جامعة سعد دحلب بالبليدة

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة ماجستير

تخصص : محاسبة و تدقيق

تجميع القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري
- دراسة حالة مجمع سيفيتال -

من طرف

فروخي عثمان

أمام اللجنة المشكلة من :

عمورة جمال	أستاذ محاضر (أ)	جامعة سعد دحلب بالبليدة	رئيسا
درحمون هلال	أستاذ محاضر (أ)	جامعة سعد دحلب بالبليدة	مشرفا و مقررا
دراوسي مسعود	أستاذ التعليم العالي	جامعة سعد دحلب بالبليدة	عضوا مناقشا
يخلف عبد الرزاق	أستاذ مساعد (أ)	جامعة سعد دحلب بالبليدة	عضوا مناقشا

البليدة، ماي 2013.

شكر

الحمد الله رب العالمين والصلاة و السلام على أشرف المرسلين

نشكر الله عز وجل الذي رزقني من العلم ما لم أكن أعلم، و أعطاني من القوة و القدرة ما احتجته للوصول إلى هذا العمل المتواضع.

وعرفانا مني بالجميل اتجاه جميع من مد لي يد العون من قريب أو من بعيد في إنجاز رسالتي فإنني أتقدم بـالشكر والتقدير إلى أستاذي الدكتور **هلال درحمون** على ما بذله من جهد في سبيل رعاية هذا العمل وعلى توجيهاته الدائمة و المستمرة.

كما أتوجه بالشكر الجزيل إلى أساتذة ما بعد التدرج و أخص الذكر الأستاذ الدكتور **دراوسي مسعود** و الأستاذ الدكتور **عمورة جمال** على نصائحهم و اقتراحاتهم القيمة.

وبجزيل الشكر إلى السيد المؤطر **لغليل مصطفى** الذي كان حريصا على مساعدتي بتوجيهاته القيّمة في الميدان العملي، و كل إطارات و عمال مجمع سيفيتال الذين منحوا لي يد المساعدة من قريب أو من بعيد خلال فترة التربص.

و أوجه شكري إلى كل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير خاصة أساتذة العلوم التجارية دون استثناء على كل المساعدة المقدمة من طرفهم لي.

إهداء

أهدي هذا الجهد المتواضع :

إلى من قال فيهما الرحمن"....و بالوالدين إحسانا...." أطال الله عمرهما.

إلى أخي و أخواتي و كل أفراد العائلة.

إلى كل الأصدقاء و الزملاء.

إلى المشرف على هذا العمل الدكتور درحمون هلال

إلى جميع من علمني حرفا خلال مراحل دراستي وأنار عقلي بنور العلم

ملخص

يعد انفتاح الأسواق الخارجية العالمية وانتشار ظاهرة العولمة الاقتصادية، من أهم العوامل التي ساهمت في ظهور تكتلات اقتصادية عرفت بالمجمعات، والتي أخذت عدة أشكال قانونية ومالية وتنظيمية لشركات أصبحت في الوقت الراهن متعددة الجنسيات، وفي ظل هذه التطورات التي شهدها المحيط الاقتصادي ظهرت رهانات جديدة على المستوى المحاسبي المتمثلة أولا في كيفية الانتقال من القوائم المالية الفردية إلى القوائم المالية المجمعة التي تعكس مبدأ الصورة الصادقة للشركة الأم والشركات التابعة لها، وثانيا في طرق معالجة المعاملات الاقتصادية التي تقوم بها هذه الأخيرة. وفي هذا الإطار ظهرت معايير المحاسبية الدولية التي تهدف لتحقيق التوافق و معالجة كل عمليات المحاسبية و الإبلاغ المالي، من بينها التجميع المحاسبي.

وتفاعلاً مع هذه الظاهرة على الصعيد المحلي، عرف الإطار التشريعي المحاسبي في الجزائر تغيراً جذرياً، بالتخلي عن المخطط المحاسبي الوطني وتبني النظام المحاسبي المالي الجديد، الذي جاء بعدة مبادئ و مفاهيم مستمدة لحد كبير من معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية، وذلك بهدف إعطاء لكل المتعاملين الاقتصاديين عامة ومجمعات الشركات على وجه الخصوص القواعد و المبادئ المحاسبية الأساسية للقيام بعمليات إعداد القوائم المالية المجمعة.

ABSTRACT

The opening of markets and economic globalization in the world are the main reasons that contributed to the birth of economic conglomerates known as groups, can take many forms, legal, financial and organizational currently containing multinational firms. In this context economic evolution, new challenges appear on the book in the first place, in order to move individual accounts to the consolidated financial statements reflect fairly the parent company and its subsidiaries, in the second place, in methods treating the transactions realized there in intra-groups. In this perspective, the international accounting standards attempt to harmonize the process of consolidation accounts.

Following the example of other countries, the Algerian accounting framework experienced a radical change, first, by the abundance of national accounting plan, followed by the adoption of new financial accounting system. This system is based largely on international accounting and financial reporting standards, whose purpose is to give economic operators in general, and groups in particular, the main rules and accounting principles related to operations consolidation.

الفهرس

العنصر **ر ص**

الشكر

الإهداء

ملخص

الفهرس

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

قائمة الرسوم البيانية

قائمة الملاحق

مقدمة عامة 16

الفصل 1 : مفاهيم أساسية حول التجميع المحاسبي.

تمهيد : 22

1.1. ماهية المجمع و التجميع.....23

1.1.1.مفهوم المجمع. 23

1.1.1.1. تعريف المجمع. 23

2.1.1.1. خصائص المجمعات. 27

3.1.1.1. أنواع المجمعات. 28

2.1.1. مفهوم الحسابات المجمعة. 30

1.2.1.1. تعريف التجميع المحاسبي. 30

2.2.1.1. أهداف القوائم المالية المجمعة. 32

3.2.1.1. القوائم المالية المجمعة و الحسابات المركبة. 34

3.1.1. الإطار التشريعي في القوائم المالية المجمعة.....38

1.3.1.1. المعايير الدولية للمحاسبة. 38

2.3.1.1. المعايير الأمريكية و الفرنسية. 43

3.3.1.1. التشريع الجزائري. 48

2.1. التجميع المحاسبي. 51

1.2.1. الإطار التاريخي و النظري للتجميع المحاسبي. 51

1.1.2.1. لمحة تاريخية حول التجميع المحاسبي. 51
2.1.2.1. النظريات الكلاسيكية. 53
3.1.2.1. النظريات الحديثة.....55
2.2.1. تحديد مجال التجميع من خلال نوعية السيطرة. 59
1.2.2.1. الشركات الواقعة تحت السيطرة المطلقة. 60
2.2.2.1. الشركات الواقعة تحت السيطرة المشتركة. 63
3.2.2.1. الشركات الواقعة تحت التأثير البارز. 67
3.2.1. طرق التجميع المحاسبي... 68
1.3.2.1. طريقة التكامل الكلي. 68
2.3.2.1. طريقة التكامل التناسبي. 72
3.3.2.1. طريقة الوضع بالتكافؤ. 74
خلاصة الفصل : 75

الفصل 2 : إعداد القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي و معايير التقارير المالية الدولية.

تمهيد : 76
1.2. تحديد مجال و تنظيم عملية التجميع. 77
1.1.2. تحديد مجال التجميع..... 77
1.1.1.2. مختلف النسب المئوية في التجميع المحاسبي. 77
2.1.1.2. الصعوبات المتعلقة بتقدير حقوق التصويت. 78
3.1.1.2. أشكال المساهمات. 80
2.1.2. خطوات التكامل..... 84
1.2.1.2. إجراءات التكامل. 84
2.2.1.2. أساليب التكامل. 86
3.2.1.2. تنظيم عملية التكامل. 88
3.1.2. دراسة الحالات الخاصة... 92
1.3.1.2. الإقصاء من مجال التجميع و تاريخ حدوثه. 92
2.3.1.2. الحالة الخاصة للوحدات ذات الغرض الخاص "Ad hoc". 94

3.3.1.2. التغير في نسب السيطرة. 96
2.2. عملية إعداد القوائم المالية المجمعة و نشرها. 99
1.2.2. إعادة معالجة الحسابات الفردية. 100
1.1.2.2. إجراءات معالجة عدم التجانس في الحسابات الفردية. 100
2.1.2.2. إعادة المعالجة لتحقيق التجانس ذي الطابع الجبائي.....103
3.1.2.2. إعادة المعالجة لتحقيق التجانس ذي الطابع الاقتصادي. 108
2.2.2. الأعمال النهائية للتجميع المحاسبي. 112
1.2.2.2. تحويل حسابات الشركات الأجنبية.....113
2.2.2.2. فوارق الاقتناء و التقييم. 118
3.2.2.2. إقصاء الحسابات المتبادلة. 125
3.2.2. الإفصاح في القوائم المالية المجمعة. 128
1.3.2.2. الميزانية المجمعة. 129
2.3.2.2. حساب النتائج المجمعة. 133
3.2.2.2. الملاحق في الحسابات المجمعة. 137
خلاصة الفصل : 142

الفصل 3 : تجميع القوائم المالية في مجمع سيفيتال.

تمهيد : 143
1.3. مجمع سيفيتال و التجميع المحاسبي.....144
1.1.3. تقديم مجمع سيفيتال.....144
1.1.1.3. لمحة تاريخية. 144
2.1.1.3. الشركات المشكلة للمجمع. 148
3.1.1.3. التنظيم الداخلي لمجمع سيفيتال. 153
2.1.3. إجراءات و قواعد التجميع المحاسبي. 156
1.2.1.2. إجراءات التجميع المعتمدة في مجمع سيفيتال. 156
2.2.1.3. أهم مبادئ و طرق التقييم المحاسبية في مجمع سيفيتال. 160
2.3. القوائم المالية المجمعة في مجمع سيفيتال. 165
1.2.3. التعرف على مجال التجميع المحاسبي في مجمع سيفيتال. 165

1.1.2.3. أنواع التجميع المحاسبي في مجمع سيفيتال. 166
2.1.2.3. تحديد مجال التجميع.....170
3.1.2.3. تشخيص كيفية التكامل. 174
2.2.3.تجميع القوائم المالية لمجمع سيفيتال. 176
1.2.2.3. إعادة معالجة الحسابات الفردية لتحقيق التجانس.....176
2.2.2.3. تجميع القوائم المالية بطريقة التكامل الكلي. 178
3.2.2.3. إقصاء المعاملات المتبادلة و عرض القوائم المالية المجمعة.....182
خلاصة الفصل : 190
الخاتمة.. 191
قائمة المراجع.....196
الملاحق.....203

قائمة الجداول

رقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	أهم التغيرات الحاصلة في معايير المحاسبية الدولية.	41
02	كيفية معالجة نظرية الشركة الأم لمختلف مواضيع التجميع.	54
03	كيفية معالجة نظرية الكيان الاقتصادي لمختلف مواضيع التجميع.	56
04	ميزانية دراسة حالة مقارنة لكل النظريات.	58
05	مقارنة كيفية التجميع بين مختلف النظريات.	59
06	تحديد طرق التجميع المحاسبي حسب نوع السيطرة.	68
07	مقاييس تحديد السيطرة في الوحدات ذات الغرض الخاص.	96
08	معرفة الشركة التابعة.	114
09	طرق تحويل الحسابات.	115
10	التفرقة بين العناصر الجارية وغير جارية.	130
11	تطور مجمع سيفتال قبل سنة 2000.	145
12	تطور مجمع سيفيتال من سنة 2000 إلى يومنا هذا.	146
13	عوائد التجميع الجبائي على مجمع سيفيتال.	167
14	معطيات القرض السندي لمجمع سيفيتال.	168
15	مجال التجميع المحاسبي لمجمع سيفيتال (دورة 2011).	172
16	إعادة معالجة الإهتلاكات.	176
17	تجميع الأصول بطريقة التكامل الكلي.	176
18	تجميع الخصوم بطريقة التكامل الكلي.	179
19	تجميع حسابات النتائج بطريقة التكامل الكلي	180
20	المعاملات المتبادلة الديون-المدينون.	181
21	المعاملات المتبادلة المنتوجات و الأعباء.	182
22	تقسيم صافي المركز المالي لشركة "BATICOMPOS".	184
23	تقسيم صافي المركز المالي لشركة "CEVICAR".	185
24	تقسيم صافي المركز المالي لشركة "IMMOBIS".	185
25	تقسيم صافي المركز المالي لشركة "NOLIS".	186
26	تقسيم صافي المركز المالي لشركة "COGETP".	186
27	قائمة الميزانية المجمعة لمجمع سيفيتال (الأصول).	187
28	قائمة الميزانية المجمعة لمجمع سيفيتال (الخصوم).	188
29	قائمة حساب النتائج المجمع لمجمع سيفيتال.	189

قائمة الأشكال

رقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	التفاعل فيما بين المعايير الجديدة (IAS 28, IFRS 10, 11, et 12).	40
02	كيفية الاعداد و المصادقة على معيار التجميع وفقا للمجلس الدولي للمعايير المحاسبية.	42
03	كيفية الاعداد و المصادقة على معيار التجميع وفقا لجمعية المحاسبة المالية.	44
04	كيفية اعداد و المصادقة على معيار التجميع في فرنسا.	47
05	تطور نظريات التجميع.	51
06	تمثيل لممارسة السيطرة المطلقة.	62
07	تمثيل لممارسة السيطرة المشتركة.	64
08	أنواع السيطرة المشتركة و أثارها على التجميع المحاسبي.	66
09	تمثيل للتأثير البارز.	67
10	مراحل تحضير الحسابات الفردية في كل شركة.	70
11	تاريخ إقفال الحسابات المجمعة.	71
12	المساهمات المباشرة.	81
13	المساهمات غير المباشرة.	82
14	المساهمات المتبادلة حسب القانون التجاري الجزائري.	82
15	نسبة السيطرة و نسبة الفائدة في المساهمات المتبادلة.	83
16	المساهمات الدائرية.	83
17	تمثيل للتكامل المباشر.	87
18	تمثيل للتكامل على مستويات.	87
19	التنظيم المركزي لعمليات التكامل.	90
20	التنظيم اللامركزي لعميلة التكامل.	91
21	كيفية تقدير السيطرة في الوحدات ذات الغرض الخاص.	96
22	تحويل حسابات حسب طريقة السعر التاريخي.	116
23	تحويل حسابات شركة تابعة مستقلة حسبة طريقة سعر الإقفال.	117
24	مراحل تجميع الحسابات.	125
25	الهيكل التنظيمي لمجمع سيفيتال.	154
26	الهيكل التنظيمي لمديرية المحاسبة و المالية للمجمع	155
27	الهيكل التنظيمي لمديرية المركزية للمحاسبة	156
28	مجال التجميع المعتمد عليه لدراسة التطبيقية.	174

قائمة الرسوم البيانية

رقم	عنوان الرسم البياني	الصفحة
01	تطور رقم الأعمال مجمع سيفيتال	147
02	تطور عدد المستخدمين مجمع سيفيتال	147
03	مساهمة مجمع سيفيتال في ميزانية الدولة	148
04	كيفية إعادة توزيع القيمة من 1999 إلى 2010	148

قائمة الملاحق

رقم	عنوان الملحق	الصفحة
01	القوائم المالية الفردية للشركات المجمعة	203

قائمة المختصرات

المصطلح	باللغة الانجليزية أو الفرنسية	باللغة العربية
Ah doc		الكيانات ذات الغرض الخاص
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
APB	Accounting Principles Board	مجلس المبادئ المحاسبة
ARB	Accounting Research Bulletins	نشرات – بلاغات الأبحاث المحاسبية
CNC	Conseil National de Comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة
CNCC	Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes	الهيئة الوطنية لمحافظي الحسابات
COB	Commission des Opérations de Bourse	لجنة عمليات البورصة
CRC	Comité de la Règlementation Comptable	لجنة التشريع المحاسبي
EITF	Emerging Issues Task Force	فريق عمل القضايا الطارئة
FAF	Financial Accounting Foundation	جمعية المحاسبة المالية
FAS	Financial Accounting Standard	معايير المحاسبة المالية
FASAC	Financial Accounting Standards Advisory Council	اللجنة الاستشارية لمعايير المحاسبة المالية
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
GAAP	Generally Accepted Accounting Principales	المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولاً عاماً
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IFRIC	International Financial Reporting Interpretation Committee	لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية
IFRS	International Financial Reporting Standards	معايير التقارير المالية الدولية
OEC	Ordre des Experts Comptable	مصف خبراء المحاسبة
PCG	Plan Comptable Général	المخطط المحاسبي العام
SCF	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
SEC	Securities & Echange Committee	لجنة الأسهم و البورصة الأمريكية
SIC	Standing Interpretation Committee	لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية

مقدمة عامة

يشهد الواقع الاقتصادي على الصعيد العالمي و في كل الأنشطة التشغيلية ابتداء من أواخر القرن العشرين، انتشار التكتلات الاقتصادية للشركات بتوسيع حدودها على حساب عمليات الإندماج أو الإقتناء أو الإستحواذ على المساهمات، وهذا بالتحول من مجمعات وطنّية على المستوى المحلي إلى مجمعات دولية متعددة الجنسيات تمكنها من توزيع و تنويع نشاطاتها الهادفة إلى تعظيم ربحها من خلال تحسين موقعها في السوق، و الرفع من قدرتها التنافسية في ظل اقتصاد عالمي مفتوح يتسم بالعولمة و تحرر التجارة الخارجية.

في غضون هذه التطورات التي ساهمت بشكل أو بآخر في إحداث تغيرات جذرية لمختلف جوانب المحاسبة، سواء من ناحية إطارها المفاهيمي أو في كيفية ممارسة الأساليب العملية للمحاسبة و المالية التي تسمح لنا بالاستفادة من مخرجاته، و بالفهم الصحيح للأحداث المسجلة. فمن هذا المنطلق يصعب علينا عدم إيجاد تباينات في الأنظمة المحاسبية للدول، التي تظهر رهانا حقيقيا راجع للبيئة الاقتصادية و السياسية و الإجتماعية السائدة في العالم، فمن الناحية الشكلية، يمكن معالجة الإختلافات الثانوية، كمشكل المصطلحات أو عرض الحسابات، على غرار الأسئلة الحقيقية الموضوعية المتعلقة بترجمة المبادئ و المفاهيم.

فبما أننا نعيش في عصر غلبته السرعة و العولمة، فإن المعلومات المالية المقدمة عن طريق القوائم المالية الفردية لا تمكن لوحدها أن تعكس لنا صورة صادقة على الكيان الاقتصادي الذي يشكله، و لهذا السبب نجد أن مختلف الأطراف ذوي المصلحة العامة و المستثمرين على وجه الخصوص، يعبرون عن احتياجاتهم لمعلومات تعبر عن الواقع الاقتصادي و الأبعاد الإستراتيجية للمجمع.

مرت ظاهرة مجمعات الشركات العالمية على عدة مراحل، فقد كانت في بادئ الأمر شركة أم لها فروع عبر التراب الوطني للدولة التي تنشط بها، و بعدها شركات تابعة تتمتع كل واحدة منها بالشخصية المعنوية التي أدت إلى ظهور مجمعات وطنية في بداية الأمر و مجمعات دولية في ثاني مرحلة بعد انتشار شركات تابعة في دول أجنبية أخرى.

ظهرت أولى التكتلات الاقتصادية في الولايات المتحدة الأمريكية، بعد أن تبّنت هذا الشكل لارتفاع درجة مردوديتها الاقتصادية، التي توسعت بمرور الزمن ليشمل اليابان، و فرنسا، و ألمانيا و دول مجموعة الإتحاد الأوروبي، إذ تعتبر هذه الأخيرة ظاهرة معاصرة، ذات أبعاد اقتصادية واسعة التي أصبحت رمزا للتطور و الديناميكية.

على غرار الدول المتطورة فإذا نظرنا إلى الدّول السّائرة في طريق النمو و منها الجزائر، التي لم تعرف هذا الشكل من التكتلات، إلا في أواخر عشرية القرن الفارط، الذي يرجع لخصوصيات النظام

الاقتصادي المخطط المعتمد عليه في غالب البلدان آنذاك، أمّا في الوقت الراهن فهي بصدد إجراء إصلاحات عديدة لإحلال التوازنات الاقتصادية و المالية الموافقة للمتطلبات الحالية، و تحقيق التنمية الشاملة عن طريق تحفيز الشركات العالمية بفتح أسواقها لما يعرف بالاستثمار الأجنبي المباشر، أو عن طريق تشجيع تكوين مجمعات شركات محلية تقوم بانشاء مشاريع على حساب الدول المتطورة.

بإنتماء الجزائر للدول السائرة في طريق النمو، فهي كذلك عرفت تحولات عميقة أدت بها إلى الإنتقال من النظام الاشتراكي إلى النظام الاقتصادي الليبرالي، الذّي فرض عليها تبني إصلاحات اقتصادية تواكب التطورات الحاصلة في العالم و اللحاق بمصاف الدول المتقدمة، و منها الإعتراف بمجمع الشركات حتى يتسنى لهذا التنظيم دفع دواليب الاقتصاد الوطني نحو التقدم و الازدهار.

تجسدت هذه الإصلاحات في منتصف التسعينيات، حيث سعت الجزائر إلى تشجيع نشاط المجمعات من خلال إعطاء و لأول مرة إطار تشريعي تم إدراجه أولا في القانون التجاري، الذي تمحور في إعطاء تعريف و متطلبات تشكيل مجمع، و ثانيا في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الذي، أعطى عدة تحفيزات جبائية لتشكيل المجمعات حسب ما جاء في نص القانون.

و لمواكبة هذه التغيرات الحاصلة على المستوى الكلي في البيئة الاقتصادية، خاصة مع عزم الدولة على الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة و ما ينجر عنه من متطلبات لتحقيق التوافق و التوحيد المحاسبي، الذّي سوف يسّهل لا محالة من كيفية قراءة القوائم المالية للشركات الأجنبية و المحلية.

و عليه فقد عرف النظام المحاسبي في الجزائر تغيرا جذريا، باعتبار أن المخطط المحاسبي الوطني لم يعد يلبي الاحتياجات الخاصة بمستخدمي مخرجاته، الذّي أدّى إلى تبني النظام المحاسبي المالي بهدف تدارك النقائص المسّجلة سابقا و تحقيق درجة كبيرة من التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية في كيفية القياس، و الاعتراف و الإفصاح عن الحسابات الفردية عامة و الحسابات المجمعة على وجه الخصوص. بالإعتماد على ما سبق فإنه يمكن صياغة الإشكالية التالية :

" ما مدى إلمام النظام المحاسبي المالي بكيفية إعداد و تقديم القوائم المالية المجمعة ؟ "

و من خلال الإشكالية المطروحة و للإجابة عنها ينبغي طرح الأسئلة الفرعية التالية :

- ❖ على أي أساس يتم تعريف المجمع و الشركات المشكلة له ؟
- ❖ هل التجميع المحاسبي يعبّر فعلا عن الواقع الاقتصادي للمجمع ؟
- ❖ كيف يتم إعداد الحسابات المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي ؟ و ما هي متطلبات الإفصاح الواجب عرضها ؟
- ❖ هل يجب الاستعانة بالمعايير المحاسبية الدولية لتجميع الحسابات بالرغم من وجود النظام المحاسبي المالي ؟

من أجل توضيح الإشكالية السابقة و للإجابة على هذه الأسئلة الفرعية، قمنا بوضع الفرضيات التالية :

- ❖ يتم تعريف المجمع و الكيانات المشكلة له حسب طبيعة المنظور الذي يمكن اختياره؛
- ❖ التجميع المحاسبي يعبر عن الواقع الاقتصادي، في ظل احترام نصوص الفقرات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي؛
- ❖ يتم إعداد القوائم المالية المجمعة وفقا للمبادئ العامة الواجب مراعاتها للتجميع، و التي تتمثل في الأهمية النسبية، و التجانس، و الإدماج و الإقصاء ثم توزيع صافي المركز المالي مع الإفصاح عن كل هذه العناصر في القائمة الملائمة لذلك؛
- ❖ في ظل عدم تطرق النظام المحاسبي المالي لكيفية معالجة بعض العمليات المتعلقة بالتجميع، فإنه من الواجب الاستعانة بمعايير التقارير المالية الدولية.

المنهج المتبع :

للإجابة على الإشكالية المطروحة و الأسئلة الفرعية و من أجل اثبات أو نفي الفرضيات الموضوعة، اتبعنا المنهج الوصفي في الجانب النظري، حيث انطلقنا من تقديم مفاهيم عامة حول المجمعات و التجميع المحاسبي، و بعدها بعرض كيفية تجميع الحسابات من خلال معرفة طبيعة السيطرة الممارسة، بحساب كل من نسبة السيطرة و نسبة الفائدة، و مختلف مراحل التجميع ابتداء من إعادة معالجة الحسابات الفردية لتحقيق التجانس إلى غاية إقصاء المعاملات المتبادلة و الإفصاحات الواجب عرضها في القوائم المالية المجمعة، زيادة على ذلك فقد اعتمدنا في بعض العناوين على المنهج المقارن بالمقارنة بين الحسابات المجمعة و الحسابات المركبة و كذا عندما قمنا بالمقارنة بين مختلف نظريات التجميع المحاسبي، أما في الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على الجانب التحليلي محاولين إسقاط ما تم التطرق إليه في الجانب النظري على أرض الواقع العملي.

أهمية البحث :

تنعكس أهمية البحث في إبراز مدى إمكانية اعتماد المجمعات الجزائرية على النظام المحاسبي المالي في إعداد و تحضير القوائم المالية المجمعة و إبراز الإطار القانوني و المفاهيمي لهذا الموضوع من جهة، و دور هذه القوائم في التأثير على قرارات مستخدميها و في إعطاء ديناميكية جديدة لنشاط بورصة الجزائر، و جلب الاستثمارات الأجنبية المباشرة من جهة أخرى.

دوافع إختيار الموضوع :

إن اختيار هذا الموضوع ليس من قبيل الصدفة و إنما يرجع لاعتبارين أساسيين أحدهما موضوعي و الآخر شخصي.

- ➢ **الاعتبارات الموضوعية** :

- ❖ حداثة الموضوع خصوصا بعد تسجيل اقفال دورتين محاسبيتين، وفقا للنظام المحاسبي المالي؛
- ❖ نقص المراجع في موضوع التجميع المحاسبي، خاصة تلك التي تتماشى مع النظام المحاسبي المالي المعمول به في الجزائر و رغبتنا في إثراء هذا الموضوع؛
- ❖ طبيعة الموضوع، إذ يستدعي معارف محيطة بعدة مقاييس في المحاسبة و المالية؛
- ❖ حاجة المجمعات الجزائرية في تحقيق التوافق مع ما جاء به النظام المحاسبي المالي؛
- ❖ محاولة إعطاء نظرة و لو بسيطة عن الحسابات المجمعة و ذلك بالربط بين الجانب النظرّي و الجانب التطبيقي.

➢ **الاعتبارات الشخصية** :

- ❖ موافقة موضوع البحث لطبيعة التخصص الذي أزاوله " محاسبة و تدقيق "؛
- ❖ الميول الشخصية لاحتراف منصب تجميع الحسابات في الشركات المتعددة الجنسيات؛
- ❖ الأثر الإيجابي لهذا الموضوع على الحياة المهنية و العملية في المستقبل.

أهداف الدراسة :

تتمثل أهداف الدراسة في ما يلي :

- ❖ معرفة إلى أي مدى يمكن لمجمعات الشركات الجزائرية الاعتماد على النظام المحاسبي المالي في إعداد و عرض قوائم مالية مجمعة؛
- ❖ الوقوف على أهم المراحل و الإجراءات الخاصة بمحاسبة مجمع الشركات؛
- ❖ قياس درجة استعداد المجمعات و مستخدمي مديريات المحاسبة و المالية للمجمعات على إعداد و تحضير قوائم مالية مجمعة؛
- ❖ السعي إلى تنمية القدرة المعرفية في هذا الميدان من خلال تسليط الضوء على هذا الموضوع تعكس مدى أهميته و المساهمة في إثراء المراجع باللغة العربية.

الدراسات السابقة :

قمنا بالبحث عن الدراسات السابقة للإحاطة بالموضوع، يمكن تلخيصها كالآتي :

- ❖ **شعيب شنوف،** الممارسة المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات و التوحيد المحاسبي العالمي، حالة BP Exporartion Limited. أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2007/2006. قد هدف هذا البحث إلى الوقوف على أهمية التوحيد و التوافق المحاسبيين الدوليين و دوره في إعداد القوائم المالية و التقارير المالية السنوية، فضلا عن الممارسة المحاسبية بالنسبة للشركات المتعددة الجنسيات.
- ❖ **مقدمي أحمد،** النظام المحاسبي و الجبائي لمجمع الشركات، حالة مجمع صيدال، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية فرع : تحليل إقتصادي، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و علوم

التسيير، السنة الجامعية 2006/2005. هدفت هذه الدراسة إلى استعراض مدى تطبيق النظام المحاسبي و الجبائي الخاص بمجمع الشركات في الجزائر.

- ❖ **جكرون عبد الكريم**، التجميع المحاسبي على ضوء النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، المدرسة العليا للتجارة، السنة الجامعية 2007/2006. استهدف هذا البحث إلى دراسة مدى توافق التجميع المحاسبي في ظل مشروع النظام المحاسبي مع المعايير الدولية للمحاسبة.
- ❖ **زرموت خالد**، إدماج الحسابات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، السنة الجامعة 2011/2010. بحيث هدف هذا البحث إلى دراسة نجاعة النظام المحاسبي المالي الجديد في إعداد القوائم المالية المجمعة.

قد أعطت الدراسات السابقة المذكورة أعلاه إثراء لا يستهان به في موضوع التجميع المحاسبي، إلا أن دراستنا تهدف إلى اعطاء تقدم و لو بسيط في كل من العناصر التالية :

- ❖ إظهار مدى إلمام النظام المحاسبي المالي بكل متطلبات عملية التجميع المحاسبي سواء من الناحية النظرية أو التطبيقية؛
- ❖ إن دراستنا سوف تحاول تقدير درجة تابعية المجمعات الجزائرية من المعايير الدولية للمحاسبة بالقيام بإعداد و تحضير قوائم مالية مجمعة؛
- ❖ إن الدراسات السابقة لم يكن لها البعد الزمني من جراء تطبيق النظام المحاسبي المالي، فدراستنا تستفيد من الإعداد و الإفصاح عن دورتين محاسبيتين في ظل النظام المحاسبي المالي.

الحدود الزمنية و المكانية للبحث :

إن التقرب من مجمع سيفيتال للقيام بدارسة الحالة، لم يكن نتيجة عن اختيار عشوائي، بل لعدة اعتبارات موضوعية، إذ تم إجراء التربص في المديرية العامة للمحاسبة و المالية للمجمع الواقعة بـ : "حي قاريدي 02 عمارة سيفيتال، قطعة : د رقم 04 القبة، الجزائر العاصمة"، بدراسة كيفية إعداد القوائم المالية المجمعة من 2011/01/01 إلى غاية 2011/12/31.

تقسيمات البحث :

من أجل الإلمام بموضوعنا و تحقيق الأهداف السابقة، قمنا بتقسيمه إلى ثلاثة فصول أساسية، يشمل كل منها على مبحثين و عدد من المطالب.

حيث خصصنا الفصل 1 لإعطاء المفاهيم الأساسية حول المجمعات و التجميع المحاسبي، و ذلك بالتطرق إلى عموميات حول المجمع و التجميع، و أهم القواعد المعتمد عليها في العالم عامة و في

الجزائر خاصة، لإعداد القوائم المالية المجمعة، زيادة على ذلك فقد تطرقنا إلى كيفية معرفة طريقة التجميع من خلال معرفة طبيعة السيطرة الممارسة من قبل الشركة الأم.

أما في الفصل 2 فقد تناولنا كيفية تحديد مجال التجميع بحساب كل من نسبة السيطرة و نسبة الفائدة، و دراسة الحالات الخاصة بمجال التجميع من إقصاء و تغيرات، بالإضافة إلى خطوات التكامل من خلال إعادة معالجة الحسابات الفردية لتحقيق التجانس و إقصاء المعاملات المتبادلة، و في الأخير إلى القوائم المالية المجمعة و ما يجب الإفصاح عنه في هذا النوع من القوائم.

و في الفصل 3 و الأخير، الذي تم فيه إسقاط كل ما تم التطرق إليه في الفصلين النظريين على أرض الواقع بدراسة درجة التطبيق في البيئة الميدانية لمجمع سفيتال.

الفصل 1

مفاهيم أساسية حول التجميع المحاسبي.

تمهيد :

منذ العشريات الأخيرة من الزمن، نجد أن التطور الاقتصادي لم يتميز فقط بتوسع الشركات بل حتى بتعقد العلاقات و الروابط فيما بين الشركات، حيث حاولت هذه الأخيرة تعظيم درجة فاعليتها بالاندماج و عقد تحالفات فيما بينها. من هذا المنطلق يمكن تخفيف الأثار السلبية الناتجة عن التنافس، التموين أو التخصص بتوحيد و اندماج الشركات ببعضها البعض، و الذي أدى إلى انتشار ظاهرة مجمع الشركات.

تسعى الشركات الكبيرة إلى التحكم و السّيطرة، في حين تسعى الشركات الصغيرة للبحث عن النمو و البقاء في ظل المنافسة المستمرة و الشديدة، و لضمان بقائها تلجأ هذه الشركات إلى التكتل و انشاء ما يسمى بـ (المجمعات)، و الذي يعتبر تعريفه صعبا بما أننا نثبت وجوده في الظاهر الاقتصادي، يرجع هذا الأخير لصعوبة إعطائه تعريفا موافقا للنصوص القانونية لهذا النوع من التنظيم الشركاتي.

في ظل غياب الإطار القانوني في هذا المجال، فإن كل ظهور لمجمع شركات يعتبر عملية في الظاهر و الذي عُرِّفَ على أنه مجموعة متشكلة من الشركات ذات الصلة المالية و الاقتصادية التي تخضع لنفس الكيان الذي يضمن التسيير و السيطرة.

فمع ظهور مجمعات الشركات أدى إلى ضرورة تقديم و عرض قوائم مالية مجمعة، تقوم باستعادة كل الحسابات الفردية المتعلقة بالشركات المجمعة كما لو كانت تشكل كيانل اقتصاديا وحيدا، و هذا راجع إلى الترجمة غير الكافية للنشاط المشترك و العلاقات الداخلية لهذه الحسابات. و للتوصل إلى الحلول المرجوة لهذه المشاكل أنشأ مفهوم الحسابات المجمعة بهدف إعداد قوائم مالية شاملة دون الأخذ في الحسبان الهياكل القانونية و لتحقيق صورة اقتصادية للمجمع بأكمله.

الهدف من الفصل 1 هو عرض التجميع على أنه تقنية محاسبية و مالية، خاصة بمجمعات الشركات، فمن هذا المنطلق يتضح أنه من الواجب بداية التحكم في مفاهيم مجمعات الشركات و التجميع في المبحث الأول، و بعدها التطرق إلى التجميع المحاسبي و محدداته في المبحث الثاني و الأخير.

1.1. ماهية المجمع و التجميع.

تضاعف عدد مجمعات الشركات خلال السنوات العشرة الأخيرة، و هذا عن طريق اكتساب المساهمات في رأسمال الشركات و تكوين شركات تابعة، فعلى سبيل المثال، سجل الإتحاد الأوروبي منذ دورة 2005 حوالي 7.500 مجمع مسعر في أسواقه المالية و ملزما بإعداد قوائم مالية مجمعة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية [1] P 9.

فحسب المنظور الاقتصادي تعتبر استقلالية مسك دفاتر المحاسبة في داخل المجمع إلى إعطاء نظرة غير كاملة حول الحالة المالية التي يمكن تداركها من خلال استخدام تقنية التجميع، التي سوف يتم التطرق إليها في هذا المبحث ابتداء من اعطاء الإطار المفاهيمي و النظري للمجمعات و التجميع.

1.1.1. مفهوم المجمع.

يعتبر مجمع الشركات موضوع القوائم المالية المجمعة، فحسب المنظور الاقتصادي تعد الاستقلالية في اعداد القوائم المالية في داخل نفس المجموعة، عرضا غير كامل حول الحالة المالية لهذا المجمع، و لمراجعة أو ادراك النقائص فإن صيغة و وضع تقنية التجميع قد تم لهذا الغرض.

1.1.1.1. تعريف المجمع.

تختلف تعريفات المجمعات من وجهة نظر إلى أخرى، و هذا حسب طبيعة الدراسة المختارة و التي يمكن تقسيمها إلى ثلاثة جوانب :

- **من الناحية الاقتصادية.**

عرف التجميع المحاسبي في معجم المحاسبة و التسيير المالي على أنه : "مجموعة من الكيانات المستقلة قانونيا و التي تتبع نفس مركز القرارات و الذي يدعى بالشركة الأم" [2] P 570.

عرف المجمع كذلك على أنه : "مجموعة متكونة من شركات ذات الصلة المالية و الاقتصادية، التي تخضع لشركة واحدة تضمن الإدارة و القيادة" [3] P 107.

و في تعريف آخر : المجمع هو"مجموعة من الشركات ذات الصلة، و التي تحتوي بصفة عامة على الشركة الأم (الشركة القابضة)، و على فروع لها (الشركات التابعة) الممتلكة بموجب حصص، و التي تشكل كيانا اقتصاديا متميزا، أي مجموعة أو مجموعات مشكلة في داخل المجموعة الأكبر من شركات تابعة أو وحدات أو فروع" [4] P 503.

و من خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج أن المجمع هو مجموعة من الشركات التابعة ماليا و اقتصاديا للشركة المسماة بالشركة الأم، التي تضمن الإدارة و السيطرة عليها.

➢ **من الناحية القانونية.**

من الناحية القانونية نجد عدة معايير محاسبية و نصوص تشريعية، قد عرفت التجميع المحاسبي في أطر تنظيمية مقننة تنقسم على النحو التالي :

❖ **<u>مجلس معايير المحاسبة الدولية</u> :**

حسب ما جاء به مجلس معايير المحاسبة الدولية من خلال المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 فإن المجموعة عبارة عن الشركة القابضة والشركات التابعة لها [5] P 72.

المساهمات في رأس المال يمكن أن تنجم عن عدة مراحل لانشاء شركة فرعية، و هذا إما لنشاط معين، و إما لمديرية معينة للشركة الموجودة، في هذه الحالة، فالشركة الأولى (الأصل)، تملك أغلبية رأس المال الإجتماعي للشركات التابعة، و في بعض الحالات كل رؤوس الأموال إذا كانت الشركة الفرعية على شكل الشركة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة. الشركات التابعة، بدورها يمكن لها انشاء شركات تابعة لها و التي تتحكم فيها، هذا النوع من تركيب الشركات يشكل شكلا هرميا بحيث الشركة الأولى (الأصل) تسمى الشركة الأم، أو الشركة القابضة، أو الشركة الحاملة لمحفظة المساهمات المالية.

إذ يرجع سبب هذه التسمية إلى هدف الشركة الأصل، المتمثل في تسيير المساهمات المالية داخل المجمع، بما أنها الشريك الوحيد لهذه الشركات الفرعية، التي تملك السلطة في اتخاذ قرارات الجمعية العامة و نفس الحال بالنسبة للشركات التابعة لشركات أخرى التابعة و التي تضمن التحكم.

بالرغم من غياب نص تشريعي محض يعرف بالمجمع، إلاّ أن المشرع الجزائري أعطى ثلاثة مفاهيم أساسية لمجمع الشركات، والتي يمكن تلخيصها حسب طبيعة القانون التي ظهرت به فيما يلي :

❖ **<u>القانون التجاري</u>** :

بالرغم من أن مفهوم مجمع الشركات هو أكثر منه مفهوم الاقتصادي مقارنة مع المفهوم القانوني، إلاّ أن القانون التجاري الجزائري أعطى على وجه الخصوص أهمية كبيرة للعلاقات الرابطة بين الشركة الأم و الشركات التابعة لها.

مما سبق و حسب المادة 729 من القانون التجاري الجزائري تعرف الشركة التابعة : "إذا كانت لشركة أكثر من 50% من رأسمال شركة أخرى تعد الثانية تابعة للأولى. تعتبر شركة مساهمة في شركة أخرى، إذا كان جزء رأسمال في هذه الأخيرة يقل عن 50% أو يساويها" [6] ص 6.

فحسب نفس القانون في مادته 731، تعد شركة ما مراقبة لشركة أخرى، إذا توفرت الشروط التالية [6] ص 6 :

- ❖ عندما تملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا من رأسمال الشركة الثانية 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.

تعتبر الشركة الممارسة لهذه الرقابة عندما تملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا يتعدى 40% من حقوق التصويت، و لا يمكن لأي شريك أو مساهم آخر بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا أكثر من جزئها.

بالرغم من الشروط المذكورة سابقا، نجد بعض الاستثناءات التي تخص تعريف المجمع حسب القانون التجاري من خلال المادة 732 و 732 مكرر، نذكر أنّه :

- ❖ لا يمكن للشركة المساهمة أن تملك أسهما في شركة أخرى إذا كانت هذه الأخيرة تملك بشكل مباشر جزءا من رأسمالها يزيد عن 10%؛
- ❖ تعتبر أية مساهمة، حتى ولو كانت أقل من 10%، تحوزها شركة مراقبة، بأنها محيزة بصفة مباشرة من طرف الشركة التي تراقبها؛
- ❖ عندما تراقب شركة مساهمة شركة أخرى، بصفة غير مباشرة، لا يمكن لهذه الأخيرة امتلاك أكثر من 50% من رأسمال الشركة الأولى.

إن القانون التجاري لا يعترف بشكل صريح بمفهوم مجمع الشركات، إذ يعطي بشكل خاص أكثر أهمية لمفهوم الشركات التابعة و شركات المساهمة و الشركة المراقبة. ففي ظل صمت القانون، نستنتج أن المجمع لا يتمتع بالشخصية القانونية في حين أن الشركات المكونة له تتمتع كل واحدة على حدى بالشخصية المعنوية و الاستقلالية القانونية. تسمى الشركة التي تراقب شركة أو عدة شركات وفقا لتعريف القانون التجاري بـ "الشركة القابضة".

- ❖ **<u>التشريع الجبائي</u> :**

التشريع الجبائي يمتاز عن باقي القوانين بتعريف خاص، كذلك الحال بالنسبة للشروط الواجب إستفاؤها، فالنصوص القانونية المتعلقة بالإعفاءات و التحفيزات الضريبية التي لا يمكن الاستفادة منها إلاّ إذا كان تعريف المجمع يوافق التعريف المقدم من قانون الضرائب.

حيث عرف التشريع الضريبي من خلال قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، في المادة 138 مكرر : "تجميع الشركات يعني كل كيان اقتصادي، مكون من شركتين أو أكثر ذات أسهم مستقلة

قانونيا، تدعى الواحدة منها (الشركة الأم) تحكم الأخرى المسماة (الأعضاء) تحت بيعتها بإمتلاكها المباشر لـ : 90% أو أكثر من رأس المال الإجتماعي" [7] ص 73.

فحسب المادة 138 مكرر، يخضع التعريف الجبائي للمجمع إلى عدة شروط يجب إستفاؤها من قبل الشركة الأم أولا و الشركات المشكلة للمجمع (الأعضاء) ثانيا، و التي يمكن تلخيصها فيما يلي :

- يجب تنظيم الشركات على شكل شركة ذات أسهم، فالأشكال الأخرى لتنظيم الشركات هي مستبعدة و غير قابلة للإستفادة من هذا النظام الجبائي، نذكر على سبيل المثال : شركات التضامن و الشركات ذات المسؤولية المحدودة و الشركة ذات الشخص الوحيد و ذات المسؤولية المحدودة...الخ؛
- يجب تملك رأس المال الإجتماعي بشكل مباشر لـ 90% على الأقل من قبل الشركة الأم و التي رأسمالها الإجتماعي يجب أن لا يكون ممتلك بطريقة مباشرة بنسبة 90% أو أكثر من قبل شركة أخرى التي تكون بحد ذاتها مقبولة كشركة أم؛
- يجب أن لا يكون رأس المال الإجتماعي للشركة الأم ممتلكا بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، بشكل كلي أو جزئي من قبل الشركات الأعضاء؛
- يجب أن تكون العلاقات بين الشركات الأعضاء في التجمع في المفهوم الجبائي، مسيرة أساسا بأحكام القانون التجاري؛
- تستثنى كل الشركات التي تنشط في قطاع الاستغلال، و النقل، و التحويل و التسويق للمنتجات البترولية و المنتجات المشتقة له؛
- تستثنى كذلك الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري كالشركات العمومية القابضة و الشركات الاقتصادية العمومية؛
- تقصى الشركات التي تتوقف عن استفاء الشروط المصاغة أعلاه أو تحقق عجزين متتاليين أثناء تطبيق النظام المذكور أعلاه تلقائيا من تجمع الشركات بالمفهوم الجبائي [8] ص 5.

إن اختيار النظام الجبائي للمجمعات يكون من قبل الشركة الأم مع قبول مجموع الشركات الأعضاء و هو لا يقبل التراجع لمدة أربع (4) سنوات [9] P 465.

❖ **<u>من الناحية المحاسبية</u> :**

حسب ما جاء في المادة 31 من قانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي : "كل كيان يكون مقره أو نشاطه الرئيسي موجودا في الإقليم الوطني و يشرف على كيان أو عدة كيانات أخرى، يعد و ينشر سنويا الكشوف المالية المدمجة للمجموع المكون لكل هذه الكيانات" [10] ص 6.

وفي تعريف أخر للنظام المحاسبي المالي الجديد من خلال الفقرة 132.2 من القانون المحاسبي، فقد عرف المجمع على أنه : "كل كيان له مقره أو نشاطه الرئيسي في الإقليم الوطني

و يراقب كيان أو عدة كيانات، يعد و ينشر كل سنة الكشوف المالية المدمجة للمجموع المتألف من جميع تلك الكيانات" [11] ص 16.

2.1.1.1. خصائص المجمعات.

على ضوء التعاريف السابقة للمجمع، نستخلص الخصائص العامة لمفهوم مجمع الشركات و التي يمكن تقسيمها إلى العناصر التالية :

- **مبدأ استقلالية الشركات المشكلة للمجمع.**

هذا المبدأ يفترض أن كل الشركات المشكلة للمجمع على حدى، تتمتع بالشخصية المعنوية المستقلة عن الشركة الأم و عن باقي شركات المجمع، فمن هذا المنطلق فإن كل شركة على حدى تملك ذمتها المالية، مع الإشارة إلى خلو المجمع من الشخصية المعنوية بما أن القانون لم يعطه إياها.

إذن يمكننا استخلاص أن المجمع موجود في الظاهر لكنه ليس موضوع القانون في ظل غياب الإطار التشريعي في هذا المجال، فإن كل ظهور لمجمع الشركات تعتبر عملية في الظاهر. هكذا نثبت العبارة (مجمع الشركات) بعيدا عن الوجود القانوني، إذ قبل كل شيء معنى اقتصادي.

- **التبعية الاقتصادية.**

يتكون مجمع الشركات أساسا من وحدة اقتصادية مشكلة من مجموعة من الشركات المركبة، التي لديها علاقات فيما بينها و التي تخضع لمركز وحيد للقرارات، و على هذا الأساس يمكننا استنتاج أن التبعية الإقتصادية تستند على عنصرين أساسيين، و هما [12] P 5 :

- علاقة التبعية :

هذا المفهوم يشرك بشكل ضروري علاقة تبعية فيما بين وحدة إتخاذ القرار و الشركات المنظمة للمجموعة (الشركة العضو)، بحيث تستطيع أن تكون هذه التبعية ذات طبيعة جد متنوعة (مالية، تعاقدية، إدارية...الخ).

- مركزية الإدارة و القرارات :

تتميز المجمعات بالسياسات الموحدة و التي يتم إعدادها من قبل مدير المجموعة، من هذا المنطلق فإن كل الشركات المكونة للمجموعة و حتى إن احتفظت باستقلاليتها القانونية فسوف تجد نفسها خاضعة لنفس المركز الوحيد للقرارات الذي يقوم بدوره برسم إستراتيجية شاملة و موافقة لهذه الأخيرة، مع الأخذ بعين الاعتبار مصالحهم الاقتصادية و المالية و الإجتماعية المشتركة.

- **مبدأ مصالح المجموعة.**

إن النتيجة العقلانية للوحدة في الإدارة الاقتصادية يرجع في بعض الأحيان، إلى أن بعض الشركات المنظمة للمجموعة تجد نفسها مجبرة على التنازل عن الفرص الثمينة و إهمال مصالحها الخاصة لفائدة تحقيق تلك التي تتعلق بالمجموعة.

و بالرغم من استقلاليتها القانونية، فالشركة التابعة غير موجودة على ذلك الشكل. فمن الناحية الإقتصادية، الفائدة الرئيسية تصبح تلك التي تخص كل المجموعة، إلا أن تجاوز المصلحة الإجتماعية من قبل مصلحة المجموعة تؤدي حتما إلى حالة خلل و فقدان للتوازن في داخل الشركة المسيطر عليها. بما أن المساهمين الحائزين على الأغلبية تتوجب عليهم مهمة المصادقة أو عدم المصادقة على السياسة العامة للمجموعة، فالمساهمين ذوي الأقلية و الدائنين الإجتماعيين يمكنهم رؤية مصالحهم مهملة لأنهم غير قادرين على التأثير في قرارات المجموعة.

- **مبدأ المساهمة.**

يتعلق الأمر بالعلاقة الرابطة بين مختلف الشركات المشكلة للمجموعة، و التي تتجلى على وجه العموم في رأس المال، أي مساهمة الأولى في الثانية. فالروابط في ما بين الشركات المشكلة للمجموعة تعتمد على وجود شركة رئيسية و المسماة بالشركة الأم و التي تستحوذ بشكل مباشر أو غير مباشر على المساهمات في الشركات التابعة.

للمساهمة هدفان، فعلاوة على المنتجات المالية المحققة (الأرباح)، فإنها تهدف إلى كسب السيطرة على الشركة من خلال الأسهم المستحوذ عليها [12] P 6.

- **مفهوم السيطرة.**

يعتبر هذا المفهوم، عنصرا رئيسيا لمجمع الشركات، إذ تتجسد في الظاهر بممارسة الشركة الأم بالسيطرة المباشرة أو غير المباشرة، التي تمارس تأثيرا بارزا على الشركات المشكلة للمجموعة، و التي يمكن أن تنتج عن عدة عناصر، فعلى سبيل المثال الاستحواذ على غالبية رأس المال أو امتلاك غالبية حقوق التصويت...الخ. مما يمكننا التفرقة بين ثلاثة أنواع [13] P 89 * :

- ❖ السيطرة المطلقة؛
- ❖ السيطرة المشتركة؛
- ❖ التأثير البارز.

3.1.1.1. أنواع المجمعات.

يأخذ مجمع الشركات عدة أنواع يمكن تقسيمها كما يلي :

- **مجمعات الشركات.**

يشهد لتجمع الشركات بأهمية الوزن الاقتصادي و المرونة في المجمعات، و كذا التنوع في القطاعات التي تنشط فيها هذه المجمعات و التي تهدف إلى رفع درجة الفعالية.

---

* سوف يتم التطرق إلى أنواع السيطرة في المبحث الثاني لهذا الفصل.

هذا النوع من المجمعات لا يقوم بتحضير و إعداد قوائم مالية مجمعة التي تأخذ بعين الاعتبار كل الشركات المشكلة للمجمع، إذ يرجع هذا السبب إلى كل شركة ممتلكة و مسيطر عليها من قبل مساهمين مختلفين، إلا أن كل شركة تتمتع بالقدرة على اتخاذ القرارات و تتحمل لوحدها كل المخاطر التي يمكن أن تنتج عن عمليات الاستغلال.

الشركات التي يمكنها أخذ هذا النوع من المجمعات هي :

- ❖ نشاط التوزيع الواسع : كل عضو له الملكية الخاصة للمحل التجاري بعكس الهياكل المشتركة كمركز التموينات؛
- ❖ مكاتب الاستشارة و التدقيق : التي تمثل عضوا في شبكة دولية، تمتاز بالشهرة المشتركة مع الالتزام باحترام كل المعايير المصاغة من قبل الشبكة.

- ➢ **المجمعات الصناعية.**

الشركة الأم لها نشاط صناعي أو تجاري، حيث يتم تشكيله بشكل تدريجي بتنويع و توسيع الأنشطة بانشاء شركات تابعة أو شراء شركات موجودة أو عن طريق دمجها في إحدى شركات المجمع.

- ➢ **المجمعات الشخصية.**

هي مجمعات مركبة من مجموعة من الشركات و التي فيها وحدة اتخاذ القرار ناتجة عن تجمع للمدراء (وجود علاقة شخصية قوية أو علاقة عائلية) و التي تدفعهم للتكتل (انشاء مجمع). و بتعبير آخر تتشكل المجمعات الشخصية، من مجموعة من الشركات التي لها قاسم مشترك، ألا و هو المساهم المشترك الذي يتمتع بالشخصية الطبيعية [14] P 6.

المجمع الشخصي لا يقوم بتحضير و إعداد قوائم مالية مجمعة لأن الشخصية الطبيعية التي تمتلك عدة شركات ليست خاضعة لأي التزام أو واجب قانوني في هذا المجال.

- ➢ **المجمعات التعاقدية.**

يتم تنظيم هذا النوع من المجمعات بموجب عدة عقود أو اتفاقيات و التي تربط الشركات فيما بينها بموجب اتفاق تعاون، عقد شركة مسيرة...الخ. في هذا النوع لا يمكن التحدث عن المساهمات المالية، بل عن توثيق علاقة التبعية للشركات.

- ➢ **المجمعات المالية.**

يهدف هذا النوع من المجمعات إلى إكتساب مساهمات مالية داخل الشركات المشكلة للمجمع، بحيث يسمى هذا النوع من المجمعات بالكيان الإقتصادي الذي يخلو من الشخصية المعنوية بما أن المجمع المالي ليس موضوعا قانونيا، فالأحكام التشريعية تميل إلى الاعتراف الأكثر وضوحا بالكيان الاقتصادي.

بناءً على ما سبق يمكننا تعريف المجمع المالي على أنه مجموعة من الشركات المتكونة من الشركة الأم و شركة أو عدة شركات المسيطر عليها من قبل الشركة الأم [14] P 7.

الوسيلة الأكثر وضوحا للسيطرة على كيان هي امتلاك بشكل مباشر أو غير مباشر لأغلبية أسهمها (أي المساهمات في رأس المال فيما بين الشركات المشكلة للمجمع) و التي تعتبر خاصية يتمتع بها المجمع المالي.

من خلال الحالات التي تم شرحها في الفقرات السابقة، يمكننا استنتاج بأنها لا تسمح لنا التفرقة بين العلاقات الاقتصادية و العلاقات المالية، فالعلاقات الاقتصادية فيما بين أعضاء المجمع موجودة بشكل طبيعي : الموارد المشتركة، حصص الأعمال...الخ. أما فيما يتعلق بالعلاقات المالية، فبما أن رأسمال كل شركة ممتلك من مساهمين مختلفين فالعلاقات المالية غير موجودة بخلاف المساهمات المتواجدة فيما بينها.

أخيرا، هذا النوع من المجمعات تطرق إليه المشرع الجزائري من خلال القانون التجاري في المادة 731 و التي قد سمته بـ "الشركات القابضة" التي يترك على عاتقها مهمة الإدارة و التسيير.

2.1.1. مفهوم الحسابات المجمعة.

في ظل استحالة إعطاء تعريف جامع و شامل للمجمع، بما أنه كيان تختلف أساليب اعتباره من بلد إلى أخر مع عدم اتفاق الأحكام التشريعية على تعريف موحد له، سوف نعطي في هذا المطلب المفاهيم الأساسية للتجميع المحاسبي.

1.2.1.1. تعريف التجميع المحاسبي.

يرجع أصل كلمة التجميع إلى العالم الأنجلو-ساكسوني، التي تأخذ مقاييس المحاسبية و المالية لاعداد الحسابات المجمعة لمعرفة درجة فاعلية المجمع[15] P 63. و التي تعني تقنية محاسبية تعرف كما يلي :

- **على الصعيد الدولي.**

عرف المجلس الوطني الفرنسي لمحاسبة التجميع، على أنه : "استبدال مبلغ سندات المساهمة الظاهرة في ميزانية إحدى الشركات، بعد المعالجة إذا اقتضى الأمر، مع إظهار حصة الحالة المالية الصافية للشركة المصدرة للأسهم بما فيه من نتيجة الدورة الخاصة بهاته السندات" [16] P 3.

أما فيما يتعلق بالتعريف الذي جاء به مجلس معايير المحاسبة الدولية من خلال المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 على أن التجميع : "القوائم المالية المجمعة عبارة عن القوائم المالية للمجموعة. يتم عرضها باعتبار المجموعة كيان اقتصادي وحيد" [17] P 221.

يجب الإشارة إلى أن الترجمة الرسمية للمعيار المحاسبي الدولي رقم 27 من قبل مجلس المعايير المحاسبة الدولية، لا يستخدم مصطلح القوائم المالية الموحدة و المجموعة، في حين أن الترجمة المعتمدة في هذه المذكرة، هي القوائم المالية المجمعة و المجمع على الترتيب.

تجميع القوائم المالية عرف كذلك على أنه : "تقنية تسمح بإعداد ميزانية واحدة تمثل النشاط الكلي و الحالة المالية لكل الشركات التي تربطهم علاقة مصلحة مشتركة أو الشركات التابعة لمركز وحيد و مشترك للقرارات، لكن مع الحفاظ على الشخصية القانونية لكل شركة".

➢ **تعريف التجميع المحاسبي على الصعيد المحلي.**

أما فيما يخص المشرع الجزائري، فقد عرف التجميع المحاسبي من خلال القانون التجاري أولا و المخطط المحاسبي الوطني ثانيا و أخيرا النظام المحاسبي المالي الجديد، إذ يمكن تلخيص هذه التعاريف فيما يلي :

❖ القانون التجاري الجزائري :

حسب المادة 732 مكرر 4 : "يقصد بالحسابات المدعمة، تقديم الوضعية المالية و نتائج مجموعة الشركات و كأنها تشكل نفس الوحدة. و تخضع لنفس قواعد التقديم و المراقبة و المصادقة و النشر التي تخضع لها الحسابات السنوية الفردية. تحدد كيفيات تطبيق هذه المادة، عند الاقتضاء عن طريق التنظيم" [18] ص 230.

❖ المخطط الوطني المحاسبي :

لم يتطرق المخطط الوطني المحاسبي لسنة 1975 لتعريف القوائم المالية المجمعة إلاّ بعد تعديل النصوص القانونية الخاصة بالقانون التجاري الجزائري في سنة 1996 عن طريق المادة 732 مكرر 4 المذكورة سابقا. فبمقتضى قرار وزارة المالية لسنة 1999 الذي لم يعط تعريفا للقوائم المالية المجمعة بل حدد كيفية توافق المخطط الوطني المحاسبي مع نشاط الشركات القابضة و تجميع حسابات المجمع [19] ص 3.

على ضوء ما سبق، يمكننا استنتاج أنّ المخطط الوطني المحاسبي لم يقّدم أي تعريف واضح للقوائم المالية المجمع.

❖ النظام المحاسبي المالي الجديد :

حسب ماجاء فإنّ الفقرة 132.3 : "يكون إعداد ونشر القوائم المدمجة على عاتق أجهزة الكيان المهيمن على المجموع المدمج، الذي يعرف بالكيان المدمج (أو الشركة الأم)، أو على عاتق الهيئة التي تتولى قيادته و مراقبته" [11] ص 16.

من خلال التعاريف السابقة الذكر سواء على الصعيد الدولي، أو على الصعيد المحلي، يمكننا استخلاص التعريفين التاليين :

تجميع الحسابات عبارة عن ترجمة تقوم بدمج الميزانيات و حساب النتائج الخاصة بالشركة الأم أولا و الشركات التابعة لها ثانيا، و هذا بهدف التحصل على ميزانية و حساب النتائج مجمعين و موحدين.

تجميع الحسابات، هي عملية إعداد حسابات وحيدة لكل أعضاء المجمع بهدف تحقيق الفعالية في تقييم الواقع الإقتصادي.

إن عملية التجميع المحاسبي ما هي إلاّ مرحلة نهائية تفيد عرض حسابات تشمل كل ميزانيات المجموعة، لكنها تسمح لنا فهم الآثار المتأتية عن هذه العملية و التي نلخصها فيما يلي [16] P 3 :

1. تجانس الحسابات لكل شركة، و هذا حسب قواعد التقييم المعتمدة من قبل المجمع؛
2. تجميع معلومات الميزانية و كذا حساب النتائج؛
3. إقصاء العمليات المعالجة بشكل مزدوج داخل المجمع؛
4. إقصاء الحصص و الأسهم الممتلك في داخل المجمع مع تقسيم الأموال الخاصة (حصة المجمع و حصة ذوي الأقلية).

2.2.1.1. أهداف القوائم المالية المجمعة.

إن الحسابات الفردية للشركة المجمعة لا تقوم بإظهار إلاّ قيمة الأسهم المساهم بها في حسابات الأصول المثبتة، هذه الأسهم تمثل في حقيقة الأمر عدة أصول أخرى مثبتة و الحالة المالية و النتائج التي هي من مسؤولية المجمع. أما الحسابات المجمعة لشركة ما تعطي عرضا أكثر شمولية بالمقارنة مع الحسابات الفردية من خلال عدة جوانب.

فحسب النظام المحاسبي المالي الجديد في الفقرة 132.1 : "تهدف الحسابات المدمجة إلى تقديم الممتلكات و الوضعية المالية و النتيجة الخاصة بمجموعة الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد" [11] ص 15.

من خلال هذه الفقرة نستنتج الأهداف التالية :

- **الممتلكات.**

الحسابات المجمعة تضفي وضوحا للممتلكات التي يتم تسييرها من طرف الشركة الأم. يمكن أن تكون هذه المتملكات ممثلة لمركبات و تجهيزات و معدات مثبتة أو حتى الأصول المالية، بحيث هذا التصنيف للمتملكات يضفي أكثر وضوحا للأسهم الشركات المجمعة الظاهرة في الأصول المثبتة للشركة القابضة.

بالإضافة إلى ذلك فإن قيمة هذه الأصول المثبتة قد تم تسجيلها بتكلفة الاقتناء حين دخولها إلى مجال التجميع، فإذا تم تحويل هذا الأصل من شركة إلى أخرى لن نقوم بتغيير قيمته.

➢ **الحالة المالية.**

الحسابات الفردية للشركة المجمعة تظهر كلا من حسابات الإقراضات و القروض نحو الشركات الأخرى التابعة للمجموعة، أما الحسابات المجمعة تفصح عن كل الحقوق و الديون نحو الغير (الخارجة عن المجموعة) فالحقوق و الديون المتأتية من العمليات الحاصلة في داخل المجموعة يتم إلغاؤها باستثناء الحقوق و الديون الناتجة من الغير التي يتم عرضها في الحسابات المجمعة. هذا العرض يعطي صورة أكثر مصداقية بالمقارنة مع الحسابات الفردية لكل من المقرضين و المستثمرين الذين تظهر لهم حقيقة شاملة للحالة المالية للمجموعة، كذلك الحال بالنسبة للتوازن المالي للشركة المجمعة إذ يمكن أن تكون حسنة في حين أن مديونية المجموعة تكون مقلقة.

أخيرا، إذا كانت المجموعة تمول بقرض إيجاري تمويلي، يمكن عرض محاسبة هاته العمليات على شكل تمويل أصل من أصول المجموعة باحترام مبدأ الظاهر الاقتصادي على الملكية القانونية.

➢ **النتائج و النشاط.**

بفضل الحسابات المجمعة، يمكن قياس حجم رقم الأعمال و النتيجة المحققة داخل المجموعة، إذ تهدف الحسابات المجمعة إلى إظهار حصة نتائج الدورة لكل شركة تابعة للمجموعة و هذا إن كانت النتائج موزعة أو محتفظ بها في الاحتياطات.

الشركة المجمعة لا تقوم بإظهار في حساباتها الفردية إلاّ العناصر التالية :

- ❖ النتيجة الصافية المتعلقة بنشاطها؛
- ❖ أرباح أسهم الشركات التابعة (النتيجة المتعلقة بالدورات السابقة)؛
- ❖ مؤونات تدني قيمة الشركات التابعة التي تحقق خسائر.

تستطيع المجموعة تحقيق رقم أعمال أو التنازل عن الأصول فيما بين شركات المجموعة و التي تؤدي إلى إظهار النتائج المحققة، بحيث هذه الأخيرة ليست مبررة بالنسبة للغير بما أن مسؤولي المجموعة يتحكمون في المبادلات الداخلية. كل هذه العناصر يتم التطرق إليها في الحسابات المجمعة التي تعطي و تقدم معلومات محاسبية و مالية للمجموعة، حيث تسمح بقياس المردودية الحقيقية الحالية و المستقبلية للمجموعة.

➢ **الإفصاح.**

بما أن مفهوم المجمع يرتكز على اعتبارات أكثر إقتصادية من قانونية، فإننا نجد طرفان يهتمان بالمعلومات المفصح عنها [20] P 544 :

- ❖ <u>المعلومات الخاريجية</u> : يعتبر التجميع المحاسبي أداة أساسية للتسيير فيما يتعلق بالمعلومات الخاريجية لأن الحسابات الفردية للشركة الأم و الشركات المسيطر عنها غير كافية لإعلام الغير (المساهمين، البنوك...)؛

❖ المعلومات الداخلية : تضمن الحسابات المجمعة التوصل إلى استنتاجات لمختلف النشاطات بالسماح بقياس نتائج المجمع و تقييمها، إذ يسمح للمدارء و المسييرين باتخاذ القرارات الملائمة.

➢ **الأهداف الأخرى.**

على غرار ما جاء به النظام المحاسبي المالي الجديد من أهداف للقوائم المالية المجمعة يمكن استخلاص أهداف أخرى، و هي كالأتي [16] P 5 :

❖ تحقيق النمو الخارجي (الغير، المقرضون، المستثمرون...الخ.) : يمكن للمجمع تحقيق نوعين من النمو الخارجي، نلخصهما فيما يلي :

- تكون سلبية عندما تكون الشركة الأم لها إمكانية ضمان تطور ذي درجة عالية باقتناء (تملك) أسهم لشركات جديدة. في حال ما إذا كان سعر اقتناء هذه الأخيرة جد مرتفع، فهامش الربح الإجمالي للتمويل الذاتي للمجمع يجب أن يتيح إمكانية تسديد القروض التي تم التعهد بها لتمويل عملية الاقتناء. في حال إذا ما كانت نتائج المجمع غير كافية، فسوف يصبح المجمع في حالة عدم القدرة على احترام سجل الاستحقاقات؛
- تكون إيجابية إذا كانت للمجمع القدرة في ظل الأسعار المنخفضة على شراء أسهم لشركات تواجه حالة مالية صعبة لقطاع أعمال يتحكم فيه المجمع. إذا افترضنا أن إعادة الهيكلة سوف يتم تحقيقها بشكل فعال، فالمجمع يستطيع تحقيق نتائج بالنمو الخارجي.

❖ تحقيق النمو الداخلي (ما بين الشركات المشكلة للمجموعة، النتائج و أرباح الأسهم المحققة و المحصلة فيما بين المجموعة...الخ.) : يتم تسجيلها بمردودية جميع الشركات المجمعة على غرار الشركة المجمعة، تعني هذه المردودية كل العمليات المحققة من قبل المجمع الذي قام بانشاء نتائج داخلية. لتبسيط المقاربة نقوم بضم تحصيلات أرباح الأسهم الشركات المجمعة، أي النتائج الإقتصادية الحقيقية للشركات التابعة للمجمع.

❖ الاستجابة للاحتياجات القانونية للعرض و الإفصاح عن المعلومات المالية؛

❖ إعداد و عرض القوائم المالية للمجموعة باستعمال مبادئ و طرق محاسبية و مالية متجانسة؛

❖ تفضيل الرؤية الاقتصادية للحسابات : هو الهدف من التوحيد القانوني للقوائم المالية؛

❖ تحليل الحالة المالية و نتائج المجموعة بمقاربتها مع الحسابات الفردية.

3.2.1.1. القوائم المالية المجمعة و الحسابات المركبة.

قبل التطرق إلى التفرقة بين القوائم المالية المجمعة و الحسابات المركبة، يجدر تقديم تعريف الحسابات المركبة.

- **تعريف الحسابات المركبة.**

تعرف الحسابات المركبة على أنها : "الشركات التي تشكل مجموعة فيما بينها، و التي تربطها علاقات اقتصادية متنوعة، دون أن تكون لهما علاقة ناتجة عن المساهمات تنظم علاقاتهما بين شركة مجمعة و شركة خاضعة للسيطرة و شركة خاضعة للتأثير البارز، يستطيعون تحضير و إعداد الحسابات المركبة بهدف عرض حسابات هذه المجموعة كما لو كانت تشكل كيانا واحد" [21]P 11482.

تعرف كذلك بأنها : "الشركات التي تشكل فيما بينها مجموعة دون أن تكون العلاقة فيما بينها مبنية على سندات أو مساهمات يمكنهم إعداد أو تحضير الحسابات المركبة بهدف تقديم الحسابات لكل المجموعة كما و لو كانت كيانا واحد".

في حين عرفها النظام المحاسبي المالي الجديد من خلال المادة 34 من قانون رقم 07-11 المتضمن للنظام المحاسبي المالي الحسابات المركبة على أنها : "تعد الكيانات الموجودة على الإقليم الوطني و التي تشكل مجموعة إقتصادية خاضعة لنفس سلطة القرار الموجودة داخل الإقليم الوطني أو خارجه، دون أن توجد بينها روابط قانونية مهيمنة، و تنشر حسابات تدعى حسابات مركبة كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد"[10] ص 6.

و في تعريف أخر للنظام المحاسبي المالي الجديد من خلال الفقرة 132.19 كالآتي : "الكيانات التي تشكل مجموعة إقتصادية خاضعة لنفس المركز الإستراتيجي لاتخاذ القرارات، واقعة في الإقليم الوطني أو خارجه، دون أن تكون بينها روابط قانونية (بالسيطرة) تقوم بإعداد و تقديم حسابات، تسمى على سبيل الوجوب (حسابات مركبة) كما لو تعلق الأمر بكيان واحد" [11] ص 18.

