاسبي المباشر و التجميع المحاسبي غير مباشر

1.1. التجميع المحاسبي المباشر

تسعى طريقة التجميع المحاسبي المباشر الى تحديد كل شركة من شركات المجمع والداخلة في نطاق التجميع المحاسبي وهذا من خلال التحديد المباشر لحقوق المجمع في أموال الخاصة لكل شركة منه ،وكذا حصة كل شركة في الاحتياطات ونتيجة المجمع[1]،حيث ترتكز تقنية التجميع المحاسبي المباشر على عملية تجميع كل شركة من شركات المجمع مباشرة في الشركة الأم وذلك في عملية واحدة وتستعمل نسبة الفائدة التي تعود للشركة الأم وتسعى الى التحديد المباشر لحقوق المجمع في الشركات المجمعة والحقوق الخارجة عن المجمع.[2] ومن مزايا هذه الطريقة أنها تمتاز بالسرعة وغير مكلفة ذلك لعدم استعمال الحسابات المجمعة الوسيطة وتجنيب المؤسسة اقامة مصلحة للتجميع على مستوى المجمعات الفرعية[3]، كما ينبغي عند استخدام هذا النوع من التجميع المحاسبي استعمال نسبة الفائدة لشركات التي تطبق عليها اسلوب التكامل الشامل والشركات التي تطبق عليها اسلوب التكامل النسبي(فوائد الاغلبية أو الاقليمية).[4]

---

[1] نعيجي عبد الكريم ،مرجع سبق ذكره ،ص 162.

[2] مقدمي أحمد ،مرجع سبق ذكره ،ص 41.

[3] الطيب مدني ،القوائم المالية المدمجة وفق نظام SCF ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS ،دراسة حالة لمجمع ENPS خلال سنة 2013 ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستر في العلوم التجارية ،تخصص محاسبة مالية ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة ورقلة، 2014-2015 ،ص 66.

[4] نفس المرجع أعلاه ،ص 65.

2.1. التجميع المحاسبي غير المباشر

تسعى هذه التقنية الى دمج مجمعات صغيرة في مجمعات أكبر منها مما يسمح تحقيق تجميع الشركات الفرعية والتي يتم ادراجها بعدها في الحسابات الخاضعة للتجميع في الشركة الأم[1]،أي تؤدي الى القيام بعملية التجميع المحاسبي على مستوى المجمعات الفرعية ثم ادراج الحسابات المجمعة في التجميع الرئيسي وتقوم هذه التقنية على مبدأين هما:[2]

- القيام بتجميع الشركة الموجودة في أسفل الهيكل التنظيمي للمجمع في الشركة التي تكون أعلى منها كخطوة أولى ثم الصعود الى الشركة الأم.
- ثم بعدها تحديد نسبة المساهمة المملوكة من طرف الشركة التي تكون بمثابة الشركة الأم في هذا المجمع الفرعي، وفي كل سنة يتم اقتسام الاموال الخاصة المجمعة بكل مجمع فرعي بين الأموال المجمعة في أعلى مستوى وفوائد الأقلية.

ومن مزايا هذه الطريقة أنها تمثل مصدر مهم للمعلومات المالية لأنه يسمح بالحصول على معلومات لمناطق جغرافية أو أنشطة معينة حسب وضعية المجمع ،أما سلبيات هذه الطريقة هو وجود مصلحة للتجميع على مستوى كل مجمع فرعي وبالتالي أعباء اضافية تحملها الشركة وصعوبة في استعمال المعلومات وتوقيت وصولها ذلك لتعدد المجمعات الفرعية.[3]

2.كيفية تجميع المعطيات محاسبية

ان عملية تجميع المعطيات المحاسبة تحدد المعطيات المحاسبية المستخدمة ومحتوى الخطوات للحصول عليها ويتم استخدام اما التجميع المحاسبي بالأرصدة أو التجميع المحاسبي بالتدفقات.

[1] زرموت خالد ،ادماج الحسابات في كل تطبيق نظام SCF الجديد في الجزائر ،مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية ،تخصص محاسبة وتحقيق، كلية العلوم اقتصادية –التسيير وعلم اجتماعية ،جامعة الجزائر ،2010-2011 ،ص 22.

[2] نعيجي عبد الكريم ،مرجع سبق ذكره ،ص 163.

[3] الطيب مداني ،مرجع سبق ذكره ،ص 67.

1.2. التجميع المحاسبي بالأرصدة

في هذه الطريقة يتم استعمال معطيات الميزانية أو الحسابات الفردية لكل شركة من شركات المجمع لنهاية الدورة، حيث يتم جمعها ثم اخضاعها لعدة تعديلات مع الأخذ بعين الاعتبار لعناصر الدورات السابقة ،وفيما يلي أهم المبادئ التي ترتكز عليها هذه الطريقة:[1]

- الحصول على ميزات الراجعة بعد الجرد لكل شركات المجمع التي تدخل في محيط تجميع.
- جمع قيم (أصول وخصوم ،تكاليف و ايرادات) للشركات المجمعة بتكامل.
- تسجيل عمليات التجميع المحاسبي (الترتيب والمعالجة واستبعاد).
- تقديم حسابات المجمعة.
- مركزية العمليات.

هذه الاجراءات هي التي استعملت منذ زمن بعيد وهي الوحيدة المستعملة في المجمعات الصغيرة و المتوسطة ،ان الضعف الأساسي في هذه الطريقة يكمن أثناء كل سنة جديدة لتجميع الحسابات (عدم الأخذ بعين الاعتبار للحسابات مجمعة للسنة السابقة).[2]

2.2. التجميع المحاسبي بالتدفقات

هذه الطريقة مستوحاة من مبادئ المحاسبة العامة التي تفترض ان اقفال الحسابات يكون في نهاية الدورة ،والاستئناف من جديد في بداية الدورة الموالية ،وان تسجيل العمليات المحاسبية هو بشكل يومي ،وتعتبر هذه الطريقة أكثر حداثة بالمقارنة مع التجميع المحاسبي بالأرصدة [3]،وهي ترتكز على:[4]

- ترحيل ميزانية المراجعة للحسابات المجمعة للسنة$(n-1)$.
- توزيع نتيجة المجمعة للسنة $(n-1)$ في حسابات الاحتياطات المجمعة.
- تسجيل التدفقات مركزيا (مركزية العمليات) و التسجيل المحاسبي خاص بالتجميع المحاسبي.

[1] مقدمي أحمد ،مرجع سبق ذكره ،ص 40.
[2] عريوة رشيد ،مرجع سبق ذكره ،ص 380.
[3] مقدمي احمد،مرجع سبق ذكره ،ص 40.
[4] عريوة رشيد،مرجع سبق ذكره ،ص 379.

- اعداد ميزانية المراجعة للحسابات المجمعة ثم القيام بعرض الحسابات المجمعة.

المطلب الثالث: تنظيم عملية التجميع المحاسبي وقواعد اجرائه

لم تحدد المعايير المحاسبة الدولية تنظيم معيين للحسابات المجمعة للاعتماد عليه وبالتالي يمكن أن يختلف تنظيم عملية التجميع المحاسبي من دولة الي أخرى أومن مجمع الى أخر حيث أن مسار عملية التنظيم مرتبط ارتباطا وثيقا بقواعد التنظيم المحاسبي المطبق في المجمع.

1. تنظيم عملية التجميع المحاسبي

سوف نتطرق الى مسارين وهما التنظيم المركزي للحسابات المجمعة والتنظيم اللامركزي للحسابات المجمعة.

1.1. التنظيم المركزي للحسابات المجمعة

نقصد بالتنظيم المركزي التحكم الشامل للمصلحة المختصة بالتجميع المحاسبي ،وذلك باستعمال معطيات كل شركة مجمعة انطلاقا من نتائجها لنهاية الدورة[1]،وهذا وفق مراحل متتالية نحصرها في نقاط تالية:

1.1.1.عملية احصاء المساهمات: يجب على الشركة الأم أن تقوم بعملية احصاء مساهماتها بغرض معرفة الصورة الحقيقة للمجمع ومكوناته ،تحليل الأسهم وتصنيفها سواء كانت أسهم ذات أولوية في تحصيل الأرباح دون حقوق تصويت ،ام أنها أسهم ذات أولوية في حقوق التصويت ،كما يجب الاطلاع على كل تغيرات التي قد تنجم في مجمع خاصة تلك المتعلقة بحركية المجمع والعناصر المكونة له.[2]

2.1.1.عملية جمع المعطيات: تقوم الشركة الأم المعينة بالتجميع الحسابات بعملية جمع الوثائق الضرورية للتجميع وتتمثل في:[3]

- ميزانية خاصة بكل شركة مجمعة.
- المعلومات المتعلقة بسندات الشركة المجمعة.
- تفاصيل الحسابات والعمليات الداخلية للمجمع.

[1] نعيجي عبد الكريم ،مرجع سبق ذكره ،ص 164.
[2] طيب مداني مرجع سبق ذكره ص 64.
[3] مقدمي أحمد ،مرجع سبق ذكره ،ص 43.

- تغيرات الحاصلة في رؤوس أموال.
- المعطيات المتعلقة بالمعالجات و الاستبعادات.

2.1.التنظيم اللامركزي للحسابات المجمعة

نقصد به قيام مصلحة التجميع المحاسبي بمجموعة من الاجراءات التحضيرية تسمح للمصالح المختصة من تسهيل عملية التجميع المحاسبي والتقليل من حجمها ،هذه الاجراءات التحضيرية التي تباشرها الشركة الأم تكون وفق قواعد تقنية من خلال الاعتماد على قواعد التقسيم والتقييم للمجمع وبعدها تأخذ المعطيات اللازمة بعد تدقيقها وفحصها في سبيل تجميع حسابات كل شركة داخلة في نطاق التجميع المحاسبي.[1]

2. القواعد والإجراءات الأساسية للتجميع المحاسبي

عند اعداد الحسابات المجمعة يجب القيام بالإجراءات التالية:

1.2. القواعد الأساسية للتجميع المحاسبي:[2]

- يجب أن تعد القوائم المالية المدمجة باستخدام سياسات موحدة للأحداث والعمليات المتماثلة ،وفي حالة عدم توفر ذلك فانه يجب الافصاح عنها من خلال توضيح بنود البيانات المجمعة التي تم بشأنها تطبيق سياسات محاسبية مختلفة.
- اذا كانت احدى الشركات التابعة تستخدم سياسات محاسبية مختلفة عن السياسات المحاسبية للمجمع بالنسبة للعمليات والأحداث المتشابهة فانه غالبا ما يتم عمل تسويات للبيانات المالية لتلك الشركة بهدف اعداد حسابات مجمعة على الشكل الصحيح.
- تعد في العادة الحسابات المجمعة للشركة الأم والشركة التابعة في نفس التاريخ وفي حالة اختلافها فان الشركة التابعة تقوم غالبا (لغرض اعداد بيانات المجمع) بإعداد بياناتها بحيث تغطي نفس الفترة التي تغطيها بيانات الشركة الأم ، ويمكن استخدام البيانات المالية رغم اختلاف تواريخها.

[1] زرموت خالد ،مرجع سبق ذكره ،ص 19.

[2] يوسف محمود جربوع وسالم عبد الله ،المحاسبة الدولية ،الطبعة الأولى ،الوراق للنشر وتوزيع ،عمان ،سنة 2002 ،ص 357 .

2.2. الإجراءات الأساسية للتجميع المحاسبي:[1]

- دمج القوائم المالية للشركة الأم والشركة التابعة من خلال تجميع بنودها (أصول ،خصوم ،أعباء ،ايرادات).
- حذف القيمة الدفترية لحسابات الاستثمار في الشركة التابعة من ميزانية الشركة الأم مقابل رؤوس أموال الخاصة في الشركة التابعة.
- تحديد حصة الأقلية في صافي دخل الشركات التابعة وإظهارها بشكل منفصل في جدول حساب نتائج بهدف الوصول لصافي الربح الخاص لمالكي الشركة الأم.
- تحديد حقوق الأقلية في صافي اصول الشركات التابعة ويتم عرضها في الميزانية المجمعة بشكل منفصل عن الالتزامات وحقوق ملكية حملة أسهم الشركة الأم.
- يجب استبعاد الأرصدة وكذلك المعاملات المتبادلة بين الشركة الأم والشركات التابعة لها.

المطلب الرابع: النظريات المفسرة لعملية التجميع المحاسبي و أهميته

هناك مجموعة من النظريات حاولت تقديم حلول لبعض المشاكل العالقة في مسائل التجميع المحاسبي ،ومنها ما هو كلاسيكي ومنها ما هو حديث.

1. النظريات المفسرة للتجميع المحاسبي

يمكن ان نختصر اهمها فيما يلي:

1.1.نظرية الملكية

مفادها أن التجميع المحاسبي في خدمة مصالح ملاك الشركة الأم ،حيث تهدف الى اعلامهم بالتفاصيل ما لهم وما عليهم ويفضلون أصحاب هذه النظرية طريقة التكامل أو الاندماج النسبي ،أي كل ما لم يتم الاستحواذ عليه من طرف الملاك لا يجب اظهاره في القوائم المالية المجمعة ،فيتم تجاهل حصة ذوي الأقلية في كل من الميزانية المجمعة حسب النتائج

[1] بالعربي نوال ،مرجع سبق ذكره ،ص 41.

المجمع ،كذلك الحال بالنسبة لحصتهم التي لا تؤخذ في الحسبان في تحديد فارق التقييم وإلغاء النتائج المتأتية من داخل المجمع.[1]

3.1. نظرية الشركة الأم

تعتمد هذه النظرية على نفس مبادئ النظرية السابقة غير أنها لم تتجاهل وجود حصة ذوي الأقلية ،وتعتبر القوائم المالية كأنها قوائم مالية محسنة للشركة الأم ،حيث تسمح بإعطاء نظرة شاملة على ممتلكاتها دون تجاهل حقوق ذوي الأقلية ويتم اعتبارها كحسابات الغير في جانب الميزانية ،أما الحصة المستحوذة عليها من قبل الأقلية فيتم عرضها كتكاليف تستبعد للحصول على نتيجة خاصة بالشركة الأم.[2]

2.1.نظرية التوسع أو امتداد الشركة الأم

هي نظرية قائمة على الاختلافات الموجودة في حصص الأقلية بالمقارنة مع المساهمين، حيث تعترف هذه النظرية بأن الأقلية يتمتعون بخصائص المساهمين إلا أن المصالح تختلف ما بين الأقلية والأكثرية.[3]

3.1.نظرية الكيان الاقتصادي

تعتبر هذه النظرية من النظريات الحديثة مقارنة بالنظريات السابقة ،حيث يعتمد التحليل الحديث للمجمع والتجميع المحاسبي على فكرة تجاوز اطار الشركة وتغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني ،وبالتالي التوجه الى فكرة الكيان الاقتصادي والتي مفادها أن القوائم المالية المجمعة تخص مجموعة تضم صنفين من المساهمين (ذوي الأكثرية وذوي الأقلية) وفي هذا الاطار فان تجميع القوائم المالية يخالف مبدأ الملكية للأكثرية ،ويحاول معالجة حصص المساهمين بنفس الطريقة ،اي دون تمييز بين فئة من المساهمين و فئة اخرى ،بمعني انها تحاول اعلام كل الأطراف المشاركة ،إلا أنه وفي ظل هذه النظرية التي تمكنت من الفصل في تصنيف حصص ذوي الأقلية في الميزانية بمقارنته بحصص الاكثرية و ايضا في جدول

[1] Pierre Schevin , intérêts minoritaires : différence de premier consolidation et goodwill, la revue française de la comptabilité, N411, Paris, 2008, p23-24.

[2] .Philippe touron et autres, consolidation vers une réforme de modèle comptable, la revue française de la complabilité,N402, Paris,2007,p38.

[3] pierre Schevin ,op.cit., p24.

حسابات النتائج التي يتم فيه اضافة حصة ذوي الاقلية لحصة ذوي الأكثرية للوصول الى نتيجة المجموعة المجمعة ،حيث أن الاختلاف يكمن في تحديد مبلغ **فارق الاقتناء**[1]،فهناك وجهتي نظر في ظل هذه النظرية نلخصها فيما يلي:[2]

- **مؤيدو فارق الاقتناء الاولي**:يعتمد اصحاب هذه النظرية على حساب فارق الاقتناء بصفة تقليدية اي ابتداء من السعر المدفوع للسندات الممتلكة ،فحصة مصالح الاقلية لا تؤخذ بعين الاعتبار إلا في حدود السندات المملوكة من قبلهم.
- **مؤيدو فارق الاقتناء الكلي**:يرى أصحاب هذه النظرية أن يؤخذ بعين الاعتبار عند حساب فارق التقييم السلبي او الايجابي القيمة المحتملة للأسهم المملوكة من طرف الأقلية ،والذي يمكن الحصول عليه اذا قاموا بالتنازل وفق للسعر المدفوع من طرف الشركة الأم.

2. أهمية التجميع المحاسبي

ان القوائم المالية الفردية للشركة الأم ،تبرز في أصولها سندات المساهمة في شركات اخرى تابعة لها ،وكل سهم من هذه الأسهم يعبر عن رأسمال شركة تابعة والمركز المالي لهذه الشركات ،لا يمكن التعبير عنه بصفة شاملة بواسطة الاسهم بمفردها ،أما الحسابات المجمعة فتعطي معلومات أكثر دقة عن مجموع شركات المجمع ،اذ تتضمن هاته القوائم المجمعة معلومات حول ثروة الشركات ومركزها المالي ونتائج نشاطاتها فهي اذن تقدم لنا معلومات قيمة.[3]

يمكن ان تتجلي اهمية التجميع المحاسبي من خلال العناصر التالية:[4]

1.2. الممتلكات:تعطي معلومات حول الممتلكات التي يسيرها المجمع وأن هذه المعلومات لا يمكن الافصاح عنها بواسطة القوائم المالية للشركة الأم.

2.2. الوضعية المالية:القوائم المالية الفردية للشركة الأم تتضمن الافصاح عن كافة الديون والحسابات المدينة تجاه غيرها من خارج المجمع وكذلك تفصح أيضا على الديون والحسابات معينة تجاه فروع المجمع ،أما التجميع المحاسبي للقوائم المالية المجمعة تظهر الديون والحسابات المدينة الحقيقة تجاه غيرها من الشركات أما الديون

[1] Philippe Touron, op.cit ,p38.

[2] عمورة جمال ،مرجع سلق ذكره ،ص 23.

[3] كنزة زيتوني ،مرجع سبق ذكره ،ص 41.42.

[4] بن عبد الرحمان خالد ،القوائم المالية المجمعة ،دراسة حالة في شركة تسيير المساهمات للصحافة والاتصال ،مذكرة لنيل شهادة ماستر في علوم تسيير ،تخصص: محاسبة جبائية معمقة ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة بومرداس ،2016- 2017 ،ص 14.15.

والحسابات المدينة تجاه الفروع فلا تظهر لأنه تم الغاؤها ،وهذه الطريقة تسمح بإعطاء صورة واضحة للمستثمرين عن الوضعية المالية للمجمع.

3.2. نتائج النشاطات: القوائم المالية المجمعة تظهر اجمالي رقم الأعمال والنتائج المحققة من طرف المجمع مع الافصاح من مساهمة كل شركة من هاته النتائج سواء كانت خسارة أو أرباحا موزعة أو محتفظ بها في الاحتياط أو تنازل عن عناصر أصول بين الشركات نفس المجمع يمكنه أن يحقق فوائد قيمة أرباح لا يتم الافصاح عنها في القوائم المالية المجمعة ،فالإفصاح اذن عن بعض المعلومات وعدم الافصاح عن البعض الأخر في القوائم المالية المجمعة، يسمح بقياس أداء المجمع والتنبؤ بالمستقبل كما يسمح بقياس أداء كل فرع.

4.2. النمو الداخلي: هو نتيجة تعبر عن نمو جميع شركات المجمع وليس نمو الشركة الأم فقط ،بحيث يكون هذا النمو الناتج عن عمليات مع اطراف خارجية عن المجمع.

5.2. النمو الخارجي: قد يتمكن المجمع من شراء أسهم في وضعية سيء تنشط في مجال معين ،يتحكم فيه المجمع بصفة جيدة من خلال اعادة هيكلة هذه الشركة ،فيمكنه عندئذ تحقيق أرباح عن طريق النمو الخارجي في:

- **في حالة النمو الايجابي:** يمكن للشركة الأم أن تحقق تطورا معتبرا ،وذلك عن طريق شراء أسهم شركات جديدة وإذا كان سعر شراء هذه الأسهم مرتفعا جدا فان الهامش الاجمالي للتمويل الذاتي للمجمع ،يجب أن يمكن في تسديد القروض التي مكنت من شراء هذه الأسهم.
- **في حالة النمو السلبي:** اذا كانت امكانيات المجمع غير كافية ،فذلك يؤدي الى عدم القدرة على تسديد ديون ويكون عندئذ نمو سلبيا.

الخلاصة

من خلال دراستنا لهذا المبحث اتضح لنا أن مجمع الشركات هو عبارة عن مجموعة من الشركات التى تتشكل من شركة أم وشركات تابعة لها ،لكل واحدة منها استقلالية من الناحية القانونين ولكنها في الواقع الاقتصادي هي تابعة للشركة الأم ،يتمتع بخصائص أساسية جعلت منه تنظيم ذات أهمية بالغة وهذا ما أصبح كحافز على زيادة الادارة في تكوين هذا النوع من المؤسسات.ان مجمع الشركات يرتبط بعلاقة خاصة بين شركة أم وشركات تابعة له ،الأمر الذي جعل منه تنظيم يتحدد بمؤشرات أساسية خاصة به ،فهو كوحدة اقتصادية يربط بين مكوناته (الشركة الأم وفروعها) مساهمات في الرأسمال مما يتشكل وجود معدل رقابة ومعدل فائدة تتحدد من خلالها درجة السيطرة الشركة المالكة وكحل تنظيم فإن مجمع له مزايا وعيوب والتي في مجملها هي في صالح ازدهار تكوين مجمع الشركات.

كما يمكن القول ان تقنية التجميع المحاسبي تحكمها قواعد و مبادئ متفق عليها على المستوى الدولي مما يفسر دور المرجع المحاسبي الدولي في قياس الاجراءات المحاسبية التي تتناسب مع هدا النوع من الشركات بعتباره المرجع الاساسي الذي اصبحت تعتمد عليه الدول من اجل اعداد الحسابات المجمعة و عرضها بصفة تمتاز بالوضوح و الموثوقية.

الفصل الثاني:

التجمع والوحيد المحاسبي وفق نظام SCF والمعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS

تمهيد

يعتبر موضوع الحسابات المجمعة من أهم المواضيع التي أخذت حيزا كبيرا خلال الفترة الأخيرة خاصة مع تطور الأسواق المالية على المستوى العالمي ،وتكتل الشركات مع بعضها البعض ،وكذلك إذ تعتبر من أحد أسباب حدوث الأزمة المالية العالمية ،وهذا ما ألزم مجلس معايير المحاسبة الدولية بالتعديل في معايير المحاسبة المالية الخاصة بتجميع الحسابات بعد الأزمة المالية لسنة 2008 ،فاختلاف الممارسة العملية في تطبيق بعض المعايير كـ (IAS27) وذلك من خلال اختلاف الكيانات في تطبيق مفهوم السيطرة أدت إلى ظهور معايير التقارير المالية الدولية الخاصة بالتجميع المحاسبي ،أما في الجزائر فقد قامت بتبني النظام المحاسبي المالي (SCF) الخاص بعملية التجميع المستمد من معايير المحاسبة وإعداد التقارير المالية الدوليين.

وقمنا بتقسيم هذا الفصل إلى:

– المبحث الأول: معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقرير المالية الدولية الخاصة بالتجميع المحاسبي؛

–المبحث الثاني: التجميع المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF؛

–المبحث الثالث: الإجراءات العملياتية للتجميع لمحاسبي وفق نظام المحاسبي المالي SCF؛

المبحث الأول:معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية الخاصة بالتجميع

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية الي يتم من خلالها توصيل المعلومات المحاسبية بصورة صادقة ،ولا بد من إعداد هذه القوائم بما يتماشى مع النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية حيث يمكن أن نميز بين ستة معايير محاسبية دولية تخص القوائم المالية المجمعة التي سنتطرق لها في هذا المبحث.

المطلب الأول:معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالقوائم المالية المجمعة

يتناول هذا المطلب معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالقوائم المالية IAS المجمعة والتي قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية بتعديلها سنة 2011.

1. المعيار المحاسبة الدولي رقم IAS27 القوائم المالية المنفصلة

يرتبط إعداد القوائم المالية المنفصلة بالشكل العام لمجمع الشركات ،لكن يتم اللجوء إليه فقط عند حاجة المجمع أو وجود لوائح قانونية تفرض على المجمع إعداد هذا النوع من القوائم المالية عند المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات التابعة ،والمشروعات المشتركة ،والشركات الزميلة.[1]

1.1.إعداد القوائم المالية المنفصلة

وفق هذا المعيار تطبق طريقة التكامل الشامل أو الكلي على الشركات التي تمارس عليها الشركة ما يسمى بالرقابة الحصرية ،مما يتيح لها التحكم في السياسات المالية والتشغيلية ويكون هذا بـ :[2]

- الامتلاك المباشر أو غير المباشر لغالبية حقوق التصويت أي ما يفوق 50٪ من إجمالي الحقوق.
- امتلاك أكثر من 40٪ من حقوق التصويت المباشرة وغير المباشرة من الشركة التابعة ولا يجود أي شريك يملك بصورة مباشرة أو غير مباشرة أكبر من 40٪.
- التمثيل بالأغلبية خلال سنتين متتاليتين في مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة أو مجلس المديرين حسب الحالة.
- المراقبة الممارسة بالفعل وتتجسد في السيطرة على الشركة وفق عقد أو شروط نظامية.

[1] شنوف حمزة،مرجع سبق ذكره ،ص 40.

[2] عريوة رشيد ،مرجع سبق ذكره ،ص 381-382.

2.1.إجراءات تجميع الحسابات حسب المعيارIAS27

و يمكن تلخيصها في النقاط التالية : [1]

- إقصاء سندات المساهمة كليا من الحسابات المجمعة.
- إقصاء العمليات الداخلية التي جرت بين الشركة الأم والشركة التابعة لها مثل شراء والبيع ،الحقوق والديون.
- تجانس الطرق المحاسبية المستعملة بين الشركة الأم والشركة التابعة التي تقضي باستعمال طرق الشركة الأم.
- الأخذ في الحسبان أثناء إجراء عمليات التجانس للطرق المستخدمة وإقصاء الفروق المؤقتة الناتجة من هذه العمليات والتي تعالج بواسطة الضرائب المؤجلة.
- توزيع الأموال الخاصة وهذا بحساب حقوق الملكية ثم استخراج فوائد الأقلية والتي هي من حق الشركات التابعة والتي يجب إقصائها أثناء عملية تحليل حسابات الشركة الأم أو المجمع.
- تحديد الاحتياطات المجمعة والنتيجة المجمعة والتي هي لصالح الشركة الأم.

2. المعيار المحاسبي الدولي IAS28 الاستثمارات في الشركات الزميلة

حسب هذا المعيار المحاسبي الدولي الاستثمارات في الشركات الزميلة والتي يكون فيها للمستثمر (تأثير هام)* على الجهة التي تم الاستثمار فيها[2]،أو يكون للمستثمر سيطرة مشتركة على شركة أخرى وتسمى بالمؤسسات الخاضعة للسيطرة المشتركة ،وتوجد فقط عندما يتطلب اتخاذ القرارات المالية والتشغيلية و الاستراتيجية المرتبطة بالنشاط ،غير أنه لا يدخل ضمن هذا المعيار تلك الاستثمارات في الكيانات المشاركة المملوكة للمؤسسات رأسمال المخاطر وصناديق الاستثمار أو المنشآت بما في ذلك صناديق التأمين الاستثمارية.

1.2. كيفية تحديد الشركة الزميلة حسب المعيار IAS 28

يعتبر اقتناء المستثمر لما نسبته 20٪ أو أكثر من حقوق التصويت في الشركة الزميلة بشكل مباشر أو غير مباشر مؤشر على وجود تأثير هام عليها إلا إذا تم إثبات عكس ذلك[3]،أو أن يكون للمستثمر سيطرة مشتركة على شركة

[1] عريوة رشيد ،مرجع سبق ذكره ،ص 382.

* عبارة عن اتفاق تعاقدي لاقتسام السيطرة على نشاط اقتصادي.

[2] نفس المرجع اعلاه ،ص 383.

[3] عريوة رشيد ،مرجع سبق ذكره ،ص 383.

أخرى وتسمى بالمؤسسات الخاضعة للسيطرة المشتركة[1]،ويدل وجود التأثير الهام للمستثمر على الشركة الزميلة ما يلي:[2]

- تمثيل المستثمر في مجلس الإدارة أو أي هيئة تحكم الشركة الزميلة.
- مشاركة المستثمر في عملية رسم السياسات في الشركة الزميلة.
- العمليات الهامة بين المستثمر والشركة الزميلة و إعطاء معلومات فنية وأساسية عن الشركة المستثمر فيها.
- تبادل أفراد الإدارة الخبرة الإدارية بين المستثمر والشركة المستثمر فيها.

3. المعيار المحاسبي الدولي IAS31 المساهمات في المؤسسات المشتركة

وطبقا لهذا المعيار المحاسبي تستخدم طريقة التكامل النسبي على الشركات التي تخضع للرقابة المزدوجة من طرف الشركة الام ،وعند المحاسبة عن الحقوق في المشروعات المشتركة والإفصاح عن الأصول والخصوم والأعباء و الايرادات في الكشوفات المالية الخاصة بالمشاركين والمستثمرين ،تأخذ المشروعات المشتركة هياكل مختلفة ،حددها هذا المعيار في ثلاثة أنواع:

- الأنشطة الخاضعة للرقابة المشتركة.
- الموجودات الخاضعة للرقابة المشتركة.
- الوحدات الخاضعة للرقابة المشتركة.

