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

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماجستير
فرع علوم تجارية ، تخصص محاسبة مالية
بعنوان :

القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي SCF ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS

- دراسة حالة مجمع المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار(ENSP) خلال سنة 2013 -

من إعداد الطالب: الطيب مداني

نوقشت وأنجزت علنا بتاريخ : 16 نوفمبر 2015

أمام اللجنة المكونة من السادة :

أ.د/ عبد الغني دادن	(أستاذ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة) **رئيسا**
أ.د/ مسعود صديقي	(أستاذ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة) **مشرفا**
د/ بلخير بكاري	(أستاذ محاضر "أ"، جامعة قاصدي مرباح ورقلة) **مناقشا**
د/ محمد الأمين شربي	(أستاذ محاضر "أ"، ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة) **مناقشا**

السنة الجامعية : 2015/2014

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

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماجستير
فرع علوم تجارية ، تخصص محاسبة مالية
بعنوان :

القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي SCF ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS

- دراسة حالة مجمع المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار(ENSP) خلال سنة 2013 -

من إعداد الطالب: الطيب مداني

نوقشت وأنجزت علنا بتاريخ : 16 نوفمبر 2015

أمام اللجنة المكونة من السادة :

أ.د/ عبد الغني دادن	(أستاذ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة) **رئيسا**
أ.د/ مسعود صديقي	(أستاذ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة) **مشرفا**
د/ بلخير بكاري	(أستاذ محاضر "أ"، جامعة قاصدي مرباح ورقلة) **مناقشا**
د/ محمد الأمين شربي	(أستاذ محاضر "أ"، ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة) **مناقشا**

السنة الجامعية : 2015/2014

الإهداء

أهدي ثمرة عملي هذا:

إلى التي ربتني و رحلت دون أن تشهد نجاحي **جدتي** الحنونة رحمها الله...

إلى ذلك الحرف اللامتناهي من الحب والرقة والحنان **أمي** الغالية...

إلى من حرم نفسه وأعطاني فعوضني عن كل شيء **أبي** العزيز...

إلى إبنتي قرة عيني وبهجة ناظري والبسمة التي ترتسم على وجهي **آية**...

إلى سندي في درب الحياة، إخوتي: **سفيان، مصطفى، يوسف، جلال، حليمة، عبير، ليندة** ...

إلى توأم روحي **زوجتي** الحبيبة...

إلى **أساتذتي** الأفاضل...

إلى أعز **أصدقائي** و **زملائي** في العمل...

وإلى كل **الأقارب** و **رفقاء** الدرب ومن لم تسعهم مذكرتي.

وأسأل الله المزيد من التوفيق والنجاحات.

مداني الطيب

شكر و تقدير

لا يسعني في هذا المقام إلا أن أحمد الله الذي رزقني العقل، ووهبني التفكير و حسن التوكل عليه, ورزقني من العلم ما لم أكن أعلم،
والذي سهل لي السبيل لانجاز هدا العمل المتواضع.
كما أتقدم بخالص الشكر إلى الأستاذ المشرف البروفيسور "صديقي مسعود" الذي لم يبخلني بإرشاداته ونصائحه القيمة وتابعني طيلة عملي هذا.
كما أتوجه بالشكر إلى كل من الدكتور زرقون محمد ومدير المحاسبة والمالية بمجمع ENSP السيد أكلي ديب، و إلى كل من مد لي يد المساعدة لإنجاز هذا البحث.

مداني الطيب

القوائم المالية المدمجة وفق والنظام المحاسبي المالي SCF و معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS

-دراسة حالة مجمع المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار (ENSP) خلال سنة 2013-

ملخص:

تعالج هذه الدراسة إشكالية مدى تحكم المؤسسات الإقتصادية الجزائرية في أسس و قواعد إعداد القوائم المالية المدمجة لما تكتسبه هذه القوائم من أهمية في إعطاء الصورة الصادقة بإعتبارها مخرجات النظام المحاسبي و عنصر فعال في إتخاذ القرار، و يهدف هذا الموضوع و من خلال المنهج الوصفي التحليلي إلى محاولة التعرف على كيفية إعداد القوائم المالية المدمجة و أهم المشاكل التي تواجه معدي هذه القوائم و الإحاطة بالمعايير المحاسبية الدولية و المتعلقة بالتجميع و أهم ما جاء به النظام المحاسبي المالي فيما يخص التجميع.

بعد إستعراض مختلف الجوانب النظرية و المتعلقة بالقوائم المالية المدمجة جاءت الدراسة العملية من خلال إختيارنا لمجمع ENSP و ذلك لإثبات مدى تحكمه في أسس و قواعد إعداد القوائم المالية. أظهرت نتائج الدراسة تحكم المؤسسة محل الدراسة في قواعد التجميع و منه إعطاء صورة صادقة للقوائم المالية.

الكلمات الدالة: تجميع،مجمع،قوائم مالية مجمعة.

Abstract :

This study addressed the problem of the extent of the Algerian economic institutions control in the foundations and rules of preparation of financial statements for the compact they make these lists of importance in giving the image as a sincere accounting system outputs and effective element in the decision-making, and this topic is aimed at trying to learn how to prepare financial statements compact and most important problems facing the authors of these lists and take international accounting standards and the compilation and the most important thing he brought financial accounting system with respect to the assembly.

After review of various theoretical aspects relating to the financial statements and compact study came through the process of determination of the Algerian complex and to demonstrate the extent governed by the rules of the foundations and the preparation of financial statements. The results of the study under consideration enterprise control assembly rules and give him an honest picture of the financial statements.

Key words: assembly, complex, Consolidated Financial Statements.

المحتويات

الإهداء.....III
الشكر.....IV
الملخص.....V
فهرس المحتويات.....VI
قائمة الجداول.....VIII
قائمة الأشكال.....X
المقدمة العامة.....أ
الفصل الأول: الدراسات السابقة و الأدبيات النظرية حول القوائم المالية و المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالتجميع .. 01
المبحث الأول: القوائم المالية و الإطار المفاهيمي لإعدادها 03
المطلب الأول: ماهية القوائم المالية 03
المطلب الثاني: الاطار المفاهيمي للقوائم المالية..... 08
المطلب الثالث: مجلس المعايير المحاسبية الدولية 11
المبحث الثاني: معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالتجميع 16
المطلب الأول: مفهوم معايير المحاسبة الدولية ونشأتها 16
المطلب الثاني: معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالتجميع و الصادرة سنة 2005 23
المطلب الثالث: معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالتجميع و الصادرة سنة 2013 29
المبحث الثالث: الدراسات السابقة 39
الفصل الثاني: القوائم المالية المجمعة ما بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية 43
المبحث الأول: المجمع و القوائم المالية المجمعة 45
المطلب الأول: مفهوم المجمع 45
المطلب الثاني: مفهوم المجمع في الجزائر 49
المطلب الثالث: القوائم المالية المجمعة 53
المبحث الثاني: كيفية اعداد القوائم المالية المجمعة و المؤسسات الملزمة بعرضها 55
المطلب الأول: القوانين الخاصة بإعداد القوائم المالية المجمعة..... 55
المطلب الثاني: المؤسسات الملزمة بعرض القوائم المالية المجمعة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية و SCF 59
المبحث الثالث: عموميات حول التجميع 60
المطلب الأول: ماهية التجميع..... 60
المطلب الثاني: تنظيم الحسابات المجمعة و أنواع التجميع 64
المطلب الثالث: محيط التجميع و نسبة الرقابة والمصلحة..... 71
الفصل الثالث: تطبيقات حول سيرورة الحسابات المجمعة و طرق و إجراءات إعدادها 89
المبحث الأول: طرق ومبادئ التجميع 91
المطلب الأول: طريقة التكامل الشامل 91

المطلب الثاني: طريقة التكامل النسبي..... 94
المطلب الثالث: طريقة المعادلة..... 96
المطلب الرابع: المشاكل التقنية والمتعلقة بطرق التجميع.....98
المبحث الثاني: سيرورة عملية التجميع 100
المطلب الأول: تنظيم سيرورة التجميع المحاسبي.....102
المطلب الثاني:العمليات ما قبل التجميع 108
المطلب الثالث: نماذج المعالجة والأثر الجبائي 112
المطلب الرابع: اعادة معالجة العمليات الداخلة في التجميع و استبعاد العمليات ما بين فروع المجمع 114
المطلب الخامس: إستبعاد العمليات الداخلية للمجمع.....120
المبحث الثالث: اجراءات تغير محيط التجميع 124
المطلب الأول: معاجلة فارق الادماج الأولي 124
المطلب الثاني: التغير في نسبة المصلحة و محيط التجميع.....130
الفصل الرابع: دراسة حالة مجمع المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار ENSP.....133
المبحث الأول: تقديم عام لمجمع ENSP 135
المطلب الأول:تعريف بالمؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار 135
المطلب الثاني: فروع و قطاع نشاط المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار.....138
المبحث الثاني: القوائم المالية ومحيط التجميع لمجمع ENSP 139
المطلب الأول: عملية التجميع في مجمع ENSP 139
المطلب الثاني:العمليات التحضيرية للتجميع المحاسبي في مجمع ENSP 143
المبحث الثالث: إعداد القوائم المالية المجمعةة لمجمع ENSP 145
المطلب الأول: مراحل ما قبل اعداد القوائم المالية للمجمع.....145
المطلب الثاني: مراحل اعداد القوائم المالية للمجمع.....151
الخاتمة 165
قائمة المراجع 169
الملاحق.....174
الفهرس.....201

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1-I	الخصائص الأساسية للنظامين المحاسبيين الأروبي والأنجلوسكسوني	07
2-I	تصنيف المعاير الدولية للمحاسبة	19
3-I	قائمة بالمعايير الدولية للمحاسبة (IAS)	20
4-I	قائمة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)	21
5-I	أهم التعديلات الحاصلة من IAS31 إلىIFRS11	34
1-II	نطاق القوائم المالية المجمعة حسب المعايير المحاسبية الدولية	77
2-II	نطاق القوائم المالية المجمعة حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري	79
3-II	الفرق بين معدل الرقابة ونسبة المصلحة	82
4-II	حساب معدل الرقابة ونسبة المصلحة ل M	83
5-II	حساب معدل الرقابة ونسبة المصلحة لـ M1 & M2	84
6-II	حساب معدل الرقابة ونسبة المصلحة لـ M	85
7-II	حساب معدل الرقابة عبر تسلسل متعدد	86
8-II	حساب معدل الرقابة عند الروابط المتبادلة بين الشركات التابعة	87
1-III	النظام المحاسبي وطرق التوحيد	91
2-III	استبعاد هامش المخزون	117
1-IV	فروع وشركاء المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار	138
2-IV	نطاق التجميع المحاسبي	144
3-IV	تسوية الحقوق ما بين فروع المجمع	146
4-IV	تسوية الديون ما بين فروع المجمع	147
5-IV	تسوية العمليات المستلمة ما بين فروع المجمع	147
6-IV	تسوية العمليات المقدمة ما بين فروع المجمع	148
7-IV	تسوية الحقوق الأخرى ما بين فروع المجمع	148

8-IV	عمليات الحقوق والديون ما بين الفروع	149
9-IV	عمليات الأعباء والإيرادات ما بين الفروع	149
10-IV	توزيع رؤوس الأموال الخاصة ما بين الشركة الأم وHESP	151
11-IV	توزيع النتيجة ما بين المجمع والأقلية	154
12-IV	زيادة رأس مال شركة MESP	156
13-IV	توزيع رؤوس أموال الكيانات المشاركة	156
14-IV	توزيع النتيجة الكيانات المشاركة	159
15-IV	إستبعاد قسائم الأرباح	160

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1-I	الخصائص النوعية للقوائم المالية	10
2-I	هيكل مجلس معايير المحاسبة الدولية	14
3-I	تقديم التنظيم الجديد لعملية التجميع	30
4-I	تقييم الرقابة المشتركة	35
5-I	تصنيف الترتيب المشارك وتقييم الحقوق والالتزامات	36
1-II	المجموعة العمودية	48
2-II	المجموعة الأفقية	49
3-II	الحدود القانونية للمجمع	51
4-II	التجميع المباشر	66
5-II	التجميع غير المباشر	67
6-II	التصنيف حسب البنية الهرمية	69
7-II	التصنيف حسب البنية الشعاعية	70
8-II	التصنيف حسب البنية الدائرية	70
9-II	التصنيف حسب البنية المركبة	71
10-II	مجال تطبيق التجميع المحاسبي	74
11-II	مفهوم الرقابة	81
12-II	الروابط المباشرة	83
13-II	الروابط غير المباشرة	84
14-II	الروابط عبر تسلسل متعدد	84
15-II	الروابط الدائرية	85
16-II	الروابط المتبادلة بين الشركات التابعة	86
1-III	الإجراءات الخاصة بعملية التجميع	101
1-IV	الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار	137

مقدمـــــــــــة

1. طرح الإشكالية:

صاحبت المحاسبة تطور الإنسان عبر الحضارات المختلفة ولقد كانت دوما حاضرة مثلها مثل الدين في شكل أو في آخر وكان هذا التطور إستجابة للاحتياجات وضرورة لمسايرة العلاقات والأنماط الإقتصادية المستجدة وفي كل مرحلة كان ينظر إلى المحاسبة انطلاقا من تصور معين يكون بناء على الظروف الاقتصادية والإجتماعية المحيطة بها وأن تسند لها وظائف متعددة ومتغيرة. فبعد ما كانت تعتبر فن تسجيل العمليات والأحداث المالية للمؤسسة بغرض الإثبات وإخلاء المسؤولية أصبحت نظاما للمعلومات لا يمكن الاستغناء عنه بفضل مخرجاته-القوائم المالية- التي تمثل أساسا لاتخاذ القرارات الإقتصادية سواء من داخل المؤسسة أو من خارجها.

للمحاسبة هدف أساسي هو تقديم معلومة كاملة، قانونية، موضوعية، شفافة، وأكثر صدق تسمح بتشجيع المستثمرين، وتضمن لهم متابعة جيدة لأموالهم. فهي المصدر الموثوق فيه بالنسبة للمعلومات الاقتصادية والمالية. وتقدم صورة صادقة عن الوضعية المالية للوحدة، وقياس كفاءتها، وعن التغيير في الوضعية المالية في مقابل الإلتزامات القانونية، الواجب عليها احترامها.

كما شهد النظام العالمي في السنوات الأخيرة تطورات هائلة إلى درجة أن أصبح العالم كدولة واحدة، وهذا تحت مظلة العولمة، حيث تلاشى فيه أدوار الحكومات، وإزدادت التدفقات الرأسمالية والمد التجاري العالمي والتطور الهائل في تكنولوجيا المعلومات، كل هذه التحولات صاحبها تشكل شركات عالمية التي إعتبرت كإحدى الدعامات الأساسية التي ساهمت بشكل كبير في تجسيد العولمة الاقتصادية، حيث بدأت على شكل شركات أموال ضخمة في بلدانها، ثم بدأت في تدويل استثماراتها كنتيجة أساسية لتنامي إنتاجها من السلع والخدمات، فسعت للبحث عن أسواق خارجية لتسويق منتجاتها.

وبذلك ظهرت مجمعات شركات عالمية تكون الشركة الأم في دولة والشركات التابعة لها منتشرة في دول أجنبية أخرى أو ما يعرف بالشركات المتعددة الجنسيات، وكذلك على المستوى الوطني ظهرت هذه التشكيلة شركة الأم وشركات تابعة لها تتمتع بكامل شخصيتها المعنوية، أدت هذه المجمعات الوطنية نفس الدور من ناحية المردودية الإقتصادية مقارنة مع نظيرتها من المجمعات العالمية.

إعتمدت الجزائر النظام المحاسبي المالي الجديد الذي يعوض المخطط الوطني للمحاسبة، ويستلهم معظم مقوماته من المعايير الدولية للمحاسبة. وبذلك فإن قواعد إعداد وعرض القوائم المالية المعدة من قبل المؤسسات الإقتصادية الجزائرية سوف تتخذ مسارا آخر يختلف كليا عما كان مطبقا من قبل. ولا يستثنى من ذلك المؤسسات الاقتصادية المنظمة في شكل شركات قابضة والتي يرتكز اهتمام مسيريها على الأصول والوضعية المالية وكذلك النتائج التي تحدث على مستوى الوحدة الإقتصادية ككل (المجمع أو المؤسسة القابضة) دون الأخذ بعين الإعتبار الحدود والقيود القانونية لمختلف الفروع والمساهمات.

ويجب الإعتراف أن القوائم المالية الفردية للمؤسسة الأم المعدة حتى الآن على أساس النظام المحاسبي المالي تعجز عن إعطاء صورة حقيقية للوضع الإقتصادي والمالي للمجمع، وأن القوائم المالية للشركات التابعة (الفروع)، إذا ما أخذت كل واحدة على حده، لا يمكن أن تعبر هي الأخرى عن الوحدة الإقتصادية للمجمع، لذلك فإن إعداد القوائم المالية المجمعة يمكن أن يغطي تلك النقائص.

ومع إرتباط الإقتصاد الجزائري برمته بقطاع المحروقات على اعتبار أن 98% من إيراداته الخارجية تتأتى من هذا القطاع يضع الإقتصاد الجزائري بشكل مريع مع شتى التقلبات الدولية ولقد حاولت الدولة الجزائرية وضع إصلاحات أكثر واقعية للنظام التجاري المحتكر من طرف الدولة فأصدرت جملة من الأنظمة الإصلاحية تصب جلها في تحرير الإقتصاد الوطني، فتم فتح المجال أمام الاستثمار الأجنبي، فبعد أن كانت الدولة المحتكر الوحيد للإقتصاد عرف هذا الأخير نوعا من الليونة من أجل السماح للشركات الأجنبية التي تملك إمكانيات مالية وتكنولوجية كبيرة من التدخل، ويكون هذا التدخل في إطار الشراكة ما بين شركة أو عدة شركات في مجال معين أو في مجالات مختلفة؛ ومن هنا يمكننا طرح السؤال الرئيس التالي:

ما مدى تحكم المؤسسات الإقتصادية الجزائرية في أسس وقواعد إعداد القوائم المالية المدمجة في ظل النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS ؟

وللإجابة على هذه الإشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية **:**

1. ما مدى أهمية إعداد القوائم المالية المدمجة بالنسبة للمجمعات ؟
2. كيف يتم إعداد القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي ؟
3. ما أهم المشاكل التقنية والمتعلقة بعملية الإدماج ؟
4. ما أثر تغير نسبة المصلحة على محيط الإدماج ؟
5. كيف تعد المؤسسة محل الدراسة قوائمها المالية المدمجة ؟

2. فرضيات البحث:

لمعالجة الإشكالية المطروحة والتساؤلات الفرعية نتبنى وضع الفرضيات التالية:

1. إعداد القوائم المالية المدمجة ضرورة يمليها نظام المجمع في القطاع الإقتصادي الجزائري؛
2. إعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي يتم بناء على قواعد ومعايير متعارف عليها مسبقا؛
3. التوحيد والتنسيق في طرق إعداد وعرض القوائم المالية ما بين النظام المحاسبي المالي وعلى المستوى الدولي يسهل عملية قراءتها و يقلل من المشاكل التقنية والمتعلقة بعملية الإدماج؛
4. هناك تأثير لتغير نسبة المصلحة على مستوى إتخاذ القرار بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية المدمجة؛
5. تتم معالجة الحسابات المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي عن طريق إتباع الطرق الخاصة بمختلف المعالجات المتعارف عليها لسيرورة الإدماج.

3. مبررات اختيار الموضوع :

اختيارنا لهذا الموضوع كان للأسباب التالية:

- محاولة معرفة الخلفيات النظرية لكيفية إعداد وعرض القوائم المالية بشكل عام؛
- إصدار معايير محاسبية جديدة متعلقة بتجميع الحسابات(IFRS10-IFRS11-IFRS12)؛
- محاولة فهم النظام المحاسبي المالي وكيفية إعداد القوائم المالية المجمعة طبقا له ومقارنته بالمعايير المحاسبية الدولية؛
- دراسة هذا الموضوع هو من صلب المحاسبة المالية وهو مجال اختصاصنا؛
- أهمية موضوع تجميع الحسابات في ظل الإصلاحات الاقتصادية من إعادة الهيكلة والشراكة والخوصصة وعقود الإمتياز؛
- ميدان عمل الطالب والمتمثل في المحاسبة بالشركة محل الدراسة.

4. أهداف البحث:

بالإضافة إلى الإجابة على التساؤل الرئيسي في إشكالية البحث، وإختبار صحة الفرضيات المتبناة، فإن هذه الدراسة تهدف إلى:

- الإحاطة بالنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية؛
- التعرف على كيفية إدماج الحسابات على ضوء النظام المحاسبي المالي؛
- التعرف على أهم ما تضمنته المعايير المحاسبية الصادرة سنة 2013 والمتعلقة بتجميع الحسابات-IFRS11 -IFRS10) IFRS12)؛
- ترسيخ المعرفة النظرية والتطبيقية لكيفية إعداد القوائم المالية المدمجة؛
- الوقوف على واقع الممارسة المحاسبية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية حول كيفية إعداد القوائم المالية المدمجة ومدى إستعدادها للتكيف مع الممارسة المحاسبية الدولية.

5. أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في تناوله لموضوع ظهر في ظل النظام المحاسبي المالي وإنفتاح السوق الجزائرية أمام المستثمر الأجنبي وذلك بظهور ما يسمى بالشراكة، والتي تستوجب القيام بإنشاء فروع وشركات تابعة، فأتت هذه الدراسة لتوضيح أهمية عرض القوائم المالية وفق معايير المحاسبية المالية والتي تمكن مستخدميها من إتخاذ القرارات الملائمة.

6. تحديد إطار الدراسة:

تتناول هذه الدراسة كيفية إعداد القوائم المالية المدمجة، وقد اعتمدنا على النظام المحاسبي المالي في الجزائر، وعلى نصوص المعايير المحاسبية الدولية المعتمدة من قبل الإتحاد الأوروبي حتى شهر جانفي 2009 (IAS 27, IAS 31 ,IAS 28) ونصوص المعايير المحاسبية الصادرة حديثا (IFRS10,IFRS11 , IFRS12) أما التطبيق الميداني فاخترنا أن يكون بمجمع

المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار المتواجد مقره الإجتماعي بمدينة حاسي مسعود ولاية ورقلة من خلال القوائم المالية لسنة 2013.

7. منهجية الدراسة وأدواتها:

إستدعت طبيعة البحث أن يكون المنهج المستخدم وصفي تحليلي في الدراسة الميدانية للمؤسسة موضوع الدراسة من خلال إستعمال بعض أدوات جمع المعلومات كالملاحظة، المقابلة والوثائق، كما إستعملنا منهج دراسة الحالة لنتعرف من خلاله على كيفية إعداد القوائم المالية والإجراءات العملية والصعوبات التي ترافقها والتي لا يمكن معرفتها إلا عند الممارسة.

8. خطة وهيكل البحث:

بغية تحقيق أهداف البحث ومعالجة الإشكالية والتساؤلات المطروحة وإختبار الفرضيات المقدمة، تم تقسيم البحث إلى أربعة فصول متتالية وذلك بالإعتماد على جانبين أحدها نظري والآخر تطبيقي وجاءت الخطة المعتمدة كما يلي:

بالنسبة للقسم النظري تم تقسيمه إلى ثلاث فصول، وبالنسبة للفصل الأول والمعنون ب: الدراسات السابقة و الأدبيات النظرية حول القوائم المالية والمعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالتجميع، ومن خلال ثلاث مباحث تناولنا أهم الدراسات حول هذا الموضوع كما ستتم دراسة الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية وفق معايير كل من مجلس المعايير الدولية للمحاسبة والنظام المحاسبي المالي الجزائري. وأهم المعايير المحاسبية والمتعلقة بإدماج الحسابات.

و في الفصل الثاني والمعنون ب:القوائم المالية المدمجة ما بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، تناولنا من خلال ثلاث مباحث تضمنت دراسة القوائم المالية المدمجة حيث تم في البداية عرض مفهوم المجمع وكيفية إعداد القوائم المالية المدمجة وعموميات حول التجميع والحدود المحاسبية التي تحكمه وتحديد معدل الرقابة ونسبة المصلحة كما تمت مناقشة طبيعة القوائم المالية لحصر القواعد المحاسبية الضرورية لإعدادها طبقا للمعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري.

و في الفصل الثالث والمعنون ب: تطبيقات حول سيرورة الحسابات المجمعة و طرق و إجراءات إعدادها، تناولنا فيه من خلال ثلاث مباحث أهم الطرق والإجراءات التطبيقية لإعداد القوائم المالية المدمجة إبتداء من تحديد طرق الإدماج المحاسبي إلى المعالجات المحاسبية التي يجب إجراؤها على مختلف القوائم المالية للمؤسسات المكونة للمجمع.

يتناول القسم الأول دراسة القوائم المالية المجمعة، حيث تم في البداية عرض مفهوم المجمع كما تمت مناقشة طبيعة القوائم المالية لحصر القواعد المحاسبية الضرورية لإعدادها طبقا للمعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري.

أما بالنسبة للقسم التطبيقي من الدراسة تحت عنوان دراسة ميدانية لمجمع ENSP، قمنا بتقديم عام للمؤسسة وتقديم سوق وقطاع نشاط المؤسسة ثم عرض كيفية إعداد القوائم المالية المجمعة في المجمع لسنة 2013 وبيان الإجراءات العملية التي تتبعها إدارة المؤسسة الأم من أجل تحضير وإعداد قوائم مالية معبرة عن حقيقة المجمع.

و في الأخير، خلصت المذكرة بخاتمة حول الموضوع، فيها اختبار صحة الفرضيات المتبناة ثم تقديم النتائج والتوصيات للبحث متبوعة بآفاق البحث في هذا المجال.

الفصل الأول:

الدراسات السابقة و الأدبيات النظرية حول القوائم المالية والمعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالتجميع

تمهيد

من أجل العمل والبحث على إيجاد وصياغة معايير تضمن توحيد العمل المحاسبي دوليا تأسست في سنة 1973 لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) مقرها لندن. اتخذت شعار التوحيد المحاسبي الدولي كأحد مهامها الأساسية.ولقد شهدت العشرية الأخيرة من عمر المجلس (IASB) انجازات باهرة حيث أعاد النظر في كثير من المعايير فأخضع بعضها لتعديلات جوهرية، وألغى بعضها، وأنشأ أخرى. كما تتميز أعمال المجلس بمسايرة الواقع المهني وما تمليه من تحديات تصنعها الظروف الإقليمية والدولية المتغيرة والمتجددة.

إلى جانب المنظمات الدولية الأخرى كمنظمة التجارة الدولية التي أصبحت واقعا تسيره وتديره قوانين موحدة عالميا، فإن الممارسة المحاسبية أصبحت بدورها تتجه نحو الشمولية والاحتواء. فمجلس معايير المحاسبة الدولية المنبثق عن لجنة المعاييرالمحاسبية كان في بدايته مجرد مشروع تسوق له مجموعة قليلة من الدول ذات خصائص اقتصادية وسياسية وثقافية متشابهة، فأصبح الآن حقيقة وذلك بضمه أكثر من مائة دولة تؤثر وتتأثر بأعماله وإنجازاته، وتستقي منه المصداقية والشفافية في توظيف واستخدام أموالها. و إلى غاية 2011 تمكنت من إصدار العديد من المعايير والنشرات التفسيرية والأعمال التنظيمية والإجرائية التي ساهمت في إرساء قواعد نظام محاسبي دولي موحد تتميز معلوماته المحاسبية بالحجم الكافي المدروس، وبالنوعية العالية.

و بالتالي أصبح لزاما على المحاسبة أن تلبي الإحتياجات الضرورية للمنظمات والهيئات وجميع أصحاب المصلحة والذين يهتمون بالمعلومة داخل المؤسسة ويسعون إلى إتخاذ القرار على أساسها من خلال القوائم المالية، الأمر الذي يؤدي إلى توصيل المعلومات المفيدة إلى متخذي القرارات المالية، ومنه تصبح المؤسسة في خدمة الإقتصاد.

و بناءا على ما سبق سنتناول في هذا الفصل أهم النقاط المتعلقة بالتقارير المالية من خلال تعريفها وأنواعها والتطور التاريخي الذي صاحبها وتسليط الضوء على مجلس معايير المحاسبة الدولية. أما في المبحث الثاني سنخصصه للتعريف بأهم المعايير المحاسبية الدولية والمتعلقة بعملية التجميع.

فكان تقسيم الفصل كالتالي:

المبحث الأول : القوائم المالية والإطار المفاهيمي لإعدادها

المبحث الثاني : معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالتجميع

المبحث الثالث : الدراسات السابقة

المبحث الأول : القوائم المالية و الإطار المفاهيمي لإعدادها

بحسب المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي فإن كل كيان يدخل في مجال تطبيق هذا النظام يتولى سنويا إعداد كشوف مالية تشتمل على ميزانية، جدول حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة للميزانية ولجدول حساب النتائج، وسنتطرق في هذا المبحث إلى الخصائص النوعية للقوائم المالية والتطور التاريخي لها ومختلف الفروض التي تنطوي عليها بالإضافة إلى المستفيدين منها فضلا عن تقديم مجلس المعايير المحاسبية الدولية.

المطلب الأول: ماهية القوائم المالية

تأتي القوائم المالية في مقدمة التقارير المحلية، التي تُعدّها إدارة الكيان. وتُعدّ الميزانية واحدة من أهم القوائم المالية، التي تُعدُّها الإدارة، بغرض الوقوف على الوضعية المالية للمؤسسة، في تاريخ محدد.

الفرع الأول :تعريف القوائم المالية

القوائم المالية من الوسائل الأساسية في الاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة الكيان، والتي من خلالها ستتمكن تلك الأطراف التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للكيان وما حققته من نتائج. فالمعايير IAS/IFRS تبين الإطار العام لتقديم القوائم المالية وما يتطلبه محتوى كل وثيقة. وكذلك فإن النظام المحاسبي المالي يبين القوائم المالية الواجب على الكيان انجازها سنويا، والتي تشتمل على:[1]

- ✓ قائمة المركز المالي (الميزانية)؛
- ✓ قائمة الدخل(جدول حسابات النتائج)؛
- ✓ قائمة تغيرات الأموال الخاصة؛
- ✓ قائمة التدفقات النقدية (الخزينة)؛
- ✓ ملحق يبين القواعدو الطرق المحاسبية المستعملة و يقدم معلومات تكميلية على الميزانية وجدول حسابات النتائج.

عند إعداد وتقديم القوائم المالية يجب توفير المعلومات ذات الخصائص النوعية التي تجعلها مفيدة وذات منفعة، الأمر الذي يتطلب الأخذ بعين الاعتبار التوفيق بين التكلفة والعائد، إذ يجب أن تفوق منفعة المعلومات تكلفة إعدادها (الفقرة 44 من الإطار المفاهيمي).[2]

---

[1] حنان خميس، **أثر تحليل القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي scf في إتخاذ القرارات المالية**، مذكرة ماستر في علوم التسيير تخصص: مالية المؤسسة، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح،ورقلة، سنة 2012/2011،ص:12.

[2] شناي عبد الكريم، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية**،مذكر ة ماجستير في علوم التسيير فرع: محاسبة،كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، باتنة، سنة 2009/2008 ،ص43.

القوائم المالية تضبط تحت مسؤولية مسيري الكيان مرة كل سنة، وتعد في أجل أربعة أشهر بعد تاريخ انتهاء الفترة، باستخدام الوحدة النقدية الوطنية.

كل عنصر من مكونات القوائم لا بد أن يكون معرف بصورة واضحة وأن تظهر المعلومات التالية بصفة دقيقة:[3]

- ✓ التسمية الاجتماعية، الاسم التجاري، رقم السجل التجاري للكيان التي تقدم القوائم المالية؛
- ✓ طبيعة القوائم المالية (حسابات فردية، حسابات مجمعة، حسابات إدماجية)؛
- ✓ تاريخ الإقفال؛
- ✓ العملة المستعملة و مستوى التقريب.

كما توجد معلومات أخرى تسمح بالتعرف على الكيان يجب ذكرها:

- ✓ عنوان المقر الاجتماعي، الشكل القانوني، مكان النشاط و الدول المتواجدة فيها؛
- ✓ الأنشطة الأساسية و طبيعة العمليات المنجزة؛
- ✓ اسم الشركة الأم و بالأخص اسم المجموعة المرتبطة بها الكيان ؛
- ✓ العدد المتوسط للمستخدمين خلال الفترة.

تمسك القوائم المالية إجباريا بالعملة الوطنية، ويمكن تقريب المبالغ إلى ألاف الوحدات.[4]

القوائم المالية تقدم معلومات تمكن من إجراء المقارنة مع الفترة السابقة (الفقرة 39 من الإطار المفاهيمي)، حيث أن كل عنصر من عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج وجدول تدفقات الخزينة يحتوي على عمود خاص بمبالغ الفترة السابقة. وفي حالة تعذر إجراء المقارنة بسبب اختلاف المدة أو أي سبب آخر، فان ترتيب وتغيير المعلومات الخاصة بالفترة السابقة حتى تصبح قابلة للمقارنة تفسر في الملحق.[5]

الفرع الثاني : لمحة تاريخية حول القوائم المالية

إن التطور التاريخي لوظيفة القوائم المالية كوسيلة لتوصيل البيانات المالية لمستخدميها تقدم مثالا للتغير مع الاستمرارية الذي يميز المحاسبة.[6] وقد يدرج تطور القوائم المالية مع تطور الفكر المحاسبي والظروف الاقتصادية والاجتماعية المحيطة بالمؤسسة.

و لقد كان الغرض الأساسي من التقارير المالية هو إمداد الملاك بمعلومات عن شركتهم، أما استخدام هذه القوائم بواسطة مجموعات أخرى من المستخدمين جاء كمنتج فرعي لنشر هذه التقارير على الجمهور.

---

[3] حنان خميس، **مرجع سبق ذكره**، ص12.

[4] شناي عبد الكريم، **مرجع سبق ذكره**، ص44.

[5] **نفس المرجع** و الصفحة سابقا.

[6] عمر حسنين، **تطور الفكر المحاسبي**، دار الجامعات المصرية، 1976، ص 40.

و في البداية استخدم الإيطاليون الربط بين الحسابات الاسمية والشخصية لمدة طويلة قبل أن تصبح التقارير المالية مجرد تسوية حسابية بين الشركاء أو صورة ملخص للحسابات الموجودة بدفتر الأستاذ[7]، وقد أخذت الميزانية صورة مستقلة منذ أوائل القرن الرابع عشر الميلادي، وكان يطلق عليها حينذاك قائمة الأصول والخصوم، ثم طور البريطانيون بعد ذلك في القرن السادس عشر ملخص الحسابات وتم إدماجه كجزء من دفتر الأستاذ في صورة متوازنة يتم فيها إقفال حسابات الأصول وحسابات الخصوم تماما كما يتم في الوقت الحاضر إقفال حسابات الإيرادات والمصروفات في حساب الأرباح والخسائر.[8]

و تبعا لظروف تلك المرحلة التي كانت تتسم بالمشروعات المحدودة الحجم يمكن متابعة نشاطها من طرف المالك الفردي أو الشركاء الشخصيين، فإن ذلك الملخص كان كافيا ولم تكن هناك حاجة لتقارير مالية منشورة.

و مع التطور الاقتصادي الحاصل في بريطانيا خلال القرن الثامن عشر ميلادي وتكوين شركات المساهمة، نشر العديد منها بيانات وهمية وخاطئة مما استدعى من الحكومة البريطانية البحث عن حل لكيفية نشر بيانات شركات المساهمة وحماية الجمهور من الغش والبيانات المضللة.

و في منتصف القرن التاسع عشر ميلادي اهتدت الحكومة البريطانية إلى إلزام شركات المساهمة إمساك حسابات منتظمة ومراجعتها من قبل مراجع خارجي وأن يحصل سنويا

كل مساهم وكل جهة حكومية مسئولة على صورة من الميزانية بعد مراجعتها.[9]

و حتى نهاية القرن التاسع عشر ميلادي كانت التقارير المالية مجرد إثبات لصحة القيد والترحيل، ولم تكن هناك ممارسات موحدة في معالجة حسابات الشركات أو الإفصاح من خلال ميزانيتها وتقاريرها المالية الأخرى، فقد كانت كل شركة تختار ما تراه مناسبا من الطرق المحاسبية التي تمكنها من الإعلان عن نتائج أعمالها وفق ما تراه الإدارة العليا مناسبا.[10]

و لقد كانت أزمة 1929 وما أدت إليه من نشر بعض الشركات لبيانات مضللة تظهر مشروعاتها بحال أحسن من الواقع عن طريق إقرار سياسات محاسبية تؤدي إلى رفع قيمة الأصول أو زيادة الأرباح بشكل مغاير للواقع، أدى ذلك إلى مطالبة الدولة والمجتمع المالي بوضع مبادئ للمحاسبة وإلزام الإدارة في مختلف الشركات بالتقيد بها.[11] وقد بينت تلك الأزمة عدم كفاية الميزانية لإمداد الدائنين والمساهمين بالمعلومات التي يحتاجونها، وصاروا يبحثون عن قائمة تعرض قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح، وكان ذلك بداية إلزامية إرفاق الميزانية بقائمة الدخل.[12]

و موازاة مع ذلك أخذت وجهة نظر المراجع تؤثر على القوائم المالية بعد اهتزاز الثقة به وتحميله المسؤولية عن نشر قوائم مالية خاطئة ومضللة.

و أصبح الاهتمام بعدالة الإفصاح ومدى اتفاقه مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها حتى تكون المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية على أكثر قدر من الموضوعية ويمكن التحقق منها ومراجعتها وفتحت تلك الأزمة أفقا آخر لتطور المحاسبة، وتبين أن القوائم المالية تحضى باهتمام العديد من المتدخلين في المجتمع وبالتالي كان لابد من إعادة النظر فيها، وبرز بقوة الاتجاه النفعي الذي يرى أن الوظيفة الرئيسية للتقارير المالية وطبيعة المعلومات التي يجب أن تحتويها إنما تعتمد على المعلومات التي يحتاجها

---

[7] **نفس المرجع**و الصفحة سابقا.

[8] سلامي منير، **القوائم المالية المجمعة على ضوء المعايير الدولية IFRS**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير فرع: محاسبة،كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، باتنة، سنة 2009/ 2010، ص6.

[9] عمر حسنين، **نفس المرجع**، ص 44.

[10] حسين القاضي، **نظرية المحاسبة**، مطبعة طربين،دمشق،سوريا، 1985 ، ص 16.

[11] **المرجع السابق**، ص.ص 16-17.

[12] **المرجع السابق** ،ص 19.

مستخدمو التقارير المالية لما لها من تأثير على سلوكاتهم ومن ثم قراراتهم. لذلك فإنه يلزم تحديد احتياجات مستخدمي هذه التقارير وتغليب وجهة نظرهم في عملية إنتاج وتوزيع المعلومات المحاسبية.[13]

و بعد المحاولات العديدة من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين (AICPA) لإعداد المعايير المحاسبية من خلال إنشائه لعدة لجان تهدف لإعداد تلك المعايير، إلا أنه رغم الأعمال المقدمة فقد لقي انتقادات عديدة تخص النتائج المتوصل إليها والكيفية التي عمل بها، وفي النهاية كون سنة 1971 لجنتين،[14] الأولى Trueblood Committee بغرض تحديد أهداف القوائم المالية، ولقد صدر تقرير هذه اللجنة سنة 1973 موضحا أن أحد الأهداف الأساسية للقوائم المالية هو توفير معلومات نافعة تخدم احتياجات مستخدمي هذه القوائم في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

و الثانية لجنة Wheat committee بهدف تطوير المعايير المحاسبية حيث نشرت تقريرها سنة 1972 متضمنا مجموعة من التوصيات لتعديل الأسلوب الذي شكلت به المبادئ المحاسبية وتكوين مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB).

كانت مهام هذا المجلس هو إعداد معايير محاسبية تكون مبنية على عمل نظري يكون هو الأساس لاستنتاج تلك المعايير وهو ما يسمى بالإطار المفاهيمي للقوائم المالية.

إن استعراض هذا التطور التاريخي،خاصة بعد أزمة 1930، وتطور الممارسات المحاسبية يرتبط ارتباطا عضويا بالاقتصاد الأمريكي، وهو شيء طبيعي لأن الولايات المتحدة الأمريكية وبصفة أقل المملكة المتحدة هما من سيطرا على اقتصاديات العالم وخاصة الأسواق المالية، لذلك كان التطور المحاسبي يتبع مركز القوة، إلا أن ذلك لا يعني عدم وجود نظام أو مرجعية محاسبية أخرى.

إن اختلاف المرجعيات والأنظمة المحاسبية وبالتالي الممارسات الميدانية يعود إلى التباين في تصور المحاسبة والوظائف المسندة لها باعتبار أن المحاسبة "بناء اجتماعي"[15] ومن ثم فإنها تعكس المجتمع الذي تكونت وتطورت فيه.

و عادة ما يقدم الباحثين نظامين أساسيين متقابلين للمحاسبة؛ النظام الأنجلوسكسوني والنظام الأروبي المبينين في الجدول **(1.I).**

[13] سلامي منير، **مرجع سبق ذكره**، ص 7.

[14] حسين القاضي، **مرجع سبق ذكره**، ص 25.

[15] سلامي منير، **مرجع سبق ذكره**، ص8.

جدول رقم (I - 1): الخصائص الأساسية للنظامين المحاسبيين الأوروبي و الأنجلوسكسوني

النظام المحاسبي	الأوروبي - القاري	الأنجلوسكسوني
البيئة الاقتصادية والاجتماعية		
مصدر التمويل	القطاع المصرفي أساسا	السوق المالي أساسا
الثقافة	تتجه نحو الدولة	تتجه نحو الفردية
النظام القانوني	محكوم بالقوانين المكتوبة. القانون يحدد قواعد محاسبية مفصلة	محكوم بالفقه القضائي. القواعد المحاسبية تحددها المنظمات المهنية
النظام الجبائي	ترابط بين المحاسبة والجباية	انفصال تام بين المحاسبة والجباية
أهداف المحاسبة		
مستعملي القوائم المالية	الدائنون، الهيئات الجبائية والمستثمرون	المستثمرون أساسا
المبادئ المحاسبية	يغلب عليها مبدأ الحيطة والحذر. التأثير البالغ للجباية حول منفعة المعلومة المحاسبية في اتخاذ القرارات	يغلب عليها العرض الصادق والوفي.
مجال الإعلام	توجه إعلامي محدود	توجه إعلامي موسع
إمكانية الاختيارات المحاسبية	اختيارات معتبرة للتسجيل والتقويم	اختيارات قليلة للتسجيل والتقويم
حساب الأرباح	حساب الربح القابل للتوزيع بطريقة حذرة: مبدأ الحيطة- محدودية في توزيع الأرباح- إمكانية تكوين احتياطات كامنة	حساب المفيد في اتخاذ القرار: التعبير الصادق والصورة الوفية- عدم تحديد الربح الموزع – عدم وجود احتياطات كامنة
علاقة المحاسبة بالجباية	تأثير متبادل بين المحاسبة والجباية	استقلال تام بين المحاسبة والجباية

المصدر: سلامي منير، **مرجع سبق ذكره**، ص11.

المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي للقوائم المالية

إن وجود إطار مفاهيمي للقوائم المالية يحقق مزايا متعددة من أهمها أنه يساعد في حل ما يستجد من المشكلات علي المستويين النظري والتطبيقي.

الفرع الأول : الخصائص النوعية للقوائم المالية

تتمثل الخصائص النوعية للبيانات المالية في الصفات التي تجعل المعلومات الواردة بالبيانات المالية مفيدة للمستخدمين ويمكن أن نميز بين أربعة خصائص نوعية أساسية وهي :

1. القابلية للفهم:

إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات الواردة بالقوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر من مستخدمي تلك القوائم، لهذا الغرض فإن من المفترض أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة في الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية، وإن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية، وعليه فإنه يجب عدم استبعادهم المعلومات المتعلقة بالمسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية، إن كانت ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية، بحجة أنه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين.[16]

2. الملائمة:

يجب أن تكون المعلومات ملائمة لفائدة صناع القرار وحاجاتهم، وتمتلك المعلومات خاصية الملائمة عندما تؤثر على القرارات الإقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية، وتتأثر ملائمة المعلومات بطبيعتها وبأهميتها النسبية، ففي بعض الحالات فإن طبيعة المعلومات لوحدها تعتبر كافية لتحديد ملائمتها على سبيل المثال الإفصاح على قطاع جديد تعمل فيه المنشأة يؤثر على المخاطر والفرص المتاحة لها بغض النظر عن الأهمية النسبية للنتائج التي أحرزها القطاع في فترة وضع التقرير، كما أن المعلومات يمكن اعتبارها ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الإقتصادية التي يتخذها الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية، اعتمادا على تلك القوائم .كما تعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في ضوء الظروف الخاصة للحذف أو التحريف، وبالتالي مفهوم الأهمية النسبية يزودنا بنقطة قطع فاصلة أكثر من كونها خاصية أساسية للمعلومات، فلابد من توافرها في المعلومات كي تتحلى هذه الأخيرة بالفاعلية وحتى تكون نافعة.[17]

3. الموثوقية:

حتى تكون المعلومات مفيدة، يجب أن تكون موثوقة ويعتمد عليها وتمتلك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز.

---

[16] حنان خميس، **مرجع سبق ذكره**، ص12.

[17] زرموت خالد، **إدماج الحسابات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية تخصص:محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر 2010-2011،ص 48.

و على هذا الأساس لا يمكن أنتتمتّع المعلومات بالموثوقية إلا إذا توفرت فيها الخصائص التالية:[18]

- ✓ التمثيل الصادق :حتى تكون المعلومات موثوقة يجب أن تعبر بصدق عن العملياتو الأحداث الأخرى؛
- ✓ تغليب الجوهر فوق الشكل القانوني : بمعنى أن المعلومات المالية يجب أن تعبر عن حقيقتها الإقتصادية وليس لمجرد شكلها القانوني؛
- ✓ الحياد :بمعنى أن تكون القوائم المالية خالية من التحيز؛
- ✓ الحيطةو الحذر :أي التحلي بالحذر عند إنجاز القوائم المالية خاصة في وضع التقديرات المطلوبة في ظل عدم التأكد مما يجنب مجهزيها القيام بتضخيم الأصول أو التقليل من الالتزامات؛
- ✓ الإكتمال (الشمولية): بمعنى أن تكون المعلومات الواردة بالقوائم المالية كاملة ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة، فحذف المعلومات قد يجعلها مضللة، وغير موثوقة وغير ملائمة.

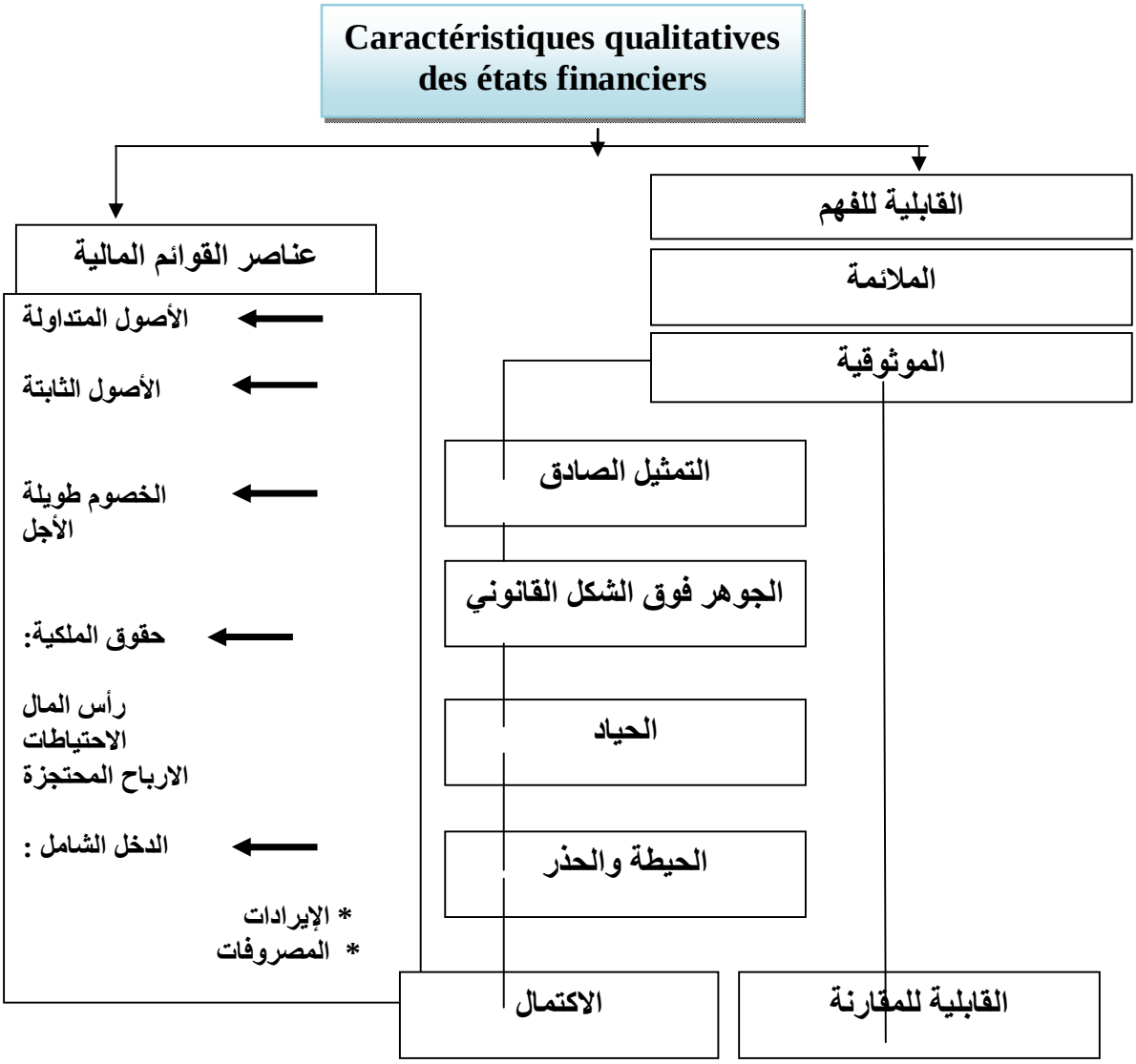
4. القابلية للمقارنة:

يجب أن يتمكن مستخدمي القوائم المالية من المقارنة للقوائم المالية عبر الزمن، فمن أجل تحديد الإتجاهات في المركز التجاري والأداء، كما أن هذه الخاصية تسمح بإعلام المستخدمين للقوائم المالية بالسياسات المحاسبية المستخدمة وعن التغيرات التي حدثت، وبما أن المستخدمين يرغبون في مقارنة المركز المالي للمنشأة عبر الزمن،[19] فإنه من المهم أن تظهر القوائم المالية المعلومات المقابلة للفترات السابقة ،كما يمكن تلخيص هذه الخصائص من خلال الشكل التالي:

[18] **المرجع السابق**،ص49.

[19] حنان خميس، **مرجع سبق ذكره**، ص13.

الشكل رقم: (I -1) الخصائص النوعية للقوائم المالية



المصدر : زرموت خالد، مرجع سبق ذكره ،ص50.

الفرع الثاني: الفروض التي يتم على أساسها إعداد القوائم المالية

1. محاسبة الاستحقاق« comptabilité d'engagement » : (الفقرة 22 من الإطار المفاهيمي)

الأحداث الناتجة عن التعاقدات سواء كانت نواتج أو أعباء والمتعلقة بالفترة المعنية، يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية خلال الفترة التي نشأت فيها حتى ولو أن التسديد سيتم في الفترة الاجتماعية اللاحقة، يعني انه يتم الاعتراف بأثر العمليات والأحداث الأخرى عند حدوثها، وليس عند استلام أو دفع النقدية .فهي تظهر في قوائم الفترات التي هي مرتبطة بها.[20]

[20] شناي عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص30.

2. الاستمرارية في الاستغلال : (الفقرة 23 من الإطار المفاهيمي)

القوائم المالية تحضر على أساس فرضية أن عملية الاستغلال مستمرة، يعني أن المؤسسة ستواصل نشاطها في المستقبل، باعتبار أن التصفية أو التوقف عن النشاط يعتبر حالة استثنائية، في الحالة العكسية لما يكون هناك شك في الاستمرار لا بد من تقديم المبررات والدلائل التي حضرت على أساسها القوائم[21]، والمبررات التي من أجلها المؤسسة ليست في وضعية استغلال مستمرة.

المطلب الثالث : مجلس المعايير المحاسبية الدولية

لقد انبثقت عدة منظمات إستهدفت وضع المعايير سواءا من ناحية الإعداد أو من ناحية التطبيق ومن أهم هذه المنظمات نذكر منها ما يلي:

الفرع الأول : لجنة معايير المحاسبية الدولية (IASC)

لجنة معايير المحاسبة الدولية هيئة مستقلة، تأسست في جوان 1973 تبعا لإتفاق بين المنظمات المهنية المحاسبية لعشرة (10دول وهي : أستراليا، ألمانيا، كندا، الولايات المتحدة الأمريكية،فرنسا، بريطانيا، ايرلندا، اليابان، المكسيك، هولندا، وتلقب عادة بالمنظمات المحاسبية القائدة[22].

مقر اللجنة هي العاصمة البريطانية لندن، وأول رئيس لها هو Sir Henry Benson والهدف الأساسي من هذه اللجنة هو تحقيق توحيد المبادئ المحاسبية التي تسترشد بها المنشآت الإقتصادية لتحقيق أغراض التقرير المالي على المستوى الدولي.

و ابتدءا من سنة 1999 أصبحت اللجنة تضم 143 عضوا تشمل 104 دولة يمثلون قرابة مليوني محاسب.

و قد أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية 41 معيارا دوليا، قبل أن تتم عملية إعادة هيكلتها وبعد مراجعات عديدة لتلك المعايير، فقد بقي منها 34 معيارا.[23]

و قد أعيدت هيكلة لجنة معايير المحاسبة (IASC) لتصبح تحت إسم مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)في أفريل 2001.

1 أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية:

تهدف لجنة معايير المحاسبة الدولية طبقا لما حدده دستور اللجنة إلى :[24]

- ✓ إعداد و نشر لصالح العام المعايير المحاسبية لإعداد القوائم الماليةو الإفصاح عنها كذلك ترقية إستعمالها و تعميمها على المستوى الدولي؛
- ✓ المساهمة في إرساء توافق للأنظمة المحاسبيةو المعاييرو الإجراءات المرتبطة بالإفصاح عن القوائم المالية؛

[21] **نفس المرجع**و الصفحة سابقا.

[22] مأمون حمدان، حسين القاضي، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، دمشق، طبعة 2008، ص106 .

[23] محمد بوتين ، **المحاسبة المالية والمعايير المحاسبية الدولية**، pages bleues ، الجزائر،2010، ص45.

[24] لخضر علاوي ، **معايير محاسبة الدولية** ، pages bleues، الجزائر،2012، ص32 .

- ✓ العمل على أن تحتوي القوائم الماليةو الوثائق الأخرى على معلومات مالية ذات جودة عالية، شفافة قابلة للمقارنة و بالشكل الذي يساعد مختلف المتدخلين في الأسواق المالية في العالم و مختلف المستعملين الأخرين من إتخاذ قراراتهم الإقتصادية؛
- ✓ ضمان عدم تعارض المعايير الوطنية مع المعايير المحاسبية الدولية من أجل ضمان حلول عالية الجودة.

2 الهيكل التنظيمي للجنة معايير المحاسبة الدولية:

يمكن توضيح البنية الهيكلية لمجلس معايير المحاسبة الدولية كما يلي:

أ- مجلس المعايير المحاسبة الدولية IASB :

يتشكل هذا المجلس من أربعة عشر (14) عضوا يتم تعيينهم على أساس الخبرات، مهمته الأساسية تكمن في تطوير معايير المحاسبة الدولية، حيث اعتمدت المعايير المحاسبية الدولية التي أصدرتها اللجنة السابقة، وقد أخذت على عاتقها مسؤولية تعديلها وتطويرها وتفسيرها، وقد ظهر مفهوم جديد للمعايير المحاسبية الدولية الخاص بالتقارير الدولية (IFRS) المتعلقة خاصة بالإفصاح، والتي شر ع بإصدارها تحت هذا الاسم لكي يتم تمييزها عن المعايير الدولية السابقة. وقد بدأت مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية بالتعاون مع مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية، وتقوم بإعداد مرجع عام للمعايير الدولية ابتداءا من عام 2006.[25]

ب- المجلس الاستشاري :(SAC)

تأسس سنة 1995، يضم عدة شخصيات بارزة في مهنة المحاسبة، ويتحلى دوره في تعزيز قبول معايير المحاسبة الدولية، وتعزيز مصداقية عمل اللجنة عموما، عن طريق:[26]

- ✓ إعادة النظر في إستراتيجيةو خطط المجلس و التعليق عليها؛
- ✓ إعداد التقرير السنوي حول فعالية المجلس في تحقيق أهدافه و في تنفيذ أعماله؛
- ✓ تعزيز المشاركة في عمل اللجنة و قبولها من أواسط المهنة و مستخدمي القوائم الماليةو اتحادات العمال و الأطراف الأخرى ذات العلاقة؛
- ✓ السعي نحو الحصول على التمويل اللازم لعمل اللجنة بشكل يضمن استقلاليتها؛
- ✓ إعادة النظر بالموازنةو القوائم المالية للجنة(IASC).

ج- المجموعة الإستشارية:

تقدم هذه المجموعة توجيهات لجنة معايير المحاسبة الدولية حول أولويات المشروعات والقضايا الفنية، وليس لهذه المجموعة أية مسؤوليات فعلية عند وضع المعايير وتتكون من خمس عشرة (15) منظمة، يختارها مجلس لجنة معايير المحاسبية الدولية .

---

[25] زرموت خالد، **مرجع سبق ذكره**، ص42.

[26] **نفس المرجع**و الصفحة سابقا.

د- اللجنة الدائمة للترجمة:

أو اللجنة الدولية لتفسير المحاسبة المالية (IFRIC) وتتكون من 12 عضو، من دول مختلفة لكل منهم حق التصويت، وهي تتعامل على أساس زمني مع القضايا المحاسبية الممكن مواجهتها، وتعد هذه اللجنة ترجمة لمعايير المحاسبة الدولية لاعتمادها من مجلس اللجنة.[27]

ه- جماعة العمل الإستراتيجي:[28]

يستثني دور هذه الجماعة على إستراتيجية لجنة معايير المحاسبة الدولية للفترة التي تلي الانتهاء من العمل الجاري، ويقع تحت نظرها معالجة هيكل اللجنة ،و إجراءات العمل وعلاقتها مع واضعي المحاسبة القومية، ويركز على البحث والتدريب والتعليم وكذلك التمويل.

تأسيسا مما سبق، يمكن القول أن الفترة الممتدة بين بين سنة 1973 و 2002 تعد مرحلة حاسمة جداً وهذا بعد بروز مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية الذي بواسطته تم تطوير معايير المحاسبة الدولية (IAS) إلى المعايير الدولية للتقارير المالية والإفصاح (IFRS) ، و كان مجال التعاون بين المجلس واللجنة في شأن إصدار تفسيرات حول هذه المعايير الخاصة بالتقارير إلى أن اهتدت إلى وضع مرجع عام للمعايير المحاسبية الدولية ابتدءا من سنة 2006 .

و- اللجنة الدولية لتفسير المحاسبة المالية(IFRC):

تضم 12 عضوا، مدة عضويتهم 3 سنوات، تهتم بتفسير بعض النقاط الخاصة على ضوء المعايير المحاسبية الدولية الموجودة، وإعداد ونشر مشاريع تفاسير أودعت للإثراء بين الجمهور المهتم لإتمام عملية التفسير، كما يقوم بالتنسيق مع هيئات التوحيد الوطنية لضمان الحلول ذات الجودة العالية.[29]

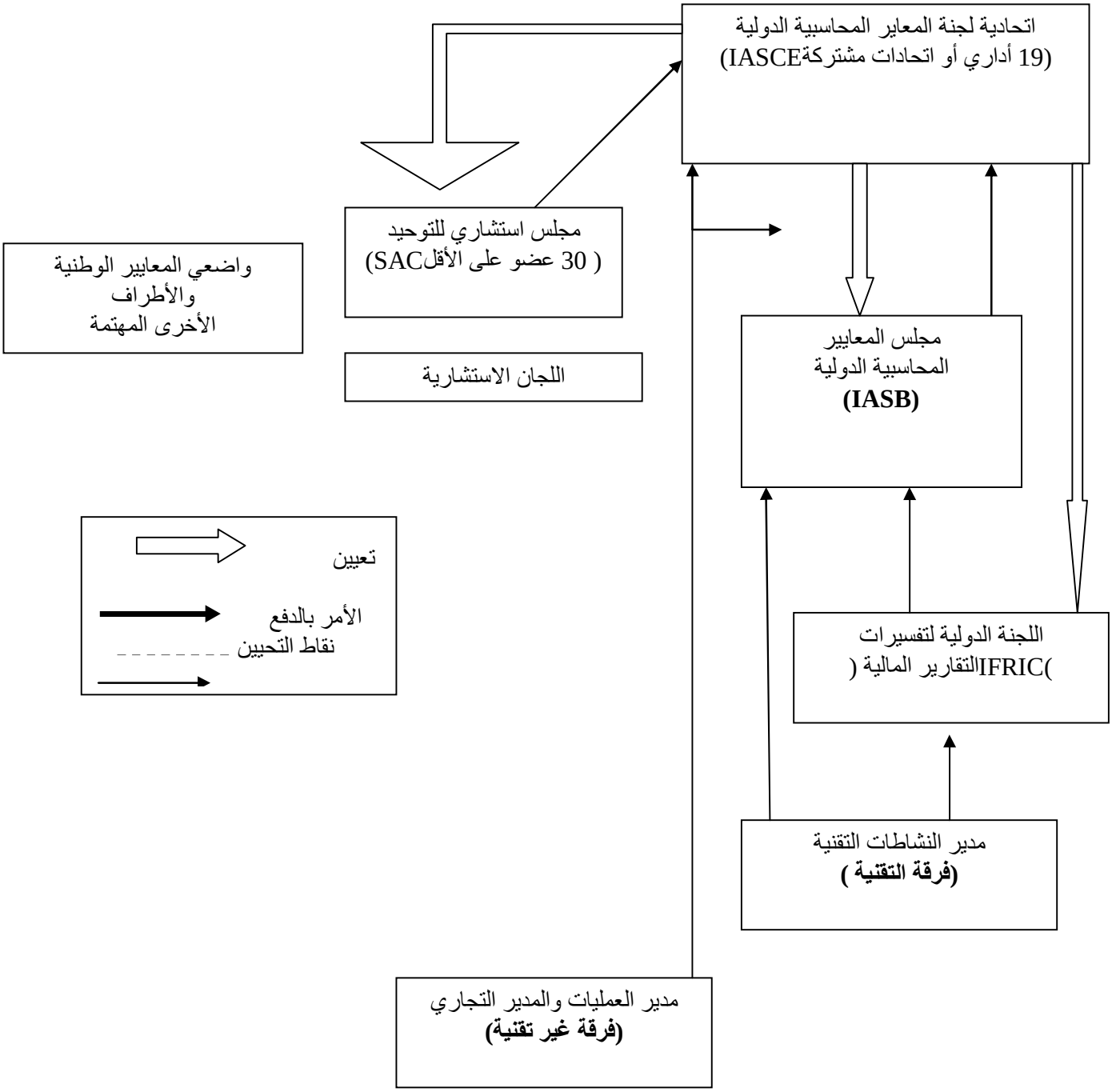
---

[27] لخضر علاوي، **مرجع سبق ذكره**، ص32.

[28] زرموت خالد، **مرجع سبق ذكره**، ص43.

[29] شناي عبد الكريم، **مرجع سبق ذكره**، ص12.

الشكل رقم: (I -2) هيكل مجلس معايير المحاسبة الدولية



المصدر: WWW.IASB.ORG

الفرع الثاني : الإتحاد الدولي للمحاسبين

و هو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة، تأسس عام1977 ، يضم في عضويته 155 عضوا ومنظمة يشمل 188 دولة. يهتم بمجالات المراجعة وتعزيز مهنة المحاسبة على المستوى الدولي، وقد تم تشكيل سبعة (7) لجان قامت بوضع المعايير التالية:

- ✓ المعايير الدولية للمراجعةو خدمات التأكيد؛
- ✓ المعايير الدولية لرقابة الجودة؛
- ✓ قواعد دولية لأخلاقيات المهنة؛
- ✓ معايير التأهيل الدولية؛
- ✓ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

كما يضم الإتحاد في عضويته بعض الهيئات المحاسبية من بعض الدول العربية على سبيل المثال:السعودية،تونس ومصر.
و ينفذ برنامج عمل الإتحاد من قبل اللجان التالية:[30]

- ✓ لجنة التعليم :تقوم بوضع معايير التعليمو التدريبو التأهيل اللازمة لمزاولة التدقيق (المحاسبة القانونية) بالإضافة إلى التعليم المهني لأعضاء المهنة، على أن تخضع بيانات اللجنة لموافقة المجلس.
- ✓ لجنة السلوك المهني: و تضع معايير تتعلق بآداب السلوك المهني، و تعزيز قيمتهه و قبولها من قبل المنظماتو الأعضاء، بموافقة مجلس الإتحاد.
- ✓ لجنة المحاسبة الماليةو الإدارية: و تعمل على تطوير المحاسبة المالية والإدارية عبر إيجاد البيئة التي تزيد من مستوى كفاءة المحاسبين الإداريين، في المجتمع بصورة عامة و لها أن تصدر البيانات اللازمة مباشرة نيابة عن مجلس الإتحاد.
- ✓ لجنة القطاع العام: و تضع المعايير البرامج الصادقة لتحسين الإدارة المالية للقطاع العام و قدرته المحاسبية.

الفرع الثالث:لجنة ممارسة المراجعة الدولية(IAPC)

و قد أعطي لهذه اللجنة صلاحيات لإصدار مسودات معايير المراجعة، والخدمات التابعة، بالنيابة عن مجلس اتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) على أن تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير أو البيانات وتعزيزها .
يتم تعيين أعضاء هذه اللجنة من قبل منظمات أعضاء يمثلون عدة دول يختارها مجلس الإتحاد، وقد تضم اللجان الفرعية التي تشكلها لجنة ممارسة المراجعة الدولية بحيث يتمتع كل بلد ممثل بصوت واحد فقط.
و تتضمن هذه اللجنة 13 دولة ابتدءا من سنة 1994 ، وهي : أستراليا، البرازيل، كندا مصر،ألمانيا، المكسيك، هولندا، اليابان، الهند السويد، المملكة المتحدة، الولايات المتحدة الأمريكية، فرنسا.

الفرع الرابع : بعض الهيئات الأخرى

من بين الهيئات الأخرى التي ساهمت في إرساء المعايير المحاسبة الدولية نأخذ منها ما يلي:

[30] زرموت خالد، **مرجع سبق ذكره**،ص44.

1. **الإتحاد الأوروبي:**

يعد الإتحاد الأوروبي إحدى أهم المنظمات الدولية الفعالة في إرساء المعايير المحاسبة الدولية وتطويرها، فمن بين أولوياته الاهتمام بموضوع التوحيد المحاسبي والتوافق المحاسبي للقوائم المالية المعدة من قبل الشركات الأوروبية، وتشمل الأنشطة الرئيسية للاتحاد الأوروبي على كل ما ينتجه الإتحاد المعايير المحاسبة الدولية بحيث يسعى إلى تقديم الإرشادات المهنية والفنية والترويج لها.

كما يعمل الإتحاد الأوروبي مع المجلس الاستشاري للجنة معايير المحاسبة الدولية، فهو بمثابة مجموعة إستشارية للمفوضية الأوروبية في مجال إعداده لمعايير المحاسبية الدولية.