- **مجال الحسابات المركبة.**

تنتج رابطة التركيب فيما بين كيانين أو أكثر بموجب علاقة بما فيها الكفاية لربطهم (علاقة عائلية) أو اتفاق فيما بينها يتجلى إما في مديرية مشتركة، أو في مصالح مشتركة ذات أهمية كبيرة يمكنها التأثير في السلوكات الإجتماعية أو التجارية أو التقنية أو المالية المشتركة [22] P 651.

يمكن تقديم الحسابات المركبة في عدة حالات إقتصادية، إذ تحتوي على كل مما يلي :

- مرحلة تركيب الحسابات بهدف هيكلتها بما أنه لا توجد مساهمات فيما بينها؛
- مرحلة التجميع للشركات المحتمل امتلاكها من قبل شركات مختلفة الداخلة في إطار الحسابات المركبة.

تستخدم هذه الطريقة في تجميع القوائم المالية إذا كانت مقاييس الوحدة و التماسك التي تبرر إعداد و تقديم حسابات مركبة في الحالات الآتية على وجه الخصوص :

- كيانات يسيرها شخص معنوي واحد أو مجموعة أشخاص لهم مصالح مشتركة؛

- ❖ كيانات تنتمي إلى القطاعات التعاونية أو التعاضديات، و تشكل مجموعة متجانسة ذات قيادة و إستراتيجية مشتركة؛
- ❖ كيانات هي جزء من مجموع بعينة غير ملحق قانونيا بالشركة المشرفة (أو المشرفة الفرعية) و لكن لها نفس النشاط، و تابعة لنفس السلطة؛
- ❖ كيانات فيما بينها هياكل مشتركة أو علاقة تعاقدية واسعة بما فيه الكفاية لينشأ عنها سلوك اقتصادي منسق في الزمن؛
- ❖ كيانات ترتبط فيما بينها باتفاق تقاسم النتيجة (أو أي إتفاقية أخرى) ملزم بما فيه الكفاية لكي يكون تركيب حساباتها أكثر تمثيلا لأنشطتها و لعملياتها منه للحسابات الشخصية لكل واحدة منها.

➢ **قواعد التركيب المحاسبي و الطرق المعتمدة** [22] PP 653-654.

يمكن تلخيص قواعد التركيب المحاسبي من خلال العناصر التالية :

- ❖ قواعد و طرق التقييم و العرض : نفس طرق التقييم و العرض المعتمد عليها في الحسابات المجمعة يتم تطبيقها في الحسابات المركبة.
- ❖ الطرق الخاصة بالحسابات المركبة : تنقسم هذه الطرق إلى ما يلي :

- جمع رؤوس الأموال الخاصة : إن دخول كيان ينتمي إلى إحدى النوعين في مجال التجميع اللّذين لا يصدران من عملية اقتناء السندات، فرؤوس الأموال الخاصة المركبة تحسب كالآتي : رؤوس الأموال الخاصة و الأموال الخاصة للكيانات التي تنتمي إلى النوع الثاني من الكيانات المركبة، و الحصة من رؤوس الأموال الخاصة (حصة المجمع) للشركات التي تنتمي إلى النوع الثالث من الكيانات المركبة، إذا كانت هناك سندات المساهمة فيما بين الكيانات المركبة فإنه من الواجب إلغاؤها مع تسجيلها في الأموال الخاصة.
- حصة ذوي الأقلية : عندما يتم جمع رؤوس الأموال الخاصة، في حال كنا في أول نوعين من الكيانات المركبة، فإنه لا يمكن تسجيل حصة ذوي الأقلية، أما إذا كنا في كيانات المركبة من النوع الثالث فإن عرض حصة ذوي الأقلية يكون بتميزهم في خصوم الميزانية المركبة.
- تحديد قيمة الدخول في الأصول و الخصوم الكيانات المركبة : إن دخول كيان ما إلى مجال التركيب دون اقتناء سنداته، لكن بوضع المصالح الإقتصادية بشكل مشترك، فإننا لا نستطيع تسجيل فارق الاقتناء و لا فارق التقييم. قيمة دخول الأصول و الخصوم لكل من الكيانات المركبة في أول تاريخ له يساوي القيمة المحاسبية الصافية التي يتم معالجتها وفقا لمعايير المجمع إذا اقتضى الأمر ذلك.

- المتابعة اللاحقة لقيمة الدخول : بعد أول تركيب فإن فوائض أو نقصان في قيمة التنازل، المخصصات و الإسترجاعات في المؤونة، تؤثر في النتيجة المركبة.

➢ **مقارنة الحسابات المركبة بالحسابات المجمعة.**

من خلال التعريفات الخاصة بالحسابات المجمعة و الحسابات المركبة و كذا الفقرة 132.20 من قانون النظام المحاسبي المالي الجديد، يمكننا استخراج أوجه التشابه و أوجه الاختلاف الأساسية فيما يلي :

❖ أوجه التشابه :

- كل من الحسابات المجمعة و الحسابات المركبة تحترم قواعد التقييم المنبثقة من نفس النموذج المحاسبي ألا وهو النظام المحاسبي المالي؛
- الحسابات المركبة تقوم بجمع كل من حسابات الأصول و الخصوم و حساب النتائج بنسبة 100%، و التي هي نفس طريقة التكامل الكلي المعمول بها في الحسابات المجمعة؛
- كل من الحسابات المركبة و الحسابات المجمعة تعتمد على مفهوم السيطرة أثناء القيام بعمليات المعالجة المحاسبية.

❖ أوجه الإختلاف :

- الحسابات المركبة لا تقوم بإقصاء السندات بما أن الرابطة فيما بين الشركات لا تظهر على شكل مساهمات على غرار الحسابات المجمعة، التي تقوم بإقصاء سندات المساهمة عند القيام بعمليات التجميع المحاسبي؛
- الميزانية المجمعة في إطار الحسابات المركبة لا تحتوي على حصة ذوي الأقلية، عكس الحسابات المجمعة التي تظهر قيمة المساهمين ذوي الأقلية؛
- في ظل الحسابات المركبة، فإن العلاقة الرابطة بين الشركة الأم و الشركات التابعة، لا يمكن أن تكون مبنية على مساهمات مالية في رؤوس الأموال، أما الحسابات المجمعة فالعلاقة مبنية بصفة عامة بالواسطة المالية (سندات المساهمة).

3.1.1. الإطار التشريعي في القوائم المالية المجمعة.

التشريع في القوائم المالية المجمعة حديث النشأة، إذ أنه عاصر الثورة الصناعية و تكتل الشركات. بحيث يمكن تقسيمه حسب ما يلي :

1.3.1.1. المعايير الدولية للمحاسبة.

شّرع مجلس معايير المحاسبة الدولية عدة معايير متعلقة بالحسابات المجمعة، التي تمت إما مراجعتها أو استحداثها أو تعويضها بتشريع معايير جديدة الموافقة لآخر استحداث حصل في 12 من ماي 2011.

➢ **أهم المعايير المتعلقة بالحسابات المجمعة.**

من بين أهم المعايير التي نشرها مجلس معايير المحاسبة الدولية في 2011، هي المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 10 "IFRS 10" و المسماة بـالقوائم المالية المجمعة. جاء المعيار 10 لإدخال تحسينات على المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 "القوائم المالية المجمعة و الفردية" و الذي ابتداء من هذا التاريخ روجع و سمي بـ "القوائم المالية الفردية" أي "IAS 27 version 2011". الشروحات التي جاءت في المعيار SIC-12 التجميع –الوحدات ذات الغرض الخاص "Ad hoc" قد تم إقصاؤها كليا، مع دمج أحكامها في المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 10 "IFRS 10". إذ يمكن تلخيص أهم المعايير الجديدة لتجميع الحسابات فيما يلي [23] P 5 :

❖ المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 "القوائم المالية الفردية" :

(المعاد صياغته عام 1994 و المراجع في 2008 و2011) بحيث تتضمن المراجعة الأخيرة تغييرا لاسم المعيار، و التي أصبحت (القوائم المالية الفردية) بحيث يتضمن هذا الأخير القواعد المحاسبية و المعلومات الواجب تقديمها فيما يخص المساهمات في الشركات التابعة و الحصص في المشروعات المشتركة (المعيار31 IAS تم دمجه مع المعيار 27 IAS) عندما تكون الشركة الأم مجبرة على تقديم قوائم مالية منفصلة.

❖ المعيار المحاسبي الدولي رقم 28 "المحاسبة عن المساهمات في شركات زميلة" :

(المراجع في 1998 و 2011) و الذي يتضمن التسجيل المحاسبي للمساهمات في الشركات الزميلة، إذ تم إظهار التأثير البارز في وضع السياسات المالية و العملياتية في الشركة المستثمر فيها وكذا كيفية استعمال طريقة تعديل السندات بالتكافؤ.

❖ المعيار المحاسبي الدولي رقم 31 "المساهمات في المشروعات المشتركة" : (المراجع في 1998 و 2000 و الذي تم إلغاؤه في 2011).

❖ المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 : التثبيتات غير المادية (المنشور في 1998).

تعالج فيه المحاسبة المتعلقة بالتثبيتات غير المادية و ما يتطلب من شروط الواجب تلبيتها لاعتراف الكيان بالأصل.

- المعيار الدولي لاعداد التقارير المالية رقم 3 "اندماج الأعمال" : (المراجع في 2004).

يهدف هذا المعيار إلى التقييم و التسجيل المحاسبي في القوائم المالية للأصول المقتناة و الخصوم المتحملة و كذا فرق الاقتناء الناتج عن إعادة تجميع الشركات.

- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 10 "القوائم المالية المجمعة" : (المنشور في 2011).

يهدف هذا إلى إعداد مبادئ تحضير و عرض القوائم المالية المجمعة إذا كانت الشركة الأم تتحكم في كيان وحيد أو عدة كيانات. يجب الإشارة كذلك إلى أن هذا المعيار يتضمن تفسيرا للمعيار من قبل لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية (SIC 12) الذي قد تم إقصاؤهٌ.

- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 11 "الشراكات" :

تم نشر هذا المعيار في إطار التعديلات التي قام بها مجلس معايير المحاسبة الدولية في 12 من ماي 2011، إذ تضمن هذا المعيار عقود الشراكة التي تمارس فيه شركة واحدة أو أكثر السيطرة المشتركة بحيث قد قسم هذا المعيار الشراكة إلى نوعين : الأول النشاط المشترك أما الثاني فيسمى بالشركات الزميلة "coentreprise". يتميز هذا المعيار بالتنازل على طريقة التكامل التناسبي للشركات الزميلة، و الذي كان مسموحا به في المعيار المحاسبي 31 مع إمكانية تطبيق طريقة تعديل السندات بالتكافؤ.

- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 12 "المعلومات المتعلقة بالمساهمات في الكيانات الأخرى" :

يتضمن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 12 لوحده كل المعلومات الواجب الفحص عنها بما يتعلق بكل من عقود الشراكة و الشركات الزميلة و أخيرا الكيانات المهيكلة و غير المجمعة.

أما فيما يتعلق بالمعايير الشارحة لكل من المعايير المحاسبية و معايير التقارير المالية الدولية يمكن تلخيصها فيما يلي :

- لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية رقم 12 (SIC 12) : التجميع – الوحدات ذات الغرض الخاص.

الذي تم إلغاؤه في ماي 2011 مع ضم جميع نصوصه في معيار التقارير المالية الدولية العاشر.

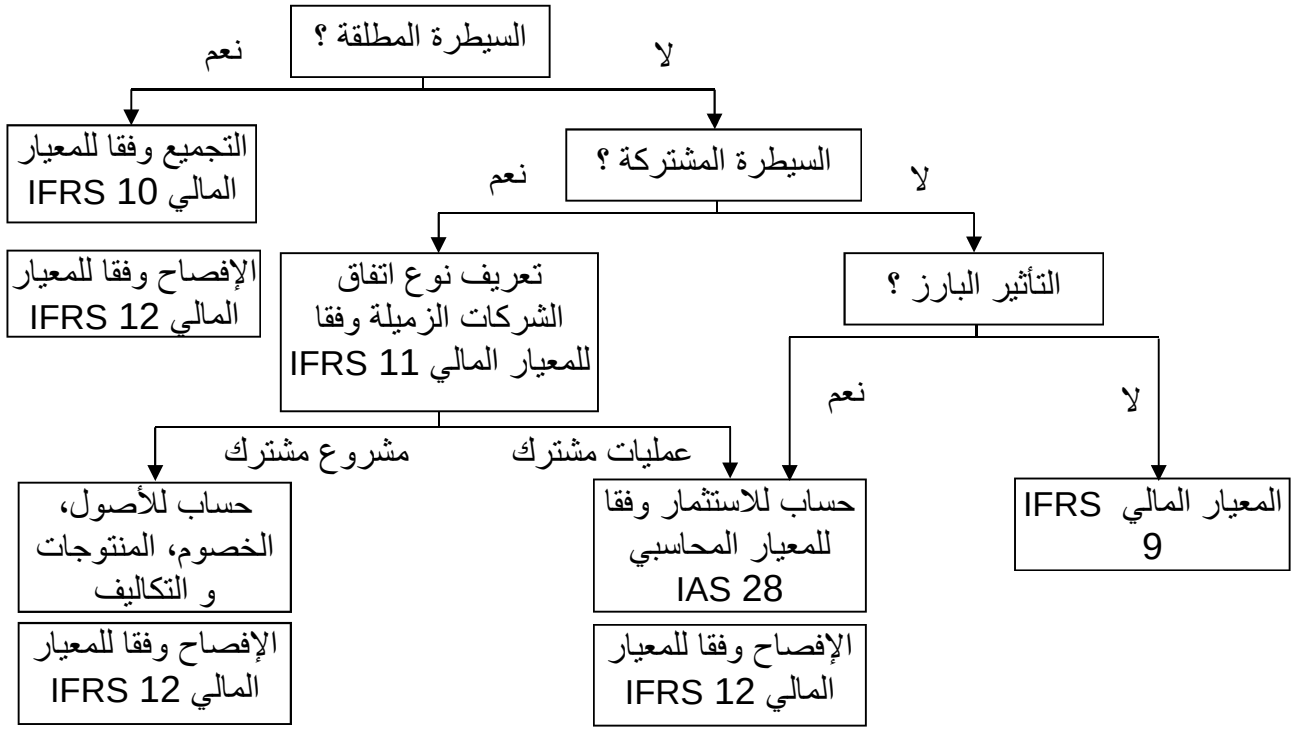
- لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية رقم 13 (SIC 13) : الكيانات المتحكم فيها بالشراكة - الحصص غير المالية للمقاولين بالشراكة.

الذي تم إلغاؤه في ماي 2011 مع ضم جميع نصوصه في معيار التقارير المالية الدولية الحادية عشر.

- **تفاعل المعايير الجديدة فيما بينها.**

قد تضفي آخر المعايير المتعلقة بإعداد التقارير المالية المصادق عليها حديثا نوعا من الإستفسارات حول كيفية استخدام كل هذه المعايير حين تجميع الحسابات، و لتفادي الوقوع في هذه الصعوبات يمكن لنا تلخيص كيفية تفاعل هذه المعايير من خلال الشكل التالي :

الشكل رقم 01 : التفاعل فيما بين المعايير الجديدة (IAS 28, IFRS 10, 11, et 12) [24] .



من خلال الشكل السابق يتضح لنا كيفية تفاعل المعايير المصاغة حديثا فيما بينها و هذا حسب السيطرة الممارسة من الشركة الأم، إذ يمكن طرح التساؤلات حول نوعية السيطرة الممارسة لمعرفة أولا إمكانية دخول الكيان في مجال التجميع و كيفية التجميع ثانيا و المعلومات الواجب الإفصاح عنها أخيرا.

- **الفرق بين المعايير التجميع المحاسبي.**

يمكن تلخيص أهم أوجه الإختلاف فيما بين معايير التقارير المالية الدولية المستخرجة حديثا و المعايير القديمة في الجدول التالي :

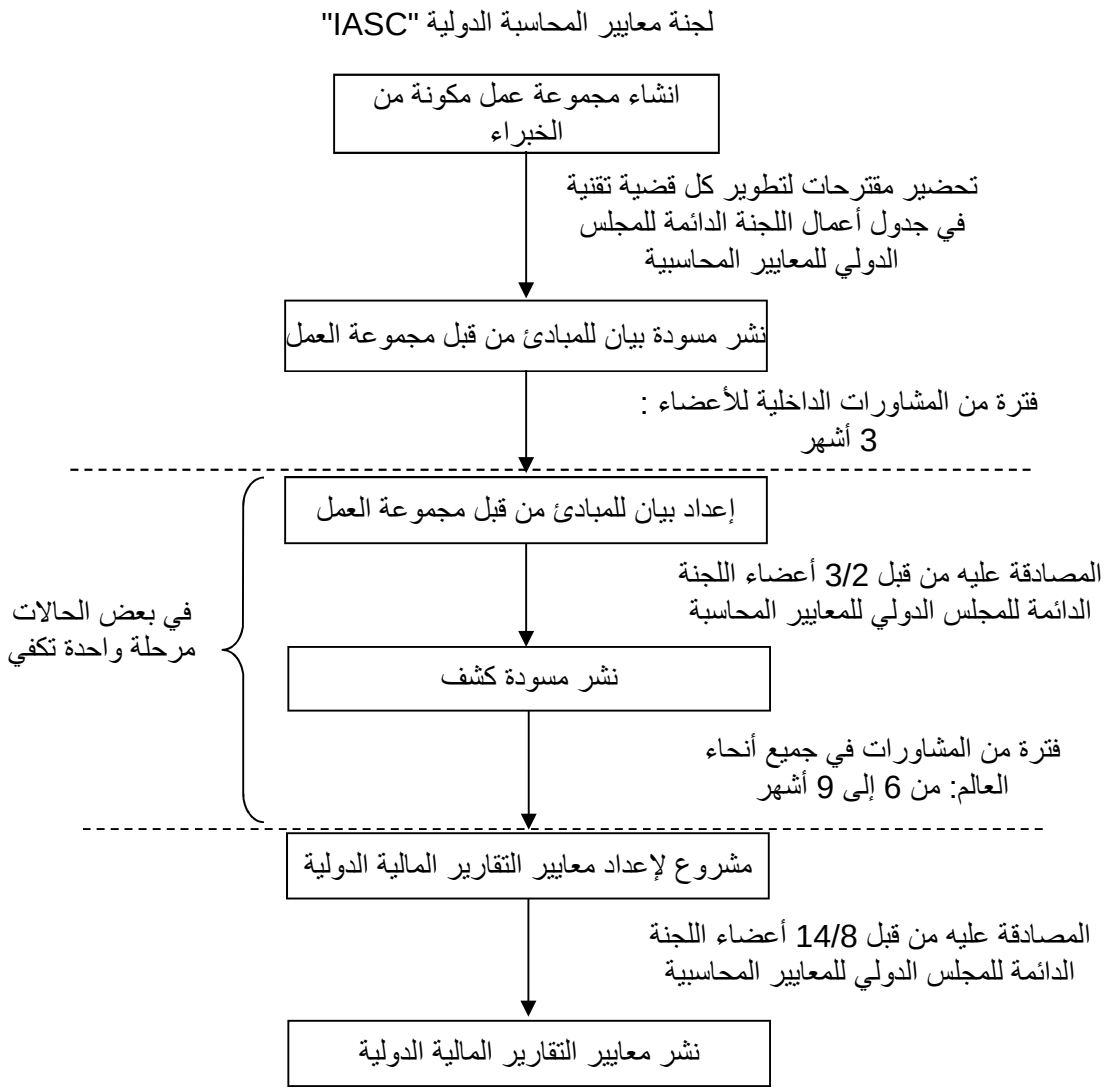
الجدول رقم 01 : أهم التغيرات الحاصلة في معايير المحاسبية الدولية [25].

المعيار المحاسبي الدولي 27 (IAS 27) و الشروحات 12 (SIC 12)	معايير التقارير المالية الدولية **10 و 12 (IFRS 10 et 12)**
السيطرة و أسس التجميع : المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 حدد مفهوم السيطرة كأساس لتجميع مع تأكيد القدرة على التحكم في تسيير السياسات المالية والعملياتية لتقييم الكيانات المسيطر عليها. على عكس التفسير 12 الذي ركز على المخاطر والمنافع في تقييم السيطرة على الكيانات ذات الأغراض الخاصة.	IFRS 10 يحدد السيطرة على أنها القاعدة الوحيد لتجميع جميع أنواع الكيانات : عدم وجود توجيهات منفصلة تحتوي على نموذج خاص بتجميع الوحدات ذات الغرض الخاص، مع تضمن هذه التوجيهات في نموذج لتجميع المعايير الدولية المالية 10. التعريف الجديد للسيطرة يعني أن المستثمر يمكنه تملك السلطة على كيان آخر بعدة أشكال، ليس فقط من خلال القدرة على السيطرة على السياسات المالية والعملياتية. يجب على المستثمر تقييم ما إذا كان له الحق أم لا في توجيه الأنشطة المهمة في الكيانات الأخرى، على الرغم من أن التعرض للمخاطر و الفوائد يعد مؤشرا على السيطرة، فإنه ليس العامل الوحيد الذي يؤخذ في عين الاعتبار من أجل تجميع كل أنواع الكيانات.
السيطرة من دون تملك أغلبية حقوق التصويت على الرغم من أن فكرة المستثمر له امكانية السيطرة على كيان آخر بنسبة تقل عن 50٪ من حقوق التصويت، إذ لم يثبت بشكل واضح هذه الفكرة في المعيار 27.	IFRS 10 يظهر أنه من الممكن لمستثمر السيطرة على كيان آخر مع نسبة حقوق التصويت تقل عن 50٪ على الكيان آخر : أعطى المعيار 10 توجيهات محددة لتقييم السيطرة في مثل هذه الحالات.
حقوق التصويت المحتملة : عند تقييم السيطرة يتم الأخذ بالحسبان حقوق التصويت المحتملة التي يمكن ممارستها فورا.	الأخذ بعين الحسبان حقوق التصويت المحتملة في تقييم السيطرة إذا و فقط إذا كانت جوهرية : حقوق التصويت المحتملة تعتبر موضوعية عندما يكون حاملها لديه القدرة العملياتية لممارسة حقوقه، و عندما تكون هذه الحقوق قابلة للممارسة. يتطلب إتخاذ القرار في مثل هذه الحالات ممارسة الحكم.
العلاقات بين الملاك و الموكلين : المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 لا يعطي أي إرشاد للحالات التي يتم تفويض السلطة من الملاك إلى الموكل.	يتضمن تطبيق تعليمات محددة على العلاقات بين الملاك و الموكلين : عندما يتم تفويض سلطة اتخاذ القرارات من قبل الملاك، فإن الملاك في هذا النوع من العلاقة لا يسيطر على الكيان. فإن الملاك الذين فوضوا سلطة إتخاذ القرار يمكنهم تجميع الكيان.
الإفصاحات : تحتوي على متطلبات الإفصاح محدود من قبل الكيانات المجمعة و الكيانات ذات الأغراض الخاصة.	IFRS 12 يعطي متطلبات الإفصاح عن الكيانات المجمعة والكيانات غير مجمعة : أهداف المسطرة في المعيار IFRS 12 منح معدي القوائم المالية المجمعة المرونة اللازمة لتسوية المعلومات وفقا لأهدافها. نفس المعيار يحدد كل المعلومات الواجب الإفصاح عنها من قبل الكيان الذي يقوم بنشر حسابات مجمعة لكل أنواع السيطرة.

- **كيفية التشريع في المجلس الدولي للمعايير المحاسبية.**

يمكن توضيح كيفية القيام بالتشريع في المجلس الدولي للمعايير المحاسبية من خلال الشكل التالي :

الشكل رقم 02 : كيفية الإعداد و المصادقة على معيار التجميع وفقا للجنة معايير المحاسبة الدولية [26] P 28.



تمر عملية المصادقة على معيار محاسبي بعدة مراحل، بحيث يملك كل عضو من المجلس الحق في التصويت، إلا أن عملية القيام بنشر معيار واحد أو مُسودة كشف أو تفسيرات يجب أن يكون مصادقا عليه من قبل 8 أعضاء على الأقل من أصل 14 عضوا. أما القرارات الأخرى فهي تستدعي تصويت أغلبية أعضاء المجلس الحاضرين في الاجتماع.

المدة التي يتم فيها إعطاء تعليقات يمكن أن تتجاوز 90 يوما فيما يتعلق بمسودة الكشف و 60 يوما للتفسيرات، فعملية الإعداد و المصادقة على معيار يمكن أن تتراوح بين سنتين.

2.3.1.1. المعايير الأمريكية و الفرنسية.

زيادة عن المعايير الدولية المتمثلة في المجلس الدولي للمعايير المحاسبية، فإننا نجد تشريعين آخرين ذوي أهمية كبيرة على الصعيد الدولي، و الذي يتجلى في التأثير على كيفية اعداد التقارير و القوائم المالية إذا كانت فردية أم مجمعة. نذكر من أهمها :

- **المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولا عاما في الولايات المتحدة الأمريكية "US GAAP".**

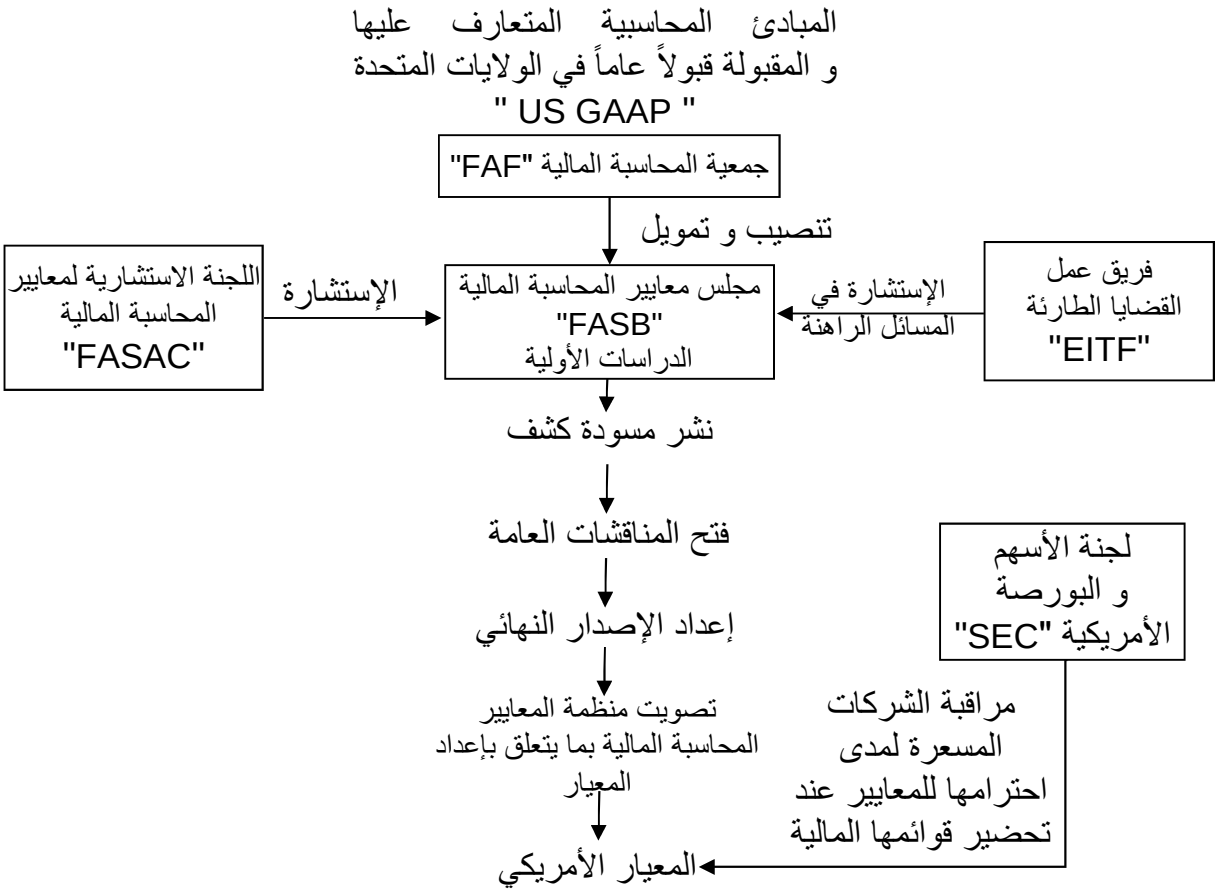
المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولا عاما في الولايات المتحدة الأمريكية المتعلقة بالتجميع تشكل نموذجا لا يستهان به، إذ يستعان بها لصياغة المعايير في دول العالم عامة و في مجلس معايير المحاسبة الدولية خاصة. يرجع هذا العامل إلى القدم و النوعية و القوة الإقتصادية للمجمعات الأمريكية التي تم فرضها على الشركات الأجنبية التابعة لها.

تستند المجمعات إلى المعايير الأمريكية في الكثير من الأحيان المجمعات الدولية و المسعرة في البورصات الأمريكية بهدف الحصول على تمويلات أجنبية أو لمواجهة أهم المنافسين. المبادئ المحاسبية الأمريكية تسن بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من قبل واحدة من بين ثلاث منظمات [27] P : 22

- لجنة الأسهم و البورصة الأمريكية "SEC" : الكيان في 1934 التي تنشر قواعد مسماة بـ "S X rules" المطبقة عند إعداد القوائم المالية للشركات المسعرة في البورصة؛
- المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين "AICPA" : المنشأ في 1887 الذي حكم إعداد مذاهب أمريكية للمحاسبة بمساهمة عدة منظمات غير مستقلة مجلس المبادئ المحاسبية "APB"، و المجلس المحاسبي للبحث عن نشرات – بلاغات الأبحاث المحاسبية "ARB"؛
- مجلس معايير المحاسبة المالية "FASB" الكيان في 1972 التي نشرت أكثر من مئة معيار.

يمكن تجسيد التنسيق فيما بين هذه المنظمات، التي تسن و تشرع في الولايات المتحدة الأمريكية من خلال الشكل التالي :

الشكل رقم 03 : كيفية الإعداد و المصادقة على معيار التجميع وفقا لجمعية المحاسبة المالية [28] P 16.



من خلال الشكل الموضح لكيفية التشريع للمعايير المحاسبية و المالية المتعلقة بالقوائم المالية المجمعة في الولايات المتحدة الأمريكية، يمكننا استنتاج بأنه تشريع مبني على الإجتهادات القضائية و العادات السائدة في الأوساط المهنية، بما أن الجمعيات المحترفة لمهنة المحاسبة و المالية لها دور بارز في صياغة هذه المعايير.

و على سبيل الإضافة، نجد من بين المعايير المتعلقة خصوصا بالحسابات المجمعة تتجلى فيما يلي [29] : 219 P

- ❖ نشرات – بلاغات الأبحاث المحاسبية 51 "ARB" : القوائم المالية المجمعة؛
- ❖ مجلس المبادئ المحاسبية 18 "APB" : طريقة تعديل السندات بالتكافؤ للاستثمارات المشتركة؛
- ❖ معايير المحاسبة المالية 94 "FAS" : تجميع الشركات التابعة و المتحكم فيها بالأغلبية و التي تمت صياغتها في 1988؛

- ❖ معايير المحاسبة المالية 52 "FAS" : تحويل الحسابات للشركات ذات العملة الأجنبية (1981)؛
- ❖ معايير المحاسبة المالية 109 "FAS" : التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة (1992)؛
- ❖ معايير المحاسبة المالية 141 "FAS" : المعاملات التجارية المركبة (2001)؛
- ❖ معايير المحاسبة المالية 142 "FAS" : فارق الاقتناء و الأصول المعنوية الأخرى (2001).

➢ **التشريع الفرنسي.**

عرف تشريع الحسابات المجمعة في فرنسا مرحلتين، نذكر فيما يلي [27] P 19 :

❖ المرحلة الأولى : التشريع إلى غاية 1999.

القواعد الفرنسية فيما يتعلق بالتجميع المحاسبي، كانت تستند إلى غاية 1999 على قاعدة تحتوي على ثلاث نصوص قانونية أساسية :

- القانون رقم 85-11 المؤرخ في 3 جانفي 1985 المطبق لموافقة التعليمة الأوروبية السابعة، و الذي تمت إضافته مع القانون التجاري الفرنسي، و الذي يتعلق بالحسابات المجمعة لبعض الشركات التجارية و الشركات العمومية [30] P 462. يعرف هذا القانون ما يلي :
  - مفهوم السيطرة؛
  - المجمعات الخاضعة لإلزامية الإفصاح و نشر الحسابات المجمعة؛
  - تقرير حول كيفية تسيير المجمع؛
  - خصائص اختيار طرق التجميع و استثناء بعض الشركات من مجال التجميع؛
  - محتوى الحسابات المجمعة و ما هي أهم المبادئ المحاسبية الواجب احترامها.
- أمر رقم 85-221 المؤرخ في 17 فيفري 1986 المطبق للقانون 1985 و الذي أضاف كلا من الشروحات التالية [31] P 400 :
  - مختلف طرق التكامل المحاسبي؛
  - قواعد التكامل (إقصاء النتائج الداخلية، تكامل الضرائب المؤجلة...الخ)؛
  - طرق التقييم المرخص بها في بعض عناصر الميزانية أو النتائج؛
  - طرق تقديم و عرض القوائم المالية (الميزانية، حساب النتائج، الملاحق)؛
  - قواعد الإفصاح و نشر القوائم المالية المجمعة.

- المخطط المحاسبي العام "PCG" المعدل و المتمم بقرار وزاري المؤرخ في 9 ديسمبر 1986 المتخذ بعد استشارة المجلس الوطني للمحاسبة. المخطط المحاسبي العام عرض منهجية نموذجية لإعداد و تقديم الحسابات المجمعة وفقا لثلاث عنوانين رئيسية، نذكر :
  - طرق التكامل المحاسبي؛
  - قواعد التكامل المحاسبي؛
  - القوائم المالية المجمعة.

❖ المرحلة الثانية : تجديد القواعد من قبل المجلس الوطني للمحاسبة.

يهدف هذا التجديد، إلى تحديث القواعد الفرنسية لمواجهة التطورات الحاصلة في النشاط الإقتصادي و الإبداعات المتعلقة بالتقنيات المحاسبية و المالية و مواكبة التجديدات الحاصلة في المعايير الدولية. سعى هذا التجديد إلى ضبط و إعطاء شروحات وافية بالمقارنة مع القواعد السابقة، التي تتجسد بإجراءين في نفس الوقت :

- إجراء عام يتعلق بكل المجمعات و بإصلاحات النموذج الفرنسي؛
- إجراءات خاصة بالمجمعات المسعرة في البورصة، التي تسمح لهم باختيار استعمال نموذج أجنبي.

الإجراء الأول يحتوي على مراجعة كل القواعد القانونية الفرنسية (قانون، مرسوم، قرار) المصادق عليهم في المخطط المحاسبي العام لمنهجية الحسابات المجمعة، تم هذا الإصلاح بشكل تدريجي، ففي المرحلة الأولى كانت جد هامة بما أنها راجعت كيفية تطبيق المبادئ الأساسية لمنهجية المخطط المحاسبي الوطني.

القرار المؤرخ في 22 جوان 1999 صادق على تعليمة 99-02 لمجلس التشريع للمحاسبة، و التي تعتبر من أهم الإجراءات المتعلقة بالحسابات المجمعة إذ أعطت استقلالية كبيرة للحسابات المجمعة بالمقارنة مع المعايير التي تحكم الحسابات الفردية.

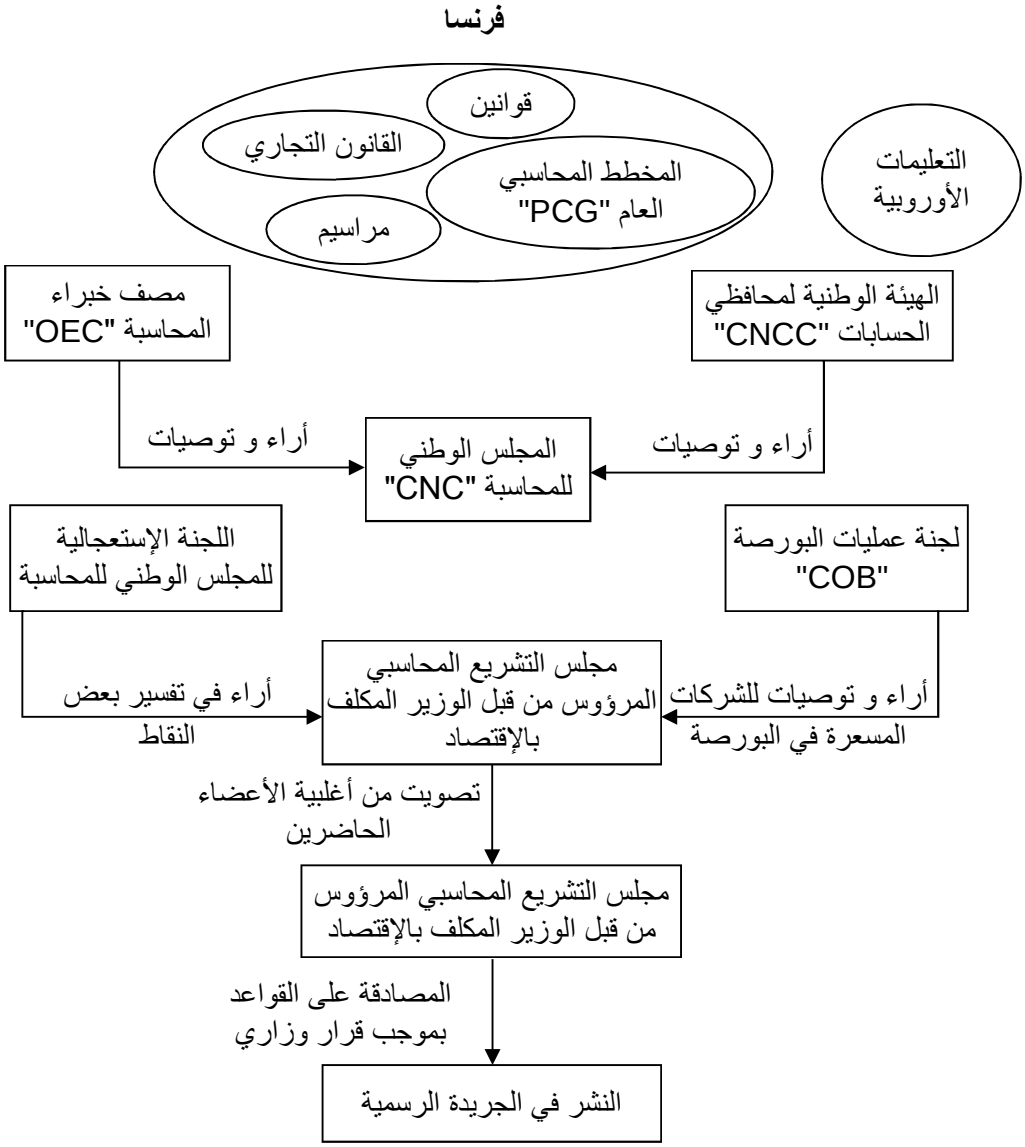
التعليمة 99-02 أدخلت عدة تطورات لكن هذه الأخيرة كانت ذات إبداع محدود يرجع لسببين، نذكر ما يلي :

❖ التجديدات المقدمة كانت من المفترض أن تحترم النصوص القانونية ذات درجة أعلى و التي لم يتم مراجعتها (التعليمة الأوروبية السابعة، القانون، مرسوم)؛

❖ مقاربة مع المعايير الدولية و بالخصوص مجلس معايير المحاسبة الدولية الذي كان مستهدفا دون أن يكون نسخة طبقا للأصل.

التعليمة 99-02 تم تطبيقها ابتداء من 1 جانفي 2000 بشكل إجباري إلاّ في حال ترخيص إستثنائي. إن استخدام هذه التعليمة لم يدم مدة طويلة بما أن فرنسا تبنت نموذج المعايير المحاسبية الدولية للشركات المسعرة في البوصة و التي دخلت حيز التنفيذ ابتداء من 1 جانفي 2005 [30] P 462.

الشكل رقم 04 :كيفية الإعداد و المصادقة على معيار التجميع في فرنسا [28] P 14.



منذ الإصلاحات التي تم القيام بها وفقا للقانون 98-261 لموافق لـ 6 أفريل 1998، فإن مجلس التشريع المحاسبي يعتبر الهيئة الوحيدة التي تصادق على النصوص التشريعية الواجب تطبيقها من قبل كل الشركات التي تقوم بإعداد قوائم مالية، مع الإشارة إلا أن تبني هذه النصوص يكون بالإعتماد على اقتراحات المجلس الوطني للمحاسبة. إن التشريعات التي يقوم بها مجلس التشريع المحاسبي يتم نشرها في الجريدة الرسيمة بناءً على قرار وزاري.

3.3.1.1. التشريع الجزائري.

إن التشريع الجزائري فيما يتعلق بالحسابات المجمعة مر بمرحلتين : أولها كانت في ظل المخطط الوطني المحاسبي، أما المرحلة الثانية تتجلى في النظام المحاسبي المالي الذي أصبح ساري المفعول ابتداء من دورة 2010. إذ يمكن تلخيصهما كما يلي :

- **التشريع في ظل المخطط الوطني المحاسبي.**

في ظل هذه المرحلة عرف النشاط الإقتصادي عدة تطورات أدت إلى المصادقة على ثلاث قوانين، أولا القانون التجاري الجزائري، ثانيا القانون الجبائي، ثالثا و أخيرا كيفية تطبيق المحاسبة المجمعة في ظل المخطط الوطني المحاسبي.

- القانون التجاري الجزائري :

إن التجميع ككل التقنيات المحاسبية مسير من قبل نظام محاسبي، الذي يقوم بتوضيح و شرح كل مراحل التقنية المتعلقة بها، لكن في الجزائر و على غرار الدول الأخرى لم تظهر الحاجة إلى نشر الحسابات المجمعة إلاّ في سنة 1996، فقد كان يرتكز في أول مرحلة على أمر رقم 96 - 27 المؤرخ في 9 ديسمبر 1996 و المتضمن مراجعة القانون التجاري الجزائري بضم عدة فصول و مواد قانونية في هذا الأخير، نذكر الفصل و المادة المتعلقة بالتجميع فيما يلي [6] ص ص 6-7 :

- تعريف الشركات التابعة و المساهمات و الشركات المراقبة؛
- الشروط الواجب إستفاؤها لتعريف كل من الشركات التابعة و الشركات المراقبة؛
- المعلومات الواجب الإفصاح عنها خلال تحضير التقرير الذي يقدم للشركاء؛
- وجوب مراقبة الحسابات من قبل محافظان للحسابات؛
- تعريف الحسابات المجمعة (المسماة في نفس القانون بالحسابات المدعمة).

- التشريع الجبائي الجزائري :

قد نص قانون المالية لسنة 1997 في المادة 14 لأول مرة عن مفهوم المجمع من الناحية الجبائية، إذ أضاف المشرع الجزائري عدة مواد متعلقة بالتجميع في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة. و التي أعطت عدة مفاهيم جديدة تتعلق بالشركات الإقتصادية عامة و المجمعات على وجه الخصوص، و تتجلى أهم محتويات هذا القانون فيما يلي [6] ص 7 :

- تعريف جبائي للمجمعات الإقتصادية؛
- الشروط الواجب إستفاؤها للإستفادة من هذا النظام الجبائي؛
  - القطاعات التي تم إستثناؤها من المجمعات الإقتصادية؛
  - الامتيازات و الإعفاءات المقدمة للمجمعات الإقتصادية؛
  - تعريف الحسابات المجمعة حسب المنظور الجبائي.

حددت وزارة المالية كيفية تطبيق نص الفقرة الرابعة من المادة 138 مكرر بناء على تعليمة رقم 07 المؤرخة في 1997/04/13 [33] P 1.

يجب الإشارة إلى التعديلات اللاحقة بالنص القانوني (المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة)، آخرها في قانون المالية التكميلي لسنة 2009 و قانون المالية لسنة 2012 [34] ص 4.

- ❖ كيفية تطبيق المحاسبة المجمعة في ظل المخطط الوطني المحاسبي :

إن كيفية تطبيق الأمر 96 – 27 لم يتم تحديده إلاّ في سنة 1999 بمقتضى القرار المؤرخ في 9 أكتوبر 1999 و المتضمن توافق المخطط الوطني المحاسبي مع نشاط الشركات القابضة و تجميع حسابات المجمع و أهم النصوص الواردة في هذا القرار ما يلي [19] ص 3 :

- ❖ مدونة للحسابات الخاصة بنشاط الشركات القابضة و تجميع حسابات المجمع؛
- ❖ طريقة ترميزية للعمليات فيما بين المجمع؛
- ❖ مصطلحات تفسيرية و قواعد استعمال الحسابات الخاصة و لاسيما المتعلقة بالتجميع؛
- ❖ جداول للقوائم المحاسبية و وثائق للمخلصات.

- ➢ **التشريع في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد.**

إن عملية تبني النظام المحاسبي الجديد في الجزائر و المسمى بـ "النظام المحاسبي المالي" مرت بعدة مراحل و نصوص قانونية، نذكرها فيما يلي :

- ❖ مشروع النظام المحاسبي المالي :

فقد تم اقتراح مشروع النظام المحاسبي المالي من قبل المجلس الوطني للمحاسبة في سنة 2007 و الذي ضم كل من العناصر التالية [35] P 3 :

- ❖ إطار المفاهيم و الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي؛
- ❖ الحسابات المجمعة و الحسابات المركبة؛
- ❖ مدونة جديدة للحسابات مع شرح قواعد سير كل الحسابات؛
- ❖ القوائم المالية الواجب نشرها و الإفصاح عنها؛
- ❖ أما فيما يتعلق بالحسابات المجمعة فالمشرع أعطى تعريفا لكل من الحسابات المدمجة و الحسابات المركبة، أهداف تقديم الحسابات المجمعة، كيفية معالجة فارق التكامل...الخ.

سمح مشروع قانون النظام المحاسبي المالي الجديد لكل من المشرع و المحترفين و الباحثين الحصول على قاعدة مبدئية لأهم التغيرات الحاصلة و الإنتقال من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي.

❖ تبني النظام المحاسبي المالي :

تم تبني النظام المحاسبي المالي بناءً على قانون 07 – 11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن للنظام المحاسبي المالي، الذي كان من المفترض أن يدخل حيز التنفيذ ابتداء من 2009/01/01 [10]ص 6. فقد ضم كل من العناصر التالية :

- تعريف و مجال تطبيق النظام؛
- الإطار المفاهيم و النظري للنظام؛
- تنظيم المحاسبة و القوائم المالية؛
- التجميع و الحسابات المركبة.

❖ المصادقة على مشروع النظام المحاسبي المالي :

تمت المصادقة على مشروع النظام المحاسبي المالي المقترح من قبل المجلس الوطني للمحاسبة من طرف وزارة المالية، بالقرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، الذي حدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى القوائم المالية و عرضها، وكذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها [36] ص 11.

❖ تطبيق النظام المحاسبي المالي :

التعليمة رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009، المتضمنة أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي ابتداء من 01 جانفي 2010. وتضمنت ما يلي [37] P 3 :

- الإجراءات الواجب العمل بها كالمبادئ الأساسية، إعادة تصنيف بعض حسابات الأصول و الخصوم، إعادة معالجة معلومات المقارنة لدورة 2009...الخ؛
- الإجراءات و العمليات المحاسبية الواجب أخذها بعين الاعتبار للمرور من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي؛
- جدول توافق حسابات المخطط الوطني المحاسبي مع النظام المحاسبي المالي.

كان لهاته التعليمة صدى كبير خاصة في الشركات الخاصة و الشركات العمومية الإقتصادية و كذا محترفي المحاسبة، إذ قدمت شروحات وافية فيما يخص الاستفسارات و الأسئلة المطروحة من طرف هذه الفئة.

مما سبق يمكن استنتاج، أن النظام المحاسبي المالي أعطى دفعا قويا للتجميع المحاسبي بتقديم و لأول مرة كيفية استخدام التقنية المحاسبية ابتداء من الاعتراف و القياس إلى غاية الإفصاح عن القوائم المالية المجمعة. هذه الميزة خصت النظام المحاسبي المالي على غرار المخطط الوطني المحاسبي، الذي كان أداة لتحصيل الضرائب أكثر من وسيلة لجلب المستثمرين و أصحاب رؤوس الأموال.

2.1. التجميع المحاسبي.

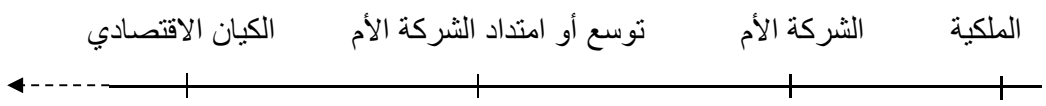
يتمثل تحديد مجال التجميع بإعداد قائمة لكل الشركات الواجب تجميعها و طرق التجميع المطبقة عليهم، و التي تعتبر أول مرحلة في عملية التجميع.

يتم تحديد هذا المجال وفقا لعدة نظريات تقع مسؤوليته على الشركة الأم بتعين طبيعة العلاقة الرابطة بين هذه الأخيرة و الشركة التابعة، التي يمكن أن تكون إما السيطرة المطلقة أو السيطرة المشتركة أو التأثير البارز.

1.2.1. الإطار التاريخي و النظري للتجميع المحاسبي.

مر الإطار المفاهيمي و النظري لتجميع الحسابات بعدة مراحل التي يمكن تلخيصها بإعطاء لمحة تاريخية عن تجميع الحسابات في العالم بشكل عام، و عرض النظريات الأربع المقدمة من قبل الباحثين " Spinney et Baxter " اللذين قدّما و لأول مرة عرضا مفصلا لنظريات التجميع المحاسبي [38] PP 36-31.

الشكل رقم 05 : تطور نظريات التجميع [39] P 13.



يلخص الشكل السابق تطور النظريات المتعلقة بفكر التجميع عبر الزمن، من مبدأ الملكية القانونية المفروض في المخطط المحاسبي الوطني، إلى مبدأ أسبقية المادة على الشكل الذي يأخذ الواقع الإقتصادي كمرجع للقياس.

1.1.2.1. لمحة تاريخية حول التجميع المحاسبي.

نعترف بشكل عام أن أول ميزانية و حساب النتائج المجمعتين المدرجة في التقارير السنوية للشركات الكبيرة، ظهرت في الولايات المتحدة الأمريكية في بداية القرن العشرين، والتي غيرت في غالب الأحيان الحسابات الفردية للشركات. فلجنة الأمان و التبادل في البورصة " Security and Exchange Commission" الكيان في سنة 1934، فرضت سريعا على الحسابات المجمعة أن تكون ملحقة بالحسابات الفردية القانونية لكل الملفات الخاضعة لرقابتها.

أما في بريطانيا كانت أول ميزانية مجمعة قد تم نشرها في 1922، و أول قائمة لحساب النتائج المجمعة نشرت سنة 1933، وأصبح تطبيق هذه التقنية إجباريا من قبل لجنة "Companies Act" في 1948. كذلك الحال في دول أخرى، تم إتخاذ إجراءات تنظيمية موجهة لإعداد الحسابات المجمعة بشكل

متتالي في كل من : السويد في 1944، كندا و جنوب إفريقيا في 1952، النرويج في 1957، أيرلندا في 1963، ألمانيا في 1965 و أخيرا فرنسا في 1967.

ففي العديد من الدول، كان هذا النوع من الإلتزام لم يتم إتخاذه إلاّ في أواخر عشرية القرن الماضي، ففي الكثير من الأحيان عقب المصادقة على قانون متعلق بالأسواق المالية الوطنية، كما هو الحال على سبيل المثال في الدنمرك سنة 1973، اليابان في 1976 و بلجيكا في 1977.

إن خاصية الإجبار القانوني مست فقط الشركات المسعرة في البورصة. مكانة و محتوى الحسابات المجمعة يمكن أن يكون كذلك متنوع من دولة إلى أخرى. إضافة لما سبق فإن تاريخ التجميع المحاسبي جد معاصر، يمكن تلخيص تطورة عبر الزمن من خلال التواريخ التالية [16] P 3 :

- <u>في الولايات المتحدة الأمريكية</u> :
  - 1892 : أول نشر للحسابات المجمعة كان من قبل : "National Leads"؛
  - 1905 : ملتقى دولي للحسابات المجمعة؛
  - 1910 : ضم الحسابات المجمعة في التقارير السنوية للشركات؛
  - 1934 : إلزامية ضم الحسابات المجمعة في التقارير السنوية للشركات؛
  - 1959: معايير لإعداد قوائم مالية مجمعة المسمى ببحوث النشر المحاسبية 51؛
  - 1971: معيار شرح مفهوم التأثر البارز مجلس المبادئ المحاسبية 18.
- <u>في بريطانيا</u> :
  - 1922 : نشر أول قائمة لحساب النتائج المجمعة؛
  - 1944 : أول معيار للحسابات المجمعة "SSAP 14"؛
  - 1948 : إلزامية التجميع من قبل " Company Act".
- <u>في ألمانيا</u> :
  - 1965 : إلزامية التجميع للشركات أموال أو مساهمة؛
  - 1969 : إلزامية التجميع للشركات ذات المسؤولية المحدودة "GMBH".
- <u>في فرنسا</u> [16] P 3 :
  - 1966 : نشر لأول مرة الحسابات المجمعة؛
  - 1968 : أول معيار في التجميع، بتوصية من المجلس الوطني للمحاسبة؛
  - 1978 : مشروع تقرير المجلس الوطني للمحاسبة بما يتعلق بالحسابات المجمعة؛
  - 1985 : نشر القانون المتعلق بتجميع الحسابات، إلزامية نشر الحسابات المجمعة للمجمعات غير مسعرة في البورصة؛
  - 1998 : رأي المؤرخ في 17 ديسمبر 1998 رقم 10-98 المتعلق الحسابات المجمعة.

- ❖ 1999 : قانون 99-02 المؤرخ في 29 أفريل 1999.

➢ في الإتحاد الأوروبي :

- ❖ 1983 : تبني التعليمة الأوربية السابعة بما يتعلق بالحسابات المجمعة؛
- ❖ 2002 : تبني نموذج المقترح من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية "IAS/IFRS" للشركات المسعرة في البورصة مع دخوله حيز التطبيق بداية من دورة 2005.

2.1.2.1. النظريات الكلاسيكية.

الهدف من القوائم المالية، هو تقديم معلومات تفيد متخذي القرارات الإقتصادية، و من بين مستخدمي هذه القوائم الذين يهمهم الأمر بالدرجة الأولى هم المستثمرون. لكن في حال عدم امتلاك الشركة التابعة بنسبة 100%، يمكن لنا التمييز بين الأكثرية و الأقلية. بما أن الحسابات المجمعة يتم إعدادها من قبل الشركة الأم، أي المستثمر الأساسي و الذي يطرح أسئلة عن كيفية معالجة حصة ذوي الأقلية،فالحل المتبع يوافق إلى حد ما نظرية توسع المجمع و الأطراف المستفيدة من المعلومات المقدمة من الحسابات المجمعة. عرف التاريخ المعاصر ثلاث نظريات، نلخصها فيما يلي :

➢ **نظرية الملكية.**

ظهرت نظرية الملكية في العالم الأنجلو سكسوني، و تعتبر أن التجميع هو في خدمة مصالح ملاك الشركة الأم أي المساهمين، إذ تهدف هذه النظرية إلى إعلامهم بالتفصيل، بإظهار ما يستحوذ عليه و ما هو دين عليه، إذا تمثلت ممتلكات المجمع مع مساهميها في حال كانت نسبة الاستحواذ على رأس المال لا تفوق 100%، على غرار حصة الأصول و الخصوم المستحقة و المحسوبة وفقا لحصة مساهمات الأم التي يتم أخذها بعين الاعتبار في الميزانية المجمعة. كذلك الحال بالنسبة للتكاليف و الإيرادات في حساب النتائج المجمعة [40] P 24.

يتضح مما سبق، أن التجميع باستخدام طريقة التكامل التناسبي، مفضلة من قبل مساندي هذه النظرية، أي كل ما لم يتم الاستحواذ عليه من قبل الملاك لا يجب إظهاره في القوائم المالية المجمعة، فحصة ذوي الأقلية يتم تجاهلها في كل من الميزانية وحساب النتائج المجمعة.

كذلك الحال بالنسبة لحصتهم التي لا تأخذ بالحسبان في تحديد فارق التقييم و إقصاء النتائج المتأتية من داخل المجمع (ففي آخر نقطة، لا يتم إقصاء إلاّ حصة الشركة الأم و الباقي يفترض أنه محقق).

وبتعبير مغاير، ففي أشذ الحالات نجد أن النظرية المقيدة هي نظرية الملكية، التي تعتبر حصص ذوي الأقلية مستثنون من القوائم المالية المجمعة، بحيث يتجلى الهدف منه إلاّ في إظهار حقوق و إلتزامات الأكثرية. بمقابل عدم تسجيل تمويلات المقدمة من قبل الأقلية، فالميزانية المجمعة لا تظهر

إلاّ حصة الأصول و الديون الممتلكة من قبل الشركة الأم. إلاّ أن هذه النظرية لا تعترف بالقدرة على ممارسة السيطرة و تفسح المجال إلى تصورات أخرى، بحيث هذه الأخيرة تظهر حقوق الأقلية في القوائم المالية المجمعة و التي يتم ترجمتها بطريقة مغايرة.

- **نظرية الشركة الأم.**

هذه النظرية تأخذ نفس المبادئ التي جاءت في النظرية السابقة(نظرية الملكية)، بأن التجميع يتوجه بشكل أولي إلى مساهمي الشركة الأم، لكن دون تجاهل وجود الأقلية الذين يتم اعتبارهم على أنهم الغير.

تعتبر القوائم المالية المجمعة كأنها قوائم مالية محسنة للشركة الأم، إذ تسمح بإعطاء نظرة شاملة حول ممتلكاتها دون تجاهل حقوق ذوي الأقلية. هذه النظرية تغاير نظرية الملكية، فبما أن الأصول و الخصوم المستحقة للشركات التابعة للمسجلين في الميزانية المجمعة بمبلغهم الكلي، نفس الشيء بالنسبة للتكاليف و الإيرادات في حساب النتائج المجمعة.

تحلل هذه النظرية حقوق الأقلية على أنها لحساب الغير، بحيث تأخذ هذه الأخيرة بالحسبان التحكم و تتبع الملكية التي لا يمكن تجزئتها بين الأكثرية و الأقلية. ففي الميزانية، يتم تصنيف حصة حقوق الأقلية في فئة الديون، أما فيما يخص حساب النتائج، فالحصة المستحوذ عليها من قبل الأقلية يتم عرضها كتكاليف تطرح للحصول على نتيجة خاصة بالشركة الأم.

الجدول رقم 02 : كيفية معالجة نظرية الشركة الأم لمختلف مواضيع التجميع [41] P 38.

موضوع	كيفية المعالجة في إطار نظرية الشركة الأم
استعمال و تصنيف الحسابات.	موجهة إلى مساهمي الشركة الأم.
تقدير قيمة الأغلبية.	حسب سعر الاقتناء.
تقدير قيمة المساهمات التي لا تعطي الحق في السيطرة.	التكلفة التاريخية للفرع.
المساهمات في الفروع غير المستحوذ عليها من قبل الشركة الأم.	حقوق الأقلية تعتبر ديون.
فارق الاقتناء.	حسب نسبة الاقتناء (الذي يعود لمساهمين الشركة الأم).
المعاملات فيما بين الشركة الأم و الفروع.	تعتبر على أنها معاملات مع الغير ذو أثر على حساب النتائج.

تتميز هذه النظرية بوجهة نظر مالية، فالأقلية هم مقدمو المساهمات و الأموال، إذ من المستحسن إعلامهم مع الأخذ بعين الاعتبار أنهم أجانب و لا يملكون خاصية مساهمين في الشركة الأم.

➢ **نظرية توسع أو امتداد الشركة الأم.**

نظرية أقل حصرا تسعى إلى الأخذ بعين الاعتبار الاختلافات المتواجدة في حصص الأقلية بالمقارنة مع مستثمري الأموال، و التي توحي بمرونة النظرية، إلا أنها تتبع بعض الشيء نظرية الشركة الأم.

هذه النظرية، عبارة عن التنازل الذي يدفعنا إلى حد بعيد بالاعتراف بمصالح ذوي الأقلية دون الوصول إلى (نظرية الكيان الاقتصادي). تعترف هذه النظرية بأن الأقلية يتمتعون بخصائص المساهمين، لكن المصالح تختلف ما بين الأقلية و الأكثرية، بحيث قد تكون مصدرا لتقارب أصناف الجهات الأخرى و التي تسمح لنا باستخراج أوجه الإختلاف الظاهرة بين هاتين المجموعتين من المساهمين[40] P 24 :

- ❖ أقل استقرارا لحصة ذوي الأقلية في رأس المال؛
- ❖ ضغط الأقلية لدفع ربح السهم من قبل الشركات التابعة؛
- ❖ إعادة التقدير الكلي للأصول و الخصوم عند تعيين فوارق التقييم؛
- ❖ الإقصاء الكلي للنتائج المتأتية من داخل المجمع و ليس بشكل جزئي؛
- ❖ تصنيف حصة مصالح ذوي الأقلية في صنف مغاير، بين الأموال الخاصة و الديون؛
- ❖ الحاجة في شراء السندات أو الأسهم من طرف الشركة الأم لتفادي انخفاض كبير لأسعار التداول في الأسواق المالية؛
- ❖ أهمية ذوي الأقلية يمكن له التأثير في القرارات الخاصة بالشركة الأم بشأن الشركات التابعة.

نستخلص من هذا التحليل أنه من الملائم إعطاء أهمية لمصالح الأقلية في الميزانية، التي تكون وسيطة بين الديون و رؤوس الأموال الخاصة. إلاّ أن التسجيل المحاسبي لحصة ذوي الأقلية في حساب النتائج هي نفس الطريقة التي تنبثق من نظرية الشركة الأم، إضافة على ذلك فهي تخالف (الكيان الاقتصادي) بتصنيف الأقلية و عدم توسع فارق الاقتناء للأقلية.

3.1.2.1. النظريات الحديثة.

أثرت طريقة صيغة النظريات الحديثة كثيرا في أعمال الباحثين المعاصرين، اللذين أدت أعمالهم إلى صياغة نظريات جديدة يمكن تقسيمها كما يلي :

➢ **نظرية الكيان الاقتصادي.**

التحليل الحديث يعتبر أنه من الواجب تجاوز إطار الشركة و أنه من المستحسن ترجمة الظاهر الاقتصادي، و الاستعانة بمفهوم الكيان الاقتصادي. القوائم المالية المجمعة هي لمجموعة التي تحتوي بدورها على صنفين من الملاك : الأكثرية و الأقلية، الذين لهم أهمية كبيرة و متزايدة في تمويل

الشركات التابعة. فأهمية الحصص المسماة بذوي الأقلية يمكن شرحها لاسيما بتزايد قيمة الشركات التابعة و للاحتياجات المالية الضرورية لأخذ المساهمات.

وفي إطار نظرية الكيان الاقتصادي، فإن تجميع القوائم المالية يغاير مبدأ الملكية للأكثرية و يحاول معالجة حصص المساهمين بنفس الطريقة. فالقوائم المالية المجمعة لا تبحث عن تمييز فئة أو صنف من المساهمين، لكن تحاول إعلام كل الأطراف المشاركة و لإعطائهم أحسن تقديم للظاهر، بالمقابل فإن تصنيف حصص ذوي الأقلية في الميزانية يقارب مفهوم الأكثرية في ظل صنف من الحسابات (رؤوس الأموال الخاصة للمجموعة المجمعة)، علاوة على ذلك ففي جدول حساب النتائج يتم إضافة حصة ذوي الأقلية لحصة ذوي الأكثرية (نتيجة حصة المجمع) للوصول إلى نتيجة المجموعة المجمعة.

أما فيما يتعلق بحساب مبلغ فارق الاقتناء فإننا نجد وجهتين للنظر في إطار هذه النظرية :

❖ مناصرو فارق الاقتناء الجزئي "purchased goodwill":

يحسبون بطريقة كلاسيكية فارق الاقتناء ابتداء من السعر المدفوع للسندات الممتلكة، فحصة مصالح الأقلية لا تؤخذ بعين الاعتبار، إلا في حدود السندات الممتلكة من قبلهم.

❖ مناصرو فارق الاقتناء الكلي "full goodwill":

يأخذون بعين الاعتبار عند حساب فارق الاقتناء الزائد أو الناقص القيمة المحتملة للأسهم الممتلكة إلى حد الآن من الأقلية و الذي يمكن الحصول عليه إذا قاموا بالتنازل وفقا للسعر المدفوع من قبل الشركة الأم.

الجدول رقم 03 : كيفية معالجة نظرية الكيان الاقتصادي لمختلف مواضيع التجميع [41] P 38.

موضوع	كيفية المعالجة في إطار نظرية الشركة الأم
إستعمال و تصنيف الحسابات.	موجهين لكل مساهمي المجمع
تقدير قيمة الأغلبية.	حسب الحصة المقدرة بالقيمة الحالية.
تقدير قيمة المساهمات التي لا تعطي الحق في السيطرة.	حسب الحصة المقدرة بالقيمة الحالية.
المساهمات في الفروع غير المستحوذ عليها من قبل الشركة الأم.	المساهمات التي لا تعطي الحق في السيطرة تضم في رؤوس الأموال الخاصة.
فارق الاقتناء.	الكلي (الذي يعود لكل مساهمي المجمع).
المعاملات فيما بين الشركة الأم و الفروع.	تعتبر على أنها معاملات مع المساهمين ذو أثر مباشر في رؤوس الأموال الخاصة.

فهكذا يمكن اعتبار أن نظرية الكيان الاقتصادي للتجميع المحاسبي تعكس واقع النشاط الاقتصادي و المالي للمجمع على أنه مجموعة اقتصادية.

- **نظرية التجميع و سن الضوابط أو المعايير** [27] P 227.

لم يشر أي معيار للتجمع المحاسبي بشكل واضح لأي نظرية من بين نظريات التجميع التي سبق ذكرها، فالبحث في الإجراءات المتبناة في هذه المعايير تشير إلى حد كبير عدم الاعتماد على فكرة متجانسة، بحيث تأخذ إجراءاتها من مختلف النظريات و هذا حسب النقطة المعالجة.

فالمعيار المحاسبي الدولي 27، يوحي لنا أنه يستند إلى نظرية "توسع أو امتداد للشركة الأم" بما أن المعيار يلغي كليا النتائج المتأتية من داخل المجمع، و تصنيف حقوق الأقلية في الميزانية بتفرقته بين الأموال الخاصة و الديون، أما فيما يخص إعادة التقدير الجزئي لفارق التقييم فإن هذه الطريقة لا توافق هذه النظرية.

و فيما يتعلق بالنتائج المتأتية من داخل المجمع فإن المعيار بحوث النشر المحاسبية 51 الأمريكي الذي يسمح في نفس الوقت بالإقصاء الجزئي أو الكلي، إذ يسمح لمستعملي هذا المعيار الخيار فيما بين عدة نظريات.

التعليمة 99-02 الفرنسية تظهر في الغالب على أنها متقاربة مع نظرية "توسع أو امتداد للشركة الأم"، خاصة منذ منع إعادة التقدير الجزئي لفارق التقييم إلاّ في المجمعات التي كانت تستخدم هذه الطريقة في السابق.

فالمنظمة الوحيدة التي أعطت أهمية للإطار المفاهيمي و النظري الذي يمكن أن نسجل فيه المعايير يبدو أنه مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي "FASB" الذي أطلق في 1991 أعمال البحث بهدف تعويض معيار البحوث النشر المحاسبية 51 المؤرخ في 1959.

فمذكرة المناقشة "Discussion memorandum" الصادر في إطار أشغاله تعتمد على نموذج من المفاهيم النظرية للتجميع، و في تفكير لاحق بدت أنها تميل إلى "نظرية الكيان أو الكيان الإقتصادي".إن رد فعل المحترفين الأمريكيين كانت إلى حد ما معارضة و أشغال البحث لم تؤد إلى حد الآن للخروج بمعيار جديد.

من خلال هذه النظرية يمكننا دراسة حالة تشمل كل النظريات السابقة الذكر مع شرح و إيضاح أوجه الإختلاف و التشابه.

- **دراسة حالة مقارنة لكل النظريات.**

قامت الشركة "أ" في 01/01/ن باقتناء 60% من رأسمال الشركة "ب" بمبلغ يقدر بـ 5.500.000 دج. في هذا التاريخ، كانت الأموال الخاصة الشركة "ب" تعادل 6.000.000 دج. ميزانية كل من الشركة "أ" و الشركة "ب" يمكن أن نقدمها فيما يلي :

<u>الجدول رقم 04</u> : ميزانية دراسة حالة مقارنة لكل النظريات [40] P 24.

ميزانية الشركة "أ" في 01/01/ن			
الأصول		**الخصوم**	
سندات "ب"	5.500.000	رأسمال	7.500.000
حسابات الأصول الأخرى	18.500.000	الاحتياطات	4.400.000
		الديون	12.100.000
المجموع	**24.000.000**	**المجموع**	**24.000.000**
ميزانية الشركة "ب" في 01/01/ن			
الأصول		**الخصوم**	
حسابات الأصول الأخرى	14.000.000	رأسمال	4.500.000
		الاحتياطات	1.500.000
		الديون	8.000.000
المجموع	**14.000.000**	**المجموع**	**14.000.000**

في 01/01/ن تاريخ أخذت السيطرة على الشركة "ب" يجب الأخذ بعين الاعتبار أنه يوجد فوائض للقيمة المحتملة فيما يتعلق بالأراضي و المقدرة بـ 450.000 و كذا فائض للقيمة المتعلق بالمباني التي تهتلك لمدة 20 سنة تقدر بـ 1.350.000*

<u>فارق أول تجميع</u> :

1.900.000 = (1.500.000 + 4.500.000) %60 - 5.500.000

* هذه المعلومة تسمح لنا بمعالجة فارق أول تجميع المتكون من فرق الاقتناء و فرق التقييم اللذين سوف يتم معالجتهما في الفصل 2.

الجدول رقم 05 : مقارنة كيفية التجميع بين مختلف النظريات [40] P 26.