وتتصف هذه المشروعات المشتركة بالخصائص التالية:[3]

- اثنان أو أكثر من القائمين على المشروع يرتبطان بترتيب تعاقدي.
- ينشأ عن الترتيب التعاقدي رقابة مشتركة.

[1] خالد جمال الجعارات ،معايير التقارير المالية الدولية IFRS/IAS ،الطبعة الاولى ،إثراء للنشر والتوزيع ،الأردن ،2008 ،ص 225.
[2] عربوة رشيد ،مرجع سبق ذكره ،ص 383.
[3] غانم شطاط ،معايير المحاسبة الدولية ،نوميديا لطباعة والنشر ،قسنطينة ،الجزائر ،2009 ،ص 217.

جدول رقم (2-1): نوع الرقابة و أساليب التجميع حسب معايير IAS.

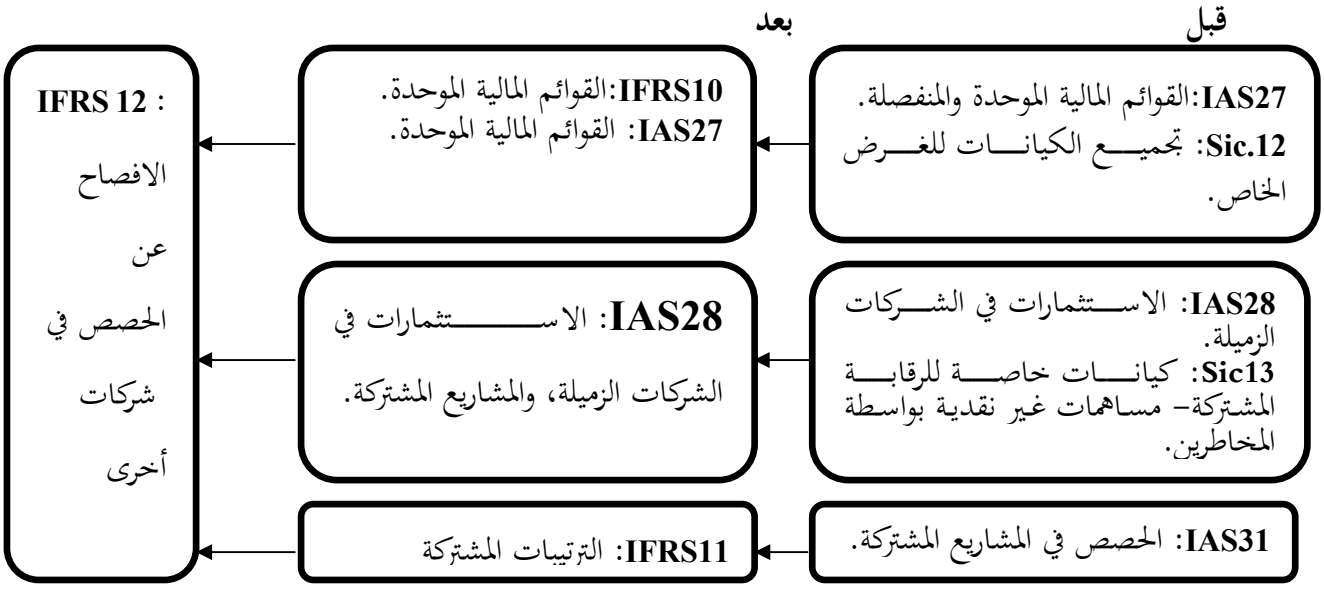
نوع الرقابة	طريقة التجميع حسب معايير IAS	خصائصها
الرقابة الشاملة	التكامل الشامل حسب المعيار IAS 27	ـ الاغلبية في حقوق التصويت. ـ الرقابة الممارسة بالفعل وتتجلى في القدرة على تعيين هياكل مجلس الإدارة المسيرين. ـ الحصول على 40٪ من حقوق التصويت ولا يوجد أي مساهم آخر يملك أكثر منها.
التأثير الملموس	الوضع بالتكافؤ (المعادلة) حسب المعيار IAS28	ـ المساهمة في نشاطات الشركة. ـ الحصول على الاقل 20٪ من رأسمال الشركة المستثمر فيها.
الرقابة المشتركة	التكامل النسبي حسب IAS 31	ـ عدد قليل من المساهمين أو الشركاء. ـ الاشتراك في الفوائد. ـ وجود عقد أو إتفاق.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية IAS.

المطلب الثاني:معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية الخاصة بالتجميع المحاسبي

جاءت هذه المعايير لتعديل أو إلغاء المعايير السابقة الخاصة بالتجميع المحاسبي وتتمثل هذه المعايير في IFRS/10/11/12 حيث لخصنا أهم التغيرات الحاصلة في المعايير المحاسبية الدولية في الشكل التالي:

الشكل رقم(2-1): التغيرات الحاصلة في معايير IAS/IFRS للحسابات المجمعة.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS.

1. المعيار المحاسبي الدولي للإبلاغ المالي IFRS10 القوائم المالية المجمعة

جاء هذا المعيار ليعوض المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS27 وتفسير اللجنة الدائمة 12 SIC ويهدف لوضع خطوات اعداد القوائم المالية لكيان يراقب عدة كيانات ،و من اهم اسباب ظهور هذا المعيار ما يلي :[1]

– اختلاف الممارسة العلمية في تطبيق IAS27 و 12 SIC وهذا في اختلاف تطبيق مفهوم السيطرة ،حيث انه يمكن وجود كيان يسيطر على كيان رغم عدم امتلاكه لأغلبية حقوق التصويت.

–الاختلاف في مفهوم السيطرة بين المعيار IAS27 و 12 SIC فالمعيار IAS27 يعرف السيطرة على أنها التحكم في السياسات المالية والتشغيلية بهدف الحصول على منافع من انشطتها ،أما تفسير اللجنة الدائمة 12 SIC التى تتكلم على الكيانات ذات الغرض الخاص مثل شركات النقل.

1.1. مجال تطبيق المعيار IFRS10

يطبق هذا المعيار على كل الشركات إلا في الحالات التالية:[2]

–كيان تابع كليا أو جزئيا لكيان آخر مع شرط إبلاغ أصحاب الأقلية.

– لم يتم تداول الأوراق النقدية في البورصة.

–المساهمة غير المهمة وفق مبدأ النسبية و في حالة وجود رقابة ظرفية.

–التكلفة المفرطة لإعداد القوائم المالية المجمعة مقارنة مع العائد المنتظر منها.

2.1. الاجراءات المحاسبية

تصف الفقرة (B86) من IFRS 10 إجراءات محاسبية للتجميع كما يلي:[3]

- الجمع بين عناصر الأصول والخصوم للأعباء والايرادات للشركة الأم وفروعها التي تقع في نفس محيط التجمع.
- استبعاد الأسهم موضوع التجميع بالإضافة الى الاسهم المكتتبة غير المطلوبة.

[1] عريوة رشيد ،مرجع سبق ذكره ،ص 385.

[2] طيب مداني ،مرجع سبق ذكره ،ص 32.

[3] نفس المرجع اعلاه ،ص 33

- استبعاد العمليات ما بين المجمع وإجراء التجانس في السياسات المحاسبية بين المجمع والشركات التابعة.

هذه الاجراءات هي نفسها طريقة التكامل الشامل المذكورة سابقا في المعيارIAS27 قبل التعديل.

3.1. تغير نسبة المصلحة

إن التغير في نسبة المصلحة للمؤسسة الأم في الكيان والذي لا ينتج عنه فقدان السيطرة يتمثل في عمليات على رأس المال(لا تسجل أي نتيجة)كما تعدل اصول الشركة الأم وحقوق الأقلية لتعكس التغير في نسبة المصلحة في الكيانات ، وتعدل بالفرق بين مبلغ حقوق الأقلية و مبلغ القيمة العادلة للمقابل المستلم والمدفوع المخصص للشركة الأم.[1]

4.1. دراسة مقارنة بين IAS27 و IFRS10

ارتأينا الي تلخيص اهم الفروقات التى تضمنها هذين المعيارين في الجدول التالي :

جدول رقم (2-2) :اوجه الاختلاف مابين المعيار IAS27 و المعيار IFRS10.

المجال	المعيار IAS27	المعيار IFRS10
مفهوم السيطرة	تعرف الفقرة (4) من معيار الدولي رقم 27 مفهوم السيطرة على أنها قوة التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لمؤسسة لغرض الحصول على منافع من أنشطتها.	تعرف الفقرتان (6) و(7) من معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (10) السيطرة على أنها تلك الحالات التي يكون فيها المستثمر معرضا أو له حقوق في إيرادات متنوعة نتيجة مشاركته مع مستثمر آخر ولديه القدرة على التأثير على تلك الإيرادات من خلال قوته على المؤسسة المستثمر فيها لذلك فإنه بدلا من التركيز على حقوق التصويت، يتناول التعريف الجديد القوة والايرادات التي هي مشابهة إلا أنها أكثر تركيزا على القدرة على ممارسة القوة للتأثير على غالبية الأنشطة ذات الصلة والتي تؤثر على الإيرادات.
حقوق التصويت/القوة	تؤكد الفقرة (13) على حقوق التصويت لغرض اتخاذ القرار فيما إذا كان المستثمر يسيطر على المؤسسة المستثمر فيها. قد تعني حقوق التصويت المحتملة السيطرة إذا كانت تمارس فعليا حاليا.	تتناول الفقرات من (10) إلى (14) القوة وتوضح أنه بخلاف الحالات العادية عندما تأتي القوة من حقوق التصويت، فقد تنتج القوة من الترتيبات التعاقدية. إن لحقوق التصويت المحتملة مدى أوسع من الدلالات تحت (IFRS 10).
المؤسسات لأغراض خاصة	تعرف على انها مؤسسات تؤسس لتحقيق لهدف محدد مثل عقد الإيجار، وقد أصدرت اللجنة الدائمة (12) تفسيرا " تحت أي ظروف يجب على المؤسسة توحيد المؤسسات لأغراض خاصة"	لم يتناول معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS10) المؤسسات لأغراض خاصة، بشكل منفصل.

[1] الفقرة رقم 24 من معيار التقارير المالية الدولية IFRS10.

	وقد لخص التفسير على أن التركيز يجب أن يكون على ما إذا كان المستثمر مشارك في المخاطر والمكافآت في المؤسسة المستثمر فيها.	
العلاقات بين المالك والوكيل	لا يوفر معيار المحاسبة الدولي (IAS27) أي إرشادات حول العلاقة بين المالك والوكيل. في بعض الأحيان قد يحتفظ الوكلاء بحقوق التصويت نيابة عن المالك مما يخلف بعض الغموض عند تطبيق معايير حقوق التصويت لتأسيس السيطرة.	يتضمن معيار التقارير المالي الدولي (10) ارشادات حول العلاقات بين المالك والوكيل. وتوضح الفقرة (18) أن الوكيل لا يصبح بحكم المالك وإن مارس القوة الممنوحة من قبل المالك، لأن القوة الممنوحة للوكيل مقيدة.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعيارين IAS27و IFRS10 .

و كما تجدر الاشارة ان هناك عناصر لم تتغير في كلى المعيارين و نختصرها في الجدول التالي :

جدول رقم (2–3) :اوجه التشابه مابين المعيار IAS27 و المعيار IFRS10.

المجال	المعيار IAS27	المعيار IFRS10
إعفاءات التجميع المحاسبي	تضع الفقرة (10) من هذا إعفاءات معينة في إعداد القوائم المالية المجمعة.	يقدم البند (أ) من الفقرة (4) إعفاءات مماثلة في إعداد قوائم مالية مجمعة.
إجراءات التجميع المحاسبي	يصف هذا المعيار إجراءات التجميع لإلغاء أرصدة ومعاملات ما بين شركات المجمع واحتساب المصالح غير المسيطر عليها كما تتضمن معاملات الحيازة وفقدان السيطرة.	لا يوجد تغير في إجراءات التجميع بموجب هذا المعيار.
القوائم المالية المنفصلة	يوفر هذا المعيار إرشادات حول إعداد القوائم المالية المنفصلة للحالات التي ينطبق عليها إعفاءات التجميع.	لا ينطبق هذا المعيار على القوائم المالية المنفصلة فإذا انطبقت إعفاءات التجميع وكانت المؤسسة ترغب في إعداد هذه الاخيرة فعليها تبني أحكام معيار IAS27

المصدر: الموقع htt//vsmDahman.com المتصفح يوم 25 ماي 2019 على الساعة 13:33.

2. المعيار المحاسبي الدولي للإبلاغ المالي IFRS11 الترتيبات المشتركة

ويعرف هذا المعيار الترتيبات المشتركة على أنه ترتيب يكون لطرفين أو أكثر فيه سيطرة مشتركة ونعني بالسيطرة المشتركة تقاسم متفق عليه بشكل تعاقدي للسيطرة على ترتيب ،والتي توجد فقط عندما تتطلب القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة الموافقة بالإجماع من الاطراف متقاسمة السيطرة ،من اسباب ظهور هذا المعيار نجد :

- ✓ أن المعالجة المحاسبية للترتيب المشترك تعتمد في المقام الأول على الشكل القانوني للترتيب بدلا من جوهر الترتيبات ولهذا كانت معاملة الترتيبات المشتركة بموجب معيار IAS31 مفتوحة الانتهاكات محتملة من خلال ترتيبات الهيكلة.
- ✓ الاختيار بين بديلين في المحاسبية على الترتيبات المشتركة مما يجعل قابلية المقارنة بين القوائم المالية لشركات لهم نفس الترتيب عملية مستحيلة.[1]
- ✓ فبموجب معيار IAS31 تم إعطاء المستثمرين في الشركات تحت السيطرة المشتركة الاختيار بين اثنين من المعالجات المحاسبية ،الاولى تخص طريقة المعادلة اما الثانية تخص التكامل النسبي.[2]

1.2. مجال تطبيق المعيار IFRS11 :

يطبق هذا المعيار على كل الكيانات التي لها (ترتيبات تعاقدية)* وهي كالتالي:[3]

- **الترتيب المشترك** :ترتيب يكون لجهة معينة او اكثر تمارس سيطرة مشتركة عليه.
- **السيطرة المشتركة**:هي اقتسام السيطرة من طرف عدد محدود من الشركاء حيث يشترك الكل في اتخاذ القرار.
- **النشاط المشترك** :هو اتفاق ينتج عنه رقابة مشتركة للشركاء لهم الحق على الاصول و الالتزامات على الخصوم.

كما يحدد الترتيب التعاقدي في المعيار المحاسبي IFRS11 النقاط التالية:[4]

- تحديد هدف النشاط ومدة مشاركته و تعيين اعضاء الادارة و رأس المال والمساهمات المطلوبة.
- إجراءات اتخاذ القرار والمسائل التي تتطلب اتخاذ قرار من الطرفين .
- كيفية تقسيم الأصول والخصوم والإيرادات والمصاريف والأرباح والخسائر بحسب الترتيب التعاقدي.

و الشكل التالي يوضح كيفية تقييم الرقابة المشتركة حسب أسس المعيار IFRS11

---

[1] عريوة رشيد ،مرجع سبق ذكره ،ص 385.

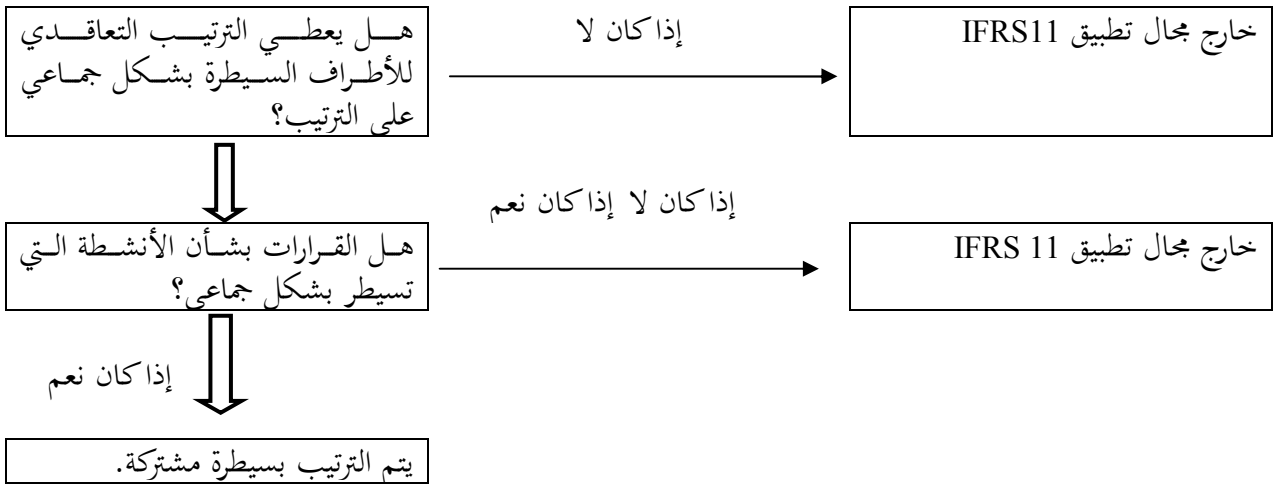
[2] طيب مداني ،مرجع سبق ذكره ،ص 34.

* هو اتفاق او ترتيب بين طرفين او اكثر للسيطرة المشتركة.

[3] عريوة رشيد ،مرجع سبق ذكره ،ص 385.

[4] طيب مداني ،مرجع سبق ذكره ،ص 36.

شكل رقم (2-2) :تقييم الرقابة المشتركة حسب المعيار IFRS11.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعيار IFRS11.

ومن خلال ما سبق الجدول التالي يوضح اهم التعديلات منIAS31 المعيار الى المعيار IFRS11

الجدول رقم (2-4): أهم التعديلات من IAS31 إلى IFRS11.

IFRS11	IAS31
-يعتمد تصنيف المعيارIFRS11 أساسا على حقوق والتزامات أطراف الاتفاقية المشتركة. -كذلك ألغى استخدام التكامل النسبي للمشاريع المشتركة لتحل محلها طريقة المعادلة فالشركات مطالبة بتسجيل حصتهم في القوائم المالية المجمعة كما هو مطبق في IAS31 للأصول والخصوم، الإيرادات والمصاريف والتي ينطبق عليها تصنيف المشاريع المشتركة.	-السماح باستخدام طريقتين لمعالجة الشركات الخاضعة للسيطرة المشتركة: **التكامل النسبي –طريقة المعادلة.** -المعالجة المحاسبية للعمليات المشتركة، والأصول الخاضعة للسيطرة المشتركة في IAS 31 يتطلب من الأطراف المشاركة التسجيل: الأصول الخاضعة لسيطرتهم- الالتزامات والمصاريف المتكبدة، حصصهم من الإيرادات.

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS.

3. المعيار المحاسبي الدولي للإبلاغ المالي IFRS12 الافصاح عن المصالح في الشركات الاخرى.

تعتبر الحصص في الشركات الاخرى كل ارتباط تعاقدي او غير تعاقدي الذي يعرض الشركة لتقلب في العوائد من اداء الشركة الأخرى ،ويمكن ان يدل على حصة في شركة أخرى ولكن لا يقتصر على الاحتفاظ بأدوات الأموال الخاصة أو دين ،اضافة الى أشكال أخرى للارتباط مثل تقديم التمويل ،ودعم السيولة ،وتعزيز الائتمان والضمانات،

حيث تشمل الوسائل التي من خلالها يكون لدى شركة سيطرة أو سيطرة مشتركة أو تأثير مهم على شركة أخرى وليس بالضرورة أن تمتلك شركة حصة شركة أخرى فقط بسبب علاقة عادية بين عميل ومورد.[1]

وقد جاء هذا المعيار ليعوض عن كل المعايير المحاسبة الدولية التى ذكرناها سابقا IAS31 IAS28 IAS27.

1.3.مجال تطبيق المعيار IFRS 12

يطبق هذا المعيار على المؤسسات التي لها مصالح في شركة أو عدة شركات او المتمثلة في:[2]

- الشركات التابعة والشركات الزميلة.
- الترتيبات المشتركة(العمليات المشتركة أو المشاريع المشتركة)
- بعض انواع المؤسسات المسيطر عليها و لا يتم تضمينها ضمن القوائم المالية المجمعة.

2.3.المعلومات التي يجب الافصاح عنها وفق المعيار IFRS12

ومن بين اهم المعلومات التي يجب الافصاح عنها ما يلي :[3]

- الاحكام الهامة و الفرضيات.
- الاستثمارات في الشركات التابعة.
- المساهمة في الترتيبات المشاركة و الشركات التابعة.
- المساهمة في كيان مهيكل لا يدخل ضمن نطاق التجميع والمعلومات على طبيعة المخاطر لهذا الاخير.

المطلب الثالث:الروابط المختلفة بين معايير التجميع المحاسبي

سنحاول من خلال هذا المطلب جمع مختلف معايير المحاسبة الدولية الخاصة بعملية التجميع المحاسبي (بعد التعديل) وإبراز مدى علاقتها ببعضها البعض في تحديد أسلوب التجميع المناسب ذلك من خلال مخطط بياني يوضح الروابط ما بين المعايير المختلفة السالفة الذكر.

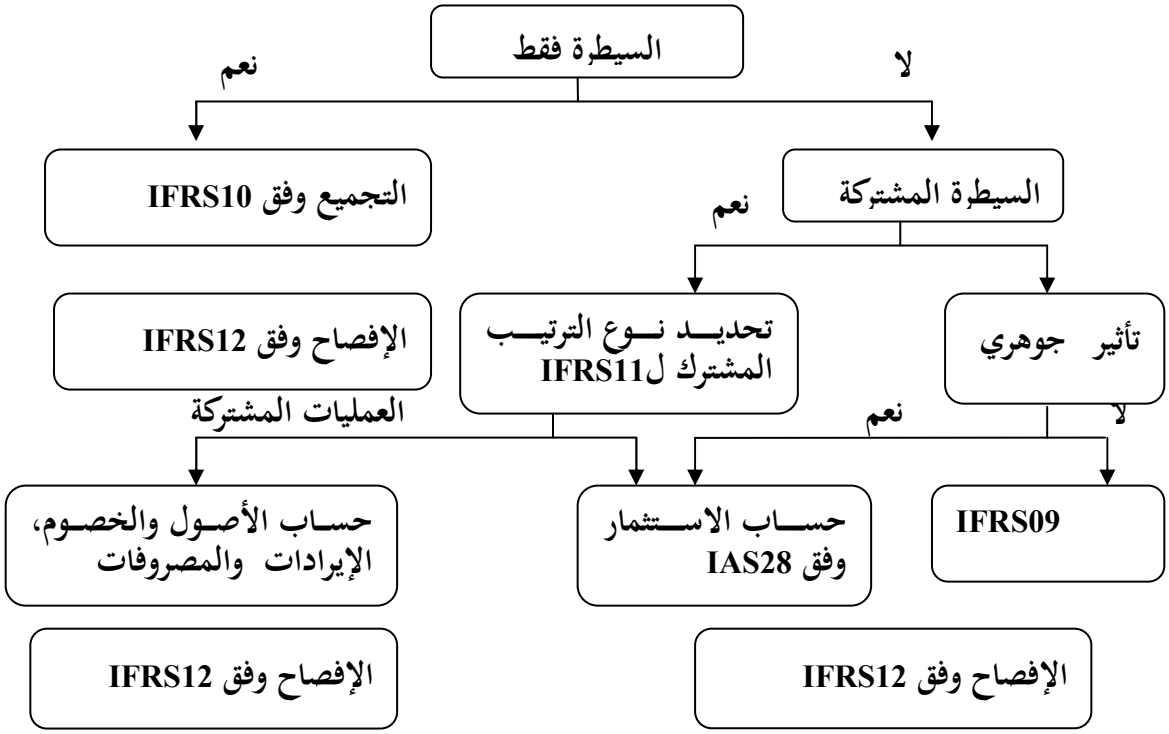
---

[1] شنوف حمزة ،مرجع سبق ذكره ،ص 47.

[2] محمد ابو نصار و جمعة حميدات ،معايير المحاسبة و الابلاغ المالية الدولية : الجوانب النظرية و العملية ،طبعة الاولى ،دار وائل للنشر ،عمان، 2008، ص 814.

[3] طيب مداني ،مرجع سبق ذكره ،ص 38-39.

شكل رقم (2-3) :مختلف الروابط ما بين معايير التجميع المحاسبي.



المصدر :من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS .

ويمكن شرح هذا المخطط كما يلي:

- ✓ في البداية إذا كان صاحب المشروع يتحكم وحده في السيطرة على الكيان ،في هذه الحالة يجب استعمال التجميع القوائم المالية وفق IFRS10 وتوفير المعلومات وفق IFRS12.
- ✓ وفي الحالة الثانية إن كان لصاحب المشروع أطراف مشاركة عليه أن يسأل الطرف الذي يشارك في مشروع مشترك هل لديه سيطرة مشتركة ،أو له تأثير ملموس فقط.
- ✓ وفي الحالة الثالثة يجب على صاحب المشروع تحديد نوع الترتيب وفق IFRS11
- ✓ عمليات مشتركة: يجب حساب الأصول، الخصوم الإيرادات والمصاريف، ومن ثم توفير المعلومات وفق IFRS12.
- ✓ المشروعات المشتركة: تنطبق عليها نفس مراحل التأثير الجوهري للسيطرة المشتركة ويقوم صاحب المشروع بحساب الاستثمار وفق IAS28 ثم توفير المعلومات وفق IFRS12.

وأخيرا إن لم يكن هناك أي تأثير جوهري للسيطرة المشتركة، فإنه تعد القوائم المالية وفق (IFRS09).

المبحث الثاني :التجميع المحاسبي وفق النظام المحاسبي الماليSCF

بعد أن تطرقنا في المبحث الأول إلى أهم المعايير الدولية الخاصة بعملية التجميع المحاسبي ،ارتأينا في هذا المبحث إلى ضرورة التعرف على الحسابات المجمعة و أهم إجراءات إعدادها وفق النظام المحاسبي المالي الذي سبق و ان اشرنا بأنه يستمد مبدئه من المعايير المحاسبة الدولية.

المطلب الأول :القوائم المالية المجمعة حسب نظام SCF

نتناول في هذا المطلب النظام المحاسبي المالي وأهم إجراءات إعداد القوائم المالية حسب نضام SCF.

1. مفهوم النظام المحاسبي المالي

عرّف القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 النظام المحاسبي المالي في المادة 03 على انه المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة ،وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوفات تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته ،ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية، حيث تطبق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي على :

- كل شخص طبيعي ومعنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي يمسك محاسبة مالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها ،باستثناء الاشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية.
- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري و التعاونيات.
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية.[1]

2.مفهوم القوائم المالية المجمعة حسب نظام SCF

تحظى القوائم المالية المجمعة بأهمية كبيرة لدى مستخدميها باعتبارها عنصر مهم في اتخاذ القرار سواء داخل الشركة أو خارجها ،حيث عرفها النظام المحاسبي المالي على أنها قوائم فعلية ،تهدف إلى تقديم الممتلكات و الوضعية المالية

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد 74 ،الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007 ،القانون رقم 07-11 ،المادة 03 ،ص 03.

وحساب النتيجة المجمعة كما لو تعلق الأمر بذمة واحدة ،كل ذمة لها مقر أو نشاط رئيسي في الإقليم الوطني و تراقب كيان أو عدة كيانات وتنظر كل سنة قوائمها المالية الموحدة للمجموع المكون من هذه الكيانات.[1]

كما عرفها القانون التجاري الجزائري بانها تقديم للوضعية المالية و نتيجة النشاط لمجموع الشركات المشكلة للمجموعة و كانها لشركة واحدة ،على ان تخضع لنفس قواعد التقييم و المراقبة و المصادقة والنشر التي تخضع لها نفس الحسابات السنوية الفردية.[2]

من التعريفين السابقين يمكن ان استنتاج ان القوائم المالية المجمعة هي قوائم مالية فعلية تسعى لتقديم الوضعية المالية ونتيجة الأعمال والممتلكات لعدة كيانات باعتبارها كيان واحد والتي تقوم بإعدادها الشركة الأم.

1.2.أنواع القوائم المالية المجمعة حسب نظام SCF

بناءا على نص المادة 210-01 من الجريدة الرسمية رقم 19 كل كيان يدخل في مجال تطبيق نظام المحاسبي المالي يتولى سنويا اعداد القوائم المالية و القوائم المالية الخاصة بالكيانات غير صغيرة (المجمعات) تتمثل فيما يلي :

- ✓ **جدول الميزانية المجمعة:** تتضمن تجميع أصول وخصوم وحقوق الملكية مع الأخذ في الحسبان العلاقات المتبادلة بين شركات المجموعة.[3]
- ✓ **جدول حساب النتائج المجمع:** يتم من خلاله مقارنة إيرادات شركات المجموعة مع تكاليف الحصول على هذه الإيرادات والوصول إلى الصافي في المجموعة.[4]
- ✓ **جدول تدفقات الخزينة المجمعة:** توضح صافي التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من الأنشطة التشغيلية والتمويلية والاستشارية لشركات المجموعة و يتم اعداده بطريقة مباشرة و غير مباشرة. [5]

[1] هوام جمعة ،المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد و المعايير المحاسبية الدولية ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ،2009- 2010 ،ص 147.

[2] القانون التجاري الجزائري ،الامر رقم 96-27 المؤرخ في 09 ديسمبر 1996 ،ص 07.

[3] Elisabeth Bertin ,Christophe Godowski ,Redha Khelassi ,Manuel comptabilité et audit ,édition BERTI ,Alger,2013 ,p 338.

[4] idem ,p 344.

[5] idem ,p 345.