2. **المنظمة الدولية لبورصات الأوراق المالية[31](OICV):**

في سنة1995 ، جرى اتفاق بين لجنة المعايير الدولية للمحاسبة مع المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية، لتطوير مجموعة "جوهر صلب المعايير"، وتأخذ بعين الاعتبار المصادقة على معايير المحاسبة الدولية، بهدف الحصول على أموال عبر الحدود، وفي سنة 1999 تم إتمام العمل المشترك بين المنظمتين وذلك في إطار خطة العملات المتفق عليها، بحيث يتم العمل على توفير معايير محاسبية شاملة تؤدي إلى الشفافية والقابلية للمقارنة والإفصاح التام للمعلومات المالية وهذا بغرض تحقيق أكبر قدر ممكن من التوافق المحاسبي الدولي.

بالإضافة إلى هذه الهيئات نجد بعض الهيئات الأخرى كمجموعة الدول المتقدمة الأربعة زائد واحد (G4+1) وكذلك هيئة الأمم المتحدة، ومنظمة الوحدة الأفريقية، منظمة التعاون والتنمية الإقتصادية(OCDE) وغيرها من المنظمات التي كان لها الفضل في بلورة الأسس والقواعد الخاصة بالمحاسبة الدولية.

المبحث الثاني : معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالتجميع

حاولنا من خلال هذ المبحث عرض وتحليل للمعايير المحاسبية الدولية والمتعلقة بالتجميع، من خلال التطرق إلى تاريخ دخول المعيار حيز التنفيذ، هدفه، مجاله، كما أشرنا إلى أهم ما جاء في المعيار من تقنيات محاسبية تنظيمية فيما يتعلق بكيفية إعداد وعرض هذا النوع من القوائم المالية .

المطلب الأول : مفهوم معايير المحاسبة الدولية ونشأتها

من الجدير بالذكر أن أهمية المعايير المحاسبية الدولية إزدادت في دول العالم حيث إصدرت بعض السلطات الرقابية في بعض الدول تعليمات تقتضي بالإلتزام التام أو الجزئي بهذه المعايير.

الفرع الأول : ماهية المعيار المحاسبي الدولي

[31] المرجع السابق،ص45.

1. تعريف المعيار المحاسبي الدولي

يعرف المعيار على أنه "مقياس أو نموذج أو مبدأ أساسي، يهدف إلى تحديد أساس الطريقة السليمة لتحديد وقياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية، وتأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها " .[32]

2. خصائص معايير المحاسبة الدولية

تتميز المعايير المحاسبية بمجموعة من الخصائص أهمها:[33]

- ✓ قدرتها على تحقيق الإجماع، خاصة بعد الإصلاحات الأخيرة التي عرفتها هيئة المعايير المحاسبية الدولية التي نتج عنها توسيع مجال الاستشارة، دون إهمال وجهة نظر الهيئات الوطنية؛
- ✓ قوتها التي اكتسبتها من خلال التوفيق بين التباين الذي يميز الممارسة المحاسبية الوطنية، حيال المواضيع التي تكون مجالا للمعايير، وهو ما اكسبها نوعية عالية من الجودة؛
- ✓ مرونتها نتيجة لما تقدمه من حلول ترضي مختلف مستعمليها، إذ أن أهم ما يميز المعايير ليس ما تسمح به، بل ما تمنعه؛
- ✓ غير إجبارية لأنها ليست لها صفة القانون أو التنظيم.

الفرع الثاني : أهمية المعايير المحاسبية الدولية وأسباب وجودها

1. أهمية المعايير المحاسبية الدولية:

يجب الإعتراف بأن عملية التوحيد والتوافق المحاسبي لا تزال تكتنفها الكثير من الصعوبات ،و أن هناك ضرورة لتقديم جهود أكبر من أجل الوصول إلى غاية مثلى تتمثل في معايير دولية موحدة، ولا شك أن توفر نظام محاسبي دولي موحد سيحقق مزايا، نذكر منها مايلي:[34]

- قدرة المؤسسة على إستعمال مجموعة واحدة من المعايير لأغراض مختلفة يمكنها من إقتصاد مبالغ كبيرة التكاليف؛
- إستعمال هذه المعايير على نطاق دولي واسع من طرف الشركات سيوفر بدون شك مبالغ طائلة من الأموال كل سنة؛
- إقتصاد مقادير كبيرة من التكاليف سيستفاد منها أو تعود بالفائدة على شركات المراجعة، و شركات الخدمات الإستشارية المالية؛
- زيادة فعالية تشغيل الأوراق المالية؛
- تدعيم المستثمرين بالمعلومات المالية ذات النوعية و الشفافية العاليتين. الأمر الذي سيساهم في التقليل من درجة مخاطر الإستثمار و من ثم تخفيض تكلفة رأس المال؛
- سهولة إجراء عمليات المقارنة مما يؤدي إلى اختيار أفضل البدائل. و هذا من شأنه أن يترك تدفق الأموال تتجه صوب الشركات الفعالة. فتزداد الرفاهية الإجتماعية.

---

[32] مداني بن بالغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**،أطروحة دكتوراه دولة، .كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، غير منشورة،2004 ،ص61.

[33] شناي عبد الكريم، **مرجع سبق ذكره**،ص10.

[34] شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، المكتبة الشركة الجزائرية ،بوداود، الجزء الأول، الجزائر،2009،ص.ص124-125 .

2. أسباب وجود معايير محاسبية دولية:

إن المعايير عموما هي نشاطات منظمة تحمل في طياتها حلولا ممكنة وقابلة للتطبيق، ومتكررة لأسئلة مطروحة سلفا أو مشاكل مطروحة من قبل تخص العلوم بصفة عامة (ISO).

أما أسباب وجود معايير دولية وخصوصا في المجال المحاسبي والمالي يمكن إجمالها في العناصر التالية: [35]

- الحاجة إلى تقدم و إيجاد آلية لتطوير علم المحاسبة، مثل معالجة مشكلة عقود الإيجار-تمويل، تقويم المخزون السلعي، بالإضافة إلى وجود إختلافات في شكل و مضمون القوائم المالية؛
- إنفتاح البورصات و أسواق المال على المستوى العالمي؛
- تسهيل عملية قراءات القوائم المالية؛
- ضرورة التوافق و التنسيق و التوحيد المحاسبي العالمي؛
- تخفيض التكاليف؛
- تدعيم المرور إلى الأسواق المالية؛
- تسهيل الإتصالات بين المتعاملين الإقتصاديين.

الفرع الثالث : كيفية إصدار المعيار المحاسبي الدولي

عملية إعداد معايير المجلس (IASB) تأخذ بعين الاعتبار استعمالها في الدول الانجلوسكسونية، كما يفترض السماح لكل المعنيين (منظمات وطنية للتقييس، معدي ومستعملي القوائم المالية) بإبداء أرائهم.

عملية إصدار المعيار المحاسبي تمر بالمراحل التالية:[36]

أ- تحديد طبيعة المشكل الذي يتطلب إعداد معيار، ثم يتم تشكيل فوج عمل يترأسه عضو من المجلس ويضم ممثلي هيئات توحيد لثلاثة دول على الأقل؛

ب- بعد أن يستعرض مختلف المسائل المرتبطة بالمشكل المطروح، يقوم فوج العمل باستعراض أهم الحلول التي تعتمدها هيئات التوحيد الوطنية، ثم يقوم بإسقاطها على الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية، ومن ثم يعرض على المجلس أهم النقاط التي سوف يتناولها؛

ج- بعد تلقي فوج العمل ردًا على اقتراحاته من المجلس، يقوم بإعداد ونشر مشروع أولي (إعلان معياري) للمعيار المقترح يتضمن مختلف الحلول المقترحة والتبريرات المرفقة لها. بعد موافقة المجلس يتم توزيع المشروع بشكل واسع لإثرائه ثم الحصول على الردود خلال فترة ستة أشهر عادة؛

د- بعد تلقي الردود، يقوم فوج العمل بتحرير الوثيقة النهائية التي تتضمن إعلان المبادئ، ويعرضها على المجلس للمصادقة؛

هـ- بعد مصادقة المجلس يقوم فوج العمل بإعداد مشروع معيار في شكل مذكرة إيضاح [(Exposé -Draft)] (sondage) يصادق عليها المجلس بأغلبية ثلثي (3/2) الأعضاء ويتم نشرها لإثرائها وتلقي الردود عليها خلال فترة شهر؛

---

[35] المرجع السابق،ص126.

[36] سلامي منير، **مرجع سبق ذكره**، ص.ص21-22.

و- بعد تلقي ودراسة الردود وما تتضمنه من اقتراحات، يقوم فوج العمل بإعداد مشروع نهائي للمعيار، وبعد عرضه على المجلس يعتمد هذا المعيار إذا حظي على الأقل بموافقة ثلاثة أرباع(4/3) أعضاء المجلس؛

و خلال هذه المرحلة قد يقرر المجلس أن الموضوع محل الدراسة يستدعي القيام بتشاور إضافي أو إصدار ورقة مناقشة للتعليق عليها وقد يكون من الضروري إصدار أكثر من مسودة عرض واحدة قبل وضع مخطط المعيار المحاسبي الدولي.

و في بعض الحالات التي تقدم فيها المعايير الدولية للمحاسبة معالجتين محاسبتين للعمليات والأحداث المتشابهة، فيتم تعيين إحدى المعالجتين على أنها لمعالجة الأساسية والأخرى على أنها معالجة بديلة مسموح بها.

و يمكن أن يقرر المجلس من حين لآخر تكوين لجنة توجيهية لدراسة ما إذا كان من الواجب تعديل بعض المعايير المحاسبية الحالية كي تؤخذ بالاعتبار التطورات المستجدة.

وإلى حد الآن، فقد أصدرت هيئة المعايير الدولية للمحاسبة، واحد وأربعون (41) معيارا محاسبيا تحت تسمية (IAS) في الفترة (1973-2001)، و(13) معايير بتسمية (IFRS) من الفترة (2001-2013). كما أصدرت أكثر من 33 تفسيرا لتلك المعايير، بحيث يتم إصدار ملاحظات لكل معيار محاسبي.

ويمكن تلخيص هذه المعايير في الجدول التالي:

الجدول رقم (2.I) : تصنيف المعاير الدولية للمحاسبة

المعايير العامة المتعلقة بـ:		
تجميع الحسابات	الإفصاح	العرض
IAS 27, IAS 28 IAS 31, IFRS3, IFRS 10 ,IFRS11, IFRS12,	IAS10, IAS14, IAS24, IAS26, IAS29, IAS32, IAS33, IAS34 IFRS5, IFRS6, IFRS7	IAS 1, IAS 7, IAS 8, IFRS1
الميزانية وحسابات النتائج		
IAS 2, IAS11, IAS 12, IAS 16 IAS 17, IAS18, IAS 19, IAS 20 IAS21, IAS 23, IAS 36, IAS 37, IAS 38, IAS 39, IAS 40, IAS 41 IFRS2, IFRS4, IFRS08,IFRS13		

المصدر : من إعداد الطالب إعتمادا على: Hennie van Greuning ,International Financial Reporting Standards, A practical guide, Fourth edition, The World Bank,2006

ونعرض في الجدولين التاليين قائمة المعايير الدولية للمحاسبة المعمول بها حاليا.

الجدول رقم (3.I): قائمة بالمعايير الدولية للمحاسبة (IAS)

Présentation des états financiers	عرض القوائم المالية	01
Stocks	المخزون	02
Etat des flux de trésorerie	قائمة التدفقات النقدية	07
Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs	السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	08
Evènements postérieurs à la date de clôture	الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية	10
Contrats de construction	عقود الإنشاء	11
Impôts sur le résultat	ضرائب الدخل	12
Information sectorielle	التقارير القطاعية	14
Immobilisations corporelles	الأصول الثابتة والاهتلاكات	16
Contrats de location	عقود الإيجار	17
Produits des activités ordinaires	الإيراد	18
Avantages du personnel	امتيازات العاملين (التقاعد)	19
Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique	محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	20
Effets des variations des cours des monnaies étrangères	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	21
Coûts d'emprunt	تكلفة الاقتراض	23
Information relative aux parties liées	الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة	24
Comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite	المحاسبة والتقرير عن نظم مزايا التقاعد	26
Etats financiers consolidés et individuels	القوائم المالية الموحدة والمستقلة	27
Participations dans des entreprises associées	الاستثمارات في المنشآت الزميلة	28
Information financière dans les économies hyperinflationnistes	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	29
Participations dans des coentreprises	حصص الملكية في المشاريع المشتركة	31
Instruments financiers : Présentation	الأدوات المالية	32
Résultat par action	نصيب السهم في الأرباح	33
Information financière intermédiaire	التقارير المالية المرحلية	34
Dépréciation d'actifs	انخفاض قيمة الأصول	36
Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels	المخصصات والأصول والالتزامات المحتملة	37

Immobilisations incorporelles	الأصول غير الملموسة	38
Instruments financiers : comptabilisation et évaluation	الأدوات المالية : الاعتراف والقياس	39
Immeubles de placement	الاستثمار العقاري	40
Agriculture	الزراعة	41

المصدر: www.focusifrs.com. Le 19/09/2014

الجدول رقم (4.I) : قائمة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)

Première adoption des IFRS	تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى	**1**
Paiement fondé sur des actions	الدفع على أساس الأسهم	**2**
Regroupements d'entreprises	اندماج الأعمال	**3**
Contrats d'assurance	عقود التأمين	**4**
Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة	**5**
Prospection et évaluation de ressources minérales	استكشاف وتقييم الموارد الطبيعية	**6**
Instruments financiers: informations à fournir	الأدوات المالية، الإفصاح	**7**
Secteurs opérationnels	القطاعات التشغيلية	**8**
Etats financières consolidés	القوائم المالية المجمعة	**10**
Partenariats	الشراكات	**11**
Information à fournir sur les intérêts détenus dans d'autres entités	الإفصاح حول الحصص المحازة في كيانات اخرى	**12**
Evaluation de juste valeur	تقييم القيمة العادلة	**13**

المصدر: www.focusifrs.com. Le 19/09/2014

المطلب الثاني: معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالتجميع و الصادرة سنة 2005

صدرت سنة 2005 معايير محاسبية جديدة خاصة بالتجميع ترتكز على أن حقوق التصويت هي العامل الحاسم لتحديد محيط التجميع.

الفرع الأول: المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 والمتعلق بالكشوفات المالية الموحدة والمستقلة

1. تاريخ إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم 27

إن المعيار المحاسبي الدولي رقم "27" الصادر من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية 18في ديسمبر 2003 يسري على البيانات المالية للفترات المفتوحة التي تبدأ من أو بعد 01 جانفي 2005.[37]

2. هدف المعيار المحاسبي الدولي رقم 27

يهدف هذا المعيار إلى بيان كيفية إعداد وعرض القوائم المالية المدمجة لمجموعة من الكيانات تسيطر عليها الشركة الأم، والبيانات المالية المنفصلة المحددة لمساهمات الشركات التابعة،[38]وحسب هذا المعيار نقول عن كيان أنه يسيطر على كيان أو كيانات أخرى إذا توفرت الشروط الآتية:[39]

الملكية: وهي حيازة الشركة الأم (بشكل مباشر أو غير مباشر) على أكثر من 50% من حقوق التصويت استناداً إلى اتفاق مع مستثمرين آخرين.

تحديد السياسة: هي القدرة على تحديد سياسات مالية وتشغيلية للمجمع بموجب نظامها الداخلي أو اتفاقية.

مجلس الإدارة: القدرة على تعيين أو صرف أغلبية أعضاء مجلس الإدارة.

حقوق تصويت أعضاء مجلس الإدارة: أي القدرة على تجميع أكثرية حقوق التصويت في إجتماعات مجلس الإدارة.

3. نطاق المعيار المحاسبي الدولي رقم 27:[40]

- يجب تطبيق هذا المعيار عند إعداد وعرض الكشوفات المالية المدمجة لمجموعة كيانات خاضعة لسيطرة شركة أم؛
- يجب تطبيق هذا المعيار أيضا في المحاسبة على الاستثمارات في شركات تابعة لأغراض إعداد الكشوفات المالية الخاصة بالشركة الأم؛
- تعتبر الكشوفات المالية المدمجة جزءاً من الكشوفات المالية التي ورد ذكرها في مقدمة المعايير المحاسبية الدولية. وعلى ذلك فإن الكشوفات المالية المدمجة يجب إعدادها وفقا للمعايير المحاسبية الدولية؛

لا يتناول المعيار ما يلي:

- طرق المحاسبة عند اندماج المشروعات وأثار ذلك على عملية إعداد الكشوفات المدمجة، بما في ذلك الشهرة الناجمة عن اندماج المشروعات (راجع المعيار المحاسبي الدولي الثاني والعشرون)؛

---

[37] ompilation des normes IAS/IFRS et des interprétations SIC/IFRIC, comprendre le nouveau monde de l'information financiére IFCRS, p 65. disponible en ligne à l'adresse: http://www.focusifrs.com/content/view/full/202, 10/03/2014.

[38] J.F DES ROBERT Et AUTRES, **Norme IFRS ET PME**, Dunod, Paris, France, 2004, P92.

[39] زرموت خالد، **مرجع سبق ذكره**، ص53.

[40] غانم شطاط، **المعايير المحاسبة الدولية** ،نوميديا للطباعةو النشر، قسنطينة،الجزائر،2009، ص193.

- المحاسبة عن الاستثمارات في شركات زميلة (راجع المعيار المحاسبي الدولي الثامن والعشرون)؛
- المحاسبة عن الاستثمارات في المشروعات المشتركة (راجع المعيار المحاسبي الدولي الحادي والثلاثون "التقارير المالية عن الحصص في المشروعات المشتركة ")؛

الإعفاءات من إعداد القوائم المالية المدمجة حسب المعيار:

لقد حدد معيار المحاسبة الدولي رقم (27)، في التعديل الأخير الذي طرأ عليه مؤخراً، الحالات التي تعفى فيها الشركة الأم من إعداد القوائم المالية المدمجة، حيث حدد المعيار توفر الشروط الأربعة التالية مجتمعة للإعفاء:[41]

- إذا كانت الشركة الأم هي نفسها شركة تابعة مملوكة بالكامل أو بشكل شبه كامل لشركة أخرى؛
- إذا كانت الشركة الأم النهائية أو أي من الشركات الأم الوسيطية تعد قوائم مالية مدمجة تتفق مع متطلبات المعايير الدولية؛
- إذا كانت أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية للشركة الأم غير متداولة في سوق عام (بورصة)؛
- إذا لم تقم الشركة الأم بإيداع، أو ليست قيد عملية إيداع، لبياناتها المالية الموحدة لدى هيئة أوراق مالية أو أي هيئة تنظيمية.

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

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

4. الإجراءات المحاسبية ومتطلبات الإفصاح

هناك عدة إجراءات جاء بها المعيار من أجل الوصول إلى الإفصاح.

أولا: الإجراءات المحاسبية

- **المعالجة المحاسبية على مستوى القوائم المالية الموحدة:**

حدد المعيار إجراءات الإدماج لإعداد الكشوف المالية المدمجة والمنفصلة للشركة الأم والشركات التابعة لها، بجمع بنود الأصول والخصوم والأعباء والنواتج وبإستبعاد أرصدة حسابات الاستثمارات في الشركات التابعة والعمليات المتبادلة للمجموعة، كما نص على ضرورة إستخدام سياسات محاسبية موحدة والقيام بإجراءات تسوية في حالة إختلاف السياسات أو اختلاف تواريخ إعداد القوائم المالية، ويجب إدماج نتائج أعمال الشركات التابعة بالبيانات المالية المدمجة ابتداء من تاريخ الحيازة، واستبعادها عند تاريخ بيعها ويعتبر الفارق بين ثمن البيع والقيمة الدفترية لصافي أصول الشركة التابعة المتنازل عنها كربح أو خسارة للشركة الأم ويدرج في قائمة حسابات النتائج المدمجة[42]، بالإضافة إلى ذلك ووفقا لمتطبات المعيار يتم ما يلي:

[41] المرجع السابق، ص429.

[42] OBRET ROBERT, Pratique Des Normes IAS/IFRS, Edition Dunod, Paris, France, 2004 , P 123.

عرض الحصة غير المسيطر عليها (حقوق الأقلية) على مستوى الميزانية المدمجة في بند مستقل ضمن رؤوس الأموال، أما على مستوى قائمة حسابات النتائج المدمجة فيتعين تحديد نصيب حقوق الأقلية في صافي دخل الشركات التابعة التي سيتم إدماجها في القوائم المدمجة وإظهاره بشكل منفصل، حيث تحسب قيمة الحصة الغير مسيطر عليها وفق العلاقة التالية:

الحقوق غير المسيطر عليها = نسبة الأسهم غير المسيطر عليها × القيمة العادلة لصافي الأصول (الأصول – الالتزامات)

عند إعداد الميزانية المدمجة بعد التملك مباشرة إذا كانت تكلفة الاستثمار في الشركة التابعة أكبر من حصة الكيان الأم في القيمة العادلة لصافي الأصول، يتم إثبات الفرق كشهرة موجبة (تظهر كأصل في ميزانية الشركة الأم)، وفي حالة العكس (يتم تخفيض قيمة الأصول بقيمتها أو تظهر كإيراد في قائمة حسابات النتائج)، حيث تحسب قيمة الشهرة وفق العلاقة التالية:

الشهرة = تكلفة الاستثمار في الشركة التابعة - القيمة العادلة لصافي الأصول (الأصول – الالتزامات)

- **المعالجة المحاسبية على مستوى القوائم المالية المنفصلة:**

عند استخدام الشركة الأم الإعفاء من إعداد القوائم المالية المدمجة، فإن هذا الأمر لا يمنعها من محاسبة استثماراتها في الشركات التابعة والزميلة والكيانات الخاضعة للسيطرة المشتركة في قوائمها المالية المنفصلة، حيث يتم محاسبتها باستخدام إحدى الطرق التالية:

التكلفة: وهي الطريقة التي تسمح بالاحتفاظ برصيد الاستثمار في الشركة التابعة على أساس التكلفة.

حقوق الملكية: في ظل هذه الطريقة يتم تعديل حساب الاستثمار في الشركة التابعة ليعكس أنشطة ونتائج أعمال هذه الأخيرة.

بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (39): يتم معالجة الاستثمارات وفق الأصول المالية المعدة للبيع، والتي تقيم بالقيمة العادلة الأمر الذي يستلزم أن تكون الشركة المستهدفة (الشركة التابعة) مسعرة في سوق مالي نشط.

تجدر الإشارة إلى أنه على الرغم من اختلاف هذه الطرق إلا أن ذلك لا يؤثر على القيمة الظاهرة في القوائم المالية المدمجة المعدة على أساس هذه الطرق.

ثانيا: متطلبات الإفصاح

أ. متطلبات الإفصاح على مستوى القوائم المالية المدمجة:

يجب أن يتضمن ملحق القوائم المالية المدمجة ما يلي:[43]

- قائمة بالشركات التابعة (الاسم، بلد النشاط أو الإقامة، الحصة في رأس المال، الحصة في حقوق التصويت، ...)؛
- معلومات موجزة عن الشركات(التابعة الأصول، الخصوم، الأعباء، النواتج، ...)؛
- طبيعة العلاقة بين الفروع و الشركة الأم التي لا تملك نصف حقوق التصويت؛

[43] Idem.

- طبيعة القيود التي تحد من قدرة الشركات التابعة على تحويل الأموال للشركة الأم.

ب. متطلبات الإفصاح على مستوى القوائم المالية المنفصلة:

في حال اختارت الشركة الأم عدم إعداد قوائم مالية مدمجة أو كانت مجبرة على ذلك، فإنه يتوجب عليها الإفصاح عما يلي في قوائمها المالية المنفصلة:[44]

- أن البيانات المالية هي بيانات مالية منفصلةو أنه تم إستخدام الإعفاء من عملية الإدماج كما يجب الإفصاح عن إسم وبلد التأسيس ومقر الإقامة للكيان الأم والعنوان الذي من خلاله يمكن الحصول على البيانات المالية المدمجة؛
- قائمة بالاستثمارات الهامة في الشركات التابعة والشركات الخاضعة للسيطرة المشتركة والشركات الزميلة، بما في ذلك الإسم و بلد التأسيس و المقر و نسبة حصة الملكية و إذا كان هناك اختلاف في نسبة حقوق التصويت المحتفظ بها مع وصف الأسلوب المستخدم في المحاسبة على الاستثمارات؛

الفرع الثاني: المعيار المحاسبي الدولي رقم 28 والمتعلق بالإستثمارات في المؤسسات الشريكة

1. تاريخ إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم 28:

صدر المعيار المحاسبي الدولي رقم "28" من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية ودخل التطبيق في نفس تاريخ إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم 27.

2. هدف المعيار المحاسبي الدولي رقم 28:

يطبق هذا المعيار عند المحاسبة من جانب المستثمر عند الإستثمارات في كيانات مشاركة، ويهدف هذا المعيار إلى وصف محاسبة أحد المستثمرين الذين لديهم نفوذ ملحوظ في كيانات مشاركة. ونعني بالكيانات المشاركة هي التي يكون فيها للمستثمر نفوذ ملحوظ عليها، و لا يمكن إعتبارها شركة تابعة للمستثمر أو مشروعا مشتركا.

غير أنه لا يدخل ضمن نطاق هذا المعيار تلك الاستثمارات في الكيانات المشاركة المملوكة لما يلي:[45]

- مؤسسات رأسمال المخاطر؛
- صناديق الاستثمار أو المنشآت المماثلة بما في ذلك صناديق التأمين الاستثمارية.

3. المعالجة المحاسبية بحسب المعيار رقم 28 :

- يفترض هذا المعيار نسبة 20 % كحد أدنى أو أكثر للاستحواذ بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خلال شركات تابعة أي أنه إذا كان المستثمر يمتلك بطريقة مباشرة أو غير مباشرة نسبة 20 % أو أكثر من حقوق التصويت في الكيان المستثمر

[44] محمد أبو ناصر، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية "الجوانب النظرية والعلمية"**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2009، ص435.

[45] COLLECTION les codes RF, Code IFRS Normes et interpretation, 5 éme édition, Groupe Revue Fiducaire, paris ,2011 , p 265 .

فيه، فيفترض أن له نفوذا مؤثرا بها، إلا إذا ثبت عدم وجود هذا التأثير. و بالعكس فإذا كان المستثمر يمتلك بطريقة مباشرة أو غير مباشرة أقل من نسبة 20% من حقوق التصويت في الكيان المستثمر فيه فيفترض أن ليس له نفوذا مؤثرا بها إلا إذا ثبت وجود العكس.و لا يمنع تملك مستثمر آخر على نسبة كبيرة من الشركة المستثمر فيها أن يكون لمستثمر نفوذ ملحوظ.[46]

- يمثل مستوى 20 % افتراض يمكن تأكيده أو نفيه من خلال الملاحظات في الواقع و في العادة يمكن التحقق من وجود نفوذ ملحوظ للمستثمر بطريقة أو أكثر مما يلي:[47]

أ- التمثيل في مجلس الإدارة أو أي جهة إدارية مكافئة في الشركة المستثمر فيها؛

ب- المشاركة في عملية وضع السياسات بما في ذلك قرارات توزيع الأرباح أو التوزيعات الأخرى؛

ج- وجود معاملات هامة بين المستثمر والشركة المستثمر فيها؛

د- تبادل أفراد الإدارة والخبرة الإدارية بين المستثمر والشركة المستثمر فيها؛

هـ- إعطاء معلومات فنية وأساسية عن الشركة المستثمر فيها.

- يجب المحاسبة على الإستثمار في كيانات مشاركة بالكشوفات المالية المدمجة بإستخدام طريقة المعادلة (mise enéquivalence). إلا إذا كان شراء تلك الإستثمارات و الإحتفاظ بها قد يتم بنية التخلص منها في المستقبل القريب، و في هذه الحالة يجب إستخدام طريقة التكلفة .
- تستخدم طريقة التكلفة عن المحاسبة في كيانات مشاركة إذا كانت تلك الشركة تمارس نشاطها في ظل قيود مشددة و مستمرة بحيث تعيق بشكل واضح قدرتها على تحويل أموال للمستثمر. كما تستخدم أيضا إذا كان شراء الإستثمار قد تم بنية التخلص منه في الأجل القريب .
- يجب على المستثمر أن يتوقف عن إستخدام طريقة المعادلة إبتداء من:[48]
  - تاريخ فقدان القدرة على نفوذ ملحوظ في كيانات مشاركة رغم الاحتفاظ بالاستثمارات كليا أو جزئيا .
  - التاريخ الذي يصبح فيه إستخدام الأموال الخاصة غير مناسب بسبب ممارسة الكيان المشارك لأنشطته في ظل قيود طويلة الأمد مشددة و مستمرة تعيق بشكل واضح قدرتها على تحويل أموال للمستثمر .
- يمكن القول أن كثيرا من الإجراءات المحاسبية المتعلقة بتطبيق طريقة المعادلة تشبه إجراءات إعداد الكشوف المالية المدمجة الموضحة بالمعيار المحاسبي الدولي السابع و العشرون(27). و بالإضافة إلى ذلك فإنه يتم تطبيق نفس المفاهيم الأساسية المحددة لإجراءات الإدماج في حالة شراء شركة تابعة و في حالة تملك استثمارات في شركات تابعة.[49]
- يجب الإفصاح عما يلي :[50]

[46] غانم شطاط، **مرجع سبق ذكره**، ص202.

[47] سلامي منير، **مرجع سبق ذكره**، ص102.

[48] غانم شطاط، **مرجع سبق ذكره**، ص204.

[49] COLLECTION les codes RF,op.Cit.,p270.

[50] غانم شطاط، **مرجع سبق ذكره**، ص208.

- قائمة ملائمة بأسماء و توصيف للشركات التابعة الهامة نسبيا و حصة المستثمر في ملكية كل منها و كذلك حصته في أسهم التصويت إذا كانت غير مساوية لحصته في الملكية بأي من تلك الشركات.
- الطريقة المحاسبية المستخدمة في المحاسبة عن تلك الشركات.

الفرع الثالث: المعيار المحاسبي الدولي رقم 31 والمتعلق بالمصالح في المشاريع المشتركة

1. **تاريخ إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم 31:**

صدر المعيار المحاسبي الدولي رقم "31" من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية ودخل التطبيق في نفس تاريخ إصدار المعير المحاسبي الدولي رقم 27.

2. **هدف المعيار المحاسبي الدولي رقم 31:**

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية اللازمة للمصالح والمشاريع المشتركة، و أيا كان الشكل القانوني هيكل أو إطار الأنشطة التي يضطلع بها هذا المشروع المشترك.[51]

3. **المعالجة المحاسبية بحسب المعيار المحاسبي الدولي 31:**

- يطبق هذا المعيار عند المحاسبة عن الحقوق في المشروعات المشتركة والإفصاح عن الأصول والخصوم والأعباء والإيرادات في الكشوفات المالية الخاصة بالمشاركين والمستثمرين بغض النظر عن الهياكل والأشكال التي بموجبها تمت أنشطة المشروع المشترك.
- يتم التجميع بحسب هذا المعيار عن طريق التجميع الجزئي أو عن طريق المعادلة.
- تأخذ المشروعات المشتركة أشكال و هياكل مختلفة. يحدد هذا المعيار ثلاثة أنواع عامة:
  - الأنشطة الخاضعة للرقابة المشتركة؛
  - الموجودات الخاضعة للرقابة المشتركة؛
  - الوحدات الخاضعة للرقابة المشتركة.

و تتصف كافة هذه المشروعات المشتركة بالخصائص التالية:[52]

- إثنان أو أكثر من القائمين على المشروع يرتبطان بموجب ترتيب تعاقدي؛
- ينشأ عن الترتيب التعاقدي رقابة مشتركة.

- وجود الترتيب التعاقدي هو ما يميز الحقوق الخاضعة للرقابة المشتركة و المتعلقة بهذا المعيار. كما ينشئ رقابة مشتركة و التي تؤكد على ألا يكون لأحد القائمين على المشروع بمفرده رقابة منفردة على النشاط.

[51] COLLECTION les codes RF,op.Cit.,p285.

[52] غانم شطاط، **مرجع سبق ذكره**، ص217.

أ- عمليات السيطرة المشتركة: (Activités contrôlées conjointement)

وهو النشاط الذي يتطلب استخدام الأصول والموارد الأخرى لأصحاب الحصص بدلا من تأسيس كيان مالي منفصل عن القائمين بالمشروع أنفسهم. ويستخدم كل طرف أصوله الثابتة الخاصة ومخزوناته ويتحمل مصروفاته والتزاماته ويدبر تمويله الخاص. وتنص إتفاقية المشروع المشترك عادة على الاساليب التي يوزع بموجبها الإيراد الناتج من بيع سلع المشروع المشترك والمصروفات العامة. قد يتخذ هذا النوع من العمليات المشتركة شكل تجميع الموارد والخبرة بغرض تصنيع وتسويق منتوج مشترك مثل: الطائرات.... هذا النوع من العمليات لا يقتضي إمساك سجلات محاسبية منفصلة للمشروع المشترك وقد لا يكون مطلوبا إعداد قوائم مالية له، ومع ذلك قد يقوم أصحاب الحصص بإعداد حسابات إدارية (comptes de gestions) بغرض تقييم أداء المشروع المشترك، ولا يقتضي قيام وحدة جديدة وهو بذلك لا يحتاج لأية تسويات أو إجراءات تجميع أخرى لتلك البنود عندما يقوم صاحب الحصّة بعرض القوائم المالية المدمجة.كما يجب على كل من القائمين بالمشروع الإعتراف في كشوفاته المالية المنفصلة .[53]

ب- الأصول الخاضعة للسيطرة المشتركة (Actifs contrôlés conjointement)

هذا النوع من الشركات المشتركة يستلزم ملكية مشتركة لأصحاب الحصص لأصل واحد أو أكثر تم تملكها أو شراؤها بغرض الحصول على منافع اقتصادية له.

يجب على كل طرف من الأطراف القائمة بالمشروع أن يعترف في قوائمه المالية المنفصلة بما يلي:[54]

- نصيبه في الأصول الخاضعة للرقابة المشتركة مبوبة حسب طبيعة تلك الأصول؛
- أي إلتزامات أستحقت عليه؛
- أي خصوم أستحقت عليه بشكل مشترك مع الأطراف الأخرى القائمة بالمشروع فيما يتعلق بالمشروع المشترك؛
- أي إيراد من بيع أو إستخدام حصته من مخرجات المشروع المشترك إلى جانب حصته في المصاريف المشتركة.

ويلجأ إلى هذا النوع من التنظيم عادة في الأنشطة البترولية والغازية والصناعات المعدنية مثل خط أنابيب نقل البترول والغاز. إن معالجة الأصول الخاضعة للرقابة المشتركة تعكس الجوهر والواقع الاقتصادي للمشروع المشترك وليس الشكل القانوني فحسب. وقد تقتصر السجلات المحاسبية للمشروع المشترك ذاته على المصروفات المشتركة التي تحملها عامة الأطراف المشاركة حسب حصة كل منهم المتفق عليه . ويمكن ألا يعد كشوفات مالية للمشروع المشترك، رغم أنه يمكن للقائمين بالمشروع من إعداد كشوفات المحاسبة الإدارية حتى يتمكنوا من تقييم أداء المشروع.[55]

و هو بذلك لا يتطلب أية تسويات أو إجراءات تجميع أخرى عندما يعرض صاحب الحصة قوائمه المالية المدمجة.

ج-الوحدات المشتركة الخاضعة للسّيطرة : (Co-entreprises)

هذا النوع من المشاريع المشتركة يستلزم تأسيس وحدة اقتصادية لها شخصيتها المعنوية المستقلة عن المشاركين، ويكون لكل طرف من الأطراف القائمة بالمشروع حقوق فيها، وتعمل الوحدة بنفس طريقة الكيانات الأخرى فيما عدا أن الترتيب التعاقدي

---

[53] **المرجع السابق**،ص220.

[54] COLLECTION les codes RF,op.Cit.,pp289-290.

[55] غانم شطاط، **مرجع سبق ذكره**، ص221.

بين الاطراف يرتب السيطرة المشتركة على النشاط الإقتصادي للوحدة. كما تراقب الأصول التابعة لها، وتتحمل الالتزامات والمصاريف وتحقق الإيرادات. ويمكنها الدخول في عقود بإسمها الخاص وتوفير التمويل لأغراض نشاط المشروع المشترك.و يكون لكل صاحب حصة الحق في المشاركة في النتائج الخاصة بأرباح الشركة المشتركة.[56]

و كمثال عام يستخدم هذا الصنف من المشاريع عادة عندما يبدأ كيان ممارسة نشاط في دولة أجنبية بالاشتراك مع الحكومة أو أي وكيل آخر في هذا البلد بإنشاء شركة مستقلة والتي تراقب بصفة مشتركة.

تقوم الشركات الخاضعة للسيطرة المشتركة بإمساك سجلاتها المحاسبية الخاصة، وتعد وتعرض القوائم المالية بنفس أسلوب الشركات الأخرى بما يتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية.

أما التسجيل المحاسبي لنصيب كل شريك عند إعداد القوائم المالية المجمعة فيكون باستخدام طريقة التكامل النسبي وهي الطريقة المفضلة (intégration proportionnelle) أو باستخدام طريقة المعادلة (mise en équivalence)، ومن الضروري أن يعكس التسجيل المحاسبي الحقيقة الاقتصادية وجوهر الترّ تيبات وليس مجرد هيكل أو شكل المشروع المشترك.[57]

يتميز هذا النوع من التنظيم عادة ما بـ :[58]

-أصحاب الحصص في الشركة المشتر كة عادة ما يملكون حصصا متساوية من رأس المال؛ النصف لكل واحد من الشريكين أو الثلث إذا كانوا ثلاثة.

- يمكن أن يوجد في الشركات المشتركة أقلية مساهمين والتي لا تشارك في الرقابة المشتركة. فتقسيم رأس المال يمكن أن يكون 20/40/40، اثنان من أصحاب الحصص يملك كل واحد منها 40 % بينما الباقي 20% يكون ملكا لمستثمر أو عدد من المستثمرين، وغير المشاركين في المراقبة.

المطلب الثالث: معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالتجميع و الصادرة سنة 2013

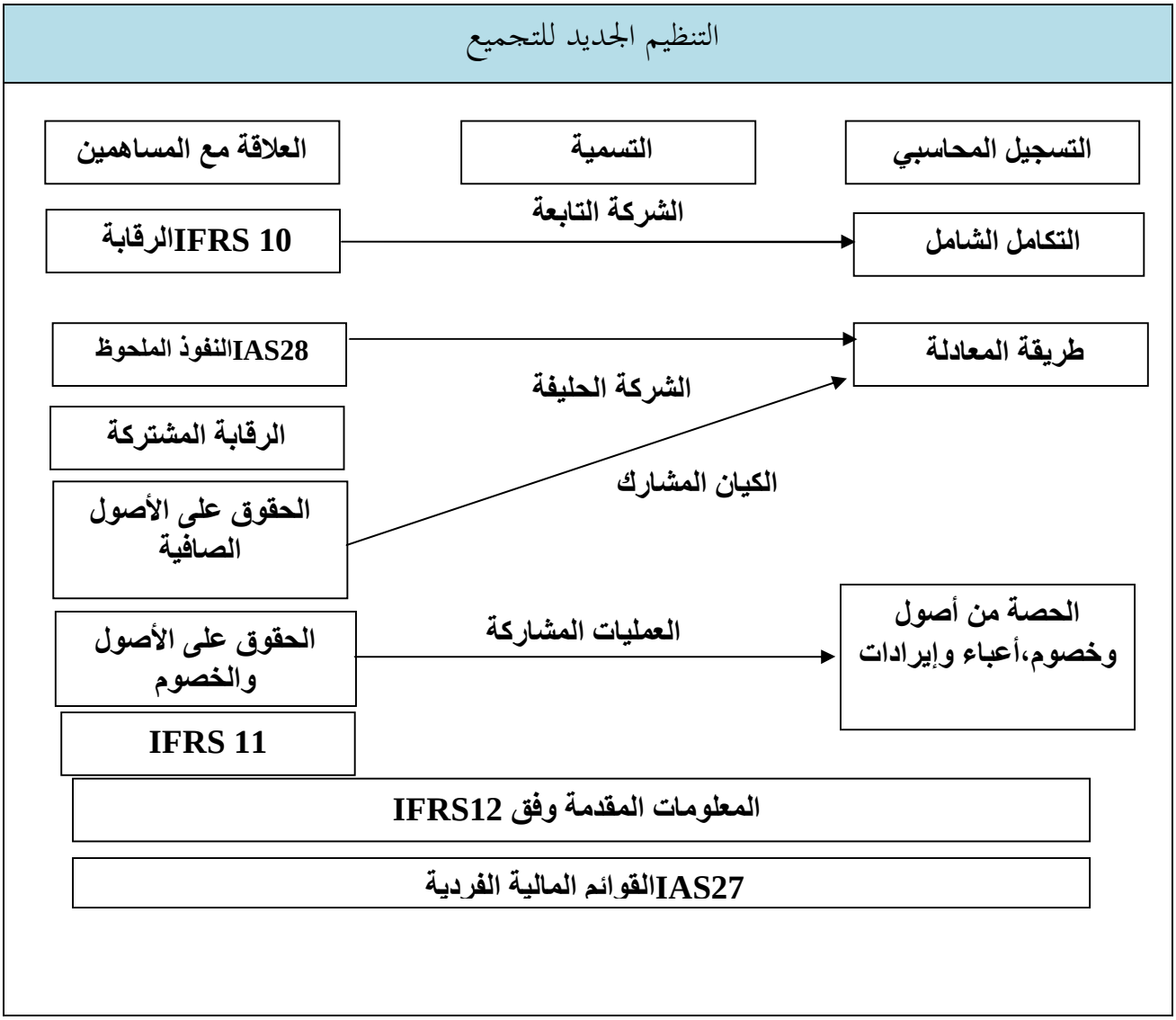
جاءت هذه المعايير لتعديل أو إلغاء المعايير السابقة الخاصة بالتجميع وتتمثل هذه المعايير في: IFRS10-11-12 ونقدم التنظيم الجديد وفق الجدول الموالي:

[56] COLLECTION les codes RF,op.Cit.,pp290-291.

[57] سلامي منير، **مرجع سبق ذكره**، ص105.

[58] **نفس المرجع** والصفحة سابقا.

الشكل رقم (3.I): تقديم التنظيم الجديد لعملية التجميع



المصدر:

http://www.afges.com/template/images/upload/files/Flashes_et_Newsletters/IFRS%20et%20consolidation%20-%20Mai%202011.pdf,P2.

الفرع الأول : المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS10): القوائم المالية المجمعة

1. هدف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية المجمعة (IFRS10)

- جاء هذا المعيار ليعوض المعيار IAS 27 وSIC 12 كما يهدف هذا المعيار إلى وضع خطوات إعداد القوائم المالية المدمجة لكيان يراقب عدة كيانات ومنها: [59]
  - ✓ المطالبة من المؤسسة الأم التي تراقب عدة كيانات تقديم قوائم مالية مدمجة؛
  - ✓ تقديم تعريف للمراقبة يؤسس للسيطرة كأساس للتجميع؛
  - ✓ تحديد كيفية تطبيق المراقبة لتحديد ما إذا كان المستثمر مسيطرا على الكيان وعليه إذن القيام بعملية التجميع لهذا الكيان؛
  - ✓ يحدد معايير التسجيل المحاسبي لإعداد القوائم المالية.

و من أهم الأسباب التي أدت إلى ظهور هذا المعيار:

- اختلاف الممارسة العملية في تطبيق IAS 27 وSIC-12 وذلك من خلال اختلاف الكيانات في تطبيق مفهوم السيطرة في ظروف كيان يسيطر على كيان آخر ولديه أقلية من حقوق تصويت للكيان.
- الإختلاف في تعريف السيطرة بين IAS27 و SIC-12 أدى إلى تطبيق غير مناسب لمفهوم السيطرة فالمعيار المحاسبي الدولي 27 يعرفها القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية للشركات التابعة وذلك للحصول على المنافع من أنشطتها وSIC-12تفسر تعريف المعيار المحاسبي الدولي 27 في سياق الكيانات ذات الغرض الخاص، وذلك بالتركيز بشكل أكبر على المخاطر والمكافآت.
- الأزمة المالية العالمية التي بدأت في2007، والتي سلطت الضوء على انعدام الشفافية بشأن المخاطر التي تعرض لها المستثمرين.

2. تاريخ دخول المعيار حيز التنفيذ:

يبدأ تطبيق هذا المعيار من 01 جانفي 2013 حيث يهدف للمعالجة المحاسبية. كما لم يتطرق لإندماج الشركات وأثرها على التجميع والتي جاء بها المعيار المحاسبي الدولي IFRS3.

- تعريف الرقابة أو السيطرة : يسيطر المستثمر على الكيان إذا وفقط تم إستيفاء الشروط التالية :[60]
  - أ- السلطة على الكيان وعلى الأعمال المستثمر فيها كما جاء في الفقرة (14-10)؛
  - ب- الحقوق على العوائد المتغيرة إبتداء من المشاركة مع الكيان وأعماله المستثمر فيها (الفقرة 15-16)؛
  - ج- القدرة على إستعمال السلطة في التأثير على عوائد الكيان؛

[59] http://www.afges.com/template/images/upload/files/Flashes_et_Newsletters/IFRS%20et%20consolidation%20-%20Mai%202011.pdf,P7.
[60] http://www.cga-pdnet.org/Non_VerifiableProducts/ArticlePublication/IFRS_F/IFRS_10_2011_F.pdf,P4.

إن الإطار التصوري للسيطرة في هذا المعيار تبنى على أساس قدرة المستثمر على التحديد الدقيق للسيطرة من خلال النظر لجميع الوقائع والظروف لتقديم ما إذا كان يسيطر على الكيان .

3. مجال تطبيق والإعفاءات للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية المجمعة (IFRS 10) :

يطبق هذا المعيار على الكيانات بدون إستثناء . وتعفى المؤسسة الأم من إعداد قوائم مالية مدمجة عند توفر الشروط التالية :[61]

أ. كيان تابع كليا أو جزئيا لكيان آخر مع شرط تبليغ أصحاب الأقلية؛

ب. لا يتم تداول أدواة الدين أو الأوراق المالية في الاسواق المالية؛

ت. لم يتم تقديم القوائم المالية للجنة الأوراق المالية؛

ث. في حالة قيام الشركة الأم والشركات الأم الوسيطة بإعداد قوائم مالية مدمجة متاحة للنشر ومطابقة ل IFRS.

و يستثنى أيضا :

أ- يمكن الإستبعاد في حالة المساهمة غير مهمة؛

ب- التأخير في إعداد القوائم المالية والتكلفة المفرطة لإعدادها؛

ج- قيود صارمة وطويلة الأمد تمنع وتحد بشكل كبير من قدرة الكيان على تحويل الأموال للشركة الأم؛

د- الكيانات المحازة من طرف الوكالات الإستثمارية؛

هـ- الرقابة المؤقتة.

4. تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية المجمعة (IFRS 10) :

الملحقB يحدد الخطوات الواجب إتخاذها لتحديد ما إذا كان المستثمر يسيطر على الكيان ويقدم العديد من الأمثلة : [62]

- الحق في تعيين أو إزالة أو تغيير المسيرين والذين لهم السلطة على توجيه الأنشطة الهامة؛
- عندما يتعلق حق التصويت بالمهام الإدارية فقط في حين أن الأنشطة المهمة تخضع للترتيبات تعاقدية أخرى، فإن حق التصويت ليس عاملا حاسما لتحديد الرقابة ومن الضروري النظر في العوامل الأخرى والتركيب بينها؛
- يمكن أن تنشأ السيطرة حتى مع أقل من نصف حقوق التصويت من خلال ترتيب تعاقدي مع مستثمرين آخرين ويمكن أن تنشأ أيضا من خلال تشتت حقوق تصويت المستثمرين الآخرين.

5. إجراءات التجميع بحسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية المجمعة (IFRS10) :

5-1- تاريخ بداية ونهاية التجميع :

تبدأ عملية التجميع من التاريخ الذي يحوز فيه المستثمر على الرقابة وتنتهي في اليوم الذي يخسرها فيه.

5-2- الإجراءات المحاسبية :

[61] OBRET ROBERT, Pratique Des Normes IAS/IFRS, op.Cit.,P127.

[62] http://www.afges.com/template/images/upload/files/Flashes_et_Newsletters/IFRS%20et%20consolidation%20-%20Mai%202011.pdf, op.Cit.,P10.

تصف الفقرة (B86) من IFRS 10 إجراءات التجميع :[63]

أ- الجمع بين عناصر الأصول والخصوم ورأس المال والإيرادات والأعباء وتدفقات الخزينة للمؤسسة الأم والفروع؛

ب- إستبعاد الأسهم غير المسددة للمؤسسة الأم لكل كيان تابع والذي يمثل الجزء للمؤسسة الأم في رأس مال كل كيان؛

ج- إستبعاد العمليات مابين المجمع.

5-3- التغير في 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 أصول الشركة الأم وحقوق الأقلية لتعكس التغير في نسبة المصلحة في الكيانات .و تعدل بالفرق بين مبلغ حقوق الأقلية ومبلغ القيمة العادلة للمقابل المستلم والمدفوع المخصص للشركة الأم .[64]

6. خسارة الرقابة في الكيان :

يجب على المؤسسة الأم التي فقدت السيطرة على الكيان التابع القيام ب:[65]

أ- إلغاء الأصول والخصوم للكيانات السابقة من القوائم المالية المدمجة؛

ب- التسجيل المحاسبي للمساهمات المتبقية في الكيانات السابقة والمقيدة بالقيمة العادلة وفقا ل IFRS المناسب وتعتبر القيمة العادلة في هذه الحالة كقيمة عادلة ابتدائية بحسب (IFRS9) أو يمكن إعتبارها كذلك تكلفة المساهمة للشركة التابعة أو الحليفة؛

ج- التسجيل المحاسبي للربح أو الخسارة المرتبط بفقدان السيطرة على الكيان السابق.

- تحدد الفقرات من (B97) إلى (B99) من هذا المعيار عملية التسجيل المحاسبي لفقدان السيطرة،و يمكن إعتبار فقدان السيطرة في عدة عمليات على أنه عملية واحدة وذلك وفق الشروط المذكورة في الفقرة B97 .

الفرع الثاني : المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS11): الشراكات

- بحسب المعيار المحاسبي الدولي 31 فإن التسجيل المحاسبي للكيان المشارك يكون بحسب طريقة التكامل النسبي أو عن طريق المعادلة. أما IFRS 11 فيضع المبادئ المتعلقة بالترتيبات عند المشاركة ويزيل الخيارات .

1. هدف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية[66] (IFRS11) :

[63] OBRET ROBERT, Pratique Des Normes IAS/IFRS,op.Cit,P135.
[64] http://www.cga-pdnet.org/Non_VerifiableProducts/ArticlePublication/IFRS_F/IFRS_10_2011_F.pdf, op.Cit.,P6.
[65] OBRET ROBERT, Pratique Des Normes IAS/IFRS,op.Cit,P139.
[66] http://www.corpgov.deloitte.com/binary/com.epicentric.contentmanagement.servlet.ContentDeliveryServlet/CanFre/Documents/Financial%20Reporting/IFRS/IFRS_InYourPocket_FR.PDF,P45.

يحدد المبادئ عند إعداد التقرير المالي للكيانات التي لديها مشاركة في ظل الترتيبات عند السيطرة المشتركة. ولتحقيق هذا الهدف قدم المعيار تعريفا للسيطرة المشتركة وفرضها على الكيانات المشاركة كما حدد نموذج للترتيب التعاقدي الذي من خلاله تقيم الحقوق والالتزامات .

و من بين أهم النقاط التي أدت إلى ظهور **IFRS11**[8]:

- بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم 31 كانت المعالجة المحاسبية لترتيبات المشتركة تعتمد في المقام الأول على الهيكل أو الشكل القانوني للترتيب، بدلا من جوهر الترتيبات. ولهذا كانت معاملة الترتيبات المشتركة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 31 مفتوحة لانتهاكات محتملة من خلال ترتيبات الهيكلة؛
- وبموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم31 تم إعطاء المستثمرين في الشركات تحت السيطرة المشتركة الاختيار بين إثنين من المعالجات المحاسبية التالية:
  - ✓ طريقة المعادلة؛
  - ✓ التكامل النسبي.

وهذا يعني أن البيانات المالية للكيانات المماثلة اقتصاديا يمكن أن تكون مختلفة بشكل كبير.

والجدول التالي يوضح أهم التعديلات من IAS31 إلى IFRS11 :

الجدول رقم (5.I): أهم التعديلات الحاصلة من IAS31 إلى IFRS11

المعيار المحاسبي الدولي لإعداد التقارير المالية 11	المعيار المحاسبي الدولي 31
يعتمد تصنيف المعيار المحاسبي الدولي لإعداد التقارير المالي 11 أساسا على حقوق والتزامات أطراف الاتفاقية المشتركة. كذلك إن المعيار الجديد قد ألغى استخدام أسلوب التكامل النسبي للمشاريع المشتركة لتحل محلها طريقة المعادلة، فالشركات مطالبة بتسجيل حصتهم في القوائم المالية المجمعة كما هو مطبق في IAS31، للأصول، الخصوم، الإيرادات والمصاريف في هذه الاتفاقيات المشتركة 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 IAS31 يتطلب من الأطراف المشاركة التسجيل في: الأصول الخاضعة لسيطرتهم-الالتزامات والمصاريف المتكبدة حصصهم من الإيرادات.

المصدر: http://www.aljaziracapital.com.sa/report_file/ess/SPE-96.pdf

2. مجال تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS11):

يطبق المعيار على كل الكيانات التي لها ترتيبات تعاقدية مشاركة .

3. تعريف الترتيب التعاقدي :

هو إتفاق أو ترتيب بين طرفين أو أكثر للسيطرة المشتركة ويتميز بالخصائص التالية :[67]

أ. تلتزم الأطراف بالترتيب التعاقدي كما هو محدد في الفقرة (B2-B4) ؛

ب. يعطي الترتيب التعاقدي لطرفين أو أكثر السيطرة المشتركة ضمن هذا الترتيب ويتمثل الترتيب التعاقدي في العمليات المشاركة أو كيان مشارك .

- كما يحدد الترتيب التعاقدي النقاط التالية :

أ- هدف النشاط ومدة المشاركة؛

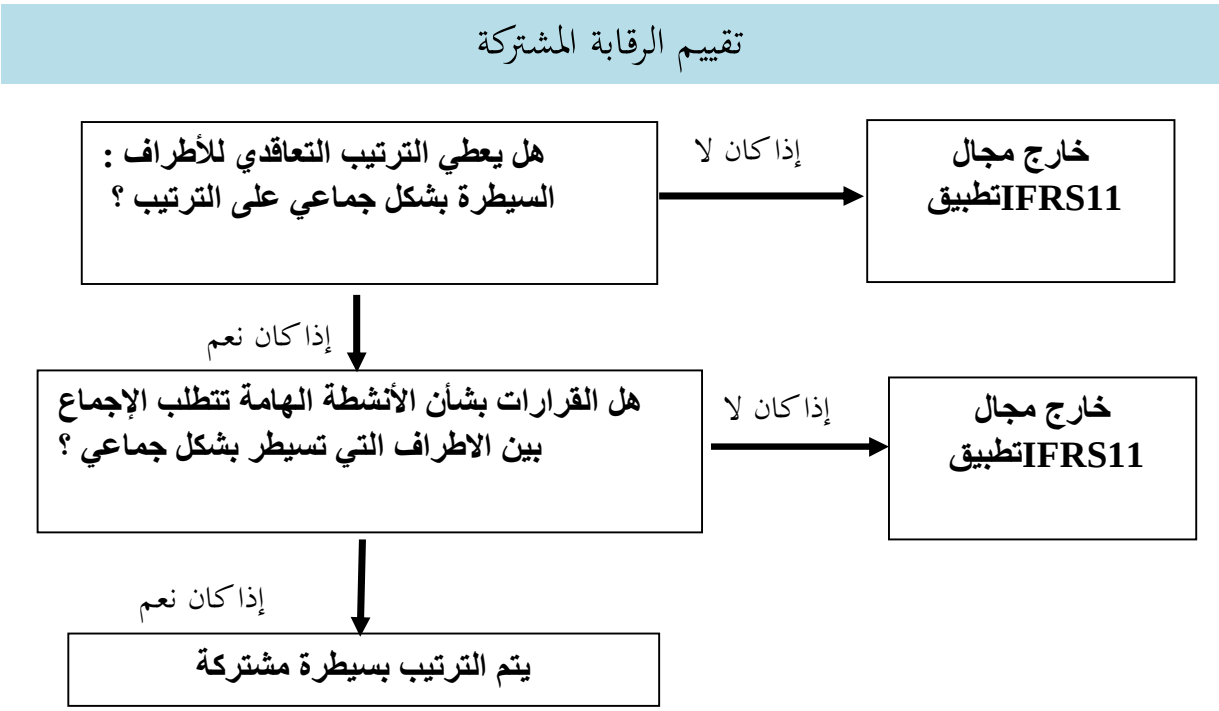
ب- تعيين أعضاء الإدارة؛

ج- إجراءات إتخاذ القرار والمسائل التي تتطلب إتخاذ قرار من الطرفين، و مستوى التوافق حول هذه المواضيع ؛

د- رأس المال والمساهمات الأخرى المطلوبة؛

هـ- كيفية تقسيم الأصول والخصوم والإيرادات والمصاريف والأرباح والخسائر بحسب الترتيب التعاقدي.

الشكل رقم (4.I): تقييم الرقابة المشتركة



المصدر:

http://www.afges.com/template/images/upload/files/Flashes_et_Newsletters/IFRS%20et%20c.5onsolidation%20-%20Mai%202011.pdf,P1

[67] http://www.afges.com/template/images/upload/files/Flashes_et_Newsletters/IFRS%20et%20consolidation%20-%20Mai%202011.pdf, op.Cit.,P.P14-15.

4. تعريف السيطرة المشتركة :

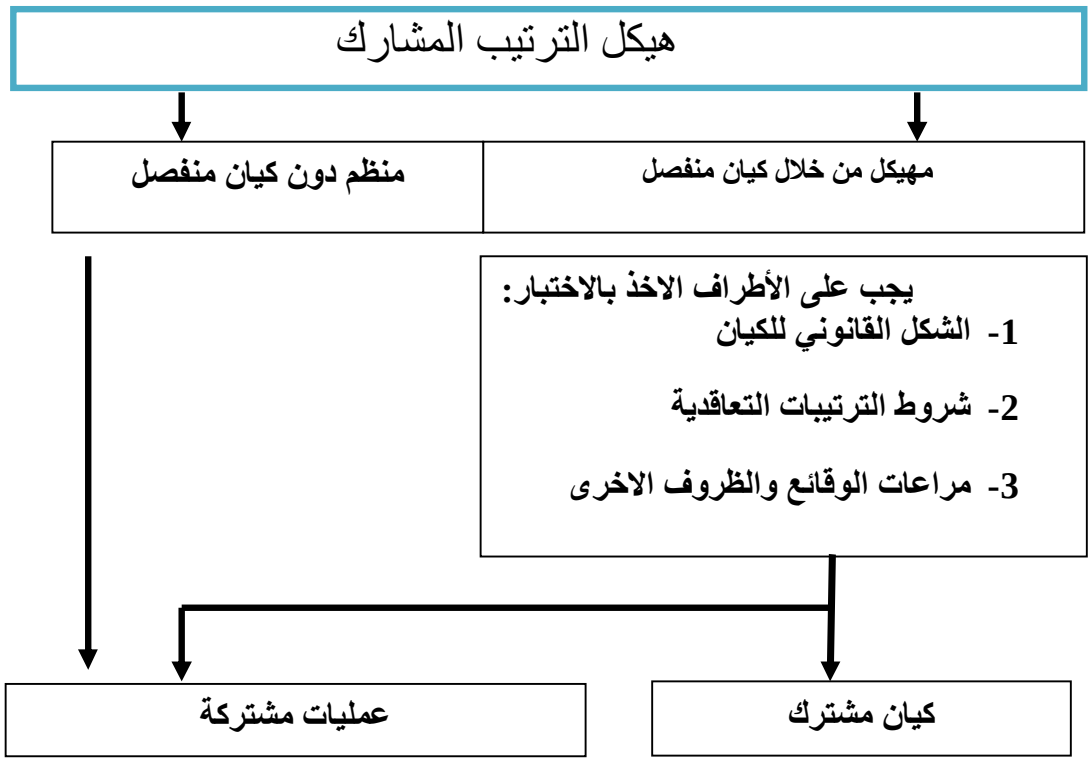
تكون هناك سيطرة مشتركة فقط عند وجود قرار بشأن الأنشطة المهمة وتتطلب موافقة بالإجماع من الأطراف المراقبة.

ويعرف المعيار IFRS11 الرقابة مثل المعيار IFRS10 [68]فالرقابة المشتركة لا يمكن لطرف وحيد أن يتحكم في الترتيب التعاقدي له .

5. أنواع الترتيبات المشتركة :

يجب على المؤسسة تحديد ما إذا كان طرفا في عملية مشتركة أو كيان مشارك للحكم وإختبار الحقوق والإلتزامات وكذا الظروف الأخرى .

الشكل رقم (5.I): تصنيف الترتيب المشارك وتقييم الحقوق والالتزامات



المصدر:

http://www.afges.com/template/images/upload/files/Flashes_et_Newsletters/IFRS%20et%20c.6onsolidation%20-%20Mai%202011.pdf,P1

6. التسجيل المحاسبي لترتيبات المشتركة :

[68] THUELIN élisabeth ,Analyse financiére : groupes et ifrs, édition .economica,paris 2014,P108.

ميز المعيار المحاسبي الدولي للشراكات (IFRS11) مابين الأطراف ذات سيطرة ترتيبية مشتركة وبين الأطراف المساهمة لكن ليس لديها سيطرة مشتركة.

أ. العمليات المشاركة :

يتم التسجيل المحاسبي عند العمليات المشتركة عن طريق العلاقة مع المساهمين في العملية المشتركة :[69]

- الأصول متضمنة الحصة المحاز عليها بالتشارك؛
- الخصوم متضمنة الحصة المستحقة بالتشارك؛
- مداخيل المبيعات من العمليات المشاركة؛
- الحصة من إيرادات العمليات المشتركة ؛
- المصاريف بما فيها المصاريف المستحقة التي تمت بصفة مشاركة.

ب. الكيان المشارك :

يتم التسجيل المحاسبي بحسب طريقة المعادلة والمذكورة في المعيار المحاسبي الدولي رقم 28 .كما يتم التسجيل المحاسبي بحسب المعيار (IFRS09) بالنسبة للطرف المساهم في كيان مشارك لا يمتلك فيه سيطرة مشتركة وتأثير ملحوظ.[70]

7. تاريخ تطبيق المعيار :

يدخل المعيار المحاسبي الدولي للشراكات (IFRS11) حيز التنفيذ إبتداءا من 01 جانفي 2013 . ويتم التطبيق الأول لهذا المعيار بتغيير الطرق المحاسبية والإنتقال من طريقة التكامل النسبي إلى طريقة المعادلة وفق نموذج الموجود في الملحق C من IFRS.

الفرع الثالث : المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS12) : الإفصاح حول الحصص المحازة في كيانات أخرى

أظهرت الأزمة المالية لسنة 2007 غياب المعلومة والشفافية في تقييم المخطر والنتائج وقيمة المساهمة للكيانات المدمجة وكذا على مستوى الكيانات الغير مدمجة التي لها علاقة خاصة مع الشركة الأم ومن جهة أخرى فإن المعايير المتعلقة بالتجميع تتطلب معلومات متداخلة في عدة ميادين.

1. هدف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS12) ومجال تطبيقه :

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعلومات التي ينشرها الكيان والتي تسمح لمستعملي القوائم المالية بتقييم:[71]

أ. طبيعة المخطر المرتبط بالمساهمات في الكيانات الأخرى؛

ب. أثر المساهمات على الوضعية المالية والأداء المالي وتدفق الخزينة.

---

[69] Idem

[70] http://www.afges.com/template/images/upload/files/Flashes_et_Newsletters/IFRS%20et%20consolidation%20-%20Mai%202011.pdf, op.Cit.,P17.

[71] http://www.corpgov.deloitte.com/binary/com.epicentric.contentmanagement.servlet.ContentDeliveryServlet/CanFre/Documents/Financial%20Reporting/IFRS/IFRS_InYourPocket_FR.PDF, op.Cit.,P46.

- ويطبق هذا المعيار على جميع الكيانات التي تملك مساهمات في فروع أخرى سواء بصفة تشاركية أو شركة تابعة أو كيان ضمن الهيكل ولا يدخل ضمن محيط التجميع وذلك إبتداءا من 01جانفي2013.

2. التعريفات المتعلقة بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للإفصاح (IFRS12) :

- المساهمة في كيانات أخرى :

سواء مشاركة تعاقدية أو غير تعاقدية والذي يعرض الكيان إلى تغير في المردود والأداء في الكيانات الأخرى فإنه يمكن إثبات هذه المساهمة أنها غير محددة بحيازة جزء من رأس المال أو الديون أو إتفاق تمويل أو تقديم سيولة أو تعزيز الإئتمان والضمان .[72]

- الكيان المنظم :

هو الكيان المصمم بصورة أن حقوق التصويت والحقوق المشابهة ليست العامل الغالب والسائد لتحديد الرقابة على الكيان. وعليه فإن حقوق التصويت متعلقة فقط بالمهام الإدارية أما الأنشطة الهامة فتسير بالترتيب التعاقدي .ويتميز الكيان المهيكل بمايلي :[73]

أ. أنشطة محددة؛

ب. يكون الهدف مبين بدقة ونطاق ضيق مثل أنشطة البحث والتنمية؛

ج. رأس مال غير كافي والذي يسمح للكيان المهيكل بتمويل أنشطته بمصدر آخر .

يتم التمويل بعدة أدوات والتي تسمح بتركيز المخطر ومن أمثلة الشركات المهيكلة :

- هيئات التوريق- الأصول المدعمة بتمويل.

3. أهم المعلومات التي يجب نشرها :

ومن أهم المعلومات التي يجب نشرها :

أ. الأحكام الهامة والفرضيات :

يجب على المؤسسة تقديم معلومات متعلقة بالأحكام الهامة والفرضيات والتي تحدد :

- ماهي السيطرة على الكيانات الأخرى ؟
- ماهو الترتيب المشارك أو النفوذ الملحوظ على الكيانات الأخرى ؟
- نوع الترتيب المشارك عندما يكون هذا الترتيب في كيان منفصل.و أنه يستوفي تعريف شركة استثمارية، عندما يكون منطبقا.

ب. الإستثمارات في شركات تابعة :

المعلومات التي تسمح لمستعملي القوائم المالية المجمعة ب :[74]

الفهم : كيفية تكوين المجمع والمساهمة في حقوق الأقلية الهامة ضمن أنشطة المجمع وتدفق الخزينة .

التقييم :

- طبيعة وأهمية القيود الهامة ضمن قدرة إستعمال الأصول والخصوم للمجمع؛

[72] http://www.afges.com/template/images/upload/files/Flashes_et_Newsletters/IFRS%20et%20consolidation%20-%20Mai%202011.pdf, op.Cit.,P28.
[73] Idem
[74] OBRET ROBERT, Pratique Des Normes IAS/IFRS,op.Cit,P151.

- طبيعة المخاطر المرتبطة بالمساهمة ضمن الكيانات الداخلة في التجميع؛
- نتيجة متغير المساهمة في كيان بدون الخسارة في السيطرة ونتيجة خسارة السيطرة في كيان خلال الدورة (الفقرات 9-11 من المعيار12 تفصل في النقاط السابقة).

جـ. المساهمة في الترتيبات المشاركة والشركات التابعة :[75]

تسمح المعلومات المقدمة لمتسخدمي القوائم المالية بتقييم :

- طبيعة وأهمية الأثر المالي للمساهمة؛
- طبيعة المخاطر المرتبطة بالمساهمة.

د. المساهمة في كيان مهيكل لا يدخل ضمن نطاق التجميع :[76]

يقدم الكيان معلومات تسمح لمستخدمي القوائم المالية ب:

- فهم طبيعة وأهمية المساهمات في الكيانات المهيكلة التي لا تدخل ضمن نطاق التجميع؛
- تقييم طبيعة المخاطر المرتبطة بالمساهمة الكيانات.