الميزانية المجمعة في 01/01/ن	حسب طريقة (Purchase goodwill)				حسب طريقة Full) (goodwill
البيان	نظرية الملكية	نظرية الشركة الأم	نظرية توسع أو امتداد الشركة الأم	نظرية الكيان الاقتصادي	
فارق الاقتناء أو goodwill	1.180.000	1.180.000	1.180.000	1.180.000	1.600.000
حسابات الأصول الأخرى	27.980.000 + 18.500.000 %60 +14.000.000) (1.800.000	33.580.000 18.500.000 + 14.000.000 x %60 + 1.800.000	34.300.000 18.500.000 + 14.000.000 + 1.800.000	34.300.000 18.500.000 + 14.000.000 + 1.800.000	34.300.000
مجموع الأصول	**29.160.000**	**34.760.000**	**35.480.000**	**35.480.000**	**35.900.000**
رأسمال الاحتياطات حقوق الأقلية من : رأس المال و الاحتياطات في "ب" من فوائض القيمة المحتملة	7.500.000 4.400.000	7.500.000 4.400.000	7.500.000 4.400.000	7.500.000 4.400.000 2.880.000 2.400.000 480.000	7.500.000 4.400.000
رؤوس الأموال المجمعة	**11.900.000**	**11.900.000**	**11.900.000**	**14.780.000**	**11.900.000**
حقوق الأقلية من : رأس المال و الاحتياطات في "ب" من فوائض القيمة المحتملة		2.400.000 2.400.000 -	2.880.000 2.400.000 480.000		3.300.000
الديون الضرائب المؤجلة **مجموع الديون**	16.900.000 360.000 **17.260.000**	20.100.000 360.000 **22.860.000**	20.100.000 600.000 **20.700.000**	20.100.000 600.000 **20.700.000**	20.100.000 600.000 **20.700.000**

2.2.1. تحديد مجال التجميع من خلال نوعية السيطرة.

يتألف تعريف مجال التجميع، من إعداد قائمة لكل الشركات الواجب تجميعها، و اختيار طريقة التجميع، التي يتوجب تطبيقها على هذه الشركات، التي تعتبر أول مرحلة من مراحل التجميع.

الفكرة الأساسية التي تم على أساسها تحديد الوجود الفعلي للمجمع هي مفهوم السيطرة، إذ يعرف على أنه وحدة السيطرة، فمن المعلوم أن التحكم في شركة ما يكون في الغالب بتملك أغلبية رأس المال، لكن حقوق التصويت المتحصل عليها بفضل الأسهم هي التي تسمح لنا بتحديد نوعية السيطرة.

ففي هذا المطلب سوف نتطرق إلى عدة حالات أين تكون الشركة الأم تسيطر على شركة تابعة دون اكتساب أغلبية الأسهم و كذلك دون الحصول على أي سهم في بعض الحالات، فتحديد مجال التجميع يفترض معرفة التشريع المتعلق بمختلف أنواع القيم المنقولة و الشروط التعاقدية و الإتفاقيات فيما بين المساهمين.

سميت السيطرة في النظام المحاسبي المالي بالمراقبة، و التي عرفت على أنها السلطة في توجيه السياسات المالية و العملياتية لكيان ما بغية الحصول على المنافع المتحصل عليها من أنشطته.

إن تحديد مجال التجميع، هو من مسؤوليات الشركة الأم التي تحدد الشركات التي تخضع لسيطرتها و التي يمكن أن تأخذ ثلاث أشكال من السيطرة، إما السيطرة المطلقة أو السيطرة المشتركة أو التأثير البارز [42] P 81.

1.2.2.1. الشركات الواقعة تحت السيطرة المطلقة.

تعتبر السيطرة المطلقة أقوى رابطة يمكن إيجادها بين الشركة الأم و الشركات التابعة لها، التي تأخذ عدة أشكال يتم إثبات وجودها وفقا لعدة شروط.

- **تعريف السيطرة المطلقة.**

يعرف المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 السيطرة على أنها : "القدرة على السيطرة أو التحكم في السياسات المالية و العملياتية لكيان ما من أجل تحقيق منافع من أنشطة ذلك الكيان" [43] P 4.

إن السيطرة المطلقة لكيان هي أقوى رابطة موجودة بين الشركات، لأن الشركة التابعة تجد نفسها تحت تحكم الشركة الأم. لهذا نفترض وجود تحكم على كل من النشاطات المالية و العملياتية، و إمكانية تحصيل العائدات التي يمكن أن تنتج من هذه النشاطات.

يعرف المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 كيفية حصول كيان ما على السيطرة المطلقة، كما يلي :

يفترض وجود السيطرة المطلقة إذا كانت الشركة القابضة تمتلك بطريقة مباشرة أو غير مباشر (من خلال الشركات التابعة) أكثر من نصف عدد الأسهم التي لها حق التصويت في الشركة التابعة [44] P 90.

و يستثنى من ذلك بعض الحالات التي يثبت فيها بوضوح أن تلك الملكية لا تؤدي إلى السيطرة، ويمكن إيجاد السيطرة أيضا إذا كانت الشركة القابضة تمتلك نصف أو أقل من نصف عدد الأسهم التي تعطيها حقوق التصويت في شركة ما إذا توفرت إحدى الشرط التالية [45] P 133 :

- السيطرة على أكثر من نصف عدد الأسهم التي لها حق التصويت عليها نتيجة إتفاق مع المستثمرين الآخرين؛

- ❖ القدرة على التحكم في السياسات المالية والعملياتية للشركة بموجب نص قانوني أو بناء على إتفاق؛
- ❖ القدرة على تعيين أو فصل أغلبية أعضاء مجلس الإدارة أو ما يعادله من سلطة إدارية؛
- ❖ القدرة على الحصول على غالبية الأصوات في اجتماعات مجلس الإدارة أو ما يعادله من سلطة إدارية" [43] P 5.

➢ **أنواع السيطرة المطلقة.**

إن امتلاك السيطرة من قبل الشركة الأم، يمكن أن يأخذ ثلاثة أشكال قانونية تلخص على النحو التالي :

- ❖ السيطرة المطلقة القانونية :

تتألف من تملك أغلبية حقوق التصويت للكيان (أكثر من 50%)، بطريقة مباشرة أو غير مباشرة عن طريق وساطة للكيان المسيطر عليها بصفة مطلقة (الشركة التابعة)، و التي تتجسد في حقوق التصويت التي يتم استخدامها في الجمعية العامة للمساهمين.

إضافة إلى ذلك، بما أن السهم هو عبارة عن سند ملكية على شركة ما و أن كل سهم عادي يعطي لحامله ثلاث خصائص مبدئية : أولا الحق في ربح السهم و الثانية الحق في التصويت و ثالث خاصية عبارة عن الحق في التنازل و تحقيق نتائج، فالفهم الجيد لمفهوم نسبة السيطرة يعتبر جد هام لمعرفة ما إذا كانت هنالك سيطرة أم لا على شركة ما.

- ❖ السيطرة الفعلية :

نجد السيطرة الفعلية إذا كانت الشركة الأم في الواقع تعين أغلبية أعضاء مجلس الإدارة دون أن تملك أغلبية الأسهم. فيعتبر المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 وجود السيطرة الفعلية إذا توفر شرط واحد من بين أربعة شروط الأخيرة المذكورة في الفقرة 13 من نفس المعيار.

أما التشريع الفرنسي، و من خلال المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي، فإن السيطرة الفعلية هي المقدرة على تعيين أغلبية أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين أو المراقبة لشركة أخرى في دورتين متتاليتين، فالشركة المجمعة تعتبر أنها قد عينت الأعضاء عندما تتمتع في فترة معينة بشكل مباشر أو غير مباشر لحصة أكثر من 40% من حقوق التصويت مع عدم وجود شريك أو مساهم آخر يملك بشكل مباشر أو غير مباشر لأكثر من حصة الشركة المجمعة [46] P 66.

من خلال هذه الفقرة، يمكن أن نستنتج أن السيطرة الفعلية يمكن إثباتها عندما تقوم الشركة الأم بتعيين المسيرين في الشركة التي سوف يتم تجميعها، على أنهم يمثلون الشركة المجمعة.

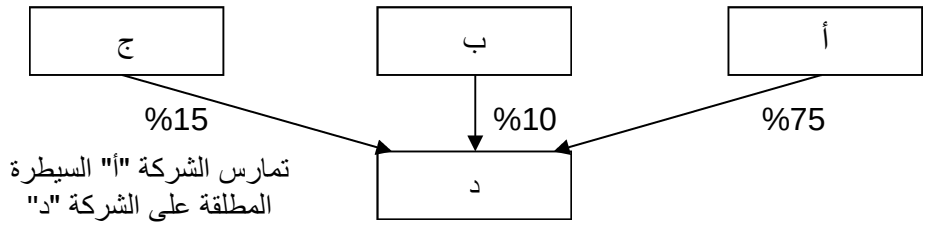
❖ السيطرة التعاقدية :

هي الحق في ممارسة تأثير مطلق على شركة في ظل عقد أو بند تعاقدي في إطار ما يسمح به القانون المطبق و أن الشركة المسيطرة مساهمة أو شريكة في هذه الشركة، فالتأثير المطلق موجود إذا كانت الشروط المذكورة في الأعلى تسمح للشركة المجمعة باستخدام أو توجيه طريقة استخدام الأصول كما لو كانت هذه الأصول ملكا لها.

نجد السيطرة التعاقدية عند غياب امتلاك الشركة الأم لحقوق التصويت أو أي رابط برأس المال مع عدم وجوب مساهمة أو شراكة للشركة الأم على الشركة التابعة [47] P 239.

فهكذا يمكننا إيجاد مجمع مساهم أو شريك ذو أقلية لكنه يتمتع بالإدارة الفعلية للشركة، ففي هذه الحالة تعتبر الشركة تحت السيطرة التعاقدية.

الشكل رقم 06 : تمثيل لممارسة السيطرة المطلقة [27].



➢ **النظام المحاسبي المالي و السيطرة المطلقة.**

إن التشريع الجزائري و من خلال قانون النظام المحاسبي المالي الجديد الذي يعفي كل كيان مهيمن من إعداد كشوف مالية مجمعة إذا كان يمتلكها بصورة شبه كلية لكيان آخر، و إذا حصل على موافقة أصحاب المصالح ذوي الأقلية. و الحيازة الكلية، تعني أن الشركة المهيمنة تحوز على الأقل على 90% من حقوق التصويت [11] P 16. هذه النسبة توافق التعريف الذي جاء به المشرع الجزائري في القانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

أما فيما يتعلق بتعريف السيطرة، فقد عرفها النظام المحاسبي المالي على أنها سلطة توجيه السياسات المالية و العملياتية لكيان ما بغية الحصول على المنافع المتأتية من أنشطته. و يفترض وجود المراقبة في الحالات الآتية [11] P 16 :

❖ الامتلاك المباشر أو غير المباشر من طرف وسيط للفروع لأغلبية حقوق التصويت في كيان آخر؛

❖ السلطة على أكثر من 50% من حقوق التصويت محصل عليها في إطار اتفاق مع الشركاء الآخرين أو المساهمين؛

❖ سلطة تعيين أو إنهاء مهام أغلبية مسيري كيان آخر؛

❖ سلطة تحديد السياسات المالية العملياتية لكيان بموجب القانون الأساسي أو بموجب عقد؛

❖ سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات هيئات تسيير الكيان.

إن النظام المحاسبي المالي، أعطى تعريفا مغايرا لما جاء به المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 خصوصا فيما يتعلق بالنسبة المئوية الواجب الحيازة عليها لموافقة تعريف السيطرة المطلقة. إن هذا الاختلاف يرجع حسب تحليلينا لإرادة المشرع الجزائري، بتحقيق نوع من الانسجام و التوافق مع القانون التجاري الجزائري الذي حدد هذه النسبة قبل ظهور النظام المحاسبي المالي.

2.2.2.1. الشركات الواقعة تحت السيطرة المشتركة.

السيطرة المشتركة هي عبارة عن حصة التحكم في الشركة المستغلة بشكل مشترك من خلال عدد محدود من المساهمين أو الشركاء، مع وجوب اتخاذ السياسات المالية و العملياتية في ظل اتفاق [48] P 407.

➢ **شروط ممارسة السيطرة المشتركة.**

يتضح مما سبق، ضرورة وجود عنصرين أساسين لإظهار السيطرة المشتركة، نذكر :

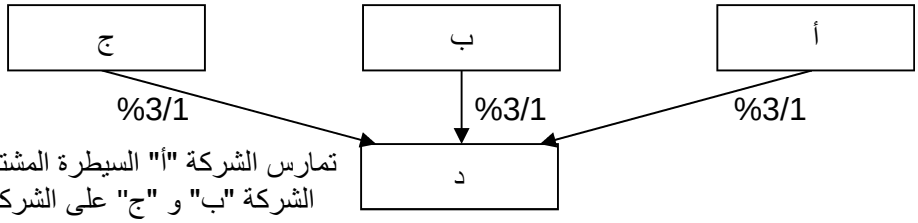
❖ عدد محدد من المساهمين أو الشركاء الذين يقتسمون السيطرة، فتقسيم السيطرة يفترض عدم وجود مساهم أو شريك لوحده قادر على أن يمارس السيطرة المطلقة بفرض قراراته على الغير، و إظهار وجود السيطرة المشتركة لا يستثني وجود مساهمين أو شركاء ذوي الأقلية في السيطرة المشتركة.

إن هذه وجهة النظر هي نفسها التي تم اتخاذها في المعيار المحاسبي الدولي رقم 31، إذ ليس من الإجباري امتلاك المساهمات بشكل متساوٍ فيما بين الشركاء المساهمين في السيطرة المشتركة.

❖ وجود اتفاق تعاقدي يحتوي على كل مما يلي [22] P 37 :

- شرط ممارسة السيطرة المشتركة على النشاط الاقتصادي لشركة مستغلة بشكل مشترك؛
- اتخاذ القرارات ذات الأهمية لتحقيق أهداف الشركات المستغلة بشكل مشترك، و التي تستدعي موافقة كل الشركاء أو المساهمين الذين يتقاسمون السيطرة بشكل مشترك في السيطرة المشتركة. فحسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 31، النشاطات التي لم يتم التطرق إليها باتفاق تعاقدي يحتوي على السيطرة المشتركة لا يتم فيها اعتبار الشركات تحت السيطرة المشتركة. في غالب الأحيان يتم إعداد الاتفاق كتابيا.

الشكل رقم 07 : تمثيل لممارسة السيطرة المشتركة [95].



من خلال الفقرة 131.1 من قانون النظام المحاسبي المالي فإن تعريف العمليات المنجزة بشكل مشترك عبارة عن : "العمليات التي تتم بصورة مشتركة أو المصالح المشتركة هي اتفاق تعاقدي يتفق فيه طرفان أو أكثر على ممارسة نشاط إقتصادي تحت المراقبة المشتركة. و تسجيل هذه العمليات لدى كل مساهم من المساهمين متوقف على الشروط التعاقدية و بالتنظيم المحاسبي الذي يقرره الشركاء المساهمين" [49] P 5.

من خلال هذا التعريف، يتوجب علينا عرض تعريف الاتفاق التعاقدي كأول مرحلة، و أشكال المشاريع المشتركة في ثاني مرحلة.

- **تعريف الاتفاق التعاقدي.**

الاتفاق التعاقدي، عبارة عن عقد يميز الحقوق الخاضعة للرقابة المشتركة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة، و يتم إثبات وجود اتفاق تعاقدي بالعديد من الوسائل، على سبيل المثال وجود عقد فيما بين الأطراف المشاركة أو محاضر النقاش فيما بينهم أو بند مسجل في عقود التأسيس أو النظم الأساسية للمشروع المشترك. و في غالب الأحيان يكون الاتفاق التعاقدي مكتوبا و يحتوي على العناصر التالية : 7 P [50]

- النشاط و الفترة الزمنية و التزامات إعداد التقارير عن المشروع المشترك؛
- تعيين مجلس الإدارة أو الهيئة المسيطرة التي تمثل المشروع المشترك و حقوق التصويت للقائمين بالمشروع؛
- الحصص المقدمة في رأس المال من قبل المقاولين؛
- حصة القائمين بالمشروع في الإيرادات و النفقات أو من نتائج المشروع المشترك.

زيادة على ذلك فإن الاتفاق التعاقدي يهدف إلى ما يلي :

- تعيين أحد القائمين بالمشروع كالمسير أو مدير المشروع و الذي يعمل وفقا للسياسات المالية و العملياتية للنشاط الإقتصادي المتفق عليها في الاتفاق؛
- يحدد طبيعة القرارات المهمة، و التي تتطلب موافقة جميع القائمين بالمشروع.

➢ **أشكال المشاريع المشتركة.**

تأخذ المشروعات المشتركة أشكالا و هياكل مختلفة يمكن حصرها في ثلاثة أنواع [51] P : 134

❖ العمليات الخاضعة للرقابة المشتركة :

يستلزم هذا النوع، استخدام موجودات وموارد أخرى تابعة للقائمين على المشروع بدلا من تأسيس كيان أموال أو أشخاص أو كيان منفصل عن القائمين بالمشروع، أفضل مثال لهذا النوع هو تصنيع و تسويق و توزيع سلعة مشتركة مثل الطائرات.

إن آخر المعايير المصادق عليها من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في سنة 2011 و التي أصبحت سارية المفعول منذ 01 جانفي 2013، قد ألغت هذا الشكل من أشكال المشاريع المشتركة بالإعتماد على الشكليين الآخريين المتبقيين.

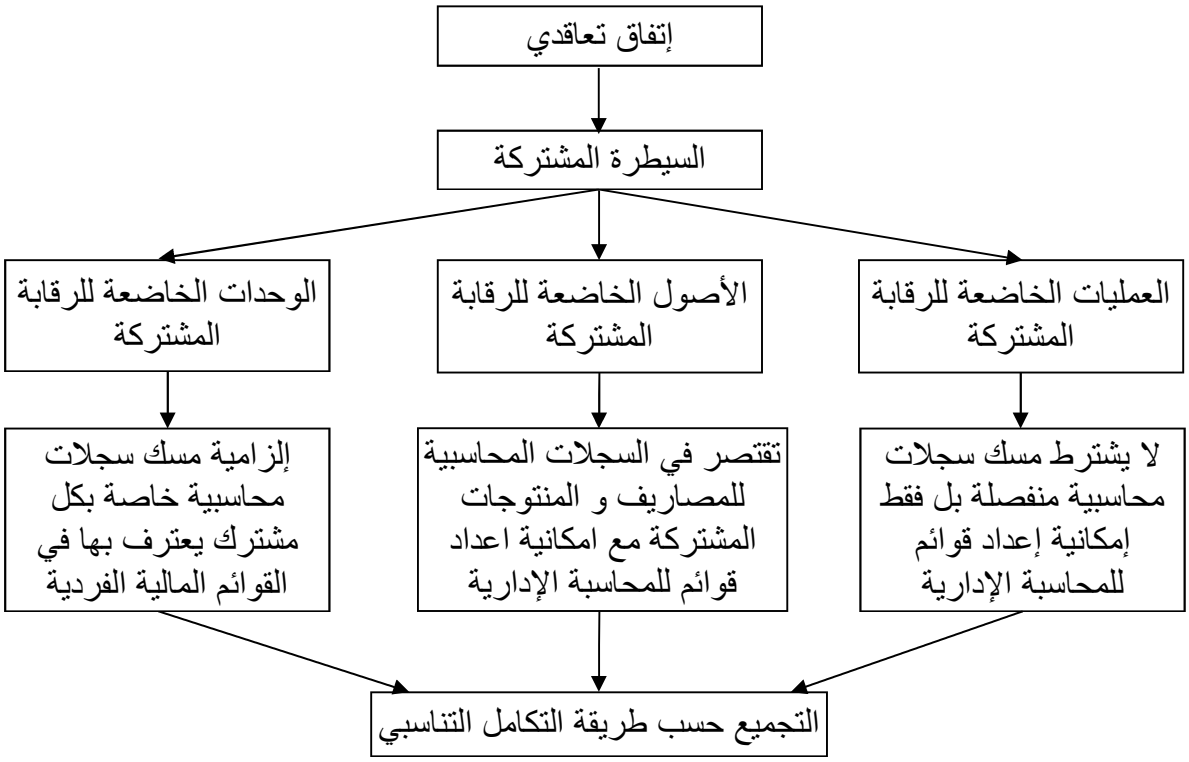
❖ الأصول الخاضعة للرقابة المشتركة :

عبارة عن امتلاك مشترك من قبل القائمين بالمشروع لعنصر أو أكثر من الموجودات المقدمة كحصة في المشروع، أو التي تمت حيازتها لتحقيق أغراض المشروع المشترك. لا يستدعي هذا النوع من المشاريع تأسيس كيان أموال أو أشخاص أو كيان منفصل عن القائمين بالمشروع، فالكثير من أنشطة صناعات و إستخراج النفط و الغاز و المعادن تتطلب توافر موجودات خاضعة للرقابة المشتركة.

❖ الوحدات الخاضعة للرقابة المشتركة :

هي مشروع مشترك يتضمن تأسيس كيان أموال أو أشخاص أو كيان منفصل عن القائمين بالمشروع، إذ يساهم كل طرف مشارك عادة بمبالغ نقدية أو بموارد أخرى للوحدة الخاضعة للسيطرة المشتركة و تدرج هذه المساهمات في السجلات المحاسبية الخاصة بكل منهم. يمكن إنشاء هذا الشكل من المشاريع المشتركة عندما يتم دمج نشاطات منشأتين، كالمشاريع المشتركة بين الخواص و الدولة.

الشكل رقم 08 : أنواع السيطرة المشتركة و أثارها على التجميع المحاسبي [95].



يتضح من خلال الشكل الموضح، لأنواع السيطرة المشتركة و الأثار الناجمة عنها، أن السيطرة المشتركة ناتجة عن اتفاق تعاقدي، يمكنه أن يأخذ ثلاثة أشكال : الأولى تخضع عمليات الانجاز و الاستغلال إلى الرقابة المشتركة، أما الثانية فهي تضع الإمكانية المتاحة لكل شريك إلى الاستغلال المشترك فيما بين الشركاء، أما الثالثة و الأخيرة فتتجسد باستقلالية كل شريك بوحدته الخاصة مع تحقيق المشروع أو الاستغلال المشترك للنشاط.

تختلف طرق مسك المحاسبة من شكل إلى آخر، إلا أن طريقة التجميع المعتمدة في أي حال من الأحوال هي طريقة التكامل التناسبي.

- **النظام المحاسبي المالي و السيطرة المشتركة.**

عرف النظام المحاسبي المالي السيطرة المشتركة من خلال الفقرة 1.131، على أنها : "العمليات التي تتم بصورة مشتركة أو المصالح المشتركة هي اتفاق تعاقدي يتفق فيه طرفان أو أكثر على ممارسة نشاط إقتصادي تحت المراقبة المشتركة" [11] ص 15.

إن التطورات الحاصلة في النشاط الاقتصادي، و تعقد طبيعة التركيبات القانونية و التجارية للشركات مع الإعتراف بهذا النوع من السيطرة في النظام المحاسبي المالي عامل إيجابي لفتح المجال للشراكة بالخصوص مع الشركات الأجنبية، إذ أعطى النظام المحاسبي المالي من خلال المواد المتضمن

في نص القانون إلى نفس التعريف و أشكال المشاريع التي جاء بها المعيار المحاسبي الدولي 31 الموافق لسنة 2008.

3.2.2.1. الشركات الواقعة تحت التأثير البارز.

التأثير البارز، هو القدرة على المساهمة في اتخاذ السياسات المالية و العملياتية لشركة دون امتلاك السيطرة [45] P 145.

- **حالات وجود التأثير البارز.**

فالتأثير البارز يمكن أن يتجلى خاصة عند وجود إحدى العناصر التالية [25] P 6 :

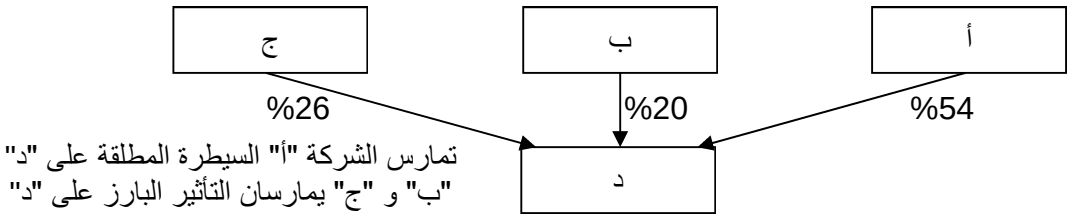
- ممثلون داخل أعضاء مجلس الإدارة أو مديريات مماثلة للشركة الممتلكة؛
- المساهمة في كيفية اتخاذ السياسات، و خاصة المساهمة في القرارات المتعلقة بتوزيع أرباح الأسهم و التوزيعات الأخرى؛
- وجود عمليات ذات أهمية نسبية فيما بين الشركات؛
- التبادل لمستخدمي الإدارة و التسيير؛
- إظهار وجود رابطة تبعية تقنية هامة.

التأثير البارز في السياسات المالية و العملياتية للشركة، يعتبر ظاهرا عندما تكون الشركة المجمعة تملك بشكل مباشر أو غير مباشر لحصة تعادل على الأقل 20% لحقوق التصويت لهذه الشركة [20] P 548.

لا يعتبر هذا الافتراض واجبا إلاّ إذا تمت البرهنة على أنه بالرغم من تملك لحصة تعادل على الأقل 20% من حقوق التصويت، لا يمكن للشركة المجمعة ممارسة التأثير البارز، ففي هذه الحال يتم تقديم تبيان في الملاحق. هذه المواقف هي نفسها التي جاءت في المعيار المحاسبي الدولي رقم 28.

على عكس التعليمة 99-02 الفرنسية التي تغاير الشروط المذكورة أعلاه، إذ يمكن للشركة المجمعة تقديم الدليل عن وجود تأثير بارز بالرغم من امتلاك أقل من 20% لحقوق التصويت.

الشكل رقم 09 : تمثيل للتأثير البارز [95].



➢ **التأثير البارز في النظام المحاسبي المالي.**

العبارة المعتمدة للحديث عن التأثير البارز حسب النظام المحاسبي المالي، هي النفوذ الملحوظ و الذي يعرفه على أنه : "الكيان المشترك الذي يمارس فيه الكيان المدمج نفوذا ملحوظا، و هو ليس بكيان فرعي و لا بكيان أنشئ في إطار عمليات تمت بصورة مشتركة" [11] ص 17.

فحسب النظام المحاسبي المالي، يفترض وجود النفوذ الملحوظ في الحالات الآتية [11] ص 17 :

- ❖ الحيازة المباشرة أو غير المباشرة لـ 20% أو أكثر من حقوق التصويت؛
- ❖ التمثيل في الأجهزة المسيرة؛
- ❖ المشاركة في عملية إعداد السياسات الاستراتيجية؛
- ❖ المعاملات التجارية ذات الأهمية البالغة، و تبادل إعلام تقني أساسي أو تبادل إطارات و مسيرين.

إن كلا من المعيار المحاسبي الدولي رقم 28 و النظام المحاسبي المالي يتوافقان في تعريف كل من الطبيعة و الشروط الواجب إستفاؤها لإظهار التأثير البارز.

3.2.1. طرق التجميع المحاسبي.

بعد معرفة نوع السيطرة الممارسة من قبل الشركة الأم على كل الشركات التابعة لها، نقوم بتجميع هذه الشركات وفقا لطبيعة السيطرة الممارسة على هذه الأخيرة، و التي تنقسم إلى ثلاث طرق من التجميع المحاسبي التي يمكن توضيحها من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم 06 : تحديد طرق التجميع المحاسبي حسب نوع السيطرة [53] P 129.

نوع السيطرة	طريقة التجميع المحاسبي الواجب استخدامها
السيطرة المطلقة.	التكامل الكلي.
السيطرة المشتركة.	التكامل التناسبي.
التأثير الفعال.	الوضع بالتكافؤ.

من خلال الجدول السابق، الذي يوضح لنا تفاعل السيطرة مع طرق التجميع المحاسبي، يمكننا استنتاج ثلاث طرق للتجميع التي سوف نتطرق إليها في الفروع التالية :

1.3.2.1. طريقة التكامل الكلي.

تستخدم طريقة التجميع الكلي بتجميع حسابات الشركات الخاضعة للمراقبة المطلقة، أي الشركات الممتلكة من طرف الشركة الأم بنسبة تفوق 50%، عند تطبيق هذه الطريقة تظهر بالميزانية المجمعة

كل عناصر الذمة المالية للشركة التي تم تجميعها ما عدا سندات المساهمة التي تم تملكها من قبل الشركة المجمعة "الشركة الأم".

فبواسطة الميزانية المجمعة و حساب النتائج المجمعة، تسمح هذه الطريقة بالحصول على نظرة أكثر شمولا من حيث الذمة المالية و النتيجة لمجموع شركات المجمع كما لو أنها تشكل وحدة واحدة.

➢ **تعريف طريقة التكامل الكلي.**

تعرف طريقة التكامل الكلي، على أنها طريقة تقوم بضم كل الحسابات الخاصة بالشركات التي تدخل في مجال التجميع إلى حسابات الشركة المجمعة، و هذا بعد معالجة كل الحسابات و إقصاء العمليات و الحسابات فيما بين الشركات المجمعة كليا و توزيع رؤوس الأموال الخاصة و النتيجة بين حصة الشركة المجمعة و حصة المساهمين أو الشركاء الآخرين المسمون بـ "حصة ذوي الأقلية" [27] P 29.

تعرف كذلك، على أنها الميزانية المجمعة التي تأخذ كل الممتلكات التابعة للشركة المجمعة، باستثناء سندات المساهمة في الشركات التي تم تجميعها بالقيمة المحاسبية باستبدالها بعناصر الأصول و الخصوم المكونة للأموال الخاصة المتعلقة بهذه الشركات المحددة طبقا لقواعد التجميع [54] P 26.

أما فيما يتعلق بالنظام المحاسبي المالي، فمن خلال ما جاء به المشرع الجزائري، فإننا لا نجد تعريفا لهذه الطريقة، بل تمثيلا لكيفية استخدام هذه الطريقة لكل من [11] ص 16 :

❖ <u>الميزانية</u> :

الأخذ بعناصر ممتلكات الكيان المدمج فيما عدا سندات الكيانات المدمجة، و إحلال محل القيمة المحاسبية لتلك السندات غير المأخوذ بها، مجموع عناصر الأصول و الخصوم المكونة لرؤوس الأموال الخاصة لهذه الكيانات محددة حسب قواعد التكامل.

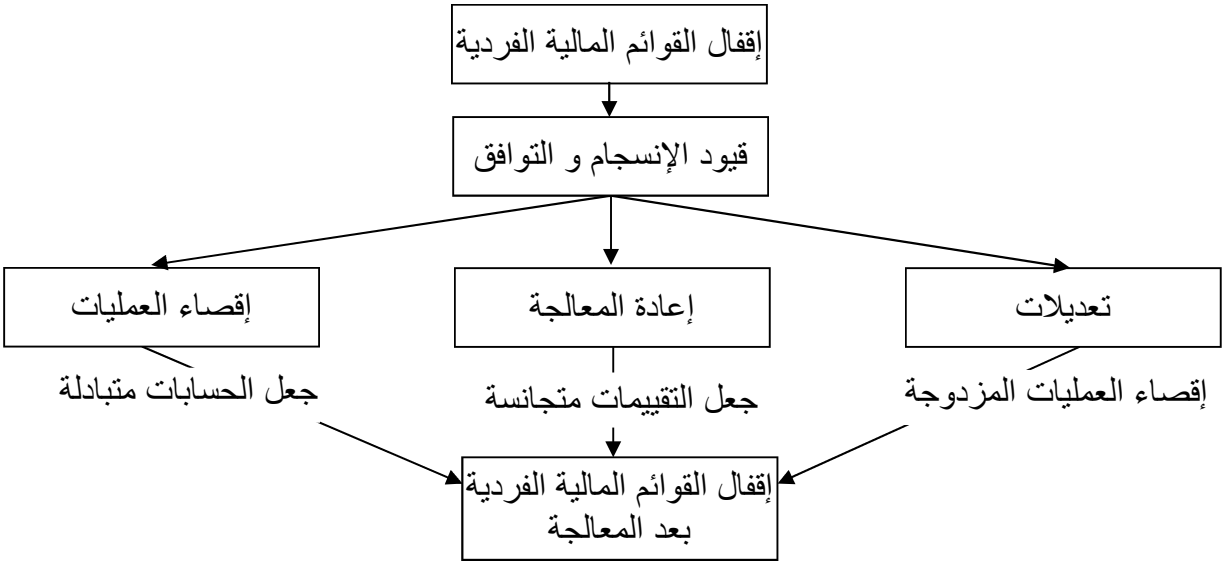
❖ <u>حساب النتائج</u> :

إحلال العمليات المنجزة من قبل المجموع المدمج محل عمليات الشركة المدمجة، مع استبعاد العمليات المعالجة فيما بينها من قبل الكيانات التي هي جزء من هذا المجموع. تأخذ القوائم المالية في الحسبان، مصالح الغير (مصالح ذات الأقلية) و يورد ذكر هذه المصالح ذات الأقلية تحت عنوان خاص في رؤوس الأموال الخاصة و في النتائج الصافية للمجموع المدمج. يقوم الكيان بتوحيد القوائم المالية للشركة الأم و الشركات التابعة سطرا بسطر باضافتهم معا مثل بنود الأصول و الإلتزامات و حقوق الملكية و الدخل و المصاريف. و من أجل أن تقوم القوائم المالية المجمعة بعرض المعلومات المالية متعلقة بالمجموعة كما هو الحال بالنسبة للكيان الاقتصادي الواحد.

➢ **كيفية التجميع.**

قبل الشروع في عملية تجميع الحسابات وفقا لطريقة التكامل الكلي، تجدر الإشارة إلى وجود عدة مراحل تسبق كل طرق تجميع للحسابات المالية و التي يمكن تلخيصها في الشكل التالي :

الشكل رقم 10 : مراحل تحضير الحسابات الفردية في كل شركة [16] P 37.



إن عملية التجميع المحاسبي، ما هي إلى مرحلة نهائية تستدعي إقفال القوائم المالية الفردية بعد المعالجة بالمرور على عدة مراحل لخصت في الشكل السابق.*

من خلال التعاريف السابقة يمكننا استنتاج كيفية استخدام طريقة التكامل الكلي فيما يأتي [22] P 71 :

- ❖ تجميع 100% لكل حسابات الأصول و الخصوم و الأعباء و المنتوجات المتعلقة بالشركات التي سوف يتم تجميعها؛
- ❖ يتوجب على المجموعة، استخدام سياسات محاسبية موحدة لإعداد التقارير مثل التعاملات و غيرها من الأحداث في الظروف المتشابهة. و يتوجب إقصاء نتائج التعاملات و الأرصدة بين الكيانات في المجموعة؛
- ❖ إقصاء القيمة المسجلة لاستثمار الشركة الأم و حصص الملكية للشركة الأم في كل شركة تابعة (المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 3، الذي يصف معالجته لأي شهرة الناتجة)؛
- ❖ تحديد حصص غير المسيطر عليها في الربح أو الخسارة للشركات التابعة المجمعة خلال فترة إعداد التقارير؛
- ❖ تحديد الحصص في الأصول الصافية للشركات التابعة المجمعة بشكل منفصل عن حصص الملكية للشركة الأم فيها.

* سوف يتم التطرق إلى كل هذه المراحل في المبحث الثاني للفصل 2.

كل هذه العمليات السابقة الذكر، يتم إجراؤها بعد الأخذ بعين الاعتبار كل من عمليات الإقصاء و إعادة معالجة الحسابات الفردية.

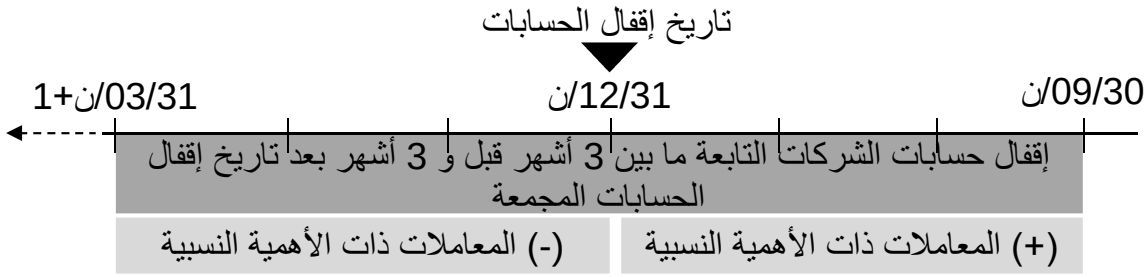
- **تاريخ إقفال الحسابات المجمعة.**

عند وجود اختلاف في تواريخ إقفال القوائم المالية التي يتم تجميعها، فإنه يفترض وجوب القيام بالتسويات التي تأخذ بعين الاعتبار آثار العمليات الهامة و الأحداث الأخرى التي تحدث في الفترة الممتدة بين تواريخ القوائم المالية للشركات التابعة و تاريخ القوائم المالية للشركة القابضة، و في أي حال من الأحوال فإنه يجب ألاّ يزيد الفرق بين تواريخ القوائم المالية لكل طرف عن ثلاثة أشهر [55] ص 256.

و تحقيقا لمبدأ ثبات الطرق، فإذا وجدت أي اختلافات بين تواريخ القوائم المالية (بين الشركة الأم و الشركة التابعة)، فإنه من الواجب الحفاظ على الثبات طول هذه الفترات في الدورات اللاحقة.

يمكن توضيح هذه الفكرة من خلال الشكل التالي :

الشكل رقم 11 : تاريخ إقفال الحسابات المجمعة [95].



في إطار تجميع الحسابات الفردية، فإننا نجد هامشا زمنيا يتراوح بثلاث أشهر إما بالزيادة أو بالنقصان من تاريخ الإقفال للحسابات المجمعة، الذي تم اعتماده، و الذي يمكن تجسيده دون القيام بعمليات إعادة المعالجة للمعاملات المسجلة في هذه الفترة باستثناء المعاملات ذات الأهمية النسبية.

- **الخسائر المتحملة من قبل ذوي الأقلية حسب طريقة التكامل الكلي.**

يجب عرض حقوق الأقلية في الميزانية المجمعة و لكن بشكل منفصل عن حقوق المساهمين في الشركة الأم، و يجب أيضا عرض حصة الأقلية من الربح أو الخسارة بشكل منفصل.

وعندما تكون الخسائر الخاصة بحقوق الأقلية تزيد عن حقوق الأقلية ذاتها في ملكية الشركة التابعة، فإن الزيادة و أي خسارة أخرى مرتبطة بحقوق الأقلية يتم تحميلها على المجموعة، إلا إذا كانت حقوق الأقلية تتعلق بالتزام مشترك يمكنها من مقابلة المخزون بالخسارة، حيث أن الزيادة في الخسائر استنفذت من قبل المجموعة، و إذا صرحت الكيانات التابعة لاحقا عن أي أرباح تخص هذه الأرباح ترحل إلى المجموعة حتى استرداد حصة حقوق الأقلية من الخسائر، التي تم استيعابها من قبل المجموعة [55] ص 256.

2.3.2.1. طريقة التكامل التناسبي.

تعتمد هذه الطريقة على تجميع حسابات الشركات الخاضعة للمراقبة المشتركة أي الشركات الممتلكة من قبل الشركة الأم بنسبة تعادل 50%، عند تطبيق هذه الطريقة تظهر بالميزانية المجمعة كل عناصر الذمة المالية للشركة التي تم تجميعها في حدود النسبة المسيطر عليها، باستثناء سندات المساهمة التي تم تملكها من قبل الشركة المجمعة (الشركة الأم).

تسمح هذه الطريقة بواسطة الميزانية المجمعة و حساب النتائج المجمعة بالحصول على القوائم المالية بأخذ كل من حسابات الميزانية و حسابات التسيير في حدود ذمتها المالية، و النتيجة المحققة من قبل مجموع شركات المجمع. يجب الإشارة إلى أن هذه الطريقة لا تعالج حصة ذوي الأقلية في كل من الميزانية و حساب النتائج، إذ يرجع هذا إلى النسبة المعتمد عليها في عملية التجميع، بحيث هذه الأخيرة لا تأخذ بالحسبان نسبة ذوي الأقلية.

- **تعريف طريقة التكامل التناسبي.**

تعرف طريقة التكامل الجزئي، على أنها عملية إحلال للقيمة المحاسبية الخاصة بسندات المساهمة الممثلة لحصة الفوائد (المصالح) المتأتية من الشركة أو الشركات الممتلكة من حسابات الأصول و الخصوم المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة لهذه الشركات المحددة طبقا لقواعد التجميع.

عرفت كذلك على أنها إدماج في حسابات الشركة المجمعة للحصة التي تمثل الفوائد المتأتية من الشركات التي قد يتم تجميعها مع إمكانية إعادة معالجة هذه الحسابات.

أما فيما يتعلق بالنظام المحاسبي المالي، فإننا نجد النظام يعالج هذا النوع من التجميع حسب طبيعة الشروط التعاقدية و التنظيمية المعتمدة من قبل الشركاء المساهمين الواقعين تحت السيطرة المشتركة، و التي تتجلى في النقاط التالية [11] ص 15 :

- عندما يمسك الغير حسابات العمليات المنجزة بصورة مشتركة، تكون أعباء و منتوجات العمليات المنجزة بصورة مشتركة مشمولة في أعباء و منتوجات هذا المسير و كل واحد من الشركاء المساهمين الآخرين يقتصر على تسجيل قسط النتيجة التي تعود إليه في شكل منتوجات و أعباء؛
- عندما تقتضي العمليات المنجزة بصورة مشتركة المراقبة المشتركة و الملكية المشتركة لأصل واحد أو أصول عديدة، فإن كل واحد من الشركاء المساهمين يدرج في الحسابات قسطا من الأصول و الخصوم زيادة على حصته من المنتوجات و الأعباء؛
- عندما تنجز العمليات بصورة مشتركة في إطار كيان منفصل يحوز فيه كل من المشاركين مساهمة، فإن المشاركين يدرج كل واحد منهم في الحسابات القسط الذي يعود إليه في الأصول و الخصوم و النتيجة والأعباء و المنتوجات و تدفقات الخزينة في الكيان المشترك.

➢ **كيفية التجميع وفقا لطريقة التكامل التناسبي.**

إن الهدف من كيفية التجميع وفقا لطريقة التكامل التناسبي هي كما يلي [22] ص 73 :

❖ إدماج في حدود حصة الأصول و الخصوم و الأعباء و المنتوجات؛

❖ إقصاء سندات المساهمة الممتلكة من قبل الشركة المجمعة أو الشركة الأم؛

❖ الأخذ بالحسبان حقوق المجمع في كل من الاحتياطات و النتيجة.

➢ **وصف لطريقة التكامل التناسبي.**

تتصف طريقة التكامل النسبي بنفس المبادئ المطبقة في طريقة التكامل الكلي بخلاف نسبة فوائد الأقلية التي لا يتم أخذها بعين الحسبان في تجميع الكيانات الخاضعة للرقابة المشتركة، مع عدم الإقصاء الكلي لبند حقوق الأقلية في رؤوس الأموال الخاصة. و يمكن تلخيص الخطوات هذه الطريقة فيما يلي :

❖ <u>الجمع</u> :

تعتبر أول خطوة في ظل هذه الطريقة و التي يتم فيها وضع حسابات الشركة المجمعة و حسابات الشركات المجمعة حسب طريقة التكامل التناسبي، بحيث تجعل الحسابات التي هي قيد التجميع حسابات موحدة بحسب نسبة الفائدة التي تخص كل فرع، مع وجوب معطيات خاصة قيد المعالجة تجانس هذه الأخيرة و التي سوف يتم التطرق إليها في المبحث الثاني للفصل الثاني.

و عليه، ففي إطار التكامل التناسبي يتم جمع في حدود نسبة الفائدة بالنسبة لكل عنصر من عناصر الميزانية و جدول حساب النتائج و جدول التدفقات الخزينة، و هذا يخص كل الكيانات التي تنتمي إلى مجال التجميع.

❖ <u>الإقصاء</u> :

و هي الخطوة الثانية التي تلي عملية الجمع، بحيث يتم فيها إقصاء الحسابات الداخلية و المتبادلة، كتلك المتعلقة بالإهتلاكات و المؤونات و حسابات الحقوق و الديون الأخرى و التكاليف بالإضافة إلى النتيجة الداخلية للمجمع.

❖ <u>التسجيل</u> :

يتوجب احتساب الأثر الضريبي الناتج من جراء إقصاء النتائج الداخلية التي تم إقصاؤها.

❖ <u>توزيع الأموال الخاصة و النتيجة المجمعة</u> :

على غرار طريقة التكامل الكلي التي تفرق بين حصة المجمع و حصة ذوي الأقلية، فإن طريقة التكامل النسبي لا تستدعي معالجة هذا العنصر بما أنّ التجميع لا يتم إلا في حدود نسبة الفائدة.

❖ <u>إعداد الحسابات المجمعة</u> :

و ذلك عن طريق إعداد الميزانية المجمعة و جدول حساب النتائج المجمعة و الملاحق الأخرى كجدول التدفقات النقدية للخزينة و جدول التغيرات في رؤوس الأموال.

يجب الإشارة إلى عدم الذكر الصريح لطريقة التكامل التناسبي في نصوص قانون النظام المحاسبي المالي ، إلا أن الشروح المقدمة من خلال العريف بأشكال الشركات الواقعة تحت التأثير المشتركة يمكننا استنتاج تطرق النظام إلى هذه الطريقة من التجميع.

3.3.2.1. طريقة الوضع بالتكافؤ.

يتم تكامل وفقا لطريقة الوضع بالتكافؤ للشركات التابعة الممارس عليها تأثيرا بارزا من قبل الشركة الأم، و التي يتم استخدامها على النحو التالي :

- **تعريف طريقة الوضع بالتكافؤ.**

وفقا لطريقة الوضع بالتكافؤ يتم الاعتراف مبدئيا بالاستثمار في الشركة الزميلة بداية بالتسجيل المحاسبي لهذا الأخير على أساس التكلفة، و يتم تعديل القيمة المحاسبية (بالزيادة أو بالنقصان) للاعتراف بحصة المستثمر من أرباح أو خسائر شركة المستثمر فيها و التي تتحقق بعد تاريخ الاقتناء.

إن الاعتراف بحصة المستثمر من الربح أو من الخسارة في الشركة الزميلة، يكون في حساب النتائج. و قد يكون من الضروري تعديل القيمة المحاسبية للاستثمارات، و ذلك لإثبات حصة المستثمر في أي تغيرات قد تحدث في حقوق ملكية الشركة المستثمر فيها، كفروق إعادة التقييم التثبيتات و الفروق الناتجة عن تغير أسعار صرف العملات الأجنبية، و التسويات المتعلقة بالفروق التي تنشأ عند اندماج المشروعات [56] ص 514.

يجب استخدم هذه الطريقة عندما يكون شراء الاستثمار في الشركات الزميلة قصد الاحتفاظ به، إذ تسمح هذه الطريقة بتقديم و توفير معلومات مفيدة و مفصلة عن الإيرادات و الاستثمارات التي تمكن المستثمر من حساب معدلات و نسب ذات أهمية.

يجب على المستثمر أن يتوقف عن استخدام طريقة الوضع بالتكافؤ و استخدام طريقة التكلفة المحاسبية عن الاستثمار في شركة زميلة ابتداء من تاريخ تحقق بعض الشروط.*

- **كيفية التجميع وفقا لطريقة الوضع بالتكافؤ.**

تلخص عمليات التجميع وفقا لطريقة الوضع بالتكافؤ كما يلي [57] ص 182 :

- إحلال الحصة التي تمثلها السندات في رؤوس الأموال الخاصة و نتيجة الكيان المشارك محل القيمة المحاسبية لتلك السندات ضمن حسابات الأصول تحت عنوان خاص السندات الموضوعة بالتكافؤ؛
- احتساب حصة المجموعة هذه في نتيجة الكيان المشارك ضمن حساب النتائج المجمعة؛
- يقدم تحت عنوان خاص حصة المجمع في نتيجة الكيان المشارك؛
- الأخذ بالحسبان النتيجة المجمعة، الحصة التي تعود للمجمع من الكيان المشارك.

* سوف يتم التطرق إلى هذه الشروط في الفصل 2.

خلاصة الفصل :

من خلال هذا الفصل حاولنا التطرق إلى الإطار المفاهيمي المتعلق بالمجمع و التجميع، بالإضافة إلى النصوص التشريعية المتعلقة بموضوع المجمعات و الحسابات المجمعة عبر المنظمات الدولية لسن المعايير المحاسبية و المالية أو عبر الدول المتطورة الغربية و الجزائر أخيرا، و معرفة التجميع من خلال معرفة الشركات التي تنتمي إلى مجال التجميع و طرق التكامل الواجب استخدامها حسب طبيعة السيطرة الممارسة من قبل الشركة الأم.

فالتجميع عبارة عن تقنية تسمح بعرض حسابات مجموعة من الشركات كما لو كانت تشكل شركة وحيدة، فمن هذا المنطلق فإن التجميع يهدف إلى استدراك النقائص الظاهرة في الحسابات السنوية للشركة الأم و شركاتها التابعة.

إن إعداد هذه الحسابات تختلف عموما في المبادئ بالمقارنة مع الحسابات الفردية، بحيث تستند في غالبيتها على نظرة إقتصادية و أقل منها قانونية لهذه العملية (أسبقية المادة على شكل). أما الشركات التي تربطها علاقات ذات طابع إقتصادي محض يمكن لها إعداد حسابات تظهر النشاط على أنه مجمع، تسمى هذه الحسابات بالحسابات المركبة.

على الصعيد المحلي، و في ظل عدم حصر النظام المحاسبي المالي للكيانات الواجب عليها القيام بعملية تجميع قوائمها المالية، فإننا نجد في الجزائر، أولا، القانون التجاري الذي عرف مجال التجميع النصوص التشريعية المتعلقة بالشركة القابضة و الشركات التابعة لها، و كذا طبيعة المساهمات فيما بينها، ثانيا، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بإعطاء الشروط الواجب تلبيتها للاستفادة من الامتيازات و التحفيزات الجبائية المتعلقة بمجمعات الشركات.

من هذا المنطلق، فإنه يمكن اعتبار التجميع المحاسبي في ظل القانون التجاري تجميعا إقتصاديا بما أنه يفتح مجال التجميع إلى العديد من المساهمات التي يتم إقصاؤها حتما في التجميع الجبائي للقوائم المالية.

كما يسعنا الذكر، أن تحديد مجال التجميع من خلال معرفة طبيعة السيطرة الممارسة من قبل الشركة الأم ليس بالشيء الهين في إطار تنوع و تعقد تركيبة المجمعات و العلاقات التعاقدية فيما بينها، ناهيك عن طرق التكامل التي يتوجب موافقتها لطبيعة السيطرة الممارسة.

بالرغم من معرفتنا لأنواع السيطرة و طرق التجميع، إلا أن هذا الفصل لا يسمح لنا بمعرفة كيفية تحديد هذه العناصر و مراحل إعداد القوائم المالية المجمع و ما يتوجب الإفصاح عنه، و الذي سوف يتم التطرق إليها في الفصل 2.

الفصل 2 :

إعداد القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي و معايير التقارير المالية الدولية.

تمهيد :

بعد معرفة طبيعة السيطرة الممارسة من قبل الشركة الأم و طريقة التجميع المحاسبي الواجب استخدامها لكل شركة واقعة تحت سيطرة أو التأثير البارز، فإنه من الواجب التطرق إلى مجال التجميع من خلال حساب نسب السيطرة و الفائدة و أخيرا العمليات المتعلقة بالتجميع المحاسبي المتمثلة في عمليات التجانس و إعادة المعالجة التي تهدف إلى استخراج قوائم مالية مجمعة.

التجميع المحاسبي لا يستثني في كل حال من الأحوال إلزامية الشركات المجمعة على تحضير و إعداد حسابات فردية تخصها، فهدفها الأساسي هو الحفاظ على استقلالية فيما بين الحسابات المجمعة و الحسابات الفردية.

تمثل الحسابات الفردية القاعدة الأولية للتجميع بما أن المعلومات المحاسبية و المالية الظاهرة في الحسابات المجمعة ما هي إلا النتيجة المأخوذة من الحسابات المتعلقة بالشركات الداخلة في مجال التجميع، فكأول منظور للتجميع يتضح أنه يتجلى في جمع الحسابات الفردية المتعلقة بمجال التجميع، إلا أنه يوجد العديد من الصعوبات الواجب أخذها بعين الإعتبار قبل التجميع بتحديد أولا محيط التجميع حسب نسب السيطرة و الفائدة، و ثانيا بالمعالجة التدريجية لعمليات التجميع، المتمثلة في إعادة المعالجة و إقصاء العمليات المنجزة في داخل المجمع و تحويل الحسابات الشركات الأجنبية.

فتحضير و إعداد الحسابات المجمعة، يستدعي وضع منهجية تنظيمية تتطرق إلى كل من الأساليب و الطرق المعتمدة من قبل الشركة الأم أولا، و الفروع ثانيا لتجميع حسابات المجال، و كذلك الحال فيما يتعلق بالأعمال الأولية و عمليات إعادة المعالجة لتحقيق التجانس الواجب القيام به في الحسابات الفردية لتصحيح التباينات الحاصلة في كيفية استخدام الطرق المحاسبية بالمقارنة التي تم الاعتماد عليها من قبل المجمع.

كما سوف نتطرق إلى قيود إقصاء العمليات فيما بين المجمع و الحسابات المقيمة بعملة مغايرة لعملة المجمع و فارق التقييم و فارق الاقتناء اللذين يشكلان مفاهيم حديثة و معقدة.

و في الأخير، سوف نسلط الضوء على الغاية من عملية التجميع، و المتمثلة في إعداد قوائم مالية مجمعة و عرض معلومات موجهة بالدرجة الأولى إلى المستخدمين الخارجيين لهذه القوائم، التي تتشكل من الميزانية و حساب النتائج بنوعيه و الوثائق التلخيصية، المتمثلة في الحسابات المجمعة في جدول التدفقات النقدية و جدول التغيرات في رؤوس الأموال الخاصة و الملاحق.

1.2. تحديد مجال و تنظيم عملية التجميع.

إن الانتقال من الإطار المفاهيمي لتجميع الحسابات، إلى التجميع الفعلي لكل فروع الشركة الأم، لا يمكن الانطلاق فيه إلا بعد تحديد مجال التجميع من خلال احتساب كل من نسبة السيطرة، التي تسمح بمعرفة طبيعة السيطرة الممارسة من قبل الشركة الأم، و نسبة الفائدة الواجب استخدامها حين تجميع الحسابات الفردية.

ضف إلى ذلك السياسة التنظيمية الواجب وضعها في بداية الأمر، للسماح لكل الأطراف التي يهمها الأمر باتباع نفس المنهجية العملية لإعداد الحسابات المجمعة، مع مراعاة الحالات الخاصة للإقصاء الاختياري أو الإجباري و الوحدات ذات الغرض الخاص.

1.1.2. تحديد مجال التجميع.

يبدأ تحديد مجال التجميع بحساب مختلف النسب المئوية المتعلقة بالتجميع مع مراعاة الصعوبات الناتجة عن تعدد و تعقد المساهمات في داخل المجمع، التي سوف يتم التطرق إليها في الفروع التالية :

1.1.1.2. مختلف النسب المئوية في التجميع المحاسبي.

يتم التطرق في هذا الفرع إلى مختلف أنواع النسب، التي تسمح للمديرية أو المصلحة التي تقوم بعملية التكامل أي الطريقة الواجب اتباعها، و التي يمكن تلخيصها فيما يلي :

- **نسبة الاستحواذ المباشر.**

تمثل هذه النسبة الحصة في رأسمال الشركة المستحوذ عليها بشكل مباشر من قبل المجمع، تفيد هذه النسبة معرفة طريقة التكامل الواجب استخدامها [58] P 39.

$$\text{نسبة الاستحواذ } \% = \frac{\text{عدد الأسهم المستحوذ عليها}}{\text{عدد الأسهم الكلي}} * 100$$

- **نسبة التكامل.**

تمثل النسبة التي تأخذ بعين الاعتبار في دفتر التجميع للحسابات الاجتماعية المتعلقة بالشركات المجمعة[58] P 40 :

- ❖ عندما تكون الشركة مجمعة حسب طريقة التكامل الكلي، فإن نسبة التكامل تعادل 100%؛
- ❖ عندما تكون الشركة مجمعة حسب طريقة التكامل التناسبي، فإن نسبة التكامل تعادل نسبة الاستحواذ المباشر؛
- ❖ عندما تكون الشركة مجمعة حسب طريقة الوضع بالتكافؤ، فإن نسبة التكامل تعادل 0% بما أن الشركة غير مجمعة.

- **نسبة السيطرة.**

تمثل هذه النسبة قدرة المجمع على ممارسة السيطرة على الشركة، بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال حقوق التصويت الممتلكة. و السيطرة غير المباشرة لا تظهر إلا بوجود كيان وسيط، الذي يخضع بدوره إلى السيطرة.

عند القيام بعملية حساب نسبة السيطرة، يجب الأخذ بعين الاعتبار طبيعة و نوع الأسهم المستحوذ عليها من قبل المجمع، إذ تؤثر هذه الأخيرة تلقائيا في نسبة السيطرة و من ذلك في عملية التجميع من خلال طريقة التكامل الواجب استخدامها [58] P 40.

تستخدم نسبة السيطرة من قبل طرفين : إذ تعرف نسبة السيطرة للمجمع مجال التجميع و طريقة التجميع الواجب استخدامها لباقي الشركات [59] P 243.

- **نسبة الفائدة.**

تمثل نسبة الفائدة حصة المجمع، المباشرة أو غير المباشرة، في رؤوس الأموال الخاصة في الشركة التابعة على مجموع حقوق في ربح السهم لهذه لشركة [60] P 48.

تستخدم هذه النسبة في كل القيود المحاسبية للتجميع، سواء كان هذا بشأن قيود الإقصاء أم إعادة المعالجة [20] P 552.

عندما تكون الرابطة بين الشركة الأم، و الشركة التابعة مباشرة و وحيدة، فإن نسبة الفائدة تساوي نسبة السيطرة. أما إذا كانت الرابطة غير مباشرة و وحيدة، فإن نسبة الفائدة تعادل ضرب كل نسب الفائدة المباشرة عبر كل سلسلة من المساهمات.

عندما تكون الرابطة بين الشركة الأم و الشركة التابعة غير مباشرة و متعددة، فإن نسبة الفائدة تعادل ضرب مختلف نسب الفوائد المباشرة لكل سلسلة من المساهمات فيما بين الشركات التابعة و بعدها نقوم بجمعها.

أخيرا يجب الإشارة إلى نسبة الفائدة هي عبارة عن مفهوم مالي، الذي يفيد أساسا في حساب حصة الشركة الأم في رأس المال و النتيجة لكل شركة تم إدراجها في مجال التجميع.

2.1.1.2. الصعوبات المتعلقة بتقدير حقوق التصويت.

إن الاستحواذ على حصة من حقوق التصويت، لا يعني حتما الاستحواذ على حصة في رأس المال، و لهذا يمكننا إيجاد فارق بين المساهمات في رأس المال و حقوق التصويت المتعلقة بوجود العديد من فئات الأسهم. و لمعالجة هذا النوع من التعقيد فإننا نجد في غالب الحالات الفئات التالية من الأسهم :

- **الأسهم العادية.**

يقصد بالأسهم العادية، تلك الأسهم التي تمنح لأصحابها حقوقا متساوية، فالسهم العادي يمثل مستند ملكية له قيمة الاسمية أو المحاسبية أو السوقية. إن مالك السهم العادي يتميز بجميع الحقوق المرتبطة بالسهم.

- **الأسهم ذات حق التصويت المضاعف.**

حق التصويت المترتب عن السهم يجب أن يكون متناسبا مع نصيب رأس المال الذي يمثله، إذ يشترط أن يتم ذلك إما بموجب العقد الأساسي للشركة، أو بناءً على قرار من الجمعية العامة غير عادية.

- **الأسهم ذات الأولوية في الأرباح (الأسهم الممتازة).**

تباع أساسا لإعطاء حاملها حق الأولوية في الأرباح مقابل حرمانه من حق التصويت الذي يتفرع عادة عن السهم. و هذه الأولوية أو الأفضلية تتمثل في الحصول على ربح يقتطع من أرباح السنة المالية القابلة للتوزيع قبل توزيع باقي الأرباح بالتساوي على بقية المساهمين، أو منحهم فائدة ثابتة تقتطع لهم من الأرباح.

- **شركات التوصية بالأسهم.**

حسب ما جاء به القانون التجاري الجزائري فيما يتعلق بشركات التوصية بالأسهم، فإنه يمكننا تمييز نوعين من المساهمين [61] ص 214 :

- شركاء متضامنين :

لهم صفة تاجر و مسؤول دائما و بصفة متضامنة عن ديون الشركة و له القدرة على تسيير الشركة، نسبة السيطرة مبينة على أساس حصة الشركاء المتضامنين في هيكل المجمع.

- شركاء موصين :

لهم صفة مساهمين و لا يتحملون الخسارة إلا لما يعادل حصصهم و لهم حق الإستفادة من حصة في الأرباح الموزعة، حصة شركاء الموصين تحسب ضمن نسبة الفائدة.

إن أسهم الشركاء المتضامنين تساهم في نسبة السيطرة، أما أسهم الشركاء الموصين فهي تساهم في نسبة الفائدة.

- **شهادات الاستثمار و شهادات الحق في التصويت.**

حسب المادة 715 مكرر 61 : "تصدر شهادات الاستثمار و شهادات الحق في التصويت بمناسبة زيادة رأس المال و تجزئة الأسهم الموجودة" [26] ص 42.

في حين تعرف شهادات الاستثمار من نفس المادة مكرر 62 على أنها : "تمثل شهادات الاستثمار التي يجب أن تكون قيمتها الاسمية مساوية للقيمة الاسمية لسهم الشركة المصدرة، حقوقا

مالية، و هي قابلة للتداول". أما شهادات الحق في التصويت فقد عرفت بحسب المادة 715 مكرر 63 كما يلي : "تمثل شهادات الحق في التصويت حقوقا أخرى غير الحقوق المرتبطة بالأسهم".

إن عملية إصدار كلا من شهادات الاستثمار و شهادات الحق في التصويت وفقا لشروط تلخص حسب الآتي :

- ❖ يجب أن تصدر شهادات الحق في التصويت بعدد يساوي عدد شهادات الاستثمار؛
- ❖ يجب أن تكتسي شهادات الحق في التصويت الشكل الرسمي؛
- ❖ تنشئ الجمعية العامة بناء على تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة و بناء على تقرير محافظ الحسابات، شهادات الاستثمار بنسبة لا تتجاوز ربع رأسمال الشركة.

يجب الإشارة أخيرا إلى عدم جواز التنازل عن شهادة الحق في التصويت، إلا إذا كانت مرفقة بشهادة الاستثمار، غير أنه يجوز التنازل عنها لحامل شهادة الاستثمار، أما في زيادة في رأسمال الشركة، يستفيد المساهمون و حاملو شهادات الاستثمار حق إكتتاب تفضيلي في شهادات الاستثمار الصادرة.

على خلاف الأسهم، فإن شهادات الاستثمار تمثل حصة في رأس المال دون تمتع حاملها بحق التصويت، أما شهادات الحق في التصويت فهي تمثل حقوق أخرى بالمقارنة مع الحقوق المالية المرتبطة بالأسهم [63] P 252.

- ➢ **حقوق التصويت المحتملة.**

حسب ما جاء به في الفقرة 14 و 15 للمعيار المحاسبي الدولي رقم 27 فإنه من الممكن الأخذ بالحسبان كل الأسهم القابلة للإكتتاب و سندات الاستحقاق القابلة للتحويل إلى أسهم و سندات الاستحقاق ذات قسيمات إكتتاب بالأسهم.

3.1.1.2. أشكال المساهمات.

إن اختلاف هياكل المجمعات و تعقد تركيباتها التنظيمية و المالية، سوف يؤثر حتما في طريقة إعداد قوائمها المالية المجمعة، إذ يمكن تلخيص هذه الهياكل حسب شكل المساهمات فيها، و التي نلخصها فيما يلي :

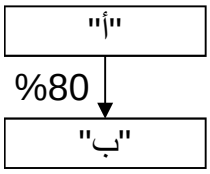
- ➢ **المساهمات المباشرة.**

عبارة عن مساهمات دون أي وسيط بين الشركة الأم و الشركة التابعة، و يتم حساب نسبة السيطرة و نسبة الفائدة كما يلي :

- ❖ نسبة السيطرة : تساوي نسبة حقوق التصويت للشركة الأم في الشركة التابعة؛
- ❖ نسبة الفائدة : تساوي حصة رأس المال الممتلك من قبل الشركة الأم في الشركة التابعة.

يمكن إيضاح المساهمات المباشرة من خلال الشكل التالي :

الشكل رقم 12 : المساهمات المباشرة [95].



الشركة الأم "أ" تساهم مباشرة في الشركة التابعة "ب" بنسبة 80%، دون اللجوء إلى علاقة غير مباشرة بين الشركة التابعة "ب" و شركة تابعة أخرى.

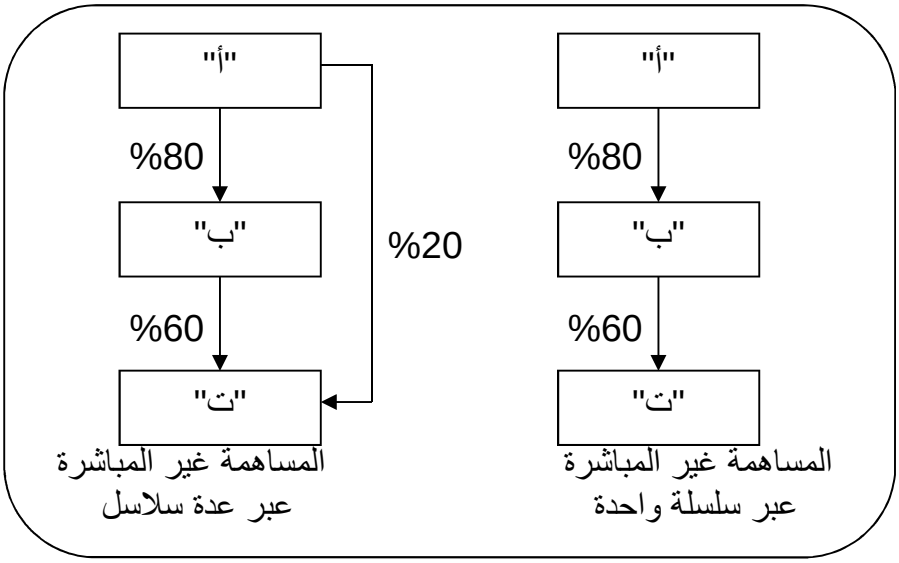
- **المساهمات غير المباشرة.**

عبارة عن مساهمات بوجود وسيط بين الشركة الأم و الشركة التابعة، و تكون هذه الوساطة إما عبر سلسلة واحدة أو عبرة عدة سلاسل.

- الوساطة عبر سلسلة واحدة : يكون حساب كل من نسب السيطرة و الفائدة كما يلي :
  - نسبة السيطرة : يتم تحديد النسبة على عدة درجات، مع افتراض انقطاع الرابطة في حال كانت الشركة تحت السيطرة المشتركة أو تحت التأثير البارز؛
  - نسبة الفائدة : يتم ضرب نسب الاستحواذ (رأس المال الممتلك) لكل شركة تدخل في مجال السلسلة.
- الوساطة عبر عدة سلاسل : يكون حساب كل من نسب السيطرة و الفائدة في هذه الحالة كما يلي :
  - نسبة السيطرة : يتم جمع نسب السيطرة المستحوذ عليها بشكل مباشر أو غير مباشر من قبل كل شركة سابقة للشركة التابعة في السلسلة؛
  - نسبة الفائدة : لكل سلسة من الشركات التابعة، نقوم بضرب نسب الاستحواذ (رأس المال الممتلك) لكل شركة تدخل في مجال السلسلة و نقوم بعد ذلك بجمع النسب المتحصل عليها من قبل كل سلسلة من الشركات التابعة.

يمكن إيضاح المساهمات غير المباشرة بنوعيها من خلال الشكل التالي :

الشكل رقم 13 : المساهمات غير المباشرة [28] P 31.



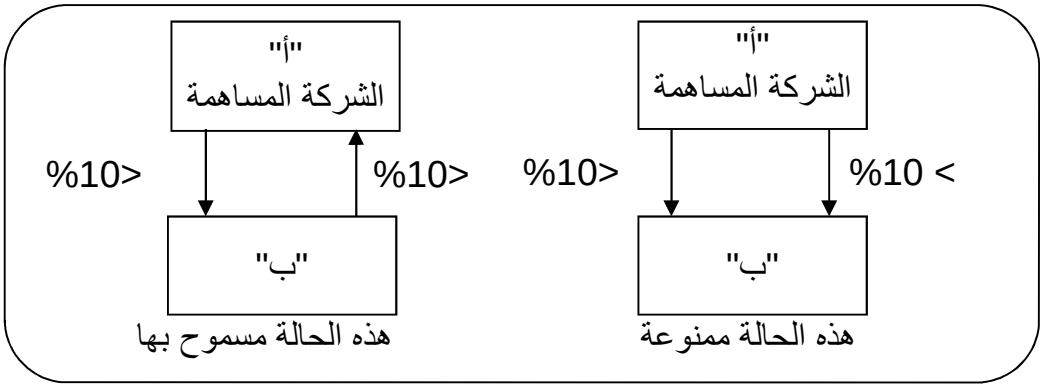
يمثل الشكل الأول مساهمة "أ" بشكل غير مباشر على "ت" و هذا عبر"ب" لنسبة سيطرة تعادل 80% و نسبة فائدة تقدر بـ 48%، أما الشكل الثاني الذي هو عبارة عن مساهمة غير مباشرة بين "أ" و "ت" مثل الشكل الأول مع مساهمة أخرى بشكل مباشر بحيث تعادل نسبة السيطرة 100% أما نسبة الفائدة فهي تساوي 68%، إذ يجسد لنا الشكل الأخير مفهوم المساهمات غير المباشرة عبر سلسلة واحدة أو عبر عدة سلاسل.