✓ **جدول تغير الأموال الخاصة المجمعة:** هو عبارة عن قائمة مالية تقوم على تسوية الأموال الخاصة بين بداية الفترة وآخر الفترة ،إضافة لبنود الأرباح والخسائر التي تعتبر جزء من الأموال الخاصة مع عرض مختلف المراحل التي يتم فيها تغير رأس مال الشركة وجدول تغير الأموال الخاصة بالمجمع.[1]

✓ **الملاحق المجمعة:** هي عبارة عن جداول ومجموعة من النقاط تعمل على شرح الأعباء أو نواتج القوائم المالية وتبين الطرق المحاسبية المستعملة مع توفير معلومات مكملة للميزانية المجمعة ولحساب النتائج.[2]

2.2.إجراءات إعداد القوائم المالية المجمعة

تقع مهمة إعداد القوائم المالية المجمعة في العادة على عاتق محاسب الشركة الأم والذي يقوم بتحضيرها من واقع القوائم المالية الخاصة بكل من الشركة الأم والشركة التابعة ،وتتمثل الإجراءات المتبعة لإعداد القوائم المالية المجمعة فيما يلي:

- أن تقوم كل شركة من شركات المندمجة بإعداد قائمتها المستقلة (بأصولها والتزاماتها) بتاريخ التملك.
- تفريغ بيانات القوائم المالية للشركتين في نموذج يستخدم لهذه الغاية يطلق عليه ورق عمل.
- استبعاد الحسابات المزدوجة من القوائم المالية للمجموعة بمعنى استبعاد بند الاستثمارات في الشركة التابعة من جانب أصول الشركة الأم ،مقابل حقوق المساهمين من ميزانية الشركة التابعة.

أمّا كيفية استبعاد الحسابات المتقابلة فيتم بواسطة قيود التسوية واستبعاد تسجيل في دفاتر الشركة الأم عن طريق :

- تسوية وإظهار الفروق بين القيم الدفترية والقيم العادلة لأصول والتزامات الشركة التابعة بحيث يظهر تلك الأصول والالتزامات في القوائم المالية المجمعة بقيمتها العادلة.
- إذا لم تمتلك الشركة الأم كامل صافي أصول الشركة التابعة فهذا يعني أنّ هناك فئتين تشتركان في امتلاك الشركة التابعة هما الشركة الأم وأقلية المساهمين وبالتالي لابد من إظهار حقوق الأقلية.
- ثم تقوم بجمع العناصر المتشابهة من أصول والتزامات الشركتين الأم والشركة التابعة.[3]

[1] Elisabeth Bertin ,Christophe Godowski ,Redha Khelassi ,op.cit ,p 355.

[2] idem ,p 361.

[3] محمد أبو نصار ،جمعة حميدات ،معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية : الجوانب النظرية والعلمية ،الطبعة الثانية ،الأردن ،2009 ،ص 436.

- **ورقة العمل** :يتم توحيد القوائم المالية من خلال ورقة العمل وتسمى أيضا الورقة التمهيدية تتكون من ستة خانات لأغراض تجميع القوائم المالية ،فالخانة الأولى تتضمن البيان أو بنود القوائم المالية والخانة الثانية والثالثة تتضمن مبالغ بنود القوائم المالية للشركتين ،الخانة الرابعة والخامسة تمثل التسويات وتتكون من طرفان طرف مدين وطرف دائن اما الخانة السادسة تمثل المبالغ الموحدة المجمعة [1]،و يمكن توضيح شكل ورقة العمل وفق الجدول التالي :

جدول رقم (2-5) : ورقة العمل.

البيان	المبالغ		التسويات والاستبعادات		المبالغ المجمعة
	الشركة الأم	الشركة التابعة	مدين	دائن	

المصدر:طلال كسار،المحاسبة المتقدمة: بين النظرية و التطبيق ،دار اليازوري ،الأردن ،ص 205.

3.2.نطاق القوائم المالية المجمعة حسب نظام SCF

يحدد النظام المحاسبي المالي وجد حالات لا يتم فيها إعداد القوائم المالية المجمعة مثل أن تكون سيطرة الشركة الأم على الشركة التابعة مؤقتة بحيث يكون الهدف من شرائها إعادة بيعها في المستقبل القريب وبالتأكيد فان هذا الاستبعاد يستوجب اعطاء توضيحات في ملحق القوائم المالية المجمعة ،او أن تعمل الشركة التابعة في ظل قيود مشددة طويلة الأجل تؤثر بصورة جوهرية على قدرتها في تحويل الأموال للشركة الأم.[2]

اما فيما يخص الاعفاءات فلقد فرض النظام المحاسبي المالي وجود حالة واحدة تكون فيها الشركة الام معفاة من اعداد القوائم المالية المجمعة و هي كون الشركة الام شركة تابعة مملوكة بصفة شبه كلية لشركة اخرى بشرط الحصول على موافقة الاقلية على ذلك ،والحيازة شبه كلية تعني ان الشركة المهيمنة تحوز على الاقل 90% من حقوق التصويت.[3]

[1] طلال كسار ،المحاسبة المتقدمة: بين النظرية والتطبيق ،دار يازوري ،الأردن ،2012 ،ص 205.

[2] محمد مطر ،خليل ابو حشيش ،المحاسبة المتقدمة ،الشركة العربية لتسويق و التوريدات ،الطبعة الاولى ،القاهرة ،2010 ،ص 47.

[3] طيب مداني ،مرجع سبق ذكره ،ص 78.

4.2.الإفصاحات المطلوبة في القوائم المالية المجمعة حسب نظام SCF

يمكن ان نختصر اهم العناصر التي يجب الافصاح عنها في القوائم الملية المجمعة فيما يلي : [1]

- طبيعة العلاقة بين الشركة الام و الشركة التابعة عندما لا تمتلك الشركة الام بشكل مباشر او غير مباشر في الشركات التابعة اكثر من نصف حقوق التصويت.

- اسباب عدم تحقيق السيطرة عندما تكون الملكية بشكل مباشر او غير مباشر من خلال الشركات التابعة لأكثر من نصف حقوق التصويت او الحقوق المحتملة للتصويت في المنشاة المستثمر فيها.

- تاريخ الابلاغ عن القوائم المالية للشركة التابعة عندما تستخدم هذه القوائم في اعداد القوائم المالية الجمعة للشركة الام ،سواء كانت معدة في تاريخ الابلاغ او لفترة تختلف عن تلك التي تخص الشركة الام او بسبب استخدام تاريخ ابلاغ اخر او فترة ابلاغية مختلفة.

المطلب الثاني:الإطار التشريعي لإعداد القوائم المالية المجمعة

تبعا لقرار وزارة المالية يجب على المؤسسات التي تقوم بإعداد القوائم المالية المجمعة بأن تلتزم بالإطار المرجعي SCF حيث قمنا بتخليص المواد التي جاءت بها وزارة المالية في الجدول الآتي:

جدول رقم (2-6): النصوص التشرعية الخاصة بمحاسبة المجمعات وفق نظام SCF.

المعيار	المواد
الحسابات المدمجة	المادة 132-1: تهدف الحسابات المدمجة إلى تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة بمجموعة كيانات كما لو تعلق بكيان واحد. المادة 132-2: كل كيان له مقره أو نشاطه الرئيسي في الإقليم الوطني ويراقب كيان أو عدة كيانات، يعد ينشر كل سنة القوائم المالية المدمجة للمجموع المتآلف. المادة 132-3: يكون إعداد ونشر القوائم المدمجة على عاتق أجهزة إدارة الكيان المهيمن على المجموع المدمج الذي يعرف بالكيان المدمج. المادة 132-4: يعني كل كيان مهيمن من إعداد القوائم المالية المدمجة إذا كان يحوزها بصورة شبه كلية كيان آخر.
	المادة 132-7: تدمج الكيانات المراقبة في إطار إعداد حساباتها المدمجة تبعا لطريقة التكامل الشامل، تتمثل هذه الطريقة: • **في قائمة صافي المركز المالي**: الأخذ بعناصر ممتلكات الكيان المدمج فيما عدا

[1] عريوة رشيد ،مرجع سبق ذكره ،ص 382.

إدمـــــاج الفروع	سندات الكيانات المدمجة، وإحلال محل القيمة المحاسبية لتلك السندات غير مأخوذ بها مجموع عناصر الأصول والخصوم المكونة لرؤوس الأموال الخاصة لهذه الكيانات. • **في حساب النتائج:** إحلال العمليات المنجزة من قبل المجموع المدمج محل عمليات الشركة المدمجة، مع استبعاد العمليات المعالجة فيما بينها من قبل الكيانات التي هي جزء من هذا المجموع. المادة 132-10: يشمل ملحق القوائم المالية المدمجة على جميع المعلومات ذات الأهمية التي تسمح بالتقديم الصحيح لمحيط وممتلكات والوضعية المالية ونتيجة المجموع المتكون من الكيانات المندرجة في الإدماج.
فـــــارق الإدمـــــاج الأول	المادة 132-13: يتم تحديد فارق الإدماج الأول المثبت لدى دخول كيانها في محيط الادماج بالفرق بين: • تكلفة اقتناء سندات الكيان المعني كما تظهر في الأصل التابع للشركة المالكة لهذه السندات. • الحصة غير المعادة تقييمها لرؤوس الأموال الخاصة التابعة لهذا الكيان والتي تعود إلى الشركة المالكة بما في ذلك حصة نتيجة السنة المالية المكتسبة عند تاريخ دخول الكيان في محيط الإدماج.
الحسابات المركبة	المادة 132-19: الكيانات التي تشكل مجموعة اقتصادية خاضعة لنفس المركز الاستراتيجي لاتخاذ القرارات الواقعة وغير الواقعة في الإقليم الوطني دون أن تكون بينها روابط قانونية. المادة 132-20: يخضع إعداد وتقديم حسابات المركبة للقواعد المنصوص عليها في مجال الحسابات المدمجة مع مراعاة الأحكام الناجمة عن خصوصية الحسابات المركبة المرتبطة بعدم وجود روابط مساهمة في رأس المال.

المصدر : من اعداد الطالبتين بالإعتماد على نص الجريدة الرسمية العدد 19 لسنة 2009.

المطلب الثالث: محيط التجميع

يعتمد إعداد القوائم المالية المجمعة على تحديد محيط التجميع والذي يحدد عدد المؤسسات الداخلة ضمن نطاق التجميع من خلال نسبة الرقابة.

1.مفهوم محيط التجميع

يقصد بمحيط التجميع مجمل المؤسسات التي ستجمع حساباتها في قوائم مالية مجمعة حيث يتشكل محيط التجميع من الشركة الام والشركات التابعة التي تمارس عليهم الشركة الام رقابة كاملة او مشتركة او تأثير بارز ،و تسمى هذه الشركات بالفروع وبالتالي فان الرقابة من طرف الشركة الام هي اساسية فيما يخص تحديد الشركات التي تدخل ضمن

محيط التجميع و تحديد اساليب التجميع المحاسبي ،وتجدر الاشارة الى ان محيط التجميع يضم مؤسسات وطنية وأجنبية مهما كان شكلها القانوني و نوع نشاطها.[1]

وحسب الفقرة (132-11) من الجريدة الرسمية فإن الشركة الزميلة هي كيان يمارس فيه الكيان المدمج نفوذا ملحوظا ،وهو ليس بكيان فرعي ،ولا بكيان أنشئ في إطار عمليات تمت بصورة مشتركة.[2]

2.مفهوم معدل الرقابة

تعرف الرقابة بسلطة توجيه السياسات المالية والعملياتية لكيان بغية الحصول على منافع من أنشطته مختلفة ،في حين يمثل معدل الرقابة الوسيلة المستعملة لتحديد قائمة المؤسسات التي تدخل ضمن نطاق القوائم المالية المجمعة وهو يعبر عن نسبة امتلاك المؤسسة الأم لحقوق التصويت بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في المؤسسة المراقبة ،ويكون هذا المعدل مساويا لنسبة امتلاك أسهم رأس المال إذا كانت هذه الأخيرة لها نفس الحقوق ،منه يتبين لنا أن معل الرقابة مرتبط بتسلسل الامتلاك المباشر أو غير مباشر لنسبة حقوق تساوي أو تفوق 50% من مجمل حقوق التصويت في الجمعيات العامة ،اما إذا ثبت أن الرقابة تمارس رغم عدم توفر تلك النسبة فإنه يفترض عند حساب معدل الرقابة أنها تساوي 50% وكل ذلك مادام تسلسل الرقابة لم ينقطع.[3]

1.2. أنواع الرقابة

يمكن أن نميز بين ثلاثة انواع من الرقابة ،رقابة مطلقة ،رقابة مشتركة أو رقابة ذات التأثير البارز :

[1] Patrik Mykita ,Cherif-jacques Allali ,Mokhtar Belaiboud ,comptabilité des société conforme au SCF et IAS/IFRS ,Berti Editions ,Alger ,2010 ,p 131.

[2] الجريدة الرسمية ،العدد 19 ،مرجع سابق ذكره ،ص 17.

[3] Patrik Mykita ,Cherif-jacques Allali ,Mokhtar Belaiboud ,op.cit ,p 134.

1.1.2. الرقابة المطلقة

تتجلى الرقابة المطلقة في حالة ما إذا كانت الشركة الأم تتحكم وتمارس سلطة فرض القرار على مستوى الإدارة والسياسات المالية والعملية في شركة ما ،وذلك بامتلاك الشركة الأم لأغلبية حقوق التصويت بطريقة مباشرة أو غير مباشرة [1].

ويمكن التمييز بين ثلاثة أنواع للرقابة المطلقة : [2]

– **الرقابة المطلقة القانونية** :تتحصل الشركة الأم على هذا النوع من الرقابة من خلال إمتلاكها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة لأكثر من 50% من حقوق التصويت في فرع أخر مما تعطي لها الحق في إتخاذ القرار.

– **الرقابة المطلقة الممارسة بالفعل**:في هذه الحالة تمارس الشركة الأم رقابة على الشركة التابعة بالرغم من عدم امتلاكها لأغلبية حقوق التصويت (تمتلك 50% أو أقل) ولا يوجد عقد مبرم بين الطرفين ،ويكون لها السلطة في:

- ✓ القدرة على تعيين أو فصل أغلبية أعضاء مجلس الإدارة أو ما يعادله من سلطة إدارية.
- ✓ القدرة على الجمع غالبية الأصوات في اجتماعات مجلس الإدارة أو ما يعادله من سلطة إدارية.
- ✓ السيطرة على أكثر من نصف عدد الأسهم التي لها حق التصويت بالاتفاق مع مستثمرين آخرين.

– **الرقابة المطلقة التعاقدية**:في هذه الحالة تفرض الشركة الأم رقابتها على شركة أخرى بموجب عقد أو بند من القانون التأسيسي يقتضي بذلك ،وهذا ان كان ممكنا في بلد تواجد هاته الأخيرة حيث أن هذه القاعدة تخالف القاعدة الأساسية التي هي امتلاك أغلبية حقوق التصويت.

2.1.2. الرقابة المشتركة

عبارة عن اتفاق تعاقدي لاقتسام السيطرة على نشاط إقتصادي وتوجد فقط عند الموافقة بالإجماع من قبل الأطراف التي تشترك في السيطرة.

---

[1] Djelloul Boubir ,Consolidation des comptes comparatifs SCF/IFRS ,édition SAHEL ,Alger ,2013 ,p 27.

[2] نعيجي عبد الكريم ،مرجع سبق ذكره ،ص 134-135.

3.1.2. التأثير البارز

نقول عن شركة انها تمارس تأثير بارز على التسيير والسياسة المالية لشركة أخرى إذا كان لهذه الشركة القدرة على التصرف مباشرة أو بواسطة شركة أخرى وهذا يتحقق إذا كانت تملك 20% على الأقل من حقوق التصويت.

و لتوضيح أكثر مفاهيم أنواع الرقابة إرتقينا الى عرض الجدول التالي :

جدول رقم (2-7): الفرق بين مختلف أنواع الرقابة.

طبيعة الرقابة	الشروط الواجب توفرها
الرقابة المطلقة على الحقوق	السيطرة على أكثر من (50%) من حقوق التصويت.
الرقابة المطلقة على الفعل	السيطرة على أكثر من (40%) من حقوق التصويت، وسلطة التعيين لكل أغلبية هيئات الإدارة والرقابة والاشراف خلال دورتين كاملتين.
الرقابة المطلقة التعاقدية	ممارسة تأثير قوي بالنظر إلى اتفاق أو عقد أو بند من البنود ضمن عقد معين.
التأثير البارز	السيطرة على أكثر من (20%) من حقوق التصويت.
الرقابة المشتركة	وجود اتفاق تعاقدي.
خارج حدود التجميع	السيطرة على أقل من (20%) من حقوق التصويت.

Source : Elisabeth Bertin ,Christophe Godowski ,Redha Khelassi ,Manuel comptabilité et audit ,édition BERTI ,Alger,2013 ,p 196.

3. قياس معدل الرقابة

كما أشرنا إليه سابقا أن معدل الرقابة هو مجموع حقوق التصويت التي تمتلكها المؤسسة الأم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في المؤسسة التابعة لها ،ويكون هذا المعدل مساويا لنسبة امتلاك رأس المال إذا كانت كل الأسهم لها نفس الحقوق ويمكن أن يكون مخالفا له في حالة وجود:

- ✓ أسهم لها حقوق تصويت مضاعفة و امتلاك المؤسسة لأسهم رأسمالها (الامتلاك الذاتي للأسهم).
- ✓ أسهم لها أفضلية في قيمة الأرباح وليس لها حق التصويت.
- ✓ شهادات الاستثمار التي لها حقوق التصويت.
- ✓ السندات القابلة للتحويل إلى أسهم التي لها حق التصويت.[1]

[1] طيب مداني ،مرجع سبق ذكره ،ص 82.

4.نسبة الفائدة

تمثل نسبة المصلحة حصة رأس المال المملوكة من طرف المؤسسة الأم في المؤسسات التي تدخل ضمن محيط القوائم المالية المجمعة وهي تعبر عن حصة من الأصول التي تعود للمؤسسة الام نتيجة الرقابة التي تمارسها ،وهي تمكن من تحديد حصة المؤسسة الأم من النتائج ورأس المال والحصة التي ترجع إلى اصحاب الأقلية. [1]

جدول رقم (2–8) : الفرق بين معدل الرقابة ونسبة المصلحة

المفهوم	الطبيعة	الإستعمال
معدل الرقابة	يعبر عن حقوق التصويت	–تحديد نطاق القوائم المالية المجمعة. –تحديد طريقة التجميع.
نسبة المصلحة	حصة الشركة الأم في الشركات التابعة	–وسيلة لتطبيق التجميع المحاسبي. –إدماج الحسابات. –استبعاد العمليات المتبادلة. –توزيع رأس المال والنتائج بين المؤسسة الأم وأصحاب الأقلية.

المصدر :من اعداد الطالبتين من خلال ما سبق.

المطلب الرابع :أساليب التجميع المحاسبي

يتحدد إختيار أسلوب التجميع المطبق في أي مجمع على معيار أساسي وهو نوع الرقابة المطبقة من طرف الشركة الأم و التي تكون محددة بنسبة حقوق التصويت المملوكة بصفة مباشرة أو غير مباشرة من قبل الشركة الأم في فروعها وعلى هذا الأساس توجد ثلاثة أساليب للتجميع المحاسبي وهي أسلوب التكامل الشامل و أسلوب التكامل النسبي وأسلوب الوضع في التكافؤ.

1. أسلوب التكامل الشامل

تطبق طريقة التكامل الشامل على الشركات التي تمارس عليها الشركة الأم رقابة مطلقة مما يسمح لهذه الأخيرة الإستحواذ على كل الملكية من الناحية المالية ونتيجة المجمع و كأنها كيانا واحدا ،وتقوم هذه الطريقة على ما يلي:

- ✓ إدماج في حسابات المؤسسة المجمعة عناصر حسابات الميزانية وحسابات النتائج المؤسسات المجمعة بعد القيام ببعض المعالجات المحتملة.

[1] Djelloul Boubir ,op.cit ,p 38.

✓ توزيع رؤوس الأموال والنتيجة ما بين فوائد المؤسسة المجمعة وفوائد المساهمين أو الشركاء الآخرين ذوي الأقلية.
✓ إلغاء العمليات والحسابات المتبادلة.[1]

2.أسلوب التكامل النسبي

يطبق هذا الأسلوب على الشركات التي تخضع للرقابة المزدوجة من طرف الشركة الأم حيث تقوم هذه الطريقة باستبدال القيمة المحاسبية لسندات المساهمة للشركة التي تخضع للتجميع بجزء فقط(المندمجة نسبيا) والذي يتمثل في فوائد الشركة الأم أو الشركات التي تملك عناصر أصول وخصوم مكونة للأموال الخاصة بهذه الشركات والمحددة وفقا لقواعد التجميع المحاسبي ،و تجدر الإشارة إلى أنه لا تحتسب أية فوائد لذاوي الأقلية.[2]

3.أسلوب الوضع بالتكافؤ

تطبق هذه الطريقة على الشركات التي تمارس عليها الشركة الأم تأثيرا بارزا فهي تقوم على إعادة تقييم سندات المساهمة التي تمتلكها الشركة الأم والتي تظهر في ميزانيتها والتي هي عبارة عن سندات مساهمة للشركات الفروع لابد أن تكون مقيمة بالقيمة الحقيقية باستبدال قيمتها الشرائية بقيمة الحصص التي تكافؤ الحالة الصافية لهذه الفروع.

وكملخص لهذه الطريقة فتعتبر هذه الأخيرة على أنها تقنية تساعد على تجميع الشركات تحت التأثير البارز دون القيام بعملية الدمج نظرا لعدم سيطرة الشركة الأم على الشركات التابعة و يكمن دورها في القيام بإعادة تقدير سندات المساهمة للشركات التابعة في الشركة الأم.[3]

جدول رقم (2–9) :علاقة أسلوب التجميع المحاسبي بنوع الرقابة.

المرجعية :وفق نظام SCF		
شروط	**نوع الرقابة**	**أسلوب التجميع**
أكبر من (50%) من حقوق التصويت	رقابة مطلقة	تكامل شامل
أقل من (50%) من حقوق التصويت لكن مع امكانية تسيير السياسات المالية والعملياتيةأو تعيين أغلبية أعضاء الإدارة.	رقابة مطلقة	تكامل شامل
أكبر أو يساوي (20%) من حقوق التصويت	تأثير بارز	الوضع بالتكافؤ

[1] عمورة جمال ،مرجع سبق ذكره ،ص 16.
[2] نعيجي عبد الكريم ،مرجع سبق ذكره ،ص 166.
[3] شنوف حمزة ،مرجع سبق ذكره ،ص 20.

استغلال مشترك لمؤسسة مشتركة أو وجود اتفاق تعاقدي	رقابة مشتركة	تكامل نسبي أو الوضع بالتكافؤ
أقر من (20%) من حقوق التصويت	خارج محيط التجميع	لا شيء

المصدر: من إعداد الطالبتين من خلال ما سبق.

المبحث الثالث:الإجراءات العملية لتجميع المحاسبي وفق نظام SCF

في الواقع الممارسة المحاسبية للتحضير لتجميع المحاسبي عملية صعبة للغاية إذا لم يتم التحضير لها جيدا وهذا بنوع التنظيم المعمول به والذي يقودنا إلى الإجابة عن الأسئلة المعتادة ماهي المهام؟ من هو المكلف بالمعالجة؟ وما الذي يجب معالجته؟ ومتى يجب القيام بالمعالجة؟ وبالتالي يجب احترام التنظيم المتعلق بإعداد التجميع المحاسبي من طرف الشركة الأم وهذا ما سنحاول التطرق إليه في هذا المبحث.

المطلب الأول:اعمال ما قبل التوحيد

كما اشرنا سابقا ان التجميع المحاسبي يهدف الى تقديم القيمة المالية للمجمع و لهذا من ابرز مميزاته جمع و تقديم الحسابات السنوية الفردية للكيانات الداخلة ضمن محيط التجميع ،و من خلال هذا المبدأ نستنتج انه تسبق عملية التجميع المحاسبي اعمال ما قبل التوحيد التي تهدف الى اظهار الصورة الاقتصادية المبدئية لمجمع الشركات و تسهيل اعمال التوحيد فيما بعد.

1. مقاربة الحسابات البينية

ان عملية المقاربة للحسابات البينية يتم إدراجها على المستوى الداخلي للمجمع وبصفة مباشرة من قبل الشركات التابعة لتقديم صورة واضحة عن الوضعية الاقتصادية للمجمع ومن أجل الوصول إلى هذه الغاية لابد من إتباع الإجراءات المتعلقة بالمقاربة باعتبارها مرحلة جد حساسة من مراحل التجمع المحاسبي.

1.1. أهداف عملية مقاربة الحسابات البنية

تهدف عملية مقاربة الحسابات الداخلية إلى إلغاء الحسابات المتعلقة بالحقوق والديون والمبيعات وأداء الخدمات الداخلية من حسابات التجميع كما تهدف إلى تحقيق شرط التجانس بين الحسابات التي تسمح بإجراء التقييم وتقديم

القيم الحقيقية للعمليات الداخلية ثم إقصائها من الحسابات المجمعة وهذا دون تدخل أو تعارض في تسيير عملية الفوترة والتحصيل.[1]

2.1.مسار عملية المقاربة للحسابات البينية

في إطار عملية المقاربة للحسابات المجمعة تلتزم الشركات المدينة والدائنة للمجمع بإتباع إجراءات المقاربة على الأقل كل ثلاثي من سنة الاستغلال ،كما أن عملية المقاربة تعد من أولويات المدراء الماليين للشركات المعنية بحيث يولون القيام بمطابقة وجمع الحسابات البينية لكل فرع محل التجميع[2]،ويمكن تقديم الإجراءات المتعلقة بعملية المقاربة للحسابات البينية في النقاط التالية:[3]

1.2.1. طلب تأكيد الأرصدة: في هذه تقوم الشركة التي لها حقوق أو ديون تجاه شركات أخرى تنتمي إلى محيط التجميع بإرسال طلب تأكيد الأرصدة وهذا في الآجال المحددة من قبل المجمع مع ضرورة إرفاقها بوثيقة مقاربة الأرصدة للحقوق والديون الداخلية ووثيقة مقاربة التكاليف والإيرادات الداخلية ويمكن أن نلخص أهم الحسابات المقاربة الداخلية في الجدول التالي:

جدول رقم (2–10) : اهم حسابات المقاربة.

اسم الحساب	نوع العملية	مصدر المعلومة
حقوق و تسبيقات مختلفة	مختلف التسبيقات	استخلاص الارصدة من خلال تحليل الحسابات المذكورة
حقوق على الزبائن	حقوق تجارية مبيعات و اداء خدمات	اعادة ارصدة حسابات الزبائن لكل شركة
مبيعات و تقديم خدمات	مبيعات و خدمات الدورة	تستخلاص من الرصيد الاجمالي لحساب الزبائن لكل شركة و من احصائيات المبيعات
ايرادات مختلفة	فوائد و ايرادات اخرى	استخلاص الارصدة من خلال تحليل حسابات الايرادات

المصدر :من اعداد الطالبتين من خلال ما سبق.

[1] زرموت خالد ،إدماج الحسابات في ظل تطبيق نظام SCF الجديد في الجزائر ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماجستر في العلوم التجارية ،تخصص محاسبة و تدقيق ،كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر ،2011-2012 ،ص 100.

[2] طيب مداني ،مرجع سبق ذكره ،ص 105.

[3] زرموت خالد ،مرجع سبق ذكره ،ص 101-105.

2.2.1. الرد على طلب تأكيد الأرصدة: الشركة التابعة المدينة مقيدة بفترة زمنية محددة لمراجعة حساباتها وتقدر هذه المدة ب 10 أيام بغرض المعاينة وإعادة إرسال وثيقة مقاربة الأرصدة مع إرفاقها بكشف يبين فيه التباين والاختلاف الحاصل، وهنا نميز بين عمليتين هما ترحيل الأرصدة ومقاربة الأرصدة.

- **ترحيل الأرصدة:** يعاد تسجيل الأرصدة التي كانت مسجلة في وثيقة المقاربة وفقا للحسابات المشتركة والتي تخص الديون والنفقات وذلك في نفس تاريخ تسجيلها في الشركة الدائمة.
- **مقاربة الأرصدة:** إن مصلحة المحاسبة للشركة المدينة تقوم بإعداد وثائق المقاربة المتعلقة بالأرصدة ويمكن أن نميز حالتين:

ـ **الحالة الاولي:** أرصدة الحسابات المتعلقة بوثائق المقاربة تكون كلها مطابقة ومتناسقة وفي هذه الحالة نجد مصلحة المحاسبة لدى الشركة المدينة تقوم بتأشير على موافقتها لتعيد إرسالها في الآجال المحددة لمصلحة المحاسبة للشركة الدائمة.

ـ **الحالة الثانية:** الأرصدة في وثيقة المقاربة فيها اختلاف جزئي أو كلي ومنه إذا كانت الاختلافات ناجمة عن خطأ يكون التصحيح فوري أما إذا كانت هذه الاختلافات ناجمة عن عمليات هي محل نزاع يجب شرحها وتبريرها وقيمتها تسجل في عمود الملاحظات ،كل الحالات تسجل في كشف الاختلافات للملحق الخاص بمقاربة الأرصدة وفي الأخير يعاد إرسال الوثيقة للشركة التابعة الدائنة مع الاحتفاظ بنسخة منها للاستعانة بها لاحقا.

3.2.1. دراسة الرد على طلب التأكيد: إن مصلحة المحاسبة للشركة الدائنة تدرس الرد وتحدد الاختلافات الحاصلة إن وجدت ،كما أنها تبين الشركات المدينة التي لم ترد على طلب التأكيد ،وتشكل ملف الاختلافات والذي يتم دراسته لاحقا على مستوى اجتماع المراقبة للوصول إلى الانسجام والمصالحة بين جميع الأطراف والذي تنظمه مصلحة المحاسبة للشركة المعنية.