و. معلومات إضافية حول طبيعة المخطر لكيان مهيكل لا يدخل ضمن التجميع :[77]

- المحددات الترتيبية والتي تحتا ج إلى دعم مالي للكيان المنظم؛
- الخسائر المتكبدة أثناء الدورة المحاسبية والمتعلق بالكيانات؛
- أنواع المداخيل أثناء الدورة المحاسبية للكيانات؛
- الإلتزام بسد العجز للكيان وذلك للحد الأقصى؛
- معلومات حول السيولة المستلمة والإلتزامات الأخرى؛
- الصعوبات التي تواجهها الكيانات خلال الدورة المحاسبية؛
- معلومات حول شكل التمويل.

المبحث الثالث : الدراسات السابقة للموضوع

- **دراسة زرموت خالد بعنوان: "إدماج الحسابات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر"**

حيث تمثلت إشكالية هذا البحث في مدى نجاعة النظام المحاسبي المالي الجديد في إعداد القوائم المالية وقد حاول الباحث تناول هذا الموضوع من خلال ثلاث فصول بين فيها الحسابات المجمعة في الجزائر وسيرورة الحسابات المجمعة وكيفية معالجة الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي وإستنتج الباحث بأن التجميع ظاهرة حديثة في الجزائر وبأن الواقع الإقتصادي الجزائري والذي أغلب مؤسساته غير مسعرة في البورصة أدى إلى التقليل من قيمة القوائم المالية المجمعة. تتمثل أهم نقاط الإلتقاء بين هذا البحث

[75] http://www.afges.com/template/images/upload/files/Flashes_et_Newsletters/IFRS%20et%20consolidation%20-%20Mai%202011.pdf, op.Cit.,P30.
[76] OBRET ROBERT, Pratique Des Normes IAS/IFRS,op.Cit,P151.
[77] http://www.afges.com/template/images/upload/files/Flashes_et_Newsletters/IFRS%20et%20consolidation%20-%20Mai%202011.pdf, op.Cit.,P30.

وبحثنا في دراسته سيرورة عملية التجميع والحسابات المجمعة في الجزائر أما أهم نقاط الإختلاف فتتمثل في عدم إعتماد هذا البحث على دراسة الحالة وإكتفائه بأمثلة وتناول الحسابات المجمعة في الجزائر فقط بعكس بحثنا الذي أضاف الحسابات المجمعة وفق معايير المحاسبة الدولية.[78]

- **دراسة سلامي منير بعنوان: "القوائم المالية المجمعة على ضوء المعايير الدولية IAS / IFRS"**

و التي هدفت إلى تحديد الأسس والقواعد التي تحكم إعداد القوائم المالية المجمعة في ظل معايير المحاسبة الدولية وقد حاول الباحث إدراج مختلف المفاهيم المتعلقة بالتجميع و القوائم المالية المجمعة وأهم ما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية والمتعلقة بالتجميع وتقديم النصوص القانونية الجزائرية الخاصة بالتجميع ومن خلال دراسة الحالة بمجمع فرفوس بين الباحث أهم مراحل وخطوات التجميع بالمؤسسات الإقتصادية الجزائرية. تتمثل أهم نقاط الإلتقاء بين هذا البحث وبحثنا في محاولة دراسة القوائم المالية المجمعة على ضوء معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي والإعتماد على دراسة الحالة في مؤسسة إقتصادية للوصول إلى نتيجة أما بالنسبة لنقاط الإختلاف فتتمثل في عدم إعتماد هذه الدراسة على معايير المحاسبة الدولية الجديدة IFRS 10 -11-12.[79]

- **دراسة مقدمي أحمد بعنوان: "النظام المحاسبي والجبائي لمجمع الشركات، حالة مجمع صيدال"**

حيث تمثلت إشكالية هذه االدراسة في محاولة إبراز ما مدى تطبيق النظام المحاسبي والجبائي الخاص بمجمع الشركات في الجزائر ومن خلال أربعة فصول تحدثت حول عموميات مجمع الشركات و نظامه المحاسبي والجبائي وتقديم دراسة حالة مجمع صيدال، و إستنتج الباحث أن هناك ضعف في النصوص التشريعية المتعلقة بالتجميع. أما بالنسبة للجانب الجبائي فإن المجمع يحظى بإمتيازات كبيرة ومحفز ة، تتمثل أهم نقاط الإلتقاء بين هذا البحث وبحثنا في التركيز على عموميات حول التجميع والنظام المحاسبي للمجمع في الجزائر مع الإعتماد على دراسة الحالة. أما نقاط الإختلاف فتتمثل في تركيز هذا البحث على النظام الجبائي للمجمع على العكس من دراستنا والتي ركزت على النظام المحاسبي ومعايير المحاسبة الدولية والمتعلقة بالتجميع .[80]

- **دراسة أوماطة أمال فريال بعنوان: "تقنية تجميع الحسابات، حالة الشركة القابضة سوناطراك خدمات بترولية"**

هدفت الدراسة إلى إبراز مدى قدرة مجمع سوناطراك على تكييف التقنيات المحاسبية العالمية للتجيمع في ظل نقص النصوص المعالجة لعملية إقامة الحسابات المجمعة ومن خلال أربعة فصول حاول الباحث معرفة مدى تحكم مؤسسة سوناطراك في

---

[78] زرموت خالد ، **إدماج الحسابات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية تخصص:محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر 2011-2010.

[79] سلامي منير، **القوائم المالية المجمعة على ضوء المعايير الدولية IFRS**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير فرع: محاسبة،كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير،باتنة،سنة 2010/2009.

[80] مقدمي أحمد، **النظام المحاسبي و الجبائي لمجمع الشركات،حالة مجمع صيدال**مذكر ة ماجستير في العلوم الإقتصادية فرع: تحليل اقتصادي،كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير،الجزائر،سنة 2006/2005.

إعداد القوائم المالية المجمعة وكذا دراسة كيفية إقامة الحسابات المجمعة وتوصل الباحث في الأخير إلى أن هناك مشروع على مستوى سوناطراك لإعداد قوائم مالية مجمعة تتماشى مع المبادئ المحاسبية المتفق عليها. وتتمثل أهم نقاط الإلتقاء بين هذا البحث وبحثنا محل الدراسة في الإعتماد على دراسة الحالة في مؤسسات ضمن القطاع البترولي الذي يمثل أهم قطاع في الجزائر وكذا دراسة تجارب بعض الدول في مجال التجميع، أما الإختلاف فيتمثل في عدم تطرق هذا البحث لمعايير المحاسبة الدولية والمتعلقة بالتجميع.

و في الأخير يمكن القول بأن ما يميز هذه الدراسة معرفة أهم المشاكل التي تواجهها المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عند إعداد القوائم المالية المجمعة وكذلك إبراز أهم ما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية الصادرة حديثا والمتعلقة بالتجميع - IFRS 10 .11-12 [81]

[81] أوماطة أمال فريد، **تقنية تجميع الحسبات:حالة الشركة القابضة سوناطراك**، مذكرة ماجستير في العلوم الإقتصادية فرع: نقود و مالية،كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير،الجزائر،سنة 2002/2001.

خلاصة الفصل الأول

من خلال هذا الفصل يمكن أن نعتبر القوائم المالية ملخص للعمليات والأحداث المالية التي تمت خلال الدورة وتأثيراتها على أصول وإلتزامات الكيان ورأس ماله، وتعتبر أداة مهمة في اتخاذ القرارات المالية، وتتمثل هذه القوائم حسب المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) في الميزانية، جدول حساب النتائج، قائمة التغيرات في رؤوس الأموال، جدول التدفقات النقدية، الملحق.

كما يمثل إعداد القوائم المالية نقطة تحول هامة في كيفية وضع تلك المبادئ والمعايير من قبل المنظمات المهنية للمحاسبة والتي تهدف إلى وضع قواعد ومعايير متعارف عليها مسبقا لإعداد وعرض القوائم المالية يضفي على هذه الأخيرة صفة الموضوعية وحيادية الإدارة المكلفة بإعدادها وتجلى ذلك من خلال إصدار لجنة المعايير معيارا خاصا بعرض القوائم المالية تمثل في المعيار المحاسبي الدولي الأول.

كما حاولنا تسليط الضوء على الجزائر بإعطاء أهم ما جاء به المشرع الجزائري والذي إعتمد على المعايير المحاسبية الدولية والذي أتاح للمؤسسة الجزائرية قواعد جديدة لإعداد وعرض قوائمها المالية تماشيا مع المتغيرات الحاصلة في البيئة المحاسبية الدولية حتى تسهل قراءتها وإجراء المقارنات مع بقية المؤسسات سواء العاملة في الجزائر أو في الخارج.

الفصل الثاني:

القوائم المالية المجمعة ما بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية

تمهيد:

تمثل قضية العولمة أهم القضايا التي أثارت الكثير من الجدل، وأسالت الكثير من الحبر وذلك بالنظر إلى آثارها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية...

تسعى الدول الغنية إلى تكريس العولمة عن طريق جملة من الهيئات والمنظمات الدولية مثل المنظمة العالمية للتجارة، وعن طريق الشركات الدولية النشاط والعابرة للقارات، التي تسعى الى الاستثمار في كافة الأقطار والدول التي تتوفر على الوسائل والامتيازات والتحفيزات المالية والضريبية. ...

و من بين اهم القضايا التي طرحت مع هذا التطور الحاصل هي عملية التجميع ومجمع الشركات، إذن فظاهرة التجميع ظاهرة معاصرة تبين توجه الإقتصاد العالمي الذي يتطلب معلومات مالية مفيدة وصادقة، تمكّن مستخدميها من الإستفادة منها في إتخاذ القرارات الصائبة والملائمة، فقد إقتضت الضرورة على أن تتواكب المحاسبة مع ثورة المعلومات والتكنولوجيا، و أن تتناسب مع هذا النوع من الشركات، وهذا ما سمح بإيجاد تقنيات فعالة في الميدان المحاسبي. تتمثل في تقنيات تجميع الحسابات ومحاسبة المجمع.
و على هذا الأساس ستناول أهم الجوانب المتعلقة بالقوائم المالية المجمعة في هذا الفصل من خلال ثلاث مباحث. إنطلاقا من المبحث الأول والذي يتطرق إلى المجمع والقوائم المالية المجمعة، والذي سنحاول فيه تقديم تعريف للمجمع بالإضافة إلى النصوص التشريعية والتنظيمية المسيرة له في الجزائر، كما سنقدم تعريف القوائم المالية المجمعة وتطورها التاريخي. المبحث الثاني يتناول كيفية إعداد القوائم المالية المجمعة والمؤسسات الملزمة بعرضها وذلك بدراسة تجارب بعض الدول الكبرى مع استعراض التجربة الجزائرية. أما المبحث الثالث فيحدد لنا مفهوم التجميع وتنظيم الحسابات المجمعة ونطاق القوائم المالية المجمعة طبقا للمعايير الدولية للمحاسبة وكذلك طبقا للنظام المحاسبي المالي.

فكان تقسيم الفصل كالتالي:

المبحث الأول: المجمع والقوائم المالية المجمعة،

المبحث الثاني: كيفية إعداد القوائم المالية المجمعة والمؤسسات الملزمة بعرضها،

المبحث الثالث: عموميات حول التجميع،

المبحث الأول: المجمع والقوائم المالية المجمعة

إنطلاقا من أهمية القوائم المالية المجمعة في إتخاذ القرارات سنحاول في هذا المبحث إبراز مختلف المفاهيم المتعلقة بمجمع الشركات وتصنيف مجمع الشركات والقوائم المالية المجمعة وأهم النصوص التشريعية التي قدمها المشرع الجزائري والمتعلقة بالمجمع.

المطلب الأول: مفهوم المجمع

لعبت المجمعات دور مهما في تطوير و النهوض بالإقتصادات الوطنية سواءا بالنسبة للشركات المتعددة الجنسيات أو لشركات الوطنية.

الفرع الأول: تعريف المجمع من الناحية القانونية

هناك مجموعة من التعاريف تنصب في هذا المجال أهمها:

1. تعريف الأستاذين[82] « Mercadal et javin» :

"مجمع الشركات هو عبارة عن مجموعة من الشركات لكل منها شخصية معنوية خاصة بها، ولكن تكون موحدة فيما بينها من خلال روابط مختلفة ومؤهلين من قبل المجمع(شركة الأم)، وهذه الأخيرة تطبق رقابة مستمرة على باقي هذه الشركات محدثةً بذلك وحدة في إتخاذ قرارات إقتصادية."

2. تعريف المشرع الجزائري:

"طبقا لنص المادة 796 من المرسوم التشريعي رقم08/93 المؤرخ في 25 أفريل 1993 مايلي : يجوز لشخصين معنويين وأكثر أن يؤسسوا فيما بينهم كتابيا ولفترة محدودة تجمعا، بتطبيق كل الوسائل الملائمة لتسهيل النشاط الاقتصادي لأعضائها، أو تطويره وتحسين نتائج هذا النشاط الاقتصادي وتنميته[83]".

كما تنص المادة 797 من المرسوم التشريعي رقم08/93 المؤرخ في 25 أفريل 1993 على أنه : "يحدد عقد التجمعات تنظيم التجمع مع مراعاة أحكام هذا القانون، ويتم إعداده كتابيا وينشر حسب الكيفيات المحددة عن طريق التنظيم، ويتضمن لاسيما البيانات الآتية:

1-تسمية التجمع.

2-إسم الشركة أو موضوعها أو الشكل القانوني وعنوان المقر أو المركز الرئيسي للشركة، وإذا اقتضى الأمر رقم تسجيل كل عضو من التجمع في السجل التجاري."

و تكون الارتباطات القانونية ممثلة بامتلاك المؤسسة لنسبة من رأس المال أو نسبة مصلحة (pourcentage d'intérêt) في مؤسسة أخرى.

[82] C.Mercadal et Javin,les contrats de coopération intreprises, editions 2 juridique,france,1974,p9.

[83] القانون التجاري الجزائري 2002، ص500.

و لكن المراقبة الفعلية الممارسة لا يمكن قياسها فقط من خلال امتلاك حصة من رأس المال أو نسبة مصلحة، وإنما تعتمد على امتلاك نسبة من حقوق التصويت في الجمعية العامة للمساهمين. فوجود أسهم لها حق التصويت المضاعف، أو ليس لها حق التصويت يسمح لمؤسسة ما بممارسة مراقبة فعلية تفوق نسبة امتلاكها لرأس المال أو المصلحة.

و من ناحية أخرى، فبسبب الإنتشار الواسع للأسهم ضمن الجمهور أو وجود عدد كبير من المساهمين لا يهتمون بالحضور للجمعية العامة، أو غياب مساهم معتبر يمكن لمساهم آخر ممارسة الرقابة على تلك المؤسسة بالرغم من عدم امتلاكه لأغلبية الأسهم.

تجمع الشركات ليس له حاليا في الجزائر وجود قانوني (الشخصية المعنوية).ونظريا لا يمكن لشركة أن تتحكم في أخرى لأن لكل واحدة منها مخططاتها، أهدافها والتزاماتها، إلا أن وجودها كوحدة اقتصادية هامة أحدث انعكاسات قانونية جعلت مختلف التنظيمات تركز على[84] :

- ✓ حماية صغار المساهمين؛
- ✓ حماية المقرضين؛
- ✓ إعلام المساهمين؛
- ✓ إعلام الجمهور.

الفرع الثاني: تعريف المجمع من الناحية الإقتصادية

تعددت المفاهيم حول المجمع .خصوصا من المنظور الاقتصادي له وذلك من دولة لأخرى.

ومن بين هذه التعاريف نذكر منها:

1. التعريف الأول :"مجمع الشركات هو مجموعة إقتصادية وتشريعية مختلفة ومستقلة فيما بينها ولكنها في الواقع خاضعة لوحدة قرار إقتصادية[85] " .
2. التعريف الثاني "françois Goré"

"مجمع الشركات هو عبارة عن مجموعة إقتصادية وتشريعية، مكونة من شركة" أم" وشركاتها التابعة مع وجود ثلاث خصائص تجمعهم وهي[86] :

- ➢ وجود ذمم وشخصيات تشريعية مختلفة خاصة بكل شركة تابعة؛
- ➢ تبعية الشركات التابعة للشركات الأم عن طريق وجود تقنيات المراقبة؛
- ➢ الطابع المالي للروابط بين الشركات، رابطة تسمى" المساهمة " .

[84] بالرقي تيجاني، **محاضرات في محاسبة الشركات**، غير منشورة،جامعة فرحات عباس،سطيف،ص16.

[85] Maggy partiente,lrs groupes des sociétés,édition hitec,1993,p288.

[86] مقدمي أحمد، **النظام المحاسبي والجبائي لمجمع الشركات،حالة مجمع صيدال**،مذكرة ماجستير في العلوم الإقتصادية فرع: تحليل اقتصادي،كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير،الجزائر،سنة 2006/2005،ص 43.

3. التعريف الثالث:

"المجمع هو عبارة عن مجموعة متكونة من شركات تابعة من الناحية المالية والإقتصادية لشركة أخرى تدعى" الشركة الأم"، هذه الشركة تضمن الإدارة والمراقبة على مجمل الشركات التابعة [87]."

كما نجد أن الهدف الأسمى للتنظيم "المجمع" هو البحث عن أفضل تخصيص للموارد المتاحة على الاستخدامات، ونظام الفروع والمساهمات يمكن أن يؤدي إلى ذلك فهو يحفز على اللامركزية، ويوزع الخطر الاقتصادي كما يتيح التنوع في النشاطات الاقتصادية، التجارية والمالية وهو بذلك أسلوب مفضل لتطور هذا النوع من التنظيم.

الفرع الثالث: تعريف المجمع من الناحية المحاسبية

حسب نص المادة 132-1من الجريدة الرسمية رقم 19 في 25 مارس من سنة 2009 تنص على مايلي :تهدف الحسابات المدمجة إلى تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة بمجموعة الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد . [88]"

كذلك من نص المادة 132-2 من الجريدة الرسمية رقم 19 في 25 مارس من سنة 2009:" كل كيان له مقره أو نشاطه الرئيسي في الإقليم الوطني ويراقب كيان أو عدة كيانات، يعد وينشر كل سنة الكشوف المالية المدمجة للمجموع المتألف من جميع تلك الكيانات "

-كذلك المجمع يقوم في نهاية كل سنة بعد إنعقاد المجلس الإداري له بتقديم الحسابات المجمعة تكون مرفوقة بتقرير كامل يشمل عملية تسيير المجمع.

الفرع الرابع: تعريف المجمع من الناحية الجبائية:

إن المجمع من الناحية الجبائية يسمح للشركة المسيطرة" الشركة الأم "السيطرة على الشركات الأخرى التابعة، سواء كانت هذه السيطرة مباشرة أو غير مباشرة أو مستمرة .فهذا يخولها بأن تصبح الوحيدة المكلفة بالضريبة، بإسم المجمع نيابة عن الشركات الأخرى . كما يتيح لها الفرصة لإجراء المقاصة للأرباح والخسائر المسجلة بين الشركات.

وفقا لأحكام المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يعرف تجمع الشركات على أنه :كل كيان إقتصادي مكون من شركتين أو أكثر ذات أسهم مستقلة قانونيا، تدعى الواحدة منها" الشركة الأم"، تحكم الأخرى المسماة "الأعضاء "تحت تبعيتها بامتلاكها المباشر لتسعون بالمائة 90 % أو أكثر من رأس المال الاجتماعي من طرف هذه الشركات، أو نسبة 90% أو أكثر من طرف شركة أخرى يمكن أخذ طابع الشركة الأم[89] .

من خلال هذه التعاريف يمكن إستنتاج التعريف الآتي:

"المجمع نقصد به مجموعة من الشركات مملوكة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة إلى شخص طبيعي أو معنوي و تكون مرتبطة فيما بينها إقتصاديا أو ماليا، بحيث لا يحتوي على وجود قانوني ولا يعبر عن هدف أي شخصية معنوية، والإرتباط الموجود بينهما يجعل كل واحدة منها تسيطر على المجموعة تسمى بالشركة الأم وتمارس عليها رقابة تسمح لها بإتخاذ القرار بصفة مركزية ".

[87] Pierre conso et Farouk hemici,gestion financiére de l'entreprise,9 eme edition Dunod,france,1999,p650.

[88] الجريدة الرسمية رقم 19،25 مارس 2009،الجزائر،ص15.

[89] رسالة المديرية العامة للضرائب العدد 39،مارس 2009، الجزائر.

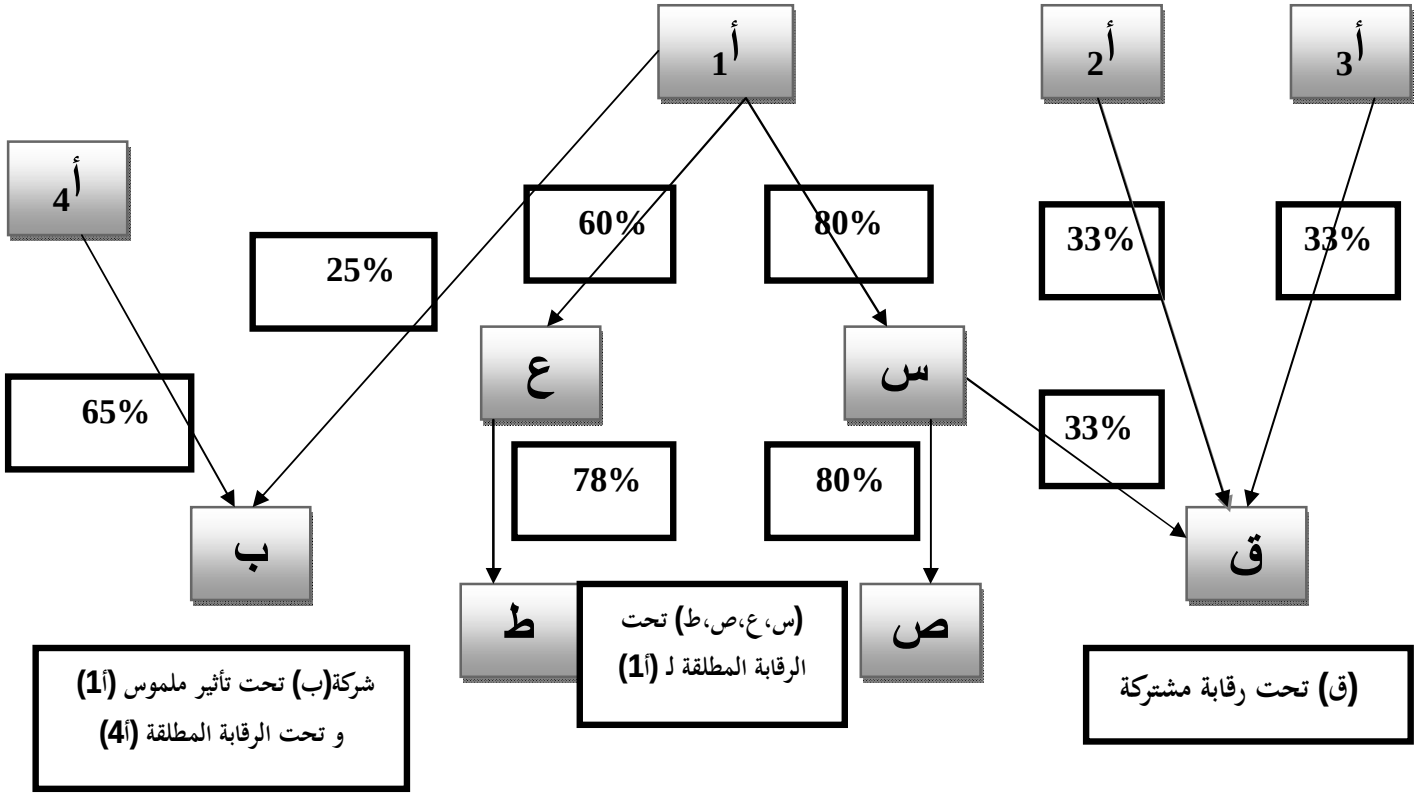
الفرع الخامس : هيكل مجمع الشركات

إن مختلف الارتباطات والعلاقات القائمة بين الشركات تكون في إطار وجود شركة رئيسية (الشركة الأم)، التي لها مساهمات مباشرة وغير مباشرة في مؤسسات أخرى، ويأخذ الهيكل التنظيمي للمجمع شكلين أساسيين هما:

1. المجمعات العمودية :

هي المجموعة المكونة من الشركة الأم والشركات الموظفة تحت رقابتها المطلقة، يتميز هذا الشكل بتواجد روابط التبعية القانونية بين الشركات حيث يمكن أن نجد عدة مجموعات فرعية داخل المجموعة نفسها وعلى رأس كل واحدة منها شركة أم.كما يحيط بالمجموعة من جهة، شركات أخرى لا تسيرها الشركة الأم ولكن تمارس عليها تأثيرا ملموسا ،و من جهة أخرى هناك شركات موظفة تحت الرقابة المشتركة لمجموعتين أو أكثر.[90].

الشكل رقم: (II - 1) المجموعة العمودية



المصدر: من إعداد الطالب بناء على دروس و محاضرات في محاسبة الشركات

2. المجمعات الأفقية :

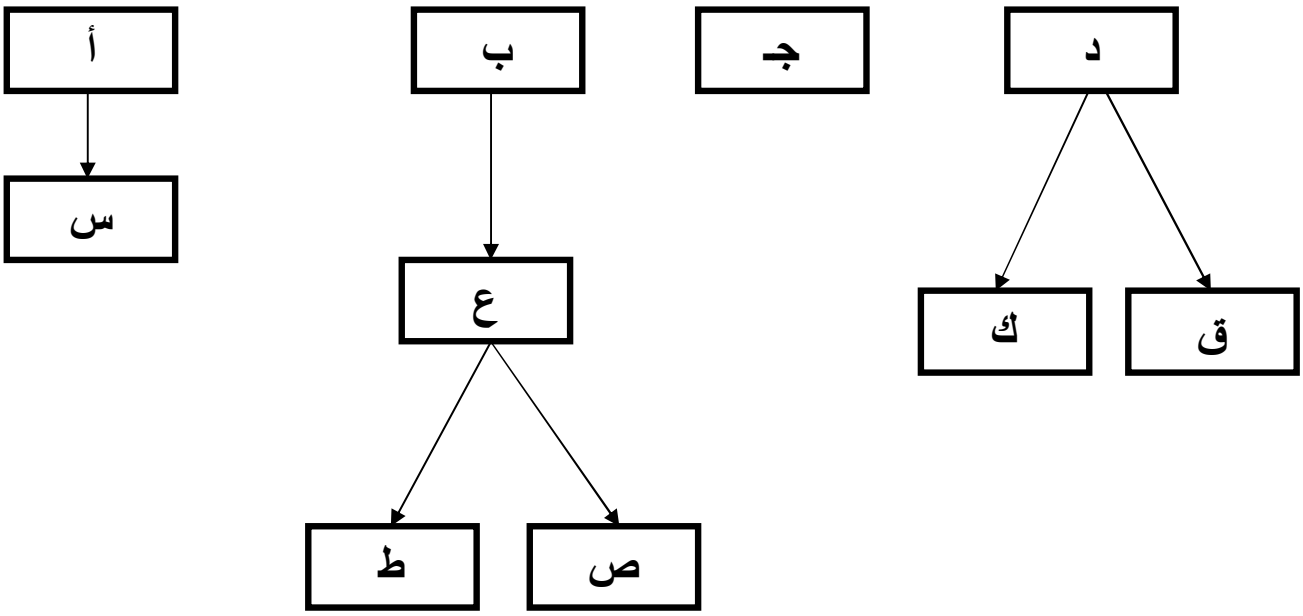
تتكون من شركات غير مرتبطة ببعضها البعض بعلاقات التبعية القانونية ولا توجد سيطرة مالية لإحداها على الأخرى ولكن تخضع لإدارة واحدة وجماعية، حيث تتم إدارتها حسب طرق متفق عليها وتسير في إطار فائدة مشتركة. يكون على رأس هذا النوع من المجموعات دائما شخص طبيعي أو عائلة، لذا تسمى بالمجموعة الشخصية.[91]

---

[90] بالرقي تيجاني،**مرجع سبق ذكره**، ص.ص 4-5.

[91] نفس المرجع،ص6.

الشكل رقم: (II -2) المجموعة الأفقية



المصدر:من إعداد الطالب بناء على دروس و محاضرات في محاسبة الشركات

المطلب الثاني: مفهوم المجمع في الجزائر

حظي المجمع بإهتمام كبير في الجزائر من خلال سن قوانين و إجراءات سواء بالنسبة للقانون التجاري أو النظام المحاسبي المالي أو النظام الجبائي.

الفرع الأول: المجمع ضمن القانون التجاري الجزائري

بشكل أساسي، ليس للمجمع وجود قانوني، وهو بالتالي لا يملك شخصية معنوية، وغياب هذه الشخصية لها نتائج ذات أهمية لأنها تنفي عن المجمع إمكانية التملك والحصول على حقوق أو تحمل التزامات كتصرفات قانونية.

يستنتج من ذلك أنه مبدئيا لا يمكن لشركة أن تهيمن على شركة أخرى، فكل واحدة ضمن مجموع الشركات المكونة للمجمع مستقلة قانونا.

و هذا التناقض بين الوجود الواقعي للمجمع وغياب مفهومه من الناحية القانونية ينتج عنه صعوبة تعيين حدوده.

في القانون التجاري الجزائري هناك تسع مواد تتعلق بالشركات التابعة، المساهمات والمؤسسة القابضة، أما مفهوم المجمع فلم يأت ذكره ضمن هذه المواد.

فمثلا المادة 729 من نفس القانون وضعت امتلاك نسبة من رأس المال في حدود 50 %كحد فاصل بين مفهوم الشّركة التابعة (الفرع) والمساهمات.

أما المادة 730 فإنها تبين عدم وجود العلاقة الدائرية في حالة إمتلاك الشركة التابعة لشركة المساهمة لأكثر من 10 % هذه الأخيرة.

و إذا جاز لنا أن نربط مفهوم السلطة للمؤسسة الأم بالشركة التابعة فإنه من الصعب ربط نفس العلاقة بين الشركة الأم والمساهمات اعتمادا على نسبة امتلاك رأس المال. ولتذليل تلك الصعوبة علينا أن نتخطى مفهومي الشركة التابعة والمساهمات إلى مفهوم الرقابة. وهو الذي أدى بالمشرع الجزائري إلى اللجوء إلى مفهوم المؤسسة المراقبة (contrôlée).

لقد حددت المادة 731 من القانون التجاري الحالات التي يمكن من خلالها الحكم أن شركة تراقب شركة أخرى وهي:

- ✓ عندما تملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا من رأسمالها يخول لها أغلبية الأصوات في الجمعيات العامة لهذه الشركة؛
- ✓ عندما تملك وحدها أغلبية الأصوات في هذه الشركة بموجب اتفاق مع باقي الشركاء الآخرين أو المساهمين، على ألا يخالف هذا الاتفاق مصالح الشركة؛
- ✓ عندما تتحكم في الواقع بموجب حقوق التصويت التي تملكها في قرارات الجمعيات العامة لهذه الشركة.

و تعتبر الشركة ممارسة لهذه الرقابة عندما تملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا يتعدى 40 % من حقوق التصويت، ولا يحوز أي شريك أو مساهم آخر بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا أكثر من جزئها[92].

و عند تحليل هذه الارتباطات، يمكن القول أن مفهوم الرقابة القانونية أو الفعلية سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة ينتج عن ثلاثة أنواع من الارتباطات:

- **ارتباطات مالية:** تتميز بامتلاك مباشر أو غير مباشر للشركة الأم لجزء هام من حقوق التصويت في شركة أخرى.
- **ارتباطات متعلقة بالإدارة:** تعتمد على قدرة تعيين المؤسسة الأم للمسيرين في الشركة التابعة.
- **ارتباطات تعاقدية:** ناتجة عن اتفاقات بين الشركات والتي تعطي للشركة الأم الصوت المرجّح في الجمعيات العامة.

كما تبين المادة 732 العلاقة غير المباشر بين الشركة الأم والشركة التابعة لشركة مراقبة، وتتضمن هذه المادة إلزامية مراقبة حسابات الشركة القابضة من طرف محافظي حسابات.

أما المادة 732 مكرر 3 فألزمت الشركات التي تلجأ علنا للإدخار و/أو المسعرةفي البورصة بأعداد حسابات مدمجة ونشرها كما هو موضح في المادة 732 مكرر 4 والتي عرفت الحسابات المدمجة على أنها تقديم الوضعية المالية ونتائج مجموعة الشركات على أنها نفس الوحدة.

و فيما يتعلق بالفصل الخامس من الباب الثاني للكتاب الخامس من القانون التجاري فتضمن 4 مواد تتعلق بالمجمعات حيث أجازت المادة 796 للأشخاص المعنويين بتأسيس مجمع كتابيا ولمدة محدودة لشخصين معنويين أو أكثر، وتطرقت المادة 797 إلى كيفية إعداد ونشر العقد،أما المادة 798 فتضمن أهم ما يحتويه العقد من صلاحيات جمعية الأعضاء وكيفية مراقبة التسيير وكيفيات الحل والتصفية.

و حددت المادة 799 كيفية تسيير المجمع وأجازت تأسيس المجموعة الأفقية (تتكون من شركات غير مرتبطة ببعضها البعض بعلاقات التبعية القانونية ولا توجد سيطرة مالية لإحداها على الأخرى ولكن تخضع لإدارة واحدة وجماعية، حيث تتم إدارتها حسب طرق متفق عليها وتسير في إطار فائدة مشتركة).[93]

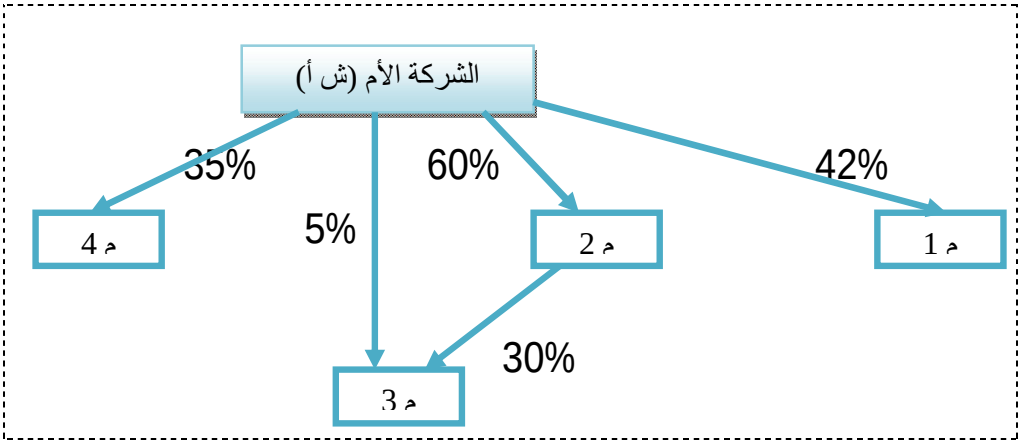
و يمكن تمثيل حدود المجمع، ضمن هذه الترتيبات، على الشكل الموضح في الصفحة التالية.

---

[92] المواد من 729 إلى 732 مكرر 4. من القانون التجاري الجزائري

[93] المواد من 796 إلى 799 مكرر 4. من القانون التجاري الجزائري

الشكل رقم (II -3) الحدود القانونية للمجمع



مميزات (م 1)	مميزات (م 2)	مميزات (م 3)	مميزات (م 4)
لا يوجد أي مساهم آخر يملك أكثر من 42% في (م 1)	(ش أ) تمتلك مباشرة نسبة من رأس المال تسمح لها بالحصول على أغلبية حقوق التصويت في الجمعيات لـ (م 2)	(ش أ) لا تمتلك أغلبية حقوق التصويت وغياب اتفاق مع الشركاء أو الساهمين الآخرين	(ش أ) لا تمتلك أغلبية حقوق التصويت ولكن وجود اتفاق بينها وبين الشركاء أو المساهمين الآخرين وغير مخالف لمصالح (م 4)، تصبح (ش أ) تمتلك أغلبية حقوق التصويت
تعتبر (ش أ) مراقبة لـ (م 1)	تعتبر (ش أ) مراقبة لـ (م 2)	(ش أ) لا تراقب (م 3)	(ش أ) تراقب (م 4)
(م 1) تدخل ضمن حدود المجمع	(م2) تدخل ضمن حدود المجمع	(م 3) لا تدخل ضمن حدود المجمع	(م4) تدخل ضمن حدود المجمع

المصدر: Jean Montier & Gilles Scognamaglio, Op.cit. P 15

الفرع الثاني: المجمع ضمن القانون الجبائي الجزائري

يختلف مفهوم المجمع "مجموع الشركات" في النظام الجبائي عن نفس المفهوم "الضمني" في القانون التجاري.

فمجموعة الشركات، طبقا لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة هو عبارة عن كل كيان اقتصادي مكون من شركتين ذات أسهم أو أكثر مستقلة قانونا، تدعى الواحدة منها (المؤسسة الأم) تحكم الأخرى المسماة (الأعضاء)، تقع تحت تبعيتها بامتلاكها بصفة مباشرة 90% أو أكثر من رأسمالها الاجتماعي، وبشرط أن لا يكون رأسمال الشركة الأم ممتلكا كليا أو جزئيا من طرف هذه الشركات، أو بنسبة 90 % أو أكثر من طرف شركة أخرى يمكنها أن تأخذ طابع (الشركة الأم)[94].

و انطلاقا من هذا التعريف يمكننا تحديد شروط التأهيل إلى هذا النظام كما يلي:

- ✓ تؤهل الشركات ذات الأسهم لوحدها إلى النظام الجبائي لمجموعة الشركات، أما الأشكال القانونية الأخرى للشركات (شركة ذات مسؤولية محدودة، شركة تضامن. الخ)فتعتبر معفاة تلقائيا؛

[94] المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرةو الرسوم المماثلة، حسب تعديلات قانون المالية لسنة 2009.

- ✓ لا يخضع إلى هذا النظام إلا الشركات التي تمتلكها الشركة الأم بطريقة مباشرة. أما الامتلاك غير المباشر فلا يكسب الشركة صفة العضوية حتى وإن اعتبرت قانونا (القانون التجاري) شركة تابعة؛
- ✓ يشترط أن تمتلك الشركة الأم على الأقل 90 % من رأس مال الشركة العضو بطريقة مباشرة، فإذا كانت تمتلك 85 % بطريقة مباشرة و5 % بطريقة غير مباشرة عن طريق شركة تابعة أخرى، فلا يمكن تأهيلها كعضو في المجموعة بالرغم أن الامتلاك الفعلي يساوي أو يفوق 90 % ؛
- ✓ لا يمكن امتلاك رأس مال الشركة الأم كليا أو جزئيا، من طرف الشركات الأعضاء، فالمساهمات الدائرية غير مقبولة؛
- ✓ لا يمكن امتلاك رأس مال الشركة الأم بنسبة 90 % أو أكثر من طرف شركة ثالثة تأخذ هي الأخرى طابع الشركة الأم؛
- ✓ يشترط أن تكون العلاقات بين الشركات الأعضاء في المجموعة خاضعة فقط لقواعد القانون التجاري.

و تعفى من هذا النظام كل من:

- ✓ الشركات البترولية؛
- ✓ الشركات التي لم تحقق نتائج إيجابية خلال السنتين الماليتين الأخيرتين.

و ينقضي تأهيل الشركات الأعضاء في الحالتين:

- ✓ إذا توقفت الشركات بما فيها الشركة الأم عن الاستجابة للشروط السابقة.
- ✓ إذا حققت شركة عضو خسارة لسنتين متتاليتين أثناء فترة انضمامها إلى نظام المجمع الجبائي فإنها تفقد هذه الصفة تلقائيا.

التّدابير المشجعة لتكوين المجمع الجبائي:

يستفيد المجمع الجبائي المكون حسب الشروط السابقة من مجموعة من التدابير والامتيازات التي أقرتها مختلف التشريعات الجبائية ومنها:

- الاستفادة من نظام توحيد الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات؛[95]
- الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني على العمليات التي تتم بين أعضاء المجمع؛[96]
- إعفاء الأرباح الموزعة إلى الشركة الأم من الضريبة على أرباح الشركات؛[97]
- الإعفاء من حقوق التسجيل على العقود الخاصة بتحويل الذمم بين شركات المجموعة أو عند تحويل الشركات قصد الانضمام إلى هذا النظام؛
- الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات على فوائض القيمة للاستثمارات المتنازل عنها بين الشركات الأعضاء.[98]
- و يجب التنبيه أن هذا النظام هو اختياري يتم بناء على طلب المؤسسة الأم وبقبول الشركات الأعضاء ولا يمكن العدول عن الاختيار إذا تم لمدة أربع سنوات.

---

[95] المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة حسب تعديلات قانون المالية لسنة 2009.

[96] المادة 8 من قانون الرسوم على رقم الأعمال حسب تعديلات قانون المالية لسنة 2009.

[97] المادة 347 مكرر 4 من قانون التسجيل حسب تعديلات قانون المالية لسنة 2009 .

[98] المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة حسب تعديلات قانون المالية لسنة 2009.

المطلب الثالث : القوائم المالية المجمعة

تحظى القوائم المالية المجمعة بأهمية كبيرة على مستوى مستخدمي المعلومات المحاسبية بإعتبارهاعنصر مهم في إتخاذ القرار سواء كانت الأطراف داخل المؤسسة أو خارجها.

الفرع الأول: محدودية القوائم المالية الفردية للمؤسسة الأم

تعد القوائم المالية اليوم محور التقرير المالي ومن المستبعد من الوهلة الأولى الحديث عن نقائص هذه القوائم في وقت تفرض فيه القوانين والنظم المحاسبية أن تعطي تلك القوائم صورة صادقة ووفية عن المؤسسة.

و في الحقيقة أن المحاسبة ما هي إلا سياق من بين الكثير لنمذجة حقيقة وواقع المؤسسة ولم تدع يوما أنها مرآة لتلك الحقيقة،[99] والانتقادات الموجهة للقوائم المالية تنبع من كونها تصف ذلك الواقع الاقتصادي للمؤسسة.

و لا يمكن للقوائم المالية خاصة تلك المعدة في ظل النظام المحاسبي الأروبي أن تحقق الأهداف المرجوة منها لوجود موانع تحول دون ذلك، ويمكن تلخيص هذه الموانع في عنصرين: الموانع القانونية والجبائية والتحويلات بين الفروع[100].

أ. الموانع القانونية والجبائية

يُستمد الكثير من المبادئ والقواعد المحاسبية من النصوص المنظمة لها سواء القانونية أو الجبائية (مبدأ الحيطة والحذر، التقييم بالتكلفة التاريخية، المصداقية والانتظام)، و بإفتراض أن القوائم المالية يجب أن تعطي صورة وفية وصادقة عن واقع المؤسسة إلا أنه عند تطبيق تلك المبادئ نجدها متعارضة فيما بينها، ويمكن أن نلاحظ ذلك في ميزانية، وحساب النتائج للمؤسسة الأم عندما تمتلك سندات مساهمة في مؤسسات أخرى أو نتائج أعمالها المتكونة بصفة خاصة من أرباح الأسهم.

- ✓ سندات المساهمة

تظهر سندات المساهمة في القوائم المالية للمؤسسة الأم بقيمتها التاريخية-المعدلة بإعادة التقييم- وهي لا تبين حقيقة الأصول المملوكة المعبر عنها بتلك السندات وكيف تم تمويلها وما هي نتائج استغلالها، وهي بذلك لا توفر البيانات والمعلومات اللازمة للمساهمين في المؤسسة الأم لاتخاذ قراراتهم بشأنها.

- ✓ أرباح الأسهم

إن الأرباح المتأتية من سندات المساهمة في الفروع والمساهمات لا تمكن مساهمي المؤسسة الأم من ربط العلاقة بين تلك السندات ومردوديتها في كل دورة محاسبية وذلك بفعل الفارق الزمني بين تسجيل الأرباح والخسائر في المؤسسة التابعة وقرار توزيعها أو الاحتفاظ بها في الاحتياطات وأخذ ذلك بعين الاعتبار في المؤسسة الأم.

ب. التحويلات بين فروع المؤسسة الأم

ليس من السهل الحكم على المردودية والوضعية المالية للمؤسسة من خلال قوائمها المالية إذا كانت هذه المؤسسة تابعة لمؤسسة أخرى وكانت قراراتها تدخل ضمن إستراتيجية موحدة لمجموع الشركات التابعة أو المؤسسة الأم.

---

[99] Bernard Colasse, Comptes de groupe in encyclopédie de gestion, 1997, 2ème Edition Economica, P 569.

[100] N Guedj, Finances d'entreprise les règles du jeu, 2000, Éditions d' Organisation, P242.

فقد تبين حساباتها أن مردوديتها ووضعيتها المالية جيدة وهو ما يوحي بان مسيري تلك الشركة قد اجتهدوا كثيرا في الحصول على ذلك، إلا أنه قد يخفي حقيقة الوضع الناتج عن إستراتيجية المؤسسة الأم في تقسيم العمل بين فروعها، فقد تفضل أن تحقق أرباحا في فرع ما على حساب فرع آخر لأسباب متعددة كالجانب الجبائي مثلا.

كما يمكن أن تكون هناك موانع نابعة من طبيعة المحاسبة نفسها وهي متعلقة بالمبادئ المحاسبية

الفرع الثاني: تعريف القوائم المالية المجمعة

هناك من يستخدم مصطلح الحسابات (القوائم المالية) المجمعة (comptes consolidés) ومن يفضل مفهوم حسابات المجمع (comptes de groupe). من وجهة نظر (Bernard Colasse) يجب التفرقة بين حسابات المجمع وعملية التجميع (la consolidation)فحسابات المجمع تعبر ّ عن الحسابات الختامية (الميزانية، حساب النتائج، الملحق) التي تبين الوضعية المالية ونجاعة مجمل المؤسسات المكونة للمجمع، وكأنها تكون وحدة واحدة. وأما عملية التجميع فهي الطريقة المحاسبية المعتمدة للوصول إلى مثل تلك الحسابات (حسابات المجمع).[101]

و قد اعتمد هذا التعريف كذلك من طرف Jean Montier - Francis Bastien, .

بينما فضّل آخرون ومنهم François Colinet, مفهوم الحسابات المجمعة (les comptes consolidés)، وقد اعتمد النظام المحاسبي المالي الجزائري هذا المفهوم.

و بالرجوع إلى القاموس المحاسبي فإننا نجد أن الحسابات المجمعة تعبر عن الحسابات المالية الختامية المنتظمة والصادقة التي تعطي صورة وفية عن الذمة المالية، الوضعية المالية وكذلك نتيجة مجموع المؤسسات المنتظمة في حدود التجميع.[102]و عرف نفس القاموس عملية التجميع أنها تتمثل في إحلال مبالغ سندات المساهمة المعبر عنها في ميزانية المؤسسة المدمجة بما يمثلها من نصيبها في رأس مال ونتيجة الدورة في المؤسسة التابعة. وقد أخذ بهذا التعريف لعملية التجميع (Francis Bastien, 1977) وبين أن طريقة التجميع تتمثل في إحلال نصيب قيمة الوضعية الصافية للمؤسسة المدمجة مكان قيمة المساهمة في المؤسسة الأم.

[101] سلامي منير،**مرجع سبق ذكره**،ص83.

[102] Dictionnaire comptable RF 2001 édition GRF 2000 (7ème édition paris), P405.

المبحث الثاني : القواعد المحاسبية لإعداد القوائم المالية المجمعة والمؤسسات الملزمة بعرضها

نظرا لأهمية المعلومة المالية للمستثمرين و الدول و البورصات و المنافسين و غيرهم، قامت العديد من الدول بسن قوانين تبين كيفية إعداد القوائم المالية المجمعة و محتوى هذه الأخيرة و تحديد المؤسسات الملزمة بعرضها.

المطلب الأول: القواعد المحاسبية لإعداد القوائم المالية المجمعة

شهدت مختلف دول العالم تطورا في وضع الإجراءت و القواعد المحاسبية لإعداد القوائم المالية المجمعة عبر مختلف مراحل الزمن و في هذا المطلب سوف نأخذ أمثلة لبعض الدول.

الفرع الأول: القواعد المحاسبية لإعداد القوائم المالية المجمعة في الولايات المتحدة الأمريكية

ترجع نشأة القواعد المحاسبية الأمريكية إلى تكوين المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) سنة 1897 و الذي يضم محترفي مهنة المحاسبةو كان من اهتمامات هذا المعهد هو وضع القواعدو الإجراءات التطبيقية للمحاسبة إلا أن ذلك لا يعني عدم اهتمامه بالجانب النظري للمهنة. فقد أشرف على إقامة أول مؤتمر دولي للمحاسبة سنة 1904 بسان لوي الذي تطرق إلى محدودية القوائم المالية الفردية المنشورة من قبل المجمعات[103].

و بظهور الأزمة المالية لسنة 1929 تبين ضعف القواعد التي تحكم عرض القوائم الماليةو التي لم تكن تفي بحاجة المساهمين و المهتمين بالمعلومات الكافية لاتخاذ قراراتهم الاقتصادية .

و قد أثير أثناءها جدل كبير حول مسؤولية المراجعين للقوائم المالية، و قد مثلت تلك الأزمة نقطة انعطاف كبيرة نحو تطور المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية بصفة خاصة و العالم بصفة عامة.

فاستحدث في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1933 قانون القيم المنقولة Securities Act و سنة 1934 لجنة السوق المالي SEC و التي أوكل إليها صلاحية وضع القواعد المحاسبية لعرض القوائم المالية للشركات المسعرة في البورصة. ولكن هذه الأخيرة فضلت أن يقوم بهذه المهمة، العاملون و المهتمون بها و الذين لهم الخبرة الكافية لذلك و المنتظمون في معهد المحاسبين (AICPA) مع احتفاظها بسلطة الإشراف على هذه العملية.

و قد تدخلت لجنة السوق المالي عبر تنظيماتها المنشورة (Sx Regulations) التي تحدد شكل و مضمون كل البيانات المالية عند التسجيل في السوق المالي، و (Sk Regulations) المحددة و المنظمة لقواعد الإفصاح و تستند هذه التنظيمات على القواعد المحاسبية المقبولة عموما المنشورة من قبل معهد المحاسبين AICPA[104] .

ولقد مارس معهد المحاسبين الصلاحيات الموكلة له لإعداد القواعد المحاسبية المقبولة من خلال تشكيل هيئات مختلفة:

لجنة الإجراءات المحاسبية (CAP 1938 – 1959)

مجلس المبادئ المحاسبية (APB 1959 – 1973)

---

[103] Jean Montier & Gilles Scognamiglio, Op.cit., P- 25

[104] سلامي منير،مرجع سبق ذكره،90.

لكن الانتقادات العديدة الموجهة لهاتين الهيئتين أدت بالمعهد إلى إنشاء لجنة (Wheat commitee) سنة 1971 لإعادة النظر في كيفية الوصول إلى القواعد المحاسبية بطريقة ترضي كل المهتمين بها، و تم على إثر ذلك إنشاء مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) سنة 1973.

و لقد كانت أهم القواعد الموضوعة في مجال التوحيد المحاسبي[105] هي:

القوائم المالية المدمجة (ARB 51)

طريقة المعادلة للإستثمار في الJQVMH (FAS APB 18)

طريقة التكامل الشامل للشركات التابعة (FAS APB 94)

الفرع الثاني: القواعد المحاسبية لإعداد القوائم المالية المجمعة في المملكة المتحدة

إن النظام المحاسبي للمملكة المتحدة رغم تشابهه مع نظام الولايات المتحدة الأمريكية، فهما ينتميان إلى النظام المحاسبي الأنجلوسكسوني، و من الطبيعي أن يكون كذلك لأن النظام الأمريكي يرجع أصله إلى نظام المملكة المتحدة مع بدايات هجرة المحاسبين البريطانيين إلى العالم الجديد، إلا أن نظام المملكة المتحدة يتميز بخصائص أهمها[106]:

- ✓ التأثير الكبير للمنظمات المهنية في عملية إصدار المعايير؛
- ✓ المعايير و القواعد المحاسبية لا تخص إلا الشركات ذات الأسهم؛
- ✓ تطورت المحاسبة بعيدا عن التأثيرات الجبائية؛
- ✓ تهتم أساسا بسد حاجة المؤسسات الكبيرة المسعرة في البورصة.

هذه الخصائص أدت إلى المزج في التنظيم المحاسبي بين قانون الشركات، الذي هو الأساس القانوني لمحاسبة الشركات، مع مجموعة من التوصيات في شكل معايير محاسبية والصادرة عن مختلف منظمات مهنة المحاسبة.

و يعود تاريخ تنظيم محاسبة الشركات إلى القرن 19ميلادي[107]، و لكن هناك تغييرات معتبرة أدخلت على قانون الشركات سنة 1947 و التي تمحورت حول إلزامية الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمصاريف والنواتج إضافة إلى قائمة المركز المالي و كذلك إلزامية إعداد القوائم المالية المجمعة و مطابقة القوائم المالية لمبدأ " الصورة الصادقة و الوفية" و إبتداء من هذا التاريخ، أصبحت المنظمات المهنية مسؤولة عن تطور التنظيم المحاسبي.[108]أما باقي التعديلات اللاحقة لهذا القانون فقد كانت نتيجة إدماج التوجيهات الأوربية[109] .

وفي سنة 1970، تم إنشاء لجنة المعايير المحاسبية [110] التي كانت مهمتها ترتكز حول إعداد و نشر مجموعة المعايير و التي تكون مكملة للقواعد الموجودة في قانون الشركات و قد عملت هذه اللجنة حتى سنة 1989، و تبين من خلال الانتقادات الموجهة لهاحول كيفية إعداد هذه القواعد أنه يجب تعويضها بمجلس المعايير المحاسبية.

وأهم المعايير التي نشرت في مجال التجميع المحاسبي هي[111]:

---

[105] Jean Montier & Gilles Scognamiglio, Op.cit., P-26.
[106] Peter Walton, Le Royaume Uni, in Bernard Raffournier, comptabilité internationale, 1997, P-163.
[107] Peter Walton, comptabilité en Grande Bretagne, in encyclopédie Comptabilité Contrôle de Gestion & audit, sous la direction de Bernard Colasse, p- 319.
[108] Peter Walton, comptabilité en Grande Bretagne, Op.cit., P- 322 .
[109] Jean Montier & Gilles Scognamiglio, Op.cit., P- 27.
[110] Idem. P-27.
[111] Peter Walton, comptabilité en Grande Bretagne, Op.cit., P 324-325.

(SSAP 1) الشركات الزميلة

(SSAP 14) حسابات المجمع

(SSAP 23) حسابات الإستحواذ والإندماج

(SSAP 25) التقارير القطاعية

(FRS 2) الشركات التابعة

(FRS 9) الشراكات و المساهمات

الفرع الثالث: القواعد المحاسبية لإعداد القوائم المالية المجمعة في فرنسا

ينتمي النظام المحاسبي الفرنسي إلى النظام الأوروبي القاري و طبيعة هذا النظام جعلته موجها لخدمة مصالح الدولة و المقرضين بصفة أساسية والتي تتدخل في عملية التنظيم المحاسبي من خلال المخطط المحاسبي العام (PCG) و التشريعات المنظمة الأخرى، مع وجود تشاور مع محترفي مهنة المحاسبة.

أما فيما يخص القوائم المالية المجمعة، فإنها لم تظهر إلا مع إنشاء السوق المالي سنة 1968 رغم الإشارة إلى ذلك في قانون 1966.

و يمكن تلخيص أهم النصوص المتعلقة بالقوائم المالية المجمعة فيما يلي[112]:

- ✓ قانون 1966/07/24، المواد 357-1 إلى 357-10؛
- ✓ مرسوم 1967/03/23، المواد D 248 إلى D 248-14؛
- ✓ التوجيهة الأوروبية السابعة؛
- ✓ قانون 85-11 بتاريخ 1985/01/03 المعدل لقانون 1966/07/24؛
- ✓ مرسوم 86-221 بتاريخ 1986/02/17 المعدل لمرسوم 1967/03/23؛
- ✓ التنظيم CRC 99-02 بتاريخ 1999/04/29؛
- ✓ التنظيم CRC 2000/04 و2000/05 المتعلقين بالتوحيد المحاسبي بالقطاع المالي و التأمينات؛
- ✓ التنظيم الأوروبي CE 1606/2002 بتاريخ 2002/09/11 المحدد لمبدأ الموافقة على المعايير المحاسبية الدولية؛
- ✓ التنظيم CRC 2004/04 المعدل للتنظيم CRC 99/02؛
- ✓ التنظيم CE 2236/2004 بتاريخ 2004/12/29 المحدد لتطبيق المعايير الدولية ابتداء من 2005؛
- ✓ التنظيم الأوروبي 1126/2008 بتاريخ 2008/11/03.

الفرع الرابع: القواعد المحاسبية لإعداد القوائم المالية المجمعة في الجزائر

في منتصف السبعينات من القرن الماضي، و في إطار تغيير القوانين والتشريعات الموروثة عن الحقبة الاستعمارية من جهة و من أجل إيجاد مرجعية محاسبية تتماشى مع النهج الاقتصادي الاشتراكي آنذاك من جهة أخرى، تم إصدار تشريع خاص بالعمل المحاسبي و هو الأمر 75/ 35 و كان ذلك بمثابة تغيير جذري في هذا المجال، لكن بعد مرور أكثر من 30 سنة من العمل به،

[112] سلامي منير، **مرجع سبق ذكره**، 92.

و نظرا لتغيير النهج الاقتصادي من اقتصاد موجه إلى اقتصاد السوق، و بفضل تطبيق الإصلاحات الإقتصادية الخاصة بالقرن الماضي، أصبح هذا القانون لا يساير التطورات الاقتصادية الجديدة و تم استبداله بتشريع جديد متضمن في القانون رقم:11/07 الصادر في 2007/11/25 و الخاص بالنظام المحاسبي المالي،و الذي سيصبح ساري المفعول ابتداء من أول جانفي 2010 بعد التأجيل لمدة سنة.

و أهم النصوص المالية المتعلقة بإعداد و تنظيم القوائم المالية المدمجة هي كالتالي[113]:

- المواد من 729 إلى 732 مكرر 4 من القانون التجاري؛
- المواد من 31 إلى 36 من قانون النظام المحاسبي (07-11)؛
- المواد من 39 إلى 41 من مرسوم النظام المحاسبي (08 – 156)؛
- المواد من 1-131 إلى 4-131 و1-132 إلى 18-132 من القرار الوزاري للنظام المحاسبي.

يعتبر القانون التجاري الميدان الأقرب إلى المحاسبة، و الجانب الأكثر توجيها للعمل المحاسبي، لهذا فأي تغيير في هذا القانون سيؤثر على المحاسبة.

إن تعديل القانون التجاري الذي جاء به المرسوم التشريعي رقم :08/93 الصادر في:1993/04/25و الأمر رقم :96/ 27 الصادر في 1996/12/09 مؤشرا قويا على التوجه الجديد للسياسة الاقتصادية وخاصة تنظيم الشركات، حيث أضاف هذا النص ثلاثة محاور منها :أشكال جديدة للشركات،تصفية الشركات، التحكيم التجاري[114].

إن ما يهم المحاسبة هنا هو محور الشركات التجارية، حيث أدخلت مصطلحات جديدة و أصناف جديدة و أشكال تسيير و تمويل جديدة و هذه دون شك ستضطر المحاسبة إلى حسن تتبعها و التعبير عنها بكل الدقة المطلوبة و التي تتميز بها هذه الأخيرة، و من بين العمليات الجديدة هذه، نذكر بعضا منها مع الإشارة إلى المادة المنظمة لها من القانون التجاري المعدل، و منها:

- إدخال أشكال جديدة من الشركات هي: المؤسسة ذات الشخص الوحيد و المسؤولية المحدودة المادة 564؛
- تشكيل شركات المساهمة بواسطة اللجوء للادخار العمومي المادة 595؛
- تسيير شركة المساهمة بواسطة مجلس الإدارة أو مجلس المديرين (Directoire) المادة 643؛
- إستحداث هيئة جديدة ما بين الجمعية العامة و مجلس المديرين هي:مجلس المراقبة المادة654 ؛
- تعديلات في رأس المال عند الرفع بواسطة إصدار أسهم جديدة المادة 687؛
- استهلاك الأسهم و إيجاد أسهم الانتفاع المادة 709؛
- بيع الشركات لأسهمها الخاصة قصد إلغائها المادة 714؛
- تعديلات في مراقبة شركات المساهمة من طرف محافظ الحسابات المادة 715 مكرر4؛
- أشكال و طبيعة القيم المنقولة الصادرة عن شركات المساهمة المواد من 715 مكرر 30 إلى مكرر60؛
- شهادات الاستثمار و شهادات حق التصويت المواد 715 مكرر 61 إلى مكرر72؛
- سندات المساهمة، السندات العادية،القيم المنقولة الأخرى المواد 715 مكرر 73 إلى مكرر 133؛

---

[113] مختار سماحة، **النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في إقتصاد غير مؤهل**، الملتقى الدولي الاول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية،المركز الجامعي الوادي،2010،ص4.

[114] مختار سماحة، **مرجع سبق ذكره**، ص7.

- السندات القابلة للتحويل إلى أسهم والسندات المانحة لحق الحصول على الأسهم المواد 715 مكرر 114 إلى 715 مكرر132؛
- تكوين الشركات عن طريق الفروع، المساهمات، الشركات المراقبة المواد 729 إلى 732؛
- الإندماج وتجزئة الشركات المواد 744 إلى764؛
- تصفية الشركات المواد 765 إلى 795؛
- المجمعات المواد 796 إلى 799؛

بالإضافة إلى هذا العدد الهائل من المواضيع التي جاءت بها تعديلات القانون التجاري، فهناك قانونين آخرين ساهما في إيجاد حالات جديدة يتحتم على المحاسبة و من ورائها المخطط المحاسبي الوطني الاستجابة لأعمالهما و خاصة الشركات القابضة التي جاء بها القانون رقم :25/95الصادر في : 1995/09/25 و المتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة، و شركات مساهمات الدولة التي جاء بها الأمر رقم :01/ 2004 الصادر في: 2004/08/20، و المتضمن تنظيم المؤسسات العمومية الاقتصاديةو خوصصتها[115].

كل ما تضمنته هذه الأعمال التجارية أو الأصناف الجديدة خلقت فراغات محاسبية في بعض الأحيان، و إن لم يكن الأمر كذلك في أحيان أخرى أوجدت تباينات كبيرة ما بين المحاسبين للتعبير عن نفس العملية و هذا ما يتنافى مع أهم ما تصبو إليه المحاسبةو الإعلام المحاسبي المتمثل في الموثوقيةو القابلية للمقارنة.

المطلب الثاني: المؤسسات الملزمة بعرض القوائم المالية المجمعة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية و SCF

سعت الجزائر إلى التوافق مع معايير المحاسبة الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي و بالتالي يمكن للشركات المتعددة الشخصيات من الإعتماد على النظام المحاسبي المالي.

الفرع الأول : المؤسسات الملزمة بعرض القوائم المالية المجمعة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية

تلزم المعايير المحاسبية الدولية كل مؤسسة أم أو التي تملك مساهمات في شركات شقيقة (حليفة) أو في شكل مشاريع مشتركة طبقا لمفاهيم المعايير IAS 27 -IAS 28 -IAS 31 بإعداد و عرض قوائم مالية موحدة تضم الشركة الأمو الشركات التابعة و المساهمات.

و تخضع عملية إعداد وعرض القوائم المجمعة إلى نفس قواعد إعداد وعرض القوائم المالية المحددة في المعيار IAS1 الخاص بعرض القوائم المالية.

و تتكون المجموعة الكاملة للقوائم المالية من الميزانيةالمالي(كز المالي)، جدول حسابات النتائج، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغير في رأس المال، الإيضاحات المتممة متضمنة ملخصا لأهم السياسات المحاسبيةو أية مذكرات إيضاحية أخرى[116].

[115] مختار سماحة، **مرجع سبق ذكره**، ص7.

[116] سلامي منير، **مرجع سبق ذكره**، 95 .

الفرع الثاني : المؤسسات الملزمة بعرض القوائم المالية المجمعة طبقا للنّصوص الجزائرية

عند دراسة المؤسسات الملزمة بإعداد وعرض القوائم المالية المجمعة نجد اختلافا في النصوص بين القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي[117] .

فطبقا لنصوص القانون التجاري، فالشركات القابضة التي تلجأ علنيا للادخار و/أو المسعرة في البورصة هي الملزمة فقط بإعداد القوائم المالية المجمعة. بينما النظام المحاسبي المالي يفرض على كل وحدة لها مقرها الاجتماعي أو نشاطها الرئيسي على التراب الجزائري والتي تراقب وحدة أو وحدات أخرى، إعداد ونشر كل سنة القوائم المالية المجمعة لمجموع الوحدات. (مع وجود الفرق بين مفهوم الرقابة بين النظام المحاسبي المالي والقانون التجاري).

و تقع مسؤولية إعداد هذه القوائم على عاتق مجلس الإدارة أو المسيرين للمؤسسة المراقِبة.[118]

المبحث الثالث: عموميات حول التجميع

نظرا لانتشار وبروز ظاهرة مجمع الشركات والأهمية الكبيرة التي حظيت بها من مختلف الهيئات المحاسبية في العالم والتي تجلت بإصدار ثلاث معايير محاسبية سنة 2005 وثلاث معايير محاسبية جديدة سنة 2013 والتي أدت بنا إلى إبراز مفهوم التجميع و كيفية تنظيم الحسابات المجمعة كذا إبراز مفهوم نطاق التجميع كيفية تحديد نسبة المصلحة ومعدل الرقابة.

المطلب الأول: ماهية التجميع

التجميع وليد ظروف اقتصادية وقانونية ، ولقد تطورت مع تطور الحاجة إلى البيانات المحاسبية لخدمة أطراف متعددة تعتمد علة مخرجات النظام المحاسبي.

الفرع الأول: تعريف التجميع

التعريف الأول:

"التجميع المحاسبي يقصد به تجميع لحسابات سنوية لعدة شركات تختلف من حيث الشخصية المعنوية، لكنها ترتبط فيما بينها إقتصاديا وماليا .بهدف الوصول إلى إعطاء صورة صادقة كاملة للحالة المالية للمجمع[119] ".

التعريف الثاني[120] :

---

[117] المادة: 732 مكرر3 من ق ت ج والمواد 2-132 من القرار الوزاري للنظام المحاسبي
المادة 31 من القانون 07-11
المادة 39 من المرسوم التنفيذي 08-156

[118] المادة 3-132 من القرار الوزاري للنظام

[119] Tayeb Zitouni , Comptabilité des sociétés, édition Berti, Alger 2003, p 61.

[120] Jean Corre, La consolidation , Librairie Vuizort, France 1984 ,p63.

"التجميع المحاسبي يهدف إلى إعطاء المعلومات التي تساهم في إظهار الحقيقة الماليةو الإقتصادية و توضيحها للوحدة المكونة من طرف الشركة الأمو الشركات الأخرى التابعة التي هي تحت رقابتها،و التي هي كذلك مستقلة عنها ".

التعريف الثالث:

من خلال نص الجريدة الرسمية رقم 19 في 25 مارس سنة 2009:

"تهدف الحسابات المدمجة إلى تقديم الممتلكاتو الوضعية الماليةو النتيجة الخاصة بمجموعة الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان واحد [121]".

و من خلال هذه التعاريف يمكن إستنتاج التعريف التالي:

"تجميع الحسابات تقنية محاسبية ذات وجهة نظر مالية، تقوم بتقديم الوضعية المالية و نتائج مجمع الشركات المتكون من الشركة الأم و الشركات التابعة له، مما تسهل من عملية التسيير داخل هذا المجمع، من خلال تحديد الروابط التي تجمعهم و نشرها في شكل معلوماتي موحد يمتاز بالمصداقيةو الكفاية، وهذا ما يسمح بتشخيص حالة كل شركة".