- **المساهمات المتبادلة.**

تسمى كذلك بالمساهمات المتقاطعة أو سندات المراقبة المتبادلة، فعندما تكون شركة تملك سندات لشركة أخرى بصفة مباشرة أو غير مباشرة و أن هذه الأخيرة تملك كذلك سندات لنفس الشركة الأولى، ففي هذه الحالة نكون أمام المساهمات المتبادلة [64] P 128.

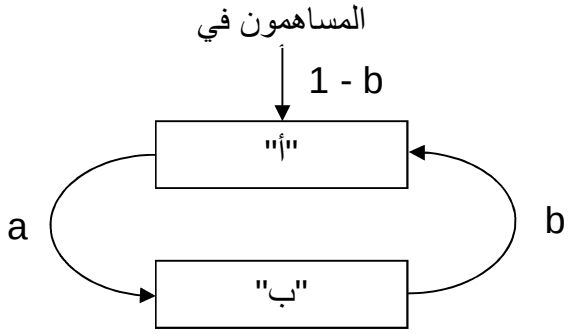
و التي عرفت حسب القانون التجاري الجزائري في المادة 730: "لا يمكن لشركة المساهمة أن تملك أسهما في شركة أخرى إذا كانت هذه الأخيرة تملك جزءا من رأسمالها يزيد على 10%".

الشكل رقم 14 : المساهمات المتبادلة حسب القانون التجاري الجزائري [65] P 39.



يمكن أن تتعلق المساهمات المتبادلة بكل من الشركة الأم و الشركتين التابعتين، و يكون حساب كل من نسبة السيطرة و نسبة الفائدة في حالة وجود مساهمات متبادلة كما يلي [65] P 41 :

الشكل رقم 15 : نسبة السيطرة و نسبة الفائدة في المساهمات المتبادلة [65] P 41.



يتم حساب نسبة السيطرة و نسبة الفائدة في المساهمات المتبادلة كما يلي :

- ❖ نسبة السيطرة : سيطرت الشركة "أ" على "ب" تساوي "a"، أما سيطرة الشركة "ب" على "أ" تعادل "b".
- ❖ نسبة الفائدة : يتم حساب نسبة الفائدة على مرحلتين :
  - نسبة الفائدة لمساهمي الشركة "أ" في "أ" (دون "أ") :

$$x = \frac{(1-b)}{1-(a*b)}$$

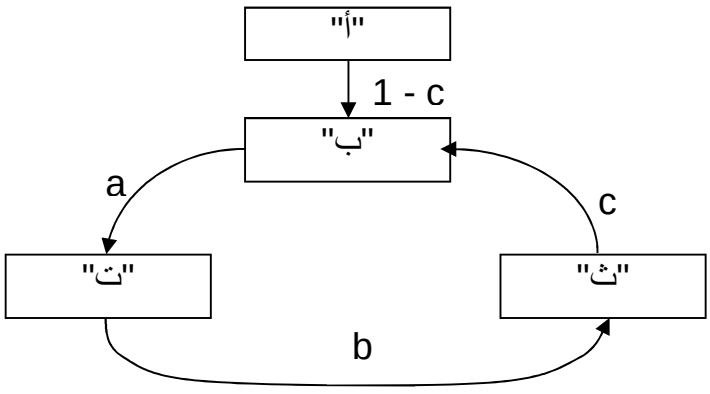
  - نسبة الفائدة لمساهمي الشركة "أ" من "ب":

$$y = \frac{(1-b)}{1-(a*b)} * a$$

➢ **المساهمات الدائرية.**

المساهمات الدائرية لها تأثير في نفس الوقت على حساب نسبة السيطرة و نسبة الفائدة، و التي يتم إيضاحها في الشكل التالي :

الشكل رقم 16 : المساهمات الدائرية [28] P 35.



فحسب الشكل الممثل للمساهمات الدائرية يمكننا حساب كلا من نسبة السيطرة و نسبة الفائدة كما يلي :

- ❖ نسبة السيطرة :
  - "أ" تستحوذ على (1 – c)% من "ب"؛
  - "ب" تستحوذ على a% من "ت"؛
  - "ت" تستحوذ b% من "ث"؛
  - "ث" تستحوذ على c% من "ب".
- ❖ نسبة الفائدة : نجد عدة عبارات رياضية تسمح لنا بحساب نسبة الفائدة في هذا النوع من المساهمات، إذ تساوي نسبة الفائدة الشركة أ في الشركات التابعة يحسب كما يلي :
  - في الشركة "ب" : $[(1-c)/(1-(a*b*c)]$.
  - في الشركة "ت" : $[(1-c)*a/(1-(a*b*c)]$.
  - في الشركة "ث" : $[(1-c)*a*b/(1-(a*b*c)]$.

2.1.2. خطوات التكامل.

إن القيام بتجميع القوائم المالية يستدعي على الشركة الأم إتخاذ قرارات ذات أثر كبير في كيفية اعداد القوائم المالية المجمعة، حيث تتعلق هذه القرارات بكل خطوات التكامل و التي يجب احترامها من قبل كل عناصر المجموعة.

إلاّ أن تقديم تعريف لخطوات التكامل لا يمكن إلاّ بعد دراسة كل من إجراءات و أساليب و كيفية تنظيم التكامل.

1.2.1.2. إجراءات التكامل.

إن إجراءات التكامل تحدد لنا المعلومات المحاسبية المستعملة و محتوى كل مرحلة للوصول إلى النتيجة المستحقة. يوجد نوعين من إجراءات التكامل، كل واحدة تختلف عن الأخرى في كيفية إعداد القوائم المالية المجمعة، لكن نظريا كلا النوعين من الإجراءات يعطيان نفس الحسابات المجمعة. و التي يمكن تلخيصها فيما يلي :

- ➢ **التكامل بالأرصدة (تجميع الحسابات السنوية).**

يستخدم هذا الإجراء معلومات الميزانية أو الحسابات الفردية لنهاية الدورة وهذا لكل الشركات التي سوف يتم تجميعها (حسابات الميزانية و حسابات التسيير). يتم جمع هذه المعلومات و بعدها تخضع إلى عدة تغييرات (إعادة المعالجة و إقصاء العمليات و القيام بالتعديلات) مع الأخذ بعين الاعتبار العناصر

التي تتعلق بالدورة الحالية و الدورات السابقة، فالمركزية تسمح بالحصول على ميزانية و حسابات النتيجة المدمجين.

إذ يمكن تلخيص مراحل هذا الإجراء فيما يلي :

- ❖ جمع القيم (لكل من حسابات الأصول و الخصوم و الأعباء و المنتوجات)؛
- ❖ تسجيل عمليات التكامل (إعادة المعالجة و إقصاء العمليات و القيام بالتعديلات) مع الأخذ بعين الاعتبار العناصر التي تتعلق بالدورة الحالية (يتم تسجيلها في حساب النتائج)، و التي تتعلق بالدورات السابقة (يتم تسجلها في الاحتياطات)؛
- ❖ مركزية العمليات؛
- ❖ العرض و الإفصاح عن الحسابات المجمعة.

إن لهذه الطريقة عدة إيجابيات و سلبيات تلخص فيما يلي :

- الإيجابيات :
  - ميزانيات نهاية الدورة أو الحسابات الفردية لكل شركة يمكن استخراجها بشكل سريع و سهل؛
  - يمكن اكتشاف الأخطاء بسهولة من خلال جدول التغيرات في رؤوس الأموال الخاصة.
- السلبيات :
  - خطر إمكانية نسيان العمليات المتعلقة بالدورات السابقة؛
  - بما أن هذه الطريقة تعتمد على الحسابات الفردية، فإنه من الصعب الحصول على قوائم توضح حالة المجمع في أي وقت.

➢ **التكامل بالتدفقات (تجميع الميزانيات و التدفقات المركزية).**

يأخذ هذا النوع من التكامل أغلبية مبادئه من مبادئ مسك المحاسبة العامة التي تفترض إقفال الحسابات في نهاية الدورة، مع استئناف الحسابات في بداية الدورة (الترحيل من جديد) و متابعة العمليات المحاسبية بشكل يومي.

إن مراحل استخدام هذه الطريقة يكون كالآتي :

- ❖ ترحيل الحسابات في بداية الدورة (الترحيل من جديد) للتجميع؛
- ❖ تسجيل التدفقات الحاصلة في القيم (الأصول و الخصوم و الأعباء و المنتوجات) للشركات المجمعة بالتكامل؛
- ❖ تسجيل عمليات التكامل (إعادة المعالجة و إقصاء العمليات و القيام بالتعديلات) مع الأخذ بعين الاعتبار العناصر التي تسجل في الدورة الحالية (في حساب النتائج)، و التي تتعلق بالشركات المجمعة حسب طريقة الوضع بالتكافؤ؛

- ❖ مركزية العمليات؛
- ❖ العرض و الإفصاح عن الحسابات المجمعة.

يستدعي هذا النوع من الإجراءات التحكم المطلق في التدفقات المحاسبية، مع وجود عدة إيجابيات و سلبيات تلخص فيما يلي :

- الإيجابيات :
  - هذا الإجراء جد فعال فيما يتعلق الأخذ بالحسبان لكل العناصر المتعلقة بالدورات السابقة؛
  - بما أنه يتحكم في العناصر التي تتعلق بالدورات السابقة "الميزانية الافتتاحية المجمعة"، فما على الشركة التابعة إلا متابعة العمليات التي تخص الدورة الحالية.
- السلبيات :
  - إن منهجية العمل في هذه الطريقة هي أكثر تفصيلا، ففي هذا الإجراء من التكامل يكون دخول و خروج شركة تابعة من مجال التجميع يستدعي التحكم الجيد في التدفقات؛
  - إن استخدام هذه الطريقة يكلف مصاريف جد عالية لإعداد المعلومات اللازمة، لأنها تستدعي مصلحة للتجميع في كل شركة تابعة مما يؤدي إلى الاستثمار في برامج مكلفة.

2.2.1.2. أساليب التكامل.

للمجمع عدة خيارات أمامه فيما يتعلق بأسلوب التجميع الملائم له مع الإخذ بعين الاعتبار هيكل المجمع و كيفية تنظيمه، يمكن تلخيص هذه الخيارات المتاحة للمجمع كما يلي :

- ➢ **التكامل المباشر .**

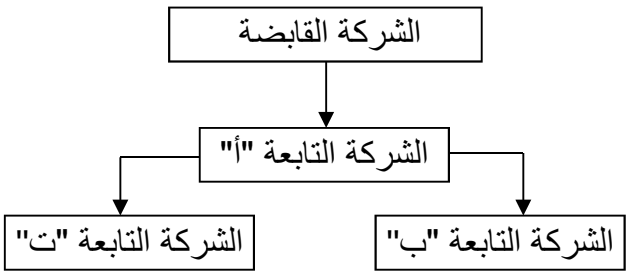
يتم التكامل ابتداء من الحسابات الفردية لكل شركة تدخل في مجال التجميع، و هذا بعد القيام بعمليات الواجب إعادة معالجتها، إذ تقوم الشركة الأم بهذه العملية بشكل مباشر.

تعرف هذه الطريقة على أنها عملية تقوم بتكامل مجموع الشركات في آن واحد بالأخذ بعين الاعتبار المباشر لنسبة الفائدة التي تعود للشركة الأم على كل شركة تدخل في مجال التجميع [66] P 183.

تهدف هذه الطريقة في أول مرحلة إلى تحديد حقوق المجمع في رؤوس الأموال الخاصة لكل شركة تدخل في مجال التجميع. هذا الأسلوب يسمح بحساب حصة الاشتراكات لكل شركة من الاحتياطات و من النتيجة المجمعة.

إن اختيار هذا الأسلوب من التجميع له ميزة، ألا و هي التحكم الأفضل في توزيع رؤوس الأموال الخاصة لكل شركة تدخل في مجال المجمع و حصة ذوي الأقلية، إذ يعتبر هذا الأسلوب الأكثر استخداما من قبل المجمعات.

الشكل رقم 17 : تمثيل للتكامل المباشر [95].



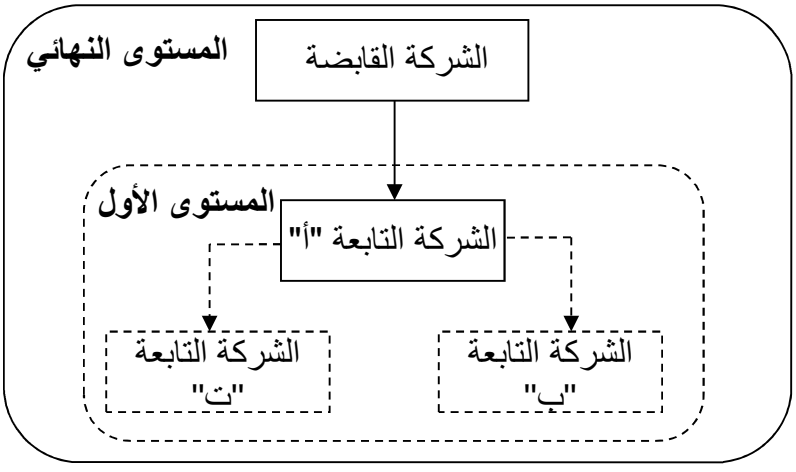
يتم تجميع كل فروع الشركة الأم بما فيها التي تربطها علاقة غير مباشرة معها و التي يمكن أن تكون تابعة بدورها إلى شركة أم ثانية، تجمع حساباتها الفردية مباشرة مع الحسابات الفردية للشركة الأم الواقعة في قمة هرم المجمع.

- **التكامل على المستويات.**

يتم التكامل وفقا لهذا الأسلوب على عدة مستويات، أي التكامل التسلسلي لكل شركة أم للحسابات الفردية المتعلقة بالشركات التي تمتاز بالسيطرة عليها الواحدة تلو الأخرى. و بتعبير آخر يتم تجميع الحسابات حسب أسلوب التكامل على المستويات بتجميع المتدرج للشركات فيما بينها، أي كل شركة مجمعة، تجميع الشركات التابعة لها مباشرة بالصعود تدرجياً إلى الشركة الأم [66] P 183.

تفيد هذه الطريقة في تكامل حسابات الفرع المجمعة و التي تدخل في مجال المجموعة الأكبر، فهذا الأسلوب من التجميع يؤدي إلى إدماج كل فرع على حدى و بعدها دمج هذا الفرع في التجميع الرئيسي للحسابات المجمعة للشركات التابعة للشركة الأم. لهذا الأسلوب أثر في بعض الحالات، فبتسليط الضوء على حقوق الأقلية في الشركات المجمعة تناسبيا أو الموضوعة تحت التكافؤ.

الشكل رقم 18 : تمثيل للتكامل على مستويات [95].



تقع عملية تجميع الفروع التي تخضع بدورها إلى الشركة الأم على كل مستوى على عاتق هذه الأخيرة، و التي تقوم بتقديم حساباتها المجمعة إلى الشركة الأم الواقعة في مستوى أعلى منها.

يمكن اعتبار هذا الأسلوب من التجميع على أنه طريقة لا مركزية لعملية التجميع بما أن التجميع يتم على عدة مستويات و بالتالي على عدة مراحل.

يتم تجميع كل فروع الشركة الأم بما فيها التي تربطها علاقة غير مباشرة معها و التي يمكن أن تكون تابعة بدورها إلى شركة أم ثانية، تجمع حساباتها الفردية مباشرة مع الحسابات الفردية للشركة الأم الواقعة في قمة هرم المجمع.

- **التكامل على الوحدات.**

يحتوي هذا الأسلوب من التجميع على العمليات التالية :

- توزيع رؤوس الأموال الخاصة لكل شركة مجمعة فيما يعود إلى المجمع و حقوق الأقلية؛
- إقصاء سندات الشركات الأخرى التي يتم تجميعها من قبل الشركة، إذ تعتبر نفسها التي تستحوذ عليها طبقا لنسبة فائدة المجمع للشركة المستحوذ عليها؛
- الأخذ بالحسبان إن كان هنالك فارق الاقتناء الإيجابي أو السلبي فيما يتعلق بالشركات الأخرى المجمعة طبقا لنسبة فائدة المجمع الذي يستحوذ عليها.

يجب الإشارة إلا أن هذا الأسلوب لا يسمح بمعرفة الحصة التي تمت المساهمة بها في كل شركة تم تجميعها في رؤوس الأموال الخاصة المجمعة.

مهما كان الأسلوب المستخدم لتجميع الحسابات، فإنه من الواجب تساوي كل من رؤوس الأموال الخاصة المجمعة، و فوارق الاقتناء أو التقييم، و حصة ذوي الأقلية و النتيجة المتوصل إليها في إطار استخدام أسلوب التكامل المباشر، أو استخدام كل من أسلوب التكامل على جميع المستويات أو على الوحدات.

3.2.1.2. تنظيم عملية التكامل.

بعد اختيار كل من إجراء و أسلوب التجميع، يتضح أنه من الواجب اختيار طبيعة مراحل العمل، فكل هذه الخطوات ترتبط بقواعد التنظيم المحاسبي و التي تكون المصادقة عليها من قبل المجمع، فتنظيم عملية التكامل يستلهم منهجيته من إتجاهين رئيسيين، هما :

- **التنظيم المركزي لعمليات التكامل.**

مصلحة التجميع تريد الحفاظ على تحكمها الكلي في عمليات التجميع باستخدام المعلومات المتعلقة بكل شركة يتم تجميعها بميزانية نهاية الدورة. ففي ظل التنظيم المركزي لعمليات التكامل، فإن الشركة الأم تتحمل عبأ القيام بكل عمليات التجميع، فالمراحل الأساسية للتنظيم المركزي تكون كالآتي :

- هيكل المجمع و مجال التجميع :

يتم إعداد قائمة للشركات الواجب تجميعها و طريقة التجميع الواجب استخدامها لكل شركة تدخل في مجال التجميع.

- جمع القوائم :

في هذه المرحلة من التجميع يتم جلب كل الوثائق المهمة للقيام بجمع المعلومات. و من بين أهم هذه الوثائق نجد ميزانية كل شركة مجمعة و المعلومات المتعلقة بسندات الشركات المجمعة و تفصيل الحسابات و العمليات الحاصلة داخل المجموعة و التغير في رؤوس الأموال الخاصة و المعلومات المساعدة لإعادة المعالجة و إقصاء العمليات.

- تحويل الحسابات الخاصة بالشركات الأجنبية المجمعة :

كل الشركات التي تقع في الخارج (البلد الذي يستخدم عملة مغايرة للعملة المستخدمة من قبل المجمع) يجب تحويلها إلى عملة التجميع.

- تسجيل قيود التكامل المحاسبي للعمليات التي يتم تصنيفها حسب عدة بنود خاصة :

تهدف المعالجات إلى جعل العمليات متجانسة في التقييم، فإن عملية إعادة التصنيف تهدف إلى جعل العرض متجانس و أما التعديلات فتهدف هي الأخرى إلى إرجاع الحسابات فيما بين المجمع متبادلة و إقصاء العمليات ذات التسجيل المزدوج و النتائج الداخلية.

- الضرائب المؤجلة :

بما أن طريقة التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة غير معتمدة في الحسابات الفردية، فمن اللازم إعادة المعالجة تصبح ضرورية.

- التغير في المجال :

كل التغيرات التي يمكن أن تحصل في مجال التجميع، سوف تؤدي بالمجمع إلى تسجيل قيود فوارق التقييم و فوارق في الاقتناء وهذا عند القيام بشراء السندات أو عند القيام بتصحيحات في زائد أو ناقص القيمة عند التنازل عن سندات الشركة التي تم تجميعها.

- جدول إقفال حسابات رؤوس الأموال الخاصة :

يتوجب هذا الجدول حينما تكون الحسابات المجمعة مقدمة أو معرضة على شكل أرصدة.

- عرض الحسابات المجمعة في نتيجة أعمال التجميع.

الشكل رقم 19 : التنظيم المركزي لعمليات التكامل [16] P 36.

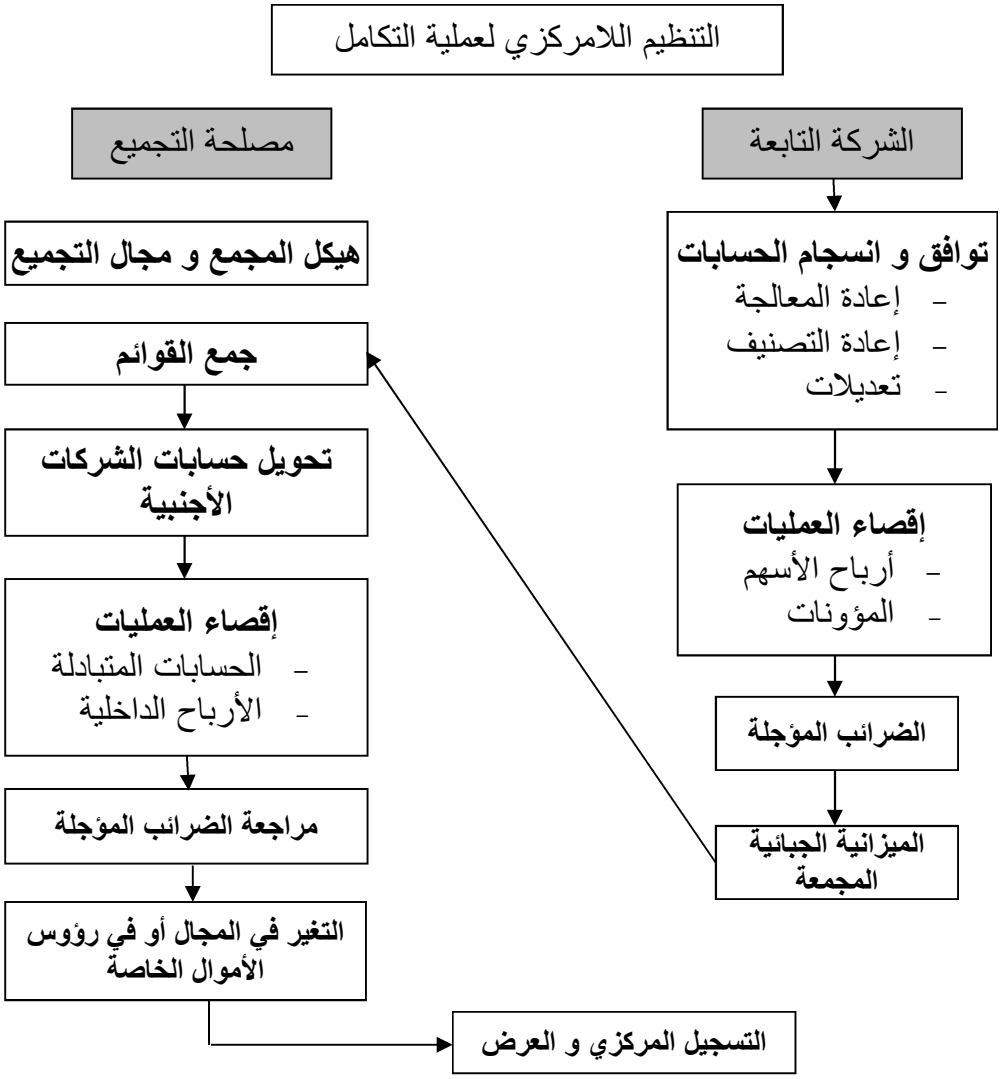
➢ **التنظيم اللامركزي لعمليات التكامل.**

إن التنظيم اللامركزي لعمليات التكامل، عبارة عن سلسلة من الأعمال التحضيرية، التي يتم تناوبها إلى كل شركة سوف يتم تجميعها، يهدف هذا النوع من التنظيم إلى تخفيض أدنى حد من أعمال التجميع. يتجسد هذا التنظيم في أرض الواقع بسلسلة من الأعمال التحضيرية في الحسابات المعاد معالجتها، و التي توافق قواعد التقييم و العرض المعتمدة من قبل المجمع، فهكذا يكون تدخل مصلحة التجميع بعد مراجعتها فقط في تحميل المعلومات و إضافة بعض العمليات للوصول إلى الحسابات المجمعة للشركات التي تدخل في مجال التجميع. و من هذا المنطلق يمكننا إيجاد نوعين من العمليات :

❖ العمليات المنجزة من قبل كل شركة :

قبل إرسال كل المعلومات إلى مصلحة التجميع، التي تعتبر من بين مصالح الشركة الأم، يجب تحضيرها طبقا لقواعد التقييم و العرض المعتمدة من قبل المجمع و التي يمكن تلخيصها في الشكل التالي :

الشكل رقم 20 : التنظيم اللامركزي لعميلة التكامل [16] P 37.



❖ العمليات المنجزة من قبل الشركة الأم :

يهدف هذا الإجراء إلى معالجة عمليات التجميع من قبل مصلحة التجميع التابعة للشركة الأم، بحيث يطبق من قبل المجمعات الكبيرة ذات العدد الكبير من الشركات التابعة، إذ يسمح هذا الأخير بتخفيف ضغط العمل على مصلحة التجميع. يشترط هذا النوع من التنظيم المعرفة الجيدة و المحكمة لقواعد التقييم المقبولة من قبل المجمع لكل الشركات التي هي ضمن مجال التجميع.

مع العمل أنه عبر التاريخ، كان في غالب الأحيان يطلب مركزية العمليات، لسبب بسيط ألا و هو عدم المقدرة التقنية و المعرفية لكل مسؤولي المحاسبة للشركات التابعة و النقائص الملحوظة في مجال تجميع الحسابات. فمنذ ذلك الحين انعكست أوجه الآراء إلى حد كبير.

3.1.2. دراسة الحالات الخاصة.

برغم من إمكانية تحديد مجال التجميع بشكل جد متسلسل، إلا أنه يوجد العديد من الحالات الاستثنائية ذات الطابع الخاص التي يمكن تلخيصها في الفروع التالية :

1.3.1.2. الإقصاء من مجال التجميع و تاريخ حدوثه.

يجد المجمع نفسه أمام حالات استثنائية تستدعي الإقصاء من مجال تجميع شركة تابعة أو المساهمات، يرجع هذا لطبيعة العلاقة التي تربطه بالشركة الأم و في بعض الأحيان لإرادة الشركة الأم من هذه الشركة التابعة أو المساهمة، بحيث يمكننا أن نجد الإقصاء من جهة و تاريخ حدوثه في مجال التجميع من جهة أخرى، و التي نلخصها فيما يلي:

- **الإقصاء من مجال التجميع.**

الإقصاء من مجال التجميع يمكن أن يكون إجباريا أو اختياريا، نلخص كل نوع على النحو التالي :

- الإقصاء الإجباري من مجال التجميع :

الشركة المسيطر عليها أو الواقعة تحت التأثير البارز، مقصاة من مجال التجميع إذا كانت في إحدى الحالات التالية [67] P 63 :

- عندما يكون اقتناء سندات شركة ما بغرض التنازل عنها في المستقبل القريب (أي سيطرة الشركة الأم على الشركة التابعة مؤقتا)، لكن إذا كان مشروع التنازل المحتمل في المستقبل القريب يتعلق فقط بحصة أو بنسبة معينة من السندات التي تم اقتناءها فالسيطرة أو التأثير البارز يحدد على أساس الحصة التي سوف يتم إكتسابها بشكل دائم.
- إذا كانت الشركة التابعة تواجه قيودًا صارمة و دائمة تفرض إعادة النظر في كل من :
  - السيطرة أو التأثير البارز الممارس على هذه الشركة؛
  - إمكانية تحويل الخزينة فيما بين هذه الشركة و الشركات الأخرى التي تدخل في مجال التجميع.

كما يمكننا الأخذ بعين الاعتبار إرادة التنازل عن السندات، فإنه من اللازم أن تكون هذه الرغبة في تاريخ اقتناء السندات. أما إذا كانت السندات مستحوذ عليها منذ عدة دورات و أن المجمع يريد التنازل عنها، ففي هذه الحالة لا ينبغي إقصاؤها من مجال التجميع لأن اقتناءها في الأول لم يكن بهدف التنازل عنها.

عندما تكون الشركة مقصاة من مجال التجميع، فإن التسجيل المحاسبي لقيمة السندات يكون في حساب خاص من بين الحسابات المجمعة "سندات المساهمة".

أخيرا، نستنتج أن الإقصاء الإجباري يتعلق أساسا بالشركات التابعة، التي مقرها في البلدان التي يغيب فيها الإستقرار السياسي و الاقتصادي.

❖ الإقصاء الاختياري من مجال التجميع :

لا تدخل الشركة أو فرع من المجمع مجال التجميع إذا كانت وضعية الشركة أو الفرع لا تقدم ميزة الأهمية النسبية، بالمقارنة مع الحسابات المجمعة لكل الشركة التي تدخل في مجال التجميع. يجب الإشارة كذلك إلى وجوب موافقة مفهوم الأهمية النسبية مع مبدأ الصورة الصادقة للحسابات المجمعة [68] P 670.

إن قياس الأهمية النسبية لا يتوقف فقط على المقياس الكمي، فعلى سبيل المثال : تريد الشركة الأم تجميع شركة تم إنشاؤها حديثا للأهمية الإستراتيجية للاستثمار مع العلم أنها تقع تحت عتبة الأهمية النسبية المحددة من قبل المجمع.

زيادة إلى الإقصاء المتوقف على مبدأ الأهمية النسبية، فإننا نجد كذلك الشركات التي تستخرج مصاريف باهظة لتحضير المعلومات المتعلقة بالتجميع، بالمقارنة مع المعلومات التي سوف يتم عرضها في القوائم المالية المجمعة [69] P 372.

➢ **تاريخ الدخول و الخروج من مجال التجميع.**

بغض النظر عن نسب السيطرة و الفائدة اللتين هما من أهم العناصر التي تقدر مجال التجميع، فإن تاريخ الدخول أو الخروج من مجال التجميع يتبع عدة قواعد يمكن تقسيمها كما يلي :

❖ تاريخ الدخول في مجال التجميع :

يتم إدخال شركة ما في مجال التجميع ابتداء من توفر إحدى الشروط التالية [67] P 64 :

- إما عند تاريخ اقتناء السندات من قبل الشركة المجمعة؛
- أو عند تاريخ الحصول على السيطرة أو التأثير البارز، إذا تمت عملية الاقتناء على عدة مراحل؛
- أو عند التاريخ المحدد في الاتفاق أو العقد الذي يحتوي على بند يضمن إمكانية تحويل السيطرة في تاريخ مغاير عن تاريخ تحويل السندات.

بالرغم من أن العقد يحتوي على بند التنازل الرجعي، فإنه لا يكفي القيام بتحويل السيطرة في تاريخ آخر عن تاريخ تحول ملكية السندات كالجمعية العامة غير العادية في حال الاندماج.

❖ تاريخ الخروج من مجال التجميع :

يتم إقصاء شركة ما، من مجال التجميع عند تاريخ فقدان السيطرة أو التأثير البارز. ففي حال التنازل، فإن تحويل السيطرة أو التأثير البارز، يتم في الحالات العامة حين تحويل ملكية السندات، التي تتمثل في حقوق التصويت المتعلقة بهذه السندات. هكذا و بالرغم من الإمضاء على اتفاق التنازل عن

الشركة المجمعة في نهاية الدورة، فالشركة الأم تحافظ على تجميع الشركة لأن السيطرة لا تزال ممارسة من قبل نفس الشركة الأم. لكن في بعض الحالات الاستثنائية لا يتم تجميع الشركة المسيطر عليها و هذا في حال تحويل السيطرة قبل تحويل ملكية السندات، تحدث هذه الحالة في شكل تنظيم الإدارة أو المراقبة، أما عندما يكون الاتفاق بين الأطراف ساري المفعول قبل تاريخ نهاية الدورة. و يجب على الشركة التي تقوم بالتنازل المقدرة على البرهنة بعناصر من الظاهر، على أن فقدان السيطرة هو حقيقي قبل تحويل حقوق التصويت.

إن التنازل المؤقت دون فقدان السيطرة أو سندات الشركة التي تم تجميعها، و التي تتبع بإعادة شرائها في وقت قصير، لا يجب أن يكون لها أثر على تحضير و إعداد الحسابات المجمعة في نهاية الدورة بالنسبة للشركة التي قامت بالتنازل عن السندات بشكل مؤقت.

في حال فقدان السيطرة دون التنازل عن السندات، مثلا عندما تكون الشركة تواجه قيودًا صارمة و دائمة كما تم تعريفها في العنوان السابق، ففي هذه الحالة فإن الحدث المنشئ للإقصاء من مجال التجميع هو فقدان السيطرة.

2.3.1.2. الحالة الخاصة للوحدات ذات الغرض الخاص "Ad hoc".

حسب ما جاء في التفسير للمعايير المحاسبية الدولية رقم 12 "الحالة الخاصة للوحدات ذات الغرض الخاص"، فإن التجميع المحاسبي لهذا النوع من الكيانات يتميز بمعالجة خاصة طبقا لما يلي :

- **تعريف الوحدات ذات الغرض الخاص.**

تعرف الوحدات ذات الغرض الخاص على أنها كيان مستقل قانونا، منشأ خصوصا لتسيير عملية أو مجموعة من العمليات المماثلة لحساب شركة ما. الوحدات ذات الغرض الخاص لها هيكل أو تنظيم بشكل يسمح لها بممارسة النشاط لحساب هذه الشركة و هذا بوضع تحت تصرفها أصول أو ممتلكات أو لوازم أو خدمات أو رؤوس أموال [70] P 4.

إن الهدف من إنشاء الوحدات ذات الغرض الخاص، هو التخفيف من أصول الميزانية التي تكون في الحالات العادية ممولة بالأموال الخاصة أو الديون، فهكذا نتحصل على نسبة مديونية أو قابلية السداد أكثر قبولا.

يكون انشاء الوحدات ذات الغرض الخاص في الحالات التالية :

- تسيير محفظة المساهمات التي هي مسجلة سابقا في أصول الشركة؛
- إنجاز أشغال البحث و التطوير لحساب الشركة.

➢ **الآثار الناتجة عن انشاء الوحدات ذات الغرض الخاص.**

يتم إدراج الوحدات ذات الغرض الخاص في مجال التجميع في حال كانت السيطرة تمارس من قبل شركة واحدة أو عدة شركات، و هذا بموجب عقد أو اتفاق أو بند تعاقدي أو السيطرة على الكيان و المساهمين أو الشركاء.

فعندما يكون المجمع يقوم بتسيير الوحدات ذات الغرض الخاص، أو بمعنى آخر أن أغلبية هياكل الوحدات يعهد بها للغير مع بقاء الفائدة للمجمع، فإذا كان المجمع يمتلك أسهما فإن الكيان يدخل في المجال.

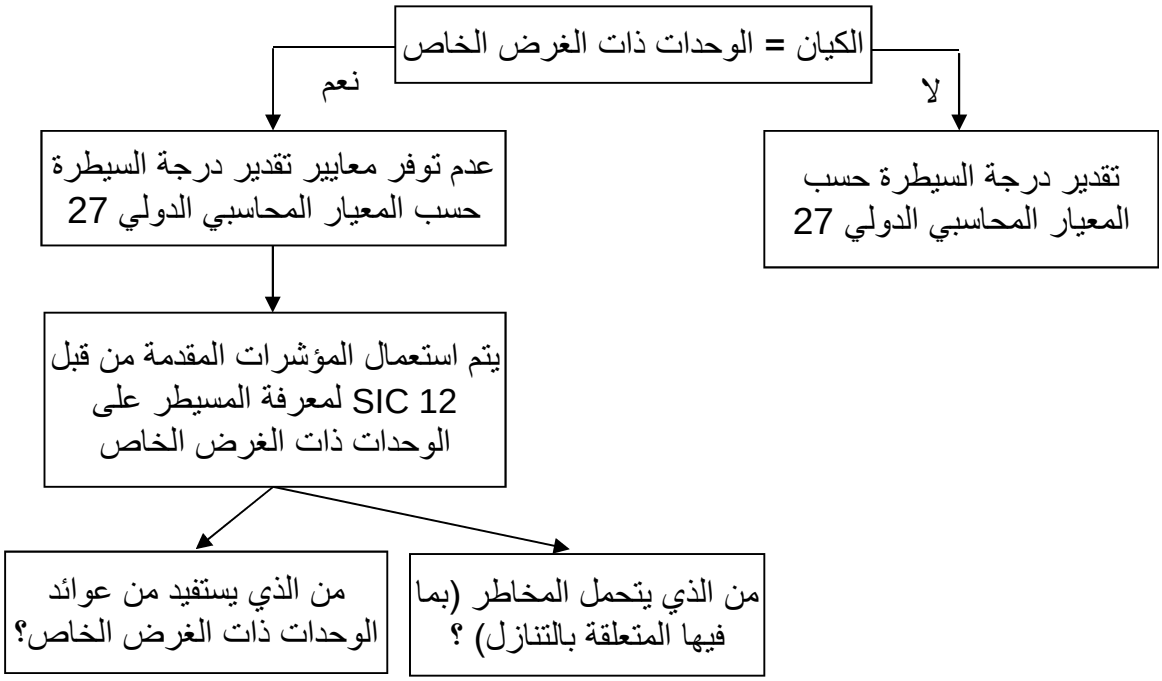
➢ **المقاييس التي تسمح بتحديد السيطرة في الوحدات ذات الغرض الخاص.**

إن المعايير الآتية تحدد وجود السيطرة بين الوحدات ذات الغرض الخاص و المجمع [68] P 670 :

- ❖ الشركة تملك بالفعل القدرة على إتخاذ القرارات : يمكن أن تكون ملائمة أو غير ملائمة لطبيعة السلطة في تسيير الوحدات ذات الغرض الخاص أو الأصول التي تحتويها، فبالرغم من عدم ممارسة السلطة بشكل فعلي، لكن بوسعها تصفية الكيان أو تغيير العقد التأسيسي أو حتى بمعارضة تغيير بند من بنود العقد التأسيسي؛
- ❖ الشركة لديها في الواقع القدرة على الإستفادة من أغلبية الفوائد الاقتصادية للكيان، سواء أكان هذا على أساس تدفقات في الخزينة أو الحق في حصة من قيمة الأصول الصافية أو الحق في الاستحواذ على أصل أو عدة أصول؛
- ❖ الشركة تتحمل أغلبية المخاطر المتعلقة بالكيان، نجد هذه الحالة إذا كان المستثمرون الأجانب يستفيدون من ضمانات من قبل الكيان بوضع سقف للمخاطر التي يمكن أن يتحملوها.

المعيار الأول جد مهم، لكن من المهم الأخذ بعين الاعتبار المعيارين الثاني و الثالث مع معالجة كل حالة بشكل معمق و على حدى.

الشكل رقم 21 : كيفية تقدير السيطرة في الوحدات ذات الغرض الخاص [95].



إن الاستجابة للمقاييس التي تسمح بتحديد وجود السيطرة في الوحدات ذات الغرض الخاص، يصعب تقديره بشكل دقيق، و الذي يرجع لتعقد العلاقات المالية و القانونية التي تربط الشركة الأم بهذا النوع من الوحدات و لهذا نقترح الاستعانة بالجدول التالي :

الجدول رقم 07 : مقاييس تحديد السيطرة في الوحدات ذات الغرض الخاص [46] P 70.

القدرة على إتخاذ القرارات	الإستفادة من المنافع الاقتصادية	تحمل المخاطر	حالة وجود السيطرة
نعم	لا	لا	**لا**
نعم	نعم	لا	**نعم**
نعم	لا	نعم	**نعم**
لا	نعم	نعم	**نعم**

نستنتج من خلال الجدول السابق، أن الاستجابة إلى مقياسيين فقط من بين ثلاثة يكفي لإظهار ممارسة السيطرة من قبل الكيان المجمع على الوحدات ذات الغرض الخاص.

3.3.1.2. التغير في نسب السيطرة.

بما أن اختيار طريقة التجميع يوافق نسبة السيطرة المستحوذ عليها، فإن أي تغير في هذه الأخيرة سواء كانت بالزيادة أو النقصان يؤثر حتما في طريقة التجميع الواجب استخدامها، حيث يمكن أن تأخذ هذه التغيرات في النسب الأشكال التالية :

➢ **الاستحواذ على السيطرة المطلقة بحصص متتالية.**

يمكن الاستحواذ على السيطرة بحصص متتالية في الحالات التالية :

❖ التكامل الكلي لشركة لم تكن مجمعة سابقا :

تكلفة اقتناء مجموع السندات (الاقتناء الأولي و الاقتناء التكميلي الذي يعطي السيطرة المطلقة) يحتسب على أساس أن السيطرة تم التحصل عليها من خلال عملية واحدة.

يتم تحديد و تقييم كل عناصر الأصول و الخصوم في تاريخ التحصل على السيطرة، و بنفس الطريقة الفارق الناتج بين تكلفة اقتناء مجموع السندات و قيمة دخول الأصول و الخصوم، الذين تم تحديدهم كفارق الاقتناء يسجل محاسبيا [67] P 70.

❖ التكامل الكلي لشركة سبق تجميعها باستخدام طريقة الوضع بالتكافؤ :

تكلفة اقتناء مجموع السندات (الاقتناء الأولي و الاقتناء التكميلي الذي يعطي السيطرة المطلقة)، يحتسب على أساس أن السيطرة تم التحصل عليها بشكل فوري، يتم تحديد و تقييم كل عناصر الأصول و الخصوم في تاريخ الحصول على السيطرة كالحالة العامة، فارق إعادة التقييم المحتمل الناتج بين حصة رؤوس الأموال الخاصة المجمعة سابقا باستخدام طريقة الوضع بالتكافؤ، التي يتم تسجيلها مباشرة في الاحتياطات المجمعة. في حين أن الشركات التي بقيت تستخدم طريقة إعادة التقييم الجزئي يمكن لها ذلك، ففي هذه الحالة يكون التكامل الكلي لشركة قد تم تجميعها باستخدام طريقة الوضع بالتكافؤ لا يغاير مبدئيا التقديرات المنجزة حسب طريقة الوضع بالتكافؤ [67] P 70.

أما في حال عدم توفر عناصر تسمح بالتقدير للشركة المجمعة، التي واجهت صعوبات للقيام بالتقييم في وقت استخدام طريقة الوضع بالتكافؤ، فإن هذه التقييمات تؤخذ بالحسبان حين الحصول على السيطرة.

❖ التكامل الكلي لشركة سبق تجميعها باستخدام طريقة التكامل التناسبي :

تكلفة اقتناء مجموع السندات (الاقتناء الأولي و الاقتناء التكميلي الذي يعطي السيطرة المطلقة) يحتسب وفقا للعنوان السابق. إذ يتم تحديد و تقييم كل عناصر الأصول و الخصوم في تاريخ التحصل على السيطرة كالحالة العامة، فارق إعادة التقييم المحتمل الناتج بين حصة رؤوس الأموال الخاصة المجمعة سابقا باستخدام طريقة التكامل التناسبي، الذي يتم تسجيله مباشرة في الاحتياطات المجمعة. في حين أن الشركات التي بقيت تستخدم طريقة إعادة التقييم الجزئي يمكن لها ذلك، ففي هذه الحالة يكون التكامل الكلي لشركة قد تم تجميعها باستخدام طريقة الوضع بالتكافؤ، لا يغاير مبدئيا التقديرات المنجزة حسب طريقة الوضع بالتكافؤ.

➢ **التغير اللاحق لنسبة السيطرة المطلقة.**

يمكن للمجمع تداول السندات في الأسواق المالية لاحتياجات مالية في الخزينة أو لتحقيق فائض قيمة على سبيل المثال، و الذي يؤدي في بعض الأحيان إلى تغيير في نسب السيطرة الملخصة فيما يلي :

❖ ارتفاع في نسبة الاستحواذ على شركة مجمعة سابقا بالتكامل الكلي :

إن الاقتناءات التكميلية للسندات، لا تؤدي إلى إعادة النظر في التقييمات الحاصلة على عناصر الأصول و الخصوم، بما أن هذه التقييمات قد تم تحديدها في تاريخ التحصل على السيطرة، و الفارق المتحصل عليه يتم تسجيله كليا في فارق الاقتناء.

يتم تسجيل فارق الاقتناء الإضافي كما تم تسجيل أول فارق للاقتناء، أما إذا كان الفارق المتحصل عليه سالبا، فإن تكلفة الاقتناء أقل من الحصة الممثلة لقيمة عناصر الأصول و الخصوم الذين تم تحديدهم. و في هذه الحالة يستوجب طرح تساؤل حول قيمة التجميع لعناصر الأصول المتعلقة بشركة ما، و الذي يؤدي في غالب الأحيان إلى تسجيل فقدان للقيمة.

الفارق السالب المتبقي يسجل على الفارق الإيجابي المتحصل عليه في أول تجميع الذي تم فيه استخدام طريقة التكامل الكلي، و إذا بقي الرصيد سالباً، فإنه يتم إظهاره في خصوم الميزانية خارج حسابات رؤوس الأموال الخاصة مع تحميله على النتيجة عبر فترة زمنية توافق الفرضيات و الأهداف المحددة عند أول اقتناء[21] P 11496.

أما فيما يخص الشركات التي بقيت تستخدم طريقة إعادة التقييم الجزئي يمكن لها ذلك، مع تقسيم تكلفة كل اقتناء تكميلي على عناصر الميزانية المجمعة حسب التكاليف المبررة و التي تهتلك على مدة الحياة المتبقية لهذه العناصر.

❖ التنازل على نسبة من الاستحواذ على شركة مجمعة سابقا بالتكامل الكلي :

- التنازل الكلي :

إن خروج الشركة المتنازل عنها من مجال التجميع حين تحويل السيطرة إلى الشركة المقتنية، و الذي يتضح كذلك من خلال حساب النتائج. فعندما تكون الشركة المتنازل عنها ذات أهمية كبيرة و لتحقيق مبدأ المقارنة عبر الزمن يجب على المجمع إعطاء معلومات وفيرة في الملاحق و هذا بإيضاح أهم عناصر حساب النتائج المتعلقة بالشركة المتنازل عنها. يتم تسجيل نتيجة التنازل عند تاريخ تحقيقها أو بمعنى أخر عند تحويل السيطرة، فإذا كانت نتيجة التنازل هي ناقص قيمة فإنه من الواجب تشكيل مؤونة في تاريخ احتمال تحقيقها.

إن تحديد قيمة كل من فائض و ناقص القيمة حسب أخر قيمة تم تجميع فيها الشركة المتنازل عنها (الدورة السابقة) مع الأخذ بعين الحسبان : النتيجة المحققة إلى غاية تاريخ التنازل، فارق الاقتناء المتبقي و غير مهتلك، فارق التحويل المسجل في رؤوس الأموال الخاصة التابعة للمجمع.

- التنازل الجزئي :

في حالة التنازل الجزئي لسندات شركة لا تزال داخلة في مجال التجميع حسب طريقة التكامل الكلي، فتحديد نتيجة التنازل (فائض أو ناقص القيمة) حسب الحصة المتنازل عنها بما في ذلك فارق الاقتناء و فارق التحويل. أما في حالة الشركة التي يصبح تجميعها حسب طريقة الوضع بالتكافؤ فإن حساب نتيجة التنازل يكون حسب ما سبق ذكره سابقا.

❖ الحالات الأخرى لتغيير نسبة الاستحواذ على سندات شركة ما [67] P 71 :

- رفع في رأس المال لشركة مجمعة بالتكامل الكلي :

في حال الانخفاض المتتالي لنسبة الفائدة الناجم عن رفع في رأس المال لشركة واقعة تحت السيطرة المطلقة مع عدم الاكتتاب المتساوي فيما بين المساهمين أو الشركاء، و الذين لا يمكن اعتبارهم من المجمع، فإن هذه العملية تعتبر تنازلاّ جزئيا عن الحصة و التي يتم ترجمتها محاسبيا بتسجيل فائض أو ناقص قيمة المتحصل عليها.

أما في حال الارتفاع المتتالي في نسبة الفائدة الناجم عن رفع في رأس المال لشركة واقعة تحت السيطرة المطلقة مع الاكتتاب المتساوي فيما بين المساهمين أو الشركاء، فتعد هذه الأخيرة عملية اقتناء جزئي يترجم محاسبيا بقيد تسجيل فارق الاقتناء.

- إعادة تصنيف السندات في داخل المجمع :

إن إعادة تصنيف السندات تستدعي في غالب الأحيان شركتين على الأقل يتم تجميعهما باستخدام طريقة التكامل الكلي، ففائض أو ناقص القيمة الناتجة من هذه العملية ذات الطابع الداخلي تحذف كليا عند القيام بعميلة التجميع، مع المحافظة على نفس القيمة المتعلقة بالأصول المسجلة سابقا في الحسابات المجمعة.

إن المعالجة المحاسبية للتغيرات الحاصلة في نسبة الفائدة جزئية كانت أو شاملة، فيما بين الشركات المنتمية لنفس المجمع، و التي يتم تجميعها باستخدام نفس الطريقة (التكامل الكلي) لكن بنسب مختلفة لا تؤثر في النتيجة.

2.2. عملية إعداد القوائم المالية المجمعة و نشرها.

ندخل في هذا المبحث في آخر مرحلة من مراحل التجميع التي تقع على عاتق مديرية أو مصالح التجميع المحاسبي بحسب التنظيم الداخلي المعتمد عليه في المجمع، و التي تتلخص في العناصر التالية :

➢ الأعمال التحضيرية للتجميع :

تهدف هذه الأخيرة إلى جعل الحسابات الفردية متجانسة فيما بينها من ناحية التقييم و العرض.

➢ تحويل الحسابات المحررة بالعملة الأجنبية :

توقع التشريع المحاسبي و المالي تحويل الحسابات الفردية المتعلقة بالشركات الأجنبية، التي تعرض حساباتها بعملة مغايرة للعملة المعتمد عليها من قبل المجمع، و الذي ينطبق على الشركات المتعددة الجنسيات.

- أثار عملية اندماج الأعمال :

تتجلى في فارق التقييم و فارق الاقتناء، اللذين يتم إستخراجهما بعد تقييم تكلفة اقتناء الكيان المساهم فيه.

- إقصاء المعاملات الحاصلة في داخل المجمع :

تهدف عملية إعادة المعالجة إلى الإفصاح فقط عن الأرباح أو الخسائر المحققة مع المتعاملين الاقتصاديين و الكيانات الخارجة عن مجال التجميع.

- عرض القوائم المالية المجمعة و المعلومات الواجب الإفصاح عنها :

تتجلى في القوائم المالية المجمعة الخمس و التي تم توقعها في النظام المحاسبي المالي.

و سوف نحاول التطرق إلى كل هذه العناصر المذكورة أعلاه في المطالب التالية بعرض مختصر للمبادئ الأساسية و مفصل بدراسة الحالات العامة و القيود المحاسبية المندرجة في نفس الإطار.

1.2.2. إعادة معالجة الحسابات الفردية.

تهدف الحسابات المجمعة، إلى إعطاء صورة صادقة عن الممتلكات و الحالة المالية و نتيجة مجمع الشركات، و لإعطاء هذه الصورة لمجموعة اقتصادية و مالية، فإنه يجب جمع المعلومات المتأتية من نفس القواعد و طرق التقييم و العرض. إذ يصعب تحقيق هذه الشروط في ظل تعدد الطبيعة القانونية و نوع النشاط و المنطقة الجغرافية التي تأثر حتما في الاختيارات المحاسبية لشركات المجمع.

تؤدي هذه الاختلافات الحاصلة في الحسابات الفردية إلى خلق نوع من التباين و استحالة مقارنة المعلومات الواردة في الميزانية المجمعة من دورة إلى أخرى، و لاحترام هذا المبدأ الأساسي المندرج في النظام المحاسبي المالي، يتوجب معالجة الحسابات الفردية وفقا لسياسات محاسبية و مالية موحدة تهدف إلى تحقيق التجانس في الحسابات الفردية أولا و المجمعة ثانيا.

1.1.2.2. إجراءات معالجة عدم التجانس في الحسابات الفردية.

تطرقت معايير التقارير المالية الدولية إلى تجانس الحسابات في شركات التابعة مهما كانت طريقة التكامل المستخدمة ففي الفقرة 21 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 جاء ما يلي : "يجب إعداد القوائم المالية المجمعة باستخدام طرق محاسبية موحدة للمعاملات و الأحداث المتشابهة التي وقعت

في ظروف مماثلة، و إذا لم يتم استخدام الطرق المحاسبية الموحدة لإعداد القوائم المالية المجمعة، فإنه يجب إظهار هذه العناصر بحصة كل واحدة على حدة و الطريقة المحاسبية المستخدمة" [46] P 137.

المعيار المحاسبي الدولي رقم 31 تطرق إلى نفس القواعد و بنفس المصطلحات في الفقرة 27.

➢ **إعادة تصنيف بنود الحسابات لتحقيق التجانس.**

ينتج عدم تجانس في الإجراءات في ثلاث مستويات، يمكن أن تكون وحيدة أو في وقت واحد، نذكرها فيما يلي [46] P 138 :

- ❖ تفترض في عملية التجميع فاعلية في الشبكة الموضوعة لجمع المعلومات، و التي ليست بالشيء الهين في ظل تعدد الشركات التابعة و تنوع المناطق الجغرافية و الأنشطة، إذ يعقد بشكل طبيعي إشكالية التجانس المحاسبي. فوضع دليل إجراءات التجميع يهدف إلى تعريف نظام جمع و معالجة المعلومات المحاسبية و المالية.
- ❖ يمكن أن يكون تاريخ إقفال الدورات للشركات المجمعة غير متطابق، فإذا كانت غالبية الشركات المجمعة لها تاريخ إقفال الدورة مغايرا للتاريخ المعتمد عليه في الشركة المجمعة فإنه يمكن إقفال الدورة إما في التاريخ المعتمد عليه من قبل غالبية الشركات المجمعة حينما تقوم بإعداد وتحضير حساباتها الفردية، أو التاريخ المعتمد عليه من قبل الشركة المجمعة (الشركة الأم) حينما تقوم بتحضير و إعداد حساباتها الفردية.

ففي الفقرة 19 و 20 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 27، فإن أي اختلاف في تواريخ إعداد و تحضير القوائم المالية المجمعة، يؤدي حتما إلى عمليات إعادة المعالجة التي تأخذ بعين الحسبان أثر المعاملات و الأحداث ذات الأهمية اللذين لم يتم تسجيلهما بين هذه التواريخ و تاريخ الإعداد و تحضير القوائم المالية المجمعة التي لا يجب أن تتجاوز 3 أشهر.

أما المعيار 31 المتعلق بتجميع المساهمات في المشروعات المشتركة، فإنه يحيل دراسة هذه الحالة إلى المعيار 27.

- ❖ يمكن حدوث عدم تجانس في حال استعمال وثائق تلخيص مغايرة، ففي الحسابات الفردية للشركات المجمعة يمكن الاعتماد على نماذج مغايرة. فتوزيع حسابات النتيجة مثلا على حسب الطبيعة أو حسب الوظيفة، يؤدي حتما إلى عرض جدول النتائج بشكل غير موافق للشركات المجمعة، والذي يستدعي إعادة القيام بالتصنيف المحاسبي للإفصاح عن قوائم متجانسة و واضحة.

➢ **إعادة المعالجة لتحقيق التجانس.**

يرجع مفهوم إعادة المعالجة لتحقيق التجانس، إلى احترام المبادئ المحاسبية و قواعد التقييم المقبولة عموما، فنجد من الناحية القانونية منظورين : الأول يستند على الإلزامية من خلال النصوص القانونية، أما الثاني فهو يعتمد على الخيارات التي سمح بها المشرع.

❖ عمليات إعادة المعالجة الإجبارية ذات الطابع الجبائي :

تستند هذه العمليات على احترام طرق التقييم المفروضة و التي لها رابطة مباشرة بالتشريع الجبائي، إذ نجد في العديد من الدول تباعيه المحاسبة للجباية و التي تؤدي إلى تحقيق نوع من التوافق فيما بين كلتا القاعدتين بالتسجيل المحاسبي لكل امتيازات جبائية. أما في بعض الدول الأخرى و التي من بينها الجزائر فإننا نجد نوعا من الاستقلالية و التباين فيما بين التشريع الجبائي و المحاسبي، إن هذا الاختلاف فيما بين التشريعين يؤدي حتما إلى خلق نوع من التباعد في طريقة عرض الحسابات الفردية التي تجعل من الطبيعي إعادة معالجة هذه العمليات لتحقيق التجانس. تتعلق هذه العمليات ذات الطابع الجبائي أساسا بالعناصر التالية [71] P 143 :

- تشكيل أو استرجاع مؤونات منظمة؛
- كيفية إهتلاك إعانات الاستثمار؛
- طرق إهتلاك التثبيتات المادية و التقييم حسب القيمة الحالية.

يجب تطبيق عمليات إعادة المعالجة في الحسابات الفردية لكل شركة تدخل في مجال التجميع مهما كانت طريقة التجميع المستخدمة.

❖ عمليات إعادة المعالجة الاختيارية :

يستند مفهوم إعادة المعالجة لتحقيق التجانس على احترام المبادئ المحاسبية و قواعد التقييم المعترف بها عموما. يمكن شرح وجوب القيام بعمليات إعادة المعالجة التي يتم تطبيقها على الحسابات المجمعة في عنصرين أساسيين [46] P 141 :

- أولا : بما أن الشركات التي تشكل مجموعة مجمعة تمتاز بالتنوع فيما بينها و مع الأخذ بعين الاعتبار الصورة الصادقة، فمن الواجب الاعتماد على قواعد التقييم التي تلائم أكثر هيكلة المجمع؛
- ثانيا : التطورات الحاصلة للمجمع على البعد الدولي تستدعي و بشكل طبيعي إلى تحقيق التجانس في التشريع المحاسبي لعمليات التجميع. فقانون النظام المحاسبي المالي يسمح بتحقيق نوع من التقارب فيما بين الممارسات المحاسبية الجزائرية و الأحكام الدولية المحددة من قبل المجلس الدولي للمحاسبة.

تعتبر عمليات إعادة المعالجة ذات الطابع الاقتصادي طرق تقييم استثنائية يسمح بها على عكس الطرق المستخدمة لإعداد الحسابات الفردية، إذ يعزز هذا الأخير استقلالية الحسابات المجمعة بالمقارنة مع الحسابات الفردية. فنجد من بين هذه الطرق التي أصبحت إجبارية في النظام المحاسبي المالي ما يلي [71] P 153 :

- إعادة معالجة عقود الإيجار-التمويل؛
- التسجيل المحاسبي للمؤونات المتعلقة بالامتيازات الممنوحة للمستخدمين (المعاشات و تكميلات التقاعد)؛
- تقييم عقود طويلة الأجل حسب وتيرة التقدم؛
- تقسيم إهتلاك علاوة الإصدار و التسديد المتعلقة بالقروض و كذلك التكاليف الملحقة بمدة القروض السندية؛
- إعادة معالجة فارق التحويل (الفوارق المسجلة إما في الأصول أو الخصوم المتأتية من التحويل إلى العملة التي يتم اعداد الحسابات السنوية للشركة المجمعة و كذا حسابات الدائنة و الديون المحررة بالعملات الأجنبية و التي يمكن تسجيلها في حساب النتائج).

أخيرا، ليس من الواجب الإشارة إلى أن هذه الخيارات الاقتصادية و المحاسبية تسجل وجوبا في ظل منطق يمتاز بمعلومة ذات درجة عالية. زيادة على ذلك يجب إعطاء شروحات وافية لإبراز الأسباب التي أدت إلى تبني هذه الطرق في الملاحق مع إستمرارية استخدام هذه الطرق خلال الفترات المتتابعة.

2.1.2.2. إعادة المعالجة لتحقيق التجانس ذي الطابع الجبائي.

في إطار إعداد الحسابات الفردية، تسجل الشركات و بصفة دائمة قيود ذات طابع جبائي و التي تخص كل عناصر الميزانية.

- **الهدف من قيود التجانس ذات الطابع الجبائي.**

إن القيام بعمليات المعالجة ذات الطابع الإجباري (إلا إذا كان لها تأثير يمكن تجاهله على الممتلكات، الحالة المالية و النتيجة المجمعة) نذكر ما يلي :

- عمليات إعادة المعالجة لتحقيق التجانس :

التجانس لطرق التقييم و العرض المستخدمة من قبل مختلف شركات المجال، الذي يعتبر المبدأ الأساسي لعملية إعداد و تحضير الحسابات المجمعة، و التي يجب أن تكون مقدرة حسب الطرق الموضوعة من قبل المجمع، التي يمكن أن تحتوي على طرق تخص قطاع تحكمه قوانيناً خاصة به. عندما لا نستطيع الحصول على التجانس بشكل مباشر على مستوى الحسابات الفردية، فإنه من واجب

المجمع القيام بعمليات إعادة المعالجة اللازمة، إذ تم إظهار اختلافات بين الطرق المحاسبية و كيفية تطبيقها في الحسابات الفردية للشركات الداخلة في مجال التجميع.

❖ عمليات إعادة المعالجة لإقصاء الأثر الحاصل على الحسابات التي تم تسجيلها بغية احترام التشريع الجبائي :

تفرض عملية التجميع إقصاء الأثار الظاهرة في الحسابات، التي تم فيها تسجيل قيود موافقة لاحترام النصوص التشريعية الجبائية، نجد من بينها ما يلي [22] PP 115-114 :

- الإهتلاك الجبائي للتثبيتات؛
- المؤونات المنتظمة؛
- إعانات الاستثمار...إلخ.

إن إقصاء القيود المسجلة في الحسابات المجمعة لموافقة النصوص الجبائية، ينتج فروقا محاسبية مؤقتة تستدعي تسجيل ضرائب مؤجلة خاضعة لشروط خاصة.

❖ العمليات الأخرى لإعادة المعالجة التي تم تخصيصها فقط للاعتماد على طرق التقييم الإجبارية في الحسابات المجمعة و الاختيارية في الحسابات الفردية :

في الحسابات الفردية، تعتبر مصاريف الرفع من رأس المال تكاليف خارجية تتعلق مباشرة بالعملية، و يمكن تسجيلها إما في جدول النتائج (التكاليف) أو ترحل إلى الأصول لإهتلاكها لاحقا، أو تسجل في علاوة الإصدار المتعلقة برفع رأس المال، إذ تعتبر هذه الأخيرة الطريقة التفضيلية في الحسابات الفردية. أما في الحسابات المجمعة فطريقة تسجيل مصاريف الرفع من رأس المال تعتبر إجبارية بالمقارنة مع الحسابات الفردية.

❖ عمليات إعادة المعالجة الناتجة عن التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة :

الضرائب المؤجلة هي طريقة محاسبية، تتمثل بإدراج في الحسابات ضمن أعباء الضريبة في النتيجة المنسوبة لعمليات السنة المالية وحدها، و التي هي عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة على الخصوم) أو قابل للتحصيل (ضريبة مؤجلة على الأصول) خلال سنوات مالية مستقبلية. تسجل في الميزانية و في حساب النتائج.

➢ **عمليات إعادة المعالجة ذات الطابع الجبائي.**

نجد من بين أهم عمليات إعادة المعالجة لتحقيق التجانس ذو الطابع الجبائي ما يلي :

❖ مؤونات ارتفاع في الأسعار :

عندما تسجل شركة مجمعة مؤونة لارتفاع الأسعار في خصوم ميزانيتها، فمن الملائم إقصاء أثرها بتسجيل القيود التالية :

اليومية الأولية لقيود التجميع في المجمع للدورة ن					
تجميع حسابات الميزانية			تجميع حسابات التسيير		
مؤونات ارتفاع في الأسعار	xx		النتيجة (الفرع أ)	xx	
النتيجة (الفرع أ)		xx	الضرائب على الأرباح المؤجلة	xx	
الاحتياطات (الفرع أ)		xx	مخصصات مؤونات ارتفاع في الأسعار		xx
ضرائب المؤجلة على الخصوم		xx			

الفكرة الأساسية فيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية للقيد التالي هي إقصاء الأثر المحاسبي للمؤونة، و هذا على مرحلتين : أولها على مستوى الميزانية مع الأخذ في الحسبان المؤونات المسجلة في الدورات السابقة (الاحتياطات)، أما المرحلة الثانية فهي على مستوى جدول النتائج بإقصاء المؤونة المسجلة في مخصصات الدورة مع أخذ بعين الحسبان الأثر الضريبي الناتج عن هذه العملية.

❖ <u>الإهتلاكات الاستثنائية</u> :

تمثل الإهتلاكات الاستثنائية مخصصات ذات طابع جبائي، مع تجاوز المفهوم الاقتصادي للإهتلاكات المبررة. نسجل هذا النوع من الإهتلاكات في إطار سياسة جبائية تحفيزية، تهدف إلى تشجيع قطاع معين من الاستثمارات، الذي يؤثر في قيمة الإهتلاكات في السنوات الأولى. و لإعطاء صورة اقتصادية صادقة، يتضح أنه من الملائم إقصاء أثرها بتسجيل القيود التالية :

اليومية الأولية لقيود التجميع في المجمع للدورة ن					
تجميع حسابات الميزانية			تجميع حسابات التسيير		
الإهتلاكات الاستثنائية	xx		النتيجة (الفرع أ)	xx	
النتيجة (الفرع أ)		xx	الضرائب على الأرباح المؤجلة	xx	
ضرائب المؤجلة على الخصوم		xx	مخصصات الإهتلاكات الاستثنائية		xx
يومية قيود التجميع في المجمع للدورة ن+1					
تجميع حسابات الميزانية			تجميع حسابات التسيير		
الإهتلاكات الاستثنائية	xx				
الاحتياطات (الفرع أ)		xx			
ضرائب المؤجلة على الخصوم		xx			

تهدف القيود المسجلة في الدورة ن، إلى إعطاء صورة اقتصادية صادقة، بإقصاء الفرق الناجم بين مخصصات الإهتلاك الاقتصادية و مخصصات الإهتلاك الاستثنائية المسموح بها من قبل المشرع الجبائي، أما قيود الدورة ن+1، فهي تقوم بإقصاء الأثر الحاصل بالدورة السابقة، باستخدام حساب

الاحتياطات لاحترام مبدأ استقلالية الدورات. يجب الإشارة إلى عدم وجود هذا النوع من الإهتلاك في التشريع الجبائي الجزائري.

❖ إعانات الاستثمار :

تعرف الإعانات العمومية بأنّها عمليات تحويل موارد عمومية مخصصة لتعويض التكاليف التي تحملها أو سيتحملها المستفيد من الإعانة بفعل إمتثاله لبعض الشروط المرتبطة بأنشطته ماضيا أو مستقبلا. و في تعريف آخر لإعانات التجهيز، هي الإعانات التي يستفيد منها الكيان من أجل اكتساب ممتلكات معينة أو إنشائها.

تدخل إعانات الاستثمار في نفس إطار المؤونات المنظمة، و التي تسجل في حسابات الخصوم لإتباع اختيار عرض من قبل الإدارة الجبائية، إلا أن التشريع المحاسبي في الجزائر و من خلال النظام المحاسبي المالي، عالج إعانات الاستثمار بنفس ما جاء به المشرع الجبائي حسب قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة. الغاية المرجوة من خلال هذه العملية، هو الحفاظ على قيمة الإعانة في رؤوس الأموال الخاصة بعد تحويلها إلى حساب الاحتياطات، و التي يمكن معالجتها حسب طريقتين، نذكرهما فيما يلي :

اليومية الأولية لقيود التجميع في المجمع : الخيار الأول					
تجميع حسابات الميزانية			تجميع حسابات التسيير		
إعانات التجهيز (المبلغ الكلي)	XX		أقساط إعانات الاستثمار المحولة	XX	
الاحتياطات (الفرع أ)		XX	لنتيجة السنة المالية	XX	
إعانات التجهيز (القسط السنوي)		XX	النتيجة (الفرع أ)		XX
ضرائب المؤجلة على الخصوم		XX	الضرائب على الأرباح المؤجلة		XX
النتيجة (الفرع أ)	XX				
الاحتياطات (الفرع أ)		XX			
اليومية الأولية لقيود التجميع في المجمع : الخيار الثاني					
تجميع حسابات الميزانية			تجميع حسابات التسيير		
إعانات التجهيز (المبلغ المتبقي)	XX				
حساب الخصوم للتسوية (المنتجات المسجلة سابقا)		XX			

يسجل القيد المحاسبي للخيار الأول على مرحلتين، الأولى تتمثل في إعادة تصنيف إعانات التجهيز إلى احتياطات بالقيمة الكلية المستفاد منها، أما الثانية فهي إقصاء قسط إعانات الاستثمار المحولة لنتيجة السنة، و التي تعتبر إيرادا استثنائيا مسجلا أساسا لغرض الامتثال لنصوص إدارة الضرائب.

الخيار المحاسبي الثاني يعتبر على أنه وجهة نظر محاسبية باعتبار إعانة تمويل للأصل المثبت، و بتعبير آخر دين مؤجل يستحسن تسجيله في إحدى حسابات التسوية و الذي يتم توزيعه على مدة نفعية بالاستثمار.

يعالج المعيار المحاسبي الدولي رقم 20 إعانات الاستثمار وفق طريقتين بديلتين، نذكرهما فيما يلي :

- الخيار الأول : يمكن تحميل الإعانة على الأصل المثبت الذي تم إقتناؤه بهذه الإعانة، و الذي يؤدي حتما إلى تخفيض قيمة الأصل المثبت في الميزانية و بالتالي القاعدة القابلة للإهتلاك؛
- الخيار الثاني : يمكن تسجيل الإعانة في حسابات خصوم الميزانية في حساب الإيرادات المؤجلة (المنتجات المسجلة سابقا)، و الذي يرحل بشكل تدريجي إلى حساب النتائج وهذا حسب وتيرة إهتلاك الاستثمار.

❖ عمليات إعادة المعالجة الناتجة عن تغير في الطرق المحاسبية :

قبل التطرق إلى المعالجة المحاسبية لهذا النوع من عمليات إعادة المعالجة، يجدر بنا تعريف أنواع التغيرات التي تحدث في التقديرات و الطرق المحاسبية على النحو التالي :

- تغير التقديرات :

تدرج تأثيرات التغييرات التقديرات المحاسبية المبنية على معلومات جديدة أو على تجربة أفضل، و التي تسمح بالحصول على إعلام أفضل، في النتيجة الصافية للسنة المالية الجارية أو السنوات المالية المستقبلية إذا كانت التغيرات تؤثر فيها أيضا.