4.2.1. التنسيق ومعالجة الاختلافات: ان ممثلي شركات المجمع والتي تكون أرصدتها موضوع عدم الانسجام ،يجتمعون تحت إشراف المصلحة المكلفة بالتجميع وهذا التنسيق والمقاربة لكل الحسابات البينية ،حيث تعتبر هذه المرحلة جد ضرورية لأنها تسهل إحصاء الحسابات والعمليات البينية ولأنها تطبق مبدأ الحيطة والحذر ومن خلال هذين المبدأين فمصلحة التجميع تقوم بتصحيح الاختلافات من خلال مطابقة حسابات الشركة المدينة مع

الشركة الدائنة ،وتسجيل الاختلافات محاسبيا قبل إقفال حسابات الدورة وذلك وفي وثائق خاصة يتم الموافقة والمصادقة عليها من قبل ممثلين للشركات المعنية مع مسؤول مصلحة التجميع بالمجمع.

3.1. صعوبة إحصاء الحسابات البينية

كلما اتسع محيط المجمع كلما كانت الحسابات داخلها تتداخل و تتعقد اكثر ومن بين الصعوبات التي تواجه عملية تسوية الاختلافات نذكر ما يلي:[1]

- **الاختلافات في سعر الصرف:** إن استعمال شركات المجمع المتواجدة في دول مختلفة أثناء تحويلها لحقوقها وديونها البينية لأسعار صرف المختلفة يحدث حالة اختلاف ولتسويتها يجب جعل العملة المرجعية في التعامل هي العملة المستخدمة في عملية التجميع المحاسبي.
- **وجود حالة عدم التأكد:** بعض الحسابات البينية تبقى مبهمة خاصة المتعلقة بعمليات الشراء والبيع والتي في بعض الأحيان يغيب في الإجراءات المحاسبية والإدارية تحديد حصة شركات المجمع فيما بينها،ففي هذه الحالة تقوم مصلحة التجميع التجاري بإتباع عملية التحكيم و الضبط و انتقاء المعلومات الأكثر صحة.

جدول رقم (2-11) : عملية التحكيم.

الوضعية	تسوية الوضعية
تسديد لم يسجل بعد في حسابات الشركة الدائنة (قبل ايام من نهاية الدورة)	تسجيل التسديد في حساب الشركة الدائنة
بضائع في الخارج (مخازن المورد)	تسجيل المشتريات في حسابات الشركة المدينة
ديون و حقوق مسجلة بعملات اجنبية مختلفة	توحيد سعر الصرف المستخدم بحسب العملة المستخدمة في عملية التجميع المحاسبي
اوراق تجارية لم تخصم بعد	تسجيل في الحسابات البنكية
خطاء(سهو)	تصحيح(تسوية)
منازعة	تسيير محاسبي للنزاع

المصدر :من اعداد الطالبتين من خلال ما سبق.

[1] أحمد مقدمي ،مرجع سبق ذكره ،ص 53-54.

4.1. إجراءات تحسين عملية المقاربة

من بين الإجراءات المتخذة لتحسين عملية مقاربة الحسابات والعمليات البينية ما يلي:[1]

- ✓ تحديد عدد وليس حجم العمليات البينية.
- ✓ رفع مدة عملية المقاربة.
- ✓ تحديد عدد الفاتورات المتعلقة بالعمليات الداخلية وإرسال كشف شهري لها.
- ✓ منع تسديد الحقوق باستعمال الأوراق التجارية.
- ✓ إعداد رزنامة خاصة لعمليات المقاربة.
- ✓ تفادي التسديد في الأيام الأخيرة من تاريخ الإقفال للحسابات المجمعة.

2. المعالجة المتجانسة للحسابات المجمعة

تهدف المعالجة المتجانسة إلى إبعاد حالة عدم التجانس على الحسابات المجمعة ،وهذا بإحداث تجانس في الترتيب وفي الطرق المحاسبية وطرق التقدير للحصول على وضعية مالية متجانسة.

1.2. مفهوم المعالجة المتجانسة.

تعد مرحلة التجانس أولى الخطوات التي ينبغي مراعاتها لتسهيل عملية التقييم وترجمة البيانات المالية، ويقصد به إيجاد نوع من الترابط والتطابق للبيانات المالية المتدفقة قبل مباشرة عملية التجميع المحاسبي[2]، حيث يتم إعداد الحسابات المجمعة حسب المبادئ المحاسبية وقواعد التقييم والتسيير المطبقة على الحسابات السنوية الفردية ويضمن المخطط المحاسبي للمجمع تجانس قواعد التقييم الاختيارية[3]، فالحسابات المجمعة تهدف إلى إعطاء صورة صادقة للحالة المالية للمجمع وعلى هذا الأساس عند مباشرة عملية المعالجة لا بد من مراعاة المبادئ المحاسبية بالإضافة إلى قواعد التقييم المتفق عليها في النظام المحاسبي المالي ،كما تعرف لجنة (IASC) التجانس على أنه نوع من الترابط بين حسابات الهيئات التي تنتمي إلى محيط التجميع قصد تسهيل عملية التقييم وترجمة البيانات المالية.[4]

---

[1] زرموت خالد ،مرجع سبق ذكره ،ص 100.

[2] الطيب مداني ،مرجع سبق ذكره ،ص 109.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد 87 ،الصادرة ب 08 ديسمبر 1999 ،الجزائر ،ص 12.

[4] نعيجي عبد الكريم ،مرجع سبق ذكره ،ص 168.

2.2. معايير التوحيد التي تقوم على أساسها المعالجة المتجانسة.

الهدف من هذه المرحلة هو جعل كل القوائم المالية لمؤسسات نطاق التجميع متوافقة مع السياسات المحاسبية للمجمع وبالتالي قابلية التوحيد حيث نميز فيها معيارين و هما :

- **تاريخ إقفال القوائم المالية:** إن القوائم المالية الفردية لمؤسسات نطاق التجميع والقوائم المالية المجمعة يجب أن يكون لها نفس تاريخ إقفال وفي حالة وجود اختلاف بين تاريخ إقفال قوائم الشركة التابعة فإن هذه الأخيرة تعد قوائم مالية إضافية خاصة لإعداد القوائم المالية المجمعة بنفس تاريخ إقفال هذه الأخيرة[1]، وعند عدم إمكانية إعداد القوائم المالية الإضافية فإنه يجب الأخذ بعين الاعتبار تعديلات آثار العمليات والأحداث الهامة بين تاريخ إقفال قوائم الشركة التابعة وتاريخ إقفال القوائم المجمعة ،على أن لا يتجاوز الفرق بين التاريخين 03 أشهر.[2]
- **توحيد طرق التقييم والعرض:** إن استعمال طرق محاسبية موحدة بين كل مؤسسات نطاق التجميع هي من متطلبات إعداد القوائم المالية المجمعة وفقا للمعايير المحاسبة الدولية ،فالمعايير المحاسبة (IAS31,IAS28,IAS27) تفرض أن يتم إعداد القوائم المالية المجمعة باستخدام طرق محاسبية موحدة للمعاملات المتشابهة وللأحداث التي تتم في نفس الظرف ،وإذا ما أكدت قوائم مالية لمؤسسة من نطاق التجميع على أساس طرق محاسبية مختلفة فإن ذلك يستدعي إجراء التسويات اللازمة لتلك القوائم عند استخدامها لإعداد القوائم المالية المجمعة[3]،وبالتالي فإن توحيد طرق التقييم يخص فقط الطرق وليس التقديرات المحاسبية ويجب التنبيه إلى أن النظام المحاسبي المالي قد اعتمد نفس التعريف للطرق المحاسبية إلا أن تغيرها لا يتم إلا إذا كان مفروضا في إطار تنظيم جديد أو كان يسمح بتحسين عرض من القوائم المالية وذلك بعد موافقة الهيئة المديرة المؤهلة.[4]

[1] الطيب مداني ،مرجع سبق ذكره ،ص 109.

[2] المعيار المحاسبي الدولي IAS31 ،الفقرة 33.

[3] المعيار المحاسبي الدولي IAS27، الفقرة 25 والمعيار المحاسبي الدولي IAS28، الفقرة 27.

[4] المادة 39 من قانون 11-07 المتضمن نظام المحاسبي المالي.

3.2. نماذج المعالجة المتجانسة

يمكن أن نميز نوعين من المعالجة المتجانسة، المعالجة الإجبارية والمعالجة الاختيارية.

1.3.2. المعالجة الإجبارية: يلتزم المجمع عن طريق المصلحة المختصة بالتجميع المحاسبي عند تطبيقه للمعالجات الإجبارية للأخذ بالمبادئ المتعارف عليها والقوانين الواجبة التطبيق ،بحيث أن هذا النوع من المعالجات لا يطبق إلا في حالات التي لا تؤثر على الذمة المالية والنتيجة معا كما أن النصوص التشريعية تفرض الأخذ بعين الاعتبار قبل الشروع في عملية المعالجة ما يلي:

- ✓ ترتيب عناصر الأصول والخصوم وعناصر التكاليف والإيرادات للشركات المجمعة.
- ✓ تقييم معدل المعالجات الضرورية المتعلقة بالأصول والخصوم بالإضافة إلى التكاليف والإيرادات.
- ✓ إحصاء التسجيلات المحاسبية المقيدة لتلبية غرض جبائي والأخذ بعين الاعتبار القرض الضريبي المؤجل.[1]

ومن بين أهم دوافع المعالجات الإجبارية نذكر:[2]

- ✓ استبعاد إمكانية تحويل أموال الشركات الفروع أو الشركة التابعة.
- ✓ منع الشركة الأم من ممارسة الرقابة على الشركات التابعة أو الفروع.

هذا النوع من المعالجات يستخدم في حالة توفر شروط محددة ،فهي ليست دائما ممكنة التطبيق في كل الحالات ،بل يمكن استعمالها إلا بالنسبة للشركات المستقرة في البلدان التي يتميز نظامها السياسي بالاستقرار.

1.1.3.2. الإجراءات العملية المتعلقة بالمعالجة الإجبارية

أهم المعالجات التي تتم على مستوى المعالجة الإجبارية نذكر منها ما يلي :

ـ **معالجة الإهتلاكات الاستثنائية:** تتمثل في حصص الإهتلاكات المطبقة خصيصا لغرض الاستفادة من المزايا الجبائية وعلى هذا الأساس فإن المجمع يفرض على كافة الشركات التابعة التي تنتمي إلى محيطه تطبيق طريقة الإهتلاك

[1] بن عبد الرحمان خالد ،مرجع سبق ذكره ،ص 46.

[2] زرموت خالد ،مرجع سبق ذكره ،ص 135.

الخطي لموجوداتها لذا يجب أن تقصى من حسابات المجمع[1]،حيث توجب عملية التجميع المحاسبي اقصاء لأي أثر على الحسابات والقيود التي سجلت سوى من أجل تطبيق التشريع الجبائي وخاصة فيما يتعلق بالمؤونات المقننة وإهتلاكات العناصر الثابتة ،ذلك من أجل عدم تغليط الصورة المعطاة من قبل الحسابات المجمعة ومن الواجب إقصاء آثار التسجيلات المقيدة سوى من أجل تطبيق التشريع الجبائي لبلد تواجد الشركات التابعة.

تلجأ المصلحة المختصة بالتجميع المحاسبي إلى معالجة إهتلاكات الفروع عند الاقتضاء، وذلك بغرض توحيد الطرق المستخدمة وجعلها مطابقة لنظام الإهتلاك الخطي وهذا ما يسمح بتقارب فترات حياة التثبيتات الخاصة بالمجمع ككل[2]،ان كل العمليات التي تتعلق بالمعالجة المحاسبية لهذه الإهتلاكات يتم تسجيلها في جداول خاصة نظرا لتأثيرها الكبير على الميزانية وجدول حساب النتائج ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي :

الميزانية:

ح/281		اهتلاك التثبتات العينية	Xxx	
	ح/12	النتيجة		Xxx

حساب النتائج:

ح/12		النتيجة	Xxx	
	ح/68	مخصصات الاهتلاكات		Xxx

ـ معالجة المؤونات المقننة: تعتبر من العمليات التي يجب إقصاؤها من محاسبة المجمع باعتبارها لا تعبر عن قيمة ناقصة بل مرتبطة بالتشريع الجبائي ومنه تختلف عن المبدأ الكلاسيكي للمؤونات العادية وفي ظل قواعد التجميع المحاسبي لا بد من إقصاء أي تأثير على الحسابات التي سجلت سوى من أجل تطبيق المصلحة الجبائية[3]، حيث من الضروري إلغاء التسجيلات المقيدة في الحسابات الفردية للفروع التي تهدف إلى تطبيق التشريع الجبائي في ذلك البلد التي يتواجد فيه الفرع وذلك بتشكيل المؤونة المقننة ،كما أن الهدف من تقييدها محاسبيا هو الحصول على اقتصاد في الضريبة قد يكون دائم فهي لا تعبر عن الحالة الاقتصادية بحكم أنها غير مبررة لذا لا بد من إلغائها من الحسابات

[1] بن عبد الرحمان خالد ،مرجع سبق ذكره ،ص 46.

[2] نعيجي عبد الكريم ،مرجع سبق ذكره ،ص 169.

[3] زرموت خالد ،مرجع سبق ذكره ،ص 140.

المجمعة ومن ثم يعاد إدماجها في حسابات الإحتياطات[1]، ومن أهم هذه المؤونات المقننة (مؤونة ارتفاع الأسعار،مؤونة إعادة إنشاء الحقوق المعدنية والبترولية ،مؤونة الاستثمار ،مؤونة للإقامة للخارج) ،اما التسجيل المحاسبي يكون كتالي :

- **المرحلة الاولى** :تحويل المؤونة المقننة الى الاحتياطات عند بداية السنة (من جديد)

ح/15		مؤونات المقننة	Xxx	
	ح/106	احتياطات مجمعة		xxx
		اقصاء المؤونة لبداية السنة		
ح/106		احتياطات مجمعة	Xxx	
	ح/134	ضرائب مؤجلة خصوم		xxx
		الاثر الضريبي لبداية السنة		

- **المرحلة الثانية** :اقصاء المؤونة المقننة خلال حركية الدورة

ح/15		مؤونات المقننة	Xxx	
	ح/68	مخصصات اهتلاكات		xxx
ح/78		استرجعات عن خسائر القيمة والمؤونات	xxx	
	ح/15	مؤونات المقننة		xxx
ح/693			Xxx	
	ح/134	فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم		Xx
		الضرائب المؤجلة على الخصوم		x

ـ معالجة إعانات الاستثمار: تعتبر إيرادات محققة مسجلة على عدة دورات في الحسابات الفردية وهي تمول عادة الأصول الثابتة القابلة للإهتلاك ولذا فإن إعانات الاستثمار تدمج في النتيجة بنفس وتيرة إهتلاك الملك ولمعالجة إعانات الاستثمار لا بد من إلغائها من حسابات التجميع بحيث تلغى من رأسمال الخاص وذلك:

- ✓ إما بتسجيل حسابات إعانات الاستثمار في حسابات التجميع بحيث تلغى من رأسمال الخاص.
- ✓ إما تسجل إعانات الاستثمار كإيراد مسجل مسبقا والتسجيلات المقيدة على عدة دورات تسجل في حسابات التجميع (كلا الحالتين تعتبر كعملية إعادة ترتيب).[2]

[1] بن عبد الرحمان خالد ،مرجع سبق ذكره ،ص 49.

[2] François Colinet et autre ,op.cit ,p107.

ح/132		اعانات الاستثمار	Xxx	
	ح/754	اقساط اعانات الاستثمار المحولة لنتجة الدورة		Xxx

ـ **استبعاد المؤونات:** وجود مؤونات بين شركات نطاق التجميع في القوائم المالية المجمعة يمثل تسجيلا مزدوجا للخسائر من جهة و المؤونات من جهة أخرى ،ولذلك فإن متطلبات التجميع تستلزم إقصائها سواء كانت مؤونات تدنى القيمة أو تدنى قيمة المدينون أو مؤونات الخسائر والأخطار المحتملة ،أما إذا كانت المؤونات تفوق الخسائر المسجلة وتعبر عن خسائر محتملة للمجمع ككل فإنه يجب الإبقاء عليها.[1]

ـ **معالجة الضريبة المؤجلة:** العمليات المحققة من طرف الشركات يمكن أن تظهر نتيجة جبائية موجبة أو سالبة في التي تم أخذها بعين الاعتبار في حسابات الضريبة الواجبة الدفع ،مما ينجم عنه ضريبة مؤجلة خصوم أو أصول ،فعندما يكون الأساس الضريبي يختلف عن الأساس المحاسبي يظهر في الحسابات المجمعة بما يعرف بالضريبة المؤجلة ،ولمعرفة طبيعة الضريبة المؤجلة يجب معرفة مجمل الفروقات الظرفية وذلك بتحديد مختلف مصادرها الممكنة ومعالجة أعباء الضريبة و تسوى بالطريقة التالية:[2]

- ✓ إذا كانت المعالجة تنتج قيمة زائدة في النتيجة أو الإحتياطات تظهر في هذه الحالة ضريبة مؤجلة مسجلة من جهة الخصوم لتنقص قيمة النتيجة والاحتياطات.
- ✓ وإذا أنتجت المعالجة قيمة ناقصة في النتيجة أو الإحتياطات تظهر ضريبة مؤجلة مسجلة من جهة الأصول من أجل زيادة قيمة النتيجة والاحتياطات.

تدرج معالجة الضرائب المؤجلة في الحسابات المجمعة ولا تسجل على العموم في الحسابات الفردية ،وتبرر الفروقات المؤقتة محاسبتها في الضريبة المؤجلة ب 03 مصادر وهي:[3]

- ✓ الفروقات بين تاريخ تقييد العملية في محاسبة الشركات وتاريخ أخذها بعين الاعتبار من الناحية الجبائية.
- ✓ المعالجات المتخذة على مستوى الحسابات الفردية.
- ✓ التسوية الناجمة من عملية التجميع.

[1] بن عبد الرحمان خالد ،مرجع سبق ذكره ،ص 51.
[2] مقدمي أحمد ،مرجع سبق ذكره ،ص61-62.
[3] المادة 24 فقرة 04 من التوجيهة أوربية السابعة.

ح/133		الضرائب المؤجلة على الاصول	Xxx	
	ح/692	فرض الضريبة المؤجلة عن الاصول		xxx
ح/134		الضرائب المؤجلة على الخصوم	Xxx	
	ح/693	فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم		Xxx

2.3.2. المعالجة الاختيارية:تعرف المعالجة الاختيارية بأنها عمليات تباشرها المصلحة المختصة بالتجميع بصفة اختيارية حيث من الضروري اثبات هذه العمليات في جداول ملحقة خاصة بكل حساب نظرا لأثرها في الميزانية و جدول النتائج ومن بين هذه المعالجات يوجد (معالجة المخزونات ،معالجة قروض الإيجار ،معالجة قروض التحويل ،معالجة إعادة التقييم).[1]

1.2.3.2. الإجراءات العملية المتعلقة بالمعالجة الاختيارية

من بين أهم المعالجات التي تتم على مستوى المعالجة الاختيارية نذكر منها:

ـ معالجة المخزونات: يتم معالجة المخزونات داخل المجمع عن طريق إتباع طريقة تقييم موحدة فيما يخص طريقة من الطريقتين.طريقة (الصادر أولا الوارد أولا) وطريقة التكلفة الوسطية المرجحة ،وفي حالة اختلاف طرق التقييم بين الشركات الداخلة في محيط التجميع يستوجب عليها أن تقوم بتعديل مخزوناتها وفقا للطريقة المتبعة من طرف المؤسسة الأم.[2]

مثال توضيحي : قامت الشركة التابعة (F) بتقييم مخزوناتها فتحصلت في نهاية الدورة (ن) على ما يلي :

(مخزون بداية المدة:150/مخزون نهاية المدة:250)في حين الطريقة المتبعة من طرف المجمع تجعل الشركة التابعة (F) مجبرة على تعديل مخزوناتها من حيث القيمة حسب القيم التالية:

(مخزون بداية المدة:180/مخزون نهاية المدة:300) هذه القيم هي التى يجب ان تظهر في القوائم المالية المجمعة منه الفرق (300-250=50) يضاف الى حساب المخزونات بجانب الاصول و الى النتيجة بجانب الخصوم اما الفرق (180-150=30) فيضاف لحساب الاحتياطات مع خصم نفس الفرق من النتيجة.

[1] نعيجي عبد الكريم ،مرجع سبق ذكره ،ص 171.
[2] نفس المرجع أعلاه ،ص 172.

ـ **معالجة قرض إيجار**: يمكن تلخيص أهم المعالجات المجمعة التي تخص عقد قرض الإيجار وذلك كما يلي:[1]

- **من وجهة نظر المقرض**: تسجل هذه الاستثمارات ضمن أصول الميزانية إما بالقيمة المحددة في العقد أو القيمة الحقيقية إذا لم تحدد في العقد ويتم إهتلاكه بحسب طبيعته ويعتبر الإيجار كأنه أقساط تسديد الدين وتسجل محاسبيا ضمن عناصر الخصوم ،ويسجل قرض الضريبي عندما يكون مخطط اهتلاك الاستثمار مختلف عن مخطط الإهتلاك المالي للدين.
- **من وجهة نظر المؤجر**:تعد الأملاك التي وضعتها الشركة المجمعة تحت تصرف الزبائن بمقتضى قرض الإيجار ويمكن أن تعالج كما لو أنها قد بيعت بأجل إذا ما كان البيع مضمونا بقدر كبير بعد انتهاء مدة عقد قرض الإيجار ويمكن تلخيص أهم معالجات التجميع المحاسبي فيما يلي: (إقصاء قيمة الملك من الأصول ثم التسجيل المحاسبي للحق ،إقصاء الاستهلاكات والإيجارات المسجلة في حسابات النتائج ثم معالجة الإيجارات الخاصة بتسديد الرأسمال المستثمر والإيرادات المالية ،وتسجيل في حسابات النتائج إيراد البيع وتكلفته (إذا كان المؤجر موزع أو مصنع للملك) ثم تسجيل الضرائب المؤجلة.
- **معالجة فروض التحويل**: فرق التحويل هو ذلك الفرق الذي يحصل عن التحويل إلى العملة الوطنية للميزانية وجدول النتائج للفروع الأجنبية وقد يكون موجبا أو سالبا وتتمثل معالجة فرق التحويل في إلغاء عناصر تحويل الأصول والخصوم وكذلك إلغاء مؤونة خسائر الصرف وتسجل في النتيجة حسب الحصة المتعلقة بالدورة أو في الإحتياطات المجمعة وذلك يحسب الحصة المتعلقة بالدورات السابقة.[2]

3.ادماج القوائم المالية الفردية

تعتبر مرحلة ادماج القوائم المالية الفردية الخطوة التالية بعد مرحلة مجانسة الحسابات بحيث يمكن ادماج هذه القوائم في دفتر اليومية الخاصة بالمجمع ،فهذه المرحلة تهدف اصلا الى جمع الميزانيات وجدول حسابات النتائج بالشركات التابعة المجمعة و اظهارها بشكل موحد و ملخص في جدول يومية المحاسب.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد 19 ،مرجع سبق ذكره ،المادة 135-02 ،ص 19.

[2] بن عبد الرحمان خالد ،مرجع سبق ذكره ،ص 52.

1.3.اشكال ادماج القوائم المالية الفردية

ان اندماج القوائم المالية الفردية في الشركات المجمعة يتم حسب اساليب التجميع المحاسبي وذلك على النحو التالي :[1]

– في حالة التجميع الكلي:يتم جمع عناصر الميزانية و حساب النتائج للمؤسسات المجمعة مع عناصر الميزانية وحساب النتائج للشركة الام بنسبة 100 وعند اقتناء الكيان المدمج كليا خلال الدورة فلا يأخذ بعين الاعتبار إلا النتيجة المحققة ما بعد اقتناء السندات الى غاية اقتناء الدورة.

– في حالة التجميع النسبي:يتم جمع عناصر الميزانية وحساب النتائج للشركات التابعة مع عناصر الميزانية المجمعة وحساب النتائج للشركة الام و ذلك في حدود نسبة المساهمة التي تمتلكها الشركة الام.

– في حالة الوضع في التكافؤ:في هذه الحالة لا توجد عملية تجميع للميزانية ولا لحساب النتائج ،بل يتم فقط استبدال القيمة المحاسبية لسندات المساهمة الممتلكة من الشركة المجمعة بالقيمة الحقيقية لوضعية الشركة المجمعة.

المطلب الثاني:اعمال التوحيد

بعدا ان تطرقنا في المبحث السابق الى الاعمال التمهيدية ما قبل التوحيد للحسابات المجمعة يمكن الشروع بعدها في عملية التجميع المحاسبي او بما يعرف بأعمال التوحيد المحاسبي و التي تتضمن اقصاء العماليات البينية للمجمع و توزيع الاموال الخاصة ثم بعدها تحويل الحسابات بالعملة الصعبة.

1. إقصاء العمليات البينية للمجمع

تهدف عملية إقصاء العمليات البينية إلى إظهار العمليات والنتائج المحققة مع الآخرين ،وهنا يمكننا أن نميز بين الإقصاءات التي لها تأثير على النتيجة والتي ليس لها تأثير على النتيجة.

[1] Djelloul Boubir ,op.cit ,61-62-66.

✓على مستوى الميزانية يتم إقصاء الحقوق والديون المتبادلة بين الشركات ذات نفس المجمع.

✓على مستوى جدول حسابات النتائج يتم إلغاء الإيرادات والنفقات الخاصة بشركات المجمع وبالخصوص عمليات الشراء والبيع ،لا يجب ألا يشمل رقم الأعمال المحقق على أي عملية متعلقة بالمعاملات الداخلية.[1]

جدول رقم (2-12) :مختلف انواع عمليات الاقصاء البينية.

نتائج الداخلية	سندات المساهمة	العمليات البينية	مؤونات على الفروع
-ارباح موزعة -تنازلات داخلية على الاستثمارات -هامش على المخزون	-حقوق الاقلية -حقوق الاكثرية	-قروض و اقتراض -مشتريات و مبيعات -الحقوق و الديون	-مؤونات على السندات -مؤونات على الحقوق

المصدر :من اعداد الطالبتين من خلال ما سبق.

1.1.الإقصاءات التي ليس لها تأثير على النتيجة المجمعة

وتتمثل في تلك العمليات المتعلقة بالقروض ،الحقوق والديون والحسابات الجارية والحصص المتبادلة بين الشركاء، حيث تلغى كلها وهذا في سبيل إعطاء الوثائق المالية المجمعة الصورة الصادقة عن النشاط وعن وزن المجمع من الناحية الاقتصادية ويتم إلغاء التدفقات المتبادلة ذات المبالغ المتساوية ما بين شركتين تابعتين لنفس المجمع لكل من الشراء/البيع والنفقات/الإيرادات والحقوق/الديون ،وتجدر الإشارة إلى أنه عند التطرق إلى هذا المستوى من الإقصاءات فإنه لا بد من مراعاة طريقة التجميع المطبقة[2] ويمكن توضيح ذلك وفق الجدول التالي:

جدول رقم (2-13) : كيفية اقصاء العمليات البينية (حقوق و ديون).

الشركات المعنية		الاقصاء (حقوق و ديون)
التكامل الكلي	التكامل الكلي	اقصاء كلي
التكامل الكلي	التكامل النسبي	في حدود نسبة ادماج الشركة المدمجة نسبيا
التكامل النسبي	التكامل النسبي	اقل قيمة نسبة المساهمة
الوضع في التكافؤ	الوضع في التكافؤ	لا توجد هناك اي اقصاءات

المصدر :من اعداد الطالبتين من خلال ما سبق.

[1] مقدامي أحمد ،مرجع سبق ذكره ،ص 71-72.

[2] الطيب مداني ،مرجع سبق ذكره ،ص 174.

من خلال الجدول اعلاه نلاحظ ان الاقصاء يخص فقط الشركات المدمجة كليا او نسبيا و لا يوجد اقصاء للعمليات البينية الموضوعة في الوضع في التكافؤ لان حساباتها لا يتم ادماجها اساسا ،و يتم اقصاء العمليات المتبادلة بعكس ارصدة الاصول و الخصوم داخل المجمع و كذلك حسابات اعباء ونواتج العمليات الداخلية حسب النموذج التالي:

	Xxx	حسابات الديون لشركة F1		
Xxx		حسابات الحقوق لشركة F2		
	Xxx	حسابات النواتج لشركة F1		
Xxx		حسابات المصاريف لشركة F2		

2.1. الإقصاءات التي لها تأثير على النتيجة المجمعة

يمكن ان نختصرها في العناصر التالية :

ـ إقصاء النتائج الداخلية: يكون الاقصاء حسب الاسلوب المتبع بين الشركات و هو موضح كتالي:[1]

ـ في حالة عمليات تتم بين شركتين وفقا لأسلوب الاندماج الكلي يتم فيها إقصاء الأرباح والخسائر بصفة إجمالية ثم بعدها يتم تقسيمها بين حصة الشركة المجمعة وحصة حقوق الأقلية.

ـ في حالة العمليات التي تتم بين شركتين وفقا لأسلوب الاندماج الكلي ووفقا لأسلوب الاندماج النسبي ففي حالة عملية بيع التي تتم من الشركة المدمجة كليا إلى الشركة المدمجة نسبيا يتم الإقصاء في حدود نسبة الإدماج الشركة المدمجة نسبيا ونفس النسبة تأخذ عندما يتم البيع من الشركة المدمجة نسبيا إلى الشركة مدمجة كليا.

ـ في حالة عمليات تتم بين الشركات مجمعة بإدماج نسبي يكون الإقصاء محدد بأقل نسبة مساهمة.

ـ في حالة عمليات تتم بين شركات في وضع التكافؤ والشركات المدمجة بإدماج كلي أو نسبي/ تعتبر النتائج الداخلية المجمعة في الحسابات من خلال العمليات التي تتم بين الشركات التي تخضع لأسلوب الوضع في التكافؤ وشركات أخرى مدمجة كليا ،بحيث يتم إقصاؤها في حدود نسبة مساهمة الشركة الأم في رأسمال الشركة التي تخضع لطريقة

[1] Obert Robert, fusion consolidation en 25 fiches ,3éme édition, édition DUNOD, Paris, 2013, p13.