الفرع الثاني: لمحة تاريخية عن تجميع الحسابات[122]

أسست سنة 1832 أول شركة قابضة أمريكية و في بداية القرن 19 ظهرت أول بيانات مالية مجمعة رغم عدم وجود قواعد قانونية تفرض ذلك ،بحيث قامت مجموعة من خبراء المحاسبة الأمريكية بسد هذا الفراغ الذي كانت تعاني منه الحسابات الفرديةو في 1915 قامت معظم المؤسسات المهتمة بإحلال حسابات مجمعة محل حساباتها الفردية و حتى سنة 1929 هذا النوع من المعلومات لم يكن مستندا على قواعد خاصة. و بعد حدوث الانهيار المالي لبورصة نيويورك تم إدخال إجراءات قانونية، و في سنة 1934 أسست لجنة القيم المنقولة وبسرعة إكتسبت قدرة كبيرة على رقابة تجارة القيم المنقولةو أجبرت الشركات المسعرة في البورصة على نشر حساباتها المجمعة المتمثلة في البيانات المالية المجمعة. أما في بريطانيا بالرغم من نشر أول حسابات مجمعة من طرف مؤسسة نوبل للصناعات المحدودة في سنة 1929 ، إلا أنه لم تكن هناك قواعد رسمية تبين ذلك فتطلب الحال إنتظار سنة 1939لكي تقوم بورصة لندن بإصدار إجراءات ترجع الحسابات المجمعة إجبارية بالنسبة للمؤسسات المسعرة في البورصة و بعدها جاء دور معهد خبراء المحاسبة بإنجلترا بنشر تعليمة رسمية تخص إقامة الحسابات المجمعة و قام قانون الشركات التجارية بتحويل هذه التعليمة إلى نص إجباري.

أما في فرنسا فكان هناك تأخر ملحوظ لأن هذا الموضوع لم يأخذ بعين الاعتبار في قانون الشركات التجارية المؤرخ في 1966، إلى أن جاء قانون 03 جانفي 1985 الذي قام بمعالجة الحسابات المجمعة و يمكن فقط الإشارة إلى المادة 248 من المرسوم المؤرخ في 23 مارس 1967 التي تطرقت إلى إمكانية تقديم الشركات الأم بالإضافة إلى الحسابات السنوية حسابات مجمعة تظهر حالة أصول و خصوم شركات المجمع، هذه الحسابات المجمعة تكون مرفقة بملحق يشرح فيه الطرق المستعملة لإقامة هذه البيانات.

---

[121] الجريدة الرسمية،العدد 25، 19 مارس 2009،ص15

[122] أوماطة أمال فريد، **تقنية تجميع الحسبات:حالة الشركة القابضة سوناطراك**، مذكرة ماجستير في العلوم الإقتصادية فرع: نقود و مالية،كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير،الجزائر،سنة 2002/2001،ص13.

كما قامت لجنة عمليات البورصة سنة 1967 خصيصا للمؤسسات المسعرة فقط في البورصة ،بفرض نشر بيانات مجمعة سنة 1968 على الشركات التي تلجأ علنيا للإدخار،و ذلك بنشر بيانات مجمعة مرفقة بملاحق إعلامية توضح كيفية إقامة البيانات المجمعةو أساليب التقييم المستعملة في غياب إطار قانوني يعرف كل هذا.

الفرع الثالث:أهداف التجميع

تهدف عملية تجميع الحسابات إلى إعطاء الصورة الحقيقية للوضعية المالية للمجمع، وفقا لما جاء في نص المادة 732 مكرر ". يقصد بالحسابات المجمعة، تقديم الوضعية المالية، و نتائج مجموعة الشركاتو كأنها تشكل نفس الوحدة[123] ".

من خلال هذا التعريف يمكن حصر نقطتين أساسيتين تهدف من وراءها تجميع الحساباتو هي[124] :

1. تزويد المسيرينو المدراء بالمجمع بمعلومات تتعلق ب:
   - الوزن الإقتصادي للمجمع؛
   - مردودية الأعضاء المشكلة للمجمع؛
   - أهمية الأموال الخاصة التي هي تحت تصرف المجمع و سيرورتها.
2. الإجابة عن المعايير المحاسبية الدولية، من خلال إظهار الحسابات المجمعة بشكل مفصل، ونشرها بناءا لما تنص عليه.

- بما أن التجميع المحاسبي يركز على تشخيص وضعية كل شركة، تجاه المجمع (الشركة الأم) فهو يسمح كذلك بمعرفة مختلف الروابط التي تربط بين أعضاء المجمع من جهة، و تحقيق عملية التجانس للحسابات المجمعة من جهة أخرى، و ذلك من خلال توحيد المعلوماتو رصدها في صورة موحدة تعكس وضعية المجمع.
- كما أن التجميع المحاسبي يعد وسيلة من وسائل الإفصاح الماليو المحاسبي. فهو بذلك أداة للمعلومات الخارجية .
- فالتجميع المحاسبي يقوم بتقديم صورة كاملة للحسابات السنوية تخص الذمة المالية، من خلال إظهار الوضعية الحقيقة لما تمثله سندات المساهمة التي تظهر في الأصول الثابتة للشركة المجمعة،و إظهار الديون التي يتم إقصاءها من الحسابات المجمعة للوقوف على حقيقة الديون تجاه المتعاملين الخارجيين كما تقوم بإظهار حسابات النتائج المتعلقة بنشاط الدورة للمجمع من خلال إظهار رقم الأعمال والنتيجة الخاصة بالمجمع و ذلك بعد القيام بإقصاء كل العمليات الداخلية.

الفرع الرابع: التعاريف المعتمدة في مجال التجميع من قبل المعايير المحاسبية الدولية

التعاريف التي تبنتها المعايير الثلاثة محل الدراسة وهي[125] IAS27-IAS28- IAS31 تتمثل في :

- ✓ مفهوم الرقابة (Le contrôle) هي القدرة على التحكم في السياسات الماليةو التشغيلية لكيان ما للحصول على منافع من أنشطتها[126].

---

[123] طيار خليل، بوكليخة ياسين، **مجمع الشركات وقوائمه المالية المدمجة وفقا للنظام المحاسبي والمالي:حالة مجمع CEVITAL** ،مذكرة ماستر في علوم التسيير تخصص: محاسبة جباية،كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير،تلمسان،سنة 2013/2012،ص54.

[124] زرموت خالد، **مرجع سبق ذكره**، ص17.

[125] IAS 27 publié au journal officiel de l'Union Européenne du 12/06/2009 –L149 IAS 28 et IAS 31 publiés au journal officiel de l'Union Européenne du 29/11/2008-L320

[126] المعيار المحاسبي الدولي IAS 27، **مرجع سابق**، الفقرة 4.

- ✓ القوائم المالية (المجمعة) المدمجة (Etats financiers consolidés): هي تلك القوائم المالية للمجموعة و التي يتم عرضها كأنها كيان اقتصادي واحد [127].
- ✓ المجموعة (Le groupe): هي الشركة الأم كل الشركات التابعة لها[128].
- ✓ الشركة الأم (La société mère) هي الكيانات التي يكون لديها شركة تابعة أو أكثر[129].
- ✓ الشركة التابعة (Filiale): هي الشركة التي تراقبها شركة أخرى تسمى الشركة الأم[130].
- ✓ حقوق الأقلية (Les intérêts minoritaires[131]) : هي ذلك الجزء من الأرباح و الخسائر و من صافي أصول الشركة التابعة و التي تعزى لحقوق الملكية التي لا تمتلكها الشركة الأم بشكل مباشر أو غير مباشر عن طريق إحدى الشركات التابعة لها.
- ✓ القوائم المالية المستقلة(Etats financiers individuels) [132]: هي تلك القوائم التي يتم عرضها بواسطة الشركة الأم أو أي مستثمر في شركة شقيقة أو شريك في كيان يخضع لسيطرة مشتركة و التي يتم فيها معالجة الاستثمارات على أساس الحصة المباشرة في الملكية و ليس على أساس نتائج الأعمال و صافي أصول الشركات المستثمر فيها.
- ✓ الشركة الزميلة (Société associée [133]): هي الشركة التي يكون للمستثمر فيها نفوذ مؤثر و لكنها ليست شركة تابعة كما أنها ليست حصة في مشروع مشترك للمستثمر. بما فيها الشركة التي ليست لها شخصية معنوية.
- ✓ التأثير الفعال(Influence notable [134]) : هو القدرة على المشاركة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالسياسة المالية و التشغيلية للشركة المستثمر فيها و لكن لاتصل تلك القدرة إلى درجة الر قابة (السيطرة)أو الر قابة المشتركة.
- ✓ السيطرة (Le contrôle commun [135]) : هي المشاركة بموجب اتفاق تعاقدي لمراقبة نشاط اقتصادي، و توجد الر قابة المشتركة فقط عندما تتطلب قرارات التشغيل و القرارات المالية الإستراتيجية المرتبطة بالنشاط الموافقة بالإجماع من الشركاء (الأطراف الذين يشاركون في الر قابة).
- ✓ الشركة المشتركة -المشروع- (Co-entreprise [136]): هو ترتيب تعاقدي بين طرفين أو أكثر لمبارشة نشاط اقتصادي خاضع للرقابة مشتركة.
- ✓ صاحب الحصة (Co-entrepreneur [137]) : هو طرف في المشروع المشترك و لديه سيطرة مشتركة على المشروع المشترك.
- ✓ حقوق التصويت: تقيم السلطة بنسبة حقوق التصويت المملوكة، و ليس بعدد الأسهم المملوكة في تاريخ إقفال الحسابات المدمجة فالأساس هو أن الحق في التصويت صفة أساسية للسهم. فهناك أسهم عادية لها الحق في التصويت،

---

[127] المعيار المحاسبي الدولي IAS 27، **مرجع سابق**، الفقرة 4.

[128] BENAIBOUCHE mohand cid,comptabilite des societes,TOME 2,office des publications universitaires,ben-aknoun, alger ,2013,p79.

[129] COLLECTION les codes RF, OP.Cit,p253.

[130] Ibid,p254.

[131] غانم شطاط، **مرجع سبق ذكره** ،ص194.

[132] سلامي منير، **مرجع سبق ذكره**، ص:99.

[133] غانم شطاط، **مرجع سبق ذكره**، ص201.

[134] **نفس المرجع** و الصفحة سابقا.

[135] **نفس المرجع** و الصفحة سابقا.

[136] **المرجع السابق**،ص216

[137] سلامي منير، **مرجع سبق ذكره**،100.

و أسهم ممتازة لها الأولوية في الأرباح، و ليس لها الحق في التصويت و أسهم ذات حق مزدوج في التصويت بمقتضى نص تأسيسي أو بقرار من الجمعية العامة غير العادية. كما يجب عدم إهمال شهادات الحق في التصويت الناتجة عن اقتسام السهم و التي تمثل حقوقا مالية أخرى.[138]

المطلب الثاني: تنظيم الحسابات المجمعة و أنواع التجميع

لم تحدد المعايير المحاسبية الدولية تنظيم معين للحسابات المجمعة للإعتماد عليه و بالتالي يمكن أن يختلف تنظيم الحسابات المجمعة ما بين الدول أو القطاعات أو المؤسسات.

الفرع الأول: تنظيم الحسابات المجمعة

يمكن أن نميز بين نوعين هما:

أولا : التنظيم المركزي للحسابات المجمعة

نقصد بالتنظيم المركزي التحكم الشامل للمصلحة المختصة بالتجميع، في عمليات التجميع، و ذلك باستعمال معطيات كل شركة مجمعة إنطلاقا من نتائجها لنهاية الدورة، بمعنى أنها تضم مجمل العمليات المتعلقة بالتجميع و ذلك وفق مراحل متتالية نحصرها في النقاط التالية[139]:

1. عملية إحصاء المساهمات:

في هذه المرحلة تقوم الشركة الأم بعملية إحصاء مساهماتها، بغرض معرفة الصورة الحقيقية للمجمع و مكوناته، تحليل الأسهم و تصنيفها، سواء كانت أسهم ذات أولوية في تحصيل الأرباح دون حقوق التصويت، أم أنها أسهم ذات أولوية في حقوق التصويت، كما يجب الإطلاع على كل التغيرات التي قد تنجم في المجمع خاصة تلك المتعلقة بحركية المجمع و العناصر المكونة له.

2. عملية جمع المعطيات:

من خلال هذه المرحلة تقوم الشركة الأم المعنية بتجميع الحسابات بعملية جمع الوثائق الضرورية للتجميع، و هذه الوثائق تحتوي على عدة معطيات تستخدم عند بدأ عملية التجميع، و تتمثل هذه الوثائق فيما يلي:

- ميزانية خاصة بكل شركة مجمعة؛
- معلومات متعلقة بسندات الشركات المجمعة؛
- التغيرات الحاصلة في رؤوس الأموال ؛
- التفاصيل المتعلقة بالعمليات الداخلية للمجمع؛
- معطيات متعلقة بالمعالجات و الإستبعادات.

ثانيا : التنظيم اللامركزي للحسابات المجمعة[140]

نقصد بالتنظيم اللامركزي قيام مصلحة التجميع بمجموعة من الإجراءات التحضيرية تسمح للمصالح المختصة من تسهيل عملية التجميع و التقليل من حجمها.

---

[138] سلامي منير، **مرجع سبق ذكره**،100.

[139] طيار خليل، بوكليخة ياسين، **مرجع سبق ذكره**، ص93.

[140] زرموت خالد ،،مرجع سبق ذكره،ص19.

إن هذه العمليات التحضيرية التي تباشرها الشركة الأم تكون وفق قواعد تقنية، من خلال الإعتماد على قواعد التقسيم و التقييم للمجمع، و بعدها تقوم بأخذ المعطيات اللازمة بعد التدقيق و الفحص في سبيل تجميع حسابات كل شركة داخلة في نطاق التجميع.

كما أن التنظيم اللامركزي للحسابات المجمعة يهدف إلى ما يلي :

- تسريع وتيرة إنتاج الحسابات المجمعة و ربح الوقت بالنسبة للمصلحة المختصة بالتجميع؛
- التحسين من جودة الحسابات المجمعة؛
- تشكيل إرتباطات بين المصالح المعنية وتحقيق التطابق بين أعضاء المجمع.

الفرع الثاني: أنواع التجميع

يمكن التمييز في هذا المجال بين نوعين من التجميع وذلك حسب نوع المساهمات:

-التجميع المباشر.

-التجميع غير المباشر.

أولا:التجميع المباشر(consolidation direct)

تقنية التجميع المباشرة تتمثل في قيام الشركة الأم بتجميع كل الشركات الداخلة في محيط التجميع، وذلك مهما كان نوع الإرتباط السائد بين هذه الشركات(مباشر أو غير مباشر)، وذلك قصد تحديد حصة المجمع في الأموال الخاصة لكل شركة منه، و حصة كل شركة في الإحتياطات و نتيجة المجمع[141].

كما ينبغي عند إستخدام هذه الطريقة إستعمال نسبة الفائدة بالنسبة ل[142]:

- الشركات التي تطبق عليها أسلوب التكامل الشامل و هذا بتحديد الحصة من الأموال الخاصة التي تعود إلى فوائد الأغلبية أو الأقلية؛
- الشركات التي تطبق عليها أسلوب التكامل النسبي، لجمع الحسابات وفقا لنسبة الفائدة الممتلكة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة من المجمع، و تحديد حصة المجمع في الأموال الخاصة للشركات المجمعة؛
- الشركات التي تعدل أسهمها و هذا باستبدال للقيمة المحاسبية للسندات الحصة التي تعادل في الحالة الصافية للشركة المجمعة.

كما يستوجب عند تطبيق التجميع المباشر إتباع الخطوات التالية[143]:

- تحديد نسب فوائد المجمع؛
- جمع حسابات الشركات الخاضعة للتجميع؛
- توزيع الأموال الخاصة، و إقصاء سندات الأسهم، للشركات المجمعة (خارج الشركة المجمعة)؛
- تحويل إحتياطات و نتيجة الشركة الأم إلى إحتياطات و نتيجة المجمع.

مع الإشارة إلى أن تقنية التجميع المباشر هي التقنية الأكثر إستعمالا، و ذلك نظرا لسهولة تطبيقها على أرض الواقع مقارنة بالتقنية الثانية التي سنتطرق إليها لاحقا.

---

[141] دورة تكوينية حول التجميع على مستوى المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار ENSP،2011،ص162.

[142] **نفس الرجع** و الصفحة سابقا.

[143] **المرجع السابق**، ص163

- مزايا التجميع المباشر[144]:

- يمتاز بالسرعة و غير مكلف و ذلك لعدم استعمال الحسابات المجمعة الوسيطية.
- تجنيب المؤسسة إقامة مصلحة للتجميع على مستوى المجمعات الفرعية.

- شروط التجميع المباشر:

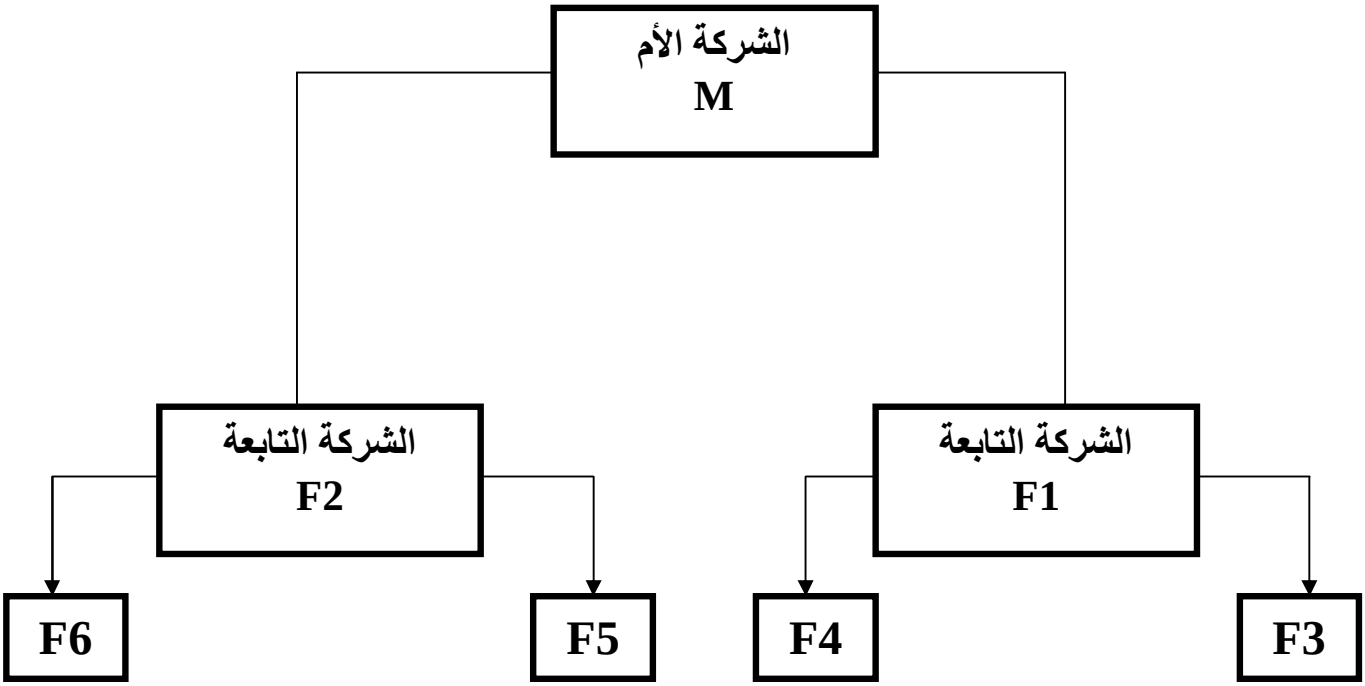
- يمثل مساهمي الأقلية في المجمعات الفرعية 10% على الأقل من رأس المال.

- قيود التجميع المباشر:

-تتمثل في التعقيد النسبي عند إستبعاد العمليات الداخلية ما بين المجمعات الفرعية.

و يمكن توضيح هذا النوع من خلال الشكل الآتي:

الشكل رقم: (II -4) التجميع المباشر



المصدر: François colinet,Pratique des comptes consolidés,édition dunod ,France, p31

ثانيا :التجميع غير المباشر(consolidation par paliers)

تتمثل هذه التقنية في دمج مجمعات صغيرة في مجمعات أكبر منها، مما يسمح بتحقيق إدماج الشركات الفرعيةو التي يتم إدراجها بعدها في الحسابات الخاضعة للتجميع في الشركة الأم[145].

بمعنى أنها تعالج حسابات المجمعات الفرعية التي لها ملكية مباشرة في كل شركة مجمعة و التي يتم إدماجها بالتدريج إلى الشركة الأم.

كما أن هذه التقنية تعتمد على مبدأين هما[146]:

---

[144] **نفس الرجع**و الصفحة سابقا.

[145] زرموت خالد ،**مرجع سبق ذكره**،ص22.

[146] **نفس الرجع**و الصفحة سابقا.

- القيام بتجميع الشركة الموجودة في أسفل الهيكل التنظيمي للمجمع في الشركة التي تكون أعلى منها كخطوة أولى ثم الصعود إلى الشركة الأم.
- ثم بعدها تحديد نسبة المساهمة المملوكة من قبل الشركة التي تكون بمثابة الشركة الأم في هذا المجمع الفرعي، و في كل سنة يتم اقتسام الأموال الخاصة المجمعة بكل مجمع فرعي بين الأموال المجمعة في أعلى مستوى و فوائد الأقليةو لإعداد الميزانية المجمعة للمجمعات الفرعية، المتكونة من شركتين على الأقل، يجب الأخذ بعين الإعتبار ما يلي :
  - ✓ تراكم حسابات الميزانية للشركتين؛
  - ✓ توزيع الأموال الخاصة للشركة الأولى و إلغاء السندات المساهمة المسجلة في الشركة الأم؛
  - ✓ تحويل الاحتياطات و النتيجة للشركة الثانية إلى نتيجة و إحتياطات الشركة المجمعة.

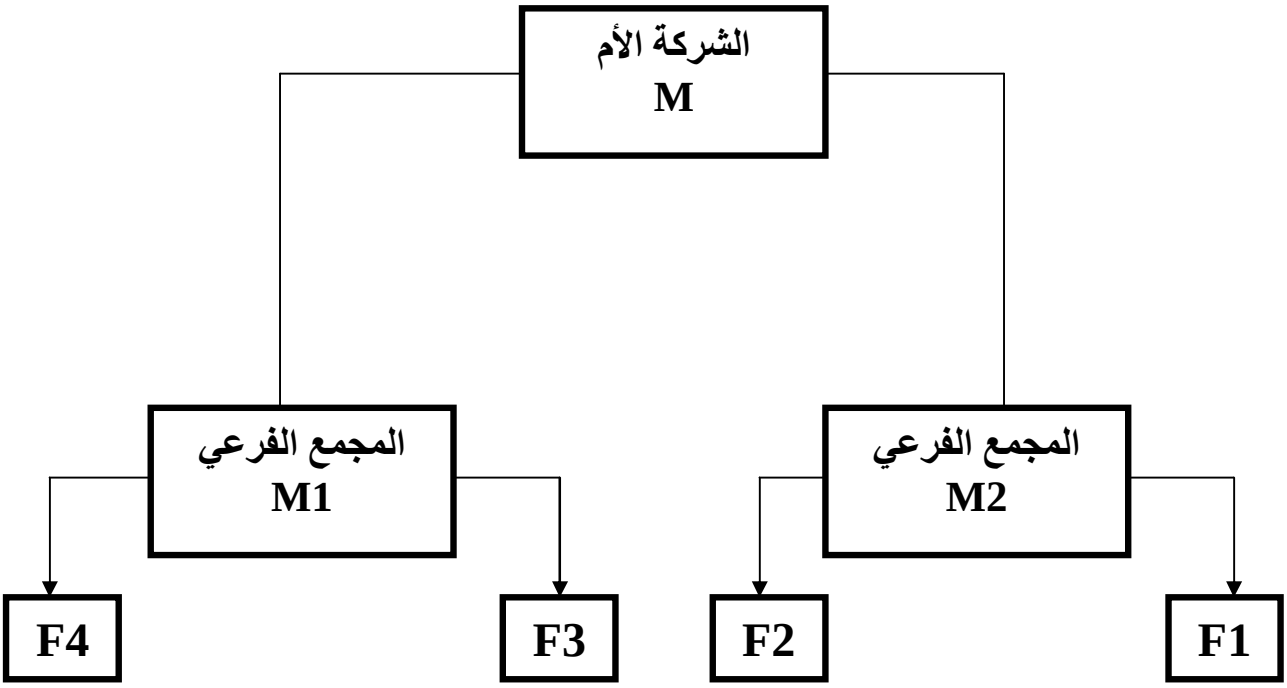
- مزايا التجميع وفق مستويات[147]:

- مصدر مهم للمعلومات المالية لأنه يسمح بالحصول على معلومات لمناطق جغرافية أو أنشطة معينة حسب وضعية المجمع.

- صعوبات التجميع وفق مستويات[148]:

- وجود مصلحة للتجميع على مستوى كل مجمع فرعي و بالتالي اعباء إضافية تتحملها الشركة.
- صعوبة في إستعمال المعلومات و توقيت وصولها و ذلك لتعقيد الارتباط و تعدد المجمعات الفرعية.

الشكل رقم: (II -5) التجميع غير المباشر



المصدر: François colinet, Op.cit., P32

[147] دورة تكوينية حول التجميع على مستوى المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار ENSP،مرجع سبق ذكره،ص165.

[148] **نفس الرجع** و الصفحة سابقا.

معايير الاختيار ما بين النوعين[149]:

- في حالة الحاجة إلى مجمعات فرعية فإنه يستحسن إختيار التجميع وفق مستويات.
- في حالة وجود هيكل قانوني معقد للمجمع فيكون التجميع المباشر هو الأنسب.
- يكون تحديد رأس المال المجمع، فارق الحيازة و التقييم، فوائد الاقلية و النتائج المحققة في إطار إستعمال طريقة التجميع المباشر هو نفسه عند إستعمال التجميع غير المباشر.

الفرع الثالث: تصنيف مجمع الشركات

إن تصنيف مجمع الشركات يختلف من مجمع إلى آخر و ذلك تبعا لتعدد أدوار الشركة الأم كما تختلف أيضا الروابط التي تربط مختلف الشركات في المجمع، و من هذا المنطلق نميز صنفين من المجمعات، فقد تصنف هذه المجمعات حسب طبيعتها أو حسب بنيتها، و سنتطرق لكل صنف على حدى.

أولا :تصنيف المجمع حسب طبيعته

حسب هذا التصنيف، نجد عدة أشكال من المجمعات و هي كالتالي :

1. المجمعات الصناعية: (Les groupes industrielles)

في هذا الشكل من المجمعات تمارس الشركة الأم نشاط صناعي أو تجاري، و يتم تشكيل المجمعات بغرض توسيع النشاطات و يحدث ذلك بإنشاء شركات تابعة أو بشراء شركات موجودة.[150]

2. المجمعات التعاقدية : (Les groupes contractuels)

يتشكل هذا النوع من المجمعات للقيام بعقود مختلفة تربط الشركات ببعضها البعض،و لا يتعلق الأمر في هذه الحالة بالحيازة على مساهمات مالية، و لكن بتقوية تبعية الشركات.[151]

3. المجمعات المالية: (Les groupes financiers)

تسعى المجمعات في هذا النوع على حيازة المساهمات المالية في شركات أخرى و يقتصر نشاطها على تسيير المالية فقط، مثل الشركات القابضة[152].

---

[149] **المرجع السابق**،ص166.

[150] مقدمي أحمد، **مرجع سبق ذكره**،ص12

[151] المرجع السابق،ص13.

[152] طيار خليل،بوكليخة ياسين، **مرجع سبق ذكره**،ص15.

4. المجمعات الشخصية : (Les groupes personnelles)

تتكون المجمعات الشخصية من مجموعة الشركات، التي تكون فيها وحدة اتخاذ القرارات ناتجة عن عدة مسيرين تربط بينهم علاقات شخصية أو عائلية قوية تدفعهم إلى التجمع.[153]

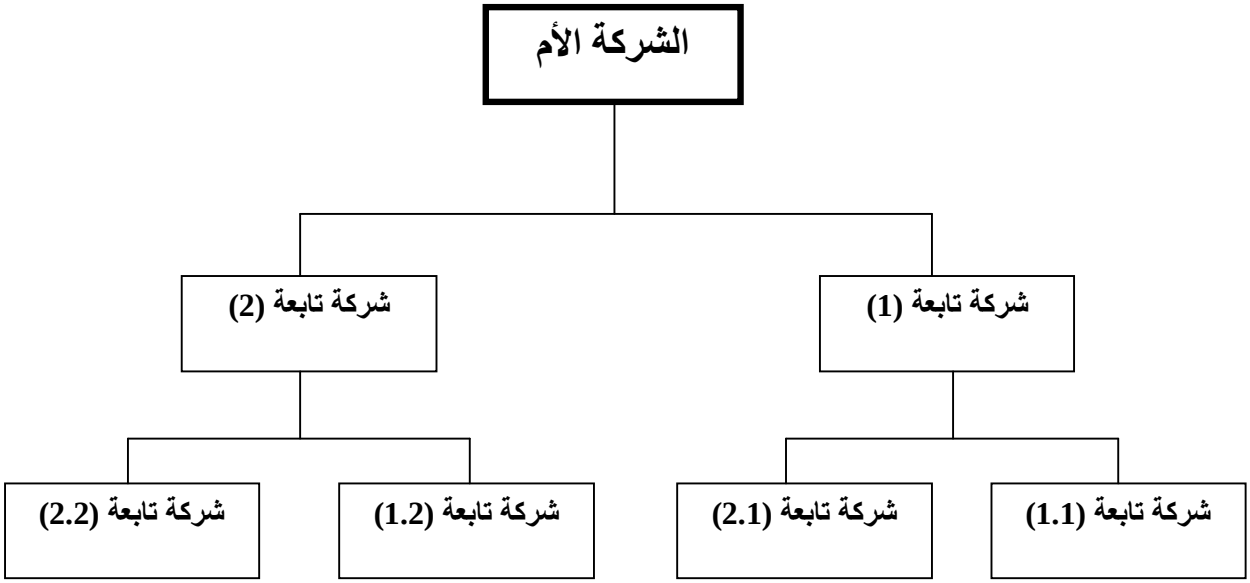
ثانيا :تصنيف المجمع حسب بنيته:

من بين أهم البنيات المكونة لمجمع الشركات، حسب هذا التصنيف نجد الأنواع التالية[154]:

1. البنية الهرمية : (La structure pyramidale)

في هذا النوع من المجمعات تمتلك الشركة الأم مساهمات في شركات تابعة،و هذه الأخيرة تمتلك بدورها مساهمات في شركات تابعة أخرى، حيث تعتبر هذه البنية من أقدم البنيات المعروفةو الشكل التالي يوضح هذه البنية.

الشكل رقم: (II -6) التصنيف حسب البنية الهرمية



المصدر: France Guirmand, Alin Hérand, Droit des Sociétés, 6ème edition Dunod, France 1999, p451

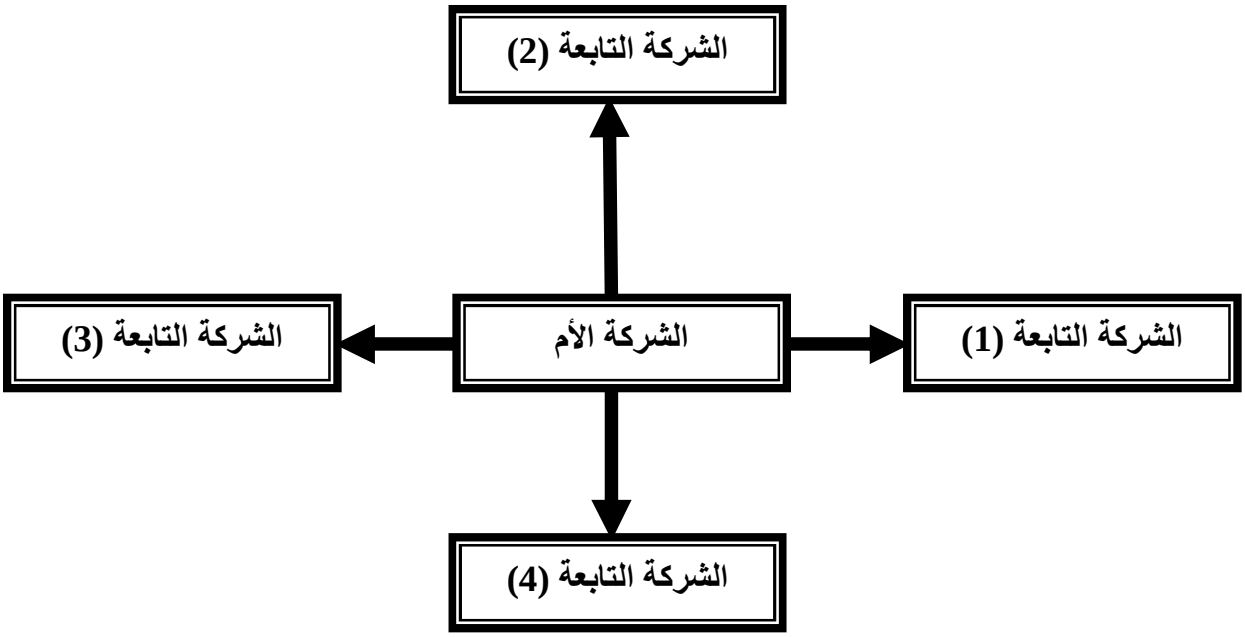
2. البنية الشعاعية : (La structure radiale)

في هذه البنية تمتلك الشركة الأم مساهمات مباشرة في عدة شركات، و تمارس عليها رقابة مباشرة، حيث أن كل شركة تابعة ليس لها أي علاقة تربطها بالشركات التابعة الأخرىو هذا حسب الشكل التالي:

[153] **نفس الرجع**و الصفحة سابقا.

[154] مقدمي أحمد، **مرجع سبق ذكره**،ص.ص 15-16.

الشكل رقم: (II -7) التصنيف حسب البنية الشعاعية

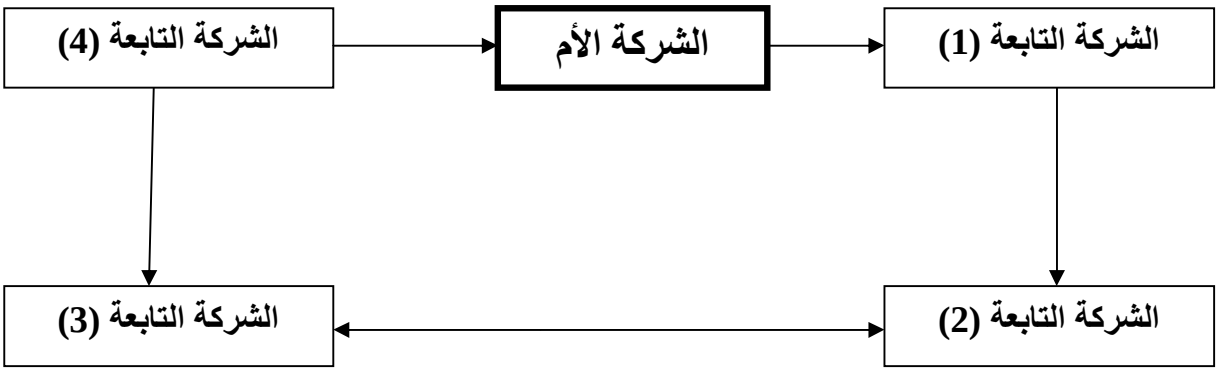


المصدر: France Guirmand, Alin Hérand, op-cit, 1999, p451

3. البنية الدائرية : (La structure circulaire)

حسب هذه البنية فإن الشركة الأم تمتلك مساهمات في شركات مختلفة، و هذه الشركات تمتلك بدورها مساهمات في شركات أخرى، بحيث تصبح الشركة الأم تمتلك بطريقة غير مباشرة مساهمة في الشركات التابعة لتلك التي تملك فيها مساهمات بطريقة مباشرة و ذلك حسب الشكل الموالي:

الشكل رقم: (II -8) التصنيف حسب البنية الدائرية

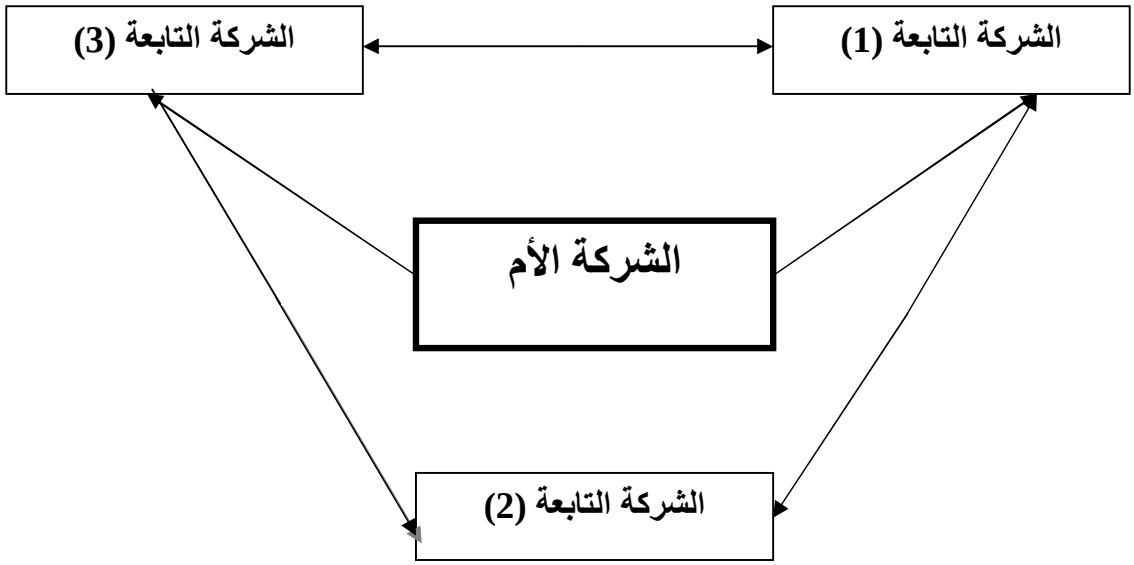


المصدر: France Guirmand, Alin Hérand, op-cit, 1999, p452

4. البنية المركبة : (La structure combinée)

تعتبر هذه البنية من أعقد بنيات المجمع نظرا لأنها تعتبر مزيج بين البنية الهرمية، البنية الشعاعيةو الدائرية،و الشكل الموالي يوضح شكل البنية المركبة.

الشكل رقم: (II -9) التصنيف حسب البنية المركبة



المصدر: France Guirmand, Alin Hérand, op-cit, 1999, p452

المطلب الثالث : محيط التجميع و نسبة الرقابة و المصلحة

يعتمد إعداد القوائم المالية المدجة على تحديد محيط التجميع و الذي يحدد عدد المؤسسات الداخلة ضمن نطاق التجميع من خلال نسبة الرقابة و التي تمثل عدد الأصوات في المؤسة.

الفرع الأول: بنية المجمع

يتكون المجمع من:

1. الشركة الأم:

الشركة الأم هي التي تقوم بمراقبة عدة شركات فرعية أخرى مطلوبة .فهي تمثل رأس المجمع، تخول لها كل الصلاحيات المتعلقة باتخاذ القرارات.

كما تعرف على أنها: البنية القانونية التي تجمع القدرة الإستراتيجية، فهي تتحكم في النشاط و تضمن الراقبة داخل المجمع[155].

ومن خلال هذا التعريف نستنتج أن الشركة الأم المسؤولة الوحيدة على إصدار القرارات داخل المجمع و القيام بالرقابة على الفروع.

[155] J.Y.Eglem et P.Gazil. la consolidation outil de gestion et de contrôle des groupes. édition Vuibert. Paris, 1984, P26.

2. الشركات التابعة:

تمارس الشركة الأم نوعا من الرقابة على الشركات الداخلة في محيط المجمع و هذه الرقابة تختلف من شركة لأخرى كما أن هذه الشركات– أي التابعة –هي عبارة عن هيئات تنشط في نطاق المجمع، لكنها تخضع لرقابة قد تكون مطلقة أم مزدوجة أو يمارس عليها نوع من التأثير في سياستها من طرف الشركة الأم التي تملك حصة من رأس مالها[156].

مما جاء في نص الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخ في 25 مارس 2009 المادة رقم 132- 11" الكيان المشارك هو كيان يمارس فيه الكيان المدمج نفوذا ملحوظا.و هو ليس بكيان فرعي و لا بكيان أنشئ في إطار عمليات تمت بصورة مشتركة "[157].

من خلال نص هذه المادة نلاحظ أن المشرع أكد على ضرورة التفرقة بين الشركة بإعتبار الشركات التابعة تتمتع بشخصية معنوية" succursale" و الشركة الفرع "filiale" التابعة أما الشركات الفرعية هي عبارة عن وكالات ثانوية لا تمثل هياكل قانونية مستقلة، فهي تتمتع بنوع من اللامركزية البسيطة،و هذا لضمان سير النشاط.

كما أن الشركة التابعة نظامها المحاسبي يختلف عن النظام المحاسبي للشركة الفرع، خصوصا أن هذه الأخيرة تعبر عن الحسابات البينية للفروع المشكلة، كما أن المحاسبة العامة للشركة التابعة تتم على مستوى الشركة الأم في حين محاسبة الشركة الفرع لديها محاسبة خاصة بها.

3. الشركة القابضة (société holding)

"الشركة القابضة هي شركة مالية لا تنتج سلعا ولا خدمات بنفسها، بل تملك و تسير مساهمات في شركات تابعة لها بهدف مراقبة النشاط أو إعطاء فائض قيمة لمالكي الشركات القابضة يمكنهم من تسيير وحدات بنصيب في رأس المال أقل مما كانوا مساهمين في هذه الشركات ".

كما يمكن تصنيف الشركات القابضة إلى[158]:

أ- الشركات القابضة المحضة(s .holding pur)

هي عبارة عن شركات مالية ،يقتصر عملها في تسيير محفظة الأوراق تحت إسم المساهمات،بدون تطبيق نشاط صناعي أو تجاري، أو أي نشاط أخر.

ب- الشركات القابضة غير محضة (s.holding impur)

بالإضافة إلى تسيير مساهمتها، تطبق الشركة أيضا نشاطا صناعيا أو تجاريا خاصا و تتحصل من هذا الأخير على مداخيل يكون مصدرها من تسيير لمساهماتها المالية.

و بالتالي يمكن إستنتاج التعريف الآتي للشركة القابضة:

"الشركة القابضة هي عبارة عن شركات مالية أصولها تتشكل من مساهمات الشركات المالية،الصناعية، التجارية، فهي لا تقوم بإنتاج سلع في السوق، و ما شابه ذلك، بل تقوم بتسيير مساهمات شركات أخرى."

---

[156] زرموت خالد ،،**مرجع سبق ذكره**، ص7.

[157] الجريدة الرسمية،العدد 19،25 مارس 2009،ص17.

[158] زرموت خالد ،،**مرجع سبق ذكره**،ص8.

و لهذا النوع من المجمع عدة أهداف نذكر منها ما يلي :

- تحديد الإستراتجية العامة للمجمع؛
- التنسيق بين الأطراف المشاركة؛
- تطوير التقنيات المستخدمة في المجال المالي والتجاري لبلوغ الأهداف؛
- إدارة الممتلكات و المساهمات و مراقبة الشركات المقيدة و الأجنبية.

كما أن نشاط الشركات القابضة في وقتنا الحالي أصبح يأخذ عدة أشكال تتعدى تلك التي كانت تقتصر على المساهمات المالية، لتشمل نشاطات متعلقة بالتسيير و عمليات توجيه النشاطات و مراقبتها أما الجزائر، فقد تبنت هذا النوع من الشركات القابضة في سنوات التسعينيات، فنجد أن المشرع الجزائري قد أعطى مفهوما جديدا، يتمثل في الشركات القابضة العمومية بدلا عن صناديق المساهمة، بحيث رأس مال هذه الشركات يكون مملوكا من قبل الدولة أو أشخاص معنويين في القانون العمومي وفي حدود سنة2001 ، تم إنشاء مؤسسات جديدة تحل محل الشركة القابضة (holding) سميت بشركة تسيير المساهمات (SGP)و التي تهتم بما يلي [159]:

- ترجمة و تجسيد العمل في أشكال تجارية ملائمة لبرنامج مخططات التقويم؛
- الإعتبار و تنمية المؤسسة الإقتصادية العمومية و ذلك في الأشكال التجارية المناسبة؛
- ضمان التسيير و المراقبة الإستراتيجية و العملية لحافظات الأسهم و القيم المنقولة،ضمن ضوابط الفعالية و المردودية الدنيا؛
- ممارسة صلاحيات الجمعيات العامة للمؤسسات الإقتصادية العمومية ضمن الحدود المرسومة، بموجب تفويض التسيير و كذا قرارات الجمعية العامة.

الفرع الثاني: مفهوم نطاق القوائم المالية المجمعة

إن إعداد القوائم المالية المجمعة في الولايات المتحدة الأمريكية ينبني على الرقابة المالية للمؤسسة على ملكية الأسهم في المؤسسات التابعة و التي تعطي حق استغلال ورقابة ممتلكات المؤسسة المراقَبة. و هذا الذي يجعل مفهوم التجميع يأخذ كل أصول و خصوم المؤسسة المراقبة كليا فقط.

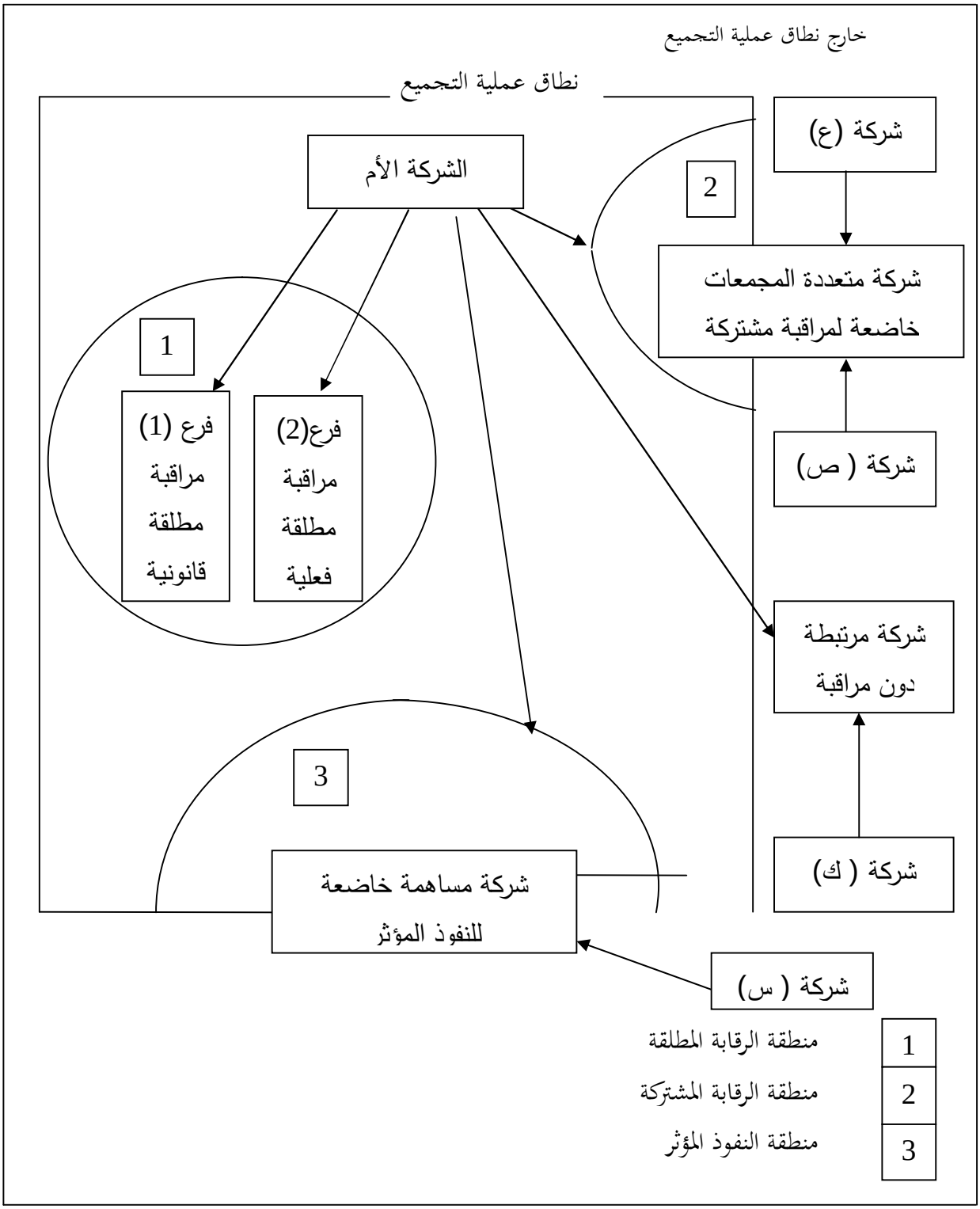
أما مفهوم التجميع ضمن المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي الجزائري فإنه يعتمد على مفهوم الوحدة الاقتصادية و بالتالي فالتجميع لا يأخذ بعين الاعتبار فقط الفروع المتصلة بالمؤسسة الأم عموديا بل كذلك المؤسسات التي لها علاقة أفقية و التي لا يمكن أن نلمس فيها وحدة السلطة لمؤسسة مهيمنة، بل يكفي أن تكون كل هذه المؤسسات عبارة عن وحدة اقتصادية كل واحدة منها لها مصلحة في معرفة وضعية المجمع.

و الشكل التالي يبين لنا المجمع المحاسبي حسب هذا المفهوم[160].

[159] **نفس المرجع**،ص9.

[160] سلامي منير،مرجع سبق ذكره،97.

الشكل رقم: (II -10) مجال تطبيق التجميع المحاسبي



المصدر: Jean Montier et Gilles Scognamiglio,Techniques de consolidation, Economica1995,p43.

أولا: الإعفاءات من عرضالقوائم المالية المجمّعة

بحسب المعايير IAS -27-28-31 فإن المؤسسة الأم أو صاحب الحصة في الشركات الخاضعة للسيطرة المشتركة و المستثمرين قد لا يلزمون بإعداد و عرض القوائم المالية المجمعة في الحالات التالية:

✓ بالنسبة للمؤسسة الأم إذا توفرت الشروط الأربعة التالية[161]:

أ- إذا كانت الشركة الأم هي نفسها شركة تابعة مملوكة كليا أو جزئيا لكيان آخر و قد تم إبلاغ مالكيها الآخرين، بمن فيهم من ليس لهم حق التصويت، بعدم قيام الشركة الأم بعرض قوائم مالية مجمعة و لم يعترضوا على ذلك؛

ب- في حالة عدم تداول سندات الديون أو أسهم حقوق الملكية للشركة الأم في بورصة الأوراق المالية المحلية أو الأجنبية أو خارج المقصورة (de gré à gré) بما في ذلك الأسواق المحلية و الإقليمية؛

ج- إذا لم تقم الشركة الأم بتقديم قوائمها المالية و لم تتخذ أي إجراءات لتقديم تلك القوائم لهيئة سوق المال أو لأي جهة رقابية أخرى بهدف إصدار أي نوع من الأدوات المالية للاكتتاب العام؛

د- في حالة قيام الشركة القابضة الأساسية أو الشركة الأم الوسيطة بإصدار قوائم مالية مجمعة للاستخدام العام تكون مطابقة للمعايير المحاسبية الدولية.

✓ أما بالنسبة لأصحاب الحصص و المستثمرين فإنهم غير ملزمين بتطبيق طريقة التكامل النسبي أو طريقة المعادلة في الشركات المشتركة أو طريقة المعادلة في الشركات الشقيقة في الحالات التالية[162]:

أ- إذا صنفت الحصة أو الاستثمار كمحتفظ بها لغرض البيع طبقا للمعيار IFRS5 الخاص بالأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع و العمليات المتخلى عنها؛

ب - إذا كانت الشركة التابعة تعمل في ظل قيود صارمة طويلة الأجل بحيث يؤدي ذلك إلى ضعف قدرتها على تحويل الأموال إلى الشركة القابضة إلى حد كبير.

ج - في الحالات التالية :

1 – يكون المستثمر أو صاحب الحصة شركة تابعة مملوكة بالكامل أو مملوكة جزئيا لكيان آخر و قد تم إحاطة أصحاب حقوق الملكية الآخرين بمن فيهم من ليس لهم حق التصويت بعدم تطبيق طريقة طريقة المعادلة أو التكامل النسبي و لم يعترضوا على ذلك؛

2 – عدم تداول أدوات حقوق الملكية أو المديونية للمستثمر أو صاحب الحصة في البورصة المحلية أو الأجنبية أو خارج البورصة بما في ذلك الأسواق المحلية أو الإقليمية؛

3 – إذا لم يقم المستثمر أو صاحب الحصة بتقديم قوائمه المالية لهيئة سوق المال أو أية جهة رقابية أو عدم شروعه في القيام بذلك بغرض إصدار أية فئة من الأدوات المالية للاكتتاب العام؛

4 - قيام الشركة الأم الأساسية أو الوسيطة للمستثمر أو لصاحب الحصة بإعداد قوائم مالية مجمعة متاحة للاستخدام العام وتتفق مع المعايير المحاسبية الدولية.

[161] DOMINIQUE Mesplé –Lassalle, la consolidation des comptes,3éme édition, laurent du mesnil,paris 2013,p16.
[162] MEMONTO EXPERT,comptes consolidés , éditions francis lefebvre,2013,104.

ثانيا: المؤسسات المستبعدة من نطاق القوائم المالية المجمعة[163]

بحسب المعايير المحاسبية IAS 27-28-31 نلاحظ أنها حاولت منع كل حالات عدم الإدماج المحاسبي عند إعداد القوائم المالية المجمعة، و لذلك فالحالات التي تستبعد فيها الشركات من نطاق القوائم المالية مرتبطة بفقدان الرقابة أو الرقابة المشتركة أو النفوذ المؤثر.

و على سبيل المثال يكون فقدان الرقابة عند خضوع الشركة الأم لسيطرة الحكومة أو المصفي القضائي أو الجهة الرقابية كما يمكن أن يكون بناءا على اتفاق تعاقدي وتصبح الشركات عند فقدان الرقابة أو السيطرة المشتركة أو النفوذ المؤثر كاستثمارات خاضعة للمعيار IAS39 ما لم تكن معدة للبيع فهي تخضع للمعيار IFRS 5.

كما يشير المعيار المحاسبي IAS27 إلى عدم إمكانية استبعاد شركة تابعة من نطاق القوائم المالية المجمعة بحجة اختلاف أنشطتها عن أنشطة المنشآت الأخرى في المجموعة.

أما من حيث الممارسة في إعداد القوائم المالية المجمعة فإنها تبين أن المؤسسة الأم يمكن أن تستبعد من نطاق القوائم المالية المجمعة الوحدات التي ليست لها أهمية (ذات الحجم الصغير) عندما يكون استبعادها ليس له تأثير على القوائم المالية المجمعة.

و طبقا لإطار إعداد وعرض القوائم المالية لـ IASB، فإن المعلومات تعتبر ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها قد يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون اعتمادا على القوائم المالية.

لكن المعايير المحاسبية الدولية لم تحدد نسبة معينة على ضوئها يتم اتخاذ قرار الاستبعاد، و يبقى الأمر خاضعا لتقدير إدارة المجمع و مراقبي القوائم المالية.

إحدى الممارسات تعتبر أنه يمكن استبعاد الوحدة أو مجموع الوحدات التي لا تتعدى حدود 5 %من أرقام المبالغ الأساسية للمجمع كرقم الأعمال، النتيجة، الاستثمارات، الأموال الخاصة.

ويمكن أن نوجز نطاق القوائم المالية المجمعة كما نصت عليه المعايير المحاسبية الدولية في الجدول المبين في الصفحة الموالية.

[163] MARCIER Stéphane ,la consolidation,éditions des chambres de commerce et d'lndustrie de wallonie SA,Belgique , 2005,P77.

الجدول رقم : (II -1) نطاق القوائم المالية المجمعة حسب المعايير المحاسبية الدولية

المعيار	IFRS 10	IAS 28	IFRS 11
الهدف	الوحدات المراقبة	الشركات الشقيقة	المشروعات المشتركة
التسمية الجارية	الشركات التابعة	المساهمات	الشركات المشتركة
نوع الرقابة	الرقابة (السيطرة)	النفوذ المؤثر	ّقابة (السيطرة) المشتركة
التعريف	هي القدرة على التّحكم في السّياسات الماليّة والتّشغيليّة لكيان ما للحصول على منافع من أنشطتها وفق الشروط التالية: 1. السلطة على كيان آخر و الموجود في الفقرة (14-10)؛ 2. الإعتراض والحقوق على العوائد المتغيرة إبتداء من المشاركة مع الكيان (الفقرة 15-16)؛ 3. القدرة على إستعمال السلطة في التأثير والتخفيض من عوائد الكيان.	هو القدرة على المشاركة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالسياسة المالية و التشغيلية للشركة المستثمر فيها ولكن لا تصل تلك القدرة إلى درجة الرقابة(السيطرة) أو الرقابة المشتركة.	هي المشاركة بموجب إتفاق تعاقدي لمراقبة نشاط اقتصادي, و توجلر ّقابة المشتركة فقط عندما تتطلب قرارات التشغيل و القرارات المالية الإستراتيجية المرتبطة بالنشاط الموافقة بالإجماع من الشركاء و تكون هناك سيطرة مشاركة فقط عند وجود قرار بشأن الأنشطة المهمة وتتطلب موافقة بالإجماع من الأطراف المراقبة.
الرقابة أو النفوذ المفترض	إمتلاك الشركة الأم بشكل مباشر أو غير مباشر، من خلال الشركات التابعة، ما يزيد عن 50 % من حقوق التصويت لكيان ما. إن الإطار التصوري للسيطرة في هذا المعيار تبنى على أساس قدرة المستثمر على التحديد الدقيق للسيطرة من خلال النظر لجميع الوقائع و الظروف لتقديم ما إذا كان يسيطر على الكيان .	المستثمر يمتلك بطريقة مباشرة أو غير مباشرة نسبة 20% أو أكثر من حقوق التصويت	يطبق المعيار على كل الكيانات التي لها ترتيبات تعاقدية مشاركة .
العوامل المساعدة على التحديد	تمتلك الشركة الأم نصف أو أقل من حقوق التصويت لكيان في حالة: 1. الحق في تعيين أو إزالة أو تغيير المسيرين والذين لهم السلطة على توجيه الأنشطة الهامة ؛	عادة ما يتم التعرف على وجود هذا التأثير من خلال: 1-التمثيل في مجلس الإدارة أو ما يقوم مقامه	1-تلتزم الأطراف بالترتيب التعاقدي كما هو محدد في الفقرة (B2-B4) ؛ 2-يعطي الترتيب التعاقدي لطرفين أو أكثر السيطرة المشتركة ضمن هذا الترتيب ويتمثل الترتيب التعاقدي في العمليات المشاركة أو كيان مشارك .
	2. عندما يتعلق حق التصويت بالمهام الإدارية فقط في حين أن الأنشطة المهمة تخضع للترتيبات تعاقدية أخرى، فإن حق التصويت ليس عاملا حاسما لتحديد الرقابة ومن الضروري النظر في العوامل الأخرى و التركيب بينها ؛	2-لمشاركة في وضع السياسات بما في ذلك قرارات توزيع الأرباح أو التوزيعات الأخرى	
	3. يمكن أن تنشأ السيطرة حتى مع أقل من نصف حقوق التصويت من خلال ترتيب تعاقدي مع مستثمرين آخرين ويمكن أن تنشأ أيضا من خلال تشتت حقوق تصويت المستثمرين الآخرين .	3-وجود معاملات هامة بين المستثمر و الشركة المستثمر فيها	
	4. وجود القدرة على جمع أغلبية الأصوات في اجتماعات مجلس الإدارة أو من في حكمهم	4-تبادل أفراد الإدارة	
		5-إعطاء معلومات أساسية عن الشركة المستثمر فيها	
طريقة التوحيد	الإدماج الكلي	طريقة المعادلة	طريقة المعادلة

المصدر : من إعداد الطالب بناء على دروس حول المعايير المحاسبية الدولية

ثالثا: نطاق القوائم المالية المجمعة طبقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري

تكمن أهم الاختلافات الجوهرية ما بين المعايير المحاسبية الدولية و SCF بالنسبة لنطاق القوائم المالية المجمعة كما يلي:

1. الإعفاء من إعداد القوائم المالية المجمعة

يفترض النظام المحاسبي المالي وجود حالة واحدة تكون فيها المؤسسة الأم معفاة من إعداد القوائم المالية المجمعة، و هي كون المؤسسة الأم مؤسسة تابعة مملوكة بصفة شبه كلية لمؤسسة أخرى بشرط الحصول على موافقة الأقلية على ذلك.[164]

والحيازة شبه الكلية تعني أن الشركة المهيمنة تحوز على الأقل 90 % من حقوق التصويت. أما المعيار الدولي IAS 27 فيضع أربعة (4) شروط للإعفاء كما ذكرنا سابقا.

2. استبعاد المؤسسات من نطاق التوحيد

يحدد النظام المحاسبي المالي حالتين يتم عندهما استبعاد المؤسسة من نطاق القوائم المالية المجمعة و هي[165] :

أ- إذا كانت الشركة التابعة تعمل في ظل قيود صارمة و دائمة بحيث يؤدي ذلك إلى ضعف القدرة على المراقبة أو النفوذ من قبل المؤسسة الأم؛

ب- إذا كان اقتناء المؤسسة المراقَبة قد تم فقط بغرض إعادة بيعها في المستقبل القريب.

و بالتأكيد فإن هذا الاستبعاد يستوجب إعطاء كل التبريرات والتوضيحات في ملحق القوائم المالية الموحدة.

عدم التحديد بدقة للقيود الصارمة و الدائمة يجعل منه عرضة لتفسيرات كثيرة تؤدي إلى الاختلاف في التطبيق بين مؤسسة وأخرى، كما أن مفهوم المستقبل القريب غير دقيق فهل هو في حدود السنة المالية أو أبعد من ذلك.

و يمكن أن نوجز نطاق القوائم المالية المجمعة كما نص عليه المشرع الجزائري في الجدول المبين في الصفحة الموالية.

---

[164] المادة 132-4 من قرار وزير المالية بتاريخ 26/07/ 2008 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، مرجع سابق.

[165] المادة 132-6 من القرار الوزاري للنظام المحاسبي .

الجدول رقم : (II -2) نطاق القوائم المالية المجمعة حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري

المواد	المادة 40 من المرسوم & 132-5 من القرار	132-11 من القرار	131- 1 الى 131 -4 من القرار
الهدف	الوحدات المراقبة	الشركات الشقيقة	العمليات المشتركة
التسمية الجارية	الشركات التابعة (الفروع)	المساهمات	الشركات المشتركة
نوع الرقابة	الرقابة (السيطرة)	النفوذ المؤثر	ّقابة المشتركة
التعريف	ي القدرة على التّحكم السّياسات الماليّة ِشغيليّة لكيان ما للحصول على منافع من أنشطتها	لم يرد تعريف محدد للنفوذ المؤثر	هي الرقابة المشتركة لنشاط اقتصادي بموجب إتفاق تعاقدي
الرقابة أو النفوذ المفترض	1. إمتلاك الشركة الأم بشكل مباشر أو غير مباشر، من خلال الشركات التابعة، ما يزيد عن 50 % من حقوق التصويت لكيان ما	1. المستثمر يمتلك بطريقة مباشرة أو غير مباشرة نسبة 20% أو أكثر من حقوق التصويت	
	2. التحكم في أكثر من نصف حقوق التصويت تطبيقا لاتفاق مع المستثمرين الآخرين	2. التمثيل في الأجهزة المسيرة	
	3. وجود سلطة لتعيين أو عزل أغلبية أعضاء هيئة الإدارة	3. المشاركة في وضع السياسات الإستراتيجية	
	4. التحكم في السياسات المالية والتشغيلية للكيان و ذلك بموجب القانون الأساسي أو عقد	4. وجود معاملات هامة بين المستثمر الشركة المستثمر فيها، تبادل معلومات فنية و أساسية أو تبادل للإطارات و المسيرين	
	5. وجود القدرة على جمع أغلبية الأصوات في اجتماعات هيئة الإدارة		
طريقة التوحيد	الإدماج الكلي	طريقة حقوق الملكية	الإدماج النسبي

المصدر : سلامي منير،مرجع سبق ذكره، ص 114.

الفرع الثالث: معدل الرقابة Pourcentage de contrôle

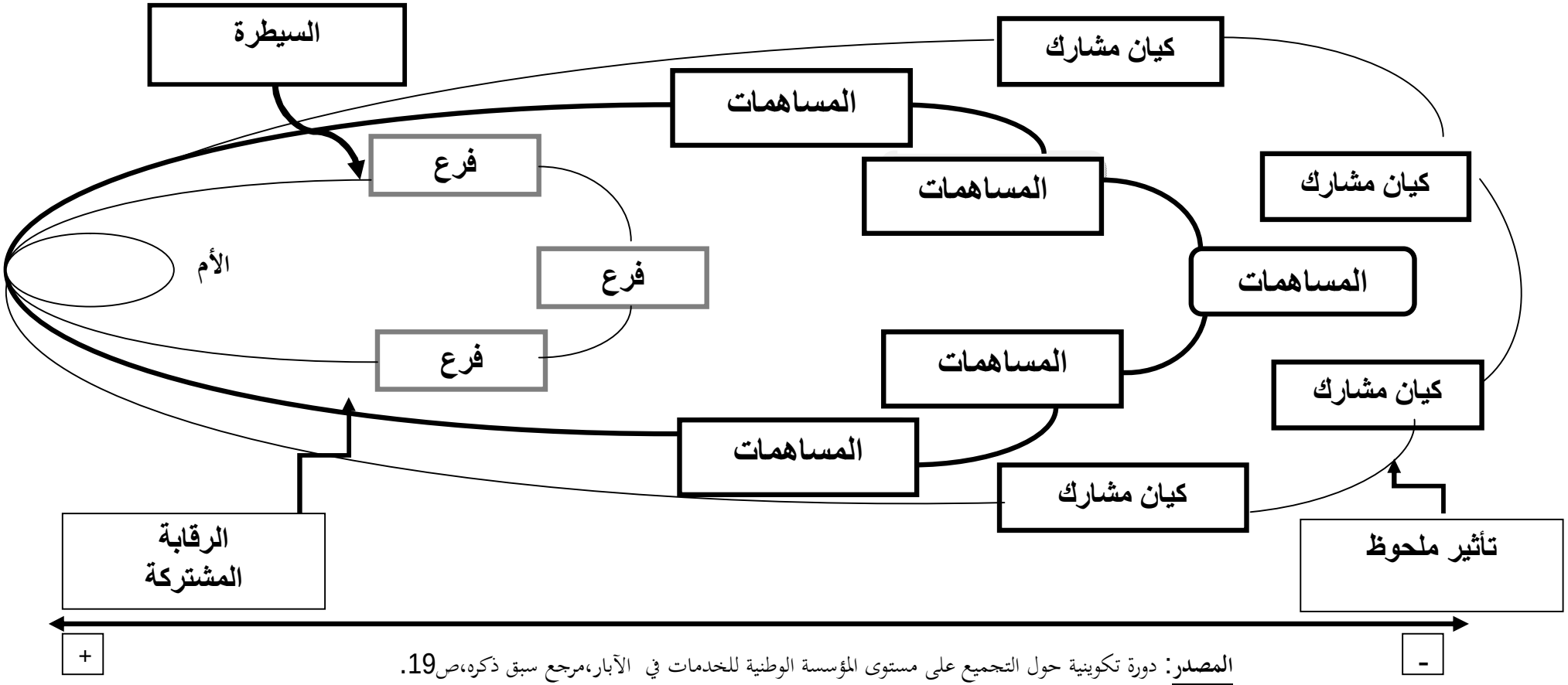
معدل الرقابة هو الوسيلة المستعملة في تحديد قائمة المؤسسات التي تدخل ضمن نطاق القوائم المالية المجمعة و هو يعبر عن نسبة امتلاك المؤسسة الأم لحقوق التصويت بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في المؤسسة المراقبة. و يكون هذا المعدل مساويا لنسبة امتلاك أسهم رأس المال إذا كانت هذه الأخيرة لها نفس الحقوق[166].

و مفهوم الامتلاك غير المباشر يقصد به الامتلاك عن طريق شركة مراقَبة (شركة تابعة) تكون وسيطة بين المؤسسة الأم و الشركة المراد معرفة درجة مراقبتها.