- تغير الطرق المحاسبية و تصحيحات الأخطاء أو النسيان :

تخص تغييرات الطرق المحاسبية تعديلات المبادئ و الأسس، و الإتفاقيات و القواعد و الممارسات الخصوصية التي يطبقها أي كيان لإعداد و تقديم القوائم المالية. يجب أن يتم تقديم التأثير على نتائج السنوات المالية السابقة لأي تغيير في الطريقة المحاسبية أو تصحيح خطأ أساسي، عقب موافقة أجهزة التسيير المؤهلة عليها، كتصحيح (الترحيل من جديد) لانفتاح النتائج غير الموزعة، الحسم من مبلغ فصل الترحيل من جديد في السنة المالية الجارية أو من حساب الاحتياطات الذي يناسب النتائج غير الموزعة.

عندما يتم استخدام التصريحات المعطاة من طرف المشرع في الحسابات الفردية، فمن الواجب القيام بعمليات إعادة المعالجة التي تسجل في يومية التجميع المحاسبي، و التي تنقسم إلى :

❖ إقصاء الأثر الحاصل في النتيجة بتحويل الفارق إلى حساب الترحيل من جديد، فيما يخص حسابات الميزانية؛

❖ إقصاء الأثر الحاصل في حسابات التسيير الذي تم التأثير فيهم.

إن عمليات إعادة المعالجة المحاسبية للتغير في الطرق المحاسبية يختلف من حالة إلى أخرى، إذ يرجع هذا لطبيعة الأثر أكان سلبيا أم إيجابيا.

3.1.2.2. إعادة المعالجة لتحقيق التجانس ذي الطابع الاقتصادي.

نجد من بين أهم عمليات إعادة المعالجة الهادفة لتحقيق التجانس ذي الطابع الاقتصادي ما يلي :

- **التسجيل المحاسبي لمؤونة شاملة لالتزامات التقاعد و الامتيازات المماثلة.**

عرّف النظام المالي المحاسبي الامتيازات الممنوحة للمستخدمين كما يلي : "تدرج المنافع التي يمنحها الكيان للمستخدمين لديه سواء أكانوا في وضعية نشاط أو غير نشاط، في الحسابات كأعباء. عندما يؤدي المستخدمون العمل المقرر في مقابل تلك المنافع، أو عندما تكون الشروط التي تخضع لها الإلزامات التعاقدية للكيان إزاء المستخدمين لديه متوفرة" [11] ص 20.

و في تعريف آخر لمجلس معايير المحاسبة الدولية من خلال معياره المحاسبي رقم 19 حيث عرف منافع الموظفين بـ : "هي كافة أشكال العوض الذي يعطيه الكيان مقابل الخدمة التي يقدمها الموظفون"، فرق هذا المعيار بين منافع الموظفين قصيرة الأجل و المنافع لما بعد انتهاء الخدمة و كذا منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل [72] P 358.

أما فيما يخص تسجيل المؤونة في حسابات التجميع فإنها كالآتي :

اليومية الأولية لقيود التجميع في المجمع "*حالة تسجيل المؤونة في الحسابات الفردية*"					
تجميع حسابات الميزانية			تجميع حسابات التسيير		
الضرائب المؤجلة على الأصول	xx		النتيجة الإجمالية	xx	
الاحتياطات (الفرع أ)		xx	الضرائب على الأرباح المؤجلة		xx
النتيجة (الفرع أ)		xx			
اليومية الأولية لقيود التجميع في المجمع "*حالة عدم تسجيل المؤونة في الحسابات الفردية*"					
تجميع حسابات الميزانية			تجميع حسابات التسيير		
الاحتياطات (الفرع أ)	xx		مخصصات الإهتلاكات	xx	
النتيجة (الفرع أ)	xx		و المؤونات		
مؤونات التقاعد و الامتيازات		xx	النتيجة الإجمالية		xx
المماثلة					
الضرائب المؤجلة على الأصول	xx		النتيجة الإجمالية	xx	
الاحتياطات (الفرع أ)		xx	الضرائب على الأرباح المؤجلة		xx
النتيجة (الفرع أ)		xx			

تتم المعالجة المحاسبية لهذا النوع من الامتيازات الممنوحة للمستخدمين، حسب الاختيار الذي تم أثناء تحضير و إعداد الحسابات الفردية للشركة أو للشركات التابعة، فإذا تم تسجيل المؤونة المتعلقة بالامتيازات الممنوحة للمستخدمين في الحسابات الفردية ففي الحسابات المجمعة يتم الأخذ بعين الحسبان الفارق الزمني القابل للخصم في الدورات القادمة بالاستعانة بحساب الضرائب المؤجلة على الأصول، وهذا على كل من مستوى حسابات الميزانية و حسابات التسيير. أما الحالة الثانية والتي تتمثل في عدم المعالجة المحاسبية للامتيازات الممنوحة للمستخدمين، يتم تسجيل كل من المؤونة في حسابات الميزانية و حسابات التسيير مع الأخذ بعين الاعتبار الاختلافات الزمنية الحاصلة لخصم الأعباء جبائيا.

يجب الإشارة أخيرا إلى وجوب مراجعة قيمة هذه المؤونة حين إقفال كل دورة، مع حساب القيمة الحالية لمجموع الالتزامات حيال المستخدمين باستعمال فرضيات و طرق حسابية ملائمة.

➢ **إعادة معالجة عمليات عقود الإيجار-التمويل.**

عرف المعيار المحاسبي الدولي رقم 17 عقد الإيجار بأنه : "إتفاقية يعطي المؤجر إلى المستأجر بموجبها حق استخدام أصل لفترة زمنية متفق عليها مقابل دفعة واحدة أو سلسلة دفعات" [72] P 500.

إذ ميز بين نوعين من عقود الإيجار، هما :

- عقد الإيجار التمويلي : و هو عقد ينقل بشكل جوهري كافة المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية أصل، و قد يتم أو لا يتم تحويل حق الملكية في نهاية العقد؛
- عقد الإيجار التشغيلي : هو كل عقد إيجار باستثناء عقد الإيجار التمويلي.

عرف النظام المحاسبي المالي عقود الإيجار على أنها : عبارة عن إتفاق يتنازل بموجبه للمستأجر لمدة محددة، عن حق إستعمال أصل مقابل دفع واحد أو دفوعات عديدة. أما فيما يخص أنواع عقد الإيجار فقد أضفى النظام شروحات وافية بالمقارنة مع المعايير، و التي يمكن تلخيصها فيما يلي :

- عقد الإيجار التمويلي : هو عقد إيجار تترتب عليه عملية تحويل شبه كلي لمخاطر و منافع ذات صلة بملكية أصل إلى مستأجر، مقرون بتحويل الملكية عند انتهاء مدة العقد أو عدم تحويلها؛
- عقد الإيجار البسيط : كل عقد إيجار آخر غير عقد إيجار التمويل. و تصنيف عقد إيجار تمويل أو عقد إيجار بسيط أمر يتوقف على واقع المعاملة التجارية بدلا من شكل العقد أو صيغته.

عبر مختلف النصوص المعرفة لكل من عقود الإيجار و أنواعه، فإننا نجد أربع حالات يمكن أن تشكل عقد إيجار تمويل و هي كالآتي [73] P 153 :

- ❖ العقد يتوقع التحويل الإجباري للملكية للمستأجر في نهاية مدة الإيجار؛
- ❖ العقد يتوقع تحويل الملكية بشكل اختياري في نهاية مدة الإيجار، و شروط ممارسة اختيار تحويل الملكية بشكل جد محتمل في تاريخ نهاية الإيجار؛

- ❖ مدة عقد الإيجار تغطي معظم مدة حياة الأصل في ظل شروط الاستخدام المفترضة من قبل المستأجر؛
- ❖ القيمة الحالية للمدفوعات الدنيا تقارب القيمة الحالية للممتلكات المؤجرة في تاريخ إبرام العقد.

بعد استيفاء الشروط المذكورة أعلاه، يمكننا التطرق للمعالجة المحاسبية لعقود الإيجار-التمويل من خلال القيود المحاسبية الموضوعة في الجدول التالي :

اليومية الأولية لقيود التجميع في المجمع للدورة ن					
تجميع حسابات الميزانية			تجميع حسابات التسيير		
تثبيتات عينية	XX				
قروض		XX			
الاحتياطات (الفرع أ)	XX		مخصصات الإهتلاكات	XX	
النتيجة (الفرع أ)	XX		و المؤونات		
إهتلاك التثبيتات العينية		XX	النتيجة الإجمالية		XX
قروض	XX		أعباء الفوائد	XX	
الاحتياطات (الفرع أ)		XX	النتيجة الإجمالية	XX	
النتيجة (الفرع أ)	XX		القرض الإيجاري		XX
الاحتياطات (الفرع أ)	XX		ضرائب على الأرباح المؤجلة	XX	
النتيجة (الفرع أ)	XX		النتيجة الإجمالية		XX
الضرائب المؤجلة على الخصوم		XX			

إن قيود إعادة المعالجة المعطاة في الجدول السابق تنقسم إلى العناصر التالية :

- ❖ تسجيل قيمة الأصل في تثبيتات الشركة وفقا لمبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني؛
- ❖ تسجيل الإهتلاكات المتعلقة بالأصل المثبت في كل من الميزانية و حساب النتائج، ففي الاحتياطات يتم تسجيل قيمة الإهتلاكات المتعلقة بالدورات السابقة أما النتيجة فهي تمثل قيمة إهتلاك الدورة الحالية؛
- ❖ إقصاء قيمة القرض الإيجاري بالتفرقة بين الفوائد و رأس المال الذي يخفض من قيمة القروض سواء فيما يتعلق بالدورات السابقة أو الحالية؛
- ❖ الأخذ بعين الاعتبار الفوارق الزمنية الحاصلة من جراء إمكانية خصم الأعباء جبائيا.

➢ **تقسيم علاوة الإصدار أو تسديد القرض على مدة حياة القرض للقروض السندية.**

بالرجوع إلى الفرع الأول لهذا المطلب يتبين لنا إلزامية إهتلاك علاوة الإصدار و التسديد المتعلقة بالقروض السندية وهذا حسب ما جاء به النظام المحاسبي المالي من خلال الفقرة 2.126، و هذا بتسجيل قيود إعادة المعالجة التالية [11] ص 14 :

اليومية الأولية لقيود التجميع في المجمع للدورة ن					
تجميع حسابات الميزانية			تجميع حسابات التسيير		
مصاريف إصدار القرض	XX		مخصصات إهتلاك علاوات الإصدار	XX	
النتيجة (الفرع أ)		XX	النتيجة الإجمالية	XX	
النتيجة (الفرع أ)	XX		إسترجاعات الاستغلال		XX
الضرائب المؤجلة على الخصوم	XX		ضرائب على الأرباح المؤجلة	XX	
			النتيجة الإجمالية		XX

يهدف القيد الأول إلى تسجيل قيمة مصاريف إصدار القرض المتبقي للتسديد على الفترات اللاحقة، و القيد الثاني هو إظهار الضرائب المؤجلة لإقصاء الفوارق الزمنية الخاضعة للضريبية من جراء أول إعادة معالجة.

➢ **تسجيل قيمة مصاريف التنمية في الأصول.**

فرق النظام المحاسبي المالي بين مصاريف التنمية و مصاريف البحث، إذ أعطى من خلال الفقرة 121.14 تعريفا لمصاريف التنمية [11] ص 09-10 : "تشكل نفقات التنمية أو النفقات الناجمة عن طور التنمية لأي مشروع داخلي تثبيتا معنويا في الحالات الآتية فقط :

- ❖ إذا كانت تلك النفقات ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة؛
- ❖ إذا كان الكيان ينوي و يتملك القدرة التقنية و المالية و غيرها لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية أو استعمالها أو بيعها؛
- ❖ إذا كان يمكن تقييم هذه النفقات بصورة صادقة."

و في الفقرة 121.15 تعريفا لمصاريف البحث [11] ص 10 : "تشكل نفقات البحث أو النفقات الناجمة عن طور البحث عن مشروع داخلي أعباء تدرج في الحسابات عندما تكون مستحقة و لا يمكن تثبيتها".

حسب ما جاء من الشروط الواجب استيفائها لتسجيل قيمة مصاريف التنمية من بين التثبيتات المعنوية و إهتلاكها في فترة زمنية لا تتجاوز بصفة عامة خمس سنوات، فإننا نجد أنفسنا أمام الحالتين التاليتين [74] PP 139-138 :

❖ تم تسجيل قيمة مصاريف التنمية في أصول الحسابات الفردية :

عندما يتم تثبيت قيمة مصاريف التنمية وفقا لبرنامج عمل محدد، فإنه لا يتم تسجيل الضرائب المؤجلة الناتجة عن فوارق زمنية محتملة و الذي يؤدي بنا إلى عدم القيام بعمليات إعادة المعالجة.

❖ تم تحويل مصاريف التنمية إلى الأصول في الحسابات الفردية :

عندما نكون في هذه الحالة نقوم بتسجيل ثلاث قيود لإعادة معالجة و تحقيق التجانس الاقتصادي و التي يمكن توضيحها في الجدول التالي :

اليومية الأولية لقيود التجميع في المجمع للدورة ن					
تجميع حسابات الميزانية			تجميع حسابات التسيير		
مصاريف البحث و التنمية	XX		النتيجة الإجمالية	XX	
النتيجة (الفرع أ)		XX	مصاريف التنمية القابلة للتثبيت		XX
النتيجة (الفرع أ)	XX		مخصصات الإهتلاكات و المؤونات	XX	
إهتلاك مصاريف البحث و التنمية		XX	النتيجة الإجمالية		XX
النتيجة (الفرع أ)	XX		ضرائب على الأرباح المؤجلة	XX	
الضرائب المؤجلة على الخصوم		XX	النتيجة الإجمالية		XX

لتسجيل قيمة مصاريف التنمية في الأصول، فإنه من الواجب القيام بتسجيل عملية إنتاج تثبيتات معنوية التي تقوم بإنشاء فوارق زمنية. بما أن المصاريف قد تم خصمها حين إعداد الميزانية الجبائية و التصريحات المرافقة لها، كذلك الحال فيما يتعلق بمخصصات الإهتلاكات لمصاريف التنمية التي تم تثبيتها، مع الإشارة إلى عدم خصمها من نتيجة الحسابات الفردية المتعلقة بالشركة التابعة. يقوم القيد المحاسبي الأخير بتقدير و تسجيل القيمة المتعلقة بكل الفوارق الزمنية الحاصلة بين حصيلة الضرائب المسدد في الشركة التابعة و قيود إعادة المعالجة.

2.2.2. الأعمال النهائية للتجميع المحاسبي.

بعد تحقيق التجانس في الحسابات الفردية للشركات المنتمية لمحيط التجميع، يتم التطرق إلى آخر الأعمال المتعلقة بالتجميع المستبقة بترجمة الحسابات المتعلقة بالشركات الأجنبية التي تستخدم عملة

مغايرة عن العملة التي تم الاعتماد عليها من قبل المجمع، و متبعة بمعالجة الأثار المحاسبية و المالية الناتجة عن تكتل الشركات لكل من فارق الاقتناء و فارق التقييم.

يتم استكمال عمليات التجميع، بإقصاء العمليات ذات الأثر المالي المحققة في داخل المجمع، و إقصاء قيمة السندات بما أنها مدرجة في رؤوس الأموال الخاصة المجمعة.

1.2.2.2. تحويل حسابات الشركات الأجنبية.

عندما نجد شركة أجنبية في داخل مجال التجميع، فإن الشركة الأم تجد نفسها مجبرة على تحويل الحسابات الفردية إلى العملة المعتمدة من قبل المجمع، و هذا قبل الشروع في عملية التجميع. تهدف عملية تحويل الحسابات إلى تحقيق نوع من التجانس في طرق التقييم ذات خصائص اقتصادية.

فحسب المنظور المفاهيمي، فإن هذه العملية هي أكثر تعقيدا إذ تتبع عدة مراحل و شروط يجب استيفائها و شرحها فيما يلي :

- **مفهوم الشركات التابعة المستقلة و غير المستقلة.**

إن قواعد التجميع توقعت عدة طرق لتحويل حسابات لشركة مجمعة، و التي تقوم بتحضير و إعداد حساباتها بعملة أجنبية. تختلف الطرق حسب العملة المستعملة في الشركة التابعة من خلال معرفة الاستقلالية التي تتمتع بها بالمقارنة مع الشركة الأم، و التي يمكن تقسيمها إلى حالتين [75] P : 427

- الشركة التابعة التي تتمتع بالاستقلالية الاقتصادية و المالية و تقوم بمسك محاسبتها بالعملة المحلية : إذا تمت الاستجابة إلى هذه الشروط فإن الشركة التابعة تعتبر شركة مستقلة؛
- يتم انجاز عمليات الاستغلال المتعلقة بالشركة التابعة من قبل سلطة شركة أخرى مع مسك محاسباتها بعملة مغايرة للعملة المحلية : إذا كانت الشركة التابعة تستجيب إلى هذه الشروط فإن الشركة التابعة تعتبر غير مستقلة.

يمكن تلخيص مختلف الخصائص التي تسمح لنا بمعرفة استقلالية أو عدم استقلالية الشركة التابعة في الجدول التالي :

الجدول رقم 08 : معرفة الشركة التابعة [46] P 175.

الشركة الأجنبية غير المستقلة	- تعد شركة أجنبية غير مستقلة، إذا كان نشاطها يعتمد كليا على نشاطات شركة أخرى التي تمسك محاسبتها بعملة مغايرة؛ - العملة الوطنية للشركة الوصية بالمقارنة مع الشركة التابعة هو الغالب من الناحية العملياتية و المالية لهذه الشركة الأجنبية؛ - الشركة الأجنبية لها روابط تجارية و مالية غالبة مع الشركة الوصية.
الشركة الأجنبية المستقلة	- بالرغم من وجود السيطرة المطلقة من قبل الشركة الأم، فنشاط الشركة التابعة يتم باستقلالية واسعة؛ - الشركة التابعة لها معاملات تجارية قليلة مع الشركة الأم؛ - الدعم المالي للشركة الأم ليس الغالب في الموارد المالية التي تستعملها الشركة التابعة في تطوير نشاطها الاقتصادي؛ - نشاط الشركة التابعة لا يؤثر على تدفقات الخزينة لشركتها الأم.

إن الهدف من معرفة استقلالية الشركة التابعة، هو معرفة الطريقة الواجب استخدامها لتحويل حسابات هذه الأخيرة إلى العملة المعتمدة من قبل المجمع.

- **مختلف طرق تحويل الحسابات.**

توقعت معايير التقارير المالية الدولية طريقتين لتحويل الحسابات المتعلقة بالشركات التابعة الأجنبية، و هذا وفقا لاستقلالية الشركة التابعة. و الذي يمكن تلخيصه في الجدول التالي :

الجدول رقم 09 : طرق تحويل الحسابات [46] P 175.

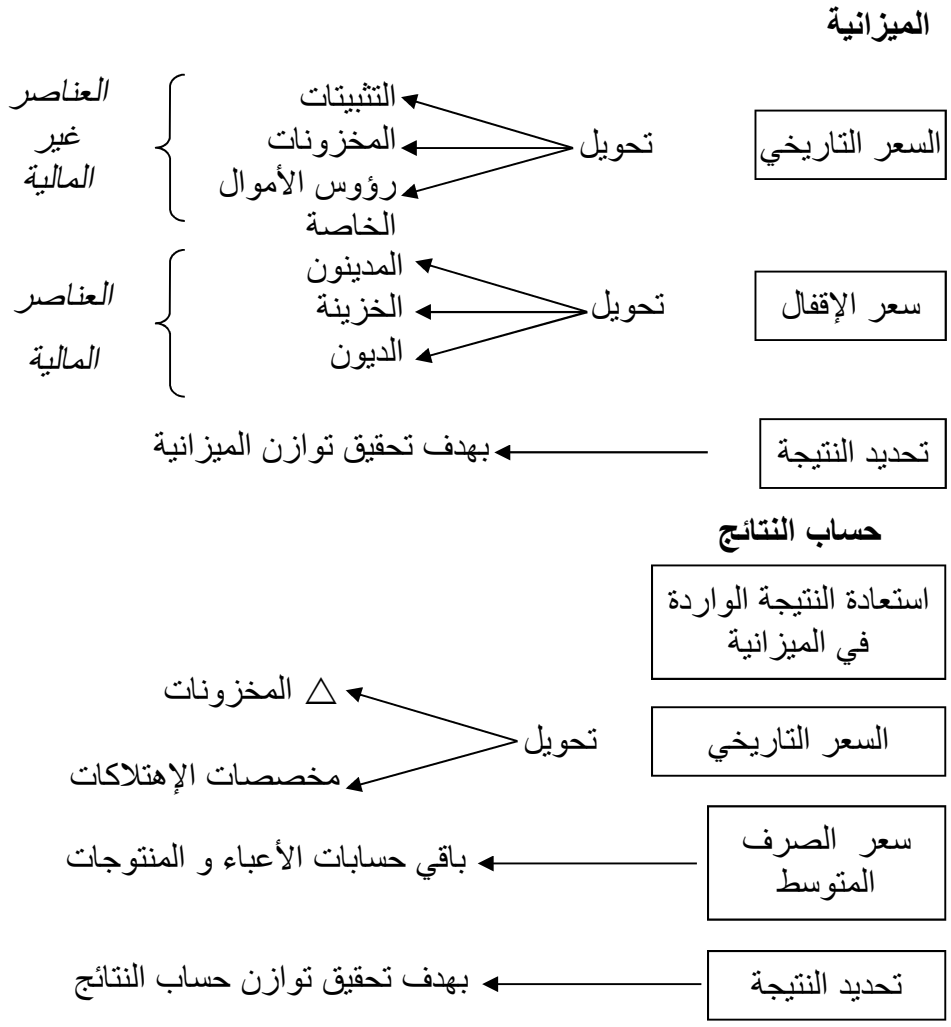
وظعية الشركة التابعة	طرق التحويل
شركة تابعة مستقلة تمسك محاسبتها بالعملة التشغيلية	يتم استخدام طريقة سعر الإقفال.
شركة تابعة غير مستقلة و لا تمسك محاسبتها بالعملة التشغيلية (عملة مغايرة للأورو)	- تحويل حسابات العملة الأجنبية إلى العملة العملياتية حسب طريقة السعر التاريخي؛ - تحويل العملة العملياتية إلى العملة المعتمدة في عملية التجميع حسب طريقة سعر الإقفال.
شركة تابعة غير مستقلة و لا تمسك محاسبتها بالعملة التشغيلية (عملة الأورو)	تحويل حسابات العملة الأجنبية إلى العملة العملياتية حسب طريقة السعر التاريخي.

من خلال هذا الجدول يمكننا استنتاج طريقتين لتحويل الحسابات :

❖ تحويل حسابات الشركة التابعة غير المستقلة حسب طريقة السعر التاريخي :

تعتمد هذه الطريقة على تقسيم عناصر الميزانية و حساب النتائج إلى العناصر المالية و العناصر غير المالية، الذي يؤدي بنا إلى استخدام طريقتين من أسعار التحويل حسب طبيعة الحسابات التي سوف يتم تحويلها. فتحويل الحسابات الفردية المتعلقة بالشركات الأجنبية يتم من خلال احترام الخطوات المقدمة في الشكل التالي :

الشكل رقم 22 : تحويل حسابات حسب طريقة السعر التاريخي [46] P 176.



إن استخدام طريقة سعر الصرف التاريخي، يقدم عدة صعوبات سواء من الناحية النظرية أم التطبيقية، إذ يستدعي هذا النوع من المحاسبة المعرفة التاريخية الشاملة لكل التغيرات الحاصلة في تثبيتات الشركة التابعة (اقتناء، فقدان القيمة، التنازل). فالإعتماد على العملة التاريخية يسمح بالتقييم المتجانس بما أن كل عنصر يتم تقييمه حسب هذه الطريقة. إن هذا النوع من العلاقة فيما بين الشركة الأم و الشركة التابعة و الطريقة المستخدمة، تستدعي تسجيل فارق التحويل في حساب النتائج المجمعة.

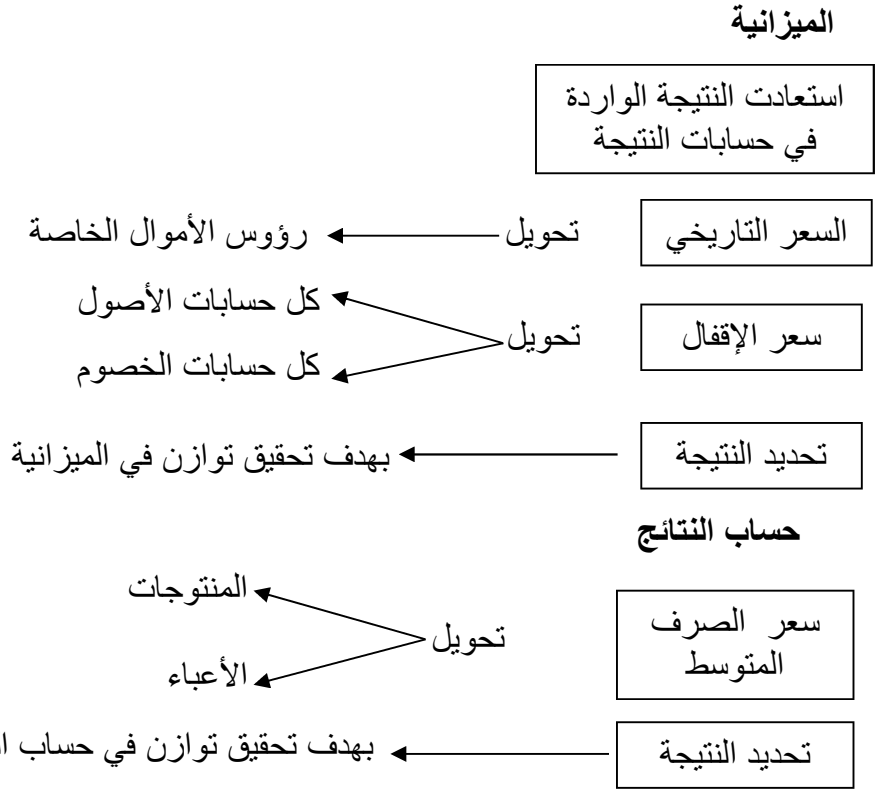
الفوارق الناتجة من استخدام هذه الطريقة سواء كان على العناصر المالية أم غير المالية، إذ يسجل مباشرة في حساب النتائج المجمع "الأعباء و المنتوجات المالية" الذي يتنج من جراء تحويل العناصر المالية بسعر الإقفال، و استخدام سعر الصرف المتوسط لتحويل الأعباء و النتائج [22] P 218.

أما فيما يتعلق بما جاء به المشرع المحاسبي الجزائري و حسب قرار وزارة المالية، فإن هذه الطريقة لم يتم الاعتماد عليها في تحويل القوائم المالية المتعلقة بالشركات الأجنبية.

❖ تحويل حسابات شركة تابعة مستقلة حسب طريقة سعر الإقفال :

يتم استخدام هذه الطريقة بتحويل كل عناصر الأصول و الخصوم، سواء كانت المالية أو غير المالية، حسب سعر الصرف المسجل في تاريخ إقفال الدورة. أما فيما يتعلق بحسابات الأعباء و المنتوجات فإنه ينجز حسب سعر الصرف المتوسط للدورة. في هذه الحالة يتم تسجيل الفوارق في حسابات الخصوم للميزانية "حساب فارق التحويل" لفائدة الشركة المجمعة و في حساب "حصة ذوي الأقلية" فيما يتعلق بالغير [27] P 142.

الشكل رقم 23 : تحويل حسابات شركة تابعة مستقلة حسبة طريقة سعر الإقفال [46] P 180.



تتجلى هذه الطريقة في ترجمة حسب العملة المعتمدة في التجميع للقوائم المالية المتعلقة بالشركات الأجنبية باستخدام طريقة سعر الإقفال، مع احترام التوازنات الأساسية للحسابات بما أنها تستخدم العملة الأجنبية كوحدة للقياس. زيادة على ذلك فإن استخدام طريقة سعر الإقفال بالمقارنة مع استخدام طريقة السعر التاريخي جد بسيط من الناحية التطبيقية.

ترحل فوارق التحويل المسجلة عناصر الميزانية الافتتاحية أو عن عناصر حساب النتائج فيما يعود إلى حصة الشركة المجمعة في رؤوس الأموال الخاصة "فارق التحويل"، أما التي تعود على الغير فيتم تسجيلها في "حصة حقوق الأقلية"، التي تنتج من جراء تحويل رؤوس الأموال الخاصة بسعر تحويل الصرف التاريخي و حساب النتائج للدورة بسعر الصرف المتوسط [22] P 218.

بالرغم من هذه الإيجابيات، إلاّ أن استخدام هذه الطريقة يجب أن يكون بحذر خصوصا عند قراءة القوائم المالية المجمعة، إذ يكمن في حال حدوث تقلبات كبيرة في أسعار العملة.

أخيرا و بعد عرض كيفية تحويل القوائم المالية للشركات الأجنبية في ظل طريقة سعر الإقفال، فإنه يمكن استنتاج أن النظام المحاسبي المالي قد اعتمد على نفس الطريقة، و هذا من خلال ما جاء في نص الفقرة 8-132 : "يتم تحويل الكشوف المالية للكيانات الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الطريقة الآتية :

- ❖ تحول الأصول و الخصوم على أساس سعر الإقفال؛
- ❖ تحول المنتوجات و الأعباء حسب سعر الصرف في تاريخ إجراء التحويلات، غير أنه، لأسباب عملية، يرخص باستعمال سعر صرف متوسط أو مقرب؛
- ❖ تسجل فوارق الصرف التي تنتج عن هذه المعالجات في رؤوس الأموال الخاصة المدمجة إلى حين خروج الاستثمار الصافي" [11] ص 16.

حسب الفقرة السابقة يمكننا استنتاج توافق النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية، باستثناء رؤوس الأموال الخاصة التي يتم تحويلها حسب السعر التاريخي.

2.2.2.2. فوارق الاقتناء و التقييم.

إن دخول شركة ما في مجال التجميع ناجم عن الحصول على السيطرة باقتناء سندات من قبل الشركة الأم (بشكل مباشر أو غير مباشر)، بالرغم من تعدد الإجراءات القانونية المتعلقة بهذه العملية (شراء الأسهم، اندماج، تبادل، تقديم حصة جزئية...إلخ). و من بين العناصر الناتجة عن هذه العملية نجد :

- ➢ **فارق الاقتناء.**

أعطى النظام المحاسبي المالي تعريفين لفارق الاقتناء :

- ❖ فحسب الفقرة 14-132 فارق الاقتناء أو "حسن التفاتة" "Goodwill" الذي هو عبارة عن فائض فارق الإدماج، الذي لم يمكن إلحاقه بعناصر الأصل القابلة للتحديد، و الذي هو مدرج في فصل خاص من الأصل [11] ص 17؛
- ❖ حسب الملحق 3 "معجم" لقانون النظام المحاسبي المالي، يعرف فارق الاقتناء على أنه : كل فائض من حصة فائدة المقتني ضمن القيمة الحقيقية للأصول و الخصوم المعرفة على أنها مكتسبة عند تاريخ عملية التبادل [11] ص 84.

عند تاريخ اقتناء السندات، يتم حساب فارق الاقتناء بالطريقة التالية [21] P 11486 :

فارق الاقتناء = تكلفة اقتناء السندات – حصة الأصول الصافية المعاد تقييمها للشركة المقتنات و التي تعود بقوة القانون للمشتري أو حصة رؤوس الأموال الخاصة المعاد تقييمها، و التي تعود بقوة القانون للمشتري.

تعتبر قيمة الأصول الصافية المعاد تقييمها، حسب قيمة دخول الأصول و الخصوم القابلين للتعيين للشركة المقتناة، مع الأخذ بعين الحسبان قيمة ذوي الأقلية التي يتم استثناؤها من حصة الشركة الأم. أما فيما يخص رؤوس الأموال الخاصة المعاد تقييمها فهي تعادل قيمة الأصول الصافية المعاد تقييمها، فمن هذا المنطلق يمكننا استخدام أيا من المصطلحين. *

فحسب الفقرة 32 من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 3، فقد استخدمت المصطلحات التالية لحساب قيمة فارق الاقتناء :

القيمة المقابلة للتحويل [...] + المساهمات التي لا تعطي السيطرة على الشركة المقتناة [...] + القيمة الحالية [...] للمساهمات التي تم امتلاكها سابقا من قبل الشركة الأم على الشركة المقتناة (في حال التجميع بشكل تدريجي) – الرصيد الصافي للأصول الممتلكة و القابلة للتحديد و الخصوم الملتزم بها [...][76] PP 7-8.

- ❖ <u>تقويم حسب طريقة فارق الاقتناء الجزئي "Goodwill partiel"</u> :

يتم استخدام هذه الطريقة، عندما نريد إعطاء الأفضلية للمقتني و ليس للشركة المقتناة، بحيث يعتبر فارق الاقتناء الجزئي على أنه أصل معنوي غير قابل للتحديد يمثل المنافع الاقتصادية المستقبلية الناتجة من الحصة المقتناة من الأصول القابلة للتحديد. تستخدم هذه الطريقة إلا في حال كان الكيان المقتنى عبارة عن شركة زميلة أو كيان مشارك، أما في حال كانت الشركة التي تم اقتناؤها هي عبارة عن شركة تابعة، فإنه لنا الخيار بين هذه الطريقة و طريقة فارق الاقتناء الكلي [74] P 190.

حسب ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي رقم 28 في الفقرة 23، فإن كل فارق بين تكلفة المساهمات و حصة المستثمر في القيمة الحالية الصافية للأصول و الخصوم القابلة للتحديد يتم تسجيلها محاسبيا كما يلي[74] P 190 :

- ❖ فارق الاقتناء المرتبط بالشركة المشتركة يضم إلى القيمة المحاسبية للمساهمات [...]؛
- ❖ كل فائض عن حصة المستثمر في القيمة الحالية الصافية للأصول و الخصوم القابلة للتحديد للشركة المشتركة من تكلفة المساهمات يتم تسجيله في المنتوجات [...].

* سمى المعيار الدولي لاعداد التقارير المالية رقم 3 فارق الاقتناء الإيجابي بـ " Goodwill" و فارق الاقتناء السلبي بـ "Badwill".

❖ تقويم حسب طريقة فارق الاقتناء الكلي "Goodwill complet" :

يتم استخدام هذه الطريقة، عندما نريد إعطاء الأفضلية للشركة التي سوف يتم إقتنائها، بحيث يعتبر فارق الاقتناء الكلي على أنه أصل معنوي غير قابل للتحديد يمثل المنافع الاقتصادية المستقبلية الناتجة من الحصة المقتناة من الأصول القابلة للتحديد. و الذي يعود إلى نوعين من الشركاء [74] P 191 :

❖ المقتني؛

❖ الشركاء الآخرين المسمون بالشركاء المباشرين ذوي الأقلية.

فحسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 3، تستخدم هذه الطريقة لكل جزء من المساهمات التي لا تسمح بالتحصل على السيطرة و التي تمثل سندات ملكية تعطي لمالكها حصة في الأصول الصافية للكيان في حال تصفيته، فإنه يجب استخدام هذه الطريقة في تاريخ الاقتناء بتقييم من المشتري حسب القيمة الحالية.

يتجسد هذا الخيار حين يكون الاقتناء جزئي للشركة، و الذي يبقي حصة لذوي الأقلية، فبالرغم من تقييم فارق الاقتناء حسب طريقة فارق الاقتناء الكلي إلا أن الحصة التي تعود إلى الأقلية تقدر قيمتها و تعرض في رؤوس الأموال الخاصة على عكس الطريقة الثانية التي لا يفصح فيها عن جزء الأقلية بما أنه غير مأخوذ بعين الحسبان في حساب الفارق [77] P 38.

➢ **تكلفة اقتناء السندات.**

يتم حساب تكلفة اقتناء السندات بحسب الحالات و مع الأخذ بعين الاعتبار عدة عناصر، نذكر فيما يلي :

❖ الاستحواذ على السيطرة (المطلقة أو المشتركة) أو التأثر البارز في عملية واحدة أو على عدة مراحل : يمكننا الوقوع في حالتين :

- اقتناء السندات في حال تجمع الشركات، تساوي، القيمة المسددة للبائع من قبل المشتري مع إضافة التكاليف الأخرى المباشرة التي تحمل على عملية الاقتناء؛
- اقتناء السندات في حال تجمع الشركات مع الاستحواذ على السيطرة، فحسب الفقرة 53 من المعيار الدولي لاعداد التقارير المالية رقم 3، فإن تكلفة اقتناء السندات لا تأخذ بعين الحسبان التكاليف الأخرى المباشرة في تكلفة اقتناء السندات.

إن القيمة النقدية التي تعادل تكلفة اقتناء السندات، يمكن تسويتها وهذا حسب الحالات التالية :

❖ تسوية تكلفة الاقتناء في حال التسديد المؤجل : يجب حساب القيمة الحالية لتكلفة الاقتناء إذا كان التأثير ذو أهمية نسبية؛

- ❖ تسوية تكلفة الاقتناء الناتجة عن تحويل الاقتناء : إذ تم توقع تسوية لسعر الاقتناء تتبع عنصرا واحدا أو عدة عناصر فنضيف قيمة التسوية إلى تكلفة الاقتناء في التاريخ نفسه إذا توفر شرطان : احتمال التسوية مع إمكانية قياسه بشكل فعال.
- ❖ تسوية تكلفة الاقتناء الناتجة عن الأحداث اللاحقة عن عملية الاقتناء : يجب تصحيح تكلفة الاقتناء في حال احتمال التأثير على سعر الاقتناء الناتج عن حدث لاحق لتاريخ الاقتناء.
- ❖ الأصول و الخصوم القابلة للتعين :

طبقا لما جاء في تعريف فارق الاقتناء، فإنه يجب على المشتري تقييم الأصول القابلة للتعيين و التي تم اقتناؤها و الخصوم المتحملة حسب القيمة الحالية المحددة في تاريخ الاقتناء [5] PP 83-82.

يتم تعيين كلا من الأصول و الخصوم بصفة مستقلة مع إمكانية تقييم كل عنصر على حدى، إذ يرجع هذا إلى طبيعة العناصر المسجلة أو غير المسجلة في الحسابات الفردية للشركة التي تدخل في مجال التجميع [75] PP 574-573 :

- ❖ العناصر غير المعتبرة كأصول و خصوم قابلة للتعين للشركة المقتناة :
  - شهرة المحل و الحصص من السوق؛
  - فارق التحويل و المؤونات خسائر التحويل؛
  - إعانات الاستثمار و مؤونات المنظمة.
- ❖ العناصر التي يمكن اعتبارها أصولا و خصوما قابلة للتعين :
  - تكاليف البحث و التطوير التي تستجيب إلى شروط تسجيلها كأصل؛
  - الممتلكات المستخدمة في ظل عقود الإيجار-التمويل؛
  - المؤونات المتعلقة بالامتيازات الممنوحة للمستخدمين.
- ❖ المعالجة المحاسبية لفارق الاقتناء :

يسمى فارق الاقتناء الإيجابي بـ "Goodwill"، ففي حال كانت عملية الاقتناء تتعلق بمساهمات لشركة زميلة أو كيان مشارك، فإننا نستخدم طريقة فارق الاقتناء الجزئي (نظرية الشركة الأم). أما إذا كانت عملية الاقتناء تتعلق بمساهمات في شركة تابعة، فإننا نستخدم إما طريقة فارق الاقتناء الجزئي، أو طريقة فارق الاقتناء الكلي حسب الاختيار الذي قام به المشتري، و يتم تسجيلها محاسبيا وفقا للقيود التالية [74] PP 202-201 :

يومية قيود التجميع في المجمع						طريقة التقييم المستخدمة
تجميع حسابات الميزانية			تجميع حسابات التسيير			
فارق التقييم	xx					فارق الاقتناء الجزئي
الاحتياطات (المشتري)		xx				
الأخذ بعين الحسبان الفارق الذي يعود إلى المشتري						
فارق التقييم	xx					فارق الاقتناء الكلي
الاحتياطات (الشركة المقتناة)		xx				
مع الأخذ بعين الحسبان الفارق الذي يعود إلى الكيان البائع						

❖ <u>اختبار التناقص في القيمة</u> :

بما أن فارق الاقتناء غير قابل للإهتلاك، فإنه من الواجب عند كل عملية جرد، مقارنة فارق الاقتناء الإيجابي مع القيمة النفعية للعناصر غير المادية التي يشكلها الفارق. و من المحتمل إثبات أي خسارة في قيمة فارق الاقتناء عند الاقتضاء لإرجاع مبلغ هذا الفارق إلى قيمته الاقتصادية [78] P 168.

❖ <u>معالجة فارق الاقتناء السلبي</u> :

حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 3، يسمى فارق الاقتناء السلبي بالربح المكتسب جراء الاقتناء بشروط مغرية و يتوجب تسجيله في نتيجة الدورة للمقتني [79] P 423.

لا يتم تسجيله إلاّ بعد إعادة مراجعة كل عناصر الأصول و الخصوم القابلة للتعين، فإذا تم تأكيد القيمة السلبية لفارق الاقتناء فإنه يتم تسجيله بالحسب القيود الآتية :

يومية قيود التجميع في المجمع					
تجميع حسابات الميزانية			تجميع حسابات التسيير		
الاحتياطات (الخاصة بالمشتري)	xx		النتيجة الكلية	xx	
النتيجة (الخاصة بالمشتري)		xx	ربح الناتج عن الاقتناء		xx
الأخذ بعين الحسبان الربح الناتج عن اقتناء بشروط مغرية			بشروط مغرية		

ينتج فارق الاقتناء السلبي في عدة حالات تطرق إليها النظام المحاسبي المالي من خلال الفقرة 17-132 [11] ص 17 :

- ❖ 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 و قيمة اقتنائها، فإنه يدرج في الحسابات كمنتوجات على مدى المدة النفعية الباقية لهذه الأصول؛
- ❖ عندما لا يمكن إحالة لا بأعباء مستقبلية، و لا بأصول غير نقدية، فإنه مباشرة يدرج في الحسابات على شكل منتوجات.

➢ **فارق التقييم.**

فارق التقييم، هو عبارة عن الفرق بين القيمة المحاسبية لبعض العناصر القابلة للتحديد في الأجل، و القيمة الحقيقية لنفس هذه العناصر في تاريخ اقتناء السندات.

فارق التقييم عبارة، عن الفارق المحتسب في أول تجميع لشركة مسيطر عليها بشكل مطلق :

قيمة دخول الأصول و الخصوم القابلة للتعين في الميزانية المجمعة – القيمة المحاسبية لنفس العناصر في الميزانية الفردية المعاد معالجتها.

❖ <u>الضرائب المؤجلة الناتجة عن فارق التقييم</u> :

يعتبر فارق التقييم اختلالا زمنيا خاضعا أو معفيا من الضريبة، الذي يؤدي إلى تسجيل قيمة في حساب الضرائب المؤجلة.

❖ <u>المعالجة المحاسبية لفارق التقييم</u> :

تعد المعالجة المحاسبية لفارق التقييم من بين آخر أعمال التجميع، و الذي يتوقف على طريقة التكامل المستعملة. إذ تتم على ثلاث مراحل [74] P 211 :

- ❖ معالجة القيمة الاجمالية للأصول القابلة للتعيين و المعاد التقديرها؛
- ❖ الأخذ بعين الحسبان فارق الاقتناء مع مراعاة طريقة التكامل المستخدمة؛
- ❖ معالجة فارق التقييم.

يومية قيود التجميع في المجمع						طريقة التجميع المستخدمة
تجميع حسابات الميزانية			تجميع حسابات التسيير			
فارق التقييم	XX					التكامل الكلي
الاحتياطات (الشركة المقتناة)		XX				
حقوق الأقلية		XX				
فارق التقييم	XX					التكامل التناسبي
الاحتياطات (الشركة المقتناة) مع الأخذ بالحسبان الحصة المدمجة		XX				
المساهمات الموضوعة بالتكافؤ						الوضع بالتكافؤ

❖ معالجة فارق التقييم :

فارق التقييم المسجل في تاريخ أول تجميع يمكن أن يتعلق بأصول قابلة لفقدان القيمة و تثبيتات تهتلك و المؤونات. و لهذا السبب ففي نهاية كل دورة يتم إعادة تقدير القيم حسب القواعد المحاسبية المعتمد عليها من قبل المجمع، الذي يترجم بتسجيل كل من التكاليف و المنتوجات حسب طريقة التكامل المستخدمة.

➢ **فارق الاندماج الأول.**

يتم تحديد فارق الاندماج الأول المثبت حين دخول كيان ما في مجال الاندماج و هذا بحساب الفارق بين [74] P 220 :

❖ تكلفة اقتناء سندات الكيان المعني كما تظهر في الأصل التابع للشركة المالكة لهذه السندات؛

❖ و الحصة غير المعاد تقييمها لرؤوس الأموال الخاصة التابعة لهذا الكيان، و التي تعود إلى الشركة المالكة، بما في ذلك حصة نتيجة السنة المالية المكتسب عند تاريخ دخول الكيان في مجال التجميع.

يتركب فارق الادماج الأول الإيجابي على العموم من عنصرين اثنين يكونان موضوع معالجة محاسبية مختلفة في إطار إعداد الحسابات المجمعة : فارق التقييم و فارق الاقتناء اللذين تطرقنا إليهما في الفقرات السابقة.

و إذا لم نتمكن من تقسيم هذين العنصرين، فقد أقر النظام بما يلي : "عندما لا يتأتى تقسيم فارق الادماج الأول بين مختلف مكوناته، يكون من المقبول، على سبيل التبسيط إدراجه بمبلغه الكامل في باب (فارق الاقتناء)".

3.2.2.2. إقصاء الحسابات المتبادلة.

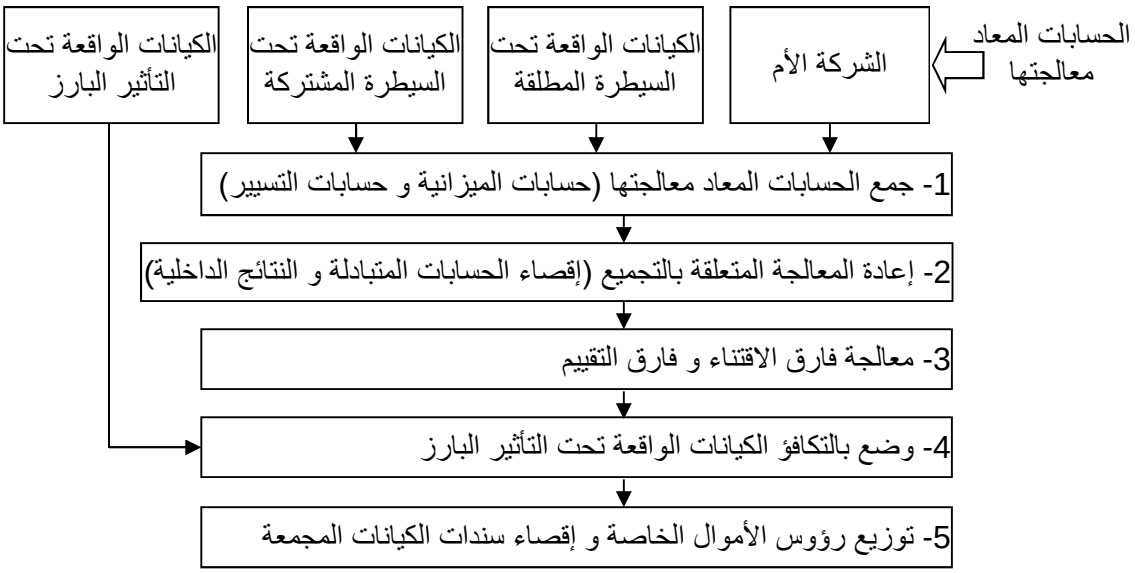
إن العرض العام المبسط لخطوات التجميع يمكن من استنتاج النشاط الاستغلالي القائم في المجمع فيما بين الشركات المشكلة له، و التي تترجم في تبادل العلاقات المتعلقة بالموجودات المادية (شراء و بيع بضائع) و الخدماتية (شراء و بيع خدمات) و المالية (اقتراض و قروض و الحسابات الجارية ...إلخ.)، أو علاقات في المحيط الذي تنشط فيه و الذي يترجم بتدفقات اقتصادية أو مالية مع الغير.

بما أن الهدف من تجميع الحسابات، هو ترجمة الحالة الاقتصادية للمجمع كما لو كان كيانا وحيدًا، فمن هذا المنطلق تظهر خطوة جديد من خطوات التجميع، آلا و هي المرحلة الثالثة التي تقتصر على إقصاء العمليات المتبادلة فيما بين الشركات التابعة، نلخصها فيما يلي :

- **ترحيل الحسابات المعاد معالجتها.**

يمثل ترحيل الحسابات المعاد معالجتها إلى يومية التجميع أول خطوة أساسية لإستخراج القوائم المالية المجمعة، فحسابات الكيانات الموضوعة بالتكافؤ لا يتم ضمها في هذه المرحلة على غرار حسابات، ترحل فقط حسابات الكيانات التي سوف يتم تجميعها باستخدام طريقة التكامل الكلي و التكامل التناسبي إلى يومية التجميع، إذ يمكن تلخيص هذه المرحلة من خلال الشكل الآتي :

الشكل رقم 24 : مراحل تجميع الحسابات [95].



يوضح لنا الشكل ادماج المجاميع فيما يتعلق بالمؤسسات الواقعة تحت السيطرة المطلقة، أما الشركات المدمجة جزئيا فهي تمثل المؤسسات الواقعة تحت السيطرة المشتركة و هذا حسب نسبة الفائدة. أما فيما يتعلق بعمليات الإقصاء للحسابات المتبادلة فسوف يتم التطرق إليها في العناوين اللاحقة.

- **إقصاء الحسابات المتبادلة.**

بعد جمع الحسابات، يجب إقصاء الحسابات المتبادلة التي تعتبر عمليات غير خالقة للقيمة، المقسمة إلى ثلاث أصناف :

- ❖ حسابات الميزانية المتبادلة : الدائنون و المدينون، الذين يتعلقون بأنشطة الاستغلال و التمويل.
- ❖ حسابات التسيير المتبادلة : الشراء و البيع و الأعباء المالية و المنتوجات المالية.
- ❖ حسابات الالتزامات خارج الميزانية.

يتم إقصاء الحسابات المتبادلة حسب النسبة المئوية المعتمدة، و التي تأخذ بعين الحسبان أربعة حالات نلخصها في العناصر الآتية [74] P 167 :

- ❖ العمليات المحققة بين شركيتن مجمعين حسب طريقة التكامل الكلي : المدينون و الدائنون المتبادلون و كذا الحال بالنسبة للمنتجات و التكاليف المتبادلة يتم إلغائها حسب القيمة الإجمالية مع الأخذ بعين الحسبان المصاريف المالية المتعلقة بالأوراق التجارية المحسومة في البنك.
- ❖ العمليات المحققة بين شركة مجمعة حسب طريقة التكامل النسبي و شركة حسب طريقة التكامل الكلي : يتم إقصاء في حدود نسبة تجميع الكيان الخاضع للسيطرة المشتركة.
- ❖ العمليات المحققة بين شركتين مجمعين حسب طريقة التكامل النسبي : ففي هذه الحالة يتم إقصاء المعاملات حسب أدنى نسبة فيما بين المساهمتين.
- ❖ العمليات المحققة بين شركة مجمعة حسب طريقة الوضع بالتكافؤ و شركة أخرى مجمعة : كل من حسابات الميزانية و حسابات التسيير المتعلقة بالشركة الموضوعة تحت التكافؤ لا يتم تجميعها. أما فيما يخص النتائج المحققة، فإنه من الواجب إلغاؤها حسب أدنى نسبة للتجميع و هذا بالرغم من عدم تجميع حسابات هذه الأخيرة.

➢ **إقصاء الهوامش الداخلية من المخزونات.**

تعد هوامش الربح المحققة على المخزونات المباعة و المشتراة فيما بين أعضاء المجمع وهمية، بما أن عملية البيع ليست بخارجة عن مجال التجميع. و لهذا يتوجب إقصاء الهامش حسب قيود الإقصاء التالية :

يومية قيود التجميع في المجمع					
تجميع حسابات الميزانية			تجميع حسابات التسيير		
نتيجة المجمع	XX		تغير في مخزونات البضائع	XX	
الضرائب المؤجلة على الأصول	XX		ضرائب على الأرباح المؤجلة		XX
مخزونات البضائع		XX	النتيجة الإجمالية		XX
احتياطات المجمع	XX		ضرائب على الأرباح المؤجلة	XX	
نتيجة المجمع		XX	النتيجة الإجمالية	XX	
			تغير في مخزونات البضائع		XX

القيد الأول في كل من حسابات الميزانية و التسيير يفيد إقصاء الهامش الحاصل في مخزون نهاية الدورة، مع احتساب قيمة الضرائب المؤجلة، أما القيد الثاني فهو يتعلق بمخزون بداية الدورة الذي يعتبر رصيد نهاية الدورة السابقة.

- **إقصاء التنازلات الداخلية للتثبيتات.**

لا يتم الأخذ بعين الحسبان إلاّ التنازلات الحاصلة خارج مجال التجميع، فعند التنازل على تثبيتات بفائض أو ناقص قيمة لشركة تابعة للمجمع فإنه يجب إقصاء هذه الفروقات :

يومية قيود التجميع في المجمع					
تجميع حسابات الميزانية			تجميع حسابات التسيير		
نتيجة المجمع	XX		فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية	XX	
المعدات و الأدوات	XX		نواقص القيم عن خروج الأصول المثبتة غير المالية		XX
إهتلاك المعدات و الأدوات		XX	النتيجة الإجمالية		XX
الضرائب المؤجلة على الأصول	XX		النتيجة الإجمالية	XX	
نتيجة المجمع		XX	ضرائب على الأرباح المؤجلة	XX	
النتيجة (الفرع أ)	XX		مخصصات الإهتلاكات و المؤونات	XX	
إهتلاك المعدات و الأدوات		XX	النتيجة الإجمالية		XX
الضرائب المؤجلة على الأصول	XX		النتيجة الإجمالية	XX	
النتيجة (الفرع أ)		XX	ضرائب على الأرباح المؤجلة		XX

- **إقصاء أرباح الأسهم الداخلية.**

أرباح الأسهم الموزعة خلال الدورة، ما هي إلاّ نتيجة قرار متخذ من قبل الجمعية العامة المرتبط بالدورة السابقة، الذي يؤدي إلى ظهور فوارق في الدورات بين المستفيد و الموزع للأرباح التي لا تؤدي إلى تسجيل ضرائب مؤجلة بما أن الأثر الضريبي قد سجل في الحسابات الفردية.

أما القيمة المحاسبية لقيمة الإقصاء، فهي كلية مهما كانت طريقة التجميع المستخدمة، بما أن قيمة الأرباح الموزعة تتبع نسبة الفائدة، و التي يتم تسجيلها محاسبيا وفقا للقيود التالية :

يومية قيود التجميع في المجمع					
تجميع حسابات الميزانية			تجميع حسابات التسيير		
نتيجة المجمع	XX		منتوجات المساهمات	XX	
احتياطات المجمع		XX	النتيجة الإجمالية		XX

الحسابات المجمعة تأخذ بعين الاعتبار قيمة الأرباح، و التي تستدعي إقصاء الأرباح الموزعة الحاصلة في داخل المجمع.

- **إقصاء المؤونات الداخلية.**

يلغى المبلغ الكلي للمؤونات المتعلقة بالسندات المجمعة، إذ يرجع هذا لإعادة تقييم السندات من خلال تجميع حسابات الميزانية و التسيير على عكس المؤونات المتعلقة بالعناصر الأخرى، مع إقصاء المؤونة بالقيود التالي :

يومية قيود التجميع في المجمع					
تجميع حسابات الميزانية			تجميع حسابات التسيير		
المؤونات السندات	XX		النتيجة الإجمالية	XX	
احتياطات المجمع		XX	مخصصات الإهتلاكات		XX
نتيجة المجمع		XX	و المؤونات		

يلغي القيد الأول المؤونة المسجلة في الميزانية مع التفريق بين المؤونة المسجلة في الدورة السابقة، من خلال الاحتياطات و المؤونة المسجلة في الدورة، بإقصاء الأثر الحاصل في نتيجة الدورة و كذا مخصصات الإهتلاكات و المؤونات.

3.2.2. الإفصاح في القوائم المالية المجمعة.

تشكل القوائم التلخيصية وثائق غير قابلة للتجزئة تضم كل من الميزانية و حساب النتائج و الملاحق الواجب عرضهما بصيغة مقارنة مع الدورة السابقة [80] P 7.

تضم القوائم المالية كلا من العناصر التالية [81] ص 129 :

- بيان حول الحالة المالية المتمثل في الميزانية؛
- بيان حول النتيجة الإجمالية و المتمثل في حساب النتائج؛
- بيان لتغير رؤوس الأموال الخاصة؛
- بيان للتدفقات النقدية؛
- الملاحق : والتي تحتوي على ملخص حول الطرق المحاسبية و معلومات تفسيرية أخرى.

تعتبر كل من قائمة التدفقات النقدية و قائمة التغير في رؤوس الأموال الخاصة من بين العناصر التي تضم في الملاحق، و الذي يرجع لأسباب قانونية حسب لجنة البورصة و مراقبتها التي أعطت المعلومات الواجب نشرها من طرف الشركات التي تكون قيمها مسعّرة في البورصة [82] ص 16.

1.3.2.2. الميزانية المجمعة.

تعرض الميزانية و بشكل منفصل عناصر الأصول و عناصر الخصوم، إذ ميَّز النظام المحاسبي المالي هذين العنصرين بمبادئ أساسية لتقديم و عرض الميزانية المجمعة نذكرها فيما يلي :

- **عرض أصناف الميزانية.**

للشركة الخيار بين أسلوبين لعرض الميزانية [83] ص 298 :

- تمييز الأصول و الخصوم بين عناصر جارية و عناصر غير جارية، و التي اعتمد عليها في النظام المحاسبي المالي؛
- إذا لم يتم الاعتماد على الأسلوب الأول، فإنه يجب عرض الأصول و الخصوم حسب درجة السيولة و الاستحقاق.

يشترط في الأسلوب الأول للعرض على الخاصية الأساسية للسيولة التي تعتبر الاستحقاقات الأكثر من 12 شهرا عنصرا من بين العناصر غير الجارية، و توضيح التفرقة بين مختلف حسابات الميزانية إلى عناصر جارية و غير جارية يتوجب احترام الشرط المذكور في الجدول التالي :

الجدول رقم 10 : التفرقة بين العناصر الجارية وغير جارية [84] P 54.

الأصول الجارية	الخصوم الجارية
- الأصل الذي يرتقب الكيان انجازه أو بيعه أو استهلاكه في إطار دائرة الاستغلال العادي، حيث تعتبر دائرة الاستغلال العادي التي تدخل في النشاط الاستغلالي مع إمكانية تحويلها إلى أموال الخزينة في فترة لا تتجاوز 12 شهرا من المقترض؛ - يتم استحواذ الأصل أساسا لغاية إجراء المعاملات أو لمدة قصيرة يرتقب الكيان انجازه في غضون 12 شهرا التي تلي تاريخ إقفال السنة المالية؛ - تمثل أموال الخزينة و ما يعادلها من الخزينة، التي لا يخضع استعمالها للقيود.	- تنتظر الشركة انقضاءه في إطار الاستغلال العادي، أي الخصوم التي تعد من بين احتياجات رأس المال العامل المستخدم في إطار دائرة الاستغلال التي لا تتجوز 12 شهرا؛ - الخصم المفترض تسويته في غضون 12 شهرا التي تلي تاريخ إقفال السنة المالية؛ - الخصوم المحتفظ بها أساسا لإجراء المعاملات.
الأصول غير الجارية	**الخصوم غير الجارية**
الأصول التي تستجيب إلى تصنيف الأصل الجاري كالتثبيتات المادية و المعنوية و المالية الذين لا يمكن تحصيلهما أو انجازها إلا بعد أكثر من 12 شهرا، يتوجب تصنيفهما في الأصول غير الجارية.	الخصوم التي تستجيب إلى تصنيف الخصم الجاري.

يستحق هذا النوع من التصنيف عدة تعاليقات، يمكن تحديدها إذا كانت تنتمي الأصول و الخصوم الجارية للعناصر العملياتية المرتبطة بدائرة الاستغلال. يتعلق الأمر كذلك بالعناصر التي تكون احتياجات رأس العامل مع ارتفاع درجة سيولتها و مدة استحقاقها غير متجاوزة لـ 12 شهرا.

- **غياب نموذج إجباري مع وجوب حد أدنى لأصناف الحسابات.**

اقترح النظام المحاسبي المالي نماذج قاعدية للقوائم المالية، و التي يمكن تكييفها مع كل كيان قصد توفير معلومات مالية تستجيب لمقتضيات التنظيم. من هذه القوائم نجد الميزانية التي تعتبر قائمة مبدئية قابلة للإثراء مع وجوب التطرق إلى الأصناف المحددة وجوبا لعرض الميزانية المجمعة و إمكانية إحداث أصناف جديدة أو فرعية حسب مبدأ الأهمية النسبية للمعلومات المالية المقدمة [71] P 869.

➢ **الأصناف الخاصة بالحسابات المجمعة.**

تحتوي الميزانية المجمعة على أصناف خاصة بها بالمقارنة مع القوائم المالية الفردية، تتجلى خصوصا في العناصر التالية :

❖ فارق الاقتناء :

يمثل الفارق بين سعر اقتناء السندات والحصة التي تعود من رؤوس الأموال الخاصة في يوم الاقتناء. يكون هذا الفارق إيجابيا عندما تكون تكلفة اقتناء السندات أكبر من حصة رؤوس الأموال الخاصة و يكون إجباريا مدرجا في القيمة المحاسبية للسندات التي توضع بالتكافؤ للشركات الزميلة.

❖ المساهمات المسجلة حسب طريقة الوضع بالتكافؤ :

تقابل قيمة هذا الصنف حصة رؤوس الأموال الخاصة للشركات الزميلة المجمعة حسب طريقة الوضع بالتكافؤ.

❖ حصة ذوي الأقلية :

حصة رؤوس الأموال الخاصة لشركة مجمعة حسب طريقة التكامل الكلي التي تعود إلى الشركاء و المساهمين الخارجين عن المجمع. يظهر هذا الصنف إجباريا في رؤوس الأموال الخاصة المؤكدة لاحتواء هذا الصنف في الأموال الخاصة و ليس الديون.

❖ الأصناف الأخرى :

زيادة عن الأصناف المذكورة نجد أصنافا أخرى للحسابات على سبيل المثال : علاوة الإصدار أو تسديد للقروض السندية، إعانات الاستثمار...الخ.

➢ **المعلومات المقدمة إما في الميزانية أو في الملاحق.**

يجب على الكيان الإشارة إمَّا في الميزانية أو إمَّا في الملاحق إلى العناصر المفصح عنها بحسب تصنيف موافق لنشاط الكيان، حيث كل عنصر من القوائم المالية ينسب حسب طبيعته المعلومات الإضافية المواتية، بالإشارة إلى المبالغ الواجب تسديدها و الواجب تحصيلها من الشركة الأم و التابعة و الكيانات الزميلة للمجمع و الأطراف ذات الصلة. على الكيان تقديم إما في الميزانية أو في الملاحق المعلومات التالية [11] ص 23 :

❖ وصف طبيعة و موضوع كل احتياط من الاحتياطات؛

❖ حصة لأكثر من سنة للحسابات الدائنة و الحسابات المدينة؛

❖ مبالغ للدفع و الاستلام :

❖ الشركة الأم؛

❖ الفروع؛

❖ الكيانات المساهمة في المجمع؛

- ❖ جهات أخرى مرتبطة (مساهمون، مسّيرون...)؛
- ❖ في إطار شركات رؤوس الأموال، و من أجل كل فئة أسهم؛
- ❖ عدد الأسهم المرخصة، الصادرة، و غير محررة كليا؛
- ❖ القيمة الاسمية للأسهم أو الفعلية إذا لم تكن للأسهم قيمة اسمية؛
- ❖ تطور عدد الأسهم بين بداية و نهاية السنة المالية؛
- ❖ عدد الأسهم في شكل احتياطات للإصدار في إطار خيارات أو عقود البيع؛
- ❖ حقوق و امتيازات و تخفيضات محتملة متعلقة بالأسهم.

مبلغ توزيعات الحصص المقترحة، مبلغ حصص الامتياز غير المدرجة في الحسابات (في السنة المالية و في المجموع)، وصف التزامات مالية أخرى إزاء بعض المساهمين في الدفع أو الاستيلام. هذا بالنسبة للكيان الذي يشكل راسماله أسهما، على سبيل المثال شركة أشخاص، يجب أن تقدم معلومات مماثلة بالإشارة إلى التغيرات الحاصلة خلال الدورة لمختلف أنواع حصص رأس المال، كذلك الحال للحقوق و الامتيازات و القيود المرتبطة بكل فئة من رأس المال.

- ➢ **الحالة الخاصة بالأصول و مجموع الأصول المكتسبة لإعادة التنازل عنها.**

المعيار الدولي لاعداد التقارير المالية رقم 5، الذي عوض المعيار المحاسبي الدولي رقم 35، يفترض عرضا خاصا في الميزانية للأصول و مجموع الأصول الموجه أو المكتسبة بغرض التنازل عنها [85] P 5.

بحيث يضم في هذا الصنف كل من الأصول غير الجارية و مجموع الأصول، التي تترقب الشركة إما التنازل عنهم بالبيع أو باستبدالهم، حيث نشير إلى مجموع الأصول و إلى كل الأصول و الخصوم المفترض التنازل عنها دون المقاصة بين الأصول و الخصوم، فلهذا يتم عرض العنصرين التاليين [72] P 568 :

- ❖ الأصول المقدر التنازل عنها؛
- ❖ الخصوم المقدر التنازل عنها.

لتصنيف هذه الحسابات إلى الأصل أو مجموع الأصول يجب احترام الشروط التالية :

- ❖ أن يكون جاهزا في الوقت الحالي للتنازل الفوري عنه؛
- ❖ أن تكون درجة احتمال التنازل عنه مرتفعة، فعلى الشركة إظهار التزامها حسب برنامج التنازل، و يجب أن يجسد إلاّ في الحالات الاستثنائية في حدود 12 شهرا بعد عملية إعادة تصنيفه هذه الحسابات.

يجب استيفاء هذه الشروط في تاريخ إقفال الدورة، أما إذا تم استيفاء هذه الشروط بين تاريخ إقفال الدورة و تاريخ المصادقة على الحسابات من قبل الجمعية العامة، فعلى المجمع إعطاء معلومات خاصة في الملاحق.

2.3.2.2. حساب النتائج المجمعة.

يعرف حساب النتائج على أنه قائمة ملخص للأعباء و المنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، و لا يأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو تاريخ التسديد، و يبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح أو الخسارة. و للاستجابة للتعريف المذكور في الأعلى يتوجب تقديم المعلومات المالية التالية :

- **الإفصاحات الواجبة في حساب النتائج المجمع.**

فرض النظام المحاسبي المالي الإفصاح عن المعلومات المالية التالية، في إطار إعداد و عرض حساب النتائج المجمع :

- حصة الشركات المشاركة و الشركات الزميلة المجمعة حسب طريقة الوضع بالتكافؤ في النتيجة الصافية؛
- حصة الفوائد ذات الأقلية في النتيجة الصافية.

- **غياب نموذج إجباري مع وجوب حد أدنى لأصناف الحسابات.**

قدم النظام المحاسبي المالي نموذجين قاعديين لعرض حساب النتائج، النموذج الأول هو عرض حسب الطبيعة أما الثاني فهو حسب الوظيفة :

- حساب النتائج حسب الطبيعة :

يعرف أسلوب التحليل المسمى بطريقة الأعباء حسب الطبيعة، يقوم الكيان بتجميع الأعباء في النتيجة حسب طبيعتهم، مع عدم توزيعها على مختلف المديريات أو المصالح الإدارية و الانتاجية التابعة للكيان. يعد تطبيق هذا الأسلوب سّهل للشركات الصغيرة بما أنه لا يستدعي عمل إضافي لتوزيع الأعباء على مختلف المديريات، يمكن تصنيف الحسابات حسب طريقة الأعباء حسب الطبيعة كما يلي [86] P : 48

- دخل النشاط العادي؛
- الدخل التشغيلي الآخر؛
- التغيرات في مخزون المنتوجات الجاهزة والأعمال قيد الإنجاز؛
- المواد الأولية المستهلكة؛
- أعباء المستخدمين؛

- مخصصات الإهتلاكات و المؤونات؛
- الأعباء العملياتية الأخرى؛
- إجمالي الأعباء العملياتية؛
- النتيجة الإجمالية.

❖ حساب النتائج حسب الوظائف :

يسمى أسلوب التحليل الثاني بطريقة حسب الوظيفة أو حسب تكلفة المبيعات، بحيث تتجلى في تصنيف الأعباء حسب الوظيفة التي تدمج إلى تكلفة المبيعات. فحسب هذه الطريقة يقدم الكيان على الأقل تكلفة المبيعات بشكل منفصل عن باقي المصاريف، إذ تقدم معلومات ذات نوعية لمستخدميها بالمقارنة مع طريقة تصنيف الأعباء حسب الطبيعة، إلا أن توزيع الأعباء على الوظائف يمكن أن يكون حسب التقدير الشخصي، و فيما يلي مثال على التصنيف باستخدام أسلوب وظيفة الأعباء [86] P 49 :

- إيراد الأنشطة العادية؛
- تكلفة المبيعات؛
- هامش الربح الإجمالي؛
- الإيراد التشغيلي الأخر؛
- التكاليف التجارية؛
- الأعباء الإدارية؛
- أعباء العملياتية الأخرى؛
- النتيجة العملياتية من الأنشطة العادية.

أخيرا، يجب على الكيان الذي يصنف الأعباء حسب وظيفتها، الإفصاح عن معلومات إضافية حول طبيعة المصروفات بما في ذلك مخصصات الإهتلاكات و المؤونات و أعباء المستخدمين. يتوقف اختيار نوع التحليل بين أسلوب تكلفة المبيعات، أو أسلوب طبيعة الأعباء على كل من العوامل التاريخية و الصناعية و طبيعة المنظمة، و كلى الأسلوبين يوفران دلالة على التكاليف التي يتوقع أن تتغير بشكل مباشر أو غير مباشر حسب مستوى مبيعات أو إنتاج الكيان، و نظرا لأن لكل أسلوب عرض مزايا للأنواع المختلفة من الكيانات، فإن هذا المعيار يتطلب إجراء اختيار بين التصنيفات، بناء على الأسلوب الذي يعرض بشكل أكثر مصداقية عناصر أداء الكيان، و هذا نظراً لكون المعلومات حول طبيعة الأعباء مفيدة في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية، فإنه يطلب إفصاح إضافي عندما يستخدم تصنيف تكلفة المبيعات.