الوضع في التكافؤ وكذلك العمليات المحققة بين الشركات المدمجة نسبيا وأخرى في وضع تكافؤ تقصى نسبتي المساهمة ،وتجدر الإشارة أنه يتم الإقصاء إلا إذا كانت العمليات لها أهمية بارزة.

ـ **إقصاء الأرباح الموزعة داخليا:** يتم إقصاء النتائج التي تستلمها الشركة الأم من طرف الشركات التابعة لها من جدول النتائج المتعلقة بالدورة فيتم إلغاء الأرباح المتعلقة بالسنوات السابقة والتي يتم تسجيلها في الإحتياطات وذلك بحسب نسبة فائدة الشركة الام في الفروع ،تجدر الاشارة ان هناك من يستبعد الارباح بصورة كاملة (100) و هذا بغض النظر عن اسلوب التجميع المحاسبي المستعمل.[1]

يكون التسجيل المحاسبي كما يلي :

ح/		الايراد المالي	Xxx	
	ح/	الاحتياطات او الترحيل من جديد		Xxx

ـ **إقصاء الخسائر الداخلية:**لا بد من التأكد من قيمة العنصر المعالج من الأصول بحيث لا يجب أن يتجاوز القيمة الحالية للعنصر المعالج وهذا طبقا لمبدأ الحيطة والحذر فمثلا لا يمكن إقصاء الخسارة الناجمة عن المخزون لأن سعر البيع يتجاوز قيمته الحالية.[2]

ـ **إقصاء هامش المخزون:** ينتج عن عملية بيع المخزون بين الشركات المجمعة ما يعرف بهامش الربح وهذا الأخير يجب إقصاؤه من المخزون النهائي والنتيجة والاحتياطات بالنسبة للشركة التي تباشر في عملية بيع المخزون ويكون الإقصاء حسب اسلوب التجميع المحاسبي المتبع[3]، وهذا النوع من الإلغاء يستوجب تعيين المخزون لدى المشتري وتحديد نسبة الهامش وحساب قيمته للدورة الحالية(النتيجة) والدورة السابقة(الاحتياطات) ثم تقييد حسابات إلغاء هامش المخزون لدي البائع والمشتري.[4]

ـ **إقصاء المؤونة الداخلية:** يمكن أن تقوم إحدى شركات المجمع بتخصيص مؤونة لمواجهة خسارة محتملة خلال تعاملها مع شركات أخرى من نفس المجمع وفي هذه الحالة يجب أن تقصى المؤونات الداخلية من الحسابات المجمعة

[1] تم النص على مبدأ إلغاء الأرباح الموزعة داخليا في معيار ISAC/27 فقرة 17 و18 والمادة 248-6 من القانون التجاري الفرنسي الصادر في 23 مارس 1967.

[2] زرموت خالد ،مرجع سبق ذكره ،ص 153.

[3] الطيب مداني ،مرجع سبق ذكره ،ص 123.

[4] نعيجي عبد الكريم ،مرجع سبق ذكره ،ص 175.

كليا، قد تكون هذه المؤونات مشكلة لمواجهة الانخفاض في قيمة سندات المساهمة او في حالة وجود خسائر محتملة او في حالة عدم التأكد من الحقوق الداخلية المسجلة.[1]

ـ **إقصاء فوائض القيمة الداخلية:** ينتج هذا الفائض عن التنازل عن التثبيتات المادية التي تتم بين الشركات المجمعة وهذه الفوائض الموجبة لا بد من إقصائها وذلك بتسجيلها بقيمتها التاريخية ، حيث أن القيمة المضافة المحققة خلال الدورة تقصي من النتيجة أما القيمة المضافة المحققة خلال الدورة السابقة إن وجدت تلغى من الإحتياطات ويكون الإقصاء حسب طريقة التجميع و يتعلق الاقصاء بسنة التنازل و السنوات اللاحقة

- **سنة التنازل و السنوات التالية.**

– الغاء فائض القيمة السوقية للمؤسسة المتنازلة عن الاصل.

– تعديل قيمة الاصل للمؤسسة المشترية.

– تصحيح اقساط الاهتلاك المطبقة حسب جدول الاهتلاك الاصلي للشركة الام.

وفي حالة التنازل الداخلي الذي ينجم عنه خسارة في الحسابات الشركة المتنازلة ،يجب في هذه الحالة إلغاء هذه الخسارة من حساباتها.[2]

2. توزيع رؤوس الأموال الخاصة

إن رؤوس الأموال الخاصة للشركات المجمعة توزع بين المجمع والأقلية المنتمية له ،ويتحدد ذلك عن طريق نسبة الفائدة وهذا ما يؤدي إلى إلغاء المساهمات ولتحديد ذلك لا بد من التأكد من المساواة بين قيمة أوراق المساهمة المالية والجزء من رأس المال الخاص للشركات الخاضعة للتجميع والفرق الذي ينتج عنه يسمى بفرق الإدماج الأول والتأكد من إقصاء أوراق المساهمة واستبدالها بالجزء الخاص برؤوس الأموال الخاصة التابعة للشركات الداخلة في محيط التجميع.

[1] مقدمي أحمد ،مرجع سبق ذكره ،ص 74.

[2] المادة 26 الفقرة C1 من توجيهية أوروبية السابعة.

1.2. اقصاء سندات المساهمة

ان التجميع المحاسبي ما هو الا عملية استبدال اوراق المساهمة المالية بالجزء المقابل من رؤوس الاموال الخاصة للشركات المجمعة و عليه يتم تعديلها عن طريق معالجات و اقصاءات ،كما يجب ان توزع بين المجمع وفقا لنسبة الفائدة ويرفق هذا التوزيع اقصاء لسندات المساهمة.

1.1.2. فارق الادماج الأول:

يتم تحديد فارق الإدماج الأول المثبت لدى دخول كيان في محيط الإدماج بالفرق بين تكلفة اقتناء سندات الكيان المعني كما تظهر في الأصل التابع للشركة المالكة لهذه السندات ،والحصة غير معاد تقييمها لرؤوس الأموال الخاصة التابعة لهذا الكيان والتي تعود للشركة المالكة بما في ذلك حصة نتيجة السنة المالية المكتسب عند تاريخ دخول الكيان في محيط التجميع،و منه يمكن القول ان فرق الادماج الاول هو الفرق الناتج عن تكلفة تحصيل السندات وحصة الشركة المالكة لها او القابضة لرؤوس الاموال الخاصة [1] ويتكون فارق الإدماج الأول الإيجابي من عنصرين:[2]

- **فارق التقييم**: هو عبارة عن الفرق بين القيمة المحاسبية لبعض العناصر القابلة للتجديد في الأصل والقيمة الحقيقية لنفس هذا العناصر في تاريخ اقتناء السندات وقد يكون فارق التقييم موجب أو سالب ويتم معالجته كما يلي:

إذا كان فارق التقييم موجبا فإن هذه الزيادات يتم تسجيلها في الميزانية المجمعة من طرف الشركة الأم بتسجيل قيمتها ضمن فوائد الأقلية في الميزانية في حالة الاندماج الكلي أو بتسجيل الزيادات إلا في حدود المساهمة وتتم معالجتها إما بتصحيح قيمة التثبيتات وتسجيلها في جانب الخصوم في حساب الإحتياطات المعاد تقييمها أو عن طريق تصحيح قيمة التثبيتات بإنقاص قيمة سندات المساهمة.

- **فارق الاقتناء**: هو عبارة عن فائض فارق الإدماج الذي لم يمكن إلحاقه بعناصر الأصل القابلة للتحديد، وفي كل عملية جرد تتم مقارنة مبلغ فارق الاقتناء الإيجابي مع القيمة الاقتصادية أو القيمة النفعية لها وفي حالة ثبات خسارة في قيمة فارق الاقتناء يتم إرجاع مبلغ هذا الفارق إلى قيمته الاقتصادية.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد 19 ،مرجع سبق ذكره ،ص 17.
[2] نعيجي عبد الكريم ،مرجع سبق ذكره ،ص 177.

فيما يخص المعالجة المحاسبية تتم بطريقة مختلفة ذلك حسب طبيعته موجب او سالب .

- **فارق الاقتناء الموجب**:يمكن لشركات التابعة ان تسمح بالخصم الفوري للفرق الموجب المجمع بطريقة ظاهرة في الاحتياط بمعنى اخر الخصم الكلي للفرق من رؤوس الاموال الخاصة.[1]
- **فارق الاقتناء السالب**:يدرج فارق الاقتناء السالب في شكل منتوج تبعا لوظيفة اصله:[2]

– عندما يكون عبارة عن نفقات مستقبلية يدرج في الحسابات على شكل منتج في تاريخ حدوث النفاقات.

– عندما يكون عبارة عن فارق بين القيمة الحقيقية لأصل غير نقدي مكتسب وقيمة اقتنائه فانه يدرج في الحسابات كمنتج على مدى المدة النفعية الباقية لهذا الاصل.

– عندما لا يمكن الحاقه بكلتا الحالتين فانه يدرج مباشرة في الحسابات على شكل منتوجات.

تتمثل عملية اقصاء سندات المساهمة باختلاف طريقة التجميع ويمكن توضيح ذلك كما يلي:[3]

ـ **في حالة التجميع الكلي**: يتم توزيع الاموال الخاصة حسب نسبة الفائدة التي تحوز عليها الشركة الام في الشركة المجمعة حيث يجب تحقيق فوائد الأقلية الخاصة بمعدل فائدة خارج المجمع والداخل في رأسمال مضاف إليه الاحتياطات ونتيجة الشركة التابعة وتسجل فوائد الأغلبية بداخل رأسمال الاحتياطات والنتيجة.

ـ **في حالة التجميع النسبي**: يجب إقصاء سندات المساهمة المنسوبة إلى رأسمال الشركة التابعة وتسجيل فوائد الأغلبية داخل الرأسمال الاحتياطات والنتيجة ،وفي هذه الحالة لا توجد فوائد الأقلية لأن حصة الحسابات التابعة للمجمع تجمع عند الإدماج.

ـ **في حالة الوضع في التكافؤ**: لا يوجد توزيع لرؤوس الأموال الخاصة لإقصاء لسندات المساهمة ،يقتصر الأمر فقط على استبدال تكلفة اكتساب السندات بالقيمة المحاسبية التي تنتسب إليها داخل رؤوس الأموال الخاصة بالفرع.

[1] اوماطة امال فريال ،مرجع سبق ذكره ،ص 95.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد 19 ،مرجع سبق ذكره ،ص 17-18.

[3] مقدامي أحمد ،مرجع سبق ذكره ،ص 78.

3.تحويل الحسابات بالعملة الصعبة.

القوائم المالية والتقارير التي ترد الى الشركة الأم من طرف الشركة التابعة أو فروعها في مختلف أنحاء العالم ،عادة ما تكون معدة بمختلف اللغات والعملات والأجنبية المختلفة مما يتطلب اعادة صياغتها لغويا وترجمتها نقديا لتكون جاهزة لعملية التجميع المحاسبي تمهيدا لإعداد القوائم المالية المجمعة للشركة الأم ككل ،لقد تطرق المعيار المحاسبي الدولي IAS21 أن المنشأة يمكن أن تعرض بياناتها المالية بأية عملة ولكن اذا اختلفت عملة العرض للشركة الأم فانه يجب اختيار عملة واحدة شائعة للمجموعة ككل ولغرض اعداد القوائم المالية الموحدة يتوجب تحويل القوائم المالية للشركات التابعة والقوائم المالية للشركة الأم الى عملة واحدة والتي تكون في الغالب عملة الشركة الأم.[1]

فروق التحويل قد تكون اما موجبة أو سالبة وهو ذلك الفرق الذي يحصل عن التحويل الى العملة الوطنية للميزانية وجدول حسابات النتائج للفروع الأجنبية ،كما أن فروقات التحويل للأصول والخصوم الناجمة من تحويل عملات الشركات التابعة الأجنبية الى عملة التجميع المحاسبي للحقوق أو الديون المسجلة بعملة غير عملة التجميع حيث يمكن تسجيلها في حساب النتيجة المجمعة ،وتتمثل معالجة فرق التحويل في الغاء عناصر فرق تحويل الأصول والخصوم وكذلك الغاء مؤونة خسائر الصرف وتسجل في النتيجة حسب الحصة المتعلقة بالدورة أو في الاحتياطات المجمعة حسب الحصة المتعلقة بالدورات السابقة.[2]

أما النظام المحاسبي المالي فقد حدد كيفية تحويل حسابات المؤسسات الأجنبية التي هي في شكل فروع فقط وهي نفسها المعتمدة في المعيار ISA21 غير انه اضاف امكانية اعتماد سعر صرف متوسط أو مقرب في حالة تحويل الايرادات والمصاريف.[3]

---

[1] محمد أبو نصار ،المحاسبة المالية المتقدمة ،الطبعة الثانية ،دار وائل للنشر ،الأردن ،2013 ،ص 411-412.

[2] mercier Stéphane, la consolidation ,3eme édition ,l'édition professionnelle ,Belgique ,2013 ,p112.

[3] بن عبد الرحمان خالد ،مرجع سبق ذكره ،ص 58.

1.3. طريقة تحويل الحسابات بالعملة الصعبة

يمكن ان نميز نوعين من اساليب التحويل و هما :

1.1.3. طريقة سعر الاقفال:تطبق هذه الطريقة على الشركات التي تتمتع باستقلالية اقتصادية ومالية و تتعامل بعملة كثيرة التداول وتكون تابعة للشركة الام حيث تعتبر هذه الطريقة اكثر بساطة من طريقة السعر التاريخي و لكن قد ينتج عنها تنوع في القيمة المحاسبية الخاصة بالأصول الثابتة وذلك بتغيير اسعار الصرف الخاصة بعملة ما مقارنة بعملات اخرى ،و تتميز بما يلي:

- ✓ كل قيم الاصول و الخصوم النقدية و الغير النقدية تحول بسعر اقفال الدورة.
- ✓ الاعباء و النواتج تحول حسب سعر الاقفال او باستعمال السعر المتوسط.
- ✓ فرق التحويل المحقق على القيم الذمية ينقل الى حساب الاموال الخاصة.
- ✓ في حالة التنازل عن الاصول فان فرق التحويل المسجل في الاموال الخاصة يعاد دمجه في حسابات النتائج. [1]

جدول رقم (2-14) :تحويل سعر الصرف في عناصر الميزانية حسب سعر الاقفال.

عناصر الميزانية	سعر الصرف
اراضي مخزونات الحقوق الخزينة	تاريخ الاقفال تاريخ الاقفال تاريخ الاقفال تاريخ الاقفال
مجموع الاصول	**Xxx**
راس المال احتياط(نتيجة ن-1) النتيجة ن الديون	التاريخي (تاريخ العقد) المتوسط التاريخي سعر الصرف المتوسط للفترة. تاريخ الاقفال
مجموع الخصوم	**Xxx**
فرق سعر الصرف	

المصدر :من اعداد الطالبتين من خلال ما سبق ما سبق.

[1] طيب مداني مرجع سبق ذكره ص 111.

فرق سعر الصرف يساوي مجموع الاصول (سعر الاقفال) مطروحا منه مجموع الخصوم وعند اعداد القوائم المجمعة فان الفرق الناتج عن سعر الصرف يقسم بين المجمع وحقوق الاقلية وهذا عند توزيع رؤوس الاموال الخاصة للفروع الاجنبية مع الاخذ بعين الاعتبار الضرائب المؤجلة.

جدول رقم (2-15) :تحويل سعر الصرف في عناصر حسابات النتائج حسب سعر الاقفال.

الحسابات	سعر الصرف
المبيعات	متوسط سعر الصرف للفترة
تكاليف الانتاج المباعة	متوسط سعر الصرف للفترة
الاهتلاكات	متوسط سعر الصرف للفترة
الايرادات المالية	متوسط سعر الصرف للفترة
تكاليف مالية(فرق سعر الصرف)	
الصرف(موجب او سالب)	
النتيجة الصافية لسنة ن	**Xxx**
حقوق المجمع	**Xxx**
حقوق الاقلية	**Xxx**

المصدر :من اعداد الطالبتين من خلال ما سبق.

2.1.3. طريقة السعر التاريخي: تطبق هذه الطريقة على الشركات غير المستقلة والتي تكون عملتها ضعيفة وتتميز بما يلي:[1]

- ✓ تحول العناصر غير النقدية حسب السعر التاريخي ،اما العناصر النقدية تحول حسب سعر الاقفال للعمليات.
- ✓ النواتج و الاعباء عموما تحول حسب السعر المعمول به اثناء حدوثها وعمليا حسب السعر المتوسط للدورة(شهري ،فصلي...)
- ✓ اذا كان الاصل محولا بالسعر التاريخي فان اهتلاك او مؤونة هذا الاصل تحول ايضا بالسعر التاريخي له.
- ✓ فروق التحويل للعناصر النقدية التي تظهر عند بداية العمليات تنقل الي حساب النتائج ،و اذا تعلق الامر بعناصر النقدية تحقق على المدى الطويل فتتم محاسبتها بطريقة تسلسلية ومنه ففرق التحويل بطريقة السعر التاريخي يسجل في حساب النتائج الموحد.

[1] طيب مداني مرجع سبق ذكره ص 111-112.

المطلب الثالث :تقديم القوائم المالية المجمعة النهائية.

بعد تنفيذ اعمال ما قبل التوحيد ثم التطرق الى اجراءات اعمال التوحيد يمكن الشروع في اعداد القوائم المالية المجمعة كأخر مرحلة من مراحل التجميع المحاسبي و التي تعتبر محور المراقبة وتسمح بإيصال المعلومات الضرورية للأطراف المختلفة من اجل اتخاذ القرارات المناسبة.

1.محتوي القوائم المالية المجمعة

بناءا على نص الفقرة 210-1 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 ،الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة وكذا مدونة الحسابات وقواعد تسيرها الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009 كل كيان يدخل في مجال تطبيق هذا النظام المحاسبي يتولى سنويا إعداد كشوفات مالية وكشوف مالية خاصة بالكيانات غير الصغيرة تشتمل الميزانية المجمعة ، جدول حساب النتائج المجمع ،جدول تدفقات الخزينة المجمعة ،جدول تغيرات الاموال الخاصة المجمع و ملحق الكشوفات المالية يبين طرق و القواعد المحاسبية المستعملة من طرف المجمع.[1]

1.1.الميزانية المجمعة

تتمثل أهم البنود في:[2]

- ✓ فارق الإقتناء
- ✓ الإحتياطات المجمعة: تعرض بصفة مستقلة عن باقي عناصر الأموال الخاصة للمجمع
- ✓ حقوق الأقلية: تعبر عن حقوق المساهمين الآخرين في المؤسسات التي تم إدماجها كليا ضمن حسابات المجمع، وتعرض حقوق الأقلية في صافي الأصول منفصلة عن حقوق الأقلية في النتيجة
- ✓ الضرائب المؤجلة: تعرض الضرائب المؤجلة المدينة والدائنة (الطويلة الأجل) وبصفة مستقلة ضمن بنود قائمة الميزانية ،وفي حالة عرضها في بند واحد فيجب إظهارها (رصيد الإقفال) والتغير خلال السنة لكل منهما ضمن الملاحظات التي تضاف إلى الملاحق.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد 19 ،مرجع سبق ذكره ،ص 22-23.

[2] بن عبد الرحمان خالد ،مرجع سبق ذكره ،ص 63.

2.1.جدول حسابات النتائج المجمعة

يجب أن يتضمن من جهة العناصر المكونة للنتيجة المؤسسة المجمعة ،ومؤسسات نطاق التجميع بطريقة الإدماج الكلي والنصيب الذي يعود للمجمع من المؤسسة التي تم إدماجها نسبيا ومن جهة أخرى نصيب النتيجة من المؤسسات التي تم تجميعها بطريقة الوضع في التكافؤ ،و الحدا الادنى للبنود التي يجب أن تظهر في حسابات النتائج هي: [1]

- ✓ إيرادات الأنشطة العادية.
- ✓ المصاريف المالية.
- ✓ نصيب المؤسسة في نتائج الشركات التي تم إدماجها بطريقة المعادلة.
- ✓ الضرائب على الدخل.
- ✓ النتيجة الصافية لسنة المالية.

3.1.جدول تدفقات الخزينة المجمعة: يتم عرض جدول تدفقات الخزينة المجمعة بالطريقتين المباشرة والغير مباشرة والذين يختلفان في الجزء الخاص في التدفقات النقدية الخاص بالأنشطة التشغيلية

- ✓ الطريقة مباشرة: وتعرض فيها بنود التدفقات النقدية من مقبوضات ومدفوعات
- ✓ الطريقة الغير مباشرة: وتعتمد على النتيجة المحسوبة في حسابات النتائج ثم التي يتم تعديلها بآثار العمليات ذات الطبيعة غير النقدية ،ولحساب التدفقات النقدية المدمجة تؤخذ بعين الإعتبار التدفقات النقدية الخاصة بالشركات التابعة بنسبة 100%وفي حدود نسبة الإدماج بالنسبة للشركات المدمجة نسبيا.[2]

ويعد جدول تدفقات الخزينة المجمع وفقا لثلاث طرق :[3]

- **تحليل تغيرات الميزانية المجمعة:** ويتم فيها تحديد التدفقات ،لكل بنود قائمة الميزانية المجمعة من سنة إلى أخرى.

[1] بن عبد الرحمان خالد ،مرجع سبق ذكره ،ص 63-64.

[2] جمال لعشيشي ،محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي المالي ،دار متيجة ،الجزائر ،2011 ،ص 15.

[3] بن عبد الرحمان خالد ،مرجع سبق ذكره ،ص 64.

- **تجميع جداول التدفقات النقدية للشركات في نطاق التجميع:** ويتم تجميع التدفقات النقدية المجمعة اعتمادا على جداول تدفقات الخزينة لكل شركة من نطاق التجميع.
- **تجميع جداول التدفقات النقدية:** ويتم فيها تجميع التدفقات النقدية بنفس الشكل التي يتم به تجميع الميزانية وحسابات النتائج وهي الطريقة المعتمدة في أنظمة الإعلام الآلي الخاصة بالتجميع المحاسبي.

4.1.جدول تغيرات رؤوس الاموال الخاصة

من خلال هذا الجدول ،يتم تحديد حصة المجمع بحصة حقوق الأقلية،وفيه كذلك يتم عرض مختلف المراحل التي يتم فيها التغير في رأس المال الشركة وعليه يتم عرض حركة رؤوس الأموال التي يمكن تصنيفها إلى صنفين هما :[1]

- التغيرات الناتجة عن حركية أرصدة المساهمين في الشركة المجمعة وتتمثل في :

-الحصص الموزعة من طرف الشركة المجمعة.

-الزيادة والتخفيض من رأس المال الشركة المجمعة.

-الحيازة أو التنازل عن السندات.

- التغيرات الناتجة بنتيجة السنة المالية وقيمة الأصول والخصوم المسجلة مباشرة في الأموال الخاصة وتتمثل في :

-نتيجة السنة المالية.

-تغير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء مع دمج آثار التغيير ضمن الأموال الخاصة.

-النواتج والأعباء المسجلة مباشرة ضمن الأموال الخاصة في إطار تصحيح الأخطاء الهامة المتعلقة ببعض العمليات.

- تأثير سعر الصرف في حالة ما إذا كان المجمع يقوم بتجميع حساباته والتي تعد بالعملة الصعبة.

-تأثير إعادة تقييم الأصول.

[1] بن عبد الرحمان خالد ،مرجع سبق ذكره ،ص 64-65.

5.1.الملاحق المجمعة

الملحق هو وثيقة ملخصة تقدم المعلومات اللازمة لفهمها ,حيث يتم عرض مختلف المعلومات والتفسيرات التعليقات بغية توضيح محتوى الكشوف المالية و هو يشمل على معلومات تخص النقاط التالية : [1]

- ✓ القواعد و الطرق المحاسبية المتخذة من طرف الشركة لعرض حساباتها و قوائمها المالية.
- ✓ معلومات مكملة للقوائم المالية.
- ✓ معلومات خاصة بالمؤسسات الشريكة ،الفرعية ،و توضيح كل المعاملات التي تمت بين المؤسسة وهذه الأطراف، وطبيعة الأعمال ،قيمة و حجم المبادلات ،سياسة الأسعار.

ينبغي على الملحق أن لا يشمل إلا على المعلومات الهامة الكفيلة بالتأثير في الحكم الذي قد تحكم به الجهات التي ترسل الوثائق على ممتلكات الشركة و وضعها المالي و نتيجتها.

[1] جمال لعشيشي ،مرجع سبق ذكره ،ص 17.

الخلاصة

حاولنا من خلال هذا الفصل عرض و تحليل معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالقوائم المالية المجمعة من خلال التطرق الي حيز التنفيذ و مجال تطبيقها و التي كان معضمها موضوع التعديل في 2011 كما اشرنا الى اهم ما جاء في المعايير من تقنيات محاسبية تنظيمية فيما يتعلق بكيفية اعداد و عرض هذا النوع من القوائم المالية.

ان سيرورة تجميع الحسابات تعتمد على ادوات تقنية و تنظيمية لإعدادها حيث تتولى الشركة الام هذه العملية من خلال القيام بمجموعة من الاجراءات التي تسمح بتوفير كل متطلبات مجال العمل و التسيير قصد الخروج ببيانات مالية موحدة تتميز بالمصداقية و الوضوح ،وحتى يتوفر المحيط الملائم لمباشرة تجميع الحسابات فانه لابد من تحديد نطاق و اسلوب التجميع و تحديد الهيئات المنتمية لمجال التجميع و الهيئات التي يتم استبعادها و هنا يأتي دور الرقابة في تحديد هذا المجال و نوع الارتباط القائم بين الفروع و الهيئات التابعة بالإضافة الي تحديد حصة المجمع و حقوق الاقلية و هذا بعدا تحديد نسبة الفائدة ،لكن تجميع الحسابات لا يتوقف فقط على تحديد نطاق و اسلوب التجميع و لكن هناك اجراءات اخري للتجميع المحاسبي تستوجب الوقوف عندها تتمثل في الاجراءات العملية المعتمدة في النظام المحاسبي المالي ،و التي يمكن ان نختصرها في اعمال ما قبل التوحيد و اعمال التوحيد وفي الاخير نختم بمرحلة اعداد و عرض القوائم المالية المجمعة و التي تتمثل في :

- الميزانية المجمعة
- جدول حسابات النتائج المجمع
- جدول تدفقات الخزينة المجمع
- جدول تغيرات رؤوس الاموال الخاصة المجمع
- الملاحق الجمعة

الفصل الثالث:

التجميع المحاسبي في مجمع

اتصالات الجزائر

تمهيد

سيتم في هذا الفصل اسقاط ما تم تناوله في الجانب النظري على الواقع العملي و هذا اعتمادا على إجراء دراسة تطبيقية على احدى المجمعات الاقتصادية الناشطة محليا حيث وقع اختيارنا على مجمع اتصالات الجزائر الذي يقوم بإعداد قوائم مالية مجمعة سنوية و التي اخترنا منها القوائم المالية المجمعة لسنة 2016 و ذلك من اجل تتبع اهم خطوات إعداد هته الاساليب المستعملة و ذلك وفق النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية.

و على هذا الاساس سنتناول اهم الجوانب العملية المتعلقة بإعداد القوائم المالية المجمعة حسب أسلوب التجميع المحاسبي المناسب في هذا الفصل وفق ما يلي:

-المبحث الأول: تقديم عام لمجمع اتصالات الجزائر؛

-المبحث الثاني:أعمال ما قبل التوحيد؛

-المبحث الثالث:أعمال التوحيد وعرض القوائم المالية المجمعة النهائية؛

المبحث الأول: تقديم عام لمجمع اتصالات الجزائر

حتى أوائل التسعينات ، لم يكن تنظيم خدمات الاتصالات في معظم البلدان يحظى بالأولوية ،حيث كانت جهة التشغيل المملوكة للدولة في الكثير من البلدان تخضع لنظام يقوم على التنظيم الذاتي ،ولكن ثورة تكنولوجيات الاتصال والمعلومات دعت الجزائر كغيرها من الدول للانفتاح على سوق الاتصالات وعلى المنافسة الدولية مما أفرز إعادة النظر في القطاع وتوج بمجموعة من الاصلاحات في أوت لسنة 2000.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن مجمع اتصالات الجزائر

شركة اتصالات الجزائر هي شركة ذات أسهم ورأسمال عمومي عملي في سوق الشبكات وخدمات الاتصالات الالكترونية وخدمات الاتصال السلكية واللاسلكية بالجزائر ،يقودها مجلس الإدارة والاجتماع العام .

تأسست بموجب قرار وزاري تحت رقم 2000/03 المؤرخ في 5 أوت 2000 المتعلق والمتضمن إعادة هيكلة قطاع البريد والمواصلات من خلال هذا القانون تم فصل قطاع البريد عن قطاع المواصلات ،فضلا عن قرار المجلس الشعبي الوطني لمساهمات الدولة CMPE بتاريخ 01 مارس 2001 الذي نص على إنشاء مؤسسة عمومية اقتصادية أطلق عليها اسم اتصالات الجزائر ،تحت صيغة قانونية حيث حدد هذا المرسوم رأس مالها الاجتماعي المسجل في مركز السجل التجاري يوم 11 ماي 2002 ب 000 000 000 50 دج. دخلت رسميا في ممارسة نشاطها ابتداء من يوم 01 جانفي 2003 وهذا اعتمادا على 3 أهداف: المردودية ،الفعالية والجودة.