مما سبق ذكره يتبين أن معدل الرقابة مرتبط بتسلسل الامتلاك المباشر أو غير المباشر لنسبة حقوق تصويت تساوي أو تفوق 50 % من مجمل حقوق التصويت في الجمعيات العامة، أما إذا ثبت أن الرقابة تمارس رغم عدم توفر تلك النسبة، فإنه يفترض عند حساب معدل الرقابة أنها تساوي 50%و كل ذلك مادام تسلسل الرقابة لم ينقطع[167].

[166] MERCIER stéphane,la consolidation,3éme édition ,l'édition professionnelle ,Belgique,2013,p50.
[167] MYKITA Patrikita ,ALLALI Chérif –Jacques,comptabilité des sociétés, berti éditions ,alger,2010,p134.

الشكل رقم: (II -11) مفهوم الرقابة



المصدر: دورة تكوينية حول التجميع على مستوى المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار،مرجع سبق ذكره،ص19.

قياس معدل الرقابة:

معدل رقابة المؤسسة الأم لمؤسسة أخرى هو مجموع حقوق التصويت التي تمتلكها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في هذه المؤسسة.

يكون هذا المعدل مساويا لنسبة امتلاك رأس المال إذا كانت كل الأسهم لها نفس الحقوق، ويمكن أن يكون مخالفا له في حالة وجود[168]:

- أسهم لها حقوق تصويت مضاعفة؛
- أسهم لها أفضلية في قيمة الأرباح و ليس لها حق التصويت؛
- شهادات الاستثمار التي لها حقوق التصويت؛
- السندات القابلة للتحويل إلى أسهمو التي لها حق التصويت؛
- امتلاك المؤسسة لأسهم رأسمالها (الامتلاك الذاتي للأسهم).

الفرع الرابع : نسبة المصلحة Pourcentage d'intérêt

تمثل نسبة المصلحة حصة رأس المال المملوكة من طرف المؤسسة الأم في المؤسسات التي تدخل ضمن نطاق القوائم المالية المجمعةو هي تعبر عن حصة من الأصول التي تعود للمؤسسة الأم نتيجة الرقابة التي تمارسها.[169]

وهي تمكن من تحديد حصة المؤسسة الأم من النتائجو رأس المالو الحصة التي ترجع إلى أصحاب الأقلية.

و هي بذلك الوسيلة الأساسية للتسجيل المحاسبي لعمليات التجميع[170].

الجدول رقم (II .3) الفرق بين معدل الرقابة ونسبة المصلحة

المفهوم	الطبيعة	الاستعمال
معدل الرقابة	يعبر عن السلطة (حقوق التصويت)	- تحديد نطاق القوائم المالية المجمعة - تحديد طريقة التجميع
نسبة المصلحة	يعبر عن التبعية المالية (المشاركة في رأس المال)	وسيلة لتطبيق التجميع المحاسبي : - إدماج الحسابات - استبعاد العمليات المتبادلة - توزيع رأس المال والنتائج بين المؤسسة الأم وأصحاب الأقلية

المصدر : Jean Montier & Gilles Scognamiglio, Op.cit, P 51

[168] OBERT Robert , fusion consolidation en 25 fiches, OP.Cit,p 86.
[169] MAESO Robert, comptabilité des sociétés en 30 fiches , 7 édition, dunod, paris ,2008,p134.
[170] FRANCIS Grandguillot,compatabilité des sociétés, , 2 éme édition, cualino éditeur,2008,p183.

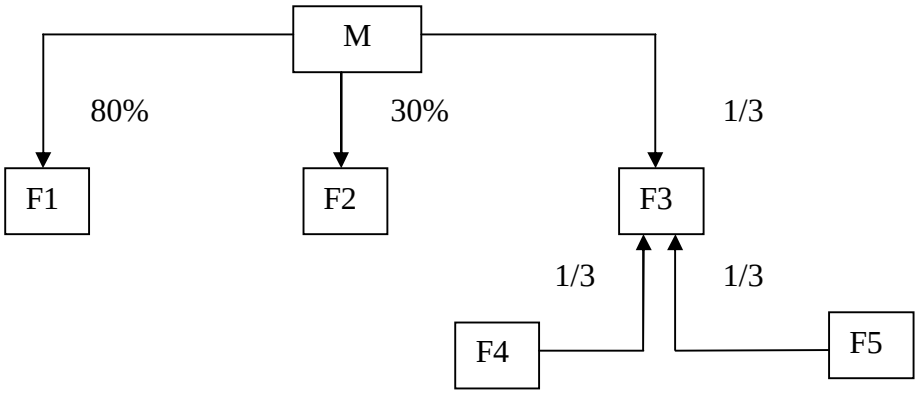
الفرع الخامس : دراسة بعض الروابط الأساسية بين المؤسسة الأم و المؤسسات المراقبة

الروابط التي يمكن أن توجد بين المؤسسة الأم و المؤسسات المدمجة محاسبيا، يمكن أن تأخذ عدة أنواع، و عادة ما تكون [171]:

- روابط مباشرة؛
- روابط غير مباشرة عبر تسلسل بسيط؛
- روابط مباشرة و غير مباشرة عبر تسلسل متعدد؛
- روابط دائرية؛

1 : الروابط المباشرة

الشكل رقم (12.II) الروابط المباشرة



المصدر : Jean Montier & Gilles Scognamiglio, Op.Cit. P 52

يبين الشكل أن المؤسسة الأم M لها ارتباطات مباشرة مع F1، F2 ، F3 وأن نسبة امتلاك رأس المال هي نفسها معدل الرقابة و نسبة المصلحة.

الجدول رقم :(II .4) حساب معدل الرقابة ونسبة المصلحة ل M

الشركة	معدل الرقابة	طريقة التوحيد	نسبة المصلحة
M	100%	التكامل الشامل	100%
F1	80%	التكامل الشامل	80%
F2	30%	طريقة المعادلة	30%
F3	33%	التكامل النسبي	33%

المصدر : Jean Montier & Gilles Scognamiglio, Op.Cit. P 52

2 : الروابط غير المباشرة عبر تسلسل بسيط

في حالة الروابط غير المباشرة يجب أن تكون الرقابة مستمرة عبر السلسلة.

[171] EFFANTIN Richard , les comptes de groupe, édition L'harmattan,France,2010,p16.

الشكل رقم (13. II) الروابط غير المباشرة

المصدر: سلامي منير،مرجع سبق ذكره، ص 123

الشركة B2 غير مراقبة من M2 لأنها لا تراقب A2

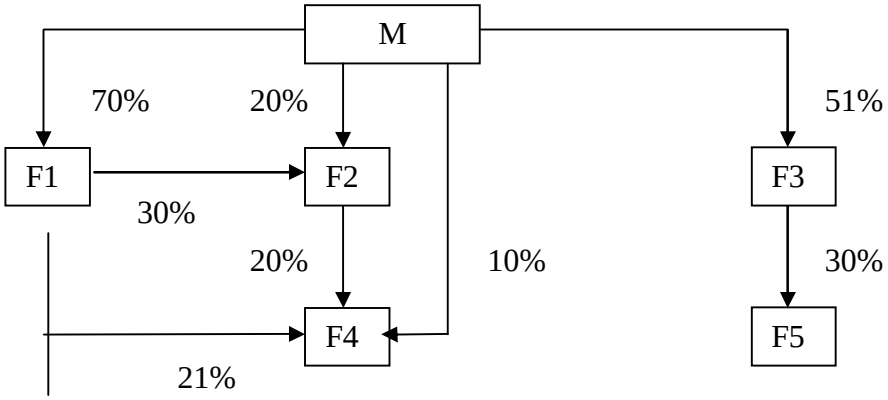
الجدول رقم: (5. II) حساب معدل الرقابة ونسبة المصلحة لـ M1 & M2

الشركة	معدل الرقابة	نسبة المصلحة	الشركة	معدل الرقابة	نسبة المصلحة
M1	100%	100%	M2	100%	100%
A1	58%	58%	A2	45%	45%
B1	42%	24%	B2	0%	31,50%

المصدر: سلامي منير،مرجع سبق ذكره، ص 124

3 : الروابط المباشرة وغير المباشرة عبر تسلسل متعدد

الشكل رقم (14.II) الروابط عبر تسلسل متعدد



المصدر : Jean Montier & Gilles Scognamiglio, Op.Cit. P 52

الجدول رقم: (II .6) حساب معدل الرقابة ونسبة المصلحة لـ M

الشركة	معدل الرقابة	طريقة التوحيد	نسبة المصلحة
M	100%	التكامل الشامل	100%
F1	70%	التكامل الشامل	70%
F2	50% (a)	التكامل الشامل	41% (b)
F3	51%	التكامل الشامل	51%
F4	51% (c)	التكامل الشامل	32,9% (d)
F5	30%	طريقة المعادلة	15,3% (e)

المصدر: Jean Montier & Gilles Scognamiglio, Op.cit. P 53

(a) 20% + 30% = 50%

(b) 20%+(70%*30%) = 41%

(c) 10% + 20% + 21% = 51%

(d) 10% + (70% * 30% * 20%) + (20% * 20%) +(70% *21%) = 32,9%

(e) 51% *30% = 15,3%

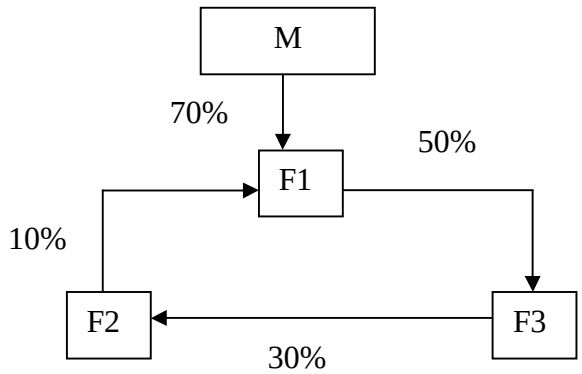
عند حساب معدل الرقابة في حالة الروابط غير المباشرة، تؤخذ بعين الاعتبار الرقابة عبر مختلف الشركات ما لم ينقطع التسلسل.[172]

و تحسب نسبة المصلحة مهما كان معدل الرقابة وإن انقطع التسلسل.

4 : الروابط الدائرية

عند حساب نسبة المصلحة في حالة الروابط الدائرية، يجب أن لا تؤخذ بعين الاعتبار النسب الدائرية بين مختلف الشركات. أما معدل الرقابة فتبقى نفس طريقة الحساب.

الشكل رقم (15.II) الروابط الدائرية



المصدر : Jean Montier & Gilles Scognamiglio, Op.cit, P 55

[172] Jean-Jacques Friedrich , comptabilité générale&gestion des entreprises,6 édition hachette supérieur,paris,2010,p412.

الجدول رقم: (7.II) حساب معدل الرقابة عبر تسلسل متعدد

الشركة	معدل الرقابة	طريقة التوحيد	نسبة المصلحة
M	100%	التكامل الشامل	100%
F1	70% (a)	التكامل الشامل	70%
F3	50%	التكامل الشامل	$\frac{70\%*50\%}{1-(30\% * 10\% * 50\%)}$ = 35,6%
F2	30%	طريقة المعادلة	$\frac{70\% * 50\%*30\%}{1-(10\%*50\%*30\%)}$ = 10,7%

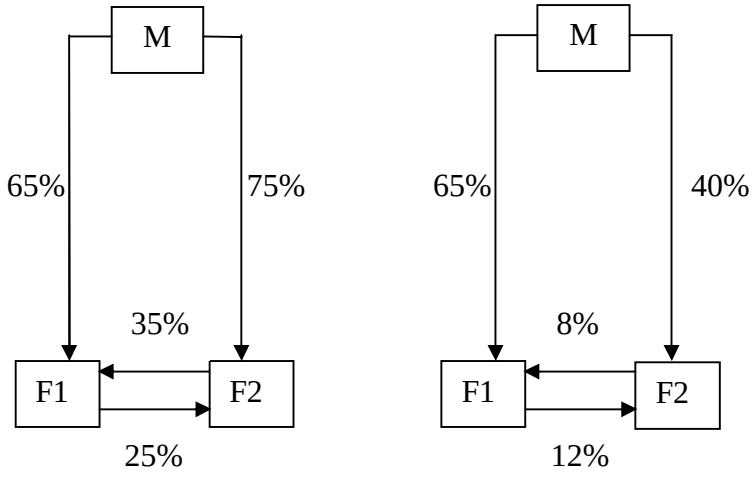
(a) رقابة F2 على F1 لم تؤخذ في الحسبان لأن سلسلة الرقابة انقطعت بين F3 وF2

المصدر : Jean Montier & Gilles Scognamiglio, Op.cit, P 55

5 : بعض الأشكال الأخرى من الارتباطات

الروابط المتبادلة بين الشركات التابعة

الشكل رقم (16. II) الروابط المتبادلة بين الشركات التابعة



الحالة 1 الحالة 2

الجدول رقم: (8.11) حساب معدل الرقابة عند الروابط المتبادلة بين الشركات التابعة

	ارتباط M مع F1			ارتباط M مع F2		
	الحالة 1	لحالة 2	الحالة 3	الحالة 1	لحالة 2	الحالة 3
رقابة مباشرة	65%	65%	65%	75%	40%	43%
رقابة غير مباشرة	35%	8% a	8% a	25%	12% b	8% b
المجموع	100%	73%	73%	100%	52%	51%

a يتم حساب الرقابة غير المباشرة باعتبار المساهمة المكملة لـ F2 في F1

b يتم حساب الرقابة غير المباشرة باعتبار المساهمة المكملة لـ F1 في F2

خلاصة الفصل الثاني

من خلال دراستنا لهذا الفصل، الذي تناولنا فيه مدخل للحسابات المجمعة و المجمع و القوائم المالية المجمعة، تطرقنا إلى تحديد مفهوم المجمع و مكوناته و مختلف أشكاله. فضلا عن القوانين التشريعية التي تنظمه.

كما حاولنا تسليط الضوء على هذا النموذج في الجزائر بإعطاء نبذة تاريخية عن ظهوره و ذلك من خلال القانون التجاري و الجبائي و المحاسبي، و نظرا للتوجه الإقتصادي الجزائري الجديد فإن هذا الموضوع لقي اهتمام الدولة من خلال تشجيعها بإتخاذ عدة تدابير من شأنها تسهيل عملية إنشاء المجمعات، ناهيك عن المزايا التي يمكن أن تجني من خلال نظام المجمعات، سواء كان من الوجهة التشريعية أو من خلال الإمتيازات الجبائية الممنوحة.

كما يمكن القول، أن تجميع الحسابات تحكمها قواعد و مبادئ متفق عليها على المستوى الدولي مما يفسر دور المرجع المحاسبي الدولي في قياس الإجراءات المحاسبية التي تتناسب مع هذا النوع من الشركات، بإعتباره المرجع الأساسي الذي أصبحت تعتمد عليه الدول من أجل إعداد الحسابات المجمعة و عرضها، بصفة تمتاز بالوضوح و الموثوقية.

الفصل الثالث:

تطبيقات حول سيرورة الحسابات المجمعة

و طرق و إجراءات إعدادها

تمهيد :

يعتبر المجمع كمجموعة من الشركات تتمثل في الشركة الأم وشركات أخرى تابعة،و المستقلة فيما بينها من الناحية القانونية، والمرتبطة من الناحية الاقتصادية.

إن هذه الخاصية التي تميز مجمع الشركات، جعلت من الحسابات الفردية لكل شركة مكونة له لا تعطي الصورة الصادقة لكل المجموعة، وهذا ما كان سببا في إستحداث معايير محاسبية دولية وكذا قوانين على مستوى كل دولة من أجل تلبية حاجيات هذا الشكل من الشركات.

و لهذا، فقد قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث سنتطرق في المبحث الأول إلى طرق ومبادئ التجميع، وبعدها في المبحث الثاني سيرورة عملية التجميع، وفي المبحث الثالث سنتطرق إلى إجراءات تغير محيط التجميع.

فكان تقسيم الفصل كالتالي:

المبحث الأول: طرق ومبادئ التجميع،

المبحث الثاني: سيرورة عملية التجميع،

المبحث الثالث: إجراءات تغير محيط التجميع،

المبحث الأول: طرق ومبادئ التجميع

تتمثل عملية الإدماج المحاسبي في إحلال قيمة سندات المساهمة في حسابات المؤسسة الموحدة بقيمة كل العناصر المتعلقة بها، من حسابات للمؤسسة الموحدة.

و يمكن أن تتم عملية الإحلال:

- إما بإدماج في حسابات المؤسسة كل عناصر حسابات مؤسسات نطاق القوائم المالية المجمعة، إدماجا كليا أو نسبيا وذلك وفق نسبة المصلحة في كل مؤسسة،
- أو اعتمادا على القيمة المعادلة لقيمة سندات المساهمة في كل مؤسسة.

وبناء على ذلك فإن هناك ثلاث طرق للتوحيد المحاسبي:

1) طريقة التكامل الشامل (Intégration globale)؛
2) طريقة التكامل النسبي (Intégration proportionnelle) ؛
3) طريقة المعادلة (Mise en équivalence) .

ويمكن أن نبين أصناف مؤسسات نطاق القوائم المالية المجمعة والطرق المتبعة في عملية التجميع المحاسبي، وفقا لنظام المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم :(1.III) النظام المحاسبي وطرق التوحيد

أصناف المؤسسات / النظام المحاسبي	الشركات التابعة Filiales	المساهمات Sociétés associées	المؤسسة المشتركة Co-enterprises
نظام المعايير المحاسبية الدولية	التكامل الشامل	طريقة المعادلة	طريقة المعادلة
النظام المحاسبي المالي	التكامل الشامل	طريقة المعادلة	التكامل النسبي

المصدر: من إعداد الطالب بناء على دروس و محاضرات

المطلب الأول : طريقة التكامل الشامل

سمح النظام المحاسبي المالي بإستعمال طريقة التكامل الشامل و المستمدة من النظام المحاسبي المالي IAS 27 و التي أقرها أيضا IFRS 10.

الفرع الأول:مفهوم طريقة التكامل الشامل

طريقة التكامل الشامل تطبق على الشركات التي تمارس عليها الشركة الأم رقابة مطلقة، مما يسمح لهذه الأخيرة الإستحواذ على كل الملكية من الناحية المالية، ونتيجة مجموعة الشركات وكأنها تمثل كيانا واحدا[173].

[173] FRIEDERICHE Micheline et autres, financement Trésorerie,financement externe,financement propre,consolidation corrigé, édition Foucher,vanves,2006,p143.

و تهدف هذه الطريقة إلى تجميع حسابات الميزانية وحسابات النتائج في حسابات الشركة المجمعة (الشركة الأم)، فهي بذلك تمثل جميع الهيئات التي لها شخصيات معنوية في شخصيات إقتصادية موحدة[174].

و حسب المادة (02) من الجريدة الرسمية رقم 87 سنة 1999 :

"تعتمد طريقة التكامل الشامل على الإحلال الكلي لحسابات سندات المساهمة للشركة القابضة، محل حسابات الميزانية ونتائج الشركات المجمعة المعنية، لإعداد ميزانية واحدة، وجدول حسابات نتائج واحد ".

الفرع الثاني: مبدأ التكامل الشامل:

في حالة ما إذا كانت الشركة الأم تطبق رقابة مطلقة على شركات أخرى تابعة، تلجأ في هذه الحالة إلى تطبيق أسلوب التكامل الشامل الذي يعتمد على تجميع عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج للشركات التابعة، ويتم ذلك وفق المرور بخطوات منهجية لابد الوقوف عليها إلى أن نصل إلى إعداد الميزانية المجمعة وجدول حسابات نتائج مجمع.

و يمكن حصر الخطوات التي تعتمد عليها طريقة التكامل الشامل في النقاط التالية [175]:

1. **الجمع :**

و هي أول خطوة تتم ضمن هذه الطريقة وفيها يتم وضع حسابات الشركة المجمعة وحسابات الشركات المجمعة، فهذه الخطوة تعد أساسية وبسيطة في حد ذاتها،تجُعل فيها الحسابات التي هي قيد التجميع حسابات.

و عليه، في إطار التكامل الشامل يتم الجمع بنسبة 100 % بالنسبة لكل من عناصر الميزانية(الأصول والخصوم)، جدول حسابات النتائج،جدول تدفقات الخزينة، وهذا يخص كل الهيئات التي تنتمي إلى محيط التجميع.

2. **الإقصاء:**

و هي الخطوة الثانية التي تلي عملية الجمع، بحيث يتم فيها إقصاء الحسابات الداخلية، المتبادلة، مثل تلك المتعلقة بالإهتلاكات، المخالفات، والحسابات الأخرى كالديون والحقوق الأخرى، والتكاليف، بالإضافة إلى النتيجة الداخلية للمجمع، خاصة الأرباح.

3. **التسجيل:**

تسجيل الضرائب المؤجلة المتعلقة بالنتائج الداخلية التي تم إقصؤها.

4. **توزيع الأموال الخاصة والنتيجة المجمعة:**

و فيها يتم الفصل أو التجزئة بين الأموال الخاصة للشركة المجمعة والشركات المجمعة، بمعنى تحديد فوائد المجمع (فوائد الأغلبية) وفوائد الشركات التابعة أو ما يعرف بحقوق الأقلية.و تحديد فرق التجميع الأولي.

---

[174] MAESO Robert,comptabilité approfondie en 32 fiches, 3éme édition, donod,paris,2013,p144.

[175] BERTIN Elisabeth et autres,comptabilité & audit,berti éditions,alger,2013,p.p 206-207.

5. تحديد الإحتياطات المجمعة والنتائج المجمعة.

6. إعداد الحسابات المجمعة:

وذلك عن طريق إعداد الميزانية المجمعة وجدول حسابات النتائج المجمع. والقوائم الأخرى كجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رؤوس الأموال.

بعد تحديد الميزانية المجمعة وجدول حسابات النتائج المجمع وتحديد الاحتياطات المجمعة والنتيجة المجمعة، تتم بعدها عملية التسجيل المحاسبي في جدول اليومية.

الفرع الثالث: دراسة حول طريقة التكامل الشامل[176]

قامت الشركة M من أجل تنظيم أنشطتها بإنشاء الشركة الفرعية F بحيث اكتتبت في 75% من رأس مالها.

ميزانية الشركة الأم M في N /12/31 .

الأصول	المبلغ	الخصوم	المبلغ
أصول متنوعة	6750	رأس مال إجتماعي	2000
سندات مساهمة F	750	إحتياط	1500
		ديون	3500
		نتيجة	500
	7500		7500

ميزانية الشركة الفرعية F في N/12/31

الأصول	المبلغ	الخصوم	المبلغ
أصول متنوعة	4000	رأس مال	1000
		إحتياط	500
		ديون	2300
		نتيجة	200
	4000		4000

الحل:

- تتمثل فوائد مساهمي الشركة M في الشركة F 75% من رؤوس الأموال الخاصة ل F

1275 = % 75*(200+500+1000)

- فائض القيمة على سندات F المملوكة من طرف M هي : 525=750-1275

الإحتياطات : إحتياطات M: 1500 والحصة في F هي:375=%75*500 ومنه إحتياطات المجمع: 1875

النتيجة الموحدة

نتيجة M: 500 ،الحصة في F: 150=%75*200 ومنه نتيجة المجمع: 650

[176] بالرقي تيجاني، **مرجع سبق ذكره**،ص.ص.ص 44-45-46.

فوائد المساهمين (حقوق الأقلية) في الشركة F تتمثل 25% من رأس مال ل F:

- رأس المال: 1000*25 % =250
- الإحتياط: 500*25 %=125
- النتيجة: 200*25% =50

المجموع: 425 دج

الأصول	المبلغ	الخصوم	المبلغ
أصول متنوعة (4000+6750)	10750	رأس المال الإجتماعي إحتياطات موحدة نتيجة موحدة حقوق الأقلية ديون (2300+3500)	2000 1875 650 425 5800
	10750		10750

في جهة الأصول أضفنا لميزانية الشركة M مبلغ : (4000-750) =3250

في جهة الخصوم أضفنا مبلغ: 375+150+425+2300=3250

- تقسم النتيجة بين حصة الشركة الأم وحصة فوائد الأقلية كالتالي :

		الشركة الأم	حقوق الأقلية
نتيجة M	500	500	/
نتيجة F	200	150	50
المجموع	700	650	50

المطلب الثاني : أسلوب التكامل النسبي

أسلوب التكامل النسبي يخص الشركات التابعة، وهذه الطريقة لا تختلف كثيرا عن سابقتها، فسنتطرق إلى مفهومها ومبدأ المعالجة وفق هذا الأسلوب، ثم في الأخير نأخذ مثال تطبيقي للتوضيح.

الفرع الأول: مفهوم طريقة التكامل النسبي

يطبق أسلوب التكامل النسبي على الشركات التي تخضع للرقابة المزدوجة من طرف الشركة الأم،و هذه الطريقة تقوم بإستبدال القيمة المحاسبية لسندات المساهمة للشركة التي تخضع للتجميع بجزء فقط، والذي يتمثل في فوائد الشركة الأم أو الشركات التي تملك عناصر أصول وخصوم مكونة للأموال الخاصة بهذه الشركات والمحددة وفقا لقواعد التجميع[177].

كما أن أسلوب التكامل النسبي يستثني على الفائدة خارج المجمع، بحيث يتم إظهار حسابات الأصول والخصوم التي تخص المجمع فقط، بمعنى أنها تستحوذ مباشرة على جزء من أصول الشركات التابعة وجزء من خصومها[178].

الفرع الثاني:مبدأ طريقة التكامل النسبي

مبدأ أسلوب التكامل النسبي لا يختلف كثيرا عن مبدأ التكامل الشامل إلا في بعض النقاط التي تخص نسبة فوائد الأقلية التي يتم إقصاءها تماما.

و يمكن تلخيص الخطوات هذ الأسلوب فيما يلي [179]:

1. الإدماج:

بحيث يتم إدماج في حسابات الشركة المجمعة حصص (quote-part) من الأصول والديون المتعلقة بنسبة الفائدة التي تملكها الشركة الأم في الشركات الأخرى التابعة، بمعنى أن الحسابات التي تم إدماجها تكون معبرة عن فوائد المؤسسة المالكة لسندات المساهمة، وذلك بعد القيام بمعالجات تخص إقصاء العمليات الداخلية للمجمع.

2. الإقصاء:

و فيها يتم إقصاء المساهمات المتعلقة بالشركة الأم في الشركات التابعة من الميزانية المجمعة.

الفرع الثالث: دراسة حول طريقة التكامل النسبي[180]

- نفترض وجود شركة P برأس مال قدره 6000 دج أنشئ مع ثلاث مجموعات G1,G2 ,G3 بحيث تملك الشركة الأم M من المجموعة G1و التي تملك بدورها ثلث من رأس المال الشركة P.
- ميزانية الشركتين P و M في N /12/31

[177] OBERT Robert,comptabilité et audit manuel et applications, 3éme édition, donod,paris,2010,p225.
[178] MAESO Robert,comptabilité approfondie en 32 fiches,OP.Cit,p144.
[179] BERTIN Elisabeth et autres, OP.Cit,p210.
[180] بالرقي تيجاني،مرجع سبق ذكره،ص48.

الأصول	M	P	الخصوم	M	P
أصول متنوعة	42000	12000	رأس مال إجتماعي	20000	6000
سندات المساهمة	2000		احتياط	6000	1800
			دين	16000	3600
			النتيجة	2000	600
	44000	12000		44000	12000

لتوحيد ميزانيتي الشركتين نضيف لكل حساب في ميزانية الشركة M ثلث الحساب نفسه مأخوذ من ميزانية الشركة P بدون أن ننسى إلغاء سندات المساهمة في الميزانية M

الأصول	المبلغ	الخصوم	المبلغ
أصول متنوعة :			
- أصول M: 42000	46000	رأس مال إجتماعي	20000
- قسط M في P : $\frac{12000}{3}$		إحتياطات موحدة :	6600
=4000		- إحتياطات M: 6000	
		- حصة M في P: $\frac{1800}{3}$ = 600	
		النتيجة	2200
		- نتيجة M:2000	
		- حصة M في P: $\frac{600}{3}$=200	
		- ديون	17200
		-ديون U:16000	
		-ديون U في P: $\frac{3600}{3}$=1200	
	46000		46000

- في جانب الأصول أضفنا للشركة M (4000-2000)=2000
- في جانب الخصوم (600+200+1200)=2000

المطلب الثالث:طريقة المعادلة mise en équivalence

هذا الأسلوب يتعلق بالفروع التي يمارس عليها تأثير أو نفوذ فعال (sociétes associées)

الفرع الأول: مفهوم طريقة المعادلة

طريقة المعادلة أو الوضع في التكافؤ، تطبق على الشركات التي تمارس عليها الشركة الأم تأثيرا ملحوظا، فهي تقوم على إعادة تقييم سندات المساهمة التي تملكها الشركة الأم والتي تظهر في ميزانيتها والتي هي عبارة عن سندات مساهمة للشركات الفرع والتي لا بد أن تكون مقيمة بالقيمة الحقيقية وذلك باستبدال قيمتها الشرائية بقيمة الحصة التي تكافئ الحالة الصافية لهذا الفرع[181] .

- ويطبق هذا الأسلوب على الشركات التي يمارس عليها نوعا من السيطرة و هذه الأخيرة تعرف من خلال التدخل المباشر أو غير المباشر في السياسة المالية والتسيير والإستراتيجية[182] .

-كما أنه من خلال هذا الأسلوب يمكن تحديد نسبة الرقابة أو بالأحرى المجال الذي تؤول إليه الشركات التي تخضع لتأثير ملحوظ، سيما أن هذا الأسلوب المتمثل في طريقة المعادلة يتحدد في حالة ما إذا كانت نسبة الرقابة لا تتعدى 20 % من حقوق التصويت.

الفرع الثاني: مبدأ طريقة المعادلة

إن طريقة المعادلة ما هي إلا عملية استبدالية للقيمة المحاسبية لسندات المساهمة التي تملكها الشركة الأم مع ما تكافؤها في الوضعية الصافية للشركة التي تخضع للتجميع.

و من خلال هذا الأسلوب يتم إحلال القيمة المحاسبية الصافية لسندات المساهمة التي تملكها الشركة الأم محل رأس المال الخاص مضافا إليه نتيجة الدورة، ويمكن الإشارة إلى مايلي[183]:

- بالنسبة إلى الميزانية المجمعة : يجب إظهار سندات المساهمة المكافئة للأصل التي تم استبدالها بالأموال الخاصة المضاف إليها نتيجة الدورة المحددة حسب قواعد التجميع؛
- بالنسبة إلى جدول حسابات النتائج المجمع : يجب إعادة إظهار حصة الأموال المكافئة لتلك السندات؛
- إهمال كل ما هو متعلق بالشركة الفرع فيما يخص أصول الفرع وديونه.

الفرع الثالث: دراسة حول طريقة المعادلة[184]

نأخذ المثال السابق مع إفتراض أن P موظفة تحت التأثير الملموس بشركة أخرى .

الأصول	M	P	الخصوم	M	P
أصول متنوعة	42000	12000	رأس مال إجتماعي	20000	6000
سندات مساهمة	2000		إحتياطات	6000	1800
			دين	16000	3600
			نتيجة	2000	600
	44000	12000		44000	12000

[181] MAESO Robert ,comptabilité approfondie en 32 fiches,OP.Cit,p145.
[182] OBERT Robert,comptabilité et audit manuel et applications, OP.Cit,p225.
[183] BERTIN Elisabeth et autres, OP.Cit,p.p212-213.

[184] بالرقي تيجاني،مرجع سبق ذكره،ص50.

تكافئ في N /12/31 أسهم الشركة P المملوكة من طرف M في الأصول الخاصة ل P مايلي :

2800 =3/1*(600+1800+6000)

- فائض قيمة على سندات P: (2000-2800)= 800
- الإحتياطات :1800*3/1 = 600
- الأرباح 600 *$\frac{1}{3}$ = 200

* تظهر سندات المساهمة المعالجة في الميزانية المدمجة تحت عنوان السندات المعادلة بقيمة 2800 دج (800+2000)

* الإحتياطات الموحدة : إحتياطات M + إحتياطات P $\frac{1}{3}$ = 6600=600+6000

* النتيجة الموحدة : نتيجة M+نتيجة M $\frac{1}{3}$ = 200: 200

- الميزانية في N /12/31

الأصول	المبلغ	الخصوم	المبلغ
أصول متنوعة سندات (2000+800)	42000 2800	رأس مال إجتماعي M إحتياطات موحدة نتيجة موحدة ديون	2000 6600 2200 16000
	44800		44800

- في جانب الأصول أضفنا : 800
- في جانب الخصوم أضفنا : (200+600)= 800

المطلب الرابع: المشاكل التقنية والمتعلقة بطرق التجميع

عند القيام بإعداد القوائم المالية المدمجة و في التطبيق الميداني نلاحظ بأن معدي هذه القوائم يمكن أن يصطدم بعد مشاكل تقنية.

الفرع الأول: حالة التكامل الشامل

تعد هذه الطريقة الأكثر تكاملا، و يتم فيها إدماج حسابات الميزانية وحسابات النتائج لجميع المؤسسات الداخلة ضمن محيط التجميع .

1. التجميع المباشر أو التجميع غير المباشر:

بحسب الغرفة الجهوية الحسابات الفرنسية (CRC 99.02) المادة 111 يمكن إدماج الحسابات سواء بطريقة مباشرة من المؤسسة الأم أو بطريقة غير مباشرة. أي إدماج متتالي للمجمعات الفرعية. و المشكل المطروح في هذه الحالة هو كيفية معالجة المساهمة غير مباشرة بالطريقة الأمثل بالنسبة للمؤسسة الأم والتي توفر معلومات ملائمة وفي وقت مناسب وبأقل تكلفة. ففي حالة التجميع المباشر يتم إدماج المساهمة غير مباشرة مع المؤسسة التي تحوز فيها المؤسسة الأم على مساهمة مباشرة ونتحصل على مجمع فرعي وبعد ذلك يتم إدماج القوائم المالية للمؤسسة الأم والمجمع الفرعي. أما في حالة التجميع المباشر فإنه يتم دمج جميع القوائم الفردية عن طريق التكامل الشامل وذلك بحساب نسبة المصلحة.

2. مصالح الأقلية المدينة[185] :

بحسب CRC 99-02 المادة 270:

عندما تكون هناك خسارة فإن حصة الأقلية في المؤسسة التي تستعمل طريقة التكامل الشامل تصبح سالبة و بالتالي هناك فائض بين قيمة الخسارة وحقوق الأقلية وفي هذه الحالة يتم تحميل الخسارة على حصة الأغلبية إلا إذا كانت الأقلية ملزمة وقادرة على رد الخسائر، و في حالة تحقيق الشركة التابعة لأرباح في فترات لاحقة فإنه يجب تخصيص تلك الأرباح بالكامل لحقوق الأغلبية حتى يتم تغطية نصيب الأقلية في الخسائر التي سبق تحميلها لحقوق الأغلبية والتي يمكن أن تؤثر على مصلحة وقرار المساهمين في المؤسسة وبالتالي على قيمة المؤسسة.

الفرع الثاني: حالة التكامل النسبي

خصوصيات الإستبعاد ما بين فروع المجمع [186]

CRC99-02 المادة 280:

يتمثل الإختلاف الأساسي مع طريقة التكامل الشامل في أن عناصر الإستثمارات ونتيجة المؤسسة تحت رقابة مشتركة ومنه يتم تقسيمها عن طريق البروراتا متمثلة في نسبة مساهمة المؤسسة في أسهم بدون حقوق الأقلية.

يتم تقييم رأس المال والنتيجة المدمجة مع مراعات بأن تقسيم الفوائد والميزانية وحساب النتائج يتم حسب هذه الطريقة وذلك بحساب نسبة المصلحة.

يتم إستبعاد السندات عن طريق حصة رأس المال المدمج للمؤسسة الخاضعة للرقابة المشتركة وفي هذه الحالة لا يوجد حقوق أقلية.

-بحسب CRC99-02 المادة 28100 :

يتم إستبعاد الحقوق والديون المتبادلة وكذا الأعباء والإيرادات المتبادلة في حدود نسبة الإدماج للمؤسسة المراقبة بصفة مشتركة. ويتمثل الفارق بين المبلغ المستبعد ومبلغ الحقوق والديون على أنه ديون أو حقوق على المؤسسات الخارجية للمجمع.

-بحسب CRC99-02 المادة 28101 :

عندما نكون أمام حالة تنازل من مؤسسة مدمجة كليا لمؤسسة مدمجة بالتناسب، يكون الإستبعاد في حدود نسبة الإدماج للمؤسسة الخاضعة لرقابة مشتركة. و في الحالة العكسية لنفس القاعدة.

---

[185] EFFANTIN Richard ,OP.Cit p116.
[186] Ibid.,p.p120-121.

-يتم الإستبعاد بصفة كلية مخصصات حسابات إعادة تقييم سندات المساهمة لمواجهة الخسائر في قيمة الأسهم لمؤسسة خاضعة لرقابة مشتركة.

من خلال ما سبق يمكن القول أن عملية التصحيحات ومعالجة العمليات الداخلية بالتناسب مع الحصة المحازة تطرح لنا مشاكل أثناء التطبيق.

الفرع الثالث: حالة طريقة المعادلة

كما رأينا سابقا فإن مراكز الميزانية وحسابات النتائج لا تظهر في الميزانية المدمجة ويتم إستبدال قيمة المساهمة بالقيمة الحقيقية للمساهمة وفي هذه الحالة لا يتم إستبعاد العمليات الداخلية ولكن هناك بعض المعالجات (التجانس ما بين الطرق، التحويل، الوثائق بالعملة الأجنبية...) والتي لها تأثير على رأس المال ولا تظهر عند إعداد القوائم المالية المدمجة.

المبحث الثاني : سيرورة عملية التجميع

تهدف عملية التجميع المحاسبي إلى عرض الصورة الصادقة والوفية للوضعية المالية ونتائج المؤسسات المكونة للمجمع، وكأنها لوحدة اقتصادية واحدة.[187]

وباعتبار أن مؤسسات نطاق التوحيد يمكن أن تتباين إما في شكلها القانوني أو في قطاع نشاطها أو في النظام المحاسبي المطبق (المرجعية المحاسبية) فإن ذلك يستلزم إعادة معالجة قوائمها المالية.

عملية إعادة المعالجة للقوائم المالية لكل مؤسسة، وإعداد القوائم المالية المجمعة يجب أن ينبني على الأسس العامة والقواعد المحددة لإعداد القوائم المالية المبينة في الإطار المفاهيمي والمعيار الدولي الأول (الخصائص النوعية للمعلومات، الفرضيات والمبادئ المحاسبية، الخ).

وتتلخص سيرورة عملية التجميع في المراحل التالية[188]:

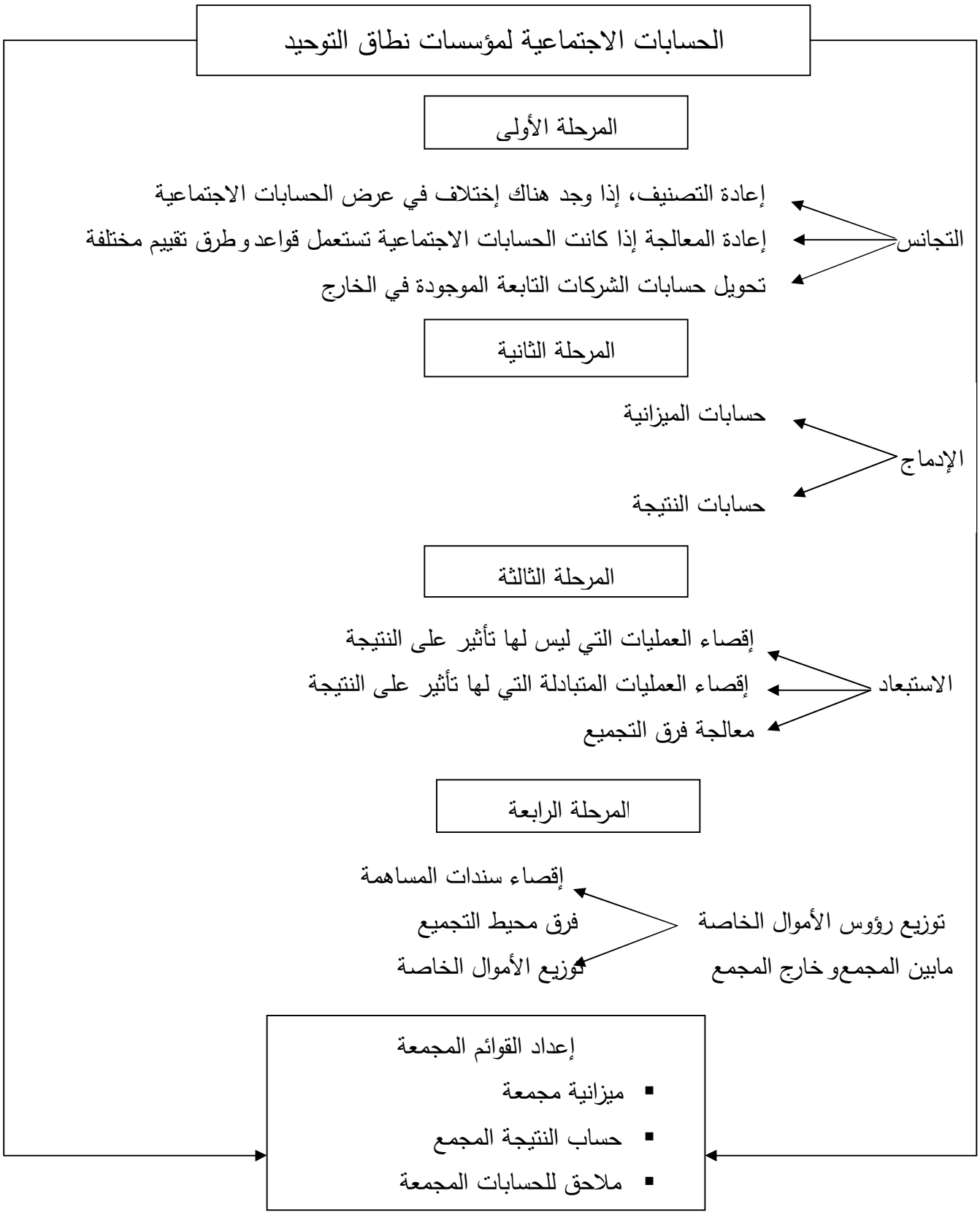
1- تقديم الميزانيات وحسابات النتائج؛
2- تجانس المعطيات (Homogénéisation) ؛
3- المعالجات (RETRAITEMENTS) ؛
4- استبعاد العمليات الداخلية للمجمع (Elimination)؛
5- معالجة فارق الإدماج الأولي؛
6- إستبعاد سندات المساهمة؛
7- تحديد حقوق الأقلية والأغلبية؛
8- إعداد الوثائق المدمجة.

والتي يمكن ترجمتها في الشكل التالي:

[187] BENAIBOUCHE mohand cid, OP.Cit, p79.

[188] سلامي منير، **مرجع سبق ذكره**،ص154.

الشكل رقم (III-1) : الإجراءات الخاصة بعملية التجميع



المصدر: Jean Montier et Gilles Scognamiglio, Op.cit., p 92

المطلب الأول : تنظيم سيرورة التجميع المحاسبي

سنعالج من خلال هذا المطلب الهيكل التنظيمي للمجمع، بالإضافة للتطرق إلى كيفية توزيع المهام و الوظائف بين الشركة المجمعة، والشركات التابعة.

الفرع الأول : الهيكل التنظيمي للمجمع وتوزيع المهام

1. إعداد الهيكل التنظيمي للمجمع:

يمكن الإعتماد على الهيكل التنظيمي للمجمع، أثناء القيام بتجميع الحسابات، و ذلك بحصر عملية سيرورة الحسابات المجمعة في شكل مخطط تنظيمي فعال، وفيه يتم تحديد الوظائف والمصالح المختصة بكل مرحلة من مراحل التجميع، مع الإشارة أنه يعد من أولويات الشركة الأم التي تتولى مهام تجميع الحسابات.[189]

2. توزيع المهام بين الشركة الأم والشركات التابعة:

بعد التطرق إلى الهيكل التنظيمي للمجمع، يتضح بأن الشركة المجمعة المتمثلة في الشركة الأم، هي التي تبادر بتحديد الوظائف وتوزيعها وذلك عن طريق[190]:

- ✓ تحضير وإرسال رسالة توجيه مباشرة في عملية تجميع حسابات المجمع؛
- ✓ تنشيط وربط الأعمال المتعلقة بالتجميع بالنسبة للمجمع، وذلك عن طريق التركيز على عملية المقاربة للأرصدة وكل العمليات الخاصة بالشركات التابعة؛
- ✓ الرقابة وإثبات صحة الملاحق التجميعية المستلمة من طرف الشركات المعنية بالتجميع؛
- ✓ تجميع الحسابات عن طريق جمع حسابات الشركات المعنية بالتجميع؛
- ✓ تجميع الحسابات الخاصة بالمجمع ككل، المتكونة من حسابات الفو ع، والشركة الأم، مع التركيز على حسابات الشركات التابعة، و إقصاء سندات المساهمة؛
- ✓ إظهار الحسابات المجمعة للمجمع، الفروع والشركة الأم.

كما أن الشركات التابعة التي تخضع للتجميع هي الأخرى معنية ببعض المهام التي يمكن استنتاجها من خلال الهيكل التنظيمي الذي تطرقنا إليه[191]:

- ✓ مقاربة أرصدة الشركات التابعة؛
- ✓ المعالجات المحتملة للحسابات الفردية (الإجتماعية)؛
- ✓ إعداد وإرسال ملاحق التجميع.

---

[189] DOMINIQUE Mesplé –Lassalle, OP.Cit, p71.
[190] MARCIER Stéphane,la consolidation,3éme édition ,l'édition professionnelle ,Belgique,2013., OP.Cit, p103.
[191] Jean –Michal palou,manuel de consolidation,groupe revue fiduciaire,2003,p34.

3. إعداد ملاحق التجميع:

مفهومها:

ملاحق التجميع نقصد بها تلك الملفات الخاصة بالتجميع، فهي تتشكل من مجموعة وثائق محاسبية تم التأشير عليها من طرف مصلحة المحاسبة للشركات المجمعة، والتي سترسل إلى مصلحة التجميع المحاسبي.[192]

و يمكن القول أن الملاحق التجميعية تعد القاعدة التي تسهل الإتصال بين مختلف مصالح المحاسبة للشركات التي تنتمي إلى محيط التجميع، فهي تضمن البيانات المحاسبية الرسمية والملحقة للهيئة[193] .

أهدافها:

إن سيرورة الحسابات المجمعة ترتكز على تنظيم وإعداد الملاحق التجميعية بغض النظر عن التقنيات الأخرى المستخدمة ومن بين الأهداف التي يمكن الوقوف عليها ما يلي :[194]

- التنسيق في إظهار الميزانية وجدول حسابات النتائج مع الاقتراح لشركات المجمع نموذج خاص بها؛
- إحصاء المعلومات الجوهرية، التي تخص مرحلة الإقصاء :الحقوق والديون المتعلقة بالشركات التابعة، كذلك مصاريف وإيرادات هذه الأخيرة، والحصص المقدمة والمستلمة، و تحليل محفظة سندات المساهمة؛
- تسمح بالتنسيق بين مختلف أساليب التقييم المحاسبي داخل المجمع، وذلك بإعداد يومية خاصة بالمعالجات والملاحق المتعلقة بالبيانات الضرورية للمعالجة؛
- تسمح بإنشاء الملاحق الخاصة بالحسابات المجمعة؛
- تسهل من عملية إعداد جدول تمويل المجمع، وذلك نظرا لدوره في تيسير القراءة المباشرة للتغيرات الخاصة بالميزانية، والتي تتعدى السنة المالية كما تسمح بإعداد جدول التغيرات للأموال الخاصة.

4. محتوى الملاحق التجميعية:

بعد إطلاعنا إلى أبرز الأهداف الرئيسية للملاحق التجميعية، فإن هذه الأخيرة يمكن تصنيفها إلى أربع أصناف وهي[195] :

أ - الميزانية وجدول حسابات النتائج المجمع:

إن شكل الميزانية وجدول حسابات النتائج يكون على أساس نموذجي يخص التجميع المحاسبي، فلا نجد مثلا هناك حسابات خاصة تخص التجميع يكون متعارف عليها في كل دولة، بل نجدها تختلف من مجمع إلى آخر، لذا لابد من إعداد مخطط يظم الحسابات التي تخص المجمع.

ب - المعطيات التي تخص المعالجة:

بعد تطرقنا إلى المسار المركزي واللامركزي لتجميع الحسابات، إتضح أن المعطيات الأولية التي تخص المعالجة في حالة تطبيق المسار المركزي للتجميع تكون على مستوى المصلحة المركزية للمجمع، والتي تخول لها الفرصة بتحديد إجراءات المعالجة، وفي هذا الإطار فهي تقوم بمعالجة:

---

[192] Philippe Dandon,Mise en place d'une consolidation,les éditions foucher,France2004,p68.
[193] Eric Tot,Le reporting financier aspect comptable fiscaux et de gestion, Dunod,Paris,2006,p18.
[194] Philippe Dandon, OP.Cit, p68.
[195] Ibid.,p.p69-70.

- التباين بين المبادئ المحاسبية وأساليب التقييم في الحسابات الإجتماعية وكذلك في الحسابات المجمعة؛
- الإطلاع على التسجيل المحاسبي بغرض :
  - ✓ مجانسة المبادئ المحاسبية وأساليب التقييم؛
  - ✓ إقصاء التسجيلات المحاسبية التي لها طبيعة جبائية فقط؛

ج -المعطيات الخاصة بالإقصاءات:

في هذا المجال فإن هذه المعطيات تشمل:

- الحسابات المتبادلة؛
- النتائج الداخلية؛
- سندات المساهمة والأموال الخاصة.

و عليه، فإن المعلومات الأدنى التي يجب أن تتوفر في هذا الإطار تشمل:

- البيانات المتعلقة بحسابات الشركات التابعة والمتمثلة في الميزانية وجدول حسابات النتائج مع إظهار الأرصدة بين الشركة المدمجة وتلك التي توضع في المعادلة؛
- البيانات المتعلقة بسندات المساهمة المجمعة، وتغيراتها في السنة الجارية؛
- البيانات الخاصة بالحصص المستلمة من الشركات المجمعة؛
- البيانات المتعلقة بالمؤونات التي تخص سندات المساهمة المجمعة، وكذلك حركية هذه المؤونات منذ إقفال السنة المالية الماضية؛
- البيانات الخاصة بالحقوق المتعلقة بالشركات المجمعة، وحركيتها منذ إقفال السنة المالية الماضية؛
- مبالغ المخزونات الداخلية، والأدوات الأساسية لتحديد الهامش الذي سيتم إقصاءه؛
- البيانات المتعلقة بتغيرات الأموال الخاصة، والإحتياطات؛
- البيانات المتعلقة بالإلتزامات المقدمة من طرف الشركات المجمعة؛
- البيانات التي تحدد التنازل الداخلي للمجمع بالنسبة للأصول الثابتة وفائض أو ناقص القيمة الذي قد ينتج؛
- البيانات التي تخص المؤونات المترتبة عن الأخطار التي تحيط بالشركات الداخلية في محيط المجمع مع التأشير إلى طبيعة الخطر المستحدث، و التغيرات لهذه المؤونات في السنة الجارية.

الفرع الثاني :مقاربة الحسابات البينية والعمليات المتبادلة

عملية المقاربة للحسابات البينية يتم إدراجها على المستوى الداخلي للمجمع، وبصفة مباشرة من قبل الشركات التابعة، فمن منطلق الوصول إلى تقديم صورة صادقة عن الوضعية الإقتصادية والمالية للمجمع، لابد من إتباع الإجراءات المتعلقة بالمقاربة، بإعتبارها مرحلة حساسة من مراحل إعداد الحسابات المجمعة، فهي تقام مباشرة على مستوى كل شركة و فرع، وهذه الأخيرة تقوم بإرسالها إلى المصلحة المختصة وذلك بعد القيام بمجانسة كل الحسابات المعنية بها وبالمجمع ككل.

1. أهدافها

تهدف عملية مقاربة الحسابات البينية 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 وتقدير القيم الحقيقية للعمليات البينية ثم إقصاءها من الحسابات المجمعة وهذا بدون تداخل أو تعارض في تسيير عملية الفوترة والتحصيل[196].

2. إجراءات المقاربة:

في إطار عملية المقاربة للحسابات المجمعة، تلتزم الشركات المدينة والدائنة للمجمع بإتباع إجراءات المقاربة على الأقل كل ثلاثي من سنة الإستغلال، وذلك فيما يخص الحسابات المتعلقة بالحقوق والعمليات المتبادلة.

كما أن عملية المقاربة تعد من أولويات المدراء الماليين للشركات المعنية، بحيث يولون القيام بمطابقة وجمع الحسابات البينية لكل فرع محل التجميع.

و يمكن تلخيص الإجراءات المتعلقة بالمقاربة في النقاط التالية[197]:

- طلب تأكيد الأرصدة؛
- الإجابة على طلب تأكيد الأرصدة؛
- دراسة الإجابة على طلب التأكيد؛
- التنسيق ومعالجة وتسوية الإختلافات أو التباين.

2-1 طلب تأكيد الأرصدة:

في هذه الحالة 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 بما يلي[198]:

- وثيقة المقاربة لأرصدة الحقوق والديون المتبادلة؛
- وثيقة المقاربة للتكاليف والإيرادات البينية.

2-2 الإجابة على طلب تأكيد الأرصدة:

الشركة التابعة المدينة مقيدة بفترة زمنية محددة لمراجعة حساباتها وتقدر هذه المدة بعشرة أيام بغرض المعاينة وإعادة إرسال وثيقة مقاربة الأرصدة، مع إرفاقها بكشف يبين فيه التباين والإختلاف الحاصل. و في هذه المرحلة يمكن أن نميز بين نقطتين أساسيتين هما[199]:

أولا :ترحيل الأرصدة : يعاد تسجيل الأرصدة التي كانت مسجلة في وثيقة المقاربة وفقا للحسابات المشتركة، والتي تخص الديون والنفقات، وفي نفس تاريخ تسجيلها في الشركة الدائمة.

---

[196] زرموت خالد، **مرجع سبق ذكره**،ص100.

[197] **المرجع السابق**، ص101.

[198] **نفس المرجع**و الصفحة سابقا.

[199] **المرجع السابق**، ص102.

ثانيا :مقاربة الأرصدة :إن مصلحة المحاسبة للشركة المدينة تقوم بإعداد وثائق المقاربة المتعلقة بالأرصدة، وبالتالي يمكن أن نميز بين حالتين:

الحالة الأولى :أرصدة الحسابات المتعلقة بوثائق المقاربة تكون كلها مطابقة ومتناسقة. نجد حسابات وثائق المقاربة هي نفسها الحسابات المسجلة لدى الشركة المدينة وفي هذه الحالة، تقوم مصلحة المحاسبة لدى الشركة المدينة بالتأشير على موافقتها لتعيد إرسالها في الآجال المحددة لمصلحة المحاسبة للشركة الدائمة.

الحالة الثانية :أرصدة الحسابات المتعلقة بوثائق المقاربة تحتوي على تباين كلي أم جزئي:

و في هذه الحالة مصلحة المحاسبة للشركة المدينة مكلفة بالبحث والتحليل والتسوية فيما يخص حالات التباين الناتجة، وهذا بالتعاون و الإستشارة مع الشركة الدائنة.

فإذا كانت الاختلافات ناتجة عن السهو أو الخطأ فالتصحيح يكون فوري ومباشر.

أما إذا كانت هذه الاختلافات ناتجة عمليات متعلقة بنزاعات ما، يجب شرحها وتبريرها وقيمتها تأخذ بعين الإعتبار وتسجل في عمود خاص بالملاحظات.

-كما أن كل الحالات الناتجة عن التباين والإختلافات في الحسابات يتم تدوينها في ملاحق أو كشوفات خاصة بها تكون مرتبطة أصلا مع الملحق الخاص بمقاربة الأرصدة، وفي الأخير يعاد إرسال الوثيقة للشركة التابعة الدائمة مع الإحتفاظ بنسخة منها للإستعانة بها لاحقا.

2-3 دراسة الرد على طلب التأكيد:

إن مصلحة المحاسبة للشركة الدائنة تستغل الإجابات على طلب تأكيد الأرصدة وتدرسها من أجل تقدير الإختلافات الحاصلة إن وجدت وتحديدها، بالإضافة إلى أنها تبين الشركات المدينة التي لم ترد على طلب التأكيد، ومن ثم تقوم بإنشاء ملف تفصيلي للإختلافات ويكون مبررا أيضا، ويتم معالجته لاحقا في جلسة تقام تحت إشراف المصلحة المختصة بالمقاربة للوصول إلى تحقيق الإنسجام للمطابقة بين جميع الأطراف مع الإشارة إلى أن مصلحة المحاسبة للشركة المعنية هي التي تقوم بتنظيمه[200].

2-4 التنسيق ومعالجة وتسوية الإختلافات:

يعنى ممثلو مصلحة المحاسبة لشركات المجمع والتي تكون أرصدتها موضوع عدم إنسجام ،بإجتماع يكون عادة في شهر مارس من السنة الجارية من أجل تنسيق الأعمال والمقاربة لكل الحسابات البينية.

كما تعتبر عملية التنسيق ومعالجة الإختلافات ضرورية وجوهرية لأنها تساهم في[201]:

- تسهيل إقصاء الحسابات والعمليات البينية لشركات المجمع؛
- تطبيق القواعد والمبادئ– مبدأ الحيطة والحذر -الذي يجسد تخفيض النفقات في حالة عدم التأكد؛
- ففي إطار بلوغ هذين المبدأين يتسنى لمصلحة التجميع بتسوية الإختلافات الناجمة عن طريق:
  - ✓ مطابقة أرصدة الحسابات للشركة المدينة والشركة الدائنة وهذا إنطلاقا من مبدأ الحيطة والحذر؛
  - ✓ التسجيل المحاسبي للبضائع التي تم إرسالها وتحويل الأموال في طريقها للوصول وذلك في قيود خاصة بالشركات المستفيدة والمرسلة؛

[200] المرجع السابق، ص104.

[201] المرجع السابق، ص105.

- ✓ كما أن الإختلافات الناجمة تسجل محاسبيا قبل إقفال حسابات الدورة، وذلك في وثائق خاصة يتم الموافقة والمصادقة عليها من قبل ممثلين للشركات المعنية مع مسؤول مصلحة التجميع للمجمع.

الفرع الثالث : صعوبات المقاربة وإجراءات تحسينها

سنتطرق في هذا الصدد إلى تحديد أهم الصعوبات التي تصادف المقاربة،ثم نعرج بعدها إلى إجراءات تحسينها:

1. صعوبات المقاربة:

تعد عملية المقاربة من أصعب المراحل التي تمر بها عملية التجميع، فكلما إتسع محيط المجمع كلما كانت الحسابات داخلها عادة تختلف ومن بين الصعوبات التي تواجه عملية تسوية الإختلافات نذكر منها ما يلي[202]:

1-1 الإختلافات في سعر الصرف:

شركات المجمع التي هي خارج نطاق الأصل للمجمع، عند مباشرتها لتحويل حقوقها وديونها البينية بأسعار صرف مختلفة تؤدي إلى خلق حالة تباين، ولمعالجتها يتطلب جعل العملة المرجعية في التعامل هي العملة المستخدمة في التجميع.

1-2 وجود حالة عدم التأكد:

إن بعض الإختلافات التي قد تنتج في الحسابات البينية في بعض الأحيان تبقى مبهمة يصعب تحديدها، خاصة تلك العمليات التي تتم عند عملية البيع والشراء مما يصعب تحديد حصة شركات المجمع فيما بينها ففي هذه الحالة تقوم مصلحة التجميع بإتباع عملية التحكيم والضبط وإنتقاء المعلومات الأكثر صحة.

2. إجراءات تحسينها:

من بين الإجراءات المتبعة لضمان سير عملية المقاربة بالنسبة للحسابات البينية نذكر ما يلي:

1-2 إعداد رزنامة المقاربة للحسابات والعمليات المتبادلة :

رزنامة التجميع هي عبارة عن وثائق قاعدية تحدد فيها آجال الإنجاز والإرسال من طرف الشركة المعنية والوثائق الأساسية للتجميع وكذلك آجال إعداد الحسابات المجمعة و هذه الرزنامة لابد أن تكون همزة وصل وأداة إتصال بالنسبة ل[203]:

- ➢ مسؤولي التجميع، المصلحة المركزية للتجميع، مسؤولي الشركات التابعة؛
- ➢ مسؤولي مصلحة المحاسبة للشركات المجمعة التي تقوم بإنتاج معلومات محاسبية ضرورية للتجميع؛
- ➢ المدراء العاميين للشركات المجمعة وكذلك مصلحة التدقيق والمراجعة الداخليةها و كذا مصلحة مراقبة التسيير؛
- ➢ محافظي الحسابات للشركات المجمعة.

[202] مقدمي أحمد،مرجع سبق ذكره،ص.ص109-110.

[203] Philippe Dandon, OP.Cit, p73.

2-2 بعض الإجراءات الأخرى المتخذة في هذا المجال:

يمكن الإشارة إليها في النقاط التالية [204]:

- تحديد عدد العمليات البينية؛
- تحديد عدد الفواتير المتعلقة بالعمليات الداخلية؛
- إرسال كشف شهري للفاتورات البينية؛
- التسديدات تكون على أساس الكشف الشهري للفاتورات؛
- منع تسديد الحقوق بإستخدام الأوراق التجارية؛
- تفادي التسديد في الأيام الأخيرة من تاريخ الإقفال للحسابات المجمعة؛
- الرفع من فترة المقاربة؛
- اللجوء إلى ترميز الشركات الداخلة في المجمع لمعرفة حصة كل شركة في المعاملات البينية؛
- الإلتزام بتسجيل الفاتورات البينية حتى إذا كانت محل نزاع.

المطلب الثاني: العمليات ما قبل التجميع

الفرع الأول:تقديم الميزانيات الفردية وجدول حسابات النتائج

يهدف التجميع إلى تقديم القيمة الإقتصادية للمجمع ولهذا يهتم بمجمع الحسابات السنوية الفردية والإجتماعية للكيانات الداخلة ضمن نطاق التجميع.[205]

تتمثل المرحلة الأولى في إجراءات الحصول على الميزانيات وحسابات النتائج للكيانات الداخلة في محيط التجميع، وضمن التجميع وعلى مستوى المجمع هناك عدة تقنيات والتي تسمح بتحقيق هذه المرحلة في البداية يتم فتح ملف وذلك بإستعمال برامج أو جداول، ثم القيام بإستحضار مراكز الميزانية وحسابات النتائج وذلك عن طريق مخطط محاسبي للتجميع. وفي الحقيقة لا يوجد مخطط محاسبي نموذجي للتجميع وأهم مراكز التجميع والنتائج التي يجب إستحداثها [206]:

- إحتياطات المجمع؛
- النتيجة المجمعة؛
- حقوق الأقلية (خارج المجمع)؛
- فارق الإقتناء؛
- السندات المعادلة؛
- ضرائب مؤجلة أصول؛
- ضرائب مؤجلة خصوم؛

---

[204] زرموت خالد، **مرجع سبق ذكره**،ص100.

[205] MARCIER Stéphane,la consolidation,3éme édition ,l'édition professionnelle ,Belgique,2013, OP.Cit, p35.

[206] MEMONTO EXPERT, OP.Cit, p135.

- فائض القيمة لسندات المعادلة؛
- ناقص القيمة لسندات المعادلة؛
- مخصصات الإهتلاك والمؤونات؛
- فوائد الأقلية (حساب نتائج)؛
- النتيجة (حساب نتائج).

بعد هذه المرحلة يمكن إستعمال برنامج إعلام آلي خاص بالتجميع و ذلك للحصول على المعلومات الخاصة الأخرى مثل عدد المؤسسات وحجم المعالجات و التغير في محيط التجميع.[207]

الفرع الثاني:مرحلة تجانس المعطيات

تعد مرحلة التجانس أولى الخطوات التي ينبغي مراعاتها، فلإعطاء صورة حقيقية وواضحة للحسابات المجمعة، يجب تحقيق شرط التجانس وهذا لتسهيل عملية التقييم، وترجمة البيانات المالية، فالتجانس هنا يقصد به إيجاد نوع من الترابط والتطابق للبيانات المالية المتدفقة قبل مباشرة عملية التجميع، باعتبار الترابط يعد من بين المبادئ الجوهرية لتجميع الحسابات، فإذا أخذنا مثلا أي مجمع شركات، يتكون من مجموعة شركات أخرى تابعة قد يتعدى مداها القطر الداخلي للإقليم .فكل شركة نجدها تخضع للمبادئ العامة والأحكام الخاصة بتلك الدولة، وفي هذه الحالة قد تختلف الأساليب المحاسبية من دولة لأخرى، نفس الشيء بالنسبة للشكل القانوني للشركات التي تنتمي لمحيط المجمع[208].

فالتجانس شرط أساسي يجب تحقيقه، بحيث يسمح بمجانسة الأساليب وطرق التقييم، ومطابقها،مما يجعل البيانات المالية تعبر عن صورة واضحة ودقيقة للمجمع.

الهدف من هذه المرحلة هو جعل كل القوائم المالية لمؤسسات نطاق التجميع متوافقة مع السياسات المحاسبية للمجمع، وبالتالي قابلة للتوحيد. وعدم تجانس المعطيات المحاسبية يمكن أن يكون في طريقة عرضها أو في عملية تقييم العناصر المكونة لها.[209]

وإعداد القوائم المالية المجمعة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية يستدعي أن تكون كل القوائم المالية الفردية لمؤسسات نطاق التجميع معدة كذلك وفقا لها.

أ- تاريخ إقفال القوائم المالية:

إن القوائم المالية الفردية لمؤسسات نطاق التجميع والقوائم المالية المجمعة يجب أن يكون لها نفس تاريخ الإقفال. وفي حالة وجود اختلاف بين تاريخ إقفال قوائم الشركة الأم وقوائم الشركة التابعة، فإن هذه الأخيرة تعد قوائم مالية إضافية خاصة لإعداد القوائم المالية المجمعة بنفس تاريخ إقفال هذه الأخيرة.[210]

---

[207] EFFANTIN Richard , OP.Cit, p43.
[208] Jean –Michal palou, OP.Cit, p.p80-81.
[209] Idem
[210] MEMONTO EXPERT, OP.Cit,p299.

و عند 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 ألا يتجاوز الفرق بين التاريخين ثلاثة أشهر. ويجب مراعاة نفس الفارق الزمني من فترة محاسبة لأخرى.

إن مراعاة تاريخ الإقفال ينطبق على كل مؤسسات نطاق التوحيد، سواء الشركات التابعة أو الشقيقة أو الشركات المشتركة[211].

ب- توحيد طرق التقييم والعرض:

إن استعمال طرق محاسبية موحدة بين كل مؤسسات نطاق التجميع هي من متطلبات إعداد القوائم المالية المجمعة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية.

فالمعايير المحاسبية IAS27، IAS28، IAS31 تفرض أن يتم إعداد القوائم المالية المجمعة باستخدام طرق محاسبية موحدة للمعاملات المتشابهة وللأحداث التي تتم في نفس الظروف[212]. وإذا ما أعدت قوائم مالية لمؤسسة من نطاق التوحيد على أساس طرق محاسبية مختلفة فإن ذلك يستدعي إجراء التسويات اللازمة لتلك القوائم عند استخدامها لإعداد القوائم المالية المجمعة[213].

و قد عرف المعيار الدولي "IAS8" الطرق المحاسبية على أنها المبادئ والأسس والقواعد والممارسات التي تقوم المؤسسة بتطبيقها عند إعداد وعرض القوائم المالية[214].

و بالتالي 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 تغييرها لا يتم إلا إذا كان مفروضا في إطار تنظيم جديد أو كان يسمح بتحسين عرض القوائم المالية وبعد موافقة الهيئة المدير ة المؤهلة[215].

و عند تطبيق مبدأ توحيد طرق التقييم يبرز نلاحظ:

- ✓ يطبق هذا المبدأ على كل مؤسسات نطاق التجميع، شركات تابعة، شقيقة أو مشتركة؛
- ✓ يجب تطبيقه مهما كان الموقع الجغرافي للمؤسسة الموحدة؛
- ✓ يطبق في كل مرة تكون المعاملات أو الأحداث متشابهة وفي نفس الظروف؛
- ✓ يطبق فقط على الطرق المحاسبية وليس التقديرات.