- **المعلومات المقدمة إما في حساب النتائج أو في الملاحق.**

للكيان الخيار في الإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بجدول النتائج، إما في جدول النتائج أو في الملاحق، نجد من بين هذه المعلومات المالية ما يلي :

- ❖ تحليل منتجات الأنشطة العادية؛
- ❖ مبلغ الحصص في الأسهم مصوتا عليها أو مقترحة و النتيجة الصافية لكل سهم بالنسبة إلى الشركات المساهمة؛
- ❖ على الكيان الإفصاح في ملاحظات الملاحق عن كل المعلومات المتعلقة بأصناف حساب النتائج ذات الطبيعة أو المبلغ المعتبر، و الذي يمكن المستثمرين من تحليل مردودية الكيان؛
- ❖ إمكانية تقديم حساب النتيجة حسب الوظيفة في الملاحق. فتستعمل إذا زيادة على مدونة حسابات الأعباء و المنتوجات حسب الطبيعة، مدونة حسابات الوظيفة مكيفة مع خصوصيات و احتياجات الكيان.

- **ربح السهم.**

حسب ما جاء في الفقرة 66 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 33 : يجب على الكيان أن يعرض النتيجة الأساسية و النتيجة المخففة للسهم لنتيجة الأنشطة المتبعة الخاصة بحاملي كل فئة من الأسهم العادية للشركة الأم التي لها حق مختلف للمشاركة في صافي الربح للفترة. و يجب على الكيان عرض ربحية السهم الأساسية و المخففة بنفس درجة الوضوح لكل الفترات المعروضة [87] P 13.

مستوى النتيجة الواجب أخذه بعين الحسبان لقياس قيمة ربح السهم، هو النتيجة التي تعود للشركة المجمعة. أي النتيجة الصافية تطرح منها حصة المجمع، مع تقديم ربح السهم للأنشطة العادية بعد اقتطاع الضريبة، و ربح السهم للنتيجة غير العادية بعد اقتطاع الضريبة لكلتا الدورتين إذا كانت قيمة هذه الأخيرة جد مرتفعة.

من جهة أخرى يحدد عدد الأسهم الذي يأخذ كقاعدة لحساب قيمة ربح السهم حسب أنواع السندات التالية :

- ❖ الأسهم العادية؛
- ❖ الأسهم الممتازة "حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 33 لا يتم احتسابهما عن تحديد قيمة ربح السهم"؛
- ❖ شهادات الاستثمار؛
- ❖ الأسهم دون حق في التصويت.

يحتسب قيمة ربح السهم الأساسي بقسمة النتيجة الصافية التي تعود للشركة المجمعة على متوسط المرجح لعدد الأسهم المتداولة خلال الدورة. وفي نفس السياق يجب على الشركة الإفصاح عن العناصر التالية [88] P 121 :

- ❖ القيمة المعتمد عليها في البسط لحساب النتيجة الأساسية و النتيجة المخففة للسهم مع مقاربة هذا المبلغ بالنتيجة التي تعود للشركة الأم؛
- ❖ المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المتداولة، الذي يمستخدم كمقام في احتساب ربحية السهم الأساسية و المخففة و تسوية تلك المقامات مع بعضها البعض؛
- ❖ يمكن أن تتضمن الأدوات المالية وغيرها من العقود المنتجة لأسهم عادية، أحكاما وشروطا تؤثر على قياس ربحية السهم الأساسية و المخففة، و يمكن لتلك الأحكام والشروط أن تحدد ما إذا كانت أي أسهم عادية محتملة مخففة أم لا، و تأثير ذلك على المتوسط المرجح لعدد الأسهم المتداولة وأي تعديلات لاحقة لصافي الربح المنسوب لحملة الأسهم العادية؛
- ❖ إذا أفصح الكيان بالإضافة إلى ربحية السهم الأساسية و المخففة عن قيم نصيب السهم، مستخدمةً مكونات صافي الربح بخلاف صافي الربح أو الخسارة المنسوب لحملة الأسهم العادية فيجب أن تحسب هذه القيم باستخدام المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المحدد حسب هذا المعيار.

يتم احتساب ربح السهم الأساسي وفق المعادلة التالية [55] ص 531 :

$$\text{ربح السهم الأساسي} = \frac{\text{صافي الربح أو الخسارة} - \text{توزيعات الأسهم}}{\text{المعدل المرجح لعدد الأسهم العادية}}$$

➢ **حالة خاصة بالاستغناء عن النشاط.**

كل العناصر المتعلقة بالنشاطات المستغني عنها و الظاهرة في حساب النتائج يجب عرضها بشكل متفرق، فالاستغناء على نشاط يعتبر جزءا من الكيان الذي قد تم التنازل عنه أو سوف يتم التنازل عنه في المستقبل القريب و التي تأخذ الحالات التالية [71] P 568 :

- ❖ التي تشكل مجالاً معينا من النشاط أو منطقة جغرافية أساسية و مستقلة؛ أو
- ❖ التي تمثل جزءًا من برنامج معين من النشاط الذي سوف يتم التنازل عنه أو منطقة جغرافية أساسية و مستقلة.

يدخل كذلك في هذا النوع من التصنيف للنشاطات المتنازل، عنها الشركات التابعة التي تم اقتناؤها فقط من أجل إعادة بيعها و تحقيق فائض القيمة. تعطى الشروحات الوافية لأصناف النتيجة المتعلقة بالأنشطة المستغني عنها قبل الضرائب، إما في حساب النتيجة أو في الملاحق كما يلي :

- ❖ المنتوجات و الأعباء و النتيجة قبل الضرائب للأنشطة المتنازل عنها؛

- ❖ عبء الضريبة على نتيجة الأنشطة المستغنى عنها؛
- ❖ الأرباح أو الخسائر الواقعة إثر تقييم حسب القيمة الحالية الصافية لمصاريف التنازل و قيمة التنازل عن الأصل و مجموع الأصول الموجهة للتنازل في ظل الأنشطة المتنازل عنها؛
- ❖ عبء الضريبة الناتج إثر التقييمات و التنازلات.

3.2.2.2. الملاحق في الحسابات المجمعة.

الملحق وثيقة تلخيصية تعد جزءًا من القوائم المالية. و هو يوفر التفسيرات الضرورية لفهم أفضل للميزانية و حساب النتائج، و يتمم كلما اقتضت الحاجة المعلومات المفيدة لقارئي الحسابات. يشتمل الملحق على معلومات يفصخ عنها متى كانت هذه للمعلومات ذات طابع بالغ الأهمية أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في القوائم المالية، و التي تتضمن النقاط الآتية :

- ➢ **جدول سيولة الخزينة.**

يتوجب على كل كيان القيام بإعداد قائمة التدفقات النقدية، مع وجوب عرض القائمة كجزء متمم للقوائم المالية و ذلك لكل دورة محاسبية [89] P 348.

هدف هذه القائمة تزويد مستخدمي القوائم المالية بالأسس اللازمة، لقياس قدرة الكيان على توليد النقديات أو ما يعادلها و احتياجات الكيان للاستخدام و الانتفاع من تلك التدفقات النقدية، إذ يلتزم الكيان بتقديم معلومات عن التغيرات الفعلية في النقدية، و ذلك بإعداد قائمة للتدفقات النقدية مع تقسيم هذه الأخيرة إلى كل من التدفقات المتعلقة بالأنشطة التالية [90] P 213 :

- ❖ الأنشطة العملياتية : عبارة عن الأنشطة الرئيسية المولدة لإيرادات الكيان، و كذلك الأنشطة الأخرى التي لا تعتبر أنشطة استثمارية أو تمويلية؛
- ❖ الأنشطة الاستثمارية : عبارة عن الأنشطة المتعلقة بالحصول أو التخلص من الموجودات الطويلة الأجل، بالإضافة إلى الاستثمارات الأخرى التي لا تعتبر نقدية معادلة؛
- ❖ الأنشطة التمويلية : عبارة عن الأنشطة التي ينتج عنها تغييرات في حجم ومكونات حقوق الملكية و القروض الخاصة بالكيان.

تقدم تدفقات النقدية و ما يعادلها الناتجة عن الأنشطة العملياتية حسب طريقتين، نلخصهم فيما يلي [72] P 948 :

- ❖ الطريقة المباشرة : يتم بموجبها الإفصاح عن المبالغ الإجمالية المحصلة و المدفوعة للبنود الأساسية؛
- ❖ الطريقة غير المباشرة : يتم بموجبها الإفصاح عن تعديل قيمة صافي الربح أو الخسارة بأثر العمليات غير النقدية و أية بنود مؤجلة أو مستحقة متصلة بمقبوضات أو مدفوعات سابقة

أو مستقبلية، و كذلك بنود قائمة الدخل أو النفقات المرتبطة بتدفقات نقدية من الأنشطة الاستثمارية أو التمويلية.

على غرار المعلومات النقدية الواجب الإفصاح عنها مما ذكر سابقا، نجد عدة معلومات أخرى ذات أهمية لمستخدمي هذه القائمة، نذكر على سبيل المثال لا الحصر ما يلي :

- ❖ التدفقات النقدية بعملات أجنبية : تسجل التدفقات النقدية الناتجة عن عمليات بعملات أجنبية أو بالعملة المستخدمة في إعداد التقارير المالية للكيان، و باستخدام سعر الصرف بين تلك العملة و العملة الأجنبية في تاريخ التدفق النقدي؛
- ❖ الفوائد و الأرباح الموزعة : يجب الإفصاح عن كل من الفوائد و توزيعات الأرباح المحصلة و المدفوعة في بند منفصل بالقائمة؛
- ❖ ضرائب على النتيجة : يتعين الإفصاح بشكل منفصل عن التدفقات النقدية الناتجة عن الضرائب على النتيجة، كما يتعين تصنيف تلك التدفقات كتدفقات نقدية من الأنشطة العملياتية، ما عدا في الحالات التي ترتبط بشكل خاص بالأنشطة التمويلية والاستثمارية؛
- ❖ الاستثمار في شركات تابعة و زميلة و مشتركة : يجب على المستثمر أن يقتصر عند التقرير بقائمة التدفقات النقدية على التدفقات النقدية التي تحدث بينه و بين الشركة المستثمر فيها، و من أمثلة ذلك أرباح الأسهم النقدية والدفعات المقدمة؛
- ❖ شراء شركات تابعة و وحدات أخرى أو التخلص منها : يجب إظهار مجموع التدفقات النقدية الناتجة عن شراء أو التخلص من شركات تابعة أو أي شركات أخرى، كبند مستقل مع تبويبه ضمن التدفقات النقدية المتعلقة بالأنشطة الاستثمارية؛
- ❖ العمليات غير النقدية : يجب استبعاد العمليات الاستثمارية و التمويلية التي لا تتطلب استخدام النقدية أو النقدية المعادلة من قائمة التدفقات النقدية. كما يجب الإفصاح عن تلك العمليات في الملاحق بحيث يمكن دائما توفير المعلومات المتعلقة بتلك الأنشطة الاستثمارية و التمويلية.

➢ **جدول تغير في الأموال الخاصة.**

يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للتغيرات التي أثرت في كل فصل من الفصول، التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية [63] P 101.

المعلومات الدنيا المطلوبة تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المرتبطة بما يأتي [91] P 17 :

- ❖ النتيجة الصافية للسنة المالية؛
- ❖ التغييرات الحاصلة في الطرق المحاسبية و تصحيحات الأخطاء و تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال؛

- ❖ المنتوجات و الأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن تصحيح أخطاء هامة؛
- ❖ عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد...الخ)؛
- ❖ توزيع النتيجة و التخصيصات المقررة خلال السنة المالية؛
- ❖ إلزامية الإفصاح في جدول تغير في الأموال الخاصة على حصة التي تعود إلى المجمع (حصة الشركة المجمعة).

➢ **القواعد و الطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة و إعداد القوائم المالية المجمعة.**

يشمل الملحق على المعلومات الآتية حول القواعد و الطرق المحاسبية لإعداد القوائم المالية المجمعة متى كانت هامة :

- ❖ مدى المطابقة أو عدم المطابقة للمعايير. كل مخالفة لهذه المعايير يجب تفسيرها و تبريرها؛
- ❖ بيان أنماط التقييم المطبقة على مختلف فصول القوائم المالية المجمعة و لاسيما [63] P 112 :
  - في مجال تقييم إهتلاك العناصر المادية و المعنوية الواردة في الميزانية؛
  - في مجال تقييم سندات المساهمة المناسبة لاحتيازات ما لا تقل عن 20% من رأس المال [...].
- ❖ تحليل العناصر ذات الأهمية القطاعية و تقسيم رقم الأعمال حسب القطاعين التاليين :
  - حسب قطاع العمل : هو جزء قابل للتمييز من الكيان، يعمل في توفير منتج أو خدمة إضافية أو مجموعة من المنتجات أو الخدمات ذات الصلة، و التي هي خاضعة للمخاطر و العوائد التي تختلف عن مخاطر و عوائد قطاعات العمل الأخرى؛
  - حسب القطاع الجغرافي : الجغرافي هو مكون قابل للتمييز لكيان يعمل في تزويد المنتجات أو الخدمات ضمن بيئة اقتصادية معينة، و التي هي خاضعة للمخاطر والعوائد التي تختلف عن مخاطر وعوائد المكونات التي تعمل في بيئات اقتصادية أخرى.
- ❖ قسم يتعلق بالكيانات الحائزة على نسبة تفوق 20% أو تمارس الشركة الوضع بالتكافؤ عليها : تبين اسم الكيان و مقره و مبلغ رؤوس أموالها الخاصة في السنة المالية الأخيرة المقفلة و الحصة المستحوذ عليها من رأسماله؛
- ❖ فيما يخص أعضاء الأجهزة الإدارية، و القيادة أو المراقبة، يبَّين المبلغ الإجمالي لكل فئة من :
  - التسبيقات و القروض المخصصة مع بيان الشروط الممنوحة و التسديدات التي تمت أثناء السنة المالية، كذلك مبلغ الالتزامات المؤخوذ لحسابهم؛
  - الأجور الإجمالية الشاملة المخصصة لهم بمقتضى السنة المالية؛
  - مبالغ الالتزامات المبرمة لمعاشات التقاعد لفائدتهم؛

- الأسهم الاختيارية.

❖ بيان حصة التثبيتات المالية و الحسابات الدائنة و الديون و كذلك الأعباء و المنتوجات المالية التي تخص :

- الكيان الأم؛
- الفروع التابعة لها؛
- الكيانات المشاركة للمجمع؛
- الأطراف الأخرى المرتبطة بها (مساهمين، مسيرين...الخ).

❖ طبيعة العلاقات، أنماط المعاملات، حجم و مبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار الخاصة بالمعاملات التي تمت خلال السنة المالية مع الكيانات المشاركة أو مسيريها.

➢ **الإفصاحات الأخرى في إطار الحسابات المجمعة.**

تحتوي ملاحق القوائم المالية المجمعة على إفصاحات إضافية زيادة على الإفصاحات المتعلقة بالقوائم المالية الفردية، نلخصها فيما يلي :

❖ المعلومات المتعلقة بتغيرات في مجال التجميع و في نسب الفائدة :

- معلومات فيما يتعلق بالدخول لكيان ما في مجال التجميع و ما ينجر عنه من أثار؛
- الخروج من مجال التجميع و التنازل عن جزء من نشاط معين؛
- التغيرات في طرق التجميع دون تغير في مجال التجميع (السيطرة المطلقة على شركة كانت تحت السيطرة المشتركة أو التأثير البارز...)؛
- التغيرات في النسب المئوية للفائدة دون تغير في طريقة التجميع المحاسبي؛
- اقتناءات و تنازلات محققة بعد تاريخ إقفال الدورة.

❖ توضيحات حول الكيانات المتروكة خارج مجال تطبيق التجميع :

- الكيانات التي تخضع إلى قيود صارمة و دائمة في إعادة النظر بصورة جوهرية في السيطرة أو المراقبة التي يمارسها عليها الكيان المجمع؛
- الكيانات التي لا تملك أسهمها أو حصصها إلا بقصد التنازل عنها لاحقا.

❖ الوضعية المالية للكيانات المقتناة أو المستحوذ عليها إلاّ بينة التنازل عنها، تبرير عدم تجميعها، و طريقة إدراج السندات في الحسابات :

- المعلومات ذات الطابع الهام التي تسمح بتقدير محيط ممتلكاتها و وضعيتها المالية، و نتيجة المجمع التي تتألف منه الكيانات المندرجة ضمن التجميع بشكل صحيح. و لاسيما جدول

تغير مجال التجميع الذي يبين التغيرات التي أثرت في هذا المجال بفعل تغير النسبة المئوية لسيطرة الكيانات التي سبق تجميعها، وبفعل عمليات اقتناء سندات أو بيعها؛

- تخصيص أو ترحيل فوارق أول تجميع و طريقة إهتلاك فوارق الاقتناء الإيجابي أو السلبي.

❖ متوسط عدد المستخدمين الموظفين أثناء السنة المالية (مقسمين على كل فئة)، و المقصود من متوسط عدد المستخدمين، بالذين يتقاضون أجرا من جهة، و الذين تحت تصرف الكيان أثناء السنة المالية من جهة أخرى. مع الإشارة إلى احتساب متوسط عدد المستخدمين للشركات الخاضعة للسيطرة المطلقة، أما الشركات الخاضعة للسيطرة المشتركة فيتم فقط الإفصاح عن حصة أعباء المستخدمين.

❖ المعلومات الأخرى المصرح عنها في الملاحق [72] PP 938-939 :

- طرق التجميع المحاسبي المطبقة على شركات الداخلة في مجال التجميع؛
- طرق تحويل حسابات الشركات الأجنبية؛
- تاريخ إقفال الحسابات المجمعة و الحسابات الفردية للشركات المجمعة؛
- الأحداث اللاحقة عن تاريخ إقفال الحسابات؛
- الوحدات ذات الغرض الخاص التي لم يتم تجميعها؛
- المعاملات المسجلة فيما بين الشركات التابعة.

زيادة على كل هذه العناصر فقد اقتراح النظام المحاسبي المالي، قائمة للتغيرات الممكن وقوعها في مجال التجميع بإظهار كل التوضيحات اللازمة، و المتمثلة في التغيرات الحاصلة في نسبة السيطرة للكيانات المجمعة كالآثار الناتجة من عمليات الاقتناء و التنازل [63] P 116.

خلاصة الفصل :

خصص هذا الفصل للتعرف على هيكلة المجمعات و ما ينجر عنها من صعوبات في عملية حساب نسب السيطرة و نسب الفائدة، التي تعتبر من بين الضروريات التي تسمح لنا بتشخيص محيط المجمع، مما يؤدي إلى تحديد الكيانات المنتمية لمجال التجميع من جهة، و الكيانات المستبعدة من جهة أخرى، فضلاً عن تحديد نوع الارتباط القائم بين فروع الكيانات التابعة.

بعد قيام الكيان الأساسي المتمثل بالشركة الأم بالعمليات السابقة الذكر، فإنه من الواجب على كل من الفروع و الشركة الأم وضع منهجية تنظيمية تراعى فيها الخيارات المتاحة للمجمع لتعيين أسلوب تجميع الحسابات الفردية و التنظيم الداخلي فيما بين مديريات التجميع التابعة لكل كيان مندرج في مجال التجميع، زيادة على الكيانات المقصاة بصفة اختيارية أو إجبارية حسب الشروط المحددة.

زيادة على ذلك عمليات إعادة المعالجة المندرجة في إطار تحضير الحسابات الفردية لتحقيق نوع من التجانس فيما بين هذه الحسابات، و إقصاء بعد ذلك العمليات الاستغلالية و التمويلية و الاستثمارية المحققة في داخل المجمع التي تسمح لنا بترجمة الحسابات المقومة بالعملة الأجنبية و استخراج الآثار الناتجة عن تجمع الشركات، للتوصل في الأخير إلى القوائم المالية المجمعة التي تسمح لمستخدميها صياغة رأي أولا و اتخاذ قرارات ثانيا.

على ضوء ما تطرقنا إليه في هذا الفصل يمكننا استنتاج النقاط التالية :

- ❖ في الكثير من الأحيان تعتبر عمليات إعادة المعالجة لازمة، لاحترام مبدأ ديمومة الطرق و ضمان الانسجام و قابلية إجراء مقارنة؛
- ❖ وجود صعوبات للمرور من الإطار النظري إلى التطبيقي لطبيعة وخصائص عملية التجميع؛
- ❖ وجوب المصادقة على دليل محاسبي مالي مشترك لكل الفروع للاعتماد عليه أثناء القيام بعملية التجميع و هذا من خلال وضع نظام معلومات فعال؛
- ❖ أعطى النظام المحاسبي المالي أهمية كبيرة للمعلومات الواجب الإفصاح عنها في ظل القوائم المالية المجمعة عبر عدة فقرات ونصوص قانونية.

إنَّ التغيرات الحاصلة في المعايير المحاسبية الدولية و الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي في الجزائر قد غيَّر طبيعة المعلومات المالية المفصح عنها في القوائم المالية المجمعة، فعلى المجمعات الدولية كانت أم وطنية القيام بمجهودات فعلية تحضر نفسها لمواكبة المستجدات الحاصلة في ظل ديناميكية الأسواق المالية و المستثمرين، بالحصول على معلومات مالية دقيقة و ذات مصداقية.

الفصل 3 :

تجميع القوائم المالية في مجمع سيفيتال.

تمهيد :

بعد دراسة شاملة للأطر النظرية للتجميع المحاسبي وما جاء به النظام المحاسبي المالي من قواعد مبدئية للمجمعات و للتجميع المحاسبي، سوف نقوم من خلال هذا الفصل محاولة إسقاط و لو بالجزء البسيط لما تطرقنا إليه في الجانب النظري على أرض الواقع، و ذلك بدراسة حالة مجمع سيفيتال نظرا لاعتباره من أهم المجمعات المسجلة في الساحة الاقتصادية الوطنية بسبب تعدد وتنوع أنشطته الاستغلالية.

إن اختيار مجمع سيفيتال لم يكن ناتج عن صدفة، بل لتميزه بالعديد من المؤشرات التي دفعت بنا إلى اختياره من بين العديد من المجمعات العمومية و الخاصة، نذكر من بين هذه الدوافع على سبيل التوضيح لا على سبيل الحصر ما يلي :

- ❖ يقوم مجمع سيفيتال بنشر قوائم مالية مجمعة في بورصة الجزائر؛
- ❖ يقوم مجمع سيفيتال بتجميع حساباته حسب المنظور الجبائي؛
- ❖ تحتل شركة سيفيتال المرتبة الأولى للشركات الخاصة في الجزائر؛
- ❖ مجمع سيفيتال مشكل من أكثر من 25 شركة تابعة.

و قد تم تقسيم هذا الفصل بالاعتماد على برنامج عمل ينقسم على النحو التالي :

- ❖ التعريف بمجمع سيفيتال؛
- ❖ تحديد مجال التجميع المعتمد عليه في دورة 2011؛
- ❖ عرض لأهم خطوات التجميع في مجمع سيفيتال؛
- ❖ إظهار قيود إعادة المعالجة و الإقصاء؛
- ❖ عرض القوائم المالية المجمعة.

1.3. مجمع سيفيتال و التجميع المحاسبي.

تم تقسيم المبحث الأول للدراسة التطبيقية إلى مطلبين، فالأول كمدخل لمجمع سيفيتال أما الثاني فهو يتمحور حول إجراءات التجميع في مجمع سيفيتال.

1.1.3. تقديم مجمع سيفيتال.

إن التجميع المحاسبي يستدعي التعرف الأولي على المجمع من خلال التطرق إلى العديد من النقاط، يمكن تلخيصها عبر الفروع التالية :

1.1.1.3. لمحة تاريخية.

تعتبر شركة سيفيتال أول شركة خاصة و سادس شركة جزائرية تطمح للتموقع في الأسواق العالمية، بالحصول على رتبة من بين عشر الشركات المهمة في إفريقيا، و يرجع هذا النجاح الدائم إلى المشاريع المبنية على المدى البعيد في صناعة المواد الغذائية التي حققت لوحدها من بين النشاطات المختلفة للمجمع ثلثي رقم أعمال المجمع.

- **تطور مجمع سيفيتال.**

تطور مجمع سيفيتال على مرحلتين أساسيتين يمكن تلخيصهما كما يلي :

- المرحلة الأولى : قبل سنة 2000.

تعد هذه المرحلة أساسية إذ سمحت بتطوير المجمع مثلما هو موضح في الجدول التالي :

الجدول رقم 11 : تطور مجمع سيفتال قبل سنة 2000 [96].

السنة	الاستثمار	شكل	النشاط
1971	SO.CO.MEG	مساهمة	البناء الصناعي
1975	PROFILOR	إنشاء	
1979	SOTECOM	إقتناء	
1984	SACM	إقتناء	
1985	ENALUX	إنشاء	
1986	NORD METAL	إنشاء	صنع شريط مشبك و أسقف
	METALLOR	إنشاء	صنع أنابيب من حديد
1988	METAL SIDER	إنشاء	صناعة الحديد
1991	J.B.M.	إنشاء	استرجاع نشاطات شركة الإعلام الآلي "I.B.M" في الجزائر
	LIBERTE	إنشاء	جريدة يومية
1992	C.B.S	إنشاء	استرجاع نشاطات "RANK XEROX" في الجزائر
1995	AGRO-GRAIN	إنشاء	استيراد و توزيع المنتوجات الغذائية
1997	HYUNDAI MOTORS ALGERIE	إنشاء	توزيع سيارات "Hyundai"
1998	CEVITAL SPA	إنشاء	صناعة المواد الغذائية

يتضح من خلال الاستثمارات المذكورة في الجدول السابق، على أن تطور مجمع سيفيتال كان بتركيز غالبية نشاطاتهم على قطاع الصناعات الثقيلة، التي تليت إما باسترجاع أو بتمثيل شركات أجنبية ذات سمعة عالمية.

سجلت هذه المرحلة كذلك إنشاء شركة سيفيتال لصناعة المواد الغذائية، إذ تعتبر بداية لتنوع وتوسع نشاط مجمع سيفيتال في ذلك الوقت، بحيث كان مجمع سيفيتال مشكلا فقط في الظاهر، و بتعبير أخر وجود سيطرة في الظاهر باعتبار وجود الاستقلالية القانونية و المالية لكل شركة مع عدم تسجيل أي شركة من بين الشركات المذكورة في دفاترها المحاسبية سندات مساهمة على شركة أخرى.

❖ المرحلة الثانية : بعد سنة 2000.

تمثل هذه المرحلة إلى حد كبير الوضعية الحالية للمجمع و التي تجسد من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم 12 : تطور مجمع سيفيتال من سنة 2000 إلى يومنا هذا [96].

السنة	الاستثمار	نوع	النشاط
2005	Lalla Khedidja	إنشاء	صناعة المواد الغذائية (المياه المعدنية والمشروبات)
	CEVICO	إنشاء	الإسمنت المسلح (وحدتين للإنتاج)
2006	COJEK	إقتناء	صناعة المواد الغذائية (عصير الفواكه والمصبرات)
	NUMIDIS	إنشاء	المحلات الكبرى
2007	MFG	إنشاء	الزجاج المبسط (الوحدة الأولى 600 طن في اليوم)
	BATICOMPOS	إقتناء	مواد البناء
	SAMHA	إنشاء	توزيع منتوجات الإلكترونية "SAMSUNG"
2008	MFG Europe	إنشاء	تسويق الزجاج المبسط في أوروبا
	COGETP	إنشاء	توزيع معدات الأشغال العمومية من طراز "VOLVO"
	CEVIAGRO	إنشاء	الفلاحة
	NOLIS	إنشاء	النقل البحري
2009	Nouvelle raffinerie de sucre	توسع	الرفع من القدرة الإنتاجية 1 مليون طن في السنة
	Centrale 2 x 25 MW	إنشاء	الكهرباء
	Nouvelle usine SAMHA en Algérie	توسع	إنتاج منتوجات "SAMSUNG"

إن المرحلة السابقة التي شهدت إنشاء شركة سيفيتال الناشطة في صناعة المواد الغذائية، أعطت دافعا كبيرا في تطوير نشاطات المجمع، سواء كان من الناحية المالية أم من ناحية سمعته في السوق الوطنية، إذ أصبح يتراوح عدد شركات مجمع سيفيتال من 14 شركة إلى 28 شركة تميزت بتعدد و تنوع النشاطات الاقتصادية لكل شركة.

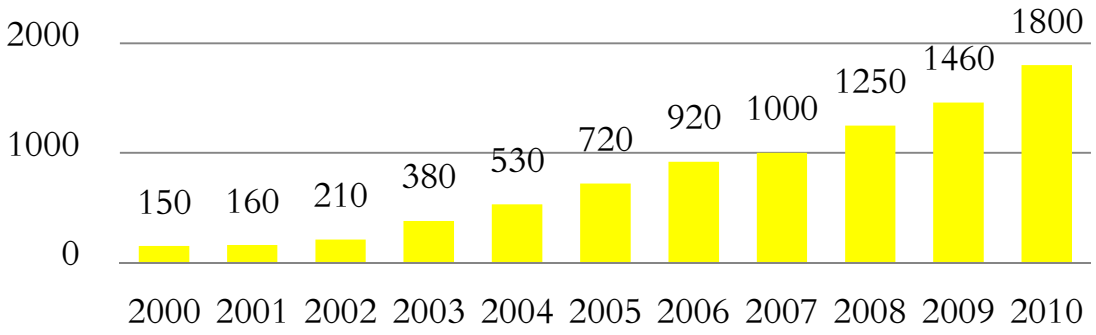
➢ **مجمع سيفيتال عبر الأرقام.**

بعد التطرق إلى تطور مجمع سيفيتال عبر الزمن، فإنه لابد من توضيح هذا التطور عبر أرقام مستمدة من الواقع و التي تنقسم كما يلي :

❖ رقم الأعمال :

سجل نمو رقم الأعمال في مجمع سيفيتال نسبة لا تقل عن رقمين منذ 1999، و الذي يمكن توضيحه في الرسم البياني التالي :

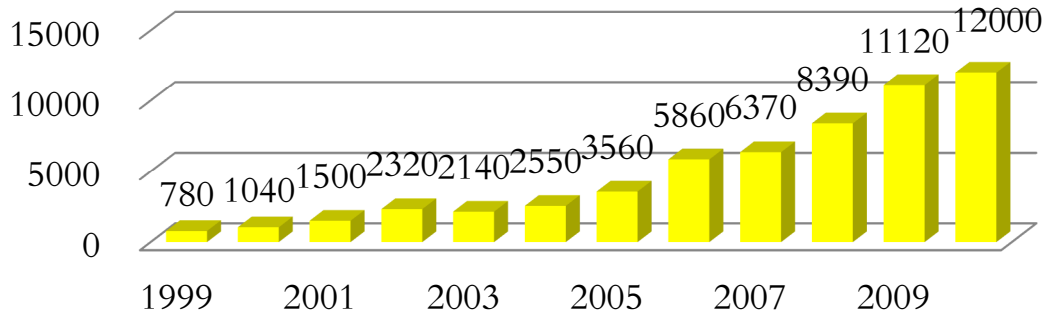
الرسم البياني رقم 01 : تطور رقم الأعمال مجمع سيفيتال (مليون أورو) [96].



❖ عدد المستخدمين :

إنه لمن المتعارف أن الشركات الصناعية تتطلب عددا كبيرا من المستخدمين، و الذي ينطبق على مجمع سيفيتال، إذ سجل نسبة ارتفاع المتوسطة تعادل 31.4% في السنة و هذا منذ 1999 إلى غاية 2010 و الذي يمكن توضيحه من خلال الرسم البياني التالي :

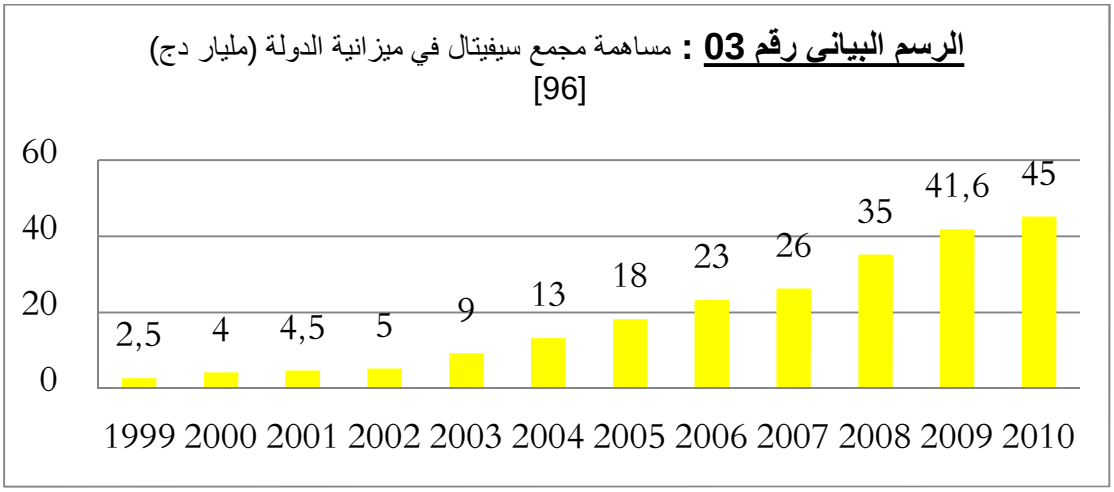
الرسم البياني رقم 02 : تطور عدد المستخدمين في مجمع سيفيتال [96].



❖ الضرائب و الرسوم المسددة لفائدة الدولة :

بما أن مجمع سيفتال من أكبر المجمعات الخاصة في الجزائر، فإنه يساهم و بصفة متزايدة في ميزانية الدولة، بدفع كل مستحقاته الجبائية و التي يمكن توضيحها من خلال الرسم البياني التالي :

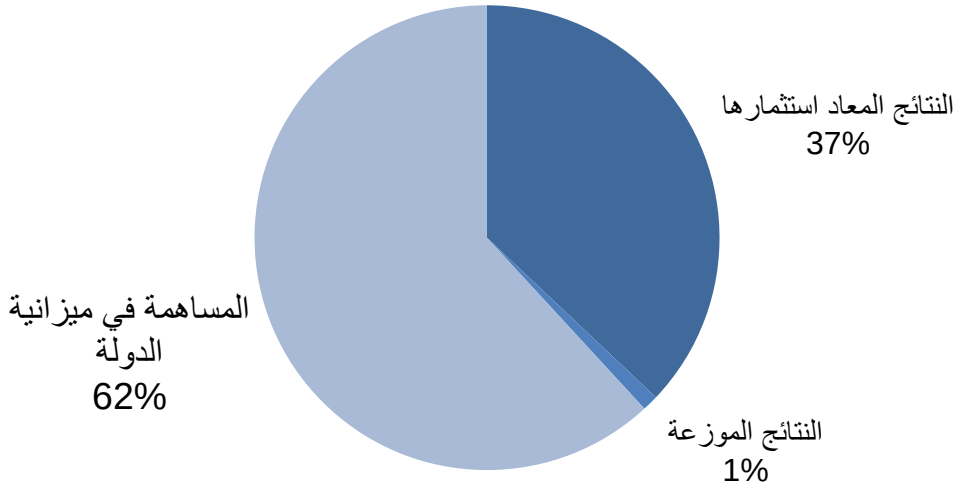
الرسم البياني رقم 03 : مساهمة مجمع سيفيتال في ميزانية الدولة (مليار دج) [96]



❖ كيفية إعادة توزيع القيمة في مجمع سيفيتال :

سجل مجمع سيفيتال من 1999 إلى غاية 2010 توزيع القيمة المكونة إلى ثلاث محاور رئيسية، يمكن توضيحها من خلال الرسم البياني الآتي :

الرسم البياني رقم 04 : كيفية إعادة توزيع القيمة من 1999 إلى 2010 [96]



إن هذا العرض الموجز لمجمع سيفيتال، يسمح لنا بإظهار أهمية المجمع على الصعيد الوطني والدولي باعتباره يتمتع بقاعدة اقتصادية ومالية وحصة من السوق واسعة ومتنوعة تعطيه الإمكانيات للتوسع و تطوير نشاطات أخرى، بانتهاز الفرص التي تقدمها البيئة الاقتصادية في الجزائر.

2.1.1.3. الشركات المشكلة للمجمع.

يتكون مجمع سيفيتال من عدة شركات، من أهم هذه الشركات نجد ما يلي :

➢ **شركة سيفيتال لصناعة المواد الغذائية.**

تم إنشاؤها في سنة 1998 برأسمال يتجاوز 25 مليار دج، و التي تعتبر من بين أحدث الشركات وأكثرها أهمية في المجمع العائلي المتنوع، الواقعة في مدينة بجاية، حققت رقم أعمال يفوق 43 مليار دج في 2005، الذي مثل في تلك الدورة 3/2 رقم الأعمال المحقق من قبل المجمع بمتوسط معدل النمو 50% في السنة منذ أول سنة لدخولها في مرحلة الاستغلال (2009).

تعرض شركة سيفيتال منتوجات ذات جودة عالية بأسعار تنافسية، راجعة لتحكمها في طبيعة المنتوجات المقدمة، وحدات الإنتاج الحديثة، المحافظة الدائمة على النوعية، و تتمتع بشبكة توزيع على المستوى الوطني، زيادة على ذلك فهي تغطي الاحتياجات الوطنية و تسمح للجزائر بالتحول من بلد مستورد إلى بلد مصدر للمواد الغذائية كالزيت و السكر.

و للمحافظة على مرتبتها في السوق، تلجأ شركة سيفيتال إلى التفاوض مع أكبر الشركات التجارية العالمية و الشركات الأخرى المتخصصة في التصدير و الاستيراد في مختلف أنحاء العالم، و التي ساعدت سيفيتال بتوسيع مبيعاتها في الأسواق الإفريقية عامة و المغربية خاصة.

في الوقت الراهن شركة سيفيتال لصناعة المواد الغذائية، تحتوي على عدة وحدات للإنتاج ذات قدرات هائلة تتمثل فيما يلي :

- ❖ الزيت النباتية : 570.000 طن في السنة الذي يعادل 140% من الاحتياجات الوطنية؛
- ❖ السكر الأبيض : 1.8 مليون طن في السنة الذي يعادل 180% من الاحتياجات الوطنية؛
- ❖ الزبد و الدسوم النباتية : 18.000 طن في السنة الذي يعادل 120% من الاحتياجات الوطنية؛
- ❖ مطمورة في الميناء و منصة تفريغ في الميناء بقدرة 2.000 طن/الساعة.

مقرها الإجتماعي واقع في الجزائر، مع رأسمال يعادل 68.760.000.000 دج موزعة على 68.760.000 سهم الممتلك كليا من قبل عائلة ربراب.

➢ **شركة "MFG".**

أنهت شركة سيفيتال مركب، لصناعة الزجاج المنبسط يفوق 30 هكتار، المجهز بأحدث التكنولوجيات الذي تم إنجازه بشراكة شركات أجنبية ذات السمعة العالمية، مجهزة بخمسة وحدات للإنتاج المركبة بشكل تدريجي قدرة الوحدة الأولى تقارب 600 طن في اليوم، حيث 30% فقط تسمح بتغطية كل الاحتياجات الوطنية، أما الوحدة الثانية التي يتوقع تركيبها في سنة 2013 فهي تفوق 800 طن في اليوم و هذا إلى غاية الإنهاء المتوقع للوحدات الأخرى في سنة 2015.

يمتاز هذا النوع من المنتوجات بجودة عالية بما أن غالبية الإنتاج يتم تصديره إلى أوروبا، بواسطة إحدى الشركتين الأولى الواقعة في إيطاليا و الثانية في إسبانيا، هذه المنتوجات واسعة الاستعمال فعلى سبيل المثال نجد من بين أهم القطاعات المستهلكة هي البناء و صناعة السيارات.

قامت هذه الشركة حديثا بمراجعة عدة عناصر نذكر من بينها ما يلي :

- ❖ علامة الاتحاد الأوروبي لمنتوجاتها؛
- ❖ عدة شهادات للنوعية " ISO 9001 : v2000, ISO 14001 : v2004B, OHSAS 18001 : v2007 ":؛
- ❖ إرسال كل أسبوع باخرة إلى أوروبا و هذا منذ أول جانفي 2008؛
- ❖ متعامل أساسي في السوق العالمية في المستقبل المتوسط.

➢ **شركة "Cevielec".**

تم إنشاؤها سنة 2007، تهدف إلى إعطاء حلول محددة و كاملة للإحتياجات التقنية للزبائن، وهذا بمتابعة الزبائن في كل مراحل إنجاز مشاريعهم حتى بداية استغلال التجهيزات و تكوين عمال الصيانة، تتكون من مديريتين رئيسيتين : الأولى في الدراسات و الإنجاز، أما الثانية في التوزيع لضمان نوعية الخدمة و المشروع المحقق من بدايته إلى نهايته.

➢ **الشركة "Logistic-One".**

هي شركة متخصصة في تقديم خدمات الإمداد الشامل، بإنشاء قواعد الإمداد عبر التراب الوطني بتموين الشركات بالسلع و المواد الأولية بواسطة عدة مخازن، القيام بكل عمليات الإمداد المتعلقة بالتموين و التخزين و البيع في آخر مرحلة.

➢ **شركة "Samha".**

هي شركة تابعة لمجمع سيفيتال و تعتبر الممثل الرسمي لشركة "SAMSUNG"، و التي تطمح في أول مرحلة إلى توزيع شبكة تسويق مهيكلة و محترفة عبر التراب الوطني حسب معايير الهندسة والتصميم المفروضة من قبل الشركة الأجنبية، و في ثاني مرحلة إلى إنشاء وحدة تركيب و إنتاج المنتوجات الكهرومنزلية مع تسويق السلع المتعلقة بالإعلام الآلي و الهواتف النقالة.

وفي هذا السياق نجد عدة مشاريع لا تزال قيد الإنجاز، تهدف إلى ما يلي :

- ❖ تركيب وحدة جديدة للإنتاج؛
- ❖ توسيع شبكة التوزيع إلى 300 محل؛
- ❖ استرجاع الفائض المحقق في السوق الوطنية و تصديره عبر شبكة "SAMSUNG" في أوروبا و إفريقيا.

➢ **شركة "Numidis".**

هي شركة تابعة لمجمع سيفيتال متخصصة في التوزيع الواسع للمنتجات و البضائع، التي ترغب في توطيد العلاقة مع الاحتياجات المتزايدة و المتنوعة للزبائن بإنشاء سلسلة من المتاجر و المحلات

بأشكال مختلفة (المراكز التجارية، المتاجر الكبيرة، متاجر التموين الكبير...الخ) لتغطية كامل التراب الوطني.

الهدف الأساسي من هذه الشركة هو التوصل إلى أول شركة للتوزيع الواسع في الجزائر بالاستجابة إلى احتياجات المستهلكين بوضع السلع المتميزة بالخدمة المستقلة و عرضها في أحسن الظروف، مع الحصول على أسعار تنافسية في السوق بفضل سياسة المشتريات المركزية و تخفيض عدد الوسطاء.

و لتحقيق هذا الهدف، فإن هذه الشركة تقوم بتسيير عدة مشاريع قيد الإنجاز، نذكر من أهمها ما يأتي :

- 5 مراكز للإمداد عبر التراب الوطني؛
- 120 مركز تجاري يضم كل مركز متجرا كبيرا و محلات تجارية؛
- 130 متجر للتموين الكبير.

➢ **شركة "Ceviagro".**

يعتبر القطاع الفلاحي من بين أهم القطاعات في الاقتصاد الجزائري، و لهذا الغرض تم إنشاء هذه الشركة في 06 من أفريل 2004 لوضع عدة مشاريع فلاحيه و التي تم تجسيدها على مرحلتين : ففي أول مرحلة تم زراعة الأشجار المثمرة و زراعة البقول، و في ثاني مرحلة الإنتاج الحيواني خاصة بتركيب وحدات إنتاج الحليب و تسمين المواشي.

➢ **شركة "Cevico".**

شركة تابعة لمجمع سيفيتال، أعطيت لها الإمكانيات البشرية و المادية، لإنجاح طرق الصنع المسبق من قبل نظام CEVICO المصنع، إذ تعتبر قادرة على عرض للزبائن بناءات تستجيب لمعايير الزلازل في آجال قصيرة جدا مع احترام المواصفات التقنية المطلوبة من قبل الزبون. يمتاز هذا المشروع بالخصائص التالية :

- وحدة الأربعاء : تحتوي على 6 مستودعات، 12 خط بـ 123 متر للقوالب و 3 آلات للإسمنت المسلح؛
- مناصب الشغل : 650 عامل مباشر و عشرات الآلاف من العمال غير المباشرين؛
- تكلفة الاستثمار : 20 مليون أور ممول 100% من الأموال الخاصة؛
- القدرة الإنتاجية : 700 متر^3 من الإسمنت في اليوم، 2.000 متر^2 مساحة مبنية في اليوم و 900 متر^2 من البلاط في اليوم.

➢ **شركة "Hyundai".**

أنشأت في سنة 1997 تضمن توزيع العربات من كل الأنواع من طراز **"Hyundai"** لشركة كوريا الجنوبية التي تأتي في الرتبة السادسة عالميا، تحتوي شركة **"Hyundai"** في الجزائر على 39 موزع عبر التراب الوطني من بينها 37 يضمن بيع قطع الغيار و 25 مصلحة ما بعد البيع مع وجود هياكل قاعدية للاستقبال تفوق 40.000 متر^2 لكل المتعاملين.

إضافة إلى ذلك، فإن شركة **"Hyundai"** احتلت المرتبة الأولى في المبيعات لسنة 2005 و 2006، تضمن هذه الشركة عملية استيراد و بيع السيارات و قطع الغيار.

➢ **شركة "Acts".**

هي شركة أنشئت في 2004، متخصصة في تسويق و صيانة العربات (التجارية و النقل العمومي و الأشغال العمومية) و تركيب العربات الناقلة، تسمى هذه الشركة بـ " Associatd Car & Truck Specialist".

تمتاز الشركة بضمها عدة علامات تجارية متخصصة في هذا المجال و خاصة منها الواقعة في أمريكا الجنوبية و الصين و الهند، مع إمكانية إمضاء عقود مع علامات تجارية ذات سمعة عالمية.

➢ **شركة "Nolis".**

هي شركة بحرية متخصصة في نقل السلع التابعة كليا لمجمع سيفيتال الجزائري، تم إنشاؤها سنة 2000 مع تسجيل أول اقتناء لها لباخرة كبيرة الحجم في 2001.

تعتبر هذه الشركة من بين أول الشركات الجزائرية الخاصة المتخصصة في النقل البحري، و التي تعتبر وسيلة أساسية في إمداد المجمع، الذي يمثل على المدى القصير استئجار لما لا يقل عن 2 مليون طن في السنة، و بالرغم من الفترة الوجيزة لدخول هذه الشركة في مرحلة الاستغلال في الأسواق العالمية لتأجير السفن و التي تنشط في الوقت الراهن مع كبرى الشركات المؤجرة أو المستأجرة للسفن في قطاع الزيوت النباتية و السكر و القمح...الخ. تتضمن هذه الشركة أسطول بحري متكون من باخرتين ممتلكتين.

➢ **المشاريع المستقبلية.**

زيادة عن المشاريع الحالية لتي يقوم مجمع سيفيال بتسييرها على الصعيد الوطني و الدولي، يطمح كذلك إلى تحقيق مشاريع أخرى ملخصة على النحو التالي :

❖ مشارع قيد الدراسة في الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمارات :

- وحدة لمعالجة الحبوب بقدرة إنتاجية تعادل 3 مليون طن في السنة؛
- مركب إنتاج الألمنيوم بقدرة إنتاجية تتجاوز 1.5 مليون طن في السنة؛
- مركب إنتاج المنتوجات البتر وكيميائية؛

- مركب لإنتاج الحديد الصلب بقدرة 5.1 مليون طن في السنة؛
- إنتاج بذرات البطاطا؛
- ثلاث مصانع للاسمنت بقدرة 2 مليون طن في السنة لكل مصنع؛
- التوزيع الواسع بإنجاز 05 مراكز للإمداد عبر التراب الوطني و 120 مركز تجاري و 130 متجرا للتموين الكبير.

❖ مشاريع قيد الدراسة على مستوي مديرية التخطيط الاستراتيجي في مجمع سيفيتال :

- مركب لإنتاج ملح حمض الكربونيك؛
- مركب لإنتاج جلوكوز و سكر الثمار.

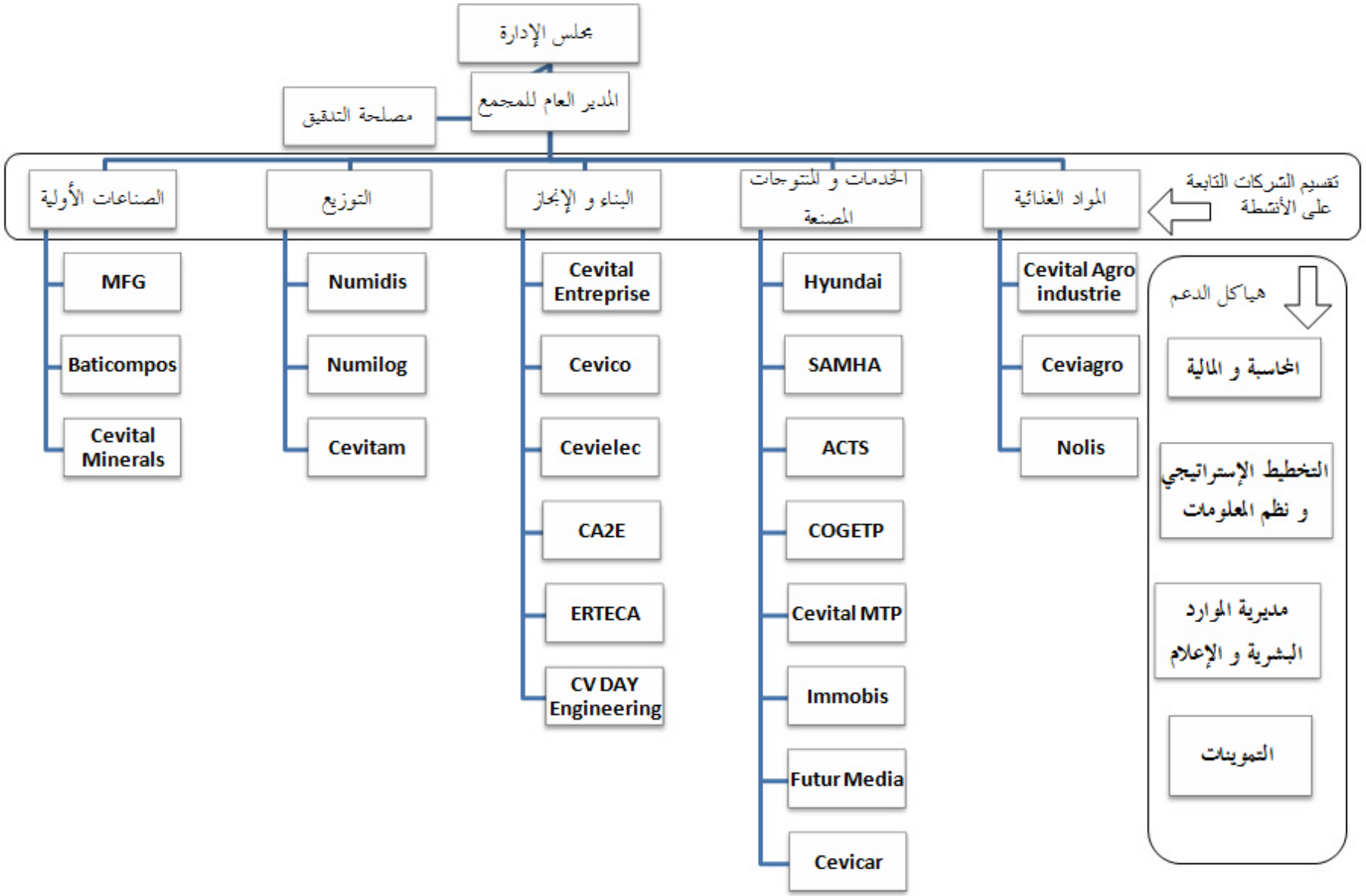
3.1.1.3. التنظيم الداخلي لمجمع سيفيتال.

إن معرفة التنظيم الداخلي لأي مجمع يتم بتقديم الهيكل التنظيمي، للمجمع و مديرية المحاسبة و المالية للتجميع، التي تسهر على القيام بعمليات التجميع، دون تجاهل مهام و إجراءات هذه المديرية.

➢ **الهيكل التنظيمي لمجمع سيفيتال.**

الهيكل التنظيمي المعتمد من قبل مجمع سيفيتال يجمع بين المديريات التنظيمية و أهم الأنشطة الممثلة للشركات التابعة المسماة بالقطب، و التي يمكن توضيحها من خلال الشكل التالي :

الشكل رقم 25 : الهيكل التنظيمي لمجمع سيفيتال [96].



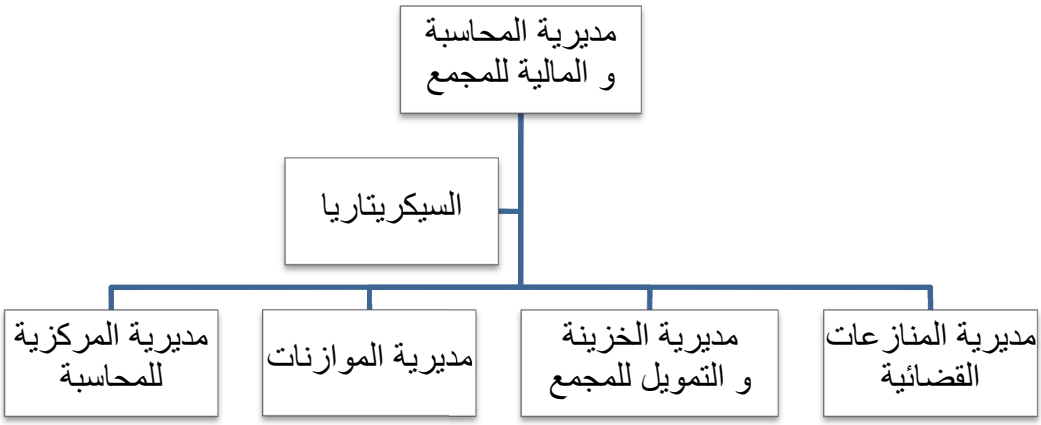
➢ **تنظيم مديرية المحاسبة و المالية للمجمع.**

بعد القيام بأكثر من أربعة أشهر من التربص في مديرية المحاسبة و المالية للمجمع، يتوجب علينا إظهار مهام و تنظيم هذه المديرية من خلال العناصر التالية :

❖ المهام و الهيكل التنظيمي للمديرية :

تم تقسيم مديرية المحاسبة و المالية للمجمع إلى أربع مصالح متمثلة فيما يلي :

الشكل رقم 26 : الهيكل التنظيمي لمديرية المحاسبة و المالية للمجمع [96].



تلعب مديرية المحاسبة و المالية للمجمع دورا هاما في قيادة و تسيير المجمع من خلال المهام المعهودة لها، و المتمثلة فيما يلي :

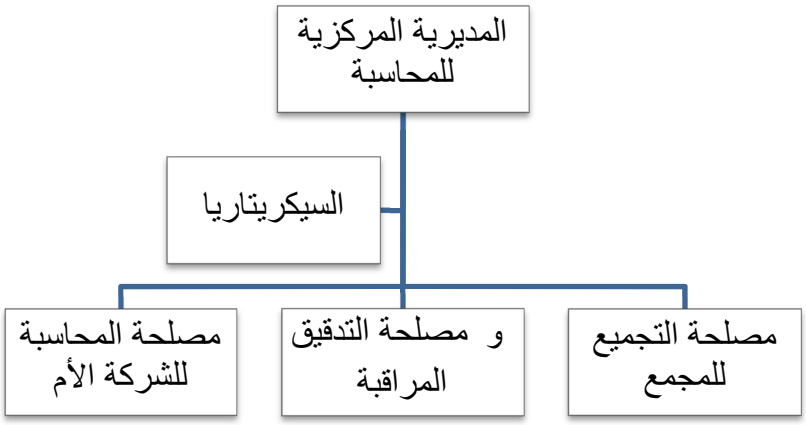
- اقتراح و متابعة السياسات المالية للمجمع؛
- إعداد ومتابعة التدفقات المالية مع ضمان التوازن المالي للمجمع على المدى القصير والمتوسط؛
- تسيير ومتابعة المخاطر المالية للمجمع؛
- إعداد الحسابات المجمعة؛
- وضع و متابعة نظم تسمح بتسيير الموازنات و التحكم فيها.

في ظل تعدد مهام مديرية المحاسبة و المالية للمجمع فإننا سوف نركز دراستنا على المديرية المركزية للمحاسبة بهدف فهم و تحديد مهامها.

❖ مهام و الهيكل التنظيمي للمديرية المركزية للمحاسبة :

يمكن عرض الهيكل التنظيمي للمديرية المركزية للمحاسبة على النحو التالي :

الشكل رقم 27 : الهيكل التنظيمي للمديرية المركزية للمحاسبة [96].



نجد من بين مهام المديرية المركزية للمحاسبة ما يلي :

- تسيير و متابعة أعمال التجميع المحاسبي؛
- ضمان استقلالية و حسن سيرورة أعمال محافظي الحسابات و المدققين الخارجيين؛
- القيام بمهمات المراقبة و المتابعة الدائمة لحسن تطبيق القواعد المحاسبة؛
- مسك محاسبة الشركة الأم؛
- القيام مع مديرية الإعلام الآلي بتطوير نظام المعلومات الداخلي.

2.1.3. إجراءات و قواعد التجميع المحاسبي.

إن عملية التجميع المحاسبي للقوائم المالية المتعلقة بمجمع سيفيتال، تتبع عدة إجراءات و مبادئ محاسبية قد تمت المصادقة عليها من قبل الشركة المجمعة و الشركات التابعة، و التي سوف يتم التطرق إليها في الفرعيين التاليين :

1.2.1.2. إجراءات التجميع المعتمدة في مجمع سيفيتال.

بعد إجراء المحادثات مع مختلف الموظفين الذين يشتغلون في مديرية التدقيق و التجميع المحاسبي للشركة الأم سيفيتال، تبين لنا وجود إجراءات محددة للقيام بعملية التجميع، بداية من جمع المعلومات اللازمة، إلى غاية استخراج القوائم المالية المجمعة، و التي تتبع الخطوات الملخصة على النحو التالي :

- **مجال التجميع.**

يقوم مدير المحاسبة للمجمع، بإعطاء قائمة من الشركات الواجب تجميعها للدورة الحالية، و المتمثلة في الدورة المحاسبية لسنة 2011، حيث تخضع هذه القائمة إلى مناقشة من قبل أكبر مدراء مجمع سيفيتال و على رأسهم الرئيس المدير العام للمجمع و مدير المحاسبة و المالية، بعد الأخذ بعين الحسبان مبدأ الأهمية النسبية لإضافة أو لإخراج شركة ما من مجال التجميع.

تضمنت هذه القائمة الشركات المدرجة في مجال التجميع لدورة 2011 ما يعادل 19 شركة، فيما يتعلق بالتجميع حسب المنظور الجبائي، و 21 شركة حسب المنظور الاقتصادي.

➢ **مقاربة أرصدة المعاملات المحققة في داخل المجمع.**

يجب على عمليات مقاربة الأرصدة المتعلقة بالمعاملات المحققة في داخل المجمع، احترام الخطوات التالية :

❖ طلب تأكيد الأرصدة بما فيها قوائم المقاربة بين "الديون مع الحقوق" و "الأعباء مع المنتوجات"، إذ يجب ملؤها من قبل الشركة التابعة التي قامت بالتنازل، باحترام النموذج الجديد المعتمد عليه من قبل مديرية المحاسبة و المالية للمجمع المرسل إلى الشركات التابعة المحول إليها مرفقة بدفتر الأستاذ الذي يثبت قيمة الرصيد الظاهر في قائمة المقاربة؛

❖ عند تسليم قوائم المقاربات لكل شركة تابعة متنازلة على حدى، يمكن الوقوع في واحدة من الحالتين الآتيتين :

- الحالة الأولى : مطابقة كل الأرصدة المذكورة في قوائم المقاربات، ففي هذه الحالة يقوم رئيس مصلحة الشركة المدينة (المتنازل لفائدتها)، المصادقة بالإمضاء على القائمة و يعاد إرجاع القائمة، مع احترام الآجال المتفق عليها باحترام نفس النموذج، لمصلحة المحاسبة للشركة الدائنة (التي قامت بالتنازل) قائمة المقاربات.
- الحالة الثانية : وجود فوارق جزئية أو كلية في أرصدة حسابات قوائم المقاربات. و في هذه الحالة يجب على مصلحة المحاسبة للشركة المدينة بمعالجة (البحث و التحليل والتسوية) الفوارق المسجلة مع تبادل المعلومات و الاتصال بمصلحة المحاسبة للشركة الدائنة.
  - عندما تكون الفوارق ناتجة عن النسيان أو الأخطاء، فإنه يتوجب تسويتها في تاريخ اكتشافها.
  - عندما تكون الفوارق ناتجة عن معاملات ذات خلافات قضائية، فإنه من الواجب تقديم شروحات و وثائق تثبت هذه المبالغ في خانة الملاحظات.

يتم تسجيل الفوارق في كشف الفوارق، الذي يعتبر ملحقا لقائمة مقاربات الأرصدة، و الذي يرسل إلى مصلحة المحاسبة للشركة الدائنة، بعد ملئه و إمضائه بالحفاظ على نسخة للاحتياجات المستقبلية.

❖ تستغل مصلحة المحاسبة للشركة الدائنة، أجوبة إثبات الأرصدة للقيام بتحديد و تقييم قوائم المقاربات بما فيها الفوارق الموجودة، و إعادة تذكير الشركات التابعة التي لم تعط إجابة و إعطاء ملف تبريري في التواريخ المتفق عليها، و التي سوف يتم تحليلها بمناسبة اجتماع

العمل منظم من قبل مديرية المحاسبة المالية للقيام بشرح الفوارق و كيفية معالجتها. مع إرسال قوائم المقاربات في لائحة إلى مديرية المحاسبة و المالية للمجمع.

- ❖ كل مدراء مديريات المحاسبة و المالية للشركات التابعة التي تضمنت قائمتها مقاربات الفوارق، يتم دعوتهم للاجتماع من قبل مديرية المجمع، لتنسيق الأعمال النهائية للتجانس و توافق الحسابات البديلة.

- ➢ **إعادة المعالجة.**

تتلخص عمليات إعادة المعالجة في العناصر التالية :

- ❖ الدوافع الرئيسية لإعادة المعالجة :

من المفترض إعداد الحسابات الفردية للفروع، طبقا للمبادئ و قواعد التقييم المتوقعة في النصوص التشريعية و التنظيمية السارية المفعول، و لاعتبارات اقتصادية أو جبائية، يمكن للمجمع جعل عملية إعادة المعالجة إجبارية للحسابات الإجتماعية المتعلقة بالشركات التابعة حسب الحالات التالية :

- إما بناء عن طلب لتسوية فارق محاسبي ذو أهمية نسبية :

الذي يمكن أن يكون بناء على فارق مشار إليه في تقرير التدقيق الداخلي أو الخارجي، الواجب تسجيله محاسبيا لتسوية الفارق في الدورة.

- إما بطلب تطبيق قواعد التقييم الخاصة :

من الناحية النظرية، يمكن تطبيق عمليات إعادة المعالجة لبعض أصناف حسابات الميزانية، كالتثبيتات و المخزونات، لكن الواقع القانوني و المهني الذي يتعلق بالمجمعات، لا يتوقع قواعد تقييم مختلفة للتي هي مطبقة للحسابات الإجتماعية الفردية.

- إما بناء عن طلب تطبيق القواعد الاختيارية للتقييم :

النصوص الخاصة و التنظيمية تطرقت إلى بعض الخيارات لطرق التقييم في الشركات، كما هو الحال لطريقة الإهتلاك، كيفية تشكيل المؤونة، إعادة تقييم التثبيتات...الخ.

- ❖ العمليات الأساسية لإعادة المعالجة :

نجد من بين عمليات إعادة المعالجة المعتمد عليها في مجمع سيفيتال العمليات التالية :

- إعادة معالجة الإهتلاكات :

يعاد معالجة مخصصات الإهتلاكات في الشركات التابعة لتحقيق تجانس في طريقة الإهتلاك المعتمدة من قبل المجمع، و التي تتمثل في الإهتلاك الخطي.

- إعادة معالجة المؤونات :

تلغى إجباريا كل المؤونات المتعلقة بالحقوق الناتجة من معاملات محققة داخل المجمع، أما فيما يتعلق بمؤونات تدني عناصر الأصول (الخارجة عن المجمع) للشركات، فإنه عند الضرورة يعاد

معالجتها لجعل التجانس في السياسات المحاسبية للمجمع، كذلك الحال بالنسبة لمؤونات المخاطر و الأعباء.

- إعادة معالجة إعانات الاستثمار :

إعانات الاستثمار المستلمة تحول بشكل دوري لإيرادات غير عادية، بنفس وتيرة مخصصات إهتلاك للتجهيزات الممولة بالإعانة، و هذا إلى غاية الإهتلاك الكلي.

إذ تعتبر عملية إعادة معالجة إعانات الاستثمار التي لا تمتاز بخاصية الاحتياطات المثبتة، فهي عبارة عن عملية إعادة معالجة، تهدف إلى تحقيق نوع من التوافق مع النصوص القانونية، التي جاء بها المشرع الجبائي للخضوع لوعاء الضريبة على أرباح الشركات.

- إعادة معالجة الاحتياطات المنظمة (فوائض القيمة لعمليات التنازل المعاد استثمارها) :

يجب استرجاع قيمة هذا الحساب في حساب النتيجة حسب النظام الجبائي لهذا النوع من الاحتياطات.

- إعادة معالجة المخزونات :

يتوجب حساب قيمة المخزونات المسجلة في نهاية الدورة، أو عند الجرد الموافق لـ 2011/12/31 حسب طريقة متوسط كلفة شرائها أو انتاجها المرجحة.

➢ **يومية التجميع.**

يتم التسجيل في وثيقة تتمثل في يومية تجميع كل النتائج المستخرجة لعمليات المقاربات، و إعادة المعالجة للحسابات الإجتماعية للشركات التابعة، الذي يجب إرساله إلى مديرية المحاسبة و المالية للمجمع في الآجال المحددة مسبقا.

➢ **رزنامة المقاربات للحسابات و المعاملات المتبادلة.**

يجب إجراء كل من عمليات المقاربات للحسابات و المعاملات المتبادلة للشركات المدرجة في مجال التجميع حسب الرزنامة التي يتم الاتفاق عليها مسبقا.

ترسل وفقا للرزنامة المحددة مسبقا، كل قوائم المقاربة (الديون مع الحقوق و التكاليف مع المنتوجات)، و كذلك بالنسبة ليومية التجميع إلى مديرية المحاسبة و المالية للمجمع، مع المنع المطلق لكل الشركات التابعة لدفع تصريحاتها الجبائية لمديرية كبريات المؤسسات إلا بعد موافقة مديرية المحاسبة و المالية للمجمع.

➢ **تحديد قيمة الضرائب على أرباح الشركات و تسجيلها محاسبيا.**

تقوم مديرية المحاسبة و المالية بتحديد حصة كل شركة تابعة من ضرائب على أرباح الشركات، التي تقوم بدورها بإبلاغ هذه القيمة فإن كل شركة تابعة، التي تسجيلها في دورة

2012، حيث يسجل هذا القيد، إلاّ إذا كانت تعتبر شركة تابعة و أنها داخلة في مجال التجميع حسب ما جاء في التشريع الجبائي.

2.2.1.3. أهم مبادئ و طرق التقييم المحاسبية في مجمع سيفيتال.

قد تبنى مجمع سيفيتال سلسلة من المبادئ المحاسبية و طرق التقييم عن الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، و نجد من بين أهم ما تم الاعتماد عليه ما يلي :

- **التثبيتات المادية و غير المادية.**
- مصاريف البحث و التنمية :

إن تفتح السوق الوطنية على المنتجات الخارجية و في ظل إرادة الدولة في إرساء سياسة تنافسية جد متنوعة فيما بين الشركات على المستوى الاقتصادي الكلي، يتضح أنه من الواجب على أي متعامل اقتصادي عرض منتجات متطورة و ذات نوعية تواكب المتطلبات الجديدة للسوق العامة و الزبائن على وجه الخصوص.

و لمحافظة مجمع سيفيتال على زعامته في عدة منتجات على المستوى الوطني، يتوجب عليه الاستثمار في مخابر البحث و التطوير لتقديم منتجات جديدة و ذات جودة عالية.

نجد من بين أهم شركات مجمع سيفيتال المستثمرة في البحث و التطوير، شركة سيفيتال الناشطة في مجال المواد الغذائية التي تضم لوحدها مديرية تحتوي على عدة مخابر و تجهيزات تسمح القيام بعدة تجارب التي من شأنها تحسين جودة المنتجات و محاولة عرض طرق جديدة للإنتاج أو منتجات جديدة.

زيادة على ذلك فإن هذه المديرية تستدعي لوحدها أكثر من 5 مليون دج لكي تنجز وبشكل عادي البرنامج المسطر من قبل مجلس الإدارة.

يسجل هذا المبلغ مباشرة في جدول النتائج كتكاليف تحمل على الدورة المحاسبية التي سجلت فيها، دون التفرقة بين مصاريف التنمية الواجب تثبيتها وفقا للشروط التي حددها النظام المحاسبي المالي، و التي قمنا بذكرها في المبحث الثاني للفصل الثاني. أما فيما يتعلق بمصاريف البحث فإنها تحمل مباشرة في جدول النتائج للدورة، إذ يرجع سبب عدم إعادة القيام بمعالجة مصاريف التنمية و تثبيتها في الميزانية إلى عدم موافقة المبلغ المسجل لهذه المديرية مع مبدأ الأهمية النسبية، حيث تعتبر مديرية المحاسبة و المالية للمجمع أن مبلغ 15 مليون دج يجب عدم معالجته لاحترام المبدأ و لصغر المبلغ بالمقارنة مع المبالغ المسجلة في الحسابات الفردية أولا و في الحسابات المجمعة ثانيا.