وتتمحور نشاطات المجمع حول:

- ✓ تمويل مصالح الاتصالات بما يسمح بنقل الصورة والصوت والرسائل المكتوبة والمعطيات الرقمية.
- ✓ تطوير واستمرار وتسيير شبكات الاتصالات العامة والخاصة.
- ✓ إنشاء واستثمار وتسيير الاتصالات الداخلية مع كل متعاملي شبكة الاتصالات.
- ✓ تم تنظيم اتصالات الجزائر بواسطة المديرية المركزية ،الجهوية والعملية بواسطة أعمالها الثابتة وخدمات الهاتف النقال، وفي إطار تنويع نشاطاتها قامت بوضع خطة محكمة من أجل خلق فروع مختصة تساير التطورات الحاصلة في مجال الاتصالات والإعلام وفي إطار سوق الاتصالات المنافسة ،أين تم تحويله إلى مجمع يسير فروعها المتضمنة في:

جدول رقم (3–1) :الفروع الداخلة في مجمع اتصالات الجزائر.

الشركة	المقر	الشكل القانوني	رأسمال	نسبة الرقابة
AT	المحمدية الجزائر	**SPA**	61275180000	100%
ATS	المحمدية الجزائر	**SPA**	2000000000	100%
ATM	باب الزوار	**SPA**	25000000000	88.40%
ATIP	الجزائر	**SPA**	1000000000	100%
COMINTAL	الجزائر	**SPA**	500000000	55%
SATICOM	الجزائر	**SPA**	1000000	67%
ATE	إسبانيا	**SPA**	1000000	100%

المصدر :من اعداد الطالبتين بالاعتماد على (الملحق 01)

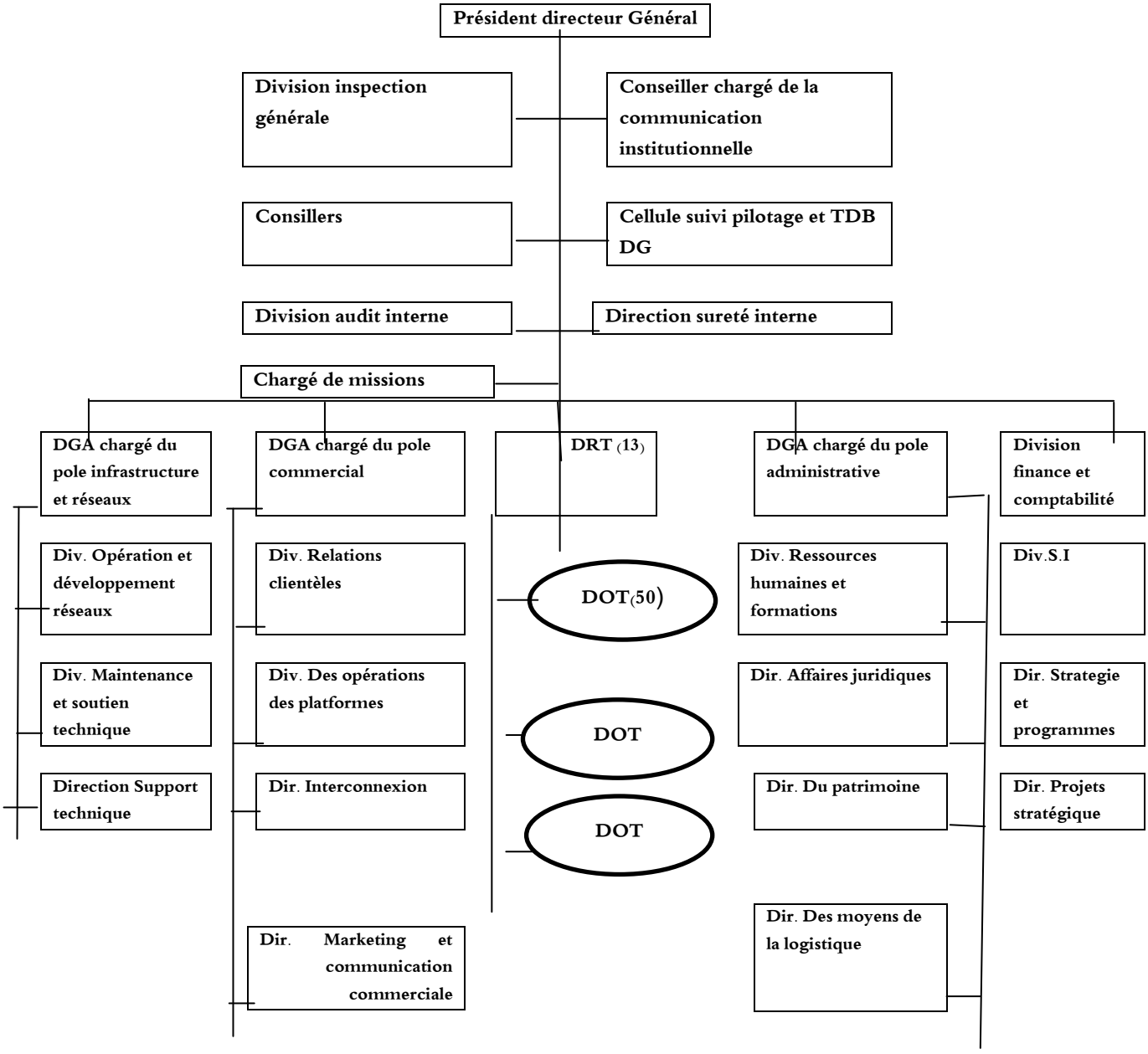
ـ أهداف مجمع اتصالات الجزائر

تتمثل أهداف المجمع في:

- ✓ زيادة العروض من الخدمات الهاتفية لجعلها أكثر قدرة على المنافسة.
- ✓ تسهيل وصول الخدمات لأكبر عدد من المستخدمين ،ولا سيما في المناطق الريفية.
- ✓ تطوير شبكة الاتصالات السلكية واللاسلكية الوطنية.
- ✓ توسيع قاعدة مشتركيها وكسب حصة في السوق من خلال إدخال تكنولوجيات جديدة.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة اتصالات الجزائر

الشكل رقم (3-1): الهيكل التنظيمي لمجمع اتصالات الجزائر.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مقابلة شخصية

إن الهيكل التنظيمي يمثل رسم تخطيطي وشامل لمختلف هياكل المؤسسة والتي تسمح بتقسيم النشاطات الرئيسية لها وتحديد مدى ارتباط كل عون داخل المؤسسة بقسم معين. وبالنظر إلى الهيكل التنظيمي لمؤسسة اتصالات الجزائر والتي سبق لنا الذكر بأنها مؤسسة اقتصادية عمومية ذات أسهم هذا يعني أنه يدير مؤسسة اتصالات الجزائر مدير عام

متخذ من طرف الجمعية العامة للمؤسسة ،يحيط بالمدير العام مجموعة من المساعدين والمستشارين والمكلفين بالمهمات والذي يوكل إليهم المهمات الاستراتيجية والتي تستدعي مرافقتهم مثلا: دراسة تطور المنافسين ،لمؤسسة اتصالات الجزائر 09 أقسام رئيسية و 10 مديريات.

فبالنسبة لمؤسسة اتصالات الجزائر فهيكلها التنظيمي يتكون من الإدارة العامة أو المركزية، مديرية لاتصالات السلكية واللاسلكية ثم تليها مديرية العمليات الاتصالية وتضم هذه الأخيرة من 3 إلى 5 أقسام تشغيلية، هناك 13 مديرية إقليمية وذلك في الجزائر، وهران، قسنطينة، عنابة، سطيف، باتنة، الشلف، ورقلة، تلمسان، البليدة، تيزي وزو، بشار، حيث تم التقسيم حسب الأقاليم، إضافة لهذا تضم المؤسسة 52 مديرية ولائية، مديرية بكل ولاية ما عدا ولاية الجزائر 3مديريات، وكل من ولاية وهران وقسنطينة تحتوي على مديريتان-، مراكز التقنية لاتصالات الجزائر متمركزة بالجزائر العاصمة.

المطلب الثالث: مسؤوليات وواجبات مجمع اتصالات الجزائر

1- واجباتها:

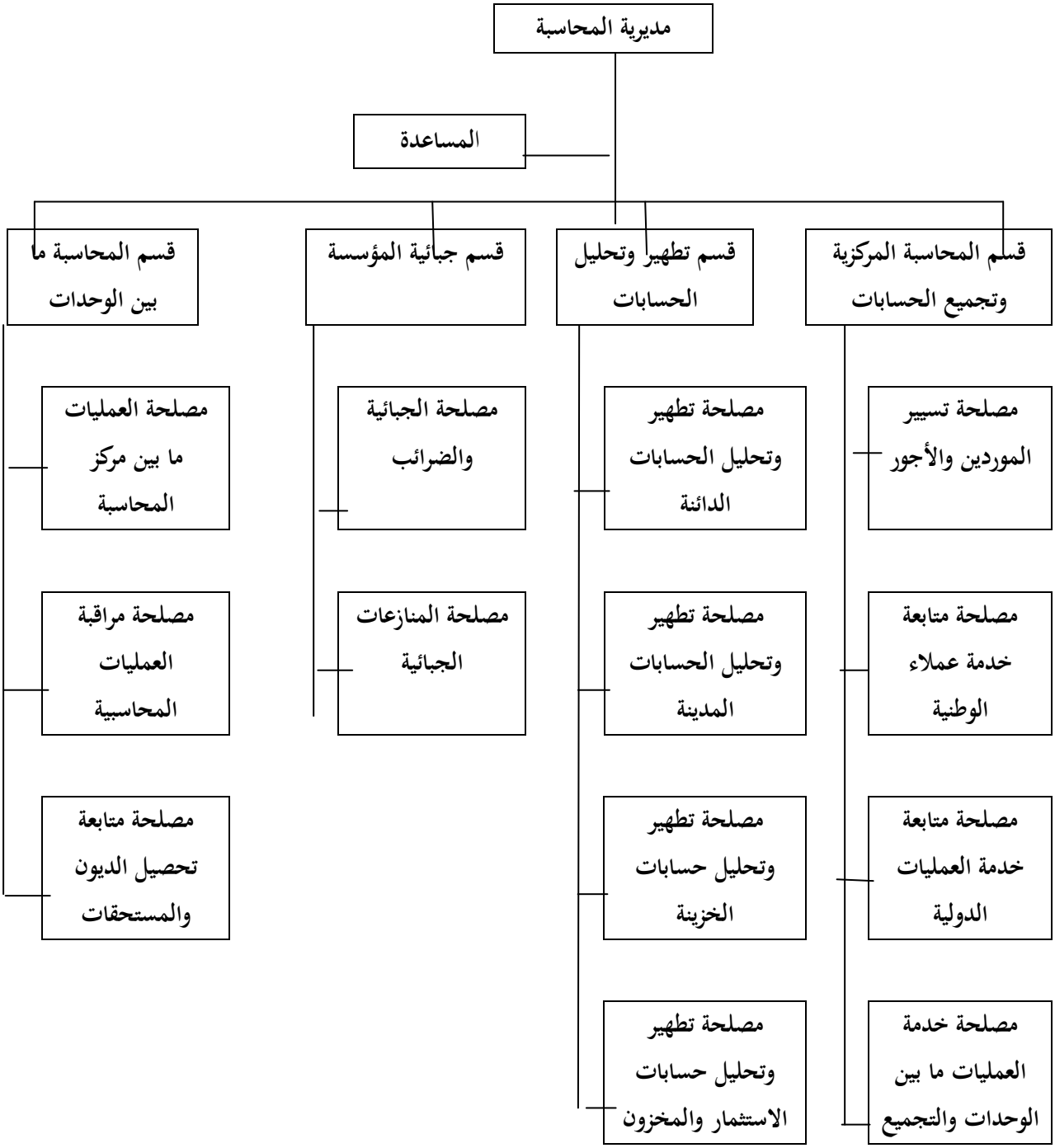
- الاستخدام الأمثل للبنية التحتية وتحديد شبكة إدارتها.
- اشراك علاقات تجارية مع المهتمين في مجال الاتصالات والوسائط المعتمدة.
- التماس الشراكات الأجنبية لاغتنام الفرص التي تتيحها التطورات في مجال تكنولوجيا المعلومات والاتصالات.
- المشاركة في تعزيز مجتمع المعلومات بالجزائر.

2- مسؤولياتها:

- توقع احتياجات العملاء من خلال توفير منتجات وخدمات ذات جودة من أجل كسب ثقتهم.
- رضا الموظفين وتوقعات في تنظيم شروط التطوير المبني يعتمد على التزامها لجميع أهدافها.
- دعم المساهمين بقية ثرائهم.

المطلب الرابع: تنظيم المحاسبة على مستوى مجمع اتصالات الجزائر

الشكل رقم (3-2): الهيكل التنظيمي لمديرية المحاسبة.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مقابلة شخصية

بعد عرض الهيكل التنظيمي لمديرية المحاسبة سوف نقوم بشرح وتحديد مهام كل قسم التي تتمثل فيما يلي:

1. قسم المحاسبة ومركز المحاسبة ما بين الوحدات

و تتمثل فيما يلي :

- **مصلحة العمليات المحاسبية ما بين الوحدات**

- يضمن متابعة كل حساب له علاقة بمركز المحاسبة و تصنيف الوثائق المتقاربة.
- المتابعة المحاسبية لاستهلاك المخزونات، نقل المعدات وإيصالات المخزونات.
- ملف حافظ لجميع التحويلات المنفذة وجعله أقرب إلى الهياكل التجارية وخدمة ومعالجة الاستثمارات.
- ضمان الحساب الشهري للاعتمادات المخصصة للإهتلاك والتحقق من الضرائب المطبقة.

- **مصلحة مراقبة العمليات المحاسبية**

- رصد تطبيق الإجراءات والامتثال للقواعد المحاسبية السارية.
- تحضير البيانات المالية.
- العمل جنبا لجنب مع خدمات إدارة التحليل ومعالجة الحسابات.

- **مصلحة متابعة التحصيل والديون**

- ضمان رصد الايرادات والامتثال للإجراءات المعمول بها.
- ضمان متابعة المستحقات على أساس الايرادات وعمليات المعالجة.
- خدمة المستحقات وتحليل حسابات الخزينة لقسم التحليل والمعالجة.

2. قسم جبائية المجمع

و تتمثل فيما يلي :

- **مصلحة الجبائية والضرائب**

- ضمان العلاقة بين الوكالات الضريبية وشبه الضريبية.
- ضمان التصريحات الشهرية الضريبية وشبه الضريبية.
- نقل الكتابات المحاسبية المتعلقة بالتصريحات الضريبية وشبه الضريبية.
- ضمان التنسيق بين الشركة الأم والشركات التابعة للعنصر الضريبي .

- **مصلحة المنازعات الضريبية**

- رصد المنازعات الضريبية وشبه ضريبية وتسوية حسابات الضرائب بالتعاون مع إدارة الديون.

3. قسم تطهير وتحليل الحسابات:

و تتمثل اهم الاقسام فيما يلي :

- **قسم تطهير وتحليل الحسابات الدائنة**
- **قسم تطهير وتحليل حسابات المدينة**
- **قسم تطهير وتحليل حسابات الخزينة**
- **قسم تطهير وتحليل حسابات الاستثمار والمخزون**
- **المحاسبة المركزية وتجميع الحسابات**

ترتكز على المصالح التالية :

- ✓ مصلحة تسيير الموردين والأجور
- ✓ مصلحة متابعة خدمة عملاء الوطنية
- ✓ مصلحة متابعة خدمة عملاء الدولية
- ✓ مصلحة خدمة العمليات ما بين الوحدات والتجميع
- ✓ قسم مصلحة العمليات ما بين الوحدات والتجميع

المبحث الثاني:أعمال ما قبل التوحيد

سوف نتناول في هذا المبحث الأعمال التمهيدية لتجميع الحسابات ألا وهي أعمال ما قبل التوحيد، تجدر الإشارة إلى أن دراستنا سوف تقتصر فقط على فرعين لمجمع اتصالات الجزائر نظرا لعدم توفر كامل المعلومات عن باقي الفروع.

المطلب الأول:محيط وأسلوب التجميع المحاسبي

سنتطرق في هذا المطلب إلى تحديد كل من محيط وأسلوب التجميع المحاسبي.

1. تحديد محيط التجميع المحاسبي

يشمل محيط التجميع المحاسبي لمجمع اتصالات الجزائر (AT) الشركة الأم ومختلف الفروع التي تمتلك بها صفة مباشرة أو غير مباشرة أغلبية حقوق التصويت، وكما أشرنا في المبحث السابق أن توجد 05 فروع لمجمع اتصالات الجزائر لكن دراستنا سوف تقتصر على فرعين فقط، وعليه يصبح محيط التجميع لمجمع اتصالات الجزائر كما يلي:

جدول رقم (3-2): الفروع الداخلة في محيط التجميع

الشركة	المقر	الشكل القانوني	الرأسمال	نسبة الرقابة
AT	المحمدية–الجزائر–	**SPA**	61275180000	%100
ATS	المحمدية–الجزائر–	**SPA**	2000000000	%100
ATM	باب الزوار –الجزائر–	**SPA**	25000000000	%88,4

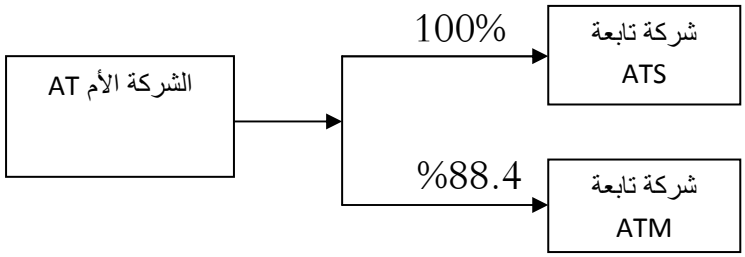
المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم 01 .

نستنتج أنّ محيط التجميع لمجمع اتصالات الجزائر **AT** يشمل كل من الفرعين **ATS و ATM** .

ومنه يتضح لنا أن **ATS** و**ATM** فرعين تابعين، وذلك لأن الشركة الأم تحوز على أكثر من 50% من رأسمال كل واحدة منهما، كما توجد سلطة على الفرعين.

ومن خلال ما سبق يمكن أن نستنتج هيكل محيط التجميع لمجمع اتصالات الجزائر من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (3-3): محيط التجميع لمجمع اتصالات الجزائر



المصدر :من اعداد الطالبتين بالإعتماد على الملحق رقم 01.

2. تحديد أسلوب التجميع المحاسبي

يحدّد مجمع اتصالات الجزائر أسلوب التجميع المحاسبي وفق طبيعة الرقابة الممارسة من الشركة الأم على الشركة التابعة لها، وعليه فإن القوائم المالية المجمعة للمجمع تعد وفق طريقة التكامل الشامل بالنسبة للفرعين ATS وATM، ويمكن توضيح ذلك وفق الجدول التالي:

جدول رقم (3-3): أساليب التجميع المحاسبي المطبقة على الفرعين ATS وATM

الشركات	معدل الرقابة			نوع الرقابة	نسبة المصلحة			أسلوب التجميع
	مباشر	غير مباشر	المجموع		مباشر	غير مباشر	المجموع	
AT	%100	-	%100	رقابة شاملة	%100	-	%100	تكامل شامل
ATS	%100	-	%100	رقابة شاملة	%100	-	%100	تكامل شامل
ATM	%88,4	-	%88,4	رقابة شاملة	%88,4	-	%88,4	تكامل شامل

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات مقدمة من مجمع اتصالات الجزائر.

نوع التجميع المحاسبي المطبق في مجمع اتصالات الجزائر التجميع المباشر كما هو موضح في الجدول أعلاه.

1.2. تنظيم عملية التجميع المحاسبي

يقوم مجمع اتصالات الجزائر باختيار السيرورة المركزية لفروعها حيث تتحمل هذه الأخيرة كل عمليات التجميع المحاسبي بحيث تعتمد مصلحة التجميع المحاسبي المتواجدة على مستوى الشركة الأم في إعداد القوائم المالية على مجموعة من المعطيات التي تقدمها لها هذه الفروع، وتتكفل هيئة التجميع بالموافقة على حزمة التجميع المستقبلة بعد التحقق من صحتها ولا يتم الموافقة إلا إذا تم احترام التعليمات التالية:

- التأكد أن حزمة التجميع المحاسبي كاملة وتشمل كل المعلومات.
- التأكد من صحة المجاميع الأفقية والعمودية لأسطر وأعمدة الجداول المقدمة.
- التأكد من صحة الأرصدة المتواجدة في حزمة التجميع المحاسبي مقارنة بميزان المراجعة للحسابات الفردية.

المطلب الثاني:مقاربة الحسابات البينية لمجمع اتصالات الجزائر

يتم إعداد الحسابات الداخلية على مستوى الشركة الأم وذلك بهدف تقليل مشاكل عدم تماثل المعلومات المصرح بها، حيث تقوم الشركات التابعة للمجمع **ATS** و**ATM**، بإجراء مقاربات تتمثل في إرسال قائمة مقاربة (état de rapprochement) من الشركة المدنية إلى الشركة الدائنة لتأكيد الأرصدة المتواجدة بها، وإذا لم يتم الموافقة على تأكيد الأرصدة هنا يتم إعداد تقرير يرسل مع حزمة التجميع المحاسبي، وفيما يلي نعرض العمليات البينية بين الشركات المجمعة والشركة الأم.

1. العمليات البينية بين الشركة AT وATS

الجدول رقم (3-4): الفروقات بين AT وATS

عندAT		عندATS		الفروقات
رقم الحساب	المبالغ في: 2016/12/31	رقم الحساب	المبالغ في: 2016/12/31	
411	169163108,71	401	154216989,43	14946119,28
401	476849371,87	411	751586362,85	274736990,98

المصدر: وثائق المؤسسة (الملحق رقم 03)

من خلال الجدول المقدم نلاحظ أن العمليات البينية بين الشركة الأم **AT** والشركة التابعة **ATS** غير متماثلة وبها فروقات حيث أنّ:

- **الفرق الأول= 14946119,28**: يمثل هذا الفرق من جهة فواتير لم تستلمها بعد الشركة التابعة ATSفي نهاية السنة المالية 2016، ومن جهة أخرى يمثل تسديدات لم تدفعها الشركة الأم AT، حيث سيتم تسويتها في سنة 2017 لكلتا الشركتين **AT** وATS.
- **الفرق الثاني=274736990,98**: حيث يمثل هذا الفرق ما يلي:

✓ المبلغ: 276201509,38 يمثل فواتير التي لم تستلمها بعد قسم المالية والمحاسبة (**DFC**) للشركة AT.

✓ المبلغ: 1464518,40 يمثل ثلاثة فواتير لم يتم إدراجها في دفاتر الشركة التابعة **ATS** والمتمثلة في:

➢ الفاتورة الأولى: تقدر بـ: 150000 المتعلقة بتغطية شريحة لثرايا لأحد الزبائن.

➢ الفاتورة الثانية: تقدر بـ: 8424 المتعلقة بشراء بطاقة **SIM** مدفوعة الأجر والتي لم تسجلها الشركة الأم **AT**.

➢ الفاتورة الثالثة: تقدر بـ: 1306094,40 المتعلقة بمصاريف استئجار شبكة **DOMSAT**، حيث تم احتسابها مرتين في الشركة الأم **AT**.

2. العمليات البينية بين الشركة AT وATM

جدول رقم (3–5): الفروقات بين AT وATM

عند AT		عند ATM		الفروقات
رقم الحساب	المبالغ في: 2016/12/31	رقم الحساب	المبالغ في: 2016/12/31	
451120	7437997710,86	451	6941515488,41	496482222,45
401	2466892311,91	411	2993227290,04	526334978,13
451210	5357669071,43	451	5357669071,43	-
411	871074681,53	4016	89493372833,50	238626151,97

المصدر: وثائق المؤسسة (الملحق رقم 04)

من خلال الجدول المقدم نلاحظ أن العمليات الداخلية بين الشركة الأم **AT** والشركة الفرعية **ATM** غير متماثلة وبها فروقات، حيث أنّ:

- **الفرق الأول 496482222,45**: يمثل هذا الفرق من جهة فواتير المنتجات المتعلقة بالزبائن المسجلة في حساب 411 على مستوى الشركة التابعة **ATM** المقدرةبـ: 204050705,23 والمتعلقة بالسنة المالية 2013، ومبلغ متعلق بالسنة 2014 قدره 159765733,23 ومبلغ قدره 161197394,67 متعلق بالسنة المالية 2015.

  ومن جهة أخرى يمثل مبلغ قدره 28575946,05 متعلق برئاسة اتصالات الجزائر غير مسجلة محاسبيا، ومبلغ قدره 44335,37 غير مفوتر من طرف من الشركة التابعة **ATM** والمتمثل في:

  - ✓ أجر السيدة شبوبة البالغ 4002,05.
  - ✓ منح قرض اجتماعي للسيد شبلي قدره 40333,32.

- **الفرق الثاني 526334978,13**:يمثل هذا الفرق مبلغ قدره 525013833,13متعلق بفواتير المنتجات الزبائن المدرجة في حساب 411 على مستوى الشركة التابعة **ATM**، والحساب 451 على مستوى الشركة الأم **AT**، وعملية تسوية مبلغ قدره 1320000 تم تسجيله على مستوى الشركة الأم **AT** في 2016/12/29، ولم يتم فوترته في الشركة التابعة **ATM**(يتم تسويته في 2017)، ومبلغ قدره 1145 متعلق بحقوق الطوابع البريدية للشركة **ATM**.

- **الفرق الثالث 238626151,97**: يمثل هذا الفرق تسوية فاتورة متعلقة بالسنة المالية 2015 المقدر بـ 368550 من حساب 401 لدى الشركة ATM والحساب 411 لدى الشركة AT، ومبلغ قدره 224252930,15 يمثل تسوية فاتورة متعلقة بالسنة المالية 2015 من حساب 401 لدى الشركة ATM والحساب 411 لدى الشركة AT، ومبلغ قدره 14004672,06 متعلق بالرسم على القيمة المضافة التي تم احتسابها بنسبة 17%، في حين أن المجمع يطبق معدل الرسم على القيمة المضافة بنسبة 19%.

3. العمليات البينية بين الشركة التابعة ATS والشركة التابعة ATM

الجدول رقم (3–6): الفروقات بين ATS وATM

عند ATS		عند ATM		الفروقات
رقم الحساب	المبالغ في: 2016/12/31	رقم الحساب	المبالغ في: 2016/12/31	
401	40366906,94	411	46773409,19	6406502,23
411	408261349,99	4016	408261349,99	0,00
411	1214658,49	4016	1214658,49	0,00

المصدر: وثائق المؤسسة (الملحق رقم 05)

من خلال الجدول المقدم نلاحظ أن العمليات الداخلية بين الشركة التابعة **ATS** والشركة التابعة **ATM**غير متماثلة وبها فرق حيث سيتم تسويتها على مستوى الشركة **ATS** و**ATM** في 2017.

المطلب الثالث:المعالجة المتجانسة لمجمع اتصالات الجزائر

تهدف عمليات المجانسة لتعزيز الوحدة الاقتصادية للمجمع وتوفير قوائم مالية فردية للشركات الداخلة ضمن نطاق التجميع وذلك لإيجاد التوافق للبيانات المالية المتدفقة قبل مباشرة أعمال التجميع المحاسبي باعتبارها تقوم على توحيد طرق تقييم الشركات المجمعة مع طرق تقييم المجمع، حيث تتم عملية المجانسة إمّا عن طريق ترتيبات موجهة لتقليص الفروقات فيما يخص عرض الحسابات أو عن طريق إعادة المعالجة التي تهدف إلى توحيد قواعد التسجيل المحاسبي وطرق التقييم ،وفيما يخص مجمع اتصالات الجزائر فإنّه لا يقوم بعملية المجانية لأن السياسة المحاسبية للفروع موحدة مع السياسة المحاسبية للمجمع، حيث يتم تطبيق مختلف التشريعات والقوانين كما جاءت في النظام المحاسبي وذلك باعتبار أن كلا الفرعين متواجدان في الجزائر.

المطلب الرابع:تجميع القوائم الفردية لمجمع اتصالات الجزائر

من خلال ما سبق يتضح لنا أن القوائم الفردية للكيانات التابعة لمجمع اتصالات الجزائر متجانسة، وعليه يمكننا التطرق إلى المرحلة التالية من مسار التجميع المحاسبي وهي مرحلة تجميع القوائم الفردية لكل من الشركة الأم والفرعين **ATS** و**ATM**.

1. تحديد حقوق الأقلية للفرعين ATS وATM

بما أنّ نسبة فائدة الشركة الأم في الفرع ATS يساوي 100% ،فإنّه لا توجد حقوق أقلية فيها ،فإنّه لا يتم توزيع الأموال الخاصة بين حقوق الأغلبية وحقوق الأقلية ،أمّا بالنسبة للفرع ATM فإنّ نسبة فائدة الشركة الأم فيها تساوي 88,4% ،وعليه يستلزم تحديد حقوق الأقلية في الشركة التابعة.

جدول رقم (3-7): تحديد حقوق الأقلية لـ ATM

	فرع ATM	حصة AT في ATM	حقوق الأقلية
رأسمال	25000000000	22100000000	2900000000
احتياط	56057007797,7	49554394893,166	6502612904,5332
نتيجة	14065998659,76	12434342815,227	1631655844,5321
مرحل من جديد	124023087,46	109636409,31464	14386678,14536
عدد أسهم **AT** في **ATM**	250000	221000	29000

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات مقدمة من مجمع اتصالات الجزائر.

بما أنّ نسبة **AT** في **ATM** تساوي 88,4% وتمثيل حقوق الأغلبية منه نستنتج أن حقوق الأقلية تساوي 11,6%، وذلك استنادا للعملية التالية: 100%-88,4%= 11,6%.

من خلال ميزانية الشركة التابعة **ATM** فإنّنا نقوم بضرب كل من مبلغ رأس المال والاحتياط والنتيجة الصافية والمرحل من جديد في نسبة امتلاك الشركة الأم **AT** في الشركة التابعة **ATM** والتي تمثل نسبة 88,40% للحصول على حصة الشركة الأم **AT** والباقي يمثل حقوق الأقلية.