ج- تحويل حسابات المؤسسات الأجنبية:

يتم تحويل القوائم المالية للمؤسسات الأجنبية في إطار عملية التجميع المحاسبي طبقا للمعيار المحاسبي IAS21.

ووفقا لهذا المعيار فإن تحويل عناصر القوائم المالية للوحدات الأجنبية يكون كما يلي[216]:

- ✓ يتم تحويل الأصول والخصوم، لكل ميزانية يتم عرضها، بسعر الإقفال في تاريخ الميزانية؛
- ✓ يتم تحويل الإيرادات والمصاريف لكل جدول حساابت نتائج بأسعار الصرف في تواريخ حدوث المعاملات.

---

[211] المعيار المحاسبي الدولي IAS 31، **مرجع سبق ذكره**، الفقرة 33.

[212] المعيار المحاسبي الدولي IAS27، **مرجع سابق**، الفقرة 24 .

[213] المعيار المحاسبي الدولي IAS 27، **مرجع سابق**، الفقرة 25 والمعيار المحاسبي الدولي IAS 28، مرجع سابق، الفقرة 27.

[214] المعيار المحاسبي الدولي IAS28، **مرجع سابق**، الفقرة 5 .

[215] المادة 39 من قانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق. والمادتين 138 –3 و138 –4 من قرار وزير المالية بتاريخ 2008/07/26، مرجع سابق.

[216] OBERT Robert , fusion consolidation en 25 fiches, OP.Cit, p125.

أما النظام المحاسبي المالي فقد حدد كيفية تحويل حسابات المؤسسات الأجنبية التي هي في شكل فروع فقط[217] (Filiales)، وهي نفسها المعتمدة في المعيار IAS21، غير أنه أضاف إمكانية اعتماد سعر صرف متوسط أو مقرب في حالة تحويل الإيرادات والمصاريف.

أما بالنسبة للقانون الفرنسي وبحسب CRC 99-02 ARTICLE 32010 ET 32000 فإنه حدد طريقتين هما :

1. طريقة سعر الإقفال[218]

فطريقة سعر الإقفال تطبق على الشركات التي تتمتع باستقلاليه اقتصادية ومالية وتتعامل بعملة كثيرة التداول وتكون تابعة للشركة الأم تعتبر هذه الطريقة أكثر بساطة من طريقة السعر التاريخي، ولكن قد ينتج عنها تنوع في القيمة المحاسبية الخاصة بالأصول الثابتة وذلك من خلال تغيير أسعار الصرف الخاصة بعملة ما مقارنة بعملات أخرى وتتميز ب:

- كل قيم الأصول والخصوم النقدية وغير النقدية تحول بسعر إقفال الدورة؛
- الأعباء والنواتج تحول حسب سعر الإقفال أو باستعمال السعر المتوسط.

تتم المعالجة المحاسبية كالتالي:

- فرق التحويل المحقق على القيم الذمية ينقل إلى حساب الأموال الخاصة؛
- في حالة التنازل عن الأصول فإن فرق التحويل المسجل في الأموال الخاصة يعاد دمجه في حسابات النتائج.

2. طريقة السعر التاريخي[219]

تطبق طريقة السعر التاريخي على الشركات غير المستقلة والتي تكون عملتها ضعيفة وتتميز ب:

- تحول العناصر غير النقدية حسب السعر التاريخي (السعر المسجل عند دخولها في ذمة الشركة)؛
- تحول العناصر النقدية حسب سعر الإقفال للعمليات؛
- النواتج والأعباء عموما تحول حسب السعر المعمول به أثناء حدوثها وعمليا تحول حسب السعر المتوسط للدورة(شهري، فصلي...)؛
- إذا كان الأصل محولا بالسعر التاريخي فان اهتلاك أو مؤونة هذا الأصل تحول أيضا بالسعر التاريخي له .

تتم المعالجة المحاسبية كالتالي:

- فروق التحويل للعناصر النقدية التي تظهر عند بداية العمليات تنقل إلى حساب النتائج؛
- و إذا تعلق الأمر بعناصر نقدية تحقق في المدى الطويل فتتم محاسبتها بطريقة تسلسلية ومنه ففرق التحويل بطريقة السعر التاريخي يسجل في حساب النتائج الموحد.

---

[217] المادة 132 – 8 من قرار وزير المالية بتاريخ 2008/07/26، مرجع سابق.

[218] بالرقي تيجاني، **مرجع سبق ذكره**،ص10.

[219] **المرجع السابق**،ص11.

المطلب الثالث: نماذج المعالجة والأثر الجبائي

تتضمن المعالجة تصنيفين : معالجة اجبارية ومعالجة اختيارية

الفرع الأول : المعالجة الإجبارية

تطبق المعالجات بصفة إجبارية إلا في الحالات التي لا تؤثر على الذمة والوضعية المالية والنتيجة المجمعة، من أجل:

1. **معالجات المجانسة :** تسعى مصلحة التجميع من خلال عملية معالجات المجانسة إلى تطبيق مخطط التجميع، الذي يمثل الدليل التطبيقي ويضم مختلف الإجراءات المتخذة وحسابات الشركات التابعة وأهم العمليات التي تقوم بها [220]:
   - الطرق ومدة الإهتلاك؛
   - طرق تقييم المخزون؛
   - القواعد الخاصة بالمؤونات.

2. **معالجات الضريبة المؤجلة:**[221]

العمليات المحققة من طرف الشركات يمكن أن تظهر نتائج جبائية موجبة أو سالبةو التي تم أخذها بعين الاعتبار في حساب الضريبة الواجبة الأداء، مما ينجم عنه ضريبة مؤجلة من جهة الأصول أو الخصوم بحسب CRC 99-02 لمادة 310.

إذن فعندما يكون الأساس الضريبي (الوعاء الخاضع للضريبة) يختلف عن الأساس المحاسبي يظهر في الحسابات المجمعة بما يعرف بالضريبة المؤجلة. (مصدر الوعاء الضريبي هو من القيم المصرح بها أثناء القيام بالتصريحات الفردية).

ولمعرفة طبيعة الضريبة المؤجلة يجب معرفة مجمل الفروقات الظرفية وذلك بتحديد مختلف مصادرها الممكنة، والتي تظهر بمجرد أن تكون القيمة المحاسبية لعنصر من عناصر الأصول أو الخصوم يختلف عن قيمته الجبائية و معالجة أعباء الضريبة تسوى بالطريقة التالية:

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

[220] Jean –Michal palou, OP.Cit, p83.
[221] MEMONTO EXPERT, OP.Cit, p.p195-195.

الفرع الثاني: المعالجة الإختيارية

تعرف المعالجات الإختيارية بأنها عمليات تباشرها المصلحة المختصة بالتجميع وهذا النوع من المعالجات تستخدمه هذه الأخيرة بصفة إختيارية، وذلك حسب نص المادة8/248 من القرار المؤرخ في 23 مارس 1967[222] ومن بين المعالجات التي تعتمدها هذه المصلحة نذكر ما يلي[223]:

- معالجة المخزونات وكذا تقييمها بالطرق المتاحة؛
- معالجة قرض الإيجار؛
- مؤونة منافع المستخدمين (المعاشات)؛
- طريقة وتيرة التقدم في الأشغال عند انجاز العقود طويلة الأجل (المادة 133-1 من قانون 2008)؛
- نشر تكاليف وأقساط القرض على مدته؛
- تسجيل نتيجة فارق التحويل المتعلق بالعملة الصعبة؛
- تفعيل بعض الأعباء مثل مصاريف التنمية،تكاليف الإنجاز؛
- الأخذ بعين الإعتبار مصاريف القرض ضمن تكاليف إنتاج تثبيت أو مخزون .

مع الإشارة أنه من الضروري إثبات هذه العمليات في جداول ملحقة خاصة بكل حساب، وذلك نظرا لأثرها في الميزانية وجدول حسابات النتائج.

الفرع الثالث : الضريبة على المؤسسات

1. الفئات الضريبية [224]:

عندما يتم حساب الضرائب المستحقة على النتيجة والمحسوبة على أساس قواعد جبائية، وهنا يحدث مشكل في الاختلاف بين التشريعات الجبائية والتشريعات المحاسبية.

بحسب CRC 99-02المادة 310 :تحتوي الضرائب على مجموع كل الضرائب المحسوبة على النتيجة سواء المستحقة أو المؤجلة.

بحسب CRC 99-02المادة 311 : يحدث هناك اختلاف مؤقت بين القيمة المحاسبية لأصول أو خصوم المؤسسة والقيمة الجبائية. ويصنف هذا الاختلاف إلى أربعة أصناف وهي :

- **أعباء نهائية غير قابلة للخصم:** من وجهة نظر محاسبية تعتبر هذه الأعباء نهائية، لكن جبائيا يجب استرجاعها لحساب النتيجة الجبائية، وفي هذه الحالة لا يوجد معالجة عند القيام بالتجميع ومن أمثلة هذه الأعباء الضرائب على السيارات السياحية ،غرامات قانون المرور.
- **اعباء قابلة للخصم مؤجلة :** تعتبر هذه الاعباء قابلة للخصم جبائيا لكن الحدث المنشئ يختلف على القانون المحاسبي ويحدث تباعد زمني. ومن أمثلة هذه الأعباء مساهمة الاجراء في النتيجة، العطل المدفوعة الاجر. ويعالج هذا الفارق المؤقت بتسجيل ضريبة مؤجلة سواء أصول أو خصوم بحسب الحالة.

[222] زرموت خالد،مرجع سبق ذكره،ص136.

[223] EFFANTIN Richard , OP.Cit, p60.

[224] Ibid.,p.p61-62.

- **منتجات الضرائب المؤجلة:** وتشتمل على الإيرادات المسجلة محاسبيا ولكن غير خاضعة للضريبة، وبالتالي يكون من الضروري المعالجة في نفس الوقت للضرائب المسجلة وتكوين مؤونة. من أمثلة هذه الأعباء : فارق التحويل، فائض قيمة تعويضات التامين، و يعالج هذا الفارق المؤقت بضريبة مؤجلة أصول أو خصوم حسب الحالة.
- **ترحيل العجز الجبائي:** يرحل الكيان العجز الجبائي بإعادة معالجة الحقوق الضريبية.

2. المعالجة عند التجميع[225]:

بحسب CRC 99-02 المادة 303 : من أجل عدم تشويه الصورة الصادقة للحسابات المجمعة، يجب إجراء استبعادات لها أثر على القيود المسجلة لأغراض التشريع الضريبي للدولة ويتعين على الكيان المجمع :

- إثبات أو استرجاع الاهتلاكات الاستثنائية، وذلك عندما تطبق المؤسسة الاهتلاك المتناقص الذي يسمح به التشريع الجبائي للحفاظ على الاهتلاك الخطي؛
- تأسيس واسترجاع المؤونات المنتظمة؛
- استرجاع اعانات الاستثمار؛
- تسجيل بعض الاعباء اللاحقة والناتجة من حيازة الاستثمارات؛
- الادراج في النتيجة اثر التغير في الطرق المحاسبية.

خلافا للممارسة المتبعة لإنجاز الحسابات الإجتماعية السنوية فإنه عند التجميع لابد من تسجيل الضرائب المؤجلة والناتجة من :

- الفروقات المؤقتة بين التسجيل المحاسبي والتسجيل الجبائي؛
- الاستبعاد واعادة المعالجة المتعلقة بعملية التجميع؛
- العجز الجبائي المرحل في إطار تحميله على الأرباح المستقبلية.

المطلب الرابع:إعادة معالجة العمليات الداخلة في التجميع وإستبعاد العمليات ما بين الفروع

سوف نعالج في هذا المطلب أهم العمليات الداخلة في التجميع و كيفية التسجيل المحاسبي لهذه المعالجات و عمليات الإستبعاد ما بين فروع المجمع.

الفرع الأول: معالجة حسابات الإستثمار

تسجل التثبيتات في الأصول بقيمتها التاريخية في حين يجب[226]:

- الأخذ بعين الاعتبار الاستثمارات المتعلقة بقرض الإيجار؛
- الأخذ بعين الإعتبار بعض المصاريف الداخلة ضمن تكلفة حيازة الإستثمار؛
- إعادة تقييم معترف بها.

[225] Ibid.,p.p63-64.
[226] Ibid.,p67.

1. معالجة الإهتلاكات الاستثنائية

مفهومها:

تلجأ المصلحة المختصة بالتجميع إلى معالجة إهتلاكات الفروع عند الإقتضاء وذلك بغرض توحيد الطرق المستخدمة وجعلها مطابقة لنظام الإهتلاك الخطي وهذا ما يسمح بتقارب فترات حياة الأصول الخاصة بالمجمع ككل [227].

كما أن 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 الخطي لأصولها.

التسجيل المحاسبي للإهتلاكات الإستثنائية:

كما سبق وأن ذكرنا، أن كل العمليات التي تتعلق بالمعالجة يجب تسجيلها في جداول خاصة وذلك نظرا لأهميتها وتأثيرها كما أنه من الصعب إفتراض تسجيلات محاسبية خاصة بهذه المعالجات بإعتبارها معقدة تتطلب مجهودات فكرية تخص الباحثين في هذا المجال[228].

و يكون التسجيل المحاسبي كما يلي :

ح 281 /إهتلاك التثبيتات العينية (الإستثنائية)

ح 12 /النتيجة

ح 12 /النتيجة

ح 106 /الإحتياطات(المجمعة)

إعادة التقييم:

يمكن أن تقوم المؤسسة الأم في الحالات التطبيقية بإعادة تقييم للحقوق المشتركة. فمثلا بحسب المادة 123-18 من القانون التجاري الفرنسي فإن المشرع يسمح بإعادة تقييم حرة بشرط تبريرها في الملاحق.[229]

يفترض تطبيق إعادة التقييم عند التجميع[230]:

- إعادة تقييم المبلغ الإجمالي للأصول؛
- إعادة تقييم للإهتلاكات؛
- تسجيل الفارق في الأموال الخاصة؛
- توزيع هذا الفارق ما بين حصة المجمع وحصة خارج المجمع؛
- يدمج التأثير الجبائي في جدول تحديد النتيجة الجبائية.

[227] زرموت خالد، **مرجع سبق ذكره**، ص137.

[228] **نفس المرجع** و الصفحة سابقا.

[229] EFFANTIN Richard , OP.Cit, p69.

[230] Ibid.,p70.

2. معالجة قرض الإيجار

مفهومه[231]:

يعرف قرض الإيجار حسب المادة الأولى من الأمر رقم 96-09 المتعلق بالإعتماد الإيجاري في الجزائر بأنه :عملية تجارية ومالية منجزة بواسطة المصارف والمؤسسات المالية أو من طرف شركة تأجير مؤهلة قانونا ومعتمدة صراحة بهذه الصفقة مع المتعاملين الإقتصاديين الجزائريين أم الأجانب، أشخاصا طبيعيين كانوا أو معنويين تابعين للقانون العام أو الخاص،كما تنجز عملية قرض الإيجار على أساس عقد إيجار يمكن أن يتضمن حق الخيار بالشراء لصالح المستأجر، و يقع بالضرورة عل أصول منقولة أو عقارية ذات إستعمال مهني أو على المحلات التجارية أو المؤسسات الحرفية

كما أن أصول الشركات المجمعة التي تستحوذ عليها بواسطة عقود تخص قرض الإيجار ليست ملكا لها فهي إستثمارات مؤجرة فلا تظهر في أصولها ،كما أنها لا تمتلك ،كذلك الإيجارات المدفوعة تمثل أعباء للإستغلال،و في نهاية العقد بإمكانها الحيازة على ملكية هذا الإستثمار بسعر متفق عليه في العقد و في حالة الحصول عليه يسجل كإستثمار يظهر في أصول الميزانية بقيمة الحيازة.

المعالجة المحاسبية لقرض الإيجار: [232]

و في هذا الإطار يمكن تلخيص أهم المعالجات للحسابات المجمعة التي تخص عقد قرض الإيجار وذلك كما يلي :

أولا:من وجهة نظر المقرض

- تسجيل هذا الإستثمار ضمن أصول الميزانية إما بالقيمة المحددة في العقد أو بقيمته الحقيقية إذا لم تحدد في العقد و يتم إهتلاكه بحسب طبيعته؛
- إعتبار الإيجار كأنه أقساط تسديد الدين (مصاريف مالية)،و تسجل محاسبيا ضمن عناصر الخصوم؛
- تسجيل قرض ضريبي عندما يكون مخطط إهتلاك الإستثمار مختلف عن مخطط الإهتلاك المالي للدين.

ثانيا:عقد قرض الإيجار من وجهة نظر المؤجر

تعد الأملاك التي وضعتها الشركة المجمعة تحت تصرف الزبائن بمقتضى قرض الإيجار أو وفق طريقة مشابهة، و يمكن أن تعالج كما لو أنها قد بيعت بأجل إذا ما كان البيع مضمونا بقدر كبير بعد إنتهاء مدة عقد قرض الإيجار.

و يمكن تلخيص أهم معالجات التجميع فيما يلي:

- إقصاء قيمة الملك من الأصول؛
- التسجيل المحاسبي للحق؛
- إقصاء الإهتلاكات؛
- إقصاء الإيجارات المسجلة في حسابات النتائج؛
- معالجة الإيجارات الخاصة بتسديد الرأسمال المستثمر والإيرادات المالية؛

[231] OBERT Robert , fusion consolidation en 25 fiches, OP.Cit, p.p116-117.
[232] Jean –Michal palou, OP.Cit, p.p148-149.

- تسجيل في حسابات النتائج إيراد البيع وتكلفته إذا كان المؤجر موزع أو مصنع للملك؛
- تسجيل الضرائب المؤجلة.

الفرع الثاني: معالجة المخزونات

يتم معالجة المخزونات داخل المجمع عن طريق إتباع طريقة تقييم موحدة، وفي حالة إختلاف طرق التقييم بين الشركات الداخلة في محيط التجميع يستوجب عليها أن تقوم بتعديل مخزوناتها وفقا للطريقة المتبعة من طرف المجمع[233].

جدول رقم (2.III) : استبعاد هامش المخزون

البائع / المشتري	طريقة التكامل الشامل	طريقة التكامل النسبي	طريقة المعادلة
التكامل الشامل	استبعاد بنسبة 100% موزعة بين المجموع وحقوق الأقلية	استبعاد بنسبة التكامل النسبي	استبعاد بنسبة طريقة المعادلة
التكامل النسبي	استبعاد بنسبة التكامل النسبي	استبعاد بالنسبة الأقل من التكامل النسبي للمؤسستين	استبعاد بنسبة حاصل ضرب النسبتين
طريقة المعادلة	استبعاد بنسبة طريقة المعادلة	استبعاد بنسبة حاصل ضرب النسبتين	استبعاد بنسبة حاصل ضرب النسبتين

المصدر: François Colinet, op.cit., p 172

الفرع الثالث: معالجة المؤونات المقننة (provisions réglementées)

مفهومها:

تعتبر المؤونات المقننة من بين العمليات التي يجب إقصاءها من محاسبة المجمع، بإعتبارها لا تعبر عن قيم ناقصة بل مرتبطة بالتشريع الجبائي. فهي بالتالي تختلف عن المبدأ الكلاسيكي للمؤونات العادية، وفي ظل تطبيق القواعد والأحكام المتعلقة بالتجميع، لا بد من إقصاء أي تأثير على الحسابات والقيود التي سجلت سوى من أجل تطبيق المصلحة الجبائية[234].

فمن الضروري إقصاء التسجيلات المقيدة سلفا في الحسابات الإجتماعية التي تهدف إلى تطبيق التشريع الجبائي للبلد الذي تتواجد فيه الشركة التابعة وذلك بتشكيل المؤونات المقننة كما أن الهدف من القيد بها محاسبيا ما هو إلا للحصول على إقتصاد في الضريبة، قد يكون دائم أو ظرفي. فهي لا تعبر عن الحالة الاقتصادية بحكم أنها غير مبررة، لذا لابد من إلغاءها من الحسابات المجمعة[235].

[233] زرموت خالد،مرجع سبق ذكره،ص148.

[234] OBERT Robert , fusion consolidation en 25 fiches, OP.Cit, p121.

[235] زرموت خالد، **مرجع سبق ذكره**،ص140.

كما أن رصيد المؤونات التي سبق تسجيلها يعاد إدماجها في حساب الإحتياطات.

و من بين المؤونات المقننة نجد[236]:

- مؤونات إرتفاع الأسعار؛
- مؤونات إعادة إنشاء الحقول المعدنية والبترولية؛
- مؤونات للإقامة في الخارج؛
- مؤونات الإستثمار.

التسجيل المحاسبي:

تتم عملية التسجيل المحاسبي كما يلي[237]:

المرحلة الأولى : تحويل المؤونة المقننة إلى الإحتياطات عند بداية السنة

ح/15 مؤونات مقننة

ح 106 /إحتياطات مجمعة

إقصاء المؤونة لبداية السنة

ح 106 / إحتياطات مجمعة

ح 134 /ضرائب مؤجلة للخصوم

تسجيل الأثر الضريبي لبداية السنة

ملاحظة :الضريبة المؤجلة للخصوم = المؤونة المقننة×الضريبة على الأرباح

المرحلة الثانية :إقصاء المؤونة المقننة خلال حركية الدورة

ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

ح/15 مؤونات مقننة

ح/68مخصصات المؤونات المقّننة

ح/78إسترجاع مؤونات مقّننة لسنوات سابقة

ح/15 مؤونات مقّننة

ح 695 /ضرائب على أرباح الشركاتIBS

ح 134 /ضرائب مؤجلة على الخصوم

[236] أوماطة أمل فريال، **مرجع سبق ذكره**،ص67.

[237] زرموت خالد، **مرجع سبق ذكره**،ص141.

الفرع الرابع : معالجة إعانات الإستثمار

مفهومها

تعتبر إعانات الإستثمار إيرادات محققة على عدة دورات في الحسابات الإجتماعية، وهي توجه عادة لتمويل الأصول الثابتة القابلة للإهتلاك[238].

و لمعالجة إعانات الإستثمار لا بد من إلغاءها من حسابات التجميع بحيث تلغى من رأس المال الخاص وذلك كما يلي :[239]

- إما بتسجيل حساب" إعانات الإستثمار " في حسابات التجميع بحيث تلغى من رأس المال الخاص؛
- أو تسجيل إعانات الإستثمار كإيراد مسجل مسبقا والتسجيلات المقيدة على عدة دورات تسجل في حسابات التجميع.

كما يتم إدراج معالجة الضرائب المؤجلة في الحسابات المجمعة طبقا للمادة 13/248 من القرار المؤرخ في 23 مارس 1967 ولا تسجل على العموم في الحسابات الفردية، وبالنسبة للفروقات الناتجة يتم تبريرها محاسبيا في الضرائب المؤجلة بثلاث مصادر(المادة 24 فقرة 4 من التوجيهة الأوروبية السابقة)كما يلي[240]:

- الفروقات بين تاريخ قيد العملية في محاسبة الشركات وتاريخ أخذها بعين الإعتبار من الناحية الجبائية؛
- المعالجات المتخذة على مستوى الحسابات الفردية؛
- التسويات الناجمة عن مسار عملية التجميع.

التسجيل المحاسبي:[241]

تسجيل إعانات الإستثمار لسنة ن

ح 132 /إعانات الإستثمار

ح 754 /حصة إعانات الإستثمار الموجهة لنتيجة الدورة

معالجة الإعاناتالمتعلقة بالسنة ن

الفرع الخامس :معالجة فروق التحويل

فرق التحويل قد يكون إما موجبا أو سالبا، وهو ذلك الفرق الذي يحصل عن التحويل إلى العملة الوطنية للميزانية وجدول حسابات النتائج للفروع الأجنبية[242].

كما تنص الفقرة 09 المادة248 -8 على أن فروقات التحويل للأصول والخصوم الناجمة من تحويل عملات الشركات التابعة الأجنبية إلى عملة التجميع، للحقوق أو الديون المسجلة بعملة غير عملة التجميع،ويمكن تسجيلها في حساب النتيجة المجمعة.[243]

---

[238] **المرجع السابق**، ص143.

[239] EFFANTIN Richard , OP.Cit, p75.

[240] زرموت خالد، **مرجع سبق ذكره**، ص144.

[241] EFFANTIN Richard , OP.Cit, p75.

[242] GURFEIN Evelyne,comptes consolidés ,éditions d'organisation,2013,p69 .

[243] MERCIER Stéphane,la consolidation,3éme édition ,l'édition professionnelle ,Belgique,2013. OP.Cit, p112.

و تتمثل معالجة فرق التحويل في إلغاء عناصر فرق تحويل الأصول والخصوم وكذلك إلغاء مؤونة خسائر الصرف وتسجل في النتيجة حسب الحصة المتعلقة بالدورة، أو في الإحتياطات المجمعة بحسب الحصة المتعلقة بالدورات السابقة[244].

الفرع السادس :معالجة مؤونة المعاشات

تفرض الإتفاقيات الجماعية لبعض الكيانات بالدفع للاجراء المحالين على التقاعد مبالغ إضافية مقارنة للمبالغ التي تدفعها صناديق التقاعد.[245]

و تختلف المعالجة المحاسبية بحسب النظام المتبع. و توضح في الملاحق المبالغ المدفوعة لتغطية منافع المستخدمين.

و من خلال نظام الإشتراكات يحدد ما يتم دفعه إلى المنظمات الأخرى والتي تقدم معاشات للمستخدمين المحالين على التقاعد في الزمن القادم. تتكون هذه المدفوعات من الأعباء المحاسبية القابلة للخصم. وهذه الأخيرة لا تستدعي القيام بمعالجة عند التجميع، وتبقى إختيارية وتتم تسوية الفارق ما بين مبلغ الإلتزام والمبلغ المدفوع وتدرج كأصول منفصلة. كما يدرج مبلغ تعويضات نهاية الخدمة وتوضح في ملاحق الحسابات الفردية وعند التجميع نقوم بإجراء معالجة لتسجيل الإلتزام كعبئ وتخصيص مؤونة لنهاية الخدمة .[246]

تعتبر بعض الأساليب تفضيلية عند تجميع الحسابات وبالتالي: تكلفة خدمة التقاعد والأداءات المشابهة (تعويض نهاية الخدمة،التقاعد التكميلي،التغطية الطبية....) والمدفوعة في تاريخ التقاعد[247] والتي يستفيد منها المستخدمين كما يجب تخصيص مؤونة للأعباء والتي تتحملها المؤسسة و تأخذ في الحسبان عند كل دورة محاسبية لمدة نشاط الاجراء .

المطلب الخامس:إستبعاد العمليات الداخلية للمجمع

إقصاء الحسابات المتعلقة بالعمليات البينية تتم بناءا على الأساليب المطبقة للتجميع، وبالتالي الإقصاء يكون على النحو التالي[248]:

- 100%بالنسبة للشركات التي تطبق طريقة التكامل الشامل؛
- حسب نسب الفائدة المتعلقة بالمساهمات لكل شركة داخلة في المجمع، وهذا في إطار تطبيق طريقة التكامل النسبي؛
- أما في حالة تطبيق طريقة المعادلة فلا يوجد هناك أي إقصاءات.

الفرع الأول :أهداف إستبعاد العمليات الداخلية للمجمع

تعد عملية إقصاء الحسابات الداخلية أو كما يصح التعبير عنها بالحسابات المشتركة بين الشركات التي تنتمي إلى محيط المجمع من بين أهم المبادئ الأساسية لتجميع الحسابات وإظهارها في صورة مثالية تعبر عن الواقع الاقتصادي للمجمع، فهي

[244] GURFEIN Evelyne, OP.Cit, p70.
[245] EFFANTIN Richard , OP.Cit, p76.
[246] BERTIN Elisabeth et autres, OP.Cit, p252.
[247] Ibid.,p254.
[248] DOMINIQUE Mesplé –Lassalle, OP.Cit, p96.

بالتالي تمثل الخطوة الثالثة من الخطوات المتعارف عليها في إطار التجميع، بحيث لا يمكن الاستغناء عنها، فبواسطتها يتم إقصاء التدفقات المتعلقة بالشركات التابعة التي تساهم في تضخيم أصول وخصوم المجمع بصفة تلقائية وعلى سبيل المثال:[249]

الحقوق والديون المرتبطة بالشركات المجمعة، نفس الشيء بالنسبة للتكاليف والإيرادات، والمبادلات الداخلية (بيع وشراء).

كما تنص المادة 248-6 من المرسوم المؤرخ في 17 فيفري 1986 كما يلي :

الفقرة D: تجميع الحسابات تستوجب إقصاء النتائج الداخلية للشركات المجمعة و الحصص.

الفقرة F: تجميع الحسابات تستوجب إقصاء الحسابات المشتركة للشركات المجمعة عن طريق الإندماج.

كما تنص المادة 01/26 من التوجيهات الأوروبية السابعة:

الحسابات المجمعة تمثل الأصول الحالة المالية، والنتائج الخاصة بالشركات التي تنتمي إلى محيط التجميع كما لو أنها تتعلق بشركة واحدة وفي هذه الحالة:

- الديون والحقوق بين الشركات التي تنتمي إلى المجمع يتم إقصاءها من الحسابات المجمعة؛
- التكاليف والإيرادات بين الشركات المدمجة يتم إقصاءها من الحسابات المجمعة.

و يمكن إستنتاج من كل ما سبق أن عملية الإقصاء الخاصة بالحسابات الداخلية تتم على مستويين[250]:

مستوى الميزانية، وعلى مستوى النتائج.

يمكن أن ينشأ التباعد من :

- تباعد ناتج عن تاريخ الإفتتاح؛
- التسجيل؛
- تباعد ناتج عن تاريخ الإقفال (تسجيل الفوائد المستحقة)؛
- أوراق الخصم غير المستحقة؛
- إلتزامات؛
- أسعار الصرف.

الفرع الثاني:إجراءات إقصاء العمليات الداخلية

من خلال معايير المحاسبة نستنتج:

في البيانات المالية المجمعة، حسابات الشركة الأم وحسابات الفروع تكون مجمعة يتم جمعها سطر بسطر، وذلك بجمع الأصول والخصوم والإيرادات والتكاليف المتعلقة بها...، وبالتالي فإن الإقصاءات المتعلقة بالحسابات المتبادلة للشركات التابعة تكون على صنفين[251]:

- إقصاءات بدون تأثير على النتيجة المجمعة.
- إقصاءات لها تأثير على النتيجة المجمعة.

[249] OBERT Robert , fusion consolidation en 25 fiches, OP.Cit, p129.
[250] MEMONTO EXPERT, OP.Cit,p348.

[251] Jean –Michal palou, OP.Cit,p246.

1. الإقصاءات التي ليس لها تأثير على النتيجة المجمعة :

تتمثل العمليات الداخلية للمجمع التي ليس لها أي تأثير على النتيجة المجمعة في تلك العمليات المتعلقة في القروض، الحقوق والديون والحسابات الجارية والحصص المتبادلة بين الشركات.

كما أن هذه العمليات الداخلية المتبادلة تتمثل في مجموع التدفقات ذات المبالغ المتساوية بين شركتين تابعتين لنفس المجمع كما يجب الإشارة أنه عند التطرق إلى هذا المستوى من الإقصاءات فإنه لا بد من مراعاة طريقة التجميع المطبقة وكما سبق وأن تطرقنا له، فإنه في حالة ما إذا كانت الطريقة المطبقة هي[252]:

التكامل الشامل: في هذه الحالة يتم إقصاء بصفة كلية.

التكامل النسبي: يتم الاقصاء هنا بحسب نسبة المساهمة.

طريقة المعادلة :لا يوجد هناك أي إقصاء .

كذلك قد نصادف هناك حالة خاصة في حالة ما إذا كانت هناك شركة تخضع لأسلوب التكامل النسبي و الأخرى مدمجة بصفة كلية، فالإقصاء هنا يكون كما يلي[253]:

يتم إلغاء الديون والحقوق المتبادلة وكذلك الإيرادات والنفقات الداخلية في حدود نسبة الشركة المدمجة إدماجا نسبيا. والفرق بين القيمة الملغاة وقيمة الديون والحقوق الباقية تقيد على أساس أنها ديون أو حقوق تجاه غير.

2. الإقصاءات التي لها تأثير على النتيجة المجمعة:

من بين الإقصاءات التي يمكن معالجتها على هذا المستوى نذكر ما يلي:

2-1 إقصاء النتائج الداخلية:

يمكن إتباع الإجراءات التالية للمباشرة في إقصاء العمليات الداخلية[254]:

-في حالة العمليات التي تتم بين شركتين وفقا لأسلوب الاندماج الكلي :وفيها يتم إقصاء الأرباح والخسائر وكذلك فائض القيمة وناقص القيمة بصفة إجمالية أي 100 % ثم بعدها يتم تقسيمها بين: حصة الشركة الأم وحصة حقوق الأقلية للشركات المعنية بالنتائج (CRC Réglet 240 02-99).

-أما في حالة العمليات التي تتم بين شركتين وفقا لأسلوب التكامل النسبي وأخرى وفقا لأسلوب التكامل الشامل: ففي إطار التنازل الذي قد يتم بين الشركة المدمجة كليا والشركة المدمجة نسبيا فإن الإقصاء يتم في حدود نسبة إدماج الشركة المراقبة بصفة مزدوجة والتي توافق أسلوب التكامل النسبي، نفس الشيء بالنسبة في حالة التنازل من طرف شركة مدمجة نسبيا مع شركة أخرى مدمجة بصفة كلية (2810CRC Réglet).

إقصاء العمليات التي تتم بين شركتين مدمجة نسبيا :فالإقصاء هنا يكون في حدود أقل نسبة مساهمة بين الشركتين.

-أما في حالة إقصاء العمليات التي تتم وفقا لطريقة لمعادلة و العمليات التي تتم وفقا للإندماج الكلي أو النسبي، ففي هذه الحالة النتائج الداخلية المدمجة في الحسابات من خلال العمليات التي تتم بين شركات تخضع لطريقة المعادلة وشركات أخرى مدمجة

[252] دورة تكوينية حول التجميع ،مرجع سبق ذكره،ص90.

[253] Ibid.,p91.

[254] OBERT Robert , fusion consolidation en 25 fiches, OP.Cit, p130.

كليا،بحيث يتم إقصاءها في حدود نسبة مساهمة الشركة الأم في رأس مال الشركة التي تخضع لطريقة المعادلة (CRC Réglet02/99)[255].

2-2 إلغاء الحصص والأرباح الموزعة داخليا:

يتم إقصاء الحصص التي تستلمها الشركة الأم من طرف الشركات الأخرى من حسابات النتائج المتعلقة بالدورة، فيتم إلغاء الأرباح المتعلقة بالسنوات السابقة التي يتم تسجيلها في الإحتياطات[256].

3-2 إلغاء الأرباح الداخلية المسجلة في المخزون:

ينتج عن عملية بيع المخزون بين الشركات المجمعة ما يعرف بهامش الربح،و هذا الأخير يجب إقصؤه من المخزون النهائي والنتيجة والإحتياطات بالنسبة للشركة التي تباشر في عملية بيع المخزون فالإقصاء يكون حسب الحالات التالية:

- في حالة تطبيق أسلوب التكامل الشامل فإن الإقصاء يكون بصفة مطلقة؛
- أما في حالة إتباع أسلوب التكامل النسبي فالإقصاء هنا يكون طبقا لنسبة الفائدة، أي نسبة المساهمة:
- وفي حالة طريقة المعادلة ففي هذه الحالة الإقصاء يتم لغرض تقييم رأس مال الخاص ونتائج الشركات التي تخضع لهذا الأسلوب.

4-2 إلغاء الخسائر الداخلية:

في حالة القيام بإقصاء الخسائر الداخلية، لابد من التأكد من قيمة العنصر المعالج من الأصول، بحيث يجب أن لا تتجاوز قيمة الخسارة قيمته الحالية و ذلك طبقا لمبدأ الحيطة والحذر،فمثلا الخسارة الناجمة عن المخزون لا يمكن إقصاءها لأن سعر البيع يتجاوز قيمته الحالية[257].

5-2 إلغاء فوائض القيم الداخلية:

فائض القيمة الداخلي ينجم عن التنازل عن القيم الثابتة التي تتم بين الشركات المجمعة،و هذه الفوائض لابد من إقصائها من أجل الرجوع إلى القيمة الحالية[258].

كما أن فائض القيمة المحقق خلال الدورة يقصى من النتيجة، في حين أنه يكون إقصاء فائض القيمة المتعلق بالدورات السابقة من الإحتياطات كما يلي[259]:

- في حالة التكامل الشامل :الإقصاء يكون بصفة مطلقة؛
- في حالة التكامل النسبي :الإقصاء يتحدد بنسبة المساهمة.
- في حالة طريقة المعادلة :يتم الإقصاء لغرض تقييم رأس المال الخاص ونتائج الشركات الموضوعة في المعادلة.

---

[255] EFFANTIN Richard , OP.Cit, p78.

[256] دورة تكوينية حول التجميع ،مرجع سبق ذكره،ص107.

[257] زرموت خالد، **مرجع سبق ذكره**، ص153.

[258] GURFEIN Evelyne, OP.Cit, p184.

[259] Idem

6-2 إلغاء المؤونات الداخلية:

يمكن أن تقوم إحدى شركات المجمع بتخصيص مؤونة لمواجهة خسارة محتملة خلال تعاملها مع شركات أخرى من نفس المجمع و في هذه الحالة المؤونات الداخلية تقصى من الحسابات المجمعة[260].

ح 15 /المؤونة

ح /النتيجةM

التسجيل في الميزانية

ح 12 /النتيجة

ح 68 /مخصصات الإهتلاك

التسجيل في النتائج

المبحث الثالث: إجراءات تغير محيط التجميع

سنتناول في هذا المبحث القرارات الإستراتيجية للمسيرين والتي تؤدي إلى التغيير في حجم المجمع عند عملية التجميع. ويؤثر هذا التغيير على محيط التجميع بالنمو في حالة زيادة المساهمة أو النقصان في حالة التنازل على سندات مؤسسات المجمع. كما يحدث تغيير على مستوى رأس المال المجمع في حالة زيادة رأس مال مؤسسات المجمع أو في حالة الاندماج وبالتالي يؤدي إلى تغير نسبة المصلحة.

المطلب الأول:معالجة فارق الإدماج الأولي

سنتناول في هذا المطلب كيفية معالجة فارق الإدماج الأولي بالنسبة للنظام المحاسبي المالي و التشريع الفرنسي كمثال لدولة أخرى.

الفرع الأول:مفهوم فارق الإدماج الأولي

ان المادة 13.132 من القرار الصادر بتاريخ 5 مارس2009، تتكلم عن موضوع تحديد فارق الإدماج الأول حيث نجد[261].

يتم تحديد فارق الإدماج الأول المثبت لدى دخول كيان ما في محيط الإدماج بالفرق بين:

- تكلفة اقتناء سندات الكيان المعني كما تظهر في الأصل التابع للشركة المالكة لهذه السندات؛

[260] BESSAM Sarah-GUEMMAR Ammel, la consolidation des comptes en SCF au sien du groupe CEVITAL et son impact fiscal, mémoire de licence en commerciales et financiéres, l'école supérieure de commerce, Alger, 2012,p40 .

[261] الجريدة الرسميةالجزائرية ، العدد 19 الموافقة ل 25 مارس 2009 ،الجزائر ،ص17.

- و الحصة غير المعاد تقييمها لرؤوس الأموال الخاصة التابعة لهذا الكيان والتي تعود إلى الشركة المالكة بما في ذلك حصة نتيجة السنة المالية المكتسب عند تاريخ دخول الكيان في محيط الإدماج.

و منه يمكن القول بأن فرق التجميع الأول هو الفرق الناتج عن تكلفة تحصيل السندات وحصة الشركة المالكة لها أو القابضة لرؤوس الأموال الخاصة ومن هنا يمكن استنتاج العلاقة التالية[262]:

فرق التجميع الأول = تكلفة الحيازة على السندات – حصة الشركة الحائزة من رؤوس الأموال الخاصة.

يمثل فرق التجميع الأولي عن الدخول في محيط التجميع: الفرق بين تكلفة الحيازة لسندات المؤسسة وحصة المؤسسة المالكة للأموال الخاصة (بعد القيام بالمعالجات الخاصة بالتجميع).[263]

كما يمكن أن نميز بين نوعين من فرق التجميع : حسب المادة 7 من القرار المؤرخ في9 أكتوبر 1999:[264]

- فرق التقييم؛
- فرق التحصيل.

و لفهم فارق الإدماج الأولي أكثر نتناول ما جاء به المشرع الفرنسي.

التشريع الفرنسي:

في التنظيم المحاسبي الفرنسي نجد ان المخطط المحاسبي العام PCG في سنة 1986 يذكر مصطلح فارق الإدماج الأول وهو الفرق الملاحظ عند دخول شركة في محيط الادماج بين تكلفة اقتناء اسهمها وحصة الشركة المالكة في الاموال الخاصة، بما في ذلك النتيجة المحققة في ذلك التاريخ، إن سندات المساهمة المكتسبة تمثل حق في حصة من الاموال الخاصة لشركة مسيطر عليها، حيث عند دخول شركة في محيط التجميع[265]، فإننا نلاحظ فارق بين:

- تكلفة شراء سندات المساهمة؛
- و اقساط الاموال الخاصة التي تمثلها هذه السندات والظاهرة في الميزانية الفردية بما في ذلك نتيجة السنة المالية المحققة حتى ذلك التاريخ. هذا الفارق يسمى بفارق الإدماج الأول.

داسة حول كيفية حساب فارق الإدماج الأول :

الشركة M اشترت في تاريخ 07/01/ن-1،80% من أسهم الشركة F بمبلغ اجمالي قدره 1650000دج . في هذا التاريخ القيمة المحاسبية للأموال الخاصة في الميزانية الفردية للشركةF كانت عمى النحو التالي:

رأس المال	800000
احتياطات	600000
النتيجة من 01/01/ن-1 حتى نهاية جوان ن-1	100000

[262] زرموت خالد، **مرجع سبق ذكره**،ص155.

[263] أوماطة أمل فريال، **مرجع سبق ذكره**، ص86.

[264] زرموت خالد، **نفس المرجع و الصفحة.**

[265] Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse , Comptabilité et audit, Manuel et Applications , 2édition , DUNDO ,paris , 2009 ,274.

المجموع	1500000

تكلفة شراء السندات	1650000
أقساط الشركة M في الاموال الخاصة لf 1500000× 80%	1200000
فارق الادماج الأول	450000

فارق الادماج الاول يتفرع عند دخول شركة في محيط التجميع. حيث ان التفرع يشتمل[266]:

- تقدير القيمة العادلة للأصول والخصوم القابلة للتعيين في الشركة المكتسبة؛
- إستبدال قيمة سندات المساهمة بالجزء الخاص برؤوس الأموال التي تمثل هذه الاخيرة.

نفترض بأن القيمة العادلة لأصول الشركة F هي : 1680000

و منه القسط في الشركة M: 1680000×80% = 1344000 يمثل القسط المكتسب بالقيمة العادلة من أصول الشركة F، والتي تمثل فوارق التقييم.

أما الفرق بين قيمة الحيازة وفارق التقييم(1650000-1344000=306000) فيعبر عن فارق الإقتناء GOODWILL

الفرع الثاني: عناصر فارق الإدماج

حسب المادة14.132 ، يتركب فارق الإدماج الأول الإيجابي على العموم من عنصرين اثنين يكونان موضوع معالجة محاسبية مختلفة في إطار إعداد الحسابات المدمجة.[267]

عندما لا يتأتى تقسيم فارق الإدماج الأول بين مختلف مكوناته يكون من المقبول على سبيل التبسيط إدراجه بالكامل في باب " فارق الاقتناء" إذن فارق الإدماج الأول يتكون من:[268]

- جزء يمثل قسط فوارق التقييم (الفرق بين القيمة العادلة والقيمة المحاسبية للحسابات الفردية لمختلف الأصول والخصوم القابلة للتعيين للشركة المكتسبة) ؛
- ومن جهة أخرى فارق الاقتناء (الفرق بين تكلفة اقتناء السندات والقيمة العادلة لحصة الأصول و الخصوم القابلة للتعيين للشركة المكتسبة) .

1. فارق التقييم Écarts d'évaluation

حسب: SCF

[266] EFFANTIN Richard , OP.Cit, p84.

[267] الجريدة الرسميةالجزائرية ، العدد 19 الموافقة ل 25 مارس 2009 ،الجزائر ،ص17.

[268] **نفس المرجع**و الصفحة سابقا.

في المادة 14.132 فإن فارق التقييم هو عبارة عن الفرق بين القيمة المحاسبية لبعض العناصر القابلة للتحديد في الأصل والقيمة الحقيقية لنفس هذه العناصر في تاريخ اقتناء السندات.

حسب التشريع الفرنسي:

و الذي يعرف حسب اللائحة 02 - 99من CRC - المتعلق بالحسابات المجمعة " الفرق بين القيمة المدرجة في الميزانية المجمعة والقيمة المحاسبية في نفس العنصر في المؤسسة المسيطر عليها " .[269]

حسب المعايير الدولية:

المعيار (IFRS 3) الفقرة18 ، يؤكد أن على المشتري إجراء تقييم للأصول القابلة للتعيين المكتسبة والخصوم بالقيمة العادلة عند تاريخ الشراء.[270]كما أن فرق التقييم لا يظهر في الأصول على عكس فرق الاقتناء وإنما يتم إسناده إلى أصل معين. كما أن الهدف الرئيسي من معالجة فرق التقييم هو إعادة تقييم الاستثمارات والذي يؤدي إلى زيادة إحتياطات المجموعة وفي حالة التكامل الشامل يؤدي إلى زيادة حقوق الأقلية وحقوق المجموعة، وتوجد طريقتين لمعالجة فرق التقييم محاسبيا:[271]

- **تسجيل فائض القيمة مباشرة في الاحتياطات :**

تستو جب هذه الطريقة إعادة تقييم ميزانية الشركة الفرع أثناء تجميع حساباته من أجل التوصل إلى الوضعية الصحيحة المفروضة لو كانت الأصول مقيمة بصورة صحيحة أثناء الدخول في مجال التجميع.

ويتم في هذه الطريقة تسجيل فائض القيمة في حساب إحتياطات الفرع والمسمى بإحتياطات إعادة التقييم وإظهار حساب الأصل الذي اسند إليه فرق التقييم ثم يتم إهتلاكه بنفس الطريقة المتبعة في حالة إهتلاك فرق الاقتناء إلا أنه لا يتم استعمال حساب نتيجة المجموعة وإحتياطات التجميع، وإنما يتم استخدام حساب نتيجة الفرع وإحتياطات إعادة التقييم وهذا في حالة استعمال فرضية التكامل الشامل.

- **تصحيح سندات المساهمة :**

يتم طرح مبلغ فرق التقييم من حساب سندات المساهمة مثله مثل حساب فرق الاقتناء، غير أن قيمة فرق التقييم يتم إسنادها إلى حساب أصل معين خاص بها. ويمكن استخدام هذه الطريقة في حالة فرضية التقييم النسبي وفي حالة فرضية التقييم الكلي.

أ- ففي الحالة الأولى يتم طرح كلا من فرق التقييم والاقتناء من حساب سندات المساهمة، ويتم إهتلاك فرق التقييم بنفس الطريقة المتبعة في حالة اهتلاك فرق الاقتناء.

ب- أما في الحالة الثانية فيتم كذلك طرح فروقات التقييم والاقتناء من حساب سندات المساهمة غير أنه يظهر حساب آخر إلى جانب حساب سندات المساهمة ألا وهو حساب حقوق الأقلية في الأموال الخاصة أما عن الاهتلاك فإلى جانب حساب نتيجة المجموعة وإحتياطات التجميع يظهر كلا من حساب حقوق الأقلية في النتيجة والأموال الخاصة بحيث يتم طرح كل هذه الحسابات من حساب إهتلاك الأصل الذي أسند إليه فرق التقييم وفرضية التقييم النسبي : يقصد بها أخذ نسبة فائض القيمة الذي يمثل حقوق المجموعة فقط ووضعه في احتياطات التجميع.

---

[269] Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse , OP.Cit, p274.
[270] Ibid,p275.
[271] Robert Obert,fusion consolidation en 25 fichier, OP.Cit, p137.

2. فرق الإقتناء:

في البداية يتم إظهار فرق الاقتناء وذلك عن طريق طرحه من تكلفة شراء سندات المساهمة، ثم نقوم باهتلاكه وذلك بتخفيض كل من حساب نتيجة المجموعة بقسط مساو لقسط إهتلاك السنة الحالية وحساب إحتياطات التجميع بقسط مساو لمجموع أقساط إهتلاكه المكونة من تاريخ ظهور فرق الاقتناء. [272]

حسب: scf

وعرف SCF فارق اقتناء أو " حسن التفاتة او goodwill الذي هو عبارة عن فائض فارق الإدماج الذي لم يكن إلحاقه بعناصر الأصل القابلة للتحديد والذي هو مدرج في فصل خاص من الأصل.

يسجل الحساب 207 فارق الاقتناء سواء كان ايجابيا (الجانب المدين) أو كان سلبيا (الجانب الدائن) الناتج عن تجميع المؤسسات في إطار عملية الاقتناء، إنصهار أو إدماج مؤسسة إلى أخرى .ويجب أن يظهر في الميزانية ضمن الاصل المالي غير الجاري مهما كان رصيده . فارق الشراء هو أصل غير معروف وعليه يجب أن يميز عن التثبيتات المعنوية التي اصولها معرفة.[273]

يتم تقييم فارق الاقتناء كعنصر مستقل في الميزانية بعد عملية الاقتناء بمقارنة سعر شراء المؤسسة مع القيمة العادلة لصافي أصولها حيث : فارق الاقتناء =سعر اقتناء المؤسسة- القيمة الصافية للأصول[274].

حسب التشريع الفرنسي:

هو الفرق بين تكلفة الاقتناء لسندات المساهمة وتقييم الحصة من الاموال الخاصة التي تمثلها هذه السندات، مكونة ما يعرف بفارق الاقتناء " .[275]

و نجد مصطلح فوارق الاقتناء الذي يعرف حسب اللائحة 99 02 من CRC المتعلق بالحسابات المجمعة " الفرق بين تكلفة الاقتناء للاسهم وتقييمها الكلي للأصول والخصوم المعرفة في تاريخ الاقتناء" . [276]

المعالجة المحاسبية لفارق الاقتناء:

تتم معالجة فارق الاقتناء بطريقة مختلفة حسب طبيعته إيجابيي أو سلبي.

- **فارق الاقتناء الايجابي:**

يمثل فارق الاقتناء الايجابي أو Goodwill الزيادة في الثمن بالنسبة إلى تقييم حصة الشركة الام في الأموال الخاصة المعاد تقديرها في الشركة التابعة. فارق الاقتناء الإيجابي يسجل في أصول الميزانية المجمعة قبل الأصول المعنوية، في المقابل القيمة المحاسبية لسندات المساهمة يتم استعادتها في مستوى حصة الشركة الأم في الأموال الخاصة للشركة التابعة المعاد تقديرها بالقيمة العادلة . [277]

---

[272] بالرقي تيجاني،مرجع سبق ذكره،ص68.

[273] الجريدة الرسميةالجزائرية ، العدد 19 الموافقة ل 25 مارس 2009 ،الجزائر ،57ص.

[274] Alain burlaud , Comptabilité et audit, Manuel et Applications , édition foucher ,paris ,2007,p274.

[275] Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse , OP.Cit, p311.

[276] Alain burlaud , OP.Cit, p274.

[277] Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse , OP.Cit, p312.

في التشريع الفرنسي وبحسب CRC99-02 المادة 21130 فإن فارق الاقتناء الايجابي يجب إهتلاكه في مدة تعكس الإمكانيات المعقولة والفرضيات والأهداف المسطرة عند الحيازة .[278]

في المعيار IFRS 3 الفقرة 55 b فان الشهرة المكتسبة عند تجميع المؤسسات لا يمكن إهتلاكها وفي مقابل ذلك يجب القيام باختبار تدني في حالة ملاحظة وجود تغيرات في قيمة الشهرة[279].

ايضا نجد في المعيار IFRS 3 الفقرة : 124 b اختبار تدني قيمة الشهرة لا تكون موضع استرجاع في تاريخ لاحق .

- **فارق الاقتناء السلبي:**

حسب SCF:[280]

تطرقت المادة 17.132 الى موضوع فارق الاقتناء السلبي او badwill حيث نجد: "يدرج في الحسابات أي فارق اقتناء سلبي أو حسن التفاتة سلبية في شكل منتوج تبعا لوظيفة أصله.

-عندما يكون عبارة عن نفقات مستقبلية منتظرة يدرج في الحسابات في شكل منتج عند تاريخ حدوث تلك الخسائر أو النفقات.

-عندما يكون عبارة عن فارق بين القيمة الحقيقية للأصول غير النقدية المكتسبة وقيمة إقتنائها فإنه يدرج في الحسابات كمنتوجات على مدى المدة النفعية الباقية لهذه الأصول.

-عندما لا يمكن إلحاقه لا بأعباء مستقبلية ولا بأصول غير نقدية فإنه مباشرة يدرج في الحسابات على شكل منتوجات.

في التشريع الفرنسي[281]:

يظهر فارق الاقتناء السلبي، سواء بتوقع خسارة أو نقص في مردودية الشركة المكتسبة، أو فائض في القيمة غير معروف، ناتج عن شروط تفضيلية في عملية الشراء المحقق.

فارق الاقتناء السلبي يسجل في مركز خاص في جانب الخصوم والذي يعبر عن مؤونة، هذه المؤونة يجب أن تحمل إلى النتيجة حسب مخطط إسترجاع المؤونة.

حسب المعايير IFRS/IAS:

بحسب المعيارIFRS 3 ، الفقرةb 56 ، "في حالة ظهور فارق إقتناء سلبي، فإن على المشتري[282]:

أولا : إعادة تقدير وتحديد وتقييم الأصول والخصوم المحددة والمحتملة القابلة للتعيين للشركة المقتناة و إعادة قياس تكلفة الاقتناء.

ثانيا : الاعتراف محاسبيا على الفور بالأرباح بأية زيادة متبقية بعد إعادة التقدير.

و منه فإننا نلاحظ تفاوت بين القواعد الفرنسية التي تسجل فارق الاقتناء السلبي في الخصوم والمعايير الدولية التي تسجله في النتيجة.

---

[278] EFFANTIN Richard , OP.Cit, p86.

[279] المعيار المحاسبي الدولي IFRS 03، مرجع سبق ذكره.

[280] الجريدة الرسميةالجزائرية ، العدد 19 الموافقة ل 25 مارس 2009 ،الجزائر ،ص.ص17-18.

[281] Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse , OP.Cit, p315.

[282] Ibid,p316.

المطلب الثاني: التغير في نسبة المصلحة ومحيط التجميع

هناك عدة أسباب للتغير في نسبة المصلحة بعضها يؤثر على محيط التجميع و البعض الآخر لا يؤثر عليه و يعتبر تعديلات على رأس المال.

الفرع الأول: أسباب التغير في حيط التجميع

يلخص الجدول التالي الأسباب الرئيسية لتغير المحيط

1. الأصناف الأساسية للعمليات المعنية :[283]

الحالات	العمليات
الحيازة	- شراء أسهم خارج المجمع - إكتتاب زيادة في رأس المال - مساهمة جزئية في أصول أو إندماج - إلتزامات قابلة للتحويل أو التغيير
التنازل	- بيع أسهم خارج المجمع - مساهمة جزئية في أصول أو إندماج - انخفاض نسبة المراقبة بعد الإندماج - تصفية المؤسسة المجمعة
التغير في نسبة المصلحة	- الحيازة على أسهم اضافية - رفع رأس المال غير المكتتب من طرف المجمع - تنازل جزئي عن الأسهم - تغير نسبة الفائدة

2. تاريخ الدخول والخروج من محيط التجميع :

بحسب CRC 99-02 المادة 1020

" يكون دخول مؤسسة في محيط التجميع فعليا [284]:

- إما بتاريخ حيازة أسهم لمؤسسة الداخلة في التجميع ؛
- أو تاريخ مباشرة المراقبة أو التأثير الملحوظ إذا حدثت الحيازة أكثر من مرة؛
- كما يكون أيضا تبعا للتاريخ المحدد في العقد إذا كان هذا الأخير ينص على نقل المراقبة إلى تاريخ آخر مختلف عن تاريخ نقل الأسهم ."

بحسب CRC 99-02 المادة 1021

[283] EFFANTIN Richard , OP.Cit, p97.
[284] Ibid,p.p97-98.

"تخرج المؤسسة من محيط التجميع في تاريخ إنقضاء المراقبة أو التأثير الملحوظ ".

الفرع الثاني: نتائج التغير في محيط التجميع

1. الدخول إلى محيط التجميع

هو أول حالة تغير في المحيط والتي يتم الأخذ بها عند تحديد فارق الادماج الاولي.[285]

2. الرفع في رأس المال :[286]

يمكننا معاينة عدة حالات تبعا لطبيعة المراقبة ونسبة المساهمة في المؤسسة الداخلة في المحيط عند رفع رأس المال.

في حالة عدم وجود عملية إكتتاب تحلل العملية على أنها تنازل جزئي عن الأسهم مع الأخذ بعين الإعتبار فائض أو ناقص القيمة عند التنازل.

في حالة الرفع في رأس المال مع المحافظة على نسبة المصلحة الداخلية السابقة فلن يكون هناك فارق إقتناء يمكنه معاينته.

و أخيرا نستنتج بأنه في حالة زيادة مساهمة المجمع تبعا لزيادة رأس المال فيتعين حساب فارق الإقتناء الجديد.

3. التنازلات الداخلية للسندات المدمجة داخل المجمع

لا يشكل هذا النوع من العمليات صعوبات ويفسر على أنه عملية إلغاء بدون إدخال النتائج.

و تتم المعالجة هنا بهدف أخذ السندات بقيمتها التاريخية مع الفارق الأولي التي يعاد تشكيلها مع إلغاء فائض أو نقص القيمة عند التنازل .[287]

4. التنازلات الداخلية للسندات المدمجة خارج المجمع

هناك حالتان تؤخذ بعين الاعتبار :[288]

- التنازل التام والذي ينجر عنه الخروج من التجميع. وفي هذه الحالة تستبعد النتيجة المجمعة من حسابات التسيير للكيان المتنازل عنه إلى تاريخ خروجه من المحيط؛
- التنازل الجزئي ويفسر على أنه تنازل جزئي يتم توقعه على أساس نسبة المراقبة قبل وبعد العملية.

[285] Idem
[286] OBERT Robert,comptabilité et audit manuel et applications, OP.Cit, p344.
[287] Jean –Michal palou, OP.Cit, p.506-507.
[288] Robert fusion Obert,consolidation en 25 fichier, OP.Cit, p137.

خلاصة الفصل الثالث

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى المراحل العملية للتجميع حيث تبدأ من إحداث الهيكل التنظيمي للمجمع، وبعد ذلك يأتي دور تحديد كل شركة داخلة في نطاق التجميع وأساليب التجميع المطبقة على كل شركة منها، وهذا كما رأينا حسب نسبة مساهمة الشركة الأم في كل شركة تابعة، و في كل عملية تحضير لعملية التجميع تقوم مصالح التجميع على مستوى كل الشركات المنتمية للمجمع بالقيام بعملية مقاربة الحسابات، حيث تعتبر كعملية جوهرية في تحديد العمليات البينية وتصحيحها، وهذا راجع لكون الحسابات المجمعة تقوم بإقصاء كل العمليات المتبادلة ما بين شركات المجمع وإلا كانت هاته الأخيرة خاطئة.

وبعد أن يتم إدماج كل الحسابات يتم إقصاء العمليات البينية، ثم تخضع الحسابات المجمعة إلى عملية معالجة و التي تهدف إلى إعطاء صورة صادقة للوزن الاقتصادي الخاص بمجموعة هذه الشركات، وهنا يتعين تطبيق الدليل التطبيقي الخاص بكل مجمع وهذا حسب القوانين المطبقة في الدولة التي تقيم فيها شركة الأم.

و أخيرا تطبق عملية توزيع رؤوس الأموال التي تعتبر قلب التجميع، لأن أحد أسس التجميع هو إحلال محل أوراق المساهمة المالية، الجزء المقابل لها من رؤوس أموال الشركات المجمعة.

فالتحكم في الإجراءات العملية وتنظيمها سواء على مستوى المؤسسة الأم أو المؤسسات التابعة لنطاق التوحيد يعتبر من شروط إنجاح إعداد القوائم المالية المجمعة.

الفصل الرابع:

دراسة حالة مجمع المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار

ENSP

تمهيد:

بعد دراسة ومحاولة فهم الشق النظري للموضوع ولتوضيح أهم الخطوات التي تقوم بها المجمعات لإعداد القوائم المالية المدمجة في الجزائر قمنا بدراسة ميدانية والتي من خلالها يمكننا الفهم والإطلاع على كيفية إعداد القوائم المالية المجمعة في الجزائر، وتمت هذه الدراسة بالمؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار ENSP أحد فروع مجمع سوناطراك والتي تنشط في القطاع البترولي من خلال عدة فروع تتميز بالشراكة ما بين ENSP وشركات أجنبية، حيث يقوم مجمع ENSP بإعداد قوائم مالية مدمجة سنوية والتي إخترنا منها القوائم المالية المدمجة لسنة 2013 وذلك لتتبع أهم خطوات الإعداد والأساليب المستعملة في ذلك. وذلك وفقا لنظام المحاسبي المالي والقانون التجاري.

وسنتناول هذه الدراسة الميدانية من خلال ثلاث مباحث؛ في المبحث الأول نقدم مجمع ENSP. أما المبحث الثاني فيتم فيه دراسة سيرورة عملية التجميع داخل ENSP وكيفية تقييم العناصر الرئيسية للميزانية ثم نتطرق إلى العمليات التحضيرية التي تسبق التجميع والتي يتم من خلالها تحديد نطاق التوحيد وتجانس المعطيات والقوائم المالية الفردية للشركات التابعة المعنية بعملية التوحيد المحاسبي.

وسنتناول في المبحث الثالث كيفية إعداد القوائم المالية المجمعة والتسجيلات المحاسبية التي قام بها المجمع بجميع مراحلها.

فكان تقسيم الفصل كالتالي:

المبحث الأول: تقديم عام لمجمعENSP ،

المبحث الثاني: القوائم المالية ومحيط التجميع لمجمعENSP ،

المبحث الثالث: إعداد القوائم المالية المجمعة لمجمعENSP ،

المبحث الأول : تقديم عام لمجمع ENSP

بعد دخول الاقتصاد الجزائري في مرحلة اقتصاد السوق، والذي يعتبر من أهم ميكانيزماته هو حرية السوق والسماح بالإستثمار الأجنبي المباشر والغير مباشر وإستقلالية المؤسسات وبذلك الحد من تدخل الدولة، إنتقلت معها مؤسسة ENSP في تكوين شركات تابعة وتبني شكل المجمع في إطار الشراكة مع أجانب بهدف الحصول على التكنولوجيا في مجال خدمات الآبار البترولية.

المطلب الأول : تعريف بالمؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار

يعتبر مجمع المؤسسة الوكنية للخدمات في الآبار من أهم المجمعات الفرعية لشركة سوناطراك.

الفرع الأول: نشأة المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار

أنشأت المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (ENSP) بموجب المرسوم رقم 81-174 الصادر في الفاتح أوت 1981 المتعلق باعادة هيكلة قطاع الطاقة والصناعات البتروكيمائية في الجزائر، فهي مؤسسة عمومية اقتصادية ذات شكل قانوني يتمثل في مؤسسة ذات أسهم، رأس مالها يبلغ 8 000 000 000.00دج تساهم فيه مؤسسة سوناطراك بنسبة 100 %، وهي مجمع بترولي له رأس مال كبير من الخبرة والمهارة المتراكمة منذ أكثر من 30 سنة في مجال خدمات الآبار يبلغ تعداد عمالها أكثر من 3000 عامل يقع المقر الاجتماعي للمؤسسة بمدينة حاسي مسعود البترولية ولاية ورقلة ص.ب 83.

الفرع الثاني:تنظيم و أنشطة المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار

نتطرق ضمن هذا العنصر الى كل من الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

1. المديريات الوظيفية : وتشمل

- ✓ مديرية المالية والمحاسبة؛
- ✓ مديرية القيادة الاستراتيجية؛
- ✓ مديرية الموارد البشرية؛
- ✓ مديرية تطوير الاعمال؛
- ✓ مديرية المراجعة والتدقيق؛
- ✓ المديرية القانونية؛
- ✓ مديرية الاتصال؛
- ✓ مديرية الجودة والوقاية والأمن؛
- ✓ مديرية الإمداد واللوجستيك.

2. المديريات العملية : وتتمثل في :

- مديرية الزجر (SNUBBING) : ومهامها الرئيسية اخراج الأنابيب الغير صالحة وتغييرها بأخرى جديدة (DESCENTE-REMONTEE CONCENTRIQUE) كما تملك وسائل لاسترجاع الأدوات العالقة داخل الآبار، وصيانة الآبار عن طريق اعادة الحفر عند تسرب الرمال والأتربة فيها.

- مديرية اختبار الآبار وخط الأسلاك :(WIRE LINE WELL TESTING) هذه المديرية تهتم بإنزال مختلف أجهزة القياس عن طريق أسلاك حديدية، والقيام بالقياسات المختلفة (الضغط،الحرارة...) إضافة إلى القيام بقياس ضخ آبار البترول وإستخراج نماذج للبترول الخام لمعرفة تركيبة مكوناته الأساسية.

- مديرية حماية البيئة (DPE) : تهتم بتنظيف وإعادة طلاء أحواض تخزين المحروقات، نقل البترول في شاحنات ذات صهريج في حالة خلل أو تنظيف الأنابيب ونزع الرمال من موانع الإنتاج والتخزين في حالة الزوابع الرملية.

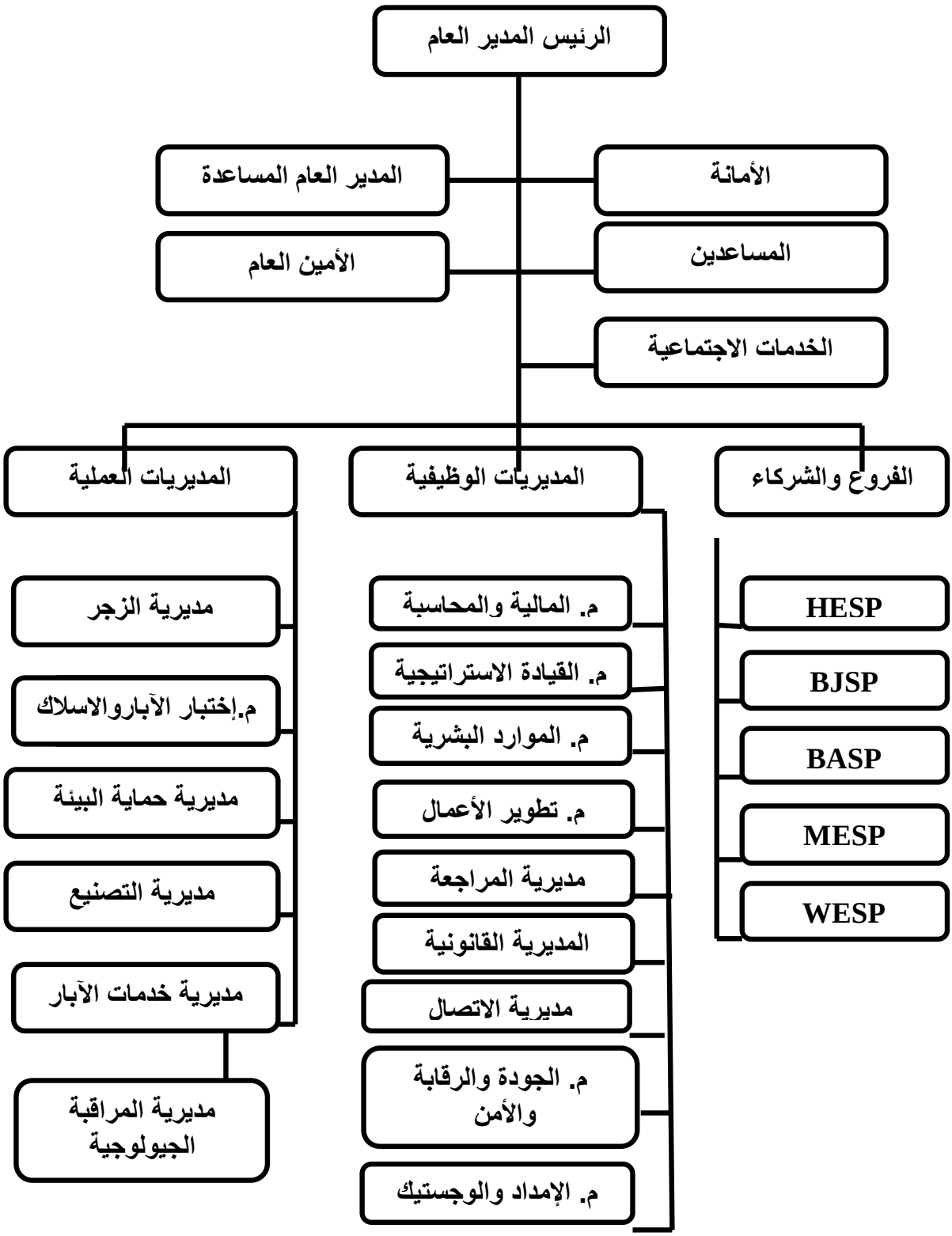
- مديرية تصنيع أدوات الحفر(FABRICATION) : متخصصة في صنع وتصليح أدوات الحفر والتنقيب الموجهة للصناعة المنجمية والبترولية.