- عقود الإيجار-التمويل :

تضم إحدى الشركات التابعة لمجمع سيفيتال و المسماة بـ "BATICOMPOS" معدات النقل تم اقتناؤها سنة 2009 في إطار عقود الإيجار-التمويل مع إمكانية تنفيذ الخيار تحويل الملكية في آخر سنة

لمدة العقد الذي يعادل 5 سنوات، لا يزال و لحد الآن معالجة عقود الإيجار-التمويل بحسب ما كانت عليه حسب المخطط المحاسبي و الوطني دون التبني الكامل لمبادئ النظام المحاسبي المالي و الذي يرجع للأسباب التالية :

- حسب المادة 27 لقانون المالية التكميلي لسنة 2010 : "يستمر تطبيق الأحكام السابقة على قانون المالية لسنة 2010، و المتعلقة بقواعد الإهتلاك في إطار عقود القرض الإيجاري بصفة انتقالية إلى غاية 31 ديسمبر سنة 2012. [...] و يستمر المقرض المستأجر الذي هو المالك الاقتصادي للملك بمفهوم المقاييس الجديدة للمحاسبة في إهتلاك حق قابلية خصم الربح الخاضع للضريبة المطبق على الإيجارات المسددة إلى المقرض المؤجر ممارس الإهتلاك إلى غاية نهاية الاستحقاقات المذكورة" [92] ص 11؛
- احتراما لمبدأ الأهمية النسبية الذي يوجب عرض المعلومة ذات دلالة معتبرة إذا كان من الممكن أن يسبب عدم بيانها أثرا ما على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستعملون استنادا إلى القوائم المالية، فحسب مديرية المحاسبة و المالية فالتغيرات الممكن حدوثها من جراء إعادة المعالجة ليست ذات أهمية نسبية بما أن قيمة كل هذه العقود لا تتجاوز 25 مليون دج.

يتضح من خلال ما سبق أن مجمع سيفيتال يحاول تحقيق أكبر قدر من التوافق مع مصالح إدارة الضرائب، و بذلك تفادي وقوع المجمع في نزاعات جبائية مع هذه المصالح لمبالغ لا تندرج ضمن مبدأ الأهمية النسبية.

➢ <u>امتيازات المرفق العمومي</u> :

حسب ما جاء في النظام المحاسبي المالي في إطار إمتياز المرفق العمومي، فإن الأصول التي يضعها المتنازل أو المتنازل له في الامتياز، تسجل في أصل ميزانية الكيان صاحب الامتياز.

وفي نفس السياق استفادت شركة سيفيتال من امتياز المرفق العمومي، المتمثل في قطعة أرض بميناء بجاية لمدة 50 سنة الذي تم استهلاك منه 15 سنة بكلفة 4,88 مليون دج لفصل من ثلاث أشهر.

➢ <u>إهتلاك التثبيتات</u> :

منذ الانتقال من المخطط المحاسبي و تبني النظام المحاسبي المالي يقوم مجمع سيفيتال في حدود الإمكانات المتاحة بمعالجة مكونات أصل، كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدة الانتفاع بها مختلفة، أو كانت تعطي منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة.

طبقا لمبدأ مدة الانتفاع أو المنافع الاقتصادية المتأتية من الأصل المادي و المعنوي، يتم تسجيل الاهتلاك حسب وتيرة استهلاك هذه المنافع، فقد اعتمد مجمع سيفيتال على طريقة الإهتلاك الخطي لتحقيق نوع من التوافق مع النظام المحاسبي المالي أولا و مع إدارة الضرائب ثانيا.

أما فيما يتعلق بالحسابات الفردية للشركات التابعة فإننا نجد شركة "BATICOMPOS" التي استفادت من موافقة إدارة الضرائب لتطبيق طريقة الإهتلاك المتناقص، الذي يتبع كيفية استهلاك المنافع الاقتصادية بالخصوص في نشاط الاستغلال الذي تقوم به هذه الشركة.

إن هذا النوع من الاختلاف في طريقة اهتلاك التثبيتات سوف يتم تداركه من خلال إعادة معالجة الحسابات الفردية لتحقيق التجانس في المبادئ المحاسبية و طرق التقييم أثناء القيام بالتجميع المحاسبي من قبل مديرية المحاسبة و المالية للمجمع.

- التثبيتات المتنازل عنها :

يشهد مجمع سيفيتال أكثر من 120 عملية تنازل عن أصل من الشركة التابعة أو الشركة الأم إلى الشركات الأخرى الداخلة في مجال التجميع، إذ يتم التنازل بحسب القيمة المحاسبية الصافية بالرغم من الإعفاء الضريبي من فوائض القيم الناتجة عن التنازل.

زيادة على ذلك فبما أن كل الشركات المجمعة تقع في الإقليم الوطني و تفاديا للقيام بعمليات أخرى لإقصاء الهوامش المحققة فيما بين الشركات فقد تم الاعتماد على القيمة المحاسبية الصافية لكل عمليات التنازل المسجلة في التثبيتات.

- **المخزونات.**

بما أن أغلب الشركات المشكلة للمجمع لها صنف مخزونات المنتجات قيد التنفيذ فإن قيمة المخزونات سواء في الحسابات الفردية أو الحسابات المجمعة ذات أهمية نسبية بالمقارنة مع مجموع الميزانية، فإن الاختيارات المتاحة للشراكات التابعة و للمجمع فيما يخص طرق المحاسبية لتقييم المخزونات لها أن تأثر في كيفية قراءة و تحليل الميزانية من المصالح الداخلية أو من الغير، و لهذا السبب فقد اعتمد مجمع سيفيتال على السياسات التالية :

- تقييم المخرجات :

يتم تقييم مخرجات المخزونات أو عند الجرد باستخدام متوسط كلفة الشراء أو الإنتاج المرجحة من قبل كل الشركات التابعة و الشركة الأم.

إلا أن الشركة "NUMIDIS" التي تنشط في توزيع المنتجات الغذائية و غيرها عبر المراكز و الأسواق التجارية لها إرادة كبيرة في الاعتماد على طريقة الداخل أولا هو الخارج أولا، لكن عملية إعادة المعالجة من أجل تحقيق التجانس فيما بين الحسابات الفردية يتطلب مسك دفاتر إضافية لمتابعة المخزونات وفقا للطريقة المعتمد عليها من قبل المجمع، إضافة إلى ذلك فإن مصالح إدارة الضرائب لم تدلي بأي رأي إزاء طلب هذه الشركة.

❖ عمليات الجرد :

تستخدم كل الشركات التابعة لمجمع سيفيتال طريقة الجرد الدائم التي تساعد المتابعة الدقيقة للكميات المخزنة من المواد الأولية و المنتجات. كما تسمح كذلك بالتحديد السريع لوضعية الحسابات الدورية، إذ تقوم كل شركة تابعة في نهاية كل دورة بناء على طلب مديرية المحاسبة و المالية للمجمع المرفق بالإجراءات الواجب اتباعها للقيام بعملية الجرد.

أما فيما يتعلق بالمخزونات التي لا تستجيب إلى مبدأ الأهمية النسبية، فإنها تقيم حسب طريقة الجرد المتناوب، التي يتم تحديدها مسبقا في قائمة تشمل جميع المشتريات الواجب استهلاكها مباشرة.

➢ **الحقوق و الديون.**

إن كلا من الحقوق و الديون الناتجة من المعاملات المحققة فيما بين المجموعة يتم تقييمها على النحو التالي :

❖ رقم الأعمال :

يشهد مجمع سيفيتال تحقيق مبيعات فيما بين شركات المجمع يفوق 9.5 مليار دج، حيث يتم تقييم المعاملة التجارية فيما بين هذه الشركات كما لو كانت شركة أجنبية لا تدخل في مجال التجميع، و الذي يتماشى مع النصوص القانونية فيما يتعلق بخاصية الاستقلالية القانونية لكل شركة.

وعليه تقوم مديرية المحاسبة و المالية بإقصاء كل هذه المعاملات في الميزانية بإلغاء قيمة الديون مع الحقوق و التكاليف مع المنتوجات، لإظهار المعاملات المحققة مع الغير فقط، لكن في ظل عدم وجود محاسبة تحليلية كأداة تسمح بتحديد قيمة الهوامش المحققة، لا يمكن القيام بعمليات إقصاء هوامش الربح المحققة فيما بين المجموعة.

❖ مؤونات تدني القيم :

يمكن حدوث خلافات بين شركات المجموعة من جراء هذه المعاملات التجارية أو غيرها، التي تؤدي بإحدى الشركتين إلى تسجيل مؤونة تغطي الخسائر المحتملة، إلا أن الشركات التابعة لا تقوم بهذا النوع من المعالجة بما أن هذه القيم سوف يتم معالجتها حين تجميع الحسابات.

❖ الشركات الناشطة في الأشغال العمومية و البناء :

يضم مجمع سيفيتال العديد من الشركات التي تنشط في قطاع البناء و الأشغال العمومية، التي تدرج في حسابات الأعباء و المنتوجات للعمليات المنجزة في إطار عقود طويلة الأجل حسب وتيرة تقدم العمليات، عن طريق التتابع و مقاييس إنجاز العملية.

➢ **تسيير الخزينة.**

إن تعدد و تعقد العمليات المالية فيما بين شركات المجمع و الشركة الأم، تستدعي التسيير المحكم للخزينة لتفادي الوقوع في حالة السحب على المكشوف، و لهذا الغرض نجد أن مجمع سيفيتال إتخذ عدة سياسات في نفس السياق نذكر منها :

❖ تسيير الحسابات الجارية البنكية حسب نظام التسيير المركزي للخزينة "cash pouling" :

تبنى مجمع سيفيتال نظام التسيير المركزي للخزينة في سنة 2009، الذي يسمح بتحقيق التوازن فيما بين الحسابات البنكية للشركات التابعة للمجمع، للتخفيض من المصاريف المالية، بالترحيل الأوتوماتيكي لأرصدة هذه الحسابات إلى الحساب المركزي للشركة الأم.

فبهذه الطريقة يمكن لمديرية المحاسبة و المالية للمجمع المعرفة الدقيقة للحالة المالية لخزينة الشركات التابعة، و باتخاذ القرارات الصائبة لتسيير مختلف الحالات المحتملة، التي يمكن أن تأخذ ثلاث أشكال :

- التسيير المركزي للخزينة بطريقة يدوية (التحويل البنكي)؛
- التسيير المركزي للخزينة بالترحيل الأوتوماتيكي للأرصدة؛
- التسيير المركزي للخزينة بالترحيل الظاهري للأرصدة مع دمج كيفية حساب سلم الفوائد.

فحسب القوانين السارية المفعول و المسنة من قبل البنك المركزي الجزائري فإننا نجد الشكل الثالث للتسيير المركزي للخزينة في الجزائر.

❖ تصفية المعاملات فيما بين الشركات بواسطة الخزينة :

تقوم الشركة الأم بتصفية العديد من المعاملات مع الشركات التابعة لها بواسطة الخزينة إما بتسديد أو بتحصيل شيك، إذ نجد من بين هذه المعاملات :

- مبلغ الرسم على القيمة المضافة الواجب تحصيله؛
- مبلغ الرسم على القيمة المضافة الواجب تسديده؛
- قيمة الضرائب على أرباح الشركات الواجب تسديدها؛
- قيمة الضرائب على أرباح الشركات القابلة للخصم.

الأسباب الراجعة من وراء اختيار تصفية هذه المعاملات هي كالآتي :

- التقليص من حجم عمل مديرية المحاسبة و المالية للمجمع التي تتابع كل هذه الأرصدة؛
- تحقيق الفعالية في تسيير الخزينة للشركة الأم و الشركات التابعة؛
- تحقيق الاستقلالية المالية للشركات التابعة؛

- تفادي إقصاء إحدى الشركات من جراء تحقيق خسارتين متتاليتين في مجال التجميع المحاسبي حسب المنظور الجبائي، و كيفية استرجاع هذه الأخيرة حقوقها و التزاماتها نحو إدارة الضرائب.*

يهدف عرض أغلبية المبادئ المحاسبية و طرق التقييم المعتمدة من قبل مجمع سيفيتال إلى فهم كيفية مسك الحسابات، سواء من قبل الشركات المشكلة له أو من قبل المجمع نفسه، إذ يتيح لنا أيضا المعرفة المسبقة لقيود الأعمال التحضيرية المترقبة لإعادة معالجة الحسابات الفردية و الحسابات المجمعة.

➢ **المنتوجات و التكاليف المتعلقة بالدورات السابقة.**

وضعت مديرية المحاسبة و المالية لمجمع سيفيتال طريقة خاصة لمعالجة المنتوجات و النفقات، التي تعود إلى الدورات السابقة و التغيرات الممكن حدوثها في التقديرات أو الطرق المحاسبية و الأخطاء كالآتي :

❖ إذا كانت قيمة الأثر لا تتجاوز 6% من نتيجة الدورة السابقة (الدورة ن-1)، فإن قيمة الأثر تسجل في حساب النتائج للدورة الحالية (الدورة ن)؛

❖ أما إذا كانت قيمة الأثر تتجاوز 6% من نتيجة الدورة السابقة (الدورة ن-1)، فإن قيمة الأثر تسجل مباشرة في حساب نتيجة الدورة السابقة الظاهرة في صنف رؤوس الأموال الخاصة (حساب الترحيل من جديد).

2.3. القوائم المالية المجمعة في مجمع سيفيتال.

نظرا لكبر حجم مجمع سيفيتال، فإنه من الصعب التطرق المباشرة لعمليات التجميع المسجلة على مستوى مديرية المحاسبة و المالية للمجمع، و لهذا السبب، فقد قسمنا هذا المبحث على النحو التالي :

❖ التعرف على مجال التجميع المحاسبي في مجمع سيفيتال؛

❖ تجميع القوائم المالية لمجمع سيفيتال.

1.2.3. التعرف على مجال التجميع المحاسبي في مجمع سيفيتال.

تعد عملية تحديد مجال التجميع أول مرحلة للبداية الفعلية لعمليات التجميع، إذ تسمح بالتعرف على الشركات الواجب تجميعها وطرق التكامل المستخدمة لكل شركة تم إدخالها في هذا المجال.

* تم إلغاء هذا الشرط في المادة 6 من قانون المالية لسنة 2012.

1.1.2.3. أنواع التجميع المحاسبي في مجمع سيفيتال.

بعد القيام بعدة محادثات مع موظفي مديرية المحاسبة و المالية لمجمع سيفيتال، استنتجنا وجود نوعين من التجميع المحاسبي، نذكرهما على النحو التالي :

- **التجميع المحاسبي حسب المنظور الجبائي.**

إن القيام بالتجميع المحاسبي حسب المنظور الجبائي، هو الاستجابة لتعاريف المقدمة، من خلال قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة في مادته 138 مكرر، التي تم عرضها في الفصل 1.

❖ مجال التجميع الجبائي :

- بما أن نص المادة 138 مكرر يفرض ممارسة السيطرة المباشرة من قبل الشركة الأم على الشركة التابعة المسماة بـ "الأعضاء" بنسبة لا تقل عن 90%، ففي مجمع سيفيتال نجد 18 شركة تابعة تستجيب لهذا الشرط؛
- كل شركة تستوفي الشرط السابق لها الشكل القانوني لشركة الأسهم التي جاء بها القانون التجاري؛
- يضم مجمع سيفيال العديد من المساهمات في الشركات التي قد أخذت الشكل القانوني للشركات ذات المسؤولية المحدودة، و التي تقصى مباشرة من مجال التجميع الجبائي؛
- يتميز مجمع سيفيتال بوجود مساهمات مباشرة بين الشركة الأم و الشركات التابعة باستثناء شركة "MFG Europe" التي لا تدرج في مجال التجميع؛
- نسجل عدم وجود مساهمات بين الشركات التابعة و الشركة الأم، كذلك الحال فيما بين الشركات التابعة و الذي لا يتطلب منا احترام نسبة 10% للمساهمات المتبادلة، التي تم تحديدها في القانون التجاري؛
- مجمع سيفيتال لا يضم أي شركة تنشط في قطاع المحروقات الذي أقصي من نظام التجميع المحاسبي؛
- تم اختيار التجميع المحاسبي حسب المنظور الجبائي ابتداء من دورة 2007، مع قبول كل الشركات التابعة التي تم إدراجها في مجال التجميع؛
- لا يستدعي إقصاء الشركات التي حققت عجزين متتاليين، بسب التعديل الطارئ في نص المادة في قانون المالية لسنة 2012.

❖ الامتيازات الجبائية الناتجة عن التجميع "حسب المنظور الجبائي" :

- لا تدخل ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة فوائض القيم المحققة بين شركات من نفس المجمع بحسب ما جاء في المادة 138 مكرر؛

- لا يدخل ضمن رقم الأعمال المعتمد كقاعدة للرسم على النشاط المهني للعمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة؛
- تستثنى من مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة للعمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجمع [93] ص 28؛
- يمكن للمدينين بالرسم الذين يجمعون حساباتهم على مستوى الشركة الأم، أن يخصموا حسب نفس شروط الرسم على القيمة المضافة، الذي أثقل السلع و الخدمات المقتناة بنفس الشروط من طرف أو لأجل مختلف شركات أعضاء المجمع؛
- تعفى من حقوق التسجيل في إطار تطبيق النظام المذكور في المادة 138 مكرر العقود التي تثبت نقل الأملاك بين الشركات الأعضاء، و العقود التي تثبت تحويل الشركات قصد إدماجها في التجمعات [94] ص 87؛
- في حال ما إذا كانت الأنشطة الممارسة من طرف شركات أعضاء التجمع خاضعة لمعدلات مختلفة على أرباح الشركات، يخضع الربح المتأتي من هذا التوحيد للضريبة بعدل 19% في حال ما إذا كان رقم الأعمال تابعا لهذا المعدل المتفوق. و في الحالة العكسية، يسمح بتوحيد الأرباح تبعا لصنف رقم الأعمال.

❖ الأرباح المحققة من جراء التجميع الجبائي في مجمع سيفيتال :

أثرت طبيعة و أهمية التحفيزات المعروضة من قبل المشرع الجبائي للمجمعات في قرار مجمع سيفيتال للجوء إلى نظام مجمعات الشركات، إذ يسمح بتحقيق الأرباح التالية :

الجدول رقم 13 : عوائد التجميع الجبائي على مجمع سيفيتال [96]. وحدة القياس بـ 100 دج

البيان	الوعاء الضريبي في ظل		الأثر الحاصل في	
	الحسابات الفردية	نظام المجمعات	حساب النتائج	الخزينة
رسم على النشاط المهني	76 541 933	-	1 530 839	1 530 839
رسم على القيمة المضافة	76 541 933	-	910 849	-
ضريبة على أرباح الشركات	251 020 471	163 970 727	16 539 451	16 539 451
مجموع	**404 104 337**	**163 970 727**	**18 981 139**	**18 070 290**

➢ **التجميع المحاسبي حسب المنظور الاقتصادي.**

يمثل التجميع المحاسبي حسب المنظور الاقتصادي في اتباع مجال التجميع، الذي جاء به كل من القانون التجاري و النصوص التشريعية الخاصة بالنظام المحاسبي المالي.

❖ مجال التجميع المحاسبي :

إن مجال التجميع المحاسبي حسب المنظور الاقتصادي في مجمع سيفيتال يوافق إلى حد كبير مجال التجميع الجبائي، باستثناء الشركتين اللتين لم يتم إدراجهما في ذلك المجال، بسبب عدم استجابتهم للتعريف الجبائي للمجمع.

تستحوذ الشركة الأم سيفيتال على نسبة سيطرة تفوق 50% للشركتين الإضافيتين المجمعتين في هذا المجال، فبالتالي يتم تجميع وفق طريقة التكامل الكلي.

يندرج هذا المجال ضمن متطلبات الإفصاح المفروض من قبل لجنة تنظيم عمليات البورصة و مراقبتها في إطار نشر الجداول المالية السنوية و السداسية، بموجب القرض السندي الذي استفاد منه مجمع سيفيتال.

❖ القرض السندي المكتتب من قبل مجمع سيفيتال :

في سنة 2005 قامت لجنة تنظيم عمليات البورصة و مراقبتها بإعطاء تأشيرة رقم 05-07 المؤرخة في 2005/12/21 لمجمع سيفيتال، للاستفادة من إصدار قرض سندي للمؤسسات بمبلغ 5.000 مليون دينار جزائري المتضمن للمعطيات التالية :

الجدول رقم 14 : معطيات القرض السندي لمجمع سيفيتال [96].

البيان	المبلغ	النسبة	ملاحظة
الحصة الأولى	2.930.000.000	3,75%	5 سنوات
الحصة الثانية	2.070.000.000	4,00%	6 سنوات
القيمة الإسمية	10.000		فائدة سنوية
ضمانات القرض	4.400.000.000	192%	ضمانات من الدرجة الأولى
	5.200.000.000		ضمانات من الدرجة الثانية
تاريخ الإصدار	/	/	2006/06/18
كيفية إهتلاك القرض	/	/	في النهاية مع إمكانية الدفع المسبق

❖ لجنة تنظيم عمليات البورصة و مراقبتها :

أعطى نظام لجنة تنظيم عمليات البورصة و مراقبتها رقم 2000-02، المؤرخ في 2000/01/20 المتعلق بالمعلومات الواجب نشرها من طرف الشركات التي تكون قيمها مسعّرة في البورصة.

يجب على المصدر إعلام الجمهور على الفور بكل تغيير أو واقعة مهمة، مع وجوب صحة و دقة و صدق هذه المعلومات. يجب كذلك إيداع تقريرا سنوياً لدى اللجنة و شركة إدارة بورصة

القيم، يحتوي على الجداول المالية السنوية، و تقرير محافظ أو محافظي الحسابات و المعلومات الأخرى التي تتطلبها تعليمة اللجنة، و تحتوي الجداول المالية على ما يأتي [82] ص 17 :

- الميزانية؛
- جدول حساب النتائج؛
- مشروع تخصيص النتائج؛
- المذكرات الملحقة بالجداول المالية.

تقدم الجداول المالية للسنة المالية الأخيرة، مع تقديم مقارنة مع جداول السنة الفارطة و التي يتم إعدادها حسب النظام المحاسبي المالي. أما فيما يتعلق بالحسابات المجمعة فإنها تودع لدى اللجنة بعد إعدادها طبقا للأحكام التشريعية و التنظيمية المعمول بها من طرف المصدرين، و نشرها بنفس شروط نشر الحسابات الفردية.

➢ **مقارنة بين التجميع الجبائي و الاقتصادي.**

يقوم مجمع سيفيتال بإعداد و تقديم نوعين من القوائم المالية المجمعة و هذا في آن واحد، و للمقارنة بين هذين النوعين يتوجب علينا إظهار أوجه التشابه و أوجه الاختلاف على النحو التالي :

❖ أوجه التشابه :

- يتم إعداد و تحضير القوائم المالية المجمعة لكلا النوعين من قبل نفس المديرية المتمثلة في مديرية المحاسبة و المالية للمجمع؛
- يتم الاستعانة بنفس برنامج الإعلام الآلي و التقنيات المتاحة لدى المديرية؛
- كل من التجميع المحاسبي الجبائي و الاقتصادي يحترم نفس المبادئ المحاسبية، فيما يتعلق بعمليات المحاسبية الهادفة إلى تحقيق التجانس، و إلغاء العمليات المحققة فيما بين شركات المجمع.

❖ أوجه الاختلاف :

- الاختلاف في مجال التجميع، حيث يفرض التجميع المحاسبي الجبائي نسبة سيطرة لا تقل عن 90%، أما التجميع المحاسبي الاقتصادي فإنه يقيد تجميع أي شركة تابعة بنسبة سيطرة تعادل 50% على الأقل؛
- للتجميع المحاسبي الجبائي مزايا مالية مسجلة في جدول النتائج و قائمة تدفقات الخزينة على عكس التجميع المحاسبي الاقتصادي الذي لا يسمح بتحقيق هذه المزايا، إلاّ فيما يتعلق بالمعاملات المحققة فيما بين المجمع و التي تم توقعها من قبل التقنية المحاسبية؛

- في حالة "مجمع سيفيتال" يعتبر التجميع الاقتصادي إجباريا، باعتبار أن لجنة تنظيم عمليات البورصة و مراقبتها تفرض على مجمع سيفيتال القيام بتجميع قوائمها المالية، أما التجميع الجبائي فيتم بناء على طلب الشركة الأم بقبول الشركات الأعضاء، و هذا يمكن اعتباره اختياريا؛
- التجميع الجبائي يفرض تقديم تصريحات جبائية كل شهر لرقم الأعمال وسنوية لا تتجاوز 30 من شهر أفريل للدورة التي تم إقفالها، أما التجميع الاقتصادي فإنه يتبع التواريخ المحددة من قبل لجنة تنظيم عمليات البورصة و مراقبتها.
- يمكن لعامة الناس الاطلاع على القوائم المالية المجمعة، المفصح عنها من قبل لجنة تنظيم عمليات البورصة و مراقبتها بما أن موقعها الإلكتروني يسمح بذلك، على عكس القوائم المالية المجمعة لمصالح الإدارة المالية؛
- يسمح التجميع الاقتصادي في ظل لجنة تنظيم عمليات البورصة و مراقبتها بالتحصل على قروض مستندية مستقبلية، أو حتى بفتح رأسمال شركة سيفيتال على سوق البورصة كوسيلة لتمويل استثماراتها على المدى المتوسط و البعيد.

نستنتج من خلال هذا العرض الموجز لأهم نقاط التشابه و نقاط الاختلاف، أن لكل نوع من التجميع أهميته و مميزاته في ظل سوق جزائرية أكثر تنافسية، تستدعي و بشكل دائم التحكم في التكاليف و الحصول على موارد مالية كبيرة و بأسعار فائدة مقبولة.

2.1.2.3. تحديد مجال التجميع.

يعتبر تحديد مجال التجميع أول خطوة لمعرفة الشركات الواجب تجميعها و الشركات التي يتم إقصاؤها إما بصفة اختيارية أو إجبارية، فإن المعرفة الدقيقة لمجال التجميع المعتمد من قبل مجمع سيفيتال لدورة 2011، يمكن تحليله بالتطرق إلى العناصر التالية :

- **الشكل القانوني للشركات.**

يضم مجمع سيفيتال في نهاية دورة 2011 على 26 شركة تابعة و 14 شركة مساهم فيها، والتي تنقسم إلى الأشكال القانونية التالية :

- 26 شركة مساهمة؛
- 13 شركة ذات المسؤولية المحدودة؛
- 01 مؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة.

إن إدارة شركة المساهمة و تسييرها يمكن أن يأخذ أحد التنظيمين التاليين :

❖ مجلس الإدارة :

يتولى إدارة شركة المساهمة المتألفة من ثلاثة أعضاء على الأقل، و من اثنى عشر على الأكثر، التي يتم انتخابها لمدة عضويتهم في القانون الأساسي دون أن يتجاوز ذلك 6 سنوات.

❖ مجلس المديرين و مجلس المراقبة :

يدير شركة المساهمة مجلس المديرين المتكون من ثلاثة إلى خمسة أعضاء، مع ممارسة وظائفه تحت رقابة مجلس المراقبة في حدود مدة العضوية التي تتراوح من سنتين إلى 6 سنوات، الذين يتم تعينهم من قبل مجلس المراقبة مع إسناد الرئاسة لأحدهم، أما مجلس المراقبة فإنه يتكون من 7 أعضاء على الأقل و من 12 عضوا على الأكثر.

أما فيما يخص كيفية إدارة شركة المساهمة و تسييرها في مجمع سيفيتال، فإنه تم الاعتماد على التنظيم الأول الذي لا يستدعي تنظيما معقدا في كل شركة، إضافة إلى السرعة في التفاعل مع القرارات المهمة.

➢ **هيكل رأس المال و أنواع الأسهم.**

بما أن شركة المساهمة لها خاصية الوفاء بالأسهم المكتتبة نقدا بنسبة الربع على الأقل من قيمتها الاسمية مع الوفاء بالقيمة المتبقية في أجل خمس سنوات من تاريخ تسجيل الشركة في السجل التجاري، و عليه فإن معرفة وجود أسهم لم يتم الوفاء بها هام جدا لمعرفة نسبة السيطرة و نسبة الفائدة.

بعد طرح هذا التساؤل على مديرية المحاسبة و المالية للمجمع، فإن رأس المال المسجل في كل شركات المساهمة قد تم تحريره قبل الآجال المحددة من قبل المشرع الجزائري، و عليه يمكن حساب النسب المذكورة في الفقرة السابقة دون الأخذ بعين الحسبان هذا العامل بما أن المبلغ الإجمالي لرأس المال قد تم تحريره.

أما فيما يتعلق بأنواع الأسهم أو حصص الشركات المكتتبة من قبل مختلف شركات المساهمة أو الشركات ذات المسؤولية المحدودة، فإننا نجد الأسهم العادية فيما يتعلق بشركات المساهمة و الحصص المكتتبة على الشركاء.

➢ **مجال التجميع من خلال نسب السيطرة و نسب الفائدة.**

نظرا لكثرة عدد الشركات التابعة لمجمع سيفيال، فإننا سوف نقدم مجال التجميع المعتمد عليه لإعداد و تحضير القوائم المالية المجمعة لمجمع سيفيتال لدورة 2011 بحسب الجدول التالي :

<u>الجدول رقم 15</u> : مجال التجميع المحاسبي لمجمع سيفيتال (دورة 2011) [96].

رقم	اسم الشركة	رأس المال الإجتماعي	قيمة سندات المساهمة	نسبة السيطرة	نسبة الفائدة	مجال التجميع الجبائي	مجال التجميع الاقتصادي
01	BATICOMPOS	1.500.000.000	1.499.970.000	99,998%	99,998%	داخلة	داخلة
02	HYUNDAI	8.063.234.066	7.337.543.000	91,000%	91,000%	داخلة	داخلة
03	SAMHA	5.000.000.000	4.998.000.000	99,960%	99,960%	داخلة	داخلة
04	ACTS	30.000.000	28.500.000	95,000%	95,000%	داخلة	داخلة
05	CEVICAR	10.000.000	9.400.000	94,000%	94,000%	داخلة	داخلة
06	Cevital Entreprises	10.000.000	9.100.000	91,000%	91,000%	داخلة	داخلة
07	NUMIDIS	2.500.000.000	2.440.000.000	97,600%	97,600%	داخلة	داخلة
08	IMMOBIS	7.000.000.000	6.998.800.000	99,983%	99,983%	داخلة	داخلة
09	NUMILOG	20.000.000	18.800.000	94,000%	94,000%	داخلة	داخلة
10	NOLIS	340.020.987	334.002.616	98,230%	98,230%	داخلة	داخلة
11	CEVIAGRO	800.000.000	798.200.000	99,775%	99,775%	داخلة	داخلة
12	CEVICO	5.000.000.000	4.998.250.000	99,965%	99,965%	داخلة	داخلة
13	MFG	12.000.000.000	11.998.250.000	99,985%	99,985%	داخلة	داخلة
14	MINIRALS	5.000.000	4.700.000	94,000%	94,000%	مقصاة	داخلة
15	COJEK	1.007.000.000	1.006.295.100	99,930%	99,930%	داخلة	داخلة
16	COGETP	20.000.000	18.800.000	94,000%	94,000%	داخلة	داخلة
17	MTP	5.000.000	4.700.000	94,000%	94,000%	داخلة	داخلة
18	CEVIELEC	20.000.000	14.800.000	74,000%	74,000%	مقصاة	داخلة
19	PCA	153.000.000	152.938.800	99,960%	99,960%	داخلة	داخلة
20	SODI Automotive	100.000.000	99.400.000	99,400%	99,400%	مقصاة	مقصاة
	CHABIM					مقصاة	مقصاة
21	Mostaganem	46.165.214	44.085.009	95,494%	95,494%		
22	FAW Motor Algérie	29.992.834	29.300.000	97,690%	97,690%	مقصاة	مقصاة
23	Cevital Packaging	5.000.000	4.700.000	94,000%	94,000%	مقصاة	مقصاة
24	Price Distor SPA	1.000.000	994.000	99,400%	99,400%	مقصاة	مقصاة
25	Cevital	20.000.000	18.800.000	94,000%	94,000%	مقصاة	مقصاة

	Agoalimentaire						
	الشركات التابعة	**43.685.413.101**	**42.868.328.525**				
26	OTA	/	/	3,190%		مقصاة	مقصاة
27	EDIPA	63.524.034	63.524.034	100,000%	100,000%	مقصاة	مقصاة
28	Sarl SIPE	60.015.004	60.000.000	99,975%	99,975%	مقصاة	مقصاة
29	Sarl SSFPB	8.406.000	8.406.000	100,000%	100,000%	مقصاة	مقصاة
30	ERTICA Sarl	10.000.000	7.500.000	75,000%	75,000%	مقصاة	مقصاة
31	Sarl Silog	10.767.722	4.307.089	40,000%	40,000%	مقصاة	مقصاة
32	Sarl Gymbee	1.000.000	900.000	90,000%	90,000%	مقصاة	مقصاة
33	Sarl Ca2e	1.000.000	510.000	51,000%	51,000%	مقصاة	مقصاة
34	CV Day	1.000.000	510.000	51,000%	51,000%	مقصاة	مقصاة
35	Megafone Sarl	1.000.000	400.000	40,000%	40,000%	مقصاة	مقصاة
36	Autrimage Prod	250.000	125.000	50,000%	50,000%	مقصاة	مقصاة
37	Sarl Silog Logistique Algérie	1.000.000	100.000	10,000%	10,000%	مقصاة	مقصاة
38	Prefagrin Sarl	74.996.250	50.000.000	66,670%	66,670%	مقصاة	مقصاة
39	Adjeriou Eurl	5.000.000	5.000.000	100,000%	100,000%	مقصاة	مقصاة
	الشركات المشتركة	**237.959.010**	**201.282.123**				

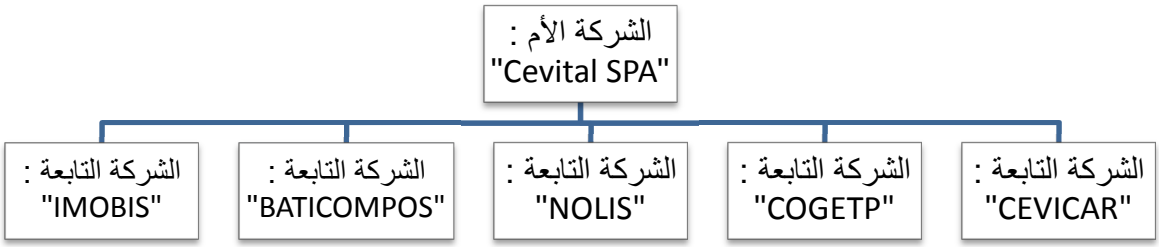
يرجع إقصاء العديد من الشركات من مجال التجميع إلى عدة أسباب، نجد من بين هذه الأسباب ما يأتي :

- ❖ الشركات التابعة ذات الأهمية غير النسبية بالمقارنة مع الشركات الأخرى؛
- ❖ الشركات التابعة التي لا تسجل أي نشاط الذي يدخل في إطار عمليات الاستغلال؛
- ❖ الشركات التابعة التي تعد قيد التصفية؛
- ❖ الشركات التابعة التي لا تنتمي إلى نفس النظام الجبائي.

➢ **مجال التجميع المعتمد لدراسة الحالة.**

و لاستحالة القيام بتجميع جميع الشركات التابعة سواء أكانت فيما يخص مجال التجميع الجبائي أو الاقتصادي لعدة اعتبارات تطبيقية و زمانية، و بالتشاور مع كل من الأستاذ المشرف و رئيس المديرية المركزية للمحاسبة، تم الاتفاق على مجال تجميع يضم الشركة الأم و خمسة شركات تابعة للقيام بدراسة الحالة التطبيقية الممثلة في الشكل التالي :

الشكل رقم 28 : مجال التجميع المعتمد عليه لدراسة التطبيقية [96].



3.1.2.3. تشخيص كيفية التكامل.

يعتمد مجمع سيفيتال على كيفية للتكامل خاصة به، و توافق العناصر التالية :

➢ **خطوات التكامل.**

حسب ما تم تسجيله من خلال المتابعات المسجلة، و التي قمنا بها من بداية عملية التجميع إلى نهايتها في المديرية المركزية للمحاسبة، أن كل شركة تابعة تقوم بإرسال ميزان المراجعة بعد الجرد المرفق بملف إلكتروني أخر و المسمى بميزانية التجميع "liasse de consolidation".

يرسل ميزان المراجعة بعد عمليات الجرد بحسابات ذات عشرة أرقام، و التي يتم تحويلها فيما بعد إلى حسابات ذات أربعة أرقام حسب مدونة الحسابات المعتمد عليها من قبل المجمع، فللشركة التابعة لها الحق في ترقيم و تسمية الحسابات التي تلائم طبيعة نشاطها، إلى حسابات تحتوي على عشرة أرقام مع احترام مدونة الحسابات التي صادق عليها المجمع.

أما ملف قوائم التجميع فإنه يقوم بإعطاء كل التفاصيل اللازمة للمديرية المركزية للمحاسبة، و التي تسمح لها بالقيام بعمليات التجميع و المتمثلة أساسا فيما يلي :

- ❖ طبيعة عمليات إعادة المعالجة و الفوارق الناتجة عنها؛
- ❖ الحقوق و الديون المسجلة على كل شركة تابعة؛
- ❖ المنتوجات و النفقات المسجلة على كل شركة تابعة.

من خلال الشروحات السابقة يمكننا استنتاج أن مجمع سيفيتال يقوم بتجميع حسابات الشركات التابعة له حسب طريقة التكامل بالأرصدة، و الذي يستند أساسا على استخدام ميزان المراجعة بعد الجرد للقيام بعملية التجميع.

➢ **أساليب التكامل.**

بما أن الشركة الأم لمجمع سيفيتال لها علاقة مباشرة بالشركات التابعة لها دون وجود أي شركة تابعة أخرى التي تلعب دور الوساطة، فإن عملية تجميع الحسابات تتم حسب طريقة التكامل المباشرة، أما فيما يتعلق بالشركة التابعة لـ "MFG" و الواقعة في إيطاليا، فهي إلى حد الآن لا يتم

تجميعها بسبب قيام نزاع بين مجمع سيفيتال و البنك المركزي الذي يمنع من خلال نصوصه التشريعية أي استثمار أجنبي للشركات الواقعة في التراب الوطني.

➢ **تنظيم عملية التكامل.**

من خلال التطرق إلى كيفية التجميع المحاسبي المتبنى في مجمع سيفيتال، فإنه يمكن تسجيل طريقتين لتنظيم عملية التكامل و المتمثلة فيما يلي :

❖ التنظيم اللامركزي لعملية التجميع المحاسبي :

يتجسد التنظيم اللامركزي لعملية التجميع المحاسبي في مجمع سيفيتال بوقوع عمليات المصادقة على أرصدة الحقوق و الديون على عاتق الشركات التابعة، زيادة على ذلك فإن عمليات إعادة المعالجة لتحقيق التجانس تتم كذلك من قبل الشركات التابعة.

❖ التنظيم المركزي لعملية التجميع المحاسبي :

يتجسد التنظيم المركزي لعمليات التجميع المحاسبي في الأعمال التي تقوم بها مديرية المحاسبة و المالية للمجمع عموما و المديرية المركزية للمحاسبة خاصة، و من أمثلة التنظيم المركزي للتجميع نجد ما يلي :

- تحديد المبادئ و القواعد المحاسبية المعتمدة من قبل المجمع و الشركات التابعة له؛
- السهر على تجميع المعلومات اللازمة للقيام بعمليات التجميع المحاسبي من خلال وضع رزنامة عمل؛
- تدقيق و مراجعة الشركات التابعة؛
- القيام بتجميع الحسابات؛
- التنسيق بين مختلف محافظي الحسابات للشركات التابعة؛
- إعداد و دفع التصريحات الجبائية الشهرية و السنوية.

2.2.3. تجميع القوائم المالية لمجمع سيفيتال.

بعد تحديد مجال التجميع المعتمد عليه من قبل مجمع سيفيتال لدورة 2011، يمكننا المباشرة بعمليات تجميع قوائمه المالية.

1.2.2.3. إعادة معالجة الحسابات الفردية لتحقيق التجانس.

بهدف التقليص من حجم الأعمال الأولية للتجميع، فإن مجمع سيفيتال قد اختار تنظيم لا مركزي بتفويض الشركات التابعة لعدة أعمال، و من أهمها عمليات إعادة المعالجة لتحقيق التجانس.

لكن غالبية طرق التقييم و التسجيل المحاسبي تتوافق مع التي تم تبنيها من قبل المجمع و هذا في غالبية الشركات، و عليه فإننا نجد القليل من عمليات إعادة المعالجة في الحسابات الفردية للشركات التابعة.

أما فيما يتعلق بالمجال المحاسبي الذي قمنا بالاعتماد عليه لدراسة الحالة، فإننا نجد شركة "BATICOMPOS SPA" التي اختارت طريقة الإهتلاك المتناقص، في حين أن كل الشركات التابعة للمجمع تعتمد على طريقة الإهتلاك الخطي، و احتراما لمبدأ التجانس فإنه يتوجب تسجيل قيود إعادة المعالجة في هذا السياق.

يظهر الجدول التالي إعادة معالجة الإهتلاكات من طريقة الإهتلاك المتناقص إلى طريقة الإهتلاك الخطي لدورة 2011 :

الجدول رقم 16 : إعادة معالجة الإهتلاكات [96].

رقم الحساب	21825	21520	
البيان	**معدات الإنجاز الخاصة**	**معدات و تجهيزات صناعية**	**المجموع العام**
القيمة الإجمالية	14 536 748,95	302 290 414,87	316 827 163,82
الإهتلاكات السابقة	8 462 860,28	196 723 175,67	205 186 035,95
إهتلاك الدورة	1 020 038,66	24 250 657,81	25 270 696,47
تصحيح الإهتلاك	1 598 845,50	29 808 326,10	31 407 171,60
الفارق	**578 806,84**	**5 557 668,29**	**6 136 475,13**
مجموع الإهتلاكات	9 482 898,94	220 973 833,48	230 456 732,42
القيمة المحاسبية الصافية	5 053 850,01	81 316 581,39	86 370 431,40

إن عملية إعادة المعالجة لتحقيق التجانس فيما بين الشركات التابعة بما أن المجمع يعتمد على طريقة الاهتلاك الثابت، ينشأ إختلافا زمنيا في قابلية خصم قيمة مخصصات الإهتلاكات حسب الطريقة بالنسبة المعتمد عليها و المسمى بالضرائب المؤجلة التي لم حسابها إحتراما لمبدأ الأهمية النسبية.

يتم نقل التصحيحات في كل من الميزانية و حساب النتائج، المدرجة في ملف قوائم التجميع "liasse de consolidation" الظاهرة في (الملحق رقم : 01).

بعد كل عمليات إعادة المعالجة المحتملة، يتم إرسال كل المعلومات اللازمة للقيام بتجميع الحسابات، إلى المديرية المركزية للمحاسبة، و المتمثلة في ملف قوائم التجميع، الذي يأخذ بعين الاعتبار تجانس المعلومات، و يضم ملف قوائم التجميع ما يلي :

- ❖ المعلومات و الشروحات المتعلقة بعمليات إعادة المعالجة؛
- ❖ الميزانية و حساب النتائج قبل و بعد المعالجة؛
- ❖ جدول المساهمات في الشركات التابعة لمجمع سيفيتال و الشركات الأخرى؛
- ❖ جدول لحسابات الأصول المالية الجارية و غير الجارية المستحوذ عليها على حساب الشركات المجمعة؛
- ❖ جدول لحسابات الخصوم المالية الجارية و غير الجارية المستحوذ عليها على حساب الشركات المجمعة؛
- ❖ جدول للأعباء و المنتوجات المحققة مع الشركات المجمعة؛
- ❖ كشف للمخزونات الممتلكة في داخل المجمع؛
- ❖ جدول يحدد صافي المركز المالي.

بعد وصل ملف قوائم التجميع إلى المديرية المركزية للمحاسبة يتم التحقق منها باحترام كل من :

- ❖ وجود كل العناصر السابقة الذكر في ملف قوائم التجميع؛
- ❖ التحقق من صحة المجاميع، التي تم حسابها من قبل مديرية المحاسبة و المالية للشركة التابعة؛
- ❖ تطابق الأرصدة الظاهرة في ملف قوائم التجميع مع أرصدة الحسابات الفردية؛
- ❖ احترام نفس مدونة الحسابات ذات الأربع أرقام من قبل الشركات التابعة.

بعد التحقق من كل هذه العناصر، يتم تجميع الحسابات الفردية للشركات المندرجة في المجال، حسب طريقة التكامل الكلي إلى الحسابات الفردية المتعلقة بالشركة الأم.

2.2.2.3. تجميع القوائم المالية بطريقة التكامل الكلي.

يتم القيام بحساب مجاميع القوائم المالية الفردية بنسبة 100% لكل حسابات الميزانية و حساب النتائج المعاد معالجتها لكل الشركات، التي تدخل في مجال التجميع المحاسبي بهدف الحصول على مجاميع تسمح للمديرية المركزية للمحاسبة بإقصاء العمليات المتبادلة.

➢ **تجميع الميزانية.**

❖ تجميع الأصول :

الجدول رقم 17 : تجميع الأصول بطريقة التكامل الكلي [96]. وحدة القياس بـ 100 دج

الأصول	CEVITAL	NOLIS	BATICO-MPOS	IMMOBIS	COGETP	CEVICAR	المجاميع
أصول غير متداولة	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**
فارق الشراء	0	0	0	0	0	0	0
التثبيتات المعنوية	205 169	38 773	13 314	7 551	4 090	15 414	284 311
التثبيتات العينية	0	21 937 213	7 649 941	95 531 714	0	1 327 848	126 446 717
الأراضي	3 402 964	0	1 299 830	82 769 974	0	0	87 472 767
المباني	136 406 562	60 889	5 022 940	12 683 556	0	0	154 173 947
تثبيتات عينية أخرى	236 073 083	21 876 324	1 327 172	78 184	643 892	1 327 848	261 326 504
التثبيتات الممنوحة بالامتياز	2 184 737	0	0	0	0	0	2 184 737
التثبيتات الجارية انجازها	28 788 197	0	3 405 004	110 733 838	0	21 777	142 948 816
التثبيتات المالية	**0**	**2 451 801**	**1 734 891**	**19 329 195**	**0**	**145 712**	**23 661 598**
المساهمات الأخرى و الحسابات الدائنة الملحقة	603 834 767	962 218	1 393 622	19 329 853	815 523	107 187	626 443 170
القروض و الأصول المالية الأخرى غير الجارية	28 980 597	1 449 104	328 798	350	107 760	31 951	30 898 559
الضرائب المؤجلة على الأصول	1 051 963	40 479	12 471	-1 007	6 348	6 574	1 116 828
مجموع الأصول غير المتداولة	**1 040 928 039**	**24 427 787**	**12 803 150**	**225 602 298**	**1 577 613**	**1 510 751**	**1 306 849 638**
أصول متداولة	0	0	0	0	**0**	0	0
مخزونات و منتجات قيد التصنيع	**272 002 937**	**876 790**	**4 877 683**	**0**	**4 058 472**	**1 226**	**281 817 108**
الحسابات الدائنة الاستخدامات المماثلة	0	2 915 623	10 404 269	2 362 154	0	1 292 490	16 974 535
الزبائن	85 031 434	1 763 336	8 657 960	404 067	6 639 789	1 220 090	103 716 676
المدينون الآخرون	116 307 137	1 143 343	1 733 748	1 555 106	1 218 486	56 973	122 014 793
الضرائب	61 098 132	8 945	7 765	402 980	0	8 193	61 526 015
حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة	7 395	0	4 795	0	0	7 234	19 424
الموجودات و ما يمثلها	**0**	**3 624 781**	**2 835 352**	**1 305**	**0**	**1 106 795**	**7 568 232**
توظيفات و أصول مالية جارية	0	0	0	0	**0**	0	0
أموال الخزينة	1 061 777 398	3 624 781	2 835 352	1 305	4 093 777	1 106 795	1 073 439 407
مجموع الأصول المتداولة	**1 596 224 433**	**7 417 194**	**18 117 303**	**2 363 459**	**16 010 524**	**2 400 510**	**1 642 533 423**
المجموع العام للأصول	**2 637 152 472**	**31 844 981**	**30 920 453**	**227 965 757**	**17 588 137**	**3 911 261**	**2 949 383 061**

❖ تجميع الخصوم :

الجدول رقم 18 : تجميع الخصوم بطريقة التكامل الكلي [96]. وحدة القياس بـ 100 دج

الخصوم	CEVITAL	NOLIS	BATICO-MPOS	IMMOBIS	COGETP	CEVICAR	المجاميع
رؤوس الأموال الخاصة	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**
رأس المال الصادر	687 600 000	6 500 000	9 840 000	70 000 000	200 000	100 000	774 240 000
رأس المال غير المطلوب	0	0	0	0	0	0	0
العلاوات و الاحتياطات	280 289 623	5 554 583	11 100 581	0	3 022 364	559 832	300 526 982
فارق إعادة التقييم	0	0	0	0	0	0	0
فارق المعادلة	0	0	0	0	0	0	0
النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع)	128 135 006	1 873 654	1 824 504	-2 321 614	4 452 138	328 992	134 292 680
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى، ترحيل من جديد	119 452 297	700 009	2 047 308	-4 999 540	4 206 365	407 698	121 814 137
حصة الشركة المجمعة (1)	0	0	0	0	0	0	0
حصة ذوي الأقلية (1)	0	0	0	0	0	0	0
مجموع رؤوس الأموال الخاصة	**1 215 476 925**	**14 628 246**	**24 812 394**	**62 678 846**	**11 880 867**	**1 396 521**	**1 330 873 799**
الخصوم غير المتداولة	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**
القروض والديون المالية	93 626 210	2 422 969	3 349 535	35 301 774	3 268 935	402 046	138 371 470
الضرائب (المؤجلة والمرصود لها)	5 146 010	165 286	195 183	541 910	0	78 461	6 126 849
الديون الأخرى غير الجارية	0	0	0	0	0	0	0
المؤونات والمنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا	1 459 519	0	7 900	212 550	0	0	1 679 969
الخصوم غير المتداولة	**100 231 739**	**2 588 255**	**3 552 617**	**36 056 234**	**3 268 935**	**480 507**	**146 178 288**
الخصوم المتداولة	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**
الموردون وحسابات الملحقة	182 220 766	3 181 526	1 952 850	18 352 624	825 940	1 736 793	208 270 500
الضرائب	21 425 486	10 173	33 463	1 133	77 278	43 595	21 591 127
الديون الأخرى	39 362 227	11 427 584	547 591	56 047 016	1 535 117	253 844	109 173 378
خزينة الخصوم	1 078 435 328	9 198	21 539	54 829 903	0	0	1 133 295 968
مجموع الخصوم المتداولة	**1 321 443 807**	**14 628 480**	**2 555 442**	**129 230 677**	**2 438 335**	**2 034 232**	**1 472 330 973**
مجموع كل الخصوم	**2 637 152 472**	**31 844 981**	**30 920 453**	**227 965 757**	**17 588 137**	**3 101 761**	**2 949 383 061**

➢ **تجميع حساب النتائج.**

الجدول رقم 19 : تجميع حسابات النتائج بطريقة التكامل الكلي [96]. وحدة القياس بـ 100 دج

البيان	CEVITAL	NOLIS	BATICO-MPOS	IMMOBIS	COGETP	CEVICAR	المجاميع
رقم أعمال المبيعات	1 341 012 349	48 062 204	18 843 727	360 563	25 255 366	1 614 343	1 435 148 551
تغير مخزونات المنتجات المصنعة	36 509 376	0	-155 154	0	0	0	36 354 222
الإنتاج المثبت	1 065 787	0	22 801	0	0	0	1 088 588
إعانات الاستغلال	3 837 824	0	0	0	0	0	3 837 824
1- إنتاج السنة المالية	**1 382 425 336**	**48 062 204**	**18 711 374**	**360 563**	**25 255 366**	**1 614 343**	**1 476 429 185**
المشتريات المستهلكة	1 095 046 358	4 495 143	14 016 298	19 648	19 598 775	50 693	1 133 226 915
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى	36 551 333	37 173 710	415 593	284 142	499 883	444 030	75 368 691
2- استهلاك السنة المالية	**1 131 597 691**	**41 668 853**	**14 431 891**	**303 790**	**20 098 658**	**494 723**	**1 208 595 606**
3 - القيمة المضافة للاستغلال	**250 827 646**	**6 393 350**	**4 279 483**	**56 773**	**5 156 707**	**1 119 620**	**267 833 579**
أعباء المستخدمين	33 803 069	2 666 672	1 482 806	230 417	522 120	91 245	38 796 329
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة	9 318 312	32 195	272 282	27 242	521 722	51 310	10 223 062
4 - فائض الاستغلال الإجمالي	**207 706 264**	**3 694 484**	**2 524 395**	**-200 886**	**4 112 865**	**977 066**	**218 814 188**
المنتوجات العملياتية الأخرى	2 639 889	3 545 336	267 246	25 983	453 029	492	6 931 976
النفقات العملياتية الأخرى	13 015 394	2 307 520	30 572	2 616 056	65 258	11 987	18 046 786
مخصصات الإهتلاك و المؤونات	60 718 841	2 819 060	836 613	953 206	214 630	697 662	66 240 012
استرجاع الاهتلاكات و المؤونات	2 218 893	219 098	155 325	321 880	51 284	59 347	3 025 828
5- نتيجة العملياتية	**138 830 812**	**2 332 339**	**2 079 781**	**-3 422 285**	**4 337 291**	**327 257**	**144 485 194**
المنتوجات مالية	6 549 242	165 620	73 701	1 124 840	419 873	927	8 334 204
النفقات المالية	17 156 547	618 152	333 901	24 170	298 813	186	18 431 768
6- نتيجة المالية	**10 607 305**	**452 532**	**260 200**	**-1 100 671**	**121 061**	**742**	**10 341 169**
7 - نتيجة قبل الضريبة	**128 223 507**	**1 879 806**	**1 819 581**	**-2 321 614**	**4 458 351**	**327 998**	**134 387 630**
ضريبة مستحقة على النتيجة	0	0	0	0	0	**0**	**0**
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتيجة العادية	88 501	6 152	-4 923	0	6 213	-993	94 950
مجموع إيرادات الأنشطة العادية	1 393 833 361	0	19 207 647	1 833 266	0	1 675 109	1 416 549 383
مجموع نفقات الأنشطة العادية	1 265 698 355	0	17 383 143	4 154 880	0	1 346 118	1 288 582 496
8- نتيجة الصافية للأنشطة العادية	**128 135 006**	**0**	**1 824 504**	**-2 321 614**	**0**	**328 991**	**127 966 887**
إيرادات غير العادية (المنتجات)	0	0	0	0	0	**0**	**0**
نفقات غير العادية (الأعباء)	0	0	0	0	0	**0**	**0**
9- النتيجة غير العادية	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**
10- النتيجة للسنة المالية	**128 135 006**	**1 873 654**	**1 824 504**	**-2 321 614**	**4 452 138**	**328 991**	**134 292 679**

3.2.2.3. إقصاء المعاملات المتبادلة و عرض القوائم المالية المجمعة.

تعد هذه المرحلة من آخر مراحل عملية التجميع المحاسبي، فبعد تجميع الميزانيات الإجتماعية المعاد معالجتها لتحقيق التجانس، يتم إقصاء المعاملات المتبادلة و تقسيم صافي المركز المالي للشركات التابعة لاستخراج القوائم المالية المجمعة.

➢ **إقصاء العمليات المتبادلة.**

قبل إقصاء المعاملات المتبادلة، يتوجب علينا تقديم مبالغ هذه المعاملات في دورة 2011 من خلال الجداول التالية :

❖ جدول المعاملات المتبادلة الديون-المدينون :

الجدول رقم 20 : المعاملات المتبادلة الديون-المدينون [96].

الشركة المتنازل لها	الشركة المتنازلة					
	Cevital	NOLIS	IMMOBIS	COGETP	Cevicar	BATICO-MPOS
BATICOMPOS	1 048 204,75	0	0	0	0	
Cevicar	573 046,09	0	0	0		0
COGETP	1 668 935,50	0	0		0	0
IMMOBIS	80 117 403,30	0		0	360	1 556 728,94
NOLIS	13 488 718,65		51 079,78	0	0	0
Cevital		1 610 045,69	18 673 356,48	815 523,50	813 960,08	3 059 128,82

❖ جدول المعاملات المتبادلة المنتوجات و الأعباء :

الجدول رقم 21 : المعاملات المتبادلة المنتوجات و الأعباء [96].

الشركة المتنازل لها	الشركة المتنازلة					
	Cevital	NOLIS	IMMOBIS	COGETP	Cevicar	BATICO-MPOS
BATICOMPOS	0	0	0	0	0	
Cevicar	0	0	0	0		0
COGETP	0	0	0		0	2 185,00
IMMOBIS	0	0		0	30,76	2 568 950,43
NOLIS	0		0	0	0	0
Cevital		39 932 055,22	0	0	688 620,55	287 930,66

بالاستعانة بوثائق تسجيل القيود المحاسبية، يتم إعداد يومية لإقصاء الديون مع المدينون و المنتوجات مع الأعباء بحسب القيود التالية :

وحدة القياس بـ 100 دج

يومية قيود التجميع في المجمع				
مدين	**دائن**	**البيان**	**مبلغ مدين**	**مبلغ دائن**
إقصاء حسابات الميزانية				
1711		نقل الملكية	853 689,15	-
1712		تسديد على الحساب	5 081 529 845,61	-
4011		موردو المخزونات و الخدمات	115 112 671,30	-
4041		موردو التثبيتات	155 672 894,68	-
4120		فارق في الحسابات المدينة	32 655 109,13	-
4190		حسابات الزبائن الدائنة و التسبيقات	146 009 333,51	-
4091		موردو تسبيقات على الحساب	1 460 721	-
4081		موردو الفواتير التي لم تصل لصاحبها	2 468 939,70	-
4511		معاملات في المجموعة خدمة في الخزينة	6 813 346 680,33	-
	2661	نقل الملكية	-	853 689,15
	2662	تسديد على الحساب	-	5 080 804 596,32
	4012	فارق في الديون	-	36 089 502,26
	4091	تسبيقات الزبائن	-	146 072 053,51
	4111	الزبائن فيما بين المجموعة	-	269 620 254,09
	4511	معاملات في المجموعة خدمة في الخزينة	-	6 813 346 680,33
	4620	مدينو عمليات التنازل عن التثبيتات	-	862 387,75
إقصاء حسابات التسيير				
7010		المبيعات من المنتجات التامة	285 802 484,80	-
7060		تقديم الخدمات الأخرى	4 061 149 779,44	-
7080		إيرادات الأنشطة الملحقة	1 025 000,00	-
	6010	المواد الأولية	-	285 906 609,80
	6131	الإيجارات	-	68 862 055,00
	6241	مصاريف النقل	-	3 993 205 522,52
	6248	الأعباء الأخرى	-	3 076,92

تهدف قيود الإقصاء المسجلة في يومية التجميع لحسابات الميزانية، إلى إقصاء كل المعاملات التي قد تم تسجيلها في حسابات الميزانية للشركات التابعة، إذ يمكن تسجيل هذه القيود إلى بعد احترام

الإجراءات التي تطرقنا إليها سابقا، و التي تتجلى أساسا في مصادقة كل شركة داخلة في مجال التجميع على قيمة الديون أو المبالغ المدينة بها.

كذلك الحال بالنسبة لحسابات التسيير بإقصاء رقم الأعمال المحقق فيما بين شركات مجمع سيفيتال و التكاليف المرفقة بنفس المعاملة، يجب الإشارة مرة ثانية إلى عدم إقصاء الهوامش المحققة فيما بين شركات المجمع بسبب غياب محاسبة تحليلية في كل الشركات.

- **قسمة صافي المركز المالي.**

في ظل التكامل الكلي للحسابات فإن تقسيم رؤوس الأموال الخاصة إلى حصة الشركة المجمع و حصة ذوي الأقلية، و الذي يحتسب بالاستعانة بنسبة الفائدة التي تستحوذ عليها الشركة الأم.

تعتبر هذه المرحلة أساسية، إذ تسمح بعرض حصة الشركة الأم من صافي المركز المالي للشركة التابعة و القيام بإلغاء قيمة سندات المساهمة و أخيرا بإظهار الفارق بين قيمة سندات المساهمة و صافي المركز المالي.

❖ قسمة صافي المركز المالي في شركة "BATICOMPOS" :

الجدول رقم 22 : تقسيم صافي المركز المالي لشركة "BATICOMPOS" [96].

وحدة القياس دج

رقم الحساب	البيان	المبالغ	حصة الشركة الأم	حصة ذوي الأقلية
	نسبة الفائدة	**99,99%**		
1013	رأس المال	984 000 000,00	983 901 600,00	98 390,16
1060	الاحتياطات القانونية	63 764 539,19	63 758 162,74	6 375,82
1061	الاحتياطات النظامية	239 346 124,46	239 322 189,85	23 932,22
1064	الاحتياطات الاختيارية	806 947 455,91	806 866 761,16	80 686,68
1100	ترحيل من جديد	202 629 777,85	202 609 514,87	20 260,95
1150	التسويات	2 101 030,14	2 100 820,04	210,08
	المجموع	**2 298 788 927,55**	**2 298 559 048,66**	**229 855,90**
2611	القيمة المحاسبية لسندات المساهمة		1 499 000 000,00	
1410	فارق التجميع		799 559 048,66	

❖ قسمة صافي المركز المالي في شركة "CEVICAR" :

الجدول رقم 23 : تقسيم صافي المركز المالي لشركة "CEVICAR" [96].

		نسبة الفائدة	94,00%		
رقم الحساب	البيان	المبالغ	حصة الشركة الأم	حصة ذوي الأقلية
1013	رأس المال	10 000 000,00	9 400 000,00	564 000,00
1060	الاحتياطات القانونية	2 907 797,80	2 733 329,93	163 999,80
1061	الاحتياطات النظامية	-	-	-
1064	الاحتياطات الاختيارية	53 075 416,29	49 890 891,31	2 993 453,48
1100	ترحيل من جديد	40 259 474,58	37 843 906,11	2 270 634,37
1150	التسويات	510 284,10	479 667,05	28 780,02
المجموع		**106 752 972,77**	**100 347 794,40**	**6 020 867,66**
2611	القيمة المحاسبية لسندات المساهمة		9 400 000,00	
1410	فارق التجميع		90 947 794,40	

❖ قسمة صافي المركز المالي في شركة "IMMOBIS" :

الجدول رقم 24 : قسمة صافي المركز المالي لشركة "IMMOBIS" [96].

		نسبة الفائدة	99,98%		
رقم الحساب	البيان	المبالغ	حصة الشركة الأم	حصة ذوي الأقلية
1013	رأس المال	7 000 000 000,00	6 998 800 000,00	1 199 794,29
1100	ترحيل من جديد	-499 971 980,67	-499 886 271,19	-85 694,79
1150	التسويات	17 976,21	17 973,13	3,08
المجموع		**6 500 045 995,54**	**6 498 931 701,94**	**1 114 102,58**
2611	القيمة المحاسبية لسندات المساهمة		6 998 800 000,00	
1410	فارق التجميع		-499 868 298,06	

❖ قسمة صافي المركز المالي في شركة "NOLIS" :

الجدول رقم 25 : قسمة صافي المركز المالي لشركة "NOLIS" [96].

		نسبة الفائدة	98,23%		
رقم الحساب	البيان	المبالغ	حصة الشركة الأم	حصة ذوي الأقلية
1013	رأس المال	650 000 000,00	638 495 000,00	11 301 361,50
1060	الاحتياطات القانونية	31 772 107,14	31 209 740,84	552 412,41
1061	الاحتياطات النظامية	-	-	-
1064	الاحتياطات الاختيارية	513 297 442,99	504 212 078,25	8 924 553,79
1100	ترحيل من جديد	79 983 882,95	78 568 168,22	1 390 656,58
1150	التسويات	405 699,68	398 518,80	7 053,78
المجموع		**1 275 459 132,76**	**1 252 883 506,11**	**22 176 038,06**
2611	القيمة المحاسبية لسندات المساهمة		334 000 000,00	
1410	فارق التجميع		918 883 506,11	

❖ قسمة صافي المركز المالي في شركة "COGETP" :

الجدول رقم 26 : قسمة صافي المركز المالي لشركة "COGETP" [96].

		نسبة الفائدة	94,00%		
رقم الحساب	البيان	المبالغ	حصة الشركة الأم	حصة ذوي الأقلية
1013	رأس المال	20 000 000,00	18 800 000,00	1 128 000,00
1060	الاحتياطات القانونية	15 111 818,65	14 205 109,53	852 306,57
1061	الاحتياطات النظامية	-	-	-
1064	الاحتياطات الاختيارية	287 124 554,35	269 897 081,09	16 193 824,87
1100	ترحيل من جديد	417 915 539,76	392 840 607,37	23 570 436,44
1150	التسويات	2 720 979,95	2 557 721,15	153 463,27
المجموع		**742 872 892,71**	**698 300 519,15**	**41 898 031,15**
2611	القيمة المحاسبية لسندات المساهمة		18 800 000,00	
1410	فارق التجميع		679 500 519,15	

➢ **القوائم المالية المجمعة.**

❖ <u>الميزانية المجمعة</u> :

<u>الجدول رقم 27</u> : قائمة الميزانية المجمعة لمجمع سيفيتال (الأصول) [96]. وحدة القياس دج

الأصول	ملاحظة	إجمالي 2011	اهتلاكات و مؤونات 2011	صافي 2011
<u>أصول غير متداولة</u>		0,00	0,00	0,00
فارق الشراء		0,00	0,00	0,00
التثبيتات المعنوية		75 456 188,01	47 025 136,48	28 431 051,53
التثبيتات العينية		14 526 275 820,71	1 881 604 157,35	12 644 671 663,36
أراضي		8 837 855 988,29	90 579 285,20	8 747 276 703,09
مباني		19 934 835 417,92	4 517 440 758,87	15 417 394 659,05
تثبيتات عينية أخرى		44 711 925 156,11	18 579 274 786,76	26 132 650 369,35
التثبيتات الممنوحة بالامتياز		280 654 818,80	62 181 097,97	218 473 720,83
التثبيتات الجارية انجازها		14 294 881 557,11	0,00	14 294 881 557,11
التثبيتات المالية		2 366 260 572,65	100 745,00	2 366 159 827,65
السندات الموضوعة موضع المعادلة		0,00	0,00	0,00
المساهمات الأخرى و الحسابات الدائنة الملحقة		62 644 842 022,59	525 000,00	62 644 317 022,59
السندات الأخرى المثبتة		0,00	0,00	0,00
القروض و الأصول المالية الأخرى غير الجارية		3 167 079 601,48	77 223 663,00	3 089 855 938,48
الضرائب المؤجلة على الأصول		111 783 500,90	100 745,00	111 682 755,90
مجموع الأصول غير المتداولة		**154 059 314 251,21**	**23 374 350 473,28**	**130 684 963 777,93**
<u>أصول متداولة</u>		0,00	0,00	0,00
مخزونات و منتجات قيد التصنيع		28 958 072 884,02	776 362 100,16	28 181 710 783,86
الحسابات الدائنة و استخدامات المماثلة		1 705 439 094,77	7 985 553,45	1 697 453 541,32
الزبائن		11 966 680 094,00	1 595 012 517,31	10 371 667 576,69
المدينون الآخرون		12 249 793 354,99	48 314 035,67	12 201 479 319,32
الضرائب		6 152 601 521,40	0,00	6 152 601 521,40
حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة		1 942 396,08	0,00	1 942 396,08
الموجودات و ما يمثلها		756 823 162,73	0,00	756 823 162,73
توظيفات و أصول مالية جارية		0,00	0,00	0,00
أموال الخزينة		107 343 940 708,70	0,00	107 343 940 708,70
مجموع الأصول المتداولة		**166 673 030 959,19**	**2 419 688 653,14**	**164 253 342 306,05**
المجموع العام للأصول		**320 732 345 210,40**	**25 794 039 126,42**	**294 938 306 083,98**

الجدول رقم 28 : قائمة الميزانية المجمعة لمجمع سيفيتال (الخصوم) [96]. وحدة القياس دج

الخصوم	ملاحظة	2011
رؤوس الأموال الخاصة		0,00
رأس المال الصادر رأس المال غير المطلوب العلاوات و الاحتياطات فارق إعادة التقييم فارق المعادلة النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع) رؤوس الأموال الخاصة الأخرى، ترحيل من جديد حصة الشركة المجمعة (1) حصة ذوي الأقلية (1)		68 760 000 000,00 0,00 28 028 962 250,81 0,00 0,00 13 396 368 796,75 11 945 229 709,41 10 849 022 573,34 74 897 351,07
مجموع رؤوس الأموال الخاصة		**133 054 480 682,54**
الخصوم غير المتداولة		**0,00**
القروض و الديون المالية الضرائب (المؤجلة والمرصود لها) الديون الأخرى غير الجارية المؤونات و المنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا		13 837 147 026,29 612 684 997,70 0,00 167 996 906,82
الخصوم غير المتداولة		**14 569 778 146,81**
الخصوم المتداولة الموردون وحسابات الملحقة الضرائب الديون الأخرى خزينة الخصوم		0,00 20 827 050 007,01 2 159 112 726,53 10 917 337 832,06 113 329 596 759,12
مجموع الخصوم المتداولة		**147 233 097 324,72**
مجموع كل الخصوم		**294 938 306 083,98**

❖ حساب النتائج المجمع :

الجدول رقم 29 : قائمة حساب النتائج المجمع لمجمع سيفيتال [96]. وحدة القياس دج

البيان	ملاحظة	2011
رقم أعمال المبيعات		143 514 855 127,59
تغير مخزونات المنتجات المصنعة		3 635 422 159,17
الإنتاج المثبت		108 858 829,63
إعانات الاستغلال		383 782 400,00
1 - إنتاج السنة المالية		**147 642 918 516,39**
المشتريات المستهلكة		113 322 691 451,76
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى		7 536 869 142,44
2 - استهلاك السنة المالية		**120 859 560 594,20**
3 - القيمة المضافة للاستغلال		26 783 357 922,19
أعباء المستخدمين		3 879 632 945,94
الضرائب و الرسوم والمدفوعات المشابهة		1 022 306 165,71
4 - فائض الاستغلال الإجمالي		**21 881 418 810,54**
المنتوجات العملياتية الأخرى		693 197 602,80
النفقات العملياتية الأخرى		1 804 678 647,54
مخصصات الإهتلاك و المؤونات		6 624 001 212,46
استرجاع اهتلاكات و مؤونات		302 582 811,34
5 - النتيجة العملياتية		**14 448 519 364,68**
المنتوجات مالية		833 420 419,46
النفقات المالية		1 843 176 823,24
6 - النتيجة المالية		**12 106 073,00**
7 - النتيجة العادية قبل الضريبة (5+6)		**13 438 762 960,90**
ضريبة مستحقة على النتيجة		0,00
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتيجة العادية		9 495 016,84
مجموع إيرادات الأنشطة العادية		141 654 938 301,51
مجموع نفقات الأنشطة العادية		128 858 249 585,63
8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية		**12 796 688 715,88**
إيرادات غير العادية (المنتجات)		0,00
نفقات غير العادية (الأعباء)		0,00
9 - النتيجة غير العادية		**0,00**
10 - النتيجة للسنة المالية		**13 429 267 944,06**
حصة الشركات الموضوعة موضع التكافؤ في النتيجة الصافية (1)		
11 – صافي نتيجة المجموع المجمع (1)		**13 429 267 944,06**
و منها حصة ذوي الأقلية (1)		31 981 590,10
حصة المجمع (1)		13 397 286 353,08

خلاصة الفصل :

تطرقنا في هذا الفصل إلى الجانب التطبيقي لعملية التجميع المحاسبي للقوائم المالية في مجمع سيفيتال، و لأسباب تطبيقية تم تجميع الشركة الأم مع اختيار خمس شركات تابعة من أصل واحد وعشرين شركة مجمعة اقتصاديا و تسعة عشر شركة مجمع جبائيا، فقد تم هذا الاختيار بناءً على عدة معايير أكاديمية و مهنية تسمح لنا بالتوصل إلى النتائج المرجوة.