2. تقديم عناصر الميزانية لكل من AT وATS وATM قبل عملية التجميع

جدول رقم (3–8): ميزانية قبل تجميع أصول لكل منAT وATS وATM

الأصول	الشركة الأم AT	الفرع ATS	الفرع ATM
أصول غير جارية			
– تثبيتات غير معنوية.	753206180,76	2905597,72	9292795397,37
– تثبيتات عينية.	123485888254,75	1498271637637,20	103560326946,21
– تثبيتات جاري انجازها.	4036102926,53	3500171,39	10155821582,77
– حصص أخرى وحقوق مرتبطة.	24487903170	0,00	–
– القروض وأصول مالية غير جارية.	1217821673,88	17655693,74	193101639,12
– الحسابات الدائنة الأخرى والمثبتة.	977011878,97	81763867,96	1509529831,16
ع أصول غير جارية	154957934084,89	1604096968,01	124711575396,63
أصول جارية			
– المخزون.	11440227581,79	886267806,23	3557514032,87
– الزبائن.	51710544043,51	3798838926,95	19146752938,15
– مدينون آخرون.	7787319467,56	198291769,21	9154656813,34
– ضرائب وحسابات ملحقة.	8506371694,80	202235919,86	8705301671,30
– حسابات دائنة واستخدامات مماثلة.	0,00	0,00	00
– أصول مالية جارية أخرى.	9573890850,00	0,00	13561582737,80
– الخزينة الأصول.	14005377584,82	2100288308,04	26759285984,40
ع الأصول جارية	103023731222,48	7185922730,29	80885094177,86
ع الأصول	257981665307,37	879019698,30	205596669574,49

المصدر: وثائق المؤسسة (الملاحق 06/07/08)

الجدول رقم (3-9): ميزانية قبل تجميع "خصوم" لكل من AT وATS وATM

الخصوم	الشركة الأم AT	الفرع ATS	الفرع ATM
أموال خاصة			
- رأسمال.	61275180000	2000000000	25000000000
- احتياطات.	46078137756,90	1440606880,77	56057007797,70
- فارق إعادة التقييم.	-	-	-
- النتيجة الصافية.	6239748324,75	10523212,19	14065998659,76
- مرحل من جديد.	-1283208012,87	189625113,50	124023087,46
-أموال خاصة أخرى.	26646598128,95	-	-
∑ الأموال الخاصة	138956456197,73	3640755206,46	95247029544,92
خصوم غير جارية	خصوم غير جارية	خصوم غير جارية	خصوم غير جارية
- افتراضات وديون مالية.	2623588761,42	-	2660537992,49
- ضرائب مؤجلة.	467383572,29	103722993,67	16445981,85
-ديون أخرى غير جارية.	153015501,52	-	0,00
- إيرادات مسجلة مسبقا.	14197324097,37	1288690649,07	28930000235,75
∑ خصوم غير جارية	17441311932,60	1392413642,74	31606984210,07
خصوم جارية		خصوم جارية	
- موردون.	50147983135,82	1184507509,59	54576844032,87
- الضرائب.	29440552365,84	631807147,39	15255258372,76
- ديون أخرى.	21733436737,90	1940536192,12	8910553413,87
- خزينة الخصوم.	261924937,48	00	0,00
∑ الخصوم الجارية	101583897177,04	3756850849,10	78742655819,50
∑ الخصوم	257981665307,37	8790019698,30	205596669574,49

المصدر: وثائق المؤسسة (الملاحق 08/07/06).

3. تقديم عناصر جدول حساب النتائج لكل من AT وATS وATM قبل عملية التجميع

جدول رقم (3-10): جدول حساب النتائج قبل التجميع

البيان	الشركة الأم AT	الفرع ATS	الفرع ATM
رقم الأعمال.	94871408220,33	3378619526,29	122383591737,32
تغير المخزون المنتجات قيد الانتاج.	13109345,65	-	0,00
إنتاج مثبت.	2119715505,08	-	0,00
إعانات الاستغلال.	-	-	3047202,80
إنتاج السنة المالية	**97004233071,06**	**3378619526,29**	**122386638940,12**
مشروبات مستهلكة	-15000389630,06	-208626043,20	-4359781318,73
خدمات خارجية	-19559480170,91	-1749996952,01	-58448687868,61
استهلاك السنة المالية	**-34559869800,97**	**-1958622995,21**	**-62803469187,34**
القيمة المضافة للاستغلال	**62444363270,09**	**1419996531,08**	**59583169752,78**
أعباء المستخدمين الضرائب والرسوم	-36871942498,04	-806129954,63	-8274711663,53
	-2382944693,21	-261539687,19	-8607859078,64
فائض الإجمالي عن الاستغلال	**23189476078,84**	**352326889,26**	**42700599010,61**
منتجات عملياتية أخرى.	2526105243,61	8117856,85	7667882937,92
أعباء عملياتية أخرى.			
مخصصات اهتلاك	-907897824,33	-7230972,13	-293599771,26
استئناف عن خسائر القيمة.	-21350532710,07	-835690891,64	-29934542961,91
	4073358391,35	504652130,27	57106751,29
نتيجة عملياتية	**7530509179,40**	**22175012,61**	**20197445966,65**
إيرادات مالية	1304858244,15	26094386,92	492234504,96
أعباء مالية	-1650118148,31	-19789149,83	-649329816,13
نتيجة مالية	**-345259904,16**	**6305237,09**	**-157095311,17**
نتيجة عادية قبل الضرائب	**7185249275,24**	**28480249,70**	**961936831463,04**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية.	-972690394,78	-17957037,51	-6068905887,00
الضرائب المؤجلة حول النتائج العادية.	-338721167,56	-	94553891,28
مجموع منتجات الأنشطة العادية.	104908554950,17	3917483900,33	130603863134,29
مجموع أعباء الأنشطة العادية.	-99034717237,27	-3906960688,14	116537864474,53

			-
النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**5873837712,90**	**10523212,19**	**14065998659,76**
عناصر غير عادية (منتجات) عناصر غير عادية (أعباء)	365910611,85 -	- -	- -
نتيجة غير عادية	365910611,85	**-**	**-**
نتيجة صافية للسنة المالية	**6239748324,75**	**10523212,19**	**14065998659,76**

المصدر: وثائق المؤسسة (الملاحق 11/10/09).

المبحث الثالث:أعمال التوحيد و عرض القوائم المالية المجمعة النهائية

سوف نتناول في هذا المبحث كافة أعمال التوحيد التي تطرقنا إليها في الفصل الثاني، حيث تجدر الإشارة إلى أنه لن نتناول مرحلة تحويل الحسابات بالعملة الصعبة نظرا لنقص المعلومات المقدمة من طرف اتصالات الجزائر.

المطلب الأول:اقصاء العمليات البينية لمجمع اتصالات الجزائر

يتم الغاء العمليات البينية التي أنتجت فروقات في عملية المقاربة ،وذلك بعكس أرصدة الأصول والخصوم.

1.إقصاء العمليات البينية بينAT وATS

2016/12/31

401		الموردون	154216989,43	
411		الزبائن (فواتير لم تستلمها شركة ATS).	14946119,28	
	411	الموردون		169163108,71
4010		الموردون	476849371,87	
600		المشتريات المستهلكة	276201509,38	
600		مشتريات مستهلكة (شريحة ثرايا)	150000	
600		مشتريات مستهلكة (شراء بطاقة SIM)	8424	
600		مشتريات مستهلكة (استئجار شبكة DOMSAT)	1306094.4	
	411	الزبائن		751586362,85

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم 03.

2. اقصاء العمليات البينية بين AT وATM

2016/12/31

451		عمليات المجمع	7437997710,86	
706		تقديم خدمات أخرى	28575946,05	
	451	عمليات المجمع		6941515488,41
	411	الزبائن		204050705,23
	411	الزبائن		159765733,23
	411	الزبائن		161197394,67
	432	قرض اجتماعي لـ شبلي		40333,32
	631	أجرة السيدة الشبوبة		4002,05
401		الموردون	2466892311,91	
401		الموردون	1320000	
445		الرسوم (حقوق الطوابع البريدية)	1145	
411		الزبائن (فواتير لم تسجل في ATM)	525013833,13	
	411	الزبائن		2993227290,04
451210		عملية المجمع مع ATM	5357669071,43	
	451	عمليات المجمع		5357669071,43
401		الموردون	8949372833,50	
		الزبائن		
	411	الموردون		871074681,53
	401	الرسوم		368550
	445	الرسوم		224252930,15
	445			14004672,06

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم 04.

المطلب الثاني: توزيع رؤوس الأموال

يتم توزيع رؤوس الأموال الخاصة بالفرعين **ATS** و **ATM** حسب نسبة مساهمة الشركة الأم **AT**.

الجدول رقم (3-11): توزيع رؤوس الأموال الخاصة.

الفرع	رأس المال	حصة AT من رأس المال	عدد الأسهم	سهم ATفي الفرعين
ATS	2000000000	2000000000	20000	20000
ATM	25000000000	22100000000	250000	221000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم (02/01).

ويتم تسجيل هذا التوزيع محاسبيا كما يلي:

2016/12/31

101		رأسمال الصادر (فرع ATM)	25000000000	
101		رأسمال الصادر (فرع ATS)	2000000000	
	261	سندات الفروع المنتسبة		24100000000
	101	رأس المال الخاص بحقوق الأقلية (الفرعATM)		2900000000

المصدر: من إعداد الطالبتين .

المطلب الثالث:تحويل الحسابات بالعملة الصعبة

حسب الفقرة 132-8 من القرار المؤرخ في 2008/05/26 يتم تحويل القوائم المالية للكيانات الأجنبية إلى العملة الوطنية كما هو متطرق إليه في الفصل الثاني ونظرا لنقص المعلومات المقدمة لنا من طرف المجمع حول الفرع الخاص بها المتواجد في اسبانيا لم نتمكن من تطبيق هذه المرحلة في دراستنا.

المطلب الرابع:عرض القوائم المالية المجمعة النهائية

يتم إعداد القوائم المالية المجمعة بين الشركة الأم وفرعيها حسب **SCF** وفق طريقة التكامل الشامل.

1.الميزانية المجمعة

عند إعداد الميزانية المجمعة نقوم بإلغاء سندات المساهمة للشركة الأم في الفرعين في جانب الأصول مقابل تسجيل نسبة الأموال الخاصة والاحتياطات والنتيجة ومرحل من جديد والتي تعود للشركة الأم في جانب الخصوم.

جدول رقم (3-12): ميزانية الأصول المجمعة

الأصول	الإلغاءات	المبالغ
تثبيتات غير معنوية	-	100489075.85
تثبيتات عينية	-	1725317852838.1
تثبيتات جاري إنجازها	-	14195424680.69
حصص أخرى وحقوق مرتبطة	**-24100000000**	387903170
قروض وأصول مالية غير جارية	-	1428579006.74
حسابات دائنة أخرى	-	2568305578.09
مجموع الأصول غير الجارية	-	**1753946972449.4**
المخزون	-	15884009420.89
الزبائن	-	74656135908.61
مدينون آخرون	-	17140268050.11
ضرائب وحسابات ملحقة	-	17413909285.96
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة	-	0.00
أصول مالية جارية أخرى	-	13135473587.8
خزينة الأصول	-	42864951877.26
مجموع الاصول الجارية	-	**169274748130.63**
مجموع الأصول	-	**1923221720580**

المصدر: من اعداد الطالبتين .

نقوم باستبعاد قسائم الأرباح التي تعود لسنة 2015 وتم دفعها في سنة 2016 ونقوم بتسجيلها و تحويلها إلى احتياط المجمع كما يلي:

2016/01/01

761		منتوجات المساهمات	983302243989.93	
763		عائدات الحسابات الدائنة	491651121994.96	
	106	احتياط		1474953365984.9

المصدر: من اعداد الطالبتين .

جدول رقم (3-13): ميزانية الخصوم المجمعة

الخصوم	المبالغ
رأس المال	61275180000
احتياطات	157202650515.7
فارق اعادة التقييم	-
نتيجة اضافية	18684614352.167
مرحل من جديد	-983946490.05536
أموال خاصة أخرى	26646598128.95
حقوق الأقلية	**11048655427.21**
مجموع الأموال الخاصة	**1688697606934**
اقتراضات وديون مالية	5284126753.88
ضرائب مؤجلة	587552547.81
ديون أخرى غير جارية	153015501.52
ايرادات مستقلة مسبقا	44416014982.19
مجموع الخصوم غير الجارية	**50440709785.43**
موردون	105909334678.28
الضرائب	45327617885.99
ديون أخرى	32584526343.89
خزينة الخصوم	261924937.48
مجموع الخصوم الجارية	**184083403845.64**
مجموع الخصوم	**1923221720565**

المصدر: من اعداد الطالبتين .

لإعداد الميزانية المجمعة قمنا بإضافة مبلغ قسائم الأرباح التي تعود لسنة 2015 الى احتياط المجمع لسنة 2016.

2.جدول حساب النتائج المجمع

نقوم بإعداد جدول حساب النتائج المجمع وفق طريقة التكامل الشامل .

جدول رقم (3-14): جدول حساب النتائج المجمع

البيان	المبالغ
رقم الأعمال	220633619483.94
تغير المخزون المنتجات قيد الإنتاج	13109345.65
إنتاج مثبت	2119715505.08
إعانات الاستغلال	3047202.80
إنتاج السنة المالية	**222769491537.47**
مشتريات مستهلكة	-19568796991.99
خدمات خارجية	-79758164991.53
استهلاكات السنة الحالية	**-99326961983.52**
القيمة المضافة للاستهلاك	**123442529553.95**
أعباء المستخدمين	45952784116.2
الضرائب والرسوم	11252343459.04
فائض الاجمالي عن الاستغلال	**66237401978.71**
منتجات عمليتيه أخرى	10202106038.38
أعباء عمليتيه أخرى	1208728567.76
مخصصات اهتلاك	52120766563.62
استئناف عن خسائر القيمة	4635117272.91
نتيجة عمليتيه	**27745130158.62**
ايرادات مالية	1823187136.03
أعباء مالية	2319237114.27
نتيجة مالية	**-496049978.24**
نتيجة عادية قبل الضرائب	**27249080180.38**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	7059553319.29
الضرائب المؤجلة حول النتائج العادية	433275058.84
مجموع منتجات الأنشطة العادية	239429901984.79
مجموع أعباء الانشطة العادية	**219479542399.94**
النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**19950359584.85**
عناصر غير عادية (منتجات)	365910611.85
عناصر غير عادية (أعباء)	-
نتيجة غير عادية	**365910611.85**
النتيجة الاجمالية	**20316270196**
حقوق الأقلية عن النتيجة	**-1631655844.5321**
نتيجة المجمع AT	**18684614352.167**

المصدر: من اعداد الطالبتين .

من خلال الجدول أعلاه لم نقم باحتساب حقوق الأقلية الخاصة بالفرع **ATS** لان المؤسسة الأم تملك 100% من أسهمها، ولم يظهر ح/761 في الايرادات المالية في جدول حساب النتائج وذلك راجع إلى مبدأ استقلالية الدورات وفق نظام **SCF** حيث ح/761 الخاص بقسائم الارباح هي خاصة بسنة 2015 ويتم إحتساب ضريبة مؤجلة خصوم في السنة اللاحقة.

3.مدى التزام المجمع لتطبيق نظام SCF عند إعداد القوائم المالية المجمعة

مجمع اتصالات الجزائر وحسب المعلومات المقدمة للسنة المالية 2016 يظهر بأنه طبق أحكام المرسوم التنفيذي رقم 08/156 المؤرخ في 2008/05/26 الخاص بتطبيق أحكام القانون 07/11 الصادر في 2007/11/25 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، في شقه الخاص بكيفيات وطرق إعداد القوائم المالية المجمعة.

سنقوم بعرض أهم النقاط التي التزم فيها المجمع بتطبيق نظام SCF :

-عند تحديد محيط التجميع وحسب ما جاء في المادة 132-5 عند تحديد نوع الرقابة: السيطرة على أكثر من 50٪ من حقوق التصويت المتحصل عليها في إطار اتفاق مع الشركاء الآخرين أو المساهمين.

-تم إعداد القوائم المالية المجمعة أخذ بعينة الاعتبار المبادئ المحاسبية ومن أهمها محاسبة التعهد واستمرارية الاستغلال والمصداقية ومبدأ الحيطة والحذر.

-تم تطبيق طريقة التكامل الشامل من خلال تملك الشركة الأم نسبة 100% في الفرع ATS و نسبة 88.4 % في الفرع ATM و هذه الطريقة موافقة لما جاءت به أحكام المرسوم التنفيذي رقم 08_156 السالف الذكر في كل من المادة 132_05 و المادة 132_07 ،وقد تم إحترام القواعد العامة الخاصة بعملية التجميع المحاسبي.

-تم احترام القواعد العامة في إعداد و تقديم القوائم المالية المجمعة وفق ما جاءت به الفقرة 132_10 التي تنص على تقديم ملحق الكشوفات المالية المجمعة و التي تشمل فيها جميع المعلومات ذات الأهمية التي تسمح بالتقدير الصحيح لمحيط و ممتلكات و الوضعية المالية للمجمع.

-القوائم المالية المجمعة لمجمع AT مقدمة وفق SCF مع إدراج حسابات خاصة ضمن الحسابات المجمعة و هي: حقوق الأقلية و حصة الشركة الأم ،مساهمة الشركة الأم في كلا الفرعين.

-الإجراءات الأساسية المستخدمة في تجميع حسابات مجمع AT مستوحاة من الفقرات 132_01 إلى 132_18 من القرار المؤرخ في 2008/05/26 .

خلاصة الفصل

تطرقنا في هذا الفصل إلى كيفية إعداد القوائم المالية المجمعة في مجمع اتصالات الجزائر من خلال تتبع مسار عملية التجميع المحاسبي كما هو مطبق وفقا لما جاء في النظام المحاسبي و معايير المحاسبة الدولية .

ومن خلال دراستنا التطبيقية تبين لنا أن مجمع اتصالات الجزائر يعتمد لتحديد محيط التجميع على نسبة الرقابة و هو نفس المعيار المعمول به في النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية و نلاحظ أيضا وجود مصلحة التجميع على مستوى الشركة الأم AT و يتم إعداد القوائم المالية المجمعة من طرف مدير المحاسبة و المالية كما ان هناك اختلاف في المعالجات المحاسبية حيث أن الحسابات غير موحدة ما بين الفروع و نتيجة لذلك فان العمليات البينية غير متماثلة فيتم إجراء تعديلات عليها عن طريق مجانسة الحسابات و ذلك لتسهيل عملية التجميع التي تهدف لإعطاء صورة صادقة للوضعية المالية للمجمع ككل.

الخاتمة

الخاتمة:

تحتل القوائم المالية المجمعة مكانة هامة في المحاسبة المالية فهي تهدف إلى خدمة مستعمليها في معرفة الوضعية المالية للمجمع ، و يعتبر إعداد القوائم المالية المجمعة عمل مشترك بين كل من محضري القوائم المالية للشركات التابعة و كذا مكتب المحاسبة الخاصة بالشركة الأم في إطار معايير محاسبية دولية خاصة IAS27 "القوائم المالية المنفصلة "و IAS28 "الاستثمارات في الشركة الزميلة " و IAS31 "المساهمات في المؤسسات المشتركة "الذي تم إلغاءه و بعد الممارسة العملية لهذه المعايير ظهرت فيها عدة نواقص مما أدى إلى تعديلها من طرف مجلس المعايير المحاسبة الدولية فقامت بإصدار معايير جديدة أخرى منها IFRS10 "القوائم المالية المجمعة "و IFRS11 "الترتيبات المشتركة"وIFRS12 "الإفصاح عن المصالح في الشركات الأخرى"التي ساهمت في تقليص النواقص.

ومن خلال تناولنا لموضوع تقنيات و أساليب التجميع المحاسبي ،حاولنا في دراستنا تقييم مدى تطبيق النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية عند إعداد القوائم المالية المجمعة في المجمعات ، و بهدف تثمين بحثنا قمنا بتطبيق دراستنا في بيئة اقتصادية جزائرية و قمنا بدراسة حالة المؤسسة الأم لمجمع اتصالات الجزائر لتبيان واقع تطبيق آليات النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبة الدولية و ذلك لتقريب الجانب النظري من الجانب العملي.

1- اختبار الفرضيات

من خلال ما تم عرضه في سياق البحث و قصد الإجابة على الإشكالية و الأسئلة الفرعية يمكن التأكد من صحة الفرضيات كما يلي:

- الفرضية الأولى "مجمع الشركات هو عبارة عن مجموعة من الشركات لكل منها شخصيتها المعنوية" هي فرضية صحيحة لكون العلاقة التي تربط أطراف المجمع علاقة اقتصادية مستقلة لكنها تخضع لقرارات اقتصادية واحدة.

- بالنسبة للفرضية الثانية "الرجوع إلى المعايير المحاسبية الدولية ضرورة حتمية في إعداد القوائم المالية المجمعة لمجمع الشركات "هذه الفرضية صحيحة لان من المستحيل إعداد الحسابات المجمعة انطلاقا من النصوص القانونية المنظمة للتجميع.

فالممارسة العملية هي وحدها من تمكن من التحكم في تقنيات التجميع كما أن عدم وجود معايير المحاسبية وطنية تتماشى مع النظام المحاسبي المالي التي ترشد وتوجه الممارسة المحاسبية زادت الأمور تعقيدا وبالتالي الرجوع دائما إلى المعايير المحاسبية الدولية و تطبيقها أصبح أمر حتميا لإعداد القوائم المالية المجمعة من جهة و من جهة أخرى كل ما يتعلق بالمحاسبة بوجه عام.

– الفرضية الثالثة "يتم إعداد و عرض القوائم المالية المجمعة وفق قواعد و معايير متعارف عليها مسبقا "هذه الفرضية صحيحة فعند إعداد القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي تعتمد على قواعد و أسس محاسبية دقيقة و كفاءات مكونة و متخصصة.

وذلك في ظل تبني الجزائر لنظام محاسبي يعتمد أساسا على المعايير المحاسبية يجعلها تستفيد من النتائج الايجابية المتوصل إليها من تطبيق ذلك النظام و تحاول استبعاد الممارسات السلبية الملاحظة و تكييف قواعده مع متطلبات المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

– أما الفرضية الرابعة "يتم معالجة القوائم المالية المجمعة في شركة اتصالات الجزائر وفق النظام المحاسبي المالي عن طريق إتباع تقنيات خاصة بعملية التجميع المحاسبي "هذه الفرضية صحيحة فالنظام المحاسبي المالي يعتمد على طريقة التكامل الشامل وطريقة المعادلة عند إعداد الحسابات المجمعة و ذلك وفقا لما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية فأصبحت القوائم المالية المجمعة تعبر أكثر عن الصورة الصادقة و الشفافية و تسهل إجراء المقارنات.

2. نتائج الدراسة

بعد التطرق لمختلف عناصر الدراسة تم الخروج بمجموعة من النتائج التي يمكن تلخيصها في ما يلي:

– يسمح تجميع الحسابات في المجمعات بمواجهة المنافسة المحلية و الدولية ، حيث أن كبر حجم الشركات يسمح بدعم إمكانياتها و قدراتها و يعتبر تجميع الحسابات وسيلة و احد سبل رفع القدرات التنافسية و ليس هدفا في حد ذاته، لذلك يجب أن يرتبط بإستراتيجية لتطوير الشركات المعنية بالصفقة لتحقيق الأهداف المسطرة.

– حدد المشرع الجزائري الشكل القانوني للشركات التي يمكنها تشكيل المجمع و حصرها في الشركات ذات الأسهم، وبقي متمسكا بها منذ صدور القانون التجاري سنة 1996 و بذلك يوصى بان يلغى هذا الشرط ليترك بذلك المجال للأشكال الأخرى في تشكيل المجمعات من أجل مصلحة الاقتصاد الوطني.

– لا يمكن مقارنة المجمعات الجزائرية بنظيرتها الموجودة في الدول المتقدمة مولد المعايير الدولية و إسقاطها على النظام المحاسبي المالي الجزائري ومن جملة الأسباب انه لا يمكن تحديد القيمة العادلة أو السوقية لمختلف عناصر الأصول و الخصوم و بالتالي لا يمكن تحديد فارق الاقتناء عند تاريخ الحيازة .

– عدم مواكبة النظام المحاسبي لمالي للتغيرات الحاصلة على مستوى معايير المحاسبة الدولية من خلال أسلوب التكامل الشامل بحيث لا يفتح المجال لاستقطاب استثمارات جديدة ،كما أن بيئة عمل المجمعات الجزائرية مازلت و كأنها في

الاقتصاد الموجه باعتبارها مجمعات تابعة لوزارات وصية ملزمة بتطبيق المخططات الحكومية عكس المعايير الدولية التي أعدت في إطار اقتصاد السوق.

– يطبق مجمع اتصالات الجزائر طريقة التجميع المباشر و التي تعتبر الطريقة الأمثل من حيث تسهيل العمل و ربح الوقت و قلة تكاليفها، كما يعتمد لتحديد محيط التجميع على نسبة الرقابة و هو نفس المعيار المعمول به في النظام المحاسبي المالي و في المعايير المحاسبية الدولية .

3. التوصيات

من خلال النتائج المتوصل إليها نقترح التوصيات التالية

– ضرورة حيازة المجمعات الجزائرية على أنظمة معلومات متطورة لتقييم عملية التجميع و الحرص على تغطية جميع الفروقات و إعادة النظر في الهيكل التنظيمي لمؤسسات تسير مساهمات الدولة التي أصبحت تشكل عبئ من خلال إقامة مجمعات بما يساهم في النهوض بالاقتصاد الوطني .

– ضرورة الإفصاح عن القوائم المالية بأنواعها على مستوى موقع البورصة و موقع مجمع اتصالات الجزائر و هذا يساهم في دعم الشفافية و الإفصاح لكل من مستخدمي القوائم المالية.

– ضرورة إعادة النظر في القوانين و التعليمات الخاصة بتطبيق النظام المحاسبي المالي بصفة عامة و معايير المحاسبة الخاصة بالتجميع بصفة خاصة خاصة مع التطورات المستمرة في تصحيح و نشر معايير التقرير المالي الدولية.

4. أفاق البحث

بهدف استكمال الجوانب المتعلقة بالدراسة و التي لم نتطرق إليها خلال بحثنا نقترح المواضيع التالية:

– دور البورصة في تنشيط و تحفيز المجمعات الاقتصادية .

– تأثير النظام الجبائي الجزائري في تكوين المجمعات.

– تغير محيط التجميع و أثره على القوائم المالية المجمعة في اتخاذ القرار .

– أثار نظام المعلومات في تجميع القوائم المالية.

قائمة المراجع

مراجع باللغة العربية

- **قائمة الكتب**

1. جمال لعشيشي ،**محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي المالي** ،دار متيجة ،الجزائر ،2011.
2. خالد جمال الجعارات ،**معايير التقارير المالية الدولية IFRS/IAS** ،الطبعة الاولى ،إثراء للنشر والتوزيع ،الأردن ،2008.
3. سعيد يوسف البستاني وعلي شعلان عواضة ،**الوافي في اساسيات التجار و التجارة** ،الطبعة الاولى ،منشورات الحلبي الحقوقية ،لبنان ،سنة 2009.
4. طارق عبد العال حماد ،**دليل المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافق معها : حالات عملية محلولة** ،الجزء الأول ،الدار الجامعية ،الإسكندرية ،2008.
5. طلال كسار ،**المحاسبة المتقدمة: بين النظرية والتطبيق** ،دار يازوري ،الأردن ،2012.
6. غانم شطاط ،**معايير المحاسبة الدولية** ،نوميديا لطباعة والنشر ،قسنطينة ،الجزائر ،2009.
7. فوزي محمد سامي ،**الشركات التجارية الاحكام العامة والخاصة** ،دار الثقافة للنشر والتوزيع ،سنة 2009.
8. محمد ابو نصار و جمعة حميدات ،**معايير المحاسبة و الابلاغ المالية الدولية : الجوانب النظرية و العملية** ،طبعة الاولى ،دار وائل للنشر ،عمان ،2008.
9. محمد أبو نصار وجمعة حميدات ،**معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية : الجوانب النظرية والعلمية** ،الطبعة الثانية ،الأردن ،2009.
10. محمد أبو نصار،**المحاسبة المالية المتقدمة** ،الطبعة الثانية ،دار وائل للنشر، الأردن ،2013.
11. محمد مطر ،خليل ابو حشيش ،**المحاسبة المتقدمة** ،الشركة العربية لتسويق و التوريدات ،الطبعة الاولى ،القاهرة ،2010.
12. هوام جمعة ،**المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد و المعايير المحاسبية الدولية** ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ،2009- 2010.
13. يوسف محمود جربوع وسالم عبد الله ،**المحاسبة الدولية** ،الطبعة الأولى ،الوراق للنشر وتوزيع ،عمان ،سنة 2002.

- **المجلات**

1. سي محمد الخضر ،**الترتيبات القانونية والمحاسبية لمعالجة القوائم المالية المجمعة** ،دراسة حالة مجمع سيفيتال بجاية ،مجلة الدراسات مالية والمحاسبية و الادارية ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ،المركز الجامعي بريكة ،الجزائر ،العدد 08، 2017.

2. عريوة رشيد ،**الحسابات المجمعة بين نظام SCF و معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS** ،دراسة حالة مجمع صيدال لسنة 2016 ،مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ،جامعة المسيلة ،العدد 18 ،2017.

3. عمورة جمال ،**تجميع القوائم المالية باستخدام طريقة تكافؤ وتغيير محيط التجميع حسب فارق اقتناء وفق IAS/IFRS** ،مجلة علوم اقتصاد والتسيير والتجارة ،كلية علوم اقتصادية وتجارية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر 03 ،العدد 27 ،المجلد 2 ،2013.

الأطروحات و المذكرات

1. أوماطة أمال فريال ،**تقنية تجميع الحسابات** ،دراسة حالة لمجمع سونطراك ،رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستر في العلوم الاقتصادية ،فرع النقود والمالية ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة الجزائر ،2001-2002.