- مديرية خدمات الآبار (Well Services): في إطار البحث المتواصل لعصرنة وتنويع النشاطات، أنشأ مجمع ENSP مديرية جديدة تتمثل في مديرية خدمات الآبار مهامها الأساسية هي: صيانة الآبار، صيانة مصانع ومراكز الإنتاج، مراقبة تآكل الأدوات، تفتيش وصيانة لمنشآت.

- مديرية المراقبة الجيولوجية (MUD LOGGIND):متخصصة في دراسة الطبقات الصخرية لمعرفة مكوناتها.

و للتوضيح اكثر يمكننا تقديم المديريات السابقة الذكر في الهيكل التنظيمي الآتي:

الشكل رقم (IV -01): يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (مترجم):



المصدر : من موقع المؤسسة الالكتروني (www.groupensp.com)

المطلب الثاني: فروع وقطاع نشاط المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار

سنتناول في هذا المطلب أهم المعلومات لمجمع ENSP حول الفروع و قططاع النشاط عند نهاية سنة 2013.

الفرع الأول: فروع وشركاء المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار

يمكننا تقديم فروع وشركاء المؤسسة ضمن الجدول الآتي :

الجدول رقم (IV -01) : يوضح فروع وشركاء المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار

الفروع والشركاء	تاريخ الأنشاء	حصة الشريك	المهمة
BJSP (BJ services aux puits)	1986	ENSP 49% BIKER 51%	وضع الاسمنت على حدود آبار البترول وتنشيط آبار البترول
WESP (Waterford entreprise de services aux puits)	1994	ENSP 49% Weatherford 51%	الاختصاص فيما يسمى المفتاح التلقائي الذي يسمح بغلق وفتح الأنابيب من جهة. و قطع الانابيب عند وضعها على رأس البئر من جهة أخرى.
MESP (méditerranéen environnemental services pétroliers)	1998	ENSP 49% Medess 51%	معالجة نفايات الأوحال المستعملة من طرف المؤسسات خلال الحفر.و الاهتمام بالمشاكل البيئية والنفايات.
HESP (Haliburton entreprise de services aux pétroliers)	1999	ENSP 51% Halliburton 49%	تسجيل جميع المعطيات المتعلقة بخصائص البئر في الزمن الفعلي.
BASP (braoid Alegria services aux puits)	2003	ENSP 40% Baroid-halliburton 60%	توفير السوائل التي تستعمل في عمليات حفر الآبار .

المصدر : من وثائق المؤسسة

الفرع BASP : ظهر هذا الفرع في سنة 2003 وهو عبارة عن ثاني عقد شراكة بين مجمع ENSP وشركة HALLIBURTON يختص هذا الفرع في صناعة السوائل الضرورية أثناء عملية الحفر والمتعلقة بإزالة الطين الذي يعيق العملية ويساهم المجمع بحصة 40 بالمائة؛

الفرع WESP : وهو نتيجة لعقد شراكة موقع بين مجمع ENSP وشركة Waterford والمتخصصة في الخدمات البترولية سنة 1994 ويساهم المجمع بنسبة 49 بالمائة ويتمثل تخصص هذه الشركة في ما يسمى المفتاح التلقائي الذي يسمح بغلق(تثبيت)وفتح الأنابيب من جهة، ومن جهة أخرى قطع الأنابيب عند وضعها علي رأس البئر.

الفرع HESP : أنشأ هذا الفرع سنة 1999 وهو عبارة عن عقد شراكة مبرم بين مجمع ENSP وشركة HALLIBURTON مهمة هذا الفرع هو القيام بما يعرف بعملية LOGGING والغرض من هذه الخدمة هو توفير البيانات وخصائص البئر ورصدها في شكل منحنى، ويساهم المجمع بنسبة 51 بالمائة من هذا الفرع ؛

الفرع BJSP : تأسس هذا الفرع سنة 1986 بالشراكة بين مجمع ENSP وشركة BJ SERVICE وهي شركة أمريكية متعددة الجنسيات متخصصة في الخدمات البترولية ويقدم هذا الفرع العديد من النشاطات وهي وضع الإسمنت في الآبار (cimentation)، تنشيط الآبار(stimulation)، عمليات الضخ(pompage) ، لف الأنابيب، coled) (tubing)، وللمجمع نسبة 49 بالمائة من الفرع.

الفرع MESP : وهو نتيجة لعقد شراكة موقع بين مجمع ENSP وشركة MEDES الإيطالية والمتخصصة في حماية البيئة أبرم في سنة 1998 وهو مكلف بمعالجة النفايات المترتبة عن عملية إستخراج البترول وتطهير المحيط من مخلفات الناجمة عن عملية إستغلال الآبار وللمجمع نسبة 49 بالمائة من الفرع.

الفرع الثاني: قطاع نشاط المؤسسة وسوقه

من خلال التسمية يتضح أن المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار هي مؤسسة مختصصة في تقديم عدد كبير من الخدمات المتعلقة بمجال إكتشاف وإستغلال حقول النفط، تتدخل في فحص وصيانة آبار البترول والغاز، صيانة أحواض تخزين المحروقات، القيام بمختلف القياسات (درجة الحرارة، الضغط ،...) إضافة إلى صناعة أدوات حفر بتروليةو منجمية مختلفة وغيرها من الخدمات.

أما فيما يتعلق بسوقها فهو يعرف تطورا إيجابيا بسبب التوسع المستمر في سوق المحروقات في الجزائر، وذلك راجع إلى ارتفاع الأسعار من جهة، وإكتشاف حقول جديدة من جهة أخرى.

حسب عدد المشاريع المنجزة وحجم ساعات العمل، المؤسسة رائدة في قطاعها وللحفاظ على هذا الوضعية وتأكيد إتقانها لمهامها تقوم بإقتناء التجهيزات المتطورة إضافة إلى التكوين المستمر لعمالها.

و بالنسبة للمنافسين الرئيسيين للمؤسسة فهم رواد عالميون ،مثل:

Schlumberger , Haliburton , Becker Huges, Expro Group , AIFG ,Weathefrord

المبحث الثاني : القوائم المالية ومحيط التجمع بمجمع ENSP

يقوم مجمع ENSP بإعداد القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي كما يتم تقييم عناصر الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي والإعتبارات الجبائية، أما تحديد محيط التجميع فيتم وفقا للقانون التجاري الجزائري.

المطلب الأول : عملية التجميع في مجمع (ENSP) .

سنتناو ل في هذا المطلب كيفية إدماج الحسابات لمجمع ENSP خلال سنة 2013.

الفرع الأول : سيرورة عملية التجميع في مجمع (ENSP).

تكون القوائم المالية المدمجة والمتمثلة في الميزانية وجدول حسابات النتائج بنفس شكل ومحتوى القوائم المالية الفردية مع إبراز الحسابات المتعلقة بالتجميع وعمليات التجميع التي يجب إظهارها في الملحق.

- يتضمن هذا الملحق كل المعلومات التي تسمح بتقدير الأصول والوضعية المالية ونتيجة المجمع. ويوضح بالخصوص :

- المبادئ المحاسبية وطرق التجميع المعتمدة؛
- طرق التقييم المطبقة على الحسابات الرئيسية للميزانية وجدول حسابات النتائج؛
- المقر الإجتماعي وجزء رأس المال المحاز بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في المؤسسات المستبعدة من نطاق التجميع والأسباب التي أدت لهذا الإستبعاد؛
- رقم الأعمال للمجمع مقسم بحسب الأنشطة والمناطق الجغرافية؛
- حقوق وديون المجمع مقسمة بحسب الإستحقاق (قصيرة، متوسط وطويلة الأجل)؛
- فعالية المجمع.

- المبادئ المحاسبية وطرق التجميع المعتمدة:

1. المبادئ المحاسبية المعتمدة :

- الدورية : يجب تقديم القوائم المالية المجمعة على الأقل مرة في السنة؛
- إستقلالية الدورات؛
- مبدأ وحدة الكيان: يظهر الكيان كوحدة مستقلة عن المالكين؛
- مبدأ الوحدة النقدية؛
- مبدأ الأهمية النسبية؛
- مبدأ الحيطة والحذر؛
- مبدأ إستمرارية الطرق؛
- مبدأ التكلفة التاريخية؛
- مبدأ عدم المساس بالميزانية الإفتتاحية؛
- مبدأ أسبقية الواقع الإقتصادي على الشكل القانوني؛
- مبدأ عدم المقاصة؛
- مبدأ الصورة الصادقة.

2. طرق التجميع المعتمدة :

بحسب المادة 41 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 الصادر بتاريخ :26-05-2008 والمتضمن النظام المحاسبي المالي: و الذي ينص على أنه من أجل إدماج حسابات المجموعة فإن هناك طريقتين للتجميع بحسب مستوى التبعية للمؤسسة الأم. و تتمثل الطريقتين في :التكامل الشامل – طريقة المعادلة .

و بالنسبة لمجمع ENSP فإنه يستعمل الطريقتين عند إعداد الحسابات المدمجة للدورة المحاسبية ويتم ذلك بحسب مستوى تبعية الشركات ضمن نطاق التجميع والتي تتراوح مابين 40% إلى 51%.

2-1- التكامل الشامل :

يتم التكامل الشامل في مجمع (ENSP) مابين المؤسسة الأم و(HESP) وذلك وفق الخطوات التالية :

أ. إدماج الميزانيتين: في سنة 2013 تم الإدماج الشامل لميزانية الشركة التابعة (HESP) عبر أربع مراحل:

1. تجميع العناصر الرئيسية لميزانيتي (ENSP و HESP):

و تتم هذه المرحلة بإستخدام أصول وخصوم المؤسستين: (ENSP و HESP) .

2. إستبعاد العمليات المتبادلة :

يتم إستبعاد العمليات المتبادلة مابين ENSP و HESP بعد التأكد من تماثلها من الطرفين.

3. توزيع رأس المال المتراكم ما بين حصة الشركة الأم (ENSP) والمساهمين الآخرين في (HESP) : أي توزيع رأس المال والإحتياطات والنتيجة مابين الشركة الأم وحقوق الأقلية .
4. الإستبعاد من الأصول المدمجة مساهمات المؤسسة الأم في (HESP): يتم إستبعاد أسهم (HESP) والمحاز عليها من طرف الشركة الأم بقيمة الحيازة وذلك بطرحها من ميزانية المؤسسة الأم ومن حصة رؤوس الأموال الخاصة ب (HESP)التي تعود إلى المؤسسة الأم. يمثل الفائض مابين رأس المال وقيمة حيازة الأسهم فائض في القيمة (فارق في التجميع).

ب. إدماج جدول حسابات النتائج: و يتم عبر أربعة مراحل:

1. تجميع العناصر الرئيسية لجدول حسابات النتائج (HESP ,ENSP)؛
2. إستبعاد الأعباء والإيرادات المتبادلة مابين HESP و ENSP بعد التأكد من المطابقة؛
3. توزيع النتيجة المجمعة وذلك بإضافة لنتيجة المؤسسة الأم حصتها من نتيجة (HESP)؛
4. إبراز حقوق الأقلية وحصة المساهمين الآخرين في (HESP)

2-2- طريقة المعادلة :

أ. تجميع الميزانية:

بالنسبة للكيانات المشاركة (BJSP,MESP,BASP,WESP) فتتم عملية الإدماج عن طريق المعادلة وذلك بحساب الحصة من رؤوس أموال هذه الشركات والتي تعود إلى المؤسسة الأم، وإستبدالها بإلغاء قيمة حيازة المساهمات الموجودة على مستوى الميزانية الأم (ENSP).

- يوزع فائض القيمة المتحصل عليه من طريقة المعادلة مابين الإحتياطات المجمعة والنتيجة المجمعة. وعلى مستوى الميزانية المجمعة الناتجة من إدماج (HESP-ENSP) يتم إستبعاد قيمة مساهمات الكيانات المشاركة من حساباتها و ذلك بجعل حساب سندات المعادلة دائنا.

ب. تجميع جدول حسابات النتائج :

في ظل غياب تجميع الأعباء والإيرادات عند إستعمال طريقة المعادلة فإن جدول حسابات النتائج المجمع سوف يبرز لنا فقط أعباء ونواتج الشركة الأم والشركة التابعة (HESP) مع إضافة حساب (الحصة من نتيجة كيانات طريقة المعادلة) والتي تمثل الحصة التي تعود للمؤسسة الأم من نتائج BJSP,MESP,BASP,WESP .

الفرع الثاني : طرق تقييم العناصر الرئيسية لميزانية المؤسسة

1. التثبيتات :

- يتم تقييم جميع فئات التثبيتات بالتكلفة التاريخية أو تكلفة الإنجاز بحسب الحالة.
- تعتمد المؤسسة على طريقة الإهتلاك الخطي على جميع فئات التثبيتات.
- يطبق معدل الإهتلاك المقبول جبائيا بصورة عامة على جميع التثبيتات وفي بعض الأحيان هناك تمايز طفيف ما بين معدل الإهتلاك المطبق على التثبيتات الموجهة للعمل في الشمال والجنوب.
- يجب الأخذ بعين الإعتبار القيمة القصوى القابلة للإهتلاك جبائيا والمحددة من طرف الإدارة الجبائية والمتعلقة بالسيارات السياحية والمقدرة بعتبة 1 000 000.00دج .
- نلاحظ أن أحد فروع المجمع والمتمثل في MESP قام بإعادة تقييم لأصوله وفقا للقيمة السوقية بعكس الفروع الأخرى والتي تسجل وفقا للتكلفة التاريخية.

2. المخزونات :

- تسير جميع المخزونات مهما كانت طبيعتها عن طريق الجرد الدائم؛
- تقيم المخزونات بتكلفة شرائها متضمنة سعر الشراء مضافا إليه المصاريف الملحقة؛
- يقيم المخزون المصنع (منتجات نهائية، منتجات وأشغال جاري إنجازها) بتكلفة الإنتاج؛
- يسجل الخروج من المخزون بالتكلفة الوسطية المرجحة عند كل خروج؛
- تتم عملية الجرد على كل مخزون في نهاية كل سنة للأخذ في الحسبان الفروقات الموجودة والمخزونات المهملة والمتقادمة والبطيئة في الدوران.

3. الحقوق :

- تقيم الحقوق عند نهاية كل دورة وتصنف بحسب درجة السيولة والتحصيل.
- يتم تسجيل مؤونة الخسارة في القيمة بالنسبة للحقوق التي تجاوزت مدة تحصيلها 100% وتكون هذه المؤونة على جزء من المبلغ غير المحصل أو على كل المبلغ بحسب الحالة.

4.الديون :

- يتم التسجيل المحاسبي للديون بحسب التكلفة التاريخية.
- بالنسبة للديون المسجلة بعملة أجنبية، يتم تعديلها في نهاية كل سنة على أساس سعر التحويل في البنك المركزي والمغلق يوم 31 ديسمبر من الدورة المحاسبية.
- تسجل مؤونات الخسارة في سعر الصرف عندما يكون سعر الصرف للعملة الأجنبية في تاريخ التسجيل المحاسبي للعملية أقل من السعر عند تاريخ 31 ديسمبر من الدورة المحاسبية.
- تعدل هذه المؤونة سواء بالزيادة أو النقصان بحسب الحالة بالسعر الحقيقي المعرف عند تاريخ دفع الديون.

5.الأجور والسياسة الأجرية للمستخدمين: تحدد العلاوات والمنح والتعويضات وفقا للاتفاقيات الجماعية المبرمة ما بين المؤسسة والعمال وفقا للتشريع الجزائري. وبالنسبة لمجمع (ENSP)فإن هناك إستقلالية لفروع المجمع في تحديد هذه الأخيرة ومنه نجد إختلاف ما بين إتفاقيات فروع المجمع ومنه تفاوت في تحديد أجور العمال.

المطلب الثاني : العمليات التحضيرية للتجميع المحاسبي في مجمع ENSP

يتم تحديد محيط التجميع وفقا لما رأينا في لما رأينا في القسم النظري من الدراسة.

الفرع الأول : تحديد محيط التجميع .

يتم إعداد القوائم المالية المدمجة في مجمع(ENSP)وفق أسلوب التجميع المباشر وذلك لغياب مجمعات فرعية.

- يتم إعداد الحسابات المجمعة في مجمع(ENSP)وفق مستوى تبعية المؤسسات الداخلة ضمن نطاق المجمع والتي تتراوح مابين 40% إلى 51% .
- تعتبر(HESP)فرع وذلك لأن المؤسسة الأم تحوز على 51% من رأس مالها وتمارس المراقبة ومنه يتم إدماج(HESP)بطريقة التكامل الشامل .
- أما بالنسبة ل MESP,WESP,BJSP,BASP فإنها تمثل كيانات مشاركة وذلك لإمتلاك المؤسسة الأم على التوالي نسب: 40% ,49% , 49%,49% من رأس المال وتمارس فيها النفوذ الملحوظ ومنه يتم إدماج هذه الكيانات المشاركة بطريقة المعادلة.
- لا يوجد إقصاءات لشركات تابعة من محيط التجميع المحاسبي بالنسبة لمجمع ENSP .

الجدول رقم: (2.IV) نطاق التجميع المحاسبي

الإسم	المقر	نوع الإرتباط	نسبة الرقابة	نسبة المصلحة	طريقة التجميع
HESP	Zone Industrielle BP 109 Hassi Messaoud	مباشر	51%	51%	تكامل شامل
BJSP	Business Center pin maritime Mohammadia Alger	مباشر	49%	49%	طريقة المعادلة
WESP	Zone Industrielle BP 85 Hassi Messaoud	مباشر	49%	49%	طريقة المعادلة
MESP	07 rue Raoul Payen Hydra Alger	مباشر	49%	49%	طريقة المعادلة
BASP	Zone Industrielle BP 86 Hassi Messaoud	مباشر	40%	40%	طريقة المعادلة

المصدر: وثائق داخلية للمؤسسة

الفرع الثاني : مرحلة تجانس المعطيات

تهدف هذه المرحلة لتوفير قوائم مالية فردية للشركات الداخلة ضمن نطاق التجميع وذلك لإيجاد نوع من الترابط والتطابق للبيانات المالية المتدفقة قبل مباشرة عملية التجميع.

1. فبالنسبة للسياسات المحاسبية وطرق التقييم وبالإعتماد على الفرع الثاني من المطلب السابق فإنه يمكن أن نستنتج بأن هناك تجانس مابين فروع المجمع بإستثناء فرع MESP والذي قام بإعادة تقييم لأصوله وفقا للقيمة السوقية.
2. بالنسبة للضرائب المؤجلة فإن جميع فروع المجمع تطبقها كما جاء في النظام المحاسبي المالي ومن بين أهم العمليات في المجمع والتي تظهر الضريبة المؤجلة نجد : مؤونة العطلة السنوية المدفوعة الأجر، إهتلاك السيارات السياحية، مؤونة المعاشات والتقاعد .
3. يفرض على جميع فروع المجمع تسجيل مؤونة سنوية لتعويض نهاية الخدمة والمكافآت المكملة لها وتقيم وفقا للمعادلة التالية :

القيمة الحالية للالتزام = مبلغ المنافع المتراكمة من طرف المستخدمين × احتمال دفع المنافع للمستخدمين× استحداث الالتزام

حيث أن :

المنافع المتراكمة من طرف المستخدمين = نسبة مكافأة آخر الخدمة × الأقدمية × الأجر الأخير × (الأقدمية الحالية / الأقدمية الكلية)

احتمال دفع المنافع للمستخدمين = احتمال البقاء على قيد الحياة × احتمال التواجد في المؤسسة أثناء سن التقاعد

استحداث الالتزام = (1 + نسبة الاستحداث)- الأقدمية المستقبلية

أما بالنسبة للعناصر الداخلة في هذه المؤونة فإنها تختلف ما بين فروع المجمع بحسب السياسة الاجرية فيما يخص المنح والحوافز.

4. تتم إجراءات التسجيل المحاسبي للمخزون خارج المؤسسة (ح/37) بالنسبة لفروع المجمع وكذلك بالنسبة لخسارة قيمة المخزون.
5. يتم التسجيل المحاسبي في الحساب 408/(فواتير لم تسلم بعد) بنفس الطريقة بالنسبة لفروع المجمع.
6. بالنسبة لخسارة القيمة للتثبيتات العينية لا يوجد سياسة واضحة ومتجانسة ما بين فروع المجمع.
7. يتم التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة للتثبيتات العينية بدون سياسة واضحة في المجمع فهناك بعض الفروع كفرع HESP والذي يقوم بالتسجيل المحاسبي لهذه الخسارة أما بالنسبة للشركة الأم فلا تسجل الخسارة في قيمة التثبيتات.
8. تقوم شركة MESP بالإجراءات اللازمة والتسجيل المحاسبي لفارق التقييم وفقا لما جاء في النظام المحاسبي المالي عكس بقية الفروع الأخرى.

المبحث الثالث:إعداد القوائم المالية المجمعة لمجمع ENSP

بصورة عامة فإن مجمع ENSP يعد قوائمه المالية المجمعة وفقا لإعتبارات إقتصادية ووفقا لحاجة المسيرين والمساهمين للمساعدة في إتخاذ القرارات. أما من الناحية الجبائية فإن المؤسسة غير ملزمة بتقديم قوائم مالية مجمعة لمصلحة الضرائب لعدم توفر الشروط القانونية بحسب القانون الجبائي.

المطلب الأول:مرحلة ما قبل إعداد القوائم المالية للمجمع

تتم هذه المرحلة وفقا لما رأينا في لما رأينا في القسم النظري من الدراسة.

الفرع الأول:إجراءات التسوية ما بين شركات المجمع

تقام هذه المرحلة مباشرة على مستوى كل شركة فرع، وهذه الأخيرة تقوم بإرسالها إلى المصلحة المختصة وذلك بعد القيام بمجانسة كل الحسابات المعنية بها وبالمجمع ككل. تتم هذه المرحلة إبتداءا من 15/03/N+1 إلى غاية 01/04/N+1 وتمثل هذه المدة على مستوى مجمع ENSP الأيام الأخيرة من أعمال نهاية الدورة وتكون حسابات الحقوق والديون والاعباء والإيرادات مغلقة. وتتم إجراءات التسوية وفق المراحل التالية:

- تبدأ هذه المرحلة بإرسال تعليمة من طرف مدير المحاسبة والمالية للمجمع تتعلق بإجراءات التسوية ما بين فروع المجمع؛
- تقوم مصلحة المحاسبة للشركة المتنازلة بإرسال لمصلحة المحاسبة للشركة المشترية حالة تقارب تتعلق بالحقوق والديون والأعباء والنواتج وذلك لطلب تأكيد صحة الارصدة؛

- تقوم الشركة المشترية بالإجابة عن هذا الطلب في أجل يتم تحديده من طرف مدير المحاسبة والمالية لتأكيد الأرصدة واكتشاف الأخطاء؛
- تقوم الشركة المتنازلة بدراسة حالات التقارب، وتحديد الأخطاء؛
- بعد التأكد من حالات التقارب يعقد إجتماع ما بين محاسبي فروع المجمع تحت إشراف مدير المحاسبة والمالية لمعالجة الاخطاء وتسويتها، وفي الأخير الإمضاء على المقاربات ما بين الطرفين.

تتمثل أهم الوثائق المستعملة في عملية التسوية في:

1. جدول الحقوق ما بين فروع المجمع :

حيث يبين المبلغ المفصل للحقوق ما بين كل فرعين من المجمع من خلال مجموع الفواتير.

الجدول رقم: (3.IV) تسوية الحقوق ما بين فروع المجمع

ENSP

ETAT DES CREANCES INTRA-GROUPE AVEC: .....

EXERCICE 2013

RELEVE DE FACTURES

N° FACTURE	Date	MONTANT	COMPTES			
			CHEZ ENSP		CHEZ	
TOTAL						

المصدر: وثائق داخلية للمؤسسة

2. جدول الديون ما بين فروع المجمع :

حيث يبين المبلغ المفصل للديون ما بين كل فرعين من المجمع من خلال مجموع الفواتير.

الجدول رقم: (4.IV) تسوية الديون ما بين فروع المجمع

ENSP

ETAT DES DETTES INTRA-GROUPE AVEC: .....

EXERCICE 2013

RELEVE DE FACTURES

N° FACTURE	Date	MONTANT	COMPTES			
			CHEZ ENSP		CHEZ	
TOTAL						

المصدر: وثائق داخلية للمؤسسة

3. جدول العمليات أو الخدمات المستقبلة ما بين فروع المجمع:

حيث يبين المبلغ المفصل للأعباء خلال دورة محاسبية والتي تمثل الخدمات المقدمة من فرع إلى فرع آخر من المجمع. ويمثل هذا الجدول بالنسبة للفرع المستلم للخدمة تفصيل للأعباء.

الجدول رقم: (5.IV) تسوية العمليات المستلمة ما بين فروع المجمع

ENSP

ETAT DES OPERETIONS RECUES INTRA-GROUPE AVEC: .....

EXERCICE 2013

RELEVE DE FACTURES

N° FACTURE	Date	MONTANT	COMPTES			
			CHEZ ENSP		CHEZ	
TOTAL						

المصدر: وثائق داخلية للمؤسسة

4. جدول العمليات أو الخدمات المقدمة ما بين فروع المجمع :

حيث يبين المبلغ المفصل للإيرادات خلال دورة محاسبية والتي تمثل الخدمات المقدمة من فرع إلى فرع أخر من المجمع. ويمثل هذا الجدول بالنسبة للفرع المقدم للخدمة تفصيل للإيرادات.

الجدول رقم : (6.IV) تسوية العمليات المقدمة ما بين فروع المجمع

ENSP

ETAT DES OPERETIONS FOURNIES INTRA-GROUPE AVEC: .....

EXERCICE 2013

RELEVE DE FACTURES

N° FACTURE	Date	MONTANT	COMPTES			
			CHEZ ENSP		CHEZ	
TOTAL						

المصدر: وثائق داخلية للمؤسسة

5. جدول الحقوق الأخرى ما بين فروع المجمع :

حيث يبين المبلغ المفصل للحقوق الأقل أو الأكثر أو يساوي ثلاث سنوات ومؤونة الخسارة في القيمة المسجلة لهذه الحقوق الأكثر من ثلاث سنوات. كما يبين هذا الجدول مبلغ الإقتطاع ضمان والإيرادات غير المفوترة ما بين الفرع من المجمع والفروع الأخرى من خلال المبالغ الإجمالية.

الجدول رقم: (7.IV) تسوية الحقوق الأخرى ما بين فروع المجمع

ENSP

ETAT DES AUTRES CREANCES INTRA-GROUPE AVEC: .....

EXERCICE 2013

OPSERVATIONS	TOTAL	PRODUCTION NON ENCORE FACTUREE	RETENUE DE GARANTIE (3)	MONTANT PROVISIONNE	EXISTENCE DE PIECES JUSTIFICATIVES		CREANCES > 3 ANS (2)	CREANCES ≤ 3 ANS (1)	CLIENTS
	1+2+3+4				NON	OUI			

المصدر: وثائق داخلية للمؤسسة

الفرع الثاني: إجراءات الإقصاء ما بين شركات المجمع

تتمثل إجراءات الإقصاء في عرض العمليات و تسجيل القيود المحاسبية

أولا: عرض العمليات التي تمت ما بين فروع المجمع

تتمثل هذه العمليات في الحقوق والديون والأعباء والنتائج وقسائم الأرباح

1. عمليات الحقوق و الديون:

الجدول رقم : (8.IV) عمليات الحقوق والديون ما بين الفروع

	الحقوق	الديون	TOTAL
ENSP	HESP		
ENSP WL&WT	418 725 607.51	744 442.04	419 470 049.55
ENSP DAL	15 378 657.91	786 508.00	16 615 165.91
TOTAL	434 104 265.42	1 530 950.04	435 635 215.46

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على وثائق المؤسسة

يمثل المبلغ 434 104 265.42 حقوق بالنسبة للمؤسسة الأم بإتجاه الفرع HESP. و من جهة اخرى يمثل دين للفرع HESP بالنسبة للمؤسسة الأم.

يمثل المبلغ 1 530 950.04 ديون بالنسبة للمؤسسة الأم بإتجاه الفرع HESP.و من جهة اخرى يمثل حقوق للفرع HESP بالنسبة للمؤسسة الأم.

2. عمليات الأعباء و الإيرادات:

الجدول رقم: (9.IV) عمليات الأعباء والإيرادات ما بين الفروع

	الإيرادات	الأعباء	TOTAL
ENSP	HESP		
ENSP WL&WT	578 826 692.07	955 690.19	579 782 382.26
ENSP DAL	36 932 360,51		36 932 360.51
TOTAL	615 759 052.58	955 690.19	616 714 742.77

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على وثائق المؤسسة

يمثل المبلغ 615 759 052.58 إيرادات بالنسبة للمؤسسة الأم بإتجاه الفرع HESP. و من جهة أخرى يمثل أعباء للفرع HESP بالنسبة للمؤسسة الأم.

يمثل المبلغ 955 690.19 أعباء بالنسبة للمؤسسة الأم بإتجاه الفرع HESP. و من جهة أخرى يمثل إيرادات للفرع HESP بالنسبة للمؤسسة الأم.

3. قسائم الأرباح:

يتمثل مبلغ قسائم الأرباح 122 500 000.00 في الجزء المخصص من نتيجة دورة 2012 والمدفوع للمؤسسة الأم في دورة 2013.

4. إستبعاد هوامش الربح:

بالنسبة للتنازل عن المخزونات أو التثبيتات على مستوى المجمع فإنه يتم بفوترة سعر تكلفة المخزون أو القيمة المحاسبية الصافية ما بين فروع المجمع وبالتالي لا يظهر هامش الربح.

ثانيا: التسجيل المحاسبي لإجراءات الإقصاء ما بين شركات المجمع

401ENSP WL 401HESP 401ENSPDAL 401HESP	411HESP 411ENSP WL 411HESP 411ENSP DAL	إستبعاد الحقوق والديون	744 442.04 418 725 607.51 786 508.00 15 378 657.91	744 442.04 418 725 607.51 786 508.00 15 378 657.91
758000HESP 706ENSP WL 7083ENSP DAL 7089ENSP DAL	6228001ENSP WL 625300ENSP WL 624100ENSP WL 611HESP 61HESP	إستبعاد الإيرادات والأعباء	955 690.19 578 826 692.07 36 253 160.51 679 200.00	311 100.00 370 670.19 253 920.00 578 826 692.07 36 932 360.51
76100000	106000000	إستبعاد قسائم الأرباح دورة 2012	122 500 000.00	122 500 000.00

المطلب الثاني: مراحل إعداد القوائم المالية للمجمع

يتم إعداد القوائم المالية المدمجة ما بين الشركة الأم والفروع و المساهمات بحسب SCF وفقا لطريقة التكامل الشامل و طريقة المعادلة.

الفرع الأول:إعداد القوائم المالية ما بين الشركة الأم والشركة التابعة

يتم إعداد القوائم المالية المدمجة ما بين الشركة الأم والفرع HESP بحسب SCF وفقا لطريقة التكامل الشامل.

أولا:إعداد الميزانية

1-جدول توزيع رؤوس الأموال الخاصة

من خلال ميزانية المؤسسة الأم نتحصل على مبلغ الإحتياطات والنتيجة مباشرة، أما بالنسبة لمؤسسة HESP فإننا نقوم بضرب مبلغ الإحتياطات والنتيجة والترحيل من جديد في نسبة الإمتلاك والتي تمثل 51% للحصول على حصة الأم والباقي يمثل حقوق الأقلية، ويتم توزيع رأس المال و الإحتياطات والنتيجة على المجمع وعلى الأقلية وفق الجدول التالي:

الجدول رقم: (10.IV) توزيع رؤوس الأموال الخاصة ما بين الشركة الأم وHESP

الفروع	الإحتياطات المجمعة	النتيجة	ترحيل من جديد	رأس المال الصادر	المجموع
ENSP	13 227 027 875,55	3 272 430 880,29			16 499 458 755,84
HESP	1 706 126 080,60	55 982 402,09	485 559 949,12		2 247 668 431,80
حصة المؤسسة المجمعة	**14 933 153 956,15**	**3 328 413 282,38**	**485 559 949,12**		**18 747 127 187,64**
حصة الأقلية	1 639 219 175,47	53 787 013,77	466 518 382,48	588 000 000,00	2 747 524 571,73
المجموع	**16 572 373 131,62**	**3 382 200 296,15**	**952 078 331,60**	**588 000 000,00**	**21 494 651 759,37**

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على وثائق المؤسسة

نلاحظ من الجدول بأنه تم إدماج 51% لفرع HESP و100 % بالنسبة لكل من الإحتياطات و نتيجة المؤسسة الأم للحصول على حصة المجمع.

يمثل مبلغ 2 747 524 571.73 حصة الأقلية والتي تمثل 49% من رأس المال والإحتياطات ومبلغ ترحيل من جديد والنتيجة لفرع HESP.

2-التسجيل المحاسبي لتوزيع رؤوس الأموال الخاصة

من خلال التسجيل المحاسبي نقوم بإلغاء مساهمة المجمع (51% من فرع HESP) والظاهرة في الحساب 2611000 كما نقوم بترحيل مبلغ 51% من فرع HESP والتي تمثل إحتياطات قانونية وإختيارية إلى إحتياطات المجمع وذلك بجعل حسابات رأس المال والإحتياطات ونتيجة HESP مدينة وتسجيل الفائض كإحتياطات المجمع و النتيجة وذلك وفقا للجدول السابق.

الحساب	البيان	مدين	دائن
10100000hesp	رأس المال الصادر	612 000 000.00	
10610000 hesp	إحتياطات قانونية	61 200 000.00	
10680000 hesp	إحتياطات إختيارية	1 644 926 080.60	
26110000 ensp	أسهم HESP		612 000 000.00
106000000ensp	الإحتياطات المجمعة		1 706 126 080.60

3-إعداد الميزانية المدمجة

يتم إدماج العناصر الرئيسية للميزانية بندا بندا ما بين الشركة الأم وفرع HESP. كما نقوم بإقصاء الحقوق والديون المتبادلة

الأصول	ملاحظات	N الإجمالي	N إهتلاكات و مؤونات	N الصافي
الأصول الغير الجارية				
فارق الإقتناء - Goodwill				
تثبيتات معنوية	**4.1**	**340 947 408,73**	**167 276 933,55**	**173 670 475,18**
تثبيتات مادية	**4.2**	**32 517 715 910,82**	**17 632 080 207,96**	**14 885 635 702,86**
أراضي		4 592 456 150,00		4 592 456 150,00
مباني		3 375 671 960,81	2 231 825 086,63	1 143 846 874,18
ثبيتات مادية اخرى		24 549 587 800,01	15 400 255 121,33	9 149 332 678,68
تثبيتات عقود الإمتياز				
تثبيتات قيد التنفيذ	**4.3**	**73 576 677,34**		**73 576 677,34**
تثبيتات مالية	**4.4**	**1 507 080 429.44**	**0**	**1 507 080 429.44**
سندات المعادلة				
المساهمات و الحقوق الأخرى		731 647 600.00		731 647 600.00
سندات إستثمار اخرى				
سلفيات و الأصول المالية الأخرى الغير جارية		91 448 542,48		91 448 542,48
ضرائب مؤجلة أصول		683 984 286,96		683 984 286,96
مجموع الأصول الغير جارية		**34 439 320 426.33**	**17 799 357 141,51**	**16 639 963 284.82**
الأصول الجارية				
المخزونات	**4.5**	**2 792 784 831,96**	**182 313 582,73**	**2 610 471 249,23**
الحقوق و العمليات المشابهة	**4.6**	**11 363 482 926,99**	**754 798 840,20**	**10 608 684 086,79**
الزبائن		10 318 658 220,18	753 836 884,31	9 564 821 335,87
المدينون الآخرون		286 713 584,01	961 955,89	285 751 628,12
الضرائب		758 111 122,80		758 111 122,80
الحقوق الأخرى				
السيولة	**4.7**	**7 302 298 034,16**	**0**	**7 302 298 034,16**
التوظيفات و الأصول المالية الجارية الأخرى		2 500 000 000,00		2 500 000 000,00
الخزينة		4 802 298 034,16		4 802 298 034,16
مجموع الأصول الجارية		**21 458 565 793,11**	**937 112 422,93**	**20 521 453 370,18**
مجموع الأصول		**55 897 886 219.44**	**18 736 469 564,44**	**37 161 416 655.00**

الخصوم	ملاحظة	N
الأموال الخاصة	**4.8**	
رأس المال الصادر		8 000 000 000,00
رأس المال غير صادر		
علاوات و إحتياطات-إحتياطات مجمعة (1)		14 933 153 956.15
فارق التقييم		
فارق المعادلة (1)		
النتيجة الصافية – النتيجة الصافية للمجمع (1)		3 328 413 282.38
رؤوس أموال أخرى – ترحيل من جديد		485 559 949,12
حصة المؤسسة المدمجة (1)		
حصة الأقلية (1)		2 747 524 571,73
المجموع I		**29 494 651 759.37**
الخصوم الغير جارية		
قروض و ديون مالية	**4.9**	
ضرائب (مؤجلة و مؤونات)	**4.10**	
ديون غير جارية أخرى		
مؤونات و إيرادات مسجلة مسبقا	**4.11**	2 361 793 768,26
مجموع الخصوم الغير الجارية II		**2 361 793 768,26**
الخصوم الجارية		
الموردون و الحسابات المرتبطة	**4.12**	2 133 810 499,44
ضرائب	**4.13**	1 346 361 014,83
ديون أخرى	**4.14**	1 824 799 613,10
خزينة الخصوم		
مجموع الخصوم الجارية III		**5 304 971 127,37**
مجموع الخصوم		**37 161 416 655.00**

ثانيا:إعداد جدول حسابات النتائج

1-جدول توزيع النتيجة :

يتم توزيع النتيجة على المجمع وعلى الأقلية وفق الجدول التالي :

الجدول رقم : (11.IV) توزيع النتيجة ما بين المجمع والأقلية

	النتائج	الشركة الأم	حقوق الأقلية
نتيجة الشركة الأم	3 272 430 800.29	3 272 430 800.29	
نتيجة HESP	109 769 415.86	55 982 402,09	53 787 013.77
المجموع	3 382 200 296.15	3 328 413 282.38	53 787 013.77

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على وثائق المؤسسة

2- إدماج عناصر جدول حسابات النتائج

يتم إدماج العناصر الرئيسية لجدول حسابات النتائج بندا بندا ما بين الشركة الأم وفرع HESP.كما نقوم بإقصاء الإيرادات والأعباء المتبادلة.

N	ملاحظات	البيان
19 340 104 718,98	5.1	رقم الأعمال
-3 490 811,46	5.2	االتغير في المنتجات النهائية و قيد التنفيذ
72 773 260,76		تثبيتات منجزة
		إعانات الإستغلال
19 409 387 168,28		**إنتاج الدورة (I)**
1 146 966 795,51	5.3	مشتريات مستهلكة (II)
4 002 826 222,82	5.4	الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى
5 149 793 018,33		**إستهلاك الدورة**
14 259 594 149,95		**- III-القيمة المضافة للإستغلال(I - II)**
7 997 356 442,08	5.5	مصاريف المستخدمين
490 406 757,77	5.6	الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة
5 771 830 950,10		**الفائض الإجمالي للإستغلال - IV**
463 168 987,65	5.7	منتجات العملياتية الأخرى
27 117 070,86	5.8	أعباء العملياتية الأخرى
3 092 718 823,46	5.9	مخصصات الإهتلاكات و المؤونات
943 392 789,61	5.10	إسترجاع خسائر القيمة و االمؤونات
4 058 556 833,04		**النتيجة العملياتية - V**
214 897 860,52	5.11	إيرادات مالية

مصاريف مالية	**5.12**	7 135 877,46
لنتجة المالية - VI		**207 761 983,06**
النتيجة العادية قبل الضريبة- VII (V + VI)		**4 266 318 816,10**
الضريبة المستحقة على النتيجة العادية	**5.13**	1 034 916 802.61
الضرائب المؤجلة على النتيجة العادية	**5.14**	-150 798 282.66
مجموع إيرادات الأنشطة العادية		**21 030 846 806,06**
مجموع أعباء الأنشطة العادية		**17 648 646 509,91**
النتيجة الصافية للأنشطة العادية - VIII		**3 382 200 296,15**
العناصر غير العادية -إيرادات-		
العناصر غير العادية -أعباء-		
النتيجة غير العادية IX		
لنتيجة الصافية للدورة IX		**3 382 200 296,15**
الحصة في النتيجة الصافية لمؤسسات طريقة المعادلة		
النتيجة الصافية للمجمع		**3 382 200 296,15**
حصة الأقلية (1)		**53 787 013,77**
حصة المجمع (1)		**3 328 413 282,38**

الفرع الثاني: إعداد القوائم المالية ما بين الشركة الأم والكيانات المشاركة

أولا:إعداد الميزانية

يتم إعداد القوائم المالية المدمجة ما بين الشركة الأم والفروع WESP,BASP,MESP,BJSP بحسب SCF وفقا لطريقة المعادلة حيث يتم إلغاء سندات المساهمة للمؤسسة الأم في هذه الشركات مقابل تسجيل نسبة الأموال الخاصة والإحتياطات والنتيجة والتي تعود للمؤسسة الأم.

1-جدول توزيع رؤوس الأموال الخاصة

يتم توزيع رؤوس أموال الكيانات وفقا لنسبة مساهمة الكيان الأم وذلك بضرب نسبة المساهمة في مبلغ رأس مال الكيان المشارك. وتوزيع الفارق ما بين النتيجة وفارق المعادلة.

بالنسبة لشركة MESP فإنه تم زيادة رأس مالها عن طريق الإحتياطات وذلك وفقا لقرار الجمعية العامة والذي أدى إلى زيادة رأس المال من 80 000 000.00 إلى 300 000 000.00 وفق للجدول التالي:

الجدول رقم : (12.IV) زيادة رأس مال شركة MESP

الكيان	رأس المال قبل الزيادة	المخصصات من الإحتياطات	رأس المال بعد الزيادة
MESP	80 000 000.00	220 000 000.00	300 000 000.00
	80 000 000.00	**220 000 000.00**	**300 000 000.00**

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على وثائق المؤسسة

تسجل نسبة 49% من الزيادة في رأس المال الجديدة كفارق إقتناء

الجدول رقم : (13.IV) توزيع رؤوس أموال الكيانات المشاركة

المجموع	فارق المعادلة	النتيجة	مساهماتENSP	حصة ENSP	الأموال الخاصة	الفروع
106 730 341,77	70 342 838,63	36 387 503,14	73 500 000,00	180 230 341,77	367 817 024,02	WESP
1 073 340 283,83	1 227 305 751,06	-153 965 467,22	209 347 600,00	1 282 687 883,83	2 617 730 375,17	BJSP
190 344 811,42	179 181 160,90	11 163 650,52	39 200 000,00	229 544 811,42	468 458 798,82	MESP
689 564 193,87	917 842 783,62	-228 278 589,75	409 600 000,00	1 099 164 193,87	2 747 910 484,67	BASP
2 059 979 630,89	**2 394 672 534,20**	**-334 692 903,31**	**731 647 600.00**	**2 791 627 230,89**	**6 201 916 682,68**	**المجموع**

المصدر: من إعداد الطالب

يتضمن فارق المعادلة حصة المؤسسة الأم من مبلغ الإحتياطات والترحيل من جديد

2- التسجيل المحاسبي لتوزيع رؤوس الخاصة

من خلال التسجيل المحاسبي نقوم بإلغاء مساهمة المجمع في الفروع (BASP,MESP, WESP,BJSP) والظاهرة في الحساب 26215000,26214000,26213000,26212000 على التوالي وذلك بجعل الحساب 265000 (سندات المعادلة) مدينا وتسجيل الفائض في حسابات رأس المال والإحتياطات والنتيجة للفروع ما بين فارق المعادلة (الحساب 107000)و الحصة من نتيجة المساهمة (الحساب 12000).

الحساب	البيان	مدين	دائن
26500000	**سندات المعادلة**	2 791 627 230,89	
26210000	**سندات المساهمة** BJSP		209 347 600,00
26220000	**سندات المساهمة** WESP		73 500 000,00
26230000	**سندات المساهمة** MESP		39 200 000,00
26240000	**سندات المساهمة** BASP		409 600 000,00
10700000	**فارق المعادلة**		2 394 672 534,20
12000000	**الحصة من النتيجة**		-334 692 903,31

2- إعداد الميزانية المدمجة

الأصول	ملاحظات	N الإجمالي	N إهتلاكات و مؤونات	N الصافي
الأصول الغير الجارية				
فارق الإقتناء - Goodwill				
تثبيتات معنوية	**4.1**	**340 947 408,73**	**167 276 933,55**	**173 670 475,18**
تثبيتات مادية	**4.2**	**32 517 715 910,82**	**17 632 080 207,96**	**14 885 635 702,86**
أراضي		4 592 456 150,00		4 592 456 150,00
مباني		3 375 671 960,81	2 231 825 086,63	1 143 846 874,18
ثبيتات مادية اخرى		24 549 587 800,01	15 400 255 121,33	9 149 332 678,68
تثبيتات عقود الإمتياز				
تثبيتات قيد التنفيذ	**4.3**	**73 576 677,34**		**73 576 677,34**
تثبيتات مالية	**4.4**	**3 567 060 060.33**	**0**	**3 567 060 060.33**
سندات المعادلة		2 791 627 230.89		2 791 627 230.89
المساهمات و الحقوق الأخرى				
سندات إستثمار اخرى				
سلفيات و الأصول المالية الأخرى الغير جارية		91 448 542,48		91 448 542,48
ضرائب مؤجلة أصول		683 984 286,96		683 984 286,96
مجموع الأصول الغير جارية		**36 499 300 057.22**	**17 799 357 141,51**	**18 699 942 915.71**
الأصول الجارية				
المخزونات	**4.5**	**2 792 784 831,96**	**182 313 582,73**	**2 610 471 249,23**
الحقوق و العمليات المشابهة	**4.6**	**11 363 482 926,99**	**754 798 840,20**	**10 608 684 086,79**
الزبائن		10 318 658 220,18	753 836 884,31	9 564 821 335,87
المدينون الآخرون		286 713 584,01	961 955,89	285 751 628,12
الضرائب		758 111 122,80		758 111 122,80
الحقوق الأخرى				
السيولة	**4.7**	**7 302 298 034,16**	**0**	**7 302 298 034,16**
التوظيفات و الأصول المالية الجارية الأخرى		2 500 000 000,00		2 500 000 000,00
الخزينة		4 802 298 034,16		4 802 298 034,16
مجموع الأصول الجارية		**21 458 565 793,11**	**937 112 422,93**	**20 521 453 370,18**
مجموع الأصول		**57 957 865 850.33**	**18 736 469 564,44**	**39 221 396 285.89**

الخصوم	ملاحظة	N
الأموال الخاصة	**4.8**	
رأس المال الصادر		8 000 000 000,00
رأس المال غير صادر		
علاوات و إحتياطات-إحتياطات مجمعة (1)		14 933 153 956.15
فارق التقييم		
فارق المعادلة (1)		2 394 672 534.20
النتيجة الصافية – النتيجة الصافية للمجمع (1)		2 993 720 379.07

رؤوس أموال أخرى – ترحيل من جديد		485 559 949,12
حصة المؤسسة المدمجة (1)		
حصة الأقلية (1)		2 747 524 571,73
المجموع I		**31 554 631 390.26**
الخصوم الغير جارية		
قروض و ديون مالية	**4.9**	
ضرائب (مؤجلة و مؤونات)	**4.10**	
ديون غير جارية أخرى		
مؤونات و إيرادات مسجلة مسبقا	**4.11**	2 361 793 768,26
مجموع الخصوم الغير الجارية II		**2 361 793 768,26**
الخصوم الجارية		
الموردون و الحسابات المرتبطة	**4.12**	2 133 810 499,44
ضرائب	**4.13**	1 346 361 014,83
ديون أخرى	**4.14**	1 824 799 613,10
خزينة الخصوم		
مجموع الخصوم الجارية III		**5 304 971 127,37**
مجموع الخصوم		**39 221 396 285.89**

بالمقارنة مع الميزانية المدمجة ما بين المؤسسة الأم والفرع HESP نلاحظ بأنه تم إضافة:

- في جانب الأصول مبلغ 2 791 627 230.89 يمثل سندات المعادلة محسوب وفقا لجدول توزيع رؤوس أموال الكيانات المشاركة.
- في جانب الخصوم:

- مبلغ 2 394 672 534,20 يمثل فائض قيمة حصة المؤسسة الأم خارج النتيجة في الكيانات المشاركة عن مبلغ الحيازة.
- نقصان في النتيجة بمبلغ 334 692 903,31- يمثل حصة نتيجة المؤسسة الأم في الكيانات المشاركة.

ثانيا:إعداد جدول حسابات النتائج

يتم إعداد جدول حسابات النتائج بحسب طريقة المعادلة في هذه الحالة بإضافة حصة المؤسسة الأم في نتيجة كل من WESP,BASP,MESP,BJSP.

الجدول رقم: (14.IV) توزيع النتيجة الكيانات المشاركة

المؤسسة	حصةENSP	النتيجة
WESP	49%	36 387 503,14
BJSP	49%	-153 965 467,22
MESP	49%	11 163 650,52
BASP	40%	-228 278 589,75
المجموع	**731 647 600.00**	**-334 692 903,31**

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على وثائق المؤسسة

البيان	ملاحظات	N
رقم الأعمال	**5.1**	19 340 104 718,98
االتغير في المنتجات النهائية و قيد التنفيذ	**5.2**	-3 490 811,46
تثبيتات منجزة		72 773 260,76
إعانات الإستغلال		
إنتاج الدورة (I)		**19 409 387 168,28**
مشتريات مستهلكة (II)	**5.3**	1 146 966 795,51
الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى	**5.4**	4 002 826 222,82
إستهلاك الدورة		**5 149 793 018,33**
- III-القيمة المضافة للإستغلال(I - II)		**14 259 594 149,95**
مصاريف المستخدمين	**5.5**	7 997 356 442,08
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة	**5.6**	490 406 757,77
الفائض الإجمالي للإستغلال - IV		**5 771 830 950,10**
منتجات العملياتية الأخرى	**5.7**	463 168 987,65
أعباء العملياتية الأخرى	**5.8**	27 117 070,86
مخصصات الإهتلاكات و المؤونات	**5.9**	3 092 718 823,46
إسترجاع خسائر القيمة و امؤونات	**5.10**	943 392 789,61
النتيجة العملياتية - V		**4 058 556 833,04**
إيرادات مالية	**5.11**	214 897 860,52
مصاريف مالية	**5.12**	7 135 877,46
لنتجة الماليةا - VI		**207 761 983,06**
(V + VI) النتيجة العادية قبل الضريبة- VII		**4 266 318 816,10**
الضريبة المستحقة على النتيجة العادية	**5.13**	1 034 916 802.61
الضرائب المؤجلة على النتيجة العادية	**5.14**	-150 798 282.66
مجموع إيرادات الأنشطة العادية		**21 030 846 806,06**
مجموع أعباء الأنشطة العادية		**17 648 646 509,91**
النتيجة الصافية للأنشطة العادية - VIII		**3 382 200 296,15**

العناصر غير العادية -إيرادات-		
العناصر غير العادية -أعباء-		
النتيجة غير العادية IX		
لنتيجة الصافية للدورة IX		**3 382 200 296,15**
الحصة في النتيجة الصافية لمؤسسات طريقة المعادلة		**-334 692 903.31**
النتيجة الصافية للمجمع		**3 047 507 392.84**
حصة الأقلية (1)		**53 787 013,77**
حصة المجمع (1)		**2 993 720 379.07**

الفرع الثالث: عرض شامل للميزانية المجمعة

بعدإدماج كل فروع المجمع بإستخدام التكامل الشامل وطريقة المعادلة وفقا للنظام المحاسبي المالي، يبقي في الأخير مرحلة إستبعاد قسائم الأرباح والتي تعود لدورة 2012 وتم دفعها سنة 2013 وفقا للجدول التالي:

الجدول رقم : (15.IV) إستبعاد قسائم الأرباح

	Réserves consolidées	Résultat
PRODUITS DES PARTICIPATIONS	122 500 000,00	-122 500 000,00

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على وثائق المؤسسة

و يكون القيد المحاسبي كالتالي:

الحساب	البيان	مدين	دائن
761000	PRODUITS DES PARTICIPATIONS	122 500 000.00	
106000	RESERVES CONSOLIDEES		122 500 000.00
	إستبعاد قسائم أرباح دورة 2012و المدفوعة في دورة 2013		

1-إعداد الميزانية الشاملة:

الأصول	ملاحظات	N الإجمالي	N إهتلاكات و مؤونات	N الصافي
الأصول الغير الجارية				
فارق الإقتناء - Goodwill				
تثبيتات معنوية	**4.1**	**340 947 408,73**	**167 276 933,55**	**173 670 475,18**
تثبيتات مادية	**4.2**	**32 517 715 910,82**	**17 632 080 207,96**	**14 885 635 702,86**
أراضي		4 592 456 150,00		4 592 456 150,00
مباني		3 375 671 960,81	2 231 825 086,63	1 143 846 874,18
ثبيتات مادية اخرى		24 549 587 800,01	15 400 255 121,33	9 149 332 678,68
تثبيتات عقود الإمتياز				
تثبيتات قيد التنفيذ	**4.3**	**73 576 677,34**		**73 576 677,34**

تثبيتات مالية	**4.4**	**3 567 060 060.33**	**0**	**3 567 060 060.33**
سندات المعادلة		2 791 627 230.89		2 791 627 230.89
المساهمات و الحقوق الأخرى				
سندات إستثمار اخرى				
سلفيات و الأصول المالية الأخرى الغير جارية		91 448 542,48		91 448 542,48
ضرائب مؤجلة أصول		683 984 286,96		683 984 286,96
مجموع الأصول الغير جارية		**36 499 300 057.22**	**17 799 357 141,51**	**18 699 942 915.71**
الأصول الجارية				
المخزونات	**4.5**	**2 792 784 831,96**	**182 313 582,73**	**2 610 471 249,23**
الحقوق و العمليات المشابهة	**4.6**	**11 363 482 926,99**	**754 798 840,20**	**10 608 684 086,79**
الزبائن		10 318 658 220,18	753 836 884,31	9 564 821 335,87
المدينون الآخرون		286 713 584,01	961 955,89	285 751 628,12
الضرائب		758 111 122,80		758 111 122,80
الحقوق الأخرى				
السيولة	**4.7**	**7 302 298 034,16**	**0**	**7 302 298 034,16**
التوظيفات و الأصول المالية الجارية الأخرى		2 500 000 000,00		2 500 000 000,00
الخزينة		4 802 298 034,16		4 802 298 034,16
مجموع الأصول الجارية		**21 458 565 793,11**	**937 112 422,93**	**20 521 453 370,18**
مجموع الأصول		**57 957 865 850.33**	**18 736 469 564,44**	**39 221 396 285.89**

الخصوم	ملاحظة	N
الأموال الخاصة	**4.8**	
رأس المال الصادر		8 000 000 000,00
رأس المال غير صادر		
علاوات و إحتياطات-إحتياطات مجمعة (1)		15 055 653 956.15
فارق التقييم		
فارق المعادلة (1)		2 394 672 534.20
النتيجة الصافية – النتيجة الصافية للمجمع (1)		2 871 220 379.07
رؤوس أموال أخرى – ترحيل من جديد		485 559 949,12
حصة المؤسسة المدمجة (1)		28 807 106 818.53
حصة الأقلية (1)		2 747 524 571,73
المجموع I		**31 554 631 390.26**
الخصوم الغير جارية		
قروض و ديون مالية	**4.9**	
ضرائب (مؤجلة و مؤونات)	**4.10**	
ديون غير جارية أخرى		
مؤونات و إيرادات مسجلة مسبقا	**4.11**	2 361 793 768,26
مجموع الخصوم الغير الجارية II		**2 361 793 768,26**

الخصوم الجارية		
الموردون و الحسابات المرتبطة	**4.12**	2 133 810 499,44
ضرائب	**4.13**	1 346 361 014,83
ديون أخرى	**4.14**	1 824 799 613,10
خزينة الخصوم		
مجموع الخصوم الجارية III		**5 304 971 127,37**
مجموع الخصوم		**39 221 396 285.89**

لإعداد الميزانية الشاملة قمنا بإضافة مبلغ قسائم الأرباح لدورة 2012 والمدفوع سنة 2013 والمتمثل في مبلغ 122 500 000.00 إلى الإحتياطات المجمعة وذلك بطرحه من نتيجة الدورة.

2-إعداد جدول حسابات النتائج الشامل:

لإعداد جدول حسابات النتائج الشامل قمنا بطرح مبلغ قسائم الأرباح لدورة 2012 والمدفوع سنة 2013 والمتمثل في 122 500 000.00 من الإيرادات المالية ونتيجة الدورة.

البيان	ملاحظات	N
رقم الأعمال	**5.1**	19 340 104 718,98
االتغير في المنتجات النهائية و قيد التنفيذ	**5.2**	-3 490 811,46
تثبيتات منجزة		72 773 260,76
إعانات الإستغلال		
إنتاج الدورة (I)		**19 409 387 168,28**
مشتريات مستهلكة (II)	**5.3**	1 146 966 795,51
الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى	**5.4**	4 002 826 222,82
إستهلاك الدورة		**5 149 793 018,33**
- III-القيمة المضافة للإستغلال(I - II)		**14 259 594 149,95**
مصاريف المستخدمين	**5.5**	7 997 356 442,08
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة	**5.6**	490 406 757,77
الفائض الإجمالي للإستغلال - IV		**5 771 830 950,10**
منتجات العملياتية الأخرى	**5.7**	463 168 987,65
أعباء العملياتية الأخرى	**5.8**	27 117 070,86
مخصصات الإهتلاكات و المؤونات	**5.9**	3 092 718 823,46
إسترجاع خسائر القيمة و االمؤونات	**5.10**	943 392 789,61
النتيجة العملياتية - V		**4 058 556 833,04**
إيرادات مالية	**5.11**	92 397 860.52

مصاريف مالية	**5.12**	7 135 877,46
لنتجة المالية - VI		**85 261 983.06**
النتيجة العادية قبل الضريبة- VII (V + VI)		**4 143 818 816.10**
الضريبة المستحقة على النتيجة العادية	**5.13**	1 034 916 802.61
الضرائب المؤجلة على النتيجة العادية	**5.14**	-150 798 282.66
مجموع إيرادات الأنشطة العادية		**20 908 346 806.06**
مجموع أعباء الأنشطة العادية		**17 648 646 509,91**
النتيجة الصافية للأنشطة العادية - VIII		**3 259 700 296.15**
العناصر غير العادية -إيرادات-		
العناصر غير العادية -أعباء-		
النتيجة غير العادية IX		
لنتيجة الصافية للدورة IX		**3 259 700 296.15**
الحصة في النتيجة الصافية لمؤسسات طريقة المعادلة		**-334 692 903.31**
النتيجة الصافية للمجمع		**2 925 007 392.84**
حصة الأقلية (1)		**53 787 013,77**
حصة المجمع (1)		**2 871 220 379.07**

خلاصة الفصل الرابع

تطرقنا في هذا الفصل إلى كيفية إعداد القوائم المالية المدمجة لمجمع ENSP من خلال كافة الأعمال التحضيرية وطرق وأساليب التجميع وفقا لما جاء في النظام المحاسبي المالي.

تعتبر القوائم المالية المجمعة صورة معبرة عن الوضعية المالية والاقتصادية للمجمع ونتائج أعماله خلال فترة زمنية معينة وحتى في غياب الإلزام القانوني لعرضها فانه يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة على مستوى المجمع وذلك لما توفره من معلومات تعجز القوائم المالية الفردية للمؤسسات التابعة عن توفيرها.

و من خلال الدراسة التطبيقية نلاحظ غياب مصلحة التجميع في مؤسسة ENSP ويتم إعداد القوائم المالية المدمجة من طرف مدير المحاسبة والمالية. كما أن هناك إختلاف في بعض المعالجات المحاسبية ما بين فروع المجمع والتي تؤدي إلى صعوبة في إجراء عملية التجميع وإعطاء الصورة الصادقة، كما أن قيام المؤسسة بإعداد مخطط سير الحسابات والإجراءات الواجب إتباعها في كل مراحل إعداد القوائم المالية المجمعة سهل هذه العملية. إلا أن هذه الدراسة قد مكنتنا من الوقوف على الجانب التقني لإعداد القوائم المالية المجمعة و مراحل إعدادها.

الخاتمـــــــــــــة

من خلال تناولنا موضوع القوائم المالية المدمجة وفق معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي حاولنا معالجة إشكالية البحث والمتمثلة في مدى تحكم المؤسسات الإقتصادية الجزائرية في أسس وقواعد إعداد القوائم المالية المدمجة عن طريق أربعة فصول أحدهم تطبيقي وفق المنهج والأدوات المشار إليها وإنطلاقا من الفرضيات المذكورة في المقدمة، يمكن أن نقسم هذه الخاتمة إلى نتائج البحث وإختبار الفرضيات وكذا التوصيات والإقتراحات وفي الأخير آفاق البحث .

1. نتائج البحث وفرضياته :

زودتنا هذه الدراسة بمجموعة من النتائج منها نتائج نظرية وأخرى تطبيقية وفيما يلي أهم هذه النتائج :

أ. النتائج النظرية

لا تعكس النصوص التشريعية الجزائرية والمتعلقة بالتجميع الواقع الإقتصادي الجزائري في ظل غياب فعالية البورصة والإقتصاد الحر. و منه فقد تم نفي صحة الفرضية الأولى والمتمثلة في " إعداد القوائم المالية المدمجة ضرورة يمليها نظام المجمع في القطاع الإقتصادي الجزائري ". و ذلك لأن المعايير المحاسبية الدولية و التي إستمد منها النظام المحاسبي المالي مقوماته تتجه إلى إقتصاد السوق و البورصات الفعالة.

تعتمد القوائم المالية المدمجة عند إعدادها وفق النظام المحاسبي المالي على قواعد وأسس محاسبية دقيقة وكفاءات مكونة ومتخصصة. و منه فقد تم تأكيد صحة الفرضية الثانية والمتمثلة في " إعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي يتم بناء على قواعد ومعايير متعارف عليها مسبقا ". و ذلك في ظل تبني الجزائر لنظام محاسبي يعتمد أساسا على المعايير المحاسبية الدولية يجعلها تستفيد من النتائج الايجابية المتوصل إليها من تطبيق ذلك النظام وتحاول استبعاد الممارسات السلبية الملاحظة وتكييف قواعده مع متطلبات المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

يمكن للشركات المتعددة الجنسيات الإعتماد على النظام المحاسبي المالي عند إعداد القوائم المالية المدمجة. و ذلك رغم عدم مراجعة وتحيين النصوص التي جاء بها النظام المحاسبي المالي و التي أدت إلى وجود فوارق بين هذا النظام ومعايير المحاسبية الدولية ويعود ذلك إلى إصدار معايير محاسبية (IRFS 10-11-12) لم يأخذ بها المشرع الجزائري. و منه فقد تم تأكيد صحة الفرضية الثالثة والمتمثلة في " التوحيد والتنسيق في طرق إعداد وعرض القوائم المالية ما بين النظام المحاسبي المالي وعلى المستوى الدولي يسهل عملية قراءتها ويقلل من المشاكل التقنية والمتعلقة بعملية الإدماج ". من خلال محاولة المشرع الجزائري وضع توافق بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية .

يمكن القول أن هناك عدة أسباب للتغير في نسبة المصلحة بعضها يؤثر على محيط التجميع و البعض الآخر لا يؤثر عليه و يعتبر تعديلات على رأس المال. و منه فقد تم تأكيد صحة الفرضية الرابعة والمتمثلة في " هناك تأثير لتغير نسبة المصلحة على مستوى إتخاذ القرار بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية المدمجة ".

يعتمد النظام المحاسبي المالي على أسلوب التكامل الشامل وطريقة المعادلة عند إعداد الحسابات المدمجة وذلك وفقا لما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية وبذلك أصبحت القوائم المالية المدمجة تعبر أكثر عن الصورة الصادقة والشفافية وتسهل عملية إجراء المقارنات. و منه فقد تم تأكيد صحة الفرضية الخامسة والمتمثلة في " تتم معالجة الحسابات المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي عن طريق إتباع الطرق الخاصة بمختلف المعالجات المتعارف عليها لسيرورة الإدماج".

يهمل التوجه العام للإقتصاد الجزائري المجمعات وذلك لأن أغلب المؤسسات الإقتصادية الجزائرية مملوكة من طرف الدولة في شكل مؤسسات تسيير مساهمات الدولة والتابعة لوزارة الصناعة والمناجم والتي أبانت محدوديتها. وفي تصريح لوزير الصناعة والمناجم السيد بوشارب أرجع فيه سبب الوضع المتردي للمؤسسات الصناعية إلى طريقة تنظيم هذه الكيانات الإقتصادية وليس لغياب الكفاءات وهو مؤشر قوي على أن الدولة أخدت بعين الإعتبار بأن نظام المجمع ضرورة للنهوض بالإقتصاد الوطني.

يحظى المجمع بإمتيازات جبائية كبيرة ولكن يجب إعادة النظر في النصوص التي أتى بها القانون الجبائي وذلك لأن أغلب المجمعات في الجزائر لا تستوفي شروط الإستفادة من الإمتيازات الجبائية للمجمعات.

ب. النتائج العملية :

يطبق مجمع ENSP طريقة التجميع المباشر والتي تعتبر الطريقة الأمثل من حيث تسهيل العمل وربح الوقت وتدنية التكاليف.

هناك عدة مجمعات في الجزائر لا تنشئ مصلحة للتجميع مثل مجمع ENSP وبذلك فإن مدير المحاسبة والمالية هو من يقوم بهذه العملية.

تتم عملية الإستبعاد مابين فروع مجمع ENSP عند القيام بالتكامل الشامل فقط ، أي عند إدماج الفرع HESP. أما بقية الفروع والتي تطبق عليها طريقة المعادلة فلا نحتاج إلى عملية الإستبعاد وذلك لأن هذه الطريقة تعتمد على أخذ الشركة الأم ما يكافئ سنداتها من الوضعية الصافية التي تخضع للتجميع.

نلاحظ أن هناك شركتين تابعتين حققتا خسارة خلال سنة 2013 (BASP-BJSP)، وبالنسبة للقوائم المالية المدمجة فإن النتيجة هي ربح وهنا نلاحظ أهمية القوائم المالية المدمجة في إتخاذ القرار بالنسبة للمسيرين والمساهمين.

عدم التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة عند المعالجة المحاسبية لإلغاء الأرباح الداخلية المسجلة في المخزون وإلغاء فوائض القيم الداخلية، وهذا ما يؤدي إلى الإضرار بالصورة الصادقة للقوائم المالية.

من بين أهم المشاكل التي تواجهها المجمعات هو مشكل تقييم الأصول وإظهارها في ميزانية المؤسسة وذلك لوجود إختلاف ما بين فروع المجمع في طرق التقييم فمثلا في مجمع ENSP فإن فرع MESP قام بإعادة تقييم لأصوله وفق القيمة السوقية وذلك عكس بقية الفروع التي تستعمل التكلفة التاريخية وهذا ما يؤدي إلى الإضرار بالصورة الصادقة للميزانية نتيجة لإختلاف طرق التقييم.