و قد تم تقسيم دراسة الحالة إلى مبحثين، الأول يهدف إلى التعرف على أهمية مجمع سيفيتال، عبر عرض تطوره عبر الزمن و كيفية تنظيمه من جهة و التطرق إلى إجراءات التجميع و السياسات المحاسبية و المالية المعدمة من جهة أخرى، أما المبحث الثاني فقد حاولنا عرض القوائم المالية المجمعة للمجال الذي قمنا باختياره مع عرض مفصل لكيفية القيام بأعمال التجميع المحاسبي.

إن الانتقال من الدراسة النظرية إلى دارسة الحالة، التي تم القيام بها في مجمع سيفيتال مكنتنا من التوصل إلى عدة نتائج، نجد من أهمها ما يلي :

- ❖ وجود نوعين من التجميع المحاسبي للقوائم المالية في مجمع سيفيتال و المتثمل في التجميع الاقتصادي و الجبائي؛
- ❖ لكل نوع من أنواع التجميع دوافع قانونية و اقتصادية خاصة به؛
- ❖ غياب العديد من قيود إعادة المعالجة لتحقيق التجانس في الحسابات و إقصاء العمليات المتبادلة؛
- ❖ يلعب مبدأ الأهمية النسبية دورا كبيرا في إقصاء الشركات من مجال التجميع و في إعادة معالجة العديد من العمليات؛
- ❖ تخضع عملية التجميع إلى متابعة مستمرة من قبل مديرية المحاسبة و المالية للمجمع؛
- ❖ تستدعي عملية التجميع استثمار مبالغ هائلة في برامج الإعلام الآلي.

فبغض النظر عن النتائج الأولية المتوصل إليها عبر دراسة الحالة، فإن عملية التجميع في أرض الواقع تعتبر خبرة مهنية غنية، لتعدد و طبيعة المعارف القانونية و المحاسبية و المالية التي تتطلبها من قبل الأشخاص الذين تقع على عاتقهم مهمة تجميع الحسابات.

الخاتمة

باتباع منهج الدراسة الوصفية و التحليلية لموضوع التجميع المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري و ذلك لمعاجلة الإشكالية المطروحة، التي تركز على مدى إلمام النظام المحاسبي المالي بكيفية إعداد و تقديم القوائم المالية المجمعة، التي تم معالجتها بتقسيم البحث إلى ثلاث فصول.

فقد تعرفنا على أهم المفاهيم المتعلقة بالمجمعات و التجميع المحاسبي، من خلال التطرق إلى مفهومه و أشكاله، و أهم القواعد و الأحكام المنظمة له في الدول الغربية عامة و في الجزائر خاصة، بالإضافة إلى أنواع السيطرة التي يمكن للشركة الأم أن تمارسها على شركاتها التابعة و ما يتبعها من طرق للتجميع المحاسبي، حيث سمح لنا الفصل 1 باستنتاج أن ظاهرة مجمعات الشركات و التجميع المحاسبي حديثة النشأة، و التي يمكن أن تأخذ إما الطابع الاقتصادي أو الطابع الجبائي.

إن معرفة كيفية تحديد مجال التجميع من خلال تعيين المتغيرات، التي لها أن تؤثر في حساب قيمة نسبة السيطرة و نسبة الفائدة، تعتبر عملية أولية تتبع باختيار أسلوب و تنظيم التكامل المحاسبي، الذي يؤثر بدوره في كيفية تقسيم أعمال التجميع بين الشركات التابعة و الشركة الأم.

فبما أن الشركات التابعة تتمتع بالاستقلالية القانونية، و لها القرار في اختيار المبادئ و الطرق المحاسبية التي تعكس نشاطها الاقتصادي، و الذي يؤدي لا محالة إلى خلق تباينات في المبادئ و الطرق المحاسبية من شركة تابعة إلى أخرى، و لإزالة هذه الفوارق، فإنه تم توقع عمليات إعادة المعالجة تهدف إلى تحقيق التجانس فيما بين الحسابات الفردية، التي تتلى مباشرة بتحويل هذه الأخيرة إلى العملة المعتمدة من قبل المجمع إذا كانت هناك شركات تابعة تستخدم عملات مغايرة.

وفيما يتعلق بالمعاملات التجارية و المالية المحققة فيما بين شركات المجموعة، فهي تعتبر معاملات غير خالقة للقيمة بما أن إعداد القوائم المالية المجمعة كما لو كانت تشكل كياناً وحيداً، و لهذا الغرض فإن كل المعاملات المحققة في نفس الإطار يتم إقصاؤها سواء كانت مسجلة في حسابات الميزانية أم في حسابات التسيير، و الذي سوف يبقي أثر المعاملات المحققة مع الغير فقط.

إن كل هذه العناصر سوف يتم عرضها في القوائم المالية المجمعة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، وفقا لمتطلبات الإفصاح المتمثلة في الشفافية، المصداقية، الدقة، و قابلية المقارنة من دورة إلى أخرى.

وبالاستعانة بغالبية المفاهيم و المبادئ المتطرق إليها في الفصول النظرية، قد حاولنا تجسيدها في الجانب التطبيقي من خلال القيام بدراسة حالة على مجمع سيفيتال.

ومن خلال فصول الدراسة الثلاث السابقة، يمكن عرض نتائج اختبار الفروض، و النتائج النهائية، و الاقتراحات المقدمة إضافة إلى أفاق البحث كما يلي :

<u>نتائج اختبار الفروض</u> :

بالرجوع إلى الفرضيات المعتمد عليها في بداية الدراسة، و التي ركزنا من خلالها على أربع فرضيات أساسية، و بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها من خلال الجزء النظري و الجزء التطبيقي، يمكن بلورة نتائج اختبار الفرضيات كما يلي :

- بالنسبة للفرضية الأولى : **يتم تعريف المجمع و الكيانات المشكلة له حسب طبيعة المنظور الذي يمكن اختياره،** فقد تم إثبات هذه الفرضية من خلال الفصل 1 و الفصل التطبيقي، إذ لا يمكن إعطاء تعريف للمجمع و لا للكيانات المشكلة له، إلاّ بعد معرفة طبيعة المنظور الذي سوف يتم استهدافه؛
- أما بالنسبة للفرضية الثانية : **التجميع المحاسبي يعبر عن الواقع الاقتصادي في ظل احترام نصوص الفقرات، التي جاء بها النظام المحاسبي المالي،** تم نفيها من خلال الفصل 1 و الفصل التطبيقي، فبما أن للمجمع الخيار بين التجميع حسب المنظور الجبائي و التجميع حسب المنظور الاقتصادي، فمن هذا المنطلق فإن مجال التجميع يختلف من منظور لآخر، و الذي يؤثر حتما في الواقع الاقتصادي من خلال القوائم المالية المجمعة، التي تتضمن المعلومات المتعلقة بالتغيرات الممكن تسجليها في كل من الممتلكات و الوضعية المالية و نتيجة المجموعة؛
- بالنسبة للفرضية الثالثة : **يتم إعداد القوائم المالية المجمعة وفقا للمبادئ العامة الواجب مراعاتها للتجميع، و التي تتمثل في الأهمية النسبية و التجانس و الإدماج و الإقصاء ثم توزيع صافي المركز المالي، مع الإفصاح عن كل هذه العناصر في القائمة الملائمة لذلك،** تم إثباتها كليا في الفصل 2 و جزئيا في الفصل التطبيقي، و إنه لمن الضروري احترام المبادئ العامة للتجميع بالتقيد بمراحل التجميع، المتمثلة في تحقيق التجانس فيما بين الحسابات الفردية أولا، ثم الإدماج و إقصاء العمليات المتبادلة في حدود نسبة الفائدة ثانيا، و توزيع صافي المركز المالي لكل الشركات المدرجة في مجال تجميع كثالث و آخر مرحلة. إن مجمع سيفيتال يحترم تسلسل كل هذه الخطوات، لكن تطبيق المبادئ التي جاء بها الفصل 2 لا تزال غير كاملة لعدة اعتبارات تنظيمية و قانونية؛
- أما بالنسبة للفرضية الرابعة و الأخيرة : **في ظل عدم تطرق النظام المحاسبي المالي عن كيفية معالجة بعض العمليات المتعلقة بالتجميع، فإنه من الواجب الاستعانة بمعايير التقارير المالية الدولية،** فقد تم اثباتها من خلال الفصل 2 و الفصل التطبيقي، فحسب ما تم تسجيله في مديرية المحاسبة و المالية لمجمع سيفيتال، فإن العديد من عمليات التجميع لم يتم الإشارة إليها في النظام

المحاسبي المالي، فعلى سبيل المثال أساليب التجميع، عمليات إعادة المعالجة لتحقيق التجانس و إقصاء المعاملات المتبادلة فيما بين المجموعة ، و عليه فإنه ليس من الواجب على أي مجمع جزائري كان، الاستعانة بأنظمة مرجعية أخرى المتمثلة أساسا في المعايير الدولية للمحاسبة.

نتائج الدراسة :

تتمثل أهم النتائج التي تم التوصل إليها فيما يلي :

- ❖ يعتبر التجميع في الجزائر ظاهرة حديثة النشأة خاصة في القطاع الخاص، إذ تترجم هذه الوضعية الواقع الاقتصادي في الجزائر، الذي لا يزال في مرحلة التأقلم مع التوجهات الجديدة لانفتاح السوق الوطنية و تبني الاقتصاد الرأسمالي؛
- ❖ أعطى النظام المحاسبي المالي قفزة نوعية في القواعد و المبادئ المحاسبية المتعلقة بالمجمعات و الحسابات المجمعة، بالمقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني؛
- ❖ أظهرت الدراسة من خلال الإحاطة بكافة النصوص القانونية التي تمس بشكل أو بآخر المجمعات و التجميع المحاسبي وجود تباينات كبيرة، خاصة منها التي تعرف الشركة التابعة و نسبة السيطرة الممارسة من قبل الشركة الأم؛
- ❖ إن النظام المحاسبي المالي قد توقع طريقة التكامل الكلي للشركات الواقعة تحت السيطرة الكلية و كريقة التكامل التناسبي للشركات الواقعة تحت السيطرة المشتركة و طريقة الوضع بالتكافؤ فيما يتعلق بالشركات الواقعة تحت التأثير البارز؛
- ❖ تستدعي عمليات التجميع كفاءات مهنية خاصة و دقيقة؛
- ❖ يتوجب على كل المجمعات الكبيرة (من بينها مجمع سيفيتال) استثمار أموال طائلة في أنظمة معلومات متطورة كبرامج الإعلام الآلي، التي تسهل و تخفض من قيمة إعداد و معالجة المعلومات المحاسبية؛
- ❖ بالرغم من إقفال دورتين محاسبيتين حسب النظام المحاسبي المالي(دورة 2010 و 2011)، إلا أن أرض الواقع تثبت مرة أخرى عن أهمية القواعد و الطرق المحاسبية المحتواة في القوانين الجبائية؛
- ❖ العديد من الشركات المسعرة أو التي تلجأ علنيا للادخار في بورصة الجزائر لم تدع قوائمها المالية المجمعة الفصلية أو السنوية لدورة 2010 و 2011؛
- ❖ في إطار إرادة الدول في تحقيق التوافق و التوحيد المحاسبي الدولي، فإن النظام المحاسبي المالي يساهم في تقليص التباينات، التي كانت حاصلة في المخطط المحاسبي الوطني، مما يحفز الشركات الأجنبية الدخول في شراكة مع المستثمرين المحليين أو الاستثمار الأجنبي المباشر لهذه الشركات؛

الاقتراحات المقدمة :

مما سبق التطرق إليه، ارتأينا اقتراح التوصيات التالية :

- ❖ يجب على الشركات بصفة عامة و المجمعات على وجه الخصوص رد الاعتبار للنموذج المحاسبي، المتمثل في النظام المحاسبي المالي، الذي جاء بمبادئ و طرق التقييم المغايرة للتي كانت في المخطط المحاسبي الوطني و التي لا تزال قائمة في القوانين الجبائية؛
- ❖ بما أن النظام المحاسبي المالي لم يلم بحميع المراحل و العمليات المتعلقة بإعداد القوائم المالية المجمعة، فإنه لمن الواجب إثرائه بإعطاء إطار مفاهيمي متعلق بالمجمع و القوائم المالية المجمعة؛
- ❖ على الدولة إظهار إرادة سياسية و اقتصادية لفائدة البورصة، بإعطائها ديناميكية جديدة تتماشى مع متطلبات المستثمرين و الأسواق المالية الدولية و الوطنية، التي من شأنها التأثير الإيجابي على تطور ظاهرة المجمعات في الجزائر؛
- ❖ على المشرع الجزائري تحقيق نوع من التوافق في النصوص القانونية المتعلقة بتعريف المجمع و الشركات المشكلة له، نخص بالذكر القانون التجاري و نص قانون النظام المحاسبي المالي؛
- ❖ على المجلس الوطني للمحاسبة أو الوزارة الوصية أو المشرع بحد ذاته المصادقة على دليل يتضمن الإطار المفاهيمي و العملي للتجميع، مع الأخذ بالحسبان كل الحالات الممكنة؛
- ❖ إعادة النظر في شرط الشكل القانوني للشركات المكونة للمجمع بشركات المساهمة، ففتح المجال للشركات الأخرى يؤدي حتما إلى ظهور العديد من المجمعات، فعلى سبيل المثال الشركات ذات المسؤولية المحدودة؛
- ❖ تبقى كيفية تحديد قيمة لمبدأ الأهمية النسبية في مجمع سيفيتال غير مبنية على أسس علمية، و التي تؤدي إلى إقصاء العديد من الشركات من مجال التجميع سواء كان المجال الجبائي أم الاقتصادي، و لهذا الغرض نوصي مجمع سيفيتال إعداد إجراءات تسمح بتحديد عتبة الأخذ أو عدم الأخذ بالحسبان شركة تابعة في مجال التجميع؛
- ❖ نوصي مديرية المحاسبة و المالية لمجمع سيفيتال تسجيل أثر الضرائب المؤجلة على حساب عمليات إعادة المعالجة، لتحقيق التجانس و إقصاء الهوامش الناتجة من المعاملات المتبادلة.

آفاق البحث :

لقد استنتجنا من خلال هذا البحث أن هذا الموضوع بحاجة ماسة للإثراء، بإعتبار ظاهرة التجميع حديثة النشأة، إذ سمحت لنا تسجيل بعض المواضيع، التي من شأنها رفع العديد من التساؤلات، نخص منها بالذكر ما يلي :

- ❖ دراسة دور القوائم المالية المجمعة بالنهوض و بتفعيل نشاط البورصة؛

- ❖ دراسة أهمية الإفصاح في القوائم المالية المجمعة و مدى تأثيره على قرارات المستثمرين؛
- ❖ دراسة كيفية تدقيق و مصادقة محافظي الحسابات على الحسابات المجمعة.

قائمة المراجع

1. Gerard EMARD et Autre, Convergence IFRS-US GAAP, Cahiers de l'académie, Imedia conseil, n° 09, 2007.
2. Louis MENARD FCA et Autres, Dictionnaire de comptabilité et de la gestion financière, 2ème édition, Montréal Canada, 2004.
3. Khafrabi MED ZINE, comptabilité des sociétés, 4ème édition, berti édition, Alger, 2006.
4. Bernard COLASSE, Encyclopédie de comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit, édition Economica, 2ème édition, Paris, 2009.
5. Stéphan BRUN, L'essentiel des normes comptables internationales IAS/IFRS, gualino édition, Paris, 2004.
6. أمر رقم 96-27 المتضمن القانون التجاري، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم : 77 مؤرخة في 1996/12/11.
7. المادة 138 مكرر، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2012.
8. المادة 6، قانون رقم 11-16 المتضمن قانون المالية لسنة 2012، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم : 77 المؤرخة في 2011/12/29،
9. France GUIRAMAND et Autre, Droit des sociétés : manuel et application, édition Dunod, 7ème édition, Paris, 2000.
10. قانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم : 74 المؤرخة في 2007/11/25،
11. قرار وزارة المالية المحدد لقواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم : 19 المؤرخة في 2009/03/25،
12. Abdelkader DJAKROUNE, La consolidation des comptes à la lumière du nouveau système comptable financier algérien, Mémoire présenté en vue de l'obtention du diplôme de magistère en sciences de gestion option comptabilité, Ecole Supérieure de Commerce d'Alger, 2007, page : 5.
13. Mohamed CID BENAIBOUCHE, Comptabilité des sociétés : conforme aux normes du nouveau système comptable financier, tome 2, office des publications universitaires, Alger, 2010, page : 89.
14. Bruno BACHY et Autre, Analyse financière des comptes consolidés : normes IAS/IFRS, édition Dunod, Paris, 2005, page : 6.

15. Michel JAVET, séminaire sur les Normes IFRS : introduction aux concepts de base, Aurassi, du 04 au 05 février 2006, page : 63.
16. LINET et Autre, Pratique des comptes consolidés, 5ème édition, édition DUNOD, Paris, 2008, page : 3.
17. Abbas Ali MIRZA and Other, IFRS pratical implementation : guide and workbook, 3rd edition, john wiley & sons inc, united States of America, 2011, page : 221.
18. المادة 732 مكرر 4، قانون التجاري الجزائري، 2007، صفحة : 230.
19. قرار وزارة المالية المتضمن توافق المخطط الوطني للمحاسبة مع نشاط الشركات القابضة و تجميع حسابات المجمع، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم : 91 المؤرخة في 1999/10/09، صفحة : 3.
20. Jean-Michel PALOU, Comptabilité approfodie et révision, 2ème édition, groupe revue fiduciaire, Paris, 2003, page : 544.
21. Arrêté du 22 juin 1999 portant homologation du règlement n° 99-02 du Comité de la Réglementation Comptable, relatif aux comptes consolides des sociétés commerciales et entreprises publiques, journal officiel de la république française n° 175, page : 11482.
22. Jean-Michel PALOU, Manuel de consolidation : principes et pratiques, groupe revue fiduciaire, Paris, 2003, page : 651.
23. Robert OBERT, De nouvelles normes IFRS sur les comptes consolidés, la revue française de la comptabilité, n° 444, Paris, 2011, page : 5.
24. Nouvelles normes sur la consolidation des comptes, http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Canada/Local%20Assets/Documents/RE/ca_fr_realestate_AuditIFRSinsightsIssue10_020812.pdf, (date de consultation : le 20/05/2012 à 21h00).
25. IFRS 10 états financiers consolidés, http://www.focusifrs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/textes_des_normes_et_interpretations/ifrs_10_etats_financiers_consolides, (date de consultation : le 12/02/2012 à 17h30).
26. Pascal BARNETO, Normes IFRS : « Application aux états financiers », 2ème édition Dunod, Paris, 2006, Page : 28.
27. Sophie de OLIVEIRA LEITE et Autre, La consolidation des comptes : Nouvelles réglementations et pratiques, Ellipses édition, Paris, 2000, page : 22.

28. Eric ROPERT et Autres, Nouvelle pratique des comptes consolidés, Gualino éditeur, Paris, 2000, Page : 16.
29. Yves BERNHEIM, L'essentiel des US GAAP : comptabilité Américaine comparaison avec les référenciels IASC et Français, Mazars & Guerard, Paris, 1999, page : 219.
30. Alain Burlaud et Autres, DCG 10 : comptabilité approfondie, édition foucher, France, 2007, page : 462.
31. Robert OBRET, Synthèse droit et comptabilité : manuel & applications, 21ème édition, édition Dunod, Paris, 2006, page : 400.
32. أمر رقم 96-31 المتضمن قانون المالية لسنة 1997، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم : 85 المؤرخة في 1996/12/31، صفحة : 7.
33. Ciculaire n° 07 MF/DGI/DLF/LF/97 du : 13/04/1997, portant sur le régime fiscal des groupes de socéiétés, page : 1.
34. قانون رقم 11-16المتضمن قانون المالية لسنة 2012، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم : 72 المؤرخة في 2011/12/29، صفحة : 4.
35. Conseil National de Comptabilité, Projet de Système Comptable Financier, Alger, 2006, pp : 2-3.
36. مرسوم تنفيذي رقم : 08-158 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم : 27 المؤرخة في 2008/05/28، صفحة : 11.
37. Instruction n° 02 du : 29/10/2009 portante première application du Système Comptable Financier 2010, Ministère des Finance, page : 3.
38. BAXTER G.C. and Other, A closer look at consolidated financial statement theory, CA Magazine, janvier 1975, pp : 31-36.
39. Eri Kanamori, The Development of Group Accounting in the United Kingdom : Setting the Scene, The Ritsumeikan Business Review, n° 243, 2005, page : 13.
40. Pierre SCHEVIN, Intérêts minoritaires : différence de première consolidation et goodwill, la revue Française de la comptabilité, n°: 411, 2008, page : 24.
41. Philippe TOURON et Autre, consolidation : vers une réforme de modèle comptable, revue française de la comptabilité, numéro : 402, 2007, page : 38.
42. Catherine MAISON-BLANCHE, Réflexion sur la définition du contrôle et l'action de concert, revue CMF, n° 25, Paris. 2000, page : 81.

43. Règlement (CE) N° 494/2009 portant sur la norme comptable internationale (IAS 27), journal officiel de l'Union européenne N° L 149/6 relatif au 3 juin 2009, page : 4.
44. Sylvie LEPICIER et Autre, Pratique des normes IFRS pour la profession bancaire, Revue Banque édition, 2005, Paris, Page : 90.
45. Robert OBERT, Pratique des normes IFRS : comparaison avec les règles Françaises et les US GAAP, 4ème édition, Paris, 2008, page : 133.
46. Jean MONTIER et Autre, Techniques de consolidation, 2ème édition, édition Economica, Paris, 2006, page : 66.
47. Wolfgang DICK et Autre, Comptabilité financière, 2ème édition, pearson education, France, 2009, page : 239.
48. Bernard COLASSE, Comptabilité Générale : « PCG, IAS/IFRS et Enron », 9ème édition, Economica, Paris, 2005, page : 407.
49. Pascal SIMONS, Les comptes consolidés, les éditions d'organisation, Paris, 1987, page : 5.
50. Règlement (CE) N° 1126/2008 portant l'adoption de la norme comptable internationale (IAS) 31, journal officiel de l'Union Européenne N° 320/1 relatif au 29/11/2008, page : 7.
51. Josette PEYRARD et Autres, Analyse Financière, 9ème édition Vuibert, Paris, 2006, page : 134.
52. Règlement (CE) N° 1126/2008 portant adoption de la norme comptable internationale (IAS) 28, journal officiel de l'Union Européenne N° L320/1 relatif au 29/11/2009, page : 6.
53. Patrick MYKITA et Autre, comptabilité des sociétés, 3ème édition, édition foucher, Paris, 2011, page : 129.
54. François COLINET, Pratique des comptes consolidés, 2ème édition, édition Dunod, Paris, 1997, page : 26.
55. د.خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007 :"IFRSs & IASs"، الطبعة الأولى، إثراء للنشر و التوزيع، عمان، 2008، صفحة : 256.
56. د. طارق عبد العال حمادة، دليل استخدام معايير المحاسبة : المعايير من 1 إلى 30، الجزء : 1، الدار الجامعية، القاهرة : مصر، 2009، صفحة : 514.
57. Gérard BOILEAU, Comprendre les comptes d'une entreprise, Groupe revue fiduciaire, Paris, 2001, page : 182.

58. Dominique MESPLE-LASSALLE, La consolidation des comptes : normes IFRS et comparaison avec les les principes français actuels, édition Maxima, Paris, 2010, page : 39.
59. Paul COLLEN, comptabilité des sociétés, édition systhèse agricole, Bordeaux, 2000, page : 243.
60. Charles-Edouard GODARD et Autres, Le petit compta, édition Dunod, Paris, 2011, page : 48.
61. المادة 715 ثالثا (جديدة)، قانون التجاري الجزائري، 2007، صفحة : 214
62. المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 1993/04/25، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم : 27 المؤرخة في 1993/05/25، صفحة : 42.
63. Ahmed MIMECHE et Autre, cours de comptabilité financière : selon les normes IAS/IFRS et le SCF, édition ENAG, Alger, 2009, page : 252.
64. Mohamed CID BENAIBOUCHE, La comptabilité des sociétés, office des publications universitaires, Alger, 2006, page : 128.
65. Jean Marie PINEL, séminnaire portant sur : pratiquer la consolidation, Ecole Supérieure Algérienne des Affaires, Alger, du 07 au 09 mars 2010, page : 39.
66. Michel LANFULEZ, comptabilité des sociétés : manuel, les éditions d'organisation, Paris, 1995, page : 183.
67. Jean DEVEZE et Autres, Lamy Droit de Financement, édition 2010, édition Lamy, France, 2009, Page : 63.
68. Antoine MERCIER et Autre, audit et commissariat aux comptes : 2009-2010, édition francis lefebvre, France, 2008, page : 670.
69. Ali GARMILIS, Comptabilité Financière, 2ème édition, édition Dunod, Paris, 2002, page : 372.
70. Catherine MAILLET et Autre, Memento : Techniques de consolidation 2007-2008, édition Foucher, Paris, 2007, page : 4.
71. Price Water House Coopers, memento expert comptes consolidés : règles françaises, édition francis lefebvre, Paris, 2010, page : 143.

72. Price Water House Coopers, memento expert IFRS, edition francis lefebvre, Paris, 2010, page : 358.
73. Pierre VERNIMMEN et Autres, Finance d'Entreprise, 8ème édition, édition Dalloz, Paris, 2010, page : 153.
74. Chérif-Jacques ALLALI, La consolidation des comptes, édition Intec, Paris, 2011, pp : 138-139.
75. Véronique COLLARD et Autres, comptable et financier, groupe revue fiduciaire, Paris, 2007, page : 427.
76. Règlement (CE) n°495/2009 oprtant adoption de la norme internationale d'information financière (IFRS) 3, journal officiel de l'Union Européenne n° L149/22 du 12/06/2009, pp : 7-8.
77. Gilbert GERARD, La dépréciation des goodwills, la revue française de la comptabilité, n° : 449, 2011, page : 38.
78. Laurent BAILLY, Comprendre les IFRS, 2ème édition, édition Maxima, Paris, 2005, page : 168.
79. Jean-Jacques FRIENDRICH, Comptabilité générale & gestion des entreprises, 6ème édition, hachette livre, Belgique, 2010, page : 423.
80. Dr Yahia SAIDI et Autre, Présentation des états financiers dans le Nouveau Système Financier & Comptable Algérien 2009, Congrès international sur le NSCF dans le cadre des normes internationales, Centre Universitaire d'Al Oeud, 2009, page : 7.
81. محمود السيد الناغي، نظرية المحاسبة و المعايير المحاسبية، الناشر المكتبة العصرية، جامعة المنصورة، 2002، صفحة : 129.
82. قرار مؤرخ في 2000/01/26، يتضمن الموافقة على نظام لجنة تنظيم عمليات البورصة و مراقبتها رقم : 2000-02 المؤرخ في 20 جانفي 2000 والمتعلق بالمعلومات الواجب نشرها من طرف المؤسسات التي تكون قيمها مسعرة في البورصة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم : 50، صفحة : 16.

83. رضوان حلوه حنان، نموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، الطبعة الثانية، عمان، 2006، صفحة : 298.

84. Bernard RAFFOURNIER, Les normes comptables internationales (I.A.S), 3ème édition, Economica, Paris, 2005, page : 54.

85. Règlement (CE) N° 1126/2008 portant l'adoption de la norme internationale d'information financière (IFRS) 5, journal officiel de l'Union Européenne N° 320/1 relatif au 29/11/2008, page : 05.

86. Pierre KRO et Autre, Introduction aux normes internationales Fusion et opérations assimilées, édition Intec, Paris, 2011, page : 48.

87. Règlement (CE) N° 1126/2008 portant l'adoption de la norme comptable internationale (IAS) 33, journal officiel de l'Union européenne N° 320/1 relatif au 29/11/2008, page : 13.

88. Marie-Astrid LE THEULE, Information comptable et management financier, édition Intec, Paris, 2011, page : 121.

89. Jean-Yves EGLEM et Autres, comptabilité financière de l'entreprise, Gualino éditeur, Paris, 2003, page : 348.

90. Nadi CHLALA et Autres, Comptabilité Intermédiaire : Le cadre conceptuel et les états financiers, 2ème édition, Edition de renouveau pédagogique, Québec, 2005, page : 213.

91. Robert OBRET, Le petit IFRS, édition Dunod, Paris, 2008, page : 17.

92. أمر رقم 10-01 المؤرخ في 26 أوت 2010،يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم : 49، الصفحة : 11.

93. المادة 31 مكرر، قانون الرسوم على رقم الأعمال، المديرية العامة للضرائب، 2012، صفحة : 28.

94. المادة 347 مكرر4، قانون التسجيل، المديرية العامة للضرائب، 2012، صفحة : 87.

95. من إعداد الطالب بالاعتماد على المعطيات السابقة.

96. من إعداد الطالب بالاعتماد على المعطيات المقدمة من قبل مديرية المحاسبة و المالية للمجمع.

ceVital
La qualité, c'est vital!

Groupe Direction de la comptabilité

BILAN (ACTIF) RETRAITE

Exercice clos le 31/12/2011

ACTIF	Comptes annuels Avant Retraitements		
	Montants Bruts	Amortiss & Provisions	Net
ACTIFS NON COURANTS			-
Ecart d'acquisition – goodwill positif ou négatif	-	-	-
Immobilisations incorporelles	59 332 459,69	38 815 577,35	20 516 882,34
Immobilisations corporelles			-
Terrains	340 296 351,60		340 296 351,60
Bâtiments	17 962 539 572,71	4 321 883 399,37	13 640 656 173,34
Autres immobilisations corporelles	40 538 401 847,98	16 931 093 499,37	23 607 308 348,61
Immobilisations en concession	280 654 818,80	62 181 097,97	218 473 720,83
Immobilisations en cours	2 878 819 685,00		2 878 819 685,00
Immobilisations financières			-
Titres mis en équivalence	-	-	-
Autres participations et créances rattachées	60 384 001 727,74	525 000,00	60 383 476 727,74
Autres titres immobilisés			-
Prêts et autres actifs financiers non courants	2 975 283 339,64	77 223 663,00	2 898 059 676,64
Impôts différés actif	105 196 314,38		105 196 314,38
TOTAL ACTIF NON COURANT	**125 524 526 117,54**	**21 431 722 237,06**	**104 092 803 880,48**
ACTIFS COURANTS			
Stocks et encours	27 976 232 660,93	775 938 999,58	27 200 293 661,35
Créances et emplois assimilés			-
Clients	10 090 170 377,51	1 587 026 963,86	8 503 143 413,65
Autres débiteurs	11 679 027 752,21	48 314 035,67	11 630 713 716,54
Impôts et assimilés	6 109 813 207,80		6 109 813 207,80
Autres créances et emplois assimilés	739 500,00		739 500,00
Disponibilités et assimilés			
Placements et autres actifs financiers courants	-		-
Trésorerie	106 177 739 806,07	-	106 177 739 806,07
TOTAL ACTIF COURANT	**162 033 723 304,52**	**2 411 279 999,11**	**159 622 443 305,41**
TOTAL GENERAL ACTIF	**287 558 249 422,06**	**23 843 002 236,17**	**263 715 247 185,89**

❖ قائمة الميزانية (الخصوم)

ceVital
La qualité, c'est vital

Groupe Direction de la comptabilité

BILAN (PASSIF)

FILIALE:

Exercice clos le 31/12/2011

LC N°2

PASSIF	Montant avant retraitements	Retraitements		Montants nets Retraités
		Débit	Crédit	
CAPITAUX PROPRES :				
Capital émis	68 760 000 000,00			
Capital non appelé	-			
Primes et réserves- Réserves consolidées(1)	28 028 962 250,81			
Ecarts de réévaluation	-			
Ecart d'équivalence (1)	-			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	12 813 500 582,75			
Autres capitaux propres – Report à nouveau	11 945 229 709,41			
Part de la société consolidante (1)				
Part des minoritaires (1)				
TOTAL I	121 547 692 542,97			
PASSIFS NON-COURANTS :				
Emprunts et dettes financières	9 362 621 021,04			
Impôts (différés et provisionnés)	514 600 998,00			
Autres dettes non courantes	-			
Provisions et produits constatés d'avance	145 951 906,82			
TOTAL II	**10 023 173 925,86**			
PASSIFS COURANTS :				
Fournisseurs et comptes rattachés	18 222 076 626,62			
Impôts	2 142 548 604,12			
Autres dettes	3 936 222 727,67			
Trésorerie Passif	107 843 532 758,65			
TOTAL III	**132 144 380 717,06**			
TOTAL PASSIF (I+II+III)	263 715 247 185,89			

❖ قائمة حساب النتائج :

ceVital
La qualité, c'est vital!

Groupe **Direction de la comptabilité**

FILIALE:

COMPTE DE RESULTAT RETRAITE

LC N°3

Exercice clos le **31/12/2011**

Rubriques	Comptes Annuels Avant Retraitements		Retraitements		Comptes Annuels Après Retraitements	
	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
Chiffre d'affaires	-	134 101 234 946,48				
Variation stocks produits finis et en-cours	-	3 650 937 586,76				
Production immobilisée		106 578 692,28				
Subventions d'exploitation		383 782 400,00				
I-Production de l'exercice	-	138 242 533 625,52				
Achats consommés	109 504 635 795,25					
Services extérieurs et autres consommations	3 655 133 269,45	-				
II-Consommations de l'exercice	113 159 769 064,70	-				
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I–II)		25 082 764 560,82				
Charges de personnel	3 380 306 929,47	-				
Impôts et taxes et versements assimilés	931 831 207,56	-				
IV-Excédent brut d'exploitation	-	20 770 626 423,79				
Autres produits opérationnels	-	263 988 892,53				
Autres charges opérationnelles	1 301 539 374,25					
Dotations aux amortissements et provisions	6 071 884 092,88					
Reprise sur pertes de valeur et provisions		221 889 317,28				
V-Résultat opérationnel		13 883 081 166,47				
Produits financiers	-	654 924 236,01				
Charges financières	1 715 654 714,58	-				
VI-Résultat financier	1 060 730 478,57					
VII-Résultat ordinaire avant impots (V+VI)		12 822 350 687,90				
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	-	-				
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires	8 850 105,15	-				
Total des produits des activités ordinaires		139 383 336 071,34				
Total des charges des activités ordinaires	126 569 835 488,59					
VIII-Résultat net des activités ordinaires	-	12 813 500 582,75				
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		-				
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)	-					
IX-Résultat extraordinaire						
X-Résultat de l'exercice		**12 813 500 582,75**				

(*) À détailler sur état annexe à joindre.

ceVital
La qualité, c'est vital!

Groupe Direction de la comptabilité

Filiale: BATICOMPOS Spa
Exercice clos le 2011

BILAN (ACTIF)
RETRAITE

LC N°1

ACTIF	Comptes annuels Avant Retraitements			Retraitements		Comptes annuels Après Retraitements		
	Montants Bruts	Amortiss & Provisions	Net	Débit	Crédit	Montants Bruts	Amortiss & Provisions	Montant Net
ACTIFS NON COURANTS								
Ecart d'acquisition – goodwill positif ou négatif						0,00		
Immobilisations incorporelles	2 587 246,70	1 255 804,34	1 331 442,36			2 587 246,70	1 255 804,34	1 331 442,36
Immobilisations corporelles	1 187 414 206,59	416 283 602,51	771 130 604,08			1 187 414 206,59	422 420 077,64	764 994 128,95
Terrains	129 983 000,00	0,00	129 983 000,00			129 983 000,00	0,00	129 983 000,00
Bâtiments	617 231 326,54	114 937 371,27	502 293 955,27			617 231 326,54	114 937 371,27	502 293 955,27
Autres immobilisations corporelles	440 199 880,05	301 346 231,24	138 853 648,81		6 136 475,13	440 199 880,05	307 482 706,37	132 717 173,68
Immobilisations en concession			0,00			0,00	0,00	0,00
Immobilisations en cours	340 500 376,67		340 500 376,67			340 500 376,67	0,00	340 500 376,67
Immobilisations financières	173 489 066,07		173 489 066,07			173 489 066,07	0,00	173 489 066,07
Titres mis en équivalence			0,00			0,00	0,00	0,00
Autres participations et créances rattachées	139 362 215,00		139 362 215,00			139 362 215,00	0,00	139 362 215,00
Autres titres immobilisés			0,00			0,00	0,00	0,00
Prêts et autres actifs financiers non courants	32 879 771,00		32 879 771,00			32 879 771,00	0,00	32 879 771,00
Impôts différés actif	1 247 080,07		1 247 080,07			1 247 080,07	0,00	1 247 080,07
TOTAL ACTIF NON COURANT	1 703 990 896,03	417 539 406,85	1 286 451 489,18	0,00	6 136 475,13	1 703 990 896,03	423 675 881,98	1 280 315 014,05
ACTIFS COURANTS						0,00		
Stocks et encours	487 768 277,65		487 768 277,65			487 768 277,65	0,00	487 768 277,65
Créances et emplois assimilés	1 041 124 395,11	697 518,45	1 040 426 876,66			1 041 124 395,11	697 518,45	1 040 426 876,66
Clients	866 493 559,12	697 518,45	865 796 040,67			866 493 559,12	697 518,45	865 796 040,67
Autres débiteurs	173 374 816,65		173 374 816,65			173 374 816,65	0,00	173 374 816,65
Impôts et assimilés	776 517,26		776 517,26			776 517,26	0,00	776 517,26
Autres créances et emplois assimilés	479 502,08		479 502,08			479 502,08	0,00	479 502,08
Disponibilités et assimilés	283 535 153,69		283 535 153,69			283 535 153,69	0,00	283 535 153,69
Placements et autres actifs financiers courants			0,00			0,00	0,00	0,00
Trésorerie	283 535 153,69		283 535 153,69			283 535 153,69	0,00	283 535 153,69
TOTAL ACTIF COURANT	1 812 427 826,45	697 518,45	1 811 730 308,00	0,00	0,00	1 812 427 826,45	697 518,45	1 811 730 308,00
TOTAL GENERAL ACTIF	3 516 418 722,48	418 236 925,30	3 098 181 797,18	0,00	6 136 475,13	3 516 418 722,48	424 373 400,43	3 092 045 322,05

❖ قائمة الميزانية (الخصوم) :

ceVital
La qualité, c'est vital

Groupe **Direction de la comptabilité**

BILAN (PASSIF)

LC N°2

FILIALE: **BATICOMPOS Spa**

Exercice clos le **2011**

PASSIF	Montant avant retraitements	Retraitements		Montants nets Retraités
		Débit	Crédit	
CAPITAUX PROPRES :				
Capital émis	984 000 000,00		-	984 000 000,00
Capital non appelé				-
Primes et réserves- Réserves consolidées(1)	1 110 058 119,56			1 110 058 119,56
Ecarts de réévaluation				-
Ecart d'équivalence (1)				-
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	188 586 898,27	6 136 475,13	-	182 450 423,14
Autres capitaux propres – Report à nouveau	204 730 807,99			204 730 807,99
Part de la société consolidante (1)				-
Part des minoritaires (1)				-
TOTAL I	**2 487 375 825,82**	**6 136 475,13**	**-**	**2 481 239 350,69**
PASSIFS NON-COURANTS :				-
Emprunts et dettes financières	334 953 474,35			334 953 474,35
Impôts (différés et provisionnés)	19 518 269,70			19 518 269,70
Autres dettes non courantes	-			-
Provisions et produits constatés d'avance	790 000,00			790 000,00
TOTAL II	**355 261 744,05**	**-**	**-**	**355 261 744,05**
PASSIFS COURANTS :				-
Fournisseurs et comptes rattachés	195 285 014,15			195 285 014,15
Impôts	3 346 275,28			3 346 275,28
Autres dettes	54 759 062,19			54 759 062,19
Trésorerie Passif	2 153 875,69			2 153 875,69
TOTAL III	**255 544 227,31**	**-**	**-**	**255 544 227,31**
TOTAL PASSIF (I+II+III)	**3 098 181 797,18**	**6 136 475,13**	**-**	**3 092 045 322,05**

❖ قائمة حساب النتائج :

ceVital
La qualité, c'est vital!

Groupe Direction de la comptabilité

COMPTE DE RESULTAT RETRAITE

FILIALE: LC N°3

Exercice clos le 2011

Rubriques	Comptes Annuels Avant Retraitements		Retraitements		Comptes Annuels Après Retraitements	
	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
Chuffre d'affaires		1 884 372 709,57				1 884 372 709,57
Variation stocks produits finis et en-cours		- 15 515 427,59				- 15 515 427,59
Production immobilisée		2 280 137,35				2 280 137,35
Subventions d'exploitation		-				-
I-Production de l'exercice		**1 871 137 419,33**		-		**1 871 137 419,33**
Achats consommés	1 401 629 805,49				1 401 629 805,49	
Services extérieurs et autres consommations	41 559 282,59				41 559 282,59	
II-Consommations de l'exercice	1 443 189 088,08	-	-	-	1 443 189 088,08	-
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)		427 948 331,25		-		427 948 331,25
Charges de personnel	148 280 630,69				148 280 630,69	
Impôts et taxes et versements assimilés	27 228 156,28				27 228 156,28	
IV-Excédent brut d'exploitation		252 439 544,28		-		252 439 544,28
Autres produits opérationnels		26 724 609,99				26 724 609,99
Autres charges opérationnelles	3 057 203,31				3 057 203,31	
Dotations aux amortissements et provisions	77 524 867,14		6 136 475,13		83 661 342,27	
Reprise sur pertes de valeur et provisions		15 532 539,38				15 532 539,38
V-Résultat opérationnel		214 114 623,20				207 978 148,07
Produits financiers		7 370 117,48				7 370 117,48
Charges financières	33 390 125,29				33 390 125,29	
VI-Résultat financier	26 020 007,81		-		26 020 007,81	
VII-Résultat ordinaire avant impots (V+VI)		188 094 615,39		-		181 958 140,26
Impôts exigibles sur résultats ordinaires						-
Impôts différés (variations) sur résultats	- 492 282,88				- 492 282,88	
Total des produits des activités ordinaires		1 920 764 686,18		-		1 920 764 686,18
Total des charges des activités ordinaires	1 732 177 787,91		6 136 475,13		1 738 314 263,04	
VIII-Résultat net des activités ordinaires		188 586 898,27		- 6 136 475,13		182 450 423,14
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)						-
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)						-
IX-Résultat extraordinaire	-	-	-	-	-	-
X-Résultat de l'exercice		188 586 898,27		- 6 136 475,13		182 450 423,14
(*) À détailler sur état annexe à joindre.						

ceVital
La qualité, c'est vital!

Groupe Direction de la comptabilité

BILAN (ACTIF)

LC N°1

FILIALE: NOLIS Spa

Exercice clos le 31/12/2011

ACTIF	Comptes annuels Avant Retraitements			Retraitements		Retraitements		
	Montants Bruts	Amortiss & Provisions	Net	Débit	Crédit	Montants Bruts	Amortiss & Provisions	Montant Net
ACTIFS NON COURANTS								
Ecart d'acquisition – goodwill positif ou négatif								
Immobilisations incorporelles	**7 390 877,04**	**3 513 570,33**	**3 877 306,71**					
Immobilisations corporelles	**3 291 385 037,40**	**1 097 663 766,95**	**2 193 721 270,45**					
Terrains								
Bâtiments	11 086 202,26	4 997 318,68	6 088 883,58					
Autres immobilisations corporelles	3 280 298 835,14	1 092 666 448,27	2 187 632 386,87					
Immobilisations en concession								
Immobilisations en cours								
Immobilisations financières	**245 180 074,51**	**-**	**245 180 074,51**					
Titres mis en équivalence								
Autres participations et créances rattachées	96 221 788,33	-	96 221 788,33					
Autres titres immobilisés								
Prêts et autres actifs financiers non courants	144 910 395,84	-	144 910 395,84					
Dépôt et cautionnements versés		-	-					
Impôts différés actif	4 047 890,34		4 047 890,34					
TOTAL ACTIF NON COURANT	**3 543 955 988,95**	**1 101 177 337,28**	**2 442 778 651,67**					
ACTIFS COURANTS								
Stocks et encours	**87 679 029,21**	**-**	**87 679 029,21**					
Créances et emplois assimilés	**291 562 326,93**	**-**	**291 562 326,93**					
Clients	176 333 552,37	-	176 333 552,37					
Autres débiteurs	114 334 278,76	-	114 334 278,76					
Impôts et assimilés	894 495,80		894 495,80					
Autres créances et emplois assimilés								
Disponibilités et assimilés	**362 478 065,77**	**-**	**362 478 065,77**					
Placements et autres actifs financiers courants								
Trésorerie	362 478 065,77	-	362 478 065,77					
TOTAL ACTIF COURANT	**741 719 421,91**	**-**	**741 719 421,91**					
TOTAL GENERAL ACTIF	**4 285 675 410,86**	**1 101 177 337,28**	**3 184 498 073,58**					

❖ قائمة الميزانية (الخصوم) :

ceVital
La qualité, c'est vital

Groupe Direction de la comptabilité

FILIALE: NOLIS Spa

Exercice clos le 31/12/2011

LC N°2

PASSIF	Montant avant retraitements	Retraitements		Montants nets Retraités
		Débit	Crédit	
CAPITAUX PROPRES :				
Capital émis	650 000 000,00			
Capital non appelé				
Primes et réserves- Réserves consolidées(1)	555 458 259,31			
Ecarts de réévaluation				
Ecart d'équivalence (1)				
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	187 365 444,18			
Autres capitaux propres – Report à nouveau	70 000 873,45			
Part de la société consolidante (1)				
Part des minoritaires (1)				
TOTAL I	**1 462 824 576,94**			
PASSIFS NON-COURANTS :				
Emprunts et dettes financières	242 296 928,55			
Impôts (différés et provisionnés)	16 528 581,00			
Autres dettes non courantes				
Provisions et produits constatés d'avance				
TOTAL II	**258 825 509,55**			
PASSIFS COURANTS :				
Fournisseurs et comptes rattachés	318 152 586,73			
Impôts	1 017 252,23			
Autres dettes	1 142 758 361,73			
Trésorerie Passif	919 786,40			
TOTAL III	**1 462 847 987,09**			
TOTAL PASSIF (I+II+III)	**3 184 498 073,58**			

❖ قائمة حساب النتائج :

ceVital
La qualité, c'est vital

Groupe **Direction de la comptabilité**

COMPTE DE RESULTAT RETRAITE

LC N°3

FILIALE: NOLIS Spa

Exercice clos le 31/12/2011

Rubriques	Comptes Annuels Avant Retraitements		Retraitements		Comptes Annuels Après Retraitements	
	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
Chiffre d'affaires		4 806 220 372,54				
Variation stocks produits finis et en-cours						
Production immobilisée						
Subventions d'exploitation						
I-Production de l'exercice		**4 806 220 372,54**				
Achats consommés	449 514 306,15					
Services extérieurs et autres consommations	3 717 371 026,44					
II-Consommations de l'exercice	**4 166 885 332,59**					
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I–II)		**639 335 039,95**				
Charges de personnel	266 667 180,30					
Impôts et taxes et versements assimilés	3 219 486,37					
IV-Excédent brut d'exploitation		**369 448 373,28**				
Autres produits opérationnels		354 533 644,28				
Autres charges opérationnelles	230 751 977,22					
Dotations aux amortissements et provisions	281 905 995,61					
Reprise sur pertes de valeur et provisions		21 909 818,00				
V-Résultat opérationnel		**233 233 862,73**				
Produits financiers		16 561 961,66				
Charges financières	61 815 207,64					
VI-Résultat financier	**45 253 245,98**					
VII-Résultat ordinaire avant impots (V+VI)		**187 980 616,75**				
Impôts exigibles sur résultats ordinaires						
Impôts différés (variations) sur résultats	615 172,57					
Total des produits des activités ordinaires						
Total des charges des activités ordinaires						
VIII-Résultat net des activités ordinaires						
Eléments extraordinaires (produits) (à						
Eléments extraordinaires (charges) (à						
IX-Résultat extraordinaire						
X-Résultat de l'exercice		**187 365 444,18**				

ceVital
La qualité, c'est vital

Groupe Direction de la comptabilité

BILAN (ACTIF)

FILIALE: CEVICAR

LC N°1

Exercice clos le 31/12/2011

ACTIF	Comptes annuels Avant Retraitements			Retraitements		Comptes annuels Après Retraitements		
	Montants Bruts	Amortiss & Provisions	Net	Débit	Crédit	Montants Bruts	Amortiss & Provisions	Montant Net
ACTIFS NON COURANTS								
Ecart d'acquisition – goodwill positif ou négatif								
Immobilisations incorporelles	4 285 123,00	2 743 768,00	1 541 355,00			4 285 123	2 743 768	1 541 355
Immobilisations corporelles	324 950 379,00	192 165 553,00	132 784 826,00			324 950 379	192 165 553	132 784 826
Terrains								
Bâtiments								
Autres immobilisations corporelles	**324 950 379,00**	**192 165 553,00**	**132 784 826,00**			**324 950 379**	**192 165 553**	**132 784 826**
Immobilisations en concession								
Immobilisations en cours	2 177 726,00		2 177 726,00			2 177 726		2 177 726
Immobilisations financières	14 571 169,00		14 571 169,00			14 571 169		14 571 169
Titres mis en équivalence								
Autres participations et créances rattachées	10 718 679,00		10 718 679,00			10 718 679		10 718 679
Autres titres immobilisés								
Prêts et autres actifs financiers non courants	3 195 095,00		3 195 095,00			3 195 095		3 195 095
Impôts différés actif	657 395,00		657 395,00			657 395		657 395
TOTAL ACTIF NON COURANT	**345 984 397,00**	**194 909 321,00**	**151 075 076,00**	**-**	**-**	**345 984 397**	**194 909 321**	**151 075 076**
ACTIFS COURANTS								
Stocks et encours	**122 572,00**		**122 572,00**			**122 572**		**122 572**
Créances et emplois assimilés	**136 537 005,00**		129 248 970,00			**136 537 005**		129 248 970
Clients	129 297 010,00	**7 288 035,00**	122 008 975,00			129 297 010	**7 288 035**	122 008 975
Autres débiteurs	5 697 339,00		5 697 339,00			5 697 339		5 697 339
Impôts et assimilés	819 262,00		819 262,00			819 262		819 262
Autres créances et emplois assimilés	723 394,00		723 394,00			723 394		723 394
Disponibilités et assimilés	**110 679 457,00**		110 679 457,00			**110 679 457**		110 679 457
Placements et autres actifs financiers courants			-					-
Trésorerie	110 679 457,00		110 679 457,00			110 679 457		110 679 457
TOTAL ACTIF COURANT	**247 339 034,00**	**7 288 035,00**	**240 050 999,00**	**-**	**-**	**247 339 034**	**7 288 035**	**240 050 999**
TOTAL GENERAL ACTIF	**593 323 431,00**	**202 197 356,00**	**391 126 075,00**	**-**	**-**	**593 323 431**	**202 197 356**	**391 126 075**

❖ قائمة الميزانية (الخصوم) :

ceVital
Ca qualité, c'est vital!

Groupe Direction de la comptabilité

BILAN

LC N°2

FILIALE: CEVICAR

Exercice clos le 31/12/2011

PASSIF	Montant avant retraitements	Retraitements		Montants nets Retraités
		Débit	Crédit	
CAPITAUX PROPRES :				
Capital émis	10 000 000	-	-	**10 000 000,00**
Capital non appelé				
Primes et réserves- Réserves consolidées(1)	55 983 214	-	-	**55 983 214,09**
Ecarts de réévaluation				
Ecart d'équivalence (1)				
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	32 899 146			
Autres capitaux propres – Report à nouveau	40 769 759	-	-	**40 769 759,00**
Part de la société consolidante (1)				
Part des minoritaires (1)				
TOTAL I	**139 652 119**	**-**	**-**	**106 752 973,09**
PASSIFS NON-COURANTS :				
Emprunts et dettes financières	40 204 609			
Impôts (différés et provisionnés)	7 846 175			
Autres dettes non courantes	-	-	-	-
Provisions et produits constatés d'avance	-			
TOTAL II	**48 050 784**			**-**
PASSIFS COURANTS :				
Fournisseurs et comptes rattachés	173 679 304	-	-	**173 679 304,00**
Impôts	4 359 495	-	-	**4 359 495,00**
Autres dettes	25 384 373	-	-	**25 384 373,00**
Trésorerie Passif		-	-	-
TOTAL III	**203 423 172**	**-**	**-**	**203 423 172,00**
TOTAL PASSIF (I+II+III)	**391 126 075**	**-**	**-**	**310 176 145,09**

❖ قائمة حساب النتائج :

ceVital
La qualité, c'est vital

Groupe Direction de la comptabilité

COMPTE DE RESULTAT RETRAITE

LC N°3

FILIALE: CEVICAR

Exercice clos le 31/12/2011

Rubriques	Comptes Annuels Avant Retraitements		Retraitements		Comptes Annuels Après Retraitements	
	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
Chuffre d'affaires		161 434 278				161 434 278
Variation stocks produits finis et en-cours						
Production immobilisée						
Subventions d'exploitation						
I-Production de l'exercice		**161 434 278**				**161 434 278**
Achats consommés	5069270				5069270	
Services extérieurs et autres consommations	44403014				44403014	
II-Consommations de l'exercice	**49472284**				**49472284**	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I–II)		**111 961 994**				**111 961 994**
Charges de personnel	9 124 453				9 124 453	
Impôts et taxes et versements assimilés	5 130 974				5 130 974	
IV-Excédent brut d'exploitation		**97 706 567**				**97 706 567**
Autres produits opérationnels		49 208				49 208
Autres charges opérationnelles	1 198 693				1 198 693	
Dotations aux amortissements et provisions	69 766 159				69 766 159	
Reprise sur pertes de valeur et provisions		5 934 736				5 934 736
V-Résultat opérationnel		**32 725 659**				**32 725 659**
Produits financiers		92 725				92 725
Charges financières	18 562,0				18 562,0	
VI-Résultat financier	**74 163,0**				**74 163,0**	
VII-Résultat ordinaire avant impots (V+VI)		**32 799 822**				**32 799 822**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires						
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires		-99324				-99324
Total des produits des activités ordinaires		**167 510 947**				**167 510 947**
Total des charges des activités ordinaires	**134 611 801**				**134 611 801**	
VIII-Résultat net des activités ordinaires		**32 899 146**				**32 899 146**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)						
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)						
IX-Résultat extraordinaire						
X-Résultat de l'exercice		**32 899 146**				**32 899 146**

القوائم المالية للشركة : "IMMOBIS"

قائمة الميزانية (الأصول) :

ceVital
La qualité, c'est vital

Groupe Direction de la comptabilité

Filiale: IMMOBIS SPA

Exercice clos le 2011

BILAN (ACTIF) RETRAITE

LC N°1

ACTIF	Comptes annuels Avant Retraitements			Retraitements		Comptes annuels Après Retraitements		
	Montants Bruts	Amortiss & Provisions	Net	Débit	Crédit	Montants Bruts	Amortiss & Provisions	Montant Net
ACTIFS NON COURANTS								
Ecart d'acquisition – goodwill positif ou négatif								
Immobilisations incorporelles	1 024 964,88	269 851,08	755 113,80			1 024 964,88	269 851,08	755 113,80
Immobilisations corporelles	9 722 526 197,72	169 354 759,76	9 553 171 437,96			9 722 526 197,72	169 354 759,76	9 553 171 437,96
Terrains	8 367 576 636,69	90 579 285,20	8 276 997 351,49			8 367 576 636,69	90 579 285,20	8 276 997 351,49
Bâtiments	1 343 978 316,41	75 622 669,55	1 268 355 646,86			1 343 978 316,41	75 622 669,55	1 268 355 646,86
Autres immobilisations corporelles	10 971 244,62	3 152 805,01	7 818 439,61			10 971 244,62	3 152 805,01	7 818 439,61
Immobilisations en concession			0,00			0,00	0,00	0,00
Immobilisations en cours	11 073 383 769,44		11 073 383 769,44			11 073 383 769,44	0,00	11 073 383 769,44
Immobilisations financières	1 933 020 263,07	100 745,00	1 932 919 518,07			1 933 020 263,07	100 745,00	1 932 919 518,07
Titres mis en équivalence						0,00	0,00	0,00
Autres participations et créances rattachées	1 932 985 263,07		1 932 985 263,07			1 932 985 263,07	0,00	1 932 985 263,07
Autres titres immobilisés			0,00			0,00	0,00	0,00
Prêts et autres actifs financiers non courants	35 000,00		35 000,00			35 000,00	0,00	35 000,00
Impôts différés actif		100 745,00	-100 745,00			0,00	100 745,00	-100 745,00
TOTAL ACTIF NON COURANT	22 729 955 195,11	169 725 355,84	22 560 229 839,27	0,00	0,00	22 729 955 195,11	169 725 355,84	22 560 229 839,27
ACTIFS COURANTS						0,00		
Stocks et encours			0,00			0,00	0,00	0,00
Créances et emplois assimilés	236 215 367,73	0,00	236 215 367,73			236 215 367,73	0,00	236 215 367,73
Clients	40 406 728,68		40 406 728,68			40 406 728,68	0,00	40 406 728,68
Autres débiteurs	155 510 600,51		155 510 600,51			155 510 600,51	0,00	155 510 600,51
Impôts et assimilés	40 298 039		40 298 038,54			40 298 038,54	0,00	40 298 038,54
Autres créances et emplois assimilés			0,00			0,00	0,00	0,00
Disponibilités et assimilés	130 486,27		130 486,27			130 486,27	0,00	130 486,27
Placements et autres actifs financiers courants			0,00			0,00	0,00	0,00
Trésorerie	130 486		130 486,27			130 486,27	0,00	130 486,27
TOTAL ACTIF COURANT	236 345 854,00	0,00	236 345 854,00	0,00	0,00	236 345 854,00	0,00	236 345 854,00
TOTAL GENERAL ACTIF	22 966 301 049,11	169 725 355,84	22 796 575 693,27	0,00	0,00	22 966 301 049,11	169 725 355,84	22 796 575 693,27

❖ قائمة الميزانية (الخصوم) :

ceVital
La qualité, c'est vital

Groupe Direction de la comptabilité

BILAN (PASSIF)

LC N°2

FILIALE: IMMOBIS SPA

Exercice clos le 0

PASSIF	Montant avant retraitements	Retraitements		Montants nets Retraités
		Débit	Crédit	
CAPITAUX PROPRES :				
Capital émis	7 000 000 000,00		-	7 000 000 000,00
Capital non appelé				-
Primes et réserves- Réserves consolidées(1)				
				-
Ecarts de réévaluation				-
Ecart d'équivalence (1)				-
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	- 232 161 436,01		-	- 232 161 436,01
Autres capitaux propres – Report à nouveau	- 499 954 001,38			- 499 954 001,38
Part de la société consolidante (1)				-
Part des minoritaires (1)				-
TOTAL I	**6 267 884 562,61**	**-**	**-**	**6 267 884 562,61**
PASSIFS NON-COURANTS :				-
Emprunts et dettes financières	3 530 177 443,67			3 530 177 443,67
Impôts (différés et provisionnés)	54 190 974,00			54 190 974,00
Autres dettes non courantes	-			-
Provisions et produits constatés d'avance	21 255 000,00			21 255 000,00
TOTAL II	**3 605 623 417,67**	**-**	**-**	**3 605 623 417,67**
PASSIFS COURANTS :				-
Fournisseurs et comptes rattachés	1 835 262 440,52			1 835 262 440,52
Impôts	113 333,34			113 333,34
Autres dettes	5 604 701 600,75			5 604 701 600,75
Trésorerie Passif	5 482 990 338,38			5 482 990 338,38
TOTAL III	**12 923 067 712,99**	**-**	**-**	**12 923 067 712,99**
TOTAL PASSIF (I+II+III)	**22 796 575 693,27**	**-**	**-**	**22 796 575 693,27**

❖ قائمة حساب النتائج :

ceVital
La qualité, c'est vital!

Groupe Direction de la comptabilité

FILIALE: IMMOBIS SPA

Exercice clos le 0

COMPTE DE RESULTAT RETRAITE

LC N°3

Rubriques	Comptes Annuels Avant Retraitements		Retraitements		Comptes Annuels Après Retraitements	
	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
Chuffre d'affaires		36 056 250,00				36 056 250,00
Variation stocks produits finis et en-cours						-
Production immobilisée						-
Subventions d'exploitation		-				-
I-Production de l'exercice		**36 056 250,00**		**-**		**36 056 250,00**
Achats consommés	1 964 755,87				1 964 755,87	
Services extérieurs et autres consommations	28 414 232,96				28 414 232,96	
II-Consommations de l'exercice	30 378 988,83	-	-	-	30 378 988,83	-
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I–II)		5 677 261,17		-		5 677 261,17
Charges de personnel	23 041 739,48				23 041 739,48	
Impôts et taxes et versements assimilés	2 724 164,50				2 724 164,50	
IV-Excédent brut d'exploitation		- 20 088 642,81		-		- 20 088 642,81
Autres produits opérationnels		2 598 346,00				2 598 346,00
Autres charges opérationnelles	261 605 563,76				261 605 563,76	
Dotations aux amortissements et provisions	95 320 624,70				95 320 624,70	
Reprise sur pertes de valeur et provisions		32 187 956,68				32 187 956,68
V-Résultat opérationnel		- 342 228 528,59				- 342 228 528,59
Produits financiers		112 484 044,31				112 484 044,31
Charges financières	2 416 951,73				2 416 951,73	
VI-Résultat financier	- 110 067 092,58		-		- 110 067 092,58	
VII-Résultat ordinaire avant impots (V+VI)		- 232 161 436,01		-		- 232 161 436,01
Impôts exigibles sur résultats ordinaires						-
Impôts différés (variations) sur résultats					-	
Total des produits des activités ordinaires		183 326 596,99		-		183 326 596,99
Total des charges des activités ordinaires	415 488 033,00		-		415 488 033,00	
VIII-Résultat net des activités ordinaires		- 232 161 436,01		-		- 232 161 436,01
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)						-
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)						-
IX-Résultat extraordinaire	-	-	-	-	-	-
X-Résultat de l'exercice		- 232 161 436,01		-		- 232 161 436,01
(*) À détailler sur état annexe à joindre.						

ceVital
La qualité, c'est vital!

Groupe Direction de la comptabilité

BILAN

FILIALE : COGETP - SPA

LC N°1

Exercice clos : 2011

ACTIF	Comptes annuels Avant Retraitements			Retraitements		Comptes annuels Après Retraitements		
	Montants Bruts	Amortiss & Provisions	Net	Débit	Crédit	Montants Bruts	Amortiss & Provisions	Montant Net
ACTIFS NON COURANTS								
Ecart d'acquisition – goodwill positif ou négatif								
Immobilisations incorporelles	835 516,70	426 565,38	408 951,32			835 516,70	426 565,38	408 951,32
Immobilisations corporelles								
Terrains								
Bâtiments								
Autres immobilisations corporelles	117 102 969,32	52 713 774,74	64 389 194,58			117 102 969,32	52 713 774,74	64 389 194,58
Immobilisations en concession								
Immobilisations en cours								
Immobilisations financières								
Titres mis en équivalence								
Autres participations et créances rattachées	81 552 349,45		81 552 349,45			81 552 349,45		81 552 349,45
Autres titres immobilisés								0,00
Prêts et autres actifs financiers non courants	10 776 000,00		10 776 000,00			10 776 000,00		10 776 000,00
Impôts différés actif	634 821,11		634 821,11			634 821,11		634 821,11
TOTAL ACTIF NON COURANT	210 901 656,58	53 140 340,12	157 761 316,46			210 901 656,58	53 140 340,12	157 761 316,46
ACTIFS COURANTS								
Stocks et encours	406 270 344,23	423 100,58	405 847 243,65			406 270 344,23	423 100,58	405 847 243,65
Créances et emplois assimilés								
Clients	663 978 866,32		663 978 866,32			663 978 866,32		663 978 866,32
Autres débiteurs	121 848 567,86		121 848 567,86			121 848 567,86		121 848 567,86
Impôts et assimilés								0,00
Autres créances et emplois assimilés								0,00
Disponibilités et assimilés								0,00
Placements et autres actifs financiers courants								0,00
Trésorerie	409 377 739,90		409 377 739,90			409 377 739,90		409 377 739,90
TOTAL ACTIF COURANT	1 601 475 518,31	423 100,58	1 601 052 417,73			1 601 475 518,31	423 100,58	1 601 052 417,73
TOTAL GENERAL ACTIF	1 812 377 174,89	53 563 440,70	1 758 813 734,19			1 812 377 174,89	53 563 440,70	1 758 813 734,19

❖ قائمة الميزانية (الخصوم) :

ceVital
La qualité, c'est vital!

Groupe Direction de la comptabilité

FILIALE: COGETP - SPA

Exercice clos : 2011

BILAN

LC N°2

PASSIF	Montant avant retraitements	Retraitements		Montants nets Retraités
		Débit	Crédit	
CAPITAUX PROPRES :				
Capital émis	**20 000 000,00**			**20 000 000,00**
Capital non appelé				
Primes et réserves- Réserves consolidées(1)	**302 236 373,00**			**302 236 373,00**
Ecarts de réévaluation				
Ecart d'équivalence (1)				
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	**445 213 783,53**			**445 213 783,53**
Autres capitaux propres – Report à nouveau	**420 636 519,71**			**420 636 519,71**
Part de la société consolidante (1)				
Part des minoritaires (1)				
TOTAL I	**1 188 086 676,24**			**1 188 086 676,24**
PASSIFS NON-COURANTS :				
Emprunts et dettes financières	**326 893 549,68**			**326 893 549,68**
Impôts (différés et provisionnés)				
Autres dettes non courantes				
Provisions et produits constatés d'avance				
TOTAL II	**326 893 549,68**			**326 893 549,68**
PASSIFS COURANTS :				
Fournisseurs et comptes rattachés	**82 594 034,99**			**82 594 034,99**
Impôts	**7 727 766,56**			**7 727 766,56**
Autres dettes	**153 511 706,72**			**153 511 706,72**
Trésorerie Passif				
TOTAL III	**243 833 508,27**			**243 833 508,27**
TOTAL PASSIF (I+II+III)	**1 758 813 734,19**	**0,00**	**0,00**	**1 758 813 734,19**

❖ قائمة حساب النتائج :

ceVital
Un qualité, c'est vital

Groupe Direction de la comptabilité

FILIALE: COGETP-SPA

COMPTE DE RESULTAT RETRAITE

LC N°3

Exercice clos : 2011

Rubriques	Comptes Annuels Avant Retraitements		Retraitements		Comptes Annuels Après Retraitements	
	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
Chuffre d'affaires		2 525 536 571				2 525 536 571
Variation stocks produits finis et en-cours						
Production immobilisée						
Subventions d'exploitation						
I-Production de l'exercice		2 525 536 571				2 525 536 571
Achats consommés	1 959 877 519				1 959 877 519	
Services extérieurs et autres consommations	49 988 317				49 988 317	
II-Consommations de l'exercice	2 009 865 836				2 009 865 836	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I–II)		515 670 735				515 670 735
Charges de personnel	52 212 013				52 212 013	
Impôts et taxes et versements assimilés	52 172 177				52 172 177	
IV-Excédent brut d'exploitation		411 286 545				411 286 545
Autres produits opérationnels		45 302 902				45 302 902
Autres charges opérationnelles	6 525 836				6 525 836	
Dotations aux amortissements et provisions	21 462 998				21 462 998	
Reprise sur pertes de valeur et provisions		5 128 444				5 128 444
V-Résultat opérationnel		433 729 057				433 729 057
Produits financiers		41 987 335				41 987 335
Charges financières	29 881 262				29 881 262	
VI-Résultat financier		12 106 073				12 106 073
VII-Résultat ordinaire avant impots (V+VI)		445 835 130				445 835 130
Impôts exigibles sur résultats ordinaires						
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires	621 346				621 346	
Total des produits des activités ordinaires						
Total des charges des activités ordinaires						
VIII-Résultat net des activités ordinaires						
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)						
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)						
IX-Résultat extraordinaire						
X-Résultat de l'exercice		445 213 784				445 213 784

(*) À détailler sur état annexe à joindre.