2. بالعربي نوال ،**القوائم المالية المجمعة في ضل SCF**، دراسة حالة شركة mostavi ،مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة ماستر في العلوم التجارية ،تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير ،كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير ،جامعة مستغانم ،2014-2015.

3. بركات حسينة ،**مجمع الشركات في القانون التجاري الجزائري والمقارن** ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في القانون الخاص ،تخصص قانون الأعمال ،كلية الحقوق والعلوم السياسية ،جامعة قسنطينة ،2009-2010.

4. بن عبد الرحمان خالد ،**القوائم المالية المجمعة** ،دراسة حالة في شركة تسيير المساهمات للصحافة والاتصال ،مذكرة لنيل شهادة ماستر في علوم تسيير ،تخصص: محاسبة جبائية معمقة ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة بومرداس ،2016-2017.

5. تالي سامية ،**هيكلة مجمعات الشركات** ،مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر في شعبة الحقوق ،تخصص قانون شركات ،كلية الحقوق والعلوم السياسية ،جامعة ورقلة ،2014-2015.

6. زرموت خالد ،**ادماج الحسابات في كل تطبيق نظام SCF الجديد في الجزائر** ،مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية ،تخصص محاسبة وتحقيق ،كلية العلوم اقتصادية –التسيير وعلم اجتماعية ،جامعة الجزائر ،2010-2011.

7. ساسي صارة ،**الشركة القابضة والشركة الأم والشركة تابعة في قانون تجاري جزائري** ،دراسة مقارنة ،مذكرة تكميلية لنيل شهادة الماستر في شعبة الحقوق ،تخصص قانون الأعمال ،كلية الحقوق والعلوم السياسية ،جامعة أم البواقي ،2014/2013.

8. شنوف حمزة ،**قياس مدى استجابة القوائم المالية المجمعة المعدة وفق SCF للمعايير محاسبة دولية وانعكاسات تطبيقها على نتائج التحليل المالي** ،دراسة حالة مجمع صيدال ،أطروحة لنيل شهادة دكتوراه ،تخصص مالية ومحاسبة ،كلية العلوم الاقتصادية ،جامعة ورقلة ،2016-2017.

9. الطيب مدني ،**القوائم المالية المدمجة وفق نظام SCF ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS** ،دراسة حالة لمجمع ENPS خلال سنة 2013 ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستر في العلوم التجارية ،تخصص محاسبة مالية ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة ورقلة ،2014-2015.

10. كنزة زيتوني،**دراسة تحليلية لجباية مجمع الشركات دراسة حالة (الو.م.أ، فرنسا، الجزائر)** ،مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية ،تخصص محاسبة جبائية ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر ،2011-2012.

11. مقدمي احمد ،**النظام المحاسبي والجبائي لمجمع الشركات**،دراسة حالة مجمع صيدال ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستر في العلوم الاقتصادية ،تخصص: التحليل اقتصادي ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسير ،الجزائر ،2005-2006.

12. نعيجي عبد الكريم ،**مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة وجباية مجمع الشركات** ،دراسة ميدانية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ،تخصص محاسبة ومراقبة التسيير ،كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة تلمسان ،2016-2017.

قوانين ونصوص رسمية

1. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية** ،العدد 101 الصادرة في 19 مارس 1975.

2. **الجريدة الرسمية رقم 87** المؤرخة في 30 شعبان 1420 هـ قرار مؤرخ في 29 أكتوبر 1999.

3. **الجريدة الرسمية رقم 91** المؤرخة في 14 رمضان 1420 هـ قرار مؤرخ في 22 ديسمبر 1999.

4. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية** ،العدد 85 ،الصادرة في 31 ديسمبر 1996.

5. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية** ،العدد 19 ،الصادرة في 25 مارس 2009.

6. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية** ،العدد 34 ،الصادرة بتاريخ 23 ماي 1993.

7. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية** ،العدد 87 ،الصادرة ب 08 ديسمبر 1999.

8. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية** ،العدد 74 ،الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007.

9. **القانون التجاري الجزائري** الصادر في 2007.

10. **قانون الضرائب المباشر و الرسوم المماثلة.**

11. **قانون 11-07** المتضمن نظام المحاسبي المالي الجزائري.

12. **القانون التجاري الفرنسي** الصادر في 23 مارس 1967.

13. **الأمر رقم 75- 59** ،المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 ،يتضمن قانون التجاري المعدل والمتمم.

14. **الامر رقم 96-27** ،المؤرخ في 09 ديسمبر 1996 يتضمن قانون التجاري الجزائري.

التقارير الدولية

1. معايير المحاسبة الدولية **IAS27/28/31**.

2. معايير المحاسبة الدولية و الإبلاغ المالي **IFRS10/11/12/09**.

3. التوجيهة أوربية السابعة.

المحاضرات

1. سفير محمد،**محاضرات في محاسبة الشركات المعمقة** ،غير منشورة ،جامعة البويرة.

المراجع باللغة الأجنبية

Les livres

2. Belloula Tayeb ,**Droit des sociétés** ,1ére édition ,Berti Editions ,Alger ,2006.

3. Bruno Bachly et Michel Sion ,**Analyse financière des comptes consolides normes IFRS** ,2eme édition ,édition DONDO ,Paris ,2009.

4. Christelle Baratay ,**Comptabilité et audit** ,4eme édition ,édition GUALINO ,Espagne ,2016.

5. Collection les codes RF , **Code IFRS Normes et interprétation** ,5éme édition ,groupe Revue Fiducaire ,Paris ,2011.

6. Djelloul Boubir ,**Consolidation des comptes comparatifs SCF/IFRS** ,édition SAHEL ,Alger ,2013.

7. Elisabeth Bertin ,Christophe Godowski ,Redha Khelassi ,**Manuel comptabilité et audit** ,edition BERTI ,Alger.

8. Eugene Brigham and Michel Ehrhart ,**Financial management :Theory and practice** ,13th édition ,cengage learning édition ,USA ,2010.

9. François Colinet et autre ,**pratique des comptes consolid**és ,5eme édition ,édition DUNARD ,Paris ,2008.

10. mercier Stéphane, **la consolidation** ,3eme édition ,l'édition professionnelle ,Belgique ,2013.

11. Obert Robert**, fusion consolidation en 25 fiches** ,3éme édition, édition DUNOD, Paris, 2013.

12. Patrik Mykita ,Cherif-jacques Allali ,Mokhtar Belaiboud **,comptabilité des société conforme au SCF et IAS/IFRS** ,Berti Editions ,Alger ,2010.

13. Philippe touron et autres, **consolidation vers une réforme de modèle comptable**, la revue française de la complabilité,N402, Paris,2007.

14. Pierre Schevin ,**intérêts minoritaires : différence de premier consolidation et goodwill**, la revue française de la comptabilité, N411, Paris, 2008.

15. Robert Obert ,**fusion-consolidation en 25 fiches** ,2éme édition ,édition Francis Lefebvre ,Paris ,2011.

16. Tayeb Zitouni ,**comptabilité des sociétés**, éditions BERTI, Alger,2008.

المواقع الإلكترنية

1. **www//fr.m.wikipedia.org/wiki/consolidation –comptable**
2. **htty/VSM dahman.com**

الملاحق

الملحق رقم "01"

FILIALE	CAPITAL	CAPITAL DETENU PAR AT	NOMBRE D'ACTION	NOMBRE D'ACTION DETENUS PAR AT	% ACTION DETENUS PAR AT
MOBILIS	25 000 000 000,00	22 100 000 000,00	250 000,00	221 000,00	88.4%
ATS	2 000 000 000,00	2 000 000 000,00	20 000,00	20 000,00	100%
ATIP	100 000 000,00	100 000 000,00	1 000,00	1 000,00	100%
COMINTAL	500 000 000,00	275 000 000,00	50 000,00	27 500,00	55%
SATICOM	1 000 000,00	670 000,00	1 000,00	670,00	67%

الملحق رقم "02"

FILIALE	ACTIF NET COMPTABLE*	VALEUR NOMINALE DE L'ACTION	VALEUR COMPTABLE DE L'ACTION
MOBILIS	109 344 027 161,55	100 000,00	494 769,35
ATS	4 712 312 629,63	100 000,00	235 615,63
ATIP	99 983 998,48	100 000,00	99 984,00
COMINTAL	615 382 232,57	10 000,00	22 377,54
SATICOM	7 321 654,58	1 000,00	10 927,84

الملحق رقم" 03"

Comptes « Opérations Groupes

Chez A.T		Chez A.T.S		Observation
Cpte	Solde au 31/12/2015	Cpte	Solde au 31/12/2015	
451220 467130	1 442 446 472,57	451500	1 438 909 046,83	3 537 425,74
451130	182 849 431,55	451400	195 566 304,72	12 716 873,17

الملحق رقم "04"

Proces verable de confirmation des soldes creances et dettes D'ALGERIE TELECOME ET D'ATM Mobilis au 31/12/2016

Chez ATM Mobilis		Chez algerie telecom		ECARTS
Compte scf	Solde au 31/12/2016	Compte scf	Solde au 31/12/2016	
451	6941515488.41	451120	4737997710.86	496482222.45
411	2993227290.04	401	2466892311.91	526334978.13
451	5357669071.43	451210	5357669071.43	-
4016	8949372833.5	411	8710746681.53	238626151.97

الملحق رقم "05"

Proces verable de confirmation des soldes creances et dettes D'ALGERIE TELECOME mobile (ATM) ET D'ALGERIE TELECOME SATELLETE (ATS) au 31/12/2016

Chez ATM		CHEZ AT Satellite ATS		ECARTS
Compte SCF	Solde au 31/12/2016	Compte scf	Solde au 31/12/2016	
411	46773409.17	401	40366906.94	6406502.23
4016 VSAT	408261349.99	411	408261349.99	0.00
4016 THURAYA	1214658.49	411	1214658.49	0.00

الملحق رقم" 06"

ميزانية AT قبل التجميع في 2016/12/31

LIBELLE	MONTANT BRUT	AMORT / PTOV	MONTANT NET N	MONTANT N-1
IMMOBILISATIONS INCORPORELLES	2 910 639 592,80	2 157 433 412,04	753 206 180,76	616 777 006,81
IMMOBILISATIONS CORPORELLES	339 784 359 903,09	216 298 471 648,34	123 485 888 254,75	116 451 364 455,84
IMMOBILISATIONS EN COURS	4 956 023 925,15	919 920 998,62	4 036 102 926,53	4 625 203 049,81
AUTRES PART ET CREANCES RAT	24 487 903 170,00		24 487 903 170,00	24 475 670 000,00
PRETS ET AUTRES ACTIFS FINAN N/ COUR	1 217 821 673,88		1 217 821 673,88	1 366 357 336,20
IMPOTS DIFFERES ACTIF	977 011 878,97		977 011 878,97	948 429 190,95
TOTAL ACTIF NON COURANT	**374 333 760 143,89**	**219 375 826 059,00**	**154 957 934 084,89**	**148 483 801 039,61**
STOCKS ET ENCOURS	12 296 586 622,65	856 359 040,86	11 440 227 581,79	11 254 937 131,89
CLIENTS	156 019 557 203,70	104 309 013 160,19	51 710 544 043,51	62 468 904 959,20
AUTRES DEBITEURS	10 836 548 087,94	3 049 228 620,38	7 787 319 467,56	7 540 208 316,10
IMPOTS	8 506 371 694,80		8 506 371 694,80	8 090 273 254,84
AUTRES ACTIFS COURANTS			0,00	0,00
PLACEMENTS FINANCIERS COURANTS	9 573 890 850,00		9 573 890 850,00	7 735 472 100,00
TRESORERIE	14 005 377 584,82		14 005 377 584,82	25 859 462 965,49
TOTAL ACTIF COURANT	**211 238 332 043,91**	**108 214 600 821,43**	**103 023 731 222,48**	**122 949 258 727,52**
TOTAL DE L'ACTIF	**585 572 092 187,80**	**327 590 426 880,43**	**257 981 665 307,37**	**271 433 059 767,13**

أصول و خصوم

LIBELLE	MONTANT-AT N	MONTANT-AT N-1
FONDS SOCIAL	61 275 180 000,00	61 275 180 000,00
PRIMES ET RESERVES	46 078 137 756,90	39 449 585 378,66
ECART DE REEVALUATION		
RESULTAT NET	6 239 748 324,75	7 625 148 344,03
REPORT A NOUVEAU	-1 283 208 012,87	-996 595 965,79
AUTRES CAPITAUX PROPRES	26 646 598 128,95	26 634 237 349,95
CAPITAUX PROPRES	**138 956 456 197,73**	**133 987 555 106,85**
EMPRUNTS ET DETTES FINANCIERES	2 623 588 761,42	3 179 047 016,29
IMPOTS (Différés et provisionnés)	467 383 572,29	550 608 708,91
AUTRES DETTES NON COURANTES	153 015 501,52	125 834 320,72
PROV ET PROD COMPTA D'AVANCE	14 197 324 097,37	16 512 034 930,39
TOTAL PASSIFS NON COURANTS	**17 441 311 932,60**	**20 367 524 976,31**
FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES	50 147 983 135,82	60 283 919 544,74
IMPOTS	29 440 552 365,84	34 231 510 639,34
AUTRES DETTES	21 733 436 737,90	22 277 982 634,95
TRESORERIE PASSIVE	261 924 937,48	284 566 864,94
TOTAL PASSIFS COURANTS	**101 583 897 177,04**	**117 077 979 683,97**
TOTAL GENERAL	**257 981 665 307,37**	**271 433 059 767,13**

الملحق رقم" 07"

ميزانية ATS قبل التجميع في 2016 /12/31

أصول

LIBELLE	MONTANT BRUT	AMORT / PTOV	MONTANT NET	MONTANT N-1
IMMOBILISATIONS INCORPORELLES	12 629 645,84	9 724 048,12	2 905 597,72	5 010 318,97
IMMOBILISATIONS CORPORELLES	2 935 865 428,69	1 437 593 791,49	1 498 271 637,20	674 230 982,33
IMMOBILISATIONS EN COURS	3 500 171,39		3 500 171,39	518 281 280,66
AUTRES PART ET CREANCES RAT			0,00	0,00
PRETS ET AUTRES ACTIFS FINAN N/ COUR	17 655 693,74		17 655 693,74	18 545 503,58
IMPOTS DIFFERES ACTIF	81 763 867,96		81 763 867,96	49 117 512,91
TOTAL ACTIF NON COURANT	**3 051 414 807,62**	**1 447 317 839,61**	**1 604 096 968,01**	**1 265 185 598,45**
STOCKS ET ENCOURS	924 865 354,77	38 597 548,54	886 267 806,23	956 942 166,14
CLIENTS	4 135 240 320,26	336 401 393,31	3 798 838 926,95	5 985 729 914,67
AUTRES DEBITEURS	198 291 769,21		198 291 769,21	305 246 008,71
IMPOTS	202 235 919,86		202 235 919,86	121 739 181,00
AUTRES ACTIFS COURANTS			0,00	0,00
PLACEMENTS FINANCIERS COURANTS			0,00	0,00
TRESORERIE	2 100 288 308,04		2 100 288 308,04	1 513 535 926,11
TOTAL ACTIF COURANT	**7 560 921 672,14**	**374 998 941,85**	**7 185 922 730,29**	**8 883 193 196,63**
TOTAL DE L'ACTIF	**10 612 336 479,76**	**1 822 316 781,46**	**8 790 019 698,30**	**10 148 378 795,08**

الخصوم

LIBELLE	MONTANT- ATS N	MONTANT- ATS N-1
FONDS SOCIAL	2 000 000 000,00	2 000 000 000,00
PRIMES ET RESERVES	1 440 606 880,77	1 438 825 539,52
ECART DE REEVALUATION		
RESULTAT NET	10 523 212,19	141 256 004,23
REPORT A NOUVEAU	189 625 113,50	-139 474 662,98
AUTRES CAPITAUX PROPRES		
CAPITAUX PROPRES	**3 640 755 206,46**	**3 440 606 880,77**
EMPRUNTS ET DETTES FINANCIERES		
IMPOTS (Différés et provisionnés)	103 722 993,67	4 416 769,60
AUTRES DETTES NON COURANTES		
PROV ET PROD COMPTA D'AVANCE	1 288 690 649,07	1 271 705 748,86
TOTAL PASSIFS NON COURANTS	**1 392 413 642,74**	**1 276 122 518,46**
FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES	1 184 507 509,59	2 569 171 086,52
IMPOTS	631 807 147,39	897 958 748,48
AUTRES DETTES	1 940 536 192,12	1 964 519 560,85
TRESORERIE PASSIVE	0,00	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS	**3 756 850 849,10**	**5 431 649 395,85**
TOTAL GENERAL	**8 790 019 698,30**	**10 148 378 795,08**

الملحق رقم "08"

ميزانية ATM فبل التجميع في 2016/12/31

أصول

LIBELLE	MONTANT BRUT	AMORT / PTOV	MONTANT NET N	MONTANT N-1
IMMOBILISATIONS INCORPORELLES	12 832 358 269,55	3 539 562 872,18	9 292 795 397,37	5 038 615 073,12
IMMOBILISATIONS CORPORELLES	251 276 622 783,77	147 716 295 837,56	103 560 326 946,21	99 258 520 861,07
IMMOBILISATIONS EN COURS	10 155 821 582,77	-	10 155 821 582,77	10 906 546 474,17
AUTRES PART ET CREANCES RAT			-	-
PRETS ET AUTRES ACTIFS FINAN N/ COUR	193 101 639,12	-	193 101 639,12	180 134 436,76
IMPOTS DIFFERES ACTIF	1 509 529 831,16	-	1 509 529 831,16	1 414 146 303,53
TOTAL ACTIF NON COURANT	**275 967 434 106,37**	**151 255 858 709,74**	**124 711 575 396,63**	**116 797 963 148,65**
STOCKS ET ENCOURS	3 594 463 714,73	36 949 681,86	3 557 514 032,87	1 894 875 000,07
CLIENTS	43 769 279 764,50	24 622 526 826,35	19 146 752 938,15	19 846 960 620,98
AUTRES DEBITEURS	9 157 431 048,99	2 774 235,65	9 154 656 813,34	8 196 560 946,66
IMPOTS	8 705 301 671,30	-	8 705 301 671,30	7 043 008 608,26
AUTRES ACTIFS COURANTS			-	-
PLACEMENTS FINANCIERS COURANTS	13 561 582 737,80		13 561 582 737,80	16 102 533 020,00
TRESORERIE	26 759 285 984,40		26 759 285 984,40	16 127 406 895,18
TOTAL ACTIF COURANT	**105 547 344 921,72**	**24 662 250 743,86**	**80 885 094 177,86**	**69 211 345 091,15**
TOTAL DE L'ACTIF	**381 514 779 028,09**	**175 918 109 453,60**	**205 596 669 574,49**	**186 009 308 239,80**

خصوم

LIBELLE	MONTANT - ATM N	MONTANT - ATM N-1
FONDS SOCIAL	25 000 000 000,00	25 000 000 000,00
PRIMES ET RESERVES	56 057 007 797,70	48 561 126 816,34
ECART DE REEVALUATION		
RESULTAT NET	14 065 998 659,76	9 374 951 226,70
REPORT A NOUVEAU	124 023 087,46	124 023 087,46
AUTRES CAPITAUX PROPRES		
CAPITAUX PROPRES	**95 247 029 544,92**	**83 060 101 130,50**
EMPRUNTS ET DETTES FINANCIERES	2 660 537 992,49	2 037 300 192,49
IMPOTS (Différés et provisionnés)	16 445 981,85	15 616 345,50
AUTRES DETTES NON COURANTES	0,00	0,00
PROV ET PROD COMPTA D'AVANCE	28 930 000 235,73	26 283 926 031,05
TOTAL PASSIFS NON COURANTS	**31 606 984 210,07**	**28 336 842 569,04**
FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES	54 576 844 032,87	53 588 563 698,21
IMPOTS	15 255 258 372,76	12 396 438 857,25
AUTRES DETTES	8 910 553 413,87	8 627 361 984,80
TRESORERIE PASSIVE	0,00	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS	**78 742 655 819,50**	**74 612 364 540,26**
TOTAL GENERAL	**205 596 669 574,49**	**186 009 308 239,80**

الملحق رقم "09"

جدول حساب النتائج AT قبل التجميع

LIBELLE	MONTANT N	MONTANTN-1
ventes et produits annexes	94 871 408 220,33	93 658 828 528,76
Variation stocks produits finis et en cours	13 109 345,65	- 27 252 752,89
production immobilisée	2 119 715 505,08	1 908 656 267,33
Subventions d'exploitation	-	-
I PRODUCTION DE L'EXERCICE	**97 004 233 071,06**	**95 540 232 043,20**
Achats consommés	- 15 000 389 630,06	- 14 621 753 206,12
services extérieurs	- 19 559 480 170,91	- 17 436 539 175,10
II CONSOMMTION DE L'EXERCICE	**- 34 559 869 800,97**	**- 32 058 292 381,22**
III VALEUR AJOUTEE I-II	**62 444 363 270,09**	**63 481 939 661,98**
Charges du personnel	- 36 871 942 498,04	- 36 317 172 234,14
Impots taxes et versements opérationnelles	- 2 382 944 693,21	- 2 300 609 328,26
IV EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	**23 189 476 078,84**	**24 864 158 099,58**
Autres produits opérationnels	2 526 105 243,61	1 504 201 414,53
autres charges opérationnelles	- 907 897 824,33	- 688 981 873,92
Dotations aux amortissements et provisions	- 21 350 532 710,07	- 18 785 207 031,28
Reprise sur perte de valeur et provisions	4 073 358 391,35	2 598 657 006,82
v RESULTAT OPERATIONNEL	**7 530 509 179,40**	**9 492 827 615,73**
Produits financiers	1 304 858 244,15	4 002 063 767,29
Charges financières	- 1 650 118 148,31	- 3 288 084 163,09
VI RESULTAT FINANCIER	**- 345 259 904,16**	**713 979 604,20**
VII RESULTAT ORDINAIREAVANT IMPOTS	**7 185 249 275,24**	**10 206 807 219,93**
Impots exigibles sur résultat	- 972 690 394,78	- 4 169 037 647,71
impts différes(Variation) sur résultats ordinaire	- 338 721 167,56	1 250 434 079,56
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	**104 908 554 950,17**	**103 645 154 231,85**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	**- 99 034 717 237,27**	**- 96 356 950 580,06**
RESULTAL NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	**5 873 837 712,90**	**7 288 203 651,78**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)	365 910 611,85	348 275 691,45
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)	-	- 11 330 999,20
RESULTAT EXRAORDINAIRE	**365 910 611,85**	**336 944 692,25**
RESULTAT NET DE L'EXERCICE	**6 239 748 324,75**	**7 625 148 344,03**

الملحق رقم "10"

جدول حساب النتائج ATS قبل التجميع

LIBELLE	MONTANT N	MONTANT N-1
ventes et produits annexes	3 378 619 526,29	3 954 883 060,72
Variation stocks produits finis et en cours	-	
production immobilisée	-	
Subventions d'exploitation	-	
I PRODUCTION DE L'EXERCICE	**3 378 619 526,29**	**3 954 883 060,72**
Achats consommés	-208 626 043,20	- 331 517 133,31
services extérieurs	-1 749 996 952,01	- 2 253 263 537,94
II CONSOMMTION DE L'EXERCICE	**- 1 958 622 995,21**	**- 2 584 780 671,25**
III VALEUR AJOUTEE I-II	**1 419 996 531,08**	**1 370 102 389,47**
Charges du personnel	-806 129 954,63	- 898 554 571,42
Impots taxes et versements opérationnelles	-261 539 687,19	- 213 486 307,29
IV EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	**352 326 889,26**	**258 061 510,76**
Autres produits opérationnels	8 117 856,85	14 893 390,42
autres charges opérationnelles	-7 230 972,13	- 11 489 201,30
Dotations aux amortissements et provisions	-835 690 891,64	- 565 309 792,24
Reprise sur perte de valeur et provisions	504 652 130,27	564 935 468,81
v RESULTAT OPERATIONNEL	**22 175 012,61**	**261 091 376,45**
Produits financiers	26 094 386,92	21 819 918,11
Charges financières	-19 789 149,83	- 71 644 666,76
VI RESULTAT FINANCIER	**6 305 237,09**	**- 49 824 748,65**
VII RESULTAT ORDINAIREAVANT IMPOTS	**28 480 249,70**	**211 266 627,80**
Impots exigibles sur résultat	-17 957 037,51	- 70 010 623,57
impts différes(Variation) sur résultats ordinaire		
TOTAL DES PRODUITS DESACTIVITES ORDINAIRES	**3 917 483 900,33**	**4 556 531 838,06**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	**- 3 906 960 688,14**	**- 4 415 275 833,83**
RESULTAL NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	**10 523 212,19**	**141 256 004,23**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)	-	
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)	-	
RESULTAT EXRAORDINAIRE	-	
RESULTAT NET DE L'EXERCICE	**10 523 212,19**	**141 256 004,23**

الملحق رقم "11"

جدول حساب النتائج ATM قبل التجميع

LIBELLE	MONTANT N	MONTANTN-1
ventes et produits annexes	122 383 591 737,32	102 023 258 774,56
Variation stocks produits finis et en cours	0,00	0,00
production immobilisée	0,00	0,00
Subventions d'exploitation	3 047 202,80	4 128 272,00
I PRODUCTION DE L'EXERCICE	**122 386 638 940,12**	**102 027 387 046,56**
Achats consommés	- 4 359 781 318,73	-4 332 825 097,93
services extérieurs	- 58 443 687 868,61	-53 446 945 248,23
II CONSOMMTION DE L'EXERCICE	**- 62 803 469 187,34**	**-57 779 770 346,16**
III VALEUR AJOUTEE I-II	**59 583 169 752,78**	**44 247 616 700,40**
Charges du personnel	- 8 274 711 663,53	-7 827 939 131,37
Impots taxes et versements opérationnelles	- 8 607 859 078,64	-7 097 169 754,17
IV EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	**42 700 599 010,61**	**29 322 507 814,86**
Autres produits opérationnels	7 667 882 937,92	4 917 547 108,67
autres charges opérationnelles	- 293 599 771,26	-261 994 373,26
Dotations aux amortissements et provisions	- 29 934 542 961,91	-22 336 234 906,66
Reprise sur perte de valeur et provisions	57 106 751,29	2 066 432 375,03
v RESULTAT OPERATIONNEL	**20 197 445 966,65**	**13 708 258 018,64**
Produits financiers	492 234 504,96	793 601 377,07
Charges financières	- 649 329 816,13	-1 078 885 751,46
VI RESULTAT FINANCIER	**- 157 095 311,17**	**-285 284 374,39**
VII RESULTAT ORDINAIREAVANT IMPOTS	**961 936 831 463,04**	**13 422 973 644,25**
Impots exigibles sur résultat	- 6 068 905 887,00	-4 372 310 981,00
impts différes(Variation) sur résultats ordinaire	94 553 891,28	324 288 563,45
TOTAL DES PRODUITS DESACTIVITES ORDINAIRES	**130 603 863 134,29**	**109 804 967 907,33**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	**- 116 537 864 474,53**	**- 100 430 016 680,63**
RESULTAL NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	**14 065 998 659,76**	**9 374 951 226,70**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)	-	0,00
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)	-	0,00
RESULTAT EXRAORDINAIRE	-	0,00
RESULTAT NET DE L'EXERCICE	**14 065 998 659,76**	**9 374 951 226,70**

الملحق رقم "12"

101	REPRISE DU CAPITAL SOCIAL D'ATM	25 000 000 000,00	
101	REPRISE DU CAPITAL SOCIAL D'ATS	2 000 000 000,00	
101	REPRISE DU CAPITAL SOCIAL D'ATIP	100 000 000,00	
101	REPRISE DU CAPITAL SOCIAL DE SATICOM	1 000 000,00	
101	REPRISE DU CAPITAL SOCIAL DE COMINTAL	500 000 000,00	
101	REPRISE DU CAPITAL SOCIAL D'ATE	11 592 350,00	
261	REPRISE SUR PARTICIPATIONS D'AT		24 487 262 350,00
106	CONSOLIDATION DES RESERVES ATM VERSEES AU CAPITAL D'ATM		2 900 000 000,00
101M	PART DES AUTRES SOCIETE DANS LE CAPITAL DE SATICOM		330 000,00
101M	PART DES AUTRES SOCIETE DANS LE CAPITAL DE SATICOM		225 000 000,00
106	CONSOLIDATION DES RESERVES AT CUMULEES au 31/12/2015	46 078 137 756,90	
106	CONSOLIDATION DES RESERVES ATM CUMULEES au 31/12/2015	56 057 007 797,70	
106	CONSOLIDATION DES RESERVES ATS CUMULEES au 31/12/2015	1 440 606 880,77	
106	CONSOLIDATION DES RESERVES SATICOM CUMULEES au 31/12/2015	5 536 426,65	
106	CONSOLIDATION DES RESERVES COMINTAL CUMULEES au 31/12/2015	112 514 958,13	
106	CONSOLIDATION DES RESERVES ATE CUMULEES au 31/12/2015		288 448,97
106M	PART DES AUTRES SOCIETE DANS LES RESERVES DE SATICOM		1 827 020,79
106M	PART DES AUTRES SOCIETE DANS LES RESERVES DE COMINTAL		50 631 731,16
106	RESERVES CONSOLIDEES GROUPE ALGERIE TELECOM		103 641 056 619,23
110	PART DU GROUPE DANS LE REPORT A NOUVEAU DE SATICOM		461 684,09
110M	PART DES AUTRES ASSOCIES DANS LE REPORT A NOUVEAU DE SATICOM		227 396,64
110	REPORT A NOUVEAU CUMULE	689 080,73	
Totaux		**131 307 085 250,88**	**131 307 085 250,88**