2. توصيات وإقتراحات الباحث :

من خلال ما جاء في هذه الدراسة وبناء على نتائجها، نحاول تقديم بعض التوصيات والتي يمكن أن تنجح في تطوير النظام المحاسبي المالي وجعله مسايرا للمعايير المحاسبية الدولية.

ضرورة التوفيق ما بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية وذلك عن طريق مراعاة التنسيق والتوفيق ما بين الدول الأخرى وإستشارة مشرعين ومتخصصين من الخارج.

ضرورة تفعيل وتطوير بورصة الجزائر وتشجيع المؤسسات الإقتصادية للإنضمام إليها.

ضرورة إعادة النظر في الهيكل التنظيمي لمؤسسات تسيير مساهمات الدولة والتي أصبحت تشكل عبئ من خلال إقامة مجمعات بما يساهم في النهوض بالإقتصاد الوطني.

ضرورة فتح الدولة لورشات عمل وإشراك الجامعة والمنظمات المهنية بهدف تعيين وتطوير النظام المحاسبي المالي بما يخدم التوجه الإقتصادي للجزائر.

ضرورة إستكمال مراجعة النصوص التشريعية بما يتلاءم ويحقق التوافق ما بين النظام المحاسبي المالي والقانون التجاري والنظام الجبائي.

يجب على المؤسسات الإهتمام أكثر بالقوائم المالية المدمجة وإنشاء مصالح متخصصة في التجميع وتكوين محاسبين أكفاء في هذا المجال.

ضرورة تقديم إمتيازات جبائية وتحفيزات أكثر ومراجعة لنصوص النظام الجبائي و المتعلقة بالتجميع وذلك لجلب الشركات الأجنبية.

ضرورة تحيين النصوص التشريعية والمتعلقة بالتجميع في النظام المحاسبي المالي لأنها مستمدة من معايير ألغيت أو عدلت بعد تطبيق هذا النظام في الجزائر.

إنشاء مجمعات جزائرية عن طريق عمليات الإندماج والتنازل إلى جانب مراعاة الأثر الإجتماعي لهذا المشروع وكذا تحديد كيفية تنظيم هذه المجمعات وبرامج العمل وإقتراح إستراتيجيات ومخططات الإستثمار للمساهمين.

3. آفاق البحث :

حاولنا في هذا البحث إبراز مدى تحكم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في أسس وقواعد إعداد القوائم المالية المدمجة ومن خلاله نقترح جملة من المواضيع يمكن تناولها وتكون مكملة لهذا البحث.

- تغير محيط التجميع وأثره على القوائم المالية المدمجة في إتخاذ القرار والقابلية للمقارنة؛
- أثر دخول المجمعات الجزائرية إلى البورصة على القوائم المالية المدمجة؛
- مدى تأثير النظام الجبائي على المجمعات الجزائرية؛
- تأثير تطبيق مبادئ الحوكمة على القوائم المالية المدمجة؛
- إشكالية التسجيل المحاسبي للضريبة على النتيجة الضريبية المدمجة.

المراجـــــــع

المراجـــــــع

I. باللغة العربية:

✓ **الكتب:**

1. محمد أبو ناصر، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية "الجوانب النظرية والعلمية"**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2009.
2. محمد بوتين ، **المحاسبة المالية و المعايير المحاسبية الدولية** ، pages bleues ،الجزائر،2010.
3. عمر حسنين، **تطور الفكر المحاسبي**، دار الجامعات المصرية، 1976.
4. مأمون حمدان،حسين القاضي، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**،دار الثقافة للنشر والتوزيع، ،دمشق، طبعة ،2008.
5. شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية** ، المكتبة الشركة الجزائرية ،بوداود ، الجزء الأول ، الجزائر،2009 .
6. لخضر علاوي ، **معايير محاسبة الدولية**، bleues pages،الجزائر،2012 .
7. غانم شطاط ، **المعايير المحاسبة الدولية** ،نوميديا للطباعة و النشر، قسنطينة،الجزائر،2009.
8. حسين القاضي، **نظرية المحاسبة**، مطبعة طربين،دمشق،سوريا،1985.
9. مفيد عبد اللاوي، **النظام المحاسبي المالي الجديد SCF** ،مطبعة مزوار،الطبعة الأولى،الجزائر،2008.

✓ **البحوث الجامعية:**

10. أوماطة أمال فريد، **تقنية تجميع الحسبات:حالة الشركة القابضة سوناطراك**، مذكرة ماجستير في العلوم الإقتصادية فرع: نقود و مالية،كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير،الجزائر،سنة 2002/2001.
11. بكاري بلخير ، **أثر التقييم المالي على مسار الشراكة بالنسبة لمؤسسات قطاع المحروقات في الجزائر :دراسة حالة المؤسسة الوطنية لخدمات الأبار ENSP** ، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير،الجزائر ، 2009.
12. مداني بن بالغيث ، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، أطروحة دكتوراه دولة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر، غير منشورة، 2004.
13. حنان خميس، **أثر تحليل القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي SCF في إتخاذ القرارات المالية**، مذكرة ماستر في علوم التسيير تخصص: مالية المؤسسة،كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير،جامعة قاصدي مرباح،ورقلة،سنة 2012/2011.
14. زرموت خالد ، **إدماج الحسابات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية تخصص:محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر 2010-2011.
15. سلامي منير، **القوائم المالية المجمعة على ضوء المعايير الدولية IFRS**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير فرع: محاسبة،كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير،باتنة،سنة 2010/2009.
16. مختار سماحة، **النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد و إشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في إقتصاد غير مؤهل**، الملتقى الدولي الاول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية،المركز الجامعي الوادي،2010.

17. شناي عبد الكريم، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية**،مذكرة ماجستير في علوم التسيير فرع: محاسبة،كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير،باتنة،سنة 2009/2008.

18. طيار خليل، بوكليخة ياسين، م**جمع الشركات و قوائمه المالية المدمجة وفقا للنظام المحاسبي و المالي:حالة مجمع CEVITAL** مذكرة ماستر في علوم التسيير تخصص: محاسبة جباية،كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير،تلمسان،سنة 2013/2012.

19. مقدمي أحمد، **النظام المحاسبي و الجبائي لمجمع الشركات،حالة مجمع صيدال**مذكرة ماجستير في العلوم الإقتصادية فرع: تحليل اقتصادي،كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير،الجزائر،سنة 2006/2005.

✓ **قوانين ونصوص رسمية:**

20. الجريدة الرسمية الجزائرية ، العدد 19، الموافقة ل 25 مارس 2009،الجزائر.

21. القانون التجاري الجزائري 2002.

22. المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، حسب تعديلات قانون المالية لسنة 2009.

23. المادة 8 من قانون الرسوم على رقم الأعمال حسب تعديلات قانون المالية لسنة 2009.

24. المادة 347 مكرر 4 من قانون التسجيل حسب تعديلات قانون المالية لسنة 2009.

25. المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة حسب تعديلات قانون المالية لسنة 2009.

26. المادة 3-132 من القرار الوزاري للنظام.

27. المادة 3-132 من القرار الوزاري للنظام.

28. المادة: 732 مكرر 4 من القانون التجاري.

29. المواد من 729 إلى 732 مكرر 4. من القانون التجاري الجزائري.

30. المواد من 796 إلى 799 مكرر 4. من القانون التجاري الجزائري.

31. رسالة المديرية العامة للضرائب العدد 39،مارس 2009، الجزائر.

✓ **المحاضرات:**

32. بالرقي تيجاني، **محاضرات في محاسبة الشركات**،غير منشورة،جامعة فرحات عباس،سطيف.

33. دورة تكوينية حول التجميع على مستوى المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار ENSP،2011.

II. باللغة الأجنبية:

✓ **الكتب:**

34. Alain burlaud , Comptabilité et audit, Manuel et Applications, edition foucher ,paris ,2007.

35. BENAIBOUCHE mohand cid,comptabilite des societes,TOME 2,office des publications universitaires,ben-aknoun, alger ,2013.

36. Bernard Colasse, Comptes de groupe in encyclopédie de gestion, 2ème édition Economica,1997.

37. BERTIN Elisabeth et autres,comptabilité & audit,berti éditions,alger,2013.

38. COLLECTION les codes RF,Code IFRS Normes et interpretation, 5 éme édition, Groupe Revue Fiducaire,paris,2011.

39. Dictionnaire comptable RF 2001 édition GRF ,7ème édition paris, 2000.

40. DOMINIQUE Mesplé –Lassalle, la consolidation des comptes,3éme édition, laurent du mesnil,paris 2013.

41. EFFANTIN Richard , les comptes de groupe, édition L'harmattan,France2010.
42. J.Y.Eglem et P.Gazil,la consolidation outil de gestion et de contrôle des groupes. édition Vuibert. Paris, 1984.
43. Eric Tot,Le reporting financier aspect comptable fiscaux et de gestion, Dunod,Paris,2006.
44. François colinet,Pratique des comptes consolidés, édition dunod,France.
45. FRANCIS Grandguillot,compatabilité des sociétés, , 2 éme édition, cualino éditeur,2008.
46. FRIEDERICHE Micheline et autres, financement Trésorerie,financement externe,financement propre,consolidation corrigé, edition Foucher,vanves,2006.
47. Jean –Michal palou,manuel de consolidation,groupe revue fiduciaire,2003.
48. Jean-Jacques Friedrich , comptabilité générale&gestion des entreprises,6 édition hachette supérieur,paris,2010.
49. Jean Corre, La consolidation , Librairie Vuizort, France 1984.
50. Jean Montier et Gilles Scognamiglio,Techniques de consolidation, Economica1995.
51. Hennie van Greuning, International Financial Reporting Standards, A practical guide, Fourth édition, The World Bank,2006.
52. GURFEIN Evelyne,comptes consolidés ,éditions d'organisation,2013 .
53. MAESO Robert, comptabilité des sociétés en 30 fiches , 7 éme édition, dunod, paris ,2008.
54. MAESO Robert,comptabilité approfondie en 32 fiches, 3éme édition, donod,paris,2013.
55. Maggy partiente,les groupes des sociétés,édition hitec,1993.
56. MEMONTO EXPERT,comptes consolidés , éditions francis lefebvre,2013.
57. C.Mercadal et Javin,les contrats de coopération intreprises, editions 2 juridique,france,1974.
58. MERCIER Stéphane ,la consolidation,éditions des chambres de commerce et d'lndustrie de wallonie SA,Belgique , 2005.
59. MERCIER stéphane,la consolidation,3éme édition ,l'édition professionnelle ,Belgique,2013.
60. MYKITA Patrikita ,ALLALI Chérif –Jacques,comptabilité des sociétés, berti éditions ,alger,2010.
61. Norbert GUEDI, Finances d'entreprise les règles du jeu, éditions d' Organisation, 2000.
62. OBRET ROBERT, Pratique Des Normes IAS/IFRS, 5 éme édition , Dunod, Paris, France, 2004.
63. OBERT Robert, Marie-Pierre Mairesse , Comptabilité et audit, Manuel et Applications , 2édition , DUNDO ,paris ,2009.
64. OBERT Robert,comptabilité et audit manuel et applications, 3éme edition, donod,paris,2010.
65. OBERT Robert , fusion consolidation en 25 fiches, 3éme édition , édition dunod,paris,2013.
66. Peter Walton, comptabilité en Grande Bretagne, in encyclopédie Comptabilité Contrôle de Gestion & audit, sous la direction de Bernard Colasse.
67. Peter Walton, Le Royaume Uni, in Bernard Raffournier, comptabilité internationale, 1997.
68. Philippe Dandon,Mise en place d'une consolidation,les éditions foucher,France,2004.

69. Pierre conso et Farouk hemici,gestion financiére de l'entreprise,9 eme édition Dunod,france,1999.
70. J.F DES ROBERT Et AUTRES, Norme IFRS ET PME, Dunod, Paris, France, 2004.
71. THUELIN élisabeth ,Analyse financiére : groupes et ifrs, édition .economica,paris 2014.
72. Tayeb Zitouni , Comptabilité des sociétés, édition Berti, Alger 2003.

✓ **البحوث الجامعية:**

73. BESSAM Sarah-GUEMMAR Ammel, la consolidation des comptes en SCF au sien du groupe CEVITAL et son impact fiscal, mémoire de licence en commerciales et financiéres, l'école supérieure de commerce, Alger, 2012 .

✓ **مراجع أخرى**

74. Compilation des normes IAS/IFRS et des interprétations SIC/IFRIC, comprendre le nouveau monde de l'information financiére IFRS, p 65. disponible en ligne à l'adresse: http://www.focusifrs.com/content/view/full/202, 10/03/2014.
75. http://www.afges.com/template/images/upload/files/Flashes_et_Newsletters/IFRS%20et%20consolidation%20-%20Mai%202011.pdf
76. http://www.corpgov.deloitte.com/binary/com.epicentric.contentmanagement.servlet.ContentDeliveryServlet/CanFre/Documents/Financial%20Reporting/IFRS/IFRS_InYourPocket_FR.PDF
77. http://www.cgapdnet.org/Non_VerifiableProducts/ArticlePublication/IFRS_F/IFRS_10_2011_F.pdf
78. http://www.aljaziracapital.com.sa/report_file/ess/SPE-96.pdf

الملاحـــــــــق

الملحق رقم 01: اليومية العامة و اقيود المحاسبية لعملية التجميع في ENSP

ENSP Spa

BILAN CONSOLIDE AU 31-12-2011

JOURNAL D'ECRITURE DE CONSOLIDATION

Entité	Compte	LIBELLES	Débit	Crédit
ENSP	41111000	CLIENTS NATIONAUX - VENTES DE BIENS OU DE PRESTATIONS DE SERVICES		
HESP	40110000	FOURNISSEURS NATIONAUX GROUPE		
ENSP	40121000	FOURNISSEURS NATIONAUX DE SERVICES		
HESP	41150000	ENSP ET FILLIALE		
		ELIMINATION CREANCES/DETTES RECIPROQUES		
TOTAL			0,00	346 662 234,82
HESP	75890000	AUTRES PRODUIT GESTION COUR		
ENSP	61126000	RESTAURATION ET HEBERGEMENT		
ENSP	62520000	DEPL FRAIS DE SEJOUR		
ENSP	61320000	LOCATIONS IMMOBILIÈRES		
ENSP	62410000	LOCATION MAT. TRANSPORT		
ENSP	70632600	PRESTATIONS DST		
HESP	61120000	SOUS TRAITENCE DST		
ENSP	70890000	AUTRES PRESTATIONS FOURN		
ENSP	75820000	AUTRES PRODUITS OPERATIONNELS		
ENSP	75890000	DIVERS AUTRES PRODUITS DE GESTION COURANTE		
HESP	60215000	BOISSONS		
HESP	60711110	CONSOMMATION CARBURANT /CHANT		
HESP	61330000	LOCATION CHARGE SUR TERRAIN		
HESP	62200000	HONORAIRES		
HESP	62243000	CATERING BASE INAS (		
HESP	62244000	CATERING BASE OURHOUD		
HESP	62245000	CATERING BASE H.R'MEL		
HESP	62500000	FRAIS DE VOYAGE SUR RECUPER		
HESP	62611000	TELEPHONE ET FAX		
HESP	65860000	CHARGES EXERCICES ANTERIEURS		
		ELIMINATION PRODUITS/CHARGES RECIPROQUES		
TOTAL			0,00	0,00
HESP	10100000	Capital HESP (Pour solde)		
HESP	10610000	Réserves HESP (pour solde)		
HESP	10622000	Réserves HESP (pour solde)		
HESP	10680000	Réserves HESP (pour solde)		
HESP	11500000	Réserves HESP (pour solde)		
ENSP	26110000	Titre de participation HESP (pour solde)		
ENSP	10600000	Réserves consolidées		
		PARTAGE DES CAPITAUX PROPRES HORS RESULTAT DE HESP ET ANNULATION DES TITRES DE HESP		
TOTAL			0,00	0,00
ENSP	26500000	Titres mis en equivalence		
ENSP	26120000	Titre de participation BJSP (pour solde)		
ENSP	26130000	Titre de participation WESP (pour solde)		
ENSP	26140000	Titre de participation MESP (pour solde)		
ENSP	26150000	Titre de participation BASP (pour solde)		
ENSP	10700000	Ecart d'équivalence		
ENSP	12000000	Quote part sur Résultats participations		
		MISE EN EQUIVALENCE DES TITRES DE PARTICIPATION		
TOTAL			0,00	0,00
ENSP	76100000	PRODUITS DES PARTICIPATIONS		
ENSP	10600000	RESERVES CONSOLIDEES		
		ELIMINATION DES DIVIDENDES 2010 VERSES EN 2011		
TOTAL			0,00	0,00
TOTALJOURNAL			0,00	346 662 234,82

الملحق رقم 02: طريقة التجميع في مجمع ENSP

METHODE DE CONSOLIDATION

Outre les états financiers consolidés comprenant le bila et le tableau des comptes de résultats (C.D.R) dont la forme et le contenu sont les mêmes que ceux des états financiers annuels individuels avec toute fois la mise en évidence des comptes spécifiques de consolidation, l'opération de consolidation doit être appuyée d'une annexe d'information.

Cette annexe d'information doit contenir toutes les informations significatives à même de permettre une appréciation du patrimoine, de la situation financière et des résultats du groupe.

Elle indiquera notamment :

- ✓ Les principes comptables et les méthodes de consolidations retenues ;
- ✓ Les méthodes d'évaluation appliquées aux principaux postes du bilan et des comptes de résultat ;
- ✓ Le nom, le siège et la fraction de capital détenue directement ou indirectement dans les sociétés consolidées ;
- ✓ Le nom, le siège et la fraction de capital détenue directement ou indirectement dans les sociétés exclues de la consolidation et les raisons qui justifient leur exclusion ;
- ✓ La ventilation du chiffre d'affaire consolidé par secteur d'activité et par zone géographique ;
- ✓ La ventilation des créances et des dettes selon leur exigibilité à cout, moyen et long termes ;
- ✓ L'effectif du groupe.

PRINCIPES COMPTABLES ET METHODES DE CONSOLIDATION RETENUES :

I : PRINCIPES COMPTABLES RETENU :

1) Périodicité :

Les états financiers doivent être présentés au minimum une fois par an.

2) Indépendance des exercices :

L e résultat de chaque exercice est indépendant de celui qui le précède et de celui qui le suit. Pour sa détermination, il convient de lui imputer les opérations et événements qui lui sont propres, et ceux-là seulement.

3) Convention de l'entité :

L'entreprise est considérée comme étant une entité comptable autonome et distincte de ses propriétaires. Les états financiers de l'entité ne doivent prendre en compte que les transactions de l'entreprise, et non celles des propriétaires.

4) Convention de l'unité monétaire :

La nécessité d'une unité de mesure unique pour enregistrer les transactions d'une entreprise a été à l'origine du choix de la monnaie (dinar algérien) comme unité de mesure de l'information véhiculée par les états financiers.

5) Principe d'importance relative :

Les états financiers doivent mettre en évidence toute information significative, c'est-à-dire toute information pouvant avoir une influence sur le jugement que les utilisateurs de l'information peuvent porter sur l'entreprise. Les normes comptables ne sont pas censées s'appliquer aux éléments sans importance significative.

6) Principe de prudence :

La prudence et l'application raisonnable des faits dans des conditions d'incertitude afin d'éviter le risque de transfert, sur l'avenir, d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine ou le résultat de l'entité. Toutefois, l'application de ce principe de prudence ne doit pas conduire à la création de réserves occultes ou de provisions excessives.

7) Principe de permanence des méthodes :

La cohérence et la comptabilité des informations comptables au cours des périodes successives impliquent une permanence dans l'application des règles et procédures relatives à l'évaluation des éléments et à la présentation des informations.

8) Convention du coût historique :

Sous réserve des dispositions particulières concernant certains actifs et passifs, les éléments d'actifs, de passifs, de produits et de charges sont enregistrés en comptabilité et présentés dans les états financiers au coût historique, c'est-à-dire sur la base de leur valeur à la date de leur constatation sans tenir compte des effets des variation de prix ou d'évolution du pouvoir d'achat de la monnaie.

9) Intangibilité du bilan d'ouverture :

L e bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent.

10) Prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique :

Les opérations doivent être enregistrées en comptabilité et présentées dans les états financiers conformément à la nature et à la valeur financière et économique, sans s'en tenir uniquement à l'apparence juridique.

11) Non compensation :

Aucune compensation n'est possible entre un élément d'actif et un élément du passif du bilan, sauf si cette compensation est effectuée sur des bases légales ou contractuelles.

12) Image fidèle :

Les états financiers doivent donner une image fidèle de la situation financière de l'entité.

LES METHODES DE CONSOLIDATION RETENUES

L'article 41 du décret exécutif n° 08-156 du 26-05-2008 portant Système Comptable Financier, prévoit, pour la consolidation des comptes de groupe, deux méthodes de consolidation et ce, selon le niveau de dépendance d'une société par rapport à la société mère.

- La méthode par intégration globale.
- La méthode dite de mise en équivalence.

Pour le groupe ENSP, il est fait usage des deux méthodes pour arrêter les comptes de groupe au titre de l'exercice. Ceci étant dicté par le niveau de dépendance des sociétés entrant dans le périmètre de consolidation du groupe et qui varie de 40% à 51%.

Ainsi donc, la filiale HESP dont l'ENSP détient 51% du capital sera intégrée globalement.

Quant à BASP, BJSP, WESP et MESP où l'ENSP détient des participations, respectivement de 40%, 49%, 49% et 49% leurs comptes feront l'objet d'une intégration par la mise en équivalence,

1- Consolidation ENSP et HESP :(la méthode par intégration globale)

A : Intégration globale du Bilan.

Pour l'exercice 2011 HESP sera intégrée globalement, l'opération sera décomposée en trois parties :

1- Sommation des postes de bilan de l'ENSP et HESP

2- Elimination des opérations réciproques

3- Elimination de l'actif consolidé des titres de HESP détenues par ENSP.

1- Sommation des postes de bilan de l'ENSP et HESP

Cette opération consiste à faire le cumul des deux bilans ENSP et HESP (Actif, Passif, CDR)

2- Elimination des opérations réciproques.

S'agissant d'opérations internes au groupe elles sont à éliminer après identification et confirmation de part et d'autres.

3- Répartir les capitaux propres cumulés entre la part ENSP et la part des autres actionnaires de HESP : c'est-à-dire, le capital, les réserves d'une part et le résultat d'autre part de la société HESP entre les intérêts de l'ENSP et les intérêts des minoritaires.

4- Elimination de l'actif consolidé des titres de HESP détenues par ENSP : Eliminer les titres HESP détenus par ENSP à leur valeur d'acquisition par soustraction aux actifs de l'ENSP et à la part au capitaux
propres de HESP revenant à ENSP. L'excédent des capitaux propre sur la valeur d'acquisition des titres est une plus value sur titres appelée « différence de consolidation ». Elle représente la part des résultats mis en réserve par HESP depuis la prise de contrôle par ENSP jusqu'au jour de la consolidation.

B : Intégration globale des comptes de résultat :

Les étapes sont les mêmes que pur le bilan il faut :

1. Sommer les postes du compte des résultats.

2. Eliminer les charges et les produits résultant des opérations réciproques entre l'ENSP et HESP après identification et confirmation de part et d'autres.

3. Répartir le résultat consolidé entre le résultat de l'ENSP majoré par sa quote-part dans le résultat de HESP.

4. Dégager les intérêts minoritaires : la part des autres actionnaires de HESP dans le résultat consolidé.

B / Intégration par mise en équivalence :

A : mise en équivalence du bilan

Concernant BJSP, MESP, WESP et BASP on va procéder à une intégration par mise en équivalence : Dans la consolidation par mise en équivalence il n'y a pas de sommation de postes de bilan. La première tâche consiste à calculer

La quote-part des capitaux de BJSP, MESP, BAS et WESP revenant à l'ENSP, ces quoteparts vont se substituer au prix d'acquisition des titres dans le bilan de l'ENSP.

La plus value dégagée est ventilée aux réserves consolidée et résultat consolidé. Le bilan consolidé qui résulte de cette substitution, reprend à l'actif tout les postes du bilan consolidé ENSP et HESP a l'exception des comptes titres MESP, BJSP et BASP qui seront remplacée par le poste « Titres mis en équivalence ».

B : Mise en équivalence du compte de résultat :

L'absence de sommation des postes de charges et de produits fait que les seuls comptes de charges et de produits figurant au compte de résultat consolidé sont ceux de l'ENSP et HESP seul un poste est ouvert « quote-part dans les résultats des entreprises mises en équivalence » dans lequel est repris la quote-part de l'ENSP dans le résultat de BJSP, MESP, WESP et BASP.

METHODE D'EVALUATION APPLIQUEE AUX PRINCIPAUX POSTES DU BILAN :

A-LES IMMOBILISATIONS.

Les immobilisations, toutes catégories confondues sont évalués aux coûts d'acquisition ou de réalisation selon le cas.

Le mode d'amortissement appliqué à toutes les catégories immobilisations est le mode linéaire.

Les taux d'amortissements généralement admis sur le plan fiscal sont appliqués à toutes les immobilisations avec, toutefois, une légère différenciation pour certains bien et selon qu'ils soient affectés au nord ou aux régions du sud du territoire national.

La valeur limite à amortir fixé par l'administration fiscale et concernant les véhicules de tourisme à été respectée. Cette dernière est, à présent arrêtée au seuil de 1 000 000,00 DA.

B-LES STOCKS :

Tous les stocks, de quelque nature qu'ils soient, sont gérés en inventaire permanent.

Tous les stocks sont évalués aux coûts d'achat comprenant le prix d'achat majorés des frais accessoires d'achat (frais de transport, droits de douane, et autres frais).

Les stocks fabriqués (produits finis, produits et travaux en cours) sont évalués aux coûts de production.

Le déstockage se fait au coût moyen pondéré après chaque entrée.

Une opération de prise d'inventaire de tous les stocks est réalisée à chaque fin d'exercice pour tenir compte des écarts dégagés ainsi des stocks morts, obsolètes ou à rotation lente à déprécier.

C-LES CREANCES :

A chaque fin d'exercice, les créances sont évaluées et classées selon leur degré de liquidité et de recouvrabilité.

Les créances dont le délai de recouvrabilité n'est pas égal à 100% font objet de constitution de provision pour perte de valeur, partiellement ou en totalité selon le cas.

D-DETTES :

Les dettes sont inscrites en compte pour leur coût historique.

Concernant les dettes libellées en monnaies étrangères, elles sont réajustées à chaque fin d'exercice sur la base du cours de conversion de la banque centrale arrêté au 31 Décembre de l'exercice.

Ainsi des provisions pour pertes de change sont constituées à chaque fois que le cours d'une monnaie étrangère, au moment de l'enregistrement de la dette, s'avère inférieur au cours du 31 Décembre de l'exercice considéré.

Cette provision est corrigée, en plus ou en mois selon le cas, par le coût réel connu à la date de paiement de la dette.

IDENTIFICATION DES FILIALES ET PARTICIPATIONS :

A-SOCIETES CONSOLIDEES GLOBALEMENT OU PAR METHODE INTEGRATION GLOBALE :

Dénomination	Siège	Fraction de capital Détenue
HESP	Zone Industrielle BP 109 Hassi Messaoud	51%

B-SOCIETES MISES EN EQUIVALENCE :

Dénomination	Siège	Fraction de capital Détenue
BJSP	Business Center pin maritime Mohammadia Alger	49%
WESP	Zone Industrielle BP 85 Hassi Messaoud	49%
MESP	07 rue Raoul Payen Hydra Alger	49%
BASP	Zone Industrielle BP 86 Hassi Messaoud	40%

الملاحـــــــق

الملحق رقم 03: جدول التوافق في الأرصدة ما بين الفروع

ENSP GROUP

DIRECTION :

BORDEREAU DE RECONCILIATION DES SOLDES INTRA-GROUPE

DIRECTION :.....

NOM DE LA FILIALE :

		COMPTES CONCERNES			
NOUS VOUS COMMUNIQUONS, POUR VALIDATION **ET REPONSE LES SOLDES DE VOS COMPTES** **(OPERATIONS RECIPROQUES) DANS NOS LIVRES COMPTABLES** **ARRETES AU 31-12-2013**		N° DE COMPTE	LIBELLES	MONTANT	
				DEBIT	CREDIT
		41111000 **40121000** **40821000**	**RRESTATIONS DE SERVICES** **FOURN DE SERVICES**		
ENTITE CEDENTE	ENTITE CESSIONNAIRE				
VISA RESPONSABLE : **DATE :** **SIGNATURE :**	**VISA RESPONSABLE :** **DATE :** **SIGNATURE :**	**OBSERVATIONS :**			

الملحق 04 : القوائم المالية الفردية لشركات المجمع

1. القوائم المالية للمؤسسة HESP

BILAN ACTIF					
ACTIF	Note	2013	2013	2013	2012
		N Brut	N Amort-Prov	N Net	N-1 Net
ACTIF IMMMOBLISIE (NON COURANT)					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		202 536 367,00	149 630 117,68	52 906 249,00	77 541 116,58
Immobilisations corporelles					
Terrains		157 788 000,00		157 788 000,00	157 788 000,00
Bâtiments		38 984 348,09	237 046 413,58	146 937 935,00	162 377 718,67
Autres Immobilisations corporelles		9 591 686 073,72	5 957 562 389,06	3 634 123 685,00	3 125 437 985,66
Immobilisations encours		34 390 536,05		34 390 536,00	12 940 177,69
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence- entreprises associées					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financières non courants		85 625,00		85 625,00	85 625,00
Charges et impôts différées		43 014 822,96		43 014 822,96	38 172 355,32
TOTAL ACTIF NON COURANT		**10 413 485 772,82**	**6 344 238 920,32**	**4 069 246 852,50**	**3 574 342 978,92**
ACTIF COURNT					
Stocks et encours		615 752 478,48	35 421 204,75	580 331 273,73	435 908 745,21
Créances et empois assimilés					
Clients		1 135 205 149,63	7 218 240,95	1 127 986 908,68	2 535 625 435,70
Autres débiteurs		71 191 838,92	291 015,54	70 900 823,38	45 958 038,89
Impôts		158 187 842,00		158 187 842,00	176 788 078,22
Autres actifs courants					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		720 366 672,49		720 366 672,49	852 582 045,07
TOTAL ACTIF COURANT		**2 700 703 981,52**	**42 930 461,24**	**2 657 773 520,28**	**4 046 862 343,09**
TOTAL GENERAL ACTIF		**13 114 189 754,34**	**6 387 169 381,56**	**6 727 020 372,78**	**7 612 205 322,01**

BILAN PASSIF			
PASSIF	**Note**	**2013**	**2012**
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)		1 200 000 000,00	1 200 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées (1))		3 345 345 256,07	3 612 062 884,57
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net (Résultat net part du groupé) (1)		109 769 415,86	952 078 331,60
Autres capitaux propres – Report à nouveau		952 078 331,60	-266 717 628,50
Part de la société consolidant) (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		**5 607 193 003,53**	**5 497 423 587,67**
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autre dettes non courantes			
Provisions t produits comptabilisés d'avance		37 091 676,34	35 739 21,71
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**37 091 676,34**	**35 739 218,71**
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		882 410 886,09	1 094 752 088,75
Impôts		107 509 424,16	467 411 467,82
Autres dettes		92 815 382,66	525878959,06
Trésorerie Passif			
TOTAL PASSIFS COURANT		**1 082 735 692,91**	**2 088 042 515,63**
TOTAL GENERAL PASSIF		**6 727 020 372,78**	**7 621 205 322,01**

COMPTE DE RESULTAT			
	Note	**2013**	**2012**
Ventes et produits annexes		3 451 529 035,45	4 938 609 606,94
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		3 451 529 035,45	4 938 609 606,94
Achats consommés (c)		-300 449 118,32	-332 336 998,33
Services extérieurs et autres consommations(b)		-1 205 538 911,95	-1 378 795 161,90
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-1 505 988 030,27	-1 711 132 160,23
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I_II)		1 945 541 005,18	3 227 477 446,71
charges de personnel		-636 719 342,58	-886 961 801,98
Impôts, taxes et versements assimilés		-81 960 537,64	-115 651 178,64
IV. EXCEDE T BRUT D'EXPLOITATION		1 226 861 124,96	224 864 466,09
Autres produits opérationnels		35 133 241,87	33 256 162,73
Autres charges opérationnelles. (b)		-5 589 020,86	-8 015 640,27
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		-1 118 539 919,13	-965 910 470,49
Reprise sur pertes de valeur et provisions		1 574 347,10	
V - RESULTAT OPERATIONNEL		139 439 773,94	1 284 194 518,06
Produits financiers		16 371 034,50	8 016 240,21
Charges financières		-4 473 680,61	-16 332 966,40
VI - RESULTAT FINANCIER		11 897 353,89	-8 316 726,19
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI) (a)		151 337 127,83	1 275 877 791,87
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-46 410 179,61	-336 560 563,87
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		4 842 467,64	12 761 103,60
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		3 504 607 678,92	4 979 882 009,88
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-3 394 838 243,06	-4 027 803 678,28
VII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		109 769 415,86	952 078 331,60
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à réciser)			
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		109 769 415,86	952 078 331,60

2. القوائم المالية للمؤسسة BASP

BILAN ACTIF					
ACTIF	Note	2013	2013	2013	2012
		N Brut	N Amort-Prov	N Net	N-1 Net
ACTIF IMMMOBLISIE (NON COURANT)					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)		0	0	0	0
Immobilisations ncorporelles		7 118 847 ,72	7 118 847 ,72	0,00	0,00
Immobilisations corporelles		2 858 824 835,51	2 124 536 219,37	734 288 616,14	559 511 347,27
Immobilisations encours		1 181 233,45	0,00	1 181 233,45	61 891 296,53
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence-entreprises associées		0,00	0,00	0,00	0,00
Autres participations et créances rattachées		0,00	0,00	0,00	0,00
Autres titres immobilisés		0,00	0,00	0,00	0,00
Prêts et autres actifs financières non courants		218 442 307,56	0,00	218 442 307,56	210 281 058,56
Charges et impôts différées		375 309 290,81	0,00	375 309 290,81	192 507 956,92
TOTAL ACTIF NON COURANT		**3 460 876 515,05**	**2 131 655 067,09**	**1 329 221 447,96**	**1 024 191 659,28**
ACTIF COURNT					
Stocks et encours		1 172 178 504,52	0,00	1 172 178 504,52	1 223 531 919,01
Créances et empois assimilés					
Clients		935 467 517,69	175 387,02	935 292 130,67	667 809 314,56
Autres débiteurs		7 579 022,36	0,00	7 579 022,36	16 824 473,58
Impôts		235 216 756,50	0,00	235 216 756,50	276 609 730,02
Autres actifs courants		0,00	0,00	0,00	0,00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants		0,00	0,00	0,00	0,00
Trésorerie		689 025 078,54	0,00	689 025 078,54	1 052 270 148,01
TOTAL ACTIF COURANT		**3 039 466 879,61**	**175 387,02**	**3 039 291 492,59**	**3 237 045 585,18**
TOTAL GENERAL ACTIF		**6 500 343 394,66**	**2 131 830 454,11**	**4 368 512 940,55**	**4 261 237 244,46**

BILAN PASSIF

PASSIF	Note	2013	2012
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)		1 024 000 000,00	1 024 000 000,00
Capital non appelé		0,00	0,00
Primes et réserves (Réserves consolidées (1))		2 684 842 225,02	2 684 842 255,02
Ecart de réévaluation		0,00	0,00
Ecart d'équivalence (1)		0,00	0,00
Résultat net (Résultat net part du groupé) (1)		-570 696 474,37	-482 402 424,44
Autres capitaux propres – Report à nouveau		-390 235 265,98	92 167 158,46
Part de la société consolidant) (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		**2 747 910 484,67**	**3 318 606 959,04**
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		0,00	0,00
Impôts (différés et provisionnés)		56 755 984,09	54 292 214,75
Autre dettes non courantes		0,00	0,00
Provisions t produits comptabilisés d'avance		92 123 904,04	105 668 477,76
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**148 899 888,13**	**159 960 692,51**
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		1 122 087 132,44	444 610 061,22
Impôts		9 893 310,47	11 531 519,67
Autres dettes		339 722 133,84	326 528 012,02
Trésorerie Passif		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS COURANT		**1 471 702 567,75**	**782 669 592,91**
TOTAL GENERAL PASSIF		**4 368 512 940,55**	**4 261 237 244,46**

COMPTE DE RESULTAT			
	Note	**2013**	**2012**
Ventes et produits annexes		2 078 010 746,73	3 103 896 453,37
Variation stocks produits finis et en cours		5 588 892,23	3 662 067,02
Production immobilisée		0,00	0,00
Subventions d'exploitation		0,00	0,00
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		2 083 599 638,96	3 107 558 520,39
Achats consommés (c)		613 845 793,80	1 160 321 612,02
Services extérieurs et autres consommations(b)		1 080 949 495,82	1 191 208 031,67
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE		1 694 795 289,62	2 351 529 643,69
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I_II)		388 804 349,34	756 028 876,70
charges de personnel		831 883 208,78	1 056 676 663,61
Impôts, taxes et versements assimilés		47 227 310,81	70 402 786,40
IV. EXCEDE T BRUT D'EXPLOITATION		490 306 170,25	371 050 573,31
Autres produits opérationnels		32 281 431,69	28 509 812,24
Autres charges opérationnelles. (b)		50 358 760,17	41 773 960,73
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		262 427 368,81	237 324 252,70
Reprise sur pertes de valeur et provisions		13 544 573,72	22 136 799,65
V - RESULTAT OPERATIONNEL		757 266 293,82	599 502 174,85
Produits financiers		10 642 177,01	5 930 970,19
Charges financières		4 389 922,11	27 022 123,46
VI - RESULTAT FINANCIER		6 252 254,90	21 091 153,27
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI) (a)		751 014 038,92	620 593 328,12
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		0,00	0,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		180 317 564,55	138 190 903,68
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		2 140 067 821,38	3 164 136 102,47
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		2 710 764 295,75	3 646 538 526,91
VII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		570 696 474,37	482 402 424,44
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		0,00	0,00
Eléments extraordinaires (charges) (à réciser)		0,00	0,00
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		0,00	0,00
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		570 696 474,37	482 402 424,44

3. القوائم المالية للمؤسسة BJSP

BILAN ACTIF				
ACTIF	2013	2013	2013	2012
	N Brut	N Amort-Prov	N Net	N-1 Net
ACTIF IMMMOBLISIE (NON COURANT)				
Ecart d'acquisition (ou goodwill)				
Immobilisations incorporelles	14 940 907,73	7 876 142,85	7 064 764,88	5 801 751,24
Immobilisations corporelles				
Terrains	102 010 000,00	0,00	102 010 000,00	102 010 000,00
Bâtiments	513 161 181,81	472 971 067,95	40 190 113,86	52 683 293,11
Autres immobilisations corporelles	6 161 696 953,69	4 829 390 691,19	1 332 306 262,50	1 274 916 711,62
Immobilisations encours				
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence-entreprises associées				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financières non courants	82 661 562,09	931 250,76	81 730 311,33	119 976 090,36
impôts différées actif	466 587 466,66	0,00	466 587 466,66	376 571 421,93
TOTALACTIF NON OURANT	**7 341 058 071,98**	**5 311 169 152,75**	**2 029 888 919,23**	**1 931 959 268,26**
ACTIF COURNT				
Stocks et encours	1 734 302 972,45	160 925 865,56	1 573 377 106,89	170 745 363 730,00
Créances et empois assimilés				1 187 189 901,21
Clients	1 564 740 370,62	120 328 853,53	1 444 411 517,09	11 872 146,58
Autres débiteurs	11 908 902,63	1 578 161,00	10 330 741,63	203 250 550,02
Impôts	221 298 058,02	13 294 512,88	208 001 545,14	2 685 847,29
Autres actifs courants	3 269 099,29		3 269 099,29	1 039 968 927,88
Disponibilités et assimilés	1 182 208 266,49		1 182 208 266,49	
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie				
TOTAL ACTIFCOURANT	**4 717 725 669,50**	**296 127 392,97**	**4 421 598 276,53**	**4 802 421 012,32**
TOTAL GENERAL ACTIF	**12 058 783 741,48**	**5 607 296 545,72**	**6 451 487 195,76**	**6 734 380 280,58**

BILAN PASSIF			
PASSIF	**Note**	**2013**	**2012**
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)		427 240 000.00	427 240 000.00
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées (1))		3 558 089 959.77	3 558 089 959.77
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net (Résultat net part du groupé) (1)		-314 215 239.23	-628 707 246.89
Autres capitaux propres – Report à nouveau		-967 941 883.40	-339 234 636.51
Ajustements lié à changement méthode comptable		-85 442 461.97	-85 442 461.97
Part de la société consolidant) (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		2 617 730 375.17	2 931 945 614.40
Emprunts et dettes financières		27 787 467.77	38 897 867.77
Impôts (différés et provisionnés)		120 313 098.00	100 261 885.00
Autre dettes non courantes			
Provisions t produits comptabilisés d'avance		185 295 426.75	138 928 617.15
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		333 395 992.52	278 088 369.92
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		2 447 097 492.36	2 352 168 936.44
Impôts		594 697 776.45	526 154 443.00
Autres dettes		419 062 318.31	605 785 925.39
Trésorerie Passif		39 503 240.95	40 236 991.43
TOTAL PASSIFS COURANT		3 500 360 828.07	3 524 346 296.26
TOTAL GENERAL PASSIF		6 451 487 195.76	6 734 380 280.58

COMPTE DE RESULTAT		
	2013	**2012**
Ventes et produits annexes	3 936 728 242,07	3 779 759 531,03
Variation stocks produits finis et en cours		
Production immobilisée		
Subventions d'exploitation		
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE	3 936 728 242,07	3 779 759 531,03
Achats consommés (c)	1 249 610 220,96	1 225 036 345,44
Services extérieurs et autres consommations(b)	1 014 687 051,08	1 544 376 154,56
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE	2 264 297 272,04	2 769 412 500,00
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I_II)	1 672 430 970,03	1 010 347 031,03
charges de personnel	1 493 675 849,10	1 297 131 048,83
Impôts, taxes et versements assimilés	85 031 792,85	94 035 390,06
IV. EXCEDE T BRUT D'EXPLOITATION	93 723 328,08	-380 819 407,86
Autres produits opérationnels	37 966 079,60	101 138 024,30
Autres charges opérationnelles. (b)	10 065 839,34	17 746 146,68
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	548 334 892,77	527 810 598,72
Reprise sur pertes de valeur et provisions	9 635 037,06	113 400 056,71
V - RESULTAT OPERATIONNEL	-417 076 287,38	-711 838 072,25
Produits financiers	14 315 893,92	729 654,14
Charges financières	1 470 890,51	79 334 517,22
VI - RESULTAT FINANCIER	12 845 003,41	-78 604 863,08
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI) (a)	-404 231 283,96	-790 442 935,33
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	0,00	0,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	90 016 044,73	161 735 688,44
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	3 998 645 252,65	3 995 027 266,18
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	4 402 876 536,61	4 623 734 513,07
VII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	-314 215 239,23	-628 707 246,89
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)	-314 215 239,23	-628 707 246,89
Eléments extraordinaires (charges) (à réciser)		
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		

Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)		
XI- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)	-314 215 239,23	-628 707 246,89

4. القوائم المالية للمؤسسة MESP

BILAN ACTIF					
ACTIF	**Note**	**2013**	**2013**	**2013**	**2012**
		N Brut	**N Amort-Prov**	**N Net**	**N-1 Net**
ACTIF IMMMOBLISIE (NON COURANT)					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		912 401,00	729 920,80	182 480,20	364 960,40
Immobilisations corporelles		118 937 979,96	76 930 066,70	42 007 913,26	2 462 800,09
Immobilisations encours		3 597 946,98		3 597 946,98	2 154 868,01
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence-entreprises associées					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financières non courants		1 854 415,40		1 854 415,40	755 360,80
impôts différées actif		1 743 531,58		1 743 531,58	1 399 507,21
TOTAL ACTIF NON COURANT		**123 448 327,94**	**77 659 987,50**	**45 788 340,44**	**4 982 628,50**
ACTIF COURNT					
Stocks et encours					71 844,51
Créances et empois assimilés					
Clients		39 175 979,57		39 175 979,57	258 871 535,62
Autres débiteurs		1 705 000,00		1 705 000,00	11 323 594,83
Impôts		18 467 480,58		18 467 480,58	136 876 327,00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		381 480 338,68		**381 480 338.68**	428 306 857,87
TOTAL ACTIF COURANT		**440 828 798,83**		**440 828 798.83**	**835 450 159,83**
TOTAL GENERAL ACTIF		**564 277 126,77**	**77 659 987,50**	**486 617 139.27**	**840 432 788,33**

BILAN PASSIF			
PASSIF	**Note**	**2013**	**2012**
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)		300 000 000,00	300 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées (1))		107 835 838,57	221 594 906,80
Ecart de réévaluation		37 840 000,00	
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net (Résultat net part du groupé) (1)		22 782 960,25	136 240 931,77
Autres capitaux propres – Report à nouveau			
Part de la société consolidant) (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		468 458 798,82	657 835 838,57
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autre dettes non courantes			
Provisions t produits comptabilisés d'avance		4 902 464,65	3 950 434,31
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		4 902 464,65	3 950 434,31
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		748 286,32	177 095 332,54
Impôts		1 687 039,12	51 054 239,28
Autres dettes		10 820 550,36	10 496 943,63
Trésorerie Passif			
TOTAL PASSIFS COURANT		13 255 875,80	178 646 515,45
TOTAL GENERAL PASSIF		486 617 139,27	840 432 788,33

COMPTE DE RESULTAT			
	Note	**2013**	**2012**
Ventes et produits annexes		408 189 643,92	866 546 481,02
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		408 189 643,92	866 546 481,02
Achats consommés (c)		-2 670 124,24	-1 163 664,92
Services extérieurs et autres consommations(b)		-289 274 841,66	-597 454 648,64
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-291 944 965,90	-598 618 313,56
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I_II)		116 244 678,02	267 928 167,46
charges de personnel		-43 317 505,82	-42 845 175,15
Impôts, taxes et versements assimilés		-11 219 913,19	-20 620 361,04
IV. EXCEDE T BRUT D'EXPLOITATION		61 707 259,01	204 462 631,27
Autres produits opérationnels		1 063 768,40	6 245 534,75
Autres charges opérationnelles. (b)		-3 055 060,51	-484 473,40
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		-10 490 421,30	-15 818 164,95
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V - RESULTAT OPERATIONNEL		49 225 545,60	194 405 527,67
Produits financiers			
Charges financières		-18 654 782,70	-14 337 424,50
VI - RESULTAT FINANCIER		-18 654 782,70	-14 337 424,50
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI) (a)		30 570 762,90	180 068 103,17
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-8 131 827,02	-44 332 178,40
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		344 024,37	505 007,00
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		409 253 412,32	872 792 015,77
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-386 470 452,07	-736 551 084,00
VII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		22 782 960,25	136 240 931,77
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à réciser)			
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		22 782 960,25	136 240 931,77
Part dans résultats nets des sociétés mises en quivalence (1)			

5. القوائم المالية للمؤسسة WESP

BILAN ACTIF					
ACTIF	Note	2013	2013	2013	2012
		N Brut	N Amort-Prov	N Net	N-1 Net
ACTIF IMMMOBLISIE (NON COURANT)					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		2 977 080,00	2 501 125,00	475 955,00	1 071 371,00
Immobilisations corporelles		474 933 599,19	233 630 097,93	241 303 501,26	258 914 830,25
Immobilisations encours					
Immobilisations financières		14 370 335,65		14 370 335,65	14 670 335,65
Titres mis en équivalence-entreprises associées					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financières non courants		14 370 335,65		14 370 335,65	1 670 335,65
Charges et impôts différées					
TOTAL ACTIF NON COURANT		**492 280 014,84**	**236 131 222,93**	**256 149 791,91**	**279 594 192,32**
ACTIF COURNT					
Stocks et encours		43 857 492,21		43 857 492,21	40 796 636,75
Créances et empois assimilés					
Clients		115 357 627,80		115 357 627,80	131 398 700,66
Autres débiteurs		516 659,54		516 659,54	253 539,79
Impôts		133 895 341,31		133 895 341,31	112 904 494,82
Autres actifs courants					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		65 510 766,69		65 510 766,69	76 362 607,73
TOTAL ACTIF COURANT		**359 137 887,55**		**359 137 887,55**	**361 715 979,75**
TOTAL GENERAL ACTIF		**851 418 902,39**	**236 131 222,93**	**615 287 679,46**	**641 310 172,07**

BILAN PASSIF			
PASSIF	**Note**	**2013**	**2012**
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)		150 000 000,00	150 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées (1))		146 768 272,28	83 971 505,18
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net (Résultat net part du groupé) (1)		74 260 210,49	62 796 767,10
Autres capitaux propres – Report à nouveau		-3 211 458,75	
Part de la société consolidant) (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		367 817 024,02	296 768 272,28
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autre dettes non courantes			
Provisions t produits comptabilisés d'avance			
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II			
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		189 967 066,68	276 550 174,95
Impôts		27 308 184,18	24 061 599,27
Autres dettes		30 177 624,00	40 225 398,58
Trésorerie Passif		17 780.58	3 704 726,99
TOTAL PASSIFS COURANT		247 470 655,44	344 541 899,79
TOTAL GENERAL PASSIF		615 287 679,46	641 310 172,07

COMPTE DE RESULTAT			
	Note	**2013**	**2012**
Ventes et produits annexes		420 054 617,21	442 718 306,10
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		420 054 617,21	442 718 306,10
Achats consommés (c)		12 749 981,66	19 157 227,67
Services extérieurs et autres consommations(b)		159 206 358,80	192 426 211,74
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE		171 956 340,46	211 583 439,41
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I_II)		**248 098 276,75**	231 134 866,69
charges de personnel		82 629 170,50	79 662 952,52
Impôts, taxes et versements assimilés		8 264 108,09	8 854 365,00
IV. EXCEDE T BRUT D'EXPLOITATION		**157 204 998,16**	142 617 549,17
Autres produits opérationnels		801 470,44	4 910 565,47
Autres charges opérationnelles. (b)		361 308,15	142 525,10
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		64 310 438,02	59 418 531,13
Reprise sur pertes de valeur et provisions		1 686 446,78	3 302 826,94
V - RESULTAT OPERATIONNEL		**95 021 169,21**	91 269 885,35
Produits financiers		6 114 080,33	1 364 981,47
Charges financières		673 075,94	8 850 440,68
VI - RESULTAT FINANCIER		5 441 004,39	-7 485 459,21
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI) (a)		**100 462 173,60**	83 784 426,14
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		25 131 476,86	20 987 659,04
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		1 070 486,25	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		428 656 614,76	452 296 679,98
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		354 396 404,27	389 499 912,88
VII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**74 260 210,49**	62 796 767,10
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à réciser)			
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**74 260 210,49**	62 796 767,10

6. القوائم المالية للمؤسسة الأم:

BILAN ACTIF

ACTIF	Note	2013	2013	2013	2012
		N Brut	N Amort-Prov	N Net	N-1 Net
ACTIF IMMMOBLISIE (NON COURANT)					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles	**4.1**	**138 411 041.73**	**17 646 815.87**	**120 764 225.86**	**1 251 542.80**
Immobilisations corporelles	**4.2**	**22 384 257 489.01**	**11 437 471 405.32**	**10 946 786 083.69**	**8 922 977 260.31**
Terrains		4 434 668 150.00		4 434 668 150.00	4 563 758 150.00
Bâtiments		2 991 687 612.72	1 994 778 673.05	996 908 939.67	1 023 126 782.73
Autres Immobilisations corporelles		14 957 901 726.29	9 442 692 732.27	5 515 208 994.02	3 336 092 327.58
Immobilisations encours	**4.3**	**39 186 141.29**		**39 186 141.29**	**350 111 518.65**
Immobilisations financières	**4.4**	**2 075 979 981.48**	**0.00**	**2 075 979 981.48**	**1 933 391 758.95**
Titres mis en équivalence-entreprises associées					
Autres participations et créances rattachées		1 343 647 600.00		1 343 647 600.00	1 343 647 600.00
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financières non courants		91 362 917.48		91 362 917.48	94 118 783.41
Charges et impôts différées		640 969 464.00		640 969 464.00	495 625 375.54
TOTAL ACTIF NON COURANT		**24 637 834 653.51**	**11 455 118 221.19**	**13 182 716 432.32**	**11 207 732 080.71**
ACTIF COURNT					
Stocks et encours	**4.5**	**2 177 032 353.48**	**146 892 377.98**	**2 030 139 975.50**	**1 593 616 847.54**
Créances et empois assimilés	**4.6**	**10 434 533 311.90**	**747 289 583.71**	**9 687 243 728.19**	**7 968 160 718.86**
Clients		9 619 088 286.01	746 618 643.36	8 872 469 642.65	7 495 626 014.60
Autres débiteurs		215 521 745.09	670 940.35	214 850 804.74	260 400 870.14
Impôts		599 923 280.80		599 923 280.80	176 788 078,22
Autres actifs courants					
Disponibilités et assimilés	**4.7**	**6 581 931 361.67**	**0.00**	**6 581 931 361.67**	**6 830 170 089.79**
Placements et autres actifs financiers courants		2 500 000 000.00		2 500 000 000.00	2 500 000 000.00
Trésorerie		4 081 931 361.67		4 081 931 361.67	4 330 170 089.79
TOTAL ACTIF COURANT		**19 193 497 027.05**	**894 181 961.69**	**18 299 315 065.36**	**16 391 947 655.99**
TOTAL GENERAL ACTIF		**43 831 331 680.56**	**12 349 300 182.88**	**31 482 031 497.68**	**27 599 679 736.70**

BILAN PASSIF			
PASSIF	**Note**	**2013**	**2012**
CAPITAUX PROPRES	**4.8**		
Capital émis (ou compte de l'exploitant)		8 000 000 000.00	8 000 000 000.00
Capital non appelé		-	-
Primes et réserves (Réserves consolidées (1))		13 227 027 875.55	11 016 587 502.11
Ecart de réévaluation		-	-
Ecart d'équivalence (1)		-	-
Résultat net (Résultat net part du groupé) (1)		3 272 430 880.29	2 310 440 373.44
Autres capitaux propres – Report à nouveau			
Part de la société consolidant) (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		**24 499 458 755.84**	**21 327 027 875.55**
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières	**4.9**		
Impôts (différés et provisionnés)	**4.10**		
Autre dettes non courantes			
Provisions t produits comptabilisés d'avance	**4.11**	2 324 702 091.92	1 976 740 502.77
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**2 324 702 091.92**	**1 977 352 299.33**
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés	**4.12**	1 687 034 828.81	1 900 904 573.80
Impôts	**4.13**	1 238 851 590.67	853 669 605.25
Autres dettes	**4.14**	1 731 984 230.44	1 540 725 452.77
Trésorerie Passif			
TOTAL PASSIFS COURANT		**4 657 870 649.92**	**4 295 299 631.82**
TOTAL GENERAL PASSIF		**31 482 031 497.68**	**27 599 679 736.70**

COMPTE DE RESULTAT			
	Note	**2013**	**2012**
chiffre d'affaire	**5.1**	16 504 334 736.11	14 468 857 938.75
Variation stocks produits finis et en cours	**5.2**	- 3 490 811.46	- 1 316 725.84
Production immobilisée		72 773 260.76	12 536 837.13
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**16 573 617 185.41**	**14 480 078 050.04**
Achats consommés (c)	**5.3**	846 517 677.19	799 957 421.60
Services extérieurs et autres consommations	**5.4**	3 414 002 053.64	3 375 201 659.25
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**4 260 519 730.83**	**4 175 159 080.85**
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I_II)		**12 313 097 454.58**	**10 304 918 969.19**
charges de personnel	**5.5**	7 360 637 099.50	6 389 540 164.20
Impôts, taxes et versements assimilés	**5.6**	408 446 220.13	338 808 450.84
IV. EXCEDE T BRUT D'EXPLOITATION		**4 544 014 134.95**	**3 576 570 354.15**
Autres produits opérationnels	**5.7**	428 991 435.97	352 135 323.28
Autres charges opérationnelles	**5.8**	21 528 050.00	67 451 309.28
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	**5.9**	1 974 178 904.33	2 402 247 394.54
Reprise sur pertes de valeur et provisions	**5.10**	941 818 442.51	1 029 459 037.75
V - RESULTAT OPERATIONNEL		**3 919 117 059.10**	**2 488 466 011.36**
Produits financiers	**5.11**	198 526 826.02	403 423 820.56
Charges financières	**5.12**	2 662 196.85	2 271 447.58
VI - RESULTAT FINANCIER		**195 864 629.17**	**401 152 372.98**
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		**4 114 981 688.27**	**2 889 618 384.34**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	**5.13**	988 506 623.00	649 236 025.00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	**5.14**	- 145 955 815.02	- 70 058 014.10
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**18 142 953 889.91**	**16 265 096 231.63**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**14 870 523 009.62**	**13 954 655 858.19**
VII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**3 272 430 880.29**	**2 310 440 373.44**
Eléments extraordinaires (produits)			
Eléments extraordinaires (charges)			
IX - RESULTAT XTRAORDINAIRE			
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**3 272 430 880.29**	**2 310 440 373.44**
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
XI- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			
(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

الفهـــــــــــرس

الفهـــــــــرس

الإهداء.....III
الشكر.....IV
الملخص.....V
فهرس المحتويات.....VI
قائمة الجداول VIII
قائمة الأشكال X
المقدمة العامة.....أ
الفصل الأول:الدراسات السابقة و الأدبيات النظرية حول القوائم الماليةو المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالتجميع.....01
تمهيد:.....02
المبحث الأول القوائم المالية و الإطار المفاهيمي لإعدادها.....03
المطلب الأول: ماهية القوائم المالية 03
الفرع الأول: تعريف القوائم المالية.....03
الفرع الثاني: لمحة تاريخية حول القوائم المالية 04
المطلب الثاني: الاطار المفاهيمي للقوائم المالية.....08
الفرع الأول: الخصائص النوعية للقوائم المالية.....08
الفرع الثاني: الفروض التي يتم على أساسها إعداد القوائم المالية.....10
المطلب الثالث: مجلس المعايير المحاسبية الدولية 11
الفرع الأول: لجنة معايير المحاسبية الدولية(IASC) 11
الفرع الثاني:الإتحّاد الدولي للمحاسبين.....14
الفرع الثالث: لجنة ممارسة المراجعة الدولية(IAPC) 15
الفرع الرابع: بعض الهيئات الأخرى.....15
المبحث الثاني: معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالتجميع 16
المطلب الأول: مفهوم معايير المحاسبة الدولية ونشأتها 16
الفرع الأول: ماهية المعيار المحاسبي الدولي.....16
الفرع الثاني: أهمية المعايير المحاسبية الدولية و أسباب وجودها.....17
الفرع الثالث: كيفية إصدار المعيار المحاسبي الدولي.....18
المطلب الثاني: معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالتجميع و الصادرة سنة 2005 22
الفرع الأول: المعيار المحاسبي الدولي 27 و المتعلق بالكشوفات المالية الموحدة و المستقلة.....22
الفرع الثاني: المعيار المحاسبي الدولي 28 و المتعلق بالإستثمارات في المؤسسات الشريكة.....25
الفرع الثالث : المعيار المحاسبي الدولي 31 و المتعلق بالمصالح في المشاريع المشتركة.....27
المطلب الثالث: معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالتجميع و الصادرة سنة 2013 29

الفرع الأول: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS10) القوائم المالية المجمعة 30
الفرع الثاني: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS11) الشراكات 33
الفرع الثالث: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS12) الإفصاح حول الحصص المحازة في كيانات أخرى..... 37
المبحث الثالث: الدراسات السابقة 39
خلاصة الفصل: 42
الفصل الثاني القوائم المالية المجمعة ما بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية 43
تمهيد:..... 44
المبحث الأول: المجمع و القوائم المالية المجمعة 45
المطلب الأول: مفهوم المجمع 54
الفرع الأول: تعريف المجمع من الناحية قانونية..... 54
الفرع الثاني: تعريف المجمع من الناحية الإقتصادية..... 46
الفرع الثالث:تعريف المجمع من الناحية المحاسبية 47
الفرع الرابع: تعريف المجمع من الناحية الجبائية..... 47
الفرع الخامس: هيكل مجمع الشركات..... 48
المطلب الثاني: مفهوم المجمع في الجزائر 49
الفرع الأول: المجمع ضمن القانون التجاري الجزائري..... 49
الفرع الثاني: المجمع ضمن القانون الجبائي الجزائري 51
المطلب الثالث: القوائم المالية المجمعة 53
الفرع الأول: محدودية القوائم المالية الفردية للمؤسسة الأم..... 53
الفرع الثاني: تعريف ا لقوائم المالية المجمعة..... 54
المبحث الثاني:كيفية اعداد القوائم المالية المجمعة و المؤسسات الملزمة بعرضها..... 55
المطلب الأول: القوانين الخاصة بإعداد القوائم المالية المجمعة..... 55
الفرع الأول: القواعد المحاسبية لإعداد القوائم المالية المجمعة في و م أ 55
الفرع الثاني: القواعد المحاسبية لإعداد القوائم المالية المجمعة في المملكة المتحدة..... 56
الفرع الثالث: القواعد المحاسبية لإعداد القوائم المالية المجمعة في فرنسا..... 57
الفرع الرابع: القواعد المحاسبية لإعداد القوائم المالية المجمعة في الجزائر..... 57
المطلب الثاني: المؤسسات الملزمة بعرض القوائم المالية المجمعة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية و SCF 59
الفرع الأول: المؤسسات الملزمة بعرض القوائم المالية المجمعة طبقا للمعايير الدولية..... 59
الفرع الثاني: المؤسسات الملزمة بعرض القوائم المالية المجمعة طبقا للنصوص الجزائرية 60
المبحث الثالث: عموميات حول التجميع 60
المطلب الأول: ماهية التجميع..... 60
الفرع الأول: تعريف التجميع..... 60
الفرع الثاني: لمحة تاريخية عن تجميع الحسابات..... 61

الفرع الثالث: أهداف التجميع 62
الفرع الرابع: التعاريف المعتمدة في مجال التجميع من قبل المعايير المحاسبية الدولية..... 62
المطلب الثاني: تنظيم الحسابات المجمعة و أنواع التجميع 64
الفرع الأول: تنظيم الحسابات المجمعة 64
الفرع الثاني: أنواع التجميع المحاسبي 65
الفرع الثالث: تصنيف المجمعات..... 68
المطلب الثالث: محيط التجميع و نسبة الرقابة والمصلحة..... 71
الفرع الأول:بنية المجمع..... 71
الفرع الثاني: مفهوم نطاق القوائم المالية المجمعة..... 73
الفرع الثالث: معدل الرقابة..... 80
الفرع الرابع: نسبة المصلحة..... 82
الفرع الخامس: دراسة بعض الروابط الأساسية بين المؤسسة الأم و المؤسسة المراقبة..... 83
خلاصة الفصل 88
الفصل الثالث: تطبيقات حول سيرورة الحسابات المجمعة و طرق و إجراءات إعدادها 89
تمهيد..... 90
المبحث الأول: طرق ومبادئ التجميع 91
المطلب الأول: طريقة التكامل الشامل 91
الفرع الأول: مفهوم طريقة التكامل الشامل 91
الفرع الثاني: مبدأ طريقة التكامل الشامل 92
الفرع الثالث: دراسة حول طريقة التكامل الشامل..... 93
المطلب الثاني: طريقة التكامل النسبي..... 94
الفرع الأول: مفهوم طريقة التكامل النسبي..... 94
الفرع الثاني: مبدأ طريقة التكامل النسبي..... 94
الفرع الثالث: دراسة حول طريقة التكامل النسبي..... 95
المطلب الثالث: طريقة المعادلة..... 96
الفرع الأول: مفهوم طريقة المعادلة 96
الفرع الثاني: مبدأ طريقة المعادلة 97
الفرع الثالث: دراسة حول طريقة المعادلة..... 97
المطلب الرابع: المشاكل التقنية والمتعلقة بطرق التجميع..... 98
الفرع الأول: حالة التكامل الشامل 98
الفرع الثاني: حالة التكامل النسبي ..... 99.
الفرع الثالث: حالة طريقة المعادلة..... 100
المبحث الثاني : سيرورة عملية التجميع 100

المطلب الأول: تنظيم سيرورة التجميع المحاسبي..... 102
الفرع الأول: الهيكل التنظيمي للمجمع و توزيع المهام.....102
الفرع الثاني: مقاربة الحسابات البينية و العمليات المتبادلة.....104
الفرع الثالث: صعوبات المقاربة و إجراءات تحسينها.....107
المطلب الثاني: العمليات ما قبل التجميع 108
الفرع الأول: تقديم الميزانيات الفردية و جدول حسابات النتائج.....108
الفرع الثاني: مرحلة تجانس المعطيات 109
المطلب الثالث: نماذج المعالجة والأثر الجبائي 112
الفرع الأول: المعالجة الإجبارية.....112
الفرع الثاني: المعالجة الإختيارية 113
الفرع الثالث: الضريبة على المؤسسات.....113
المطلب الرابع: اعادة معالجة العمليات الداخلة في التجميع و استبعاد العمليات ما بين فروع المجمع.....114
الفرع الأول: معالجة حسابات الإستثمار 114
الفرع الثاني: معالجة المخزونات 117
الفرع الثالث: معالجة المؤونات المقننة.....117
الفرع الرابع: معالجة إعانات الإستثمار.....119
الفرع الخامس: معالجة فروق التحويل.....119
الفرع السادس: معالجة مؤونة المعاشات.....120
المطلب الخامس: إستبعاد العمليات الداخلية للمجمع.....120
الفرع الأول: أهداف إستبعاد العمليات الداخلية للمجمع.....120
الفرع الثاني: إجراءات إقصاء العمليات الداخلية.....121
المبحث الثالث: اجراءات تغير محيط التجميع 124
المطلب الأول: معاجلة فارق الادماج الأولي 124
الفرع الأول: مفهوم فارق الادماج الأولي 124
الفرع الثاني: عناصر فارق الادماج الأولي 126
المطلب الثاني: التغير في نسبة المصلحة و محيط التجميع.....130
الفرع الأول: أسباب التغير في محيط التجميع.....130
الفرع الثاني: نتائج التغير في محيط التجميع.....131
خلاصة الفصل 132
الفصل الرابع: دراسة حالة مجمع المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار ENSP.....133
تمهيد.....134
المبحث الأول: تقديم عام لمجمع ENSP.....135
المطلب الأول: تعريف بالمؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار 135

الفرع الأول: نشأة المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار.....135
الفرع الثاني: تنظيم وأنشطة المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار.....135
المطلب الثاني: فروع و قطاع نشاط المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار.....138
الفرع الأول: فروع و شركاء المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار.....138
الفرع الثاني: قطاع نشاط المؤسسة وسوقها.....139
المبحث الثاني: القوائم المالية ومحيط التجميع لمجمع ENSP 139
المطلب الأول: عملية التجميع في مجمع ENSP 139
الفرع الأول: سيرورة عملية التجميع في مجمع ENSP.....140
الفرع الثاني: طرق تقييم العناصر الرئيسية لميزانية المؤسسة.....142
المطلب الثاني: العمليات التحضيرية للتجميع المحاسبي في مجمع ENSP 143
الفرع الأول: تحديد محيط التجميع.....143
الفرع الثاني: مرحلة تجانس المعطيات 144
المبحث الثالث: إعداد القوائم المالية المدمجة لمجمع ENSP 145
المطلب الأول: مراحل ما قبل إعداد القوائم المالية للمجمع.....145
الفرع الأول: إجراءات التسوية ما بين شركات المجمع 145
الفرع الثاني: إجراءات الإقصاء ما بين شركات المجمع 149
المطلب الثاني: مراحل اعداد القوائم المالية للمجمع.....151
الفرع الأول: إعداد القوائم المالية ما بين الشركة الأم و الشركة التابعة 151
الفرع الثاني: إعداد القوائم المالية ما بين الشركة الأم و الكيانات المشاركة.....155
الفرع الثالث: عرض شامل للميزانية المجمعة.....160
خلاصة الفصل.....164
الخاتمة 165
قائمة المراجع 169
الملاحق.....174
الفهرس.....201